

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR INVESTICIJŲ KATEDRA**

EMILĖ ANDRUŠKAITĖ

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO YPATUMAI
EUROPOS SAJUNGOJE**
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
doc. dr. E. Bikas**

VILNIUS, 2013

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
BANKININKYSTĖS IR INVESTICIJŲ KATEDRA**

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO YPATUMAI
EUROPOS SAJUNGOJE**

**Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621L10009**

Vadovas

doc. dr. E. Bikas

2013 04 05

Recenzentas

2013

Atliko

FRmis1-03 gr. stud.

E. Andruškaitė

2013 04 05

VILNIUS, 2013

TURINYS

ĮVADAS.....	6
1. TEORINĖ MOKESČIŲ ANALIZĖ	8
1.1. Mokesčių ir mokesčių sistemos koncepcija	8
1.2. Apmokestinimo principai ir poveikis ekonominei aplinkai	12
1.3. Mokesčių harmonizavimas	16
2. TEORINĖ PVM ANALIZĖ EUROPOS SĄJUNGOJE IR LIETUVOJE.....	22
2.1. Pridėtinės vertės mokesčio koncepcija ir harmonizavimo procesas Europos Sąjungoje	22
2.2. Pridėtinės vertės mokesčio elementai Europos Sąjungoje ir Lietuvoje.....	25
3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ IR EKONOMINIS VERTINIMAS	33
3.1. Pridėtinės vertės mokesčio tyrimo metodologija	33
3.2. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų dinamika.....	37
3.3. Pridėtinės vertės mokesčio našta ir elastingumas.....	40
3.4. Pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai.....	43
3.5. Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumas	47
IŠVADOS.....	56
LITERATŪRA	58
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	63
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	65
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	66
PRIEDAI	67
1 priedas. Pagrindiniai PVM elementai įstatymuose ES ir Lietuvoje	68
2 priedas. Lengvatiniai PVM tarifai ES valstybėse narėse pagal Europos Tarybos nustatytas kategorijas.....	70
3 priedas. PVM našta bendroje visų mokesčių naštoje ES 2004-2011 m.	73
4 priedas. T statistika apskaičiuota koreliacijos koeficientui	74
5 priedas. Regresija tarp surenkamų PVM pajamų ir jų surinkimą lemiančių veiksnių	75
6 priedas. PVM produktyvumas ES 2004-2011 m.	76
7 priedas. PVM c-efektyvumas ES 2004-2011 m.	77

LENTELĖS

1 lentelė. PVM įvedimo metai šiuo metu ES priklausančiose valstybėse ir tuo metu įvesti tarifai	23
2 lentelė. Standartinio PVM tarifo pokytis Europos Sąjungos valstybėse narėse nuo 2004 m.	27
3 lentelė. Pridėtinės vertės mokesčio elastingumas ES 2004-2011 m.	42
4 lentelė. Koreliacijos koeficientas tarp PVM pajamų ir surinkimui įtakos turinčių veiksnių ES	44

PAVEIKSLAI

1 pav. PVM dalis visose mokestinėse pajamose ES, mlrd.Lt.	24
2 pav. Vidutinio Europos Sąjungos standartinio PVM tarifo pokytis nuo 2004 m.	28
3 pav. PVM pajamų ir standartinio PVM tarifo pokytis ES, lyginant su praėjusiais metais, proc.	38
4 pav. PVM pajamų pokytis per 2004-2011 m. ES valstybėse narėse, proc.	39
5 pav. PVM naštos ES valstybėse narėse dalis bendroje mokesčių naštoje 2011 m., proc.	40
6 pav. Pridėtinės vertės mokesčio elastingumas ES 2004-2011 m.	41
7 pav. Apskaičiuotos ir realiai surinktos PVM pajamos ES 2004-2011 m., mln.eurų.....	47
8 pav. Pridėtinės vertės mokesčio produktyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse.....	48
9 pav. PVM produktyvumas ir standartinis PVM tarifas ES valstybėse narėse 2011 m.	49
10 pav. Pridėtinės vertės mokesčio c-efektyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse	50
11 pav. PVM c-efektyvumas ir standartinis PVM tarifas ES valstybėse narėse 2011 m.	51
12 pav. 2006/112/EB direktyva nustatytų prekių ar paslaugų kategorijų, kurioms taikomos PVM lėnavos ar išimtys, kiekis taikomas ES valstybėje narėje 2011 m., proc.	52
13 pav. PVM produktyvumas ir c-efektyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse	53
14 pav. Grynojo eksporto dalis BVP ir PVM c-efektyvumo ir produktyvumo saldo ES 2011 m.	54

ĮVADAS

Valstybės pajamos, kurių didžiąją dalį sudaro mokestinės pajamos, yra pagrindinis ekonomikos plėtrą užtikrinantis mechanizmas. Per mokesčių politiką yra valdomi tiek globalūs veiksniai, veikiantys nacionalinę rinką ir ekonomiką, tiek ji tampa vidiniu konkrečios valstybės socialinės plėtros užtikrinimo garantu.

Vienas svarbiausių mokesčių sistemų elementų yra pridėtinės vertės mokesčio sistema, kurios svarbą patvirtina daugelis mokslininkų ir autorių. Pridėtinės vertės mokestis pagal pajamų dalį biudžete yra vienas pagrindinių mokesčių, lyginant su kitais mokesčiais sudarančių vieną didžiausių mokestinių pajamų dalį valstybių biudžetuose. PVM sistema yra tas elementas per kurį ciklinių ekonomikos svyravimų metu visų pirma bandoma stabilizuoti valstybių pajamas ir taip užtikrinti viešųjų funkcijų vykdymą. Tai patvirtina ir neseniai įvykęs ekonominis ir finansinis nuosmukis. Pridėtinės vertės mokesčio našta per kainų sistemą perkeliama visiems vartotojams, nepriklausomai nuo jų juridinio statuso, mokumo galimybių ar kitų veiksnių. Jis svarbus valstybių konkurencingumą lemiančių veiksnių. Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumą, siekiant surinkti kuo daugiau pajamų į valstybių biudžetus ir reikšmingai nepaveikti ekonomikos ar vienos iš ūkio šakų ar vartotojų grupės patvirtina ir tai, jog šis mokestis yra labai išplitęs tarp skirtingų valstybių, jis yra įvestas visose Europos Sąjungos valstybėse narėse. Atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų, apmokestinimo tvarka Europos Sąjungoje yra griežtai reglamentuota. Siekiant išvengti kainų skirtumų vartotojams ir galimybės suteikti išimtinis pranašumus vienai nacionalinei rinkai pridėtinės vertės mokesčiui yra skiriamas ypatingas dėmesys.

Mokslinėje literatūroje randamos įvairios mokesčių sistemų analizės. Pripažįstama pridėtinės vertės mokesčio reikšmė ekonomikai, tačiau šis mokestis dažniausiai analizuojamas tik mokesčio tarifo, jo išimčių ir apmokestinimo ribos atžvilgiu. Taip pat randama ir atskirų valstybių pridėtinės vertės mokesčio analizių ir lyginimo kitų mokesčių atžvilgiu, tačiau nebuvo bandoma analizuoti Europos Sąjungoje funkcionuojančio pridėtinės vertės mokesčio, kurio harmonizavimui skiriamas ypatingas dėmesys, ir palyginti atskirų Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio sistemų. Pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo procesas prasidėjo dar nuo Europos Bendrijos steigimo ir tebevyksta iki šiol. Tai ilgas ir sudėtingas procesas todėl svarbu atskleisti tarp Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio sistemų poveikio surenkamoms pajamos susidariusius skirtumus ir jiems įtakos turinčius veiksniai.

Tyrimo objektas: Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokestis.

Tyrimo tikslas: Išanalizuoti ir įvertinti Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio ypatumus.

Uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių sistemos ir pridėtinės vertės mokesčio koncepciją ir reikšmę ekonomikai teoriniu lygmeniu;
2. Aprašyti mokesčių ir pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo pasiekimus ir reikšmę Europos Sąjungoje;
3. Įvertinti pridėtinės vertės mokesčio pajamas analizuojančius rodiklius Europos Sąjungoje bei jų surinkimui įtakos turinčius veiksnius;
4. Atlikti pridėtinės vertės mokesčio efektyvumo ekonominį vertinimą.

Tyrimo metodika: Mokslinės literatūros, įstatyminės bazės ir statistinių duomenų analizė, apibendrinimas ir sintezė, lyginamoji analizė, koreliacinė analizė ir regresinė analizė.

Tyrimo metu aprašytos mokesčių, mokesčių sistemos ir politikos, mokesčių harmonizavimo funkcijos, esmė, skirstymas, reikšmė ekonomikai, kurių pagrindu pateikiama pridėtinės vertės mokesčio koncepcija ir harmonizavimo pasiekimai ES. Analizuojama pridėtinės vertės mokesčio pajamų į valstybių biudžetus dinamika, PVM tarifai ir mokesčio našta atskleidė bendras ES valstybių narių vyriausybės veiksmų tendencijas keičiantis PVM pajamoms ir padėjo išskirti ES į dvi grupes: valstybes senbuves (Airija, Austrija, Belgija, Danija, Graikija, Ispanija, Italija, Jungtinė Karalystė, Liuksemburgas, Nyderlandai, Portugalija, Prancūzija, Suomija, Švedija ir Vokietija) ir valstybes prie ES prisijungusias nuo 2004 m. (Bulgarija, Čekija, Estija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Malta, Rumunija, Slovakija, Slovėnija ir Vengrija). Taip pat nustatyti veiksniai lemiantys PVM surinkimą ES ir sudarytas modelis jų prognozavimui. Nustatytos efektyviausių PVM sistemų ES valstybės narės ir požymiai, kuriais remiantis jos tampa efektyvesnės lyginant su kitomis valstybėmis. Tyrimo rezultatai leidžia nustatyti susidariusius skirtumas PVM sistemoje ES ir atlikti tolimesnius tyrimus nustatant kryptis, kuriomis turėtų vykti tolimesnis PVM harmonizavimo procesas, siekiant vienodų sąlygų visoms ES valstybėms narėms. Remiantis tyrimo rezultatais ES valstybės narės gali imtis priemonių siekiant didesnės PVM pajamų dalies hipotetinėse pajamose ir efektyvesnės PVM sistemos.

1. TEORINĖ MOKESČIŲ ANALIZĖ

Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, kuris lemia ekonomikos plėtrą bei užtikrina svarbiausių valstybės funkcijų (sveikatos ir socialinės apsaugos sistemos, švietimo sistemos, gynybos, viešųjų paslaugų teikimo, valstybės valdymo, ekonominės būklės ir kt.) vykdymą (Kindsfatarienė, Lukaševičius, 2008). Nustatant mokesčius vyriausybė siekia gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti ir viešiesiems poreikiams tenkinti. Taip pat mokesčiais yra reguliuojami ir valstybės ekonominiai bei socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos (Sinkevičius, 2009). Valstybinių sričių finansavimą lemia valstybės biudžeto dydis, o pastarasis priklauso būtent nuo mokesčių sistemos efektyvumo ir šalies ekonomikos lygio (Kindsfatarienė, Lukaševičius, 2008). Apskritai mokesčiai yra valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindas (Sinkevičius, 2009). Mokesčių svarbą gali atskleisti ir tai, kad juos įvairiais aspektais nagrinėja įvairūs mokslai: ekonomikos, teisės, filosofijos, psichologijos, sociologijos ir kiti mokslai.

Mokesčių sąvoka praktikoje ir mokslinėje literatūroje skiriasi, tačiau visur mokesstinės pajamos yra atskiriamos nuo kitų vyriausybės gaunamų pajamų (Kuzenko, 2009). Valstybės pajamas sudaro mokesstinės ir nemokesstinės pajamos, taip pat kaip atskiras pajamų šaltinis yra išskiriamos dotacijos (kitų valstybių ar tarptautinių organizacijų pinigine parama), tačiau svarbiausiu pajamų šaltiniu yra laikomos mokesstinės pajamos, kurios sudaro didžiąją valstybės biudžeto pajamų dalį Lietuvoje ir kitose Europos Sąjungos (ES) valstybėse narėse.

1.1. Mokesčių ir mokesčių sistemos koncepcija

Mokslinėje literatūroje yra randami skirtingi mokesčių apibrėžimai, pavyzdžiui, Aleknavičienė (2005) pateikia privalomąjį, įstatymais nustatytą, mokesčių pobūdį, taip pat mokesčių rinkėją – valstybę ar teritorinę valdžią. Sinkevičius (2009) pabrėžia, kad „mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negražintini, kad mokesčiai nėra valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo susitarimo objektas – nustačius mokestį mokesčio mokėtojui atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka“ (p. 26). Meidūnas ir Puzinauskas (2001) papildė mokesčių apibrėžimą išskirdami mokesčių mokėtojus – ūkio subjektus (įmones ir kitus ūkio subjektus) ir gyventojus (individualius asmenis). Šapalienė (2010) mokesčių apibrėžime pridėda mokesčio objektą – veiklos rezultatus arba atliktus ar tik ketinamus atlikti darbus. Galiausiai Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (Nr. IX-2112) pabrėžiama, jog mokestis yra pinigine prievole valstybei. Apjungus visus šiuos mokslininkų ir teisės aktų pateiktus mokesčių apibrėžimus galima teigti, kad mokesčiai – tai įstatymais reglamentuota pinigine ūkio subjektų ir individualių asmenų prievole

valstybei už veiklos rezultatus (esamą ar būsimą naudą), siekiant užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą.

Kuzenko (2009) apibendrinus atliktus mokesčių tyrimus išskyrė, kad pagrindiniai mokesčių bruožai yra šie:

1. Mokesčiai – tai pinigų suma, kuri turi būti mokama vieną ar kelis kartus per nustatytą laikotarpį;
2. Mokesčius renka viešasis sektorius – įvairios valstybės ar savivaldybių įstaigos;
3. Mokesčiai aprūpina valstybes pajamomis;
4. Mokėdami mokesčius mokesčių mokėtojai iš valstybės negali nusipirkti tam tikros konkrečios jiems skirtos paslaugos;
5. Mokesčiai gali būti naudojami kaip nacionalinės ekonominės politikos priemonė siekiant tam tikrų ekonominių tikslų.

Bivainis ir Skačkauskienė (2009) teigia, kad „kuo aiškesni ir suprantamesni mokesčių įstatymai bei įstatymų įgyvendinamieji teisės aktai, tuo didesnės pajamos iš mokesčių surenkamos“ (p. 301).

Mokesčiai yra seniausias žinomas valstybės pajamų šaltinis. Istoriskai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, to priežastis buvo valdžios funkcijų vykdymui ir institucijų išlaikymui būtini finansiniai resursai. Plėtojantis valstybėms keitėsi ir mokesčiai, jų taikymo principai, taigi mokesčiai ir apmokestinimo tvarka keičiantis visuomenei buvo nuolat pertvarkomi (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006). Mokesčiai ir šiuo metu yra būtini kiekvienai valstybei siekiant užtikrinti ekonominę ir socialinę valstybės raidą. Dažnai mokslinėje literatūroje yra išskiriamos pagrindinės mokesčių funkcijos (Kuzenko, 2009), tai:

1. Fiskalinė funkcija. Mokesčiai yra pagrindinis elementas aprūpinantis valstybės biudžetą pajamomis;
2. Ekonominė arba reguliuojamoji funkcija. Mokestinis mechanizmas turi teigiamos reikšmės visuomeninės gamybos plėtrai. Nustatydamas tam tikrus mokesčius vyriausybė gali veikti ūkio subjektų elgesį – fizinius ir juridinius asmenis. Vyriausybė gali nustatyti skirtingas apmokestinimo sąlygas skirtingose srityse ar skirtingoms mokesčių mokėtojų kategorijoms. Šios sąlygos gali palengvinti ar trikdyti gamybą arba turėti įtakos kapitalo koncentracijai. Taip pat jos gali tam tikram laikotarpiui paveikti tam tikrą ekonominę veiklą. Mokesčiai taip pat turi įtakos gamybos sąnaudoms, taigi ir prekių ir paslaugų kainoms;
3. Socialinė (perskirstomoji) funkcija. Ji yra glaudžiai susijusi su ekonomine arba reguliuojamąja funkcija. Daugiausia mokesčių (pinigine suma) surenkama iš turtingesnių gyventojų ir jie yra skiriami žmonėms gaunantiems mažas pajamas. Socialinės funkcijos reikšmė ypač išauga ekonominio nuosmukio laikotarpiu, kuomet išauga socialinės paramos poreikis. Remiantis šia funkcija sprendžiami svarbūs socialiniai uždaviniai.

Skirtingoje ekonominėje, socialinėje, kultūrinėje aplinkoje tie patys mokesčių rinkimo metodai duoda skirtingus rezultatus. Taigi „mokesčių sistema turi būti pagrįsta objektyviais demokratinės visuomenės poreikiais, kuriuos suprastų ir remtų mokesčių mokėtojai, geranoriškai vykdydami įsipareigojimus valstybei“ (Kindsfatarienė, Lukaševičius, 2008, p. 76). Mokesčiai priklauso nuo šalies ekonominės santvarkos, ekonomikos ir socialinio išsivystymo lygio, specifinių tos šalies ekonominių sąlygų, valstybės sandaros, įgyvendinamos ūkio ir nuosavybės politikos bei kitų veiksnių. Skiriasi vyraujančių mokesčių rūšys, kurias dažnai nulemia valstybės ekonominė padėtis, valstybių siejami tikslai.

Visos mokestinės pajamos gali būti skirstomas į grupes pagal tam tikras kategorijas. Skirtingi mokslininkai (Aleksnevičienė, Naraškevičiūtė, Lakštutienė, Meidūnas, Puzinauskas, Rakauskienė, Slavickienė, Snieska ir kt.) mokesčius grupuoja pagal skirtingus požymius. Pagal šiuos požymius gali būti išskirtos šios mokesčių grupės:

- pagal apmokestinimo būdą – tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai;
- pagal apmokestinimo objektą – pajamų (fizinių asmenų pajamų mokestis ir juridinių asmenų pelno mokestis, bei įmokos socialiniam draudimui), prekių ir paslaugų pardavimo (tai pridėtinės vertės mokestis, akcizai, importo muitai) ir nuosavybės (šiai grupei priskiriami žemės, žemės nuomos, palikimo ir kiti mokesčiai, kuriais gali būti apmokestintas nekilnojamasis turtas) mokesčiai;
- pagal apskaičiavimo būdą – vienetiniai (kai apmokestinimo vienetui taikoma konkreti suma), procentiniai (proportiniai – apmokestinama vienodu tarifu; progresiniai – tarifas auga didėjant mokesčio objekto apimčiai, regresiniai – tarifas mažėja didėjant mokesčio objekto apimčiai);
- pagal renkančius ir naudojančius mokesčių lėšas valdymo organus arba įskaitymo formas – valstybiniai (valstybės biudžeto) ir vietiniai (savivaldybių biudžetų) mokesčiai, taip pat pagal šią klasifikaciją išskiriami ir tikslinių fondų mokesčiai;
- pagal mokesčio šaltinį – nuosavybės (apmokestinama turimos nuosavybės likutinė vertė) ir einamųjų sandorių (einamųjų ekonominių procesų generuojami finansiniai sandoriai ar srautai) mokesčiai;
- pagal mokesčių mokėtojų ypatybes (juridinių ir fizinių asmenų mokesčiai);
- ir kitos klasifikacijos.

Nors skirtingose Europos Sąjungos valstybėse yra mokami įvairūs mokesčiai ir jie skirtingai klasifikuojami, bet, pasak Rakauskienės (2006) egzistuoja šių klasifikacijų dėsningumai. Autorė pažymi, kad dažniausiai tarptautiniuose palyginimuose išskiriamos dvi mokesčių grupės – tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai, – t.y. klasifikacija pagal apmokestinimo būdą, pagal šią klasifikaciją dažniausiai yra rengiamos ir Europos Komisijos ataskaitos:

1. Tiesioginiai mokesčiai atspindi gamybos veiksmų, t.y. - kapitalo, darbo nekilnojamojo turto ir žemės – mokesčius. Šiais mokesčiais yra tiesiogiai apmokestinami privatūs asmenys ir įmonės. Taip pat prie tiesioginių mokesčių yra priskiriami pajamų ir turto pardavimo mokesčiai. Anot Ramanauskienės (2007), mokesčių reguliavimo sistema Europos Sąjungoje remiasi netiesioginiams mokesčiams harmonizuoti skirtais teisės aktais, dėl to tiesioginiai mokesčiai išlieka ES valstybių narių mokesčių sistemų konkurencijos pagrindu. Pagrindiniai tiesioginių mokesčių grupei priskiriami mokesčiai – gyventojų pajamų mokestis ir pelno mokestis.

2. Netiesioginiais mokesčiais yra apmokestinamos prekės ir paslaugos. Mokesčiai renkami per kainų sistemą. Netiesioginiais mokesčiais vartojimas yra apmokestinamas visiems vienodai, neatsižvelgiant į gaunamas pajamas. Tai netiesioginius mokesčius dalinai leidžia priskirti regresinių mokesčių tipui, nes mažesnes pajamas gaunantys asmenys išleidžia didesnę pajamų dalį nei didesnes pajamas gaunantys asmenys. Yra išskiriami du pagrindiniai netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis ir akcizai. Šie mokesčiai sudaro didelę dalį visoje mokestinių pajamų struktūroje.

Apskritai pavienių mokesčių, nesudarančių bendros visumos (sistemos) egzistavimas nesuteiktų didelės naudos valstybei, tiek valstybės pajamų, tiek ekonominės ar socialinės raidos atžvilgiu. Dėl šios priežasties mokesčiai yra sujungiami į bendrą sistemą, kuri yra nuolatos tobulinama ir reformuojama, siekiant kuo didesnės naudos valstybei ir piliečiams. Apibūdinant mokesčių sistemą Szabo ir Condea (2012 (1)) pirmiausia pabrėžia rinkliavą, kurią privalo vykdyti visi mokesčių mokėtojai – visus mokesčius, kurie privalo būti mokami valstybei. Taip pat mokesčių sistema autorių apibūdinama ir kaip visų tiek individualių, tiek bendrovių mokesčių visuma, kurie sudaro valstybės biudžeto pajamas ir padeda suteikti viešąją gerovę.

Pasak Štreimikienės ir Mikalauskiene (2006) „valstybės mokesčių sistema – visuma įstatymais reglamentuojamų ir tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui. Visi egzistuojantys šalyje mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams“ (p. 171). „Pagrindinė kiekvienos valstybės mokesčių sistemos paskirtis – lėšų valstybės funkcijoms vykdyti surinkimas“ (Bivainis, Skačkauskienė, 2008, p. 43). Mokesčių sistema turi būti kuriama ir tobulinama atsižvelgiant į politinius, ekonominius bei socialinius veiksmus.

Dažnai literatūroje išskiriami pagrindiniai bruožai, kuriais būtų galima apibūdinti sėkmingą mokesčių sistemą. Ji tampa sėkminga tuomet, kai yra surenkamos reikiamos mokestinės pajamos, taip pat kai renkant mokesčius užtikrinami mažiausi kaštai ir tolygiai paskirstoma mokesčių našta ir galiausiai tuomet, kai garantuojamas minimalus ekonominės sistemos efektyvumo iškraipymas.

Kitas požiūris apie mokesčių sistemą gali būti grindžiamas pagrindiniais ją sudarančiais elementais (apmokestinamosios sritys, mokesčių objektai ir kt.) ir jų ryšiu (planavimu, reguliavimu,

mokėjimu, mokestine rinkliava ir kt.), kuriuos apibrėžia mokesčių įstatymai. Visuotinai pripažįstama, kad mokesčių įstatymais siekiama sukurti tinkamas sąlygas ir reguliuoti abiejų šalių teises ir pareigas, tiek mokesčių mokėtojų, tiek gavėjų. Jie apibrėžia mokesčių taikymą tenkinant viešuosius valdžios interesus, bet nepaveikiant mokesčių mokėtojų teisių ir laisvių (Szabo, Condea, 2012 (1)).

Kiekvienoje valstybėje yra siekiama sukurti mokesčių sistemą, kuri atitiktų tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratorių lūkesčius. Levišauskaitė ir Šinkūnienė (2006) teigia, kad „efektyvi mokesčių sistema yra tokia, kuri užtikrina biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą tokių lėšų paskirstymą“ (p. 10). Taigi visų valstybių mokesčių sistemų tikslas yra padėti patenkinti visuomeninius poreikius ir padėti valstybinėms institucijoms reguliuoti valstybės ekonomiką.

1.2. Apmokestinimo principai ir poveikis ekonominei aplinkai

Vykdam mokesčių ir ekonominę politiką labai svarbu atsižvelgti į mokesčių mokėtojų skaičių ir pajėgumą mokėti tuos mokesčius, kad mokesčiai netaptų per didele našta, stabdančia visą šalies ūkio plėtojimasi. „Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika stiprina ir plečia šalies ekonomiką, padeda kurti naujas darbo vietas, sąlygoja pajamų ir turto perskirstymą“ (Slavickienė ir kt., 2007, p. 94).

Per mokesčių politiką valstybė ne tik sukaupia finansinius išteklius būtinus valstybės gyvavimui, bet ir reguliuoja ekonominę bei socialinę valstybės raidą. Skirtingi mokesčių tarifai gali paskatinti atskirų ūkio šakų vystymąsi ar atskirų prekių grupių vartojimą (Marcijonas, Sudavičius, 2003). Ramanauskienė (2007) pabrėžia, kad „valstybei sumokamų mokesčių dydis daro įtaką žmogaus motyvacijai dirbti, prekių ir paslaugų kūrimo kaštams, ekonomikos augimui, o tarptautiniu aspektu – šalies konkurencingumui, investiciniam patrauklumui“ (p. 844). Autorė pabrėžia, kad didėjant žmonių mobilumui mokesčių dydis gali paskatinti ir gyvenamosios vietos ar darbo vietos pasirinkimą, o taip pat gali sukelti ir demografines problemas. Todėl svarbu, kad mokesčių sistema būtų tobulinama atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir visą valstybės raidą.

Teigiama, kad visi valstybėje renkami mokesčiai turi užtikrinti tam tikrus principus, kuriuos savo darbuose išskyrė Kuzenko (2009):

1. Lygybę – teisingumą skirtingiems žmonėms;
2. Saugumą – apmokestinimas negali būti savavališkas, bet mokesčiai turi būti renkami atsakingai;
3. Patogumą – atsižvelgiant į mokesčių mokėjimo terminą ir mokėjimų atlikimą;
4. Neutralumą – mokestinių pajamų surinkimo sąnaudos palyginti su pačiomis pajamomis turi būti mažos, taip pat mokesčiai neturėtų sukelti tam tikrų ekonominės veiklos sričių iškraipymo.

Formuojant mokesčių sistemą valstybės, kaip teigiama, prisilaiko tam tikrų principų. Paprastai yra išskiriami keli klasikiniai apmokestinimo principai (Bivainis, Skačkauskienė, 2007):

1. Teisingumo principas. Mokesčius privalo mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis ir apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčių mokėtojų gebėjimą mokėti. Teisingumas gali būti horizontalusis (asmenys vykdantys veiklą vienodomis sąlygomis ir gaunantys vienodas pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius) ir vertikalusis (reikalaujama diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis – progresinių tarifų idėja);
2. Efektyvumo principas. Mokesčių sistema turi netrukdyti siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreipti išteklių pasiskirstymą;
3. Elastingumo principas. Mokesčiai turi veikti kaip automatiniai stabilizatoriai priešcikliškai – mažinti ciklinių svyravimų amplitudę be tiesioginio vyriausybės įsikišimo;
4. Administravimo paprastumo principas. Siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Dėl jo sumažėja netyčinis mokesčių vengimas, mokėtojų sąnaudos, vykdam mokėstines prievoles, ir mokesčius administruojančių institucijų išlaidos.

Kavale (2011) teigimu, mokesčių politika turi apimti ir lankstumo principą. Šis principas reiškia, kad reikia atsižvelgti ir į laiko įtaką ekonominiams pokyčiams.

Taip pat daugelis autorių (Štreimikienė ir Mikalauskienė, Rakauskienė, Snieška ir kt.) išskiria tris apmokestinimo principus, kuriais turi remtis racionali mokesčių sistema. Šiuos principus sudaro:

1. Gamybos apmokestinimas, kuris apima apyvartos ir pelno mokesčius;
2. Pajamų paskirstymo apmokestinimas, kurį sudaro pajamų mokesčiai;
3. Pajamų panaudojimo apmokestinimas, kurį sudaro vartojimo mokesčiai.

LR Finansų ministerijos tinklalapyje teigiama, kad pagrindiniai apmokestinimo principai, į kuriuos buvo atsižvelgiama kuriant Lietuvos mokesčių sistemą, yra mokesčių mokėtojų lygybės principas, teisingumo ir visuotinio privalomumo principas ir apmokestinimo aiškumo principas. Pirmasis principas teigia, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs; antrasis – kad, mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos (nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama), o mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius privalo, vadovautis protingumo kriterijais; paskutiniame principo deklaruojama, kad mokesčių prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas.

Bivainis ir kt. (2008) pabrėžia, kad mokesčių pajamas nulemia tiek vyriausybė nustatydamas mokesčių politiką, tiek pati ekonomikos būklė ar makroekonominiai rodikliai. Valstybės mokesčių politiką, pasak Štreimikienės ir Mikalauskienės (2006), sudaro mokesčių nomenklatūra, taikomi tarifų dydžiai, taikomų lengvatų sistema, bazių nustatymo tvarka, mokesčių mokėjimo taisyklės ir baudų sistema.

Mokestinės pajamos valstybė gali reguliuoti keisdama mokesčių tarifus arba mokesčių bazes, didinant mokesčių tarifus ar mokestinę bazę pajamos auga, tačiau egzistuoja riba, kuomet mokestinės pajamos nustoja augti ar net ima mažėti (Kaštan, Machova, 2010). Mokesčių surenkamumas lemia valstybės pajamas, taigi ir galimybę valstybei atlikti savo funkcijas, tačiau formuojant mokesčių sistemą, kaip teigia Štreimikienė ir Mikalauskienė (2006) svarbu, kad nebūtų peržengta apmokestinimo riba. Nors didesnis pajamų iš mokesčių surinkimas ir suteikia geresnes galimybes jų perskirstymui, tačiau per dideli mokesčiai gali stabdyti verslininkų iniciatyvą, skatinti mokesčių vengimą ar slėpimą. Šį faktą patvirtina ir viena žymiausių mokesčių dydžio ir mokestinių pajamų surinkimo priklausomybę nagrinėjanti Arthur Laffer teorija (Slavickienė ir kt., 2007). Šios teorijos kūrėjas remdamasis faktais nustatė, kad esant dideliems mokesčių tarifams pajamos surenkamos mažesnės, nei galėtų būti esant mažesniems tarifams, nes mažėja postūmis dirbti, siekiama nuslėpti dalį pajamų ir pan. Taigi Koncevičienės ir Priavelio (2012) teigimu, vyriausybė siekdama padidinti mokestinės pajamas, gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus, tačiau neįmanoma tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų.

Gali būti išskiriami du tarifų poveikiai mokesčių surenkamumui į valstybės biudžetą (Koncevičienė, Priavelis, 2012): matematinis (kadangi mokesčio surenkamumas yra lygus to mokesčio tarifo ir bazės sandaugai, tai augant tarifui didėja ir surenkamumas) ir ekonominis (kuriame vadovaujamosi principu, kad mažėjant mokesčio tarifui skatinami gamybos ir nedarbo pokyčiai, taigi mokestinės įplaukos auga).

Tačiau kaip bebūtų Mačiulaitytė (2007) pažymi, kad nors mokesčio mokėtojų grupės pasikeitimas ir yra reikšmingas veiksnys tam tikro mokesčio pajamų į biudžetą dydžiui, tačiau tokie įstatymų pasikeitimai, kurie reikšmingai paveiktų, tai yra, sumažintų ar padidintų, mokesčio mokėtojų skaičių yra mažai tikėtini. Įstatymo pakeitimai dažniausiai paveikia tik nedideles mokesčių mokėtojų grupes, turinčias išskirtines ar išimtinės mokesčio mokėjimo sąlygas. Teigiama, kad reikšmingesnis yra ekonominis poveikis mokesčių mokėtojų skaičiui, o ne įstatyminis. Ekonominio pakilimo laikotarpiu didėjant šalies gamybos apimčiai, augant investicijų skaičiui ir bendram ekonominiam aktyvumui išauga ir mokestinių pajamų surinkimas, tuo metu ekonomikos nuosmukio laikotarpiu surenkamos mokestinės pajamos mažėja, kas valstybėms gali sukelti likvidumo problemų (Rudytė ir kt., 2009).

Albaitytė (2009) teigia, kad ekonominis nuosmukis neigiamai veikia gamybos ir prekybos apimtį, kapitalo srautus, darbo rinką ir valstybių pajamas, kurios yra skirtos viešosioms paslaugoms užtikrinti. „Su mažesne surenkamų biudžeto pajamų apimtimi susijusios ir tokios problemos kaip mažėjantis darbo užmokestis, susitraukianti valstybės investicijų programa, gebėjimų kofinansuoti ES projektus mažėjimas ir kt.“ (Albaitytė, 2009, p. 63).

Per mokesčių politiką pasireiškia visa finansų politika. Mokestinių pajamų surinkimas labiausiai lemia valstybės finansinių išteklių pokytį. Todėl valstybėje siekiant užtikrinti įsipareigojimų vykdymą visais ekonomikos ciklo laikotarpiais vykdomos mokesčių reformos. Pasak Skačkauskienės (2011) “mokestinių pajamų surinkimas neatsiejamas nuo šalies mokesčių sistemos veiksmingumo, kuris savo ruožtu lemia pakankamą (arba nepakankamą) valstybės poreikių finansavimą. Siekiant didesnio veiksmingumo, mokesčių sistema reformuojama, tobulinama“ (p. 16). Autorė pažymi, kad mokesčių reformų priežasčių gali būti labai įvairių, pavyzdžiui, remiantis įvairių valstybių praktika, mokesčių sistemos buvo reformuojamos dėl toliau išvardintų priežasčių:

- mokesčių sistema neskatina pakankamo šalies ekonominio augimo ar investicijų didėjimo;
- per didelis mokesčių įstatymų sudėtingumas ir apmokestinimo taisyklių painumas;
- atsiradęs mokesčių sistemos, kaip naujų darbo vietų kūrimo stabdymo, poveikis;
- padidėjęs mokesčių vengimas;
- globalūs pokyčiai ekonominėje aplinkoje;
- socialinės aplinkos pokyčiai (padidėjęs struktūrinis nedarbas, didelės nedarbo pašalpos, neskatinančios dirbti, dideli pajamų mokesčių tarifai);
- nevienareikšmiška mokestinių bylų praktika;
- per daug sudėtingas (ir brangus) mokesčių sistemos administravimas;
- ir kt.

Reformuojant mokesčių sistemą yra tikslinga išlaikyti proporcijas tarp teisingumo, politinės ekonomijos ir finansinio principo. Dalehite (2008) teigimu naujos mokestinės programos turėtų stimuliuoti investicijas, darbą, siekti grynosios naudos visuomenei arba sumažinti galimus nuostolius. Apskritai mokesčių reforma yra būtina, tuomet kai yra tenkinamos trys pagrindinės sąlygos (Skačkauskienė, 2011):

1. Pernelyg sudėtinga taikyti mokesčių įstatymus dėl jų painumo, kas lemia mokesčių administravimo brangumą;
2. Pakitusi ekonominė aplinka skatina atnaujinti pasenusią mokesčių politiką;
3. Naujos teorinės ir praktinės apmokestinimo žinios atskleidžia lyginant su alternatyvomis dideles esamos mokesčių sistemos išlaidas.

Valstybės privalo pertvarkyti mokesčių sistemas plečiant mokesčių bazę, mažinant mokesčių vengimo galimybes, bei diegiant mokestinių sąnaudų mažinimo būdus, susijusius su mokesčių administravimu. Mokesčių politika turėtų padėti įgyvendinti efektyvią ir teisingą mokesčių sistemą, kuri padėtų be valdžios sektoriaus skolos didinimo padidinti pajamas ir neatgrasyti nuo ekonominės veiklos ar nenukrypti nuo kitų valstybių mokesčių sistemų. Mokesčių reformos turėtų būti paprastos, teisingos ir išsamios. Mokesčių administravimo organizacinė sistema turėtų būti tokia, kad būtų pasiektas didžiausias įmanomas mokesčių mokėtojų savanoriškumas, būtų paprasta ir lengvai

suvokiama, būtų pasiektas aukščiausias integralumo laipsnis, o įstatymai administruojami efektyviai ir teisingai. Žinoma atsižvelgiant į susidariusią ekonominę situaciją mokesčių politika turi padėti siekti valstybės tikslų (Kavale, 2011).

Pasaulinė finansinė recesija priverė daugybės šalių vyriausybes reformuoti mokesčių sistemas – siekiant surinkti papildomų finansinių išteklių, kuriais būtų galima sumažinti biudžeto deficitą ir stabilizuoti šalies ekonomiką. Apskritai tai yra sudėtingas procesas apimantis politinius, ekonominius, socialinius, demografinius ir daugelį kitų faktorių. Ekonominės krizės metu vyriausybės gebėjimas reformuoti mokesčių sistemą tampa ypač svarbiu aspektu, galinčiu nulemti visos ekonomikos atsigavimą ar tolimesnę verslo plėtrą (Bikas, Rashkauskas, 2011). Autorių teigimu, valstybei išgyvenant recesijos laikotarpį, valstybės politika turėtų būti nukreipta link ekonomikos stimuliavimo, ką visų pirma reikėtų daryti mažinant mokesčią našą.

Kindsfatarienė ir Lukaševičius (2008), teigia, kad nors ir egzistuoja skirtingų ir įvairių nuomonių apie mokesčių reikšmę ir apmokestinimo principus, yra bendrai pripažįstama, kad dideli mokesčių tarifai negarantuoja didesnių biudžeto pajamų. „Mokesčių naštos dydis neturi versti slėpti pajamas, turi būti optimalus santykis tarp pajamų, paliekamų verslininkui verslo plėtrai, ir pajamų dalies, sumokamos į valstybės ir vietinius biudžetus“ (Kindsfatarienė, Lukaševičius, 2008, p. 76). Mokesčių sistema turi būti grindžiama objektyviais visuomenės poreikiais ir supratimu. Suprasdami apmokestinimo principus ir jų reikšmę mokesčių mokėtojai turėtų geranoriškai vykdyti savo prievolę valstybei.

1.3. Mokesčių harmonizavimas

Globalizacija apibūdinama kaip vienas didžiausių dvidešimtojo amžiaus įvykių, kuris sugriovė ekonomines kliūtis tarp tautų ir priverė verslą plėtoti globalias strategijas, taip veikiant valstybių ekonomikas. Ji gali būti apibūdinama, kaip prekių, paslaugų, kapitalo, idėjų, informacijos ir žmonių judėjimas tarp skirtingų valstybių, kurio pasėkoje atsiranda tarptautinė ekonominė, socialinė ir kultūrinė sferos integracija (Kavale, 2011).

Tačiau priešingai nei dažniausiai yra teigiama, globalizacija nėra nevaldomas procesas, jis priklauso nuo kiekvienos vyriausybės sprendimų, kurie nustato politiką ir taisykles kiek ekonomika gali būti globali ir kiek pasaulinės rinkos jėgoms leidžiama veikti nacionalinėje ekonomikoje. Nors globalizacija verčia vyriausybes keisti mokesčių politiką, tačiau priimant tam tikrus sprendimus gali būti valdoma ir naudinga. Tinkamai naudojami mokesčiai yra tas instrumentas, kuris gali skatinti arba stabdyti globalizacijos procesą (Kavale, 2011). Pastaraisiais dešimtmečiais pasaulyje nuolat vyksta vis didesnė tarptautinė ekonomikos integracija. Vyriausybės gali reguliuoti augantį mobilumą keisdamos mokesčių sistemą. Toks atsakas mobilumui gali turėti reikšmingos įtakos mokesčių sistemos

efektyvumui, teisingumui (lygybei) ir pajamų generavimui (Clausing, 2008). Kaip bebūtų ne visos valstybės turi pakankamai galios nustatant tarptautinę ekonomiką ir politiką. Tai atsitinka dėl didelio jėgos disbalanso tarp skirtingų valstybių (Kavale, 2011). Tuomet kai šalies ekonomiką pradeda veikti kitų valstybių priimami fiskaliniai sprendimai atsiranda mokesčių sistemų harmonizavimo būtinybė.

Europos Sąjungoje yra siekiama ekonominė integracija, kuri remiasi bendra vidaus rinka. Ši rinka paprastai yra apibrėžiama laisvu judėjimu apimančiu: darbo išteklius, prekes ir paslaugas bei kapitalą. Kai prasidėjo ekonominės integracijos procesas, Europos Sąjungoje prasidėjo ir mokesčių harmonizavimo koncepcijos formavimas (Kavale, 2011). Taigi jau nuo pat Europos Sąjungos kūrimosi pradžios buvo siekiamas tikslas pamažu harmonizuoti valstybių narių mokesčių sistemas siekiant sukurti bendrą prekių ir paslaugų rinką (Šapalienė, 2010). Kitaip sakant buvo siekiama ekonominė integracija, kurios pagrindas – vidaus rinka be sienų.

Kaip paprasčiausią mokesčių harmonizavimo sąvoką Szabo ir Condea (2012 (2)) išskiria procesą, kurio metu skirtingos valstybės derina teisinę bazę. Jis pasižymi fiskalinių barjerų ir neatitikimų tarp nacionalinių mokesčių sistemų panaikinimu. Tačiau pabrėžiama, kad mokesčių harmonizavimas nėra vieno tikslo siekimas, o geriausias įmanomas kompromisas tarp rinkos integracijos, laisvo judėjimo ir autonominių kiekvienos valstybės narės mokesčių. Taigi, mokesčių sistemos harmonizavimas yra atskirų šalių tarpusavio derinimo procesas, kuris apima mokesčių unifikavimą, tarpusavio ryšius ir mokesčių sistemų bei politikų koordinavimą (Kavale, 2011).

Mokesčių harmonizavimas atsirado, nes buvo siekiama surasti geriausią mokesčių praktiką padiktuotą rinkos integracijos ir laisvo judėjimo (Szabo, Condea, 2012 (2)). Taip pat prie mokesčių harmonizavimo priežasčių priskiriama ir galimybė palyginti mokesčių sistemas bei pagalbą siekiant ekonominės sąjungos tikslų. Dėl skirtingų mokesčių neturėtų vykti gamybos specializacija, o tam būtent ir užkirstų kelią mokesčių harmonizavimas. Skirtingi mokesčiai sudaro netolygias konkurencines sąlygas, trukdo laisvam prekių ir paslaugų bei kapitalo judėjimui, taip pat veikia darbo išteklių ir ūkinių subjektų sprendimus (Aleksavičienė, 2005).

ES mokesčių politika yra Europos Bendrijos steigimo sutarties subjektas, kuris užtikrina muitą bei kitų panašų efektą sukuriančių priemonių, trukdančių laisvą konkurenciją bendroje rinkoje tarp valstybių narių, panaikinimą (Szabo, Condea, 2012 (1)). Mokesčių konkurencija yra apibūdinama kaip bet kokia nepriklausomos vyriausybės nustatyta apmokestinimo forma per fiskalinę politiką ir mokesčines pajamas daranti įtaką kiekvienos valstybės biudžetui. Per apmokestinimo politiką, tai yra mažinant mokesčių tarifus ar apmokestinimo bazę, siekiama pritraukti gamybos išteklius ir sustabdyti resursų judėjimą. Dažniausiai šią strategiją kiek įmanoma mažinant bendrą apmokestinimo lygį valstybės naudoja siekdamas pritraukti tiesiogines užsienio investicijas ir aukšto potencialo žmogiškuosius resursus. Mokesčių konkurencija tarp ES šalių narių atsirado būtent dėl skirtingų mokesčių teisinių bazių (Szabo, Condea, 2012 (2)).

Sparti tarptautinio verslo plėtra daro didelę įtaką visai nacionalinei ekonomikai. Kapitalo srautai dažniausiai teka į regionus, pasižyminčius mažesniais mokesčiais, nes tarptautinės kompanijos nukreipdamos savo pinigų srautus mažina įmokas savo šalies biudžetui. Tai turi reikšmingos įtakos valstybės pajamoms. Taigi bendrai pripažįstama, kad mokesčiai, kurie turi įtakos verslo sprendimams, yra svarbiausias vyriausybės finansų politikos instrumentas, o mokesčių politika – svarbiausias fiskalinis instrumentas (Kavale, 2011).

Mokesčių harmonizavimas kaip teigia Szabo ir Condea (2012 (2)) yra esminis dalykas siekiant užtikrinti konkurencijos teisingumą ir pusiausvyrą bendrojoje rinkoje, nes skirtingi mokesčių reglamentavimai tiesiogiai veikia kainą ir tam tikros ekonominės veiklos vietos pasirinkimą. Vienodų sąlygų konkurencijai užtikrinti yra keliami keli reikalavimai, kurie tampa vis svarbesni (Kavale, 2011):

1. Tarp valstybių narių turi būti koordinuojamos mokesčių politikos;
2. Teisės aktais būtina nustatyti mokesčių tarifus;
3. Teisės aktais būtina pateikti mokesstinės bazės skaičiavimo metodus;
4. Teisės aktais būtina nustatyti mokesčių lengvatas.

Šiuo metu vardan vieningos Europos rinkos vidinės muitų kliūtys yra visai panaikintos kaip ir kiekybiniai prekių apribojimai. Taipogi, yra pažymima, kad įgyvendinant vieningos rinkos idėją yra būtina panaikinti ir mokesčines kliūtis. Yra teigiama, kad mokesčiai yra proceso plėtrą stabdantis elementas. Vidinės ES rinkos užtikrinimas ir mokesčių kliūčių panaikinimas iš esmės reiškia dviejų tikslų įgyvendinimą (Kavale, 2011):

1. Mokesčių diskriminacijos panaikinimą tarp valstybių rezidentų ir nerezidentų;
2. Esminių mokesčių įstatymų skirtumų prevenciją.

Vienas iš pagrindinių mokesčių vienodinimo tikslų yra laipsniškas ekonominis augimas ir integracija visose šalyse narėse. Ramanauskienė ir Stačiokas (2003) išskiria penkis pagrindinius nacionalinių mokesčių sistemų harmonizavimo tikslus Europos Sąjungoje:

- Suvienodinti mokesčių sistemų struktūrą ir apmokestinimo tvarką;
- Bendros rinkos konkurencijos sąlygų aspektu užtikrinti mokesčių neutralumą;
- Sukurti sąlygas vidinių Europos Sąjungos sienų kontrolės panaikinimui;
- Panaikinti kompanijų, vykdančių veiklą keliose Europos Sąjungos šalyse, dvigubą pelno apmokestinimą;
- Panaikinti galimybę nemokėti mokesčių ir garantuoti pakankamas pajamas į biudžetus.

Apskritai harmonizavimas yra sudėtingas procesas, kuriuo yra siekiama suderinti geriausias mokesčių politikos praktikas, tačiau nėra siekiama visiško suvienodinimo (Szabo, Condea, 2012 (2)). Taigi harmonizavimas gali vykti kai mokesčiai ir jų dydžiai nesikeičia, iki visiško mokesčių sistemos unifikavimo. Visiško harmonizavimo pasiekimas reikštų harmonizaciją keliuose lygiuose: mokesčių tvarkoje, mokesčių tarifuose ir mokesčių bazėje (Szabo, Condea, 2012 (2)). Ir nors Naraškevičiūtė ir

kt. (2005) teigia, kad galutinai šis procesas gali būti įvykdytas, tik tuomet kai mokesčių sistemos būtų visiškai standartizuotos ir suvienodintos, tačiau Szabo ir Condea (2012 (2)) teigimu, tokią harmonizaciją būtų sunku įgyvendinti praktikoje, taigi yra vykdoma dalinė harmonizacija. Šiuo metu Europos Sąjungoje pasiektas harmonizacijos lygis svyruoja tarp mokesčių ir mokesčių parametru derinimo, kuris vykdomas vadovaujantis toliau išvardintais principais (Szabo, Condea, 2012 (2)):

- Harmonizuojant tiesioginius mokesčius turėtų būti vengiama dvigubo apmokestinimo, išskirtinio neapmokestinimo ar diskriminacijos. Tiesioginių mokesčių harmonizavimas nėra labai gerai įsigalėjęs. Rekomenduojama, kad fiskalinis bendradarbiavimas siekiant bendros rinkos būtų skirtas koordinuoti kiekvienos valstybės narės fiskalinę politiką, kad nacionalinės priemonės netrukdytų pasiekti mokesčių suverenumo;
- Netiesioginiuose mokesčiuose yra siekiamas aukštas harmonizacijos lygis, nes skirtumai tarp šių mokesčių gali lemti kainą vartotojams, taip suteikiant pranašumą tam tikrai nacionalinei rinkai, kas būtų nesuderinama su bendruoju ES vidaus rinkos principu;
- Atskira sritis yra gyventojų pajamų mokesčiai. Manoma, kad mokesčių harmonizacija jiems nėra būtina. Kaip bebūtų turi būti taikomos tam tikros taisyklės, kurios padėtų išvengti dvigubo apmokestinimo ir mokesčio vengimo atvejų bei netrukdytų laisvam asmenų judėjimui.

Tuo metu minėtas mokesčių parametru harmonizavimas apima mokesčių rūšis, mokestinę bazę bei tarifus. Pirmenybė teikiama mokestinės bazės harmonizavimui atsižvelgiant ir į mokesčių tarifų reikšmę (Szabo, Condea, 2012 (2)).

Taigi iki šiol tiesioginių mokesčių harmonizavimas buvo įgyvendintas tik keliose srityse – taupymo ir dividendų. Taip pat buvo svarstomas ir įmonių pelno mokesčio teisinės bazės derinimas (Kavale, 2011). Su netiesioginiais mokesčiais ES pozicija yra aiški – teisės aktų suvienodinimas. Tuo metu vidaus rinka, Kavale (2011) teigimu ir toliau privalo būti tobulinama, nors netiesioginių mokesčių derinimas ir šiuo metu pasiekė administracinių procedūrų supaprastinimą ir pašalinus fiskalines kliūtis, bendrosios rinkos sukūrimą.

Europos Sąjungoje mokesčių sistemos harmonizavimas gali būti apibūdinamas ir kaip atskirų šalių tarpusavio suderinimo procesas. Šis procesas apima tiek tarpusavio mokesčių suderinimą, tiek mokesčių sistemos ir galiausiai visos mokesčių politikos koordinavimą. Nors šis procesas globalėjant pasauliui ir yra būtinas, tačiau išlieka labai sudėtingas, dėl kelių priežasčių (Kavale (2011)):

1. Skirtingi valstybių narių mokesčių sistemai keliami tikslai;
2. Mokesčių harmonizavimo klausimai dėl skirtingo šalių išsivystymo lygio negali būti priimtini ir palankūs, visoms valstybėms narėms;
3. Susitarimams pasiekti ir įgyventi prireikia daug laiko ir pastangų;
4. Šalyse nacionaliniai interesai keliami į pirmą vietą, tuo metu globaliniai mokesčių harmonizavimo klausimai lieka antrame plane.

Kadangi skirtingos valstybės istoriškai kurdamos mokesčių sistemą siekė skirtingų tikslų ir principų, egzistuoja dideli skirtumai tarp mokesčių sistemų. Iki šiol neaišku, kas turi dominuoti: tiesioginiai ar netiesioginiai mokesčiai, proporcinė ar progresinė mokesčių sistema, ar mokesčiai turi skatinti vartojimą ar taupymą. Nors visos valstybės siekia tų pačių tikslų – ekonomikos augimo, gyvenimo lygio gerėjimo – tačiau išsiskiria nuomonės kaip reikėtų siekti šių tikslų. Minėti skirtumai gali būti paaiškinami skirtingais valstybių išsivystymo lygiais, nes skirtingais vystymosi periodais siekami skirtingi ekonominiai ir socialiniai tikslai. ES pasižymi dideliais ekonominiais atotrūkiams tarp valstybių narių, taigi per mokesčių sistemą ir yra siekiama skirtingų tikslų. Skirtumus tarp valstybių siekių lemia ir ekonomikos mokslo raida konkrečioje valstybėje bei praktinė patirtis (Kavale, 2011).

Šiuo metu ES egzistuoja didelė mokesčių konkurencija, kuri yra matoma ne tik analizuojant mokesčių naštos rodiklius, bet ir darbo užmokesčio apmokestinimus, mokesčių elementus: neapmokestinamąjį pajamų dydį, mokesčio bazę, tarifus, lengvatas. Teigiama, kad palankus visoms šalims mokesčių harmonizavimas nėra įmanomas. Mažiau skausmingas mokesčių harmonizavimas būtų įmanomas tik visoms valstybėms pasiekus panašų išsivystymo lygį, tačiau tai būtų labai ilgas procesas (Kavale, 2011).

Per mokesčių politiką visų pirma šalyje yra siekiama subalansuoto biudžeto, gyvenimo lygio gerėjimo ir teisingo apmokestinimo principo, o globalinis mokesčių harmonizavimas lieka nuošalyje. Šią situaciją dar labiau paaštrino prasidėjusi pasaulinė ekonominė ir finansinė krizė (Kavale, 2011). Mokesčių politika yra veiksminga priemonė siekiant ES politinių uždavinių, tačiau reikėtų atsižvelgti ir į tai, kad mokesčių politika išlieka ir vienu svarbiausių valstybių narių nepriklausomybės įrankiu. Nors pabrėžiama, kad mokesčių suverenumas yra labai svarbus, tačiau būtina išsaugoti ir ES valstybių narių konkurenciją. Taigi mokesčių sistemos harmonizavimas buvo ir toliau išlieka svarbiausiu fiskaliniame lygyje valstybes nares vienijančiu veiksniu, kuris padeda sumažinti geografiškai susiklosčiusius atotrūkius, atsirandančius egzistuojant mokesčių sistemų skirtumams (Szabo, Condea, 2012 (2)). Bendradarbiavimas tarp valstybių narių bei jų veiklos koordinavimas yra būtinas, siekiant išvengti mokesčių slėpimo atvejų bei sukčiavimo, tokiu būdu apsaugant biudžeto pajamas.

Taigi mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą bei užtikrinančių valstybės funkcijų vykdymą. Apskritai mokesčiai – tai įstatymais reglamentuota pinigine ūkio subjektų ir individualių asmenų prievolė valstybei už veiklos rezultatus, siekiant užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą. Per mokesčių politiką pasireiškia ir visa finansų politika, kuri, kaip teigiama, turi padėti siekti valstybės tikslų.

Paprastai išskiriamos trys pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė (aprūpina valstybės biudžetą pajamomis), ekonominė arba reguliuojamoji (nustatydamas mokesčius vyriausybė gali veikti ūkio subjektų elgesį), socialinė arba perskirstomoji (daugiausia mokesčių surenkama iš didesnes pajamas

gaunančių subjektų ir perskirstoma mažesnes pajamas gaunantiesiems). Visos mokesstinės pajamos gali būti skirstomas į skirtingas grupes, dažniausiai naudojama – pagal apmokestinimo būdą (tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai).

Apskritai pavienių mokesčių egzistavimas nesuteiktų didelės naudos valstybei, dėl to jie sujungiami į bendrą sistemą, kuri siekiant didesnio efektyvumo nuolat tobulinama. Išskiriami apmokestinimo principai: gamybos, pajamų paskirstymo ir pajamų panaudojimo apmokestinimas. Taip pat skiriami ir bruožai, apibūdinantys sėkmingą mokesčių sistemą: surenkamos būtinos mokesčių pajamos, užtikrinamas mažiausių mokesčių surinkimo kaštų principas, vienodai paskirstoma mokesčių našta ir minimaliai iškreipiamas ekonominės sistemos efektyvumas. Valstybei mokamų mokesčių dydis daro reikšmingą įtaką žmogaus motyvacijai dirbti, prekių ir paslaugų kūrimo kaštams, ekonomikos augimui, o tarptautiniu aspektu – šalies konkurencingumui, investiciniam patrauklumui. Todėl apmokestinant svarbu vadovautis lygybės, patogumo, neutralumo principais.

Tinkamai naudojami mokesčiai gali skatinti arba stabdyti globalizacijos procesą. Tačiau dėl valstybių jėgų disbalanso to negali vykdyti visos valstybės. Todėl kartu su ekonominės integracijos procesu ES prasidėjo ir mokesčių harmonizavimo koncepcijos formavimas – jau nuo ES kūrimosi pradžios buvo siekiama harmonizuoti mokesčių sistemas ir sukurti bendrą rinką. Mokesčių harmonizavimas atsirado ir dėl siekio surasti geriausią mokesčių praktiką, siekio stiprinti bendruosius ES politikos tikslus bei skatinti nuoseklų ir darnų fiskalinės politikos vystymąsi. Mokesčių sistemos harmonizavimas yra atskirų šalių tarpusavio derinimo procesas, kuris apima mokesčių unifikavimą, tarpusavio ryšius ir mokesčių sistemų bei politikų koordinavimą. Tai esminis dalykas siekiant užtikrinti konkurencijos teisingumą ir pusiausvyrą bendrojoje rinkoje. Tačiau pats procesas yra ilgas ir sudėtingas dėl daugelio priežasčių: dideli skirtumai tarp mokesčių sistemų, skirtingose valstybėse tie patys metodai duoda skirtingus rezultatus, visos valstybės siekia tų pačių tikslų, tačiau skiriasi nuomonės dėl įgyvendinimo būdų, visoms valstybėms palankūs sprendimai nėra įmanomi ir t.t. Taigi harmonizavimas gali vykti kai mokesčiai ir jų dydžiai nesikeičia, iki visiško mokesčių sistemos unifikavimo, tačiau ją būtų sunku įgyvendinti praktikoje, taigi yra vykdoma dalinė harmonizacija.

2. TEORINĖ PVM ANALIZĖ EUROPOS SĄJUNGOJE IR LIETUVOJE

Pirmasis pridėtinės vertės mokestį (PVM) sugalvojo M.Laure iš Prancūzijos, kuris 1954 m. aprašė šio mokesčio schemą ir pasiūlė jį įgyvendinti vietoj tuo metu galiojusių apyvartos mokesčių. Šiuo metu PVM galioja daugelyje pasaulio valstybių, tarp kurių ir visose Europos Sąjungos šalyse narėse (Bendikienė, Šaparnis, 2006). Net žodynuose apibūdinant PVM yra pabrėžiama, jog šis mokestis plačiausiai yra naudojamas Europos Sąjungoje. Šapalienės teigimu (2010) istorijoje nėra žinoma kito tokio atvejo, kad teoriškai sukurtas mokestis būtų taip greitai įgyvendintas ir daugelyje pasaulio šalių taptų pagrindiniu mokesčiu.

2.1. Pridėtinės vertės mokesčio koncepcija ir harmonizavimo procesas Europos Sąjungoje

PVM yra netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamas viešasis ir privatusis vartojimas. Šis mokestis yra mokamas įmonių, nors mokesčio našta yra perkeliama vartotojams (Bendikienė, Šaparnis, 2006), nes gamintojai ir paslaugų teikėjai įskaičiuoja jį į kainą (Dilius, Kareivaitė, 2010). Taigi PVM yra renkamas per kainų sistemą.

Pridėtinės vertės mokestis yra taip išplitęs dėl to, jog juo siekiama surinkti kiek galima daugiau lėšų į valstybių biudžetus. Pagal PVM schemą pridėtinė vertė yra sukuriama kiekviename gamybos proceso etape, taigi kiekvienas etapas neša įplaukas į valstybės biudžetą (Bendikienė, Šaparnis, 2006). PVM įvedamas gamybos pradžioje ir priskaičiuojamas kiekviename prekių ar paslaugų gamybos bei prekybos etape, kol pasiekia vartotoją, kuris šį mokestį ir sumoka (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006).

Pridėtinės vertės mokestis gali būti vadinamas ir vartojimo mokesčiu. Jis yra surenkamas nustačius vartotojams galutines kainas, tačiau nepaveikia gamybos ar paskirstymo (Dilius, Kareivaitė, 2010). Taip pat PVM apibūdinamas kaip regresinis mokestis, nes mažesnes pajamas gaunantys asmenys tam pačiam vartojimui išleidžia didesnę savo pajamų dalį nei gaunantys didesnes pajamas (Jenkins et. al., 2006).

Pridėtinės vertės mokestis skirtingose šiuo metu Europos Sąjungai priklausančiose valstybėse buvo įvestas skirtingu metu, pradedant 1967 m. Danijai įvedus PVM ir baigiant 1999 m., kada PVM įvestas Slovėnijoje (žr. 1 lentelę). Daugiausia pridėtinės vertės mokesčių Europos Sąjungoje buvo įvesta 1993-1994 m., kada šį mokestį įvedė septynios valstybės: 1993 m. – Čekijos Respublika, Lenkija, Rumunija, Slovakija; 1994 m. – Bulgarija, Lietuva, Suomija.

Kaip matyti 1 lentelėje, mažiausias standartinis PVM tarifas jo įvedimo metais buvo taikomas Kipre (5 proc.), o didžiausias – Vengrijoje (25 proc.). Daugiausia valstybės įsivesdamos PVM taikė 18

proc. standartinį tarifą, tai – Belgija, Graikija, Rumunija, Bulgarija, Lietuva ir Latvija. Galima pastebėti tendenciją, kad dauguma atvejų kuo vėliau buvo pridėtinės vertės mokestis įvestas, tuo didesnis PVM standartinis tarifas buvo pritaikytas (1967-1975 m. pirmųjų 11 valstybių įvestas vidutinis standartinis PVM tarifas siekė 12,74 proc., 1976-1991 m. 5 valstybės įsivedė PVM ir jo vidutinis standartinis tarifas siekė 16,2 proc., o 1992-1999 m. paskutinių 11 valstybių įvesto PVM vidutinis standartinis tarifas siekė 18,27 proc.).

1 lentelė. PVM įvedimo metai šiuo metu ES priklausančiose valstybėse ir tuo metu įvesti tarifai

Valstybė	PVM įvedimo metai	Sumažintas PVM tarifas	Standartinis PVM tarifas	Padidintas PVM tarifas	Parkavimo PVM tarifas
Airija	1972	1 / 5,26	16,37	30,26	11,11
Austrija	1973	8	16	-	-
Belgija	1971	6	18	25	14
Bulgarija	1994	-	18	-	-
Čekijos Respublika	1993	5	23	-	-
Danija	1967	-	10	-	-
Estija	1991	-	10	-	-
Graikija	1987	3 / 6	18	36	-
Ispanija	1986	6	12	33	-
Italija	1973	6	12	18	-
Jungtinė Karalystė	1973	-	10	-	-
Kipras	1992	-	5	-	-
Latvija	1995	-	18	-	-
Lenkija	1993	7	22	-	-
Lietuva	1994	-	18	-	-
Liuksemburgas	1970	4	8	-	-
Malta	1995	5	15	-	-
Nyderlandai	1969	4	12	-	-
Portugalija	1986	8	16	30	-
Prancūzija	1968	6	16,66	20	13
Rumunija	1993	-	18	-	-
Slovakija	1993	5	23	-	-
Slovėnija	1999	8	19	-	-
Suomija	1994	12 / 5	22	-	-
Švedija	1969	6,38 / 2,04	11,11	-	-
Vengrija	1988	0 / 15	25	-	-
Vokietija	1968	5	10	-	-

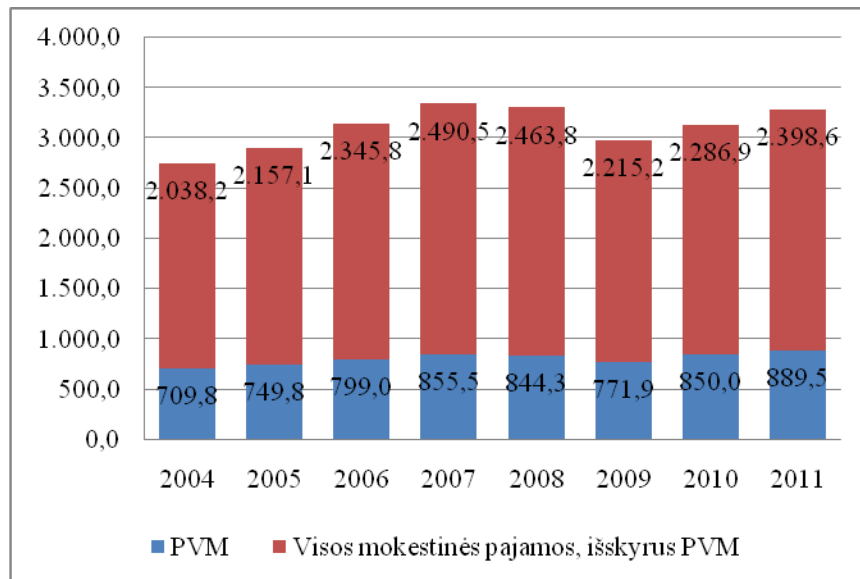
Šaltinis: adaptuota pagal VAT Rates in the Member States of the European Union, 2013, p. 23-27

Įsivesdamos pridėtinės vertės mokestį kai kurios šiuo metu ES priklausančios valstybės kartu su standartiniu PVM tarifu įsivedė ir sumažintą, padidintą bei parkavimo PVM tarifus. Tik aštuonios valstybės įsivesdamos PVM įsivedė tik standartinį PVM tarifą – Bulgarija, Danija, Estija, Kipras, Latvija, Lietuva, Rumunija ir Jungtinė Karalystė. Sumažintas tarifas buvo įvestas daugumoje valstybių

(visose išskyrus aštuonias minėtas). Kai kurios valstybės įsivedė net kelis sumažintus tarifus (Švedija, Graikija, Suomija, Airija, Vengrija). Septynios valstybės (Graikija, Ispanija, Airija, Portugalija, Belgija Prancūzija ir Italija) įsivedė padidintą PVM tarifą, kuris svyravo nuo 18 proc. (Italija) iki 36 proc. (Graikija). Pastebėtina ir tai, kad daugiausia padidintą tarifą įsivedė ankstesniu laikotarpiu (iki 1987 m.) PVM įsivedusios valstybės, tačiau tik pusė ši laikotarpį įsivedusių mokesčių valstybių nusistatė ne tik standartinį, sumažintą, bet ir padidintą tarifą. Pusė iš minėtų valstybių (Belgija, Prancūzija ir Airija) kartu įsivedė ir parkavimo PVM tarifą (atitinkamai 14, 13 ir 11,11 proc.).

Svarbu pažymėti tai, jog pridėtinės vertės mokesčiai yra vienas iš daugiausiai mokesčių pajamų nešančių mokesčių. PVM yra pagrindinis mokesčių sistemos elementas, kuris yra reikšmingas ir svarbus biudžeto pajamų šaltinis daugelyje valstybių. Žvelgiant į PVM įplaukų dalį į valstybės biudžetą visų pajamų atžvilgiu, PVM vidutiniškai 2004-2011 m. laikotarpiu sudarė 15,3 proc. visų Europos Sąjungos valstybių narių biudžetus sudarančių pajamų.

Kaip matyti 1 paveiksle, valstybės pajamos surenkamos iš PVM 2004-2011 m. laikotarpiu sudarė 26 proc. visų Europos Sąjungoje surinktų mokesčių pajamų. Taip pat galima pastebėti, kad PVM dalis nagrinėjamu laikotarpiu išaugo nuo 25,8 proc. 2004 m. iki 27,1 proc. 2011 m.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

1 pav. PVM dalis visose mokesstinėse pajamose ES, mlrd.Lt.

Apskritai per nagrinėjamą laikotarpį daugiausia PVM, atsižvelgiant į jo dalį mokesstinėse pajamose, surinko Bulgarija (vidutiniškai 44,5 proc.), o mažiausiai Italija (20,6 proc.). Tačiau remiantis paskutiniųjų metų duomenimis, didžiausia PVM įplaukų į valstybės biudžetą, lyginant su visomis mokestinėmis įplaukomis, dalimi iš visų ES valstybių pasižymėjo Lietuva. Lietuvoje šio mokesčio dalis 2011 m. sudarė 48,7 proc.

Pridėtinės vertės mokestis Europos Ekonominėje Bendrijoje pirmą kartą buvo reglamentuotas 1970 m. pirmąja ir antrąja direktyvomis. 1977 m. įvedus šeštąją direktyvą buvo padėtas pagrindas PVM harmonizavimui Europos Sąjungos valstybėse narėse (Marian, 2008).

ES nuostatos dėl PVM yra grindžiamos direktyvomis. Direktyvų perkėlimas į nacionalinius teisės aktus yra privalomas visoms ES valstybėms narėms, kurioms jos skirtos. Remiantis Europos Komisijos pateikta informacija pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką ES mastu, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus, tačiau taip pat yra keletas direktyvų, reglamentuojančių specifinius dalykus, tai:

- 2008/9/EB (PVM grąžinimas ES apmokestinamiesiems asmenims);
- 86/560/EEB (PVM grąžinimas ne ES apmokestinamiesiems asmenims);
- 2009/132/EB (PVM – laisvas importas);
- 2006/79/EB (ne komercinio pobūdžio siuntos);
- 2007/74/EB (kelionių leidimai).

PVM reguliavimo Bendrijoje tikslas buvo sukurti vidinę rinką, kurioje Bendrijos vidaus prekybai būtų panaikintas importo ir eksporto apmokestinimas ir būtų panaikintas kumuliacinis poveikis, kuris apibūdinamas kaip produkcijos ir vartojimo mokesčiai tarp valstybių narių. 1967 m. ES valstybėse narėse priėmus PVM jo vertė buvo palyginti žema, tačiau priėmus šeštąją direktyvą, kuri nustatė bendrą PVM ir sunaikino fiskalines sienas, mokesčio reikšmė išaugo. Žemas PVM lygis vedė link dviejų pagrindinių siekių (Szabo, Condea, 2012 (2)):

1. Vienodos mokesčio bazės, prekių kategorijos nustatymo ir paslaugų apmokestinimo;
2. Sumažintų PVM tarifų, jei egzistuoja ženklus skirtumas tarp mokesčio tarifų, būtina juos sumažinti, nes iškraipo bendrijos vidaus prekybą.

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

2.2. Pridėtinės vertės mokesčio elementai Europos Sąjungoje ir Lietuvoje

Mokesčių turinį įstatymuose atskleidžia pagrindinės dalys, vadinamos mokesčių elementais. Šias dalis išskyrė Šapalienė (2010): mokesčio mokėtojas (asmuo, kuris privalo mokėti mokestį), mokesčio objektas (visa tai, už ką ar nuo ko reikia mokėti mokestį – pajamos, prekės, paslaugos, turtas), mokesčio tarifas (procentiniai tarifai dažniausiai skirstomi į proporcingus ir progresinius), mokesčio lengvatos (nustatomos mažinant mokesčio tarifą, didinant mokesčio objekto neapmokestinamąją dalį ar mažinant patį mokestį), mokesčių deklaravimas ir mokėjimas (informacijos ir mokėjimų pateikimas mokesčių administratoriui), mokėtojų atsakomybė.

Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis buvo įvestas 1994 m. gegužės 1 d., pakeitęs bendrąjį akcizo mokestį. Priėmus šį mokestį buvo taikomi du tarifai: 18 proc. ir 0 proc. eksportui. Daug prekių ir paslaugų buvo iš viso neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu (Bendikienė, Šaparnis, 2006). Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, buvo priimtas 2002 m. kovo 5 d. Tai buvo naujos redakcijos įstatymas kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas. Taip pat šio įstatymo nuostatos yra suderintos ir su pagrindiniu ES dokumentu reglamentuojančiu apmokestinimo PVM tvarką ES mastu (2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. ES direktyva numato prievolę valstybėms narėms perkelti jos nuostatas į nacionalinę teisę. „Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis“ (Tarybos direktyva 2006/112/EB, preambulė). Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą. Žvelgiant į 1 priedą galima matyti, kad ES direktyva 2006/112/EB numato apmokestinamuosius asmenis, sandorius ir prievolę apskaičiuoti ir mokėti PVM, su kuriais suderinus LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 nustato apmokestinimą PVM, apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievoles, susijusias su mokesčio mokėjimu. Šiuo mokesčiu Lietuvoje apmokestinama pridėtinė vertė – skirtumas tarp prekių (paslaugų) parduodamosios ir perkamosios vertės įvairiomis gamybos stadijomis.

ES direktyva 2006/112/EB numato standartinio PVM tarifo taikymo ribą, lengvatinio tarifo kiekius, ribas bei taikymo sritis, specialias tam tikrų prekių ar paslaugų teikimui PVM skaičiavimo schemas ir kitus atvejus, pagal kuriuos LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme Nr. IX-751 yra nustatomi atvejai, kai prekių tiekimas, paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinami, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM, specialių apmokestinimo PVM schemų taikymo tvarka ir kiti su pridėtinės vertės mokesčiu susiję atvejai (žr. 1 priedas).

Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pats prekių tiekimui bei paslaugų teikimui. Tarybos direktyvose teigiama, kad „siekiama, kad dėl didėjančio valstybėse narėse taikomų standartinių PVM tarifų skirtumo Europos Sąjungoje nesutriktų struktūrinė pusiausvyra ir kai kuriose veiklos srityse neatsirastų konkurencijos iškraipymų, netiesioginių mokesčių srityje priimta nustatyti minimalius tarifus“ (Tarybos direktyva 2010/88/ES, preambulė). Toks minimalaus tarifo taikymo principas yra taikomas ir pridėtinės vertės mokesčiui, kaip svarbiausiam netiesioginiam mokesčiui. Nuo pat 2006 m. lapkričio 28 d. priimtos tarybos direktyvos 2006/112/EB, reglamentuojančios pridėtinės vertės mokesčio bendrą sistemą, priėmimo buvo nustatyta, jog standartinis PVM tarifas

negali būti mažesnis nei 15 proc. Šiuo metu, pagal 2010 m. gruodžio 7 d. tarybos direktyvą 2010/88/ES šis tarifo reglamentas paliktas galioti iki 2015 m. gruodžio 31 d.

Kaip matyti 2 lentelėje, minimalus leistinas ES PVM tarifas 2004 m. – 2013 m. sausio mėn. laikotarpiu buvo taikomas trijose valstybėse: Liuksemburge visą laikotarpį, Kipre iki 2012 m. kuomet buvo priimtas 17 proc. standartinis tarifas ir Jungtinėje Karalystė, kur 15 proc. standartinis PVM tarifas buvo taikomas tik 2009 m. Be minėtų valstybių, mažiausius PVM tarifus Europos Sąjungoje taip pat taikė Ispanija ir Vokietija (iki 2007 m., kada standartinis tarifas buvo padidintas iki 19 proc.). Jungtinė Karalystė vienos iš mažiausių PVM tarifų ES statusą prarado 2011 m. standartinį tarifą padidinus iki 20 proc., o Ispanija 2013 m. sausio mėn. – standartinį PVM tarifą padidinus iki 21 proc.

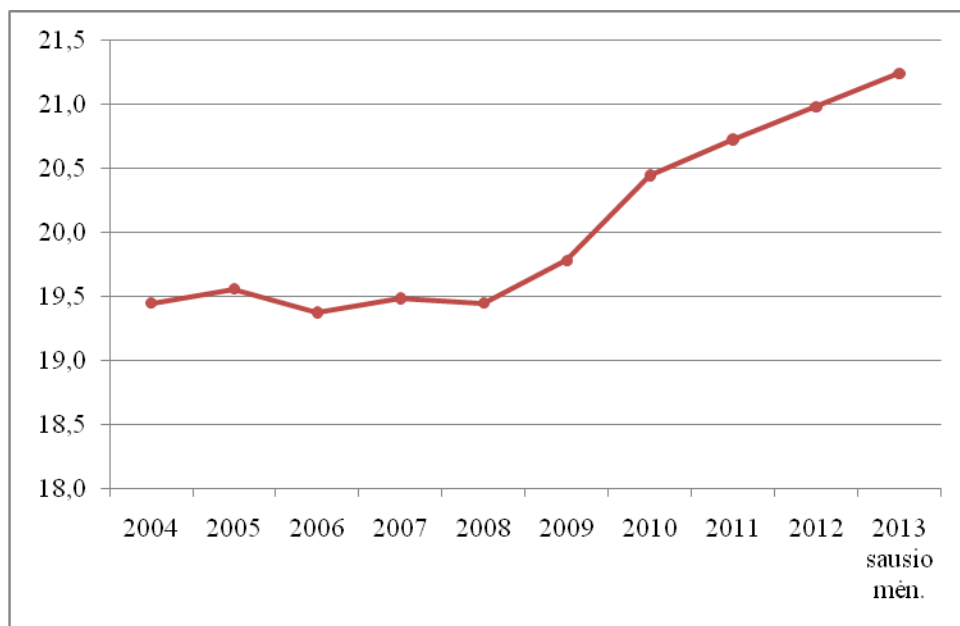
2 lentelė. **Standartinio PVM tarifo pokytis Europos Sąjungos valstybėse narėse nuo 2004 m.**

Valstybė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 sausio 14 d.
Airija	21	21	21	21	21	21,5	21	21	23	23
Austrija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Belgija	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Bulgarija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Čekijos Respublika	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21
Danija	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Estija	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20
Graikija	18	19	19	19	19	19	23	23	23	23
Ispanija	16	16	16	16	16	16	18	18	18	21
Italija	20	20	20	20	20	20	20	20	21	21
Jungtinė Karalystė	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5	20	20	20
Kipras	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18
Latvija	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21
Lenkija	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23
Lietuva	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21
Liuksemburgas	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Malta	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Nyderlandai	19	19	19	19	19	19	19	19	19	21
Portugalija	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23
Prancūzija	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Rumunija	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20
Slovėnija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Suomija	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24
Švedija	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Vengrija	25	25	20	20	20	25	25	25	27	27
Vokietija	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19
ES vidurkis	19,4	19,6	19,4	19,5	19,4	19,8	20,4	20,7	21,0	21,2

Šaltinis: adaptuota pagal Taxation trends in the European Union, 2012, p. 28 ir VAT Rates in the Member States of the European Union, 2013, p. 3

Nepakitęs tarifas 2004 m. – 2013 m. sausio mėn. laikotarpiu išliko tik devyniose iš visų Europos Sąjungos valstybių narių – Austrijoje, Belgijoje, Bulgarijoje, Danijoje, Liuksemburge, Maltoje, Prancūzijoje, Slovėnijoje ir Švedijoje. Kitose valstybėse tarifas keitėsi nuo 1 iki 4 (Portugalija) kartų. Lietuvoje standartinis PVM tarifas nuo 2004 m. keitėsi du kartus: 2009 m. buvo padidintas nuo 18 proc. iki 19 proc. ir 2010 m., kai buvo padidintas iki 21 proc.

Apskritai galima pastebėti, kad 2004-2008 m. laikotarpiu standartinis vidutinis ES PVM tarifas buvo beveik stabilus (svyravo 0,2 procentiniais punktais), tačiau 2008 m. prasidėjus pasaulinei ekonominei ir finansinei krizei standartinis PVM tarifas ėmė augti ir nuo 2004 m. iki 2013 m. sausio mėn. išaugo 1,8 procentiniais punktais (nuo 19,4 proc. iki 21,2 proc.). Augimo tendencija matoma iki pat šių metų (žr. 2 pav.).



Šaltinis: sudaryta pagal Taxation trends in the European Union, 2012, p. 28 ir VAT Rates in the Member States of the European Union, 2013, p. 3

2 pav. Vidutinio Europos Sąjungos standartinio PVM tarifo pokytis nuo 2004 m.

Laikotarpiu nuo 2009 m. PVM standartinis tarifas pasižymėjo ir tuo, kad buvo pakeistas iškart daugelyje valstybių: 2009 m. – šešiose valstybėse, 2010 m. – devyniose valstybėse, 2011 m. ir 2012 m. – keturiose valstybėse, 2013 m. sausio mėn. – penkiose valstybėse, nors praėjusiais laikotarpiais iškart kito vos vienoje (2006 m. – 2008 m.) ar dviejose valstybėse (2005 m.).

Patys didžiausi PVM tarifo pokyčiai nagrinėjamu laikotarpiu buvo Vengrijoje, kai 2006 m. standartinis PVM tarifas buvo sumažintas 5 procentiniais punktais ir 2009 m. atstačius tarifą, jį padidinant 5 procentiniais punktais. Taip pat 5 procentiniais punktais (nuo 19 proc. iki 24 proc.) PVM standartinį tarifą per vienerius metus padidino Rumunija. Dideli tarifų pokyčiai per vienerius metus

nagrinėjamu laikotarpiu buvo matomi ir Graikijoje (2010 m. tarifas padidintas nuo 19 proc. iki 23 proc.), ir Latvijoje (2009 m. tarifas padidintas nuo 18 proc. iki 21 proc.).

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. tarybos direktyvą 2006/112/EB, dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 proc., tačiau numatytos išimties kurios valstybės gali taikyti ir mažesnę nei 5 proc. lengvatinį tarifą. Šia teise naudojasi Ispanija, nustatydama 4 proc. lengvatinį PVM tarifą, Prancūzija – 2,1 proc., Airija – 4,8 proc., Italija – 4 proc. ir Liuksemburgas – 3 proc. Apskritai, pagal minėtą direktyvą lengvatiniai tarifai gali būti taikomi tik nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui:

1. Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius gėrimus), skirti žmonių ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai naudojami maisto produktams paruošti, bei produktai, paprastai skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai;
2. Vandens tiekimas;
3. Farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir mediciniam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarines apsaugos priemones;
4. Medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, paprastai skirti naudoti tik neįgaliesiems jų negaliai palengvinti ar gydyti, įskaitant tokių prekių taisymą, bei vaikams skirtos automobilių sėdynės;
5. Keleivių ir jų bagažo gabenimas;
6. Knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natus, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose;
7. Teisė įeiti į pramoginius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir į panašius kultūrinius renginius bei įstaigas;
8. Naudojimas radijo ir televizijos transliavimo paslaugomis;
9. Rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems priklausančių honorarų už autorines teises mokėjimas;
10. Būsto teikimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, kai tai vykdoma kaip socialinės politikos dalis;
11. Prekių ir paslaugų, paprastai skirtų naudoti žemės ūkio gamyboje, išskyrus ilgalaikį turą, pvz., įrengimus ar pastatus, tiekimas ir teikimas;

12. Viešbučių ir panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių-autopriekabų stovėjimo vietų nuomą;
13. Teisė įeiti į sporto renginius;
14. Teisė naudotis sporto infrastruktūra;
15. Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia organizacijos, kurias valstybės narės pripažįsta socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis ir kurios dalyvauja globos ir rūpybos arba socialinės apsaugos darbe, jeigu šie sandoriai nėra neapmokestinami pagal 132, 135 ir 136 straipsnius;
16. Laidojimo ir kremacijos tarnybų paslaugų teikimas ir su tuo susijusių prekių tiekimas;
17. Medicininės ir dantų priežiūros bei gydymo šiluma paslaugų teikimas, jeigu šios paslaugos nėra neapmokestinamos pagal 132 straipsnio 1 dalies b–e punktus;
18. Paslaugų, susijusių su gatvių valymu, šiukšlių surinkimu ir atliekų apdorojimu, teikimas, išskyrus paslaugas, kurias teikia 13 straipsnyje nurodytos institucijos.

Vėliau, pagal 2009 m. gegužės 5 d. tarybos direktyvą 2009/47/EB, iš dalies keičiančios direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatinais pridėtinės vertės mokesčio tarifais, buvo patikslintas šeštasis punktas, pridedant visų pavidalų knygas ir pridėti šeši nauji punktai:

- 10a. Privačių namų renovavimas ir remontas, išskyrus medžiagas, kurios sudaro didelę suteiktos paslaugos vertės dalį;
- 10b. Langų ir patalpų valymas privačiuose namų ūkiuose;
- 12a. Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos, numatant galimybę neįtraukti (alkoholinių ir (arba) nealkoholinių) gėrimų tiekimo;
19. Smulkios dviračių, batų ir odos gaminių, drabužių ir buitinės tekstilės gaminių taisymo paslaugos (įskaitant jų taisymą ir persiuvimą);
20. Priežiūros paslaugos namuose, pavyzdžiui, pagalba namuose ir vaikų, pagyvenusių, ligotų ar neįgalių asmenų priežiūra;
21. Kirpimo paslaugos.

Taryba kas dveji metai peržiūri lengvatinių tarifų taikymo sritį. Valstybės narės taip pat gali taikyti lengvatinį tarifą gamtinių dujų, elektros energijos ar centralizuoto šildymo tiekimui, jei dėl to nekyla konkurencijos iškreipimo grėsmė.

Suteikiant mokesčio lengvatą suteikiama paskata vartoti tam tikrą specifinę prekę ar paslaugą ir taip didėja pajamų iš mokesčio surenkamumas. Taigi lengvatiniai PVM tarifai nors trumpuoju laikotarpiu ir gali sumažinti pajamų iš mokesčio surenkamumą, tačiau vidutiniu laikotarpiu lengvatų kaip vartojimo skatinimo poveikis atsveria pajamų sumažėjimą. Taip pat lengvatiniai PVM tarifai veikia kaip tam tikros ūkio šakos subsidijos, taigi turi įtakos tos ūkio šakos pelningumui ir didesniai užimtumui joje (Bikas, Saikėvičius, 2010).

PVM gali būti ir neapmokestinama pagal direktyvą 2006/112/EB reglamentuota sąlyginė su šiomis sritimis susijusi veikla: tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos; kita PVM neapmokestinama veikla; sandorių Bendrijos viduje – prekių tiekimo, prekių įsigijimo Bendrijos viduje, tam tikrų transporto paslaugų; importo; eksporto; susijęs su tarptautiniu transportu; tam tikrų eksportu laikomų sandorių; tarpininkavimo paslaugų teikimo; su tarptautine prekyba susijusių sandorių neapmokestinimas – muitinės sandėliai, kiti (ne muitinės) sandėliai ir panašios procedūros, valstybių narių tarpusavio prekybos sandorių, vykdomų eksporto tikslais.

Apskritai PVM yra svarbus valstybės biudžeto pajamų šaltinis ir pasak Biko ir Rashkausko (2011) gali būti netaikomas tik dėl kelių priežasčių: siekiant apsaugoti tam tikras ekonomines veiklas ir taip joms sukurti palankią aplinką arba dėl PVM apskaitos (kai kuriose srityse yra sudėtinga nustatyti sukuriama pridėtinę vertę, taigi apmokestinimas tampa komplikuoju).

Kaip matyti 2 priede, visos 27 ES valstybės narės taiko lengvatinio apmokestinimo sąlygas arba išvis neapmokestina PVM medicininės ir dantų priežiūros bei gydymo šiluma paslaugų teikimo kategorijai priklausančioms tam tikroms arba visoms paslaugoms. Daugelis ES valstybių narių (visos išskyrus Bulgariją) taiko specialias apmokestinimo sąlygas (lengvatinį PVM tarifą, neapmokestinimą PVM arba mokesčio, sumokėto ankstesniame laikotarpyje, grąžinimą) ir visų pavidalų knygų, laikraščių ir periodinių leidinių, įskaitant jų išdavimą bibliotekose kategorijai priklausančioms tam tikroms arba visoms prekėms ar paslaugoms. Taip pat daugelis valstybių taiko specialias apmokestinimo sąlygas farmacijos gaminių (visos išskyrus Bulgariją, Daniją ir Vokietiją) ir medicinos įrangos skirtos neįgaliesiems ir vaikams skirtos automobilių sėdynės (visos išskyrus Bulgariją ir Daniją) kategorijoms priklausančioms tam tikroms arba visoms prekėms ar paslaugoms.

Prie plačiau naudojamų ES nustatytų lengvatinių sąlygų taikymo prekių ir paslaugų kategorijų gali būti priskirtos keleivių ir jų bagažo gabenimo kategorija ir socialinio pobūdžio prekių ir paslaugų kategorija (po 23 ES valstybes nares) bei maisto produktų, įėjimo į kultūrinius ir pramoginius renginius, viešbučių apgyvendinimo paslaugų kategorijų prekės ir paslaugos (po 22 ES valstybes nares). Tuo metu vėliau įvestai langų ir patalpų valymo privačiuose namuose kategorijai priklausančioms paslaugoms lengvatas taiko vos keturios valstybės (Prancūzija, Airija, Liuksemburgas ir Slovėnija). Taip pat nedaug valstybių pasinaudoja teise taikyti specialias apmokestinimo sąlygas kirpimo paslaugų kategorijai bei smulkaus dviračių, batų ir odos gaminių, drabužių ir buitinės tekstilės gaminių taisymo kategorijai priklausančioms paslaugomis (po aštuonias valstybes) (žr. 2 priedas).

Taigi PVM gali būti vadinamas netiesioginiu mokesčiu ir vartojimo mokesčiu, kuriuo apmokestinamas viešasis ir privatusis vartojimas. Visa mokesčio našta yra perkeliama vartotojams, nes mokestis renkamas per kainų sistemą. Pagal PVM schemą pridėtinė vertė sukuriama kiekviename gamybos proceso etape, todėl kiekvienas etapas neša įplaukas į valstybės biudžetą.

PVM buvo sugalvotas 1954 m. Prancūzijoje aprašius mokesčio schemą ir pasiūlius jį įgyvendinti vietoj apyvartos mokesčių. Šiuo metu PVM galioja daugelyje pasaulio valstybių, tarp jų ir visoje ES. Mokestis ES valstybėse buvo įvestas skirtingu metu nuo 1967 m. iki 1999 m. Lietuvoje PVM įvestas 1994 m. pakeitus bendrąjį akcizo mokestį. Tai vienintelis teoriškai sukurtas mokestis, kuris taip greitai įgyvendintas. Daugiausia ES valstybės įsivesdamos PVM taikė 18 proc. standartinį tarifą, tačiau pastebima tendencija, kad kuo vėliau mokestis įvestas, tuo didesnis standartinis tarifas buvo pritaikytas. Įvedant PVM daugelis valstybių įsivedė ir papildomus (sumažintą, padidintą ar parkavimo) tarifus. Sumažinto tarifo įsivesdamos PVM neįsivedė tik aštuonios ES valstybės, o padidintą ir parkavimo PVM tarifus daugiausia įsivedė ankstesniu laikotarpiu PVM įsivedusios valstybės.

PVM yra pagrindinis mokesčių sistemos elementas, kuris yra reikšmingas biudžeto pajamų šaltinis daugelyje valstybių (PVM dalis visose mokestinėse pajamose ES 2004-2011 m. sudarė vidutiniškai 26 proc. ir nuolat auga). Apskritai nuo 2004 m. didžiausia PVM dalimi mokestinėse pajamose pasižymėjo Bulgarija, tačiau paskutiniaisiais metais šią poziciją užėmė Lietuva.

ES apmokestinimo PVM tvarka griežtai reglamentuota, nes šis mokestis turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų. PVM Europos Ekonominėje Bendrijoje pirmą kartą buvo reglamentuotas 1970 m. pirmąja ir antrąja direktyvomis. 1977 m. šeštąja direktyva buvo padėtas pagrindas PVM harmonizavimui ES. Ši direktyva reglamentuoja praktiškai visus PVM taikymo aspektus. LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas buvo priimtas 2002 m. įgyvendinant visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas.

Valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės, tačiau jis negali būti mažesnis nei 15 proc. Šiuo metu PVM tarifas ES valstybėse narėse svyruoja 12 procentinių punktų (nuo 15 proc. iki 27 proc.). Lietuvoje galioja 21 proc. standartinis tarifas, kuris siekia ES vidurkį. 2008 m. prasidėjus pasaulinei ekonominei ir finansinei krizei standartinis tarifas ES ėmė augti ir nuo 2004 m. išaugo 1,8 procentiniais punktais (nuo 19,4 proc. iki 21,2 proc.). Laikotarpiu nuo 2009 m. PVM standartinis tarifas pasižymėjo ir tuo, kad buvo pakeistas iškart daugelyje valstybių (17-oje ES valstybių narių, kai kuriose ir keliskart).

Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, nemažesnė nei 5 proc., tačiau pagal numatytas išimtis kai kurios valstybės taiko ir mažesnę (Ispanija, Prancūzija, Airija, Italija ir Liuksemburgas). Apskritai tiek lengvatiniai tarifai, tiek neapmokestinimas PVM gali būti taikomi tik nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, iš kurių visos ES valstybės narės taiko medicininės ir dantų priežiūros bei gydymo šiluma paslaugų teikimo kategorijai priklausančioms tam tikroms arba visoms paslaugoms, daugelis ES valstybių narių taiko visų pavidalų knygų, laikraščių ir periodinių leidinių kategorijai bei medicinos įrangos skirtos neįgaliesiems ir vaikams skirtų automobilių sėdynių kategorijoms priklausančioms tam tikroms arba visoms prekėms ar paslaugoms.

3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO ANALIZĖ IR EKONOMINIS VERTINIMAS

3.1. Pridėtinės vertės mokesčio tyrimo metodologija

Siekiant atskleisti pridėtinės vertės mokesčio ypatumus Europos Sąjungoje, PVM tyrimas atliekamas keliais etapais. Visų pirma atliekama surenkamų į valstybių biudžetus pajamų iš PVM dinamikos analizė, taip atskleidžiant pajamų iš PVM surenkamumo pokyčius ir vyriausybių veiksmus joms keičiantis ES, tuomet apskaičiuojama kokia yra pridėtinės vertės mokesčio naštos dalis visoje mokesčių naštoje skirtingose Europos Sąjungos valstybėse ir bendrai ES, vėliau siekiant nustatyti PVM surenkamumą Europos Sąjungoje lemiančius veiksnius atliekama koreliacinė ir regresinė analizė ir galiausiai siekiant įvertinti PVM surinkimo efektyvumą Europos Sąjungoje skaičiuojami PVM produktyvumo ir c-efektyvumo rodikliai. Siekiant įvertinti PVM atotrūkius tarp skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių visuose PVM tyrimo etapuose atliekama lyginamoji analizė, kuri leis įvertinti pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo pasiekimus ES ir kokia kryptimi toliau šis procesas turėtų vykti.

Mokestinių pajamų dinamika. Siekiant iširti Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio ypatumus visų pirma analizuojamos pridėtinės vertės mokesčio pajamos į valstybių biudžetus skirtingais laikotarpiais ir jų pokytis. Siekiama atskleisti kaip keičiantis pajamoms keitėsi standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Taip pat tarpusavyje lyginamas ir atskirų Europos Sąjungos valstybių narių PVM surenkamumas ir jo dalis visose valstybių mokestinėse pajamose.

Mokesčių našta. Pasak Bivainio ir Skačkauskienės (2007), svarbiausias rodiklis lyginant skirtingų šalių mokesčių sistemas yra mokesčių naštos rodiklis. Daugelis autorių (European Commission, 2012; Kaštan, Machova, 2010; Krumplytė, 2008; Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Štreimikienė, Mikalauskiene, 2006 ir kiti) apmokestinimo ribą arba mokesčio naštos rodiklį (žr. (1) formulę) matuoja kaip biudžeto mokestinių pajamų ir BVP santykį (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 59):

$$d = \frac{T}{Q}; \quad (1)$$

Čia: d – mokesčių našta;

T – valstybės pajamos iš mokesčių;

Q – bendrasis vidaus produktas.

Kaip bebūtų Bivainis ir Skačkauskienė (2007) teigia, kad skaičiuojant šį rodiklį neatsižvelgiama į pokyčius mokesčių nuostatuose, todėl išskiria kitą – mokesčių elastingumo rodiklį, kuris būdamas dinamiu yra naudingesnis siekiant objektyvesnio vertinimo. Mokesčių elastingumą autoriai apibrėžia kaip pajamų iš mokesčių pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio santykį, kuris priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio. Dažniausiai kaip apmokestinamoji bazė, skaičiuojant rodiklį naudojamas BVP, taigi elastingumas apskaičiuojamas pagal (2) formulę (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 62):

$$e = \frac{\Delta T / T}{\Delta Q / Q}; \quad (2)$$

Čia: e – mokesčių elastingumas;

ΔT – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį;

T – valstybės pajamos iš mokesčių;

ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis per tą patį laikotarpį;

Q – bendrasis vidaus produktas.

Kai elastingumo reikšmė didesnė už vienetą, mokesčių sistema yra elastinga, tai reiškia, kad išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei BVP. Elastingumo rodiklio pranašumas yra tas, jog jis gali būti skaičiuojamas atskiriems mokesčiams.

Koreliacinė ir regresinė analizė. Legeida ir Sologoub (2003), modeliuodami PVM išskyrė dvi pagrindines veiksnių grupes, turinčias įtakos PVM surenkamumui: PVM taisykles (tarifai, bazė ir kt.) bei ekonominės veiklos kintamuosius (kurie turi įtakos mokesčio bazei ir mokesčio taisyklių laikymuisi). Autoriai teigia, kad PVM pajamų lygiui ir c -efektyvumo koeficientui įtakos turi standartinis tarifas, atvirumas (kuris apibūdinamas kaip vidutinė importo ir eksporto dalis bendrajame vidaus produkte), laikotarpis nuo PVM įvedimo, mokslinių žinių kaupimas, susijęs su mokesčio administravimu, ir skirtumas tarp aukščiausio ir žemiausio, išskyrus nulinį, tarifų.

Taigi PVM pajamas lemia daugelis veiksnių, tarp jų ir ekonominė šalies situacija, kurią geriausiai apibūdina bendrasis vidaus produktas. Taip pat teigiama, kad kuo aukštesnis pragyvenimo lygis šalyje, kurį apibūdina BVP tenkantis vienam gyventojui, tuo didesnis vartojimas, didesnis supratimas mokant mokesčius ir mažesnis sukčiavimas mokesčių srityje, todėl papildomai tikrinamas ryšys ir su BVP tenkančiu vienam gyventojui. Kadangi PVM yra vartojimo mokestis tai visų pirma PVM pajamos priklauso nuo vartojimo lygio šalyje. Siekiant nustatyti kas labiau veikia PVM pajamas ar vyriausybės, ar namų ūkio vartojimas, tikrinamas ryšys ne tik su bendru vartojimu, bet ir atskirai su minėtais rodikliais. Teigiama, kad PVM pajamas, be minėtų rodiklių lemia ir eksporto bei importo lygis. Eksporto atžvilgiu yra taikomas 0 proc. tarifas, taigi eksporto augimas gali turėti neigiamos

įtakos PVM pajamų surinkimui. Iš kitos pusės, eksporto augimas dažniausiai vyksta kartu su vidaus gamyba, kas gali būti įvardinama kaip namų ūkio disponuojamųjų pajamų ar vidinės paklausos augimo rezultatas. Importo lygio pokyčiai PVM pajamas veikia priešinga linkme. Kuo didesnis importas tuo mažesnė viduje pagaminamų prekių paklausa. Kadangi importas yra šalies, kurioje vartojamos prekės, PVM objektas, jo lygio kilimas reiškia ir didesnes PVM pajamas (Hybka, 2009). Bikas ir Rashkauskas (2011) įvertinę tai, jog fiziniai asmenys yra pagrindiniai PVM mokėtojai, o pagrindinė jų pajamų dalis yra darbo užmokestis, prie įtakos turinčių veiksnių priskyrė ir nedarbo lygį.

Taigi siekiant nustatyti ar minėti veiksniai turi įtakos PVM surinkimui Europos Sąjungoje pagal (3) formulę atliekamas koreliacijos koeficiento skaičiavimas (Kėdaitis, 2009, p. 91):

$$r = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \times \sum (y - \bar{y})^2}}; \quad (3)$$

Čia: x ir y – atsitiktiniai dydžiai;

\bar{x} ir \bar{y} – imties vidurkiai.

Koreliacijos koeficientas parodo ryšį tarp dviejų kintamųjų. Kuo jo reikšmė arčiau 1 (arba -1), tuo ryšys stipresnis, tai yra, vienas kintamasis turi didesnę įtaką kitam kintamajam. Koeficientas gali įgauti tiek teigiamą, tiek neigiamą reikšmę, kuri parodo tiesioginį (kai reikšmė teigiama) arba atvirkštinį (kai reikšmė neigiama) ryšį. Tiesioginis ryšys reiškia, kad vienam kintamajam didėjant kitas taip pat didėja, o atvirkštinis, jog vienam kintamajam didėjant, kitas – mažėja.

Siekiant kompleksiskai įvertinti nustatytų veiksnių, kurių ryšys su PVM surenkamumu yra reikšmingas, įtaką pridėtinės vertės mokesčio surenkamumui į valstybės biudžetą yra sudaromas daugialypės regresijos modelis, kuris taip pat leidžia atlikti ir surenkamų pajamų iš šio mokesčio prognozę. Šį modelį savo darbe taip pat naudojo Bikas ir Rashkauskas (2011). Daugialypės tiesinės regresijos lygties išraiška pateikta (4) formulėje (Bilevičienė, Jonušauskas, 2011, p. 199):

$$y = \beta + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \dots + \beta_k x_k + \varepsilon; \quad (4)$$

Čia: β – koeficientai (konstantos);

x – nepriklausomi kintamieji;

ε – atsitiktinė paklaida.

Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumas. Siekiant nustatyti PVM sistemos efektyvumą ir išnagrinėti jį pajamų atžvilgiu, mokslininkai siūlo palyginti esamą pajamų surenkamumą su hipotetinėmis PVM pajamomis, kuris apskaičiuojamas darant prielaidą, kad nėra taikoma lengvatinių

tarifų ir kad neegzistuoja „šešėlinė“ ekonomika. Šiam tikslui dažniausiai (Bikas, Saikevičius, 2010; Hybka, 2009; Jenkins et. al., 2008; Keen, Smith, 2006; Legeida, Sologoub, 2003 ir kiti) naudojami du rodikliai – tai PVM produktyvumo rodiklis ir c-efektyvumo rodiklis. PVM produktyvumas rodo kokia BVP dalis yra surenkama nuo kiekvieno standartinio PVM tarifo procento. Kuo didesnis šis rodiklis, tuo PVM sistema laikoma efektyvesne (yra taikoma platesnė mokesčio bazė, mažiau išimčių ir galimybių nukrypti nuo standartinio PVM tarifo). PVM produktyvumas yra apskaičiuojamas pagal (5) formulę (Hybka, 2009, p. 15):

$$PVM_p = \frac{(PVM_r / BVP) \times 100}{SR} \times 100; \quad (5)$$

Čia: PVM_p – PVM produktyvumas;

PVM_r – pajamos iš PVM;

BVP – bendrasis vidaus produktas;

SR – standartinis PVM tarifas.

Taigi šis rodiklis parodo kaip efektyviai yra renkamas PVM ir apibūdina visą mokesčio sistemą, mokesčio bazę „šešėlinės“ ekonomikos nebuvimo atveju (Bikas, Saikevičius, 2010). Tačiau šis rodiklis gali būti netikslus dėl BVP daromos įtakos, todėl skaičiuojamas kitas rodiklis.

C-efektyvumo rodiklis gaunamas palyginus surenkamas realias PVM pajamas su hipotetinėmis. Šis rodiklis rodo kokios PVM pajamos būtų surenkamos jei visas nacionalinis vartojimas būtų apmokestintas standartiniu PVM tarifu (Bikas, Saikevičius, 2010). Šis rodiklis, yra tikslesnis, nes mokesčio bazė yra labiau susijusi su vidaus vartojimu, o ne vidaus gamyba. Rodiklis apskaičiuojamas pagal (6) formulę (Hybka, 2009, p. 16):

$$CER = \frac{(PVM_r / NC) \times 100}{SR} \times 100; \quad (6)$$

Čia: CER – c-efektyvumo koeficientas (PVM efektyvumas),

PVM_r – pajamos iš PVM;

NC – nacionalinis vartojimas;

SR – standartinis PVM tarifas.

PVM sistemoje, kurioje visas vartojimas apmokestinamas tuo pačiu tarifu, c-efektyvumo rodiklis bus lygus 100 proc. Šia riba Legeida ir Sologoub (2003) apibūdina labai gerą PVM sistemą. Kitokia šio rodiklio reikšmė rodo nukrypimus nuo vienintelio mokesčio tarifo. Taigi galima teigti, kad šis rodiklis atspindi PVM lengvatų lygį (Hybka, 2009). Autorė (Hybka, 2009) teigia, kad santykinai šio

rodiklio mažėjimui įtakos turi sumažinti PVM tarifai, mokesčio išimtis, sukčiavimas mokesčio srityje bei mokesčio vengimas, neefektyvus mokesčio administravimas. Nuliniu tarifu apmokestinamos prekės mažina c-efektyvumo rodiklį nuo 100 proc., tačiau jei šios prekės nebūtų įtraukiamos į PVM apskaitą, rodiklio reikšmė grįžtų į aukščiausią reikšmę. Keen ir Smith (2006) teigimu, šio rodiklio rezultatai yra aiškūs ir yra naudingi analizuojant didelį duomenų kiekį, tačiau pažymi, kad jo reikšmė priklauso ne tik nuo to kaip laikomasi PVM surinkimo valstybėje, bet ir nuo pačios PVM sistemos, neskaitant PVM išimčių.

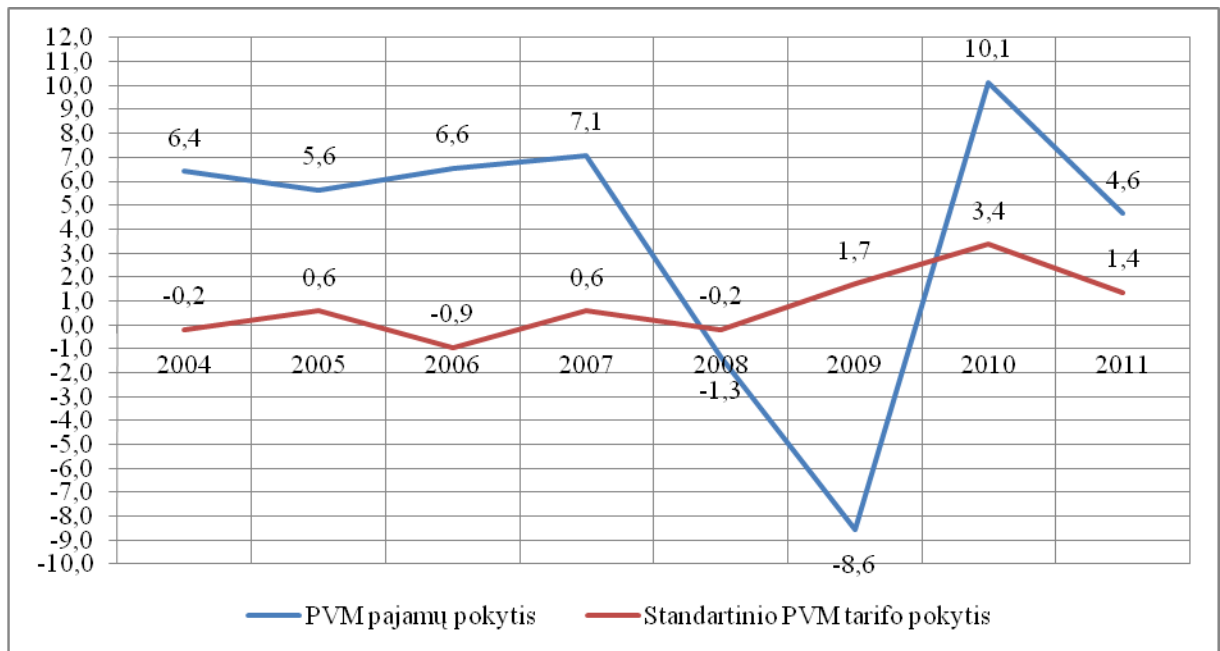
Atliekant skaičiavimus naudojami Eurostat pateikti Europos Sąjungos valstybių narių 2004 – 2011 m. statistiniai duomenys – nuo Lietuvos įstojimo į ES iki paskutiniųjų metų Europos Komisijos Eurostat statistinių duomenų bazėje pateiktų skaičiavimams reikiamų statistinių duomenų. Visi skaičiavimai atliekami Microsoft Excel programinės įrangos pagalba, naudojant funkcijas CORREL, TINV, FINV ir „Data Analysis“ įrankių paketą.

3.2. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų dinamika

Siekiant atskleisti pridėtinės vertės mokesčio ypatumas Europos Sąjungoje yra analizuojamas PVM pajamų pokytis. 3 paveiksle pavaizduota kaip 2004-2011 m. laikotarpiu keitėsi PVM pajamų surinkimas Europos Sąjungoje ir standartinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, lyginant su praėjusiais metais. Iki 2008 m. standartinis PVM tarifas svyravo nežymiai (pokytis nesiekė 1 proc.). Šiuo laikotarpiu standartinis PVM tarifas pasikeitė septyniose valstybėse (Portugalijoje du kartus): 2004 m. Čekijoje ir Slovakijoje sumažintas atitinkamai 13,6 ir 5 proc., o Maltoje padidintas 20 proc.; 2005 m. Graikijoje ir Portugalijoje padidintas atitinkamai 5,6 ir 10,5 proc.; 2006 m. Vengrijoje sumažintas 20 proc.; 2007 m. Vokietijoje padidintas 18,8 proc.; 2008 m. Portugalijoje sumažintas 4,8 proc. Tačiau iki 2007 m. buvo matomas ir nuolatinis PVM pajamų į ES valstybių narių biudžetus augimas, kuris vidutiniškai tuo laikotarpiu siekė 6,4 proc. per vienerius metus.

Tačiau 2008 m. PVM pajamoms sumažėjus 1,3 proc. (arba 11,2 mlrd. eurų), kuris sutapo su Ekonominės ir finansinės krizės pradžia, vyriausybės ėmėsi PVM reformų susijusių su PVM tarifu ir jau kitais metais (2009 m.) standartinis PVM tarifas Europos Sąjungoje vidutiniškai buvo padidintas 1,7 proc. (nuo 19,4 iki 19,8). Standartinius mokesčio tarifus padidino penkios valstybės iš karto: Airija (2,4 proc.), Estija (11,1 proc.), Latvija (16,7 proc.), Lietuva (5,6 proc.) ir Vengrija (25 proc.), tuo metu Jungtinėje Karalystėje PVM standartinis tarifas sumažintas 14,3 proc. 2009 m. buvo matomas dar didesnis – didžiausias nagrinėjamu laikotarpiu – pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio sumažėjimas siekęs 8,6 proc. (PVM pajamos sumažėjo 72,4 mlrd. eurų, nuo 844,3 mlrd. eurų iki 771,9 mlrd. eurų), kas paskatino vyriausybės imtis dar didesnių šio mokesčio reformų, taigi 2010 m. PVM tarifas Europos Sąjungoje vidutiniškai buvo padidintas, lyginant su 2009 metais, dar 3,4 proc. (nuo 19,8 iki

20,4). 2009 metais standartinius PVM tarifus padidino dar šešios valstybės (Čekija – 5,3 proc., Graikija – 21,1 proc., Ispanija – 12,5 proc., Jungtinė Karalystė – 16,7 proc., Portugalija – 5 proc., Rumunija – 26,3 proc.) ir Lietuva pakartotinai 10,5 proc., tuo metu 2009 m. padidinus standartinį PVM tarifą Airija jį 2010 m. sumažino 2,3 proc. Ši reforma galėjo prisidėti ir prie to, jog jau 2010 m. pajamos iš PVM ES išaugo 10,1 proc., taigi ir PVM tarifas sekančiais metais (2011 m.) buvo sąlyginai mažiau padidintas – 1,4 proc. (nuo 20,4 iki 20,7). Tarifus padidino dar 2 naujos valstybės (Lenkija – 4,5 proc. ir Slovakija 5,3 proc.) ir 3 valstybės pakartotinai (Latvija – 4,8 proc., Portugalija – 9,5 proc. ir Jungtinė Karalystė 14,3 proc.).



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

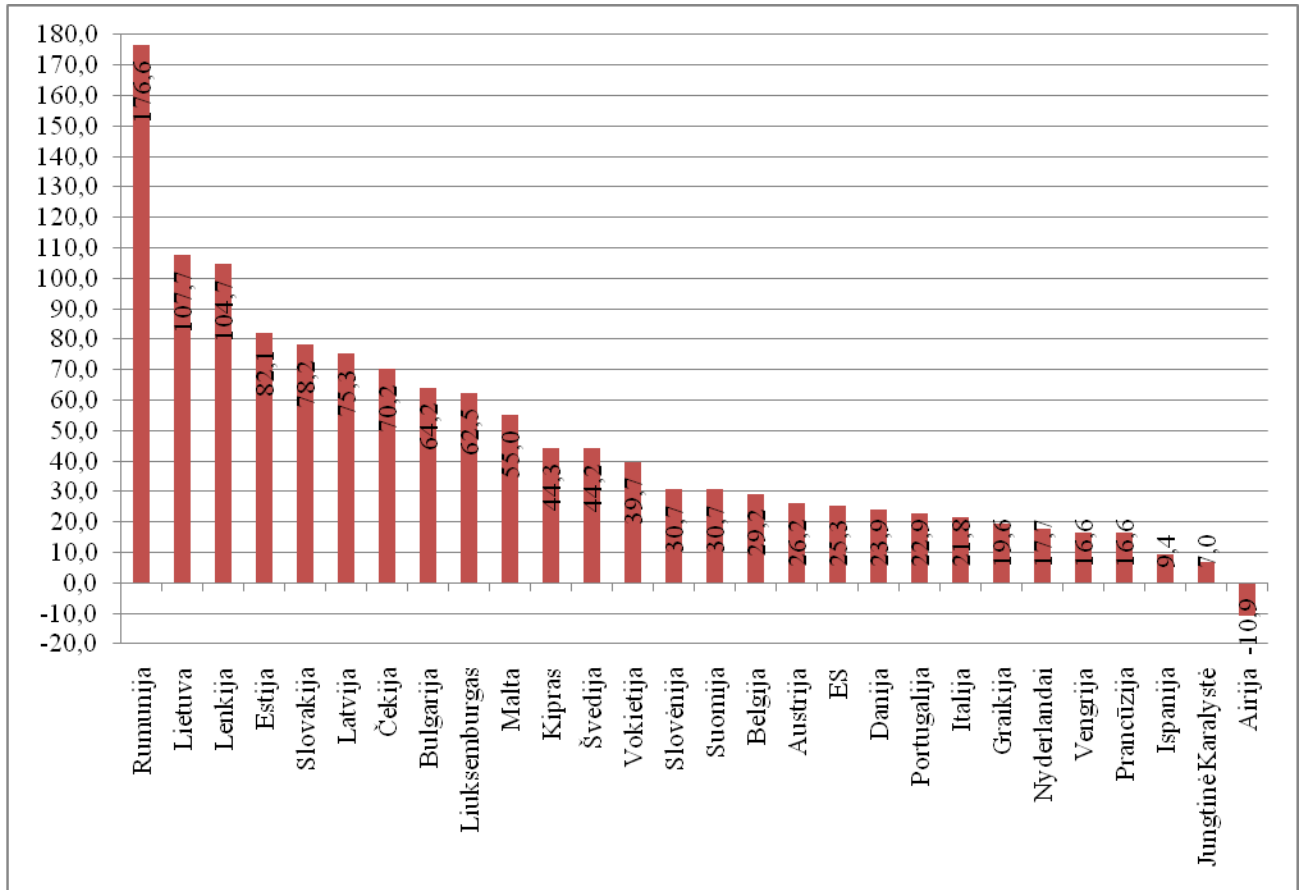
3 pav. PVM pajamų ir standartinio PVM tarifo pokytis ES, lyginant su praėjusiais metais, proc.

Pastebima ir tai, jog 2009 m. pajamų iš PVM sumažėjimas 8,6 proc. po nuolatinio šių pajamų augimo beveik grįžo į 2005 m. lygį, tačiau jau 2010 m. padidėjus standartiniam PVM tarifui 3,4 proc. beveik pasiekė 2008 m. lygį, o palikus nors ir mažesnę tarifo augimą ir 2011 m., tais metais net viršijo 2008 m. lygį ir pasiekė didžiausią reikšmę visu nagrinėjamu laikotarpiu (PVM pajamų į ES valstybių narių biudžetus buvo surinkta 889,5 mlrd. eurų).

Apskritai per visą nagrinėjamą laikotarpį (2011 m. lyginant su 2004 m.) pajamos išaugo ketvirtadaliu – 25,3 proc., o standartinis PVM tarifas Europos Sąjungos valstybėse narėse vidutiniškai padidėjo 6,6 proc. (nuo 19,4 iki 20,7).

Per visą nagrinėjamą laikotarpį (2004-2011 m.) PVM surenkamos pajamos išaugo visose ES valstybėse narėse, išskyrus Airiją, kur pajamos sumažėjo 10,9 proc. (žr. 4 pav.). Būtina pažymėti tai,

jog Bulgarija ir Rumunija į Europos Sąjungą įstojo tik 2007 m., taigi ES direktyvas reglamentuojančias bendrą PVM tvarką įgyvendino tik tais metais. Dėl šios priežasties jos šiuo atžvilgiu negali būti lygiagrečiai vertinamos su visomis kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis. Taigi be minėtų valstybių didžiausias PVM pajamų pokytis buvo fiksuojamas Lietuvoje (107,7 proc.), Lenkijoje (104,7 proc.) ir Estijoje (82,1 proc.).



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

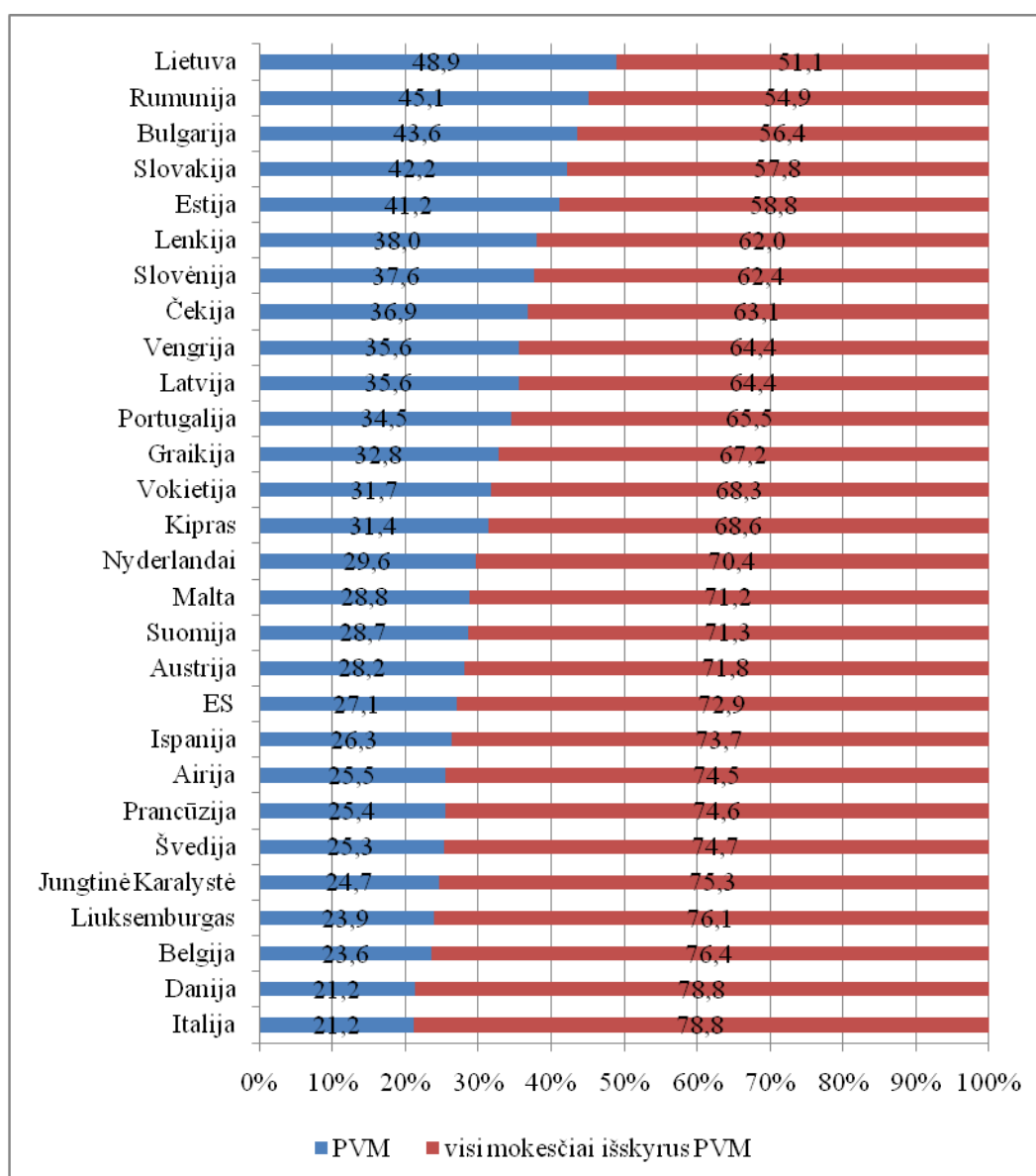
4 pav. PVM pajamų pokytis per 2004-2011 m. ES valstybėse narėse, proc.

Pastebima tai, kad daugiausia PVM pajamos išaugo naujosiose, 2004 m. į Europos Sąjungą įstojusiose, valstybėse (Lietuvoje, Lenkijoje, Estijoje, Slovakijoje, Latvijoje, Čekijoje, Maltoje, Kipre, Slovėnijoje), išskyrus Vengriją, kurios PVM pajamų prieaugis nagrinėjamu laikotarpiu buvo mažesnis nei ES vidurkis. Tuo metu valstybės senbuvės pasižymėjo, mažesniu PVM pajamų prieaugiu. Europos Sąjungai priklausančios senbuvės valstybės pasižymi aukštesniu ekonomikos išsivystymo lygiu (aukštesniu BVP lygiu ir BVP tenkančiu vienam gyventojui, kuris atspindi pragyvenimo lygį) ir stabilesne ekonomika, todėl ir jų pridėtinės vertės mokesčio pajamos yra stabilesnės nei naujai į Europos Sąjungą įstojusių besivystančios ekonomikos valstybių. Senbuvės valstybės pasižymėjo ir tuo, jog jose standartinis PVM tarifas išliko stabilus visu nagrinėjamu laikotarpiu daugiau atvejų nei

naujosiose valstybėse: stabilus tarifas ES išliko 10 valstybių, iš kurių 7 valstybės senbuvės (Austrija, Danija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Prancūzija, Švedija), 2 valstybės prie ES prisijungusios 2004 m. (Kipras ir Slovėnija) ir 2007 m. į Europos Sąjungą įstojusi Bulgarija.

3.3. Pridėtinės vertės mokesčio našta ir elastingumas

Mokesčių naštos rodiklis yra vienas dažniausiai naudojamų rodiklių siekiant palyginti skirtingas valstybes. Siekiant iširti, kokią mokesčių naštos dalį sudaro vartojimo našta ir atkleisti valstybes, kuriose vartojimas kitų mokesčių atžvilgiu apmokestinamas labiausiai skaičiuojama kokią visos mokesčių naštos dalį šalyje sudaro PVM, kaip pagrindinio vartojimo mokesčio, našta (žr. 5 pav.).



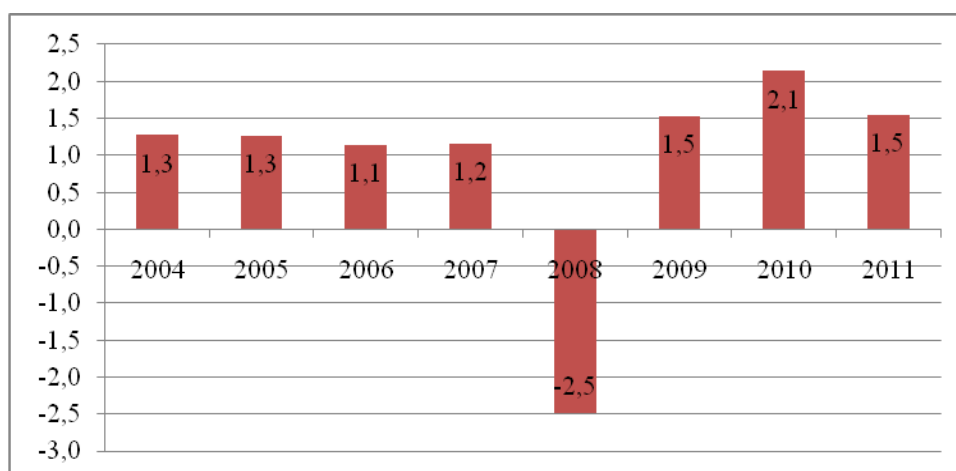
Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (1) formulę

5 pav. PVM naštos ES valstybėse narėse dalis bendroje mokesčių naštoje 2011 m., proc.

2011 m. didžiausia PVM našta bendroje visų mokesčių naštoje pasižymėjo Lietuva (žr. 5 pav.), kur šis rodiklis sudarė beveik pusę visos mokesčių naštos šalyje. Panaši PVM naštos dalis mokesstinėje naštoje siekė Rumunijoje (45,1 proc.) ir Bulgarijoje (43,6 proc.). Mažiausia šio vartojimo mokesčio naštos dalimi bendroje mokesčių naštoje 2011 m. pasižymėjo Italija ir Danija, kur šis rodiklis sudarė po 21,2 proc. ir Belgijoje, kur rodiklis siekė 23,6 proc. Panašus valstybių išsidėstymas vertinant pagal šį kriterijų (PVM naštos dalis bendroje mokesčių naštoje) buvo fiksuojamas ir visu nagrinėjamu laikotarpiu, 2004-2011 m. (žr. 3 priedą). Didžiausia naštos dalimi pasižymėjo Rumunija ir Bulgarija, tačiau jos negali būti lygiagrečiai vertinamos dėl vėlesnio įstojimo į Europos Sąjungą. Be minėtų valstybių didžiausia pagrindinio vartojimo mokesčio naštos dalimi bendroje mokesčių naštoje ES pasižymėjo Slovakija ir Estija. Lietuvoje kitų valstybių atžvilgiu PVM našta tolygiai augo ir valstybė nuo 13 vietos 2004 m. pakilo į 1 vietą 2010 m. ir taip išsilaikė ir 2011 m. Mažiausia PVM naštos dalimi bendroje naštoje 2004-2011 m. pasižymėjo Italija, Danija, Liuksemburgas ir Belgija.

Galima pastebėti, kad didžiausia pagrindinio vartojimo mokesčio (PVM) dalimi bendroje mokesčių naštoje pasižymėjo naujosios Europos Sąjungos valstybės narės į Sąjungą įstojusio nuo 2004 m., o senbuvės pasižymėjo mažesne šio mokesčio dalimi. Naujosios valstybės narės pasižymi mažesniu BVP, nei senbuvės, tačiau aukštesniais tarifais. Senbuvės net ir turėdamos aukštesnius tarifus svarbiausioms vartojimo prekėms taiko lengvatas ir išimtis, todėl ir jų PVM našta yra mažesne. Taip pat senbuvėse valstybėse yra aukštesnis pragyvenimo lygis, kas gali lemti kitų, tiesioginių mokesčių didesnę dalį mokesčiuose. Tai galimai ir nulėmė esamą valstybių išsidėstymą pagal PVM naštos dalį bendroje mokesčių naštoje.

Kaip pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio santykis priklauso nuo PVM tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio apibūdina mokesčio elastingumo rodiklis, kuris Europos Sąjungoje pavaizduotas 6 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (2) formulę

6 pav. Pridėtinės vertės mokesčio elastingumas ES 2004-2011 m.

Mokesčių elastingumas Europos Sąjungoje visu nagrinėjamu laikotarpiu nepateko į ribą, kuomet rodiklis svyruoja tarp -1 ir 1. Tai reiškia, kad PVM sistema yra elastinga ir pajamos iš mokesčio didėja, išskyrus 2008 m., didesniu tempu nei auga ekonomika, tai yra didėja bendrasis vidaus produktas. 2008 m. buvo pasiekta priešinga rodiklio reikšmė (mažiau nei -1), tai reiškia, kad tais metais pajamos iš PVM sumažėjo didesniu tempu nei BVP.

Tačiau analizuojant kiekvieną ES valstybę narę atskirai (žr. 3 lentelę) galima pastebėti, jog tik vienintelė valstybė, Kipras, visu laikotarpiu pasižymėjo elastingumo reikšme viršijančia 1 (arba mažesne nei -1), visose kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse šis rodiklis buvo ir elastingas, ir ne.

3 lentelė. Pridėtinės vertės mokesčio elastingumas ES 2004-2011 m.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	1,8	1,4	1,3	0,6	1,7	2,4	1,0	-1,8
Austrija	1,3	0,9	0,3	1,1	1,5	-0,7	0,7	0,6
Belgija	1,6	1,4	1,1	1,1	0,3	1,3	1,5	0,8
Bulgarija	2,1	1,3	1,3	0,7	1,3	15,7	1,4	0,2
Čekija	2,3	0,9	0,3	0,9	1,4	0,7	1,1	1,3
Danija	1,3	1,5	1,4	1,2	0,0	0,8	0,4	1,6
Estija	0,3	1,7	1,2	0,9	-10,5	0,3	0,7	0,8
Graikija	0,8	1,5	1,4	1,6	0,5	15,5	-2,2	1,3
Ispanija	1,6	1,6	1,0	-0,4	-4,3	7,5	-	-3,5
Italija	0,9	1,7	2,3	0,7	-2,3	2,0	5,4	0,5
Jungtinė Karalystė	1,2	0,3	0,9	0,8	1,2	1,9	2,4	6,2
Kipras	1,5	2,1	1,7	1,7	1,4	9,9	1,1	-1,8
Latvija	0,6	1,6	1,4	0,9	-1,6	1,6	-2,9	1,2
Lenkija	0,7	1,4	1,5	1,2	0,8	1,5	1,3	1,9
Lietuva	0,5	1,6	1,4	1,3	0,9	1,5	3,1	1,1
Liuksemburgas	2,2	1,2	0,4	0,9	-25,8	-0,9	0,3	1,1
Malta	18,4	2,9	0,6	0,3	1,3	1,8	0,8	2,3
Nyderlandai	1,4	0,7	1,4	1,3	0,3	1,5	2,1	-1,2
Portugalija	1,3	3,5	1,3	0,8	0,5	10,0	4,5	-4,7
Prancūzija	1,7	1,3	0,8	0,7	0,4	2,0	1,4	1,1
Rumunija	0,5	1,6	0,9	1,0	0,8	2,2	3,6	3,2
Slovakija	1,2	1,1	0,6	0,5	1,2	2,2	-0,1	2,4
Slovėnija	0,8	1,1	0,9	0,9	1,1	1,1	11,2	0,0
Suomija	1,1	1,6	1,0	0,5	1,0	0,5	0,6	1,7
Švedija	1,1	1,9	0,9	1,3	-0,9	0,7	1,0	0,8
Vengrija	1,6	0,3	-11,0	1,5	0,4	0,3	1,4	0,3
Vokietija	0,8	1,2	1,2	2,9	1,9	-0,5	0,3	1,4
ES	1,3	1,3	1,1	1,2	-2,5	1,5	2,1	1,5

Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (2) formulę

PVM pajamos didžiąją nagrinėjamo laikotarpio dalį kito labiau nei BVP Ispanijoje ir Airijoje, čia PVM elastingumo rodiklis siekė reikšmę mažesnę nei 1 (arba didesnę nei -1) tik vienais – 2007 m., taigi PVM sistema minėtose valstybėse gali būti vadinama elastinga. Taip pat prie labiau elastingų ES valstybių narių galima priskirti Belgiją, Bulgariją, Graikiją, Italiją, Latviją, Lietuvą, Nyderlandus, Lenkiją ir Portugaliją. Tuo metu labiausiai nuo ekonomikos priklausančios valstybės nagrinėjamu laikotarpiu buvo Estija ir Austrija, kuriose PVM neelastingas buvo net 5 metus iš 8 nagrinėjamų. Taip pat prie labiau nuo ekonomikos pokyčio priklausančių valstybių 2004-2011 m. galima priskirti Čekiją, Liuksemburgą, Vengriją, Slovėniją, Suomiją ir Švediją (kurios buvo neelastingos PVM pajamų pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio santykio atžvilgiu pusę nagrinėjamo laikotarpio).

3.4. Pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai

Siekiant nustatyti veiksnius turinčius įtakos PVM pajamų surinkimui Europos Sąjungos valstybėse narėse yra skaičiuojamas koreliacijos koeficientas tarp pajamų surinktų iš pridėtinės vertės mokesčio ir pasirinktų teoriškai PVM surinkimui įtakos turinčių veiksnių (žr. 4 lent.).

Teigiama, kad PVM surinkimą lemia tiek ekonominiai veiksniai, tiek vyriausybių priimami sprendimai, todėl ryšys bus tikrinamas ir su ekonominius veiksnius atspindinčiais makroekonominiais rodikliais ir su vyriausybių nustatytais tam tikromis PVM taisyklėmis. Prie vyriausybės nustatytų PVM taisyklių analizuojamas ryšys tarp surenkamų PVM pajamų ir standartinio PVM tarifo, taip pat siekiant nustatyti lengvatų įtaką naudojamas skirtumas tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų. Teigiama, kad kuo ilgesnį laikotarpį įvestas pridėtinės vertės mokestis šalyje, tuo efektyviau jis yra administruojamas, aiškesnės ir suprantamesnės apmokestinimo, o visuomenei – mokėjimo, taisyklės, didesnis visuomenės palankumas mokant mokestį, sukaupta daugiau žinių ir praktikos susijusios su mokesčio administravimu, taigi taip pat tiriamas ryšys su šiuo laikotarpiu. Taigi tarp standartinio PVM tarifo, laikotarpio nuo PVM įvedimo ir surenkamų pajamų teoriškai egzistuoja teigiamas ryšys (augant minėtiems kintamiesiems didėja ir surenkamos PVM pajamos), o tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų saldo ir surenkamų PVM pajamų turėtų egzistuoti neigiamas ryšys (vienam didėjant, kitas mažėja). Nors Europos Sąjungoje direktyvomis yra nustatyta bendra PVM sistema, tačiau valstybėms jas įgyvendinant yra palikta nemažai laisvių nustatant savo PVM sistemas, todėl tampa komplikantuota nustatyti bendrus kiekybinius rodiklius susijusius su vyriausybės nustatytais PVM taisyklėmis. Dėl šios priežasties visi pasirinkti vyriausybių sprendimus apibūdinantys rodikliai apibūdinant Europos Sąjungą kaip bendrą teritorinį vienetą naudojami, kaip visų 27 ES valstybių narių, iki 2007 m. įtraukiant ir Rumuniją su Bulgarija, aritmetinis vidurkis.

Analizuojamas ryšys tarp PVM pajamų ir šių pasirinktų ekonominę situaciją apibūdinančių makroekonominių rodiklių: bendrojo vidaus produkto, bendrojo vidaus produkto tenkančio vienam

gyventojui, vartojimo išlaidų, namų ūkio vartojimo išlaidų, vyriausybės vartojimo išlaidų, eksporto, importo ir nedarbo lygio šalyje. Spėjama, kad augant BVP, BVP tenkančiam vienam gyventojui, vartojimo, namų ūkio vartojimo, vyriausybės vartojimo išlaidoms, importui auga ir PVM pajamos (egzistuoja teigiamas ryšys), o eksporto ir nedarbo lygio augimas sukelia PVM pajamų mažėjimą (neigiamas ryšys).

4 lentelė. Koreliacijos koeficientas tarp PVM pajamų ir surinkimui įtakos turinčių veiksmų ES

	BVP	BVP tenkantis vienam gyventojui	Vartojimo išlaidos	Namų ūkio vartojimo išlaidos	Vyriausybės vartojimo išlaidos	Eksportas	Importas	Nedarbo lygis, proc.	Standartinis PVM tarifas	Skirtumas tarp PVM tarifų	Laikotarpis nuo PVM įvedimo
Airija	0,88	0,99	0,51	0,65	0,25	-0,26	0,24	-0,81	-0,33	-0,41	-0,52
Austrija	0,97	0,96	0,99	0,98	0,99	0,76	0,78	-0,67	-	-	0,99
Belgija	0,99	0,99	0,96	0,98	0,94	0,93	0,92	-0,64	-	-	0,96
Bulgarija	0,90	0,87	0,95	0,95	0,92	0,84	0,94	-0,65	-	0,05	0,77
Čekija	0,98	0,97	0,99	0,99	0,99	0,93	0,91	0,04	0,65	-0,94	0,96
Danija	0,95	0,97	0,88	0,94	0,76	0,94	0,94	0,06	-	-	0,81
Estija	0,96	0,96	0,94	0,94	0,81	0,78	0,77	-0,03	0,36	-0,36	0,74
Graikija	0,88	0,87	0,81	0,84	0,62	0,88	0,88	-0,14	0,35	0,37	0,61
Ispanija	0,03	0,15	-0,04	0,09	-0,24	0,28	0,58	-0,41	0,14	0,14	-0,15
Italija	0,87	0,86	0,82	0,85	0,69	0,88	0,94	-0,09	-	-	0,75
Jungtinė Karalystė	0,84	0,81	0,85	0,86	0,69	0,68	0,79	-0,44	0,75	0,75	-0,27
Kipras	0,85	0,96	0,86	0,90	0,68	0,91	0,97	-0,08	-	-	0,68
Latvija	0,85	0,82	0,84	0,87	0,72	0,66	0,95	-0,38	-0,06	0,04	0,40
Lenkija	0,98	0,99	0,98	0,98	0,97	0,97	0,99	-0,88	0,46	-0,46	0,86
Lietuva	0,99	0,99	0,96	0,97	0,91	0,88	0,95	-0,02	0,40	0,40	0,78
Liuksemburgas	0,95	0,89	0,99	0,98	0,98	0,90	0,89	0,09	-	-	0,99
Malta	0,97	0,97	0,96	0,97	0,94	0,93	0,92	-0,55	-	-	0,97
Nyderlandai	0,95	0,96	0,90	0,95	0,83	0,89	0,90	-0,76	-	-	0,80
Portugalija	0,63	0,66	0,58	0,69	0,18	0,81	0,89	0,24	0,63	0,65	0,42
Prancūzija	0,96	0,98	0,89	0,92	0,82	0,91	0,97	-0,25	0,00	-	0,83
Rumunija	0,95	0,96	0,95	0,97	0,85	0,92	0,99	-0,64	0,48	0,45	0,79
Slovakija	0,98	0,98	0,97	0,98	0,95	0,96	0,96	-0,70	0,52	0,09	0,95
Slovėnija	1,00	1,00	0,94	0,95	0,89	0,92	0,88	-0,08	-	-	0,88
Suomija	0,96	0,94	0,95	0,97	0,91	0,64	0,88	-0,49	0,64	-	0,92
Švedija	0,96	0,92	0,99	0,98	0,99	0,90	0,93	0,14	-	-	0,89
Vengrija	0,74	0,76	0,65	0,68	0,52	0,78	0,70	0,71	0,23	0,23	0,81
Vokietija	0,94	0,95	0,95	0,94	0,93	0,85	0,86	-0,98	0,95	0,95	0,97
ES	0,97	0,97	0,94	0,97	0,82	0,99	0,99	-0,20	0,58	0,20	0,79

Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (3) formulę

Apskaičiuotas koreliacijos koeficientas atskleidė, kad Europos Sąjungoje visi spėjami ryšiai tarp surenkamų PVM pajamų ir pasirinktų rodiklių, išskyrus eksportą ir skirtumą tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų, pasiteisino: tarp BVP, BVP tenkančio vienam gyventojui, vartojimo, namų ūkio vartojimo, vyriausybės vartojimo išlaidų, importo, PVM tarifo, laikotarpio nuo PVM įvedimo ir surenkamų PVM pajamų egzistuoja tiesioginis tiesinis ryšys, o tarp nedarbo lygio ir PVM pajamų – atvirkštinis. Nors buvo spėjama, kad eksporto augimas neigiamai veikia PVM pajamas, nes taikomas 0 proc. tarifas, tačiau eksporto augimas dažniausiai vyksta kartu su vidaus gamyba, dėl šios priežasties gali būti teigiama, kad auga ir namų ūkio disponuojamosios pajamos ar vidinė paklausa, todėl eksportas galėjo teigiamai paveikti PVM pajamas. Eksporto ir PVM pajamų koreliacijos koeficientas vienintelėje valstybėje, Airijoje, įgavo neigiamą reikšmę.

Stipriausias ryšys ES (koreliacijos koeficiento reikšmė 0,99) egzistuoja su rodikliais apibūdinančiais tarptautinę prekybą, tai yra importu ir eksportu. Taip pat labai stiprus ryšys (koreliacijos koeficientų reikšmė nuo 0,94 iki 0,97) egzistuoja su bendruoju vidaus produktu, bendruoju vidaus produktu tenkančiu vienam gyventojui, namų ūkių vartojimo išlaidų ir bendromis vartojimo išlaidomis. Tarp pridėtinės vertės mokesčio surenkamumo ir vyriausybės vartojimo išlaidų (0,82), laikotarpio nuo PVM įvedimo (0,79), standartinio PVM tarifo (0,58) egzistuoja vidutinio stiprumo ryšys. O apskaičiuotas koreliacijos koeficientas su didžiausio ir mažiausio (išskyrus nulinį) PVM tarifų saldo parodė, kad PVM pajamas į valstybių biudžetus minėtas rodiklis veikia nežymiai (koreliacijos reikšmė siekia 0,20). Tuo metu ryšys tarp nedarbo lygio ir PVM pajamų yra atvirkštinis, tai reiškia, kad kuo didesnis nedarbo lygis Europos Sąjungoje tuo mažiau surenkama PVM pajamų, tačiau šis ryšys nėra stiprus (koreliacijos koeficiento reikšmė siekia -0,20).

Stipriausiais ryšiais su pasirinktais rodikliais Europos Sąjungoje pasižymėjo Čekija, Vokietija, Belgija, Malta ir Slovakija, tuo metu silpniausius ryšius pagal apskaičiuotą koreliacijos koeficientą turėjo Ispanija, Airija, ir Latvija. Nors nagrinėjant ES kaip bendrą teritorinį vienetą stipriausias koreliacinis ryšys su PVM pajamų surinkimu buvo nustatytas eksportui ir importui, tačiau analizuojant visas ES valstybes nares matoma, kad daugiausia valstybių labai stiprų ryšį (viršijantį 0,90 koreliacijos koeficiento reikšmę) turėjo su namų ūkio vartojimo išlaidomis (19 valstybių), BVP (18 valstybių) ir BVP tenkančiu vienam gyventojui (18 valstybių). Tuo metu labai stiprų koreliacinį ryšį su PVM pajamų surinkimu eksportas ir importas turėjo atitinkamai 12 ir 15 valstybių. Palyginti su kitais veiksniais silpniausiu koreliaciniu ryšiu ES kaip bendrame teritoriniame vienetu su PVM surenkamumu susiję nedarbo lygio, skirtumo tarp didžiausio ir mažiausio PVM tarifų ir standartinio PVM tarifo rodikliai buvo silpnu ryšiu (mažesnė koreliacijos koeficiento reikšmė nei 0,50) susiję ir daugelyje atskirų ES valstybių narių (atitinkamai 16, 11 ir 10 valstybių).

Siekiant patikrinti ar apskaičiuoti koreliacijos koeficientai yra patikimi skaičiuojama t statistika, kuri lyginama su Stjudento skirstiniu (žr. 4 priedą). Palyginus t statistiką su Stjudento skirstiniu (2,45)

gauti rezultatai, kad apskaičiuotas koreliacijos koeficientas tarp surenkamų PVM pajamų standartinio PVM tarifo ES kaip bendrame teritoriniame vienetė ir visose ES valstybėse narėse, išskyrus Vokietiją, nerodo patikimo ryšio. Taip pat patikimo ryšio ES kaip bendrame teritoriniame vienetė ir daugelyje valstybių (visose išskyrus Vokietiją, Čekiją ir Jungtinę Karalystę) nerodo koreliacijos koeficientas apskaičiuotas tarp surenkamų PVM pajamų ir skirtumo tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinių, tarifų. Negalima pasikliauti ir ryšiu apskaičiuotu tarp surenkamų PVM pajamų ir nedarbo lygio (patikimas ryšys egzistuoja tik Airijoje, Lenkijoje, Nyderlanduose ir Vengrijoje). Taigi šie rodikliai siekiant kompleksiskai įvertinti ES PVM surenkamumui įtakos turinčius veiksnius nebus įtraukiami. Atsižvelgiant į tai, jog laikotarpis nuo PVM įvedimo ir nedarbo lygis, lyginant su kitais rodikliais turi žemesnį koreliacijos koeficientą ir sąlyginai daugiau valstybių fiksuojamas nepatikimas ryšys (atitinkamai 7 ir 9 valstybėse), tai šie rodikliai į regresinį modelį, siekiant atskleisti kompleksinį poveikį pridėtinės vertės mokesčio surenkamumui, taip pat nebus įtraukti.

Kaip bebūtų negalima teigti, kad nedarbo lygis šalyje ir kiti rodikliai neturi įtakos pridėtinės vertės mokesčio surenkamumui. Nedarbo lygis šalyje per pajamų lygį, vartojimą netiesiogiai veikia į valstybės biudžetą surenkamas pajamas iš PVM. Taip pat ir standartinis mokesčio tarifas ir skirtumas tarp didžiausio ir mažiausio PVM tarifų, nors ir regresinėje analizėje nėra įtraukiami prie įtakos turinčių veiksnių, tačiau yra veiksminga vyriausybės priemonė siekiant subalansuoti biudžetų pajamas ekonomikos svyravimų metu. Žinoma vienas bendras tarifas visose Europos Sąjungos valstybėse narėse neduotų vienodų pajamų iš PVM, dėl skirtingų ekonomikos išsivystymo lygių, administravimo, kurį sudėtinga įvertinti kiekybiškai, pažangumo, skirtingo valstybių piliečių mentaliteto, turinčio įtakos „šešėlinės“ ekonomikos lygiui ir kitų veiksnių, tačiau jis taip pat netiesiogiai veikia pridėtinės vertės mokesčio surenkamumą valstybėse.

Taigi sudarius regresinį modelį (žr. 5 priedą) iš stipriausių ir patikimiausių tiesinių ryšių turinčių veiksnių sudaromas toks pridėtinės vertės mokesčio pajamas lemiančių veiksnių modelis:

$$y = -907222,59 - 0,42x_1 - 0,06x_2 + 0,50x_3 + 0,28x_4 - 0,26x_5 + 158,80x_6$$

Čia: y – surenkamos PVM pajamos;

x_1 – bendrasis vidaus produktas;

x_2 – vartojimo išlaidos;

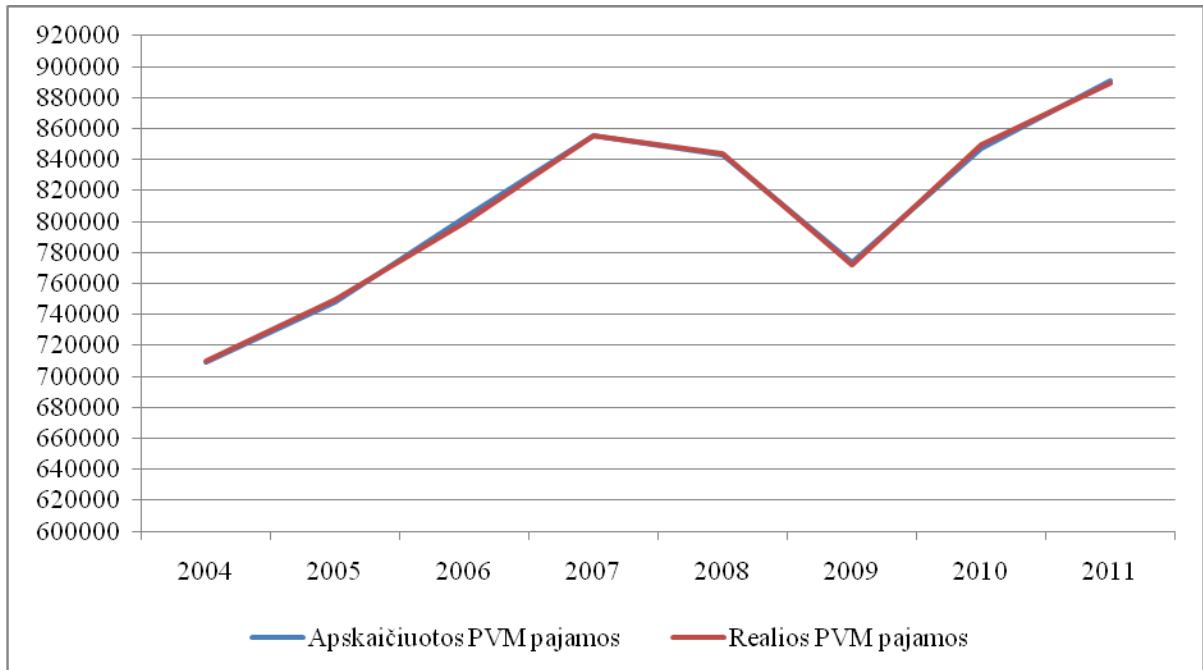
x_3 – namų ūkio vartojimo išlaidos;

x_4 – eksportas;

x_5 – importas;

x_6 – bendrasis vidaus produktas tenkantis vienam gyventojui.

Siekiant patikrinti kaip sudarytas modelis atitinka realias surenkamas PVM pajamas sudaromas paveikslas Nr. 7.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (4) formulę

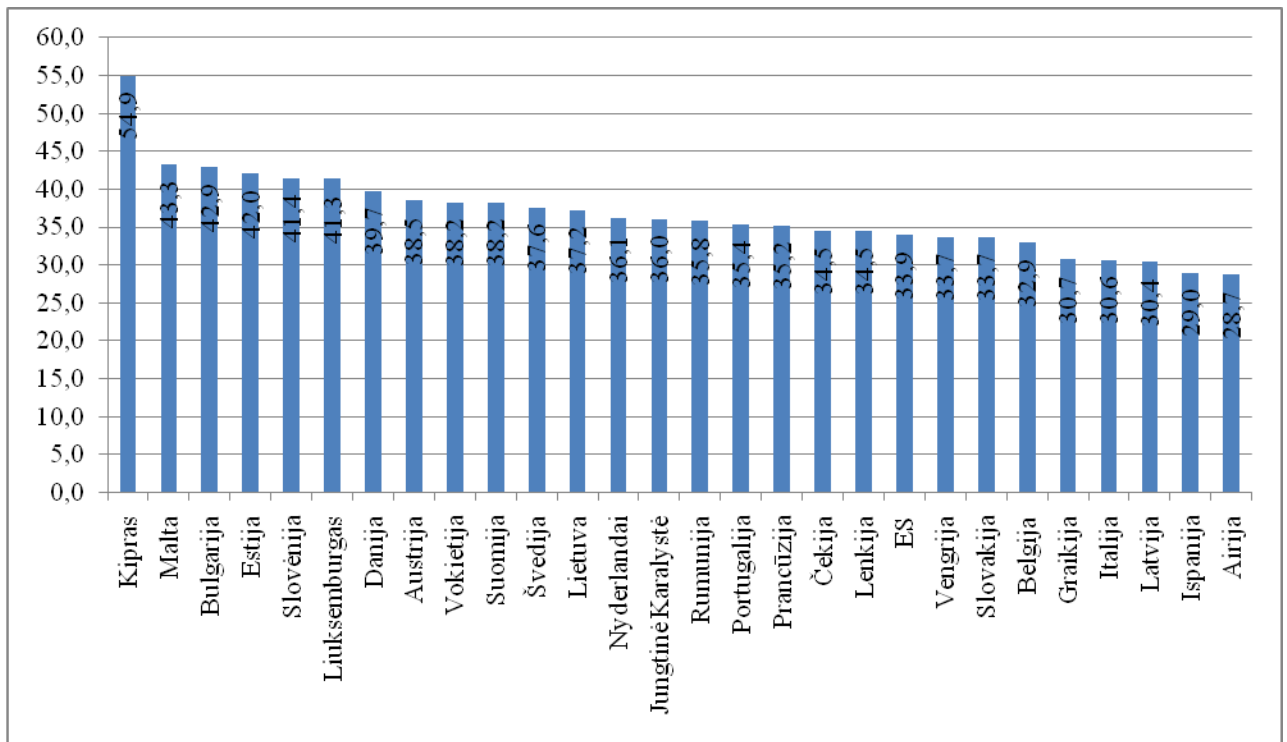
7 pav. Apskaičiuotos ir realiai surinktos PVM pajamos ES 2004-2011 m., mln.eurų

Sudarytame grafike matyti, jog sudarytas modelis su pasirinktais kintamaisiais: bendroju vidaus produktu, vartojimo išlaidomis, namų ūkio vartojimo išlaidomis, eksportu, importu ir bendroju vidaus produktu tenkančiu vienam gyventojui – pakankamai tiksliai apibūdina surenkamas PVM pajamas. Apskaičiuotos ir realiai surinktos PVM pajamos nagrinėjamu laikotarpiu (2004-2011 m.) skyrėsi mažiau nei 0,5 proc. Taigi galima teigti, jog sudarytas modelis yra tinkamas prognozuoti PVM pajamas.

3.5. Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumas

Pridėtinės vertės mokesčio efektyvumas gali būti vertinamas apskaičiuojant du rodiklius: PVM produktyvumą ir PVM c-efektyvumą. Tai yra apskaičiuojant PVM pajamų ir bendrojo vidaus produkto arba nacionalinio vartojimo santykį ir atsižvelgiant į standartinį mokesčio tarifą.

Siekiant įvertinti kaip efektyviai būtų renkamas mokestis jei neegzistotu „šešėlinė“ ekonomika skaičiuojamas visų ES valstybių narių produktyvumo koeficientas, kuris 2011 m. pateiktas 8 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (5) formulę

8 pav. Pridėtinės vertės mokesčio produktyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse

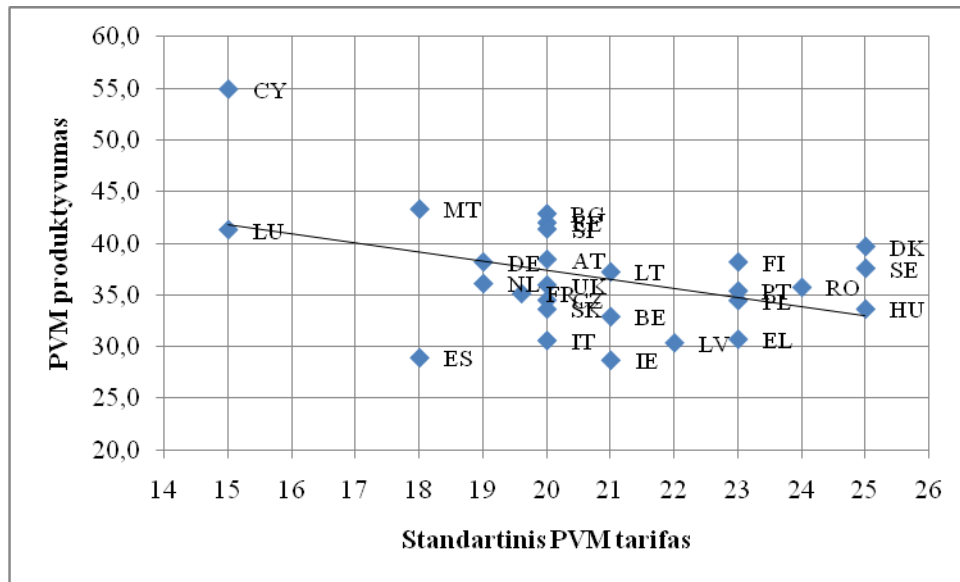
Apskaičiuavus pridėtinės vertės mokesčio produktyvumo koeficientą visose ES valstybėse narėse 2011 m. (žr. 8 pav.) matoma, kad didžiausias produktyvumo rodiklis 2011 m. buvo fiksuojamas Kipre (54,9), Maltoje (43,3), ir Bulgarijoje (42,9), o mažiausias Airijoje (28,7), Ispanijoje (29,0) ir Latvijoje (30,4). Tai reiškia, jog lyginant su kitomis ES valstybėmis narėmis Kipre, Maltoje ir Bulgarijoje surenkama didžiausia BVP dalis nuo kiekvieno standartinio PVM tarifo procento ir būtent šiose valstybėse yra efektyviausia PVM sistema (taikoma platesnė mokesčio bazė, mažiau išimčių arba esama mažiau galimybių nukrypti nuo standartinio PVM tarifo).

Panašus valstybių išsidėstymas pagal produktyvumo lygį išliko ir visu nagrinėjamu laikotarpiu, (žr. 6 priedą): visu nagrinėjamu laikotarpiu Kipras, Bulgarija ir Estija; didžiąją laikotarpio dalį Malta ir Slovėnija; o paskutiniiais trejais metais Liuksemburgas – išsiskyrė iš kitų ES valstybių narių pagal aukštą produktyvumo lygį. Nors Bulgarija įstojo į Europos Sąjungą 2007 m. tuomet pritaikydama ES direktyvų nuostatas susijusias su PVM, tačiau dar iki įstojimo pasižymėjo lyginant su kitomis valstybėmis aukštu BVP dalies surinkimu nuo kiekvieno standartinio PVM tarifo procento ir išlaikė šią poziciją įstojusi į ES. Tuo metu mažiausiai efektyvi PVM sistema, vertinant pagal produktyvumo koeficientą nagrinėjamu laikotarpiu buvo Italijoje, Belgijoje, Airijoje, o nuo 2008 m. ir Ispanijoje.

Apskritai produktyvumo lygis ES kito nežymiai, visu nagrinėjamu laikotarpiu svyravimai nebuvo didesni nei 2,0 proc., išskyrus 2009 m., kada produktyvumas, lyginant su praėjusiais metais

sumažėjo 4,6 proc. 2009 m. daugiausia valstybių (18) patyrė PVM produktyvumo sumažėjimą, kas galėjo nulemti bendrą visos ES sąlyginai didelį PVM produktyvumo sumažėjimą.

Skaičiuojant PVM produktyvumą atsižvelgiama į standartinį PVM tarifą, taigi nustatoma kaip jis veikia PVM produktyvumą ES šalyse narėse 2011 m. (žr. 9 pav.).



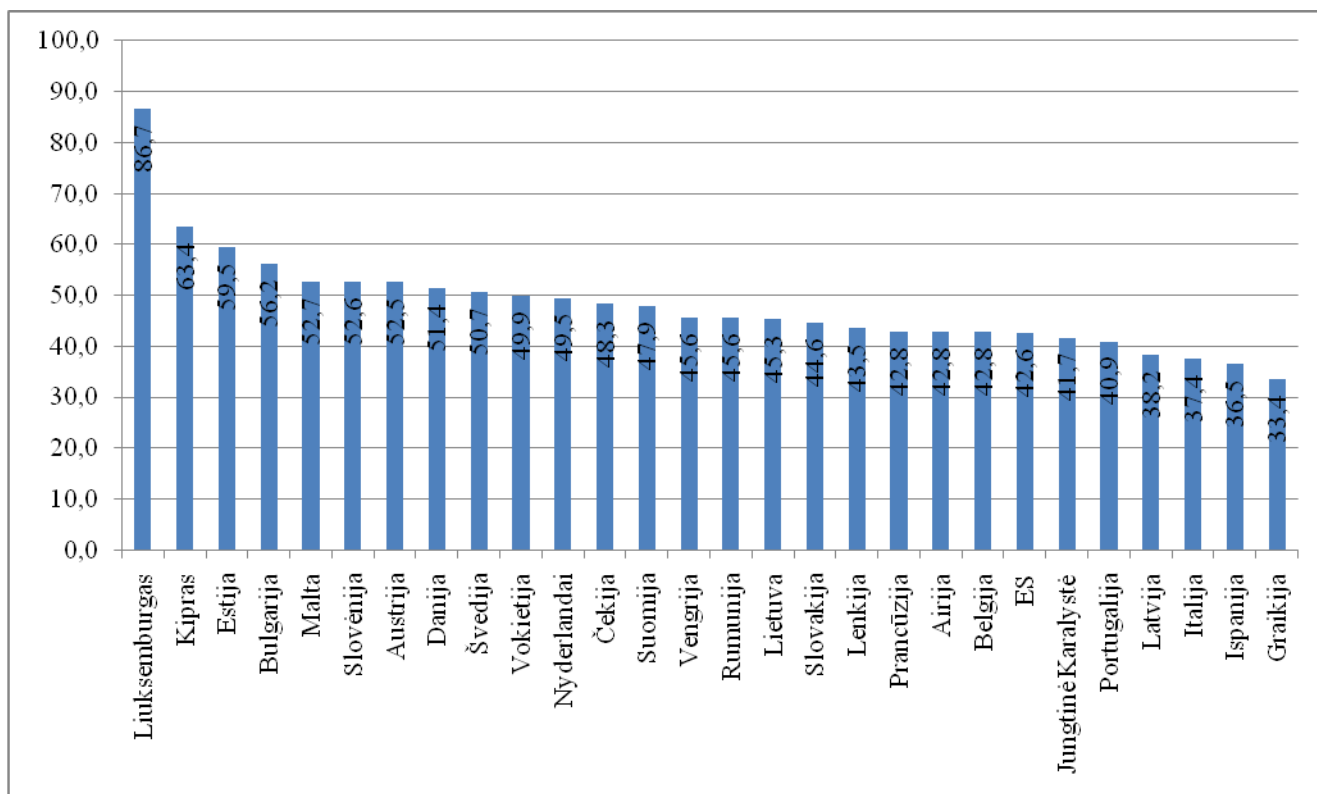
Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

9 pav. PVM produktyvumas ir standartinis PVM tarifas ES valstybėse narėse 2011 m.

Matoma, kad kuo standartinis PVM tarifas didesnis, tuo mažesnis PVM produktyvumas šalyje. Šią priklausomybę patvirtina ir apskaičiuotas koreliacijos koeficientas (-0,43) tarp minėtų rodiklių, kuris patvirtina atvirkštinę priklausomybę (apskaičiuota t statistika, 2,36, patvirtina, kad ryšys yra patikimas). Vadinasi didesnis PVM tarifas sukuria didesnes paskatas mokesčio vengimui ir „šešėlinės“ ekonomikos formavimuisi, taip didinat atotrūkį tarp galimų surinkti PVM pajamų ir realiai surenkamų šio mokesčio pajamų. Tačiau koreliacijos koeficiento reikšmė nėra didelė, todėl tiesinė priklausomybė tarp PVM produktyvumo ir standartinio PVM tarifo nėra stipri. Kaip bebūtų matyti, kad populiariausias standartinis tarifas ES yra tarp 20 ir 23, tuo metu produktyvumas vidutiniškai siekia 35-38 proc. lygį. Matoma, kad aukščiausias PVM produktyvumas 2011 m. buvo Kipre, kurio standartinis PVM tarifas priskiriamas prie vieno iš žemiausių. Tuo metu Vengrija turėdama patį didžiausią PVM tarifą produktyvumu pralenkia tokias valstybes kaip Ispanija, Italija, Belgija, Latvija, Airija, Graikija. Tai galėjo įvykti dėl bendrojo vidaus produkto įtakos skaičiuojamam PVM produktyvumo rodikliui.

Siekiant palyginti surenkamas realias PVM pajamas su hipotetinėmis yra skaičiuojamas c-efektyvumo rodiklis (žr.10 pav.). Šis rodiklis parodo kokios pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio

būtų surenkamos jei visas vartojimas būtų apmokestinamas standartiniu PVM tarifu. Taigi šis rodiklis atspindi PVM lengvatų lygį ir sukčiavimo lygį mokesčio srityje.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (6) formulę

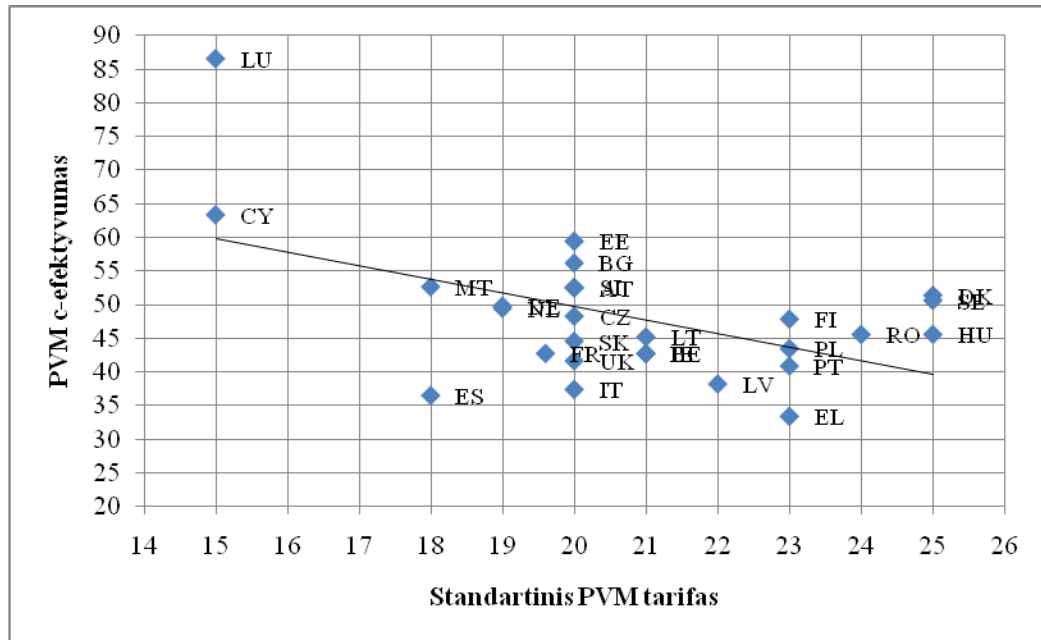
10 pav. Pridėtinės vertės mokesčio c-efektyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse

Apskaičiavus 2011 m. c-efektyvumo rodiklį ES valstybėse narėse pastebima, kad pagal šį rodiklį ypač išsiskiria Liuksemburgas, kurio reikšmė siekia 86,7 ir daugiau nei dvigubai viršija ES vidurkį (c-efektyvumo rodiklio reikšmė 42,6). Taip pat palyginti dideliu efektyvumu 2011 m. pasižymėjo Kipras (63,4), Estija (59,5) ir Bulgarija (56,2). Tuo metu labiausiai nuo vienintelio PVM tarifo Europos Sąjungoje 2011 m. nukrypo Graikija (33,4), Ispanija (36,5) ir Italija (37,4). Taip pat už ES vidurkį mažesniu c-efektyvumu pasižymėjo Latvija (38,2), Portugalija (40,9) ir Jungtinė Karalystė (41,7).

Didžiausiu efektyvumu pasižyminčios valstybės (Liuksemburgas, Kipras, Estija, Bulgarija ir Slovėnija) išlaikė savo pozicijas visu nagrinėjamu laikotarpiu (2004-2011 m.). Bulgarija buvo viena efektyviausių pagal PVM c-efektyvumą – mažiausiai nuo vienintelio tarifo nukrypstančių valstybių – ir prieš stojimą į ES ir po jo, kai buvo pritaikytos bendros ES direktyvomis reglamentuojamos PVM nuostatos. Savo pozicijas, kaip labiausiai nuo vienintelio tarifo nukrypstančios valstybės išlaikė Italija ir Graikija, prie kurių nuo 2008 m. prisijungė ir Ispanija. C-efektyvumo svyravimai ES buvo didesni nei produktyvumo ir siekė nuo 0,4 lyginant su praėjusiais metais iki 7,7 proc. Didžiausias pokytis buvo

2009 m., kai c-efektyvumo rodiklis, lyginant su 2008 m. sumažėjo 7,7 proc. (žr. 7 priedą), tai galėjo nulemti, jog efektyvumas iškart tais metais sumažėjo 24 iš 27 valstybių.

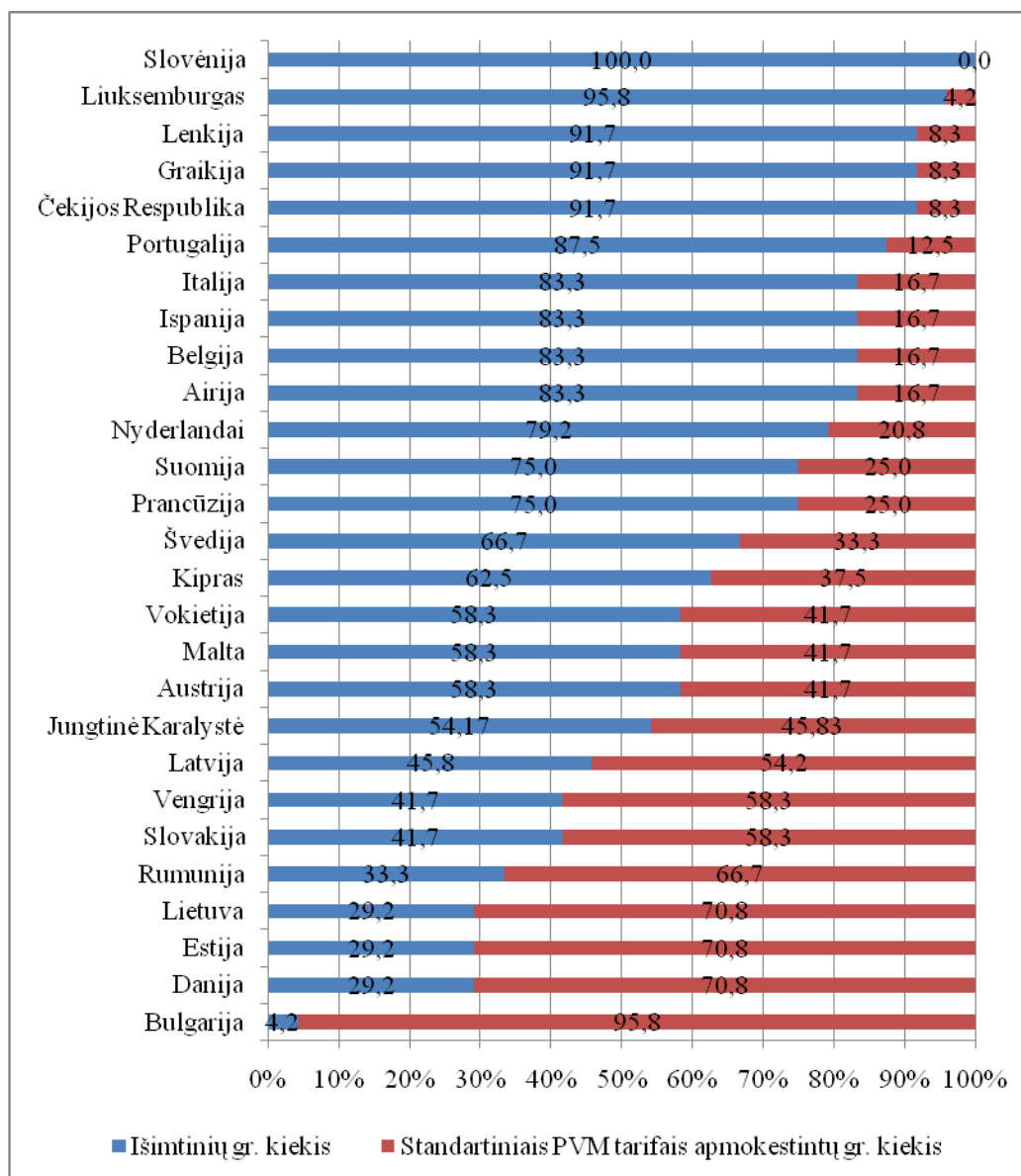
Kadangi c-efektyvumo rodiklis parodo nukrypimus nuo vienintelio tarifo, tai tiriamas ryšys tarp c-efektyvumo koeficiento ir standartinio PVM tarifo. 11 pav. matyti, kad didėjant standartiniam tarifui mažėja c-efektyvumas. Tokį ryšį patvirtina ir apskaičiuotas koreliacijos koeficientas, kurio reikšmė - 0,52 (apskaičiuota t statistika, 3,01, patvirtina koeficiento patikimumą). Vadinasi valstybės su didesniu tarifu labiau nukrypsta nuo vienintelio PVM tarifo ir praranda daugiau galimų surinkti PVM pajamų.



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

11 pav. PVM c-efektyvumas ir standartinis PVM tarifas ES valstybėse narėse 2011 m.

Liuksemburgas ir Kipras pasižymi mažiausiais standartiniais tarifais, taigi ir jų c-efektyvumas yra didžiausias. Taip pat dideliu c-efektyvumu pasižymi Estija ir Bulgarija, nors jų tarifai yra didesni už kitų valstybių Ispanijos, Maltos, Nyderlandų ar Vokietijos. Tačiau Estijoje ir Bulgarijoje yra mažesni skirtumai tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų (abiejose valstybėse saldo siekia 11 punktų), o Ispanijoje, Maltoje, Nyderlanduose ir Vokietijoje – didesnis (saldo svyruoja nuo 12 iki 14). Taip pat Estijoje ir Bulgarijoje išimtinių ES direktyvomis nustatytų grupių, kurioms gali būti taikomos tam tikros PVM lengvatos ar išimties yra mažiau (atitinkamai 29,2 proc. ir 4,2 proc.) nei Ispanijoje, Maltoje, Nyderlanduose ir Vokietijoje (atitinkamai 83,3, 58,3, 79,2 ir 58,3 proc.) (žr. 12 pav.). Tai ir galėjo nulemti didesnę c-efektyvumo koeficientą Estijoje ir Bulgarijoje.



Šaltinis: sudaryta pagal VAT Rates in the Member States of the European Union, 2011

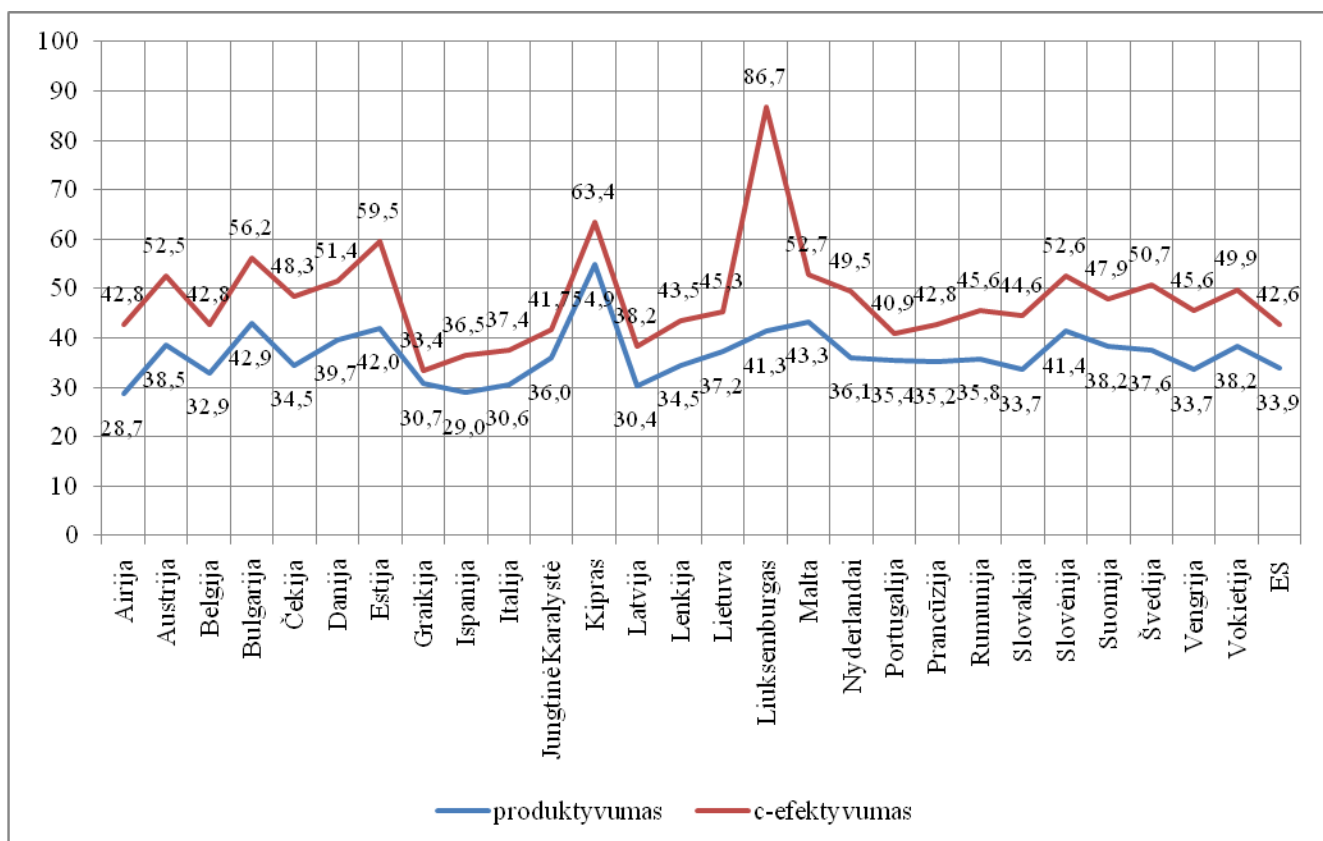
12 pav. 2006/112/EB direktyva nustatytų prekių ar paslaugų kategorijų, kurioms taikomos PVM lenvatos ar išimtys, kiekis taikomas ES valstybėje narėje 2011 m., proc.

Mažiausias c-efektyvumo koeficientas yra Graikijoje, kur standartinis PVM tarifas yra vienas iš didžiausių, kaip ir išimtinių grupių, nustatytų ES direktyvomis kiekis vienas iš didžiausių (91,7 proc.), o skirtumas tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų palyginti didelis (16,5 proc.).

Apskaičiuotas koreliacijos koeficientas tarp c-efektyvumo rodiklio ir skirtumo tarp didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų bei lengvatiniams PVM tarifais ar išimtimis taikomų kategorijų kiekiui (proc.) bendroje 2006/112/EB direktyvoje nustatytų prekių ar paslaugų kategorijų, kurioms gali būti taikomos PVM lenvatos ar išimtys dalyje rodo atvirkštinį ryšį (minėtiems rodikliams didėjant, c-efektyvumas mažėja), tačiau šis ryšys negali būti vertinamas kaip stiprus (koreliacijos koeficientas atitinkamai siekia -0,35 ir -0,07). Taip pat patikimo koreliacinio ryšio nerodo ir apskaičiuota t statistika

(atitinkamai 1,85 ir 0,37). Tačiau atmesti didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų saldo ir ne standartiniu PVM tarifu apmokestintų kategorijų kiekio, kaip neturinčio įtakos PVM efektyvumui negalima. Minėti rodikliai, gali veikti c-efektyvumo rodiklį per surenkamas PVM pajamas, tam tikros ūkio šakos plėtojimąsi, susidarantis paskatas mokesčio vengimui ir kitus veiksmus.

Palyginus 2011 m. Europos Sąjungos valstybių narių produktyvumo ir c-efektyvumo rodiklius (žr. 13 pav.) matyti, kad visose valstybėse už produktyvumo koeficientą yra aukštesnis c-efektyvumo koeficientas. Taip pat matyti, kad daugumoje valstybių, kuriose palyginti su kitomis ES valstybėmis narėmis yra aukštesnis c-efektyvumo koeficientas, palyginti aukštesnis ir produktyvumo koeficientas. Tačiau grafike labiausiai išsiskiria Liuksemburgas, kuris 2011 m. pasižymėjo didžiausiu saldo tarp minėtų rodiklių (45,4 punkta), apskaičiuotą ES vidurkį minėta valstybė viršijo daugiau nei 5 kartus. Tuo metu kitose valstybėse minėtas saldo svyruoja nuo 2,7 Graikijoje iki 17,5 Estijoje.

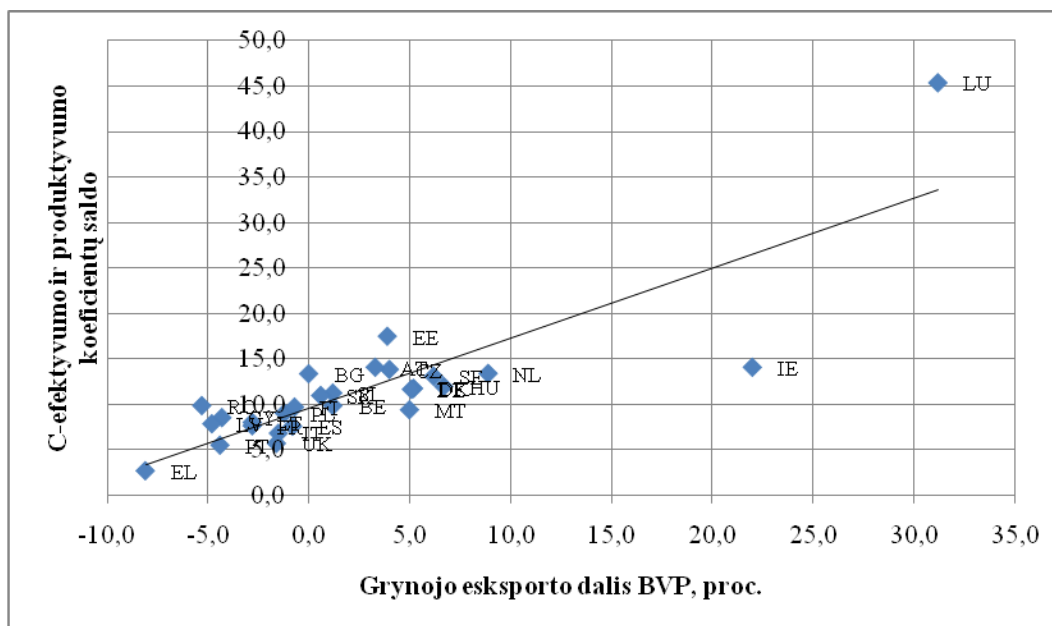


Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis ir (5) bei (6) formules

13 pav. PVM produktyvumas ir c-efektyvumas 2011 m. ES valstybėse narėse

Skaičiuojant PVM produktyvumą, mokesčio bazė yra labiau susijusi su vidaus gamyba, o c-efektyvumo atveju su vidaus vartojimu. Taigi apskaičiuotas produktyvumo koeficientas neįvertina, kad eksportas ES, priešingai nei importas, yra apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu. Tiriamas ryšys tarp grynjo eksporto (eksporto ir importo saldo) dalies bendrajame vidaus produkte ir skirtumo tarp PVM

produktyvumo ir c-efektyvumo rodiklių atskleidė, kad kuo didesnė grynojo eksporto dalis BVP tuo labiau produktyvumo koeficientas nutolsta nuo c-efektyvumo koeficiento (žr. 14 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Eurostat duomenis

14 pav. Grynojo eksporto dalis BVP ir PVM c-efektyvumo ir produktyvumo saldo ES 2011 m.

Minėtų rodiklių ryšį patvirtina ir apskaičiuotas koreliacijos koeficientas (reikšmė 0,84, t statistika – 7,87 rodo patikimą ryšį). Liuksemburge palyginti su kitomis valstybėmis didelė grynojo eksporto dalis bendrajame vidaus produkte (31,2 proc.), kas galimai turėjo įtakos didžiausiam iš visų ES valstybių narių skirtumui tarp PVM produktyvumo ir c-efektyvumo 2011 m. Taip pat atotrūkį tarp PVM sistemos efektyvumą matuojančių rodiklių galėjo lemti ir „šešėlinės“ ekonomikos lygis.

Taigi, apskaičiuoti PVM efektyvumą apibūdinantys produktyvumo ir c-efektyvumo rodikliai 2011 m. rodo, kad didžiausią hipotetinių PVM pajamų dalį surenka Kipras, Liuksemburgas, Estija, Bulgarija ir Malta. Šios valstybės pasižymi platesne mokesčio baze, mažesniais standartiniais PVM tarifais, mažiau išimčių ir nukrypimų nuo standartinio tarifo. Tuo metu neefektyviausiomis PVM sistemomis pasižymėjo Ispanija, Graikija, Italija ir Latvija.

Siekiant atskleisti PVM ypatumas Europos Sąjungoje skaičiuojami ir analizuojami keli rodikliai. Pirmiausia atliekama surenkamų PVM pajamų analizė, kuri atskleidė, kad vyriausybės priimami sprendimai, susiję su PVM tarifais, ES priklauso nuo praėjusiais metais surinktų PVM pajamų. Iki 2007 m. PVM pajamos ES stabiliai augo, todėl iki 2008 m. nebuvo matomas žymus PVM tarifo pokytis. 2008-2009 m. mažėjant PVM pajamoms, sekančiu laikotarpiu buvo didinami PVM tarifai. 2010-2011 m. PVM pajamoms augant ES, tarifas, siekiant PVM pajamas sugrąžinti į prieš nuosmukį

buvusį lygmenį vis dar augo, nors ir mažesniu tempu, todėl PVM pajamos viršijo prieškrizinį lygmenį. Pastebima, kad sumažėjus PVM pajamoms daugelis valstybių, kai kurios ir keliskart, padidino PVM tarifus ir taip didinamos PVM pajamos ar bent sustabdomas jų mažėjimas. Apskritai per nagrinėjamą laikotarpį pajamos iš PVM ES išaugo ketvirtadaliu (pajamos iš PVM išaugo beveik visose ES valstybėse narėse), o standartinis PVM tarifas ES valstybėse narėse vidutiniškai padidėjo 6,6 proc.

PVM pajamos labiausiai nagrinėjamu laikotarpiu išaugo naujosiose valstybėse narėse, prie ES prisijungusiose nuo 2004 m., o senbuvėse, kur aukštesnis ekonomikos išsivystymo lygis ir stabilesnė ekonomika, PVM pajamų pokytis buvo mažesnis. Naujasis ir senasis valstybes nares išskiria ir apskaičiuotas PVM naštos dalies bendroje mokesčių naštoje rodiklis. Naujosios ES valstybės narės nagrinėjamu laikotarpiu pasižymėjo didžiausia šio rodiklio dalimi. Nors ES kaip bendro teritorinio vieneto PVM elastingumo rodiklis gali būti vadinamas elastingu, tačiau skirtingos ES valstybės narės pasižymi skirtingais mokesčio elastingumais. PVM pajamos kito labiau nei BVP Ispanijoje ir Airijoje, o labiausiai nuo ekonomikos priklausančios valstybės nagrinėjamu laikotarpiu buvo Estija ir Austrija.

Siekiant nustatyti PVM pajamas lemiančius veiksnius skaičiuojamas koreliacijos koeficientas tarp vyriausybės nustatytų PVM taisyklių (standartinio PVM tarifo, didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinių, PVM tarifų saldo ir laikotarpio nuo PVM įvedimo), ekonomines sąlygas apibūdinančių rodiklių (BVP, BVP tenkančio 1 gyventojui, vartojimo, namų ūkio vartojimo, vyriausybės vartojimo išlaidų, eksporto, importo ir nedarbo lygio) ir PVM pajamų. Gauti rezultatai, kad patikimiausi ir stipriausi ryšiai egzistuoja tarp ekonominę situaciją apibūdinančių veiksnių (BVP, BVP tenkančio 1 gyventojui, vartojimo, namų ūkio vartojimo, importo ir eksporto), kurie teigiamai veikia PVM pajamas. Namų ūkio vartojimo išlaidos labiau veikia surenkamas PVM pajamas nei vyriausybės. Tačiau negalima teigti, kad neegzistuoja ryšys su vyriausybės priimamais sprendimais PVM srityje ar nedarbo lygiu, nes jie gali veikti PVM pajamas netiesiogiai. Tačiau sudarant PVM pajamų modelį, kuris pakankamai tiksliai apibūdiną PVM pajamas (svyravimai tarp apskaičiuotų ir realiai surinktų pajamų nesiekia 0,5 proc. per metus) pasikliauja tik stipriausią ir patikimiausią reikšmę turinčiais veiksniais.

Galiausiai skaičiuojami ir analizuojami PVM efektyvumą apibūdinantys rodikliai. Produktyvumo ir c-efektyvumo rodikliai parodė, kad valstybėse, kuriose didesnis PVM produktyvumas, aukštesnis ir c-efektyvumo lygis. Skiriasi tik šių rodiklių saldo, kuriam įtakos turėjo grynojo eksporto dalis BVP, dėl eksporto apmokestinimo 0 proc. tarifu. Produktyvumo rodiklį standartinis PVM tarifas veikia silpniau nei c-efektyvumo, kurio poveikį sustiprina arba sumažina didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinių, PVM tarifų saldo ir lengvatinių ar išimtinių kategorijų kiekis bendroje 2006/112/EB direktyvoje nustatytų prekių ar paslaugų kategorijų dalyje. Kuo didesnis standartinis PVM tarifas, taikoma daugiau ir didesnių PVM lengvatų, tuo PVM sistema tampa mažiau efektyvi. Daugiausiai hipotetinių PVM pajamų ES surenka Kipras, Liuksemburgas, Estija, Bulgarija ir Malta, neefektyviausiomis PVM sistemomis pasižymėjo Ispanija, Graikija, Italija ir Latvija.

IŠVADOS

1. Mokesčiai – tai įstatymais reglamentuota pinigine ūkio subjektų ir individualių asmenų prievolė valstybei už veiklos rezultatus, siekiant užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą. Mokesčiais valstybė užsitikrina pajamas viešosioms paslaugoms teikti, veikia ūkio subjektų veiklą ir perskirsto lėšas tarp didesnes ir mažesnes pajamas gaunančių subjektų. Valstybėse yra apmokestinama gamyba, pajamų paskirstymas ir jų panaudojimas. Mokesčių dydis daro reikšmingą įtaką žmogaus motyvacijai dirbti, prekių ir paslaugų kūrimo kaštams, ekonomikos augimui, o tarptautiniu aspektu – šalies konkurencingumui, investiciniam patrauklumui. Pagrindinis (pagal mokestinių pajamų dydį) yra pridėtinės vertės mokestis, kuris 2004-2011 m. ES sudarė 26 proc. visų mokestinių pajamų ir nuolat auga. PVM yra teoriškai sugalvotas mokestis, pakeitęs apyvartos mokesčius, ir 1967-1999 m. laikotarpiu įgyvendintas visoje ES. Tai netiesioginis vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinamas viešasis ir privatusis vartojimas. Mokestis mokamas įmonių, tačiau mokesčio našta perkeliama vartotojams, nes mokestis renkamas per kainų sistemą. Valstybės įsivesdamos proporcingus prekių bei paslaugų kainai PVM tarifus, dažniausiai greta standartinio įsivedavo lengvatinius, o kartais ir padidintus bei parkavimo tarifus. Kuo vėliau ES valstybėje buvo įvedamas PVM tuo didesnis standartinis tarifas buvo pritaikomas, tačiau rečiau pritaikomi padidinti ar parkavimo tarifai.

2. Kartu su ekonominės integracijos procesu ES prasidėjo mokesčių harmonizavimo koncepcijos formavimas – siekiama harmonizuoti mokesčių sistemas ir sukurti bendrą rinką, taip pat surasti geriausią mokesčių praktiką, stiprinti bendruosius ES politikos tikslus bei skatinti nuoseklų ir darnų fiskalinės politikos vystymąsi. Mokesčių sistemos harmonizavimas yra atskirų šalių tarpusavio derinimo procesas, kuris apima mokesčių unifikavimą, tarpusavio ryšius ir mokesčių sistemų bei politikų koordinavimą. Tačiau šis procesas yra sudėtingas dėl susiklosčiusių skirtumų tarp mokesčių sistemų, skirtingose valstybėse tie patys metodai duoda skirtingus rezultatus, visos valstybės siekia tų pačių tikslų, tačiau jų įgyvendinimo būdai skiriasi, visiems palankūs sprendimai neįmanomi ir t.t. ES apmokestinimo PVM tvarka griežtai reglamentuota, nes šis mokestis turi esminės įtakos kuriant vidaus rinką be sienų. PVM ES pirmą kartą reglamentuotas 1970 m. pirmąja ir antrąja direktyvomis, o 1977 m. šeštąja direktyva, kuri reglamentuoja praktiškai visus PVM aspektus, padėtas pagrindas PVM harmonizavimui. Nustatyta, kad standartinis PVM tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc. (šiuo metu ES svyruoja nuo 15 iki 27 proc.). Valstybės narės gali taikyti 1 arba 2 lengvatinius tarifus, kurie yra nemažesni nei 5 proc., tačiau pagal numatytas išimtis kai kurios valstybės taiko ir mažesnę PVM lengvatą ar išimtis gali būti taikomi tik nustatytiems kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui (šiuo metu nustatytos 24 kategorijos, iš kurių valstybės taiko nuo 2 iki visų 24).

3. Analizuojant PVM pajamų ir mokesčių naštos rodiklius ES 2004-2011 m. išsiskiria dvi valstybių grupės: valstybės senbuvės ir valstybės į ES įstojusios nuo 2004 m. ES sumažėjus PVM pajamoms kitais metais matomas vidutinis PVM tarifo padidėjimas. Kuo labiau pajamos sumažėja ES, tuo kitais metais didesnis tarifo augimas. Mažėjant pajamoms daugelis ES valstybių narių keičia PVM tarifus. Labiausiai nagrinėjamu laikotarpiu pajamos išaugo naujosiose valstybėse narėse, o senbuvės, kurios pasižymi aukštesniu BVP lygiu ir stabilesne ekonomika PVM pajamos svyruoja mažiau. Taip pat naujosios valstybės pasižymi ir didesne vartojimo mokesčio (PVM) naštos dalimi bendroje mokesčių naštoje. Nors PVM elastingumo rodiklis rodo, kad PVM pajamos ES kinta labiau nei BVP (elastinga PVM sistema), tačiau atskirai valstybės narės pasižymi skirtingais mokesčio elastingumais. PVM pajamos kito labiau nei BVP Ispanijoje ir Airijoje, o labiausiai nuo ekonomikos priklausančios valstybės nagrinėjamu laikotarpiu buvo Estija ir Austrija. Nustatyta, kad labiausiai PVM pajamas veikia ekonominiai veiksniai: BVP, BVP tenkantis vienam gyventojui, vartojimo, namų ūkio vartojimo išlaidos, eksportas ir importas, kurie teigiamai veikia PVM pajamas ir pakankamai tiksliai jas apibūdina. Namų ūkio vartojimo išlaidos labiau veikia surenkamas PVM pajamas nei vyriausybės. Tačiau negalima teigti, kad neegzistuoja ryšys su vyriausybės priimamais sprendimais PVM srityje ar nedarbo lygiu, nes jie gali veikti PVM pajamas netiesiogiai.

4. Produktyvumo ir c-efektyvumo rodikliai parodė, kad valstybėse, kuriose didesnis PVM produktyvumas, aukštesnis ir c-efektyvumo lygis, todėl valstybės, kurios surenka didesnę BVP dalį nuo kiekvieno standartinio PVM tarifo procento, pasižymi tuo, jog jų pajamų surinkimui mažiau įtakos turi sumažinti PVM tarifai, mokesčio išimties, sukčiavimas mokesčio srityje bei mokesčio vengimas, neefektyvus mokesčio administravimas, taigi pasižymi platesne mokesčio baze, mažiau išimčių ir galimybių nukrypti nuo standartinio PVM tarifo. Tačiau skiriasi šių rodiklių saldo, kuriam įtakos turėjo grynojo eksporto dalis BVP, dėl eksporto apmokestinimo 0 proc. tarifu. Produktyvumo rodiklį standartinis PVM tarifas veikia silpniau nei c-efektyvumo, kurio poveikį sustiprina arba sumažina didžiausio ir mažiausio, išskyrus nulinį, PVM tarifų saldo ir lengvatinių ar išimtinių kategorijų kiekis bendroje 2006/112/EB direktyvoje nustatytų prekių ar paslaugų kategorijų dalyje. Nustatyta, kad kuo valstybėje didesnis standartinis PVM tarifas, tuo daugiau ir didesnių PVM lengvatų ir išimčių taikoma, taigi PVM sistema tampa mažiau efektyvia. Didžiausią hipotetinių PVM pajamų dalį 2004-2011 m. ES rinko Kipras, Liuksemburgas, Estija, Bulgarija ir Malta, o neefektyviausiomis PVM sistemomis pasižymėjo Ispanija, Graikija, Italija ir Latvija.

LITERATŪRA

1. **Albaitytė G.** Iššūkiai mokesčių administravimui ekonomikos nuosmukio sąlygomis // *Public Administration*, 2009, vol. 2, Issue 22, p. 63-68. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=4&sid=86c9d44b-7ae0-4385-926a-850c1f30bf9d%40sessionmgr12&hid=6&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=45152422> [žiūrėta 2011 11 05]
2. **Bendikienė D., Šaparnis G.** Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004) // *Engineering Economics*, 2006, vol. 47, Issue 2, p. 23-29. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=25&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=116&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=20837881> [žiūrėta 2013 01 03]
3. **Bikas E., Rashkauskas J.** Value added tax dimension: the case of Lithuania // *Ekonomika*, 2011, vol. 90 (1), p. 22-38. – ISSN 1392-1258. <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/90-1/22-38.pdf>
4. **Bikas E., Saikevičius D.** The reform of value-added tax in Lithuania: productivity and collection efficiency // *The 6th International Scientific Conference “Business and Management–2010” Vilnius*. – 2010, p. 15-21. – ISSN 2029-4441. http://leidykla.vgtu.lt/conferences/BUS_AND_MANA_2010/Finance_Engineering/015-021_Bikas_Saikevicius.pdf [žiūrėta 2013 02 05]
5. **Bilevičienė T., Jonušauskas S.** Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose: vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2011. – 308 p. – ISBN 978-9955-19-242-8 [žiūrėta 2013 02 05]
6. **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema // *Business: Theory & Practice*, 2009, vol. 10, Issue 4, p. 298-307. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=6&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=6&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=47389313> [žiūrėta 2011 11 05]
7. **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas GILL metodu // *Public Administration*, 2008, vol. 1, Issue 17, p. 43-61. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=4&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=6&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=32767061> [žiūrėta 2011 11 05]
8. **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė // *Business: Theory & Practice*. 2007, vol. 8, Issue 2, p. 57-67. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=8&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=124&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=25515110> [žiūrėta 2013 01 03]
9. **Clausing K.A.** Closer Economic Integration and Corporate Tax Systems // *Global Economy Journal*, 2008, vol. 8 Issue 2, p. 1-28. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=27&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=116&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=32927133> [žiūrėta 2013 01 03]
10. **Dalehite E.G.** Tax incentives to promote economic development: should they be offered? // *Public Administration*, 2008, vol. 1, Issue 17, p. 36-42. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=10&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=124&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=32767060> [žiūrėta 2011 11 05]

11. **Dilius A., Kareivaitė R.** Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste // *Journal of Management*, 2010, Nr. 17(1), p. 9-14. - ISSN 1648-7974. – URL: http://www.ltvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_2010%2817%29.pdf (datos nereikia)
12. **Existing EU legal framework (European Commission).** http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legal_framework/index_en.htm [žiūrėta 2013 01 03]
13. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Exports of goods and services, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
14. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: External balance of goods and services, Percentage of GDP. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 18]
15. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Final consumption expenditure, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
16. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Final consumption expenditure of households, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
17. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Final consumption expenditure of general government, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
18. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Gross domestic product at market prices, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
19. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Gross domestic product at market prices, Euro per inhabitant. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
20. **GDP and main components - Current prices.** Požymiai: Imports of goods and services, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
21. **Government revenue, expenditure and main aggregates.** Požymiai: Total general government revenue, General government, Millions of euro. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 01 03]
22. **Hybka M.M.** VAT collection efficiency in Poland before and after accession to the European Union – a comparative analysis // *Ekonomika*, 2009, p. 7-18. – ISSN 1392-1258. <http://www.leidykla.eu/fileadmin/Ekonomika/85/7-18.pdf> [žiūrėta 2013 02 05]
23. **Jenkins G.P. et. al.** Is the value added tax naturally progressive? // Queen's Economics Department Working Paper No. 1059, 2008, p. 1-23. http://qed.econ.queensu.ca/working_papers/papers/qed_wp_1059.pdf [žiūrėta 2013 02 05]
24. **Kaštan M., Machova Z.** Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series V: Economic Sciences, 2010, vol. 3, p. 263-270. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=12&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=22&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=58688528> [žiūrėta 2011 11 05]
25. **Kavale L.** Tax policy under the conditions of globalization // *Applied Economics: Systematic Research*, 2011, vol. 5, Issue 2, p. 51-64. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=29&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=2&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=69859327> [žiūrėta 2013 01 03]
26. **Kėdaitis V.** Koreliacinės ir regresinės analizės pagrindai. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2009.

27. **Keen M., Smith S.** VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? // National Tax Journal, 2006, vol. 59 Issue 4, p. 861-887. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=8&sid=3033a9a9-e874-4cb2-94db-c6ba9e9ce242%40sessionmgr13&hid=115&bdata=JnNpdGU9ZWZhc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=23639634> [žiūrėta 2013 02 05]
28. **Kindsfatarienė K., Lukaševičius K.** The Impact of the Tax System on Business Environment // Engineering Economics, 2008, vol. 57, Issue 2, p. 70-77. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=47&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=4&bdata=JnNpdGU9ZWZhc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=32471916> [žiūrėta 2013 01 03]
29. **Koncevičienė I., Priovelis M.** Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas // Applied Economics: Systematic Research, 2012, vol. 6, Issue 2, p. 13-27. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=43&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=2&bdata=JnNpdGU9ZWZhc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=84518411> [žiūrėta 2013 01 03]
30. **Krumplytė J.** Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežasčių analizė // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 2008, Nr. 4(13), p. 238-250. – ISSN 1648-9098. http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2008~ISSN_1648-9098.N_4_13.PG_238-250/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2013 02 05]
31. **Kuzenko M.** Regulations of Value Added Tax in European Union and Latvia. Problems and Solutions // Socialiniai Tyrimai, 2009, vol. 2009, Issue 3, p. 39-49. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=41&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=2&bdata=JnNpdGU9ZWZhc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=sih&AN=47683196> [žiūrėta 2013 01 03]
32. **Legeida N., Sologoub D.** Modeling Value Added Tax (VAT) Revenues in a Transition Economy: Case of Ukraine // Institute for economic research and policy consulting working paper No. 22, 2003, p. 1-21. http://www.ier.com.ua/files/publications/WP/2003/WP22_eng.pdf [žiūrėta 2013 02 05]
33. **Levišauskaitė K., Šinkūnienė K.** Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2006, Nr. 15, p. 9-18. ISSN 1648-2603. – URL: http://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/vpa/archyvas/?f=82412 [žiūrėta 2013 01 03]
34. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=435625&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2011 11 05]
35. **Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=440766&p_query=&p_tr2=2 [žiūrėta 2013 01 03]
36. **Mačiulaitytė E.** Valstybės finansų ekonometrinis modeliavimas: summary of doctoral dissertation: physical sciences, mathematics (01 P). - Vilnius, 2007. – 24 p.
37. **Main national accounts tax aggregates.** Požymiai: Total tax receipts, General government, Millions of euro. <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do> [žiūrėta 2013 01 03]
38. **Main national accounts tax aggregates.** Požymiai: Value added type taxes (VAT), General government, Millions of euro. <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do> [žiūrėta 2013 01 03]
39. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. – 287 p. – ISBN 9955557052
40. **Marian A.V.** The influence of the taxation policy on the economic agents on the European view. The direct tax – value added tax // Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, vol. 17, Issue 3, p. 31-37. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=31&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=2&bdata=JnNpdGU9ZWZhc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=84518411>

- f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=2&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=48176253 [žiūrėta 2013 01 03]
41. **Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001. – 63 p. – ISBN 9986452791
 42. **Mokesčiai** (Lietuvos Respublikos finansų ministerija). http://www.finmin.lt/c/portala/layout?p_1_id=PUB.1.53 [žiūrėta 2011 11 05]
 43. **Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A.** Valstybės finansai: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2005.
 44. **Pečkaitis J. S., Mačerinkienė I.** Magistro baigiamojo darbo rengimo tvarka: mokomasis leidinys. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2008. – 80 p. – ISBN 978-9955-19-083-7
 45. **Rakauskienė O. G.** Valstybės ekonominė politika: (fiskalinė, užsienio prekybos ir socialinė politika): monografija. - Vilnius: MRU Leidybos centras, 2006. – 768 p. – ISBN 9955190329
 46. **Ramanauskienė E.** Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą // *Economics & Management*, 2007, p. 843-848. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=16&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=22&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=25963579> [žiūrėta 2011 11 05]
 47. **Ramanauskienė E., Stačiokas R.** Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai // *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*, 2003, Nr. 4 (35), p. 35–39.
 48. **Rudytė D. ir kt.** Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius // *Journal of Management*, 2009, Nr. 3(16), p. 55-62. - ISSN 1648-7974. – URL: http://www.ltvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3%2816%29.pdf (datos nereikia) [žiūrėta 2011 11 05]
 49. **Sinkevičius V.** Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos // *Socialiniu Mokslu Studijos*, 2009, vol. 3, Issue 3, p. 25-52. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=49&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=114&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=sih&AN=45446733> [žiūrėta 2013 01 03]
 50. **Skačkauskienė I.** Pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje: problemos ir aktualijos // *Public Administration*, 2011, vol. 3, Issue 31, p. 16-29. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=45&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=116&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=74564651> [žiūrėta 2013 01 03]
 51. **Slavickienė ir kt.** Gyventojų pajamų mokesčio pajamas įtakančių veiksnių tyrimas // *Management Theory & Studies for Rural Business & Infrastructure Development*, 2007, vol. 11 Issue 4, p. 94-99. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=21&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=22&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=29413648> [žiūrėta 2011 11 05]
 52. **Stačiokas R., Rimas J.** Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga. - Kaunas: Technologija, 2003. – 118 p. – ISBN 9955093544
 53. **Szabo I.A., Condea B.** Tax system of the European union member states // *Metalurgia International*, 2012 (1), vol. 17, no. 8, p.78-84 [žiūrėta 2013 01 03]
 54. **Szabo I.A., Condea B.** Tax harmonization process in the European community // *Metalurgia International*, 2012 (2), vol. 17, no. 8, p. 122-126 [žiūrėta 2013 01 03]
 55. **Šapalienė L.** Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai: mokomoji knyga. - Vilnius: RDI grupė, 2010. – 166 p. – ISBN 9786098042023
 56. **Štreimikienė D., Mikalauskienė A.** Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. Management of Organizations: Systematic Research, 2006. Issue 38. p.169-182. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=23&sid=6856803b-0991-4ec0-ae0f-f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=22&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=29413648>

- f21a27b66b6e%40sessionmgr13&hid=22&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=21557435 [žiūrėta 2011 11 05]
57. **Tarybos direktyva 2006/112/EB** dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:LT:PDF> [žiūrėta 2013 01 03]
58. **Tarybos direktyva 2009/47/EB** iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatinais pridėtinės vertės mokesčio tarifais. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:116:0018:0020:LT:PDF> [žiūrėta 2013 01 03]
59. **Tarybos direktyva 2010/88/ES** kuria iš dalies keičiama Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostata dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:326:0001:0002:LT:PDF> [žiūrėta 2013 01 03]
60. **Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway** (Eurostat). http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf [žiūrėta 2013 01 03]
61. **Unemployment rate by sex and age groups - annual average, %**. Požymiai: Not seasonally adjusted data, age - total, sex - total. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database [žiūrėta 2013 03 01]
62. **VAT Rates in the Member States of the European Union** (European Commission), 2013. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [žiūrėta 2013 01 20]
63. **VAT Rates in the Member States of the European Union** (European Commission), 2011. http://www.cinoa.org/public/vat_rates_en_14.03.11.pdf [žiūrėta 2013 03 10]

Andruškaitė E. Pridėtinės vertės mokesčio ypatumai Europos Sąjungoje / Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. E. Bikas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, Bankininkystės ir investicijų katedra, 2013. – 77 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti PVM pajamų surinkimą apibūdinantys rodikliai ir jų surinkimui įtakos turintys veiksniai, apibūdintos ir išskirtos efektyviausios PVM sistemos, kurių pagrindu lyginamos ES valstybės narės ir randamos bendros tendencijos. Pirmoje darbo dalyje išskirtos mokesčių, mokesčių sistemos ir harmonizavimo esmė, klasifikacijos, funkcijos ir reikšmė ekonomikai, kurių pagrindu antroje dalyje pateikta PVM koncepcija ES. Taip pat teoriniu lygmeniu išanalizuoti pagrindiniai PVM elementai ir šio mokesčio harmonizavimo pasiekimai ES. Trečioje darbo dalyje išskirti mokestines pajamas ir PVM efektyvumą apibūdinantys rodikliai. Išanalizuoti PVM pajamų ir tarifų dinamika ir tarpusavio ryšiai, ES valstybės narės lyginamos PVM naštos bendroje mokesčių naštoje, PVM elastingumo rodiklių atžvilgiu, nustatyti veiksniai turintys įtakos PVM pajamų surinkimui ir jų pagrindu sudaromas modelis skirtas PVM pajamų prognozavimui ES. Išskirti efektyviomis PVM sistemomis pasižyminčių valstybių požymiai ir valstybės pasižyminčios didžiausiu efektyvumu ES.

Pagrindiniai žodžiai: PVM sistema, PVM harmonizavimas Europos Sąjungoje, PVM našta, PVM efektyvumas.

Andruškaitė E. The features of Value added tax within the European Union / Master's Work in Financial Markets. Supervisor assoc. prof. dr. E. Bikas. – Vilnius: Department of Banking and Investments, Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 77 p.

ANOTATION

This Master's Work describes the main indicators of VAT revenue and the factors affecting them, also there are identified and described the most effective VAT systems in thesis, which gives the basis to comparative analysis within the EU member states, including presentment of common trend. There are described the role, main features and types of taxes, tax system and the harmonization process of taxes in the first part of thesis, which gives the basis to the concept of VAT within the EU

presentation in the second part of thesis. There are analyzed the main elements of the VAT and the achievement of the harmonization process of this tax in theoretical level within the EU. In the third part of thesis the indicators, describing tax revenues and VAT efficiency, are presented. The dynamics of VAT revenue, rates and the relationship between them are analyzed in thesis. Also EU member states are compared in respect of the part of VAT burden in overall tax burden and VAT elasticity parameters. Factors affecting the VAT revenue are identified, which led to the model of forecasting the VAT revenue in the EU. The indicators of effective VAT system are presented and EU member states with the most effective VAT system are identified.

Key Words: VAT system, VAT harmonization process within the European Union, VAT burden, VAT efficiency.

SANTRAUKA

Darbo aktualumas pasireiškia per PVM svarbą, ypač ekonominių svyravimų metu siekiant stabilizuoti pajamas ir užtikrinti valstybių funkcijų vykdymą. PVM svarbą galima apibūdinti keliais etapais: PVM sudaro vieną didžiausių mokesčių pajamų dalį, jį per kainų sistemą moka visi vartotojai ir jis svarbus siekiant garantuoti vidaus rinką be sienų ir teisingą konkurenciją tarp valstybių. PVM įvestas visoje ES ir yra griežtai reglamentuojamas direktyvomis. Tačiau šis mokestis dažniausiai analizuojamas mokesčio tarifų ir apmokestinimo ribos atžvilgiu arba atliekamos atskirų valstybių PVM analizės – nėra analizuojamas ES funkcionuojantis PVM, kurio harmonizavimui skiriamas ypatingas dėmesys. Harmonizavimas yra ilgas ir sudėtingas procesas todėl svarbu atskleisti tarp ES valstybių narių PVM sistemų poveikio surenkamoms pajamos susidariusius skirtumus ir jiems įtakos turinčius veiksnius. Todėl darbe analizuojamas Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokestis.

Darbe siekiama išanalizuoti ir įvertinti ES valstybių narių PVM ypatumus. Tai atliekama iškeliant kelis uždavinius: išanalizuoti mokesčių sistemos ir PVM koncepciją ir reikšmę ekonomikai teoriniu lygmeniu; aprašyti mokesčių ir PVM harmonizavimo pasiekimus ir reikšmę ES; įvertinti PVM pajamas analizuojančius rodiklius ES bei jų surinkimui įtakos turinčius veiksnius ir atlikti PVM efektyvumo ekonominį vertinimą. Tai atliekama mokslinės literatūros, įstatyminės bazės ir statistinių duomenų analizės, apibendrinimo ir sintezės, lyginamosios, koreliacinės ir regresinės analizės pagalba.

Darbas suskirstytas į tris dalis. Pirmoje dalyje aprašytos mokesčių, mokesčių sistemos ir politikos, harmonizavimo funkcijos, esmė, reikšmė ekonomikai, kurių pagrindu antroje dalyje pateikiama PVM koncepcija ir harmonizavimo pasiekimai ES. Analizuojama PVM pajamų į valstybių biudžetus dinamika, tarifai ir mokesčio našta trečioje dalyje atskleidė bendras tendencijas ES keičiantis PVM pajamoms ir padėjo išskirti ES į dvi grupes. Nustatyti veiksniai lemiantys PVM surinkimą ES, sudarytas modelis jų prognozavimui ir nustatytos efektyviausios PVM sistemos. Taigi, kuo vėliau valstybėje įvestas PVM, tuo didesnis standartinis ir rečiau padidintas tarifai buvo pritaikomi. ES yra nustatyti minimalūs leistini standartiniai, lengvatiniai PVM tarifai ir jų kiekis bei prekių ir paslaugų kategorijos, kurioms taikomos PVM lengvatos, tačiau standartinis tarifas ES svyruoja 12 proc. punktu, o kategorijos nuo 2 iki 24. Valstybės senbuvės, lyginant su valstybėmis prie ES prisijungusiomis nuo 2004 m. pasižymi aukštesniu BVP lygiu ir jų PVM tarifai svyruoja mažiau. Naujosios valstybės pasižymi didesne PVM naštos dalimi bendroje mokesčių naštoje. Analizė įrodė, kad PVM pajamas labiau veikia ekonominė situacija, nei vyriausybės priimami sprendimai. Efektyvesnės PVM sistemos ES pasižymi tuo, jog jų pajamų surinkimui mažiau įtakos turi sumažinti tarifai, mokesčio išimtis bei mokesčio vengimas. Kuo valstybėje didesnis standartinis PVM tarifas, tuo daugiau ir didesnių PVM lengvatų ir išimčių taikoma, taigi PVM sistema tampa mažiau efektyvia.

SUMMURY

The relevance of the thesis occurs within the significance of VAT, especially at the time of economic fluctuations, when the importance of the tax income stability and the role of government functions increases. The importance of VAT reveals at several points: VAT revenue forms one of the biggest parts of tax revenue, tax through the price system is paid by all consumers, it helps to ensure the internal EU market and fair competition. VAT is implemented within the all EU, and has the same regulatory framework. However VAT usually is analyzed in respect of tax rates and tax cap, also there are several researches made on the VAT system of separate countries, but there are no researches on VAT system implemented within the EU. Moreover VAT system harmonization process has the great consideration within the EU. Harmonization is long and complicated process, so it is important to identify the differences that occur between the influence of VAT systems to the tax revenue and factors that influence them. Therefore this thesis analyzes VAT within the EU.

The aim of thesis is to analyze and measure the features of VAT within the EU member states. It is implemented by few goals: to analyze the conception and meaning of the tax system and VAT in theoretical level; to describe the achievements and significance of harmonization process of taxes and VAT; to measure the main indicators of VAT revenue and the factors affecting them; to analyze the VAT economical effectiveness within the EU. It is accomplished by scientific literature, legal framework, statistical data analysis, synthesis, comparative, correlation and regression analysis mode.

Thesis contains of three parts. There are described the role, main features, types of taxes, tax system and the harmonization process of taxes in the first part of thesis, which gives the basis to the concept of VAT and this tax harmonization within the EU in the second part. The analysis of VAT revenue dynamics, VAT rates and tax burden revealed that EU member states can be grouped in two parts. Factors affecting VAT revenue in the EU are identified and the model for forecasting VAT revenue is presented. Also there are most effective VAT systems identified in thesis. If the VAT was implemented in the EU member state in later period, then the greater standard VAT rate, but less increased rates were applicable. There are the basic rules of the least standard and reduced VAT rates and restricted list of goods and services for reduced rates in the EU. The standard VAT rates still fluctuate at 12 percent and reduced rate applicable from 2 to 24 groups. The member states which formed EU before 2004, has the greater GDP level and more stable VAT rates and those which joined EU since 2004 has the bigger part of VAT burden in all tax burden. The analysis showed that economic situation is affecting VAT revenue more than government decisions do. Analysis showed that if the EU member state has higher standard VAT rate, than there are more exemptions and reduced rates in this country, thus the VAT system become less effective.

PRIEDAI

PAGRINDINIAI PVM ELEMENTAI ĮSTATYMUOSE ES IR LIETUVOJE

Europos Sąjunga	Lietuva
1. Mokesčio mokėtojas arba subjektas	
<p>Asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Taip pat asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjantiems asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje.</p> <p>Kiekviena valstybė narė gali taip pat atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.</p>	<p>Asmuo, kuriam pagal pridėtinės vertės mokesčio įstatymą Nr. IX-751 nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Registruotis PVM mokėtojais ir mokėti PVM į biudžetą privalo apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas. • Tačiau apmokestinamieji asmenys gali nesiregistruoti PVM mokėtojais bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir teikiamas paslaugas nemokėti PVM į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir suteiktas paslaugas suma per metus neviršijo 155 tūkst. litų. • PVM mokėtojais registruotis privalo apmokestinamieji asmenys, kurie nėra ir neprivalo būti įregistruoti PVM mokėtojais dėl šalies teritorijoje vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, taip pat juridiniai asmenys, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje įsigyjantys prekes iš kitos valstybės narės. • Registruotis PVM mokėtoju neprivaloma, jeigu visų įsigytų iš kitų valstybių narių prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM) praėjusiais kalendoriniais metais neviršijo 35 tūkst. litų ir einamaisiais kalendoriniais metais nenumatoma šią ribą viršyti. • Taip pat numatyta savanoriško registravimosi PVM mokėtojais galimybė tais atvejais, kai minėtos registravimosi ribos neviršijamos.
2. Mokesčio objektas arba bazė	
<ul style="list-style-type: none"> • prekių tiekimas, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo; • prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje iš kitos ES valstybės; • paslaugų teikimas, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo; • prekių importas iš už ES ribų. 	<ul style="list-style-type: none"> • šalies teritorijoje už atlygį atliekamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šias prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą. • prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės. • importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės laikomos importuotomis šalies teritorijoje.
3. Mokesčio tarifas	
Iki 2015 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc.	Standartinis tarifas – 21 proc.

Europos Sąjunga	Lietuva
4. Mokesčio lengvatos	
<p>Valstybės narės gali taikyti 1 arba 2 lengvatinius tarifus, numatytus tarybos direktyvos 2006/112/EB.</p> <p>Nustatomi lengvatiniai tarifai yra apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 proc., tačiau numatytos išimtys, kuomet gali būti mažesnis nei 5 proc.</p> <p>PVM gali būti neapmokestinama pagal direktyvą 2006/112/EB numatyta veikla.</p> <p>XII direktyvos antraštinė numato specialių schemų taikymo sritis:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema, 2. Ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema, 3. Speciali kelionių agentūroms skirta schema, 4. Naudotoms prekėms, meno kūriniais, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios procedūros, 5. Investiciniam auksui skirta speciali schema, 6. Speciali schema, skirta neįsisteigusiesiems apmokestinamiesiems asmenims, teikiantiems elektronines paslaugas neapmokestinamiesiems asmenims. 	<p>1. 9 proc. lengvatinis tarifas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • iki 2013-12-31 į gyvenamąsias patalpas tiekiamam šilumos energijai, karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti; • knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams; • teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms (laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, keleivių ir jų bagažo vežimo paslaugoms) <p>2. 5 proc. lengvatinis tarifas</p> <ul style="list-style-type: none"> • iki 2013-12-31 vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai jų įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos; • neįgalųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui. <p>3. 0 proc. tarifas taikomas Įstatymo VI skyriuje nurodytais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais. Taip pat įstatymo IV skyriuje išskirti atvejai, kai paslaugų teikimas ir prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės PVM neapmokestinamas ir V skyriuje – atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamo importo PVM.</p> <p>Taikoma speciali kompensacinio tarifo ūkininkams schema, turizmo paslaugų apmokestinimo schema, naudotų prekių, meno kūrinių, kolektoninių ir antikvarinių daiktų schema, investicinio aukso apmokestinimo schema, speciali elektroniniu būdu teikiamų paslaugų apmokestinimo schema.</p>

Šaltinis: sudaryta pagal Tarybos direktyvą 2006/112/EB, Tarybos direktyvą 2009/47/EB, Tarybos direktyvą 2010/88/ES ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

2 PRIEDAS

LENGVATINIAI PVM TARIFAI ES VALSTYBĖSE NARĖSE PAGAL EUROPOS TARYBOS NUSTATYTAS KATEGORIJAS

		Airija	Austrija	Belgija	Bulgarija	Čekijos Respublika	Danija	Estija	Grakija	Ispanija	Italija	Jungtinė Karalystė	Kipras	Latvija	Lenkija	Lietuva	Liuksemburgas	Malta	Nyderlandai	Portugalija	Prancūzija	Rumunija	Slovakija	Slovėnija	Suoniija	Švedija	Vengrija	Vokietija
1	Maisto produktai	0/4,8/ 13,5	10	6/ 12	-	15	-	-	13	4/10	4/10	0	5	12	5/8	-	3	0	6	6/13	5,5/7	-	10	8,5	14	12	18	7
2	Vandens tiekimas	atl.	10	6	-	15	-	-	atl./ 13	10	10	0	5	-	8	-	3	0	6	6	5,5	-	-	8,5	-	-	-	7
3	Farmacijos gaminiai	0	10	6	-	15	-	9	6,5/ 13	4	10	0	5	12	8	5	3	0	6	6	2,1/7	9	10	8,5	10	0	5	-
4	Medicinos įranga neįgaliesiems	0	-	6	-	15	-	9	13	10	4	0	5	12	8	5	3	5	6	6	5,5	9	10	8,5	atl.	atl.	5	7
	Vaikams skirtos automobilių sėdynės	13,5	-	-	-	15	-	-	-	-	-	5	5	-	8	-	-	-	-	6	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Keleivių ir jų bagažo gabenimas	atl.	10	6/0	-	15/0	atl./0	0	13	10	10/atl.	0	5/8	12/ atl.	8	-	atl./3	0	atl./6	6	7	-	0	8,5	10	6/0	-	7
6	Knygos	0	10	6	-	15	-	9	6,5	4	4	0	5	12	5	9	3	5	6	6	5,5	9	10	8,5	10	6	5	7
	Fizinės pagalbos knygos	-	-	-	-	-	-	-	-	4	4	0	-	-	-	-	3	-	6	6	5,5	9	-	8,5	-	6	5	-
	Laikraščiai	9	10	0/6	-	15	0	9	6,5	4	4	0	5	12	8	-	3	5	6	6	2,1	9	-	8,5	10	6	5	7
	Periodiniai leidiniai	9	10	0/6	-	15	-	9	6,5	4	4	0	5	12	5	-	3	5	6	6	2,1	9	-	8,5	10	atl./6	5	7
7	Įėjimas į kultūrinius renginius	atl./9	atl./ 10	atl./6	-	15	-	-	13/ 6,5	atl.	10	-	atl./5	atl.	8	atl	3	5	6	atl./ 13	5,5	9	atl	8,5	10	6	-	atl./7
	Įėjimas į pramoginius parkus	9	10	6	-	15	-	-	13	-	-	-	5	-	8	-	3	-	6	-	7	9	-	8,5	10	-	-	-
8	Naudojimasis radijo ir televizijos transliavimu	-	10	-	-	atl.	-	-	atl./ 13	-	-	-	-	-	8	-	3	-	-	-	7	-	atl	-	-	-	atl	-
	Televizijos licencijos	atl.	10	n.d.	-	atl.	-	-	atl.	-	4	atl	-	n.d.	-	-	atl.	atl	atl.	6	2,1	-	atl	atl.	10	atl.	atl	atl.

		Airija	Austrija	Beļģija	Bulgārija	Čekijas Respublika	Danija	Estija	Griekija	Ispanija	Itālija	Jungtinie Karalisti	Kipras	Latvija	Lenkija	Lietuva	Luksemburgas	Malta	Nīderlandai	Portugālija	Prancūzija	Rumānija	Slovākija	Slovēnija	Suomija	Švedija	Vengrija	Vokietija
9	Rašytoju, kompozitoru ir atlikēju paslaugas arba jiems priklausanciu honoraru mokėjimas	-	10	6/atl.	-	-	atl.	-	13	10	atl.	-	5	atl.	8	-	3	-	6/atl.	atl.	5,5	-	-	8,5	atl./10	6	-	7
10	Būsto teikimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija (kaip socialinēs politikos dalis)	13,5	-	12/6	-	-	-	-	13/atl.	4	4/10	5/0	-	-	8	-	3	atl	-	atl./6	7	5	-	8,5	-	atl.	-	-
10a	Privačiu namu renovavimas ir remontas	13,5	-	6	-	-	-	-	13	10	10	5	5	-	8	-	-	-	6	6	7	-	-	8,5	-	-	-	-
10b	Langu ir patalpu valymas privaciuose namu ūkiuose	13,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	-	-	-	7	-	-	8,5	-	-	-	-
11	Zemēs ūkio gamyboje naudojamos prekēs ir paslaugas	13,5	10	6/12	-	15	-	-	13	10	4/10	-	5	-	5/8	-	3	-	6	6/13	7	-	-	8,5	14	-	-	7
12	Viešbučiu apgyvendinimo paslaugas	9	10	6	9	15	-	9	6,5	-	10	-	8	12	8	-	3	7	6	6	7	9	-	8,5	10	12	18	7
12a	Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gerimais paslaugas	9/atl.	10	12	-	-	-	-	-	10	10	-	8	-	8	-	3	-	6	-	7	-	-	8,5	14	12	-	-
13	Iejimas ī sporto renginius	atl.	-	6/atl.	-	15	atl.	-	13	10	10	-	5	-	8	-	3/atl.	-	6	-	-	-	-	8,5	10/atl.	atl./6	-	7
14	Naudojamais sporto infrastruktūra	9	-	6/atl.	-	15	atl.	-	-	atl.	-	-	-	-	8	-	3	-	6/atl.	-	-	-	atl	8,5	10	6/atl.	-	atl.

		Airija	Austrija	Belgija	Bulgarija	Čekijos Respublika	Danija	Estija	Graikija	Ispanija	Italija	Jungtinė Karalystė	Kipras	Latvija	Lenkija	Lietuva	Luksemburgas	Malta	Nyderlandai	Portugalija	Prancūzija	Rumunija	Slovakija	Slovėnija	Suomija	Švedija	Vengrija	Vokietija
15	Socialinio pobūdžio prekės ir paslaugos	atl.	atl./10	6/atl.	-	atl./15	-	atl.	13/atl.	10	atl./4/10	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	3/atl.	atl.	-	6/atl.	-	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	7
16	Laidojimo ir kremacijos paslaugos	atl.	-	6	-	15	atl.	-	13	-	atl.	atl.	5	-	8	-	3	-	atl.	atl.	-	-	atl.	8,5	atl.	atl.	-	-
17	Medicininės ir dantų priežiūros bei gydymo šiluma paslaugos	atl./13,5	atl.	atl.	atl.	atl./15	atl.	atl.	13/atl.	10/atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	atl./8	atl.	3/atl.	atl.	atl.	atl./6	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	atl.	7/atl.
18	Gatvių valymas, šiukšlių surinkimas ir atliekų apdorojimas	13,5	10	-	-	15	-	-	13/atl.	10	10	0	5	-	8	-	3	-	-	atl./6	7	-	-	8,5	-	-	-	n.d.
19	Smulkus dviračių, batų ir odos gaminių, drabužių ir buitinių tekstilės gaminių taisymas	13,5	-	-	-	-	-	-	13	-	-	-	-	-	8	-	6	5	6	-	-	-	-	8,5	10	-	-	-
20	Priežiūros paslaugos namuose	atl.	-	-	-	15	-	-	13	-	atl.	-	-	-	-	-	atl.	5	-	6	5,5	-	-	8,5	-	-	atl.	-
21	Kirpimo paslaugos	9	-	-	-	-	-	-	-	10	-	-	5	-	8	-	6	-	6	-	-	-	-	8,5	10	-	-	-

Čia: atl. – atleista nuo mokesčio;
n.d. – nėra duomenų.

Šaltinis: adaptuota pagal VAT Rates in the Member States of the European Union, 2013, p. 4-6

PVM NAŠTA BENDROJE VISŲ MOKESČIŲ NAŠTOJE ES 2004-2011 M.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	28,4	29,0	28,2	28,3	29,7	28,3	28,3	25,5
Austrija	27,7	28,5	27,8	27,5	27,1	28,9	28,8	28,2
Belgija	22,5	22,7	22,9	23,6	23,1	24,0	24,0	23,6
Bulgarija	44,2	47,5	47,8	41,1	44,6	42,4	44,6	43,6
Čekija	34,0	34,0	32,1	31,2	35,7	37,0	37,8	36,9
Danija	20,4	20,3	21,3	21,7	21,5	21,7	21,2	21,2
Estija	38,0	42,6	44,0	42,3	39,2	39,0	41,7	41,2
Graikija	33,5	33,0	33,8	34,6	34,5	31,8	35,5	32,8
Ispanija	26,5	26,5	25,7	23,2	23,6	21,2	27,2	26,3
Italija	20,4	21,1	21,0	20,3	19,9	19,2	21,4	21,2
Jungtinė Karalystė	23,5	22,4	21,8	21,8	20,4	20,2	22,4	24,7
Kipras	32,6	33,6	34,1	31,0	33,8	33,9	34,0	31,4
Latvija	35,2	37,7	39,5	37,6	31,8	32,8	35,0	35,6
Lenkija	36,4	36,7	36,8	36,0	34,5	35,9	37,1	38,0
Lietuva	32,3	34,9	36,1	38,5	37,8	41,3	47,2	48,9
Liuksemburgas	22,4	22,4	21,9	21,9	23,1	24,2	23,3	23,9
Malta	28,5	30,2	29,1	26,6	28,2	27,7	28,2	28,8
Nyderlandai	30,9	29,2	29,4	29,7	29,5	29,0	29,6	29,6
Portugalija	34,5	36,4	35,8	34,6	34,7	32,0	34,5	34,5
Prancūzija	26,4	26,4	26,0	26,1	25,9	26,7	26,6	25,4
Rumunija	36,9	44,3	42,1	41,7	42,2	37,8	42,0	45,1
Slovakija	42,1	42,2	42,5	38,3	40,2	41,5	40,4	42,2
Slovėnija	35,3	34,9	34,8	35,0	36,3	37,1	37,3	37,6
Suomija	26,5	27,0	27,3	26,7	26,8	28,6	28,4	28,7
Švedija	23,3	23,1	22,8	23,8	24,5	25,1	26,0	25,3
Vengrija	34,8	33,8	30,5	30,1	29,1	31,7	33,7	35,6
Vokietija	28,8	28,5	27,8	29,6	29,9	31,9	32,3	31,7
ES	25,8	25,8	25,4	25,6	25,5	25,8	27,1	27,1

T STATISTIKA APSKAIČIUOTA KORELIACIJOS KOEFICIENTUI

	BVP	BVP tenkantis vienam gyventojui	Vartojimo išlaidos	Namų ūkio vartojimo išlaidos	Vyriausybės vartojimo išlaidos	Ekspertas	Importas	Nedarbo lygis, proc.	Standartinis PVM tarifas	Skirtumas tarp PVM tarifų	Laikotarpis nuo PVM įvedimo
Airija	4,58	22,34	1,45	2,08	0,63	0,65	0,61	3,38	0,87	1,11	1,47
Austrija	9,36	8,37	19,24	13,75	19,31	2,84	3,07	2,23	-	-	18,76
Belgija	20,28	20,44	8,96	11,00	6,48	6,02	5,92	2,06	-	-	8,27
Bulgarija	4,95	4,39	7,37	7,70	5,83	3,81	6,73	2,09	-	0,11	2,95
Čekija	11,32	10,15	20,12	22,42	14,31	6,03	5,55	0,09	2,10	6,63	8,27
Danija	7,83	9,68	4,48	7,01	2,90	6,86	6,78	0,15	-	-	3,33
Estija	8,40	8,61	6,49	6,51	3,36	3,09	2,95	0,06	0,94	0,94	2,71
Graikija	4,52	4,42	3,33	3,84	1,96	4,52	4,56	0,34	0,90	0,96	1,89
Ispanija	0,07	0,37	0,09	0,23	0,60	0,71	1,77	1,09	0,36	0,36	0,37
Italija	4,32	4,16	3,51	4,03	2,35	4,46	7,01	0,22	-	-	2,78
Jungtinė Karalystė	3,85	3,34	3,93	4,21	2,34	2,30	3,16	1,21	2,78	2,78	0,68
Kipras	3,96	8,94	4,06	4,98	2,27	5,39	10,57	0,21	-	-	2,30
Latvija	3,95	3,49	3,87	4,39	2,56	2,14	7,22	1,00	0,14	0,10	1,05
Lenkija	13,74	15,15	11,87	12,25	10,04	10,55	14,47	4,60	1,26	1,26	4,17
Lietuva	22,39	14,76	8,93	10,30	5,36	4,52	7,18	0,04	1,08	1,08	3,06
Liuksemburgas	7,19	4,69	20,88	11,65	12,55	5,20	4,79	0,22	-	-	20,80
Malta	9,69	9,83	8,41	9,34	6,47	6,29	5,95	1,62	-	-	9,84
Nyderlandai	7,87	8,83	5,01	7,68	-	4,78	4,95	2,84	-	-	3,32
Portugalija	2,01	2,17	1,74	2,30	0,44	3,36	4,74	0,61	1,97	2,08	1,12
Prancūzija	8,22	10,87	4,78	5,76	3,46	5,51	10,44	0,63	0,00	-	3,68
Rumunija	7,79	8,54	7,57	9,29	4,00	5,73	19,40	2,03	1,35	1,23	3,19
Slovakija	13,82	13,59	10,00	11,21	7,20	8,09	7,98	2,41	1,49	0,23	7,21
Slovėnija	45,68	32,21	6,50	7,26	4,73	5,62	4,64	0,20	-	-	4,51
Suomija	7,99	6,65	7,44	9,20	5,34	2,04	4,52	1,37	2,06	-	5,68
Švedija	8,65	5,83	14,23	13,12	16,69	5,08	6,00	0,34	-	-	4,87
Vengrija	2,70	2,87	2,09	2,27	1,50	3,04	2,40	2,46	0,57	0,57	3,43
Vokietija	6,97	7,52	7,09	6,86	6,22	3,97	4,18	-	7,29	7,29	9,25
ES	10,38	10,22	6,57	10,29	3,55	16,08	14,15	0,50	1,74	0,49	3,17

Siekiant patikrinti ar apskaičiuotas koreliacijos koeficientas tarp kintamųjų yra patikimas apskaičiuota t statistika ($t = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}$; čia: r – koreliacijos koeficientas; n – kintamųjų skaičius)

lyginama su Stjudento skirstiniu (Microsoft Excel funkcija TINV), kurio reikšmė 2,97.

REGRESIJA TARP SURENKAMŲ PVM PAJAMŲ IR JŲ SURINKIMĄ LEMIANČIŲ VEIKSNIŲ

SUMMARY OUTPUT

<i>Regression Statistics</i>	
Multiple R	0,999439615
R Square	0,998879544
Adjusted R Square	0,992156806
Standard Error	5437,876019
Observations	8

ANOVA

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>
Regression	6	26361904497	4393650750	148,5822493	0,062715419
Residual	1	29570495,6	29570495,6		
Total	7	26391474993			

	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95,0%</i>	<i>Upper 95,0%</i>
Intercept	-907222,5895	329631,9261	-2,752229131	0,2218689	-5095593,329	3281148,15	-5095593,329	3281148,15
X Variable 1	-0,419213865	0,173605772	-2,41474613	0,249950358	-2,625084342	1,786656612	-2,625084342	1,786656612
X Variable 2	-0,056311919	0,120234066	-0,46835245	0,721153807	-1,584030578	1,471406739	-1,584030578	1,471406739
X Variable 3	0,495142916	0,302212221	1,638394748	0,348866121	-3,344827438	4,335113269	-3,344827438	4,335113269
X Variable 4	0,281084144	0,084379637	3,331184562	0,185660175	-0,791060799	1,353229088	-0,791060799	1,353229088
X Variable 5	-0,260562348	0,086538543	-3,010939841	0,204138591	-1,360138796	0,839014101	-1,360138796	0,839014101
X Variable 6	158,7971408	76,01490318	2,089026417	0,284222891	-807,0637818	1124,658063	-807,0637818	1124,658063

Kadangi lentelėje pateikta reikšmė F mažesnė už F_{α} (Microsoft Excel funkcija FINV) ($148,58 < 233,99$), tai sudaryta regresija yra patikima.

PVM PRODUKTYVUMAS ES 2004-2011 M.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	34,1	35,4	36,3	35,5	34,2	29,3	30,0	28,7
Austrija	39,1	38,9	37,4	37,5	38,1	39,6	39,2	38,5
Belgija	32,3	32,9	33,0	33,3	32,5	32,4	33,2	32,9
Bulgarija	49,3	51,1	53,5	51,1	53,8	44,5	45,1	42,9
Čekija	36,3	35,6	32,8	32,6	34,8	35,6	34,1	34,5
Danija	39,1	40,2	41,3	41,6	40,2	40,6	39,3	39,7
Estija	42,2	47,4	49,5	48,4	43,3	43,6	43,2	42,0
Graikija	37,0	35,8	36,8	38,4	37,6	33,2	31,3	30,7
Ispanija	37,6	39,6	39,8	36,4	30,9	25,0	30,7	29,0
Italija	28,4	29,0	30,5	30,1	28,8	27,9	30,9	30,6
Jungtinė Karalystė	38,0	36,8	36,7	36,3	35,6	37,2	36,5	36,0
Kipras	54,3	59,4	63,0	66,7	69,0	59,6	59,9	54,9
Latvija	38,4	42,7	46,9	44,9	36,5	27,9	31,1	30,4
Lenkija	31,9	34,4	36,3	37,1	35,7	33,1	34,6	34,5
Lietuva	35,3	38,6	41,4	44,2	43,5	37,8	37,0	37,2
Liuksemburgas	39,5	40,2	37,7	37,4	41,1	44,1	41,1	41,3
Malta	39,2	43,9	42,9	40,9	41,7	41,7	41,3	43,3
Nyderlandai	37,6	37,1	38,0	38,6	37,5	36,7	38,0	36,1
Portugalija	40,0	39,5	40,0	39,6	41,2	34,8	36,5	35,4
Prancūzija	36,4	36,8	36,5	36,1	35,6	34,7	35,1	35,2
Rumunija	35,1	42,5	41,7	41,8	40,9	34,3	31,4	35,8
Slovakija	40,4	40,8	38,6	34,7	35,8	34,7	33,0	33,7
Slovėnija	42,1	42,3	41,9	41,5	41,7	41,4	42,0	41,4
Suomija	38,0	38,8	38,9	37,4	37,4	38,8	36,5	38,2
Švedija	34,7	35,4	35,2	36,0	37,0	38,4	38,5	37,6
Vengrija	35,1	33,2	37,4	39,6	38,2	33,7	34,5	33,7
Vokietija	38,4	38,5	38,8	36,1	36,7	39,0	37,7	38,2
ES	34,4	34,6	35,2	35,4	34,8	33,2	33,9	33,9

PVM C-EFEKTYVUMAS ES 2004-2011 M.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	55,1	57,2	58,3	55,0	49,1	42,1	43,4	42,8
Austrija	53,4	53,0	51,6	52,9	53,3	53,1	52,9	52,5
Belgija	43,6	44,3	44,8	45,4	43,3	41,8	43,0	42,8
Bulgarija	55,6	58,4	62,7	59,7	64,8	56,1	57,1	56,2
Čekija	50,4	50,3	47,3	48,3	50,7	49,3	47,3	48,3
Danija	52,3	54,2	55,7	55,9	54,0	51,3	50,6	51,4
Estija	57,1	65,3	69,2	68,5	58,4	57,1	59,0	59,5
Graikija	42,2	40,7	42,4	43,9	41,5	35,7	34,1	33,4
Ispanija	49,7	52,3	52,7	48,0	40,3	32,1	38,7	36,5
Italija	36,3	36,6	38,6	38,5	36,4	34,1	37,8	37,4
Jungtinė Karalystė	44,4	42,9	43,1	43,0	41,8	42,6	41,9	41,7
Kipras	65,7	71,7	75,7	78,9	78,6	69,1	69,3	63,4
Latvija	46,4	52,8	56,8	56,0	44,2	34,5	38,2	38,2
Lenkija	38,7	42,2	44,9	47,4	44,6	41,6	43,2	43,5
Lietuva	41,7	46,3	49,2	53,9	51,4	41,9	43,9	45,3
Liuksemburgas	73,0	77,2	77,0	80,1	84,9	85,8	84,8	86,7
Malta	46,6	53,5	51,8	51,4	50,6	49,7	50,7	52,7
Nyderlandai	51,1	51,2	52,5	54,1	52,6	49,3	51,4	49,5
Portugalija	47,4	46,0	46,7	46,4	47,4	39,9	41,7	40,9
Prancūzija	45,2	45,6	45,6	45,3	44,4	41,8	42,3	42,8
Rumunija	41,2	48,9	48,7	50,5	50,1	42,6	39,1	45,6
Slovakija	52,9	53,8	50,7	47,4	47,9	42,9	42,5	44,6
Slovėnija	57,0	57,7	58,5	59,4	58,9	54,6	54,0	52,6
Suomija	51,8	52,4	52,5	51,9	50,5	48,6	45,5	47,9
Švedija	46,3	47,6	48,2	49,8	50,6	49,8	51,2	50,7
Vengrija	45,2	42,9	48,7	51,6	50,3	43,7	46,1	45,6
Vokietija	49,6	49,6	50,9	48,9	49,3	49,6	48,9	49,9
ES	43,7	43,8	45,0	45,8	44,6	41,2	42,2	42,6