

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS  
EKONOMIKOS KATEDRA**

**Jolanta ODMINYTĖ**

**NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ EKONOMINĖ ANALIZĖ  
LIETUVOJE**

**Magistro darbas  
Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S)**

**Magistro darbo autorius: Jolanta Odminytė**

---

(vardas, pavardė, parašas)

**Vadovas: Doc.dr. Zita Tamašauskienė**

---

(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

**Recenzentas**

---

(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

## **SANTRAUKA**

Jolanta Odminytė

**Netiesioginių mokesčių ekonominė analizė Lietuvoje.** Magistro darbas.

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjami netiesioginiai mokesčiai. Teoriniu aspektu išanalizuota Lietuvos Respublikos mokesčių sistema, pridėtinės vertės, akcizo bei maito mokesčių esmė, tarifai, teisinis reglamentavimas, taip pat analizuotas ryšys tarp netiesioginio mokesčio pajamų ir elastingumo.

Netiesioginiai mokesčiai yra pakankamai svarbūs, kadangi jie sudaro daugiau nei pusę visų valstybės biudžeto pajamų. Netiesioginių mokesčių surenkamas pajamas įtakoja įstatyminės bazės pasikeitimas, namų ūkių vartojimo išlaidų dydis, mokesčio objektų skaičiaus pasikeitimas, PVM mokėtojų skaičius, tarifų pasikeitimas, infliacija (defliacija) taip pat priklauso nuo analizuojamos prekės paklausos elastingumo. Netiesioginius mokesčius galima susieti su šešėline ekonomika. Pridėtinės vertės mokesčio grobstymo mastai yra pakankamai dideli ir kasmet jie didėja. Darbo empirinė dalis parodė, kad didinti akcizo tarifą tabako gaminiams neverta, nes įvertinus tabako gaminių paklausos elastingumą bei kontrabandos mastus, prieita išvados, kad akcizo mokesčio pajamų bus surinkta mažiau nei prieš tarifo didinimą.

Jolanta Odminytė

**The economic analysis of indirect taxes in Lithuania.** Master's work.

## **SUMMARY**

There is the analysis of indirect taxes of master's paper. There is the analysis of Lithuanian tax system, value added tax (VAT), excise tax and customs tax purport, tariffs, juridical regulation by the theoretic aspect. Also there is the analysis between indirect tax revenues and elasticity theory.

The indirect taxes are very important, because it's revenue a large proportion of the budget. It's revenues depend on changes of tax law, terminal household expenses, on changes of objects number, VAT payers number, on changes of tariffs, inflation (deflation), also it depends on elasticity of analysed commodity. The indirect taxes are associate with the black/grey economy. It is embezzled by a large extent. The empirical paper part demonstrate, that to raise the excise tax tariffs it's not worth the risk, because the revenues will be less to compare the situation before raise the tariffs.

## TURINYS

ĮVADAS.....	7
I. NETIESIOGINIAI MOKESČIAI IR JŲ VAIDMUO LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOJE.....	10
1.1. Mokesčių samprata ir vaidmuo.....	10
1.2. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos pagrindiniai aspektai.....	15
1.3. Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus Lietuvos pavyzdžiu.....	17
1.4. Akcizo mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis.....	22
1.5. Muito mokesčio vaidmuo Lietuvoje.....	25
1.6. Netiesioginių mokesčių įtaka šalies šešėlinei ekonomikai.....	28
1.7. Elastingumas ir jo ryšys su netiesioginių mokesčių pajamomis.....	31
II. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ 2003 – 2008 METŲ PAJAMŲ ANALIZĖ.....	38
2.1. Netiesioginių mokesčių pajamų analizė biudžeto pajamų struktūroje.....	38
2.2. Akcizo mokesčio pajamų plano ir fakto analizė bei neatitikimą sąlygojantys veiksniai.....	40
2.3. Akcizo mokesčio pajamų analizė pagal objektus.....	43
2.4. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano ir fakto analizė bei neatitikimą įtakojantys veiksniai.....	48
2.5. Struktūrinė pridėtinės vertės mokesčio pajamų analizė.....	51
2.6. Šešėlinės ekonomikos ir netiesioginių mokesčių pajamų ryšio analizė.....	52
III. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SURENKAMŲ PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBĖS.....	57
3.1. Akcizo mokesčio surenkamų pajamų didinimo galimybių analizė.....	57
3.2. Pridėtinės vertės mokesčio surenkamų pajamų didinimo analizė.....	61
IŠVADOS.....	62
LITERATŪRA.....	64
PRIEDAI	

## LENTELĖS

<b>1 Lentelė.</b> Ryšys tarp kainos pokyčio ir išlaidų.....	33
<b>2 Lentelė.</b> Pridėtinės vertės, akcizo bei maito mokesčių pajamų dalis Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamose, procentais.....	38
<b>3 Lentelė.</b> Akcizo mokesčio pajamų plano palyginimas su faktu.....	40
<b>4 Lentelė.</b> Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano palyginimas su faktu.....	48

## ILIUSTRACIJOS

<b>1 pav.</b> Lafero kreivė.....	12
<b>2 pav.</b> Valstybės teikiamos paslaugos.....	14
<b>3 pav.</b> Pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo tvarka.....	17
<b>4 pav.</b> PVM instrumentarijus Lietuvos sąlygomis.....	19
<b>5 pav.</b> PVM tarifai.....	20
<b>6 pav.</b> Akcizų objektas.....	22
<b>7 pav.</b> Akcizo mokesčio instrumentarijus.....	24
<b>8. pav.</b> Muitų rūšys.....	26
<b>9 pav.</b> Muitų tarifų ir integruoto tarifo struktūra.....	27
<b>10 pav.</b> Kaip keičiasi pajamos kintant kainoms.....	32
<b>11 pav.</b> Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa elastinga kainos atžvilgiu).....	34
<b>12 pav.</b> Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa neelastinga kainos atžvilgiu).....	34
<b>13 pav.</b> Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa turi vienetinį elastingumą kainos atžvilgiu).....	35
<b>14 pav.</b> Pasiūlos elastingumas kainos atžvilgiu ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas.....	36
<b>15 pav.</b> Netiesioginių mokesčių dalis valstybės biudžeto pajamose.....	39
<b>16 pav.</b> Akcizo mokesčio pajamų plano ir fakto dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt.....	41
<b>17 pav.</b> Akcizo mokesčio surenkamų pajamų dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt. pagal objektus.....	43
<b>18 pav.</b> Akcizo mokesčio surenkamų pajamų pasiskirstymas pagal mokesčio objektus.....	44
<b>19 pav.</b> Transporto priemonių skaičiaus dinamika 2003 – 2008 m. laikotarpiu.....	45
<b>20 pav.</b> Benzino kainos struktūra.....	45
<b>21 pav.</b> Cigarečių pardavimų dinamika 2003 – 2008 m.....	46
<b>22 pav.</b> Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų pardavimų dinamika 2003 – 2008 m. laikotarpiu.....	47
<b>23 pav.</b> Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano ir fakto dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt.....	49
<b>24 pav.</b> VMI ir muitinės surenkamo PVM santykis 2003 – 2008 m.....	51
<b>25 pav.</b> Šešėlinės ekonomikos dalis nuo bendrojo vidaus produkto dinamika 2003 – 2008* m. laikotarpiu.....	52
<b>26 pav.</b> Pridėtinės vertės mokesčio grobstymo dinamika 2003 – 2007 m.....	54
<b>27 pav.</b> PVM grobimo tyrimų nusikalstamų veikų modeliai pagal asmenims įteiktų pranešimų apie įtarimus skaičius.....	54

<b>28 pav.</b> Surenkamas tabako gaminių akcizo mokestis į valstybės biudžetą.....	57
<b>29 pav.</b> Akcizo mokesčio surenkamų pajamų nuostolis, esant akcizo mokesčio tarifo padidėjimui.....	58

## ĮVADAS

Lietuvos Respublikos valstybė, kaip ir kiekviena valstybė turi tam tikras funkcijas, kurias privalo vykdyti. Kadangi funkcijų vykdymui reikalingi finansiniai ištekliai, tai Lietuvoje šiuo metu egzistuoja daugiau kaip dvidešimt mokesčių. Mokesčiai – tai pagrindinis valstybės pajamų šaltinis.

Ypatingai svarbu valstybei turėti efektyvią mokesčių sistemos politiką, kadangi ji lemia finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Taip pat svarbu, kad nebūtų peržengiama apmokestinimo riba, kad nebūtų dideli mokesčiai, kadangi tuo atveju, gali būti slepiamos pajamos ir vystytis šešėlinė ekonomika.

Mokesčiai pagal ėmimo būdą yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Netiesioginiams mokesčiams priskiriami pridėtinės vertės mokestis, muitai bei akcizai. Netiesioginiai mokesčiai sumokami per prekių kainas, įtraukus jų tarifą į prekės ar paslaugos kainą. Darbo tema **aktuali**, kadangi netiesioginiai mokesčiai sudaro didelę Lietuvos valstybės biudžeto pajamų dalį, daugiau nei 50 procentų. Svarbu išnagrinėti veiksnius, kurie įtakoja netiesioginių mokesčių surenkamas pajamas.

**Darbo objektas** – netiesioginių mokesčių pajamos.

**Darbo tikslas** – atskleisti netiesioginių mokesčių instrumentarius Lietuvos sąlygomis, siekiant nustatyti atskirų veiksnių įtaką surenkamoms pajamos bei identifikuoti netiesioginių mokesčių surinkimo didinimo galimybes.

**Darbo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti netiesioginių mokesčių struktūros dalį šalies mokesčių sistemoje, įvertinant mokestinių pajamų surinkimą iš kiekvieno mokesčio teoriniu aspektu;
2. Atlikti netiesioginių mokesčių pajamų 2003 – 2008 m. analizę, nustatant reikšmingiausius veiksnius įtakančius analizuojamo mokesčio pajamas;
3. Išnagrinėti šešėlinės ekonomikos įtaką netiesioginių mokesčių pajamoms 2003 – 2008 m. laikotarpiu;
4. Identifikuoti galimybes netiesioginių mokesčių pajamų didinimui.

Nagrinėjamieji netiesioginiai mokesčiai yra siejami su šešėline ekonomika. Kadangi neapskaitoma ekonomika egzistuoja visose šalyse, tai Lietuva – ne išimtis. Iš tiesų ši problema aktuali visoms pasaulio valstybėms. Šešėlinė ekonomika, priklausomai nuo jos masto, daro žalą šalies ekonomikai. To pasekoje yra nemokami mokesčiai, valstybės biudžetas negauna pajamų. Labai svarbu identifikuoti netiesioginių mokesčių surinkimo didinimo galimybes (ką ir kaip reikia daryti, kad surenkamų mokesčių pajamos didėtų).

**Metodai:**

1. Mokslinės literatūros analizė ir sintezė;
2. Ryšių glaudumo analizė;
3. Struktūrinė duomenų analizė.
4. Indukcija ir dedukcija.

**Darbo atsiribojimai** – darbe nagrinėjamos tik Lietuvos netiesioginių mokesčių pajamos, atsiribojama nuo Europos Sąjungos ar konkrečių Europos Sąjungos šalių netiesioginių mokesčių pajamų detalios analizės.



## PAGRINDINIŲ SĄVOKŲ ANALIZĖ

### A

**Akcizas** – netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamos prekės.

### K

**Kontrabanda** - neteisėtas prekių ir kitų daiktų gabenimas per valstybės sieną. Taip pat kontrabanda vadinami daiktai ir prekės, kurie neteisėtai gabenami per valstybės sieną.

### M

**Mokesčių harmonizavimas** - tai mokesčių politikos koordinavimas tarp valstybių narių.

**Mokestinės pajamos** – tai pajamos gautos iš mokesčių.

**Mokestis** – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei.

**Muitai** yra tokie mokesčiai, kuriais apmokestinamos per valstybės sieną vežamos prekės ar asmeninio vartojimo daiktai.

### P

**Paklausos elastingumas pajamoms** – procentinio kiekio pokyčio ir procentinio pajamų pokyčio santykis, kuris parodo, kaip pareikalautas kiekis reaguoja į pajamų pokytį.

**Pridėtinės vertės mokestis** (toliau PVM) - apibūdinamas kaip bendro pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas, tačiau šio mokesčio charakteristika konkrečioje valstybėje gali būti skirtinga.

### Š

**Šešėlinė ekonomika** apibūdinama kaip siekimas būti neapskaitomai valstybės mastu ir to sąlygotas vengimas mokėti mokesčius valstybės valdymo ir išlaikymo reikmėms.

# I. NETIESIOGINIAI MOKESČIAI IR JŲ VAIDMUO LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOJE

Kiekvienoje valstybėje egzistuoja tam tikri mokesčiai ir/ar rinkliavos. Valstybės pajamas sudaro mokestinės ir nemokestinės pajamos bei pajamos iš kapitalo. Iš tikrųjų mokesčiai – tai pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Jų vaidmuo yra labai svarbus, kadangi jos reikalingos valstybės funkcijoms vykdyti .

## 1.1. Mokesčių samprata ir vaidmuo

Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei. Taip mokestį apibūdina Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnis 23 punktas.

Mokesčius nagrinėję autoriai mokesčius apibūdina šiek tiek skirtingai. Pasak Pajuodienės G.M. „mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei“. Rimas J. ir Stačiokas R. mokesčiais vadina privalomus fizinių ir juridinių asmenų mokėjimus valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms. Anot Chlivicko E., Čepienės I., Meidūno V. bei Puzinausko P. „mokesčiai – tai valstybės imami juridinių ir fizinių asmenų privalomieji mokėjimai“.

Tarp mokslininkų ir finansų specialistų kol kas nėra vieningos nuomonės: vieni mano, jog egzistuojantys mokesčiai savo esme turi kokybiškai pertvarkyti netolygų pajamų pasiskirstymą, kiti gina teiginį, kad nors mokesčiams ir būdinga nacionalinių pajamų perskirstymo funkcija, tačiau jai realizuoti būtina radikali mokesčių reforma. Netgi pritariantys centralizuotai valstybinės valdžios mokesčių ir išlaidų politikai autoriai kritiškai vertina kai kuriuos šios politikos bruožus. Liberalios ekonomikos šalininkai kritikuoja valstybinės valdžios išdo politiką todėl, kad didelė ir sunki mokesčių į biudžetą našta slegia verslą, ardo ekonominius jo principus.

Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą bei užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis – nuo mokesčių sistemos efektyvumo, nuo šalies ekonomikos lygio. Taigi šalies ekonomika, kurioje šiandien pagrindinį vaidmenį vaidina privatus verslas, valstybės biudžetas, ir valstybės finansuojamų sričių (mokslo, švietimas, sveikatos apsauga, krašto apsauga ir kt.) būklė yra glaudžiai susiję dalykai. Tačiau, sprendžiant paminėtus uždavinius, iškyla klausimas, kokių principų ar prioritetų pagrindu turi būti formuojama mokesčių sistema, kad ji būtų patraukli verslui, investicijoms (dažnai tai suprantama

kaip maži mokesčių tarifai, įvairios mokesčių lengvatos) ir užtikrintų reikiamų valstybes ir savivaldybių biudžetų suformavimą?

Labai svarbu turėti šaliai efektyvią mokesčių sistemą, mokesčių administravimo išlaidos turėtų būti kuo mažesnės. Tada būtų surenkama daugiau pajamų į valstybės biudžetą. Šiandien tai labai aktuali tema, kadangi 2009 metų biudžeto deficitas planuojamas pakankamai didelis.

Apmokestinimas apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojų, objektų ir mokėjimo taisyklių nustatymas – tai dalies nacionalinių pajamų išėmimas iš apyvartos vyriausybės išlaidoms padengti. Bendrieji apmokestinimo principai –tai konceptualūs (susiję su sąvokomis, sąvokiniai) teiginiai, susitarimai, taisyklės ir procedūros, būtinos galiojančiai mokesčių sistemai apibūdinti.

Šiuolaikiniai ekonomistai išskiria šiuos pagrindinius apmokestinimo principus:

- ▶ Teisingumą;
- ▶ Ekonominį efektyvumą;
- ▶ Administracinį paprastumą;
- ▶ Mokestinių įplaukų produktyvumą bei elastingumą.

**Pagal teisingumo** principą mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir išmintingos. Kiekvienas turi atiduoti valstybei deramą savo dalį. Teisingumo principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis: juk jie gauna naudos, tad privalo už tai atsilyginti, o valstybė turi gauti lėšų toliau šias paslaugas finansuoti. Šiuo požiūriu teisingumo principas netgi vadinamas naudingumo principu. Tačiau neleistina, kad sumokėtas mokestis prilygtų mokėtojo gaunamai naudai. Apmokestinant mokesčių objektus, kartu reikia atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą mokėti. Gebėjimas mokėti daugelio specialistų laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu.

**Ekonominio efektyvumo** principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai - jį skatintų. Reikėtų siekti nustatyti tokius mokesčius, kurie mažiausiai iškreiptų krašto išteklių paskirstymą. Optimalų išteklių paskirstymą lemia grynosios rinkos sąlygos. O mokesčiai, įtraukti į produktų kainas, ar kiti ekonominiai svertai sukelia krašto išteklių per paskirstymą kadangi rinkos veikėjai, priimdami sprendimus, dažnai remiasi kainomis. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas.

**Administracinis paprastumas.** Vadovaujantis administracinio paprastumo principu, mokesčius surinkti turi būti paprasta, tai yra mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesukelti mokėtojams rūpesčių, mokesčio ėmimo išlaidos turi būti minimalios ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Tačiau praktiškai tai įgyvendinti yra gana sunku, juk kiek kainuoja

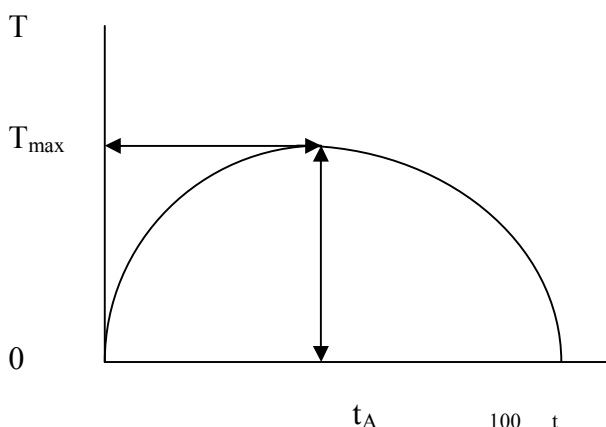
valstybei ir mokesčių mokėtojams pats mokesčių surinkimas ir tvarkymas, kiek yra sugaištama laiko analizuojant mokesčių įstatymus, pildant ir pristatant įvairias mokesčių formas ir kt., niekas neskaičiuoja. Kai mokesčio instrumentarijus taisyklės yra painios ir netiksliai apibrėžtos, dažnai tokie mokesčiai nesurenkami ir tai sukelia mokesčių mokėtojų ir mokesčių ėmėjų pasipiktinimą ir konfliktus. Taigi šiuo atveju labai svarbūs yra šie principiniai aspektai: paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams. Reikia paminėti tai, kad kartais paprastumo principas sunkiai yra suderinamas su teisingumo ir efektyvumo principais. Siekiant teisingos ir efektyvios mokesčių sistemos, dažnai reikalingos išsamios ir sudėtingos taisyklės. Kartais sunku pamatuoti, įvertinti, kam reikalingos mokesčių lengvatos, kokias investicijas skatinti ir kita. O tuomet yra sunkiai įgyvendinamas paprastumo principas.

**Mokestinių įplaukų produktyvumas.** Mokestinių įplaukų produktyvumas – tai pakankama pajamų apimtis, reikalinga valstybės išlaidoms padengti.

Apmokestinimo principų suvokimas, jų svarba ir praktinis taikymas, atitinkantis teorinius mokesčių sistemos bei jos kultūros aspektus yra svarbi mokslinė problema.

Formuojant valstybės mokesčių sistemą, svarbus ir kartu probleminis – **apmokestinimo ribos** klausimas. Kai kurie rinkos ekonomikos šalių tyrinėtojai teigia esant teorinę apmokestinimo ribą, kurios peržengti nepatartina. Pasaulio šalių mokslininkai ir praktikai pastebėjo dėsningumą, kad per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai dažnai slepiami, plėtojasi šešėlinės ekonomikos veikla.

Bendrujų mokestinių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo parodo Lafero kreivė. (žr. 1 pav.)



1 pav. Lafero kreivė

Šaltinis: Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, 12, p. 278.

Jeigu mokesčių tarifas ( $t$ ) lygus nuliui, tai ir mokestinės pajamos ( $T$ ) lygios nuliui. Jeigu mokesčių tarifas yra 100%, mokestinės pajamos vis vien lygios nuliui, nes dideli mokesčiai nėra

paskata dirbti. Taigi peršasi išvada, kad vyriausybė, nustačiusi didelius mokesčių tarifus, iš mokesčių gali gauti mažesnes pajamas nei esant mažiems mokesčių tarifams. Žinoma, didesnis mokesčių tarifas sąlygos didesnes mokesčių pajamas esant tai pačiai šalies nacionalinio produkto apimčiai. Tačiau nacionalinis produktas gali mažėti, jei dideli mokesčiai daro neigiamą įtaką ūkinei veiklai. Be to, esant dideliems mokesčiams, bandoma neteisėtai jų išvengti – dalį gautų pajamų nuslėpti. Taigi, kaip rodo Lafero kreivė, mokesčių tarifo didinimas nuo 0 iki  $t_A$  sąlygoja pajamų iš mokesčių augimą nuo 0 iki  $T_{max}$ . Tačiau, toliau didinant mokesčių tarifą, mokesčių pajamos pradeda mažėti. Grafike gaunama apverstos U formos kreivė.

Mokesčio normos didinimas iki tam tikros ribos didina iš mokesčio gaunamas biudžeto pajamas, nors ir lėtėjančiais tempais. Didėjant mokesčio normai, mokesčio bazė mažėja, tačiau mažiau negu auga mokesčio norma. Vadinasi, siekiant didesnių biudžeto pajamų, gaunamų iš mokesčių, derėtų taikyti tokią privataus ir viešojo verslo įmonių „teisingo“ apmokestinimo skalę, kurios kraštinė riba sutaptų su mokesčio dydžiu, turinčiu maksimaliai gamybos ir komercijos plėtotę stimuliuojantį efektą.

Mokesčių naštos rodiklis įvairiose šalyse yra skirtingas ir priklauso nuo daugybės veiksnių – tradicijų, mokesčių struktūros, vidinės ir tarptautinės situacijos ir kt. veiksnių. Pastebėta, kad išsivysčiusiose šalyse mokesčių našta paprastai didesnė nei besivystančiose, kur mokesčių sistema yra ne tokia efektyvi ir trūksta administravimo pajėgumo surinkti visus mokesčius [50, p. 41].

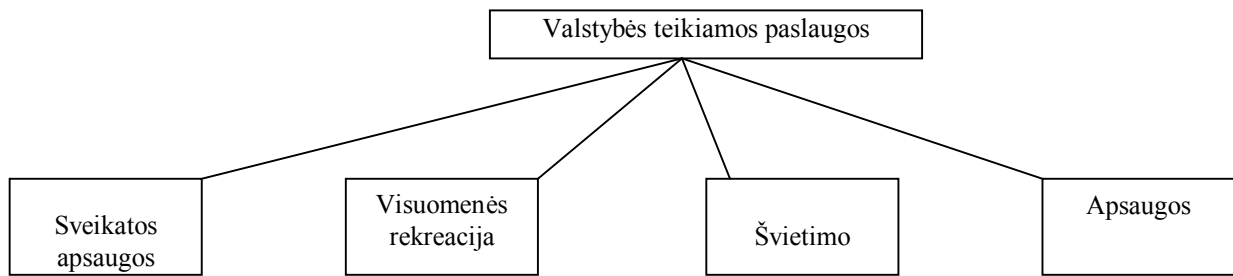
Normaliai valstybės veiklai ir jos funkcijoms vykdyti būtini pakankami finansiniai ištekliai. Juos paprastai sudaro į valstybinius (centralizuotus) ar specialiuosius (tikslinės paskirties) fondus sukaupti ištekliai, būtini tiek centrinės, tiek ir vietos valdžios funkcijoms vykdyti.

Svarbiausias valstybės biudžeto pajamų šaltinis – įvairūs mokesčiai, kuriuos galima suskirstyti į tris dideles grupes:

- ▶ Privačių namų ūkių ir įmonių pajamų mokesčiai: fizinių asmenų pajamų mokestis, juridinių asmenų pelno mokestis, atskaitymai socialiniam draudimui;
- ▶ Nuosavybės, t. y. nekilnojamojo turto mokesčiai: žemės mokestis, žemės nuomos mokestis, palikimo mokestis ir kiti mokesčiai, kuriais gali būti apmokestintas nekilnojamasis turtas;
- ▶ Prekių ir paslaugų pardavimų mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, akcizai, importo muitai [67, p.174].

Valstybė atlieka daug įvairių funkcijų: apsaugos, gamybinės bei komercinės veiklos, plėtros, administravimo. Valstybės funkcijos labai įvairios ir plačios.

Viešosios paslaugos yra tokios, kurios pagrinde yra finansuojamos iš valstybės surenkamų pajamų (žr. 2 pav.).



2 pav. Valstybės teikiamos paslaugos

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis: Norman, F. (2007). Public sector management. Fifth edition. Sage publication, p. 8 – 9.

Daugelis socialinių bei kultūrinių, edukologinių ir kitų krypčių yra išlaikoma iš valstybės biudžeto, todėl mokesčių mokėtojai, mokėdami mokesčius, patiria ir tiesioginę (tiesioginės išmokos, įvairios socialinės pašalpos ir pan.) bei netiesioginę jų naudą, kuri literatūroje dar vadinama visuotine gerove (gatvių apšvietimas, rekreacinės zonos, miestų saugumas ir pan.) [61, p.147-148].

Yra išskiriamos trys mokesčių funkcijos, kurios anot Meidūno V., ir Puzinausko P. atspindi mokesčių prasmę ir vaidmenį:

- ▶ Mokesčių **fiskalinė** funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Ši funkcija apima krašto biudžetinės politikos dalį. Ši funkcija taip pat rodo valstybės išdo instancijų strategiją gauti kuo daugiau pajamų iš mokesčių.
- ▶ Mokesčių **perskirstomoji** funkcija susijusi su fiskaline ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų.
- ▶ Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnę krašto ekonomikos plėtojimą arba stagnaciją bei smukimą kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. Šiuo atveju ir pasireiškia mokesčių **reguliavimo** funkcija.

Valstybės mokesčių sistemą reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui (Lietuvos atveju – savivaldybėms).

Istoriškai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes joms reikėjo lėšų institucijų išlaikymui bei valdžios funkcijų vykdymui. Susikūrus valstybėms vientisos mokesčių sistemos nebuvo. Mokesčių klausimas tapo aktualus tik 15-16 a., kai Europos valstybėse prasidėjo politinės valdžios centralizavimas, sukėlęs didelių finansinių problemų [78, p.169].

Mokesčiai vaidina svarbų vaidmenį valstybės finansų reikaluose, kadangi mokesčiai - pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Labai svarbu yra nustatyti tokius mokesčio tarifus, kad nebūtų peržengta apmokestinimo riba, kada ūkio subjektai (fiziniai ar juridiniai asmenys) pradeda slėpti pajamas ir vengti mokėti mokesčius.

## **1.2. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos pagrindiniai aspektai**

Po nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje buvo pertvarkyti visi mokesčiai. Tiksliau sakant, sukurta nauja mokesčių sistema.

Po nepriklausomybės atkūrimo pertvarkoma Lietuvos mokesčių sistema yra nemažai „nusižiūrėta“ nuo Vakarų šalių. Nustatyti beveik tokie patys mokesčiai, o jų tarifai nėra jau tokie dideli, palyginti su kitų Europos valstybių mokesčių tarifais. Beje, Lietuvos mokesčių sistemai būdingi panašūs kaip ir Vakaruose trūkumai. Šia prasme galime kalbėti ne tik apie dvigubo apmokestinimo pasireiškimus, bet visą mokesčių piramidę. Mokesčių sistemą reikia tobulinti – dėl to, atrodo, jau nebesiginčijama [70, p.47-48].

Mokesčių sistema keičiama Lietuvoje chaotiškai, be bendro socialiai objektyvaus credo, todėl sunku tokį keitimą pavadinti tobulinimu. Įmonės verčiamos taikytis su drastiškais apmokestinimo procedūromis. Juk, pasikeitus mokesčių normoms ar apmokestinimo tvarkai, verslo įmonės nespėja jos detaliai išanalizuoti, laiku pastebėti visų mokesčių sistemos pokyčių ir operatyviai reaguoti į juos, geriau pasinaudoti naujomis ar papildomomis lengvatomis. Dėl to įmonės neturi galimybės parengti mokesčių mokėjimo grafiko, suderinto su įplaukomis už realizuotą produkciją ar paslaugas, atsiskaitymais su tiekėjais, įmonės darbuotojais, kredito mokėjimais ir kt. galiojanti apmokestinimo sistema Lietuvoje skatina verslo įmonių pertvarkymą ir investicijas ne dėl ekonominių priežasčių, o taikantis prie mokesčių [31, p.33].

Pasak Stirbio K. priimant naujus mokesčių įstatymus, reikia atsižvelgti į galimą jų poveikį ūkinei veiklai, įvertinti jų naudą bei įgyvendinimo sąnaudas, ypač daug sunkumų verslininkams kelia per greitas įstatymų įsigaliojimas, naujų sąvokų neaiškumas, pernelyg sudėtingos mokesčių administravimo procedūros. Priimant naujus įstatymus, reikėtų atsižvelgti į prieš tai buvusios valdžios vykdytą ekonominę politiką ir netaikyti naujų sąvokų veiklai, vykdytai iki naujų įstatymų įsigaliojimo. Tai ypač aktualu keičiantis valdžiai ir jos ekonominei programai. Reikia gerbti verslininkus, kurie planavo savo veiklą ir priiminėjo racionalius sprendimus, remdamiesi tuo metu galiojančiais įstatymais.

Štreimikienė D. ir Mikalauskiene A. teigia, kad teoriškai valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Svarbiausias apmokestinimo uždavinys yra gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti.

Kiekvienoje šalyje mokesčių sistema kuriama ir vystoma atsižvelgiant į tą įtaką, kurią daro politiniai, ekonominiai, socialiniai veiksniai, todėl sunku rasti idealią mokesčių sistemą, tačiau samprotavimai apie tai, kas yra gera mokesčių sistema, vis dėlto turi įtakos pasirenkant ir darant sprendimus valstybės mokesčių sistemoje.

Mokesčio turinį nusako jo elementai. Kiekvienas mokestis turi šiuos elementus : subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, mokesčio tarifą (normą ar kvotą, mokesčio sumą, mokesčio lengvatas).

Mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius. Tiesioginiai mokesčiai nustatomi tiesiogiai pajamoms ir turtui. Tai yra tiesioginis apmokestinimo būdas, kai mokėtojas, atsižvelgdamas į turimą apmokestinimo objektą, mokestį sumoka pats. Tokiems mokesčiams priklauso pajamų, turto, žemės, verslo, kapitalo, palikimo ir kiti mokesčiai. Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, sumokami per prekės kainas įtraukiant jų tarifus.

Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, buvo pokyčių mokesčių sistemoje.

Mokesčių harmonizavimo termino apibrėžimo nėra nei Europos Sąjungos sutartyse, nei Vieningos Europos akte. Ekonomistai įvairiai vertina šį terminą: vieni supranta tai kaip mokesčių politikos koordinavimą tarp valstybių narių – tarpusavio konsultacijas ir neoficialius susitarimus dėl atskirų mokesčių bazės; kiti mano, kad harmonizavimas reiškia perėjimą prie vienodos mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų dėl pagrindinių mokesčių bazės ir tarifų perdavimo Sąjungos valdymo organams. Vystantis integracijos procesui, akcentas pakrypo vienodo apmokestinimo, kuris, deja, nebus visiškai unifikuotas, įvedimo kryptimi [96].

Analizuojant mokesčių harmonizavimo procesą Europos Sąjungoje, sutampa lietuvių ir užsienio autorių mintys apie šį procesą (remiantis Ramanauskiene, E., Stačioku, R., Brøchner, J., Jensen, J., Svensson, P., Birch Sørensen, P.). Jie teigia, kad „Mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje – tai procesas, kurio metu skirtingų šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos taip, kad netrukdytų prekėms, paslaugoms ir gamybos veiksniams judėti tarp šalių. Mokesčių harmonizavimas yra būtinas, kai tarp šalių vykdoma fiskalinė užsienio politika, t.y. kai vienos šalies fiskaliniai sprendimai veikia kitų valstybių ekonomiką. Mokesčių harmonizavimu siekiama padaryti skirtingas mokesčių sistemas palyginamas tarpusavyje ir siekiančias ekonominės sąjungos tikslų. „Harmonizuoti mokesčiai“ reiškia, kad Europos Sąjungos šalys narės taiko tas pačias mokesčių skaičiavimo taisykles“.

Apžvelgus LR mokesčių sistemą, reikia išsamiau išnagrinėti netiesioginius mokesčius. Svarbu išsiaiškinti kaip veikia šie mokesčiai (kaip jie skaičiuojami), koks yra analizuojamųjų mokesčių instrumentarijus, kokie taikomi tarifai. Ypatingai reikšminga išanalizuoti, koks yra teisinis reglamentavimas šių mokesčių Lietuvoje.



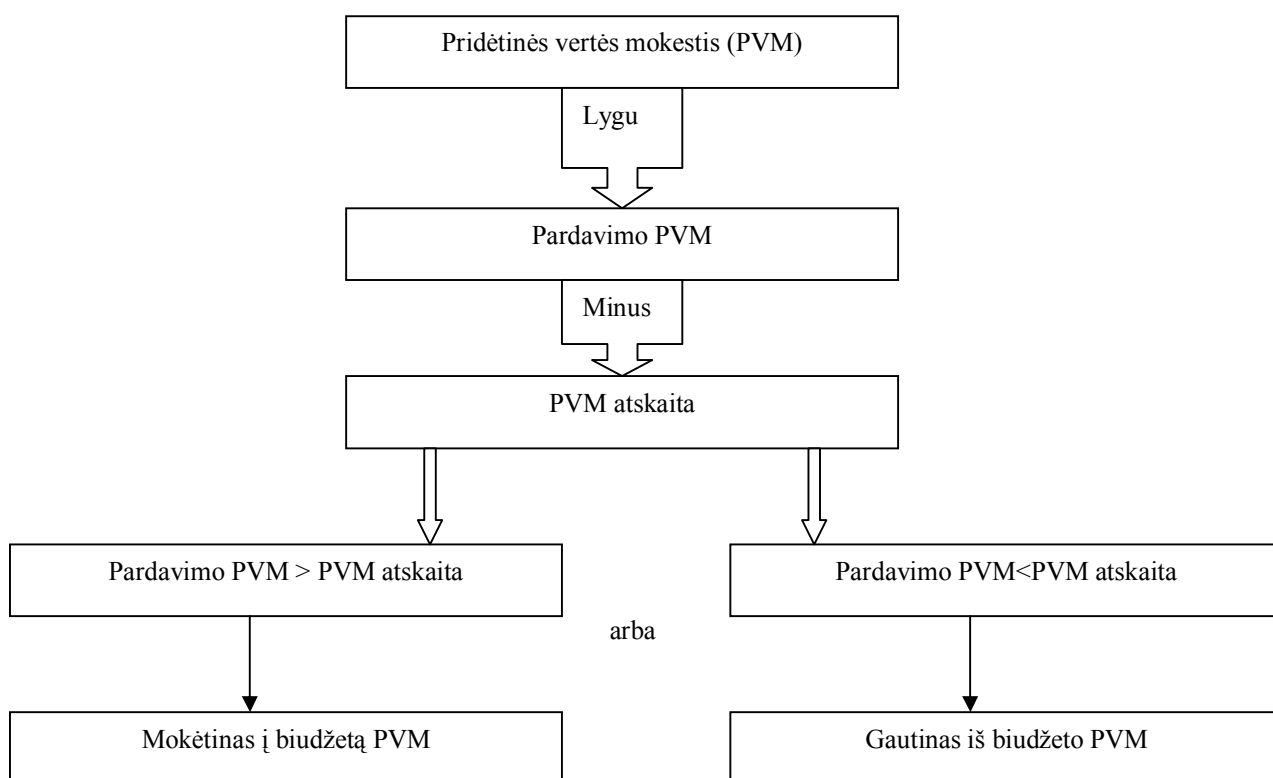
### 1.3. Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus Lietuvos pavyzdžiu

Pagal vyraujančią sampratą pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM) yra apibūdinamas kaip bendro pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas, tačiau šio mokesčio charakteristika konkrečioje valstybėje gali būti skirtinga.

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) yra vienas iš netiesioginių mokesčių. Jis yra renkamas per kainų sistemą, t.y. įtraukiamas į prekių ar paslaugų kainą. PVM yra įvedamas gamybos pradžioje ir priskaičiuojamas kiekvienoje prekių ar paslaugų gamybos bei prekybos pakopoje, kol pasiekia vartotoją, kuris šį mokestį ir sumoka.

Galutinis vartotojas PVM požiūriu nebūtinai turi būti fizinis asmuo, kuris perka prekes ar paslaugas savo buičiai ir kitiems asmeniniams poreikiams. Vartotoju taip pat laikomas bet koks subjektas, kuris įsigytų prekių ar paslaugų nepanaudoja tolesnėje komercinėje apyvartoje. Pavyzdžiui, galutinis vartotojas gali būti valstybė arba pelno nesiekianti organizacija. Galutiniu vartotoju gali būti ir verslo subjektas, jei jis įsigytų prekių ar paslaugų nepanaudoja savo gaminamoms prekėms ar teikiamoms paslaugoms sukurti. Šiuo atveju laikoma, kad verslo subjektas šias prekes suvartojo savo poreikiams tenkinti. Tokio suvartojimo pavyzdžiu gali būti įmonės įsigytos ir darbuotojams kaip dovanos (neatlygintinai) perduotos prekės [14, p. 35].

Toliau pateikta principinė PVM veikimo (apskaičiavimo) schema (žr. 3 pav.).



3 pav. Pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo tvarka

Šaltinis: Aleknavičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija, p.102.

Pasaulio ekspertas mokesčių politikos klausimais iš JAV Bruce Bartlett sako, kad žmogus su savo pajamomis gali elgtis dvejopai – jas taupyti arba vartoti. Kadangi besivystančiai šaliai žalinga apmokestinti ne tik verslininkystės pajamas, bet ir taupomas lėšas, tai belieka tiesiogiai apmokestinti vartojimą, ir čia geriausias būdas yra įvesti PVM.

PVM apskaičiuojamas iš pardavimo PVM atėmus PVM atskaitą. Jei pardavimo PVM didesnis už PVM atskaitą, gaunama mokėtina į biudžetą PVM suma, o jei pardavimo PVM mažesnis už PVM atskaitą, gaunama gražintina iš biudžeto PVM suma. PVM jo mokėtoji gražinamas LR mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Pardavimo PVM yra PVM suma, kuri apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas.

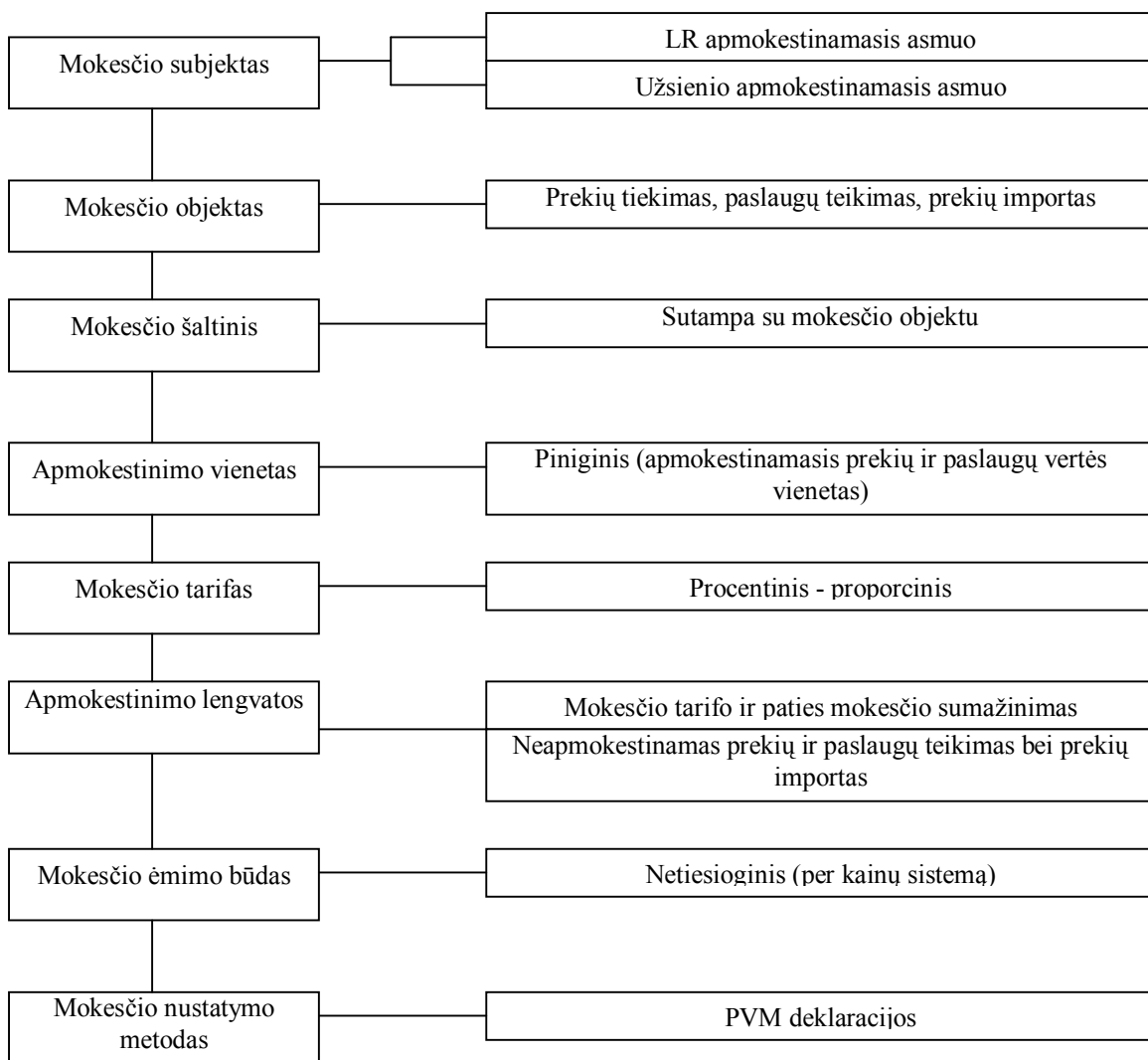
Pirkimo PVM yra PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, taip pat PVM suma, apskaičiuota už pasigamintą įstatyme nurodytą ilgalaikį turtą. Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai.

Toliau darbe pateiktas 4 pav. kuriame pavaizduotas pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus.

PVM **objektas** yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- ▶ Prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį. Atlygis – visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies;
- ▶ Prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- ▶ Prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo [39, p.15-16].

Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, privalo pateikti prašymą įregistruoti PVM mokėtoju, jeigu bendra atlygio suma už vykdamas ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma viršijo 100 000 litų. Jeigu apmokestinamųjų asmenų atlygis už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) buvo didesnis negu 100 000 litų, tai PVM skaičiuojamas nuo sumos viršijančios 100 000 Lt. (nuo 100 000 litų atlygio sumos PVM neskaičiuojamas) [46, p. 53].

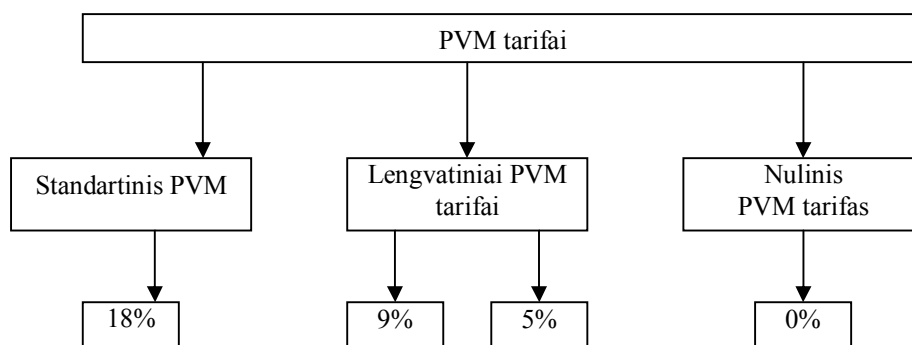


4 pav. PVM instrumentarijus Lietuvos sąlygomis

Šaltinis: Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, p.88.

Kiekvienas mokestis yra įvertinamas tam tikra skaitine išraiška. PVM mokestis – ne išimtis. Tačiau jis skiriasi nuo kitų tiek, kad turi keletą tarifo variacijų. **Iki 2009 sausio 1 dienos** buvo išskiriamos 4 PVM tarifo grupės (žr. 5 pav.)

Standartinis PVM tarifas buvo 18 procentų. Šis tarifas buvo taikomas visais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais, išskyrus atvejus, kai prekės yra neapmokestinamos PVM arba apmokestinamos 0, 5 arba 9 proc. ir kompensaciniu tarifais.



5 pav. PVM tarifai

Šaltinis: Bendikienė, D., Janišauskienė, V. (2005). Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Lietuvoje ir Europos Sąjungos valstybėse. *Socialiniai tyrimai*. Nr. 1(5), p. 36.

1 priede pateikti lengvatinių PVM tarifų taikymo atvejai (pateikta bendra informacija, vis dėlto geriausia yra išsinauginėti PVMĮ, nes ten viskas yra smulkiai pateikta).

Išnagrinėjus 1 priedą, matyti, kad Lietuvoje tik kai kuriems maisto produktams yra taikomi lengvatiniai pridėtinės vertės mokesčio tarifai, t.y. ekologiškiems maisto produktams bei šviežiai atšaldytai, užšaldytai mėsei ir naminių paukščių mėsei.

Čia išplaukia dvi nuomonės. Pirmoji vartotojų požiūriu – reiktų po truputį taikyti ir kitiems maisto produktams lengvatinius PVM tarifus, kadangi didžioji namų ūkių pajamų dalis yra išleidžiama maistui. Antroji pozicija yra valstybės – koks tikslas suteikti lengvatinius PVM tarifus maisto produktams, kadangi vartotojai turi patenkinti savo fiziologinius poreikius, t.y. pirkti maistą.

Nulinio tarifo taikymas eksportuojamoms prekėms skatina Lietuvos eksportą į kitas šalis.

Dėl ekonominės krizės, vyriausybės visoje ES ieško priemonių, skirtų apsaugoti mažėjimui pajamų iš mokesčių. Lietuva nusprendė padidinti savo PVM tarifą nuo 18% iki 19%. Įstatymas reikalauja, kad standartinis PVM tarifas turi būti bent 15% ir ne daugiau kaip 25%. Sumažintas mokesčio tarifas turi būti ne mažiau kaip 5% už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas [54].

**Nuo 2009 m. sausio 1 dienos** kardinaliai keitėsi PVM tarifai. Nuo 2009 sausio 1 dienos standartinis tarifas yra 19 proc. ir yra naikinamos pridėtinės vertės mokesčio lengvatos. Kalbant apie lengvatinių tarifų naikinimą, dar yra padarytos šios tokios lengvinančios aplinkybės, kai kurios lengvatos pratęstos.

Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius). Ši lengvata

taikoma iki 2009 m. birželio 30 d. Vaistų ir medicinos pagalbos priemonių tiekimas asmenims, kuriems šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, iki 2009 m. birželio 30 d. apmokestinamas taikant 5 procentų PVM tarifą (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, aktuali redakcija nuo 2009 01 01).

PVM yra pagrindinis netiesioginis mokestis visose ES valstybėse narėse, pajamos iš jo sudaro ne mažiau kaip 25% šalies biudžetų mokestinių pajamų ir ši dalis nuolat didėja (Stačiokas, 2003). PVM apskaičiuojamas taip pat, skiriasi tik tarifai. Kaip matyti, nežiūrint bendrosios rinkos ES funkcionavimo, PVM harmonizavimas dar nėra baigtas. Valstybėse narėse šiuo mokesčiu paprastai apmokestinamos nevienodos prekių grupės, kol kas gana skirtingi tarifai (ES šalių narių PVM tarifus žr. 2 priede). Žemiausias standartinis PVM tarifas yra Liuksemburge (15%), Ispanijoje ir Vokietijoje (po 16%), didžiausias – Danijoje ir Švedijoje (po 25%). Apmokestinant PVM mokestinės lengvatos dažniausiai taikomos maisto, farmacijos ir medicinos gaminiams, o kai kuriose ES valstybėse narėse – pramonės produkcijai, drabužiams, avalynei [74, p. 175].

Remiantis Bendikienės D. ir Janišauskienės V. atliktu tyrimu, galima daryti išvadą, kad palankiausias PVM apmokestinimo sąlygos yra Jungtinėje Karalystėje: taikomas nedidelis 17,5 proc. standartinis tarifas, neapmokestinamos švietimo, sveikatos priežiūros ir transporto paslaugos, neapmokestinamos maisto prekės. Nepalankiausias PVM apmokestinimo sąlygos yra Švedijoje: aukščiausias 25 proc. standartinis tarifas, apmokestinamos visos prekės ir paslaugos, didelis 12 proc. tarifas taikomas tik transporto paslaugoms ir maisto prekėms.

Remiantis Bendikienės D. ir Šaparnio G. atliktu tyrimu, galima daryti prielaidą, kad Lietuvoje yra nepalankiausias PVM apmokestinimo sąlygos. Netaikomos lengvatos maisto prekėms, transporto paslaugoms.

PVM sritį Lietuvos Respublikoje reglamentuoja įvairūs šaltiniai: PVM įstatymas, Vyriausybės nutarimai, finansų ministro ir VMI viršininko įsakymai, kai kurie tarpžinybiniai teisės aktai. Taikant šiuos teisės aktus, atsižvelgiama į VMI komentarus bei išaiškinimus ir teismų praktiką. Ypač daug praktinės reikšmės turi Europos Teisingumo Teismo priimti nutarimai dėl Šeštosios PVM direktyvos nuostatų aiškinimo.

Šeštoji PVM direktyva yra pagrindinis PVM klausimus reglamentuojantis Europos bendrijos teisės aktas. Šioje direktyvoje detalai reglamentuoti visi pagrindiniai bendrosios PVM sistemos elementai. Čia nustatytas mokesčio objektas, neapmokestinamųjų tiekimų sąrašas, apmokestinamoji vertė, apmokestinimo momentas, galimi tarifai, teisė į PVM atskaitą ir kiti esminiai dalykai. Lietuvos Respublikoje Šeštąją PVM direktyvą įgyvendina Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVM įstatymas). Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius kasdien turi vadovautis būtent šiuo įstatymu, o ne direktyva [15, p. 62].

PVM įstatymas yra pagrindinis Lietuvos Respublikos teisės aktas, kuriame reglamentuojami PVM klausimai. Jame įtvirtintos pagrindinės sąvokos, apibrėžtos PVM objekto ribos bei visos kitos esminės PVM apskaičiavimo ir mokėjimo taisyklės. Šios taisyklės yra nustatytos laikantis Šeštosios PVM direktyvos ir kitų PVM klausimus reglamentuojančių Europos bendrijos teisės aktų reikalavimų.

Labai svarbu turėti suvokimą, kaip apskaičiuojamas PVM, koks yra veikimo principas. Darbe pateiktas 3 priedas – PVM veikimo principas konkrečiu pavyzdžiu. Pavyzdys susietas su standartiniu PVM tarifu, t.y. 19 proc. 3 priede pateiktas pavyzdys, kuris iliustruoja kaip tam tikra prekė (paslauga) yra perkama – parduodama ir kaip skaičiuojamas PVM, kuris yra mokamas į valstybės biudžetą.

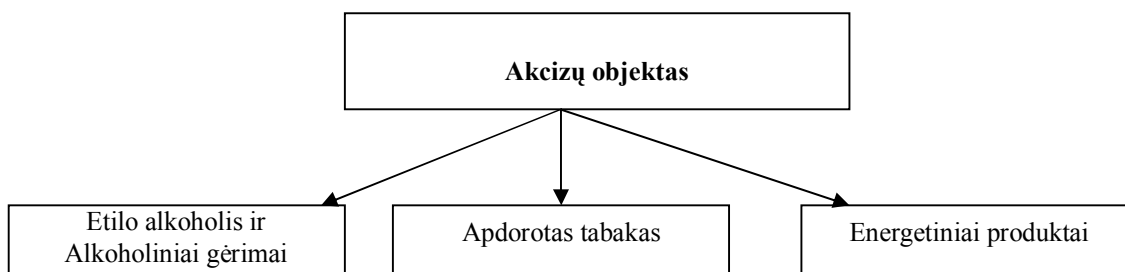
Išnagrinėjus pavyzdį, matyti, kad prekės (duonos) pardavimo PVM – 76 Lt sumoka galutinis duonos pirkėjas, tačiau į valstybės biudžetą šį pardavimo PVM nuo vis naujai sukurtos vertės sumokėjo kiekvienas PVM mokėtojas visoje prekės tiekimo grandinėje.

#### 1.4. Akcizo mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis

Lietuvoje, kaip ir daugelyje užsienio šalių, kai kurios prekės (paslaugos) apmokestinamos akcizo mokesčiu, kuris svarbus papildant nacionalinio biudžeto pajamas. Užsienio praktika rodo, kad akcizai dažniausiai nustatomi prekėms ar paslaugoms, kurių paklausa neelastinga (kaina didėja, o apmokestinamųjų objektų paklausos apimtis keičiasi mažai ar visai nesikeičia). Aiškinama, kad, įvedant akcizų mokestį, siekiama papildyti ne tik valstybės biudžetą lėšomis, bet ir apriboti vartojimą kai kurių prekių (paslaugų), pavyzdžiui, alkoholio, tabako gaminių.

Akcizai buvo plačiai naudojami senovės pasaulyje, ir įvairių formų. Akcizai buvo svarbus valstybės pajamų šaltinis viduramžių Europoje [30].

Akcizo mokesčio objektas pavaizduotas 6 paveiksle.



6 pav. Akcizų objektas

Šaltinis: Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482.

Akcizo mokesčio įstatyme yra išsamiai aprašyta, kas yra akcizo mokesčio objektas (pavyzdžiui, alkoholiniai gėrimai, t.y. jų klasifikavimas, kokius požymius turi atitikti tam tikros alkoholinių gėrimų grupės), labai svarbu išsinagrinėti šiuos niuansus.

Kurios ES šalys taiko akcizus ir kitiems produktams, ne tik alkoholiui, kurui ir apdorotam tabakui. Pavyzdžiui Vokietijoje akcizai dar taikomi cukrui, druskai, kavai, arbatai, elektros lemputėms, acto rūgščiai. Suomijoje akcizo mokesčiu dar apmokestinami saldainiai, gaivieji gėrimai, specialiais akcizo tarifais apmokestinami automobiliai ir motociklai [78, p. 178].

Yra išskiriama neapmokestinami akcizų objektai. Tai būtų:

- ▶ Eksportuotos prekės;
- ▶ Prekės, skirtos užsienio šalių diplomatinių ir konsulinių atstovybių veiklai;
- ▶ Atgabenamos prekės keleivių asmeniniame bagaže (leista pervežti be importo muitų);
- ▶ Importuojamos prekės, neapmokestintos importo mokesčiais;
- ▶ Tiekiamos prekės kaip atsargos laivams, orlaiviams, gabenantiems keleivius ir krovinius tarptautiniais maršrutais;
- ▶ Užsienio valstybių kariuomenių vienetų įvežamos prekės karinėms pratyboms ir kitiems renginiams.

Akcizų mokėtojai yra apmokestinamųjų prekių sandėlių savininkai ir šių prekių importuotojai, taip pat bet kurie asmenys, pagaminę, įsigiję ar importavę akcizais apmokestinamas prekes. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas yra fizinis ar juridinis asmuo, kuriam centrinis mokesčio administratorius yra suteikęs teisę steigti tokį sandėlį. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis – patalpa ir teritorija, kurioje leidžiama laikyti (gaminti, perdirbti, maišyti, saugoti), taip pat į jas atgabenti ar iš jų išgabenti Europos Bendrijos muitų teritorijoje laisvai cirkuliuojančias akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas [13, p. 236]. 7 paveiksle pateiktas akcizo mokesčio instrumentarijus.

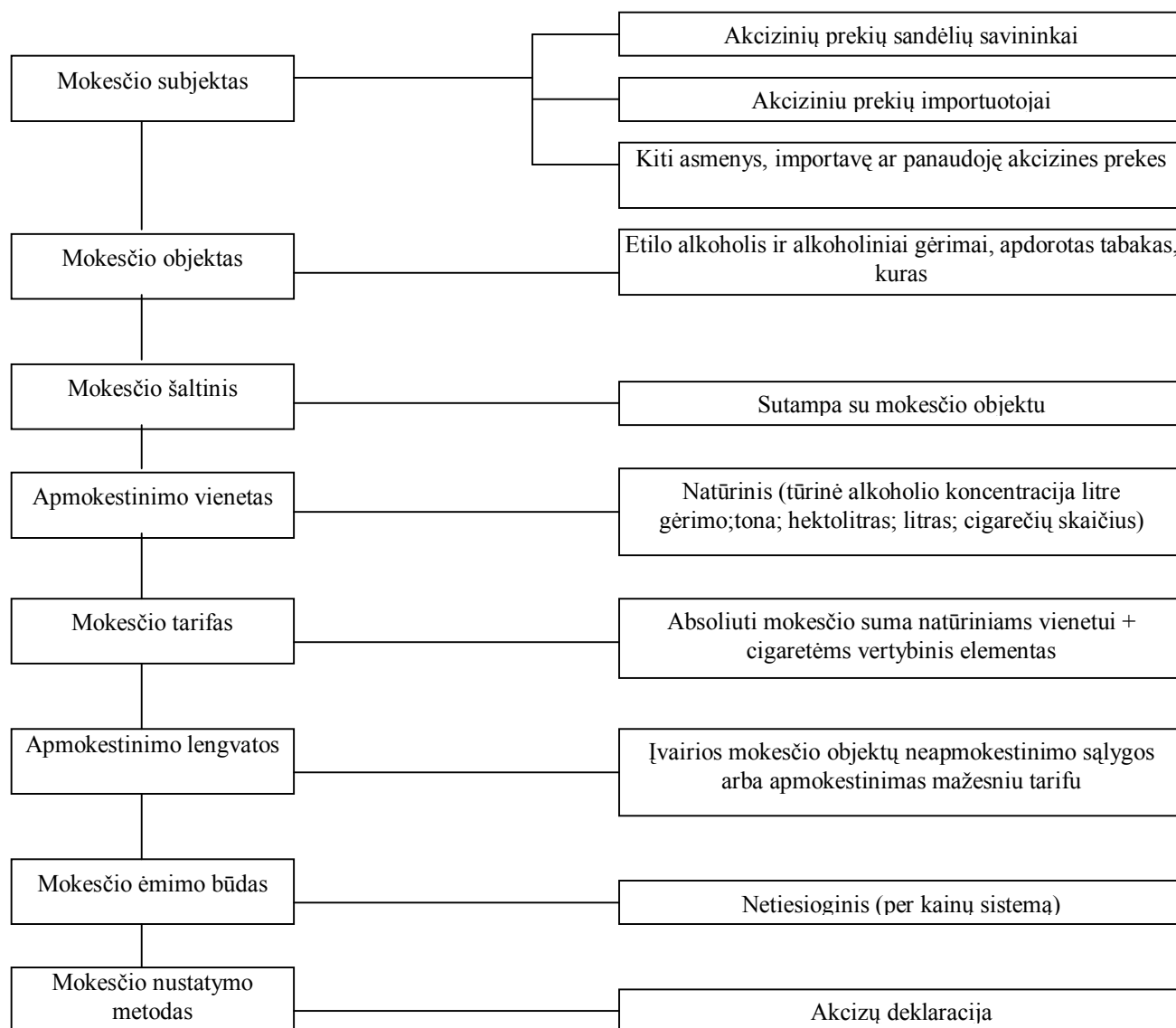
Akcizą surenka Vyriausybė, tiksliau Valstybinė mokesčių inspekcija. Tai daro ne tik ji pati, o pasitelkusi įmones, kurios gamina ar prekiauja nurodytomis prekėmis. Parduodamos šias prekes įmonės iš minėtų prekių vartotojų surenka akcizo mokestį ir perveda jį į atitinkamą biudžetą. Akcizo mokesčio mokėtojai (kurie perveda akcizą į biudžetą) yra:

- ▶ Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkai;
- ▶ Importuotojai;
- ▶ Kiti asmenys, įsigiję ar importavę prekes be akcizų, bet panaudoję jas kitiems tikslams, ar asmenys, LR akcizų įstatymo nustatytais atvejais pagaminę prekių ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje.

Nuo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės, jeigu jos yra:

- ▶ Eksportuotos;

- ▶ Skirtos užsienio šalių diplomatinė ir konsulinė atstovybių veiklai;
- ▶ Atgabenamos keleivių asmeniniame bagaže ir neviršija Vyriausybės nustatyto kiekio, kurį fiziniams asmenims (keleiviams) leista įvežti be importo mokesčių;
- ▶ Vyriausybės ir jos įgaliotos institucijos nurodyta tvarka tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, gabenantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais, ir kt. [95, p. 158-159].



7 pav. Akcizo mokesčio instrumentarijus

Šaltinis: Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, p. 109

Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko ir registruoto prekybininko mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, kuriam pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas ir registruotas prekybininkas privalo vietos mokesčio administratoriui pateikti akcizų deklaraciją ir jos priedus. Jeigu vienas savininkas turi kelis akcizais



apmokestinamų prekių sandėlius, deklaracija pateikiama už kiekvieną sandėlį atskirai. Mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos į to vietos mokesčio administratoriaus, kurio teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, surenkamąją sąskaitą, o jeigu mokėtojas nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, - į to vietos mokesčio administratoriaus, kurio teritorijoje įregistruotas mokesčių mokėtoju [75, p.77].

Akcizo mokesčių harmonizavimas ES mažina kai kurias bendros rinkos bei fiskalines deformacijas, nors šio mokesčio dydžiai ir dabar valstybėse narėse akivaizdžiai skiriasi. Tačiau sudėtingas bei ilgalaikis akcizų harmonizavimo procesas Europos Sąjungoje toliau gilinamas (ieškoma objektyvesnio mokesčių pajamų paskirstymo bei tolesnio mokesčių neutralumo). Absoliutų mokesčių neutralumą galima garantuoti, įvedus bendrą standartinį mokesčių dydį ir bendrus sumažintus mokesčius bei suvienodintą mokesčių taisyklių valdymą; kadangi dabartinė Sąjungos apmokestinimo teisė reikalauja vienbalsio pritarimo, tai valstybės narės priima daugiau kompromisinius sprendimus, o tai trukdo gauti pelnus iš bendrosios rinkos [69, p. 89-90].

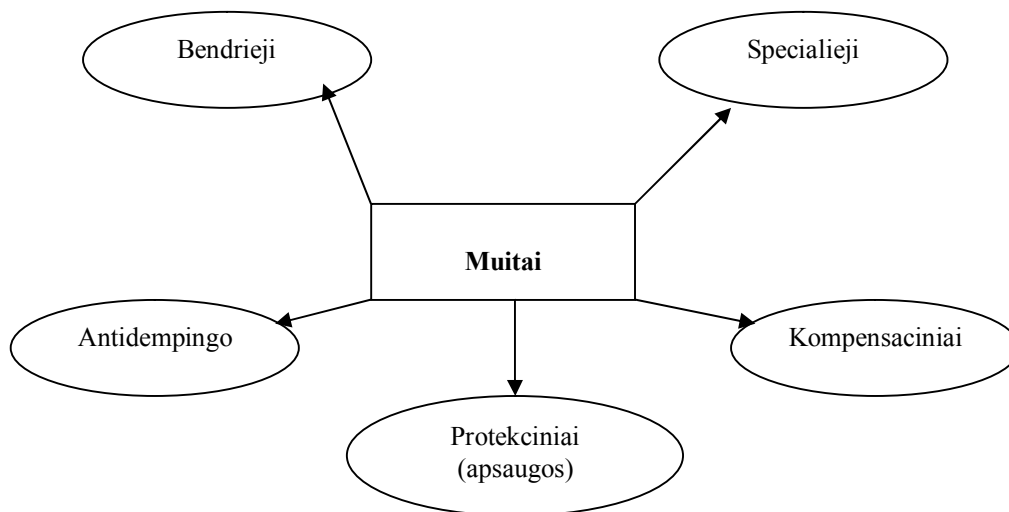
Akcizų tikslas – ne tik surinkti pajamas, bet ir visuomenės sveikatos labui apriboti žalingų produktų vartojimą. Šios rūšies mokesčiai ES šalyse labai skiriasi; deja, jie kol kas gana dideli. Tai reiškia, kad akcizo mokesčiai turi vyraujančią įtaką kainoms, ir jų vaidmuo ekonomikoje išties svarbus. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai Europos Sąjungos valstybėse narėse smarkiai veikia konkurenciją bendroje rinkoje.

### **1.5. Muito mokesčio vaidmuo Lietuvoje**

Muitai – viena seniausių mokesčių rūšių. Šie mokesčiai mokėti senovės Egipte, Romos imperijoje, Graikijoje, Kinijoje [94, p. 69].

Muitai yra tokie mokesčiai, kuriais apmokestinamos per valstybės sieną vežamos prekės ar asmeninio vartojimo daiktai. Tai netiesioginiai mokesčiai (gyventojų arba vartojimo mokesčiai); jie labiau užgula vargingesnius gyventojų sluoksnius, nes šie, pirkdami būtinas vartojimo prekes, dėl muitų valstybei moka didesnę savo pajamų dalį.

Literatūroje yra išskiriamos kelios muitų rūšys (žr. 8 pav.).



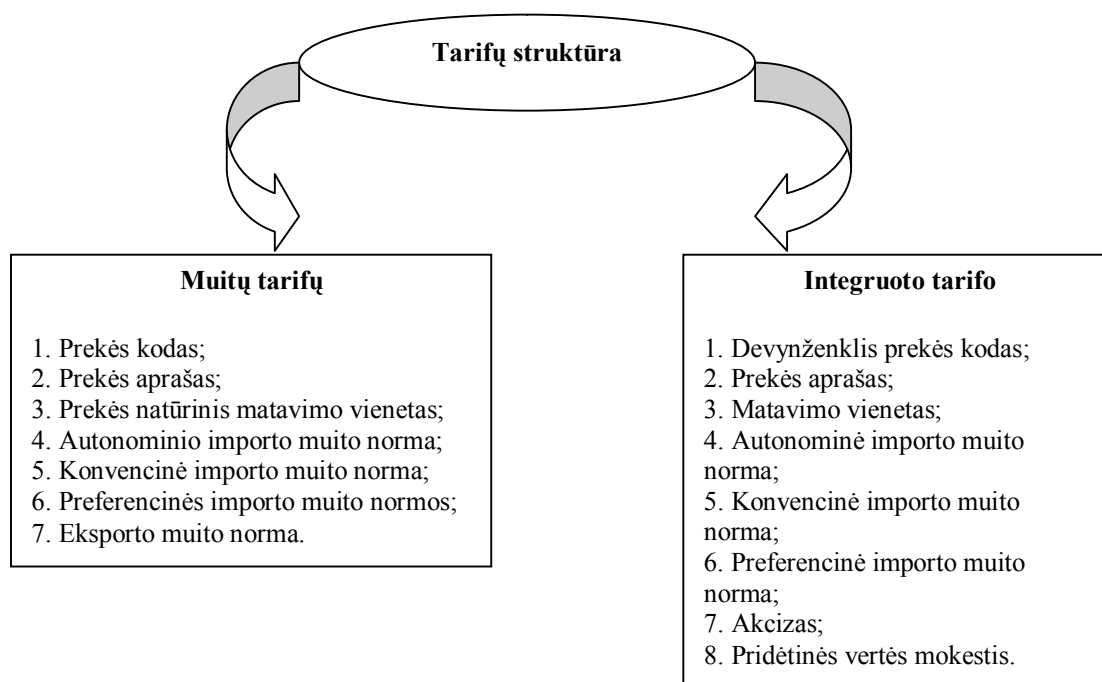
8. pav. Muitų rūšys

Šaltinis: Laurinavičius, A. (2007). International trade challenges and conceptual changes in Lithuania customs activities. *Intellectual economis*. Nr.2(2), p. 33.

Taikant bendruosius muitus, siekiama reguliuoti užsienio prekybą ir gauti pajamų į valstybės biudžetą. Specialieji muitai gali būti kaip atsakomoji priemonė prieš diskriminacinius kitų valstybių ar jų grupių veiksmus šalies atžvilgiu. Antidempingo muitai taikomi importuojamoms prekėms, kurių kainos eksportuojančioje valstybėje yra didesnės nei šalyje prašomos, ir patiriama materialinė žala bei kyla grėsmė šalies vietinei pramonei. Kompensaciniai muitai uždedami ir importuojamos prekėms, kurių gamybai ar eksportui naudota užsienio valstybės subsidija ir gali būti padaryta žala šalies interesams. Šis muitas neturi viršyti nustatytų subsidijų dydžio. Protekciniai muitai taikomi importuojamos prekėms, kurių gamybą norima plėsti vietoje, bet dėl jų importo vietiniai gamintojai patiria juos žlugdančią užsienio įmonių konkurenciją [23, p. 245].

Muitų rūšys pagal apskaičiavimo metodą gali būti: specifiniai muitai (nustatomi kaip fiksuota pinigų suma, tenkanti natūriniam prekės matavimo vienetui), vertybiniai muitai (nustatomi kaip fiksuotas procentas nuo prekės muitinės vertės), mišrieji muitai (kai specifiniai muitai derinami su vertybiniais muitais).

Kiekvienos valstybės muitų politikoje svarbus analizuojamo mokesčio elementas – muitų tarifas. Muitų tarifas – susistemintas bendrųjų muitų importuojamoms į Lietuvos Respublikos muitų teritoriją bei eksportuojamoms prekėms ir jos prekėms normų rinkinys. Pažymėtina, kad galiojantys Lietuvoje tarifai sudaryti, laikantis tarptautinėje praktikoje taikomų muitų tarifų sudarymo principų bei normų [22, p. 159]. Išskiriama muitų tarifų struktūra ir integruoto tarifo struktūra (žr. 9 pav.).



9 pav. Muitų tarifų ir integruoto tarifo struktūra

Šaltinis: Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, p. 159

Muitų tarifus tvirtina, keičia ar panaikina Vyriausybė. Prekės kodas ir prekės aprašas tiek maitų tarifų, tiek integruoto tarifo struktūroje nurodomi pagal kombinuotąjį maitų tarifų ir užsienio prekybos statistikos nomenklatūrą, sudaromą laikantis Suderintos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos tarptautinės konvencijos.

Lietuvos Respublikos integruotas tarifas LITAR yra informacijos apie ES bei nacionalinius maitus ir mokesčius bei kai kuriuos draudimus ir apribojimus rinkinys, sudarytas ir tvarkomas kaip kompiuterinė duomenų bazė. Šioje svetainėje galima rasti prekių nomenklatūros kodus, informaciją apie maitus ir kitas priemones, nustatytas konkrečiai prekei (nomenklatūros kodui), teisės aktų informaciją, pastabas, filtruoti duomenis visoms šalims ar vienai nurodytai, ieškoti informacijos apie šalį ar šalių grupę, taip pat rasti dokumentų, kurie pateikiami maitinei kartu su maitinės deklaracija, sąrašą [71, p. 81].

Muitai gali būti mokami mokėjimo nurodymu arba grynaisiais pinigais banke arba maitinės kasoje pagal maitinės pareigūno išrašytą pranešimą. Sumokėti importo ir eksporto mokesčiai maitinėje apskaitomi pagal įmokų kodus. Mokesčių mokėtojų mokestinė prievolė (skola maitinei) ir sumokėti importo mokesčiai (pagal pirminį banko dokumentą) registruojami maitinės Mokesčių apskaitos ir kontrolės informacinėje sistemoje (MAKIS), kurioje atliekamas automatinis gautų

sumų identifikavimas, t. y. nustatomas mokėtojas ir įregistruojama informacija apie gautą mokėjimą.

Muitai yra efektyvi priemonė, norint ištaisyti nepalankų mokėjimų balansą, nes prekių importas apribojamas uždedant joms mokesčius. Įvedus muitų sistemą, importuojamų prekių kainos padidėja tokia suma, kokio dydžio yra maitas, ir jų įvežimas tada pristabdomas. Daugiausia maitais apdedamos tos prekės, kurias šalis gali gaminti pati, bet maitai taip pat gali būti naudojami siekiant sumažinti importą ir tų prekių, kurių šalis negali pasigaminti – jei ji nori sumažinti jų vartojimą (pavyzdžiui, narkotinės medžiagos).

Kalbant apie netiesioginį maito mokestį, svarbus objektas yra maitinės. Naujausias maitinės raidos etapas – tai sparčios plėtros laikotarpis. Jis prasidėjo 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvai tapus ES nare ir visa apimtimi įsigaliojus Europos Sąjungos maitinės kodeksui, kitiems teisės aktams. Lietuva tapo ES rytiniais vartais į pasaulį ir, siekdama efektyviai pasinaudoti regiono pranašumais, turi ypač daug dėmesio skirti savo Vakarų tradicijas atitinkančiam veiklos modeliui, pritaikytam efektyviai prekių (krovinių) srautų kontrolei kurti, kad taptų tinkama tranzitinių krovinių srautams [35, p. 32].

Pasak Klevečkos R., elektroninės maitinės ir „vieno langelio“ principo sukūrimas, šiuolaikinių informacinių technologijų taikymas Lietuvos maitinėje sukuria tvirtą pagrindą Lietuvos maitinės konkurencingumui užtikrinti Baltijos regione.

Pasak Bernatonytės D. maito mokestis turi tiek privalumų, tiek trūkumų. Netiesioginio maito mokesčio privalumai ir trūkumai pateikti 4 priede.

Lietuvoje maitų politiką iki narystės į ES reglamentavo Lietuvos Respublikos maitinės kodeksas, Lietuvos Respublikos maitų tarifų įstatymas ir vėlesni jų pakeitimai bei papildymai, taip pat gausybė norminių aktų maitų klausimais, kurie dažnai buvo kaitaliojami.

## **1.6. Netiesioginių mokesčių įtaka šalies šešėlinei ekonomikai**

Šešėlinė ekonomika apibūdinama įvairiai, yra daug jos atmainų, tačiau jai būdingas vienas bendras bruožas – siekimas būti neapskaitomai valstybės mastu ir to sąlygotas vengimas mokėti mokesčius valstybės valdymo ir išlaikymo reikmėms. Visų pirma, tyrėjai dar iki galo nesutaria, kaip turėtų būti vadinamas šis reiškinys. Šis reiškinys turi keletą sinonimų, be šešėlinės, jis dar vadinamas neformalia, neapskaitoma, juodąja, pilkąja, nelegalia, kriminaline, pagrindine ekonomika ir dar kitais rečiau vartojamais terminais.

Tokia ekonomika egzistuoja įvairiose šalyse. Ji vadinama dažnai skirtingai: pavyzdžiui, JAV – „subterranean“, arba „irregular“, Prancūzijoje – „travail au noir“, Didžiojoje Britanijoje – „fiddle“, Vokietijoje – „Schattenwirtschaft“ [47, p. 65].

Šešėlinė ekonomika apibrėžia tas ekonomines veiklas ir jų dalis, kurioje pagamintos, įvežtos iš užsienio šalių ar į jas išvežtos prekės ir suteiktos paslaugos nedeklaruojamos arba neteisingai deklaruojamos valdžios institucijoms. Šešėlinė ekonomika apima nelegalių ir legalių veiklų veiksmus, kurių ekonominiai rezultatai yra neapskaitomi valdžios institucijų. Kaip rodo šiandieninės realijos, valdžios taikomos priemonės kovoti su šešėline ekonomika yra neveiksmingos, nepaisant kontrolės dažnio bei baudų dydžio.

#### **Šešėlinės ekonomikos egzistavimo priežastys:**

- ▶ Per aukštas mokesčių lygis (labai didelė gyventojų pajamų dalis perskirstoma valdžios organų, o tai sukelia dažną pasipriešinimą ir norą slėpti dalį ar visas savo pajamas);
- ▶ Neskaidri ir neaiški įstatyminė mokesčių bazė (daug įvairių ir dažnai viena kitai prieštaraujančių verslo reguliavimo taisyklių, mokesčių administratorių nenoras teikti informaciją verslo subjektams apie teisingą mokesčių apskaičiavimą, bet didelis noras bausti, kai suklystama) [34, p. 65].

Rinkos ekonomikos sąlygomis visos teisėtos prekės ir paslaugos beveik laisvai prieinamos, tačiau tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai ekonomiškai skatina slėpti savo transakcijas (transakcija – tai banko operacija – pinigų pervedimas tam tikram tikslui).

Neapskaitoma ekonomika, priklausomai nuo jos dydžio, vienokiu ar kitokiu mastu daro įtaką šalies ekonomikai. Pirmiausia dėl to, kad nemokami mokesčiai, skurdinamas šalies biudžetas, antra – neapskaityta gamyba, pajamos ir išlaidos neleidžia tiksliai įvertinti šalies ekonomikos būklę ir formuoti racionalią ekonomikos vystymo ir reguliavimo politiką. Taip pat akivaizdu, kad neapskaitoma ekonomika turi didelės įtakos įvertinant bendrą ekonomikos būklę per vieną iš svarbiausių makroekonominių rodiklių – BVP (Bendrąjį vidaus produktą) [55, p. 7].

#### **Šešėlinės ekonomikos poveikis ekonomikai:**

- ▶ Iškreipti ekonominiai šalies rodikliai (dėl to sudėtinga planuoti valstybės ekonominę raidą ir spręsti iškilusias problemas makroekonominiu lygiu);
- ▶ Iškreipta konkurencija tarp legalaus ir nelegalaus verslo (legalaus verslo kaštai dėl mokesčių gerokai didesni, o galimybė konkuruoti – mažesnė);
- ▶ Nuolatinis lėšų trūkumas valstybės biudžete (šešėlyje veikiantis verslas nemoka pinigų bendravalstybinėms reikmėms);
- ▶ Aukštas visuomeninio sektoriaus skolinimosi ir skolų lygis (dėl pinigų trūkumo valstybės biudžete vyriausybėms tenka skolintis gyvybiškai svarbių investicinių projektą įgyvendinimui ar socialinės apsaugos reikmėms);
- ▶ Trukdoma įgyvendinti efektyvią socialinės apsaugos sistemą;
- ▶ Neigiamas visuomenės požiūris į valdžios institucijas (daugiausia dėl valdininkų savivalės ir neatsakingumo tiek gyventojų, tiek verslo atžvilgiu, dėl klestinčios korupcijos) [34, p. 66].

### **Šešėlinės ekonomikos lygį galima veikti:**

- ▶ Ekonominėmis priemonėmis (nustatant mokesčių lygį, jų bazę ir mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo tvarką);
- ▶ Administracinėmis priemonėmis (įvedant valstybinę mokesčių mokėjimo tikrinimo ir konsultavimo tvarką, darbo saugos, higieninių, priešgaisrinių ir kitokių taisyklių laikymosi priežiūrą ir pan.);
- ▶ Kiekvienos vyriausybės tikslas turėtų būti optimalaus ekonominių ir administracinių priemonių komplekso (metodikos) sukūrimas, ekonomiškiausiu ir efektyviausiu būdu įgalinantis sumažinti prielaidas šešėlinei ekonomikai didėti, kartu mažinant žalingą pastarosios poveikį visai valstybės ekonomikai [34, p.66].

Lietuvoje šia aktualia problema buvo pradėta domėtis po Lietuvos Respublikos atkūrimo 1990 metais. Pirmas išsamus tyrimas šia tema buvo atliktas autorių kolektyvo ir LR Statistikos departamento prie LR Vyriausybės 1997 metais. Juo remiantis išleistas leidinys „Neapskaitoma ekonomika: sampratos, tyrimai, problemos“. Nuo 1997 metų šešėlinės ekonomikos tyrimus nuolat atlieka Lietuvos laisvosios rinkos institutas (LLRI), kiekvieną pusmetį pateikiantis informaciją apie Lietuvos makroekonominius rodiklius – apie šešėlinę ekonomiką taip pat.

Neapskaitoma ir nedeklaruojama gautų pajamų dalis dažniausiai nustatoma tokiose veiklos srityse kaip prekyba mediena, prekyba turgavietiose, automobilių einamasis remontas, už kurį gautų pajamų dalis neapskaitoma ir nedeklaruojama [26, p. 90].

Gipienė G. ir Jefimovas B. teigia, kad mokesčių administravimo efektyvumą lemia ne tiek griežtas reikalavimas mokesčių inspekcijos, mokesčių ir ekonominės policijų valdininkams visais įmanomais ir neįmanomais būdais surinkti kuo daugiau mokesčių, baudų, delspinigių, kiek mokesčių bazės išplėtimas. Juk mokesčiai – tai paradoksas, nes mažiau yra daugiau. Didesnė mokesčių norma mažina jų apimtį ir, atvirkščiai, mažesnė mokesčių norma gali ją padidinti arba griežtesnis mokesčių administravimas gali padidinti jų apimtį, tačiau tuo pačiu nualina verslą, todėl išsenka mokesčių šaltinis. Vadinas, mokesčių administravimu neturėtų būti nustatoma „kiek“ ir „kaip“ surinkti mokesčių. Reikėtų susiaurinti mokesčių administravimo sampratą iki apmokestinimo taisyklių priežiūros funkcijos.

Mėginant užkirsti kelią mokestiniais sukčiavimams susiduriama su tokiais sunkumais kaip nepalanki teisminė praktika, kai priimami nepalankūs mokesčių administracijai sprendimai esant akivaizdiems mokesčių įstatymų pažeidimams, ir nepakankamas valstybės institucijų bendradarbiavimas. Dabartinėje teisminėje praktikoje dažnai pasitaiko atveju, kad akivaizdžiai sukčiaujančios įmonės išsisuka nuo atsakomybės už savo neteisėtą veiklą. Galimi šios problemos sprendimo būdai — koordinuoti valstybės institucijų veiksmus, siekiant bendro tikslo ir glaudesnio bendradarbiavimo, bendrų informacinių duomenų bazių kūrimas. Būtent tokiu būdu organizuojamas

įvairių valstybės institucijų darbas užsienio šalyse ir pasiekiamas glaudesnis valstybės institucijų bendradarbiavimas.

### 1.7. Elastingumas ir jo ryšys su netiesioginių mokesčių pajamomis

Pajamos suprantamos kaip parduotų prekių kiekio ir kainos sandauga. Paprastai jeigu kaina didėja, tai parduotas kiekis mažėja. Todėl pajamos gali ir didėti, ir mažėti. Pajamų pokytis priklauso nuo to, kiek paklausa yra jautri kainos pokyčiui. Jei padidėjus kainai, paklausa labai sumažėja, tai pajamos sumažės. Kitas variantas - jei išaugus kainai, paklausa sumažėja nedaug, tai pajamos išaugs. Galima prieiti prie išvados, kad pajamų pokyčio kryptis yra susijusi su paklausos elastingumu.

Pajamos plačiąja prasme apibrėžiamos kaip kainos ir kiekio sandauga.

$$R = pq.$$

Jeigu leisime kainai keistis iki  $p + \Delta p$ , o kiekiui – iki  $q + \Delta q$ , tai gausime naujas pajamas, lygias:

$$R' = (p + \Delta p)(q + \Delta q) = pq + q\Delta p + p\Delta q + \Delta p\Delta q \text{ (žr. 10 pav.)}.$$

R atėmę iš  $R'$ , gausime

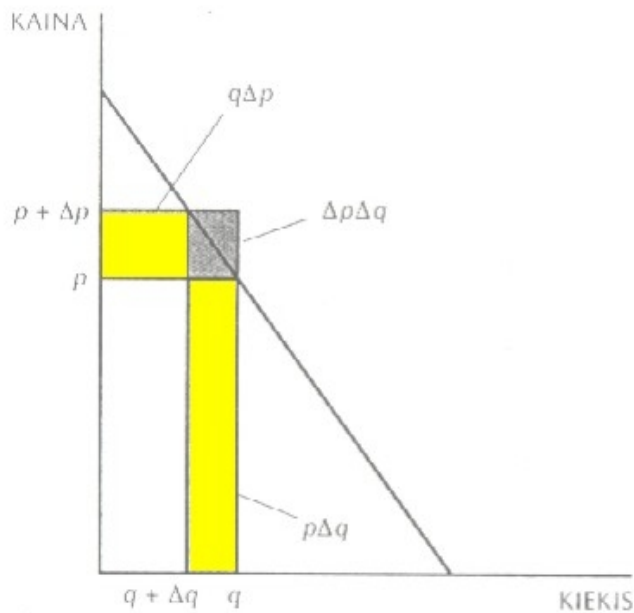
$$\Delta R = q\Delta p + p\Delta q + \Delta p\Delta q.$$

Kadangi  $q\Delta p + p\Delta q$  ir  $\Delta p\Delta q$  yra maži dydžiai, tai į paskutinį narį galima nekreipti dėmesio ir pajamų pokytį užrašyti tokiu pavidalu:

$$\Delta R = q\Delta p + p\Delta q.$$

Tai reiškia, kad pajamų pokytis yra apytikriai lygus kiekio ir kainos pokyčio sandaugos bei pradinės kainos ir kiekio pokyčio sandaugos sumai. Norėdami gauti pajamų pokyčio santykio su kainos pokyčiu išraišką, jį padalijame iš  $\Delta p$  ir gauname

$$\frac{\Delta R}{\Delta p} = q + p \frac{\Delta q}{\Delta p}$$



10 pav. Kaip keičiasi pajamos kintant kainoms

Šaltinis: Varian, Hal. R. (2004). *Mikroekonomika*. Vilnius: Margi raštai, p. 256

Geometriškai tai pavaizduota 10 paveiksle. Pajamos yra tiesiog stačiakampio plotas: kaina, padauginta iš kiekio. Kai kaina padidėja, pridedame stačiakampio plotą, apytiksliai lygų  $q\Delta p$ , kuris yra virš pajamų stačiakampio, tačiau atimame plotą, apytiksliai lygų  $p\Delta q$ , pajamų stačiakampio šone. Kai pokyčiai maži, tai tiksliai atitinka anksčiau išvestą išraišką (likusioji dalis  $\Delta p\Delta q$  yra mažas plotas prie pajamų stačiakampio kampo, kuris yra labai mažas palyginti su kitais dydžiais) [84, p. 256].

Taigi pajamos didėja, kai kaina didėja, jei absoliutusias paklausos elastingumo didumas už 1 yra mažesnis. Pajamos mažėja, kai kaina didėja, jei absoliutusias paklausos elastingumo didumas už 1 yra didesnis [84, p. 257].

Paklausos elastingumas pajamoms rodo, kaip pareikalautas kiekis reaguoja į pajamų pokytį; jis yra apibrėžiamas:

$$\text{Paklausos elastingumas pajamoms} = \frac{\Delta Q\%}{\Delta R\%}$$

Jei paklausa santykinai elastinga, kainos sumažėjimas lemia vartotojo išlaidų padidėjimą. Kitas atvejis, kai paklausa santykinai neelastinga, kainos sumažėjimas iššaukia vartotojo išlaidų sumažėjimą. Apibendrinant galima teigti, kad kai paklausa santykinai elastinga, kaina ir vartotojo išlaidos kinta priešingomis kryptimis. Ir atvirkščiai, kai paklausa santykinai neelastinga, kaina ir vartotojo išlaidos kinta ta pačia kryptimi.



Ryšys tarp kainos pokyčio ir išlaidų

Paklausa	Kai kaina padidėja, tada išlaidos:	Kai kaina sumažėja, tada išlaidos:
Elastinga Vienetinio elastingumo	Kris	Kils
Neelastinga	Nesikeis	Nesikeis
	Kils	Kris

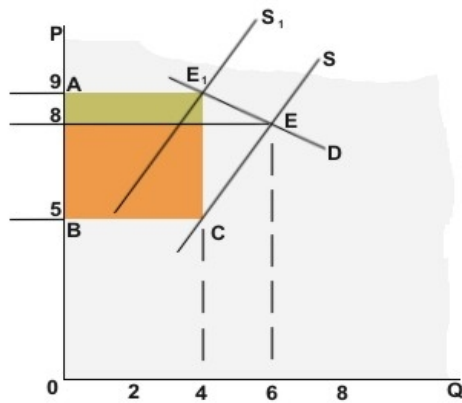
Šaltinis: Nicholson, S. (2007). Theory and application of intermediate microeconomics. Tenth edition, p. 123

Kai paklausos kreivė elastinga, tai pareikalautas kiekis yra labai jautrus kainai. Paklausos elastingumas priklauso nuo to, kiek prekė turi pakaitalų. Prekei turint daug artimų pakaitalų, jos paklausos kreivė labai elastinga. Jei prekė turi mažai artimų pakaitalų, jos paklausa gali būti gana neelastinga.

Elastingumo teorija padeda atskleisti mokesčių pasiskirstymą tarp pirkėjų ir pardavėjų. Mokesčių pasiskirstymas tarp pirkėjų ir pardavėjų vadinamas **apmokestinimo** (mokesčio veikimo) **sritimi** (incidente of a tax), kuri parodo, kam ir kokia mokesčio naštos dalis tenka [64, p. 73].

Tarkime, vyriausybė nustatė prekės vienetui 4 Lt. akcizo mokestį. Iš tikrųjų labai svarbu išsiaiškinti, kas realiai sumokės šiuos 4 Lt., kokia dalis teks pirkėjui ir kokia pardavėjui. Paprastai literatūroje minima, kad visus netiesioginius mokesčius sumoka galutinis vartotojas, tačiau įsigilinus į elastingumo teoriją, pastebimas toks dalykas, kad mokesčiai pasiskirsto tarp pirkėjų ir pardavėjų. Norint atsakyti į iškeltą klausimą kaip pasiskirstys 4 Lt. akcizo mokestis, reikia išnagrinėti įvairius prekės paklausos ir pasiūlos elastingumo kainų atžvilgiu atvejus.

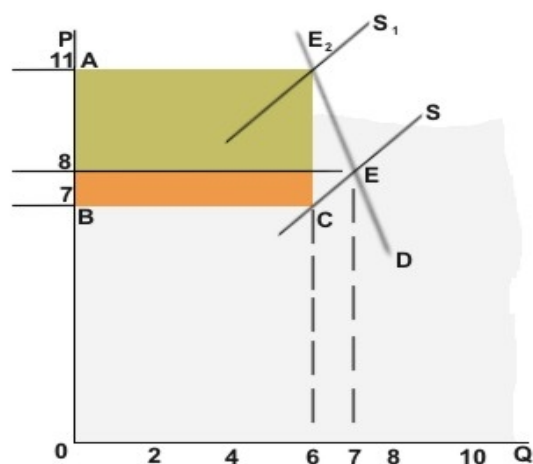
Daroma prielaida, kad pasiūlos elastingumas nesikeičia. Tarkime, kad prekės paklausa yra santykinai elastinga ir ši prekė apmokestinama 4 Lt. akcizo mokesčiu (žr. 11 pav.). Pradinė padėtis E – vartotojai perka 6 prekės vienetus už 8 Lt./vnt. Po apmokestinimo pasiūla sumažėja, pasiūlos kreivė pasislenka aukštin, t.y. nuo S iki S<sub>1</sub>. Vartotojų mokama kaina padidėjo nuo 8 Lt./vnt. iki 9 Lt./vnt., o perkamų prekių kiekis sumažėjo nuo 6 vnt. iki 4 vnt. Kokia mokesčių dalis tenka pirkėjams ir pardavėjams, lemia paklausos elastingumas kainos atžvilgiu. Šiuo atveju paklausa labiau reaguoja į kainos pokyčius, ji yra elastingesnė už pasiūlą. Šiuo atveju prekės kaina pirkėjui padidėjo tik 1 Lt. Šios kainos pasikeitimas ir parodo, kokią realią akcizo mokesčio dalį, tenkančią vienam prekės vienetui, sumoka pirkėjas. Likusius 3 litus, realiai sumoka pardavėjas. Bendras akcizo mokestis, kurį sumoka pardavėjas ir pirkėjas pavaizduotas stačiakampiu ABCE<sub>1</sub> plotu. Pirkėjo bendrąjį akcizo mokestį vaizduoja viršutinis paryškintas stačiakampio plotas, o pardavėjo – apatinis stačiakampio plotas.



11 pav. Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa elastinga kainos atžvilgiu)

Šaltinis: Snieška, V. (2006). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija, p. 72

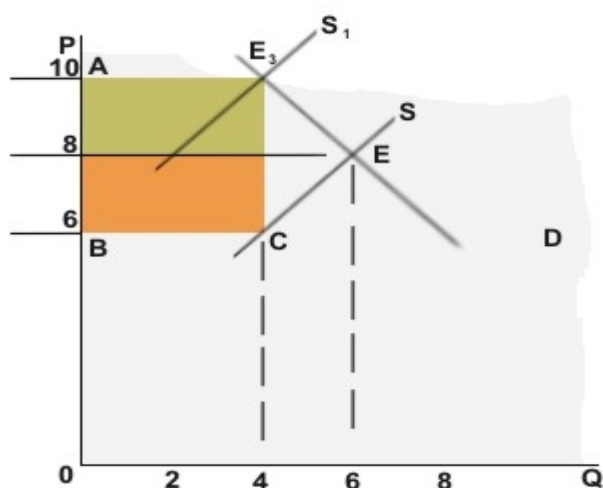
Kitas atvejis – apmokestinama prekė, kurios paklausa santykinai neelastinga kainos atžvilgiu (žr. 12 pav.). Pradinė pusiausvyra E taške – vartotojas perka 7 prekės vienetus po 8 Lt/vnt. Po apmokestinimo pasiūlos kreivė pasislenka aukštyn, nuo S iki  $S_1$ , kaina padidėjo nuo 8 Lt/vnt. iki 11 Lt/vnt., o perkamų prekių kiekis sumažėjo nuo 7 vnt. iki 6 vnt. Neelastingos paklausos atveju parduotų prekių apimtis sumažėja mažesniu dydžiu, o kaina labiau padidėja negu tai būtų elastingos paklausos atveju. Dabar 3 Lt. dydžio akcizo mokesčio dalis tenka vartotojui, o pardavėjui tik vienas litas. Bendras akcizo mokestis, kurį sumoka pardavėjas ir pirkėjas pavaizduotas stačiakampiu  $ABCE_2$  plotu. Pirkėjo bendrąjį akcizo mokestį vaizduoja viršutinis paryškintas stačiakampio plotas, o pardavėjo – apatinis stačiakampio plotas.



12 pav. Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa neelastinga kainos atžvilgiu)

Šaltinis: Snieška, V. (2006). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija, p. 72

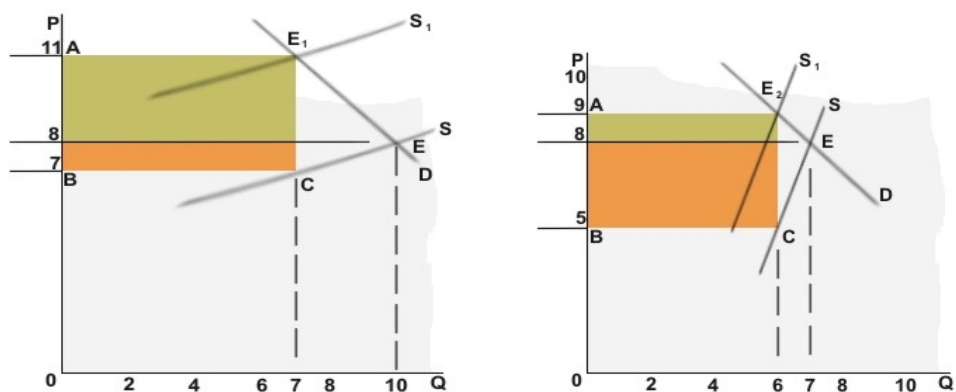
Sekantis atvejis – prekės paklausa turi vienetinį elastingumą kainos atžvilgiu (13 pav.). Pradinė padėtis E taške– vartotojas perka 6 prekės vienetus po 8 Lt./vnt. Po apmokestinimo pasiūlos kreivė pasislenka aukštyn, nuo S iki  $S_1$ , kaina padidėja nuo 8 Lt/vnt. iki 10 Lt/vnt., o prekių kiekis sumažėja nuo 6 vnt. iki 4 vnt. Esant vienetiniam paklausos elastingumui kainos atžvilgiu mokesčio našta pasiskirsto po lygiai, t.y. po 2 Lt. Bendras akcizo mokestis, kurį sumoka pardavėjas ir pirkėjas pavaizduotas stačiakampiu  $ABCE_3$  plotu



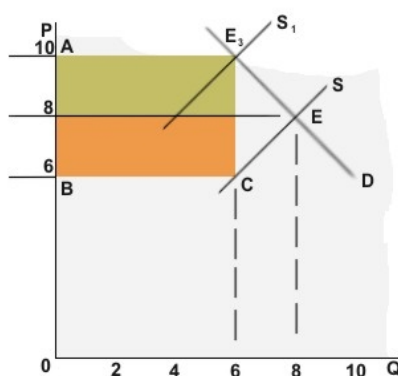
13 pav. Paklausos elastingumas ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas (paklausa turi vienetinį elastingumą kainos atžvilgiu)

Šaltinis: Snieška, V. (2006). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija, p. 72

Toliau darbe pateiktas atvejis kaip kinta akcizo mokesčio pasiskirstymas atsižvelgiant į pasiūlos elastingumą kainos atžvilgiu. Esant santykinai elastingai pasiūlai, didesnė akcizo mokesčio dalis – 3 Lt.tenka pirkėjams ir tik vienas litas pardavėjams. Jeigu pasiūla santykinai neelastinga, tuomet pagrindinė mokesčio dalis tenka (3 Lt.) tenka pardavėjui ir tik 1 Lt.pirkėjui. Tiek pasiūlos, tiek paklausos vienetinio elastingumo atveju mokesčio našta vienodai pasiskirsto tarp pirkėjų ir pardavėjų. Bendrasis akcizo mokestis, kurį sumoka pardavėjas ir pirkėjas pavaizduotas 14 paveiksle stačiakampiais  $ABCE_1$ ,  $ABCE_2$  ir  $ABCE_3$  plotais.



a) Pasiūla elastinga kainos atžvilgiu b) Pasiūla neelastinga kainos atžvilgiu



c) Pasiūla turi vienetinį elastingumą kainos atžvilgiu

14 pav. Pasiūlos elastingumas kainos atžvilgiu ir realus akcizo mokesčio pasiskirstymas

Šaltinis: Snieška, V. (2006). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija, p. 74

Rinkos ekonomikos sąlygomis vyriausybė daro poveikį prekių kainoms, nustatydamą netiesioginių mokesčių tarifus. Bet reikia labai gerai išsianalizuoti ar šios prekės turi elastingą paklausą ir pasiūlą ir pan., kadangi jei prekės pasiūla ir paklausa yra elastinga ir vyriausybė nutars padidinti netiesioginius mokesčių tarifus šiai prekei, ji nesurinks tiek mokestinių pajamų kiek planavo, kadangi tokios parduodamos prekės apimtis sumažės.

Pagrindinis dalykas, kurį reikia suvokti kalbant apie mokesčius, tas, kad rinkoje, jiems esant, yra dvi kainos: mokama vartotojo ir gaunama gamintojo. Yra kelios skirtingos mokesčių rūšys, kuriomis galima apmokestinti, pavyzdžiui, kiekio ir vertės mokesčiai.

Kiekio mokesčiu apmokestinamas kiekvieno pirktos ar parduoto kiekio vienetas. Tarkime, kad akcizo mokesčio yra 1,5 Lt. už 1 litrą A-95 benzino. Jei vartotojas moka  $P_D = 3,48$  Lt. už litrą

benzino, tai gamintojas gauna  $P_S = 3,48 - 1,5 = 1,98$  Lt. už litrą benzino. Jei  $t$  yra kiekio mokesčio dydis už parduotą vienetą, tai:

$$P_D = P_S + t.$$

Vertės mokestis yra išreikštas procentais. Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis yra 19 procentų. Tarkime, kad vartotojas perka kažką ir sumoka 1,19 Lt. (įskaitant ir mokestį), pardavėjas gauna 1 Lt. Apskritai, jei mokesčio norma yra  $\tau$ , tai

$$P_D = (1 + \tau)P_S$$

Tarkime, įvedame kiekio mokestį. Iš pradžių mokestį tenka mokėti gamintojui, tada pasiūlytas kiekis priklausys nuo pasiūlos kainos – to, ką iš tikrųjų gauna gamintojas, sumokėjęs mokestį, o pareikalautas kiekis priklausys nuo paklausos kainos – to, ką sumoka vartotojas. Tai, ką gauna gamintojas, yra lygu to, ką sumoka vartotojas, ir mokesčio skirtumui. Gauname dvi lygtis:

$$D(P_D) = S(P_S)$$

$$P_S = P_D - t$$

Antrąją įrašę į pirmąją, gauname pusiausvyros sąlygą:

$$D(P_D) = S(P_D - t)$$

Taip pat galima antrąją lygybę pertvarkyti į  $P_D = P_S + t$  ir įrašę gautume:

$$D(P_S + t) = S(P_S).$$

Kitas atvejis, kai mokestį sumoka ne gamintojas, o vartotojas.

$$P_D - t = P_S$$

Tai reiškia, kad to, ką sumoka vartotojas, ir mokesčio skirtumas yra lygus kainai, kurią gauna gamintojas. Tai įrašę į paklausos ir pasiūlos lygtį gauname

$$D(P_D) = S(P_D - t)$$

Svarbu, tai, kad susidaro ta pati lygtis, kai mokestį moka gamintojas.

Atsiradus kokiam nors mokesčių sistemos pokyčiui (kai yra apmokestinami gamintojai), kalbama, kad pelnas nesumažės, nes mokesčius įmonės gali perkelti vartotojams. Tačiau iš tikrųjų nėra taip, kad mokesčius moka tik įmonės arba tik vartotojai. Mokestis pakels kainą vartotojui ir sumažins kainą įmonėms. Todėl, kiek mokesčio yra perkeliama, priklauso nuo paklausos ir pasiūlos savybių.

## II. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ 2003 – 2008 METŲ PAJAMŲ ANALIZĖ

Netiesioginiai mokesčiai užima didelę dalį Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamų struktūroje. Todėl jie yra pakankamai svarbūs ir verta išanalizuoti, kokie veiksniai lemia netiesioginių mokesčių surinkimą, su kokiomis surinkimo problemomis yra susiduriama. Analizuojamasis laikotarpis pasirinktas 2003 – 2008 metai.

### 2.1. Netiesioginių mokesčių pajamų analizė biudžeto pajamų struktūroje

Valstybės biudžeto pajamas sudaro pajamos iš mokesčių, gaunamos į valstybės biudžetą pagal įstatymus ir kitus teisės aktus, pajamos iš valstybės turto, valstybės biudžetinių įstaigų pajamos, negražintina finansinė parama (piniginės lėšos), dotacijos, kitos pajamos. Mokesčių administravimas yra efektyvus tada, kai jis leidžia panaudoti visus mokesčių šaltinius ir tai atliekama kiek įmanoma mažesnėmis sąnaudomis. Mokesčių administravimas yra esminė valstybės funkcija, kurią įgyvendinus užtikrinamas kitų jos funkcijų vykdymas. Tinkamai administruoti mokesčius įmanoma tik įdiegus visą apimančią informacinę mokesčių administravimo sistemą. Žinoma, didžiąją dalį biudžeto sudaro mokestinės pajamos.

Analizuojant netiesioginių mokesčių pajamas Lietuvos pavyzdžiu, ryškėja tendencija, kad didžiausią dalį mokestinių pajamų sudaro netiesioginis pridėtinės vertės mokestis (žr. 2 lentelę)

2 lentelė

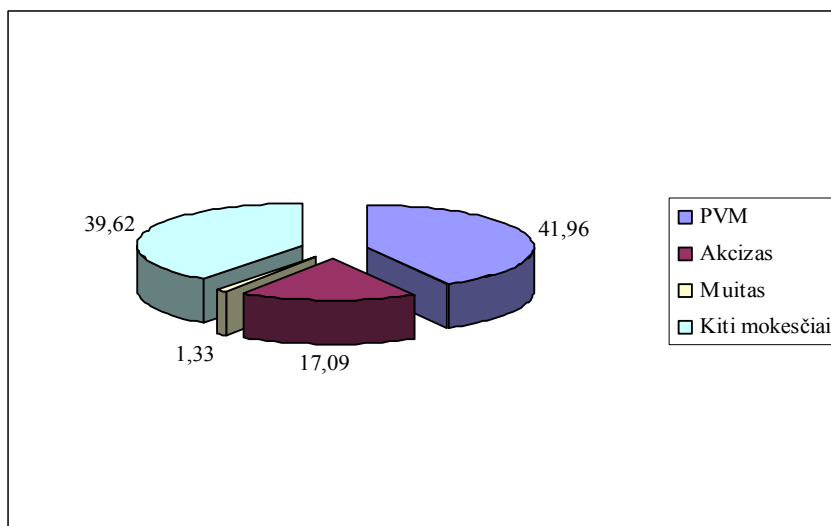
Pridėtinės vertės, akcizo bei maito mokesčių pajamų dalis Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamose, procentais

Metai	Faktinės LR valstybės biudžeto pajamos, tūkst.Lt	Faktinės PVM pajamos, tūkst.Lt	PVM dalis LR valstybės biudžeto pajamose, %	Faktinės akcizo mokesčio pajamos, tūkst.Lt.	Akcizo mokesčio dalis LR valstybės biudžeto pajamose, %	Faktinės maito mokesčio pajamos, tūkst.Lt.	Maito mokesčio dalis LR valstybės biudžeto pajamose, %
2003	9624765	3822994	39,72	1765158	18,34	146362	1,52
2004	10404222	3930111	37,77	1857710	17,86	147487	1,42
2005	12150518	4841689	39,85	2040088	16,79	158395	1,30
2006	14642260	6152214	42,02	2374429	16,22	182944	1,25
2007	17187802	7824176	45,52	2803595	16,31	208986	1,22
2008	19718860	9242528	46,87	3354023	17,01	250610	1,27

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos bei maitinės archyvo duomenimis

Pridėtinės vertės mokestis egzistuoja daugiau kaip 130 šalių mokesčių sistemoje. Paprastai PVM duoda valstybėms vidutiniškai apie 30 proc. visų mokestinių pajamų (remiantis Pasaulio banko duomenimis).

Netiesioginiai mokesčiai yra labai svarbūs, kadangi jie sudaro didelę dalį valstybės biudžeto pajamų struktūroje. Remiantis 15 paveikslu, matyti, kad pridėtinės vertės mokestis sudaro vidutiniškai 41,96 proc. viso biudžeto pajamų, akcizo mokestis – 17,09 proc. bei maito mokestis – 1,33 proc. (vidurkis išvestas analizuojant 2003 – 2008 m. laikotarpį).



15 pav. Netiesioginių mokesčių dalis valstybės biudžeto pajamose

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos bei Lietuvos muitinės archyvo duomenimis

PVM – vartojimo mokestis, todėl mokesčio pajamų dydis priklauso nuo galutinio vartojimo išlaidų dydžio. Kadangi valdžios sektoriaus ir nepelno institucijų, teikiančių paslaugas namų ūkiams, vartojimo išlaidos nėra PVM objektas arba nuo jų sumokėtas PVM yra atskaitomas, tai pagrindinis makroekonominis rodiklis, lemiantis PVM pajamas yra namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos [88].

Tam teiginiui pagrįsti ar paneigti bus daroma ryšių glaudumo analizė – skaičiuojami tiesinės koreliacijos bei determinacijos koeficientai. Koreliacija atsako į klausimą, ar yra ryšys tarp požymių, kokia jo kryptis ir stiprumas. Determinacijos koeficientas charakterizuoja požymių x ir y tamprumo laipsnį.

Tiesinės koreliacijos koeficiento (r) pagalba galima įvertinti ryšį tarp namų ūkių vartojimo išlaidų ir PVM pajamų bei akcizo mokesčio pajamų. Atlikus skaičiavimus, gauta kad  $r = 0,97$  (PVM atveju),  $r = 0,98$  (akcizo mokesčio atveju). Galima daryti išvadą, kad ryšys tarp namų ūkių vartojimo išlaidų ir PVM bei akcizo mokesčio pajamų yra labai stiprus ir tiesioginis (tiesioginis

todėl, kad teigiama reikšmė), t.y. didėjant namų ūkių vartojimo išlaidoms, valstybė turėtų daugiau surinkti pajamų iš minėtų mokesčių.

Determinacijos koeficientas parodo, kiek procentų rezultatinio požymio (PVM bei akcizo mokesčių pajamas) įtakoja faktorinis kintamasis (namų ūkių vartojimo išlaidos). Atlikti skaičiavimai parodė, kad  $R^2 = 0,94$  (PVM atveju),  $R^2 = 0,96$  (akcizo mokesčio atveju). Galima daryti išvadą, kad 94 proc. PVM pajamas įtakoja namų ūkių vartojimo išlaidos, o likusius 6 proc. PVM pajamų įtakoja kiti veiksniai; 96 proc. akcizo mokesčio pajamas įtakoja namų ūkių vartojimo išlaidos, o likusius 4 proc. akcizo mokesčio pajamas įtakoja kiti veiksniai.

Išnagrinėjus netiesioginių mokesčių mokestines pajamas, paaiškėjo, kad pridėtinės vertės mokestis sudaro 41,96 proc. visų biudžeto pajamų, akcizo mokestis – 17,09 proc. ir maito mokestis - 1,33 proc. (2003-2008 analizuojamu laikotarpiu). Skaičiai patys kalba už save, tai rodo, kad pridėtinės vertės ir akcizo mokesčiai yra labai svarbūs valstybei, šių mokesčių pajamos sudaro daugiau nei pusę viso biudžeto pajamų. **Kadangi maito mokestis santykinai sudaro labai mažą dalį visose valstybės biudžeto pajamose, darbe jis nebus plačiau analizuojamas.**

## 2.2. Akcizo mokesčio pajamų plano ir fakto analizė bei neatitikimą sąlygojantys veiksniai

Prieš pradėdant akcizo mokesčio fakto ir plano analizę, reikia pabrėžti, kad kaip ir LR biudžetas yra planuojamas (planas), o po metų pateikiamas faktas, tokia pat situacija yra ir su akcizo mokesčiu.

Iš 3 lentelės matyti, kad visais analizuojamais metais akcizo mokesčio surenkamų pajamų planas buvo įvykdytas daugiau nei šimtu procentu, atitinkamai 2003 m. – 102,93 proc., 2004 m. – 100,18 proc., 2005 m. – 103,43 proc., 2006 m. – 106,43 proc., 2007 m., - 106,84. Tik 2008 m. planas nėra įvykdytas, surinkta tik 95,28 proc. planuotų pajamų.

3 Lentelė

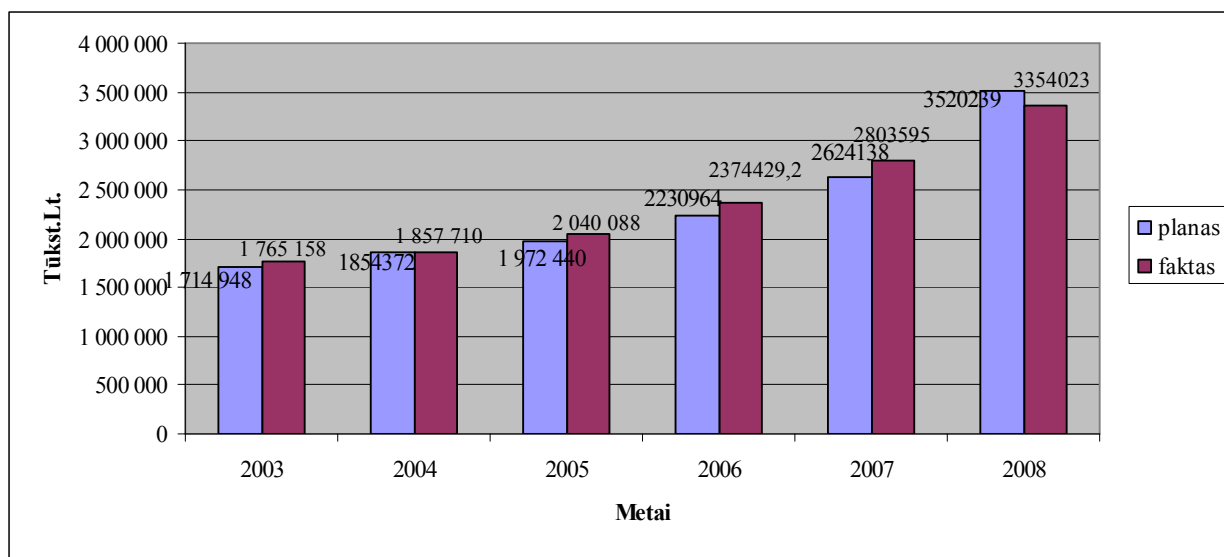
### Akcizo mokesčio pajamų plano palyginimas su faktu

Metai	Fakto palyginimas su planu	
	+/- tūkst.Lt.	%
2003	50210	102,93
2004	3338	100,18
2005	67648	103,43
2006	143465	106,43
2007	179457	106,84
2008	-166216	95,28

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais.



Toliau darbe pateikta akcizo mokesčio plano ir fakto dinamika analizuojamu 2003 – 2008 metų laikotarpiu (žr. 16 pav.).



16 pav. Akcizo mokesčio pajamų plano ir fakto dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

VMI ir muitinė per 2003 metus į valstybės biudžetą pervedė 1 765 158 tūkst. litų akcizo. Bendra akcizų užduotis įvykdyta 102,93 proc. arba gauta 50 210 tūkst. litų daugiau, nei numatyta užduotyje.

Tam turėjo įtakos akcizų mokėjimo tvarkos pasikeitimas. Pagal iki 2002 m. liepos 1 d. galiojusią akcizų mokėjimo tvarką akcizų mokesčių mokėjo akcizinių prekių gamintojai prieš realizuodami prekes arba per 2 dienas realizavę produkciją iš gamyklos. Po 2002 m. liepos 1 d. akcizai mokami pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui iki kito mėnesio 15 dienos arba dešimtadieniais. Sausio mėnesį akcizai buvo mokami ir už gruodžio mėnesio 3 dešimtadienį realizuotas prekes. Todėl, 2003 m. sausio mėnesį gauta 20 344 tūkst. litų akcizo už 2002 m. gruodžio mėnesį realizuotas akcizines prekes. Nuo 2002 07 01 akcizais neapmokestinami kava, cukrus, šokoladas, elektros energija, bižuterija, tepalai, o skysti parfumerijos, kosmetikos preparatai, automobiliai, erotinio pobūdžio spaudiniai apmokestinami prekių apyvartos mokesčiu. Dėl to, į valstybės biudžetą per 2003 metus VMI pervedė apie 9 mln. litų akcizo mažiau. Nuo 2003 01 01 gazoliams, jų pakaitalams ir priedams taikomas 860 litų už toną produkto akcizo tarifas, iki tol buvo 720 Lt/t akcizo tarifas. Dėl šios priežasties prieš akcizų tarifo padidinimą gruodžio mėnesį gazolių realizuota apie 2,5 karto daugiau, nei vidutiniškai per mėnesį. Todėl 2003 metų sausio mėnesį gauta apie 18 mln. litų akcizo už kurą daugiau. Iš viso per metus VMI gavo 1 050,7 mln. litų akcizų už kurą, tai yra 121,6 mln. litų arba 13 proc. daugiau, negu per 2002 m. Nepaisant net 30

proc. sumažėjusios cigarečių realizacijos, VMI akcizo iš tabako gaminių gavo 152 156 tūkst. litų akcizo arba 13 221 tūkst. litų (9,5 proc.) daugiau, nei 2002 m. Dėl sumažėjusios cigarečių realizacijos negauta apie 33 mln. litų prognozuoto akcizo už tabako gaminius.

VMI ir muitinė per 2004 metus į valstybės biudžetą pervedė 1 857 710 tūkst. litų akcizų arba 92 552 tūkst. litų (5,24 proc.) daugiau, negu per 2003 metus. Bendras akcizų planas įvykdytas 100,18 proc., arba gauta 3 338 tūkst. litų daugiau planuotų pajamų.

Tam turėjo įtakos akcizo tarifų degalams pasikeitimas. Nuo 2004 01 01 variklių benzinui, jo pakaitalams ir priedams taikomas 1 318 litų už toną produkto akcizo tarifas (buvo – 1 250 litų), o gazoliams, jų pakaitalams ir priedams taikomas 1 002 litų už toną produkto akcizo tarifas (buvo 860 litų). Akcizų mokesčio įplaukų už kurą sumažėjimą 2004 m. nulėmė mažesnės nei 2003 m. naftos produktų realizavimo apimtys Lietuvos vartotojams. Išaugusios akcizų pajamos už alkoholinius gėrimus (išskyrus alų). VMI per 2004 m. akcizo už alkoholinius gėrimus (neįskaitant alaus) gavo 16,2 proc. daugiau nei per 2003 metus. Išaugusi alaus realizacija. Lietuvos alaus rinka 2004 m., palyginti su 2003 metais, išaugo 5,4 proc. VMI 2004 metais akcizų už alų gavo 9,4 proc. daugiau nei per 2003 metus. Akcizo tarifų tabako gaminiams pasikeitimas. Per 2004 sausio – gruodžio mėnesius VMI akcizo iš tabako gaminių gavo 26,8 proc. daugiau, nei 2003 m. per tą patį laikotarpį. Per 2004 m. UAB „Philip Morris Lietuva“ vidaus rinkoje realizavo (27 proc.) mažiau cigarečių, negu 2003 metais 48 proc. mažiau negu 2002 metais. Cigarečių akcizų tarifų didinimas ženkliai mažina parduotų cigarečių kiekį. Bendrą akcizų surinkimo užduoties augimą įtakojo planuojamas akcizų tarifų didinimas degalams ir tabako gaminiams.

VMI ir muitinė 2005 metais į valstybės biudžetą pervedė 2 040 088 tūkst. litų akcizų mokesčio arba 182 378 tūkst. litų (9,8 proc.) daugiau, negu per 2004 m. Bendras akcizų planas įvykdytas 103,43 proc., arba gauta 67 648 tūkst. litų daugiau planuotų pajamų.

Planą įvykdyti padėjo kelios priežastys. Išaugusios akcizų pajamos už kurą. Tai įtakojo dujų, skirtų automobiliams, bei dyzelinių degalų realizacijos augimas. Išaugusios akcizų pajamos už alkoholinius gėrimus. Palyginti su 2004 metais, VMI per 2005 m. akcizo mokesčio surinko 19,3 proc. Tai įtakojo 2005 metais, lyginant su 2004 m., išaugusi alkoholinių gėrimų realizacija. Išaugusios akcizų pajamos už tabako gaminius. VMI per 2005 m. akcizo mokesčio už tabako gaminius gavo 33,9 proc. daugiau nei per 2004 metus. Tai įtakojo 20,9 proc. išaugusi tabako gaminių realizacija.

Bendras VMI ir muitinės akcizų surinkimo 2006 m. planas įvykdytas 106,43 proc., gauta 143 465 tūkst. litų viršplaninių pajamų (buvo numatyta surinkti 2 230 964 tūkst. litų). Akcizų tarifai 2006 m. nesikeitė ir buvo tokie patys kaip ir 2005 m., todėl galima teigti, kad akcizų pajamų augimą nulėmė padidėję prekių, apmokestinamų akcizu, pardavimai.

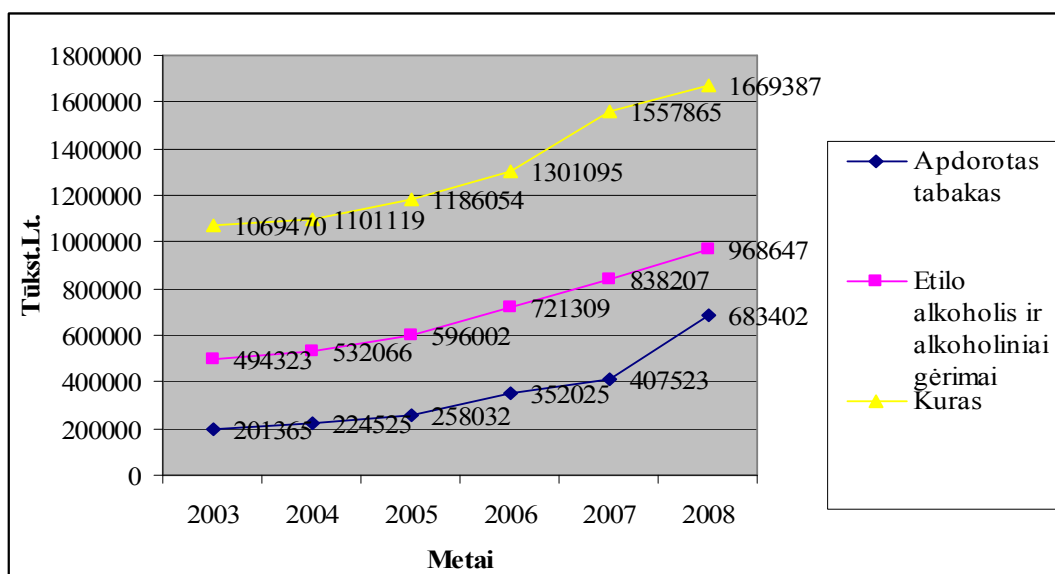
2007 metais akcizų surinkimo planas įvykdytas 106,84 proc., gauta 179 457 tūkst.Lt viršplanių pajamų. Analizuojamais metais taip pat galima teigti, kad plano įvykdymą lėmė išaugę prekių paslaugų pardavimai, kurie yra apmokestinami akcizo mokesčiu.

2008 m. VMI surinko 3 321 436 tūkst. litų akcizų, o muitinė 32 587 tūkst. litų (planas įvykdytas 95,28 proc., negauta 166 216 tūkst. litų planuotų pajamų). Nuo 2008 m. sausio 1 d. padidėjo akcizais apmokestinamų prekių tarifai: alaus akcizo tarifas išaugo 10 proc., etilo alkoholio ir visų kitų alkoholinių gėrimų – 20 proc., benzino ir gazolio akcizai - 12 proc. Nuo 2008 m. kovo 1 d. cigarečių specifinio elemento akcizų tarifas išaugo 19,7 proc., vertybinio - 33,3 proc. Taigi, pajamų iš akcizų surinkimą 2008 m. įtakojo du veiksniai – įsigalioję nauji, padidinti akcizų tarifai visoms akcizais apmokestinamų prekių grupėms ir pirmąjį metų pusmetį žalios naftos ir naftos produktų kainų augimo šuolis.

Išnagrinėjus analizuojamo laikotarpio akcizo mokesčio surenkamų pajamų dinamiką, galima išskirti veiksnius, labiausiai įtakančius surenkamų pajamų dydžiui. Tai būtų: įstatyminės bazės pasikeitimas, mokesčio objektų skaičiaus pasikeitimas, tarifų pasikeitimas.

### 2.3. Akcizo mokesčio pajamų analizė pagal objektus

Akcizo mokestis turi tris apmokestinimo objektus: kuras, etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai bei apdorotas tabakas. 17 paveikslas aiškiai parodo, kad kiekvienais metais gautos pajamos iš kiekvieno apmokestinamo objekto augo kiekvienais metais.

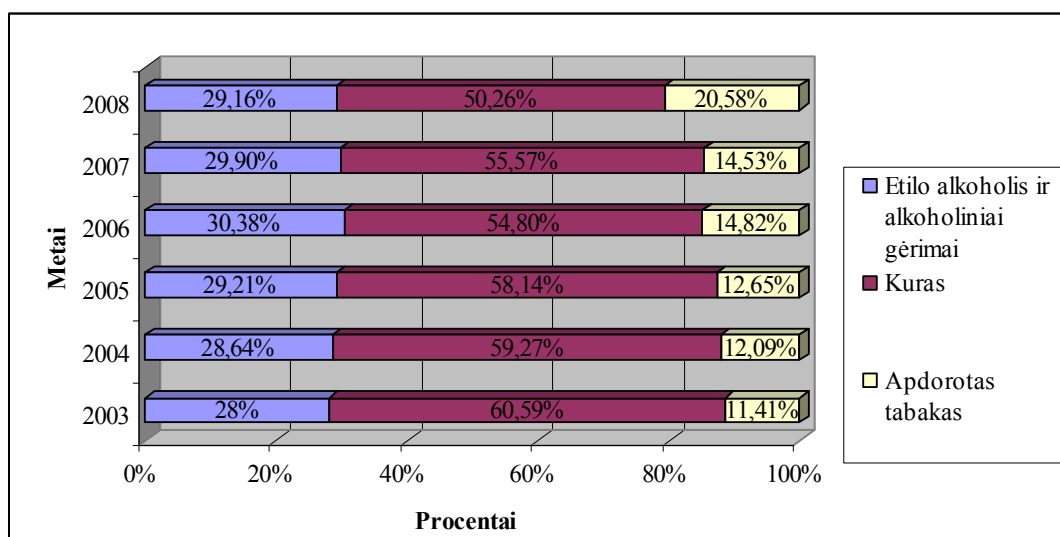


17 pav. Akcizo mokesčio surenkamų pajamų dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt. pagal objektus.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

17 ir 18 paveiksle 2008 m. pateiktos akcizo mokesčio pajamos, kurias administruoja tik valstybinė mokesčių inspekcija (nėra įtraukta Lietuvos muitinės duomenų).

Nagrinėjant akcizo mokesčio pajamas pagal šio mokesčio objektus (remiantis 18 paveikslu), ryškėja aiški tendencija, kad didžioji pajamų dalis surenkama iš kuro, toliau seka – etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai ir mažiausiai yra surenkama pajamų iš apdoroto tabako. Kalbant absoliučiais skaičiais, kuras sudaro 56 proc. visų surenkamų akcizo mokesčio pajamų per analizuojamąjį laikotarpį, atitinkamai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai – 29 proc., apdorotas tabakas – 14 proc.

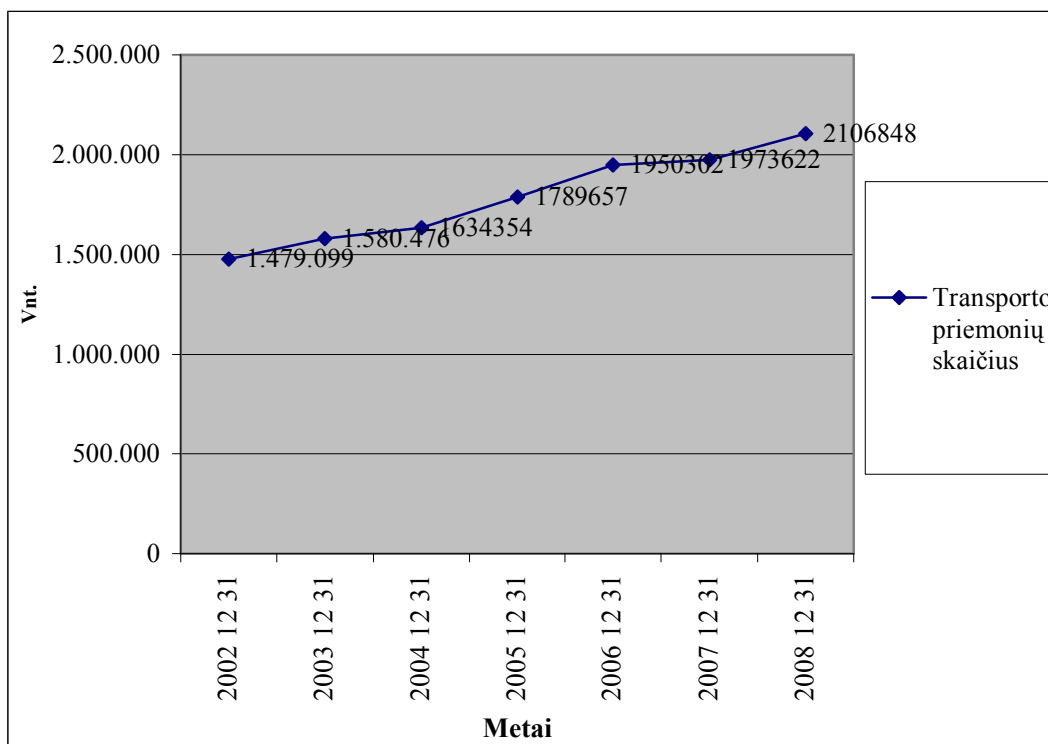


18 pav. Akcizo mokesčio surenkamų pajamų pasiskirstymas pagal mokesčio objektus.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

Vienas iš akcizo mokesčių objektų yra kuras. Kuro naudojimo augimą arba mažėjimą lemia transporto priemonių skaičiaus dinamika. Nuo 2003 m. visų rūšių degalų, apmokestinamų akcizu, pardavimo kiekiai augo vidutiniškai po 18 – 19 proc. kasmet.

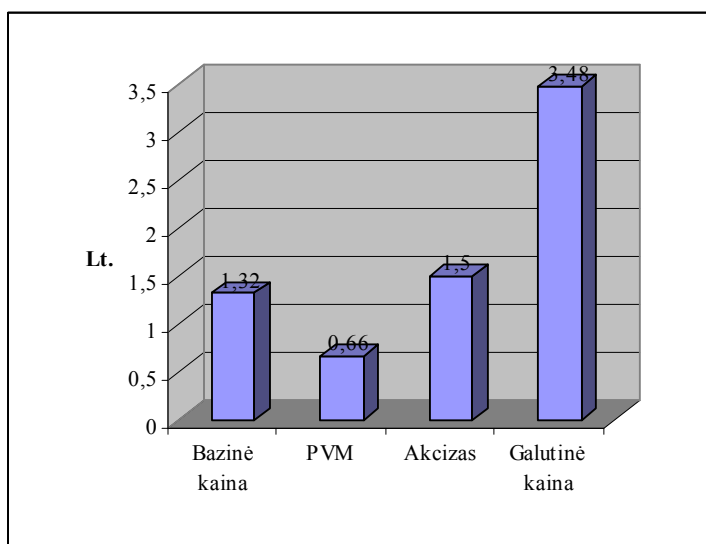
Viena iš priežasčių, kodėl akcizo mokesčio iš kuro surenkama kiekvienais metais vis daugiau – tai transporto priemonių gausa šalyje. Remiantis 19 paveikslu, matyti, kad kiekvienais analizuojamais metais transporto priemonių skaičius šalyje augo. Per 2003 – 2008 m. transporto priemonių skaičius išaugo daugiau kaip puse milijono, t.y. įregistruotų transporto priemonių skaičius 2008 m. gruodžio 31 d padidėjo šešiais šimtais dvidešimt septyniais tūkstančiais septyniais šimtais keturiasdešimt devyniais vienetais. Didžiausias augimo šuolis užfiksuotas 2006 metais; per šiuos metus transporto priemonių skaičius išaugo 160 645 vienetais. Per visą analizuojamąjį laikotarpį transporto priemonių skaičius išaugo apie 42 procentus.



19 pav. Transporto priemonių skaičiaus dinamika 2003 – 2008 m. laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis VĮ „Regitra“ archyvo duomenimis

Iš tikrųjų labai įdomu žinoti, kokią dalį perkamos produkcijos kainos sudaro mokesčiai. Tarkime, perkame 1 litrą A-95 benzino. Už vieną litrą, mes sumokame 3,88 lito. Tiesa yra ta, kad net 62 proc. šios kainos sudaro mokesčiai, t.y. 0,66 Lt. sudaro PVM, o 1,5 Lt. akcizo mokestis.



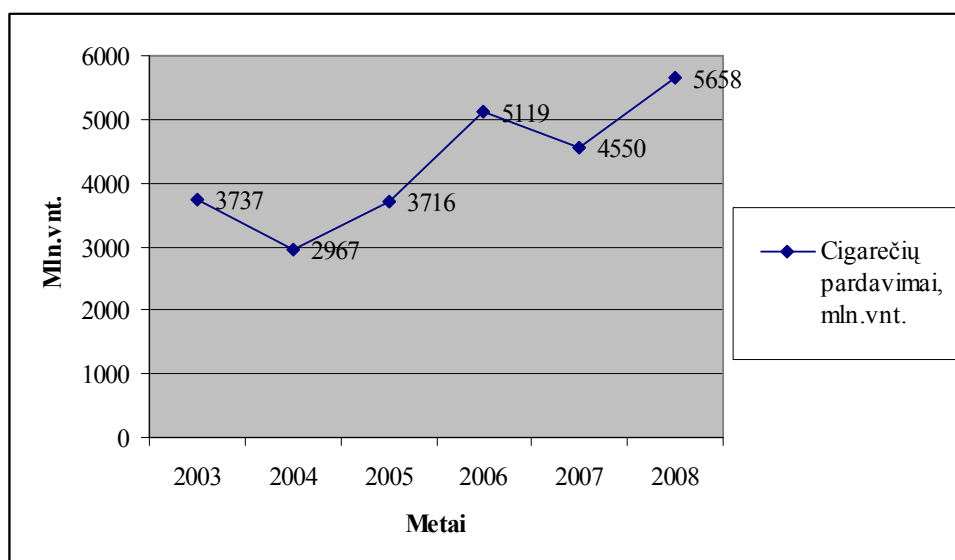
20 pav. Benzino kainos struktūra

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Benzinui taikomas akcizo tarifas – 1 500 litų už 1 000 litrų produkto. 20 paveiksle pavaizduota kokią dalį benzino kainos sudaro mokesčiai.

Be akcizų ir PVM degalų prekybos įmonės moka ir kitus mokesčius – socialinio draudimo įmokas, kelių, nekilnojamojo turto bei žemės mokesčius, rinkliavas už licencijas prekiauti degalais.

Analizuojant cigarečių pardavimą 2003 – 2008 m. nėra aiškios tendencijos; ar pardavimai turi tendenciją didėti, ar mažėti, kadangi vienais metais pardavimai didėja, o kitais mažėja. Tačiau remiantis 17 paveikslu, matyti, kad pajamos iš apdoroto tabako turi tendenciją didėti. Galima daryti išvadą, kad augant akcizų tarifui už apdorotą tabaką, pardavimai sumažėja, tačiau pajamos tikrai nemažėja. Šioje vietoje galima pritaikyti elastingumo teoriją, kuri teigia, kad kai paklausa santykinai neelastinga, kaina ir vartotojo išlaidos kinta ta pačia kryptimi. Tai reiškia, kad tabako produkcijos paklausa yra santykinai neelastinga, kadangi tais metais, kai akcizo tarifas didėjo, pajamos taip pat augo.



21 pav. Cigarečių pardavimų dinamika 2003 – 2008 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

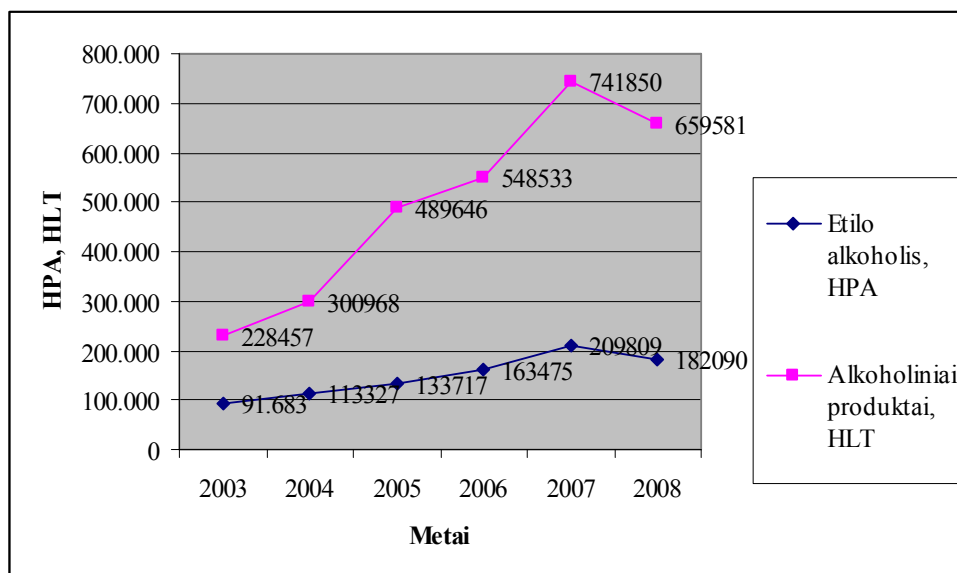
2003 03 01 cigarečių akcizo specifinio elemento tarifas buvo padidintas nuo 30,2 lito iki 42,6 lito, vertybinio elemento tarifas liko nepakeistas (10 proc.). 2003 m. cigarečių pardavimai sudarė 75,4 proc. 2002 m. pardavimų. 2004 01 01 cigarečių akcizo specifinio elemento tarifas buvo padidintas nuo 42,6 lito iki 66 litų, vertybinio elemento tarifas padidintas iki 15 proc. 2004 m. cigarečių pardavimai sudarė 79,4 proc. 2003 m. pardavimų. 2005 – 2006 m. nebuvo jokių pokyčių akcizo mokesčio tarifuose už apdorotą tabaką, todėl cigarečių pardavimai nemažėjo, o didėjo. Nuo 2007 03 01 cigarečių akcizo specifinio elemento tarifas padidintas 38,95 proc. (18,5 lito), o vertybinio elemento tarifas liko nepakeistas. Nepasikeitė cigarų (cigarilių) ir rūkomojo tabako akcizų tarifai, - 38 ir 111 litų už produkto kilogramą. 2007 m. pardavimai sudarė 88,8 proc. 2006 m.

pardavimų. Pastebėta tendencija, kai didėja tarifai už apdorotą tabaką, tada sumažėja cigarečių pardavimai tais metais. Natūralu, kad išaugus kainoms, pardavimai sumažėja, tačiau svarbiausias momentas – tabako gaminių neelastinga paklausa, t.y. – kaina ir vartotojo išlaidos kinta ta pačia kryptimi.

Nuo 2008 m. kovo 1 d. cigaretėms taikomas toks akcizo tarifas: specifinis elementas – 79 litai ir vertybinis elementas – 20 procentų.

Akcizų didinimo tikslas yra pakelti tabako gaminių kainas ir taip mažinti jų vartojimą, siekiant apsaugoti žmonių sveikatą. Europos Komisijos teigimu, akcizų kėlimas tabako produktams yra efektyviausia ar viena efektyviausių priemonių, kovojant su rūkymu.

Reikia prisiminti, kad išaugus kainoms, pasirinkimas mažinti cigarečių vartojimą yra tik vienas iš galimų sprendimų. Vartotojai gali pradėti pirkti pigesnes cigaretes arba imti vartoti kitus žalingus produktus – tai mažina akcizų efektyvumą. Dar vienas kelias – imti pirkti nelegalius tabako gaminius. Būtent nelegalios rinkos plėtra bei ją „maitinanti“ kontrabanda yra vieni svarbiausių reiškinų, galinčių reikšmingai sumažinti akcizų tabako gaminiams efektyvumą. Be to, kontrabandos bei nelegalios rinkos augimas turi ir daugiau neigiamų pasekmių: mažėja įplaukos į biudžetą, didėja paskatos korupcijai ir šešėlinės ekonomikos plėtrai, prastėja kriminogeninė padėtis. Pasaulio patirtis atskleidžia, kad didėjantys akcizai paprastai turi didesnę įtaką legalių pardavimų mažėjimui nei bendro vartojimo, kurį sudaro legalūs ir nelegalūs pardavimai, pokyčiams.



22 pav. Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų pardavimų dinamika 2003 – 2008 m. laikotarpiu.

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

Analizuojant 22 paveikslą, matyti, kad Lietuvoje alkoholinių gėrimų pardavimai augo kiekvienais metais, ir augo gana smarkiai. 2005 m. palyginus su 2004 m., 2005 m. alkoholinių

gėrimų pardavimai išaugo 188 678 hektolitrais (HLT). Kitas ryškus pardavimų šuolis užfiksuotas 2007 metais – pardavimai padidėjo 193 317 hektolitrais.

Etilo alkoholiui taikomas 3 840 litų už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizo tarifas. Tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra ne didesnė kaip 15 procentų tūrio, – 180 litų už produkto hektolitrą; tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 15 procentų tūrio, – 276 litai už produkto hektolitrą.

Išanalizavus akcizo mokesčio pajamas pagal objektus, galima teigti, kad visų šių objektų paklausa yra neelastinga, tai reiškia, kad padidėjus prekės ar paslaugos kainai, jos vartojimas gal ir sumažėja, tačiau pajamos iš analizuojamų objektų didėja.

#### **2.4. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano ir fakto analizė bei neatitikimą įtakojantys veiksniai**

Iš 4 lentelės matyti, kad ne visais metais pridėtinės vertės mokesčio planas buvo įvykdytas. Planas įvykdytas daugiau nei šimtu procentu 2005 - 2007 m. laikotarpiu, atitinkamai 2005 m.– 107,95 proc., 2006 m.- 103,55 proc., 2007 m. – 109,88 proc. Kitais analizuojamais metais surinkta mažiau pajamų nei planuota.

4 Lentelė

##### **Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano palyginimas su faktu**

Metai	Fakto palyginimas su planu	
	+/- tūkst.Lt.	%
2003	-360598	91,38
2004	-698696	84,91
2005	356761	107,95
2006	211108	103,55
2007	703782	109,88
2008	-921584	90,93

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Toliau darbe pateiktas 23 paveikslas, kuriame pavaizduota PVM pajamų plano ir fakto dinamika analizuojamu laikotarpiu (žr.kt.psl.).

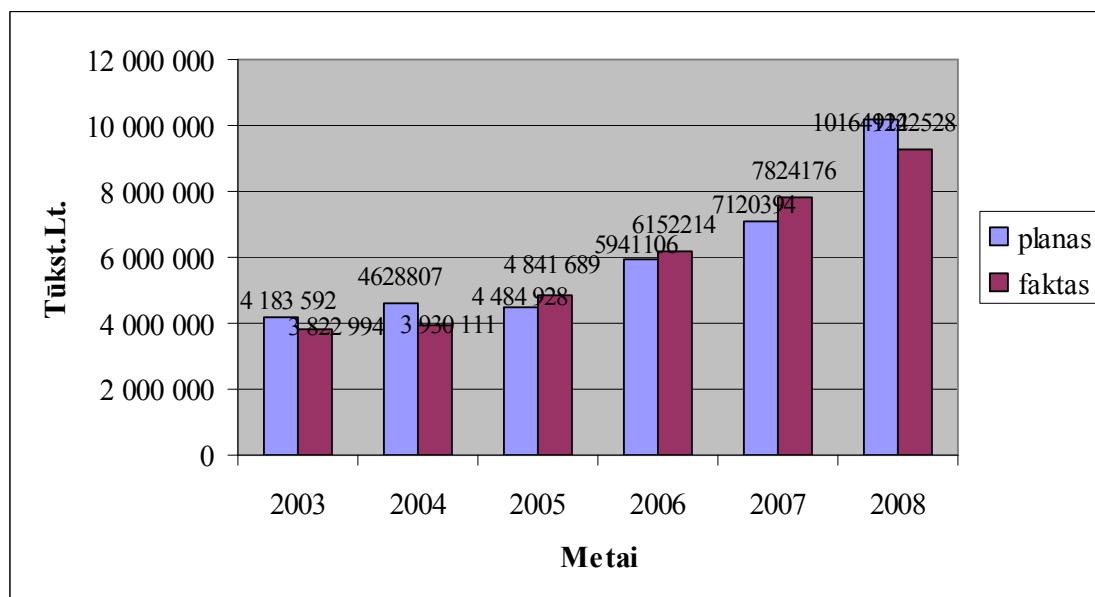
Iš 23 paveikslo matyti, kad 2003, 2004 metais ir 2008 m. planas buvo didesnis nei faktas, t.y. PVM pajamų buvo surinkta mažiau nei prognozuota, o likusiais analizuojamais 2005, 2006 ir 2007 metais planas įvykdytas ir surinkta netgi daugiau nei planuota.



2003 m. metinė bendra PVM surinkimo užduotis įvykdyta 91,38 proc., pajamų gauta 360 598 tūkst. litų mažiau nei planuota.

Tai galėjo įtakoti nuo 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusio PVM įstatymo nuostatos, numatančios lengvatinį 5 proc. PVM tarifą knygoms, laikraščiams ir žurnalams; viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms; šviežiai atšaldytai mėsei; šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams (PVM įstatymo 19 str.) įtaka. Vartotojų kainų indekso pokyčiai tiesiogiai įtakoja apmokestinamosios vertės, nuo kurios skaičiuojamas PVM, pokyčius. Planuojant valstybės biudžeto pajamas, Finansų ministerija 2003 m. prognozavo metinę 2,5 proc. infliaciją, bet 2003 m. vidutinė metinė defliacija sudarė 1,2 proc. Tai taip pat galėjo įtakoti, kad 2003 metais buvo surinkta mažiau PVM pajamų nei planuota.

Finansų ministerija prognozuoja PVM pajamas. Ši institucija prognozavo, kad prieš tai minėtos atsiradusios PVM įstatymo lengvatos sumažins VMI administruojamas PVM pajamas beveik 63 mln. litų (per mėnesį tai būtų vidutiniškai 5,73 mln. litų). Instancija, kuri prognozavo PVM pajamas, galėjo netinkamai įvertinti tokio PVM įstatymo pokyčio adekvačiai.



23 pav. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų plano ir fakto dinamika 2003 – 2008 m. tūkst.Lt.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų archyvo duomenimis

2004 m. VMI ir muitinė į valstybės biudžetą pervedė 3 930 111 tūkst. litų pridėtinės vertės mokesčio, planas įvykdytas 84,91 proc.

Planas neįvykdytas visu šimtu procentu, o tai galėjo įtakoti neįsisavinta ES parama. Planuojant 2004 m. valstybės biudžeto pajamas, buvo numatyta gauti 190 mln. litų iš ES

struktūrinių fondų. Tačiau neįsisavinus paramos, lėšų iš ES nebuvo gauta. Taip pat labai svarbus veiksnys, įtakojęs PVM pajamų plano neįvykdymą, yra tai, kad 2004 m. gegužės 1 d. Lietuva įstojo į ES ir to pasekoje pasikeitė PVMĮ (įsivežant prekes iš kitų ES šalių narių nebereikia mokėti importo PVM – vietoj to Lietuvos PVM mokėtojas įsigijęs prekių iš kitų ES šalių narių turi pats apskaičiuoti ir sumokėti PVM jau šalies viduje VMI). Ta priežastis labai įtakojo 2004 m. gruodžio mėn. PVM pajamas, nes vykstant aktyviai kalėdinei prekybai PVM už šias prekes į biudžetą pateks tik 2005 sausio mėn., tai yra deklaruojant ir sumokant PVM už 2004 m. gruodžio mėn. Taip pat reikia atkreipti dėmesį, kad 2003 m. už prekes, skirtas kalėdinei prekybai, įsivežtas iš ES, importo PVM buvo sumokėtas muitinei ir šios įplaukos pateko į biudžetą dar gruodžio mėnesį (apie 170 mln. litų). 2004 m. iš ES įsigytų prekių PVM į biudžetą pateks tik jas pardavus, t. y. po 2005 m. sausio 1 d.

Per 2005 metus VMI ir muitinė į valstybės biudžetą pervedė 4 841 690 tūkst. litų pridėtinės vertės mokesčio; planas įvykdytas 107,95 proc., t.y. gauta 356 762 tūkst. litų daugiau nei planuota.

Planą įvykdyti padėjo aukščiau minėta priežastis, susijusi su Lietuvos įstojimu į ES ir pasikeitusiu PVMĮ. Išoriniai veiksniai, kurie įtakojo plano įvykdymą yra kylančios gamintojų gaminamos produkcijos bei vartotojų kainos, auganti nekilnojamojo turto paklausa, gamybos bei paslaugų renovavimas pagal ES standartus ir pan.

Per 2006 metus VMI ir muitinė į valstybės biudžetą pervedė 6 152 214 tūkst. litų pridėtinės vertės mokesčio, planas įvykdytas 103,55 proc., t.y. gauta 211 108 tūkst. litų daugiau pajamų nei buvo planuota.

2006 metų planą įvykdyti 103,55 proc. galėjo įtakoti išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos. Pagal Statistikos departamento duomenis 2006 metais namų ūkių vartojimo išlaidas lyginant su praėjusių metų duomenimis, vartojimo išlaidos išaugo 16,6 proc. Taip pat padidėjusios prekių ir paslaugų kainos, išaugęs PVM mokėtojų skaičius (per 2006 metus PVM mokėtojų skaičius padidėjo 8,2 proc. arba 4 420 asmenų) bei pagal pateiktų PVM deklaracijų duomenis, mokesčių mokėtojai deklaravo 27,63 proc. didesnę pardavimų vertę.

Per 2007 metus VMI ir muitinė į valstybės biudžetą pervedė 7 824 176 tūkst. litų pridėtinės vertės mokesčio; planas įvykdytas 109,88 proc., t.y. gauta 703 782 tūkst. litų daugiau pajamų nei buvo planuota. Planas įvykdytas šimtu procentu ir netgi viršytas dešimčia procentų, tai galėjo įtakoti išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos, taip pat padidėjusios prekių ir paslaugų kainos. Žinoma įtakos turėjo ir išaugęs PVM mokėtojų skaičius; 2007 metais PVM mokėtojų skaičius padidėjo 10,65 proc.

2008 m. VMI ir muitinės administruojamo PVM surinkimo prognozė įvykdyta 90,93 proc., į valstybės biudžetą negauta 921 584 tūkst. litų planuoto PVM. Nors planas neįvykdytas, tačiau mokesčio surinkta beveik penktadaliu daugiau, t.y. netgi 18,13 proc. daugiau palyginus su 2007

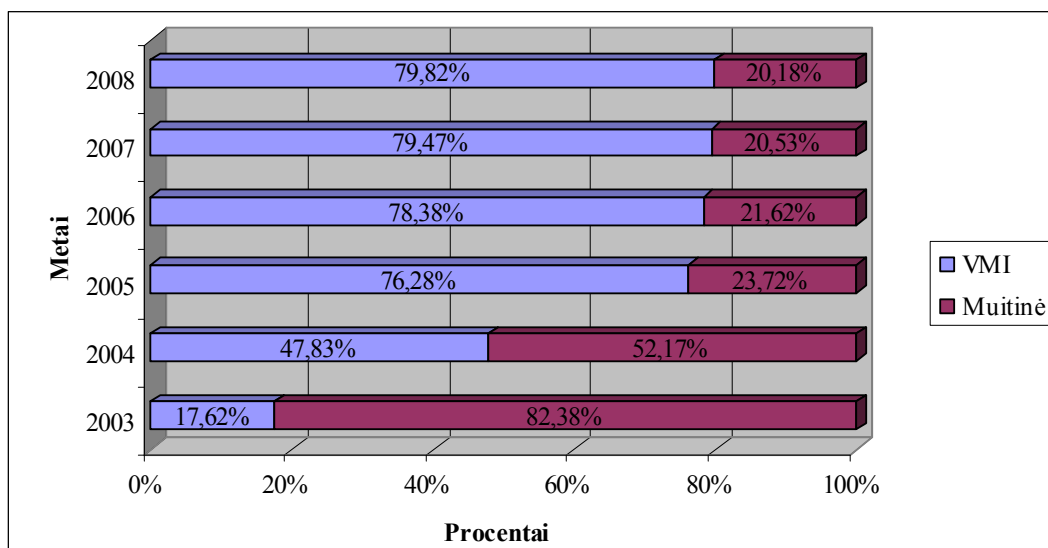
metais. Tai įtakojo keletas priežasčių. Išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos. 2008 m. devynių mėnesių namų ūkių vartojimo išlaidos buvo didesnės 19,5 proc. palyginus su 2007 metais. Padidėjusios prekių ir paslaugų kainos. Statistikos departamento duomenimis vidutiniai metiniai vartotojų kainų indeksai 2008 m. buvo 10,9 proc. didesni nei 2007 m. Išaugęs PVM mokėtojų skaičius. Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre 2008-12-31 buvo įregistruota 68 446 PVM mokėtojai (duomenys iš VMI duomenų saugyklos), analogišku 2007-12-31 laikotarpiu – 63 518 PVM mokėtojų; palyginus PVM mokėtojų skaičiaus duomenis 2008 ir 2007 m. sausio 1 d., ataskaitinių metų pabaigoje PVM mokėtojų įregistruota 7,8 proc. daugiau.

Galima išskirti **veiksnius, kurie daro įtaką PVM pajamų dydžiui**. Tai būtų: įstatyminės bazės pasikeitimas, galutinio vartojimo išlaidų dydis, infliacija (defliacija), prekių ir paslaugų kainų augimas (tai lemia brangstanti nafta, sukelianti degalų pabrangimą), PVM mokėtojų skaičius.

## 2.5. Struktūrinė pridėtinės vertės mokesčio pajamų analizė

Netiesioginį pridėtinės vertės mokestį Lietuvoje administruoja dvi institucijos: Valstybinė mokesčių inspekcija (Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro centrinis mokesčio administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – ir 10 teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų) bei Lietuvos Respublikos muitinė.

Įstojus Lietuvai į Europos Sąjungą ir pasikeitus PVMĮ, pasikeitė PVM mokesčio surenkamumo santykis tarp institucijų, kurios jį administruoja (žr. 24 pav.).



24 pav. VMI ir muitinės surenkamo PVM dalys 2003 – 2008 m.

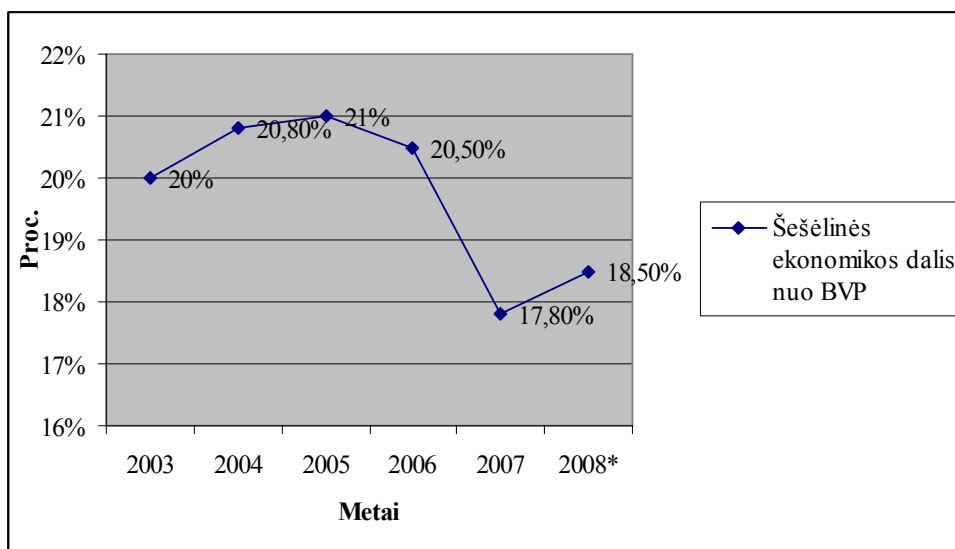
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų Lietuvos muitinės archyvo duomenimis

Per visą analizuojamą laikotarpį valstybinė mokesčių inspekcija administruoja 63,23 proc. pridėtinės vertės mokesčio pajamų, o muitinė – 36,77 proc.

## 2.6. Šešėlinės ekonomikos ir netiesioginių mokesčių pajamų ryšio analizė

Kontrabanda daro esminę žalą šalies ekonomikai, finansų sistemai, žmonių gerovei. Kontrabandos nusikaltimai ir pažeidimai tiek Lietuvos, tiek užsienio valstybių baudžiamuosiuose įstatymuose paprastai apibrėžiami kaip neteisėtas prekių ar kitų daiktų gabenimas per valstybės sieną.

Remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto tyrimo duomenimis, sudarytas 25 paveikslas, kuriame pavaizduotas šešėlinės ekonomikos dalis nuo bendrojo vidaus produkto. Vidutiniškai per visą analizuojamąjį laikotarpį šešėlinė ekonomika sudarė 20 proc. nuo BVP (2008\* metais pateikta prognozė, o ne faktas). Iš tikrųjų tai gana didžiuliai mastai.



25 pav. Šešėlinės ekonomikos dalis nuo bendrojo vidaus produkto dinamika 2003 – 2008\* m. laikotarpiu

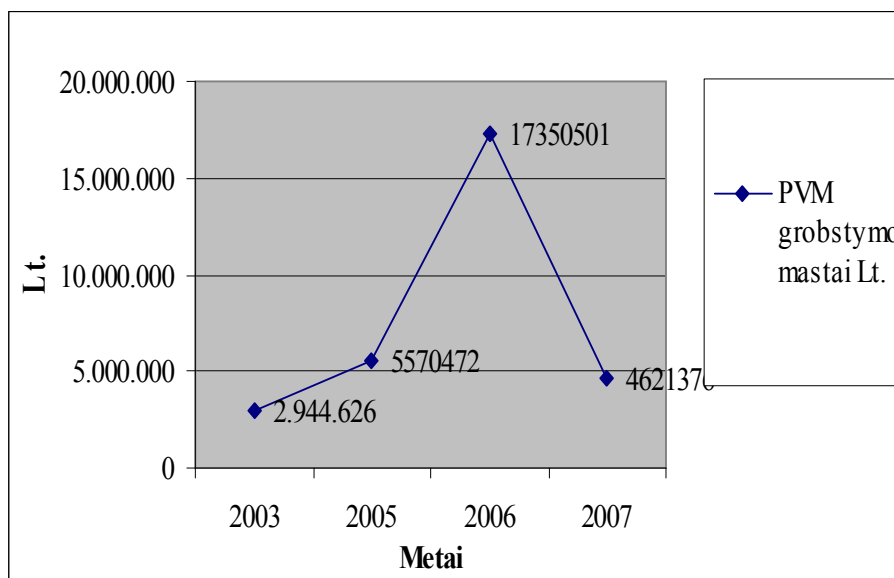
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto atliktais tyrimais

Šešėlinei ekonomikai smukti trukdo nemažėjanti ir, manoma, augianti mokesčių našta, mokesčių politikos nenuoseklumas ir nenusipėjamumas, griežti darbo santykių reguliavimai, toliau didinami cigarečių akcizai, pablogėjusios individualiųjų įmonių verslo sąlygos.

PVM grobstymo modeliai nuolat kinta priklausomai nuo naujų teisės aktų, reglamentuojančių PVM surinkimą. 1996–1999 m. labiausiai buvo paplitusios fiktyvių prekių eksporto operacijos, kai klastojant dokumentus sukuriamas realiai neegzistuojantis prekių eksportas. Pasienio policijos

postuose įrengus vaizdo stebėjimo sistemas, šis modelis buvo patobulintas ir per valstybės sieną ėmė važiuoti tušti ar menkaverčių prekių prikrauti vilkikai, o suklastotuose dokumentuose būdavo nurodoma, kad gabenami didelės vertės kroviniai. Nuo 1999 metų PVM grobstytojai vis labiau ėmė skverbtis į prekybos medieną, metalais, naftos produktais, paslaugų teikimo sritis. Labiausiai paplito Klaipėdos krašto PVM grobstymo modelis, kai dažniausiai vogta, neteisėtai iškirsta ar kontrabanda iš trečiųjų valstybių atgabenta mediena pigiai perkama iš privačių asmenų, o suklastotuose dokumentuose nurodoma kaip įgyta iš legalių Lietuvos medienos įmonių. Dėl tokių neegzistuojančių sandorių mokesčiai nemokami, už apgaule įteisintą medieną išvengiama gyventojų pajamų mokesčio ir susigrąžinamas nesumokėtas PVM. Šis grobstymo modelis taikomas prekyboje naftos produktais, metalais, žuvies pramonės produkcija [Prokuratūros veiklos 2005 m. ataskaita].

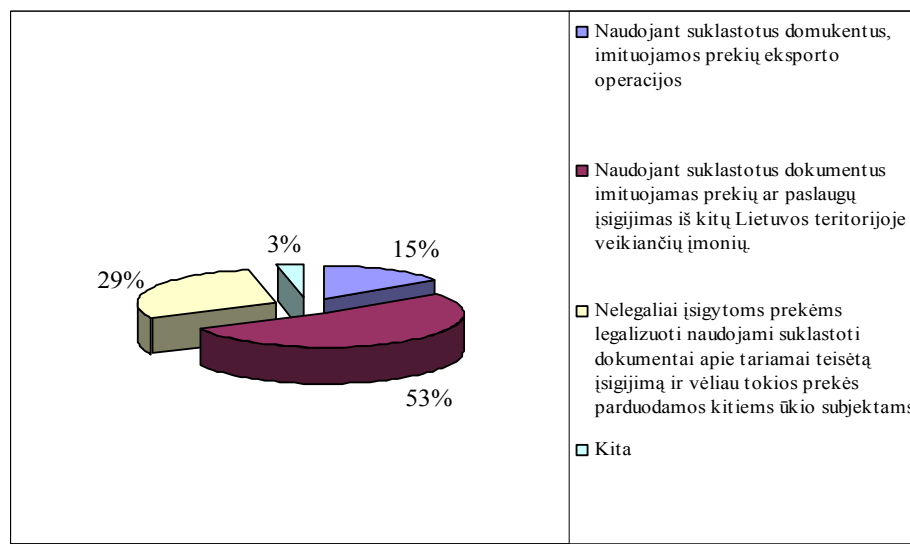
Pastaraisiais metais populiariausias ir šiuo metu daugiausia rūpesčių keliantis PVM grobstymo modelis – suklastotų PVM sąskaitų–faktūrų įtraukimas į realiai veikiančių įmonių buhalterines apskaitas ir mokesčių administratoriui teikiamos PVM bei juridinių asmenų pelno mokesčio deklaracijos. Šių modelių esmę sudaro tai, kad realiai veikiančios įmonės vadovas, siekdamas išgryninti įmonės pinigus, į įmonės buhalterinę apskaitą įtraukia fiktyvių, jokios realios veiklos nevykdančių įmonių vardu išrašytas PVM sąskaitas – faktūras dėl tariamai minėtai realiai veikiančiai įmonei parduotų prekių ar suteiktų paslaugų. Tokiose PVM sąskaitose – faktūrose paprastai nurodoma, kad realiai veikiančiai įmonei buvo pateikta greitai suvartojamų prekių (pvz., reklaminių lankstinukų) ar sunkiai patikrinamų paslaugų (pvz., aplinkos tvarkymo, reklamos, pervežimo, statybos ir pan.). Realiai veikiančių įmonių finansininkai ar vadovai tokių PVM sąskaitų – faktūrų pagrindu bankiniais pavedimais ar pagal kasos išlaidų orderius grynaisiais pinigais atlieka mokėjimus ir aptariamose PVM sąskaitose - faktūrose nurodytas pinigų sumas perduoda šias sąskaitas išrašiusioms fiktyvioms realios veiklos nevykdančioms įmonėms. Šias įmones įsteigę ir faktiškai valdantys asmenys gautus pinigus išgrynina ir, pasilikę sau iš anksto aptartą pinigų sumą, grynuosius perduoda realiai veikiančios įmonės direktoriui ar kitam atstovui. Į realiai veikiančių įmonių buhalterinę apskaitą aptariamu būdu įtraukus suklastotas PVM sąskaitas – faktūras, jose nurodyti duomenys apie tariamai sumokėtą pirkimo PVM įtraukiami ir į Valstybinei mokesčių inspekcijai teikiamas PVM deklaracijas, neteisėtai sumažinant įmonei priklausančio mokėti PVM sumą suklastotoje PVM sąskaitoje – faktūroje nurodyto dydžio pirkimo PVM suma. Tokiose PVM sąskaitose – faktūrose nurodyti duomenys apie tariamai įmonės patirtas sąnaudas taip pat įtraukiami į Valstybinei mokesčių inspekcijai teikiamas juridinių asmenų pelno mokesčio deklaracijas, neteisėtai sumažinant įmonei priklausančią mokėti pelno mokestį. Asmenys, išrašantys ir realiai veikiančioms įmonėms pardavinėjantys suklastotas PVM sąskaitas – faktūras, paprastai kontroliuoja po keliolika ar net keliasdešimt realios veiklos nevykdančių įmonių [Prokuratūros veiklos 2007 m. ataskaita].



26 pav. Pridėtinės vertės mokesčio grobstymo dinamika 2003 – 2007 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Lietuvos Respublikos prokuratūros veiklos ataskaitomis

26 paveikslas turinys sako, kad grobstymo mastai tikrai pakankamai dideli. Čia iš tikrųjų pateikti tik jau išaiškinti duomenys, o kiek dar yra neatskleistų nusikaltimų.



27 pav. PVM grobimo tyrimų nusikalstamų veikų modeliai pagal asmenims įteiktų pranešimų apie įtarimus skaičius 2003-2007 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Lietuvos Respublikos prokuratūros veiklos ataskaitomis

Lietuvos Respublikos prokuratūros veiklos ataskaitose nebuvo išskirta 2004 ir 2008 m. PVM grobstymo mastų.

Lietuvos Respublikos prokuratūra išskiria tokius PVM grobstymo modelius:

1. Naudojant suklastotus dokumentus imituojamos prekių eksporto operacijos;
2. Naudojant suklastotus dokumentus imituojamas prekių ar paslaugų įsigijimas iš kitų Lietuvos teritorijoje veikiančių įmonių;
3. Nelegaliai įsigytoms prekėms legalizuoti naudojami suklastoti dokumentai apie tariamai teisėtą įsigijimą ir vėliau tokios prekės parduodamos kitiems ūkio subjektams.

Pasak Malinauskaite, J., Šulija, G., Šulija, V. (2002) pagrindinės kontrabandos pasekmės yra šios:

- ▶ Mažėja valstybės biudžeto pajamos. Kai įvežamos ir neteisėtai parduodamos prekės šalies viduje, nemokami muitai, akcizai, pridėtinės vertės ir kiti mokesčiai;

- ▶ Prarandama informacija apie realų užimtumą, gyventojų pajamas, prekių srautus, kainas. Šalyje užimtumas gali būti didesnis, nei matyti iš oficialiai pateikiamų duomenų, o gyventojų realios pajamos didesnės, nei oficialiai deklaruojama. Todėl valstybės vykdoma socialinė politika dėl iškraipytos informacijos ne visada pasiekia tikruosius adresatus;

- ▶ Dėl tikslios informacijos stokos prarandama galimybė realiai kontroliuoti ekonominius procesus. Tiksliai neįvertinus vidaus produkto pokyčio, gali būti priimami klaidingi sprendimai, bandant paskatinti ekonomikos judėjimą iš recesinio tarpsnio;

- ▶ Didėjant kontrabandos mastui, iš dalies mažėja ir pasitikėjimas valdžios institucijomis, o tai gali skatinti kitus asmenis užsiimti nelegalia veikla;

- ▶ Didžiuliai kontrabandos srautai iškreipia konkurencijos sąlygas. Teisėta veikla užsiimantys asmenys negali konkuruoti su kontrabandininkais, nes jų prekės nėra apmokestinamos, ir todėl yra pigesnės. Teisėtai gaminamų prekių paklausa mažėja nelegaliai įvežamų ir realizuojamų prekių sąskaita.

### **PVM grobstymo prevencija**

Pasak Laimos Sinkevičienės, Valstybinės mokesčių inspekcijos PVM kontrolės skyriaus vedėja, yra išskiriamos tokios pagrindinės kryptys, kuriomis vadovaujamosi kovojant su PVM grobstymu:

- ▶ Prieš registracinę kontrolę: busimų PVM mokėtojų rizikingumo įvertinimas ir adekvačių po registracinės kontrolės priemonių parinkimas. Šios kontrolės tikslas yra užkirsti kelią patekimui į PVM sistemą asmenų, kurie vėliau gali būti panaudoti nusikalstamais tikslais. Pažymėtina, kad šalys, turinčios silpną prieš registracinę kontrolę, susiduria su taip vadinamu potencialių missing trader'ių importo problema, nes ši grupė siekia egzistuoti ten, kur mokesčių administratoriaus vykdoma kontrolė yra nepakankama;

- ▶ Po registracinę kontrolę apima rizikingiausių PVM mokėtojų nustatymą ir atranką kontrolės veiksmams bei efektyvų įtariamų su PVM susijusio sukčiavimo atvejų tyrimą;

- ▶ Bendradarbiavimas su kitomis įstatymus įgyvendinančiomis institucijomis (FNNT, Muitinės departamentas ir kt.);
- ▶ Administracinis bendradarbiavimas nustatant ir tiriant PVM sukčiavimo atvejus, įskaitant veiksmų koordinavimą tiek nacionaliniu, tiek ir tarptautiniu lygiu [62, p. 36-37].



### III. NETIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SURENKAMŲ PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBĖS

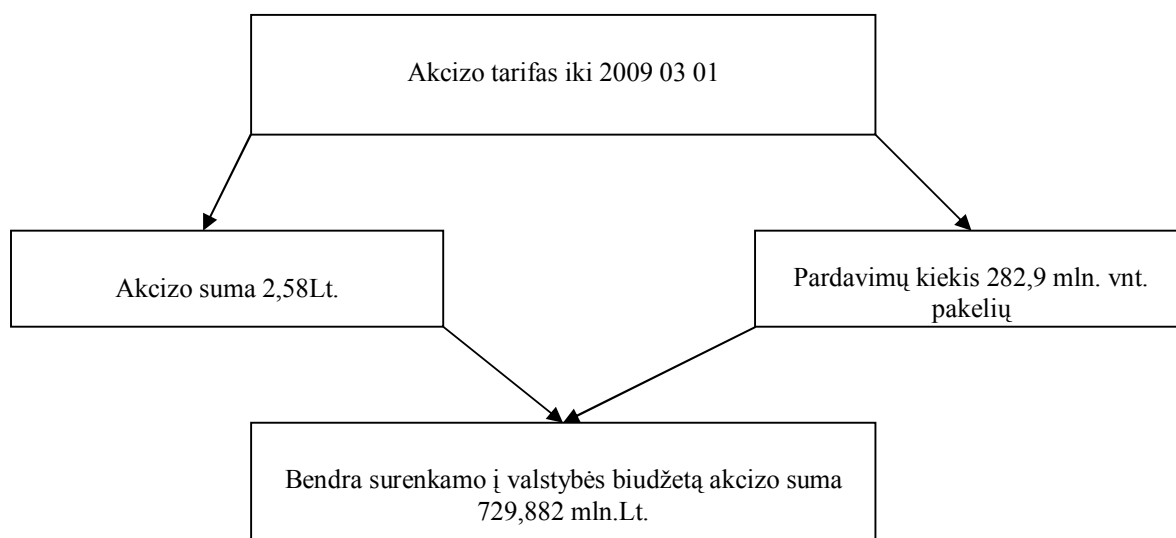
#### 3.1. Akcizo mokesčio surenkamų pajamų didinimo galimybių analizė

Kadangi netiesioginių pridėtinės vertės bei akcizo mokesčių pajamos sudaro daugiau nei šešiasdešimt procentų, todėl labai svarbu užkirsti kelią šešėlinei ekonomikai. Vienas šešėlinės ekonomikos aspektų – kontrabanda.

Kova su kontrabanda - svarbus valstybės uždavinys. Paprastai valdžiai stiprina sienos apsaugą, griežtina baudas už kontrabandą, dokumentų padirbimą, muitinės formalumų pažeidimą, pareigūnų papirkimą ir jų dalyvavimą kontrabandoje, taiko bausmes už naujas veiklas, pavyzdžiui, prekių neišvežimą iš šalies, nors fiktyviai jos laikomos išgabentomis.

Paprastai populiariausia kontrabandos prekės yra tabako gaminiai ir alkoholiniai gėrimai. Akivaizdu, kad šios populiarios kontrabandos prekės, tai akcizais apmokestinamos prekės. Pastaraisiais metais akcizai didėjo, todėl kontrabandos mastai didėjo.

Lietuvoje cigaretės nuo 2009 kovo 1 dienos pabrango: iki 2009 metų kovo 1 dienos buvo specifinis elementas – 79 litai ir vertybinis elementas – 20 procentų, o po įstatymo pasikeitimo cigaretėms taikomas toks akcizo tarifas: specifinis elementas – 95 litai ir vertybinis elementas –25 procentai.

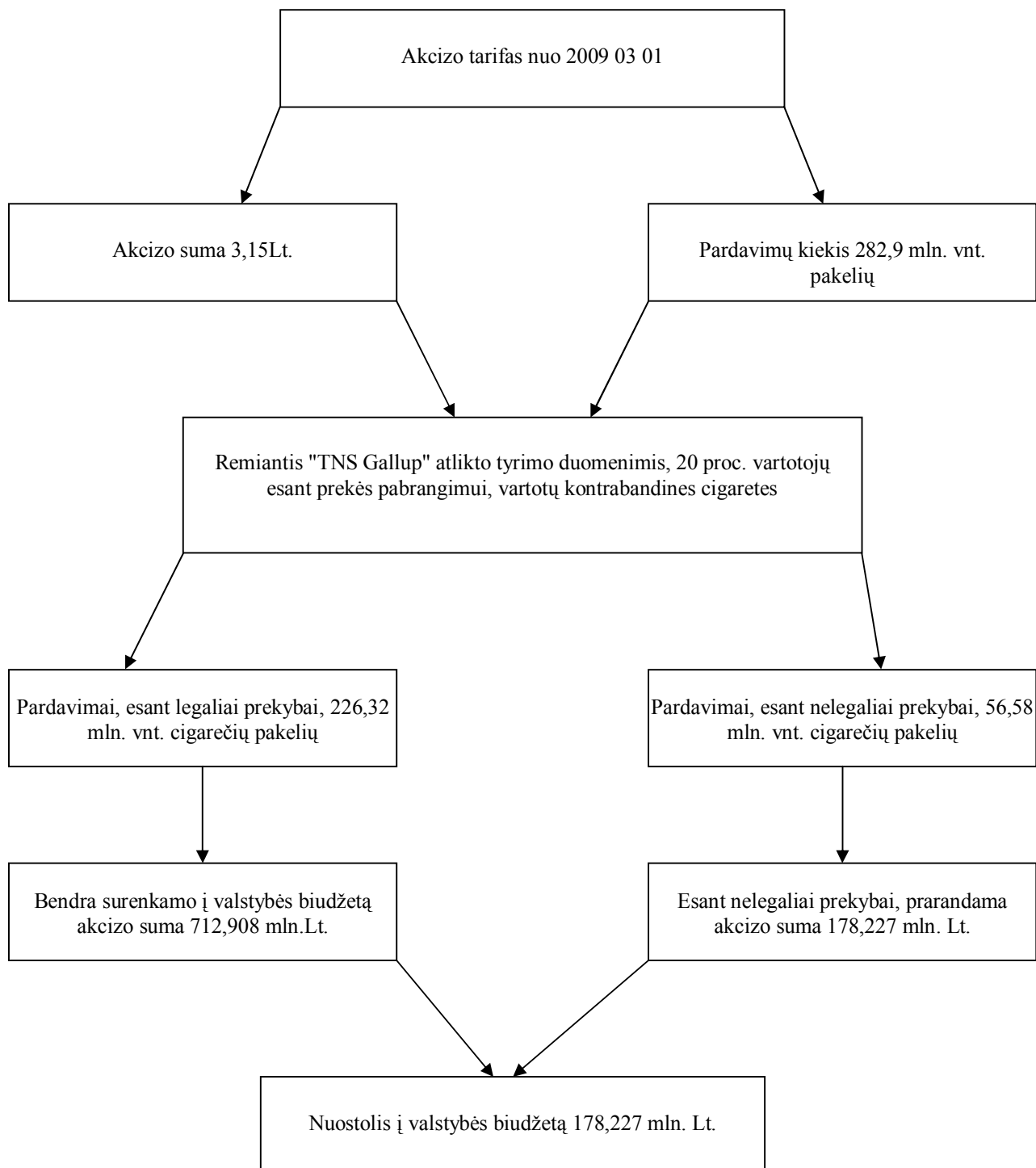


28 pav. Surenkamas tabako gaminių akcizo mokestis į valstybės biudžetą

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

28 paveiksle pateiktas pavyzdys iliustruoja, kiek valstybė gauna pajamų iš akcizo mokesčio, jam dar nepadidėjus. Vadovaujantis 21 paveikslu, matyti, kad 2008 m., cigarečių pardavimai sudarė

5 658 mln. vnt. t.y. 282,9 mln. vnt. cigarečių pakelių. Cigarečių pakelio kaina – 5 Lt. Akcizo mokesčio suma yra 2,58 Lt. Beje, akcizo mokestis sudaro daugiau nei pusę visos cigarečių pakelio kainos – 51,6 proc. Viską apskaičiavus, gauname, kad valstybė į biudžetą gauna 729,882 mln. Lt. pajamų iš akcizo mokesčio.



29 pav. Akcizo mokesčio surenkamų pajamų nuostolis, esant akcizo mokesčio tarifo padidėjimui

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Kaip buvo minėta anksčiau nuo 2009 kovo 1 dienos didės akcizo mokesčio tarifai cigaretėms. Nagrinėjant sekantį pavyzdį, buvo remtasi "TNS Gallup" atliktos gyventojų sociologinės apklausos rezultatais, 39 proc. Lietuvos gyventojų visiškai pateisina arba yra linkę pateisinti kontrabandą, o 46 proc. - pateisina kontrabandinių prekių vartojimą. Maždaug penktadalis gyventojų perka kontrabandines cigaretes, o kontrabandinius alkoholio produktus ir degalus - po 7 proc. žmonių.

29 paveikslas rodo, kaip pasikeitė surenkamų pajamų dydis po akcizo mokesčio tarifo padidinimo. Daroma prielaida, kad po kainų šuolio rūkančiųjų asmenų skaičius nekito. Taip pat remiamasi "TNS Gallup" atlikto tyrimo duomenimis, o tai reiškia, kad po mokesčio padidėjimo, 20 proc. vartotojų vartos kontrabandines cigaretes. Išvada tokia gaunasi, kad padidėjus mokesčiams, bus surinkta mažiau pajamų ir toliau klestės šešėlinė ekonomika. Reikia nepamiršti, kad valstybė negaus dar ir pridėtinės vertės mokesčio pajamų.

Grynasis nuostolis į valstybės biudžetą būtų 16,974 mln. Lt. Kadangi iki akcizo mokesčio tarifo padidinimo valstybė į biudžetą gaudavo 729,882 mln. Lt, o po mokesčio tarifo padidinimo, taip pat įvertinus kontrabandos mastą ir žalą, surinkta bus tik 712,908 mln. Lt.

Akcizų kėlimas dar labiau padidintų cigarečių kontrabandą bei nelegalią rinką. Kontrabanda yra ekonominė veikla, kurioje veikia paklausos ir pasiūlos dėsniai. Didinant akcizus, didėja kainos atotrūkis tarp legaliai perkamų bei kontrabandinių cigarečių, todėl automatiškai didėja ir kontrabandinių cigarečių paklausa. Didėjant jų paklausai, kyla kontrabandinių cigarečių kaina, todėl kontrabanda tampa vis labiau atsiperkanti veikla, didėja jos mastai. Lietuvoje, kaip ir kitose naujosiose ES valstybėse, tiek kainų, tiek ir kiti veiksniai yra itin palankūs kontrabandos plėtrai: kainos kaimyninėse Rytų valstybėse tampa reliatyviai mažesnės, naujosios narės turi gana menkus sienų apsaugos resursus, čia paplitusi korupcija, nemaži šešėlinės ekonomikos mastai. Kontrabandai taip pat palanki Lietuvos geografinė padėtis bei gyventojų požiūris į kontrabandines prekes [42].

Cigarečių kainos augimas dėl didėjančių akcizų sumažintų vartotojų perkamąją galią. Lyginant su ES senbuvėmis, Lietuvoje yra vis dar žemas pragyvenimo lygis, gyventojai išleidžia didesnę savo pajamų dalį būtiniausio vartojimo prekėms. Nors cigarečių kainos Lietuvoje yra mažesnės nei ES senbuvėse, įvertinus pagal perkamąją galią, cigaretės Lietuvoje nėra lengviau įperkamos. Paprastai mažesnio pragyvenimo lygio šalyse didesnę išlaidų dalį sudaro alkoholiui, tabako gaminiams išleidžiamos lėšos. Tai reiškia, jog jų brangimas Lietuvoje vartotojui atsilieptų smarkiau nei kitose Europos Sąjungos valstybėse, kur pragyvenimo lygis yra aukštesnis.

Cigarečių paklausa yra pakankamai neelastinga. Tai reiškia, jog cigarečių kainos augimas nesukelia didelio vartojimo sumažėjimo. Dėl šios priežasties, augant cigarečių kainoms, vartotojai elgtųsi dvejopai. Vieni dėl augančių cigarečių kainų bus priversti mažiau pirkti kitų prekių, todėl

sumažės jų perkamoji galia, kiti vartotojai, pereis prie prastesnės kokybės todėl dar labiau sveikatai žalingų cigarečių segmento.

Akcizų kėlimas nebūtinai padidins biudžeto pajamas. Dėl išaugusių kontrabandos ir nelegalios prekybos mastų, taip pat dėl galimai didesnio pigesnių cigarečių populiarumo, tabako akcizai gali ne padidinti įplaukas į valstybės biudžetą, bet duoti priešingą rezultatą. Augant prekių apmokestinimui ir todėl plečiantis nelegaliai rinkai, biudžeto pajamų sumažėjimo dėl nelegalios rinkos efektas gali nusverti biudžeto pajamų didėjimo dėl padidinto mokesčio tarifo efektą ir todėl sumažinti biudžeto pajamas.

Dar galima pažiūrėti į šią situaciją, remiantis paklausos elastingumu kainos atžvilgiu. Remiantis 2001 metų straipsniu apie tabako gaminių paklausos elastingumą, daroma išvada, kad tabako gaminių paklausos elastingumas yra nuo -0,3 iki -0,5. Taip pat remiantis 2008 metų užsienio straipsniu, daroma išvada, kad tabako gaminių paklausos elastingumas yra nuo -0,4 iki -0,9. Apibendrinant šiuos du minėtus straipsnius, darbe bus remtasi 2008 metais publikuoto straipsnio atliktais tyrimais apie tabako gaminių paklausos elastingumą. Tarkime, kad tabako gaminių paklausos elastingumas yra -0,65 (imamas intervalo -0,4 iki -0,9 aritmetinis vidurkis).

Paklausos elastingumas kainos atžvilgiu:

$$E_d = \frac{\Delta Q\%}{\Delta P\%}$$

$$E_d = -0,65$$

$$-0,65 = \frac{\Delta Q\%}{0,22}$$

$$\Delta Q = 0,14$$

Padidėjus akcizo mokesčiui 0,57 Lt., t.y. 22 proc., pardavimai sumažės 14 proc.

Rezultatas toks – vartotojo išlaidos didėja, t.y. akcizo mokesčio daugiau surinkta į valstybės biudžetą. Pradinė padėtis E – parduodama 282,9 mln. vnt. cigarečių pakelių, akcizo mokesčio suma 2,58 Lt., akcizo mokesčio pajamos – 729,882 mln. Lt. Po mokesčio padidėjimo (pusiausvyra  $E_1$ ), paklausa sumažėja 14 proc., parduodama 243,294 mln. vnt. pakelių. Akcizo mokesčio pajamos – 766,376 mln. Lt. Valstybės požiūriu, didinti akcizo tarifą – naudinga.

Tačiau dar reiktų į analizuojamą situaciją įterpti tyrimų duomenis apie kontrabandą. Žinoma, kad išaugus tabako gaminių kainai, kontrabanda padidėja 20 proc. Tai reiškia, kad galutiniai pardavimai būtų – 194,635 mln. vnt. pakelių. Galutinės surenkamos akcizo mokesčio pajamos – 613,1 mln. Lt.

Įvertinus paklausos elastingumą kainos atžvilgiu bei kontrabandą, galima teigti, kad valstybės požiūriu neapsimoka didinti akcizo tarifą, kadangi tada gana smarkiai išauga nelegalios

prekybos mastai. Palyginus pradinę situaciją (iki kainos apdidėjimo) surenkamo akcizo mokesčio dydis – 729,882 mln. Lt., galutinis rezultatas po akcizo padidinimo, įvertinus paklausos elastingumą kainos atžvilgiu bei šešėlinę ekonomiką – surenkami akcizo mokesčiai sudaro 613,1 mln. Lt. Apibendrinus galima teigti, kad akcizo tarifo tabako gaminiams didinti neverta, kadangi mokestinės pajamos sumažėja 16 proc., t.y. 116,782 mln. Lt. t.y. sumažėjo 16 proc.

### **3.2. Pridėtinės vertės mokesčio surenkamų pajamų didinimo analizė**

Nuo 2009 sausio 1 dienos pasikeitė pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, pokyčiai susiję su mokesčio tarifais. Buvo panaikinti lengvatiniai tarifai, siekiant surinkti daugiau pajamų į valstybės biudžetą. Tokį sprendimą priėmė Lietuvos Respublikos Seimas su ta intencija, kad reikia kuo galima labiau užlopyti planuojamą valstybės biudžeto deficito skylę.

Žinoma, panaikinus PVM lengvatas, tikimasi, kad bus surinkta daugiau pajamų į valstybės biudžetą. Tačiau darbo autorė pritarė tokiam sprendimui po kelių metų. Kadangi 2009 metai žadami būti ir taip sunkūs ekonomine prasme visam pasauliui. Panaikinus lengvatas išaugs prekių ir paslaugų kaina, o tai neigiamai atsilieps įmonių konkurencingumui; įmonės mažiau realizuos savo produkcijos, vadinasi, gaus mažiau pelno, o jeigu gaus mažiau pelno, tai bus mažiau surinkta pelno mokesčio į valstybės biudžetą. Įmonėms bus sunkiau atsiskaityti su tiekėjais, o tai stabdys gamybą, kurios įmonės bus priverstos pasitraukti iš rinkos arba visai nutraukti veiklą. O tai reiškia, kad padidės nedarbas, valstybei reikės daugiau lėšų skirti socialinėms nedarbingumo pašalpoms ir pan.

Žinoma, atsižvelgiant į išanalizuotą pridėtinės vertės mokesčio plano ir fakto analizę, matyti, kad šis mokestis pakankamai gerai administruojamas ir planas beveik visą analizuojamąjį laikotarpį buvo įvykdytas. Todėl po lengvatų panaikinimo turėtų būti surinkta daugiau pajamų.

Pirmas siūlymas, kaip būtų galima daugiau surinkti pridėtinės vertės mokesčio į biudžetą yra efektyvi PVM grobstymo prevencija. Tai yra būsimų PVM mokėtojų kontrolė prieš registraciją ir registravimą.

Darbo autorė mano, kad geriausia išeitis daugiau surinkti pridėtinės vertės mokesčio pajamų yra ne tarifo didinimas ar lengvatų naikinimas, o PVM grobstymo griežta prevencija.

## IŠVADOS

- ▶ Mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Valstybės mokesčių politika turi būti tokia, kad nebūtų peržengta apmokestinimo riba, kad nebūtų per dideli mokesčiai, kad verslo subjektai neslėptų pajamų, nesiplėtotų šešėlinė ekonomika bei būtų skatinamas ekonomikos augimas.
- ▶ Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje yra išskiriami trys netiesioginiai mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, akcizas bei maito mokestis. Iki 2008 12 31 dienos PVM standartinis tarifas buvo 18 proc. taip pat buvo išskiriami 5, 6, 9 bei 0 proc. lengvatiniai PVM tarifai, tačiau nuo 2009 sausio 1 dienos, įsigaliojo nauji tarifai – standartinis 19 proc., o lengvatiniai tarifai buvo panaikinti. Akcizo mokesčio tarifai yra labai diferencijuoti, kiekvienam mokesčio objektui jie yra skirtingi, to paties objekto tarifai skiriasi atsižvelgiant į objekto charakteristikas. Maito mokesčio tarifai kiekvienai prekei skaičiuojamas individualiai.
- ▶ PVM sritį Lietuvos Respublikoje reglamentuoja įvairūs šaltiniai: PVM įstatymas, Vyriausybės nutarimai, finansų ministro ir VMI viršininko įsakymai, kai kurie tarpžinybiniai teisės aktai. Lietuvoje maitų politiką bei akcizo mokestį iki narystės į ES reglamentavo Lietuvos Respublikos maitinės kodeksas, Lietuvos Respublikos maitų tarifų įstatymas, Lietuvos Respublikos akcizo mokesčio įstatymas ir vėlesni jų pakeitimai bei papildymai, taip pat gausybė norminių aktų maitų bei akcizų klausimais, kurie dažnai buvo kaitaliojami.
- ▶ Svarbu žinoti, ar analizuojama prekės paklausa ir pasiūla yra elastinga ir pan., kadangi jei prekės pasiūla ir paklausa yra elastinga ir vyriausybė nutars padidinti netiesioginių mokesčių tarifus šiai prekei, ji nesurinks tiek mokestinių pajamų kiek planavo, kadangi tokios parduodamos prekės apimtis sumažės.
- ▶ Pridėtinės vertės mokesčio bei akcizo mokesčio pajamos sudaro daugiau nei pusę visų valstybės biudžeto pajamų, apie 60 proc.
- ▶ Akcizo mokesčio surenkamas pajamas įtakoja įstatyminės bazės pasikeitimas, mokesčio objektų skaičiaus pasikeitimas, tarifų pasikeitimas bei apmokestinamų objektų paklausos elastingumas.
- ▶ Išanalizavus akcizo mokesčio pajamas pagal objektus, galima teigti, kad visų šio mokesčio apmokestinamų objektų paklausa neelastinga, tai reiškia, kad padidėjus prekės ar paslaugos kainai, jos vartojimas gal ir sumažėja, tačiau pajamos iš analizuojamų objektų didėja.
- ▶ Galima išskirti veiksnius, kurie daro įtaką PVM pajamų dydžiui. Tai būtų: įstatyminės bazės pasikeitimas, galutinio vartojimo išlaidų dydis, infliacija (defliacija), prekių ir paslaugų kainų augimas (tai lemia brangstanti nafta, sukelianti degalų pabrangimą), PVM mokėtojų skaičius.
- ▶ Šešėlinė ekonomika - visame pasaulyje paplitęs fenomenas. Visuotinai pripažinta, kad šešėlinė ekonomika apsunkina valstybės ekonomikos raidą, iškreipia ūkio subjektų ūkinius santykius,

blogina valstybės ekonomikos konkurencingumą pasaulinėse rinkose. Lietuvoje šešėlinė ekonomika sudaro apie 20 proc. nuo BVP.

► Išskiriami trys pagrindiniai PVM grobstymo modeliai: naudojant suklastotus dokumentus imituojamos prekių eksporto operacijos, naudojant suklastotus dokumentus imituojamas prekių ar paslaugų įsigijimas iš kitų Lietuvos teritorijoje veikiančių įmonių bei nelegaliai įsigytoms prekėms legalizuoti naudojami suklastoti dokumentai apie tariamai teisėtą įsigijimą ir vėliau tokios prekės parduodamos kitiems ūkio subjektams.

► Valstybinės mokesčių inspekcijos PVM kontrolės skyrius išskiria tokias pagrindines kryptis, kuriomis vadovaujamosi kovojant su PVM grobstymu: būsimų PVM mokėtojų rizikingumo įvertinimas ir adekvačių po registracinės kontrolės priemonių parinkimas, bendradarbiavimas su kitomis įstatymus įgyvendinančiomis institucijomis (FNNT, Muitinės departamentas ir kt.), administracinis bendradarbiavimas nustatant ir tiriant PVM sukčiavimo atvejus, įskaitant veiksmų koordinavimą tiek nacionaliniu, tiek ir tarptautiniu lygiu.

► Autorės atlikti skaičiavimai parodė, kad akcizo tarifo tabako gaminiams didinimas duotų neigiamų pasekmių, t.y. būtų surinkta 116,782 mln. Lt. mažiau pajamų į valstybės biudžetą.

► Geriausia išeitis daugiau surinkti pridėtinės vertės mokesčio pajamų yra ne tarifo didinimas ar lengvatų naikinimas, o PVM grobstymo griežta prevencija.

## LITERATŪRA

1. *13 - asis Lietuvos ekonomikos tyrimas: 2003/2004 (2)*. [žiūrėta 2008-11-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/13\\_asis\\_lietuvos\\_ekonomikos\\_tyrimas\\_20032004\\_2/2388](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/13_asis_lietuvos_ekonomikos_tyrimas_20032004_2/2388)>.
2. *15 - asis Lietuvos ekonomikos tyrimas: 2004/2005 (2)*. [žiūrėta 2008-11-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/15\\_asis\\_lietuvos\\_ekonomikos\\_tyrimas\\_20042005\\_2/2390](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/15_asis_lietuvos_ekonomikos_tyrimas_20042005_2/2390)>.
3. *17 - asis Lietuvos ekonomikos tyrimas: 2005/2006 (2)*. [žiūrėta 2008-11-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/17\\_asis\\_lietuvos\\_ekonomikos\\_tyrimas\\_20052006\\_2/3292](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/17_asis_lietuvos_ekonomikos_tyrimas_20052006_2/3292)>.
4. *21 - asis Lietuvos ekonomikos tyrimas 2007/2008 (2)*. [žiūrėta 2008-11-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/21\\_\\_asis\\_lietuvos\\_ekonomikos\\_tyrimas\\_20072008\\_2/4674](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/21__asis_lietuvos_ekonomikos_tyrimas_20072008_2/4674)>.
5. Aleknavičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija.
6. Ališauskaitė – Paulavičienė, A. (2006). *Pridėtinės vertės mokestis per 2 savaites*. Vilnius: Pačiolis.
7. Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12. Kaunas: VDU.
8. *Ataskaitos*. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą: <<http://www.prokuraturos.lt/Veikla/Planavimodokumentaiataskaitos/tabid/171/Default.aspx>>.
9. Bartlett, B. (1991). *Mokesčiai ir vystymasis. Lietuvos kelias į rinkos ekonomiką*. Vilnius: Lietuvos informacijos centras.
10. Bartosevičienė, V., Stukaitė, D. (2004). *Ekonominės statistikos praktikumas*. Kaunas: Technologija.
11. Bendikienė, D., Janišauskienė, V. (2005). Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Lietuvoje ir Europos Sąjungos valstybėse. *Socialiniai tyrimai*. Nr. 1(5). Šiauliai: VšĮ Šiaulių universiteto leidykla.
12. Bendikienė, D., Šaparnis, G. (2006). Changes in the imposition of value added tax in Lithuania (1994 – 2004). *Engineering economics*. No. 2(47).
13. Bernatonytė, D. (2007). *Tarptautinė prekyba*. Kaunas: Technologija.
14. Bilkštytė, R., Kavoliūnas, A. (2006). PVM iš arti 1. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 2(140).



15. Bilkštytė, R., Kavoliūnas, A. (2006). PVM iš arti 2. *Apskaitos ir mokesčių sistema*. Nr. 4 (142), p. 62.
16. Bilkštytė, R., Kavoliūnas, A. (2006). PVM iš arti 3. *Apskaitos ir mokesčių sistema*. Nr. 6 (144).
17. Bilkštytė, R., Kavoliūnas, A. (2006). PVM iš arti 4. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 7-8 (145-146).
18. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr.2, tomas VIII. Vilnius: Technika.
19. BNS. *Beveik 40 proc. Lietuvos gyventojų pateisina kontrabandą*. 2008.02.28 15:19. [žiūrėta 2009-01-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.balsas.lt/naujiena/185194/beveik-40-proc-lietuvos-gyventoju-pateisina-kontrabanda/rubrika:naujienos-lietuva-kriminalai>>.
20. Brøchner, J., Jensen, J., Svensson, P., Birch Sørensen, P. (2007). The Dilemmas of Tax Coordination in the Enlarged European Union. *CESifo Economic Studies*. December. Oxford Journals Online duomenų bazė. [žiūrėta 2008-05-05]. Prieiga per internetą: <<http://cesifo.oxfordjournals.org/cgi/content/full/53/4/561?maxtoshow=&HITS=10&hits=10&RESULTFORMAT=&fulltext=tax&searchid=1&FIRSTINDEX=0&resourcetype=HWCIT>>.
21. Buckiūnienė, O., Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2003). *Lietuvos finansų sistema*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
22. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
23. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
24. Butkevičius, A., Rimas, J. (2005). Diversity of evaluation of consequences of tax policy. *Verslas: teorija ir praktika*. No.1, Vol.VI.
25. Chlivickas, E. (1996). *Lietuvos mokesčių sistema*. Vilnius. Metodinė medžiaga.
26. Dikovič, O., Karpuškienė, V. (2005). Mokesčių nemokėjimo problema. *Lietuvos ekonomikos apžvalga*. Nr. 1. Vilnius, p. 90.
27. Frank, R., Bernanke, B. (2000). *Principles of microeconomics*. Prepublication edition.
28. Gipienė, G., Jefimovas, B. (2000). Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai. *Ekonomika ir vadyba*. Nr. 1. Vilnius.
29. *Intertemporal Excess Burden, Bequest Motives, and the Budget Deficit* (2003). Policy research working paper. The World Bank World Bank Institute Global Knowledge and Learning Division. [žiūrėta 2008-11-08]. Prieiga per internetą: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2003/07/26/000094946\\_03071204151548/Rendered/PDF/multi0page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2003/07/26/000094946_03071204151548/Rendered/PDF/multi0page.pdf)>.
30. Kanters, Leon, de Jonge, Pietjan. (2004). *The potential risks in customs duties*. International Tax Review, Sep2004 Indirect Taxes, Issue 18. [žiūrėta 2009-02-01]. Prieiga per internetą:<<http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=12&hid=7&sid=a438bbcf-a5a2-4a06->

835c185b7e47e9b1%40sessionmgr8&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=15071025>.

31. Kavaliauskienė, V., Ruchovienė, D. (2001). Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių veiklai. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr.1 (21). Kaunas: Technologija, p.33.
32. Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. (2008). The impact of tax system on business environment. *Engineering economics*. No 2 (57).
33. Klevečka, R. (2007). Liberalisation of international trade and changes of customs activity in Lithuania. *Intellectual economics*. No.2 (2).
34. Laukaitis, E., Navickas, V. (2003). Šešėlinės ekonomikos egzistavimo priežastys ir tendencijos. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr. 3 (34). Kaunas: Technologija, p. 65, 66.
35. Laurinavičius, A. (2007). International trade challenges and conceptual changes in Lithuania customs activities. *Intellectual economics*. Nr.2(2), p. 32,33.
36. Leidiniai 2008 m. *Muitinės veiklos ataskaita*. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.cust.lt/view?show=www-Muitine\\_2007\\_\\_12124062954877524.pdf](http://www.cust.lt/view?show=www-Muitine_2007__12124062954877524.pdf)>.
37. *Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas*. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482.
38. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas*. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
39. *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentarai I dalis*. (2006). UAB Nacionalinis strateginių tyrimų centras.
40. *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentarai II dalis*. (2006). UAB Nacionalinis strateginių tyrimų centras.
41. *Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto 2004 m. įvykdymo ataskaita*. Finansų ministerija. [žiūrėta 2008-10-18]. Prieiga per internetą:<[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas?erp\\_item=auktualus\\_duomenys\\_000021](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas?erp_item=auktualus_duomenys_000021)>.
42. *Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita 2005 m.* Finansų ministerija. [žiūrėta 2008-10-18]. Prieiga per internetą:<[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas?erp\\_item=auktualus\\_duomenys\\_000022](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas?erp_item=auktualus_duomenys_000022)>.
43. *Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita 2006 m.* Finansų ministerija. [žiūrėta 2008-10-18]. Prieiga per internetą:<[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas?erp\\_item=auktualus\\_duomenys\\_000023](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas?erp_item=auktualus_duomenys_000023)>.
44. *Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo ataskaita 2007 m.* Finansų ministerija. [žiūrėta 2008-10-18]. Prieiga per internetą:

- <[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/valstybes\\_biudzetas?erp\\_item=auktualus\\_duomenys\\_000077](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/valstybes_biudzetas?erp_item=auktualus_duomenys_000077)>.
45. LLRI pozicija dėl Europos Komisijos siūlymo didinti akcizus apdorotam tabakui. Spalis 27, 16:44, 2008. [žiūrėta 2009-01-05]. Prieiga per internetą:<<http://www.kontrastai.lt/?p=12425>>
  46. Malinauskaitė, J., Šulija, G., Šulija, V. (2002). *Kontrabanda. Kontrolė ir prevencija Lietuvoje*. Vilnius.
  47. Martinkus, B., Žilinskas, V. (1997). *Ekonomikos pagrindai*. Kaunas: Technologija.
  48. Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
  49. Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2003). *Finansai*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
  50. Meškauskienė, D., Tvaronavičienė. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 1, IV tomas. Vilnius: Technika, p.41.
  51. Miniotaitė, J. (2008). Sudėtingesnės PVM pasisavinimo schemos – tobulesni kovos su sukčiautojais būdai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 6 (168).
  52. Mokesčiai. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą:<[http://www.cust.lt/view?show=Mokesciai\\_1\\_red.\\_123796096896141950.pdf](http://www.cust.lt/view?show=Mokesciai_1_red._123796096896141950.pdf)>.
  53. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2008 m. sausio – gruodžio mėn.) Finansų ministerija. [žiūrėta 2009-03-22]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/2008\\_12\\_men\\_L\\_T.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2008_12_men_L_T.pdf)>.
  54. Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija.
  55. *Neapskaitoma ekonomika: samprata, tyrimai, problemos*. (1997). Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.
  56. Nicholson, S. (2007). *Theory and application of intermediate microeconomics*. Tenth edition, p. 123
  57. Norman, F. (2007). *Public sector management*. Fifth edition. Sage publication, p. 8 – 9.
  58. Officials turn to VAT in economic downturn.(2009). *International Tax Review*; Feb2009, Vol. 20 Issue 1. [žiūrėta 2009-02-01]. Prieiga per internetą:<<http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=5&hid=108&sid=b3ad855e-9df8-40c0-abf5-ccafa3178adc%40sessionmgr107&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=36785593>>.
  59. Paying taxes : the global picture. (2006). *Working Paper*. [žiūrėta 2008-11-08]. Prieiga per internetą: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/11/28/000090341\\_20061128163637/Rendered/PDF/379620DB1Paying1Taxes.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/11/28/000090341_20061128163637/Rendered/PDF/379620DB1Paying1Taxes.pdf)>.

60. Price Elasticity Estimates for Tobacco Products in India. (2008). *Health Policy & Planning*, May2008, Vol. 23 Issue 3. EBSCO duomenų bazė. [žiūrėta 2009-02-01]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=26&hid=102&sid=73d75fd7-85c6-41d5-8267-c3bc5b871d94%40sessionmgr102&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=32805348>>.
61. Pukelienė, V., Šinkūnienė, K. (2005) Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 33. Kaunas: VDU, p.147-148.
62. *PVM tarifai Europos Sąjungos valstybėse*. [Žiūrėta 2009-03-14]. Prieiga per internetą: <[http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s\\_vert%C4%97s\\_mokestis](http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis)>
63. Rakauskienė, O.-G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas.
64. Ramanauskienė, E., Stačiokas, R. (2003). Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr. 4 (35). Kaunas: Technologija.
65. Ringel, Jeanne S., Evans, William N. (2001). Cigarette Taxes and Smoking During Pregnancy. *American Journal of Public Health*; Nov2001, Vol. 91 Issue 11. EBSCO duomenų bazė. [žiūrėta 2009-02-01]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=15&hid=7&sid=a438bbcf-a5a2-4a06-835c-185b7e47e9b1%40sessionmgr8&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=5461034>>.
66. Sinkevičienė, L. (2006). Vakcina nuo PVM grobstymo: mokesčių administratorius įgyvendina naują PVM kontrolės strategiją. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 5(143), p. 36-37.
67. Snieška, V. (2005). *Makroekonomika*. Vadovėlis ekonominių specialybių studentams. Kaunas: Technologija.
68. Snieška, V. (2006). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija.
69. Stačiokas, R. (2003). *Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje*. Kaunas: Technologija.
70. Stačiokas, R. (2003). Apmokestinimo ir mokesčių pokyčiai Lietuvoje atkūrus nepriklausomybę. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr. 4 (35). Kaunas: Technologija, p. 47-48.
71. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija.
72. Stačiokas, R., Valančienė, L. (2002). Mokesčių į valstybės ir savivaldybių biudžetus optimizavimo prielaidos. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr. 4 (30). Kaunas: Technologija.
73. Stirbys, K. (2003). Mokesčių sistemos efektyvumas ir įtaka šalių konkurencingumui. *Sąskaityba*. Nr. 1 (149).

74. Stoškus, S., Glinskienė, R. (2003). Muitų liberalizavimo įtaka Lietuvos pieno pramonės šakos pokyčiams. *Inžinerinė ekonomika*. Nr.1(32).
75. Šapalienė, L. (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Mokomoji knyga. UAB „Mokesčių šrautas“.
76. Šinkūnienė, K. (2005). Taxation principles in tax culture: theoretical and practical aspects. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 35. Kaunas: VDU.
77. Šoliūnaitė, D. (2006). Jei sumokėjote per daug. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr.10(48).
78. Štreimikienė, D., Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 38. Kaunas: VDU, p. 169, 175, 178.
79. Tamašauskienė, Z. (2001). *Vartotojo elgsenos teorija. Elastingumas*. Šiaulių universiteto leidykla.
80. *Transporto priemonių registravimo statistika*. [žiūrėta 2009-03-02]. Prieiga per internetą: <[http://www.regitra.lt/index.php?Action=statist\\_reg\\_2002&node=32&node1=0&statid=menu1&s=0&f=18](http://www.regitra.lt/index.php?Action=statist_reg_2002&node=32&node1=0&statid=menu1&s=0&f=18)>.
81. *Ūkis ir finansai (makroekonomika)*. Metinės nacionalinės sąskaitos. Namų ūkių individualaus vartojimo išlaidos. Požymiai: valstybės funkcijų klasifikatorius (COFOG), metai. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. [žiūrėta 2008-10-19]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1280>>.
82. Valickas, V. (2002). Lietuvos muitinė vakar, šiandien ir rytoj. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr.24. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
83. *Valstybės biudžeto vykdymo duomenys, 2003 metų duomenys*. Finansų ministerija. [žiūrėta 2008-10-18]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/2003-4.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/2003-4.pdf)>.
84. Varian, Hal. R. (2004). *Mikroekonomika*. Vilnius: Margi raštai.
85. Veiklos duomenų archyvas. *2004 m. muitinės veiklos ataskaita*. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.cust.lt/view?show=2004\\_veikla\\_11443315978537867.pdf](http://www.cust.lt/view?show=2004_veikla_11443315978537867.pdf)>.
86. Veiklos duomenų archyvas. *2005 m. muitinės veiklos ataskaita*. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.cust.lt/view?show=2005\\_veikla\\_visa\\_117826573217954625.pdf](http://www.cust.lt/view?show=2005_veikla_visa_117826573217954625.pdf)>.
87. Veiklos duomenų archyvas. *2007 m. muitinės veiklos ataskaita*. [žiūrėta 2009-03-23]. Prieiga per internetą: <[http://www.cust.lt/view?show=2007\\_visa\\_090323\\_123781171564141948.pdf](http://www.cust.lt/view?show=2007_visa_090323_123781171564141948.pdf)>.
88. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2003 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>.

89. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2004 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>
90. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2005 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>.
91. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2006 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>.
92. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2007 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>.
93. *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2008 m.* Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos. [žiūrėta 2008-10-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10121222>>.
94. Žilėnas, A. (1997). *Privilegijos ir kontrabanda – amžina problema.* Aljansas.
95. Žvinklys, J., Vabalas, E. (2006). *Įmonės ekonomika.* Mokomoji knyga. Vilnius.
96. Дадалко, В. А. (2000). *Налогооблажение в системе международных экономических отношений.* Минск: *Армита –Маркетинг, Менеджмент.*

# **PRIEDAI**

## Lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų taikymo atvejai iki 2008 12 31













Tarifas	PVM tarifas taikomas
5 proc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Knygoms, laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, <b>išskyrus</b> erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius;</li> <li>● Ekologiškiems maisto produktams;</li> <li>● Gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims;</li> <li>● Žemės ūkio subjektų paslaugoms žemės ūkiui, teikiamoms savo nariams;</li> <li>● Viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms;</li> <li>● Vaistams (įskaitant veterinarinius);</li> <li>● Šviežiai atšaldytai, užšaldytai mėesai ir naminių paukščių mėesai;</li> <li>● Keleivių vežimo nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais, keleivių vežimo keleiviniais traukiniais paslaugoms, taip pat keleivių bagažo vežimo paslaugoms.</li> </ul>
9 proc.	<p>Tarifas taikomas <b>gyvenamųjų namų: statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms</b>, už kurias sumokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis. Atkreiptinas dėmesys, kad lengvatinis tarifas taikomas tik gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms.</p>
0 proc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Prekių tiekimas, kai prekės išgabenamos iš Europos Bendrijų teritorijos (kaip nustatyta 41 str.);</li> <li>● Prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę (kaip nustatyta 49 str.);</li> <li>● Draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu (kaip nustatyta 46 str.);</li> <li>● Aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui (kaip nustatyta 48 str.);</li> <li>● Prekės, tiekiamos paramos gavėjams (kaip nustatyta 50 str.);</li> <li>● Laivai ir orlaiviai (kaip nustatyta 43 str.);</li> <li>● Laivų ir orlaivių atsargos (kaip nustatyta 44 str.);</li> <li>● Vežimo paslaugos ir susiję sandoriai (kaip nustatyta 45 str.);</li> <li>● Keleivių išgabenamos prekės (kaip nustatyta 42 str.);</li> <li>● Kilnojamųjų daiktų aptarnavimas ir perdirbimas (kaip nustatyta 51 str.);</li> <li>● Diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir šeimos nariams skirtos prekės ir paslaugos (kaip nustatyta 47 str.);</li> <li>● Tam tikrais su tarptautine prekyba susijusiais atvejais, kai taikomos specialios taisyklės (kaip nustatyta 53 str.).</li> </ul>
Kompensacinis 6 proc.	<p>PVM tarifas taikomas ūkininkams, kurie atitinka tam tikras nuostatas (PVMĮ XII skyriaus pirmojo skirsnio nuostatas). Ūkininkai, kuriems taikomas kompensacinis PVM tarifas, turi teisę gauti iš pirkėjų, jei jie yra apmokestinamieji asmenys, kompensacinį 6 proc. priedą, kuris tampa ūkininko pajamomis ir į biudžetą nemokamas.</p>







Šaltinis: Ališauskaitė – Paulavičienė J. (2006). Pridėtinės vertės mokestis per dvi savaites.

Vilnius: Pačiolis, p. 82-83, 88-89, 94.



## PVM tarifai Europos Sąjungos valstybėse

Valstybė	Dydis	
	Standartinis	Sumažintas
 <u>Austrija</u>	20%	12% ar 10%
 <u>Belgija</u>	21%	12% ar 6%
 <u>Kipras</u>	15%	5%
 <u>Čekija</u>	19%	5%
 <u>Danija</u>	25%	
 <u>Estija</u>	18%	5%
 <u>Suomija</u>	22%	17% ar 8%
 <u>Prancūzija</u>	19.6%	5.5% ar 2.1%
 <u>Vokietija</u>	19%	7%
 <u>Graikija</u>	19%	8% ar 4% (mažinamas nuo 30% iki 13%, 6% ar 3% salose)
 <u>Vengrija</u>	20%	15% ar 5%
 <u>Airija</u>	21%	13.5% ar 4.8%

 <u>Italija</u>	20%	10%, 6%, ar 4%
 <u>Latvija</u>	18%	5%
 <u>Lichtenšteinas</u>	18%	9% ar 5%
 <u>Liuksemburgas</u>	15%	12%, 9%, 6%, ar 3%
 <u>Malta</u>	18%	5%
 <u>Olandija</u>	19%	6%
 <u>Portugalija</u>	21%	12% ar 5%
 <u>Lenkija</u>	22%	7% ar 3%
 <u>Slovakija</u>	19%	
 <u>Slovėnija</u>	20%	8.5%
 <u>Ispanija</u>	16%	7% ar 4%
 <u>Švedija</u>	25%	12% ar 6%
 <u>Jungtinė Karalystė</u>	17.5%	5% ar 0%

[62]

## PVM veikimo principas konkrečiu pavyzdžiu

	Įmonė	Prekės (paslaugos) pavadinimas	Įsigijimo kaina be PVM	Pardavimo kaina be PVM	Į biudžetą mokėtinas PVM
1	2	3	4	5	6
1	ŽŪB – grūdų augintoja	Grūdai		100 Lt	<b>19Lt</b>
				18 Lt	
2	Įmonė malūnas	Miltai	100 Lt	200 Lt	38 Lt-19 Lt= <b>19 Lt</b>
			19 Lt	38 Lt	
3	Įmonė duonos gamintoja	Duona	200 Lt	300 Lt	57 Lt-38 Lt <b>=19 Lt</b>
			38 Lt	57 Lt	
4	Maisto prekių parduotuvė	Duonos pardavimo paslauga	300 Lt	400 Lt	76 Lt-57 Lt <b>=19 Lt</b>
			57 Lt	76 Lt	
5	Gyventojai (galutiniai vartotojai)		476 Lt		

Šaltinis: J. Ališauskaitė – Paulavičienė (2006). Pridėtinės vertės mokestis per dvi savaites,

Vilnius: Pačiolis, p.3

PVM apskaičiavimo schema, kai visi prekės pirkimo pardavimo grandinės subjektai yra PVM mokėtojai.

**1-2 lentelės eilutės.** Kaip matome iš lentelės, malūnas iš žemės ūkio bendrovės pirko grūdų, kurių įsigijimo kaina be PVM - 100 Lt (iš viso su PVM už  $100 + 100 \times 19\% = 119$  Lt). Malūnas perdirbo grūdus, pagamino iš jų miltus ir juos pardavė. Grūdų pardavimo kaina be PVM - 200 Lt (iš viso su PVM už  $200 + 200 \times 19\% = 238$  Lt). Apskaičiuokime, kokio dydžio PVM ši įmonė turi sumokėti į valstybės biudžetą. Pirkdama grūdus, įmonė malūnas tiekėjai sumokėjo 19 Lt pirktų grūdų PVM, o parduodama iš jų pagamintus miltus, gavo parduotų prekių PVM - 38 Lt. Į biudžetą mokėtina PVM suma apskaičiuojama kaip parduotų prekių ir pirktų prekių PVM skirtumas ( $38 - 19 = 19$  Lt). Šiuo konkrečiu atveju malūnas, naudodamas tam tikrus išteklius (samdydamas darbuotojus, naudodamas grūdų perdirbimo įrangą ir pan.) ir perdirbdamas žaliavą (grūdus) į naują prekę, sukūrė pridėtinę vertę - 100 Lt ( $200 - 100$ ). Taigi iš esmės ji turi sumokėti PVM tik nuo naujai sukurtos pridėtinės vertės ( $100 \times 19\% = 19$  Lt) [2, p. 3].

**2-3 lentelės eilutės.** Įmonės malūno pagamintus miltus įsigyja įmonė duonos gamintoja. Jai miltų įsigijimo kaina be PVM -200 Lt (iš viso su PVM už  $200 + 200 \times 19\% = 238$  Lt). Duonos gamintoja perdirbo miltus, pagamino iš jų duoną ir ją pardavė. Duonos pardavimo kaina be PVM - 300 Lt (iš viso su PVM už  $300 + 300 \times 19\% = 357$  Lt). Apskaičiuokime, kokio dydžio PVM ši įmonė turi sumokėti į valstybės biudžetą. Kaip matome iš lentelės, pirkdama miltus duonos gamintoja sumokėjo 38 Lt pirtų miltų PVM, o parduodama iš jų pagamintą duoną gavo 57 Lt parduotų prekių PVM. Į biudžetą mokėtina PVM suma apskaičiuojama kaip parduotų prekių ir pirtų prekių PVM skirtumas. Šiuo atveju, nors ir paėmusi iš maisto prekių parduotuvės 57 Lt PVM, duonos gamintoja realiai PVM sumoka tik nuo jos sukurtos pridėtinės vertės. Duonos gamintoja, naudodama tam tikrus išteklius (samdydama darbuotojus, naudodama duonos gaminimo įrangą ir pan.) ir perdirbdama žaliavą (miltus) į naują prekę, sukūrė 100 Lt ( $300 - 200$ ) pridėtinę vertę, nuo kurios ir sumoka PVM [2, p. 4].

**3-4 lentelės eilutės.** Duonos gamintojos pagamintą duoną įsigyja maisto prekių parduotuvė už 300 Lt be PVM (iš viso su PVM už  $300 + 300 \times 19\% = 357$  Lt). Ji duoną parduoda galutiniams vartotojams - gyventojams. Duonos pardavimo kaina be PVM -400 Lt (iš viso su PVM  $400 + 400 \times 19\% = 476$  Lt). Apskaičiuokime, kokio dydžio PVM ši įmonė turi sumokėti į valstybės biudžetą. Kaip matome iš lentelės, pirkdama duoną maisto prekių parduotuvė sumokėjo 57 Lt pirtos duonos PVM, o parduodama duoną gavo 76 Lt parduotų prekių PVM. Į biudžetą mokėtina PVM suma apskaičiuojama kaip parduotų prekių ir pirtų prekių PVM skirtumas. Maisto prekių parduotuvė, naudodama tam tikrus išteklius (samdydama darbuotojus, nuomodama parduotuvės patalpas ir pan.) ir perparduodama įsigytą prekę, sukūrė pridėtinę vertę - 100 Lt ( $400 - 300$ ), nuo kurios ir sumoka PVM [2, p. 4].

Taip galima stebėti visą PVM apskaičiavimo grandinę nuo pradinės kurio nors gaminio gamybos stadijos iki galutinio vartotojo. Kaip matyti iš lentelės, prekės (duonos) pardavimo PVM - 76 Lt sumoka galutinis duonos pirkėjas, tačiau į valstybės biudžetą šį pardavimo PVM nuo vis naujai sukurtos vertės sumokėjo kiekvienas PVM mokėtojas visoje prekės tiekimo grandinėje [2, p. 4].

## Muitų privalumai ir trūkumai

Privalumai	Trūkumai
<p>1. Uždėtas konkrečioms prekėms muitas padeda atitinkamoms pramonės šakoms. Per palyginti trumpą laiką firmos ir jų darbuotojai organizuoja efektyvų politinį spaudimą vyriausybei dėl muitų nustatymo. Ypač tai lengvai pasiekama, jeigu organizuojamos specialios grupės, pasisakančios už muitus, kurios balsuodamos gali paveikti rinkimų rezultatus.</p>	<p>1. Muitai stabdo ekonomikos vystymąsi. Jau išsiaiškinta, kad mažoje šalyje muitų įvedimas mažina gamybos efektyvumą ir stabdo ekonomikos vystymąsi. Didelėje šalyje yra išimtis, kai muitai gali būti naudingi, t.y. kai prekybos sąlygų pagerėjimas viršija dėl muitų įvedimo atsiradusius nuostolius. Tačiau visais atvejais muitų įvedimas pasaulinei ekonomikai yra neefektyvus, kadangi mažina tarptautinės prekybos apimtis.</p>
<p>2. Muitai imami dažniau dėl dviejų priežasčių:</p> <p>a) uždėjus muitus, akivaizdžiai parodoma, kad vyriausybė tiesiogiai apriboja užsienio gamintojų veiklą;</p> <p>b) muitas yra patogesnis politine prasme, kadangi susidaro regimybė, kad muitai gausina valstybės pajamas. Vadinasi, muitai priverčia vyriausybę mažinti politinę įtampą.</p>	<p>2. Vienpusis muitų įvedimas dažnai tampa prekybinių nesutarimų („karų“) priežastimi. Šie nesutarimai mažina tarptautinės prekybos apimtis. Dažnai vienpusis muto įvedimas, siekiant apsaugoti X šalies vidaus gamintojus, sąlygoja atsakomąją prekybos partnerių reakciją: jie įveda muitus minėtos šalies eksportuojamoms prekėms. Šie nesutarimai turi veiksmo ir atoveiksmio pobūdį, dėl to tarptautinės prekybos apimtis gali sumažėti, o šalis patirti didelių nuostolių. Tokiu atveju problemos sprendžiamos atskirų valstybių derybose ir nustatomi dvišaliai (daugiašaliai) muitų tarifai.</p>
	<p>3. Muitai padidina vartotojų mokamus mokesčius. Kadangi padidėja prekės kaina, tai vartotojai daugiau pinigų sumoka už prekę, daugiau mokesčių į biudžetą gauna ir valstybė. Tai gali turėti neigiamą poveikį ekonomiškai silpnose šalyse.</p>
	<p>4. Importo muitas netiesiogiai mažina eksporto apimtį, neigiamai veikia mokėjimo balansą. Daugelyje šalių eksportuojamų prekių sudedamąsias dalis sudaro importuotos detalės ir komponentai. Jei imamas importo muitas, tai už tas detales sumokama daugiau nei laisvosios prekybos sąlygomis, todėl eksportuojamų prekių gamybai sunaudojama daugiau finansinių išteklių. Tokia prekė, patekusi į pasaulinę rinką, mažiau konkurentiška, palyginti su kitomis prekėmis.</p>
	<p>5. Muitai sąlygoja užimtumo mažėjimą. Ginant vietinių gyventojų interesus, kenčia vietiniai eksportuotojai ir kitos su muitais saugojamu sektoriumi susijusios ūkio šakos. Jų veikla tampa nepelninga, dalis jų bankrutuoja, o dalis tų ūkio šakų darbuotojų netenka darbo.</p>

Šaltinis: Bernatonytė, D. (2007). *Tarptautinė prekyba*. Kaunas: Technologija, p. 322-323