

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS  
EKONOMIKOS KATEDRA**

**Aušra ŽADVIDAITĖ**

**MOKESČIŲ SISTEMOS LIETUVOJE KITIMO ĮTAKOS  
BIUDŽETO PAJAMOMS EKONOMINIS VERTINIMAS**

**Magistro darbas**

Šiauliai, 2011



## **ANOTACIJA**

Aušra Žadvidaitė

**Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas.**

Magistro darbas.

Tyrimo metu siekiama įvertinti mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtaką surenkamoms nacionalinio biudžeto pajamoms. Šiam tikslui pasiekti analizuojama mokestinių pajamų dinamika ir struktūra, taip pat nustatomi veiksniai, lemiantys pajamų iš pagrindinių mokesčių surinkimą, o pasitelkiant mokesčių pajamų elastingumą mokesčio bazei bei paklausos elastingumo koeficientą įvertinamos mokestinių pajamų didinimo galimybės. Beveik visu analizuojamu laikotarpiu pridėtinės vertės ir pelno mokesčių tarifai nekito, o šių mokesčių surinkimą labiausia sąlygojo mokesčių bazę lemiantys rodikliai. Apskaičiuota, kad šių mokesčių pajamos yra elastingos mokesčio bazės kitimui, todėl siekiant padidinti šių mokesčių surenkamas pajamas galima išvengti tarifų didinimo. Tik gyventojų pajamų mokesčio tarifai analizuojamu laikotarpiu mažėjo, o siekiant padidinti šio mokesčio surenkamas pajamas reikia didžiausią dėmesį skirti darbo rinkos rodikliams. Priešingai nei šio mokesčio, dauguma akcizų pagrindinių tarifų turėjo tendenciją didėti. Nustatyta, kad cigarečių specifinio akcizo didinimas lemtų didėjančias šio mokesčio pajamas.

## **ANNOTATION**

Aušra Žadvidaitė

**Economic evaluation of the influence between the changes in Lithuanian tax system and the budget revenue.** Master's work.

The work seeks to evaluate how the changes of tax system in Lithuania influence the budget revenue. In order to achieve this goal the dynamics and structure of tax revenue is analysed, it is also necessary to evaluate what factors causes the taxable revenue. According to the tax revenue elasticity to the tax base and the demand elasticity it is estimated the possibilities to increase tax revenue. It is identified that there were not many changes of tax rates in value added tax (VAT) and corporate income tax and the income of those taxes were mostly affected by the factors that cause the changes of the tax base. Both, VAT and corporate income taxes income are elastic to the tax bases so it means that it is possible to avoid increasing tax rates in order to enlarge taxable income. The tax rate of personal income tax was decreasing during the analysed period and the best way to increase the revenue of this tax is to improve labor market indicators. Contrary to personal income tax, almost all tax rates of excises were increasing and it is estimated that increasing the specific tax rate of cigarettes would cause a positive effect to the taxable income.

# TURINYS

ĮVADAS .....	7
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS TEORINIAI ASPEKTAI .....	11
1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcijos .....	11
1.2. Mokesčių turinys ir apmokestinimo principai .....	14
1.3. Mokesčių kultūra .....	19
1.4. Pajamų iš mokesčių surinkimą sąlygojantys procesai .....	21
2. MOKESČIŲ SISTEMOS LIETUVOJE KITIMO ĮTAKOS BIUDŽETO PAJAMOMS ĮVERTINIMAS 2000-2010 M. ....	28
2.1. Nacionalinio biudžeto dinamika ir struktūra 2000-2010 m. ....	28
2.2. Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų surinkimo įvertinimas .....	30
2.2.1. Mokesčių rūšys Lietuvoje ir jų dalis mokesčių pajamose .....	31
2.2.2. Pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įvertinimas .....	35
2.2.3. Pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio surinkimo įvertinimas .....	40
2.2.4. Pajamų iš akcizų mokesčio surinkimo įvertinimas .....	44
2.2.5. Pajamų iš pelno mokesčio surinkimo įvertinimas .....	50
3. MOKESTINIŲ NACIONALINIO BIUDŽETO PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBĖS .....	56
IŠVADOS IR SIŪLYMAI .....	62
LITERATŪRA .....	64
PRIEDAI .....	69

## LENTELĖS

1.1 lent. Mokesčių samprata	13
1.2 lent. Mokesčių turinys	14
2.1 lent. Nacionalinio biudžeto pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai	29
2.2 lent. Mokesčiai, taikyti Lietuvos mokesčių sistemoje 2000-2010 m.	31
2.3 lent. Pridėtinės vertės mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.	37
2.4 lent. Ryšys tarp pajamų iš PVM surinkimo ir jų lemiančių veiksnių	38
2.5 lent. Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai	38
2.6 lent. Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai	39
2.7 lent. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.	41
2.8 lent. Ryšys tarp GPM surinkimo ir jų lemiančių veiksnių	42
2.9 lent. Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai	43
2.10 lent. Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai	44
2.11 lent. Akcizų mokesčio pajamos ir tarifai 2000-2010 m.	47
2.12 lent. Akcizų mokesčio pajamos ir jas lemiantys veiksniai 2000-2010 m.	48
2.13 lent. Ryšys tarp pajamų iš akcizų surinkimo ir jas lemiančių veiksnių	49
2.14 lent. Pelno mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.	52
2.15 lent. Ryšys tarp PM surinkimo ir jų lemiančių veiksnių	53
2.16 lent. Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai	54
2.17 lent. Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai	54
3.1 lent. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei	57
3.2 lent. Pelno mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei	58
3.3 lent. Cigarečių paklausos elastingumas cigarečių specifinio akcizo tarifo kitimui	59

## PAVEIKSLAI

1.1 pav. Valstybės vykdomos funkcijos	12
1.2 pav. Apmokestinimo principai	16
1.3 pav. Supaprastintas mokesčių kultūros modelis	19
1.4 pav. Mokesčių kultūros poveikis nacionalinio biudžeto efektyvumui	20
1.5 pav. Lafero kreivė	22
1.6 pav. Linijinė priklausomybė tarp įmonių skaičiaus, mokesčių tarifo ir biudžeto pajamų	24
1.7 pav. Mokesčio poveikio priklausomybė nuo paklausos elastingumo koeficiento	25
1.8 pav. Mokesčio poveikio priklausomybė nuo pasiūlos elastingumo koeficiento	26
2.1 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimas 2000-2010 m.	28
2.2 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra 2000-2010 m.	30
2.3 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinamika 2000-2010 m.	33
2.4 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra 2000-2010 m.	34
2.5 pav. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas 2000-2010 m.	36
2.6 pav. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas 2000-2010 m.	40
2.7 pav. Akcizų mokesčio surinkimas 2000-2010 m.	45
2.8 pav. Akcizų pajamos pagal objektą 2003-2010 m.	46
2.9 pav. Pelno mokesčio surinkimas 2000-2010 m.	51
3.1 pav. PVM pajamų ir PVM bazės procentiniai pokyčiai 2000-2010 m.	57
3.2 pav. PM pajamų ir PM bazės procentiniai pokyčiai 2000-2010 m.	58

## IVADAS

Kiekviena valstybė, veikdama per valdymo organus, atlieka daugybę įvairiausių funkcijų, kurių vykdymui reikia didelių finansinių išteklių. Svarbiausias, nuo seniausių laikų žinomas valstybės funkcijų vykdymo finansavimo šaltinis yra mokesčiai, o mokestinės pajamos sudaro didžiąją dalį biudžeto pajamų.

**Tyrimo aktualumas.** Mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad skatintų šalies ekonomikos plėtrą. Keičiantis valstybės ekonominei, politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis. Ir ekonomikos pakilimo laikotarpiu, ir ypač laikotarpiu, kuomet ir pasaulio, ir Lietuvos ekonomikos yra sulėtėjusios dėl vyraujančio ekonomikos nuosmukio, labai svarbu, kad mokesčių sistema būtų suformuota taip, kad užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas. Šiomis ypatingomis sąlygomis nesurenkamos mokesčių pajamos gali sąlygoti nestabilius valstybės finansus. Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika plečia ir stiprina šalies ekonomiką, o per dideli mokesčiai gali sąlygoti nenorą sąžiningai mokėti mokesčius. Jau XX a. aštuntajame dešimtmetyje ekonomistas A. Laferas analizavo pajamų į biudžetą priklausomybę nuo mokesčių tarifų, ieškodamas optimalios mokesčių normos. Ir vėlesniu laikotarpiu tiek Lietuvos, tiek užsienio mokslininkai nagrinėjo mokesčių sistemą įvairiais aspektais: apmokestinimą, mokesčių sistemą kaip visumą, atskiras mokesčių rūšis, mokesčių kultūrą. Plačiai mokesčių sistemą analizavo E. Buškevičiūtė, R. Stačiokas, L. Šapalienė, J. Rimas, A. Slavickienė, S. H. Giertz, E. Saez, P. B. Sorensen, B. Nerre. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, šalies mokesčių sistema yra nuolat keičiama ir kritikuojama siekiant optimizuoti biudžeto pajamas ir mokesčių mokėtojų gerovę (keičiami mokesčių tarifai, mokesčių įstatymai, įvedamos naujos ar naikinamos mokesčių rūšys). Vis daugiau diskusijų kyla dėl mokesčių tarifų nustatymo, ypač ekonomikos nuosmukio laikotarpiu, kuomet skuboti ir neapgalvoti sprendimai gali duoti priešingus nei tikėtasi rezultatus. Dėl šios priežasties būtina įvertinti, kas sąlygoja surenkamas mokestines nacionalinio biudžeto pajamas ir ar būtent mokesčių tarifų keitimas yra efektyviausias būdas padidinti biudžeto pajamas, surenkamas mokesčių pavidalu.

**Tyrimo objektas.** Mokesčių sistema Lietuvoje.

**Tyrimo dalykas.** Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtaka biudžeto pajamoms.

**Tyrimo tikslas** – išanalizavus mokesčių sistemos teorinius aspektus, įvertinti mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtaką biudžeto pajamoms.

Norint pasiekti išsikeltą tyrimo tikslą, įgyvendinami šie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išanalizuoti mokesčių sistemos teorinius aspektus.
2. Ištirti mokestinių pajamų dinamiką ir struktūrą 2000-2010 m.

3. Įvertinti pajamų iš pagrindinių mokesčių surinkimą 2000-2010 m.
4. Nustatyti nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų didinimo galimybes.

**Tyrimo problema.** Ar visada mokesčių tarifų didinimas lemia didėjančias nacionalinio biudžeto mokestines pajamas? Kokie procesai labiausiai sąlygoja mokestinių pajamų surinkimą ir ar vis dėlto įmanoma išvengti mokesčių tarifų didinimo, siekiant padidinti iš mokesčių surenkamas pajamas?

Darbe iškeliami **hipotezė**, kad efektyviausias būdas padidinti mokestines nacionalinio biudžeto pajamas nėra mokesčių tarifų didinimas.

**Tyrimo metodai:** Lietuvos ir užsienio mokslinės literatūros, LR norminių aktų analizė ir sisteminimas; duomenų grupavimas, detalizavimas, lyginimas, grafinis vaizdavimas, koreliacinė regresinė (porinė ir daugianarė) analizė, paklausos elastingumas, mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei.

**Darbo atsiribojimai** – darbe išsamiai nagrinėjami tik pagrindiniai šalies mokesčiai (gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis ir akcizų mokestis), sudarantys didžiąją dalį biudžeto pajamų. Nuo kitų mokesčių, nedarančių didesnės įtakos biudžeto pajamoms, atsiribojama.

**Tyrimo rezultatai.** Didžiausią dalį mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų analizuojamu laikotarpiu sudarė pridėtinės vertės (PVM), gyventojų pajamų (GPM), pelno ir akcizų mokesčių pajamos (daugiau nei 90 proc. pajamų). Beveik visu analizuojamu laikotarpiu PVM ir PM tarifai nekito, o šių mokesčių surinkimą labiausia sąlygojo mokesčių bazę lemiantys rodikliai. Apskaičiuota, kad tiek PVM, tiek PM pajamos yra elastingos mokesčio bazės kitimui, todėl siekiant padidinti šių mokesčių surenkamas pajamas galima išvengti tarifų didinimo. GPM tarifai analizuojamu laikotarpiu mažėjo dėl tarptautinės mokesčių konkurencijos, o siekiant padidinti šio mokesčio surenkamas pajamas reikia didžiausią dėmesį skirti darbo rinkos rodikliams, tokiems kaip vidutinis ir minimalus darbo užmokestis, užimtumo ir nedarbo lygis šalyje. Priešingai nei GPM, dauguma akcizų pagrindinių tarifų turėjo tendenciją didėti. Nustatyta, kad cigarečių specifinio akcizų tarifo didinimas iki tam tikros ribos lemtų didėjančias mokesčio pajamas.



## PAGRINDINIŲ SĄVOKŲ ANALIZĖ

### A

**Akcizas** – netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamos tam tikros, akcizų įstatyme numatytos prekės.

### E

**Elastingumas** – jautrumo matas, parodantis dviejų dydžių tarpusavio ryšio stiprumą.

### G

**Gyventojų pajamų mokestis** – tiesioginis mokestis, kurį moka pajamų gavęs ar pajamų uždirbęs gyventojas.

### M

**Mokesčių bazė** – tai dydis, kuriuo remiantis yra apskaičiuojamas mokestis.

**Mokesčių kultūra** – nacionalinėje kultūroje susiformavusių mokesčių santykių visuma

**Mokesčių pajamos** – valstybės surenkamos pajamos mokesčių pavidalu.

**Mokesčių sistema** – šalyje renkamų mokesčių ir jų elementų visuma.

**Mokesčių sistemos elastingumas** – mokesčių pajamų ir apmokestinamosios bazės procentinių pokyčių santykis.

**Mokesčių subjektas** – fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti mokesčius ar rinkliavas, numatytas įstatymuose.

**Mokesčių šaltinis** – subjektų pajamos (pelnas, darbo užmokestis, renta, palūkanos, dividendai), iš kurių mokami mokesčiai.

**Mokesčių tarifas** – mokesčio dydis už apmokestinamojo objekto vienetą.

**Mokestis** – privalomas ir negrąžintinas mokėjimai valstybei.

### N

**Nacionalinis biudžetas** – valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sukauptos lėšos.

**Netiesioginiai mokesčiai** – mokesčių ėmimo būdas per kainų sistemą.

### P

**Paklausos elastingumas** - procentinis pareikalauto kiekio pokytis, padalintas iš procentinio kainos pokyčio.

***Pelno mokestis*** – tiesioginis mokestis, kurį moka pelno mokesčio įstatymu numatyti subjektai nuo uždirbtų pajamų.

***Pridėtinės vertės mokestis*** – netiesioginis mokestis, mokamas už atlygintinai atliekamą prekių ir paslaugų teikimą, kai šias prekes ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą.

## **T**

***Tiesioginiai mokesčiai*** – mokesčių ėmimo būdas tiesiogiai iš pajamų.

# 1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS TEORINIAI ASPEKTAI

Kiekvienos valstybės mokesčių sistema yra dinamiškas, įvairiapusis, o kartu ir labai reikšmingas šaliai procesas, reikalaujantis specialaus dėmesio ir tyrimų. Mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, o jų surinkimo sutrikimai gali sąlygoti valstybės vykdomų funkcijų disbalansą. Dėl šios priežasties yra labai svarbu apibrėžti mokesčių sampratą, išanalizuoti jų reikšmę ir funkcijas, turinį ir apmokestinimo principus bei įvardyti pajamų iš mokesčių surinkimą sąlygojančius procesus.

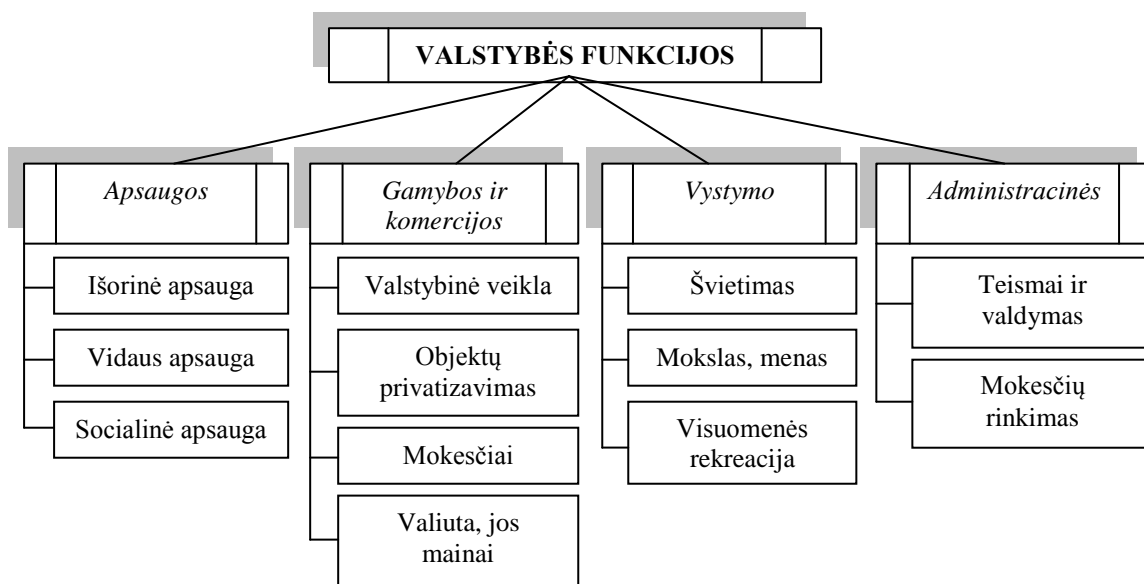
## 1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcijos

Šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus bendrus principus, vadinama mokesčių sistema (Rakauskienė, 2006). K. Kindsfaterienė, K. Lukaševičius (2008) mokesčių sistemą apibūdina kaip vieną pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių valstybės svarbiausių funkcijų vykdymą. Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis – nuo mokesčių sistemos efektyvumo. Įvairių šalių mokesčių sistema paprastai yra vertinama pagal tai, kaip ji sugeba spręsti apmokestinimui keliamus uždavinius, įgyvendina apmokestinimo principus, taip pat pagal mokesčių sistemos veikimo principus, administravimą, sudėtį, struktūrą bei našumą (Rakauskaitė, 2006). Pasak R. Kuodžio (2008), mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys biudžeto būklei pagerinti. Galima teigti, kad visi apibrėžimai akcentuoja tai, kad mokesčių sistema yra visų šalies mokesčių, jų nustatymo metodų ir principų visuma.

Apmokestinimo neišvengiamumą pirmiausia pagrindžia tai, kad jis praktikuojamas jau šešis tūkstančius metų. Anot R. Stačioko, J. Rimo (2003), E. Buškevičiūtės (2006), V. Ališausko, P. Žukausko (1999), J. Rimo (2000), plėtojantis valstybėms, keičiantis jų visuomeninėms ekonominėms formacijoms, kartu keitėsi ir valstybėse imami mokesčiai, jų mokėtojai bei apmokestinimo principai. Mokesčiai nuo duoklių atsiskyrė viduramžiais, o jau ir tuo laikotarpiu buvo manoma, kad pinigai, imami iš mokėtojų atitiktų jų mokesčines galimybes, neskurdintų ir smarkiai nepakenktų turtui. Mokesčių klausimas Europos valstybėse kaip niekada aktualus tapo 15-16 amžių sandūroje, kuomet prasidėjo politinės valdžios centralizavimas, kuris reikalavo didelių išlaidų valstybinio aparato valdymui. Vėliau, kuriantis valstybėms, stiprėjant politinės valdžios centralizacijai, mokesčiai plito vis labiau.

Mokesčių raida rodo, kad valstybės lėšų formavimo svarbiausias, dažnai ir vienintelis šaltinis, yra imami mokesčiai (Buckiūnienė, 2005). Galima teigti, kad visais laikais valstybė turėjo vykdyti

įvairias funkcijas, o laikui bėgant jos vis plėtojosi, o valstybės pareiga yra vykdyti visas tas veiklas, kurių neatlieka privatūs asmenys. Pasaulinė praktika rodo, kad visuomenei naudingos socialinės-ekonominės paslaugos, kurių imasi valstybė, negali būti paliekamos privatiems įmonininkams ir smulkaus verslo savininkams, nes tai bus arba per didelis jiems uždavinys, arba tokių paslaugų teikimo privatūs asmenys atsisako, nes už jas dažniausiai nebūna atlyginama (Stačiokas, Rimas, 2003). 1.1 paveiksle pateikiamos pagrindinės valstybės vykdomos funkcijos:



**1.1 pav.** Valstybės vykdomos funkcijos

Šaltinis: Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.

Remiantis 1.1 paveikslu galima teigti, kad valstybė vykdo keturias pagrindines funkcijas (apsaugos, gamybos ir komercijos, vystymo, administracinės), kurioms reikia didelių finansinių išteklių. Jeigu valstybės išlaidoms padengti mokesčių nepakanka, tai valstybė yra priversta imti paskolas ir kartu patirti papildomų išlaidų, t.y. mokėti palūkanas (Buškevičiūtė, 2007). Pasak G. Smalensko (2007), šios papildomos išlaidos gali sukelti mokesčių didinimą, nes būtent mokesčiai sudaro finansinę bazę skoloms dengti. Vis dėlto, mokesčių didinimas negali būti begalinis procesas. Mokesčių tarifų didinimas, naujų mokesčių įvedimas gali sukelti mokesčių mokėtojų nepasitenkinimą, didinti socialinę įtampą, skatinti neapskaitytosios ekonomikos lygį. Galima daryti išvadą, kad mokesčiai yra būtini, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindas, tačiau kartu tai yra ir galingas įrankis valstybės veikloje, kurį reikia efektyviai valdyti. Mokslinėje literatūroje pateikiami šie mokesčių apibrėžimai (žr. 1.1 lentelę).

### Mokesčių samprata

Autorius	Mokesčių apibrėžimas
R. Visser, 2002	Periodiniai mokėjimai valdžiai, priklausantys nuo mokesčio rūšies.
K. Levišauskaitė, G. Rūškys, 2003	Mokėjimai, surenkami iš privataus sektoriaus ir vyriausybė jų atžvilgiu neturi gražinimo įsipareigojimų.
R. Stačiokas, A. Mažeika, 2004	Įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma pinigine prievolė (įmoka), už kurią jokia specialia paslauga mokesčio mokėtojui nėra atlyginama.
Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004	Įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, apimanti visų Lietuvos Respublikos mokesčių įmokas ir rinkliavas.
V. Pukelienė, K. Šinkūnienė, 2005	Mokėjimai valstybei, kurie įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą, bei tam tikrus principus.
B. R. Schiller, 2006	Tai finansavimo mechanizmas, kuriuo perkamoji galia perkeliama iš privataus sektoriaus viešajam sektoriui.
G. Smalenskas, 2007	Privalomi mokėjimai, patenkantys į biudžeto fondą ir turintys fiskalinę, ekonominę ir socialinę reikšmę.
L. Šapalienė, 2010	Valstybės nustatyta pinigų suma, kurią turi sumokėti fizinis ar juridinis asmuo nuo savo veiklos rezultatų arba atliktų ar tik norimų atlikti veiksmų. Ekonominiu požiūriu – finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis lentelėje įvardytais autoriais

Remiantis 1 lentele galima apibendrinti, kad mokesčiai yra fizinių ir juridinių asmenų įstatymų nustatyti privalomi ir negražintini mokėjimai valstybei, turintys fiskalinę, ekonominę ir socialinę reikšmę. Anot G. Smalensko (2007), fiskalinė mokesčių reikšmė pasireiškia tuo, kad aprūpina valstybės valdžios institucijas būtinais piniginių lėšų šaltiniais. Ekonominė reikšmė – pats mokesčių skaičiavimo mechanizmas turi teigiamos reikšmės visuomeninės gamybos plėtrai. Socialinė mokesčių reikšmė yra ta, kad jais išsprendžiami svarbūs socialiniai uždaviniai: reguliuojamos pajamos įvairių socialinių grupių, skurstantys asmenys išlaisvinami nuo mokesčių.

Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo, o kartu ir reikšmė, pasireiškia ir jų funkcijomis. Anot V. Naraškevičiūtės ir A. Lakštutienės (2007), svarbiausios funkcijos išskiriamos mokslinėje literatūroje yra trys:

- *fiskalinė* funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės yra formuojamos šalies mokesčių sistemos dėka;
- *reguliavimo* funkcija realizuojama tada, kai valstybė, per mokesčių sistemą – įvesdama naujus mokesčius, keisdama tarifus ar apmokestinimo taisykles, suteikdama mokesčių lengvatas, sąlygoja resursų pasiskirstymą ekonomikoje, skatina ar stabdo tam tikrą ekonominę veiklą bei daro įtaką makroekonominiams procesams – augimui, infliacijai, užimtumui. Remianti Butautu (2006)

galima papildyti, kad ši funkcija yra ekonomikos stabilizavimo priemonė, kuri ekonomikos augimo metu sukaupia lėšas, kurias išmoka viešajam ir privačiajam sektoriui tada, kai ekonomikos augimo tempai sulėtėja.

- *perskirstomoji* funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad mokesčių mokėtojų lėšos, sukauptos nacionaliniame biudžete, perskirstomos subsidijų, paramos ir kitų pervedimų – transferų forma tarp gyventojų, ūkio subjektų, ekonominės veiklos sferų, regionų.

Apibendrinant galima teigti, jog mokestis tai yra privalomas ir negražintinas mokėjimas valstybei. Mokesčiai vystėsi ir plėtojosi kartu su valstybės vykdomomis funkcijomis, kadangi jie yra pagrindinis valstybės funkcijų įvykdymo šaltinis. Neefektyvus mokesčių surinkimas gali sąlygoti valstybės skolos didėjimą, tai savo ruožtu lems didėjančias išlaidas ir tolesnį mokesčių didinimą. Mokesčių reikšmė taip pat pasireiškia tuo, kad iš esmės jais yra formuojamas šalies biudžetas, kuris yra perskirtomas tarp gyventojų ir ūkio subjektų, mokesčiai taip pat sąlygoja resursų pasiskirstymą, taip sąlygodami ekonomikos stabilizavimą.

## 1.2. Mokesčių turinys ir apmokestinimo principai

Visi mokesčiai yra įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą (žr. 1.2 lentelę).

1.2 lentelė

### Mokesčių turinys

Mokesčio turinio elementas	Apibrėžimas
Mokesčių subjektas (mokėtojas)	Fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti mokesčius ar rinkliavas, numatytas įstatymuose.
Mokesčio objektas	Įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas.
Mokesčio šaltinis	Subjektų pajamos (pelnas, darbo užmokestis, renta, palūkanos, dividendai), iš kurių mokami mokesčiai.
Apmokestinimo vienetas	Mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčio tarifas.
Mokesčio tarifas	Mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą.
Mokesčio bazė	Tai pajamų (pelno) suma, aktyvų vertė, kuriomis remiantis apskaičiuojamas mokestis.
Mokesčių lengvatos	Bet kokios paskatos, kurios sumažina mokesčių našta, taip pat jos yra bendro mokesčių režimo išimtys.
Mokesčių ėmimo būdas	Tiesioginis (iš pajamų) ir netiesioginis (per kainų sistemą).
Mokesčių suma	Nustatoma prie pajamų šaltinio, pagal pajamų deklaraciją, pagal kadastrą.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis: Easson, A., Zolt, E. M. (2002). *Tax Incentives*. World Bank Institute; Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu). *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12. Kaunas: VDU; Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.

Remiantis 1.2 lentelės duomenimis galima teigti, kad kiekvienas mokestis turi atskirus konkrečius to mokesčio mokėtojus, priklausomai nuo mokesčio paskirties. Mokesčio subjektas ne visada sutampa su tikroju mokesčio mokėtoju. Mokesčio objektas tai fizinių ir juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto kitiems asmenims vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių ar paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais, vertybinių popierių finansinių bei kreditinių operacijų rezultatai ir kiti objektai. Atskiras mokestis gali turėti vieną ar kelis apmokestinimo objektus. Kartais mokesčio objektas ir šaltinis gali sutapti (kaip pelnas, asmeninės pajamos). Apmokestinimo vienetu dažniausia yra laikomas mokesčio objekto matavimo vienetas, kuris gali būti šalies piniginis vienetas, aras, hektaras ir pan.

Mokesčio tarifas gali būti nustatytas absoliučiais dydžiais ir procentais. Mokesčio tarifas gali būti proporcinis (visam mokesčio objektui taikomas vienodas procentas), progresinis (tarifas didėja, didėjant mokesčio objektui), retesniu atveju – regresinis (mokesčio tarifas didėja objektui mažėjant) bei regresinis (tvirtai nustatytas maksimalus dydis, kuris mažėjant objektui palaipsniui mažinamas). Anot D. R. Nichols, W. F. Wempe (2010), regresinė mokesčių sistema, kuomet gaunantys mažesnes pajamas moka didesnę mokesčio procentą, dažnu atveju gali būti neteisinga ir netgi neetiška. Mokesčio bazė taip pat gali būti apibrėžiama kaip apmokestinamasis objektas, kuris valstybės teisiniais ir normatyviniais aktais nustatyta tvarka įvertintas konkrečia pinigų suma ir jam yra taikomas numatytas mokesčio dydis – tarifas. Pasak R. Rudzčio (2008), mokesčių lengvatų naikinimas padarytų mokesčių sistemą skaidresnę, paprastesnę ir lengviau administruojamą, be to, taikomos lengvatos veda prie piktnaudžiavimo ir biudžeto pajamų mažėjimo.

Kadangi mokesčių ėmimo būdai yra skirstomi į tiesioginį ir netiesioginį, anot R. Visser (2002), patys mokesčiai yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tačiau pasak N. Kaldor (2003), griežtos ribos tarp šių mokesčių rūšių nėra, todėl mokesčiai dar yra skirstomi į asmeninius ir įvairių sandorių mokesčius.

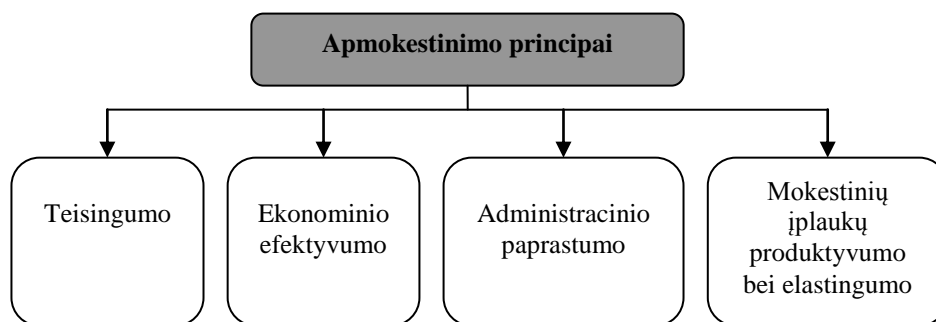
Mokesčių suma gali būti nustatoma trimis metodais:

- prie pajamų šaltinio – pajamų susidarymo ar gavimo vietoje;
- pagal pajamų deklaraciją – mokesčio mokėtojo oficialų pareiškimą apie gautas per ataskaitinį laikotarpį pajamas;
- pagal kadastrą (kadastras yra pagal tam tikrus požymius suklasifikuotas tipinių apmokestinimo objektų sąrašas, kuriame nurodomas vidutinis jų pajamingumas, ir paprastai naudojamas nustatant žemės ir verslo mokesčius).

Pasak V. Ališausko ir P. Žukausko (1999), svarbiausiais iš mokesčio elementų yra laikomi apmokestinimo objektas ir tarifas.

Mokesčių surinkimas valstybėje yra finansinių išteklių turėjimo garantas bei jos funkcijų atlikimo įrankis. Todėl svarbu tinkamai ir efektyviai reguliuoti mokesčių sistemą. Valstybės

mokesčių sistema turėtų būti sudaroma pagal apmokestinimo principus bei apmokestinimui keliamus uždavinius. Apmokestinimo principai turi užtikrinti pagrindinį apmokestinimo uždavinį – gauti valstybei pajamų, reikalingų jos išlaidoms. Tokie autoriai kaip E. Buškevičiūtė (2007), V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2001), J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2007) teigia, kad egzistuoja šie pagrindiniai apmokestinimo principai (žr. 1.2 pav.).



**1.2 pav.** Apmokestinimo principai

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis: Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr.2, tomas VIII. Vilnius: Technika; Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija; Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.

Be šių keturių pagrindinių, 1.2 paveiksle pateiktų apmokestinimo principų, K. Šinkūnienė (2005) išskiria dar ir apmokestinimo solidarumo, paremto bendru veikimu, atsižvelgiant į visus mokesčio elementus, principą.

Pagal *teisingumo* principą, mokesčiai turi būti nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos. Pasak J. Bivainio, I. Skačkauskienės (2007), tai yra pagrindinis apmokestinimo principas, kuris apima du reikalavimus:

1) mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (šiuo būdu sukaupiama lėšų tolesniam paslaugų finansavimui);

2) apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti.

Teisingumo principas išreiškia dvi taisykles: horizontalaus teisingumo bei vertikalaus teisingumo. Horizontalaus teisingumo taisyklė teigia, kad asmenys, gaunantys vienodo lygio pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius. Vertikalaus teisingumo taisyklė nurodo diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis (Murphy, Nagel, 2002). Remiantis šiuo principu galima daryti išvadą, kad turėtų būti taikomi progresyviniai mokesčių tarifai.

*Ekonominio efektyvumo* principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų, skatintų darbingumą (Buškevičiūtė, 2007). Apmokestinimo efektyvumui matuoti siūlomi šie metodai: lyginamoji analizė, regresinė analizė ir duomenų apvaskalinė analizė. Lyginamoji analizė



leidžia įvertinti pažangą, palyginti su ankstesniais metais ar su panašiomis organizacijomis, taip pat įvertinti alternatyvas iškeltiems tikslams pasiekti. Regresinė analizė susieja produktą su išteklių deriniu ir paaiškina reiškinių pokyčius, atsižvelgiant į jo elementų pokyčius. Duomenų apvalkalinė analizė taikoma efektyvumui vertinti uždavinį formuojant kaip tam tikro produkto priklausomybę nuo keleto rūšių išteklių, kai priklausomybės turinys nėra aiškiai apibrėžtas. Ekonominio efektyvumo principas, reikalaujantis, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, apima techninio efektyvumo ir pasiskirstymo efektyvumo kategorijas (Bivainis, Skačkauskienė, 2007). Pasak V. Meidūno ir P. Puzinausko (2001), *mokesčių produktyvumas* – tai pajamų valstybės išlaidoms padengti užtikrinimas.

Šalis turi turėti elastingų pajamų mokesčių sistemą, kurioje nebūtų įvedami nauji mokesčiai ar didinami mokesčių tarifai ir mokesčių pajamos didėtų greičiau nei mokesčių bazė. Elastingumas (automatinis mokesčių pajamų reagavimas į besikeičiančią ekonominę aplinką) yra svarbus siekiant ekonomikos augimo. Savaiminis mokesčių pajamų didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo – proceso, kuris paprastai yra neigiamai vertinamas mokesčių mokėtojų (Vasiliauskaitė, Stankevičius, 2009). Anot V. Ališausko ir P. Žukausko (1999), mokesčių sistema yra elastinga, jei neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant tarifų, mokesčių įplaukų didėjimo greitis yra spartesnis nei nacionalinių pajamų didėjimas, o pasak S. H. Giertz (2010), mokesčių pajamų elastingumas įvertina procentinį mokesčių pajamų pasikeitimą, kuris yra susijęs su 1 procento grynosios mokesčių normos padidėjimu, kur grynoji mokesčių norma yra lygi vienetas minus ribinė mokesčių norma. Kaip teigia V. Ališauskas ir P. Žukauskas, (1999), mokesčių sistema yra elastinga, jei neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant tarifų, mokesčių įplaukų didėjimo greitis yra spartesnis nei nacionalinių pajamų didėjimas, o J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2007) teigia, kad mokesčių sistema yra elastinga, kuomet nesikeičiant mokesčių sistemai:

$$\frac{\text{Pajamos iš mokesčių (\% pokytis)}}{\text{Apmokestinamoji bazė (\% pokytis)}} > 1 \quad (1)$$

Galima teigti, kad elastingumas užtikrina mokesčių sistemos stabilumą ir padeda išvengti dažnų jos pokyčių.

*Administravimo paprastumo* principu siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Nesudėtinga mokesčių sistema naudinga tokiais požiūriais:

- 1) mažėja netyčinis mokesčių vengimas, kurį gali sukelti atskirų mokesčių taisyklių nuostatų nesupratimas;
- 2) mažėja mokesčių mokėtojų sąnaudos, patiriamos vykdant mokesčines prievoles, taip pat mokesčius administruojančių institucijų išlaidų išlaidos.

Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumui įvertinti naudojamas mokesčių administravimo išlaidų bei valstybės pajamų iš mokesčių santykio rodiklis.

Nors sutinkama, kad visi įvardyti apmokestinimo principai yra svarbūs formuojant mokesčių sistemą, tačiau dažnai gali būti sudėtinga šiuos principus tarpusavyje suderinti. Anot K. Kindsfaterienės ir K. Lukaševičiaus (2008), progresiniai mokesčių tarifai pabrėžia teisingumo principo svarbą, tačiau tai gali mažinti efektyvumą, nes pasiekus tam tikrą pajamų augimo ribą, prarandami stimulai plėtoti verslą ir didinti pajamas. Paprastumo principas kartais sunkiai suderinamas su teisingumo ir efektyvumo principais. Kad mokesčių sistema būtų teisinga ir efektyvi, dažnai reikalingos išsamios ir sudėtingos taisyklės (Lukaševičius, 1999).

Pasak G. Smalensko (2007), pagrindiniai mokesčių sistemos principai yra šie:

- 1) tinkamas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių derinimas;
- 2) mokesčių universalizacija, visiems mokesčių mokėtojams kelianti vienodus reikalavimus, taip pat vienodais principais remiantis yra išskaičiuojamas mokesčio dydis, nepriklausomai nuo pajamų šaltinio ar ekonomikos šakos;
- 3) vienas apmokestinimo objektas turi būti pagal įstatymą apmokestinamas tik vieną kartą;
- 4) mokesčių tarifo dydis turi būti nustatytas toks, kad leistų iš apmokestinamo objekto ne tik paimti mokestį, bet ir užtikrinti jo pajamų gavimą;
- 5) tarifų diferenciacija;
- 6) stabilumas;
- 7) mokesčių lengvatų, realiai stimuliuojančių įmonių veiklą, naudojimas;
- 8) mokesčių tikslų išskyrimas.

Pasak S. Cnossen (2002), mokesčių politika taip pat gali būti formuojama remiantis šiais pagrindiniais principais: teisingumo vykdymo (kas turėtų būti apmokestinta), iškraipymo (apmokestinimas neturi trikdyti veiksmingo visos rinkos funkcionavimo) bei vykdymo (mokesčių administravimo sąnaudos turi būti minimalios).

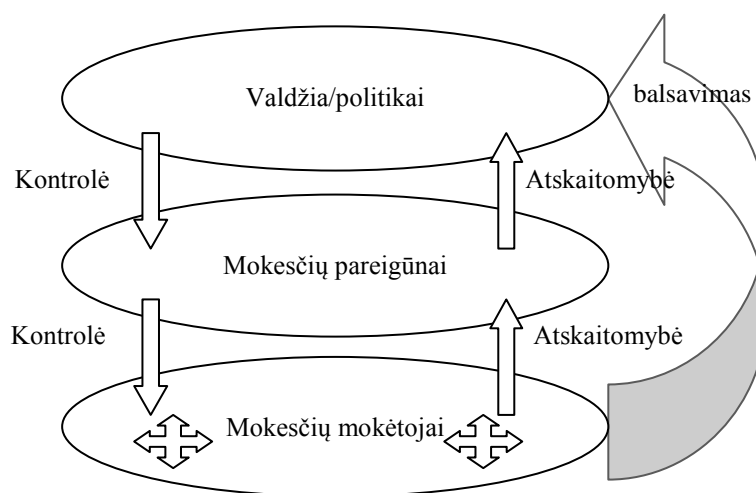
Apibendrinant galima teigti, jog mokesčių turinį sudaro mokesčio subjektas, objektas, mokesčio šaltinis, taikomi tarifai, įvairios lengvatos, mokesčio ėmimo būdai. Formuojant mokesčių sistemą vertėtų atsižvelgti į apmokestinimo principus, kurių pagrindiniai yra teisingumo, efektyvumo, paprastumo, įplaukų elastingumo ir produktyvumo. Galima teigti, kad nesilaikant šių principų, mokesčių sistema nebus efektyvi ir gali duoti priešingus rezultatus, nei tikimasi ir neužtikrinti pakankamų valstybės pajamų. Vis dėlto, apibūdinti apmokestinimo principai gali būti sunkiai suderinami tarpusavyje, todėl labai svarbu žinoti, kokias galimybes teikia atskiri mokesčiai ir kokiam apmokestinimo principui turi būti teikiama pirmenybė.

### 1.3. Mokesčių kultūra

Šalies mokesčių sistema, kaip ir ekonomika, nėra vertinga pati savaime, o tik tiek, kiek ji padeda laiku įgyvendinti politinius, ekonominius, socialinius valstybės tikslus bei žmonių lūkesčius. Nemaža dalis iš šių lūkesčių glūdi šalies efektyvioje mokesčių sistemoje. Mokestinių santykių, kas yra mokesčių kultūros pagrindas, suvokimas ne tik kaip įsipareigojimų, bet ir platesne prasme, yra vertingas jų vystymui įvairiomis sąlygomis.

Pasak B. Nerre (2001), mokesčių kultūra gali būti apibrėžiama kaip visuma formalių ir neformalių institucijų, susijusių su nacionaline mokesčių sistema ir jos praktiniu vykdymu, istoriškai įsitvirtinusių šalies kultūroje, įvertinant priklausomybę ir ryšius, kuriuos lemia nuolatinė jų sąveika. V. Pukelienė ir K. Šinkūnienė (2005) pateikia kiek papildytą mokesčių kultūros sampratą. Pasak autorių, mokesčių kultūra – tai yra nacionalinėje kultūroje susiformavusių mokestinių santykių visuma, apimanti apmokestinimo instrumentarijų, principus, tikslingą nuoseklų švietimą ir apmokestinimo pokyčius, sąlygojamus vidinės bei išorinės aplinkos veiksnių.

Kaip teigia B. Nerre (2002), galima išskirti šiuos mokesčių kultūros dalyvius: mokesčių mokėtojai, politikai, mokesčių pareigūnai, ekspertai, mokslininkai. Autorius pateikia ir supaprastintą mokesčių kultūros modelį (žr. 1.3 pav.).



**1.3 pav.** Supaprastintas mokesčių kultūros modelis

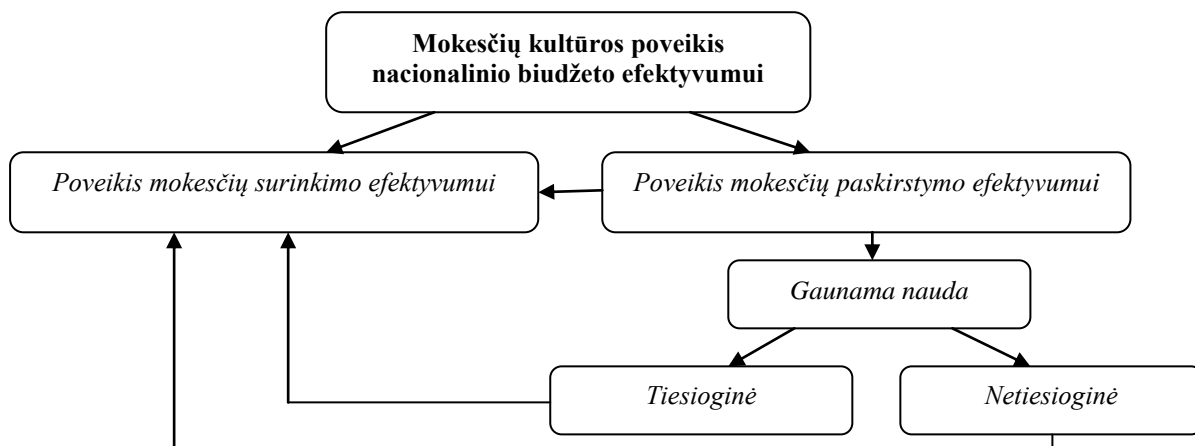
Šaltinis: Nerre, B. (2002). *Modeling tax culture – a first approach*. 95th annual conference on taxation. University of Hamburg.

Supaprastintame mokesčių kultūros modelyje išskiriami politikai, mokesčių pareigūnai bei mokesčių mokėtojai. Anot Nerre (2002), mokslininkai ir ekspertai gali tik keisti šių dalyvių turimos informacijos lygį. Visas mokesčių kultūros procesas gali būti padalintas į šias dalis: pirmiausia, valdžia nustato „žaidimo“ taisykles, kurių turi laikytis visi mokesčių pareigūnai ir mokesčių mokėtojai (pavyzdžiui, išleidžiant mokesčių įstatymus). Antra, mokesčių mokėtojai sąveikauja su

mokesčių pareigūnais. Be to, mokesčių mokėtojai sąveikauja ir vienas su kitu. Galiausiai, mokesčių mokėtojai yra rinkėjai, kurie, rinkdami ateities valdžią, iš dalies gali nulemti tolimesnes mokesčių mokėjimo taisykles.

Anot K. Levišauskaitės ir K. Šinkūnienės (2006), mokesčių kultūra, būdama nacionalinės kultūros dalimi, susijusi su svarbiausiais apmokestinimo klausimais, kurie atsispindi mokesčių instrumentarijume bei pačiuose apmokestinimo principuose. Mokesčių kultūrą, kaip nacionalinės kultūros sudadamąją dalį, veikia bendrieji veiksniai, lemiantys bendrąją kultūrą: istorinę patirtį, šalies išsivystymo lygį, ugdymo bei švietimo sistemą, socialinę padėtį, auklėjimą ir specifinius veiksnius, būdingus tik mokesčių kultūrai, t.y. apmokestinimo principus bei instrumentarijus, mokesčių mokėtojų sąmoningumą, jų gaunamą naudą, apmokestinimo sąlygų pokyčius mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių santykius.

Kaip teigia R. Birger (1998), mokesčių kultūra gali būti suprantama taip: valstybė mokesčių gali surinkti tiek, kiek žmonės sutinka jų sumokėti (Buškevičiūtė, 2007). Mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, todėl bet kokie mokesčių surinkimo sutrikimai gali neigiamai paveikti ir jo paskirstymo galimybes. Anot V. Pukelienės ir K. Šinkūnienės (2006), šiam procesui įtakos turi ir mokesčių kultūra (žr. 1.4 pav.).



**1.4 pav.** Mokesčių kultūros poveikis nacionalinio biudžeto efektyvumui

Šaltinis: Pukelienė, V., Šinkūnienė, K. (2005). Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 33. Kaunas: VDU.

Daugelis socialinių bei kultūrinių, edukologinių ir kitų ir kitų krypčių yra išlaikoma iš biudžeto, todėl mokesčių mokėtojai patiria ir tiesioginę (tiesioginės išmokos, įvairios socialinės pašalpos ir pan.) bei netiesioginę jų naudą jų naudą, kuri dar yra vadinama visuotiniu gerbūviu (gatvių apšvietimas, miestų saugumas ir pan.).

Galima daryti išvadą, kad mokesčių, kaip gaunamos naudos, o ne prievolės suvokimas, gali sąlygoti sąžiningą, teisingą bei pakankamą mokesčių surinkimą. Mokesčių kultūra, pakankamai

naujas ir nevisiškai ištirtas reiškinys, yra vienas iš veiksnių, lemiančių mokesčių surinkimą. Be mokesčių kultūros, surenkamas mokestines pajamas sąlygoja ir daugelis kitų procesų.

#### 1.4. Pajamų iš mokesčių surinkimą sąlygojantys procesai

Pajamų iš mokesčių surinkimą į nacionalinį šalies biudžetą gali lemti daugelis veiksnių, tačiau anot A. Novošinskienės, A. Slavickienės (2010), įplaukos iš mokesčių priklauso tiek nuo tarifo, tiek nuo mokesčio bazės. Dėl šios priežasties, pajamų iš mokesčių surinkimą sąlygojančius veiksnius galima suskirstyti į šias grupes: mokesčių tarifai ir veiksniai, didinantys ar mažinantys konkretaus mokesčio bazę.

Pasak V. Buginskio ir R. Mackevičiaus (2007), A. Slavickienės, J. Savickienės, L. Jurgelaitienės (2008), labiausia gyventojų pajamų mokesčio surinkimą, be mokesčio tarifo, gali sąlygoti vidutinis darbo užmokestis, dirbančiųjų skaičius, nedarbo lygis, kiek mažesnę – minimalus mėnesio atlyginimas ir neapmokestinamosios pajamos. Remiantis Finansų ministerijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto ataskaitų duomenimis, pridėtinės vertės mokesčio surinkimą sąlygoja infliacija, namų ūkių vartojimo išlaidos, pardavimų apimtys šalyje, pelno mokestį – įmonių veiklos intensyvumas. Analizuojant pelno mokestį, E. Mačiulaitytė (2007), A. Budrytė, E. Mačiulaitytė (2005) teigia, kad vienas iš svarbiausių pagrindinių mokesčio elementų yra mokesčio tarifas, o įmonių pelną (nuostolį) prieš apmokestinimą galima laikyti kaip mokesčio bazės artinį. Tyrimo metu ir siekiama įvertinti ryšio stiprumą bei reikšmingumą tarp surenkamų mokesčių pajamų bei konkrečių mokesčių instrumentarijus elementų (mokesčių tarifų bei mokesčio bazę sąlygojančių veiksnių).

Nagrinėjama ryšiui tarp surenkamų mokesčio pajamų bei konkretaus mokesčio instrumentarijus elementų tirti naudojama koreliacinė – regresinė analizė. Koreliacinės analizės uždavinys – pamatuoti ryšius tarp varijuojančių požymių. Koreliacijos koeficientas ( $r$ ) rodo, kiek stiprus ryšys egzistuoja tarp rodiklių (0,1-0,3  $r$  reikšmė rodo silpną, 0,31-0,5 vidutinį, 0,51-0,7 pastebimą, 0,71-0,9 stiprų, 0,91-0,99 labai stiprų ryšį), o reikšmingumo sprendimui priimti naudojama imties statistika  $t$ , kuri apskaičiuojama pagal formulę:

$$t = \left| r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}} \right| \quad (2)$$

Norint nustatyti ar koreliacijos koeficientas reikšmingas apskaičiuotoji  $t$  reikšmė lyginama su  $t$  kritine reikšme (randama iš Stjudento skirstinio lentelės). Jeigu apskaičiuotoji  $t$  reikšmė viršija  $t$  kritinę reikšmę, koreliacijos koeficientas yra reikšmingas.

Regresinėje analizėje tiriama vieno kintamojo priklausomybė nuo vieno ar daugiau kintamųjų (Boguslauskas, 2007). Bendram ryšiui rasti sudaroma daugianarės regresijos lygtis (pasinaudojant *Microsoft Excel* programa, funkcija *Linest*):

$$y_{x_1, x_2, \dots, x_n} = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + \dots + b_n x_n \quad (3)$$

Tiesių advekatumas turimiems duomenims vertinamas lyginant regresijos lygties reikšmių  $\hat{y}_i$  išsibarstymą apie vidurkį  $\bar{y}$ . Norint įvertinti nagrinėjamos kreivės adekvatumą apskaičiuojama regresijos dispersija ( $\sigma_y^2$ ) ir likutinė dispersija ( $\sigma_{lik}^2$ ), o siekiant išsiaiškinti, kiek stipriai gyventojų pajamų mokesčio pajamos priklauso nuo visų kartu analizuojamų veiksnių, apskaičiuojamas bendras koreliacijos koeficientas  $R$  pagal formules:

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{m} \quad (4); \quad \sigma_{lik}^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - y_i)^2}{n-2} \quad (5); \quad R = \sqrt{\frac{\sigma_y^2 - \sigma_{lik}^2}{\sigma_y^2}} \quad (6)$$

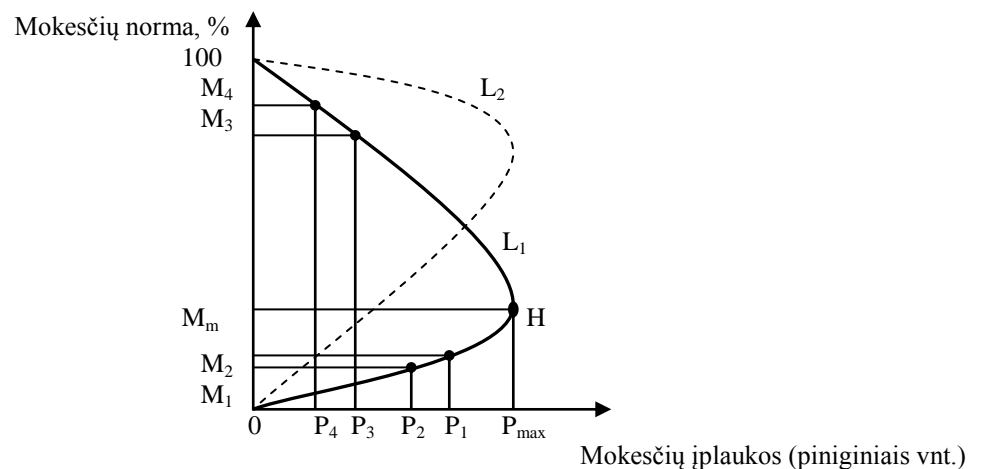
$m$  – veiksnių skaičius;

$n$  – stebėjimų skaičius.

Apskaičiuojamas dispersijų (regresinės ir likutinės) santykis  $F$  turi būti didesnis už Fišerio skirstinio lentelių kritinę reikšmę, tuomet regresijos lygtis bus adekvati realiai padėčiai.

Anot G. Startienės ir K. Trimonio (2009), vienas iš pagrindinių visų mokesčių surinkimo veiksnių yra oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas šalyje. Oficialiai neapskaityta ekonomika egzistuoja visose šalyse ir priklausomai nuo savo dydžio vienaip ar kitaip daro įtaką šalies ekonominiam vystymuisi, socialinei žmonių gerovei bei šalies politikai. Mokesčių našta yra didinama oficialiai apskaitomai ekonomikai, tuo tarpu oficialiai neapskaitytos ekonomikos dalyviai išvengia mokesčių, šiuo būdu skurdindami šalies biudžetą.

Vis dėlto, daugiausia diskusijų mokslinėje literatūroje kyla dėl mokesčių tarifų nustatymo. Optimalią mokesčių normą analizavo Arthur Laffer, o jo garbei pavadinta Lafero kreivė rodo ryšį tarp mokesčių tarifo ir biudžeto pajamų, gaunamų iš mokesčių (žr. 1.5 pav).



**1.5 pav.** Lafero kreivė

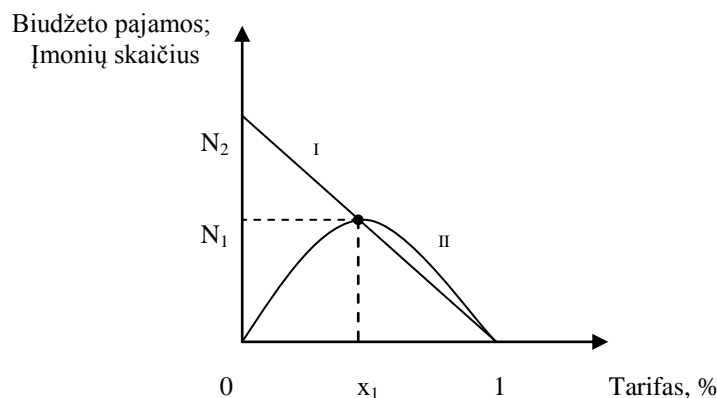
Šaltinis: Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12. Kaunas: VDU.

Biudžeto surenkamos pajamos artėja link nulio, kuomet mokesčio norma artėja arba link nulio, arba link vieneto. Mokesčio normos didinimas iki tam tikros ribos, nors ir lėtėjančiais tempais, bet didina iš mokesčio gaunamas pajamas. Toliau didėjant mokesčio normai, mokesčio bazė mažėja. Egzistuoja toks taškas, kuriame biudžeto pajamos yra maksimalios (Spiegel, Templeman, 2004). Pasak P. B. Sorensen (2004), vis dažniau ekonomistai bando išmatuoti efektyvią mokesčio normą, paremtą mokesčio baze. Jau nuo 1990 m., dauguma Europos Sąjungos šalių nutarė mažinti mokesčių tarifus su tikslu padidinti biudžeto pajamas (Joumard, 2002). Per didelis pajamų mokesčio tarifas taip pat gali sumažinti paskatas dirbti apskritai, o tai sumažintų mokesčio bazę (Saez, 2001). Lafero kreivė gali turėti ir kitą formą ( $L_2$ ), kurioje maksimalias mokesčių įplaukas atitinkančio taško padėtis  $H$  priklauso nuo kiekvienos valstybės vidaus ir išorės ekonominės ir politinės situacijos (Ališauskas, Žukauskas, 1999).

Vis dėlto, kaip teigia J. Masso, J. Merikull, P. Vahter (2011), E. Ramanauskienė (2007), P. Gylis (2006), ES mokesčių reguliavimo pamatas – teisės aktai, skirti netiesioginiams mokesčiams harmonizuoti, todėl tik tiesioginiai mokesčiai yra ES šalių mokesčių sistemų konkurencijos pagrindas. Šios konkurencijos tikslai – pritraukti kuo daugiau užsienio kapitalo, investicijų, taip pat stengtis, kad kvalifikuota darbo jėga dirbtų savo šalyje, o ne važiuotų į tas šalis, kuriose darbo užmokestis apmokestinamas mažesniais tarifais. Konkurencija tiesioginių mokesčių srityje skatina šalis vykdyti radikalias reformas. Todėl viena iš priežasčių, kodėl yra mažinami gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio tarifai yra tarptautinė mokesčių konkurencija, o ne siekis pakeisti surenkamas mokesčių pajamas.

G. Gipiienė ir B. Jefimovas (2000) teigia, jos iš vienos pusės mokesčiai didina valstybės galią, iš kitos – jie ją riboja. Pernelyg dideli mokesčiai ir pernelyg griežtas jų administravimas sumažina galimybę valstybei sparčiau vystytis. Autoriai prieštarauja teiginiui, kad pagrindinis vyriausybės rūpestis yra spręsti biudžeto problemas ir teigia, kad biudžeto problemos yra antrinės. Mokesčių didinimas prilygsta mokėtojų bauginimui, didžiausias dėmesys turėtų būti sutelktas į verslo skatinimą, nes verslas yra vienintelis mokesčių šaltinis.

Mokesčių tarifo dydis, o taip pat ir surenkamos iš mokesčių pajamos, yra susijusios ir su įmonių, veikiančių rinkoje, skaičiumi. Pasak A. Butkevičiaus, J. Rimo ir R. Stačioko (2005), jeigu iš tam tikros gamybos ar teikiamų paslaugų tikimasi didesnės ekonominės naudos ir užsiimantys verslu subjektai yra įsitikinę savo sėkme, tai į nedidelę mokesčio normą verslo atsisakymo atžvilgiu jie smarkiai nereaguos. Nustačius labai didelę apmokestinimo normą, verslininkų skaičius artės link nulio (žr. 1.6 pav).



**1.6 pav.** Linijinė priklausomybė tarp įmonių skaičiaus, mokesčių tarifo ir biudžeto pajamų  
Šaltinis: Butkevičius, A., Rimas, J., Stačiokas, R. (2005). Diversity of evaluation of consequences of tax policy.

*Verslas: teorija ir praktika. VI tomas, Nr. 1.*

Jeigu mokesčio norma būtų lygi nuliui, verslininkų skaičius labai padidėtų (I kreivė), tačiau šalies biudžetas neturėtų jokių įplaukų (tai rodo II kreivė). Mokesčio tarifą pakėlus iki vieneto, nė viena įmonė neplėtotų savo veiklos, todėl biudžeto pajamos taip pat būtų lygios nuliui. Egzistuoja taškas  $N_1 x_1$ , rodantis optimalų mokesčių tarifą, įmonių skaičių bei maksimalias biudžeto pajamas.

Labai svarbu, kaip mokesčių normos didėjimas pasiskirsto tarp mokesčių mokėtojų ir kas galiausiai sumoka padidėjusį mokestį. Plėtojantis rinkos santykiams, faktiškiems mokesčio mokėtojams ir tam tikro mokesčio realiam pasiskirstymui tarp prekių vartotojų (pirkėjų) ir gamintojų (pardavėjų) didžiausią įtaką daro pasiūlos ir paklausos elastingumas (Stačiokas, Valančienė, 2002). Paklausos elastingumas kainai yra lygus:

$$\frac{\text{Kiekis (\% pokytis)}}{\text{Kaina (\% pokytis)}} \quad (7)$$

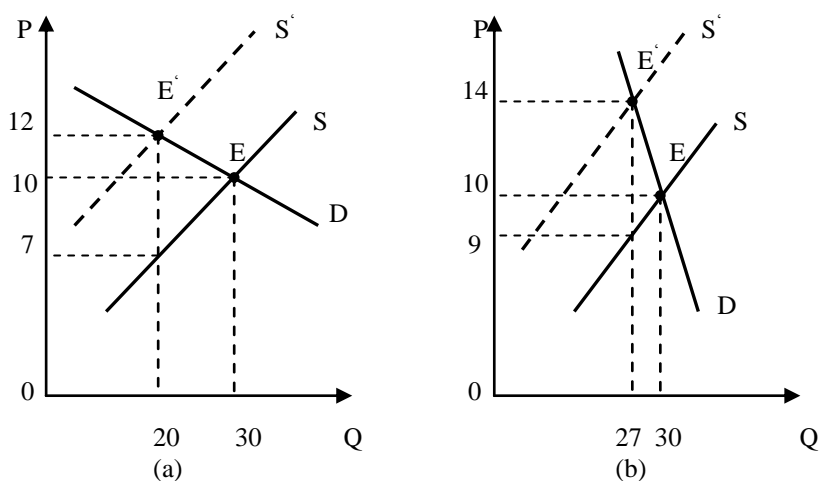
Jei prekės paklausos elastingumas modulis didesnis už 1, paklausa yra elastinga, jei mažesnis už 1 – neelastinga, jeigu lygus 1 – paklausa vienetinio elastingumo. Kai paklausos kreivė elastinga, tai pareikalautas kiekis yra labai jautrus kainai: kainą padidinus 1 procentu, pareikalautas kiekis sumažėtų daugiau nei 1 procentu (Varian, 2004).

Anot R. Stačioko ir L. Valančienės (2002), kai prekių ar paslaugų paklausa pastovi (neelastinga), visą atitinkamo mokesčio dalį sumoka vartotojas. Kadangi prekių nuolat trūksta, vartotojai ir toliau perka daugiau nepriklausomai nuo kainų didėjimo. Didėjant prekės kainai, prekių perkamas kiekis mažėja, o jų siūlomas kiekis didėja, ir atvirkščiai. Perkamo kiekio ir siūlomo kiekio pokyčiams įvertinti ir yra vartojama elastingumo sąvoka. Prekių siūlomo kiekio ir perkamo kiekio elastingumo koeficientai, juos skaičiuojant kaip perkamo arba siūlomo prekių kiekio procentinio kitimo bei procentinio kainos kitimo santykį, yra skirtingo ženklo. Pasiūlos dėsnis reiškia tiesioginę kainų ir siūlomo kiekio priklausomybę, todėl prekių siūlomo kiekio elastingumo koeficientas yra teigiamas. Priešingai, paklausos dėsnis reiškia atvirkščią kainų ir perkamo kiekio priklausomybę,



todėl prekių perkamo kiekio elastingumo koeficientas yra neigiamas. Tiek paklausos, tiek pasiūlos elastingumas gali varijuoti nuo 0 iki begalybės (Butkevičius, Rimas, Stačiokas, 2005).

Šis reiškinys yra labai svarbus mokesčių sistemoje, kadangi apmokestinimo sritis būtent ir priklauso nuo santykinio paklausos ir pasiūlos elastingumo. Tie rinkos dalyviai, kurių paklausos arba pasiūlos elastingumas yra žemesnis, neša didesnę mokesčių naštą. Jei pasiūla yra mažiau elastinga nei paklausa, tai didžioji mokesčių dalis tenka pardavėjams. Jei paklausa yra mažiau elastinga negu pasiūla, tai didžioji mokesčių dalis tenka pirkeėjams. Be to, mokesčių pajamos taip pat priklauso nuo paklausos ir pasiūlos elastingumo. Jei abiejų elastingumas yra didelis, tai dėl nustatyto mokesčio gerokai sumažės pardavimo apimtys. Kartu sumažės ir pajamos. Kuo mažesnis paklausos ir pasiūlos elastingumas, tuo mažiau sumažės pardavimo apimtys ir padidės pajamos, gautos renkant mokesčius. Būtent dėl šios priežasties apmokestinamos atskirus produktus, vyriausybės pasirenka tokius, kurių paklausos elastingumas yra mažas (dažnai taikoma akcizinėms prekėms) (Wonnacott, Wonnacott, 1998). Šį reiškinį iliustruoja tolimesni paveikslai. Kuomet prekių perkamo kiekio koeficientas yra neelastingas, apmokestintų parduotų prekių kiekis mažėja mažesniu tempu, o kaina labiau padidėja nei šiam koeficientui esant elastingam (žr. 1.7 pav.).



**1.7 pav.** Mokesčio poveikio priklausomybė nuo paklausos elastingumo koeficiento

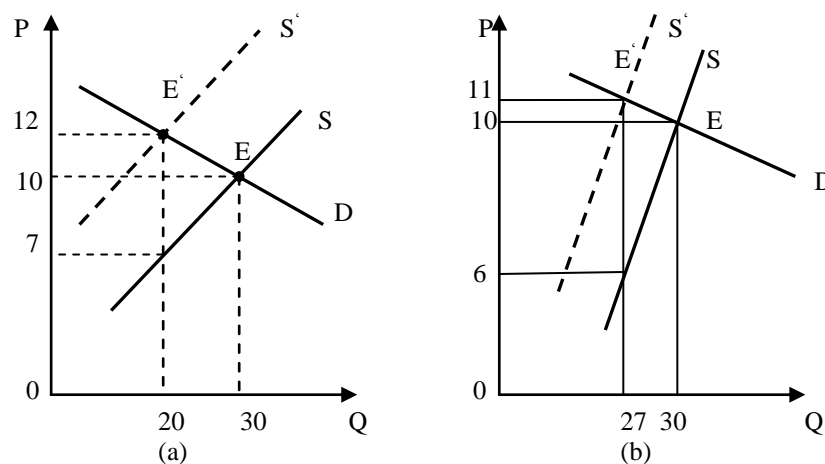
Šaltinis: Stačiokas, R., Valančienė, L. (2002). Mokesčių į Valstybės ir savivaldybės biudžetus optimizavimo prielaidos.

*Inžinerinė ekonomika*. Nr. 4 (30).

Mokesčiai renkami apmokestinant kiekvieną parduotos prekės vienetą. Jeigu prekės paklausos koeficientas yra elastingas ir prekė yra apmokestinama 5 Lt mokesčiu, 7 pav. a dalyje šis pasikeitimas pavaizduotas pasiūlos kreivės poslinkiu į  $S'$  ir pusiausvyros taško persikėlimu į  $E'$ . Valstybė gauna 5 Lt už kiekvieną parduotą prekę, tačiau vartotojui kaina padidėja tik 2 Lt, o 3 Lt moka pardavėjas, be to, sumažėja pardavėjo parduodamas prekės kiekis. Jeigu paklausos elastingumo koeficientas neelastingas, mokesčių našta labiau užgula vartotoją. 7 pav. b dalyje

matyti, kad 4 Lt dydžio mokesčio našta tenka vartotojui, o pardavėjui – tik 1 Lt, o parduotų prekių kiekis sumažėja mažesniu tempu.

Apmokestindama prekių pardavimą, valstybė turi atsižvelgti ir į pasiūlos elastingumo koeficientą (žr. 8 pav.).



**1.8 pav.** Mokesčio poveikio priklausomybė nuo pasiūlos elastingumo koeficiento

Šaltinis: Stačiokas, R., Valančienė, L. (2002). Mokesčių į Valstybės ir savivaldybės biudžetus optimizavimo prielaidos.

*Inžinerinė ekonomika*. Nr. 4 (30).

Kaip matyti iš 1.8 pav., kai pasiūla santykinai elastinga (a dalis), 2 Lt moka pirkėjas, o 3 Lt moka pardavėjas. Kai pasiūla neelastinga (b dalis), kainos ir prekių apimtys kitimas yra gerokai mažesnis, tačiau pardavėjo mokesčio našta didėja labiau (pardavėjas į biudžetą sumoka 4 iš 5 Lt).

Anot D. Štreimikienės ir A. Mikalauskiene (2006), valstybės tikslas turėtų būti mažinti mokesčių įplauką ir BVP santykį, o aukštas rodiklis byloja apie tai, kad paprastai toje šalyje yra skiriama daugiau lėšų socialinei sferai. Pripažįstama, kad esant per dideliems mokesčiams, slopinama verslininkų iniciatyva, mokesčiai slepiami, plėtojasi šešėlinės ekonomikos veikla. Optimalus mokesčių sumažinimas paskatintų geresnį darbo išteklių panaudojimą valstybės ūkio sistemoje (Ališauskas, Žukauskas, 1999).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčio tarifo didėjimas tik iki tam tikros ribos didina biudžeto pajamas. Pernelyg padidinus apmokestinimo ribą, biudžeto pajamos galiausiai ima mažėti dėl didėjančios neapskaitytosios ekonomikos masto. Didėjanti mokesčių našta šalyje skirtingai pasiskirsto tarp gamintojų ir pirkėjų. Šį pasiskirstymą lemia paklausos ir pasiūlos elastingumo koeficientas. Jeigu paklausa neelastinga, tuomet pirkėjai sumoka didesnę dalį mokesčio, tuo tarpu jei prekės pasiūla yra neelastinga, didesnė mokesčio našta tenka prekės pardavėjams. Valstybei, tikintis gauti kuo daugiau pajamų į biudžetą, reikia apmokestinti mažesnę paklausos ir pasiūlos elastingumo koeficientą turinčias prekes, nes kuo jie mažesni, tuo mažiau sumažės parduodamas prekės kiekis, o tai sąlygos didėjančias surenkamo mokesčio pajamas į biudžetą.

Išanalizavus mokesčių sistemos teorinius aspektus galima teigti, kad mokesčių sistema yra visų šalyje renkamų mokesčių ir jų nustatymo principų visuma. Mokestis yra apibrėžiamas kaip privalomas, negrąžintinas, įgyvendinamas pagal tam tikrą instrumentarijų mokėjimas valstybei, turintis fiskalinę, socialinę ir ekonominę reikšmę. Mokesčių sistema, veikianti be sutrikimų, užtikrina sklandų valstybės funkcijų vykdymą. Mokesčių reikšmė pasireiškia ir per jų fiskalinę, reguliavimo ir perskirstomąją funkcijas. Mokesčių turinį sudaro įvairūs elementai, kurių kitimas gali daryti didelę įtaką surenkamoms biudžeto pajamoms. Mokesčių surinkimas valstybėje yra finansinių išteklių turėjimo garantas, todėl valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma taip kad, mokesčius mokėtų tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis funkcijomis, be to, turi būti atsižvelgiama į mokėtojo gebėjimą mokėti; mokesčiai turi netrukdyti siekti ekonominių tikslų, skatinti darbingumą; mokesčių sistema turi užtikrinti didėjančias biudžeto įplaukas (išlaikant ją kuo stabilesnę) bei būti kuo paprasčiau administruojama. Labai svarbu yra mokesčių tarifo dydis, kadangi tarifo didinimas tik iki tam tikros ribos didina biudžeto pajamas, o per didelis mokesčio tarifas skatina vengimą mokėti mokesčius. Daugelio autorių teigimu, šalis turi turėti tokią mokesčių sistemą, kurioje mokesčių pajamos būtų elastingos mokesčių bazės kitimui, nes tai leidžia išvengti naujų mokesčių įvedimo ar mokesčių tarifų didinimo siekiant padidinti mokestines pajamas. Didėjančios mokesčių naštos pasiskirstymą lemia paklausos ir pasiūlos elastingumo koeficientas. Tie rinkos dalyviai, kurių paklausos arba pasiūlos elastingumas yra žemesnis, neša didesnę mokesčių našą. Valstybei, tikintis gauti kuo daugiau pajamų į biudžetą, reikia apmokestinti mažesni paklausos ir pasiūlos elastingumo koeficientą turinčias prekes, nes kuo jie mažesni, tuo mažiau sumažės parduodamas prekės kiekis, o tai sąlygos didėjančias surenkamo mokesčio pajamas į biudžetą.

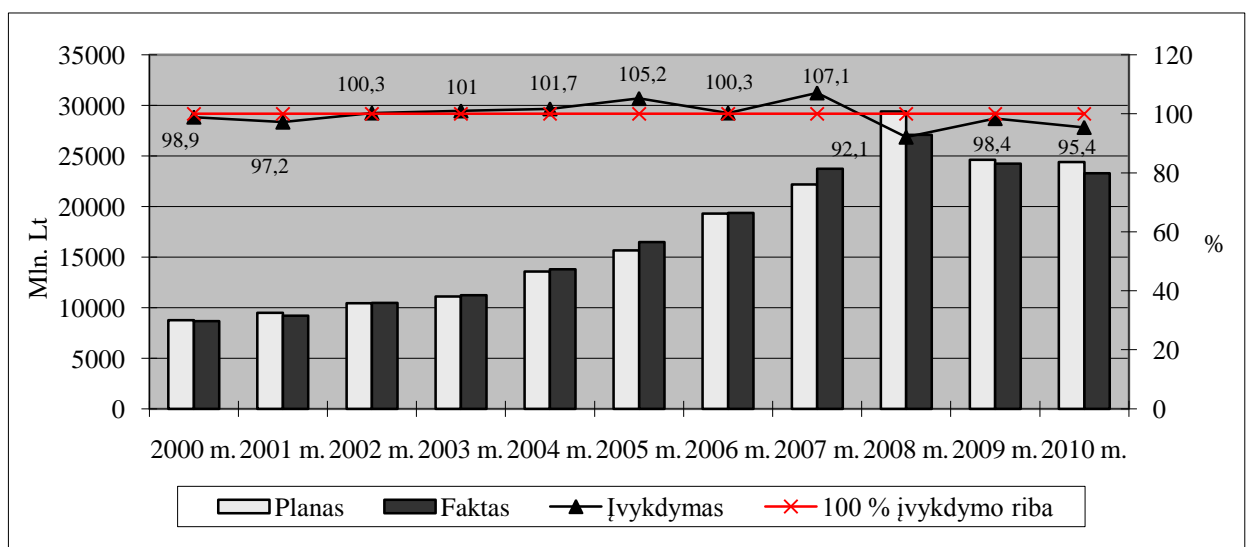
## 2. MOKESČIŲ SISTEMOS LIETUVOJE KITIMO ĮTAKOS BIUDŽETO PAJAMOMS ĮVERTINIMAS 2000-2010 M.

Visos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sukaupiamos lėšos sudaro nacionalinio biudžeto pajamas (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2000). Lietuvos mokesčių sistemoje išskiriami valstybei skirti (mokami į valstybės biudžetą, privalomąjį sveikatos draudimo fondo biudžetą ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą) bei vietiniai (mokami į savivaldybių biudžetus) mokesčiai. Gyventojų pajamų mokestis priskiriamas tiek vietiniams (savivaldybių), tiek valstybės mokesčiams, o pridėtinės vertės, pelno mokesčiai bei akcizai yra mokami į valstybės biudžetą. Kiekvienas iš darbe analizuojamų mokesčių pasižymi savitais mokesčio elementais.

Kadangi mokesčiai yra valstybės funkcijų vykdymo pagrindas, labai svarbu yra mokesčių savalaikis, stabilus ir pakankamas surinkimas. Nepakankamas valstybės funkcijų finansavimas gali mažinti valstybinio sektoriaus našumą, trikdyti įvairios valstybinės veiklos vykdymą. Todėl tikslinga išanalizuoti, kaip kito Lietuvos mokesčių sistema ir kokios esminės priežastys lėmė mokesčių pajamų į nacionalinį biudžetą surinkimą.

### 2.1. Nacionalinio biudžeto dinamika ir struktūra 2000-2010 m.

Siekiant išsiaiškinti, kokią įtaką nacionalinio biudžeto pajamų kitimui daro mokesčių sistemos pasikeitimas, pirmiausia tikslinga išanalizuoti visų biudžeto pajamų struktūrą bei tendencijas. 2.1 paveikslas atspindi, kaip kito surenkamos nacionalinio biudžeto pajamos nuo 2000 m. iki 2010 m.



**2.1 pav.** Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimas 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 2.1 paveikslo, nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo planas buvo viršytas 2002-2007 m. Visu šiuo laikotarpiu, išskyrus 2005 m. ir 2007 m. pajamų surinkimo planas buvo viršytas nežymiai, t.y. nuo 0,3 iki 1,7 proc. 2005 m. ir 2007 m. nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo planas viršytas žymiau – atitinkamai 5,2 ir 7,1 proc. 2000-2001 m. ir 2008-2010 m. laikotarpiu biudžeto pajamų surinkimo planas nebuvo įvykdytas. Ypač isiskiria 2008 m., kuomet lyginant su praėjusiais metais, buvo tikimasi surinkti 23,88 proc. daugiau pajamų, tačiau faktiškai šios pajamos padidėjo tik 14,09 proc. Tai sąlygojo, kad 2008 m. nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo planas buvo įvykdytas tik 92,1 proc. Likusiais metais planas buvo nevykdomas ne taip žymiai, t.y. 95,4-98,9 proc. Vidutiniškai analizuojamu laikotarpiu nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo planas buvo vykdomas 99,78 proc. Tyrimo aktualumą pabrėžia tai, kad pastaraisiais metais biudžeto surinkimo planas buvo nevykdomas.

Kaip matyti iš 2.1 paveikslo, iki 2008 m. surenkamos nacionalinio biudžeto pajamos turėjo tendenciją didėti. Nuo bazinių, 2000 m., iki 2010 m. surinktos nacionalinio biudžeto pajamos padidėjo 14613,88 mln. Lt arba maždaug 2,7 karto (žr. 2.1 lentelę).

2.1 lentelė

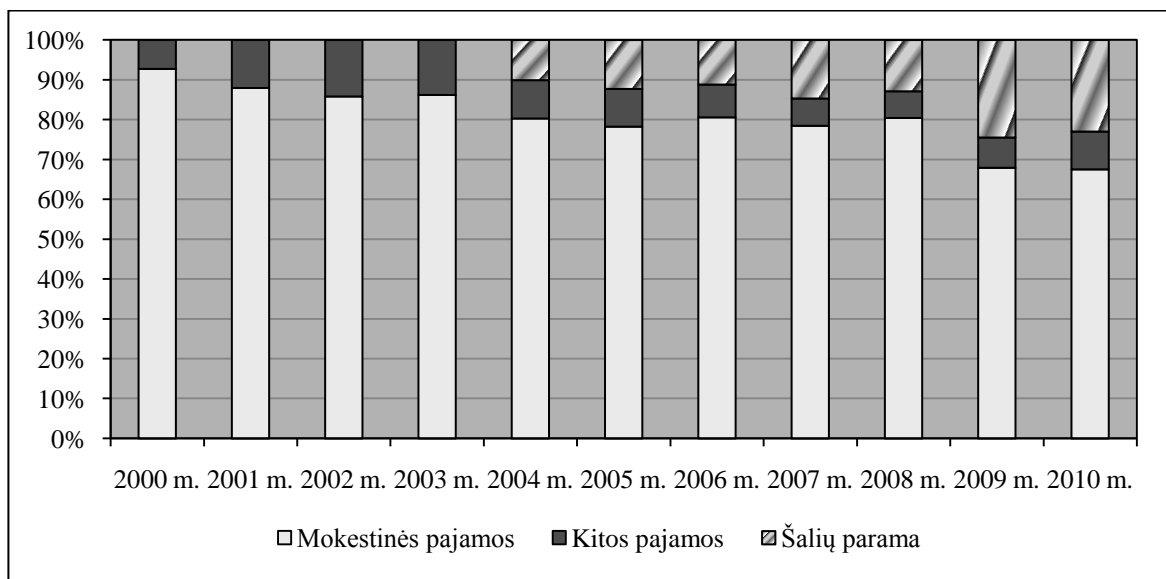
**Nacionalinio biudžeto pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai**

Metai	Biudžeto pajamos, mln. Lt	Bazinis pokytis, mln. Lt	Bazinis pokytis, %	Grandininis pokytis, mln. Lt	Grandininis pokytis, %
2000	8663,66	-	-	-	-
2001	9211,89	548,23	6,33	548,23	6,33
2002	10474,01	1810,35	20,9	1262,12	13,70
2003	11214,32	2550,66	29,44	740,31	7,07
2004	13804,54	5140,88	59,34	2590,22	23,10
2005	16480,24	7816,58	90,22	2675,70	19,38
2006	19362,39	10698,73	123,49	2882,15	17,49
2007	23738,50	15074,84	174,0	4376,11	22,60
2008	27082,64	18418,98	212,60	3344,14	14,09
2009	24231,20	15567,54	179,69	-2851,44	-10,53
2010	23277,54	14613,88	168,68	-953,66	-3,94

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis ir atliktais skaičiavimais

2000-2003 m. laikotarpiu surenkamos biudžeto pajamos didėjo nežymiai, t.y. ne daugiau nei 13,7 proc. kasmet. 2004-2007 m. pastebimas ženklesnis biudžeto pajamų didėjimas, vidutiniškai 20,6 proc. kiekvienais metais. 2008 m. surinkta daugiausia pajamų analizuojamu laikotarpiu, t.y. 27082,6 mln. Lt (arba 3,13 karto daugiau nei baziniais metais). Kaip matyti iš 2.1 lentelės, labiausia išsiskiria 2009 m., kuomet surenkamos nacionalinio biudžeto pajamos mažėjo net 2851,44 mln. Lt arba 10,53 proc. palyginus su 2008 m., o 2010 m. šios pajamos sumažėjo dar 3,94 proc. per metus. Vis dėlto, visais analizuojamais metais buvo surinkta daugiau pajamų nei baziniais 2000 metais. Analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu vidutiniškai surinkta 17049,18 mln. Lt nacionalinio

biudžeto pajamų. Pagrindinės nacionalinio biudžeto pajamos yra surenkamos mokesčių pavidalu (žr. 2.2 pav.).



**2.2 pav.** Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Remiantis 2.2 pav. duomenimis galima teigti, kad vidutiniškai 2000-2010 m. laikotarpiu mokestinės nacionalinio biudžeto pajamos sudarė 80,58 proc. 2000 m. mokesčių pajamos nacionaliniame biudžete sudarė net 92,76 proc., o nuo 2001 m. ši dalis kiek sumažėjo. 2004-2008 m. laikotarpiu iš mokesčių buvo surinkta maždaug 80 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų ir jų lyginamasis svoris beveik nekito. 2009 m., kuomet ES ir kitų šalių finansinė parama, lyginant su 2008 m., didėjo net 70,25 proc., o surenkamos mokestinės pajamos mažėjo 24,44 proc., mokesčių dalis nacionaliniame biudžete sumažėjo iki 67,94 proc. (ir 2010 m. beveik nekito – sudarė 67,54 proc.). Kitų gaunamų pajamų (palūkanų už paskolas, depozitus, dividendų, pajamų už patalpų nuomą ir kitų pajamų) dalis nacionaliniame biudžete analizuojamu laikotarpiu sudarė nežymią dalį (7,24-14,16 proc.).

Galima daryti išvadą, kad mokestinių pajamų lyginamojo svorio nacionaliniame biudžete mažėjimą labiausia lėmė Europos Sąjungos bei kitų šalių finansinės paramos gavimas (2004-2010 m. laikotarpiu mokesčių lyginamasis svoris nacionaliniame biudžete sudarė ne daugiau nei 80,6 proc. – mažiau nei 2000-2003 m.) bei 2009-2010 m. mokestinių pajamų mažėjimas.

## 2.2. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų surinkimo įvertinimas

Galima teigti, kad mokesčiai yra svarbiausias biudžeto formavimo instrumentas, todėl labai svarbu įvertinti, kaip besikeičianti Lietuvos mokesčių sistema lemia mokesčių surinkimo lygį. Dėl šios priežasties analizuojama, kaip keitėsi Lietuvos mokesčių sistemoje taikomų mokesčių rūšys,

išskiriami pagrindiniai mokesčiai, kurių surinkimas daro didžiausią reikšmę visoms mokestinėms nacionalinio biudžeto pajamoms.

### 2.2.1. Mokesčių rūšys Lietuvoje ir jų dalis mokestinėse pajamose

Analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistema buvo nuolat keičiama ir kritikuojama. Lietuvos mokesčių sistemą galima pavadinti vis dar besiformuojančia, siekiant optimizuoti surenkamas biudžeto pajamas bei mokesčių mokėtojų gerovę. Mokesčių sistemos nestabilumą pagrindžia faktas, jog vien LR mokesčių administravimo įstatymo įvairūs straipsniai analizuojamu laikotarpiu buvo keičiami daugiau nei 40 kartų. 2.2 lentelė rodo, kaip kito Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių rūšys 2000-2010 m.

2.2 lentelė

#### Mokesčiai, taikyti Lietuvos mokesčių sistemoje 2000-2010 m.

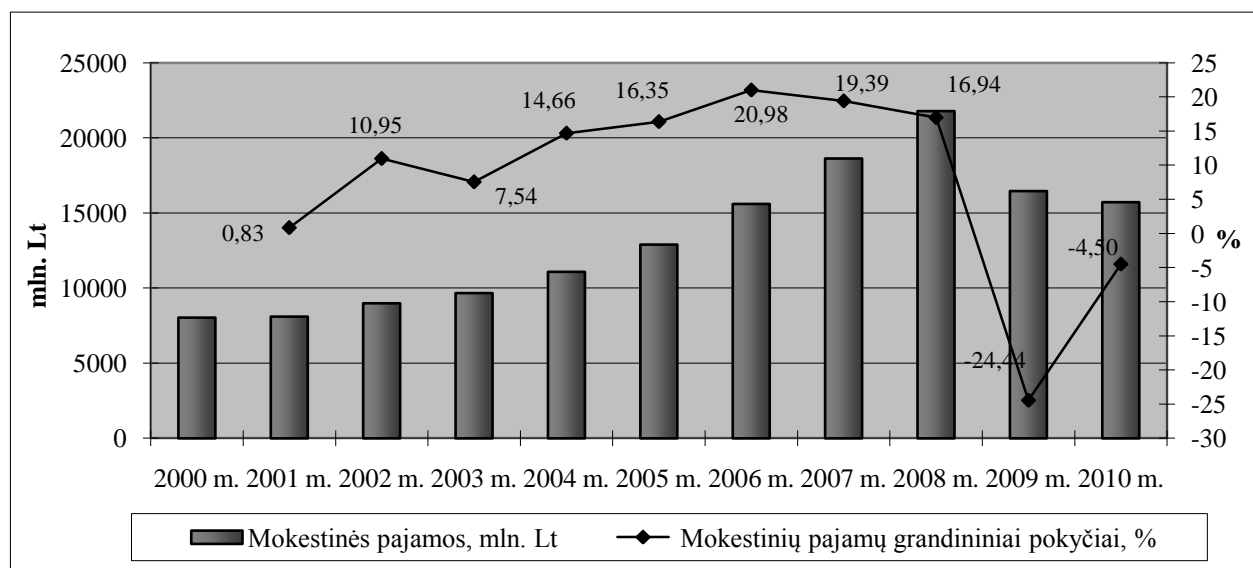
	<b>Mokestis</b>	<b>Mokesčio taikymo laikas</b>
1.	Pridėtinės vertės mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į garantinį fondą, muitai, gyventojų pajamų mokestis (iki 2003-01-01 – fizinių asmenų pajamų mokestis), akcizai (iki 2007-11-07 – akcizas), pelno mokestis (iki 2002-07-01 – juridinių asmenų pelno mokestis), nekilnojamojo turto mokestis (iki 2006-01-01 – įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis), paveldimo turto mokestis (iki 2003-01-01 – paveldimo ar dovanojamo turto mokestis)	Visu analizuojamu laikotarpiu
7.	Nuompinigiai (užmokestis) už valstybinės žemės ir valstybinio vandens fondo vandens telkinių nuomą (iki 2000-12-20 valstybinės žemės ir valstybinio vandens fondo vandens telkinių nuomos mokestis)	Iki 2003-01-01
8.	Prekyviečių mokestis	Iki 2004-01-01
9.	Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą (iki 2002-07-02 – atskaitymai nuo realizavimo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių fondo įstatymą)	Iki 2005-07-01
10.	Valstybės rinkliava	Nuo 2000-12-20
11.	Loterijų ir azartinių lošimų mokestis (iki 2004-01-01 – azartinių lošimų mokestis)	Nuo 2001-07-01
12.	Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	Nuo 2001-07-01
13.	Valstybinio socialinio draudimo įmokos	Nuo 2004-01-01
14.	Prekių apyvartos mokestis	2002-07-01 – 2004-05-01
15.	Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	Nuo 2002-11-22
16.	Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	Nuo 2005-01-01
17.	Socialinis mokestis	Nuo 2006-01-01
18.	Cukraus mokestis	2002-07-01 – 2004-05-01
19.	Gamybos mokestis cukraus sektoriuje (iki 2007-04-12 – kvotinio cukraus gamybos mokestis)	Nuo 2004-05-01
20.	Papildomas cukraus gamybos mokestis	2004-05-01 – 2007-04-26
21.	Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje (iki 2007-04-12 – baltojo cukraus virškvočio mokestis)	Nuo 2003-01-01
22.	Cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinasis mokestis	2006-10-19 – 2007-11-22
23.	Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis	Nuo 2006-10-19

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR mokesčių administravimo įstatymu ir jo pakeitimais

Įvardijus 2000-2010 m. Lietuvoje taikytas mokesčių rūšis galima teigti, kad šiuo laikotarpiu egzistavo daugiau nei 30 skirtingų mokesčių rūšių. Maždaug pusė iš 2.2 lentelėje įvardytų mokesčių buvo taikomi visu analizuojamu laikotarpiu (lentelėje pažymėti 1 eil. nr.), kito tik kai kurių iš šių mokesčių pavadinimai. Analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu Lietuvoje įvesta 14 naujų ir panaikinti 7 mokesčiai, todėl galima daryti išvadą, kad Lietuvos mokesčių sistemoje taikomų mokesčių rūšių vis daugėja. 2002-2003 m. laikotarpiu, gyventojų pajamų mokestis pakeitė iki to laiko galiojusį laikinąjį fizinių asmenų pajamų mokestį, o pelno mokestis – juridinių asmenų pelno mokestį. Tuo pačiu laikotarpiu (2003 m. pradžioje) paveldimo ar dovanojamo turto mokestis neteko galios, o vietoj šio mokesčio liko paveldimo turto mokestis. Įsigaliojus paveldimo turto įstatymui ir netekus galios paveldimo ar dovanojamo turto įstatymui, dovanojamo turto apmokestinimas pradėtas reglamentuoti tik pagal gyventojų pajamų mokesčio įstatymą. 1994 m. priimtas LR įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas nustatė, kad nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinami tik juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantys pastatai, statiniai, kitos patalpos. Tačiau jau 1997–2000 m. LR Vyriausybės veiklos programoje buvo įtvirtintas siekis išlyginti visų ūkio subjektų apmokestinimo sąlygas, taip pat plėsti apmokestinimo bazę. Šios programos įgyvendinimo priemonėse buvo numatyta priimti LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą, kuris reglamentuotų ir gyventojų turimo nekilnojamojo turto apmokestinimą. Įsipareigojimas praplėsti nekilnojamojo turto mokesčio bazę buvo įtvirtintas 2005 m. birželio 7 d. priimtame LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme, kuris įsigaliojo nuo 2006 m. sausio 1 d. Įstatymas pakeistas dėl to, kad pagal naująsias nuostatas nekilnojamojo turto mokestį turi mokėti fiziniai ir juridiniai asmenys. Nuo 2004-01-01 panaikintas prekyviečių mokestis siekiant smulkiesiems prekeiviams palengvinti mokesčių našta ir sudaryti palanknesnes sąlygas verslui. Be to, nuo 2004-05-01 panaikintas prekių apyvartos mokestis. Prekių apyvartos mokesčiu buvo apmokestinamos etilo alkoholio turinčios prekės, lengvieji automobiliai, kurių apmokestinamoji vertė buvo didesnė kaip 100 tūkst. litų, ir erotinio bei smurtinio pobūdžio leidiniai. Priimdama sprendimą atsisakyti šio mokesčio, Finansų ministerija siekė išvengti dvigubo kai kurių prekių apmokestinimo. Dar viena priežastis, kodėl atsisakyta šio mokesčio yra tai, kad iš šio mokesčio surinktos pajamos nepadengė administravimo išlaidų, be to, Europos Sąjungos direktyvos draudžia šalims narėms taikyti kitus apyvartos mokesčius, išskyrus PVM, o ir mokesčius, tokius kaip akcizai ir visus kitus leidžia taikyti su sąlyga, kad jie nesukurs sienos kirtimo barjerų. Kaip matyti 2.2 lentelėje, nemaža dalis pakeitimų padaryta cukraus mokesčių apmokestinime. Iki įstojimo į Europos Sąjungą, taikytas bendras cukraus mokestis ir pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje, o po įstojimo įvestas gamybos mokestis cukraus sektoriuje ir papildomas cukraus gamybos mokestis, kiek vėliau - cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinasis mokestis ir papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.



Išanalizavus 2000-2010 m. Lietuvos mokesčių sistemoje taikomas mokesčių rūšis, tikslinga įvertinti mokestinių pajamų dinamiką ir struktūrą. 2.3 paveikslas rodo, kaip kito visos į nacionalinį biudžetą surenkamos mokesčių pajamos analizuojamu laikotarpiu.

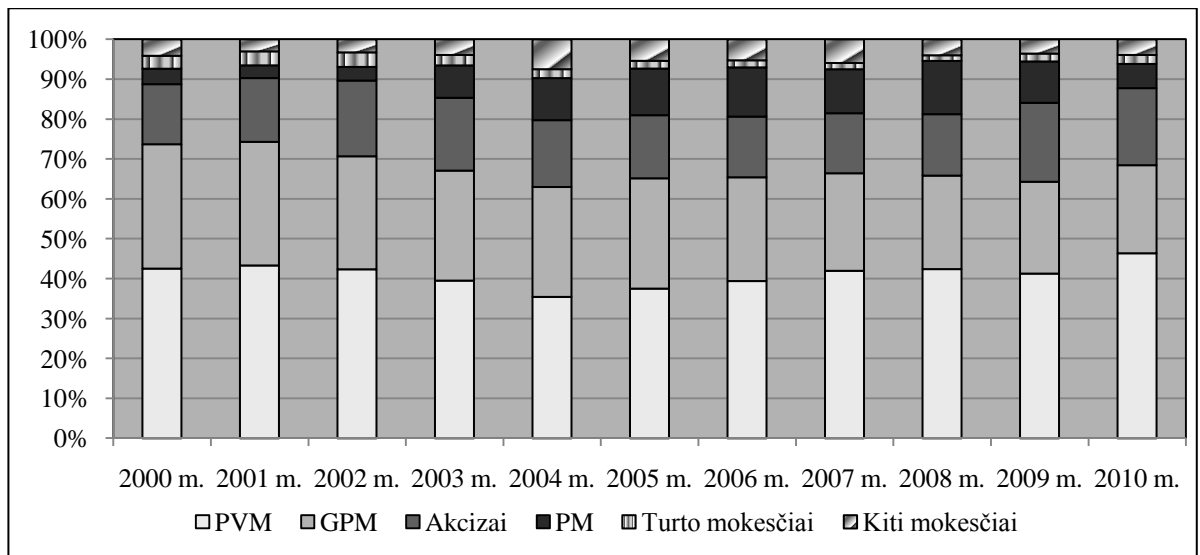


**2.3 pav.** Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinamika 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis ir atliktais skaičiavimais

Iki 2008 m. į nacionalinį biudžetą surenkamos mokestinės pajamos kasmet didėjo. Kaip rodo 2.3 paveikslo linijinė dalis, iki 2003 m. šis didėjimas nebuvo žymus (nesiekė 15 proc. kasmet). Nuo 2004 m. pastebimas spartesnis mokestinių pajamų didėjimas (labiausia mokestinės nacionalinio biudžeto pajamos padidėjo 2006 m. – net 20,98 proc. per metus). 2007-2008 m. analizuojamas rodiklis didėjo lėtesniu tempu (atitinkamai 19,39 ir 16,94 proc. kasmet). Ryškiausias mokestinių pajamų kitimas pastebimas 2009 m., kuomet jos sumažėjo net 24,44 proc. 2010 m. mokestinės pajamos sumažėjo dar 4,5 proc. per metus ir nukrito į maždaug 2006 m. lygį.

2.4 paveiksle pateikta mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų struktūra. Pagal atskirų surenkamų mokesčių dydį išskirti tokie mokesčiai ir mokesčių grupės: pridėtinės vertės mokestis (PVM), gyventojų pajamų mokestis (GPM), akcizai, pelno mokestis (PM), turto mokesčiai (juos sudaro nekilnojamojo turto mokestis, žemės ir paveldimo turto mokesčiai) bei kiti mokesčiai (visi kiti 2.2 darbo lentelėje įvardyti Lietuvos mokesčių sistemos mokesčiai sujungti į kitų mokesčių grupę dėl kiekvieno iš šių mokesčių mažo lyginamojo svorio nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose).



**2.4 pav.** Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Analizuojant 2.4 paveikslą duomenis galima teigti, kad visu analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu didžiąją dalį mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų sudarė PVM, GPM, akcizų ir pelno mokesčiai (daugiau nei 90 proc. visų mokestinių pajamų), todėl galima daryti išvadą, kad valstybės pajamos daugiausia yra surenkamos iš keturių pagrindinių mokesčių. Didžiausią lyginamąjį svorį pajamų analizuojamu laikotarpiu sudarė PVM pajamos (svyravo apie 40 proc. mokestinių pajamų ribose). 2010 m. vienintelio PVM surenkamų pajamų dalis padidėjo (5,09 proc. punkto), kadangi šiais metais mokesčio surenkamos pajamos didėjo 7,28 proc. per metus. Kiek mažesnę dalį mokestinių pajamų sudarė GPM pajamos. 2000 m. GPM lyginamasis svoris mokestinėse pajamose sudarė 31,18 proc., tačiau vėlesniu laikotarpiu šis svoris kasmet mažėjo (iki 22,08 proc. 2010 m.). Akcizų lyginamasis svoris mokestinėse pajamose analizuojamu laikotarpiu kito nedaug (svyravo 15,05-19,79 proc. ribose). Priešingai nei GPM, akcizų pajamos, kaip ir pelno mokesčio pajamos, analizuojamo laikotarpio pabaigoje sudarė didesnę dalį nei laikotarpio pradžioje. Būtent 2009 m. tik akcizų mokesčio lyginamasis svoris mokestinėse pajamose padidėjo, lyginant su 2008 m., nes šiais metais akcizų mokesčio surenkamos pajamos mažėjo tik 2,86 proc., kuomet PVM pajamos mažėjo 26,44 proc., GPM pajamos – 25,8 proc., o PM pajamos – net 41,32 proc. Pelno mokesčio pajamos analizuojamo laikotarpio pradžioje sudarė tik kiek daugiau nei 3 proc. visų mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų. Kaip matyti iš 2.4 paveikslą, nuo 2003 m. šio mokesčio surenkamų pajamų reikšmė padidėjo (sieki 8,12 proc. šiais metais), o visu vėlesniu analizuojamu laikotarpiu sudarė daugiau nei 10 proc. visų mokestinių pajamų (išskyrus 2010 m., kuomet pelno mokesčio pajamoms mažėjant net 44,14 proc., jų lyginamasis svoris mokestinėse pajamose nukrito iki 6,07 proc.). Tiek turto mokesčiai, tiek ir visi kiti Lietuvos mokesčių sistemos mokesčiai analizuojamu laikotarpiu sudarė nežymią dalį visų mokestinių pajamų. 2000-2002 m.

turto mokesčiai sudarė 3,24-3,65 proc. mokestinių pajamų, o vėlesniu laikotarpiu šių mokesčių lyginamasis svoris dar sumažėjo. Visi kiti mokesčiai analizuojamu laikotarpiu sudarė vidutiniškai 4,51 proc. nacionalinio biudžeto pajamų, surenkamų mokesčių pavidalu.

Išanalizavus nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūrą galima teigti, kad didžiąją dalį šių pajamų sudaro PVM, GPM, akcizų ir pelno mokesčiai. Tolesnėje analizėje tiriami būtent šie mokesčiai, nes jų surinkimas daro labai didelę reikšmę biudžeto pajamoms.

### **2.2.2. Pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio surinkimo įvertinimas**

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – tai yra netiesioginis mokestis, kurį moka įmonės, tačiau dalis mokesčių naštos yra perkeliama vartotojams. Lietuvoje PVM įvestas nuo 1994 m. gegužės 1 d. vietoj iki tol egzistavusio bendrojo akcizo mokesčio. Pridėtinės vertės mokestį Lietuvoje reglamentuoja 2002 m. kovo 5 d. priimtas LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. PVM moka apmokestinamasis asmuo, kuris gali būti Lietuvos Respublikos ar užsienio asmuo. Apmokestinamasis asmuo yra mokesčio administratoriaus įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Registravimasis PVM mokėtoju yra privalomas ir savanoriškas.

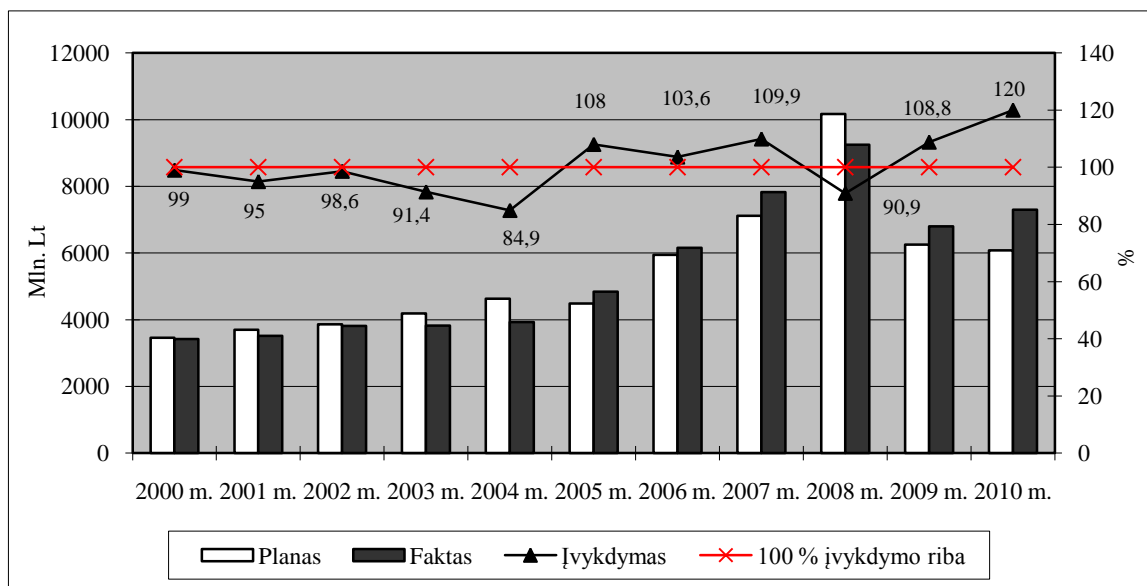
PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos arba paslaugos yra teikiamos už atlygį;
- 2) prekių arba paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes arba paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės ES narės (LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Ekonominė veikla – tai veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (į šią veiklą įskaitoma gamyba, prekyba, paslaugų teikimas, žemės ūkio veikla ir kitos veiklos). Ekonominė veikla nelaikoma darbo veikla, valstybės ir savivaldybių veikla, vertybinių popierių, banko indėlio, sąskaitos ar banko kortelės turėjimas bei atsitiktiniai sandoriai (Buškevičiūtė, 2007). PVM šaltinis sutampa su mokesčio objektu, o apmokestinimo vienetas – tik piniginis dydis. PVM dydis yra apskaičiuojamas kaip proporcinis tarifas, o PVM mokėtojai į biudžetą moka PVM skirtumą (iš pardavimo PVM atimamas pirkimo PVM, įskaitant ir importo PVM, tokiu atveju teigiamas skirtumas mokamas į biudžetą, o neigiamas skirtumas gali būti grąžinamas). PVM mokesčio mokėjimui gali būti taikomos tokios lengvatos, kaip mokesčio arba jo tarifo sumažinimas, taip pat gali būti taikomas neapmokestinamas tam tikrų prekių, paslaugų teikimas arba importas.

PVM Lietuvoje yra mokestis, sudarantis didžiausią dalį mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų. 2.5 paveiksle pateikta pridėtinės vertės mokesčio dinamika ir kaip buvo vykdomas šio

mokesčio surinkimo planas analizuojamu laikotarpiu (stulpelinė grafiko dalis rodo mokesčio surinkimo planą ir faktą milijonais litų, linijinė – plano įvykdymą procentais).



**2.5 pav.** Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 2.5 paveikslo, 2000-2004 m. PVM surenkamų pajamų metinis planas nebuvo vykdomas, nors faktinės surenkamos pajamos kasmet didėjo. Didžiausias skirtumas tarp surenkamų PVM pajamų plano ir fakto buvo 2004 m., kuomet į biudžetą buvo nesurinkta net 698,7 mln. Lt mokesčio pajamų. Padėtis pasikeitė 2005-2007 m., kuomet planas buvo viršytas (2005 m. ir 2007 m. atitinkamai net 8 ir 9,9 proc., arba 356,76 ir 703,79 mln. Lt), o šiais metais mokesčio pajamos didėjo maždaug ketvirtadaliu kasmet. Nors ir 2008 m. PVM surenkamos pajamos didėjo (18,13 proc. per metus), tačiau planas surinkti į nacionalinį biudžetą 10164,11 mln. Lt buvo pernelyg optimistiškas ir planas buvo įvykdytas 90,9 proc. (buvo surinkta 9242,53 mln. Lt). Analizuojant 2.5 paveikslo duomenis būtina pabrėžti, kad vienintelis PVM surenkamų pajamų mažėjimas pastebimas 2009 m., kuomet faktinės pajamos mažėjo net 26,44 proc. lyginant su 2008 m. Vis dėlto galima teigti, kad buvo planuotas dar spartesnis šio mokesčio surenkamų pajamų mažėjimas, nes PVM surinkimo planas 2009 m. buvo įvykdytas 108,8 proc. Išsiskiria ir 2010 m., kuomet buvo planuojamas PVM pajamų mažėjimas, tačiau šios pajamos, lyginant su praėjusiais metais padidėjo 7,28 proc., o planas buvo vykdomas net 120 proc. (surinkta 1216,16 mln. Lt daugiau nei planuota). Kadangi beveik visu analizuojamu laikotarpiu PVM tarifas nekito (siekė 18 proc., išskyrus 2009 m., kuomet buvo padidintas iki 19 proc., o nuo rugsėjo 1 d. ir iki 21 proc.) galima teigti, kad labai svarbu įvertinti ryšio stiprumą ir tarp pagrindinių mokesčio bazę sąlygojančių veiksnių (žr. 2.3 lentelę).

**Pridėtinės vertės mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.**

Metai	PVM pajamos, mln. Lt	PVM tarifas, proc.	Infliacija, vidutinė metinė, proc.	Namų ūkių vartojimo išlaidos, mln. Lt	Pardavimo apimtys, mln. Lt
	(Y)	(X <sub>1</sub> )	(X <sub>2</sub> )	(X <sub>3</sub> )	(X <sub>4</sub> )
2000	3419,42	18	1	30000,6	n
2001	3511,81	18	1,4	32093,5	n
2002	3809,68	18	0,3	34133,5	99296,78
2003	3822,99	18	-1,1	37182,6	107525,84
2004	3930,11	18	1,2	41270,7	128161,52
2005	4841,69	18	2,7	47060,2	153444,6
2006	6152,21	18	3,7	53686,5	190451,28
2007	7824,18	18	5,7	63121,1	235878,47
2008	9242,53	18	10,9	71906,4	280971,03
2009	6798,80	19,67*	4,5	62110,4	193747,81
2010	7294,03	21	1,3	60957,9	208115,28

\* - perskaičiuotas vidutinis svertinis metinis tarifas

n – nėra duomenų

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal Finansų ministerijos, Statistikos departamento, VMI ir PVM įstatymo duomenis

Kaip matyti iš 2.3 lentelės duomenų, 2000-2008 m. PVM standartinis tarifas išliko stabilus – 18 proc. Kaip minėta, tik 2009 m. mokesčio tarifas buvo padidintas: nuo sausio 1 d. iki 19 proc., o nuo rugsėjo 1 d. – dar 2 proc. punktais (iki 21 proc.). Dėl priežasties, kad mokesčio tarifas 2009 m. keistas net du kartus, lentelėje yra pateikiamas vidutinis svertinis metinis PVM tarifas (19,67 proc.). PVM tarifas, ilgą laiką nekeistas, 2009 m. buvo padidintas dėl to, kad buvo siekta stabilizuoti šalies ekonominę padėtį (kurią sąlygojo 2008 m. šalyje prasidėjęs ekonomikos nuosmukis) ir surinkti kuo daugiau pajamų į nacionalinį šalies biudžetą. Remiantis Finansų ministerijos duomenimis, dėl pridėtinės vertės mokesčio standartinio tarifo padidinimo nuo 18 proc. iki 21 proc. ir dėl daugumos lengvatinių tarifų panaikinimo (knygoms, neperiodiniams informaciniams leidiniams, vaistams, kai kuriems maisto produktams) 2009 m. buvo gauta apie 755 mln. Lt papildomų PVM pajamų į nacionalinį šalies biudžetą. Vis dėlto, 2009 m. visos PVM pajamos mažėjo (26,44 proc.). Kaip matyti iš 2.3 lentelės duomenų, tiek namų ūkių vartojimo išlaidos, tiek pardavimų apimtys šalyje (bendra mokesčių mokėtojų deklaruota parduotų prekių ir paslaugų vertė), kaip ir PVM pajamos, iki 2008 m. kasmet didėjo, o 2009 m. sumažėjo. Kainų lygio kitimas šalyje taip pat yra svarbus rodiklis PVM pajamų surinkimui, nes PVM yra netiesioginis mokestis, vykdomas per kainų sistemą. Vidutinė metinė infliacija Lietuvoje iki 2003 m. kito netolygiai ir nežymiai, po šių metų nuolat didėjo, o sumažėjo tik 2009 m. (kaip ir surenkamos PVM pajamos). Tiksliau įvertinti kiekvieno šių veiksnių ryšį su PVM surinkimu pasitelkiama koreliacinė-regresinė analizė. *Microsoft Excel* programa, funkcija Correl apskaičiuoti koreliacijos koeficientai (r) ir ryšio reikšmingumo tikrinimas (t kritinė reikšmė randama *Microsoft Excel* funkcijos TINV pagalba) pateikti 2.4 lentelėje.

**Ryšys tarp pajamų iš PVM surinkimo ir jį lemiančių veiksnių**

	<b>X<sub>1</sub></b>	<b>X<sub>2</sub></b>	<b>X<sub>3</sub></b>	<b>X<sub>4</sub></b>
Koreliacijos koeficientas, r	0,3708	0,8464	0,9802	0,9882
Ryšio stiprumas	Vidutinis	Stiprus	Labai stiprus	Labai stiprus
Imties statistika (t)	1,1979	<b>4,7673</b>	<b>14,8322</b>	<b>19,3549</b>
t kritinė	2,2622	2,2622	2,2622	2,3646
Ryšio reikšmingumas	Nereikšmingas	Reikšmingas	Reikšmingas	Reikšmingas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Kaip minėta, PVM tarifas analizuojamu laikotarpiu kito tik vieninteliais 2009 m., todėl ryšys tarp mokesčio tarifo ir PVM surinkimo gautas silpnas ir nereikšmingas ir šis rodiklis nėra įtraukiamas į tolesnę analizę. Nustatyta, kad egzistuoja stiprus arba labai stiprus ryšys tarp pajamų iš PVM surinkimo į nacionalinį biudžetą ir šių veiksnių: vidutinės metinės infliacijos lygio, namų ūkių vartojimo išlaidų ir bendros mokesčių mokėtojų deklaruotos parduotų prekių ir paslaugų vertės. Kaip matyti iš 2.4 lentelės, apskaičiuotos šių veiksnių imties statistikos reikšmės viršija *Stjudento t* kriterijaus kritinę reikšmę, todėl galima teigti, kad ryšys tarp šių rodiklių yra reikšmingas ir pakankamai stiprus, todėl šie kintamieji yra įtraukiami į tolesnius skaičiavimus.

Nustačius kintamuosius, kurių kiekvienas turi stochastinį ryšį su PVM surenkamomis pajamomis, kiekvienai porai sudaroma tiesinės regresijos lygtis ir tikrinamas lygties reikšmingumas (žr. 2.5 lentelę).

**Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai**

	<b>X<sub>2</sub></b>	<b>X<sub>3</sub></b>	<b>X<sub>4</sub></b>
<b>Regresijos lygtys</b>	$y = 4012,58 + 522,44x_2$	$y = -1130,48 + 0,14x_3$	$y = 252,55 + 0,03x_4$
<b>Dispersijų santykis (F)</b>	22,7272	219,9951	436,9601
<b>F kritinė</b>	5,1174	5,1174	5,1174

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Iš atliktų skaičiavimų matyti, kad iš PVM surenkamos pajamos tiesiogiai priklauso nuo vidutinės metinės infliacijos lygio šalyje, t.y. infliacijai didėjant, didėja ir pajamų iš PVM surinkimas. Regresijos koeficientas *b* rodo, kad jei infliacijos lygis šalyje didėja 1 proc., iš PVM surenkamos pajamos vidutiniškai padidėja 522,44 mln. Lt. Analizuojant pajamų iš PVM ryšį su namų ūkių vartojimo išlaidomis galima teigti, kad šioms išlaidoms padidėjus 1 mln. Lt, iš PVM surenkamos pajamos vidutiniškai padidėtų 0,14 mln. Lt. Iš PVM surenkamos pajamos į nacionalinį šalies biudžetą yra tiesiogiai proporcingos ir pardavimo apimtims šalyje, t.y. jei pardavimų vertė didėja, didėja ir iš PVM surenkamos pajamos. Regresijos koeficientas *b* rodo, kad pardavimų vertei šalyje padidėjus 1 mln. Lt, iš PVM surenkamos pajamos padidėja 0,03 mln. Lt. Norint nustatyti, ar

šios lygtys yra adekvačios realiai padėčiai, lyginamas regresijos lygties reikšmių  $\hat{y}_i$  išsibarstymas apie vidurkį  $\bar{y}$  (žr. 4 priedą). Tam, kad lygtis būtų adekvati realiai padėčiai, apskaičiuotas dispersijų santykis turi būti didesnis už F kritinę *Fišerio* skirstinio reikšmę (žr. 2.5 lentelę). Remiantis apskaičiuotais dispersijų santykiais bei rasta F kritine reikšme (randama *Microsoft Excel* funkcijos *FINV* pagalba) galima teigti, kad visos trys lygtys yra adekvačios realiai padėčiai (dispersijų santykiai yra didesni nei F kritinė reikšmė). Todėl visas tris lygtis galima taikyti analizei.

Norint įvertinti iš PVM surenkamų pajamų ryšį su visais kitais ( $X_2, X_3, X_4$ ) kintamaisiais kaip visumą, pasitelkiamas bendras daugianarės koreliacijos koeficientas. Nagrinėjama iš PVM į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų priklausomybė nuo trijų veiksnių – vidutinio infliacijos lygio, namų ūkių vartojimo išlaidų ir bendros mokesčių mokėtojų deklaruotos parduotų prekių ir paslaugų vertės. Programos *Microsoft Excel* (*Linest funkcijos*) pagalba apskaičiuoti  $a, b_2, b_3$  ir  $b_4$  regresijos lygties koeficientai, o pagal juos sudaromas bendras daugianarės tiesinės regresijos modelis ir tikrinamas jo adekvatumas (žr. 2.6 lentelę).

2.6 lentelė

#### Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai

Daugianarės regresijos lygtis	Dispersijų santykis (F)	F kritinė reikšmė
$y = 97,31 + 2,04x_2 + 0,03x_3 + 0,03x_4$	130,95	3,5874

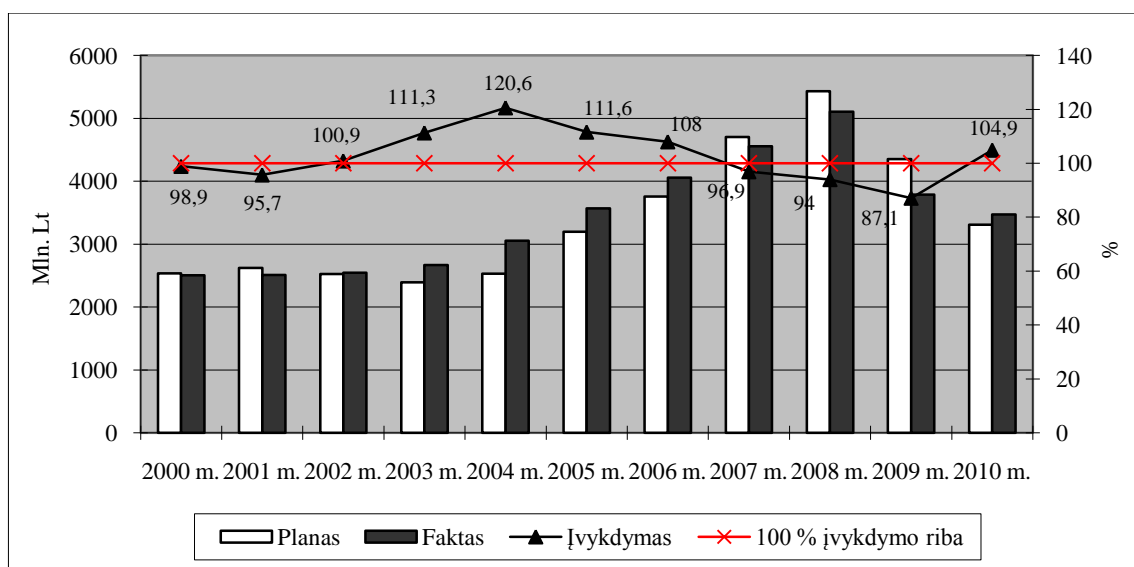
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Pagal šią daugianarės regresijos lygtį galima teigti, kad vidutinei metinei infliacijai šalyje padidėjus 1 proc., o namų ūkių vartojimo išlaidoms ir pardavimų šalyje vertei padidėjus 100 mln. Lt, iš PVM surenkamos pajamos padidėtų 8,04 mln. Kaip matyti iš 2.6 lentelės, apskaičiuotas dispersijų santykis (žr. 4 priedą) yra didesnis nei kritinė F reikšmė. Daroma išvada, kad regresijos lygtis yra adekvati realiai padėčiai ir ją galima taikyti analizei. Siekiant išsiaiškinti, kiek stipriai PVM pajamos priklauso nuo visų kartu analizuojamų veiksnių, apskaičiuojamas daugianaris koreliacijos koeficientas R (žr. 4 priedą). Gautas daugianaris koreliacijos koeficientas ( $R=0,9962$ ) leidžia daryti išvadą, kad iš PVM surenkamos pajamos į nacionalinį biudžetą labai stipriai priklauso nuo kartu visų trijų veiksnių (šie veiksniai 99,24 proc. paaiškina pridėtinės vertės mokesčio surinkimo dinamiką). Galima daryti galutinę išvadą, kad egzistuoja reikšmingas ryšys tarp surenkamų PVM pajamų ir šių mokesčio bazę sąlygojančių veiksnių: vidutinio infliacijos lygio, namų ūkių vartojimo išlaidų ir bendros mokesčių mokėtojų parduotų prekių ir paslaugų vertės.

### 2.2.3. Pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio surinkimo įvertinimas

Gyventojų pajamų mokestis (GPM) – tai tiesioginis mokestis, o šio mokesčio apmokestinimo sistemą reglamentuoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (mokestis iki 2003 m. sausio 1 d. mokėtas pagal Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą). Remiantis LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (2002), pajamų mokestį moka pajamų gavęs ar pajamų uždirbęs gyventojas. Gyventojų pajamų mokesčio šaltinis gali sutapti arba nesutapti su mokesčio objektu, o apmokestinimo vienetas yra piniginis dydis. Gyventojų pajamų mokesčio tarifas gali būti procentinis (proporcinis), t.y. mokama konkreti procentinė dalis nuo gaunamų pajamų arba nustatytas fiksuotas mokesčio dydis. Mokestis mokamas tiesiogiai iš gaunamų pajamų, o jo mokėjimui gali būti taikomos tam tikros lengvatos (tarifo mažinimas, taikomos nepamokestinamos pajamos).

2.6 paveiksle pateikta gyventojų pajamų mokesčio dinamika ir šio mokesčio surinkimo plano vykdymas analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu (stulpelinė grafiko dalis rodo mokesčio surinkimo planą ir faktą milijonais litų, linijinė – plano įvykdymą procentais).



2.6 pav. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 2.6 paveikslo, pirmaisiais dvejais nagrinėjamaisiais metais gyventojų pajamų mokesčio surinkimo planas nebuvo įvykdytas (2001 m. planas nebuvo įvykdytas net 4,3 proc. arba apie 113 mln. Lt.). Nuo 2002 m. iki 2006 m. gyventojų pajamų mokesčio buvo surinkta daugiau nei planuota. 2002-2004 m. laikotarpiu plano įvykdymas augo vis didesniais tempais, o labiausia išsiskiria 2004 m., kuomet šio mokesčio surinkimo planas buvo įvykdytas 120,6 proc. (buvo surinkta 522,5 mln. Lt daugiau nei planuota). Po 2004 m. gyventojų pajamų mokesčio plano įvykdymo tempai pradėjo mažėti ir jau 2007 m. šio mokesčio surinkimo planas buvo neįvykdytas



(surinkta 96,9 proc. planuotų pajamų). 2008 m. planas buvo neįvykdytas net 6 proc., o žymiausias gyventojų pajamų mokesčio surinkimo plano neįvykdymas pastebimas 2009 m., kuomet planas įvykdytas 87,1 proc., vadinasi biudžeto pajamos buvo 563 mln. Lt mažesnės nei planuota. Vis dėlto, 2010 m. tikėtasi surinkti 12,7 proc. mažiau mokesčio pajamų nei 2009 m., tačiau faktiškai surinkta 8,4 proc. mažiau. Dėl šios priežasties 2010 m. GPM mokesčio buvo surinkta 162,08 mln. Lt mažiau. Vidutiniškai per analizuojamą laikotarpį gyventojų pajamų mokesčio surinkimo planas buvo vykdomas 101,86 proc. Kaip ir iš PVM surenkamos pajamos, taip ir GPM pajamos analizuojamo laikotarpio pradžioje (2000-2003 m.) didėjo nežymiai, t.y. iki 5 proc. kasmet, 2004-2008 m. didėjo sparčiau (GPM pajamos šiuo laikotarpiu didėjo daugiau nei 10 proc. kasmet), tačiau mažėjo ne tik 2009 m. (25,8 proc. per metus), bet ir 2010 m. (8,4 proc.). GPM į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų dinamiką galėjo sąlygoti daugelis veiksnių, o svarbiausi iš jų, pateikti 2.7 lentelėje. Vieni svarbesnių veiksnių, kurie galėjo sąlygoti GPM pajamų surinkimą, yra susiję su darbo rinkos rodikliais, kadangi remiantis Finansų ministerijos duomenimis, 2009-2010 m. GPM pajamos nuo su darbo santykiais susijusių pajamų sudarė daugiau nei 80 proc. visų GPM pajamų.

2.7 lentelė

#### Gyventojų pajamų mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.

Metai	GPM pajamos, mln. Lt	Vidutinis bruto DU, Lt	Nedarbo lygis, %	GPM tarifas, %	Neapmokestina mų pajamų dydis (NPD), Lt	Minimalus atlyginimas, Lt	Užimtumo lygis, %
	(Y)	(X <sub>1</sub> )	(X <sub>2</sub> )	(X <sub>3</sub> )	(X <sub>4</sub> )	(X <sub>5</sub> )	(X <sub>6</sub> )
2000	2505,42	970,8	16,4	33	115	430	49,9
2001	2510,53	982,3	17,4	33	115	430	48,3
2002	2547,35	1013,9	13,8	33	290	430	49,9
2003	2666,07	1072,6	12,4	33	290	450	50,8
2004	3054,18	1149,3	11,4	33	290	500	50,6
2005	3566,30	1276,2	8,3	33	290	550	51,9
2006	4059,25	1495,7	5,6	30*	290	600	52,7
2007	4555,80	1802,4	4,3	27	320	700	53,9
2008	5106,28	2151,7	5,8	24	320	800	53,3
2009	3789,03	2056,0	13,7	15	219,5**	800	49,8
2010	3470,90	1990,0	17,8	15	232**	800	47,8

\* perskaičiuotas vidutinis svertinis metinis tarifas;

\*\* perskaičiuota pagal vidutinį tų metų bruto DU.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos, Statistikos departamento ir GPM įstatymo duomenimis

Kaip matyti iš 2.7 lentelės, vidutinis šalies bruto darbo užmokestis, kaip ir gyventojų pajamų mokesčio pajamos, iki 2008 m. didėjo, o tik 2009 ir 2010 m. yra pastebimas šių dydžių mažėjimas. Tiek užimtumo, tiek nedarbo lygis šalyje kito netolygiai. Nedarbo lygis 2001 m. padidėjo (šiais metais rodiklio reikšmė yra didžiausia per visą analizuojamą laikotarpį), o po šių metų pastebimas rodiklio tendencingas mažėjimas iki 4,3 proc. 2007 m. 2008-2010 m. nedarbo lygis šalyje didėjo, o ypač spartus padidėjimas pastebimas 2009 m., kuomet rodiklis padidėjo 7,9 proc. punkto ir siekė 13,7 proc. Gyventojų pajamų mokesčio pagrindinis tarifas 2000-2005 m. nekito, o nuo 2006 m.

mažėjo ir jau 2009 m. siekė 15 proc. nuo pajamų. Ypač spartus gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažėjimas pastebimas 2009 m., kuomet nuo gyventojų pajamų mokesčio buvo atskirtos privalomojo sveikatos draudimo įmokos (tarifas šiais metais sumažėjo net 9 proc. punktais). Anot E. Ramanauskienės (2007), ES mokesčių reguliavimo pamatas – teisės aktai, skirti netiesioginiams mokesčiams harmonizuoti, todėl tik tiesioginiai mokesčiai yra ES šalių mokesčių sistemų konkurencijos pagrindas. Šios konkurencijos tikslai – pritraukti kuo daugiau užsienio kapitalo, investicijų, taip pat stengtis, kad kvalifikuota darbo jėga dirbtų savo šalyje, o ne važiuotų į tas šalis, kuriose darbo užmokestis apmokestinamas mažesniais tarifais. Konkurencija tiesioginių mokesčių srityje skatina šalis vykdyti radikalias reformas. Pasak P. Gylio (2006), viena iš priežasčių, kodėl ir buvo mažinamas GPM tarifas, yra tarptautinė mokesčių konkurencija.

Pagrindinis neapmokestinamųjų pajamų dydis iki 2008 m. kito 2 kartus, abu kartus didėjo. Kadangi nuo 2009 m. gyventojui taikytinas mėnesio NPD skaičiuojamas pagal formulę:  $470 - 0,2 * (\text{gyventojų mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos} - 800)$ , lentelėje pateiktas NPD, apskaičiuotas vidutiniam šalies bruto darbo užmokesčiui šiais metais. Per visą analizuojamą laikotarpį šis rodiklis padidėjo daugiau nei dvigubai. Minimalus mėnesinis atlyginimas 2000-2009 m. laikotarpiu šalyje padidėjo taip pat beveik 2 kartus. Šis rodiklis jau nuo 2003 m. buvo didinamas beveik kasmet, tačiau absoliutūs metiniai rodiklio pasikeitimai nebuvo dideli (iki 100 Lt).

Tiksliau įvertinti kiekvieno šių veiksnių ryšį su gyventojų pajamų mokesčio surinkimu pasitelkiama koreliacinė-regresinė analizė (siekiant išsiaiškinti, kurie veiksniai yra reikšmingiausi GPM surenkamų pajamų kitimui – įstatymais keičiami mokesčio tarifai, NPD ar mokesčio bazės elementai, tokie kaip darbo rinkos rodikliai). Apskaičiuoti koreliacijos koeficientai (r) ir ryšio reikšmingumo tikrinimas pateikti 2.8 lentelėje.

2.8 lentelė

### Ryšys tarp GPM surinkimo ir jį lemiančių veiksnių

	X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>
Koreliacijos koeficientas, r	0,8420	-0,7726	-0,5133	0,5813	0,8124	0,7218
Ryšio stiprumas	Stiprus	Stiprus	Pastebimas	Pastebimas	Stiprus	Stiprus
Imties statistika (t)	<b>4,6818</b>	<b>3,6507</b>	1,7945	2,1430	<b>4,1802</b>	<b>3,1291</b>
t kritinė	2,2622	2,2622	2,2622	2,2622	2,2622	2,2622
Ryšio reikšmingumas	Reikšmingas	Reikšmingas	Nereikšmingas	Nereikšmingas	Reikšmingas	Reikšmingas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Iš gautų rezultatų matyti, kad tiesioginis ryšys egzistuoja tarp vidutinio darbo užmokesčio, pagrindinio neapmokestinamo pajamų dydžio, minimalaus mėnesinio atlyginimo, užimtumo lygio bei surenkamo gyventojų pajamų mokesčio (didėjant šiems rodikliams, didėja ir surenkamos

mokesčio pajamos). Atvirkštinis ryšys egzistuoja tarp nedarbo lygio, gyventojų pajamų mokesčio tarifo ir gyventojų pajamų mokesčio surinkimo kitimo (rodikliams mažėjant, surenkamos mokesčio pajamos didėja). Remiantis apskaičiuotais koreliacijos koeficientais galima teigti, kad egzistuoja stiprus ryšys tarp surenkamo gyventojų pajamų mokesčio ir: vidutinio bruto šalies DU, nedarbo, užimtumo lygio ir minimalaus mėnesinio atlyginimo. Ryšys yra pastebimas tarp gyventojų pajamų mokesčio surinkimo bei NPD ir šio mokesčio tarifo.

Reikšmingumo sprendimui priimti naudojama imties statistika rodo, kad koreliacijos koeficientas ( $r$ ) yra reikšmingas, ryšys egzistuoja ir GPM surenkamos pajamos priklauso nuo šių veiksnių: vidutinio darbo užmokesčio, nedarbo lygio, minimalaus mėnesinio atlyginimo bei užimtumo lygio šalyje (apskaičiuota  $t$  reikšmė didesnė už kritinę  $t$  reikšmę). Galima daryti išvadą, kad GPM surenkamų pajamų kitimą šalyje labiausia sąlygoja darbo rinkos rodikliai, t.y. rodikliai, lemiantys GPM bazės apimtį. Stipriausias ryšys pastebimas tarp GPM pajamų ir vidutinio bruto darbo užmokesčio šalyje.

Koreliacijos koeficientas tarp GPM pajamų ir GPM pagrindinio tarifo, pagrindinio neapmokestinamojo pajamų dydžio nėra reikšmingas, nes apskaičiuota faktinė  $t$  reikšmė yra mažesnė už kritinę. Vadinasi, negalima teigti, kad egzistuoja reikšmingas ryšys tarp šių rodiklių. Kadangi ryšys tarp GPM surenkamų pajamų ir keturių kintamųjų yra reikšmingas ir pakankamai stiprus, todėl šie kintamieji yra įtraukiami į tolesnius skaičiavimus.

Nustačius kintamuosius, kurių kiekvienas turi stochastinį ryšį su gyventojų pajamų mokesčio surenkamomis pajamomis, kiekvienai porai sudaroma tiesinės regresijos lygtis (*Microsoft Excel* programos, funkcijų Intercept ir Slope pagalba) ir tikrinamas lygties reikšmingumas (žr. 2.9 lentelę).

2.9 lentelė

### Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai

	$X_1$	$X_2$	$X_5$	$X_6$
<b>Regresijos lygtys</b>	$y=1124,01+1,6x_1$	$y=5052,6-139,85x_2$	$y=760,58+4,54x_5$	$y=-13076,96+325,06x_6$
<b>Dispersijų santykis (F)</b>	21,9188	13,3276	17,4741	9,0181
<b>F kritinė</b>	5,1174	5,1174	5,1174	5,1174

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Iš atliktų skaičiavimų matyti, kad GPM surenkamos pajamos tiesiogiai priklauso nuo vidutinio darbo užmokesčio šalyje, t.y. vidutiniam darbo užmokesčiui padidėjus, didėja ir GPM surinkimas. Regresijos koeficientas  $b$  rodo, kad vidutiniam darbo užmokesčiui šalyje padidėjus 1 Lt, GPM surenkamos pajamos vidutiniškai padidėja 1,6 mln. Lt. GPM surenkamos pajamos yra atvirkščiai proporcingos nedarbo lygiui šalyje, t.y. jei nedarbo lygis didėja, GPM pajamos mažėja, ir atvirkščiai. Regresijos koeficientas rodo, kad nedarbo lygiui padidėjus 1 proc., GPM surenkamos pajamos vidutiniškai sumažėja 139,85 mln. Lt. GPM surenkamos pajamos yra tiesiogiai

proporcingos ir minimalaus atlyginimo kitimui, ir užimtumo lygio kitimui šalyje, t.y. jei šie dydžiai didėja, didėja ir GPM pajamos į nacionalinį biudžetą. Regresijos koeficientas  $b$  rodo, kad minimaliam atlyginimui šalyje padidėjus 1 Lt, GPM surenkamos pajamos padidėja 4,54 mln. Lt, o užimtumo lygiui padidėjus 1 proc., šios pajamos padidėja 325,06 mln. Lt. Remiantis apskaičiuotais dispersijų santykiais bei rasta F kritine reikšme galima teigti, kad visos lygtys yra adekvačios realiai padėčiai (dispersijų santykiai yra didesni nei F kritinė reikšmė). Todėl visas tris lygtis galima taikyti analizei.

Norint įvertinti gyventojų pajamų mokesčio surenkamų pajamų ryšį su visais kitais ( $X_1, X_2, X_5, X_6$ ) kintamaisiais kaip visumą, pasitelkiamas bendras daugianarės koreliacijos koeficientas. Nagrinėjama gyventojų pajamų mokesčio surenkamų pajamų priklausomybė nuo visų veiksnių – vidutinio ir minimalaus darbo užmokesčio, nedarbo ir užimtumo lygio šalyje. Apskaičiuoti  $a, b_1, b_2, b_5$  ir  $b_6$  regresijos lygties koeficientai, o pagal juos sudaromas bendras daugianarės tiesinės regresijos modelis ir tikrinamas jo adekvatumas (žr. 2.10 lentelę).

2.10 lentelė

#### **Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai**

Daugianarės regresijos lygtis	Dispersijų santykis (F)	F kritinė reikšmė
$y = -363,7 + 1,51x_1 - 74,6x_2 - 0,74x_5 + 57,37x_6$	51,8531	3,3567

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

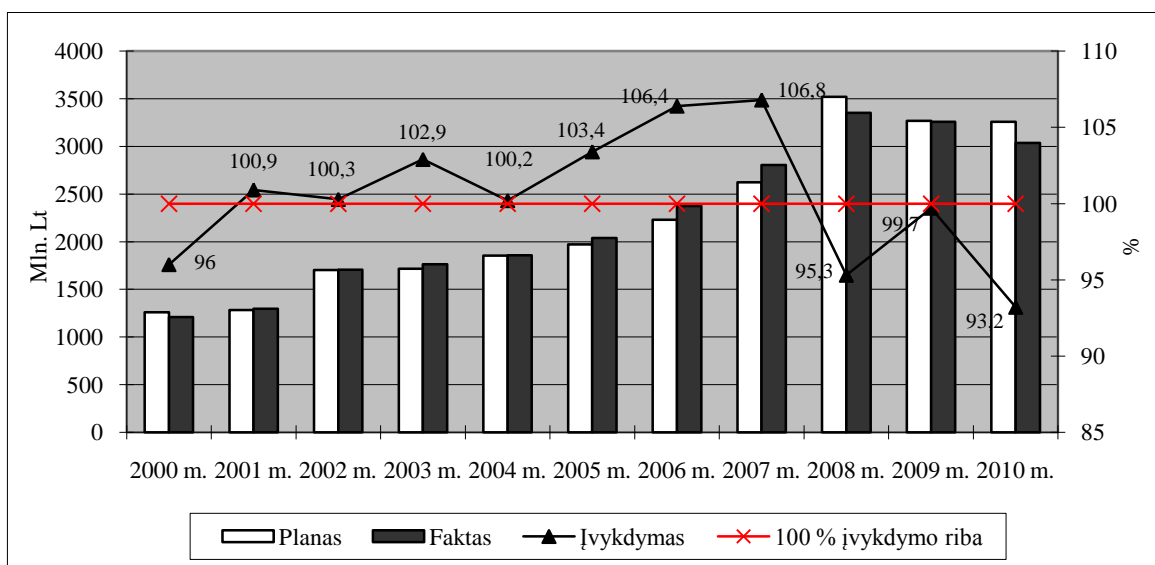
Pagal šią daugianarės regresijos lygtį galima teigti, kad vidutiniam ir minimaliam atlyginimui padidėjus 1 Lt, užimtumo lygiui 1 proc. o nedarbo lygiui sumažėjus 1 proc., GPM surenkamos pajamos padidėtų 132,74 mln. Kaip matyti iš 2.10 lentelės, apskaičiuotas dispersijų santykis yra didesnis nei kritinė F reikšmė. Daroma išvada, kad regresijos lygtis yra adekvati realiai padėčiai ir ją galima taikyti analizei. Siekiant išsiaiškinti, kiek stipriai gyventojų pajamų mokesčio pajamos priklauso nuo visų kartu analizuojamų veiksnių, apskaičiuojamas daugianaris koreliacijos koeficientas  $R$ . Gautas daugianaris koreliacijos koeficientas ( $R=0,9903$ ) leidžia daryti išvadą, kad gyventojų pajamų mokesčio surenkamos pajamos labai stipriai priklauso nuo kartu visų veiksnių. Nagrinėjama regresijos lygtis 98,07 proc. paaiškina reikšmių išsibarstymą apie gyventojų pajamų mokesčio surinkimo vidurkį. Galima daryti galutinę išvadą, kad GPM surenkamų pajamų dydis priklauso nuo mokesčio bazę keičiančių darbo rinkos rodiklių: vidutinio DU, nedarbo, užimtumo lygio bei mėnesinio minimalaus atlyginimo šalyje.

#### **2.2.4. Pajamų iš akcizų mokesčio surinkimo įvertinimas**

Akcizai dažniausia nustatomi neelastingos paklausos prekėms, kurių kainai didėjant suvartojamas kiekis keičiasi mažai arba visai nesikeičia. Akcizų įvedimas aiškinamas ir tuo, kad yra

ribojamas tam tikrų prekių vartojimas. Tačiau akcizų įvedimas tokioms pirmo būtinumo prekėms kaip elektros energija, cukrus rodo, kad pirminė akcizų paskirtis yra biudžeto finansavimas. Lietuvoje akcizų įstatymas pradėtas taikyti 1994 m. gegužės 1 d. Mokesčio įvedimas turėjo didelės įtakos valstybės finansų politikai. Lietuvai tapus ES nare, įsigaliojo pagrindinis akcizų apmokestinimo principas – prekės turi būti apmokestinamos akcizais toje ES valstybėje, kurioje jos faktiškai suvartojamos (Šapalienė, 2010). Šiuo metu akcizų mokesčių Lietuvoje reglamentuoja 2001 m. spalio 30 d. priimtas LR akcizų įstatymas. Akcizas yra netiesioginis mokestis, kurio subjektas (mokėtojas) yra apmokestinamųjų prekių sandėlių savininkai (fiziniai ir juridiniai asmenys, turintys teisę steigti patalpą ir teritoriją, kurioje leidžiama laikyti akcizais apmokestinamas prekes), prekių importuotojai, taip pat bet kurie asmenys, pagaminę, įsigiję ar importavę akcizais apmokestinamas prekes. Mokesčio objektui priskiriama alus, vynas iš šviežių vynuogių, neputojantys ir putojantys alkoholiniai gėrimai, tarpiniai produktai, taip pat cigaretės, cigarai, rūkomasis tabakas, benzinas, žibalas, gazoliai, skystasis kuras, naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai, o nuo 2010 m. sausio 1 d. vėl apmokestinta elektros energija.

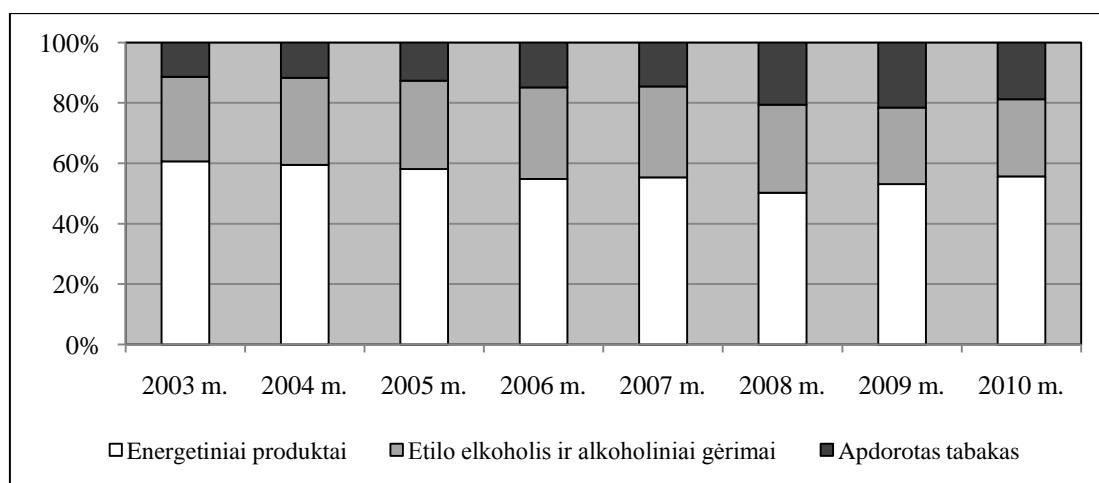
Akcizo apmokestinimo vienetas yra natūrinis – tai gali būti tūrinė alkoholio koncentracija litre, tona, cigarečių skaičius. Mokesčio tarifas gali būti absoliuti mokesčio suma natūriniam vienetui, o cigaretėms taikomas kombinuotas tarifas (jį sudaro absoliuti mokesčio suma ir vertybinis elementas, skaičiuojamas procentais nuo didžiausios mažmeninės kainos). Mokesčiui gali būti taikomos lengvatos, t.y. įvedami neapmokestinamieji objektai arba mažinamas tarifo dydis (LR akcizų įstatymas, 2001). 2.7 paveiksle pateikta akcizų mokesčio dinamika ir kaip buvo vykdomas šio mokesčio surinkimo planas analizuojamu laikotarpiu.



**2.7 pav.** Akcizų mokesčio surinkimas 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip ir GPM, PVM, taip ir akcizų mokesčio surinktos pajamos į nacionalinį šalies biudžetą iki pat 2008 m. didėjo, o mažėjo (kaip ir GPM) tiek 2009 m., tiek 2010 m. Vis dėlto, 2009 m. akcizų mokesčio surinktų pajamų mažėjimas nebuvo toks spartus ir siekė tik 2,86 proc. Sparčiausias akcizų mokesčio surinkimo didėjimas pastebimas 2002 m., kuomet jos didėjo net 31,72 proc. (arba 410,85 mln. Lt) per metus. Visais kitais metais (iki 2006 m.) surenkamos pajamos didėjo nebe taip žymiai (t.y., mažiau nei 10 proc. kasmet). Nuo 2006 m. analizuojamo mokesčio surinkimas didėjo vis spartesniais tempais ir 2008 m. padidėjo jau 19,63 proc., lyginant su praėjusiais metais. Nors, kaip matyti iš 2.7 paveikslo, kasmet didėjančios mokesčio pajamos 2001-2007 m. lėmė šio mokesčio surinkimo plano viršijimą (labiausia planas buvo viršytas 2007 m. – 6,8 proc.), tačiau ekonomikos nuosmukis šalyje sąlygojo tai, kad jau nuo 2008 m. surinkimo planas nebuvo vykdomas. Siekiant įvertinti iš akcizų mokesčių surenkamų pajamų dinamikos, plano nevykdymo priežastis, pirmiausia reikia pabrėžti, kad skirtingai nei kiti mokesčiai, akcizai pasižymi dažnesniu apmokestinimo normų (konkrečiai tarifų) kitimu. Tai galima paaiškintu tuo, kad akcizais yra apmokestinami skirtingi objektai, kuriems ir yra taikomos skirtingos apmokestinimo sąlygos. Iki 2003 m. akcizų objektu buvo ne tik etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, tabako gaminiai ir energetiniai produktai, bet ir kava, šokoladas, maisto produktai su kakava (akcizo tarifas - 10 proc. apmokestinamosios vertės); bižuterija, aukso ir sidabro dirbiniai (akcizo tarifas - 10 proc. apmokestinamosios vertės); prabangūs lengvieji automobiliai (ne senesniems kaip 5 metų prabangiems automobiliams - akcizo tarifas buvo lygus 15 proc. kainos, viršijančios 60 tūkst. Litų); erotinio ir smurtinio pobūdžio spaudiniai (akcizo tarifas - 75 proc. apmokestinamosios vertės); cukrus, įskaitant cukrų, esantį produktuose (pagal Vyriausybės patvirtintą sąrašą, akcizo tarifas – 0,01 Lt už 1 proc. cukraus kilogramo produkto). Nuo 2003 m. akcizų objektu tapo etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas ir energetiniai produktai. 2.8 paveiksle pateiktas pajamų iš akcizų surinkimas pagal minėtas akcizo objekto grupes.



**2.8 pav.** Akcizų pajamos pagal objektą 2003-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis VMI duomenimis

Kaip matyti iš 2.8 paveikslo duomenų, didžiąją dalį akcizų pajamų analizuojamu laikotarpiu sudarė akcizų pajamos už energetinius produktus (daugiau nei pusę visų pajamų). Vis dėlto galima teigti, kad akcizų už energetinius produktus lyginamasis svoris visose akcizų pajamose sumažėjo, nes 2003 m. šios pajamos sudarė 60,61 proc., o 2010 m. 55,62 proc. visų akcizų pajamų. Vidutiniškai pajamos iš akcizų už energetinius produktus nagrinėjamu laikotarpiu sudarė 55,91 proc. akcizų pajamų. Kiek mažesnę dalį visų akcizų pajamų sudarė pajamos už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus (kiek mažiau nei trečdalį visų pajamų). Nors iki 2006 m. akcizų pajamų dalis už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus visose akcizų pajamose didėjo, tačiau paskutiniaisiais analizuojamais metais mažėjo ir lyginant laikotarpio pradžią ir pabaigą, kaip ir pajamų už energetinius produktus, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų lyginamasis svoris akcizų pajamose sumažėjo. Nors akcizų pajamos už apdorotą tabaką analizuojamu laikotarpiu sudarė mažiausią dalį akcizų pajamų, tačiau pastebimas šių akcizų pajamų lyginamojo svorio visose pajamose didėjimas. 2003 m. pajamos už apdorotą tabaką sudarė 11,37 proc., o 2010 m. – 18,84 proc. visų akcizų pajamų. Tiek atskirų akcizo pajamų (pagal objektus), tiek ir visų pajamų iš akcizų surinkimą galėjo sąlygoti daugelis veiksnių. 2.11 lentelėje pateikiami pagrindiniai akcizų objektų tarifų dydžiai.

2.11 lentelė

**Akcizų mokesčio pajamos ir tarifai 2000-2010 m.**

Metai	Akcizų pajamos, mln. Lt	Cigarečių akcizų tarifai (specifinis, Lt už 1000 cigarečių)	Cigarečių akcizų tarifai (vertybinis, proc. nuo maksimalios mažmeninės kainos)	Etilo alkoholio akcizų tarifai (Lt už gryno etilo alkoholio hektolitru)	Benzino akcizų tarifai (Lt už toną)	Gazolių akcizų tarifai (Lt už toną)
	(Y)	(X <sub>1</sub> )	(X <sub>2</sub> )	(X <sub>3</sub> )	(X <sub>4</sub> )	(X <sub>5</sub> )
2000	1209,58	30	0	3000	1210	560
2001	1295,35	31,17*	0	3200	1210	560
2002	1706,2	30,2	10	3200	1250	720
2003	1765,16	40,53*	10	3200	1250	860
2004	1857,71	47,5	15	3200	1318	1002
2005	2040,09	47,5	15	3200	1318	1002
2006	2374,43	47,5	15	3200	1318	1002
2007	2803,6	62,92*	15	3200	1318	1002
2008	3354,02	76,83*	19,17*	3840	1488	1002
2009	3258,16	104,67*	24,17*	4416	2000	1246*
2010	3036,49	132	25	4416	2000	1114

\* - perskaičiuoti vidutiniai svertiniai metiniai tarifai

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos ir akcizų įstatymo duomenimis

Kaip minėta, akcizų pajamos visu analizuojamu laikotarpiu didėjo, o nežymiai mažėjo analizuojamo laikotarpio pabaigoje. Kaip matyti iš 2.11 lentelės, visi pagrindiniai akcizų tarifai analizuojamu laikotarpiu didėjo, išskyrus specifinį cigarečių akcizų tarifą 2002 m., kuomet jis buvo sumažintas, nes šiais metais buvo įvestas dar ir vertybinis cigarečių akcizų tarifas bei gazolių akcizų tarifą 2010 m.. Vertybinis cigarečių akcizų tarifas yra skaičiuojamas nuo maksimalios cigarečių

mažmeninės kainos. Maksimali cigarečių pardavimo kaina reiškia, kad cigaretės negali būti parduodamos už didesnę kainą, negu maksimali mažmeninė kaina, nurodyta ant banderolės, kuria paženklinta jų pakuotė. Akcizų tarifų didinimas yra susietas su įsipareigojimais Europos Sąjungai pagal Tarybos direktyvų (Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suvienodinimo; Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo; Tarybos direktyva 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros apmokestinimo restruktūrizavimo) numatytas sąlygas didinti akcizų tarifus. Nors 2009 m. visi analizuojami akcizų tarifai didėjo (specifinis cigarečių akcizų tarifas didėjo net 36,24 proc., benzino tarifas – 34,41 proc., etilo alkoholio – 15 proc.), tačiau akcizų pajamos nepadidėjo. Todėl galima teigti, kad akcizų surenkamas pajamas lemia ir kiti, t.y. mokesčio bazę sąlygojantys veiksniai (žr. 2.12 lentelę).

2.12 lentelė

**Akcizų mokesčio pajamos ir jas lemiantys veiksniai 2000-2010 m.**

Metai	Akcizų pajamos, mln. Lt	Namų ūkių vartojimo išlaidos, mln. Lt (kuras)	Namų ūkių vartojimo išlaidos, mln. Lt (alk. gėrimai)	Namų ūkių vartojimo išlaidos, mln. Lt (tabakas)	Transporto priemonės (tūkst. vnt.)	Tabako gaminių suvartojimas (cigaretės vienam gyventojui)	Alkoholinių gėrimų suvartojimas (litrai absoliutaus alk. vienam gyventojui)
	(Y)	(X <sub>6</sub> )	(X <sub>7</sub> )	(X <sub>8</sub> )	(X <sub>9</sub> )	(X <sub>10</sub> )	(X <sub>11</sub> )
2000	1209,58	1538,9	1895,8	368,4	1334,544	1336	9,9
2001	1295,35	1723,6	1935,9	384,7	1298,836	1323	10
2002	1706,2	1890,7	2226,2	400,1	1353,941	1281	10
2003	1765,16	1825,7	2372,1	438,9	1437,994	1155	10,2
2004	1857,71	1917,1	2499,2	409,1	1505,693	1134	10,4
2005	2040,09	2002,5	2638	460,5	1658,068	1173	10,7
2006	2374,43	2179,2	2746,8	595,6	1815,749	1202	11
2007	2803,6	2074,6	2938,7	772,1	1838,385	1229	11,4
2008	3354,02	2487,7	3366,1	925,8	1938,468	1199	11,4
2009	3258,16	2862,2	3393,9	805,8	1963,055	804	10,9
2010	3036,49	n	n	n	n	n	n

n – nėra duomenų

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos ir Statistikos departamento duomenimis

Remiantis 2.12 lentelės duomenimis galima teigti, kad beveik visu analizuojamu laikotarpiu namų ūkių išlaidos kurui, alkoholiniams gėrimams ir tabakui didėjo (išskyrus 2007 m., kuomet mažėjo išlaidos kurui ir 2004 m. bei 2009 m., kuomet mažėjo išlaidos tabakui). Nuolatinis transporto priemonių skaičiaus didėjimas šalyje (išskyrus 2001 m.) galėjo lemti kuro paklausą šalyje, o tuo pačiu ir didėjančias iš akcizų surenkamas pajamas. Analizuojant 2.12 lentelės duomenis išsiskiria tabako gaminių suvartojimas, kadangi šis dydis beveik visu analizuojamu laikotarpiu mažėjo, o ypač spartus tabako gaminių suvartojimo mažėjimas pastebimas 2009 m. (32,94 proc.). Priešingai nei tabako gaminių suvartojimas, alkoholinių gėrimų suvartojimas analizuojamu laikotarpiu nemažėjo (išskyrus 2009 m.). Galima teigti, kad 2009 m. nežymiai



mažėjančias akcizų pajamas sąlygojo namų ūkių išlaidų tabakui, tabako ir alkoholinių gėrimų suvartojimo mažėjimas. Siekiant tiksliau įvertinti kiekvieno šių veiksnių (pateiktų 2.11 ir 2.12 lentelėse) ryšį su surenkamomis pajamomis iš akcizų mokesčio pasitelkiama koreliacinė-regresinė analizė. Apskaičiuoti koreliacijos koeficientai (r) ir ryšio reikšmingumo tikrinimas pateikti 2.13 lentelėje.

2.13 lentelė

**Ryšys tarp pajamų iš akcizų surinkimo ir jas lemiančių veiksnių**

	Koreliacijos koeficientas, r	Ryšio stiprumas	Imties statistika (t)	t kritinė	Ryšio reikšmingumas
X <sub>1</sub>	0,8356	Stiprus	4,5636	2,2622	Reikšmingas
X <sub>2</sub>	0,8979	Stiprus	6,1199	2,2622	Reikšmingas
X <sub>3</sub>	0,7856	Stiprus	3,8085	2,2622	Reikšmingas
X <sub>4</sub>	0,7538	Stiprus	3,4414	2,2622	Reikšmingas
X <sub>5</sub>	0,8521	Stiprus	4,8836	2,2622	Reikšmingas
X <sub>6</sub>	0,9235	Labai stiprus	6,8105	2,3060	Reikšmingas
X <sub>7</sub>	0,9891	Labai stiprus	18,9682	2,3060	Reikšmingas
X <sub>8</sub>	0,9676	Labai stiprus	10,8426	2,3060	Reikšmingas
X <sub>9</sub>	0,9617	Labai stiprus	9,9247	2,3060	Reikšmingas
X <sub>10</sub>	-0,6306	Pastebimas	2,2981	2,3060	Nereikšmingas
X <sub>11</sub>	0,9054	Stiprus	6,0301	2,3060	Reikšmingas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Nors ryšys tarp akcizų surinkimo ir tabako gaminių suvartojimo yra pastebimas, tačiau apskaičiuota, kad šis ryšys yra nereikšmingas, todėl šis rodiklis neįtraukiamas į tolesnę analizę. Galima teigti, kad akcizų surenkamos pajamos priklauso nuo visų kitų analizuojamų rodiklių, nes tarp jų nustatytas stiprus arba labai stiprus tiesioginis ryšys. Todėl galima daryti išvadą, kad didėjant cigarečių, alkoholio, kuro akcizo tarifams, namų ūkių vartojimo išlaidoms tabakui, alkoholiniams gėrimams, kurui, alkoholinių gėrimų suvartojimui ir transporto priemonių skaičiui, didėja ir surenkamos akcizų pajamos į nacionalinį biudžetą. Stipriausias ryšys nustatytas tarp akcizų surenkamų pajamų ir: namų ūkių vartojimo išlaidų alkoholiniams gėrimams, tabakui ir kurui bei transporto priemonių skaičiaus šalyje.

Norint įvertinti iš akcizų mokesčio surenkamų pajamų ryšį su visais reikšmingais kintamaisiais kaip visumą, pasitelkiama daugianarė regresinė analizė. Nagrinėjama iš akcizų į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų priklausomybė nuo minėtų dešimties reikšmingų veiksnių. Apskaičiuojami regresijos lygties koeficientai, o pagal juos sudaromas bendras daugianarės tiesinės regresijos modelis:

$$y = 203,34 - 1,94x_1 - 24,11x_2 - 1,3x_3 + 1,31x_4 - 0,33x_5 + 1,06x_6 + 1,85x_7 + 1,42x_8 - 1,56x_9$$

Pagal šią daugianarės regresijos lygtį galima teigti, kad tarkime, jeigu cigarečių specifinis tarifas padidėtų 1 Lt, vertybinis – 1 proc., etilo alkoholio, benzino ir gazolio tarifai padidėtų 100 Lt, namų ūkių išlaidos visiems objektams didėtų 100 mln. Lt, o transporto priemonių skaičius didėtų 10 tūkst. vnt., akcizų surenkamos pajamos padidėtų 359,35 mln. Lt. Vis dėlto, kaip matyti iš gautos

lygties, dauguma b koeficientų prie akcizų tarifų yra neigiami, todėl pernelyg spartus tarifų didėjimas, kitiems rodikliams nedidėjant gali sąlygoti mažėjančias akcizų pajamas.

### 2.2.5. Pajamų iš pelno mokesčio surinkimo įvertinimas

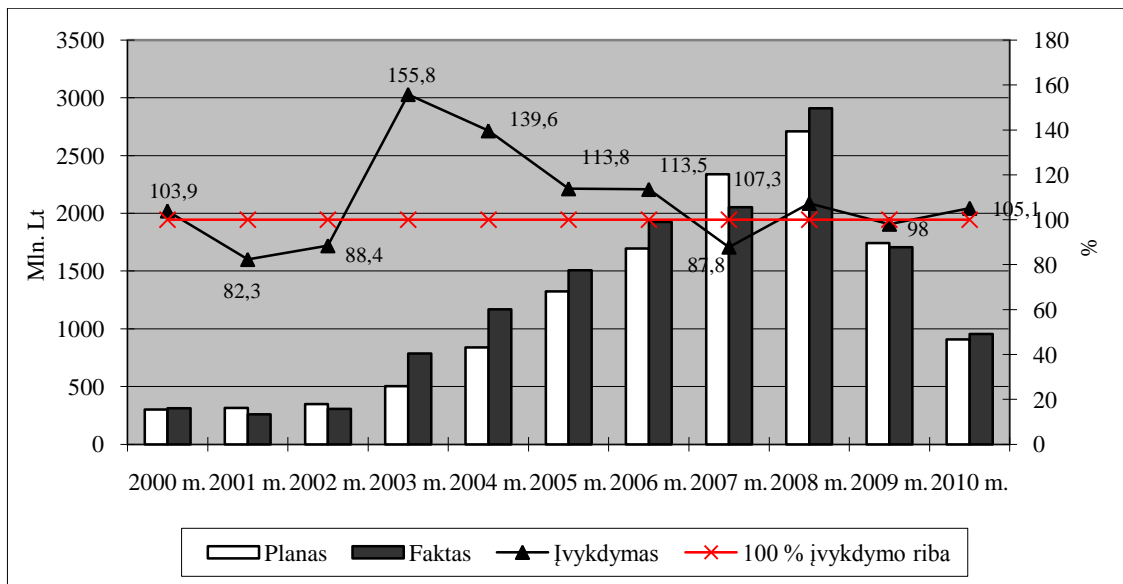
Pelno mokestis yra tiesioginis mokestis, kurį moka visi Lietuvos ir užsienio vienetai, išskyrus biudžetines įstaigas, Lietuvos banką, valstybę ir savivaldybes, jų institucijas, įstaigas, tarnybas ir organizacijas, taip pat Europos ekonominių interesų grupes. Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos ir ne Lietuvos Respublikoje, taip pat kontroliuojamo užsienio vieneto pozityviosios pajamos. Užsienio vieneto mokesčio bazė yra palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, autorinis atlyginimas, pajamos už suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę patirtį, už parduotą ar išnuomotą nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, taip pat kompensacijų pajamos (LR pelno mokesčio įstatymas, 2001). Pelno mokesčio objektas ir šaltinis – apmokestinamasis pelnas. Mokesčio apmokestinimo vienetas yra piniginis dydis, apskaičiuojamas proporciniu tarifu. Mokesčiui gali būti taikomos mokėjimo lengvatos: tiek tarifo, tiek paties mokesčio sumažinimas, be to, gali būti taikomos nepamokestinamos pajamos.

Įvedus pelno mokestį Lietuvoje vyravo daug diskusijų dėl mokesčio reikšmės ir reikalingumo. V. Kavaliauskienė ir D. Ruchovienė (2001) teigia, kad optimalus mokesčių sistemos tobulinimo sprendimas būtų apskritai panaikinti pelno mokestį. Šio mokesčio panaikinimą autorės traktavo tuo, kad iki 2001 m. mokesčio surenkamos pajamos buvo itin menkos, o didžiausi pelno mokesčio panaikinimo privalumai būtų buvę tai, kad:

- Įmonių apskaitininkų kaštai sumažėtų, apskaičiuojant šį mokestį;
- Įmonei nebereiktų apskaičiuoti apmokestinamojo pelno pagal neaiškias taisykles;
- Supaprastėtų pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka;
- Pagyvėtų verslininkų veikla ir būtų užtikrinta, kad mokesčių institucijos neras pažeidimų ir netikėtomis bandomis nestums įmonės į bankrotą.

Tam pritaria ir E. Leontjeva (2001), teigdama, kad įmonė yra tarsi priedanga, o galų gale šį mokestį sumoka vartotojai. Pelno mokestis yra toks mokestis, kuris yra tarsi prieštaravimas pagrindiniam verslo tikslui – pelno – siekimui.

Būtų galima sutikti su tuo, kad panaikinus šį mokestį sumažėtų mokesčių našta šalyje, taip pat įmonių apskaita būtų paprastesnė. Vis dėlto, reikia atsižvelgti į tai, kad pelno mokesčio surenkamos pajamos į biudžetą, o kartu ir šio mokesčio reikšmė, didėjo (žr. 2.9 pav.).



**2.9 pav.** Pelno mokesčio surinkimas 2000-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Analizuojant 2.9 paveikslo duomenis galima daryti išvadą, kad pelno mokesčio pajamų surinkimas yra sunkiausiai prognozuojamas, nes plano vykdymas analizuojamu laikotarpiu svyravo nuo 82,3 proc. iki 155,8 proc. Didelius plano vykdymo skirtumus lyginant įvairius metus galėjo lemti tai, kad ir pačios pelno mokesčio pajamos, skirtingai nei kitų analizuojamų mokesčių į nacionalinį biudžetą surenkamos pajamos, kito netolygiais tempais. Analizuojamo mokesčio pajamos mažėjo ne tik 2009 m. (šiais metais PM pajamos mažėjo net 41,32 proc., daugiausia iš visų analizuojamų mokesčių) ir 2010 m. (mažėjo net 44,14 proc.), tačiau ir 2001 m. (mažėjo 16,83 proc., kuomet visų kitų mokesčių pajamos šiuo laikotarpiu didėjo). Išsiskiria ir 2003 m., kuomet PM surenkamos pajamos didėjo net 155,08 proc. per metus. 2005-2006 m. pastebimas gana tolygus mokesčio surenkamų pajamų didėjimas (atitinkamai 28,98 proc. ir 27,65 proc. kasmet). Reikia pabrėžti, kad 2008 m., lyginant visų analizuojamų mokesčių surenkamas pajamas, PM pajamų surinkimo didėjimas buvo sparčiausias (šiais metais PM pajamos didėjo net 41,71 proc., lyginant su 2007 m.), o surinkimo planas buvo įvykdytas 107,3 proc. (arba surinkta 199 mln. Lt daugiau nei planuota, kuomet visų kitų mokesčių surinkimo planai nebuvo vykdomi). PM surinkimo plano vykdymą, mokesčio surinkimo dinamiką galėjo lemti daugelis veiksnių (žr. 2.14 lentelę).

**Pelno mokesčio pajamos ir jų kitimą lemiantys veiksniai 2000-2010 m.**

Metai	PM pajamos, mln. Lt	PM tarifas, proc.	Veikiančių ūkio subjektų skaičius	Pelningų įmonių skaičius	Grynasis įmonių pelningumas, proc.	Pelnas prieš apmokestinimą, mln. Lt	Pradėtų bankroto procesų skaičius
	(Y)	(X <sub>1</sub> )	(X <sub>2</sub> )	(X <sub>3</sub> )	(X <sub>4</sub> )	(X <sub>5</sub> )	(X <sub>6</sub> )
2000	311,68	24	n	11466	-0,23	3690,919	n
2001	259,22	24	68429	12749	0,32	4389,979	590
2002	307,7	15	68356	14485	2,29	5247,374	799
2003	784,88	15	69861	16889	3,22	6090,228	621
2004	1168,95	15	72330	17444	4,23	7918,294	709
2005	1507,7	15	73344	20684	4,89	9522,674	773
2006	1924,52	15	76516	23854	5,01	11827,731	759
2007	2053,65	15	81376	26172	9,21	18997,774	606
2008	2910,18	15	84574	23088	2,32	16050,234	957
2009	1707,59	20	83201	23992	-2,01	8820,692	1843
2010	953,87	15	86987	n	3,10	10596,681	1574

n – nėra duomenų

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos, Statistikos departamento ir PM įstatymo duomenimis

Kaip ir PVM, taip PM tarifo pakeitimų analizuojamu laikotarpiu nebuvo daug. Kaip matyti iš 2.14 lentelės duomenų, 2000-2001 m. laikotarpiu PM tarifas buvo 24 proc. (kuomet mokesčių reglamentavo juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas). Kuomet juridinių asmenų pelno mokesčių pakeitė pelno mokesčių, tarifas buvo sumažintas iki 15 proc. ir ilgą laiką (iki 2009 m.) nekito. Pelno mokesčio tarifo mažinimo, kaip ir GPM tarifo mažinimo viena iš pagrindinių priežasčių yra tarptautinė konkurencija siekiant į šalį pritraukti kuo daugiau užsienio kapitalo. 2009 m., vykdant mokesčių sistemos reformą ir siekiant stabilizuoti ekonominę padėtį šalyje, PM tarifas (kaip ir PVM tarifas) buvo padidintas, su tikslu gauti daugiau pajamų į nacionalinį biudžetą. Finansų ministerijos duomenimis, dėl pelno mokesčio tarifo padidinimo nuo 15 proc. iki 20 proc. 2009 m. buvo gauta apie 280 mln. Lt daugiau pelno mokesčio pajamų. Tačiau kaip minėta, 2009 m. PM surenkamos pajamos mažėjo, todėl galima teigti, kad yra labai svarbu įvertinti ryšio stiprumą ir tarp mokesčio bazę sąlygojančių veiksnių. 2010 m. PM tarifas buvo vėl sumažintas iki 15 proc. tam, kad sudaryti sąlygas įmonėms daugiau lėšų skirti verslo plėtrai bei naujų darbo vietų kūrimui, taip pat padaryti teigiamos įtakos formuojant Lietuvos, kaip patrauklios užsienio investicijoms šalies, įvaizdį. PM tarifo sumažinimas galėjo lemti sparčiai mažėjančias mokesčio pajamas šiais metais.

Kaip matyti iš 2.14 lentelės, beveik visu analizuojamu laikotarpiu šalyje didėjo veikiančių ūkio subjektų, pelningų įmonių skaičius, įmonių grynasis pelningumas ir pelnas prieš apmokestinimą. Reikia pabrėžti, kad 2009 m. beveik visi šie nagrinėjami rodikliai turėjo tendenciją mažėti (kaip ir pajamų iš PM surinkimas). Galima teigti, kad didėjant šiems dydžiams, plečiasi pelno mokesčio bazė ir surenkamos pelno mokesčio pajamos turėtų didėti ir atvirkščiai. Taip pat svarbus rodiklis pelno mokesčio surinkimui yra pradėtų bankrotų skaičius, o šio dydžio didėjimas gali atspindėti

neigiamą situaciją PM bazei ir tuo pačiu pajamų iš PM surinkimui. Analizuojamu laikotarpiu rodiklis kito netolygiai.

Tiksliu įvertinti kiekvieno šių veiksnių ryšį su pajamų iš PM surinkimu pasitelkiama koreliacinė-regresinė analizė. Apskaičiuoti koreliacijos koeficientai ( $r$ ) ir ryšio reikšmingumo tikrinimas pateikti 2.15 lentelėje.

2.15 lentelė

**Ryšys tarp PM surinkimo ir jį lemiančių veiksnių**

	$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$
Koreliacijos koeficientas, $r$	-0,4862	0,6762	0,8957	0,3723	0,8738	0,1501
Ryšio stiprumas	Vidutinis	Pastebimas	Stiprus	Vidutinis	Stiprus	Silpnas
Imties statistika ( $t$ )	1,6691	<b>2,7539</b>	<b>6,0439</b>	1,2033	<b>5,3908</b>	0,4556
$t$ kritinė	2,2622	2,2622	2,3060	2,2622	2,2622	2,2622
Ryšio reikšmingumas	Nereikšm.	Reikšm.	Reikšm.	Nereikšm.	Reikšm.	Nereikšm.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Iš gautų rezultatų matyti, kad mažėjant PM tarifui, pajamų į nacionalinį biudžetą surinkimas iš PM didėja (ryšys yra atvirkštinis). Vis dėlto, ryšys tarp pajamų iš PM ir šio mokesčio tarifo, nors ir yra vidutinis ( $r=-0,4862$ ), tačiau nėra reikšmingas (apskaičiuota  $t$  reikšmė yra mažesnė nei  $t$  kritinė reikšmė), todėl šis veiksnys iš tolesnės analizės yra atmetamas kaip nereikšmingas. Visiems kitiems analizuojamiems dydžiams didėjant, didėja ir pajamų į nacionalinį biudžetą iš PM surinkimas. Kaip matyti iš 2.15 lentelės, silpnas tiesioginis ryšys yra nustatytas tarp rezultatinio dydžio (pajamų iš PM) bei pradėtų bankrotų skaičiaus šalyje. Kiek pastebimesnis ryšys egzistuoja tarp PM pajamų ir šalies įmonių grynojo pelningumo rodiklio ( $r=0,3723$ ). Vis dėlto, nors ir didėjant šiems dydžiams, didėja ir PM pajamų surinkimas, tačiau ryšys tarp rodiklių nėra stiprus ir reikšmingas, todėl pradėtų bankrotų skaičius ir grynojo pelningumo rodiklis taip pat nėra įtraukiami į tolesnę analizę.

Remiantis 2.15 lentelės duomenimis galima teigti, kad stiprus ryšys egzistuoja tarp pajamų iš PM ir šių veiksnių: šalies įmonių pelno prieš apmokestinimą ( $r=0,8738$ ), pelningų įmonių skaičiaus šalyje ( $r=0,8957$ ), o pastebimas ryšys – tarp rezultatinio rodiklio ir veikiančių ūkio subjektų kiekio ( $r=0,6762$ ). Galima daryti išvadą, kad didėjant šiems dydžiams, didėja ir pajamų iš pelno mokesčio surinkimas į nacionalinį biudžetą. Atlikta analizė rodo, kad ryšys tarp rodiklių yra reikšmingas. Ši porinė koreliacinė analizė leido nustatyti, kad iš PM surenkamos pajamos priklauso nuo trijų veiksnių: veikiančių ūkio subjektų skaičiaus, pelningų įmonių skaičiaus šalyje ir apmokestinamojo pelno dydžio įmonėse. Kadangi ryšys tarp PM surenkamų pajamų ir trijų kintamųjų yra reikšmingas ir pakankamai stiprus, todėl šie kintamieji yra įtraukiami į tolesnius skaičiavimus.

Nustačius kintamuosius, kurių kiekvienas turi stochastinį ryšį su iš pelno mokesčio surenkamomis pajamomis, kiekvienai porai sudaroma tiesinės regresijos lygtis ir tikrinamas lygties reikšmingumas (žr. 2.16 lentelę).

2.16 lentelė

**Regresijos lygtys ir jų adekvatumo vertinimo rodikliai**

	$X_2$	$X_3$	$X_5$
<b>Regresijos lygtys</b>	$y = -5211,72 + 0,09x_2$	$y = -1628,35 + 0,15x_3$	$y = -179,65 + 0,16x_5$
<b>Dispersijų santykis (F)</b>	9,5432	32,4696	30,0282
<b>F kritinė</b>	5,1173	5,1173	5,1173

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Iš atliktų skaičiavimų matyti, kad iš PM surenkamos pajamos tiesiogiai priklauso nuo veikiančių ūkio subjektų skaičiaus šalyje, t.y. ūkio subjektų skaičiui padidėjus, didėja ir pajamų iš PM surinkimas. Regresijos koeficientas  $b$  rodo, kad jei veikiančių ūkio subjektų skaičius šalyje didėja 1 vienetu, iš PM surenkamos pajamos vidutiniškai padidėja 0,09 mln. Lt. Analizuojant pajamų iš PM ryšį su pelningų įmonių skaičiumi šalyje galima teigti, kad pelningų įmonių kiekiui padidėjus 1 vienetu, iš PM surenkamos pajamos vidutiniškai padidėtų 0,15 mln. Lt. Iš PM surenkamos pajamos į nacionalinį šalies biudžetą yra tiesiogiai proporcingos ir apmokestinamojo pelno kitimui šalies įmonėse, t.y. jei apmokestinamojo pelno dydis didėja, didėja ir iš PM surenkamos pajamos. Regresijos koeficientas  $b$  rodo, kad pelnui prieš apmokestinimą šalies įmonėse padidėjus 1 mln. Lt, iš PM surenkamos pajamos padidėja 0,16 mln. Lt. Tam, kad lygtis būtų adekvati realiai padėčiai, apskaičiuotas dispersijų santykis turi būti didesnis už F kritinę Fišerio skirstinio reikšmę (žr. 2.16 lentelę). Remiantis apskaičiuotais dispersijų santykiais bei rasta F kritine reikšme galima teigti, kad visos trys lygtys yra adekvačios realiai padėčiai (dispersijų santykiai yra didesni nei F kritinė reikšmė). Todėl visas tris lygtis galima taikyti analizei.

Norint įvertinti iš pelno mokesčio surenkamų pajamų ryšį su visais kitais ( $x_2$ ,  $x_3$ ,  $x_5$ ) kintamaisiais kaip visumą, pasitelkiamas bendras daugianarės koreliacijos koeficientas. Nagrinėjama iš PM į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų priklausomybė nuo trijų veiksnių – veikiančių ūkio subjektų skaičiaus, pelningų įmonių skaičiaus bei pelno prieš apmokestinimą šalies įmonėse. Apskaičiuojami  $a$ ,  $b_2$ ,  $b_3$  ir  $b_5$  regresijos lygties koeficientai, o pagal juos sudaromas bendras daugianarės tiesinės regresijos modelis ir tikrinamas jo adekvatumas (žr. 2.17 lentelę).

2.17 lentelė

**Daugianarės regresijos lygtis ir jos adekvatumo vertinimo rodikliai**

<b>Daugianarės regresijos lygtis</b>	<b>Dispersijų santykis (F)</b>	<b>F kritinė reikšmė</b>
$y = -737,8 + 0,002x_2 + 0,04x_3 + 0,12x_5$	8,2521	3,5874

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Pagal šią daugianarės regresijos lygtį galima teigti, kad veikiančių ūkio subjektų ir pelningų įmonių skaičiui šalyje padidėjus 100 vienetų, o pelnui prieš apmokestinimą – 1 mln. Lt., iš PM surenkamos pajamos padidėtų 4,32 mln. Kaip matyti iš 2.17 lentelės, apskaičiuotas dispersijų santykis yra didesnis nei kritinė F reikšmė. Daroma išvada, kad regresijos lygtis yra adekvati realiai padėčiai ir ją galima taikyti analizei. Siekiant išsiaiškinti, kiek stipriai pelno mokesčio pajamos priklauso nuo visų kartu analizuojamų veiksnių, apskaičiuojamas koreliacijos koeficientas R. Gautas daugianaris koreliacijos koeficientas ( $R=0,9374$ ) leidžia daryti išvadą, kad pelno mokesčio surenkamos pajamos labai stipriai priklauso nuo kartu visų trijų veiksnių, kurie 87,87 proc. paaiškina PM surinkimo kitimą. Galima daryti galutinę išvadą, kad iš PM surenkamų pajamų į šalies nacionalinį biudžetą dydis priklauso nuo šio mokesčio bazę keičiančių rodiklių: veikiančių ūkio subjektų, pelningų įmonių skaičiaus ir pelno prieš apmokestinimą šalies įmonėse.

Beveik visu analizuojamu laikotarpiu PVM ir PM tarifai nekito, o GPM tarifas mažėjo nuo 33 iki 15 proc. dėl tarptautinės mokesčių konkurencijos. Šių mokesčių pajamų surinkimą labiausiai sąlygojo mokesčių bazę lemiantys veiksniai. Beveik visi pagrindiniai akcizų tarifai analizuojamu laikotarpiu didėjo, o akcizų tarifų didinimas yra susietas su įsipareigojimais Europos Sąjungai pagal Tarybos direktyvų numatytas sąlygas. Apskaičiuota, kad didėjant cigarečių, alkoholio, kuro akcizo tarifams, namų ūkių vartojimo išlaidoms tabakui, alkoholiniams gėrimams, kurui, alkoholinių gėrimų suvartojimui ir transporto priemonių skaičiui, didėja ir surenkamos akcizų pajamos.

### **3. MOKESTINIŲ NACIONALINIO BIUDŽETO PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBĖS**

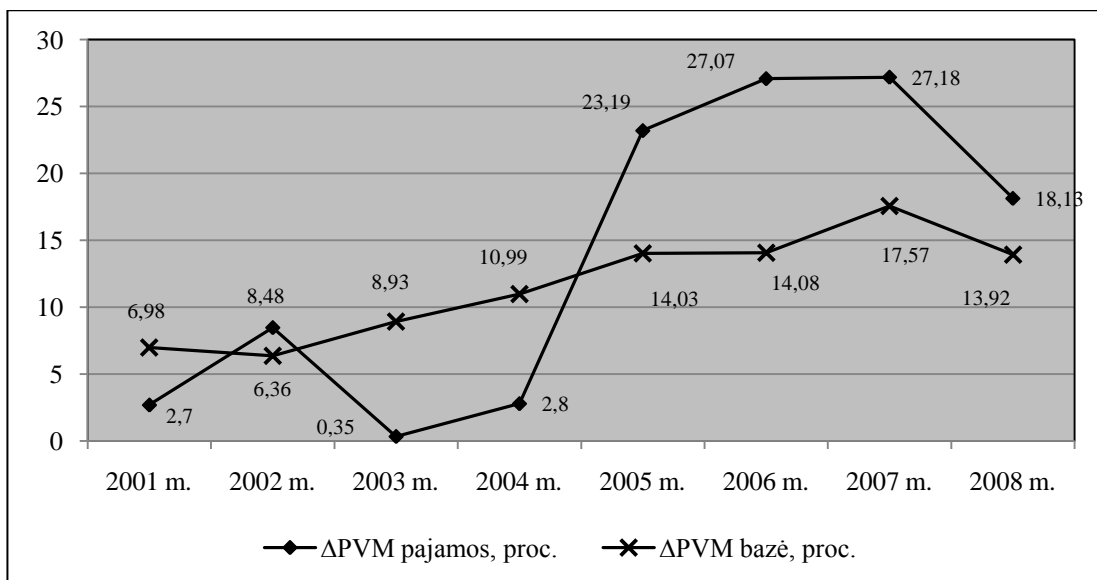
Mokesčių sistemos elastingumas dar kitaip yra vadinamas mokesčių įplaukų automatiniu reagavimu į ekonominių sąlygų pokyčius. Jis duoda mokesčių sistemai tam tikrą lankstumą ir leidžia išvengti dažno mokesčio tarifų didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai. Mokesčių sistema yra elastinga, jei elastingumo rodiklio reikšmė yra daugiau nei vienetas. Tai reiškia, kad pajamos iš mokesčių didėja didesniu mastu, nei mokesčių bazė, netaikant diskretinės fiskalinės politikos (neįvedant naujų mokesčių ar nedidinant mokesčių tarifų).

Elastinga mokesčių sistema yra palankesnė, norint padidinti valstybės pajamas (siekiant ekonominio augimo, kuris reikalauja pastoviai didinti išlaidas ekonominės infrastruktūros tobulinimui ir anksčiau sukurto kapitalo palaikymui. Jei lygiagrečiai nedidėja valstybės pajamos, didėjančios valstybės išlaidos neišvengiamai veda link fiskalinio deficito, kuris, šiuo atveju, yra finansuojamas užsienio ar vidaus skolinimosi pagalba).

Elastingumo rodiklis gali būti skaičiuojamas tiek visai mokesčių sistemai (t.y. visoms mokesčinėms pajamoms), tiek ir atskiriems mokesčiams. Dažnai BVP rodiklis naudojamas kaip universali mokesčių bazės aproksimacija, bet galima taikyti ir tikslesnius mokesčių bazės matavimus – pavyzdžiui, namų ūkio vartojimas yra pridėtinės vertės mokesčio bazė.

Kaip nustatyta ankstesniame skyriuje, PVM tarifas per analizuojamą laikotarpį keistas tik 2009 m., todėl apskaičiuota, kad ryšio tarp surenkamų mokesčio pajamų ir mokesčio tarifo nėra. Dėl šios priežasties, negalima nustatyti, kaip PVM tarifo keitimas veikia šio mokesčio pajamų surinkimą. Todėl tikslinga nustatyti, ar PVM yra elastingas, t.y. ar šis mokestis automatiškai reaguoja į ekonominių sąlygų pokyčius, ar vis dėlto efektyviausias būdas padidinti mokesčio surenkamas pajamas yra mokesčio tarifo didinimas (namų ūkių vartojimas yra pridėtinės vertės mokesčio bazė, analizuojami metai, kuriais PVM tarifas nekito, žr. 3.1 pav.).





3.1 pav. PVM pajamų ir PVM bazės procentiniai pokyčiai 2000-2008 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Kaip matyti iš 3.1 paveikslo, beveik visu analizuojamu laikotarpiu (išskyrus 2001 m., 2003-2004 m.) PVM pajamos kito spartesniu tempu nei šio mokesčio bazė. Išsiskiria 2003 m., kuomet mokesčio bazei didėjant net 8,93 proc., PVM pajamos padidėjo tik 0,35 proc. Reikia pabrėžti, kad šiais vieninteliais metais visu analizuojamu laikotarpiu šalyje buvo fiksuojama defliacija. Jau nuo 2005 m. iki analizuojamo laikotarpio pabaigos PVM pajamos didėjo sparčiau nei mokesčio bazė. 2006 m. mokesčio pajamos didėjo net 12,99 proc. punktais sparčiau nei namų ūkių vartojimo išlaidos. Vėlesniu laikotarpiu šių dydžių didėjimo tempų skirtumas kiek sumažėjo. Remiantis PVM ir PVM bazės kitimo tempais apskaičiuotas šio mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei (žr. 3.1 lentelę).

3.1 lentelė

**Pridėtinės vertės mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei**

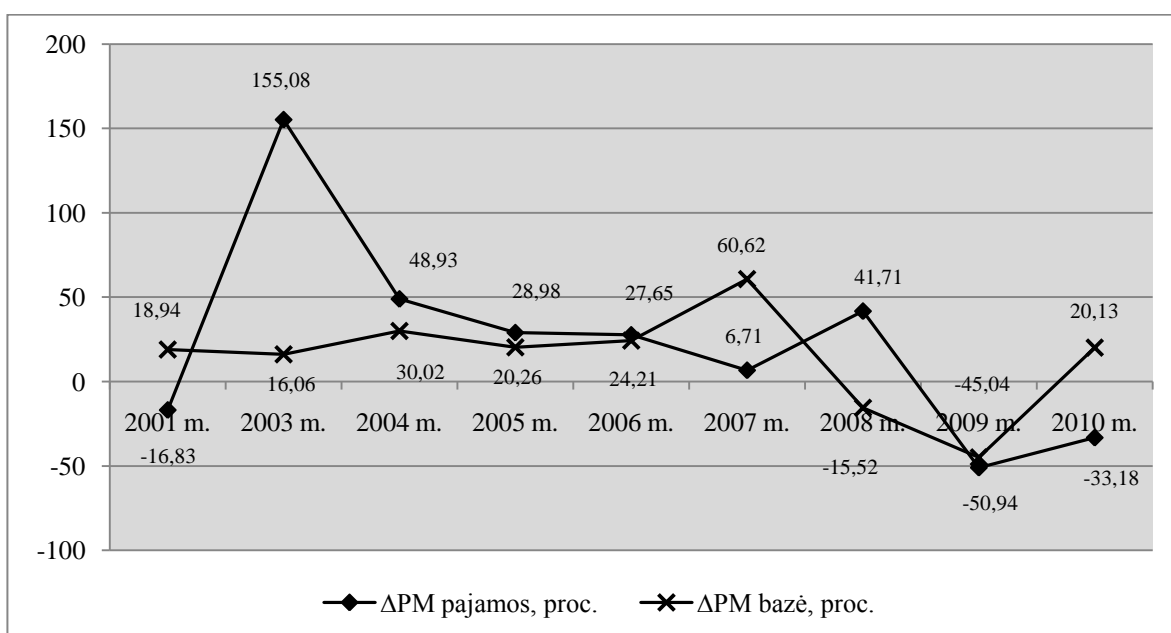
Metai	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
PVM elastingumas, $\epsilon$	-	0,39	1,33	0,04	0,25	1,65	1,92	1,55	1,30
$\epsilon$ vidutinis	1,06								

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Apskaičiuota, kad PVM pajamos yra elastingos mokesčio bazės kitimui (vidutinis analizuojamo laikotarpio mokesčio elastingumas yra didesnis už 1 ir yra lygus 1,06), vadinasi, didėjant mokesčio bazei (namų ūkių vartojimo išlaidoms), PVM surenkamos pajamos didėja dar sparčiau. 2009-2010 m. į skaičiavimus yra neįtraukiami, nes šiais metais kito PVM tarifas. Galima daryti išvadą, kad siekiant padidinti iš PVM surenkamas pajamas, pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas ne tarifo didinimui, o mokesčio ekonominės aplinkos sąlygų gerinimui. Kadangi

nustatyta, kad PVM apmokestinimas Lietuvoje yra elastingas, galima teigti, kad įmanoma išvengti mokesčio tarifų didinimo siekiant padidinti iš mokesčio surenkamas pajamas. Jei tarifas būtų paliktas mažesnis (18 proc.), šalyje nebūtų ribojamas vartojimas, o verslo skatinimas lemtų gerėjančią ekonominę aplinką, be to, mažėtų „šešėlinė“ ekonomika. Šie veiksniai teigiamai paveiktų PVM pajamų surinkimą.

Kaip ir PVM, PM tarifas taip pat beveik visu analizuojamu laikotarpiu išliko stabilus. Pasitelkus mokesčio pajamų elastingumo įvertinimą galima nustatyti, kaip nesikeičiant mokesčio tarifui kito mokesčio pajamos ir bazė – apmokestinamojo pelno dydis (2002 m. į analizę neįtraukiami, nes šiais metais PM tarifas buvo mažintas, o 2009 m. PM pajamos perskaičiuojamos eliminuojant pajamas dėl tarifo padidėjimo, žr. 3.2 pav.).



**3.2 pav.** PM pajamų ir PM bazės procentiniai pokyčiai 2001-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Nors 2001 m., lyginant su praėjusiais metais, PM bazei didėjant 18,94 proc., mokesčio pajamos sumažėjo 16,83 proc., 2003-2006 m. mokesčio pajamų kitimo tempas buvo spartesnis. Ypač išsiskiria 2003 m., kuomet apmokestinamajam pelnui šalyje didėjant 16,06 proc. per metus, PM surenkamos pajamos padidėjo net 155,08 proc. 2004-2006 m. kitimo tempų skirtumas tarp šių dydžių sumažėjo, tačiau visu šiuo laikotarpiu PM pajamos didėjo sparčiau nei mokesčio bazė. Taip pat išsiskiria ir 2007 m., kuomet PM bazei didėjant 60,62 proc. per metus, mokesčio pajamos padidėjo tik 6,71 proc. bei 2008 m., kuomet apmokestinamajam pelnui šalyje mažėjant 15,52 proc., mokesčio pajamos padidėjo net 41,71 proc. Remiantis PM ir PM bazės kitimo tempais apskaičiuotas šio mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei (žr. 3.2 lentelę).

**Pelno mokesčio pajamų elastingumas mokesčio bazei**

Metai	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
PM elastingumas, $\epsilon$	-	0,89	9,65	1,63	1,43	1,14	0,11	2,69	1,13	1,65
$\epsilon$ vidutinis	2,26									

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Nustatyta, kad pelno mokesčio pajamos Lietuvoje yra elastingos mokesčio bazės kitimui, todėl galima teigti, kad mokestis automatiškai reaguoja į ekonominių sąlygų pasikeitimus ir siekiant padidinti iš mokesčio surenkamas pajamas galima išvengti tarifo didinimo. Priešingai, tarifo didinimas (2009 m., ekonomikos nuosmukio laikotarpiu) galėjo lemti verslo slopinimą ir tuo pačiu daryti neigiamą įtaką mokesčio ekonominei aplinkai, todėl nors tarifas ir buvo padidintas, surenkamos mokesčio pajamos sumažėjo. Efektyviausias būdas didinti PM surenkamas pajamas yra skatinti verslo veiklą ir ekonomikos augimą.

Priešingai nei PVM ir PM, akcizų tarifai analizuojamu laikotarpiu buvo gana dažnai keičiami. Akcizai dažniausia nustatomi neelastingos paklausos prekėms, kurių kainai didėjant suvartojamas kiekis keičiasi mažai arba visai nesikeičia. Dažniausia analizuojamu laikotarpiu keistas cigarečių specifinis tarifas, o paklausos elastingumo koeficientas gali įvertinti, kiek šio tarifo kitimas sąlygojo cigarečių paklausą, t.y. ar cigarečių paklausa yra elastinga ar neelastinga specifinio akcizo tarifo kitimui (darant prielaidą, kad tik akcizo tarifas lemia cigarečių kainos kitimą).

**Cigarečių paklausos elastingumas cigarečių specifinio akcizo tarifo kitimui**

	Cigarečių specifinio akcizo tarifo metinis pokytis, proc.	Cigarečių pardavimų metinis pokytis, proc.	Paklausos elastingumo koeficientas, $\epsilon$	Vidutinis elastingumo koeficientas
2003 m.	34,21	-24,63	0,72	0,93
2004 m.	38,85	-20,60	0,53	
2005 m.	0	25,24	-	
2006 m.	0	37,76	-	
2007 m.	15,42	-13,07	0,85	
2008 m.	22,11	27,15	1,23	
2009 m.	36,24	-28,03	0,77	
2010 m.	26,11	-39,19	1,50	

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis atliktais skaičiavimais

Apskaičiuotas vidutinis analizuojamo laikotarpio cigarečių paklausos elastingumas cigarečių specifinio akcizo tarifo kitimui rodo, kad cigarečių paklausa nėra elastinga cigarečių tarifo didėjimui. Vadinasi, cigarečių pardavimo apimtis mažėja ne taip sparčiai, kaip didėja cigarečių akcizo tarifas. Galima daryti išvadą, kad specifiniam akcizų tarifui padidėjus 1 proc., cigarečių pardavimai sumažėja vidutiniškai 0,93 proc. 2009 m. kovo 1 d. specifinis cigarečių akcizo tarifas buvo padidintas nuo 79 iki 95 Lt, o nuo rugsėjo 1 d. – iki 132 Lt, todėl vidutinis svertinis 2009 m. tarifas lygus 104,67 Lt (tūkstančiui cigarečių), o 2010 m. tarifas išliko 132 Lt. Pavyzdžiui, jeigu

2011 m. analizuojamas akcizo tarifas būtų padidintas iki 140 Lt, vadinasi, lyginant su 2010 m. jis padidėtų 6,06 proc. Remiantis apskaičiuotu elastingumo koeficientu, cigarečių pardavimai turėtų sumažėti

$$\Delta Q = 0,93 * 6,06;$$

$$\Delta Q = 5,64 \text{ proc.}$$

Akcizų pajamos iš specifinio cigarečių tarifo 2010 m. buvo 326,83 mln. Lt, o jeigu 2011 m. tarifas padidėtų 6,06 proc., cigarečių pardavimai sumažėtų 5,64 proc. (nuo 2476 iki 2336,35 mln. vnt.), akcizų pajamos padidėtų iki 327,09 mln. Lt (0,26 mln. Lt daugiau). Įvertinus tai, kad cigarečių paklausa nėra elastinga cigarečių tarifo didėjimui, tikslinga apskaičiuoti, iki kiek valstybė galėtų didinti mokesčio tarifą, esant apskaičiuotam paklausos elastingumo dydžiui, kad pajamos nesumažėtų. Pagal turimus duomenis sudaroma nelygybė, kurios reikšmė viršija 2010 m. surinktas pajamas iš analizuojamo tarifo:

$$\left( 2476 - (2476 * 0,93) * \frac{x - 132}{132} \right) * x > 326830$$

čia  $x$  – cigarečių specifinio akcizo tarifo dydis, Lt.

Sudarius nelygybę, apskaičiuojama  $x$  reikšmė:

$$\left( 2476 - (2302,68 * \frac{x - 132}{132}) \right) * x > 326830$$

$$(2476 - (2302,68 * (0,007575x - 1))) * x > 326830$$

$$(2476 - 17,4428x + 2302,68) * x > 326830$$

$$-17,4428x^2 + 4778,68x - 326830 > 0$$

Apskaičiuoti nelygybės sprendiniai ( $x > 131,82$ ;  $x < 142,15$ , žr. 5 priedą) leidžia daryti išvadą, kad specifinį cigarečių akcizo tarifą galima didinti iki 142,15 Lt tūkstančiui cigarečių, norint, kad pajamos, surenkamos iš šio mokesčio padidėtų. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad 2010 m., cigarečių specifinio akcizo tarifui didėjant 26,11 proc., cigarečių pardavimai sumažėjo net 39,19 proc. Galima teigti, kad vartotojai vis jautriau reaguoja į tarifo didinimą, todėl šio tarifo didinimas turėtų būti atidėtas keletą metų į priekį.

Išanalizavus pridėtinės vertės ir pelno mokesčius, galima daryti galutinę išvadą, kad šių mokesčių surenkamas pajamas labiausia sąlygoja mokesčių bazę lemiantys veiksniai (PVM – pardavimo apimtys šalyje, namų ūkių vartojimas ir vidutinė metinė infliacija, o PM – veikiančių ir pelningų įmonių skaičius šalyje bei apmokestinamojo pelno dydis), o ryšys tarp surenkamų pajamų ir tarifų yra nereikšmingas. Nustatyta, kad tiek PVM, tiek PM apmokestinimo sistema Lietuvoje yra elastinga, todėl siekiant padidinti šių mokesčių surenkamas pajamas galima išvengti tarifų didinimo (kas dažniausia sukelia neigiamą mokesčių mokėtojų reakciją, o ypač ekonomikos nuosmukio laikotarpiu lėtina verslo veiklą, vartojimą, ekonomikos augimą ir skatina mokesčių mokėjimo

vengimą). Sprendimą didinti šių mokesčių tarifus 2009 m. galima pavadinti „bandymu eiti lengviausiu keliu“, kuris buvo klaidingas, nes abiejų šių mokesčių pajamos mažėjo gana sparčiai. Efektyviausias sprendimas būtų mažinti ne tik PM tarifą (kaip pasielgta 2010 m.), bet ir PVM mokesčio tarifą iki 2008 m. lygio. Taip pat apskaičiuota, kad cigarečių specifinio akcizo didinimas nėra elastingas cigarečių paklausai šalyje, todėl jeigu 2011 m. šis specifinis cigarečių tarifas padidėtų iki 140 Lt, pajamos iš šio akcizų tarifo padidėtų 0,26 mln. Lt. Didinti specifinį cigarečių akcizo tarifą iki 142,15 Lt tūkstančiui cigarečių surenkamų pajamų atžvilgiu yra naudinga.

## IŠVADOS IR SIŪLYMAI

Mokesčių sistema yra visų šalyje renkamų mokesčių ir jų nustatymo principų visuma. Mokestis yra apibrėžiamas kaip privalomas, negražintinas, įgyvendinamas pagal tam tikrą instrumentariją mokėjimas valstybei, turintis fiskalinę, socialinę ir ekonominę reikšmę. Mokesčių sistema, veikianti be sutrikimų, užtikrina sklandų valstybės funkcijų vykdymą. Mokesčių turinį sudaro įvairūs elementai, kurių kitimas gali daryti didelę įtaką surenkamoms biudžeto pajamoms. Mokesčių surinkimas valstybėje yra finansinių išteklių turėjimo garantas, todėl valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma taip kad, mokesčius mokėtų tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis funkcijomis, be to, turi būti atsižvelgiama į mokėtojo gebėjimą mokėti. Taip pat mokesčiai turi netrukdyti siekti ekonominių tikslų, skatinti darbingumą, o mokesčių sistema turi užtikrinti didėjančias biudžeto įplaukas (išlaikant ją kuo stabilesnę) bei būti kuo paprasčiau administruojama. Vis daugiau diskusijų kyla dėl mokesčių tarifo dydžio, kadangi tarifo didinimas tik iki tam tikros ribos didina biudžeto pajamas, o per didelis mokesčio tarifas skatina vengimą mokėti mokesčius. Daugelio autorių teigimu, šalis turi turėti tokią mokesčių sistemą, kurioje mokesčių pajamos būtų elastingos mokesčių bazės kitimui, nes tai leidžia išvengti naujų mokesčių įvedimo ar mokesčių tarifų didinimo siekiant padidinti mokestines pajamas, todėl mokesčių pajamos turėtų didėti spartesniu tempu nei mokesčio bazė.

Analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistemoje egzistavo daugiau nei 30 skirtingų mokesčių rūšių. Maždaug pusė iš visų mokesčių buvo taikomi visu analizuojamu laikotarpiu. Analizuojamu 2000-2010 m. laikotarpiu Lietuvoje įvesta 14 naujų ir panaikinti 7 mokesčiai, todėl galima daryti išvadą, kad Lietuvos mokesčių sistemoje taikomų mokesčių rūšių vis daugėja. Iki 2008 m. į nacionalinį biudžetą surenkamos mokestinės pajamos kasmet didėjo. Ryškiausias mokestinių pajamų kitimas pastebimas 2009 m., kuomet jos sumažėjo net 24,44 proc. Paskutiniaisiais analizuojamais metais mokestinės pajamos dar sumažėjo ir pasiekė maždaug 2006 m. lygį. Visu analizuojamu laikotarpiu didžiąją dalį mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų sudarė PVM, GPM, akcizų ir pelno mokesčio pajamos (daugiau nei 90 proc. visų mokestinių pajamų). Didžiausią lyginamąjį svorį pajamų analizuojamu laikotarpiu sudarė PVM pajamos. Tiek turto mokesčiai, tiek ir visi kiti Lietuvos mokesčių sistemos mokesčiai analizuojamu laikotarpiu sudarė nežymią dalį visų mokestinių pajamų.

Beveik visu analizuojamu laikotarpiu PVM ir PM tarifai nekito (išskyrus 2009 m., kuomet PVM tarifas buvo padidintas 3 proc. punktais per metus, PM tarifas 2002 m. ir 2010 m. sumažėjo, o 2009 m. didėjo), o GPM tarifas mažėjo nuo 33 iki 15 proc. dėl tarptautinės mokesčių konkurencijos. Tačiau nors ir 2009 m. didėjo tiek PVM, tiek PM tarifai, mokesčių surenkamos pajamos mažėjo,

todėl galima teigti, kad mokesčių tarifų didinimas ne visada sąlygoja didėjančias mokesčines pajamas. Apskaičiuota, kad reišmingas ryšys egzistuoja tarp šių mokesčių surinkimo ir mokesčių bazę didinančių ar mažinančių veiksnių. PVM surinkimą labiausia sąlygojo infliacijos lygis, namų ūkių vartojimo išlaidų ir pardavimo apimčių šalyje kitimas, GPM – tokie darbo rinkos rodikliai, kaip vidutinis ir minimalus atlyginimas šalyje bei nedarbo ir užimtumo lygis, o PM – įmonių veiklos indikatoriai (veikiančių ūkio subjektų skaičius, pelningų įmonių skaičius, apmokestinamojo pelno dydis). Visi pagrindiniai akcizų tarifai analizuojamu laikotarpiu didėjo, išskyrus specifinį cigarečių akcizų tarifą 2002 m., kuomet jis buvo sumažintas, nes šiais metais buvo įvestas dar ir vertybinis cigarečių akcizų tarifas bei gazolio tarifas 2010 m. Akcizų tarifų didinimas yra susietas su įsipareigojimais Europos Sąjungai pagal Tarybos direktyvų numatytas sąlygas. Apskaičiuota, kad didėjant cigarečių, alkoholio, kuro akcizo tarifams, namų ūkių vartojimo išlaidoms tabakui, alkoholiniams gėrimams, kurui, alkoholinių gėrimų suvartojimui ir transporto priemonių skaičiui, didėja ir surenkamos akcizų pajamos į nacionalinį biudžetą.

Mokesčių sistemos elastingumas dar kitaip yra vadinamas mokesčių įplaukų automatinis reagavimas į ekonominių sąlygų pokyčius. Jis duoda mokesčių sistemai tam tikrą lankstumą ir leidžia išvengti dažno mokesčio tarifų didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai. Apskaičiuota, kad tiek PVM, tiek PM pajamos yra elastingos mokesčio bazės kitimui, todėl siekiant padidinti šių mokesčių surenkamas pajamas galima išvengti tarifų didinimo. PM tarifas 2010 m. buvo vėl sumažintas iki 2008 m. lygio, toks pats sprendimas turėtų būti priimtas ir dėl PVM tarifo. Jei PVM tarifas būtų paliktas mažesnis (18 proc.), šalyje nebūtų ribojamas vartojimas, o verslo skatinimas lemtų gerėjančią ekonominę aplinką. Šie veiksniai teigiamai paveiktų PVM pajamų surinkimą. Mokesčių tarifų mažinimas sąlygotų pajamų ir vartojimo didėjimą, darbo vietų kūrimą, be to, mažėjantys mokesčių tarifai teigiamai atsilieptų „šešėlinės“ ekonomikos mažinimui (vienam iš prioritetinių tikslų šalyje), o tai taip pat padidintų biudžeto pajamas, surenkamas mokesčių pavidalu. Remiantis atliktais skaičiavimais galima patvirtinti tyrimo hipotezę, kad efektyviausias būdas padidinti kai kurių mokesčių surenkamas pajamas nėra mokesčių tarifų didinimas. Apskaičiuota, kad cigarečių paklausa nėra elastinga cigarečių specifinio tarifo didinimui šalyje, o didinti specifinį cigarečių akcizo tarifą (iki 142,15 Lt) surenkamų pajamų atžvilgiu yra naudinga. Tačiau 2010 m., cigarečių specifinio akcizo tarifui didėjant 26,11 proc., cigarečių pardavimai sumažėjo net 39,19 proc., todėl galima teigti, kad vartotojai vis jautriau reaguoja į tarifo didinimą, todėl šio tarifo didinimas turėtų būti atidėtas keletą metų į priekį.

## LITERATŪRA

1. Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu). *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12. Kaunas: VDU.
2. Bendikienė, D., Šaparnis, G. (2006). Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004). *Engineering Economics*. 2006. No 2 (47).
3. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr.2, tomas VIII. Vilnius: Technika.
4. Boguslauskas, V. (2007). *Ekonometrika*. Kaunas: Technologija.
5. Buckiūnienė, O. (2005). *Valstybės ir tarptautiniai finansai*. Vilnius: Vilniaus kolegija.
6. Budrytė, A., Mačiulaitytė, E. (2005). Biudžeto pajamų iš pelno mokesčio prognozavimas. *Pinigų studijos*, 2005.3.
7. Buginskis, V., Mackevičius, R. (2007). Gyventojų pajamų mokesčio analizė. *Ekonomika ir vadyba*: 12.
8. Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
9. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
10. Butautas, D. A. (2006). *Modernūs Lietuvos ateities finansai I d. Efektyvūs valstybės biudžeto valdymo prioritetai*. Monografija. Vilnius: BMK.
11. Butkevičius, A., Rimas, J., Stačiokas, R. (2005). Diversity of evaluation of consequences of tax policy. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 1, VI tomas. Vilnius: Technika.
12. Cnossen, S. (2002). *Tax policy in the European Union: a review of issues and options*. University of Maastricht.
13. Easson, A., Zolt, E. M. (2002). *Tax Incentives*. World Bank Institute.
14. Giertz, S. H. (2010). The Elasticity of Taxable Income during the 1990s: New Estimates and Sensitivity Analyses. *Southern Economic Journal* 2010, 77(2).
15. Gipienė, G., Jefimovas, B. (2000). Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai. *Ekonomika ir vadyba*. Nr. 1 (2). Vilnius: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas.
16. Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika* 2006 75.
17. Joumard, I. (2002). Tax systems in European Union countries. *Economic studies*. No. 34, 2002/1.
18. Kaldor, N. (2003). *An expenditure tax*. Oxon: Routledge.
19. Kavaliauskienė, V., Ruchovienė, D. (2001). Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių



- veiklai. *Inžinerinė ekonomika: mokslo darbai*. Nr.1 (21). Kaunas: Technologija.
20. Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. (2008). The impact of tax system on business environment. *Engineering economics*. No 2 (57).
21. Kuodis, R. (2008). Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos* 2008/2 [Internete]. [žiūrėta: 2010-04-30]. Prieiga per internetą: [http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis\\_2009h.pdf](http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2009h.pdf)
22. Leontjeva, E. (2001). *Žaidimai su pelnu*. Verslo žinios, Nr. 93.
23. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla.
24. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*. Nr. 15.
25. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. (2001). [Internete]. [žiūrėta 2010-02-20]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=370215&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=370215&p_query=&p_tr2=)
26. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (2000). [Internete]. [žiūrėta 2010-04-06]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=357681&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=357681&p_query=&p_tr2=)
27. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). [Internete]. [žiūrėta 2010-02-04]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=369348&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=369348&p_query=&p_tr2=)
28. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (2004). [Internete]. [žiūrėta 2010-03-10]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=362368&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362368&p_query=&p_tr2=)
29. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. (2001). [Internete]. [žiūrėta 2010-02-10]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=362798&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362798&p_query=&p_tr2=)
30. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. (2002). [Internete]. [žiūrėta 2010-02-10]. Prieiga per internetą:  
[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=362157&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362157&p_query=&p_tr2=)
31. Lietuvos Respublikos Statistikos departamento duomenys. [Internete]. [žiūrėta: 2010-09-15]. Prieiga per internetą: <http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>
32. Lukaševičius, K. (1999). *Verslas ir mokesčiai*. Monografija. Kaunas: Technologija.
33. Mačiulaitytė, E. (2007). *Valstybės finansų ekonometrinis modeliavimas* (Daktaro disertacija, Vilniaus Gedimio technikos universitetas).

34. Masso, J., Merikull, J., Vahter, P. (2011). *Gross profit taxation versus distributed profit taxation and firm performance: effects on Estonia's corporate income tax reform*. Tartu: The university of Tartu.
35. Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras
36. Murphy, L., Nagel, T. (2002). *The myth of ownership: taxes and justice*. New York: Oxford university press.
37. Nichols, D. R., Wempe, W. F. (2010). Regressive tax rates and the unethical taxation of salaried income. *Journal of business ethics*. P. 553.
38. Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai*. Kaunas: technologija.
39. Nerre, B. (2001). *The concept of tax culture..* Tax association proceedings ninetyfourth annual conference on taxation. University of Hamburg.
40. Nerre, B. (2002). *Modeling tax culture – a first approach*. Tax association proceedings ninetyfifth annual conference on taxation. University of Hamburg.
41. Novošinskienė, A., Slavickienė, A. (2010). Lietuvos mokesčių sistemos reformos tyrimas. *Ekonomikos ir vadybos fakulteto 2009 metų mokslinių tyrimų rezultatai, mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*. Lietuvos žemės ūkio universitetas: Akademija.
42. Pukelienė, V., Šinkūnienė, K. (2005) Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 33. Kaunas: VDU.
43. Rakauskaitė, R. (2006). Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas. *Jaunasis mokslininkas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. [Internete]. [žiūrėta: 2010-03-20]. Prieiga per internetą:  
[http://www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf)
44. Rakauskienė, O. G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Monografija. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidybos centras.
45. Ramanauskienė, E. (2007). Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą. *Ekonomika ir vadyba*: 2007.12.
46. Rimas, J. (2000). *Vietiniai mokesčiai*. Kaunas: Technologija.
47. Rudzakis, R. (2008). Kokios mokesčių sistemos reikia Lietuvai? *Lietuvos ekonomikos apžvalga*. 2008/1. Ūkio ministerija, Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės.
48. Schiller, B. R. (2006). *The macro economy today*. Boston: McGraw-Hill.
49. Smalenskas, G. (2007). *Finansai*. Vilnius: Homo liber.
50. Saez, E. (2001). *Using elasticities to derive optimal income tax rates*. Review of economic studies (68).

51. Slavickienė, A., Savickienė, J., Jurgelaitienė, L. (2008). Gyventojų pajamų mokesčio surinkimo įtaka savivaldybių pajamoms. *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtra*, 15 (4).
52. Sorensen, P. B. (2004). *Measuring the tax burden on capital and labor*. Massachusetts institute of technology.
53. Spiegel, U., Templeman, J. (2004). A non-singular peaked Laffer curve: debunking the traditional Laffer curve. *The American economist*. Vol. 48, No. 2.
54. Stačiokas R., Mažeika A. (2004). *Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos*. *Ekonomika*. Nr. 67 (2).
55. Stačiokas, R., Rimas, J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.
56. Stačiokas, R., Valančienė, L. (2002). Mokesčių į Valstybės ir savivaldybės biudžetus optimizavimo prielaidos. *Inžinerinė ekonomika*. Nr. 4 (30).
57. Startienė, G., Trimonis, K. (2009). *Oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas*. *Ekonomika ir vadyba*: 2009.14
58. Šapalienė, L. (2010). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: RDI grupė.
59. Šinkūnienė, K. (2005). Taxation principles in tax culture: theoretical and practical aspects. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 35. Kaunas: VDU.
60. Štreimikienė, D., Mikalauskiene, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 38. Kaunas: VDU.
61. Tarybos direktyva 2003/96/EB. (2003). Europos sąjungos oficialusis dokumentas. [Internete]. [žiūrėta: 2010-12-14]. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:LT:PDF>
62. Tarybos direktyva 92/79/EEB. (1992). Europos sąjungos oficialusis dokumentas. [Internete]. [žiūrėta: 2010-12-14]. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992L0079:20031220:LT:PDF>
63. Tarybos direktyva 92/84/EEB (1992). Europos sąjungos oficialusis dokumentas. [Internete]. [žiūrėta: 2010-12-14]. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992L0083:20070101:LT:PDF>
64. Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. [Internete]. [žiūrėta: 2010-09-30]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222>
65. Varian, H. R. (2004). *Mikroekonomika*. Vilnius: Margi raštai.

66. Vasiliauskaitė, A., Stankevičius, E. (2009). Tax burden management and GDP growth: case of EU countries. *Ekonomika ir vadyba*: 2009.14.
67. Visser, R. (2002). *The management of public finance: a practical guide*. New York: Oxford University Press.
68. Wonnacott, P., Wonnacott, R. (1998). *Mikroekonomika*. Kaunas: Poligrafija ir informatika.

# **PRIEDAI**

## PVM, GPM, akcizų ir PM instrumentarijus

### Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus

Mokesčio elementai	Mokesčio elemento aprašymas
Mokesčio subjektas	LR arba užsienio apmokestinamasis asmuo
Mokesčio objektas	Prekių, paslaugų teikimas, prekių importas
Mokesčio šaltinis	Sutampa su mokesčio objektu
Apmokestinimo vienetas	Piniginis (apmokestinamas prekių ir paslaugų vertės vienetas)
Mokesčio tarifas	Procentinis (proporcinis)
Apmokestinimo lengvatos	Mokesčio tarifo ir paties mokesčio sumažinimas, neapmokestinamas prekių ir paslaugų teikimas bei prekių importas
Mokesčio ėmimo būdas	Netiesioginis (per kainų sistemą)
Mokesčio nustatymo metodas	PVM deklaracijos

### Gyventojų pajamų mokesčio instrumentarijus

Mokesčio elementai	Mokesčio elemento aprašymas
Mokesčio subjektas	Nuolatinis arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas
Mokesčio objektas	Darbo užmokestis, autorinis atlyginimas, honoraras, gamybinės komercinės, sporto, atlikėjų veiklos pajamos, kūrybos pajamos, pozityvios pajamos, pajamos natūra, palūkanos, pajamos iš persikirstytojo pelno bei kitos pajamos.
Mokesčio šaltinis	Sutampa arba nesutampa su mokesčio objektu.
Apmokestinimo vienetas	Piniginis (apmokestinamasis pajamų vertės vienetas, vienetų skaičius, fiksuoto dydžio mokeskis).
Mokesčio tarifas	Procentinis (proporcinis) arba fiksuoto dydžio.
Apmokestinimo lengvatos	Apmokestinamosios bazės ir mokesčio tarifo sumažinimas arba taikomos neapmokestinamos pajamos.
Mokesčio ėmimo būdas	Tiesioginiai iš pajamų.
Mokesčio nustatymo metodas	Prie pajamų šaltinio arba pajamų deklaracija.

### Akcizų mokesčio instrumentarijus

Mokesčio elementai	Mokesčio elemento aprašymas
Mokesčio subjektas	Akcizinių prekių importuotojai, sandėlių savininkai ir kiti asmenys, importavę ar panaudoję akcizines prekes
Mokesčio objektas	Etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, energiniai produktai, elektros energija.
Mokesčio šaltinis	Sutampa su mokesčio objektu.
Apmokestinimo vienetas	Natūrinis
Mokesčio tarifas	Absoliuti mokesčio suma natūriniam vienetui, kombinuotas cigaretėms
Apmokestinimo lengvatos	Tarifo sumažinimas, taikomi neapmokestinami objektai
Mokesčio ėmimo būdas	Netiesioginis (per kainų sistemą)
Mokesčio nustatymo metodas	Akcizų deklaracija

### **Pelno mokesčio instrumentarijus**

<b>Mokesčio elementai</b>	<b>Mokesčio elemento aprašymas</b>
Mokesčio subjektas	Lietuvos ir užsienio apmokestinamasis vienetas
Mokesčio objektas	Pajamos
Mokesčio šaltinis	Sutampa su mokesčio objektu.
Apmokestinimo vienetas	Piniginis
Mokesčio tarifas	Procentinis (proporcinis)
Apmokestinimo lengvatos	Mokesčio tarifo ir paties mokesčio sumažinimas, neapmokestinamosios pajamos
Mokesčio ėmimo būdas	Tiesioginis (iš pajamų)
Mokesčio nustatymo metodas	Pelno mokesčio deklaracija

## Nacionalinio biudžeto ir mokestinių pajamų struktūra

## Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra, mln. Lt

Metai	PVM	GPM	Akcizai	PM	Kiti mokesčiai	Kitos pajamos	Šalių parama	Viso
2000	3419,42	2505,42	1209,58	311,68	590,44	627,12	0	8663,66
2001	3511,81	2510,53	1295,35	259,22	526,70	1108,29	0	9211,89
2002	3809,68	2547,35	1706,20	307,70	620,15	1482,93	0	10474,01
2003	3822,99	2666,07	1765,16	784,88	629,75	1545,46	0	11214,32
2004	3930,11	3054,18	1857,71	1168,95	1075,39	1328,41	1389,79	13804,54
2005	4841,69	3566,30	2040,09	1507,70	943,45	1560,29	2020,72	16480,24
2006	6152,21	4059,25	2374,43	1924,52	1094,97	1594,73	2162,28	19362,39
2007	7824,18	4555,80	2803,60	2053,65	1393,59	1625,95	3481,73	23738,50
2008	9242,53	5106,28	3354,02	2910,18	1174,19	1813,39	3482,05	27082,64
2009	6798,80	3789,03	3258,16	1707,59	909,61	1839,96	5928,05	24231,20
2010	7294,03	3470,90	3036,49	953,87	966,75	2210,31	5345,20	23277,54

## Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra, proc.

	PVM	GPM	Akcizai	PM	Kiti mokesčiai	Kitos pajamos	Šalių parama
2000 m.	39,47	28,92	13,96	3,60	6,82	7,24	0,00
2001 m.	38,12	27,25	14,06	2,81	5,72	12,03	0,00
2002 m.	36,37	24,32	16,29	2,94	5,92	14,16	0,00
2003 m.	34,09	23,77	15,74	7,00	5,62	13,78	0,00
2004 m.	28,47	22,12	13,46	8,47	7,79	9,62	10,07
2005 m.	29,38	21,64	12,38	9,15	5,72	9,47	12,26
2006 m.	31,77	20,96	12,26	9,94	5,66	8,24	11,17
2007 m.	32,96	19,19	11,81	8,65	5,87	6,85	14,67
2008 m.	34,13	18,85	12,38	10,75	4,34	6,70	12,86
2009 m.	28,06	15,64	13,45	7,05	3,75	7,59	24,46
2010 m.	31,34	14,91	13,04	4,10	4,15	9,50	22,96

## Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra, proc.

	PVM	GPM	Akcizai	PM	Turto mokesčiai	Kiti mokesčiai
2000 m.	42,55	31,18	15,05	3,88	3,24	4,10
2001 m.	43,34	30,98	15,98	3,20	3,51	2,99
2002 m.	42,37	28,33	18,98	3,42	3,65	3,25
2003 m.	39,54	27,57	18,26	8,12	2,62	3,89
2004 m.	35,45	27,55	16,76	10,54	2,24	7,46
2005 m.	37,53	27,65	15,82	11,69	1,95	5,36
2006 m.	39,42	26,01	15,22	12,33	1,78	5,23
2007 m.	42,00	24,45	15,05	11,02	1,57	5,91
2008 m.	42,42	23,44	15,39	13,36	1,41	3,98
2009 m.	41,30	23,02	19,79	10,37	1,98	3,55
2010 m.	46,39	22,08	19,31	6,07	2,26	3,89



## Pajamų iš pagrindinių mokesčių surinkimo baziniai ir grandininiai pokyčiai

## PVM surenkamų pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai

Metai	PVM pajamos, mln. Lt	Bazinis pokytis, mln. Lt	Bazinis pokytis, %	Grandininis pokytis, mln. Lt	Grandininis pokytis, %
2000	3419,42	-	-	-	-
2001	3511,81	92,39	2,70	92,39	2,70
2002	3809,68	390,26	11,41	297,87	8,48
2003	3822,99	403,57	11,80	13,31	0,35
2004	3930,11	510,69	14,93	107,12	2,80
2005	4841,69	1422,27	41,59	911,58	23,19
2006	6152,21	2732,79	79,92	1310,52	27,07
2007	7824,18	4404,76	128,82	1671,97	27,18
2008	9242,53	5823,11	170,30	1418,35	18,13
2009	6798,80	3379,38	98,83	-2443,73	-26,44
2010	7294,03	3874,61	113,31	495,23	7,28

## GPM surenkamų pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai

Metai	GPM pajamos, mln. Lt	Bazinis pokytis, mln. Lt	Bazinis pokytis, %	Grandininis pokytis, mln. Lt	Grandininis pokytis, %
2000	2505,42	-	-	-	-
2001	2510,53	5,11	0,20	5,11	0,20
2002	2547,35	41,93	1,67	36,82	1,47
2003	2666,07	160,65	6,41	118,72	4,66
2004	3054,18	548,76	21,90	388,11	14,56
2005	3566,3	1060,88	42,34	512,12	16,77
2006	4059,25	1553,83	62,02	492,95	13,82
2007	4555,8	2050,38	81,84	496,55	12,23
2008	5106,28	2600,86	103,81	550,48	12,08
2009	3789,03	1283,61	51,23	-1317,25	-25,80
2010	3470,90	965,48	38,54	-318,13	-8,40

### Akcizų surenkamų pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai

Metai	Akcizų pajamos, mln. Lt	Bazinis pokytis, mln. Lt	Bazinis pokytis, %	Grandininis pokytis, mln. Lt	Grandininis pokytis, %
2000	1209,58	-	-	-	-
2001	1295,35	85,77	7,09	85,77	7,09
2002	1706,2	496,62	41,06	410,85	31,72
2003	1765,16	555,58	45,93	58,96	3,46
2004	1857,71	648,13	53,58	92,55	5,24
2005	2040,09	830,51	68,66	182,38	9,82
2006	2374,43	1164,85	96,30	334,34	16,39
2007	2803,6	1594,02	131,78	429,17	18,07
2008	3354,02	2144,44	177,29	550,42	19,63
2009	3258,16	2048,58	169,36	-95,86	-2,86
2010	3036,49	1826,91	151,04	-221,67	-6,80

### PM surenkamų pajamų baziniai ir grandininiai pokyčiai

Metai	PM pajamos, mln. Lt	Bazinis pokytis, mln. Lt	Bazinis pokytis, %	Grandininis pokytis, mln. Lt	Grandininis pokytis, %
2000	311,68	-	-	-	-
2001	259,22	-52,46	-16,83	-52,46	-16,83
2002	307,7	-3,98	-1,28	48,48	18,70
2003	784,88	473,2	151,82	477,18	155,08
2004	1168,95	857,27	275,05	384,07	48,93
2005	1507,7	1196,02	383,73	338,75	28,98
2006	1924,52	1612,84	517,47	416,82	27,65
2007	2053,65	1741,97	558,90	129,13	6,71
2008	2910,18	2598,5	833,71	856,53	41,71
2009	1707,59	1395,91	447,87	-1202,59	-41,32
2010	953,87	642,19	206,04	-753,72	-44,14

## Regresijos lygčių adekvatumo vertinimas (PVM)

$$y=4012,58+522,44x_2$$

Metai	Y	X <sub>2</sub>	X <sub>2</sub> <sup>2</sup>	X <sub>2</sub> Y	$\hat{y}$	$y_i - \hat{y}_i$	$(y_i - \hat{y}_i)^2$	$\hat{y}_i - \bar{y}$	$(\hat{y}_i - \bar{y})^2$
2000	3419,42	1	1	3419,42	4535,02	-1115,60	1244553,84	-978,39	957244,13
2001	3511,81	1,4	1,96	4916,53	4743,99	-1232,18	1518272,30	-769,41	591995,36
2002	3809,68	0,3	0,09	1142,90	4169,31	-359,63	129331,86	-1344,10	1806596,41
2003	3822,99	-1,1	1,21	-4205,29	3437,89	385,10	148301,45	-2075,51	4307756,50
2004	3930,11	1,2	1,44	4716,13	4639,50	-709,39	503239,61	-873,90	763701,98
2005	4841,69	2,7	7,29	13072,56	5423,16	-581,47	338112,66	-90,24	8143,21
2006	6152,21	3,7	13,69	22763,18	5945,61	206,60	42685,61	432,20	186797,50
2007	7824,18	5,7	32,49	44597,83	6990,49	833,69	695045,69	1477,08	2181770,43
2008	9242,53	10,9	118,81	100743,58	9707,18	-464,65	215896,37	4193,77	17587725,53
2009	6798,80	4,5	20,25	30594,60	6363,56	435,24	189436,10	850,15	722760,37
2010	7294,03	1,3	1,69	9482,24	4691,75	2602,28	6771856,63	-821,66	675119,23
Suma:	60647,45	31,60	199,92	231243,68	60647,45		11796732,13		29789610,65

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{m} = \frac{29789610,65}{1} = 29789610,65$$

$$\sigma_{lik}^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - y_i)^2}{n-2} = \frac{11796732,13}{9} = 1310748,01$$

$$F = \frac{\sigma_y^2}{\sigma_{lik}^2} = \frac{29789610,65}{1310748,01} = 22,7272$$

$$y= -1130,48+0,14x_3$$

Metai	Y	X <sub>3</sub>	X <sub>3</sub> <sup>2</sup>	X <sub>3</sub> Y	$\hat{y}$	$y_i - \hat{y}_i$	$(y_i - \hat{y}_i)^2$	$\hat{y}_i - \bar{y}$	$(\hat{y}_i - \bar{y})^2$
2000	3419,42	30000,6	900036000,4	102584651,7	2979,04	440,38	193932,45	-2534,36	6422990,23
2001	3511,81	32093,5	1029992742	112706274,2	3265,73	246,08	60555,21	-2247,67	5052038,23
2002	3809,68	34133,5	1165095822	130037712,3	3545,17	264,51	69964,51	-1968,23	3873938,49
2003	3822,99	37182,6	1382545743	142148708	3962,84	-139,85	19558,39	-1550,56	2404245,53
2004	3930,11	41270,7	1703270678	162198390,8	4522,83	-592,72	351321,88	-990,57	981229,23
2005	4841,69	47060,2	2214662424	227850899,7	5315,89	-474,20	224862,54	-197,52	39013,18
2006	6152,21	53686,5	2882240282	330290622,2	6223,57	-71,36	5091,57	710,16	504328,56
2007	7824,18	63121,1	3984273265	493870848,2	7515,93	308,25	95019,31	2002,52	4010101,17
2008	9242,53	71906,4	5170530361	664597059,2	8719,35	523,18	273718,52	3205,94	10278080,60
2009	6798,80	62110,4	3857701788	422276187,5	7377,48	-578,68	334871,79	1864,08	3474782,34
2010	7294,03	60957,95	3715871668	444628933,2	7219,62	74,41	5536,83	1706,21	2911162,23
Suma	60647,5	533523,5	28006220774,9	3233190286,9	60647,5		1634433,0		39951909,8

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{m} = \frac{39951909,8}{1} = 39951909,8$$

$$\sigma_{lik}^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - y_i)^2}{n-2} = \frac{1634433,0}{9} = 181603,67$$

$$F = \frac{\sigma_{\hat{y}}^2}{\sigma_{lik}^2} = \frac{39951909,8}{181603,67} = 219,9951$$

$$y = 252,55 + 0,03x_4$$

Metai	Y	X <sub>5</sub>	X <sub>5</sub> <sup>2</sup>	X <sub>5</sub> Y	ŷ	y <sub>i</sub> - ŷ	(y <sub>i</sub> - ŷ) <sup>2</sup>	ŷ <sub>i</sub> - ȳ	(ŷ <sub>i</sub> - ȳ) <sup>2</sup>
2000	3419,42	89584,27	8025341431	306326244,5	3137,21	282,21	79642,64	-2376,19	5646300,54
2001	3511,81	93148,55	8676652367	327120009,4	3251,98	259,83	67511,01	-2261,42	5114034,31
2002	3809,68	99296,78	9859850518	378288956,8	3449,96	359,72	129400,58	-2063,45	4257814,35
2003	3822,99	107525,84	11561806268	411070211,1	3714,94	108,05	11675,53	-1798,47	3234485,82
2004	3930,11	128161,52	16425375209	503688871,4	4379,42	-449,31	201875,12	-1133,99	1285931,32
2005	4841,69	153444,6	23545245269	742931185,4	5193,54	-351,85	123799,91	-319,86	102311,80
2006	6152,21	190451,28	36271690054	1171696269	6385,17	-232,96	54272,44	871,77	759983,27
2007	7824,18	235878,47	55638652610	1845555607	7847,95	-23,77	565,07	2334,55	5450109,18
2008	9242,53	280971,03	78944719699	2596883174	9299,95	-57,42	3297,36	3786,55	14337948,34
2009	6798,80	193376,19	37394350859	1314726041	6479,36	319,44	102043,23	965,95	933066,47
2010	7294,03	208115,28	43311969769	1517998471	6953,96	340,06	115643,18	1440,56	2075210,89
Suma:	60647,5	1779953,8	329655654053,3	11116285041,2	60093,4		889726,1		43197196,29

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{m} = \frac{43197196,29}{1} = 43197196,29$$

$$\sigma_{lik}^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - y_i)^2}{n-2} = \frac{889726,1}{9} = 98858,45$$

$$F = \frac{\sigma_{\hat{y}}^2}{\sigma_{lik}^2} = \frac{43197196,29}{98858,45} = 436,9601$$

#### Daugianarės regresijos lygties adekvatumo vertinimas ir daugianaris koreliacijos koeficientas

Metai	Y	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>5</sub>	ŷ	(ŷ-y) <sup>2</sup>	(ŷ-ȳ) <sup>2</sup>	(y-ȳ) <sup>2</sup>
2000	3419,42	1	30000,6	89584,27	3185,58	54681,82	5379227,29	4349204,66
2001	3511,81	1,4	32093,5	93148,55	3335,17	31201,94	4707708,33	3972386,56
2002	3809,68	0,3	34133,5	99296,78	3544,19	70483,76	3844354,15	2873752,82
2003	3822,99	-1,1	37182,6	107525,84	3833,31	106,57	2794184,65	2828803,36
2004	3930,11	1,2	41270,7	128161,52	4467,35	288622,13	1076508,02	2479946,80
2005	4841,69	2,7	47060,2	153444,6	5264,05	178384,94	58007,89	439840,45
2006	6152,21	3,7	53686,5	190451,28	6374,35	49344,50	755945,97	419017,12
2007	7824,18	5,7	63121,1	235878,47	7776,44	2279,41	5159903,57	5379084,38
2008	9242,53	10,9	71906,4	280971,03	9157,99	7147,25	13345095,00	13969917,76
2009	6798,80	4,5	62110,4	193376,19	6691,85	11437,97	1408866,60	1674190,97
2010	7294,03	1,3	60957,95	208115,28	7017,18	33577,99	2287002,49	2874811,25
Suma	60553,84	31,60	533523,45	1779953,81	60647,45	727268,28	40816803,96	41260956,13

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{m} = \frac{40816803,96}{3} = 13605601$$

$$\sigma_{lik}^2 = \frac{\sum (\hat{y}_i - y_i)^2}{n - m - 1} = \frac{727268,28}{7} = 103895,47$$

$$F = \frac{\sigma_{\hat{y}}^2}{\sigma_{lik}^2} = \frac{13605601}{103895,47} = 130,9547$$

$F_{kritisė} = 3,5874$  (m=3, n=11, su tikimybe 0,05)

$$R = \sqrt{\frac{\sigma_y^2 - \sigma_{lik}^2}{\sigma_y^2}} = \sqrt{\frac{13605601 - 103895,47}{13605601}} = 0,9962$$

**Nelygybės, kurios reikšmė viršija 2010 m. surinktas pajamas iš specifinio cigarečių akcizo tarifo, sprendimas**

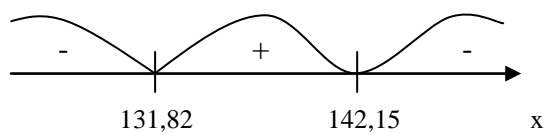
$$-17,4428x^2 + 4778,68x - 326830 > 0$$

$$D = b^2 - 4ac = 4778,68^2 - 4 * (-17,4428) * (-326830) = 32461,25$$

$$x_{1,2} = \frac{-b \pm \sqrt{D}}{2a}$$

$$x_1 = \frac{-4778,68 + \sqrt{32461,25}}{2 * (-17,4428)} = 131,82$$

$$x_2 = \frac{-4778,68 - \sqrt{32461,25}}{2 * (-17,4428)} = 142,15$$



$$131,82 < x < 142,15$$