

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS**  
**SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS**  
**EKONOMIKOS KATEDRA**

**Darius ANDRIEJAUSKIS**

Ekonomikos studijų programos studentas

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS**  
**SOCIOEKONOMINĖ ANALIZĖ IR VERTINIMAS**  
**2004-2011 METAIS**

Magistro darbas

Šiauliai, 2012

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS**  
**SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS**  
**EKONOMIKOS KATEDRA**

**Darius ANDRIEJAUSKIS**

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS**  
**SOCIOEKONOMINĖ ANALIZĖ IR VERTINIMAS**  
**2004-2011 METAIS**

Magistro darbas  
Socialiniai mokslai, Ekonomika (L100)

**Darbo vadovė:**  
**prof. dr. Zita TAMAŠAUSKIENĖ**

Teigiu, kad magistro darbas, kurį teikiu ekonomikos studijų krypties magistro kvalifikaciniam laipsniui įgyti yra originalus autorinis darbas.

---

(Studento parašas)

## **SANTRAUKA**

Darius Andriejauskis

### **Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominė analizė ir vertinimas 2004-2011 metais.**

Magistro darbas

Magistro darbe analizuojami pagrindiniai Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapai, akcentuojamas optimalaus ir teisingo apmokestinimo instrumentarijus, principai ir taisyklės. Atskleidžiama dabartinė Lietuvos mokesčių sistemos struktūra, jos poveikis valstybės bei verslo funkcionavimui. Atlikta Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų struktūros ir dinamikos analizė 2004-2011 metų laikotarpiu. Sisteminiu požiūriu šalies mokesčių sistema įvertinta trimis metodais, pagal: klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančiais rodikliais, V. Tanzi bei J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais. Pateiktos ekspertų siūlomos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys. Patvirtinama autoriaus suformuluota mokslinio tyrimo hipotezė, kad Lietuvos mokesčių sistemai analizuoti nesukurta vieninga vertinimo sistema, o skirtingų metodų įvairūs rodikliai rodo, jog šalies mokesčių sistema gali būti vertinama teigiamai.

## **SUMMARY**

Darius Andriejauskis

### **Socioeconomic analysis and evaluation of Lithuanian tax system in 2004-2011.**

Master thesis

This master thesis focuses on analyzing the main development phases of the Lithuanian tax system, while emphasizing the principles, rules and instrumentation for optimal and fair taxation. The current structure of the Lithuanian tax system is shown, including its influence on the functioning of the state and business. The structure and dynamics of Lithuania's national budget tax returns for the period 2004-2011, is analyzed. The tax system of the country is evaluated through a systematical view by three methods: using the indicators of classical taxation and the diagnostic indicators of V. Tanzi and J.B.S. Gill. Expert given directions for improvements in the tax system are presented. The hypothesis of the scientific inquiry is confirmed, stating that there is no solid framework for analyzing Lithuania's tax system.

## TURINYS

ĮVADAS .....	7
1. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS IR VERTINIMO PRINCIPAI.....	11
1.1 Lietuvos mokesčių sistemos raida .....	11
1.2 Optimalaus ir teisingo apmokestinimo instrumentarijus, principai ir taisyklės .....	16
1.3 Lietuvos mokesčių sistemos struktūra ir poveikis valstybės funkcionavimui.....	21
1.3.1 Mokesčių poveikis valstybės biudžetui .....	23
1.3.2 Mokesčių įtaka verslo subjektų veiklai .....	25
1.4 Mokesčių sistemos vertinimo metodai .....	31
1.4.1 Klasikinius apmokestinimo principus išreiškiantys rodikliai.....	32
1.4.2 J. B.S. Gill diagnostiniais rodikliai.....	38
1.4.3 V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai .....	39
1.5 Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominės analizės ir vertinimo metodologija .....	41
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS SOCIOEKONOMINĖ ANALIZĖ IR VERTINIMAS 2004-2011 METAIS .....	46
2.1 Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūros ir dinamikos analizė.....	46
2.2 Mokestinių pajamų ryšio su makroekonominiais rodikliais analizė .....	55
2.3 Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas 2004-2011 m.....	59
2.3.1 Klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančių rodiklių analizė .....	59
2.3.2 Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius.....	64
2.3.3 Mokesčių sistemos vertinimas remiantis J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais.....	71
3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS PROBLEMINĖS SRITYS IR TOBULINIMO KRYPTYS .....	77
IŠVADOS.....	86
LITERATŪRA .....	89
PRIEDAI .....	95
<b>1 priedas.</b> Konferencijos dalyvio diplomas .....	96
<b>2 priedas.</b> Standartinio PVM tarifo kaita ES šalyse 2005-2011 metais .....	97
<b>3 priedas.</b> Pagrindinių akcizų tarifų kaita Lietuvoje .....	98
<b>4 priedas.</b> Standartinio pelno mokesčio tarifo kaita ES šalyse 2005-2011 metais.....	99
<b>5 priedas.</b> Vidutinė mokesčių našta ES šalyse .....	100
<b>6 priedas.</b> Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys 2004-2011 m.....	101

## LENTELĖS

1 lentelė. Mokesčiai, išlikę dabartinėje mokesčių sistemoje .....	15
2 lentelė. Apmokestinimo instrumentarius .....	18
3 lentelė. Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo rodikliai .....	37
4 lentelė. J. B.S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai .....	39
5 lentelė. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai .....	40
6 lentelė. Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų dinamika 2004-2011 metų laikotarpiu .....	47
7 lentelė. Standartinio PVM tarifo kaita Lietuvoje 2005 - 2011 metų laikotarpiu .....	51
8 lentelė. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo kaita 2005-2011 metais .....	52
9 lentelė. Standartinio pelno mokesčio tarifo kaita 2005-2011 metais .....	54
10 lentelė. Mokesčių pajamų ir BVP ryšio glaudumo rodikliai .....	55
11 lentelė. Mokesčių pajamų apimties ir kitų rodiklių koreliacijos koeficientai Lietuvoje ..	56
12 lentelė. Mokesčių pajamų apimties ir pagrindinių mokesčių tarifų pokyčių koreliacijos koeficientai Lietuvoje .....	57
13 lentelė. PVM pajamų ir vartojimo ryšio glaudumo rodikliai .....	58
14 lentelė. Bendroji mokesčių našta Lietuvoje 2004-2010 m .....	61
15 lentelė. Mokesčių pajamų elastingumo koeficientas Lietuvoje 2004-2011 m .....	62
16 lentelė. Mokesčių atotrūkis 2004-2011 m. laikotarpiu .....	63
17 lentelė. Visų mokesčių dalis nacionalinio biudžeto mokesstinėse pajamose (%), 2004-2011 m. ....	64
18 lentelė. Pagrindinių nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų plano vykdymas (%), 2004-2011 m. ....	66
19 lentelė. Lietuvos valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2004-2011 m. ....	67
20 lentelė. Lietuvos mokesčių pajamų, BVP ir mokesčių naštos kaita 2004-2011 m. ....	69
21 lentelė. Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos surinktos pajamos ir išlaidos 2004-2010 m. ....	70
22 lentelė. Mokesčių klasifikacija pagal rinkimo būdą .....	72

## **PAVEIKSLAI**

1 pav. Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapai .....	11
2 pav. „Geros“ mokesčių sistemos pagrindą sudarantys principai .....	16
3 pav. Mokesčių tarifai .....	19
4 pav. Mokesčių funkcijos.....	20
5 pav. Valstybės biudžeto struktūra.....	24
6 pav. Mokesčių didinimo pasekmės.....	26
7 pav. Pridėtinės vertės mokesčio tarifų pokyčių įtaka verslo subjektams .....	28
8 pav. Akcizų tarifų pokyčių įtaka verslo subjektų veiklai .....	30
9 pav. Mokesčių naštos rūšys .....	33
10 pav. Mokesčių tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė (A.Laffero kreivė) .....	35
11 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra (%) 2004-2011 m. ....	48
12 pav. Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų pokytis (%) 2004-2011 m. ....	49
13 pav. Pagrindinių mokesčių dalis nacionalinio biudžeto mokesčių pajamose (%), 2004-2011 m. ....	51
14 pav. BVP ir šalies mokesčių pajamų priklausomybė .....	56
15 pav. Vartojimo ir surenkamų PVM pajamų priklausomybė.....	58
16 pav. Gini koeficiento raida Lietuvoje 2004-2010 m.....	60
17 pav. Mokesčių skolos ir surinktų mokesčių pajamų santykis.....	62
18 pav. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis.....	63
19 pav. Lietuvos VMI administruojamų mokesčių pajamų surinkimo plano įvykdymas .....	69
20 pav. Grąžinto PVM dinamika ir pokyčiai 2004-2010 m laikotarpiu.....	74
21 pav. Mokesčių atotrūkis 2004-2011 m. ....	75

## IVADAS

Mokesčių sistema yra sudėtingas socialinis ekonominis reiškinys, turintis sąnaudinę ir rezultatinę pusę. Sąnaudinė pusė makroekonominiu lygmeniu gali būti atskleista per mokesčių administravimo kaštus, o gautą rezultatą atspindi faktiškai surinktos biudžeto mokestinės pajamos. Mokesčių sistema yra objektyvus ir būtinas procesas, nes jokia visuomenė negali egzistuoti be mokesčių, o pagrindinis Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis yra mokestinės pajamos, kurios panaudojamos kaip finansiniai ištekliai Valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti. Surinktos mokestinės pajamos padeda spręsti ne tik ekonomines bet ir socialines problemas.

**Aktualumas.** Kiekviena valstybė siekia sukurti veiksmingą mokesčių sistemą, tad nuolat kyla daug diskusijų, ar šiuo metu šalyje esama mokesčių sistema atitinka visuomenės, kuri apmokestinama įvairiais mokesčiais, ir vyriausybės, kurios konstitucinė teisė yra apmokestinti, lūkesčius. Lietuvos mokesčių sistema nėra pastovi, pakilimo laikotarpiu mokestinių pajamų surinkimas išauga dėl ekonomikos augimo, padidėjusios šalies gamybos apimties ir augančių investicijų. Ekonomikos nuosmukio laikotarpiu surenkamos mokestinės pajamos mažėja ir valstybė patiria likvidumo problemų. Siekiant užtikrinti valstybės įsipareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Lietuvos mokesčių sistemoje galima pastebėti pakankamai dažnų mokestinių pakeitimų. Surenkamų mokestinių pajamų dydis priklauso ne tik nuo mokesčių rūšies, bet ir nuo taikomų mokesčių tarifų bei apmokestinimo bazės. 2009 metais vyriausybė siekiant subalansuoti biudžetą keitė pagrindinių mokesčių tarifus, koregavo mokesčius reglamentuojančius įstatymus, tačiau svarbu, kad nebūtų peržengta riba, kai mokesčių našta tampa tokia didelė, jog nelieka ekonominių stimulų pradėti ir plėtoti verslą, o šalies gyventojai atsiduria ties skurdo riba. Visa tai skatina atlikti išsamią mokesčių sistemos socioekonominę analizę išskiriant pagrindines šalies apmokestinimo problemines sritis.

**Problema.** Mokesčių sistemos pokyčiai, orientuoti į didesnę mokestinių pajamų surinkimą, nebus efektyvūs, jei kartu nėra neatsižvelgiama į mokesčių skaičiaus mažinimą bei mokestinių pajamų surinkimo administravimo kaštus. Siekiant didesnių iš mokesčių gaunamų pajamų reikia taikyti tokią verslo įmonių apmokestinimo skalę, kurios krašutinė riba sutaptų su mokesčio dydžiu, turinčiu maksimaliai gamybos ir komercijos plėtotę stimuliuojantį efektą. Tai rodo, kad keičiant mokesčių tarifus svarbu, jog pakeistas mokesčio tarifas nebūtų per didelis ir neoptimalus esamai ekonominei situacijai, o pakoreguoti įstatymai nestabdytų verslo iniciatyvos. Koreguojant mokesčių tarifus ir mokestinius įstatymus svarbu atsižvelgti ir į mokesčių naštos rodiklį, ar jis nėra per didelis ir neskatina gyventojų ir verslo trauktis į

šešėlinę ekonomiką ar emigruoti. Tad kyla klausimas, ar Lietuvos mokesčių sistema yra subalansuota, o nustatyti mokesčių tarifai optimalūs ir tinkami esamai ekonominei situacijai ir garantuoja stabilias nuolatinės nacionalinio biudžeto mokestines pajamas? Dažniausiai mokesčiai, ar jų įstatymai keičiami siekiant subalansuoti biudžetą, bet ar tai nepablogina šalies gyventojų socialinės padėties, neskatina verslo nutraukti savo veiklą? Svarbu atlikti išsamią šalies mokesčių sistemos analizę, nes pritaikius įvairius mokesčių sistemos vertinimo metodus galima išskirti probleminius Lietuvos mokesčių sistemos aspektus ir formuluoti argumentuotas prielaidas koreguoti susidariusiai situacijai.

Mokesčių sistema yra ta sritis, kuri keičiama labai dažnai. Pastaruoju laikotarpiu buvo daug mokesčių įstatymų pakeitimų, siekiant išvesti šalį iš ekonominio nuosmukio ir stabilizuoti šalies ekonominę situaciją. Šio darbo naujumas atskleidžiamas atliekant analizuojamo laikotarpio mokesčių sistemos socioekonominę analizę bei vertinant ją pritaikius klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančius ir V. Tanzi bei J.B.S. Gill kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, taip įvertinant atskirų mokesčių sistemos elementų daromą įtaką mokestinių pajamų surinkimui 2004-2011 metų laikotarpiu.

**Tyrimo objektas** – Lietuvos mokesčių sistema

**Tyrimo dalykas** – Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos.

**Tyrimo tikslas** – išanalizuoti ir kompleksiškai įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą 2004-2011 metų laikotarpiu.

**Tyrimo uždaviniai:**

- Atskleisti Lietuvos mokesčių sistemos raidą, jos dabartinę struktūrą, esminius apmokestinimo principus, tuo pačiu nustatant mokesčių poveikį valstybės bei verslo funkcionavimui ir išanalizuojant galimus mokesčių sistemos vertinimo metodus.
- Atlikti 2004 – 2011 metų šalies nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūros ir dinamikos analizę, išskiriant pagrindines jų kitimo priežastis ir priklausomybes nuo kitų makroekonominių šalies rodiklių.
- Išanalizuoti Lietuvos mokesčių sistemą 2004 – 2011 metais taikant klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančius bei V. Tanzi ir J.B.S. Gill kvalifikacinius diagnostinius rodiklius.
- Remiantis ekspertiniu vertinimu išskirti pagrindines Lietuvos mokesčių sistemos problemines sritis ir numatyti tolimesnes tobulinimo galimybes, taip pat palyginti tyrime taikytų mokesčių sistemos vertinimo metodų gautus rezultatus, akcentuojant šių metodų tinkamumą mokesčių sistemoms vertinti.



**Hipotezė** – Lietuvos mokesčių sistemai analizuoti nesukurta vieninga vertinimo sistema, o skirtingų metodų įvairūs rodikliai rodo, jog šalies mokesčių sistema gali būti vertinama teigiamai.

Tyrime panaudoti šie **metodai** – atliekant Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominę analizę, buvo atlikta mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos teisės aktų, Valstybės mokesčių inspekcijos, Finansų ministerijos, bei Statistikos departamento statistinių duomenų analizė ir sintezė. Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų struktūros ir dinamikos analizė atlikta taikant tradicinius analizės metodus. Siekiant nustatyti nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų ir kitų makroekonominių rodiklių tarpusavio priklausomybę buvo atlikta koreliacinė - regresinė analizė. Lietuvos mokesčių sistemai kompleksiskai įvertinti buvo panaudoti klasikinius apmokestinimo principus išreiškiantys bei V. Tanzi ir J.B.S. Gill kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai. Statistinei informacijai apdoroti, susisteminti buvo panaudoti grupavimo, palyginimo ir grafinio vaizdavimo būdai.

Nėra sukurtos daugumai teoretikų ir praktikų priimtinos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, todėl mokslo darbuose dažnai nagrinėjami tik atskiri mokesčių sistemos vertinimo aspektai. Mokesčių sistemą, jos efektyvumą bei būdus kaip vertinti šalies mokesčių sistemą analizavo J. B. S Gill (2000); A. Norvaišienė, A. Slavickienė (2005,2007); I. Skačkauskienė (2007); J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2007,2009); E. Toder (2007). Darbą apie optimalų apmokestinimą pateikė N.G. Mankiw, M. Weinzierl, D. Yagan (2009). A. J. Auerbach ir K. A. Hasset (2002) pateikė mokesčių sistemos apmokestinimo teisingumo įvertinimą, D.S. Callihan (2002) nagrinėjo mokesčių sistemos efektyvumą. Kompleksinį mokesčių sistemos vertinimą remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais analizavo V. Tanzi (2005, 2007); D. Rudytė, L. Šalkauskienė, L. Lukšienė (2009); L. Juozaitienė (2009); I. Skačkauskienė (2009); G. Jakštonytė, L. Giriūnas (2010). Mokesčių sistemą remiantis J. B. S. Gill diagnostiniais rodikliais nagrinėjo I. Skačkauskienė (2009).

**Darbo struktūra.** Darbą sudaro įvadas, trys skyriai ir išvados. Pirmojoje darbo dalyje analizuojami pagrindiniai penki Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapai. Remiantis moksline literatūra akcentuojamas optimalaus ir teisingo apmokestinimo instrumentarijus, principai ir taisyklės. Analizuojama dabartinė Lietuvos mokesčių sistemos struktūra, jos poveikis valstybės bei verslo funkcionavimui. Aptariami galimi mokesčių sistemos vertinimo metodai. Analitinėje darbo dalyje atlikta Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų struktūros ir dinamikos analizė 2004-2011 metų laikotarpiu. Sisteminiu požiūriu Lietuvos mokesčių sistema įvertinta trimis metodais: klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančiais rodikliais, V. Tanzi bei J.B.S. Gill kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais. Trečioje darbo dalyje remtasi ekspertiniu vertinimu, pateiktos ekspertų siūlomos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys, palyginti metodai,

kuriais buvo vertinta Lietuvos mokesčių sistema, akcentuojant gautus rezultatus bei išskiriant metodų privalumus ir trūkumus mokesčių sistemoms vertinti.

Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą darbe atsiribojama nuo visų mokesčių analizės, plačiau analizuojamos ir vertinamos bendros šalies nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos, bei kai kurios jų struktūrinės dalys.

**Tyrimo rezultatai** parodė, kad kompleksiskai mokesčių sistema gali būti vertinama trimis metodais. Visu analizuojamu 2004-2011 metų laikotarpiu nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos išaugo 56,91%. Nustatyta, jog iki 96% surenkamų šių mokestinių pajamų sklaidos galima aiškinti šalies ekonominės situacijos pokyčiais. Vertinant klasikinius apmokestinimo principus apibūdinančius rodiklius galima teigti, kad iki 2009 metų pabaigos šalies mokestinės pajamos BVP atžvilgiu buvo elastingos, nes biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas, o nuo 2010 metų iki dabar yra neelastingos. Analizuojamu laikotarpiu mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis sumažėjo nuo 1,8% iki 1,07%. Lietuvos mokesčių sistemą įvertinus V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais nustatyta, jog šalies mokesčių sistema negali būti vienareikšmiškai įvertinta pagal visus aštuonis rodiklius. Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas ir Lietuvoje aiškiai dominuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Esminė V. Tanzi metodo spraga – neapibrėžti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo kriterijai, todėl neaišku, kaip vertinti kai kurius gautus rodiklių rezultatus. Lietuvos mokesčių sistemą įvertinus J. B.S. Gill diagnostiniais rodikliais galima teigti, jog vienareikšmiškai šiuo metodu įvertinti šalies mokesčių sistemos taip pat negalima. 2004 metais ir 2012 metais, Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys mokėjo 24 rūšių mokesčius, o pateikiamų deklaracijų skaičius augo. Šalyje mokesčių administratoriams sudaryta palanki terpė dirbti efektyviai, o mokesčių administravimo išlaidos neviršija 2% ribos, tad Valstybinė mokesčių inspekcija pavestas funkcijas vykdo našiai. J.B.S. Gill metodas turėtų būti tobulinamas absoliutinius rodiklius keičiant į santykinus, apibrėžiant rodiklių apskaičiavimo principus bei nustatant konkrečias rodiklių kitimo ribas. Ekspertai nurodo, jog šiuo metu itin svarbu supaprastinti šalies mokesčių administravimą, parinkti optimalų mokesčių skaičių su platesne apmokestinimo baze. Akcentuojamas ir mokestinių įstatymų paprastumas, aiškumas.

Darbo autorius laimėjo antrą vietą Šiaulių universiteto Socialinių mokslų fakulteto organizuotoje studentų mokslo darbų konferencijoje „Ekonomikos ir vadybos aktualijos“. Pranešimo tema siejasi su magistro baigiamojo darbo tema. Žr. priedą Nr. 1. Atliekant analizę buvo išnagrinėtas 81 literatūros šaltinis. Darbe pateiktas 21 paveikslas, 22 lentelės ir 6 priedai.

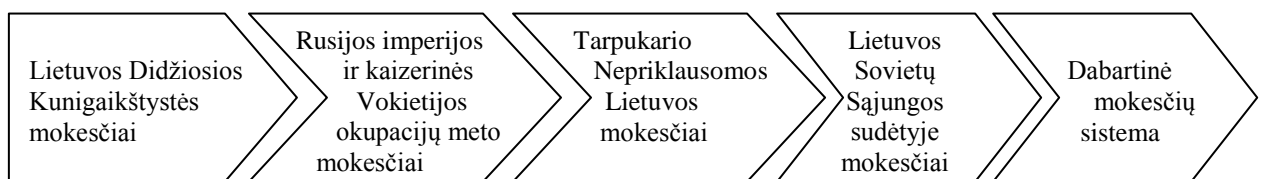
# 1. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS IR VERTINIMO PRINCIPAI

Kiekviena valstybė, vykdydama savo veiklą atlieka daugybę įvairių funkcijų, tokių kaip apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, vystymo ar kt. Šių funkcijų vykdymui reikia didelių finansinių išteklių, kurių svarbiausias šaltinis yra mokesčiai.

Įvairūs autoriai apibrėždami mokesčių sąvoką akcentuoja skirtingus mokesčių aspektus (pvz., D. Keinsas (1936) mokesčius apibūdina kaip stabilizavimo priemonę, o A. Smitas ir D. Rikardo (1776) kaip kainą už teikiamas paslaugas), tačiau pagrindinis vyraujantis bendras bruožas yra mokesčių privalomas mokėjimas valstybei, tam kad ji galėtų vykdyti savo funkcijas. Kiekvienoje šalyje mokesčių sistema yra kuriama ir vykdoma, atsižvelgiant į politinių, ekonominių, socialinių veiksnių įtaką. Mokesčių sistema gali būti apibūdinama kaip valstybėje nustatyti mokesčiai, sudarantys teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą visumą (Tirole, 2010). Apie mokesčius, jų našą žmonėms, mokesčių apskaičiavimo prieštaras, rinkimo prievartinį pobūdį plačiai ir įvairiai kalbama jau nuo seniausių Lietuvos istorijos laikų. Keičiantis šalies ekonominei ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat neišvengiamai turėjo keistis. Lietuvos mokesčių sistemos raida analizuojama sekančiame darbo skyriuje.

## 1.1 Lietuvos mokesčių sistemos raida

Rinkliavos ir mokesčiai atsirado mūsų krašte įkūrus valstybę. Vientisos mokesčių sistemos tada nebuvo. Dažnai mokesčiai nebuvo skiriami nuo duoklių, kaip seniausios mokėjimų natūra arba pinigais formos. Pirmykštėje bendruomenėje nugalėjusios gentys duoklę rinkdavo iš nugalėtojų. Kuriantis feodalinėms valstybėms, duoklė tapdavo valstybiniu mokesčiu (pagalvės, žemės) ir feodalinė renta (Stačiokas, Rimas, 2003). Dabartiniai mokesčiai – tai ilgų istorinių, ekonominių, politinių ir socialinių pokyčių rezultatas. Anot A. Žvirblio, G. Pajuodienės (1994); R. Stačioko, J. Rimo (2003); V. Meidūno, P. Puzinausko (2001); L. Šapalienės (2008) Lietuvos mokesčių sistemos raidoje galima išskirti šiuos pagrindinius penkis etapus, kurie vaizduojami pirmame paveiksle.



**1 pav.** Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapai

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis analizuota literatūra

Kiekvienam iš šių etapų būdingi vis kiti mokesčiai ir kitokia Lietuvos mokesčių sistemos struktūra. Iki XVI a. mokesčiai paprastai būdavo mokami natūra. Seniausi feodalinės Lietuvos mokesčiai buvo dėkla (mokama augalininkystės produktais) ir mezliava (mokama gyvuliais, paprastai karvėmis ir kiaulėmis). XVI a. pradžios pokyčiai pačiame gyvenime, javų eksporto pagyvėjimas, pinigų poreikio karams su Maskva padidėjimas – tai pagrindinės priežastys, kodėl natūriniai mokesčiai buvo pradėti keisti pinigiais (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Svarbus LDK mokesčių bruožas – mokesčių privilegijos ir lengvatos šalies feodalams, kurie nuolatinių mokesčių nemokėjo (Stačiokas, Rimas, 2003). Trečiasis tuometinės mokesčių sistemos bruožas – netolygus mokesčių naštos paskirstymas, „smulkesni“ mokesčiai valstiečiams, miestiečiams ir pirkliams. Ketvirtasis bruožas - didelė LDK mokesčių įvairovė: žagrinės, padūmės, pagalvės, žemės, verslo, pelno, svaigalų, dešimtinės ir kiti. Buvo imami ir tikslinio pobūdžio mokesčiai: kaladžių, sidabrinė, karo, hyberna. Pinigai Kunigaikščio išdui buvo gaunami ir kontribucijomis, išdą papildė ir muitai (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Plėtojantis amatams ir prekybai daugėjo apmokestinamųjų objektų kiekis, atsirado propinacijos mokestis už degtinės darymą ir prekybą, kurio dėka buvo surenkama didelė valstybės biudžeto dalis. Lietuva XVII – XVIII a. pradėjo naudoti patį jauniausią mokesčių elementą – deklaraciją, kai kitose Vakarų Europos šalyse ji įsigaliojo nuo XIX a. antrosios pusės (Stačiokas, Rimas, 2004). Taigi, LDK metu mokesčių sistema buvo kuriama atsitiktinai, neatsižvelgiant į pavienius mokėtojus ir jų pajėgumą mokėti.

Antruoju Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapu prie Rusijos imperijos prijungus beveik visą Lietuvą (išskyrus Užnemunę), buvo įvedama rusiškai mokesčių sistemai analogiška apmokestinimo tvarka. Jau 1795 metais pradėta mokesčių mokėtojų lietuviškose žemėse revizija (surašymas). Apmokestinimo vienetu Lietuvoje kaip ir Rusijoje, tapo darbo jėga – revizinis žmogus (vyriškos lyties gyventojas) (Stačiokas, Rimas, 2004). Tuo metu Lietuvos mokesčių sistemoje jau atsiranda visų mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius. Šiame etape pagrindinis tiesioginis mokestis vyravęs Lietuvoje – pagalvės mokestis, įvestas Petro I laikais. Pagalvės mokestis buvo išdėstomasis, jį mokėjo neprivilegijuoti luomai: valstiečiai, miestiečiai amatininkai, šis mokestis buvo nelengvas dėl kelių priežasčių: Nuo 1822 m. buvo mokamas vienodas mokestis, neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo ekonominį pajėgumą; Šis mokestis buvo nuolat didinimas; Kadangi mokesčių mokėtojų surašymai buvo atliekami kas 15 metų, o bendra privalomo mokėti mokesčio suma nustatoma atsižvelgiant į revizinių vienetų skaičių, šį mokestį tekdavo mokėti už mirusius, neįvertinant gimusių skaičiaus (Buškevičiūtė, 2007). Po baudžiamos panaikinimo Lietuvoje buvo keičiama ir mokesčių sistema įvedant valstybinius ir vietinius (zemskinius) mokesčius (Šapalienė, 2008). Buvę baudžiauninkai turėjo mokėti išpirkos mokestį už įgytą laisvę ir

žemę. Dauguma tiesioginių mokesčių Rusijos imperijos laikais buvo proporciniai. Jų tarifai sudarė 5-7,4%. Tiesioginių mokesčių svarba nebuvo labai didelė, nes carinės Rusijos mokesčių sistema rėmėsi netiesioginiais mokesčiais (Stačiokas, Rimas, 1996). Didžioji dauguma pajamų buvo surenkama degtinės monopolio ir alkoholio akcizų dėka.

Kitas Lietuvos istorijos periodas, su kuriuo yra susijusios tam tikros pertvarkos mokesčių sistemoje – tai Vokietijos okupacijos laikotarpis, t.y. 1915-1918 metai. Šiuo metu buvo kuriama tokia finansų sistema, kuri turėjo ne tik išlaikyti okupacinę administraciją be Vokietijos pagalbos, bet ir padėti jai materialiai. Pačių mokesčių forma priartinta prie Prūsijos mokesčių, tačiau išlaikytas ir tam tikras panašumas su carinės Rusijos okupacijos metų mokesčiais (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Didžiausią lyginamąjį svorį bendroje tiesioginiais mokesčiais surinktoje pajamų sumoje sudarė žemės mokestis (1916 m. duomenimis apie 38% visų tiesioginių mokesčių pajamų sumos). Nagrinėjant netiesioginius mokesčius nustatyta, jog tuo metu ypač svarbūs buvo fiskaliniai monopoliniai mokesčiai. Tačiau fiskaliniai monopoliai ypač apsunkino tų prekių vartotojų padėtį, padidindami jų kainas ir sumažindami pirkėjų perkamąją galią (Stačiokas, Rimas, 2004). Tuo metu veikusių muitų dėka buvo surenkama daugiau kaip pusę iš netiesioginių mokesčių surenkamų pajamų. Be tiesioginių ir netiesioginių mokesčių Lietuvai buvo įvestas žyminis mokestis, turgaus rinkliava, kelionės leidimų rinkliavos. Valdžiai nesugebant subalansuoti pajamų su išlaidomis būdavo įvedami tam tikri vienkartiniai mokesčiai arba žymiai padidinami veikiančių mokesčių tarifai.

Atkuriant Lietuvos valstybingumą, iškilo didžiulis lėšų poreikis, todėl daug dėmesio turėjo būti skiriama teisingos ir efektyvios mokesčių sistemos kūrimui. Nepriklausomos Lietuvos laikotarpį galima būtų sąlyginai padalinti į du etapus: iki nacionalinės valiutos lito įvedimo ir po lito įvedimo (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998). 1919 m. sausio 23 d. priimtas mokesčių įstatymas ir pradėta kurti mokesčių sistema. Įvesti mokesčiai, kurie buvo renkami carinės Rusijos laikais: žemės, nekilnojamojo turto miestuose, pagrindinis prekybos ir pramonės įstaigų, paprastasis žyminis (Žvirblis, Pajuodienė, 1994). Karo ir okupacijų nualinto ūkio, nuskurdintų gyventojų pajėgumas mokėti mokesčius ir paremti Lietuvos biudžetą buvo iš tiesų menkas, todėl kurį laiką Lietuvai teko nemažai skolintis tiek vidaus, tiek užsienio rinkoje. 1922 m. spalio 1 d. Lietuvoje įvesta nacionalinė valiuta – litas. Jo įvedimas ir ekonomikos augimas lėmė tvirtesnę finansų pagrindą. Šiuo Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapu svarbiausias mokestis buvo - žemės, kuris priklausė nuo žemės rūšies, o surenkamos pajamos sudarė trečdalį visų tiesioginių mokesčių pajamų (Buškevičiūtė, 2007). Nekilnojamojo turto miestuose mokestis buvo skaičiuojamas nuo turimo pajamingumo arba jo vertės, o įplaukos sudarė 7-15% visų tiesioginių mokesčių surenkamų įplaukų. Patentiniu mokesčiu buvo apmokestinamos prekybos ir pramonės įmonės, suskirstant jas į tam tikras

rūšis. Šio suskirstymo pagrindas buvo įmonės pajėgumas, kuri nustatydamo atsižvelgiant į jos išorinius požymius (Stačiokas, Rimas, 2004). Tuo metu Lietuvoje vyravusių netiesioginių mokesčių įplaukos sudarė 58-69% visų mokestinių įplaukų ir 35-43% biudžetinių pajamų (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Muitų tarifai buvo nustatyti remiantis vadinamuoju Smith'o principu: mažesni tarifai – būtinąjo naudojimo prekėms, didesni – ne pirmo būtinumo prekėms. Iš pradžių Lietuvoje veikė tik importo muitai, kurių tarifai buvo nustatomi tokie, kad sudarytų geras sąlygas gamybos priemonių ir sunkesnes vartojimo prekių, kurių buvo galima pasigaminti patiems, įvežimui (Stačiokas, Rimas, 2004).

1940 m. Lietuvoje įvesta sovietinė mokesčių sistema, kurios pagrindinis bruožas – sunkių mokesčių likvidavimas ir mažesnių įvedimas bei lengvatų taikymas darbo žmonėms ir jų atleidimas nuo tam tikrų mokesčių, didinant mokesčius turtingiesiems ir priverstinai išieškant nesumokėtus senuosius mokesčius (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998). Socialistinio ūkio sektoriaus apmokestinimas atskiriamas nuo privataus sektoriaus apmokestinimo, panaikinant pirmajai mokesčių mokėtojų kategorijai verslo mokesčius, akcizus, patentinį ir kt. mokesčius vietoj jų įvedant naujus (Meidūnas, Puzinauskas, 2001):

- ✓ Valstybinėms įmonėms ir organizacijoms – apyvartos mokestį ir atskaitymus iš pelno;
- ✓ Kooperatinėms bendrovėms ir organizacijoms - apyvartos ir pajamų mokesčius.

Kalbant apie sovietinę mokesčių sistemą negalima pamiršti ir papildomų, paslėptų sovietinių mokesčių, surenkamų iš gyventojų „savanoriškų“ paskolų pavidalu. Paskolų sąlygas nuolat keisdavo, o galiausiai jų gražinimo laikas buvo nukeliamas, neatsižvelgiant į infliaciją (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Sovietų Sąjungoje buvo siekiama didinti finansų poveikį ūkininkavimui, jo efektyvumui, bei pakeisti įmonių finansinius santykius su valstybe (Stačiokas, Rimas, 2004). Žymiausias pokytis mokesčių sistemoje, jog buvo pertvarkyti pelno atskaitymai, kuriuos pakeitė trys pelno mokesčiai (Meidūnas, Puzinauskas, 2001):

1. Gamybos fondų įmokos, mokamos tvirtai nustatytais procentais nuo turimų gamybos fondų vertės;
2. Fiksuoti (rentiniai) mokėjimai, kurie buvo mokami atsižvelgiant į įmonės rentabilumą, tačiau juos mokėjo tik tos įmonės, kurių rentabilumas buvo didesnis už vidutinį tos pramonės šakos rentabilumą;
3. Laisvasis pelno likutis, tai yra likęs pelnas, sudarius nustatytus įmonės ekonominio skatinimo fondus.

Pokario laikotarpiu keletą kartų pertvarkytas kolūkių pajamų mokestis, siekiant jį supaprastinti ir paversti pajamų mokesčiu. Gyventojai be pajamų bei žemės ūkio mokesčio, mokėjo ir viengungių, vienišų ir mažašeimių piliečių mokestį, tačiau gyventojų mokesčiai Sovietų Sąjungoje pokario laikotarpiu buvo mažinami.

Atkūrus nepriklausomybę ir panaikinus daugelį iki tol galiojusių mokesčių, buvo įvesti nauji. Buvo sukurta Lietuvos mokesčių sistema, kuri apėmė 14 tiesioginių ir 3 netiesioginius mokesčius. 2012 metais Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys, pagal galiojančio Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį, moka 24 pavadinimų mokesčius. Visu laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistema nuolat kito, kiekviename raidos etape buvo įvedami vis nauji mokesčiai arba transformuojami ir keičiami senieji, tačiau dalis mokesčių išliko iki pat dabartinių laikų ir yra dabartinėje mokesčių sistemoje. Šie mokesčiai pateikti 1 lentelėje.

1 lentelė

### Mokesčiai, išlikę dabartinėje mokesčių sistemoje

Mokestis	Raidos etapas, kuriame įvestas šis mokestis
Pelno mokestis	LDK mokesčiai
Žemės mokestis	LDK mokesčiai
Muitai	LDK mokesčiai
Nekilnojamojo turto mokestis	Rusijos imperijos mokesčiai
Alkoholio, tabako, naftos produktų akcizai	Rusijos imperijos mokesčiai
Gyventojų pajamų mokestis	Lietuvos Sovietų Sąjungos sudėtyje mokesčiai

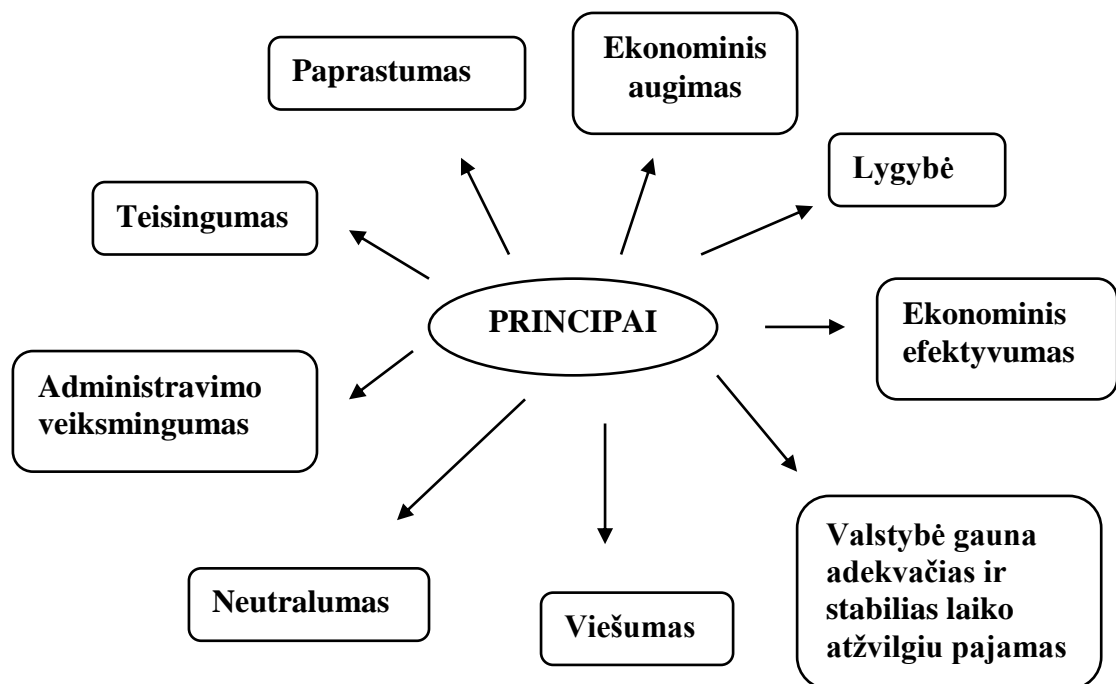
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis analizuota literatūra

Iš daugelio įvairių buvusių mokesčių visuose Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapuose tik šioje lentelėje pateikti mokesčiai yra išlikę iki dabartinių laikų. Žinoma, mokesčiai buvo transformuoti ir keisti atsižvelgiant į esamą laikotarpį, šalies ekonominę situaciją, gyventojų pajėgumą mokėti mokesčius, tačiau pats apmokestinamasis objektas išliko tas pats.

*Apibendrinant galima teigti, jog akcentuojami šie esminiai mokesčių bruožai: privalomasis jų pobūdis; jų ėmėjas – valstybė; paskirtis – surinkti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti. Išanalizavus mokesčių sistemos raidą nustatyta, kad mokesčių sistemos struktūra visais raidos etapais buvo skirtinga, ir tarifai bei apmokestinamieji objektai buvo patys įvairiausi. LDK laikotarpiu vieninga mokesčių sistema nebuvo sukurta, kai kurios finansinės prievolės buvo visoje kunigaikštystėje, tuo pačiu metu užimtose žemėse buvo paliekami ir vietiniai mokesčiai. Vokietijos okupacijos metu šalį alino kontribucijos, baudos, rekvizicijos ir Lietuvos mokesčių sistema Vokietijos okupacijos metu yra akivaizdus pavyzdys, kaip kraštas gali būti alinamas per mokesčių sistemą. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos etape, nemaža mokesčių našta krito ant gyventojų pečių ir ji nuolatos didėjo, o gyventojų mokesčiai Sovietų Sąjungoje pokario laikotarpiu buvo mažinami. Iki šių dienų išlikę pagrindiniai šešių rūšių mokesčiai rodo, jog šie mokesčiai įveikė įvairių laikotarpių nesklaidumus yra patikrinti ir veiksmingi, svarbu tik atsižvelgiant į esamą laikotarpį ir šalies ekonominę situaciją nustatyti tinkamą mokesčio tarifą ir mokesčio lengvatas.*

## 1.2 Optimalaus ir teisingo apmokestinimo instrumentarijus, principai ir taisyklės

Tinkamai suformuota mokesčių sistema – kiekvienos valstybės sėkmingo egzistavimo pagrindas. Mokesčių sistema formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius. Uždaviniai priklauso nuo konkrečios šalies ekonominių sąlygų, ekonominės politikos tikslų, todėl atskirose valstybėse jie gali būti skirtingi. Mokesčiai skiriasi tuo, kokią naštą jie užkrauna visuomenės nariams, kaip jie renkami, ir kokia jų dalis iš tikrųjų patenka į valstybės biudžetą. Todėl G. Jonikienė (2010) mokesčius skirsto į „gerus“ ir „blogus“. „Gerais“ mokesčiais laikomi tie, kurie netrikdo žmonių interesų, polinkių ir sugebėjimų užsiimti verslais, nors ir privalo mažinti visuomenės narių pajamų nelygybę. Per visą istoriją mokesčių sistemos kūrėjai, vertindami mokesčių sistemas, vadovavosi šiomis nuostatomis: „tobula“ mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų resursų mobilizavimą, ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir jiems tarnauti, turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama (Šemetienė, 2007). Rengiant mokesčių sistemą, reikėtų vadovautis „Geros“ mokesčių sistemos pagrindą sudarančiais principais, kurie pavaizduoti 2 paveiksle.



2 pav. „Geros“ mokesčių sistemos pagrindą sudarantys principai

Šaltinis: G. Jonikienė (2010). Valstybinės mokesčių inspekcijos bendradarbiavimas su kitomis institucijomis siekiant gerinti valstybės mokesčių surinkimą. Magistro darbas. Šiaulių universitetas, Šiauliai.

Anot G. Jonikienės (2010), mokesčiai turi būti *neutralūs*, o jų įtaka turėtų būti minimali. Objektą reikia apmokestinti tik vieną kartą, mokesčių taisyklės turi būti skaidrios, mokesčių rinkimas turi būti efektyvus, o mokesčių mokėjimas visuotinas, neišvengiamas ir



automatiškas. Neutralumo principas neturėtų būti absoliutus, nes yra atvejų, kai reikia suvaržyti laisvosios rinkos veikimą. Pavyzdžiui aplinką teršiančių įmonių apmokestinimas, akcizo mokesčių nustatymas.

*Teisingumas* skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį. Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad asmenys, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojamas pajamomis, turtu arba vartojimu) mokėti mokesčius ir būtų vienodai apmokestinami (Auerbach, Hasset, 2002). Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai. Vadinasi, fiziniai ir juridiniai asmenys turėtų būti apmokestinami diferencijuotai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms, vis didesnė jų dalis turėtų būti skiriama mokesčiams (Besfamille, 2009).

Taip pat svarbus yra *paprastumo* principas. Mokesčio paprastumas yra pageidautinas, kad mokestis netaptų nefiskaline našta. Dabar dažnai mokesčių mokėtojui tenka ne tik sukti galvą, kaip gauti pajamų mokesčiui sumokėti, bet ir kaip tinkamai apskaičiuoti bei sumokėti mokestį, tad padidėja mokesčio mokėtojo sąnaudos. Anot T. Sjogren (2010) patvirtina, jog sudėtingai suprantamas mokestis ir jo mokėjimo tvarka tikrai gali tapti papildomu apmokestinimu be tarifo ir sumažinti ne tik veiklos galimybes privatiems subjektams, bet ir biudžeto įplaukas, nes išauga paskatos ir galimybės mokesčio išvengti. Anot G. Jonikienės (2010) mokesčio paprastumas pasireiškia ir per mokesčio bazės paprastumą, ir per mokesčio tarifo paprastumą. Tad lengvata, progresyvumas ar bet kokia kita įmantrybė mokesčio paprastumą mažina. Tą patvirtina ir A. Gomulovicz (2006), pabrėždamas, jog norint paprastos mokesčių sistemos, lengvatų nebuvimas yra labai didelis privalumas.

Remiantis *lygybės* principu, mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo statusą ar vykdomos veiklos rūšį.

Analizuojant *ekonominio efektyvumo principą* reikia atkreipti dėmesį, jog mokesčiai didina prekių kainą, tad tarp kainos, kurią yra pasiruošęs mokėti pirkėjas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir įtakoja rinkos dalyvių elgseną bei paskatas. Ši pasekmė būtų visuotinio efektyvumo nuostolis, kurio dydis priklauso nuo atitinkamos prekės paklausos/pasiūlos kainų elastingumo ir mokesčio tarifo. Anot G. Jonikienės (2010), nustatyta tiesinė priklausomybė: kuo didesni minėti rodikliai, tuo didesni visuotinio efektyvumo nuostolį sąlygoja mokesčio įvedimas. Mokestis yra ekonomiškai efektyvus, jei visuotinio efektyvumo nuostolio dydis yra mažas.

Kalbant apie *ekonominių augimą* galima teigti, jog mokesčių kaštai veikia santaupas, investicijas, užimtumą, rentą, gamybos veiksnių sąnaudas, išteklių paskirstymą. Kuriant ekonominės plėtros teisinius pagrindus, valstybės pajamų sistema turi skatinti taupymą ir investicijas ir nekenkti šalies prekių konkurentabilumui pasauliniu mastu.

*Viešumo* principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai tuo pačiu metu ir kuo anksčiau galėtų susipažinti su rengiamais verslo plėtrą įtakojančiais mokesčių įstatymų ir jų pakeitimo projektais (Šemetienė, 2007). Pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimai, susiję su verslo sąlygų pokyčiais, mokesčių paskirstymu ir t.t. turi būti priimami žymiai anksčiau.

Mokesčiai taip pat turi būti *administruojami veiksmingai*, t.y. biudžetų ir fondų pajamos turi būti užtikrintos kuo mažesnėmis sąnaudomis, o mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.

Visi šalyje egzistuojantys mokesčiais turi sudaryti vientisą sistemą, t.y. turi būti tarpusavyje suderinti visomis prasmėmis. Mokesčiai turi tarnauti tiems patiems visuomeniniams tikslams ir savo visuma siekti aukščiau išvardintų kriterijų darnos (Jonikienė, 2010). B. Togler (2003) taip pat akcentuoja, jog optimalių rezultatų pasiekama tada, kai taikomi lankstūs ir ekonomiškai pagrįsti mokesčiai. Mokesčių teorijos ir praktikos uždavinys – ne tik kurti principus, pagal kuriuos mokesčių našta paskirstoma atskiriems mokėtojams, bet ir argumentuotai pagrįsti elementus sudarančius kiekvieną mokesčių, prognozuoti jų įgyvendinimo padarinius (Jonikienė, 2010).

Visi mokesčiai turi būti įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima šiuos mokesčių elementus: subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. Šis kiekvienam mokesčiui būdingas instrumentarijus vaizduojamas 2 lentelėje.

2 lentelė

### Apmokestinimo instrumentarijus

<b>Mokesčio subjektas</b>	Fizinis asmuo
	Juridinis asmuo
<b>Mokesčio objektas</b>	Pajamos (darbo užmokestis, pelnas ir kt.)
	Prekės ir paslaugos
	Turtas
<b>Mokesčio šaltinis</b>	Sutampa su mokesčio objektu
	Nesutampa su mokesčio objektu
<b>Apmokestinimo vienetą</b>	Piniginis
	Natūrinis
<b>Mokesčio tarifas</b>	Pastovus
	Procentinis
<b>Apmokestinimo lengvatos</b>	Numatančios apmokestinamojo objekto sumažinimą
	Numatančios mokesčio tarifo arba paties mokesčio sumažinimą
<b>Mokesčio ėmimo būdas</b>	Tiesioginis (iš pajamų)
	Netiesioginis (per kainų sistemą)
<b>Mokesčio nustatymo metodas</b>	Prie pajamų šaltinio
	Pajamų deklaracija
	Mokestinis kadastras

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, pagal E. Buškevičiūtės (2007) pateiktą mokesčių instrumentarijų.

Bendraja prasme *mokesčio subjektas (mokėtojas)* yra fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymais numatytus mokesčius ir rinkliavas. Mokesčio subjektas ne

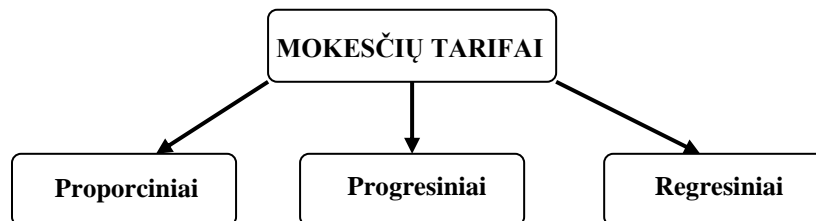
visada sutampa su tikroju mokesčio mokėtoju, nes mokesčio mokėtojas juridškai nėra atsakingas už mokesčio mokėjimą, bet dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo tvarkos yra tikrasis mokesčio mokėtojas. Tokia mokesčio perkėlimo sistema tokiems taikoma vartojimo mokesčiams kaip PVM ar akcizui.

*Mokesčio objektas* yra įstatymais apmokestintos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinių ar juridinių asmenų pajamų suma, turto (tarp jų – ir parduodamo kitiems asmenims) vertė, prekių ar paslaugų pridėtinė vertė, finansinių ar kreditinių operacijų rezultatas, teisė naudotis gamtos ištekliais, teisė verstis tam tikra veikla ir kt. (Ramanauskaitė, 2009). Mokestis gali turėti vieną (nekilnojamojo turto mokestis) ar keletą (žyminis mokestis) objektų, o mokesčių objektų visuma sudaro mokesčių bazę.

*Mokesčių šaltinis* yra subjektų pajamos, iš kurių mokami mokesčiai (pelnas, darbo užmokestis, dividendai). Mokesčių šaltinis gali sutapti su mokesčių objektu, pavyzdžiui, pelno mokesčio atveju.

*Apmokestinimo vienetas* – ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčių tarifas. Dažniausia tai mokesčio objekto matavimo vienetas kaip kad pajamų mokesčio atveju – piniginis vienetas, žemės mokesčio – aras/hektaras ir pan. (Buškevičiūtė, 2007).

*Mokesčio tarifas* – tai mokesčio dydis už apmokestinimo vienetą. Jis gali būti nustatytas absoliučiais dydžiais (specifinių mokesčių atveju – akcizo mokestis, nustatytas 1 degalų tonai) ir procentine išraiška. Procentinės išraiškos tarifų skirstymas pavaizduotas 3 paveiksle.



**3 pav.** Mokesčių tarifai

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal E. Buškevičiūtę (2007).

Kaip matyti iš 3 paveikslo procentinės išraiškos mokesčių tarifai gali būti trijų rūšių. Proportiniai - kuomet visam mokesčių objektui taikomas vienodas procentas, progresiniai, kai procentas auga didėjant mokesčių objektui. Reikia pastebėti, jog anot L. Šapalienės (2008) skaičiavimams pagal progresinį tarifą sudaroma mokesčių tarifų skalė. Progresinis tarifas gali būti pagrįstas paprasta ar sudėtinga (laipsniuota) progresija. Pirmuoju atveju padidėję tarifai taikomi visam mokesčių objektui, antru atveju – objektas skaldomas į atskiras dalis ir kiekvienai kitai daliai taikomas vis didėjantis tarifas. Dar viena rūšis regresiniai mokesčių tarifai - analogiška progresinių tarifų schema, tik tarifai ne didėja, o mažėja.

*Mokesčio ėmimo būdas* gali būti tiesioginis (iš pajamų) arba netiesioginis (per kainų sistemą). Pagal tai mokesčiai atitinkamai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius, tačiau riba tarp jų yra gana sąlyginė ir priklauso nuo mokesčio perkėlimo į prekių ar paslaugų kainas galimybių (Betingienė, 2007).

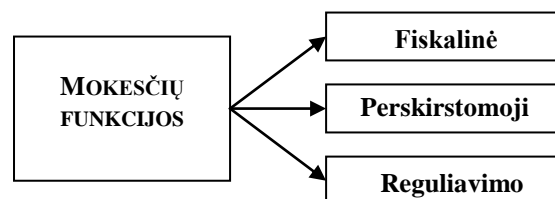
*Mokesčio nustatymo metodai* priklauso ir nuo mokesčių ypatumų, ir nuo mokesčių administravimo galimybių konkrečiose šalyse. Tų pačių mokesčių tipų suma gali būti nustatoma skirtingais metodais. Anot E. Buškevičiūtės (2007), paprastai taikomi šie metodai:

- ✓ *prie pajamų šaltinio*, t.y. pajamų formavimo ar gavimo vietoje (pajamų mokestis, apskaičiuojamas kartu su atitinkamu darbo užmokesčiu);
- ✓ *pagal pajamų deklaraciją* (mokesčių mokėtojo oficialų pareiškimą apie per ataskaitinį laikotarpį gautas pajamas);
- ✓ pagal specialų tipinių mokesčių objektų sąrašą – *kadastrą*.

Reikia pastebėti, jog aukščiau išvardinti elementai sudaro normatyvinę mokesčio struktūrą. Konkretaus tipo mokesčio normatyvinė struktūra daugmaž vienodai suprantama visame pasaulyje. Įdomu tai, kad mokesčių politikos esmę lemia būtent nukrypimai nuo normatyvinės struktūros – pavyzdžiui, mokesčių lengvatos. Anot L. Šapalienės (2008), labiausiai paplitę mokesčių *lengvatų* tipai yra:

- ✓ mokesčio tarifo sumažinimas arba mokesčio objekto fiksuotos neapmokestinamos dalies padidinimas;
- ✓ mokesčio objekto sumažinimas (pvz., leidžiant daryti įvairus atskaitymus iš pajamų) arba atleidimas nuo mokesčių;
- ✓ mokesčių sumos sumažinimas ar mokesčių kreditai (grąžinami arba užskaitomi į vėlesnio mokestinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus);
- ✓ mokesčių mokėjimo termino atidėjimas (ar mokėjimo išskaidymas ir išdėstymas laike).

Suprantama, jog mokesčiai yra būtini, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvenimo pagrindas. Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia *trimis funkcijomis*, kurios pavaizduotos 4 paveiksle .



**4 pav.** Mokesčių funkcijos

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal E. Buškevičiūtę (2007).

Mokesčių fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Ši funkcija apima krašto biudžetinės politikos dalį. Mokesčių perskirstomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių (Buškevičiūtė, 2007). Mokesčių reguliavimo funkcija pasireiškia tuo, kad priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti ekonomikos spartesnę plėtojamą arba stagnaciją, smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. Taigi mokesčiai — ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Nuo taikomų mokesčių tarifų, nomenklatūros, bazių nustatymo tvarkos, taikomų lengvatų priklauso ne tik tiesioginis pajamų perskirstymas, bet ir finansinė ūkio subjektų padėtis, kuri gali skatinti arba stabdyti nacionalinės ekonomikos plėtrą.

O N. G. Mankiw, M. Weinzierl ir D. Yagan (2009) pabrėžia, jog optimalios mokesčių sistemos projektavimas yra tema, kuria jau seniai žavisi ekonomikos teoretikai ir ekonominės politikos kūrėjai. Standartinės optimalaus apmokestinimo teorijos esmė tai, kad mokesčių sistema turi būti parinkta tokia, kuri didina socialinės gerovės funkciją, laikantis tam tikrų apribojimų rinkinio.

*Apibendrinant galima teigti, jog mokesčiai yra kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvenimo pagrindas. Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia pagrindinėmis trimis funkcijomis: fiskaline, perskirstomąja, reguliavimo. Visi šalies mokesčiai turi būti įgyvendinami pagal tinkamai nustatytą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima pagrindinius mokesčių elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. Tinkamai suformuota šalies mokesčių sistema taip pat turi apimti paprastumo, ekonominio augimo, lygybės, teisingumo, neutralumo, viešumo, ekonominio efektyvumo, administravimo veiksmingumo principus, o visi šalyje egzistuojantys mokesčiai turi sudaryti vientisą sistemą ir būti tarpusavyje suderinti.*

### **1.3 Lietuvos mokesčių sistemos struktūra ir poveikis valstybės funkcionavimui**

Bendrają mokesčių administravimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, priimtas 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvoje pagal ėmimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius. Šiuolaikinės rinkos sąlygomis yra sunku atskirti, kurie mokesčiai yra visiškai tiesioginiai, o kurie netiesioginiai, todėl vienai ar kitai grupei mokesčiai priskiriami įstatymų nustatyta tvarka arba remiantis praktika (Ramanauskaitė,

2009). Pavyzdžiui, pelno mokestis formaliai yra tiesioginis, tačiau dalis jo įtraukiama į prekių ar paslaugų kainas, t.y. „perkeliama“ vartotojui, o moksliskai pagrįstos teorijos dėl mokesčių perkėlimo nėra.

**Tiesioginiai mokesčiai** nustatomi mokesčių subjektų turtui bei pajamoms ir jie imami tiesiai iš mokesčių subjektų, (pelno mokestis, turto mokestis ir t.t.). Anot J. Rimo ir R. Stačioko (2004) tiesioginių mokesčių atveju atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų pajamingumą ir šeimyninę padėtį, ir kiekvienas mokėtojas tiksliai žino, kokią dalį savo pajamų sumoka mokesčių pavidalu. Tiesioginiai mokesčiai, atsižvelgiant į apmokestinimo objektą, gali būti skirstomi į dvi rūšis:

- ❖ Realinius (kai apmokestinama žemė, verslas, kapitalas, gaunamas pelnas ir pan.);
- ❖ Asmeninius (pagalvės tipo, pajamų, nekilnojamo turto, palikimo ir kt.).

Realiniais mokesčiais apmokestinamas konkretus nuosavas turtas, o asmeniniai mokesčiai – tai mokesčių už fizinių asmenų nuosavybę atmaina. Pagal apskaičiavimo metodą, tiesioginiai mokesčiai taip pat gali būti skirstomi į: vienetinius; proporcingus; progresinius; regresinius (Šapalienė, 2008) Tiesioginiams progresiniai mokesčiai be biudžeto pajamų formavimo, dar mažina gyvenimo lygio diferenciaciją. Remiantis naudingumo teorija galima teigti, kad turtingų asmenų gautų pajamų ribinis naudingumas yra mažesnis nei tų, kurie gauna mažesnes apmokestinamas pajamas. Pirmiesiems papildomas piniginis vienetas, išleistas mokesčių pavidalu, yra mažiau reikšmingas nei antriesiems, todėl tikėtina, kad mokesčiais perskirsčius pajamas, bendrasis gyventojų naudingumas padidės (Ramanauskaitė, 2009). Bet tai turi ir neigiamą aspektą, nes yra prarandamas darbo stimulus, o kartu gamyba ir bendrasis naudingumas. Tiesioginiai mokesčiai gali būti laikomi vieni iš teisingiausių mokesčių, nes šiuos mokesčius moka tie, kurie gauna naudą. Tačiau ne visada mokesčio dydis prilygsta gautos naudos dydžiui, be to tiesioginių mokesčių administravimas yra sudėtingas (Šinkūnienė, 2009). Mokant tiesioginius mokesčius faktinis mokesčio mokėtojas sutampa su įstatyme numatytu.

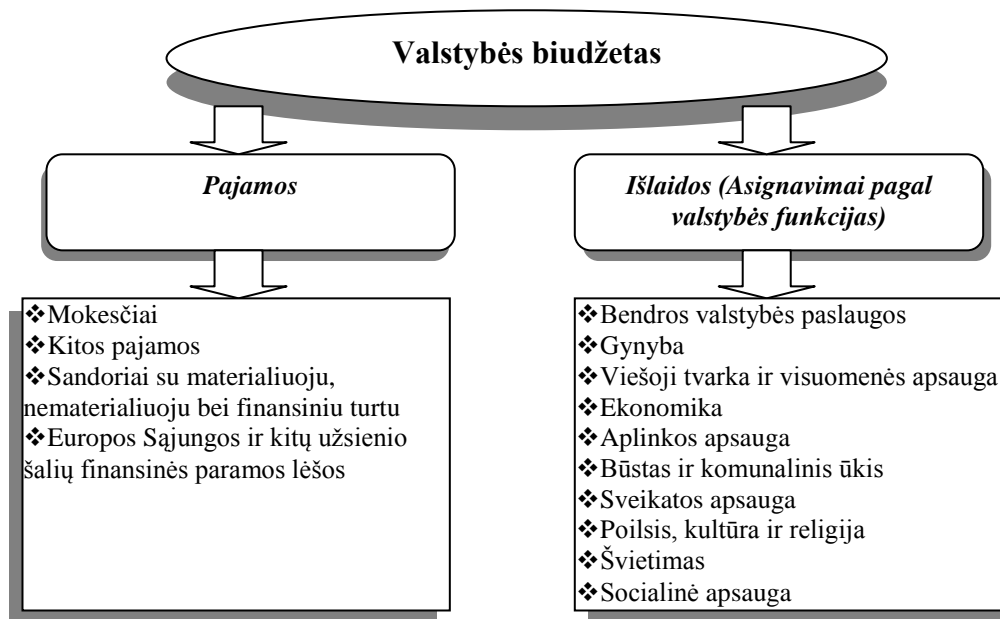
**Netiesioginiai mokesčiai** – paslaugų ir prekių mokesčiai, jie įtraukiami į kainą ar tarifus (PVM, akcizai, muitai). E. Buškevičiūtė (2007) teigia, jog parduodamas prekė, ar paslaugą, verslo subjektas gauna iš mokėtojo mokesčio sumą, kurią vėliau perduoda valstybei. Verta atkreipti dėmesį į tai, kad netiesioginį mokestį apmokėjęs ir šį mokestį į biudžetą įnešęs asmuo skiriasi. Beveik visada netiesioginius mokesčius moka prekės ar paslaugos pirkėjas, o į biudžetą sumoka pardavusi įmonė. Netiesioginiai mokesčiai dominuoja besivystančių šalių mokestinėse pajamose, mat šie mokesčiai yra lengvai surenkami, tačiau jie yra regresyvūs, nes mažas pajamas gaunanti visuomenės dalis moka didesnę mokesčio dalį nei gaunantys didesnes pajamas (Rupeikienė, 2010). Prie netiesioginių mokesčių yra priskiriami apyvartos,

akcizų bei pridėtinės vertės mokesčiai. Kaip atskira mokesčių dalis yra išskiriami muitai, kuriais apmokestinamos, įvežamos, išvežamos arba tranzitinės prekės. Romos sutartyje yra numatytas šių mokesčių harmonizavimas, tačiau Europos Sąjungos šalyse tai vis dar nėra pasiekta. Be to, pastebima, kad šie mokesčiai nėra labai svarbūs verslo padėties kontekste, kadangi jie turi poveikį galutiniam vartojimui, ir todėl jų poveikis konkurencijai yra neutralus (Skačkauskienė, Bivainis, 2007). Šie mokesčiai daro tiesioginę įtaką galutinių vartotojų perkamų prekių ir paslaugų kainoms, dėl kurių, makroekonominio požiūriu, mažėja jų vartojimas, o nuo to nukenčia gamintojai, nes atitinkamai mažėja pardavimų pajamos, o kartu ir bendrojo pelningumo apimtys. Mažėjant pardavimo apimtims, mažėja surenkamos mokestinės pajamos iš apyvartos mokesčių.

Nors netiesioginių mokesčių administravimas ir surinkimas yra laikomas pačių paprasčiausiu, tačiau vyriausybė, siekdama išlaikyti mokestinių pajamų apimtį, turi gerai apsvarstyti taikomų netiesioginių mokesčių tarifus, bei apmokestinimo bazę (Norvaišienė, Slavickienė, 2007). Kadangi netiesioginių mokesčių tarifų augimas, sąlygoja apyvartos mažėjimą, o tai turi poveikį ir tiesioginiams ūkio subjektų mokamiems mokesčiams. Mokesčių sistema, kurioje vyrauja netiesioginiai mokesčiai yra kritikuotina, nes tiesioginiai mokesčiai yra teisingesni (Rakauskaitė, 2006). Anot autorės būtina siekti, kad tiesioginiai mokesčiai sudarytų didžiąją dalį šalies mokestinių pajamų. Galima teigti, kad netiesioginiais mokesčiais yra apmokestinami produktai bei vartojimas. Šie mokesčiai yra peradresuojami galutiniams prekių ir paslaugų vartotojams, kuriems ir tenka šio mokesčio našta. Kaip teigia daugelis autorių (R. Stačiokas., E. Buškevičiūtė, L. Šapalienė ir kt.) nustatant naujus mokestinių dydžių tarifus, labai svarbu, kad pasirinktas naujas tarifas neviršytų optimalios apmokestinimo ribos, nuo kurios imama stabdyti verslo plėtra. Toliau plačiau analizuojamas, mokesčių sistemos poveikis valstybei ir verslui.

### **1.3.1 Mokesčių poveikis valstybės biudžetui**

Visos be išimties valstybės planuoja savo lėšas, todėl yra formuojami valstybių biudžetai. Valstybės atveju neužtenka žinoti vien tik biudžeto apibrėžimą, būtina išskirti valstybės biudžeto sudedamąsias dalis – išnagrinėti valstybės pajamas bei pagrindinius jų šaltinius ir valstybės išlaidas bei jų politiką. Mokesčiai yra svarbi valstybės funkcionavimo dalis, mat mokestinės pajamos sudaro didžiausią biudžeto pajamų dalį, o iš jų dengiamos pagrindinės išlaidos reikalingos normaliam valstybės ir žmonių funkcionavimui. Remiantis 2011 m. Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitos duomenimis sudarytas 5 pav., kuriame pateikta valstybės biudžeto struktūra.



5 pav. Valstybės biudžeto struktūra

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal valstybės biudžeto vykdymo ataskaitos duomenis.

Kaip teigia, V. Blažytė ir A. Norkuvienė (2007), biudžeto sandara – tai biudžetinės sistemos, veikiančios pagal valstybės biudžetą reglamentuojančius įstatymus, organizavimas ir šios sistemos sudarymo principai. Biudžeto sistemos struktūrą lemia valstybės konstitucinė sandaros forma; nuo jos priklauso vidinė biudžeto sandara, jo išskaidymas į sudėtines dalis ir šių dalių tarpusavio sąveika daugiau ar mažiau deleguojant biudžeto funkcijų įgyvendinimą iš centro teritoriniams vienetams ir suteikiant jiems atitinkamą suverenitetą

Valstybės gaunamos pajamos pagal jų gavimo šaltinį yra skirstomos į mokestines ir nemokestines pajamas. Mokestinės pajamos, kurių šaltinis yra šalyje veikiantys mokesčiai bei rinkliavos, pasižymi neatlygintumu, privalomumu, bei neturi tikslinės paskirties, tai reiškia, kad jos yra surenkamos be konkrečių įsipareigojimų už jas kažką duoti mainais. O.G. Rakauskienė (2006) mokestines pajamas apibrėžia, kaip į šalies konsoliduotą biudžetą sumokėtą mokesčių ir įmokų sumą. Tai apima į šalies nacionalinį biudžetą mokamus mokesčius pagal visas mokesčių rūšis, mokesčių mokėtojų tiesiogiai į įvairius fondus mokamas įmokas. Kiekvienos šalies vyriausybė siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri atitiktų ne tik mokesčių administratorių, bet ir mokesčių mokėtojų lūkesčius, o mokesčių mokėtojai yra tiek juridiniai, tiek ir fiziniai asmenys (Ramanauskaitė, 2009). Tik tokia mokesčių sistema, kuri patenkina visų jos dalyvių lūkesčius, gali būti laikoma efektyvia. Tačiau efektyvumas, kaip pabrėžia K. Levišauskaitė ir G. Rūškys (2003) yra ir siaura, aiški, bet kartu ir gana plati sąvoka, jei ji vertinama ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Tarptautinių žodžių žodyne efektyvumas yra apibrėžiamas kaip rezultatų ir sąnaudų



palyginimo laipsnis. Pasak autorių efektyvi mokesčių sistema yra tokia, kuri užtikrina biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą jų panaudojimą.

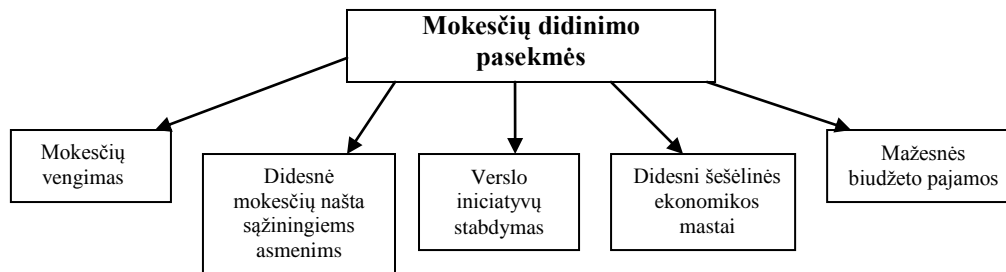
Taigi, mokesčiai užima centrinę vietą valstybinėje pajamų sistemoje ir yra universali kategorija, atspindinti pagrindines rinkoje funkcionuojančių finansų ypatybes. Mokesčiams būdingas visuotinis privalomumas ir individualus neatlygintinumas. Rinkoje mokesčių sistema užima vyraujančią vietą bendroje tarpusavio finansinių santykių sistemoje. G. Smalensko (2007) teigimu, mokesčiai tampa svarbiu instrumentu persikirstyti nacionalinėms pajamoms ir užtikrinti didesnę finansinių išteklių dalies mobilizaciją į biudžetinius ir nebiudžetinius fondus. Tirdama mokesčių sistemą V. Aleknavičienė (2005) pastebi, kad Respublikos mokesčių sistema yra derinama (taikoma) prie visame pasaulyje taikomų mokesčių. Mokesčių sistema nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos, tarifai. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, jos mokesčių sistema derinama su šioje sąjungoje funkcionuojančia mokesčių sistema, priimtais prioritetiniais apmokestinimo principais ir kitais mokesčių sistemos kūrimo aspektais.

Konkrečios valstybės mokesčių sistema apima daugybę įvairiausių mokesčių. Jeigu vyriausybė nori padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, ji gali nustatyti didesnius mokesčių tarifus, tačiau ne visada mokesčių tarifų didinimas padidina iš mokesčių gaunamas biudžeto pajamas, toliau bus nagrinėjama, kaip mokesčių pasikeitimai veikia verslo subjektų veiklą.

### **1.3.2 Mokesčių įtaka verslo subjektų veiklai**

Nagrinėjant mokesčius jų poveikio juridiniams asmenims aspektu, neabejotina, kad mokesčiai verslininkams yra jautriausia verslo sritis, tad kyla klausimas, kokią mokesčių naštą patiria įmonės ir kokį poveikį tai daro įmonių veiklos tendencijoms. Verslo subjektai – visos ataskaitiniais metais veikusios akcinės, uždarnosios akcinės bendrovės, valstybės, savivaldybės įmonės, užsienio įmonių filialai, individualios įmonės, kooperatinės bendrovės, kurių vykdoma ekonominė veikla pagal EVRK apima visas ekonominės veiklos rūšis išskyrus žemės ūkį, didmeninę prekybą, finansinį tarpininkavimą, viešąjį valdymą ir gynybą (apibrėžimas sudarytas pagal Lietuvos Statistikos departamente pateiktą tiriamosios visumos (populiacijos) elementų aprėptį). Tad reguliuojant bet kokį mokesčio tarifą, įvedant naujus mokesčius itin svarbu numatyti, kokį poveikį tai padarys verslui. Analizuojant mokesčių svarbą verslo subjektų veikloje P.Sikka (2008) teigia, jog įmonės nesugebėjimą prisitaikyti prie sparčiai kintančios aplinkos lemia vidinės ir išorinės nemokumo ir krizių priežastys. Įmonės finansų valdymo nesėkmės, vadovų kompetencijos trūkumas, klaidingas rinkos vertinimas bei kapitalo trūkumas – vieni svarbiausių vidinių įmonės bankroto priežasčių. O

viena svarbiausių išorinių krizių priežasčių yra ekonomikos lėtėjimas ir dideli mokesčiai. Aplinkos veiksnių poveikis krizinei įmonės situacijai turi sinerginį efektą: paprastai išorinės sąlygos sustiprina vidinių veiksnių reiškimosi galimybes (Stoškus ir kt.. 2007). Taigi, mokesčių sistemos pokyčiai neabejotinai, sustiprina vidines įmonės problemas ir turi įtakos verslo subjektų gebėjimui išlikti konkurencinėje rinkoje. Anot Stačioko (2004), ne tik Lietuvoje, bet ir visame pasaulyje niekam nepatinka mokėti mokesčius. Skirtingai nuo verslo įmonių savanoriškai vykdomų ir abipusiai naudingų prekių mainų, mokesčių pajamos į valstybės biudžetą nėra nei savanoriškos, nei abipusiai naudingos. Taigi, dideli mokesčiai yra didelė kliūtis verslo plėtrai. Analizuotoje literatūroje aprašytos mokesčių didinimo pasekmės susistemintai pateikiamos 6 paveiksle.



**6 pav.** Mokesčių didinimo pasekmės

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis analizuota literatūra.

Daugumos autorių (R. Stačiokas, K. Kindsfaterienė, K. Lukoševičius, G. Jakštonytės ir kt.) nuomone, bemaž didžiausia mokesčių didinimo pasekmė – mokesčių vengimas, kuomet dėl padidinto mokesčių tarifo daug verslininkų traukiasi į šešėlį. Taip neišvengiamai padidėja mokesčių našta sąžiningiems verslininkams. Išskiriama ir kita svarbi mokesčių tarifų didinimo pasekmė – verslo iniciatyvos stabdymas, kai dėl padidėjusių mokesčių, įmonėms trūksta apyvartinių lėšų ir jos priverstos mažinti investicijas.

Lietuvos statistikos departamento duomenimis, vidutiniškai didžiausią dalį verslo subjektų sumokėtuose mokesčiuose sudaro trys mokesčiai: Pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir pelno mokestis. V. Lekavičius, A. Galinis (2009), teigia: „Pajamos iš pelno mokesčių daugumos Europos Sąjungos valstybių biudžetuose sudaro ne pačią didžiausią dalį, tačiau nuo jų priklauso grynasis investicijų pelningumas, todėl pelno mokesčiai turi nemenką įtaką verslininkų sprendimams“. G. Petkova (2009), teigia, kad verslininkai, pirkdami įvairias prekes ar paslaugas, turi mokėti kainą su PVM, todėl iš karto turi investuoti daugiau pinigų. PVM padidinimas ne tik padidina parduodamų prekių ir paslaugų kainą, bet ir iš verslininkų reikalauja daugiau apyvartinių lėšų veiklai vykdyti. G. Reitschuler (2010) pastebi, kad akcizų

didinimas skatina šešėlinės ekonomikos augimą, o akcizais apmokestintų prekių kainų kilimas neigiamai paveikia įmonių finansinius rezultatus. Apibendrinant mokslininkų tezes galima teigti, kad PVM, akcizai ir pelno mokestis yra svarbūs mokesčiai, turintys neabejotiną poveikį verslo subjektų veiklos rezultatams.

Pelno mokestis yra svarbiausias tiesioginis mokestis, kurį moka įmonės Lietuvoje. Pelno mokestį reglamentuoja LR pelno mokesčio įstatymas priimtas 2001 m. gruodžio 20 d. Šio mokesčio pokyčiai daro didelę įtaką įmonių sprendimams ir veiklai. Šiuo metu Lietuvos vienetų, užsienio vienetų nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Įmonių pelno apmokestinimas yra vienas iš smarkiai verslininkų sprendimus įtakojančių veiksnių, H. M. Field (2010) teigia, kad pelno mokesčių išaugimai riboja paskatas plėstis, taip padarant apmokestintų pelnų lygius mažiau patraukliais, o pelno mokesčio tarifo sumažinimas skatina reinvesticijas ir įmonių plėtrą. Kalbėdami apie pelno mokestį K. Kindsfaterienė bei K. Lukoševičius (2008) teigia, jog mažesnis pelno apmokestinimas mažina neapskaitytų pajamų sumas ir leidžia įmonėms padidinti oficialius pelnus, o tai gali atvesti ir į oficialiai didėjančius atlyginimus. Kai stimulus slėpti pajamas dingsta, lieka mažiau galimybių mokėti atlyginimus neoficialiai. Daugelis verslininkų pradeda sąžiningai vesti apskaitą ir rodo realius savo veiklos rezultatus. Pelno mokesčio sumažinimas gali išspręsti keletą problemų, ir leisti pasiekti geresnių rezultatų. Analizuotoje literatūroje išskiriamos šios pelno mokesčio sumažinimo teigiamos pasekmės:

- Didesnės galimybės ir paskatos verslui plėtotis;
- Mažesni šešėlinės ekonomikos mastai ir mažesnės paslėptos pajamos;
- Didesnės biudžeto pajamos iš įmonių pelno mokesčio ir fizinių asmenų pajamų mokesčio;
- Mažesnis neoficialių atlyginimų lygis, ir didesnis socialinio draudimo fondas.

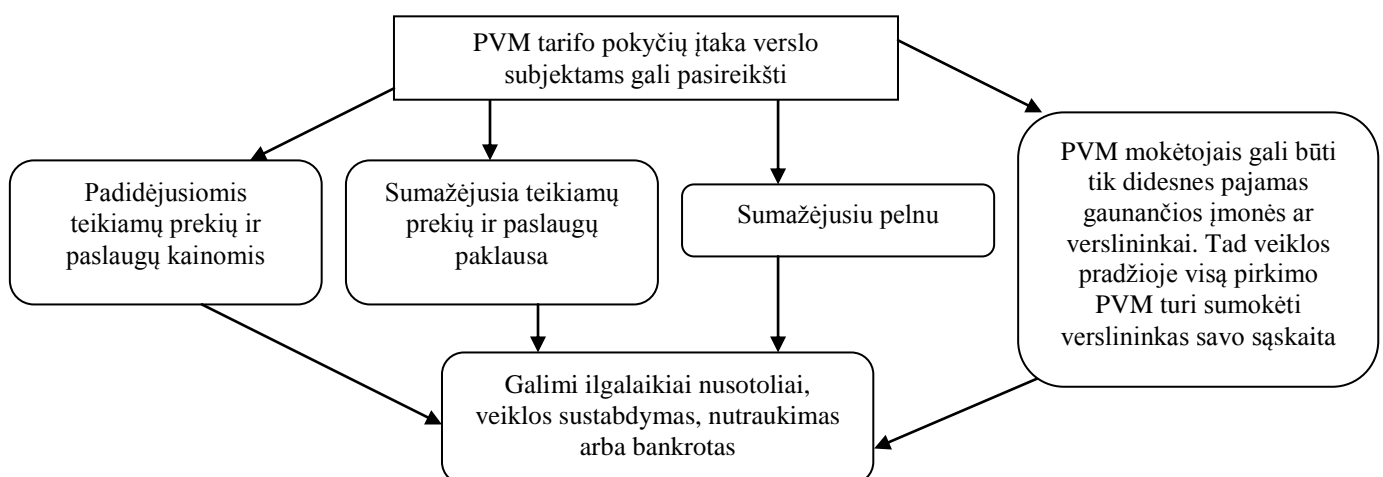
Jau seniai yra diskutuojama apie pelno mokesčio panaikinimą. E. Buškevičiūtė (2007) cituodama Barry Bracewell-Milnes teigia: „Visi mokesčiai daro žalą krašto ekonominei veiklai, ją iškreipia. Įmonių pelno mokestis — vienas kenksmingiausių mokesčių, nes jo mokestinė bazė yra verslininkų pelnas. Užsienio investuotojai į Lietuvą investuos tik tada, jei pelnas po apmokestinimo bus ne mažesnis nei įmanoma gauti kitur.“ Įmonių pelno mokestis yra kapitalo mokestis, ir nereikėtų apmokestinti tiek, kad kapitalas būtų išstumtas iš šalies. Reikia pastebėti, jog daugelis ekonomistų mano, kad Lietuvos sąlygomis derėtų laipsniškai atsisakyti pelno mokesčio, nes tai yra ne mokestis, o itin sudėtingas reguliavimas.

Užsienio autoriai ir Lietuvos laisvosios rinkos specialistai nurodo biudžeto pajamų būdus, kuriais valstybė galėtų gauti papildomų pajamų: daugiau pajamų surinkti iš mokesčių už gamtos teršimą, didinti mokesčių tarifus už išimtinį naudojimąsi gamtos teikiamomis

galimybėmis. Tikimasis, kad panaikinus pelno mokestį, padidėtų kitų mokesčių mokestinė bazė ir įplaukos iš jų (Stačiokas, 2004). Tačiau R. Kuodis (2008) į siūlymą iš viso panaikinti pelno mokestį atsako: „Nereikėtų užmiršti, kad pelno mokestis turi dar kelias funkcijas. Firma, jis padeda nugriebti dalį monopolinių pelnų, kurių mūsų šalyje išties nemažai, į ką atkreipia dėmesį ir mūsų politikai. Antra, pelno mokestis neleidžia sumažėti pajamų ir socialinio draudimo mokesčių bazei“.

PVM yra vienas iš vartojimo mokesčių, kurį moka verslo įmonės, tačiau reali mokėjimo našta tenka pirkėjams. PVM yra pravartus valstybei nes jis yra vienas iš efektyviausių mokesčių, kuris (kai yra nedideli tarifai) nestabdant verslo plėtros padeda surinkti daug pajamų (Buškevičiūtė, 2007). Dažniausiai taikomi du lengvatiniai tarifai ir standartinis tarifas. Kai kurios prekės ir paslaugos iš viso neapmokestinamos. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. iki dabar standartinis PVM tarifas yra 21 procentas. Kalbėdami apie PVM D. Bendikienė ir G. Šaparnis (2006) teigia: „PVM taip pat gali būti apibūdinamas kaip bendrojo pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kuriuo apmokestinamas vartojimas, tačiau šio mokesčio charakteristika kiekvienoje valstybėje gali būti skirtinga“.

Kalbant apie šio mokesčio poveikį verslui reikia pastebėti, jog verslininkai, pirkdami įvairias prekes ar paslaugas, turi mokėti kainą su PVM, todėl iš karto turi investuoti daugiau pinigų. J. Stephen (2010), atkreipia dėmesį į tai, kad PVM mokesčio gražinimas iš biudžeto yra susijęs su papildomomis procedūromis, tarp jų ir mokesčio mokėtojo veiklos apskaitos patikrinimu. Verslo vystymui šis mokestis turi įtakos, kadangi su juo susijęs paduodamų prekių kainų lygis. Galima PVM tarifo pokyčių įtaka verslo subjektų veiklai pateikta 7 paveiksle.



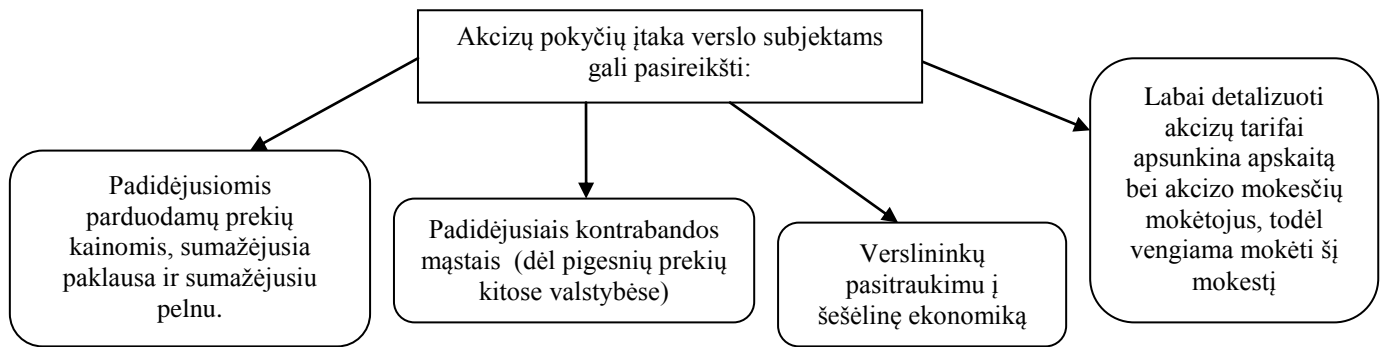
7 pav. Pridėtinės vertės mokesčio tarifų pokyčių įtaka verslo subjektams

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis analizuota literatūra

Manoma, jog PVM daugiausia veikia tik vartotojus, kadangi jie jį sumoka pirkdami prekę ar paslaugą, tačiau visi verslai yra toje pačioje tiekimo grandinėje. Kaip teigia R. Stačiokas ir kt. (2004), kol galutinis vartotojas nenusipirko prekės, tol niekas iš verslo subjektų jos tiekimo grandinėje nepardavė. Kai PVM tarifas yra padidinamas pasekmės yra ekstrapoliuojamos: kiekviena tiekimo grandis linkusi apsisaugoti, todėl mažiau užsisakinėja iš savo tiekėjų, t.y. žemiau esančios grandies. Taip neišvengiamai verslas, kuris yra toliausiai nuo galutinio vartotojo, nukenčia labiausiai ir nėra lygus pablogėjimui vartojimo grandyje. Gebauer, A., ir Parsche, R (2003) teigia, jog padidinus PVM kiekvienas verslo sektoriaus dalyvis įvertina savo legalumo kainą. Šie autoriai mano, kad PVM didinimas ne tik smukdo vartojimą, bet ir skatina šešėlinę ekonomiką, bei vis didesnę mokesčių slėpimą. Papildoma našta, kuri anot Mankiw, N.G., Weinzierl, M., Yagan, D. (2009) dažnai neįvertinama, sukuria PVM apskaitos mechanizmas. Dėl jo įmonės priverstos kredituoti valstybę, nes PVM mokamas įsigyjant ekonominei veiklai reikalingas atsargas, įrengimus ir technologijas, nes mokestis skaičiuojamas nuo sąskaitos faktūros išrašymo momento, nepriklausomai nuo to, ar pinigai už parduotą prekę gaunami ar ne. R. Ramanauskaitė (2009) teigia, kad jei didesnę PVM mokesčio našta prisiima verslininkai, neperkeldami PVM padidėjimo į galutines vartojimo prekių kainas, jie sumokės mažiau pelno mokesčio.

Neigiamus PVM padidinimo padarinius verslui šiek tiek kompensuoja PVM lengvatos. Anot G. Petkovos (2010) PVM lengvatos yra naudingos ne tik vartotojams, bet ir konkrečiam verslui. Produkto kainai išliekant tokiai pat PVM lengvata iš surenkamo PVM virsta tarpininko ar galutinio pardavėjo pelnu, kuris gali būti panaudotas investicijoms ar tolimesnei verslo plėtrai. Tad PVM mokesčių lengvatos laikytinos subsidijomis tam tikroms ūkio šakoms, tačiau problema ta, jog labai mažai kas jas gauna. D. Bendikienė ir G. Šaparnis (2006) teigia, kad palyginus su kitomis ES šalimis, lengvatinių PVM tarifų Lietuvoje yra labai mažai, tai rodo jog valstybė labai nedaug prisideda prie verslo plėtojimo. Standartinis PVM tarifas 2009 metais didėjo net du kartus, o lengvatų skaičius tik mažėjo, tad šio mokesčio našta verslui neišvengiamai didėjo. Galima teigti, jog PVM yra svarbiausias netiesioginis mokestis analizuojamu laikotarpiu vidutiniškai sudarantis didžiausią biudžeto mokestinių pajamų dalį.

Akcizų, kaip netiesioginių mokesčių įtaką geriausiai galima atskleisti nagrinėjant kainų sistemą. R. Vainienė (2009) teigia, jog Lietuvos akcizų mokesčio politika (nuolat keičiami tarifai) stumia gamintojus į šešėlinę ekonomiką, nesąžiningą konkurenciją (nemokami mokesčiai, prekės pigesnės), atskirų apmokestintų akcizais prekių (pvz., kuro) kainų kilimas turi neigiamą įtaką daugelio rinkos dalyvių finansiniams rezultatams, sutrinka importuotojų veikla. Galima akcizų tarifų pokyčių įtaka verslui vaizduojama 8 paveiksle.



8 pav. Akcizų tarifų pokyčių įtaka verslo subjektų veiklai

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis analizuota literatūra

R. Vainienė (2009) pateikia akcizų pokyčių įtakos verslo subjektų veiklai pavyzdį ir pabrėžia, kad dėl degalų akcizų skirtumo degalų pilamasi šalyse kaimynėse, įvairiose pasienio degalinėse, nes ten jie yra pigesni. Akcizų skirtumas taip pat skatina piltis kurą svetur. Kaip teigia R. Ramanauskaitė (2009), yra pastebėta jog akcizų mokesčio našta ilgą laiką Lietuvos sąlygomis buvo sunkesnė nei siūloma Pasauliniame mokesčių kodekse. Be to akcizų mokesčio tarifai yra detalizuoti, nurodomi įvairiais mato vienetais, o tai apsunkina apskaitą bei akcizo mokesčio mokėtojus. Atrodytų, kad akcizų tarifų didinimas tokioms neelastingoms prekėms kaip alkoholis, tabakas neturėtų pernelyg veikti Lietuvos ekonomikos. Stipraus alkoholio akcizas didėjo tiek 2008, tiek 2009 metais, padidėjo jo kainos ir krito pardavimai. Verslo atstovų ir teisėsaugos institucijų duomenimis, padidinus akcizus sparčiai pradėjo augti nelegali rinka, nes teikti prekes darosi brangu, krenta pardavimai ir ženkliai mažėja verslininkų pelnas, kuris šiuo laikotarpiu yra labai svarbus investicijoms ir tolimesniam verslo plėtrai.

Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, jog pasak R. Vainienės (2009) pasienio kraštuose parduodama žymiai mažiau akcizinių prekių nei visoje Lietuvoje, kad nereikia įdėti daug pastangų, jog nusipirkti pigių cigarečių ar alkoholio, o ir teisėsaugos pareigūnai periodiškai praneša apie sulaikytus krovinius. Pamatuoti šešėlinę ekonomiką yra sunku, bet apčiuopti jos mastus yra įmanoma. Laisvosios rinkos ekspertų duomenimis paprastai tai daroma atliekant viešosios nuomonės tyrimus. 2009 metais jau trečią kartą buvo atlikta gyventojų požiūrio į kontrabandą bei nelegalių prekių vartojimą reprezentatyvi apklausa. Anot R. Vainienės (2009) ši apklausa parodė, kad labiausiai Lietuvoje yra paplitusios kontrabandinės cigaretės, antroje vietoje – alkoholio produktai. Klesti ir nelegalus kuras bei alkoholis. Visas prekes įsigijus legaliai, jos perdirbamos arba perparduodamos jau nelegaliai. Tai yra savotiška pilkoji zona, kurią išnaikinti yra dar sunkiau nei primityviają kontrabandą.

Išanalizavus akcizų poveikį verslui reikėtų pastebėti, kad tarifų, mokestinių įplaukų ir apmokestinamosios bazės priklausomybės pakitimai turėtų būtų sekami, analizuojami, kad ekonomika nepakliūtų į pavojingą zoną. Kuomet susidaro dideli kainų skirtumai tarp įvairių šalių, sparčiai didėja kontrabandos mąstai ir verslininkai traukia į šešėlinę ekonomiką. Mažinti ar didinti akcizus reikia ne dėl didesnių biudžeto pajamų, o dėl pačių rinkos dalyvių (tame tarpe ir verslo subjektų), tad net jei biudžeto pajamos šiek tiek ir smunka, akcizų mažinimas vis tiek pasiteisina.

*Apibendrinant galima teigti, jog mokesčiai pagal jų ėmimo būdą Lietuvoje yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi tiesiogiai pajamoms arba turtui ir laikomi vieni iš teisingiausių mokesčių, nes šiuos mokesčius moka tie, kurie gauna naudą. Netiesioginiais mokesčiais yra apmokestinami produktai bei vartojimas. Netiesioginiai mokesčiai dominuoja besivystančių šalių mokestinėse pajamose dėl lengvo jų administravimo ir surinkimo. Mokesčiai užima svarbią vietą valstybinėje pajamų sistemoje, nes iš mokesčių surenkama didžiausia dalis nacionalinio biudžeto pajamų. Nagrinėjant mokesčių poveikį verslo subjektų veiklai nustatyta, jog pelno mokestis yra vienas svarbiausių tiesioginių verslo mokesčių, todėl labai svarbu, jog nustatytas pelno mokesčio tarifas ne tik būtų optimalus esamai ekonominei padėčiai šalyje, bet ir skatintų tolimesnę verslo plėtrą ir investicijas. PVM yra svarbiausias netiesioginis mokestis, kurio tiesioginio poveikio lyg ir nėra, tačiau jis labai stipriai veikia vartojimą, kuris yra pagrindinis įmonių pajamų šaltinis. Keičiant akcizų mokestį, siekiama papildyti ne tik valstybės biudžetą lėšomis, bet ir apriboti kai kurių prekių vartojimą, todėl tiekti šias prekes verslo subjektams kainuoja brangiau, o galutinė prekės kaina būna taip pat didesnė, kas lemia pardavimų ir su tuo susijusio pelno mažėjimą.*

#### **1.4 Mokesčių sistemos vertinimo metodai**

Pasaulyje nėra priimta vieninga valstybės mokesčių sistemos vertinimo metodika. Anot R. Rakauskaitės (2006) vienos ar kitos šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius, įgyvendina apmokestinimo principus, pagal mokesčių sistemos veikimo principus, administravimą, sudėtį, struktūrą bei našatą. Mokesčių sistema sisteminiu požiūriu vertinama trimis metodais pagal (Skačkauskienė, 2007):

1. Klasikinius apmokestinimo principus ir juos išreiškiančius rodiklius;
2. V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius
3. J. B.S. Gill diagnostinius rodiklius

Mokesčių teorijoje išskiriami keturi klasikiniai apmokestinimo principai: teisingumas, efektyvumas, elastingumas ir mokesčių administravimo paprastumas. Vertinant mokesčių

sistemą pirmuoju metodu, kiekvieną apmokestinimo principą galima įvertinti kiekybiniais metodais ir vėliau atlikti lyginamąją analizę, Antruoju metodu vertinama, kaip veikia mokesčių sistema pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Panašiai, bet jau per pajamų surinkimo prizmę, vertinama trečiuoju metodu (Bivainis, Skačkauskienė, 2009). Kiekviena iš šių metodologijų plačiau analizuojama sekančiuose skyriuose.

#### **1.4.1 Klasikinius apmokestinimo principus išreiškiantys rodikliai**

Klasikinius apmokestinimo principus, išreiškiančių rodiklių dėka yra įvertinami šie apmokestinimo principai:

- ❖ Teisingumas,
- ❖ Efektyvumas,
- ❖ Elastingumas,
- ❖ Mokesčių administravimo paprastumas.

Labai svarbiu apmokestinimo principu, mokslininkai laiko teisingumą, kuris mokesčių teorijoje analizuojamas pasiskirstymo – pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių – kontekste (Ramanauskaitė, 2009). Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą plačiausiai taikomas Džini (Gini) koeficientas išreiškiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. Laikoma, kad jei koeficiento reikšmė, didesnė nei 0,3, tai rodo šalyje esant esminių pajamų pasiskirstymo netolygumų, kas neigiamai įtakoja mokesčių pajamų surinkimo efektyvumą (Jonikienė, 2010). Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą pasiskirstymo kontekste, siūloma įvertinti ir asmenims tenkančią santykinę mokesčių naštą. Teisingumo kontekste mokesčių našta gali būti nustatoma dviem rodikliais (Skačkauskienė, Bivainis, 2009):

1. Pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykio rodikliu;
2. Vidutinio mokesčių tarifo rodikliu;

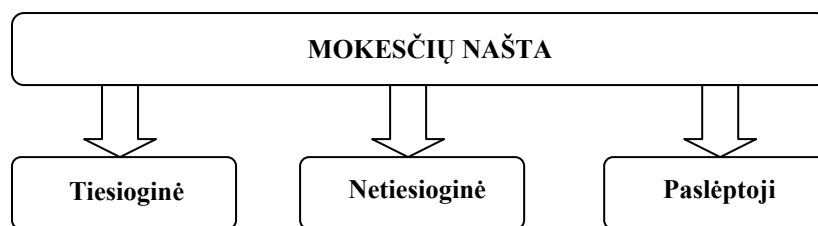
Formuojant ir tobulinant valstybės mokesčių sistemą, itin svarbus apmokestinimo ribos klausimas. Svarbu, kad ši riba nebūtų peržengiama, kuomet per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai dažnai slepiami, plėtojasi „šešėlinės ekonomikos“ veikla, taigi svarbu kad būtų sudaromos palankios sąlygos nacionalinės ekonomikos augimui. Kalbėdama apie šešėlinę ekonomiką G. Jakštoneytė (2009) cituoja Novašinskienę ir teigia: „Šešėlinės ekonomikos pobūdis priklauso nuo mokesčių įstatymų ir kitų ekonomikos veiklos reguliavimo aktų bei kinta kartu su jais. Tokiu būdu šešėlinė ekonomika iškreipia oficialią statistiką, todėl ja besiremianti valstybės mokesčių politika gali tapti nepatikima ar tiesiog neracionali“. Taip atsitikus ciklas vėl kartojasi iš naujo, todėl šešėlinės ekonomikos apimtys tik didėja.



Mokesčių našta yra vertinama skirtingai, nes nėra parengtos mokesčių naštos skaičiavimo metodikos ir skirtingi autoriai pateikia skirtingus mokesčių naštos skaičiavimo būdus. Mokesčių našta yra apibrėžiama kaip įstatyminiu pagrindu besiremiantys privalomi mokestiniai mokėjimai, kurie dėl per didelių mokesčių tarifų, bazių ir neišvystytų mokesčių lengvatų sistemos, sukuria sudėtingą, sunkinančią mokesčių mokėtojų padėtį, bei slopina efektyvų mokestinių pajamų surinkimą (Rupeikienė, 2010). Mokesčių našta gali būti vertinama atsižvelgiant į absoliutų mokesčių dydį. Šis dydis apskaičiuojamas kaip visos į valstybės biudžetą surenkamos mokestinės pajamos. Tačiau tam, kad šis rodiklis leistų spręsti apie mokestinių pajamų efektyvumą, jį reikia lyginti su šalies bendrojo vidaus produkto apimtimis. D. Meškauskienė, M. Tvaronavičienė (2003), mokesčių naštai apskaičiuoti sudaro mokesčių naštos ir ūkio šakų struktūros priklausomybės kiekybinį modelį. Autorės mokesčių naštos ir ūkio šakos BVP priklausomybę sprendžia:

1. Sudarant statistinį modelį, kuriame apskaičiuojamas naštos rodiklis dalijant bendras mokestines pajamas iš BVP.
2. Atliekant mokesčių naštos rodiklio ir BVP pagal ekonominės veiklos rūšis priklausomybės kiekybinį tyrimą.

Pagal pateiktą autorių modelį, mokesčių naštos dydį lemia du rodikliai: mokestinių pajamų bei bendrojo vidaus produkto pokyčiai. O į mokestines pajamas turi būti įtraukta: nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos; valstybės socialinio draudimo mokestinės pajamos ir privalomojo sveikatos draudimo mokestinės pajamos ir garantinio fondo pajamos. Jei mokestinės pajamos mažėja arba bendrasis vidaus produktas didėja, tai mokesčių našta mažėja. Mokesčių našta parodo, kokia bendrojo vidaus produkto dalis yra perskirstoma mokesčiais. Analizuotoje literatūroje pastebėta, jog mokesčių našta gali būti įvairių tipų. Mokesčių naštos klasifikacija vaizduojama 9 paveiksle



**9 pav.** Mokesčių naštos rūšys

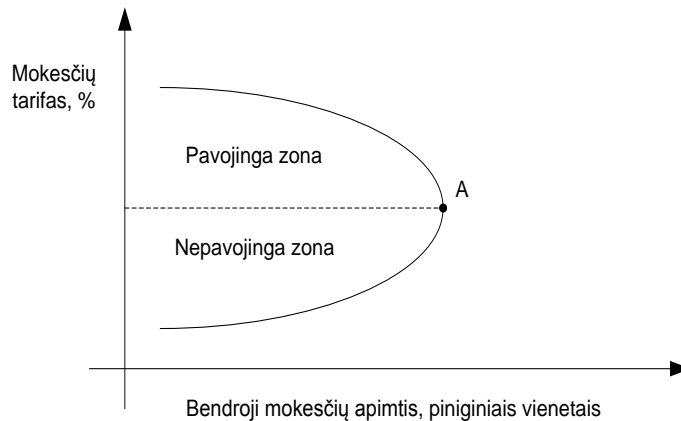
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal L. Bakutienė, J. Šakinienė (2008).

Tiesioginė mokesčių našta yra išmatuojama ta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą. Šią našlą išmatuoti galima tiek absoliučia suma, tiek santykinu rodikliu (pvz. lyginant su BVP). Netiesioginė mokesčių našta yra administravimo kaštai. Tai tokios laiko ir pinigų sąnaudos, kurias mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius patiria

skaičiuodamas, mokėdamas ir administruodamas mokesčius. Netiesioginei mokesčių naštai išmatuoti gali būti naudojamas įmonių darbuotojų, kaip kad buhalterio, darbo užmokestis, specialiųjų apskaitos dokumentų įsigijimo ir pildymo išlaidos ir pan. (Balčiūnaitė, 2007). Kartais mokesčio administravimas kainuoja daugiau, nei biudžetas gauna iš jo pajamų, ir tokie mokesčiai vadinami nuostolingais arba neigiamais (nekilnojamojo turto mokestis, muitai). Paslėptoji mokesčių našta negali būti išmatuojama, kartais jos įtaka sunku pastebėti, nors ji visuomet egzistuoja šalia kiekvieno mokesčio. Paslėptoji mokesčio našta yra mokesčio įtaka rinkos procesams, žmonių pasirinkimams. Ši našta pasireiškia tiek nustatant mokestį, tiek išleidžiant mokesčio pagalba surinktas lėšas (Bakutienė, Šakinienė, 2008).

Siekiant sumažinti mokesčių našta, dažnai apsiribojama tik tiesioginės mokesčių naštos mažinimu, nes tai pati akivaizdžiausia našta. Vyriausybė, siekdama skatinti verslą, turi atsižvelgti į visų trijų mokesčių naštų įtaką, o tiesioginis mokesčių naštos dydis gali būti apribotas mokestinių pajamų sandaros įstatymuose, nustatant persikirstymo mažinimo tempus. Individualios, kiekvienam mokesčių mokėtojui tenkančios mokesčių naštos, vyriausybė nustatyti neturi galimybių, dėl to, kad mokesčio našta gali būti perkelta kitam mokėtojui, pvz., pelno mokesčio našta, tenkanti verslo subjektui, gali būti perleista vartotojams, padidinant parduodamos produkcijos ar tiekiamos paslaugos kainą, arba nustumiami darbo jėgai, sumažinant darbo užmokesčio apimtį (Rupeikienė, 2010). Galima tik techniškai išmatuoti į biudžetus patenkančių mokesčių, o ne atskiriems mokesčių mokėtojams tenkančią našta. Pasaulio šalių mokslininkai ir praktikai pastebėjo dėsningumą, kad per dideli mokesčiai, slopina verslo subjektų dalyvių iniciatyvumą, mokesčiai pradedami slėpti, atsiranda vis daugiau šešėlinės ekonomikos dalyvių.

Mokestinių pajamų ir mokesčio naštos ryšį parodo A. Laffero kreivė. Didesnis mokesčio tarifas ne visada reiškia didesnes mokestines pajamas, kadangi yra riba, kurią peržengus, mokesčio bazė ir mokestinės pajamos mažėja, nes pradedama slėpti pajamas, nutraukiama veikla ar nemokami mokesčiai. Pasak A. Norvaišienės ir A. Slavickienės (2005) mokesčių normos augimas turi tiesioginės įtakos ekonomikos vystimosi tempams. Tarifų didinimas bei naujų mokesčių taikymas mokestinių pajamų nedidina, nes mažėja motyvacija dirbti, todėl mokesčių bazė mažėja. Yra manoma, kad mokesčių sumažinimas visada padidina biudžeto įplaukas, tiek teorija, tiek praktika parodo, kad mažinant mokesčius gali būti taip, kad mokestinės pajamos ims mažėti (Rupeikienė, 2010). Tai priklauso nuo to, kuris A. Laffero kreivės taškas yra atskaitos taškas. Nors teoriniu požiūriu Laffero grafikas yra paprastas ir logiškas, realioje mokesčių politikoje jį taikyti yra labai sunku.



**10 pav.** Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (A.Laffero kreivė)

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

A. Laffero kreivė (10 pav.) rodo, kad yra ribinis mokesčių tarifas (A taškas), kurį padidinus, gaunamos mokesčių pajamos mažėja dėl vengiamų mokėti mokesčių. Pagrindinė A. Laffero kreivės idėja ta, kad kylant mokesčių į biudžetą normai nuo 0 iki 100 procentų, mokesčių absoliučios įplaukos didės nuo 0 iki maksimalios apimtys A, o po to jos vėl ims mažėti iki 0. Teoriškai manoma, kad ribinis mokesčių tarifas siekia 30-35 proc. (Buškevičiūtė, 2007). Galima išskirti, jog pagrindinė A. Laffero kreivės problema ta, jog sunku teisingai įvertinti, koks turi būti vidutinis mokesčių tarifas, kurį viršijus biudžeto mokestinės pajamos pradės mažėti. Siekiant valstybės ekonomikos veiklos stabilaus veikimo, ypač investicinės, mokesčių sistemos formavimas, nustatant mokesčius, reikalinga laikytis A. Laffero prielaidos.

Šalies apmokestinimo efektyvumas yra vertinamas šiais aspektais: pajamų surinkimo efektyvumu bei veiklos ir išlaidų pasiskirstymo efektyvumu. Pajamų surinkimo efektyvumas apskaičiuojamas taikant mokestinių pajamų elastingumo bendrojo vidaus produkto atžvilgiu koeficientą, faktinio ir standartinio mokesčio tarifo santykį, bei įvertinant standartinio ir faktinio mokesčio tarifo skirtumą. Anot J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2009) elastingumas yra tinkamas rodiklis vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą. Mokesčių sistema yra elastinga, kai išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo. Vertinant šalies mokesčių sistemą, bei mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą, taip pat yra išskiriami dar du rodikliai: mokestinės skolos rodiklis ir mokestinės skolos išieškojimo rodiklis (Rakauskaitė, 2006). Mokestinės skolos rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis. Mokestinė skola apskaičiuojama iš planuojamų mokestinių pajamų atėmus faktiškai surenkamą mokestinių pajamų sumą. Kuo rodiklio reikšmė mažesnė, tuo šalies mokesčiai surenkami geriau, o tai atskleidžia mokesčių surinkimo efektyvumą. Rodiklio tikslumas

tiesiogiai priklauso nuo vyriausybės sugebėjimo planuoti mokestines pajamas (Rupeikienė, 2010). Mokestinės skolos rodiklis rodo nesurinktų mokestinių pajamų dalį, išreiktą procentais, nuo visų surinktų mokesčių ir charakterizuoja bendrus sunkumus renkant mokesčius, susijusius tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek ir su mokesčių mokėtojų nustatymu (Rakauskaitė, 2006). Nuo to kaip išieškomi mokesčiai galima spręsti apie mokesčio administravimo efektyvumą. Tuo tikslu yra apskaičiuojamas antrasis rodiklis – mokestinės skolos išieškojimo rodiklis. Rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinės skolos išieškojimo ir mokestinės skolos santykis. Šis rodiklis yra laikomas esminiu mokesčių administravimo rodikliu, kuris leidžia spręsti apie išieškojimo politikos efektyvumą bei tikslumą. Remiantis gautais rezultatais galima priimti mokesčių administravimo tobulinimo sprendimus.

Atliekant apmokestinimo teisinį reguliavimą siekiama sukurti ne tik darnią, veiksmingą, socialinę teisingumą atitinkančią mokesčių sistemą, užtikrinančią stabilias valstybės pajamas, būtinas jų įgyvendinamoms funkcijoms finansuoti, bet ir efektyvią mokesčių administravimo sistemą (Rupeikienė, 2010). Plačiąja prasme mokesčių administravimas yra suvokiamas kaip kompetentingų valstybės institucijų praktinė veikla nustatant ir surenkant mokesčius. Mokesčių įstatymuose yra nustatomi mokesčių objektai, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčių dydžiai, mokėjimo terminai bei taikomos lengvatos (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005). Mokesčių administravimas siaurąja prasme yra suvokiamas kaip mokesčių administratoriaus teisių ir pareigų bei mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų įgyvendinimas, mokesčio apskaičiavimas, sumokėjimas ir išieškojimas, atsakomybės už netinkamą mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą taikymas, mokesčio paskirstymas ir informacijos mokesčių mokėtojams teikimas (Marcijonas, Sudavičius, 2003).

Sistemiškai nagrinėdami mokesčių administravimą, mokslininkai administravimo efektyvumą vertina dviem aspektais - mokesčių administratorių ir ūkio subjektų. Kartu analizuojant valstybės institucijų, administruojančių mokesčius, išlaidas ir mokesčių mokėtojų išlaidas, vykdant mokestines prievoles, efektyvumas įvertinamas kompleksiskiau. Dažniausiai mokesčių administravimo efektyvumui įvertinti ir palyginti tarp šalių naudojamas išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis (Skačkauskienė, Bivainis, 2007). Taikant šį metodą paprastai susiduriama su informacijos gavimo sunkumais. Tai būdinga ir Lietuvai, nes kaip ir kitose šalyse kiekvieno mokesčio administravimo išlaidų apskaita nėra pateikiama. Be to, Lietuvoje mokesčių administratoriai nėra įdiegę personalo valdymo programų, pagal kurias būtų galima nustatyti kiekvieno darbuotojo sąnaudas administruojant tam tikra mokestį (Jakštonytė, 2009). Viena iš svarbiausių efektyvaus mokesčių administravimo priežasčių yra laikoma mokesčių įstatymų aiškumas. Mokesčių įstatymai turi būti aiškūs, teisės aktai

tarpusavyje suderinti, tai reiškia, kad mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai neturi prieštarauti vieni kitiems. Nagrinėjant mokesčių administravimo efektyvumą, svarbus yra mokesčių viešumo principas. Su mokesčiais susiję teisės aktai turi būti stabilūs, visi mokesčių įstatymų pakeitimai turi būti gerai apgalvoti, o patys mokesčių įstatymai keičiami kiek įmanoma rečiau. (Skačkauskienė, Bivainis, 2007). Siekiant optimizuoti mokesčio administravimo kaštus, visi mokesčiai bei įmokos turėtų būti administruojamos vieno administratoriaus. Pavyzdžiui, socialinio draudimo įmokų ir fizinių asmenų pajamų mokesčio administravimo funkcijos yra giminingos, nes abiejų mokesčių apmokestinamoji bazė yra ta pati, tačiau daugelyje šalių dviejų panašių mokesčių administravimas yra skirtingai organizuotas (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006).

J. Bivainis ir L. Skačkauskienė (2009) mokesčių administravimą siūlo vertinti šiais aspektais: mokesčių surinkimo sudėtingumo ir mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo. Siūlomi rodikliai sudaryti tokiu būdu, kad atitiktų keliamus įvairiapusiškumo, poveikio nagrinėjam objektui, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus. Kiekvienas vertinimo rodiklis, taikomas pavieniui, suteikia galimybę identifikuoti tam tikro mokesčio sistemos elemento būklę, esamas spragas. Taikomų rodiklių grupė pateikta 3 lentelėje.

3 lentelė

**Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo rodikliai**

<b>Mokesčių administravimo sudėtingumo aspektas</b>	<b>Rodikliai</b>	<b>Rodiklių turinys</b>
Mokesčių surinkimas	Mokesčio administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Analizuojama mokesčių surinkimo kaina. Gali būti išreikšta procentais arba vieneto dalimis.
	Mokesčių atotrūkis	Analizuojama, kiek nesurinkta mokestinių pajamų palyginti su potencialia mokesčio baze.
Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas	Mokesčių rūšys	Analizuojamas šalyje nustatytų mokesčių skaičius. Pripažinta, kad naudingiau turėti mažiau mokesčių platesne apmokestinimo baze nei daugiau mokesčių su siaura apmokestinimo baze.

Šaltinis: Bivainis J., Skačkauskienė I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. Verslas: teorija ir praktika.

Galima teigti, kad siekiant užtikrinti mokestinių pajamų surinkimą, mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, patiriant kuo mažiau išlaidų. Mokestinės pajamos neretai prarandamos dėl sudėtingo mokesčių administravimo. Yra sukurta vertinimo rodiklių sistema, pagal kurią kiekvienas rodiklis suteikia galimybę identifikuoti tam tikro mokesčių sistemos elemento būklę, esamas spragas. Be to, vertinant mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą yra vertinami mokestinės skolos bei mokestinės skolos išieškojimo rodikliai.

Taigi, taikant klasikinius apmokestinimo principus, mokesčių sistema vertinama kiekybiniais rodikliais vertinant kiekvieną apmokestinimo principą (teisingumą, efektyvumą, elastingumą bei mokesčių administravimo paprastumą). Tačiau šio metodo taikymas yra susijęs su tam tikromis problemomis (Bivainis, Skačkauskienė, 2009):

- Nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę;
- Tam pačiam principui įvertinti yra siūloma daug skirtingų rodiklių;
- Tas pats rodiklis yra siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti (kai vidutinis mokesčio rodiklis įvertina mokesčių sistemos teisingumą ir efektyvumą).

Kiekvienos šalies vyriausybė siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri atitiktų ne tik mokesčių administratorių, bet ir mokesčių mokėtojų lūkesčius. Mokesčių mokėtojai yra tiek juridiniai, tiek ir fiziniai asmenys. Tik tokia mokesčių sistema, kuri patenkina visų jos dalyvių lūkesčius, gali būti laikoma efektyvia. Efektyvumas, kaip pabrėžia K. Levišauskaitė ir K. Šinkūnienė (2006) yra ir siaura, aiški, bet kartu ir gana plati sąvoka, jei ji vertinama ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Efektyvi mokesčių sistema yra tokia, kuri užtikrina biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą jų paskirstymą.

#### **1.4.2 J. B.S. Gill diagnostiniais rodikliai**

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. B. S Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo modelį (didžiausias efektyvumas pasiekiamas kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje), mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę (Skačkauskienė, Bivainis, 2008). Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentu tarpusavio dermės. J. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo, kuriems vertinti siūlo rodiklių rinkinį. Tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių. Atsižvelgiant į iškeltus tyrimo tikslus metodas taip pat suteikia galimybę atlikti ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, pvz., siekiant nustatyti, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio (Skačkauskienė, 2009).

**J. B.S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai**

<b>Vertinamas pajamų surinkimo aspektas</b>	<b>Kiekybiniai rodikliai</b>
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mokesčių rūšių įvairovė</li> <li>2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius</li> <li>3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80% mokestinių pajamų, skaičius</li> <li>4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.</li> <li>5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma</li> <li>6. Mokesčių įsiskolinimo suma</li> <li>7. Kasmet grąžinamų mokesčių suma</li> <li>8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius</li> </ol>
2. Efektyvumas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis</li> <li>2. Mokestinių pajamų ir BVP santykis</li> <li>3. Mokesčių atotrūkis</li> <li>4. Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis</li> <li>5. Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis</li> <li>6. Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis</li> <li>7. Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus</li> </ol>
3. Produktyvumas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus</li> <li>2. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičius</li> <li>3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis</li> <li>4. Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles</li> </ol>

Šaltinis: Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. *Verslas, vadyba ir studijos: mokslo darbai*. Vilnius: Technika.

Mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo įvairių šalių mokesčių sistemoms riboja keletas veiksnių, iš kurių svarbiausias – duomenų prieinamumas. Ši problema aktuali vertinant mokesčių sistemą ir pagal J. Gill diagnostinių rodiklių rinkinį. Kliūčiai šalinti J. Gill naudojo tokius duomenų šaltinius: nacionalines sąskaitas, mokesčių įstatymus ir taisykles, nuolat mokesčių administratorių rengiamas statistines ataskaitas.

**1.4.3 V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai**

V. Tanzi siūlo mokesčių sistemos analizę atlikti nuosekliai ją nagrinėjant pagal kvalifikacinius diagnostinius rodiklius – klausimus. V. Tanzi pateikia diagnostinį pajamų produktyvumo testą - tam tikrų rodiklių (indeksų) rinkinį, kur kiekvienam rodikliui pateikiamas klausimas, o pagal gautus atsakymus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai (priklausomai nuo gautų atsakymų visumos) vertinti šalies mokesčių sistemą

(Pajuodienė, 1993). V. Tanzi pasiūlyti kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai ir pateikiami klausimai vaizduojami 5 lentelėje.

5 lentelė

**V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai**

Indeksas	Klausimas
Koncentracijos indeksas	Ar didelė visų mokestinių pajamų dalis surenkama taikant santykinai nedidelį skaičių mokesčių ir mokesčių tarifų dydžių? Manoma, kad optimalus mokesčių rūšių skaičius turėtų būti 5-6: fizinių asmenų pajamų mokestis, įmonių mokestis, apyvartos (PVM) mokestis, akcizai, importo mokestis, keletas vietinių mokesčių.
Dispersijos indeksas	Ar tarp mokesčių yra palyginus nedaug tokių, kurie atneša ypatingai menkas pajamos, tačiau sudaro daug rūpesčių juos administruojant?
Erozijos indeksas	Kiek faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiai mokesčių bazei?
Surinkimo atsilikimo indeksas	Ar mokesčiai mokami laiku, t.y. tuo momentu, kai tai numatyta mokesčių įstatymuose?
Specifiškumo indeksas	Ar mokesčių sistema kuo mažiau priklauso nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai (nustatyti nuo prekės fizinių savybių – kiekio, svorio), o ne nuo vertės?
Objektyvumo indeksas	Ar didelė dalis mokesčių nustatyti pagal objektyvius kriterijus?
Prievolės (prievartos) indeksas	Ar mokesčių sistema veikia deramai ir pakankamai efektyviai?
Mokesčių ėmimo kaštų indeksas	Ar mokesčių surinkimo kaštai yra minimalūs?

Šaltinis: Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. *Journal of Management*. Vol. 14, No.2.

Šis testas nėra normatyvinio pobūdžio ir iš tiesų tik nurodo svarbiausius momentus, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį, nagrinėjant šalies mokesčių sistemą (Bivainis, Skačkauskienė, 2009). Manoma, kad faktinių įplaukų iš mokesčių suma ir ta, kurią galima potencialiai surinkti (pagal įstatymuose numatytą tvarką ir susiklosčius visiškai palankioms sąlygoms) turėtų skirtis apie 10-15 proc., o mokesčių administravimo išlaidos turėtų sudaryti apie 0,5 proc. mokestinių pajamų (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009). Nedaug šalių vienu metu pasiekia nurodytą šių abiejų rodiklių lygį. Paprastai atsilikimas nuo potencialaus surinkimo yra žymiai didesnis, o geresnis surinkimas įmanomas tik ženkliai padidinus administravimo kaštus. (Tanzi, 2007). Taikant šiuos kvalifikacinius diagnostinius rodiklius labiau koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo aspektus (Juozaitienė, 2009). Be to, mokesčių sistemos vertinimas remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais nėra tikslus dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek ir matavimo prasmėmis.

*Apibendrinant galima teigti, jog yra išskiriami trys mokesčių sistemos vertinimo metodai. Klasikinius apmokestinimo principus, išreiškiančiais rodikliais vertinamas kiekvienas apmokestinimo principas: teisingumas, efektyvumas bei mokesčių administravimo paprastumas. J.B.S. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo. J.B.S. Gill diagnostinių rodiklių pagalba mokesčių sistemą gali būti analizuojama sisteminiu požiūriu*



*per mokestinių pajamų surinkimo prizmę pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių. V. Tanzi pateikia diagnostinį pajamų produktyvumo testą, kur kiekvienam rodikliui pateikiamas klausimas, o pagal gautus atsakymus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai (priklausomai nuo gautų atsakymų) vertinti šalies mokesčių sistemą.*

## **1.5 Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominės analizės ir vertinimo metodologija**

Analizei atlikti buvo naudojami Valstybės mokesčių inspekcijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Finansų ministerijos, bei Lietuvos statistikos departamento rodiklių duomenų bazėje pateikti statistiniai duomenys. 2004 m. Lietuvai įstojus į ES, valstybės biudžetas buvo sudaromas pagal naujas programas, kadangi mokestinės pajamos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, analizei buvo pasirinktas 2004-2011 metų laikotarpis. Kuomet analizuojama mokesčių našta bei mokesčių sistema, remiantis V. Tanzi ir J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais, kai kurių rodiklių analizės laikotarpis buvo 2004-2010 metai dėl neprieinamų įvairių statistinių duomenų 2011 metams.

Analizuojant nacionalinio biudžeto pajamas vienas iš esminių statistinio tyrimo metodų yra jų kitimo laiko atžvilgiu vaizdavimas. S. A. Martišius (2001) tvirtina, kad „dinamikos (laiko) eilutės leidžia analizuoti kitimą laiko atžvilgiu. Sugretinus dinamikos eilutės lygius, galima spręsti apie reiškinių raidos greitį ir intensyvumą, jo vystimosi pagrindines tendencijas“. Tad pirmiausia darbe atlikta 2004-201 metų laikotarpio nacionalinio biudžeto pajamų dinamikos ir struktūros analizė. Dinamikos analizė atliekama pagal V. Čekanavičiaus ir G. Murausko (2002) metodiką skaičiuojant absoliutinį pokytį ir padidėjimo (sumažėjimo) tempą grandininio būdu. Absoliutinis pokytis parodo kiek kasmet pakito analizuojami dydžiai apskaičiuoti pagal formulę:

$$\Delta y = y_n - y_{n-1} \quad (1),$$

kur  $y_n$  - paskutinių metų reikšmė,  $y_{n-1}$  - prieš tai buvusių metų reikšmė. Padidėjimo (sumažėjimo) tempas parodo reikšmės pasikeitimą procentais, kai atskaita prilyginama nuliui. apskaičiuojamas pagal formulę:

$$T_p = \frac{y_n - y_{n-1}}{y_{n-1}} \cdot 100 \quad (2),$$

kur  $y_n$  - einamojo laikotarpio reikšmė, o  $y_{n-1}$  – prieš tai buvusio laikotarpio reikšmė. Struktūros analizė atlikta išskiriant mokestinių ir nemokestinių pajamų procentinį dydį visose nacionalinio biudžeto pajamose, apskaičiuojant atitinkamos dalies pajamų ir visų nacionalinio

biudžeto pajamų procentinį santykį. Platesnei analizei pasirinktos nacionalinio biudžeto mokesstinės pajamos ir remiantis prieš tai pateiktomis formulėmis taip pat atlikta jų struktūros ir dinamikos analizė.

Koreliacinės - regresinės analizės metodu vertinama priklausomybė tarp nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų ir jas veikiančių įvairių makroekonominių rodiklių. Siekiant įvertinti tikslesnę tarpusavio priklausomybę pasirinktas 2000-2011 metų analizės laikotarpis. Remiantis V. Čekanavičiaus ir G. Murausko (2002) siūlymais buvo skaičiuojami šie rodikliai:

Tiesinės koreliacijos koeficientas, kuris parodo ryšių tarp nagrinėjamų kintamųjų glaudumą. Gali kisti nuo -1 iki 1, jei koeficientas neigiamas, tai parodo atvirkštinį ryšį, jei teigiamas tiesioginę priklausomybę. Apskaičiuotas pagal formulę:

$$r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \cdot \sigma_y} \quad (3),$$

kur:  $\overline{xy}$  - faktorinio ir rezultatinio kintamųjų sandaugos vidurkis;  $\bar{x}$  - faktorinio kintamojo reikšmių vidurkis;  $\bar{y}$  - rezultatinio kintamojo reikšmių vidurkis;  $\sigma_x$  - vidutinis kvadratinis nuokrypis apskaičiuotas pagal faktorinio kintamojo reikšmes;  $\sigma_y$  - vidutinis kvadratinis nuokrypis apskaičiuotas pagal rezultatinio kintamojo reikšmes.

Regresijos koeficientas parodo, kiek pasikeis rezultatinis kintamasis jo matavimo vienetais, faktoriniam kintamajam pakitus vienu jo matavimo vienetu. Apskaičiuotas pagal formulę:

$$b = r \frac{\delta_y}{\delta_x} \quad (4),$$

Regresijos lygtis – tai analitinė išraiška, kuri matematiškai išreiškia y priklausomybę nuo x (šios analizės atveju tai bus mokesčių pajamų priklausomybė nuo BVP). Tiesiniu atveju regresijos lygtis užrašoma taip:  $y_x = a_0 + a_1 x$ , o koeficientai apskaičiuoti pagal formules:

$$a_0 = \frac{1}{n} (\sum y - a_1 \sum x) \quad (5), \quad a_1 = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - (\sum x)^2} \quad (6),$$

$a_1$ - vadinamas regresijos koeficientu ir sutampa su b.

Determinacijos koeficientas parodo, kiek procentų rezultatinis kintamasis keičiasi dėl faktorinio kintamojo įtakos (t.y. kiek procentų mokesčių pajamų sklaidos galima paaiškinti BVP kitimu). Apskaičiuotas pagal formulę:

$$D_x = 1 - \frac{\sum (y - \hat{y})^2}{\sum (y - \bar{y})^2} \quad (7),$$

kur  $\hat{y}$  - (aplygintos reikšmės) apskaičiuotos į regresijos lygtį įstačius faktines reikšmes. Taip pat buvo atliktas regresinės lygties koeficiento reikšmingumo tikrinimas.

Suformuluotos šios hipotezės:

- ✓  $H_0: a_i = 0$  (nepriklausomas veiksnys ( $x$ ) nedaro įtakos priklausomajam kintamajam, t.y. koeficientas prie veiksnio gali būti lygus 0);
- ✓  $H_1: a_i \neq 0$  ( $x$  poveikis reikšmingas - regresijos koeficientas prie veiksnio nelygus 0).

Veiksnių reikšmingumui tikrinti buvo panaudojama  $t$  statistika, kuri yra apskaičiuojama pagal formulę:

$$t = \frac{a_1}{\sqrt{\frac{\sum (y_i - \hat{y}_i)^2}{n-2}}} \quad (8),$$
$$\sqrt{n \sum (x_i - \bar{x})^2}$$

Apskaičiuota  $t$  statistikos reikšmė palyginama su teorine  $t$ -skirstinio  $t_{\alpha/2, (n-k)}$  reikšme.

Jei apskaičiuota  $t$  reikšmė yra didesnė už teorinę  $t$ -skirstinio reikšmę, tuomet nulinė hipotezė atmetama ir priimama alternatyvi hipotezė. Su  $1-\alpha$  tikimybe (pvz., jeigu  $\alpha = 0,05$ , tai su 95 proc. tikimybe) galima tvirtinti, kad faktorinio veiksnio poveikis yra statistiškai reikšmingas. Priešingu atveju, kai  $t$  apskaičiuota reikšmė yra mažesnė už teorinę reikšmę  $t_{\alpha/2, (n-k)}$ , negalime atmesti nulinės hipotezės, o tai reiškia, kad negalime tvirtinti, kad faktorinio veiksnio poveikis yra statistiškai reikšmingas.

Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus ir analizuojant mokesčių sistemos teisingumą pasiskirstymo kontekste, siūloma vertinti asmenims tenkančią santykinę našą. D. Meškauskienė, M. Tvaronavičienė (2003), mokesčių naštai apskaičiuoti sudaro mokesčių naštos ir ūkio šakų struktūros priklausomybės kiekybinį modelį. Autorės mokesčių naštos ir ūkio šakos BVP priklausomybę sprendžia sudarant statistinį modelį, kuriame apskaičiuojamas naštos rodiklis dalijant bendras mokestines pajamas iš BVP. Pagal pateiktą autorių modelį, mokesčių naštos dydį lemia du rodikliai: mokestinių pajamų bei bendrojo vidaus produkto pokyčiai. O į mokestines pajamas turi būti įtraukta: nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos; valstybės socialinio draudimo mokestinės pajamos ir privalomojo sveikatos draudimo mokestinės pajamos ir garantinio fondo pajamos. Mokesčių našta apskaičiuota tik 2004-2010 metų laikotarpiu, nes VSDF, PSDF ir garantinis fondas dar nepateikia duomenų apie 2011 metais surinktas mokestines pajamas.

Anot I. Skačkauskienės (2006) mokesčių elastingumas apibūdinamas kaip santykinis pajamų iš mokesčių pokytis lyginant su santykinio pokyčiu mokesčių bazėje. Paprastai kaip apmokestinamosios bazės artinys yra pasirenkamas BVP. Mokesčių sistema yra elastinga, kai elastingumo reikšmė yra didesnė nei vienetas: biudžeto pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei BVP neįvedus naujų mokesčių ar nepadidinus mokesčių tarifų, t.y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje.

Vertinant šalies mokesčių sistemą, bei mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą, taip pat yra išskiriamas mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis. Mokestinė skola (mokesčių atotrūkis) apskaičiuojama iš planuojamų mokestinių pajamų atėmus faktiškai

surenkamą mokestinių pajamų sumą. Kuo mokestinė skola mažesnė, tuo šalies mokesčiai surenkami geriau, o tai atskleidžia mokesčių surinkimo efektyvumą. Mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis rodo nesurinktų mokestinių pajamų dalį, išreiktą procentais, nuo visų surinktų mokesčių ir charakterizuoja bendrus sunkumus renkant mokesčius, susijusius tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek ir su mokesčių mokėtojų nustatymu (Rakauskaitė, 2006).

Anot I.Skačkauskienės (2006) dažniausiai mokesčių administravimo sudėtingumui įvertinti taikomas išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis dar vadinamas mokesčių administravimo efektyvumo rodikliu:

$$A_A = \frac{I}{T} \cdot 100 \quad (9),$$

kur I – mokesčių administravimo išlaidos, o T – valstybės pajamos iš mokesčių.

Darbe kiekybinis tyrimas atliktas pritaikant V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius apėmė koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo, prievolės bei mokesčių ėmimo kaštų indeksus. Specifiškumo ir objektyvumo indeksai analizuoti daugiau remiantis kokybiniu tyrimu.

Koncentracijos indekso analizei naudoti Finansų ministerijos duomenys apie pajamas iš konkrečių mokesčių, mokesčių tarifų skaičius ir jų kitimo tendencijos nustatytos analizuojant atitinkamas mokesčius reglamentuojančių įstatymų nuostatas. Siekiant nustatyti mokesčius iš kurių surinkta daugiausia pajamų atlikta mokestinių pajamų struktūros analizė.

Dispersijos rodiklis buvo skaičiuojamas remiantis nacionalinio biudžeto duomenimis apie surinktas mokestines pajamas, tačiau dėl duomenų stokos buvo daroma prielaida, jog visų mokesčių administravimo išlaidos yra sąlyginai vienodos.

Erozijos indeksui apskaičiuoti naudoti Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų vykdymo statistiniai duomenys. Nustatytas mokestinių pajamų planas buvo prilygintas potencialioms pajamoms iš tam tikro mokesčio, o faktas - faktinėms surinktoms pajamoms.

Atsilikimo indeksui vertinti buvo naudojami Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) duomenys apie mokesčių mokėtojų mokestinių įsipareigojimų vykdymo vėlavimus ir jų sumas.

Specifiškumo ir objektyvumo indeksai vertinti kokybiniu metodu. Pirmuoju atveju vertintos tokių mokesčių surinktos pajamos, tačiau specifiškumo indeksas tiksliai neįvertintas, nes metodiškai nenustatyta, kiek tokių mokesčių turi būti ir kaip išskirti neveiksmingus. Objektyvumo principui analizuoti buvo pasirinktos mokestinės pajamos, nurodytos nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo ataskaitoje, tačiau nustatyti ar visi mokesčiai objektyvūs ir teisingi yra sudėtinga.

Prievolės indeksas parodo mokesčių sistemos veikimo efektyvumą, tai yra atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos. Šiam koeficientui įvertinti naudoti duomenys apie Valstybinės mokesčių inspekcijos planuojamas ir faktiškai surinktas mokestines pajamas.

Mokesčių ėmimo kaštų indeksas skaičiuotas pagal VMI pateiktus duomenis apie surinktas pajamas ir patirtas mokesčių administravimo išlaidas. Anot V. Tanzi (2007) šis rodiklis turėtų svyruoti [0;1] ribose.

Atliekant mokesčių sistemos vertinimą remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais daugelis autoriaus siūlomų rodiklių yra absoliutiniai dydžiai, todėl faktiniai duomenys buvo imti iš Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Statistikos departamento duomenų bazių. Kai kurių rodiklių skaičiavimo principas yra analogiškas V. Tanzi rodiklių apskaičiavimui. Mokesčių atotrūkio rodiklis (A) apskaičiuojamas pagal formulę (Bivainis, Skačkauskienė, 2008):

$$A = 1 - \frac{P_m}{P_p} \quad (10),$$

kur  $P_m$  – surinktos mokestinės pajamos,  $P_p$  – potencialios mokestinės pajamos. Potencialiosios pajamos prilyginamos planuojamoms surinkti. Reikia pastebėti, jog anot J.B.S Gill (2000) optimali šalies mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio reikšmė turėtų svyruoti nuo 1% iki 3%.

## **2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS SOCIOEKONOMINĖ ANALIZĖ IR VERTINIMAS 2004-2011 METAIS**

Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys 2012 metais, pagal galiojančio Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį, moka 24 pavadinimų mokesčius: Pridėtinės vertės mokestį; akcizus; gyventojų pajamų mokestį; įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestį; žemės mokestį; mokestį už valstybinius gamtos išteklius; naftos ir dujų išteklių mokestį; mokestį už aplinkos teršimą; konsulinį mokestį; žyminį mokestį; atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą; paveldimo turto mokestį; privalomojo sveikatos draudimo įmokas; įmokas į Garantinį fondą; valstybės rinkliavą; loterijų ir azartinių lošimų mokestį; mokesčius už pramoninės nuosavybės objektų registravimą; pelno mokestį; valstybinio socialinio draudimo įmokas; baltojo cukraus virškvočio mokestį; kvotinio cukraus gamybos mokestį; papildomą cukraus gamybos mokestį; muitus, bei atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą.

Anot R. Ramanauskaitės (2009) Lietuvos mokesčių sistema yra netiesiogiai padalinta į dvi dalis: į valstybės (mokamus į valstybės biudžetą, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą bei į valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą) bei į vietinius mokesčius (mokamus į savivaldybių biudžetus). Toliau šiame darbe išsamiau bus analizuojamos nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos, į kurias įtrauktos valstybės bei savivaldybių mokestinės pajamos.

### **2.1 Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūros ir dinamikos analizė**

2004 m. Lietuvai įstojus į ES, valstybės biudžetas buvo sudaromas pagal naujas programas. Todėl verta išanalizuoti kaip kito nacionalinio biudžeto pajamas sudarančios dalys pasirinktu 2004-2011 metų laikotarpiu. Nacionalinio biudžeto rodikliai apibūdina įvairius valstybės socialinius ekonominės būklės ir raidos aspektus. Jie yra šalyje vykdomos fiskalinės politikos ir įgyvendinamos ūkio plėtros tam tikra kiekybinė išraiška, kadangi mokestinės pajamos yra reikšmingas nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis. Valstybės biudžeto pajamos susideda iš surenkamų mokesčių, taip pat pajamų iš sandorių su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu, kitų pajamų bei pajamų iš finansinių įsipareigojimų prisiėmimo ir

Europos Sąjungos paramos skiriamos Lietuvai. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika 2004-2011 metų laikotarpiu pateikta 6 lentelėje.

6 lentelė

### Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų dinamika 2004-2011 metų laikotarpiu

Metai	Biudžeto pajamos (mln. Lt)	Pokytis (mln. Lt)	Pokytis (%)
2004	13804,54	-	-
2005	14459,52	654,98	4,74%
2006	19362,39	4902,87	33,91%
2007	23738,49	4376,10	22,60%
2008	27082,64	3344,14	14,09%
2009	24231,2	-2851,44	-10,53%
2010	23277,54	-953,66	-3,94%
2011	25496,66	2219,12	9,53%

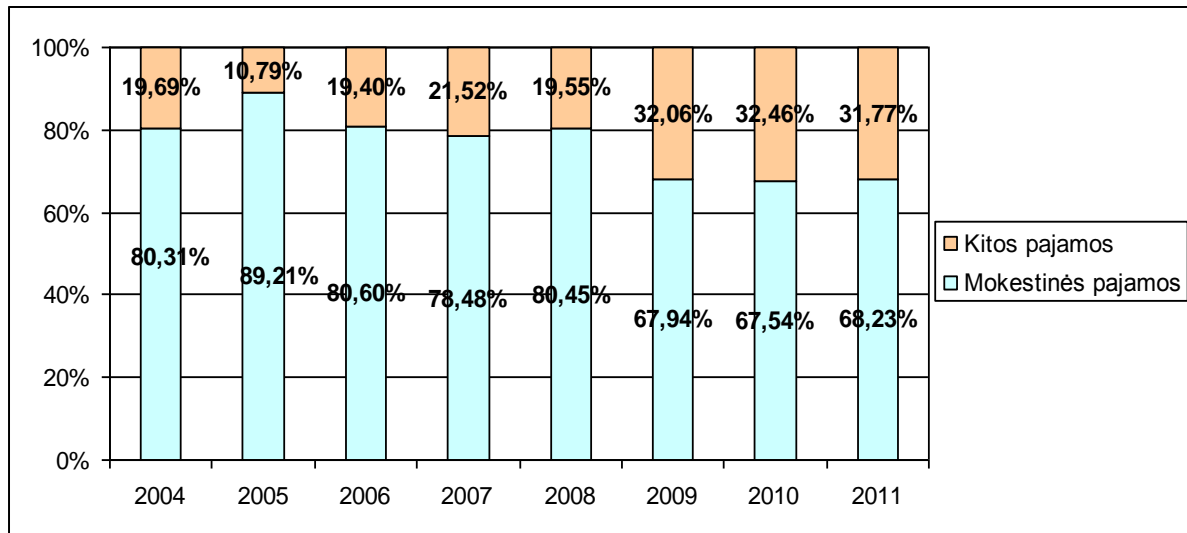
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Atlikus nacionalinio biudžeto pajamų dinamikos analizę nustatyta, kad didžiausias pajamų padidėjimas buvo 2006 metais bei 2007 metais. Šį pajamų augimą galėjo lemti aktyviai Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) vykdytos kovos su šešėline ekonomika ir vengimu mokėti mokesčius. VMI vykdė priemones dėl nelegalaus darbo bei neapskaiyto darbo užmokesčio. Šiems rezultatams įtakos turėjo ir šalies ekonominė būklė gerėjimas: Statistikos departamento duomenimis Bendrasis vidaus produktas 2006 m. augo – 14,95% o 2007 m. augo – 19,23%. Tuo metu dar sparti ekonomikos plėtra, išaugęs vartojimas ir paskolų išdavimas taip pat teigiamai įtakoją nacionalinio biudžeto pajamų surinkimą.

2008 metus lyginant su 2007 metais, biudžeto pajamos išaugo 14,09%. Anot VMI pagrindiniai veiksniai, galėję turėti įtakos nacionalinio biudžeto pajamų surinkimui 2008 m. - augančios namų ūkių vartojimo išlaidos, padidėjusios prekių ir paslaugų kainos, išaugęs PVM mokėtojų skaičius, teigiamas prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytis, bei šalies ūkio darbuotojų vidutinio mėnesinio bruto darbo užmokesčio augimas.

Didžiausias nacionalinio biudžeto pajamų kritimas buvo nustatytas 2009 metais. 2009 metus palyginus su 2008 biudžeto pajamos sumažėjo 10,53%. Daugiausiai įtakos tam turėjo šalies ekonominė krizė, nesurinktas PVM ir akcizai, bei ženkliai sumažėjęs vartojimas. Sumažėjus vartotojų perkamajai galiai mažėjo akcizais apmokestinamų prekių realizacija. Sumažėjimui įtakos turėjo ir 2009 metais pakeisti PVM ir pelno mokesčio tarifai. 2009 metais sumažėjo ir gyventojų pajamų mokesčio surinkimas, kuriam įtakos turėjo tarifo sumažinimas, darbo užmokesčio mažėjimas ir išaugęs nedarbas. Šalies ekonominė situacija taip pat prastėjo, nes 2009 metais BVP sumažėjo 18%.

2010 metais biudžeto pajamos mažėjo 3,94%. Tai ekonomikos nuosmukio 2008-2009 metais pasekmė. Įtakos sumažėjimui turėjo ir sumažėję vartotojų lūkesčiai. 2011 metais šalies ekonomikai stabilizuojantis (BVP augo 11,50%) nacionalinio biudžeto pajamos išaugo 9,53%. Detalizuota nacionalinio biudžeto pajamų struktūra analizuojamu laikotarpiu pateikta 11 paveiksle.



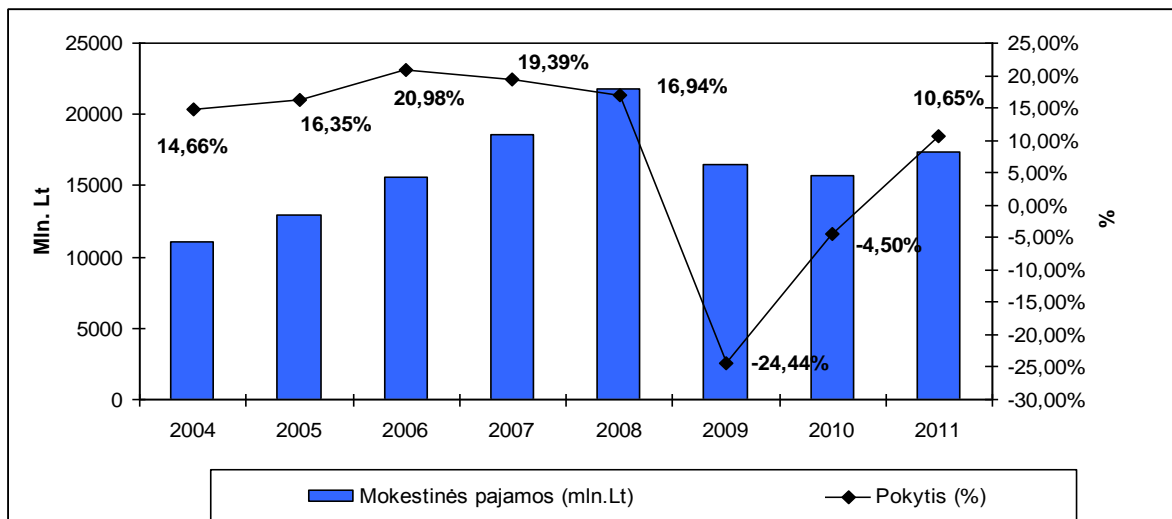
**11 pav.** Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra (%) 2004-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš pateikto paveikslo visu analizuojamu laikotarpiu didžiausia pajamų dalis į nacionalinį šalies biudžetą buvo gaunama iš mokesčių pajamų, kasmet surinktų mokesčių dalis šalies biudžete vidutiniškai sudarė apie 76,59% visų nacionalinio biudžeto pajamų. Kitos pajamos vidutiniškai sudarė 23,41%. Kaip matyti iš 11 paveikslo pajamos iš mokesčių yra svarbiausias Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis. Visu laikotarpiu mokesčių dalis šalies biudžete svyravo nuo 67,54%, iki 80,31% visų šalies pajamų, šį svyravimą lėmė šalies biudžeto pajamų struktūriniai pasikeitimai: kasmet didėjanti Europos Sąjungos paramos dalis biudžete ir surenkamų mokesčių pajamų pokyčiai.

Šiuo metu šalies mokesčių pajamos yra surenkamos iš daug įvairių mokesčių, kurių administravimas pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą yra skirtas Valstybinei mokesčių inspekcijai ir Muitinei. Lietuvoje mokesčių pajamos yra gaunamos iš tiesioginių, ir iš netiesioginių mokesčių, tačiau tas faktas, kad iš netiesioginių mokesčių yra surenkama didžioji dalis šalies mokesčių pajamų, leidžia daryti prielaidą, kad Lietuva vis dar yra priskiriama prie besivystančių šalių grupės (Norvaišienė, Slavickienė, 2007). Išsamus šalies nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų pokyčiai analizuojamu laikotarpiu vaizduojami 12 paveiksle.





**12 pav.** Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų pokytis (%) 2004-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

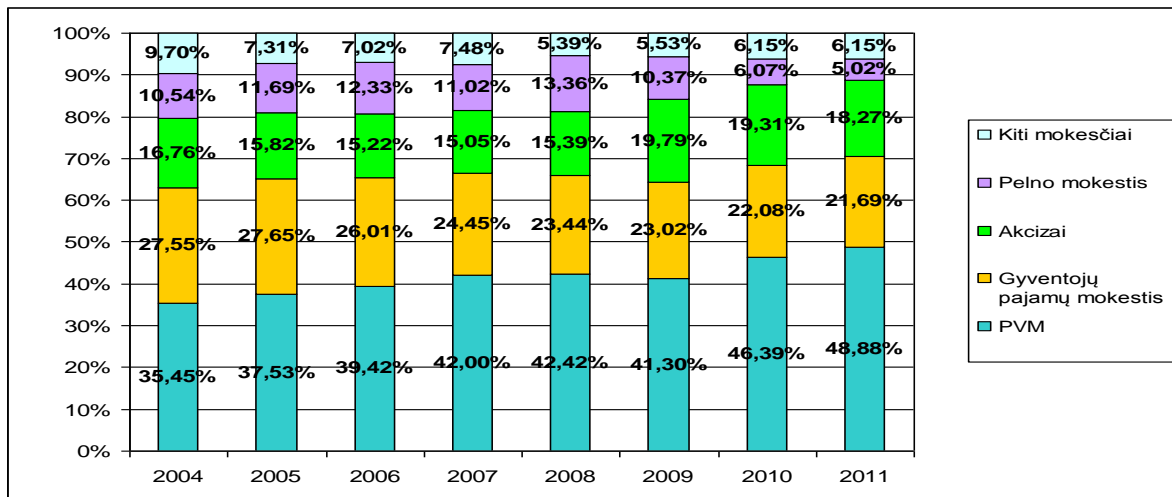
Visu analizuojamu 2004-2011 metų laikotarpiu mokestinės šalies pajamos išaugo 56,91%, nuo 11086,34 mln.Lt iki 17395,72 mln.Lt. Analizuojant mokestinių pajamų kitimą laike aiškiai išryškėja dvi tendencijos, nuo 2004 metų iki 2008 metų Lietuvos mokestinės pajamos sparčiai augo, o 2009 metais ženkliai sumažėjo. 2008 metus palyginus su 2004 metais, mokestinės pajamos išaugo net 96,52%. Ši augimą galėjo lemti gerėjanti šalies ekonominė padėtis, atsivėrusios naujos rinkos, dėl įstojimo į ES augantys eksporto maštai. 2009 metais Lietuvą užklupus ekonominiam sunkmečiui, sparčiai augant šalies šešėlinei ekonomikai, didėjant nedarbui, augant emigracijos mastams, smarkiai sumažėjus prekių ir paslaugų paklausai, sumažėjo verslo pajamos bei pelnas, visa tai lėmė ženklų surenkamų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų sumažėjimą 24,44%. Ir tik 2011 metais šalies ekonomikai stabilizuojantis mokestinės pajamos vėl ėmė augti ir palyginus su 2010 metais išaugo 10,65%.

Išsamiau analizuojant mokestinių pajamų surinkimą ir remiantis valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis, galima teigti, jog 2004 mokestinių pajamų buvo surinkta 30,1 mln. litų arba 1,4%. mažiau nei planuota, šį nesurinkimą lėmė 644,2 mln. litų mažesnis nei buvo numatyta PVM surinkimas bei mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ir pakuotės atliekomis plano neįvykdymas. Žymiai daugiau nei planuota buvo surinkta gyventojų pajamų, pelno mokesčių bei atskaitymų nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą. 2006 metais mokestinių pajamų surinkta 685,3 mln. litų arba 6,22% daugiau nei planuota, didžiausią lyginamąjį svorį valstybės biudžete turinčių mokesčių (GPM, PVM, pelno ir akcizų) surinkimo planas viršytas 695,9 mln. litų, neįvykdyti tik cukraus ir laikinojo socialinio mokesčio planai. 2007 metais mokestinių pajamų surinkta 639,4 mln. litų daugiau nei planuota. Nors buvo nesurinkta 347 mln. litų GPM ir pelno mokesčio, plano

vykdymą nulėmė 566,9 mln. litų didesnės nei planuota PVM, 162,5 mln. litų akcizų, 88,8 mln. litų transporto priemonių mokesčių, 81,9 mln. litų socialinio mokesčio, 40,7 mln. litų cukraus ir 18,6 mln. litų mokesčio už aplinkos teršimą pajamos. Anot valstybinės mokesčių inspekcijos, mokestinių pajamų per 2008 m. gauta 4,3% mažiau nei planuota. Planuotų mokestinių pajamų nesurinkimą ženkliausiai įtakojo negautos 775,6 mln. litų PVM pajamos bei akcizų pajamos, kurių per 2008 m. surinkta 153,3 mln. litų mažiau (plano įvykdymas 95,6%). Neįvykdyti ir GPM bei cukraus mokesčių surinkimo planai, negauta atitinkamai 104,9 mln. litų ir 41,3 mln. litų planuotų pajamų. Pažymėtina, kad mokestinių pajamų surinkimą teigiamai įtakojo 7,3% didesnės nei planuota pelno mokesčio pajamos bei laikinojo socialinio mokesčio pajamos, kurių 2008 m. gauta 3,5 karto arba 110,5 mln. litų daugiau nei buvo numatyta mokesčio surinkimo plane.

2009 m. buvo gauta 1,5% daugiau mokestinių pajamų nei planuota. Didesnį nei planuota mokestinių pajamų surinkimą nulėmė 7,8% gautos didesnės nei numatyta plane PVM pajamos. Kitų mokesčių, kurie bendrose nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose sudaro ženklesnę dalį, t.y. akcizų, pelno mokesčio ir GPM, pajamų surinkimo planai neįvykdyti atitinkamai 0,8%, 2,0% ir 13,1%, visa tai ir lėmė šalies nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų sumažėjimą 24,44%. Mokestinių pajamų per 2010 m. gauta 5,6% daugiau nei planuota. Didesnį nei planuota mokestinių pajamų surinkimą nulėmė gautos 14,9% didesnės nei plane numatytos PVM pajamos, atitinkamai 5,1% ir 4,4% viršyti pelno mokesčio ir GPM surinkimo planai. Akcizų, kurie bendrose biudžeto pajamose sudaro beveik 25% visų mokestinių pajamų 2010 m. gauta 262,86 mln. litų mažiau nei planuota, o pajamų surinkimo planas įvykdytas 91,8%.

Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemos struktūrą 2004 – 2011 metų laikotarpiu galima pastebėti, kad didžiausią mokestinių pajamų dalį valstybė surenka iš netiesioginių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio (41,67%) ir akcizų (16,95%). Beveik pusę pajamų iš mokesčių kasmet sudaro pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio. Apie penktadalį mokesčių gaunama iš pajamų iš akcizų. Netiesioginių mokesčių dalis kiekvienais metais didėjo, tai galėjo lemti išaugusi visuminė paklausa, gerėjanti ekonominė situacija. Ši mokestinių pajamų grupė yra siejama su tiesioginiu vartojimu, galbūt todėl 2009 metų mokestinės reformos pagrindu pirmiausia ir buvo būtent pridėtinės vertės mokesčio tarifo didinimas ir lengvatinių tarifų panaikinimas 13 paveiksle pateikta detalizuota surinktų mokestinių pajamų struktūra.



**13 pav.** Pagrindinių mokesčių dalis nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose (%), 2004-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 13 paveikslą didžiausią dalį nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose analizuojamu laikotarpiu sudarė pridėtinės vertės mokestis. Kiekvienos šalies vyriausybės siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o PVM tam yra parankus, nes turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas. Nors PVM dalis mokestinėse pajamos nuolat augo, tačiau paties mokesčio surinkimo dinamika buvo nestabili. 2004-2008 metais kasmet surenkama PVM suma augo, didžiausias padidėjimas buvo per 2007 metus, šio mokesčio buvo surinkta 27,18% daugiau nei 2006 metais. Kuo mažesnis tarifų pokytis PVM sistemoje, tuo didesnė yra vartotojų gerovės nauda. Didesnis PVM tarifas turi neigiamą poveikį, tad pagrindinis uždavinys visoms šalims, yra nustatyti tinkamo dydžio standartinį PVM tarifą, nes (kaip rodo Lafero kreivė) nuo tam tikro PVM tarifo procento, surenkamo PVM suma pradės mažėti. Šiuo metu Lietuvoje standartinis PVM tarifas - 21%. Jis taikomas visais atvejais išskyrus lengvatinių tarifų taikymo atvejus ir neapmokestinamąsias prekes bei paslaugas. Standartinio PVM tarifo Lietuvoje kaita vaizduojama 7 lentelėje.

7 lentelė

#### Standartinio PVM tarifo kaita Lietuvoje 2005 - 2011 metų laikotarpiu

Metai	2005	2006	2007	2008	2009 01 01	2009 09 01	2010	2011
PVM tarifas (%)	18	18	18	18	19	21	21	21

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 7 lentelės, standartiniam PVM tarifui Lietuvoje, nebūdinga didelė kaita, jis pradėtas didinti tik Lietuvą užklupus ekonominiam sunkmečiui. Remiantis E. Buškevičiūtės (2007) pateiktu PVM tarifo dydžio aiškinimu, galima teigti, jog PVM tarifų kaita leidžia teigti, kad šalys PVM tarifus nustato priklausomai nuo biudžetinio pajamų

poreikio, kartu atsižvelgdamos į šalies socialinę ekonominę išsivystymą bei vartotojų – PVM mokėtojų – perkamąjį pajėgumą. Žinant kokioje situacijoje Lietuvoje buvo nustatytas tiek 19%, tiek 21% PVM tarifas, galima teigti, jog šis autorės teiginys iš tiesų pasitvirtina. Lietuvoje 2009 m. sausio 1 d. PVM tarifą padidinus iki 19% ir tų pačių metų rugsėjo 1 d. šį mokestį dar padidinus (iki 21%), 2009 metais surinktos pajamos iš PVM palyginus su 2008 metais sumažėjo 26,44%. 2010 m. bei 2011 m. mokestinės pajamos iš PVM augo.

Padidintas tarifas nereiškia, jog bus surinkta daugiau biudžeto pajamų, nes įtakos pajamų surinkimui turi ir šalies ekonominė situacija ir vartotojų lūkesčiai bei padidėjusi šio mokesčio našta. Lyginant su ES šalimis, 2009 metais Lietuva buvo ne vienintelė šalis padidinusi PVM tarifą, jį didino ir Didžioji Britanija, Estija bei Vengrija. Tai dar kartą patvirtina teiginį, kad PVM didinamas siekiant daugiau pajamų į biudžetą. 2009 metais tik Airija ir Portugalija šiek tiek sumažino PVM tarifus. 2010 metais nė viena šalis nebekeitė savo PVM tarifo, išskyrus Didžiąją Britaniją, kuri šiek tiek (0,5 procentinio punkto) PVM tarifą sumažino (žr. 2 priedą).

Analizuojant gyventojų pajamų mokestį yra pastebima tendencija, kad nuo 2005 iki 2011 m. Gyventojų pajamų mokesčio dalis visoje bendroje mokesčių struktūroje kasmet mažėjo, o tai galėjo būti susiję su šio mokesčio tarifo pokyčiais. GPM tarifo kaita analizuojamu laikotarpiu vaizduojama 8 lentelėje.

8 lentelė

**Gyventojų pajamų mokesčio tarifo kaita 2005-2011 metais**

Metai	2005	2006 07 01	2007	2008	2009	2010	2011
Gyventojų pajamų mokesčio tarifas (%)	33	27	27	24	15	15	15

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš lentelės nuo 2006 liepos 1 dienos GPM tarifas buvo sumažintas nuo 33% iki 24%. 2009 metų sausio 1 dieną šis sumažėjo nuo 24% iki 15%, tačiau bendra mokesčio našta darbuotojams sumažėjo tik iki 21%, nes papildomai jie turi mokėti privalomojo sveikatos draudimo įmokas, kurios yra apmokestinamos 6% tarifu. Dabar taikoma gyventojų pajamų apmokestinimo sistema turi progresinių mokesčių elementų – kuo mažesnes pajamas gauna gyventojas, tuo mažesnius mokesčius jis sumoka. Kaip ir progresinių mokesčių, taip ir taikytino NPD atveju, vertinamos visos metinės žmogaus pajamos. Neapmokestinamasis pajamų dydis, kurio dėka labiausiai pažeidžiamos gyventojų grupės apmokestinamos mažiausiai, taikomas priklausomai nuo žmogaus gaunamų metinių su darbo santykiais susijusių pajamų dydžio. Mažiausioms pajamoms taikomas didžiausias neapmokestinamasis dydis – vadinasi, jų pajamos apmokestinamos mažiausiai, o gyventojams, kurių pajamos per mėnesį viršija vidutinį šalies darbo užmokestį, neapmokestinamas dydis nebetaikomas. Pavyzdžiui, iki 800 Lt. per mėnesį gaunantiems darbuotojams yra taikomas didžiausias

neapmokestinama pajamų suma – 470 Lt., didėjant pajamoms ši suma mažėja. Dėl to mažas pajamas gaunančių ir socialiai jautrių grupių pajamos realiai apmokestinamos mažesniu pajamų mokesčio tarifu. Papildomas neapmokestinamasis dydis taikomas ir tėvams, auginantems vaikus – taip remiamos šeimos. Iš esmės progresiniu mokesčiu GPM negali būti laikomas, nes visi mokesčių subjektai, apmokestinami tuo pačiu standartiniu tarifu, tik priklausomai nuo pajamų, kai kuriems yra taikomas NPD, o kitiems ne.

Analizuojant mokestinių pajamų iš akcizų dalį valstybės biudžeto pajamose galima teigti, jog apmokestinimo akcizu tikslas yra ne tik surinkti pajamas, bet ir apriboti žalingų produktų (tabako, alkoholinių gėrimų) vartojimą dėl visuomenės sveikatos. Santykinai pabrangintos akcizinės prekės verčia žmones rinktis tų produktų pakaitalus, kurie taip pat yra žalingi. Akcizai yra didelė paskata vystyti kontrabandai. Žmonės vilioja nelegalūs produktai, leidžiantys jiems pigiau patenkinti savo poreikius. Akcizų mokestis sukelia neigiamą poveikį mažas pajamas gaunantioms žmonių grupėms. Didžiausias pajamų iš akcizų padidėjimas nustatytas 2008 m. kai lyginant su praėjusiais metais ši suma padidėjo 19,63% arba 550,46 mln. Lt. Per 2009 metus nustatytas ryškus pajamų iš akcizų sumažėjimas, tai galėjo nulėmti, jog nuo 2009 metų sausio akcizas dyzelinui buvo padidintas, o nuo rugpjūčio – sumažintas. Detalizuota akcizų tarifų kaita pateikiama 3 priede.

Analizuojant mokestinių pajamų iš pelno mokesčio dalį valstybės biudžeto pajamose pabrėžtina, jog pelno mokesčio surinkimas kasmet vis didėjo, išskyrus 2009 ir 2010 metus. 2009 metais surinkta pelno mokesčio suma sumažėjo, šį sumažėjimą galėjo sąlygoti vyraujantis ekonominis nuosmukis, dėl kurio pelno mokesčio mokėtojai uždirbo daug mažiau pajamų bei tai, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. pasikeitus Pelno mokesčio įstatymo nuostatai, avansinį pelno mokestį privalo mokėti tie mokesčių mokėtojai, kurių apmokestinamosios metų pajamos viršija 1 mln. litų, o iki šios datos prievolė mokėti avansinį pelno mokestį atsirasdavo, kai apmokestinamosios pajamos buvo virš 100 tūkst. litų. Taigi, dėl apmokestinamųjų pajamų sumos padidėjimo, mokesčių mokėtojų, teikiančių avansines pelno mokesčio deklaracijas, sumažėjo ir per 2009 m. biudžetas negavo didelės dalies avansinio pelno mokesčio. 2009 m. pelno mokesčio tarifas buvo padidintas iki 20%, buvusiai situacijai tai jau buvo per didelis tarifas, nes surenkamų mokesčių dalis mažėjo. Prie šio surenkamų mokestinių pajamų iš pelno mokesčio mažėjimo prisideda tiek prasta ekonominė situacija, tiek įmonių lūkesčiai, kurie pasireiškia mažinamu avansinio pelno mokesčio mokėjimu. Nemaža dalis įmonių ėmė slėpti mokesčius. Pelno mokesčio tarifų pokyčių analizė yra aktuali dėl keleto priežasčių: pirma – apmokestinimas pelno mokesčiu turi didelę įtaką šalies biudžetui, antra – pelno mokestį įmonės sumoka likutinio pelno sąskaita, kurį jos galėtų

panaudoti investicijoms, verslo plėtrai. Pelno mokesčio tarifo kaita Lietuvoje vaizduojama 9 lentelėje.

9 lentelė

**Standartinio pelno mokesčio tarifo kaita 2005-2011 metais**

Metai	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Pelno mokesčio tarifas (%)</b>	15	19	18	15	20	15	15

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Verta paminėti, kad iki 2000 metų Lietuvoje pelno mokesčio tarifas buvo itin aukštas – beveik 30% savo pelno įmonės sumokėdavo valstybei. Nuo 2002 metų pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas kone per pus lyginant su 1995-1999 metų laikotarpiu, iki 15% ir šis tarifas buvo taikomas iki 2006 metų. Iš lentelės matyti, kad 2006 ir 2007 metais pelno mokesčio tarifas didesnis nei 15%, tačiau šis pelno mokesčio tarifas susideda iš 2 dalių: iš standartinio pelno mokesčio tarifo (15%) ir socialinio mokesčio (4% 2006 metais ir 3% 2007 metais). Socialinio mokesčio mokėtojai — juridiniai asmenys (įskaitant užsienio juridinius asmenis Lietuvos vykdančius veiklą per nuolatinę buveinę), kurie už 2006 ir/ar 2007 metų mokesčių laikotarpį privalėjo mokėti pelno mokesčių nuo apmokestinamojo pelno. Sumažinus gyventojų pajamų mokesčio tarifą, sumažėjo iš jo surenkamos biudžeto pajamos, tuo pačiu sumažėjo ir valstybės galimybės finansuoti socialines programas ir priemones, todėl socialinio mokesčio tikslas buvo šių programų finansavimo užtikrinimas. 2009 metais esant ekonominiam nuosmukiui LR Seimas, siekdamas surinkti daugiau pajamų į biudžetą, nusprendė padidinti pelno mokesčio tarifą iki 20%. Tai didžiausias pelno mokesčio tarifas nuo pat 2001 metų. Tačiau nuo 2010 metų, įvertinus įmonių pelningumo dinamiką ir atsižvelgiant į tai, kad kapitalas yra labai mobilus išteklius, buvo nuspręsta grįžti prie 15% tarifo.

Lyginant su ES šalimis, Lietuva buvo vienintelė šalis sunkmečio metu padidinusi pelno mokesčių nuo 15% iki 20%. Daugelis ES šalių savo pelno mokesčio nekeitė, tuo tarpu Čekija, Didžioji Britanija, Liuksemburgas, Slovėnija ir Švedija pelno mokesčių mažino, taip siekdamas palengvinti ekonominės krizės padarinius įmonėms. Tai leido įmonėms daugiau investuoti, kurti naujas darbo vietas ir išlaikyti jau esamas. Taip valstybės nors ir neteko dalies pajamų, tačiau sumažino savo išlaidas socialinei apsaugai. 2010 metais Liuksemburgas buvo vienintelė šalis dar kartą sumažinusi pelno mokesčių. Lietuva, kartu su Danija, Portugalija ir Vengrija 2010 metais taip pat sumažino pelno mokesčių. Vienintelė Vokietija 2010 metais pelno mokesčių padidino (žr. 4 priedą). 2009 m. padidintas tarifas sumažino surenkamas pajamas iš šio mokesčio 1202,58 mln. Lt arba 41,32%. 2010 metais pelno mokesčio tarifas sumažintas iki 15% tačiau laukiamo pajamų iš pelno mokesčio padidėjimo tai neatnešė.

*Apibendrinant galima teigti, jog didžiausia pajamų dalis į nacionalinį šalies biudžetą buvo gaunama iš mokesčių pajamų, kasmet ši dalis biudžete vidutiniškai sudarė apie*

76,59% visų nacionalinio biudžeto pajamų. 2004-2011 metų laikotarpiu mokestinės šalies pajamos išaugo 56,91%. Pagrindiniai mokesčiai dominuojantys surenkamose mokestinėse pajamos: pridėtinės vertės, pelno, gyventojų pajamų ir akcizų mokesčiai. Iki 2009 metų surenkamos mokestinės pajamos augo, šiam augimui įtakos turėjo šalies ekonominė padėtis, atsivėrusios naujos rinkos, dėl įstojimo į ES augantys eksporto mastai. 2009 metais Lietuvą užklupus ekonominiam sunkmečiui, augant šalies šešėlinei ekonomikai, didėjant nedarbui, augant emigracijos mastams, smarkiai sumažėjus prekių ir paslaugų paklausai surenkamos mokestinės pajamos ėmė mažėti. Tik 2011 metais ekonomikai stabilizuojantis šalies mokestinės pajamos vėl pradėjo augti.

## 2.2 Mokestinių pajamų ryšio su makroekonominiais rodikliais analizė

Analizuojant šalies nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų priklausomybę, nuo šalies makroekonominių rodiklių, pirmiausiai buvo įvertinta nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų priklausomybė nuo šalies ekonominę situaciją atspindinčio BVP. Apskaičiuoti ryšio glaudumo rodikliai vaizduojami 10 lentelėje

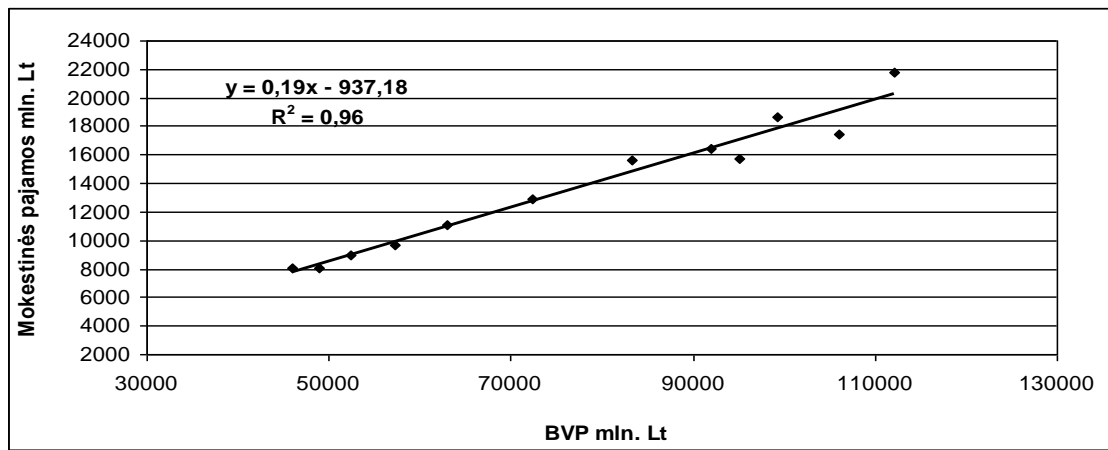
10 lentelė

**Mokestinių pajamų ir BVP ryšio glaudumo rodikliai**

<i>Tiesinės koreliacijos koeficientas</i>	0,98
<i>Regresijos koeficientas</i>	0,19
<i>Regresijos lygtis</i>	$y = 0,19x - 937,18$
<i>Determinacijos koeficientas</i>	0,96
<i>Stjudento kriterijus</i>	10,73

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Tiesinės koreliacijos koeficientas 0,98 rodo jog ryšys tarp šalies ekonominę situaciją atspindinčio BVP ir šalies mokestinių pajamų yra tiesioginis ir labai stiprus. Tai reiškia, jog šalies ekonominei situacija gerėjant, surenkamos mokestinės pajamos auga, o šalies ekonominei situacija prastėjant, mokestinių pajamų surenkama mažiau. Apskaičiuota faktinė Stjudento kriterijaus reikšmė (10,73) yra didesnė už teorinę skirstinio reikšmę (2,228), tuomet su 95 procentų tikimybe galima tvirtinti, kad šalies ekonominę situaciją atspindinčio BVP poveikis mokestinėms pajamoms tikrai yra statistiškai reikšmingas. Regresijos koeficientas leidžia teigti, jog BVP pakitus 1 mln. Lt., surenkamos šalies mokestinės pajamos gali pakisti iki 0,19 mln. Lt. Gauta regresijos lygtis matematiškai išreiškė šalies ekonominę padėtį atspindinčio BVP ir surenkamų mokestinių pajamų priklausomybę, kuri grafiškai vaizduojama 14 paveiksle



**14 pav.** BVP ir šalies mokestinių pajamų priklausomybė

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš šio paveikslo matyti, jog visi 2000-2011 metų faktiniai duomenys labai glaudžiai išsidėstę apie gautą regresijos lygtį. Tai rodo stiprią tarpusavio priklausomybę, tą patvirtina ir gautas determinacijos koeficientas, kuris leidžia teigti, jog iki 96% surenkamų šalies mokestinių pajamų sklaidos galima aiškinti šalies ekonominės situacijos (šiuo atveju BVP rodiklio) pokyčiais ir tik apie 4% šalies nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų sklaidos lemia kiti neįvertinti veiksniai.

Siekiant nustatyti didžiausią poveikį mokestinių pajamų surinkimui turinčius kitus makroekonominis rodiklius yra atliekama koreliacinė analizė. Dėl mato vienetų skirtumų su šiais veiksniais nebuvo atlikta regresinė analizė. 11 lentelėje pateikiama atskirų elementų koreliacija su nacionalinio biudžeto mokestinėmis pajamomis.

11 lentelė.

**Mokestinių pajamų apimties ir kitų rodiklių koreliacijos koeficientai Lietuvoje**

Eksportas	Emigrantai deklaravę išvykimą	Vidutinis Bruto DU	Šešėlinė ekonomika	Nedarbo lygis
0,88	-0,34	0,93	-0,77	-0,64

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš pateiktos lentelės matyti, kad stipriausias ryšys egzistuoja tarp nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų apimties ir vidutinio bruto darbo užmokesčio. Koreliacijos koeficientas lygus 0,93, kuris parodo, kad tarp dviejų tiriamų rodiklių yra teigiamas ir stiprus tiesioginis ryšys, t.y. darbo užmokesčiui augant, didėja ir surenkamos mokestinės pajamos. Šią priklausomybę galima aiškinti tuo, jog dauguma sumokamų mokesčių tiesiogiai ar netiesiogiai bet priklauso nuo mūsų darbo užmokesčio, t.y. turimų pajamų. Pvz., nuo DU skaičiuojamas GPM, taip pat mūsų gaunamos pajamos lemia, kiek mes nupirksime prekių ar paslaugų, taip sumokėdami PVM ir pan.

Labai stipri koreliacija nustatyta tarp šalies mokestinių pajamų bei prekių ir paslaugų eksporto. Čia koreliacijos koeficientas lygus 0,88, tai rodo, kad augant eksporto apimtims,



mokestinių pajamų apimtis, surenkamų į nacionalinį šalies biudžetą, taip pat auga. Tą galima paaiškinti tuo, jog mūsų šalies ekonomika paremta eksportu ir šalies ekonominiai rodikliai priklauso nuo eksporto (Pvz., BVP), todėl mokestinių pajamų surinkimas taip pat netiesiogiai yra susijęs su eksporto apimtimis.

Vidutinio stiprumo ir atvirkštinis ryšys nustatytas tarp šešėlinės ekonomikos ir surenkamų šalies mokestinių pajamų. Koreliacijos koeficientas lygus  $-0,77$ , t.y. šešėlinei ekonomikai augant surenkamos mokestinės pajamos mažėja. Tą galima paaiškinti tuo, jog dažniausiai šešėlinė ekonomika susijusi su mokesčių slėpimu ar vengimu mokėti mokesčius. Dar vienas atvirkštinis tačiau silpnas ryšys nustatytas tarp emigracijos mastų ir surenkamų mokestinių pajamų. Emigracijos mastams augant surinktų šalies mokestinių pajamų suma mažėja. Silpną ryšį galima paaiškinti tuo, jog skaičiavimams buvo naudoti emigrantų, deklaravusių išvykimą statistiniai duomenys, o kiek išvykusių asmenų iš tiesų deklaruoja išvykimą nustatyti neįmanoma.

Vidutinio stiprumo ir atvirkštinis ryšys nustatytas tarp nedarbo lygio ir surenkamų šalies mokestinių pajamų. Koreliacijos koeficientas lygus  $-0,64$ . Nedarbo lygiui augant, nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos mažėja ir atvirkščiai nedarbo lygiui mažėjant surenkamų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų apimtis didėja. Taip buvo atliktas mokestinių pajamų priklausomybės nuo pagrindinių tarifų kaitos tyrimas. Gauti rezultatai pateikti 12 lentelėje.

12 lentelė.

**Mokestinių pajamų apimties ir pagrindinių mokesčių tarifų pokyčių koreliacijos koeficientai Lietuvoje**

Pelno mokesčio tarifas	Gyventojų pajamų mokesčio tarifas	Pridėtinės vertės mokesčio tarifas
0,12	0,02	-0,43

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Analizuojant ryšį tarp nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų ir pagrindinių mokesčių standartinių tarifų kaitos, galima teigti, jog ryšys tarp nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų ir pelno mokesčio bei gyventojų pajamų mokesčio tarifų yra nereikšmingas ir nenustatytas. Tuo tarpu tarp pridėtinės vertės mokesčio tarifo pokyčių ir nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų nustatytas silpnas atvirkštinis ryšys. Pridėtinės vertės mokesčio tarifui augant surenkamos mokestinės pajamos mažėjo. Tokį gautą rezultatą būtų galima aiškinti tuo, jog pridėtinės vertės mokestis yra svarbiausias mokestis Lietuvos mokesčių sistemoje duodantis daugiausiai pajamų, todėl dėl tarifo pokyčių besikeičiančios surenkamos pajamos turi įtakos bendroms nacionalinio biudžeto mokestinėms pajamoms. Kadangi ryšys nustatytas

tik tarp PVM tarifo pokyčių tolimesnei analizei buvo pasirinktas didžiausią lyginamąją svorį mokestinėse pajamose turintis PVM (žr. 13 paveikslą) ir atlikta, jo kitimą galinčio lemti pagrindinio veiksnio analizė. Mokslinėje literatūroje nurodyta, jog pridėtinės vertės mokesčio surenkamumą labiausiai lemia šalies vartojimas. Siekiant išsiaiškinti, kaip visuomenės vartojimo pokyčiai analizuojamu laikotarpiu įtakojo bendras šalies surenkamas pridėtinės vertės mokesčio pajamas, buvo atlikta koreliacinė – regresinė analizė. Apskaičiuoti ryšio glaudumo rodikliai pateikti 13 lentelėje.

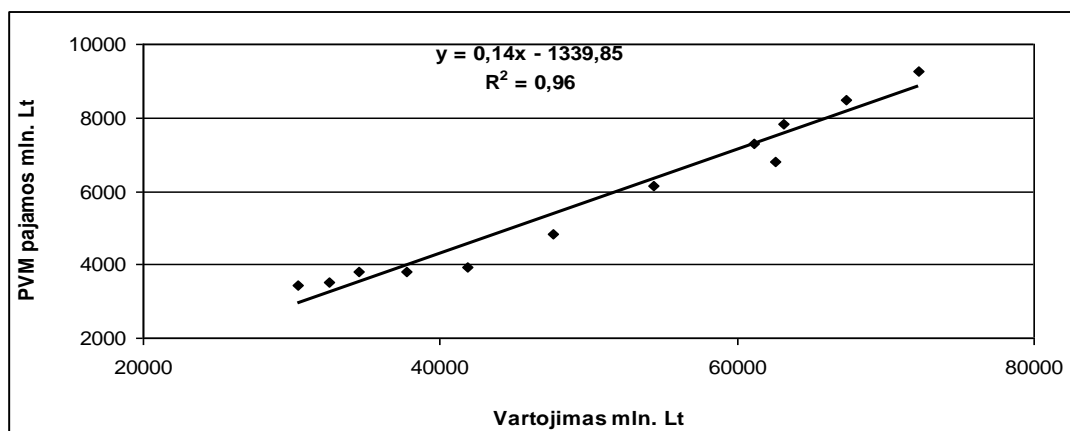
13 lentelė

**PVM pajamų ir vartojimo ryšio glaudumo rodikliai**

<i>Tiesinės koreliacijos koeficientas</i>	0,98
<i>Regresijos koeficientas</i>	0,14
<i>Regresijos lygtis</i>	$y = 0,14x - 1339,85$
<i>Determinacijos koeficientas</i>	0,96
<i>Stjudento kriterijus</i>	55,04

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Apskaičiuotas tiesinės koreliacijos koeficientas pagrindė teorinėje mokslinėje literatūroje nurodytą egzistuojantį vartojimo ir pridėtinės vertės mokesčio pajamų tarpusavio ryšį. Gautas koeficientas 0,98 rodo, jog ryšys tarp vartojimo ir pridėtinės vertės mokesčio pajamų yra tiesioginis ir labai stiprus. Tai reiškia, jog šalyje vartojimui augant, surenkamos mokestinės PVM pajamos taip pat didėja. Apskaičiuota faktinė Stjudento kriterijaus reikšmė (55,04) yra didesnė už teorinę skirstinio reikšmę (2,228), tad su 95 procentų tikimybe galima tvirtinti, kad šalies namų ūkių vartojimo poveikis surenkamoms pridėtinės vertės mokesčio pajamoms yra statistiškai reikšmingas. Apskaičiuotas regresijos koeficientas leidžia teigti, kad vartojimui pakitus 1 mln. Lt, surenkamos mokestinės PVM pajamos gali pakisti iki 0,14 mln. Lt. Gauta regresijos lygtis matematiškai išreiškė šalies vartojimo ir surenkamų pridėtinės vertės mokesčio pajamų priklausomybę, kuri vaizduojama 15 paveiksle.



**15 pav.** Vartojimo ir surenkamų PVM pajamų priklausomybė

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš šio paveikslo matyti, jog visi 2000-2011 metų faktiniai duomenys labai glaudžiai išsidėstę apie gautą regresijos lygtį. Tai rodo stiprią priklausomybę, tą patvirtina ir gautas determinacijos koeficientas, kuris leidžia teigti, jog iki 96% surenkamų pridėtinės vertės mokesčio pajamų sklaidos galima aiškinti vartojimo pokyčiais ir tik apie 4% šios sklaidos lemia kiti darbe neįvertinti veiksniai.

*Apibendrinant galima teigti, kad iki 96% surenkamų šalies mokesčių pajamų sklaidos galima aiškinti šalies ekonominės situacijos pokyčiais. Analizuojant mokesčių pajamų ir kitų makroekonominių rodiklių tarpusavio priklausomybę buvo nustatyta, kad darbo užmokesčiui ir eksporto apimtims augant, didėja ir šalyje surenkamos mokesčių pajamos. O augant šešėlinei ekonomikai, nedarbo lygiui ir emigracijos mastams surenkamos šalies mokesčių pajamos mažėja. Pridėtinės vertės mokesčio tarifui augant nacionalinio biudžeto mokesčių pajamos mažėja, todėl atlikus tyrimą paaiškėjo, jog iki 96% surenkamų pridėtinės vertės mokesčio pajamų sklaidos galima aiškinti vartojimo pokyčiais.*

### **2.3 Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas 2004-2011 m.**

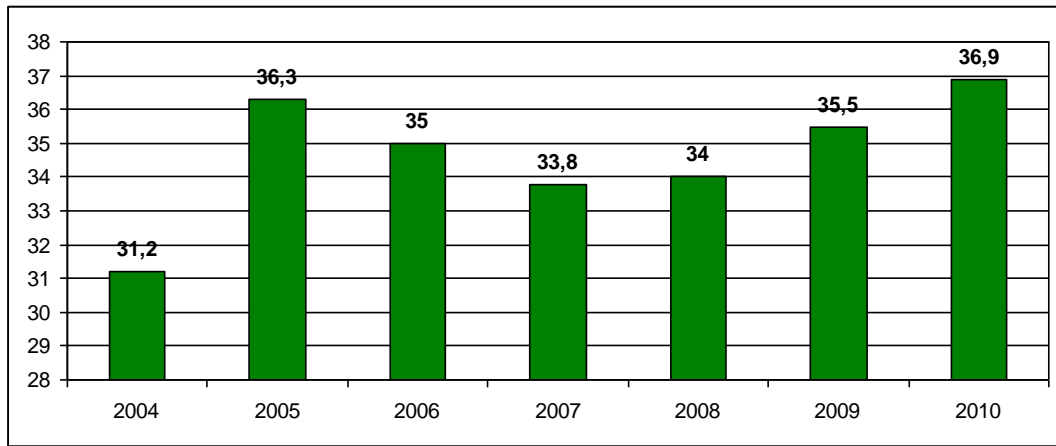
Atlikus mokslinės literatūros analizę buvo nustatyta, jog mokesčių sistema sisteminiu požiūriu gali būti vertinama trimis būdais, pagal:

1. Klasikinius apmokestinimo principus ir juos išreiškiančius rodiklius;
2. V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius
3. J. B.S. Gill diagnostinius rodiklius.

Toliau darbe Lietuvos mokesčių sistema bus vertinama remiantis visais šiais trimis būdais. Mokesčių teorijoje yra išskiriami keturi klasikiniai apmokestinimo principai: teisingumas, efektyvumas, elastingumas ir mokesčių administravimo paprastumas. Vertinant Lietuvos mokesčių sistemą pirmuoju metodu, kiekvienas apmokestinimo principas bus įvertintas kiekybiniais rodikliais.

#### **2.3.1 Klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančių rodiklių analizė**

Ši analizė buvo atlikta skaičiuojant skirtingus vertinimo rodiklius, kurie šalies mokesčių sistemą apibūdina trimis pagrindiniais aspektais: teisingumu, efektyvumu bei mokesčių administravimo efektyvumu. Teisingumo principui įvertinti buvo naudojamas Gini pajamų koeficientas, kurio dinamika analizuojamu laikotarpiu pateikta 16 paveiksle.



**16 pav.** Gini koeficiento raida Lietuvoje 2004-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Eurostat duomenimis.

Kaip matyti visu analizuotu laikotarpiu Gini koeficientas Lietuvoje kito 31,2-36,9 ribose. Į analizę neįtraukti 2011 metai, nes dar nepateikta nei rodiklio reikšmė, nei reikalingi statistiniai duomenys Gini koeficientui apskaičiuoti. Kuo šis Gini koeficientas didesnis, tuo nelygė didesnė. Šis rodiklis plačiai naudojamas tarptautiniuose palyginimuose ir praktiškai, kai Gini koeficiento reikšmė yra didesnė nei 30, galima teigti, kad valstybėje yra esminių pasiskirstymo netolygumų. Taigi, visu analizuojamu laikotarpiu Lietuvoje buvo esminių pajamų pasiskirstymo netolygumų, 2010 metus palyginus su 2004 metais Gini koeficiento reikšmė padidėjo 5,7 tai rodo jog pajamų pasiskirstymo nelygė taip pat augo. Šiuo rodikliu vertinti visos šalies mokesčių sistemos teisingumo negalima, tokiu atveju reikėtų analizuoti pajamų nelygės sumažinimo laipsnį, kai įvertinamos pajamos neatskaičiavus mokesčių ir pajamos išskaičiavus mokesčius. Skirtumas tarp Gini koeficiento reikšmių parodytų, kiek mokesčių sistema nulėmė, kad sumažėjo neteisingumo laipsnis. Kadangi dėl duomenų stokos to įvertinti neįmanoma, Gini koeficientu vienareikšmiškai vertinti šalies mokesčių sistemos teisingumo taip pat negalima. Šalies mokestinės pajamos yra surenkamos tiek iš tiesioginių (gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, turto mokesčiai, įmokos į garantinį fondą, ir kt.), tiek ir iš netiesioginių mokesčių (pridėtinės vertės mokestis, akcizų, maitų), tačiau didžioji dalis nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (daugiau nei 60%) yra gaunama iš netiesioginių mokesčių, o tai patvirtina prielaidą, kad šalies mokesčių sistema nėra visiškai paremta teisingumo principu.

Kaip buvo matyti iš 11 paveikslo Lietuvoje vidutiniškai daugiau nei 75% nacionalinio biudžeto pajamų sudaro mokestinės pajamos. Tam, kad būtų galima įvertinti šalyje egzistuojančią mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybę, bei įvertinti mokesčių sistemą teisingumo aspektu yra apskaičiuojama mokesčių našta, kuri paskaičiuojama kaip mokestinių pajamų santykis su bendroju vidaus produktu.

**Bendroji mokesčių našta Lietuvoje 2004-2010 m.**

	2004m	2005m	2006m	2007m	2008m	2009m	2010m
<i>BVP to meto kainomis, mln. Lt</i>	<i>62586,7</i>	<i>72060,4</i>	<i>82792,8</i>	<i>98669,1</i>	<i>111482,7</i>	<i>91525,9</i>	<i>94625,3</i>
<i>Mokestinės pajamos, mln. Lt</i>	<i>18190,6</i>	<i>20994,4</i>	<i>25034,1</i>	<i>30730,7</i>	<i>36033,2</i>	<i>30334,01</i>	<i>31695,5</i>
I nacionalinį biudžetą, mln. Lt	11086	12899	15327	18631	21787	16463	15722
I VSDF biudžetą, mln. Lt	5430	6174	7501	9304	11071	10797	11267
I PSDF biudžetą, mln. Lt	1652,5	1896	2174	2756	3137	3055	4690
I garantinį fondą, mln. Lt	22,1	25,4	32,1	39,7	38,2	19,01	16,5
<i>Mokesčių našta, %</i>	<i>29,06</i>	<i>29,13</i>	<i>30,24</i>	<i>31,15</i>	<i>32,32</i>	<i>33,14</i>	<i>33,50</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos ir VSDF duomenimis

2004 – 2008 metais augant bendrojo vidaus produkto apimtims, mokestinės pajamos taip pat didėja, tačiau jos didėja sparčiau nei bendrasis vidaus produktas, dėl to padidėjo mokesčių našta. Šiuo laikotarpiu ji padidėjo nuo 29,06% iki 32,32%. Anot D. Rudytės ir kt. (2009) Lietuvoje 2008 metais buvo pasiekta optimali mokesčių normos riba, po kurios net ir padidėjus mokesčių normai pajamos iš mokesčių yra surenkamos daug mažesnės nei esant žemesnei mokesčių normai, nors dėl ekonominio nuosmukio kito mokesčių bazė. Šiuo metu Lietuvoje rekomenduojamas mokesčių naštos rodiklis (apie 30%) yra peržengtas, todėl galima teigti, kad 2008 metų pabaigoje priimti mokesčių įstatymų pakeitimai nėra tobuli, nes nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos buvo 0,3% mažesnės nei buvo planuota, tam labiausiai įtakos turėjo mokestinių pajamų mažėjimas iš gyventojų pajamų bei pridėtinės vertės mokesčių. 2009 metais ekonominio sunkmečio laikotarpiu įvyko daug pokyčių Lietuvos mokestinėje sistemoje. PVM tarifas buvo padidintas net du kartus, padidintas ir pelno mokesčio tarifas, tai lėmė surenkamų mokestinių pajamų mažėjimą, dėl nuosmukio sparčiau mažėjo BVP, todėl mokesčių naštos rodiklis išaugo iki 33,14%. 2010 metais atsigaunantis šalies ūkis sąlygojo surenkamų mokesčių ir BVP augimą, tačiau mokesčių našta padidėjo iki 33,50%, dėl spartesnio mokestinių pajamų nei BVP augimo. Lietuvos mokesčių našta palyginus su vidutine mokesčių našta ES šalyse, negalima teigti, jog Lietuvoje mokesčių našta yra didelė. 5 priede pateikta vidutinė mokesčių našta ES šalyse, kuri rodo, kad Lietuvoje mokesčių našta yra viena mažesnių. Didžiausia vidutinė mokesčių našta nustatyta Danijoje, kur ji siekia 49,1%, o mažiausia Rumunijoje, kuri siekia 27,9%.

Mokesčių sistemos efektyvumą parodo elastingumo koeficientas. Jei koeficientas didesnis nei 1, tai rodo, kad mokestinės pajamos yra elastingos ir biudžeto pajamos iš mokesčių didėja spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. Jei elastingumo koeficientas mažesnis nei 1, šalies mokestinės pajamos yra neelastingos BVP atžvilgiu (Rudytė ir kt. 2009). Mokestinių pajamų elastingumas buvo apskaičiuotas 2004 – 2011 metų laikotarpiui ir pateiktas 15 lentelėje.

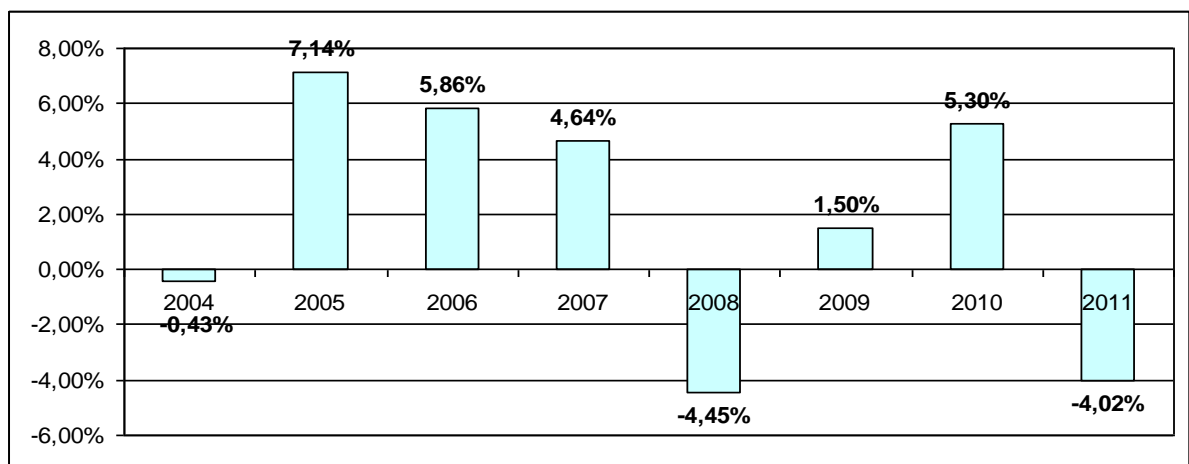
**Mokestinių pajamų elastingumo koeficientas Lietuvoje 2004-2011 m.**

	2005m	2006m	2007m	2008m	2009m	2010m	2011m
BVP pokytis %	14,93	14,95	19,23	12,95	-18,00	3,44	11,50
Mokestinių pajamų pokytis %	16,35	20,98	19,39	16,94	-24,44	-4,50	10,65
<i>Elastingumo koeficientas</i>	<i>1,09</i>	<i>1,40</i>	<i>1,01</i>	<i>1,31</i>	<i>1,36</i>	<i>-1,31</i>	<i>0,93</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iki 2009 metų pabaigos šalies mokestinės pajamos buvo elastingos, nes biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. 2009 metais BVP pakitus 1%, pajamos iš mokesčių pakito 1,36%. Tai leidžia daryti prielaidą, kad ir toliau šalyje taikant iki 2009 metų pabaigos galiojusią mokesčių sistemą būtų surinkta daugiau mokestinių pajamų nei tai buvo padaryta padarius mokesčių įstatymų pakeitimus – pakeitus daugelį mokesčių tarifų. Nes 2010 metais kuomet įsigaliojo ekonominio sunkmečio laikotarpiu padidintas ir PVM tarifas ir pelno mokesčio tarifas, bei pakeista daug kitų mokesčių įstatymų, šalies mokesčių sistema tapo nestabili, o bendrasis vidaus produktas mažėjo (šalies ekonominė situacija prastėjo) spartesniu tempu nei biudžeto pajamos iš mokesčių. Nuo 2010 metų iki pat šiol šalies mokesčių sistemos surenkamos mokestinės pajamos remiantis šiuo koeficientu gali būti laikoma kaip nestabilios.

Vertinant šalies mokesčių sistemą, bei mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą buvo apskaičiuotas mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis. Iš esmės vertinant šį rodiklį daug kas priklauso nuo valstybės gebėjimo tinkamai apskaičiuoti planuojamas mokestines pajamas, nes mokestinė skola apskaičiuota planuojamas pajamas lyginant su faktinėmis gautomis pajamomis. Mokestinės skolos rodiklio dinamika Lietuvos sąlygomis vaizduojama 17 paveiksle.

**17 pav.** Mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti iš 17 paveikslo, tik 2004, 2008, ir 2011 metais mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykio reikšmė buvo neigiama, tai rodo, kad tik šiais metais mokestinių pajamų buvo surinkta mažiau nei planuota. Tuo tarpu 2005-2007 metų ir 2009-2010 metų laikotarpių mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis buvo teigiamas, kas rodo, jog šalyje faktiškai buvo surinkta daugiau mokestinių pajamų nei planuota. Remiantis gautais duomenimis išlieka atviras klausimas, ar valstybė geba tinkamai nustatyti potencialią mokesčių bazę ir planuojamas surinkti potencialias šalies mokestines pajamas. Pvz. 2009 metais, kuomet standartinis PVM tarifas buvo padidintas net du kartus potenciali PVM bazė buvo nustatyta 6251,69 mln. Lt ir planas buvo įvykdytas net 108,8%, bet palyginus su 2008 metų potencialiąja PVM baze, 2009 metais ji buvo nustatyta net 38,49%. mažesnė nei 2008 metais. Iškyla klausimas, ar valstybei buvo tikslinga didinti mokesčio tarifą, nusistatyti žemą potencialią mokesčio bazę ir rodyti didelį jo plano įvykdymą.

Buvo išskirtas ir mokesčių atotrūkio rodiklis, kuris rodo skirtumą tarp potencialios ir faktinės mokesčių sistemos bazės. Mokesčių atotrūkio raida analizuojamu laikotarpiu vaizduojama 16 lentelėje

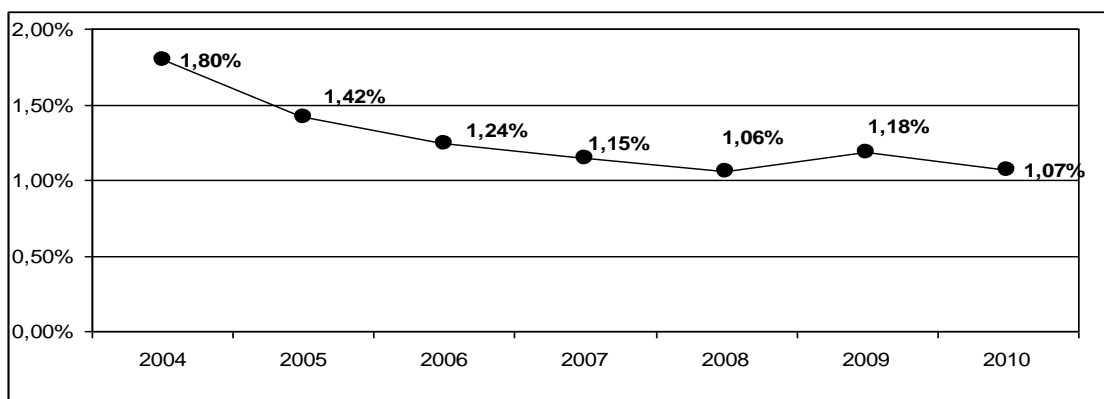
16 lentelė

**Mokesčių atotrūkis 2004-2011 m. laikotarpiu**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Mokesčių atotrūkis (mln.lt)	-30,1	681,4	685,3	639,4	-704,8	177,51	574,17	-496,1

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti tik 2004 m. 2008 m ir 2011 m. mokesčių atotrūkis buvo neigiamas, tai reiškia, jog buvo surinkta mažiau mokestinių pajamų palyginus su potencialia mokesčių baze. Mokesčių atotrūkis glaudžiai susijęs su mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykio rodikliu, todėl gali būti daromos vienodos išvados. Lietuvos mokesčių sistemos administravimo efektyvumui vertinti buvo naudotas mokestinių išlaidų ir pajamų santykis, šio rodiklio dinamika vaizduojama 18 paveiksle.



**18 pav.** Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis

Kaip matyti iš 18 paveikslo iki 2009 metų mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis mažėjo, jis sumažėjo net 0,74 punkto, nuo 1,8% iki 1,06%. Ši mažėjimą lėmė spartesnis mokestinių pajamų nei administravimo išlaidų augimas. 2008 metus palyginus su 2004 mokestinės pajamos išaugo 116,64%, o administravimo išlaidos padidėjo tik 27,73%. 2009 metais dėl spartesnio mokestinių pajamų nei mokesčių administravimo išlaidų mažėjimo mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis išaugo ir sudarė 1,18%. 2009 metais mokestinėms pajamoms sumažėjus 28,77%, mokesčių administravimo išlaidos sumažėjo 20,97%. 2010 metais mokestinės pajamos sumažėjo 6,45%, o mokesčių administravimo išlaidos sumažėjo net 15,19%, tai lėmė mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio sumažėjimą iki 1,07%.

### 2.3.2 Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius

Atskleidus Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinaminį ir struktūrinį vaizdą, galima atlikti detalesnę analizę pagal V. Tanzi (2005, 2007) išskirtus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. *Koncentracijos rodiklis* padeda atsakyti į keliamą probleminį klausimą apie taikomų mokesčių tarifų dydžius ir surenkamas pajamas.

17 lentelė

#### Visų mokesčių dalis nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose (%), 2004-2011 m.

Mokestis	Mokesčio dalis šalies mokestinėse pajamose							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
PVM	35,45%	37,53%	39,42%	42,00%	42,42%	41,30%	46,39%	48,88%
Gyventojų pajamų mokestis	27,55%	27,65%	26,01%	24,45%	23,44%	23,02%	22,08%	21,69%
Akcizai	16,76%	15,82%	15,22%	15,05%	15,39%	19,79%	19,31%	18,27%
Pelno mokestis	10,54%	11,69%	12,33%	11,02%	13,36%	10,37%	6,07%	5,02%
Žemės mokestis	0,28%	0,28%	0,26%	0,25%	0,22%	0,3%	0,33%	0,32%
Nekilnojamojo turto mokestis	1,94%	1,65%	1,5%	1,3%	1,16%	1,64%	1,9%	1,58%
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	0,12%	0,13%	0,11%	0,12%	0,1%	0,16%	0,22%	0,42%
Cukraus mokesčiai	0,3%	0,04%	0,01%	0,24%	0,11%	0,02%	0,03%	0,05%
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,12%	0,19%	0,14%	0,16%	0,15%	0,19%	0,16%	0,16%
Transporto priemonių mokesčiai	0,49%	0,38%	0,5%	0,75%	0,66%	0,61%	0,73%	0,77%
Mokesčiai už aplinkos teršimą	0,5%	0,46%	0,38%	0,34%	0,33%	0,38%	0,15%	0,32%
Rinkliavos	0,63%	0,64%	0,58%	0,57%	0,77%	1,21%	1,38%	1,34%
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1,34%	1,22%	1,17%	1,12%	1,15%	1,09%	1,14%	1,18%
Paveldimo turto mokestis	0,02%	0,02%	0,03%	0,04%	0,03%	0,03%	0,02%	-
Socialinis mokestis	-	-	2,34%	2,59%	0,71%	-0,11%	-	-
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą	3,94%	2,3%	-	-	-	-	-	-
Prekių apyvartos mokestis	0,01%	0,00%	-	-	-	-	-	-
Prekyviečių mokestis	0,01%	0,00%	-	-	-	-	-	-

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Išanalizavus pagrindinių šalies mokesčių dalį nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose ir standartinių tarifų kaitą matyti, kad Lietuvos mokesčių koncentracija didele



dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas. Nepaisant, standartinių tarifų svyravimo, pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčių. Kiti šalies mokesčiai užima tik nežymią nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dalį (mažiau nei 10%) nors viso analizuojamojo laikotarpio metu jų lyginamasis svoris visose šalies mokestinėse pajamose svyruoja, tačiau gali būti pastebima surinktų pajamų iš kitų mokesčių mažėjimo tendencija.

*Dispersijos indekso* rodiklis parodo ar veikiančioje mokesčių sistemoje yra tokių mokesčių, kurie sąlygoja mažas gaunamas mokestines pajamas, tačiau jų administravimas yra nemažiau sudėtingas nei kitų, didesnes valstybės mokestines pajamas nešančių mokesčių. Kadangi Valstybinė mokesčių inspekcija nepateikia kiekvieno atskiro mokesčio administravimo išlaidų, tad analizuojant šį rodiklį, daroma prielaida, jog visų mokesčių administravimas yra vienodai sudėtingas ir reikalaujantis išlaidų, tačiau kiekybiškai šios administravimo išlaidos neišreikštos. Šis rodiklis vertinamas atsižvelgiant į konkrečias mokesčių surinktas pajamas į nacionalinį biudžetą. 17 lentelėje pateikta visų šalies mokesčių struktūros dinamika šalies nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose. Kaip matyti iš pateiktos lentelės šalyje egzistuoja tam tikri mokesčiai, iš kurių yra surenkamos nepastovios ir labai mažos mokestinės pajamos, o kai kurie mokesčiai yra pakeisti arba panaikinti. Į šalies iždą mažiausios mokestinės pajamos buvo surinktos iš Loterijų ir azartinių lošimų, cukraus, transporto priemonių, paveldimo turto ir kitų mokesčių, kurie pateikti lentelėje po paryškintu brūkšniu. Vertėtų paminėti įvestą ir panaikintą socialinį mokestį. Šis mokestis buvo įvestas 2006 metais. Mokestinio laikotarpio eigoje buvo mokamas avansinis socialinis mokestis, kuris buvo apskaičiuojamas pagal numatomą einamojo laikotarpio apmokestinamojo pelno sumą, su tam tikromis įstatyme numatytais lengvatomis. Bendra mokestinio laikotarpio eigoje mokėtinų avansų suma buvo padalinama į 3 dalis ir sumokama po 1/3 iki mokestinio laikotarpio trečio, šešto ir devinto mėnesių paskutinės dienos. Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, buvo pildoma metinė socialinio mokesčio deklaracija ir pagal ją apskaičiuojama metinė socialinio mokesčio suma. Jeigu mokestiniu laikotarpiu sumokėtų avansinių mokėjimų suma mažesnė, nei apskaičiuota metinė mokesčio suma, tai skirtumas turėjo būti sumokėtas į biudžetą, o jeigu avansinių mokėjimų bendra suma viršija metinę sumą, tai mokesčio permoka buvo grąžinama. Iš socialinio mokesčio gaunamos pajamos 2006 – 2007 metais sudarė šiek tiek daugiau nei 2% visų mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų, 2009 metais iš šio mokesčio ne tik, kad nebuvo gauta pajamų, tačiau valstybė turėjo dar ir grąžinti daugiau nei 0,1% visų mokestinių pajamų sumos. Tai buvo tik laikinas mokestis, kuriuo buvo apmokestinamas 2006 – 2007 metų gaunamas apmokestinamas pelnas. Taigi remiantis

pateikta lentelė, negalime V. Tanzi rekomenduojamu dispersijos indeksu vienareikšmiškai vertinti šalies mokesčių sistemos. Atlikus duomenų analizę buvo nustatyta, jog Lietuvos mokesčių sistemoje yra nemažai smulkias pajamas nešančių mokesčių, tačiau apie konkrečias jų administravimo išlaidas duomenų nėra, tad teigti, kad kai kurie mokesčiai yra nereikalingi, ar turėtų būti pakeisti tiesiog negalima.

*Erozijos indeksas*, kuris parodo ryšio glaudumą tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės, buvo nustatomas remiantis Finansų ministerijos skelbiamais duomenimis, kurie yra apibendrintai pateikti 18 lentelėje.

18 lentelė

**Pagrindinių nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų plano vykdymas (%), 2004-2011 m.**

Mokesčiai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
PVM (%)	84,9	108	103,6	109,9	90,9	108,8	120	102,9
Gyventojų pajamų mokestis (%)	120,6	111,6	108	96,9	94	87,1	104,9	102,9
Akcizai (%)	100,2	103,4	106,4	106,8	95,3	99,7	93,2	91,4
Pelno mokestis (%)	139,6	113,8	113,5	87,8	107,3	98	105,1	74,1

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Kaip matyti 18 lentelėje visu analizuojamu laikotarpiu išskyrus 2004 metus surinktų pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio faktas viršijo planą, iki 2008 metų tą galima aiškinti vis didėjančiu vartojimu, o nuo 2009 metais tinkamai nustatytu nauju standartinio tarifo dydžiu. Pelno mokesčio faktinės pajamos tik 2007 ir 2009 metais atsiliko nuo potencialiųjų pajamų (plano), 2009 metais įtakos tam turėjo iki 20% padidintas standartinis pelno mokesčio tarifas, 2010 metais tarifą vėl sumažinus surinktos faktinės pajamos viršijo planą. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas aiškiai rodo šalies ekonomikos nuosmukį, nes faktinės surinktos pajamos neįvykdė plano būtent šiuo laikotarpiu, ir įtakos tam turėjo ne tik tarifo pokyčiai bet ir augantis emigracijos mąstai, mažėjantis gyventojų skaičius, didėjantis nedarbas. Akcizų pajamos iki 2007 metų buvo surenkamos didesnės nei planuota, o nuo 2008 pajamų surinkimas atsilieka nuo plano, įtakos tam galėjo turėti akcizų kaita, vykdam įsipareigojimus ES. Pvz., benzino akcizo tarifas iki minimalaus ES lygio buvo padidintinas daug anksčiau nei, kad buvo suteikta galimybė. Tik nuo 2011 m. benzino akcizo tarifas turėjo būti ne mažesnis kaip 359 eurai (1240 Lt), tačiau Lietuva jau 2009, pačiu sunkiausiu verslui metu šį akcizą padidino daugiau nei kad reikalauta ES, tai be abejonės neigiamai atsiliepė daugelio verslo subjektų veiklai. Nes visi verslai daugiau ar mažiau susiję su benzino ar dyzelinių degalų savo versle naudojimu. Taip pat pasielgta ir su akcizo tarifu dyzelinui, jau 2009 sausio 1 d nustatytas tarifo dydis, kuriam buvo suteiktas pereinamasis laikotarpis iki pat 2013 metų. Toks valstybės skubėjimas sukėlė daugelio verslininkų pasipiktinimą ir neigiamai paveikė tolimesnę veiklos plėtrą. Įvairios verslo atstovų asociacijos prašė vyriausybės nedelsiant

peržiūrėti naują akcizų politiką ir atsisakyti naujo sprendimo, mat nukentėsiantis ir biudžetas, ir verslas. Pasak Finansų ministerijos informacijos praėjus pusmečiui nuo 2009 metų pradžios, dyzelino naudojimas šalyje krito labiau, nei prognozuota, t.y. apie 30%. Ir tik tada, suskubta ieškoti sprendimų, kaip sustabdyti šį neigiamą procesą. Nuo 2009 rugpjūčio 1 d. Lietuvoje parduodamam dyzelinui akcizas buvo sumažintas ir siekė 274 eurus (947 litų). Tai minimalus mūsų šaliai pereinamuoju laikotarpiu Europos Sąjungos nustatytas tarifas. Taigi, faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiajai, ir dėl gerėjančio administravimo, makroekonominių rodiklių, vis labiau artėja potencialios bazės link, bet išlieka atviras klausimas, kiek objektyviai ir pagrįstai valstybė apskaičiuoja potencialią mokestinę bazę (planą).

*Atsilikimo indeksas* analizuojamas siekiant įvertinti ar mokesčiai šalyje yra mokami laiku, tai yra laikantis nustatytų terminų. Mokesčių nepriemokos išieškojimą vykdo apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos. Vertinimui atlikti yra pateikiama 19 lentelė.

19 lentelė

**Lietuvos valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2004-2011 m.**

<b>Metai</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Planas, tūkst. Lt	35845	36345	40400	46570	76570	76570	76570	46050
Faktas, tūkst. Lt	36675	46571	61394	73355	72944	50069	47364	33366
Fakto skirtumas nuo plano (+/-)	830	10226	20994	26785	-3626	-26501	- 29206	- 12684
Plano įvykdymas, proc.	102,31	128,14	151,97	157,52	95,26	65,39	61,86	72,46

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis

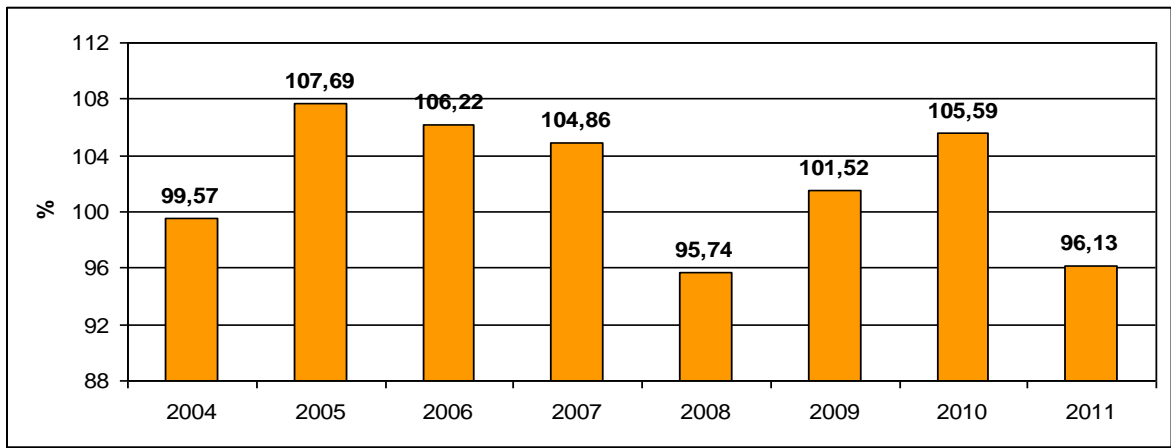
Remiantis 19 lentelėje pateiktais duomenimis, galima teigti, kad vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, šio rodiklio reikšmė yra vertinama neigiamai, nes nemaža dalis pajamų į valstybės biudžetą yra surenkama iš baudų ir konfiskacijos, dėl mokesčių nemokėjimo. Tai rodo, kad ne visi mokesčių mokėtojai juos moka laiku ar net stengiasi juos nuslėpti, taip didindami šešėlinės ekonomikos mąstus. Teigiamas bruožas yra tas, kad nuo 2008 metų iki 2011 metų pastebima pajamų iš baudų ir konfiskacijų mažėjimo tendencija, ir nepasiekia numatyto plano. Taigi, valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos nuo 2008 metų pasipildė mažiau nei buvo numatyta, tai rodo, kad egzistuojanti nuobaudų sistemą už pažeidimus (mokesčio mokėjimo vėlavimus) pasidarė efektyvesnė, nes mokesčio mokėtojai laiku sumoka jiems priklausančias mokestines prievolės. Tam įtakos gali turėti taikomi delspinigiai ir baudos už delsimą mokėti mokesčius ar juos slepiant, pagerėjusi mokesčių mokėtojų finansinė padėtis arba tiesiog išaugęs mokesčių mokėtojų sąmoningumas. Nustatyti konkrečius mokesčių mokėtojų vėlavimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus terminus gana sunku, nes mokesčių nepriemokos apskaita sudėtinga: vieni mokesčių mokėtojai vėluoja sumokėti mokesčių tik keletą dienų, kiti kreipiasi prašydami įskaityti vienus mokesčių permokas

i kitų nepriemokas, tretį prašo atidėti mokesčių nepriemokos mokėjimą. Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis apibendrintai galima teigti, jog pagrindinės mokestinės nepriemokos kaitos priežastys yra:

- ✓ Mokesčių mokėtojai neturi galimybių sumokėti mokestines nepriemokas iš karto dėl ekonominio nuosmukio, kuris ypač palietė nekilnojamojo turto, transporto, statybos, paslaugų ir kitas veiklos rūšis. Sutriko įmonių tarpusavio atsiskaitymai, kurie stipriai vėluoja arba visai nevykdomi. Be to, su jais neatsiskaito už atliktus darbus ar suteiktas paslaugas viešojo sektoriaus subjektai;
- ✓ Įmonės kreipiasi į teismus dėl bankroto bylų iškelimo neatsiskaičiusioms įmonėms. Iškelus bankroto bylą, atliekamas mokestinis patikrinimas, kurio metu priskaičiuojamos didelės sumos, o išieškoti didelių mokestinių nepriemokų sumų, atsiradusių pagal patikrinimo aktus, dažniausiai neįmanoma, nes mokesčių mokėtojai nebeturi jokio turto, o esant bankrutuojančiai įmonei iš turto pirmiausia yra tenkinami kreditoriniai reikalavimai iš įkeisto turto bei darbuotojų reikalavimai;
- ✓ Padaugėjo fizinių asmenų prašymų dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo (išdėstymo) (per 2010 m. lyginant su 2009 m., padidėjo 30%)
- ✓ Kadangi nekilnojamojo turto rinka vis dar neatsigauna, labai vangiai vykdomas išieškojimas iš turto.

*Specifiškumo indeksas* parodo mokesčių sistemos priklausomybę nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, t.y. jie yra nustatomi atsižvelgiant į prekės fizinę charakteristiką. Lietuvos mokesčių sistemoje yra mokesčių, kurių tarifai priklauso ne nuo prekės ar paslaugos vertės. Tai akcizai, muitai, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą. Tačiau Lietuvos mokesčių sistemos vienareikšmiškai įvertinti specifiškumo indeksu, nėra įmanoma, nes V. Tanzi neakcentuoja, kiek tokių mokesčių geroje mokesčių sistemoje turėtų būti ir kaip įvertinti, kuris iš tokių egzistuojančių mokesčių šalies mokesčių sistemai netinkamas. Vertinant surenkamas mokestines pajamas, nustatyta, jog akcizai yra labai svarbus ir reikalingas mokestis Lietuvos mokesčių sistemai, nes akcizai yra vienas iš keturių didžiausias mokestines pajamas duodančių mokesčių, tuo tarpu kitų mokesčių duodamos pajamos yra ženkliai mažesnės (žr. 17 lentelę).

*Prievolės (prievartos) indeksas* padeda įvertinti šalies mokesčių sistemos veikimo efektyvumą. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos. Mokesčių surinkimo plano vykdymas buvo pateiktas 19 paveiksle.



**19 pav.** Lietuvos VMI administruojamų mokestinių pajamų surinkimo plano įvykdymas

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis

Pagal mokestinių pajamų atitikimą planui, Lietuvos mokesčių sistema gali būti vertinama kaip efektyviai veikianti sistema, nes viso analizuojamojo laikotarpio metu surenkama yra daugiau nei 95% potencialios mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 1,27% nuo surinktos mokesčių sumos (žr. 21 lentelę). Visu analizuojamu laikotarpiu planinis mokesčių surinkimas nuo faktinio mokesčio surinkimo skiriasi apie 7%, kai numatytas galimas 10 – 15 procentų nuokrypis (Tanzi, 2007). Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad 2004, 2008 ir 2011 metais planas nebuvo pasiektas, kai tuo tarpu kitu tiriamu laikotarpiu faktinės mokestinės pajamos viršijo planą. Galima daryti išvadą, kad 2008 metais faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės ryšys susilpnėjo, šiuos pokyčius greičiausiai lėmė pasaulinės finansinės krizės padariniai Lietuvoje, šalies ekonomikos rodiklių smukimas, įvairių ūkio sektorių pajamų sumažėjimas. Todėl nuo 2009 metų pradžios vykdyta didžiausia mokesčių reforma gali būti vertinama kaip laiku panaudota priemonė mokesčių sistemos pertvarkymui, nes būtent 2009 metais faktinis mokesčių surinkimas yra pats artimiausias planui per visą analizuojamąjį laikotarpį – nuo plano jis skyrėsi tik 1,52%. Taigi, Lietuvos mokesčių sistema remiantis prievolės indeksu yra vertinama teigiamai, nes tik nedaugeliui šalių pavyksta pasiekti optimalius mokesčių surinkimo dydžius.

*Objektyvumo indeksas* padeda įvertinti mokesčių sistemos situaciją, atsižvelgiant į tai ar nustatyti mokesčiai yra objektyvūs. Lietuvoje praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus.

20 lentelė

**Lietuvos mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos kaita 2004-2011 m.**

Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Mokestinės pajamos (mln.lt)	11086,3	12899,2	15605,4	18630,8	21787,2	16463,2	15722,1	17395,7
BVP to meto kainomis (mln.lt)	62997,4	72401,9	83227,2	99229,3	112083,7	91913,9	95074,3	78300,6
Mokesčių našta (%)	17,60%	17,82%	18,75%	18,78%	19,44%	17,91%	16,54%	22,22%

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

20 lentelėje yra pateikiamos mokestinės pajamos bei apskaičiuota mokesčių našta. Objektyvumo principui analizuoti buvo pasirinktos mokestinės pajamos, nurodytos nacionalinio

biudžeto pajamų surinkimo ataskaitoje. Kaip matyti iš 20 lentelės mokesčių našta analizuojamu laikotarpiu kito netolygiai, iki 2008 metų ji padidėjo nuo 17,6% iki 19,44%, o tai sąlygojo tiek mokestinių pajamų, tiek BVP tolygus augimas. Didžiausias šuolis matyti palyginus 2005 metus su 2006 metais, tada mokesčių našta padidėjo 0,93 procentinio punkto. 2009 metai mokestinėje šalies sistemoje įvykus daug pokyčių ir šalies ekonomikai pradėjus smukti, sumažėjo ne tik BVP bet ir surenkamos mokestinės pajamos, tai sąlygojo mokestinės naštos mažėjimą iki 17,9%. Ir tik 2011 metais šalies ekonomikai stabilizuojantis, BVP ir mokestinėms pajamoms ėmus augti, mokesčių našta sudarė 22,22% ir buvo didžiausia per visą analizuojamą laikotarpį. Per visą 2004-2011 m. laikotarpį mokesčių našta padidėjo 4,62 procentinio punkto. Į šią skaičiavimo bazę įtraukus mokestines pajamas ne tik į valstybės, bet ir į savivaldybių, VSDF biudžetą, mokestinės naštos rodiklis būtų dar didesnis. Šis rodiklis nėra tikslus, nes neįvertinama šešėlinė ekonomika, kuri anot ekspertų Lietuvoje siekia 27%, nors statistikos departamentas pateikia gerokai sušvelnintą šešėlinės ekonomikos rodiklį - 19% (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009). Analizuojamu laikotarpiu kuomet augo visi ekonomikos apimtis atspindintys rodikliai, mokesčių sumokamų į valstybės biudžetą apimtys taip pat augo, o kai šie rodikliai mažėjo, mažėjo ir surenkamos mokestinės pajamos (2009 m., 2010 m.), visa tai sąlygojo ir mokesčių naštos pokyčius Lietuvoje. Lietuvos mokesčių sistema pagal objektyvumo principą gali būti vertinama teigiamai.

Paskutinis V. Tanzi rekomenduojamas rodiklis yra *mokesčių ėmimo kaštų indeksas*. Mokesčių ėmimo kaštus galima įvertinti remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau VMI) prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais duomenimis apie VMI surinktas pajamas bei patirtas išlaikymo išlaidas, kurios gali būti interpretuojamos kaip mokesčių administravimo kaštai. Kuo mažesnę dalį VMI išlaikymo išlaidos sudaro surinktų pajamų sumoje, tuo didesnis VMI veiklos efektyvumas. Skaičiuojant šį rodiklį, į VMI surinktus mokesčius, įmokas įskaičiuojami visi institucijos surinkti mokesčiai, įmokos, baudos ir delspinigiai, pervesti į nacionalinį biudžetą bei Sveikatos draudimo ir Garantinių fondus. VMI finansavimo išlaidas sudaro Mokesčių administravimo programos faktiški asignavimai, įskaitant ir asignavimus investicijų projektams.

21 lentelė

**Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos surinktos pajamos ir išlaidos 2004-2010 m.**

Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
VMI surinktos pajamos, mln. Lt	10636,4	13722,3	16491,9	19620,8	23042,17	16412,2	15353,7
VMI veiklos išlaidos, mln. Lt	191,6	194,4	204,7	225,5	244,731	193,4	164,03
<i>Mokesčių ėmimo kaštai, proc.</i>	<i>1,80</i>	<i>1,42</i>	<i>1,24</i>	<i>1,15</i>	<i>1,06</i>	<i>1,18</i>	<i>1,07</i>

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis

Analizuojamu laikotarpiu iki 2008 metų mokesčių ėmimo kaštai mažėjo, tai rodo, jog mokesčių administratoriaus veiklos efektyvumas augo. Analizė leidžia teigti, kad mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis Lietuvoje kito nuo 1,8% iki 1,06%. Lietuvos mokesčių administravimo išlaidos neviršija 2% ribos, tačiau nepatenka į intervalo [0;1] ribas, todėl darytina išvada, kad Lietuvoje mokesčių administravimo išlaidos nėra minimalios. Iš 21 lentelės matyti, kad VMI išlaikymo išlaidos iki 2008 metų metu didėjo, tačiau atitinkamai spartesniais tempais didėjo ir VMI surinktos mokestinės pajamos. 2008 m. pabaigoje prasidėjęs Lietuvos ekonomikos nuosmukis, įtakotas pasaulio finansų krizės, sąlygojo biudžeto pajamų surinkimą. Pablogėjus šalies verslo sąlygoms, mažėjant skolinimosi galimybėms, išorės paklausai, daugėjo bankrutuojančių įmonių, sparčiai augo nedarbas. Tai įtakojo ir mokesčių mokėtojų potencialo mažėjimą. 2009 m. ekonomikai nustojus augti mažėjo ir surenkamos mokestinės pajamos ir VMI veiklos išlaidos, tačiau mokesčių ėmimo kaštai augo, dėl spartesnio mokestinių pajamų nei veiklos išlaidų mažėjimo. Remiantis šiuo kriterijumi Lietuvos mokesčių sistema yra neefektyvi ir reikia ieškoti galimybių mokesčių administravimo kaštų mažinimui. Tai turėtų teigiamą poveikį ne tik valstybei, bet ir kiekvieno ūkio subjektui, kuris moka mokesčius.

### **2.3.3 Mokesčių sistemos vertinimas remiantis J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais**

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. B. S. Gill tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinių. J.B.S. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo. Pirmose dviejuose sujungti kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai, o trečioje – tik kiekybiniai. Šiame magistro darbe buvo vertinti tik kiekybiniai rodikliai.

Vertinant prigimtines mokesčių sistemos savybes galima teigti, jog pajamų sistemos sudėtingumą lemia daugelis veiksnių, iš kurių vienas svarbiausių – šalyje nustatyto mokesčių rūšių skaičius. Analizuojamu periodu mokesčių rūšių skaičius kito netolygiai, tačiau 2004 metus palyginus su 2012 metais nustatyto mokesčių rūšių skaičius nepakito. Ir 2004 metais ir 2012 metais, Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys mokėjo 24 rūšių mokesčius, tačiau daugėjo po įstatymų leidžiamų aktų (nutarimų, įsakymų, taisyklių, rekomendacijų), koreguotos mokesčių deklaravimo formos. Atliekant surenkamų mokesčių pagal rūšis analizę, iškilio rodiklių apskaičiavimo problema – J.B.S. Gill nepateikė rodiklių apskaičiavimo principų, nesukonkretino jų turinio, todėl buvo pasinaudota 17 lentelės duomenimis ir vertintos pagal atskirus mokesčius surinktos mokestinės pajamos. Galima teigti, jog pagal

lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčių, kiti šalies mokesčiai užima tik nežymią nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dalį (iki 10%). Mokesčių teorija numato mokesčių klasifikavimą pagal įvairius požymius, vienas iš jų yra pagal mokesčių rinkimo būdą. (Šapalienė, 2008). J.B.S. Gill surenkamus mokesčius grupuoja kitaip, ši klasifikacija susistemintai pateikiama 22 lentelėje.

22 lentelė

**Mokesčių klasifikacija pagal rinkimo būdą**

J.B.S. Gill klasifikacija pagal mokesčių rinkimo būdą		Mokesčių teorijoje išskiriami mokesčių rinkimo būdai	
<i>Būdas</i>	<i>Traktavimas</i>	<i>Būdas</i>	<i>Traktavimas</i>
<b>Tiesiogiai iš pajamų</b>	Mokesčiai surenkami prieš mokesčių mokėtoju gausant pajamas	<b>Prie pajamų šaltinio</b>	Mokesčiai surenkami prieš mokesčių mokėtoju gausant pajamas
<b>Mokesčių mokėtojų mokami savarankiškai</b>	Laiku sumokami mokesčiai	<b>Pagal pajamų deklaraciją</b>	Mokesčiai surenkami mokesčių mokėtoju deklaravus pajamas ar pelną
<b>Papildomai surinktos mokesčių pajamos taikant administravimo priemones</b>	Baudos, delspinigiai, areštuotas turtas	<b>Kadastrinis</b>	Mokesčiai surenkami pagal nustatytą apmokestinamų objektų sąrašą ir jų charakteristikas

Šaltinis: Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. *Verslas, vadyba ir studijos: mokslo darbai*. Vilnius: Technika

Palyginus abi klasifikacijas galima teigti, kad mokesčių grupių „tiesiogiai iš pajamų“ ir mokesčių rinkimo būdo „prie pajamų šaltinio“ turinys sutampa. Mokesčių rinkimo būdai „pagal pajamų deklaraciją“ ir „kadastrinis“ tik iš dalies sutampa su J. Gill išskirtomis mokesčių grupėmis „mokesčių mokėtojų mokami savarankiškai“ ir „taikant administravimo priemones“, tiek pagal pajamų deklaraciją, tiek kadastriniu būdu mokesčiai gali būti surenkami laiku arba taikant tam tikras administravimo priemones. Anot Skačkauskienės ir Bivainio (2007), neaiškus J.B.S. Gill pateiktos klasifikacijos pirmosios grupės išskyrimas – tiesiogiai iš pajamų mokesčiai taip pat gali būti surenkami laiku arba taikant atitinkamas administravimo priemones. Tad rodiklio analizė tikslingesnė pagal mokesčių teorijos numatytus pajamų rinkimo būdus.

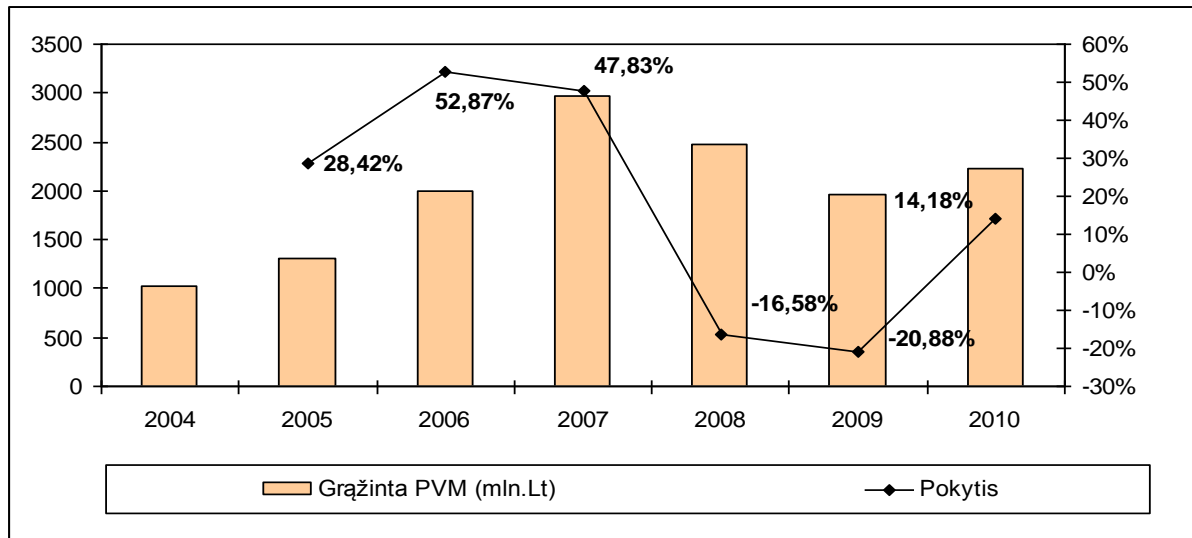
Prie pajamų šaltinio Lietuvoje renkami gyventojų pajamų (kai gyventojas sudaręs darbo sutartį), paveldimo turto, valstybinio socialinio draudimo įmokos. Šie mokesčiai ir įmokos dažniausiai mokami savarankiškai (laiku), o tokias mokestines prievoles įstatymu pavesta atlikti darbdaviui (išskyrus tuos atvejus, kai gyventojai draudžiasi savarankiškai ir VSDF įmokas sumoka patys. Kaip matyti iš 17 lentelės gyventojų pajamų mokestis 2004-2011 metu laikotarpiu vidutiniškai sudarė 24,48% surenkamų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų ir yra antras mokestis (po PVM) duodantis daugiausia mokestinių pajamų į valstybės biudžetą. Pagal pajamų deklaraciją Lietuvoje renkami gyventojų pajamų (kai gyventojas verčiasi



atlikėjo veikla ar gauna kitų, ne su darbo santykiais susijusių pajamų), pelno mokesčiai, atskaitymai pagal Miškų įstatymą ir pan. Kaip matyti iš 17 lentelės atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą visu analizuojamu laikotarpiu vidutiniškai sudarė tik 0,17% nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų. Anot I. Skačkauskienės (2009) kadastriniu būdu renkami žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai. Kadastriniu būdu renkamų mokesčių dydis kinta mažai, ir sudaro labai mažą nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų dalį. 2004-2011 metų laikotarpį žemės mokestis vidutiniškai sudarė 0,28%, o nekilnojamojo turto mokestis – 1,58% nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų.

Lietuvoje mokesčių administratorių veikla specializuota pagal mokesčių rūšių požymį – atskiriems mokesčių administratoriams priskirti tam tikros grupės mokesčiai. Aplinkos ministerija, Žemės ūkio ministerija, Muitinės departamentas, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba atlieka tik tam tikrus įstatymų nustatytus mokesčių administravimo veiksmus. Lietuvos mokesčių administravimo organizacinės struktūros analizė rodo, jog kai kuriuos mokesčius administruoja keletas mokesčių administratorių. Pvz., gamybos mokestį cukraus sektoriuje administruoja Žemės ūkio ministerija (konsultacijų teikimas, mokesčio apskaičiavimo teisingumo atsakomybė) ir Valstybinė mokesčių inspekcija (mokesčio deklaravimo ir mokėjimo kontrolė), mokestį už aplinkos teršimą – Aplinkos ministerijos įgaliotos įstaigos (mokesčio apskaičiavimo teisingumo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolė, konsultacijų teikimas) ir Valstybinė mokesčių inspekcija (deklaravimo kontrolė) (Ramanauskaitė, 2009).

Analizuojant gražinamus mokesčius buvo remtasi I. Skačkauskienės (2009) teiginiu, jog gražinamų mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudaro pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčiai. Anot autorės gyventojų pajamų mokesčio tendencija sietina su mokesčio įstatyme numatytų tam tikrų išlaidų, patirtų mokestiniu laikotarpiu, atėmimu iš mokėtino mokesčio ir taip susidariusios mokesčio permokos gražinimu (palūkanos už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti ar įsigyti, gyvybės draudimo įmokos, išlaidos, susijusios su kompiuterinės įrangos įsigijimu ir kt.), gerėjančiu švietimu mokesčių klausimais. Kadangi Lietuvos mokesčių administratoriai nepateikia informacijos apie gražintą gyventojų pajamų mokestį, plačiau buvo analizuota gražinto pridėtinės vertės mokesčio dinamika ir pokyčiai, kurie vaizduojami 20 paveiksle.



**20 pav.** Gražinto PVM dinamika ir pokyčiai 2004-2010 m laikotarpiu

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis

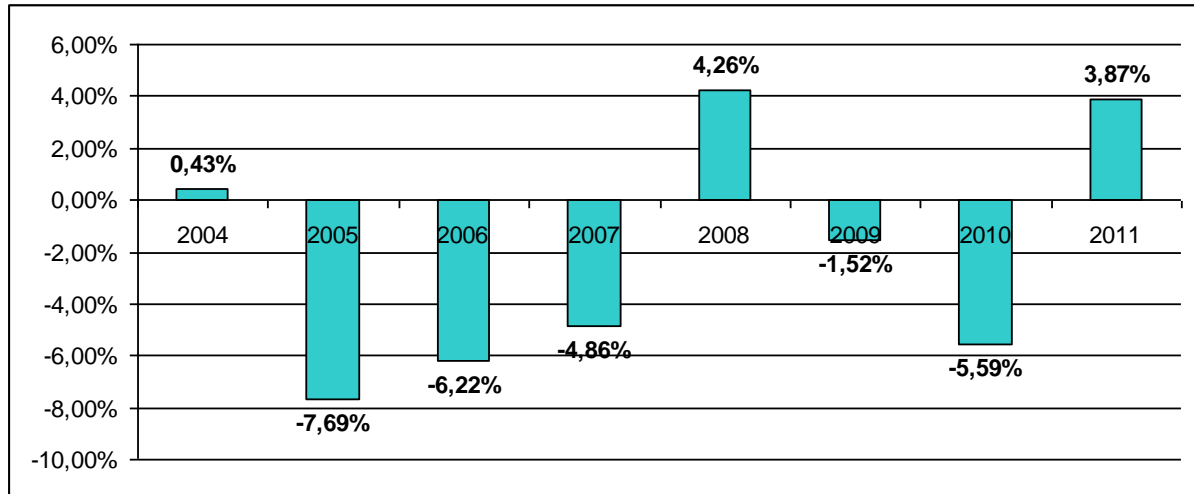
Kaip matyti analizuojamu laikotarpiu gražintina PVM suma kito netolygiai iki 2007 metų pabaigos didėjo, o 2008 m. ir 2009 metais mažėjo. 2010 metais ekonomikai atsigaunant gražinta PVM suma vėl išaugo 14,18%. Iki 2007 metų pabaigos PVM gražinimai didėjo dėl išaugusio eksporto ir tiekimų kitų valstybių ES narių PVM mokėtojams, dėl įsigaliojusių naujų mokesčio permokos gražinimo taisyklių, leidžiančių tam tikrais atvejais permoką gražinti be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo. Anot I. Skačkauskienės (2009) kasmet didėjantis mokesčių sumos gražinimas iki 2007 metų koreliuoja su didėjančiu mokesčių mokėtojų skaičiumi. 2008-2009 metais gražintas PVM mažėjo dėl šalyje prasidėjusio ekonomikos nuosmukio ir su tuo susijusio vartojimo mažėjimo. 2010 metais šalies ekonomikai pamažu stabilizuojantis vartojimas augo, surenkamas PVM taip pat didėjo.

Analizuojant pajamų surinkimo efektyvumą, galima teigti, jog visu analizuojamuoju laikotarpiu į nacionalinį biudžetą buvo surenkama daugiau negu 95% potencialios mokesčių bazės (žr. 19 paveikslą). Tai lėmė anksčiau aptartos bendros šalies ūkio tendencijos – ekonomikos ir makroekonominių rodiklių pokyčiai. Tai, kad surenkamos mokestinės pajamos viršija planuojamas surinkti, gali liudyti geresnį pajamų surinkimą arba planavimo spragas, galbūt netinkamai įvertinamos šalies ekonomikos vystimosi tendencijos.

Mokestinių pajamų ir BVP rodiklis dažniausiai taikomas šalies mokesčių naštai apskaičiuoti ir buvo apskaičiuotas 20 lentelėje. Per visą 2004-2011 m. laikotarpį mokesčių našta padidėjo 4,62 procentinio punkto. Lietuvoje mokesčių našta analizuojamu laikotarpiu kito netolygiai, iki 2008 metų ji padidėjo nuo 17,6% iki 19,44%, o tai sąlygojo tiek mokestinių pajamų, tiek BVP tolygus augimas. 2009 metai mokestinėje šalies sistemoje įvykus daug pokyčių ir šalies ekonomikai pradėjus smukti, sumažėjo ne tik BVP bet ir

surenkamos mokestinės pajamos, tai sąlygojo mokestinės naštos mažėjimą iki 17,9%. Šio rodiklio interpretacija yra analogiška V. Tanzi objektyvumo indekso interpretacijai.

Dar vienas svarbus rodiklis analizuojant mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą - mokesčių atotrūkis, jo dinamika vaizduojama 21 paveiksle



21 pav. Mokesčių atotrūkis 2004-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Finansų ministerijos duomenimis

Analizuojant mokesčių atotrūkio rodiklį, būtina nustatyti potencialias mokestines pajamas. Kiekvieno mokesčio apmokestinamoji bazė yra nurodyta jį reglamentuojančiame įstatyme, tačiau tokie kiekvieno mokesčio apmokestinamosios bazės skaičiavimai pareikalautų daug darbo sąnaudų. I. Skačkauskienė (2009) apmokestinamąją bazę siūlo laikyti net BVP rodiklį. Tokiu atveju gerokai padidėtų vardiklio reikšmė ir atitinkamai padidėtų mokesčių atotrūkio rodiklio reikšmė. Kita išeitis – rodiklį būtų galima apskaičiuoti pagal tai, kiek valstybės biudžetas netenka pajamų, dėl kiekvieno mokesčio įstatyme numatytų lengvatų, leidžiamų išskaitymų. Deja tokia informacija viešai neskelbiama, be to reikėtų įvertinti ir šešėlinės ekonomikos apimtį. J.B.S. Gill nepateikė tokios potencialios mokesčių bazės apskaičiavimo principų ir vertinimo parametrų, šio rodiklio analizė problematiška ir dėl informacijos trūkumo. Pageidautina mokesčių atotrūkio reikšmė 0% -15% (Gill, 2000). Remiantis tuo, galima teigti, kad visu analizuojamu laikotarpiu mokesčių atotrūkis neviršijo galimos svyravimo ribos ir rodiklis yra vertinamas teigiamai. Darant prielaidą, jog potenciali mokesčių bazė sutampa su valstybės nustatytais planuojamomis surinkti mokestinėmis pajamomis, šio rodiklio interpretacija tampa analogiška mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykio interpretacijai.

Apskaičiuoti papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykinio rodiklio nėra galimybės – Lietuvoje po tyrimo, patikrinimo ir audito papildomai apskaičiuoti mokesčiai pervedami į biudžetą tuo pačiu įmokos kodu kaip ir

pats mokestis (Bivainis, Skačkauskienė, 2008). Taip pat neįmanoma išsami mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus rodiklių analizė. Nėra aiškus mokesčių mokėtojų sąvokos traktavimas. Jei mokesčių mokėtojų kategorijai būtų priskiriami asmenys vykdantys ekonominę veiklą ir gyventojai, tuomet anot I. Skačkauskienės (2009) mokesčių mokėtojams teko pildyti vidutiniškai po 2 deklaracijas. Tačiau pagrindinė deklaracijų pildymo našta tenka ekonominę veiklą vykdančioms asmenims, o gyventojai pildo tik pajamų deklaraciją ir tik tuo atveju kai pageidauja susigražinti gyventojų pajamų mokesčio permoką ar per metus patirtas išlaidas, arba gyventojai, kuriems pagal įstatymą privaloma deklaruoti pajamas. Jei mokesčių mokėtoju laikysime asmenis, vykdančius ekonominę veiklą, tuomet mokesčių mokėtojui vidutiniškai tenka pildyti 12 deklaracijų.

I. Skačkauskienė (2009) teigia, jog mokestinių ginčų institucijos patvirtina vidutiniškai apie 60% mokesčių administratorių apskaičiuotų mokesčių mokėtojams mokėtinų mokesčio sumų. Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų santykinio rodiklio reikšmės dar mažesnės – surenkama vidutiniškai apie 30% papildomai apskaičiuotų sumų. Remiantis I. Skačkauskiene (2009) būtų galima teigti, jog mokesčių administratorius neefektyviai vykdo veiklą, tačiau J.B.S. Gill nenustatė rodiklio svyravimo ribų, t.y. kiek turėtų būti patvirtinta apskaičiuotų sumų, todėl vienareikšmiškai neigiamai įvertinti šiuo rodikliu mokesčių administratoriaus negalima.

Analizuojant mokestinių pajamų surinkimo sistemos produktyvumą galima teigti, jog mokesčių mokėtojų ir mokesčius administruojančių įstaigų darbuotojų santykio analizė komplikuoja dėl neapibrėžto mokesčių mokėtojo kaip statistinio vieneto turinio. Anot I. Skačkauskienės (2009) didžiausią mokesčių mokėtojų dalį sudaro gyventojai, tačiau didžiausias mokesčių administratorių darbo krūvis tenka asmenims, vykdančioms ekonominę veiklą, todėl tikslinga jais apsiriboti. Tiksliai nustatyti mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičių taip pat nelengva – Lietuvoje pagal Mokesčių administravimo įstatymą ir Socialinio draudimo įstatymą yra 5 mokesčių administratoriai, iš jų tik Valstybinės mokesčių inspekcijos veikla visiškai susijusi su mokesčių administravimu, kitoms institucijoms ši funkcija tik viena iš kelių.

Vienas svarbiausių pajamų surinkimo sistemos produktyvumo grupės rodiklių – mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. Anot J.B.S. Gill (2000) šio rodiklio reikšmės svyruoja tarp 1,8%-2,0% ir yra artimos užsienio valstybinių analogiškų tyrimų rezultatams, įvairiuose literatūros šaltiniuose nurodoma mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykio reikšmė svyruoja nuo 1% iki 3%. Šio rodiklio apskaičiuotos reikšmės yra analogiškos V. Tanzi mokesčių ėmimo kaštų indekso reikšmėms (žr. 21 lentelę). Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis Lietuvoje kito nuo

1,8% iki 1,06%. Lietuvos mokesčių administravimo išlaidos neviršija 2% ribos ir remiantis J.B.S. Gill rodiklio aiškinimu, pagrindinis Lietuvos mokesčių administratorius (VMI) pavestas funkcijas vykdo našiai.

*Apibendrinant galima teigti, kad iki 2009 metų pabaigos šalies mokestinės pajamos BVP atžvilgiu buvo elastingos, nes biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. Nuo 2010 metų iki dabar mokestinės pajamos yra neelastingos BVP atžvilgiu. Lietuvos mokesčių sistemos administravimo efektyvumui vertinti buvo naudotas mokestinių išlaidų ir pajamų santykis, kuris nuo 2004 metų iki 2010 metų sumažėjo nuo 1,8% iki 1,07%. Įvertinus šalies mokesčių sistemą remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais nustatyta, jog Lietuvos mokesčių sistema negali būti vienareikšmiškai įvertinta pagal visus aštuonis rodiklius. Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas ir Lietuvoje aiškiai dominuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Išanalizavus šalies mokesčių sistemą remiantis J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais, nustatyta, jog kai kurie šio metodo rodikliai yra identiški V. Tanzi siūlomoms kvalifikaciniams diagnostiniams rodikliams, o daugelio rodiklių dėl duomenų prieinamumo neįmanoma apskaičiuoti. Kai kuriuos mokesčius administruoja keletas mokesčių administratorių, o į nacionalinį biudžetą buvo surenkama daugiau negu 95% potencialios mokesčių, tai gali liudyti geresnį pajamų surinkimą arba planavimo spragas, galbūt netinkamai įvertinamos šalies ekonomikos vystimosi tendencijos.*

### **3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS PROBLEMINĖS SRITYS IR TOBULINIMO KRYPTYS**

Mokesčiai – vienas iš svarbiausių valstybės gyvavimo pagrindų. Siekiant užtikrinti mokestinių pajamų, reikalingų valstybės atliekamoms funkcijoms finansuoti, stabilumą, nuolatinę verslo plėtrą ir optimalią mokesčių našą vyriausybė turi nuolat peržiūrėti mokesčių sistemą ir užtikrinti jos stabilumą, atsižvelgdama į šiuos įvairių mokslininkų, tyrėjų siūlymus.

Šalyje veikiančios net 24 skirtingų pavadinimų mokesčiams sudėtingas yra pats mokesčių administravimas. Siekiant padidinti mokestinių pajamų apimtį, tikslinga turėti mažiau mokesčių su platesne apmokestinimo baze, nei daug su siaura. Kadangi šiuo metu šalyje veikia daugiau nei 8 mokesčių grupės iš kurių surenkamos pajamos atskirai nesiekia 1% nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų sumos, reikia apsvarstyti galimybę šiuos mokesčius apjungti ar prijungti prie kitų, didesnes pajamas teikiančių mokesčių.

G. Jonikienė (2010) teigia, jog norint šalyje turėti gerai veikiančią mokesčių sistemą būtina sureguliuoti mokesčių apskaičiavimo metodiką, mokėjimo tvarką, mokesčių administravimo procedūras ir net santykius tarp mokesčių administratorių, siekiant išvengti vykdomų funkcijų dubliavimosi. Siekiant susisteminti mokesčių teisės normas, kurios įtvirtintos Mokesčių administravimo bei kituose įstatymuose, būtų tikslinga parengti Mokesčių kodeksą.

S. Šemetienė (2010) tvirtina, kad bet koks apmokestinimas sukelia įvairių sunkumų plėtojant verslą ir stiprinant ekonomiką. Dideli mokesčiai rinkoje skatina mokesčių slėpimą, o valstybei kyla papildomų problemų organizuojant mokesčių tarnybų darbą ir atliekant ūkinių subjektų finansinės veiklos kontrolę. Mokesčių surinkimo tvarka turi būti aiški, suprantama ir paprasta, konkrečiai apibrėžta, pigi ir patogi mokesčių mokėtojams. Viena iš priežasčių, kodėl surenkami ne visi mokesčiai, o dalis jų slepiama - pačių mokesčių sudėtingumas, o kartais ir neapibrėžtumas.

Per dideli mokesčių tarifai turi neigiamos įtakos verslo subjektų veiklos rezultatams: mažina verslininkų iniciatyvą, paskatas plėstis, didina šešėlinės ekonomikos mastus, slepiamas pajamas. Tam, kad to išvengti reikalinga nuosekli, stabili apmokestinimo sistema, nes pasak N.G. Mankiw, ir kt. (2009) stabilumas skatina ne tik BVP stabilius didėjimo tempus, bet ir didėjančias įplaukas į valstybės biudžetą. Siekiant stabilesnės verslo plėtos ir gerėjančių įmonių veiklos rezultatų mokesčių tarifai neturėtų būti dažnai ir kartu keičiami. Lietuvos įmonių pardavimo pajamos 2005-2008 metų laikotarpiu didėjo, o 2009 metais, padidinus PVM tarifą, sumažėjo 29,7%. Vartojimo mažėjimas mažina pardavimų pajamas. Mokslinėje literatūroje (G. Petkova, 2010; J. Stephan, 2010) teigiama, kad dėl PVM tarifo padidinimo išaugusios kainos mažina vartojimą. Taigi, nepagrįstas PVM tarifo padidinimas mažina įmonių pardavimo pajamas, o tuo pačiu ir surenkamas biudžeto pajamas iš PVM

Nors netiesioginių mokesčių administravimas ir surinkimas yra laikomas pačiu paprasčiausiu, vyriausybė norėdama išlaikyti mokesčių pajamų apimtį turi tinkamai įvertinti taikomų netiesioginių mokesčių tarifus bei apmokestinimo bazę. Netiesioginiai mokesčiai didina kainas, tad kaip ir infliacijos atveju, mažina perkamąją galią, todėl mažėja gamyba ir užimtumas, o mokesčių įplaukos į nacionalinių biudžetą taip pat mažėja. 2009 metais, padidinus standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą iki 21% bendrasis vidaus produktas, lyginant su 2008 metais, sumažėjo 17,90%, o pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio – 26,44%. Vyriausybė turėtų didinti ne tik mokesčius, bet ir valstybės išlaidas, nes tai nors ir sukelia nacionalinio biudžeto deficitą, duoda teigiamų rezultatų valstybės ekonomikos stabilumui: pasiekama nauja pusiausvyros būsena ir didėja bendrasis vidaus produktas, nes auga gamybos dydis, didėja užimtumas (Rupeikienė, 2010). S. Šemetienė

(2010) cituoja, kai kuriuos autorius (S.R.Taboras, M.Starkevičiūtė, 2000) teigdamas: „Lietuvos mokesčių sistemos trūkumas yra per didelis jos pagrindimas netiesioginiais mokesčiais, nukreiptais daugiausia į mažas ir vidutines pajamas gaunančius vartotojus - tuos kurie didžiąją dalį savo pajamų išleidžia savo reikmėms“. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) šalyse tiesioginiai mokesčiai sudaro nuo 50% iki 67% visų pajamų, Lietuvoje - mažiau nei trečdalį (čia įskaičiuojami ir įmokos VSDF) (Buškevičiūtė, 2006). Besivystančiose šalyse apmokestinimo sistemose paprastai vyrauja netiesioginiai mokesčiai, nes juos lengva surinkti. Rinkos ekonomikos šalyse pasireiškia netiesioginių mokesčių masto skirtumai (mažas vaidmuo JAV, Japonijoje ir gana ryškus ES šalyse bei Kanadoje) susiję ne su vienu gyventojui tenkančia bendrojo vidaus produkto dalimi, o su tose valstybėse susiformavusiu požiūriu į šiuos mokesčius (Šemetienė, 2010). Pavyzdžiui, JAV vyrauja nuomonė, kad netiesioginiai mokesčiai (įtraukiami į prekių bei paslaugų kainas ir atitinkamai apmokami jų vartotojų) labiau neteisingi palyginti su tiesioginiais už pajamas ir turtą, nes pirmieji daug mažiau susiję su atskirų socialinių grupių turtingumu arba pajamų dydžiu. Netiesioginių mokesčių socialinis neteisingumas įžvelgiamas ir ta prasme, kad keliant kainas jie gali stimuliuoti infliaciją. Tiesioginiai mokesčiai parankesni lygybės, teisingumo principui įgyvendinti, aukštesniam mokestinių įplaukų elastingumui (priklausomai nuo pajamų augimo) pasiekti.

D. Rudytė ir kt. (2009) atlikusios penkerių metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo kriterijus nustatė, kad šalies mokestinių pajamų pagrindą formuoja keturi pagrindiniai mokesčiai, o kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokestinės pajamos nuolat mažėja, todėl Lietuvos mokesčių sistemos reforma turėtų būti orientuota į smulkių mokesčių skaičiaus mažinimą. Smulkių mokesčių administravimas tik didina mokesčių sistemos administravimo kaštus, tačiau didesnės įtakos mokestinių pajamų surinkimui neturi. Mokesčių sistemos ryšys tarp egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės silpnėja, nesilaikoma mokesčių mokėjimo terminų, surenkama nuobaudų dalis mokestinių pajamų struktūroje yra nežymi, todėl pačią mokesčių sistemą galima vertinti kaip mažai efektyvią administruojant mokestinių pajamų surinkimą terminų požiūriu. Autorės siūlo, jog išaugusią mokesčių našta šalies subjektams tikslinga mažinti, mažinant administruojamų mokesčių skaičių ir tuo pačiu sumažinant mokesčių administravimo kaštus (nuo 1,1% iki ekspertų rekomenduojamo 0,5%). Galima teigti, jog rengiantis narystei Europos Sąjungoje ir pirmaisiais narystės metais Lietuvos mokesčių administravimo srityje aktyviai vykdytos reformos, įgyvendintos informacinių technologijų, struktūrinės ir mokestinių procedūrų tobulinimo priemonės. Jų poreikį lėmė

išorinės aplinkos pokyčiai ir šalies ekonominiai interesai. Anot I. Skačkauskienės (2005) atlikto tyrimo mokesčių administravimą tikslinga tobulinti tokiose srityse:

- ✓ Teisinio reglamentavimo srityje – mažinti įstatymų ir poįstatyminių aktų nuostatų kaitą, šalinti apmokestinimo taisyklių daugiaprasmybes;
- ✓ Administravimo funkcijų valdymo srityje – diegti pažangius metodus, unifikuoti mokesčių mokėtojų vykdomas procedūras, integruoti jas į bendrą procesą;
- ✓ Administravimo efektyvumo vertinimo srityje – nuolat vertinti atskirų mokesčių efektyvumą, kompleksiskai nagrinėti mokesčius administruojančių institucijų ir mokesčių mokėtojų išlaidas susijusias su mokesčių prievolių vykdymu.

Lietuvos Respublikos Seimas, Vyriausybė ir kitos valdymo institucijos labai dažnai keičia mokesčių įstatymus ir apmokestinimo tvarką. Teisinių aktų nestabilumas ir neapibrėžtumas neigiamai veikia ir atbaido užsienio investuotojus. Kai kurios įstatymų nuostatos yra per daug drastiškos mokesčių mokėtojų atžvilgiu ir jų taikymas nepadedą įgyvendinti tvarkos surenkant mokesčius. Mokesčių sistemoje pasitaiko atveju, kai apmokestinama dvigubai, t.y. nuo vieno mokesčių atskaitomi kiti mokesčiai. Daugiaaukštis apmokestinimas ypač neigiamai atsiliepa racionaliam išteklių paskirstymui, žmonių motyvacijoms ir neišvengiamai - jų gerovei (Šemetienė, 2010). Reikėtų panaikinti esančius prieštaravimus tarp mokesčių įstatymų bei poįstatyminių aktų. Lietuvos mokesčių sistemą reikėtų reformuoti pagal ilgalaikę valstybės socialinę -ekonominę programą. Mokesčių sistemos koncepcija turi atitikti Lietuvos integravimosi į Europos Sąjungą strategiją, kuri apibrėžia ir mokesčių sistemos harmonizavimą. Siekiant išspręsti prieš tai išvardintas problemas tiek užsienio šalyse, tiek Lietuvoje mokesčių sistemos keičiamos bei tobulinamos. Daugiausia siūlomos tokios mokesčių sistemų tobulinimo kryptys (Šemetienė, 2010):

- ✓ Mokesčių bazės išplėtimas: tai dažniausiai liečia asmeninių pajamų mokestį (apmokestinamos nedarbo pašalpos, išmokos ligos atveju ir pan.);
- ✓ Apmokestinimo lygio mažinimas, mažinant mokesčių tarifų viršutinę ribą. Tačiau pastaraisiais metais šalių vyriausybės pradėjo atsargiau žiūrėti į mokesčių tarifų mažinimą, galbūt taip elgiamasi norint sumažinti valstybinių biudžetų deficitą;
- ✓ Pajamų, gaunamų iš įvairių šaltinių, apmokestinimo lygio suvienodinimas;
- ✓ Mokesčių sistemų supaprastinimas, atsisakant kai kurių apmokestinimo lengvatų (tai dažniausiai prisideda prie mokesčių bazės išplėtimo);
- ✓ Kompanijų išmokamų ir akcininkų gaunamų dividendų dvigubo apmokestinimo mažinimas;



- ✓ PVM, vadinamojo neutralaus mokesčio, kai kuriose šalyse vaidmens didinimas; paprastai naujų mokesčių įvedimas sukelia stiprią opozicinę mokesčių mokėtojų reakciją;
- ✓ Infliacijos veiksnio įvertinimas; kai kuriose šalyse, kurioms būdinga infliacija, infliacijos įtaka apmokestinamoms pajamoms neutralizuojama progresinio tarifo dydžiais, taikomais realių (o ne nominalių) pajamų sumoms.

Valstybės mokesčių sistema vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Anot G. Jonikienės (2010) sėkmingas mokesčių sistemos funkcionavimas priklauso nuo mokesčių bazės. Magistro baigiamajame darbe Lietuvos mokesčių sistema buvo vertinama trimis galimais mokesčių sistemos vertinimo metodais. Analizuojant klasikinius apmokestinimo principus išreiškiančius rodiklius galima teigti, jog matuojant teisingumą dėl praktinio aspekto taikomi rodikliai, kuriais įvertinamas neteisingumo laipsnis. Plačiausiai taikomas visu analizuotu laikotarpiu Gini koeficientas Lietuvoje kito 31,2-36,9 ribose. Anot I. Skačkausienės (2006) plačiausiai taikomas Gini koeficientas išreiškiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. 2010 metus palyginus su 2004 metais Gini koeficiento reikšmė padidėjo 5,7 punkto, tai rodo jog pajamų pasiskirstymo nelygybė augo ir šiuo laikotarpiu Lietuvoje buvo esminių pajamų pasiskirstymo netolygumų. Šiuo rodikliu vertinti visos šalies mokesčių sistemos teisingumą nėra galima, tokiu atveju reiktų analizuoti pajamų nelygybės sumažinimo laipsnį, kai įvertinamos pajamos neatskaičius mokesčių ir pajamos išskaičius mokesčius. Nors didžioji dalis nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų (daugiau nei 60%) yra gaunama iš netiesioginių mokesčių, o tai patvirtina prielaidą, kad šalies mokesčių sistema nėra visiškai paremta teisingumo principu. Tam, kad būtų galima įvertinti šalyje egzistuojančią mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybę, bei įvertinti mokesčių sistemą teisingumo aspektu buvo apskaičiuojama mokesčių našta, kuri paskaičiuojama kaip mokestinių pajamų santykis su bendruoju vidaus produktu. Anot mokslinės literatūros Lietuvoje 2008 metais buvo pasiekta optimali mokesčių normos riba, po kurios net ir padidėjus mokesčių normai pajamos iš mokesčių yra surenkamos daug mažesnės nei esant žemesnei mokesčių normai, tad 2008 metų pabaigoje priimti mokesčių įstatymų pakeitimai nėra tobuli, nes nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos buvo 0,3% mažesnės nei buvo planuota, tam labiausiai įtakos turėjo mokestinių pajamų mažėjimas iš gyventojų pajamų bei pridėtinės vertės mokesčių. 2009 metais ekonominio sunkmečio laikotarpiu įvyko daug pokyčių. Vertinant šalies mokesčių našta ES kontekste, reikia pastebėti, jog Lietuvoje mokesčių našta yra viena mažiausių (žr. 5 priedą) todėl vienareikšmiškai teigti, jog Lietuvoje mokesčių našta yra per didelė taip pat negalima. Vertinant mokestinių pajamų elastingumą BVP atžvilgiu galima teigti, kad iki 2009

metų pabaigos šalies mokestinės pajamos buvo elastingos, nes biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. 2009 metais BVP pakitus 1%, pajamos iš mokesčių pakito 1,36%. Galima daryti prielaidą, kad šalyje toliau taikant iki 2009 metų pabaigos galiojusią mokesčių sistemą būtų surinkta daugiau mokestinių pajamų nei tai buvo padaryta padarius mokesčių įstatymų pakeitimus – pakeitus daugelį mokesčių tarifų. Lietuvos mokesčių sistemos administravimo sudėtingumui vertinti buvo naudotas mokestinių išlaidų ir pajamų santykis, kuris nuo 2004 metų iki 2010 metų sumažėjo nuo 1,8% iki 1,07%. 2005-2007 metų ir 2009-2010 metų laikotarpiu šalyje faktiškai buvo surinkta daugiau mokestinių pajamų nei planuota. Remiantis gautais duomenimis išlieka atviras diskusinis klausimas, ar valstybė geba tinkamai nustatyti potencialią mokesčių bazę ir planuojamas surinkti potencialias šalies mokestines pajamas. Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus, kyla tokių problemų (Bivainis, Skačkauskienė, 2009):

1. Nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos.
2. Darbų autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui vertinti.
3. Tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti (pvz., mokesčių naštos rodiklis siūlomas vertinti ir apmokestinimo teisingumą ir efektyvumą), o tai kelia painiavą.

Lietuvos mokesčių sistema taip pat negali būti vienareikšmiškai įvertinta pagal visus V. Tanzi siūlomus aštuonis kvalifikacinius – diagnostinius rodiklius. Vertinant koncentracijos rodiklį galima teigti, jog Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas ir Lietuvoje aiškiai dominuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Šalies mokesčių sistemoje yra mažas pajamas nešančių mokesčių, tačiau ar jų administravimas yra brangesnis nei gaunamos pajamos, įvertinti negalima. Pagal erozijos rodiklį galima teigti, jog faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiajai ir vis labiau artėja potencialios bazės link. Vertinant atsilikimo indeksą galima konstatuoti, jog nemaža dalis pajamų į valstybės biudžetą yra surenkama iš baudų ir konfiskacijos, dėl mokesčių nemokėjimo, todėl tai vertintina neigiamai. Nagrinėjant specifiškumo rodiklį, nustatyta, jog Lietuvos mokesčių sistemoje yra mokesčių, kurių tarifai priklauso ne nuo prekės ar paslaugos vertės, tačiau kai kurie iš jų pvz., akcizai neša didelės pajamas į nacionalinį biudžetą. Lietuvos mokesčių sistemos vienareikšmiškai įvertinti specifiškumo indeksu, nėra įmanoma, nes V. Tanzi nenustato, kiek tokių mokesčių geroje mokesčių sistemoje turėtų būti ir kaip įvertinti, kuris iš tokių egzistuojančių mokesčių šalies mokesčių sistemai netinkamas. Pagal prievolės rodiklį Lietuvos mokesčių sistema gali būti vertinama kaip efektyviai veikianti sistema, nes viso analizuojamojo laikotarpio metu yra

surenkama daugiau nei 95% potencialios mokesčių sumos, nors mokesčių administravimo tarnybų (šios analizės atveju VMI) funkcionavimo išlaidos vidutiniškai sudaro apie 1,27% nuo surinktos mokesčių sumos ir nepatenka į intervalo [0;1] ribas, kas turėtų būti vertinama neigiamai ir reikia ieškoti galimybių mokesčių administravimo kaštų mažinimui. Išlieka atviras klausimas, kiek objektyviai ir pagrįstai valstybė apskaičiuoja potencialią mokestinę bazę (planą). Pritaikius V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius Lietuvos mokesčių sistemai įvertinti galima teigti, jog esminė metodo spraga – neapibrėžti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo kriterijai. Neaišku, kaip vertinti kai kuriuos gautus rodiklio rezultatus, teigiamai ar neigiamai, šis neapibrėžtumas sukuria prielaidas įvairioms interpretacijoms, skatinančioms nevienareikšmį situacijos suvokimą ir vertinimą, todėl taikant šį metodą, daug išvadų priklauso nuo individualaus tyrėjo. Anot I. Skačkauskienės (2008) V.Tanzi metodas turėtų būti tobulinamas tokiomis kryptimis:

- a) Nustatant koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo rodiklių reikšmes;
- b) Nustatant specifškumo, objektyvumo, vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus rodiklių vertinimo kriterijus, kurių neapibrėžtumas sukuria prielaidas skirtingoms interpretacijoms, skatinančioms nevienodą situacijos suvokimą ir vertinimą;
- c) Papildant mokesčių rinkimo išlaidų indeksą mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų analize, kartu analizuojant valstybės institucijų, administruojančių mokesčius, ir mokesčių mokėtojų išlaidas, vykdant mokestines prievoles, mokesčių sistema įvertinama kompleksiskiau.

J. B.S. Gill (2000) išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes. Vertinant prigimtines mokesčių sistemos savybes galima teigti, jog pajamų sistemos sudėtingumą lemia daugelis veiksnių, iš kurių vienas svarbiausių – šalyje nustatytu mokesčių rūšių skaičius. Analizuojamu periodu mokesčių rūšių skaičius kito netolygiai, tačiau 2004 metus palyginus su 2012 metais nustatytų mokesčių rūšių skaičius nepakito. Ir 2004 metais ir 2012 metais, Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys mokėjo 24 rūšių mokesčius, o mokesčių mokėtojų bei pateikiamų deklaracijų skaičius didėjo. Anot I. Skačkauskienės (2009) mokesčių sistema turėtų būti tobulinama didžiųjų mokesčių mokėtojų segmento formavimo, padalinių išsidėstymo ir mokesčių administratorių organizacinės struktūros srityse. Silpnesnė Lietuvos mokesčių sistemos grandis – vykdomų funkcijų efektyvumas. Surenkamų pajamų iš baudų ir konfiskacijų didėjimas byloja apie vengimą mokėti mokesčius, o korupcijos apraiškos mokesčių administravimo srityje tik gilina egzistuojančias problemas. Lietuvoje mokesčių administratorių veikla specializuota pagal mokesčių rūšių požymį – atskiriems mokesčių administratoriams priskirti tam tikros grupės mokesčiai, o Lietuvos mokesčių administravimo organizacinės struktūros analizė rodo, jog kai kuriuos mokesčius administruoja keletas

mokesčių administratorių. Daryti konstruktyvius pageidautinų ir nustatytų efektyvumo rodiklių reikšmių kitimo tendencijų analizės apibendrinimus yra sudėtinga, nes trūksta dalies informacijos. Mokesčių administratorių veikla efektyvi vykdant mokesčių politiką mokesčių naštos požiūriu. Lietuvoje mokesčių našta yra viena mažesnių ES (žr. 5 priedą), todėl galima teigti, kad mokesčių administratoriams sudaryta palanki terpė dirbti efektyviai. Analizuojant mokesčių atotrūkio rodiklį, būtina nustatyti potencialias mokestines pajamas J.B.S. Gill nepateikė tokios potencialios mokesčių bazės apskaičiavimo principų ir vertinimo parametrų, šio rodiklio analizė problematiška ir dėl informacijos trūkumo. Pageidautina mokesčių atotrūkio reikšmė 0% -15% (Gill, 2000). Remiantis tuo, galima teigti, kad visu analizuojamu laikotarpiu mokesčių atotrūkis neviršijo galimos svyravimo ribos ir rodiklis yra vertinamas teigiamai. Vienas svarbiausių pajamų surinkimo sistemos produktyvumo grupės rodiklių – mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. Rodiklio analizė sudaro prielaidas teigti, kad mokesčių administratoriai (šiuo atveju VMI) dirba produktyviai. Anot J.B.S. Gill (2000) šio rodiklio optimalios reikšmės svyruoja tarp 1,8%-2,0% ir yra artimos užsienio valstybinių analogiškų tyrimų rezultatams, įvairiuose literatūros šaltiniuose nurodoma mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykio reikšmė svyruoja nuo 1% iki 3%. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis Lietuvoje kito nuo 1,8% iki 1,07%. Lietuvos mokesčių administravimo išlaidos neviršija 2% ribos ir remiantis J. Gill rodiklio aiškinimu, pagrindinis Lietuvos mokesčių administratorius (VMI) pavestas funkcijas vykdo našiai, kai tuo tarpu remiantis V. Tanzi mokesčių ėmimo kaštų indeksu tas pats rodiklis vertinamas neigiamai, nes nepatenka į intervalo [0;1] ribas.

Vertinant Lietuvos mokesčių sistema J.Gill metodu, iškilo duomenų surinkimo (neprieinamumo) problema. Analizuojamu 2004-2011 m. laikotarpiu Lietuvoje vyko esminės mokesčių sistemos permainos: įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai, naujai apibrėžę mokesčio objektus, mokėtojus, tarifus, lengvatas. Keistos pelno, gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, akcizų ir kitų mokesčių bei privalomų įmokų įstatymų nuostatos, sukurtos ir tobulinamos mokesčių administravimo sistemos, mokesčių mokėtojų registrai. Esant tokių pakeitimų gausai, duomenų surinkimas tampa sudėtingu, o kai kuriais atvejais duomenys apskritai nesurenkami, dėl šios problemos nepavyko išanalizuoti daug J.B.S. Gill pateiktų kiekybinių rodiklių. Remiantis darbe atliktu tyrimu ir I. Skačkauskienės (2009) atliktu tyrimu galima teigti, jog J.B.S. Gill metodas turėtų būti tobulinamas tokiomis kryptimis:

- a) Absoliutinius rodiklius keičiant į santykinus. Absoliutiniai rodikliai paprastai tinka tik konkrečios valstybės rodiklių dinamikai nagrinėti. Tokius rodiklius sudėtinga lyginti ir atskleisti kitimo priežastis. Santykiniai rodikliai – palyginami, sudaro galimybę įvertinti reiškinio poveikį analizuojamai aplinkai. Pvz., mokesčių mokėtojų skaičius

absoliutine išraiška mažai informatyvus, tačiau tas pats mokėtojų skaičius tenkantis vienam gyventojui, atskleistų mokesčių mokėtojų tankumą;

- b) Apibrėžiant rodiklių apskaičiavimo principus. Nustatyti rodiklių apskaičiavimo principai sudarytų prielaidas vienareikšmiškai situacijos analizei ir vertinimui.
- c) Nustatyti rodiklių kitimo ribas. Apibrėžus kitimo ribas, situacijos vertinimas būtų standartizuotas.

*Apibendrinant darbe atliktą tyrimą ir ekspertų nuomones galima teigti, jog daugiausiai mokslininkų siūloma supaprastinti šalies mokesčių administravimą, parinkti optimalių mokesčių skaičių su platesne apmokestinimo baze. Taip pat akcentuojamas mokesčių įstatymų paprastumas ir aiškumas. Reikia sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodą, kuris darniai susietų visus mokesčių sistemos apmokestinimo principus, integruotų dalinius rodiklius, kuriais tie principai vertinami, į kompleksinį kriterijų. Dabar siūlomiems šalies mokesčių sistemos vertinimo metodams to trūksta. Tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti, o V.Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai turi turėti konkrečias kiekybines išraiškas ir nustatytas savo kitimo ribas. J.B.S.Gill rodiklius reikėtų išplėsti taip, kad juos būtų galima pritaikyti visai mokesčių sistemai, o ne tik pajamų surinkimui vertinti, taip pat reikalingi konkretūs rodiklių apskaičiavimo principai ir galimos svyravimo ribos.*

## IŠVADOS

Šalies mokesčių sistema yra kuriama ir vykdoma, atsižvelgiant į politinių, ekonominių ir socialinių veiksnių įtaką. Išanalizavus ir įvertinus Lietuvos mokesčių sistemą gali būti išskirtos šios išvados:

Akcentuojami šie esminiai mokesčių bruožai - privalomasis jų pobūdis, ėmėjas bei paskirtis. Lietuvos mokesčių sistemos raidoje galima išskirti penkis pagrindinius raidos etapus: Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės mokesčiai; Rusijos imperijos ir kaizerinės Vokietijos okupacijų meto mokesčiai; Tarpukario Nepriklausomos Lietuvos mokesčiai; Lietuvos Sovietų Sąjungos sudėtyje mokesčiai; dabartinė mokesčių sistema. Mokesčių sistemos struktūra visais raidos etapais buvo skirtinga, o tarifai bei apmokestinamieji objektai buvo patys įvairiausi.

Mokesčių vaidmuo pasireiškia pagrindinėmis trimis funkcijomis: fiskaline, perskirstomąja, reguliavimo. Visi šalies mokesčiai turi būti įgyvendinami pagal tinkamai nustatytą apmokestinimo instrumentariją, o tinkamai suformuota šalies mokesčių sistema turi apimti paprastumo, ekonominio augimo, lygybės, teisingumo, neutralumo, viešumo, ekonominio efektyvumo, administravimo veiksmingumo principus. Visi šalyje egzistuojantys mokesčiai turi sudaryti vientisą sistemą ir būti tarpusavyje suderinti.

Mokesčiai pagal jų ėmimo būdą Lietuvoje yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi tiesiogiai pajamoms arba turtui ir laikomi vieni iš teisingiausių mokesčių. Netiesioginiais mokesčiais yra apmokestinami produktai bei vartojimas, šie mokesčiai dominuoja besivystančių šalių mokesčiuose dėl lengvo jų administravimo ir surinkimo. Mokesčiai užima svarbią vietą valstybinėje pajamų sistemoje, nes iš mokesčių surenkama didžiausia dalis nacionalinio biudžeto pajamų. Nagrinėjant mokesčių poveikį verslo subjektų veiklai nustatyta, jog pelno mokestis, PVM ir akcizai yra svarbūs verslo subjektų veiklai. Nepagrįsti ar per dideli nustatyti šių mokesčių tarifai gali turėti įtakos tolimesnei verslo plėtrai.

Kompleksiniu požiūriu mokesčių sistema gali būti vertinama remiantis trimis metodais. Klasikinius apmokestinimo principus, išreiškiančiais rodikliais vertinamas kiekvienas apmokestinimo principas: teisingumas, efektyvumas bei mokesčių administravimo paprastumas. J. B.S Gill diagnostinių rodiklių pagalba mokesčių sistema analizuojama per mokestinių pajamų surinkimo prizmę, išskiriami rodikliai apibūdinantys prigimtinės mokesčių sistemos savybes, efektyvumą ir produktyvumą. V. Tanzi pateikia diagnostinį pajamų produktyvumo testą, kur kiekvienam rodikliui pateikiamas klausimas, o pagal gautus atsakymus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai vertinti šalies mokesčių sistemą.

2004-2011 metų laikotarpiu kasmet surinktų mokesčių dalis vidutiniškai sudarė apie 76,59% visų nacionalinio biudžeto pajamų. Visu analizuojamu laikotarpiu mokestinės šalies pajamos išaugo 56,91%. Analizuojant mokestinių pajamų kitimą laike išryškėja dvi tendencijos, nuo 2004 metų iki 2008 metų Lietuvos mokestinės pajamos sparčiai augo. Augimą galėjo lemti gerėjanti šalies ekonominė padėtis, atsivėrusios naujos rinkos, augantys eksporto mąstai. 2009 metais Lietuvą užklupus ekonominiam sunkmečiui, sparčiai augant šalies šešėlinei ekonomikai, didėjant nedarbui, augant emigracijos mastams, smarkiai sumažėjus prekių ir paslaugų paklausai, sumažėjo verslo pajamos bei pelnas, visa tai lėmė nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų sumažėjimą 24,44% ir tik 2011 metais šalies ekonomikai stabilizuojantis mokestinės pajamos vėl ėmė augti. Nustatyta, jog šalies ekonominei situacija gerėjant, surenkamos mokestinės pajamos auga, o šalies ekonominei situacija prastėjant, mokestinių pajamų surenkama mažiau. Iki 96% surenkamų šalies mokestinių pajamų sklaidos galima aiškinti šalies ekonominės situacijos (šiuo atveju BVP rodiklio) pokyčiais. Darbo užmokesčiui ir eksporto apimtims augant, didėja ir šalyje surenkamos mokestinės pajamos. O augant šešėlinei ekonomikai, nedarbo lygiui ir emigracijos mastams surenkamos šalies mokestinės pajamos mažėja.

Įvertinus Lietuvos mokesčių sistemą remiantis klasikinius apmokestinimo principus apibūdinančiais rodikliais galima teigti, kad iki 2009 metų pabaigos šalies mokestinės pajamos BVP atžvilgiu buvo elastingos, nes biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. Nuo 2010 metų iki dabar mokestinės pajamos yra neelastingos BVP atžvilgiu. Lietuvos mokesčių sistemos administravimo efektyvumui vertinti buvo naudotas mokestinių išlaidų ir pajamų santykis, kuris nuo 2004 metų iki 2010 metų sumažėjo nuo 1,8% iki 1,07%. 2005-2007 metų ir 2009-2010 metų laikotarpiu šalyje faktiškai buvo surinkta daugiau mokestinių pajamų nei planuota. O šalies mokesčių našta yra viena mažiausių Europos Sąjungoje. Pagrindinė metodo spraga, jog darbų autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui vertinti ir dažnai tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti, o tai kelia neaiškumus.

Įvertinus šalies mokesčių sistemą remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais nustatyta, jog Lietuvos mokesčių sistema negali būti vienareikšmiškai įvertinta pagal visus aštuonis rodiklius. Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas ir Lietuvoje aiškiai dominuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Šalies mokesčių sistemoje yra mažas pajamas nešančių mokesčių, tačiau ar jų administravimas yra brangesnis nei gaunamos pajamos, įvertinti negalima. Faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiajai, ir vis labiau artėja potencialios bazės link. Pagal prievolės rodiklį Lietuvos

mokesčių sistema gali būti vertinama kaip efektyviai veikianti sistema, nes viso analizuojamojo laikotarpio metu yra surenkama daugiau nei 95% potencialios mokesčių sumos, nors mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 1,27% nuo surinktos mokesčių sumos, kas turėtų būti vertinama neigiamai ir reikia ieškoti galimybių mokesčių administravimo kaštų mažinimui. Esminė V. Tanzi metodo spraga – neapibrėžti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo kriterijai. Neaišku, kaip vertinti kai kuriuos gautus rodiklio rezultatus, todėl taikant šį metodą, daug išvadų priklauso nuo individualaus tyrėjo.

Išanalizavus šalies mokesčių sistemą remiantis J.B.S. Gill diagnostiniais rodikliais, nustatyta, jog kai kurie šio metodo rodikliai yra identiški V. Tanzi siūlomiems kvalifikaciniams diagnostiniams rodikliams, o daugelio rodiklių dėl duomenų neprieinamumo neįmanoma apskaičiuoti. Analizuojamu periodu mokesčių rūšių skaičius kito netolygiai, tačiau 2004 metais ir 2012 metais, Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys mokėjo 24 rūšių mokesčius, o pateikiamų deklaracijų skaičius didėjo. Analizė rodo, jog kai kuriuos mokesčius administruoja keletas mokesčių administratorių. Į nacionalinį biudžetą buvo surenkama daugiau negu 95% potencialios mokesčių, gali liudyti geresnį pajamų surinkimą arba planavimo spragas, galbūt netinkamai įvertinamos šalies ekonomikos vystimosi tendencijos. Lietuvos mokesčių administravimo išlaidos neviršija 2% ribos, tad Valstybinė mokesčių inspekcija pavestas funkcijas vykdo našiai. J.B.S. Gill metodas turėtų būti tobulinamas absoliutinius rodiklius keičiant į santykinus, apibrėžiant rodiklių apskaičiavimo principus bei nustatant konkrečias rodiklių kitimo ribas.

Siekiant efektyvesnės mokesčių sistemos šalyje, anot ekspertų, būtina sureguliuoti mokesčių apskaičiavimo metodiką, mokėjimo tvarką, mokesčių administravimo procedūras. Reikia mažinti įstatymų ir poįstatyminių aktų nuostatų kaitą, šalinti apmokestinimo taisyklių daugiaprasmybes, nuolat vertinti atskirų mokesčių efektyvumą. Tikslinga turėti mažiau mokesčių su platesne apmokestinimo baze, o mokesčių surinkimo tvarka turi būti aiški, suprantama ir paprasta bei konkrečiai apibrėžta.

Mokslinio darbo hipotezė buvo patvirtinta, nes šiuo metu nėra sukurtos vieningos Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Skirtingų pritaikytų metodų vieni rodikliai rodo, jog šalies mokesčių sistema gali būti vertinama teigiamai, tik labai maža dalis rodiklių rodo, jog šalies mokesčių sistema turėtų būti vertinama neigiamai, o daugumos rodiklių interpretuoti negalima, nes neaiškios ir nepagrįstos galimos rodiklių svyravimo ribos.



## LITERATŪRA

1. Aleknavičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija.
2. Auerbach, A.J., Hassett, K.A. (2002). A new measure of horizontal equity. *American Economics Review*. No 4. p. 116-125.
3. Bakutienė, L., Šakinienė, J. (2008). *Mokesčiai Lietuvos Respublikoje ir jų įtakos UAB „Keramika“ veiklai įvertinimas. Bakalauro darbas*. Šiaulių universitetas, Šiauliai.
4. Balčiūnaitė A. (2007). *Mokesčių našta ir jos apskaičiavimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. [interaktyvus], [žiūrėta 2011-10-02]. Prieiga per internetą: <[http://www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2007/finansai/Balciunaite\\_Aiste.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/finansai/Balciunaite_Aiste.pdf)>.
5. Bendikienė, D., Šaparnis, G. (2006). Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004). *Engineering economics*. no. 2(47), p. 23-29.
6. Besfamille, M. Parlatore Siritto C. (2009). Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies. *Journal of Public Economic Theory*. No. 11 (6). p. 897–926
7. Bivainis J., Skačkauskienė L. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr.4. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas.
8. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2008). Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu. *Viešasis administravimas*. Nr. 1(17), p. 43-61.
9. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2005). Mokesčių administravimas Lietuvoje: pokyčiai ir efektyvumas. *Verslas: teorija ir praktika*. t. 6, Nr. 3, p. 131-141.
10. Blažytė, V., Norkuvienė, A. (2007). *Nacionalinio biudžeto pajamų kitimo tendencijos*. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-02-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.smf.su.lt/documents/konferencijos/SMD%20konferencija/2007/Ekonomikos%20ir%20vadybos%20aktualijos07.pdf>>.
11. Buškevičiūtė E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
12. Buškevičiūtė, E., Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
13. Callihan, D.S. (2002). Corporate effective tax rates. *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*. Vol. 4. p. 155-193.
14. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2002). *Statistika ir jos taikymai*. Vilnius: TEV
15. European Commission. Eurostat. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-04-09]. Prieiga per internetą: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>>.

16. Field, H.M. (2010). Choosing tax: explicit elections as an element of design in the federal income tax system. *Harvard Journal on Legislation*. Vol. 47 Issue 1. p. 21-73. Prieiga per EBSCO duomenų bazę.
17. Galinis, A., Lekavičius, V. (2009). Pelno mokesčių konvergencijos procesai Europos Sąjungos valstybėse. *Vadyba*. Nr. 14(2), p. 83-90.
18. Gebauer, A., Parsche, R.(2003). *Evasion of Value-added taxes in Europe: ifo approach to estimating the Evasion of Value-added Taxes on the Basis of National Accounts data (NAD)*. [interaktyvus], [žiūrėta 2011-09-18]. Prieiga per internetą: <http://www.cesifo-group.de/pls/guestci/download/CESifo%20DICE%20Report%202003/CESifo%20DICE%20Report%202/2003/dicereport2-03-research-reports-1.pdf>.
19. Gill J. B. S. (2000). A diagnostic Framework for Revenue Administration. *The World Bank technical papers*, No.472.
20. Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika*. p 7-19.
21. Gomulovicz, A. (2006). Teisingo apmokestinimo principas ir mokesčių sistema. *Viešoji politika ir administravimas*. Nr. 15 p. 57-62
22. Jakštonytė G., Giriūnas L. (2010). Tax System Efficiency Evaluation Modelling With Reference to V. Tanzi Criteria. *Ekonomika ir vadyba* Nr. 15
23. Jakštonytė, G. (2009). Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 15(2) p. 57-64
24. Jonikienė, G. (2010). *Valstybinės mokesčių inspekcijos bendradarbiavimas su kitomis institucijomis siekiant gerinti valstybės mokesčių surinkimą. Magistro darbas*. Šiaulių universitetas, Šiauliai.
25. Juozaitienė, L. (2009). Comparison of lithuanian and irish tax systems using v. tanzi qualification diagnostic indicators. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. N. 2\_15
26. Kindsfaterienė, K., Lukoševičius, K. (2008). *The Impact of the Tax System on Business Environment. Engineering economics* , Nr. 57, 70-77p. Prieiga per EBSCO duomenų bazę
27. Kuodis, R. (2008). Kaip reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą. *Valstybė 2008*. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-02-11]. Prieiga per internetą: [http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis\\_2008k.pdf](http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2008k.pdf).
28. Levišauskaitė K., Šinkūnienė K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*. Nr. 15. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.

29. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla.
30. *Lietuvos Respublikos Akcizų įstatymas*. 2002m. balandžio 2d., Nr. I-429. Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas. [interaktyvus], [žiūrėta 2012–04-20]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=164513](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=164513)>.
31. *Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas*. 2004m. balandžio 13d., Nr. IX-2112. Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas. [interaktyvus], [žiūrėta 2012–05-03]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=388537](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=388537)>.
32. *Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas*. 2001 m. gruodžio 20d. Nr. IX-675. Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas. [interaktyvus], [žiūrėta 2012–03-21]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=157066](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=157066)>.
33. *Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*. 2002 m. kovo 5 d.. Nr. IX-751. Vilnius. Lietuvos Respublikos Seimas. [interaktyvus], [žiūrėta 2012–03-14]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=362157](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=362157)>.
34. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-05-01]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/nacionalinis\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_biudzetas)>.
35. Lileikienė, A., Šaparnis, G., Tamošiūnas, T. (2004). *Magistro darbo rengimo metodika*. Šiauliai : Šiaulių universiteto leidykla
36. Mankiw, N.G., Weinzierl, M., Yagan, D. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives*. Volume 23 (4). p. 147–174.
37. Marcijonas A., Sudavičius B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
38. Martišius, S. A. (2001). Taikomoji statistika ekonomistams ir vadybininkams. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
39. Meidūnas, V., Puzinauskas P. (2001). *Mokesčiai: Teorija, Vaidmuo, Raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
40. Meškauskienė D., Tvaronavičienė M. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*. IV tomas, Nr.1.
41. Norvaišienė A., Slavickienė A. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos problemos. *Vagos: mokslo darbai*. LŽŪU, Nr. 67, p. 44-52.

42. Norvaišienė A., Slavickienė A. (2007). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. *Vagos: mokslo darbai*. LŽŪU, Nr. 76, p. 65-71.
43. Pajuodienė G. M. (1993). *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
44. Petkova, G. (2010). VAT amendments in the tax system. *International tax review*. Vol. 21 Issue 1. p. 42-43. [interaktyvus]. [žiūrėta 2012-02-13]. Prieiga per EBSCO duomenų bazę.
45. Pukelienė V., Šinkūnienė K., (2005). Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 33. Kaunas, VDU.
46. Rakauskaitė R., (2006). *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-01-11]. Prieiga per internetą: <[www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf)>.
47. Rakauskienė, O. G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas.
48. Ramanauskaitė, R. (2009). *Lietuvos mokesčių sistemos ekonominė analizė ir įvertinimas. Magistro darbas*. Šiaulių universitetas, Šiauliai.
49. Reitschuler, G. (2010). Fiscal policy and optimal taxation: evidence from a tax smoothing exercise. *Scottish Journal of Political Economy*. Vol. 57 Issue 2. p. 238-252.
50. Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. *Journal of Management*. Vol. 14, No.2.
51. Rupeikienė, I. (2010). *Lietuvos mokesčių sistemos ekonominė analizė. Magistro darbas*. Šiaulių universitetas, Šiauliai
52. Shahabuddin, M. (2009). Importance of customs and value added tax in the budget. *The Financial Express*. [interaktyvus], [žiūrėta 2011-04-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.thefinancialexpress-bd.com/2009/06/14/69634.html>>.
53. Shavell, S. (2011). Corrective Taxation versus Liability. *American Economic Review: Papers & Proceedings* 101:3, p. 273–276
54. Sikka, P. (2008). Enterprise culture and accountancy firms: new masters of the universe. *School of accounting, finance and management*, 08/01, 3-43.
55. Sjogren, T. (2010). Optimal Taxation and Environmental Policy in a Decentralized Economic Federation with Environmental and Labor Market Externalities. *Public Finance and Management* . Vol. 10, Number 2, p. 284-330
56. Skačkauskienė, I (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodai. *Verslas, vadyba ir studijos: mokslo darbai*. p. 59-74.

57. Skačkauskienė, I. (2009) V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas Lietuvos pavyzdžiu. *Verslas, vadyba ir studijos: mokslo darbai*. p. 208-223.
58. Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. *Verslas, vadyba ir studijos: mokslo darbai*. Vilnius : Technika.
59. Skačkauskienė, I., Bivainis, J. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*. t. 8, Nr. 2 , p. 57-67.
60. Smalenskas, G. (2007). *Finansai*. Vilnius: Homo liber.
61. Stačiokas, R., Mažeika, A., Šerienė, L. (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. *Ekonomika : mokslo darbai*. 67(2). p. 105-116.
62. Stačiokas, R., Rimas, J. (1996). *Verslininkas ir mokesčiai*. Kaunas: Spindulys
63. Stačiokas, R., Rimas, J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.
64. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija.
65. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-03-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/>>.
66. Stephen, J. (2010). Vat or no Vat?. *Credit Management*. p. 17-18. [interaktyvus]. [žiūrėta 2012-03-23]. Prieiga per EBSCO duomenų bazę.
67. Stoškus, S., Beržinskienė, D.; Virbickaitė, R. (2007). Bankroto kaip dinaminės įmonių krizės vystymosi alternatyvos teoriniai ir praktiniai sprendimai. *Inžinerinė ekonomika* 52(2). p. 26–33.
68. Šapalienė, L., (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: Mokesčių srautas.
69. Šemetienė, S. (2007). *Teoriniai ir praktiniai mokesčių sistemos formavimo aspektai. Magistro darbas*. Šiaulių universitetas, Šiauliai.
70. Šinkūnienė K. (2009). *Mokesčių kultūros vertinimo modelis. Daktaro disertacija*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
71. Štreimikienė D., Mikalauskiene A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr.38. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
72. Tanzi V. (2007) Fiscal Policy in the Future: Challenges and Opportunities. Moscow: Publishing House of SU HCE.
73. Tanzi, V. (2004). Globalisation and Coordination of Fiscal Policies. *International Studies, University of Trento. Working Paper*.
74. Tanzi, V. (2005) Fiscal Policy and Fiscal Rules in the European Union. *CASE Network Studies and Analyses*. No. 301. p. 1-15.

75. Tirole, J. (2010). From Pigou to Extended Liability: On the Optimal Taxation of Externalities Under Imperfect Financial Markets. *Review of Economic Studies*. No. 77. p. 697-729
76. Toder, E. (2007). What is Tax Gap?. *Tax Notes* 2:1-12
77. Togler B. (2003). Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. *Dissertation. Universitat Basel*.
78. Vainienė, R. (2009). *Akcizų teorija ir praktika*. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-01-20]. Prieiga per internetą:  
<[http://www.marketnews.lt/komentaras/akcizu\\_teorija\\_ir\\_praktika;comid=1272](http://www.marketnews.lt/komentaras/akcizu_teorija_ir_praktika;comid=1272)>.
79. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-04-25]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/>>.
80. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie socialinės apsaugos ir darbo ministerijos. [interaktyvus], [žiūrėta 2012-04-29]. Prieiga per internetą:  
<<http://www.sodra.lt/lt/veikla/biudzetas>>.
81. Žvirblis, A., Pajuodienė, G. (1994). *Kas žinotina mokesčių mokėtojui*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas

# **PRIEDAI**

**Konferencijos dalyvio diplomas**



**Standartinio PVM tarifo kaita ES šalyse 2005-2011 metais**

%	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	21	21	21,5	21,5	21	21	23
Austrija	20	20	20	20	20	20	20
Belgija	21	21	21	21	21	21	21
Bulgarija	20	20	20	20	20	20	20
Čekija	19	19	19	19	19	19	20
D.Britanija	17,5	17,5	15	15	18	17,5	20
Danija	25	25	25	25	25	25	25
Estija	18	18	18	18	20	20	20
Graikija	19	19	19	19	19	19	23
Ispanija	16	16	16	16	16	16	18
Italija	20	20	20	20	20	20	21
Kipras	15	15	15	15	15	15	15
Latvija	18	18	21	21	21	21	22
Lenkija	22	22	22	22	22	22	23
<b>Lietuva</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>19/21</b>	<b>21</b>	<b>21</b>
Liuksemburgas	15	15	15	15	15	15	15
Malta	18	18	18	18	18	18	18
Olandija	19	19	19	19	19	19	19
Portugalija	19	21	22	22	20	20	23
Prancūzija	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Rumunija	-	-	19	19	19	19	24
Slovakija	19	19	19	19	19	19	20
Slovenija	20	20	20	20	20	20	20
Suomija	22	22	22	22	22	22	23
Švedija	25	25	25	25	25	25	25
Vengrija	25	20	20	20	25	25	27
Vokietija	16	16	19	19	19	19	19

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Eurostat duomenimis

## Pagrindinių akcizų tarifų kaita Lietuvoje

Akcizų objektai	Mokesčio objektas	Mokesčio tarifas Lt arba %					
		2002	2004	2008	2009	2010	2012
Alus (už hektolitrą)	1% alkoholio koncentracija	7 Lt	7 Lt	7,7 Lt	8,5 Lt	8,5 Lt	8,5 Lt
Vynas (už hektolitrą)	Iš šviežių vynuogių	150 Lt	150 Lt	Kai koncentracija ne didesnė kaip 8,5%, – 48 Lt. kitiems – 180 Lt.	Kai koncentracija ne didesnė kaip 8,5%, – 53 Lt. kitiems – 198 Lt.	Kai koncentracija ne didesnė kaip 8,5%, – 53 Lt. kitiems – 198 Lt.	Kai koncentracija ne didesnė kaip 8,5%, – 58 Lt. kitiems – 198 Lt.
Kiti fermentuoti gėrimai (už hektolitrą)	<ul style="list-style-type: none"> <li>kai koncentracija yra ne didesnė kaip 8,5%</li> <li>kitiems</li> </ul>	40 Lt	40 Lt	58 Lt	58 Lt	58 Lt	58 Lt
		130 Lt	150 Lt	216 Lt.	216 Lt.	216 Lt.	216 Lt.
Tarpiniai produktai (už hektolitrą)	<ul style="list-style-type: none"> <li>kai koncentracija yra ne didesnė kaip 15%</li> <li>kai koncentracija, yra didesnė kaip 15%</li> </ul>	250 Lt	150 Lt	180 Lt	198 Lt	198 Lt.	198 Lt.
		370 Lt	230 Lt	276 Lt.	304 Lt.	304 Lt.	304 Lt.
Etilo alkoholis (už hektolitrą)		3200 Lt	3840 Lt	3840 Lt	4416 Lt	4416 Lt	4416 Lt
Apdorotas tabakas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cigaretės</li> <li>Cigarai ir cigarinės</li> <li>Rūkomasis tabakas</li> </ul>	30,2 Lt/1000 cigarečių + 10% nuo maksimalios mažmeninės kainos	47,5 Lt. /1000 cigarečių + 15% nuo maksimalios mažmeninės kainos	79 Lt./1000 cigarečių + 20% nuo maksimalios mažmeninės kainos	95 Lt./1000 cigarečių + 25% nuo maksimalios mažmeninės kainos	132 Lt./1000 cigarečių + 25% nuo maksimalios mažmeninės kainos	140 Lt./1000 cigarečių + 25% nuo maksimalios mažmeninės kainos
		30 Lt už kg.	38 Lt už kg.	38 Lt už kg.	38 Lt už kg.	38 Lt už kg.	84 Lt už kg.
		30 Lt už kg.	111 Lt už kg	111 Lt už kg	111 Lt už kg	111 Lt už kg	139 Lt už kg.
Energetiniai produktai (už toną).	<ul style="list-style-type: none"> <li>Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai</li> <li>Skystasis kuras (mazutams)</li> <li>Šildymui skirti gazoliai</li> </ul>	720 Lt.	432 Lt.	432 Lt.	1050 Lt.	1050 Lt.	1050 Lt.
		45Lt	52Lt	52Lt	52Lt	52Lt	52Lt
		73 Lt.	73 Lt.	73 Lt.	73 Lt.	73 Lt.	73 Lt.
Elektros energija (už megavatvalandę)		-	-	-	-	naudojamai verslo reikmėms, – 1,8 lito, kitai – 3,5 lito.	naudojamai verslo reikmėms, – 1,8 lito, kitai – 3,5 lito.

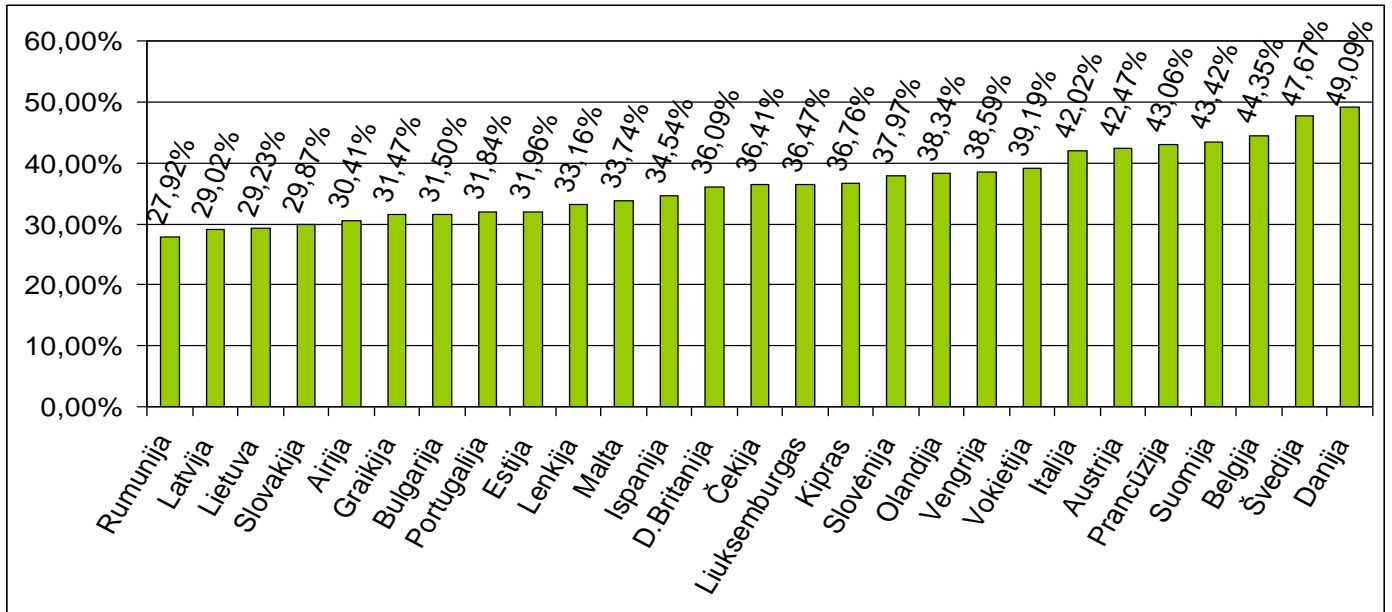
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Finansų ministerijos informacija

**Standartinio pelno mokesčio tarifo kaita ES šalyse 2005-2011 metais**

%	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Austrija	25	25	25	25	25	25	25
Belgija	34	34	34	34	34	34	34
Bulgarija	15	15	10	10	10	10	10
Čekija	26	24	24	21	20	20	21
D. Britanija	30	30	30	30	28	28	24
Danija	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	25	25
Estija	24	23	22	21	21	21	21
Graikija	32	29	25	25	25	25	25
Ispanija	35	35	33	30	30	30	30
Italija	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4
Kipras	10	10	10	10	10	10	10
Latvija	15	15	15	15	15	15	15
Lenkija	19	19	19	19	19	19	19
<b>Lietuva</b>	<b>15</b>	<b>19</b>	<b>18</b>	<b>15</b>	<b>20</b>	<b>15</b>	<b>15</b>
Liuksemburgas	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	21	21
Malta	35	35	35	35	35	35	35
Olandija	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25
Portugalija	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	25	25
Prancūzija	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4
Rumunija	16	16	16	16	16	16	16
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19
Slovėnija	25	25	23	22	21	21	20
Suomija	26	26	26	26	26	26	26
Švedija	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3
Vengrija	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	19	19
Vokietija	28	28	25	25	25	30	30

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Eurostat duomenimis

Vidutinė mokesčių našta ES šalyse



Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Eurostat duomenimis

**Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys 2004-2011 m.**