

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Gediminas BALČAITIS

Ekonomikos studijų programos studentas

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINIS
VERTINIMAS

Magistro darbas

Šiauliai, 2012

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Gediminas BALČAITIS

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINIS
VERTINIMAS

Magistro darbas

Socialiniai mokslai, Ekonomika (L100)

Darbo vadovė:

doc. dr. Dalia RUDYTĖ

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

(Studento parašas)

ANOTACIJA

Gediminas Balčaitis

Lietuvos mokesčių sistemos ekonominis vertinimas. Magistro darbas.

Magistro baigiamajame darbe teoriniu aspektu yra nagrinėjama mokesčių reikšmė ir būtinumas, apmokestinimo riba, mokesčių sistemos formavimo principai, pateikiama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema. Lietuvos mokesčių sistema analizuota, atsižvelgiant į surenkamas mokestines pajamas iš keturių pagrindinių mokesčių: gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų. Išanalizuotos šių mokesčių pajamų į nacionalinį biudžetą kitimo tendencijos 2006 – 2011 metų laikotarpiu, išskiriant veiksnius, turėjusius įtakos mokestinių pajamų surinkimui. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas buvo atliekamas, remiantis klasikiniiais apmokestinimo principais ir V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais. Nustatyta, kad Lietuvos mokesčių sistema nėra efektyvi, nes mokesčių administravimas tokiai šaliai yra per daug sudėtingas, o tuo pačiu ir brangus. Mokesčių surinkimo kaštų mažinimas būtų viena iš pagrindinių prielaidų siekiant efektyvesnio mokesčių administravimo šalyje.

ABSTRACT

Gediminas Balčaitis

The economic evaluation of Lithuanian tax system. Master's work.

Master's thesis is a theoretical aspect of the tax value and necessity of imposing a limit of the tax system design options to the Lithuanian tax system. Lithuania's tax system is analyzed, taking into account the tax revenue collected from the four main taxes: income tax, profit tax, value added tax and excise duties. The analysis of these tax revenues to the national budget trends 2006 - 2011 period, highlighting the factors having a bearing on the tax revenue collected. Tax system efficiency evaluation was carried out on the classical principles of taxation and V. Tanzi qualifying diagnostic indicators. It was found that the Lithuanian tax system is not effective because of the tax administration of a country is too complicated and expensive. Reducing the cost of tax collection is one of the prerequisites for effective tax administration in the country.

TURINYS

ĮVADAS	7
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODOLOGIJA	9
1.1. Valstybės mokesčių sistema	9
1.1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcijos	10
1.1.2. Apmokestinimo principai	13
1.1.3. Mokesčių turinys ir klasifikacija	17
1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai	21
1.2.1. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus	22
1.2.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai	31
1.2.3. J. B. S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai	33
1.3. Mokesčių kultūros specifika vertinant mokesčių sistemą	35
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINĖ ANALIZĖ 2006–2011 M.	38
2.1. Lietuvos mokesčių sistema	38
2.2. Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo struktūrinė–dinaminė analizė 2006–2011 m.	39
2.3. Mokesčių pajamų administravimo Lietuvoje efektyvumo vertinimas	50
2.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodiką	57
3. LIETUVOS MOKESTINIŲ PAJAMŲ SURINKIMO EFEKTYVUMO DIDINIMO GALIMYBĖS	63
IŠVADOS IR SIŪLYMAI	69
LITERATŪRA	73
PRIEDAI	77

LENTELĖS

1 lentelė. Apmokestinimo teisingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė	22
2 lentelė. Apmokestinimo efektyvumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė	26
3 lentelė. J. B. S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai	34
4 lentelė. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje egzistuojantys mokesčiai	38
5 lentelė. Lietuvos nacionalinio biudžeto planuojamos ir faktinės pajamos 2006-2011 m.	42
6 lentelė. Gini koeficientas Lietuvoje 2006-2011 m.	51
7 lentelė. Bendrasis vidaus produktas, tenkantis vienam gyventojui ir minimalus darbo užmokestis Europos Sąjungos šalyse 2006-2010 m.	53
8 lentelė. Elastingumo koeficientas Lietuvoje 2007-2011 m.	55
9 lentelė. Mokesčių atotrūkio koeficientas Lietuvoje 2006-2011 m.	56
10 lentelė. Surenkamų mokesčių dalis visoje Lietuvos mokesčių pajamų struktūroje 2006-2011 m.	57
11 lentelė. Lietuvos mokesčių dalies visose mokesstinėse pajamose dinamika 2006-2011 m.	58
12 lentelė. Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo dinamika 2006-2011 m.	59
13 lentelė. Lietuvos valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2006-2011 m.	59
14 lentelė. Mokesčių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika Lietuvoje 2006-2011 m.	60
15 lentelė. Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos surinktos pajamos ir išlaidos 2006-2011 m. ...	61
16 lentelė. Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2006-2011 m.	65
17 lentelė. Grąžinami mokesčiai Lietuvoje 2006-2010 m.	66

PAVEIKSLAI

1 pav. Valstybės vykdomos funkcijos	11
2 pav. Proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai	16
3 pav. Apmokestinimo instrumentarijus	18
4 pav. Mokesčių klasifikacija	20
5 pav. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (Laffero kreivė).....	25
6 pav. Efektyvus mokesčių administravimas.....	28
7 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema.....	29
8 pav. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai	31
9 pav. Supaprastintas mokesčių kultūros modelis	36
10 pav. Mokesčių kultūros poveikis nacionalinio biudžeto efektyvumui	36
11 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika 2006-2011 m.	40
12 pav. Lietuvos bendrojo vidaus produkto dinamika, to meto kainomis 2006-2011 m. (ketvirčiais) .40	
13 pav. Savivaldybių ir valstybės biudžeto pajamų dinamika 2006-2011 m.	41
14 pav. Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių dinamika nacionaliniame biudžete 2006-2011 m.....	44
15 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra pagal atskirus mokesčius 2006-2011 m. 45	
16 pav. Mokestinių pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio dinamika 2006-2011 m.	46
17 pav. Mokestinių pajamų iš pelno mokesčio dinamika 2006-2011 m.	47
18 pav. Mokestinių pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio dinamika 2006-2011 m.	48
19 pav. Mokestinių pajamų iš akcizo mokesčio dinamika 2006-2011 m.	49
20 pav. Gini koeficientas Europos Sąjungos šalyse 2010 m.	51
21 pav. Mokesčių naštos rodiklis Lietuvoje 2006-2010 m.	52
22 pav. Mokesčių našta Europos Sąjungos šalyse 2010 m.	54
23 pav. Mokestinių išlaidų santykis su mokestinėmis pajamomis 2006-2010 m.	64

ĮVADAS

Kiekvienos šalies mokesčių sistema kūrėsi ir vystėsi skirtingoje ekonominėje, politinėje ir socialinėje aplinkoje. Nuolat besikeičiant situacijai šiose aplinkose, šalies mokesčių sistema taip pat turi lygiagrečiai keistis. Ypač svarbu, kad mokesčių sistema būtų formuojama taip, kad užtikrintų pakankamas valstybės biudžeto pajamas ir skatintų šalies ekonominę plėtrą ateityje. Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika stiprina ir plečia šalies ekonomiką, padeda kurti naujas darbo vietas, sąlygoja pajamų ir turto persikirstymą, o per dideli mokesčiai gali lemti nenorą sąžiningai mokėti mokesčius, iškreipia pačios visuomenės motyvaciją dirbti ir turtėti. Mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos paskirstymą, ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir jiems tarnauti.

Mokesčių sistemos visose šalyse yra skirtingos, priklausomai nuo to, kaip sėkmingai sprendžiami apmokestinimo uždaviniai ir įgyvendinami apmokestinimo principai, skiriasi apmokestinimo bazė, mokesčių sudėtimi, struktūra, tarifais ir apmokestinimo lengvatomis. Palyginti ir įvertinti atskirų šalių mokesčių sistemas yra sudėtinga, kadangi nėra sukurtos vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Lietuvoje mokesčių sistemą įvairiais aspektais nagrinėjo V. Jurgutis, R. Stačiokas, E. Buškevičiūtė. Autoriai pateikia atskirus mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, apmokestinimo uždavinių ir principų suderinamumo problemą, apmokestinimo ribos klausimus. Šalies mokesčių sistema laikoma vykusia, jei ji išreiškia ir patenkina įvairiapusiškus visuomenės interesus.

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, šalies mokesčių sistema yra nuolat keičiama ir kritikuojama siekiant optimizuoti biudžeto pajamas bei mokesčių mokėtojų gerovę. Kadangi su mokesčiais susiduria visi Lietuvos gyventojai, būtina išmanyti mokesčių politikos esmę ir esminius veiksnius. Pagrindiniai apmokestinimo principai, gyventojams tenkanti mokesstinė našta, mokesčių surinkimas į šalies biudžetą tebėra diskutuoti objekta. Tai parodo **tyrimo aktualumą** tiek teoriniu, tiek ir praktiniu požiūriu.

Tyrimo naujumas atsispindi tame, kad šalies mokesčių sistema yra nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos ir tarifai. Pastaraisiais metais yra įgyvendinta daug mokesčių įstatymų pakeitimų, siekiant išvesti šalį iš ekonominio nuosmukio. Tačiau kiekvienas mokesčių sistemos elemento pasikeitimas neretai neduoda laukiamo rezultato – mokesčių pajamų apimties didėjimo. Todėl siekiant įvertinti atskirų elementų daromą įtaką mokesčių pajamų surinkimui būtina mokesčių sistemos ekonominė analizė.

Tyrimo objektas – Lietuvos mokesčių sistema.

Tyrimo tikslas yra pateikti mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo teorinį ir praktinį pagrindimą.

Darbo tikslui pasiekti išskirti šie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išanalizuoti mokesčių sistemos teorinius aspektus, apžvelgti ekonominius vertinimo modelius ir mokesčių sistemos efektyvumą apibūdinančius rodiklius;
2. Ištirti Lietuvos mokesčių sistemą 2006 – 2011 metais naudojant V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius ir mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą atskleidžiančius rodiklius;
3. Įvertinti mokestinių įplaukų surinkimo efektyvumą ir nustatyti nacionalinio biudžeto įplaukų didinimo galimybes.

Tyrimo problema. Kokie veiksniai daugiausiai lemia mokestinių pajamų surinkimą? Ar mokesčių tarifų didinimas įtakoja didėjančias nacionalinio biudžeto mokestines pajamas?

Darbe iškeliamas **hipotezė**, kad mokesčių tarifų kėlimas nėra pats efektyviausias būdas nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų padidimui.

Tyrimo metodai. Atliekant mokesčių sistemos ekonominę analizę, buvo atlikta mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos teisės aktų, Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Statistikos departamento duomenų analizė ir sistemimas. Analizuojamos temos objektui įvertinti buvo atliekamas V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių vertinimas ir kitų mokesčių sistemos efektyvumą atskleidžiančių rodiklių analizė. Statistinei informacijai apdoroti ir sisteminti buvo panaudoti grupavimo, palyginimo ir grafinio vaizdavimo būdai.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai ir išvados. Pirmajame skyriuje yra analizuojama šalies mokesčių sistemos struktūra teoriniu pagrindu, aptariamais pagrindiniais mokesčių sistemos efektyvumą atskleidžiantys rodikliai. Antrajame skyriuje analizuojama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema remiantis susisteminta statistine informacija, V. Tanzi diagnostiniais kvalifikaciniais rodikliais, mokestinių pajamų surinkimo efektyvumo rodikliais, atlikta mokesčių sistemos struktūrinė dinaminė analizė. Trečiajame skyriuje apibendrinamas valstybės mokestinių pajamų surinkimo į biudžetą efektyvumas ir pateikiami pasiūlymai ir galimybės nacionalinio biudžeto įplaukoms padidinti. Darbe pateikiami 23 paveikslai, 17 lentelių ir 6 priedai.

Darbo atsiribojimai. Darbe išsamiau nagrinėjami pagrindiniai šalies mokesčiai (gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis ir akcizai), sudarantys didžiąją dalį valstybės biudžeto pajamų. Nuo kitų mokesčių, neturinčių didesnės įtakos mokestinėms pajamoms, atsiribojama. Teorinėje darbo dalyje analizuotas mokesčių sistemos vertinimas pagal kiekybinius ir kokybinius J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius, plačiau nebuvo pritaikytas toliau darbo praktinėje dalyje dėl informacijos neprieinamumo. Tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos statistikos duomenų bazėse nepavyko rasti reikalingos statistinės informacijos, kad būtų galima apskaičiuoti tam tikrus kiekybinius rodiklius apibūdinančius šalies mokesčių sistemą, remiantis J. B. S. Gill diagnostiniais rodikliais.

1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODOLOGIJA

1.1. Valstybės mokesčių sistema

Pagrindinis ir pats svarbiausias valstybės biudžeto formavimo šaltinis yra mokestinės pajamos – įvairūs mokesčiai ir rinkliavos (Buckiūnienė, 2005). Šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus bendrus principus, vadinama mokesčių sistema. Kiekvienos valstybės mokesčių sistemą sudaro daugybė skirtingų mokesčių. Dėl šios priežasties yra labai svarbu išanalizuoti mokesčių reikšmę ir funkcijas, turinį ir apmokestinimo principus bei tuo pačiu skirtingais metodais įvertinti pačią šalies mokesčių sistemą.

Tiek teoretikai, tiek ir praktikai anksčiau ir dabar skirtingai vertina atskirus mokesčius ir jų elementus. Išskiriamos trys žinomiausios mokesčių teorijos:

1. Mokesčiai – apmokėjimas už vyriausybės teikiamas paslaugas.
2. Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė.
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Pirmosios teorijos atstovai teigė, kad mokesčiai yra kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. Šios mokesčių teorijos pradininkai buvo A. Smitas ir D. Rikardas. Po Antrojo pasaulinio karo šią klasikinę ekonomikos teoriją propagavo Dž. Bjukanenas, Dž. Hiksas ir kiti ekonomistai. Jie manė, kad valstybė įgyvendina savo politiką, vardan visų gyventojų interesų, o mokesčiai yra kaina už vyriausybės veiklą, vidinę ramybę ir saugumą.

Teorija „Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė“ plėtojosi vystantis rinkos santykiams ir ekonominėms valstybės funkcijoms. Ja buvo pateisinamas apmokestinimo netolygumas ir siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus. Šios mokesčių teorijos pradininkas ekonomistas Dž. Keinsas teigė, kad, siekiant suderinti paklausą ir pasiūlą, reikia mažinti mokesčius tiems rinkos veikėjams, kurie gamina deficitinę produkciją, teikti jiems lengvatinius kreditus ir didinti mokesčius tiems, kurie gamina nepaklausią rinkoje produkciją. Dž. Keinso nuomone, šalies ekonomika negali pati susireguliuoti. Jis pasiūlė priklausomybę: $\text{santaupos} + \text{mokesčiai} = \text{investicijos} + \text{valstybės išlaidos}$, taip pat pasisakė už progresinį pajamų apmokestinimą, kartu tvirtino, kad šalies ūkio ateitis priklausys nuo valstybinių ir privatinių investicijų apimties suderinimo, teikiant pirmenybę privačiai iniciatyvai (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998).

Ž. Furasjė, S. Kuznecas, R. Tiboldas ir kiti ekonomistai propagavo reformistinę teoriją „Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis“. Jų nuomone, tiesioginiams mokesčiams taikant progresinius tarifus, galima panaikinti turtinę nelygybę visuomenėje. Ši teorija pagrįsta progresiniu pajamų apmokestinimu,

kurį nulemia ne tik pajamų dydis, bet ir šeimos sudėtis ar kiti veiksniai. Tokiu būdu valstybė per mokesčius perskirsto visuomenės nacionalines pajamas iš turtingųjų neturtingiesiems. Be to, šios teorijos šalininkai siūlo riboti verslininkų apmokestinimą, siekiant skatinti gamybos plėtojimą (Stačiokas, Rimas, 2003).

Išanalizavus mokesčių teorijų pagrindinius teiginius, matome, kad kaip ir anksčiau, taip ir dabar, šioje srityje nėra vieningos ekonomistų nuomonės. Skirtingoje ekonominėje ir socialinėje aplinkoje tie patys metodai duoda skirtingus, o dažnai net ir prieštarigus rezultatus. Vieniems atrodo, kad mokesčių politika turėtų tik tolygiau paskirstyti pajamas, kitiems – kad ji turi radikalai keisti nacionalinių pajamų perskirstymo modelį. Galima daryti išvadą, kad šiandien dauguma valstybių įgyvendina mišrų ekonomikos reguliavimo principą, kai laisvos rinkos modelį daugiau ar mažiau veikia valstybė, panaudodama tam tikrą mokesčių sistemą.

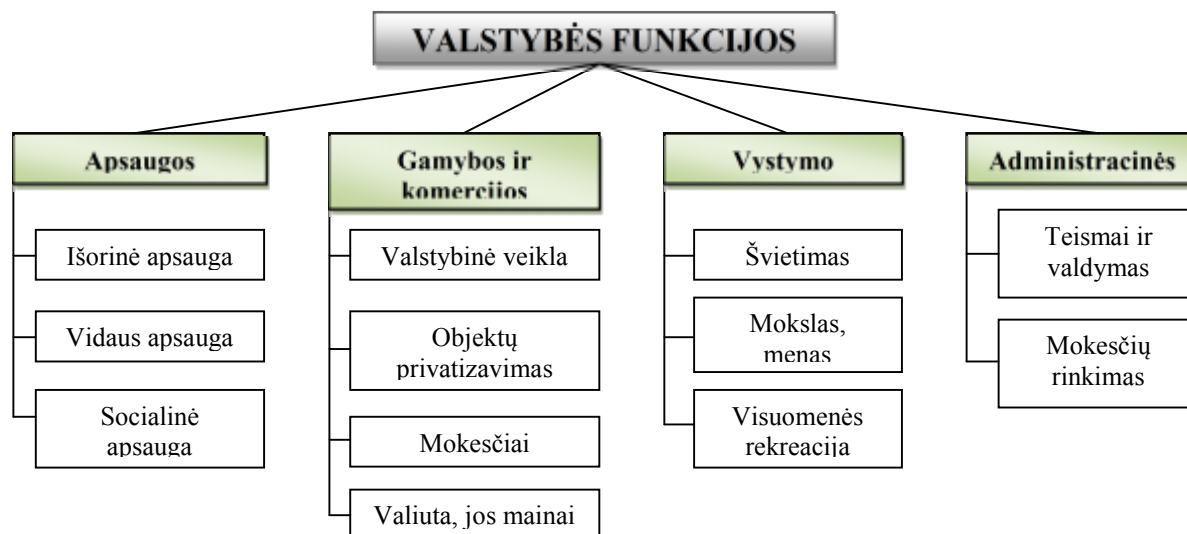
1.1.1. Mokesčių reikšmė ir funkcijos

Apie mokesčius ir jų našą žmonėms, mokesčių apskaičiavimą ir rinkimą plačiai diskutuojama nuo seniausių laikų. Pirmųjų rašytinių žinių apie mokesčius, pilietinę prievolę juos mokėti valdžiai, randama dar Biblijoje. Apmokestinimas praktikuotas jau prieš šešis tūkstančius metų. Dar plačiau mokesčiai paplito kuriantis valstybėms ir atsiradus poreikiui rinkti mokesčius valstybės išlaidoms padengti. Pasak J. Rimo (2000), V. Meidūno, P. Puzinausko (2001), R. Stačioko, J. Rimo (2004), plėtojantis valstybėms, keičiantis jų visuomeninėms ekonominėms formacijoms, tuo pačiu keitėsi ir valstybėse imami mokesčiai, jų taikymo principai. Taigi valstybių mokesčių sistemos, atskiri mokesčiai ir apmokestinimo tvarka buvo nuolat pertvarkoma ir tobulinama vėlesniuose žmonių visuomeninės raidos etapuose.

Visais laikais valstybės pareiga buvo vykdyti įvairias funkcijas (1 pav.). Iš pradžių pagrindinė valstybės funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių piliečių užpuolimo bei palaikyti vidaus tvarką. Valstybėms vystantis, funkcijų skaičius vis didėjo. Tvarkai palaikyti turėjo būti sukurta policijos ir teisingumo sistema, reikėjo išplėsti ryšius, reglamentuoti turtingųjų vaidmenį visuomenėje, ginti vargšus (Tomas, 1991).

Pasak O. Buckiūnienės, V. Meidūno ir P. Puzinausko (2003), valstybės pareiga yra vykdyti visas tas veiklas, kurių nepasisiūlytų atlikti privatūs asmenys. Turbūt nei viena įmonė nebus suinteresuota tiesti kelius, tiltus, statyti mokyklas ar išlaikyti kariuomenę, policiją, oro pajėgas. Be to, minėtose veiklos srityse privatūs asmenys dažnai gali būti ir nepatikimi. Taigi, valstybei reikia rūpintis bendra visuomenės gerove ir teikti savo piliečiams tokias socialines paslaugas kaip, nemokamas švietimas,

medicininis aptarnavimas, priežiūra ir išlaikymas netekus darbo, tapus invalidu. Tokių paslaugų nauda vertine išraiška sunkiai pamatuojama, tačiau labai reikšminga ir efektyvi, nes didina visuomenės produktyvumą.



1 pav. Valstybės vykdomos funkcijos

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

Kaip matyti 1 paveiksle, valstybė vykdo keturias pagrindines funkcijas: apsaugos, gamybos ir komercijos, vystymo, administracines. Visoms prieš tai išvardintoms funkcijoms vykdyti reikalingi dideli finansiniai ištekliai, o svarbiausias valstybės pajamų šaltinis ir vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliacijos forma yra mokesčiai. Anot E. Buškevičiūtės (2006), jeigu valstybės išlaidoms padengti neužtenka iš mokesčių surinktų pajamų, ji yra priversta imti paskolas ir tuo pačiu patirti papildomų išlaidų, t.y. mokėti palūkanas. Papildomos valstybės išlaidos gali sukelti mokesčių didinimą, nes būtent mokesčiai sudaro finansinę bazę skoloms dengti.

Vyriausybė siekdama padidinti valstybės pajamas, didina mokesčių tarifus arba plečia apmokestinimo bazę, o tai reiškia mokesčių naštos didėjimą. Mokesčių tarifų didinimas, naujų mokesčių įvedimas gali sukelti mokesčių mokėtojų nepasitenkinimą, didinti socialinę įtampą, skatinti šešėlinės ekonomikos augimą. Anot D. Štreimikienės ir A. Mikalauskiene (2006) mokesčiai yra būtini, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindas, o tuo pačiu tai yra galingas įrankis valstybės rankose, kuris turi būti efektyviai valdomas.

Kiekvienas autorius pateikia skirtingą mokesčių sąvokos apibrėžimą. Dar 1938 metais mokesčius ir apmokestinimą savo veikalė „Finansų mokslo pagrindai“ vaizdžiai apibūdino Lietuvos finansų mokslo pradininkas profesorius V. Jurgutis: „Mokesčiai – tai įnirtęs, užsispyręs, ... veiklus, energingas, ... judrus žmonių laisvės skelbėjas, bet drauge žiaurios priespaudos ir kruvinių kančių įrankis. Mokesčiai maitina pavidalu suartina svetimas tautas, bet tie patys mokesčiai gali paversti aršiais priešais ir

kaimynines draugingas valstybes. Mokesčiai techninio progreso priemonė, bet dažnai ir techniškai atsilikusios priemonės apsauga. Mokesčiai melagysčių, neteisingų priesaikų ir šventvagysčių mokytojas, mokesčiai – kontrabandininkų ir šmugelininkų džiaugsmas. Mokesčiai yra padarę pasauliui daug gero, bet drauge sukūrę ir neišpasakytai daug blogo. Mokesčiai išliejo kraujo upes ir ašarų jūras, bet mokesčiai davė ir didžiausią žmonijos turtą – laisvę“.

J. Rimas ir R. Stačiokas (1996) mokesčius apibūdina kaip privalomus fizinių ir juridinių asmenų mokėjimus valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms.

Mokesčiai – įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma pinigine prievolė, už kurią jokia specialia paslauga mokesčio mokėtojui nėra atlyginama (Stačiokas, Mažeika, 2004).

2004 m. balandžio 13 d. priimtame Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme mokesčiai apibrėžiami taip: mokesčiai – tai mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės ir savivaldybių funkcijoms vykdyti.

Pasak V. Aleknevičienės (2005), mokesčiai yra valstybės arba teritorinės valdžios įstatymiais aktais nustatyti privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą arba nebiudžetinius fondus.

B. R. Schiller (2006) nuomone, mokesčiai yra finansavimo mechanizmas, perkeliantis perkamąją galią iš privataus sektoriaus į viešąjį sektorių.

L. Šapalienė (2010) mokesčius apibūdina kaip finansinius santykius, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčiai yra įstatymais ir kitais teisės aktais įteisinti privalomi ir negražintini mokėjimai į nacionalinį biudžetą, skirti pagrindinėms valstybės funkcijoms vykdyti.

Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis. E. Buškevičiūtės (2007), V. Aleknevičienės (2005) ir daugelio kitų autorių yra išskiriamos trys pagrindinės mokesčių funkcijos:

- fiskalinė mokesčių funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos pagrindinai formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema;
- perskirstomoji mokesčių funkcija pasireiškia tuo, kad mokesčių mokėtojų lėšos, surinktos į nacionalinį biudžetą, perskirstomos subsidijų, paramos ir kitų pervedimų forma tarp gyventojų, ūkio subjektų bei ekonominės veiklos sferų. Ši mokesčių funkcija yra glaudžiai susijusi su fiskaline funkcija;
- reguliavimo funkcija pasireiškia tuo, kad valstybė, per mokesčių nomenklatūrą, taikomus mokesčių tarifus, lengvatų sistemą, apmokestinimo taisykles gali skatinti šalies ekonomikos augimą ar stagnaciją, kovoti su infliacija, nedarbu bei įtakoti kitus ekonominius reiškinius.

Anot K. Levišauskaitės ir G. Rūškio (2003), apmokestinimas perkelia lėšų šaltinius iš privataus sektoriaus valstybės žinion ir gali būti vertinamas dviem prieštariniais aspektais. Visų pirma, sumažinama piliečių galimybė valdyti savo finansinius išteklius, kadangi mokesčiai sumažina jų pajamas, kurias jie gali išleisti prekių ar paslaugų įsigijimui rinkoje. Antra, pajamos, surenkamos vyriausybės mokesčių pagalba, vėliau yra panaudojamos gaminant prekes ir teikiant paslaugas, kuriomis individai patys nepajėgtų apsirūpinti.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų politika ypač ryškiai pasireiškia per mokesčių politiką. Mokesčiai yra ne tik pagrindinis valstybės biudžeto pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos žinioje. Tik tinkamai vykdoma apmokestinimo politika stiprina ir plečia šalies ekonomiką, padeda kurti naujas darbo vietas, kovoti su infliacija, perskirstyti valstybės pajamas ir reguliuoti finansinę ūkio subjektų padėtį. Atitinkamai, neefektyvi apmokestinimo politika sąlygoja valstybės biudžeto deficitą. Savo ruožtu, nesurinkus visų į valstybės biudžetą numatytų pajamų, nebus galimybės skirti pakankamai lėšų numatytoms programoms ir išlaidoms padengti. Tokiu atveju valstybė patiria papildomų nuostolių, privalo skolintis ir mokėti palūkanas, tai ateityje iššaukia mokesčių didinimą, o tuo pačiu ir mokesčių naštos didėjimą visuomenei. Taigi, apmokestinimo esmė yra ta, kad valstybė turi sukaupti didelius piniginius išteklius savo pagrindinėms funkcijoms vykdyti.

1.1.2. Apmokestinimo principai

Vyriausybei kuriant mokesčio įstatymą ir vykdant ekonominę politiką ypač svarbu atsižvelgti į tai kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, galiausiai ar mokesčiai netaps sunkia našta, stabdančia visą šalies ūkio plėtrą. Šalies mokesčių sistema turėtų būti kuriama atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Kiekvienoje valstybėje tie uždaviniai gali būti skirtingi, nes priklauso nuo konkrečios šalies ekonominių sąlygų.

Pagrindinis apmokestinimo uždavinys – biudžetinių pajamų surinkimas, kurios yra būtinos valstybės išlaidoms padengti. Apmokestinimas neturi stabdyti ūkio plėtros ar neigiamai jį veikti, nes per dideli mokesčiai arba nepriimtina jų sistema gali tik pakenkti šalies ūkiui. Bendrieji apmokestinimo principai – tai konceptualūs teiginiai, susitarimai ar taisyklės, būtinos galiojančiai mokesčių sistemai apibūdinti. Šie apmokestinimo principai gali keistis tobulinant verslo valdymo metodus arba įvykus kokiems nors socialiniams-ekonominiams pokyčiams (Rimas, Stačiokas, 1998).

Tokie autoriai kaip V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2001), V. Aleknevičienė (2005), O. G. Rakauskienė (2006), E. Buškevičiūtė (2006) ir daugelis kitų ekonomistų išskiria šiuos pagrindinius apmokestinimo principus:

- teisingumą;
- ekonominį efektyvumą;
- administracinį paprastumą;
- mokesčių įplaukų produktyvumą bei elastingumą.

Vadovaujantis teisingumo principu, mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios visuomenės pripažįstamos kaip teisingos ir priimtinos. Teisingumo sąvoka kiekvieno žmogaus yra suprantama ir traktuojama skirtingai, todėl formuojant valstybės mokesčių sistemą pirmiausia reikėtų žiūrėti kas yra tikslinga, o tik paskui – kas teisinga. Pasak O. G. Rakauskienės (2006) teisingumo principas apima du pagrindinius reikalavimus:

- mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, nes jie gauna naudos ir privalo už tai atsiskaityti. Kartais šis reikalavimas dar vadinamas naudingumo principu;
- apmokestinant reikia atsižvelgti į mokėtojų gebėjimą mokėti.

Teisingumo principas gali būti nagrinėjamas dviem aspektais – horizontaliuoju ir vertikalioju. Horizontalusis teisingumas reiškia, kad asmenys, gaunantys vienodo lygio pajamas, būtų vienodai apmokestinami. Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami nevienodai. Tokiu atveju, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų mokumą turi būti taikomi skirtingi mokesčių tarifai, suteikiamos įvairios lengvatos. Galima daryti išvadą, kad remiantis šiuo principu turėtų būti taikomi progresiniai mokesčių tarifai.

Anot V. Aleknevičienės (2005) ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, didelio užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui. Reikia siekti nustatyti tokius mokesčius, kurie mažiausiai iškreiptų išteklių paskirstymą. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas. Mokesčių sistema laikoma pakankamai efektyvia, kuomet ji turi mažiausią įtaką kainų lygiui. Mokesčių normos didinimas iki tam tikros ribos didina biudžeto įplaukas, tačiau peržengus šią ribą, kai mokesčiai tampa per didelė našta mokesčių mokėtojams, normos didinimas mažina mokesčių įplaukų apimtį. Nustatyti optimalius mokesčių tarifus yra labai sudėtinga. Suprantama, kad per dideli mokesčiai slopina ekonomikos augimą, yra vengiama mokėti mokesčius, plėtojasi šešėlinė ekonomika. J. Krumplytė (2009) šešėlinę ekonomiką apibūdina, kaip teisėtą ir neteisėtą ekonominę veiklą, kuri vykdoma pažeidžiant teisės aktų nuostatus. Jai priskiriami šalies ūkio veiksmai, duodantys pelno ir dėl įvairių priežasčių nedeklaruojami ir neįtraukiami į oficialią statistiką.

Apmokestinimo įtaka ekonominiams stimulams pasireiškia pajamų ir pakeitimo efektais. Pasak G. M. Pajuodienės (1993), pajamų efektas – mokesčio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių, skatinantis taupymą bei rezultatyviau dirbti, kad būtų galima prarastas pajamas atkurti. Pakeitimo efektas yra apibrėžiamas, kaip santykinis pajamų lygio sumažėjimas, kai prarandamas stimulus investuoti ir diegti naujoves, taupyti ar net tęsti veiklą. Kai kurių užsienio šalių ekonomistų nuomone, vartojimu, o ne pajamomis pagrįstas mokestis leistų sparčiau įgyvendinti ekonominio mokesčių efektyvumo ir teisingumo principus (Bernardi, Profeta, 2003).

Pagal administracinio paprastumo principą, mokesčio surinkimas turi būti nesunkiai įgyvendinamas, o mokesčio ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę jo dalį. Savaimė suprantama, neturėtų veikti mokesčių įstatymai, generuojantys nedideles biudžeto įplaukas ir tuo pačiu brangiai kainuojantys mokesčio surinkimo atžvilgiu. Tokiu atveju svarbūs šie principiniai aspektai: paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams. Painios ir netiksliai suformuluotos mokesčio instrumentarijos taisyklės, iššaukia ne visų mokesčių surinkimą, sukelia konfliktus tarp mokesčių mokėtojų ir jų ėmėjų. Reikėtų paminėti tai, kad kartais paprastumo principas būna sunkiai suderinamas su teisingumo ir efektyvumo principais. Siekiant tuo pačiu teisingos ir efektyvios mokesčių sistemos, dažnai reikalingos išsamios ir sudėtingos taisyklės. Kartais sunku pamatuoti, įvertinti, kam reikalingos mokesčių lengvatos, kokias investicijas skatinti, o tuomet yra sunkiai įgyvendinamas paprastumo principas (Rakauskienė, 2006). Praktikoje mokesčių sistemos administravimo sudėtingumo įvertinimui naudojamas mokesčių administravimo išlaidų bei valstybės pajamų iš mokesčių santykio rodiklis.

Mokestinių įplaukų produktyvumas reiškia pakankamą pajamų apimtį, reikalingą valstybės išlaidoms padengti. Valstybei naudinga ir patogų turėti elastingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami nauji mokesčiai, nedidinami tarifai ir mokestinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė. Elastumas, arba dar kitaip vadinamas mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas, naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Mokestinių įplaukų savaiminis didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja prieštaringai (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007). Elastinga mokesčių sistema yra ta, kurioje vyrauja pajamų ir vartojimo, o ne turto mokesčiai.

Be išanalizuotų keturių tradicinių principų ekonomistai išskiria neutralumo ir tikslingumo. Neutralumo principas reiškia, kad mokesčiai turi kuo mažiau trukdyti laisvosios rinkos veikimui. Vis daugiau ekonomistų pritaria mokesčio tikslingumo principui, teigdami, kad praktinėje veikloje tikslingumas yra svarbesnis už teisingumą, o kas teoriškai gali būti teisinga, praktiškai gali būti neteisinga (Aleksnevičienė, 2005).

G. Smalenskas (2007) išskiria šiuos pagrindinius mokesčių sistemos principus:

1. protingas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių derinimas;
2. mokesčių universalizacija, kuri visiems mokesčių mokėtojams kelia vienodus reikalavimus, o taip pat vienodais principais remiantis išskaičiuojamas mokesčio dydis, nepriklausomai nuo pajamų šaltinio ar ekonomikos šakos;
3. vienas ir tas pats apmokestinimo objektas turi būti apmokestintas pagal įstatymą tik vieną kartą;
4. teoriškai nustatytas mokesčių tarifo dydis, leidžiantis iš apmokestinimo objekto ne tik paimti mokestį, bet ir užtikrinti jo pajamų gavimą;
5. tarifų diferenciacija;
6. stabilumas;
7. mokesčių lengvatų, skatinančių įmonių veiklą, naudojimas;
8. mokesčių pagal valdymo lygius tikslų išskyrimas.

Įvairios ekonominės mokyklos propaguoja skirtingus apmokestinimo principus. Gana radikalią mokesčių reformą Lietuvoje vykdyti siūlo Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Reformos esmę atspindi septyni proliberalios mokesčių sistemos principai pavaizduoti 2 paveiksle.



2 pav. Proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai

Šaltinis: Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla

Pirmasis ir antrasis principai reiškia tai, kad valstybė naudodamasi mokesčių sistema siekia surinkti pajamas, būtinas savo funkcijoms vykdyti ir nenaudoti mokesčių kaip įrankio ekonomikai reguliuoti (mokesčių tarifai visiems vienodi, netaikomos mokesčių lengvatos atskiroms šakoms, įmonėms,

produktams, asmenims). Tuo pačiu mokesčiai neturi daryti įtakos mokėtojų pasirinkimui užsiimti viena ar kita veikla, taupyti ar vartoti, investuoti ar skolinti. Reguliuojanti mokesčių funkcija dažniausiai atitinka atskirų grupių interesus, ir jų įtvirtinimas įstatymuose, nutarimuose verčia kitus žmones taikytis prie nustatytų taisyklių. Šių principų laikymasis sudarytų vienodas mokesčines sąlygas tiek vietinėms ir užsienio įmonėms, tiek Lietuvos ir užsienio gyventojams (Buškevičiūtė, 2006).

Taip pat svarbūs mokesčių visuotinumui, neišvengiamumui ir automatiškumo principai. Mokesčiai turėtų būti taikomi visuotinai, neteikiant kam nors išimčių ar lengvatų. Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas turi būti automatinis procesas ir nepriklausyti nuo mokėtojo ar administratoriaus valios, interpretacijos, susitarimo. Taip pat mokesčių sistema neturi sudaryti sąlygų vengti mokesčių ir didinti mokesčių našta sąžiningiems mokėtojams.

Kuriant mokesčių įstatymus ir vykdant šalies fiskalinę politiką, ypač svarbu atsižvelgti į tai, koks mokesčių politikos tikslas, kokie keliami uždaviniai, ar atsižvelgiama į bendruosius apmokestinimo principus. Neabejojama, kad visi paminėti apmokestinimo principai yra svarbūs formuojant valstybės mokesčių sistemą, tačiau gali būti sudėtinga suderinti šiuos principus tarpusavyje, nes jie dažnai vienas kitam prieštarauja. Kartu pasiekti kuo didesnių mokesčių įplaukų, aukštesnio ekonominio efektyvumo ir didesnio teisingumo principo yra sudėtinga. Paprastumo principas kartais sunkiai suderinamas su teisingumo ir efektyvumo principais. Kad mokesčių sistema būtų teisinga ir efektyvi, dažnai reikalingos išsamios ir sudėtingos taisyklės. Vargu ar įmanoma sukurti tokią mokesčių sistemą, kurios pagalba būtų sėkmingai sprendžiami apmokestinimui keliami uždaviniai ir tuo pačiu būtų laikomasi visų pagrindinių apmokestinimo principų, todėl bet kurios valstybės mokesčių sistema yra kompromisinė.

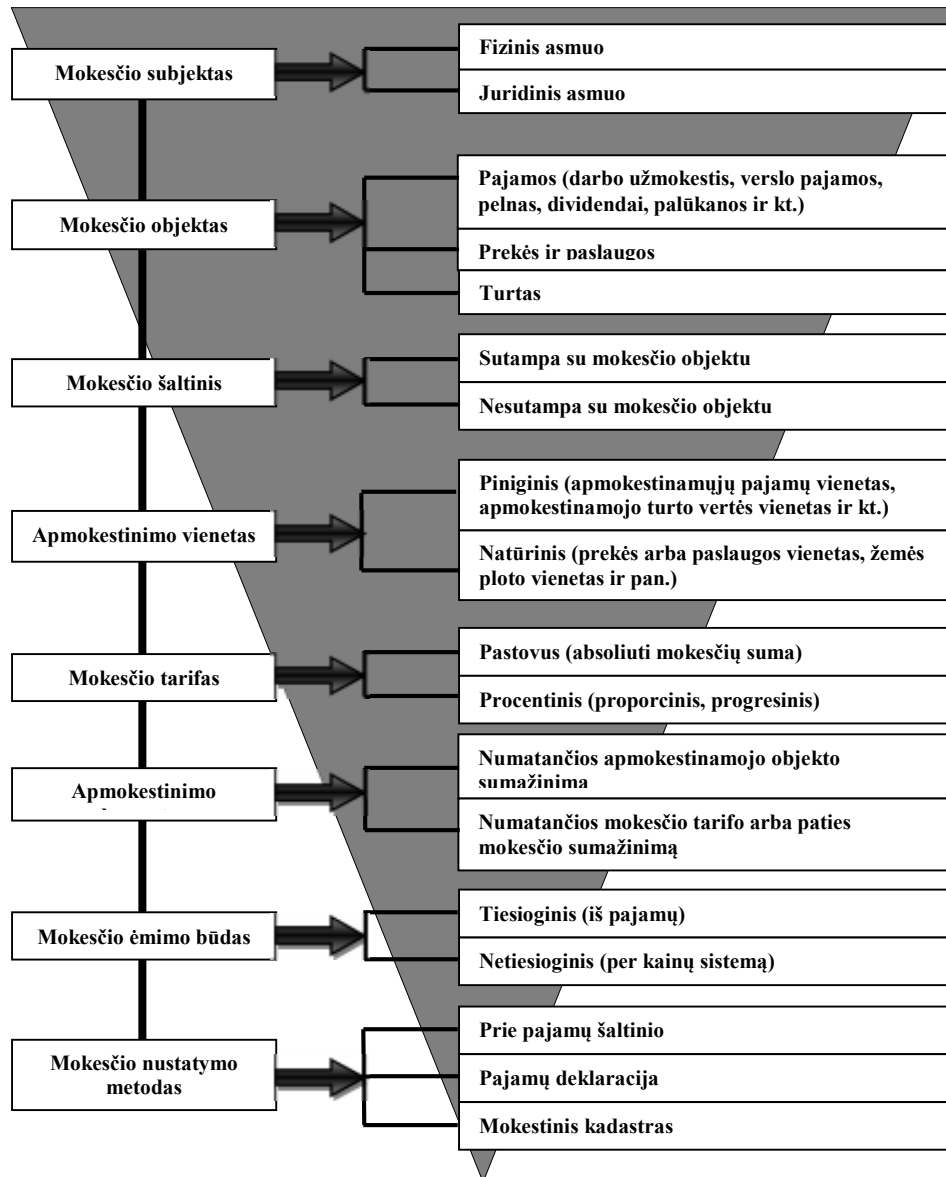
1.1.3. Mokesčių turinys ir klasifikacija

Apmokestinimas yra įgyvendinamas taikant tam tikrą instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. Mokesčių turinį geriausiai atspindi mokesčių elementai. Apmokestinimo instrumentariją apibūdinantys pagrindiniai mokesčių elementai pavaizduoti 3 paveiksle.

Mokesčio subjektu (mokėtoju) gali būti tiek fizinis, tiek ir juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymų numatytus mokesčius. Kiekvienas mokesčių, priklausomai nuo jo paskirties, turi konkrečius to mokesčio mokėtojus. Mokesčio subjektas ne visada sutampa su tikruoju mokesčio mokėtoju. Mokesčio mokėtojas juridškai nėra atsakingas už mokesčio mokėjimą, tačiau dėl įstatymiškai numatytos

mokesčio perkėlimo tvarkos yra tikrasis mokesčio mokėtojas. Tokia mokesčio perkėlimo sistema taikoma vartojimo mokesčiams – pridėtinės vertės mokesčiui, akcizui ir kitiems vartojimo mokesčiams.

Mokesčio objektas tai fizinių ir juridinių asmenų įstatymais apmokestintos prekės, paslaugos, pajamos, turtas ir kiti objektai. Kiekvienas mokestis, priklausomai nuo jo pobūdžio, gali turėti vieną ar kelis apmokestinimo objektus. Kartais mokesčio objektas sutampa su mokesčio šaltiniu (įmonės pelnas, asmeninės pajamos) (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007).



3 pav. Apmokestinimo instrumentarijus

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

Apmokestinimo vienetu yra laikomas mokesčio objekto matavimo vienetas, kuris gali būti šalies piniginis vienetas arba natūrinis dydis (aras, hektaras, litras).

Mokesčio tarifas yra mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą. Šis dydis gali būti

nurodytas procentais arba absoliučiais dydžiais. Procentiniai mokesčių tarifai dažniausiai būna proporciniai (visam mokesčio objektui taikomas vienodas procentas) ir progresiniai (didėjant mokesčio objektui, didėja ir mokesčio tarifas), rečiau – regresiniai (mažėjant objektui, mokesčio tarifas didėja) ir regresiniai (tvirtai nustatytas maksimalus mokesčio tarifas, kuris mažėjant objektui palaipsniui yra mažinamas) (Navikas, 2003).

Pagal Lietuvos mokesčių administravimo įstatymą, mokesčio lengvata yra mokesčio mokėtoji nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį, yra atidėtas mokesčio mokėjimo terminas arba mokestį galima sumokėti per keletą kartų. Lengvatos gali būti laikinos arba suteiktos neribotam laikui, privalomos arba galimos. Kiekvienos valstybės mokesčių lengvatų sistemos yra skirtingos, nes kiekviena valstybė vykdo savą mokesčių politiką. Užsienio šalių mokesčių lengvatų sistemose galima pastebėti tam tikrus dėsningumus (Buškevičiūtė, 2006):

- lengvatos taikomos tik pagrindiniams mokesčiams, siekiant palengvinti mokesčių našta socialiai remtiniams gyventojams;
- lengvatos nustatomos prioritetinėms ūkio šakoms (lemiančioms šalies ūkio efektyvų ekonominį plėtojimą) arba norint padidinti svarbių ūkio šakų pelningumą.

Labiausiai paplitę šie mokesčių lengvatų taikymo būdai:

- mažinamas mokesčio tarifas;
- didinama mokesčio objekto neapmokestinamoji dalis;
- panaikinamas tam tikro objekto apmokestinimas;
- atleidimas nuo mokesčių;
- sumažinama mokesčių suma;
- mokesčių kreditai;
- mokesčių mokėjimo termino atidėjimas.

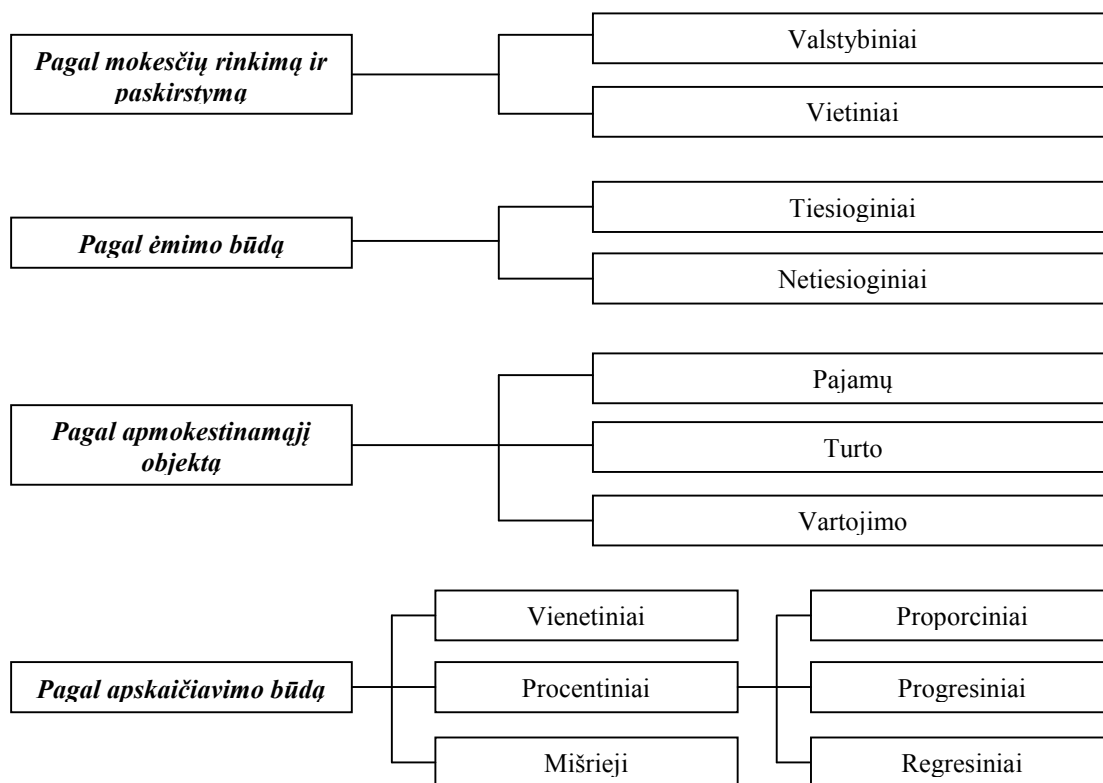
Mokesčio ėmimo būdas yra tiesioginis (iš pajamų) ir netiesioginis (per kainų sistemą). Atitinkamai mokesčiai taip pat skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tačiau toks mokesčių skirstymas yra gana sąlygiškas, nes nėra griežtos ribos tarp šių mokesčių rūšių.

Mokesčio suma gali būti nustatyta trimis metodais (Pajuodienė, 1993):

1. Prie pajamų šaltinio – pajamų susidarymo ar gavimo vietoje. Šiuo metodu dažniausiai apmokestinamos fiksuotos pajamos;
2. Pagal pajamų deklaraciją – mokesčio mokėtojo oficialų pareiškimą apie gautas per ataskaitinį laikotarpį pajamas. Tokiu metodu apmokestinami vieno asmens daugelis pajamų šaltinių ir nefiksuotos pajamos;

3. Pagal kadastrą. Kadastras yra pagal tam tikrus požymius suklasifikuotas tipinių apmokestinimo objektų sąrašas, kuriame nurodomas vidutinis jų pajamingumas, ir paprastai naudojamas nustatant žemės ir verslo mokesčius.

Įvairiose pasaulio šalyse renkami skirtingi mokesčiai. Mokesčių rūšys ir jų skaičius priklauso nuo valstybės vykdomos fiskalinės politikos, tačiau galima išskirti tam tikrus dėsningumus klasifikuojant mokesčius. Mokesčių klasifikavimas pagal įvairius kriterijus pateiktas 4 paveiksle.



4 pav. Mokesčių klasifikacija

Šaltinis: Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija

Priklausomai nuo valdymo organų, renkančių ir naudojančių mokesčių lėšas, mokesčiai yra skirstomi į valstybinius, vietinius ir tarptautinius. Valstybiniai mokesčiai mokami į valstybės išdą arba nebiudžetinius fondus, o vietiniai – į savivaldybių išdus. Taip pat yra išskiriami tarptautiniai mokesčiai, iš kurių surinktos lėšos patenka į Europos Sąjungos šalių biudžetą .

Pagal ėmimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiams mokesčiams priskiriami pajamų, pelno, o netiesioginiams – per kainų sistemą gauti mokesčiai.

Pagal apskaičiavimo būdą mokesčiai skirstomi į vienetinius, procentinius ir mišriuosius. Procentiniai mokesčiai smulkiau dar yra skirstomi į proporcingus, progresinius, regresinius ir regresinius.

Pagal apmokestinamąjį objektą mokesčiai klasifikuojami į pajamų, turto ir vartojimo. Kai kurie

mokesčiai turi kelis apmokestinimo objektus, todėl jiems būdingi dviejų ar trijų klasifikacinių grupių bruožai. Pajamų mokesčiams priskiriami pelno ir gyventojų pajamų mokesčiai; turto mokesčiams priklauso žemės, įmonių nekilnojamojo turto, paveldimo ir dovanojamo turto mokesčiai; vartojimo mokesčiams priskiriami maitai, akcizai, pridėtinės vertės ir kiti mokesčiai (Aleksnevičienė, 2005).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių sistema – tai valstybėje nustatyti mokesčiai, sudarantys teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą visumą. Įvairių valstybių mokesčių sistemose figūruoja skirtingi mokesčiai, tačiau juos klasifikuojant galima išskirti kelis pagrindinius klasifikavimo kriterijus. Apmokestinimas, kaip ir mokesčiai, yra įgyvendinamas taikant tam tikrą instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus, mokesčių ėmimo būdą ir nustatymo metodą.

1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Kiekvienos šalies vyriausybė stengiasi sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri atitiktų tiek mokesčių mokėtojų, tiek ir mokesčių administratorių lūkesčius. Šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Tik tokia mokesčių sistema, kuri patenkina visų jos dalyvių lūkesčius, gali būti laikoma efektyvia. Žinoma, kad įvairiose šalyse mokesčių sistemos yra skirtingos, nes kūrėsi veikiant nevienodoms ekonominėms ir socialinėms sąlygoms. Palyginti atskirų šalių mokesčių sistemas ir įvertinti kiekvienos šalies mokesčių sistemą yra gana sudėtinga, nes nėra sukurtos vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Nuolat kintančios mokesčių sistemos vertinimo kriterijus paprastai būna sudėtinga išreikšti aiškiai išmatuojamais parametrais.

Mokesčių sistemos vertinimas – pagrindinė konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga. Vertinimo sistemą tikslinga pradėti kurti nuo rodiklių apibrėžimo – siekiant suformuoti tokį rodiklių rinkinį, kuris sudarytų galimybes įvairiais aspektais įvertinti mokesčių sistemą. Susistemintus literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, galima išskirti tris skirtingo turinio metodus:

1. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai;
2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai;
3. J. B. S. Gill diagnostiniai rodikliai.

Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais atskirai vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė. Antruoju metodu mokesčių sistemos efektyvumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius

klausimus. Panašiai, tačiau jau per pajamų surinkimo prizmę, mokesčių sistema vertinama J. B. S. Gill pasiūlytu metodu. Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti mokesčių sistemą įvairiais aspektais – kompleksiskai, sisteminiu požiūriu (Bivainis, Skačkauskienė, 2009). Toliau darbe išsamiau bus nagrinėjami išvardinti mokesčių sistemos vertinimo metodai.

1.2.1. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Mokesčių sistemos vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų tiriamos sistemos savybes. Remiantis atliktais teoriniais ir empiriniais tyrimų rezultatais mokesčių sistemą siūloma vertinti šiais kriterijais: teisingumo, efektyvumo, elastingumo, mokesčių administravimo sudėtingumo.

Pagrindiniu apmokestinimo principu ekonomistai išskiria teisingumą. Atsižvelgiant į apmokestinimo teisingumo vertinimo ypatumus ir rodiklius keliamus reikalavimus, J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) susistemino ir sudarė teisingumo principą apibūdinančius rodiklius (1 lentelė).

1 lentelė

Apmokestinimo teisingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

Vertinamas teisingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų apmokestinimas	Gini koeficientas	Rodo santykinį pajamų koncentracijos lygį. Kuo mažesnė koeficiento reikšmė, tuo mažiau išreikšta pajamų nelygybė.
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Grindžiama prielaida, kad yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas galima apibrėžti kaip „vienodas“. Vertinamas pajamų mokesčio tarifas kiekvienoje grupėje.
Mokesčių naštos pasiskirstymas	Šalies mokesčių našta	Parodo, kokia dalis bendrojo vidaus produkto perskirstoma mokesčiais.
	Faktinis tarifas darbui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti darbo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų už pajamas iš darbo ir bendros darbuotojų atlyginimų sumos santykis.
	Faktinis tarifas kapitalui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti kapitalo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir įmonių mokami mokesčiai už nekilnojamąjį bei kilnojamąjį turtą, akcijas.
	Faktinis tarifas vartojimui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti vartojimui. Vartojimo mokestis apima gamintojo mokesčius ir galutinio vartojimo prekių mokesčius. Skaičiuojant vidutinį mokesčio tarifą vartojimui, apmokestinamąja baze laikoma šalies namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos.
Apmokestinimo taisyklės	Skaidrumo (viešumo) rodiklis	Vertinamas mokesčių teisės aktų suprantamumas ir prieinamumas.
	Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas	Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės.

Šaltinis: Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 10(4).

Teigiama, kad mokesčių sistema yra teisinga (neteisinga), jei neteisingumo laipsnis, išskaičius mokesčius, yra mažesnis (didesnis), nei buvęs prieš mokesčių išskaičiavimą. Norint įvertinti apmokestinimo neteisingumo lygį yra apskaičiuojamas Gini koeficientas (G), aprėpiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. Algebrinė Gini koeficiento išraiška tokia:

$$G = 1 + \frac{1}{n} - (x_1 + 2x_2 + \dots + nx_n) \left(\frac{2}{n^2 \bar{x}} \right) \quad (1)$$

čia: n – asmenų skaičius; x_i – asmenų pajamos, neišskaičius mokesčių, kai $x_1 \geq x_2 \geq \dots \geq x_n$; \bar{x} – pajamų vidurkis.

Gini koeficientas parodo santykinę pajamų koncentracijos lygį. Kuo mažesnė Gini koeficiento reikšmė, tuo mažiau yra išreikšta pajamų nelygybė. Laikoma, kad koeficiento reikšmė, didesnė nei 0,3, rodo šalyje esant esminiam pajamų pasiskirstymo nelygumui, o tai neigiamai įtakoja mokesčių pajamų surinkimo efektyvumą.

Kitas svarbus rodiklis, vertinant mokesčių sistemos teisingumą, yra mokesčių naštos rodiklis. Mokesčių našta apibrėžiama kaip privalomi mokesčiai mokėjimai, kurie dėl per didelių mokesčių tarifų, bazių ir neišvystytų mokesčių lengvatų sistemos, sukuria sudėtingą, sunkinančią mokesčių mokėtojų padėtį, bei slopina efektyvų mokesčių pajamų surinkimą. Daugelis mokslininkų ir ekonomistų mokesčių našta vertina nevienodai. Autoriai pateikia skirtingus mokesčių naštos skaičiavimo metodus, kadangi nėra parengtos mokesčių naštos skaičiavimo metodikos. Mokesčių mokėtojų nuomone, jų mokamų mokesčių dydis dažniausiai nėra adekvatus lyginant su uždirbamomis pajamomis, pelnu.

Skaičiuojant mokesčių našta įskaitomi visi mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai, tiek į nacionalinį biudžetą, tiek į įvairius fondus. Mokesčių našta gali būti išreikšta absoliučiu arba santykiniu dydžiu (Balčiūnaitė, 2007). Dažniausiai naudojamas santykinis rodiklis, pagal kurį mokesčių našta apibrėžiama kaip mokesčių įplaukų ir bendrojo vidaus produkto (BVP) santykis. Mokesčių našta gali būti apskaičiuojama pagal tokią formulę:

$$d = \frac{T}{Q} \quad (2)$$

čia: T – valstybės pajamos iš mokesčių; Q – bendrasis vidaus produktas.

Šis santykinis rodiklis parodo kokia bendrojo vidaus produkto dalis perskirstoma mokesčiais ir gali būti lyginamas tarp skirtingų šalių laiko atžvilgiu (Meškauskienė, Tvaronavičienė, 2003). Tačiau šis metodas nėra pakankamai efektyvus, nes įvairiose valstybėse skiriasi mokesčių tarifai, bazė, lengvatų

sistema, o taip pat ir pagrindiniai ekonominiai rodikliai: šalies gyventojų skaičius, bendrasis vidaus produktas, nedarbo lygis. Visi šie veiksniai įtakoja mokesčių naštos rodiklį, todėl analizuojant ir vertinant jį tai reikia atsižvelgti.

Išskiriamas ir mokesčių vidutiniškai tenkančių vienam šalies gyventojui rodiklis. Šis rodiklis apskaičiuojamas kaip absoliutaus mokesčio dydžio ir visų šalies gyventojų santykis. Šiuo rodikliu naudojamosi nustatant „laisvės nuo mokesčių dieną“. Tai simbolinė diena, kuomet statistinis mokesčių mokėtojas nustoja dirbti dėl mokesčių, o pradeda dirbti savo paties, šeimos gerovei.

Mokesčių našta gali būti:

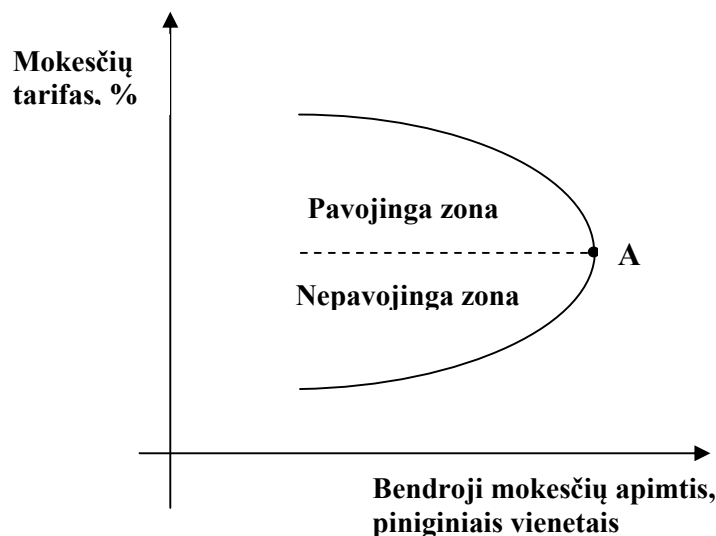
- tiesioginė, kuomet mokesčių našta yra išmatuojama pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą;
- netiesioginė mokesčių našta yra mokesčių administravimo išlaidos. Tai gali būti laiko ir pinigų kaštai, kuriuos mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius patiria apskaičiuodamas ir sumokėdamas mokesčius;
- paslėptoji mokesčių našta yra mokesčio įtaka rinkos procesams, žmonių pasirinkimams. Ji negali būti išmatuojama.

Vyriausybė siekdama sumažinti mokesčių našta, dažnai tiesiogiai mažina mokesčių našta, nes tai yra pati akivaizdžiausia našta. Kiekvienam mokesčių mokėtojui tenkančios mokesčių naštos, vyriausybė negali nustatyti, kadangi dažnai mokesčio našta gali būti perkelta kitam mokėtojui (pelno mokesčio našta tenkanti verslo subjektui, gali būti perkelta vartotojams, padidinant parduodamos produkcijos ar teikiamos paslaugos kainą). Dėl šios priežasties yra neįmanoma išmatuoti atskiriems mokesčių mokėtojams tenkančią mokesčių našta.

Daugelio ekonomistų nuomone, kuriant ir tobulinant valstybės mokesčių sistemą svarbu, kad nebūtų peržengta apmokestinimo riba. Vienareikšmio apmokestinimo ribos įvertinimo nėra, nes tai priklauso nuo kiekvienos valstybės vykdomos apmokestinimo politikos, vidaus bei išorės veiksnių. Amerikiečių mokslininkas A. Laffer apibrėžė priklausomybę tarp mokesčių pajamų ir mokesčių tarifų. Grafiškai ši priklausomybė atvaizduota mokslininko vardu pavadinta kreive (5 pav.). Mokslininkai ir praktikai teigia, kad didesnis mokesčio tarifas ne visada reiškia didesnes mokesčių pajamas, kadangi yra riba, kurią peržengus, mokesčių pajamos mažėja. Įplaukos iš mokesčių priklauso ne vien nuo tarifo, bet ir nuo mokesčio bazės. Kai mokesčio tarifo didinimo galimybės išsenka, ieškoma kitų mokesčių bazės didinimo galimybių: apmokestinamos papildomos sritys, pajamos. Per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, skatina mokesčių slėpimą ir šešėlinę ekonomiką (Novošinskienė, Slavickienė, 2010).

A. Paulauskas (2006) mokesčių vengimą vadina menu išsisukti nuo mokesčių formaliai, nepažeidžiant mokesčių įstatymų ir nesumažinant mokesčių naštos. Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą. Dažniausiai vienintelis tikslas yra mokestinės naštos sumažinimas, o ne pelno siekimas. Mokesčių vengimas apima ne tik mokesčių naštos sumažinimą, bet ir kitos mokestinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo terminų nukėlimą, gražintino mokesčio permokos padidinimą, mokesčio permokos gražinimo terminų sutrumpinimą ir kt.

Mokesčiai atimdami dalį lėšų iš verslo ir namų ūkių, mažina privataus investavimo galimybes ir namų ūkių prekių paklausą. Didinant mokesčius, tos galimybės ir paklausa *ceteris paribus* mažėja. Negalima nuneigti ir to, kad mokesčiai iškraipo įsivaizduojamą idealios rinkos modelį, nes mokesčius tvarko „matoma“ valstybės ranka, o rinka veikia „nematomos rinkos“, savireguliacijos principu (Gylys, 2006).



5 pav. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (Laffero kreivė)
Šaltinis: Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija

Remiantis 5 pav., galima teigti, kad mokesčių normos didinimas iki tam tikros ribos didina iš mokesčių surenkamas pajamas. Tačiau pasiekus tam tikrą ribinį mokesčių tarifą (tašką A), mokesčių normos didinimas labai sparčiai pradeda mažinti iš mokesčių gaunamas biudžeto pajamas (pavojinga zona). Galima konstatuoti, kad A. Laffero kreivė iliustruoja, kaip didėjanti mokesčių našta, peržengus tam tikrą ribą, mažina visuomenės norą dirbti, yra slepiamos pajamos ir nemokami mokesčiai. Teoriniu požiūriu Laffero grafikas yra logiškas ir elementarus, tačiau realioje mokesčių politikoje jį yra gana sudėtinga pritaikyti. Tikslaus ir optimalaus mokesčių tarifo matematiškai apskaičiuoti neįmanoma (nėra formulės), o kiekvienu atskiru atveju gali būti nustatomas pagrindžiant loginiais argumentais. Teoriškai manoma, kad ribinis mokesčių tarifas yra maždaug 30-35 proc.

Atlikti įvairūs ekonominiai tyrimai rodo, kad palyginti mažesni mokesčiai kraštui teikia didesnę ekonominę bei socialinę naudą. Didelės investicijos privačiame sektoriuje yra svarbus ekonomikos augimo veiksnys, kadangi šiomis lėšomis modernizuojama gamyba ar kita veikla bei technologija, turinti paprastai teigiamą įtaką ekonomikos dinamikai.

Apmokestinimo taisyklėms vertinti yra siūlomi skaidrumo (viešumo) ir mokestinių ginčų proceso sudėtingumo kokybiniai rodikliai. Skaidrumo rodikliu įvertinamas apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų suprantamumas, tikslumas ir prieinamumas. Praktiškai įrodyta, kad aiškesni ir suprantamesni mokesčių įstatymai leidžia surinkti didesnes pajamas iš mokesčių. Skaidrumo rodiklis praplečia teisingumo matavimą mokesčių mokėtojų mokesčių sistemos teisingumo suvokimu. Šiuo rodikliu vertinamas mokestinių ginčų institutas – jo nešališkumas ir proceso sudėtingumas. Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės. Ginčų sprendimo proceso kokybė yra pagrindinis rodiklis, išreiškiantis mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą (Bivainis, Skačkauskienė, 2009).

Mokesčių sistemos efektyvumas yra glaudžiai susijęs su elastingumu. Mokesčių teorijoje ekonominio efektyvumo principas, reikalaujantis, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, apima pajamų surinkimo ir veiklos bei išteklių pasiskirstymo efektyvumo kategorijas. Pajamų surinkimo efektyvumo vertinimui yra naudojamas mokesčių sistemos elastingumo bendrojo vidaus produkto atžvilgiu koeficientas, faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis bei standartinio ir faktinio mokesčių tarifų skirtumas. Mokesčių sistemos efektyvumą apibūdinančių rodiklių grupė pateikiama 2 lentelėje.

2 lentelė

Apmokestinimo efektyvumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

Vertinamas efektyvumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų surinkimo efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Elastingumas naudojamas vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Parodo apmokestinimo tam tikru mokesčiu efektyvumą. Kuo šis santykis artimesnis vienetui, tuo apmokestinimas yra efektyvesnis.
	Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Parodo tam tikro mokesčio lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamą bazę, taip pat mokesčių vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą. Kuo šis skirtumas mažesnis, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
Veiklos ir išteklių pasiskirstymo efektyvumas	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Analizuojama, ar tam tikros valstybės mokesčių sistemoje yra nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos skirtingoms veikloms ir ištekliams.

Šaltinis: Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 10(4).

Mokesčių sistema laikoma efektyvia, kuomet užtikrinamas pakankamas pajamų iš mokesčių kiekis reikalingas valstybės priimtiems įsipareigojimams vykdyti bei mokesčių poveikis priimamiems rinkos subjektų sprendimams yra kuo mažesnis, subjektai neskatinami investuoti į tam tikrą veiklą kitos veiklos sąskaita arba skirti lėšas vartoti, o ne investicijoms.

Mokesčių elastingumas apibrėžiamas kaip valstybės pajamų iš mokesčių pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio (nesikeičiant mokesčių sistemai) santykis. Galima teigti, kad elastingumas daugiausiai priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros bei apmokestinamosios bazės turinio ir gali būti apskaičiuojamas pagal formulę:

$$e = \frac{\Delta T / T}{\Delta Q / Q} \quad (3)$$

čia: T – valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai); ΔT – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį; ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis per tą patį laikotarpį.

Pasak V. Ališausko ir P. Žukausko (1999), mokesčių sistema yra elastinga, jei neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant tarifų, mokesčių įplaukų didėjimo greitis yra spartesnis nei nacionalinių pajamų didėjimas. Mokesčių sistemos elastingumas yra naudingas, nes suteikia sistemai tam tikrą lankstumą ir padeda išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių. Elastingumas gali būti skaičiuojamas ne tik visos sistemos, bet ir atskirų jos mokesčių pagal rūšis. Mokesčių pajamų elastingumas įvertina procentinį mokesčių pajamų pasikeitimą, kuris yra susijęs su 1 procento grynosios mokesčių normos padidėjimu, kur grynoji mokesčių norma yra lygi vienetui minus ribinė mokesčių norma (Giertz, 2010). Mokesčių pajamų elastingumas gali būti naudojamas ir prognozavimui.

Atliekant apmokestinimo teisinį reguliavimą siekiama sukurti ne tik darnią, veiksmingą, socialinį teisingumą atitinkančią mokesčių sistemą, užtikrinančią stabilias valstybės pajamas, tačiau ir efektyvią mokesčių administravimo sistemą. Pasak A. Marcijono ir B. Sudavičiaus (2003), mokesčių administravimas turi remtis savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimu ir mokesčio mokėjimo švietimu. Mokesčiai privalo būti administruojami veiksmingai, kad būtų galima užtikrinti mokesčių pajamų surinkimą, tuo pačiu patiriant kuo mažesnes išlaidas. Daugelis ekonomistų sutinka, kad mokesčių sistema turi būti paprasta, tačiau kiekvienais metais ji vis sudėtingėja.

Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas dažniausiai vertinamas išlaidų aspektu. Mokesčių sistemos sudėtingumas išlaidų aspektu apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojų išlaidų, patiriamų vykdant mokesčines prievoles, ir mokesčius administruojančių institucijų išlaidų suma. Šis metodas leidžia įvertinti mokesčių sistemos sudėtingumą kompleksiskai.

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) mokesčių administravimo sudėtingumą siūlo nagrinėti tokiomis aspektais:

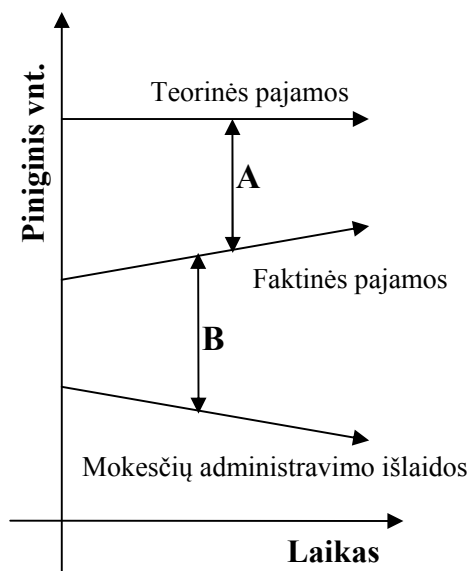
1. Mokesčių surinkimo sudėtingumas;
2. Mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo sudėtingumas, mokesčių rūšių skaičiaus pagrįstumas.

Dažniausiai mokesčių administravimo sudėtingumui kiekybiškai įvertinti ir jam palyginti tarp šalių, naudojamas išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis – mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis. Šis rodiklis apskaičiuojamas taip:

$$a_a = \frac{I}{T} \quad (4)$$

čia: I – mokesčių administravimo išlaidos; T – valstybės pajamos iš mokesčių.

Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas lyginant įvairių šalių mokesčių sistemas, tačiau juo galima įvertinti tik faktinį mokesčių surinkimą, neatsižvelgiant į šalies apmokestinimo potencialą.



6 pav. Efektyvus mokesčių administravimas

Šaltinis: Šapalienė, L. (2010). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: RDI grupė.

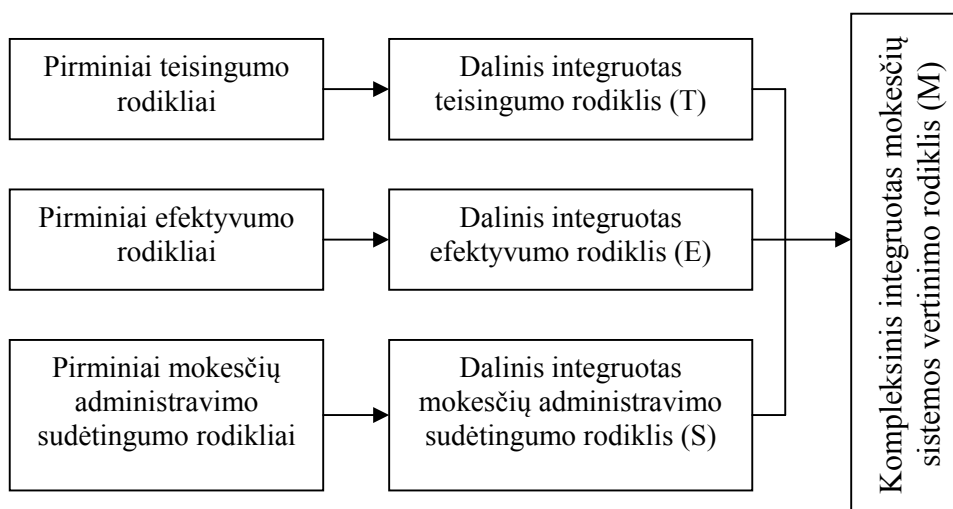
Kadangi teorinių mokesčių pajamų tiksliai nustatyti neįmanoma, todėl yra sudaromos pajamų rinkimo į biudžetą užduotys. Pagrindinė mokesčių administratoriaus užduotis – bėgant laikui dydis A turi mažėti, o dydis B – didėti (6 pav.). Teorinės pajamos – įstatymais nustatytas mokesčių dydis. Mokesčių administravimas yra efektyvus tada, kai jis leidžia panaudoti visus mokesčių šaltinius ir tai atliekama kiek įmanoma mažesnėmis sąnaudomis. Mokesčių administravimas yra pagrindinė valstybės funkcija, kurią įgyvendinus užtikrinamas kitų jos funkcijų vykdymas. Tinkamai administruoti

mokesčius įmanoma tik įdiegus visaapimančią informacinę mokesčių administravimo sistemą (Šapalienė, 2010).

Mokesčių sistemos vertinimas taikant klasikinius apmokestinimo principus turi tam tikrų minusų:

- Nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę;
- Tam pačiam principui įvertinti yra siūloma eilė skirtingų rodiklių;
- Tas pats rodiklis yra siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti, o tai sukelia painiavą.

Dėl išvardintų problemų, mokesčių pajamų surinkimo efektyvumui įvertinti yra siūloma vertinimo sistema, sudaryta iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių (7 pav.).



7 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema

Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus pagal J. Bivainį ir I. Skačkauskienę (2009).

Tokia hierarchiniu principu suformuota rodiklių sistema sudaro galimybes išsamiai įvertinti šalies mokesčių sistemą. Pradžioje pirminiai rodikliai suklasifikuojami į tris grupes, kurių kiekviena skirta mokesčių sistemai įvertinti tam tikru aspektu. Suklasifikavus rodiklius į grupes aiškiai nustatomi jų tarpusavio ryšiai ir įtaka galutiniam vertinimui. Kiekvienos grupės dalinio integruoto rodiklio reikšmės (teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo sudėtingumo) apskaičiuojamos pagal šias formules:

$$T = \sum_{i=1}^n \omega_i t_i \quad (5)$$

$$E = \sum_{i=1}^n \omega_i e_i \quad (6)$$

$$S = \sum_{i=1}^n \omega_i s_i \quad (7)$$

čia: t , e , s – pirminių teisingumo, efektyvumo, mokesčių administravimo sudėtingumo turinį atskleidžiančių rodiklių reikšmės; ω_i – atitinkamo rodiklio reikšmingumas.

Dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas kompleksiskai įvertinti mokesčių sistemą. Kompleksinis integruotas mokesčių sistemos vertinimo rodiklis (M) parodo bendrąjį mokesčių sistemos įvertinimą ir yra lygus dalinių integruotų rodiklių reikšmių, padaugintų iš atitinkamų reikšmingumų, sumai:

$$M = \omega_1 T + \omega_2 E + \omega_3 S \quad (8)$$

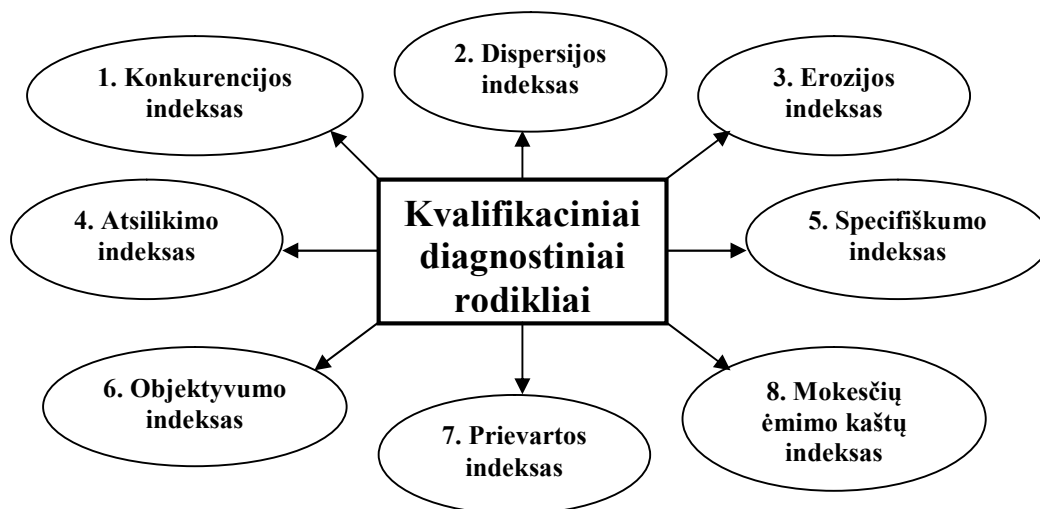
Pateiktas rodiklių grupavimas leidžia nagrinėti mokesčių sistemą trimis išsamiai ją apibūdinančiais aspektais. Pasak I. Skačkauskienės (2010), toks rodiklių klasifikavimas į grupes sudaro galimybę pašalinti atskirus rodiklius ar įtraukti naujus, neišardant nustatytos rodiklių reikšmingumo sistemos, o tik suderinant reikšmingumo vertinimą grupės viduje. Tai suteikia galimybę vertintojui lanksčiai pritaikyti vertinimo sistemą atsižvelgiant į poreikius ir kintančią aplinką.

Toks kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas leidžia stebėti ir išsamiai įvertinti mokesčių sistemą, nustatyti jos privalumus ir trūkumus, teikti siūlymus mokesčių sistemai tobulinti ir vykstant kažkokiems pokyčiams, priimti argumentuotus sprendimus dėl mokesčių sistemos tobulinimo. Tokia vertinimo sistema gali būti prasmingai pritaikyta ne tik konkrečios valstybės mokesčių sistemos analizei, tačiau ir įvairių šalių mokesčių sistemoms lyginti, pokyčių kryptingai nustatyti ir tiriamais aspektams kompleksiskai įvertinti. Tarpvalstybinė mokesčių sistemų lyginamoji analizė gali tapti naudingu instrumentu siekiant atskleisti santykinę mokesčių sistemų kokybę skirtingose šalyse.

Apibendrinant galima teigti, kad remiantis klasikiniiais apmokestinimo principais sudaryta tokia vertinimo rodiklių sistema, kuri atitiktų įvairiapusiškumo, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus. Grupės kiekybinių rodiklių reikšmės nesunkiai apskaičiuojamos analitiniu būdu arba naudojamos jau apskaičiuotos jų reikšmės iš įvairių duomenų bazių. Kokybinių rodiklių reikšmėms nustatyti taikytini ekspertinių vertinimų metodai, remiantis pasirinkta metodika ir vertinimo skale. Kiekvienas vertinimo rodiklis, taikomas pavieniui, leidžia identifikuoti tam tikro mokesčių sistemos elemento būklę ir nustatyti mokesčių sistemos spragas. Mokesčių sistemai vertinti sukurta hierarchinė vertinimo sistema, sudaryta iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių. Tokia kompleksinio vertinimo sistema suteikia galimybę nagrinėti mokesčių sistemą kaip visumą, įvertinti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas tarpusavyje.

1.2.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

Pasaulyje nėra priimtos bendros valstybės mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Pasak V. Aleknevičienės (2005), vienos ar kitos šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Analitikai, atliekantys mokesčių sistemos analizę, paprastai akcentuoja tokius kriterijus kaip mokesčių sistemos tinkamumas konkrečiai šaliai ir galimų reformų kryptys. Nors pagrindinė mokesčių funkcija yra generuoti valstybės pajamas, dažnai mokesčiai naudojami rinkos mechanizmo spragų tvarkymui ir pajamų perskirstymui. Analitikai, atsižvelgdami į šiuos tikslus, siūlo tam tikrus rodiklius, kurių pagalba galima įvertinti, kaip veikia šalies mokesčių sistema. Vieni iš populiariausių yra Tarptautinio Valiutos Fondo (TVF) atstovo V. Tanzi pasiūlyti kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai (8 pav.).



8 pav. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

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

Moksliniu požiūriu V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai apima kiekybinius ir kokybinius vertinimo kriterijus (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009). Autorius pateikia diagnostinį pajamų produktyvumo testą – tai tam tikrų rodiklių rinkinys, kur kiekvienam rodikliui pateikiamas klausimas, o pagal gautus atsakymus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai (priklausomai nuo gautų atsakymų visumos), vertinti šalies mokesčių sistemą (Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007).

Kiekvienam kvalifikaciniam diagnostiniam rodikliui įvertinti pateikiami specifiniai klausimai (Rakauskaitė, 2006):

1. Koncentracijos indeksas. Ar didelė visų mokestinių pajamų dalis surenkama taikant

- palyginti nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų dydžių skaičių? Manoma, kad valstybės mokesčių sistemoje turėtų būti 5-6 mokesčių rūšys (fizinių asmenų pajamų mokestis, įmonių mokestis, apyvartos mokestis, akcizai, importo mokestis, keletas vietinių mokesčių.
2. Dispersijos indeksas. Ar nedaug yra tokių mokesčių, sąlygojančių mažas pajamas, o jų administravimo išlaidos didelės? Kuo didesnis dispersijos indeksas, tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.
 3. Erozijos indeksas. Ar pasiektas labai glaudus faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas? Šis indeksas glaudžiai susijęs su šešėlinės ekonomikos mastais.
 4. Surinkimo atsilikimo indeksas. Ar mokesčiai mokami įstatymų numatytais terminais, ar neuždelsiama? Gali būti išreiškiamas pavėluotai surinktų mokestinių įplaukų santykiu su visomis mokestinėmis įplaukomis.
 5. Specifiškumo indeksas. Ar mokesčių sistema tuo mažiau priklauso nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai (nustatyti nuo prekės fizinių charakteristikų – kiekio, svorio), o ne nuo vertės? Kuo specifiškumo indeksas didesnis, tuo sudėtingiau administruoti mokesčius ir tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.
 6. Objektyvumo indeksas. Ar dauguma imamų mokesčių nustatyti pagal objektyvius kriterijus? Šį santykį apskaičiuoti labai sudėtinga, nes nevienodai suvokiamas objektyvumo principas.
 7. Prievartos indeksas. Ar deramai ir pakankamai efektyviai veikia šalies mokesčių sistema? Kuo didesnis prievartos indeksas, tuo efektyvesnė mokesčių sistema.
 8. Mokesčių ėmimo kaštų indeksas. Ar mokesčių surinkimo kaštai yra minimalūs? Kuo mažesnės mokesčių administravimo tarnybų išlaidos, lyginant su gaunamomis mokestinėmis įplaukomis, tuo mokesčių sistema efektyvesnė, ir atvirkščiai.

Pasak R. Rudzčio (2011), mokesčiai – svarbiausias valstybės ekonomikos ramstis – galėtų būti geriau surenkami ne tiek juos sumažinus, kiek supaprastinus jų sistemą. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą apsprendžia atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių administravimo tarnybų išlaidų dydis. Manoma, kad faktinių įplaukų suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma, gali skirtis 10-15 proc., o mokesčių administravimo išlaidos turėtų sudaryti apie 0,5 proc. visų surinktų mokesčių sumos. Tokiu atveju šalies mokesčių sistema vertinama teigiamai, tačiau daugelis šalių tokių rodiklių lygių nepasiekia. Dažniausiai atsilikimas nuo potencialaus surinkimo yra kur kas didesnis, o geresnis mokesčių surinkimas įmanomas tik ženkliai padidinus administravimo kaštus (Juozaitienė, 2009).

Pažymėtina, kad mokesčių sistemos vertinimas remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais nėra tikslus dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek ir matavimo prasmėmis. Taikant šiuos kvalifikacinius diagnostinius rodiklius daugiau koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo kriterijus.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių sistema dažniausiai yra vertinama pagal tai, kaip ji sėkmingai sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Vieną iš populiariausių mokesčių sistemos vertinimo metodų pasiūlė Tarptautinio Valiutos Fondo ekonomistas V. Tanzi. Vertinant mokesčių sistemą pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, pateikiamas apibendrintas mokesčių sistemos įvertinimas. Toks vertinimas yra ganėtinai subjektyvus, koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo aspektus.

1.2.3. J. B. S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Panašiu metodu kaip ir V. Tanzi, mokesčių sistemą siūlo vertinti J. B. S. Gill (2000). Autorius mokesčių sistemos 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 mokesčių pajamų surinkimo prizmę. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų reikšmė sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio suderinamumo (Skačkauskienė, 2009). J. B. S. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokesčių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo, kuriems vertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus našumo grupę) rodiklių rinkinį (3 lentelė).

Tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia pajamų administravimo proceso spragas bei sritis, kuriose pajamų administravimas nėra pakankamas ir neatitinka valstybės bei mokesčių mokėtojų lūkesčių. Metodas suteikia galimybę atlikti tarpvalstybinę lyginamąją analizę, pvz., siekiant nustatyti sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. Pagrindinis metodo trūkumas yra tas, kad jis iš esmės orientuotas tik į vieno mokesčių sistemos elemento – administravimo – detalesnę analizę, nenustatyti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo skalės. Taip pat, neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis – nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija bei nepateiktas apibendrinamasis rodiklis, integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį (Bivainis, Skačkauskienė, 2007).

J. B. S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių rūšių įvairovė. 2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius. 3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokesčių pajamų, skaičius. 4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius. 5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį sumą. 6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma. 7. Kasmet grąžinamų mokesčių suma. 8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančio personalo), skaičius. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (pagrįstas administruojamų mokesčių rūšimis ar funkcijomis). 2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra. 3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse skaičius.
2. Efektyvumas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis (pajamų surinkimo efektyvumas). 2. Mokesčių pajamų ir BVP santykis. 3. Mokesčių atotrūkis. 4. Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis. 5. Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis. 6. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokesčių prievolių santykis. 7. Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis. 8. Papildomai surinktų mokesčių santykis su papildomai apskaičiuotais mokesčiais 9. Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis. 10. Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių mokėtojų suvokimas mokesčių nemokėjimo pasekmių, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybės, mokesčių administratorių darbo veiksmingumo sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas. 2. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje. 3. Mokesčių administratorių moralė.
3. Našumas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamas mokesčių nemokėjimo atvejams nustatyti. 2. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis. 3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis. 4. Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievole. 	

Šaltinis: Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais.

Verslas, vadyba ir studijos.

Analizė pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius kryptingai orientuota valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo ribojantiems aspektams atskleisti. Autorius išskiria tris rodiklių grupes (prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo), kurios apibūdina mokesčių pajamų surinkimą pasiūlytais kiekybiniais ir kokybiniais rodikliais. Visi mokesčių sistemos elementai nagrinėjami tik per mokesčių surinkimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus.

1.3. Mokesčių kultūros specifika vertinant mokesčių sistemą

Mokesčių kultūros samprata yra palyginus naujas ir Lietuvoje mažai tyrinėtas reiškinys. Jos suvokimas Lietuvos moksliniame, taip pat ir praktiniame kontekste dar labai menkas, nors pasaulyje žinomas jau daugiau nei septyniasdešimt metų. Mokesčių kultūros tema nagrinėta K. Šinkūnienės, V. Pukelienės, E. Buškevičiūtės darbuose. Užsienio literatūroje mokesčių kultūros klausimas plačiau nagrinėtas tokių mokslininkų kaip J. A. Schumpeter, A. Pausch, V. Tanzi, J. Martines-Vazquez, R. Berger, A. Spitaler, H. M. Hartmann, U. Hubner, B. Nerre ir kitų. Reikėtų paminėti, kad mokesčių kultūros sąvoka suprantama labai skirtingai ir kartais nepakankamai aiškiai.

Mokesčių kultūra yra nacionalinės šalies kultūros dalis. Svarbu suvokti pačią „kultūros“ sąvoką. Tinkamiausia „kultūros“ samprata mokesčių požiūriu pateikiama Tarptautinių žodžių žodyne (2004): kultūra - „žmogaus bei visuomenės veiklos produktai, jos formos bei sistemos, kurių funkcionavimas leidžia kurti, panaudoti ir pateikti materialines ir dvasines vertybes“.

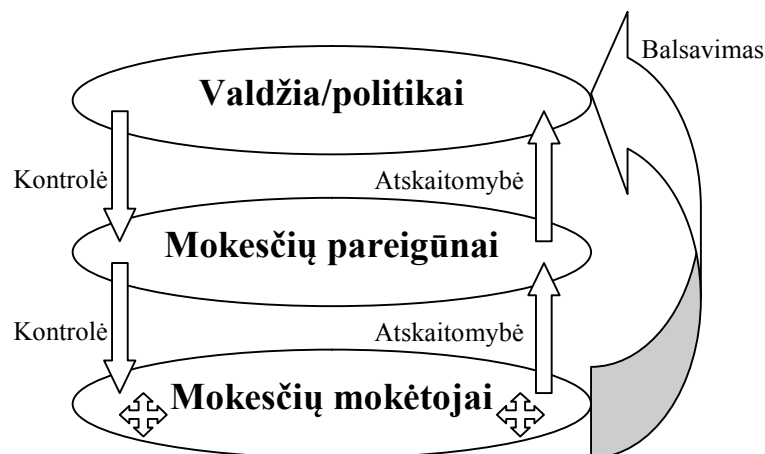
Anot B. Nerre (2001), mokesčių kultūra apibrėžiama kaip visuma formalių ir neformalių institucijų, susijusių su nacionaline mokesčių sistema ir jos praktiniu vykdymu, istoriškai įsitvirtinusių šalies kultūroje, įvertinant priklausomybę ir ryšius, kuriuos lemia nuolatinė jų sąveika. K. Levišauskaitės ir K. Šinkūnienės (2006) nuomone, mokesčių kultūra – tai yra nacionalinėje kultūroje susiklosčiusių mokesčių santykių visuma, apimanti apmokestinimo instrumentarijų, principus, tikslingą bei nuoseklų švietimą ir apmokestinimo pokyčius, lemiamus vidinės bei išorinės aplinkos veiksnių.

E. Buškevičiūtės (2007) teigimu, daugumoje besikeičiančių ekonomikų mokesčių mokėtojams trūksta specifinio sąmoningumo. Į aiškesnių mokesčių sistemų kūrimą dažniausiai reaguojama palankiai, tačiau mokesčių mokėtojų suvokimas, koku tikslu mokami mokesčiai yra nepakankamas. V. Tanzi šalies mokesčių kultūrą taip pat apibūdina kaip tam tikrą „mokesčių mokėtojų sąmoningumą“. Visuotinai manoma, kad nėra tokios šalies, kurioje žmonės būtų laimingi, mokėdami mokesčius. Didelė priešprieša mokesčių atžvilgiu rodo, kad mokesčių kultūra šalyje nėra susiformavusi.

R. Berger terminą „mokesčių kultūra“ supranta taip: valstybė mokesčių gali surinkti tiek, kiek žmonės jų sutinka sumokėti. Taigi mokesčių valdininkų sugebėjimai skatinti šį norą laikui bėgant gali būti suvokiami kaip mokesčių kultūros dalis (Buškevičiūtė, 2007).

B. Nerre (2002) pateikia supaprastintą mokesčių kultūros modelį (9 pav.), kuriame išskiriami šie mokesčių kultūros dalyviai: mokesčių mokėtojai, politikai, mokesčių pareigūnai, ekspertai, mokslininkai. Mokslininkai ir ekspertai gali tik keisti dalyvių tarpusavio turimos informacijos lygį. Pats mokesčių kultūros procesas gali būti išskaidytas į atskiras dalis. Pradžioje, valdžia nustato „žaidimo“

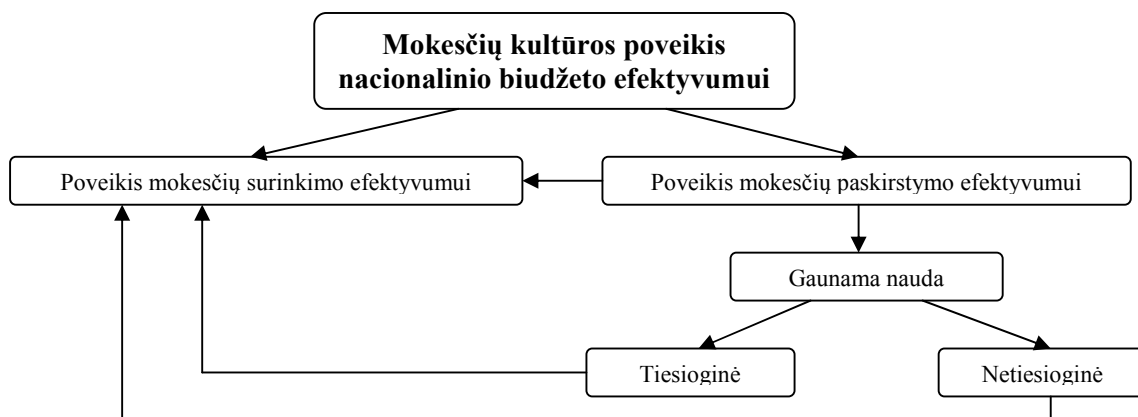
taisykles, kurių privalo laikytis visi mokesčių mokėtojai ir pareigūnai. Mokesčių mokėtojai bendrauja tarpusavyje, o taip pat ir su mokesčių pareigūnais. Galiausiai, mokesčių mokėtojai turi balsavimo teisę, tad rinkdami ateities valdžią jie iš dalies gali nulemti tolimesnes mokesčių mokėjimo taisykles.



9 pav. Supaprastintas mokesčių kultūros modelis

Šaltinis: Nerre, B. (2002). *Modeling Tax Culture – a First Approach*. Tax Association Proceedings Ninety-fifth Annual Conference on Taxation. University of Hamburg.

Pasak V. Pukelienės ir K. Šinkūnienės (2005), mokesčių kultūra, būdama nacionalinės kultūros dalimi, glaudžiai susijusi su svarbiausiais apmokestinimo klausimais, kurie perteikiami mokesčių instrumentarijuje ir pačiuose apmokestinimo principuose. Mokesčių kultūrą kaip nacionalinės kultūros sudedamąją dalį veikia bendrieji veiksniai, lemiantys bendrąją kultūrą: istorinė patirtis, šalies išsivystymo lygis, ugdymo bei švietimo sistema, socialinė padėtis, auklėjimas ir kiti specifiniai veiksniai, būdingi tik mokesčių kultūrai (apmokestinimo principai ir instrumentarijus, mokesčių mokėtojų sąmoningumas, jų gaunama nauda, apmokestinimo sąlygų pokyčiai, mokestiniai santykiai tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių).



10 pav. Mokesčių kultūros poveikis nacionalinio biudžeto efektyvumui

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

Kaip žinia, mokesčiai yra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis, tad atsiradus bet kokiems mokesčių surinkimo sutrikimams, tai gali neigiamai paveikti ir biudžeto paskirstymo galimybes. Anot K. Šinkūnienės (2009), tokiam procesui įtakos turi ir mokesčių kultūra (10 pav.). Kadangi didžioji dauguma socialinių, kultūrinių, edukologinių ir kitų krypčių yra išlaikomos iš valstybės biudžeto, mokesčių mokėtojai sumokėdami mokesčius, patiria ir tiesioginę (tiesioginės išmokos, socialinės pašalpos), ir netiesioginę jų naudą, kuri neretai dar vadinama visuotiniu gerbūviu (gatvių apšvietimas, miestų saugumas ir pan.).

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad mokesčių kultūra yra pakankamai naujas ir nevisiškai ištirtas reiškinys. Skirtingos mokslininkų grupės šį reiškinį apibūdina savaip. Bendriausiu galima laikyti vokiečių mokslininko B. Nerre pateikiamą mokesčių kultūros apibrėžimą: mokesčių kultūra – formalių ir neformalių institucijų visuma, susijusi su nacionalinės mokesčių sistemos praktiniu taikymu, istoriškai susiklosčiusiu šalies nacionalinėje kultūroje. Šis terminas apima mokesčių mokėtojų ir mokesčių rinkėjų santykius, vidinę ir išorinę aplinką, švietimą ir sąsajas su nacionaline kultūra. Mokesčių kultūros įtaka nacionalinio biudžeto surinkimo bei paskirstymo efektyvumui yra akivaizdi, o mokesčių kaip teikiamos naudos, bet ne prievolės suvokimas visuomenėje, gali sąlygoti teisingą, sąžiningą ir žinoma pakankamą mokesčių surinkimą.

2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINĖ ANALIZĖ 2006–2011 M.

2.1. Lietuvos mokesčių sistema

Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę, valstybės mokesčių sistema yra nuolat reformuojama, šalyje palaipsniui plėtojosi laisvosios rinkos ekonominiai santykiai. Nuo 1990 metų priimta nemažai įstatymų ir nutarimų mokesčių klausimais, kurių pagrindu buvo reguliuojami Lietuvos Respublikos ekonominiai ir socialiniai procesai. Pagal Konstituciją Lietuva yra unitarinė valstybė, kurios teritorija nedalijama į atskirus valstybinius dalinius. Valstybėje valdžią vykdo Respublikos Prezidentas, Seimas, Vyriausybė ir Teismas, išimtinę teisę nustatyti valstybinius mokesčius turi Seimas. Už 24 mokesčių administravimą yra atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija, o maito mokestis yra administruojamas Lietuvos Respublikos muitinės. Pagal 2004 metais priimtą Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, gyventojai ir ūkio subjektai moka 25 skirtingus mokesčius. Net 21 mokestis yra surenkamas į valstybės biudžetą ir 5 mokesčiai yra įskaitomi į savivaldybių biudžetus, kadangi rinkliavų įstatymas apima ir valstybines, ir vietines rinkliavas. Mokesčių klasifikavimas pateikiamas 4 lentelėje.

4 lentelė

Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje egzistuojantys mokesčiai

Vietiniai	<ul style="list-style-type: none"> • Gyventojų pajamų mokestis; • Žemės mokestis; • Nekilnojamojo turto mokestis; • Vietinė rinkliava; • Paveldimo turto mokestis.
Valstybiniai	<ul style="list-style-type: none"> • Gyventojų pajamų mokestis; • Pelno mokestis; • Pridėtinės vertės mokestis; • Akcizai; • Socialinis mokestis; • Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis; • Valstybės rinkliava; • Konsulinis ir žyminis mokestis; • Mokestis už valstybinius gamtinius išteklius; • Naftos ir dujų išteklių mokestis; • Mokestis už aplinkos teršimą; • Transporto priemonių mokesčiai; • Įmokos į Valstybinio socialinio draudimo fondą; • Įmokos į Sveikatos draudimo fondą; • Įmokos į Garantinį fondą; • Loterijų ir azartinių lošimų mokestis; • Kvotinio cukraus gamybos ir papildomos cukraus gamybos mokestis; • Baltojo cukraus virškvočio mokestis; • Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą; • Mokestis už valstybės turto panaudojimą patikėjimo teise.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis E. Buškevičiūte (2006).

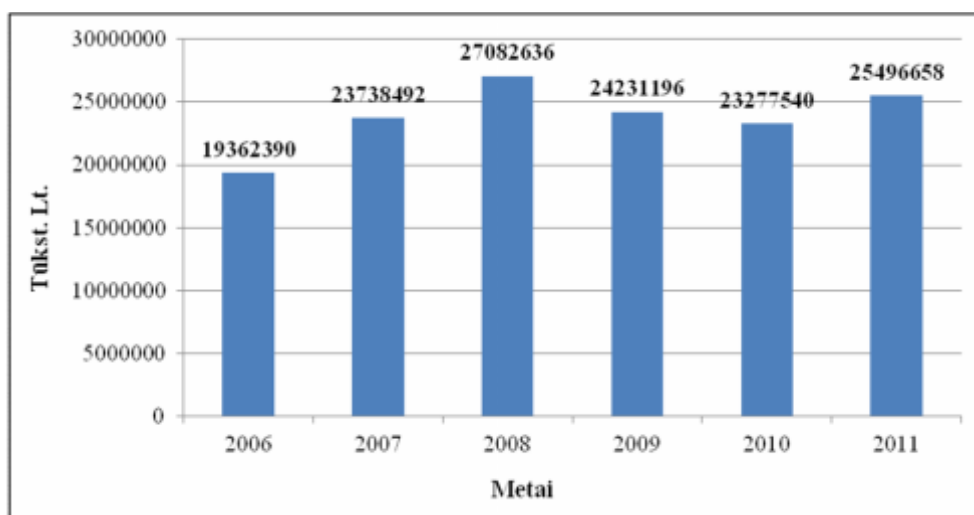
Lietuvoje renkami mokesčiai atitinka daugelio rinkos ekonomikos šalių taikomus mokesčius, kurių pagrindiniai yra pridėtinės vertės mokestis, gyventojų pajamų mokestis, akcizo ir pelno mokesčiai. Be šių mokesčių renkami ir kiti privalomieji mokėjimai: valstybės rinkliavos, žyminis ir konsulinis mokesčiai ir kt. Šios įmokos nuo kitų mokesčių skiriasi tuo, kad jais yra atsiskaitoma už tam tikras valstybės ar savivaldybių institucijų atliekamas funkcijas. Pastebėtina, kad tokios įmokos dažniausiai būna vienkartinės. Privalomųjų įmokų įjungimas į bendrą valstybinių mokesčių sistemą yra pagrįstas tuo, kad tokios įmokos, kaip ir visi mokesčiai yra privalomi, reglamentuoti įstatymų ir sumokami į atitinkamą biudžetą.

Lyginant Lietuvos mokesčių sistemą su Maldyvų, Honkongo ar Airijos mokesčių sistemomis, tai ją galime laikyti ganėtinai paprasta. Iš kitos pusės, Lietuvos mokesčių sistema yra labai puiki, jei ją lygintume su Baltarusija, Ukraina ar Bolivija. Tokias išvadas, atlikusi tyrimą ir įvertinusi 178 pasaulio valstybių mokesčius, padarė konsultacijų bendrovė „Pricewaterhouse-Coopers“. Pagrindinė priežastis, dėl kurios Lietuva užima žemesnę vietą nei kitos Baltijos šalys, tai yra gerokai didesnis darbo užmokesčio apmokestinimas bei sudėtingesnės ir dažnesnės mokesčių deklaravimo ir mokėjimo procedūros (Jakštonytė, 2010).

Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema nėra galutinai nusistovėjusi. Lietuvoje mokesčius nustatantys įstatymai, nutarimai ir kiti teisės aktai surašyti šimtuose puslapių yra itin dažnai keičiami. Tokių mokesčių įstatymų nepastovumą sąlygoja nuolatos augantys valstybės finansinių išteklių poreikiai. 2008 metų pabaigoje buvo padaryti praktiškai visų pagrindinių mokesčių pakeitimai: buvo pakeisti ir mokesčių tarifai, ir taikytų lengvatų sąrašas. Pagrindinių mokesčių įstatymų pakeitimai buvo priimami atsižvelgiant į šalies ekonominę situaciją, o tokių pokyčių pagrindinis tikslas – darnios, šiuolaikinės, pagrįstos Europos Sąjungos reikalavimais, mokesčių sistemos sukūrimas, kuri skatintų sparčią krašto ekonomikos raidą, užtikrintų stabilias valstybės biudžeto mokestines pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą.

2.2. Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo struktūrinė–dinaminė analizė 2006–2011 m.

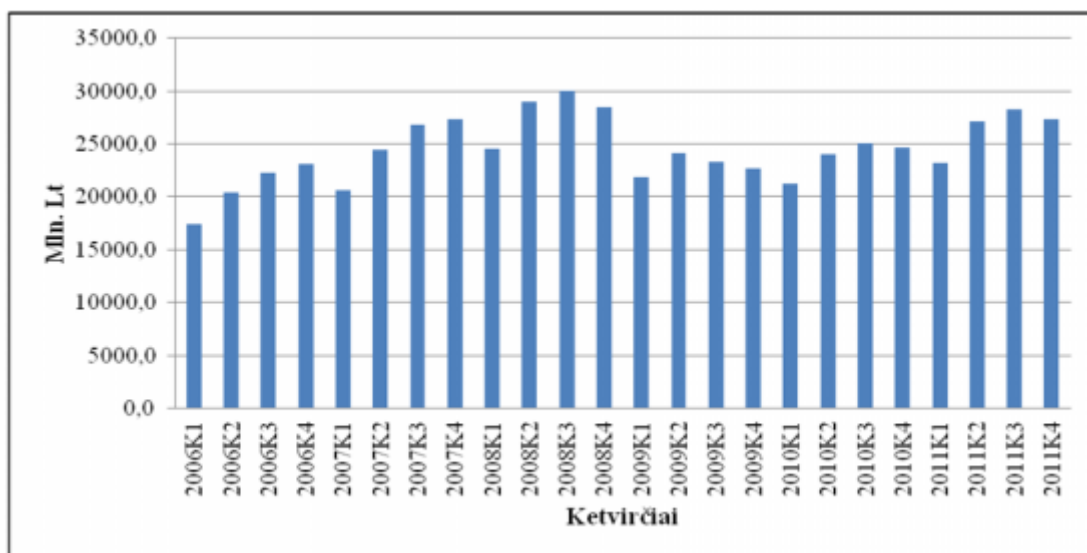
Nuolat besikeičianti ekonominė situacija pasaulyje turėjo įtakos ir Lietuvos ekonomikai 2006–2011 metų laikotarpiu. 2008 metais prasidėjęs ekonomikos nuosmukis tiesiogiai paveikė Lietuvos ekonomiką: smuko nacionalinio biudžeto pajamos, ko pasekoje buvo didinami mokesčių tarifai, didėjo infliacija ir nedarbo lygis. Ekonomikos nuosmukis yra viena iš ekonominio ciklo sudedamųjų dalių. Ekonominiai ciklai yra periodiškai ir vienas nuo kito skiriasi trukme ir intensyvumu, tačiau kiekvieną iš jų sudaro keturios fazės: krizė, pakilimas, viršūnė ir nuosmukis.



11 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Bet kokį ekonominį pakilimą keičia nuosmukis, o jį – vėl pakilimas. Tokią tendenciją galime pastebėti ir 11 paveiksle pateiktoje diagramoje, kurioje atvaizduojama Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinamika analizuojamu laikotarpiu. Matome, kad nacionalinio biudžeto pajamos iki pat 2008 metų vis didėjo (viršūnė), tačiau jau sekančiais metais nacionalinio biudžeto pajamų suma sumažėja per 10 proc. (nuosmukis) ir sudaro 24231196 tūkst. Lt. 2010 metais ekonominė krizė dar kausto šalį, nacionalinio biudžeto pajamos pasiekia 2007 metų nacionalinio biudžeto lygį. Sekančiais 2011 metais nacionalinio biudžeto pajamos didėja daugiau nei 9 proc. (pakilimas) ir sudaro 25496658 tūkst. Lt. Galima pastebėti, kad Lietuvos ekonomika po truputi atsigauna, palaipsniui gerėja šalies ūkio rodikliai, mažėja nedarbo lygis, o visa tai leidžia surinkti didesnes pajamas į nacionalinį biudžetą.

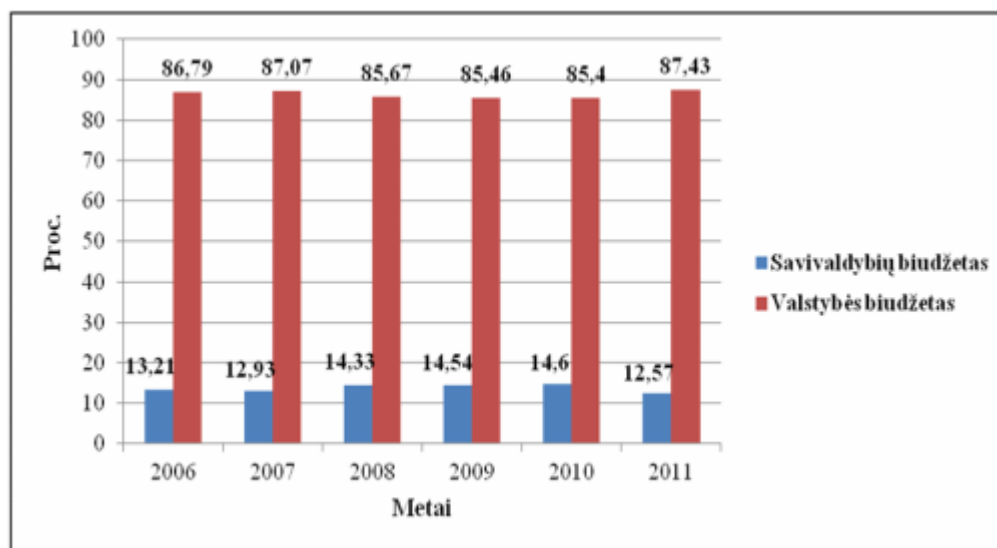


12 pav. Lietuvos bendrojo vidaus produkto dinamika, to meto kainomis 2006-2011 m. (ketvirčiais)

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Statistikos Departamento prie LR Vyriausybės skelbiamais duomenimis.

Dar vienas indikatorius rodantis valstybės ekonominę situaciją yra bendrasis vidaus produktas. Šis rodiklis yra apibūdinamas kaip visų šalyje sukurtų prekių ir paslaugų vertė atėmus prekių (paslaugų), sunaudotų joms kurti ir gaminti, vertę. Lietuvos bendrojo nacionalinio produkto kitimas pateiktas 12 paveiksle. Kaip matome, grafikas yra ganėtinai panašus į nacionalinio biudžeto pajamų dinamikos grafiką, pateiktą aukščiau 11 paveiksle. Iki 2008 metų pabaigos bendrasis vidaus produktas kaip ir nacionalinio biudžeto pajamos vis augo, tačiau 2009 metais, ekonomikos nuosmukio laikotarpiu, bendrasis vidaus produktas sumažėjo. Paskutiniais analizuojamo laikotarpio metais bendrasis vidaus produktas vėl didėja, o tai leidžia daryti prielaidą, kad ekonominė situacija šalyje palapsniui gerėja.

Šalies mokesčių sistemą sudaro vietiniai ir valstybiniai mokesčiai. Vietiniai mokesčiai yra mokami į savivaldybių biudžetus, o valstybiniai mokesčiai – į valstybės biudžetą arba specialios paskirties valstybinius fondo biudžetus. Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamas sudaro visos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų surenkamos lėšos, išskyrus skolintas lėšas. Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų dinamika pateikiama 13 paveiksle.



13 pav. Savivaldybių ir valstybės biudžeto pajamų dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal LR finansų ministerijos skelbiamus valstybės ir savivaldybių biudžeto duomenis.

Kaip matyti iš 13 paveiksle pateiktos diagramos, Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto didžiąją dalį pajamų, daugiau nei 85 proc., sudaro į valstybės biudžetą surenkamos pajamos. Savivaldybių biudžetų pajamos 2006–2011 metų laikotarpiu neviršija 15 proc. nuo visų į nacionalinį biudžetą surenkamų lėšų. Pastebėtina, kad proporcija tarp valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų išlieka daugmaž nekintanti visu analizuojamu laikotarpiu.

Kiekvienų metų pabaigoje šalies vyriausybė rengia ateinančių metų valstybės biudžeto projektą ir teikia jį Seimui. Yra suplanuojamos valstybės pajamos ir išlaidos, vykdomas valstybės biudžetas ir

galiausiai pateikiama Seimui biudžeto įvykdymo ataskaita. 2006–2011 metais nacionalinio biudžeto planuojamos ir faktinės pajamos pagal atskirus pajamų šaltinius yra pateiktos 5 lentelėje.

5 lentelė

Lietuvos nacionalinio biudžeto planuojamos ir faktinės pajamos 2006-2011 m.

		Pajamų ir pelno mokesčiai	Turto mokesčiai	Prekių ir paslaugų mokesčiai	Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	Kitos pajamos	ES parama	Nacionalinis biudžetas	Vykdymas
2006 m	Planas	5852888	253661	8398993	157000	1312412	3326230	19301184	100.32%
	Faktas	6349255	278425	8794754	182944	1594727	2162284	19362390	
2007 m	Planas	7442751	257269	9962977	203000	1216010	3085992	22167999	107.08%
	Faktas	7091383	292467	11037977	208986	1625949	3481733	23738492	
2008 m	Planas	8185945	276869	14075768	231000	1524926	5112835	29407343	92.09%
	Faktas	8171621	307653	13057317	250610	1813393	3482047	27082636	
2009 m	Planas	6095073	302692	9916422	203030	1678318	6417352	24612887	98.45%
	Faktas	5478387	325643	10481958	177199	1839957	5928053	24231196	
2010 m	Planas	4216558	311108	9754558	217640	2007098	7891894	24398856	95.40%
	Faktas	4424769	354563	10761104	181596	2210310	5345199	23277540	
2011 m	Planas	4844200	311604	12238623	220518	2292878	6922365	26830188	95.03%
	Faktas	4645680	334829	12210375	204835	2262479	5838463	25496658	

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Kaip matome iš 5 lentelėje pateiktų duomenų, 2006 metais vyriausybei pavyko gana tiksliai surinkti suplanuotas pajamas į nacionalinį biudžetą, įvykdant planą 100,32 proc. 2006 metų nacionalinio biudžeto pajamos sudarė 19362390 tūkst. Lt., iš kurių net 80,6 proc. buvo surinktos iš mokesčių. Daugiau nei pusę mokesčių pajamų sumos sudaro pajamos gautos iš prekių ir paslaugų mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, atskaitymų nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą, akcizų, cukraus mokesčių, loterijų ir azartinių lošimų mokesčių, transporto priemonių mokesčių, mokesčių už aplinkos teršimą, rinkliavų. 11,17 proc. nacionalinio biudžeto lėšų sudarė iš Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių gauta finansinė parama. Tiesa, paramos gauta trečdaliu mažiau negu planuota.

Sekančiais analizuojamo laikotarpio metais nacionalinio biudžeto pajamos didėjo 22,6 proc. ir sudarė 23738492 tūkst. Lt. Mokestinės pajamos šiuo laikotarpiu sudarė daugiau nei 78 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų sumos. Biudžeto planas buvo įvykdytas 107,08 proc. Didžiausios įtakos biudžeto pajamų didėjimui turėjo net 25,51 proc. išaugusios pajamos iš prekių ir paslaugų mokesčių.

2008 metais nacionalinis biudžetas buvo papildytas 14,09 proc. didesnėmis pajamomis negu praėjusiais finansiniais metais, tačiau faktinės nacionalinio biudžeto pajamos buvo beveik 8 proc. mažesnės už suplanuotas. Didžiausią plano neatitikimą sudarė nesurinktos pajamos iš prekių ir

paslaugų mokesčių, kurios buvo 7,24 proc. mažesnės nei numatytos biudžeto projekte, tačiau pajamų iš šių mokesčių buvo gauta 18,29 proc. daugiau nei 2007 metais. Ypač ženkliai nesutapo surinktos pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio, kurio buvo surinkta 9,07 proc. mažiau nei buvo suplanuota. Taip pat gauta beveik trečdaliu (31,9 proc.) mažesnė nei suplanuota finansinė parama iš Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių. Būtent 2008 metų pabaigoje vyriausybė priėmė nemažai mokesčių įstatymų pakeitimų: sumažintos taikomos mokesčių lengvatos, pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai, pajamos gautos iš paskirstyto pelno apmokestintos 20 proc. tarifu, pelno mokesčio tarifas padidintas iki 20 proc. Šie ir daugelis kitų išvardintų įstatymų pakeitimų neigiamai paveikė šalies ūkio ir verslo subjektus, jų ekonominę padėtį. Nors galima pastebėti, kad 2008 metais nacionalinio biudžeto pajamos sudarė 27082636 tūkst. Lt. Ir buvo didžiausios per visą analizuojamą laikotarpį, tačiau gana ženkliai neįvykdytas biudžeto planas rodo, kad šalyje yra jaučiamas ekonomikos nuosmukis.

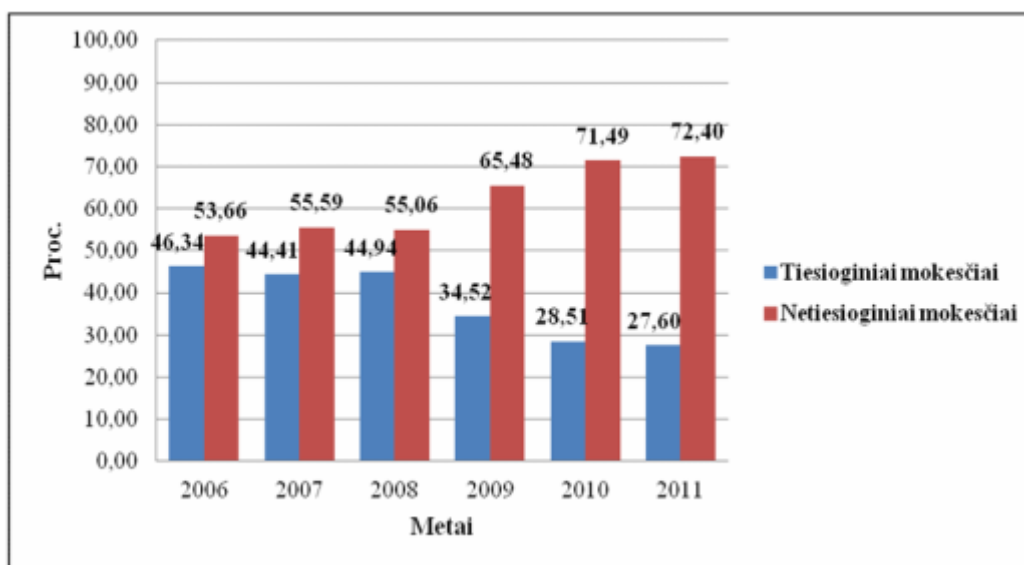
Po mokesčių reformos 2009 metų nacionalinio biudžeto pajamos sumažėjo 10,5 proc. lyginant su praėjusiais finansiniais metais, ir sudarė 24231196 tūkst. Lt. Nacionalinis biudžetas įvykdytas 98,45 proc. Didžiausias skirtumas tarp numatyto ir faktinio pajamų surinkimo pastebimas iš pajamų ir pelno mokesčių, kurių į nacionalinį biudžetą buvo surinkta 10,12 proc. mažiau nei buvo suplanuota. Daugiausiai šį skaičių įtakojo gyventojų pajamų mokesčių nesurinkimas į biudžetą. Pajamos iš šio mokesčio buvo beveik 13 proc. mažesnės nei buvo numatyta. Greičiausiai tai įtakojo didėjantis nedarbo lygis šalyje ir darbo užmokesčio mažinimas. Dėl padidinto pelno mokesčio tarifo, ženkliai sumažėjo 2009 metais iš šio mokesčio surinktos pajamos. Lyginant su 2008 metais, iš pelno mokesčio gauta net 41,32 proc. mažiau pajamų. Tuo tarpu iš Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių gauta finansinė parama buvo net 70 proc. didesnė negu 2008 metais.

2010 metų nacionalinis biudžetas buvo suplanuotas panašaus dydžio kaip praėjusių metų, tačiau užsibrėžto plano pasiekti ir vėl nepavyko. Biudžetas buvo įvykdytas 95,4 proc., o nacionalinio biudžeto pajamos buvo beveik 4 proc. mažesnės negu 2009 metais ir buvo panašaus lygio kaip 2007 metais. Toliau ženkliai mažėjo surenkamos pajamos iš pelno mokesčio. Lyginant su 2009 metais, jos sumažėjo net 44,14 proc. Nors visų pajamų surinkimas iš mokesčių ir viršijo suplanuotus dydžius, bendram biudžeto plano įvykdymui „koją pakišo“ nesurinkta Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinė parama, kurios buvo gauta net 32,27 proc. mažiau nei buvo numatyta.

Paskutiniaisiais analizuojamo laikotarpio metais į nacionalinį biudžetą buvo surinkta 25496658 tūkst. Lt. pajamų, o tai yra 9,53 proc. daugiau negu 2010 metais. Vyriausybės sudarytas biudžeto planas vėl buvo neįvykdytas beveik 5 proc. Tai lėmė nesurinktos planuotos pajamos iš pajamų ir pelno mokesčių, ir 15,66 proc. mažesnės lėšos iš Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių. Lyginant su 2010 metais ir toliau mažėja surenkamos pajamos iš pelno mokesčio, tačiau surinkta 16,57 proc. daugiau įplaukų iš

pridėtinės vertės mokesčio. Visgi reikia paminėti, kad šalis atsigauna po ekonomikos nuosmukio, gerėja pagrindiniai ūkio rodikliai, mažėja nedarbo lygis, vėl didėja į nacionalinį biudžetą surenkamos pajamos, nors sudarytas biudžeto planas ir nėra įvykdomas.

Kaip žinome, Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą sudaro tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai. Tiesioginiams mokesčiams priskiriami pajamų, turto, žemės, verslo, kapitalo ir kiti mokesčiai. Netiesioginiai mokesčiai yra nustatomi prekėms ir paslaugoms, o juos apmoka tie, kurie perka tas prekes ir naudojami paslaugomis. Netiesioginiai mokesčiai yra įtraukiami į prekių ar paslaugų kainą. Prie netiesioginių mokesčių yra priskiriami apyvartos, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčiai. Kaip pasiskirsto mokestinės pajamos nacionaliniame biudžete pagal tiesioginius ir netiesioginius mokesčius, matome diagramoje pateiktoje 14 paveiksle.



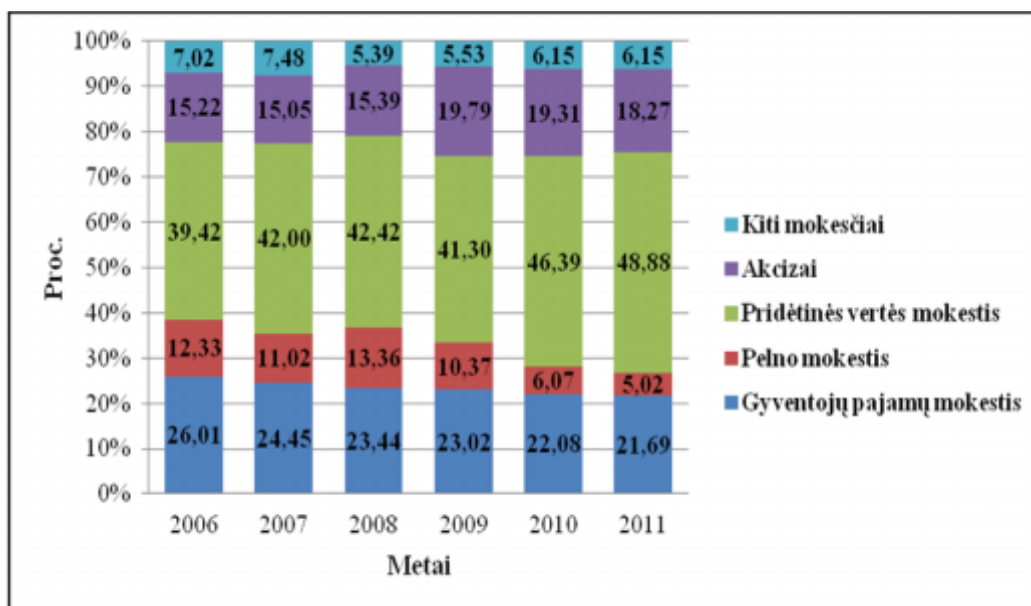
14 pav. Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių dinamika nacionaliniame biudžete 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Statistikos Departamento prie LR Vyriausybės skelbiamais duomenimis.

Iš 14 paveiksle pateiktos diagramos matyti, kad nacionaliniame biudžete didžiąją dalį mokestinių pajamų sudaro įplaukos surinktos iš netiesioginių mokesčių. Analizuojamo laikotarpio pirmoje pusėje, 2006–2008 metais, proporcija tarp tiesioginių ir netiesioginių mokesčių išliko daugmaž nekintanti: tiesioginiai mokesčiai sudarė apie 45 proc., o netiesioginiai – apie 55 proc. visų į nacionalinį biudžetą surenkamų mokestinių pajamų. Nuo 2009 metų tiesioginių mokesčių dalis nacionaliniame biudžete mažėja, atitinkamai didėja mokestinių pajamų dalis surenkamų per netiesioginius mokesčius. Tendencija tęsiasi ir sekančiais metais, kol galiausiai 2011 metų nacionaliniame biudžete turime 72,4 proc. surinktų mokestinių pajamų iš netiesioginių mokesčių ir tik 27,6 proc. visų mokestinių pajamų sudaro įplaukos iš tiesioginių mokesčių.

Kuriant ar pertvarkant šalies mokesčių sistemą reikėtų siekti, kad mokestinės pajamos iš tiesioginių mokesčių sudarytų didžiąją dalį į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų. Galima daryti prielaidą, kad šalis vis dar yra priskiriama prie besivystančių šalių grupės, nes išsivysčiusiose šalyse dominuoja tiesioginiai mokesčiai, iš kurių surenkama daugiau nei 50 proc. visų šalies mokestinių pajamų. Netiesioginiai mokesčiai yra priimtinesni dėl jų paprastumo ir lengvo administravimo. Mokesčių sistema, kurioje vyrauja netiesioginiai mokesčiai yra kritikuotina, nes tiesioginiai mokesčiai yra teisingesni.

15 paveiksle pateiktas šalies mokestinių pajamų pagal atskirus mokesčius pasiskirstymas nacionaliniame biudžete analizuojamu laikotarpiu. Kaip matyti, net iki 95 proc. šalies mokestinių pajamų į nacionalinį biudžetą yra surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir akcizų. Didžiausią nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dalį 2006 – 2011 metų laikotarpiu sudarė pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio. Iš keturių pagrindinių šalies mokesčių mažiausiai pajamų gaunama iš pelno mokesčio. Pajamos iš kitų šalyje administruojamų mokesčių sudaro vos 5–6 proc., todėl toliau darbe plačiau bus nagrinėjamas mokestinių pajamų surinkimas iš minėtų pagrindinių mokesčių.

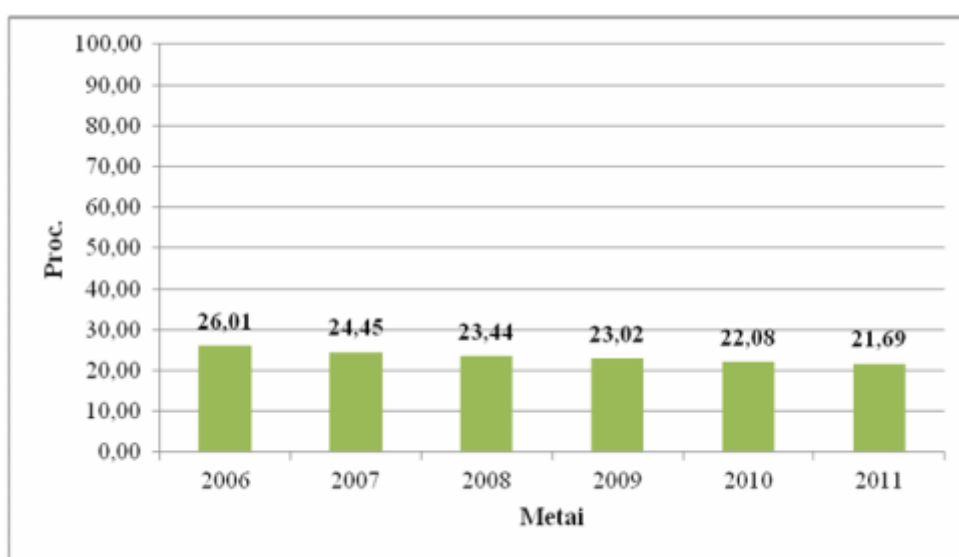


15 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra pagal atskirus mokesčius 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Gyventojų pajamų mokesčiu yra apmokestinamos iš įvairių šaltinių gautos gyventojų pajamos, kurios ir yra pajamų mokesčio objektas. Šis mokestis Lietuvoje įvestas nuo 2003 metų ir pakeitė iki tol galiojusį fizinių asmenų pajamų mokestį. Gyventojų pajamų mokestis yra laikomas geru efektyvumo atžvilgiu, kadangi veikia du mokesčio teisingumo principai. Horizontalusis teisingumas – gaunantieji

panašias pajamas turi mokėti ir panašaus dydžio mokesčius. Vadovaujantis vertikaliuoju teisingumu, daugiau uždirbantieji turi mokėti daugiau dėl socialinio solidarumo, t.y. mokestis turi būti progresinis – kuo didesnės pajamos yra gaunamos, tuo didesni mokesčiai turi būti mokami. Analizuojamo laikotarpio metu buvo kelis kartus keičiami mokesčio tarifai, didinama mėnesinė alga, pertvarkoma neapmokestinamo minimumo skaičiavimo ir taikymo tvarka. 2006 metais gyventojų pajamų mokesčio tarifas buvo sumažintas nuo 33 proc. iki 27 proc. Iki 24 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifas buvo sumažintas 2008 metais, o sekančiais metais – iki 15 proc. 16 paveiksle pateikiama, kokią dalį visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų analizuojamu laikotarpiu sudaro pajamos surinktos iš gyventojų pajamų mokesčio.

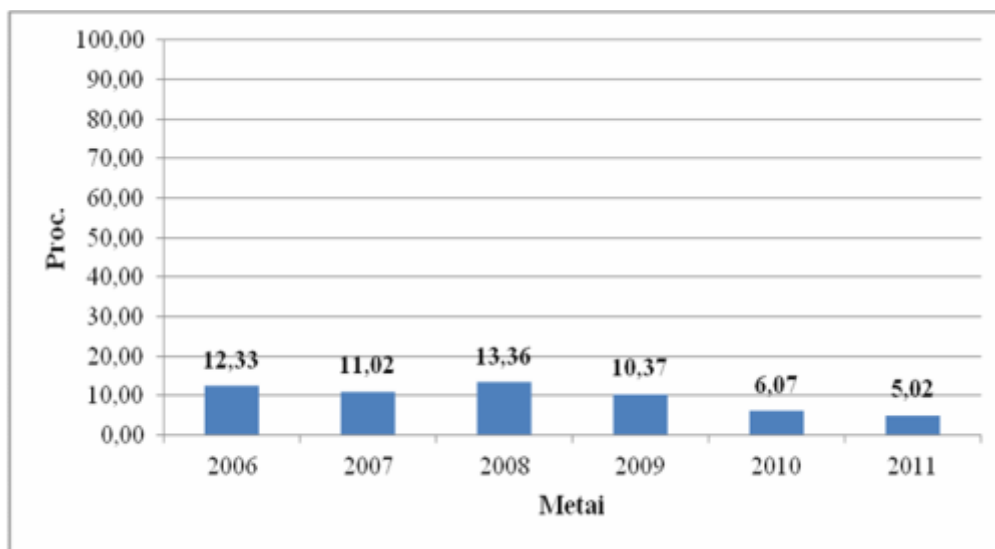


16 pav. Mokestinių pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Matome, kad analizuojamo laikotarpio pradžioje, pajamos iš gyventojų pajamų mokesčio, sudarė maždaug ketvirtadalį visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Pateiktame paveiksle akivaizdžiai pastebime, kad kiekvienais metais surenkamos pajamos iš šio mokesčio sudaro vis mažesnę dalį nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose. 2011 metais pajamos iš gyventojų pajamų mokesčio sudarė kiek daugiau nei penktadalį (21,69 proc.) visų mokestinių pajamų, o tai yra 4,32 proc. mažiau nei 2006 metais. Mažėjanti gyventojų pajamų mokesčių dalis visose nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose nebūtinai reiškia, kad surenkamos pajamos iš šio mokesčio mažėjo. Analizuojamo laikotarpio metu gyventojų pajamų mokesčio dalies mažėjimą mokestinėse pajamose įtakojo pagrindiniai mokesčio apmokestinamosios bazės pokyčiai – neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas. Galima daryti prielaidą, kad gyventojų pajamų mokestis yra vienas iš svarbiausių ir daugiausiai pajamų valstybei duodančių mokesčių.

Pelno mokestis Lietuvoje yra reglamentuotas 2001 metais priimtame Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme. Jis pakeitė iki tol galiojusį Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą. Pelno mokesčio mokėtojai yra Lietuvos juridiniai asmenys ir užsienio valstybės juridiniai asmenys arba organizacijos (LR pelno mokesčio įstatyme vadinami apmokestinamaisiais vienetais), o mokesčio baze laikoma bet kokio pobūdžio komercinė ar gamybinė veikla, iš kurios siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Pelno mokesčio mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.

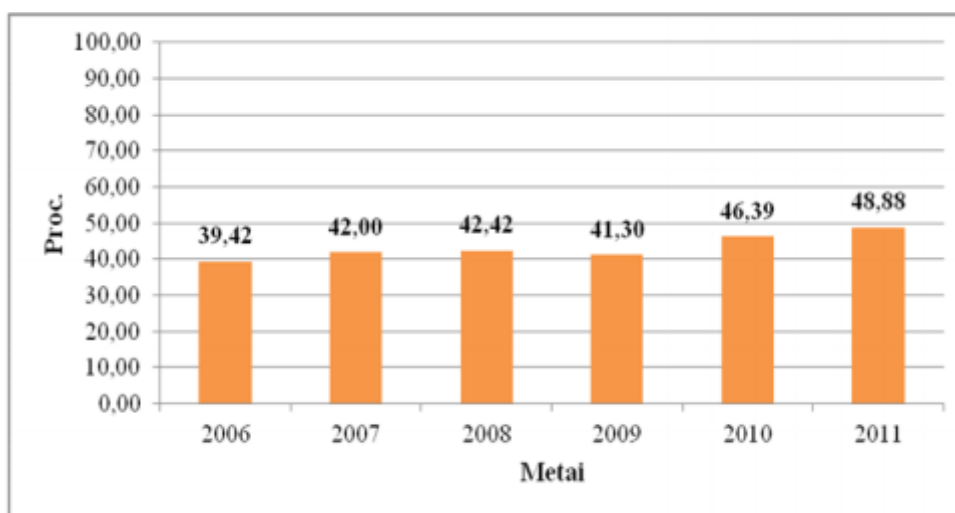


17 pav. Mokestinių pajamų iš pelno mokesčio dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

17 paveiksle vaizduojama, kokią dalį visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų analizuojamu laikotarpiu sudaro pajamos gautos iš pelno mokesčio. Iš pateikto paveikslo matome, kad 2006–2009 metais pajamos iš pelno mokesčio sudarė maždaug 10–13 proc. visų mokestinių pajamų surenkamų į nacionalinį biudžetą, tačiau nuo 2010 metų ši dalis gerokai sumažėja. 2010 metais pajamos iš pelno mokesčio sudarė 6,07 proc. visų mokestinių pajamų, o sekančiais metais – vos 5,02 proc. Tai galima paaiškinti tuo, kad analizuojamu laikotarpiu pelno mokesčio tarifai ir taikomos lengvatos keitėsi kelis kartus, o tai, žinoma, atitinkamai įtakojo mokestinių pajamų surinkimą iš šio mokesčio. Nuo 2006 metų pagrindinis pelno mokesčio tarifas buvo 15 proc., o 2009 metais jis buvo padidintas iki 20 proc. Daugelyje Europos Sąjungos valstybių pelno mokesčio tarifas buvo mažinamas, tačiau mūsų šalyje priešingai – jis buvo padidintas. Toks poelgis sudėtingu šalies ekonomikos laikotarpiu dar labiau stabdė verslininkų iniciatyvą kurti ir plėtoti verslą, diegti naujoves, išaugo neapmokestintos ekonomikos mąštai. Galima daryti išvadą, kad pelno mokesčio tarifo padidinimas ir tam tikrų taikomų lengvatų panaikinimas 2009 metais, neigiamai paveikė ir gerokai sumažino mokestinių pajamų surinkimą iš pelno mokesčio į šalies nacionalinį biudžetą.

Pridėtinės vertės mokestis yra pats populiariausias, iš kurio surenkama didžioji dalis mokesčių pajamų į nacionalinį biudžetą. Pridėtinės vertės mokesčiu yra apmokestinamos šalies viduje teikiamos prekės ir paslaugos bei importuojamos prekės. Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, juo nesudėtinga apmokestinti prekes ir paslaugas, taip pat yra lengvai administruojamas. Pagal Europos Sąjungos direktyvas pridėtinės vertės mokesčio standartinis tarifas turėtų būti ne mažesnis negu 15 proc. Iki 2008 metų mūsų šalyje buvo taikomas 18 proc. standartinis mokesčio tarifas. 2009 metais standartinis mokesčio tarifas buvo keistas 2 kartus: iki rugsėjo mėnesio galiojo 19 proc., o vėliau – 21 proc. standartinis mokesčio tarifas. 21 proc. pridėtinės vertės mokesčio standartinis tarifas galioja iki šiol. 18 paveiksle pavaizduota, kokią dalį visų nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų sudaro pajamos surinktos iš pridėtinės vertės mokesčio.



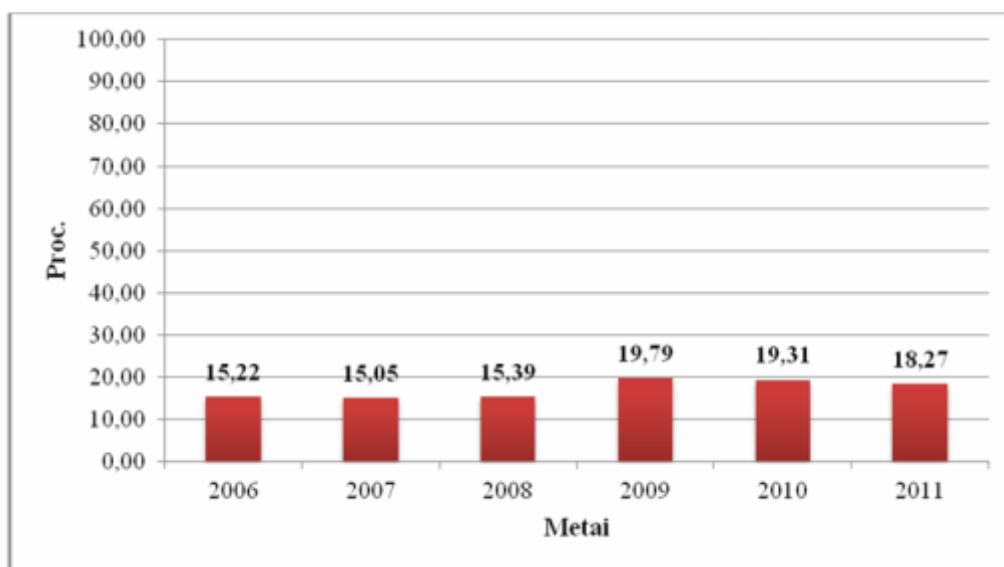
18 pav. Mokesčių pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Kaip matome 18 paveiksle, iš pridėtinės vertės mokesčio į nacionalinį biudžetą įplaukia daugiausiai pajamų, taigi jis yra svarbiausias įplaukų šaltinis. 2006 metais įplaukos iš šio mokesčio sudarė 39,42 proc. visų į nacionalinį biudžetą surenkamų mokesčių pajamų. Galima pastebėti, kad 2006–2009 metų laikotarpiu pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio sudarė 40–42 proc. visų surenkamų mokesčių. Kaip jau minėta, 2009 metais buvo didinamas standartinis šio mokesčio tarifas, didėjo prekių ir paslaugų kainos, o šalį kaustanti ekonominė krizė sumažino įplaukas iš pelno mokesčio ir kitų mokesčių, padidino mokesčių pajamų surinkimą būtent iš pridėtinės vertės mokesčio. 2010 metais surinkta 46,39 proc. pajamų iš šio mokesčio, o 2011 metais – pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio sudarė beveik pusę (48,88 proc.) visų į nacionalinį biudžetą surenkamų mokesčių pajamų. Galima daryti prielaidą, kad dėl pridėtinės vertės mokesčio paprastumo apmokestinant prekes ir paslaugas, ekonominės krizės laikotarpiu išaugo surenkamų mokesčių dalis iš šio mokesčio, kadangi tuo metu

įplaukos iš kitų pagrindinių mokesčių į šalies nacionalinį biudžetą kryptingai mažėjo.

Ketvirtasis iš pagrindinių mokesčių yra akcizo mokestis. Tai vienas iš seniausių mokesčių, kuriuo apmokestinamos prekės turinčios neelastingą paklausą arba ne pirmo būtinumo prekės (etilo alkoholis, apdorotas tabakas, kuras ir kt.). Akcizo mokestis neskatina taupymo, racionalaus išteklių naudojimo ir nepanaikina žalingų įpročių, kuriems stengiamasi užkirsti kelią. Didėjant akcizo mokesčio tarifui, šalyje skatinama kontrabanda ir nelegali prekyba. Akcizų tarifai yra skirtingi atskiroms produktų kategorijoms. 19 paveiksle matome, kad visu analizuojamu laikotarpiu pajamos iš šio mokesčio sudarė maždaug 15–19 proc. visų šalies nacionalinio biudžeto mokestinių įplaukų.



19 pav. Mokestinių pajamų iš akcizo mokesčio dinamika 2006-2011 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema buvo formuojama remiantis mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo ir apmokestinimo aiškumo principais. Nors šalyje veikia net 25 skirtingi mokesčiai, didžiąją dalį mokestinių pajamų į nacionalinį biudžetą „suneša“ keturi pagrindiniai mokesčiai: pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, akcizai. Pajamos iš šių mokesčių sudaro daugiau nei 90 proc. visų mokestinių pajamų. Viso analizuojamo laikotarpio metu daugiausiai pajamų buvo surenkama iš pridėtinės vertės mokesčio. Kiekvienais metais pajamos iš šio mokesčio vis augo, kadangi didėjo prekių ir paslaugų kainos, augo vartojimas. Be to, šis mokestis yra nesunkiai administruojamas, leidžia nesudėtingai surinkti didžiąją dalį mokestinių pajamų į šalies biudžetą. Yra laikoma, kad išsivysčiusių šalių mokesčių sistemose vyrauja tiesioginiai mokesčiai. Tuo tarpu Lietuvos Respublikoje didžioji dalis mokestinių pajamų surenkama iš netiesioginių mokesčių (pridėtinės vertės mokestis, akcizai), o tai leidžia daryti prielaidą, kad šalis vis dar yra priskiriama prie besivystančių šalių kategorijos.

2.3. Mokestinių pajamų administravimo Lietuvoje efektyvumo vertinimas

Mokestinių pajamų administravimo efektyvumo analizė yra atliekama apskaičiuojant tam tikrus vertinimo rodiklius. Šie rodikliai šalies mokesčių sistemą apibūdina trimis pagrindiniais kriterijais: teisingumo, efektyvumo bei mokesčių administravimo efektyvumo principais.

Teisingumas yra įvardijamas kaip pagrindinis apmokestinimo principas. Yra laikoma, kad mokesčių sistema yra teisinga, jei neteisingumo laipsnis, išskaičiuavus mokesčius, yra mažesnis nei buvęs prieš mokesčių išskaičiavimą. Turtingose valstybėse teisingumo principą įgyvendinti yra paprasčiau, o besivystančiose šalyse nepavyksta teisingai perskirstyti pajamų, kadangi jų tiesiog nėra pakankamai. Siekiant mokesčių teorijoje teisingumui suteikti tam tikrą skaitinę reikšmę, kitaip tariant, jį išmatuoti, jis yra analizuojamas pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių pasiskirstymo kontekste.

Dažniausiai apmokestinimo teisingumui vertinti yra naudojamas Gini koeficientas. Šis gyventojų ekonominės nelygybės rodiklis yra skaičiuojamas ir naudojamas įvairiuose tarpvalstybiniuose palyginimuose Pasaulio Banko, Europos Sąjungos statistikos tarnybos (EUROSTAT) ir kitų tarptautinių organizacijų.

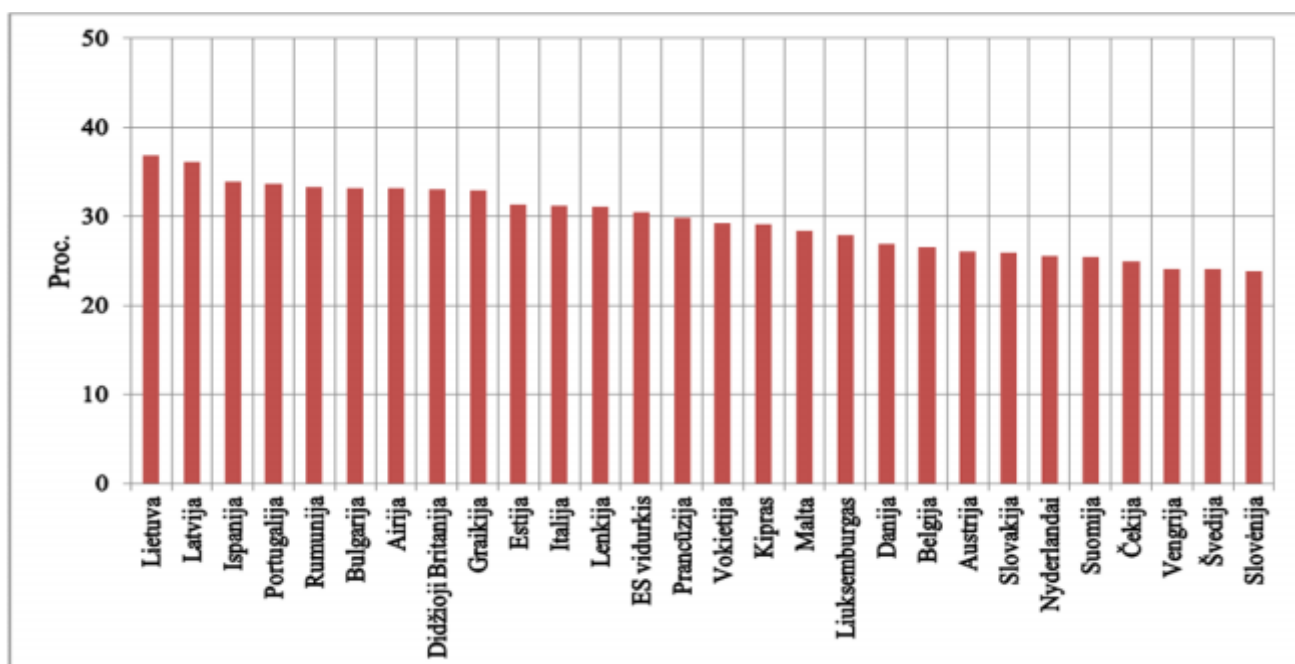
Gini koeficientas gali būti nustatomas iš Lorenzo kreivės. Ši kreivė yra sukauptų pajamų dalių grafinis vaizdas. Jei išlaidos pasiskirsčiusios tolygiai, Lorenzo kreivė nubrėžiama 45 laipsnių kampo įstrižaine ir vadinama absoliučios lygybės linija. Pasiskirstymo netolygumui didėjant, Lorenzo kreivė vis toliau tolsta nuo šios įstrižainės. Kuo toliau Lorenzo kreivė nukrypusi nuo įstrižainės, tuo nelygiau pasiskirsčiusios gyventojų pajamos (vartojimo išlaidos), tuo didesnis mokesčių sistemos neteisingumo laipsnis. Lorenzo kreivė padeda įvertinti pajamų, turto ar kitų rodiklių reikšmių pasiskirstymą tam tikruose intervaluose.

Gini koeficiento dydis kinta nuo 0 iki 100 proc. Kuo didesnė šio rodiklio reikšmė, tuo didesnė ir pajamų pasiskirstymo nelygybė. Remiantis daugelio mokslininkų nuomone yra laikoma, kad kai:

- $G < 25$ proc., gyventojų vartojimo išlaidų diferenciacijos lygis yra labai žemas;
- $25 \text{ proc.} \leq G < 30 \text{ proc.}$, gyventojų vartojimo išlaidų diferenciacijos lygis yra vidutinis;
- $G \geq 30 \text{ proc.}$, pastebimi esminiai gyventojų vartojimo išlaidų diferenciacijos netolygumai.

20 paveiksle pateikiamos Gini koeficiento reikšmės Europos Sąjungos valstybėse 2010 metais. Matome, kad Gini koeficientas Lietuvoje 2010 metais buvo didžiausias tarp visų Europos Sąjungos šalių narių, ir siekė net 36,9 proc. Nedaug pagal šį rodiklį nuo mūsų šalies atsiliko Latvija, Ispanija ir Portugalija. Europos Sąjungos šalių Gini koeficiento vidurkis siekia 30,5 proc. Mažiausia pajamų pasiskirstymo nelygybė 2010 metais užfiksuota Slovėnijoje, Švedijoje, Vengrijoje ir Čekijoje. Šiose

valstybėse Gini koeficiento reikšmė neviršijo 25 proc.



20 pav. Gini koeficientas Europos Sąjungos šalyse 2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis ES statistikos tarnybos skelbiamais duomenimis.

6 lentelėje pateikiamas Gini koeficiento reikšmės kitimas Lietuvoje 2006–2011 metų laikotarpiu. 2006 metais šis rodiklis siekė 35 proc., o 2010 metais šio rodiklio dydis kaip jau minėta buvo didžiausias Europos Sąjungoje ir siekė 36,9 proc. Taigi, per penkerius metus mūsų šalyje pajamų pasiskirstymo nelygybė padidėjo 1,9 proc. 2011 metų duomenys dar nėra paskelbti.

6 lentelė

Gini koeficientas Lietuvoje 2006-2011 m.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gini koeficientas, proc.	35.0	33.8	34.0	35.5	36.9	-

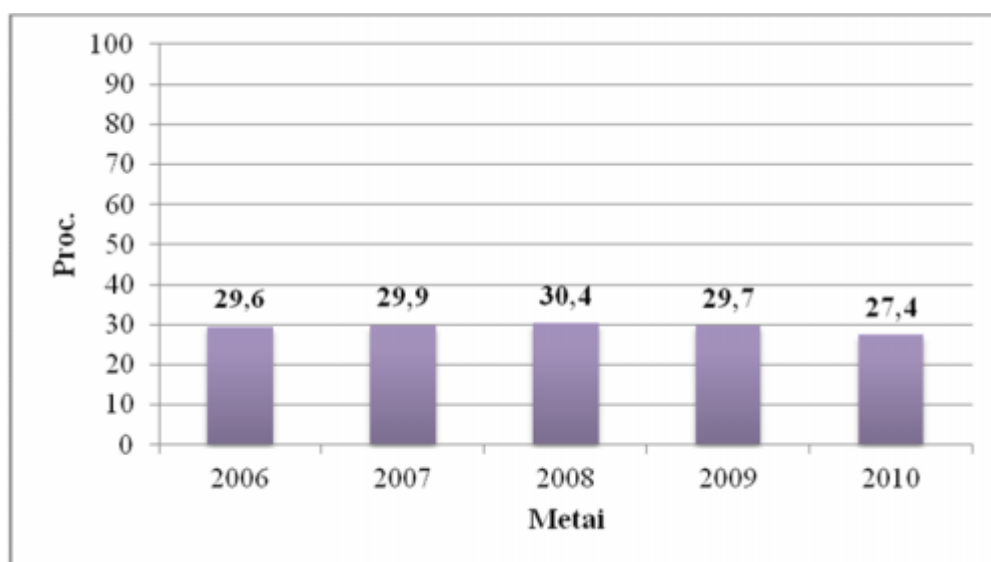
Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis ES statistikos tarnybos skelbiamais duomenimis.

Viso analizuojamo laikotarpio metu, Gini koeficiento reikšmė buvo gerokai didesnė nei 30 proc., ir tai leidžia daryti išvadą, kad pagal Gini koeficientą apskaičiuota Lietuvos gyventojų ekonominė nelygybė nuolatos didėja, o šiuo požiūriu Lietuvos mokesčių sistema pažeidžia teisingumo principą. Be to, pagal šį rodiklį Lietuva „pirmauja“ visoje Europos Sąjungoje, o į tai vertėtų atsižvelgti ateityje reformuojant šalies mokesčių sistemą.

Kitas svarbus vertinimo rodiklis yra mokesčių našta. Kadangi nėra pakankamai informacijos apie kiekvieno subjekto patiriamus kaštus, susijusius su mokesčių apskaičiavimu, mokėjimu ar deklaravimu,

yra vertinama bendroji šalies mokesčių našta, kuri matuojama mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto santykiu, išreikštu procentais. Reikia pasakyti, kad besąlygiškai pasitikėti šiuo rodikliu negalima, nes jis gali būti labai apgaulingas. Mokesčių naštos rodiklis gali mažėti tuo pačiu metu, kai yra didinami mokesčių tarifai. Ir atvirkščiai, mažinant mokesčių tarifus, mokestinės pajamos gali net padidėti.

Statistikos Departamentas skaičiuodamas mokesčių naštos rodiklį, į mokestines pajamas įtraukia: mokestines valstybės nacionalinio biudžeto pajamas (išskyrus nemokestines pajamas ir Europos Sąjungos paramą), valstybės fondų pajamas (sveikatos draudimo fondo ir garantinio fondo pajamas), socialinio draudimo fondo pajamas (išskyrus asignavimus iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir kitų valstybės piniginių išteklių). Visi duomenys yra perduodami Europos Sąjungos statistikos tarnybai. Remiantis šios tarnybos skelbiamais duomenimis, 21 paveiksle pavaizduotas mokesčių naštos kitimas Lietuvoje nuo 2006 metų.



21 pav. Mokesčių naštos rodiklis Lietuvoje 2006-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis ES statistikos tarnybos skelbiamais duomenimis.

Skaičiuojamas mokesčių naštos rodiklis parodo, kaip mokesčiai slegia mokesčių mokėtojus. Matome, kad 2006–2009 metų laikotarpiu, mokesčių naštos rodiklis Lietuvoje svyravo ties 30 proc. riba. 2010 metais, remiantis statistika, mokesčių našta mūsų šalyje sumažėjo iki 27,4 proc., ir tai yra net 3 proc. mažiau nei 2008 metais. 2011 metų duomenys dar nėra paskelbti.

Taigi, mokesčių naštos dydį šalyje įtakoja keli dalykai: mokestinių pajamų kitimas ir bendrojo vidaus produkto kitimas. Tačiau šių rodiklių nepakanka, kad galėtume įvertinti realią mokesčių našta Lietuvoje, kadangi pragyvenimo lygis Lietuvoje ir išsivysčiusiose Europos Sąjungos valstybėse skiriasi gana nemažai. Todėl vertinant mokesčių naštos rodiklį, reikia atsižvelgti į bendrąjį vidaus produktą,

tenkantį vienam gyventojui, bei minimalų mėnesinį darbo užmokestį. Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių palyginimas pagal šiuos rodiklius, remiantis 2006–2010 metų Europos Sąjungos statistikos tarnybos skelbiamais duomenimis, pateikiamas 7 lentelėje.

7 lentelė

**Bendrasis vidaus produktas, tenkantis vienam gyventojui ir minimalus darbo užmokestis
Europos Sąjungos šalyse 2006-2010 m.**

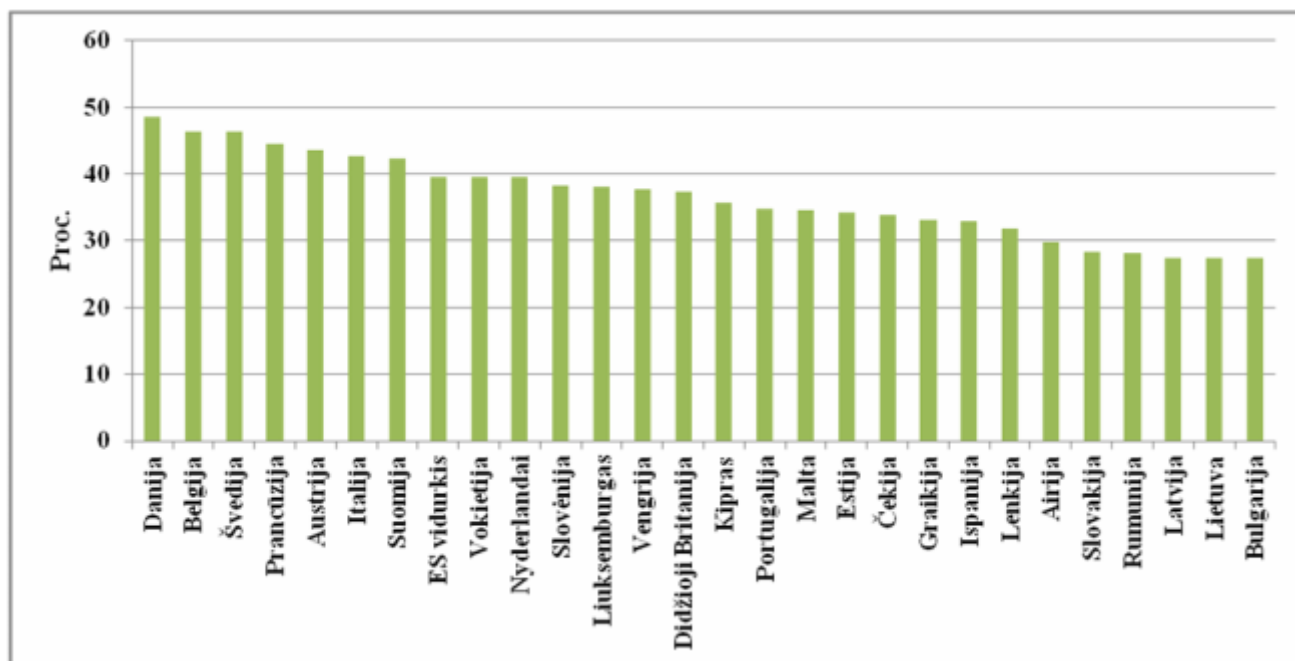
BVP, tenkantis 1 gyventojui, EUR.	2006	2010	Kitimas, proc.	Minimalus darbo užmokestis, EUR.	2006	2010	Kitimas, proc.
Liuksemburgas	71800	79500	10.72	Liuksemburgas	1503	1683	11.98
Danija	40200	42500	5.72	Airija	1293	1462	13.07
Švedija	35000	37200	6.29	Nyderlandai	1273	1408	10.6
Nyderlandai	33100	35400	6.95	Belgija	1234	1388	12.48
Airija	41800	34900	-16.51	Prancūzija	1218	1344	10.34
Austrija	31300	34100	8.95	D. Britanija	1213	1076	-11.29
Suomija	31500	33500	6.35	Graikija	710	863	21.55
Belgija	30200	32600	7.95	Ispanija	631	739	17.12
Vokietija	28100	30300	7.83	Malta	584	660	13.01
Prancūzija	28400	29800	4.93	Slovėnija	512	597	16.6
D. Britanija	32200	27400	-14.91	Portugalija	450	554	23.11
Italija	25300	25700	1.58	Lenkija	233	321	37.77
Europos Sąjunga	23700	24400	2.95	Slovakija	182	308	69.23
Ispanija	22400	22800	1.79	Čekija	261	302	15.71
Kipras	19000	21600	13.68	Estija	192	278	44.79
Graikija	18700	20100	7.49	Vengrija	247	272	10.12
Slovėnija	15500	17300	11.61	Latvija	129	254	96.9
Portugalija	15200	16200	6.58	Lietuva	159	232	45.91
Malta	12400	14700	18.55	Rumunija	90	142	57.78
Čekija	11500	14200	23.48	Bulgarija	82	123	50
Slovakija	8300	12100	45.78	Likusiose šalyse narėse valstybė nėra nustačiusi minimalaus darbo užmokesčio dydžio.			
Estija	10000	10700	7				
Vengrija	8900	9700	8.99				
Lenkija	7100	9300	30.99				
Lietuva	7100	8400	18.31				
Latvija	7000	8000	14.29				
Rumunija	4500	5800	28.89				
Bulgarija	3400	4800	41.18				

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal ES statistikos tarnybos skelbiamus duomenis.

Iš 7 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad bendrojo vidaus produkto, tenkančio vienam gyventojui ir minimalaus darbo užmokesčio rodikliai daugumoje Europos Sąjungos valstybių yra net 5–6 kartus didesni nei Lietuvoje. 2010 metų duomenimis mažesnis BVP Europos Sąjungoje buvo tik Latvijoje, Rumunijoje ir Bulgarijoje. Minimalus mėnesinis darbo užmokestis 2010 metais šiose valstybėse buvo taip pat mažiausias. Dar septynios šalys narės nėra nustačiusios minimalaus atlyginimo dydžio. Palyginimui, 2010 metais minimalus darbo užmokestis Lietuvoje buvo vos 232 eurai, kai tuo tarpu Liuksemburge minimali alga siekė 1683 eurus.

Norint įvertinti mokesčių naštos dydį Lietuvoje, šį rodiklį galime palyginti Europos Sąjungos šalių

kontekste. Europos Sąjungoje, kaip ir Lietuvoje, mokesčių naštos rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto santykis. 22 paveiksle pateikiamas Europos Sąjungos valstybių mokesčių naštos palyginimas.



22 pav. Mokesčių našta Europos Sąjungos šalyse 2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis ES statistikos tarnybos skelbiamais duomenimis.

Taigi, palyginus Lietuvos mokesčių naštos rodiklį su mokesčių našta kitose Europos Sąjungos šalyse, Lietuvoje ir Bulgarijoje šis rodiklis 2010 metais buvo pats mažiausias ir sudarė 27,4 proc. Didžiausia mokesčių našta fiksuojama Danijoje, Belgijoje ir Švedijoje. Šiose valstybėse mokesčių našta yra maždaug 20 proc. didesnė nei mūsų šalyje. Gali atrodyti, kad mokesčių našta ne ką daugiau slegia mokesčių mokėtojus Lietuvoje, o yra net žymiai mažesnė nei kitose Europos Sąjungos valstybėse, tačiau tai anaipol nereiškia, kad Lietuvoje yra maži mokesčiai, kadangi prie šių šalių priartėta kainų, bet ne pajamų lygiu. Šitoks mokesčių naštos rodiklis gali byloti apie mūsų šalyje klestinčią šešėlinę ekonomiką.

Iš aukščiau pateiktų bendrojo vidaus produkto, tenkančio vienam gyventojui, ir minimalaus darbo užmokesčio dydžių palyginimo, galime daryti išvadą, kad pragyvenimo lygis Lietuvoje nėra didelis ir gerokai atsilieka nuo kitų Europos Sąjungos valstybių. Taigi Lietuvoje gyventojų pajamos yra sąlyginai nedidelės, o sumokėjus net ir mažą mokesčių našta, iš likusių pinigų gyventojai sunkiai verčiasi. Nors kitose Europos Sąjungos valstybėse mokesčių našta ir yra didesnė, tačiau gyventojams galutiniame rezultate lieka didesnė vartojimui skirta suma.

Apibendrinant, galima daryti išvadą, kad mokesčių naštos rodiklis, kurį pateikia Europos Sąjungos

statistikos tarnyba nėra pakankamai informatyvus kalbant apie realią mokesčių našą šalyje. Atliekant vertinimą būtina reikia atsižvelgti į šalies pragyvenimo lygį, o tai geriausiai apsprendžia vienam gyventojui tenkantis bendrojo vidaus produkto dydis ir minimalus darbo užmokestis. Mūsų šalyje šie rodikliai yra vieni mažiausių Europos Sąjungoje, o mažiausias mokesčių naštos rodiklis, gali būti ženklas, kad šalyje klesti šešėlinė ekonomika, kuomet mokesčių tarifai nėra patys mažiausi, tiesiog valstybei nepavyksta surinkti daugiau mokesčių į nacionalinį biudžetą.

Dar vienas mokesčių sistemos surinkimo efektyvumą apibūdinantis rodiklis yra mokestinių pajamų elastingumas. Mokesčių sistemos efektyvumą parodo elastingumo koeficientas, kuris yra apskaičiuojamas mokestinių pajamų pokyčio santykiu su bendrojo vidaus produkto pokyčiu. Elastingumo principo esmė – mokesčių sistema turi būti tokia, kad neįvedant naujų ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, pajamos iš mokesčių didėtų sparčiau nei bendrasis vidaus produktas. Esant gerai mokesčių sistemai, tai padaryti turėtų būti sąlyginai nesudėtinga. Mokestinių įplaukų elastingumą daugiausiai užtikrina tiesioginiai mokesčiai, nes jiems būdingas progresyvumas. Mokesčių sistema yra elastinga, kai elastingumo reikšmė yra didesnė už vienetą (biudžeto pajamos didėja greičiau negu bendrasis vidaus produktas). Ir atitinkamai, mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga, kuomet elastingumo koeficientas yra mažesnis už vienetą. 8 lentelėje pateikiamas apskaičiuotas elastingumo koeficientas Lietuvoje nuo 2007 metų.

8 lentelė

Elastingumo koeficientas Lietuvoje 2007-2011 m.

	2007	2008	2009	2010	2011
BVP kitimas, proc.	19.23	12.95	-18	3.44	11.5
Mokestinių pajamų kitimas, proc.	19.39	16.94	-24.44	-4.5	10.65
Elastingumo koeficientas	1.01	1.31	1.36	-1.31	0.93

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Statistikos Departamento prie LR Vyriausybės ir LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš pateiktų duomenų matyti, kad iki 2009 metų šalies mokesčių sistema buvo elastinga, nes nacionalinio biudžeto pajamos iš mokesčių didėjo arba mažėjo greičiau negu bendrasis vidaus produktas. Tačiau jau sekančiais metais, kuomet mokesčių sistema Lietuvoje buvo reformuota, situacija kardinaliai pasikeitė. 2009 metais atsitiko taip, kad mokestinės pajamos mažėjo greičiau negu bendrasis vidaus produktas. 2010 metais toliau mažėjo pajamos iš mokesčių, tačiau bendrasis vidaus produktas augo, taigi elastingumo koeficientas buvo neigiamas. Paskutiniaisiais metais mokestinės pajamos didėjo lėčiau negu bendrasis vidaus produktas, taigi elastingumo koeficiento reikšmė buvo mažesnė už vienetą. Apibendrinant galima daryti prielaidą, kad nuo 2009 metų, šalyje įsigaliojus naujiems

mokesčių įstatymų pakeitimams, mokesčių sistema tapo neelastinga.

Vertinant mokesčių sistemą pagal ekonominio efektyvumo principą yra skaičiuojamas mokesčių atotrūkio rodiklis. Šis rodiklis parodo, kaip mokesčių administratorius sugeba vykdyti biudžeto keliamus uždavinius surenkant mokestines pajamas. Mokesčių atotrūkio rodiklis, remiantis nacionalinio biudžeto informacija, yra išreiškiamas kaip planuojamų ir realiai surenkamų mokestinių pajamų santykis.

9 lentelė

Mokesčių atotrūkio koeficientas Lietuvoje 2006-2011 m.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Planas, tūkst. Lt	14662542	17865997	22769582	16517217	14499864	17614945
Faktas, tūkst. Lt	15605378	18630813	21787201	16463187	15722032	17395719
Mokesčių atotrūkis, proc.	6.43	4.28	-4.31	-0.33	8.43	-1.24

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Kaip matyti pateiktoje lentelėje, mokesčių atotrūkis 2006–2007 ir 2010 metais buvo teigiamas. Tai rodo, kad tais metais į nacionalinį Lietuvos Respublikos biudžetą buvo surinkta daugiau mokestinių pajamų negu planuota. Tuo tarpu 2008–2009 ir 2011 metais šis rodiklis yra neigiamas, vadinasi suplanuotos mokestinės pajamos šiais metais nebuvo surinktos. Pažymėtina, kad 2009 metų nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos buvo suplanuotos gana tiksliai, mokesčių atotrūkio rodiklis vos -0,33 proc. Tai rodo, kad faktinė mokesčio bazė yra labiausiai priartėjusi prie planuotos, tačiau dėl neigiamos rodiklio reikšmės yra būtina peržiūrėti mokestinę bazę.

Apibendrinant galima teigti, kad mokestinių pajamų surinkimo vertinimas teisingumo, efektyvumo ir administravimo efektyvumo aspektais atskleidė spragas Lietuvos mokesčių sistemoje. Remiantis Europos Sąjungos statistikos tarnybos duomenimis, analizuojamu laikotarpiu pagal Gini koeficientą apskaičiuota gyventojų ekonominė nelygybė Lietuvoje buvo gerokai didesnė nei 30 proc. Šiuo požiūriu Lietuvos mokesčių sistema pažeidžia teisingumo principą. Be to 2010 metais, ši gyventojų ekonominės nelygybės rodiklio reikšmė Lietuvoje buvo pati didžiausia iš visų Europos Sąjungos šalių. Nors mokesčių naštos rodiklis Lietuvoje ir buvo vienas mažiausių Europos Sąjungoje, tačiau tai nebūtinai reiškia, kad mūsų šalyje yra maži mokesčiai. Priešingai, mažas mokesčių naštos rodiklis, gali būti ženklas, kad šalyje klesti šešėlinė ekonomika, nes valstybei nepavyksta surinkti daugiau mokesčių į nacionalinį biudžetą. Šiuo atveju papildomai reiktų atsižvelgti į šalių pragyvenimo lygį. Tai geriausiai atspindi vienam gyventojui tenkanti bendrojo vidaus produkto dalis ir minimalus darbo užmokestis. Deja, bet pagal šiuos kriterijus Lietuva yra viena iš paskutinių šalių visoje Europos Sąjungoje. Tai parodo, kad pragyvenimo lygis mūsų šalyje yra žemas ir atsilieka nuo kitų Europos Sąjungos valstybių.

Nors kitose Europos Sąjungos valstybėse mokesčių našta ir yra didesnė, tačiau gyventojams sumokėjus mokesčius lieka didesnė vartojimui skirta suma. Mokesčių sistemos elastingumo ir atotrūkio rodikliai galima sakyti taip pat keitėsi tendencingai, po 2009 metų įsigaliojusių mokesčių įstatymų pakeitimų. Nuo šio laikotarpio mokesčių sistema tapo neelastinga – mokestinės pajamos nedidėjo arba didėjo lėčiau negu augo bendrasis vidaus produktas, o nacionalinis biudžetas nebuvo papildomas suplanuotomis mokestinėmis pajamomis.

2.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodiką

Moksliniu požiūriu V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai apima tiek kiekybinius, tiek ir kokybinius vertinimo kriterijus. Lietuvos mokesčių sistema analizuojama 2006 – 2011 m. laikotarpiu pagal aštuonis autoriaus išskiriamus indeksus. Mokesčių sistemos vertinimas atliekamas remiantis statistine Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo informacija, kurią pateikia Valstybinė mokesčių inspekcija, Finansų ministerija ir Statistikos departamentas.

Pirmiausiai yra vertinamas koncentracijos indeksas, kuris parodo, kokią dalį mokestinių įplaukų valstybė gauna taikydama santykinai nedidelį mokesčių skaičių.

10 lentelė

Surenkamų mokesčių dalis visoje Lietuvos mokestinių pajamų struktūroje 2006-2011 m.

Mokesčiai	Mokesčio dalis visuose mokesčiuose, proc.					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gyventojų pajamų mokestis	26.01	24.45	23.44	23.02	22.08	21.69
Pelno mokestis	12.33	11.02	13.36	10.37	6.07	5.02
Pridėtinės vertės mokestis	39.42	42.00	42.42	41.30	46.39	48.88
Akcizai	15.22	15.05	15.39	19.79	19.31	18.27
Kiti mokesčiai	7.02	7.48	5.39	5.53	6.15	6.15
Viso, proc.	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš 10 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad didžioji dalis mokestinių pajamų šalyje yra surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių: gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų. Kiti šalies mokesčiai užima santykinai nežymią dalį ir analizuojamu laikotarpiu sudaro vos 5–7 proc. visų į nacionalinį biudžetą surenkamų pajamų. Galima teigti, kad Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas, todėl remiantis koncentracijos indeksu, Lietuvos mokesčių sistema yra vertinama teigiamai.

V. Tanzi siūlomas dispersijos indekso rodiklis parodo ar veikiančioje mokesčių sistemoje yra tokių

mokesčių, kurie generuoja mažas mokestines pajamas, o administravimo išlaidos yra didelės. 11 lentelėje pateikiama atskirų mokesčių dalies dinamika bendroje mokestinių pajamų sumoje.

11 lentelė

Lietuvos mokesčių dalies visose mokestinėse pajamose dinamika 2006-2011 m.

Mokesčio pavadinimas	Mokesčio dalis visuose mokesčiuose, proc.					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gyventojų pajamų mokestis	26.01	24.45	23.44	23.02	22.08	21.69
Pelno mokestis	12.33	11.02	13.36	10.37	6.07	5.02
Pridėtinės vertės mokestis	39.42	42.00	42.42	41.30	46.39	48.88
Akcizai	15.22	15.05	15.39	19.79	19.31	18.27
Socialinis mokestis	2.34	2.59	0.71	-0.11	0.00	0.00
Žemės mokestis	0.26	0.25	0.22	0.30	0.33	0.32
Paveldimo turto mokestis	0.03	0.03	0.03	0.04	0.02	0.02
Nekilnojamojo turto mokestis	1.50	1.29	1.16	1.64	1.90	1.58
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	0.11	0.12	0.10	0.16	0.23	0.42
Cukraus mokesčiai	0.01	0.24	0.11	0.02	0.03	0.04
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0.14	0.16	0.14	0.20	0.18	0.15
Transporto priemonių mokesčiai	0.50	0.75	0.66	0.61	0.75	0.77
Mokesčiai už aplinkos teršimą	0.37	0.34	0.33	0.38	0.16	0.32
Rinkliavos	0.58	0.58	0.77	1.22	1.38	1.33
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1.17	1.12	1.15	1.08	1.16	1.18

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Kaip matyti pateiktoje lentelėje, Lietuvos mokesčių sistemoje yra nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos pajamos yra nepastovaus dydžio ir santykinai nedidelės, lyginant jas su visomis mokestinėmis pajamomis. Žinoma, tam tikri mokesčiai buvo pakeisti naujais arba visiškai panaikinti. Buvo keičiamas azartinių lošimų mokestis, kurio pajamos, viso analizuojamo laikotarpio metu, neviršija 0.2 proc. Visų surinktų mokestinių pajamų, o šio mokesčio administravimas yra gana sudėtingas, nes šioje srityje klesti šešėlinė veikla, randama būdų išvengti šio mokesčio mokėjimo.

Taip pat sudėtingas yra socialinio mokesčio (įvestas 2006 m.) administravimas, iš kurio gaunamos pajamos 2006–2007 metais sudarė apie 2 proc. Visų mokestinių pajamų sumos, o 2009 metais iš šio mokesčio ne tik, kad nebuvo gauta pajamų, tačiau valstybė turėjo grąžinti maždaug 0.1 proc. Visų mokestinių pajamų sumos. Tai laikinasis mokestis, kuriuo apmokestintas 2006–2007 metais gautas apmokestinamasis pelnas.

Įvertinus mažas pajamas generuojančių ir sudėtingą administravimo sistemą išlaikančių mokesčių

situaciją Lietuvos mokesčių sistemoje, V. Tanzi dispersijos indekso vertinimas nėra teigiamas. Mokesčių sistema turėtų būti reformuota, keičiant apmokestinamąją bazę arba mažinant mokesčių skaičių.

Erozijos indeksas parodo ryšio glaudumą tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės. Šis indeksas yra glaudžiai susijęs su šešėlinės ekonomikos mastais. Kaip matyti 12 lentelėje analizuojamu laikotarpiu planinis mokesčių surinkimas nuo faktinio mokesčių surinkimo skiriasi vidutiniškai 4 proc., kai numatytas leistinas 10–15 proc. nuokrypis. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad 2006, 2007 ir 2010 metais faktinės pajamos gerokai viršijo planuojamas pajamas, tačiau faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės ryšys ypač susilpnėjo 2008 metais. Tam įtakos greičiausiai turėjo visą pasaulį sukrėtusi ekonominė krizė, kuomet šalyje klestėjo šešėlinė ekonomika, buvo vengiama mokėti mokesčius, o vyriausybei buvo sudėtinga surinkti numatytą biudžetą, reikėjo skolintis.

12 lentelė

Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo dinamika 2006-2011 m.

Mokesčių surinkimas	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Planas, tūkst. Lt	14662542	17865997	22769582	16517217	14499864	17614945
Faktas, tūkst. Lt	15605378	18630813	21787201	16463187	15722032	17395719
Plano įvykdymas, proc.	106.43	104.28	95.69	99.67	108.43	98.76

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Apibendrinant galima teigti, kad faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas yra pasiektas, nes visi pagrindiniai apmokestinamieji objektai yra apmokestinti.

Atsilikimo indeksas leidžia įvertinti mokesčių sistemos situaciją ar šalyje mokami mokesčiai laikantis nustatytų mokėjimo terminų. Remiantis 13 lentelėje pateiktais duomenimis, galima teigti, kad vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, šio rodiklio negalima laikyti teigiamu, nes nemaža dalis pajamų į valstybės biudžetą yra surenkama iš baudų ir konfiskacijos. Akivaizdu, kad ne visi mokesčių mokėtojai mokesčius moka laiku arba juos netgi stengiasi nuslėpti.

13 lentelė

Lietuvos valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2006-2011 m.

Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Planas, tūkst. Lt	72126	83702	124455	135602	125535	100386
Faktas, tūkst. Lt	109274	130812	140579	101680	107631	94911
Plano įvykdymas, proc.	151.50	156.28	112.96	74.98	85.74	94.55

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai numato delspinigius ir baudas už delsimą mokėti mokesčius ar mokesčių slėpimą, tačiau tai neužkerta kelio minėtiems pažeidimams. Matyti, kad 2006–2008 metų laikotarpiu surinktos pajamos iš baudų ir konfiskacijos viršijo suplanuotas pajamas, tačiau nuo 2009 metų suplanuotos pajamos iš baudų ir konfiskacijos nebesurenkamos.

Specifiškumo indeksas parodo mokesčių sistemos priklausomybę nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, nustatyti nuo prekės fizinių charakteristikų, o ne nuo vertės. Lietuvos mokesčių sistemoje yra pakankamai daug mokesčių, kurių tarifai priklauso ne nuo prekės ar paslaugos vertės: akcizai, muitai, prekyviečių mokestis, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, mokestis už valstybinius gamtos išteklius. Todėl pagal šį rodiklį Lietuvos mokesčių sistema yra vertinama neigiamai.

Objektyvumo indeksas leidžia įvertinti mokesčių sistemos situaciją, atsižvelgiant į tai ar nustatyti mokesčiai yra objektyvūs. Praktiškai visi mokesčiai Lietuvoje, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti vadovaujantis objektyvumo principu. 14 lentelėje pateikiama mokestinių pajamų, bendrojo vidaus produkto ir apskaičiuotos mokesčių naštos (mokesčių našta = mokestinės pajamos / BVP) dinamika.

14 lentelė

Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika Lietuvoje 2006-2011 m.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	15605378	18630813	21787201	16463187	15722032	17395719
BVP to meto kainomis, tūkst. Lt	83227148	99229294	112083694	91913991	95074260	106006347
Mokesčių našta, proc.	18.75	18.78	19.44	17.91	16.54	16.41

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Statistikos Departamento prie LR Vyriausybės ir LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš pateiktų duomenų matyti, kad mokesčių našta iki 2008 metų vis didėjo, po to palaiptai mažėja iki 16.41 proc. 2011 metais, o tai yra mažiausiai per visą analizuojamą laikotarpį. Šis rodiklis nėra tikslus, nes nėra įvertinta šešėlinė ekonomika. Formuojant mokesčių sistemą Lietuvoje yra laikomasi horizontaliojo teisingumo principo, kad turintys lygias ekonomines galimybes būtų apmokestinami vienodai, ir vertikaliojo teisingumo, kad turintys skirtingas galimybes būtų apmokestinami skirtingai. Augant mokesčio mokėtojo pajamoms vis didesnė dalis turi būti skiriama mokesčiams. Lietuvos mokesčių sistema pagal objektyvumo principą yra vertinama teigiamai.

Prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai padeda įvertinti ar pakankamai efektyviai veikia šalies mokesčių sistema. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių

administravimo tarnybų išlaidų dydis. Mokesčių surinkimo plano vykdymas buvo pateiktas 5 lentelėje. Mokesčių surinkimo plano padėtis yra gera, kai surenkama daugiau kaip 85–90 proc. potencialios surenkamų mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 0.5 proc. nuo surinktos mokesčių sumos. Remiantis pateiktais duomenimis matyti, kad mokestinės pajamos į valstybės biudžetą surenkamos gerai. Galbūt reikėtų išskirti tik 2008 metus, kuomet buvo surinkta 95.69 proc. planuoto nacionalinio biudžeto. Tai greičiausiai lėmė pasaulinė finansų krizė, šalies ekonomikos rodiklių smukimas, įvairių ūkio sektorių pajamų sumažėjimas. Taigi, pagal prievartos indeksą, Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti teigiamai, kadangi tik nedaugeliui šalių pavyksta pasiekti optimalius mokesčių surinkimo dydžius.

Paskutinis V. Tanzi siūlomas rodiklis yra mokesčių ėmimo kaštų indeksas, kuris parodo šalies mokesčių sistemos situaciją pagal mokesčių surinkimo kaštus. Mokesčių ėmimo išlaidos gali būti įvertintos remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau VMI) pateiktais duomenimis apie jos surinktas pajamas ir patirtas veiklos išlaidas (15 lentelė). Skaičiuojant mokesčių ėmimo kaštų indeksą, į VMI surinktus mokesčius įskaičiuojami visi institucijos surinkti mokesčiai, įmokos, baudos ir delspinigiai. 2011 metų duomenys dar nėra paskelbti.

15 lentelė

Lietuvos valstybinės mokesčių inspekcijos surinktos pajamos ir išlaidos 2006-2011 m.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
VMI surinktos mokestinės pajamos, tūkst. Lt	16491923	19620771	23042170	16412238	15353671	-
VMI veiklos išlaidos, tūkst. Lt	204726	225476	244731	193367	164025	-
Mokesčių surinkimo kaštai, proc.	1.24	1.15	1.06	1.18	1.07	-

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos ataskaitos duomenimis.

Iš 15 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad mokesčių ėmimo kaštai visu analizuojamu laikotarpiu išlieka maždaug vienodi. Didėjant surenkamoms mokestinėms pajamoms, atitinkamai didėjo ir VMI išlaikymo išlaidos. Kuo mažesnę dalį VMI išlaikymo išlaidos sudaro surinktų pajamų atžvilgiu, tuo didesnis yra mokesčių administratoriaus veiklos efektyvumas. Reikia pastebėti, kad viso analizuojamo laikotarpio mokesčių ėmimo kaštų indekso reikšmė gerokai viršijo V. Tanzi rekomenduojamą 0.5 proc. ribą. Todėl galima teigti, kad pagal šį kriterijų Lietuvos mokesčių sistema nėra efektyvi ir yra tikslinga apsvarstyti mokesčių administravimo kaštų sumažinimo galimybes.

Atlikus 2006–2011 metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo rodiklius nustatyta, kad didžiausia dalis mokestinių pajamų šalyje surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų

mokesčio, pelno mokesčio ir akcizų. Mokesčių sistemos ryšys tarp egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės yra stiprus, tačiau mokesčių administravimo išlaidos gerokai viršija rekomenduojamą 0.5 proc. ribą. Lietuvos mokesčių sistemoje egzistuoja tokie mokesčiai kurie teikia nedideles pajamas, o jų administravimas gana sudėtingas ir brangus. Vertinant Lietuvos mokesčių sistemą pagal V. Tanzi metodiką, galima konstatuoti, kad šalies mokesčių sistema nėra efektyvi. Siekiant geresnio įvertinimo, būtų tikslinga mažinti šalyje administruojamų mokesčių skaičių, o tuo pačiu sumažinant ir mokesčių administravimo kaštus.

3. LIETUVOS MOKESTINIŲ PAJAMŲ SURINKIMO EFEKTYVUMO DIDINIMO GALIMYBĖS

Išsivysčiusių šalių patirtis rodo, kad sėkmingas mokesčių sistemos funkcionavimas priklauso nuo mokesčių teisinės bazės, mokesčių valdymo informacinės sistemos ir mokesčių tarnybų veiklos organizavimo, mokesčių tarnybų darbuotojų mokymo ir kvalifikacijos kėlimo sistemos ir atskaitomybės visuomenei. Mokesčių surinkimas ir tvarkymas kainuoja šalies vyriausybei, o tuo pačiu ir mokesčių mokėtojams. Daugybė valandų kasmet sugaištama pildant įvairias mokesčių formas, didžiulės sumos pinigų išleidžiamos buhalteriniams blankams, sugaištama daug laiko pristatant tam tikras ataskaitas į skirtingas institucijas. Palyginimui, Latvijoje įmonės mokesčius moka 7 kartus per metus, o Lietuvos įmonės mokesčius turi mokėti 24 kartus per metus. Tuo tarpu Rumunijoje tai daroma 96 kartus per metus, o Baltarusijoje net 124 kartus. Todėl šiuo atveju yra labai svarbus mokesčių administravimo efektyvumo didinimas šalyje.

Pagrindinė mokestines pajamas, kurios patenka į valstybės nacionalinį biudžetą, administruojanti institucija Lietuvoje yra Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Finansų ministerija per centrinį mokesčių administratorių atlieka griežtą mokestinių pajamų surinkimo į nacionalinį valstybės biudžetą kontrolę. Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų patirtis bei žinios yra orientuojamos į mokesčių administravimo gerinimą Lietuvoje bei savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimą.

Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys moka net 25 skirtingų rūšių mokesčius. Žinoma, tokia mokesčių gausa apsunkina jų administravimą. Daugiau nei 90 proc. visų mokestinių pajamų į nacionalinį biudžetą surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių. Visi kiti mokesčiai sudaro sąlyginai nedidelę dalį visų mokestinių pajamų. Šiuo metu šalyje veikia 8 mokesčių rūšys iš kurių surenkamos pajamos atskirai nesudaro net 1 proc. nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Galbūt reikėtų svarstyti galimybę tokius mokesčius apjungti su didesnes mokestines pajamas generuojančiais mokesčiais. Daugelis mokslininkų sutinka, kad siekiant padidinti mokestinių pajamų apimtį yra tikslinga turėti mažiau mokesčių su platesne apmokestinimo baze, nei daugiau mokesčių su siauresne apmokestinimo baze.

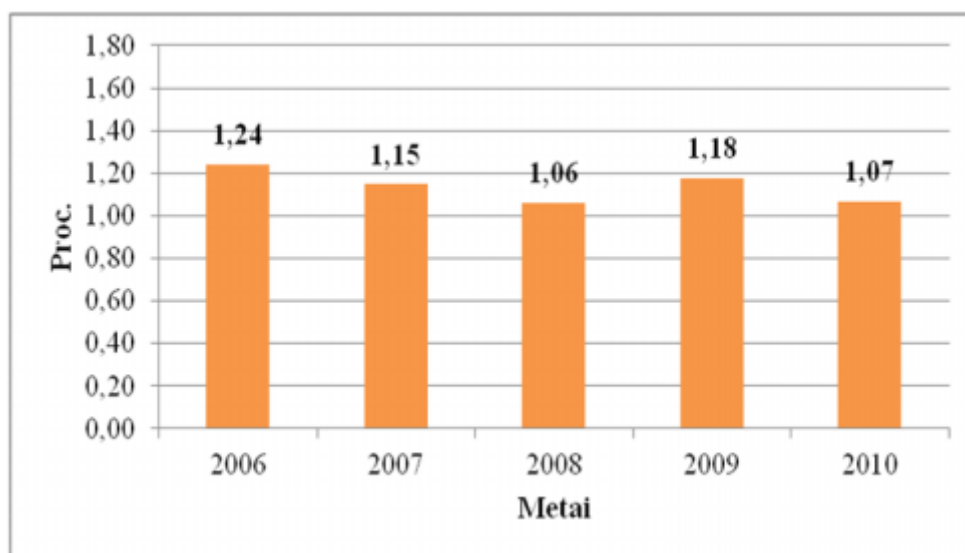
Viena iš pagrindinių efektyvaus mokesčių administravimo prielaidų yra mokesčių įstatymų aiškumas. Mokesčių įstatymai turi būti aiškūs, teisės aktai tarpusavyje suderinti, kitaip tariant, mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai neturi prieštarauti vieni kitiems. Praktiškai įrodyta, kad aiškesni ir suprantamesni mokesčių įstatymai leidžia surinkti didesnes pajamas iš mokesčių. Deja, analizuojant mokesčių įstatymus, susidaro toks įspūdis, kad juos tyčia stengiamasi suformuluoti neaiškiai ir

dviprasmiškai. Dėl tam tikrų mokesčių įstatymų aiškumo trūkumo, mokesčių mokėtojai privalo patys aiškintis tikrąją mokesčių įstatymų prasmę arba pasitelkti į pagalbą kvalifikuotus mokesčių konsultantus, tačiau net ir jie kartais painiuose mokesčių įstatymų labirintuose, nesugeba rasti vienareikšmiško atsakymo į rūpimus klausimus.

Siekiant maksimaliai sumažinti mokesčių administravimo kaštus, visus mokesčius ir įmokas šalyje turėtų administruoti vienas administratorius. Apjungus mokesčių administravimą būtų sumažinta vengimo rizika, o tuo pačiu ir administravimo išlaidos.

Neabejojama, kad šiais naujausių technologijų laikais, didelę reikšmę mokesčių administravimo efektyvumui gerinti gali turėti informacinės technologijos. Lietuvoje mokesčių administravimo kompiuterizacija vyksta, skiriamos nemažos lėšos įvairiems projektams, efektyviai veikia sukurta elektroninė mokesčių deklaravimo sistema, leidžianti mokesčių mokėtojams taupyti savo brangų laiką, o taip pat ir valstybei sumažinti mokesčių administravimo kaštus.

Mokesčių surinkimo efektyvumui įvertinti yra naudojamas mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis, kuris yra apskaičiuojamas kaip mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. Šiuo atveju mokesčių administravimo išlaidomis yra laikomos Valstybinės mokesčių inspekcijos patiriamos išlaidos mokestinėms pajamoms surinkti. Mokesčių surinkimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas įvairių šalių mokesčių administravimui palyginti. Tokio vertinimo trūkumas būtų tas, kad yra įvertinamas tik faktinis mokesčių surinkimas šalyje, neatsižvelgiant į potencialų mokestinių pajamų surinkimą. 23 paveiksle pateikiamas mokesčių surinkimo efektyvumo rodiklio kitimas Lietuvoje nuo 2006 metų.



23 pav. Mokestinių išlaidų santykis su mokestinėmis pajamomis 2006-2010 m.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos ataskaitos duomenimis.

Viso analizuojamo laikotarpio metu, mokesčių administravimo efektyvumo rodiklio reikšmė buvo didesnė už vienetą. Kuo mažesnė šio rodiklio reikšmė, tuo pigiau šalyje kainuoja surinkti mokesčius. Mokesčių surinkimo efektyvumas yra laikomas geru, kuomet mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro maždaug 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos. Pateiktame paveiksle matome, kad mokesčių administravimo efektyvumo rodiklio reikšmė yra dvigubai didesnė už rekomenduojamą. Todėl galima daryti išvadą, kad mokesčių administravimas mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, šalies mokesčių sistemoje yra nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos mokestinės pajamos sudaro nedidelę dalį nacionaliniame biudžete, tačiau jų administravimas kainuoja brangiai. Iš Europos valstybių brangiausiai mokesčių administravimas kainuoja Lietuvoje, Belgijoje ir Lenkijoje, o pigiausiai – Italijoje, Švedijoje.

Kitas svarbus mokesčių administravimo efektyvumo vertinimo rodiklis – mokesčių įsiskolinimo rodiklis. Mokesčių įsiskolinimų suma rodo nesurinktą mokesčių dalį nuo visų surinktų mokesčių ir parodo bendras problemas renkant mokesčius, susijusias tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek su mokesčių mokėtojų nustatymu.

$$\text{Mokestinė skola, Lt} = \text{Planuojamos mokestinės pajamos} - \text{Faktinės mokestinės pajamos} \quad (9)$$

Kuo mokesčių įsiskolinimo rodiklio reikšmė yra mažesnė, tuo geriau surenkami mokesčiai šalyje. Mokesčių administravimas yra vertinamas efektyviai, kuomet apskaičiuotas rodiklis yra nedidelis arba neigiamas (16 lentelė).

16 lentelė

Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2006-2011 m.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Surinktos mokestinės pajamos, tūkst. Lt	15605378	18630813	21787201	16463187	15722032	17395719
Mokestinė skola, tūkst. Lt	-942836	-764816	982381	54030	-1222168	219226
Mokesčių įsiskolinimo rodiklis, proc.	-6.04	-4.11	4.51	0.33	-7.77	1.26

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš pateiktų duomenų matyti, kad 2006–2007 ir 2010 metais mokestinė skola buvo neigiama, nes planuotos surinkti pajamos buvo mažesnės už faktines nacionalinio biudžeto pajamas. Atitinkamai, mokesčių įsiskolinimo rodiklis šiais metais, taip pat buvo neigiamas. 2008–2009 ir 2011 metais mokestinė skola buvo teigiama, nacionalinis biudžetas papildytas mažesnėmis mokestinėmis pajamomis nei suplanuota, o mokesčių įsiskolinimo rodiklis buvo neigiamas. Visu analizuojamu

laikotarpiu, išskyrus 2008 metus, mokesčių įsiskolinimo rodiklis buvo neigiamas arba nedidelis. Pirmaisiais metais mokesčių surinkimo efektyvumo didėjimas buvo susijęs su ekonominiu sąlygu gerėjimu šalyje. 2008 metais mokesčių surinkimo efektyvumas sumažėjo dėl besikeičiančios ekonominės situacijos šalyje. Didžiausias mokesčių administravimo efektyvumas buvo 2010 metais ir siekė -7,77 proc. Kaip matome, rodiklio tikslumas ypač priklauso nuo to, kaip tiksliai buvo planuojamos mokestinės pajamos.

Vertinant mokestinių pajamų administravimo efektyvumą šalyje yra svarbu atsižvelgti į mokestinių pajamų dalį, kuri mokesčių mokėtojams yra sugrąžinama. 17 lentelėje pateikiami grąžinamų mokesčių struktūriniai ir palyginamieji duomenys nuo 2006 metų.

17 lentelė

Grąžinami mokesčiai Lietuvoje 2006-2010 m.

	2006	2007	2008	2009	2010
Surinktos mokestinės pajamos, tūkst. Lt	15605378	18630813	21787201	16463187	15722032
Grąžinta PVM, tūkst. Lt	2004044	2962639	2471539	1955435	2232782
Grąžinta GPM, tūkst. Lt	276546.6	355717.4	440630.8	471361.7	251730.8
Pelno mokesčio permokų grąžinimas, tūkst. Lt	25728	25323	46204	84462	38828
Grąžinamų mokesčių suma, tūkst. Lt	2306318.6	3343679.4	2958373.8	2511258.7	2523340.8
Grąžinamų mokesčių ir visų mokestinių pajamų santykis, proc.	14.78	17.95	13.58	15.25	16.05

Šaltinis: sudaryta darbo autorius, remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenimis.

Matome, kad kasmet mokesčių mokėtojams grąžinamų mokesčių sumos dydis svyruoja nuo 13 iki 18 proc. nuo visų į nacionalinį biudžetą surenkamų mokestinių pajamų. Grąžinamų mokesčių struktūroje didžiąją dalį (apie 85 proc.) sudaro pridėtinės vertės mokesčio grąžinimai. 10–12 proc. sudaro gyventojų pajamų mokesčio grąžinimai, o likusi nedidelė dalis (3–5 proc.) yra grąžinama pelno mokesčio. Pridėtinės vertės mokesčio daugiausiai buvo grąžinta 2007 metais, iš viso 2962639 tūkst. Lt, o tai beveik 50 proc. daugiau nei 2006 metais. Šio mokesčio grąžinimai didėjo dėl išaugusio eksporto ir tiekimų kitoms Europos Sąjungos šalių PVM mokėtojams, dėl įsigaliojusių naujų mokesčio permokos grąžinimo taisyklių. Sekančiais metais pridėtinės vertės mokesčio buvo grąžinta maždaug vienodai. Antrasis pagal grąžinamų mokesčių dydį yra gyventojų pajamų mokestis. Iš 17 lentelėje pateikiamų duomenų matome, kad iki 2009 metų grąžinamos sumos iš gyventojų pajamų mokesčio vis didėjo ir 2009 metais buvo 70 proc. didesnės negu 2006 metais. Tiesa 2010 metais grąžinimai iš gyventojų pajamų mokesčio sumažėjo beveik 50 proc. Pagrindinė to priežastis, kad panaikinti mokesčio grąžinimai už sumokėtas palūkanas paėmus kreditą gyvenamajam būstui įsigyti ar statyti, įmokoms už

mokslą ir kompiuterinei technikai įsigyti. Pelno mokesčio permokų grąžinimas 2009 metais lyginant su 2006 metais padidėjo 58734 tūkst. Lt arba daugiau nei 3 kartus. Tačiau 2010 metais pelno mokesčio permokų grąžinimas ženkliai sumažėjo, palyginus su 2009 metais, grąžinamos pelno mokesčio permokos sumažėjo net 54 proc.

Lietuva yra viena pirmaujančių šalių Europoje pagal savo pajamas deklaruojančių gyventojų skaičių. Kasmet Valstybinei mokesčių inspekcijai savo deklaracijas pateikia apie 1 mln. šalies gyventojų. Tai didelis skaičius lyginant su kitomis Europos šalimis. Pavyzdžiui, Kaliningrado srityje, kuri turi 1 mln. gyventojų, 2011 metais buvo pateikta 29 tūkst. deklaracijų, o Lenkijoje pernai buvo pateikta vos 200 tūkst. deklaracijų. Tokį santykinai didelį žmonių aktyvumą mūsų šalyje ekonomistai aiškina nesudėtinga deklaravimo sistema ir tuo, kad didžioji dalis žmonių turi galimybę susigrąžinti mokestines permokas.

2008 metų pabaigoje vyriausybė priėmė nemažai naujų įstatymų pakeitimų, kurie daugiausiai buvo susiję su mokesčių tarifų didinimu ir lengvatų panaikinimu. Reikia pažymėti, kad sekančiais metais, po mokesčių reformos, nacionalinio biudžeto pajamos sumažėjo 10,5 proc. lyginant su praėjusiais finansiniais metais. 2009 metais sumažėjo visų pagrindinių mokesčių surinkimas į nacionalinį biudžetą. Galima teigti, kad siekiant padidinti valstybės biudžetą buvo didinami mokesčių tarifai, tačiau tai nedavė laukto efekto – nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos sumažėjo. Tai įrodo darbo pradžioje iškeltą hipotetinę prielaidą, kad mokesčių tarifų didinimas nesąlygoja didesnių nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. Tokiu atveju, problemos sprendimas būtų kuo efektyvesnis mokesčių administravimo išlaidų valdymas, nuolat ieškant galimybių jas sumažinti.

Apibendrinant galima teigti, kad nagrinėjant ir vertinant mokesčių administravimo efektyvumo gerinimo galimybes, reikia atsižvelgti į šalies apmokestinimo bazę. Pirmiausiai mokesčių įstatymai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems ir vienodai suprantami visiems. Taip pat yra svarbūs mokesčių viešumo ir stabilumo principai. Mokesčių mokėtojai turi būti iš anksto informuoti apie naujus įstatymų pasikeitimus ir turi turėti galimybę pareikšti savo nuomonę šiuo klausimu. Siekiant sumažinti mokesčių surinkimo kaštus, visi mokesčiai turėtų būti administruojami vieno administratoriaus. Apskaičiavus mokesčių surinkimo išlaidų santykį su mokestinėmis pajamomis, matome, kad šis santykis dvigubai viršija rekomenduojamą 0,5 proc. ribą. Šalies mokesčių sistemoje egzistuoja nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos pajamos sudaro labai nedidelę dali visų mokestinių pajamų, tačiau jų administravimas kainuoja brangiai. Reikėtų ieškoti galimybių apjungti tokių mokesčių administravimą, supaprastinant pačią sistemą. Mokesčių įsiskolinimo rodiklis analizuojamu laikotarpiu buvo santykinai nedidelis arba neigiamas, galbūt tik 2008 metais jo reikšmė buvo didesnė, bet tai galima pagrįsti ne visai tiksliai suplanuotomis mokestinėmis pajamomis. Lietuva yra viena pirmaujančių šalių Europoje

pagal pateiktas deklaracijas mokesčiams susigrąžinti. Statistiškai kiekvienais metais gyventojams yra grąžinama 13–18 proc. mokesčių permokų lyginant su visomis mokestinėmis pajamomis. Didėjant mokesčių mokėtojų skaičiui, surenkamų mokestinių pajamų dydžiui, didėja ir mokesčių surinkimo kaštai. Pasitelkiant informacines technologijas sukurta elektroninio deklaravimo sistema ir daugelis kitų panašių projektų leido sumažinti šalyje mokesčių surinkimo išlaidas. Naujų tokių projektų integravimas į šalies mokesčių sistemą būtų labai naudingas ir ateityje.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

- Mokesčiai yra apibrėžiami kaip privalomi, negražintini, pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją įgyvendinami mokėjimai valstybei, turintys fiskalinę, socialinę bei ekonominę reikšmę. Šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus bendrus principus, vadinama mokesčių sistema. Mokesčių turinį sudaro įvairūs elementai, kurių pokyčiai gali turėti didelės įtakos surenkamoms mokesstinėms pajamoms. Mokesčiai yra pagrindinis valstybės biudžeto pajamų šaltinis, kurio lėšomis valstybė finansuoja įvairių savo funkcijų vykdymą.
- Mokesčių sistema yra laikoma efektyvia, jei ji patenkina visų jos dalyvių lūkesčius. Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika stiprina ir plečia šalies ekonomiką, padeda kurti naujas darbo vietas, kovoti su infliacija, perskirstyti valstybės pajamas ir reguliuoti finansinę ūkio subjektų padėtį. Ir priešingai, neefektyvi apmokestinimo politika sąlygoja valstybės biudžeto deficitą, lėšų skolinimąsi ir mokesčių naštos didėjimą visuomenei. Todėl vyriausybė kurdama mokesčio įstatymą, privalo atsižvelgti į tai kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, ar jie netaps per sunkia našta mokesčių mokėtojams. Šalies mokesčių sistema turėtų būti kuriama atsižvelgiant į pagrindinius apmokestinimo principus: teisingumą, ekonominį efektyvumą, administracinį paprastumą ir mokesčių įplaukų produktyvumą bei elastingumą. Visi paminėti apmokestinimo principai yra svarbūs formuojant valstybės mokesčių sistemą, tačiau suderinti šiuos principus tarpusavyje yra sudėtinga, nes jie dažnai vienas kitam prieštarauja. Yra sudėtinga sukurti tokią mokesčių sistemą, kurios pagalba būtų sėkmingai sprendžiami apmokestinimui keliami uždaviniai ir tuo pačiu būtų laikomasi visų pagrindinių apmokestinimo principų, todėl bet kurios valstybės mokesčių sistema yra kompromisinė.
- Palyginti atskirų šalių mokesčių sistemas ir jas įvertinti yra ganėtinai sudėtinga, kadangi nėra sukurtos vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Mokesčių sistemos vertinimas yra pagrindinė konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga. Šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip efektyviai ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Mokesčių sistemą yra siūloma vertinti pagal tris skirtingus metodus: klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius ir J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius. Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais atskirai vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius

atliekamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklių klausimus. Toks vertinimas yra ganėtinai subjektyvus, daugiau koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo aspektus. Analizė pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius yra orientuota valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo ribojantiems aspektams atskleisti. Yra išskiriamos trys rodiklių grupės (prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo), kurios apibūdina mokestinių pajamų surinkimą pasiūlytais kiekybiniais ir kokybiniais rodikliais. Visi mokesčių sistemos elementai nagrinėjami tik per mokesčių surinkimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus. Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti mokesčių sistemą įvairiais aspektais – kompleksiškai, sisteminiu požiūriu.

- 2012 metais Lietuvos mokesčių sistemą sudaro 25 skirtingų pavadinimų mokesčiai, mokami į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema nėra galutinai nusistovėjusi, yra nuolat keičiama. Tokį mokesčių įstatymų nepastovumą lemia nuolat augantys valstybės finansinių išteklių poreikiai. Didžiąją dalį mokestinių pajamų į nacionalinį biudžetą „suneša“ keturi pagrindiniai mokesčiai: pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, akcizai. Pajamos iš šių mokesčių sudaro daugiau nei 90 proc. visų mokestinių pajamų. Viso analizuojamo laikotarpio metu daugiausiai pajamų buvo surenkama iš pridėtinės vertės mokesčio. Kiekvienais metais pajamos iš šio mokesčio vis augo, kadangi didėjo prekių ir paslaugų kainos, augo vartojimas. Be to, šis mokestis yra nesunkiai administruojamas, leidžia nesudėtingai surinkti didžiąją dalį mokestinių pajamų į šalies biudžetą. Remiantis Europos Sąjungos statistikos tarnybos duomenimis, analizuojamu laikotarpiu pagal Gini koeficientą apskaičiuota gyventojų ekonominė nelygybė Lietuvoje buvo gerokai didesnė nei 30 proc. Šiuo požiūriu Lietuvos mokesčių sistema pažeidžia teisingumo principą. Be to 2010 metais, ši gyventojų ekonominės nelygybės rodiklio reikšmė Lietuvoje buvo pati didžiausia iš visų Europos Sąjungos šalių. Nors mokesčių naštos rodiklis Lietuvoje buvo vienas mažiausių Europos Sąjungoje, tačiau tai nebūtinai reiškia, kad mūsų šalyje yra maži mokesčiai. Priešingai, mažas mokesčių naštos rodiklis, gali būti ženklas, kad šalyje klesti šešėlinė ekonomika, nes valstybei nepavyksta surinkti daugiau mokesčių į nacionalinį biudžetą. Šiuo atveju papildomai reiktų atsižvelgti į šalių pragyvenimo lygį. Tai geriausiai atspindi vienam gyventojui tenkanti bendrojo vidaus produkto dalis ir minimalus darbo užmokestis. Deja, bet pagal šiuos kriterijus Lietuva yra viena iš paskutinių šalių visoje Europos Sąjungoje. Tai parodo, kad pragyvenimo lygis mūsų šalyje yra žemas ir atsilieka nuo kitų Europos Sąjungos valstybių. Nors kitose Europos Sąjungos valstybėse mokesčių našta ir yra didesnė, tačiau gyventojams sumokėjus mokesčius lieka didesnė disponuojamų pajamų suma. Mokesčių sistemos elastingumo ir

atotrūkio rodikliai galima sakyti taip pat keitėsi tendencingai, po 2009 metų įsigaliojusių mokesčių įstatymų pakeitimų. Nuo šio laikotarpio mokesčių sistema tapo neelastinga – mokestinės pajamos nedidėjo arba didėjo lėčiau negu augo bendrasis vidaus produktas, o nacionalinis biudžetas nebuvo papildomas suplanuotomis pajamomis. Yra laikoma, kad išsivysčiusių šalių mokesčių sistemose vyrauja tiesioginiai mokesčiai. Tuo tarpu Lietuvos Respublikoje didžioji dalis mokestinių pajamų surenkama iš netiesioginių mokesčių (pridėtinės vertės mokestis, akcizai), o tai leidžia daryti prielaidą, kad šalis yra priskiriama prie besivystančių šalių kategorijos.

- Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi diagnostinius vertinimo rodiklius 2006–2011 metų laikotarpiu, galima daryti išvadą, kad mūsų šalies mokesčių sistema nėra efektyvi. Didžioji dalis nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių, o taip pat mokesčių sistemoje yra tokių mokesčių, iš kurių surenkamos nedidelės pajamos, o administravimas jų yra gana sudėtingas ir brangus. Mokesčių sistemos ryšys tarp egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės yra stiprus, tačiau mokesčių administravimo išlaidos gerokai viršija rekomenduojamą 0.5 proc. ribą. Siekiant geresnio įvertinimo, būtų tikslinga sumažinti šalyje administruojamų mokesčių skaičių arba apjungti jų surinkimą su kitais mokesčiais, tuo pačiu sumažinant ir mokesčių administravimo kaštus.
- Kaip matyti iš statistinių duomenų, mokesčių tarifų didinimas 2009 metais į nacionalinį biudžetą nedavė laukto mokestinių pajamų padidėjimo. Siekiant to, vyriausybei reikėtų orientuotis ne į mokesčių tarifų didinimą ar naujų mokesčių kūrimą, o į šalyje šiuo metu egzistuojančius mokesčius, jų administravimo kaštų mažinimą. Kadangi Lietuvos mokesčių sistemoje šiuo metu veikia net 25 skirtingi mokesčiai, jų administravimas brangiai kainuoja tiek šalies vyriausybei, tiek patiems mokesčių mokėtojams. Siekiant padidinti mokestinių pajamų apimtį yra tikslinga turėti mažiau mokesčių su platesne apmokestinimo baze, nei daugiau mokesčių su siauresne apmokestinimo baze. Norint sumažinti mokesčių surinkimo kaštus, visi mokesčiai turėtų būti administruojami vieno administratoriaus. Kiekvienais metais mokesčių mokėtojams Lietuvoje yra grąžinama 13–18 proc. mokesčių permokų lyginant su visomis mokestinėmis pajamomis. Pagal pateiktas deklaracijas mokesčiams susigrąžinti Lietuva yra viena pirmaujančių šalių Europoje. Mokesčių įstatymai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems ir vienodai suprantami visiems. Taip pat yra svarbūs mokesčių viešumo ir stabilumo principai. Mokesčių mokėtojai turi būti iš anksto informuoti apie naujus įstatymų pasikeitimus ir turi turėti galimybę išreikšti savo nuomonę šiuo klausimu. Pasitelkiant informacines

technologijas sukurta elektroninio deklaravimo sistema ir daugelis kitų panašių projektų leido sumažinti šalyje mokesčių surinkimo išlaidas. Naujų tokių projektų integravimas į šalies mokesčių sistemą būtų labai naudingas ir ateityje, siekiant sumažinti mokesčių administravimo išlaidas šalyje.

LITERATŪRA

1. Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija.
2. Ališauskas, V., Žukauskas, P. (1999). Mokesčių bazės nustatymo tobulinimas (užsienio prekybos rezultatų apmokestinimo Lietuvoje pavyzdžiu) // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, nr. 12, p. 273–287.
3. Balčiūnaitė, A. (2007). *Mokesčių našta ir jos apskaičiavimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Žiūrėta [2012-01-23]. Prieiga per internetą:
http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/finansai/Balciunaite_Aiste.pdf.
4. Bernardi, L., Profeta, P. (2003). *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*. New York: Routledge.
5. Bivainis, J., Skačkauskienė, L. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė // *Verslas: teorija ir praktika*, nr. 2, p. 57–67.
6. Bivainis, J., Skačkauskienė, L. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema // *Verslas: teorija ir praktika*, nr. 4, p. 298–307.
7. Buckiūnienė, O. (2005). *Valstybės ir tarptautiniai finansai*. Vilnius: Vilniaus kolegija.
8. Buckiūnienė, O., Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2003). *Lietuvos finansų sistema*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
9. Buškevičiūtė, E., Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
10. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
11. Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
12. Butkevičius, A., Rimas, J., Stačiokas, R. (2005). Diversity of Evaluation of Consequences of Tax Policy // *Verslas: teorija ir praktika*, nr. 1, p. 26–36.
13. Giertz, S. H. (2010). The Elasticity of Taxable Income during the 1990s: New Estimates and Sensitivity Analyses // *Southern Economic Journal*, 77(2).
14. Gill, J. B. S. (2000). A Diagnostic Framework for Revenue Administration // *World Bank Technical Paper*, No. 472.
15. Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija // *Ekonomika*, nr. 75, p. 7–19.
16. Jakštonytė, G. (2010). *Verslo subjektų apmokestinimas*. Kaunas: Technologija.
17. Juozaitienė, L. (2009). Comparison of Lithuanian and Irish Tax Systems Using V. Tanzi Qualification Diagnostic Indicators // *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2(15), p. 65–75.
18. Jurgutis, V. (1938). *Finansų mokslo pagrindai*. Kaunas: Šviesa.

19. Krumplytė, J. (2009). Šešėlinės ekonomikos padarinys – šalies mokestiniai nuostoliai // *Mokslas – Lietuvos ateitis*, 1 tomas, nr. 3.
20. Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla.
21. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje // *Viešoji politika ir administravimas*, nr. 15, p. 9–18.
22. Lietuvos Respublikos Akcizų įstatymas // *Valstybės žinios*, 2001, nr. 98-3482. Aktuali redakcija nuo 2010.01.01.
23. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*, 2002, nr. 82-2478. Aktuali redakcija nuo 2009.12.28.
24. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243. Aktuali redakcija nuo 2009.12.28.
25. Lietuvos Respublikos Muitinės įstatymas // *Valstybės žinios*, 2004, nr. 73-2517. Aktuali redakcija nuo 2009.12.28.
26. Lietuvos Respubliko Pelno mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992. Aktuali redakcija nuo 2009.12.28.
27. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271. Aktuali redakcija nuo 2010.01.01.
28. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
29. Meidūnas V., Puzinauskas P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
30. Meškauskienė, D., Tvaronavičienė, M. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas // *Verslas: teorija ir praktika*, IV tomas, nr. 1.
31. *Minimalus mėnesinis atlyginimas: pasivyti ir pralenkti Europą*. (2011). Žiūrėta [2012-03-16]. Prieiga per internetą: <http://www.negerove.lt/2011/01/19/minimalus-menesinis-atlyginimas-pasivyti-ir-pralenkti-europa/>.
32. Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija.
33. Navikas, P. (2003). *Mokesčių labirintai*. Vilnius: Standartų spaustuvė.
34. Nerre, B. (2001). *The Concept of Tax Culture*. Tax Association Proceedings Ninetyfourth Annual Conference on Taxation. University of Hamburg.
35. Nerre, B. (2002). *Modeling Tax Culture – a First Approach*. Tax Association Proceedings Ninetyfifth Annual Conference on Taxation. University of Hamburg.

36. Novošinskienė, A., Slavickienė, A. (2010). Lietuvos mokesčių sistemos reformos tyrimas // *Ekonomikos ir vadybos fakulteto 2009 metų mokslinių tyrimų rezultatai*, p. 28–35.
37. Pajuodienė, G. M. (1993). *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
38. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu // *Viešoji politika ir administravimas*, nr. 15, p. 27–41.
39. Pukelienė, V., Šinkūnienė, K. (2005). Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, nr. 33, p. 141–155.
40. Rakauskaitė, R. (2006). *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*.
Žiūrėta [2012-02-12]. Prieiga per internetą:
http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf.
41. Rakauskienė, O. G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Monografija. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
42. Rimas, J. (2000). *Vietiniai mokesčiai*. Kaunas: Technologija.
43. Rimas, J., Stačiokas, R. (1996). *Verslininkas ir mokesčiai*. Kaunas: Spindulys.
44. Rimas, J., Stačiokas, R. (1998). *Verslininkui apie mokesčius. Bendroji mokesčių ir apmokestinimo samprata*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
45. Rudytė, D., Šalkauskienė, L., Lukšienė, L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius // *Vadyba: mokslo tiriamieji darbai*, nr. 3 (16), p. 55–62.
46. *Mokesčiai – kaip pica*. (2011). Žiūrėta [2012-03-02]. Prieiga per internetą:
<http://www.balsas.lt/naujiena/543607/r-rudzkis-mokesciai-kaip-pica>.
47. *Sausa statistika – palanki reklamuoti mažą mokesčių našta*. (2012). Žiūrėta [2012-04-27].
Prieiga per internetą: <http://iq.lt/dienos-grafikas/sausa-statistika-palanki-reklamuoti-maza-mokesciu-nasta/>.
48. Schiller, B. R. (2006). *The Macro Economy Today*. Boston: McGraw-Hill.
49. Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais // *Verslas, vadyba ir studijos*, p. 168–184.
50. Skačkauskienė, I. (2010). Tax System Evaluation Model // *Business and Management 2010*, p. 719–727.
51. Smalenskas, G. (2007). *Finansai*. Vilnius: Homo liber.
52. Stačiokas, R., Mažeika, A. (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos // *Ekonomika*, nr. 67.
53. Stačiokas, R., Rimas, J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.

54. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija.
55. Šapalienė, L. (2010). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: RDI grupė.
56. Šinkūnienė, K. (2009). *Mokesčių kultūros vertinimo modelis*. Daktaro disertacija. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
57. Štreimikienė, D., Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, nr. 38. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
58. Tamašauskienė, Z., Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas // *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, nr. 1 (21), p. 44–57.
59. Tomas, I. S. (1991). *Ekonomikos teorija*. Vilnius: Mintis.
60. *Unbottled Gini. Inequality is Rising. Does it Matter – and if so why?* (2011). Žiūrėta [2012-04-15]. Prieiga per internetą: <http://www.economist.com/node/17957381>.
61. Vaitkevičiūtė, V. (2004). *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Žodynas.

Duomenų bazės:

62. European Commission. Eurostat. Prieiga per internetą: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>.
63. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_biudzetas.
64. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Prieiga per internetą: <http://www.stat.gov.lt/lt/>.
65. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/>.

PRIEDAI

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2006 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	14662542	15605378	106,4
Pajamų ir pelno mokesčiai	5852888	6349255	108,5
Gyventojų pajamų mokestis	3757514	4059245	108,0
Pelno mokestis	1695374	1924521	113,5
Socialinis mokestis	400000	365489	91,4
Turto mokesčiai	253661	278425	109,8
Žemės mokestis	30360	39853	131,3
Paveldimo turto mokestis	1966	4175	212,4
Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis	221335	234397	105,9
Prekių ir paslaugų mokesčiai	8398993	8794754	104,7
Pridėtinės vertės mokestis	5941106	6152214	103,6
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	13500	17065	126,4
Akcizai	2230964	2374429	106,4
Cukraus mokesčiai	4500	2193	48,7
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	20000	21635	108,2
Transporto priemonių mokesčiai	43915	78461	178,7
Mokesčiai už aplinkos teršimą	37609	58192	154,7
Rinkliavos	107399	90565	84,3
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	157000	182944	116,5
Kitos pajamos	1312412	1594727	121,5
Turto pajamos	452620	383089	84,6
Palūkanos už paskolas	69707	88552	127,0
Palūkanos už depozitus	7000	20430	291,9
Lietuvos banko likutinis pelnas	67000	63596	94,9
Dividendai	152756	63314	41,4
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	24477	16040	65,5
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	70000	77105	110,2
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	19680	19036	96,7
Naftos ir dujų išteklių mokestis	42000	35016	83,4
Pajamos už prekes ir paslaugas	667798	779973	116,8
Pajamos už patalpų nuomą	26108	40380	154,7
Konsulinis mokestis	38000	47771	125,7
Pajamos už atsitiktines paslaugas	399449	430282	107,7
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	179789	234197	130,3
Žyminis mokestis	12452	14104	113,3
Kitos pajamos	12000	13239	110,3
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	72126	109274	151,5
Kitos neišvardytos pajamos	12883	91195	707,9
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	95000	202210	212,9
Žemė	48000	102847	214,3
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	47000	99363	211,4
Sandoriai su finansiniu turtu	11985	28986	241,9
Kitos gautinos sumos	11985	28986	241,9
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	15974954	17200106	107,7
Europos Sąjungos parama	3326230	2162284	65,0
Iš viso pajamų:	19301184	19362390	100,3

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2007 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	17865997	18630813	104,3
Pajamų ir pelno mokesčiai	7442751	7091383	95,3
Gyventojų pajamų mokestis	4703607	4555801	96,9
Pelno mokestis	2339144	2053649	87,8
Socialinis mokestis	400000	481933	120,5
Turto mokesčiai	257269	292467	113,7
Žemės mokestis	35119	45675	130,1
Paveldimo turto mokestis	3209	6274	195,5
Nekilnojamojo turto mokestis	218941	240518	109,9
Prekių ir paslaugų mokesčiai	9962977	11037977	110,8
Pridėtinės vertės mokestis	7120394	7824176	109,9
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	14000	23166	165,5
Akcizai	2624138	2803595	106,8
Cukraus sektoriaus mokesčiai	4270	44996	1053,8
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	24500	30388	124,0
Transporto priemonių mokesčiai	50520	139297	275,7
Mokesčiai už aplinkos teršimą	43277	63487	146,7
Rinkliavos	81878	108872	133,0
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	203000	208986	102,9
Kitos pajamos	1216010	1625949	133,7
Turto pajamos	327247	361008	110,3
Palūkanos už paskolas	66349	72858	109,8
Palūkanos už depozitus	7000	31205	445,8
Lietuvos banko likutinis pelnas	41860	70896	169,4
Dividendai	74414	57264	77,0
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	24477	14343	58,6
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	75000	80605	107,5
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	21070	9564	45,4
Naftos ir dujų išteklių mokestis	17077	24273	142,1
Pajamos už prekes ir paslaugas	674413	839284	124,4
Pajamos už patalpų nuomą	27000	43667	161,7
Konsulinis mokestis	35000	24873	71,1
Pajamos už atsitiktines paslaugas	411171	463923	112,8
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	176103	274320	155,8
Žyminis mokestis	13139	17650	134,3
Kitos pajamos	12000	14851	123,8
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	83702	130812	156,3
Kitos neišvardintos pajamos	28126	55350	196,8
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	92616	205421	221,8
Žemė	47190	109317	231,7
Kitas ilgalaikis materialus turtas	45426	96104	211,6
Sandoriai su finansiniu turtu	9906	34074	344,0
Kitos gautinos sumos	9906	34074	344,0
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	19082007	20256759	106,2
Europos Sąjungos parama	3085992	3481733	112,8
Iš viso pajamų:	22167999	23738492	107,1

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2008 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	22769582	21787201	95,7
Pajamų ir pelno mokesčiai	8185945	8171621	99,8
Gyventojų pajamų mokestis	5430178	5106281	94,0
Pelno mokestis	2711140	2910175	107,3
Socialinis mokestis	44627	155165	347,7
Turto mokesčiai	276869	307653	111,1
Žemės mokestis	40916	47942	117,2
Paveldimo turto mokestis	4678	6076	129,9
Nekilnojamojo turto mokestis	231275	253635	109,7
Prekių ir paslaugų mokesčiai	14075768	13057317	92,8
Pridėtinės vertės mokestis	10164112	9242529	90,9
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	19000	21361	112,4
Akcizai	3520239	3354023	95,3
Cukraus sektoriaus mokesčiai	66086	24819	37,6
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	30500	30342	99,5
Transporto priemonių mokesčiai	120000	143971	120,0
Mokesčiai už aplinkos teršimą	49321	71748	145,5
Rinkliavos	106510	168524	158,2
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	231000	250610	108,5
Kitos pajamos	1524926	1813393	118,9
Turto pajamos	375080	446082	118,9
Palūkanos už paskolas	64249	66954	104,2
Palūkanos už depozitus	14000	32690	233,5
Lietuvos banko likutinis pelnas	120000	161914	134,9
Dividendai	42710	35476	83,1
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	17000	14545	85,6
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	71000	75908	106,9
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	19939	22334	112,0
Naftos ir dujų išteklių mokestis	26182	36261	138,5
Pajamos už prekes ir paslaugas	738594	1012720	137,1
Pajamos už patalpų nuomą	30334	52328	172,5
Konsulinis mokestis	26000	36183	139,2
Pajamos už atsitiktines paslaugas	449919	575262	127,9
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	209841	308611	147,1
Žyminis mokestis	19000	27958	147,1
Kitos pajamos	3500	12378	353,7
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	124455	140579	113,0
Kitos neišvardintos pajamos	43360	54798	126,4
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	233577	133900	57,3
Žemė	166151	80228	48,3
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	67426	53672	79,6
Sandoriai su finansiniu turtu	9860	25314	256,7
Kitos gautinos sumos	9860	25314	256,7
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	24294508	23600589	97,1
Europos Sąjungos parama	5112835	3482047	68,1
Iš viso pajamų:	29407343	27082636	92,1

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2009 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	16517217	16463187	99,7
Pajamų ir pelno mokesčiai	6095073	5478387	89,9
Gyventojų pajamų mokestis	4352007	3789030	87,1
Pelno mokestis	1743066	1707592	98,0
Socialinis mokestis	0	-18235	
Turto mokesčiai	302692	325643	107,6
Žemės mokestis	44705	49002	109,6
Paveldimo turto mokestis	4126	6140	148,8
Nekilnojamojo turto mokestis	253861	270501	106,6
Prekių ir paslaugų mokesčiai	9916422	10481958	105,7
Pridėtinės vertės mokestis	6251688	6798799	108,8
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	19000	25869	136,2
Akcizai	3268841	3258161	99,7
Cukraus sektoriaus mokesčiai	3730	3141	84,2
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	31600	32105	101,6
Transporto priemonių mokesčiai	119300	100910	84,6
Mokesčiai už aplinkos teršimą	64566	62577	96,9
Rinkliavos	157697	200396	127,1
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	203030	177199	87,3
Kitos pajamos	1678318	1839957	109,6
Turto pajamos	527223	543583	103,1
Palūkanos už paskolas	59445	130065	218,8
Palūkanos už depozitus	31200	34460	110,4
Lietuvos banko likutinis pelnas	182000	182042	100,0
Dividendai	80717	46841	58,0
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	64500	35938	55,7
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	70282	71333	101,5
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	26319	26644	101,2
Naftos ir dujų išteklių mokestis	12760	16260	127,4
Pajamos už prekes ir paslaugas	873530	1022540	117,1
Pajamos už patalpų nuomą	35895	48621	135,5
Konsulinis mokestis	28000	35064	125,2
Pajamos už atsitiktines paslaugas	545952	565173	103,5
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	233383	326720	140,0
Žyminis mokestis	27000	38643	143,1
Kitos pajamos	3300	8319	252,1
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	135602	101680	75,0
Kitos neišvardintos pajamos	23360	86974	372,3
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	110603	65140	58,9
Žemė	65260	46290	70,9
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	45343	18850	41,6
Sandoriai su finansiniu turtu	8000	20040	250,5
Kitos gautinos sumos	8000	20040	250,5
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	18195535	18303143	100,6
Europos Sąjungos parama	6417352	5928053	92,4
Iš viso pajamų:	24612887	24231196	98,4

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2010 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	14499864	15722032	108,4
Pajamų ir pelno mokesčiai	4216558	4424769	104,9
Gyventojų pajamų mokestis	3308817	3470898	104,9
Pelno mokestis	907741	953871	105,1
Socialinis mokestis	0	0	
Turto mokesčiai	311108	354563	114,0
Žemės mokestis	45538	52276	114,8
Paveldimo turto mokestis	5538	3812	68,8
Nekilnojamojo turto mokestis	260032	298475	114,8
Prekių ir paslaugų mokesčiai	9754558	10761104	110,3
Pridėtinės vertės mokestis	6077864	7294027	120,0
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	32000	36934	115,4
Akcizai	3257424	3036491	93,2
Cukraus sektoriaus mokesčiai	3730	4244	113,8
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	28000	28838	103,0
Transporto priemonių mokesčiai	120000	118699	98,9
Mokesčiai už aplinkos teršimą	41500	25375	61,1
Rinkliavos	194040	216496	111,6
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	217640	181596	83,4
Kitos pajamos	2007098	2210310	110,1
Turto pajamos	683008	962655	140,9
Palūkanos už paskolas	136992	324220	236,7
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	21200	40339	190,3
Lietuvos banko likutinis pelnas	350000	363606	103,9
Dividendai	11971	85206	711,8
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	50000	31104	62,2
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	65407	71643	109,5
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	26958	23261	86,3
Naftos ir dujų išteklių mokestis	20480	23276	113,7
Pajamos už prekes ir paslaugas	1059504	922188	87,0
Pajamos už patalpų nuomą	35635	50205	140,9
Konsulinis mokestis	31000	53100	171,3
Pajamos už atsitiktines paslaugas	705829	485591	68,8
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	258760	294920	114,0
Žyminis mokestis	25000	28923	115,7
Kitos pajamos	3280	9449	288,1
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	125535	107631	85,7
Kitos neišvardintos pajamos	39557	107260	271,2
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	92494	86260	93,3
Žemė	77916	66507	85,4
Kitas materialusis ir nematerialusis turtas	14578	19753	135,5
Sandoriai su finansiniu turtu	7000	24316	347,4
Kitos gautinos sumos	7000	24316	347,4
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	16506962	17932341	108,6
Europos Sąjungos parama	7891894	5345199	67,7
Iš viso pajamų:	24398856	23277540	95,4

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2011 m. sausio-gruodžio mėn.)

PAJAMOS	Nacionalinis biudžetas		
	Planas, tūkst. Lt	Faktas, tūkst. Lt	Vykdymas, %
Mokesčiai	17614945	17395719	98,8
Pajamų ir pelno mokesčiai	4844200	4645680	95,9
Gyventojų pajamų mokestis	3665561	3772568	102,9
Pelno mokestis	1178639	873112	74,1
Turto mokesčiai	311604	334829	107,5
Žemės mokestis	46595	56098	120,4
Paveldimo turto mokestis	4048	3475	85,8
Nekilnojamojo turto mokestis	260961	275256	105,5
Prekių ir paslaugų mokesčiai	12238623	12210375	99,8
Pridėtinės vertės mokestis	8259201	8502502	102,9
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	87000	73648	84,7
Akcizai	3476455	3178233	91,4
Cukraus sektoriaus mokesčiai	3730	7688	206,1
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	29000	26037	89,8
Transporto priemonių mokesčiai	120000	134069	111,7
Mokesčiai už aplinkos teršimą	45200	56253	124,5
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	218037	231945	106,4
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	220518	204835	92,9
Kitos pajamos	2292878	2262479	98,7
Turto pajamos	679284	804954	118,5
Palūkanos už paskolas	366933	427380	116,5
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	37261	67888	182,2
Lietuvos banko likutinis pelnas	98000	63341	64,6
Dividendai	48119	94634	196,7
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	24064	22374	93,0
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandenių fondo vandens telkinius	65471	71316	108,9
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	22802	26890	117,9
Naftos ir dujų išteklių mokestis	16634	31131	187,2
Pajamos už prekes ir paslaugas	1325072	1077477	81,3
Pajamos už patalpų nuomą	39153	51665	132,0
Konsulinis mokestis	35000	64414	184,0
Pajamos už atsitiktines paslaugas	1016511	719184	70,8
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	193123	207129	107,3
Žyminis mokestis	38000	25982	68,4
Kitos pajamos	3285	9103	277,1
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	100386	94911	94,5
Kitos neišvardintos pajamos	51424	129316	251,5
Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	127442	137524	107,9
Žemė	120000	106595	88,8
Kitas materialusis ir nematerialusis turtas	7442	30929	415,6
Sandoriai su finansiniu turtu	9270	18297	197,4
Kitos gautinos sumos	9270	18297	197,4
Iš savivaldybių biudžetų valstybės biudžetui grąžinama bendrosios dotacijos kompensacija	0	0	
Viso pajamų:	19907823	19658195	98,7
Europos Sąjungos parama	6922365	5838463	84,3
Iš viso pajamų:	26830188	25496658	95,0

