

**VILNIAUS UNIVERSITETO  
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

Apskaitos, finansų ir bankininkystės studijų programa  
Kodas 62404S102

**MARGARITA LIOVINA**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**LIETUVOS VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS**

Kaunas 2010

**VILNIAUS UNIVERSITETO  
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

**FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA**

**MARGARITA LIOVINA**

**MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS**

**LIETUVOS VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS**

Darbo vadovas: \_\_\_\_\_  
(darbo vadovo mokslo laipsnis, mokslo pedagoginis vardas,  
vardas ir pavardė)

Magistrantas \_\_\_\_\_  
(parašas)

Darbo įteikimo data \_\_\_\_\_

Kaunas 2010

## TURINYS

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS .....	4
ĮVADAS.....	6
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS STRUKTŪRA IR YPATUMAI .....	9
1.1. Valstybės mokesčių sistemos esmė, funkcijos bei jos formavimo principai .....	9
1.2. Mokesčių naštos samprata bei jos įtaka mokesčių mokėtojų elgsenai bei mokesčių sistemos efektyvumui.....	15
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS STRUKTŪROS BEI POKYČIŲ VERTINIMAS IR ANALIZĖ.....	20
2.1. Pagrindinių Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių charakteristika bei ydos .....	20
2.2. Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų pokyčių ir tendencijų analizė 1999 – 2009 metais .....	22
2.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė.....	29
2.2.2. Pelno mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė .....	36
2.2.3. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė.....	42
3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMO GALIMYBĖS .....	48
3.1. Sėkmingos mokesčių sistemos tobulinimo galimybių prielaidos ir įgyvendinimo kliūtys .....	48
3.2. Pagrindinių Lietuvos mokesčių tobulinimo galimybių ir būdai.....	51
3.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio tobulinimo aspektai .....	51
3.2.2. Pelno mokesčio tobulinimo aspektai.....	53
3.2.3. Pridėtinės vertės mokesčio tobulinimo aspektai .....	53
IŠVADOS.....	55
PASIŪLYMAI .....	57
SANTRAUKA .....	58
SUMMARY .....	59
LITERATŪRA.....	60
PRIEDAI .....	69

# LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Pajamų (pelno) ir pridėtinės vertės mokesčių privalumai bei trūkumai .....	21
2 lentelė Mokesčių sistemos elastingumo pokyčiai 1999 – 2009 metais .....	24
3 lentelė Neapmokestinamo pajamų dydžio ir minimalios mėnesinės algos pokyčiai 1999 – 2009 metais .....	32
4 lentelė Pelno mokesčio pajamų kitimas atsižvelgiant į mokesčio tarifą 1999 – 2009 metais .....	36
5 lentelė GPM, PVM ir pelno mokesčio didėjimo tempai 1999 – 2009 – aisiais metais, % .....	37

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Apmokestinimo instrumentarijus .....	12
2 pav. Mokesčio tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė .....	17
3 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys .....	18
4 pav. Mokesčių ir nemokesčių pajamų kitimas nacionaliniame biudžete, % .....	24
5 pav. Mokesčių naštos kitimas 1999 – 2009 – aisiais metais, % .....	25
6 pav. Mokesčių pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais .....	26
7 pav. Mokesčių pajamų priklausomybė nuo BVP 1999 – 2009 – aisiais metais .....	27
8 pav. Nedarbo lygio pokyčių įtaka mokesčinėms pajamoms 1999 – 2009 metais .....	27
9 pav. Vartotojų kainų indekso kitimo priklausomybė nuo mokesčių pajamų .....	28
10 pav. Gyventojų pajamų mokesčio našta 1999 – 2009 – aisiais metais, % .....	29
11 pav. Gyventojų pajamų mokesčio kitimas bendroje mokesčinėse pajamose, % .....	30
12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų kitimo mokesčinėse pajamose priklausomybė nuo mokesčių naštos pokyčių 1999 – 2009 – aisiais metais .....	31
13 pav. Gyventojų pajamų mokesčio kitimas 1999 – 2009 – aisiais metais, % .....	32
14 pav. Neapmokestinamo pajamų dydžio įtaka GPM pajamų kitimui 1999 – 2009 metais .....	34
15 pav. Minimalios mėnesinės algos pokyčių įtaka GPM pajamų kitimui 1999 – 2009 metais .....	34
16 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais .....	36
17 pav. Skirtingų mokesčių dalis mokesčinėse pajamose 1999 – 2009 metais, % .....	38
18 pav. Pelno mokesčio pajamų kitimas mokesčinėse pajamose 1999 – 2009 metais, % .....	38
19 pav. Nuostolingų įmonių skaičiaus kitimas 2000 - 2008 – aisiais metais, % .....	39
20 pav. Įmonių gamybos išlaidų kitimo įtaka pelno mokesčio pajamoms 2000 – 2008 metais .....	40
21 pav. Pelno mokesčio pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais .....	41
22 pav. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų kitimas mokesčinėse pajamose 1999 – 2009, % .....	43

23 pav. Pridėtinės vertės mokesčio našta 1999 – 2009 – aisiais metais, % .....	44
24 pav. Vidutinių vartojimo išlaidų vienam namų ūkiui per mėnesį įtaka PVM pajamoms 2003 – 2008 metais .....	45
25 pav. Vartotojų kainų indekso pokyčių įtaka PVM pajamoms 1999 – 2009 metais .....	45
26 pav. Tarifo kitimo įtaka PVM pajamoms 1999 – 2009 metais .....	46
27 pav. PVM pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais.....	47

## ĮVADAS

**Temos aktualumas ir jos sprendimo būtinumas.** Jau prieš 6000 metų buvo žinomi apmokestinimo faktai. Dabar mokesčiai yra vienas pagrindinių kiekvienos valstybės pajamų šaltinių, o žymiai išaugusios valstybės išlaidos ir didėjantis įvairių viešųjų paslaugų poreikis sąlygoja tai, jog valstybės turi ieškoti efektyvesnių būdų pritraukti daugiau lėšų į valstybės biudžetą. Šiuo aspektu ypatingai daug dėmesio reikėtų skirti valstybės mokesčių sistemai, siekiant didinti jos efektyvumą, naudingumą bei priimtinumą skirtingoms visuomenės grupėms.

Mokesčiai gali veikti ne tik pajamas ar išlaidas, bet ir įvairius finansinius, ekonominius, socialinius, politinius ir kitus svarbius šalies ūkio procesus. Valstybės vykdoma mokesčių politika gali sąlygoti šalies ekonomikos augimą ar smukimą, investicijų, taupymo bei skolinimosi didėjimą ar mažėjimą. Ji taip pat gali padėti kovoti su dažniausiai neigiamai vertinamomis šalies ekonomikos problemomis, kaip nedarbas ar infliacija. Visgi mokesčiai vienaip ar kitaip lemia tam tikrą mokesčių mokėtojų pajamų sumažėjimą, o tai savo ruožtu sąlygoja skirtingų visuomenės grupių nepasitenkinimą, jų gyvenimo lygio bei gerovės mažėjimą. Norint išvengti šių problemų, mokesčių sistemos yra nuolat peržiūrimos, reformuojamos bei tobulinamos. Tačiau dėl didelės informacijos kaitos, technologijų bei žinių visuomenės vystymosi, dėl nuolatinių pasaulinės ekonomikos svyravimų ir aišku dėl šiuo metu pasaulį veikiančios finansinės krizės, atsiranda poreikis tobulinti ir pertvarkyti mokesčių sistemas.

Dėl mokesčių sistemos reikšmės valstybiniame bei visuomeniniame gyvenime, mokesčių sistemos vertinimo bei reformavimo klausimai yra ypač plačiai nagrinėjami. Nuolat ieškoma būdų, siekiant padidinti mokesčių efektyvumą, teisingumą, administravimo paprastumą ir kt. aspektus. Visgi dabartinė Lietuvos ir kitų šalių situacija: didėjantis nedarbas, infliacija, mažėjančios mokesčių pajamos ir kt. problemos – leidžia teigti, jog valstybės mokesčių sistemos efektyvesnė veikla ir tobulinimo galimybės yra ne mažiau svarbios. Atsižvelgiant į mokesčių naštos didėjimą, neigiamas nuolatinio trumpalaikio mokesčių sistemos keitimo bei reformavimo pasekmes skirtingoms visuomenės ar šalies ekonomikos sritims, yra svarbu sukurti visapusišką mokesčių sistemos vertinimo modelį. Todėl yra aktualu įvertinti bei išnagrinėti Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo perspektyvas ir kryptis ne tik trumpame, bet ir ilgame laikotarpyje.

**Darbo objektas** – Lietuvos mokesčių sistema bei jos tobulinimo galimybės.

**Darbo tikslas** – išanalizuoti teorinius apmokestinimo pagrindus bei mokesčių sistemos vertinimo aspektu atskleisti valstybės mokesčių sistemos tobulinimo galimybes Lietuvoje.

**Siekiant numatyto tikslo, keliami šie uždaviniai:**

- Apibrėžti valstybės mokesčių sistemos esmę, atskleidžiant mokesčių sistemos funkcijas bei jos formavimo principus;

- Atskleisti mokesčių naštos sampratą, jos įtaką mokesčių mokėtojų elgsenai bei mokesčių sistemos efektyvumui;
- Apibūdinti Lietuvos mokesčių sistemos struktūros ypatumus, išskiriant gyventojų pajamų, pelno bei pridėtinės vertės mokesčių privalumus ir trūkumus;
- Išanalizuoti pajamų surinkimo iš gyventojų pajamų, pelno bei pridėtinės vertės mokesčių pokyčius 1999 – 2009 – aisiais metais;
- Identifikuoti pagrindinius sunkumus, su kuriais susiduriama tobulinant mokesčių sistemas ir pateikti pagrindinių Lietuvos mokesčių tobulinimo galimybes.

**Problemos ištyrimo lygis.** Mokesčių sistemos reformos ir tobulinimo klausimai nagrinėti daugelyje lietuvių ir užsienio autorių darbuose. Šiuo klausimu yra parašyta ir išleista daugybė straipsnių, knygų, monografijų, disertacijų bei kitų mokslinių darbų. Tai savo ruožtu lemia mokslininkų ir kitų specialistų nuomonių įvairovę, atsižvelgiant į mokesčių reformų ir tobulinimo perspektyvas bei būdus.

Mokesčių esmę, apmokestinimo poveikį bei principus, funkcijas bei kitus svarbius mokesčių sistemos aspektus analizavo užsienio mokslininkai I. S. Ivlinas (1991), N. L. Steuben (2000), V. Tanzi, H. H. Zee (2000), A. J. Auerbach, K. A. Hassett (2002) ir daugelis kitų. Lietuvoje apmokestinimo klausimus analizuoja taip pat daug mokslininkų G. M. Pajuodienė (1993), I. Čepienė, V. Meidūnas, P. Puzinauskas (1994), V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2001), E. Buškevičiūtė (2007), V. Naraškevičiūtė, A. Lakštutienė (2007), J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2008) ir kt. Mokesčių sistemos tobulinimo, reformavimo, efektyvumo vertinimo klausimus analizavo taip pat daug mokslininkų Ch. Heady (2001), J. J. Fichtner (2005), R. M. Bird, E. Zolt (2008); R. W. Bahl, R. M. Bird (2008), J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2008) ir kt.

Šiame darbe siekiama pateikti svarbiausius požiūrius į mokesčių sistemos tobulinimo galimybes bei apibūdinti pagrindinius metodus, analizuojant tiek lietuvių, tiek užsienio mokslininkų darbus.

**Tyrimo metodai.** Mokslinės literatūros analizė įgalino apibūdinti teorinius aspektus, susijusius su mokesčių sistema, jos struktūra ir formavimo principais. Statistinių duomenų analizė leido įvertinti pagrindinių Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų kitimo tendencijas, apžvelgti pajamų kitimo priežastis ir pasekmes. Statistinei analizei atlikti taip pat buvo panaudota koreliacinė-regresinė analizė, kuri leido pagrįsti logines išvadas ir nustatyti priklausomybę tarp atskirų mokesčių sistemos reiškinių. Su analizės metodu glaudžiai susijęs sintezės metodas, kurio pagalba buvo galima įvertinti mokesčių struktūros pokyčius, susiejant atskirus mokesčių sistemos įgyvendinimo procesus į vientisą reiškinį.

**Darbo struktūra.** Pirmoje magistrinio darbo dalyje pateikti teoriniai pagrindai bei svarbiausios sąvokos, susijusios su valstybės mokesčių sistema – apibrėžiama valstybės mokesčių

sistemos samprata bei esmė, jos formavimo principai. Mokesčių sistemos reikšmė pateikiama apibūdinant pagrindines mokesčių sistemos funkcijas, apibrėžiant naštos sampratą bei jos įtaka mokesčių mokėtojų elgsenai.

Antroje darbo dalyje aptariami Lietuvos mokesčių sistemos ypatumai, ypatingai daug dėmesio skiriant gyventojų pajamų, pelno bei pridėtinės vertės mokesčių statistinei analizei. Išskiriami veiksniai, lemiantys mokesčių pajamų kitimą per 1999 – 2009 – uosius metus.

Trečioje darbo dalyje atliktas mokesčių sistemos tobulinimo galimybių įvertinimas bei pateikiami pagrindinių Lietuvos mokesčių analizės rezultatai. Taip pat išaiškinti pagrindiniai sunkumai, su kuriais susiduriama tobulinant mokesčių sistemas ir pateikiami pagrindinių Lietuvos mokesčių tobulinimo pasiūlymai. Šia dalimi susiejamos tyrimo metu iškeltos hipotezės, tikslai bei vertinamas jų pagrįstumas.

Išvadosse pateikiamos pagrindinės magistrinio darbo mintys bei tyrimo rezultatų apibendrinimas, išskiriant pasiūlymus, kaip būtų galima pagerinti Lietuvos mokesčių sistemą.

**Darbo apimtis ir struktūra.** Magistrinio darbo analizė apima įvadą, trijų darbo dalių nagrinėjimą, išvadas bei pasiūlymus – iš viso 71 puslapis, be literatūros sąrašo ir priedų – 59 puslapiai. Darbe pateikta 5 lentelės bei 27 paveikslai. Darbui parengti buvo panaudoti 79 šaltiniai.



# 1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ SISTEMOS STRUKTŪRA IR YPATUMAI

Pasaulyje nėra valstybės, kuri neturėtų mokesčių sistemos bei vienaip ar kitaip neapmokestintų savo piliečių. Dėl didelės mokesčių reikšmės valstybės pajamų ir šalies ekonomikos vystymo atžvilgiu, yra svarbu sukurti efektyvią mokesčių sistemą. Norint pasiekti šio tikslo visų pirma reikia išmanyti teorinius apmokestinimo bei mokesčių sistemos pagrindus, todėl toliau yra pateikiama mokesčių esmė, apmokestinimo principai, pagrindinės mokesčių funkcijos bei rūšys ir kt. svarbūs klausimai.

## 1.1. Valstybės mokesčių sistemos esmė, funkcijos bei jos formavimo principai

Kiekviena mokesčių sistema turi savo sandaros ypatumų, kadangi skirtingas valstybės gali veikti skirtingos ekonominės, politinės, socialinės, ekologinės ar kt. sąlygos, jos gali orientuotis į skirtingus apmokestinimo principus ir vykdyti savitą mokesčių politiką.

**Mokesčių bei mokesčių sistemos samprata.** Mokesčiai yra valstybės imami juridinių ir fizinių asmenų privalomieji mokėjimai (Pajuodienė, 1993, p. 4; Čepienė, Meidūnas, Puzinauskas, 1994, p. 3; Buškevičiūtė, 2007, p. 23). Pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymą, mokesčiai – tai mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei<sup>1</sup>. Kitaip tariant, mokesčiai – tai vyriausybės renkamos įmokos, apmokestinančios prekes, pajamas ar veiklą<sup>2</sup>; tai privalomi, individualūs mokėjimai, kuriuos moka organizacijos ir fiziniai asmenys už savo nuosavybę, ūkio veiklą ar piniginių lėšų valdymą, siekiant aprūpinti finansiškai valstybės ir jos institucijų veiklą (Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas, 8 str.)<sup>3</sup>.

Ekonominio bendradarbiavimo ir vystymo organizacija (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*) apibūdina mokesčius, kaip privalomus, neatlygintinus mokėjimus vyriausybei. Mokesčiai yra laikomi neatlygintiniais, atsižvelgiant į tai, kad nauda, kurią vyriausybė teikia mokesčių mokėtojams yra paprastai neproporcinga jų sumokėtiems mokesčiams<sup>4</sup>.

Galima pastebėti, kad pateikti mokesčių apibūdinimai akcentuoja esmines mokesčių ypatybes. Kitaip tariant, mokesčiai yra privalomi, jie yra renkami aukščiausių valdžios organų ir pagrindinė jų paskirtis yra teikti finansinius išteklius valstybei, kad ji galėtų vykdyti savo įsipareigojimus, teikti viešąsias paslaugas ir pan. Kaip teigia S. I. Tomas (1991), už šias įmokas jokia specialia paslauga individui nėra atlyginama. Mokesčiai nėra baudos, skiriamos už įstatymų pažeidimus, juos taip pat reikia skirti nuo pajamų, kurias valstybė gauna iš kokios nors savo ūkinės

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Seimas. (2008) *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112*. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=334772&p\\_query=&p\\_tr2=>](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334772&p_query=&p_tr2=>)>.

<sup>2</sup> *Tax*. Prieiga per internetą: <<http://www.investorwords.com/4879/tax.html>>.

<sup>3</sup> Бюджетная система Российской Федерации. Налог. Prieiga per internetą: <<http://www.budgetrf.ru/Publications/Glossary/Glossary490.htm>>.

<sup>4</sup> OECD. (2004) *The OECD Classification Of Taxes And Interpretative Guide*. Prieiga per internetą: <[http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue\\_methodology2004.pdf](http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf)>.

veiklos ar už specialias paslaugas, teikiamas individualiems asmenims (Tomas, 1991, p. 133). Taigi mokesčiais siekiama gauti pajamų į valstybės biudžetą. Visgi dėl privalomo mokesčių pobūžio ir pajamų praradimo, mokesčiai dažnai laikomi tam tikru mokesčių mokėtojų gerovės mažinimo įrankiu.

Mokesčiai yra ne tik pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, bet ir svarbi priemonė siekiant paveikti įvairius valstybės ūkio procesus. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, ekonomikos vystymąsi. Taigi nagrinėjant mokesčius jų poveikio fiziniams ir juridiniams asmenims aspektu akivaizdu, kad mokesčiai yra kiekvienos tikslingos gamybinės ir komercinės veiklos, t.y. verslo, sudedamoji dalis. Juos paprastai moka (arba privalo mokėti) visi: ir besiverčiantys individualia ūkine komercine veikla asmenys, ir tokią veiklą plėtojančios verslo įmonės ir biudžetinės įstaigos (Stačiokas, Mažeika, Šerėnienė, 2004, p. 106).

Kiekviena pasaulio valstybė atlieka daug įvairių funkcijų, kurioms vykdyti reikia didelių finansinių išteklių, o jų svarbiausias šaltinis yra mokesčiai. Jeigu valstybės funkcijoms padengti mokesčių nepakanka, tai valstybė yra priversta skolintis ir kartu patirti papildomų išlaidų, t.y. mokėti palūkanas arba didinti mokesčius. Taigi mokesčiai vaidina svarbų vaidmenį šalies ekonomikoje ir visuomenėje. Šis vaidmuo pasireiškia tam tikromis mokesčių funkcijomis, mokesčių rūšimis bei apmokestinimo principais.

Paprastai yra akcentuojamos dvi pagrindinės **mokesčių funkcijos**: fiskalinė ir reguliavimo (dar vadinama ekonomine), kurios atspindi mokesčių prasmę ir vaidmenį, išorinį jų savybių reiškimąsi. Kai kurie autoriai taip pat išskiria mokesčių perskirstomąją funkciją (V. Meidūnas, P. Puzinauskas, 2001; E. Buškevičiūtė, 2007; V. Naraškevičiūtė, A. Lakštutienė, 2007). H. Weber-Grellet (2001) išskiria fiskalinę ir perskirstymo mokesčių funkciją, o M. J. Berezin (2006) akcentuoja tris pagrindines funkcijas, šalia fiskalinės ir reguliavimo dar išskirdamas socialinę. Socialinė funkcija labiau akcentuoja mokesčių poveikį visuomenei.

Fiskalinė mokesčių funkcija – pagrindinė, būdinga visoms valstybėms. Ja remiantis formuojamos išdo pajamos, tai yra sudaromi valstybiniai piniginių lėšų fondai ir sukuriamos materialinės sąlygos funkcionuoti valstybei. Būtent fiskalinė funkcija sudaro realias galimybes perskirstyti dalį nacionalinių pajamų (Ruchovienė, 2000, p. 9). Taigi fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Mokesčių perskirstomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir reiškia tai, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių.

Reguliavimo mokesčių funkcija reiškia, kad mokesčiai tiesiogiai veikia šalies ekonomiką. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnę krašto ekonomikos

plėtojimą arba stagnaciją, smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. (Meidūnas, Puzinauskas, 2001, p. 28-29; Buškevičiūtė, 2006, p. 164; Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007, p. 33).

Kaip teigia, D. Ruchovienė (2000), mokesčiai ir jų funkcijos atspindi mokesčių santykių kaitą. Šiuos santykius valstybė panaudoja mokesčių politikoje per mokesčių ėmimo priemones (mokesčių tarifus, apmokestinimo būdus, lengvatas ir kt.), kurios lemia mokesčių mechanizmą.

Nagrinėjant **mokesčių rūšis**, galima pastebėti, jog skirtingose šalyse taikomi mokesčiai yra klasifikuojami pagal įvairius požymius. Tačiau pastebimi ir kai kurie šių klasifikacijų dėsningumai. Galima pažymėti, jog dažniausiai mokesčiai yra klasifikuojami į dvi pagrindines grupes - tiesioginius ir netiesioginius. Pagrindinis tiesioginių mokesčių bruožas yra tas, jog jie imami tiesiai iš mokesčių mokėtojų, o netiesioginiai mokesčiai yra įtraukiami į kainą ar tarifus.

Taip pat galima išskirti tam tikras tiesioginių mokesčių rūšis – tai realiniai ir asmeniniai mokesčiai. Šie mokesčiai išsiskiria skirtingu apmokestinimo pobūdžiu. Pavyzdžiui, realiniai mokesčiai apmokestina atskiras turto rūšis atsižvelgiant į vidutinį, o ne į realų mokėtojo pajamingumą, o asmeniniai mokesčiai imami už juridinių ir fizinių asmenų pajamas ir turtą prie pajamų šaltinio ar pagal deklaraciją. Apmokestinamasis objektas apskaitomas kiekvienam mokėtojui individualiai, ir gali būti atsižvelgiama į finansinę jo būklę (šeimos dydį ar kt.) (Buškevičiūtė, 2007, p. 36).

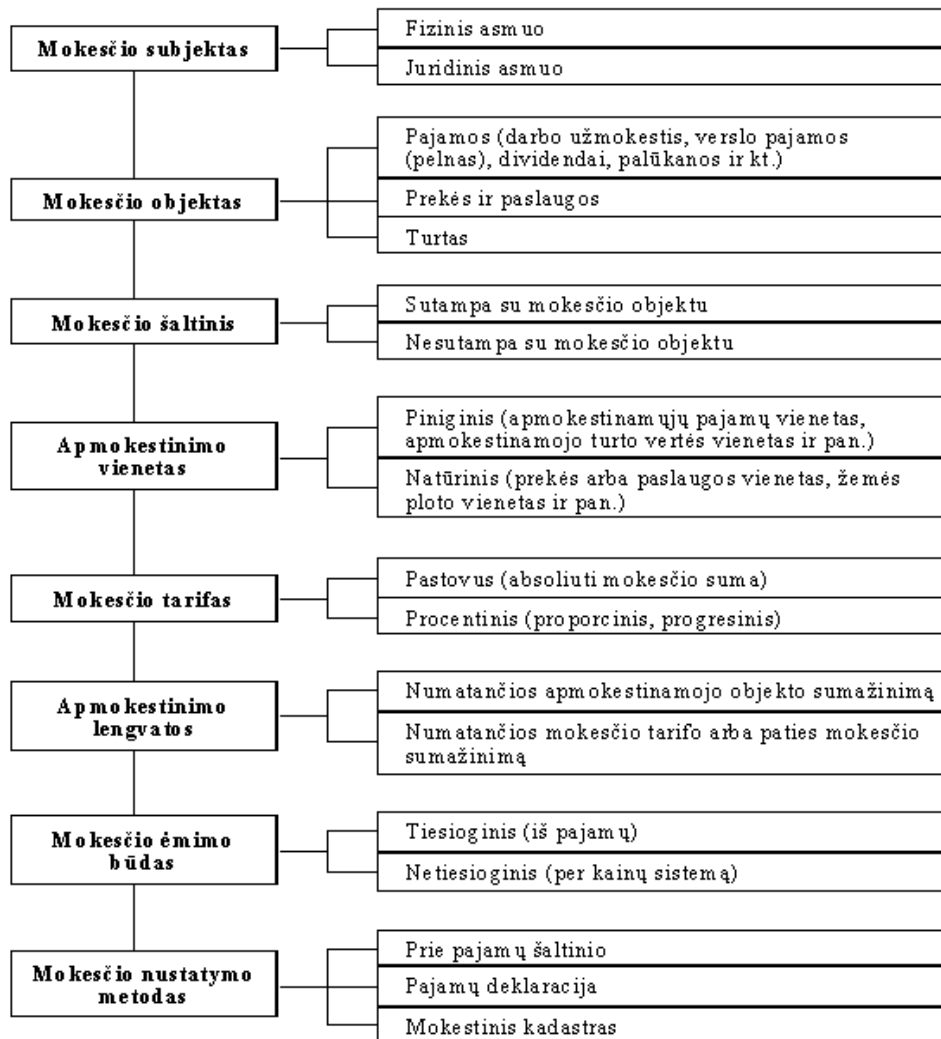
E. Buškevičiūtė (2007) taip pat skirsto mokesčius pagal mokesčių tarifus ir jų apskaičiavimo būdą, t.y. vienetinius (patentai, rinkliavos, konsulinis mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, prekyviečių mokestis, loterijų ir azartinių lošimų mokestis ir kt.), proporcingus (gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, įmokos socialiniam draudimui, žemės mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, PVM, prekių apyvartos mokestis ir kt.), progresinius (mokestis už aplinkos teršimą) ir mišrius (akcizai).

Autorė taip pat klasifikuoja mokesčius pagal apmokestinimo objektą: pajamas (gyventojų pajamų mokestis, azartinių lošimų mokestis), pelną (pelno mokestis), turtą (žemės mokestis, nekilnojamojo turto mokestis), vidaus prekes ir paslaugas (PVM, akcizai, cukraus mokesčiai), šalies išteklius (konsulinis mokestis, rinkliavos, naftos ir dujų išteklių mokestis, transporto priemonių mokestis ir kt.), prekybą ir prekybos sandorius (prekyviečių mokestis, muitai, prekių apyvartos mokestis) (Buškevičiūtė, 2007, p. 49 – 50).

Apibendrinant galima paminėti, kad mokesčių paskirtis – sukaupti tam tikrus piniginius ar natūrinius išteklius valstybės veiklai, t.y. funkcijoms vykdyti. Mokesčių esmę taip pat atskleidžia: tikslai, kurių įgyvendinimui valstybė ima mokesčius bei mokesčių turinį apibūdinantys elementai: subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetas, mokesčio tarifas, mokesčio lengvatos ir kt.

Išsiaiškinus mokesčių sąvoką, funkcijas bei rūšis, galima pateikti mokesčių sistemos sampratą. Taigi mokesčių sistema – tai visuma mokesčių, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomieji

organai (Čepienė, Meilūnas, Puzinauskas, 1994, p. 3). Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarpusavyje susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui (Lietuvoje – savivaldybėms) (Buškevičiūtė, 2007, p. 25). Kitaip tariant, mokesčių sistema – tai atskirų valstybės renkamų mokesčių visuma, apimanti jų tarpusavio santykius ir taikomus apmokestinimo principus<sup>5</sup>. Taigi galima sakyti, kad valstybės mokesčių sistemą apibūdina ją sudarantys mokesčiai ir jų tarpusavio saitai, kuriuos galima išreikšti per apmokestinimo instrumentariją (1 paveikslas).



Šaltinis: BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2006) *Viešieji finansai* p. 176

### 1 pav. Apmokestinimo instrumentarijus

Kitaip tariant, apmokestinimas – mokesčių mokėtojų, objektų ir mokėjimo taisyklių nustatymas – tai dalies nacionalinių pajamų išėmimas iš apyvartos vyriausybės išlaidoms padengti. Kiekviena sistema veikia pagal tam tikras taisykles, todėl apmokestinimo sistema – pagrindinis šalies biudžeto surinkimo šaltinis – turi būti formuojama pagal tam tikrus tikslus, taisykles, vadinamas apmokestinimo principais (Šinkūnienė, 2005).

<sup>5</sup> *Steuersystem*. Prieiga per internetą: <<http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/steuersystem/steuersystem.htm>>.

Taigi kiekviena mokesčių sistema yra kuriama ir vykdoma atsižvelgiant į tam tikrus apmokestinimo principus, daugelis autorių išskiria gana panašius mokesčių sistemos formavimo principus, tačiau dėl jų nesuderinamumo ir prieštaravimo, įvairių valstybių mokesčių sistemos orientuojasi į skirtingus apmokestinimo principus.

Šie principai buvo pradėti kurti XV – XVI a. Tiek ankstesnių laikų mokslininkai, tiek ir šiuolaikiniai mokslininkai išvelgia skirtingus būdus norint suformuoti teisingą ir efektyvią mokesčių sistemą. Daugelis mokslininkų išskiria tokius apmokestinimo principus, kaip teisingumas, apmokestinimo vienodumas (lygybė), administracinis paprastumas (skaidrumas, aiškumas), ekonomiškumas, efektyvumas, produktyvumas (elastingumas), stabilumas (tvirtumas) ir kt. (Tomas, 1991; Pajuodienė, 1993; Steuben, 2000; Stepanyan, 2003; Fichtner, 2005; Buškevičiūtė, 2007; Bivainis, Skačkauskienė, 2005, 2007; Khokrishvili, 2007 ir kt.). Svarbiausi ir dažniausiai minimi principai yra apmokestinimo teisingumas, administracinis paprastumas bei efektyvumas.

Kaip jau minėta, kiekviena valstybė orientuojasi į skirtingus principus, todėl Lietuvos Respublikos mokesčių įstatyme yra nurodomi šiek tiek kitokie apmokestinimo principai: tai mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principai. Iš esmės šie principai atitinka jau aptartus principus. Visgi jie yra labiau pritaikyti Lietuvos ekonominei bei socialinei aplinkai. Apibendrinant šiuos principus galima pažymėti, kad, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai turėtų būti lygūs, jie turi mokėti mokesčius laikydamiesi nustatytos tvarkos. Mokesčiai turėtų būti aiškiai apibrėžti, o mokesčiuose santykiuose daugiausiai dėmesio reikėtų kreipti į šių santykių dalyvių veiklos turinį, o ne į formalią jos išraišką<sup>6</sup>. Kadangi šie principai pateikti įstatyme, jie labiau akcentuoja teisinį apmokestinimo reglamentavimą ir taikymą. Tuo tarpu mokslininkai apmokestinimo principus dažniausiai analizuoja socialiniu aspektu.

Atsižvelgiant į apmokestinimo teisingumo bei lygybės principus, pirmiausiai galima aptarti S. I. Ivilino (1974) požiūrį. Jis teigia, kad reikia imti proporcingai mažiau iš nepasiturinčiųjų palyginti su turtingesniais (cit. pagal Tomas, 1991, p. 134). Anot J. J. Fichtner (2005), mokesčių lygybė reiškia, kad mokesčių politika turi apmokestinti panašias pajamas gaunančius panašiai. Tai atitinka horizontalaus apmokestinimo teisingumo koncepciją, kuris reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami (Pajuodienė, 1993, p. 5-7; Stepanyan, 2003; Buškevičiūtė, 2007, p. 25-27).

Anot N. L. Steuben (2000), mokesčių sistema turi būti teisinga: mokesčių atžvilgiu negali būti nei diskriminacijos, nei pirmenybės teikimo. Autorė pasisako už vertikalų teisingumą

---

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Seimas. (2008) *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112*. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=334772&p\\_query=&p\\_tr2=>](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334772&p_query=&p_tr2=>)>.

principo taikymą, kad nebūtų per daug nuskurdinami mažas pajamas gaunantys gyventojai. Kitaip tariant, reikia atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą mokėti mokesčius. Tokį diferencijuotą apmokestinimą, anot G. M. Pajuodienės (1993) bei E. Buškevičiūtės (2007), galima vadinti vertikaliuoju teisingumu, kuris pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai. Kitaip tariant, žmonės, gaunantys didesnes pajamas (turintys aukštesnį vartojimo ar gerovės lygį), turi būti apmokestinami daugiau (Stepanyan, 2003).

Kaip teigia S. I. Ivlinas (1974), mokesčiai turi būti tvirti – kiekvienas turi žinoti, kiek jis sumokės valstybei, o valstybė – ką ji gaus. Kitaip tariant, mokesčių sistema turi būti stabili ir nuspėjama, o įstatymai pastovūs, kad mokesčių sistema taptų labiau suprantama ir paprastesnė mokesčių mokėtojams (Steuben, 2000). Geriausia mokesčių sistema bet kokiai šaliai atspindi jos ekonominę struktūrą, jos gebėjimą valdyti mokesčius, viešųjų paslaugų poreikį ir pan. (Bird, 2008).

J. J. Fichtner (2005) teigia, kad mokesčių paprastumas reiškia tai, jog mokesčių politika turėtų būti lengvai suprantama ir įvykdoma, arba pakeitimai turėtų mažinti dabartinės mokesčių politikos sudėtingumą. Kaip teigia V. Stepanyan (2003), mokesčių sistemos, kurias pernelyg sudėtinga administruoti bei vykdyti, gali lemti blogėjančių mokesčių mokėtojų sutikimą su mokesčiais. Tais atvejais, kai mokesčių sistemos apima mokesčius su daugialypėmis normų struktūromis ir daugeliu lengvatų bei išimčių, mokesčių administravimas gali susidurti su sunkumais, siekiant sumažinti mokesčių vengimą.

S. I. Ivlinas (1974) taip pat išskyrė mokesčių paprastumo aspektus. Jis teigia, jog mokesčiai turėtų būti renkami tinkamiausiu mokesčių mokėtojams laiku, mokesčių rinkimas turėtų kuo mažiau kainuoti. Kitaip tariant, mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Šiuo atveju svarbūs aspektai: paprastumas bei apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams (Pajuodienė, 1993, p. 5-7; Buškevičiūtė, 2007, p. 25-27). Kaip teigia N. L. Steuben (2000), pats mokesčių administravimas turėtų būti skaidrus ir teisingas.

Anot G. M. Pajuodienės (1993) bei E. Buškevičiūtės (2007), mokesčiai turėtų būti produktyvūs. Tai reiškia tai, jog mokesstinės pajamos turėtų būti pakankamos valstybės išlaidoms padengti. Valstybei naudinga turėti elastingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami nauji mokesčiai, nedidiniai tarifai, o mokesstinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė. Mokesčių įplaukų didėjimas leidžia išvengti mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai. S. I. Ivlinas (1974) teigia, kad vienas didelis mokeskis yra geresnis negu keli smulkūs mokesčiai, kurie mokėtojams būtų nepatogūs ir jiems surinkti reikėtų daug lėšų ir laiko. E. Khokhrivili (2007) mano, kad apmokestinimo sistema turėtų aprūpinti viešąjį sektorių reikiamu kiekiu pajamų, kad būtų galima įvykdyti jo tikslus. Viešojo sektoriaus finansavimo pagrindas yra tokie mokesčiai, kurie garantuoja valstybei aukštas ir pastovias pajamas.

N. L. Steuben (2000) akcentuoja apmokestinimo efektyvumo principą, todėl, anot jo, mokesčių sistema turėtų būti orientuota į investicijų didinimą bei skatinti augimą, konkurencingumą ir didinti darbo lygį. Remiantis J. J. Fichtner (2005), efektyvūs mokesčiai turėtų padidinti pajamų kiekį ir lemti mažiausią elgsenos iškraipymą. Panašiai mano ir G. M. Pajuodienė (1993) bei E. Buškevičiūtė (2007). Autorės teigia, jog mokesčiai neturėtų trukdyti siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų.

Taigi gera mokesčių sistema yra tokia, kai valstybė gauna adekvačias (nei per dideles, nei per mažas) ir stabilias pajamas valstybės poreikiams finansuoti. Mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Teisingas apmokestinamas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei savo pajamų proporcingą dalį (Gipienė, Jefimovas, 2000).

Atlikus analizę, galima pastebėti, jog praktiškai suderinti minėtuosius apmokestinimo principus bei uždavinius sunku. Taikant skirtingus apmokestinimo principus, vienoje mokesčių sistemoje reikia ieškoti kompromiso, nes mokesčių taikymo reikalavimai yra sudėtingi ir gali brangiai kainuoti. Pavyzdžiui, kai asmuo apmokestinamas pajamų mokesčiu ir nėra atsižvelgiama į jo šeimyninę padėtį, toks apmokestinimas yra nebrangus, tačiau neteisingas asmeniui. Kita vertus, kai mokesčio norma atitinka neapmokestinamas pajamas, padidės apmokestinimo kaštai ir todėl mokestis nebus ekonomiškai efektyvus (Šinkūnienė, 2005, p. 188). Vadinasi egzistuoja minėtųjų principų suderinamumo problema.

Atlikus analizę matyti, kad mokslininkai visais laikais svarstė, kokia mokesčių sistema yra geriausia. Galima manyti, kad sukurti idealią mokesčių sistemą praktiškai yra neįmanoma, kadangi visada reikia ieškoti kompromiso, o tai savo ruožtu lemia tam tikrą gerovės mažėjimą. Taigi apibendrinant įvairių autorių siūlomus mokesčių sistemos formavimo principus, galima pastebėti, jog mokesčių formavimo pagrindas turėtų būti apmokestinimo teisingumo, administravimo paprastumo bei efektyvumo principai, pagal kuriuos mokesčių esmė turėtų būti gerai suprantama ir nesudėtingai įgyvendinama, siekiant surinkti kuo daugiau pajamų į valstybės biudžetą, kad juos būtų paprasta administruoti ir kad jie užtikrintų kuo mažesnius mokesčių mokėtojų gerovės iškraipymus.

## **1.2. Mokesčių naštos samprata bei jos įtaka mokesčių mokėtojų elgsenai bei mokesčių sistemos efektyvumui**

Kalbant apie įvairių valstybių mokesčių sistemas, didelę reikšmę reiktų teikti mokesčių naštos, apmokestinimo ribos bei elastingumo klausimams, kurie gali veikti mokesčių mokėtojų elgseną bei požiūrį į mokesčių mokėjimą (Pajuodienė, 1993; Meškauskienė, Tvaronavičienė, 2003;

Pukelienė, Šinkūnienė, 2005; Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Buškevičiūtė, 2007; McGee, Nickerson, Pleshko, 2008; B. Torgler, I. C. Demir, A. Macintyre ir M. Schaffner, 2008). Anot autorių, šie aspektai gali turėti įtakos mokesčių sistemos efektyvumui, pajamų iš mokesčių surinkimui, „šešėlinės“ ekonomikos dydžiui ir pan.

Mokesčių naštai įvertinti yra naudojami įvairūs rodikliai ir metodai. Gana aiškiai mokesčių našta apibrėžia Lietuvos Laisvosios Rinkos Institutas (LLRI). Mokesčių našta gali būti trijų tipų: tiesioginė, netiesioginė ir paslėptoji. Tiesioginė mokesčių našta yra išmatuojama ta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą. Netiesioginė mokesčių našta yra mokesčių administravimo kaštai. Paslėptoji mokesčių našta yra mokesčio įtaka rinkos procesams, žmonių pasirinkimams, biudžeto išlaidų politika<sup>7</sup>.

Mokesčių našta yra taip pat svarbiausias rodiklis, kurį taiko EBPO ir ES statistinėje analizėje, lyginant atskirų šalių mokesčių sistemas, yra valstybės pajamų iš mokesčių santykis su BVP. Rodiklis apskaičiuojamas taip (Meškauskienė, Tvaronavičienė, 2003; Bivainis, Skačkauskienė, 2007 ir kt.):

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

Čia:  $T$  – valstybės pajamos iš mokesčių;  $Q$  – BVP.

LLRI pateikia tokį mokesčių naštos rodiklį, kaip laisvės nuo mokesčių diena. Tai simbolinė diena, kuomet mokesčių mokėtojas nustoja dirbti valdžiai, o pradeda dirbti savo paties gerovei. Pavyzdžiui, 2009 – aisiais metais ši diena buvo gegužės 23 d., 2008 m. – gegužės 30 d., o 2007 m. – gegužės 19 d.<sup>8</sup>

Kai kurie tyrinėtojai teigia esant teorinę apmokestinimo ribą, kurios peržengti nepatartina. Kolin Klark netgi suformulavo hipotezę, kad mokesčių įplaukų ir bendrojo nacionalinio produkto (BNP) ribinis santykis yra 25 %, ir šalis, peržengusi šią ribą, gali patirti nuostolių. Tačiau Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) šalyse šis santykis sudarė apie 38 % (1988 m.), Švedijoje – 57 % (1990 m.), Prancūzijoje – 44 % (1990 m.), ir ekonomiką griaunančių pasekmių šalys nepatyrė (Pajuodienė, 1993, p. 14-15). Vadinasi, vienareikšmio apmokestinimo ribos įvertinimo būti negali, ir tai priklauso nuo valstybės vidaus bei išorės sąlygų.

Mokesčių sistemos efektyvumas glaudžiai susijęs su elastingumu – vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą, naudojama elastingumo kategorija.

<sup>7</sup> LLRI. (2000) Mokesčiai ir mokesčių administravimas. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/mokesčiai\\_ir\\_mokesciu\\_administravimas/2411](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesčiai_ir_mokesciu_administravimas/2411)>.

<sup>8</sup> LLRI. (2009) Laisvės nuo mokesčių diena – gegužės 23 d. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai\\_spaudai/laisves\\_nuo\\_mokesciu\\_diena\\_geguzes\\_23\\_d/5337](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/laisves_nuo_mokesciu_diena_geguzes_23_d/5337)>.



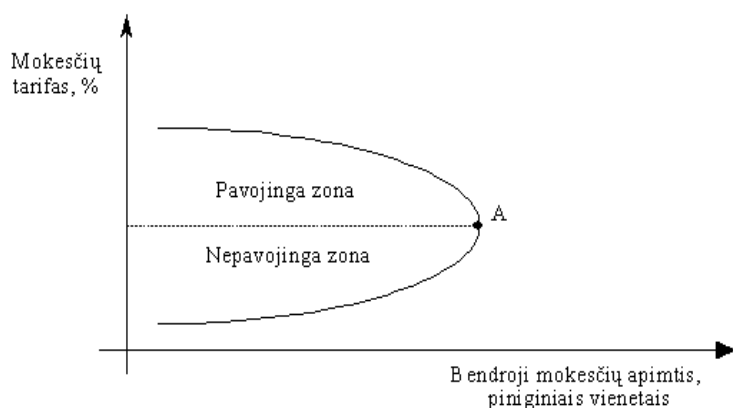
Elastingumas daugiausiai priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio. Paprastai kaip apmokestinamosios bazės turinys yra imamas BVP, tuo atveju elastingumas BVP atžvilgiu apskaičiuojamas taip (Bivainis, Skačkauskienė, 2007):

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

Čia:  $T$  – valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai);  $\Delta T$  – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį;  $\Delta Q$  – BVP pokytis per tą patį laikotarpį.

Mokesčių sistema elastinga, kai elastingumo reikšmė yra didesnė nei vienetą: išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei BVP be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, t.y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje. Mokesčių sistemos elastingumas yra naudingas, nes suteikia sistemai tam tikrą lankstumą ir padeda išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių. Atitinkamai mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga, jeigu elastingumo reikšmė yra mažesnės už vienetą (Bivainis, Skačkauskienė, 2007).

Taip pat buvo pastebėtas dėsniumas, kad per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai dažnai slepiami, plėtojasi „šešėlinės ekonomikos“ veikla. 2 paveiksle vaizduojama Lafero kreivė, kuri išreiškia ryšį tarp mokesčio tarifo ir mokesčių įplaukų.

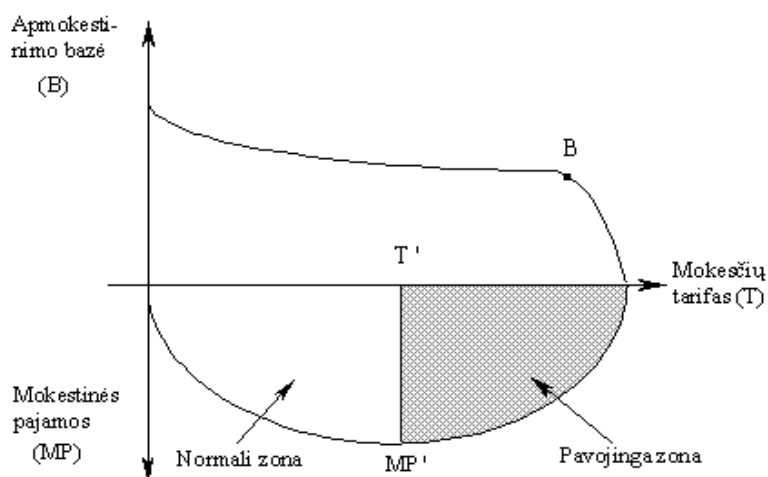


Šaltinis: BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2007) Mokesčių sistema, p. 29.

## 2 pav. Mokesčio tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė

Lafero kreivė rodo, kad yra ribinis mokesčių tarifas (A taškas), kurį padidinus, labai sparčiai mažėja ir gaunamos mokesčių pajamos (pavojinga zona). Svarbiausia priežastis – vengiama mokėti mokesčius. Teoriškai manoma, kad ribinis mokesčių tarifas yra apie 30–35 %. Tikslus bei optimalus mokesčių tarifas matematiškai neskaičiuojamas, o kiekvienu konkrečiu atveju gali būti nustatomas intuityviai, pagrindžiant loginiais argumentais (Buškevičiūtė, 2007, p. 35).

3 paveiksle pateiktas hipotetinis mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys, remiantis A. Laferu.



Šaltinis: BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2007) Mokesčių sistema, p. 30.

### 3 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokestinių pajamų ryšys

Iš 3 paveikslo duomenų galima pastebėti, kad mokesčių normos didinimas iki tam tikros ribos ( $T'$  taško) mokestines pajamas (biudžeto įplaukas) didina lėtėjančiu tempu, o apmokestinimo bazė (produktas, šalies mastu BVP) mažėja, tačiau ne taip sparčiai kaip didėja mokesčių norma. Už  $T'$  taško mokesčių normos didinimas pradeda mažinti mokestines pajamas, kadangi ūkio subjektai tampa ne tokie aktyvūs, vengia mokėti mokesčius.

Taigi iš mokesčių gaunamos biudžeto pajamos priklauso ir nuo mokesčių normos, ir nuo apmokestinimo bazės. Didinant mokesčių normą iki  $T'$  taško, biudžeto pajamų sumažėjimas dėl apmokestinimo bazės mažėjimo kompensuojamas mokestinių pajamų prieaugiu dėl mokesčių normos didėjimo, tačiau už  $T'$  taško kompensuojamas ne visiškai, ir biudžeto pajamos pradeda mažėti (Buškevičiūtė, 2007, p. 35).

Čia iškyla **mokesčių vengimo** ir **mokesčių kultūros** klausimas, kurie daro įtaką mokesčių mokėtojų elgsenai, sutinkant mokėti mokesčius. R. W. McGee, I. Nickerson, L. P. Pleshko (2008) išskiria mokesčių vengimo dėl moralinių priežasčių aspektą, iš kurių galima paminėti tokias mokesčių vengimo priežastis, kaip negalėjimą mokėti, korumpuotą vyriausybę, aukštas mokesčių normas ir pan.

Mokesčių sistemos efektyvumas labai priklauso nuo valstybės **mokesčių kultūros** (dar vadinamos mokesčių morale). Ją galima būtų suprasti, kaip mokesčių mokėtojų savanorišką mokesčių mokėjimą (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005). L. P. Feld ir B. Torgler (2007) teigia, jog mokesčių kultūra yra vienas iš veiksnių, kuris paaiškina mokesčių taikymą. Mokesčių kultūra yra interpretuojama, kaip skirtingų socialinių normų sudarymas, kurios formuoja individualų elgesį. Autoriai teigia, kad dabartiniai tyrimai rodo, kad mokesčių kultūra turi teigiamą ryšį su įsitikinimais, kuris yra mokesčių kultūros socializacijos požūrio įrodymas.

Mokslininkai B. Torgler, I. C. Demir, A. Macintyre ir M. Schaffner (2008) siekė patvirtinti koreliaciją tarp mokesčių taikymo ir kultūros (moralės). Pagrindinis mokesčių taikymo klausimas,

kodėl tiek daug žmonių moka mokesčius, nors ir baudos ar patikrinimo tikimybė yra maža. Autoriai teigia, kad vienas iš rodiklių gali būti mokesčių kultūra, kuri sukelia vidinę motyvaciją mokėti mokesčius. Atlikę analizę autoriai išsiaiškino, kad yra stiprus ryšys tarp mokesčių vengimo ir kultūros. Autoriai teigia, jog pozityvus požiūris į mokesčių autoritetą ir mokesčių sistemą, smarkiai padidina mokesčių kultūrą. Kita vertus, didelė mokesčių našta sumažina vidinę motyvaciją mokėti mokesčius. Anot autorių, pasitikėjimas viešaisiais organais, valstybe ir kitais žmonėmis labai pozityviai veikia mokesčių kultūrą. Remdamiesi šiais rezultatais, autoriai padarė išvadą, jog mokesčių kultūra gali būti vienas svarbiausių rodiklių tobulinant mokesčių taikymą.

Analizuodamos mokesčių kultūros situaciją Lietuvoje, V. Pukelienė ir K. Šinkūnienė (2005) nustatė, kad yra pastebima daug kultūros nesilaikymo atvejų. Nemažai mokesčių kultūros pažeidimų yra mokesčių įstatymuose. Taigi mokesčių mokėtojai ne visada sugeba pasinaudoti savo teisėmis, mokestiniai įstatymai neužtikrina teisingumo, kai nuo vieno mokesčio skaičiuojamas kitas, be to įstatyminiu būdu iki šiol buvo įtvirtinta mokesčių surinkimo, o ne savanoriško mokėjimo prioritetas (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005, p. 147-150). Apibendrinant, galima teigti, jog mokesčių kultūra yra labai svarbus mokesčių sistemos tobulinimo aspektas, kadangi ji gali pasiūlyti efektyvesnį būdą biudžeto pajamoms didinti, kai yra atsižvelgiama į sąveiką tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių gavėjų (valstybės).

Taigi, atlikus teorinę valstybės mokesčių sistemos analizę, galima teigti, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Mokesčių paskirtis yra teikti finansinius išteklius valstybei, kad ji galėtų vykdyti savo įsipareigojimus, teikti viešąsias paslaugas ir pan. Nė viena mokesčių sistema negalėtų egzistuoti be vyriausybės, kuri formuoja ir kuria sistemą atsižvelgdama į tam tikrus apmokestinimo principus, mokesčių funkcijas, tikslus ir kt. svarbius aspektus, kaip mokesčių naštos, mokesčių vengimo lygis ir pan. Remiantis teorine mokesčių sistemos struktūros analize, galima aiškiau suvokti tobulintinus Lietuvos mokesčių sistemos aspektus, identifikuoti spragas ir ieškoti mokesčių sistemos tobulinimo būdų.

## **2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS STRUKTŪROS BEI POKYČIŲ VERTINIMAS IR ANALIZĖ**

Nors skirtingose šalyse mokesčių sistemos ir pagrindinių mokesčių struktūra skiriasi, visgi yra tam tikri mokesčiai, be kurių būtų neįmanoma surinkti reikiamo kiekio pajamų į nacionalinį biudžetą – tai gyventojų pajamų, pelno, pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir kt. Šie mokesčiai dažniausiai sudaro didžiausią biudžeto mokestinių pajamų dalį, todėl yra aktualu išsiaiškinti, kokios priežastys lemia tokių mokesčių pasiskirstymą bei su kokiais sunkumais susiduriama siekiant juos optimaliai paskirstyti. Šios analizės tikslas – įvertinti Lietuvos mokesčių sistemos pokyčius bei tendencijas, išskiriant pagrindinių nacionalinio biudžeto mokesčių privalumus ir ydas.

### **2.1. Pagrindinių Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių charakteristika bei ydos**

Darbe daugiausiai dėmesio buvo skirta trims mokesčiams, kurie į nacionalinį biudžetą pritraukia daugiausiai pajamų – tai netiesioginiai gyventojų pajamų bei pelno mokesčiai ir tiesioginis pridėtinės vertės mokestis, kurie toliau yra analizuojami šiame skyriuje. Nors akcizo mokestis taip pat sudaro didelę dalį nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų, tačiau dėl ribotos darbo apimtys ir siekiant kuo išsamiau išanalizuoti mokesčius, kurie patyrė daugiau pokyčių bei dėl nežymių akcizo mokesčio pakeitimų, šis mokestis nėra analizuojamas.

Siekiant išsiaiškinti, kokią poveikį gali turėti analizuojami mokesčiai šalies ūkiui ar mokesčių mokėtojams, pirmiausiai reikėtų išsiaiškinti, kokią naudą teikia ir kokios problemos iškyla taikant šiuos mokesčius. Šiuos klausimus analizuoja daug užsienio ir lietuvių autorių (Heady, 2001; Stepanyan, 2003; Auriol, Warlters, 2005; Fjeldstad, Moore, 2007; Bird, 2008 ir kt.).

Analizuojant gyventojų pajamų, pelno bei pridėtinės vertės mokestį galima remtis R. M. Bird (2008) požiūriu. Jis analizuoja netiesioginius pajamų arba pelno mokesčius bei tiesioginius vartojimo mokesčius. R. M. Bird (2008) teigia, kad daugumai šalių reikia tiek pajamų (pelno), tiek vartojimo mokesčių, bet jie turi būti tinkamai pritaikyti, nes tiek pajamų, tiek vartojimo mokesčiai praktikoje dažnai lemia aukštas efektyvias normas investicijoms ir tokiu būdu varžo vystymąsi. Mokesčių sistema, suinteresuota palengvinti vystymąsi, turi sumažinti veiklos išlaidas oficialiame sektoriuje bei padidinti veiklos išlaidas neoficialiame sektoriuje. Kaip teigia E. Auriol ir M. Warlters (2005), kai šalys turi didelį neoficialų sektorių, net blogas mokestis „gerai“ bazei gali būti gera mintimi.

R. M. Bird (2008) savo analizėje teikia pirmenybę vartojimo mokesčiams, teigdamas, kad apmokestinimo kaštai gali būti sumažinti keičiant pajamų (pelno) mokesčius į vartojimo mokesčius (ypatingai PVM). Anot autoriaus, pajamų mokesčiai nepasiekia neoficialaus sektoriaus – ir yra

susiję su dar didesniu jo didėjimu. Priešingai, PVM funkcionuoja kaip tikėtinas mokestis neoficialiam sektoriui.

Kitas pajamų (pelno) mokesčių trūkumas yra tas, kad šių mokesčių didėjimas dažnai stabdo įmonių vystymą oficialiame sektoriuje ne tik dėl jų tiesioginio, bet ir dėl tarnautojų apmokestinimo. Priešingai, PVM didėjimas lemia patrauklesnį įmonių veikimą oficialiame sektoriuje negu neoficialiame – atsižvelgiant į tai, kad mokestis turi būti tinkamai valdomas ir per daug nedidintų įėjimo barjerų į oficialų sektorių (Bird, 2008). Anot A. Novošinskienės ir N. Žaltauskienės (2000), dideli pajamų (pelno) mokesčių tarifai skatina slėpti pajamas, nepagrįstai didinti išlaidas, netinkamas sąnaudų, pajamų pripažinimas, avansiniai pelno ir pajamų mokesčio mokėjimai apsunkina šių mokesčių taikymą ir administravimą.

Yra ir kitų PVM populiarumo priežasčių. Anot E. Buškevičiūtės (2007), PVM turi plačią apmokestinimo bazę, šiuo mokesčiu nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, mokestį lengva surinkti, ypač jei yra vienas tarifas. Anot Ch. Heady (2001), PVM yra dažnai rekomenduojamas kaip pardavimo mokesčių pakeitimas, kadangi jis išplečia apmokestinamąją bazę įtraukdamas paslaugas, kurios nebuvo anksčiau apmokestinamos. Tačiau šį mokestį yra sunku administruoti tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių pareigūnams. Norint sumažinti PVM administravimo sunkumus yra siūloma turėti tik vieną jo normą.

Nepaisant to, pajamų (pelno) mokesčiai yra reikalingi, nes tam, kad valstybė būtų palaikoma ir vystoma, mokesčių sistema turi apimti ir augančius ekonomikos sektorius, o nedaug progresyvus gyventojų pajamų mokestis yra vienas iš būdų užtikrinti, kad valstybinės pajamos gauna tinkamą dalį. Galiausiai įmonių pelno mokesčiai yra būtini, kad palaikytų gyventojų pajamų mokesčius, garantuotų tinkamą gražos dalį iš užsienio investicijų ir pan. (Bird, 2008). Aptartus analizuojamų mokesčių privalumus ir trūkumus galima pateikti 1 lentelėje.

1 lentelė

### Pajamų (pelno) ir pridėtinės vertės mokesčių privalumai bei trūkumai

Mokestis	Privalumai	Trūkumai
<b>Gyventojų pajamų ir pelno mokestis</b>	Siekiant gauti tinkamą dalį pajamų iš augančių ekonomikos sektorių gali būti taikomas progresyvus gyventojų pajamų mokestis. Įmonių pelno mokestis yra būtinas, kad palaikytų gyventojų pajamų mokesčius, garantuotų tinkamą gražos dalį iš užsienio investicijų ir pan.	Šių mokesčių didėjimas dažnai stabdo įmonių vystymą oficialiame sektoriuje ne tik dėl jų tiesioginio, bet ir dėl tarnautojų apmokestinimo. Dideli mokesčių tarifai skatina slėpti pajamas, nepagrįstai didinti išlaidas, netinkamas sąnaudų, pajamų pripažinimas, avansiniai pelno ir pajamų mokesčio mokėjimai.
<b>Pridėtinės vertės mokestis</b>	PVM lemia patrauklesnį įmonių veikimą oficialiame sektoriuje negu neoficialiame – atsižvelgiant į tai, kad mokestis turi būti tinkamai valdomas ir per daug nedidintų įėjimo barjerų į oficialų sektorių. PVM turi plačią apmokestinimo bazę, šiuo mokesčiu nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, mokestį lengva surinkti.	PVM yra sunku administruoti tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių pareigūnams. Norint sumažinti PVM administravimo sunkumus yra siūloma turėti tik vieną jo normą.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kitas svarbus analizuojamų mokesčių aspektas – tai jų **mokesčių normos** (tarifai). Mokesčių normų dydis aktualus ir siekiant tobulinti skirtingus mokesčius ar jų sistemas. Normų dydis yra vienas iš veiksnių, nuo kurio priklauso ir pajamų surinkimas į nacionalinį biudžetą. Keičiant įvairių mokesčių tarifus, reikia atsižvelgti į pagrindinius apmokestinimo principus, išsiaiškinti mokesčių normų keitimo poreikį ir poveikį skirtingoms šalies ūkio sritims.

R. M. Bird (2008) teigia, jog, siekiant padidinti pajamas, normų didinimas yra akivaizdžiausias ir taip pat tai dažnai politiškai priimtinausias metodas. Deja, tai yra beveik visada mažiausiai ekonomiškai pageidaujamas sprendimas. Didinant normas, kai nėra plečiamos tradicinės mokesčių bazės bei silpnas administravimas, vargu, ar padidins pajamas. Net jeigu pajamos padidėja, visgi tai gali neatitikti apmokestinimo teisingumo ir efektyvumo principų.

Pereinamosios ekonomikos šalys arba inicijavo, arba ketino inicijuoti pajamų mokesčio reformas, kurios daugiausiai koncentravosi ties mokesčių normų mažinimu. V. Stepanyan (2003) pažymi, kad tokie bandymai dažnai būdavo paremti prielaida, kad aukštos ribinės pajamų mokesčio normos mažinimas smarkiai įtakos ekonomikos vystymąsi. Ribinės mokesčių normos mažinimas gali sumažinti potencialią naudą iš mokesčių vengimo ir tokiu būdu gali padidėti sutikimas su mokesčiais ir atsirasti galimybė efektyviau integruoti šešėlinę ekonomiką į oficialią ekonomiką. Dėl šių priežasčių buvo manoma, kad dėl normų mažinimo reformų nebus prarandama arba prarandamas nedidelis kiekis pajamų (Stepanyan, 2003). Tačiau, anot W. Bahl ir R. M. Bird (2008), kai kurių šalių strategai nesiekė sumažinti pajamų mokesčio normų ir padidinti vidaus vartojimo mokesčių, kaip PVM, kadangi jie manė, jog tokie pakeitimai gali lemti mokesčių padidėjimą vargšams.

J. Norregaard ir T. S. Khan (2007) teisingai pažymi, jog ten, kur atsiranda didžiulės mokesčių poveikio aiškumo spragos ir „grupinis mąstymas“, atitinkantis dabartinį požiūrį, vis dar yra daromas poveikis apmokestinimui bei daugeliui viešosios politikos sričių. Vis dėlto dabar daug ekonomistų mano, kad aukšti mokesčių tarifai ne tik varžo ir iškraipo ekonominę veiklą, bet taip pat yra didžia dalimi neefektyvūs perskirstant pajamas ir turtą. R. W. Bahl ir R. M. Bird (2008) teigia, kad atspindint konkurencingesnę tarptautinę aplinką, pajamų (pelno) mokesčiai buvo žymiai sumažinti visame pasaulyje.

## **2.2. Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų pokyčių ir tendencijų analizė 1999 – 2009 metais**

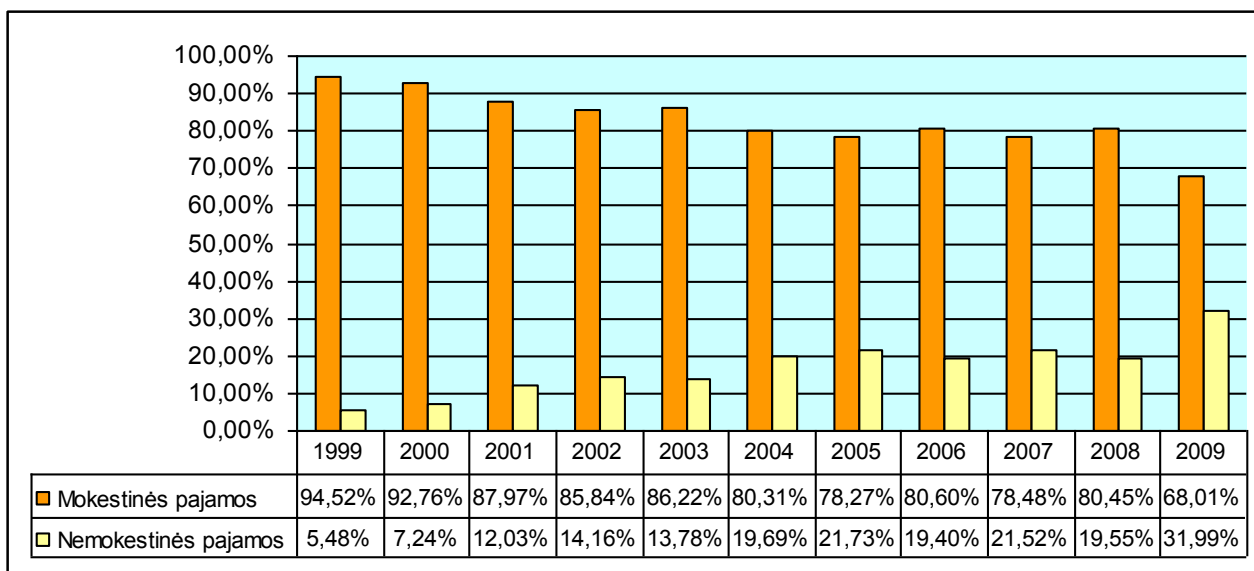
Lietuvoje renkamus mokesčius galima suskirstyti į valstybinius ir savivaldybių mokesčius. Valstybei skirti mokesčiai yra mokami į valstybės biudžetą, sveikatos draudimo bei valstybinio socialinio draudimo fondus, vietiniai mokesčiai yra mokami į savivaldybių biudžetus. Lietuvos mokesčių sistemą sudaro 25 mokesčiai ir įvairios rinkliavos (1 priedas).

Pirmiausiai galima aptarti mokesčių sistemos reformos aspektus po nepriklausomybės atgavimo. Anot J. Martinez-Vazquez, R. M. McNab (2000), pereinamosios ekonomikos šalys dažnai ieško kompromiso tarp dviejų struktūrų – optimalios reformos ir pereinamosios reformos modelio dėl šių priežasčių:

- Viena priežastis gali būti tokia, kad nepakankamai dėmesio buvo skirta naujos mokesčių sistemos modeliavimui, atitinkančiam to meto poreikius (ir galimybes). Ilgo laikotarpio mokesčių sistemos modeliavimo tikslas pritaikytas naujai į rinką orientuotai ekonomikai gali būti nesuderinamas su skubiu poreikiu atitikti biudžetinius reikalavimus, ir rezultatas gali būti toks, kad specialūs matai, siekiant padidinti pajamas gali sukliudyti ilgo laikotarpio tikslams.
- Kita priežastis gali būti politinių ir biurokratinių tendencijų atkaklumas siekiant „perplanuoti“ privačias investicijas per besaikį lengvatų naudojimą.
- Trečia priežastis gali būti tokia, kad netinkamas laikas ir nepakankamai dėmesio buvo skiriama mokesčių administracijos sukūrimui, gebančiai susidoroti su sudėtingomis aplinkybėmis, susijusiomis su pereinamosiomis šalimis.

Šitie punktai gali būti iliustruoti Lietuvos mokesčių reformos patirtimi pirmoje 1990-ųjų pusėje. Lietuvos sena centralizuoto planavimo mokesčių sistema buvo kruopščiai patikrinta ir pakeista daugiau tradicine šiuolaikiška sistema, paremta gyventojų pajamų mokesčiu (GPM), įmonių pelno mokesčiu, pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), keliais akcizais ir importo mokesčiais. Tai yra klasikinės pagrindinės reformos pavyzdys: mokesčių sistemos pagrindinė struktūra buvo iš esmės pakeista, kad būtų galima geriau prisitaikyti prie naujos ekonomikos situacijos. Deja, mokesčių administracijos brendimo procesas buvo daug lėtesnis negu mokesčių politikos. Todėl ilgiau užtruko apmokyti žmones naujų įgūdžių ir pritaikyti institucinę struktūrą prie naujos ekonominės realybės, negu kad priimti naujus įstatymus. Lietuvos vyriausybei reikėjo labai stengtis, kad pritaikytų mokesčių administraciją ir prie naujos mokesčių sistemos, ir prie naujos ekonominės aplinkos.

Analizuojant 1999 – 2009 – ūjų metų Lietuvos mokesčių sistemos aspektus, pirmiausiai galima analizuoti mokestinių pajamų kitimo tendencijas. Kaip matyti iš 4 paveikslų duomenų, visą analizuojamą laikotarpį pajamos iš mokesčių sudaro didžiausią pajamų dalį nacionaliniame biudžete. 1999 – aisiais metais ji siekė net 94,52 %. 1999 – 2002 metais galima stebėti mokestinių pajamų mažėjimą, kurios sumažėjo 8,68 procentinio punkto (nuo 94,52 % iki 85,22 %). Kitais analizuojamais metais mokestinių pajamų dalis svyravo. Galima atkreipti dėmesį į tai, kad 2009 – aisiais metais pajamos iš mokesčių smuko daugiausiai ir sudarė mažiausią dalį nacionalinio biudžeto pajamose per visą tiriamą laikotarpį (68,01 %): 2009 – uosius lyginant su 2008 – aisiais metais pajamos sumažėjo 12,44 procentinio punkto, o lyginant su 1999 – aisiais – net 26,51 procentinio punkto, t.y. daugiau negu ketvirtadaliu.



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

#### 4 pav. Mokestinių ir nemokestinių pajamų kitimas nacionaliniame biudžete, %

Mokestinių pajamų kitimas susijęs su mokesčių reformomis, įstatymų pakeitimais. Pagrindinė staigus mokestinių pajamų kritimo priežastis 2009 – aisiais metais – tai pasaulinė ekonominė ir finansinė krizė, privertusi valdžios atstovus reformuoti mokesčių sistemą. Tam įtakos daugiausiai turėjo nesėkmingas PVM bei pelno mokesčio tarifo padidinimas, kas lėmė vartojimo bei gamybos mažėjimą, „šešėlinės“ ekonomikos plitimą. Mokestinių pajamų sumažėjimą sąlygojo ir gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas.

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2007) yra vieni iš mokslininkų, kurie, vertinant mokesčių sistemą, siūlo taikyti mokesčių elastingumo kategoriją (2 lentelė). Kaip jau minėta, čia T – pajamos iš mokesčių, o Q – BVP. Pagal elastingumo rodiklį galima spręsti apie mokesčių surinkimo efektyvumą bei reformų poreikį.

2 lentelė

#### Mokesčių sistemos elastingumo pokyčiai 1999 – 2009 metais

	2000/ 1999	2001/ 2000	2002/ 2001	2003/ 2002	2004/ 2003	2005/ 2004	2006/ 2005	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008
$\Delta T/T$	-0,04	0,01	0,10	0,07	0,13	0,14	0,17	0,16	0,14	-0,32
$\Delta Q/Q$	0,04	0,06	0,07	0,09	0,09	0,13	0,13	0,16	0,11	-0,20
<b>Elastingumas</b>	<b>-0,94</b>	<b>0,14</b>	<b>1,50</b>	<b>0,82</b>	<b>1,40</b>	<b>1,08</b>	<b>1,34</b>	<b>1,01</b>	<b>1,29</b>	<b>1,58</b>

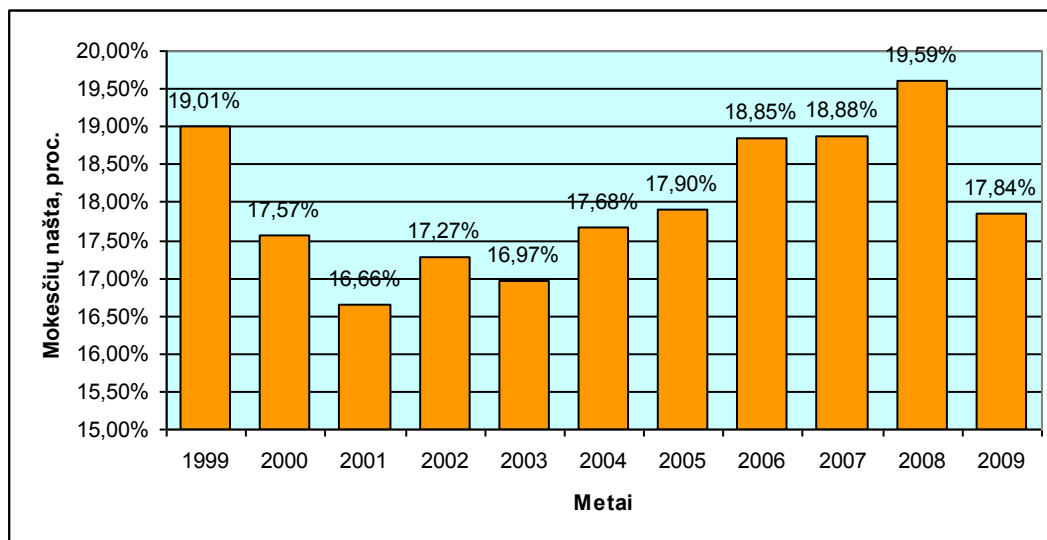
Šaltinis: sudaryta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

Mokesčių sistema laikoma efektyvia, jeigu mokesčių elastingumas yra didesnis už 1. 2 lentelės duomenys rodo, kad mokesčių elastingumas beveik visą analizuojamą laikotarpį buvo didesnis už vienetą. Vadinasi, biudžeto pajamos didėja didesniu tempu nei BVP be naujų mokesčių įvedimo ar mokesčių tarifų didinimo. Mažesnis už vienetą jis buvo tik tiriamo laikotarpio pradžioje: ypatingai mažas 1999 – aisiais lyginant su 2000 – aisiais metais (-0,94). Žinoma, šis rodiklis



neįvertina atskirų mokesčių rūšių elastingumo, tačiau pagal ją galima spręsti, kad Lietuvos mokesčių sistema šiuo metu yra pakankamai elastinga ir nėra poreikio keisti egzistuojančius mokesčius ar įvesti naujų.

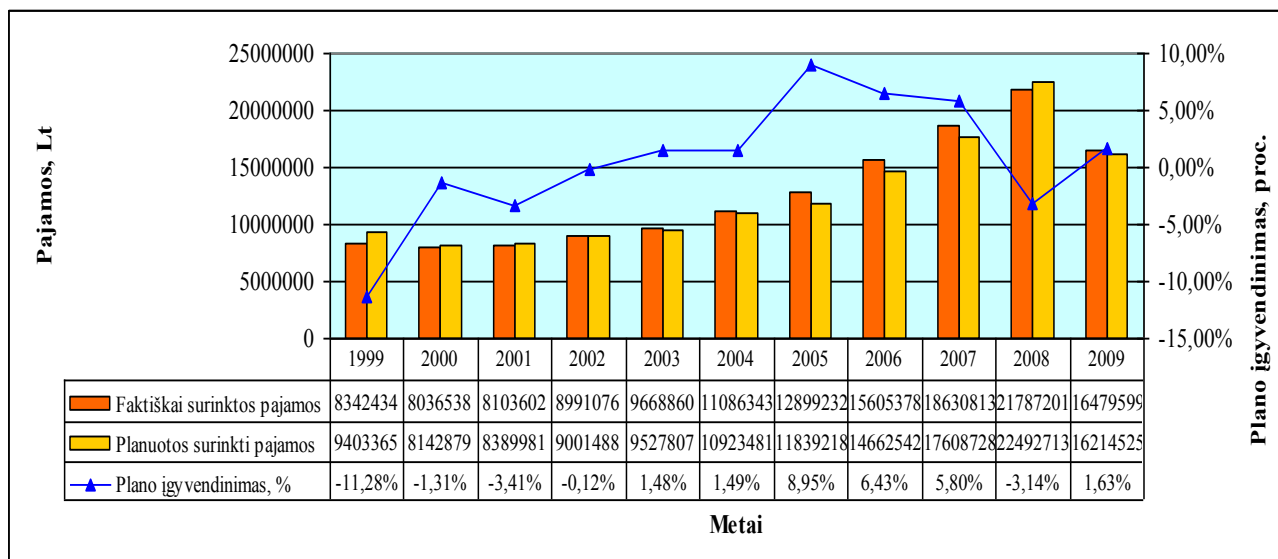
Kitas svarbus mokesčių sistemos vertinimo aspektas – tai mokesčių našta. Kaip jau minėta, šis rodiklis dažniausiai skaičiuojamas lyginant mokesčių įplaukas su bendroju vidaus produktu (BVP) (5 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 5 pav. Mokesčių naštos kitimas 1999 – 2009 – aisiais metais, %

Bendroji mokesčių našta mažėjo nuo 1999 – ūjų iki 2001 – ūjų metų. Per šį laikotarpį ji sumažėjo 2,35 procentinio punkto (nuo 19,01 % iki 16,66 %). Tai buvo žemiausias mokesčių naštos rodiklis per visą analizuojamą laikotarpį. Panašų lygį (16,97 %) jis buvo pasiekęs 2003 – aisiais metais. Vėliau galima stebėti pastovų mokesčių naštos augimą – nuo 2003 – iųjų iki 2008 – ūjų metų mokesčių našta išaugo net 2,62 procentinio punkto ir 2008 – aisiais metais pasiekė aukščiausią mokesčių naštos lygį tiriamu laikotarpiu. 2009 – aisiais metais pastebimas gana žymus šio rodiklio sumažėjimas 1,75 procentinio punkto (5 paveikslas). Tokius naštos pokyčius daugiausiai lėmė pajamų surinkimo iš pagrindinių analizuojamų mokesčių mažėjimas. Lyginant 2009 – uosius su 2008 – aisiais metais pajamos iš mokesčių sumažėjo net 24,36 %. Nors pajamos iš mokesčių sumažėjo, planai buvo įvykdyti sėkmingai – 2009 – aisiais metais buvo surinkta 1,63 % daugiau pajamų negu planuota. Galima išsamiau įvertinti mokesčių pajamų surinkimo, administravimo bei tikslų įvykdymo sėkmingumą (6 paveikslas).

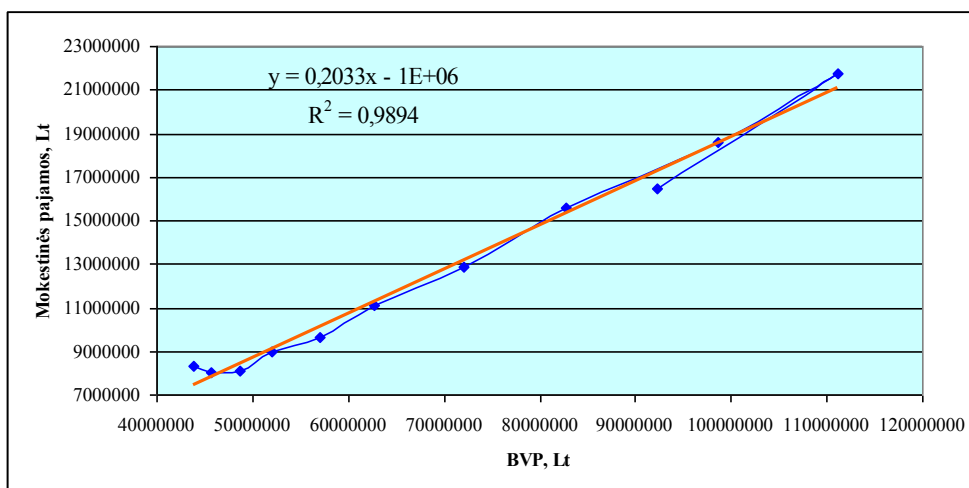


Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 6 pav. Mokestinių pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais

Iš 6 paveikslą duomenų matyti, kad 1999 – aisiais metais iškelti pajamų surinkimo į nacionalinį biudžetą tikslai buvo įvykdyti nesėkmingiausiai. Buvo surinkta net 11,28 % mažiau pajamų negu planuota. Tokį prastą pajamų surinkimą daugiausiai lėmė gyventojų pajamų mokesčio surinkimo planų neįvykdymas – 1999 – aisiais metais iš šio mokesčio buvo gauta 9,03 % mažiau pajamų negu planuota. Visgi per kitus tiriamus metus tikslus įgyvendinti pavyko sėkmingiau, o nuo 2003 – iųjų iki 2007 – ūjų metų buvo surinkta daugiau pajamų negu planuota. Galima pažymėti, kad 2007 – aisiais metais buvo gauta net 8,95 % daugiau negu planuota. Tai lėmė spartus ekonomikos, BVP augimas, mažas nedarbo lygis ir kt. priežastys. Tačiau 2008 – aisiais metais pasaulinė finansinė krizė, augantis nedarbo lygis, vartojimo bei gamybos mažėjimas sąlygojo mokestinių pajamų surinkimo problemas, todėl buvo surinkta 3,14 % mažiau pajamų negu planuota. Po 2009 – ūjų metų mokesčių reformos, kai buvo sumažintas gyventojų pajamų mokestis, padidintas PVM bei pelno mokesčio tarifas pavyko surinkti 1,63 % daugiau pajamų negu planuota.

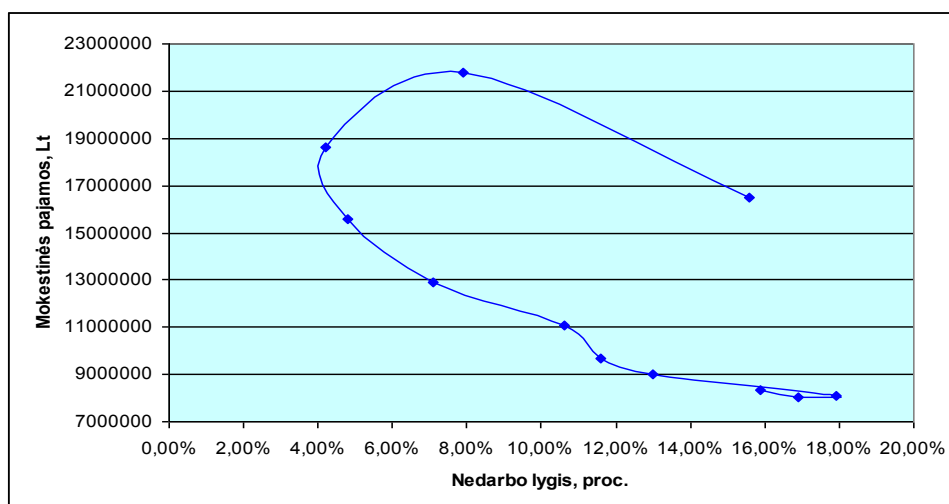
Siekiant išsiaiškinti, kokie veiksniai daugiausiai lėmė mokestinių pajamų mažėjimą, galima atlikti koreliacinę-regresinę skirtingų makroekonominių rodiklių analizę. Pagrindiniai makroekonominiai šalies ūkio rodikliai galintys įtakoti mokestines pajamas yra BVP, nedarbo lygio, vartojimo, darbo užmokesčio, dirbančių asmenų skaičiaus pokyčiai ir pan. Pirmiausiai galima iširti mokestinių pajamų priklausomybę nuo BVP kitimo (7 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

**7 pav. Mokestinių pajamų priklausomybė nuo BVP 1999 – 2009 – aisiais metais**

7 paveikslas iliustruoja stiprų ryšį tarp mokestinių pajamų ir BVP, kuri galima pagrįsti aukštu analizuojamų dydžių koreliacijos koeficientu – net 0,9956 (99,56 %) bei aukštu regresijos koeficientu – 0,9894 (98,94 %). Kuo šie koeficientai artimesni vienetui, tuo didesnis tiesioginis ryšys tarp dydžių. Remiantis regresijos lygtimi galima teigti, kad BVP padidėjus 1 Lt mokestinės pajamos padidėja 0,2033 Lt. Regresijos koeficientas rodo, kad net 98,94 % mokestinių pajamų pokyčio gali būti pagrįsta padidėjusiu BVP. Per analizuojamą laikotarpį BVP padidėjo nuo 43 885 439 Lt iki 92 353 270 Lt. Taip pat galima pateikti nedarbo lygio kitimo įtaką mokestinėms pajamoms (8 paveikslas).

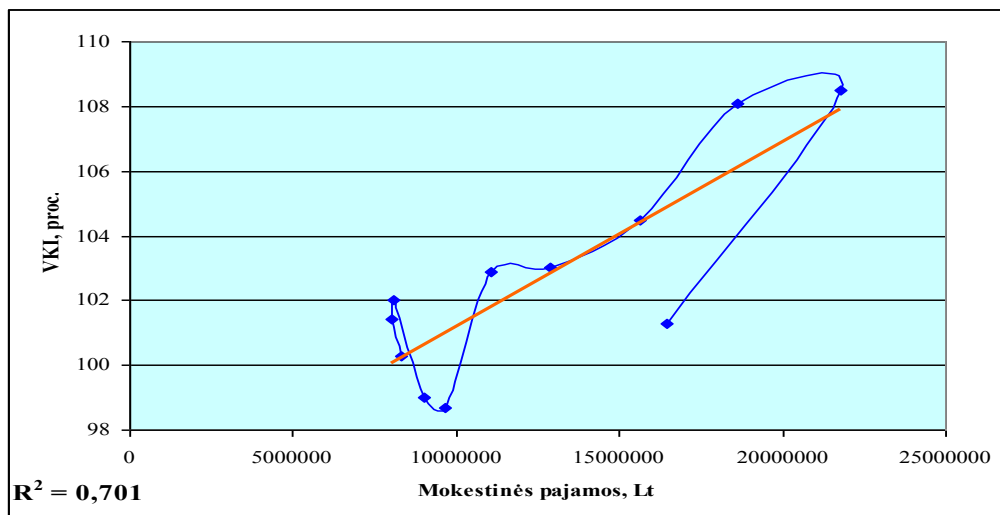


Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Gyventojai ir socialinė statistika. Gyventojų užimtumo tyrimo duomenys. Metiniai darbo jėgos, užimtumo ir nedarbo duomenys ir LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

**8 pav. Nedarbo lygio pokyčių įtaka mokestinėms pajamoms 1999 – 2009 metais**

Apskaičiavus šių dydžių koreliacijos koeficientą (-0,68), galima spręsti, kad egzistuoja atvirkštinė priklausomybė tarp mokestinių pajamų ir nedarbo lygio, t.y. augant pajamoms iš

mokesčių nedarbo lygis mažėja ir atvirkščiai. Visgi 8 paveikslas vaizduoja gana įdomią nedarbo lygio ir mokestinių pajamų priklausomybės kreivę. Galima pastebėti, kad nuo 1999 – ūjų iki 2001 – ūjų metų nedarbo lygiui išaugus iki maksimalaus (17,9 %) 2001 – aisiais metais, mokestinių pajamų buvo surinkta 0,83 % daugiau lyginant su 2000 – aisiais metais. Analizuojant mokestinių pajamų ir nedarbo lygio kitimo ryšį, aiškiai matyti, kad nuo 2002 – ūjų iki 2007 ūjų metų egzistuoja labai stiprus atvirkštinis ryšys (koreliacijos koeficientas lygus -0,96).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Kainų indeksai, pokyčiai ir kainos ir LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 9 pav. Vartotojų kainų indekso kitimo priklausomybė nuo mokestinių pajamų 1999 – 2009 – aisiais metais

Kitas ekonominis rodiklis, kurio ryšys su mokestinėmis pajamomis buvo analizuojamas – tai vartotojų kainų indeksas (VKI). Šis rodiklis atspindi šalies prekių ir paslaugų vartojimo lygį, todėl galima manyti, kad mokestinės pajamos gali įtakoti jo pokyčius. Galima teigti, kad ryšys tarp šių dydžių egzistuoja, kadangi koreliacijos koeficientas lygus 0,8372 (arba 83,72 %). Egzistuojantį ryšį patvirtina ir regresijos koeficientas, kuris lygus 0,701, t.y. 70,1 %. VKI pasikeitimą nulėmė mokestinių pajamų pokyčiai. Vartotojų kainų indekso pokyčiams didžiausią įtaką daro pajamų iš pridėtinės vertės mokesčio pokyčiai. Šis ryšys įvertintas tolesnėje analizėje. Savime suprantama, yra ir daugiau rodiklių, galinčių veikti mokestines pajamas, tačiau dėl ribotos darbo apimties visų nėra galimybės pristatyti. Dar keletą rodiklių ryšis analizuojamas, akcentuojant konkrečias mokesčių rūšis – gyventojų pajamų mokestį, pridėtinės vertės mokestį bei pelno mokestį. Šie mokesčiai pateikiami tolesniuose poskyriuose.

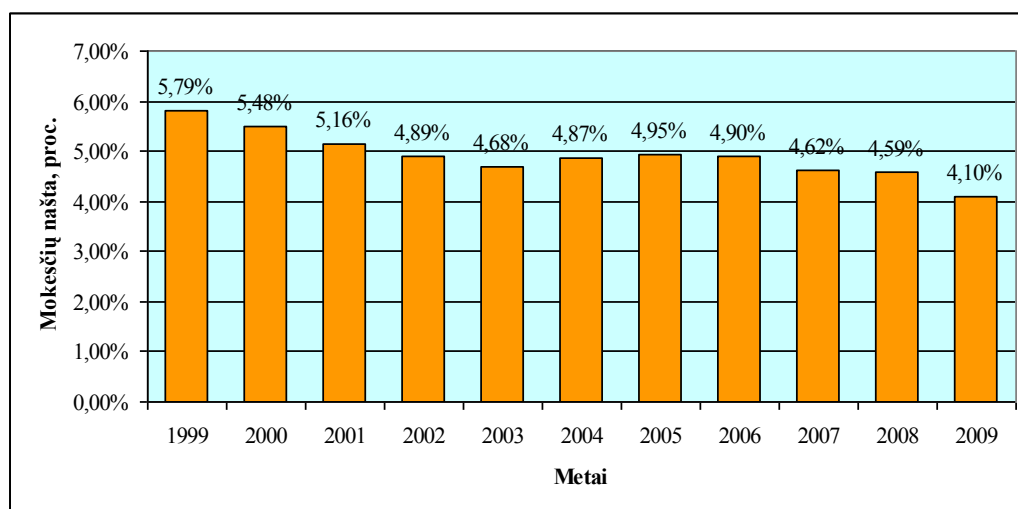
Apibendrinant analizės rezultatus galima pastebėti, kad egzistuoja ypatingai stiprus tiesioginis ryšys tarp mokestinių pajamų ir BVP. Atvirkštinį ryšį su pajamomis iš mokesčių galima matyti analizuojant nedarbo lygio pasikeitimus. Mokestinės pajamos taip pat priklauso ir nuo vartojimo lygio. Atlikus analizę galima prieiti prie išvados, kad mokestinių pajamų surinkimo pokyčius labiausiai lemia bendra šalies ūkio situacija, mokesčių administravimo efektyvumas.

Analizuojant 1999 – 2009 – uosius metus pajamų surinkimo į nacionalinį biudžetą tikslai dažniausiai buvo įvykdomi, tai rodo, kad mokesčių planavimas ir prognozės yra gana sėkmingos, mokesčių sistema elastinga. Visgi norint įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą išsamiau, reikėtų analizuoti atskirus sistemos elementus, t.y. mokesčių rūšis. Kaip jau minėta, darbe labiausiai akcentuojami mokesčiai, teikiantys daugiausiai pajamų nacionaliniam biudžetui – tai gyventojų pajamų, pridėtinės vertės ir pelno mokesčiai. Taigi toliau pateikiama šių mokesčių analizė atsižvelgiant į pajamų surinkimo efektyvumą bei veiksnius, lemiančius jų dydį bei pokyčius.

### 2.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė

Vienas pagrindinių Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių yra gyventojų pajamų mokestis. Šis mokestis per analizuojamą 1999 – 2009 – ūjų metų laikotarpį sudarė vidutiniškai 23,36 % mokestinių pajamų.

Kaip matyti iš 10 paveikslo duomenų, gyventojų pajamų mokesčio pajamos bendrajame vidaus produkte 2000 – uosius lyginant su 1999 metais sumažėjo 0,31 procentinio punkto (nuo 5,79 % iki 5,48 %). Didžiausia mokesčių našta per analizuojamą laikotarpį buvo 1999 – aisiais metais. Pagrindinė tokios didelės mokesčių naštos buvo aukštas gyventojų pajamų mokesčio tarifas (33 %), kuris galiojo iki 2006 m. Visgi iki 2003 – iųjų metų pastebimas pastovus mokesčių naštos mažėjimas (2003 – aisiais metais jis sumažėjo iki 4,68 %). Tai daugiausiai lėmė žymus BVP augimas, kuris nuo 1999 – ūjų iki 2003 - iųjų išaugo 29,79 %.



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

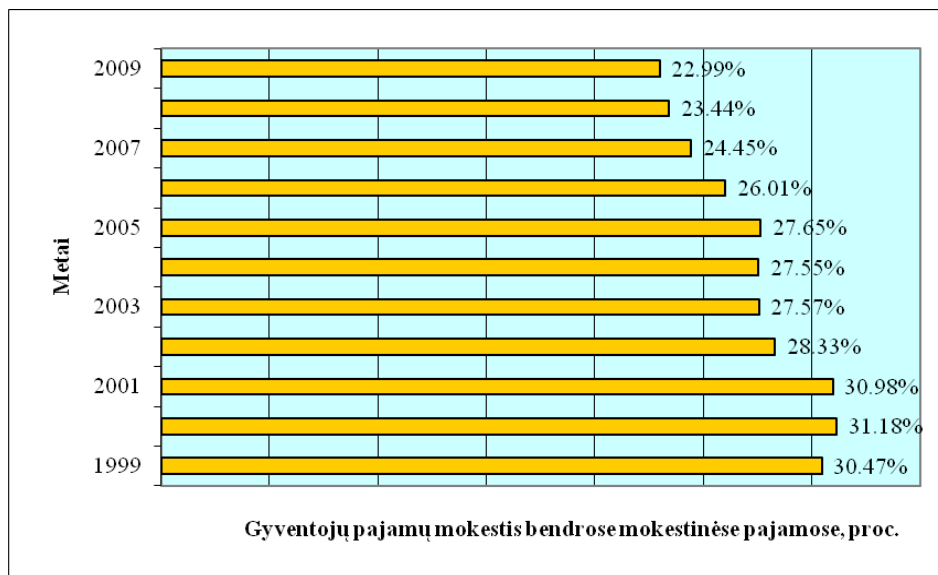
#### 10 pav. Gyventojų pajamų mokesčio našta 1999 – 2009 – aisiais metais, %

2004 – 2006 – aisiais metais mokesčių našta augo, tačiau nepasiekė 1999 – ūjų lygio, o nuo 2006 – ūjų iki 2009 – ūjų metų vėl ėmė mažėti ir pasiekė mažiausią per analizuojamą laikotarpį lygį (4,10 %). Tokį gyventojų pajamų mokesčio naštos mažėjimą daugiausiai lėmė tarifo mažinimas. Tam įtaką turėjo ir neapmokestinamojo minimumo didinimas, darbo užmokesčio pokyčiai ir kt.

priežastys. Nuo 2009 m. sausio 1 d. visoms pajamoms, išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno, nustatytas vienodas — **15 %** dydžio pajamų mokesčio tarifas. **20 %** pajamų mokesčio tarifas nustatytas pajamoms iš paskirstytojo pelno. Tokioms pajamoms priskiriami dividendai (įskaitant ir skirstant vieneto pelną ar mažinant įstatinį kapitalą vieneto dalyvio gautas lėšas ar gauto turto tikroji rinkos kaina). Pajamoms, gautoms iš paskirstytojo pelno, nepriskiriamos neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos<sup>9</sup>.

Analizuojant gyventojų pajamų mokesčių galima pastebėti jo mažėjimo tendenciją. Nuo 2008 m. sausio 1 d. gyventojų pajamų mokesčio tarifai buvo 15 ir 24 procentai. Nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. gyventojų pajamų mokesčio tarifai buvo 15 ir 27 procentai. Iki 2006 m. liepos 1 d. gyventojų pajamų mokesčio tarifai buvo 15 ir 33 procentai<sup>10</sup>. Kaip teigia A. Bogdanovičius (2004), toks tarifo mažinimas trumpuoju laikotarpiu gali sumažinti biudžeto įplaukas, tačiau vidutiniu ir ilguoju laikotarpiu pajamų mokesčio sumažinimas gali lemti biudžeto įplaukų padidėjimą dėl mokesčių vengimo reiškinio sumažėjimo. Šias išvadas autorius grindžia Slovakijos ir Rusijos pavyzdžiais.

Analizuojant gyventojų pajamų mokesčio tendencijas plačiau, galima palyginti šio mokesčio pajamų dalį bendrose mokestinėse pajamose 1999 – 2009 metais (11 paveikslas). Tai leistų susidaryti aiškesnį vaizdą, kaip gyventojų pajamų mokesčio naštos mažėjimas įtakoja bendras mokestines pajamas.



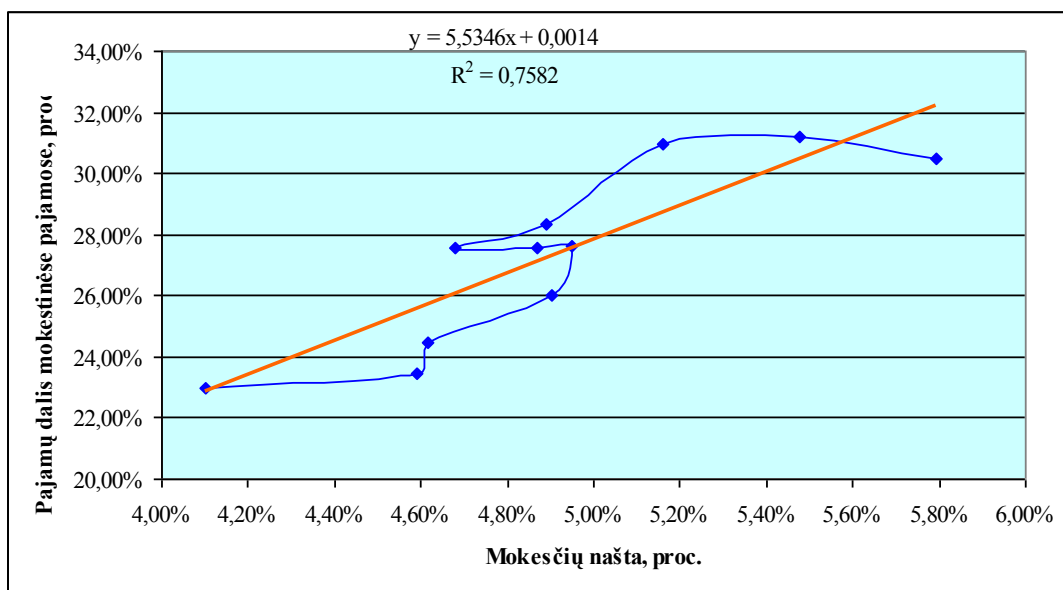
Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 11 pav. Gyventojų pajamų mokesčio kitimas bendrose mokestinėse pajamose 1999 – 2009 – aisiais metais, %

<sup>9</sup> Valstybės mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. (2009) *Gyventojų pajamų mokesčių tarifai*. Prieiga per internetą: < <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10010387> >.

<sup>10</sup> Valstybės mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. (2009) *Gyventojų pajamų mokesčių tarifai*. Prieiga per internetą: < <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10010387> >.

Kaip matyti 11 paveiksle gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas lėmė mokesčių pajamų mažėjimą nacionaliniame biudžete. Galima pastebėti, kad egzistuoja ryšys tarp mokesčių naštos ir mokesčių pajamų iš šio mokesčio dalies kitimo bendrose mokesstinėse pajamose. Siekiant tai išsiaiškinti galima atlikti koreliacinę-regresinę analizę (12 paveikslas).



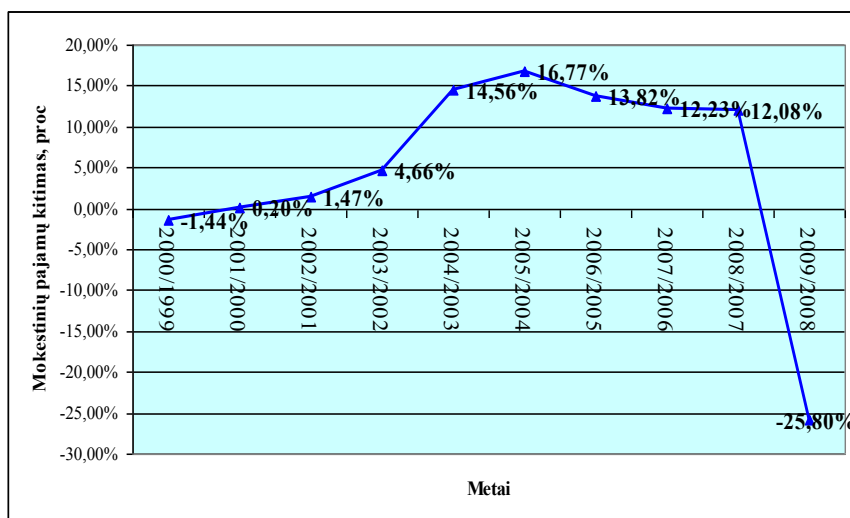
Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų kitimo mokesstinėse pajamose priklausomybė nuo mokesčių naštos pokyčių 1999 – 2009 – aisiais metais

Kaip rodo koreliacijos koeficientas, kuris lygus 0,8708 (87,08 %), gyventojų pajamų mokesčio naštos dydis gana stipriai įtakoja pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio dalies bendrose mokesstinėse pajamose kitimą. Tarp šių dydžių egzistuoja tiesioginis ryšys – kuo didesnė gyventojų pajamų mokesčio našta, tuo didesnė dalis tenka šiam mokesčiui mokesstinėse pajamose. Iš regresijos lygties struktūros galima spręsti, kad mokesčių naštai padidėjus 1 % mokestinės pajamos padidėja 5,534 %. Ryšį patvirtina ir regresijos koeficiento dydis – 75,82 %. Vadinasi, net 75,82 % gyventojų pajamų mokesčio dalies kitimo galima pagrįsti mokesčių naštos pasikeitimu.

Remiantis LR Finansų ministerijos 2009 – ūjų metų Biudžeto pajamų apžvalgos duomenimis, galima teigti, kad pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio mažėjimą daugiausiai lėmė mokesčio tarifo sumažinimas bei neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo mechanizmo pakeitimas. Dėl šių priežasčių nacionalinis biudžetas neteko 250 mln. Lt<sup>11</sup>. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų kitimas 1999 – 2009 – aisiais metais vaizduojamas 13 paveiksle.

<sup>11</sup> LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. (2009) Biudžeto pajamų apžvalga. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudžeto\\_surinkimas/ktv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_apz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ktv/nb_2009_surinkimas_apz.pdf)>.



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 13 pav. Gyventojų pajamų mokesčio kitimas 1999 – 2009 – aisiais metais, %

Analizė parodė, kad nuo 1999 –ųjų iki 2005 –ųjų metų pastebimas gyventojų pajamų mokesčio pajamų didėjimas. Mokestinių pajamų dydis per šį laikotarpį padidėjo net 15,32 procentinio punkto. Tokius pokyčius lėmė daugelis priežasčių: gerėjanti šalies ekonominė situacija mažėjantis nedarbo lygis, kuris per 1999 – 2005 –uosius sumažėjo net 8,8 procentinio punkto (nuo 15,9 % iki 7,1 %). Galima aptarti kitą reikšmingą rodiklį, kuris lėmė pajamų augimą – tai didėjantis darbo užmokestis. Analizuojant šalies ūkio su individualiomis įmonėmis darbo užmokesčio kitimo tendencijas, galima pastebėti, kad per 1999 – 2005 –uosius metus jis pakilo 26,90 % (nuo 722,4 Lt iki 916,7 Lt). Nedarbo lygis mažėjo bei darbo užmokestis augo iki 2008 –ųjų metų.

Nuo 2006 –ųjų metų galima stebėti GPM pajamų mažėjimą, kadangi būtent nuo šių metų pradėtas mažinti tarifas. Iki 2008 –ųjų metų pajamos mažėjo gana nedideliu tempu: 2005 -uosius lyginant su 2008 – aisiais metais pajamos sumažėjo 4,68 procentinio punkto (3 lentelė).

3 lentelė

### Neapmokestinamo pajamų dydžio ir minimalios mėnesinės algos pokyčiai 1999 – 2009 metais

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Neapmokestinamas pajamų dydis, Lt</b>	214	214	214	241	290	290	290	290	320	320	470 <sup>12</sup>
<b>Tarifas, %</b>	33	33	33	33	33	33	33	27	27 <sup>13</sup>	24	15
<b>Minimali mėnesinė alga, Lt</b>	430	430	430	430	450	500	550	600	700	800	800

Šaltinis: sudaryta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Gyventojai ir socialinė statistika. Darbo statistika. Minimalieji dydžiai ir Minimalioji mėnesinė alga.

Paskutiniaisiais analizuojamais metais prasidėjus pasaulinei finansinei krizei, smarkiai išaugęs nedarbas: 2009 – aisiais metais jis beveik pasiekė 1999 –ųjų lygį ir sudarė 15,6 %, sumažėjęs darbo

<sup>12</sup> Pastaba: 470 litų per mėnesį NPD taikomas gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos neviršija 800 litų per mėnesį. Jei pajamos viršija 800 litų per mėnesį, taikytinas mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal specialią formulę.

<sup>13</sup> Pastaba: 27 % tarifas buvo taikomas iki 2007 –ųjų metų liepos 1 d., vėliau buvo taikomas 24 % tarifas.



užmokestis bei tarifas (3 lentelė), sąlygojo žymų GPM pajamų smukimą – pajamos sumažėjo net 25,8 % lyginant su 2008 – aisiais metais.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. pakeista neapmokestinamojo pajamų dydžio (NPD) taikymo tvarka. NPD numatyta taikyti tik su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, o konkretų taikytiną NPD nustatyti atsižvelgiant į gyventojų pajamas vadovaujantis principu, kad didėjant pajamoms taikomas vis mažesnis NPD, o tam tikrą lygį viršijančioms pajamoms numatyta NPD netaikyti. Metinis NPD negali būti didesnis negu 5 640 litų, jeigu gyventojų metinės pajamos neviršija 9 600 litų. Jeigu gyventojų metinės pajamos viršija 9 600 litų, metinis NPD negali būti didesnis negu suma, apskaičiuota pagal šią formulę: **gyventojų metinis NPD = 5 640 – 0,2 x (gyventojų metinės pajamos – 9 600)**.

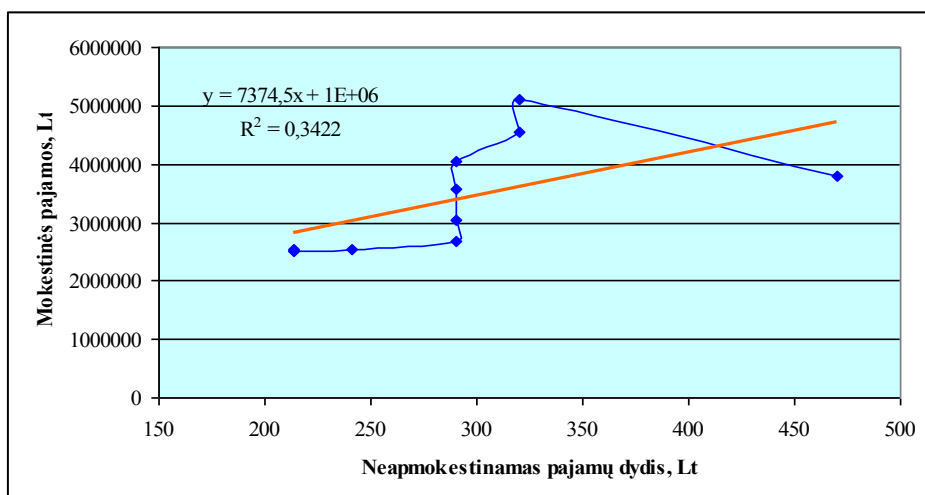
NPD taikomas tokia tvarka: 1) gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos neviršija 800 litų per mėnesį, taikomas 470 litų per mėnesį NPD; 2) jei minėtos pajamos viršija 800 litų per mėnesį, taikytinas mėnesio NPD apskaičiuojamas pagal šią formulę: **gyventojų mėnesio NPD = 470 – 0,2 x (gyventojų mėnesio pajamos – 800)**<sup>14</sup>. NPD kitimas per 1999 – 2009 – ujų metų laikotarpį vaiduojamas 3 lentelėje.

Visos Europos šalys taiko neapmokestinamąjį pajamų minimumą, t.y. sumą, kuri neįskaitoma į apmokestinamųjų pajamų bazę. Bendra tendencija – didinti neapmokestinamąjį pajamų dydį. Neapmokestinamojo minimumo paskirtis – socialinė – sumažinti mokesstinę naštą mažas pajamas gaunantiems žmonėms (Vainienė, 2009). Neapmokestinamojo minimumo didinimas mažina mokesčių naštą, ir tai yra teigiamas dalykas. Tačiau reikia pažymėti, kad mokesčio tarifo mažinimas yra tinkamesnis sprendimas. Neapmokestinamojo minimumo didinimas daro tiesioginę neigiamą įtaką biudžeto pajamoms. Tuo tarpu mokesčio tarifo sumažinimas, viena vertus, sumažina vieno mokesčio mokėtojo sumokamą mokestį, antra vertus, padidina žmonių paskatas dirbti ir uždirbti daugiau, o kartu menkina paskatas slėpti pajamas ir vengti mokesčio (Bogdanovičius, 2004).

Analizuojant 1999 – 2009 – uosius metus, galima išskirti tokias mokestinių pajamų iš GPM kitimo priežastis, kaip neapmokestinamojo pajamų dydžio, minimalaus mėnesinio darbo užmokesčio didinimas, tarifo mažinimas – tai daugiau fiskalinio pobūdžio veiksniai. Kaip matyti iš 3 lentelės duomenų, neapmokestinamasis pajamų dydis (NPD) per analizuojamą laikotarpį padidėjo nuo 214 Lt iki 470 Lt, t.y. net apie 2,2 karto, o minimali mėnesinė alga – nuo 430 Lt iki 800 Lt (apie 1,9 karto). Tarifas sumažėjo apie 2,2 karto – nuo 33 % iki 15 %. Siekiant tiksliau išsiaiškinti, kokią įtaką turi šių rodiklių pasikeitimai gyventojų pajamų mokesčiui, galima atlikti koreliacinę-regresinę analizę.

---

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Seimas. (2002) *Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007*. Prieiga per internetą: < [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=367790&p\\_query=&p\\_tr2=>](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=367790&p_query=&p_tr2=>) >.

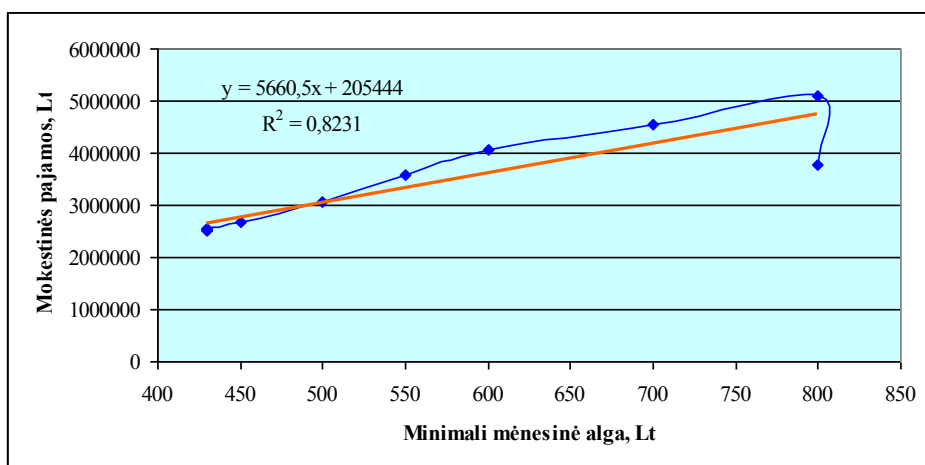


Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Gyventojai ir socialinė statistika. Darbo statistika. Minimalieji dydžiai ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

#### 14 pav. Neapmokestinamo pajamų dydžio įtaka GPM pajamų kitimui 1999 – 2009 metais

Kaip matyti iš 14 paveikslėlio, parinkta regresijos lygtis nėra labai tiksli, nes jos regresijos koeficientas yra 34,22 %, tačiau apskaičiuotas koreliacijos koeficientas yra pakankamai aukštas 83,22 %. Tai reiškia, kad tarp neapmokestinamo pajamų dydžio ir mokestinių pajamų yra tam tikra priklausomybė. Galima pastebėti, kad didinant neapmokestinamą minimumą GPM pajamos taip pat didėjo. Visgi dėl 2009 –ųjų metų neapmokestinamo pajamų dydžio mechanizmo pakeitimo bei pagrindinio neapmokestinamojo dydžio padidinimo iki 470 Lt, pajamos iš GPM sumažėjo. Savaiame suprantama, mokestinių pajamų sumažėjimą lėmė ne tik NPD didinimas, bet taip pat tai buvo jau minėtos finansinės krizės ir prastos ekonominės padėties valstybėje pasekmės.

Toliau galima paanalizuoti kitą svarbų rodiklį, kurio pokyčiai susiję su GPM – tai minimalios mėnesinės algos didėjimas (15 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Gyventojai ir socialinė statistika. Darbo statistika. Minimalioji mėnesinė alga ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

#### 15 pav. Minimalios mėnesinės algos pokyčių įtaka GPM pajamų kitimui 1999 – 2009 metais

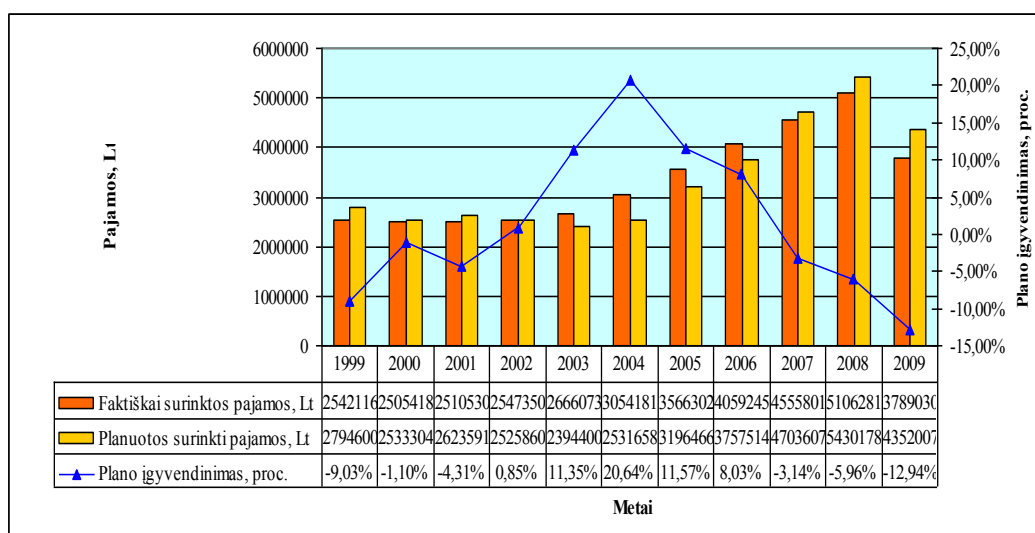
15 paveiksle vaizduojama regresijos lygtis ir jos koeficientas (82,31 %) išreiškia stiprų ryšį tarp minimalios mėnesinės algos ir pajamų iš GPM didėjimo. Ryšio stiprumą patvirtina ir koreliacijos koeficientas, kuris lygus 90,72 %. Remiantis regresijos lygtimi galima teigti, kad minimaliai mėnesinei algai padidėjus 1 Lt mokestinės pajamos padidėja 5660,5 Lt.

Socialinio teisingumo požiūriu GPM teisingumą galima nagrinėti horizontaliai, kai gaunantieji panašias pajamas turi mokėti ir panašaus dydžio mokesčius, ir vertikalčiai, kai daugiau uždirbantieji turi mokėti daugiau dėl socialinio solidarumo, t.y. mokestis turi būti progresinis – kuo didesnės pajamos, tuo didesni mokesčiai (Kuodis, 2008). Anot A. Bogdanovičiaus (2004) progresinis mokestis sukeltų tokias problemas:

- Progresinis mokestis mažina motyvacijas dirbti. Toks mokestis yra kaip bausmė už iniciatyvą, darbą ir sėkmę.
- Skatinamas kvalifikuotos darbo jėgos nutekėjimas, emigracija.
- Skatinamas mokesčių vengimas.
- Mažėja biudžeto įplaukos tiek iš fizinių asmenų pajamų mokesčio, tiek iš kitų mokesčių.
- Sudėtingai ir brangiai administruojamas.
- Neatitinka mokesčių teisingumo principo.

R. Kuodžio (2008) manymu, Lietuvos politikai nėra pasirengę svarstyti progresinio mokesčio idėjos, kadangi dar nesugebama atskirti progresinio mokesčio nuo progresinio tarifo sąvokos. Autoriaus manymu, progresinio pajamų mokesčio sistema šalyje egzistuoja jau daug metų, kadangi Lietuvoje taikomas pajamų neapmokestinamas minimumas, jis mokesčių sistemą verčia progresine, net nesant progresiniam tarifui. Todėl progresyvumo įvedimas, diferencijuojant dar ir pajamų mokesčio tarifą, anot autoriaus, yra labai abejotinas pasiūlymas. Taigi apibendrinant galima pasakyti, kad reikėtų taikyti vienodą gyventojų pajamų mokesčio tarifą bei palaikyti jį kuo mažesnę.

Analizės apibendrinimui galima pateikti analizuojamo mokesčio pajamų surinkimo tikslų įvykdymo efektyvumą (16 paveikslas). Analizuojant 1999 – uosius metus, aiškiai matyti, kad planai buvo vykdomi nesėkmingai, kadangi buvo gauta net 9,03 % pajamų mažiau negu planuota. Vėliau tikslų įvykdymo efektyvumas didėjo ir 2002 – aisiais metais buvo surinkta +0,85 % pajamų. Žymų surinktų pajamų šuolį galima matyti 2003 m. ir 2004 m. Šiais metais buvo surinkta atitinkamai 10,5 ir 9,29 procentinio punkto daugiau pajamų negu planuota. Visgi nuo 2004 – ūjų iki 2009 – ūjų metų pastebimas planų įgyvendinimo efektyvumo mažėjimas. 2009 – aisiais metais buvo pasiektas prasčiausias rezultatas – buvo gauta net 12,94 % pajamų mažiau negu planuota.



Šaltinis: LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 16 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais

Taigi atlikus pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio analizę galima pastebėti, kad šio mokesčio reformos ir pakeitimai nebuvo pakankamai sėkmingi, kadangi jie nebuvo pritaikyti prie dabartinės ekonominės situacijos. Tai rodo staigus šio mokesčio pajamų sumažėjimas 2009 – aisiais metais. Nuolatiniai įstatymų keitimai ir nepastovumas komplikuoja mokesčių administravimą ir mokesčių mokėtojų adaptaciją, suvokimą ir savanorišką mokesčio mokėjimą, ypač sunkmečio laikotarpiu.

Pelno mokestis yra dar vienas mokestis, kurį stengiamasi tobulinti nuo pat Lietuvos nepriklausomybės atgavimo. Nuolat diskutuojama, koks galėtų būti optimalus mokesčio tarifas, ar šis mokestis reikalingas ir kt. klausimais, todėl aktualu išanalizuoti pelno mokesčio pajamų pokyčius ir tendencijas.

#### 2.2.2. Pelno mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė

Pajamos iš pelno mokesčio sudaro tik nedidelę dalį bendrų valstybės mokestinių pajamų, tačiau ji yra aktualu analizuoti dėl jo poveikio šalies ūkiui. Mokslininkai ir specialistai dažnai nesutaria, ar šis mokestis reikalingas ir kokio dydžio jis turėtų būti. 4 lentelėje matyti, kad nuo 1999 –ųjų iki 2008 –ųjų pelno mokesčio tarifą buvo stengtasi mažinti. Per šį laikotarpį tarifas sumažėjo nuo 29 % iki 15 %.

4 lentelė

#### Pelno mokesčio pajamų kitimas atsižvelgiant į mokesčio tarifą 1999 – 2009 metais

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Pelno mokesčio pajamos, Lt	360818	311681	259216	307698	784884	1168950	1507704	1924521	2053649	2910175	1707592
Tarifas, %	29	24	24	15	15	15	15	15	15	15	20

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

Analizuodamas pelno mokesčio tarifą, R. Kuodis (2008) teigia, kad darbo ir kapitalo apmokestinimo suvienodinimas, t.y. kapitalo grąžos mokesčių didinimas, gali turėti neigiamų pasekmių dirbantiesiems, nes sumažėtų reali kapitalo grąža ir investicijos, tad ir pačių darbuotojų našumas. Svarstant, ar didinti kapitalo mokesčius, reikėtų turėti omenyje ir dėl globalizacijos padidėjusį kapitalo mobilumą – kapitalas turi didesnę pasirinkimą, kurioje šalyje „dirbti“, nei žmonės. Lietuvos laisvosios rinkos institutas siūlo iš viso panaikinti pelno mokestį. Tačiau, anot autoriaus, visai panaikinti pelno mokesčio nereikėtų, kadangi šis mokestis turi ir kelias kitas funkcijas: jis padeda nugriebti dalį monopolinių pelnų bei neleidžia sumažėti pajamų ir socialinio draudimo mokesčių bazei.

Visgi 2009 – aisiais buvo nuspręsta padidinti tarifą iki 20 %, tai lėmė daugiausiai prasta šalies ekonominė situacija, auganti valstybės skola ir biudžeto deficitas, rezultatas nebuvo toks, kokio tikėtasi, kadangi buvo dar labiau apsunkintas ūkio bei verslo vystymasis, todėl buvo surinkta net 2,04 % mažiau pajamų negu planuota (21 paveikslas). Dėl šios priežasties jau nuo 2010 – ūjų metų mokestinio laikotarpio buvo sugrąžintas 15 % pelno mokesčio tarifas. Analizuojant lentelės duomenis, galima teigti, kad tai buvo racionalus sprendimas, kadangi pajamos iš šio mokesčio iki pat 2008 – ūjų metų augo.

Taip pat galima išsiaiškinti pelno mokesčio pajamų didėjimo tempus 1999 – 2009 metais. Labiausiai pajamos padidėjo 2003 – aisiais lyginant su 2002 – aisiais metais, jos padidėjo net 155,08 % nuo 307 698 Lt iki 784 884 Lt. Lyginant 1999 – uosius su 2008 – aisiais metais pajamos iš šio mokesčio padidėjo net 55,33 %. Atsižvelgiant į kitus šiame darbe analizuojamus mokesčius, t.y. gyventojų pajamų mokestį bei pridėtinės vertės mokestį, galima pastebėti, kad pelno mokesčio pajamų nacionaliniame biudžete didėjimo tempai yra didžiausi. Palyginimui pateikiama 5 lentelė.

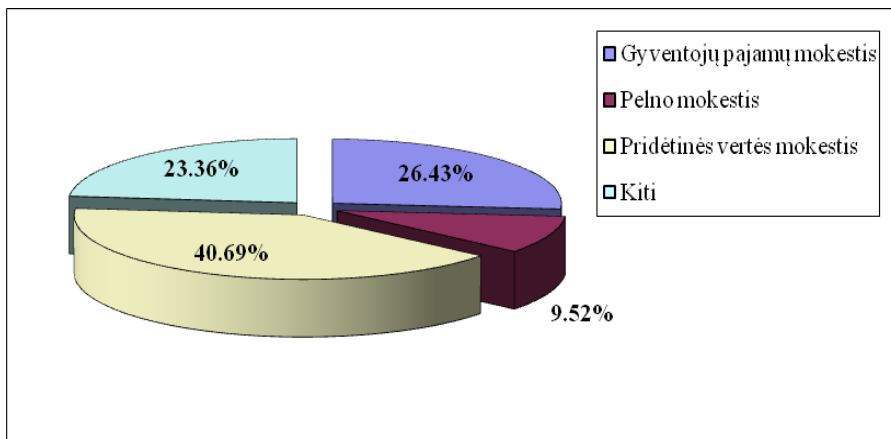
5 lentelė

**GPM, PVM ir pelno mokesčio didėjimo tempai 1999 – 2009 – aisiais metais, %**

	2000/ 1999	2001/ 2000	2002/ 2001	2003/ 2002	2004/ 2003	2005/ 2004	2006/ 2005	2007/ 2006	2008/ 2007	2009/ 2008
Gyventojų pajamų mokestis	-1.44%	0.20%	1.47%	4.66%	14.56%	16.77%	13.82%	12.23%	12.08%	-25.80%
Pelno mokestis	-13.62%	-16.83%	18.70%	155.08%	48.93%	28.98%	27.65%	6.71%	41.71%	-41.32%
Pridėtinės vertės mokestis	-1.36%	2.70%	8.48%	0.35%	2.80%	23.19%	27.07%	27.18%	18.13%	-26.44%

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

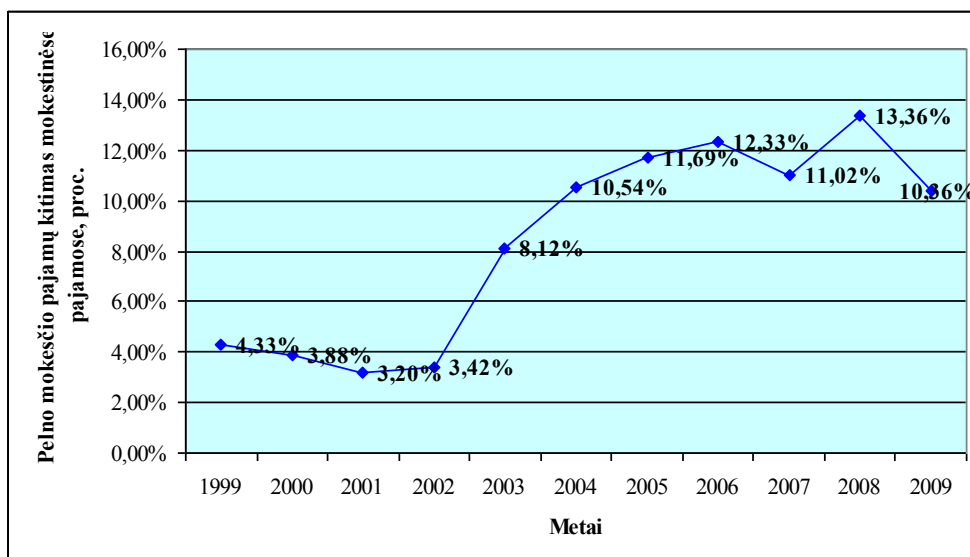
Nors pelno mokesčio didėjimo tempai dideli, tačiau jau minėta, kad šis mokestis mokestinėse pajamose sudaro nedidelę dalį. Analizuojant 1999 – 2009 – uosius galima pastebėti, kad vidutiniškai per analizuojamus metus pelno mokesčio dalis mokestinėse pajamose sudarė apie 9,52 %, tuo tarpu pridėtinės vertės mokestis sudarė net 40,69 %, gyventojų pajamų mokestis atitinkamai sudarė 26,43 %.



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

**17 pav. Skirtingų mokesčių dalis mokestinėse pajamose 1999 – 2009 metais, %**

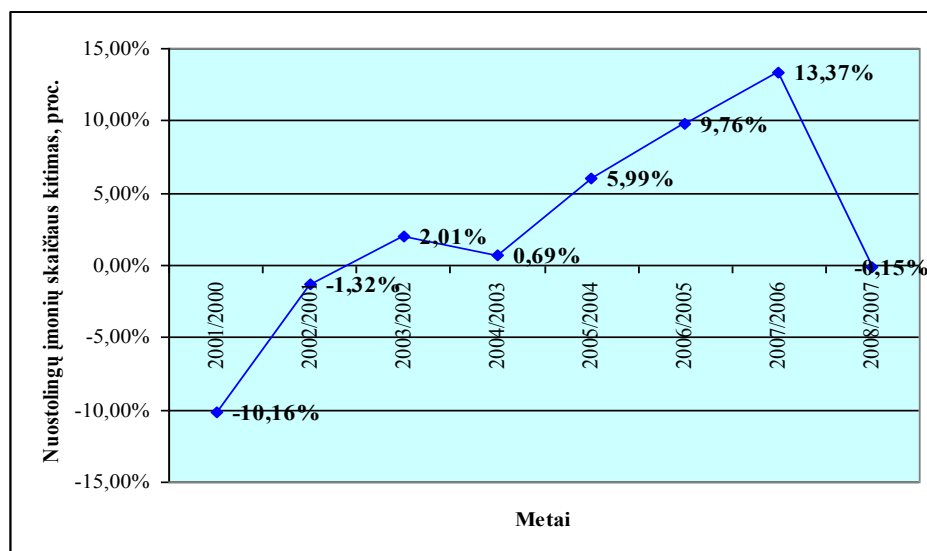
Norint aiškiau suvokti pelno mokesčio pajamų dalies kitimo tendencijas mokestinėse pajamose, galima analizuoti 1999 – 2009 – ūjų metų pajamų surinkimo pokyčius (17 paveikslas). Galima pastebėti, jog pelno mokesčio dalis per analizuojamą laikotarpį nuolat augo, išskyrus 2009 – uosius. 2008 – aisiais metais pelno mokestis sudarė didžiausią visų mokestinių pajamų dalį - 13,36 %. Prasta ekonominė situacija, mažėjančios gamybos apimtys bei vartojimas ir dėl to smunkantis įmonių pelningumas lėmė pelno mokesčio dalies mokestinėse pajamose mažėjimą 2009 – aisiais metais. Remiantis Statistikos departamento duomenimis, grynasis įmonių pelningumas nuo 2000 – ūjų iki 2007 – ūjų didėjo ir 2007 – aisiais metais pasiekė maksimalų lygį 9,25 %. 2007 – uosius lyginant su 2008 – aisiais pelningumas smuktelėjo net 6,48 procentinio punkto (nuo 9,25 % iki 2,77 %). Tai lėmė ir pajamų iš šio mokesčio sumažėjimą net 41,32 % (5 lentelė).



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

**18 pav. Pelno mokesčio pajamų kitimas mokestinėse pajamose 1999 – 2009 metais, %**

Remiantis Statistikos departamento duomenimis, 2000 – aisiais metais nuostolingų įmonių buvo daugiau negu pelningų – net 52,01 %. Per kitus metus nuostolingai veikiančių įmonių skaičius mažėjo ir 2008 – aisiais metais jis buvo mažiausias per analizuojamą laikotarpį (33,95 %). Visgi norint susidaryti aiškesnį nuostolingų įmonių skaičiaus kitimą, reikia analizuoti šio skaičiaus didėjimo ar mažėjimo tempus kiekvienais metais (19 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Verslo statistika. Įmonių statistika. Pelningos ir nuostolingos įmonės.

#### 19 pav. Nuostolingų įmonių skaičiaus kitimas 2000 - 2008 – aisiais metais, %

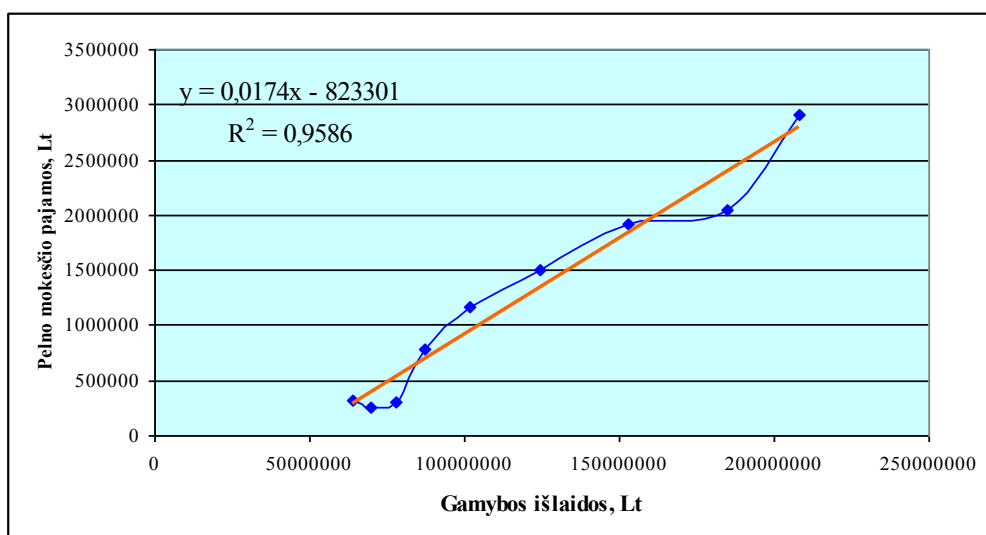
Taigi paveiksle galima matyti nuostolingų įmonių skaičiaus didėjimo tendenciją. 2007 – aisiais lyginant su 2006 – aisiais metais nuostolingų įmonių skaičius šoktelėjo net 13,37 %. Visgi 2008 – aisiais metais pastebimas žymus nuostolingai veikiančių įmonių skaičiaus sumažėjimas (sumažėjo net 13,52 procentinio punkto). Be jau minėtų priežasčių, kaip ekonomikos kilimas, gamybos augimas ir kt., galima pastebėti ir kitą veiksnių, kuris galėjo įtakoti nuostolingų įmonių skaičiaus mažėjimą 2008 – aisiais metais - tai žymiai išaugęs bankroto atvejų skaičius, t.y. lyginant su 2008 – uosius su 2007 – aisiais metais pradėtų bankrotų procesų skaičius išaugo net 57,92 %, daugiausiai per 2001 – 2008 metų laikotarpį.

Pelno mokesčio taikymą apsunkina sudėtingas jo mechanizmas, įvairios lengvatos, pelno mokesčio deklaravimo ypatumai. Galima paminėti, kad mokestinių pajamų mažėjimą taip pat lėmė tai, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. įsigaliojo pelno mokesčio lengvata investicinius projektus vykdančioms įmonėms, leidžianti įmonėms iki 50 % susimažinti apmokestinamąjį pelną. LR Finansų ministerijos 2009 – ujų metų Biudžeto pajamų apžvalgoje nurodoma, kad remiantis 2009 m. gruodžio 31 d. duomenimis, numatytos turto įsigijimo išlaidos, reikalingos įgyvendinant investicinį projektą (neįskaitant ES ar kitų šaltinių paramos) sudarė virš 9 mlrd. Lt. Palyginimui,

Statistikos departamento duomenimis, visos verslo įmonių materialinės investicijos (apima visus finansavimo šaltinius) 2008 m. sudarė 21 mlrd. litų<sup>15</sup>.

Didžioji dalis mokesčių mokėtojų dėl vykdomo investicinio projekto susimąžins 2009 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąjį pelną. Šios įmonės praeitais metais sumokėjo 402,7 mln. Lt avansinio pelno mokesčio. Atkreipiamas dėmesys, kad išlaidos investiciniams projektams mažins ir metinį pelno mokestį, kurį įmonės 2010 m. mokės už 2009 m. mokestinį laikotarpį. Prognozuojama, kad Valstybės biudžetas 2010 m. neteks apie 250 mln. Lt pelno mokesčio dėl šios investicijas skatinančios lengvatos<sup>16</sup>.

Norint pateikti, kokią realų poveikį gali turėti tam tikri veiksniai mokestinėms pajamoms iš pelno mokesčio, galima atlikti koreliacinę-regresinę analizę. Svarbus įmonių rentabilumo ir efektyvumo rodiklis yra gamybos išlaidos. Jo poveikį galima analizuoti plačiau (20 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys ir pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTĄ. Verslo statistika. Įmonių statistika. Įmonių gamybos išlaidos.

## 20 pav. Įmonių gamybos išlaidų kitimo įtaka pelno mokesčio pajamoms 2000 – 2008 metais

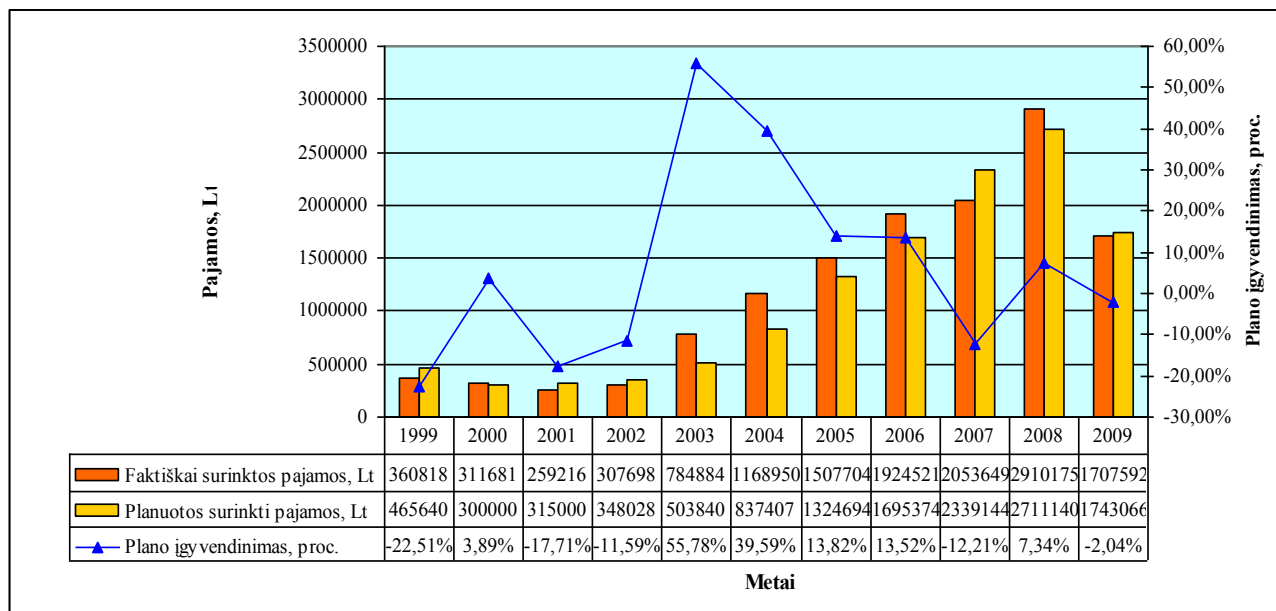
20 paveikslas iliustruoja stiprų ryšį tarp įmonių gamybos išlaidų ir pelno mokesčio pajamų surinkimo pokyčių. Galima pastebėti, kad kuo daugiau įmonės išleidžia gamybai, tuo daugiau surenkama pajamų. Priklausomybę patvirtina ir koreliacijos koeficientas, kuris lygus 97,90 %. Paveiksle pateikta pakankamai tiksli regresijos lygtis (regresijos koeficientas lygus 95,86 %), pagal kurią galima spręsti tai, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp analizuojamų dydžių, t.y. gamybos išlaidos padidėtų 1 Lt pelno mokesčio pajamos išaugtų 0,0174 Lt. Šie rezultatai atitinka ir bendrą to meto ekonominę padėtį, buvo pastebimas žymus BVP augimas – 2008 – uosius lyginant su 2000 – aisiais BVP išaugo net 2,43 karto, mažėjantis nuostolingų įmonių skaičius ir kt.

<sup>15</sup> LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. (2009) Biudžeto pajamų apžvalga. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudžeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_apz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/nb_2009_surinkimas_apz.pdf)>.

<sup>16</sup> LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. (2009) Biudžeto pajamų apžvalga. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudžeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_apz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudžeto_surinkimas/ketv/nb_2009_surinkimas_apz.pdf)>.



Atlikus analizę galima pastebėti, kad pelno mokesčio pajamų mažėjimą gali lemti skirtingi veiksniai – gamybos mažėjimas, įmonių pelningumo mažėjimas, bankrutavusių įmonių skaičiaus didėjimas, lengvatos, tarifų pasikeitimai. Siekiant išvengti žymių mokestinių pajamų pasikeitimų, yra atliekamos prognozės, sudaro planai bei iškeliami tam tikri pajamų surinkimo tikslai (21 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 21 pav. Pelno mokesčio pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais

Analizuojant 1999 – 2009 – ujų metų planų įgyvendinimą, galima pastebėti, kad sėkmingiausiai planas buvo įvykdytas 2003 – iaisiais lyginant su 2002 – aisiais metais, kadangi buvo gauta net 55,78 % daugiau pajamų negu planuota. Tokių pajamų surinkimą sąlygojo gerėjantys įmonių finansiniai rezultatai, didėjantis pelningumas. Finansų ministerijos duomenimis, 2002 – aisiais metais įmonių deklaruotas pelnas iki apmokestinimo buvo 4,76 mlrd. Lt, o 2003 m. jis išaugo iki 5,59 mlrd. Lt. Vėliau tikslų įvykdymo efektyvumas mažėjo ir 2007– aisiais metais buvo surinkta 12,21 % mažiau pajamų. Pagrindinė priežastis sąlygojusi plano neįvykdymą buvo ta, jog viena akcinė bendrovė pakeitė avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą ir avansinį pelno mokestį skaičiavo pagal numatomą mokestinių metų pelno mokesčio sumą. LR Finansų ministerijos duomenimis, dėl to pelno mokesčio pajamos sumažėjo 330 mln. Lt.

Visgi reiktų atkreipti dėmesį į tai, kad nors planai ne visada būdavo įgyvendinami efektyviai, galima stebėti pajamų iš pelno mokesčio augimo tendenciją. Nuo 2001 – ujų iki 2008 – ujų metų pajamos padidėjo nuo 259 216 Lt iki 2 910 175 Lt, t.y. daugiau negu 11 kartų. Galima pažymėti, kad pelno mokesčio tarifas per šį laikotarpį nebuvo didinamas, priešingai jis buvo sumažintas iki 15 %. Analizuojant 2009 – uosius metus galima matyti, jog lyginant su 2008 – aisiais buvo surinkta 2,04 % mažiau pajamų negu planuota. Surinktos pajamos sumažėjo beveik

dvigubai (1,7 karto) nuo 2910175 Lt iki 1707592 Lt. Tai daugiausiai lėmė jau minėti veiksniai: įmonių pelningumo bei gamybos išlaidų mažėjimas, išaugęs bankrotų skaičius, padidėjusi „šešėlinė“ ekonomika ir kt.

Apibendrinant galima pažymėti, kad pelno mokesčio taikymo mechanizmas yra vienas sudėtingiausių Lietuvos mokesčių sistemoje, o 2009 – ūjų metų reforma, kai buvo padidintas tarifas bei suteikta daugiau lengvatų nedavė lauktų rezultatų, todėl pelno mokesčio pajamos sumažėjo, galima manyti, kad išaugo ir „šešėlinė“ ekonomika. Dėl šių priežasčių 2010 – aisiais metais buvo sugrąžintas 15 % pelno mokesčio tarifas. Galima prieiti prie išvados, kad šį mokestį būtina tobulinti, daugiausiai atsižvelgiant į mokesčio administravimo paprastumo didinimą, kadangi sudėtingas mokesčio taikymas varžo mokesčių mokėtojų galimybes tinkamai įvykdyti pareigą. Tuo būdu mažėja motyvacijos savanoriškai mokėti mokesčius, jie yra dažniau slepiami bei įvairiais būdais bandoma jų išvengti.

### **2.2.3. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų surinkimo pokyčių ir tendencijų analizė**

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) yra pagrindinis mokestis Lietuvos mokesčių sistemoje, kadangi iš šio mokesčio surenkama daugiausiai pajamų į nacionalinį biudžetą. Per analizuojamus 1999 – 2009 – uosius metus PVM vidutiniškai sudarė net 40,69 % visų mokestinių pajamų. Daugelis mokslininkų suteikia ypatingą reikšmę šiam mokesčiui ir teigia, kad jis ne taip iškraipo bendrą šalies ūkio gerovę ir yra paprasčiau administruojamas.

Kaip teigia R. Kuodis (2008), PVM ekonomistų laikomas geru mokesčiu – jis leidžia valdžiai pakeisti kitus, daug blogesnius, mokesčius. Paprastai dėl administravimo argumentų siūloma taikyti vienodo tarifo PVM, nes tokiu atveju nėra iškraipomos santykinės prekių kainos. Deja, Lietuvoje pastaraisiais metais vyko priešingi dalykai – PVM lengvatų vis daugėjo.

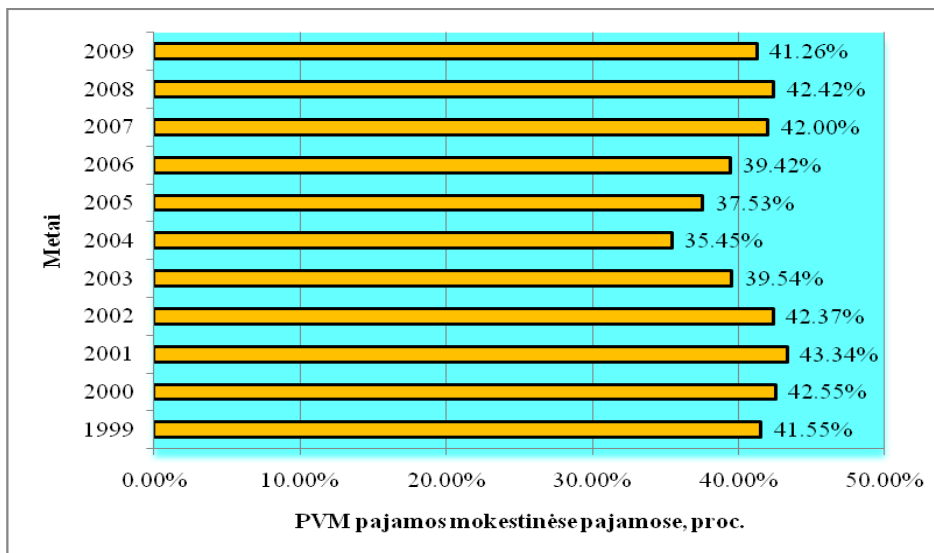
PVM lengvatų siūlytojais prisirinko daug oponentų. Europos Komisija ir Valstybės kontrolė savo studijose teigia, kad galutinis vartotojas dėl mažesnio PVM laimi gana nedaug, jei išvis ką nors, o valdžia dėl šių lengvatų praranda šimtus milijonų litų, kurie galėtų būti panaudoti paramai tų, kuriems to tikrai reikia (Kuodis, 2008).

Po 2009 – ūjų metų mokesčių sistemos reformos, pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai lėmė lengvatų panaikinimą. PVM standartinis tarifas yra 21 %, tačiau yra tam tikrų atvejų, kai taikomas 0 % PVM tarifas, šie atvejai nurodyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo VI skyriuje<sup>17</sup>. Laikini yra taikomi 5 % ir 9 % lengvatiniai PVM tarifai (2 priedas).

PVM mokesčio pajamų dalį bendrose mokestinėse pajamose 1999 – 2009 – aisiais metais vaizuoja 22 paveikslas.

---

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos Seimas. (2009) *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751*. LR Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=362157&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362157&p_query=&p_tr2=).



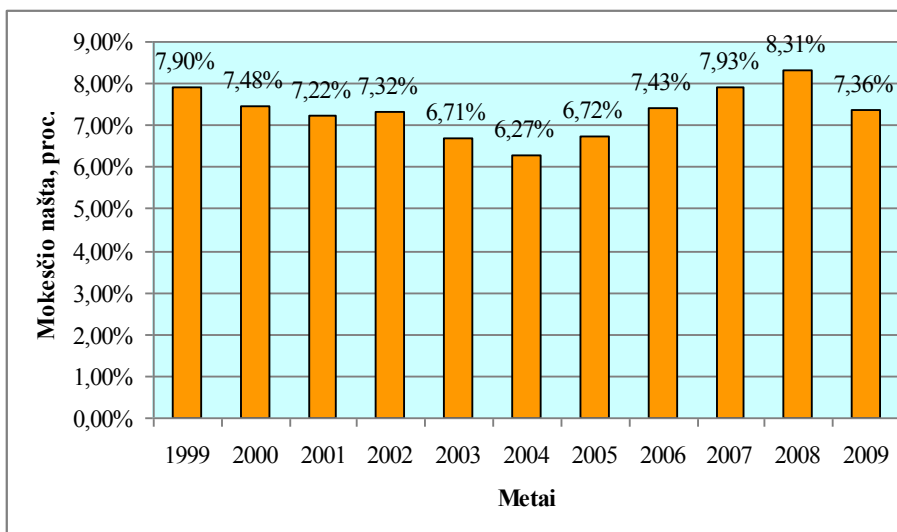
Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

## 22 pav. Pridėtinės vertės mokesčio pajamų kitimas mokesčinėse pajamose 1999 – 2009, %

Iš 22 paveikslėlio duomenų matyti, kad PVM visada sudarė labai didelę dalį mokesčių pajamų. 2001 – metais ši dalis buvo didžiausia, o 2004 – metais mažiausia. Tai galėjo lemti nuo 2004 m. Priimtas PVM įstatymo pakeitimas. Pagal minėtą įstatymą nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsivežant prekes iš kitų ES šalių narių nebereikia mokėti importo PVM – vietoj to Lietuvos PVM mokėtojas, įsigijęs prekių iš kitų ES šalių narių, turi pats apskaičiuoti ir sumokėti PVM jau šalies viduje. Įsigyjant prekes iš ES valstybių narių, vietoje egzistavusio importo PVM, kurį įmonės privalėjo sumokėti iš anksto įsivežant prekes į Lietuvą, nuo minėtos datos PVM mokėjo tik šias prekes realizavus. Tai labai įtakojė 2004 m. PVM pajamas.

Daugiausiai pajamų iš PVM buvo gauta 2008 – metais (9 242 529 tūkst. Lt), visgi stebint šio mokesčio kitimo tendencijas galima pastebėti, kad PVM surinkta dalis 2008 – metais lyginant su 2007 – metais sumažėjo net 9,05 procentinio punkto (nuo 27,18 % iki 18,13 %). Nepaisant to, palyginus 1999 – uosius metus su 2008 – metais galima pastebėti, kad iš PVM surenkamos pajamos per analizuojamą laikotarpį kone patrigubėjo (jos padidėjo nuo 3 466 571 tūkst. Lt 1999 – metais iki 9 242 529 tūkst. Lt 2008 – metais).

Reikėtų pažymėti, kad 2005 – 2008 -ųjų metų PVM augimui didelę įtaką padarė smarkiai padidėjusi nekilnojamojo turto paklausa – išaugo ne tik statybos apimtys, bet ir statinių kainos, augo nekilnojamojo turto paklausa. Šie rodikliai didino pardavimų vertę ir pardavimo PVM. Norint geriau įsivaizduoti PVM poveikį šalies ūkiui, galima analizuoti šio mokesčio naštos pokyčius 1999 – 2009 – metais (23 paveikslas).



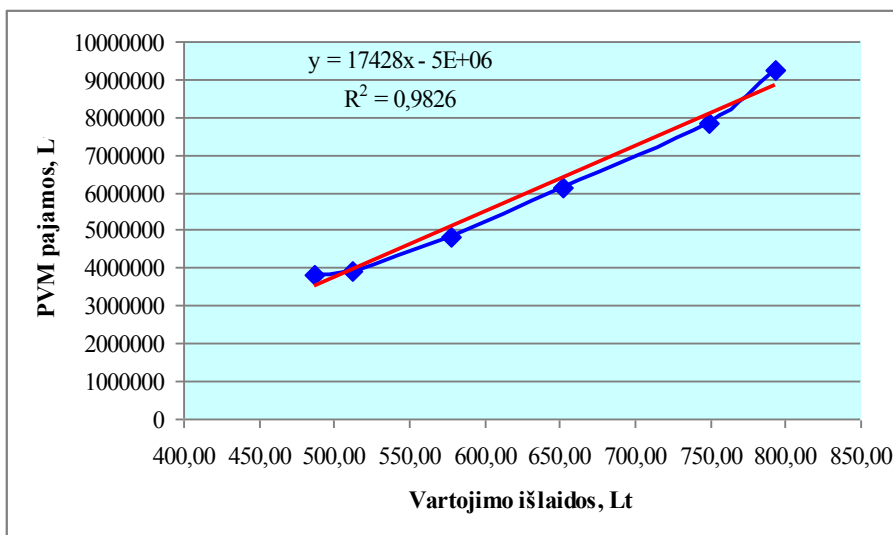
Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 23 pav. Pridėtinės vertės mokesčio našta 1999 – 2009 – aisiais metais, %

PVM našta lyginant su kitais analizuojamais mokesčiais yra didžiausia. Pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokesčio našta per 1999 – 2009 – uosius metus vidutiniškai buvo 4,91 %, pelno mokesčio – 1,53 %, o pridėtinės vertės mokesčio našta buvo lygi 7,33 %. Analizuojant PVM naštos kitimo tendencijas atskirais laikotarpiais, galima pastebėti, kad šio mokesčio našta kito gana nepastoviai. 2004 – uosius lyginant su 1999 – aisiais metais mokesčių našta sumažėjo 1,63 procentinio punkto (nuo 7,90 % iki 6,27 %), o nuo 2004 ujų iki 2008 – ujų metų našta tik augo, per šį laikotarpį ji padidėjo 2,04 procentinio punkto (nuo 6,27 % iki 8,31 %). Tai daugiausiai lėmė augantis mokestinių pajamų surinkimas iš šio mokesčio dėl didėjančio vartojimo, kainų bei pardavimo apimčių augimo ir dėl to kylančios šalies ekonomikos.

2009 – uosius lyginant su 2008 – aisiais metais mokesčių našta sumažėjo nuo 8,31 % iki 7,36 %. Tai sąlygojo prastėjanti ekonominė situacija: mažėjantis vartojimas bei BVP, padidėjęs mokesčio tarifas ir kt. priežastys. Remiantis LR Finansų ministerijos 2009 – ujų metų Biudžeto pajamų apžvalgos duomenimis, didžiausią įtaką iš PVM surenkamoms pajamoms turi prekių ir paslaugų pardavimo apimčių, prekių ir paslaugų kainų bei vartojimo išlaidų pokyčiai.

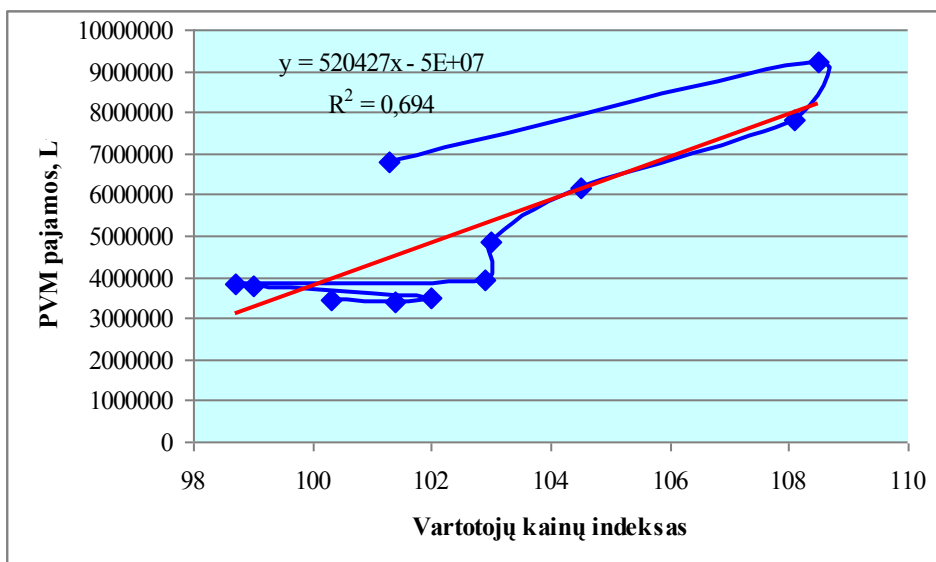
Pagal Statistikos departamento duomenis, BVP 2009 – aisiais sumažėjo net 16,94 % lyginant su 2008 – aisiais metais. Vidutinių vartojimo išlaidų vienam namų ūkiui per mėnesį kitimo įtaką PVM pajamoms galima tirti taikant koreliacinę-regresinę analizę (24 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Gyventojai ir socialinė statistika. Gyvenimo lygis (Namų ūkių biudžetų tyrimas). Namų ūkių išlaidos ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

#### 24 pav. Vidutinių vartojimo išlaidų vienam namų ūkiui per mėnesį įtaka PVM pajamoms 2003 – 2008 metais

Analizuojant 2003 – 2008 – uosius metus galima pastebėti, kad yra stiprus tiesioginis ryšys tarp vidutinių namų ūkių vartojimo išlaidų ir pajamų iš PVM. Tai patvirtina koreliacijos koeficientas, kuris lygus 99,12 %. Remiantis Statistikos departamento duomenimis, galima pastebėti, kad vidutinės vieno namų ūkio vartojimo išlaidos 2003 – 2008 – aisiais išaugo nuo 487,2 Lt/mėn. iki 793,9 Lt/mėn. Pajamos iš PVM taip pat turėjo didėjimo tendenciją, t.y, per analizuojamą laikotarpį pajamos išaugo 2,04 karto – nuo 3 822 994 Lt iki 9 242 529 Lt.

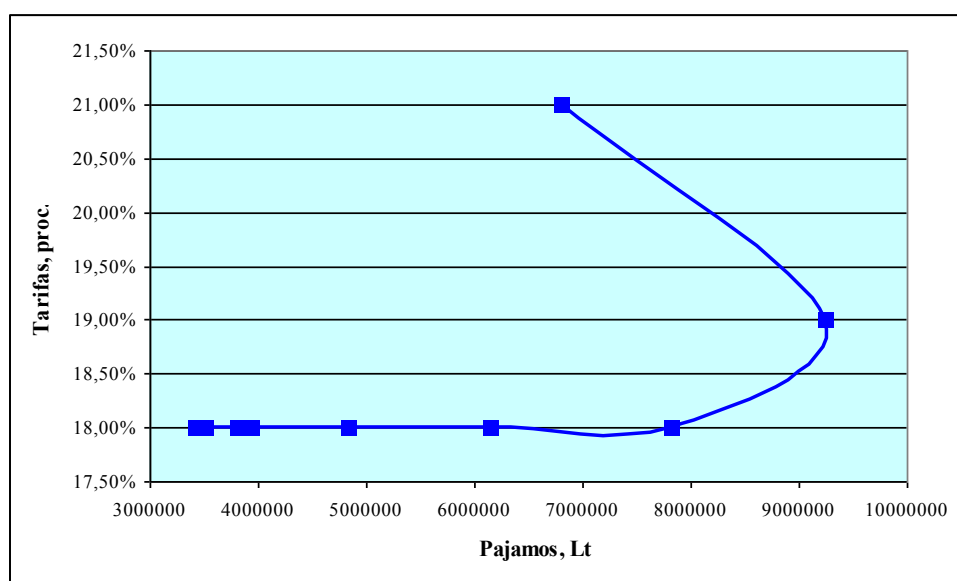


Šaltinis: sukurta autorės pagal STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. Ūkis ir finansai (makroekonomika). Vartotojų kainų indeksas (VKI) ir kainų pokyčiai ir pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

#### 25 pav. Vartotojų kainų indekso pokyčių įtaka PVM pajamoms 1999 – 2009 metais

Apskaičiavus vartotojų kainų indekso ir PVM pajamų kitimo koreliacijos koeficientą, galima teigti, kad egzistuoja ryšys tarp šių dydžių (koeficientas lygus 83,30 %). Regresijos lygtis nėra labai tiksli, ja remtis galima tik 69,4 %. Nepaisant to, kad lygtis nėra tiksli PVM pajamos priklauso nuo vartojimo prekių kainų pokyčio, nes augant kainoms vartojimas mažėja, o tai savo ruožtu mažina pajamas iš PVM.

Svarbus PVM aspektas yra jo tarifai, jie tiesiogiai veikia surenkamas pajamas iš PVM. Nuo 1999 – ujų iki 2007 – ujų metų 18 % PVM tarifas nekito, tačiau nuo 2008 – ujų metų jis pradėtas palaipsniui didinti: 2008 – aisiais tarifas padidintas iki 19 %, o nuo 2009 – ujų metų iki 21 %. Tam tikrų mokesčių tarifų pokyčių įtaką mokestinėms pajamoms tyrė A. Laferas. Remiantis Lafero kreive, galima analizuoti tarifo didinimo įtaką mokestinėms pajamoms iš PVM (26 paveikslas).

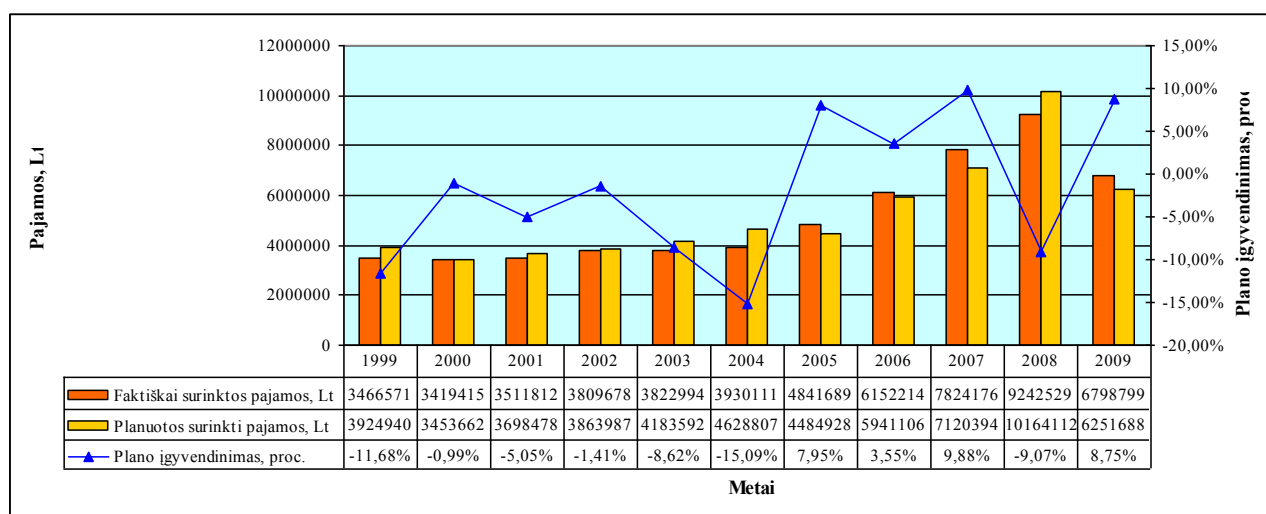


Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJĄ. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 26 pav. Tarifo kitimo įtaka PVM pajamoms 1999 – 2009 metais

Paveikslas iliustruoja pajamų pokytį atsižvelgiant į tarifo kitimą. Remiantis Lafero kreive, galima teigti, kad pajamos iš PVM didėjo iki tam tikro lygio, o vėliau žymiai sumažėjo. Tai susiję su tarifo kitimu. Kaip jau minėta, ilgą laiką PVM tarifas buvo pastovus (18 %), o pajamos iš šio mokesčio nuolat augo. Nuo 2008 – ujų metų pradėjus didinti PVM tarifą iki 19 %, pajamos augo, tačiau 21 % tarifas lėmė gana žymų pajamų sumažėjimą. Remiantis tokiais rezultatais galima teigti, kad 19 % tarifas buvo optimalus ir nemažino pajamų, todėl didinti tarifą buvo neefektyvu. Visgi vyriausybė nusprendė padidinti PVM tarifą, panaikinti daugelį lengvatų ir tokiu būdu padidinti mokesčių našta tiesioginiams šio mokesčio mokėtojams, t.y. gyventojams. PVM mokesčio tarifo padidinimas lėmė prekių ir paslaugų kainų augimą, vartojimo mažėjimą, prastesnį ekonomikos vystymąsi ir kt. priežastis, veikiančias ne tik PVM mokestines pajamas, bet ir BVP pokyčius, gyventojų pajamų bei įmonių pelno kitimą.

Norint geriau įsivaizduoti PVM pajamų surinkimo efektyvumą, galima analizuoti planų įgyvendinimo sėkmingumą (27 paveikslas).



Šaltinis: sukurta autorės pagal LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJA. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

### 27 pav. PVM pajamų surinkimo plano įgyvendinimas 1999 – 2009 metais

27 paveiksle matyti, kad 1999 – 2004 – aisiais metais planai buvo vykdomi nesėkmingai. 2004 – aisiais metais buvo gauta net 15,09 % mažiau pajamų negu planuota. Visgi galima paminėti, kad pajamos iš PVM nuolat augo. Vėliau tikslų įvykdymo efektyvumas didėjo ir 2007 – aisiais metais planai buvo įvykdyti sėkmingiausiai per visą analizuojamą laikotarpį (gauta +9,88 % pajamų).

Taigi vartojimo mokesčiai dabar yra pagrindinis daugumos pajamų sistemų ramstis visame pasaulyje. Tokie mokesčiai daugumoje pereinamųjų šalių turėtų vaidinti tą patį vaidmenį ne tik ilgame laikotarpyje, bet taip pat ir trumpame — „perėjime“. Daugelis teigia, kad plačiai įvestas vartojimo mokestis — paprastai PVM — yra daug tinkamesnis mokesčių reformai negu plačiai įvestas gyventojų pajamų mokestis (Bird, 2003). Atlikus valstybės mokesčių sistemos analizę, galima aiškiau suvokti mokesčių sistemos sandarą bei jos formavimo ypatumus. Savo ruožtu, tai leidžia susidaryti tam tikrą požiūrį apie taikomų mokesčių bei jų sistemos trūkumus, problemas ir efektyvumo bei racionalizavimo didinimo poreikį.

### 3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMO GALIMYBĖS

Per 20 nepriklausomybės metų skirtingi šalies ūkio sektoriai patyrė daugybę permainų, reformų, buvo diegiamos įvairios naujovės. Pasikeitimų neišvengė ir mokesčių sistema. Nereikėtų stebėtis – tai viena svarbiausių valstybės sričių, generuojanti pagrindines pajamas, siekiant patenkinti viešuosius interesus bei poreikius. Siekiant tobulinti valstybės mokesčių sistemą buvo keičiami bei priimami nauji įstatymai, vykdomos reformos, reorganizuojamos įvairios institucijos ir pan. Atsižvelgiant į dabartinę situaciją, šį procesą galima būtų vadinti nuolat besitęsiančiu, kadangi 2009 – aisiais metais Lietuvos mokesčių sistema vėl patyrė esminę reformą. Tuo remiantis, galima spręsti, jog mokesčių sistemos tobulinimo klausimas nepraranda svarbos, todėl yra aktualu analizuoti mokesčių sistemos tobulinimo galimybes ir metodus.

#### 3.1. Sėkmingos mokesčių sistemos tobulinimo galimybių prielaidos ir įgyvendinimo kliūtys

Daugelis pereinamosios ekonomikos šalių siekė tobulinti mokesčių sistemas sunkiomis ekonominėmis, socialinėmis bei politinėmis sąlygomis. Sukūrimas ir sėkmingas efektyvios mokesčių sistemos įgyvendinimas susidūrė su keletu barjerų, kylančių dėl ekonominių struktūrų, mažų augimo normų, gamybos kritimu ir silpnomis institucijomis (Stepanyan, 2003).

D. Ruchovienė (2000) teigia, jog visa šiuolaikinė Lietuvos mokesčių sistema pasižymi netgi ne dvigubu, o jau daugiaaukščiu apmokestinimu, ypač neigiamai atsiliepiančiu racionaliam išteklių paskirstymui, žmonių motyvacijoms ir, neišvengiamai – jų gerovei. Pažymėtina, kad ši problema nėra nacionalinė. Ji yra aktuali visoms šalims. Formuojant bet kurios užsienio šalies mokesčių sistemą, susiduriama su mokesčių įplaukų poreikio didinimo ir to didinimo galimybių prieštaravimu. Išsivysčiusiose užsienio valstybėse nuolat ieškoma būdų, viena, kaip sumažinti valstybės išlaidas, o antra vertus – kaip padidinti mokesčių sistemos ekonominį efektyvumą, jos teisingumą. Šiose valstybėse galima išskirti tokias pagrindines apmokestinimo problemas (Ruchovienė, 2000, p. 11):

- Sudėtingas mokesčių sistemas sunku suprasti mokesčių mokėtojams, o šalies mokesčių organams keblu jas efektyviai valdyti; pasekmė – vengiama mokėti mokesčius;
- Dėl aukštų mokesčių tarifų sunku priimti racionalius ekonominius sprendimus, ir mokesčių mokėtojai pereina į šešėlinę ekonomiką;
- Kompanijų investicijų neapmokestinimas skatina daryti investicinius sprendimus, remiantis ne ekonominiais, bet mokesčiais motyvais: tai turi neigiamos įtakos ribotų finansinių išteklių paskirstymui ir investicijų kokybei;
- Dažnai vienodo lygio asmeninės pajamos apmokestinamos nevienodai (tai susiję su apmokestinimo laikotarpiu; šiuo atveju pažeidžiamas teisingumo principas).



Kaip argumentuoja B. Nerré (2008), daug grupių yra įtraukiama į mokesčių tobulinimo procesą – politikai, mokesčių pareigūnai, akademikai, mokesčių specialistai ir ypač mokesčių mokėtojai. Nė viena iš šių grupių nėra vientisa. Kai kurie grupės nariai gali pradėti reformą, keli gali palengvinti (ar kliudyti) jai, o kiti gali tiesiog ją priimti, bet vienaip ar kitaip jie visi yra tinkami žaidėjai mokesčių reformos žaidime, todėl jų idėjos bei interesai tam tikru būdu turi būti įtraukti į procesą, jei norima, kad jis pasisektų ir toliau vystytųsi.

V. Tanzi ir H. H. Zee (2000) pažymi, kad esminės mokesčių tobulinimo kliūtys yra tinkamų duomenų trūkumas, riboti administracijos gebėjimai, ekonominės struktūros, ir, ypač, politiniai veiksniai. Panašiai mano ir V. Stepanyan (2003). Jis teigia, kad daugelio pereinamųjų šalių gamybos sumažėjimas ankstyvuose perėjimo etapuose lėmė didelį tradicinių mokesčių bazių sumažėjimą ir dėl šios priežasties vyriausybės mokestinės pajamos taip pat smarkiai sumažėjo. Tokiu būdu kiti ekonomikos sektoriai kaip žemės ūkis patyrė mažesnius sumažėjimus ir pradėjo atsigauti anksčiau. Atsižvelgiant į institucinius ir administracinius apribojimus, pereinamosios ekonomikos šalys susidūrė su daugeliu problemų: 1) instituciniai mokesčių administravimo pajėgumai nebuvo pakankamai pagerinti, tuo tarpu apimtys ir funkcijos, būtinos rinkos ekonomikai padidėjo lyginant su planine ekonomika; 2) planinė ekonomika paprastai buvo susikoncentravusi į valstybinį pramonės sektorių, o perėjimas prie rinkos ekonomikos apėmė daugiau mokesčių mokėtojų bei didėjančią privataus sektoriaus dalį; 3) Mokesčių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų nesupažindinimas su nauja sistema; 4) riboti išteklių kapitalo kaštams, kaip kompiuterinės priemonės ir mokymai bei 5) senos tradicijos ir požiūriai.

Apibendrinant galima teigti, kad prieš bandant adaptuoti mokesčių administraciją prie mokesčių sistemos, daugiau dėmesio turi būti skiriama užtikrinimui, kad sistema — tiek mokesčių struktūra, tiek pagrindinės mokesčių procedūros — yra suderinta su šiuolaikine ekonomika. Vienas iš nelengvų būdų tai įgyvendinti – tai siekti daugiau viešų diskusijų mokesčių klausimais bei bendro žinių ir tyrimų vystymo fiskalinėje srityje.

**Sėkmingų reformų charakteristikos.** TVF (1995) pateikė įžangą į mokesčių reformų kūrimą daugelyje pereinamosios ekonomikos šalių. TVF rekomenduoja, kad mokesčių sistema turėtų tokias charakteristikas (cit. pagal Stepanyan, 2003):

- Didelį dėmesį reikia skirti plačiai taikomiems pardavimų mokesčiams, kaip PVM, patartina taikyti vieną normą su minimaliomis išimtis bei apmokestinti akcizais naftos produktus, alkoholį, tabaką ir kai kuriuos prabangos produktus.
- Nereiktų apmokestinti eksporto muitais, kurie varžytų tarptautinę konkurenciją, ar taikyti nereikšmingus ir nepatogius mokesčius, kurių administravimas yra neefektyvus.
- Importo apmokestinimas turėtų būti kiek galima mažesnis, o normų sklaida turėtų būti apribota, siekiant minimizuoti efektyvias apsaugos normas;

- Administraciškai paprasta asmeninio pajamų mokesčio forma su ribotu kiekiu lengvatų, vidutine aukščiausia ribine norma, su išimtimis, kurių pakaktų išskirti asmenis, turinčius nedideles pajamas, bei didžiausias susitelkimas ties pajamų mokesčiu, išskaitomu iš darbo užmokesčio.
- Įmonių pelno mokestis turi turėti vieną vidutinę ar mažesnę normą lyginant su gyventojų pajamų mokesčio norma, su nusidėvėjimu ir kitomis nepiniginėmis išlaidomis ir pan.

Stepanyan (2003) taip pat išskiria kai kuriuos sėkmingų reformų aspektus:

- Pirma, sėkmingos mokesčių reformos galimybės gali padidėti, jei reformos palaikymas yra vystomas kartu su mokesčių politika, fundamentali platesnės mokesčių sistemos reforma, kuri taip pat apima mokesčių administravimo paprastinimo, sutikimo su mokesčiais tobulinimo priemones.
- Antra, pasaulinės apmokestinimo tendencijos pastaraisiais dešimtmečiais yra aukštų ribinių mokesčių normų bei skirtingų mokesčių struktūrų atsisakymas ir mažesnių bei vienodesnių normų ir paprastesnių struktūrų palaikymas.
- Trečia, pajamų mokesčio iš darbo užmokesčio sistemos yra esminės sėkmingam pajamų apmokestinimui. Be to, pajamų mokesčio reformos, kurios neįstengė pakankamai apmokestinti tiek paprastų darbuotojų, tiek labai didelių verslo įmonių pajamų patyrė nuviliančius rezultatus.
- Ketvirta, reformos, kurios buvo sėkmingos, atsižvelgiant į pajamas, yra linkusios palengvinti persikirstymo, augimo, supaprastinimo ir išteklių paskirstymo tikslus;
- Penkta, mokesčių reformos yra sėkmingiausios, kai jų mažiausiai reikia. Sėkmingos visapusės reformos yra sėkmingiausios, kai jos nėra vykdomos dėl trumpalaikių fiskalinių krizių. Mokesčių reformos kūrimas per kaip galima trumpesnį laiką siekiant įveikti fiskalines krizes gali pakenkti modelio kokybei bei įgyvendinimui.

Taip pat galima pateikti sėkmingos reformos pereinamosios ekonomikos šalyse aspektus. J. Martinez-Vazquez ir R. McNab (2000) analizuoja mokesčių reformas pereinamosiose šalyse.

- Pirma, jie pabrėžia, kad ten, kur yra šalies pabaiga, ir kaip greitai ji jos pasiekia, priklauso daugiausiai nuo to, kur ji prasideda.
- Antra, jie teigia, kad per didelis skaičius staigiai atsirandančių krizių-pasikeitimų be jokios suplanuotos strategijos lėmė didelį kaštų, kurių buvo galima išvengti, augimą, iš dalies dėl besitęsiančios „intervencionistinio“ pobūdžio politikos (mokesčių lengvatos ir t.t.). Todėl buvo sąmoningiau atsižvelgiama į poreikį sukurti bendrą ir sėkmingą reformą.
- Trečia, jie pažymi, kad šioms reformoms pasisekė, kadangi jos buvo lydimos papildomų reformų tokiuose svarbiuose srityse, kaip apskaitos ir teisinė sistema, mokesčių administravimas bei tarpvyriausybinių fiskalinių ryšių.

Apibendrinant galima pažymėti, kad tik pati valstybė ir jos vyriausybė gali nustatyti, kada reikėtų tobulinti mokesčių sistemą ir kaip tai įgyvendinti. Anot R. M. Bird (2003), geras mokesčių politikos planavimas apima ekonomistus, teisininkus, administratorius, o taip pat nereikėtų pamiršti tinkamos diskusijos su mokesčių mokėtojais. Sėkmingas mokesčių sistemos tobulinimas turi apimti ne tik tai, bet ir tvirtą, nuolatinį politinį palaikymą bei tinkamą administraciją.

Tinkamų institucinių pajėgumų mokesčių srityje sukūrimas gali padėti pritaikyti politiką prie besikeičiančių aplinkybių ir poreikių, tokiu būdu užtikrinant tiek mokesčių tvirtumą, tiek lankstumą. Tačiau galima pastebėti, kad bet kokios realios mokesčių reformos patirties analizė rodo, jog net ir geriausias planavimas ar geriausia reformos įgyvendinimo komanda neduos naudingų rezultatų, jei nebus tinkamos politinės vadovybės, atsargaus požiūrio į politinių koalicijų sukūrimą ir, žinoma, jei nebus atsižvelgiama į gyventojų poreikius. Kitaip tariant, net ir geriausias produktas nebus parduotas, jei jis nebus tinkamai pateiktas.

### **3.2. Pagrindinių Lietuvos mokesčių tobulinimo galimybės ir būdai**

Išanalizavus teorinius mokesčių sistemos aspektus bei ištyrus pagrindinių Lietuvos mokesčių struktūrą, pokyčius bei tendencijas, galima susidaryti aiškesnį vaizdą apie analizuojamų mokesčių teikiamą naudą, trūkumus ir tobulinimo poreikį. Kaip jau minėta, mokesčių sistemos tobulinimo ir reformų klausimus analizavo daugelis mokslininkų ir nėra vienintelio būdo ar metodo norint patobulinti vieną ar kitą mokesčių.

Siekiant tobulinti mokesčių sistemą tam tikroje šalyje, pirmiausiai reikia atsižvelgti į ekonominę bei socialinę valstybės situaciją. Todėl reikėtų atsižvelgti ne tik į valstybės poreikius – gauti daugiau pajamų į nacionalinį biudžetą ar siekti padengti valstybės skolą, - bet taip pat reikėtų numatyti tam tikrų mokesčių keitimo poveikį mokesčių mokėtojams.

Lietuvos mokesčių sistema yra sudėtinga ne tik dėl daugybės įvairių mokesčių ir rinkliavų, bet ir dėl taikomų išimčių bei lengvatų, painaus įstatymų taikymo, sudėtingo administravimo ir pan., todėl nuolat bandoma surasti optimalų tam tikrų mokesčių derinį. Atsižvelgiant į pagrindinių Lietuvos mokesčių pokyčių ir tendencijų analizės rezultatus, galima padaryti išvadą, kad Lietuvos mokesčių sistema vis dar turi spragų, todėl išlieka poreikis tobulinti mokesčių sistemą. Tuo būdu tolesniuose poskyriuose analizuojamos gyventojų pajamų, pelno ir pridėtinės vertės mokesčio tobulinimo galimybės.

#### **3.2.1. Gyventojų pajamų mokesčio tobulinimo aspektai**

Norint išsiaiškinti gyventojų pajamų mokesčio tobulintinus aspektus, galima išskirti pagrindinius sunkumus, su kuriais susiduriama taikant šį mokesčių. Kad ir kokio dydžio būtų tam tikras mokesčių, jis lemia mokesčių mokėtojų pajamų sumažėjimą, gerovės iškraipymus ir kt.

socialines bei ekonomines problemas. Gyventojų pajamų mokestis tiesiogiai mažina pagrindinių mokesčių mokėtojų, t.y. gyventojų, pajamas. Remiantis analize, galima patebėti, kad šiuo metu pasaulyje vyrauja asmeninių pajamų mokesčių tarifų mažinimo tendencija – už tarifų mažinimą pasisako daugelis mokslininkų (Stepanyan, 2003; Ivanova, Keen, Klemm, 2005; Martinez-Vazquez, Rider, Qibthiyah, Wallace, 2006; Norregaard, Khan, 2007; Kuodis, 2008; Bird, 2008; Bahl, Bird, 2008 ir daug kitų). Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčio tarifas buvo sumažintas per 1999 – 2009 – uosius metus nuo 33 % iki 15 %. Toks tarifo mažinimas lėmė nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų mažėjimą, bet nesąlygojo žybaus gyventojų pajamų padidėjimo.

Atsižvelgiant į dabartinę situaciją galima teigti, kad šiuo metu Lietuvoje egzistuoja dalinai progresyvus gyventojų pajamų mokestis. Tai susiję su skirtingo neapmokestinamo pajamų dydžio taikymu, o kai kuriose užsienio mokesčių sistemose taip pat taikomas šio mokesčio progresinis tarifas. Jau anksčiau minėta, kad progresiniai mokesčiai gali sukelti tam tikras problemas – mažinti motyvaciją dirbti, skatinti mokesčio vengimą ir pan. Visgi tinkamai pritaikius progresinius mokesčius būtų galima gauti papildomai pajamų į valstybės biudžetą.

Progresinę mokesčių sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu tarifu. Pavyzdžiui, Austrijoje, Suomijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Švedijoje, Kipre mažiausias pajamas gaunantiems gyventojams taikomas nulinis pajamų mokesčio tarifas<sup>18</sup>.

Savaime suprantama, gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas yra teigiamas šio mokesčio tobulinimo aspektas, tačiau remiantis analizės rezultatais šio mokesčio našta niekada nebuvo tokia didelė, kaip pavyzdžiui, PVM, o sumažinus tarifą susidarė tik gyventojų pajamų didėjimo regimybė.

Taigi viena iš gyventojų pajamų mokesčio tobulintinų vietų – NPD taikymas. Tai sudėtingiausias šio mokesčio aspektas. Siekiant sumažinti NPD progresyvumą, galima būtų taikyti vieno dydžio NPD ir nustatyti progresyvų tarifą, kuris iki tam tikro pajamų dydžio nekistų, o didėtų augant pajamoms. Patį NPD galima būtų padidinti iki minimalios mėnesinės algos dydžio, kad būtų užtikrintas pragyvenimo lygis. Tokiu būdu būtų galima palengvinti šio mokesčio mokėjimą ir administravimą.

---

<sup>18</sup> LLRI. (2004) Darbo mokesčių Europos Sąjungoje lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos. Prieiga per internetą: [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/darbo\\_mokesciu\\_europos\\_sajungoje\\_lyginamoji\\_analize\\_tarifai\\_tendencijos\\_perspektyvos/1551](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/darbo_mokesciu_europos_sajungoje_lyginamoji_analize_tarifai_tendencijos_perspektyvos/1551) >.

### **3.2.2. Pelno mokesčio tobulinimo aspektai**

Pelno mokestis yra vienas sudėtingiausių Lietuvos mokesčių sistemoje. Tai susiję su įvairiomis šio mokesčio lengvatomis bei išimtimis. Ilgą laiką Lietuvoje buvo taikomas 15 % standartinis pelno mokesčio tarifas, bei lengvatiniai 0 % ir 13 % tarifai. 2009 – aisiais metais buvo nuspręsta padidinti tarifą iki 20 %, tačiau tiek analizė, tiek bendra ekonominė šalies situacija parodė, kad tai buvo neefektyvu, todėl jau nuo 2010 – ūjų metų buvo sugražintas 15 % tarifas, o taip pat nustatyti 0 % ir 5 % lengvatiniai tarifai.

Tarifo sumažinimas buvo teisingas sprendimas, tačiau tai nesumažino šio mokesčio sudėtingumo, kadangi išliko praktiškai tas pats lengvatų skaičius. Čia iškyla šio mokesčio tobulinimo poreikis. 1999 – 2009 – ūjų metų pelno mokesčio analizė parodė, kad 15 % pelno mokesčio tarifas buvo pakankamai optimalus, visgi remiantis daugeliu mokslininkų pelno mokesčio taikymas lemia neefektyvų verslo vystymą ir kaip ir kiti mokesčiai iškraipo šalies gerovę. Kai kurie mokslininkai netgi pasisako už šio mokesčio panaikinimą. Tačiau visai panaikinti pelno mokesčio nereikėtų, nes šis mokestis turi ir kelias kitas funkcijas: jis padeda nugriebti dalį monopolinių pelnų bei neleidžia sumažėti pajamų ir socialinio draudimo mokesčių bazei (Kuodis, 2008).

Siekiant lengvesnio šio mokesčio taikymo ir administravimo, reikėtų panaikinti tam tikras lengvatas, suvienodinti ir sumažinti tarifus. Savaiame suprantama, taikyti vienodą mokesčio tarifą visiems juridiniams asmenims būtų neteisinga ir neefektyvu, todėl reikėtų atsižvelgti į skirtingų įmonių pelningumą, finansinę padėtį, rinkos situaciją ir pan. Galima būtų pelno mokesčio netaikyti smulkioms įmonėms, o kitas stambaus verslo įmones apmokestinti mažesniu tarifu. Tokiu būdu būtų vystoma ne tik vidaus pramonė, bet ir pritraukiama daugiau užsienio investicijų į šalį, o tai savo ruožtu skatintų ekonomikos vystymąsi ir gerėjantį gyvenimo lygį.

Norint vystyti verslininkystę, galima būtų netaikyti pelno mokesčio naujai susikūrusioms įmonėms, tai pagerintų tokių įmonių finansinę padėtį, jos daugiau lėšų galėtų skirti savo veiklos vystymui.

### **3.2.3. Pridėtinės vertės mokesčio tobulinimo aspektai**

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) yra svarbiausias mokestis Lietuvos mokesčių sistemoje, kadangi iš jo surenkama daugiausiai pajamų į nacionalinį valstybės biudžetą. Dėl šios priežasties dažnai stengiamasi jį reformuoti bei tobulinti. Daugelis mokslininkų laiko PVM tinkamesniu mokesčiu siekiant sumažinti gerovės iškraipymus. PVM yra paprasta administruoti, ypatingai, jei taikomas vienas jo tarifas.

Kaip ir daugelio mokesčių, vienas svarbiausių PVM tobulinimo aspektų yra jo tarifai bei lengvatos. Iki 2008 – ūjų metų buvo taikomas 18 % standartinis PVM tarifas. Po to jis buvo

padidintas iki 19 % ir galiausiai iki 21 % PVM pokyčių ir tendencijų 1999 – 2009 – aisiais metais analizė parodė, kad 21 % tarifas yra per didelis, kadangi atsižvelgiant į Lafero kreivės kitimą, pajamos į nacionalinį biudžetą mažėja. PVM lengvatos lemia šio mokesčio administravimo sudėtingumą. Atsižvelgiant į dabartinę situaciją, galima pastebėti, kad daugelis PVM lengvatų yra arba bus panaikinta. Žinoma, tai palengvins PVM administravimą, tačiau taip pat žymiai padidins mokesčių našta galutiniams šio mokesčio mokėtojams, t.y. vartotojams.

Tobulinant pridėtinės vertės mokestį reikėtų atsižvelgti į tai, kokį poveikį jis gali turėti gyventojų pajamų ir išlaidų, vartojimo ir taupymo aspektams. Dėl prastos ekonominės situacijos, mažėjančių gyventojų pajamų, PVM tarifo padidinimas dar labiau sumažino vartojimą, o tai lėmė šalies ūkio stagnaciją. Atlikus analizę, galima pastebėti, kad PVM tarifo didinimas nebedidina mokestinių pajamų, priešingai jis jas mažina, o tai reiškia, kad šio mokesčio tarifą reikia mažinti.

## IŠVADOS

- Mokesčiai yra valstybės imami juridinių ir fizinių asmenų privalomieji mokėjimai, o valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių. Mokesčių sistema gali būti įgyvendinama atsižvelgiant į tam tikras taisykles, apmokestinimo principus, ekonominę šalies situaciją ir pan. Nuo šių sąlygų priklauso taikomų mokesčių rūšys – tiesioginiai ar netiesioginiai, progresiniai, proporciniai ar regresiniai ir kt. Tai glaudžiai susiję su mokesčių sistemos struktūra, funkcijomis bei įgyvendinimu.
- Mokesčiai gali atlikti tam tikras funkcijas, iš kurių pagrindinės – tai fiskalinė, perskirstomoji ir reguliavimo. Šiomis funkcijomis pasireiškia socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo, mokesčių sistemos efektyvumas, kuris priklauso nuo mokesčių naštos, apmokestinimo ribos, mokesčių vengimo, mokesčių kultūros bei kitų rodiklių.
- Mokesčių įgyvendinimas yra neatsiejamas nuo apmokestinimo principų. Daugelis mokslininkų išskiria tokius apmokestinimo principus, kaip teisingumas, apmokestinimo vienodumas, administracinis paprastumas, ekonomiškumas, efektyvumas, produktyvumas ir kt. Visgi visi mokslininkai sutinka, kad apmokestinimo teisingumas, administracinis paprastumas bei efektyvumas yra svarbiausi principai, kurių reikėtų siekti tobulinant mokesčių sistemas.
- Magistriniame darbe daugiausiai dėmesio buvo skirta trims Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčiams – gyventojų pajamų, pelno ir pridėtinės vertės mokesčiams. Kiekvienas iš šių mokesčių turi savų privalumų ir trūkumų, kuriuos atskleisti ir apibūdinti padėjo mokesčių struktūros ir pokyčių analizė.
- Analizuojant gyventojų pajamų mokesčio pajamų kitimo tendencijas galima pastebėti, kad šio mokesčio reformos ir pakeitimai nebuvo sėkmingi. Tai rodo žymus šio mokesčio pajamų sumažėjimas 2009 – aisiais metais. Pagrindiniai veiksniai, sąlygoję tokį pajamų sumažėjimą buvo tarifo sumažinimas iki 15 %, neapmokestinamo pajamų dydžio taikymo pakeitimai, prasta ekonominė situacija šalyje, padidėjęs nedarbo lygis, mažėjantis darbo užmokestis ir kt.
- Pelno mokesčio mokestinių pajamų pokyčių analizė leidžia teigti, jog tobulinant šį mokestį daugiausiai dėmesio reikėtų skirti jo sudėtingumo mažinimui bei tarifo optimizavimui. Tai rodo nesėkminga šio mokesčio reforma, kai buvo padidintas tarifas iki 20 %. Visgi neįvykdyti tikslai sąlygojo sugrįžimą prie ankstesnio 15 % pelno mokesčio tarifo. Šiuo metu yra skatinamas šio mokesčio sudėtingumo mažinimas, panaikinant arba mažinant lengvatas ir administravimą. Koreliacinė-regresinė analizė leido išskirti pagrindinius veiksnius, lėmusius pelno mokesčio pajamų mažėjimą – tai gamybos mažėjimas, įmonių pelningumo mažėjimas, bankrutavusių įmonių skaičiaus didėjimas, lengvatos, tarifų pasikeitimai ir kt. priežastys.

- Atlikus pridėtinės vertės mokesčio pajamų kitimo analizę galima pastebėti, kad 2009 – ujų metų pridėtinės vertės mokesčio reforma ir įstatymo pakeitimai lėmė lengvatų panaikinimą. Galima pažymėti, kad tarifo padidinimas iki 21 % nebuvo sėkmingas, nes žymiai sumažėjo mokesstinės pajamos iš šio mokesčio. Savaiame suprantama, tai sąlygojo jau minėti veiksniai, kaip ekonomikos nestabilumas ir dėl to padidėjęs nedarbo lygis, augančios prekių ir paslaugų kainos, sumažėjusios vartojimo išlaidos ir pan.
- Analizuojant įvairių autorių nuomones, galima pastebėti, kad išskiriami mokesčių reformų metodai yra panašūs ir iš esmės siauriau ar plačiau apibūdina tuos pačius aspektus – apmokestinamosios bazės plėtimas, mokesčių administravimo tobulinimo poreikis, mokesčių normų mažinimas, siekiant ekonominio augimo ir efektyvumo, mokesčių sistemos supaprastinimas ir pan. Atsižvelgiant į tai, galima analizuoti pagrindinius ir dažniausiai pasitaikančius mokesčių sistemos tobulinimo aspektus.



## PASIŪLYMAI

Teorinė bei empirinė mokesčių sistemos analizė leido identifikuoti mokesčių sistemos ydas ir įgalino pagrįsti jos tobulinimo poreikį. Atsižvelgiant į tai, galima pateikti keletą Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo pasiūlymų:

- Siekiant tobulinti gyventojų pajamų mokestį pirmiausiai reikėtų siekti sumažinti NPD progresyvumą. Tuo tikslu galima būtų taikyti vieno dydžio NPD ir nustatyti progresyvų tarifą, kuris iki tam tikro pajamų dydžio nekistų, o didėtų augant pajamoms. Patį NPD galima būtų padidinti iki minimalios mėnesinės algos dydžio, kad būtų užtikrintas pragyvenimo lygis. Tokiu būdu būtų galima palengvinti šio mokesčio mokėjimą ir administravimą.
- Pagrindinis pelno mokesčio tobulintinas aspektas yra jo sudėtingumas. Siekiant lengvesnio šio mokesčio taikymo ir administravimo, reikėtų panaikinti įvairias lengvatas, suvienodinti ir sumažinti tarifus. Šiuo atveju reikėtų atsižvelgti į įmonių pelningumą, finansinę padėtį, rinkos situaciją ir pan.
- Galima būtų pelno mokesčio netaikyti smulkioms įmonėms, o kitas stambaus verslo įmones apmokestinti mažesniu tarifu. Tokiu būdu būtų vystoma ne tik vidaus pramonė, bet ir pritraukiama daugiau užsienio investicijų į šalį, o tai savo ruožtu skatintų ekonomikos vystymąsi ir gerėjantį gyvenimo lygį. Norint vystyti verslininkystę, galima būtų netaikyti pelno mokesčio naujai susikūrusioms įmonėms, tai pagerintų tokių įmonių finansinę padėtį, jos daugiau lėšų galėtų skirti savo veiklos vystymui.
- Tobulinant pridėtinės vertės mokestį reikėtų atsižvelgti į tai, kokį poveikį jis gali turėti gyventojų pajamų ir išlaidų, vartojimo ir taupymo aspektams. Atlikus analizę, galima pastebėti, kad PVM tarifo didinimas nebedidina mokestinių pajamų, o jas mažina, tai reiškia, kad šio mokesčio tarifą reikia mažinti, atsižvelgiant į vartotojų pajamų pasikeitimus bei ekonominę šalies situaciją.

LIOVINA, Margarita. (2010) *Lietuvos valstybės mokesčių sistemos vertinimas*. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. 71 p.

## SANTRAUKA

**RAKTINIAI ŽODŽIAI:** mokesčių sistema, apmokestinimo principai, mokesčių našta, mokesčių sistemos tobulinimas, mokesčių sistemos vertinimas.

Mokesčiai yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis ne tik Lietuvoje, bet ir daugelyje kitų šalių. Mokesčių sistemos nuolat keičiasi, kadangi šalys bando pritaikyti mokesčių sistemas prie besivystančių ekonominių, politinių bei administracinių sąlygų. Pastovus valstybės išlaidų augimas ir dėl to padidėjęs pajamų poreikis sąlygoja naujus iššūkius vyriausybėms.

Magistriniame darbe apžvelgiami pagrindiniai teoriniai mokesčių sistemos aspektai bei analizuojamos problemos, susijusios su mokesčių sistemos tikslų formulavimu ir mokesčių politikos formavimu, atsižvelgiant į apmokestinimo principus, mokesčių naštos ir kitus svarbius mokesčių sistemos aspektus. Pagrindinis šio darbo tikslas yra apžvelgti Lietuvos mokesčių struktūrą ir atskleisti mokesčių sistemos formavimo ir įgyvendinimo problemas Lietuvoje.

Šiame darbe siekiama nustatyti priežastis lėmusias mokesčių pajamų lygio ir struktūros kitimą bei dėl šių pokyčių atsiradusį mokesčių sistemos tobulinimo poreikį. Taip pat tiriamas priemonių, kurios turėtų atskleisti Lietuvos mokesčių sistemos racionalumą ir optimalumą, poveikis. Galiausiai yra atskleidžiamos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės, siekiant padidinti jos efektyvumą ir pateikiami efektyvumo didinimo pasiūlymai.

Darbo objektas – Lietuvos mokesčių sistema bei jos tobulinimo galimybės.

Darbo tikslas – pateikti apmokestinimo teorinius pagrindus bei mokesčių sistemos vertinimo aspektu atskleisti valstybės mokesčių sistemos tobulinimo galimybes Lietuvoje.

Magistrinio darbo analizė apima įvadą, trijų darbo dalių nagrinėjimą, išvadas bei pasiūlymus – iš viso 71 puslapis, be literatūros sąrašo ir priedų – 59 puslapis. Darbe pateikta 5 lentelės bei 27 paveikslai. Darbui parengti buvo panaudoti 79 šaltiniai.

LIOVINA, Margarita. (2010) *Possibilities of Tax System Improvement in Lithuania*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 71 p.

## SUMMARY

**KEYWORDS:** tax system, taxation principles, tax burden, tax system improvement, tax system evaluation.

Taxes are the major revenue source of national budget in Lithuania and in many other states. Tax systems are continuously changing as countries align their tax systems with evolving economic, political, and administrative conditions. Regularly growing state's expenditures and ensuing increased need for revenues raise new challenges for the governments.

This paper reviews the main theoretical features of the tax system, examines issues affecting the formulation of tax system goals and formation of tax policy, in consideration of the taxation principles, tax burden and other important aspects of tax system. The main aim of the present work is to review the structure of taxes in Lithuania and to reveal the problems of tax system formation and development.

The graduation paper consider what factors determining the level and structure of tax revenues in Lithuania may have changed recently and how such changes may affect the need of tax system improvement. This work examines the effect of means that should reveal the rationalization and optimization of tax system in Lithuania. Finally the paper focuses on possibilities of tax system improvement by way to increase its effectiveness and explores options to improve its efficiency.

Research object – tax system of Lithuania and possibilities of tax system improvement.

Research aim – to present the theoretical aspects of taxation and to evaluate the possibilities of the tax system improvement in Lithuania.

The graduation work consists of introduction, three problem sections, conclusions and proposals – total 71 pages (without list of literature and supplements - 59). It includes 5 tables, 27 pictures and 2 supplements. The paper contains 79 sources of literature.

## LITERATŪRA

1. AURIOL, Emmanuelle; WARLTERS, Michael. (2005) Taxation Base in Developing Countries. Iš *Journal of Public Economics* [interaktyvus]. July, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: < [http://idei.fr/doc/by/auriol/taxation\\_developing\\_countries.pdf](http://idei.fr/doc/by/auriol/taxation_developing_countries.pdf) >.
2. BAHL, Roy W.; BIRD, Richard M. (2008) Tax Policy in Developing Countries: Looking Back and Forward. Iš *Institute for International Business* [interaktyvus]. www.rotman.utoronto.ca, May, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: < [http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB13\(1\).pdf](http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB13(1).pdf) >.
3. BIRD, Richard M. (2003) Managing the Reform Process. Iš *Institute for International Business* [interaktyvus]. www.rotman.utoronto.ca, April, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0301.pdf> >.
4. BIRD, Richard M. (2008) Tax Challenges Facing Developing Countries. Iš *Institute for International Business* [interaktyvus]. www.rotman.utoronto.ca, March, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: < <http://ssrn.com/abstract=1114084> >.
5. BIVAINIS, Juozas; SKAČKAUSKIENĖ, Ilona. (2008) Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu. Iš *Verslas: teorija ir praktika* [interaktyvus], web.ebscohost.com, vol. 1. issue 17, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: < <http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=3&hid=108&sid=8b945275-3275-4f4b-899d-1199897c1f9f%40sessionmgr111&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=32767061> >.
6. BIVAINIS, Juozas; SKAČKAUSKIENĖ, Ilona. (2007) Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. Iš *Verslas: teorija ir praktika* [interaktyvus], web.ebscohost.com, vol. 8, issue 2, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: < <http://web.ebscohost.com/bsi/detail?vid=3&hid=2&sid=8b945275-3275-4f4b-899d-1199897c1f9f%40sessionmgr111&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=bth&AN=25515110> >.
7. BIVAINIS, Juozas; SKAČKAUSKIENĖ, Ilona. (2005) Mokesčių administravimas Lietuvoje: pokyčiai ir efektyvumas. *Verslas: teorija ir praktika*, Vilnius: VGTU. VI tomas (3). ISSN 1648-0627.
8. BOGDANOVIČIUS, Andrius. (2004) *Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos* [interaktyvus]. Spalis, LLRI: Irinka.lt, [žiūrėta 2010 balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: < [http://www.lrinka.lt/index.php/pranesimai\\_prezentacijos/llri\\_tyrimo\\_apie\\_pajamu\\_mokescius\\_pristatymas/2312](http://www.lrinka.lt/index.php/pranesimai_prezentacijos/llri_tyrimo_apie_pajamu_mokescius_pristatymas/2312) >.

9. BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2006) *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija. 464 p. ISBN 9955-25-016-X.
10. BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. (2007) *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 464 p. ISBN 9955-09-815-5.
11. ČEPIENĖ, I.; MEIDŪNAS, V.; PUZINAUSKAS, P. (1994) *Mokesčiai*. VU leidykla. 47 p. ISBN 9986-452-07-4.
12. FELD, Lars P.; TORGLER, Benno. (2007) Tax Morale after the Reunification of Germany: Results from a Quasi-Natural Experiment. Iš *Berkeley Program in Law & Economics, Working Paper Series* [interaktyvus]. Nr. 210 [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://repositories.cdlib.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1210&context=blewp>>
13. FICHTNER, Jason J. (2005) Reforming the U.S. Corporate Tax System to Increase Tax Competitiveness. Iš *Joint Economic Committee* [interaktyvus]. May, 2005 [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=732503](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=732503)>.
14. FJELDSTAD, Odd-Helge; MOORE, Mick. (2007) Taxation and State-Building: Poor Countries in a Globalised World. Iš *CMI Working paper* [interaktyvus]. www.cmi.no, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.cmi.no/publications/file/2816-taxation-and-state-building.pdf>>.
15. GIPIENĖ, G.; JEFIMOVAS, B. (2000) Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai. *Ekonomika ir vadyba*. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. Nr. 1. ISSN 1822-6515.
16. HEADY, Christopher. (2001) Taxation Policy in Low-Income Countries. Iš *World Institute for Development Economic Research* [interaktyvus]. www.wider.unu.edu, September, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.wider.unu.edu/stc/repec/pdfs/dp2001/dp2001-81.pdf>>.
17. IVANOVA, Anna; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander. (2005) The Russian Flat Tax Reform. Iš *IMF Working paper* [interaktyvus]. IMF: imf.org, January, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0516.pdf>>.
18. KHOKRISHVILI, Elguja. (2007) *Das georgische Steuersystem im Transformationsprozess* [interaktyvus]. August, [žiūrėta 2010 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <[http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2008/1874/pdf/paperG4\\_A1b.pdf](http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2008/1874/pdf/paperG4_A1b.pdf)>.
19. KUODIS, Raimondas. (2008) Kaip reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą? *Valstybė: ekonomika ir politika*, Vilnius: Lietuvos rytas, Nr. 10 (19) lapkritis. ISSN 1822-6574.

20. MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; RIDER, Mark; QIBTHIYYAH, Riatu; WALLACE, Sally. (2006) Who Bears the Burden of Taxes on Labor Income in Russia? Iš *International Studies Programm* [interaktyvus]. Andrew Young School: aysps.gsu.edu, August, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0621.pdf>>.
21. MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; MCNAB, Robert M. (2000) The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. Iš *International Studies Programm* [interaktyvus]. Andrew Young School: aysps.gsu.edu, January, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0001.pdf>>.
22. MCGEE, Robert W.; NICKERSON, Inge; PLESHKO, Larry P. (2008) A Comparative Study of Tax Evasion in Six Countries. Iš *Allied Academies International Conference: Proceedings of the Academy of Legal, Ethical & Regulatory Issues (ALERI)* [interaktyvus]. April, vol. 12 issue 1, 2008, Business Source Complete: ebscohost.com [žiūrėta 2009 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=56&hid=109&sid=7661df87-886e-44a1-b57f-eaaf24d80cba%40sessionmgr108>>.
23. MEIDŪNAS, Vitoldas; PUZINAUSKAS, Pranas. (2001) *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, praktika*. Vilnius: Teisinės informacijos centras. 63 p. ISBN 9986-452-79-1.
24. MEŠKAUSKIENĖ, D.; TVARONAVIČIENĖ, M. (2003) Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: VGTU. IV tomas, Nr. 1. ISSN 1648-0627.
25. NARAŠKEVIČIŪTĖ, Violeta; LAKŠTUTIENĖ, Aušrinė. (2007) *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija. 72 p. ISBN 9955-09-396-X.
26. NERRÉ, Birger. (2008) Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. Iš *Economic Analysis & Policy* [interaktyvus]. eap-journal.com.au, vol. 38 no. 1, March, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: <[www.eap-journal.com.au/download.php?file=665](http://www.eap-journal.com.au/download.php?file=665)>.
27. NORREGAARD, John; KHAN, Tehmina S. (2007) Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges. Iš *IMF Working paper* [interaktyvus]. IMF: imf.org, December, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1075890](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1075890)>.
28. NOVOŠINSKIENĖ, Albina. (2000) Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas. *Daktaro disertacija*. Kaunas: LŽŪU.
29. NOVOŠINSKIENĖ, Albina; ŽALTAUSKIENĖ, Nijolė. (2000) Pajamų ir pelno mokesčio taikymo problemos ir tobulinimo galimybės. *Inžinerinė ekonomika*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas. Nr. 3 (18). ISSN 1392-2785.
30. PAJUODIENĖ, Gina Marija. (1993) *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Lietuvos informacijos institutas: Vilnius. 36 p.

31. PUKELIENĖ, Violeta; ŠINKŪNIENĖ, Kristina. (2005) Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Kaunas: VDU, Nr. 33. ISSN 1392-1142.
32. RUCHOVIENĖ, Deimena. (2000) Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai. *Daktaro disertacija*, Kaunas: KTU.
33. ŠINKŪNIENĖ, Kristina. (2005) Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Kaunas: VDU, Nr. 35. ISSN 1392-1142.
34. SCHAFFER, Mark E.; TURLEY, Gerard. (2001) Effective Versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration In Transition Economies. *European Bank for Reconstruction and Development* [interaktyvus]. EBRD: [www.ebrd.com](http://www.ebrd.com), May, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.ebrd.com/pubs/econo/wp0062.pdf> >.
35. STAČIOKAS, Romas; RIMAS, Justinas. (2004) *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija. 198 p. ISBN 9955-09-624-1.
36. STAČIOKAS, Romas; MAŽEIKA, Artūras; ŠERĖNIENĖ, Laima. (2004) Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. *Ekonomika*, Vilnius: VU, Nr. 67 (2). ISSN 1392-1258.
37. STEPANYAN, Vahram. (2003) Reforming tax systems: Experience of the Baltics, Russia, and other countries of the former Soviet Union. Iš *IMF Working paper* [interaktyvus]. [imf.org](http://imf.org), September, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03173.pdf>>
38. STEUBEN, Norton L. (2000) Fundamental Aspects of a Good Tax System. Iš *Tax Notes International* [interaktyvus]. vol. 21, no. 14 [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=245528](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=245528)>.
39. TANZI, Vito; ZEE, Howell H. (2000) Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. Iš *IMF Working paper* [interaktyvus]. IMF: [imf.org](http://imf.org), March, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 30 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0035.pdf> >.
40. TOMAS, Ivlinas S. (1991) *Ekonomikos teorija*. Vilnius: Mintis. 150 p. ISBN 5-417-00563-0.
41. TORGLER, Benno; DEMIR, Ihsan C.; MACINTYRE, Alison; SCHAFFNER, Markus. (2008) Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. Iš *Economic Analysis and Policy* [interaktyvus]. vol. 38, no. 2, September [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą:<<http://www.doaj.org/doaj?func=abstract&id=296792&q1=tax%20system%20&f1=all&b1=and&q2=&f2=all&recNo=2>>.
42. VAINIENĖ, Rūta. (2009) *Progresiniai mokesčiai ir auksinė žuvelė* [interaktyvus]. Balandis, LLRI: [lirinka.lt](http://lirinka.lt), [žiūrėta 2010 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą:

<[http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/progresiniai\\_mokesciai\\_ir\\_auksine\\_zuvele/5266](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/straipsniai_ir_komentarai/progresiniai_mokesciai_ir_auksine_zuvele/5266)>.

43. WEBER-GRELLER, Heinrich. (2001) *Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und Steuerrechts*. Köln: Dr. Otto Schmidt. 409 p. ISBN 3-504-20075-8.
44. БЕРЕЗИН, Максим Ю. (2006) Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. Волтерс Клувер. 640 p. ISBN 5-466-00171-6.
45. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (1999) *Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (1999 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/1999.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/1999.pdf)>.
46. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2000) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2000 m. 12 mėnesių* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2000.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2000.pdf)>.
47. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2001) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2001 m. 12 mėnesių)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2001.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2001.pdf)>.
48. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2002) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2002 m. 12 mėnesių)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2002.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2002.pdf)>.
49. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2003) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2003 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2003.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2003.pdf)>.
50. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2004) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2004 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2004.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2004.pdf)>.
51. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2005) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2005 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2005.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2005.pdf)>.



52. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2006) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2006 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/2006.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/2006.pdf)>.
53. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2007) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2007 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/2007\\_12\\_men\\_LT.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2007_12_men_LT.pdf)>.
54. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2008) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2008 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/2008\\_12\\_men\\_LT.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2008_12_men_LT.pdf)>.
55. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2008) *Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2009 m. sausio-gruodžio mėn.)* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2009 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_m\\_surinkimas.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf)>.
56. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. (2009) *Biudžeto pajamų apžvalga* [interaktyvus]. Finansų ministerija: finmin.lt. [žiūrėta 2010 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio\\_biudzeto\\_surinkimas/ketv/nb\\_2009\\_surinkimas\\_apz.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_surinkimas_apz.pdf)>.
57. Lietuvos Respublikos Seimas. (2002) *Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2010 kovo 25 d. [žiūrėta 2010 m. balandžio 6 d. m.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=367790&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=367790&p_query=&p_tr2=)>.
58. Lietuvos Respublikos Seimas. (2008) *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2008 gruodžio 30 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=334772&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334772&p_query=&p_tr2=)>.
59. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2009 kovo 5 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=338526&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=338526&p_query=&p_tr2=)>.

60. Lietuvos Respublikos Seimas. (2009) *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751*. LR Seimo kanceliarija: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2010 m. sausio 1 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=362157&p\\_query=&p\\_tr2=](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=362157&p_query=&p_tr2=)>.
61. LLRI. (2000) Mokesčiai ir mokesčių administravimas. Iš *Knyga 2000 - 2004 metų Seimo nariams ir rinkėjams* [interaktyvus]. LLRI: lrinka.lt, birželio 20 d. [žiūrėta 2009 m. sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/mokesciai\\_ir\\_mokesciu\\_administravimas/2411](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/mokesciai_ir_mokesciu_administravimas/2411)>.
62. LLRI. (2004) *Darbo mokesčių Europos Sąjungoje lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos* [interaktyvus]. LLRI: lrinka.lt, [žiūrėta 2010 m. balandžio 27 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai/darbo\\_mokesciu\\_europos\\_sajungoje\\_lygina\\_moji\\_analize\\_tarifai\\_tendencijos\\_perspektyvos/1551](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/darbo_mokesciu_europos_sajungoje_lygina_moji_analize_tarifai_tendencijos_perspektyvos/1551)>.
63. LLRI. (2009) *Laisvės nuo mokesčių diena – gegužės 23 d* [interaktyvus]. Gegužė, LLRI: lrinka.lt, [žiūrėta 2010 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai\\_spaudai/laisves\\_nuo\\_mokesciu\\_diena\\_geguzes\\_23\\_d/5337](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/laisves_nuo_mokesciu_diena_geguzes_23_d/5337)>.
64. OECD. (2008) *Reforming the tax system to improve its efficiency*. Iš *OECD Economic Surveys: Poland* [interaktyvus]. web.ebscohost.com, June, Vol. 2008, Issue 10, [žiūrėta 2009 m. gruodžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=51&hid=12&sid=7661df87-886e-44a1-b57f-aaaf24d80cba%40sessionmgr108>>. ISBN 978-92-64-04390-9.
65. OECD. (2004) *The OECD Classification Of Taxes And Interpretative Guide* [interaktyvus]. OECD: oecdwash.org, [žiūrėta 2010 m. balandžio 26 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue\\_methodology2004.pdf](http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf)>.
66. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. (2009) *Ūkis ir finansai (makroekonomika). Bendrasis vidaus produktas* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
67. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. (2009) *Gyventojai ir socialinė statistika. Gyventojų užimtumo tyrimo duomenys. Metiniai darbo jėgos, užimtumo ir nedarbo duomenys* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.

68. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. *Ūkis ir finansai (makroekonomika). Kainų indeksai, pokyčiai ir kainos* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
69. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. *Gyventojai ir socialinė statistika. Darbo statistika. Minimalieji dydžiai* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
70. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. *Gyventojai ir socialinė statistika. Darbo statistika. Minimalioji mėnesinė alga* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
71. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. *Gyventojai ir socialinė statistika. Gyvenimo lygis (Namų ūkių biudžetų tyrimas). Namų ūkių išlaidos* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
72. STATISTIKOS DEPARTAMENTAS. *Ūkis ir finansai (makroekonomika). Vartotojų kainų indeksas (VKI) ir kainų pokyčiai* [interaktyvi duomenų bazė]. Statistikos departamentas: stat.gov.lt. [žiūrėta 2010 m. gegužės 13 d. m.]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>.
73. Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (2009) *Gyventojų pajamų mokesčio tarifai* [interaktyvus]. vmi. Lt. Atnaujinta 2009 m. balandžio 30 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10010387>>.
74. Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (2009) *Pelno mokesčio tarifai* [interaktyvus]. vmi.lt. Atnaujinta 2009 m. balandžio 30 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101614>>.
75. Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (2009) *Pelno mokesčio pakeitimai 2010 metais* [interaktyvus]. vmi. Lt. Atnaujinta 2009 m. balandžio 30 d. [žiūrėta 2009 m. gegužės 18 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10814109>>.
76. Бюджетная система Российской Федерации. *Налог* [interaktyvus]. budgetrf.ru [žiūrėta 2009 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.budgetrf.ru/Publications/Glossary/Glossary490.htm>>.

77. *Steuersystem* [interaktyvi duomenų bazė]. Wirtschaftslexikon24.net [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/steuersystem/steuersystem.htm>>.
78. *Tax* [interaktyvi duomenų bazė]. Investorwords.com [žiūrėta 2009 m. gegužės 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.investorwords.com/4879/tax.html>>.
79. *Taxation* [interaktyvi duomenų bazė]. helplinelaw.com [žiūrėta 2009 m. gegužės 17 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.helplinelaw.com/law/sweden/taxation/taxation.php>>.

## **PRIEDAI**

1 PRIEDAS. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema .....	70
2 PRIEDAS. Lengvatiniai PVM tarifai .....	71

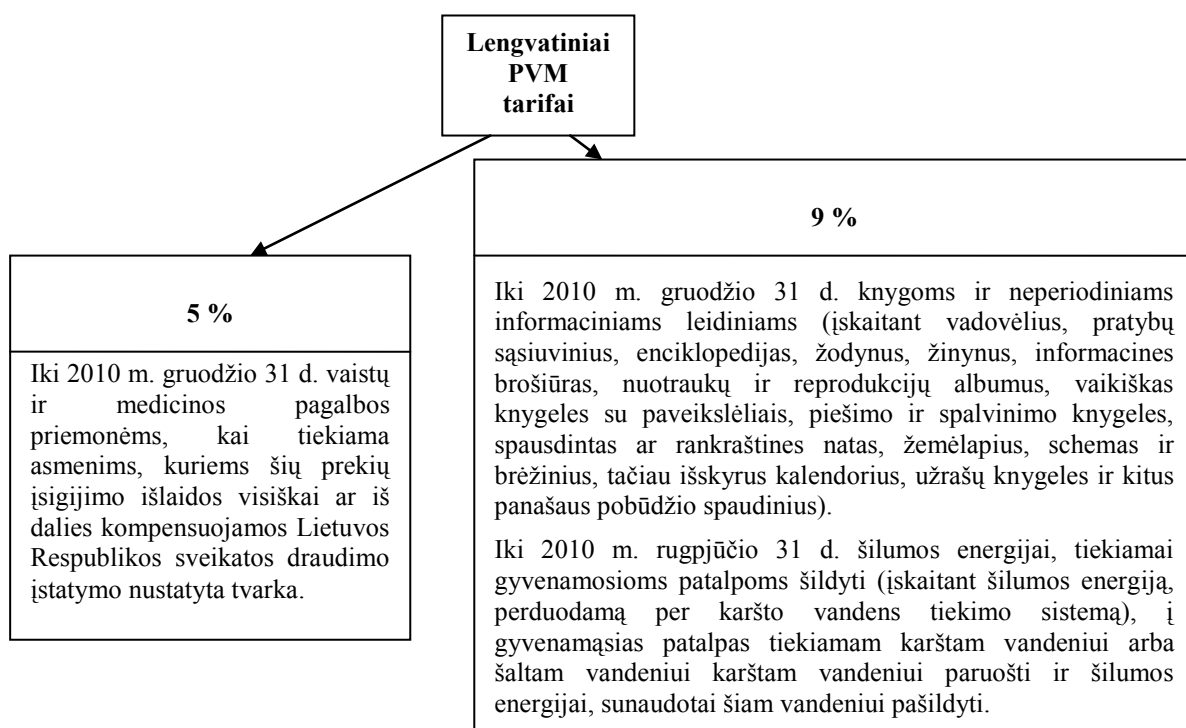
## 1 PRIEDAS. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema

### MOKESČIAI

1. Gyventojų pajamų mokestis
2. Pelno mokestis
3. Pridėtinės vertės mokestis
4. Akcizai
5. Socialinis mokestis
6. Valstybės rinkliava
7. Konsulinis mokestis
8. Žyminis mokestis
9. Mokestis už valstybinius gamtos išteklius
10. Naftos ir dujų išteklių mokestis
11. Mokestis už aplinkos teršimą
12. Transporto priemonių mokestis
13. Įmokos į Valstybinio socialinio draudimo fondą
14. Įmokos į sveikatos draudimo fondą
15. Įmokos į Garantinį fondą
16. Loterijų ir azartinių lošimų mokestis
17. Prekių apyvartos mokestis
18. Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje
19. Gamybos mokestis cukraus sektoriuje
20. Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis
21. Muitai
22. Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą
23. Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise
24. Žemės mokestis
25. Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą
26. Nekilnojamojo turto mokestis
27. Vietinė rinkliava
28. Prekyviečių mokestis
29. Paveldimo turto mokestis

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos Seimas. (2008) *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas* Nr. IX-2112. Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=334772&p\\_query=&p\\_tr2=>](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=334772&p_query=&p_tr2=>)

## 2 PRIEDAS. Lengvatiniai PVM tarifai



Šaltinis: sudaryta autorės pagal Valstybės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (2010) *Pelno mokesčio pakeitimai 2010 metais*. Prieiga per internetą: < <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101617> >.