

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

**Vaiva ŠVEDARAUSKAITĖ**

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMO**  
**GALIMYBIŲ EKONOMINIS PAGRINDIMAS**

Magistro darbas

Ekonomika (L100)

**Darbo vadovė:**

**doc. dr. Dalia RUDYTĖ**

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

---

(Studento parašas)

## **SANTRAUKA**

Vaiva Švedaruskaitė.

### **Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo galimybių ekonominis pagrindimas.**

Magistro darbas.

Magistro darbe analizuojama Lietuvos mokesčių sistema. Pagrindinis darbo tikslas išnagrinėjus mokesčių sistemos sudedamąsias dalis bei veikimo principus, funkcionavimo kaip efektyviai veikiančios sistemos vertinimo būdus, atlikti Lietuvos mokesčių sistemos ekonominį vertinimą, atskleidžiant sistemos efektyvumo didinimo galimybes. Keliama hipotezė, jog mokesčių sistema nėra tinkamai suformuota, jai būdingas apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, nestabilumas ir neskaidrumas, kas lemia sumažėjusių mokesčių įplaukų produktyvumą bei ekonominį efektyvumą. Tikslui įgyvendinti pirmiausia aptariama mokesčių sistema, jos sudedamosios dalys ir veikimo principai bei pateikiami efektyvios mokesčių sistemos vertinimo būdai. Taip pat atliekama Lietuvos mokesčių sistemos ekonominė analizė 2007-2014 metais naudojant V. Tanzi ir S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius. Bei atliekamas Lietuvos ir ES mokesčių sistemos ekonominis vertinimas, atskleidžiant mokesčių sistemos efektyvumo didinimo galimybes. Magistro darbe kompleksiskai naudojami teoriniai ir praktiniai mokslinio tyrimo metodai, mokslinių straipsnių bei literatūros analizė, loginė lyginamoji, tiriamoji ir sisteminė analizės bei apibendrinimo metodai, indukcija, dedukcija.

Mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai atskleidžia kiekybines ir kokybines sistemos mechanizmo vertinimo galimybes, kurios grindžiamos apmokestinimo principais. Pagal V. Tanzi pateikiami kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai leidžia nustatyti probleminius Lietuvos mokesčių sistemos aspektus. Darbe analizuojama aštuonerių metų Lietuvos mokesčių pajamų statistika. Atsižvelgiant į šalyje veikiančių mokesčių skaičių, mokesčių pajamų surenkamą iš kiekvieno mokesčio visoje mokesčių pajamų struktūroje, vertinamas ryšio glaudumas tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių sistemos. Atlikta aštuonerių metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos analizė parodė, kad mokesčių pajamų pagrindą formuoja pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokesčių pajamos mažėja. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti kaip mažai efektyvią administruojant mokesčių pajamų surinkimą terminų požiūriu. Darbo rezultatai gali būti naudingi valstybei, naudojantis jais galima vertinti Lietuvos mokesčių sistemos būklę, bei pateikti pasiūlymus jos tobulinimui.

Skaitytas pranešimas tema „Lietuvos mokesčių sistemos analizė“, 15-oje Janujų tyrėjų tarptautinėje mokslinėje konferencijoje „Ekonomikos ir vadybos aktualijos“ (1 priedas).

## SUMMARY

Vaiva Švedarauskaitė.

### **Economic substantiation of Lithuanian tax system development opportunities.**

Master paper.

In this master paper the Lithuanian tax system analysis is revealed. The aim of the paper is to perform Lithuanian tax system economic assessment, identifying the opportunities to increase its efficiency. To achieve this goal Lithuanian tax system components and operating principles, working as effectively functioning system of assessment methods will be analysed. Hypothesis is raised that Lithuanian tax system is not suitably formed. It is characterized by the provisions of the taxation guidelines uncertainty, instability and lack of transparency, which leads to reduced tax income productivity and economic efficiency. To achieve the goal the theoretical aspect of the taxation system is discussed, also its constituents and operating principles and methods of effective tax system assessment have been laid. Lithuanian economic analysis of the tax system in 2007-2014 is also accomplished using literature of *Mr Tanzi* and *Ms Gill* about diagnostic indicators of tax income accumulation. Also Lithuanian and the EU's economic assessment of the tax system is examined, detecting efficiency opportunities of it. Theoretical and practical research methods, scientific articles and literature analysis, comparative logical, analytical and systematic analysis and summarising methods, induction, deduction is used in this master paper.

The scientific literature presents evaluation methods of the tax system efficiency which reveals the quantitative and qualitative assessment opportunities for the mechanism, based on the guidelines of taxation. Problematic Lithuanian tax system aspects is identified by qualifying diagnostic evaluation indicators of tax system efficiency which is represented by *V. Tanzi*. The paper analyze eight years old Lithuanian tax income statistics. Considering operating number of fees in a country, tax income levying from each tax at whole fiscal income structure, relation between virtually existing and the potential tax system is valued. Eight-year period analysis of Lithuanian tax system presents that basis of the tax income is formed by value-added, personal income, profits taxes and excise duties. Other small taxes are insignificant and their collected fiscal income is decreasing. In the aspect of tax collection terms Lithuanian tax system can be valued as little effective. The results of this paper may be useful for the state, the status of Lithuanian tax system could be assessed by using this information, also this information could be useful for making proposals for its improvement.

Notification by the theme „*Lietuvos mokesčių sistemas analizė*“ have been read, at 15th Young explorer's international scientific conference „*Ekonomikos ir vadybos aktualijos*“ (Appendix 1).

## TURINYS

ĮVADAS.....	7
1. MOKESČIŲ SISTEMOS METODOLOGINIAI ASPEKTAI.....	11
1.1. Mokesčių sistema .....	11
1.1.1. Mokesčių sistemos esmė ir funkcijos .....	11
1.1.2. Mokestinė bazė ir mokesčių klasifikavimas .....	14
1.1.3. Subjektų apmokestinimo principai ir teorijos .....	16
1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai .....	21
1.2.1. Apmokestinimo principus apibūdinantys rodikliai .....	22
1.2.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai .....	25
1.2.3. J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai .....	27
1.3. Veiksniai lemiantys šalies mokesčių sistemos kultūrą ir reformas .....	29
1.4. Šalies mokesčių sistemos analizės ir ekonominio vertinimo empiriniai tyrimai .....	32
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINĖ ANALIZĖ 2007-2014 M.....	35
2.1. Mokesčių sistemos analizė ir ekonominio vertinimo metodika .....	35
2.2. Mokesčių sistemos struktūrinė ir dinaminė analizė.....	36
2.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius .....	40
2.3.1. Dispersijos ir erozijos indeksas.....	40
2.3.2. Atsilikimo renkant mokesčius ir specifiškumo indeksas .....	42
2.3.3. Prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksas.....	43
2.3.4. Koncentracijos ir objektyvumo indeksas.....	44
2.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius.....	46
3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA ES KONTEKSTE IR TOBULINIMO GALIMYBĖS.....	51
3.1. Lietuvos ir ES mokestinių pajamų lyginamoji analizė .....	52
3.2. Lietuvos ir ES mokesčių tarifų lyginamoji analizė .....	56
3.3. Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės .....	59
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS .....	61
LITERATŪRA .....	64
PRIEDAI .....	68
1 priedas. Pažymėjimas apie dalyvavimą konferencijoje.	
2 priedas. Lietuvos mokestines pajamas sudarantys mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt).	
3 priedas. Lietuvoje surenkamų mokesčių struktūrinė analizė 2007-2014 m. (proc.).	
4 priedas. Lietuvoje surenkamų mokesčių dinamika 2007-2014 m. (proc.)	
5 priedas. Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo dinamika 2007-2014 m.	
6 priedas. Šalies biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2007-2014 m. (tūkst. Lt).	
7 priedas. Lietuvos VMI surinktos pajamos ir išlaikymo išlaidos 2007-2014 m.	
8 priedas. Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2007-2014 m. (tūkst. Lt).	
9 priedas. Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2007-2014 m.	
10 priedas. Sumokėtinų mokesčių ir faktiškai surinktų mokesčių skirtumas 2007-2014 m.	
11 priedas. Mokesčių surinkimo efektyvumas 2007-2014 m.	

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<b>1 lentelė.</b> Mokesčių klasifikacija pagal požymius .....	15
<b>2 lentelė.</b> Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo indikatorių sisteminis modelis.....	21
<b>3 lentelė.</b> Mokesčių sistemos vertinimo kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai-klausimai.....	25
<b>4 lentelė.</b> Mokestines pajamas apibūdinantys rodikliai.....	27
<b>5 lentelė.</b> Lietuvos ir ES mokesčių sistemos empiriniai tyrimai.....	33
<b>6 lentelė.</b> Mokesčių sistemos vertinimo ir mokesčių kultūros empiriniai tyrimai.....	34
<b>7 lentelė.</b> Lietuvos mokestines pajamas sudarantys mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt).....	36
<b>8 lentelė.</b> Lietuvoje surenkamų mokesčių dinamika 2007-2014 m. (proc.).....	38
<b>9 lentelė.</b> Atskirų šalies mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2014 m. (proc.).....	40
<b>10 lentelė.</b> Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo dinamika 2007-2014 m.....	42
<b>11 lentelė.</b> Šalies biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2007-2014 m. (tūkst. Lt).....	42
<b>12 lentelė.</b> Lietuvos VMI surinktos pajamos ir išlaikymo išlaidos 2007-2014 m.....	44
<b>13 lentelė.</b> Surenkamų mokesčių dalis Lietuvos mokestinių pajamų struktūroje 2007-2014 m.....	44
<b>14 lentelė.</b> Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2007-2014 m. (tūkst. Lt).....	45
<b>15 lentelė.</b> Gyventojų mokami mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt).....	46
<b>16 lentelė.</b> GPM deklaracijų skaičius 2007-2012 m.....	47
<b>17 lentelė.</b> Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2007-2014 m.....	47
<b>18 lentelė.</b> Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis 2007-2014 m.....	48
<b>19 lentelė.</b> Mokestinių pajamų ir BVP santykis 2007-2014 m.....	48
<b>20 lentelė.</b> Sumokėtinų mokesčių ir faktiškai surinktų mokesčių skirtumas 2007-2014 m.....	49
<b>21 lentelė.</b> Atskirų ES šalių netiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m.....	54
<b>22 lentelė.</b> Atskirų ES šalių tiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m.....	55
<b>23 lentelė.</b> PVM tarifų palyginimas ES šalyse 2007-2014 m., proc.....	57
<b>24 lentelė.</b> GPM tarifų palyginimas ES šalyse 2007-2014 m., proc.....	58

## PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

<b>1 paveikslas.</b> Mokesčių funkcijos .....	12
<b>2 paveikslas.</b> Makroaplinkos įtaka mokesčių kultūrai.....	30
<b>3 paveikslas.</b> Mokesčių sistemos analizės ir ekonominio vertinimo algoritmas.....	35
<b>4 paveikslas.</b> Lietuvoje surenkamų mokesčių struktūrinė analizė 2007-2014 m. (proc.).....	37
<b>5 paveikslas.</b> Lietuvoje surenkamų mokesčių pokytis 2007-2014 m. (proc.).....	39
<b>6 paveikslas.</b> Lietuvos mokestinių pajamų plano vykdymas 2007-2014 m.....	43
<b>7 paveikslas.</b> Mokesčių surinkimo efektyvumas 2007-2014 m.....	50
<b>8 paveikslas.</b> BVP procentinis pokytis palyginti su ankstesniais metais 2007-2014m. laikotarpiu..	51
<b>9 paveikslas.</b> ES ir Lietuvos infliacijos pokytis 2007-2014 m.....	52
<b>10 paveikslas.</b> ES šalių surinktų mokestinių pajamų dalis nuo BVP 2007-2012 m., proc.....	53
<b>11 paveikslas.</b> ES šalių netiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m.....	53
<b>12 paveikslas.</b> ES šalių tiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m.....	55
<b>13 paveikslas.</b> ES šalių PVM tarifo vidurčio pokytis 2007-2014 m., proc.....	56
<b>14 paveikslas.</b> ES šalių GPM tarifo vidurčio pokytis 2007-2014 m., proc.....	58

## IVADAS

**Tyrimo aktualumas, naujumas.** Mokesčių sistema - visuma vienu su kitais susijusių mokesčių, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomieji organai. Tikslinant mokesčių objektus ir mokesčių rūšis, keičiant atskirus tarifus ir nuostatus, keičiama ir tobulinama mokesčių sistema, jos funkcijos ir apmokestinimo principai, derinama sistema prie visame pasaulyje taikomų mokesčių. Iš to, kaip formuojama mokesčių sistema, kokie priimami nauji mokesčiai, iš atskirų mokesčių sudarymo mechanizmo, jų tarpusavio ryšių paaiškėja, kokiems apmokestinimo uždaviniams šalyje skiriamas didesnis ar mažesnis dėmesys, kaip įgyvendinami ar derinami apmokestinimo teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo ir mokesčių įplaukų produktyvumo bei elastingumo principai.

Mokesčių sistema yra ne tik pagrindinis šalies biudžeto surinkimo šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ir neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Mokslininkai sutinka, kad mokesčių sistemos sukūrimas yra svarbus kiekvienai valstybei. Mokesčių sistemos vertinimas iš pirmo žvilgsnio neturėtų sukelti didelių keblumų: mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka yra apibrėžti įstatymų ir poįstatyminių aktų, tačiau pati problema t.y. daugumai priimtina mokesčių sistemos vertinimo metodika nėra pakankamai ištirta tiek teoriniu, tiek metodiniu požiūriu: nėra pakankamai tyrimų apie konkrečios mokesčių sistemos įvertinimą. Nuolat kintančios mokesčių sistemos vertinimo kriterijus sudėtinga išreikšti aiškiai išmatuojamais parametrais. Tik sukūrus mokesčių sistemos įvertinimo metodiką, galima įvertinti mokesčių sistemą. Mokesčių sistemos vertinimo problemą iškelia daugelis mokslininkų (Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Novošinskienė, Slavickienė 2007; Šinkūnienė 2005) taip pat užsienio autoriai (Fuest, Peichl, Schaefer, 2008; Kopczukt, 2005; Auerbach., Hassett, 2002; MurilloZamoran, 2004). Mokslininkai daug diskutuoja apie mokesčių našta, apmokestinimo ribą, mokesčių trūkumus, apmokestinimo principus. Autoriai (Bivainis, Skačkauskienė, 2008; Novošinskienė, Slavickienė 2007; Štreimikienė, Mikalauskiene, 2006) taip pat užsienio mokslininkai (Fuest, Peichl, Schaefer, 2008; Kopczukt, 2005; Bayer, 2006; Borschette, Froissart, 2004, Gill, 2000) nagrinėja atskirus mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, apmokestinimo principų suderinamumą. Jų teigimu, gera mokesčių sistema yra ta, kuri atitinka apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Efektyvios mokesčių sistemos sukūrimas, siekiant kuo geresnio apmokestinimo principų suderinamumo, yra pagrindinis bet kurios valstybės uždavinys.

Šio darbo naujumas pasireiškia tuo, kad mokesčių sistema yra pastoviai tobulinama, ieškant optimaliausių apmokestinimo variantų, kurie geriausiai atitiktų apmokestinimo principus ir būtų įvykdomi apmokestinimui keliami uždaviniai.

**Problema.** Veiksminga valstybės mokesčių sistema turėtų būti siektinas kiekvienos valstybės tikslas, kuris padėtų ir geriau surinkti bei paskirstyti gaunamas biudžeto lėšas. Mokesčių ir ekonominės politikos stabilumas ir nuoseklumas yra neabejotinai pageidautinas, nes sukuria prognozuojamą ir stabilesnę aplinką, kurioje vietos ir užsienio investuotojai gali lengviau kurti naujas darbo vietas, didinti efektyvumą ir darbo užmokestį. Formuojant mokesčių sistemą, labai svarbu gerai žinoti atskirų mokesčių teikiamas galimybes, privalumus ir trūkumus. Užsienio šalių patyrimas rodo, kad mokesčių tarifams esminės reikšmės turi teiginys apie jų dydžio ir mokestinių įplaukų tarpusavio priklausomybę. Mokesčių tarifų didinimas iki tam tikros ribos didina mokestines įplaukas, o už tam tikros ribos mokesčių normos didinimas mažina gaunamas įplaukas, nes ūkio subjektai vengia mokėti mokesčius.

Valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti reikalingi finansiniai ištekliai, kurių pagrindu išlieka surenkamos pajamos, iš šalyje veikiančių mokesčių. Ekonominio pakilimo laikotarpiu mokestinių pajamų surinkimas išauga dėl padidėjusios šalies gamybos apimties, augančių investicijų skaičiaus ir bendro ekonominio aktyvumo. Tačiau ekonomikos nuosmukio laikotarpiu surenkamų mokestinių pajamų dydžiai mažėja ir valstybė patiria likvidumo problemų. Dažniausiai, siekiant užtikrinti valstybės įsipareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Vykdomi dažni mokestiniai pakeitimai Lietuvos mokesčių sistemoje parodo mokesčių sistemos nestabilumą ir poreikį nuolatos koreguoti mokestinių pajamų surinkimą.

Keičiantis ekonominei šalies situacijai, mažėjant gamybos apimtims ir investicijoms, reikšmingu rodikliu tampa surenkamų mokestinių pajamų dydis. Siekiant subalansuoti šalies biudžetą didinami pagrindinių mokesčių tarifai. Orientuojantis į didesnę pajamų surinkimą, mokesčių sistemos reforma bus neefektyvi, jei neatsižvelgiama į mokestinių pajamų surinkimo administravimo kaštus bei mokesčių skaičiaus mažinimą. Ar efektyvi mokesčių sistema ir tinkamas administravimas, jei mokesčių skaičius didelis, bet mokestinių pajamų daugiausiai surenkama tik iš kelių mokesčių?

**Tyrimo objektas** – mokesčių sistema.

**Tyrimo tikslas** - išnagrinėjus mokesčių sistemos sudedamąsias dalis bei veikimo principus, funkcionavimo kaip efektyviai veikiančios sistemos vertinimo būdus, atlikti Lietuvos mokesčių sistemos ekonominę vertinimą, atskleidžiant sistemos efektyvumo didinimo galimybes.

**Tyrimo uždaviniai:**

1. Apibūdinti mokesčių sistemą, jos sudedamąsias dalis ir veikimo principus bei pateikti efektyvios mokesčių sistemos vertinimo būdus.
2. Atlikti Lietuvos mokesčių sistemos ekonominę analizę 2007-2014 metais naudojant V. Tanzi ir S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius.



3. Išanalizavus mokesčių sistemą, atlikti Lietuvos ir ES mokesčių sistemos ekonominį vertinimą, atskleidžiant mokesčių sistemos efektyvumo didinimo galimybes.

**Mokslinė hipotezė.** Mokesčių sistema nėra tinkamai suformuota, jai būdinga apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, nestabilumas ir neskaidrumas, kas lemia sumažėjusių mokestinių įplaukų produktyvumą bei ekonominį efektyvumą.

**Tyrimų bazė: metodologija, metodika, strategija:** Siekiant užsibrėžto tikslo, tyrimo metu buvo kompleksiskai naudojami teoriniai ir praktiniai mokslinio tyrimo metodai, mokslinių straipsnių bei literatūros analizė, loginė lyginamoji, tiriamoji ir sisteminė analizės bei apibendrinimo metodai, indukcija, dedukcija.

**Tyrimo rezultatai:**

- Pirmoje darbo dalyje apibūdinama mokesčių sistema, jos sudedamosios dalys ir veikimo principai bei pateikiami efektyvios mokesčių sistemos vertinimo būdai.

- Antroje darbo dalyje atlikta Lietuvos mokesčių sistemos ekonominė analizė 2007-2014 metais naudojant V. Tanzi ir S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius.

- Trečioje darbo dalyje Lietuvos mokesčių sistema lyginama su ES mokesčių sistema ir pateikiamos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės.

**Teorinis rezultatų reikšmingumas.** Darbe išanalizuoti Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkų darbai, Lietuvos Respublikos įstatymai ir kiti norminiai aktai mokesčių sistemos, apmokestinimo, mokesčių administravimo klausimais.

**Praktinis rezultatų reikšmingumas.** Atliekant ekonominę analizę remtasi šiais tyrimo metodais: loginė lyginamoji, tiriamoji ir sisteminė analizės bei apibendrinimo metodai, indukcija, dedukcija. Atlikus tyrimą gauti rezultatai: mokestinių pajamų pagrindą formuoja pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokestinės pajamos mažėja. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti kaip mažai efektyvią administruojant mokestinių pajamų surinkimą terminų požiūriu.

**Darbo struktūra.** Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados ir rekomendacijos. Pirmajame skyriuje remiantis moksline literatūra teoriškai aprašyta mokesčių sistemos esmė, funkcijos, klasifikacija, apmokestinimo teorijos ir principai; pateikti mokesčių sistemos vertinimo metodai bei veiksniai lemiantys mokesčių kultūrą ir reformas. Antrame skyriuje remiantis statistikos departamento, Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis išanalizuota Lietuvos mokesčių sistemos struktūra ir dinamika 2007-2014 metais, atliktas Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas 2007-2014 metais pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius ir pagal J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius. Trečiame skyriuje analizuojama Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste ir pateikiamos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės. Darbo

pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Darbe pateikiama 14 paveikslų, 24 lentelės ir 11 priedų.

**Darbo atsiribojimai.** Mokesčių sistemos vertinimas pagal kiekybinius ir kokybinius J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius, praktinėje darbo dalyje buvo nepilnai analizuojamas, dėl informacijos neprieinamumo. Tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos statistikos duomenų bazėse nepavyko rasti reikalingos statistinės informacijos, kad būtų galima apskaičiuoti tam tikrus kiekybinius ir kokybinius rodiklius apibūdinančius šalies mokesčių sistemą, remiantis J. B. S. Gill diagnostiniais rodikliais. Trečioje darbo dalyje ES šalių mokestinių pajamų dalis bei tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai buvo analizuojami 2007-2012 metų laikotarpiu, kadangi EUROSTAT duomenų bazėje buvo pateikiami tik iki 2012 metų duomenys.

# 1. MOKESČIŲ SISTEMOS METODOLOGINIAI ASPEKTAI

## 1.1. Mokesčių sistema

Normaliai valstybės veiklai ir jos funkcijoms vykdyti būtini pakankami finansiniai ištekliai. Juos paprastai sudaro į valstybinius (centralizuotus) ar specialiuosius (tikslinės paskirties) fondus sukaupti ištekliai, būtini tiek centrinės, tiek ir vietos valdžios funkcijoms vykdyti. Kiekviena valstybė atlieka įvairias funkcijas – apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, vystymo (švietimo, mokslo, meno, visuomenės rekreacijos) ir administracines. Šių funkcijų vykdymui reikia didelių finansinių išteklių, kurių pagrindinis šaltinis yra mokesčiai. Mokestinių įplaukų srautai į valstybės išdą priklauso nuo valstybės mokesčių surinkimo sėkmės ir jų ekonomiškai pagrįstai organizuojamo administravimo. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, šalies ekonomiką, lemia naujų darbo vietų kūrimą ir pan. (Popelnikova, Žaptorius, 2012).

Dabar mokesčiai suprantami kaip valstybės pajamų šaltinis, taip pat kaip galinga ekonominė priemonė valstybės rankose. Priimami mokesčių įstatymai, o juos įgyvendinant vykdomas šalies ekonominis reguliavimas. Vadinasi, mokesčiai yra būtini, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindas (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012, p. 80). Pasak D. Ruškytės, A.V. Rutkausko, V. Navicko (2012, p. 80) pagrindinis mokesčių sistemos tikslas – užtikrinti būtinas valstybės pajamas, efektyvų ekonomikos funkcionavimą, mokesčių mokėtojų ekonominį pajėgumą ir sąlygas socialiniam teisingumui. Mokesčių sistemos efektyvus rezultatas yra subalansuoti valstybės biudžetai, efektyvi verslo veikla, gerėjantys makroekonomikos rodikliai, pajamų racionalus perskirstymas socialiniu ir ekonominiu aspektais.

### 1.1.1. Mokesčių sistemos esmė ir funkcijos

Mokesčių sistemos samprata mokslinėje literatūroje dažniausiai nagrinėjama kaip ryšių tarp mokesčių sistemos elementų visuma, išskiriant jų mikroekonominį ir makroekonominį vaidmenį. K. Kindsfaterienė ir K. Lukaševičius (2008) nurodo, kad mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis – nuo mokesčių sistemos efektyvumo. Pasak R. Kuodžio (2008), mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys siekiant pagerinti biudžeto būklę.

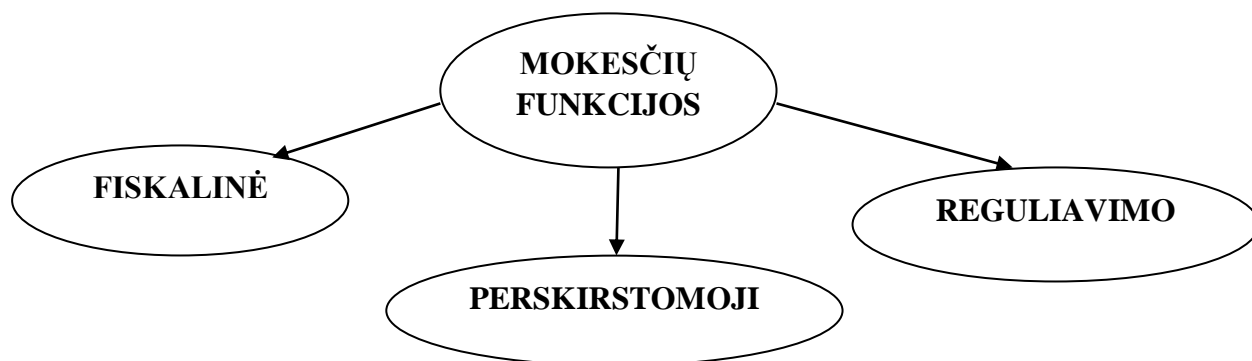
Mokesčiai ir įmokos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto bei nebiudžetinių fondų biudžetų pajamų šaltinis, suteikiantis galimybę atlikti apsaugos, vystymo, valdymo funkcijas. Šalyje mokamų mokesčių darni visuma sudaro mokesčių sistemą. Kiekviena šalis siekia sukurti tokią

mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją (Meshcheryakova, 1995).

Mokesčių sistema apibrėžiama (Juknelienė, 2005) kaip šalyje egzistuojančių mokesčių, įplaukų ir rinkliavų visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius ir išreiškianti valstybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką. Mokesčių sistema turi skatinti ekonomikos plėtrą. Keičiantis šalies ekonomikai ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis. Valstybės mokesčių sistema (Mikalauskiene, Štreimikienė, 2006) – visuma įstatymais reglamentuojamų ir tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui. Visi egzistuojantys šalyje mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams.

N. Popelnikovos ir J. Žaptoriaus (2012) teigimu, Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui (Lietuvoje – savivaldybėms). Anot D. Ruškytės, A. V. Rutkausko, V. Navicko (2012, p. 67), pradinė mokesčių sistemos grandis yra fizinis ir juridinis asmuo. Šių sistemos elementų vaidmuo pasireiškia tuo, jog fiziniai ir juridiniai asmenys yra mokesčių subjektai, mokesčių mokėtojai. Jų, kaip ekonominių santykių dalyvių, vaidmuo mokesčių sistemoje išryškina jos gebėjimą integruoti svarbiausius mokesčių politikos poveikio aspektus, juos vertinant kaip mokesčių mokėtojų rezultatyvumą ir mokesčių sistemos formuojamų šių subjektų elgsena socialiniuose bei ekonominiuose procesuose.

Mokesčių socialinis ekonominis vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis. Literatūroje išskiriamos trys svarbiausios mokesčių funkcijos (1 pav.):



**1 pav. Mokesčių funkcijos**

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis D. Ruškytė, A.V. Rutkauskas, V. Navickas (2012, p. 67).

Mokesčiai, vykdydami fiskalinę ir ekonominę funkcijas, išreiškia tam tikrus mokesčių santykius. Mokesčių fiskalinė funkcija veikia mokesčių mokėtojo santykius su valstybe, o ekonominė funkcija – valstybės santykius su mokesčių mokėtoju (Novošinskienė, 2013).

Fiskalinė funkcija rodo pagrindinę mokesčių paskirtį – formuoti valstybės biudžetines pajamas. Mokesčių fiskalinė paskirtis – suformuoti stabilią valstybės biudžetinės sistemos pajamų bazę, kurios pakaktų būtinoms biudžetinėms išlaidoms finansuoti. Pasitelkusi fiskalinę funkciją, valstybė

apsirūpina Vyriausybės politinei, ekonominei ir kultūrinei-socialinei veiklai vykdyti reikalingomis finansinėmis lėšomis. Fiskalinės funkcijos realizavimas turi tam tikrų apribojimų. Kai mokesčių įplaukos yra nepakankamos ir nėra galimybės sumažinti išlaidų, tenka ieškoti kitų pajamų šaltinių, iš kurių dažniausi – paskolos. Tarp paskolų ir mokesčių egzistuoja prieštaringas ryšys. Aptarnaujant valstybės skolą biudžetinėmis lėšomis, ateityje gali reikėti didinti mokesčius. Didinant mokesčius, gali tekti susidurti su tam tikrais apribojimais. Gali didėti mokesčių mokėtojų nepasitenkinimas. Tai sąlygoja poreikį imti naujas paskolas. Kyla finansinio žlugimo grėsmė (Kazlauskienė, 2012, p. 68).

Perskaitomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija. Įgyvendinant šią funkciją, mokesčių mokėtojų lėšos, sukauptos nacionaliniame biudžete, subsidijų, paramos ir kitų pervedimų forma perskirstomos gyventojams, ūkio subjektams, ekonominės veiklos sferoms, regionams. Pasak V. Aleknevičienės (2005), „perskaitomoji funkcija išlygina tam tikrų visuomenės sluoksnių pajamas“.

Mokesčių reguliavimo funkcija (Kazlauskienė, 2012, p. 69) – valstybė gali skatinti šalies ekonomikos spartesnį plėtojimą arba smukimą. Tai galima daryti naudojant mokesčių nomenklatūrą, mokesčių tarifus, lengvatų sistemą, mokesčių mokėjimo taisykles. Literatūroje mokesčių ekonominė funkcija tapatinama su reguliavimo funkcija, pasireiškiančia kaip skatinančia arba ribojančia šalies ekonomikos augimą. Valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatūra, taikomi tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikomų lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės ir baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimo tempų, stiprina ar silpnina kapitalo kaupimą, gyventojų mokumą. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnį ar lėtesnį krašto ekonomikos plėtojimą, mažinti infliaciją, nedarbą ir kt., t. y. pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija (Buškevičiūtė, 2006).

Kaip teigia autoriai (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012, p. 81) reguliavimo funkcija įgyvendinama tuomet, kai valstybė per mokesčių sistemą (įvesdama naujus mokesčius, keisdama tarifus ar apmokestinimo taisykles, suteikdama mokesčių lengvatas ir t.t.) reguliuoja išteklių pasiskirstymą ekonomikoje, stabdo ir skatina tam tikrą ekonominę veiklą bei veikia makroekonominis procesus (augimą, infliaciją, užimtumą).

*Apibendrinant galima teigti, jog šalyje mokamų mokesčių darni visuma sudaro mokesčių sistemą. Kiekviena šalis siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją. Mokesčių sistema apibrėžiama kaip šalyje egzistuojančių mokesčių, įplaukų ir rinkliavų visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius ir išreiškianti valstybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką. Mokesčių sistema turi skatinti ekonomikos plėtrą. Keičiantis šalies ekonomikai ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis. Visi egzistuojantys šalyje mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams. Be to, mokesčių socialinis*

*ekonominis vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis. Literatūroje išskiriamos trys svarbiausios mokesčių funkcijos: fiskalinė, perskirstomoji, reguliavimo.*

### **1.1.2. Mokestinė bazė ir mokesčių klasifikavimas**

Šalis turi turėti tokią mokesčių sistemą, kurioje mokesčių pajamos būtų elastingos mokesčių bazės kitimui, nes tai padeda išvengti naujų mokesčių įvedimo ar mokesčių tarifų didinimo, siekiant padidinti mokestines pajamas (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011).

Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Per Lietuvos vieneto nuolatinės buveines, esančias Europos ekonominės erdvės valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, vykdomos veiklos pajamos nepriskiriamos Lietuvos vieneto mokesčio bazei, jeigu per šias nuolatinės buveines vykdomos veiklos pajamos nustatyta tvarka apmokestinamos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse (<http://www.finmin.lt/web/>).

Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje:

- uždirbtos Lietuvos Respublikoje;
- uždirbtos užsienyje.

Užsienio vieneto mokesčio bazė yra:

- užsienio vieneto per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos;
  - per nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje uždirbtos tarptautinių telekomunikacijų pajamos bei 50 procentų transportavimo, kuris prasideda Lietuvos Respublikos teritorijoje ir baigiasi užsienyje arba prasideda užsienyje ir baigiasi Lietuvos Respublikos teritorijoje, pajamų;
  - užsienio vieneto ne per nuolatinę buveinę gautos tam tikrų rūšių pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje (<http://www.vmi.lt/cms/pelno-mokestis1>).

Lietuvos mokesčių sistema pagal sudarančių elementų ir jų ryšių turinį bei savybes priskirtina socialinėms-ekonominėms, o pagal susidarymą – dirbtinėms sistemoms, kadangi ji sukurta žmonių. Pagal sudėtingumą ši sistema labai sudėtinga, nes jos neįmanoma vienareikšmiškai aprašyti dėl jos skirtingos sampratos. Pagal stabilumą sistema yra dinamiška, kadangi jos komponentai, turinys dažnai kinta ir ji pasižymi savireguliacija. Pagal realizavimo būdą ši sistema yra operacinė, nes sprendžiant jos problemas būtina atlikti daug įvairių operacijų. Vertinant jos ryšius su išore, šią sistemą reikėtų laikyti atvira, nes ją neabejotinai veikia išorės aplinka. Pagal ryšių pobūdį Lietuvos mokesčių sistema priskiriama tikimybinėms, kadangi visoms socialinėms-ekonominėms sistemoms būdingi tikimybiniai ryšiai. Šios sistemos elementų ir ryšių skaičius nuolat kinta, o ryšių pobūdis dažnai gali būti tik nuspėjamas. Mokesčių sistemos elementai, lemiantys jos turinį ir tarpusavio

ryšių specifika, dažniausiai siejami su šių elementų vaidmeniu formuojant fiskalinės politikos sampratą.

Mokesčiai, kaip ir bet kurios kitos sistemos elementai, gali būti skirstomi pagal įvairius požymius (1 lentelė).

1 lentelė

### Mokesčių klasifikacija pagal požymius

Požymis	Klasifikacija
Pagal mokesčių rinkimą ir paskirstymą	<ul style="list-style-type: none"> <li>• valstybiniai – mokami į valstybės išdą ir nebiudžetinius fondus;</li> <li>• vietiniai – mokami į savivaldybių išdus.</li> </ul>
Pagal ėmimo būdą	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tiesioginiai – prie tiesioginių mokesčių priskiriami pajamų, pelno mokesčiai;</li> <li>• netiesioginiai – gaunami naudojant kainų sistemą.</li> </ul>
Pagal apmokestinimo objektą	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pajamų – apima pelno ir gyventojų pajamų mokesčius;</li> <li>• turto – priskiriami žemės, įmonių nekilnojamojo turto, paveldimo ir dovanojamo turto mokesčiai;</li> <li>• vartojimo – apima muitus, akcizus, pridėtinės vertės ir kitus mokesčius.</li> </ul>
Pagal apmokestinimo subjektą	<p>Mokesčiai klasifikuojami atsižvelgiant į tai, kas moką konkretų mokestį. Pagal šį požymį mokesčiai skirstomi į tris rūšis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fizinių asmenų;</li> <li>• juridinių asmenų;</li> <li>• mišrūs.</li> </ul>
Pagal apskaičiavimo būdą	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vienetiniai (tai konkreti suma apmokestinimo vienetui);</li> <li>• procentiniai;</li> <li>• mišrieji.</li> </ul>

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis D. Ruškytė, A. V. Rutkauskas, V. Navickas (2012, p. 74-75).

Procentiniai mokesčiai skirstomi į proporcingus, progresinius, regresinius ir regresinius. Procentiniai mokesčiai – vienodu tarifu apmokestinamas visas objektas (pelno mokestis, įmokos į valstybinio socialinio ir privalomojo sveikatos darudimo fondus). Progresiniai mokesčiai yra tokie mokesčiai, kai, didėjant objekto apimčiai, didėja mokesčio tarifas. Regresiniai mokesčiai – didėjant objekto apimčiai, mažėja mokesčio tarifas. Degresiniai mokesčiai – augant pajamoms, mokesčių tarifas didėja. Tačiau, pasiekus tam tikrą ribą, mokesčių tarifas tampa proporcingas arba stabilus. Degresiniai mokesčiai yra progresinių ir proporcingų mokesčių kombinacija (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012, p. 75).

Tiksliai mokesčius klasifikuoti nelengva, nes mokesčių rūšiavimas turėtų būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius.

Tiesioginiai mokesčiai nustatomi tiesiogiai pajamoms ir turtui. Tai yra tiesioginis apmokestinimo būdas, kai mokėtojas, atsižvelgdamas į turimą apmokestinimo objektą, mokestį sumoka pats. Tokiems mokesčiams priklauso pajamų, turto, žemės, verslo, kapitalo, palikimo ir kiti

mokesčiai. Tiesioginis mokestis paprastai sumažina mokesčio mokėtojo vartojimo dydį sumokėto mokesčio suma.

Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurių kainos padidėja dėl gamintojo išlaidų apmokestinimo. Reali šių mokesčių našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka firmos. Netiesioginiai mokesčiai dažniausiai yra regresiniai, nes žmonės, gaunantys mažas pinigines pajamas, dėl šių mokesčių netenka didesnės pinigų dalies nei turtingieji (Damulienė, Vengrauskas, 2001). Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, sumokami per prekes kainas ar įtraukiami į tarifus. Tai tokie mokesčiai (daugiausiai masinio vartojimo reikmenų ir paslaugų kainų priedai), kurių reali mokėjimo našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka verslo įmonės. Pavyzdžiui akcizo mokestį moka alkoholinių gėrimų gamintojai, o iš tiesų sumoka šių gėrimų vartotojai. Netiesioginių mokesčių grupei dar priklauso muitai, rinkliavos ir kiti. Tai netiesioginis apmokestinimo būdas, kai ryšys tarp mokėtojo (vartotojo) ir valstybės reiškiasi per apmokestinimo objektą (Levišauskaitė, Rūškys, 2003, p. 88).

*Apibendrinant galima teigti, jog Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Mokesčio bazė – tai pajamų (pelno) suma, aktyvų vertė, kuriomis remiantis apskaičiuojamas mokestis. Mokesčiai, kaip ir bet kurios kitos sistemos elementai, gali būti skirstomi pagal įvairius požymius. Pagal mokesčių rinkimą ir paskirstymą gali būti valstybiniai – mokami į valstybės išdą ir nebiudžetinius fondus; vietiniai – mokami į savivaldybių išdus. Pagal ėmimo būdą: tiesioginiai – prie tiesioginių mokesčių priskiriami pajamų, pelno mokesčiai; netiesioginiai – gaunami naudojant kainų sistemą. Pagal apmokestinimo objektą: pajamų – apima pelno ir gyventojų pajamų mokesčius; turto – priskiriami žemės, įmonių nekilnojamojo turto, paveldimo ir dovanojamo turto mokesčiai; vartojimo – apima muitus, akcizus, pridėtinės vertės ir kitus mokesčius. Pagal apmokestinimo subjektą: mokesčiai klasifikuojami atsižvelgiant į tai, kas moką konkretų mokestį. Pagal šį požymį mokesčiai skirstomi į tris rūšis: fizinių asmenų; juridinių asmenų; mišrūs. Pagal apskaičiavimo būdą: vienetiniai (tai konkreti suma apmokestinimo vienetui); procentiniai; mišrieji.*

### **1.1.3. Subjektų apmokestinimo principai ir teorijos**

Teoriškai valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Nors pagrindinis apmokestinimo uždavinys – gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, apmokestinimas neturi stabdyti ūkio plėtros ar neigiamai jį veikti. Jis turi padėti kurti naujas darbo vietas, nuolat stiprinti ir plėsti šalies ekonomiką, prisidėti prie pajamų ir turto persiskirstymo. Todėl, kuriant mokesčių įstatymus ir vykdamat ekonominę politiką, labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos



mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčiai nebus nepakeliama našta, stabdanti viso ūkio plėtojimąsi. Formuojant šiuolaikines mokesčių sistemas, būtina vadovautis tam tikrais apmokestinimo principais (Kazlauskienė, 2012, p. 69).

Fundamentalius apmokestinimo principus 1776 m. suformulavo A. Smitas. Jis pateikė keturias apmokestinimo taisykles, kurias vadino tikslingo apmokestinimo organizavimo principais:

- Mokesčiai turi būti mokami atsižvelgiant į valdinių galimybes;
- Mokesčių dydis ir mokėjimo terminas turi būti tiksliai nustatyti iki mokestinio laikotarpio pradžios;
- Mokesčių ėmimo laikas turi būti patogus mokėtojui;
- Kiekvienas mokestis turi būti suformuotas taip, kad iš žmonių kišenės būtų paimta kuo mažiau viršijančio tai, kas patenka į valstybės išdą.

Anot V. Kovaliovo (2006), toliau plėtojant A. Smito idėjas ir jas pritaikant šiuolaikinėms sąlygoms, galima išplėsti ir patikslinti apmokestinimo principus. Pateikiami įvairiuose literatūros šaltiniuose nagrinėjami apmokestinimo principai.

1. Pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą. Mokesčių teorijoje teisingumo principas apima du reikalavimus: 1) mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (taip sukaupiama lėšų tolesniam šių paslaugų finansavimui, dėl to teisingumo principas dar vadinamas naudingumo principu); 2) apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti (įtvirtinama neapmokestinamojo minimumo idėja, o reikalavimas vadinamas gebėjimo mokėti principu) (Bivainis, Skačkauskienė, 2007). Remiantis šiuo principu, mokestis turėtų būti nustatomas pagal bendras objektyvias taisykles, kurias visuomenės dauguma pripažįsta kaip teisingas ir protingas. Kiekvienas turi atiduoti valstybei deramą savo dalį. Teisingumo principas – mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (Kazlauskienė, 2012, p. 70). Šiuo požiūriu teisingumo principas vadinamas naudingumo principu. Teisingumas skirstomas į:

- Horizontalųjį teisingumą;
- Vertikalųjį teisingumą.

Horizontalusis teisingumas – individai, turintys lygias ekonomines galimybes (nustatomas pajamomis, turtu ir vartojimu) mokėti mokesčius, turi būti vienodai apmokestinami. Vertikalusis teisingumas yra tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai (didėjant pajamoms, turėtų didėti mokesčių dalis).

2. Įpareigojimo principas. Remiantis šiuo principu, būtina mokėti mokesčius.

3. Vieningumo principas. Remiantis šiuo principu, turi egzistuoti vieninga mokesčių sistema šalyje.

4. Vertinės išraiškos principas. Remiantis šiuo principu, mokesčiai turi būti mokami tik pinigine forma.

5. Remiantis optimalumo principu, mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomiką ir visus su ja susijusius procesus. Apmokestinimas neturi veikti minimalaus vartojimo dydžio, mažinti žmonių darbingumo lygio (Kazlauskienė, 2012, p. 70). Todėl itin atidžiai reikia apsvarstyti žmonių, gaunančių mažiau pajamų, apmokestinimą. Taip pat svarbu įvertinti apmokestinimo įtaką ekonominėms paskatoms. Ji sukelia vadinamuosius pajamų ir pakeitimo efektus.

Pajamų efektas – tai pajamų dydžio dėl mokesčio mokėjimo sumažėjimas, skatinantis daugiau ir geriau dirbti, taupyti, atkurti prarastas pajamas, išlaikyti įprastą pragyvenimo lygį ar net pasiekti aukštesnį. Pakeitimo efektas – toks santykinis pajamų lygio mažėjimas, kai prarandamos paskatos dirbti, taupyti.

6. Stabilumo principas susijęs su mokesčių sistemos kaita (normalus kaitos intervalas yra 3-5 metai).

7. Vienkartinio apmokestinimo principas – tas pats objektas per mokestinį laikotarpį tik vieną kartą turi būti apmokestintas vienos rūšies mokesčiu.

8. Elastingumo principas rodo mokesčių sistemos sugebėjimą greitai reaguoti į ekonomikos sąlygas. Valstybei naudinga turėti elatingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami naujų mokesčių, nedidinama tarifų, o mokestinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė.

9. Proporcingumo principas – numatoma tam tikrą mokestinės naštos riba, atsižvelgiant į bendrą vidaus produktą (Kazlauskienė, 2012, p. 70).

10. Ekonomiško principas – valstybės mokesčių sistema turi būti ekonomiškai arba produktyvi, t.y. mokesčio ėmimo sąnaudos turi būti minimalios ir turi sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį.

11. Patogumo principas – mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudarant mokėtojams rūpesčių.

12. Apibrėžtumo principas – iki mokestinio periodo pradžios mokesčių mokėjimas turi būti reglamentuotas teisiniais normatyviniais aktais.

Pateikti apmokestinimo principai apibūdina „idealią“ mokesčių sistemą. Tai tarsi etalonas, kurio reikėtų siekti. Realybėje ekonominė ir finansinė situacija, politinės jėgos koreguoja pateiktą modelį. Atsižvelgiant į apmokestinimo principus, pagal šiuolaikinį vertinimą mokesčių sistema laikoma efektyvi, jeigu atitinka šiuos reikalavimus:

- Užtikrina, kad į biudžetą numatytais dydžiais reguliariai įplauks piniginės lėšos ir jų suma atitinkamai didės augant apmokestinamoms pajamoms;
- Skatina reikiamą gamybinio aktyvumo ir asmeninio vartojimo lygį;
- Suderina centrinės ir vietos valdžios interesus formuojant jų biudžetų pajamas.

Pagrindiniai apmokestinimo principai, kuriems neturi prieštarauti joks mokesčių teisės aktas, pagal Mokesčių administravimo įstatymą (Žin., 2004, Nr. 63-2243) yra tokie:

1. Mokesčių mokėtojų lygybės principas (taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs). Mokesčių lygybės principas yra įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje, nustatančiame, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012);

2. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas (mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos; nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama; mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo kriterijais). Mokesčių visuotinio privalomumo principas turėtų būti suprantamas kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. 1 d.). Šis principas yra pažeidžiamas nemokant mokesčių. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str.). Pagal visuotinio privalomumo ir teisingumo principą, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi prievolę mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, o mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių teisingumo ir protingumo kriterijų (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012);

3. Apmokestinimo aiškumo principas (mokestinės prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas). Apmokestinimo aiškumo principas reikalauja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (Mokesčių administravimo įstatymo 9 str.). Apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suvokiamus mokesčių mokėtojui sprendimus bei tokiu būdu užtikrinti jo teises ir teisėtus interesus;

4. Turinio viršenybės prieš formą principas (mokesčių teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai). Turinio viršenybės prieš formą principas, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnį, reikalauja, jog mokestiniuose teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui,

o ne jos formaliai išraiškai, t. y. svarbus yra tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne šio turinio įforminimas.

Pasak autorių (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006) teisingumo principą lengviau įgyvendinti taikant tiesioginius nei netiesioginius mokesčius, o ekonominio efektyvumo principą lengviau taikyti esant didesnei netiesioginių mokesčių sudedamajai daliai. Tačiau nors gana sunku suderinti minėtus apmokestinimo principus, rasti jų kompromisinį variantą yra svarbu, nes tai turi reikšmės efektyvios valstybės mokesčių sistemos kūrimui, kurį lemia ir mokesčių kultūros elementai.

Nors mokesčių teorijų įvairovė yra didelė, plačiausiai žinomos trys teorijos, atspindinčios įvairių mokslininkų požiūrį į mokesčius ir jų vaidmenį valstybių ekonomikoje:

1. Mokesčiai – atlyginimas už valstybės teikiamas paslaugas.
2. Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė.
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Pirmosios mokesčių teorijos šalininkų požiūriu, mokesčiai yra atlyginimas už šalies Vyriausybės politinę, ekonominę ir socialinę veiklą. Pirmieji šios teorijos šalininkai buvo A. Smitas ir D. Rikardas. Po Antrojo pasaulinio karo šią teoriją propogavo Dž. Bjukanenas, Dž. Hiksas ir kt. Jų nuomone, valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į gyventojų interesus, o mokesčiai yra kaina už Vyriausybės veiklą, saugumą.

Antrąją mokesčių teoriją pateisinamas apmokestinimo netolygumas, siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus ir pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą. Šios teorijos pradininkas – Dž. Keinsas, propogavęs aktyvų valstybės dalyvavimą ekonomikoje. Jo požiūriu, ekonomika pati susireguliuoti negali. Visuomeninės paklausos ir pasiūlos pusiausvyrą valstybė gali veikti taikydama atitinkamą valstybės pajamų (mokesčių) politiką. Jis siūlė mažinti mokesčius gaminantiems trūkstamą produkciją, teikti jiems lengvatinius kreditus ir didinti mokesčius tiems, kurie gamina nepaklausią produkciją. Po Antrojo pasaulinio karo susiformavo neokeinsistinės ir neoklasikinės mokesčių teorijos kryptys. Neokeinsistinės krypties atstovai (E. Domaras, A. Hansenas, K. Klarkas ir kt.) teigė, kad mokesčiai yra pagrindinis kaupimo reguliatorius, užtikrinantis ekonomikos augimą. Daugelis jų nepritarė pelno apmokestinimui, nes tai trukdo gamybos plėtojimui. Neoklasikinės krypties šalininkai (M. Fridmanas, Dž. Mydas ir kt.) teigė, kad valstybės kišimasis į ekonomiką turi būti ribotas ir tarnauti gamybos augimui, paklausai ir pasiūlai subalansuoti.

Trečiosios mokesčių teorijos šalininkų nuomone, tiesioginiams mokesčiams (pajamų, turto) pritaikius progresyvinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Šios teorijos šalininkai (S. Kuznecas, R. Tiboldas ir kt.) taip pat teigė, jog būtina riboti verslininkų apmokestinimą, kad nepranyktų stimulus plėtoti verslą (Kazlauskienė, 2012, p. 68).

Formuojant šiuolaikines mokesčių sistemas, būtina vadovautis tam tikrais apmokestinimo principais: teisingumo principas; įpareigojimo principas; vieningumo principas; vertinės išraiškos principas; optimalumo principas; stabilumo principas; vienkartinio apmokestinimo principas; elastingumo principas; proporcingumo principas; ekonomiškumo principas; patogumo principas; apibrėžtumo principas. Pateikti apmokestinimo principai apibūdina „idealią“ mokesčių sistemą. Tai tarsi etalonas, kurio reikėtų siekti. Nors mokesčių teorijų įvairovė yra didelė, plačiausiai žinomos trys teorijos, atspindinčios įvairių mokslininkų požiūrį į mokesčius ir jų vaidmenį valstybių ekonomikoje: Mokesčiai – atlyginimas už valstybės teikiamas paslaugas; Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė; Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

## 1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Pasaulyje nėra visuotinai priimtose vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, nes jos vertinimo kriterijus yra sunku išreikšti aiškiai išmatuojamais parametrais ir dydžiais (Bivainis, Skačkauskienė, 2007). Todėl įvairių šalių mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir ar atitinka pagrindinius apmokestinimo principus (Imbrasienė, 2008).

Dažniausiai mokesčių sistema vertinama pagal atskirus, tarpusavyje nesusijusius ir išskaidytus kriterijus (Imbrasienė 2008). Visi jų yra pavaizduoti ir suskirstyti į atitinkamas grupes 2 lentelėje (Jakštonytė, Giriūnas 2010).

2 lentelė

### Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo indikatorių sisteminis modelis

V. Tanzi produktyvumo analizė	J.B.S. Gill'o diagnostinių rodiklių sistema		V. Tanzi ir A. Pallichio indeksai
	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai	
Dispersijos indeksas	Mokesčių rinkimo efektyvumas	Mokesčių kultūra	Fiskalinių pajamų indeksas
Erozijos indeksas	Mokesčių prievartos indeksas	Mokesčių administravimo efektyvumas	Administravimo efektyvumo indikatorius
Atsilikimo renkant mokesčius indeksas	Mokesčių surinkimo trūkumas	Mokesčių administravimo moralės lygis	Fiskalinių pajamų įtaigumo indikatorius
Specifiškumo indeksas	Administravimo efektyvumas		Mokesčių diferencialo indikatorius
Prievartos indeksas	Savarankiškas mokesčių mokumas		Vidinės kontrolės indikatorius
Mokesčių ėmimo kaštų indeksas	Mokesčių nuslėpimo potencialas		
Koncentracijos indeksas	Fiskalinės apskaitos netikslumas		
Objektyvumo indeksas	Mokesčių vengimo potencialas		

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis G. Jakštonytė, L. Giriūnas (2010).

Pagal 2 lentelės suteiktą informaciją matyti, kad vertinant bet kurios šalies mokesčių sistemos efektyvumą yra vadovaujama 3 pagrindiniais metodais (Bivainis, Skačkauskienė 2009):

1. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai;

2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai;

3. J.B.S. Gill diagnostiniai rodikliai.

Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė.

Antruoju metodu mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius-klausimus.

Panašiai, tik jau remiantis surenkamomis pajamomis, mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas trečiuoju metodu.

Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti skirtingus mokesčių sistemos aspektus (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012, p. 79).

*Apibendrinant galima teigti, kad vertinant bet kurios šalies mokesčių sistemos efektyvumą yra vadovaujamosi 3 pagrindiniais metodais: Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai - kiekybiniais rodikliais vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas, paskui atliekama lyginamoji analizė; V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai - mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius-klausimus; J.B.S. Gill diagnostiniai rodikliai – vertinama panašiai kaip ir antruoju metodu, tik jau remiantis surenkamomis pajamomis.*

### **1.2.1. Apmokestinimo principus apibūdinantys rodikliai**

Formuojant valstybės mokesčių sistemą, svarbus ir kartu probleminis yra apmokestinimo ribos klausimas, kuris, anot R. Dracea, M. Cristea ir I. Tomescu (2009), slypi skirtinguose valstybės ir piliečių interesuose. Jeigu vyriausybė nori padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, ji gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus, tačiau negali tiesiogiai kontroliuoti mokesčių įplaukų. Pirmasis mokesčių sistemos vertinimas yra susijęs su apmokestinimo principų apibūdinimu ir įvertinimu. Šiuo atveju kiekvienas jų apibūdinamas atskirai vadovaujantis skirtingais indeksais.

**Teisingumo principas.** Neteisingumo laipsnis apskaičiuojamas taikant Džinį koeficientą (G), kuris apibūdina visų visuomenės sluoksnių pajamų paskirstymą. Kuo šio rodiklio reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygė tarp gyventojų mažesnė. Kitas rodiklis naudojamas neteisingumo laipsniui apskaičiuoti – Atkinsono indeksas, kuris vertina nelygę per socialinės gerovės kategoriją (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Teisingumui įvertinti taikomi ir kiti rodikliai: horizontalaus teisingumo indeksas, faktinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas, faktinis pelno mokesčio tarifas ir kt. faktiniai tarifai (Bivainis, Skačkauskienė 2009).

Analizuojant bendrą mokesčių sistemos teisingumą vertinamas teisingumo paskirstymas tarp gyventojų ir įmonių arba darbo ir kapitalo. Pavyzdžiui, asmeniui tenkanti santykinė mokesčių našta

gali būti apskaičiuota dvejopai: valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto (BVP) santykis arba vidutinis mokesčių tarifas. Vidutinio mokesčių tarifo analizė lygina faktiškai sumokėtus mokesčius su mokestine baze (vidutinis mokesčių tarifas) (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Pagal A. Imbrasienė (2008) mokesčių efektyvumas vertinamas pagal tai, kiek mokesčiai lemia maksimalaus BVP sukūrimą. Todėl mokesčių naštos rodiklį (mokestinių pajamų ir BVP santykį) ji siūlo skaičiuoti vertinant mokesčių sistemos ekonominį efektyvumą, o ne teisingumą. Mokesčių našta matuojama kaip santykis tarp mokestinių įplaukų į konsoliduotą biudžetą (jį sudaro visos mokestinės pajamos: nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo fondų biudžetų bei garantinio fondo mokestinės pajamos) ir bendrojo vidaus produkto (Popelnikova, Žaptorius, 2012).

**Ekonominis efektyvumas.** Ekonominiam efektyvumui įvertinti dažniausiai taikomi 3 metodai (Bivainis, Skačkauskienė 2007):

1. Lyginamoji analizė, nurodanti pokyčius lyginant su ankstesniais laikotarpiais, skirtumus tarp organizacijų, alternatyvas tikslams pasiekti. Pagrindinis šio metodo privalumas – nedidelės analizės išlaidos. Kita vertus, ši analizė nenurodo veiksmų, kurie lemia esamas tendencijas.

2. Regresinė analizė „susieja produktą su išteklių deriniu ir paaiškina reiškinio pokyčius, atsižvelgiant į jo elementų pokyčius.“ Ši analizė nenurodo pokyčių priežasčių. Norint jas išsiaiškinti regresinę analizę reikia pildyti kitais empiriniais tyrimais arba subjektyviu vertinimu. Šis metodas taikomas daugiau orientuojantis į nukrypimus nuo vidurkio nustatymą, nei geriausio rezultato suradimą.

3. Duomenų apvalkalinė analizė nustato „tiriamų objektų padėtį efektyvumo aibės ribų atžvilgiu, palyginus produktų priklausomybes nuo išteklių su rastais ekstremumais ir išaiškinant efektyvumo didinimo galimybes efektyvumo aibėje. Metodo trūkumas - daug sudėtingų skaičiavimų.

Efektyvumui vertinti taip pat taikomas efektyvaus mokesčių tarifo rodiklis (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Pagrindinis mokesčių sistemos efektyvumo įvertinimo rodiklis - skirtumas tarp pagal įstatymą numatomos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamų pinigų. Be to, svarbu įvertinti mokesčių administravimo išlaidų dydį. Teigiamas vertinimas surinkti apie 85-90 proc. numatytos sumos, o išlaidos neturi viršyti 0,5 proc. surinktos sumos (Popelnikova, Žaptorius, 2012).

**Administravimo paprastumas.** Mokesčių administravimo efektyvumas vertinamas 2 būdais: skaičiuojamas mokesčių atotrūkis (santykinis skirtumas tarp nominalaus mokesčių tarifo ir efektyvaus mokesčių tarifo (faktiškai sumokėtų mokesčių ir apmokestinamosios bazės santykis)) arba normalizuotas mokesčių pajamingumas. Šie metodai padeda atskleisti turimas administravimo problemas. Mokesčio atotrūkio reikšmė apie 1, nurodo, kad mokesčio tarifas yra artimas

efektyviam, t. y. „surenkamos pajamos iš mokesčių artimos šalies išdo pajėgumui“ (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Mokesčių administravimo efektyvumo nustatymui skaičiuojamas mokestinės nepriemokos išieškojimo rodiklis (Imbrasienė 2008). Mokestinės skolos išieškojimas parodo mokesčių administravimo efektyvumą bei išieškojimo politikos efektyvumą ir tikslumą. Santykis tarp išieškotos sumos ir esamos mokestinės skolos (Popelnikova, Žaptorius, 2012). Didėjantis rodiklis parodo geresnį išieškojimo efektyvumą. Be to, šiame etape yra svarbu apskaičiuoti ir įvertinti, kiek lėšų skiriama mokesčių administravimui. Todėl siūloma skaičiuoti administracinių išlaidų rodiklį, kurio mažesnė reikšmė rodo, kad mokesčiams surinkti yra išleidžiama mažai piniginių lėšų (Imbrasienė 2008).

**Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas.** Naudinga ir patogiu turėti tokią sistemą, kuriai būdingas aukštas mokestinių įplaukų elastingumas, t. y. kuriai esant, neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu BVP (Imbrasienė 2008).

Deja, bet apmokestinimo principų vertinimas turi nemažai trūkumų (Bivainis, Skačkauskienė 2009):

1. atskirų principų vertinimas nesuteikia galimybės sistemingai ir bendrai įvertinti visos sistemos, apsunkina lyginamosios analizės procesą;

2. skirtingi autoriai siūlo skirtingus indeksus tam pačiam parametrai apskaičiuoti ir nėra apibrėžta kuris iš visų yra tinkamiausias ar geriausiai apibūdina gautą rezultatą;

3. vienas ir tas pats rodiklis skaičiuojamas vertinant skirtingus apmokestinimo principus (pvz. mokesčių naštos rodiklis naudojamas vertinant apmokestinimo teisingumą ar mokesčių administravimo paprastumą, vidutinio mokesčio tarifo rodiklis – teisingumą ar efektyvumą ir pan.).

Sukurti teisingą ir efektyvią sistemą pagal minėtus apmokestinimo principus yra gana sudėtinga dėl jų prieštaravimo vienas kitam. Kartais kuriant teisingesnę mokesčių sistemą reikia daugiau sąnaudų, dėl to mokesčių sistema tampa brangesnė ir dažniausiai mažiau efektyvi. E. Buškevičiūtė (2008), remdamasi užsienio ekspertų nuomone, teigia, kad padėtis yra normali, kai surenkama mokesčių suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma skiriasi 10-15 proc., o mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5 proc. visų surinktų mokesčių sumos (Kazlauskienė, 2012, p. 79).

*Apibendrinant galima teigti, jog vienos ar kitos šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji padeda spręsti apmokestinimui keliamus uždavinius, įgyvendina apmokestinimo principus pagal mokesčių sistemos veikimo principus, administravimą, sudėtį, struktūrą bei našumą. Pirmasis mokesčių sistemos vertinimas yra susijęs su apmokestinimo principų apibūdinimu ir įvertinimu. Kiekvienas jų apibūdinamas atskirai vadovaujantis skirtingais indeksais. Neteisingumo laipsnis apskaičiuojamas taikant Džinį koeficientą (G), kuris apibūdina visų visuomenės sluoksnių*



pajamų paskirstymą. Teisingumui įvertinti taikomi ir kiti rodikliai: horizontalaus teisingumo indeksas, faktinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas, faktinis pelno mokesčio tarifas ir kt. faktiniai tarifai. Ekonominiam efektyvumui įvertinti dažniausiai taikomi 3 metodai: Lyginamoji analizė, nurodanti pokyčius lyginant su ankstesniais laikotarpiais, skirtumus tarp organizacijų, alternatyvas tikslams pasiekti; Regresinė analizė susieja produktą su išteklių deriniu ir paaiškina reiškinio pokyčius, atsižvelgiant į jo elementų pokyčius; Duomenų apvalkalinė analizė nustato tiriamų objektų padėtį efektyvumo aibės ribų atžvilgiu, palyginus produktų priklausomybes nuo išteklių su rastais ekstremumais ir išaiškinant efektyvumo didinimo galimybes efektyvumo aibėje. Mokesčių administravimo efektyvumas vertinamas 2 būdais: skaičiuojamas mokesčių atotrūkis arba normalizuotas mokesčių pajamingumas. Naudinga ir patogu turėti tokią sistemą, kuriai būdingas aukštas mokestinių įplaukų elastingumas, t. y. kuriai esant, neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu BVP.

### 1.2.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi (2007) siūlo aštuonis mokesčių sistemos vertinimo kvalifikacinius diagnostinius rodiklius-klausimus (3 lentelė):

3 lentelė

#### Mokesčių sistemos vertinimo kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai-klausimai

Indeksas	Klausimas
<b>Koncentracijos</b>	Ar žymi visų mokestinių įplaukų dalis gauta taikant palyginti nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų dydžių skaičių?
<b>Dispersijos</b>	Ar apskritai yra arba nėra labai nedaug tokių mokesčių iš kurių gaunamos mažos pajamos, tačiau jie kelia daug rūpesčių?
<b>Erozijos</b>	Ar pasiektas maksimaliausias faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas?
<b>Atsilikimo renkant mokesčius</b>	Ar mokesčiai renkami be ypatingų uždelimų, įstatymų numatytais terminais?
<b>Specifiškumo</b>	Ar mokesčių sistema kuo minimaliau priklauso nuo mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį, t.y. nustatyti atsižvelgiant į prekės fizines charakteristikas (svorį, kiekį), o ne vertę?
<b>Objektyvumo</b>	Ar dauguma imamų mokesčių nustatyti remiantis objektyviais principais?
<b>Prievolės (prievartos)</b>	Ar visapusiškai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistemos administravimą?
<b>Mokesčių ėmimo kaštų</b>	Ar biudžeto kaštai, susiję su imamais mokesčiais, yra minimaliausi?

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis N. Popelnikova, J. Žaptorius (2012).

Iš pateiktų diagnostinių indeksų reikšmingiausiais yra laikomi prievolės ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai, kadangi jie parodo mokesčių sistemos efektyvumą. Atotrūkio dydis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktinių mokestinių įplaukų, bei mokesčių administravimo kaštų apsprendžia konkrečios šalies mokesčių sistema veiklos efektyvumą. Mokesčių sistema vertinama teigiamai, kai yra surenkama 85-90 proc. visų potencialių mokestinių pajamų, o mokesčių administravimo išlaidos sudaro 0,5 proc. nuo visų surenkamų mokestinių pajamų (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009).

Pagal atsakymus į šiuos klausimus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai įvertinti šalies mokesčių sistemą. Teigiamas atsakymas į visus šiuos klausimus, anot V. Tanzi'o, leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą. V. Aleknevičienė (2005), remdamasi pateiktais klausimais, pateikė kiekvieno rodiklio supaprastintą apskaičiavimo metodiką.

- Koncentracijos indeksas rodo, kurią dalį mokestinių įplaukų gauna valstybė, taikydama santykinai mažą mokesčių skaičių. Kuo šis rodiklis didesnis, tuo efektyvesnė valstybės mokesčių sistema. Manoma, kad efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje turėtų būti penkios-šešios mokesčių rūšys.

- Dispersijos indeksas rodo, kurią mokestinių įplaukų dalį sudaro mokesčiai, iš kurių valstybė gauna mažai pajamų, o administravimo išlaidos yra didelės. Kuo tokių mokesčių yra daugiau, tuo dispersijos indeksas yra didesnis ir tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.

- Erozijos indeksas apskaičiuojamas kaip egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės santykis. Kuo šios bazės labiau nutolusios viena nuo kitos, tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.

- Surinkimo atsilikimo indeksas rodo, ar mokesčiai mokami laiku. Augant šiam indeksui, mokesčių sistemos efektyvumas mažėja.

- Specifiškumo indeksas išreiškiamas santykiu mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį t.y. nustatyti atsižvelgiant į prekės fizines ypatybes su visais mokesčiais. Kuo indeksas didesnis, tuo sudėtingiau administruoti mokesčius ir tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.

- Objektyvumo indeksas išreiškiamas santykiu mokesčių, nustatytų remiantis objektyviais principais su visais mokesčiais. Jį apskaičiuoti labai sudėtinga, nes nevienodai suviokiams principų objektyvumas.

- Prievartos indeksas – tai faktiškai surenkamos mokesčių sumos santykis su galima pagal įstatymus surinkti mokesčių suma. Kuo šis indeksas didesnis, tuo efektyvesnė mokesčių sistema.

- Mokesčių surinkimo sąnaudų indeksas apskaičiuojamas kaip mokesčių surinkimo sąnaudų santykis su surinktomis mokestinėmis įplaukomis. Kuo indeksas didesnis, tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.

*Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi siūlo aštuonis mokesčių sistemos vertinimo kvalifikacinius diagnostinius rodiklius-klausimus: koncentracijos indeksas; dispersijos indeksas; erozijos indeksas; surinkimo atsilikimo indeksas; specifiškumo indeksas; objektyvumo indeksas; prievartos indeksas; mokesčių surinkimo sąnaudų indeksas. Argumentuoti atsakymai į autoriaus keliamus klausimus leidžia vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemos efektyvumą. Pagal atsakymus į klausimus galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai įvertinti šalies mokesčių sistemą. Teigiamas atsakymas į visus keliamus klausimus, leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą.*

### 1.2.3. J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo modelį (didžiausias efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje), mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės (4 lentelė).

4 lentelė

#### Mokestines pajamas apibūdinantys rodikliai

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mokesčių rūšių įvairovė.</li> <li>• Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius.</li> <li>• Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokestinių pajamų, skaičius.</li> <li>• Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.</li> <li>• Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma.</li> <li>• Mokesčių įsiskolinimų per metus suma.</li> <li>• Kasmet grąžinamų mokesčių suma.</li> <li>• Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančiojo personalo), skaičius.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (pagrįstas administruojamų mokesčių rūšimis ar funkcijomis).</li> <li>• Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra.</li> <li>• Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas.</li> </ul>
Efektyvumas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis.</li> <li>• Mokestinių pajamų ir BVP santykis.</li> <li>• Mokesčių atotrūkis.</li> <li>• Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis.</li> <li>• Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis.</li> <li>• Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis.</li> <li>• Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis.</li> <li>• Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis.</li> <li>• Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis.</li> <li>• Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mokesčių mokėtojų suvokimas mokesčių nemokėjimo pasekmių, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybės, mokesčių administratorių darbo veiksmingumo sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas.</li> <li>• Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje.</li> <li>• Mokesčių administratorių moralė.</li> </ul>
Produktyvumas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus.</li> <li>• Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis.</li> <li>• Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis.</li> <li>• Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles.</li> </ul>	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis I. Skačkauskienė (2009).

J. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo, kuriems vertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus produktyvumo grupę) rodiklių rinkinį.

Tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių. Atsižvelgiant į iškeltus tikslus, metodas taip pat suteikia galimybę atlikti ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, pvz., siekiant nustatyti sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. Mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo įvairių šalių mokesčių sistemoms galimybes riboja keletas veiksnių, iš kurių svarbiausias – duomenų prieinamumas. Ši problema aktuali vertinant mokesčių sistemą ir pagal J. Gill diagnostinių rodiklių rinkinį. Kliūčiai šalinti J. Gill naudojo tokius duomenų šaltinius: nacionalines sąskaitas, mokesčių įstatymus ir taisykles, nuolat mokesčių administratorių rengiamas statistines ataskaitas, mokesčių administratorių neskelbiamą, tačiau prieinamą informaciją, interviu su mokesčių administratoriais ir reprezentatyviais mokesčių mokėtojų atstovais. Pastebima, kad surenkamų duomenų kiekis ir kokybė paprastai priklauso nuo mokesčių administravimo sistemos išvystymo lygio ir mokesčių administratorių naudojamų informacinių technologijų modernumo (Skačkauskienė, 2009).

Šis metodas daugiausia orientuotas į mokesčių sistemos administravimo smulkesnę analizę, t. y. padeda nustatyti mokesčių surinkimo sunkumus ir esančius apribojimus. Todėl pagrindinis metodo trūkumas - visi elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Kiti trūkumai – siauras mokesčių sistemos vertinimas, nėra nustatyti rodiklių apskaičiavimo galimybės ir rezultatų interpretavimo skalės. Be to, neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis – nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija bei nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį (Bivainis, Skačkauskienė 2009). Mažas taikytinų rodiklių ir jų apskaičiavimo apibrėžtumas bandomas taisyti detalizuojant šių rodiklių turinį ir pagal tai jį taikyti konkrečiam atvejui (Skačkauskienė, 2009).

J. Gill modelis pajamų surinkimą apibūdina 3 rodiklių grupėmis: prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo, kurios vertinamos naudojantis kokybiniais ir kiekybiniais rodikliais. Prigimtinių mokesčių sistemos savybių dėka vertinamas mokesčių surinkimo sudėtingumas. Efektyvumo indeksai analizuoja mokesčių administratorių vykdomų funkcijų veiksmingumą ir efektyvumą. Produktyvumo rodiklių grupė padeda įvertinti mokesčių administratorių atliekamų funkcijų produktyvumą ir našumą. Produktyvumo grupei vertinti naudojami tik kiekybiniai rodikliai. Atlikus siūlomą mokesčių sistemos analizę (Popelnikova, Žaptorius, 2012), įmanoma nustatyti „pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių.“ Pagal rezultatus taip

pat galima atlikti tarpvalstybinę lyginamąją analizę. Pagrindinis tokio vertinimo sunkumas - duomenų stoka, todėl labai svarbus aspektas – duomenų prieinamumas.

*Apibendrinant galima teigti, jog J. Gill išskiria tris rodiklius, apibūdinančių mokesčių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo, kuriems vertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus produktyvumo grupę) rodiklių rinkinį. Tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių. Pagrindinis metodo trūkumas - visi elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus.*

### **1.3. Veiksniai lemiantys šalies mokesčių sistemos kultūrą ir reformas**

Mokesčių kultūros samprata yra naujas ir Lietuvoje mažai tyrinėtas reiškinys, nors pastaruoju metu atsiranda vis daugiau mokslininkų, kurie diskutuoja šiuo klausimu (V. Pukelienė ir K. Šinkūnienė, E. Buškevičiūtė). Mokesčių kultūra Lietuvos moksliniame, taip pat ir praktiniame kontekste suvokiama dar labai siaurai.

Sąvoką „mokesčių kultūra“ pirmą kartą pavartojo F. Meiselsas 1926 m. Vėliau ją vartojo J. A. Schumpeteris (1992) straipsnyje „Pajamų mokesčio ekonomika ir sociologija“. J. Schumpeteris vartoja mokesčių kultūros terminą, susijusį su išsivysčiusiomis mokesčių sistemomis. Jis mokesčius traktuoja kaip „meną“ ir siūlo mokesčių kultūrą suprasti pagal sąvokos apibrėžimą „menas = kultūrinių vertybių kūrimas“ (kaip skulptūra, dailė, teatras, kt. ) ir atskiria ją nuo mokesčių kaip paprasto „amato“, nors plačiau ir nepaaiškina savo samprotavimų. J. Schumpeterio mokesčių kultūros supratimas orientuotas į jos kūrėjus, mokesčių ekonomistus ir politikus, kurie sukūrė dirbtinį (menišką) dalyką, nacionalinę mokesčių sistemą. Panaši mokesčių kultūros samprata pateikta ir A. Spitalerio (1954) darbuose. Jis nagrinėja „išlaisvintas“ ir „neišlaisvintas“ mokesčių sistemas. Pasak jo, ekonominiai, sociologiniai, istoriniai, geografiniai, psichologiniai ir kitokie skirtumai veikia mokesčius skirtingose šalyse ir jų visuomenėse. A. Pauscho supranta šalies mokesčių kultūrą kaip artimai susijusią su asmenybėmis, turinčiomis įtakos mokesčių sistemos evoliucijai. Jo požiūris atspindi J. Schumpeterio nuostatą, kad „mokesčių kultūra yra žmogaus dvasingumo ir kūrybingumo išraiška“.

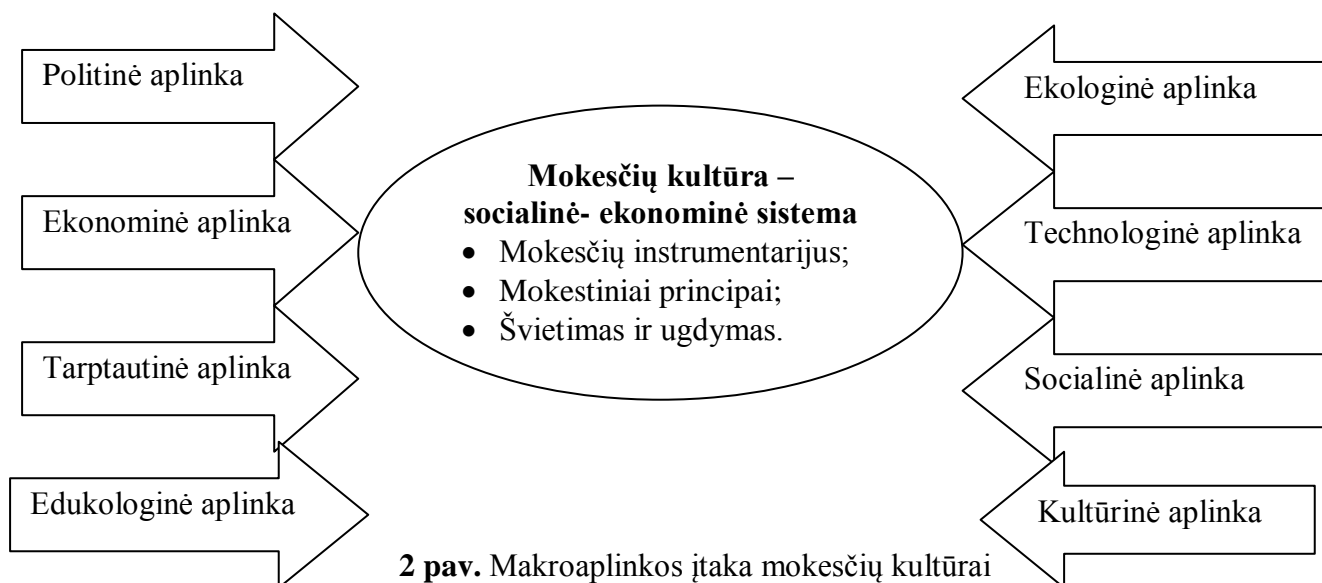
V. Tanzi (2007) mokesčių kultūrą supranta kaip tam tikrą mokesčių mokėtojų sąmoningumą, o suvokimas, kodėl reikia mokėti mokesčius, ir sudaro mokesčių kultūros pagrindą. V. Tanzi teigia, kad daugumoje besivystančių ekonomikų mokesčių mokėtojams trūksta specifinio sąmoningumo dėl ilgą laiką vyravusios planinės ekonomikos. Planinės ekonomikos atstovai stengėsi išvengti bet kokie mokesčių mokėtojų ryšio su tiesioginiais mokesčiais ir pasitikėjo netiesioginiais mokesčiais. Todėl aiškesnių mokesčių sistemų pristatymas buvo įvertintas teigiamai. Panašiai samprotauja ir

mokslininkai, pritariantys J. Martines-Vazquez (2000) idėjoms. Jie teigia, kad mokesčių reformos gali būti vykdomos sėkmingai, kai atsižvelgiama į „mokesčių mokėtojų kultūrą“ ir mokesčių valdžios nustatytas apmokestinimo sąlygas. Pasak jų, tai, deja, netaikoma daugumoje besivystančių ekonomikų. R. Bergeris terminą „mokesčių kultūra“ supranta taip: valstybė gali surinkti tiek mokesčių, kiek piliečiai sutinka mokėti. F. M. Hartmannas ir U. Hübneris tyrė mokesčių kultūros, mokesčių mokėtojų ir mokesčių pareigūnų sąveiką. Pasak jo, mokesčių kultūra atsiskleidžia mokesčių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų santykiuose.

Lietuvoje mokesčių kultūros samprata taip pat svarbi, o sąvokos „mokesčiai“ ir „kultūra“ galėtų būti suderinamos. Nagrinėjant mokesčių kultūrą, tikslinga būtų išskirti veiksnius, lemiančius jos raidą. Mokesčių kultūrą, kaip nacionalinės kultūros sudedamąją dalį, veikia bendrieji veiksniai, lemiantys bendrąją kultūrą: istorinę patirtį, šalies išsivystymo lygį, ugdymo bei švietimo sistemą, socialinę padėtį, auklėjimą ir specifinius veiksnius, būdingus tik mokesčių kultūrai, t. y. apmokestinimo principus bei instrumentarius, mokesčių mokėtojų sąmoningumą, jų gaunamą naudą, apmokestinimo sąlygų pokyčius, mokestinius mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių santykius.

Kiekvienas mokestis veikia mokesčių sistemos dalyvių mąstymą ir elgseną ekonomiškai ir psichologiškai, o ekonominiai, socialiniai, istoriniai, geografiniai, psichologiniai skirtumai veikia konkrečios šalies mokesčių mokėtojus (Rakauskienė, 2006). Todėl sąlygojančių veiksnių įtaką mokesčių kultūrai galima analizuoti bendrai – per dalyvių požiūrio ir elgsenos visumą, mokesčių kultūrą sąlygojančius veiksnius papildant socialiniais - ekonominiais aspektais. Taigi, mokesčių kultūra – tai nacionalinėje kultūroje susiformavusių mokestinių santykių, siekiant optimizuoti mokestines pajamas, visuma, apimanti mokesčių sistemos dalyvių požiūrį ir elgseną sistemoje.

Mokesčių kultūrą kaip socialinę-ekonominę sistemą veikia ir mikro bei makro aplinka (2 pav.).



**2 pav.** Makroaplinkos įtaka mokesčių kultūrai

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis V. Pukeliene, K. Šinkūniene (2005).

*Ekonominė aplinka* – verslo įmonės Lietuvoje bene labiausiai suvokia save kaip mokesčių mokėtojus. Tam tikrais atvejais jos sumoka mokesčius ir už fizinius asmenis (gyventojų pajamų mokestis). Tačiau tenka pripažinti mokesčių vengimo ar net grobstymo faktus ypač netiesioginių mokesčių (pridėtinės vertės mokestis). *Tarptautinė aplinka* – stojimas į Europos Sąjungą ir integracinių procesų sklaida pareikalavo netiesioginių mokesčių harmonizavimo, pastaruoju metu pastebimi ketinimai vienodinti tiesioginius mokesčius, kas sukelia daug prieštaravimų tarp ES naujokių ir senbuvių. *Politinė aplinka* – mokesčių sistema, jos formavimo principai, pagrindiniai elementai, mokesčių ėmimo būdai, atskirų mokesčių nustatymo metodai tiesiogiai priklauso nuo įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios sprendimų.

*Ekologinės aplinkos poveikis* – valstybės rūpinimasis ekologija ir aplinkosauga piliečius skatina labiau domėtis šios srities finansavimu bei palaikymu. Informacijų technologijų ir žinių visuomenės kūrimas lengvina mokesčių mokėtojų bendravimą su mokesčių administratoriais. Socialinėje aplinkoje – šeima, kaip šios sistemos nedalomas elementas, užtikrina tinkamą naujų kartų ugdymą bei pilietinės visuomenės formavimą. Šalies kultūrinė aplinka, istorinė patirtis, perduodamos materialinės bei dvasinės vertybės taip pat sąlygoja šalies mokesčių kultūros lygį, kurioje kultūros samprata gal net svarbesnė nei mokesčių. Edukologinė aplinka – švietimas, ugdymas bei auklėjimas daro didelę įtaką žmogaus kaip asmenybės ir kaip sąmoningo valstybės piliečio, kuris moka mokesčius, vadovaudamasis solidarumo bei teisingumo principais, formavime (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005).

Mokesčių kultūrą įtakančius veiksnius galima suskirstyti į bendruosius ir specifinius, nes mokesčių kultūrą sąlygoja bendrieji socialiniai-ekonominiai veiksniai, būdingi kultūrai, ekonomikai apskritai, ir specifiniai veiksniai, būdingi mokesčių sistemai. Mokesčių kultūros sąvoka rodo kokybinį žmogaus veiklos skirtumą, lyginant su kitomis ekonominio gyvenimo normomis, todėl makroekonominiai veiksniai įtakoja mokesčių sistemos dalyvių požiūrį ir elgseną per šalies kultūros lygį, jos istorinę patirtį, šalies ekonomikos išsivystymo lygį, socialinę – demografinę šalies piliečių padėtį, ugdymo bei švietimo sistemos lygį šalyje ir auklėjimą šeimoje. Mokesčių sistema formuojasi kartu su valstybe, todėl mokesčių mokėtojų požiūrį bei elgseną lemia valstybių vystymosi istorinė patirtis, kurios rezultatas yra dabartinės mokesčių sistemos. Radikaliai pasikeitus santvarkai, šalies piliečiai visada turi galimybę lyginti esamą mokesčių sistemą su buvusią, kas ne visada duoda pozityvų rezultatą. Šalies ekonomikos išsivystymo lygis bei šalies piliečių socialinė padėtis lemia piliečių pragyvenimo lygį bei šalies pajamų perskirstymą, nuo ko priklauso ir mokesčių sistemos išsivystymas, biudžeto pajamų dydis (Maksvytienė, Dapkus, 2012).

L.P.Feld ir B.S.Frey (2002) tyrimai rodo, jog tokie demografiniai veiksniai, kaip amžius, lytis, šeimyninė padėtis, pajamų, nacionalinio identiteto lygis, įtakoja mokesčių mokėtojų elgseną. Demografiniai veiksniai nusako šalies gyventojų skaičių, darbo jėgos kiekį ir lygį, nuo ko priklauso

mokestinių pajamų surinkimas. Sutvarkyta, gerai veikianti ugdymo bei švietimo sistema šalyje suteikia jauniausiems šalies piliečiams ne tik fundamentalių žinių, bet ir supažindina su visuomeninėmis taisyklėmis, pilietinėmis nuostatomis bei suteikia socialinių mokslų bendrąsias žinias, t.y. supažindina su pagrindiniais ekonominiais dėsniais, aptaria mokesčių sistemos veikimą ir pagrindžia jos būtinumą, leidžia geriau suprasti valdžios sprendimus, ir net įkvepia gilinti socialinių mokslų žinias aukštesnės pakopos studijose.

*Apibendrinus galima teigti, jog mokesčių kultūrą įtakojančius veiksnius galima suskirstyti į bendruosius ir specifinius, nes mokesčių kultūrą sąlygoja bendrieji socialiniai-ekonominiai veiksniai, būdingi kultūrai, ekonomikai apskritai, ir specifiniai veiksniai, būdingi mokesčių sistemai. Mokesčių kultūros sąvoka rodo kokybinį žmogaus veiklos skirtumą, lyginant su kitomis ekonominio gyvenimo normomis, todėl makroekonominiai veiksniai įtakoja mokesčių sistemos dalyvių požiūrį ir elgseną per šalies kultūros lygį, jos istorinę patirtį, šalies ekonomikos išsivystymo lygį, socialinę – demografinę šalies piliečių padėtį, ugdymo bei švietimo sistemos lygį šalyje. Mokesčių kultūra, būdama nacionalinės kultūros dalimi, susijusi ir su svarbiausiais apmokestinimo klausimais, kurie atsispindi mokesčių instrumentarijuje bei pačiuose apmokestinimo principuose. Mokesčių reformos tikslas – sumažinti galimybes vengti mokėti mokesčius.*

#### **1.4. Šalies mokesčių sistemos analizės ir ekonominio vertinimo empiriniai tyrimai**

Darbe remtasi įvairių autorių atliktomis analizėmis ir tyrimais. Tyrimai suskirstyti pagal tyrimo objektą ir pateikiami atskirose lentelėse. Mokslinių šaltinių analizė parodė, kad vyriausybė norėdama padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus, bet negali tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų. Nepagrįstai didinant mokesčių tarifus, mokestinės įplaukos gali mažėti dėl padidėjusio vengimo mokėti mokesčius, šešėlinės ekonomikos ir mokesčių mokėtojų nuskurdinimo. Mokesčio normos didinimas iki tam tikros ribos didina iš mokesčio gaunamas pajamas. Egzistuoja toks taškas, kuriame biudžeto pajamos yra maksimalios, o toliau didėjant mokesčio normai, mokesčio bazė mažėja. Nagrinėjant 3 pagrindines mokesčių sistemos vertinimo galimybes (apmokestinimo principų, V. Tanzi, J. Gill), galima teigti, kad kiekviena jų suteikia tam tikrąją savąją informaciją tam tikru pavieniu aspektu. Nors pasitaiko, kad skirtinguose metoduose taikomi tie patys rodikliai, bet jų rezultatai vertinami kitaip. Todėl siekiant atlikti kuo detalesnę, tikslesnę ir vertingesnę analizę, būtina įvertinti kuo daugiau su valstybės mokesčių sistema susijusių aspektų, t. y. atlikti įvairiapusę mokesčių sistemos analizę. Dideli mokesčių tarifai atskirose šalyse neleidžia ekonomikai sparčiai plėtotis, slopina darbo motyvą, verslininkų iniciatyvą, skatina šešėlinės ekonomikos atsiradimą. Lietuvos ir ES mokesčių sistemos empiriniai tyrimai pateikti 5 lentelėje.



## Lietuvos ir ES mokesčių sistemos empiriniai tyrimai

Autorius, metai	Naudoti metodai	Tyrimo rezultatai
Inga Koncevičienė, Martynas Prievelis, 2012 m.	Sisteminės mokslinės literatūros analizė, statistinės informacijos analizavimo, grupavimo, lyginimo ir apibendrinimo bei Lafero kreivės metodai.	Mokslinių šaltinių analizė parodė, kad vyriausybė norėdama padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus, bet negali tiesiogiai kontroliuoti mokesčių įplaukų. Nepagrįstai didinant mokesčių tarifus, mokesčių įplaukos gali mažėti dėl padidėjusio vengimo mokėti mokesčius, šešėlinės ekonomikos ir mokesčių mokėtojų nuskurdinimo.
Natalija Popelnikova, Jonas Žaptorius, 2012m.	Mokslinės literatūros analizė, apibendrinimas, duomenų grupavimas; matematiniai metodai statistinių duomenų analizei atlikti; apskaičiuotų duomenų palyginimas ir vertinimas.	Nagrinėjant 3 pagrindines mokesčių sistemos vertinimo galimybes, įsitikinome, kad kiekviena jų suteikia tam tikrąją savąją informaciją tam tikru pavieniu aspektu. Nors pasitaiko, kad skirtinguose metoduose taikomi tie patys rodikliai, bet jų rezultatai vertinami kitaip. Todėl siekiant atlikti kuo detalesnę analizę, būtina įvertinti kuo daugiau su valstybės mokesčių sistema susijusių aspektų.
Zita Tamašauskienė, Aušra Žadvidaitė, 2011m.	Lietuvos ir užsienio mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos norminių aktų analizė ir sisteminimas; duomenų grupavimas, detalizavimas, lyginimas.	Mokesčio normos didinimas iki tam tikros ribos didina iš mokesčio gaunamas pajamas. Egzistuoja toks taškas, kuriame biudžeto pajamos yra maksimalios, o toliau didėjant mokesčio normai, mokesčio bazė mažėja.
Ilon Skačkauskienė, 2009 m.	Loginės analizės ir sintezės metodai, mokesčių administratorių apklausa telefonu ir elektroniniu paštu, mokesčių mokėtojų anketinė apklausa, ekspertinis vertinimas, taikytas sisteminis požiūris	Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai tokie: a) pajamų surinkimo sistema, vertinant ją pagal prigimtines mokesčių sistemos savybes apibūdinančius rodiklius, sudėtinga – didėja mokesčių rūšių, mokesčių mokėtojų, pateikiamų deklaracijų skaičius, grąžinamų mokesčių sumų kiekis; b) silpniausia Lietuvos mokesčių sistemos grandis – vykdomų funkcijų efektyvumas. c) įdiegtos naujausios informacinės sistemos sudarė prielaidas mokesčių administravimo įstaigų darbuotojams našiai vykdyti jiems pavestas funkcijas.
Dalia Rudytė, Ligita Šalkauskienė, Lijana Lukšienė, 2009 m.	Mokslinių šaltinių lyginamoji analizė ir abstrahavimas, statistinės informacijos analizavimas, grupavimas, lyginimas, apibendrinimas	Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo kriterijus nustatyta, kad šalies mokesčių pajamų pagrindą formuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir surenkami akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokesčių pajamos nuolatos mažėja.
Dalia Štreimikienė, Asta Mikalauskienė, 2006 m.	Ekonominė analizė, sintezė, palyginimas ir apibendrinimas	Atlikta palyginamoji Lietuvos ir kitų ES šalių mokesčių rodiklių analizė parodė, kad Lietuvos ir kitų ES šalių naujokių mokesčiai rodikliai tarpusavyje yra panašūs – joms būdinga palyginti didelė netiesioginių mokesčių dalis mokesčių pajamose, mažesni pajamų ir pelno mokesčių tarifai bei gerokai mažesni akcizų tarifai.
Aldona Damulienė, Vytautas Vengrauskas, 2001m.	Aprašomasis, analitinis ir lyginamasis metodai	ES valstybių narių biudžetas formuojamas iš įvairių mokesčių. Didžiausią mokesčių pajamų lyginamąjį svorį sudaro tiesioginiai mokesčiai. Dideli mokesčių tarifai atskirose šalyse neleidžia ekonomikai sparčiai plėtotis, skatina šešėlinės ekonomikos atsiradimą.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis naudota literatūra.

Atlikus mokslinės literatūros analizę, mokesčių kultūrą įtakojančius veiksniai išskiriami į dvi grupes: bendruosius ir specifinius. Mokesčių moralė, kaip noras mokėti mokesčius, elgiantis teisingai ir sąžiningai ne tik savo, bet ir kitų atžvilgiu, kaip viena iš mokesčių mentaliteto sudedamųjų dalių, yra glaudžiai susijusi su apmokestinimo principais, švietimu bei mokesčių

kultūros didinimu. Toliau pateikiami (6 lentelė) mokesčių sistemos vertinimo ir mokesčių kultūros empiriniai tyrimai.

6 lentelė

### Mokesčių sistemos vertinimo ir mokesčių kultūros empiriniai tyrimai

Autorius, metai	Naudoti metodai	Tyrimo rezultatai
Inga Maksvytienė, Mindaugas Dapkus, 2012 m.	Palyginamoji mokslinės literatūros analizė, grafinė analizė, matematinis modeliavimas, statistinė palyginamoji analizė	Atlikus mokslinės literatūros analizę, mokesčių kultūrą įtakojančius veiksniai išskiriami į dvi grupes: bendruosius ir specifinius, nes mokesčių kultūrą sąlygoja bendrieji socialiniai-ekonominiai veiksniai, būdingi kultūrai, ekonomikai apskritai, ir specifiniai veiksniai, būdingi mokesčių sistemai.
Kristina Levišauskaitė, Kristina Šinkūnienė, 2006 m.	Sisteminė mokslinės literatūros analizė, apibendrinimo bei lyginamosios analizės metodai	Efektyvią mokesčių sistemą galima vertinti ne tik kiekybiniais, bet ir kokybiniais kriterijais, atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir jų praktinį taikymą, efektyvų mokesčių mokėtojų ir mokesčių rinkėjų dialogą bei kitus mokesčių kultūros ir mokesčių moralės elementus.
Violeta Pukelienė, Kristina Šinkūnienė, 2005 m.	Sisteminė mokslinės literatūros analizė, lyginamoji analizė, apibendrinimo metodai	Mokesčių kultūros koncepcijos suvokimas, ją apibūdinantys veiksniai bei sąlygojanti aplinka, nauji įstatymai padės formuoti Lietuvos mokesčines kultūrą, atitinkančią išsivysčiusių šalių patirtį bei mažinti atotrūkį tarp apmokestinamo reiškinių mokslinės ir praktinės pusės.
Juozas Bivainis, Ilona Skačkauskienė, 2007m.	Mokslinių straipsnių loginės analizės ir sintezės metodai, taikytas sisteminis požiūris.	Mokesčių sistemos vertinimo metodų potencialo analizė leidžia teigti, kad vyrauja trys tokios metodų grupės: vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo; vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinį diagnostinį klausimyną; vertinimas pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis naudota literatūra.

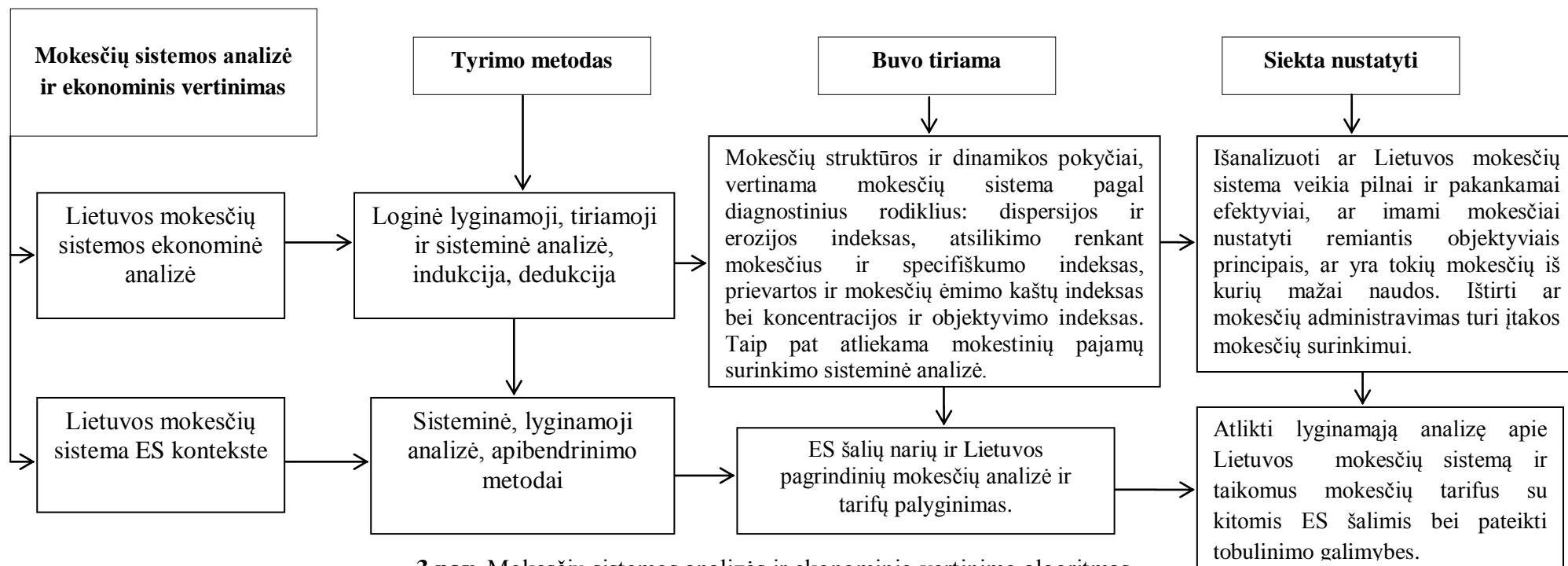
Mokesčių sistemos vertinimo metodų potencialo analizė leidžia teigti, kad vyrauja trys tokios metodų grupės: vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius; vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinį diagnostinį klausimyną; vertinimas pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius.

*Apibendrinus atliktus tyrimus galima teigti, jog mokesčių sistema reikalinga kiekvienos valstybės funkcionavimui. Nagrinėjant 3 pagrindines mokesčių sistemos vertinimo galimybes (apmokestinimo principų, V. Tanzi, J. Gill), yra aišku, kad kiekviena jų suteikia tam tikrąją savąją informaciją tam tikru pavienu aspektu. Nors pasitaiko, kad skirtinguose metoduose taikomi tie patys rodikliai, bet jų rezultatai vertinami kitaip. Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo kriterijus nustatyta, kad šalies mokesčių pajamų pagrindą formuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir surenkami akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokesčinės pajamos nuolatos mažėja, todėl Lietuvos mokesčių sistemos reforma turėtų būti orientuota į smulkių mokesčių skaičiaus mažinimą. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema iš reformuojamos pamažu turi peraugti į stabilią mokesčių sistemą, nes tik stabilumas ir aiškumas dėl ateities leidžia garantuoti aukštus bendrojo vidaus produkto augimo tempus ir didėjančias įplaukas į valstybės biudžetą.*

## 2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EKONOMINĖ ANALIZĖ 2007-2014 M.

### 2.1. Mokesčių sistemos analizė ir ekonominio vertinimo metodika

Paveiksle (3 pav.) pavaizduotas mokesčių sistemos analizės ir ekonominio vertinimo algoritmas. Algoritme apibrėžta, kokiais metodais remtasi, kas buvo tiriama ir kas siekiama nustatyti.



3 pav. Mokesčių sistemos analizės ir ekonominio vertinimo algoritmas

Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą naudojami loginės lyginamosios, tiriamosios ir sisteminės analizės, indukcijos bei dedukcijos metodai. Tyrimui atlikti ir rezultatams pasiekti remtasi V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais-klausimais ir S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniais rodikliais.

## 2.2. Mokesčių sistemos struktūrinė ir dinaminė analizė

Mokesčių sistemą sudaro daug įvairių mokesčių, kurių surenkama dalis skiriasi (visi mokesčiai pateikti 2 priede), todėl bus analizuojami pagrindiniai, didžiausią mokestinių pajamų dalį sudarantys mokesčiai (7 lentelė).

7 lentelė

**Lietuvos mokestines pajamas sudarantys mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
<b>Gyventojų pajamų mokestis</b>	6528039	7313263	3788045	3469950	3772839	4004330	4315393	3232701
<b>Pelno mokestis</b>	2053649	2910175	1707592	953871	873112	1494774	1645820	1376022
<b>Pridėtinės vertės mokestis</b>	7824176	9242457	6798821	7294013	8502502	8717507	8888837	7394094
<b>Akcizai</b>	2803595	3354053	3258161	3036493	3178233	3341166	3437282	2681845
<b>Kiti mokesčiai</b>	1600402	1425467	1172155	1216248	1330177	1504198	1598535	1227469
<b>Iš viso mokesčių</b>	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	15912131

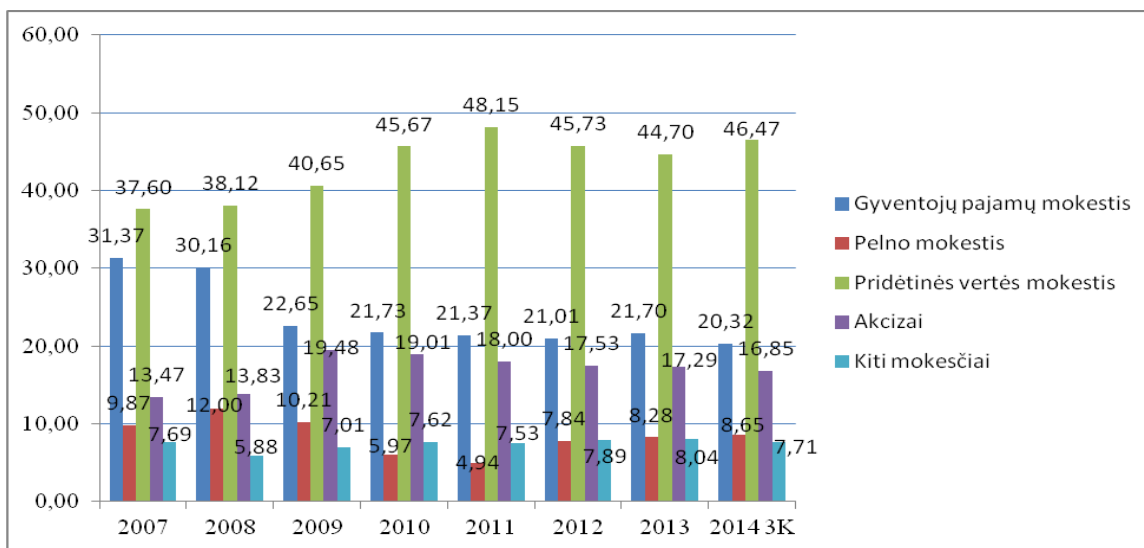
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

Iš pateiktų duomenų matoma, jog didžiausią mokestinių pajamų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis. Daugiausiai pridėtinės vertės mokesčio buvo surinkta 2008 metais (9242457 tūkst. Lt), o mažiausiai 2009 metais (6798821 tūkst. Lt). Tai įtakojė ekonominė krizė, kadangi buvo didinami mokesčių tarifai, siekiant ekonominio stabilumo šalyje. Per 2014 metų tris ketvirčius buvo surinkta 7394094 tūkst. Lt pridėtinės vertės mokesčio. Nuo 2007 m. iki 2013 m. pridėtinės vertės mokesčio surenkama dalis padidėjo 1064661 tūkst. Lt, tai lėmė nuo 2009 metų padidintas PVM tarifas (didėjo iki 21 proc.). Taip pat matoma, kad didelę dalį mokestinių pajamų sudaro ir gyventojų pajamų mokestis. Per nagrinėjamą laikotarpį daugiausiai gyventojų pajamų mokesčio buvo surinkta 2008 metais (7313263 tūkst. Lt), o mažiausiai 2010 metais (3469950 tūkst. Lt). Padidėjusiam pajamų mokesčiui įtakos turėjo tais metais kilusi ekonominė krizė, o gyventojų pajamų mokesčio dalis sumažėjo pasibaigus krizei. Per 2014 metų tris ketvirčius buvo surinkta 3232701 tūkst. Lt gyventojų pajamų mokesčio. Nuo 2007 m. iki 2013 m. gyventojų pajamų mokesčio surenkama dalis sumažėjo 2212646 tūkst. Lt. Gyventojų pajamų mokesčio dalies mažėjimą mokestinėse pajamose sąlygojo gyventojų pajamų mokesčio apmokestinamosios bazės pokyčiai – daugiausia pagrindinio neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir mokesčio tarifo mažinimas. Pelno mokestis per nagrinėjamą laikotarpį keitėsi nežymiai (sumažėjo 407829 tūkst. Lt), o akcizų surenkama dalis padidėjo 633687 tūkst. Lt. Jų kitimui įtakos turėjo mokesčių tarifų dydžių pasikeitimas.

Apibendrinant lentelės duomenis galima teigti, jog daugiausiai mokesčių buvo surenkama krizės laikotarpiu, kadangi norint sumažinti įsiskolinimus buvo keičiami mokesčių tarifų dydžiai. O mažiausiai mokesčių buvo surinkta 2010 metais, kai šalis pradėjo atsigausti po ekonominės krizės, buvo mažinami mokesčių tarifų dydžiai. Taip pat galima pastebėti, jog netiesioginių mokesčių yra surenkama daugiau nei tiesioginių.

Labai svarbu žinoti kokią visų mokesčių dalį sudarė kiekvienas mokestis (visų mokesčių struktūrinė analizė pateikiama 3 priede). Toliau pateikiama surenkamų mokesčių struktūrinė analizė (4 paveikslas).



**4 pav.** Lietuvoje surenkamų mokesčių struktūrinė analizė 2007-2014 m. (proc.)

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

Paveiksle matoma, jog didžiausią struktūros dalį per nagrinėjamą laikotarpį sudarė pridėtinės vertės mokestis (PVM). Daugiausiai pridėtinės vertės mokesčio buvo surinkta 2011 metais, be to nuo 2007 m. iki 2011 m. galima pastebėti, kad PVM surenkama dalis tik didėjo, tai įtakojo PVM tarifo augimas. Nuo 2009 metų PVM tarifas pasiekė 21 procentą ir nebekito iki šių dienų. Todėl kitais metais PVM struktūra keitėsi nežymiai.

Ne mažą dalį surenkamų mokesčių sudaro ir gyventojų pajamų mokestis (GPM). Tačiau nagrinėjamu laikotarpiu pastebima, jog GPM sudaro vis mažesnę struktūros dalį, 2007 metais GPM sudarė 31,37 proc. visų mokesčių, o per 2014 metų tris ketvirčius sudarė 20,32 proc. Tai sąlygojo neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir mokesčio tarifo mažinimas.

Akcizo mokestis didžiausią dalį mokesčių struktūros sudarė 2009 metais, kadangi buvo padidinti mokesčio tarifai pagrindinėms prekėms. Tačiau vėlesniais metais tarifo pokytis didesnės įtakos neturėjo, nes kol gyventojų pajamos išlieka tame pačiame lygyje ir nėra išspręsta nelegalios produkcijos prieinamumo problema, akcizo mokesčių didinimas kaip priemonė didinti biudžeto pajamas nebus veiksminga, tik padidins šešėlio mastus ir išlaidas kovai su nelegalia prekyba. Mažiausią mokesčių struktūros dalį sudaro pelno mokestis bei kiti mokesčiai. Jie sudaro daugiausiai iki 10 proc. visų mokesčių.

Taip pat svarbu žinoti, kaip kito mokesčių surenkamumas per nagrinėjamą laikotarpį (visų mokesčių dinaminė analizė pateikiama 4 priede). Mokesčių dinaminė analizė pateikiama 8 lentelėje.

**Lietuvoje surenkamų mokesčių dinamika 2007-2014 m. (proc.)**

	2008-2007	2009-2008	2010-2009	2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014*-2013
Gyventojų pajamų mokestis	12,03	-48,20	-8,40	8,73	6,14	7,77	-25,09
Pelno mokestis	41,71	-41,32	-44,14	-8,47	71,20	10,10	-16,39
Pridėtinės vertės mokestis	18,13	-26,44	7,28	16,57	2,53	1,97	-16,82
Akcizai	19,63	-2,86	-6,80	4,67	5,13	2,88	-21,98
Kiti mokesčiai	-10,93	-17,77	3,76	9,37	13,08	6,27	-23,21

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

Pagal pateiktus duomenis matoma, jog didžiausias gyventojų pajamų mokesčio kitimas pastebimas 2009 metus palyginus su 2008 metais, 2009 metais jis sumažėjo 48,20 proc. 2010 metus palyginus su 2009 metais GPM sumažėjimas ne toks ryškus (sumažėjo 8,40 proc.). Tačiau 2011 metus palyginus su 2010 metais, GPM išaugo 8,73 proc. Kitais metais GPM nežymiai, bet didėjo. GPM pokyčiui įtakos turėjo darbo užmokesčio kitimas, nedarbo lygio sumažėjimas bei išaugęs grąžinamo GPM kiekis.

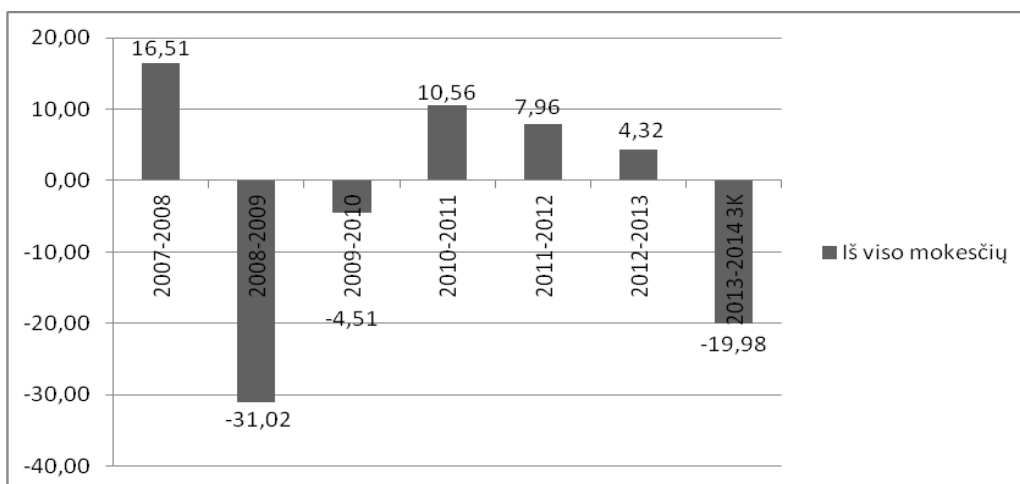
Pelno mokesčio surenkama vertė 2008 metus palyginus su 2007 metais išaugo 41,71 proc., o 2010 metus palyginus su 2009 metais pelno mokesčio vertė sumažėjo 44,14 proc., kadangi keitėsi pelno mokesčio tarifo dydis (2008 m. 15 proc., 2009 m. 20 proc., o nuo 2010 m. iki dabar 15 proc.). 2012 m. palyginus su 2011 m., gauta 71,2 proc. daugiau pelno mokesčio. Toks skirtumas, palyginti su ankstesniu laikotarpiu, susidarė dėl to, kad nors 2011 m. apmokestinamasis pelnas paaugo 26,6 proc., beveik du trečdaliai įmonių 2011 metais avansines pelno mokesčio įmokas pasirinko mokėti remdamosi prastais 2009 metų rezultatais, tai lėmė labai mažas 2011 metų pajamas. Dėl mažų avansinio pelno mokesčio įmokų 2011 metais 2012 m., suėjus terminui primokėti skirtumą už 2011 m., surinkta daugiausia metinio pelno mokesčio per pastaruosius metus ([www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)).

Pridėtinės vertės mokestis 2008 metus palyginus su 2007 metais išaugo 18,13 proc., tačiau 2009 metus palyginus su 2008 metais PVM surenkama dalis sumažėjo 26,44 proc. Kitais metais PVM surenkama dalis nežymiai, bet didėjo. PVM pajamas įtakoja per laikotarpį mokesčių mokėtojų sumokėtos bei iš kitų mokesčių permokos PVM prievolėms padengti įskaitytos sumos, taip pat iš šių įplaukų įvykdyti PVM permokos (skirtumo) grąžinimai bei įskaitymai į kitus mokesčius (tame tarpe ir muitinės). PVM įplaukų dydis priklauso nuo apskaičiuoto mokėtino PVM, grąžinimus bei įskaitymus įtakoja deklaruotas grąžintinas PVM.

Akcizo mokestis 2008 metus palyginus su 2007 metais išaugo 19,63 proc., o 2009 metus palyginus su 2008 metais akcizo surenkama dalis sumažėjo 2,86 proc. 2010 metus palyginus su 2009 metais akcizo surenkama dalis sumažėjo 6,80 proc., tačiau kitais metais mokesčio surenkama vertė didėjo. Kitimui įtakos turėjo priimtas sprendimas per trumpą laiką ženkliai padidinti akcizo tarifus pagrindinėms akcizinėms prekėms (pvz., per 2008-2009 m. specifinis tarifas cigaretėms

išaugo 2 kartus, alkoholiniams gėrimams – 30-40%) smunkant vartojimui ir blogėjant ekonominei situacijai yra ypač kritikuojami, ir lėmė ne tik šių prekių legalios rinkos smukimą, bet ir pajamų iš akcizo sumažėjimą. Su tuo susijęs ir nuo 2009 m. padidėjęs aktyvumas įteisinti įvairias lengvatas arba sumažinti akcizo tarifus, tačiau tokiai iniciatyvai buvo pritarta tik vieną kartą sumažinant akcizų tarifą dyzeliniams degalams 2009 m. antroje pusėje ([www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)).

Bendra surenkamų mokesčių dinamika pateikta 5 paveiksle.



**5 pav.** Lietuvoje surenkamų mokesčių pokytis 2007-2014 m. (proc.)

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

Paveiksle matoma, jog 2008 metus lyginant su 2007 metais visų mokesčių surenkama dalis padidėjo 16,51 proc., o 2009 metus lyginant su 2008 metais sumažėjo 31,02 proc. Tai galėjo įtakoti ekonominės krizės laikotarpis, sumažėjo gyventojų pajamos, todėl žmonės vartojo mažiau prekių, taip pat turėjo įtakos sumažėjęs įmonių pelnas prieš apmokestinimą, bei įstatyminės bazės pakeitimai. 2010 metus palyginus su 2009 metais mokesčių surenkama dalis sumažėjo ne taip stipriai kaip praėjusiais metais, o sekančiais metais mokesčių buvo surenkama 10,56 proc. daugiau nei kad prėjusiais. Tai lėmė, kad šalis pradėjo atsigausti po krizinio laikotarpio ir mokesčių surenkamumas pradėjo didėti.

*Apibendrinant mokesčių sistemos struktūrinę ir dinaminę analizę galima teigti, jog daugiausiai surenkama pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčio. Mažiausiai surenkama pelno ir kitų mokesčių. Mokesčių surenkama dalis ir pokytis lemiamas daugelio veiksnių. Pirmiausia šalies ekonominė padėtis, nuo kurios priklauso gyventojų pajamos, darbo užmokestis, mokesčių tarifų dydis ir kt. GPM pokyčiui daugiausia įtakos turėjo darbo užmokesčio kitimas, nedarbo lygio sumažėjimas bei išaugęs grąžinamo GPM kiekis. PVM pajamas įtakoja per laikotarpį mokesčių mokėtojų sumokėtos bei iš kitų mokesčių permokos PVM prievolėms padengti įskaitytos sumos, taip pat iš šių įplaukų įvykdyti PVM permokos (skirtumo) grąžinimai bei įskaitymai į kitus mokesčius.*

### 2.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius

Atskleidus Lietuvos mokestinių pajamų dinaminį ir struktūrinį vaizdą, galima atlikti detalesnę analizę pagal V. Tanzi (2007) išskirtus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. V. Tanzi pateikiami kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai leidžia nustatyti probleminius Lietuvos mokesčių sistemos aspektus ir formuluoti argumentuotas prielaidas koreguoti susidariusiai surenkamų mokestinių pajamų požiūriu nepalankiai situacijai. Moksliniu požiūriu V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai apima kiekybinius ir kokybinius vertinimo kriterijus. Lietuvos mokesčių sistema analizuojama pagal aštuonis autoriaus išskirtus indeksus: koncentracijos, dispersijos, erozijos, surinkimo atsilikimo, specifiškumo, objektyvumo, prievolės, mokesčių ėmimo kaštų indeksai. Analizės laikotarpis yra aštuoneri metai, tyrimo bazė apima statistinę Lietuvos mokesčių rinkimo informaciją, kurią pateikia Valstybinė mokesčių inspekcija, Finansų ministerija ir Statistikos departamentas. Argumentuoti atsakymai į V. Tanzi keliamus klausimus leidžia vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemos efektyvumą.

#### 2.3.1. Dispersijos ir erozijos indeksas

Dispersijos indekso rodiklis parodo ar veikiančioje mokesčių sistemoje yra tokie mokesčiai, kurie sąlygoja mažas gaunamas mokestines pajamas, tačiau jo administravimas yra nemažiau sudėtingas nei kitų, didesnes valstybės mokestines pajamas nešančių mokesčių. 9 lentelėje pateikiama atskirų mokesčių dalies dinamika bendroje mokestinių pajamų sumoje.

9 lentelė

**Atskirų šalies mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2014 m. (proc.)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Gyventojų pajamų mokestis	31,37	30,16	22,65	21,73	21,37	21,01	21,70	20,32
Pelno mokestis	9,87	12,00	10,21	5,97	4,94	7,84	8,28	8,65
Pridėtinės vertės mokestis	37,60	38,12	40,65	45,67	48,15	45,73	44,70	46,47
Akcizai	13,47	13,83	19,48	19,01	18,00	17,53	17,29	16,85
Cukraus sektoriaus mokestis	0,22	0,10	0,02	0,03	0,04	0,03	0,12	0,02
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	1,00	1,03	1,06	1,14	1,16	1,15	1,18	1,35
Nekilnojamojo turto mokestis	1,14	1,05	1,62	1,87	1,56	1,39	1,34	1,58
Transporto priemonių mokestis	0,67	0,59	0,60	0,74	0,76	0,95	0,99	0,97
Mokestis už aplinkos teršimą	0,30	0,30	0,37	0,16	0,32	0,30	0,33	0,35
Naftos ir dujų išteklių mokestis	0,12	0,15	0,10	0,15	0,18	0,18	0,13	0,09
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,15	0,13	0,19	0,18	0,15	0,20	0,20	0,21
Rinkliavos	0,52	0,69	1,20	1,36	1,31	1,38	1,48	1,49
Iš viso mokesčių	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

Remiantis lentelės duomenimis galima pastebėti, jog pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir



akcizų mokesčiai. Kiti mokesčiai užima tik nežymią dalį ir analizuojamu laikotarpiu išlaiko mažėjimo tendenciją. Lietuvos mokesčių sistemoje pasitaiko mokesčių, iš kurių yra surenkamos santykinai nedidelės ir nepastovios (lyginamoji dalis visoje mokestinių pajamų struktūroje) pajamos. Loterijų ir azartinių lošimų mokesčio administravimas yra gana sudėtingas, nes čia mokesčio administratorius tiesiogiai susiduria su vis dar šalyje klestinčia šešėline veikla, todėl mokesčio pajamos, viso analizuojamojo laikotarpio metu, neviršija 0,30 proc. visų surinktų mokestinių pajamų.

Gana sudėtingas yra ir nekilnojamojo turto mokesčio administravimas. Fizinių asmenų valdomų gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės ir poilsio paskirties statinių ar patalpų, taip pat žuvininkystės ir inžinerinių statinių bendros vertės daliai, viršijančiai 220 000 eurų taikomas 0,5 proc. nekilnojamojo turto mokesčio tarifas. Kitam nekilnojamajam turtui gali būti taikomas nuo 0,3 iki 3 procentų nekilnojamojo turto mokesčio tarifas. Konkretų mokesčio tarifą nustato savivaldybių tarybos, atsižvelgdamos į vieną arba kelis iš šių kriterijų: nekilnojamojo turto paskirtį; naudojimą; teisinį statusą; technines savybes ir priežiūros būklę; mokesčio mokėtojų kategorijas (dydį, teisinę formą, ar socialinę padėtį); nekilnojamojo turto buvimo savivaldybės teritorijoje vietą. Mokestį fiziniai asmenys nuo jų valdomų statinių bendros vertės dalies, viršijančios 220 000 eurų, turi sumokėti iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 15 d. Juridiniai asmenys už nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą taip pat turi mokėti avansinius mokesčius (jeigu mokesčio suma viršija 435 eurų per metus), po ¼ metinės mokesčio sumos tris kartus per metus: iki kovo 31, birželio 30 ir rugsėjo 30 dienos. Nekilnojamojo turto mokesčio surenkama iki 2 proc. visų surinktų mokestinių pajamų.

Taip pat prie sudėtingesnių mokesčių administravimo atžvilgiu, galima priskirti mokestį už aplinkos teršimą. Mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių mokamas pagal faktiškai per ataskaitinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį, už teršimą iš mobilių taršos šaltinių – pagal sunaudotą per ataskaitinį laikotarpį kuro kiekį, už teršimą iš lėktuvų – pagal nusileidimo ir kilimo ciklų skaičių. Mokestis už aplinkos teršimą mokamas kas ketvirtį arba kas pusę metų, suderinus su Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija, sumokamas per 30 dienų nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą, įstatymų nustatyta tvarka skiria numatytas baudas. Už nuslėptą teršalų kiekį nustatyta tvarka mokamas mokestis už aplinkos teršimą ir bauda. Mokesčio už aplinkos teršimą daugiausiai surenkama iki 0,4 proc. visų surinktų mokestinių pajamų.

Erozijos indeksas parodo ryšio glaudumą tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės. Lietuvoje faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas yra pasiektas, kadangi visi pagrindiniai apmokestinamieji objektai yra apmokestinti. Kiek buvo planuota ir kiek

faktiškai surinkta mokesčių pajamų per nagrinėjamą laikotarpį pateikiama 10 lentelėje (skaičiavimai pateikti 5 priede).

10 lentelė

### Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo dinamika 2007-2014 m.

Mokesčių surinkimas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	13145956	16538241	11653855	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098
Faktas, tūkst. Lt	13785314	15833415	11831370	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510
Plano įvykdymas, proc.	104,86	95,74	101,52	105,59	96,13	99,89	100,18	99,36

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Pagal 10 lentelės duomenis matoma, kad analizuojamu 2007-2014 m. laikotarpiu planinis mokesčių surinkimas nuo faktinio surinkimo skiriasi apie 5 proc. punktais, kai numatytas galimas 10 - 15 proc. nuokrypis. Tačiau tenka atkreipti dėmesį, jog 2008 m., 2011 m., 2012 m. ir 2014 m. planuotas mokesčių pajamų surinkimas nebuvo pasiektas, kai tuo tarpu kitais analizuojamais metais faktinės surenkamos mokesčių pajamos viršijo planuotąsias. Galima teigti, kad visą nagrinėjamą laikotarpį faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės ryšys svyravo nuo plano viršijimo iki plano neįvykdymo. Todėl mokesčių reforma gali būti vertinama kaip savalaikė priemonė mokesčių sistemos pertvarkymui.

### 2.3.2. Atsilikimo renkant mokesčius ir specifiškumo indeksas

Atsilikimo indeksas leidžia įvertinti mokesčių sistemos situaciją ar šalyje mokami mokesčiai prisilaikant nustatytų mokėjimo terminų. Pajamos iš baudų ir konfiskacijos pateikiamos 11 lentelėje (Skaičiavimai pateikti 6 priede).

11 lentelė

### Šalies biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2007-2014 m. (tūkst. Lt)

Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	46570	76570	76570	76570	50070	109696	109696	109696
Faktas, tūkst. Lt	73354	72945	50069	47365	35916	94313	146858	112167
Skirtumas, tūkst. Lt	26784	-3625	-26501	-29205	-14154	-15383	37162	2471
Plano įvykdymas, proc.	157,51	95,27	65,39	61,86	71,73	85,98	133,88	102,25

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

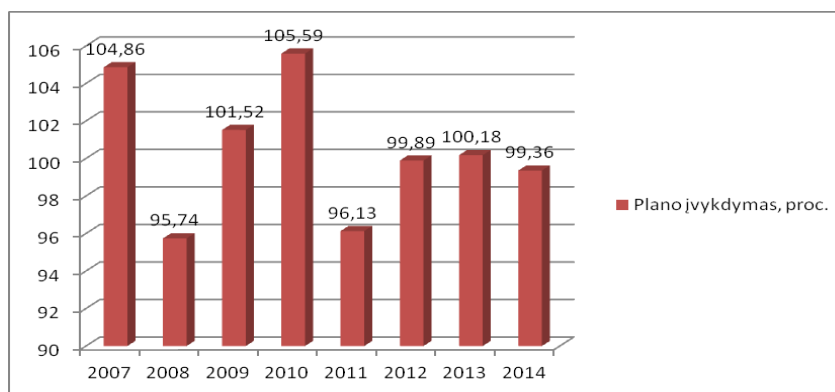
Pagal lentelės duomenis galima teigti, jog vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, šio rodiklio negalima laikyti teigiamu, nes gana didelė pajamų dalis į valstybės biudžetą gaunama iš baudų ir konfiskacijos, o tai reiškia, kad ne visada mokesčiai mokami laiku arba apskritai stengiamasi nuslėpti mokesčių pajamas ir nuo jų reikiamus mokėti mokesčius. Valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2007 m., 2013 m. ir 2014 m. pasipildė daugiau nei kad buvo numatyta, tai reiškia, kad egzistuojanti nuobaudų sistema už pažeidimus (mokesčio mokėjimo vėlavimus) yra neefektyvi, nes mokesčio mokėtojai nesistengia laiku sumokėti jiems priklausančios mokesčių

prievolės. Tačiau kitais metais šio mokesčio buvo surinkta daug mažiau nei buvo numatyta. Tai įtakoją, kad LR mokesčių įstatymai numato delspinigius ir baudas už delsimą mokėti mokesčius ar mokesčių slėpimą, todėl šiek tiek buvo užkirstas kelias minėtiems pažeidimams.

Specifiškumo indeksas parodo mokesčių sistemos priklausomybę nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, nustatyti nuo prekės fizinių charakteristikų, o ne nuo vertės. Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemoje veikiančių mokesčių visumą matyti, kad yra pakankamai daug mokesčių, kurių tarifai nepriklauso nuo apmokestinamo objekto vertės: akcizai, muitai, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis už aplinkos teršimą. Todėl pagal šį rodiklį mūsų šalies mokesčių sistemą vertintina neigiamai.

### 2.3.3. Prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksas

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



**6 pav.** Lietuvos mokestinių pajamų plano vykdymas 2007-2014 m.

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Mokesčių surinkimo plano padėtis yra gera, kai surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios surenkamų mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 0,5 proc. nuo surinktos mokesčių sumos. Remiantis duomenimis (6 pav.) matyti, kad mokestinės pajamos į valstybės biudžetą surenkamos gana gerai, o 2007 m., 2009 m., 2010 m., 2013 m. planas viršijamas. Kitais metais pastebimas faktinis mokesčių surinkimo atsilikimas nuo planinio, ypač 2008 metais. Tai galėjo įtakoti pasaulinės finansinės krizės atgarsiai Lietuvoje, įvairių ūkio sektorių pajamų sumažėjimas, šalies ekonomikos rodiklių smukimas. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti gana gerai, kadangi pasiekti optimalius surinkimo dydžius pavyksta nedaugeliui šalių.

Mokesčių ėmimo kaštų indeksas atskleidžia šalies mokesčių sistemos situaciją pagal mokesčių surinkimo kaštus. Mokesčių ėmimo kaštus galima įvertinti remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau VMI) prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais duomenimis apie

VMI surinktas pajamas bei patirtas išlaikymo išlaidas, kurios gali būti interpretuojamos kaip mokesčių administravimo kaštai. Kuo mažesnę dalį VMI išlaikymo išlaidos sudaro surinktų pajamų sumoje, tuo didesnis VMI veiklos efektyvumas. Skaičiuojant šį rodiklį, į VMI surinktus mokesčius, įmokas įskaičiuojami visi institucijos surinkti mokesčiai, įmokos, baudos ir delspinigiai, pervesti į nacionalinį biudžetą bei Sveikatos draudimo ir Garantinių fondus. VMI finansavimo išlaidas sudaro Mokesčių administravimo programos faktiški asignavimai, įskaitant ir asignavimus investicijų projektams (Mokesčių administravimo kaštų apskaičiavimas pateiktas 7 priede).

12 lentelė

#### Lietuvos VMI surinktos pajamos ir išlaikymo išlaidos 2007-2014 m.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
VMI surinktos pajamos, tūkst. Lt	19620771	23042170	16412238	15353671	14583016	15760769	16573340	17039230
VMI išlaikymo išlaidos, tūkst. Lt	225476	244731	193367	164025	174459	171777	176774	277599
Mokesčių administravimo kaštai (proc.)	1,15	1,06	1,18	1,07	1,20	1,09	1,07	1,63

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Valstybinės Mokesčių inspekcijos veiklos ataskaitų duomenimis.

Matyti, kad VMI išlaikymo išlaidos analizuojamojo laikotarpio metu didėjo, tačiau atitinkamai didėjo ir VMI surinktos mokestinės pajamos. Santykiniai mokesčių surinkimo kaštai per analizuojamą aštuonerių metų laikotarpį išlaikė didėjimo tendenciją (padidėjo 0,48 procentiniais punktais), tačiau išliko didesnis nei V. Tanzi rekomenduojamas 0,5 proc. nuo mokestinių pajamų. Todėl galima teigti, kad šiuo aspektu mūsų šalyje egzistuojanti mokesčių sistema yra neefektyvi ir yra tikslinga svarstyti mokesčių administravimo kaštų sumažinimo galimybes.

#### 2.3.4. Koncentracijos ir objektyvumo indeksas

Koncentracijos indeksas rodo, kurią dalį mokestinių įplaukų gauna valstybė, taikydama santykinai mažą mokesčių skaičių. Kuo šis rodiklis didesnis, tuo efektyvesnė valstybės mokesčių sistema. Manoma, kad efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje turėtų būti penkios-šešios mokesčių rūšys.

13 lentelė

#### Surenkamų mokesčių dalis visoje Lietuvos mokestinių pajamų struktūroje 2007-2014 m.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Gyventojų pajamų mokestis	31,37	30,16	22,65	21,73	21,37	21,01	21,70	20,32
Pelno mokestis	9,87	12,00	10,21	5,97	4,94	7,84	8,28	8,65
Pridėtinės vertės mokestis	37,60	38,12	40,65	45,67	48,15	45,73	44,70	46,47
Akcizai	13,47	13,83	19,48	19,01	18,00	17,53	17,29	16,85
Kiti mokesčiai	7,69	5,88	7,01	7,62	7,53	7,89	8,04	7,71

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis statistikos departamento ir LR finansų ministerijos duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

Analizuojant konkretaus mokesčio dalį visose mokestinėse pajamose matyti, kad Lietuvos mokesčių koncentracija didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas.

Pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Kiti mokesčiai analizuojamu laikotarpiu užima tik nežymią dalį.

Objektyvumo indeksas padeda įvertinti mokesčių sistemos situaciją, atsižvelgiant į tai ar nustatyti mokesčiai yra objektyvūs. Lietuvoje praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus (Mokesčių naštos apskaičiavimas pateiktas 8 priede).

14 lentelė

**Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
BVP, tūkst. Lt	99229294	111920144	92032404	95675983	106893407	113734701	119468968	125294861
Mokesčių našta, proc.	20,97	21,66	18,17	16,69	16,52	16,76	16,65	13,27

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis statistikos departamento ir LR finansų ministerijos duomenimis.

Pagal 14 lentelės duomenis galima pastebėti, jog mokesčių našta analizuojamu laikotarpiu mažėjo nuo 20,97 proc. iki 13,27 proc., o tai sąlygojo mokestinių pajamų mažėjimas ir BVP augimas. Didžiausias šuolis matyti palyginus 2009 metus su 2008 metais, tada mokesčių našta sumažėjo 3,49 procentinio punkto. Per visą analizuojamą laikotarpį mokesčių našta sumažėjo 7,7 procentiniais punktais. Mokslininkai dažnai diskutuoja dėl Lietuvos mokesčių sistemoje išlaikyto apmokestinimo objektyvumo lygio, nors vieningo požiūrio šiuo klausimu pasigendama. Kaip ir kiekviena valstybė Lietuva, formuodama mokesčių sistemą prisilaiko horizontaliojo teisingumo, kad turintys lygias ekonomines galimybes būtų apmokestinami vienodai ir vertikaliojo teisingumo, kad turintys skirtingas galimybes būtų apmokestinami skirtingai.

*Apibendrinant mokesčių sistemos vertinimą pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius galima teigti, kad Lietuvoje yra mokesčių, kurie neša mažas pajamas, tačiau jų administravimas sudėtingas. Tai loterijų ir azartinių lošimų mokestis, nekilnojamojo turto mokestis bei mokestis už aplinkos teršimą. Taip pat galima teigti, kad visą nagrinėjamą laikotarpį faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės ryšys svyravo nuo plano viršijimo iki plano neįvykdymo. Todėl mokesčių reforma gali būti vertinama kaip savalaikė priemonė mokesčių sistemos pertvarkymui. Gana didelė pajamų dalis į valstybės biudžetą gaunama iš baudų ir konfiskacijos, o tai reiškia, kad ne visada mokesčiai mokami laiku arba apskritai stengiamasi nusklepti mokestines pajamas ir nuo jų reikiamus mokėti mokesčius. Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemoje veikiančių mokesčių visumą matyti, kad yra pakankamai daug mokesčių, kurių tarifai nepriklauso nuo apmokestinamo objekto vertės: akcizai, muitai, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis už aplinkos teršimą. Todėl pagal šį rodiklį mūsų šalies mokesčių sistemą vertintina neigiamai. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti gana gerai, kadangi pasiekti*

*optimalius surinkimo dydžius pavyksta nedaugeliui šalių. Pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Kiti mokesčiai analizuojamu laikotarpiu užima tik nežymią dalį.*

#### **2.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius**

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo modelį (didžiausias efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje), mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės.

J. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo, kuriems vertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus produktyvumo grupę) rodiklių rinkinį. Kokybinis mokesčių sistemos įvertinimas pagal Gill siūlomą metodą yra subjektyvus ir atspindėtų tik tam tikros grupės respondentų nuomonę, o kiekybinis įvertinimas yra naudingas, nes atskleistų mokesčių sistemos administravimo spragas, todėl tolimesnėje šio darbo dalyje jis bus naudojamas. Dėl duomenų trūkumo iš visų grupių analizei pasirinkta keletas kiekybinių rodiklių.

**Prigimtinių mokesčių sistemos savybės kiekybiniai rodikliai.** *Mokesčių rūšių įvairovė.* Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą ( Žin., 2004, Nr. 63-2243) šiuo metu Lietuvos mokesčių sistemą sudaro 28 mokesčiai, tačiau kaip pagrindinius galima išskirti gyventojų pajamų, pelno, pridėtinės vertės, nekilnojamojo turto, žemės, loterijų ir azartinių lošimų mokesčius bei akcizus. Toliau pateikiama (15 lentelė) kokius mokesčius ir kiek sumoka tik gyventojai.

15 lentelė

**Gyventojų mokami mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Gyventojų pajamų mokestis	6528039	7313263	3788045	3469950	3772839	4004330	4315393	3232701
Žemės mokestis	24119	26755	37375	45171	48601	52102	56484	3659
Paveldimo turto mokestis	6271	6076	6141	3814	3466	4135	4426	3424
Rinkliavos	28379	41808	72586	66889	65003	77914	96317	69796
Konsulinis mokestis	12967	21247	26853	38532	44197	64737	18764	11390
Žyminis mokestis	7336	8355	11459	8362	8662	9540	10432	7936

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

Pagal lentelės duomenis galima pastebėti, kad pagrindiniai mokesčiai kuriuos moka gyventojai yra gyventojų pajamų mokestis, žemes mokestis, paveldimo turto mokestis, rinkliavos, konsulinis ir žyminis mokestis. Per nagrinėjamą laikotarpį daugiausiai gyventojai sumoka gyventojų pajamų mokesčio, o mažiausiai paveldimo turto ir žyminio mokesčio.

*Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.* Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčių administratoriui praėjusio mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį. Duomenys apie pateiktų deklaracijų skaičių pateikiami 16 lentelėje.

16 lentelė

### GPM deklaracijų skaičius 2007-2012 m.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Gyventojų skaičius	958661	998350	992669	913695	935807	929305
GPM deklaracijų skaičius įskaitant patikslintas	1154708	1196235	1210591	1105261	1108066	1073782
Elektroniniu būdu pateiktų GPM deklaracijų skaičius	928140	971922	966153	941473	1024238	1038696
Elektroniniu būdu pateiktų GPM deklaracijų proc.	80,38	81,25	79,81	85,18	92,43	96,73

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Valstybinė mokesčių inspekcijos duomenimis.

Lentelėje pateikiami 2007-2012 metų duomenys, kadangi kitų metų duomenų Valstybinė mokesčių inspekcija nebuvo pateikusi. Kaip matoma, daugiausiai deklaracijų buvo 2009 metais (deklaracijų skaičius siekė 1,2 mln.), o mažiausiai 2012 metais. Kadangi nuo 2009 metų buvo nustatytas visoms pajamoms vienodas 15 proc. dydžio pajamų tarifas, jei įstatyme nenustatyta kitaip. Elektroniniu būdu pateikiamų deklaracijų skaičius, per visa nagrinėjamą laikotarpį, padidėjo 16,35 procentiniais punktais. Tai parodo, jog didelė dalis gyventojų deklaruojant pajamas rinkosi elektroninį variantą.

*Mokesčių įsiskolinimų per metus suma.* Mokesčių įsiskolinimų suma rodo nesurinktų mokesčių dalį nuo visų surinktų mokesčių ir parodo bendras problemas renkant mokesčius, susijusias su ekonominėmis sąlygomis ir su mokesčių mokėtojų nustatymu (apskaičiavimas pateiktas 9 priede).

17 lentelė

### Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2007-2014 m.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
Mokestinė skola, tūkst. Lt	-639358	704826	-177515	-574172	496096	14524	-27710	107588
Mokesčių įsiskolinimo rodiklis, proc.	-3,07	2,91	-1,06	-3,60	2,81	0,08	-0,14	0,65

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis LR finansų ministerijos duomenimis.

Kuo mokesčių įsiskolinimo rodiklio reikšmė yra mažesnė, tuo geriau surenkami mokesčiai šalyje. Mokesčių administravimas yra vertinamas efektyviai, kuomet apskaičiuotas rodiklis yra nedidelis arba neigiamas. Iš pateiktų duomenų matyti, kad 2007, 2009, 2010 ir 2013 metais mokestinė skola buvo neigiama, nes planuotos surinkti pajamos buvo mažesnės už faktines nacionalinio biudžeto pajamas. Atitinkamai, mokesčių įsiskolinimo rodiklis šiais metais, taip pat buvo neigiamas. 2008, 2011, 2012 ir 2014 metais mokestinė skola buvo teigiama, nacionalinis biudžetas papildytas mažesniais mokestinėmis pajamomis nei suplanuota, o mokesčių įsiskolinimo rodiklis buvo teigiamas. Visu analizuojamu laikotarpiu, išskyrus 2008 ir 2011 metus, mokesčių įsiskolinimo rodiklis buvo neigiamas arba nedidelis. 2008 metais mokesčių surinkimo efektyvumas sumažėjo dėl besikeičiančios ekonominės situacijos šalyje. Didžiausias mokesčių administravimo efektyvumas buvo 2010 metais ir siekė -3,60 proc. Kaip matome, rodiklio tikslumas ypač priklauso nuo to, kaip tiksliai buvo planuojamos mokestinės pajamos.

**Efektyvumas.** *Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis.* Šis rodiklis parodo, koks santykis tarp surinktų pajamų ir planuotų surinkti pajamų iš mokesčių (18 lentelė). Tai parodo ar efektyviai vykdomi planiniai tikslai.

18 lentelė

#### Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis 2007-2014 m.

Mokesčių surinkimas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	13145956	16538241	11653855	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098
Faktas, tūkst. Lt	13785314	15833415	11831370	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510
Pajamų santykis, proc.	104,86	95,74	101,52	105,59	96,13	99,89	100,18	99,36

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Pagal pateiktos lentelės duomenis matoma, kad surinktų pajamų ir planuotų surinkti pajamų santykis efektyvus tik pusė nagrinėjamo laikotarpio, t.y. planas įvykdomas arba viršijamas 2007 m., 2009 m., 2010 m. ir 2013 m. Kitais metais surinktų ir planuotų surinkti pajamų santykis nesiekia plano įvykdymo, t.y. planuota buvo daugiau nei surinkta pajamų iš mokesčių.

*Mokestinių pajamų ir BVP santykis.* Rodiklis, skirtas įvertinti mokamų mokesčių dydį ir kitas su mokesčių mokėjimu susijusias išlaidas. Šiuo atveju nagrinėjamas mokestinių pajamų ir BVP santykis, kuris parodo visų šalies gyventojų mokamų mokesčių dydį.

19 lentelė

#### Mokestinių pajamų ir BVP santykis 2007-2014 m.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
BVP, tūkst. Lt	99229294	111920144	92032404	95675983	106893407	113734701	119468968	125294861
Mokesčių našta, proc.	20,97	21,66	18,17	16,69	16,52	16,76	16,65	13,27

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis statistikos departamento ir LR finansų ministerijos duomenimis.



Pagl lentelės duomenis galima pastebėti, kad mokesčių našta Lietuvoje vertinama blogai, nes mokesčių naštos rodiklis yra žemas (ES vidurkis iki 40 proc.) ir turi tendenciją mažėti. Manoma, kad tam turi įtakos mažos Lietuvos biudžeto pajamos, kurios gali būti per didelių mokesčių tarifų pasekmė. Todėl reikia ieškoti galimybių mažinti korupciją, mokesčių vengimą ir šešėlinę ekonomiką, o ne labiau didinti mokesčius. Kita problema, dėl kurios į biudžetą surenkama mažai mokestinių pajamų, - daugybė lengvatų ir išimčių, kuriomis naudojasi labai didelės pajamas gaunantys gyventojai. Teisingumą šalyje kurti reikėtų būtent nakinant tokias lengvatas ir išimtis, o ne dar labiau apmokestinant kvalifikuotą darbo jėgą.

*Mokesčių atotrūkis.* Mokesčių atotrūkis – tai sumokėtinų mokesčių ir nacionalinių valdžios institucijų faktiškai surinktos mokesčių sumos skirtumas (mokesčių atotrūkio apskaičiavimas pateiktas 10 priede).

20 lentelė

#### Sumokėtinų mokesčių ir faktiškai surinktų mokesčių skirtumas 2007-2014 m.

Mokesčių surinkimas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	13145956	16538241	11653855	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098
Faktas, tūkst. Lt	13785314	15833415	11831370	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510
Mokesčių atotrūkis (skirtumas), tūkst. Lt	-639358	704826	-177515	-574172	496096	14524	-27710	107588

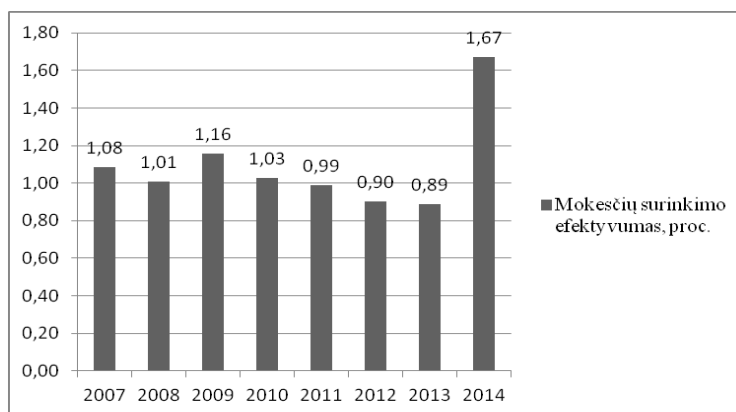
**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Per nagrinėjamą laikotarpį didžiausias skirtumas tarp sumokėtinų mokesčių ir faktiškai surinktų mokesčių buvo 2008 m. t.y. tais metais buvo planuota surinkti daugiau pajamų, nei faktiškai gauta. Tai galėjo įtakoti prasidėjusi ekonominė krizė. Taip pat nemažas atotrūkis nuo planuotų pajamų buvo 2007 m., tačiau tais metais faktiškai buvo surinkta daugiau nei planuota (skirtumas siekia 639358 tūkst. Lt). 2014 m. buvo surinkta 107588 tūkst. Lt mažiau nei planuota. Mokesčių slėpimas ir vengimas yra pagrindiniai mokesčių atotrūkį didinantys veiksniai. Be to poveikio turi ir kiti veiksniai, tokie kaip administracinės klaidos ir bankrotai. Vis dėlto statistiniai duomenys apie mokesčių atotrūkį yra svarbus rodiklis, atskleidžiantis tyčinį mokestinių prievolių nevykdymą.

#### **Produktyvumas.**

*Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis.* Mokesčių surinkimo efektyvumui įvertinti yra naudojamas mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis, kuris yra apskaičiuojamas kaip mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis (7 paveikslas). Šiuo atveju mokesčių administravimo išlaidomis yra laikomos Valstybinės mokesčių inspekcijos patiriamos išlaidos mokestinėms pajamoms surinkti. Mokesčių surinkimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas įvairių šalių mokesčių administravimui palyginti. Tokio vertinimo trūkumas būtų tas, kad yra įvertinamas tik faktinis mokesčių surinkimas šalyje, neatsižvelgiant į

potencialų mokestinių pajamų surinkimą (mokesčių surinkimo efektyvumo apskaičiavimas pateiktas 11 priede).



**7 pav.** Mokesčių surinkimo efektyvumas 2007-2014 m.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Valstybinė mokesčių inspekcijos duomenimis.

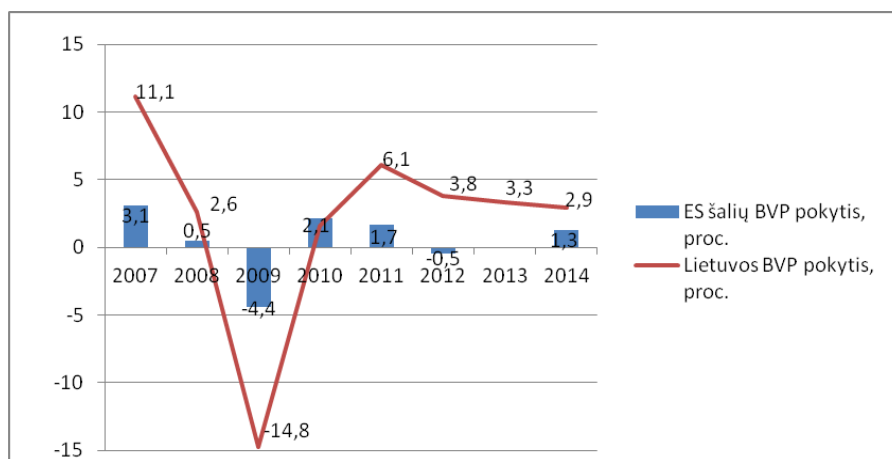
Analizuojamo laikotarpio metu, mokesčių administravimo efektyvumo rodiklio reikšmė svyravo nuo 0,89 proc. iki 1,67 proc. Kuo mažesnė šio rodiklio reikšmė, tuo pigiau šalyje kainuoja surinkti mokesčius. Šiuo atveju pigiausiai šalyje kainavo surinkti mokesčius 2013 m. (0,89 proc.). Mokesčių surinkimo efektyvumas yra laikomas geru, kuomet mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro maždaug 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos. Pateiktame paveiksle matome, kad administravimo efektyvumo rodiklio reikšmė yra daug didesnė už rekomenduojamą. Todėl galima daryti išvadą, kad mokesčių administravimas mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, šalies mokesčių sistemoje yra nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos mokestinės pajamos sudaro nedidelę dalį nacionaliniame biudžete, tačiau jų administravimas kainuoja brangiai.

*Apibendrinant mokesčių sistemos vertinimą pagal J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius galima teigti, kad kiekybinis įvertinimas yra naudingas, nes atskleidžia mokesčių sistemos administravimo spragas. Tačiau metodas sudėtingas tuo, kad pateikiama labai mažai duomenų susijusių su mokesčių administravimu, todėl buvo pasirinkti iš visų grupių ne visi, o tik keli rodikliai. Pagrindiniai mokesčiai kuriuos moka gyventojai yra gyventojų pajamų mokestis, žemes mokestis, paveldimo turto mokestis, rinkliavos, konsulinis ir žyminis mokestis. Per nagrinėjamą laikotarpį daugiausiai gyventojai sumoka gyventojų pajamų mokesčio, o mažiausiai paveldimo turto ir žyminio mokesčio. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius didėja ir didelė dalis gyventojų deklaruojant pajamas renkasi elektroninį variantą. Visu analizuojamu laikotarpiu, išskyrus 2008 ir 2011 metus, mokesčių įsiskolinimo rodiklis buvo neigiamas arba nedidelis, kuo rodiklio reikšmė yra mažesnė, tuo geriau surenkami mokesčiai šalyje. Mokesčių našta Lietuvoje vertinama blogai, nes mokesčių naštos rodiklis yra žemas ir turi tendenciją mažėti. Manoma, kad tam turi įtakos mažos Lietuvos biudžeto pajamos, kurios gali būti per didelių mokesčių tarifų pasekmė. Mokesčių slėpimas ir vengimas yra pagrindiniai mokesčių atotrūkį didinantys veiksniai. Mokesčių administravimas mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, šalies mokesčių sistemoje yra*

nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos mokesstinės pajamos sudaro nedidelę dalį nacionaliniame biudžete, tačiau jų administravimas kainuoja brangiai.

### 3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMA ES KONTEKSTE IR TOBULINIMO GALIMYBĖS

Intensyvėjant ekonominiams ryšiams tarp Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių, kyla klausimų ne tik dėl prekybos su ES šalimis, bet ir dėl apmokestinimo. Taigi, svarbu žinoti, kokie pagrindiniai mokesčiai galioja ES šalyse, kaip jie įtakoja verslo ūkinės komercinės veiklos rezultatus. Todėl tikslinga analizuoti ES valstybių narių tiesioginius ir netiesioginius mokesčius, apmokestinimo jais bei vietiniais mokesčiais ypatumus. Norint palyginti ES ir Lietuvos mokesčių sistemas, pirmiausia bus pateikiami ES ir Lietuvos dviejų makroekonominių rodiklių pokyčiai. 8 paveiksle pavaizduotas Europos sąjungos ir Lietuvos bendrojo vidaus produkto procentinis pokytis.



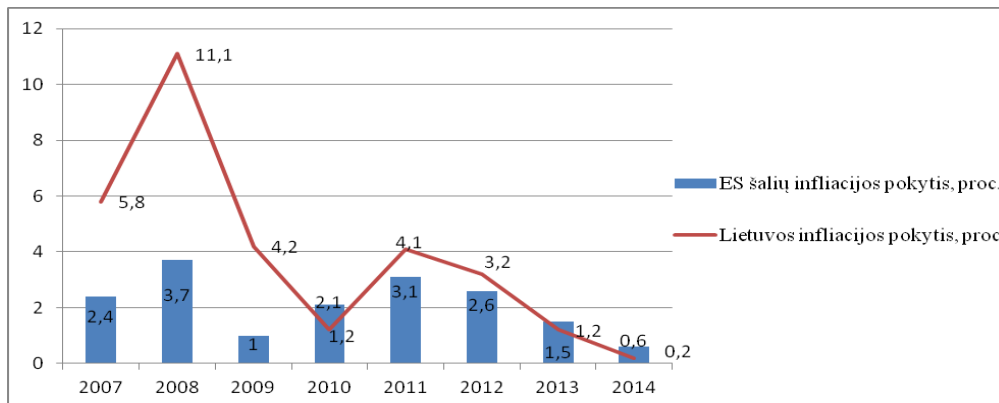
**8 pav.** BVP procentinis pokytis palyginti su ankstesniais metais 2007-2014 m. laikotarpiu.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Paveiksle matoma, jog per visą nagrinėjamą laikotarpį Europos sąjungos šalių BVP procentinis pokytis svyravo nuo -4,4 proc. iki 3,1 proc., o Lietuvos nuo -14,8 proc. iki 11,1 proc. Paprastai laikoma, kad išsivysčiusios valstybės BVP turi kilti 2-3 proc. kasmet, kad užtikrintų nuoseklų ekonomikos augimą. Ekonomikai atsigaunant šis rodiklis gali siekti ir 4-5 proc. 2009 m. palyginus su ankstesniais metais, BVP rodiklis stipriai sumažėjo (14,8 proc. Lietuvoje ir 4,4 proc. ES), tai reiškia, kad ekonomikos sukuriama vertė smuko. Nuo 2010 m. BVP rodiklis pakilo, ekonominė vertė išaugo ir suaktyvėjo. Kitais metais BVP Lietuvoje svyravo nuo 3 proc. iki 4 proc. ir buvo geresnis nei ES šalių vidurkis. Kylantis BVP skatina nekilnojamo turto kainų didėjimą, nes paprastai augant ekonomikai auga žmonių perkamoji galia, lūkesčiai, didėja kreditavimas. Tai didina nekilnojamo turto paklausą. Augant BVP galima tikėtis bazinių palūkanų normos didinimo.

BVP yra glaudžiai susijęs su infliacija. Ekonomikos augimas, didėjanti paklausa ir vartojimas skatina infliaciją. Kylant infliacijai ir bazinėms palūkanų normoms, obligacijos pinga. Rinkos ekonomikoje prekių ir paslaugų kainos gali bet kada kisti. Vienos kainos kyla, kitos – mažėja.

Tačiau infliacija būna tada, kai kyla ne pavienių prekių ar paslaugų kainos, o bendras prekių ir paslaugų kainų lygis. Toliau 9 paveiksle pateikiamas Europos Sąjungos ir Lietuvos infliacijos pokytis.



**9 pav.** ES ir Lietuvos infliacijos pokytis 2007-2014 m.

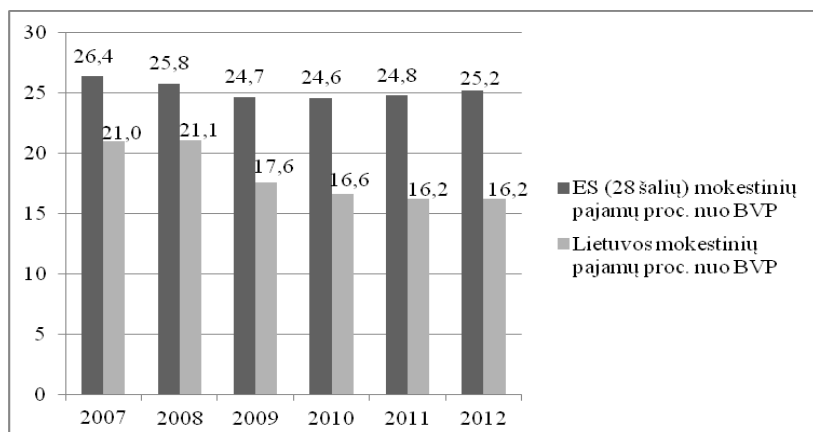
**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Paveiksle matoma, jog stipriausias kainų lygio augimas buvo pastebimas 2008 m. Lietuvoje infliacija išaugo 11,1 proc., o ES 3,7 proc. Nuo 2011 m. iki nagrinėjamo laikotarpio pabaigos, infliacija pradėjo mažėti ir 2014 m. Lietuvoje buvo 0,2 proc., o ES 0,6 proc. Geriausiai infliacijos rodiklis vertinamas tada, kai neviršija 2 proc. Infliacija priklauso nuo dviejų pagrindinių priežasčių. Pirmą jų – infliaciją lemia paklausos padidėjimas. Kai žmonės turi daug pinigų jie pradeda graibstyti prekes, kadangi prekių yra mažiau negu norinčiųjų jas įsigyti, todėl verslininkai didina prekių ir paslaugų kainas taip išlygindami pasiūlą su paklausa. Kita, kad kainos kinta priklausomai nuo prekių ir paslaugų savikainos. Kai verslininkų prekių ir paslaugų kaina padidėja, jie šiuos kaštus bando perkelti ant vartotojų pečių, taip išlaikydamos įmonės pelningumą. Prekių ir paslaugų savikaina gali didėti dėl įvairių priežasčių: mokesčių, algų didėjimo, importuojamų prekių ir žaliavų (ypač kuro) kainų didėjimo, nacionalinės valiutos nuvertėjimo, kuris sąlygojo importuojamų prekių brangimą bei kitų priežasčių ([www.investologija.lt](http://www.investologija.lt)).

### **3.1. Lietuvos ir ES mokesčių pajamų lyginamoji analizė**

Narystė Europos Sąjungoje, integracijos veiksniai bei globalizacijos procesai, turi didelę įtaką Lietuvos ekonomikai, o tuo pačiu ir mokesčių administratorių veiklai. Esminis Europos Sąjungos ekonominės politikos elementas ir yra tokia mokesčių sistema, kuri skatina dirbti, taupyti, investuoti. Lietuva, siekianti geresnės ekonomikos, privalo derinti savo įstatymus su ES norminiais dokumentais. Todėl ES mokesčių sistema bus lyginama su Lietuvos mokesčių sistema. ES šalių narių biudžete pagrindinis vaidmuo tenka tiesioginiams mokesčiams, tačiau lyginamasis jų svoris kiekvienoje šalyje skirtingas.

Mokestinių pajamų duomenų paskirstymas procentais nuo BVP informuoja apie mokesčių naštos ir struktūros apmokestinimą skirtingose ES valstybėse ir kaip keitėsi mokestinės pajamos nagrinėjamu laikotarpiu (10 paveikslas).

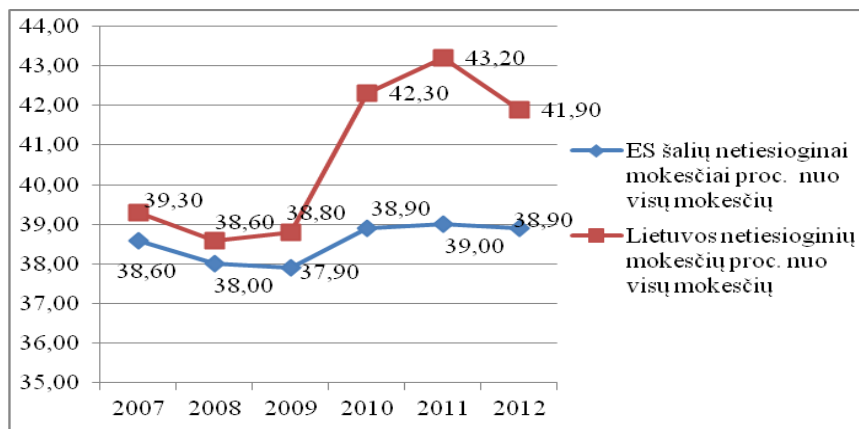


**10 pav.** ES šalių ir Lietuvos surinktų mokestinių pajamų dalis nuo BVP 2007-2012 m., proc.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Pagal pateiktą paveikslą galima pastebėti, kad didžiausias procentas mokestinių pajamų nuo BVP ES šalyse buvo 2007 m., siekė 26,4 proc., o Lietuvoje 2008 m. (21,1 proc.). Tačiau 2008 m., prasidėjus ekonominei krizei mokestinės pajamos sumažėjo ir sudarė 25,8 proc. BVP. 2012 m. mokestinės pajamos išaugo ir sudarė 25,2 proc. BVP. Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo procentas nuo BVP nagrinėjamu laikotarpiu mažėjo, o paskutiniaisiais metais išliko toks pat (16,2 proc.). Lyginant su ES šalių vidurkiu, Lietuvos surenkamų mokestinių pajamų dalis 2012 m. mažesnė 9 procentiniais punktais. Siekiant gerinti pajamų surinkimą reikėtų panaikinti įvairias išimtis, vienodu pajamų mokesčio tarifu apmokestinti visas pajamas, neatsižvelgiant į pajamų kilmės šaltinį bei įvertinti, ar tikrai naudingos dabar taikomos pajamų mokesčio lengvatos.

Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurių kainos padidėja dėl gamintojo išlaidų apmokestinimo. Reali šių mokesčių našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka firmos (11 paveikslas).



**11 pav.** ES šalių ir Lietuvos netiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m.(proc.)

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Paveiksle matoma, jog per nagrinėjamą laikotarpį netiesioginiai mokesčiai ES šalyse kito nuo 37,9 proc. iki 39,0 proc. ir sudarė nemažą dalį visų mokesčių. Lietuvoje netiesioginiai mokesčiai kito nuo 39,3 proc. iki 41,90 proc. ir sudaro didesnę dalį mokesčių, nei ES šalių vidurkis. Mažiausią dalį netiesioginiai mokesčiai sudarė 2008-2009 m., tam įtakos turėjo vykusi pasaulinė ekonominė krizė, kurios metu mokesčių buvo surenkama mažiau. Krizei artėjant prie pabaigos, netiesioginiai mokesčiai sudarė 39,0 proc. visų mokesčių Europoje ir virš 40 proc. Lietuvoje.

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo ES ir pasaulyje nuolat didėja, nes netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema. Todėl toliau (21 lentelė) pateikiama, kokią dalį netiesioginiai mokesčiai sudaro pasirinktose ES valstybėse, taip pat ir Lietuvoje. Iš 28 ES šalių, lyginamajai analizei buvo pasirinkta 10 šalių (tarp jų ir Lietuva), tam kad būtų galima palyginti Lietuvos netiesioginių mokesčių dalį atskirai su pasirinktomis ES šalimis.

21 lentelė

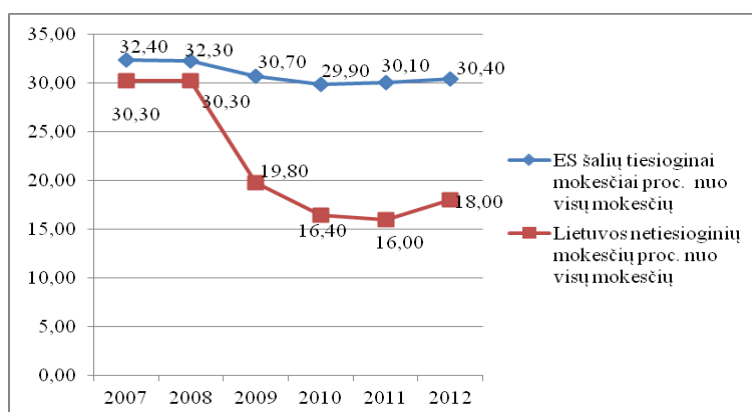
**Atskirų ES šalių netiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m. (proc.)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgija	30,20	29,60	29,90	30,30	29,60	29,40
Danija	36,70	36,10	35,60	35,40	35,60	35,00
Vokietija	29,10	28,90	29,90	29,70	29,70	29,20
Estija	43,00	38,70	42,00	41,60	43,00	43,70
Graikija	40,10	39,60	37,90	39,60	40,20	37,60
Prancūzija	35,50	35,10	36,30	35,50	35,40	34,90
Latvija	41,30	38,30	41,00	42,20	42,10	42,20
<b>Lietuva</b>	<b>39,30</b>	<b>38,60</b>	<b>38,80</b>	<b>42,30</b>	<b>43,20</b>	<b>41,90</b>
Malta	43,70	43,70	41,70	42,00	42,40	40,70
Lenkija	41,40	42,10	41,20	43,50	43,30	40,40

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Pagal pateiktos lentelės duomenis matoma, kad daugumos šalių (Estijos, Graikijos, Latvijos, Maltos, Lenkijos ir Lietuvos) netiesioginiai mokesčiai sudaro virš 40 proc. visų mokesčių, o kitų (Belgijos, Danijos, Vokietijos, Prancūzijos) nesiekia 40 proc. Tai reiškia, jog šalių didesnė mokesčių pajamų dalis gaunama iš netiesioginių mokesčių.

Tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi tiesiogiai už pajamas ir turtą ir imami iš asmenų (fizinių arba juridinių), kuriems šios pajamos ir turtas priklauso. Tiesioginis mokestis paprastai sumažina mokesčio mokėtojo vartojimo dydį sumokėto mokesčio suma (12 paveikslas).



**12 pav.** ES šalių ir Lietuvos tiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m. (proc.)

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Paveiksle matoma, jog per nagrinėjamą laikotarpį tiesioginiai mokesčiai ES šalyse kito nuo 29,90 proc. iki 32,40 proc. ir sudarė mažesnę dalį visų mokesčių, nei netiesioginiai mokesčiai. Lietuvoje tiesioginiai mokesčiai per nagrinėjamą laikotarpį kito nuo 30,3 proc. iki 18 proc., todėl galima pastebėti, kad tiesioginių mokesčių Lietuva surenka daug mažiau nei ES šalių vidurkis. Mažiausią dalį tiesioginiai mokesčiai sudarė 2010-2011 m., tam įtakos turėjo po krizinio laikotarpio padidėjusi netiesioginių mokesčių dalis.

Vienas iš ES ilgalaikių tikslų yra įgyvendinti tiesioginio apmokestinimo suderinimo strategiją, kad ES šalių įmonės galėtų konkuruoti laisvai ir vienodomis sąlygomis. ES šalyse pagrindinius tiesioginius mokesčius sudaro: fizinių asmenų pajamų ir įmonių pelno mokesčiai įskaitant ir kapitalo prieaugio mokestį; darbo užmokesčio mokesčiai; socialinio draudimo įmokos; turto (nekilnojamo turto, žemės nuosavybės, paveldėjimo, dovanojimo) mokesčiai. Iš 28 ES šalių, lyginamajai analizei buvo pasirinkta 10 šalių (tarp jų ir Lietuva), tam kad būtų galima palyginti Lietuvos tiesioginių mokesčių dalį atskirai su pasirinktomis ES šalimis. ES šalių tiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose pateikta 22 lentelėje.

22 lentelė

**Atskirų ES šalių tiesioginių mokesčių dalis visuose mokesčiuose 2007-2012 m. (proc.)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Belgija	38,70	38,90	36,70	37,30	38,00	38,30
Danija	61,60	62,20	62,70	62,90	62,80	63,60
Vokietija	31,60	32,00	29,90	29,40	30,20	31,00
Estija	23,70	24,70	21,20	19,90	20,00	20,90
Graikija	25,60	25,80	27,90	25,30	27,10	30,30
Prancūzija	27,60	27,70	24,50	25,80	26,80	27,70
Latvija	30,20	33,50	27,00	27,10	26,80	27,60
<b>Lietuva</b>	<b>30,30</b>	<b>30,30</b>	<b>19,80</b>	<b>16,40</b>	<b>16,00</b>	<b>18,00</b>
Malta	39,20	38,50	40,60	40,00	39,40	41,30
Lenkija	24,60	25,20	23,50	21,90	21,70	22,30

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

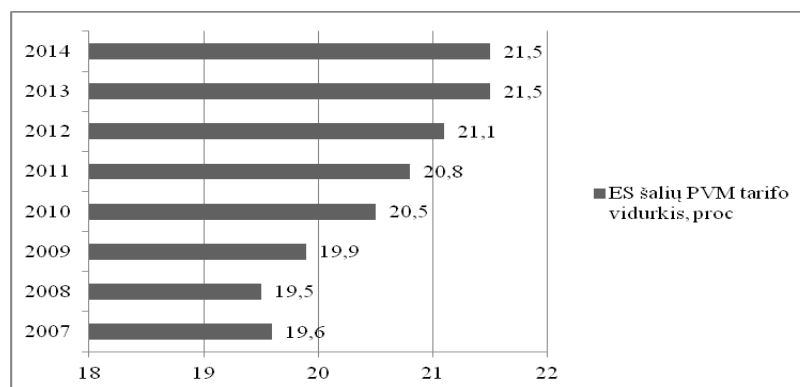
Pagal pateiktos lentelės duomenis matoma, kad tiesioginiai mokesčiai šalyse pasiskirstę nevienodai. Tai rodo, jog tiesioginiai mokesčiai ES šalyse nesuderinti. Šiuo atveju daugiausiai

tiesioginių mokesčių surenka Danija, o mažiausiai Lietuva. Palyginus su kitomis ES šalimis Lietuvoje tiesioginiai mokesčiai sudaro labai mažą dalį visų mokesčių.

*Apibendinant Lietuvos ir ES mokesčines pajamas galima daryti išvadą, jog mokesčių pajamų duomenų paskirstymas procentais nuo BVP informuoja apie mokesčių naštos ir struktūros apmokestinimą skirtingose ES valstybėse ir kaip keitėsi mokesčines pajamas nagrinėjamu laikotarpiu. didžiausias procentas mokesčių pajamų nuo BVP buvo 2007 metais, tačiau 2008 metais, prasidėjus ekonominei krizei mokesčines pajamos sumažėjo. Netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema. Atlikus analizę pastebima, kad daugumos šalių netiesioginiai mokesčiai sudaro virš 40 proc. visų mokesčių, o kitų nesiekia 40 proc. Tai reiškia, jog šalių didesnė mokesčių pajamų dalis gaunama iš netiesioginių mokesčių. Be to tiesioginiai mokesčiai šalyse pasiskirstę nevienodai. Tai rodo, jog tiesioginiai mokesčiai ES šalyse nesuderinti. Šiuo atveju daugiausiai tiesioginių mokesčių surenka Danija, o mažiausiai Lietuva. Palyginus su kitomis ES šalimis Lietuvoje tiesioginiai mokesčiai sudaro labai mažą dalį visų mokesčių.*

### 3.2. Lietuvos ir ES mokesčių tarifų lyginamoji analizė

Europos Sąjungoje nors ir sukurta bendra rinka, tačiau pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse taikomi nevienodi PVM tarifai skirtingoms prekių bei paslaugų grupėms, be to numatyta nemažai išimtinių taisyklių dėl lengvatinių PVM tarifų taikymo. Pagrindinis Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis yra PVM, kuris sudaro didelę dalį visų biudžeto pajamų. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare PVM apmokestinimą reglamentuoja: ES direktyvos; ES reglamentai; Nacionaliniai teisės aktai; Europos Teisingumo teismo sprendimai. Pridėtinės vertės mokestis – netiesioginis mokestis, taikomas sukurtai pridėtinei vertei. Patogumo dėlei mokesčio bazė apskaičiuojama ne tiesiogiai, kaip pelno ar darbo užmokesčio suma, o netiesiogiai – kaip parduotų prekių, paslaugų ir pirktų prekių bei paslaugų skirtumas. Paveiksle pateikiamas ES šalių PVM tarifo pokytis.



**13 pav.** ES šalių PVM tarifo vidurkio pokytis 2007-2014 m., proc.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.



Pagal pateiktus duomenis pastebima, kad PVM tarifo dydis, nuo 2008 metų, Europos sąjungos šalyse nuolat augo arba paskutiniaisiais metais išliko toks pat. PVM tarifo didinimas lemia mažesnius šalies investicinio įvaizdžio nuotolius nei pelno ar gyventojų pajamų mokesčio pakėlimas. Be to, PVM neturi įtakos eksportuojančios savo prekes įmonėms. Tačiau PVM didinimas nėra visada naudingas, kadangi verslas nebegali prisiimti nuostolių, o pirkėjai ir taip linkę taupyti. Per nagrinėjamą laikotarpį PVM tarifo dydis ES šalyse padidėjo nuo 19,6 proc. iki 21,5 proc, t.y. 1,9 procentinio punkto.

Pridėtinės vertės mokestis laikomas efektyviu, nes paprastai padeda surinkti daug pajamų, esant nedideliems tarifams ir per daug nemenkinant veiklos skatinimo. Šį mokestį lengviau surinkti, nes jis įvedamas gamybos pradžioje, kur jį galima lengvai nustatyti ir kontroliuoti, o paskui jis pats save kontroliuoja, t.y. nereikia tikrinti, ar kiekvieną kartą perkant šis mokestis priskaičiuojamas, nes jis jau atsispindi pirkinio kainoje. 23 lentelėje pateikiamas dešimties Europos šalių PVM tarifo pokytis.

23 lentelė

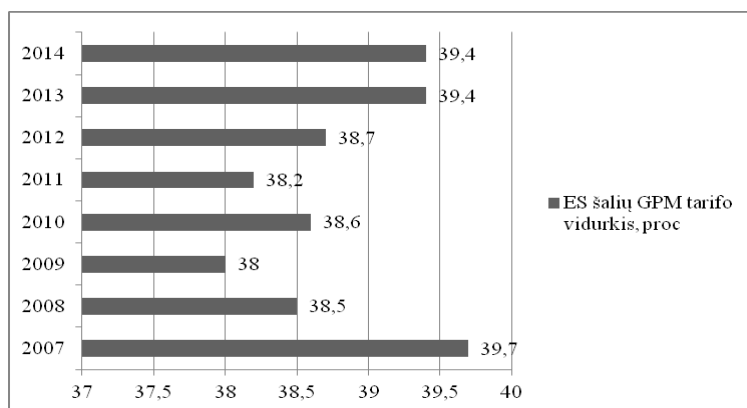
#### PVM tarifų palyginimas ES šalyse 2007-2014 m., proc.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belgija	21	21	21	21	21	21	21	21
Danija	25	25	25	25	25	25	25	25
Vokietija	19	19	19	19	19	19	19	19
Estija	18	18	20	20	20	20	20	20
Graikija	19	19	19	23	23	23	23	23
Prancūzija	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20
Latvija	18	18	21	21	22	22	21	21
<b>Lietuva</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>21</b>	<b>21</b>	<b>21</b>	<b>21</b>	<b>21</b>
Malta	18	18	18	18	18	18	18	18
Lenkija	22	22	22	22	23	23	23	23

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja, kol pasiekia vartotoją, t.y. mokestis perkeliamas galutiniam vartotojui, kuris pirkdamas prekes ar paslaugas, šį mokestį sumoka ir tampa tikruoju PVM mokėtoju. PVM labai pravartus, kai į valstybės biudžetą reikia gauti daugiau pajamų. Pagal lentelės duomenis matoma, kad daugumoje šalių PVM tarifo dydis nesikeitė per visą nagrinėjamą laikotarpį. Belgijoje – 21 proc., Danijoje – 25 proc., Vokietijoje – 19 proc., Prancūzijoje – 19,6 proc., tik paskutiniaisiais metais padidėjo iki 20 proc., Maltoje – 18 proc. Kitose šalyse PVM tarifas keitėsi, bet nežymiai. Estijoje nuo 2009 m. padidėjus iki 20 proc. nepakito iki laikotarpio pabaigos, Graikijoje nuo 2010 m. PVM tarifas padidintas iki 23 proc., Lietuvoje nuo 2010 m. – iki 21 proc., Lenkijoje nuo 2011 m. – 23 proc. Labiausiai PVM tarifas keitėsi Latvijoje, 2007-2008 m. 18 proc., 2009-2010 m. ir 2013-2014 m. 21 proc., 2011-2012 m. 22 proc. Iš pateiktų šalių PVM tarifų dydžių galima pastebėti, kad didžiausias PVM tarifas įvestas Danijoje (25 proc.), o mažiausias Maltoje (18 proc.). Galima daryti išvadą, jog Lietuvos PVM tarifo dydis nėra didžiausias Europoje ir penkis metus jau išlieka toks pat (21 proc.).

Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinami tik fiziniai asmenys. Paveiklėse pateikiamas ES šalių GPM tarifo pokytis.



**14 pav.** ES šalių GPM tarifo vidurkio pokytis 2007-2014 m., proc.

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Apmokestinamos yra praktiškai visų rūšių pajamos: darbo užmokestis, atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, parduotą ar perleistą turtą, taip pat nauda gauta natūra ar pinigais. Tačiau ne visuomet GPM turi sumokėti pats gyventojas. Tam tikrais atvejais GPM sumoka ne gyventojas, o pajamas sumokėjęs asmuo. Jeigu fizinis asmuo dar gauna pajamų ir iš kitur, pavyzdžiui vykto individualią veiklą, tuomet GPM nuo papildomai gautų pajamų apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka pats gyventojas pasibaigus kalendoriniams metams. Pagal pateiktus duomenis galima pastebėti, kad Europos šalių GPM tarifas mažiausias buvo 2009 m. (38 proc.), o didžiausiais 2007 m. Per visą nagrinėjamą laikotarpį GPM tarifas pasikeitė nuo 39,7 proc. iki 39,4 proc. Didžiausią įtaką GPM tarifo pokyčiui nagrinėjamu laikotarpiu turėjo nedarbo lygis šalyse, darbo užmokesčio kitimas bei užimtumo lygis.

Gyventojų apmokestinimą lemia apmokestinimo bazė, taikomi neapmokestinamieji dydžiai, pajamų mokesčio tarifai ir lengvatos. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai tiesiogiai apsprendžia kiekvieno šalies gyventojų vartojimo galimybes, taupymo ir investicinius sprendimus, apsisprendimą migruoti bei galimybes imtis komercinės ar gamybinės veiklos. Atskirų ES šalių GPM tarifų dydžiai pateikiami 24 lentelėje.

24 lentelė

**GPM tarifų palyginimas ES šalyse 2007-2014 m., proc.**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belgija	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Danija	62,3	62,3	62,3	55,4	55,4	55,4	55,6	55,6
Vokietija	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Estija	22	21	21	21	21	21	21	21
Graikija	40	40	40	49	49	49	46	46
Prancūzija	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	50,6	50,3	50,3
Latvija	25	25	23	26	25	25	24	24
<b>Lietuva</b>	<b>27</b>	<b>24</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>	<b>15</b>
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35
Lenkija	40	40	32	32	32	32	32	32

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis EUROSTAT duomenimis.

Pagal lentelės duomenis matoma, kad didžiausias GMP tarifas taikomas Danijoje ir Belgijoje (viršijamas 50 proc.), o mažiausias taikomas Lietuvoje (15 proc.). Gyventojų pajamų mokestis visose valstybėse yra vienas pagrindinių mokesčių. Tačiau atskirų šalių gyventojų pajamų apmokestinimo politiką lemia galiojanti gyventojų pajamų apmokestinimo sistema bei apmokestinimo politikos gairės, kurias apsibrėžia kiekviena šalis bei vykstanti decentralizacija. GPM surinkimui įtakos turi šie veiksniai: vidutinis mėnesinis darbo užmokestis, dirbančiųjų asmenų skaičius, mokesčio tarifo pokytis, mokestinės nepriemokos dydis, gyventojų išlaidos, mažinančios apmokestinamąsias pajamas, neapmokestinamojo pajamų dydžių padidėjimas. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo dydžio keitimas paprastai vykdomas siekiant padidinti biudžeto įplaukas arba siekiant palengvinti mažas pajamas gaunančių darbuotojų mokestinę naštą, tuo pačiu mažinant gyventojų pajamų nelygybę.

*Apibendrinant Lietuvos ir ES mokesčių tarifus galima teigti, kad PVM tarifo dydis, nuo 2008 metų, Europos sąjungos šalyse nuolat augo arba paskutiniaisiais metais išliko toks pat. PVM tarifo didinimas lemia mažesnius šalies investicinio įvaizdžio nuotolius nei pelno ar gyventojų pajamų mokesčio pakėlimas. Be to, PVM neturi įtakos eksportuojančios savo prekes įmonėms. Tačiau PVM didinimas nėra visada naudingas, kadangi verslas nebegali prisiimti nuostolių, o pirkėjai ir taip linkę taupyti. Pridėtinės vertės mokestis laikomas efektyviu, nes paprastai padeda surinkti daug pajamų, esant nedideliams tarifams ir per daug nemenkinant veiklos skatinimo. Daugumoje šalių PVM tarifo dydis nesikeitė per visą nagrinėjamą laikotarpį, o kitose keitėsi nežymiai. Didžiausias PVM tarifas įvestas Danijoje (25 proc.), o mažiausias Maltoje (18 proc.). Galima daryti išvadą, jog Lietuvos PVM tarifo dydis nėra didžiausias Europoje ir penkis metus jau išlieka toks pat (21 proc.). Didžiausią įtaką GPM tarifo pokyčiui nagrinėjamu laikotarpiu turėjo nedarbo lygis šalyse, darbo užmokesčio kitimas bei užimtumo lygis. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai tiesiogiai apsprendžia kiekvieno šalies gyventojų vartojimo galimybes, taupymo ir investicinius sprendimus, apsisprendimą migruoti bei galimybes imtis komercinės ar gamybinės veiklos. Didžiausias GMP tarifas taikomas Danijoje ir Belgijoje (viršijamas 50 proc.), o mažiausias taikomas Lietuvoje (15 proc.). Gyventojų pajamų mokestis visose valstybėse yra vienas pagrindinių mokesčių. Tačiau atskirų šalių gyventojų pajamų apmokestinimo politiką lemia galiojanti gyventojų pajamų apmokestinimo sistema bei apmokestinimo politikos gairės.*

### **3.3. Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės**

Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos ekonominę analizę, taip pat lyginamąją analizę su ES mokesčių sistema, galima pateikti siūlymus bei pastebėjimus Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimui:

- Siekiant gerinti pajamų surinkimą reikėtų panaikinti įvairias išimtis, vienodu pajamų mokesčio tarifu apmokestinti visas pajamas, neatsižvelgiant į pajamų kilmės šaltinį bei įvertinti, ar tikrai naudingos dabar taikomos pajamų mokesčio lengvatos.

- Gyventojų pajamų mokesčio tarifo dydžio keitimas paprastai vykdomas siekiant padidinti biudžeto įplaukas arba siekiant palengvinti mažas pajamas gaunančių darbuotojų mokestinę naštą, tuo pačiu mažinant gyventojų pajamų nelygybę.

- Mokesčių surinkimą mažina ir legalios mokestinės išimties. Pavyzdžiui, dirbant pagal individualios veiklos pažymėjimą pajamoms iš gamybos, prekybos bei tam tikrų paslaugų taikomas tik 5 proc. pajamų mokesčio tarifas, o dirbantieji pagal verslo liudijimus moka fiksuotą mokestį, kuris iš viso nepriklauso nuo gautų pajamų. Šios išimties ne tik mažina valstybės pajamas į biudžetą, bet ir diskriminuoja darbo ir kitas pajamas, kurioms taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas. Taip pat būtina paminėti, kad kitaip nei daugelyje kitų ES šalių, Lietuvoje nėra taikomas pajamų mokestis pensijoms – tai irgi prisideda prie mažesnio mokestinių pajamų ir BVP santykio Lietuvoje nei kitose ES šalyse.

- Siekti efektyvesnio valstybės išlaidų valdymo, nuolat ieškant būdų kaip jas sumažinti: didinti VMI veiklos efektyvumą, tobulinti veiklos valdymą bei kokybės valdymo priemones. Taip padaryti galima labiau atsižvelgiant į užsienio valstybių mokesčių administravimo patirtį, perimant geriausią praktiką, pradėti naujų modernių paslaugų tiekimą, plečiantis informacinių technologijų rinkai.

- Mokesčių yra daug, tačiau daugiausiai mokestinių pajamų surenkama iš kelių mokesčių. Kiti mokesčiai sudaro tik mažą dalį mokestinių pajamų ir sudėtingai administruojami, todėl reiktų atsisakyti mažesnių, naudos neduodančių mokesčių.

- Reiktų atkreipti dėmesį į tai, jog pusė nagrinėjamo laikotarpio mokestinių pajamų faktiškai buvo gauta mažiau nei planuota. Todėl tikslinga būtų reformuoti mokesčių sistemą, kad visais metais būtų įvykdomas planas.

- Taip pat pastebima, jog nemažai pajamų surenkama iš baudų ir konfiskacijos. Tai reiškia, kad ne visada mokesčiai mokami laiku arba apskritai stengiamasi nuslėpti mokestines pajamas ir nuo jų reikiamus mokėti mokesčius. Egzistuojanti nuobaudų sistemą už pažeidimus (mokesčio mokėjimo vėlavimus) yra neefektyvi, nes mokesčio mokėtojai nesistengia laiku sumokėti jiems priklausančios mokestinės prievolės.

*Tikėtina, kad sumažinus darbo mokesčius, panaikinus įvairias išimtis ir tuo pačiu sugriežtinus atsakomybę už mokesčių mokėjimą laiku, pajamos į biudžetą išaugtų. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema iš reformuojamos pamažu turi peraugti į efektyvią mokesčių sistemą, nes tik efektyvumas ir aiškumas dėl ateities leidžia garantuoti aukštus bendrojo vidaus produkto augimo tempus ir didėjančias įplaukas į valstybės biudžetą.*

## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

- Šalyje mokamų mokesčių darni visuma sudaro mokesčių sistemą. Kiekviena šalis siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją. Literatūroje išskiriamos trys svarbiausios mokesčių funkcijos: fiskalinė, perskirstomoji, reguliavimo. Mokesčiai, kaip ir bet kurios kitos sistemos elementai, gali būti skirstomi pagal įvairius požymius. Formuojant šiuolaikines mokesčių sistemas, būtina vadovautis tam tikrais apmokestinimo principais: teisingumo; įpareigojimo; vieningumo; vertinės išraiškos; optimalumo; stabilumo; vienkartinio apmokestinimo; elastingumo; proporcingumo; ekonomiškumo; patogumo; apibrėžtumo principas. Vertinant bet kurios šalies mokesčių sistemos efektyvumą yra vadovaujamosi 3 pagrindiniais metodais: klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai; J.B.S. Gill diagnostiniai rodikliai. Mokesčių kultūrą įtakojančius veiksnius galima suskirstyti į bendruosius ir specifinius, nes mokesčių kultūrą sąlygoja bendrieji socialiniai-ekonominiai veiksniai, būdingi kultūrai, ekonomikai apskritai, ir specifiniai veiksniai, būdingi mokesčių sistemai. Lietuvos mokesčių kultūrą veikia bendrieji veiksniai, lemiantys bendrąją kultūrą: istorinę patirtį, šalies išsivystymo lygį, ugdymo bei švietimo sistemą, socialinę padėtį, auklėjimą ir specifinius veiksnius, būdingus tik mokesčių kultūrai, t. y. apmokestinimo principus bei instrumentarius, mokesčių mokėtojų sąmoningumą, jų gaunamą naudą, apmokestinimo sąlygų pokyčius, mokestinius mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių santykius.

- Atlikus mokesčių sistemos struktūrinę ir dinaminę analizę galima teigti, jog daugiausiai surenkama pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčio. Mažiausiai surenkama pelno ir kitų mokesčių. Mokesčių surenkama dalis ir pokytis lemiamas daugelio veiksnių. Pirmiausia šalies ekonominė padėtis, nuo kurios priklauso gyventojų pajamos, darbo užmokestis, mokesčių tarifų dydis ir kt. GPM pokyčiui daugiausia įtakos turėjo darbo užmokesčio kitimas, nedarbo lygio sumažėjimas bei išaugęs gražinamo GPM kiekis. PVM pajamas įtakoja per laikotarpį mokesčių mokėtojų sumokėtos bei iš kitų mokesčių permokos PVM prievolėms padengti įskaitytos sumos. Atlikus mokesčių sistemos vertinimą pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius galima teigti, kad Lietuvoje yra mokesčių, kurie neša mažas pajamas, tačiau jų administravimas sudėtingas. Be to gana didelė pajamų dalis į valstybės biudžetą gaunama iš baudų ir konfiskacijos, o tai reiškia, kad ne visada mokesčiai mokami laiku arba apskritai stengiamasi nuslėpti mokestines pajamas ir nuo jų reikiamus mokėti mokesčius. Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemoje veikiančių mokesčių visumą matyti, kad yra pakankamai daug mokesčių, kurių tarifai nepriklauso nuo apmokestinamo objekto vertės: akcizai, muitai, prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis už aplinkos teršimą. Todėl pagal šį rodiklį mūsų šalies mokesčių sistemą vertintina neigiamai. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti gana gerai, kadangi pasiekti

optimalius surinkimo dydžius pavyksta nedaugeliui šalių. Pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Kiti mokesčiai analizuojamu laikotarpiu užima tik nežymią dalį. Atlikus mokesčių sistemos vertinimą pagal J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius galima teigti, kad kiekybinis įvertinimas yra naudingas, nes atskleidžia mokesčių sistemos administravimo spragas. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius didėja ir didelė dalis gyventojų deklaruojuojant pajamas renkasi elektroninį variantą. Mokesčių našta Lietuvoje vertinama blogai, nes mokesčių naštos rodiklis yra žemas ir turi tendenciją mažėti. Manoma, kad tam turi įtakos mažos Lietuvos biudžeto pajamos, kurios gali būti per didelių mokesčių tarifų pasekmė. Mokesčių slėpimas ir vengimas yra pagrindiniai mokesčių atotrūkį didinantys veiksniai.

- Išanalizavus Lietuvos ir ES mokesčių sistemas pastebima, kad daugumos šalių netiesioginiai mokesčiai sudaro virš 40 proc. visų mokesčių, o kitų nesiekia 40 proc. Tai reiškia, jog šalių didesnė mokestinių pajamų dalis gaunama iš netiesioginių mokesčių. Be to tiesioginiai mokesčiai šalyse pasiskirstę nevienodai. Tai rodo, jog tiesioginiai mokesčiai ES šalyse nesuderinti. Palyginus su kitomis ES šalimis Lietuvoje tiesioginiai mokesčiai sudaro labai mažą dalį visų mokesčių. Palyginus Lietuvos ir ES mokesčių tarifus galima teigti, kad PVM tarifo dydis, nuo 2008 metų, Europos sąjungos šalyse nuolat augo arba paskutiniaisiais metais išliko toks pat. PVM tarifo didinimas lemia mažesnius šalies investicinio įvaizdžio nuotolius nei pelno ar gyventojų pajamų mokesčio pakėlimas. Daugumoje šalių PVM tarifo dydis nesikeitė per visą nagrinėjamą laikotarpį, o kitose keitėsi nežymiai. Didžiausias PVM tarifas įvestas Danijoje (25 proc.), o mažiausias Maltoje (18 proc.). Galima daryti išvadą, jog Lietuvos PVM tarifo dydis nėra didžiausias Europoje ir penkis metus jau išlieka toks pat (21 proc.). Didžiausią įtaką GPM tarifo pokyčiui nagrinėjamu laikotarpiu turėjo nedarbo lygis šalyse, darbo užmokesčio kitimas bei užimtumo lygis. Didžiausias GMP tarifas taikomas Danijoje ir Belgijoje (viršijamas 50 proc.), o mažiausias taikomas Lietuvoje (15 proc.). Gyventojų pajamų mokestis visose valstybėse yra vienas pagrindinių mokesčių.

- Tikėtina, kad sumažinus darbo mokesčius, panaikinus įvairias išimtis ir tuo pačiu sugriežtinus atsakomybę už atlygimų mokėjimą vokeliuose, pajamos į biudžetą ne tik nesumažėtų, bet greičiausiai net ir išaugtų. Todėl labai svarbu didinti gyventojų motyvaciją gauti oficialų atlyginimą ir mokėti mokesčius – to būtų galima pasiekti susiejant gyventojų gaunamas viešąsias paslaugas bei socialines išmokas su sumokėtomis įmokomis.

- Siekiant gerinti mokesčių surinkimą, vyriausybė turėtų ne didinti vartojimo mokesčių tarifus, o aktyviau kovoti su neapskaitoma prekyba ir kontrabanda, gerinti mokesčių administravimą, naikinti egzistuojančias išimtis ir lengvatas.

- Mokesčių administravimas mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, šalies mokesčių sistemoje yra nemažai mokesčių, iš kurių surenkamos mokestinės pajamos sudaro nedidelę dalį

nacionaliniame biudžete, tačiau jų administravimas kainuoja brangiai. Todėl vertėtų atsisakyti mažesnių mokesčių, kurių administravimas sudėtingas, o gaunama mažai pajamų.

- Remiantis atliktu tyrimu patvirtinta darbo pradžioje iškelta hipotezė. Nustatyta, kad mokesčių sistema nėra tinkamai suformuota, jai būdingas nestabilumas, apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, kas lemia mokesčių įplaukų produktyvumą ir ekonominę efektyvumą.

## LITERATŪRA

1. Aleknevičienė V., 2005, Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija.
2. Bivainis J., Skačkauskienė I. 2007. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė, *Verslas: teorija ir praktika*. VIII tomas, Nr. 2 Vilnius: VGTU leidykla, 57-67. Žiūrėta per internetą 2015-01-26: <<http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/btp.2007.10/pdf>>.
3. Bivainis J., Skačkauskienė I., 2009, Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema, *Verslas: teorija ir praktika* 10(4): 298-307. Žiūrėta per internetą 2015-01-22: <<http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648-0627.2009.10.298-307/pdf>>.
4. Buškevičiūtė E., 2005, Mokesčių sistema. Vadovėlis. Kaunas: Technologija.
5. Buškevičiūtė E., 2006, Viešieji finansai. Kaunas: Technologija.
6. Damulienė A., Vengrauskas V., 2001, Europos sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui. *Jurisprudencija*, Nr. 23(15). Žiūrėta per internetą 2015-01-22: <[http://www.mruni.eu/lt/mokslo\\_darbai/jurisprudencija/archyvas/?l=103014](http://www.mruni.eu/lt/mokslo_darbai/jurisprudencija/archyvas/?l=103014)>.
7. Dracea R., Cristea M., Tomescu I., 2009, Empirical Analysis Concerning the Correlation Fiscality Rate – Tax Incomes in Romania // *Theoretical and Applied Economics*. No. 09/2009 (537), p. 29-40.
8. Feld L.P., Frey S.F., 2002. Deterrence and tax morale: how tax administrations and tax payers interact. Žiūrėta per internetą 2015-02-04: <[http://www.bsfrey.ch/articles/D\\_177\\_03.pdf](http://www.bsfrey.ch/articles/D_177_03.pdf)>.
9. Gill J., 2000. A diagnostic framework for revenue administration, *World Bank Technical Paper* 472: 53. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2000/08/14/000094946\\_00072405371532/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2000/08/14/000094946_00072405371532/Rendered/PDF/multi_page.pdf)>.
10. Imbrasienė A., 2008. Mokesčių sistemos vertinimo metodika, *Jaunasis mokslininkas* 2008: 158-162. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <[www.lzuu.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2008/straipsnis2008.pdf](http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf)>.
11. Investologija. Infliacija ir investicijos. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <<http://www.investologija.lt/LT/makroekonomika/360/2/infliacija-ir-investicijos/infliacija-ir-investicijos-infliacija-kas-tai/>>.
12. Jakštonytė G., Giriūnas L., 2010. Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria. *Ekonomika ir vadyba* 15: 941-946. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <[www.ktu.lt/lt/mokslas/.../1822-6515-2010-941.pdf](http://www.ktu.lt/lt/mokslas/.../1822-6515-2010-941.pdf)>.
13. Juknelienė D., 2005, Lietuvos mokesčių sistemos raida. *Jaunųjų mokslininkų darbai* Nr. 1 (5). Žiūrėta per internetą 2015-01-26: <<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2005~1367153542361/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>>.



14. Juozaitienė L., 2009, Comparison of Lithuanian and Irish tax systems using V. Tanzi qualification diagnostic indicators. Žiūrėta per internetą 2015-01-24: <[http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2009~ISSN\\_1648-9098.N\\_2\\_15.PG\\_65-75/DS.002.1.01.ARTIC](http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2009~ISSN_1648-9098.N_2_15.PG_65-75/DS.002.1.01.ARTIC)>.
15. Kazlauskienė V., 2012, Finansai. Mokomoji knyga. Kaunas: Technologija.
16. Kindsfaterienė K., Lukaševičius K., 2008, The Impact of Tax System on Business Environment. Engineering Economics, 2 (57).
17. Koncevičienė I., Prievelis M., 2012, Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. Žiūrėta per internetą 2015-01-23: <[http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2012~ISSN\\_1822-7996.V\\_6.N\\_2.PG\\_13-27/DS.002.0.01.ARTIC](http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2012~ISSN_1822-7996.V_6.N_2.PG_13-27/DS.002.0.01.ARTIC)>.
18. Kuodis R., 2008, Lietuvos ekonomikos transformacija 1990–2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. Pinigų studijos, 2. Žiūrėta per internetą 2015-01-18: <[http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis\\_2009h.pdf](http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2009h.pdf)>.
19. Levišauskaitė K., Rūškys G., 2003, Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <<https://www.scribd.com/doc/121474680/25/TIESIOGINIAI-IR-NETIESIOGINIAI-MOKES%C4%8CIAI>>.
20. Levišauskaitė K., Šinkūnienė K., Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. Žiūrėta per internetą 2015-01-27: <[http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006~ISSN\\_1648-2603.N\\_15.PG\\_9-18/DS.002.0.01.ARTIC](http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006~ISSN_1648-2603.N_15.PG_9-18/DS.002.0.01.ARTIC)>.
21. Lietuvos Respublikos Akcizų įstatymas, Žin., 2001, Nr. 98-3482. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=473881](http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=473881)>.
22. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <<http://www.finmin.lt/web/finmin/pm#mb>>.
23. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=464346](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=464346)>.
24. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas. Žin., 2004, Nr. 63-2243. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=468559](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=468559)>.
25. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. 110-3992. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=486823](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=486823)>.
26. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 35-1271. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=456499](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=456499)>.

27. Lietuvos statistikos departamentas. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <<http://osp.stat.gov.lt/>>.
28. Maksvytienė I., Dapkus M., 2012, Bendrųjų makroekonominių veiksnių poveikio šalies mokesčių kultūros polyčiams vertinimas. *Economics and management*: 2012. 17 (3). Žiūrėta per internetą 2015-02-04: <<http://www.ecoman.ktu.lt/index.php/Ekv/article/view/2125>>.
29. Martinez-Vazquez J., McNab R.M. (2000). The Tax Reform Experiment in Transitional Countries/*National Tax Journal*, Nr.53(2).
30. Meisel F. *Steuertechnik*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Hrsg. W. Gerloff/F. Meisel, Bd. 1, Tübingen. 1926. P. 506–534.
31. Meshcheryakova O. V., 1995. *Nalagovye sistemy razvitykh stran mira* (spravochnik). Moskva: Fond Pravovaya kultura.
32. Mikalauskienė A., Štreimikienė D., 2006, Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. Žiūrėta per internetą 2015-01-26: <<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>>.
33. Nerre B., 2001. The Concept of Tax Culture. *National Tax Association Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001*. Baltimore, Maryland. Žiūrėta per internetą 2015-02-04: <<http://www.nerre.com>>.
34. Nerre B., 2001. The Emergence of Tax Culture in Russia. *The 57th Congress of the International Institute of Public Finance: The Role of Political Economy in the Theory and Practice of Public Finance*, August 27-30, 2001. Linz, Austria. Working Paper Series in Public Administration Nr. 20/2001. School of Management, St. Petersburg State University. St. Petersburg, Russia. Žiūrėta per internetą 2015-02-04: <<http://www.nerre.com>>.
35. Nerre B., 2001. The Role of Tax Culture in Transformation Processes – The Case of Russia. *ASPE Working Paper #03/2001*, September. St. Petersburg, Russia. Žiūrėta per internetą 2015-02-04: <<http://www.nerre.com>>.
36. Novošinskienė A., 2013, Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Žiūrėta per internetą 2015-01-26: <<http://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/viewFile/2744/1576>>.
37. Popelnikova N., Žaptorius J., 2012, Lietuvos mokesčių sistemos analizė. Žiūrėta per internetą 2015-01-22: <<http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/conference/2012/paper/viewFile/28/75>>.
38. Pukelienė V., Šinkūnienė K., 2005. Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/obj/LT-LDB-0001:J.04~2005~1367151988966>>.

39. Puzinskaitė E., Klišauskas R., 2012, Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. Žiūrėta per internetą 2015-01-19:  
<<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/viewFile/55/50>>.
40. Rakauskaitė R., 2006, Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas. Žiūrėta per internetą 2015-01-26: <[http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk\\_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf](http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf)> .
41. Rakauskienė O. G., 2006, Valstybės ekonominė politika: monografija. Vilnius: MRU.
42. Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L., 2009, Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. Žiūrėta per internetą 2015-01-27: <<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367170877270/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>>.
43. Ruškytė D., Rutkauskas A. V., Navickas V., 2012, Mokesčių ir darbo rinkos sąveika. Monografija. Vilnius: „Edukologija“.
44. Schumpeter J., 1929. A. Ökonomie und Sociologie der Einkommensteuer. Der Deutsche Volkswirt. Nr. 4. P. 380–385.
45. Skačkauskienė I., 2009, Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. Žiūrėta per internetą 2015-01-27: <<http://www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/viewFile/bme.2010.12/12>>.
46. Spitaler A., 1954. Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten. Armin Spitaler (ed.): Probleme des Finanz- und Steuerrechts – Festschrift für Ottmar Bühler. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG. P. 209–231.
47. Šapalienė L., 2008, Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Mokomoji knyga. Vilnius.
48. Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A., 2011, Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 1 (21). 44–57. Žiūrėta per internetą 2015-01-22: <[http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2011~ISSN\\_1648-9098.N\\_1\\_21.PG\\_44-57/DS.002.0.01.ARTIC](http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2011~ISSN_1648-9098.N_1_21.PG_44-57/DS.002.0.01.ARTIC)>.
49. Tanzi V., 2000. Developing countries face range of challenges in devising effective tax strategy// IMF survey, Volume 29. Number 13. Washington. IMF. Žiūrėta per internetą 2015-01-20: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/2000/070300.pdf>>.
50. Taxation trends in the european union. Žiūrėta per internetą 2015-02-20: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/index\\_e\\_n.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_e_n.htm)>.
51. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta per internetą 2015-01-29: <<http://www.vmi.lt/cms/pelno-mokestis1>>.

## **PRIEDAI**

# PAŽŪYMĖJIMAS

Vaiva Švedarauškaitė

2015 m. balandžio 17 d. dalyvavo Šiaulių universiteto Socialinių mokslų fakulteto organizuojamoje  
15-oje Jaunųjų tyrėjų tarptautinėje mokslinėje konferencijoje „EKONOMIKOS IR VADYBOS AKTUALIJOS“.

Pranešimo tema:

„Lietuvos mokesčių sistemos analizė“

Socialinių mokslų fakulteto dekanas

Doc. dr. Gintaras ŠAPARNIS

Šiauliai  
2015 m. balandžio 17 d.

Registracijos Nr. 2015/SMIP 32

**Lietuvos mokestines pajamas sudarantys mokesčiai 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Gyventojų pajamų mokestis	6528039	7313263	3788045	3469950	3772839	4004330	4315393	1439113
Pelno mokestis	2053649	2910175	1707592	953871	873112	1494774	1645820	1725594
Pridėtinės vertės mokestis	7824176	9242457	6798821	7294013	8502502	8717507	8888837	9354483
Akcizai	2803595	3354053	3258161	3036493	3178233	3341166	3437282	3546000
Cukraus sektoriaus mokestis	45000	24819	3141	4244	7688	4848	23515	3502
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	208986	250651	177177	181607	204835	219241	234856	214138
Žemės mokestis	45324	48086	49027	52333	55270	58534	62818	3960
Paveldimo turto mokestis	6271	6076	6141	3814	3466	4135	4426	3424
Nekilnojamojo turto mokestis	236574	253474	271101	298558	275933	264999	267196	251951
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	14197	14545	35943	31460	22374	21051	25513	24513
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	23166	21361	25869	36934	73648	69878	81507	65072
Transporto priemonių mokestis	139298	143972	100910	118699	134069	181509	195980	154239
Mokestis už aplinkos teršimą	63314	71844	62535	25432	56316	58065	65616	55440
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandenų telkinius	81169	75900	71600	72574	71833	71896	70569	10008
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	9500	22191	26770	23263	26981	64292	55729	42134
Naftos ir dujų išteklių mokestis	24273	36261	16260	23276	31131	34875	26589	15040
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	30388	30343	32105	28838	26037	38065	40090	33155
Rinkliavos	108813	168416	200853	216658	231853	263298	293700	237143
Konsulinis mokestis	24873	36183	35064	53100	64414	86285	79144	60029
Žyminis mokestis	17647	27958	38643	28923	25982	26243	28549	19909

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

**Lietuvoje surenkamų mokesčių struktūrinė analizė 2007-2014 m. (proc.)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014*
Gyventojų pajamų mokestis	31,37	30,16	22,65	21,73	21,37	21,01	21,70	20,32
Pelno mokestis	9,87	12,00	10,21	5,97	4,94	7,84	8,28	8,65
Pridėtinės vertės mokestis	37,60	38,12	40,65	45,67	48,15	45,73	44,70	46,47
Akcizai	13,47	13,83	19,48	19,01	18,00	17,53	17,29	16,85
Cukraus sektoriaus mokestis	0,22	0,10	0,02	0,03	0,04	0,03	0,12	0,02
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	1,00	1,03	1,06	1,14	1,16	1,15	1,18	1,35
Žemės mokestis	0,22	0,20	0,29	0,33	0,31	0,31	0,32	0,02
Nekilnojamojo turto mokestis	1,14	1,05	1,62	1,87	1,56	1,39	1,34	1,58
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	0,11	0,09	0,15	0,23	0,42	0,37	0,41	0,41
Transporto priemonių mokestis	0,67	0,59	0,60	0,74	0,76	0,95	0,99	0,97
Mokestis už aplinkos teršimą	0,30	0,30	0,37	0,16	0,32	0,30	0,33	0,35
Naftos ir dujų išteklių mokestis	0,12	0,15	0,10	0,15	0,18	0,18	0,13	0,09
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,15	0,13	0,19	0,18	0,15	0,20	0,20	0,21
Rinkliavos	0,52	0,69	1,20	1,36	1,31	1,38	1,48	1,49
Konsulinis mokestis	0,12	0,15	0,21	0,33	0,36	0,45	0,40	0,38
Žyminis mokestis	0,08	0,12	0,23	0,18	0,15	0,14	0,14	0,13
Iš viso mokesčių	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

## Lietuvoje surenkamų mokesčių dinamika 2007-2014 m. (proc.)

	2008-2007	2009-2008	2010-2009	2011-2010	2012-2011	2013-2012	2014*-2013
Gyventojų pajamų mokestis	12,03	-48,20	-8,40	8,73	6,14	7,77	-66,65
Pelno mokestis	41,71	-41,32	-44,14	-8,47	71,20	10,10	4,85
Pridėtinės vertės mokestis	18,13	-26,44	7,28	16,57	2,53	1,97	5,24
Akcizai	19,63	-2,86	-6,80	4,67	5,13	2,88	3,16
Cukraus sektoriaus mokestis	-44,85	-87,34	35,12	81,15	-36,94	385,05	-85,11
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	19,94	-29,31	2,50	12,79	7,03	7,12	-8,82
Žemės mokestis	6,09	1,96	6,74	5,61	5,91	7,32	-93,70
Paveldimo turto mokestis	-3,11	1,07	-37,89	-9,12	19,30	7,04	-22,64
Nekilnojamojo turto mokestis	7,14	6,95	10,13	-7,58	-3,96	0,83	-5,71
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	2,45	147,12	-12,47	-28,88	-5,91	21,20	-3,92
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	-7,79	21,10	42,77	99,40	-5,12	16,64	-20,16
Transporto priemonių mokestis	3,36	-29,91	17,63	12,95	35,38	7,97	-21,30
Mokestis už aplinkos teršimą	13,47	-12,96	-59,33	121,44	3,11	13,00	-15,51
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandenų telkinius	-6,49	-5,67	1,36	-1,02	0,09	-1,85	-85,82
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	133,59	20,63	-13,10	15,98	138,29	-13,32	-24,39
Naftos ir dujų išteklių mokestis	49,39	-55,16	43,15	33,75	12,03	-23,76	-43,44
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	-0,15	5,81	-10,18	-9,71	46,20	5,32	-17,30
Rinkliavos	54,78	19,26	7,87	7,01	13,56	11,55	-19,26
Konsulinis mokestis	45,47	-3,09	51,44	21,31	33,95	-8,28	-24,15
Žyminis mokestis	58,43	38,22	-25,15	-10,17	1,00	8,79	-30,26

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

\*2014 metų duomenys susumuoti trijų ketvirčių.

## Lietuvos mokestinių pajamų surinkimo dinamika 2007-2014 m.

Mokesčių surinkimas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	13145956	16538241	11653855	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098
Faktas, tūkst. Lt	13785314	15833415	11831370	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510
Plano įvykdymas, proc.	104,86	95,74	101,52	105,59	96,13	99,89	100,18	99,36

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Plano įvykdymas, proc. = (Faktas, tūkst.Lt/Planas, tūkst.Lt)\*100



**Šalies biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	46570	76570	76570	76570	50070	109696	109696	109696
Faktas, tūkst. Lt	73354	72945	50069	47365	35916	94313	146858	112167
Skirtumas, tūkst. Lt	26784	-3625	-26501	-29205	-14154	-15383	37162	2471
Plano įvykdymas, proc.	157,51	95,27	65,39	61,86	71,73	85,98	133,88	102,25

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Skirtumas, tūkst. Lt = Faktas, tūkst. Lt- Planas, tūkst. Lt

Plano įvykdymas, proc. = (Faktas, tūkst.Lt/Planas, tūkst.Lt)\*100

**Lietuvos VMI surinktos pajamos ir išlaikymo išlaidos 2007-2014 m.**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
VMI surinktos pajamos, tūkst. Lt	19620771	23042170	16412238	15353671	14583016	15760769	16573340	17039230
VMI išlaikymo išlaidos, tūkst. Lt	225476	244731	193367	164025	174459	171777	176774	277599
Mokesčių administravimo kaštai (proc.)	1,15	1,06	1,18	1,07	1,20	1,09	1,07	1,63

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Valstybinės Mokesčių inspekcijos veiklos ataskaitų duomenimis.

Mokesčių administravimo kaštai (proc.) = (VMI išlaikymo išlaidos, tūkst. Lt/ VMI surinktos pajamos, tūkst. Lt)\*100

**Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2007-2014 m. (tūkst. Lt)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
BVP, tūkst. Lt	99229294	111920144	92032404	95675983	106893407	113734701	119468968	125294861
Mokesčių našta, proc.	20,97	21,66	18,17	16,69	16,52	16,76	16,65	13,27

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis statistikos departamento ir LR finansų ministerijos duomenimis.

Mokesčių našta, proc. = (Mokestinės pajamos, tūkst. Lt/ BVP, tūkst. Lt)\*100

**Mokesčių įsiskolinimo rodiklis Lietuvoje 2007-2014 m.**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
Mokestinė skola, tūkst. Lt	-639358	704826	-177515	-574172	496096	14524	-27710	107588
Mokesčių įsiskolinimo rodiklis, proc.	-3,07	2,91	-1,06	-3,60	2,81	0,08	-0,14	0,65

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis LR finansų ministerijos duomenimis.

Mokesčių įsiskolinimo rodiklis, proc. = (Mokestinė skola, tūkst. Lt/ Mokestinės pajamos, tūkst. Lt)\*100

**Sumokėtinų mokesčių ir faktiškai surinktų mokesčių skirtumas 2007-2014 m.**

Mokesčių surinkimas	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Planas, tūkst. Lt	13145956	16538241	11653855	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098
Faktas, tūkst. Lt	13785314	15833415	11831370	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510
Mokesčių atotrūkis (skirtumas), tūkst. Lt	-639358	704826	-177515	-574172	496096	14524	-27710	107588

**Šaltinis:** Sudaryta autorės remiantis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga.

Mokesčių atotrūkis (skirtumas), tūkst. Lt = Planas, tūkst. Lt - Faktas, tūkst. Lt

**Mokesčių surinkimo efektyvumas 2007-2014 m.**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
VMI išlaidos, tūkst. Lt	225476	244731	193367	164025	174459	171777	176774	277599
Mokestinės pajamos, tūkst. Lt	20809861	24245415	16724774	15970575	17656863	19061975	19885867	16627510
Mokesčių surinkimo efektyvumas, proc.	1,08	1,01	1,16	1,03	0,99	0,90	0,89	1,67

**Šaltinis:** sudaryta autorės remiantis Valstybinė mokesčių inspekcijos duomenimis.

Mokesčių surinkimo efektyvumas, proc. = (VMI išlaidos, tūkst. Lt/ Mokestinės pajamos, tūkst. Lt)\*100