

## LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖ

Natalija Popelnikova<sup>1</sup>, Jonas Žaptorius<sup>2</sup>

*Vilniaus Gedimino technikos universitetas*

*El. paštas: <sup>1</sup>n.popelnikova@gmail.com; <sup>2</sup>jonas.zaptorius@vgtu.lt*

**Santrauka.** Straipsnyje nagrinėjami mokesčių reikšmės ir būtinumo, vykdančios valstybės funkcijas, apmokestinimo principų ir mokesčių sistemos vertinimo galimybių teoriniai aspektai. Vadovaujantis apmokestinimo principų vertinimo sistema išanalizuotos 2004–2010 m. mokesčių nacionalinio biudžeto įplaukos, surinkimo pajėgumai, mokesčių sistemos elastingumas ir kiti mokesčių aspektai. Be to, identifikuojami veiksniai, turėję įtakos mokesčių surinkimo sėkmei.

**Reikšminiai žodžiai:** apmokestinimo principas, mokesčių sistema, biudžetas, mokesčių sistemos vertinimas, mokesčių įplaukos.

### Įvadas

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. Mokesčių įplaukų šaltiniai 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. Siekiant nustatyti funkcionuojančios mokesčių sistemos efektyvumą atliekama detali ir įvairiapusė analizė. Be surinkimo ir mokesčių administravimo vertinimo, svarbu atsižvelgti ir į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių mokės mokesčius, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčiai netaps sunkia našta, stabdančia šalies ūkio plėtojimąsi. Ar esama mokesčių sistema atitinka pagrindinius reikalavimus, keliamus efektyviai mokesčių sistemai. Juk ji turi užtikrinti ne tik būtinas valstybei pajamas, bet ir atitikti apmokestinimo teisingumo principą, būti subalansuota ir elastinga, mokesčių administravimas turi būti paprastas ir aiškus, o pati sistema ekonomiškai efektyvi. Todėl kiekvienos valstybės tikslas sukurti atitinkančią savo šalies poreikius mokesčių sistemą, efektyviai ją valdyti ir užtikrinti sklandų jos funkcionavimą. Norint sėkmingai vykdyti visus aukščiau minėtus aspektus, yra būtina visapusiškai ir kompleksiškai įvertinti esamą mokesčių sistemą, nustatyti jos stipriąsias ir silpnąsias puses, turimas spragas ir tobulinimo kryptis. Tokios informacijos dėka atsiranda galimybė sukurti efektyvią mokesčių sistemą.

Problema yra tame, jog nėra vieningos mokesčių sistemos, tinkamos bet kuriai valstybei. Mokesčių sistema turi atitikti ir atsižvelgti į kiekvienos valstybės poreikius ir ypatybes. Būtent todėl siekiant nustatyti efektyvią mokesčių sistemą yra privaloma įvertinti daugybę aspektų. Taigi, tyrimo objektas – Lietuvos mokesčių sistema. Tyrimo tikslas – išnagrinėjus mokesčius ir jų vertinimo teorinius aspektus, išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos efektyvumą. Šiam tikslui pasiekti yra išskirti tokie uždaviniai:

1. Teoriškai išanalizuoti mokesčius, jų sampratą ir reikšmę bei susipažinti su mokesčių sistemos vertinimo galimybėmis;
2. Įvertinti dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą;
3. Išanalizuoti mokesčių vaidmenį, formuojant Lietuvos biudžetą;
4. Pateikti pagrįstas atliktos analizės išvadas.

Uždaviniams pasiekti yra numatoma atitinkama tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė, apibendrinimas, duomenų grupavimas; matematiniai metodai statistinių duomenų analizei atlikti; apskaičiuotų duomenų palyginimas ir vertinimas.

### Mokesčių samprata ir jų svarba

Mokesčiai laikomi ne kuo kitu, kaip prievole arba priverstine auka bendriems visuomenės reikalams (Stačiokas, Rimas 2003). Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei. (Buškevičiūtė 2005) Mokesčių administravimo įstatyme pabrėžiama, kad mokesčiai tai mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei (Mokesčių administravimo įstatymas 2004). Nereikia mokesčių suprasti kaip baudą, skiriamą už įstatymų ir kitų norminių aktų pažeidimus. Jų taip pat negalima tapatinti su pajamomis, kurias valstybė gauna iš kokios nors ūkinės

veiklos ar už individualiems asmenims teikiamas specialias paslaugas (Stačiokas, Rimas 2003).

Mokesčių svarba pasireiškia per jų socialinį-ekonominį vaidmenį, kuris apibūdinamas per 3 vykdomas funkcijas: (Buškevičiūtė 2005)

- Fiskalinė,
- Perskirstomoji,
- Reguliavimo (kartais dar vadinama ekonomine, ribojamąja arba skatinamąja).

Kai kurie autoriai pripažįsta tik 2 funkcijas, o perskirstomąją priskiria prie fiskalinės funkcijos, kuri nusako, kad pagrindinės nacionalinio biudžeto pajamos yra surenkamos mokesčių dėka. Todėl ji apima krašto biudžetinės politikos dalį. Mokesčių perskirstomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti krašto ekonomikos spartesnę plėtojamą arba stagnaciją bei smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. Šiuo atveju ir pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija (Buškevičiūtė 2005).

Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui (Lietuvoje – savivaldybėms) (Buškevičiūtė 2005). Ją sudarant reikia atsižvelgti į pagrindinius apmokestinimo principus: (Rakauskaitė n/d)

- Teisingumas,
- Ekonominis efektyvumas,
- Administracinis paprastumas,
- Mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas.

A. Novošinskienė ir A. Slavickienė (2007) be teisingumo principo siūlo kitaip suskirstyti mokesčių sistemos vertinimo principus: ekonominio efektyvumo ir elastingumo; administracinio paprastumo ir aiškumo; vienkartinio apmokestinimo ir mokesčių viešumo. A. Imbrasienė (2008) dar labiau išplečia kiekvieno principo apibūdinimą: teisingumo ir mokumo; ekonominio efektyvumo; administracinio paprastumo, aiškumo, patogumo ir pigumo; mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas (Imbrasienė 2008). Pagal mokesčių administravimo įstatymą skiriami tokie principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą (Mokesčių administravimo įstatymas 2004).

Pagal **teisingumo principą** mokesčiai turi būti nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip

teisingos ir protingos. Šis principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, nes jie gauna naudos, tad privalo už tai atsilyginti, o valstybei gauti lėšų toliau šias paslaugas finansuoti. Todėl dar šis principas žinomas kaip naudingumo. Teisingumo principas skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį. Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individų, turinčių lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčiai, būtų vienodai apmokestinami. Vertikalusis pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai, t. y. taip, kaip atrodo teisinga visuomenei. Vadinasi, fiziniai ir juridiniai asmenys praktiškai turėtų būti apmokestinami diferencijuotai, t. y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms, vis didesnė jų dalis būtų skiriama mokesčiams (Buškevičiūtė 2005).

Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų (Rakauskaitė n/d). Be to, per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčius stengiamasi nuslėpti, kas lemia šešėlinės ekonomikos plėtrą (Imbrasienė 2008).

Pagal administracinio paprastumo principą mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį (Buškevičiūtė 2005). Pernelyg dideli mokesčiai ir pernelyg griežtas jų administravimas sumažina galimybę valstybei sparčiau vystytis (Gipienė, Jefimovas 2000).

Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas turi užtikrinti pajamų apimtį, kurios užtektų valstybės išlaidoms padengti (Rakauskaitė n/d).

### **Mokesčių sistemos vertinimo galimybės**

Pasaulyje nėra visuotinai priimtos 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). Be to, nuolat analizuojamas mokesčių administravimo klausimas, jų sudėtis, struktūra bei tenkama našta (Rakauskaitė n/d). Taigi, dažniausiai mokesčių sistema

vertinama pagal atskirus, tarpusavyje nesusijusius ir išskaidytus kriterijus (Imbrasienė 2008). Visi jų yra pavaizduoti ir suskirstyti į atitinkamas grupes 1 paveiksle (Jakštonytė; Giriūnas 2010). Pagal 1 paveikslo suteiktą informaciją matyti, kad vertinant bet kurios šalies mokesčių sistemos efektyvumą yra vadovaujamosi 3 pagrindiniais metodais: (Bivainis, Skačkauskienė 2009)

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

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 Džini koeficientą (G), kuris apibūdina visų visuomenės sluoksnių pajamų paskirstymą. Kuo šio rodiklio reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygybė tarp gyventojų mažesnė. Kitas rodiklis naudojamas neteisingumo laipsniui apskaičiuoti – Atkinsono indeksas, kuris vertina nelygybę 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).

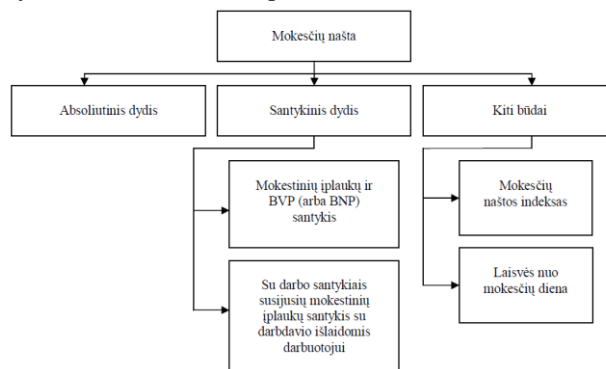
V. Tanzi produktyvumo analizė							J. B. S. Gill'o diagnostinių rodiklių sistema							V. Tanzi ir A. Palleschio indeksai									
							Kiekybiniai rodikliai					Kokybiniai metodai											
Dispersijos indeksas	Erozijos indeksas	Atsilikimo renkant mokesčius indeksas	Specifiškumo indeksas	Prievartos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

1 pav. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo indikatorių sisteminis modelis (Jakštonytė; Giriūnas 2010)

Fig. 1. The indicators systemic model to evaluate the efficiency of the tax system (Jakštonytė; Giriūnas 2010)

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 mokesčine 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 (Imbrasienė 2008). Mokesčių našta matuojama kaip santykis tarp mokestinių įplaukų ir konsoliduotą biudžetą (jį sudaro visos mokesstinės pajamos: nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio ir

sveikatos draudimo fondų biudžetų bei garantinio fondo mokesstinės pajamos) ir bendrojo vidaus produkto (Rakauskaitė n/d). Taigi, mokesčių našta gali būti apskaičiuota trejopai: kaip absoliutinis arba santykinis dydis ir kitais būdais. (2 pav.)



2 pav. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir įvertinimo būdai (Rimas, Stačiokas 2004)

**Fig. 2.** The possibilities of tax burden calculation and evaluation (Rimas, Stačiokas 2004)

Dažniausiai naudojamas mokesčių naštos rodiklis yra mokestinių įplaukų ir bendrojo vidaus produkto santykis. Šis santykinis rodiklis parodo kokia bendrojo vidaus produkto dalis perskirstoma mokesčiais. Šis dydis gali būti lyginamas laiko skalėje vienos šalies mastu ir tarp skirtingų šalių. Šio rodiklio pasikeitimą laiko atžvilgiu lemia mokestinių įplaukų bei bendrojo vidaus produkto kintamumas (Macijauskienė n/d).

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 rasta 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 (Rakauskaitė n/d).

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 izdo pajėgumui“ (Bivainis, Skačkauskienė 2007). A. Imbrasienė (2008) šiuo atveju siūlo apskaičiuoti administravimo rodiklius, t. y. mokesčio nepriemokos ir mokestinės skolos rodiklius (Imbrasienė 2008). Mokestinės skolos rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinės skolos (planuojamos pajamos atimti faktiškai surinktas pajamas) ir mokestinių pajamų santykis. Šis rodiklis parodo, koks procentas mokesčių liko nesurinktas (Rakauskaitė n/d). Kuo mokestinės skolos rodiklis mažesnis, tuo mokesčiai surenkami geriau, kas nurodo mokesčių surinkimo efektyvumą. 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 (Rakauskaitė n/d). 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 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 (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.)

Tarptautinio valiutos fondo atstovo V. Tanzi siūlomas metodas reikalauja atsakymų į tam tikrus klausimus, pagal kuriuos įvertinamas mokesčių sistemos teisingumas. Šis metodas vertina mokesčių sistemos

produktyvumą ir administravimo aspektus (Bivainis, Skačkauskienė 2009). Kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai yra sekantys: (Rakauskaitė n/d)

1. Koncentracijos indeksas. Ar žymi visų mokesčių įplaukų dalis gauta taikant santykinai nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų dydžių skaičių?
2. Dispersijos indeksas. Ar apskritai nėra arba yra labai nedaug tokių mokesčių, iš kurių gaunamos mažos pajamos, tačiau jie sudaro daug rūpesčių?
3. Erozijos indeksas. Ar pasiektas kuo didžiausias faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas?
4. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Ar mokesčiai mokami be ypatingų uždelsimų, įstatymuose numatytais terminais?
5. Specifiškumo indeksas. Ar priklauso mokesčių sistema kuo mažiausiu laipsniu nuo mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį, t.y. nustatyti priklausomai nuo prekės fizinių charakteristikų (svorio, kiekio), o ne nuo vertės?
6. Objektivumo indeksas. Ar dauguma imamų mokesčių nustatyti remiantis objektyviais principais?
7. Prievartos indeksas. Ar pilnai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema?
8. Mokesčių ėmimo kaštų indeksas. Ar biudžeto kaštai, susiję su mokesčių ėmimu, yra mažiausi?

Teigiami atsakymai į visus aukščiau pateiktus klausimus lemia teigiamą sistemos įvertinimą (Rakauskaitė n/d). Pagrindinis V. Tanzi metodo trūkumas - netikslumai, atsirandantys dėl taikomų rodiklių neapibrėžtumo (Bivainis, Skačkauskienė 2009). Be to, pagal apskaičiuotus indeksus iki galo įvertinti mokesčių sistemos efektyvumo negalima, nes tam reikalinga palyginimo bazė, nepakanka atsakyti į klausimus „taip“, „ne“ ar „patenkinamai“, nes tai yra neobjektyvu (Imbrasienė 2008). Metodo subjektyvumą taip pat lemia vertintojo (asmens atsakančio į klausimus) patirtis, turimos žinios, vertybinės nuostatos ir pan. (Bivainis, Skačkauskienė 2007)

Kompleksiškai vertinti mokesčių sistemą siūlo J. Gill. Jis vadovaujasi suderinamumo modeliu, nes mano, jeigu tinkamai suderinti atskiras sistemos dalis galima pasiekti didžiausią efektyvumą (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, 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 (Skačkauskienė 2009).

### **Lietuvos mokesčių sistemos analizė**

Lietuvos mokesčių sistemai įvertinti apskaičiuojami atitinkami rodikliai kiekvienam apmokestinimo principui. Šiam tikslui pasiekti imami 2004-2010 m. nacionalinių biudžetų duomenys.

Visų pirma reikia įvertinti mokesčių svarbą, t. y. kokią dalį visų Lietuvos biudžeto pajamų sudaro mokesstinės ir nemokesstinės įplaukos. (1 lentelė) Pagal 1 lentelės duomenis matyti, kad 2004-2010 m. apie 90 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų sudaro iš mokesčių surenkamos lėšos. 2010 m. yra mažiausias iš viso nagrinėjamojo laikotarpio rezultatas, kas nusako mažėjantį mokesčių indėlį į valstybės biudžetą dėl jų prastesnio surinkimo. Todėl svarbu nustatyti ar Lietuvos mokesčių politika, kuri privalo užtikrinti mokesčių įplaukų surinkimą, yra efektyvi.

**1 lentelė.** Mokestinės ir nemokestinės Lietuvos biudžeto pajamos, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 1.** Tax and non-tax incomes of Lithuania budget, percent (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mokestinės pajamos	90,57	90,71	91,35	91,85	91,70	90,16	87,87
Nemokestinės pajamos	9,43	9,29	8,65	8,15	8,30	9,84	12,13

Kitu etapu vertinama kokios mokesčių rūšys sudaro Lietuvos biudžeto mokestines įplaukas. (2 lentelė) Pagal 2 lentelės rezultatus pirmoje vietoje, t. y. daugiausia pajamų surenkama iš pridėtinės vertės mokesčio (PVM), kurio tarifas nuo 2010 m. sausio 1 d. siekia 21 proc. Antroje vietoje yra akcizai, tai mokesčiai, kuriais apmokestinamos prekės. Treti - pajamų ir pelno mokesčiai, nors jų surenkamos sumos nuo 2006 m. tik mažėja. Tai paaiškinama didėjančių bankrutuojančių

įmonių skaičiumi ir emigruojančių žmonių, bedarbių didėjimu. (5 lentelė) Būtent dėl šių priežasčių surenkama vis mažiau pelno mokesčio iš juridinių asmenų ir pajamų mokesčio iš fizinių asmenų. Mažiausias mokestines įplaukas sudaro mokestis už aplinkos teršimą, cukraus bei loterijų ir azartinių lošimų mokesčiai. Jų indėlis į nacionalinį biudžetą nesiekia net 1 proc.

**2 lentelė.** Mokesčių dalis Lietuvos biudžete, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 2.** The tax partion in Lithuanian budget, percent (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mokestinės įplaukos iš viso	90,57	90,71	91,35	91,85	91,70	90,16	87,87
Pajamų ir pelno mokesčiai	26,98	28,16	29,85	26,26	24,37	18,57	12,95
Gyventojų pajamų mokestis	15,65	15,61	14,06	11,38	8,74	7,09	6,35
Pelno mokestis	11,33	12,55	13,27	12,05	14,84	11,61	6,61
Pridėtinės vertės mokestis	38,10	40,30	42,43	45,91	47,13	46,21	50,51
Akcizai	18,01	16,98	16,38	16,45	17,10	22,14	21,03
Cukraus mokestis	0,32	0,05	0,02	0,00	0,13	0,02	0,03
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,13	0,20	0,15	0,18	0,15	0,22	0,20
Transporto priemonių mokesčiai	0,53	0,40	0,54	0,82	0,73	0,69	0,82
Mokestis už aplinkos teršimą	0,25	0,24	0,19	0,20	0,20	0,24	0,10

Suskirsčius visus mokesčius į 2 grupes (tiesioginiai ir netiesioginiai), galima daryti išvadą, kad Lietuvos mokesčių sistemoje svarbiausias vaidmuo atitenka netiesioginiams mokesčiams (3 lentelė), t. y. didžiąją dalį visų mokestinių pajamų sudaro PVM ir akcizo mokesčiai. Mokesčių sistema, kurioje vyrauja netiesioginiai

mokesčiai, yra kritikuojama, nes tik tiesioginiai mokesčiai laikomi teisingais. Todėl kiekvienai valstybei būtina siekti, kad didžiąją dalį visų mokestinių įplaukų sudarytų tiesioginiai mokesčiai. Deja, bet Lietuvoje kol kas yra atvirkščiai. Ateities tendencijos nesikeis, nes nuo 2012 m. yra didinami akcizų tarifai.

**3 lentelė.** Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių dalis, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 3.** Direct and indirect taxes portion in Lithuanian budget, percent (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Netiesioginiai mokesčiai	57,33	58,83	62,36	64,36	68,37	71,57
Tiesioginiai mokesčiai	28,16	27,33	23,43	23,58	18,7	12,96

Išanalizuokime Lietuvos mokesčių sistemą pagal kiekvieną apmokestinimo principą atskirai, apskaičiuojant kiekvienam jų bent vieną rodiklį iš grupės.

**Teisingumo principui** įvertinti skaičiuojamas mokesčių naštos rodiklis – santykis tarp mokestinių

įplaukų ir bendrojo vidaus produkto. Mokestines įplaukas į konsoliduotą biudžetą šiuo atveju sudaro visos mokestinės pajamos: nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo fondų biudžetų bei garantinio fondo mokestinės pajamos. (4 lentelė)

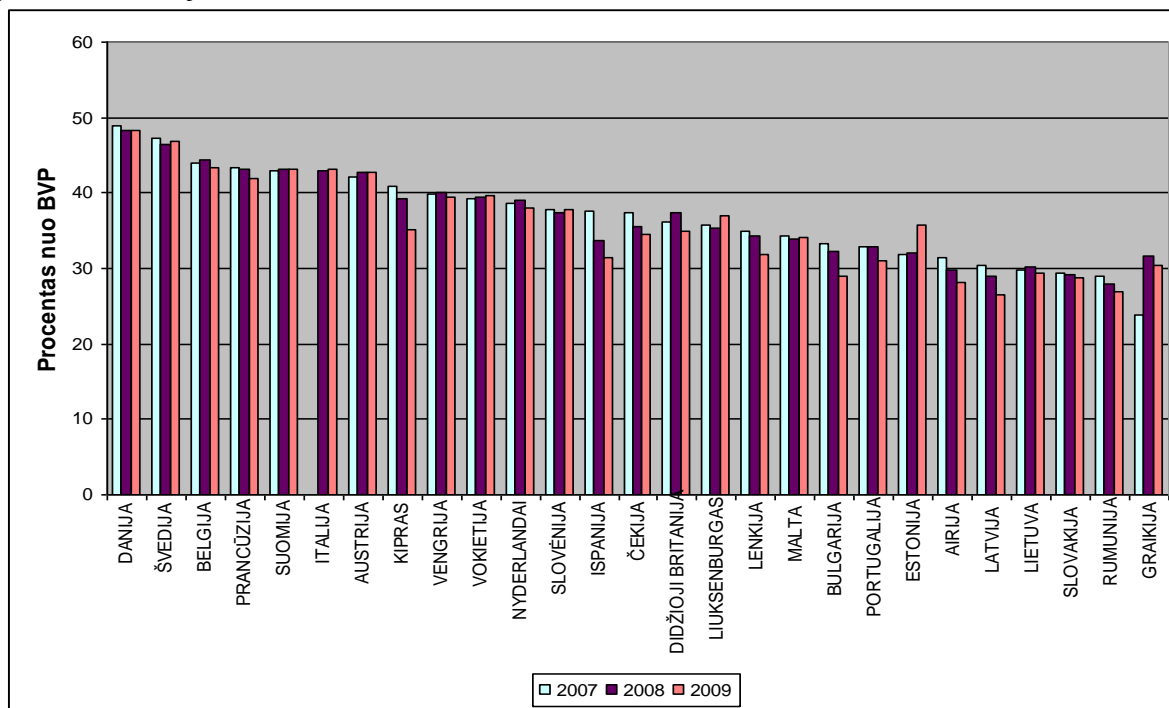
**4 lentelė.** Mokesčių naštos rodiklis (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos, SODROS ir Lietuvos Statistikos departamento duomenimis)

**Table 4.** The index of tax burden (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance, SODROS and of Lithuanian Department of Statistics)

	2007	2008	2009	2010
Mokestinės įplaukos (biudžeto+Sodros+GF), tūkst. Lt	25.421.795	29.208.771	24.626.760	23.179.820
Lietuvos BVP, tūkst. Lt	99.229.294	112.083.694	91.913.991	95.074.260
Mokesčių našta (proc.)	25,62%	26,06%	26,79%	24,38%

Taigi, apskaičiuotas mokesčių naštos rodiklis (4 lentelė) parodo, kad apie 25 proc. bendrojo vidaus produkto yra perskirstoma mokesčiais. 2010 m. yra prasčiausias rezultatas dėl mažiausių surinktų mokestinių įplaukų. Šie skaičiai beverčiai be palyginimo, todėl 4 lentelės rezultatai lyginami su Europos Sąjungos (ES) valstybių narių duomenimis. Taigi, pagal 3 paveikslą rezultatus Lietuva užima tik 24 vietą iš 27 ES valstybių. Efektyviausios mokesčių sistemos, kurių dėka surenkama daugiausia mokestinių

įplaukų, yra Šiaurės Europos šalyse: Danijoje, Švedijoje, Suomijoje. Į pirmąjį dešimtuką taip pat pakliūna Belgija, Prancūzija, Italija, Austrija, Kipras, Vengrija ir Vokietija. Beje, reikia pabrėžti, kad pagal pasaulinio banko 2010 m. BVP duomenis Vokietija, Italija, Prancūzija pakliūna į pirmąjį dešimtuką pasaulyje, kas atitinkamai lemia jų aukštus rezultatus. Lietuva užima 83 poziciją, Danija – 31, Švedija – 22, Suomija – 34. Viso nagrinėjamos 193 valstybės (The World Bank).



**3 pav.** Mokestinių įplaukų ir BVP santykis ES šalyse, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Europos komisijos duomenimis)

**Fig. 3.** The ratio of tax income and GDP in European countries, percent (author's compilation according to the data of European Commission)

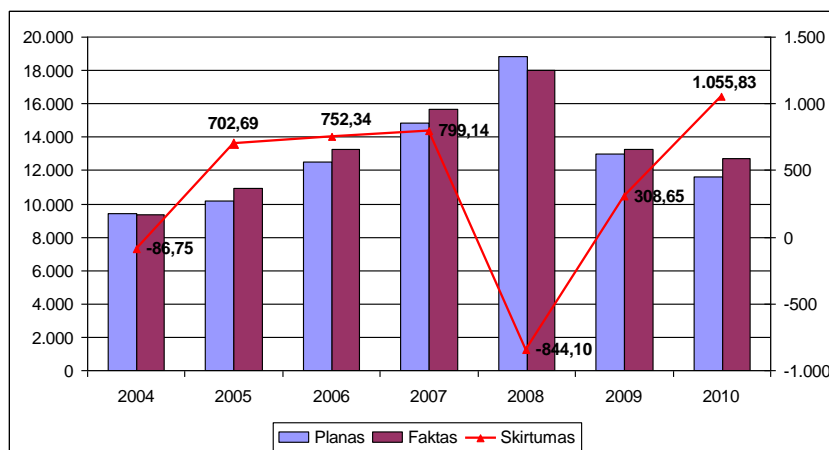
Vertinant **efektyvumo principą** yra atliekama 2004-2010 m. duomenų analizė, kai apžvelgiamos kitimo tendencijos, t. y. skirtumas tarp faktinės surinktos mokesčių sumos ir numatytos planinės sumos. Todėl visi rezultatai su pliuso ženklais nusako, kad planas yra ne tik įvykdytas, bet ir viršytas. (6 lentelė) Analizuojamos ir įvertinamos Lietuvos galimybės surinkti numatytas

mokesčių apimtis. Tik 2004 ir 2008 m. nebuvo surinktos numatytos mokesstinės įplaukos. (4 pav.) 2008-2009 m. mokesčių rinkimo nesėkmė yra susijusi su pasaulinio sunkmečio laikotarpiu, kai bankrutavo daugelis įmonių, mažėjo žmonių pajamos ir pan. (5 lentelė)

**5 lentelė.** Veiksniai, lemiantys mokesčių įplaukų surinkimą (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos departamento duomenimis)

**Table 5.** Factors, which influence the amount of tax incomes (author's compilation according to the data of Lithuanian Department of Statistics)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Bendras nedarbo lygis (tūkst.)	184,4	132,9	89,3	69	94,3	225,1	291,1
Emigrantai	15	15 571	12 602	13 853	17 015	21 970	83
Bankrotų skaičius	709	773	759	606	957	1844	1635



**4 pav.** Mokesčių įplaukų planas ir faktas, mln. Lt (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

**Fig. 4.** Fact and plan of tax incomes, mln. Lt (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

Pagal 6 lentelės rezultatus, nustatyta, kad sunkiausia pastaruosiu metu yra surinkti akcizus, cukraus mokesčių, transporto priemonių ir mokesčių už aplinkos teršimą, nes iš metų į metus nepasiekama nustatyta riba, t. y. nevykdomas planas. Neveltui šie mokesčiai sudaro mažiausią visų mokesčių pajamų dalį. Geriausia (tuo pačiu ir daugiausia) surenkamas PVM mokestis, kuris 2010 metais palyginus su 2009 m. ūgtelėjo beveik

dvigubai. Pagrindinė priežastis padidėjęs šio mokesčio tarifas iki 21 proc. (Medelienė, Gudavičius 2011) Akcizų (netiesioginiai mokesčiai) surenkamai sumai dar labiau didinti nuo 2012 m. yra numatyta pakelti jų tarifus. Tai turės neigiamų pasekmių Lietuvos mokesčių sistemai, nes didins netiesioginių mokesčių indėlį į nacionalinį biudžetą.

**6 lentelė.** Efektyvumo įvertinimo rodiklis (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 6.** The index of efficiency (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mokestinės įplaukos	-86748	702687	752340	799137	-844104	308649	1055832
Pajamų ir pelno mokesčiai	607473	231647	347896	-265117	204702	-210383	84843
Gyventojų pajamų mokestis	275930	48636	153260	-61554	-104870	-156674	38713
Pelno mokestis	331543	183010	229147	-285495	199035	-35474	46130



Pridėtinės vertės mokestis	-698711	356798	211109	703782	-921655	547133	1216149
Akcizai	3338	67654	143465	179457	-166186	-10680	-220931
Cukraus mokestis	4705	1177	-2307	-4227	-41267	-590	514
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	3621	4580	1635	5888	-158	505	838
Transporto priemonių mokesčiai	-11170	-1503	34546	88778	23972	-18391	-1301
Mokestis už aplinkos teršimą	-65913	3098	12083	18640	17683	-1329	-12657

Pagal 7 lentelės duomenis Lietuvoje nėra efektyviai organizuojamas mokesčių surinkimas, nes vidutiniškai per 2004-2010 m. administravimo išlaidos sudaro apie 1,5 proc. visų surenkamų mokestinių pajamų. Tuo tarpu leistinas dydis yra tik 0,5 proc. Tačiau palyginus 2010 m. su 2004 m., galima teigti, kad vykdomi tinkami mokesčių

administravimo pokyčiai, nes per 6 metus faktinės administravimo išlaidos sumažėjo beveik 0,7 proc. Beje, pagal 9 lentelės duomenis mokestinės įplaukos didėja greičiau negu administravimo išlaidos, kas irgi lemia gerėjančias šio rodiklio tendencijas.

**7 lentelė.** Mokesčių administravimo išlaidos ir mokestinių pajamų palyginimas (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 7.** The ratio of expenses of tax administration and incomes (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

Mokestinių pajamų ir administravimo išlaidų skirtumas, tūkst. Lt							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Planas	9.243.316	9.998.104	12.286.759	14.627.318	18.573.546	12.762.286	11.468.670
Faktas	9.157.926	10.704.433	13.039.811	15.427.398	17.737.484	13.071.638	12.524.662
Administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis, proc.							
Planas	1,97	1,94	1,64	1,52	1,34	1,50	1,41
Faktas	1,97	1,78	1,55	1,44	1,36	1,46	1,29

**Administracinio paprastumo** principui įvertinti yra apskaičiuotas mokestinių skolų rodiklis. Šis rodiklis parodo, koks Lietuvos mokesčių procentas yra nesurenkamas. (8 lentelė) Gauti rezultatai dar kartą patvirtino, kad prasčiausiai yra surenkami tokie mokesčiai: aplinkos taršos, transporto priemonių, akcizai, 2007-2009 m. gyventojų pajamų mokestis. Pirmoji lentelės eilutė nurodo, kad tik 2004 m. ir 2008 m.

numatytas planas nebuvo įvykdytas, o visais kitais metais jis yra daugiau arba mažiau viršytas. Didesnė rodiklio reikšmė liudija efektyvesnį mokesčių išieškojimą. 2007-2009 m. gyventojų pajamų mokesčio nesurenkimas susijęs su aukštu nedarbo lygiu ir sparčiai didėjančiais emigracijos tempais (5 lentelė). Kitus prastus rezultatus lėmė 2008-2009 m. sunkmetis, kai Lietuvos BVP smuktelėjo net 18 proc. (4 lentelė)

**8 lentelė.** Mokestinių skolų rodiklis pagal mokesčių rūšis, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 8.** The index of tax debts for each type of a tax, percent (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mokestinės įplaukos	-0,93	6,45	5,68	5,11	-4,69	2,33	8,32
Pajamų ir pelno mokesčiai	21,83	6,85	8,04	-5,92	4,28	-7,70	4,54
Gyventojų pajamų mokestis	17,09	2,59	7,52	-3,17	-6,12	-15,02	4,22
Pelno mokestis	28,36	12,14	11,91	-13,90	6,84	-2,08	4,84
Pridėtinės vertės mokestis	-17,78	7,37	3,43	8,99	-9,97	8,05	16,67
Akcizai	0,18	3,32	6,04	6,40	-4,95	-0,33	-7,28
Cukraus mokestis	14,39	20,73	-105,17	-9830,23	-166,28	-18,77	12,12
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	26,58	18,63	7,56	19,38	-0,52	1,57	2,90
Transporto priemonių mokesčiai	-20,37	-3,09	44,03	63,73	16,65	-18,22	-1,10
Mokestis už aplinkos teršimą	-260,27	10,96	43,83	54,48	44,21	-3,70	-85,27

Vertinant administravimo paprastumą, taip pat kaip ir efektyvumą, siūloma išanalizuoti mokesčių administravimo išlaidas. Todėl skaičiuojamas administracinių išlaidų rodiklis, kurio mažesnė reikšmė rodo, kad mokesčiams surinkti yra išleidžiama mažai piniginių lėšų. (7 lentelė) Tai buvo jau atlikta vertinant efektyvumo principą, todėl šiuo atveju bus tiesiog apžvelgtos mokesčių pajamų ir išlaidų kitimo

tendencijos. (9 lentelė) Pagal 9 lentelės rezultatus 2009 m. mokesčių pajamos mažėjo sparčiau negu išlaidos, o 2010 m. yra atvirkštinė situacija. 2005-2008 m. laikotarpiu abu kintamieji didėjo, tik pajamos didėjo sparčiau negu išlaidos, kas lėmė efektyvesnę mokesčių administravimą. Būtent todėl administravimo išlaidos sudaro vis mažesnę mokesčių pajamų dalį.

**9 lentelė.** Administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų kitimas, proc. (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos duomenimis)

**Table 9.** The tendency of tax administration expenses and incomes, percent (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Administravimo išlaidos						
Planas	6,54	3,93	10,21	11,64	-23,22	-15,40
Faktas	5,34	5,51	10,14	8,54	-20,99	-15,17
Mokesčių pajamos						
Planas	8,13	22,52	18,90	26,74	-31,18	-10,22
Faktas	16,66	21,53	18,18	14,88	-26,23	-4,34
Kitimo procentas skirtumo (pajamos-išlaidos)						
Planas	8,17	22,89	19,05	26,98	-31,29	-10,14
Faktas	16,89	21,82	18,31	14,97	-26,31	-4,18

**Mokesčių įplaukų produktyvumui vertinti** yra nagrinėjamas mokesčių elastingumas, taikant 1 formulę.

$$E = \frac{\Delta T}{\Delta Q}, \text{kur} \quad (1)$$

$\Delta T$  – valstybės biudžeto mokesčių pajamų pokytis, lyginant su ankstesniais metais;

$\Delta Q$  – bendrojo vidaus produkto pokytis, lyginant su ankstesniais metais.

Pasinaudojus 1 formule, buvo apskaičiuotas Lietuvos mokesčių sistemos elastingumas, kurio rezultatai yra pavaizduoti 10 lentelėje. Tik 2007 m. suapvalinus rezultata, galima teigti, kad jis siekia 1, kas nusako, kad tam tikras BVP pokytis sukelia tokį pat mokesčių įplaukų pokytį. Visais kitais laikotarpiais, mokesčių įplaukos yra elastingos, nes mokesčių įplaukų kitimo procentas yra spartesnis negu BVP. 2010 m. neigiamas elastingumas nusako, kad vienam dydžiui mažėjant kitas didėja.

**10 lentelė.** Mokesčių įplaukų elastingumo apskaita (Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis LR Finansų ministerijos ir Lietuvos statistikos departamento duomenimis)

**Table 10.** The elasticity of tax incomes (author's compilation according to the data of the Ministry of Finance and Lithuanian Department of Statistics)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mokesčių įplaukų pokytis	16,66%	21,53%	18,18%	14,88%	-26,23%	-4,34%
Bendrojo vidaus produkto pokytis	14,93%	14,95%	19,23%	12,95%	-18,00%	3,44%
<b>Elastingumas</b>	<b>1,12</b>	<b>1,44</b>	<b>0,95</b>	<b>1,15</b>	<b>1,46</b>	<b>-1,26</b>

Taigi, atlikus nuodugnią Lietuvos mokesčių sistemos analizę, įvertinus kiekvieną apmokestinimo principą, galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema turi stipriųjų ir silpnųjų pusių. Visų pirma reikia pasakyti, kad ji yra elastinga, kas nusako, kad mokesčių įplaukos didėja sparčiau negu BVP. Tuo tarpu mokesčių įplaukų ir BVP santykis yra vienas prasčiausių tarp visų ES valstybės narių, Lietuva paskutiniais metais užima tik 24

vietą iš 27 valstybių. Pirmaujančios yra Šiaurės Europos šalys, kurių patirtimi turėtume remtis, tobulinant nuosavą mokesčių sistemą. Lietuvoje taip pat neefektyviai organizuojamas mokesčių surinkimas, nes mokesčių administravimo išlaidos viršija patariamąją normą net 3 kartus. Tačiau net ir šiuo atveju dauguma mokesčių yra surenkami pagal numatytus planus. Pagrindiniai veiksniai lemiantys plano nevykdymą – 2008-2009 m. pasaulinė

krizė (Lietuvos BVP sumažėjo net 18 proc.), aukštas nedarbo lygis, didelis bankrotų skaičius ir spartėjantys emigracijos tempai.

## Išvados

Mokesčiai yra neišvengiami mokėjimai valstybei, nes jie yra valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas.

Nagrinėjant 3 pagrindines mokesčių sistemos vertinimo galimybes (apmokestinimo principų, V. Tanzi, J. Gill), įsitikinome, kad kiekviena jų suteikia tam tikrą 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.

Įvertinus 2004-2010 m. Lietuvos biudžeto sudėtį, nustatyta, kad mokestinės pajamos sudaro iki 90 proc. visų įplaukų, o likusi dalis atitenka nemokestinėms pajamoms. Vadinasi, mokesčiai – yra pagrindinis pajamų šaltinis, o efektyvi mokesčių sistema – pagrindinė priemonė mokesčiams surinkti. Netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai) sudaro didžiąją Lietuvos biudžeto pajamų dalį (apie 70 proc.), kas yra kritikuojama ir laikoma neteisinga. Taigi, būtina didinti tiesioginių mokesčių procentinę dalį biudžete. Pastaruoju metu Lietuvos surenkamų mokesčių dalis yra viena mažiausių tarp visų ES šalių (24 iš 27), Šiaurės Europos šalyse (3 šalys patenka į penketuką) – didžiausia surenkamų mokesčių dalis nuo BVP. Išskirus pasaulinės krizės laikotarpį (2008-2009 m.) Lietuvoje mokesčių planas daugiau arba mažiau yra vykdomas. Labiausiai Lietuvos mokestinių įplaukų surinkimą lemia tokie veiksniai kaip didėjantis emigrantų, bankrutavusių įmonių ir bedarbių skaičius, valstybės ekonominė padėtis, pavyzdžiui BVP lygis ir kt. Prasčiausiai ir sunkiausiai surenkami mokesčiai: akcizai (nuo 2008 m.), loterijų, taršos ir kt. PVM išpareigojimai vykdomi geriausiai ir ūgtelėjo dvigubai 2010 m. dėl tarifo didinimo iki 21 proc. Mokesčių administravimas Lietuvoje yra neefektyvus, nes jis viršija leidžiamą dydį net 3 kartus, tačiau palyginus 2004 ir 2010 m. rezultatus, jie tik gerėja dėl mokestinių įplaukų spartesnio didėjimo už administravimo išlaidas. Lietuvos mokesčių sistema yra elastinga, kas nurodo, kad mokestinių įplaukų kitimas yra spartesnis už BVP tempų augimą.

## Literatūra

- Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2009. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema, *Verslas: teorija ir praktika* 10(4): 298-307. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648...2009.../pdf](http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648...2009.../pdf)>
- Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2007. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė, *Verslas: teorija ir praktika*. VIII tomas, Nr. 2 Vilnius: VGTU leidykla, 57-67. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648-0627.../pdf](http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648-0627.../pdf)>
- Buškevičiūtė, E. 2005. *Mokesčių sistem: vadovėlis*. Kaunas: Technologija. 337 p.
- European commission. Economic analysis of taxation. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/article\\_6047\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm)>
- Gilienė, G.; Jefimovas, B. 2000. *Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai. Ekonomika ir vadyba*. Nr. 1.
- Imbrasienė, A. 2008. Mokesčių sistemos vertinimo metodika, *Jaunasis mokslininkas* 2008: 158-162 [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.lzuo.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2008/straipsnis2008.pdf](http://www.lzuo.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf)>
- Jakštonytė G.; Giriūnas L. 2010. Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria. *Ekonomika ir vadyba* 15: 941-946. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.ktu.lt/lt/mokslas/.../1822-6515-2010-941.pdf](http://www.ktu.lt/lt/mokslas/.../1822-6515-2010-941.pdf)>
- Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Valstybės biudžeto vykdymo duomenys. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos\\_valstybes\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos_valstybes_biudzetas)>
- Lietuvos Statistikos Departamentas. Verslo statistika. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1366>>
- LR mokesčių administravimo įstatymas, priimtas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112 [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=231855](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=231855)>
- Macijauskienė, S. Gyventojų pajamų mokesčio analizė, *Lietuvos žemės ūkio akademija*. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.lzuo.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2007/finansai/Macijauskiene\\_Sonata.pdf](http://www.lzuo.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/finansai/Macijauskiene_Sonata.pdf)>
- Medelienė, A.; Sudavičius, B. 2011. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras. 759 p.
- Rakauskaitė, R. Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas, *Lietuvos žemės ūkio universitetas*. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.lzuo.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk.../Rakauskaitė%20Roma.pdf](http://www.lzuo.lt/jaunasis_mokslininkas/smk.../Rakauskaitė%20Roma.pdf)>
- Skačkauskienė, I. 2009. Lietuvos Mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais, *Verslas, vadyba ir studijos* 2009: 168-184. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. spalio 7 d.] Prieiga per internetą: <[www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/download/12/12](http://www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/download/12/12)>

Stačiokas, R.; Rimas J. 2003. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija. 118 p.

Stačiokas, R.; Rimas J. 2004. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija. 196 p.

The World Bank. Data catalog. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. gruodžio 2 d.] Prieiga per internetą: <<http://siteresources.worldbank.org/DATASTATISTICS/Resources/GDP.pdf>>

Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie socialinės apsaugos ir darbo ministerijos. Statistika. [interaktyvus] [žiūrėta 2011 m. lapkričio 20 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.sodra.lt/get.php?f.21085>>

## THE EVALUATION OF LITHAUNIAN TAX SYSTEM

**N. Popelnikova, J. Žaptorius**

Abstract

In this article are discussed the theoretical aspects of the understanding and necessity of the taxes, the principles of taxation and the possibilities of tax system evaluation. Lithuanian tax system is analyzed using the assessment of taxation principles. During this process were explored the revenues of 2004-2010 Lithuanian national budgets, tax collection capacity, elasticity of the tax system and different other aspects of this question. Moreover, the factors, which influenced discovered changes, were found out.

**Keywords:** budget, evaluation of the tax system, tax revenues, tax system, taxation principles.