

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**SIMONA TAMOŠAITYTĖ**

**MOKESČIŲ LENGVATOS, JŲ SANTYKIS SU  
MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIP AIS.  
MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovas:  
doc. dr. M. Strumskis**

**VILNIUS, 2013**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**MOKESČIŲ LENGVATOS, JŲ SANTYKIS SU**  
**MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIP AIS.**  
**MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE**

**Magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 621N30005**

**Vadovas:**  
**doc. dr. M. Strumskis**

**Atliko**  
**FVmis0-02 gr. stud.**  
**Simona Tamošaitytė**  
**2013-04-09**

**VILNIUS, 2013**

## TURINYS

<b>ĮVADAS.....</b>	<b>7</b>
<b>1. TEORINIAI MOKESČIŲ SISTEMOS ASPEKTAI.....</b>	<b>10</b>
1.1. MOKESČIŲ SISTEMOS REIKŠMĖ IR SVARBA ŠALIES EKONOMIKAI.....	10
1.2. MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMAS IR APMOKESTINIMO PROCESAS.....	14
1.2.1. Formavimo principai.....	15
1.2.2. Apmokestinimo principai.....	18
1.3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO YPATUMAI.....	22
1.3.1. Mokesčių naštos rodiklis mokesčių sistemos vertinimui.....	22
1.3.2. Glausta mokesčių naštos Lietuvoje ir ES palyginamoji analizė.....	24
<b>2. MOKESČIŲ LENGVATŲ IR MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIPŲ SANTYKIO METODOLOGINĖ ANALIZĖ.....</b>	<b>29</b>
2.1. MOKESČIŲ LENGVATOS KAIP APMOKESTINIMO INSTRUMENTARIJAUS SUDEDAMOJI DALIS.....	29
2.2. MOKESČIŲ LENGVATŲ VERTINIMO METODIKA MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIPŲ PAGRINDU.....	34
2.2.1. Pajamų surinkimo principas.....	38
2.2.2. Ekonominio potencialo skatinimo principas.....	40
2.2.3. Pajamų netolygumo išlyginimo principas.....	42
<b>3. MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOJE. KRITINĖ ANALIZĖ.....</b>	<b>45</b>
3.1. MOKESČIŲ LENGVATOS IR BIUDŽETO PAJAMŲ SURINKIMAS. LENGVATINIAI PVM TARIFAI.....	46
3.2. MOKESČIŲ LENGVATOS IR EKONOMINIO POTENCIALO SKATINIMAS. PELNO MOKESČIO LENGVATOS.....	57
3.3. MOKESČIŲ LENGVATOS IR PAJAMŲ NETOLYGUMO IŠLYGINIMAS. NEAPMOKESTINAMASIS PAJAMŲ DYDIS.....	64
<b>IŠVADOS IR SIŪLYMAI.....</b>	<b>75</b>
<b>ANOTACIJA.....</b>	<b>86</b>
<b>ANNOTATION.....</b>	<b>87</b>
<b>SANTRAUKA.....</b>	<b>88</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>89</b>
<b>PRIEDAI.....</b>	<b>90</b>

## ILIUSTRACIJŲ SĄRAŠAS

<b>1 PAV.</b>	<b>EKONOMINIS SOCIALINIS MOKESČIŲ VAIDMUO.....</b>	<b>12</b>
<b>2 PAV.</b>	<b>MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIPAI .....</b>	<b>16</b>
<b>3 PAV.</b>	<b>LAFERO KREIVĖ.....</b>	<b>17</b>
<b>4 PAV.</b>	<b>MOKESTINIŲ PAJAMŲ IR BVP SANTYKIS ES ŠALYSE 2010 – 2011 M., PROC. ....</b>	<b>25</b>
<b>5 PAV.</b>	<b>MOKESTINIŲ PAJAMŲ IR BVP SANTYKIS LIETUVOJE IR ES 1995 – 2001 M., PROC. ....</b>	<b>26</b>
<b>6 PAV.</b>	<b>LAISVĖS NUO MOKESČIŲ DIENA ES ŠALYSE, 2012 M. ....</b>	<b>27</b>
<b>7 PAV.</b>	<b>MOKESČIŲ LENGVATOS – ARGUMENTAI „UŽ“ IR „PRIEŠ“ .....</b>	<b>32</b>
<b>8 PAV.</b>	<b>VERTINIMO MODELIO VEIKIMO PRINCIPAS .....</b>	<b>35</b>
<b>9 PAV.</b>	<b>KOMPLEKSINĖ MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIPŲ ĮGYVENDINIMO VERTINIMO RODIKLIŲ SISTEMA.....</b>	<b>37</b>
<b>10 PAV.</b>	<b>PVM LENGVATŲ VEIKIMO SCHEMA .....</b>	<b>51</b>
<b>11 PAV.</b>	<b>NPD VEIKIMO SCHEMA.....</b>	<b>67</b>

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

<b>1 LENTELĖ</b>	<b>MOKESČIŲ SISTEMOS APIBRĖŽIMŲ SUVESTINĖ.....</b>	<b>13</b>
<b>2 LENTELĖ</b>	<b>ES-27 BIUDŽETO PAJAMŲ SUDĖTINĖ ANALIZĖ, 2008 – 2011 M. ....</b>	<b>14</b>
<b>3 LENTELĖ</b>	<b>APMOKESTINIMO PRINCIPŲ RAIDA .....</b>	<b>18</b>
<b>4 LENTELĖ</b>	<b>LIETUVOS MOKESČIŲ LENGVATŲ FORMOS BEI PRAKTINIAI PAVYZDŽIAI.....</b>	<b>30</b>
<b>5 LENTELĖ</b>	<b>PAJAMŲ SURINKIMO PRINCIPO ĮGYVENDINIMO VERTINIMO RODIKLIŲ RINKINYS ....</b>	<b>39</b>
<b>6 LENTELĖ</b>	<b>EKONOMINIO POTENCIALO SKATINIMO PRINCIPO ĮGYVENDINIMO VERTINIMO RODIKLIŲ RINKINYS .....</b>	<b>41</b>
<b>7 LENTELĖ</b>	<b>PAJAMŲ NETOLYGUMO IŠLYGINIMO PRINCIPO ĮGYVENDINIMO VERTINIMO RODIKLIŲ RINKINYS .....</b>	<b>43</b>
<b>8 LENTELĖ</b>	<b>ANALIZEI PASIRINKTŲ MOKESČIŲ LENGVATŲ PAGRINDIMAS .....</b>	<b>46</b>
<b>9 LENTELĖ</b>	<b>PVM VEIKSMINGUMO RODIKLIS, 2001 – 2010 M. ....</b>	<b>52</b>
<b>10 LENTELĖ</b>	<b>LENGVATINIŲ PVM TARIFŲ IR PAJAMŲ SURINKIMO PRINCIPO SANTYKIO ANALIZĖ..</b>	<b>54</b>
<b>11 LENTELĖ</b>	<b>PM LENGVATOS MAŽOMS ĮMONĖMS IR EKONOMINIO POTENCIALO SKATINIMO PRINCIPO SANTYKIO ANALIZĖ.....</b>	<b>60</b>
<b>12 LENTELĖ</b>	<b>NPD IR PAJAMŲ NETOLYGUMO IŠLYGINIMO PRINCIPO SANTYKIO ANALIZĖ .....</b>	<b>68</b>
<b>13 LENTELĖ</b>	<b>SITUACIJOS MODELIAVIMAS – SKIRTINGI NPD DYDŽIAI, 2012 – 2013 M.....</b>	<b>71</b>
<b>14 LENTELĖ</b>	<b>SITUACIJOS MODELIAVIMAS – NPD SKAIČIAVIMO TVARKOS PAKEITIMO IR NPD PANAIKINIMO ĮTAKA NACIONALINIAM BIUDŽETUI.....</b>	<b>73</b>

## PRIEDAI

<b>1 PRIEDAS.</b>	<b>LR NACIONALINIO BIUDŽETO PAJAMŲ SUDĖTINĖ ANALIZĖ 2007 – 2012 M .....</b>	<b>91</b>
<b>2 PRIEDAS.</b>	<b>MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMO PRINCIPŲ IR APMOKESTINIMO PRINCIPŲ TARPUSAVIO SANTYKIS .....</b>	<b>92</b>
<b>3 PRIEDAS.</b>	<b>MOKESTINIŲ PAJAMŲ IR BVP SANTYKIS ES ŠALYSE 2010 – 2011 M., PROC.....</b>	<b>93</b>
<b>4 PRIEDAS.</b>	<b>ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS IR BVP SANTYKIS ES ŠALYSE, 2008 – 2012 M.....</b>	<b>94</b>
<b>5 PRIEDAS.</b>	<b>LAISVĖS NUO MOKESČIŲ DIENA ES ŠALYSE, 2011 IR 2012 M. ....</b>	<b>95</b>
<b>6 PRIEDAS.</b>	<b>LAISVĖS NUO MOKESČIŲ DIENOS VERTINIMO RODIKLIAI ES, 2012 M.....</b>	<b>96</b>
<b>7 PRIEDAS.</b>	<b>PVM TARIFAI ES ŠALYSE, 2000 – 2012 M.....</b>	<b>97</b>
<b>8 PRIEDAS.</b>	<b>PVM TARIFŲ KAITA LIETUVOJE, 2003 – 2013 M. ....</b>	<b>98</b>
<b>9 PRIEDAS.</b>	<b>PVM VEIKSMINGUMAS ES, PROC., 2001 – 2009 M. ....</b>	<b>99</b>
<b>10 PRIEDAS.</b>	<b>PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO LENGVATŲ IR PAJAMŲ SURINKIMO PRINCIPŲ VERTINIMO RODIKLIŲ SKAIČIAVIMAS .....</b>	<b>100</b>
<b>11 PRIEDAS.</b>	<b>PVM PAJAMŲ INDEKSAS ES, 2011 M.....</b>	<b>101</b>
<b>12 PRIEDAS.</b>	<b>PELNO MOKESČIO TARIFŲ POKYČIAI LIETUVOJE, 2002 – 2012 M. ....</b>	<b>102</b>
<b>13 PRIEDAS.</b>	<b>PELNO MOKESČIO NAŠTA ES, 2003 – 2010 M. ....</b>	<b>104</b>
<b>14 PRIEDAS.</b>	<b>PELNO MOKESČIO LENGVATŲ IR EKONOMINIO POTENCIALO SKATINIMO PRINCIPŲ VERTINIMO RODIKLIŲ SKAIČIAVIMAS .....</b>	<b>105</b>
<b>15 PRIEDAS.</b>	<b>NPD TAIKYMAS LIETUVOJE, 2013 M.....</b>	<b>106</b>
<b>16 PRIEDAS.</b>	<b>NPD DINAMIKA LIETUVOJE, 2003 – 2013 M. ....</b>	<b>107</b>
<b>17 PRIEDAS.</b>	<b>DŽINI KOEFICIENTO DINAMIKA ES ŠALYSE, 2007 – 2011 M. ....</b>	<b>108</b>
<b>18 PRIEDAS.</b>	<b>PAJAMŲ PASISKIRSTYMO SANTYKINIS RODIKLIS ES, 2007 – 2011 M. ....</b>	<b>109</b>
<b>19 PRIEDAS.</b>	<b>FAKTINIS TARIFAS DARBO PAJAMOMS ES, 2003 – 2010 M.....</b>	<b>110</b>
<b>20 PRIEDAS.</b>	<b>IŠVESTINIS REALAUS GPM RODIKLIS LIETUVOJE, 2007 – 2012 M., PROC. ....</b>	<b>111</b>
<b>21 PRIEDAS.</b>	<b>SITUACIJOS MODELIAVIMAS – NPD SKAIČIAVIMO TVARKOS PAKEITIMO IR NPD PANAIKINIMO ĮTAKA NACIONALINIAM BIUDŽETUI.....</b>	<b>112</b>

## ĮVADAS

Mokesčių reikšmė valstybės funkcionavimui yra neginčijama. Atsižvelgiant į tai, kad kiekviena valstybė, kaip atskiras savarankiškas vienetas, vykdo begalę funkcijų savo piliečių gerovei ir šalies saugumui užtikrinti, kiekvienai valstybei reikalingi pakankami finansiniai ištekliai. Pagrindinis šių finansinių išteklių šaltinis – šalyje taikomi mokesčiai bei kitos rinkliavos, kurie sudaro absoliučiai didžiąją dalį biudžeto pajamų. Atsižvelgiant į tai, pagrįstai galima teigti, jog mokesčiai yra kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas.

Mokesčių sistema yra daug diskusijų keliantis reiškinys, kurį mokslininkai gana plačiai analizuoja. Nuolat didėjančios valstybės išlaidos ir dėl to išaugęs pajamų poreikis, ekonominė integracija kelia naujų iššūkių šalių vyriausybėms. Neatsitiktinai praėjusio amžiaus paskutiniame dešimtmetyje daugelyje valstybių peržiūrėta vykdoma mokesčių politika, siekiant ne tik efektyviau surinkti mokesčines pajamas, bet ir didesnio ūkių konkurencingumo.

Mokesčių sistema – kompleksinis, dinaminis ir tikslingas darinys. Kaip ir kiekviena sistema, taip pat ir mokesčių, yra sudaryta remiantis tam tikrais principais. Mokesčių sistemos formavimo principai gali būti įvardijami kaip sistemos pamatas, tam tikri tikslai, kurių suformuota mokesčių sistema turi siekti. Įgyvendinti minėtus principus bei siekti tikslų padeda apmokestinimui keliami uždaviniai, kurie dažnu atveju įvardijami kaip apmokestinimo principai.

Viena iš itin daug diskusijų keliančių mokesčių sistemos apmokestinimo instrumentarijaus dalių bei šio darbo objektas yra mokesčių lengvatos. Mokesčių lengvatų tyrimo svarba yra grindžiama jų poveikiu biudžeto pajamų surinkimui bei persikirstymui, taip pat ekonominio potencialo skatinimui.

Mokesčių lengvatų taikymas gali būti traktuojamas tiek teigiamai, tiek neigiamai. Vienas iš dažnai eskaluojamų neigiamų argumentų mokesčių lengvatų taikymo atžvilgiu, tai jų įtaka nacionalinio biudžeto pajamoms. Šiuo atveju nėra pagrindo be išsamaus ekonominio įvertinimo vienareikšmiškai teigti, jog mokesčių lengvatos lemia tai, kad į šalies biudžetą surenkamos mokesčinės pajamos yra mažesnės. Kita vertus, mokesčių lengvatos skatina vartojimą ir tokiu būdu gali užtikrinti tai, kad į šalies biudžetą surenkamos mokesčinės pajamos būtų didesnės. Atsižvelgiant į tai, jog kyla daugybė prieštaravimų, tikslinga įvertinti kaip mokesčių lengvatų taikymas mūsų šalyje yra subalansuotas su pamatiniais mokesčių sistemos formavimo principais, arba kitaip tariant, kaip padeda siekti esminių valstybės finansų politikos tikslų.

Siekiant kryptingo ir racionalaus mokesčių sistemos valdymo, būtinas įvairiapusiškas mokesčių sistemos įvertinimas. Tai skatina kurti metodus, kuriuos taikant būtų sudarytos galimybės kuo išsamesniam ir objektyvesniam mokesčių sistemos vertinimui.

Mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo ir taikomų mokesčių lengvatų įtakos šalies ekonomikai vertinimas priklauso nuo pasirinktų tyrimo aspektų bei skaičiavimo metodų. Šiame darbe, siekiant įvertinti mokesčių sistemos formavimo principų bei mokesčių lengvatų santykį, modeliuojama situacija remiantis parengta vertinimo metodika, kurią sudaro rodiklių rinkinys, kuriuo vertinamas kiekvieno iš mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimas. Kiekvienam principui įvertinti numatyti atitinkami rodikliai, parinkti remiantis šiuo metu egzistuojančiais pagrindiniais mokesčių sistemos vertinimo metodais bei papildyti darbo autorės siūlomais rodikliais. Remiantis minėtų rodiklių pagalba modeliuojama dvilypė situacija – mokesčių sistema su mokesčių lengvatomis ir be mokesčių lengvatų – ir kiekvienu atveju vertinamas mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimas.

Kuriant metodiką, susidurta su rizika dėl praktinio jos pritaikymo, atsižvelgiant į tai, jog kai kurie ekonominiai statistiniai duomenys gali būti neskaičiuojami, nekaupiami arba nepateikiami viešai.

Nepaisant to, jog mokesčių sistema gana plačiai analizuojama jau kelis dešimtmečius, tačiau mokesčių sistemos vertinimo metodų tobulinimas išlieka aktualus. Lietuva, net ir demonstruodama gerus ekonominio augimo rezultatus, vis tik susiduria su įvairiais ekonominiais sunkumais, tokiais kaip nepakankamos biudžeto pajamos ir dėl to kasmet augantis biudžeto deficitas, nedarbas šalyje, nepakankamas verslumo skatinimas bei įvairių ekonominių paskatų ribojimas, didelė pajamų diferenciacija tarp skirtingų visuomenės sluoksnių.

Akivaizdu, jog susiduriama su problemomis, kurių pagrindas esminių šalies finansų sistemos instrumentų neefektyvumas, šiuo atveju šalies mokesčių sistemos, kuri nuolat tobulinama, keičiami ją reglamentuojantys teisės aktai, įvedami nauji mokesčiai, keičiami tarifai, lengvatos. Svarbu įvertinti, kaip šie pokyčiai dera su pamatiniais mokesčių sistemos tikslais, ar nėra tarpusavio prieštaravimų su mokesčių sistemos formavimo principais bei apmokestinimui keliamais uždaviniais, kadangi ilgalaikėje perspektyvoje minėti prieštaravimai gali neigiamai sąlygoti šalies ekonominę sistemą.

**Tyrimo hipotezė:** Mokesčių lengvatos Lietuvoje iš esmės atitinka visuotinai pripažintus apmokestinimo principus, kita vertus kiekviena iš jų negali visiškai užtikrinti numatytų principų bei joms keliamų ekonominės socialinės politikos tikslų įgyvendinimo vienu metu.

**Tyrimo objektas.** Mokesčių lengvatos bei jų santykis su mokesčių sistemos formavimo principais.

**Tyrimo tikslas.** Išanalizuoti mokesčių lengvatų santykį su pagrindiniais mokesčių sistemos formavimo principais, remiantis tuo tikslu sukurta glausta vertinimo metodika, sudarant prielaidas mokesčių sistemos tobulinimo siūlymams pagrįsti bei tolesnei mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio analizei.

**Tyrimo uždaviniai:**



1. Apibrėžti mokesčių sistemos esmę bei svarbą Lietuvos šalies ekonomikai; mokesčių sistemos formavimo principų ir apmokestinimo principų sąvokas bei juos išanalizuoti;
2. Siekiant nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos būklę, apžvelgti Lietuvos mokesčių sistemą, pasitelkiant mokesčių naštos vertinimo rodiklius;
3. Išnagrinėti mokesčių lengvatos sampratą bei rūšis, iliustruojant praktiniais pavyzdžiais egzistuojančiais Lietuvos mokesčių sistemoje;
4. Suformuoti mokesčių sistemos formavimo principų ir mokesčių lengvatų santykio vertinimo metodiką, remiantis kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema kaip pagrindu;
5. Remiantis parengta vertinimo metodika bei kokybine analize, įvertinti pasirinktų mokesčių lengvatų santykį su mokesčių sistemos formavimo principais.

**Tyrimo metodika.** Darbas parengtas atlikus mokslinės literatūros bei teisinės informacijos analizę, išanalizuotos informacijos sisteminimą bei sintezę. Siekiant įgyvendinti numatytus tyrimo uždavinius, buvo taikomi matematiniai statistiniai tyrimo metodai (aprašomoji statistika, laiko eilučių analizė ir kt.). Pasitelkiami grafinio vaizdavimo, situacijos modeliavimo, išvadų generavimo metodai.

**Darbo struktūra.** Darbas susideda iš trijų skyrių. Pirmajame skyriuje „Teoriniai mokesčių sistemos aspektai“ yra apžvelgiama mokesčių sistemos reikšmė bei svarba šalies ekonomikai, taip pat apžvelgiamos mokesčių sistemos formavimo bei apmokestinimo principų sąvokos, vertinama Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste, pasitelkiant pagrindinius mokesčių naštos vertinimo rodiklius.

Antrajame skyriuje „Mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio metodologinė analizė“ analizuojama mokesčių lengvatos sąvoka, taip pat apibendrinama mokesčių lengvatų įvairovė, pateikiami konkretūs praktiniai pavyzdžiai. Pateikiama skaičiavimo metodika, parengta remiantis Lietuvos mokslininkų sukurta kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema bei papildyta darbo autorės siūlomais rodikliais, sudaranti prielaidas įvertinti mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykį.

Trečiajame skyriuje „Mokesčių lengvatos Lietuvoje. Kritinė analizė“ remiantis prieš tai minėta metodika, kokybine analize bei ekspertų nuomonėmis, vertinamas bei analizuojamas pasirinktų trijų skirtingų mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykis.

Skyriuje „Išvados ir pasiūlymai“ generuojamos išvados, pateikiami esminiai pastebėjimai bei siūlymai mokesčių lengvatų taikymo mechanizmui tobulinti.

Taip pat pateikiamas darbui parengti naudotos literatūros sąrašas. Siekiant papildyti darbe pateikiamą pagrindinę informaciją, parengti priedai.

## 1. Teoriniai mokesčių sistemos aspektai

Valstybės visame pasaulyje jau nuo savo susikūrimo ištakų atlieka tam tikras funkcijas, tokias kaip apsaugos, socialines, švietimo bei vystymo, bendras administracines ir kitas. Šių funkcijų vykdymui reikalingi finansiniai ištekliai, kuriuos valstybė gauna rinkdama lėšas į bendrą išdą, kuri įprasta vadinti nacionaliniu biudžetu. Pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų formavimo šaltinis yra mokesčiai. Tokiu atveju, kai šaliai nepakanka surenkamų lėšų savo funkcijoms vykdyti priimami sprendimai skolintis arba keisti šalyje egzistuojančius mokesčius, t. y. juos didinti ar įvesti naujus. Taip trumpai ir apibendrintai galima būtų apibūdinti šalies finansų sistemą ir mokesčių reikšmę jai.

### 1.1. Mokesčių sistemos reikšmė ir svarba šalies ekonomikai

Lietuvos Respublikos (toliau – LR) mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) mokestis yra apibrėžiamas kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei bei kitos LR MAĮ 13 str. numatytos įmokos ir rinkliavos (Žin., 2004, Nr. 63-2243).

Pažymėtina, jog mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negražintini. Mokestis nėra valstybės ir atskiro mokesčių mokėtojo susitarimo objektas – nustačius mokestį, mokesčių mokėtojui atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka, o nevykdančiam ar vykdančiam netinkamai jam nustatytą mokestinę prievolę, gali būti taikomos įstatymų nustatytos poveikio priemonės (Sudavičius B., 2010).

Ekonomikos teorijoje naudojamas ir platesnis mokesčių sąvokos apibrėžimas – mokesčiai suprantami kaip finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo ekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP) savo funkcijoms vykdyti (Šapalienė L., 2010).

Atkreiptinas dėmesys, jog kai kurie autoriai mokesčių esmę analizuoja ir išdėsto dar giliau. Anot D. A. Butauto (2006), mokesčiai – tai reali priemonė ne tik užtikrinti žmonių vidaus ir/ar išorės saugumą, bet kartu ir nustatyti tokias valstybės pajamų politikos kryptis, kad jos pačiu tinkamiausiu žmogui būdu paveiktų žmogaus kultūrinį-techninį-ekonominį potencialą, kurio pagalba šis maksimaliai panaudotų tuos savo išskirtinius gebėjimus, į kuriuos ir yra nukreipiamas kiekvienas mokesčiams skirtas litas, visuomenės, savo artimųjų naudai ir valstybės naudai, bei gauti už tai atitinkamą atlygį.

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos (toliau – VMI) duomenimis bei LR MAĮ 13 str., šiuo metu Lietuvoje iš viso taikomi 25 skirtingi mokesčiai, įmokos bei rinkliavos, bendru atveju vadinami mokesčiais, kurių kiekvieną reglamentuoja konkretus atskiras įstatymas ir jo pagrindu priimti įstatymų lydymieji teisės aktai, kuriuose privalomai turi būti numatytas

mokesčio objektas, mokestinė bazė, tarifai, lengvatos, sumokėjimo aplinkybės ir kt. su konkrečiu mokesčio taikymu susiję faktai. Šis LR MAĮ pateikiamas mokesčio apibrėžimas yra pakankamai apibendrintas, neįvardijama mokesčių esmė, nenusakomos mokesčių egzistavimo priežastys, paskirtis.

Pažymėtina, jog mokslininkai, kurių tyrimo objektas yra mokesčiai, siekdami pagrįsti jų egzistavimą bei prasmę, pasitelkia įvairias mokesčių teorijas, sukurtas dar XVIII a., kurios savo turiniu iš esmės atskleidžia ir mokesčių funkcijas. Išskiriamos šios pagrindinės mokesčių teorijos (Naraškevičiūtė V., Lakštutienė L., 2003; Snieska V. ir kt., 2011; Buškevičiūtė E., 2006; Stačiokas R., Rimas J., 2004):

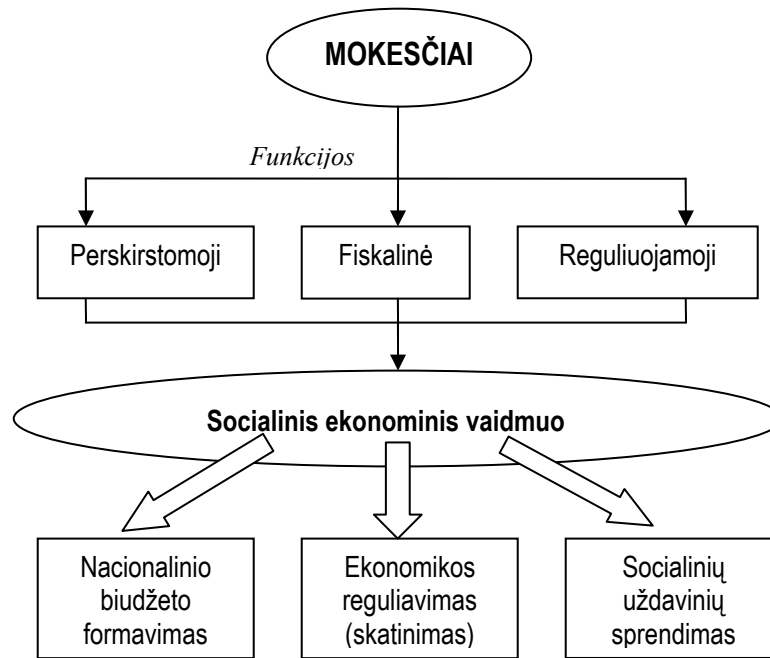
- Mokesčiai – tai tam tikras atlygis už valstybės teikiamas paslaugas. Pirmieji šią teoriją suformulavo A. Smitas (*Adam Smith*) ir D. Rikardas (*David Ricardo*), priskiriami klasikinės politinės ekonomijos krypties, dar XVIII – XIX a. I pusėje. Ši teorija savo prasme atspindi mokesčių sistemos atliekamą fiskalinę funkciją – valstybės biudžeto pajamų formavimas;

- Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė. Šios mokesčių teorijos pradininkas yra ekonomistas Dž. Keinsas (*John Maynard Keynes*) XIX a. II pusėje – XX a. I pusėje, kurio idėjomis remiantis susiformavo ekonominė teorija keinsizmas. Vėliau šią teoriją perėmė ir toliau plėtojo neokeinsistinė bei neoklasikinė teorijos (XX a. II pusė). Ši teorija iliustruoja mokesčių sistemos reguliuojamąją funkciją, t. y. ja yra pateisinamas apmokestinimo netolygumas ir siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus bei pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą;

- Mokesčiai – pajamų perskirstymo priemonė (iš labiau pasiturinčių – mažiau pasiturintiems). Šios teorijos pradininku laikomas Ž. Furasjė, šalininkai S. Kuznecas, R. Tiboldas ir kiti ekonomistai. Teorija bandoma įrodyti, jog tiesioginiams mokesčiams taikant progresinius tarifus, visuomenėje būtų galima panaikinti turtinę nelygybę. Tokiu būdu per mokesčius būtų perskirstomos nacionalinės pajamos iš pasiturinčiųjų mažiau pasiturintiems visuomenės nariams, t. y. iliustruojama mokesčių sistemos perskirstymo funkcija.

Pažymėtina, jog kai kurioje literatūroje išskiriamos tik dvi pagrindinės funkcijos – fiskalinė ir reguliavimo. Taip yra dėl to, jog fiskalinė ir perskirstomoji funkcijos kartais yra traktuojamos kaip viena, kadangi yra glaudžiai susijusios ir riba tarp jų nėra aiški. Fiskalinė funkcija apima nacionalinio biudžeto pajamų formavimą, o perskirstomoji – tų surinktų pajamų paskirstymą skirtingoms grupėms ir veiklos sritims. Tuo tarpu reguliavimo funkcija įvardijama kaip visiškai atskira, svarbi ir savarankiška mokesčių funkcija, kurios dėka daroma įtaka šalies ekonomikai, skatinamas jos potencialas.

Apibendrinant galima teigti, jog iš to susiformuoja mokesčių vaidmuo šalies ekonomikos sistemoje (žr. 1 pav.).



**1 pav.** Ekonominis socialinis mokesčių vaidmuo

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Naraškevičiūtė V., Lakštutienė L., 2003; Snieška V. ir kt., 2011; Buškevičiūtė E., 2006; Stačiokas R., Rimas J., 2004.

Mokesčių teorijų įvairovė pagrindžia tai, jog šioje srityje nėra vieningos nuomonės. Skirtingoje ekonominėje bei socialinėje aplinkoje vienodi metodai duoda skirtingus, dažnu atveju net priešingus rezultatus. Dauguma valstybių įgyvendina mišrų ekonomikos reguliavimo principą, kai laisvos rinkos mechanizmą daugiau ar mažiau įsikišdama veikia valstybė, tuo tikslu panaudodama mokesčių sistemą (Aleksnevičienė V., 2005).

Mokesčių sistemą, sudaro šalyje taikomų mokesčių įvairovė, t. y. jų skaičius bei rūšys, kurie didžia dalimi priklauso nuo šalies vykdomos fiskalinės politikos. Įprastai didžioji dalis šalių mokesčių sistemą ir ja remiantis taikomus apmokestinimo principus baziniu lygmeniu įteisina pagrindiniame įstatyme, t. y. Konstitucijoje. LR Konstitucijoje mokesčių sistema yra reglamentuojama labai minimaliai – 127 str. numatyta, jog valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokesčių, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų, o mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato LR įstatymai (Žin., 1992, Nr. 33-1014).

Išanalizavus mokslinę literatūrą ir apibendrinus Lietuvos mokslininkų išvalgas, pažymėtina, jog mokesčių sistemą mokslininkai apibrėžia gana įvairiai – 1 lentelėje chronologine tvarka detalizuojama mokesčių sistemos apibrėžimų įvairovė pateikiama Lietuvos mokslininkų literatūroje.

**1 Lentelė** Mokesčių sistemos apibrėžimų suvestinė

Autorius, metai	Apibrėžimas
I. Čepienė, V. Meidūnas, P. Puzinauskas (1994) V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2001)	Mokesčių sistema – tai visuma mokesčių, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomieji organai, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai. Mokesčių sistema yra sutraukimas atskirų mokesčių į vieną logišką koncepciją, kuri rodo jų įvairumą ir reiškia jų bendrą tikslą bei sudaro vieną darnų vienetą.
G. M. Pajuodienė (1996)	Mokesčių sistema – tai vienas su kitu susijusių mokesčių visuma. Ji formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius ir kartu laikantis tam tikrų apmokestinimo principų.
E. Buškevičiūtė, V. Pukelienė (1998)	Mokesčių sistema – tai mokesčių, rinkliavų, muitų ir kitų privalomų mokėjimų visuma, kuri nustatyta tvarka renkama iš mokesčių mokėtojų (fizinių ir juridinių asmenų) valstybės teritorijoje.
V. Naraškevičiūtė, A. Lakštutienė (2009)	Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.
V. Snieška ir kt. (2011)	Mokesčių sistema – tai šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus bendruosius principus.

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis lentelėje nurodytų autorių literatūra (žr. Literatūros sąrašas).

Bendras bruožas galiojantis visiems apibrėžimams yra tai, kad mokesčių sistema apima visus šalyje įstatymais įtvirtintus egzistuojančius mokesčius. Apibendrinus lentelėje pateikiamus apibrėžimus, mokesčių sistemą glaustai būtų galima įvardinti kaip visumą rinkliavų, įteisintų valstybėje, siekiant surinkti lėšų į valstybės biudžetą.

Remiantis LR Biudžeto sandaros įstatymo 13 straipsniu, valstybės biudžeto pajamas sudaro (Žin., 1990, Nr. 24-596):

- pajamos iš mokesčių, gaunamos į valstybės biudžetą pagal įstatymus ir kitus teisės aktus;
- pajamos iš valstybės turto;
- valstybės biudžetinių įstaigų pajamos;
- negražintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- dotacijos;
- kitos pajamos.

Mokesčių reikšmę ir svarbą kiekvienai šaliai puikiai iliustruoja nacionalinio biudžeto pajamų sudėtinė analizė. Nepaisant aukščiau išvardintų skirtingų biudžeto pajamų rūšių, absoliučiai didžiąją dalį LR nacionalinio biudžeto pajamų sudaro pajamos iš įvairių įstatymais ir kitais teisės aktais nustatytų renkamų mokesčių, t. y. mokesčių pajamos (žr. 1 Priedą). Remiantis LR finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, 2008 – 2012 m. laikotarpiu

Lietuvoje mokestinės pajamos sudaro vidutiniškai 71 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų (įskaitant ir gautas finansinės paramos lėšas). Vertinant tik pačios šalies generuojamas pajamas, t. y. eliminavus gautos paramos lėšas, minėtu laikotarpiu mokestinės pajamos sudaro vidutiniškai 90 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų.

Atsižvelgiant į mokestinių pajamų dalies nacionaliniame biudžete statistiką, pažymėtina, jog Lietuva kaip Europos Sąjungos (toliau – ES) šalis narė visiškai atitinka bendrą šio rodiklio vidurkį visoje ES (žr. 2 Lentelė).

**2 Lentelė** ES-27 biudžeto pajamų sudėtinė analizė, 2008 – 2011 m.

ES-27	2008	2009	2010	2011 <sup>1</sup>
Mokestinės pajamos, mln. EUR	5.041.592	4.664.256	4.862.986	5.066.620
Pajamos iš viso, mln. EUR	5.571.680	5.194.753	5.413.211	5.650.557
<b>Mokestinės pajamos, proc.</b>	<b>90,49</b>	<b>89,79</b>	<b>89,84</b>	<b>89,67</b>

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Eurostat Government finance statistics duomenų bazėje pateikiamais duomenimis.

Įvertinus mokesčių svarbą nacionaliniam biudžetui, o tuo pačiu ir visai šalies ekonomikai, nesunku suvokti, jog šalyje vykdoma mokestinė politika įgyja itin didelę reikšmę. Vienas iš esminių veiksnių – šalies mokesčių sistemos formavimas ir apmokestinimo politikos įgyvendinimas, kaip pamatas ir prielaida efektyvios ekonomikos funkcionavimui. Atsižvelgiant į tai, toliau darbe detaliau analizuojamas mokesčių sistemos formavimo ir apmokestinimo uždavinių įgyvendinimo procesas.

## 1.2. Mokesčių sistemos formavimas ir apmokestinimo procesas

Lietuvos mokesčių sistema nėra statinė – ji yra nuolat koreguojama, tobulinama, ją sudarančių mokesčių ir rinkliavų skaičius kinta, tuo pačiu koreguojami ir atskiri mokesčiai, keičiant jų instrumentariją: tarifus, apmokestinimo bazę, taikomas lengvatas. Visa tai daro reikšmingą įtaką į nacionalinį biudžetą surenkamų mokestinių pajamų dydžiui. Nepaisant nuolatinių mokesčių sistemos pokyčių ir nuolat kintančios ekonominės situacijos, po to kai 1995 m. buvo suformuotas Lietuvos mokesčių sistemos fundamentas, esminiai mokesčiai formuojantys absoliučiai didžiąją dalį nacionalinio biudžeto išliko tie patys: fizinių asmenų pajamų mokestis, juridinių asmenų pelno mokestis, pridėtinės vertės mokestis ir akcizai. Atsižvelgiant į ekonominę situaciją šalyje, šių mokesčių įstatymai yra nuolat peržiūrimi ir tobulinami. Pagrindinis tikslas – maksimizuoti biudžeto pajamų surinkimą, užkertant kelią piktnaudžiavimui tam tikromis įstatymų nuostatomis, suteikiančiomis galimybę mokesčių mokėtojams gauti mokestinę naudą (Mačiulaitytė E., 2007).

Pasaulio ekonomikai išgyvenant įvairius cikliška pasireiškiančius pakilimus ir nuosmukius,

<sup>1</sup> Naujausi duomenys Eurostat Government finance statistics duomenų bazėje 2013-04-03 pateikiami už 2011 m.

natūralu, jog mokesčių sistemos funkcionavimo kokybė tampa diskusijų objektu tiek moksliniu, tiek ypatingai politiniu lygmeniu. Tai skatina atsigręžti į mokesčių sistemos pamatus, kuriais remiantis ji buvo suformuota.

### *1.2.1. Formavimo principai*

Mokslinė teorija teigia, jog kiekviena sistema yra sudaryta ir veikia pagal tam tikras fundamentalias taisykles. Taip pat ir mokesčių sistema, kaip ir bet kuri kita, turi būti formuojama atsižvelgiant į tam tikras taisykles ir tikslus, literatūroje įvardijamus kaip mokesčių sistemos formavimo principai.

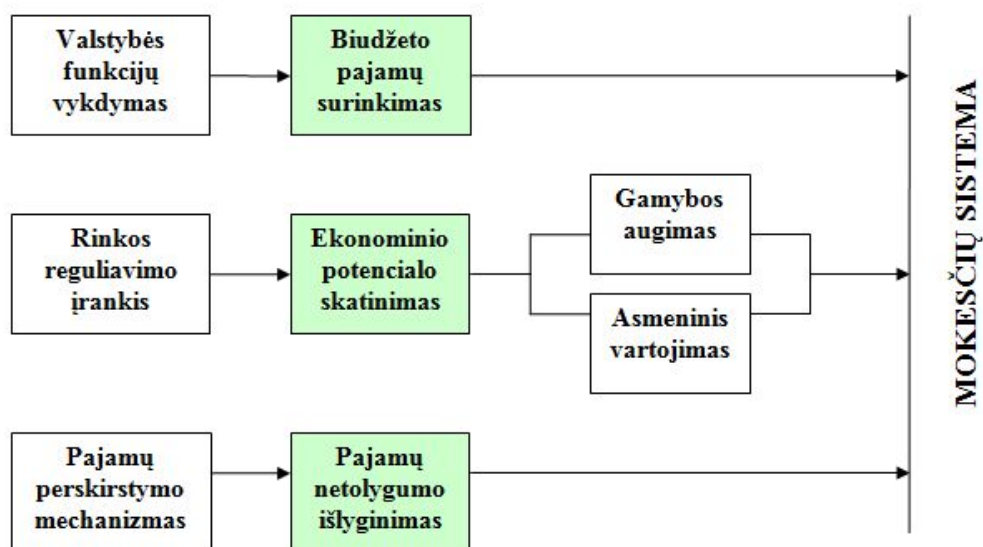
Išanalizavus įvairią, tiek Lietuvos, tiek užsienio autorių, mokslinę literatūrą, pastebėta, kad dažnu atveju mokesčių sistemos formavimo principai tapatinami su apmokestinimo principais, tačiau, autorės nuomone, tai nėra pakankamai tikslus ir teisingas sprendimas – mokesčių sistemos formavimo principai yra platesnė sąvoka, apimanti mokesčių sistemos tikslus, apmokestinimui keliamus uždavinius, taip pat ir pačius apmokestinimo principus, kurie savo esme nėra tapatūs mokesčių sistemos formavimo principams, o yra sudedamoji jų dalis (žr. 2 Priedą).

Pastebėta, jog mokesčių sistemos formavimo principai mokslinėje literatūroje nėra ryškiai išskiriami kaip atskira mokslinė kategorija, kadangi dažnu atveju jie yra siejami su valstybės mokesčių politikos tikslais, kurie yra glaudžiai susiję su mokesčių funkcijomis (žr. 1.1. poskyrį).

Kitaip tariant, mokesčių sistema yra formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus tikslus bei uždavinius. Skirtingose valstybėse tie uždaviniai gali būti skirtingi, kadangi priklauso nuo konkrečios šalies ekonominių sąlygų, ekonominės politikos tikslų. Bet kokių atveju, pagrindinis kiekvienos valstybės tikslas yra tas pats – gauti pakankamai pajamų, reikalingų išlaidoms padengti, t.y. numatytoms funkcijoms įgyvendinti.

Mokesčiai gali būti ir valstybės fiskalinės politikos poveikio ekonomikai bei ūkio stabilizavimuisi priemonė. Laisvosios rinkos sistemoje nėra savaiminio mechanizmo pajamų paskirstymo netolygumui išlyginti. Dėl to nusprendus, kokio paskirstymo siekiama šalyje, šiam uždaviniui gali būti panaudota ir mokesčių sistema. Rinkos mechanizmo netobulumas rodo nepakankamą tam tikro ekonomikos sektoriaus ar regiono išsivystymą. Šių klausimų sprendimas taip pat laikomas apmokestinimo uždaviniu. Tradiciškai prie jų priskiriamas ir socialiai nepatrauklių prekių bei paslaugų gamybos ir vartojimo apribojimas (Stačiokas R., Rimas J., 2004).

Apibendrinant išanalizuotą literatūrą ir aukščiau išdėstytą, autorė identifiko pagrindinius principus, kuriais remiantis yra formuojama mokesčių sistema (žr. 2 pav.).



2 pav. Mokesčių sistemos formavimo principai

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis aukščiau nurodyta išanalizuota literatūra.

Išanalizavus 2 pav. pateiktą schemą, pažymėtina, jog mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad sugebėtų generuoti kuo daugiau pajamų į valstybės biudžetą, skatintų ekonomikos augimą šalyje, tiek verslo, tiek namų ūkių lygmeniu, tokiu būdu sukurdamą palankias sąlygas nedarbo lygio mažinimui, socialinei gerovei bei užtikrindama valstybės galimybes pasirūpinti labiausiai socialiai pažeidžiamais visuomenės sluoksniais.

Gana panašius principus, įvardijamus kaip tam tikri reikalavimai, galima išvelgti ir V. Meidūno bei P. Puzinausko idėjose (2001), kurie teigia, jog šiuolaikiniu vertinimu mokesčių sistema laikoma efektyvia, jeigu atitinka šiuos reikalavimus:

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

Panašios idėjos išsakytos ir T. Wolowiec bei J. Sobon straipsnyje (2012) – šalies vykdomos finansų politikos tikslai apima tris sritis: ekonomikos stabilizavimą, gamybos veiksnių paskirstymą ir pajamų perskirstymą. Tokios finansų politikos įgyvendinimas sudaro pagrindą išskirti tris pagrindines funkcijas (žr. 1.1. poskyrį), kurių tikslai yra įgyvendinami pasitelkiant fiskalinės ir monetarinės politikos priemones. Minėti tikslai būtent ir atsispindi mokesčių sistemos formavimo principuose.

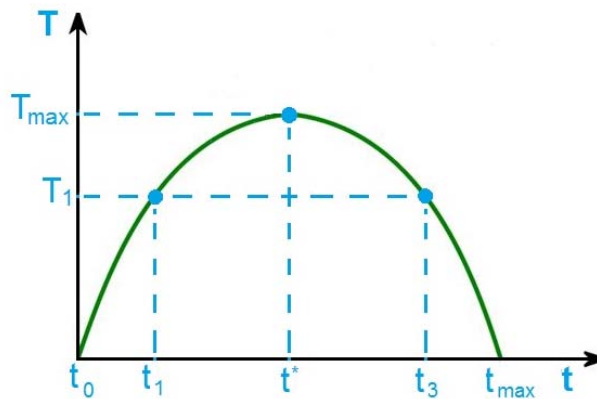
Greta aukščiau minėtų principų, formuojant mokesstinę sistemą svarbus tampa apmokestinimo ribos klausimas, kai, siekiant surinkti kuo daugiau pajamų į biudžetą, ją peržengus per dideli mokesčiai



ima slopinti verslininkų iniciatyvą, mokesčius tampa naudingiau slėpti, tokiu būdu prisidedant prie „šėšėlinės“ ekonomikos plėtojimo. Mokesčių sistema turi būti suformuota taip, kad jokia būdu nestabdytų ūkio plėtos ar neigiamai jį veiktų. Ji turi padėti kurti naujas darbo vietas, nuolat stiprinti ir plėsti šalies ekonomiką, prisidėti prie pajamų ir turto perskirstymo. Dėl to, kuriant mokesčių įstatymus ir vykdant 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 plėtojamąsi (Rakauskienė O. G., 2006; Štreimikienė D., Mikalauskienė A., 2006).

Apmokestinimo ribos efektą mokesstinėje sistemoje puikiai iliustruoja Jungtinių Amerikos Valstijų mokslininko A. Laffer'o parengta biudžeto pajamų iš mokesčių didinimo koncepcija, kurioje grafiškai vaizduojamas mokesčių normos, bazės ir biudžeto mokesčių pajamų ryšys (žr. 3 pav.).

Kai mokesčių tarifas lygus nuliui ( $t_0$ ), tai mokesstinės pajamos ( $T$ ) taip pat yra lygios nuliui. Visiškai priešingu atveju – kai mokesčių tarifas yra 100 proc. ( $t_{max}$ ), mokesstinės pajamos taip pat yra lygios nuliui. Tai kraštutinės situacijos, kurios realiai ilgiu laiko tarpiumi neegzistuoja, kadangi nulinio tarifo nustatymas neteikia naudos valstybei, o maksimalaus tarifo nustatymas panaikina bet kokias ekonomines paskatas veikti. Visos kitos tarpinės situacijos yra tam tikri mokesčių tarifo ir mokesčių pajamų deriniai.



3 pav. Lafero kreivė

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Snieška, V. ir kt., 2011; Buškevičiūtė, E., 2005.

Analizuojant kreivę, galima daryti išvadą, jog valstybė nustačiusi didesnius tarifus surinks didesnes mokesčines pajamas. Tokia situacija susiklosto tik tokiu atveju jeigu nekinta nacionalinio produkto apimtis, tačiau būtent mokesčių tarifų pokytis daro įtaką nacionalinio produkto apimčiai ir gali lemti tai, jog mažesni mokesčių tarifai sąlygoja didesnes mokesčines pajamas. Taigi kreivės atkarpa, kai mokesčių tarifas yra nuo  $t_0$  iki  $t^*$  – sąlygoja mokesčių pajamų augimą, o atkarpa nuo  $t^*$  iki  $t_{max}$ , t.y. toliau didinant mokesčių tarifą, sąlygoja surenkamų mokesčių pajamų mažėjimą.

Lafero kreivė atspindi, jog mokesčių tarifo didinimas iki tam tikros ribos didina iš mokesčių

gaunamas pajamas iš biudžetą. Pagrindinis sunkumas įgyvendinant tai praktikoje, nustatyti, koks turėtų būti taikomas optimalus mokesčių tarifas ( $t^*$ ) kiekvienu atveju, kad mokesstinės pajamos būtų maksimalios tiek, kad jį viršijus jos imtų mažėti.

Apibendrinus aukščiau išdėstytą, svarbu paminėti, jog formuojant mokesstinę sistemą, siekiant efektyvumo, būtina atsižvelgti į esminius principus – biudžeto pajamų surinkimą, ekonomikos augimo skatinimo užtikrinimą, teisingą pajamų perskirstymą. Abejonių nekyla, jog pagrindinis tikslas – surinkti kuo daugiau pajamų ir pasiekti stabilumą pajamų surinkimo atžvilgiu ilguoju laikotarpiu, tačiau siekiant šio tikslo, būtina suderinti daugybę skirtingų interesų, kas ne visuomet paprastai pavyksta. Kryptingam mokesstinės politikos vykdymui gali padėti šalyje suformuoti apmokestinimo uždaviniai ir principai, kuriais remiantis turėtų veikti jau suformuota mokesstinė sistema.

### 1.2.2. Apmokestinimo principai

Siekiant aukščiau išanalizuotų valstybės mokesstinės politikos tikslų, turi būti laikomasi bendrųjų apmokestinimo principų, apie kuriuos mokslinėje literatūroje diskutuojama gana plačiai.

Apmokestinimo principų ištakomis gali būti laikomas XV – XVI a., kai buvo pradėtos generuoti pirmosios idėjos apie mokesčius kaip vieną visumą, t. y. sistemą ir tos sistemos kūrimą. Nepaisant to, jog praėjo jau šeši šimtmečiai, bet principai, kurie buvo deklaruojami tuo metu yra naudojami ir šiomis dienomis, įgyvendinant mokesčių reformas, keičiant mokesčines sistemas bei ieškant geriausio santykio tarp mokesčių mokėtojų ir valstybės valdžios organų (Šinkūnienė K., 2005).

XVII – XVIII a. itin aktyviai buvo pradėti kurti apmokestinimo principai. Tuo metu jau buvo minimas teisingumas, visuotinis privalomumas, mokesčių proporcingumas. XVIII a. pirmieji šiuos principus į vieną visumą apjungė klasikinės ekonominės teorijos atstovai A. Smitas ir D. Rikardo, kurie pasisakė už žemus mokesčių tarifus, tiesioginius mokesčius bei progresinių mokesčių sistemą. A. Smito dar 1766 m. veikalė „Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrinėjimas“ sukurti principai sukūrė pamatą tolesnei apmokestinimo principų raidai iki šių dienų, kurie keičiantis epochoms kiek pakito, tačiau savo ekonomine esme išliko aktualūs iki šių dienų (Alley C., Bentley D., 2005).

Išanalizavus įvairią tiek užsienio, tiek Lietuvos autorių mokslinę literatūrą bei oficialių institucijų pateikiamą informaciją, 3 Lentelėje pateikiama apmokestinimo principų raida bei įvairovė pasaulyje.

### 3 Lentelė Apmokestinimo principų raida

Autorius/Šaltinis	Principai
Adam Smith, 1776	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lygybė (teisingumas) (<i>equality</i>);</li> <li>- Aiškumas (<i>certainty</i>);</li> <li>- Patogumas (<i>convenience of payment</i>);</li> <li>- Ekonomiškumas (<i>economy in collection</i>).</li> </ul>

Autorius/Šaltinis	Principai
<b>Franz Hamm, 1908</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Teisingumas (<i>gerechtigkei</i>);</li> <li>- Ekonominis principas (<i>wolkswirtschaftliches</i>);</li> <li>- Finansinis principas (<i>finanzwissenschaft</i>);</li> <li>- Reprodukcijos principas (<i>reproduktivität</i>).</li> </ul>
<b>Viktoras Pranas Raulynaitis, 1923</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Teisingumo principas – mokesčių našta neturi būti per sunki;</li> <li>- Politinės ekonomijos principas – tautos ūkis neturi būti mokesčių naštos slopinamas, skurdinamas arba vedamas į bankrotą;</li> <li>- Finansinis principas – valstybės išlaidos, turi būti padengtos.</li> </ul>
<b>K. W. Asprey, 1975 Commonwealth Taxation Review Committee, Australia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Teisingumas (<i>fairness</i>);</li> <li>- Veiksmingumas (<i>efficiency</i>);</li> <li>- Paprastumas (<i>simplicity</i>);</li> <li>- Augimas (<i>growth</i>);</li> <li>- Stabilumas (<i>stabilization</i>).</li> </ul>
<b>O. Žėkienė, 1996</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mokumo ir egzistencijos galimybė;</li> <li>- Apmokestinimo teisingumas;</li> <li>- Mokesčių apskaitos ir atskaitomybės metodikos paprastumas (aiškumas).</li> </ul>
<b>European Commission, Directorate general taxation and customs union, 2004</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vertikali ir horizontali lygybė (teisingumas) (<i>vertical and horizontal equity</i>);</li> <li>- Veiksmingumas (<i>efficiency</i>);</li> <li>- Efektyvumas (<i>effectiveness</i>);</li> <li>- Paprastumas, skaidrumas ir aiškumas (<i>simplicity, transparency and certainty</i>);</li> <li>- Pastovumas ir darnumas (<i>consistency and coherence</i>);</li> <li>- Lankstumas (<i>flexibility</i>);</li> <li>- Įgyvendinamumas (<i>enforceability</i>).</li> </ul>
<b>G. M. Pajuodienė, 1993 O. G. Rakauskienė, 2006</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Teisingumas (horizontalusis ir vertikalusis);</li> <li>- Ekonominis efektyvumas;</li> <li>- Administracinis paprastumas;</li> <li>- Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas.</li> </ul>
<b>Commission on Taxation (Ireland), 2009</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vertikali ir horizontali lygybė (teisingumas) (<i>vertical and horizontal equity</i>);</li> <li>- Lankstumas (<i>flexibility</i>);</li> <li>- Neutralumas (<i>neutrality</i>);</li> <li>- Paprastumas (<i>simplicity</i>).</li> </ul>
<b>Washington State Tax Structure Study Committee, 2002 Washington research council, 2012</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ekonominis neutralumas (<i>economic neutrality</i>);</li> <li>- Administracinis paprastumas (<i>administrative simplicity</i>);</li> <li>- Stabilumas (<i>stability</i>);</li> <li>- Skaidrumas (<i>transparency</i>);</li> <li>- Teisingumas (<i>fairness</i>).</li> </ul>

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Alley C., Bentley D., 2005; Šinkūnienė K., 2005; Žėkienė O., 1996; European Commission information, 2004; Pajuodienė G. M., 1993; Rakauskienė O. G., 2006; Ireland Commission on Taxation information, 2009; Washington State Tax Structure Study Committee information, 2001; Washington research council information, 2012.

Galima pastebėti, jog nepaisant principų sukūrimo bei deklaravimo laikotarpio ar šalies, teisingumo (*justice*) (kartais dar įvardijamo kaip lygybė) (*equity*) principas egzistuoja visais atvejais. Atsižvelgiant į tai, jis pagrįstai gali būti laikomas kaip pamatinis principas, kurio turi būti laikomasi apmokestinimo procese.

Šių laikų ekonomistai, sociologai, filosofai, apibendrinę principų įvairovę, išskiria pagrindinius

keturis apmokestinimo principus, kuriuos taiko ir vertina analizuodami mokesčių sistemas (Aleksnevičienė V., 2005; Buškevičiūtė E., 2005; Slavickienė A., 2001; Rakauskienė O. G., 2006):

- Teisingumas – teisingas, proporcingas mokesčių naštos paskirstymas, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei savo pajamų proporcingą dalį. Šioje vietoje itin svarbu atsižvelgti į gebėjimą mokėti. Išskiriamas horizontalusis teisingumas, kai lygias ekonomines galimybes mokėti turintys individai apmokestinami vienodai, bei vertikalusis teisingumas – skirtingas ekonomines galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai pagal tai kaip atrodo teisinga visuomenei;

- Ekonominis efektyvumas – situacija, kai mokesčiai netrukdo siekiant ekonominių tikslų, o priešingai, skatina jų siekti, mažiausiai iškreipia išteklių paskirstymą;

- Administracinis paprastumas – mokesčio rinkimas turi būti lengvai įgyvendinamas, kaštai minimalūs, sudarantys kuo mažesnę mokesčio dalį;

- Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas – pakankama pajamų apimtis reikiamoms valstybės išlaidoms padengti. Elastinga mokesčių sistema yra suprantama kaip sistema, kai neįvedant naujų mokesčių, nedidinant mokesčių tarifų, mokestinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė. Mokesčių sistema elastinga gali būti tik tuo atveju, kai joje vyrauja pajamų ir vartojimo mokesčiai.

Apmokestinimo principai yra ypatingai svarbūs formuojant mokesčių sistemą. Jie apibrėžia, kokias savybes turi atitikti suformuota mokestinė sistema, siekdama jai numatytų tikslų bei įgyvendindama uždavinius, kurie buvo aptarti prieš tai.

Nepaisant to, kad visi principai yra svarbūs, sukurti mokestinę sistemą, kuri atitiktų visus principus yra gana sudėtinga, atsižvelgiant į tai, kad kai kurie principai vienas kitam prieštarauja. Pavyzdžiui, užtikrinti ekonominio efektyvumo principą, kuriuo siekiama, kad išteklių paskirstymas būtų mažiausiai iškreipiamas, yra itin sunku įgyvendinant teisingumo principą, kuriuo perskirstomi išteklių, atsižvelgiant į labiausiai pažeidžiamus visuomenės sluoksnius. Be to, nustačius tam tikras taisykles, kuriomis siekiama šių principų, mokesčių administravimas gali tapti pakankamai sudėtingas ir daug išteklių reikalaujantis procesas, o tai šiuo atveju pažeistų administracinio paprastumo principą.

Siekiant suformuoti mokesčių sistemą, remiantis 1.2.1 skyrelyje minėtais formavimo principais, bei užtikrinti, kad būtų taikomi aukščiau nurodyti apmokestinimo principai, būtina užtikrinti tam tikrų veiksmų, kurie tai įgalintų, egzistavimą. Mokslininkai bei analitikai teigia, kad svarbiausi valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo veiksniai yra šie (Buškevičiūtė E., 2003):

- Skaidri ir aiški mokesčių įstatyminė bazė;
- Mokesčių rinkimo tarnybų racionalus darbo organizavimas;
- Mokesčių rinkėjų aktyvi ir rezultatyvi kvalifikacijos kėlimo sistema;
- Surinktų mokesčių sumos.

Analizuojant konkrečiai Lietuvos mokestinę sistemą, svarbu pažymėti, jog šiomis dienomis mūsų mokestinė sistema veikia pagal principus suformuotus dar praėjusiam amžiuje. Lietuvoje apmokestinimo principai pirmiausia buvo numatyti ir įteisinti LR Vyriausybės patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje, patvirtintoje LR Vyriausybės 1998 m. nutarimu Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos patvirtinimo“ (Žin., 1998, Nr. 72 – 2102). Minėtoje programoje numatyta, jog rengiant Lietuvos mokesčių įstatymus bei administruojant mokesčius, turi būti laikomasi teisingumo, lygybės, neutralumo, aiškumo, viešumo bei administravimo veiksmingumo principų. Mokestinės sistemos teisinis reglamentavimas kiek pakito po to, kai 2004 m. buvo priimtas Mokesčių administravimo įstatymas. Remiantis juo, Lietuvos mokestinėje sistemoje išskiriami mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principai (Žin., 2004, Nr. 63-2243).

Mokslininkai ir politikai nuolat intensyviai diskutuoja Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo klausimu. Akivaizdu, jog mokesčių sistema šalyje neatitinka visų aukščiau minėtų principų, kadangi ji nėra stabili, nuolat reformuojama, nepasiekiami numatyti tikslai, neužtikrinama pakankama šalies piliečių gerovė.

Šalies mokesčių sistemos reformavimo klausimais gana aktyviai pasisako Lietuvos laisvosios rinkos institutas (toliau – LLRI), kurio specialistai teigia, jog reformuojant Lietuvos mokesčių sistemą, visų pirma reikėtų siekti, jog didėtų realiosios žmonių pajamos ir gerovė, būtų nuosekliai mažinama mokesčių našta bei siekiama, kad mokesčiams mokėti būtų patiriamos mažiausios laiko ir lėšų sąnaudos. Taip pat pabrėžiama, jog mokesčių sistema turi būti reformuojama taip, kad atitiktų minimalios mokesčių naštos, neutralumo, teisingumo, aiškumo, viešumo, vienkartinio apmokestinimo ir administravimo veiksmingumo principus.

Apibendrinus pažymėtina, jog kiekvienos valstybės mokesčių sistemos formavimas turi vykti atsižvelgiant į tikslus, apmokestinimui keliamus uždavinius ir tuo pačiu laikantis tam tikrų pamatinių aukščiau aptartų apmokestinimo principų, kadangi neigiamas šalies mokesčių sistemos veikimas stabdo šalies ūkio plėtrą, mažina vartotojų aktyvumą bei skatina šešėlinę ekonomiką, ko pasekoje daroma neabejotina žala valstybės ekonomikai. Ir priešingai, tinkamai formuojama ir įgyvendinama mokesčių sistema bei mokestinė politika skatina bei stiprina šalies ekonomiką, ko pasekoje kuriamos naujos darbo vietos, auga gamyba ir vartojimas, biudžeto pajamų surinkimas, tinkamai perskirstomas turtas bei pajamos, tokiu būdu užtikrinant bendros socialinės ekonominės padėties gerėjimą šalyje.

### 1.3. Mokesčių sistemos vertinimo ypatumai

Mokesčių sistemos vertinimas iš pirmo žvilgsnio neturėtų sukelti didelių keblumų: mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka yra apibrėžti teisės aktuose. Tačiau praktikoje, vertinant tokį sudėtingą reiškinių kaip mokesčių sistema, susiduriama su problemomis. Didžiausia jų ta, kad nėra sukurtos vieningos daugumai teoretikų ir praktikų priimtinos mokesčių sistemos vertinimo metodikos – nuolat kintančios mokesčių sistemos vertinimo kriterijus sudėtinga išreikšti išmatuojamais parametrais (Bivainis J., Skačkauskienė I., 2007).

Analizuojant ir vertinant šalies mokesčių sistemą itin aktualu ją įvertinti bendrame kontekste, lyginant su kitų šalių mokesčių sistemomis, kas yra pakankamai sudėtinga. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog skirtingų šalių mokesčių sistemos formavosi veikiant nevienodoms ekonominėms, politinėms, socialinėms ir kitoms sąlygoms, skiriasi ir sudėtinė mokesčių struktūra, tarifai, apmokestinimo bazė, lengvatos ir kt. elementai. Natūralu, jog valstybės finansų sektoriaus nagrinėjimui dažnu atveju pasitelkiami santykiniai rodikliai, kurie leidžia atlikti šalių lyginamąją analizę, įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą ir pan. (Mačiulaitytė E., 2007).

Kaip pavyzdys šiuo atveju galėtų būti praktikoje dažnai taikomas mokesčių sistemos veikimo efektyvumą apsprendžiantis santykis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių administravimo tarnybų išlaidų dydis (šalies mokesčių sistema vertinama teigiamai, kai surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos) (Rakauskaitė R., 2006).

Apibendrinus literatūroje pateikiamus mokesčių sistemų vertinimo rodiklius, autorės nuomone, tikslinga išskirti mokesčių naštos rodiklį, kuris atliekant skirtingų šalių mokesčių sistemų palyginamąją analizę, yra vienas svarbiausių ir plačiausiai pritaikomų rodiklių. Atsižvelgiant į tai, toliau darbe kiek detalčiau analizuojamas mokesčių sistemos vertinimas pagal tai, kokia mokesčių našta tenka mokesčių mokėtojams.

#### 1.3.1. *Mokesčių naštos rodiklis mokesčių sistemos vertinimui*

Bendru atveju mokesčių našta yra apibūdinama kaip visų mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai – tiek į nacionalinį biudžetą, tiek į įvairius biudžetinius fondus. Kita vertus, toks absoliutus dydis nesudarytų sąlygų atskirų šalių mokesčių sistemų palyginimui, dėl to praktikoje taikoma santykinė šio rodiklio išraiška – mokesčių įplaukų į konsoliduotą biudžetą ir bendrojo vidaus produkto santykis, kuris parodo, kokia BVP dalis yra perskirstoma mokesčių pavidalu. Nors tai tikrai nėra vienintelis

mokesčių naštos vertinimo rodiklis, Lietuvoje nei Statistikos departamentas, nei LR finansų ministerija atskiro mokesčių naštos rodiklio neskaičiuoja, o tik nurodo jau minėtą mokesčių pajamų ir BVP santykį (Tvariūnavičienė M., Meškauskienė D., 2003; Novošinskienė A., Slavickienė A., 2005).

Analizuojant mokslinę literatūrą pastebėta, jog ES nėra taikoma vieninga mokesčių naštos vertinimo metodika. Pavyzdžiui, LLRI atstovės R. Vainienės (2003) siūlymu mokesčių našta gali būti matuojama šiais būdais:

- Rinkos dalyvių (ekspertų) nuomone pagrįstu vertinimu;
- Remiantis oficialios statistikos pateikiamais duomenimis;
- Skaičiuojant laisvės nuo mokesčių dieną;
- Skaičiuojant mokesčių pajamų ir BVP santykį.

Kiekvienas iš šių būdų susilaukia pagrįstos kritikos – nėra atsižvelgiama į kitas rinkliavas ir mokesčius, kurie nenumatyti LR įstatymuose; laisvės nuo mokesčių dienos vertinimas apima tik gyventojams tenkančią mokesčių našta; mokesčių našta gana reikšmingai priklauso nuo kiekvieno ekonominio sektoriaus ypatumų; nėra įvertinama šešėlinės ekonomikos įtaka.

Siekiant išvengti kai kurių aukščiau paminėtų mokesčių naštos vertinimo trūkumų, mokslininkai mokesčių našta vertinti siūlo prieš tai juos suskirstyti į tam tikras grupes pagal tai, kam tenka šių mokesčių našta, pavyzdžiui su darbo santykiais susijusių pajamų mokesčių našta, verslo mokesčių našta, vartojimo mokesčių našta ir pan. (Žvinklys J., Vabalas E., 2006).

Kiek kitokius mokesčių naštos vertinimo rodiklius siūlo naudoti Wolf G. B. (2005):

- Mokesčių tarifų dydžiai (*tax rates*);
- Mokesčių pajamų ir BVP santykis (*tax-to-GDP ratio*);
- Numanomas/realus mokesčio tarifas vartojimo, pajamų bei turto mokesčiams pagal Mendoza, Razin ir Tesar (1994) (*implicit/effective tax rates on consumption, labour and capital*);
- Efektyvūs „ex-ante“ mokesčių tarifai pagal Devereux ir Griffith (2003) (*effective ex-ante tax rates*).

Pirmieji du parametrai yra plačiai taikomi atliekant skirtingų šalių mokesčių sistemų empirinius tyrimus. Pagrindinis privalumas – lengvai apskaičiuojami ir prieinami statistiniai duomenys. Nepaisant to, kad šie rodikliai nesuteikia informacijos apie mokesčių lengvatas, tyrimai rodo, jog mokesčių tarifai daro įtaką investavimo sprendimų priėmimui. Tuo tarpu mokesčių pajamų ir BVP santykis sunkiai interpretuojamas sprendimų priėmimo procese, tačiau atspindi bendrą ekonomikos mokesčių našta.

Esminė Mendoza, Razin ir Tesar siūlomo rodiklio esmė – galimybė nustatant ryšį tarp prekių kainų iki ir po apmokestinimo įvertinti ekonominių sprendimų priėmimo nukrypimus. Šio metodo pagalba nustatomas ryšys tarp mokesčių įmokų ir bendrųjų išlaidų atėmus mokesčių įmokas.

Deveraux ir Griffith siūlo skaičiuoti efektyvaus ribinio mokesčio tarifo ir įstatymais nustatyto mokesčio tarifo svorinį vidurkį, kuris įvardijamas kaip vidutinis efektyvus mokesčių tarifas. Pasak jų, nuo šio rodiklio priklauso kaip pasaulyje išsidėsto tarptautinės kompanijos. Rodiklis įvertina išsidėstymo sprendimų nukrypimus, tačiau jo skaičiavimas yra gana sudėtingas – reikalinga išsami informacija apie mokesčių tarifus kiekvienam finansavimo šaltiniui, taikomas lengvatas, mokesčių sistemos pasikeitimus ateityje ir kt., atsižvelgiant į tai, jo skaičiavimo galimybės yra ribotos.

Apibendrinus išanalizuotą literatūrą bei įvertinus tai, kad Lietuva jau devynerius metus yra ES dalis, atliekant mokesčių naštos analizę, tikslinga mokesčių našta Lietuvoje palyginti su našta, tenkančia kitoms ES šalims. Duomenis apie mokestinę našta ES kaupia bei analizuoja EUROSTAT, kuriam informaciją apie Lietuvos statistinius duomenis teikia Statistikos departamentas. Atsižvelgiant į tai, kad vieningos mokesčių naštos vertinimo sistemos nėra, toliau darbe pateikiama mokesčių naštos analizė, pasitelkiant darbo autorės nuomone vienus iš svarbesnių mokesčių naštos vertinimo rodiklių: mokestinių pajamų ir BVP santykio rodiklį bei laisvės nuo mokesčių dienos palyginimą.

### 1.3.2. *Glausta mokesčių naštos Lietuvoje ir ES palyginamoji analizė*

Bendru atveju ES kaip darinys išskirtinai yra priskiriama prie didelės mokestinės naštos teritorijų. Ilustruojant šį teiginį, galima paminėti tai, jog pavyzdžiui 2010 m. ES šalyse vidutinis mokestinių pajamų ir BVP santykis siekė 39,6 proc., kai tuo tarpu kitose išsivysčiusiose valstybėse minėtas rodiklis buvo gerokai mažesnis, pavyzdžiui Jungtinėse Amerikos Valstijose – 24,8 proc., Japonijoje – 26,9 proc. Panaši situacija egzistuoja ir kitose išsivysčiusiose EBPO<sup>2</sup> šalyse narėse (išskyrus ES šalis nares) – tik Naujoji Zelandija ir Kanada pasižymi aukštesniu nei 30 proc. siekiančiu mokestinių pajamų ir BVP santykio rodikliu. Likusi dalis, t.y. mažiau išsivysčiusios valstybės, pasižymi bendru joms būdingu bruožu – žemesniu mokestinių pajamų ir BVP santykiu.

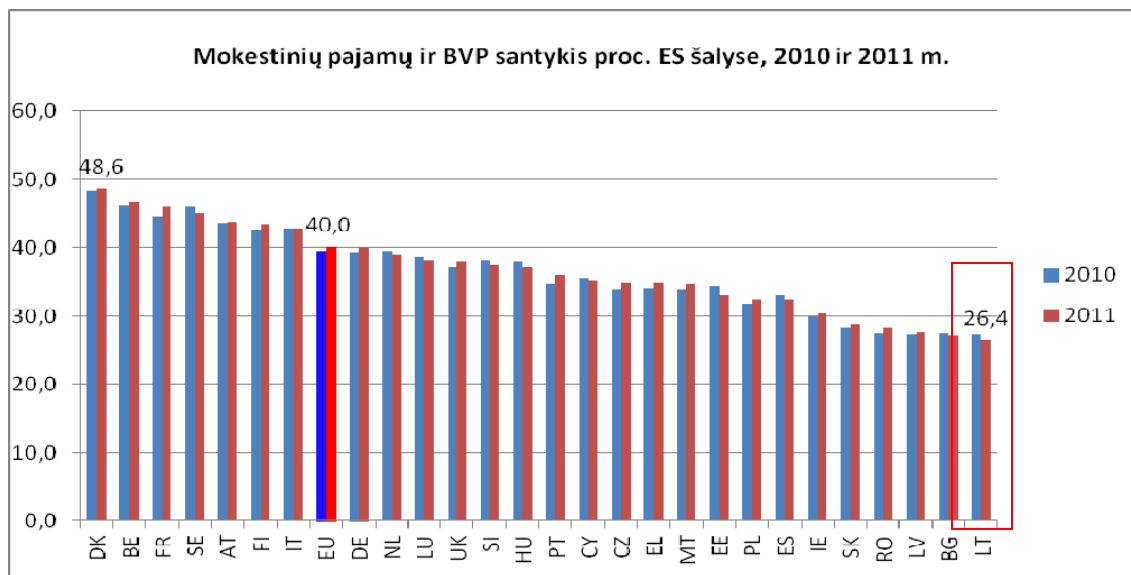
Aukštas mokesčių lygis nėra naujiena ES jau nuo XX a. 8 dešimtmečio. Nuo to laiko viešasis sektorius įgavo didesnę reikšmę ir pakankamai išsiplėtė, dėl to atitinkamai išaugo pajamų poreikis, kas sąlygojo mokesčių tarifų, o tuo pačiu ir mokestinės naštos, augimą (Taxation trends in the European Union, 2012).

Analizuojant mokestinės naštos lygį tarp atskirų ES valstybių narių pastebėtini reikšmingi mokestinių pajamų ir BVP santykio skirtumai, siekiantys net 20 proc. punktų. Pavyzdžiui 2011 metais Lietuvoje minėtas rodiklis siekė 26,4 proc., tuo tarpu Danijoje – net 48,6 proc. Kitaip tariant, mokesčių

<sup>2</sup> EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (*angl.* OECD – The Organisation for Economic Co-operation and Development).



našta aukščiausiais mokesčių tarifais pasižyminčiose ES šalyse yra net 75 proc. didesnė nei šalyse, kuriose mokestinė našta yra žemiausia ES (žr. 4 pav.).



4 pav. Mokestinių pajamų ir BVP santykis ES šalyse 2010 – 2011 m., proc.

**Šaltinis:** Sudaryta autorės, remiantis EUROSTAT duomenų bazėje pateikiamais duomenimis (žr. 3 Priedą).

Tokie reikšmingi skirtumai dažniausiai susidaro dėl šalyse vykdomos ekonominės socialinės politikos ir priamųjų politinių sprendimų dėl tokių socialinių išlaidų kaip senatvės pensijos, sveikatos draudimas, švietimas ir kt. Taip pat įtaką daro ir tokie faktoriai kaip Vyriausybės sprendimai dėl tiesioginių ar netiesioginių išlaidų dydžio, t. y. kai kurios šalys pirmenybę labiau teikia įvairioms mokesčių lengvatoms, o ne tiesioginėms Vyriausybės išlaidoms įvairių išmokų ir subsidijų pavidalu.

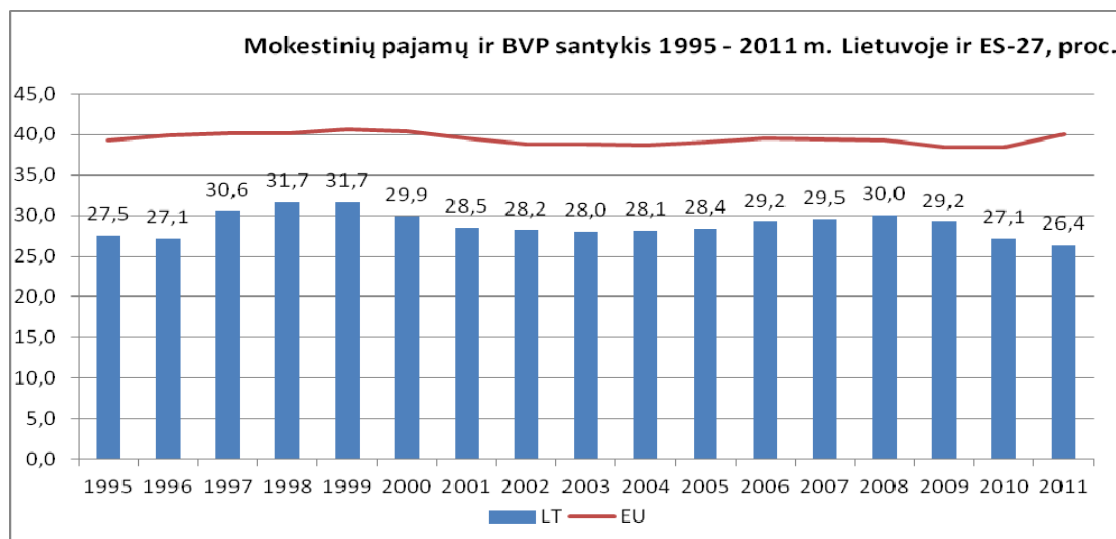
Taip pat reikėtų paminėti ir tai, kad naudojamas BVP dydis (skaičiuojamo rodiklio vardiklis), įskaitant ir neformaliąją ekonomiką. Dėl to ne vien tik žemi mokesčių tarifai, bet ir aukštas mokesčių vengimo lygis, gali nulemti žemesnį šalies mokestinės naštos rodiklį. Beje pastebima, jog mokesčių naštos rodiklis aukštesnis tarp ES-15 šalių narių, t.y. tų šalių, kurios prie ES prisijungė iki 2004 m. (Taxation trends in the European Union, 2012).

Vertinant Lietuvą ES kontekste tik pagal šį rodiklį, akivaizdu, jog ją galima būtų priskirti prie mažos mokestinės naštos šalių. Kita vertus, kaip jau minėta prieš tai, įtaką daro ir šešėlinės ekonomikos mastas, kuris didina mokestinės naštos rodiklio vardiklį, tokiu būdu mažindamas rodiklio reikšmę. Akivaizdžią šešėlinės ekonomikos Lietuvoje įtaką mokesčių naštos rodikliui galima iliustruoti statistiniais duomenimis – šešėlinės ekonomikos ir BVP santykis Lietuvoje nuo vidutinio santykio ES skiriasi net 9,8 proc. (2012 m. Lietuvoje – 29,0 proc., ES – 19,2 proc.). Remiantis Europos Komisijos informacija, 2012 metais Lietuva pagal šešėlinės ekonomikos ir BVP santykį buvo ketvirta tarp ES

valstybių narių. Didesne šešėline ekonomika pasižymi tik Bulgarija, Rumunija ir Kroatija, t.y. naujausios ES šalys narės (žr. 4 Priedą).

Dažnai daroma prielaida, jog mokestinių pajamų ar net atskirų mokesčių santykis su BVP, esant pakankamai pastoviai mokestinei sistemai, turi būti pastovus dydis (Mačiulaitytė E., Rudzki R., 2003). Lietuvos atveju tai sunkiai pritaikoma, tačiau kita vertus normalu, jog keičiantis valstybės ekonominei ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis ir prisitaikyti. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, šalies mokesčių sistema yra nuolat keičiama ir kritikuojama, siekiant optimizuoti biudžeto pajamas bei mokesčių mokėtojų gerovę (Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A., 2011).

Nepaisant to, įvertinus mokesčių naštą Lietuvoje ilguoju laikotarpiu (žr. 5 pav.) pastebima, jog rodiklis svyruoja 5,3 proc. punktų intervale (nuo mažiausio 2011 m. – 26,4 proc. iki didžiausio 1998-1999 m. – 31,7 proc.). O įvertinus tik paskutinįjį dešimtmetį, mokesčių naštos svyravimas pasižymi vos 3,6 proc. punkto siekiančiais pokyčiais.



**5 pav.** Mokestinių pajamų ir BVP santykis Lietuvoje ir ES 1995 – 2011 m., proc.

**Šaltinis:** Sudaryta autorės, remiantis EUROSTAT duomenų bazėje pateikiamais duomenimis.

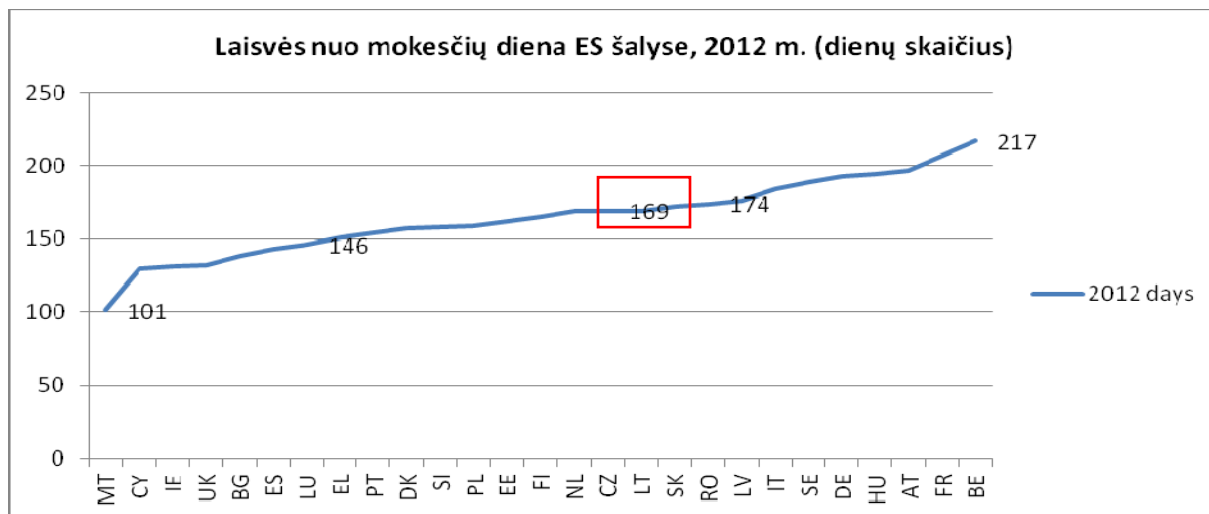
Kitas rodiklius, kuriuo remiantis gali būti vertinama mokesčių našta yra laisvės nuo mokesčių diena. Išanalizavus literatūrą, pastebėta, jog šio rodiklio skaičiavimui pasaulyje naudojamos kelios metodikos:

- laisvės nuo mokesčių diena – diena, kuomet dirbantis asmuo (darant prielaidą, jog dirbama nuo sausio mėn. 1 dienos), uždirba sumą, skirtą jo metinėms mokestinėms sąnaudoms padengti. Šis rodiklis atspindi kiek laiko vidutinis dirbantysis skiria mokesčiams (Institut Economique Molinari);

- laisvės nuo mokesčių diena – diena, kuomet vidutinis mokesčių mokėtojas nustoja dirbti valstybei ir pradeda dirbti sau. Šis rodiklis apskaičiuojamas pagal santykinės valdžios išlaidų naštos

rodiklį, kuris parodo, kokią asmens sukuriamos pridėtinės vertės dalį valstybė paima ir perskirsto per nacionalinį biudžetą ir nebiudžetinius fondus (LLRI).

Pirmuoju atveju laisvės nuo mokesčių dienos rodiklio skaičiavimo studijas atlieka „Naujoji kryptis – Europos reformų fondas“ (Belgija) ir Molinari ekonomikos institutas (Prancūzija). Išanalizavus jų studiją, paaiškėjo, jog Lietuva priskiriama prie didesnės mokestinės naštos valstybių ES (žr. 6 pav.).



**6 pav.** Laisvės nuo mokesčių diena ES šalyse, 2012 m.

**Šaltinis:** Sudaryta autorės, remiantis Rogers, J., Philippe., C. The Tax Burden of Typical Workers in the EU 27, 2012 (žr. 5 Priedą).

Remiantis atlikta studija, darbuotojai Lietuvoje mokesčių išlaidoms padengti 2012 metais turėjo dirbti iki birželio 18 dienos, t. y. 169 dienas arba 46,3 proc. metų. Taip pat pastebėta tai, jog mokesčių našta Lietuvoje yra didesnė nei tokiose ES „gerovės“ šalyse kaip Danija, Suomija, Liuksemburgas. Vertinant Baltijos šalių regioną, Lietuva užima viduriniąją poziciją, t. y. Lietuvoje mokesčių našta didesnė negu Estijoje, tačiau mažesnė negu Latvijoje.

Remiantis LLRI jau 20 metų naudojama metodika, apskaičiuota laisvės nuo mokesčių diena 2012 m. atėjo kiek anksčiau nei aukščiau minėtu atveju, t. y. gegužės 20 d. – 141 diena arba 38,6 proc. metų. Taip yra dėl to, jog remiantis šia metodika, laisvės nuo mokesčių dienos skaičiavimas apima ne tik dirbančiuosius, bet ir pensininkus bei bedarbius. Pagal LLRI atliktą studiją, didžiausią dalį valstybės išlaidoms padengti skirtų asmens dienų sudaro išlaidos socialinei apsaugai, švietimui ir sveikatos apsaugai (68 proc. visos mokestinės naštos). Vertinant minėtas dienas per mokamų mokesčių pjūvį, išsiskiria du mokesčiai, kurių našta yra didžiausia – tai pridėtinės vertės mokestis (25 proc.) bei socialinio draudimo įmokos (24 proc.).

Apibendrinus abu aukščiau pateiktus mokesčių naštos rodiklius, pastebima, jog rezultatai

reikšmingai skiriasi – Lietuva gali būti priskiriama prie mažos mokesčių naštos valstybių (pagal mokestinių pajamų ir BVP santykį) arba Lietuva gali būti priskiriama prie didesnės nei vidutinė mokesčių naštos valstybių (pagal laisvės nuo mokesčių dienos rodiklį). Tokia dvejojama situacija labiausiai tikėtina susidaro dėl šešėlinės ekonomikos daromos įtakos (pirmojo rodiklio atveju) bei didelės mokesčių naštos socialinio draudimo įmokų pavidalu (antrojo rodiklio atveju). Šiuo atveju svarbu paminėti, kad mokesčių našta gali būti vertinama dvejopai – į skaičiavimus įtraukiant socialinio draudimo įmokas arba jas eliminuojant. Mokestinių pajamų skaičiavimas, eliminavus socialinio draudimo įmokas, gali būti pagrįstas tuo, jog socialinio draudimo įmokas laikyti mokesčiu lygiaverčiu kitiems nėra visiškai teisingai, kadangi už įmokas yra atlyginama asmeniškai, o tuo tarpu kaip jau minėta 1.1. poskyryje mokesčiams būdingas privalomumas, jie individualiai neatlygintini ir negrąžintini.

Apibendrinant mokesčių sistemos teorinius aspektus, galima teigti, jog mokesčių sistema yra neatskiriama valstybės finansų dalis. Ji tiesiogiai prisideda prie fiskalinės politikos įgyvendinimo, skatina, arba priešingai stabdo, nacionalinės ekonomikos augimą, veikia pajamų perskirstymą, finansinę ūkio subjektų padėtį. Valstybinis reguliavimas, pasitelkiant mokesčių sistemą, naudojamas daugumoje valstybių. Manoma, jog tai efektyvi priemonė, nors kita vertus egzistuoja ir priešingų nuomonių – valstybė neturėtų kištis į ekonominį šalies gyvenimą.

Teigiama, jog efektyvi mokesčių sistema turi remtis principu, jog pagrindinė mokesčių funkcija turi būti ne reguliavimo, o fiskalinė. Kita vertus, priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus ar jų pakeitimus, valstybė gali reguliuoti šalies ekonomiką, teigiamai veikti krašto augimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir kitomis ekonominėmis bei socialinėmis problemomis.

Toks reguliavimas gali būti vykdomas ir netiesiogiai – pasitelkiant įvairias mokesčių lengvatas, kurių efektyvus ir tikslingas taikymas gali užtikrinti teisingą nacionalinių pajamų perskirstymą, didesnę biudžeto pajamų surinkimą, ekonominio potencialo skatinimą, t. y. remiantis mokesčių sistemos formavimo principais padėti įgyvendinti šalies ekonominės politikos tikslus.

Toliau darbe detalčiau analizuojama mokesčių lengvatų samprata bei paskirtis, pateikiama glausta mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo metodika, kuria remiantis sudaromos prielaidos išsamesnei mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio analizei.

## **2. Mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio metodologinė analizė**

Daugelyje šalių valstybinis sektorius vykdo taip vadinamąją diskriminaciją vienai ar kitai mokesčių mokėtojų grupei suteikdamas lengvatinį tam tikrų mokesčių režimą. Kiekviena valstybė šiuo atveju renkasi: tiesiogines išlaidas, įvairių socialinių išmokų ir subsidijų pavidalu, ar netiesiogines išlaidas, įteisindama įvairias mokesčines lengvatas. Dėl taikomų mokesčių lengvatų prarastų mokesčių įplaukų vertė yra apibrėžiama kaip valstybės mokesčių išlaidos (*tax expenditures*). Bendru atveju tai tiesiog dar viena nebiudžetinių valstybės išlaidų forma. Kai kuriose valstybėse bandoma kiekybiškai įvertinti mokesčių išlaidų vertę, pridėti jas prie kitų viešųjų išlaidų ir taip gauti išsamų valstybės išlaidų vaizdą (LR Finansų ministerijos informacija).

Kita vertus, analizuojant mokslinę literatūrą pastebima, jog valstybės mokesčių išlaidų sąvoka įvardijama ir analizuojama gana retai, ypač Lietuvos autorių mokslinėje literatūroje. Taip pat nėra prieinamų išsamių statistinių duomenų, kuriais remiantis būtų galimybė įvertinti valstybės biudžeto balansą, įtraukus į jį valstybės mokesčines išlaidas ir neįtraukus. Tokių statistinių duomenų kaupimas galėtų užtikrinti žymiai paprastesnį ir aiškesnį valdžios vykdomos fiskalinės politikos įvertinimo procesą, sudarytų galimybę paprastai ir be didelių kaštų įvertinti šalyje taikomų mokesčių lengvatų pagrįstumą bei santykį su mokesčių sistemos formavimo principais.

Toliau darbe detaliau analizuojama mokesčių lengvatų samprata. Taip pat pateikiama autorės sudaryta mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo metodika. Minėta metodika pakankamai glausta, sudaryta atsižvelgiant į tam tikrus ribojančius veiksnius: ribota statistinių duomenų prieigos galimybė, ribotos laiko sąnaudos bei temos plėtojimo galimybė, darbo glaustumo reikalavimai. Kita vertus, kuriant metodiką, stengtasi išsamiai įvertinti kiekvieną iš trijų pagrindinių, 1.2.1 poskyryje aptartų, mokesčių sistemos formavimo principų, identifikuoti tinkamiausius rodiklius, padedančius įvertinti kiekvieno iš principų įgyvendinimą.

### **2.1. Mokesčių lengvatos kaip apmokestinimo instrumentarijos sudedamoji dalis**

Remiantis LR MAĮ 2 str., mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis (Žin., 2004, Nr. 63-2243). Pasak Z. Gineitienės (2005), mokesčių lengvata – tai laikinas ar nuolatinis nukrypimas nuo mokesčio norminės struktūros.

Mokesčių lengvatos samprata yra gana nevienareikšmė, t. y. dažnu atveju mokesčių lengvatomis yra traktuojamos ir palankias sąlygas mokesčių mokėtojams įtvirtinančios mokesčių

taisyklės. Lengvata gali būti įvardijama kaip privilegija mokesčių mokėtojui, kuris išskiriamas pagal tam tikrus požymius. Pavyzdžiui, pagrindinis lengvatos skiriamasis požymis yra tas, kad ji yra taikoma konkreitiems mokesčių mokėtojams, o ne tam tikroms atskirų rūšių pajamoms (LLRI).

Lietuvos mokesčių sistemos ypatybė tokia, jog pagrindiniame ją reglamentuojančiame įstatyme – LR MAĮ – numatyta, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčio mokėtojai dėl šio įstatymo numatytų sąlygų yra lygūs, tačiau kartu mokesčių įstatymai įtvirtina ir išimtis, numatydami mokesčio mokėtojų teisę į mokesčio lengvatų taikymą. Mokesčių lengvatų nustatymas ir taikymas palengvina mokesčio našta atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms (Marcijonas A., Sudavičius B., 2003).

Atskirų valstybių mokesčių lengvatų sistemos yra skirtingos, atsižvelgiant į tai, kad kiekviena valstybė vykdo individualią mokesčių politiką. Kita vertus, išsivysčiusių šalių mokesčių lengvatų sistemose galima pastebėti tam tikrus dėsningumus (Buškevičiūtė E., 2006; Levišauskaitė K., Rūškys G., 2003):

- Lengvatos dažniausiai taikomos tik pagrindiniams mokesčiams, siekiant palengvinti mokesčių našta socialiai pažeidžiamoms mokesčių mokėtojų grupėms;

- Lengvatos nustatomos labiausiai prioritetinėms ūkio šakoms, lemiančioms efektyvų ekonominį plėtojimąsi, ar norint padidinti svarbiausių ūkio šakų pelningumą.

Mokesčių lengvatos gali būti taikomos gana įvairia forma. Išanalizavus mokslinę literatūrą ir apibendrinus LR teisės aktuose įteisintų mokesčių lengvatų įvairovę, galima išskirti pagrindines septynias mokesčių lengvatų formas, egzistuojančias LR mokestinėje sistemoje (žr. 4 Lentelė).

#### 4 Lentelė Lietuvos mokesčių lengvatų formos bei praktiniai pavyzdžiai

Lengvatos tipas	Pavyzdys
1. Apmokestinamosios bazės sumažinimas	Apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomo investicinio projekto ( <i>LR Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. 110-3992, 46<sup>l</sup> str.</i> ).
2. Mokesčio tarifo arba paties mokesčio sumažinimas	Socialinėms įmonėms taikomas 0 proc. pelno mokesčio tarifas ( <i>LR Pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 5 d.</i> ).
3. Fiksuotos neapmokestinamosios dalies nustatymas ar jos padidinimas	Metinis neapmokestinamasis pajamų dydis taikomas su darbo santykiais susijusioms pajamoms ( <i>LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085, 20 str.</i> ).
4. Neapmokestinamų ūkinių faktų, objektų nustatymas (PVM, NT)	Nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas švietimo įstaigų, nurodytų LR švietimo įstatyme, nekilnojamas turtas ( <i>LR Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, Žin., 2005, Nr. 76-2741, 7 str. 2 d.</i> ).
5. Mokesčių mokėtojų grupių, kurioms netaikomas mokestis, nustatymas	Atleidimas nuo gyventojų pajamų mokesčio asmenims, kurie gauna tik neapmokestinamąsias pajamas (pavyzdžiui asmenys, gaunantys tik pajamas iš senatvės pensijos) ( <i>LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Žin., 2002, Nr. 73-3085, 17 str.</i> ).
6. Mokesčio mokėjimo laikotarpio nustatymas	Žyminio mokesčio mokėjimo atidėjimas ( <i>LR Civilinio</i>

Lengvatos tipas	Pavyzdys
	<i>proceso kodeksas, Žin., 2002, Nr. 36-1340, 84 str.</i>
7. Atleidimas nuo mokesčio	Savivaldybių tarybų priimamais sprendimais fizinių ar juridinių asmenų atleidimas nuo žemės mokesčio mokėjimo ( <i>LR Žemės mokesčio įstatymas, Žin., 1992, Nr. 21-612, 8 str. 3 d.</i> ).

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Buškevičiūtė E., 2006; Levišauskaitė K., Rūškys G., 2003; Naraškevičiūtė V., Lakštutienė L., 2003; bei lentelėje paminėtais LR teisės aktais.

Mokesčio lengvatų pobūdis, taip pat ir jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, ekonominio ir socialinio valstybės mokesčių politikos kryptingumo. Kita vertus, kai kurios mokesčių lengvatos būna nulemtos tarptautinės teisės aktų.

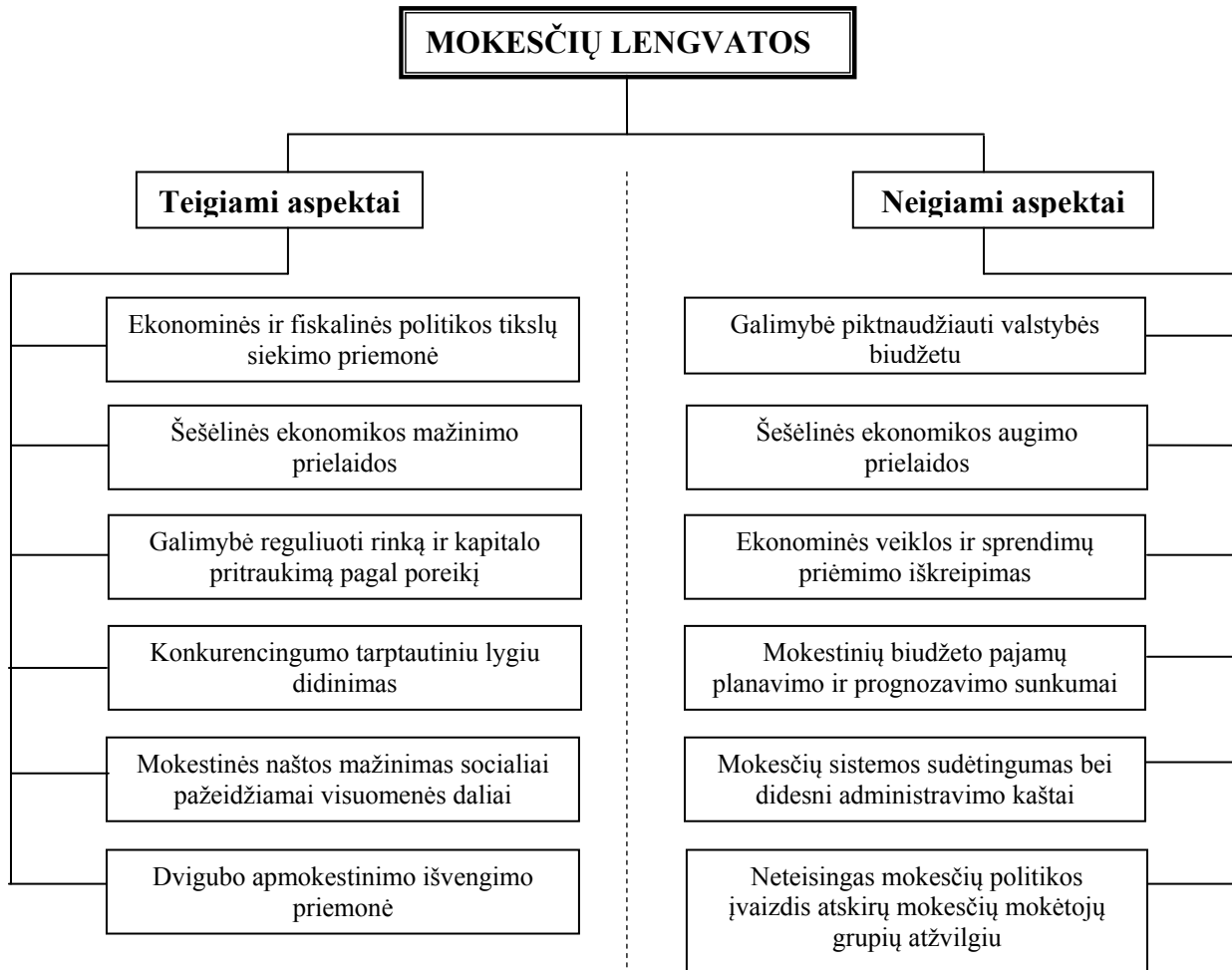
Mokesčių lengvatos gali turėti visuotinį ir individualų pobūdį. Teisę į visuotines mokesčių lengvatas įgyja visi mokesčio mokėtojai, atitinkantys įstatymo nustatytas sąlygas mokesčio lengvatai taikyti. Individualios (fakultatyvios) mokesčio lengvatos taikomos mokesčio mokėtojo prašymu, paduodamu kompetentingai institucijai. Be to, individualios mokesčių lengvatos gali būti nustatytos ir sutartimi. Pagal mokesčio lengvatų galiojimo (taikymo) laiką jos skirstomos į nuolatinės ir laikinas. Nuolatinės mokesčio lengvatos nustato tik atitinkamo mokesčio įstatymas ir jos galioja tol, kol nepriimamas įstatymas, panaikinant atitinkamą lengvatą. Laikinos mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir specialiuose mokesčių įstatymuose (Marcijonas A., Sudavičius B., 2003).

Istoriškai lengvatos atsirado tada, kai buvo suvokta, jog jos, kaip ir patys mokesčiai, gali reguliuoti ekonominius santykius ir pakreipti juos tam tikra linkme. Mokesčių lengvatų poveikis dažnu atveju yra labai įvairialypis. Taikant lengvatas yra diferencijuojamos ir iškreipiamos subjektų veiklos sąlygos bei konkurencija rinkoje, kadangi lengvatų taikymas įprastai sukuria tam tikrą palankią aplinką, tai gali paskatinti kapitalą telktis būtent toje aplinkoje. Taip kapitalas atitraukiamas ir tam tikrose srityse gali susidaryti jo trūkumas. Dėl to, mokesčių lengvata gali būti laikoma tam tikra privilegija mokesčių mokėtojui, numatanti palankesnes sąlygas ir rinkoje pasireiškianti tiek teigiamais, tiek neigiamais aspektais.

Išanalizavus mokslinę literatūrą, pastebėta, jog ekonomistai vieningos nuomonės dėl mokesčių lengvatų, ypačingai išskirtiniams ūkio subjektams, taikymo neturi. Išskiriami argumentai už ir prieš lengvatų taikymą (žr. 7 Pav.).

Klasikinis ekonominis argumentas prieš mokesčių lengvatas tai, kad jų pagalba iškreipiamą ekonominė veikla, mokesčių sistema nebelaikoma neutralia, ypačingai taikant lengvatas kaip išskirtines ekonominės veiklos sąlygas tam tikriems verslininkams, jų įmonėms. Tokiu atveju taip pat gali būti iškreipiamos investicinės schemas, daromas poveikis kapitalo pasiskirstymui pagal tam tikras veiklos rūšis – kapitalas telkiamas tose ekonominės veiklos srityse, kuriose numatytos labiau palankios,

išskirtinės sąlygos, taip atitraukiant kapitalą nuo kitų ekonominių veiklų. Tokiu būdu daroma įtaka ekonominių sprendimų priėmimui.



**7 pav.** Mokesčių lengvatos – argumentai „už“ ir „prieš“

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės.

Lengvatų poveikis gana reikšmingai pasireiškia mokesčių sistemos sudėtingumui, t. y. kai šalies mokesčių sistemoje egzistuoja daugybė įvairių mokestinių lengvatų, atsiranda poreikis specialių taisyklių numatančių kaip tas lengvatas taikyti, koks jų tarpusavio santykis, susiduriama su skirtingais ekonominės veiklos rezultatų skaičiavimo metodais, naudojamais skirtingais kriterijais bei rodikliais. Tokiu būdu mokesčių lengvatų taikymas gali didinti mokesčių administratorių sąnaudas, mažinti administravimo efektyvumą.

Dėl menkos mokesčių kultūros šios ekonomikos reguliavimo priemonės tampa vienu iš populiariausių ir prieinamiausių piktnaudžiavimo valstybės biudžetu priemonių. Daugelis mokesčių mokėtojų dėl neapdairumo, išsilavinimo stokos ar kitų, dažniausiai neobjektyvių priežasčių taip ir lieka nepasinaudoję tam tikromis mokestinėmis lengvatomis, nors kita vertus, jas pritaikyti praktiškai gali



būti labai painu. LR mokesčių įstatymai ir juos lydintys norminiai aktai praktiškai juos taikant interpretuojami su sąlyginai gausiais niuansais ir konkretizuojant. Dėl to kiekvienam rinkos dalyviui itin svarbu žinoti, kokias ir kaip lengvatas galima pritaikyti skaičiuojant vieno ar kito mokėtino mokesčio sumą. Tokiu atveju rinkos dalyvių ekonominių, buhalterinių bei teisinių žinių stoka sudaro sąlygas kai teisėtai permokami valstybei mokėtini mokesčiai jokiomis ūkinėmis operacijomis neužfiksuojant mokesstinės permokos (Jakštonytė G., Boguslauskas V., 2010).

Taip pat mokesčių lengvatų atskiriems rinkos ekonomikos dalyviams taikymas gali prisidėti prie neigiamo mokesčių politikos įvaizdžio formavimo. Tokiu būdu gali būti skatinama šešėlinė ekonomika – nelegali veikla, pajamų slėpimas bei kiti negatyvūs reiškiniai, kurie motyvuojami tuo, jog rinkoje iškreipiama konkurencija, taikomos nevienodos ekonominės veiklos sąlygos, kai vieni turi galimybę mokėti mažesnius mokesčių dėl teisės aktuose numatytų palankių lengvatų.

Kita vertus, egzistuoja ir nuomonė, kuri teigia priešingai – mokesčių lengvatų taikymas gali mažinti šešėlinę ekonomiką, tikslingai mažinant mokesstinę naštą tam tikrai ekonominei veiklai taip skatinant subjektus „pasitraukti iš šešėlio“, kai pagal sukurtas sąlygas mokesčių mokėjimas tampa labiau palankus nei prisiimama rizika, slepiant vykdomą veiklą bei vengiant mokėti mokesčius.

Taip pat mokesčių lengvatų pagalba gali būti plečiama mokesčių bazė ir taip pasiekiamas teigiamas rezultatas – surenkama didesnė dalis pajamų į nacionalinį biudžetą. Tokiu būdu prisidedama, siekiant numatytų valstybės ekonominės bei fiskalinės politikos tikslų.

Paminėtina ir tai, kad kai kuriomis mokesčių lengvatomis yra išvengiama dvigubo to paties objekto apmokestinimo. Taip pat didinamas tarptautinis konkurencingumas, pavyzdžiui nustatant įvairias mokesstinės lengvatas užsienio investiciniam kapitalui bei iš vykdomo veiklos gauto pelno apmokestinimui, arba kitaip tariant tiesiog sukuriant palankų mokesstinį klimatą investicijoms, gali būti pritraukiama reikšmingai didesnė dalis lėšų tarptautinių investicijų pavidalu.

Taikant mokesčių lengvatas yra siekiama skatinti spartesnę tam tikrų prioritetinių ūkio šakų plėtotę. Kaip pavyzdys, mokesčių lengvatos pasireiškiančios mokesčio dydžio (tarifo) arba mokesčio bazės sumažinimu konkrečiai valstybės strategijoje numatytai prioritetinei veiklai. Beje tokiu būdu gali būti sudaromos galimybės spręsti ir regioninės politikos problemas, numatant įvairias lengvatas, kurių pagalba galėtų būti pritraukiamas kapitalas į konkrečius probleminius regionus.

Vertinant mokesčių lengvatas kaip vieną iš mokesstinės politikos įgyvendinimo priemonių, pastebima, jog tiek verslo subjektai, tiek namų ūkiai vis labiau diskutuoja mokėtinų mokesčių optimizavimo, o tiksliau minimizavimo tema. Tai didžia dalimi priklauso nuo daugelio aspektų: vykdomos mokesstinės politikos, mokesčių mokėtojo kompetencijos ir pan. Pasak G. Jakštonytės ir V. Boguslausko (2010), viena iš pagrindinių šiuo metu LR egzistuojančių mokesčių minimizavimo

priemonių – įstatymų ir kitų norminių aktų, reglamentuojančių mokesčius, netobulumas, o tiksliau sąlyginai daug lengvatų ir jas praktiškai taikant didelės interpretavimo galimybės. Lengvatų vertinimas ir optimalus mokesčių mokėtojo pasirinkimas šiame sektoriuje yra esminė priemonė, formuojanti reikiamą mokesčių politikai egzistuoti terpe. Būtent šioje srityje mokesčių mokėtojai ir susiduria su mokesčių politikos panauda. Pastaroji yra ne tik viena iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojui kūrimo priemonių, bet ir yra viena iš šalies socialinių rodiklių, tokių kaip emigracija, priežasčių. Dėl to pagrįstai galima teigti, kad mokesčių lengvatų kūrimas ir jų praktinis pritaikymas naudingas ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir pačiai valstybei.

Kita vertus dėl itin gausaus mokesčių lengvatų taikymo bei painaus jų reglamentavimo, susiklostę situacijos, kuomet lengvatas pritaikyti tikslingai tampa sudėtinga. Tai skatina išsamesnę valstybės mokesčių sistemoje egzistuojančių lengvatų analizę. Atsižvelgiant į tai, toliau darbe pateikiama metodika, kurios pritaikymas sudarytų prielaidas įvertinti šalyje taikomų mokesčių lengvatų santykį su mokesčių sistemos formavimo principais, tuo pačiu atskleidžiant kaip taikant mokesčių lengvatas prisidedama prie esminių mokesčių politikos tikslų įgyvendinimo.

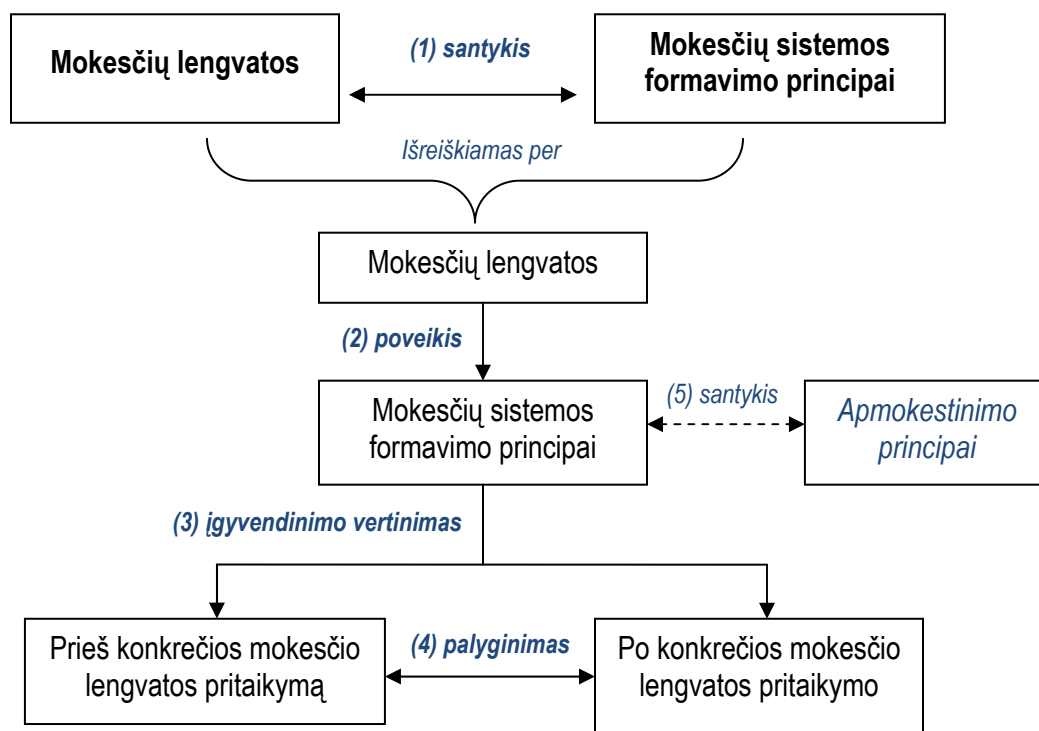
## **2.2. Mokesčių lengvatų vertinimo metodika mokesčių sistemos formavimo principų pagrindu**

Siekiant kryptingo ir racionalaus mokesčių sistemos valdymo bei ekonomiškai pagrįsto mokesčių lengvatų integravimo, būtinas įvairiapusiškas mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų, kaip mokesčių sistemos pagrindo, santykio įvertinimas. Tai skatina sukurti metodą, kurį taikant, mokesčių lengvatas būtų galima įvertinti išsamiau ir objektyviau. Esminis tokio metodo sukūrimo etapas – vertinimo modelio kūrimas, detalizuojant vertintinus aspektus, nustatant tų aspektų vertinimo rodiklių sistemą.

Autorės nuomone, mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykis (1) (žr. 8 pav.) – šio darbo objektas – gali būti išreiškiamas per poveikį (2). Šiuo atveju svarbus tampa mokesčių lengvatų daromas poveikis mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimui. Minėtas poveikis gali būti išmatuojamas per mokesčių sistemos, o konkrečiau mokesčių sistemos formavimo principų, įgyvendinimo vertinimo prizmę (3), t. y. modeliuojant situacijas, jas vertinant ir lyginant, kaip kiekvienas iš minėtų principų yra įgyvendinamas iki tam tikros mokesčių lengvatos įsigaliojimo ir kaip situacija keičiasi pritaikius atitinkamą mokesčių lengvatą (4). Taip trumpai galima būtų apibūdinti toliau darbe pateikiamo mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo modelio pagrindinius veikimo principus. Vertinant mokesčių sistemos formavimo principus nepamiršamas ir jų santykis su apmokestinimo principais (5), t. y. kiekvienas mokesčių sistemos formavimo principas savo esme apima tam tikrus apmokestinimo principus ir rodikliai jiems vertinti

pasirenkami atsižvelgiant ir į apmokestinimo principų įgyvendinimo vertinimo ypatybes (žr. 8 pav.).

Pateikiant modelio esmę trumpai, galima išskirti, kad šiuo atveju kertiniais modelio taikymo momentais tampa mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo vertinimo etapas (3), kuris ir sudaro didžiąją dalį toliau darbe pateikiamo modelio, bei abiejų modeliuojamų situacijų („su lengvata” ir „be lengvatos”) palyginimo etapas (4), leidžiantis daryti tam tikras išvadas apie mokesčių lengvatų daromą poveikį bei sudarantis prielaidas mokesčių sistemos tobulinimo poreikiui pagrįsti.



**8 pav.** Vertinimo modelio veikimo principas

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės.

Išanalizavus įvairią literatūrą pastebima, jog atskiros mokesčių sistemos formavimo principų vertinimo metodikos sukurta nėra, tačiau pateikiami ir gana plačiai analizuojami įvairūs mokesčių sistemos vertinimo modeliai. Pasak J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2009), mokesčių sistemos vertinimas – svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga.

Apibendrinus mokslinėje literatūroje pateikiamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo pasiūlymus, galima išskirti pagrindinius tris plačiausiai taikomus metodus: 1) mokesčių sistemos vertinimas remiantis klasikiniiais apmokestinimo principais; 2) mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais; 3) mokesčių sistemos vertinimas remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais. Taip pat paminėtina ir J. Bivainio bei I. Skačkauskienės

kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema, kuri sukurta stengiantis eliminuoti prieš tai minėtų metodų spragas, taip siekiant sudaryti prielaidas įvairiapusiškam bei pagrįstam vertinimui.

Taikant pirmąjį metodą, pasitelkiant kiekybinius rodiklius vertinamas kiekvienas iš klasikinių apmokestinimo principų (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas – aptarti 1.2.2 skyrelyje), po to atliekama lyginamoji analizė.

Mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais atliekamas pagal pajamų surinkimo diagnostinių rodiklių rinkinį, kurį sudaro prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo vertinimo rodiklių grupės. Ši sistema remiasi prielaida, jog mokesčių pajamų surinkimo sisteminė analizė sudaro prielaidas įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą (Gill J., 2000; Bivainis J., Skačkauskienė I., 2007; Skačkauskienė I., 2010).

V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas vertinant mokesčių sistemą pasireiškia atsakymų į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius-klausimus apibendrinimu ir įvertinimu (Slavickienė A., 2001; Šapalienė L., 2010). Tai kokybinis mokesčių sistemos vertinimo metodas, kuomet į kiekvieną iš minėtų rodiklių-klausimų yra atsakoma „taip“, „ne“ arba „patenkinamai“. Metodas kritikuojamas dėl savo aukšto subjektyvumo lygio.

Šiuos minėtus metodus išanalizavę bei identifikuavę kiekvieno iš jų trūkumus, J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) pasiūlė kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistemą. Tai hierarchinė vertinimo sistema, kurią sudaro pirminiai, daliniai integruoti ir kompleksiskai integruoti rodikliai. Sistema sukurta atsižvelgiant į visapusiškumą, lyginimo bei paprastumo reikalavimus, siekiant sudaryti prielaidas mokesčių sistemą įvertinti kompleksiskai.

Bet kokios vertinimo sistemos pagrindas yra rodikliai ir vertinimo kriterijai, nuo kurių nustatymo ir tikslingiausia pradėti kurti sistemą. Mokslinėje literatūroje yra pateikiama gana plati įvairovė rodiklių, kurie gali būti pritaikomi kuriant vertinimo sistemą. Rodikliai skiriasi savo turiniu, vertinimo gyliu bei pločiu, vieni iš jų taikomi kiekybiniam įvertinimui, kiti su tam tikromis išlygomis ir plačiai interpretuojant sudaro sąlygas vertinti kokybiniu požiūriu. Minėtų rodiklių gausa kelia keblumų pasirenkant tinkamiausius, tačiau tuo pačiu ir sudaro galimybes sukurti rodiklių rinkinį, užtikrinantį nuoseklų tiriamojo objekto įvertinimą.

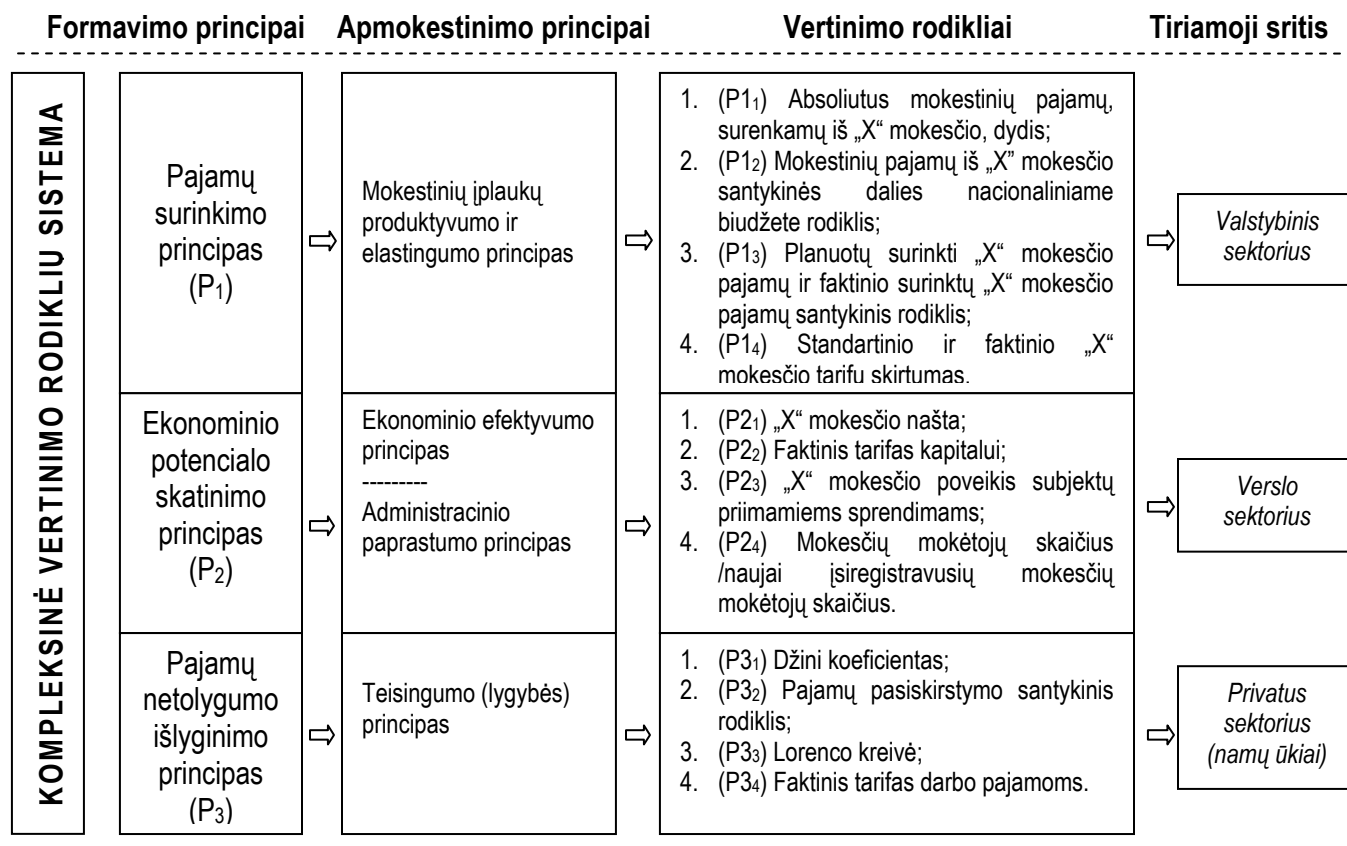
Mokslininkai teigia, kad formuojant bet kokią vertinimo rodiklių sistemą, reikia atsižvelgti į tris pagrindinius reikalavimus (Ginevičius R., Podvezko V., 2005):

- Atliekamo tyrimo tikslai;
- Poveikis nagrinėjamam objektui;
- Palyginimo galimybė;
- Paprastumas (reikiamų duomenų gavimo galimybė).

Taigi sistemoje naudojami vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, jog atitiktų minėtus reikalavimus ir kuo objektyviau apibūdintų tiriamosios sistemos savybes. Atsižvelgiant į nurodytus reikalavimus bei pasitelkiant aukščiau minėtus mokesčių sistemos vertinimo metodus, suformuota mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo vertinimo metodika (žr. 9 pav.).

Pažymėtina, kad žemiau esančioje apibendrintoje lentelėje pateikiami rodikliai taikomi ne visais atvejais bendrai, t. y. ne visų rodiklių taikymas vienu metu gali būti tikslingas, atliekant konkrečios mokesčių lengvatos ir mokesčių sistemos formavimo principų santykinę analizę. Taip yra dėl didelės mokesčių lengvatų įvairovės, kurios skiriasi savo prigimtimi, pobūdžiu ir esme, dėl to natūralu, jog kiekvienu atveju negali tikti universalūs bendrai taikomi rodikliai.

Atsižvelgiant į tai, remiantis šia metodika, prieš tiriant konkrečios mokesčių lengvatos santykį su mokesčių sistemos formavimo principais būtina identifikuoti, koks yra konkrečios tiriamosios mokesčių lengvatos pagrindinis tikslas, t. y. ko siekiama šia lengvata, ir nustatyti riziką, kuri egzistuoja mokesčių sistemos formavimo principų atžvilgiu. Kitaip tariant, būtinas tam tikras išankstinis analitinis subjektyvus situacijos vertinimas prieš pradedant kiekybinę santykinę analizę pagal metodikoje pateikiamus vertinimo rodiklius.



9 pav. Kompleksinė mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo vertinimo rodiklių sistema

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

Ši sukurta mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo vertinimo metodika savo esme artimiausia mokesčių sistemos vertinimui remiantis klasikiniiais apmokestinimo principais, kadangi abiem atvejais kiekvienam iš principų yra parenkami tam tikri rodikliai, kurių pagalba vertinamas jų įgyvendinimas. Kita vertus, formuojant šią metodiką, stengiasi eliminuoti kitų metodų spragas, pritaikyti gerąją praktiką bei iš visuose vertinimo metoduose taikomų rodiklių aibės iškristalizuoti būtent tuos rodiklius, kurie geriausiai tiktų mokesčių sistemos formavimo principų įgyvendinimo vertinimui, bei papildyti tais rodikliais, kurie nėra įtraukti į kitų vertinimo metodikų rodiklių sistemas.

Pasak L. Juozaitienės (2009), analitikai vieningai sutinka, jog pagrindinė ir pati svarbiausia mokesčių sistemos funkcija – biudžeto pajamų generavimas (*revenue collection*). Kita vertus, dažnu atveju mokesčių sistema yra naudojama ir kitiems tikslams, tokiems kaip rinkos mechanizmo netobulumams koreguoti (*correction of market mechanism gaps*) ar pajamų perskirstymui (*revenue reallocation*). Toliau darbe būtent ir pateikiama detalesnė kiekvieno iš principų santykio su mokesčių lengvatomis tyrimo metodika, parinkti rodikliai, skaičiavimo metodai ir ypatybės, apžvelgiamos rodiklių praktinio taikymo galimybės.

### 2.2.1. Pajamų surinkimo principas

Mokestinės sistemos veikimas ir įgyvendinimas yra užtikrinamas tam tikrų instrumentų pagalba, kurie apima tokius mokesčių elementus, kaip mokesčių subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetas, mokestinės lengvatos, taip pat mokesčių surinkimo būdai bei nustatymo metodai (Buškevičiūtė E., 2003). Paminėtų pagrindinių mokesčių elementų pasikeitimai gali daryti tiesioginę įtaką į nacionalinį biudžetą surenkamų mokestinių pajamų dydžiui (Mačiulaitytė E., 2007).

Vienas iš elementų yra šio darbo objektas – mokesčių lengvatos. Daroma prielaida, kad mokesčių lengvatos, kaip mokesčių sistemos sudedamoji dalis, taip pat gali daryti poveikį surenkamų mokestinių pajamų dydžiui. Atsižvelgiant į tai, toliau analizuojamas ekonominių rodiklių rinkinys, kurio pagalba būtų vertinamas mokesčių lengvatų ir pajamų surinkimo principo santykis (žr. 5 Lentelė). Pažymėtina, kad pajamų surinkimo principas glaudžiai susijęs su valstybiniu sektoriumi, dėl to ir šio principo įgyvendinimas analizuojamas valstybinio sektoriaus lygmenyje.

#### Pajamų surinkimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių skaičiavimo ypatumai:

1. Natūralu, jog vertinant mokestinių pajamų surinkimą, bazinis rodiklis, nuo kurio tikslinga pradėti analizę – tai absoliutus surenkamų mokestinių pajamų dydis, išreikštas pinigine išraiška ( $P_1$ ). Rodiklis parodo, kiek pajamų surinkta į valstybės biudžetą mokesčių pavidalu konkrečiu analizuojamu laikotarpiu. Šiuo atveju vertinamos pajamos surenkamos iš konkretaus „X“ mokesčio, atsižvelgiant į tai, kokia lengvata analizuojama. Rodiklis savo esme tinka laiko eilučių analizei, kita vertus

palyginamoji analizė nėra tikslinga. Pavyzdžiui, atskirų valstybių mokestinių biudžeto pajamų palyginimas, remiantis vien tik šiuo rodikliu prielaidų palyginti ir daryti tam tikras išvadas apie atskirų šalių mokesčių sistemas nesuteikia. Vertinant rodiklio pritaikomumą praktiškai, abejonių nekyla, jog tai vienas iš bazinių rodiklių, kurių duomenys viešai teikiami, kadangi tai bazinė informacija, be kurios neįmanoma bet kurios valstybės biudžeto analizė.

**5 Lentelė** Pajamų surinkimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių rinkinys

Eil. Nr.	Rodiklio žymėjimas	Rodiklio pavadinimas	Rodiklio turinys	Rodiklio skaičiavimas <sup>3</sup>
1.	$P1_1$	Absolūtus mokestinių pajamų, surenkamų iš „X“ mokesčio, dydis	Vertinama bendra surinktų pajamų iš „X“ mokesčio suma išreikšta pinigine išraiška.	$P1_1 = R_C$
2.	$P1_2$	Mokestinių pajamų iš „X“ mokesčio santykinės dalies nacionaliniame biudžete rodiklis	Vertinamas „X“ mokesčio sudedamasis svoris mokestinėse pajamose ir reikšmė šalies nacionaliniam biudžetui.	$P1_2 = \frac{R_C}{TR_C}$
3.	$P1_3$	Planuotų surinkti „X“ mokesčio pajamų ir faktiškai surinktų „X“ mokesčio pajamų santykinis rodiklis	Vertinama, kokia dalis „X“ mokesčio pajamų nesurinkta lyginant su planuota surinkti „X“ mokesčio pajamų suma.	$P1_3 = 1 - \frac{R_T}{R_C}$
4.	$P1_4$	Standartinio ir faktinio „X“ mokesčio tarifų skirtumas	Vertinamas „X“ mokesčio lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamąją bazę, mastas.	$P1_4 = STR - ITR$
5.	$P1_5$	Papildomas rodiklis.	-	-

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės.

2. Kitas rodiklis, kurį tikslinga skaičiuoti, norint įvertinti konkretaus „X“ mokesčio svorį šalies nacionaliniame biudžete – mokestinių pajamų iš „X“ mokesčio santykinės dalies nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose rodiklis ( $P1_2$ ). Rodiklio pagalba gali būti įvertinama konkretaus „X“ mokesčio reikšmė šalies biudžetui. Rodiklis apskaičiuojamas mokesčines pajamas iš „X“ mokesčio padalijus iš visų nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų surinktų analizuojamų laikotarpiu. Analogiškai kaip ir prieš tai buvęs rodiklis, šis rodiklis taip pat tinka laiko eilučių analizei – vertinamas konkretaus „X“ mokesčio svoris šalies biudžeto pajamose per pasirinktą analizuojamą laikotarpį. Kadangi rodiklis santykinis, palyginamoji atskirų šalių analizė tikslingesnė, priešingai nei primojo rodiklio atveju.

<sup>3</sup> Formulėse naudojamų trumpinių paaiškinimai:

$TR_C$  – Bendra į biudžetą surinktų mokestinių pajamų suma (*Total revenue collected*);

$R_C$  – Surinktos „X“ mokesčio pajamos (*Revenue collected*);

$R_P$  – Potencialios „X“ mokesčio pajamos (*Revenue potential*);

$R_T$  – Planuotos surinkti „X“ mokesčio pajamos (*Revenue target*);

GDP – Bendrojo vidaus produkto dydis (*Gross domestic product*);

STR – standartinis „X“ mokesčio tarifas (*Standard tax rate*);

ITR – faktinis „X“ mokesčio tarifas (*Implicit tax rate*).

3. Planuotų surinkti „X“ mokesčio pajamų ir faktiškai surinktų „X“ mokesčio pajamų santykinis rodiklis ( $P1_3$ ) yra susijęs su nacionalinio biudžeto planavimo ir prognozavimo procesu kiekvienoje valstybėje. Pasak A. Budrytės ir E. Mačiulaitytės (2005), nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų prognozavimas turi didelę praktinę reikšmę. Mokestinės pajamos yra pagrindinis valdžios sektoriaus poreikių finansavimo šaltinis, todėl jų prognozė laikytina biudžeto sudarymo pagrindu. Numačius biudžeto pajamas ir asignavimus, galima numatyti biudžeto deficitą (ar perteklių) ir jo išlaidų finansavimo poreikį. Kita vertus, vertinant šios idėjos pritaikymą praktikoje, pastebėta, jog Lietuvoje mokestinių pajamų prognozavimo procesas nėra sklandus. Remiantis LLRI analize, kurioje pateikiamos valstybės biudžeto silpnosios vietos (2010), paminėtina, jog valstybės biudžeto pajamų pusė dažnu atveju ignoruojama lyginant su išlaidų puse. Skirtingai nuo privataus sektoriaus, kuris siekia gauti kuo daugiau pajamų, nes tai maksimizuoju pelną, viešasis sektorius dažnu atveju biudžeto pajamas priima kaip duotybę. Biudžeto prognozavimo procese pamirštama analizė apie tai, ar nėra galimybes tiek pat pajamų surinkti efektyvesniais ir mažiau rinką iškreipiančiais mokesčiais, galbūt kurio nors mokesčio tikslinga atsisakyti, arba tam tikro mokesčio sumažinimas sudarytų galimybes surinkti netgi daugiau pajamų. Paminėtina ir tai, kad nustatant valstybės pajamų, o tuo pačiu ir išlaidų, dydžius, šiuolaikinis požiūris į fiskalinę politiką siūlo neapsiriboti įprasta pajamų ir išlaidų analize ir į procesą įtraukti taip vadinamąją mokesčių išlaidų koncepciją (*tax expenditure concept*) (plačiau apie tai 3 skyriuje).

4. Standartinio ir faktinio „X“ mokesčio tarifų skirtumas parodo „X“ mokesčio lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamąją bazę mastą. Įprastai daugeliui mokesčių be pagrindinio tarifo galioja ir papildomi mažesni lengvatiniai tarifai arba egzistuoja tam tikri dydžiai mažinantys apmokestinimo bazę. Būtent dėl to skaičiuojami realieji arba faktiniai mokesčių tarifai (*effective tax rate; implicit tax rate*), kurie yra lygūs pajamų iš „X“ mokesčio ir „X“ mokesčio bazės santykiui. Deja, šie tarifai gali būti apskaičiuojami ne kiekvienam mokesčiui atsižvelgiant į tai, jog ne visuomet yra duomenų apie tikrąją tam tikro mokesčio bazę. Taip pat interpretuojant šio rodiklio rezultatus, svarbu nepamiršti, kad įtaką standartinio ir faktinio mokesčių tarifų skirtumui, beje kaip ir kitiems rodikliams, daro mokesčių vengimas, arba plačiau šešėlinės ekonomikos, mastas, taip pat mokesčių administravimo neefektyvumas bei trūkumai.

5. Atsižvelgiant į tai, kad įvairios mokesčių lengvatos skiriasi savo pobūdžiu bei esme, numatyta ir galimybė pasirinkti papildomą rodiklį, kuris gali priklausyti nuo to, kokios mokesčio lengvatos santykis su pajamų surinkimo principu yra analizuojamas.

#### 2.2.2. Ekonominio potencialo skatinimo principas

Nagrinėjant įvairius mokesčius bei verslo aplinką, buvo pastebėta, kad per dideli mokesčiai



slopina verslininkų iniciatyvą, stabdo legalios ekonomikos plėtrą, skatina mokesčių slėpimą, šešėlinę ekonomiką (Balčiūnaitė A., 2007). Dažnai aukšti mokesčių tarifai skatina mokesčių mokėtojus visokiais būdais sumažinti mokėtinus mokesčius. Susiduriama su mokesčių slėpimo arba mokesčių vengimo reiškiniais. Atsižvelgiant į tai, nors mokesčių tarifų mažinimas yra tiesiogiai susijęs su pajamų sumažėjimu, iš kitos pusės jis skatina mokesčių mokėtojus atsisakyti mokesčių slėpimo rizikos, kuri tampa didesnė nei pats sumažėjęs mokėtinas mokestis (Mačiulaitytė E., 2007). Be to, nustatyta mažesnė mokestinė našta verslo sektoriui gali būti stimulas veikti ir skatinti smulkaus ir vidutinio verslo plėtrą šalyje.

Toliau analizuojamas ekonominių rodiklių rinkinys, kurio pagalba vertinamas mokesčių lengvatų ir ekonominio potencialo skatinimo principo santykis (žr. 6 Lentelė). Pažymėtina, kad ekonominio potencialo skatinimo principas glaudžiai susijęs su verslo segmentu bei verslumo skatinimo, dėl to šio principo įgyvendinimas analizuojamas verslo sektoriaus lygmeniu.

**6 Lentelė** Ekonominio potencialo skatinimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių rinkinys

Eil. Nr.	Rodiklio žymėjimas	Rodiklio pavadinimas	Rodiklio turinys	Rodiklio skaičiavimas <sup>4</sup>
1.	P2 <sub>1</sub>	„X“ mokesčio našta	Vertinama kokia dalis BVP yra perskirstoma „X“ mokesčio pavidalu.	$P2_1 = \frac{R_C}{GDP}$
2.	P2 <sub>2</sub>	Faktinis tarifas kapitalui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti kapitalo pajamoms.	$P2_2 = ITR_C$
3.	P2 <sub>3</sub>	„X“ mokesčio poveikis subjektų priimamiems sprendimams	Vertinama „X“ mokesčio poveikio įtaka išteklių paskirstymui.	P2 <sub>3</sub> = kokybinė analizė
4.	P2 <sub>4</sub>	Mokesčių mokėtojų skaičius / naujai įsiregistravusių mokesčių mokėtojų skaičius	Vertinama konkreti mokesčių mokėtojų aibė, kuriai įtaką daro analizuojamas „X“ mokestis.	$P2_4 = TP$ $P2_4 = TP_N$
5.	P2 <sub>5</sub>	Papildomas rodiklis.	-	-

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

Ekonominio potencialo skatinimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių skaičiavimo ypatumai:

1. „X“ mokesčio naštos rodiklis (P2<sub>1</sub>) naudojamas įvertinti, kokį „X“ mokesčio dydį šalies mokesčių mokėtojai sumokėjo, lyginant su sukurtu BVP. Mokesčių naštos rodiklio naudojimas mokesčių sistemos vertinimui kiek plačiau jau buvo aptartas 1.3 poskyryje. Rodiklis gali būti naudojamas laiko eilučių analizei, vertinant mokestinės naštos pokytį pasirinktu laikotarpiu, tiek palyginamajai analizei, vertinant „X“ mokesčio

<sup>4</sup> Formulėse naudojamų trumpinių paaiškinimai:

ITR<sub>C</sub> – Faktinis tarifas kapitalui (*Implicit tax rate on Capital*);

TP – Mokesčių mokėtojų skaičius (*Tax payers*);

TP<sub>N</sub> – Naujai įsiregistravusių mokesčių mokėtojų skaičius (*New tax payers*);

sukuriamą našta skirtingose valstybėse. Rodiklio pritaikymas praktikoje nesudėtingas – duomenys apie „X“ mokesčio pajamas ir šalies BVP skelbiami viešai.

2. Faktinis tarifas kapitalui ( $P_{2_2}$ ) atspindi mokesčių našta, tenkančią kapitalo pajamoms. Rodiklis yra apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Išplėstiniu šio rodiklio taikymo atveju į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir verslo subjektų mokami mokesčiai už nekilnojamąjį bei kilnojamąjį turtą, akcijas. Supaprastintu būdu šį rodiklį galima skaičiuoti kaip sumokėto pelno mokesčio bei verslo subjektų uždirbto pelno santykį.

3. „X“ mokesčio poveikis subjektų priimamiems sprendimams ( $P_{2_3}$ ). Šio rodiklio pagalba galima vertinti mokesčių sistemos, o konkrečiau tam tikro „X“ mokesčio, neutralumą bei efektyvumą. Mokesčių sistema yra laikoma efektyvia, kai, viena vertus, užtikrina pakankamą pajamų iš mokesčių lygį valstybės priimtiems įsipareigojimams vykdyti, tačiau, kita vertus, mokesčių poveikis priimamiems rinkos subjektų sprendimams yra kuo mažesnis, t. y. subjektai neskatinami investuoti į tam tikrą veiklą kitos veiklos sąskaita arba skirti lėšas vartoti, o ne investicijoms, ir atvirkščiai. Skirtingos apmokestinimo sąlygos atskiroms veikloms ar išteklių rūšims iškreipia rinkos subjektų priimamų sprendimų prioritetus. Siekiant nustatyti „X“ mokesčio poveikį subjektų priimamiems sprendimams tikslingiausia naudoti kokybinį apmokestinimo įtakos subjektų sprendimams rodiklį, kurio pagalba būtų analizuojama, ar egzistuoja tam tikros mokesčių sistemoje nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos skirtingoms veikloms ir ištekliams, vertinamas tokių sąlygų taikymas ir to pasekmės. Toliau darbe atliekant ekonominio potencialo skatinimo principo analizę šis rodiklis nebus vertinamas, kadangi siekiant rodiklio reprezentatyvumo ir pagrįstų išvadų reikalinga gili ir išsami kokybinė šio rodiklio analizė, kurią tikslinga būtų atlikti ir pateikti kaip atskirą studiją mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio tema.

4. Mokesčių mokėtojų skaičius / naujai įsiregistravusių mokesčių mokėtojų skaičius ( $P_{2_4}$ ), tai rodiklis, kurio pagalba gali būti vertinamas mokesčių mokėtojų aktyvumas tam tikrame sektoriuje ar valstybėje. Rodiklis savo prigimtimi ir esme visiškai bazinis, tačiau natūralu, jog mokesčių mokėtojų skaičius ir jo augimas tam tikroje srityje yra tiesiogiai susijęs su palankiomis sąlygomis ir priešingai, mažėjantis mokesčių mokėtojų skaičius, gali būti tarsi indikatorius, jog tam tikroje srityje sąlygos ekonominio potencialo skatinimui yra nepalankios ir skatina mokesčių mokėtojų atsitraukimą.

5. Atsižvelgiant į tai, kad įvairios mokesčių lengvatos skiriasi savo pobūdžiu bei esme, numatyta ir galimybė pasirinkti papildomą rodiklį ( $P_{2_5}$ ), kuris gali priklausyti nuo to, kokios mokesčių lengvatos santykis su ekonominio potencialo skatinimo principu yra analizuojamas.

### *2.2.3. Pajamų netolygumo išlyginimo principas*

Apibendrinus mokslinėje literatūroje pateikiamas įžvalgas, galima teigti, jog pajamų netolygumo išlyginimo principo įgyvendinimo vertinimui didžia dalimi tikslinga taikyti ekonominius rodiklius, kurie yra pasitelkiami vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus, o

konkrečiau rodiklius, kuriais yra vertinamas teisingumo principas.

Remiantis J. Bivainiu ir I. Skačkauskiene (2007), siekiant mokesčių teorijoje teisingumo matavimui suteikti konkrečią išraišką, t. y. išmatuoti, jis analizuojamas pasiskirstymo – pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių – kontekste. Būtent pajamų paskirstymas yra aktualus vertinant pajamų netolygumo išlyginimo principą.

**7 Lentelė** Pajamų netolygumo išlyginimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių rinkinys

Eil. Nr.	Rodiklio žymėjimas	Rodiklio pavadinimas	Rodiklio turinys	Rodiklio skaičiavimas <sup>5</sup>
1.	P3 <sub>1</sub>	Džini koeficientas	Vertinama apmokestinimo įtaka mokesčių mokėtojų disponuojamų pajamų pasiskirstymo tolygumui.	$P3_1 = 1 + \frac{1}{n} - (x_1 + 2x_2 + \dots + nx_n) \left( \frac{2}{n^2 x} \right)$
2.	P3 <sub>2</sub>	Pajamų pasiskirstymo santykinis rodiklis	Vertinamas pajamų pasiskirstymo santykis tarp didžiausias ir mažiausias pajamas gaunančių asmenų.	$P3_2 = \frac{Q_T}{Q_L}$
3.	P3 <sub>3</sub>	Lorenco kreivė	Vertinama priklausomybė tarp namų ūkių lyginamųjų svorių ir jų pajamų lyginamųjų svorių.	P3 <sub>3</sub> = Statistinė grafinė analizė
4.	P3 <sub>4</sub>	Faktinis tarifas darbo pajamoms	Vertinama mokesčių našta, tenkanti darbo pajamoms.	$P3_4 = ITR_L$
5.	P3 <sub>5</sub>	Papildomas rodiklis	-	-

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Bivainis J., Skačkauskienė I., 2007; Eurostat duomenų baze.

Pajamų netolygumo išlyginimo principo įgyvendinimo vertinimo rodiklių skaičiavimo ypatumai:

1. Ekvivalentinių disponuojamų pajamų Džini koeficientas (*Gini coefficient of equivalised disposable income*) (P3<sub>1</sub>) – tai dažniausiai naudojamas pajamų pasiskirstymo netolygumo vertinimo rodiklis. Koeficientas apskaičiuojamas, remiantis dispersijos metodu ir varijuoja nuo 0 iki 1 (galima ir procentinė išraiška) – kuo rodiklio reikšmė arčiau 1, tuo didesnė pajamų nelygybė. Skaičiuojant Džini koeficientą pasitelkiama Lorenco kreivė (žr. P3<sub>3</sub>). Džini koeficientu nustatomas santykis tarp sukauptos gyventojų, suskirstytų pagal pajamų dydį, dalies ir sukauptos bendros jų gaunamos sumos. Jei pajamų lygybė būtų tobula, t. y. kiekvienas asmuo gautų tokias pačias pajamas, koeficiento reikšmė būtų lygi 0, o jei visos nacionalinės pajamos būtų vieno asmens, tuomet koeficiento reikšmė būtų lygi 1

<sup>5</sup> Formulėse naudojamų trumpinių paaiškinimai:

n – asmenų skaičius;

x<sub>1</sub> – disponuojamosios asmenų pajamos, kai x<sub>1</sub> ≥ x<sub>2</sub> ≥ ... ≥ x<sub>n</sub>;

$\bar{x}$  - pajamų vidurkis;

Q<sub>T</sub> – viršutinis kvantilis (*Top quintile*);

Q<sub>L</sub> – apatinis kvantilis (*Lowest quintile*);

ITR<sub>L</sub> – Faktinis tarifas kapitalui (*Implicit tax rate on Labour*).

(Lisauskaitė V., 2010).

2. Pajamų pasiskirstymo santykinis rodiklis (*Income quintile share ratio*) ( $P3_2$ ). Šiam rodikliui apskaičiuoti naudojami santykiniai pajamų netolygumo rodikliai – kvantiliai, kurių pagalba analizuojama populiacija pagal tam tikrus požymius, šiuo atveju namų ūkiai pagal jų disponuojamąsias pajamas, suskirstomi į penkias lygias dalis – kvantilius. Rodiklis apskaičiuojamas kaip santykis tarp viršutiniojo kvantilio, arba 20 proc. didžiausias pajamas gaunančių gyventojų, ir apatiniojo kvantilio, arba 20 proc. mažiausias pajamas gaunančių gyventojų.

3. Lorencio kreivė (*Lorenz curve*) ( $P3_3$ ) yra naudojama pajamų nelygybės statistinei grafinei analizei. Kreivė atvaizduojama priklausomybė tarp namų ūkių lyginamųjų svorių bei jų pajamų lyginamųjų svorių, t. y. horizontaliojoje ašyje pateikiami namų ūkiai, vertikaliojoje ašyje – namų ūkių pajamos. Kitaip tariant, Lorencio kreivė parodo, kokią dalį pajamų gauna namų ūkiai išdėstyti eilėje nuo mažiausias pajamas iki didžiausias pajamas gaunančių. Visiškai tobulu pajamų pasiskirstymo atveju Lorencio kreivė būtų  $45^\circ$  laipsnių kampu pasvirusi tiesė, kuomet pavyzdžiui 10 proc. namų ūkių gautų 10 proc. pajamų, 30 proc. namų ūkių – 30 proc. pajamų ir t. t.

4. Faktinis tarifas darbo pajamoms (*Implicit tax rate on labour*) ( $P3_4$ ) atspindi mokesčių našta, tenkančią pajamoms susijusioms su darbo santykiais. Rodiklis yra apskaičiuojamas kaip visų darbo pajamoms taikomų mokesčių ir galimų apmokestinti darbo pajamų santykis. Išplėstiniu šio rodiklio taikymo atveju į darbo pajamų mokesčius įtraukiamas ne tik pajamų mokestis, bet ir socialinio draudimo ir kitos įmokos.

5. Atsižvelgiant į tai, kad įvairios mokesčių lengvatos skiriasi savo pobūdžiu bei esme, numatyta ir galimybė pasirinkti papildomą rodiklį ( $P3_5$ ), kuris gali priklausyti nuo to, kokios mokesčių lengvatos santykis su pajamų netolygumo išlyginimo principu yra analizuojamas.

### 3. Mokesčių lengvatos Lietuvoje. Kritinė analizė

Nuolat didėjančios valstybės išlaidos ir dėl to išaugęs pajamų poreikis, ekonominė integracija kelia naujų iššūkių šalių vyriausybėms. Neatsitiktinai praėjusio amžiaus paskutiniajame dešimtmetyje daugelyje valstybių peržiūrėta vykdoma mokesčių politika, siekiant ne tik efektyviau surinkti mokesčines pajamas, bet ir didesnio ūkių konkurencingumo.

Mokesčių lengvatos yra vienas iš esminių mokesčių elementų. Kita vertus, mokesčių lengvatos tuo pačiu yra bene dažniausiai kritikuojamas mokesčių struktūros elementas, o Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų rengėjai apskritai atmeta lengvatas, atleidimą nuo mokesčių, laikiną atleidimą nuo mokesčių ir kitas ypatingas privilegijas ir susitarimus kaip protekcionistinės apmokestinimo politikos apraišką (Sudavičius B., 2010).

Nors MAĮ 7 str. teigia, kad „taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs“, kas leidžia daryti prielaidą, kad turi būti užtikrinama mokesčių mokėtojų lygybė ir nei vienam nebūtų taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kita vertus MAĮ 8 str. 2 d. įtvirtintas teisingumo (proporcingos mokesčių naštos paskirstymo) principas yra pakankama įstatyminė prielaida mokesčių lengvatų taikymo teisėtumui pagrįsti (Žin., 2004, Nr. 63-2243).

Remiantis prieš tai pateikta metodika, toliau darbe bandoma identifikuoti mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykį, išanalizuoti jų taikymo pagrįstumą bei pagrįsti/atmesti konkrečių mokesčių lengvatų teikiamą naudą.

Kaip ir buvo minėta prieš tai, kiekviena lengvata yra įvedama tam, jog siektų konkrečių tikslų. Dėl to nėra pagrindo tikėtis, jog viena lengvata teigiamai veiks visus tris pagrindinius mokesčių sistemos formavimo principus. Atsižvelgiant į tai, subjektyvia darbo autorės nuomone tikslingai pasirinktos trys mokesčinės lengvatos, iš kurių kiekviena labiau yra skirta vieno konkretaus mokesčių sistemos formavimo principo įgyvendinimui. Bet kokių atveju, kiekviena iš mokesčių lengvatų neabejotinai gali daryti įtaką ir kitų principų įgyvendinimui, dėl to trumpai apžvelgiamas ir kiekvienos iš pasirinktų mokesčių lengvatų galimas santykis su kitais mokesčių sistemos formavimo principais.

Pažymėtina, kad Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčines pajamas sudaro pajamos iš skirtingoms grupėms priskiriamų mokesčių: pajamų ir pelno mokesčiai, turto mokesčiai, prekių ir paslaugų mokesčiai, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Tolesnei analizei pasirinktos tų mokesčių lengvatos, kurių reikšmė valstybės finansų sistemai yra didžiausia – pajamų ir pelno bei prekių ir paslaugų mokesčių grupėms priklausančių mokesčių lengvatos, t. y. pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), pelno mokesčio (toliau – PM) bei gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) lengvatos (žr. 8 Lentelė).

**8 Lentelė** Analizei pasirinktų mokesčių lengvatų pagrindimas

Principas	Analizuojama lengvata	Pagrindimas
<b>Pajamų surinkimo principas</b>	Lengvatiniai PVM tarifai	Šio principo analizei lengvata pasirinkta atsižvelgiant į tai, kad PVM yra mokestis, sudarantis didžiausią dalį mokestinių biudžeto pajamų. Tai leidžia daryti prielaidą, kad valstybės biudžetas yra labiausiai jautrus pajamų surenkamų iš PVM pokyčiams.
<b>Ekonominio potencialo skatinimo principas</b>	PM lengvata mažoms įmonėms	Šio principo analizei lengvata pasirinkta atsižvelgiant į tai, kad PM yra pagrindinis verslo sektoriui taikomas mokestis, o ekonominio potencialo skatinimo principas šiuo atveju vertinamas verslo sektoriaus plotmėje.
<b>Pajamų netolygumo išlyginimo principas</b>	GPM apmokestinamos bazės sumažinimas taikant neapmokestinamųjų pajamų dydį	Šio principo analizei lengvata pasirinkta atsižvelgiant į tai, kad GPM yra pagrindinis mokestis taikomas gyventojų gaunamoms su darbo santykiais susijusioms pajamoms, o šių pajamų pokyčiai tiesiogiai siejasi su galimu pajamų netolygumo išlyginimu, kuris analizuojamas namų ūkių sektoriaus plotmėje.

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atsižvelgiant į darbo glaustumo reikalavimus bei į ribotas tam tikrų kompleksinėje vertinimo rodiklių sistemoje nurodytų rodiklių praktinio pritaikymo galimybes dėl duomenų neprieinamumo ar jų analizės platumo, toliau darbe bus vertinama tik dalis į kompleksinę vertinimo rodiklių sistemą įtrauktų rodiklių.

### 3.1. Mokesčių lengvatos ir biudžeto pajamų surinkimas. Lengvatiniai PVM tarifai

Teigiama, jog reformuota Lietuvos mokesčių sistema turėtų būti grindžiama teisingumo, lygybės ir neutralumo, aiškumo, viešumo bei mokesčių administravimo veiksmingumo principais. Mokesčių įstatymai neturi sudaryti išskirtinių apmokestinimo sąlygų atskiriems mokesčių mokėtojams (jų grupėms) priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ar net nuo mokesčių mokėtojo statuso, t. y. įgyvendinant tokį principą yra siekiama, jog mokesčių sistema atliktų pagrindinę savo funkciją – užtikrintų valstybės pajamų gavimą, o ne spręstų pavienių ūkio subjektų ekonomines problemas kitų subjektų sąskaita. Praktinis šio principo įgyvendinimas reikštų maksimalų mokesčių lengvatų taikymo apribojimą ir detalų reglamentavimą.

Surenkamų mokestinių pajamų sumą labiausiai lemia tokie mokesčių sistemos elementai: mokesčių bazė ir mokesčių tarifai. Tam, kad augant nacionalinėms pajamoms mokesčių sistema duotų daugiau biudžeto įplaukų, būtina kiek įmanoma išplėsti mokesčių bazę, o mokesčių sistema turi atitikti lankstumo ir gyvybingumo kriterijus, t. y. mokestinių pajamų dinamika neturi atsilikti nuo BVP pokyčių. Valstybei naudinga ir patogu turėti mokesčių sistemą su elastingomis įplaukomis, kai, neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau nei nacionalinės pajamos.

PVM kaip mokestis yra pakankamai parankus instrumentas valstybės biudžeto pajamų

surinkimui. Šis mokestis turi gana plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, santykinai lengva jį surinkti (sąlyga nebūtinai galioja tuomet, kai nėra vieningo tarifo, o egzistuoja tarifų įvairovė) (Buškevičiūtė E., 2005).

Atsižvelgiant į tokias savybes, PVM Lietuvoje tapo pagrindiniu mokesčiu formuojančiu nacionalinio biudžeto pajamas – nuo tada kai PVM buvo įvestas (1993 m.) jis sudaro didžiausią dalį Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų. PVM, atsižvelgiant į surinkimo būdą, yra priskiriamas prie netiesioginių mokesčių, t. y. renkamas iš galutinio vartotojo per prekių ir paslaugų apmokestinimą. Remiantis ekonomistais, netiesioginiai (vartojimo) mokesčiai daugiau vyrauja besivystančiose ir neišvystytose ekonomikos šalyse.

PVM būdingos dviejų rūšių lengvatos: mokesčio tarifo ar paties mokesčio sumažinimas bei neapmokestinamas prekių ir paslaugų tiekimas ir teikimas. Ekonomiškai efektyvi PVM sistema galėtų būti taikant nevienodo dydžio PVM tarifą – didesnę tarifą neelastingos paklausos prekėms ir mažesnę tarifą elastingos paklausos prekėms. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog nėra galimybės tiksliai paskaičiuoti, koks elastingumo koeficientas kiekvienu atveju turėtų būti taikomas, ekonomistai sutinka su bendra nuomone, jog tikslingiausia turėti PVM sistemą, kurioje egzistuoja vieningas PVM tarifas. Tokia nuomonė daugiausia paremta tuo, jog diferencijuojant PVM tarifą nežinant konkrečių elastingumo koeficientų, gali būti sumažintas sistemos efektyvumas, tokiu atveju jeigu sumažinto tarifo PVM taikomas „neteisingoms“ prekėms ir/ar paslaugoms. Nepaisant tokių ekonomistų išvadų, didžiojoje dalyje ES šalių PVM sistema nepasižymi vieningu PVM tarifu (Tax reforms in EU Member States 2011). Didžiausi PVM tarifai taikomi Vengrijoje (27 proc.), Danijoje bei Švedijoje (po 25 proc.), mažiausi – Liuksemburge (15 proc.) ir Kipre (17 proc.). Lietuvoje standartinis PVM tarifas šiuo metu yra 21 proc. (žr. 7 Priedas).

ES pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis PVM sistemą, – Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Remiantis šios direktyvos 96 str., valstybės narės taiko standartinį PVM tarifą, kurį kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pat prekių tiekimui bei paslaugų teikimui. Reglamentuojama, jog standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc. Ta pati Direktyva numato ir lengvatinių PVM tarifų taikymo galimybę, t. y. numatytoms prekių bei paslaugų kategorijoms, kurių sąrašas kas du metus peržiūrimas ir gali būti atnaujinamas, priklausomai nuo besikeičiančių ekonominių sąlygų.

Nepaisant to, kad ES sukurta bendra rinka, tačiau PVM harmonizavimas dar nėra pakankamo lygio, nes šalyse narėse taikomi nevienodi PVM tarifai skirtingoms prekių ir paslaugų grupėms, be to numatyta nemažai išimtinių taisyklių dėl lengvatinių PVM tarifų taikymo. Visose ES valstybėse narėse, išskyrus Daniją, yra taikomi lengvatiniai PVM tarifai. Didžiausi lengvatiniai tarifai taikomi –

Vengrijoje (18 proc.), kurie savo dydžiu prilygsta kai kurių šalių standartiniam PVM tarifui, mažiausi tarifai – Prancūzijoje (2,1 proc.), Liuksemburge (3 proc.) (žr. 7 Priedas).

LR PVM įstatymu (Žin., 2002, Nr. 35-1271) yra įteisinti keturi skirtingi PVM tarifai: standartinis (21 proc.) tarifas, 0 proc. tarifas bei du lengvatiniai tarifai (5 proc. ir 9 proc.). Remiantis PVM įstatymo 2 str. 14 d., lengvatinis PVM tarifas – tai įstatyme numatytas tarifas, kuris yra mažesnis už standartinį, išskyrus 0 proc. PVM tarifą, t. y. 0 proc. PVM tarifas nėra priskiriamas prie lengvatinių tarifų, dėl to toliau darbe detaliau neanalizuojamas.

Lengvatinių tarifų taikymas detalizuojamas PVM įstatymo 19 str. 3 – 5 dalyse, kuriose numatyta kokioms ekonominėms veikloms taikomi konkretūs lengvatiniai tarifai. Nuo 1994 m. gegužės 1 d., kuomet įsigaliojo pirmasis 1993 m. priimtas PVM įstatymas, tiek lengvatinių tarifų dydžiai, tiek ir paslaugų bei prekių rūšys, kurioms jie taikomi nuolat kito. 8 Priede pateikiama PVM lengvatų kaita Lietuvoje per paskutinįjį dešimtmetį (2003 – 2013 m. laikotarpiu).

Remiantis naujausia PVM įstatymo redakcija, šiuo metu Lietuvoje lengvatiniai 9 proc. PVM tarifai taikomi šilumos energijai, karštam bei šaltam vandeniui, knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams. Nuo šių metų 9 proc. PVM tarifas taip pat pradėtas taikyti ir laikraščiams, žurnalams bei kitiems periodiniams leidiniams, taip pat keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais bei keleivių bagažo paslaugoms. 5 proc. lengvatinis tarifas taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos LR sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka. Taip pat nuo šių metų 5 proc. lengvatinis tarifas pradėtas taikyti ir neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms bei jų remontui.

PVM, pagal tai ką apmokestina, yra vartojimo mokestis. Išskirtiniai lengvatiniai PVM tarifai, kaip ir kitos mokesčių lengvatos, gali daryti labai įvairialypį poveikį. Kita vertus, kaip ir visos mokesstinės lengvatos, taip ir lengvatiniai PVM tarifai įstatyme įteisinti tikslingai, t. y. numačius tam tikrus tikslus, kurių ketinama siekti. Bendru atveju, nustatyti PVM lengvatiniai tarifai turėtų daryti tiesioginę naudą vartotojui, t. y. sąlygoti mažesnes paslaugų ir produkcijos kainas, paklausos ir pasiūlos didėjimą. Atitinkamai sektoriuose, kuriuose išauga paklausa, turėtų didėti ir dirbančiųjų skaičius.

Nepaisant to, kad apie PVM lengvatas nuolat aktyviai diskutuojama, studijų bei tyrimų, kurie jas išsamiai įvertintų bei apibendrintų jų poveikį, tiek ES, tiek Lietuvoje nėra parengta daug. Lietuvoje naujausias išsamus tyrimas – LR Valstybės kontrolės valstybinio audito ataskaita dėl PVM lengvatinių tarifų taikymo (2006 m. gruodžio 19 d., Nr. 8000-7P-31). Remiantis Valstybės kontrole, nustatytas lengvatinis PVM tarifas turėtų duoti tiesioginę naudą vartotojui: sąlygoti mažesnes produkcijos ir paslaugų kainas, pasiūlos ir paklausos augimą. Priešingu atveju PVM lengvata tampa tiesiogine parama verslui, jo subsidijavimo priemone. Remiantis šia idėja, buvo atliktas tyrimas, kurio metu siekta



nustatyti, lengvatinių PVM tarifų įtaką kainoms, pasiūlai, paklausai ir kitiems ekonominiams rodikliams. Atlikto tyrimo išvados parodė, jog taikomas lengvatinis PVM tarifas neturėjo poveikio arba turėjo tik netiesioginį ir nežymų poveikį kainoms, pasiūlai bei paklausai, gyventojų užimtumui. Dėl nustatyto lengvatinio PVM tarifo didėjo įmonių, tiekiančių prekes ir teikiančių paslaugas, gamybos apimtys, įmonės daugiau lėšų galėjo skirti materialinėms investicijoms.

Taip pat buvo atlikta valstybės vykdomos politikos lengvatinių PVM tarifų atžvilgiu stebėseną, kuri parodė, jog vykdant įstatymų leidybą ir teikiant siūlymus dėl PVM lengvatinių tarifų įvedimo tam tikroms prekių ar paslaugų rūšims, siūlomų įstatymų projektuose ne visuomet aiškiai nurodomi siūlomų PVM lengvatų tikslai. Tokiu atveju jeigu jie nėra tiksliai identifikuoti, nėra ir galimybės įvertinti, ar konkreti lengvata įgyvendino numatytus tikslus. Atsižvelgiant į tai, Valstybės kontrolė pateikė siūlymą atsisakyti taikomų lengvatinių tarifų ir visoms prekėms ir paslaugoms taikyti vienodą PVM tarifą.

Vienas iš reikšmingesnių tyrimo metu nustatytų aspektų, susijusių su valstybės vykdoma mokesčine politika lengvatinių PVM tarifų atžvilgiu, tai vykdoma lengvatų poveikio stebėseną, t. y. nustatyta, jog lengvatinių PVM tarifų poveikio stebėseną ir rezultatyvumo vertinimas nėra reglamentuojami – nenustatytas vertinimo periodiškumas, būdai bei metodai, institucijos, atsakingos už mokesčių lengvatų poveikio, tendencijų stebėseną bei vertinimą. Remiantis tuo, pateiktas Valstybės kontrolės siūlymas sukurti mokesčių lengvatų tikslų pasiekimo, faktinio poveikio nacionalinio biudžeto pajamoms ir aplinkai vertinimo tvarką. Pažymėtina, jog atsižvelgiant į šį siūlymą, 2008 m. buvo paskelbtas viešasis konkursas dėl mokesčių lengvatų tikslų pasiekimo, faktinio poveikio nacionalinio biudžeto pajamoms ir aplinkai vertinimo paslaugų pirkimo (Nr. 2008/S 89-121153). Taip pat Lisabonos strategijos įgyvendinimo 2008 – 2010 metų programoje buvo numatyta priemonė, mokesčių reformos ir viešojo sektoriaus išlaidų kokybei gerinti – 2008 – 2009 m. atlikti tyrimą „Mokesčių lengvatų tikslų pasiekimo, poveikio nacionalinio biudžeto pajamoms ir aplinkai vertinimas“. Išanalizavus Metinę Lietuvos nacionalinės Lisabonos strategijos įgyvendinimo programos pažangos ataskaitą (2009), pastebėta, jog minėta priemonė taip ir nebuvo įgyvendinta – priimtas sprendimas jos atsisakyti dėl 2008 m. pabaigoje priimtų mokesčius reglamentuojančių teisės pakeitimų, nedetalizuojant kokius konkrečiai teisės aktų pakeitimai turėjo įtakos tokio sprendimo priėmimui.

Valstybės kontrolės ataskaitoje taip pat pateikiamas siūlymas Finansų ministerijai kasmet apskaičiuoti dėl mokesčių lengvatų negaunamas faktines nacionalinio biudžeto pajamas ir šiuos duomenis skelbti viešai. Pažymėtina, jog išanalizavus valstybės institucijų pateikiamą informaciją, galima daryti išvadą, jog ši rekomendacija nebuvo įgyvendinta. Informacija apie kasmet dėl kiekvienos konkrečios mokesčių lengvatos negaunamas nacionalinio biudžeto pajamas nėra pateikiama viešai, t. y. nėra išsamios struktūrizuotos oficialios statistikos, kurioje atsispindėtų minėta informacija. Visuomenei

pateikiama tik apibendrinta, išsamesnei analizei prielaidų nesudaranti informacija.

ES mastu panašus tyrimas atliktas 2007 metais (Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, 2007). Europos Komisijos užsakymu Copenhagen Economics specialistų atliktas tyrimas aiškina vieningo PVM tarifo ES taikymo bei lengvatinių PVM tarifų taikymo ypatybes. Pažymėtina, kad atliktame tyrime analizuojamas lengvatinių PVM tarifų poveikis kiekvienai iš mokesčių funkcijų: fiskalinei, perskirstymo bei reguliuojamajai, kas yra gana adekvatu mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio tyrimui.

Tyrime išreikšta pozicija dėl vieningo PVM tarifo sistemos taikymo ES, kadangi tai padėtų išlaikyti aukštą ekonominį efektyvumą, minimizuoti įvairių tarpusavio reikalavimų laikymosi kaštus bei užtikrinti sklandų vidaus rinkos veikimą. Tame pačiame tyrime pateikiami teoriniai ir empiriniai argumentai dėl lengvatinių PVM tarifų taikymo išplėtimo, t. y. siūloma taikyti lengvatinius PVM tarifus tiems sektoriams, kurių teikiamos paslaugos yra lengvai pakeičiamos asmenine veikla (*do-it-yourself*) ar neregistruotu darbu, įskaitant ir aukštos kvalifikacijos vietas darbuotojus, pavyzdžiui būstų priežiūros, svetingumo ir kt. sektoriuose.

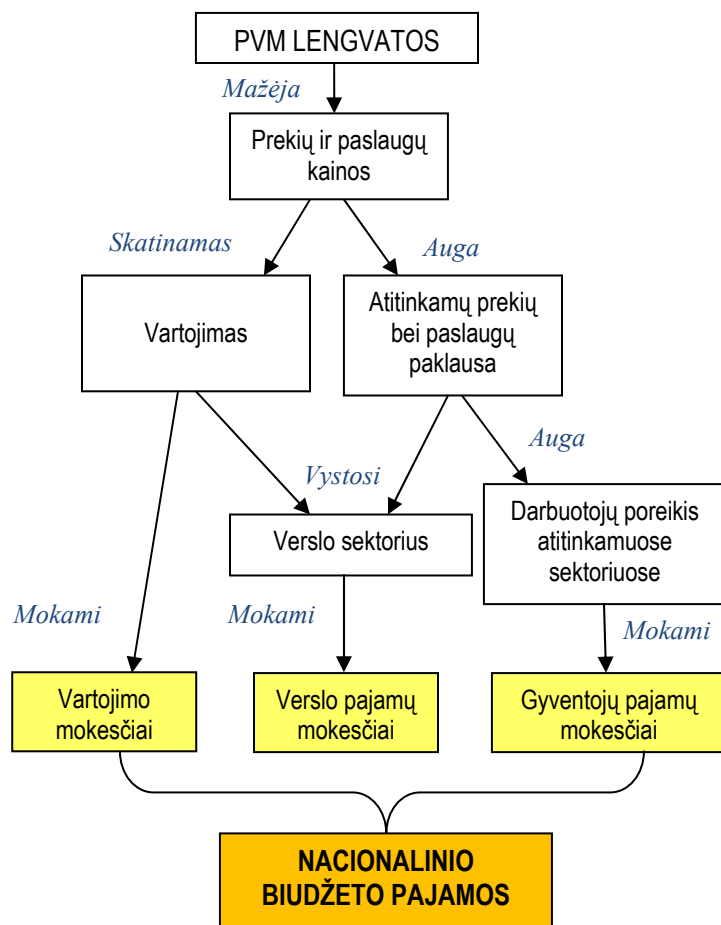
Paminėtinas ir kitas tyrime siūlomas, tačiau kita vertus dažnai ginčytinas, sprendimas taikyti lengvatinius PVM tarifus didesniu darbo imlumu pasižyminčių prekių gamybai bei paslaugų teikimui. Teoriškai lengvatinių tarifų taikymas padidintų tokių prekių ir paslaugų paklausą, o tai automatiškai imtų stimuliuoti žemesnės kvalifikacijos darbuotojų paklausą bei didinti jų darbo užmokestį tiek, kad užimtumas taptų labiau patrauklesnis pasirinkimas nei bedarbystė. Kita vertus, kaip parodė Copenhagen Economics specialistų atliktas tyrimas, bendras lengvatinių PVM tarifų taikymo poveikis žemos kvalifikacijos darbuotojų paklausai yra labai nežymus, kadangi egzistuoja tik nežymūs žemos kvalifikacijos darbuotojų paklausos skirtumai tarp skirtingų pramonės šakų.

Tyrime taip pat analizuotas ir lengvatinių PVM tarifų poveikis pajamų pasiskirstymui. PVM kaip mokestis jau nuo seno kritikuojamas dėl savo regresyvumo, t. y. kad mažesnes pajamas gaunantys mokesčių mokėtojai už tą patį vartojimo lygį į biudžetą sumoka didesnę santykinę savo pajamų dalį PVM mokesčio pavidalu nei didesnes pajamas gaunantys mokesčių mokėtojai, kurie turi didesnes galimybes taupyti, o lėšos, skirtos taupymui, PVM neapmokestinamos.

Atsižvelgiant į tai bei remiantis tyrime atlikto modeliavimo išvadomis, vienintelis sektorius, kuriam būtų tikslinga taikyti lengvatinius PVM tarifus, siekiant tam tikro poveikio pajamų paskirstymo netolygumui, tai maisto produktų sektorius, kadangi jis sudaro didesnę žemas pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų vartojimo dalį. Tačiau kita vertus išvada diskutuotina, kadangi tuo pačiu naudą gauna ir didesnes pajamas turintys mokesčių mokėtojai. Dėl to apibendrinant atliktą tyrimą akivaizdu, kad PVM lengvatiniai tarifai nėra pati geriausia priemonė pajamų perskirstymui įgyvendinti, ypačingai

tose šalyse, kuriose pakankamai gerai išvystyta socialinės paramos sistema.

Apibendrinus LR Valstybės kontrolės ataskaitoje ir EK tyrime įvardintus PVM lengvatų ypatumus, PVM lengvatų veikimą supaprastintai galima būtų iliustruoti žemiau pateikta schema (žr. 10 pav.).



10 pav. PVM lengvatų veikimo schema

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

Schemos veikimas pagrįstas lengvatų daromu poveikiu prekių ir paslaugų kainoms, t. y. nustačius lengvatinius PVM tarifus siekiama sumažinti prekių ir paslaugų kainas, kurios sąlygotų vartojimo skatinimą bei konkrečių prekių ir paslaugų paklausos augimą. Tokiu būdu užtikrinamas verslo sektoriaus vystymasis ir augantis darbo jėgos poreikis atitinkamuose sektoriuose. Viso to pasekoje, į valstybės nacionalinį biudžetą surenkama didesnė vartojimo, verslo pajamų ir gyventojų pajamų mokesčių suma.

Situacija būtų tokia, jeigu pateikta schema iš tiesų efektyviai veiktų. Tačiau kaip jau minėta prieš

tai, tiek Lietuvoje, tiek ES atliktais tyrimais nustatyta, kad lengvatiniai PVM tarifai galutinei prekės ar paslaugos kainai, kurią moka vartotojas reikšmingos įtakos neturi. Didžiausia nauda tenka gamintojams ir pardavėjams. Atsižvelgiant į tai, nesivysto ir tolesnė situacija, t. y. paklausa ir vartojimas neauga, natūralu, kad nedidėja ir darbo jėgos paklausa. Dėl to pagrįstai galima teigti, jog nedidėja ir su jais susijusių mokesčių pajamų surinkimas į biudžetą. Kaip pavyzdį galima būtų paminėti situaciją, kai Lietuvoje, panaikinus lengvatinį PVM tarifą viešbučių veiklai, į biudžetą papildomai buvo surinkta 0,02 proc. BVP sudaranti suma (Europos Komisija, 2012).

Remiantis Europos Komisija, siekiant iliustruoti, kokios dalies pajamų netenkama dėl taikomų PVM lengvatų ir įvertinti bendrą taikomo PVM sistemą, tikslinga vertinti PVM veiksmingumą (*VAT efficiency ratio*), kuris vertinamas pagal PVM pajamų santykį – santykis tarp faktiškai surinktų PVM pajamų ir pajamų, kurios teoriškai būtų surinktos, jeigu standartinis PVM tarifas būtų taikomas visam galutiniam vartojimui. Toks rodiklis sudaro sąlygas pirminiam lengvatinių tarifų poveikio surenkamoms pajamoms, t. y. mokestinės politikos efektyvumo (*policy efficiency*), vertinimui. Tačiau negalima atmesti ir mokesčių surinkimo sistemos efektyvumo (*collection efficiency*) įtakos. Mažas santykis gali rodyti, jog dėl didelių lengvatų arba sumažinto tarifo taikymo plačiai prekių ir paslaugų kategorijai sumažėjo mokesčių bazė, taip vadinamasis politikos atotrūkis (*policy gap*) arba, kad nesurenkamas visas mokėtinas mokestis, pvz. dėl mokesčių mokėtojų sukčiavimo, taip vadinamasis surinkimo atotrūkis (*collection gap*). Europos Komisijos siūlymu lengvatų daroma įtaka gali būti laikoma reikšminga tuo atveju, kai faktinės PVM pajamos yra 30-40 proc. mažesnės nei apskaičiuotos taikant standartinį tarifą teorinės PVM pajamos, t. y. faktinių pajamų nuo perskaičiuotų teorinių pajamų procentinis rodiklis mažesnis nei 60-70 proc. (žr. 9 Lentelė).

**9 Lentelė** PVM veiksmingumo rodiklis, 2001 – 2010 m.

<b>Faktinės PVM pajamos, kaip proc. nuo teorinių pajamų taikant standartinį tarifą</b>	<b>2001</b>	<b>2005</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Lietuva	50,7	51,6	60,9	57,7	46,3	49,0
ES-27	51,7	51,7	52,5	50,7	47,6	-

**Šaltinis:** Tarybos rekomendacija dėl Lietuvos 2012 m. nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomone dėl atnaujintos 2012 – 2015 m. Lietuvos konvergencijos programos, 2012, COM(2012) 319 final.

Kaip matyti iš lentelės, Lietuvoje šio rodiklio reikšmė pastaruoju dešimtmečiu (naujausi pateikiami duomenys 2010 m.) svyruoja ir vidutiniškai siekia 52 – 53 proc., o tai, remiantis Europos Komisijos vertinimu, leidžia daryti prielaidą dėl lengvatinių PVM tarifų ir į biudžetą surenkamų pajamų tarpusavio santykio reikšmingumo. Vertinant Lietuvą ES kontekste (žr. 9 Priedas), Lietuvos PVM veiksmingumo rodiklis, remiantis naujausiais duomenimis pateikiamais apie visas ES šalis nares, 2009 m. buvo 1,3 proc. mažesnis už vidutinį PVM veiksmingumo rodiklį ES. Mažiausia PVM lengvatų

įtaka PVM pajamoms užfiksuota Liuksemburge (92,8 proc.), Kipre (77,1 proc.) bei Estijoje (69,8 proc.), didžiausia – Ispanijoje (35 proc.), Italijoje (37,6 proc.), Graikijoje (37,8 proc.). Lietuva tarp visų ES šalių pagal šio rodiklio reikšmę 2009 m. užėmė 20 vietą, kas leidžia daryti išvadą, kad Lietuva labiau gali būti priskiriama prie tų šalių, kuriose egzistuojantys lengvatiniai PVM tarifai daro įtaką biudžeto pajamų iš PVM surinkimui. Žinoma reikia nepamiršti, kad to priežastis nebūtinai yra surenkamų pajamų sumažėjimas dėl pačių lengvatinių tarifų. Taip pat, kaip minėta prieš tai, įtaką daro ir pajamų surinkimo mechanizmo veikimo efektyvumas bei mokesčių surinkimo atotrūkis dėl mokesčių mokėtojų sukčiavimo.

Apskritai, siekiant įvertinti netekimus dėl bet kokios mokesčių lengvatos taikymo, tikslinga nuolat atlikti mokesčių išlaidų analizę (*tax expenditure analysis*) valstybės biudžeto vykdymo procese. Remiantis užsienio autorių literatūra (Jenkins G. P. et al., 2000), mokesčių išlaidos gali būti apibūdinamos kaip negautos mokestinės pajamos dėl įvairių valstybės nustatytų mokesčių lengvatų, išimčių, nuolaidų ar kitokių specialių apmokestinimo sąlygų, kurios skiriasi nuo bendrų visiems taikomų. Mokesčių išlaidos yra apskaičiuojamos kaip skirtumas tarp mokestinių prievolių, kurios kyla mokesčių mokėtojams pagal tuo metu galiojančias teisės aktų nuostatas, ir tarp perskaičiuotų mokestinių prievolių, kurios susidarytų, eliminavus visas įstatymuose numatytas mokesčių lengvatas ir kitas specialiąsias apmokestinimo sąlygas. Skirtingai nuo mokesčių pajamų analizės, mokesčių išlaidų analizė dažniausiai neapima mokesčių mokėtojų elgsenos ir sąveikos su kitomis paskatomis vertinimo.

Mokestinės išlaidos gali būti vertinamos apskaičiuojant valstybės patirtas išlaidas trimis skirtingais metodais: *ex post* metodas, kuris plačiai naudojamas daugumos šalių, t. y. skaičiavimai atliekami tuomet, kai pajamos jau „prarastos“ dėl tam tikrų įstatymų nuostatų įgyvendinimo; *ex ante* metodas, t. y. kai vertinamas pajamų padidėjimas, panaikinus tam tikrą įstatymo nuostatą; išlaidoms tapatus metodas, t. y., kai vertinami ir lyginami privalumai, kurie patiriami mokesčių išlaidų ir tiesioginių valstybės išlaidų atveju, pavyzdžiui teikiant subsidijas.

Lietuvoje mokesčių išlaidų sąvoka nėra plačiai taikoma analizuojant šalyje taikomą fiskalinę politiką. Kiek platesnis mokesčių išlaidų apibūdinimas pateikiamas tik LR finansų ministerijos fiskalinės politikos internetiniame kurse, kuriame teigiama, kad šiuolaikinis požiūris į fiskalinę politiką neapsiriboja vien tik biudžeto išlaidų dalies analize, apeliuojama į taip vadinamąją mokesčių išlaidų koncepciją (*tax expenditure concept*), kuri kaip teorija atsirado pakankamai senai, tačiau tik XX a. antroje pusėje kai kurios išsivysčiusios valstybės, tokios kaip JAV, Kanada bei Jungtinė Karalystė, pradėjo vertinti mokesčių išlaidų apimtį.

Mokesčių išlaidų koncepcija teigia, kad mokesčių sumą sudaro du komponentai: normalūs mokesčių įsipareigojimai, nustatomi pagal normatyvinę mokesčių struktūrą, bei visų tipų nukrypimai

nuo normatyvinės struktūros, kurie dar kai kur vadinami mokesčių subsidijomis, kadangi jie suteikia privilegijas atskiroms pramonės šakoms, veiklos rūšims, socialinėms grupėms ar netgi asmenims. Visa tai realizuojama įvairių mokesčių lengvatų forma. Šiuolaikinė mokesčių teorija pripažįsta, jog minėti nukrypimai lygiai taip pat sudaro valstybių biudžetų išlaidų dalį kaip ir tiesioginiai pervedimai iš biudžeto, t. y. įvairios subsidijos gamintojams, kainų subsidijos, kompensacijos už šildymo paslaugas ar kita parama mažas pajamas gaunantiems namų ūkiams.

Apibendrinus mokesčių išlaidų koncepciją, seka išvada, jog, vertinant valstybės išteklių apimtį, būtina išnagrinėti tris esminius elementus: tiesiogines valstybės biudžeto išlaidas, mokesčių išlaidas bei mokesčių administravimo išlaidas. Kadangi kuo daugiau mokesčių sistemoje egzistuoja įvairių nukrypimų nuo normos, pavyzdžiui mokesčių lengvatų, tuo sunkiau tampa juos administruoti, o tai lemia didesnius administravimo kaštus. Dėl to mokesčių administravimo išlaidų elementas tampa kertiniu, renkantis tarp tiesioginės ir netiesioginės valstybės paramos formos. Žinoma sprendimas, kurią valstybės išlaidų programą pasirinkti, nėra paprastas. Gretinant valstybės išlaidų programas, nesunku pastebėti, jog jos gali pasižymėti identiškais tikslais ar numatomu makroekonomiu poveikiu. Logiška, jog geresnis sprendimas būtų pasirinkti sąnaudų prasme efektyvesnę išlaidų kryptį. Tačiau remiantis LR finansų ministerijos pateikiama informacija, praktikoje tai nėra taikoma, t. y. išlaidų programos ar kryptys nėra visiškai gretinamos ir lyginamos, dėl to pasirinkimą dažnai nulemia visiškai kiti kriterijai.

Remiantis prieš tai pateikta kompleksine vertinimo rodiklių sistema (žr. 2.2. poskyrį), vertintas PVM lengvatinių tarifų ir pajamų surinkimo principo santykis, t. y. apskaičiuoti rodikliai, numatyti pajamų surinkimo principo vertinimui (žr. 10 Lentelė).

**10 Lentelė** Lengvatinių PVM tarifų ir pajamų surinkimo principo santykio analizė

Nr.	Rodiklis	2007	2008	2009	2010	2011	2012
P1 <sub>1</sub>	PVM pajamos, tūkst. Lt	7.824.176	9.242.529	6.798.799	7.294.027	8.502.502	6.804.739
P1 <sub>2</sub>	Biudžeto mokestinių pajamų PVM dalis, proc.	41,99	42,42	41,29	46,39	48,87	46,57
P1 <sub>3</sub>	Nesurinkta planuotų PVM pajamų dalis, proc.	+8,99	-9,97	+8,05	+16,67	+2,86	-2,42
P1 <sub>4</sub>	Standartinio ir faktinio PVM tarifų skirtumas	0,20	0,30	3,00	1,80	-	-
P1 <sub>5</sub>	PVM pajamų indeksas	0,59	0,60	0,46	0,59	0,51	0,38

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės (žr. 10 Priedą).

Stebint PVM pajamų surinkimo tendencijas, t. y. PVM pajamų surenkamų į biudžetą dydį,

galima daryti prielaidą, jog pajamų surinkimui įtaką daro cikliniai ekonomikos svyravimai ir pasaulinės tendencijos, t. y. 2008 m., ekonomikos pakilimo laikotarpiu, PVM pajamų suma surinkta į nacionalinį biudžetą didžiausia per visą analizuojamą laikotarpį, skirtumas lyginant su 2012 m. net 35 proc. Taip pat stebima tai, kad prasidėjus ekonomikos krizei 2009 m. PVM pajamų surinkimas ženkliai sumažėjo.

P<sub>12</sub> rodiklis atspindi, kokią kasmet surenkamų pajamų dalį sudaro PVM pajamos, kitaip tariant, parodo PVM pajamų svorį, o tuo pačiu ir reikšmę, šalies biudžetui. Pastebima, jog rodiklio reikšmė svyruoja išvien su absoliučiu surenkamų pajamų rodikliu, t. y. 2009 m. sumažėjus surenkamų pajamų kiekiui ir jų svoris nacionaliniame biudžete atitinkamai sumažėjo. Galima daryti prielaidą, jog kitų mokesčių pajamų mažėjimas nebuvo toks reikšmingas kaip PVM pajamų. Tai logiškai paaiškinama vartojimo mažėjimo ekonomikos nuosmukio laikotarpiu. Analogiškai 2011 m. užfiksavus vienas didžiausių per analizuojamą laikotarpį PVM pajamų, užfiksuotas mokestinių pajamų svoris biudžete taip pat didžiausias, kas leidžia daryti prielaidą, kad kitų mokesčių surenkama dalis taip reikšmingai neišaugo. Bandant susieti tokius svyravimus su lengvatinių tarifų pokyčiais, paminėtinas pasikeitimas 2011 m. – nustatytas lengvatinis 9 proc. tarifas turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms. Nepaisant to, surinktų pajamų tendencijos šiuo pokyčiu negali būti grindžiamos, kadangi būtent šio lengvatinio tarifo įtaka buvo analizuojama ir kaip jau minėta prieš tai, remiantis Europos Komisijos duomenimis (2012), Lietuva, panaikinus šį lengvatinį tarifą, į biudžetą surinko papildomai 0,02 proc. BVP sudarančių pajamų.

Vertinant kaip vykdomas PVM pajamų planavimas ir planuotų pajamų surinkimas į biudžetą, pastebėta, jog planuojamas pajamų surinkimas gana netikslus ir faktinės pajamos kasmet nukrypsta nuo planinių. Nukrypimai analizuojamu laikotarpiu svyruoja nuo -9,97 iki +16,67, t. y. daugiau nei 25 proc. intervale. Mokestinių pajamų planavimo procesas ir jo trūkumai jau apžvelgti kiek anksčiau, vertinimo metodikos kūrimo etape. Šio rodiklio svyravimas būtent ir iliustruoja jau minėtą Lietuvos nacionalinio biudžeto planavimo proceso trūkumą mokestinių pajamų prognozavimo srityje. Didžiausias teigiamas nukrypimas nuo planinių PVM pajamų užfiksuotas 2010 m. Remiantis pateikiama VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga (2010), pagrindinės to priežastys – teigiamas PVM apmokestinamų pardavimų pokytis, taikomas didesnis PVM tarifas, pakeistos lengvatinio PVM tarifo taikymo sritys. Remiantis PVM įstatymu (Žin., 2002, Nr. 35-1271), pagrindiniai pasikeitimai PVM apmokestinimo tvarkoje 2010 m., lyginant su 2009 m. – pakeistas standartinis PVM tarifas taikytas jau visus metus (19 proc. standartinis tarifas taikytas iki 2009 m. rugsėjo 1 d., tuomet nustatytas 21 proc. standartinis tarifas), taip pat nustatytas 9 proc. lengvatinis PVM tarifas šilumos energijai, į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti. Toks planinio rodiklio nukrypimas iliustruoja, jog nacionalinio biudžeto planavimo ir prognozavimo procesas susiduria su sunkumais, ypač tuomet, kai keičiamos įstatymų nuostatos, kuriomis įteisinami nauji standartinių

bei lengvatinių tarifų dydžiai ar kitaip keičiama apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui keičiant apmokestinimo bazę ar nustatant naujas išskirtines apmokestinimo sąlygas.

Standartinio ir faktinio PVM tarifų skirtumas atspindi, kokia įvairių lengvatų ir kitų apmokestinimo taisyklių, dėl kurių nukrypstama nuo standartinės situacijos, įtaka PVM tarifui. Atsižvelgiant į pateikiamus naujausius statistinius duomenis, nebuvo galimybės apskaičiuoti rodiklio reikšmę 2011 ir 2012 m. Didžiausias atotrūkis tarp standartinio ir faktinio PVM tarifų užfiksuotas 2009 m. Tai galėjo būti įtakojama to, jog 2009 m. įvyko gana daug PVM tarifo straipsnio nuostatų pakeitimų. Iki 2009 m. rugsėjo mėn. buvo taikomas 19 proc. PVM tarifas, tuomet nustatytas 21 proc. tarifas. Taip pat panaikinta nemaža dalis lengvatinių PVM tarifų galiojusių iki 2009 m., pavyzdžiui 5 proc. lengvatinis tarifas ekologiškiems maisto produktams, rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo teikiamoms paslaugoms, visų rūšių meno ir kultūros bei sporto renginiams, šviežiai atšaldytai mėsei bei žuviai, keleivių vežimo paslaugoms.

Kaip papildomas rodiklis, priklausomai nuo to, kokio mokesčio lengvata analizuojama, pasirinktas PVM pajamų indeksas (P15) (VAT revenue ratio). Rodiklis apskaičiuojamas kaip PVM pajamų bei standartinio PVM tarifo ir galutinio vartojimo išlaidų sandaugos santykis. Galutinis vartojimas (final consumption) apskaičiuojamas iš bendrų šalies vartojimo išlaidų, į kurias įeina tiek namų ūkių, tiek Vyriausybės vartojimo išlaidos, atėmus PVM pajamas. PVM pajamų indeksas naudojamas tiek ES, tiek EBPO šalyse. Rodiklis išreiškia, kokia dalis pajamų yra surinkta lyginant su pajamomis, kurios būtų surinktos jeigu visam galutiniam vartojimui būtų taikomas standartinis PVM tarifas. Rodiklis savo esme analogiškas prieš tai analizuotam PVM veiksmingumo rodikliui, tačiau kiek skiriasi pats skaičiavimo būdas. Žema šio rodiklio reikšmė parodo reikšmingą PVM lengvatų arba mokesčių vengimo įtaką surenkamoms PVM pajamoms. Kaip pavyzdžiui Lietuvoje 2012 m. rodiklio reikšmė siekia vos 0,38, o tai reiškia, jog nesurenkami 62 proc. potencialių PVM pajamų. Kita vertus PVM pajamų indeksas turi būti interpretuojamas gana atsargiai, kadangi mokesčių bazės erozija gali būti sąlygota įvairių faktorių kas leidžia daryti prielaidą, kad potencialios PVM pajamos gali būti surinktos padidinus PVM sistemos efektyvumą, nebūtinai didinant mokesčio standartinį tarifą. Taip pat vienas iš būdų galėtų būti plečiant mokesstinę bazę – prekes ir paslaugas, apmokestinamas nuliniu tarifu bei lengvatinais tarifais, palaipsniui apmokestinti standartiniu PVM tarifu. Kita vertus lengvatinių tarifų nustatymas taip pat gali išplėsti mokesčio bazę.

Apibendrinant galima paminėti, jog šiuo atveju lyginamoji retrospektyvinė analizė yra pakankamai sudėtinga ir vertinimui taikomi skirtingi rodikliai gali būti kritikuotini dėl įvairių priežasčių. Viena iš jų tai, kad visuomet sunku įvertinti, koks biudžeto pajamų surinkimas būtų, jeigu



nebūtų įvesti tam tikri pakeitimai, kadangi valstybės finansų sistema yra veikiama ir bendrų ekonominių sąlygų. Be to, įstatyme įteisinus tam tikrus pakeitimus, susijusius su mokesčių sistema, sunku įvertinti konkrečios priimtos nuostatos poveikį, kadangi mokesčių sistemoje egzistuoja daugybė tarpusavyje sąveikaujančių sąlygų. Sukelti pokyčiai gali būti pasekmė regioninės ar sektorinės politikos, galiausiai pasikeitusių rinkos sąlygų ar kitų makroekonominių pokyčių pasekmė. Išskirti, kuri dalis pasikeitusių mokesčių pajamų yra įtakota būtent konkretaus mokesčių teisės akto pasikeitimo daug iššūkių kelianti užduotis. Be to, gautas rezultatas visuomet bus diskusijų objektas.

### **3.2. Mokesčių lengvatos ir ekonominio potencialo skatinimas. Pelno mokesčio lengvatos**

Žvelgiant iš valstybės pozicijų – lengvatos gerokai ap sunkina mokesčių administravimą. Tačiau kita vertus, mokesčių lengvatos yra svarbi konkurencingo ūkio sąlyga (Slavickienė A. ir kt., 2012). Atsižvelgiant į tai, kad Europos Bendrijos sutartyje nėra numatyta tiesioginių mokesčių suvienodinimo, ES šalys narės pačios tvarko savo mokesčių sistemas, naudodamos skirtingus ir konkuruojančius metodus.

Ekonominio potencialo skatinimo principo esmė iliustruoja tai, kad mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomiką ir visus su ja susijusius procesus. Valstybė turi surinkti mokesčius į biudžetą tokiu būdu, jog nesuteiktų jokių ekonominio aktyvumo sumažinimo impulsų. Mokesčių sistema turi būti efektyvi, t. y. pasižymėti neutralumu. Ekonomikos teorijos požiūriu ekonominis efektyvumas yra pasiekiamas tada, kai neiškreipiamas optimalus išteklių paskirstymas, t. y. ūkis mokesčių naštos nėra slopinamas, skurdinamas arba vedamas į bankrotą. Apmokestinimas mokėtojams turi iškelti ne pernelyg didelius reikalavimus, nes kitaip mažės jų pajėgumas ir noras mokėti mokesčius. Per mokesčius turi būti kryptingai veikiama verslo plėtotė, daroma veiksminga įtaka rinkai. Dėl to ypatingas dėmesys turėtų būti skiriamas skatinamajai mokesčių funkcijai įgyvendinti. Natūralu, kad ekonominio potencialo skatinimo principas tiesiogiai susijęs su verslo sektoriumi. Atsižvelgiant į tai, šio principo įgyvendinimo vertinimui toliau analizuojama verslo mokesstinė aplinka – verslui tenkantys mokesčiai, jų lengvatos, administracinė mokesčių našta.

Pasak K. Kindsfaterienės ir K. Lukaševičiaus (2008), verslo aplinką veikia daugelis veiksnių, tačiau dažnai investicinius sprendimus lemia ekonominiai veiksniai, tokie, kaip mokesčių politikos liberalumas, bendros mokesčių naštos dydis, pajamų apmokestinimo lygis. Optimaliai subalansuota mokesčių sistema nedaro neigiamo poveikio verslo plėtrai, tačiau yra reikšminga formuojant palankią investicinę aplinką, didinant verslininkų suinteresuotumą plėtoti sąžiningą verslą. Daugelio mokslininkų nuomone, svarbiausią vaidmenį vertinant verslo aplinką vaidina įmonių pelno mokesčiai. Pelno mokesčio dydis dažnai lemia verslininko sprendimą dėl verslo plėtros, efektyvumo didinimo,

pelno ir investicijų paskirstymo.

Lietuvoje šiuo metu pagrindinis mokestis, kuriuo apmokestinamos verslo subjektų pajamos – tai pelno mokestis. Dabartinis galiojantis LR PM įstatymas priimtas 2001 m. Per daugiau nei dešimtmetį keitėsi įvairios įstatymo nuostatos, o tuo pačiu ir PM tarifai, taikomi verslo pajamų apmokestinimui. Taikomi PM tarifai reglamentuojami PM įstatymo 5 str. (Žin., 2001, Nr. 110-3992). Remiantis galiojančia PM įstatymo redakcija, šiuo metu Lietuvoje standartinis PM tarifas yra 15 proc. Taip pat greta pagrindinio tarifo įteisinti ir lengvatiniai tarifai. PM standartinių ir lengvatinių tarifų pokyčių per pastarąjį dešimtmetį apžvalga pateikiama 12 Priede.

Šiuo metu taikomi keli lengvatiniai PM tarifai: lengvatinis 5 proc. tarifas taikomas mažoms įmonėms, atitinkančioms įstatyme numatytus reikalavimus, taip pat 5 proc. tarifas taikomas vienetams, kurių daugiau kaip 50 proc. pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos. Taip pat su tam tikromis papildomomis sąlygomis, įstatyme numatyti nuliniai PM tarifai, kurie taikomi pelno nesiekiantiems vienetams bei socialinės įmonės statusą turintiems vienetams (Žin., 2001, Nr. 110-3992).

Taip pat įstatyme yra įteisintos ir tam tikros taisyklės, kuriomis nustatytos neapmokestinamosios pajamos bei numatytos dvi pagrindinės lengvatos, kuriomis pasinaudojus mažinama mokestinė bazė. Viena iš jų, tai apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomų mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros. Pasinaudojus šią lengvata vienetų sąnaudos (kitos nei ilgalaikio turto įsigijimo), patirtos atliekant mokslinius tyrimų ir eksperimentinę plėtrą, iš pajamų atskaitomos tris kartu, jeigu tenkama sąlyga, jog atliekami mokslinių tyrimų ir (ar) eksperimentinės plėtros darbai yra susiję su vieneto įprastine vykdoma ar numatyta vykdyti veikla, iš kurios yra arba bus uždirbamos pajamos ar gaunama ekonominė nauda (Pelno mokestis, LR Finansų ministerija, 2013).

Kita mokestinę bazę mažinanti lengvata, tai apmokestinamojo pelno sumažinimas dėl vykdomų investicinių projektų. Vienetas, vykdamas investicinį projektą, t. y. atliekantis investicijas į ilgalaikį turtą, skirtas naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, arba esamo proceso (ar jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat su tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui, gali sumažinti už mokestinį laikotarpį apskaičiuotą apmokestinamąjį pelną iki 50 proc. (Pelno mokestis, LR Finansų ministerija, 2013).

Egzistuoja nuomonių, jog šios įstatymo nuostatos skatina daryti investicinius sprendimus, remiantis ne ekonominiais bet mokestiniais motyvais, o tai turi neigiamą įtaką ribotų finansinių išteklių paskirstymui bei investicijų kokybei. O pasak G. Davulio (2003), įteisintos pelno mokesčio lengvatos mažai įtakoja užsienio investicijų apimtį į šalies ekonomiką, kadangi investuotojams kur kas svarbiau

ne galimybė susimąžinti apmokestinamą pelno, tačiau objektų, į kuriuos yra investuojama, patrauklumas ir investicijų ekonominis pagrįstumas bei naudingumas, būsimi pinigų srautai.

Tolesnei analizei pasirinkta PM lengvata, kuria mažų įmonių pelnas apmokestinamas lengvatiniu 5 proc. PM tarifu. Ši nuostata įteisinta nuo PM įstatymo priėmimo. Tuo metu buvo numatytas 13 proc. lengvatinis tarifas. Per dešimtmetį šiek tiek keitėsi taikomas lengvatinis tarifas ir papildomos sąlygos, kurias turi atitikti vienetas, norėdamas pasinaudoti šia lengvata. 2011 m. buvo priimtas naujausias PM įstatymo pakeitimas, susijęs su šia lengvata. Apskaičiuodami pelno mokestį už 2010 ir 2011 m. lengvatinį 5 proc. PM tarifą, gali taikyti vienetai, kuriuose dirba iki 10 darbuotojų ir kurių pajamos per mokestinį laikotarpį neviršijo 500 tūkst. Lt. Priėmus naujausią pakeitimą, apskaičiuodami 2012 ir vėlesnių metų pelną, šio mokesčio lengvatomis pasinaudoti galės žymiai didesnė dalis smulkaus verslo atstovų, kadangi pajamų riba padidinta nuo 500 tūkst. Lt iki 1 mln. Lt.

Remiantis LR finansų ministerijos duomenimis, pagal 2010 m. PM deklaracijų duomenis, iki 1 mln. Lt per metus apyvartą deklaravo iš viso 56 tūkst. įmonių, kuriose dirba ne daugiau kaip 10 darbuotojų. Skaičiuojama, kad šia lengvata papildomai galėtų pasinaudoti apie 11 tūkst. įmonių, kurių pajamos per praėjusius metus buvo tarp 500 tūkst. ir 1 mln. Lt (Mokesčių pasikeitimai 2012 metais, LR finansų ministerija, 2012).

Svarbu paminėti tai, kad siekiant pasinaudoti šia lengvata, subjektas turi atitikti ir tam tikras papildomas sąlygas, įteisintas PM įstatyme – ūkio subjektą kontroliuojantys akcininkai ar jų šeimų nariai po vieną ar kartu sudėjus neturi kontroliuoti kitų įmonių, t. y. nevaldyti daugiau kaip 50 proc. akcijų arba individualių įmonių (išsamiau žr. 12 Priedas).

Tokia lengvatinio PM tarifo forma gali būti laikoma valstybės paramos smulkiam ir vidutiniam verslui (toliau – SVV) išraiška. Visos ES ir daugelis pasaulio valstybių vienokia ar kitokia forma remia verslo vystymąsi, ypatingą dėmesį skirdamos SVV, kuris sudaro ekonomikos pagrindą ir užtikrina jos stabilumą.

Kyla klausimas, kaip turėtų elgtis valstybė verslo atžvilgiu – reguliuoti rinkos procesus remdama, kai kuriuos verslininkus, ar tiesiog netrukdyti verslui laisvai vystytis. Valstybės vaidmuo SVV atžvilgiu yra nuolatinis įvairių visuomenės sluoksnių: valstybinių bei vietos valdžios institucijų ir mokslininkų, politikų bei verslo atstovų diskusijų objektas. Paramos SVV plėtrai formos bei metodai gali būti labai įvairūs. Egzistuoja trys pagrindiniai požiūriai į SVV plėtrą ir valstybės vaidmenį šiame procese (Smagurauskienė L., 2009):

1. Įvairios lengvatos, išimtyms yra nesuderinamos su rinkos dėsnių funkcionavimu;
2. SVV turi būti sudaromos išskirtinės sąlygos, tačiau tai turi būti daroma tik pagrįstai;
3. SVV turi rasti savo vietą, kurioje dėl savo ypatumų būtų efektyvus.

Parama verslui gali būti tiek tiesioginė (teikiamos subsidijos, dotacijos bei kompensacijos), tiek netiesioginė (mokesčių ir teisinės lengvatos, paskolų garantijos ir kt.). Mokesčių lengvatos, tame tarpe ir analizuojama 5 proc. PM tarifo lengvata smulkioms įmonėms, greta garantijų, mikrokreditų, ES struktūrinių fondų bei nacionalinės paramos, yra dalis valstybės skiriamos finansinės paramos verslui.

Toliau darbe analizuojamas pasirinktos PM lengvatos ir ekonominio potencialo skatinimo principo santykis, remiantis metodikoje numatytais ekonominiais statistiniais rodikliais. Atsižvelgiant į analizuojamą lengvatą bei siekiant papildyti verslumo skatinimo temą ir analizės išsamumo, rodiklių rinkinys papildytas, autorės nuomone, kitais aktualiais rodikliais.

**11 Lentelė** PM lengvatos mažoms įmonėms ir ekonominio potencialo skatinimo principo santykio analizė

Nr.	Rodiklis	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
P2 <sub>1</sub>	PM našta	2,6	2,7	1,8	1,0	-	-	-
P2 <sub>2</sub>	Faktinis tarifas kapitalui	15,88	17,43	12,11	13,18	10,71	14,32	-
P2 <sub>4</sub>	Veikiančių smulkių įmonių (darbuotojų sk. 0-9) santykinis rodiklis, proc.	75,00	75,02	74,17	73,40	78,20	77,78	77,58
P2 <sub>6</sub>	PM pajamos į nacionalinį biudžetą, tūkst. Lt	2.053.649	2.910.175	1.707.592	953.871	873.112	1.494.775	-
P2 <sub>7</sub>	„Doing Business“ bendras verslo sąlygų įvertinimas	16	26	28	26	23	27	27
P2 <sub>8</sub>	„Doing Business 2013“ – mokesčių mokėjimo rodikliai	48	57	57	51	44	62	60
P2 <sub>9</sub>	„Doing Business 2013“ – verslo pradėjimo rodikliai	40	71	74	99	87	101	107
P2 <sub>10</sub>	The Global Competitiveness Index	38	44	53	47	44	45	-

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

Apskaičiuotas PM naštos rodiklis atspindi, kokia dalis šalies BVP yra perskirstoma PM pavidalu. Kaip matyti iš lentelės, PM našta nuo 2008 m. mažėja.<sup>6</sup> Lyginant Lietuvą ES mastu, remiantis šiuo rodikliu, Lietuva pagrįstai gali būti priskiriama prie mažos verslui tenkančių mokesčių naštos valstybių (žr. 13 Priedas). Lietuva, kartu su Latvija, užima paskutinę vietą ES. Vidutinė pelno mokesčio našta ES 2010 metais buvo 2,7 proc. BVP.

Faktinio tarifo kapitalas analizuojamu laikotarpiu nėra pastovus, pasižymi gana reikšmingu svyravimu (žr. 14 Priedas). Atsižvelgiant į tai, kad itin didelių PM tarifo pokyčių nebuvo, išskyrus 2009 m. nustatytą didesnę 20 proc. PM tarifą (2009 m. įmonių veiklos rezultato apmokestinimas

<sup>6</sup> Naujausi pateikiami duomenys už 2010 m.

atsispindi 2010 m. sumokėto PM kiekyje). Galima daryti prielaidą, jog mokesčių sistemoje egzistuoja kiti veiksniai, mokesčio surinkimo atotrūkis, neefektyvi mokesčio surinkimo sistema, mokesčių nepriemoka ir kt., lemiantys rodiklio svyravimus.

Veikiančių smulkių įmonių (darbuotojų sk. 0-9) santykinis procentinis rodiklis atspindi SVV reikšmę šalies ekonomikai. Rodiklis apskaičiuotas kaip kiekvienų metų pradžioje veikiančių smulkių įmonių (darbuotojų skaičius nuo 0 iki 9) ir visų metų pradžioje veikiančių įmonių santykis išreikštas procentais (žr. 14 Priedas). Rodiklio pokyčiai atspindi smulkių įmonių dalies visame verslo sektoriuje didėjimą analizuojamu laikotarpiu. Nepaisant to, kad pokyčiai nėra itin reikšmingi ir dideli, galima daryti prielaidą, jog jaučiamas smulkaus verslo aktyvumas rinkoje.

Analizuojant PM lengvatas svarbu paminėti, jog egzistuoja ir nuomonių, kad vienas iš pagrindinių mokesčių sistemos reformavimo būdų – mokesčių naštos mažinimas, o siekiant šio tikslo, iš esmės turėtų būti peržiūrimos įstatymais įtvirtintos išskirtinės apmokestinimo sąlygos atskiroms veiklos ar pajamų rūšims, t. y. suvienodinamos apmokestinimo sąlygos visiems atitinkamų mokesčių mokėtojams. Kadangi, kaip teigia mokslininkai, apmokestinimo sąlygų suvienodinimas leidžia palaipsniui mažinti taikomų mokesčių tarifus. Lietuvoje tai būtų galima iliustruoti pelno mokesčio tarifo mažinimu nuo 24 proc. iki 15 proc. Vadovaujantis tokia nuomone, reformuojant mokesčių sistemą turėtų būti siekiama visų egzistuojančių mokesčių lengvatų panaikinimo.

Ekonomistai, sociologai, politikos bei verslo atstovai nuolat diskutuoja verslo skatinimo klausimais. Pažymėtina tai, kad vis dažniau atkreipiamas dėmesys į tai, jog ne mokesstinė našta, t. y. verslo apmokestinimas tam tikrais mokesčiais, yra pagrindinė kliūtis, trukdanti ekonominio potencialo skatinimui, tačiau pati administracinė mokesčių našta bei teisinis jos reglamentavimas.

Įvertinus valstybės mokesčio patrauklumo ir nustatytų mokesčių tarifų santykį darytina išvada, kad mokesčių mokėtojams tinkamos sąlygos (mokesstinė aplinka plačiąja prasme) ne visada nulemiamos vien konkreto mokesčio tarifo dydžiu. O ir pats mokesčių dydis nebūtinai tiesiogiai veikia mokesčių mokėtojus kaip neigiamas reiškinys. Didesnę reikšmę turi socialiai pagrįsto mokesčių santykių reglamentavimo modelio pasirinkimas bei jo įgyvendinimo metodologija (Čebelis J., 2012).

Pagrindiniai verslo prioritetai tiek ES, tiek nacionaliniu lygmeniu yra verslumo ir įgūdžių skatinimas, mažų ir vidutinių įmonių galimybių patekti į rinkas gerinimas, biurokratinių kliūčių šalinimas, įmonių augimo potencialo didinimas, plečiant mokslinius tyrimus ir diegiant naujoves.

Kaip teigia O. Juozupaitis ir J. Jasaitis (2011), SVV subjektams ne tiek reikalinga parama, kuri dažniausiai suprantama kaip tiesioginės išmokos, subsidijos, dotacijos, kiek teisinės bazės stabilumas ir aiškus, neperteklinis ūkio reguliavimas. SVV atstovai tvirtina, kad mokesčių sistema yra labai

sudėtinga ir nesuprantama, labai dažnai keičiasi verslo teisinė bazė. Mokesčių administravimas reikalauja didelių finansinių ir darbo išteklių, o tai tikrai neskatina imtis verslo.

Naujų įstatymų ir jų pataisų, nutarimų dėl mokesčių, kitų poįstatyminių aktų priimama labai daug. Net specialistui sunku juos sekti, teisingai suvokti. Kai kurių mokesčių įstatymai nesuderinti, prieštarauja vienas kitam. Valstybė turi siekti, kad mokesčių sistema būtų kuo aiškesnė ir paprastesnė, teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių administravimą, turėtų būti sujungti į tokią loginę struktūrą, kuri eliminuotų prieštaravimų ir dviprasmiškų interpretacijų galimybes. Tokiu atveju verslo subjektams netektų finansiškai nukentėti dėl neteisingai suprasto ir vykdomo įstatymo.

Lietuvos verslo darbdavių konfederacija ne kartą atkreipė dėmesį į tokius trūkumus, kaip nesuderinti kai kurių mokesčių įstatymai, silpnai panaudojamos mokesčių skatinamoji ir reguliuojamoji funkcijos, neaiškiai apibrėžtos įstatymų ir poįstatyminių aktų sąvokos, netvarka išieškant mokesčius ir taikant ekonomines sankcijas. Pašalinus šias mokesčių politikos spragas, susidarytų palankesnės sąlygos verslui plėtotis, pagerėtų mokesčių surinkimas.

Siekiant iliustruoti administracinio aparato mastą, galima paminėti, kad LR Ūkio ministerijos internetinėje svetainėje pateikiama informacija rodo, jog šiuo metu SVV steigimą ir veiklą tiesiogiai reguliuoja per 300 norminių teisinių dokumentų, jų veiklą stebi beveik 150 kontroliuojančių institucijų ir apie 5000 inspektavimo funkcijas atliekančių darbuotojų (Juozupaitis O., Jasaitis J., 2011).

Mokesčių administracinės naštos vertinimui gali būti pasitelkiami pakankamai profesionalūs ir reprezentatyvūs pasauliniu mastu skaičiuojami rodikliai, tokie kaip Doing business verslo reguliavimo matuoklėje pateikiami verslo sektoriaus vertinimo rodikliai, pagal kurį pasaulio šalys vertinamos pagal dešimt skirtingų verslo sektorių veikiančių sričių, ir The Global Competitiveness tarptautinėse konkurencingumo ataskaitose pateikiami verslo sektoriaus vertinimo rodikliai.

Remiantis Pasaulio banko tarptautinio tyrimo „Doing Business 2013“ vertinimu, Lietuva tarp 185 pasaulio šalių užima 27-ąją vietą pagal sąlygų verslui gerinimą. Tokia pati pozicija Lietuvai teko ir remiantis tyrimu „Doing Business 2012“. Nepaisant to, kad per pastaruosius metus Lietuvos pozicija bendrame kontekste nepasikeitė, buvo įgyvendinta nemaža dalis reformų, kurios tikėtina ir leido Lietuvai išlaikyti tą pačią poziciją pasaulio šalių reitinge. Pavyzdžiui, pasiekta pažanga vienoje iš dešimties vertintinų sričių, t. y. lengvinant verslo pradžią (*Starting a business*) – įdiegus elektroninę įmonės registracijos formą, įmonės registravimo laikas sutrumpėjo nuo 26 iki 6 dienų, taip pat sumažėjo įmonės steigimo kaštai, kadangi įdiegus elektroninę registravimo formą, nebereikalingas notaro patvirtinimas. Taip pat įgyvendintos reformos statybų leidimų išdavimo (*Dealing with Construction Permits*) ir kreditų gavimo (*Getting Credit*) srityse. Vertinant Lietuvą pagal bendrą Doing business rodiklį ES kontekste, svarbu paminėti, jog Lietuva užima 9 vietą tarp ES šalių narių. Vertinant

Lietuvos lygį pasaulio mastu pagal atskirus rodiklius, autorės nuomone pasirinktus kaip didžiausią įtaką darančius verslui, Lietuvos pozicija analizuojamu laikotarpiu prastėja. Pavyzdžiui, pagal mokesčių mokėjimo (*Paying taxes*) rodiklį, Lietuva nukrito iš 48 į 60 poziciją, o pagal verslo pradžios rodiklį (*Starting a business*) – iš 40 į 107 poziciją.

Kitas rodiklis, kurios reikšmė analizuojant ekonominio potencialo skatinimą, taip pat gana svarbus – tai Pasaulio Ekonomikos Forumo skelbiamas Tarptautinio konkurencingumo indeksas. Skaičiuojant šį indeksą atsižvelgiama į 12 skirtingų sričių, kurių kiekvienos įvertinimui pasitelkiami įvairūs rodikliai, kuriuos įvertinus visuminiu požiūriu, įvertinama ir viena iš 12 sričių, kurių įvertinimus susumavus, nustatomas kiekvienos valstybės bendras Tarptautinio konkurencingumo indeksas. Remiantis Tarptautinio konkurencingumo ataskaita 2012 – 2013 m., Lietuva pagal mokesčių sudėtingumą ir poveikį šalies konkurencingumui yra tik 125 vietoje iš 144 tyrime dalyvavusių šalių, o pagal bendrą verslui tenkančią mokesčių našą – 99 vietoje (*The Global Competitiveness Report 2012-2013*).

Lietuva, siekdama mažinti administracinę mokesčių našą, vykdo tam tikras priemones, kurių įgyvendinimą nuolat stebi ir vertina Europos Taryba. Paminėtina tai, kad vis daugiau internetinių paslaugų teikiama verslui (75 proc.). Verslo naudojimosi jomis rodiklis ES vidurkį viršija 20 proc. ir tai yra trečias didžiausias rodiklis ES. Taip pat 2010 m. įmonių restruktūrizavimo įstatyme laikinų finansinių sunkumų patiriančioms įmonėms suteikiama daugiau lankstumo ir galimybė restruktūrizuotis, o ne bankrotuoti. Be to, Vyriausybė pasiūlė ir siekia įgyvendinti daug priemonių, kurios apima pasiūlymą supaprastinti įdarbinimo tvarką ir pasiūlymą dėl mokesčių administravimo reformų. Jų poveikį bus galima tinkamai įvertinti priėmus ir įgyvendinus teisės aktus (Europos Komisija, 2012, Nr. COM(2012) 319 final).

Taip pat vienas iš naujesnių ekonominio potencialo skatinimo srityje priimtų sprendimų – naujos, galima įvardinti lengvatinės, verslo formos įteisinimas. Mažoji bendrija (toliau – MB) – nauja juridinio asmens teisinė forma – sukurta orientuojantis į SVV bei jo konkurencingumo užtikrinimą, į subjektus, kuriems sunkiausia pradėti ir įsitvirtinti rinkoje. Ši lengvatinė veiklos forma įsigaliojo nuo 2012 m. rugsėjo 1 d., dėl to išsamiai analizei, koks šios formos įteisinimo poveikis jau pasiektas, kol kas nėra prielaidų bei išsamių duomenų dėl praėjusio neilgo laikotarpio. Trumpai apibūdinant kuo MB yra patraukli ir gali paskatinti didesnę dalį gyventojų svarstančių dėl verslo pradėjimo, tai palankus reglamentavimas ir galimybė sutaupyti darbo užmokesčio ir su darbo užmokesčiu susijusių mokesčių srityje – vadinasi, ženkliai sumažėja pastovių išlaidų apimtis. Taip pat visumoje akcentuojamos lanksčios MB įstatymo nuostatos – daugelyje sričių paliekančios teisę patiems MB nariams apsispręsti

dėl palankesnių sąlygų, ypačiai galimybė pasirinkti dėl asmeninių pajamų apmokestinimo tvarkos, priklausomai nuo MB ilgalaikių tikslų ir finansinės situacijos (Kundelis E., Valatkevičiūtė R., 2012).

Šio principo vertinimui darbe skiriamas kiek mažesnis dėmesys, atlikta glaustesnė analizė, atsižvelgiant į tai, kad, autorės nuomone, ekonominio potencialo skatinimo principas didžia dalimi įgyvendinamas ne įvairių mokesčių tarifų bei apmokestinimo bazės mažinimo lengvatų pavidalu, tačiau bendros mokesstinės administracinės mokesčių naštos, tenkančios verslui, mažinimo pagrindu, t. y. sudarant mokesčių mokėtojams kuo paprastesnę administracinę naštą. Tokiems aspektams analizuoti ir vertinti, autorės nuomone, tikslinga atlikti ekspertinių nuomonių tyrimą verslo sektoriuje, kurio metu tiesiogiai kontaktuojant su verslo atstovais – rinkos dalyviais (ekspertais) – būtų siekiama išsiaiškinti, kokią realiai administracinę mokesčių naštą patiria verslo sektorius ir kokiomis priemonėmis efektyviausiai galėtų būti užtikrinamas verslumo skatinimo principo įgyvendinimas šalyje.

Apibendrinant ekonominio potencialo skatinimo principo ir mokesčių lengvatų santykį, svarbu paminėti, tai ne vien tik mokesstinė našta daro įtaką verslumo skatinimui, dėl to vien tik lengvatinių mokesčių tarifų nustatymas šiuo atveju neužtikrins laukiamo rezultato. Verslo atstovams nuolat pabrėžiant mokesčių administracinę naštą, valstybė turi imtis priemonių užtikrinančių tos naštos mažinimą. Lietuva, jau įgyvendino dalį reformų mokesčių administravimo ir viešųjų paslaugų gerinimo srityse, dalį reformų numatyta įgyvendinti ateityje. Svarbu tai, kad Lietuvos pažanga šioje srityje nuolat stebima ir vertinama.

### **3.3. Mokesčių lengvatos ir pajamų netolygumo išlyginimas. Neapmokestinamasis pajamų dydis**

Pastaruoju metu itin aktyvėja diskusijos dėl vis didėjančio pajamų pasiskirstymo netolygumo (*income inequality*) ne tik Lietuvoje, tačiau ir visame pasaulyje. Pasaulio ekonomikos forumas ir Pasaulio bankas savo ataskaitose ir pranešimuose nuolat akcentuoja pajamų atotrūkio problemas visame pasaulyje. Moksliniais tyrimais įrodyta, jog pajamų nelygybė stabdo tiek visuomenės, tiek valstybės raidą, daro įtaką sveikatos apsaugos, švietimo sistemos galimybėms, netgi visuomenės nusikalstamumui, taip pat didina politinį pasyvumą, o visa tai lemia gilesnių problemų valstybėje formavimąsi.

Pajamų nelygybė apibrėžiama per skirtumus tarp individų, kurie kyla iš asmens pasirinkimo ir jo galimybių. Pajamos siaurąja prasme yra siejamos su individualia gerove. Visų pirma, tai galimybė vartoti, investuoti, keisti į prestižą. Iš šių aspektų kyla tarpasmeniniai pajamų palyginimai bei skurdo ir socialinės atskirties reiškiniai. Pajamų paskirstymas yra svarbus socialinei gerovei, nes ji priklauso nuo to, kaip lygiai gerovė yra paskirstyta tarp individų (Skučienė D., 2008).



Paminėtina, jog pajamų nelygybė yra neišvengiamas reiškinys, kadangi individai dėl objektyvių arba subjektyvių priežasčių nevienodai pasinaudoja rinkos ekonomikos galimybėmis. Visumoje pasaulyje fiksuojama pajamų diferenciacijos augimo tendencija ilguoju laikotarpiu, nepaisant to, kad galimi įvairūs svyravimai vertinant iš trumpalaikės perspektyvos (Blažienė I., 2002).

Gyventojų pajamų diferenciacija gali būti vertinama tiek ekonominiu, tiek socialiniu požiūriu. Būtent dėl to negalima vienareikšmiškai teigti, jog pajamų nelygybė yra vien tik neigiamas reiškinys. Vertinant ekonomikos augimo ir efektyvumo požiūriu, pajamų pasiskirstymo netolygumo didėjimas gali būti naudingas, kadangi už skirtingas pastangas įvertinama skirtingai, tačiau socialiniu požiūriu pajamų nelygybė yra neigiamas reiškinys. Svarbu paminėti tai, kad pajamų nelygybės vertinimas ir požiūris į šį reiškinį priklauso ir nuo konkretaus laikmečio bei šalies ekonominio, socialinio išsivystymo lygio.

Pajamų nelygybė kaip reiškinys pradėta vertinti gana nesenai, pirmieji darbai šia tema pasirodė 1980 m. Tema ypatingai aktualėja spartėjant globalizacijos tempams. Taip pat pajamų nelygybė yra vienas iš indikatorių, leidžiančių įvertinti šalies gerovės lygį, vykdomos politikos tikslingumą ir efektyvumą (Misiūnas A., Rukšėnaitė, J., 2006).

Pajamų netolygumo, kitaip dar vadinamo pajamų atotrūkiu, priežastys gali būti įvairios tiek vidinės, pavyzdžiui, šalies vykdoma ekonominė ir socialinė politika, tiek išorinės, t. y. pasaulinio masto – ekonomikos ciklo svyravimai, globalizacija, demografinės tendencijos. Pajamų pasiskirstymo netolygumų mažinimas yra susijęs su tam tikrų valstybės priemonių, apimančių apmokestinimo (netiesioginių) bei transferinių išmokų sistemą (tiesioginių), taikymu. Mokslininkai teigia, jog siekiant išlyginti pajamų netolygumą veiksmingesnės tiesioginės priemonės, t. y. įvairios išmokos, pinigine socialinė parama, tačiau atsižvelgiant į darbo objektą, detaliau analizuojamas apmokestinimo procesas – netiesioginė pajamų netolygumo mažinimo priemonė.

Pajamų atotrūkį per apmokestinimo procesą bandoma spręsti įvairiomis priemonėmis – įvedami progresiniai mokesčiai, taikomi didesni turto ar kapitalo mokesčiai, nustatomas minimalus darbo užmokestis ar neapmokestinamieji pajamų dydžiai (toliau – NPD), įvedamos įvairios vartojimo mokesčių lengvatos pirmo būtinumo prekėms. Kiekviena iš minėtų priemonių gali susilaukti pagrįstos kritikos.

Teigiama, jog tiesioginiai progresiniai mokesčiai, be to jog prisideda prie biudžeto pajamų formavimo, taip pat mažina pajamų pasiskirstymo diferenciaciją. Remiantis naudingumo teorija, didesnes pajamas gaunančių individų pajamų ribinis naudingumas yra mažesnis nei gaunančių mažas pajamas, t. y. papildomas litas jiems yra mažiau reikšmingas. Dėl to tikimasi, jog perskirsčius pajamas bendras gyventojų pajamų ribinis naudingumas padidėtų. Kita vertus, mokslininkai teigia, kad

apmokestinimo progresyvumas riboja aktyvumo stimulus, gamybos ir bendrą naudingumą, taip pat varžo gamybos išteklių persikirstymą į pelningiausias gamybos sritis, kai visos kitos sąlygos išlieka nekintančios.

Turto ir kapitalo mokesčiai tiesiogiai prie realaus pajamų netolygumo išlyginimo neprisideda, kadangi taikant šiuos mokesčius geriausiu atveju tik mažinamas labiau pasiturinčių asmenų aukštas pajamų lygis, t. y. praktiškai lyg ir mažinamas atotrūkis, tačiau realiai neprisidedama prie socialiai pažeidžiamų visuomenės sluoksnių gerovės didinimo. Turto ir kapitalo mokesčiai socialinio teisingumo prasme gali būti vertinami kaip teisingi – didesnės biudžeto pajamos formuojamos iš labiau pasiturinčių mokesčių mokėtojų lėšų – tačiau nustatant šiuos mokesčius, nekuriamos ekonominės paskatos veikti, kurių pagalba būtų užtikrinamas ekonomikos augimas, o tuo pačiu ir bendros gerovės šalyje didinimas, kuri darytų įtaką ir pažeidžiamų visuomenės sluoksnių gyvenimo lygio kilimui.

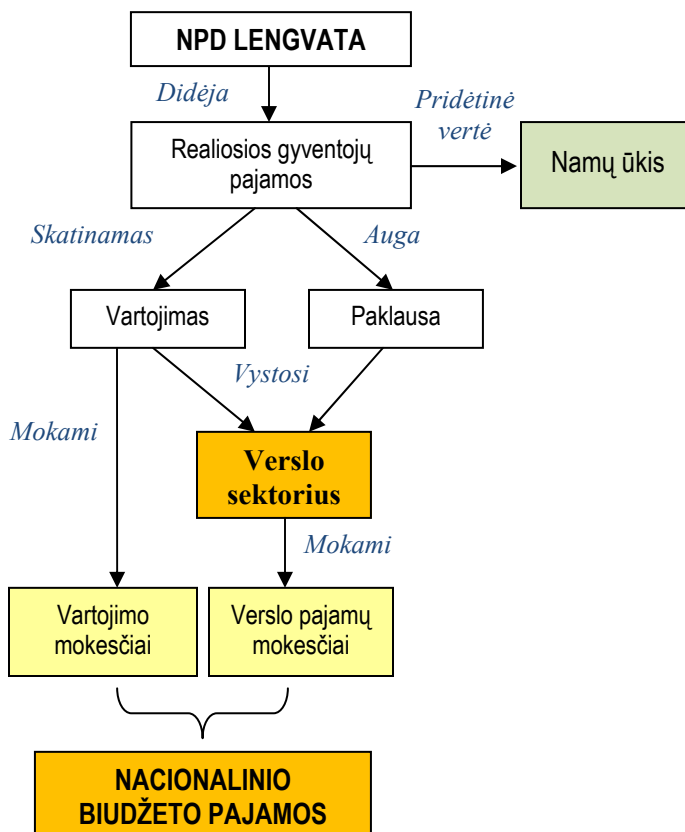
Netiesioginiai vartojimo mokesčiai, tokie kaip PVM, priskiriami prie regresinių mokesčių, kadangi didesnes pajamas gaunantiems asmenims šio mokesčio našta yra mažesnė nei našta tenkanti tiems, kurių pajamų lygis žemesnis, kitaip tariant, mažas pajamas gaunantys asmenys dėl vartojimo mokesčių netenka didesnės dalies savo pajamų. Regresijos elementai ypatingai atsiranda tuomet, kai „turtinieji“ išleidžia tik dalį pajamų vartojimui, o likusioji dalis kaupiama, kuri dėl netiesioginių mokesčių nemažėja, kadangi taupymo lėšos vartojimo mokesčiais neapmokestinamos. Vienas iš būdų regresijai mažinti – tai prabangos prekių apmokestinimas didesniais vartojimo mokesčiais, tačiau šios priemonės poveikis analogiškas didesnių turto ir kapitalo mokesčių nustatymui, kuomet surenkama didesnė dalis biudžeto pajamų iš prabangos prekių vartojimo, tačiau nėra realaus tiesioginio ekonominio poveikio pažeidžiamiems visuomenės sluoksniams. Juos remti bandoma įvedant įvairias vartojimo mokesčių lengvatas pirmo būtinumo prekėms: maistui, būstui. Kita vertus, kaip jau minėta prieš tai (3.1. poskyris), didžioji dalis vartojimo mokesčių lengvatų sukuriama pridėtinės vertės atitenka ne galutiniam vartotojui, o gamintojui arba prekybininkui. Taip pat iškyla prieštaravimai dėl to, jog prekes vartoja tiek labiau pasiturintys, tiek ekonomiškai pažeidžiami asmenys, dėl to akivaizdu, kad vartojimo mokesčių lengvatų taikymas pajamų pasiskirstymo netolygumo problemų sprendimui nėra pats efektyviausias būdas.

Didžiausią įtaką pajamų netolygumui daro darbo pajamų skirtumai. Dėl to logiška, jog mažinant didelį pajamų atotrūkį, didžiausią įtaką tikėtina daro pajamų mokesčių lengvatos, kadangi pajamų mokesčiai tiesiogiai susiję su gyventojų pajamų lygiu. Pavyzdžiui tokios lengvatos kaip tam tikrų pajamų neapmokestinimas pajamų mokesčiu (pensijų išmokos, stipendijos, pajamos, gautos kaip labdara, ir kt.) tiesiogiai daro įtaką šių socialiai labiau pažeidžiamų sluoksnių pajamų lygiui. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad vis tik didžioji dalis visuomenės gauna pajamas iš darbo ar jų esmę atitinkančių

santykių, analizei pasirinkta lengvata – pajamoms iš darbo taikomas NPD.

NPD tai toks dydis, kuris išskaičiuojamas iš su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais gautų pajamų prieš jas apmokestinant pajamų mokesčiu, t. y. kitaip tariant, mažina apmokestinamąją pajamų dalį, tokiu būdu mažindamas į valstybės biudžetą sumokamą pajamų mokesčių ir didindamas individo gaunamas realiąsias pajamas.

NPD, kaip ir kitos prieš tai analizuotos lengvatos, idealiu atveju daro įtaką ne tik kuriai nors konkrečiai sričiai, šiuo atveju gyventojų pajamų lygiui, tačiau ir visai šalies ekonominei būklei, kaip pavyzdžiui, padidintas NPD turi įtakos gyventojų perkamosios galios padidėjimui. Tuo pačiu didėja paklausa ir formuojasi palankesnės sąlygos verslui augti bei naujoms darbo vietoms kurtis. NPD lengvatos veikimą galima būtų pavaizduoti žemiau esančia schema (žr. 11 Pav.).



11 pav. NPD veikimo schema

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

NPD kaip lengvata buvo numatyta nuo 2003 m. sausio 1 d. priėmus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą (Žin., 2002, Nr. 73-3085). Per dešimtmetį NPD taikymo nuostatos šiek tiek keitėsi (žr. 16 Priedas), tačiau baziniai dalykai išliko nepakitę. Išskiriamos trys pagrindinės NPD rūšys: pagrindinis NPD, taikomas apmokestinant visus asmenis, gaunančius su darbo santykiais ar jų esmę

atitinkančių pajamų, papildomas NPD, kuris nustatomas tėvams (įtėviams), auginantiems vaikus (įvaikius), bei individualus NPD, nustatomas riboto darbingumo, neįgaliems ar senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims. Šios trys tikslinės grupės iškilo, keičiantis įstatymo formuluotėms bei taikomų NPD dydžiams.

Šiuo metu egzistuojanti NPD taikymo tvarka šalyje galioja jau nuo 2009 m., kuomet ji iš esmės buvo pakeista, įvedant progresyvumo principą, kai didėjant pajamoms taikomas vis mažesnis NPD, o pajamoms viršijus tam tikrą lygį, NPD netaikomas. Šiuo metu pagrindinis NPD mažiausias pajamas gaunantiems asmenims siekia 470 Lt per mėnesį ir, pritaikius įstatyme numatytą formulę, didėjant pajamoms, taikomas NPD mažėja (žr. 15 Priedas).

Remiantis M. Gedviliene ir L. Šalkauskiene (2009), ES šalių narių taikomų darbo užmokesčio mokesčių analizė parodė, jog ne visos valstybės taiko NPD, kurių paskirtis – sumažinti mokesstinę našą mažas pajamas gaunantiems gyventojams. Kadangi nėra vieningos darbo užmokesčio apmokestinimo sistemos, tai kiekviena šalis turi nusistačiusi individualias neapmokestinamąsias pajamų ribas arba visiškai nėra nustatyto NPD.

Remiantis prieš tai pateikta kompleksine vertinimo rodiklių sistema (žr. 2.2. poskyris), vertintas GPM lengvatos – taikomo NPD – ir pajamų netolygumo išlyginimo principo santykis, t. y. apskaičiuoti rodikliai, numatyti pajamų netolygumo išlyginimo principo vertinimui (žr. 12 Lentelė).

**12 Lentelė** NPD ir pajamų netolygumo išlyginimo principo santykio analizė

Nr.	Rodiklis	2007	2008	2009	2010	2011	2012
P3 <sub>1</sub>	Džini koeficientas	33,8	34,0	35,5	36,9	32,9	-
Palyg.	EU-27	30,6	30,8	30,4	30,5	30,7	-
P3 <sub>2</sub>	Pajamų pasiskirstymo santykinis rodiklis	5,9	5,9	6,3	7,3	5,8	-
Palyg.	EU-27	5,0	5,0	4,9	5,0	5,1	-
P3 <sub>4</sub>	Faktinis tarifas darbo pajamoms <sup>7</sup>	33,1	32,7	32,6	31,7	-	-
Palyg.	EU-27	36,2	36,5	36,0	36,0	-	-
P3 <sub>4</sub>	Išvestinis realaus GPM rodiklis, proc.	22,01	19,91	19,85	19,98	20,14	20,59

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

Bendru atveju pajamų netolygumui tirti gali būti naudojama visa eilė rodiklių, kuriuos apibendrinant galima suskirstyti į dvi grupes: santykinių pajamų netolygumo rodiklius, tokius kaip aritmetinis vidurkis, moda, mediana, kvartiliai ir kt. bei pajamų netolygumo koeficientus, tokius kaip Lorenco kreivė, Koncentracijos koeficientas, Diferenciacijos koeficientas, Atkinsono koeficientas, Džini koeficientas ir kt.

<sup>7</sup> Naujausi pateikiami duomenys 2010 m.

Kaip ir minėta prieš tai, vienas iš pagrindinių rodiklių, naudojamų pajamų pasiskirstymo netolygumo vertinimui pasauliniu mastu yra Džini koeficientas ( $P3_1$ ). Džini koeficientas atspindi, kokią dalį visų pajamų gauna 10 proc. didžiausias pajamas turinčių šalies gyventojų. Kaip matyt iš 12 Lentelės, analizuojamu laikotarpiu iki 2011 m. Lietuvos Džini koeficiento reikšmė, pateikiama Eurostat, didėja, o 2011 m. fiksuojama mažiausia reikšmė per visą laikotarpį. Analizuojant Eurostat pateikiamus duomenis detaliau, galima paminėti, jog Lietuvoje nelygybė buvo sumažėjusi 2000 m. ir nuo tada visą dešimtmetį, iki 2010 m., augo, kuomet nelygybė pasiekė aukščiausią lygį visoje ES (žr. 17 Priedas). Kita vertus, 2011 m. Džini koeficiento reikšmė 4 proc. sumažėjo. Remiantis ekonomistu sociologu R. Lazutka, tyrinėjančiu gyventojų nelygybės reiškinius, tai galėjo nulemti pasikeitusi rodiklio skaičiavimo metodika. Nepaisant rodiklio sumažėjimo, nelygybės lygis Lietuvoje išlieka vienas aukščiausių Europoje.

Visiškai analogiškos tendencijos, kaip ir Džini koeficiento atveju, fiksuojamos ir skaičiuojant pajamų pasiskirstymo santykinį rodiklį ( $P3_2$ ), kurio reikšmė iki tol didėjusi, 2011 m. fiksuojama mažiausia per visą laikotarpį. Rodiklių tendencijos sutampa, kadangi pajamų pasiskirstymo rodiklis parodo, kiek kartų skiriasi gaunamos pajamos tarp 20 proc. labiausiai pasiturinčių asmenų šalyje ir 20 proc. žemiausias pajamas gaunančių. Analogiškai 2010 m. fiksuojama situacija, kaip pajamų netolygumas Lietuvoje yra didžiausias visoje ES. Tuomet 2011 m. rodiklio reikšmei kiek sumažėjus, Lietuva, kaip ir Džini koeficiento atveju, viršija ES vidurkį ir vis dar yra priskiriama prie didesnės pajamų nelygybės šalių (žr. 18 Priedas).

Faktinis tarifas darbo pajamoms, atspindintis darbo pajamoms tenkančią mokestinę naštą, Lietuvoje analizuojamu laikotarpiu mažėja ( $P3_4$ ) ir visu analizuojamu laikotarpiu yra mažesnis už ES vidurkį (žr. 19 Priedas), priešingai nei prieš tai minėti pajamų pasiskirstymo netolygumo rodikliai. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, jog mažėjant mokestinei naštai, tenkančiai darbo pajamoms, neišsprendžiamos pajamų netolygumo problemos. Dėl to galima daryti prielaidą, kad ne mokestinė našta daro didžiausią įtaką pajamų pasiskirstymo netolygumui, o kitos galbūt labiau socialinės priežastys, tokios kaip gyventojų išsilavinimo lygis, taip pat geresnio išsilavinimo galimybių prieinamumas šalyje ir kt.

Papildomai pasirinktas rodiklis – išvestinis realaus GPM rodiklis ( $P3_4$ ), apskaičiuotas darbo autorės, siekiant pamodeliuoti situaciją ir įvertinti, kokią įtaką realiajam GPM tarifui, lyginant su faktiniu įstatyme įteisintu tarifu, daro nuo 2009 m. pradėta taikyti NPD progresyvumo savybė (žr. 20 Priedas). Rodiklis apskaičiuotas įvertinus kasmet sumokamą GPM sumą, vidutinį dirbančiųjų skaičių šalyje bei vidutinį mėnesinį bruto darbo užmokestį. Remiantis šiais vidutiniais dydžiais, išvestas vienam dirbančiajam tenkantis sumokėtas GPM ir atitinkamai įvertintas procentas kurį jis sudaro nuo

vidutinės metinės GPM apmokestinamosios darbo užmokesčio dalies, jeigu visiems dirbantiesiems taikomas tik pagrindinis bazinis NPD dydis. Remiantis šiuo išvestiniu rodikliu vertinama progresinio NPD įtaka, kadangi rodiklis apskaičiuotas visiems be išimties taikant pagrindinį bazinį NPD. Natūralu, kad atlikti skaičiavimai pakankamai abstraktūs ir turi būti interpretuojami atsargiai, kadangi visuose skaičiavimo etapuose naudojami išvestiniai vidutiniai dydžiai, tačiau bendras tendencijas pagrįstai atspindi ir leidžia daryti išvadą, kad nuo 2009 m. įvesta NPD progresyvumo savybė vidutiniškai daro 5 proc. įtaką lyginat faktinį ir realųjį GPM tarifus.

Apibendrinant analizuotų rodiklių rezultatus, galima daryti prielaidą, kad mokestinė našta darbo pajamoms nors ir nežymiai, tačiau pasižymi mažėjimo tendencijomis. Nepaisant to, pajamų netolygumo lygis, lyginant ES kontekstu, išlieka gana aukštas, kas leidžia daryti prielaidą, kad šalies vykdoma mokestinė politika, tame tarpe ir įvairios lengvatos, skirtos labiau pažeidžiamų socialinių sluoksnių apsaugai, neduoda laukiamų rezultatų. Kita vertus, nebūtinai vykdoma mokestinė politika yra pajamų netolygumo priežastis ar tinkamiausia priemonė jam mažinti.

Mokslininkai, sociologai ir ekonomistai teigia, kad didėjanti nelygybė didžia dalimi yra nulemta pasaulinės globalizacijos ir technologijų revoliucijos, kadangi nekvalifikuoti darbuotojai susiduria su didesne pigios darbo jėgos iš mažiau išsivysčiusių šalių konkurencija, o technologijoms tobulėjant vis didėja išsilavinusių darbuotojų paklausą. Dėl to gyventojų švietimas ir išsilavinimo lygio kėlimas gali tapti vienu iš svarbesnių faktorių, norint mažinti pajamų pasiskirstymo netolygumą, tačiau tuo pačiu nelygios pajamos gali būti priežastis dėl kurios geresnio išsilavinimo galimybė gali būti ne visiems vienodai pasiekama. Šiuo atveju valstybės užduotis turi būti užtikrinti lygias galimybes išsilavinimo srityje, tokiu būdu gyventojams užtikrinant galimybę ateityje gauti aukštesnes pajamas.

Taip pat svarbu paminėti tai, kad pajamų pasiskirstymo netolygumo analizės rezultatus pakankamai reikšmingai gali iškreipti šalyje egzistuojančios šešėlinės ekonomikos lygis, kadangi įvertinus šešėlinės ekonomikos mastą ir analizuojant skirtingų namų ūkių pajamų lygius, tikėtina, jog namų ūkių, gaunančių mažiausias pajamas, savo pajamas papildo pajamomis, kurios yra oficialiai neapskaitomos ekonomikos dalis ir oficialioje statistikoje neatsispindi.

Apibendrinant apskaičiuotų rodiklių rezultatus, vis tik sunku konkrečiai įvertinti šios socialinės ekonominės politikos priemonės taikymo tikslingumą. Vien jau faktas, jog priemonė iki 2009 m. buvo taikoma vienoda absoliučiai bet kokio lygio su darbo santykiais susijusias pajamas gaunantiems asmenims. Po 2009 m., įvedus progresyvumo principą, socialiniu požiūriu lengvata pasidarė labiau teisinga, tačiau, ar ekonominiu požiūriu efektyvios taikomos pajamų ribos ir nustatyta NPD apskaičiavimo tvarka, vienareikšmiškai vertinti sudėtinga.

Ypatingai diskusijas kelias ir dėmesį atkreipia tai, jog, skaičiuojant NPD, formulėje naudojamas

minimalus pajamų dydis siekiantis 800 Lt. Iki 2012 m. rugpjūčio 1 d. ši nuostata suprantama – tuo metu nustatyta minimali mėnesinė alga (toliau – MMA) siekė 800 Lt, tačiau 2012 m. MMA padidinus iki 850 Lt, o nuo 2013 m. sausio 1 d. MMA padidinus iki 1.000 Lt, NPD skaičiavimo tvarka, analogiškai nustatytiems dydžiams, nesikeitė. Kitaip tariant nuo 2012 m. rugpjūčio 1 d., pakeitus MMA, NPD skaičiavimo formulėje naudojamas skaičius 800 Lt prarado savo ekonominę prasmę.

Teoretikai teigia, jog mokesčių sistema turi garantuoti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Tai pasiekama tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą savo pajamų dalį. Šiuo atveju galima išskirti dvejopą proporcingumą – proporcingai gaunami iš valstybės naudai ir proporcingai savo gebėjimams mokėti.

Siekiant papildyti analizę, paremtą rodiklių skaičiavimu, taip pat atliktas skirtingų namų ūkių pajamų dalies, skiriamos mokesčiams, tyrimas ir pamodeliuota situacija, kokios būtų darbo pajamos skirtinguose ūkiuose, esant šiuo metu galiojančiai lengvatai, t. y. NPD, taip pat NPD padidinus bei NPD panaikinus (žr. 13 Lentelė).

**13 Lentelė** Situacijos modeliavimas – skirtingi NPD dydžiai, 2012 – 2013 m.

<b>1 situacija. 2012 m., NPD – 470 Lt</b>	<b>I MMA ūkis</b>	<b>II Vid. DU ūkis</b>	<b>III &gt;Vid. DU ūkis</b>	<b>IV Pasiturintis ūkis</b>
Bruto DU, Lt/mėn.	850	2.103	3.150	5.000
NPD suma, Lt	460	209	0	0
Išskaičiuotas GPM, Lt/mėn.	58,5	284,1	472,5	750,0
Išskaičiuotas GPM proc. nuo bruto DU	6,88	13,51	15,00	15,00
<b>2 situacija. 2013 m., NPD – 470 Lt</b>	<b>I MMA ūkis</b>	<b>II Vid. DU ūkis</b>	<b>III &gt;Vid. DU ūkis</b>	<b>IV Pasiturintis ūkis</b>
Bruto DU, Lt/mėn.	1.000	2.174	3.150	5.164
NPD suma, Lt	430	195	0	0
Išskaičiuotas GPM, Lt/mėn.	85,5	296,9	472,5	774,6
Išskaičiuotas GPM proc. nuo bruto DU	8,55	13,66	15,00	15,00
<b>3 situacija. 2013 m., NPD – 1.000 Lt (NPD=1.000-0.2*(DU-1.000))</b>	<b>I MMA ūkis</b>	<b>II Vid. DU ūkis</b>	<b>III &gt;Vid. DU ūkis</b>	<b>IV Pasiturintis ūkis</b>
Bruto DU, Lt/mėn.	1.000	2.174	3.150	5.164
NPD suma, Lt	1.000	725	0	0
Išskaičiuotas GPM, Lt/mėn.	0	217,4	472,5	774,6
Išskaičiuotas GPM proc. nuo bruto DU	0	10,00	15,00	15,00
<b>4 situacija. 2013 m., NPD – netaikomas</b>	<b>I MMA ūkis</b>	<b>II Vid. DU ūkis</b>	<b>III &gt;Vid. DU ūkis</b>	<b>IV Pasiturintis ūkis</b>
Bruto DU, Lt/mėn.	1.000	2.174	3.150	5.164
NPD suma, Lt	0	0	0	0
Išskaičiuotas GPM, Lt/mėn.	150,0	326,1	472,5	774,6
Išskaičiuotas GPM proc. nuo bruto DU	15,00	15,00	15,00	15,00

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės.

Atliekant analizę, namų ūkiai suskirstyti į keturias skirtingo pajamų lygio grupes: labiausiai pažeidžiami namų ūkiai, kurių pajamos atitinka MMA, šalies vidutinį pajamų lygį atitinkantys namų ūkiai, bei didesnes nei vidutines pajamas gaunantys ir pasiturintys namų ūkiai. Šiuo atveju

modeliuojant situaciją namų ūkiu pasirinkta laikyti vieno asmens namų ūkių, atitinkamai keičiantis asmenų skaičiui, keistūsi ir modeliuojami pajamų dydžiai.

Pagrindinė informacija, kurią parodo modeliuojamos keturios skirtingos situacijos yra namų ūkiui, šiuo atveju vienam asmeniui, tenkanti procentinė GPM našta nuo mėnesinio bruto darbo užmokesčio, esant skirtingiems NPD lygiams. Kaip matyti iš lentelės, NPD pokyčiai didesnes nei vidutinės pajamas gaunantiems ir pasiturintiems namų ūkiams (visiems, kurių bruto darbo užmokesčio pajamos viršija 3.150 Lt), įtakos nedaro, kadangi nuo šios ribos NPD netaikomas. Šiuo atveju pasireiškia NPD lengvatos teisingumas socialiniu požiūriu. Labiausiai atkreiptinas dėmesys į tai, kad nuo 2013 m. sausio 1 d. padidinus MMA, tačiau nepakeitus NPD skaičiavimo tvarkos, išaugo labiausiai pažeidžiamiems namų ūkiams tenkančios GPM naštos procentinė dalis – nuo 6,9 proc. iki 8,6 proc. (esant MMA 850 Lt GPM skiriama dalis per mėnesį sudarė 59 Lt, o esant 1.000 Lt MMA, GPM skiriama mėnesinė DU dalis – 86 Lt). Nepakeitus NPD skaičiavimo analogiškai su nustatyta didesne MMA, sumažinta reali nauda, tenkanti namų ūkiui dėl nustatytos didesnės MMA. Padidinus MMA nuo 850 Lt iki 1.000 Lt, realus neto DU pokytis, tenkantis namų ūkiui – 110 Lt (įvertinus ir kitus su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms taikomus mokesčius).

Pastaruju metu šalyje vis aktyviau diskutuojama NPD didinimo klausimu, kadangi šis dydis nekeičiamas nuo 2009 m., t. y. jau ketverius metus, per kuriuos keitėsi tiek GPM tarifai, tiek MMA. Atsižvelgiant į tai, tikslinga išanalizuoti, kokia situacija valstybėje susiklostytų tokiu atveju, jeigu taikomas NPD būtų sulygintas su šiuo metu įstatymu nustatyta MMA. Remiantis statistiniais duomenimis, pakankamai nesunku bent jau abstrakčiai apskaičiuoti ir įvertinti, kokia įtaką dėl tokių mokestinių pasikeitimų patirtų nacionalinis biudžetas, t. y. vertinamas poveikis biudžeto pajamoms.

Remiantis 13 Lentelėje pateikiama 3 situacija, galima matyti, jog NPD padidinus iki 1.000 Lt, GPM sumokamo į valstybės biudžetą suma keistūsi tų asmenų, kurių bruto pajamos neviršija 3.150 Lt (NPD pasikeitimai įtakos neturi, kadangi nuo šios ribos NPD nebetaikomas). Remiantis LR Statistikos departamento pateikiamais duomenimis apie darbuotojų skaičių šalyje pagal gaunamo bruto darbo užmokesčio grupes, modeliuojama situacija, kiek vidutiniškai GPM pajamų į biudžetą surenkama iš asmenų, kurių mėnesinės bruto darbo užmokesčio pajamos neviršija 3.150 Lt, taikant šiuo metu galiojančią NPD skaičiavimo formulę bei, kiek vidutiniškai GPM pajamų į biudžetą būtų surinkta pakeitus NPD skaičiavimo formulę ir joje vietoj buvusio, šiuo metu ekonominę prasmę praradusio, 800 Lt rodiklio (*iki 2012 m. rugpjūčio 1 d. galiojusi MMA*) nustatyti šiuo metu galiojančios MMA, t. y. 1.000 Lt, dydį (žr. 14 Lentelė).



**14 Lentelė** Situacijos modeliavimas – NPD skaičiavimo tvarkos pakeitimo ir NPD panaikinimo įtaka nacionaliniam biudžetui

Mėnesinio DU grupės, Lt <sup>8</sup>	<850	850 - 1000	1001-1500	1501-2500	2501-3500 <sup>9</sup>
Proc. nuo visų dirbančiųjų	18,5	26,7	21,4	26,0	14,6
Darbuotojų skaičius	195.000	281.432	225.568	274.054	153.892
Bendra NPD skaičiavimo formulės pakeitimo įtaka biudžetui dėl negauto GPM per metus, Lt	0	-13.508.736	-16.240.896	-19.731.888	0
Bendra NPD panaikinimo įtaka biudžetui dėl padidėjusio mokėtino GPM per metus, Lt	+149.760.000	+226.271.328	+154.288.512	+111.814.032	+18.467.040

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis LR Statistikos departamento informacija (Darbuotojų skaičius pagal darbo užmokesčio dydį 2012 m. spalio mėn.).

Atsižvelgiant į mėnesinį bruto DU ir darbuotojų skaičių, atlikti skaičiavimai, kiek vidutiniškai GPM yra sumokama per metus kiekvieno asmens, priklausančio atitinkamai DU grupei. Taip pat tuo pačiu principu apskaičiuota, kiek GPM būtų sumokėta, pakeitus NPD skaičiavimo formulę. Remiantis minėtais apskaičiuotais dydžiais įvertinta įtaka Lietuvos nacionaliniam biudžetui siekia 49.482 tūkst. Lt (išsamesni skaičiavimai pateikiami 21 Priede).

Taikant tokį patį skaičiavimo principą, įvertintas ir šiuo metu taikomo NPD poveikis nacionaliniam biudžetui, t. y. apskaičiuota GPM pajamų dalis, kuri išliekant tam pačiam DU pajamų lygiui ir dirbančiųjų skaičiui, būtų papildomai gauta panaikinus NPD lengvatą – 660.601 tūkst. Lt – tiek pajamų vidutiniškai netenka nacionalinis biudžetas dėl taikomo NPD, apskaičiuoto, remiantis šiuo metu galiojančia tvarka.

Apibendrinant, svarbu paminėti, jog Lietuvai įstojus į ES buvo tikimasi, kad Europoje vyraujantis požiūris į socialinį teisingumą ir tolygesnį visuomenės gerovės užtikrinimą įsitvirtins ir Lietuvoje, to pasekoje sumažės socialinė atskirtis bei skurdo lygis šalyje. Tačiau socialinė nelygybė ir pajamų atotrūkis išlieka aktualia problema ir kelia daug diskusijų. Remiantis Europos Tarybos informacija (COM(2012) 319 final, 2012), maždaug trečdalis Lietuvos gyventojų patiria skurdo riziką ir ilgalaikę atskirtį. Tai ketvirtas didžiausias ES rodiklis. Pasaulio ekonomikos forumo (*World Economic Forum*) susitikimo Davose metu pajamų pasiskirstymo nelygybė, greta fiskalinio disbalanso, buvo įvardinta kaip viena iš didžiausių ateinančio dešimtmečio grėsmių ekonomikai. Remiantis EBPO duomenimis, su didesniu ar mažesniu pajamų pasiskirstymo nelygybės augimu pastaruoju dešimtmečiu susidūrė apie dvi trečiosios visų pasaulio valstybių.

Tokie nelygybės indikatoriai skatina atkreipti dėmesį ir peržiūrėti šiuo metu valstybėje vykdomą

<sup>8</sup> 2012 m. spalio mėn. duomenimis.

<sup>9</sup> Atsižvelgiant į LR Statistikos departamento gyventojų DU analizėje pateikiamas DU grupes, nėra galimybės išskirti, kokia tiksliai dalis darbuotojų gauna DU iki 3.150 Lt, dėl to skaičiuojant naudota informacija apibrėžianti DU grupę nuo 2.501 Lt iki 3.500 Lt, darant prielaidą, kad 350 Lt bruto DU suma reikšmingai neiškreips gautų rezultatų.

socialinę ekonominę politiką. Lietuvoje visuomenei tenkanti nauda dažnu atveju yra traktuojama kaip ją sudarantiems asmenims tenkančios naudos suma, t. y. dėmesys labiau koncentruojamas į visuminį BVP augimą, tačiau ne į jo pasiskirstymą tarp atskirų individų.

Nepaisant nemažėjančių pajamų pasiskirstymo netolygumo Lietuvoje vertinimo rodiklių, ilguoju laikotarpiu, remiantis apskaičiuotais rodikliais, galime stebėti mažėjančią našą darbo pajamoms. Pajamų pasiskirstymo netolygumo vertinimą labai apsunkina šalyje egzistuojančios šešėlinės ekonomikos lygis, kurį reikėtų įvertinti skaičiuojant atskiroms asmenų grupėms tenkančias pajamas, labai tikėtina, jog mažesnes pajamas gaunančioms. Atsižvelgiant į tai, nelygybės pajamų priežasčių vertėtų ieškoti ne tik šalies vykdomoje mokesstinėje politikoje. Didesnę reikšmę šiuo atveju pagrįstai įgyja šalyje vykdoma socialinė politika, kurios pagalba siekiama mažinti socialinę atskirtį, didinti paskatas dirbti. Lietuva, siekdama šių tikslų, 2011 m. iš dalies pakeitė Piniginės socialinės paramos įstatymą, pagal kurį nuo 2012 m. sausio mėn. pertvarkyta socialinės paramos sistema, pagal kurią pradėtas taikyti bandomasis socialinės paramos teikimo modelis, pakeistas sumos apskaičiavimo metodas, įvestos tam tikros paskatos dirbti ir padidinta aprėptis. Socialinės paramos sistemos reforma – valstybės veiksmai, siekiant mažinti paskatas nedirbti. Svarbu šią reformą labiau sieti su aktyvumo skatinimo priemonėmis, kurios būtų skirtos labiausiai pažeidžiamiesiems asmenims.

## IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Išanalizavus tiriamosios srities mokslinę bei teisinę literatūrą, galima daryti išvadą, jog *mokesčių sistema* yra vienas iš pagrindinių valstybės vykdomos finansų politikos įgyvendinimo instrumentų, valstybės biudžeto pajamų akumuliacijos priemonė. Atsižvelgiant į tai, kokiais *mokesčių sistemos formavimo principais* remiantis ji yra suformuota ir kaip laikomasi pagrindinių taisyklių – *apmokestinimo principų* – praktiškai priklauso surenkamų mokesčių pajamų dydis ir valstybės biudžeto valdymas. Šiuo metu Lietuvos mokesčių sistema nėra nusistovėjusi, nuolat vystosi, yra tobulinama, siekiant sukurti darnią, šiuolaikišką, ES reikalavimus atitinkančią mokesčių įstatymais pagrįstą mokesčių sistemą, kuri užtikrintų elastingas ir stabilias pajamas, skatintų sparčią ekonomikos raidą, teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą bei sąžiningą konkurenciją. Svarbu užtikrinti, kad mokesčių sistemos reformavimas ekonominiu ir socialiniu požiūriu būtų pagrįstas, užtikrintų efektyvų mokesčių sistemos pamatinių principų ir tikslų įgyvendinimą.

2. *Mokesčio lengvata* yra traktuojama mokesčių mokėtojų ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Darbe detaliau apžvelgiama nevienareikšmiškai traktuojama mokesčių lengvatos sąvoka, taip pat mokslinėje literatūroje ne dažnai minima mokesčių išlaidų (*tax expenditures*) sąvoka. Išanalizuotos Lietuvoje taikomų mokesčių lengvatų rūšys, taip pat teoriniu aspektu analizuojamas įvairialypis lengvatų poveikis. Išskiriami *pagrindiniai privalumai*: ekonominės ir fiskalinės politikos tikslų siekimo priemonė, mokesčių naštos mažinimas socialiai pažeidžiamai visuomenės daliai, galimybė reguliuoti rinką ir kapitalo pritraukimas pagal poreikį. Pagrindiniai *neigiami aspektai*: ekonominės veiklos ir sprendimų priėmimo iškreipimas (susijęs su prieš tai įvardinta teigiama galimybe reguliuoti rinką), didesni mokesčių administravimo kaštai, tenkantys valstybei, galimybė piktnaudžiauti valstybės biudžetu (padidinama mokesčių vengimo galimybė).

3. Išanalizavus mokslinę bei teisinę literatūrą, priimtas sprendimas įvertinti bei palyginti Lietuvos mokesčių sistemą ES lygiu. Apibendrinus literatūroje pateikiamas mokesčių sistemos vertinimo galimybes, galima daryti išvadą, jog mokesčių sistemos vertinimui Lietuvoje tinkamiausias mokesčių naštos vertinimo metodas, kadangi remiantis šiuo metodu įvertinamas visuminis mokesčių sistemos daromos poveikis šalies ekonomikai, o pritaikius įvairias vertinimo rodiklių variacijas, galima įvertinti ir mokesčių naštos tenkančią konkrečiai visuomenės daliai. Mokesčių našta dažniausiai yra traktuojama mokesčių pajamų ir BVP santykiu. Tai rodiklis puikiai atskleidžiantis bendrą mokesčių naštos tenkančią valstybės ekonomikai ir parodo, kokia dalis šalyje sukuriama BVP yra paskirstoma mokesčių pavidalu. Minėto rodiklio analizė ir Lietuvos palyginimas ES kontekstu atskleidė, kad

Lietuva gali būti priskiriama prie mažos mokesčių naštos valstybių (2011 m. Lietuva pagal mokestinių pajamų (įskaitant ir socialinio draudimo įmokas) ir BVP santykį buvo mažiausia mokesčių našta pasižyminti ES valstybė). Remiantis tokiais mokesčių naštos rodiklio rezultatais ir vertinant bendrą ekonominę padėtį šalyje, natūralu, jog kyla pagrįstų abejonių dėl rodiklio reprezentatyvumo. Tokiems rezultatams įtaką neabejotinai daro aukštas mokesčių vengimo ir šešėlinės ekonomikos lygis šalyje. Atsižvelgiant į tai, įvertinta ir mokesčių našta tenkanti šalies darbo jėgai, t. y. analizuotas ES taikomas *laisvės nuo mokesčių dienos rodiklis*, kuris atspindi, kokią dalį dienų per metus darbo jėgai tenka dirbti tam, kad būtų padengtos mokesčių išlaidos. Pagal šį rodiklį Lietuva ES kontekstu priskiriama prie didesnės nei vidutinė mokesčių naštos valstybių. Tokie mokesčių naštos analizės rezultatai leidžia daryti prielaidą, jog Lietuvoje didesne dalimi apmokestinama darbo jėga. Tai patvirtina ir Europos Tarybos pateikta išvada, kurioje teigiama, kad Lietuvos mokesčių struktūra pagrįsta darbo ir vartojimo apmokestinimu, o turto ir aplinkos mokesčiai yra vieni iš mažiausių ES.

4. Atsižvelgiant į tiriamąjį objektą, darbe pateikiama *sukurta mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo metodika*. Kuriant vertinimo metodiką, vadovautasi principu, jog mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykis gali būti išreiškiamas per poveikį, t. y. mokesčių lengvatų daromą poveikį principų įgyvendinimui. Atsižvelgiant į tai, kiekvienu atveju turi būti vertinamas principo veikimas, t. y. veikimas iki tam tikros mokesčių lengvatos įteisinimo ir ją įteisinus arba *modeliuojamos situacijos „su mokesčių lengvata“ ir „be mokesčių lengvatos“*. Kiekvieno principo įgyvendinimo įvertinimui tikslingai parinkti pagrindiniai baziniai rodikliai, kurių rinkiniai sudaryti analizuojant šiuo metu egzistuojančius pagrindinius mokesčių sistemos vertinimo metodus bei tikslingai papildyti kitais ekonominiais rodikliais. Atliekant konkrečios mokestinės lengvatos santykio su mokesčių sistemos formavimo principais vertinimą remiantis sukurta metodika, būtina identifikuoti, koks yra konkrečios lengvatos pagrindinis tikslas, t. y. ko siekiama konkrečia lengvata, ir nustatyti riziką, kuri egzistuoja mokesčių sistemos formavimo principų atžvilgiu. Kitaip tariant, būtinas išankstinis analitinis subjektyvus situacijos įvertinimas prieš pradedant kiekybinę santykinę analizę pagal metodikoje pateikiamus vertinimo rodiklius. Tokia situacija susiklosto dėl didelės mokestinių lengvatų įvairovės, kurios skiriasi savo prigimtimi, pobūdžiu ir esme, dėl to nėra galimybės nustatyti vieningos visų lengvatų vertinimo sistemos.

5. Remiantis parengta vertinimo metodika bei kokybine analize, darbe vertintas pasirinktų trijų mokesčių lengvatų santykis su atitinkamais mokesčių sistemos formavimo principais:

5.1. *PVM lengvatiniai tarifai ir pajamų surinkimo principas*. PVM kaip mokestis yra pakankamai parankus instrumentas valstybės biudžeto pajamų surinkimui. Ekonomiškai efektyvi PVM sistema galėtų būti taikant nevienodo dydžio PVM tarifą – didesnę tarifą neelastingos paklausos

prekėms ir mažesnę tarifą elastingos paklausos prekėms. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog nėra galimybės tiksliai paskaičiuoti, koks elastingumo koeficientas kiekvienu atveju turėtų būti taikomas, sutinkama su nuomone, jog tikslingiausia turėti PVM sistemą, kurioje egzistuoja vieningas PVM tarifas. Remiantis darbe pateikiama vertinimo metodika apskaičiuoti rodikliai, lyginant juos su taikomų lengvatinių tarifų pokyčiais analizuojamu laikotarpiu, tam tikrų išskirtinių PVM pajamų pokyčių tendencijų neatskleidė. Gauti rezultatai leidžia daryti prielaidą, kad PVM pajamų surinkimas labiau įtakojamas bendrų ekonomikos svyravimų. Pažymėtina tai, kad Lietuvoje analizuojamu laikotarpiu fiksuojamos lengvatiniiais PVM tarifais apmokestinamų veiklų mažėjimo tendencijos, t. y. kai atsisakoma vis daugiau prekių ir paslaugų rūšių, kurie apmokestinami lengvatiniiais tarifais, išskyrus 2013 m., kuomet PVM lengvatinis tarifas nustatytas dar dviem veikloms;

5.2. *Pelno mokesčio lengvatinis tarifas smulkioms įmonėms ir ekonominio potencialo skatinimo principas.* Remiantis darbe pateikiama vertinimo metodika apskaičiuoti rodikliai rodo, jog analizuojamu laikotarpiu verslo pajamoms tenkanti mokesstinė našta nežymiai, tačiau mažėja. Kita vertus, ne mokesstinę našta verslas įvardija kaip pagrindinę kliūtį ekonominio potencialo skatinimui. Atkreipiamas dėmesys į verslui tenkančią mokesstinę ir teisinę administracinę našta, kuriai įvertinti pasitelkti papildomi rodikliai atskleidė, jog analizuojamu laikotarpiu tokie svarbūs pasauliniu mastu vertinami verslo aplinkos rodikliai kaip verslo pradžios rodiklis (*Starting business*), mokesčių mokėjimo sąlygų rodiklis (*Paying taxes*) ar mokesčių sudėtingumo ir poveikio šalies konkurencingumui rodiklis, pagal kuriuos Lietuvos pozicijos pasauliniu lygiu analizuojamu laikotarpiu nepasižymi teigiamomis tendencijomis. Atsižvelgiant į tai, valstybė turi siekti didinti VMI ir kito administracinio aparato veiklos efektyvumą, tobulinti veiklos valdymą bei kokybės valdymo priemones. Tai padaryti galima labiau atsižvelgiant į užsienio valstybių mokesčių administravimo patirtį, perimant geriausią praktiką, pradėti naujų modernių paslaugų tiekimą, plečiantis informacinių technologijų rinkai;

5.3. *Progresinio NPD lengvata ir pajamų perskirstymo principas.* Remiantis darbe pateikiama vertinimo metodika apskaičiuoti rodikliai rodo, kad mokesstinė našta analizuojamu laikotarpiu tenkanti darbo pajamoms nors ir nežymiai, bet mažėja, tačiau pajamų netolygumas tokiomis pačiomis mažėjimo tendencijomis nepasižymi. Tikėtina, kad didelę įtaką rodiklių skaičiavimui daro šešėlinė ekonomika – namų ūkių gaunamos pajamos iš neapskaitomos ekonomikos. Priešingu atveju galima teigti, kad šiuo metu taikoma darbo pajamų apmokestinamosios bazės mažinimo lengvata – NPD – net ir įvedus šios lengvatos progresinį pavidalą, neužtikrina papildomos ekonominės naudos, kuri sudarytų pagrindą pajamų pasiskirstymo netolygumo mažinimui. Dėl to prioritetas turėtų būti

skiriamas įvairioms tiesioginėms socialinės politikos priemonėms – didesnė dalis aktyvioms pajamų diferenciacijos mažinimo priemonėms ir mažesnė dalis tiesioginėms socialinės paramos išmokoms.

6. Įvertinus išanalizuotą teorinę informaciją bei atliktą tyrimą, iškelta hipotezė pasitvirtino – mokesčių lengvatos Lietuvoje iš esmės atitinka visuotinai pripažintus apmokestinimo principus, kita vertus kiekviena iš jų negali visiškai užtikrinti numatytų principų bei joms keliamų ekonominės socialinės politikos tikslų įgyvendinimo vienu metu. Atsižvelgiant į tai, pateikiami šie siūlytini *mokesčių sistemos reformavimo bei tobulinimo prioritetai*:

6.1. Mažinti pajamų apmokestinimą, kadangi pajamų mokesčiai labiau iškraipo mokesčių mokėtojų elgseną, nei vartojimo ar turto mokesčiai;

6.2. Atsižvelgiant į horizontaliojo teisingumo principą, darbo pajamos neturi būti apmokestinamos daugiau nei kitų rūšių pajamos, nes tokiu būdu vykdoma pajamų diskriminacija;

6.3. Didinti turto apmokestinimą, kadangi turto mokesčiai pagal savo pobūdį labiausiai atitinka pagrindinius apmokestinimo kriterijus, tačiau kol kas Lietuvoje turto mokesčiai beveik nėra taikomi. Ta pati situacija egzistuoja ir su aplinkos mokesčiais;

6.4. Labiausiai socialiai pažeidžiami visuomenės sluoksniai turėtų būti remiami tiesiogiai, kadangi vartojimo lengvatų nauda tenka be išimties visiems, turto mokesčių lengvatos nėra aktualios, o pajamų mokesčių lengvatų sukuriamas efektas nepakankamas didesnės gerovės užtikrinimui;

6.5. Tikslingai minimizuoti taikomų mokesčių lengvatų skaičių, tačiau naikinant lengvatas „nepabloginti“ jas gaunančiųjų padėties suvienodinant su bendromis mokestinėmis sąlygomis, o mažinant bendrą mokestinę naštą visiems mokesčių mokėtojams kartu, pavyzdžiui nustatant bent minimaliai mažesnę mokesčio tarifą.

6.6. Siekti maksimaliai pagerinti mokesčių surinkimo veiksmingumą, tobulinti mokestinį administracinį aparatą, užtikrinant kuo mažesnes mokestinių prievolių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo sąnaudas mokesčių mokėtojui ir tuo pačiu kuo mažesnes mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimo ir stebėsenos, mokesčių surinkimo sąnaudas tenkančias mokesčių administratoriui.

**LITERATŪROS SĄRAŠAS**

1. **Aleknevičienė V.** Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005. – 272 p. – ISBN 9986-433-35-5
2. **Balčiūnaitė A.** Mokesčių našta ir jos apskaičiavimas // Studentų mokslinės konferencijos Jaunasis mokslininkas 2007 straipsnių rinkinys. – Akademija, 2007, Elektroninis leidinys ISBN 978-9955-448-81-5
3. **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2007, Nr. 2, p. 57-67. – ISSN 1822-4202
4. **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2009, Nr. Nr. 10(4), p. 298-307. – ISSN 1822-4202
5. **Blažienė I.** Gyventojų pajamos ir jų normalizavimas Lietuvoje: daktaro disertacija: Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S). – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2002. – 155 p.
6. **Budrytė A., Mačiulaitytė E.** Biudžeto pajamų iš pelno mokesčio prognozavimas // Pinigų studijos: Ekonomikos teorija ir praktika. – Vilnius: Lietuvos bankas, 2005, Nr. 3. – ISSN 1648-8970
7. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998. – 221 p.
8. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. – 340 p. – ISBN 9955-09-815-5
9. **Buškevičiūtė E.** Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. – 441 p. – ISBN 9955-25-016-X.
10. **Butautas D.** Modernūs Lietuvos ateities finansai. I dalis. Efektyvūs valstybės biudžeto valdymo prioritetai. Vilnius: Dainius Butautas, 2006. – 165 p. – ISBN 9955-665-73-4
11. **Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 1994. – 47 p. – ISBN 9986-452-07-4
12. **Darbuotojų skaičius pagal darbo užmokesčio dydį 2012 m. spalio mėn.** // LR Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės informacija [žiūrėta 2013-04-06]. Prieiga per internetą: <http://web.stat.gov.lt/lt/news/view?id=11416&PHPSESSID=9f32a75267b87dd1b7481b605c2ad22a>
13. **Gedvilienė M., Šalkauskienė L.** Darbo užmokesčio mokestinių lengvatų taikymo ypatumai Lietuvoje ir ES šalyse // Vadyba: mokslo tiriamieji darbai. – Klaipėda: Klaipėdos Universiteto leidykla, 2009, Nr. 3(16), p. 19 – 24. – ISSN 1648-7974
14. **Gineitienė Z.** Verslo kūrimas ir valdymas. Vilnius: Rosma, 2005. – 327 p. – ISBN 9986-00-444-6

15. **Ginevičius, R., Podvezko, V.** Daugiakriterinio vertinimo rodiklių sistemos formavimas // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2005, Nr. 6, p. 199–207. – ISSN 1648-0627
16. **Jakštonytė G., Boguslauskas V.** Graphic Model Regulating the Application of Land Site Taxation Deductions // Inžinerinė ekonomika. – Kaunas: Technika, 2010, Nr. 21(3), p. 238-243. – ISSN 1392-2785
17. **Juozaitytė L.** Comparison of Lithuanian and Irish tax systems using V. Tanzi qualification diagnostic indicators // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. – Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2009, Nr. 2(15), p. 65 – 75. – ISSN 1648-9098
18. **Juozupaitis O., Jasaitis J.** Mokesčių politikos tobulinimas, skatinant verslo plėtrą mažai urbanizuotose vietovėse: Tauragės rajono atvejis // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. – Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2011, Nr. 4(24), p. 113 – 126. – ISSN 1648-9098
19. **Kindsfaterienė K., Lukaševičius K.** The impact of the Tax System on Business Environment // Engineering Economics: The Economic Conditions of Enterprise Functioning. – Kaunas: Technika, 2008, Nr. 2(57). – ISSN 1392-2785
20. **Komisijos Tarnybų darbinis dokumentas 2012 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos ir konvergencijos programos vertinimas pridedamas prie dokumento Tarybos rekomendacija dėl Lietuvos 2012 m. nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomone dėl atnaujintos 2012-2015 m. Lietuvos konvergencijos programos** // Briuselis: Europos Komisija, 2012, Nr. COM(2012) 319 final, 37 p.
21. **Kundelis E., Valatkevičiūtė, R.** Mažoji bendrija: ką reikėtų žinoti apie mokesčius // Vilnius: „PricewaterhouseCoopers International Limited“, 2012 <http://www.pwc.com/lt/lt/press-room/articles/straipsnis-12-10-01.jhtml> [žiūrėta 2013-04-07]
22. **Levišauskaitė K., Rūškys G.** Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003. – 179 p. – ISBN 9955-530-91-X
23. **Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas**, Žin., 1990, Nr. [24-596](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442321)// [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=442321](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=442321) [žiūrėta 2013-03-12].
24. **Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas**, Žin., 2002, Nr. [36-1340](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=441085) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=441085](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=441085) [žiūrėta 2013-03-12].
25. **Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas**, Žin., 2002, Nr. [73-3085](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=438039) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=438039](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=438039) [žiūrėta 2013-03-12].
26. **Lietuvos Respublikos Konstitucija**, Žin., 1992, Nr. 33-1014 // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=274999](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=274999) [žiūrėta 2013-03-12].



27. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Žin., 2004, Nr. [63-2243](#) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=435625](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=435625) [žiūrėta 2013-03-12].
28. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, Žin., 2005, Nr. [76-2741](#) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=430807](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=430807) [žiūrėta 2013-03-12].
29. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Žin., 2001, Nr. [110-3992](#) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=440678](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=440678) [žiūrėta 2013-03-12].
30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1047 „Dėl Nacionalinės Lisabonos strategijos įgyvendinimo 2008 – 2010 m. programos patvirtinimo“, Žin., 2008, Nr.: 124-4718 // [http://ec.europa.eu/archives/growthandjobs\\_2009/pdf/member-states-2008-2010-reports/lithuania\\_nrp\\_2008\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/archives/growthandjobs_2009/pdf/member-states-2008-2010-reports/lithuania_nrp_2008_lt.pdf) [žiūrėta 2013-03-23].
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos patvirtinimo“, Žin., 1998, Nr.: 72-2102 // <http://tar.tic.lt/Default.aspx?id=2&item=results&aktoid=EF624DE5-468C-4629-AE2C-37EE5B77E336> [žiūrėta 2013-03-12].
32. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, Žin., 1992, Nr. [21-612](#) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=417539](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=417539) [žiūrėta 2013-03-12].
33. **Lisaukaitė V.** Lietuvos gyventojų pajamų ir vartojimo diferenciacija // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus Gedimino techniko Universitetas, 2010, Nr. 11(3), p. 266 – 278. – ISSN 1648-0627
34. **LLRI analizė: Valstybės biudžeto silpnosios vietos ir strateginio planavimo iššūkiai** // Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2010, 25 p. [http://www.lrinka.lt/uploads/files/dir34/dir1/3\\_0.php](http://www.lrinka.lt/uploads/files/dir34/dir1/3_0.php) [žiūrėta 2013-03-16]
35. **Mačiulaitytė, E.** Valstybės finansų ekonometrinis modeliavimas: daktaro disertacija: Fiziniai mokslai, matematika (01 P). – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2007. – 111 p.
36. **Mačiulaitytė E., Rudzkiš R.** Mokestinių pajamų ekonometrinis vertinimas // Lietuvos matematikos rinkinys. – Vilnius: Matematikos ir informatikos institutas, 2003, Nr. 43, p. 520–524. – ISSN 0132-2818
37. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 287 p. – ISBN 9955-557-05-2
38. **Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001. – 64 p. – ISBN 9986-09-426-5
39. **Metinė Lietuvos Nacionalinės Lisabonos strategijos įgyvendinimo programos pažangos ataskaita 2009 m.** // [http://ec.europa.eu/archives/growthandjobs\\_2009/pdf/nrp2009/lt\\_nrp\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/archives/growthandjobs_2009/pdf/nrp2009/lt_nrp_lt.pdf) [žiūrėta 2013-03-23].

40. **Misiūnas A., Rukšėnaitė, J.** Gyventojų pajamų nelygybės tendencijos pasaulyje // Lietuvos statistikos darbai. – Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2006, Nr. 45, p. 23 – 31. – ISSN 1392-642X
41. **Mokesčiai, jų administravimas.** Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=20909> [žiūrėta 2013-03-12].
42. **Mokesčių pasikeitimai 2012 metais** // Vilnius: LR finansų ministerija, 2012. <http://www.finmin.lt/web/finmin/2012mokesciai> [žiūrėta 2013-04-07].
43. **Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.** Lietuvos Respublikos finansų ministerija. [http://www.finmin.lt/web/finmin/auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/nacionalinis\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin/auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_biudzetas) [žiūrėta 2013-03-12].
44. **Naraškevičiūtė V., Lakštutienė L.** Valstybės finansai. Kaunas: Technologija, 2003. – 72 p. – ISBN 9955-09-396-X
45. **Novošinskienė A., Slavickienė A.** Lietuvos mokesčių sistemos problemos // Vagos: mokslo darbai. – 2005, Nr. 67(20), p. 44-52. – ISSN 1648-116X
46. **Pajuodienė G. M.** Lietuvos mokesčių apžvalga // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius: Pačiolis, 1996, Nr. 4.
47. **Pelno mokestis** // Vilnius: LR finansų ministerija, 2013. <http://www.finmin.lt/web/finmin/pm> [žiūrėta 2013-04-07].
48. **Rakauskaitė R.** Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas // Studentų mokslinės konferencijos Jaunasis mokslininkas 2006 straipsnių rinkinys. – Akademija, 2006, Elektroninis leidinys ISBN 9955-448-42-3
49. **Rakauskienė, O. G.** Valstybės ekonominė politika (fiskalinė, užsienio prekybos ir socialinė politika): monografija. Vilnius: MRU leidybos centras, 2006. – 768 p. – ISBN 9955-19-032-9
50. **Skačkauskienė I.** Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais // Business, Management and Education. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2010 Nr. 1, p. 168-184. – ISSN 1648-8156
51. **Skačkauskienė I.** Tax system evaluation model // Business and management 2010: 6th International Scientific Conference. – Vilnius: Technika, 2010, p. 719–727. – ISSN 2029-428X
52. **Skučienė D.** Pajamų nelygybė Lietuvoje // Filosofija. Sociologija. – Vilnius: Lietuvos mokslų akademija, 2008, Nr. 4, p. 22 -33. – ISSN 0235-7186
53. **Slavickienė A.** Lietuvos mokesčių sistemos problemos ir perspektyvos // Vagos: mokslo darbai. – 2001, Nr.49(2), p. 55-62. – ISSN 1648-116X
54. **Slavickienė A. ir kt.** Apmokestinimo principų taikymo ypatumai žemės ūkio versle // I‘st

- International scientific conference „Problems of tax policy“, Vilnius: Mykolas Romeris University. – 2012, p. 30 – 37. – ISBN 978-9955-19-422-4
55. **Smagurauskienė L.** Finansinė verslo skatinimo sistema Lietuvoje // *Annales Geographicae*. – Vilnius: Geologijos ir geografijos institutas, 2009, Nr. 42(1-2) t. – ISSN 1822-6701
56. **Snieška, V. ir kt.** Makroekonomika. Kaunas: Technologija, 2011. – 803 p. – ISBN 9955-25-062-3
57. **Stačiokas R., Rimas J.** Mokesčiai: teorija ir praktika: monografija. Kaunas: Technologija, 2004. – 196 p. – ISBN 9955-09-624-1
58. **Sudavičius B.** Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste // *Teisė*. – Vilnius: VU leidykla, 2010, Nr. 76, p. 110 – 114, - ISSN 1392-1274
59. **Šapalienė L.** Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė, 2010. – 168 p. – ISBN 978-609-8042-01-6
60. **Šinkūnienė K.** Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. – Kaunas: VDU, 2005, Nr. 35, p. 177-192. – ISSN 1392-1142
61. **Štreimikienė D., Mikalauskiene A.** Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Kaunas: VDU, 2006, Nr. 38, p. 169-182. – ISSN 1392-1142
62. **Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A.** Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas // *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. – Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 2011, Nr. 1 (21), p. 44 – 57. – ISSN 1648-9098
63. **Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos** // Europos Taryba, 2006 m. lapkričio 28 d. (OL L 347, 2006 12 11, p. 1) [žiūrėta 2013-03-28] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:LT:PDF>
64. **Tvarijonavičienė M., Meškauskienė D.** Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas // *Verslas: teorija ir praktika*. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos Universitetas, 2003, Nr. 1. – ISSN 1822-4202
65. **Valstybinio audito ataskaita dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo** // Vilnius: Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, 2006 m. gruodžio 19 d., Nr. 8000-7P-31.
66. **Žvinklys J., Vabalas E.** Valstybės konkurencingumas ir jo priežastys // *Mokesčių žinios*. – Vilnius, Nr.36 (498), 2006
67. **Alley C., Bentley D.** A remodelling of Adam Smith's tax design principles. Australia: Bond University, 2005. [http://epublications.bond.edu.au/law\\_pubs/45](http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/45) [žiūrėta 2013-03-12]
68. **Doing business: measuring business regulations** // The World Bank, 2013 <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/> [žiūrėta 2013-04-07].

69. **Eurostat Government finance statistics database:** Government revenue, expenditure and main aggregates (gov\_a\_main) [žiūrēta 2013-03-12]  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/data/database](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database)
70. **Eurostat Government finance statistics database: Main national accounts tax aggregates** (gov\_a\_tax\_ag) [žiūrēta 2013-03-12]  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/data/database](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/data/database)
71. **Five keys to evaluating a tax system.** Washington research council: Policy Brief, 2012, No. PB 12-14 <http://www.researchcouncil.org/docs/PDF/WRCTaxes/TaxPrinciplesFinal.pdf> [žiūrēta 2013-03-12]
72. **Gates W. H.** Tax Alternatives for Washington State: A Report to the Legislature. Washington State Tax Structure Study Committee, 2002, [žiūrēta 2013-03-12]  
[http://dor.wa.gov/content/aboutus/statisticsandreports/wataxstudy/Chapter\\_2.pdf](http://dor.wa.gov/content/aboutus/statisticsandreports/wataxstudy/Chapter_2.pdf)
73. **General Tax Principles.** European Commission: Directorate general taxation and customs union, Common consolidated corporate tax base working group, 2004, No. CCCTB/WP\001Rev1\doc\en [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/ccctbwplfinalrev1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwplfinalrev1_en.pdf) [žiūrēta 2013-03-12]
74. **Gill J. B. S.** A diagnostic framework for revenue administration. World Bank Technical Paper No. 472, 2000. – 59 p. – ISBN 0-8213-4780-2
75. **Jenkins G. P. et al.** Tax analysis and revenue forecasting: Issues and Techniques. Harvard: Harvard Institute for International Development, 2000. – 185 p. [žiūrēta 2013-03-12]  
[http://jdintl.econ.queensu.ca/publications/qed\\_dp\\_169.pdf](http://jdintl.econ.queensu.ca/publications/qed_dp_169.pdf)
76. **Rogers J., Philippe C.** The Tax Burden of Typical Workers in the EU 27. Brussels: New Direction – The Foundation for European Reform, 2012 [žiūrēta 2013-03-12]  
[www.newdirectionfoundation.org/eutaxes2012.pdf](http://www.newdirectionfoundation.org/eutaxes2012.pdf)
77. **Schneider F.** Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: some new facts. Austria, 2012. [žiūrēta 2013-03-12].  
<http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>
78. **Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union: Final report** // Copenhagen: Copenhagen Economics, 2007, No. 6503 DG TAXUD, 103 p.
79. **Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.** European Commission Directorate and Eurostat report, 2012 edition. – 274 p. – ISSN 1831-8797
80. **Tax reforms in EU Member States 2011: Tax policy challenges for economic growth and**

- fiscal sustainability** // European Commission: Economic and Financial Affairs, European Economy 5/2011 [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/2011/pdf/ee-2011-5\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf) [žiūrėta 2013-03-23].
81. **Tax reforms in EU Member States 2012: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability** // European Commission: Economic and Financial Affairs, European Economy 6/2012 [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/european\\_economy/2012/pdf/ee-2012-6\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2012/pdf/ee-2012-6_en.pdf) [žiūrėta 2013-03-23].
82. **The Global Competitiveness Reports for 2007 – 2013** // World Economic Forum [žiūrėta 2013-04-07] [http://www.weforum.org/reports?filter\[type\]=Competitiveness](http://www.weforum.org/reports?filter[type]=Competitiveness)
83. **VAT Rates Applied in the Member States of the European Union** // European Commission, 2013. – taxud.c.1(2013)69198 – EN
84. **Wolff G. B.** Measuring tax burdens in Europe. Frankfurt: ZEI working paper, No. B 09-2005, <http://hdl.handle.net/10419/39644> [žiūrėta 2013-03-12]
85. **Wolowiec T., Sobon J.** Production, Investment and Demand-induced effects of Income Tax // I<sup>st</sup> International scientific conference „Problems of tax policy“, Vilnius: Mykolas Romeris University. – 2012, p. 38 – 45. – ISBN 978-9955-19-422-4

**Tamošaitytė S.** Mokesčių lengvatos, jų santykis su mokesčių sistemos formavimo principais. Mokesčių lengvatos Lietuvoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. M. Strumskis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 78 p.

## ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotas ir įvertintas mokesčių lengvatų santykis su mokesčių sistemos formavimo principais, įvertintos mokesčių lengvatų taikymo ypatybės, privalumai, trūkumai. Pateikti siūlymai dėl mokesčių lengvatų taikymo. Pirmoje darbo dalyje apibendrinami mokesčių sistemos teoriniai aspektai: skirtingai traktuojama mokesčių sistemos sąvoka, jos reikšmė ir svarba nacionaliniam biudžetui, mokesčių teorijos bei mokesčių sistemos funkcijos. Analizuojamas mokesčių sistemos formavimas ir apmokestinimo procesas – mokesčių sistemos formavimo principai ir apmokestinimo principų įvairovė. Antroje dalyje pateikiama mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio metodologinė analizė: analizuojamos mokesčių lengvatos, jų formos, pateikiami praktiniai pavyzdžiai, išskiriami teigiami ir neigiami aspektai bei mokesčių lengvatų vertinimo metodika mokesčių sistemos formavimo principų pagrindu, kurioje pateikiami ekonominiai statistiniai rodikliai, skirti kiekvieno iš principų vertinimui. Trečioje dalyje, remiantis minėta metodika, analizuojamas pasirinktų trijų mokesčių lengvatų santykis su mokesčių sistemos formavimo principais.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokesčiai, mokesčių lengvatos, mokesčių sistemos formavimo principai, biudžeto pajamų surinkimas, ekonominis potencialas, pajamų netolygumas.

**Tamošaitytė S.** Tax concessions, their relation with tax system design principles. Tax concessions in Lithuania / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. prof. dr. M. Strumskis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 78 p.

## ANNOTATION

Master Thesis analyzes and estimates relation between tax concessions and tax design principles, also evaluates application of tax concessions features, advantages and disadvantages. The proposals for tax concessions application have been submitted. The first part of Thesis summarizes theoretical aspects of the tax system: differently treated concept of the tax system, tax systems' magnitude and importance for the national budget, tax theories and functions of the tax system. Also analyzing the design of tax system and the process of taxation – tax system design principles and the variety of taxation principles. Second part provides the relation between tax concessions and tax system design principles methodological analysis: analyzed tax concessions, different forms of tax concessions with provided practical examples, distinguished positive and negative aspects. Also presented evaluation methodology for tax concessions based on tax system design principles with various economical and statistical indexes for evaluation of each different tax system design principle. According to presented methodology, in the third part there is assessment of the relation between three selected tax concessions and tax system design principles carried out.

**Key Words:** Taxes, Tax concessions, tax exemptions, tax system design principles, budget income collection, economic potential, income inequality.

**Tamošaitytė S.** Mokesčių lengvatos, jų santykis su mokesčių sistemos formavimo principais. Mokesčių lengvatos Lietuvoje / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. M. Strumskis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 78 p.

## SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjamas mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykis, atlikta mokesčių lengvatų Lietuvoje kritinė analizė. Teoriškai analizuojant mokesčių lengvatas, pateikiama mokesčių sistemos sampratų įvairovė, taip pat nagrinėjama pagrindinių mokesčių sistemos formavimo bei apmokestinimo principų chronologinė kaita, apžvelgiama mokesčių lengvatos koncepcija. Pateikiami praktiniai pavyzdžiai, iliustruojantys Lietuvos mokesčių sistemoje taikomų mokesčių lengvatų formų įvairovę. Atlikus literatūros analizę bei išanalizavus įvairius tiek Lietuvos, tiek ES strateginius dokumentus bei jų įgyvendinimo ataskaitas, išskirti pagrindiniai mokesčių lengvatų privalumai bei trūkumai.

Kaip pagrindas tolesnei mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų analizei ir siūlymams mokesčių sistemos tobulinimui pagrįsti, darbe sukurta mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo metodika, kurią sudaro ekonominių socialinių rodiklių rinkiniai, skirti kiekvienam iš principų vertinti. Remiantis sukurta metodika, įvertintos trys skirtingos mokesčių lengvatos, apskaičiuojant minėtus ekonominius socialinius rodiklius bei modeliuojant situacijas „su mokesčių lengvata“ ir „be mokesčių lengvatos“.

Išnagrinėjus mokesčių sistemos bei mokesčių lengvatų teorinius aspektus bei atlikus mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio tyrimą, patvirtinta hipotezė, jog mokesčių lengvatos Lietuvoje iš esmės atitinka visuotinai pripažintus apmokestinimo principus, kita vertus kiekviena iš jų negali visiškai užtikrinti numatytų principų bei joms keliamų ekonominės socialinės politikos tikslų įgyvendinimo vienu metu.

Darbai parengti atlikta mokslinės literatūros, teisės aktų ir strateginių dokumentų analizė, susisteminta esminė informacija, taikyti ekonominiai statistiniai tyrimo metodai (aprašomoji statistika, laiko eilučių analizė ir kt.), modeliuojamos situacijos, apibendrinamos bei generuojamos išvados.

Darbas sudarytas iš trijų dalių, kurių kiekvienoje, pagal numatytus uždavinius, analizuojami mokesčių sistemos teoriniai aspektai, pateikiama mokesčių lengvatų ir mokesčių sistemos formavimo principų santykio vertinimo metodika, kuria remiantis atliktas minėto santykio vertinimas.



**Tamošaitytė S.** Tax concessions, its relation with tax system design principles. Tax concessions in Lithuania / Master's Work in Finance Management. Supervisor assoc. prof. dr. M. Strumskis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 78 p.

## SUMMARY

Master thesis analyzes relation between tax concessions and tax system design principles, also carries out critical analysis of tax concessions implemented in Lithuania. Presented theoretical analysis of tax concessions – differently treated concept of the tax system, chronological changes of tax system design and taxation principles, overview of concept of the tax concession. Also provided practical examples that illustrate the variety of tax concessions forms that are being used in Lithuania. Highlighted key advantages and disadvantages of tax concessions.

As a basis for further analysis of tax concessions and tax system design principles and proposals for tax system improvement, there has been created and evaluation methodology to evaluate tax concessions based on tax system design principles with various economical and statistical indexes for evaluation of each different tax system design principle. Based on the methodology developed, there have been three different tax concessions evaluated by calculating these economic and social indicators and simulating situations “with tax concessions” and “without tax concessions”.

Theoretical analysis of tax system and tax concessions and assessment of relation between tax concessions and tax system design principles confirmed the hypothesis that tax concessions in Lithuania are in line with generally recognized principles of taxation, on the other hand, each of them cannot fully ensure that all principles and goal of social and economical policy would be implemented at the same time.

For preparation of this paper there have been analysis of scientific literature, legislation and strategic documents used, also systematization of essential information, application of economic and statistical methods (descriptive statistics, time series analysis, etc.), simulations and generation of conclusions.

The paper consists of three parts, each of them, against targets, analyze theoretical aspects of tax system, evaluation methodology for tax concessions based on tax system design principles, under which evaluation have been carried out.

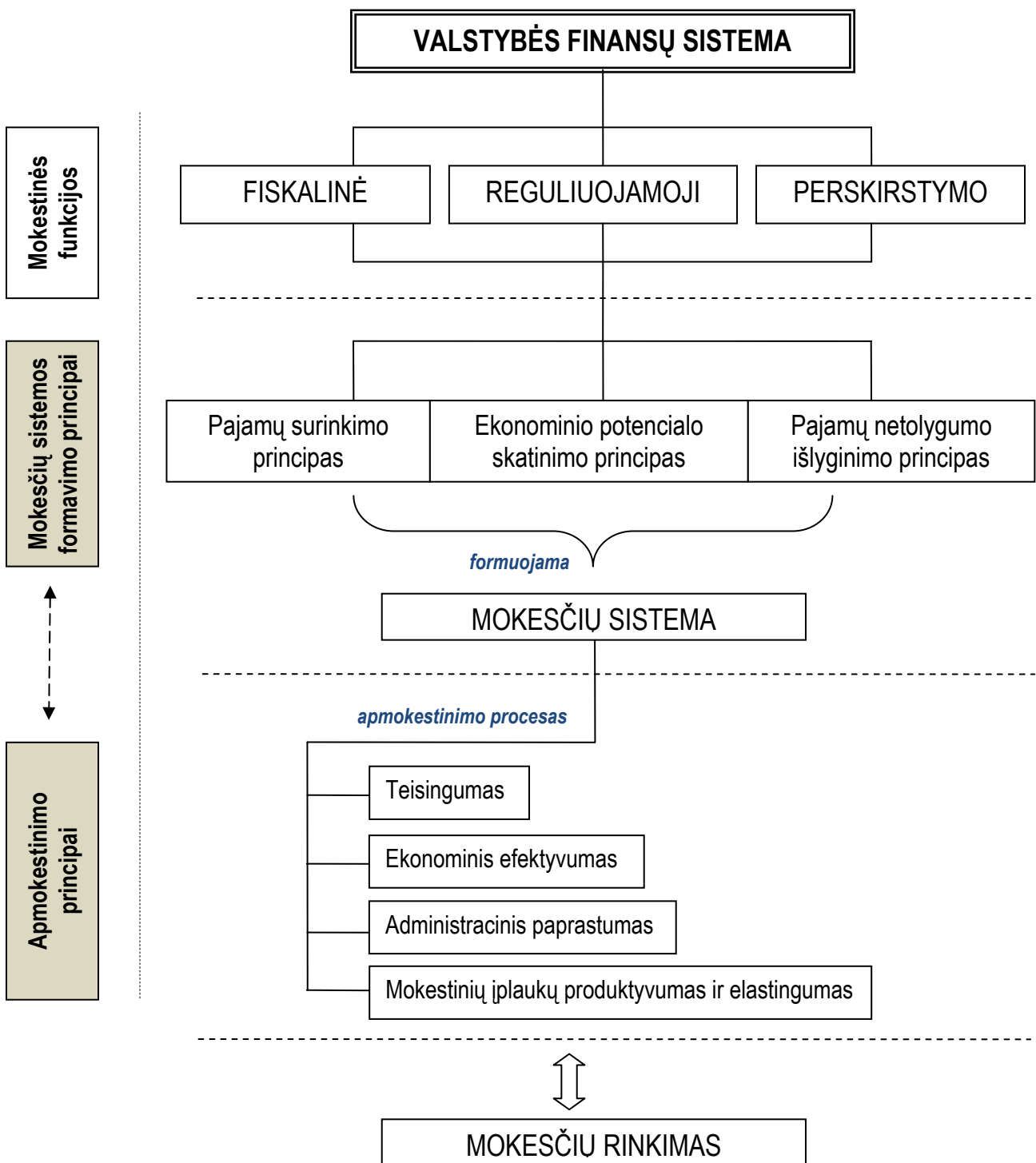
**PRIEDAI**

## 1 PRIEDAS. LR nacionalinio biudžeto pajamų sudėtinė analizė 2007 – 2012 m

Tūkst. lt.		2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>MOKESTINĖS PAJAMOS</b>	<b>Pajamų ir pelno mokesčiai, iš jų:</b>	7.091.387	8.171.621	5.478.387	4.424.769	4.645.680	5.499.229
	Gyventojų pajamų mokestis	4.555.801	5.106.281	3.789.030	3.470.898	3.772.568	4.004.454
	Pelno mokestis	2.053.649	2.910.175	1.707.592	953.871	873.112	1.494.775
	Socialinis mokestis	481.933	155.165	-18.235	0	0	0
	<b>Turto mokesčiai, iš jų:</b>	292.467	307.653	325.643	354.563	334.829	327.228
	Žemės mokestis	45.675	47.942	49.002	52.276	56.098	58.188
	Paveldimo turto mokestis	6.274	6.076	6.140	3.812	3.475	4.131
	Nekilnojamojo turto mokestis	240.518	253.635	270.501	298.475	275.256	264.909
	<b>Prekių ir paslaugų mokesčiai, iš jų:</b>	11.037.977	13.057.317	10.481.958	10.761.104	12.210.375	12.675.105
	Pridėtinės vertės mokestis	7.824.176	9.242.529	6.798.799	7.294.027	8.502.502	8.717.889
	Akcizai	2.803.595	3.354.023	3.258.161	3.036.491	3.178.233	3.341.166
	Kiti mokesčiai	410.206	460.765	424.998	430.586	529.640	616.050
	<b>Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai</b>	208.986	250.610	177.199	181.596	204.835	219.494
	<b>Viso:</b>	<b>18.630.817</b>	<b>21.787.201</b>	<b>16.463.187</b>	<b>15.722.032</b>	<b>17.395.719</b>	<b>18.721.056</b>
	<b>Proc. nuo visų pajamų:</b>	<b>78,48</b>	<b>80,45</b>	<b>67,94</b>	<b>67,54</b>	<b>68,23</b>	<b>67,89</b>
<b>KITOS PAJAMOS</b>	Turto pajamos	361.008	446.082	543.583	962.655	804.954	1.350.543
	Pajamos už prekes ir paslaugas	839.284	1.012.720	1.022.540	922.188	1.077.477	730.099
	Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	130.812	140.579	101.680	107.631	94.911	100.907
	Kitos nenurodytos pajamos	55.350	54.798	86.974	107.260	129.316	121.909
	Ilgalaikio materialiojo turto realizavimo pajamos	205.421	133.900	65.140	86.260	137.524	147.595
	Sandoriai su finansiniu turtu	34.074	25.314	20.040	24.316	18.297	37.969
	<b>Viso:</b>	<b>1.625.949</b>	<b>1.813.393</b>	<b>1.839.957</b>	<b>2.210.310</b>	<b>2.262.479</b>	<b>2.489.022</b>
	<b>Proc. nuo visų pajamų:</b>	<b>6,85</b>	<b>6,70</b>	<b>7,59</b>	<b>9,50</b>	<b>8,87</b>	<b>9,03</b>
	ES ir kitų šalių finansinės paramos lėšos	3.481.733	3.482.047	5.928.053	5.345.199	5.838.463	6.367.118
	<b>Proc. nuo visų pajamų:</b>	<b>14,67</b>	<b>12,86</b>	<b>24,46</b>	<b>22,96</b>	<b>22,90</b>	<b>23,09</b>
<b>IŠ VISO PAJAMŲ:</b>	<b>23.738.499</b>	<b>27.082.636</b>	<b>24.231.196</b>	<b>23.277.540</b>	<b>25.496.658</b>	<b>27.577.191</b>	

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės, remiantis kasmetiniais LR finansų ministerijos oficialiai skelbiamais 2007 – 2012 m. nacionalinių biudžetų vykdymo duomenimis.

**2 PRIEDAS.** Mokesčių sistemos formavimo principų ir apmokestinimo principų tarpusavio santykis



Šaltinis: Sudaryta darbo autorės.

**3 PRIEDAS.** Mokestinių pajamų ir BVP santykis ES šalyse 2010 – 2011 m., proc.

Trumpinys	ES valstybė narė	2010	2011
DK	Danija	48,3	48,6
BE	Belgija	46,3	46,7
FR	Prancūzija	44,5	45,9
SE	Švedija	45,9	45,0
AT	Austrija	43,6	43,7
FI	Suomija	42,6	43,5
IT	Italija	42,8	42,8
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>39,6</b>	<b>40,1</b>
DE	Vokietija	39,3	40,0
NL	Nyderlandai	39,5	39,0
LU	Liuksemburgas	38,5	38,1
UK	Didžioji Britanija	37,2	37,9
SI	Slovėnija	38,1	37,5
HU	Vengrija	38,0	37,1
PT	Portugalija	34,7	36,1
CY	Kipras	35,7	35,2
EL	Graikija	34,0	34,9
MT	Malta	33,9	34,8
CZ	Čekija	33,5	34,5
EE	Estija	34,3	33,0
ES	Ispanija	33,1	32,4
PL	Lenkija	31,8	32,4
IE	Airija	29,9	30,4
SK	Slovakija	28,3	28,8
RO	Rumunija	27,6	28,3
LV	Latvija	27,4	27,7
BG	Bulgarija	27,5	27,2
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>27,4</b>	<b>26,4</b>

**Šaltinis:** Sudaryta autorės, remiantis EUROSTAT duomenų bazėje (Main national accounts tax aggregates [gov\_a\_tax\_ag]) 2013 m. kovo 23 d. pateikiamais duomenimis.

**4 PRIEDAS.** Šešėlinės ekonomikos ir BVP santykis ES šalyse, 2008 – 2012 m.

Trumpinys	Valstybė narė	2008	2009	2010	2011	2012
BG	Bulgarija	32,1	32,5	32,6	32,3	31,9
RO	Rumunija	29,4	29,4	29,8	29,6	29,1
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>29,1</b>	<b>29,6</b>	<b>29,7</b>	<b>29,0</b>	<b>28,5</b>
EE	Estija	29,0	29,6	29,3	28,6	28,2
LV	Latvija	26,5	27,1	27,3	26,5	26,1
CY	Kipras	26,0	26,5	26,2	26,0	25,6
MT	Malta	25,8	25,9	26,0	25,8	25,3
PL	Lenkija	25,3	25,9	25,4	25,0	24,4
DE	Graikija	24,3	25,0	25,4	24,3	24,0
SI	Slovėnija	24,0	24,6	24,3	24,1	23,6
HU	Vengrija	23,0	23,5	23,3	22,8	22,5
IT	Italija	21,4	22,0	21,8	21,2	21,6
PT	Portugalija	18,7	19,5	19,2	19,4	19,4
ES	Ispanija	18,4	19,5	19,4	19,2	19,2
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>19,3</b>	<b>19,8</b>	<b>19,5</b>	<b>19,2</b>	<b>18,4</b>
BE	Belgija	17,5	17,8	17,4	17,1	16,8
CH	Čekija	16,6	16,9	16,7	16,4	16,0
SK	Slovakija	16,0	16,8	16,4	16,0	15,5
SE	Švedija	14,9	15,4	15,0	14,7	14,3
DK	Danija	13,9	14,3	14,0	13,8	13,4
FI	Suomija	13,8	14,2	14,0	13,7	13,3
DE	Vokietija	14,2	14,6	13,9	13,7	13,3
IE	Airija	12,2	13,1	13,0	12,8	12,7
FR	Prancūzija	11,1	11,6	11,3	11,0	10,8
UK	Didžioji Britanija	10,1	10,9	10,7	10,5	10,1
NL	Nyderlandai	9,6	10,2	10,0	9,8	9,5
LU	Liuksemburgas	8,5	8,8	8,4	8,2	8,2
AT	Austrija	8,1	8,5	8,2	7,9	7,6

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Schneider, F. Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts. 2011, Austria.

**5 PRIEDAS.** Laisvės nuo mokesčių diena ES šalyse, 2011 ir 2012 m.

Trumpinys	Valstybė narė	2011 m, dienų sk,	2012 m, dienų sk,	Pokytis
MT	Malta	105	101	-4
CY	Kipras	71	130	+59
IE	Airija	129	131	+2
UK	Didžioji Britanija	136	132	-4
BG	Bulgarija	137	138	+1
ES	Ispanija	138	143	+5
LU	Liuksemburgas	136	146	+10
EL	Graikija	162	151	-11
PT	Portugalija	148	154	+6
DK	Danija	157	157	0
SI	Slovėnija	153	158	+5
PL	Lenkija	157	159	+2
EE	Estija	161	162	+1
FI	Suomija	162	165	+3
NL	Nyderlandai	167	169	+2
CZ	Čekija	160	169	+9
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>169</b>	<b>169</b>	<b>0</b>
SK	Slovakija	165	172	+7
RO	Rumunija	181	174	-7
LV	Latvija	172	176	+4
IT	Italija	181	184	+3
SE	Švedija	190	189	-1
DE	Vokietija	191	193	+2
HU	Vengrija	209	194	-15
AT	Austrija	203	197	-6
FR	Prancūzija	206	207	+1
BE	Belgija	215	217	+2

**Šaltinis:** Sudaryta autorės, remiantis Rogers, J., Philippe., C, The Tax Burden of Typical Workers in the EU 27, 2012; Rogers, J., Philippe, C., The Tax Burden of Typical Workers in the EU 27, 2011.

**6 PRIEDAS.** Laisvės nuo mokesčių dienos vertinimo rodikliai ES, 2012 m.

Šalis narė	Realus bruto DU	Darbdavio soc. apsaugos mokesčiai	Bruto DU	Pajamų mokestis	Darbuotojo soc. apsaugos mokesčiai	Grynosios pajamos	PVM tarifas	Apskaičiuotas PVM	Realusis neto DU	Realusis mokesčio tarifas	Laisvės nuo mokesčių diena 2012 m.
MT	17.247	1.568	15.679	842	1.568	13.269	18%	776	12.493	27.56%	Balandžio 11
CY	26.165	4.855	21.310	0	3.543	17.767	15%	866	16.901	35.41%	Gegužės 10
IE	43.807	4.252	39.555	7.797	1.318	30.440	23%	2.275	28.164	35.71%	Gegužės 11
UK	41.598	3.987	37.611	5.732	3.468	28.411	20%	1.847	26.565	36.14%	Gegužės 12
BG	4.440	658	3.782	329	488	2.965	20%	193	2.772	37.56%	Gegužės 18
ES	31.723	7.302	24.421	2.364	1.551	20.506	18%	1.200	19.306	39.14%	Gegužės 23
LU	56.695	7.262	49.433	7.538	6.084	35.811	15%	1.746	34.066	39.91%	Gegužės 26
EL	22.441	4.917	17.524	490	2.804	14.231	23%	1.064	13.167	41.33%	Gegužės 31
PT	21.726	4.170	17.556	2.049	1.931	13.576	23%	1.015	12.561	42.18%	Birželio 3
DK	50.687	291	50.397	18.690	145	31.561	25%	2564	28.997	42.79%	Birželio 6
SI	19.216	2.665	16.551	1.189	3.658	11.704	20%	761	10.944	43.05%	Birželio 7
PL	9.892	1.472	8.420	567	1.808	6.045	23%	452	5.593	43.46%	Birželio 8
EE	12.161	3.113	9.048	1.537	253	7.257	20%	472	6.786	44.20%	Birželio 11
FI	46.629	8.204	38.425	8.066	2.744	27.615	23%	2.064	25.551	45.20%	Birželio 14
NL	52.021	7.595	44.426	7.452	7.126	29.847	19%	1.843	28.004	46.17%	Birželio 18
CZ	15.157	3.846	11.311	1.347	1.244	8.720	20%	567	8.153	46.21%	Birželio 18
<b>LT</b>	<b>8.829</b>	<b>2.125</b>	<b>6.704</b>	<b>1.006</b>	<b>603</b>	<b>5.095</b>	<b>21%</b>	<b>348</b>	<b>4.748</b>	<b>46.23%</b>	<b>Birželio 18</b>
SK	13.981	3.640	10.341	1.025	1.386	7.930	20%	515	7.415	46.97%	Birželio 21
RO	6.835	1.514	5.321	711	712	3.898	24%	304	3.594	47.41%	Birželio 23
LV	9.665	1.876	7.789	1.540	857	5.391	22%	385	5.006	48.21%	Birželio 25
IT	36.136	8.309	27.827	5.946	2.641	19.240	21%	1.313	17.927	50.39%	Liepos 3
SE	49.403	11.811	37.592	9.021	2.632	25.939	25%	2.108	23.832	51.76%	Liepos 8
DE	49.985	8.235	41.750	7.786	8.715	25.249	19%	1.559	23.690	52.61%	Liepos 12
HU	9.994	2.217	7.778	1.254	1.361	5.162	27%	453	4.709	52.88%	Liepos 13
AT	44.168	10.529	33.639	5.788	6.079	21.772	20%	1.415	20.357	53.91%	Liepos 16
FR	50.584	16.802	33.782	2.011	8.273	23.498	19.6%	1.497	22.001	56.51%	Liepos 26
BE	54.942	13.535	41.407	11.969	5.385	24.054	21%	1.642	22.412	59.21%	Rugpjūčio 5

Šaltinis: Rogers, J., Philippe., C. The Tax Burden of Typical Workers in the EU 27, 2012.



## 7 PRIEDAS. PVM tarifai ES šalyse, 2000 – 2012 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2000	2011	2012		
		Standartinis tarifas		Standartinis	Lengvatinis	Lengvatinis
		Standard Rate		Standard	Reduced	Super Reduced
HU	Vengrija	25,0	25,0	27,0	5,0 / 18,0	-
DK	Danija	25,0	25,0	25,0	-	-
SE	Švedija	25,0	25,0	25,0	6,0 / 12,0	-
RO	Rumunija	19,0	24,0	24,0	5,0 / 9,0	-
PL	Lenkija	22,0	23,0	23,0	5,0 / 8,0	-
FI	Suomija	22,0	23,0	23,0	10,0 / 14,0	-
EL	Graikija	18,0	23,0	23,0	6,5 / 13,0	-
PT	Portugalija	17,0	23,0	23,0	6,0 / 13,0	-
IE	Airija	21,0	21,0	23,0	9,0 / 13,5	4,8
LV	Latvija	18,0	22,0	22,0	12,0	-
BE	Belgija	21,0	21,0	21,0	6,0 / 12,0	-
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>18,0</b>	<b>21,0</b>	<b>21,0</b>	<b>5,0 / 9,0</b>	-
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>19,2</b>	<b>20,7</b>	<b>21,0</b>	-	-
IT	Italija	20,0	20,0	21,0	10,0	4,0
SK	Slovakija	23,0	20,0	20,0	10,0	-
CZ	Čekijos Respublika	22,0	20,0	20,0	15,0	-
BG	Bulgarija	20,0	20,0	20,0	9,0	-
AT	Austrija	20,0	20,0	20,0	10,0	-
SI	Slovėnija	19,0	20,0	20,0	8,5	-
EE	Estija	18,0	20,0	20,0	9,0	-
UK	Didžioji Britanija	17,5	20,0	20,0	5,0	-
FR	Prancūzija	19,6	19,6	19,6	5,5 / 7,0	2,1
NL	Nyderlandai	17,5	19,0	19,0	6,0	-
DE	Vokietija	16,0	19,0	19,0	7,0	-
ES	Ispanija	16,0	18,0	18,0	10,0	4,0
MT	Malta	15,0	18,0	18,0	5,0 / 7,0	-
CY	Kipras	10,0	15,0	17,0	5,0 / 8,0	-
LU	Liuksemburgas	15,0	15,0	15,0	6,0 / 12,0	3,0

Šaltinis: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union // European Commission, 2013.

**8 PRIEDAS.** PVM tarifų kaita Lietuvoje, 2003 – 2013 m.

Įsigaliojimo data	Tarifas	PVM lengvata
2003-01-01	5 proc.	Knygos, laikraščiai, žurnalai ir kiti periodiniai leidiniai, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio leidinius.
		Viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugos.
		Šviežia atšaldyta mėsa ir valgomieji subproduktai.
		Šviežiai atšaldyta, užšaldyta, giliai užšaldyta naminių paukščių mėsa ir jų valgomieji subproduktai.
2004-02-01	5 proc.	Žemės ūkio subjektų paslaugos žemės ūkiui, teikiamos savo nariams.
		Gyvos, šviežios ir atšaldytos žuvis.
2004-05-01	5 proc.	Vaistai, priemonės, medicininė įranga pagal LR Vyriausybės patvirtintą sąrašą.
	9 proc.	Gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugos.
2006-01-01	5 proc.	Ekologiški maisto produktai
2006-01-17	5 proc.	Meno, kultūros ir sporto renginių, muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų lankymas.
2006-07-27	5 proc.	Rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo teikiamos kūrybos ar atlikimo paslaugos ir paslaugos, už kurias šiems asmenims mokamas honoraras.
2008-02-12	5 proc.	Daržovėms ir vaisiams, jei jie atitinka Lietuvos Respublikoje galiojančių teisės aktų reikalavimus ir Lietuvos standartus
2008-12-30	9 proc.	Knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius
2009-06-30	5 proc.	Vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka
2009-08-04	9 proc.	Šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti
2010-12-18	9 proc.	Turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms
2013-01-01	5 proc.	taikomas neįgalųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui
	9 proc.	Laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto Keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat keleivių bagažo vežimo paslaugoms.

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis konkrečiu laikotarpiu aktualiomis PVM įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271) redakcijomis.

**9 PRIEDAS.** PVM veiksmingumas ES, proc., 2001 – 2009 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2001	2005	2007	2008	2009
LU	Liuksemburgas	74,4	89,4	93,4	95,6	92,8
CY	Kipras	82,0	89,1	102,0	100,2	77,1
EE	Estija	68,2	75,2	80,1	66,6	69,8
BG	Bulgarija	52,2	66,1	68,9	75,6	64,1
SI	Slovėnija	64,6	66,6	68,7	67,8	62,7
AT	Austrija	61,6	60,9	60,8	61,2	61,0
DK	Danija	60,8	62,7	65,0	62,4	58,6
SE	Švedija	52,5	54,9	57,2	58,3	57,5
CZ	Čekijos Respublika	43,3	59,3	56,3	58,9	57,3
MT	Malta	53,0	58,6	57,7	57,3	56,6
FI	Suomija	58,4	60,4	59,9	58,0	55,8
DE	Vokietija	57,2	54,4	54,5	54,9	54,8
NL	Nyderlandai	58,4	58,0	61,8	59,9	54,8
HU	Vengrija	48,6	48,6	59,0	56,8	50,1
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>51,7</b>	<b>51,7</b>	<b>52,5</b>	<b>50,7</b>	<b>47,6</b>
SK	Slovakija	44,2	61,0	53,2	53,5	47,5
RO	Rumunija	41,5	53,9	56,8	56,3	47,5
BE	Belgija	47,8	50,0	51,3	48,9	47,2
PL	Lenkija	40,5	47,5	54,1	50,6	46,8
IE	Airija	61,6	67,1	64,2	56,5	46,7
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>51,3</b>	<b>52,1</b>	<b>61,0</b>	<b>57,9</b>	<b>46,7</b>
UK	Didžioji Britanija	47,9	47,7	47,8	45,7	46,4
FR	Prancūzija	50,8	50,9	50,7	49,5	46,1
PT	Portugalija	58,6	52,1	52,6	53,4	44,1
LV	Latvija	49,0	59,8	63,9	48,9	37,9
EL	Graikija	50,4	43,9	46,2	44,2	37,8
IT	Italija	43,5	40,6	42,8	40,7	37,6
ES	Ispanija	52,1	56,6	54,9	46,1	35,0

**Šaltinis:** Tax reforms in EU Member States 2011: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability // European Commission: Economic and Financial Affairs, European Economy 5/2011.

**10 PRIEDAS.** Pridėtinės vertės mokesčio lengvatų ir pajamų surinkimo principo vertinimo rodiklių skaičiavimas

Nr.	Rodiklis	2007	2008	2009	2010	2011	2012
P1 <sub>1</sub>	PVM pajamos, tūkst. Lt	7.824.176	9.242.529	6.798.799	7.294.027	8.502.502	6.804.739
P1 <sub>2</sub>	Biudžeto mokestinių pajamų PVM dalis, proc.	$\frac{7.824.176}{18.630.813} = 41,99\%$	$\frac{9.242.529}{21.787.201} = 42,42\%$	$\frac{6.798.799}{16.463.187} = 41,29\%$	$\frac{7.294.027}{15.722.032} = 46,39\%$	$\frac{8.502.502}{17.395.719} = 48,87\%$	$\frac{8.717.889}{18.721.056} = 46,57\%$
P1 <sub>3</sub>	Nesurinkta PVM pajamų dalis, proc.	$1 - \frac{7.120.394}{7.824.176} = +8,99$	$1 - \frac{10.164.112}{9.242.529} = -9,97$	$1 - \frac{6.251.688}{6.798.799} = +8,05$	$1 - \frac{6.077.864}{7.294.027} = +16,67$	$1 - \frac{8.259.201}{8.502.502} = +2,86$	$1 - \frac{8.929.205}{8.717.889} = -2,42$
P1 <sub>4</sub>	Standartinio ir faktinio PVM tarifų skirtumas	18,00% – 17,80% = 0,20%	18,00% – 17,70% = 0,30%	19,50% – 16,50% = 3,00% *	21,00% – 18,20% = 1,80%	-	-
P1 <sub>5</sub>	PVM pajamų indeksas	$\frac{7.824.176}{18\% * 73.582.835} = 0,59$	$\frac{9.242.529}{18\% * 85.625.223} = 0,60$	$\frac{6.798.799}{19,5\% * 76.327.706} = 0,46$	$\frac{7.294.027}{18\% * 72.984.954} = 0,59$	$\frac{8.502.502}{21\% * 79.051.529} = 0,51$	$\frac{6.804.739}{21\% * 86.216.110} = 0,38$

\* Iki 2009-09-01 buvo taikomas 19 proc. standartinis PVM tarifas, t. y. tris metų ketvirčius, o nuo 2009-09-01 įvestas 21 proc. standartinis PVM tarifas, t. y. galiojo vieną ketvirtį metuose. Atsižvelgiant į tai, išvestas aritmetinis tarifo vidurkis sudaro 19,5 proc.

Tūkst. Lt	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Bendras vartojimas	81.407.011	94.867.752	83.126.505	80.278.981	87.554.031	93.020.849

11 PRIEDAS. PVM pajamų indeksas ES, 2011 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	Bendras vartojimas*	PVM pajamos*	PVM tarifas	PVM pajamų indeksas
LU	Liuksemburgas	20.324.200	2.690.300	15,0	1,02
CY	Kipras	15.618.700	1.516.900	15,0	0,72
EE	Estija	11.264.500	1.363.000	20,0	0,69
BG	Bulgarija	30.071.900	3.352.000	20,0	0,63
SI	Slovėnija	28.451.500	3.049.200	20,0	0,60
AT	Austrija	220.216.100	23.446.900	20,0	0,60
MT	Malta	5.380.000	519.900	18,0	0,59
DK	Danija	185.575.800	23.869.500	25,0	0,59
SE	Švedija	287.560.500	36.642.300	25,0	0,58
DE	Vokietija	1.987.430.000	189.920.000	19,0	0,56
NL	Nyderlandai	439.268.000	41.610.000	19,0	0,55
FI	Suomija	151.171.000	16.915.000	23,0	0,55
CZ	Čekijos Respublika	111.554.200	10.993.700	20,0	0,55
HU	Vengrija	73.658.200	8.516.500	25,0	0,52
RO	Rumunija	102.966.400	11.411.500	24,0	0,52
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>25.357.400</b>	<b>2.443.800</b>	<b>21,0</b>	<b>0,51</b>
SK	Slovakija	52.132.500	4.710.900	20,0	0,50
PL	Lenkija	293.060.500	29.843.000	23,0	0,49
IE	Airija	106.717.900	9.781.800	21,0	0,48
BE	Belgija	284.785.000	26.020.600	21,0	0,48
FR	Prancūzija	1.640.601.600	140.506.000	19,6	0,48
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>10.072.039.300</b>	<b>903.983.800</b>	<b>20,7</b>	<b>0,48</b>
UK	Didžioji Britanija	1.508.640.600	128.298.800	20,0	0,46
PT	Portugalija	148.048.600	14.234.700	23,0	0,46
LV	Latvija	16.062.600	1.367.500	22,0	0,42
IT	Italija	1.294.431.500	98.557.000	20,0	0,41
ES	Ispanija	842.733.000	57.376.000	18,0	0,41
EL	Graikija	191.811.700	15.027.000	23,0	0,37

\*Skaičiai pateikiami tūkst. eurų.

Šaltinis: Apskaičiuota darbo autorės, remiantis EUROSTAT duomenų bazėse pateikiama informacija.

**12 PRIEDAS.** Pelno mokesčio tarifų pokyčiai Lietuvoje, 2002 – 2012 m.

Metai	Taikomi pelno mokesčio tarifai
2002 – 2004 m.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Pajamos iš paskirstytojo pelno – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra LR, gautos ne per nuolatinės buveinės LR – <b>10 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt – <b>13 proc.</b> tarifas (yra papildomų sąlygų).</li> </ul>
2004 – 2008 m.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Pajamos iš paskirstytojo pelno – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra LR, gautos ne per nuolatinės buveinės LR – <b>10 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Vienetai turi teisę apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną taikyti vieną iš nustatytų taisyklių (yra papildomų sąlygų): <ul style="list-style-type: none"> <li>1) vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt – <b>13 proc.</b> tarifas;</li> <li>2) vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt sumą – <b>0 proc.</b> tarifas; likusi apmokestinamojo pelno dalis – <b>15 proc.</b> tarifas (taisyklė galioja individualioms įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komandinėms (pasitikėjimo) ūkinėms bendrijoms).</li> </ul> </li> <li>- Pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt – <b>0 proc.</b> tarifas; likusi apmokestinamojo pelno dalis – <b>15 proc.</b> tarifas.</li> <li>- Lietuvos vienetų, turinčių socialinės įmonės statusą, apmokestinamasis pelnas – <b>0 proc.</b> tarifas (yra papildomų sąlygų).</li> </ul>
2009 m.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas – <b>20 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Pajamos iš paskirstytojo pelno – <b>20 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra LR, gautos ne per nuolatinės buveinės LR – daliai <b>10 proc.</b>, daliai <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Vienetai turi teisę apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną taikyti vieną iš nustatytų taisyklių (yra papildomų sąlygų): <ul style="list-style-type: none"> <li>1) vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt – <b>13 proc.</b> tarifas;</li> <li>2) vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt sumą – <b>0 proc.</b> tarifas; likusi apmokestinamojo pelno dalis – <b>20 proc.</b> tarifas (taisyklė galioja individualioms įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komandinėms (pasitikėjimo) ūkinėms bendrijoms).</li> </ul> </li> <li>- Pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt – <b>0 proc.</b> tarifas; likusi apmokestinamojo pelno dalis – <b>20 proc.</b> tarifas.</li> <li>- Lietuvos vienetų, turinčių socialinės įmonės statusą, apmokestinamasis pelnas – <b>0 proc.</b> tarifas (yra papildomų sąlygų).</li> <li>- Kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) apmokestinamasis pelnas – <b>0 proc.</b> tarifas (yra papildomų sąlygų).</li> </ul>
2010 – 2013 m.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Pajamos iš paskirstytojo pelno – <b>15 proc.</b> tarifas;</li> </ul>

Metai	Taikomi pelno mokesčio tarifai
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra LR, gautos ne per nuolatines buveines LR – daliai <b>10 proc.</b>, daliai <b>15 proc.</b> tarifas;</li> <li>- Vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt – <b>5 proc.</b> tarifas (taikoma skaičiuojant 2010 ir 2011 m. pelną);*</li> <li>- Vienetų, kuriuose vid. sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žm. ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. Lt – <b>5 proc.</b> tarifas (taikoma skaičiuojant 2012 m. ir vėlesnių metų pelną);*</li> <li>- Pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt – <b>0 proc.</b> tarifas; likusi apmokestinamojo pelno dalis – <b>15 proc.</b> tarifas.</li> <li>- Lietuvos vienetų, turinčių socialinės įmonės statusą, apmokestinamasis pelnas – <b>0 proc.</b> tarifas (yra papildomų sąlygų).</li> <li>- Vienetų, kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50 proc. pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos apmokestinamasis pelnas – <b>5 proc.</b> tarifas.</li> </ul> <p>* Nuostatos netaikomos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ar jo šeimos nariai yra ir kitų vienetų (individualių (personalinių) įmonių) dalyviai;</li> <li>2) vienetams (individualioms (personalinėms) įmonėms), kurių dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) kituose vienetuose, ir vienetams, kuriuose vieneto (individualios (personalinės) įmonės) dalyvis ir (arba) jo šeimos nariai paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų);</li> <li>3) vienetams, kuriuose tas pats dalyvis paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų);</li> <li>4) vienetams, kuriuose tie patys dalyviai kartu paskutinę mokestinio laikotarpio dieną valdo daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų).</li> </ol>

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis konkrečiu laikotarpiu aktualiomis Pelno mokesčio įstatymo (Žin., 2001, Nr. 110-3992) redakcijomis.

**13 PRIEDAS.** Pelno mokesčio našta ES, 2003 – 2010 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
MT	Malta	4,4	4,1	4,5	5,0	6,8	6,7	7,1	6,5
CY	Kipras	4,4	3,7	4,7	5,5	6,8	7,1	6,5	6,2
LU	Liuksemburgas	7,3	5,7	5,8	5,0	5,3	5,1	5,5	5,7
CZ	Čekijos Respublika	4,4	4,4	4,3	4,6	4,7	4,2	3,5	3,4
SE	Švedija	2,2	2,9	3,6	3,6	3,8	2,9	3,0	3,4
UK	Didžioji Britanija	2,7	2,9	3,4	4,0	3,4	3,6	2,8	3,1
PT	Portugalija	2,8	2,9	2,7	2,9	3,6	3,7	2,9	2,8
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga</b>	<b>2,9</b>	<b>2,9</b>	<b>3,1</b>	<b>3,3</b>	<b>3,6</b>	<b>3,4</b>	<b>2,8</b>	<b>2,7</b>
BE	Belgija	2,9	3,1	3,2	3,6	3,5	3,4	2,5	2,7
DK	Danija	2,9	3,2	3,9	4,4	3,8	3,3	2,3	2,7
IE	Airija	3,8	3,6	3,5	3,9	3,5	2,9	2,5	2,6
SK	Slovakija	2,8	2,6	2,7	2,9	3,0	3,1	2,5	2,5
FI	Suomija	3,4	3,5	3,3	3,4	3,9	3,5	2,0	2,5
EL	Graikija	2,9	3,0	3,3	2,7	2,6	2,5	2,5	2,4
RO	Rumunija	2,8	3,2	2,7	2,8	3,1	3,0	2,7	2,3
IT	Italija	2,3	2,4	2,3	2,9	3,3	3,1	2,4	2,3
NL	Nyderlandai	3,0	3,3	3,6	3,7	3,5	3,4	2,1	2,3
DE	Vokietija	1,8	2,2	2,5	2,9	2,9	2,7	2,0	2,2
PL	Lenkija	1,8	2,2	2,5	2,4	2,8	2,7	2,3	2,0
AT	Austrija	2,3	2,4	2,3	2,3	2,6	2,6	1,9	2,0
BG	Bulgarija	2,8	2,5	1,8	2,1	4,4	3,2	2,6	1,9
SI	Slovėnija	1,7	1,9	2,8	3,0	3,2	2,5	1,8	1,9
FR	Prancūzija	2,1	2,4	2,3	2,9	2,9	2,7	1,3	1,9
ES	Ispanija	3,1	3,5	3,9	4,2	4,8	2,9	2,3	1,8
EE	Estija	1,6	1,7	1,4	1,5	1,6	1,6	1,9	1,4
HU	Vengrija	2,2	2,1	2,1	2,3	2,8	2,6	2,2	1,2
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>1,4</b>	<b>1,9</b>	<b>2,1</b>	<b>2,8</b>	<b>2,6</b>	<b>2,7</b>	<b>1,8</b>	<b>1,0</b>
LV	Latvija	1,5	1,8	2,0	2,3	2,7	3,2	1,6	1,0

**Šaltinis:** Sudaryta remiantis Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2012.



**14 PRIEDAS.** Pelno mokesčio lengvatų ir ekonominio potencialo skatinimo principo vertinimo rodiklių skaičiavimas

<b>P2<sub>2</sub></b>	<b>Faktinis tarifas kapitalui</b>		
<b>Metai</b>	<b>Apmokestinamasis pelnas (mokestinė bazė), tūkst. Lt</b>	<b>Mokėtinas pelno mokestis, tūkst. Lt</b>	<b>Supaprastintas pelno mokesčio naštos santykinis rodiklis, proc.</b>
<b>2007</b>	12.930.511	2.053.649	15,88
<b>2008</b>	16.696.362	2.910.175	17,43
<b>2009</b>	14.100.013	1.707.592	12,11
<b>2010</b>	7.235.696	953.871	13,18
<b>2011</b>	8.146.774	873.112	10,71
<b>2012</b>	10.437.564	1.494.775	14,32

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis konkrečių metų VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgomis.

<b>P2<sub>4</sub></b>	<b>Veikiančių smulkių įmonių (darbuotojų sk. 0-9) santykinis rodiklis, proc.</b>						
<b>Metai</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<b>Iš viso:</b>	60.094	63.562	65.629	63.840	66.840	62.889	65.781
<b>Smulkių įmonių:</b>	45.070	47.683	48.679	46.858	52.270	48.917	51.036
<b>0–4 darbuotojai:</b>	33.084	34.871	35.108	32.972	38.402	35.145	36.871
<b>5–9 darbuotojai:</b>	11.986	12.812	13.571	13.886	13.868	13.772	14.165
<b>Santykis, proc.</b>	75,00	75,02	74,17	73,40	78,20	77,78	77,58

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis LR Statistikos departamento rodiklių duomenų baze M4032008: Įmonių skaičius. Požymiai: ekonominės veiklos rūšis (EVRK 2), įmonių dydžio grupė.

**15 PRIEDAS.** NPD taikymas Lietuvoje, 2013 m.

Gyventojams gali būti taikomas pagrindinis NPD, individualus NPD ir papildomas NPD<sup>10</sup>:

**(1) Pagrindinis NPD** taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Mokestiniu laikotarpiu taikomas NPD apskaičiuojamas atsižvelgiant tik į pagrindinį darbo užmokestį, priedus ir priemokas, vadovaujantis progresyvumo principu (didėjant pajamoms taikomas vis mažesnis NPD) toliau nurodyta tvarka:

- Gyventojų metinės pajamos neviršija 9.600 Lt (800 Lt per mėnesį) – taikomas metinis NPD lygus 5.640 Lt (470 Lt per mėnesį);

- Gyventojų metinės pajamos viršija 9.600 Lt (800 Lt per mėnesį) – taikomas NPD apskaičiuojamas pagal formulę:

$\begin{aligned} \text{Metinis NPD} &= 5.640 \text{ Lt} - 0,2 \times (\text{gyventojų metinės pajamos} - 9.600 \text{ Lt}) \\ \text{Mėnesio NPD} &= 470 \text{ Lt} - 0,2 \times (\text{gyventojų mėnesio pajamos} - 800 \text{ Lt}) \end{aligned}$
--

- Gyventojų metinės pajamos viršija 37.800 Lt (3.150 Lt per mėnesį) – viršijančioms pajamoms NPD netaikomas.

**(2) Papildomas NPD** taikomas gyventojams (tėvams arba įtėviams), auginantiems vaikus iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose:

- Už vieną auginamą vaiką (įvaikį) taikomas papildomas NPD lygus 100 Lt per mėnesį;

- Už antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) taikomas papildomas NPD lygus 200 Lt per mėnesį.

Pažymėtina, jog tėvams, kurie augina vaikus (įvaikius) vieni, taikomas visas papildomas NPD dydis, o kai vaiką (įvaikį) augina abu tėvai – minėtas papildomas NPD dalijamas per pusę.

**(3) Individualus NPD** taikomas:

- Asmenims, kuriems nustatytas 0-25 proc. darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių turintiems asmenims, kuriems yra nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis, ar asmenims, kuriems yra nustatytas sunkus neįgalumo lygis – taikomas 800 Lt mėnesio NPD;

- Asmenims, kuriems nustatytas 30-55 proc. darbingumo lygis, ar senatvės amžių turintiems asmenims, kuriems yra nustatytas vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis, ar asmenims, kuriems yra nustatytas vidutinis ar lengvas neįgalumo lygis – taikomas 600 Lt mėnesio NPD.

Pasibaigus mokestiniam laikotarpiui gyventojui taikytinas NPD perskaičiuojamas, atsižvelgiant į kitas jo per metus gautas pajamas (autorinius atlyginimus, honorarus, pensijas, individualios veiklos pajamas ir kt.) ir dėl per didelio mokestiniu laikotarpiu pritaikyto NPD per maža išskaičiuota mokesčio suma turi būti grąžinta į valstybės biudžetą.

<sup>10</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnis (*Žin.*, 2002, Nr. 73-3085). Ši NPD taikymo tvarka Lietuvoje galioja nuo 2009 m. sausio 1 d., išskyrus Individualaus NPD taikymo sąlygas, kurios įtvirtintos 2009-02-19 įstatymo pakeitimu Nr. XI-176, *Žin.*, 2009, Nr. 25-978 (2009-03-05)

## 16 PRIEDAS. NPD dinamika Lietuvoje, 2003 – 2013 m.

Metai	NPD taikymo tvarka
2003 – 2007 <sup>11</sup>	<p>(1) <i>Pagrindinis NPD – 290 Lt;</i></p> <p>(2) <i>Papildomas NPD: tėvams (tėviams), auginantiems vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaiki) taikomas papildomas NPD, lygis 0,1 pagrindinio NPD, dalijant papildomo NPD sumą kiekvienam iš tėvų (tėvių) per pusę;</i></p> <p>(3) <i>Individualus NPD:</i></p> <p>a. I grupės invalidams – 430 Lt mėnesio NPD;</p> <p>b. II grupės invalidams – 380 Lt mėnesio NPD;</p> <p>c. Asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose – 430 Lt mėnesio NPD plius už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) NPD didinamas 46 Lt;</p> <p>d. Tėvui (tėviui), kuris (kuri) vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vienas (viena) – 355 Lt mėnesio NPD plius už antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) NPD didinamas 53 Lt;</p> <p>e. Žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 proc. visų pajamų, taip pat ūkininkų darbuotojams – 330 Lt mėnesio NPD.</p> <p>(4) NPD indeksuojami pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, taikant metinį vartojimo prekių ir paslaugų kainų indeksą, jeigu jis didesnis kaip 1.</p>
2007 – 2009 <sup>12</sup>	<p>(1) <i>Pagrindinis NPD – 320 Lt;</i></p> <p>(2) <i>Papildomas NPD: tėvams (tėviams), auginantiems vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaiki) taikomas papildomas NPD, lygis 0,1 pagrindinio NPD, dalijant papildomo NPD sumą kiekvienam iš tėvų (tėvių) per pusę;</i></p> <p>(3) <i>Individualus NPD:</i></p> <p>a. Asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. – ir I grupės invalidams) ar asmenims, kuriems nustatytas sunkus neįgalumo lygis – 475 Lt mėnesio NPD;</p> <p>b. Asmenims, kuriems nustatytas 30–40 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. – ir II grupės invalidams) ar asmenims, kuriems nustatytas vidutinis neįgalumo lygis – 420 Lt mėnesio NPD;</p> <p>c. Asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose – 475 Lt mėnesio NPD plius už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) NPD didinamas 50 Lt;</p> <p>d. Tėvui (tėviui), kuris (kuri) vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vienas (viena) – 370 Lt mėnesio NPD plius už antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) NPD didinamas 60 Lt;</p> <p>e. Žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 proc. visų pajamų, taip pat ūkininkų darbuotojams – 365 Lt mėnesio NPD.</p>
2009 – 2013 <sup>13</sup>	Žr. 12 Priedas.

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės, remiantis konkrečiu laikotarpiu aktualiomis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085) redakcijomis.

<sup>11</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnis, 2003 m. sausio 28 d. redakcija.

<sup>12</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnis, 2006 m. gruodžio 7 d. redakcija.

<sup>13</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnis, 2008 m. gruodžio 22 d. redakcija.

**17 PRIEDAS.** Džini koeficiento dinamika ES šalyse, 2007 – 2011 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2007	2008	2009	2010	2011
LV	Latvija	35,4	37,7	37,4	36,1	35,4
BG	Bulgarija	35,3	35,9	33,4	33,2	35,1
PT	Portugalija	36,8	35,8	35,4	33,7	34,2
ES	Ispanija	31,3	31,3	32,3	33,9	34,0
EL	Graikija	34,3	33,4	33,1	32,9	33,6
RO	Rumunija	37,8	36,0	34,9	33,3	33,2
UK	Didžioji Britanija	32,6	33,9	32,4	33,0	33,0
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>33,8</b>	<b>34,0</b>	<b>35,5</b>	<b>36,9</b>	<b>32,9</b>
IE	Airija	31,3	29,9	28,8	33,2	:
EE	Estija	33,4	30,9	31,4	31,3	31,9
IT	Italija	32,2	31,0	31,5	31,2	31,9
PL	Lenkija	32,2	32,0	31,4	31,1	31,1
FR	Prancūzija	26,6	29,8	29,9	29,8	30,8
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>30,6</b>	<b>30,8</b>	<b>30,4</b>	<b>30,5</b>	<b>30,7</b>
DE	Vokietija	30,4	30,2	29,1	29,3	29,0
CY	Kipras	29,8	28,3	29,1	29,2	28,8
DK	Danija	25,2	25,1	26,9	26,9	27,8
MT	Malta	26,3	27,9	27,2	28,4	27,4
LU	Liuksemburgas	27,4	27,7	29,2	27,9	27,2
HU	Vengrija	25,6	25,2	24,7	24,1	26,8
BE	Belgija	26,3	27,5	26,4	26,6	26,3
AU	Austrija	26,2	26,2	25,7	26,1	26,3
NL	Nyderlandai	27,6	27,6	27,2	25,5	25,8
FI	Suomija	26,2	26,3	25,9	25,4	25,8
SK	Slovakija	24,5	23,7	24,8	25,9	25,7
CZ	Čekijos Respublika	25,3	24,7	25,1	24,9	25,2
SE	Švedija	23,4	24,0	24,8	24,1	24,4
SI	Slovėnija	23,2	23,4	22,7	23,8	23,8

**Šaltinis:** Sudaryta, remiantis EUROSTAT duomenų bazeje (*Gini coefficient of equivalised disposable income* (source: SILC) (tessi190)) pateikiamais duomenimis.

**18 PRIEDAS.** Pajamų pasiskirstymo santykinis rodiklis ES, 2007 – 2011 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2007	2008	2009	2010	2011
ES	Ispanija	5,3	5,4	6,0	6,9	6,8
LV	Latvija	6,3	7,3	7,3	6,9	6,6
BG	Bulgarija	7,0	6,5	5,9	5,9	6,5
RO	Rumunija	7,8	7,0	6,7	6,0	6,2
EL	Graikija	6,0	5,9	5,8	5,6	6,0
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>5,9</b>	<b>5,9</b>	<b>6,3</b>	<b>7,3</b>	<b>5,8</b>
PT	Portugalija	6,5	6,1	6,0	5,6	5,7
IT	Italija	5,5	5,1	5,2	5,2	5,6
UK	Didžioji Britanija	5,3	5,6	5,3	5,4	5,3
IE	Airija	4,8	4,4	4,2	5,3	:
EE	Estija	5,5	5,0	5,0	5,0	5,3
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>5,0</b>	<b>5,0</b>	<b>4,9</b>	<b>5,0</b>	<b>5,1</b>
PL	Lenkija	5,3	5,1	5,0	5,0	5,0
FR	Prancūzija	3,9	4,4	4,4	4,5	4,6
DE	Vokietija	4,9	4,8	4,5	4,5	4,5
DK	Danija	3,7	3,6	4,6	4,4	4,4
CY	Kipras	4,4	4,3	4,4	4,5	4,3
MT	Malta	3,9	4,2	4,0	4,3	4,1
LU	Liuksemburgas	4,0	4,1	4,3	4,1	4,0
BE	Belgija	3,9	4,1	3,9	3,9	3,9
HU	Vengrija	3,7	3,6	3,5	3,4	3,9
SK	Slovakija	3,5	3,4	3,6	3,8	3,8
NL	Nyderlandai	4,0	4,0	4,0	3,7	3,8
AU	Austrija	3,8	3,7	3,7	3,7	3,8
FI	Suomija	3,7	3,8	3,7	3,6	3,7
SE	Švedija	3,3	3,5	3,7	3,5	3,6
CZ	Čekijos Respublika	3,5	3,4	3,5	3,5	3,5
SI	Slovėnija	3,3	3,4	3,2	3,4	3,5

**Šaltinis:** Sudaryta remiantis EUROSTAT duomenų bazėje (*Inequality of income distribution (tsdsc260)*) pateikiamais duomenimis.

## 19 PRIEDAS. Faktinis tarifas darbo pajamoms ES, 2003 – 2010 m.

Trumpinys	ES valstybė narė	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
IT	Italija	41,6	41,5	41,1	40,8	42,2	42,8	42,3	42,6
BE	Belgija	43,2	43,8	43,6	42,5	42,5	42,4	41,9	42,5
FR	Prancūzija	41,4	41,3	41,7	41,7	41,4	41,5	41,3	41,0
AU	Austrija	41,0	41,1	40,8	40,9	41,0	41,3	40,3	40,5
HU	Vengrija	39,3	38,3	38,4	38,9	41,0	42,3	40,8	39,4
FI	Suomija	42,5	41,6	41,6	41,6	41,3	41,2	40,1	39,3
SE	Švedija	43,5	43,5	43,6	42,9	41,2	41,2	39,3	39,0
CZ	Čekijos Respublika	41,7	41,5	41,3	41,1	41,7	40,0	37,6	39,0
DE	Vokietija	38,8	37,8	37,5	37,6	37,5	38,0	37,8	37,4
EE	Estija	36,9	35,8	33,8	33,6	33,9	33,7	35,1	37,0
NL	Nyderlandai	32,0	31,9	32,3	35,1	35,6	36,8	35,9	36,9
<b>EU</b>	<b>Europos Sąjunga (EU-27)</b>	<b>36,1</b>	<b>35,9</b>	<b>35,9</b>	<b>36,0</b>	<b>36,2</b>	<b>36,5</b>	<b>36,0</b>	<b>36,0</b>
SI	Slovėnija	37,8	37,6	37,6	37,3	35,9	35,9	35,1	35,0
DK	Danija	38,1	37,5	37,1	36,9	36,6	36,6	35,2	34,8
ES	Ispanija	31,6	32,0	32,3	32,9	33,7	32,7	31,7	33,0
LV	Latvija	36,6	36,7	33,2	33,1	31,1	28,4	29,1	32,5
LU	Liuksemburgas	29,2	28,9	30,0	30,4	31,1	31,6	31,6	32,0
SK	Slovakija	36,1	34,5	32,9	30,5	31,1	33,2	31,4	32,0
<b>LT</b>	<b>Lietuva</b>	<b>36,9</b>	<b>36,0</b>	<b>34,9</b>	<b>33,6</b>	<b>33,1</b>	<b>32,7</b>	<b>32,6</b>	<b>31,7</b>
EL	Graikija	34,7	33,6	33,7	33,0	33,9	32,9	29,7	31,3
PL	Lenkija	32,7	32,7	33,8	35,4	34,0	32,5	30,9	30,1
RO	Rumunija	29,7	29,1	28,1	30,1	30,2	27,3	28,6	27,4
CY	Kipras	22,8	22,7	24,4	23,9	23,9	24,6	26,2	27,0
IE	Airija	25,0	26,3	25,4	25,3	25,6	24,6	25,2	26,1
UK	Didžioji Britanija	24,8	25,5	26,2	26,5	26,8	26,9	25,7	25,7
BG	Bulgarija	35,6	35,7	33,2	29,7	30,4	27,4	25,7	24,4
PT	Portugalija	22,9	22,3	22,4	23,1	23,7	23,5	23,4	23,4
MT	Malta	21,7	21,8	22,1	21,9	20,9	20,7	20,8	21,7

Šaltinis: Sudaryta remiantis EUROSTAT duomenų bazėje (*Implicit tax rate on labour (tec00119)*) pateikiamais duomenimis.

**20 PRIEDAS.** Išvestinis realaus GPM rodiklis Lietuvoje, 2007 – 2012 m., proc.

	Rodiklis	2007	2008	2009	2010	2011	2012
(1)	Sumokėto GPM suma, tūkst. Lt	4.555.801	5.106.281	3.789.030	3.470.898	3.772.568	4.004.454
(2)	Vidutinis sąlyginis dirbančiųjų skaičius per metus	1.163.678	1.166.651	1.002.978	953.439	990.562	960.406
(3) = (1)/(2)	Vienam dirbančiajam tenkanti metinė sumokėto GPM suma, Lt	3.915	4.377	3.778	3.640	3.809	4.211
(4)	Šalies vidutinis mėnesinis bruto atlyginimas, Lt	1.802	2.152	2.056	1.988	2.046	2.174
(5) = (4) * 12	Vidutinis metinis bruto atlyginimas, Lt	21.624	25.824	24.672	23.856	24.551	26.088
(6)	Pagrindinis NPD, Lt (metinis)	3.840	3.840	5.640	5.640	5.640	5.640
(7) = (5) – (6)	Vidutinė metinė GPM apmokestinamoji atlyginimo dalis (jeigu visiems dirbantiesiems taikomas tik pagrindinis bazinis NPD)	17.784	21.984	19.032	18.216	18.911	20.448
(8) = (3)/(7)*100	Sumokėto GPM suma proc. nuo vidutinio atlyginimo	22,01	19,91	19,85	19,98	20,14	20,59
(9) = 15 proc. – (8)	Atotrūkis tarp faktinio GPM ir realiojo GPM, proc.	-7.01	-4,91	-4,85	-4,98	-5,14	-5,59

**Šaltinis:** Sudaryta darbo autorės, remiantis Lietuvos Respublikos Statistikos departamento pateikiama informacija.

**21 PRIEDAS.** Situacijos modeliavimas – NPD skaičiavimo tvarkos pakeitimo ir NPD panaikinimo įtaka nacionaliniam biudžetui

Mėnesinio DU grupės, Lt <sup>14</sup>	<850	850 – 1.000	1.001-1.500	1.501-2.500	2.501-3.500
Proc. nuo visų dirbančiųjų	18,5	26,7	21,4	26,0	14,6
Darbuotojų skaičius	195.000	281.432	225.568	274.054	153.892
Grupės vid. bruto DU	425	925	1.251	2.001	3.001
DU grupei pagal formulę apskaičiuotas vidutinis mėnesinis NPD	470	445	380	230	65
Į nacionalinį biudžetą vieno asmens sumokamas vidutinis metinis GPM	0	72*12=864	131*12=1.572	266*12=3.192	440*12=5.280
Į nacionalinį biudžetą sumokamas bendras vidutinis metinis GPM	0	243.157.248	354.592.896	874.780.368	812.549.760
DU grupei pagal <b>NAUJA</b> formulę apskaičiuotas vidutinis mėnesinis NPD (NPD=470-0.2*(DU-1.000))	470	470	420	270	70
Į nacionalinį biudžetą vieno asmens sumokamas vidutinis metinis GPM	0	68*12=816	125*12=1.500	260*12=3.120	440*12=5.280
Į nacionalinį biudžetą vieno asmens sumokamo vidutinio metinio GPM skirtumas dėl pasikeitusios NPD skaičiavimo formulės	0	229.648.512	338.352.000	855.048.480	812.549.760
Bendra NPD skaičiavimo formulės pakeitimo įtaka biudžetui dėl negauto GPM per metus, Lt	0	-13.508.736	-16.240.896	-19.731.888	0
Į nacionalinį biudžetą vieno asmens sumokamas vidutinis metinis GPM panaikinus NPD	64*12=768	139*12=1.668	188*12=2.256	300*12=3.600	450*12=5.400
NPD panaikinimo įtaka biudžetui dėl papildomai gauto GPM iš viso per metus, Lt	149.760.000	469.428.576	508.881.408	986.594.400	831.016.800
Bendra NPD panaikinimo įtaka biudžetui dėl padidėjusio mokėtino GPM per metus, Lt	+149.760.000	+226.271.328	+154.288.512	+111.814.032	+18.467.040

Šaltinis: Sudaryta darbo autorės, remiantis LR Statistikos departamento pateikiamais duomenimis.

<sup>14</sup> 2012 m. spalio mėn. duomenimis.