



# LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS PAGAL V. TANZI DIAGNOSTINIUS RODIKLIUS

Dalia Rudytė<sup>1</sup>, Ligita Šalkauskienė<sup>2</sup>, Lijana Lukšienė<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Vakarų Lietuvos verslo kolegija, <sup>2</sup>Šiaulių universitetas

---

### Anotacija

Keičiantis ekonominei šalies situacijai, mažėjant gamybos apimtims ir investicijoms, reikšmingu rodikliu tampa surenkamų mokesčių pajamų dydis. Pastaruoju metu Lietuva išgyvena mokesčių pajamų deficitą, todėl siekiant subalansuoti biudžetą didinami pagrindinių mokesčių tarifai. Mokesčių sistemos reforma, orientuota į didesnę mokesčių pajamų surinkimą, nebus efektyvi, jei neatsižvelgiama į mokesčių skaičiaus mažinimą bei mokesčių pajamų surinkimo administravimo kaštus. Mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai atskleidžia kiekybines ir kokybines sistemos mechanizmo vertinimo galimybes, kurios grindžiamos apmokestinimo principais. V. Tanzi pateikiami kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai leidžia nustatyti probleminius Lietuvos mokesčių sistemos aspektus ir formuluoti argumentuotas prielaidas koreguoti susidariusiai surenkamų mokesčių pajamų požiūriu nepalankiai situacijai. Straipsnyje analizuojama penkerių metų Lietuvos mokesčių pajamų statistika, atsižvelgiant į šalyje veikiančių mokesčių skaičių, mokesčių pajamų surenkamą iš kiekvieno mokesčio visoje mokesčių pajamų struktūroje, vertinamas ryšio glaudumas tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių sistemos, analizuojami mokesčių surinkimo terminai ir su tuo susijusios problemos, lyginami mokesčių surinkimo kaštai su rekomenduojamais.

Atlikta penkerių metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos analizė parodė, kad mokesčių pajamų pagrindą formuoja keturi mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokesčių pajamos mažėja, todėl Lietuvos mokesčių sistemos reformą derėtų orientuoti į mokesčių skaičiaus mažinimą. Mokesčių sistemos ryšys tarp egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės silpnėja, nesilaikoma mokesčių mokėjimo terminų, surenkama nuobaudų dalis mokesčių pajamų struktūroje yra nežymi. Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti kaip mažai efektyvią administruojant mokesčių pajamų surinkimą terminų požiūriu. Išaugusią mokesčių naštą šalies subjektams tikslinga mažinti, mažinant mokesčių skaičių ir tuo pačiu sumažinant administravimo kaštus.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: šalies mokesčių sistema, mokesčių sistemos efektyvumas, diagnostiniai mokesčių sistemos rodikliai.

### Įvadas

Valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti reikalingi finansiniai ištekliai, kurių pagrindu išlieka surenkamos pajamos, iš šalyje veikiančių mokesčių. Ekonominio pakilimo laikotarpiu mokesčių pajamų surinkimas išauga dėl padidėjusios šalies gamybos apimtys, augančių investicijų skaičiaus ir bendro ekonominio aktyvumo. Tačiau ekonomikos nuosmukio laikotarpiu surenkamų mokesčių pajamų dydžiai mažėja ir valstybė patiria likvidumo problemų. Dažniausiai, siekiant užtikrinti valstybės išpareigojimų vykdymą, reformuojama šalies mokesčių sistema. Lietuvoje mokesčių sistemos reforma nuolatos vykdoma, galima pastebėti, net pakankamai dažnų mokesčių pakeitimų. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokestis Lietuvoje 2009 metais buvo koreguotas keletą kartų. Sausio 1 dienai standartinis PVM tarifas padidintas nuo 18 iki 19 procentų, o nuo rugsėjo 1 dienos dar kartą padidintas iki 21 procento. Per pastaruosius metus nekartą keitėsi ir lengvatinių PVM tarifų prekių ir paslaugų grupės, tendencingai mažėjo. 2010 metais planuojama panaikinti visus likusius lengvatinius PVM tarifus. Nuo 2010 m. rugsėjo 1 dienos panaikinamas 9 proc. PVM šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti, o nuo 2011 m. sausio 1 dienos panaikinamas 9 proc. PVM knygoms, neperiodiniams informaciniais leidiniams ir 5 proc. PVM vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms. Vertinant akcizų

dydžius pastebima, kad 2009 metais jie išlaikė reikšmingą augimo tendenciją. Lietuvos gyventojų pajamų mokestis nuo 2009 metų sausio 1 dienos sumažėjo nuo 24 proc. iki 15 proc. Tačiau tai nereiškia esminio mokesčių naštos sumažėjimo dirbantiems asmenims, kadangi prisidėjo papildoma 6 proc. įmoka privalomam sveikatos draudimui (PSD). Darbdavys už darbuotoją moka PSD 3 proc. nuo darbuotojo darbo užmokesčio sumos. Todėl šiai dienai gyventojų, dirbančių pagal darbo sutartis, gaunamos pajamos apmokestinamos 21 procentu. Pastebima Lietuvos mokesčių sistemoje ryškėjanti netiesioginė progresinio gyventojų pajamų mokesčio forma, kuri susijusi su neapmokestinamų pajamų dydžiu (NPD). Mažas pajamas (iki 800 Lt.) gaunantiems asmenims yra taikomas didžiausias NPD – 470 Lt, toliau didėjant pajamoms NPD mažėja ir nuo 5640 Lt (metinės NPD) sumos visai nebetaikomas. Nuo 2009 metų sausio 1 dienos pelno mokestis Lietuvoje padidintas nuo 15 proc. iki 20 proc., pakeista avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarka. Didesnei daliai SVV įmonių (jei metinės apmokestinamosios pajamos neviršijo 1 mln. Lt) avansinio pelno mokesčio nebereikia mokėti. Nuo 2010 metų sausio 1 dienos vėl planuojama sumažinti pelno mokestį 5 procentais. Per pastaruosius 2009 metus vykdomi dažni mokesčiai pakeitimai Lietuvos mokesčių sistemoje parodo mokesčių sistemos nestabilumą ir poreikį nuolatos koreguoti mokesčių

pajamų surinkimą. Galima būtų visa tai vertinti kaip elastingą mokesčių sistema, kuri reaguoja į naujai susiformavusias ekonomines sąlygas, arba kaip susidariusią situaciją kurioje valstybė neturi pokyčiams parengtos mokesčių strategijos. Kiekvienas mokesčio koregavimas turi turėti stiprų ir argumentuotą pagrindą, kuris turėtų būti formuojamas prisilaikant klasikinių apmokestinimo principų. Šiame straipsnyje ieškoma ekonominių argumentų Lietuvos mokesčių sistemos reformavimui ir kartu formuojamos prielaidos mokesčių sistemos efektyvumui užtikrinti. Reformuojant mokesčių sistemą tikslinga išlaikyti proporcijas tarp teisingumo, politinės ekonomijos ir finansinio principo. Lietuvos atveju 2009 metų mokesstinės reformos labiau orientuotos į finansinį principą, kadangi ignoruojama sudėtinga šalies verslo įmonių situacija ekonominio nuosmukio metu.

*Tyrimo objektas:* šalies mokesčių sistema

*Tyrimo tikslas:* atskleisti mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo galimybes naudojant skirtingus kriterijus ir įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą panaudojant V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo kvalifikacinius diagnostinius rodiklius.

Tiksliui pasiekti keliami *uždaviniai:*

- atskleisti mokslinius požiūrius ir galimybes vertinti valstybės mokesčių sistemos efektyvumą, atsižvelgiant į skirtingus vertinimo kriterijus.

- įvertinti 2004-2008 metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą panaudojant V. Tanzi išskirtus kvalifikacinius diagnostinius vertinimo indeksus.

*Naudoti metodai:* mokslinių šaltinių lyginamoji analizė ir abstrahavimas, statistinės informacijos analizavimas, grupavimas, lyginimas, apibendrinimas.

## **Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodologiniai aspektai**

Mokesčių sistemą ir jos efektyvumą analizavę autoriai pateikia nemažai darbų, kuriuose ieškoma atsakymų į klausimą kaip turėtų veikti šalies mokesčių sistema, kad patenkinti liktų tiek mokesčių mokėtojai, tiek jų administratoriai. Nemažai darbų autoriai (Norvaišienės, Slavickienės 2007; Radauskaitė 2006; Levišauskaitė 2003, 2006, Pukelienė 2005, Šinkūnienė 2003, 2005, 2006) pateikia apie mokesčių sistemos veiksmingumą, mokesčių kultūrą bei mokesčių mentalitetą. Kiti autoriai (Juozaitienė 2009, Naraškevičiūtė, Lakštutienė, 2007, Buškevičiūtė 2006, Rakauskienė, Makauskaitė 2004) analizuoja apmokestinimo teorijas, pagrindinius principus ir idėjas kaip turėtų būti formuojama šalies mokesčių sistema. Ekonominis mokesčių sistemos principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų, neiškreiptų išteklių paskirstymo ir nepakenktų individų darbingumui (Buškevičiūtė 2006). Mokesčių teorijas, kurios naudojamos mokesčių sistemos efektyvumui vertinti analizavo L. Juozaitienė (2009). Autorės atliktas 2006-2007 metų tyrimas parodė, kad Lietuvoje daugiausia mokesčių surenkama iš trijų pagrindinių mokesčių PVM, GPM,

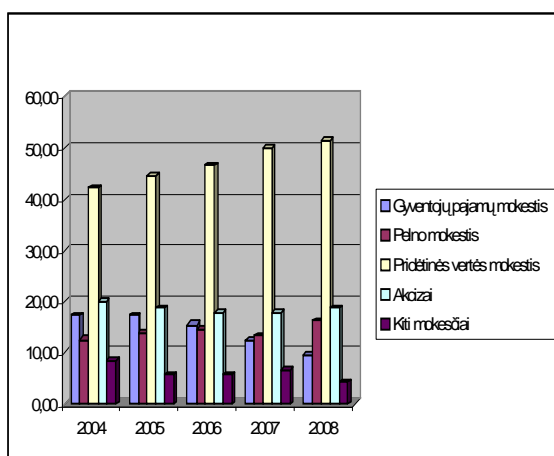
PM. Nustatyta, kad Lietuvoje yra didelis dispersijos indeksas, mažas mokesčių stabilumas ir brangi mokesčių administravimo sistema (1,5 proc. nuo visų surenkamų pajamų). Lietuvos mokesčių sistemos administravimą vertina kaip vieną brangiausių sistemų visoje ES. Gill (2000) pateikė diagnostinius rodiklius, kurie leidžia vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemos efektyvumą pagal mokesčių pajamų surinkimą. Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi (2007) pasiūlė aštuonis kvalifikacinius diagnostinius mokesčių sistemą vertinančius rodiklius: koncentracijos, dispersijos, erozijos, surinkimo atsilikimo, specifiškumo, objektyvumo, prievolės, mokesčių ėmimo kaštų indeksus. Argumentuoti atsakymai į autoriaus keliamus klausimus leidžia vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemos efektyvumą. Iš pateiktų diagnostinių indeksų reikšmingiausiais yra laikomi prievolės ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai, kadangi jie parodo mokesčių sistemos efektyvumą. Atotrūkio dydis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktinių mokesčių įplaukų, bei mokesčių administravimo kaštų apsprendžia konkrečios šalies mokesčių sistema veiklos efektyvumą. Mokesčių sistema vertinama teigiamai, kai yra surenkama 85-90 proc. visų potencialių mokesčių pajamų, o mokesčių administravimo išlaidos sudaro 0,5 proc. nuo visų surenkamų mokesčių pajamų.

Daugelis mokslininkų (Buškevičiūtė 2007, Levišauskaitė, Šinkūnienė 2006, Pukelienė 2005) sutaria, kad vieningos nuostatos kaip teisingiausiai būtų galima vertinti mokesčių sistemos efektyvumą nėra. Todėl išlieka teisinga nuostata, kad mokesčių sistemos efektyvumą galima vertinti ne tik kiekybiniais, bet ir kokybiniais kriterijais, atsižvelgiant į praktinį jų taikymą, efektyvų mokesčių rinkėjų ir mokesčių mokėtojų dialogą, bei kitus apmokestinimo ir mokesčių rinkimo elementus (Levišauskaitė, Šinkūnienė 2006). Naraškevičiūtė, Lakštutienė (2007), Buškevičiūtė (2006) išskiria svarbiausius valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo veiksnius: skaidrią ir aiškią mokesčių įstatyminę bazę, mokesčių rinkimo institucijų racionalus darbo organizavimą ir efektyvų darbą, mokesčių rinkėjų aktyvią bei rezultatyvią kvalifikacijos kėlimo sistemą, ir surinktų mokesčių sumas.

Išanalizavus mokslinius šaltinius apie mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą, galima teikti, kad valstybės mokesčių sistemos vertinimo metodikos, kuri būtų vieninga ir priimtina daugumai pasaulio teoretikų ir praktikų - nėra. Dažniausiai valstybėse mokesčių sistemos formuojamos ištiesus dešimtmečius, daugelį kartų tobulinamos ir prireikus vėl koreguojamos. Todėl mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas išlaiko individualus tyrėjo požiūrį į formuojamos problemos koncepciją ir pasirinktą tyrimo metodiką.

## Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodiką

Moksliniu požiūriu V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai apima kiekybinius ir kokybinius vertinimo kriterijus. Lietuvos mokesčių sistema analizuojama pagal aštuonis autoriaus išskirtus indeksus. Analizės laikotarpis yra penkeri metai, tyrimo bazė apima statistinę Lietuvos mokesčių rinkimo informaciją, kurią pateikia Valstybinė mokesčių inspekcija, Finansų ministerija ir Statistikos departamentas. Analizuojant Lietuvos mokesčių struktūrą 2004 – 2008 metų laikotarpiu galima pastebėti, kad didžiausią mokestinių pajamų dalį valstybė surenka iš netiesioginių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio (49 proc.) ir akcizų (19 proc.). Ši mokestinių pajamų grupė yra siejama su tiesioginiu vartojimu, todėl 2009 metų mokestinės reformos pagrindu išliko būtent pridėtinės vertės mokesčio tarifo didinimas ir lengvatinių tarifų panaikinimas. Iki 2009 metų sausio 1 dienos galiojo 0 proc., 5 proc. ir 9 proc. lengvatiniai tarifai, o standartinis PVM buvo 18 proc. Tenka pastebėti, kad analizuojamu laikotarpiu (žr. 1 pav.) pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio tendencingai augo, kadangi tuo pat metu augo ir šalies ekonomikoje sukuriamas BVP. Tuo tarpu iš akcizų surenkamos mokestinės pajamos išlaiko stabilumą beveik visame analizuojamame laikotarpyje. Nors akcizų tarifai, atsižvelgiant į ES šalyse taikomų akcizų lygį, palaipsniui didėja, pajamos iš šių mokesčių nedidėja. Didinant akcizų tarifus yra dirbtinai iškreipiamas vartojimo prioritetasis, didėja kontrabandos lygis, auga mokesčių našta, mažėja surenkamos pajamos į valstybės biudžetą. Nors akcizų tarifai yra didinami lygiuojantis į ES šalių tarifų dydžius, tenka pastebėti, kad ES šalyse yra trys apmokestinamų prekių grupės, kai tuo tarpu Lietuvoje yra vis dar išlieka trylika prekių grupių, kurioms taikomas akcizo mokestis.



1 pav. Lietuvos mokesčių dinamika ir struktūra 2004 – 2008 metais

Šaltinis: sudaryta pagal LR Statistikos departamento pateikiamus duomenimis.

Kitas svarbus aspektas analizuojant Lietuvos mokestinių pajamų surinkimą yra gyventojų pajamų ir

pelno mokestis. Pastebima tendencija, kad nuo 2004 iki 2008 m. GPM mokesčio dalis visoje bendroje mokesčių struktūroje kasmet mažėjo (tai galėjo būti susiję su mokesčio laipsnišku mažinimu nuo 33 % iki 24 %), o PVM mokesčio dalis kasmet didėja (dėl bendro ekonomikos augimo šalyje).

1 lentelė. Surenkamų mokesčių dalis visoje Lietuvos mokestinių pajamų struktūroje 2004-2008m.

Mokesčiai	Mokesčio dalis visuose mokesčiuose (faktas), %				
	2004	2005	2006	2007	2008
Gyventojų pajamų mokestis	17,2 8	17,2 1	15,3 9	12,3 9	9,53
Pelno mokestis	12,5 1	13,8 3	14,5 3	13,1 2	16,1 8
Pridėtinės vertės mokestis	42,0 7	44,4 3	46,4 5	49,9 9	51,4 0
Akcizai	19,8 9	18,7 2	17,9 3	17,9 1	18,6 5
Kiti mokesčiai	8,25	5,81	5,70	6,59	4,24
Viso, %	100, 0	100, 0	100, 0	100, 0	100, 0

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

Konceptualiai atskleidus Lietuvos mokestinių pajamų dinaminį ir struktūrinį vaizdą, galima atlikti detalesnę analizę pagal V. Tanzi (2007) išskirtus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Koncentracijos rodiklis padeda atsakyti į keliamą probleminį klausimą apie taikomų mokesčių tarifų dydžius ir surenkamas pajamas. Analizuojant konkretaus mokesčio dalį visose mokestinėse pajamose matyti, kad Lietuvos mokesčių koncentracija (žr. 1 lentelę) didele dalimi atitinka tarptautinių mokesčių specialistų rekomendacijas. Pagal lyginamuosius svorius Lietuvoje aiškiai išryškėja keturių mokesčių dominavimas: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizų mokesčiai. Kiti mokesčiai užima tik nežymią dalį ir analizuojamu laikotarpiu išlaiko mažėjimo tendenciją.

Dispersijos rodiklis parodo ar veikiančioje mokesčių sistemoje yra tokie mokesčiai, kurie sąlygoja mažas gaunamas mokestines pajamas, tačiau jo administravimas yra nemažiau sudėtingas nei kitų, didesnes valstybės mokestines pajamas nešančių mokesčių. 2 lentelėje pateikiama atskirų mokesčių dalies dinamika bendroje mokestinių pajamų sumoje. Lietuvos mokesčių sistemoje pasitaiko mokesčių, iš kurių yra surenkamos nepastovios ir santykinai nedidelės (lyginamoji dalis visoje mokestinių pajamų struktūroje) pajamos. Iki 2004 – 2006 metų šalyje veikęs azartinių lošimų mokestis buvo pakeistas į loterijų ir azartinių lošimų mokestį, kurio pajamos, viso analizuojamojo laikotarpio metu, neviršija 0,3% visų surinktų mokestinių pajamų, o jo administravimas yra gana sudėtingas, nes čia mokesčio administratorius

tiesiogiai susiduria su vis dar šalyje klestinčia šešeline veikla.

**2 lentelė.** Mokesčių dalies visuose mokestinėse pajamose dinamika 2004 – 2008 m.

Mokesčio pavadinimas	Mokesčio dalis visuose mokesčiuose				
	2004	2005	2006	2007	2008
Gyventojų pajamų mokestis	17,2 8	17,2 1	15,3 9	12,3 9	9,53
Pelno mokestis	12,5 1	13,8 3	14,5 3	13,1 2	16,1 8
Pridėtinės vertės mokestis	42,0 7	44,4 3	46,4 5	49,9 9	51,4 0
Akcizai	19,8 9	18,7 2	17,9 3	17,9 1	18,6 5
Azartinių lošimų mokestis	0,15	0,23	0,16	0,00	0,00
Transporto priemonių mokestis	0,59	0,45	0,59	0,89	0,80
Prekių apyvartos mokestis	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
Cukraus mokesčiai	0,35	0,05	0,02	0,00	0,14
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1,58	1,45	1,38	1,34	1,39
Mokesčiai už aplinkos teršimą	0,27	0,26	0,21	0,22	0,22
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	0,15	0,15	0,13	0,15	0,12
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą	4,68	2,72	0,00	0,00	0,00
Rinkliavos	0,48	0,51	0,45	0,44	0,53
Socialinis mokestis	0,00	0,00	2,76	3,08	0,86
Cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinasis mokestis	0,00	0,00	0,00	0,29	0,00
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,00	0,00	0,00	0,19	0,17

Šaltinis: sudaryta pagal LR Finansų ministerijos pateikiamą informaciją

Gana sudėtingas yra ir socialinio mokesčio (įvestas 2006 metais) administravimas. Mokesčio laikotarpio eigoje yra mokamas avansinis mokestis. Avansinio mokesčio dalis apskaičiuojama pagal numatomą einamojo laikotarpio apmokestinamojo pelno sumą, su tam tikromis įstatyme numatytais lengvatomis. Bendra mokesčio laikotarpio eigoje mokėtinų avansų suma padalijama į 3 dalis ir sumokama po 1/3 iki mokesčio laikotarpio trečio, šešto ir devinto mėnesių paskutinės dienos (jeigu mokesčio laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais — iki kovo 31, birželio 30 ir rugsėjo 30 dienos). Pasibaigus mokesčio laikotarpiui, pildoma metinė socialinio mokesčio deklaracija ir pagal ją apskaičiuojama metinė socialinio mokesčio suma. Jeigu mokesčiu laikotarpiu sumokėtų avansinių mokėjimų suma mažesnė, nei apskaičiuota metinė mokesčio suma, tai skirtumas turi būti sumokėtas į biudžetą, o jeigu avansinių mokėjimų bendra suma viršija metinę sumą, tai mokesčio permoka grąžinama jo mokėtojui. Tai gana sudėtingai administruojamas mokestis iš kurio gaunamos pajamos sudaro tik 2

proc. visų surenkamų mokesčių pajamų. Šio mokesčio administravimo palengvinimui, kaip ir daugeliui kitų mokesčių, yra įdiegta speciali kompiuterinė programa, leidžianti mokėtojui teikti reikiamą informaciją (deklaracijas) internetu, kas sumažina ne tik klaidų atsiradimo galimybes bet ir didina darbuotojų našumą administruojant mokesčių sistemą. Įvertinus smulkias pajamas nešančių ir sudėtingą administravimo sistemą išlaikančių mokesčių situaciją Lietuvos mokesčių sistemoje galima teikti, kad šiuo požiūriu dar galima reformuoti apmokestinamą bazę, mažinant mokesčių skaičių.

**3 lentelė.** Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo dinamika 2004-2008 m.

Mokesčių surinkimas	2004 m.	2005 m.	2006m	2007m	2008m
Planas, tūkst.Lt	94288 61,0	101957 75,0	12492 197,0	14853 738,0	18826 319,0
Faktas, tūkst.Lt	93421 13,3	108984 62,0	13244 536,7	15652 874,5	17982 216,0
Plano įvykdymas, %	99,08	106,89	106,02	105,38	95,52

Šaltinis: VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos.

*Erozijos indeksas* parodo ryšio glaudumą tarp faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės. Lietuvoje faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas yra pasiektas, kadangi visi pagrindiniai apmokestinamieji objektai yra apmokestinti. Kaip matyti 3 lentelėje analizuojamu 2004 – 2008 m. laikotarpiu planinis mokesčių surinkimas nuo faktinio mokesčio surinkimo skiriasi apie 6 proc. punktais, kai numatytas galimas 10 – 15 proc. nuokrypis. Tačiau tenka atkreipti dėmesį į tai, kad 2004 m. ir 2008 m. planuotas mokesčių pajamų surinkimas nebuvo pasiektas, kai tuo tarpu kitais analizuojamais metais faktinės surenkamos mokesčių pajamos viršijo planuotąsias. Galima daryti išvadą, kad nuo 2008 metų faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės ryšys susilpnėjo, todėl nuo 2009 metų pradžios vykdyta mokesčių reforma gali būti vertinama kaip savalaikė priemonė mokesčių sistemos pertvarkymui. Tačiau ar reformos rezultatai atitiko mokesčių mokėtojų ir jų administratorių lūkesčius šiame straipsnyje analizuojama.

**4 lentelė.** Valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos, tūkst.Lt

Metai	Pajamos iš baudų ir konfiskacijos, tūkst.Lt			
	Planas	Faktas	+/-	Įvykdymas, %
2004	35845	36675	830	102,3
2005	36345	46571	10226	128,1
2006	40400	61394	20994	152
2007	46570	73354	26784	157,5
2008	76570	72944	3626	95,3

Šaltinis: Statistikos departamento ir LR Finansų ministerijos statistika.

Atsilikimo indeksas leidžia įvertinti mokesčių sistemos situaciją ar šalyje mokami mokesčiai prisilaikant nustatytą mokėjimo terminų. Galima daryti prielaidą, kad vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, šio rodiklio negalima laikyti teigiamu, nes kaip matyti iš 4 lentelės duomenų, gana didelė pajamų dalis į valstybės biudžetą gaunama iš baudų ir konfiskacijos, o tai reiškia, kad ne visada mokesčiai mokami laiku arba apskritai stengiamasi nuslėpti mokesčines pajamas ir nuo jų reikiamus mokėti mokesčius. Valstybės biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos viso analizuojamo laikotarpio metu pasipildė daugiau nei buvo numatyta, tai rodo, kad egzistuojanti nuobaudų sistemą už pažeidimus (mokesčio mokėjimo vėlavimus) yra neefektyvi, nes mokesčio mokėtojai nesistengia laiku sumokėti jiems priklausančios mokesčines prievolės. LR mokesčių įstatymai numato delspinigius ir baudas už delsimą mokėti mokesčius ar mokesčių slėpimą, tačiau tai neužkerta kelio minėtiems pažeidimams.

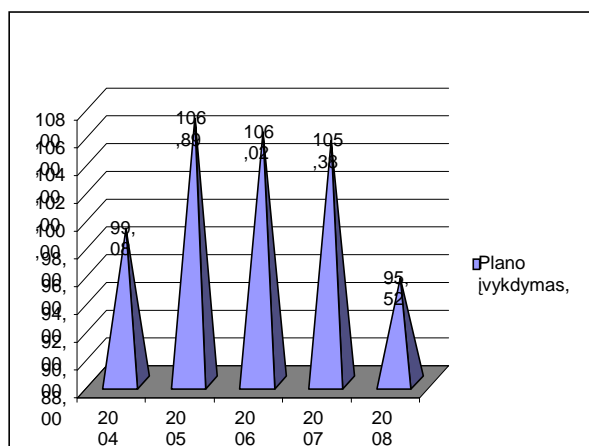
**5 lentelė.** Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2004-2008 m

	2004	2005	2006	2007	2008
Mokesčinių pajamos, tūkst. Lt	9342113,3	10898462,0	13244536,7	15652874,5	17982216,0
BVP, tūkst. Lt	62697850	72060363	82792802	98138724	111498677
Mokesčių našta, %	14,9	15,1	15,9	15,9	16,1

Šaltinis: Statistikos departamento ir LR Finansų ministerijos statistika

**Pastaba.** Mokesčių našta skaičiuota įvertinus valstybės biudžeto pajamas iš mokesčių.

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



**2 pav.** Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo plano vykdymas 2004-2008 m.

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamento informaciją

Objektyvumo indeksas padeda įvertinti mokesčių sistemos situaciją, atsižvelgiant į tai ar nustatyti mokesčiai yra objektyvūs. Lietuvoje praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus. Kaip matyti (žr. 5 lentelę) mokesčių našta analizuojamu laikotarpiu didėjo nuo 14,9 iki 16,1 procentų, o tai sąlygojo tiek mokesčių pajamų, tiek BVP tolygus augimas. Didžiausias šuolis matyti palyginus 2005 metus su 2006 metais, tada mokesčių našta padidėjo 0,873 procentinio punkto. Per visą analizuojamą laikotarpį mokesčių našta padidėjo 1,228 procentais. Į skaičiavimo bazę įtraukus mokesčines pajamas ne tik į valstybės, bet ir į savivaldybių, VSDF biudžetą, mokesčines naštos rodiklis būtų dar didesnis. Šis rodiklis nėra tikslus, nes neįvertinama šešėlinė ekonomika, kuri anot ekspertų Lietuvoje siekia 27 procentus, nors statistikos departamentas pateikia gerokai sušvelnintą šešėlinės ekonomikos rodiklį 19 procentų. Mokslininkai dažnai diskutuoja dėl Lietuvos mokesčių sistemoje išlaikyto apmokestinimo objektyvumo lygio, nors vieningo požiūrio šiuo klausimu pasigendama. Kaip ir kiekviena valstybė Lietuva, formuodama mokesčių sistemą prisilaiko horizontaliojo teisingumo, kad turintys lygias ekonomines galimybes būtų apmokestinami vienodai ir vertikaliojo teisingumo, kad turintys skirtingas

galimybes būtų apmokestinami skirtingai. Augant mokesčio mokėtojo pajamoms vis didesnė dalis turi būti skiriama mokesčiams. Kadangi analizuojamu laikotarpiu augo visi ekonomikos apimtis atspindintys rodikliai, mokesčių sumokamų į valstybės biudžetą apimtys taip pat augo. Visa tai sąlygojo ir mokesčių naštos augimą Lietuvoje.

Prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai padeda įvertinti ar dedamai ir pakankamai efektyviai veikia šalies mokesčių sistema. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių administravimo tarnybų išlaidų dydis. Mokesčių surinkimo plano padėtis yra gera, kai surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios surenkamų mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 0,5 proc. nuo surinktos mokesčių sumos. Remiantis duomenimis (žr. 2 pav.) matyti, kad mokesčių pajamos į valstybės biudžetą surenkamos gana gerai, o 2005-2007 metais planas viršijamas. Tik 2008 metais pastebimas faktinis mokesčių surinkimo atsilikimas nuo planinio. Šiuos pokyčius greičiausiai lėmė pasaulinės finansinės krizės atgarsiai Lietuvoje, šalies ekonomikos rodiklių smukimas, įvairių ūkio sektorių pajamų sumažėjimas. Pasiiekti optimalius mokesčių surinkimo dydžius pavyksta nedaugeliui šalių, todėl šiuo požiūriu Lietuvos mokesčių sistemą galima vertinti gana gerai.

Mokesčių ėmimo kaštų indeksas atskleidžia šalies mokesčių sistemos situaciją pagal mokesčių surinkimo kaštus. Mokesčių ėmimo kaštus galima įvertinti remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau VMI) prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais duomenimis apie VMI surinktas pajamas bei patirtas išlaikymo išlaidas, kurios gali būti interpretuojamos kaip mokesčių administravimo kaštai. Kuo mažesnę dalį VMI išlaikymo išlaidos sudaro surinktų pajamų sumoje, tuo didesnis VMI veiklos efektyvumas. Skaičiuojant šį rodiklį, į VMI surinktus mokesčius, įmokas įskaičiuojami visi institucijos surinkti mokesčiai, įmokos, baudos ir delspinigiai, pervesti į nacionalinį biudžetą bei Sveikatos draudimo ir Garantinių fondus. VMI finansavimo išlaidas sudaro Mokesčių administravimo programos faktiški asignavimai, įskaitant ir asignavimus investicijų projektams. Matyti, kad VMI išlaikymo išlaidos analizuojamojo laikotarpio metu didėjo, tačiau atitinkamai didėjo ir VMI surinktos mokesčių pajamos. Santykiniai mokesčių surinkimo kaštai per analizuojamą penkerių metų laikotarpį išliko mažėjimo tendenciją (sumažėjo 0,7 procentiniais punktais), tačiau išliko didesnė nei V. Tanzi rekomenduojamą 0,5 proc. nuo mokesčių pajamų. Todėl galima teigti, kad šiuo aspektu mūsų šalyje egzistuojanti mokesčių sistema yra neefektyvi ir yra tikslinga svarstyti mokesčių administravimo kaštų sumažinimo galimybes.

**6 lentelė.** Lietuvos Valstybinės mokesčių inspekcijos surinktos pajamos ir institucijos išlaikymo išlaidos 2004-2008 m.

	2004 m.	2005 m.	2006 m.	2007 m.	2008 m.
VMI surinktos pajamos (mln. Litų)	10636,4	13722,3	16491,9	19620,8	23042,17
VMI išlaikymo išlaidos (mln. Litų)	191,6	194,4	204,7	225,5	244,731
Mokesčių administravimo kaštai (proc.)	1,8	1,4	1,2	1,1	1,1

*Šaltinis:* Statistikos departamento ir LR Finansų ministerijos statistika

Apibendrinat galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema, remiantis V. Tanzi siūlomais diagnostiniais mokesčių sistemą vertinančiais rodikliais, nėra visiškai efektyvi, nes mokesčių sistemoje egzistuoja tokie mokesčiai, kurie teikia nedideles pajamas į valstybės biudžetą, tačiau jų administravimas yra pakankamai sudėtingas, be to, ne visi mokesčiai yra mokami laiku ir tai rodo nemažos į valstybės biudžetą gaunamos pajamos iš baudų. Taip pat mokesčių ėmimo kaštų indeksas yra gerokai didesnis (0,6 procentiniais punktais) nei rekomenduojamas (0,5 proc.). Lietuvos mokesčių sistemoje 2008 metų pabaigoje buvo fiksuojamos net 24 mokesčių rūšys, kas iš ties yra gerokai per daug mažos ekonomikos šaliai.

## Išvados

Atklikus mokslinių darbų analizę apie šalies mokesčių sistemos efektyvumo įvertinimą formuojama nuostata, kad "mokesčių sistemos efektyvumo sąvoka" yra siejama su mokesčių pajamų surinkimu ir administruojančių institucijų išlaidomis renkant mokesčius. Tai pagrindiniai kriterijai, kurie leidžia vertinti potencialią šalies subjektų apmokestinimo bazę ir veikiančios mokesčių sistemos mechanizmo kaštus. Išryškėjo požiūris, kad mokesčių sistemos efektyvumą lemia ne tik kiekybiniai, bet ir kokybiniai veiksniai, kuriuos apjungia V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai konkretios mokesčių sistemos vertinimo rodikliai.

Mokesčių administravimo principas orientuoja mokesčių sistemą į didesnes mokestines pajamas ir mažus mokesčių administravimo kaštus. Tokiu atveju siekiama išlaikyti mokesčių produktyvumo principą, susijusį su mokestinių pajamų užtikrinimu valstybės išlaidoms padengti.

Atlikus penkerių metų laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo kriterijus nustatytam, kad šalies mokestinių pajamų pagrindą formuoja keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir surenkami akcizai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokestinės pajamos nuolatos mažėja, todėl Lietuvos mokesčių sistemos reforma turėtų būti orientuota į mulkių mokesčių skaičiaus mažinimą. Smulkių mokesčių administravimas tik didina mokesčių sistemos administravimo kaštus, tačiau didesnės įtakos mokestinių pajamų surinkimui neturi. Mokesčių sistemos ryšys tarp egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės silpnėja, nesilaikoma mokesčių mokėjimo terminų, surenkama nuobaudų dalis mokestinių pajamų struktūroje yra nežymi, todėl pačią mokesčių sistemą galima vertinti kaip mažai efektyvią administruojant mokestinių pajamų surinkimą terminų požiūriu. Išaugusių mokesčių našta šalies subjektams tikslinga mažinti, mažinant administruojamų mokesčių skaičių (pastaruoju metu Lietuvoje administruojami 22 mokesčiai) ir tuo pačiu sumažinant mokesčių administravimo kaštus (nuo 1,1 iki ekspertų rekomenduojamo 0,5 proc.).

### Literatūra

- Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Technologija, Kaunas.
- Gill, J. B. S., (2000). A diagnostic framework for revenue administration. *World Bank Technical Paper*, 472.
- Juozaitienė, L., (2009). Comparison of Lithuania and Irish Tax Systems Using. *Ekonomikair vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 2(15), 65.
- Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K., (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, 15, 9-18.
- LR finansų ministerijos 2006 metų veiklos ataskaita. 2007-02-28 Nr. ((1.11)-5K-0701263)-6K-0702287. <[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/veiklos\\_ataskaitos/2006va.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/veiklos_ataskaitos/2006va.pdf) (žiūrėta 2009-04-01)>.
- LR mokesčių administravimo įstatymas, priimtas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. Valstybės žinio, 63-2243.
- Mokesčiai ir įmokų rūšys. *Statistikos departamentas*. [Žiūrėta 2009 balandžio 2 d.], <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1024>>.
- Mokesčiai ir mokesčių administravimas. [Žiūrėta 2009 balandžio 22 d.]. <<http://www.Irinka.lt/Tyrimai/Seimas2000/Mokesčiai.htm>>.
- Naraškevičiūtė, V., Makštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai*. Technologija, Kaunas.
- Norvaišienės, A., Savickienės, A. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos problemos. *Vagos: mokslo darbai*, 67, 44-52.
- Norvaišienės, A., Savickienės, A. (2007). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. *Vagos: mokslo darbai*, 76, 65-71.

- Novošinskienė, A., Savickienė, A., (2005). Lietuvos mokesčių sistemos analizė. *Vagos*, 67(20).
- Pukelienė, V., Šinkūnienė, K., (2005). Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 33.
- Radauskaitė, R., (2006). *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*. <[www.lzoo.lt/jaunasis\\_mokslininkas/smk\\_2006/finansai/Radauskaite%20Roma.pdf](http://www.lzoo.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2006/finansai/Radauskaite%20Roma.pdf)>.
- Rakauskienė, G. O., Rakauskaitė, I., (2004). Lietuvos makroekonomikos pasiekimai ir valstybės pajamų didinimo problema. *Viešoji politika ir administravimas*, 7, 33-42.
- Tanzi, V. (2007) *Fiscal policy in the future: challenges and opportunities*. Publishing House od SU HCE, Moscow.
- VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, Vilnius.

### LITHUANIAN TAX SYSTEM EVALUATION ACCORDING TO V.TANZI DIAGNOSTIC INDEXES

#### Summary

Considering the need of taxing income collecting for the sponsorship of the state performing functions, in the article it is tried to reveal tax system's efficiency evaluation's possibilities using different criteria and to evaluate Lithuanian tax system, using V.Tanzi tax system evaluation qualifying diagnostic indexes. In 2009 in Lithuania there was increased 3 percent surplus value tax, 5 percent corporation tax, 3 percent inhabitants' income-tax, significantly increased excises, there are planned to eliminate reduced surplus value's tariff and others. Such active changes, performed in Lithuanian tax system, recently show tax system's instability and a requirement for constant taxing income collection correction. Any tax correction has to have strong and reasoned basis, which has to be formed confining principles of taxable. In this article there are looked for economic arguments allowing Lithuanian tax system reformation and also there are formed prerequisites for tax system efficiency's reassurance.

After scientific works' about country's tax system efficiency's evaluation analysis has been performed, it is formed attitude, that „tax system efficiency's concept“ is related to tax return collection and administrating institutions' expenses coming up while collecting taxes. That is main criteria allowing evaluate potential country's subjects'taxation's basis and operative tax system mechanism's expenses. It is shown up attitude, that tax system efficiency is determined not only by quantitative but by qualitative factors too and they are joined by V.Tanzi qualifying diagnostic particular tax system's evaluation indexes.

When 5 year period Lithuanian tax system efficiency's evaluation, according to diagnostic evaluation criteria distinguished by V.Tanzi, has been performed, it was found out, that country's tax-return basis is formed by four main taxes: surplus value, corporation and inhabitants' income-tax and collecting excises. Other small taxes are not important and tax-return rate, gained after they are collected, is constantly falling down. That is why Lithuanian tax system reformation has to be orientated to small taxes number reduction. Small taxes administration increases only tax system administration expenses and do not have much influence on tax-return collection. Tax system relation between existing and potential tax basis is

getting weaker, there are departed from tax paying terms, collecting penalties' share in tax return structure is very insignificant, so tax system itself can be evaluated as little effective administrating tax-return collecting from the terms viewpoint. It is advisable to reduce increased taxes load for the country's subjects, reducing amount of

administrating taxes and at the same time reducing tax administration expenses.

**KEYWORDS:** state's tax system, tax system efficiency, diagnostic tax system's indeles.

---

**Dalia Rudytė**, daktarė. Šiaulių universiteto, Ekonomikos katedros docentė, VšĮ Vakarų Lietuvos verslo kolegijos docentė. Mokslinių tyrimų sritys: finansų specialistų profesinis rengimas, valstybės ir įmonių finansai. Adresas Architektų g. 1 – 502, Šiauliai. Tel. 8 (41) 595885.

**Ligita Šalkauskienė**, docentė, VšĮ Vakarų Lietuvos verslo kolegijos apskaitos ir teisės katedros vedėja, Šiaulių universiteto ekonomikos katedros lektorė. Tyrimų kryptis – vadyba, komandinio darbo organizavimas, žmogiškųjų išteklių valdymas. Adresas Rūdės g. 27, Šiauliai. Tel. 8 (41) 52 44 30, El. paštas: ligita.salkauskiene@vlvk.lt.

**Lijana Lukšienė**. Šiaulių universiteto Ekonomikos katedros asistentė. Mokslinių tyrimų sritis- valstybės mokesčiai ir apmokestinimas. Architektų g. 1 – 502, Šiauliai. Tel. 8 (41) 595885. El. paštas L.Luksiene@vmi.lt .

