MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

MONIKA RUZAITĖ

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS STABILUMO VERTINIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė
doc. dr. L. Birškytė

VILNIUS, 2020

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS STABILUMO VERTINIMAS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065

Vadovė
doc. dr. L. Birškytė
2020 04 10

Atliko
FVvmis18-1 gr. stud.
M. Ruzaitė
2020 04 10

VILNIUS, 2020

TURINYS

ĮVADAS 6

1. TEORINIAI MOKESČIŲ SISTEMOS ASPEKTAI IR MOKESČIŲ REFORMŲ APŽVALGA LIETUVOJE 8

1.1. Mokesčių sistema 8

1.2. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos kūrimosi ir reformų raida 19

2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POKYČIŲ TYRIMO METODIKA 32

3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POKYČIŲ TYRIMAS 35

3.1. Lietuvos 2015 – 2019 metų biudžeto pajamų šaltinių analizė ir vertinimas 35

3.2. Verslo įmonių atstovų ekspertinės apklausos tyrimo vertinimo rezultatai 43

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS 54

LITERATŪRA 58

ANOTACIJA 62

SANTRAUKA 63

PRIEDAI 65

1. **priedas. Tyrimo anketa. Mokesčių sistemos (ne)stabilumo įtaka Lietuvos įmonių veiklai 66**
2. **priedas. 2015 – 2019 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžeto konsoliduotos visumos pajamų struktūra (mln. Eur) 69**

LENTELĖS

1 lentelė. Mokesčių reikšmės....8
2 lentelė. Klasikiniai A. Smito ir LR Mokesčių administravimo įstatyme suformuluoti apmokestinimo principai....11
3 lentelė. Mokesčių klasifikacija pagal požymius....12
4 lentelė. Apmokestinimo instrumentarijus....13
5 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos kūrimas (1990 – 1993 m.)....19
6 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 1994 – 1996 metų reforma....21
7 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 1997 – 1999 metų reforma....22
8 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2000 – 2003 metų reforma....24
9 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2009 – 2011 metų reforma....26
10 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2019 metų reforma....28
11 lentelė. Socialinio draudimo įmokų pasiskirstymo iki ir po 2019 pakeitimų palyginimas....29
12 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2020 metų mokesčių įstatymų pakeitimai....30
13 lentelė. Lietuvos nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų pajamų dinamika....35
14 lentelė. Mokesčio atotrūkio koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais....36
15 lentelė. Mokestinių pajamų kitimo tempai 2015 – 2019 metais....37
16 lentelė. Elastingumo koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais....39
17 lentelė. Mokestinių pajamų koreliacijos ir determinacijos koeficientų dinamika....39
18 lentelė. Gini koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais....42
19 lentelė. Informacija apie apklausoje dalyvavusius ekspertus....44

PAVEIKSLAI

1 pav. Mokesčių funkcijos.....9
2 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema.....15
3 pav. Mokestines pajamas sudarantys mokesčiai Lietuvoje 2019 metais.....16
4 pav. Mokestines pajamas sudarantys mokesčiai Lietuvoje 2017 – 2018 metais.....17
5 pav. Lietuvos nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų pajamų struktūra.....37
6 pav. Nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų mokestinių pajamų pokytis.....38
7 pav. Pagrindinių mokesčių dalis nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų mokestinėse pajamose.....40
8 pav. Gini koeficientas Europos Sąjungos šalyse 2018 metais.....42
9 pav. Ar sutinkate su teiginiu, kad Lietuvos mokesčių sistemą galima pavadinti stabilia? 45
10 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal aktualias problemas spartesniam verslo vystymuisi.....46
11 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal 2019 metų mokesčių sistemos reformos darbo apmokestinimo pokyčius.....48
12 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal 2020 metų kartu su biudžetu priimtų mokesčių įstatymų pakeitimus.....50
13 pav. Ar sutinkate su teiginiu, kad per ateinančius 12 mėnesių (2020 metus) pagerės Lietuvos ekonominė padėtis, dėl priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų?.....52

ĮVADAS

„Šiame pasaulyje negalima išvengti tik dviejų dalykų – mirties ir mokesčių“ – Benjaminas Franklinas, 1789 metai.

Kiekvienos pasaulio valstybės tikslas ir pareiga yra visuotinė jos gyventojų gerovė, kurios siekiama įgyvendinant pagrindines valstybines funkcijas: ekonomines, socialines ir politines. Tačiau visoms valstybės atliekamoms funkcijoms vystyti, vykdyti ir administruoti yra reikalingos didelės finansinės lėšos, kurių pagrindinis šaltinis yra mokesčiai. Todėl ir neatsitiktinai valstybės ekonominės politikos kontekste mokesčiai užima labai didelį vaidmenį. Be to, mokesčius galima išskirti ir kaip pagrindinį valstybės pajamų formavimo būdą, istoriškai kartu atsiradusį su valstybe. O šalyje egzistuojantys mokesčiai ir įmokos sudaro mokesčių sistemą.

Pagrindinis šalies biudžeto surinkimo šaltinis – mokesčių sistema, kuri valstybės rankose tampa galingu įrankiu. Sukurti veiksmingą šalies mokesčių sistemą, kuri skatintu efektyvų ir racionalų biudžeto lėšų paskirstymą, turi būti siektina kiekvienos ekonomiškai stiprios valstybės pareiga ir tikslas. Ekonominės politikos ir mokesčių sistemos stabilumas ir numatomas nuoseklumas yra neabejotinai pageidautinas kiekvienoje valstybėje, nes sukuria patrauklią ir stabilesnę aplinką, vietos ir užsienio investuotojams, kurie gali lengviau kurti ir vystyti. Tačiau, tobulos mokesčių sistemos, tinkančios visoms pasaulio šalims ir įtinkančios visiems, nėra. Todėl šalių mokesčių sistemos yra tobulinamos, ieškant optimaliausių sprendimų ir būdų, kurie geriausiai atitiktų valstybės keliamus lūkesčius. Mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad skatintų šalies ekonomikos plėtrą ir asmeninio vartojimo lygį.

Temos aktualumas – Su mokesčiais susiduriame kiekvieną dieną, o sklandus ekonomikos funkcionavimas neįmanomas be stabilios finansų sistemos. Todėl mus nuolat domina, ar įmanoma greitai sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri būtų efektyvi ir veiktų ilgiau. Po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės paskelbimo įvykdytos daugiau nei šešios mokesčių sistemos reformos parodė, kad sukurti veiksmingą mokesčių sistemą yra sudėtinga. Visos mokesčių sistemos reformos buvo vykdomos siekiant valstybės pajamų didinimo ir mokesčių naštos perskirstymo. Keičiant šalies mokesčių sistemą buvo išplėstos apmokestinimo bazės, priimti nauji mokesčių įstatymai, sumažinti, o vėliau ir padidinti mokesčių tarifai, sugriežtintas mokesčių administravimas, apmokestintos naujos veiklos kryptys bei papildyti kai kurių mokesčių nuostatai. Tačiau dažnai vykdomos mokestinės reformos Lietuvos mokesčių sistemoje parodo mokesčių sistemos nestabilumą ir poreikį nuolatos koreguoti sukurtą esamą mokestinę sistemą.

Temos naujumas – Tiek mokslininkai, tiek praktikai pripažįsta finansinio stabilumo svarbą valstybei. Lietuvoje mokesčių tema irgi yra nuolat diskutuojama ir ji vis dar reformų kelyje, todėl mažiau besidomintiems sunku susigaudyti jos vingiuose. Tačiau svarbu tuos pokyčius suprasti, nes kiekvienas,

net mažas, pasikeitimas gali tapti itin reikšmingas. Pastaraisiais metais Lietuvoje skubiai priimta mokesčių reforma sukėlė didelių diskusijų, dėl, kurios vis dar nesutariama ar tai tik kosmetiniai mokesčių pasikeitimai ar šia reforma padaryti esminiai pokyčiai mokesčių sistemoje.

Darbo problema – Mokesčių sistema yra ta sritis, kuri keičiama gana dažnai. Pastaruoju laikotarpiu vyksta daug mokesčių įstatymų pakeitimų, todėl svarbu nustatyti, su kokiomis problemomis ir sunkumais susiduria darbdaviai, taip dažnai vykstant mokesčių reformoms. Taip pat, svarbu nustatyti ar mokesčių sistemos pokyčiai turi įtakos Lietuvos biudžeto augimui.

Darbo objektas – Lietuvos mokesčių sistemos kitimas.

Darbo tikslas – įvertinti Lietuvos mokesčių sistemos kitimo įtaką valstybei, verslui ir visuomenei.

Darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių sistemą teoriniu aspektu ir nustatyti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos raidos etapus, išryškinti jiems būdingus bruožus;
2. Parengti metodologiją Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos pokyčiams vertinti;
3. Pagal pasirinktą metodologiją įvertinti mokesčių sistemos pokyčių įtaką valstybei ir visuomenei;
4. Pateikti mokesčių sistemos stabilumo tobulinimo rekomendacijas.

Darbo metodai: Buvo pasirinkta Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros lyginamoji analizė ir apibendrinimas, kuris skirtas mokesčių teoriniams aspektams atskleisti. Taip pat, Lietuvos ekonominę būklę atspindinčių teisės aktų analizė, informacijos ir duomenų sisteminimas, skirtas norint suprasti Lietuvos mokesčių sistemą, jos raidą ir ją sudarančius mokesčius. Atliekant ekonominę 2015 – 2019 metų Lietuvos mokesčių sistemos analizę remtasi kiekybiniais metodais – statistinių rodiklių skaičiavimas, lyginimas ir pokyčių vertinimas. Taip pat, siekiant išsiaiškinti Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo svarbą ir dažną mokesčių kitimo įtaką verslo sektoriui, buvo pasirinktas kiekybinio tyrimo metodas – anketinė apklausa. Verslo sektoriaus atstovų nuomonės tyrimui atlikti buvo pasirinkta 10 ekspertų grupė, jiems pateikiant anoniminę anketą su 12 klausimų. Ekspertais pasirinkti atsitiktiniai kompetentingi įmonių direktoriai ar jose dirbantys vadovai, skyriaus vedėjai.

1. TEORINIAI MOKESČIŲ SISTEMOS ASPEKTAI IR MOKESČIŲ REFORMŲ APŽVALGA LIETUVOJE

1.1. Mokesčių sistema

Mokesčiai – ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Formuojantis valstybinėms sistemoms, atsirado poreikis imti mokesčius valstybės išlaidų ir funkcijų vykdymui padengti. „Pirmųjų valstybių kūrimosi pradžioje svarbiausia jų funkcija buvo saugoti ir apginti savo tautiečius nuo kitų valstybių užpuolimo ir palaikyti šalies vidaus tvarką. Tvarkai palaikyti reikėjo sukurti teisingumo bei policijos sistemą, išplėsti ryšius, reglamentuoti turtingųjų vaidmenį visuomenėje, ginti vargšus – teikti jiems socialines paslaugas – nemokamą švietimą, medicininį aptarnavimą, taip pat tvarkyti išsiplėtojusius ūkininkavimo santykius“. (Buckiūnienė, Meidūnas ir Puzinauskas 2003, p. 12). „Valstybių mokesčių sistemos bei atskiri mokesčiai formavosi įvairiomis ekonominėmis, socialinėmis bei politinėmis sąlygomis, o apmokestinimas praktikuotas jau prieš šešis tūkstančių metų. Tuo laiku vyko karai – reikėjo daug pinigų, o jų valdžia sukaupdavo, imdama mokesčius. Senovėje dažniausiai duoklės imtos natūra ar pinigais. Šiuo atveju duokles imdavo žemvaldžiai iš savo pavaldinių, o mokesčiai buvo mokomi į valstybės iždą, tačiau ankstesniais laikais nebuvo vientisos valstybės mokesčių sistemos“. (Buškevičiūtė 2006, p. 154). Pasak, K. Kindsfaterienės ir K. Lukaševičiaus (2008) mokesčių sistema – vienas iš pagrindinių ekonominių mechanizmų, kuris turi įtakos ekonomikos plėtrai ir padeda užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą, ir tik stabilios ir efektyvios mokesčių sistemos pagalba yra gerinama biudžeto būklė, taip pat, užtikrinama mokesčių mokėtojų ekonominė gerovė.

Lietuvos ir užsienio šalių ekonominės literatūros mokslininkai ir Lietuvos Respublikos mokesčio administravimo įstatymas ir kiti teisės aktai gana skirtingai apibūdiną mokesčių sąvoką, tačiau visus apibrėžimus sieja vienas bendras bruožas. (žiūrėti 1-ą lentelę).

1 lentelė. Mokesčių reikšmės

Autorius	Apibūdinimas
LR Mokesčių administravimo įstatymas (2002)	Mokesčiai – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei.
Smith, A. (2013)	Mokesčiai – kaina už paslaugas, kurias teikia valstybė.
Keynes J. M. (1936)	Mokesčiai – viena pagrindinių ekonomikos stabilizavimo priemonių.
Konstitucinis Teismas (2000)	Mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlyginti juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą.
Pagirskienė, Z. (2008)	Mokesčiai – valstybės nustatytos privalomos įmokos į biudžetą, už kurias jokia paslauga neatlyginama.
Buškevičiūtė, E. (2008)	Mokesčiai – ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose.

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

Autorius	Apibūdinimas
Žvirblis, A. (1998)	Mokesčiai – įstatymų nustatyti individualių asmenų, įmonių ir kitų ūkio subjektų privalomojo pobūdžio mokėjimai; mokesčiai nesiejami su kuriuo nors atpildu, nauda mokėtojui; mokesčiai yra svarbus valstybės finansų politikos įrankis.
Šapalienė, L. (2010)	Mokesčiai – finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti.
Jurgutis, V. (1938)	Mokesčiai – techninio progreso priemonė, bet dažnai ir techniškai atsilikusios priemonės apsauga. Mokesčiai melagysčių, neteisingų priesaikų ir Šventvagysčių mokytojas, mokesčiai – kontrabandininkų džiaugsmas. Mokesčiai yra padarę pasauliui daug gero, bet drauge sukūrę ir neišpasakytai daug blogo. Mokesčiai išliejo kraujo upes ir ašarų jūras, bet mokesčiai davė ir didžiausią žmonijos turtą – laisvę.
Pajuodienė, G. M. (1993)	Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei. Tai sritis, kur susiduria gyvybingiausi ir daugeliu atžvilgiu prieštaringi valstybės ir visuomenės narių – mokesčių mokėtojų interesai.
Ruwart M., & Mary J. (1994)	Mokesčiai – tai daugiau nei vagystė. Tai tolerancijos mūsų artimo pažiūroms ir net moralinėms nuostatoms nebūvimas. Mokesčiai – tai jėga primetama mūsų valia kitiems, kai norime, kad jie elgtųsi taip, kaip mes užsigeidžiame.

Skirtinguose autorių literatūros šaltiniuose, teisės aktuose bei mokslininkų teiginiuose yra atskleidžiamos įvairios mokesčio sąvokos reikšmės interpretacijos. Daugumoje pateiktų teiginių išsiskiria skirtingi požiūriai: vieniems autoriams atrodo, kad mokesčių politika yra mokestis už valstybės atliekamą veiklą, vidinę ramybę ir saugumo garantą, kurią sumoka gyventojai, kiti mano, kad tai ekonomikos stabilizavimo priemonė, kuria siekiama didinti ekonomikos progresyvumą bei pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą. Tačiau, kad ir kiek bebūtų nuomonių ar literatūros autorių sąvokos aiškinimų, visas tas interpretacijas sieja vienas pagrindinis tikslas, kad mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei.

Mokesčiai yra būtini kiekvienoje sistemoje, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo šaltinis ir pagrindas. Socialinis ir ekonominis valstybės mokesčių vaidmuo pasireiškia jų mokesčių funkcijomis, kurios išskiriamos trys: fiskalinė, perskirstomoji ir reguliavimo, kuri dar kartais vadinama ekonomine, ribojamąją arba skatinamąją. (žiūrėti 1-ą paveikslą).



1 pav. Mokesčių funkcijos

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Levišauskaitė ir Rūškys, 2003, p. 77

„Mokesčių fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pagrindinės pajamos formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Ši funkcija apima krašto biudžetinės politikos dalį“. (Buškevičiūtė, 2007). “Pasitelkusi fiskalinę funkciją, valstybė apsirūpina Vyriausybės politinei, ekonominei ir kultūrinei-socialiniai veiklai vykdyti reikalingomis finansinėmis lėšomis. Fiskalinės funkcijos realizavimas turi tam tikrų apribojimų. Kai mokesčių įplaukos yra nepakankamos ir nėra galimybės sumažinti išlaidų, tenka ieškoti kitų pajamų šaltinių, dažniausiai – paskolos. Tarp paskolų ir mokesčių egzistuoja prieštaringas ryšys. Aptarnaujant valstybės skolą biudžetinėmis lėšomis, ateityje gali reikėti didinti mokesčius, kurie sukeltų mokesčių mokėtojų nepasitenkinimą. Tai sąlygoja poreikį imti naujas paskolas. Kyla finansinio žlugimo grėsmė“. (Kazlauskienė 2012, p. 68). Tačiau kiekvienos Vyriausybės pagrindinis tikslas, kad tų lėšų netrūktų, kad būtų kuo daugiau surenkama pajamų iš mokesčių, kurios užtikrintų esamų šalies veiklų tinkamą funkcionavimą. „Mokesčių fiskaline funkcija vykdomas nacionalinio biudžeto pajamų bei kitų nebiudžetinių fondų formavimas, todėl ir mokesčiai nesiejami su kažkokiu atpildu, nauda mokėtojui, tad mokesčiai turėtų būti vertinami kaip tam tikra našta“. (Slavickienė ir Novošinskienė, 2010). “Mokesčių perskirstomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų“. Mokesčių reguliavimo funkcija pasireiškia tuo, kad valstybė gali skatinti šalies ekonomikos spartesnį plėtojimą arba stagnaciją, smukimą, kovoti su nedarbu bei įtakoti kitus ekonominius reiškinius. Tai valstybė gali daryti per mokesčių nomenklatūrą, taikomus mokesčių tarifus, lengvatų sistemą ir mokesčių mokėtojų taisykles. (Levišauskaitė ir Rūškys 2003, p. 78). Valstybinis reguliavimas pasitelkiamas mokesčių sistema yra praktikuojamas seniai ir daugelyje šalių. Manoma, kad tai patikima priemonė, nors esama ir kitaip manančių, tačiau tik labai maža dalis teigia, kad valstybė iš viso neturėtų kištis į ekonominį krašto gyvenimą. (Buškevičiūtė 2006, p. 154).

Formuojama šiuolaikinė valstybių mokesčių sistema turi būti sudaroma remiantis apmokestinimo principais. Literatūroje dažniausiai pateikiamos Adamo Smito (1776) suformuotos keturios apmokestinimo taisyklės, kurias jis pateikė, kaip tikslingo apmokestinimo organizavimo principais. Šiandieniniais laikais šalys formuodamos mokesčių sistemas bei nustatydamos individualius šalių apmokestinimo principus, taipogi remiasi klasikinės ekonominės politikos pradininko Adamo Smito apmokestinimo principais, tik šiek tiek juos pakoreguojant pagal esamą laikmetį ir padėtį. Lietuvos mokesčių sistema ir šalyje egzistuojantys ir priimami mokesčių įstatymai parengti vadovaujantis bendrais apmokestinimo principais, kurie suderinti su Europos Sąjungoje reglamentuojančiais teisės aktais. Klasikiniai politiko Adamo Smito apmokestinimo principai ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme skelbiami mokesčių sistemos reikalavimai pateikti 2 lentelėje. (žr. 2-ą lentelę).

2 lentelė Klasikiniai A. Smito ir LR Mokesčių administravimo įstatyme suformuluoti apmokestinimo principai

Klasikiniai Adamo Smito apmokestinimo principai (1776)	LR Mokesčių administravimo įstatymas (2004)
1. Lygybės principas. Visi valdiniai turi dalyvauti valdžios išlaikyme proporcingai tam pelnui, kurį kiekvienas gauna, būdamas valstybės globoje. Šiuo atveju mokesčiai mokami ne pagal socialinę mokėtojo padėtį, bet pagal jo turimus turtus ir gaunamas pajamas.	**1. Lygybės principas.** Mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą.
2. Užtikrinimo principas. Mokesčio dydis turi būti tvirtas (griežtai nustatytas) ir kiekvienam mokėtojui aiškus. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi žinoti, kiek, kada ir kokiu būdu jis turės mokėti nustatytus mokesčius. Šia taisykle siekiama pašalinti mokesčių ėmėjų savivaliavimą.	**2. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas.** Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.
3. Patogumo mokėti principas. Mokesčių mokėjimas turi būti patogus, renkamas tinkamiausiu mokėtojui laiku ir būdu. Žinoma, ši taisyklė naudinga ir pačiam iždui, nes, rinkdamas mokesčius patogiu mokėtojui laiku, iždas lengviau ir greičiau gauna tai, kas jam priklauso.	**3. Apmokestinimo aiškumo principas.** Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Mokesčio administratoriaus galiojantys ankstesniųjų metų paaiškinimai mokesčių mokėtojams, teritorinėms mokesčių inspekcijoms ir kitiems suinteresuotiems subjektams turi būti susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems.
4. Ekonomiškumo principas. Mokesčių surinkimo sąnaudos turi būti kuo mažesnės. Mokestis turi imti iš žmonių kišenių kuo mažiausiai virš to, kas patenka į valstybės kasą.	**4. Turinio viršenybės prieš formą principas.** Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Vadovaujantis teisės aktais, mokesčių administratoriui leidžiama perskaičiuoti mokesčius, jei nustatoma, kad sandoris buvo sudarytas siekiant mokestinės naudos, buvo siekiama sumažinti mokėtinus mokesčius ar atidėti mokėjimo terminą.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Jurgutį, 1938, p. 228-229 ir LR Mokesčio administravimo įstatymą, 2004.

Pritaikyti ir įgyvendinti visus lentelėje išvardintus principus vienoje mokesčių sistemoje nėra lengva ir komplikuota, kadangi dauguma pateiktų principų yra abstraktūs ir neapibrėžti tam tikrais skaičiais. Tačiau remiantis šiais principais sukurti darnią sistemą yra įmanoma. Pagrindinis pateiktų principų akcentas yra išreiškiamas kaip mokesčio mokėtojo mokumas, mokėjimo ir administravimo paprastumas ir apibrėžtumas bei valstybės pajamų užtikrinimas visomis esamomis ir galimomis priemonėmis. Mokesčiai, kaip ir daugelis kitų sistemos elementų, skirstomi pagal įvairius požymius, kurie pateikti trečioje lentelėje. (žr. 3-ą lentelę).

3 lentelė. Mokesčių klasifikacija pagal požymius

Požymis	Klasifikacija
Pagal mokesčio rinkimą ir paskirstymą	• valstybiniai, kurie mokami į valstybės iždą ir nebiudžetinius fondus; • vietiniai, kurie mokami į savivaldybių biudžetus.
Pagal ėmimo būdą	• tiesioginiai, kuriems priskiriami pajamų ir pelno mokesčiai; • netiesioginiai, kurie gaunami naudojant kainų sistemą.
Pagal apmokestinimo objektą	• pajamų – pelno ir gyventojų pajamų mokesčiai; • turto – žemės, įmonių nekilnojamojo turto, paveldimo ir dovanojamo turto mokesčiai; • vartojimo – muitas, akcizai, pridėtinės vertės ir kiti mokesčiai.
Pagal apmokestinimo subjektą	• fizinių asmenų; • juridinių asmenų; • mišrūs.
Pagal apskaičiavimo būdą	• vienetiniai; • procentiniai (proporciniai, progresiniai, regresiniai); • mišrieji.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Ruškyte, Rutkausku ir Navicku, 2012.

Visos ar dalies apmokestinimo galių suteikimas vyriausybei nėra efektyvus, kadangi ribojamas savivaldybių savarankiškumas ir atsakomybė. Tad paskirstant prioritetus mokesčiai skirstomi į valstybinius ir vietinius (savivaldybių). Vietiniai mokesčiai – tai tokie, kurių bazė tolygiai pasiskirsčiusi šalies teritorijoje. Kitu atveju mokesčiai priskiriami prie valstybinių. Vietinių mokesčių apmokestinimo tvarką ir maksimalius tarifus paprastai nustato centrinė valdžia, o vietos valdžia gali tik koreguoti mokesčių tarifus, neviršydami nustatytų maksimalių dydžių, tačiau svarbu, kad mokesčių dydis atitiktų tą naudą, kurią gauna visos teritorijos gyventojai, nes kaip teikia G. Davulis (2006), toks atitikimas skatina mokesčių mokėtojus savanoriškai ir teisingai mokėti mokesčius. „Kita vertus, ypač didelės apmokestinimo autonomijos suteikimas žemesniems valdymo lygiams gali būti neveiksmingas makroekonominio stabilumo ir visuomeninių išteklių perskirstymo požiūriu“. (Baltušnikienė, 2004). Bet kurios šalies mokesčių sistemoje yra išskiriamos dvi mokesčių grupes: tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. „Tiesioginiai mokesčiai – tokie, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai. Nustatant tiesioginius mokesčius bandoma atsižvelgti į mokesčio subjektų pajamingumą. O netiesioginiai mokesčiai – tokie, kurie nustatomi prekėms, paslaugoms, kuriuos moka tie, kurie perka prekes ar naudojasi paslaugomis. Netiesioginiai mokesčiai yra įtraukiami į prekių ir

paslaugų kainą, o šį mokestį moka vienodai tiek turtingi, tiek vargingi žmonės, kai įsigyja prekę ar paslaugą“. (Levišauskaitė ir Rūškys, 2003, p. 88). Mokesčio objektais laikomas įstatymais apmokestinamos pajamos, turtas bei įsigytos prekės ir paslaugos – tai fizinių ir juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto vertė, prekių ir paslaugų pridėtinė vertė ir kiti objektai. Daugelis ekonomistų pabrėžia pirmenybę teikti vartojimo mokesčiams, bet ne pajamų. Didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, naujų investicijų, o tik silpnina krašto ekonomiką. (Kindsfaterienė ir Lukaševičius, 2008). „Pagal apskaičiavimo būdą mokesčiai skirstomi į vienetinius, procentinius ir mišriuosius. Vienetiniams mokesčiams taikoma konkreti suma apmokestinimo vienetui. Procentiniams mokesčiams būdinga, kad apmokestinamasis objektas apmokestinamas nustatyta procentine dalimi. Procentiniai mokesčiai skirstomi į proporcinius, progresinius ir regresinius. Proporciniai mokesčiai mokami proporcingai nuo gaunamų pajamų, tačiau nepriklausomai nuo jų vertės tarifas taikomas vienodas visoms mokėtojų grupėms. Progresiniai mokesčiai išsiskiria tuo, kad didėja augant pajamoms, o kuo didesnes pajamas gauna gyventojas, tuo didesnis tarifas jam taikomas. Be to, progresiniai mokesčiai mažina socialinę atskirtį ir pajamų diferenciaciją tarp šalies gyventojų. Regresinis mokestis - tai toks mokestis, kurio tarifas mažėja didėjant mokesčio bazei. Mokesčio tarifas nustatomas bendras, tačiau sumokama mokesčio suma, palyginti su pajamomis mažėja. Mišrus apmokestinimas reiškia, kad tam tikrai mokesčio bazės daliai taikomas mokesčio tarifas yra išreikštas konkrečia pinigų suma, o kitai daliai – mokesčio tarifas yra išreikštas procentais nuo mokesčio bazės. Mišriojo mokesčio tarifas Lietuvoje ir daugelyje kitų šalių taikomas akcizams“. (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012).

Kiekvienas priimamas mokestis susideda iš elementų, kurie svarbūs formuojant mokesčių sistemą bei atitinkamai paskirstant mokesčių naštą fiziniams ir juridiniams asmenims, taip pat nustatant realius mokesčių šaltinius. Mokesčių elementai, mokesčių ėmimo būdas bei mokesčių nustatymo metodas sudaro apmokestinimo instrumentarijų, kuris pateiktas 4 lentelėje. (žr. 4-ą lentelę).

4 lentelė. Apmokestinimo instrumentarijus

Mokesčio subjektas →	Fizinis asmuo
	Juridinis asmuo
Mokesčio objektas →	Pajamos (darbo užmokestis, pelnas ir kt.)
	Prekės ir paslaugos
	Turtas
Mokesčio šaltinis →	Sutampa su mokesčio objektu
	Nesutampa su mokesčio objektu

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

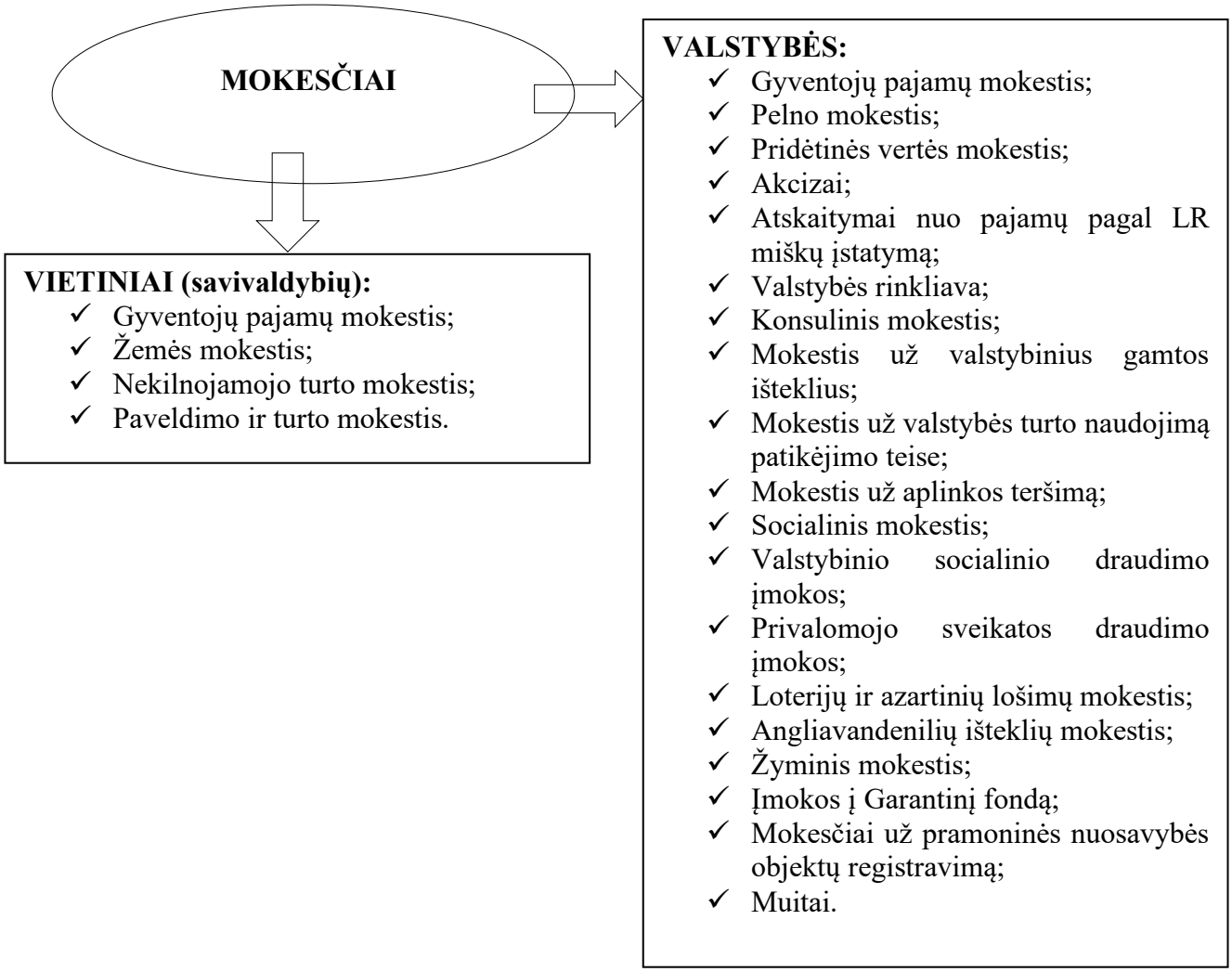
4 lentelės tęsinys

Apmokestinimo vienetas →	Piniginis
	Natūrinis
Mokesčio tarifas →	Pastovus
	Procentinis
Apmokestinimo lengvatos →	Numatančios apmokestinamojo objekto sumažinimą
	Numatančios mokesčio tarifo arba paties mokesčio sumažinimą
Mokesčio ėmimo būdas →	Tiesioginis
	Netiesioginis
	Prie pajamų šaltinio
Mokesčio nustatymo metodas →	Pajamų deklaracija
	Mokestinis kadastras

Šaltinis: sudaryta pagal Pajuodienė, 1993, p. 11.

„Mokesčio subjektas – fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymu nustatytą mokestį. Kiekvienas mokestis turi atskirus konkrečius to mokesčio mokėtojus, kuriuos valstybinė mokesčių inspekcija įtraukia į privalomųjų mokesčių mokėtojų sąrašus. Mokesčio objektais laikomi daiktai, paslaugos, prekės, pajamos turtas ar vertė, kurie įstatymu yra apmokestinti. Tai fizinių ar juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių bei paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais, vertybinių popierių finansinių ir kreditinių operacijų rezultatai ir kiti objektai. Mokesčio šaltinis – tai subjektų pajamos (pelnas, darbo užmokestis, palūkanos, dividendai, renta ir kt.), iš kurių mokami mokesčiai. Apmokestinimo vienetas – tai ta mokesčio objekto dalis, kuriai numatomas mokesčio tarifas, arba kitaip sakant – tai mokesčio objekto matavimo vienetas. Mokesčio tarifas – tai mokesčio dydis už vieną apmokestinamo objekto vienetą“. (Levišauskaitė ir Rūškys, 2003, p. 85) “Mokesčio lengvatos – atskirų valstybių mokesčių lengvatų sistemos yra skirtingos, nes kiekviena valstybė vykdo savą mokesčių politiką. Mokesčio ėmimo būdas yra tiesioginis iš pajamų ir netiesioginis per kainų sistemą. Mokesčio nustatymo metodas, kai mokesčio suma gali būti nustatoma prie pajamų šaltinio, kaip pavyzdžiui pajamų mokestis nuo darbo užmokesčio, pagal pajamų deklaraciją, kai tokiu metodu apmokestinami vieno asmens daugelis pajamų šaltinių ir daugiau ar mažiau išryškinamos nefiksuotos pajamos bei pagal kadastrą, kai pagal tam tikrus požymius suklasifikuojamas tipinių apmokestinimo objektų sąrašas, kuriame nurodomas vidutinis jų pajamingumas, kuris paprastai naudojamas nustatant žemės ir verslo mokesčius“. (Buškevičiūtė, 2007, p. 8-10).

„Mokesčių sistema yra tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių mokesčių visuma“. (Aleknavičienė, 2005, p. 89). Lietuvos mokesčių sistemą sudaro įmonių ir visuomenės mokami įtesinti įstatymais mokesčiai. Mokesčiai yra išreiškiami, kaip įstatyminiu pagrindu besiremiantys privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio valstybės biudžetą. Lietuvos Respublikos pagrindinis finansinių išteklių fondas yra šalies nacionalinis biudžetas, kurį sudaro valstybės ir savivaldybių biudžetų bendra apimtis. Taip pat yra tikslinės paskirties bendravalstybiniai lėšų fondai, tačiau visus biudžetus vienija vienas pagrindinis bruožas – mokesčių ir kitų pajamų įplaukos. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema atsispindi 2 paveiksle, kuriame mokesčiai išskirti į valstybei skirtus – mokami į valstybės biudžetą, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą (PSD) ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą (VSD) bei vietinius mokesčius, kurie mokami į savivaldybių biudžetus, kurių šiuo metu Lietuvoje yra net šešiasdešimt. (žr. 2-ą paveikslą).



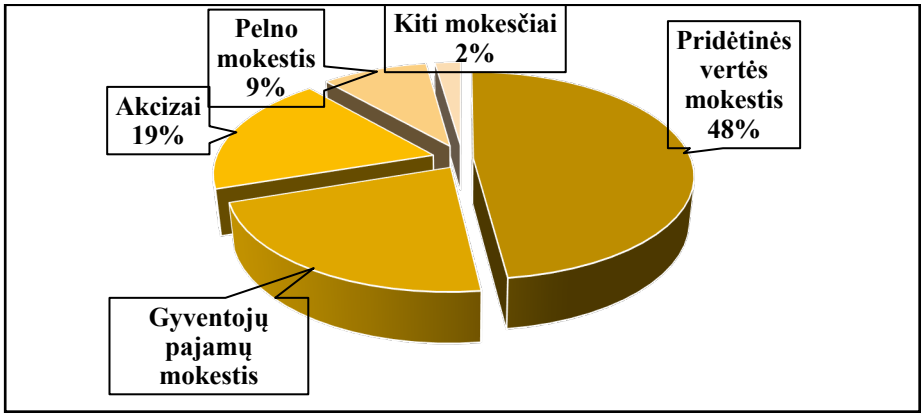
2 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, 13 st.

Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą sudaro 22 įstatymais reglamentuojami mokesčiai, iš kurių

devyniolika renkami į valstybės biudžetą, o keturių mokesčių dalis – į savivaldybių biudžetus. Galima būtų išskirti šiuos pagrindinius mokesčius: pridėtinės vertės mokestis, gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, akcizai, nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis ir paveldimo turto mokestis. (LR Finansų ministerija, 2019). Valstybinė mokesčių inspekcija administruoja 19 visų šalies mokesčių, tačiau šalies atskirų mokesčių administravime dalyvauja ir kitos valstybės institucijos, tokios kaip Lietuvos Respublikos muitinė ir kitos įgaliotos įstaigos.

Lietuvoje nacionalinio biudžeto pajamas, daugiau nei 90 proc., sudaro mokestinės pajamos. Pagal 2020 metų LR Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą, šiais metais iš mokesčių planuojama surinkti 93,9 proc. valstybės pajamų, o pajamos iš kitų šaltinių sudarys vos 6,1 proc. (LR Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas, 2019). Žvelgiant į praėjusių metų tendencijas, matomas panašus variantas, 2019 iš mokesčių buvo surinkta 91,6 proc. visų valstybės pajamų. Kaip pagrindinius, Lietuvoje būtų galima įvardinti šiuos keturis mokestines pajamas sudarančius mokesčius: pridėtinės vertės mokestį, akcizą, juridinių asmenų pelno mokestį ir gyventojų pajamų mokestį. (žr. 3-ą paveikslą).

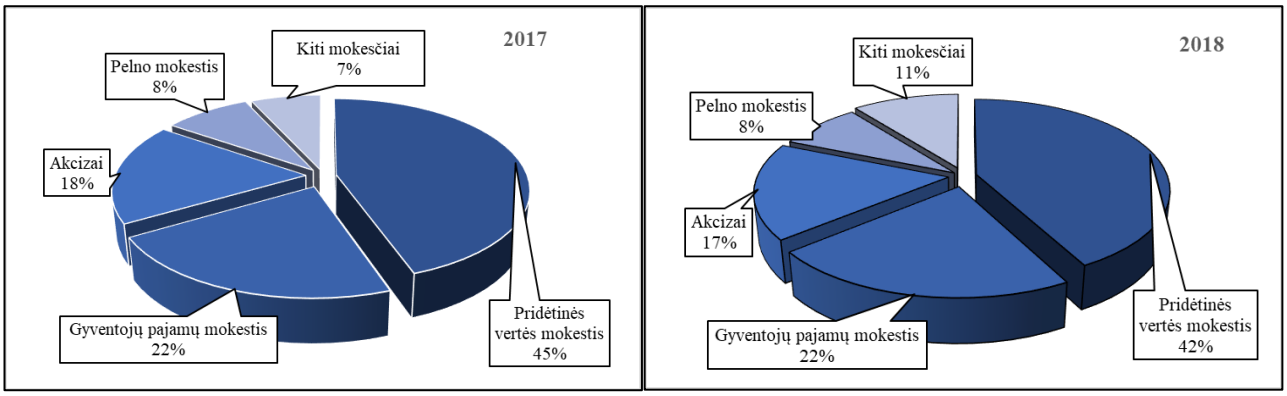


3 pav. Mokestines pajamas sudarantys mokesčiai Lietuvoje 2019 metais

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019 metų biudžeto pajamų duomenimis.

Kaip matyti iš pateikto paveikslo, didžiausią dalį mokestinių pajamų sudaro pridėtinės vertės mokestis, iš jo per 2019 metus buvo surinkta beveik pusė visų mokestinių pajamų, kas sudaro 3 850,5 mln. eurų. Gyventojų pajamų mokestis ir akcizai sudaro maždaug panašią dalį pajamų, atitinkamai buvo surinkta 1 744,7 mln. eurų ir 1 504,8 mln. eurų. Taip pat, gana reikšmingas ir pelno mokestis, kuris sudaro 9 proc. mokestinių pajamų, ir siekia apie 739,0 mln. eurų. Per 2019 metus iš kitų Lietuvoje renkamų mokesčių buvo surinkta tik 179,8 mln. eurų, kas sudaro vos 2 proc. visų Lietuvoje surenkamų mokestinių pajamų.

Pažvelgę į 2017 ir 2018 metus, pastebima, kad beveik tokia pati mokestinių pajamų sudėtis fiksuojama ir ankstesniais laikotarpiais. (žr. 4-ą paveikslą).



4 pav. Mokestines pajamas sudarantys mokesčiai Lietuvoje 2017 – 2018 metais

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017 - 2018 metų biudžeto pajamų duomenimis.

Tiek 2017, 2018 bei 2019 metais didžiausią mokestinių pajamų dalį sudarė pridėtinės vertės mokestis, kuris siekė apie pusę visų mokestinių pajamų. Gyventojų pajamų mokestis vidutiniškai minimu laikotarpiu sudarė 22 proc., akcizai svyravo labai nežymiai apie 17-19 proc., o pelno mokesčio dalis biudžete pakilo vienu procentu, nuo 8 iki 9 proc. Tad matome, kad šalies mokestinės pajamos metai iš metų formuojamos iš keturių pagrindinių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio, akcizų bei pelno mokesčių surenkamų pajamų.

Svarbiausias mokestis šalies biudžete yra pridėtinės vertės mokestis. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. standartinis PVM tarifas išlieka stabilus ir siekia 21 procentą. Taip pat, šiuo metu galioja du lengvatiniai PVM tarifai – 5 ir 9 proc. Lietuvoje daug diskutuojama dėl PVM lengvatų, nes palyginus su kitomis ES šalimis, turime jų visai daug. „PVM lengvatos 5 proc. tarifas taikomas neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui, vaistų ir medicinos pagalbos priemonių teikimui asmenims, kuriems šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar dalinai kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatyme nustatyta tvarka, taip pat nekompensuojamiesiems receptiniams vaistams, laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams. O 9 proc. PVM lengvatinis tarifas taikomas šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti, ir į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui, knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams, keleivių vežimo reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms ir keleivių bagažo vežimo paslaugoms, turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, buitiniams energijos vartotojams tiekiamoms malkoms ir medienos produktams, skirtiems kūrenimui. Registruotis PVM mokėtojais ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą privalo apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba paslaugas, išskyrus apmokestinamieji asmenys gali nesiregistruoti PVM mokėtojais, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, suma per metus (paskutinius 12 mėn.) neviršija 45 tūkst. Eurų ribą“. (LR Pridėtinės vertės mokestis, 2002).

Antras svarbus šalies biudžetui, mokestis – gyventojų pajamų mokestis, kuriuo apmokestinamos gyventojų pajamos. Šis mokestis Lietuvoje yra gana nestabilus, nes dažnai keičiasi taikomi tarifai. Nuo 2020 m. sausio 1 d. taikomas 20 proc. pajamų mokesčio tarifas (iki 2019 m. sausio 1 d. šis tarifas siekė 15 proc.) gyventojo pajamoms iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių, tantjemoms, pagal autorines sutartis iš darbdavio gautoms pajamoms ir mažųjų bendrijų vadovų pajamoms, kai šių pajamų metinė dalis nesiekia 84 vidutinių šalies darbo užmokesčių (VDU) dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų 2020 m. valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti. Metinė pajamų dalis, viršijanti 84 VDU dydžio sumą, apmokestinama 32 proc. pajamų mokesčio tarifu (2019 m. šis tarifas siekė 27 proc.). Ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokoms, taip pat dividendams taikomas 15 proc. pajamų mokesčio tarifas. Metinis neapmokestinamasis pajamų dydis yra 4 200 eurų (350 eurų per mėnesį). NPD taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiomis ir susijusioms pajamoms. (LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002).

Kitas svarbus mokestis yra akcizai. Prievolė apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti akcizus tenka apmokestinamų prekių sandėlių savininkams, registruotiems akcizais apmokestinamų prekių gavėjams arba registruotiems akcizais apmokestinamų prekių siuntėjams, importuotojams, o įstatymo nustatytais atvejais – ir kitiems asmenims. Įstojus į Europos Sąjunga, Lietuva turėjo priimti tam tikrus įsipareigojimus, vienas jų yra susijęs su apmokestinamomis prekėmis ir akcizų tarifais. Apmokestinimas akcizais Europos Sąjungoje turi išskirtinę reikšmę, nes dalis šalių narių surinktų lėšų pervedama į Europos Sąjungos biudžetą, todėl ES griežtai reguliuoja apmokestinimo akcizais tvarką. Pagal LR Akcizų įstatymą (2001) Lietuvoje apmokestinamos šios prekės: etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, kaitinamojo tabako produktai ir elektroninių cigarečių skysčiai, energiniai produktai, akmens anglys, koksas ir lignitas bei elektros energija. (LR Akcizų įstatymas, 2001).

Nacionaliniame biudžete sudarančiu pelno mokesčiu apmokestinamos Lietuvos ir užsienio vienetų gaunamos pajamos, sudaro 9 proc. surenkamų biudžeto pajamų. Lietuvos ir užsienio vienetų nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Tačiau pelno mokesčio tarifas kelis kartus keitėsi, kol pasiekė dabartinį lygį. 2000 metais pelno mokestis siekė 24 proc., 2005 metais buvo sumažintas iki 15 proc., kuris galioja ir iki dabar. Tačiau 15 proc. tarifu apmokestinami ne visi apmokestinamieji vienetai, smulkių įmonių, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. mokesčio tarifą, o kitu mokestiniu laikotarpiu taikomas 5 proc. mokesčio tarifas. Kooperatinių bendrovių, kurių per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50 proc. pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos ir pajamas už parduotus ar įsigytus, iš savo narių, pagamintus žemės ūkio produktus, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 proc. mokesčio tarifą, o užsienio vienetų pelnas, gautas Lietuvoje, ne per nuolatines buveines Lietuvos Respublikoje apmokestinamas 10 proc.

mokesčio tarifu. Be to, pelno mokestis nėra išimtis lengvatų atžvilgiu, nes nuo pelno mokesčio visiškai atleistos savivaldybės, valstybė, valstybės ir vietos savivaldos institucijos, biudžetinės įstaigos, pelno nesiekiantys vienetai, įstaigos, tarnybos ir organizacijos. (LR Pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčiai yra privalomi ir negrąžintini, pagal tam tikrą sistemą įgyvendinami mokėjimai valstybei, turintis fiskalinę, socialinę ir ekonominę reikšmę. Socialinis-ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia pagrindinėmis trimis funkcijomis: fiskaline, perskirstomąja ir reguliavimo. Mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, skirtas pagrindinėms valstybės funkcijoms atlikti. Mokesčiai gali būti skirstomi pagal šiuos pagrindinius požymius: pagal mokesčių pajamų paskirstymą į valstybinius ir vietinius, pagal mokesčių rinkimo būdą į tiesioginius ir netiesioginius, pagal apmokestinimo objektą, tai pajamų, turto ir vartojimo bei pagal mokesčių apskaičiavimo būdą: vienetiniai, procentiniai ir mišrieji. Be to, tinkamai suformuota šalies mokesčių sistema turi apimti lygybės, teisingumo, aiškumo, ekonomiškumo ir patogumo principus, o visi šalyje egzistuojantys mokesčiai turi sudaryti vientisą ir tarpusavyje suderintą sistemą. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą sudaro 22 įstatymais reglamentuoti mokesčiai, iš kurių didžioji dalis renkama į valstybės biudžetą ir mažesnė dalis yra surenkama ir perskirstoma į savivaldybių biudžetus.

1.2. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos kūrimosi ir reformų raida

Šalyje egzistuojantys mokesčiai sudaro mokesčių sistemą, o mokesčių kitimas laike – mokesčių sistemos raidą. Po 1990 m. kovo 11 d. Akto nepriklausomos valstybės statusą įteisinusi Lietuva pradeda naują mokesčių sistemos kūrimo kelią. Per beveik tris dešimtmečius (1990-2020 m.) priimta daug mokesčių, įmokų ir rinkliavų įstatymų, kurie daug kartų keisti, taisyti ir vis dar koreguojami bei išplečiami.

Lietuvos mokesčių sistemos kūrimo etape priimti pagrindinių mokesčių, formuojančių mokesčių sistemą, įstatymai pateikti penktoje lentelėje. (žr. 5-ą lentelę).

5 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos kūrimas (1990 – 1993 m.)

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
1990 m. birželio 26 d. priimtas LR Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas. Įstatymas galiojo iki 1995 m. birželio 28 d., kol buvo priimtas LR mokesčių administravimo įstatymas	• Šis įstatymas laikomas Lietuvos mokesčių sistemos kūrimo pradžia. Įstatyme buvo nusakytos Valstybinės mokesčių inspekcijos funkcijos, teisės ir pareigūnų atsakomybė.

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
1990 m. liepos 31 d. priimtas LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, o taikyti pradėtas nuo 1991 m. pradžios	• Nuo 1990 m. taikomas tarifas - 35 proc. apmokestinamo pelno. Lengvatos taikomos žemės ūkio žmonėms ir žmonėms, kuriose įdarbinami riboto darbingumo asmenys; savivaldybės turi teisę sumažinti pelno mokestį arba nuo jo atleisti tam tikras įmones; leidžiama atskaityti negamybines išlaidas labdarai, kitiems visuomenės reikalams ir išlaidas naujai technikai diegti; • Nuo 1991 m. taikomas tarifas - 29 proc. Vyriausybei suteikta teisė nustatyti mažesnius tarifus pirmenybinėms ūkio šakoms; numatytos lengvatos kūrybinėms sąjungoms; • Nuo 1992 m. taikomas tarifas - 29 proc., o 24 proc. pelnui, skirtam investicijoms; • Nuo 1993 m. taikomas tarifas - 29 proc., o 10 proc. pelnui, skirtam investicijoms. Taip pat, neapmokestinamos labdarai ir paramai gautos lėšos; išankstinio mokėjimo sumą leista apskaičiuoti ne tik pagal praėjusių metų, bet ir pagal praėjusio ketvirčio mokesčio įmokas; • Nuo 1994 - 1996 m. taikomas tarifas - 29 proc., o 10 proc. pelnui, skirtam investicijoms. Suteikiamos lengvatos laisvosioms ekonominėms zonoms ir strateginiams užsienio investuotojams, tačiau vietiniai investuotojai lengvatų negauna.
1990 m. spalio 5 d. priimtas Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas vietoj galiojusio Gyventojų pajamų mokesčio	• Pajamos, susijusios su darbo santykiais apmokestintos diferencijuotu tarifu nuo 10 iki 33 proc.; • Fizinių asmenų pajamos iš įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos apmokestintos 5; 10; 20 proc.
1991 m. gegužės 21 d. priimtas LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymas	• Draudėjų įmokos sudarė 30 ir 22,5 proc. priskaičiuoto darbo užmokesčio dydžio; • Apdraustųjų įmokos sudarė 1 proc. nuo priskaičiuoto darbo užmokesčio.
1991 m. gruodžio 10 d. priimtas nutarimas dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrąjį akcizą	• Bendrojo akcizo tarifas - 18 proc. prekės (paslaugos) kainos, arba 15,25 proc. prekių (paslaugų) realizavimo įplaukų (įskaitant į jas bendrojo akcizo sumą).

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Pirmus trejus Lietuvos ekonomikos raidos atkūrus nepriklausomybę metus, nuo 1990 m. iki 1993 m. pabaigos, būtų galima pavadinti mokėjimo už svetimas klaidas, tiksliau – primestos sovietinės

ekonominės sistemos trūkumus, etapu. Šis laikotarpis Lietuvoje pasižymėjo išskirtine, kelis šimtus (1991 m. – 382,7 proc.) ir net daugiau nei tūkstantį (1992 m. – 1162,6 proc.) procentų per metus siekiančia infliacija ir didžiuliu ūkio nuosmukiu. (Vetlov, 2002). Nemaža dalis Lietuvos gyventojų manė, kad infliaciją ir ūkio nuosmukį lėmė vidaus politikos klaidos, tačiau iš tikrųjų šią kainą daugiausiai teko mokėti už ilgametį buvimą prieštaringos sovietinės ekonominės sistemos dalimi. Tačiau trūkumų turėjo ir naujai kuriama mokesčius formuojanti sistema, nes per dideli tarifai skatino šešėlinės ekonomikos kūrimą, neišvengta sudėtingo mokesčių apskaičiavimo. (Kuodis, 2008).

Kitas Lietuvos kaip nepriklausomos valstybės ekonomikos raidos etapas prasidėjo maždaug 1994 m., kurie laikomi pirmosios mokesčių sistemos reformos metais. Keičiant mokesčių sistemą buvo siekiama skatinti taupymą ir investicijas, apmokestinti vartojimą bei didinti netiesioginius mokesčius, taip stabilizuojant ekonomiką. Pagrindinis Lietuvos mokesčių pirmosios reformos kitimas atsispindi šeštoje lentelėje. (žr. 6-ą lentelę).

6 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 1994 – 1996 metų reforma

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
1994 m. gegužės 1 d. priimtas LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, pakeitęs apyvartos mokestį	• Pagrindinis PVM tarifas 18 proc. – taikomas daugeliui prekių ir paslaugų; • 5 proc. tarifas taikomas – maršrutinio keleivinio transporto paslaugoms, vietos savivaldos institucijų nustatytais maršrutais. • Nuo 1995 gegužės 1 d. taikomas 6 proc. PVM kompensacinis tarifas ūkininkams, turintiems iki 7 ha žemės ir metinės įplaukos už realizuotas prekes ir suteiktas paslaugas neviršija 50 tūkst. litų (14 500 eurų), o nuo 1998 m. liepos 1 d. – 100 tūkst. litų (29 00 eurų); • Iki 1997 m. žemės ūkio ir maisto prekės apmokestintos 9 proc. tarifu.
1995 m. sausio 5 d. LR įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis	• Nustatytas 1 proc. nekilnojamojo turto mokesčio tarifas; • 5 proc. tarifas – taikomas nenaudojamam turtui.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Reforma įvykdyta pridėtinės vertės ir nekilnojamojo turto mokesčių įvedimu, tačiau formuojamoje mokesčių sistemoje vis dar pastebimi nemenki trūkumai. Įvestas pridėtinės vertės mokestis padidino prekių ir paslaugų kainas galutiniams vartotojams bei įstatymu įteisintas daugkartinis apmokestinimas. Nors tais metais šalies BVP vis dar mažėjo, pagrindinės pinigų reformos – lito įvedimas (1993 m. birželio 25 d.) ir perėjimas prie valiutų valdybos režimo – padėjo stabilizuoti ekonominę padėtį. Prieš tai jos stabilumą trikdė gana nepastovus rublio, nuo 1992 m. spalio 1 d. – laikinojo Lietuvos pinigo –

talono, o įvedus litą – ir lito santykis su pagrindinėmis užsienio valiutomis – JAV doleriu, Vokietijos marke. Suprantama, kad esant nuolatiniams Lietuvos pinigų (talono, lito) ir užsienio valiutos santykio svyravimams plėtoti verslą šalyje buvo gana sudėtinga. Lietuvos Vyriausybė ieškojo paprasto ir efektyvaus būdo, kaip stabilizuoti šalies ekonomiką. Kaip geriausias būdas buvo pasirinktas lito kurso fiksavimas, o bazine valiuta buvo nuspręsta pasirinkti JAV dolerį, nes šalies gyventojai daugiausiai taupė JAV doleriais. (Lietuvos banko valdybos nutarimas dėl oficialaus lito kurso, 1994). Vertinant tuometinį sprendimą taikyti fiksuotą valiutos kursą iš dabarties perspektyvos, galima teigti, kad jis buvo vienas išmintingiausių ekonominės politikos sprendimų. Tačiau susiejus litą su JAV doleriu, infliacijai vienaženklio skaičiaus išraiškai įgyti prireikė net trejų metų, o gana neskubų to laikotarpio infliacijos mažėjimą galima laikyti lito nuvertinimo pasekme, nes nuvertintas lito kursas skatino eksportuoti pigias žaliavas ir prekes į Lenkiją ir Skandinavijos šalis, o tai pamažu didino jų kainas. (Vetlov, 2000).

Antrąja mokesčiu reforma buvo siekiama atsisakyti neefektyvių apmokestinimo priemonių, kurios neturėjo didelės įtakos šalies biudžeto pajamoms, taip pat, užtikrinti reikiamas biudžeto pajamas įplaukomis iš pajamų ir vartojimo mokesčių. Lietuvos mokesčių sistema buvo formuojama ir tobulinama atsižvelgiant į vykstančius negatyvius reiškinius – infliaciją ir pasiektą valstybės biudžeto deficitą. Nuo 1997 metų pradėtu antruoju mokesčių reformos etapu yra mažinami mokesčiai, sugriežtinamas mokesčių administravimas, muitinės kontrolės veikla bei keičiamos ir papildomos atskiros mokesčių nuostatos pateiktos septintoje lentelėje. (žr. 7-ą lentelę).

7 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 1997 – 1999 metų reforma

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	**Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai**
1997 m. kovo 27 d. LR Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas	• Juridinio asmens teises neturinčios įmonės gali bendrąsias įplaukas registruoti duomenų kaupimo principu, tai pajamų uždirbimo momentu arba pinigų principu – kai faktiškai gauti pinigai; • Nuo 1999 m, sausio 1 d. LR Fiziniu asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu apmokestinami gauti dividendai ir akcijų, obligacijų bei kitų vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamos.
1997 m. liepos 1 d. LR Sveikatos draudimo įstatymas	• Draudėjai moka ne mažesnes kaip 30 proc. Privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo apskaičiuotos fizinių asmenų pajamų mokesčio sumos; • Draudėjai moka 3 proc. darbo užmokesčio dydžio įmokas (išskiriama iš VSD mokamų 30 proc. nuo priskaičiuoto darbo užmokesčio) už asmenis, dirbančius pagal darbo sutartis ar narystės pagrindais.

7 lentelės tęsinys kitame puslapyje

7 lentelės tęsinys

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
1997 m. LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo pakeitimas	• Taikomas tarifas – 29 proc., pelnui, skirtam investicijoms – 0 proc.; • Apmokestinamos naujos veiklos kryptys – 10 proc. užsienio įmonių pajamos ir 15 proc. loterijas rengiančių įmonių pajamos; • Savivaldybėms nebeleidžiama sumažinti pelno tam tikroms įmonėms arba jas nuo mokesčio atleisti; • Nuostolius leista perkelti ne ilgiau kaip tris ateinančius metus; • Nuo 1998 m. liepos 2 d. nuostolius leidžiama perkelti ne tris, bet penkerius metus; • Nustatytas 29 proc. tarifas dividendų apmokestinimui, išvengiant dvigubo apmokestinimo; • Nuo 2000 m. sausio 1 d. pelno mokesčio tarifas mažinamas iki 24 proc.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Žvelgiant į antrosios reformos kitimą pastebima, kad Seimas ir Vyriausybė daugiau rūpinasi fiskaliniais interesais, biudžeto subalansavimu, tačiau buvo neatsižvelgiama į mokesčių mokėtojų interesus. Mokesčių apskaičiavimas painus, sudėtingas, mokesčiai perkrauti tarifais, lengvatomis, įvairiais terminais, kai kurie mokesčiai net neturi ekonominio pagrindo, o per didelė mokesčių našta skatina šešėlinės ekonomikos kūrimą. Tačiau peržvelgus bendrą šio laikotarpio Lietuvos raidos tarpsnį pastebimas BVP kritimas, kuriam didžiausią įtaką turėjo 1998 – 1999 m. Rusijos finansų krizė, netikėtai užklupusi tiek šalies eksportuotojus, tiek valdžios atstovus, kurie, atsižvelgdami į spartų planuojamą BVP didėjimą, puoselėjo pernelyg optimistinį požiūrį į 1999 m. biudžeto pajamas, tačiau jau 1999 m . viduryje paaiškėjo, kad biudžeto pajamos ir išlaidos daugiau kaip 10 proc. nukrypsta nuo planuojamų rodiklių. Taigi suprantama, kad dėl Rusijos finansų krizės Lietuvos ekonomika turėjo patirti nemažų nuostolių. Tokie nuostoliai, juos siejant su krizės sukeltu ekonominiu šoku, remiantis 1999 m. duomenimis, konstatuojami ir Lietuvos banko parengtoje metų ataskaitoje: realusis BVP, palyginti su 1998 m., sumažėjo 4,1 proc. (Lietuvos bankas, 1999, p. 5). Be to, Lietuvoje, kaip ir kitose Baltijos valstybėse, taip Rusijoje, Slovakijoje ir Čekijoje, 1999 m. nustatytas didžiausias nedarbo lygis nuo 1999 m. – gruodžio mėnesį jis pasiekė 10 proc. (Lietuvos bankas, 1999, p. 8).

Naujos vyriausybės ryžtingi veiksmai siekiant šalies finansinio stabilumo, kurių ji ėmėsi 2000 m. pradžioje, padėjo atkurti Lietuvos tarptautinį pripažinimą ir greičiau atsigauti jos ekonomikai. Mažėjo palūkanų normos, aktyvėjo verslas, gerėjo įmonių finansinė būklė. 2000 m. realusis BVP padidėjo 3,3

proc. (Lietuvos bankas, 2000, p. 7, 11). Vienas iš pagrindinių BVP didėjimą skatinančių veiksnių tuo laikotarpiu buvo prekių eksportas, pirmiausia – į Rusijos finansų krizės metu atrastas Vakarų rinkas. 2000 m. Lietuvos eksportas į ES šalis, palyginti su 1999 m. padidėjo 21,2 proc. (Lietuvos bankas, 2000, p. 23). Trečioji mokesčių sistemos reforma vykdyta 2000 – 2003 metais yra susijusi su integracija į Europos Sąjungą. Kiekviena šalis turi savitą mokesčių sistemą su skirtinga apmokestinimo baze, mokesčių dydžiu ir mokesčių rūšimis. Tačiau esantys skirtumai šalyse sukuria nevienodas sąlygas verslui ir tuo pačiu konkurencingumui, todėl būtinas mokesčių sistemos harmonizavimas ir standartizavimas ir siekiama, kad mokesčiai nebūtų kliūtis lygioje konkurencijoje tarp ES šalių. Mokesčių harmonizavimo tikslas – siekti, kad mokesčiai nevaržytų laisvo prekių, asmenų ir paslaugų ir kapitalo judėjimo. Tad dėl laisvo prekių ir paslaugų judėjimo buvo harmonizuojami netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis, akcizai bei muitai. Lietuvos mokesčių sistemą priderinus prie ES nuostatų 2002 m. atsisakyta daugumos mokesčių lengvatų ir išimčių, įvesta pagreitinto nusidėvėjimo (amortizacijos) skaičiavimo tvarka, pakeista akcizų surinkimo tvarka ir priimta eilė naujų įstatymų, kurie pateikti aštuntoje lentelėje. (Novošinskienė, Slavickienė, 2005). (žr. 8-ą lentelę).

8 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2000 – 2003 metų reforma

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
2002 m. sausio 1 d. LR Pelno mokesčio įstatymas	• Pelno mokesčio tarifas mažinamas nuo 24 proc. iki 15 proc.; • Panaikintas nuo 1997 m. taikoma reinvestuoto pelno apmokestinimo išimtis, atsisakant pasyvaus investavimo skatinimo ir valstybės kišimosi. Tuo suvienodinamos stambių ir smulkių įmonių konkurencijos galimybės; • Siekiant realiai skatinti smulkiojo verslo plėtrą, smulkaus verslo įmonėms (darbuotojų skaičius iki 10 žmonių, pajamos – iki 500 tūkst. Lt (145 000 eurų)) taikomas 13 proc. mokesčio tarifas. Mokesčio mokėtojai, kurių pajamos per paskutiniuosius 3 mėnesinius laikotarpius neviršijo 100 tūkst. Lt (290 000 eurų) per kiekvieną laikotarpį, pripažindami pajamas taikys pinigų apskaitos principą. Užsienio vienetų pajamos "prie šaltinio" (ne per Lietuvoje esančią buveinę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje) apmokestinamos 10 proc.; • Nuo 2003m. dividendai ir kitos pajamos paskirstytos iš pelno apmokestinamos taikant 15 proc. tarifą.

8 lentelės tęsinys kitame puslapyje

8 lentelės tęsinys

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
2002 m. liepos 1 d. LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas	• Taikomas standartinis 18 proc. tarifas; • 5 proc. tarifas taikomas keleivių vežimui, vaistams ir medicinos prekėms, knygoms ir spaudai; • Nuo 2003 m. lengvatinis 5 proc. tarifas taikomas viešbučiams; • 9 proc. tarifas taikomas socialinei statybai (namų statybai, finansuojamai iš biudžetų ar lengvatinių paskolų), būsto šildymui bei biokurui; • 0 proc. tarifas taikomas eksportui; • Iki 2004 m. neapmokestintos socialiai jautrios arba skatintinos sritys – žemės ūkio kooperatyvų teikiamos žemės ūkio paslaugos, vertybinių popierių portfelio valdymo, konsultavimo, rinkos tyrimo, laidojimo paslaugos; • Iki 2004 m. PVM lengvata taikoma ir įmonėms, įdarbinančioms riboto darbingumo asmenis; • Supaprastintos mokesčio deklaravimo ir mokėjimo procedūros, deklaracijos pateikimo terminas pailginamas 10 dienų – iki kito mėnesio 25 d., smulkiam verslui priimta palanki nuostata leidžianti PVM mokėti ne kas mėnesį, o kartą per pusmetį; • Atsisakyta lizingo palūkanų apmokestinimo.
2003 m. sausio 1 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas	• NPD didinamas nuo 214 litų (62 eurai) iki 290 litų (84 eurai); • Neapmokestinamos palūkanos už būsto paskolas, studijas, gyvybės draudimo įmokos bei įmokos į pensijų fondus; • Nuo 2006 m. liepos 1 d. taikomas 27 proc. tarifas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Nors ir aptariamu laikotarpiu šalies BVP didėjo, tačiau šalies biudžeto pajamų ir BVP santykis vis dar gerokai skyrėsi nuo kitų narystės ES siekusių panašios raidos šalių tokio rodiklio. Taigi to laikotarpio šalies biudžetas buvo mažas ne dėl nedidelių mokesčių tarifų (jie, palyginti su kitomis narystės ES siekusiomis šalimis, nebuvo mažiausi), kiek dėl didėjančių mokesčių sistemos spragų, nes gausiomis mokesčių lengvatomis ėmė naudotis ne tik tie, kam jos buvo skirtos. (Kuodis, 2006).

Dar vienas ekonominio kilimo etapas prasidėjo 2004 m., kai Lietuva pagaliau įvykdė pagrindinius politinės darbotvarkės tikslus: įstojo į Šiaurės Atlanto Sutarties Organizaciją (NATO) ir į – ES. Šalyje ekonomiką stiprino pradėta gauti ES finansinė parama, kurios dėka BVP didėjo vidutiniškai 8 procentais, o infliacija buvo palyginti nedidelė – vidutiniškai 3,3 procento. Tačiau vyraujant nepagrįstiems lūkesčiams, kad įstojus į ES jos piliečiai ims pirkti nekilnojamąjį turtą Lietuvoje, 2004 m. pradžioje pradėjo kilti nekilnojamojo turto kainų burbulas, vėliau virtęs investavimo į nekilnojamąjį turtą bumu. Prie šio proceso prisidėjo ir suteiktos mokesčių lengvatos būsto paskoloms, taip pat nebuvo įvestas

nekilnojamojo turto mokestis. Be to, šiuo laikotarpiu toliau didėjo neatitikimas tarp šalies biudžeto ir finansavimo užmojų, kol galiausiai jis virto mokytojų streikais, aukštojo mokslo degradavimu. Nors šalyje ir didėjo BVP bei infliacija buvo nedidėlė, o toks ekonomikos kilimo laikotarpis yra ypač palankus metas vykdyti struktūrines reformas, nes dėl jų patiriamus nepatogumus užgožia greitas pajamų didėjimas. Bet, deja, šis laikotarpis nebuvo išnaudotas tinkamai. Prie viso šito kyla dar ir nauji iššūkiai - 2008 m. sprogo nekilnojamojo turto kainų burbulas, naujas grėsmes kelia pasaulinė finansų krizė, įtempta padėtis energetikos sektoriuje, susidariusi dėl to, kad nebuvo tinkamai pasiruošta nei Ignalinos atominės elektrinės uždarymui, nei dujų brangimui, nors organinių išteklių brangimo tendenciją pasaulyje buvo galima numatyti iš anksto. Be to, Lietuva šiuo laikotarpiu išgyvena dar ir biudžeto krizę, todėl tenka veržtis diržus, nors šiuo metu biudžeto deficitas, jei ūkio pakilimo metu būtų buvę kaupiami finansiniai ištekliai, galėtų būti didesnis. Bet Lietuva, kitaip nei Estija, neturi fiskalinės drausmės kultūros, todėl tenka mažinti biudžeto išlaidas ir didinti mokesčius, kad susidariusi situacija, kai finansų rinkos nenori skolinti arba skolina už labai didelę kainą, valstybė netaptų nemoki. (Kuodis, 2004).

Krizės, kai nėra kur trauktis, dažnai paskatina imtis veiksmų, kurie dažniausiai būna labai taiklūs. O tuo ypač išsiskyrė penkioliktosios LR vyriausybės 2009 m. išvakarėse įvykdyta reforma, kurią lėmė ekonominės krizės padariniai: mažėjančios valstybės pajamos bei darbo užmokestis, didėjantis nedarbas, šešėlinė ekonomika ir emigracija. Tokiomis ypatingomis sąlygomis išryškėja mokesčių sistemos problemos, kai nesurenkami mokesčiai ir valstybės finansai tampa nestabilūs. (Novošinskienė, 2013, p. 226). Ketvirtosios mokesčių sistemos reformos bendri bruožai ir charakteristikos pateiktos devintoje lentelėje. (žr. 9-ą lentelę).

9 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2009 – 2011 metų reforma

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
2009 m. sausio 1 d. LR Pelno mokesčio įstatymas	• Didinamas mokesčio tarifas – vietoj taikyto 15 proc. pelnas apmokestinamas 20 proc. tarifu, bet nuo 2010 metų vėl grįžtama prie 15 proc. tarifo taikymo. Mažų įmonių tarifas sumažinamas iki 5 proc.; • Panaikintos lengvatos: apmokestinama kredito unijų, centrinės kredito unijos, žemės ūkio įmonių pelnas. Apmokestinant žemės ūkio įmonių pelną yra nustatytas pereinamasis 2009 ir 2010 metų laikotarpis.
LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas	• 18 proc. tarifas didinamas iki 19 proc., o nuo 2009 rugsėjo 1 d. – iki 21 proc., tačiau dideli tarifai didina šešėlinę ekonomiką; • Naikinamos vaistų, knygų, laikraščių žurnalų, viešbučių paslaugų lengvatos; • PVM atskaitos ribojimas pramogoms ir reprezentacijai.

9 lentelės tęsinys kitame puslapyje

9 lentelės tęsinys

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
2009 m. sausio 1 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas	• Nuo 2009 metų suvienodintas darbo pajamų, honorarų, individualios veiklos, pajamų iš paskirstytojo pelno apmokestinimas – taikomas 15 proc. tarifas; • Nuo 2011 metų sumažintas pajamoms iš individualios veiklos (ir žemės ūkiui) mokesčio tarifas nuo 15 proc. iki 5 proc.; • Pakeista NPD taikymo tvarka, NPD taikomas tik darbo pajamoms, taikomas PNPD. • Apribotas gyventojų pajamų sumažinimas patirtomis išlaidomis (panaikintos mokesčio lengvatos naujai išduodamų paskolų gavėjams bei įsigijus kompiuterį); • Nuo 2011 metų pakeistas fiksuoto dydžio pajamų mokesčio taikymas (taiko asmenys, kurie nėra PVM mokėtojai); • Taikoma nuostolių perkėlimo galimybė vykdant individualią veiklą ir taikant kaupimo principą.
Valstybinio socialinio draudimo įstatymas / Privalomoje sveikatos draudimo įstatymas	• Taikomas 9 proc. Privalomojo sveikatos draudimo įmokos; • Taikoma 28,5 proc. Valstybinio socialinio draudimo įmokos, apmokestinant gyventojų pajamas iš individualios veiklos ir savarankiškai dirbančių asmenų pajamas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Mokesčių sistemos reforma buvo pakeistas ir vėl atstatytas pelno mokesčio tarifas, panaikintos lengvatos žemės ūkyje, padidintas valstybinio socialinio draudimo įmokų bei pridėtinės vertės mokesčio tarifai, įvestas privalomasis sveikatos draudimas ir pakeista neapmokestinamųjų pajamų dydžio taikymo tvarka. Keičiant NPD ir PNPD taikymą, buvo siekiama mokesčių naštos mažinimo mažas pajamas gaunantiems gyventojams, o įvedus valstybinio socialinio ir privalomojo sveikatos draudimo įmokas, mokesčių sistema tapo teisingesnė.

Kurį laiką nevykusios esminės struktūrinės reformos grįžo su naujais pakeitimais ir iššūkiais. 2018 metų vasarą priimta mokesčių reforma nuo 2019 metų atnešė daug naujovių ir permainų. Keitėsi darbuotojo ir darbdavio mokesčiai, NPD dydis, GPM tarifai. Taip pat, dėl šios reformos teko perrašyti visas darbo sutartis, pritaikyti apskaitos sistemas ir iš naujo visiems išmokti taikyti naują darbo užmokesčio skaičiavimo tvarką. Vyriausybės nutarime nurodoma, kad įgyvendinant reformą buvo siekiama vykdyti mokesčių ir socialinio draudimo sistemos pertvarką, taip pat mažinti darbo jėgos apmokestinimą siekiant jį padaryti mažiausią Baltijos šalyse. Taip pat, prieš reformą buvo įvardinti ir

keturi pagrindiniai iššūkiai, su kuriais susiduria mokesčių sistema. Pirmais – darbuotojas nemato savo mokamos socialinio draudimo įmokos dalies, antra – darbo užmokesčio apmokestinamas šalyje yra per didelis. Trečia – Lietuvoje nėra daugiamečio esminių apmokestinimo pokyčių plano bei ketvirta problema – teisė gauti bazinę pensiją nepriklauso nuo sumokėtų socialinio draudimo įmokų, tačiau ši pensijos dalis integruota į socialinio draudimo sistemą. Trūkumams naikinti buvo pasiūlytos ir konkrečios priemonės, tai sujungti darbuotojo ir darbdavio mokesčius, esą taip bus išvengta šešėlio, atsiskaitymų vokeliuose, o darbuotojas žinos, kokius mokesčius moka. Įvesti „Sodros“ lubas, progresinį GPM mokesčio tarifą, didinti neapmokestinamą pajamų dydį, o bazinę pensiją perkelti į valstybės biudžetą. (LR Vyriausybės 2019 metų nacionalinės reformos darbotvarkė, 2019). 2019 metų reformos įstatymų pasikeitimai pateikti dešimtoje lentelėje. (žr. 10-ą lentelę).

10 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2019 metų reforma

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	**Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai**
2018 m. birželio 28 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimo įstatymas	• Jei metinė pajamų dalis, neviršijanti 120 vidutinių šalies darbo užmokesčių dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų 2019 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą; • Jei metinė pajamų dalis, viršijanti 120 VDU dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų 2019 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 27 procentų pajamų mokesčio tarifą. • Nuo 2019 m. sausio 1 d. NPD – 300 eurų.
2018 m. birželio 29 d. LR Valstybinio socialinio draudimo pakeitimo įstatymas	• Nuo 2019 m. sausio 1 d. socialinio draudimo, įskaitant ir privalomąjį sveikatos draudimą tarifas – 19,5 proc.; • Darbdavio socialinio draudimo įmoka mažėja iki 1,47 proc.;

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Po 2019 metų reformos sujungiant mokesčius keičiasi GPM tarifas, vietoje 2018 metais galiojusio 15 proc. tarifo, taikomas 20 proc. ir 27 proc. GPM tarifai. 20 proc. tarifas taikomas visoms pajamoms iš darbo santykių, kurios neviršija 120 vidutinių darbo užmokesčių per metus, nuo 2020 metų – 84 VDU, o nuo 2021 metų – 60 VDU. Kitoms pajamoms, kurios viršija šiuos dydžius, taikomas 27 proc. GPM, jei pajamos viršija nurodytą ribą, didesnis GPM tarifas bus pritaikytas, kai gyventojas pateiks metinę

GPM deklaraciją. 15 proc. GPM bus toliau taikomas ligos pašalpoms, pajamoms iš dividendų, kitoms pajamoms ne iš darbo santykių, tai turto pardavimo pajamos, turto nuomos pajamos, palūkanos, autoriniai atlyginimai, tantjemos ir dovanos, viršijančioms 120 VDU, išskyrus pajamoms iš individualios veiklos, bus taikomas 20 proc. GPM tarifas. Nuo 2019 metų minimali mėnesinė alga yra 555 eurai, neapmokestintas pajamų dydis sieks 300 eurų, NPD bus didinamas palaipsniui 2020 metais – iki 400 eurų per mėnesį, o nuo 2021 m. įsigalios nuolatinis 500 eurų neapmokestinamasis pajamų dydis. NPD skaičiavimas didžiausią įtaką turės mažiausiai gaunantiems darbuotojams – jų atlyginimas „į rankas“ padidės. (LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Sodros įmokos nuo 2019 metų yra perkeliamos darbuotojui, jos sudaro 19,5%, o darbdavio įmokos - 1,47%. (LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991). Palyginimui vienuoliktoje lentelėje pateikta 2018 ir 2019 metų socialinio draudimo įmokų palyginimas. (žr. 11-ą lentelę).

11 lentelė. Socialinio draudimo įmokų pasiskirstymo iki ir po 2019 pakeitimų palyginimas

Socialinio draudimo įmokos	2018		2019	
	Draudėjo įmokos, proc.	Apdraustojo įmokos, proc. (jei kaupiama II pakopos pensijos fonde)	Draudėjo įmokos, proc.	Apdraustojo įmokos, proc. (jei kaupiama II pakopos pensijos fonde)
Valstybinio ir privalomojo socialinio draudimo įmoka	30,48	9 (11)	1,47	19,5 (22.5)
Garantiniam fondui	0,2	-	0,16	-
Ilgalaikio darbo išmokų fondui	0,5	-	0,16	-
Bendras tarifas:	31,18	9 (11)	1.79	19,5 (22.5)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymą, 1991.

Vadovaujantis LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo įstatymu, nuo 2019 m. sausio 1 d. keičiasi valstybinio socialinio draudimo įmokų už darbuotojus tvarka. Įsigaliojus šiam pakeitimui draudėjo mokamų įmokų didesnioji dalis - 28,9% perkeliamos ant darbuotojo pečių. Darbdavio mokesčiui lieka priskirtos nedarbo ir nelaimingų atsitikimų darbe bei profesinių ligų socialinio draudimo įmokos, viso apie 1,47 proc., tik gali nežymiai keistis priklausomai nuo draudėjo priskyrimo I – IV grupei, o apdraustojo įmokos didėja iki 19,5 proc., kaupiantiems II pakopos pensijos fonde – iki 22,5 proc.

2019 m. gruodžio 27 d. prezidentas G. Nausėda pasirašė 2020 m. biudžetą, o kartu su juo ir mokesčių įstatymų pasikeitimas. Kartu su biudžetu įsigaliojo ir mokesčių pakeitimai, nauji išmokų dydžiai, kurie palies kiekvieną šalies gyventoją. Dvyliktoje lentelėje pateikti svarbiausi mokesčių pakeitimai, kurie įsigaliojo nuo 2020 metų. (žr 12-ą lentelę).

12 lentelė. Lietuvos mokesčių sistemos 2020 metų mokesčių įstatymų pakeitimai

Mokesčiai ir įmokos (reglamentuoti įstatymais, nutarimais)	Pagrindinės charakteristikos, mokesčio sistemos elementai
2019 m. gruodžio 12 d. LR Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimo įstatymas	• Maksimalus NPD padidintas iki 350 eurų nuo 300 eurų, pakeista jo skaičiavimui naudojama formulė; • 84 VDU viršijančioms pajamoms iš darbo santykių, veiklos valdyboje ir pan. nustatytas 32 proc. GPM tarifas (vietoje 27 proc.).
2019 m. gruodžio 30 d. LR Pelno mokesčio pakeitimo įstatymas	• 2020-2022 m. bankų ir kitų kredito įstaigų pelnas virš 2 mln. Eurų bus papildomai apmokestinamas 5 proc. pelno mokesčiu, pelno mokestis padidės nuo 15 iki 20 proc.
2019 m. gruodžio 12 d. LR Nekilnojamojo turto mokesčio pakeitimo įstatymas	• Fizinių asmenų nekilnojamajam turtui neapmokestinamasis dydis sumažintas nuo 220 tūkst. eurų iki 150 tūkst. eurų.
2019 m. gruodžio 17 d. LR Motorinių transporto priemonių registracijos mokesčio įstatymas	• Kaskart registruojant taršųjį lengvąjį arba lengvąjį krovininį automobilį, reikės mokėti mokestį, kuris svyruos nuo 13,5 iki 540 eurų, priklausomai nuo anglies dioksido emisijos ir degalų rūšies, jei ji viršija 130 gramų anglies dioksido 1 km. (įstatymas įsigalios nuo 2020 m. liepos 1d.)
2019 m. gruodžio 3 d. LR Akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas	• Didinamas kaitinamojo tabako akcizas (iki 65 proc.); • Didinamas stipraus etilo alkoholio akcizas, didės 10,5 proc. – nuo 1,832 eurų iki 2,025 eurų už hektolitrą; • Didinamas akcizas bešviniam benzinui ir gazoliui; • Didinamas žemdirbių dyzelino akcizas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių ir įmokų įstatymais.

Seimas pritarė, kad nuo 2020 metų būtų įvestas didesnis gyventojų pajamų mokesčio tarifas gaunantiems didesnes pajamas, nuo 27 proc. jis padidintas iki 32 proc. Didesniu GPM tarifu bus apmokestintos pajamos, kurios viršys 84 vidutinius darbo užmokesčius per metus. GPM didinimas į šalies biudžetą 2020 m. papildomai atneš apie 8 mln. eurų, o 2021 m. – 15 mln. eurų. 2019 metų mokesčių reformos vienas iš tikslų – nuosekliai didinti neapmokestinamąjį pajamų dydį. Pagal planą NPD 2019 metais siekė 300 eurų, 2020 metais turėjo didėti iki 400 eurų, o 2021 metais – iki 500 eurų. Tokiu būdu milijonui šalyje dirbančių gyventojų pajamos per 3 metus turėjo padidėti 1 mlrd. eurų, tačiau nepadidės. Dėl per didelės finansinės naštos šalies biudžetui NPD 2020 metais didės lėčiau – iki 350 eurų, o 2021 metais – iki 400 eurų. NPD bus taikomas visiems, uždirbantiems iki 2 VDU. (PwC, 2020). Nuo 2020 m. taip pat, keičiasi ir pelno mokesčio įstatymas, pelnui virš 2 mln. eurų bus papildomai apmokestinamas 5 proc. pelno mokesčiu, padidės nuo 15 iki 20 proc. (LR Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas, 2019). Verslui galimai padidės paskolų palūkanų normos, išaugs finansavimo kaštai, sumažės grynasis pelningumas ir projektų atsiperkamumas. Be to, bankams dalinai sumažės

investuoto kapitalo grąža. Seimas taip pat pritarė ir siūlymui sumažinti neapmokestinamąją nekilnojamo turto dalį iki 150 tūkst. eurų. Suvienodintas minimalus nekilnojamojo turto mokesčio tarifas tiek gyventojų, tiek ir įmonių – jis didės nuo 0,3 proc. iki 0,5 proc. (LR Nekilnojamojo turto mokesčio pakeitimo įstatymas, 2019). Fiziniams asmenims ir įmonėms padidės mokesčių našta, verslui gali išaugti nekilnojamojo turto nuomos iš fizinių asmenų sąnaudos. Siekiant sumažinti aplinkai taršių automobilių skaičių Lietuvoje buvo priimtas automobilių registracijos mokestis. Nuo 2020 metų liepos 1 dienos, keičiant transporto priemonės registraciją, vadinasi, įsigyjant automobilį ar keičiantis automobilio savininkui, teks mokėti papildomai. Mokesčio dydis svyruos nuo 13,5 iki 540 eurų bei bus pradedamas taikyti automobiliui viršijant 130 g/km CO2. Kuo taršesnis automobilis, tuo mokėti reikės daugiau, didesnis mokesčio tarifas bus taikomas dyzeliniams automobiliams. (LR Motorinių transporto priemonių registracijos mokesčio įstatymas, 2019). Siekiant surinkti daugiau pinigų į šalies biudžetą bus taikomi didesni akcizai alkoholiui, kaitinamajam tabakui ir degalams. Stipraus etilo alkoholio akcizas didės 10.5 proc., standartinis akcizo tarifas bešviniam benzinui didės 7,3 proc. – iki 466 eurų už toną, gazoliui – 7,2 proc. iki 372 eurų už 1000 litrų. O žemdirbių dyzelino akcizas didės 7,2 proc. arba nuo 56 iki 60 eurų už toną. (LR Akcizų įstatymo straipsnių pakeitimo įstatymas, 2019). Visi minėti akcizų padidinimai šalies biudžetą turėtų papildyti 42 mln. eurų.

Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę buvo pertvarkyta visa šalies finansų sistema – biudžetas, jo sandara ir mokesčiai. Lietuvoje kasmet priimama daug įvairių mokesčių teisės aktų, o dar dažniau jie yra taisomi, pildomi ir koreguojami. Mokesčių įstatymai iš esmės buvo pradėti keisti 1990 – 1991 metais. 1990 m. spalio 5 d. priimtas LR Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas, galioti nustojo tik 2003 metais, laikinuoju išbuvęs daugiau nei dvylika metų, o keistas jis buvo apie 50 kartų. Panašiai buvo keisti ir kiti svarbiausieji mokesčių teisės aktai, kuriems įtakos turėjo įvairūs išoriniai ir vidiniai veiksniai. Tobulinant mokesčių sistemą siekiama skatinti ekonomikos augimą, užtikrinti stabilias biudžeto pajamas, teisingą apmokestinimą ir sveiką konkurenciją. Tačiau Lietuvos mokesčių sistema vis dar reformų kelyje ir daugeliui sunku susigaudyti jos vingiuose bei suprasti pokyčių esmę ir reikšmingumą. Per beveik 30 Nepriklausomybės metų Lietuvos mokesčių sistema patyrė daug mokesčių reformų, kuriomis keitėsi mokesčių įstatymai, įmokos, tarifai ir apmokestinamosios bazės. Skubotas mokesčių sistemos sukūrimas ir vėlesnės jos reformos nepasiekė tikslo – sukurti aiškią, lanksčią ir stabilią mokesčių sistemą – daugelis mokesčių liko neapibrėžti, neišvengta daugkartinio apmokestinimo, egzistuoja šešėlinė ekonomika. Pastaruoju metu, taip pat vyksta reikšmingų mokesčių sistemos kitimų. Viena naujausių reformų įvykdyta 2019 metais, kuria buvo siekiama susitvarkyti su esama mokestine tvarka, esamomis lengvatomis, pasiekti daugiau socialiai teisingo apmokestinimo, o mokesčių pakeitimai leisti padidinti pajamas mažiausiai uždirbantiems. Tačiau žaibiškai priimtai reformai kartu su 2020 metų biudžetu buvo priimti ir nauji mokesčių įstatymų pakeitimai, išmokų dydžiai

.

2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POKYČIŲ TYRIMO METODIKA

Lietuvos mokesčių sistemos pokyčių tyrimas susideda iš dviejų dalių:

1. Lietuvos mokesčių sistemos statistinės informacijos susisteminimo ir įvertinimo kiekybinio tyrimo metodu;
2. Verslo įmonių atstovų ekspertinės anoniminės anketinės apklausos.

Pirmoje tyrimo dalyje vertinant ir analizuojant mokesčius, kaip pagrindinį biudžeto pajamų šaltinį, buvo naudojamas kiekybinis tyrimas, leidžiantis susisteminti ir įvertinti Lietuvos mokesčių sistemos statistinę informaciją ir jos įtaką šalies ekonomikai, nes būtent kiekybinio tyrimo metodas efektyviausiai reprezentuoja tiriamos mokesčių sistemos visumą.

Buvo atlikta struktūrinė ir dinaminė surinktų nacionalinio biudžeto gaunamų pajamų duomenų analizė, atliktas 2015 – 2019 metų surinktų duomenų palyginimas, o gauti rezultatai įvertinti ir pavaizduoti grafinio vaizdavimo metodu, kuris geriau parodo statistinį dėsningumą, kurį sunku įžvelgti lentelėse. Taip pat, buvo naudojamas ir atotrūkio koeficiento rodiklis, kuriuo yra išreiškiamas planuojamų ir realiai gautų pajamų santykis, parodantis, kaip mokesčių administratorius sugeba tinkamai vykdyti keliamus uždavinius renkant pajamas į valstybės biudžetą. O siekiant išsiaiškinti mokestinių pajamų surinkimą buvo skaičiuojami absoliutaus dydžio ir procentiniai pokyčiai, jų kitimo tempai – grandininiu ir baziniu padidėjimo metodu:

1. $\Delta y = y_n - y_1$ (bazinis);
2. $\Delta y = y_n - y_{n-1}$ (grandininis);

(y_1 – pradinio laikotarpio dinamikos eilutės lygis; y_n – ataskaitinio laikotarpio dinamikos eilutės lygis; y_{n-1} – lygis tiesiogiai esantis prieš y_n).

Didėjimo/mažėjimo tempo skaičiavimo rodiklis parodo reikšmės pasikeitimą procentine išraiška, kai laikoma, kad atskaitos pradžia lygi 100 proc., o gautas rodiklio dydis apibūdina, kiek procentų siekia šio laikotarpio lygis praėjusio laikotarpio lygio atžvilgiu. Didėjimo/mažėjimo kitimo tempas skaičiuojamas baziniu ir grandininiu būdu, kai bazinio rodiklio dydis rodo rodiklio kitimą per visą nagrinėjamą laikotarpį, nes lyginamas su nuolatine baze, o grandininis dydis rodo rodiklio kitimą per vienerius metus, nes yra lyginamas su kintamąja baze.

1. $T_d\ bazinis = \frac{y_n}{y_1}$ x 100 proc.

(y_1 – bazinio laikotarpio duomenys; y_n – einamojo laikotarpio dinamikos eilutės dydis).

2. $T_d\ grandininis = \frac{y_n}{y_{n-1}}$ x 100 proc.

(y_n – einamojo laikotarpio duomenys; y_{n-1} – ankstesnio laikotarpio duomenys).

Tyrimo metu, siekiant nustatyti priklausomybę tarp mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto (BVP), pridėtinės vertės mokesčio (PVM), gyventojų pajamų mokesčio (PVM), akcizo ir pelno

mokesčio pajamų buvo skaičiuotas koreliacijos koeficientas, kuris parodo ryšį ir priklausomybę tarp reiškinių, ir apskaičiuojamas pagal formulę:

$$r_{xy} = \frac{\Sigma(x_1 - x)(y_1 - y)}{\sqrt{\Sigma\,(x_1 - x)2\;(y_1 - y)2}}$$

Koreliacijos koeficientas gali būti -1≤ r ≤1, kas rodo, kad ryšys gali būti atvirkštinis (koeficiento reikšmė – neigiama) arba tiesioginis (koeficiento reikšmė – teigiama). Koreliacijos regresinė analizė atlikta naudojant EXCEL funkcijas. Regresijos lygties kokybės matui įvertinti buvo skaičiuotas determinacijos koeficientas, jis yra lygus koreliacijos koeficiento kvadratui bei parodo ar visi svarbūs veiksniai, šiuo atveju mokesčiai, buvo įtraukti į tyrimą.

Mokesčių sistemos pajamų surinkimo ir reformos tikslingumo aspektams vertinti buvo pasirinktas elastingumo skaičiavimas, kuriuo parodoma ar mokesčių sistema elastinga, tai kai iždo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas (BVP). Taip pat, pasinaudojus Gini indeksu buvo palygintas žmonių nelygybės pajamų pasiskirstymas šalies viduje bei su ES šalimis. Gini koeficientas – tai išvestinis ekonominis rodiklis, skirtas pajamų tarp namų ūkių pasiskirstymo ne(tolygumui) šalyje atspindėti, jis parodo pajamų, bet ne turto pasiskirstymą šalyje. Koeficientas yra apskaičiuojamas naudojantis Lorenco kreive, parodančia gaunamų pajamų pasiskirstymą pagal namų ūkius.

Tiriamosios darbo dalies statistinių duomenų analizės pagrindą sudarė: moksliniai tyrimai ir straipsniai, Lietuvos Respublikos įstatymai, Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Muitinės departamento, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos bei Statistikos departamento ir Eurostato duomenų bazės statistinių duomenų analizė.

Antroje tyrimo dalyje panaudotas ekspertų vertinimo metodas, kuris yra taikomas įvairių ūkio šakų tyrimuose. Anot tyrėjo Kardelio (2016), ekspertų apklausa – tai specifinė rūšies apklausa, kurios metu apklausiama specialiai parinkta žmonių grupė, turinti kurios nors srities žinių. Tokie asmenys vadinami ekspertais, o jiems pateikto uždavinio sprendimas – ekspertize. Ekspertas – asmuo, kuris dėl savo profesinės arba gyvenimo patirties turi didžiausią kompetenciją ir patikimiausią bei pakankamai išsamią informaciją apie tiriamą problemą. Norint panaudoti ekspertų vertinimo metodą, reikia suformuoti grupę kvalifikuotų ekspertų, kurie gali suteikti būtiną kvalifikuotą informaciją apie vertinamąjį objektą. Tokia grupė paprastai sudaroma iš grupės iki 10 žmonių. Grupė ekspertų turi užtikrinti gautos informacijos išsamumą ir patikimumą, galimybę ją patikrinti, o dar geriau – statistiškai pagrįsti. Priklausomai nuo reikalavimų, keliamų gaunamai informacijai, ekspertų vertinimai gali būti įvairios formos – nuo profesionalių interviu arba nuo neakivaizdinės individualios apklausos anonimine anketa iki atviros grupinės šių asmenų diskusijos tyrimo problemą nagrinėjamais klausimais. (Tidikis, 2003). „Kartais literatūroje yra pareiškiama, kad šiuo metodu gautos žinios yra subjektyvios ir remiasi asmenine nuomone, jausmais ar pasaulėžiūra, tačiau ekspertų vertinimo metodo patikimumas priklauso nuo

ekspertų pasirinkimo. Jie privalo būti kompetentingi asmenys, turintys specialios patirties ir išmanantys tiesiogiai su ekspertizės objektu susijusią sritį. O ekspertų kompetentingumo rodikliai yra išreiškiami pareigybine padėtimi, moksliniu laipsniu ar tam tikro mokslinio ir praktinio darbo stažu. Taip pat, didelę reikšmę turi tokie ekspertų bruožai, kaip objektyvumas, principingumas, sugebėjimas analizuoti problemą nepasiduodant vyraujančioms tendencijoms. Be to, realaus pasaulio praktikos panaudojimas – yra gerai žinomas metodas teoriniam pagrindui kurti bei vystyti pačią teoriją“. (Eisenhardt, 1989). Ekspertinės informacijos gavimui dažniausiai yra pasirenkamas apklausos anketavimo būdu metodas. Anketą dažniausiai sudaro grupė tarpusavyje susijusių klausimų, į kuriuos reikia gauti respondentų atsakymus. Pati ekspertinės apklausos anketa neturi griežtos formos, o klausimų turinys ir jų kiekis priklauso nuo tyrimo tikslų. Tačiau tyrėjas sudarydamas klausimus privalo užtikrinti, kad klausimų formulavimas būtų suprantamas ekspertams, taip pat, kad ekspertai sugebėtų atsakyti į klausimus taip kad kuo geriau atspindėtų savo požiūrį bei klausimai turi būti išdėstyti aiškia, suprantama ir mandagia kalba. (Augustinaitis et al., 2009).

Siekiant išsiaiškinti Lietuvos mokesčių sistemos stabilumą ir dažną mokesčių kitimo įtaka buvo taikomas ekspertinis vertinimas ir pasirinktas anoniminės apklausos anketavimo būdu metodas.

Atliekamos ekspertų apklausos tikslas – identifikuoti ir konkrečiai įvertinti Lietuvos mokesčių sistemos reformą, dažną mokesčių nuostatų ir tarifų keitimų priežastys ir jų įtaką bei pasekmes Lietuvos įmonių veiklai.

Ekspertų atranka. Sudarant ekspertų grupę buvo remtasi vienu bendru kriterijumi, kad sudaryta grupė būtų efektyviai ir kompetentingai pajėgi išspręsti nagrinėjamą problemą. Tad viena iš svarbiausių ekspertų savybių – kompetencija, todėl ekspertams buvo keliami reikalavimai, susiję su pareigybine padėtimi, moksliniu laipsniu ir darbo stažo vadovaujamoje pozicijoje.

Tiriamųjų imtis. Ją sudarė 10 Lietuvos įmonių kvalifikuoti direktoriai/vadovai ar jose dirbantys padalinių vadovai, skyrių vedėjai.

Tyrimo rezultatų analizė. Ekspertinio vertinimo rezultatai bus analizuojami ir vertinami trečiame skyriuje pagal įprastą ekspertinio vertinimo procedūrą. Duomenų apdorojimui bus panaudota Microsoft Office programų paketas, kuris pasižymi didele diagramų įvairove, turi platų statistinių duomenų apdorojimo spektrą bei yra patogus pradinių duomenų įvedimui, rikiavimui ir sisteminimui.

Tyrimo etika. Atliekant tyrimą buvo svarbu atsižvelgti ir užtikrinti šiuos etikos principus: geranoriškumo – teisės būti nepažeistam ir neišnaudotam, pagarbos asmens orumui – ekspertai turėjo teisę savanoriškai apsispręsti dėl dalyvavimo vykdomame tyrime, teisingumo – respondentams buvo užtikrintas anonimiškumas ir konfidencialumas, ir teisė gauti tikslią informaciją – tiriamiesiems prieš atliekant anketinę apklausą buvo paaiškintas tyrimo tikslas.

3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POKYČIŲ TYRIMAS

3.1. Lietuvos 2015 – 2019 metų biudžeto pajamų šaltinių analizė ir vertinimas

Mokesčiai yra svarbiausias biudžeto formavimo instrumentas, kurį labai svarbu įvertinti, kaip besikeičianti mokesčių sistema lemia mokesčių surinkimo efektyvumą ir lygį. Lietuvos biudžetinė sistema, tai valstybinis ir savarankiški vietos savivaldų biudžetai, kurių bendra visuma sudaro – Lietuvos Respublikos nacionalinį biudžetą ir nebiudžetinius fondus. Šalyje egzistuojantys mokesčiai, įmokos ir rinkliavos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto bei nebiudžetinių fondų pajamų šaltinis, kuris suteikia galimybę valstybei atlikti jos svarbiausias funkcijas. Lietuvoje fiziniai ir juridiniai asmenys, pagal galiojantį ir aktualų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, moka 22 reglamentuotus mokesčius, kurie surenkami į valstybės (mokami į valstybės, valstybinio socialinio draudimo fondo (VSD) ir privalomojo sveikatos draudimo fondo (PSD) biudžetus) bei mokami į savivaldybių biudžetus. Šiame skyriuje išsamiau bus analizuojamas mokestinis Lietuvos nacionalinis biudžetas– konsoliduotos valstybės bei savivaldybių pajamos.

Valstybės dalyvavimas ekonomikoje dažnai yra vertinamas pagal šalies nacionalinio biudžeto sudėtį, jo realistiškumą, subalansavimą bei efektingą lėšų paskirstymą ir naudojimą. Nes būtent, nacionalinio biudžeto rodikliai apibūdina valstybės ekonominės būklės ir raidos pagrindinius aspektus. O didžiausias mokesčių sistemos efektyvumas pasiekiamas kai atskiros sistemos dalys yra tarpusavyje suderinamos. Nacionalinio biudžeto pajamos susideda iš mokesčių, turto pajamų, materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo, pajamų už prekes ir paslaugas, finansinių įsipareigojimo prisiėmimo, kitų pajamų bei Europos Sąjungos finansinių paramos lėšų. Lietuvos nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų pajamų dinamika pateikta 13 lentelėje. (žr. 13-ą lentelę).

13 lentelė. Lietuvos nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų pajamų dinamika

Metai	Biudžeto pajamos (mln. eurų)	Pokytis (mln. eurų)	Pokytis (proc.)
2015	7953,4	-	-
2016	9011,8	1058,4	13,3
2017	9462,3	450,5	5,0
2018	10724,8	1262,5	13,3
2019	12330,0	1605,2	15,0

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Atlikus nacionalinio biudžeto pajamų dinamikos analizę matome, visą analizuojamą laikotarpį, augančias nacionalinio biudžeto pajamas. Didžiausias pajamų padidėjimas buvo 2019 metais, kurio

pokytis siekė 15 proc., o surinktos pajamos sudarė 12330,0 mln. eurų. Palyginus 2019 metus su 2018 metais, nacionalinio biudžeto pajamos išaugo 1605,2 mln. eurų – daugiausia dėl padidinto gyventojų pajamų mokesčio, pelno, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčių surinkimo bei didesnių įplaukų iš kito materialiojo ir nematerialiojo turto pardavimo. Be to, šiems rezultatams įtakos turėjo lėtas, bet ekonominės būklės gerėjimas, Bendrasis vidaus produktas (BVP), remiantis Statistikos departamento duomenimis, 2019 metai augo – 3,9 proc.

Sukurti veiksmingą mokesčių sistemą, kuri užtikrintų biudžeto pajamų surinkimą ir tenkintų mokesčių mokėtojų lūkesčius yra sudėtinga, tačiau mokesčių sistemą tobulinti būtina, įvertinant jos trūkumus. Pasaulyje nėra vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, tačiau dažniausiai ji vertinama pagal mokesčių sistemos veikimo principus, sudėtį, administravimą, jos struktūra bei tenkančią naštą. Remiantis Gill, J. (2000) vienu iš mokesčių sistemos vertinimo sukurtu kiekybiniu rodikliu, galima įvertinti mokesčio pajamų surinkimo efektyvumą. Mokesčių atotrūkio koeficiento rodiklis, remiantis nacionalinio biudžeto duomenimis, yra išreiškiamas kaip planuojamų ir realiai gautų pajamų santykis, kuris parodo kaip mokesčių administratorius sugeba tinkamai vykdyti keliamus uždavinius surenkant pajamas. 14 lentelėje yra pateikiamas apskaičiuotas mokesčio atotrūkio koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metų laikotarpiui. (žr. 14-ą lentelę).

14 lentelė. Mokesčio atotrūkio koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais

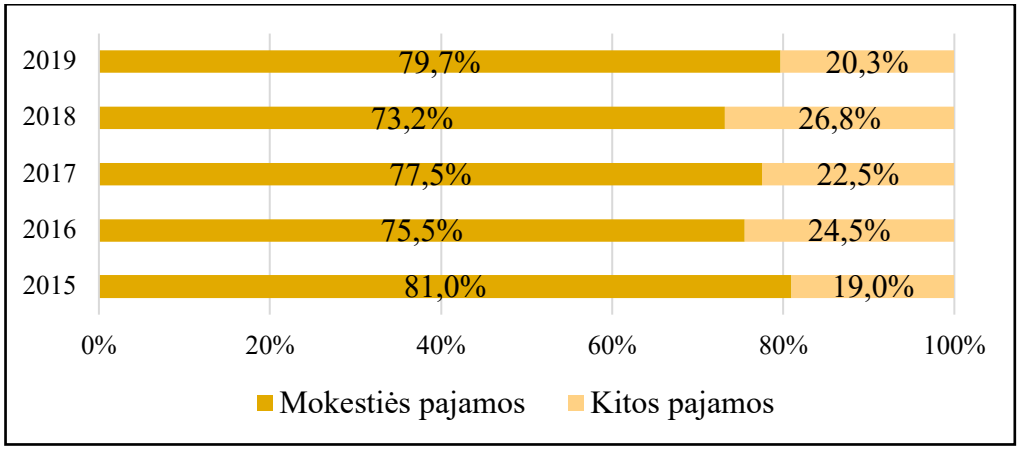
	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
Planas, mln. Eur	9269,3	9436,1	10010,1	10911,4	12490,2
Faktas, mln. Eur	7953,4	9011,8	9462,3	10724,8	12330,0
Mokesčių atotrūkis, proc.	**-14,2**	**-4,5**	**-5,5**	**-1,7**	**-1,3**

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Atlikus 2015 – 2019 metų biudžeto įvykdymo duomenų analizę, pastebima, kad analizuojamu laikotarpiu, į nacionalinį biudžetą buvo planuojama surinkti daugiau pajamų, nei realiai yra gauta. Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamų planas ir biudžeto pajamų plano įvykdymas skiriasi visą analizuojamą laikotarpį, neigiamas skirtumas svyruoja nuo 14,2 proc. – 2015 metais iki 1,3 proc. – 2019 metais. Neigiamos rodiklio reikšmės tarp biudžeto plano ir biudžeto faktinio įvykdymo rodo, kad valstybėje nepakankamai dėmesio yra skiriama pajamų planavimui ir yra būtina peržiūrėti mokestinę bazę. Tačiau atotrūkis tarp biudžeto planuojamų ir faktiškai gautų pajamų 2015 – 2019 metais mažėjo, o pajamos buvo planuojamos vis tiksliau, kas parodo, kad biudžeto sudarymo kokybė gerėja, o įvykdyta mokesčių reforma gali būti vertinama kaip laiku pasirinkta priemonė mokesčių sistemos pertvarkymui.

Mokesčių svarbą ir būtinumą valstybėje pagrindžia faktas, kad didžioji dalis nacionalinio biudžeto pajamų yra surenkama mokesčių pavidalu, o mokestinės pajamos yra reikšmingas biudžeto pajamų

šaltinis. Didžiausią dalį nacionalinio biudžeto pajamų sudaro mokestinės pajamos, o kitos nemokestinės pajamos nėra lemiamas šaltinis Lietuvos Respublikos biudžete. (žr. 5-ą paveikslą).



5 pav. Lietuvos nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų pajamų struktūra

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Kaip matyti iš pateikto paveikslo visu analizuojamu laikotarpiu didžiausia pajamų dalis į nacionalinį šalies biudžetą buvo gaunama iš mokestinių pajamų, vidutiniškai 2015 – 2019 metais mokestinės pajamos sudarė 77,4 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų, o kitos pajamos vidutiniškai sudarė tik apie 22,6 proc. – tai pajamos iš turto, pajamos už prekes ir paslaugas, iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų, materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos bei Europos Sąjungos ir kitų šalių finansinės paramos. Visu laikotarpiu mokestinės pajamos buvo svarbiausias nacionalinio biudžeto šaltinis, kuris svyravo nuo 73,2 proc. iki 81,0 proc., o šį svyravimą lėmė struktūriniai pasikeitimai ir surenkamų mokestinių pajamų pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje.

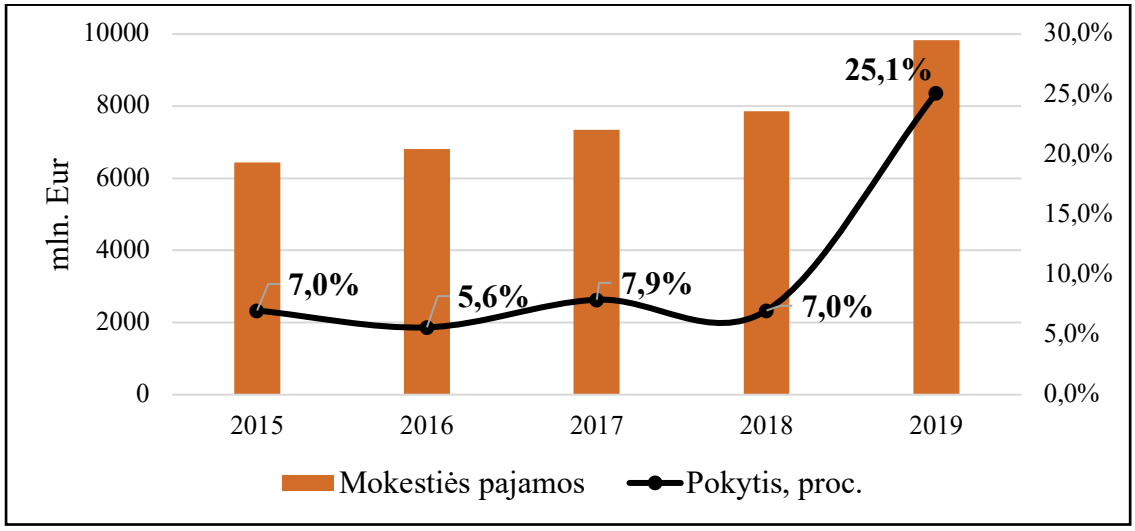
Kad būtų galima pažvelgti į mokestinių pajamų kitimą giliau, buvo atlikti baziniai ir grandininiai padidėjimo tempų skaičiavimai mokestinėse pajamose, kurie pateikti 15 lentelėje. (žr. 15-ą lentelę).

15 lentelė. Mokestinių pajamų kitimo tempai 2015 – 2019 metais

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
Mokestinės pajamos, mln. Eur	6441,1	6801,8	7336,2	7851,2	9821,1
Vidutinis lygis, mln. Eur	7650,3				
Grandininis padidėjimo tempas, mln. Eur	-	360,7	534,4	515,0	1969,9
Bazinio padidėjimo tempas, mln. Eur	0	360,7	895,1	1410,1	3380,0
Grandininis padidėjimo tempas, proc.	-	5,60	7,86	7,02	25,09
Bazinio padidėjimo tempas, proc.	0	5,60	13,90	21,89	52,47

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš 15 lentelės duomenų matome, kad nuo 2015 m. iki 2019 m. nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos iš viso padidėjo net – 52,47 proc. Vidutiniškai kasmet mokestinių pajamų Lietuvoje buvo surenkama 7650,3 mln. eurų. Tad mokestinių pajamų augimo tempas yra akivaizdus, o jo pokytis vizualiai pavaizduotas 6 paveiksle. (žr. 6-ą paveikslą).



6 pav. Nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų mokestinių pajamų pokytis

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Analizuojamu laikotarpiu 2015 – 2019 metais į nacionalinį biudžetą surenkamos mokestinės pajamos kasmet didėjo. Kaip rodo 6 paveikslo linijinė dalis, iki 2018 metų didėjimas nebuvo žymus, svyravo nuo 5,6 proc. iki 7.9 proc., o 2019 metais pastebimas ryškus mokestinių pajamų didėjimas, išaugęs net iki 25,1 proc., kas sudaro 1969,9 mln. eurų daugiau mokestinių pajamų Lietuvos nacionaliniame biudžete, tačiau šis pokytis labiau techninis suvaikščiojimas iš vieno biudžeto į kitą, nes nuo 2019 metų gyventojų pajamų mokesčio (GPM) pajamos buvo perkeltos į „Sodrą“.

Vertinant mokesčių sistemos efektyvumą šalies pajamų iš mokesčių sistemos surinkimo aspektu bei nustatant esamų įvykdytų reformų tikslingumą naudojamas elastingumo skaičiavimas. Elastingumo principo esmė – mokesčių sistema turi būti tokia, kad neįvedant naujų bei nekeičiant ir nedidinant esamų mokesčio tarifų, gaunamos pajamos iš mokesčių didėtų sparčiau nei bendrasis vidaus produktas, o esant tinkamai ir gerai mokesčių sistemai, tai padaryti turėtų būti visiškai nesudėtinga. Mokestinių įplaukų elastingumą daugiausiai didina tiesioginiai mokesčiai, nes jiems būdingas progresyvumas. Mokesčių sistema yra elastinga, kai koeficientas didesnis už vienetą, tai rodo, kad biudžeto pajamos didėja greičiau negu bendrasis vidaus produktas, ir atitinkamai, jei elastingumo koeficientas mažesnis nei vienetas, mokestinės pajamos yra neelastingos bendro vidaus produkto atžvilgiu. (Rudytė ir kt., 2009). Mokestinių pajamų elastingumo koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais pateikiamas 16 lentelėje. (žr. 16-ą lentelę).

16 lentelė. Elastingumo koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais

	2015	2016	2017	2018	2019
Mokestinės pajamos, mln. Eur (T)	6441,1	6801,8	7336,2	7851,2	9821,1
Mokestinių pajamų pokytis, mln. Eur (ΔT)	-	360,7	534,4	515,0	1969,9
ΔT/T		0,05	0,07	0,07	0,20
BVP, mln. Eur	37321,8	38893,4	42269,4	45264,4	48339,2
ΔBVP, mln. Eur	-	1571,6	3376,0	2995,0	3074,8
ΔBVP/BVP	-	0,04	0,08	0,07	0,06
Elastingumas (ΔT/T)/(ΔBVP/BVP)	-	1,25	0,88	1,00	3,33

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos ir Lietuvos statistikos departamento skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Iš 16 lentelės duomenų galima matyti, kad 2016 m., 2018 m. ir 2019 m. mokesčio elastingumo koeficientas yra didesnis už vienetą, tai tais metais mokesčių sistema buvo elastinga. O 2017 metais elastingumo koeficientas – mažesnis už vienetą, ir tai rodo, kad mokestinės pajamos yra neelastingos bendrojo vidaus produkto atžvilgiu, šalyje vyrauja sudėtinga mokesčių sistema, dideli mokesčių tarifai.

Vertinant nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų priklausomybę nuo bendrojo vidaus produkto (BVP), pridėtinės vertės mokesčio (PVM), gyventojų pajamų mokesčio (GPM), akcizo bei pelno mokesčių pajamų, iki ir po mokesčių sistemos reformos, ryšį buvo panaudoti koreliacijos ir determinacijos koeficientai, kurių skaičiavimai pateikti 17 lentelėje. (žr. 17-ą lentelę).

17 lentelė. Mokestinių pajamų koreliacijos ir determinacijos koeficientų dinamika

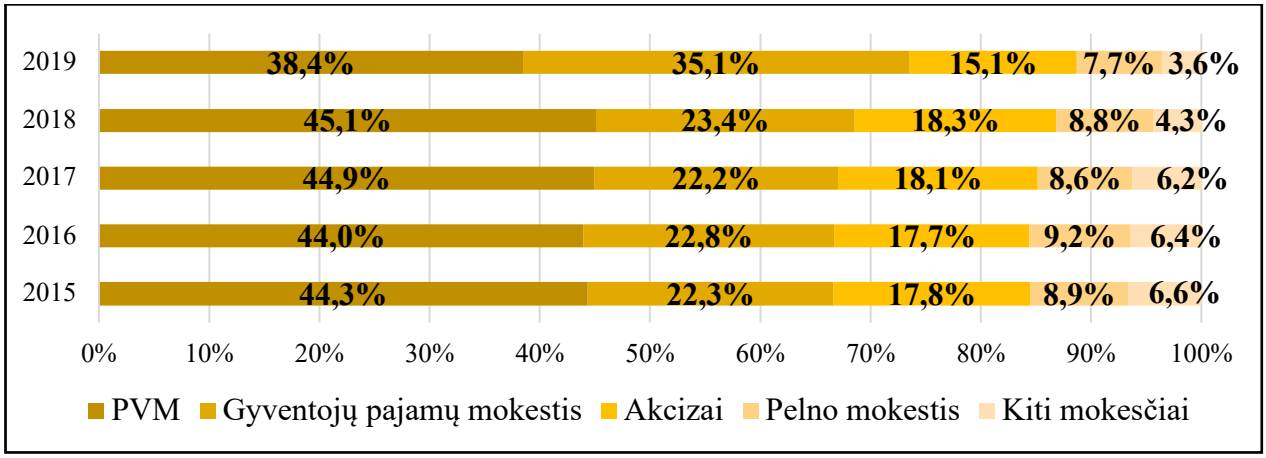
	BVP		**PVM pajamos**		**GPM pajamos**		**Akcizo pajamos**		**Pelno mokesčio pajamos**	
	r_{xy}	R^2	r_{xy}	R^2	r_{xy}	R^2	r_{xy}	R^2	r_{xy}	R^2
Iki mokesčių sistemos reformos	0,998	0,996	0,998	0,996	0,980	0,960	0,998	0,996	0,945	0,893
Po mokesčio sistemos reformos	0,945	0,893	0,935	0,874	0,970	0,940	0,892	0,796	0,964	0,929
Pokytis	-0,053	-0,103	-0,063	-0,122	-0,010	-0,020	-0,106	-0,200	0,019	0,036

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos ir Lietuvos statistikos departamento skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

17 lentelėje matome, kad po mokesčių reformos koreliacijos ir determinacijos koeficientai sumažėjo bendrajame vidaus produkte (BVP), pridėtinės vertės mokesčio (PVM) pajamose bei gyventojų pajamų mokesčio (GPM) pajamose, bet jie išliko ganėtinai stiprūs. Tik koreliacijos ryšys tarp mokestinių pajamų ir akcizo pajamų tapo šiek tiek mažesnio stiprumo. Vienintelių analizuojamų pelno

mokesčio pajamų po mokesčio sistemos reformos koreliacijos ir determinacijos koeficientai padidėjo, o tai rodo, kad pelno mokesčio pajamų kitimas valstybės biudžeto pajamų variaciją lemia 92,9 proc.

Pajamų iš mokesčių surinkimą į nacionalinį valstybės biudžetą gali lemti daug veiksnių: mokesčių tarifai, veiksniai mažinantys ir didinantys mokesčio bazę, vidutinis darbo užmokestis, dirbančiųjų skaičius bei nedarbo lygis, mėnesinis minimalus darbo užmokestis, neapmokestinamasis pajamų dydis, infliacija, pardavimų apimtys, namų ūkio vartojimo išlaidos, įmonių veiklos intensyvumas bei kiti vidiniai ir išoriniai veiksniai. Lietuvos mokesčių sistemą sudaro daug įvairių mokesčių, kurių surenkama dalis į biudžetą skiriasi. 7 paveiksle pateikta mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų struktūra, pagal atskirų surenkamų mokesčių dalį. Išskirti tokie mokesčiai ir mokesčių grupės: pridėtinės vertės mokestis (PVM), gyventojų pajamų mokestis, akcizai, pelno mokestis ir kiti mokesčiai, kurie sudaro visus kitus likusius Lietuvos mokesčių sistemos mokesčius, sujungtus į kitų mokesčių grupę dėl kiekvieno iš jų mažo lyginamojo svorio nacionalinio biudžeto mokestinėse pajamose. (žr. 7-ą paveikslą).



7 pav. Pagrindinių mokesčių dalis nacionalinio biudžeto 2015 – 2019 metų mokestinėse pajamose

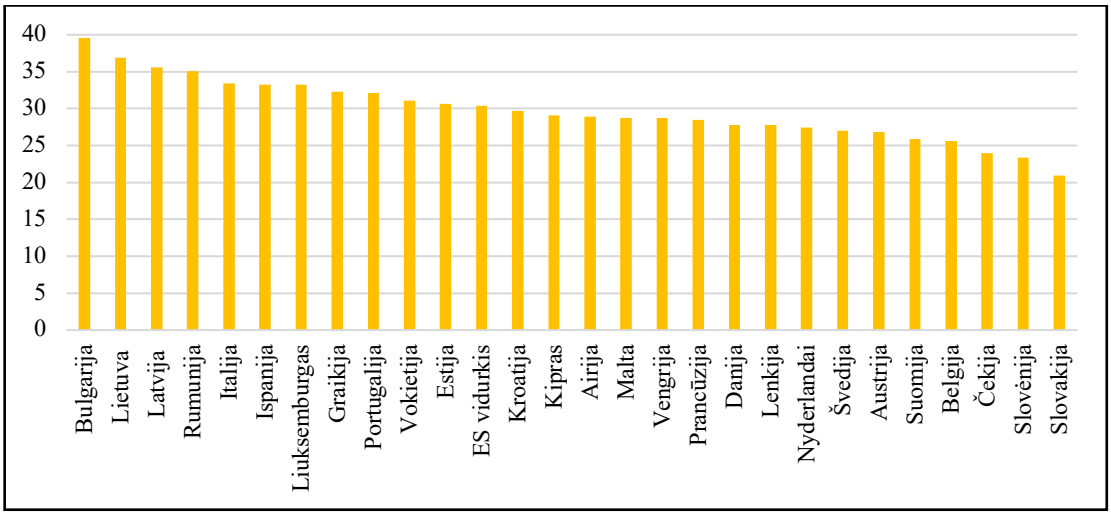
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LR Finansų ministerijos skelbiamais nacionalinio biudžeto duomenimis.

Nagrinėjant 7 paveiksle pateiktus duomenis matoma, jog didžiausią struktūros dalį per nagrinėjamą laikotarpį sudarė pridėtinės vertės mokestis (PVM), kuris yra svarbiausias valstybės biudžeto šaltinis. Vidutiniškai PVM surenkama 43,3 proc. arba 3290,7 mln. eurų visų mokestinių pajamų. (žr. 2-ą priedą). Analizuojamu laikotarpiu PVM struktūra keitėsi nežymiai, nes 2009 metais pasiektas 21 proc. PVM tarifas, taikomas daugeliui prekių ir paslaugų, nebekito iki šių dienų. Tačiau augančios namų ūkio vartojimo išlaidos, padidėjusios prekių ir paslaugų kainos ir teigiamas jų pardavimų apimčių pokytis bei augęs PVM mokėtojų skaičius – tai pagrindiniai veiksniai, kurie teigiamai veikia PVM pajamų surinkimą Lietuvoje. Ne mažą dalį surenkamų pajamų sudaro ir gyventojų pajamų mokestis. GPM vidutinis lyginamasis svoris pagal mokestines pajamas 2015 – 2019 metais sudarė 25,2 proc. arba 1980,1 mln. eurų. Didžiausias gyventojų pajamų mokesčio padidėjimas pastebimas 2019 metais, kai GPM pajamos nacionaliniame biudžete išaugo iki 35,1

proc. arba 3446,2 mln. eurų. Palyginus 2019 metus su 2018 metais GPM padidėjo 11,7 proc. arba 1605,9 mln. eurų. Didžiausios įtakos didėjimui turėjo socialinio draudimo tarifo įtraukimas į GPM dalį, minimalios mėnesinės algos didinimas ir nustatytas progresinis 27 proc. pajamų mokesčio tarifas pajamoms iš darbo santykių, viršijančioms valstybinio socialinio draudimo įmokų lubas, tai 120 vidutinių darbo užmokesčių per metus, 2019 metų IV ketvirtį vidutinis mėnesinis darbo užmokestis siekė beveik 1359 eurus. Akcizo mokestis analizuojamu laikotarpiu svyravo nuo 15,1 proc. iki 18,3 proc. ir vidutiniškai nacionalinį biudžetą papildydavo apie 1320,1 mln. eurų, o vienas svarbiausių akcizo mokesčio mokėjimo principas yra jo privalomumas. Akcizo mokesčiu Lietuvoje yra apmokestinamas etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, kaitinamojo tabako produktai ir elektroninių cigarečių skysčiai, energiniai gėrimai, akmens anglis bei elektros energija. O iš akcizų gaunamos pajamoms didžiausią įtaką daro mokesčio tarifai bei realizuoto akcizais apmokestinamo prekių kiekiai. Mažiausią Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių struktūros dalį sudaro pelno mokestis ir kiti renkami mokesčio. Analizuojamu laikotarpiu 2015 – 2019 metais jie sudarė daugiausiai iki 10 proc. visų į biudžetą surenkamų mokesčių. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenis pelno mokesčio daugiausiai sumoka uždarosios akcinės bendrovės (apie 70 proc.), akcinės bendrovės (apie 20 proc.) bei individualiosios įmonės (mažiau nei 5 proc.), o likusius kitus kelis procentus į valstybės biudžetą sumoka valstybės įmonės ir užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialai.

Išanalizavus nacionalinio biudžeto mokestines pajamas pastebimas akivaizdus jų didėjimas, tačiau ekonomikai jau kurį laiką augant nerimą kelią, kad to augimo naudą junta ne visi vienodai. Nors Vyriausybė tikina nuosekliai einanti gyventojų pajamų didinimo, turtinės atskirties mažinimo bei atsakingo valstybės finansų tvarkymo keliu, tačiau pajamų lygio skirtumai pastaruosius kelerius metus didėjo, kas lemia neigiamas ekonomines bei socialines pasekmes, o neišspręstos pajamų nelygybės problemos gali skaudžiai atsiliepti valstybės ekonominei raidai ir jos stabilumui. Dažniausiai analizuojant pajamų nelygybę pasitelkiamas vienas iš klasikinių apmokestinimo principu – teisingumas. Turtingose išsivysčiusiose šalyse teisingumo principą įgyvendinti yra paprasčiau, o besivystančiose valstybėse sunku teisingai paskirstyti pajamas, kadangi jų nėra pakankamai. Apmokestinimo teisingumui dažniausiai vertinti yra naudojamas Gini koeficientas. Gini koeficiento dydis kinta nuo 0 iki 100 proc., kuo didesnė šio rodiklio reikšmė, tuo didesnė ir pajamų pasiskirstymo nelygybė. Remiantis daugelio mokslininkų nuomone yra laikoma, kad G (Gini koef.)<25 proc., gyventojų vartojimo išlaidų lygis yra labai žemas; 25 proc. < G < 30 proc., gyventojų vartojimo išlaidų lygis yra vidutinis; G > 30 proc., pastebimi esminiai gyventojų vartojimo išlaidų netolygumai. 8 paveiksle yra pateiktos Gini koeficiento reikšmės Europos Sąjungos valstybėse 2018 metais. Gini koeficientas Lietuvoje 2018 metais buvo vienas iš didžiausių tarp visų Europos Sąjungos šalių, siekė 36,9 proc., o jį lenkė tik Bulgarija, kurios Gini koeficientas 39,6 proc. Be to, pagal šį rodiklį nuo mūsų šalies nedaug atsiliko Latvija bei

Rumunija. Europos Sąjungos šalių Gini koeficiento vidurkis siekia 30,4 proc. Mažiausia pajamų pasiskirstymo nelygybė 2018 metais užfiksuota Slovėnijoje, Slovakijoje ir Čekijoje, šiose valstybėse Gini koeficiento reikšmė nesiekė net 25 proc. (žr. 8-ą paveikslą).



8 pav. Gini koeficientas Europos Sąjungos šalyse 2018 metais

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Eurostato statistiniais duomenimis.

18 lentelėje pateiktos Gini koeficiento reikšmės kitimas Lietuvoje 2015 – 2019 metais. 2015 metais šis rodiklis siekė 37,9 proc., o 2018 metais šio rodiklio dydis kaip jau minėta buvo vienas didžiausių Europos Sąjungoje ir siekė – 36,9 proc., tačiau per ketverius metus Lietuvoje pajamų pasiskirstymo nelygybė sumažėjo 1,0 proc., o 2019 metų duomenys dar nėra paskelbti.

18 lentelė. Gini koeficientas Lietuvoje 2015 – 2019 metais

	2015	2016	2017	2018	2019
Gini koeficientas, proc.	37,9	37,0	37,6	36,9	-

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Eurostato statistiniais duomenimis.

Viso analizuojamo laikotarpio metu, Gini koeficiento reikšmė buvo žymiai didesnė nei 30 proc., kas rodo, kad Lietuvoje gyventojų ekonominė nelygybė yra gana didelė, o šiuo požiūriu Lietuvos mokesčių sistema pažeidžia teisingumo principą. Lietuvos atveju pajamų nelygybės pokyčius lemia auganti ekonomika ir dėl to kylančios pajamos, bet jos didėja nevienodai, tai pavyzdžiui jei Vilniuje keletui tūkstančių žmonių padvigubėja atlyginimai, tai nuo to kituose miestuose ar miesteliuose algos nekyla, bet didėja nelygybės statistika, nors žiūrint į tai logiškai nieko blogo nenutinka, greičiau priešingai. Be to, Lietuvoje pensijos yra mažos, ir tai taip pat iškreipia visą mūsų nelygybės statistiką. 19 proc. darbingo amžiaus žmonių pajamos Lietuvoje yra mažesnės nei 60 proc. visų gyventojų pajamų vidurkio, kai ES vidurkis – 17 proc. Tačiau tarp pensinio amžiaus gyventojų Lietuvoje šis rodiklis siekia

net 33 proc., kai ES vidurkis – 15 proc., tad į tai vertėtų atsižvelgti ateityje formuojant šalies mokesčių sistemą ir keičiant ar įvedant įstatymus.

Visą analizuojamą laikotarpį Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos buvo formuojamos iš mokesčių. 2015 – 2019 metų laikotarpiu mokestinės pajamos sudarė daugiau nei 77 proc. visų surenkamų nacionalinio biudžeto pajamų. Didėjant nacionalinio biudžeto pajamoms didėjo ir pajamos iš mokesčių. Atlikus mokesčių sistemos dinaminę ir struktūrinę analizę galima teigti, jog daugiausia surenkama pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčio, o mažiausiai į valstybės biudžetą surenkama pelno ir kitų mokesčių. Mokesčių surenkama dalis ir pokytis lemiamas daugelio veiksnių, pirmiausia tai šalies ekonominė padėtis, nuo kurios priklauso mokesčių sistemos funkcionavimas, mokesčių tarifų dydis, gyventojų pajamos, darbo užmokestis bei nedarbo lygis. Analizuojamu laikotarpiu didžiausias pokytis matomas gyventojų pajamų mokesčio surinkime, pajamos iš šio mokesčio 2019 metais didėjo daugiau nei 25 proc. Gyventojų pajamų mokesčio (GPM) teigiamam pokyčiui daugiausia įtakos turėjo nuo 2019 metų įsigaliojusi mokesčių pertvarka, kurios pagrindiniai aspektai – konsoliduotos darbuotojo ir darbdavio socialinio draudimo įmokos, ,,Sodros“ įmokų lubos bei progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimas, kurie sparčiai padidino iš GPM surenkamas pajamas. Nors kita likusi didžioji dalis pokyčių buvo tik kosmetiniai ir techniniai pataisymai, tačiau kai kurie pakeitimai gali padėti ateityje lengviau reguliuoti mokestinę sistemą. Augant pasaulio ekonomikai kyla ir Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos, tačiau pagal pajamų nelygybės rodiklius esame Europos Sąjungos valstybių sąrašo dugne, už mus prasčiau atrodo tik Bulgarija. Nors įvykdyta mokesčių reforma, mažėjantys mokesčiai daliai visuomenės ir davė papildomų, nors ir nedidelių pajamų, tačiau mažiausias pajamas gaunantiems žmonėms atlyginimų pasikeitimai dėl mokesčių pakeitimų yra mažesni nei tiems, kurie gauna vidutinį darbo užmokestį. Taip pat, Gini pajamų nelygybės koeficientas Lietuvoje yra gana aukštas ir iškreipiamas ir dėl per mažų pensijų.

3.2.Verslo įmonių atstovų ekspertinės apklausos tyrimo vertinimo rezultatai

Lietuvos mokesčių sistema patrauklumu lenkia daugelį Europos Sąjungos valstybių, tačiau ji atsilieka nuo kitų Baltijos šalių. Šiais metais verslo konsultacijų bendrovės „PwC“ ir Pasaulio banko grupės parengtoje ataskaitoje „Paying Taxes 2020“ Lietuva pagal mokestinės aplinkos patrauklumą, vertinant 2018 metais galiojusias mokesčių įstatymų nuostatas, išlaikė tokią pačią poziciją kaip ir paskutinius dvejus metus – 18-ą vietą. (PwC, 2020). Lietuvos pozicija gali reikšmingai keistis po metų, kai bus vertinama 2019 metų mokestinė aplinka. Tai atsispindės „Paying Taxes 2021“ ataskaitoje. Ženklus pokytis 2019 m. galėtų įvykti dėl įgyvendintų Gyventojų pajamų mokesčio ir „Sodros“ reformų, dėl darbdavio ir darbuotojo mokesčių koncentravimo darbuotojo lygmeniu ir mokesčių tarifų pasikeitimų. Tikėtina, kad bendras „Paying Taxes“ mokesčių tarifo rodiklis turėtų sumažėti. Tačiau kol

mokestiniai Lietuvos pakeitimai neįvertinti išorinių institucijų, baigiamajame darbe buvo atliktas tyrimas – anketinė apklausa, kurioje dalyvavo 10 ekspertų - Lietuvos įmonių direktorių ar jose dirbančių vadovų, kurie pasidalino savo patirtimi, įžvalgomis bei pastebėjimais apie naujus įvykdytus mokestinius pokyčius. O gauti šio tyrimo rezultatai padės geriau pajusti Lietuvos verslo aplinkos pulsą ir suprasti, su kokiomis problemomis ir iššūkiais susiduria Lietuvos įmonės, vis dažniau besikeičiant mokesčių sistemai.

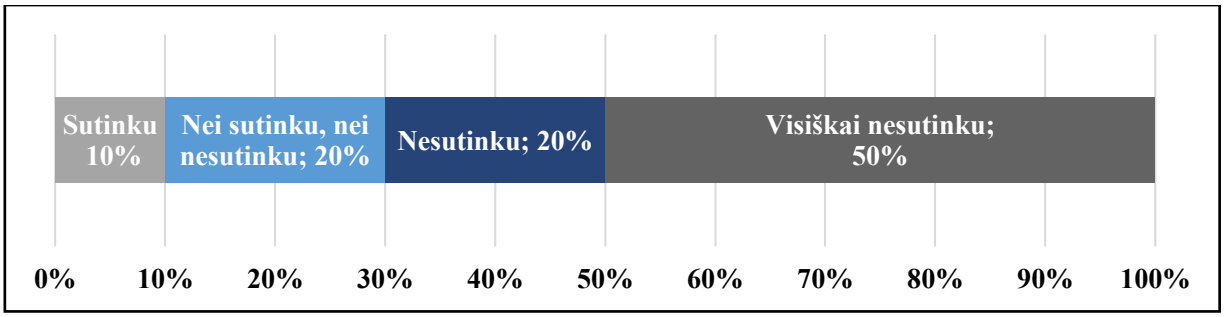
Iš tyrime dalyvavusių ir tyrimo anketą užpildžiusių ekspertų, 30 proc. sudarė moterys ir 70 proc. buvo vyrai. Visi asmenys pakviesti dalyvauti apklausoje ir atsakę į anoniminės anketos klausimus dirbą verslo įmonių sektoriuje. Du iš jų atstovauja kaip įmonės savininkai ar direktoriai, o likusieji septyni – įmonėje dirbantys vadovai, skyrių vedėjai. Penki apklausoje dalyvavę ekspertai šioje srityje dirbą iki 5 metų, trijų ekspertų patirtis siekė nuo 6 iki 10 metų, vienas ekspertas turinti nuo 11 iki 20 metų stažą bei dar vienas ekspertas tiriamojoje srityje dirba jau daugiau kaip 20 metų. Visi anketinėje apklausoje dalyvavę ekspertai turėjo aukštąjį išsilavinimą: vienas ekspertas buvo įgijęs mokslinį daktaro laipsnį, keturi ekspertai turėjo aukštąjį magistro kvalifikacinį laipsnį ir visi kiti likusieji, penki ekspertai, buvo įgiję bakalauro kvalifikacinį laipsnį. (žr. 19-ą lentelę). Taigi, galima teigti, kad anketos klausimus atsakę ekspertai yra pakankamai kvalifikuoti ir kompetentingi verslo srityje.

19 lentelė. Informacija apie apklausoje dalyvavusius ekspertus

Rodiklis / **Ekspertas**	**Pareigybinė padėtis**	**Patirtis verslo įmonių sektoriuje**	**Išsilavinimas**
X1	Įmonės savininkas / direktorius	daugiau kaip 20 metų	Mokslo daktaro laipsnis
X2	Įmonės savininkas / direktorius	11-20 m.	Aukštasis (magistras)
X3, X4, X5	Įmonėje dirbantis vadovas / struktūrinio padalinio vedėjas	6-10 m.	Aukštasis (magistras)
X6, X7, X8, X9	Įmonėje dirbantis vadovas / struktūrinio padalinio vedėjas	0-5 m.	Aukštasis (magistras)
X10	Įmonėje dirbantis vadovas / struktūrinio padalinio vedėjas	0-5 m.	Aukštasis (bakalauras)

Sklandus ekonomikos funkcionavimas neįmanomas be stabilios finansų sistemos. Tad tiek mokslininkai, tiek praktikai ir apklaustieji ekspertai pripažįstą finansinio stabilumo svarbą valstybei. Kiekvienos valstybės stabilumas priklauso nuo jos santykių su kaimyninėmis valstybėmis, nuo sąjungininkių paramos, ir žinoma, nuo valstybės ekonominio potencialo ir jos piliečių požiūrio į savo valstybę. Galima teigti, kad Lietuvos ekonomika yra gana efektyvi. Lyginant su kitomis Europos Sąjungos šalimis, mes dar atsiliekame, bet faktiškai savo regione atrodome gana stabiliai. Tačiau

peržvelgus respondentų pateiktus atsakymus į teiginį ar jie sutinka, kad Lietuvos mokesčių sistemą galima pavadinti stabilia pastebima, kad tik 10 proc. apklaustųjų įmonių direktorių ar jose dirbančių vadovų mano, kad Lietuvos ekonominė padėtis yra stabili, ir tačiau net 70 proc. ekspertų neįžvelgia Lietuvos mokesčių sistemos potencialo ir stabilumo - su teiginiu 20 proc. nesutinka ir net 50 proc. – visiškai nesutinka. Likusieji 20 proc. pagrįstos nuomonės neturi, tad su teiginiu nei sutinka, nei nesutinka. (žr. 9-ą paveikslą).

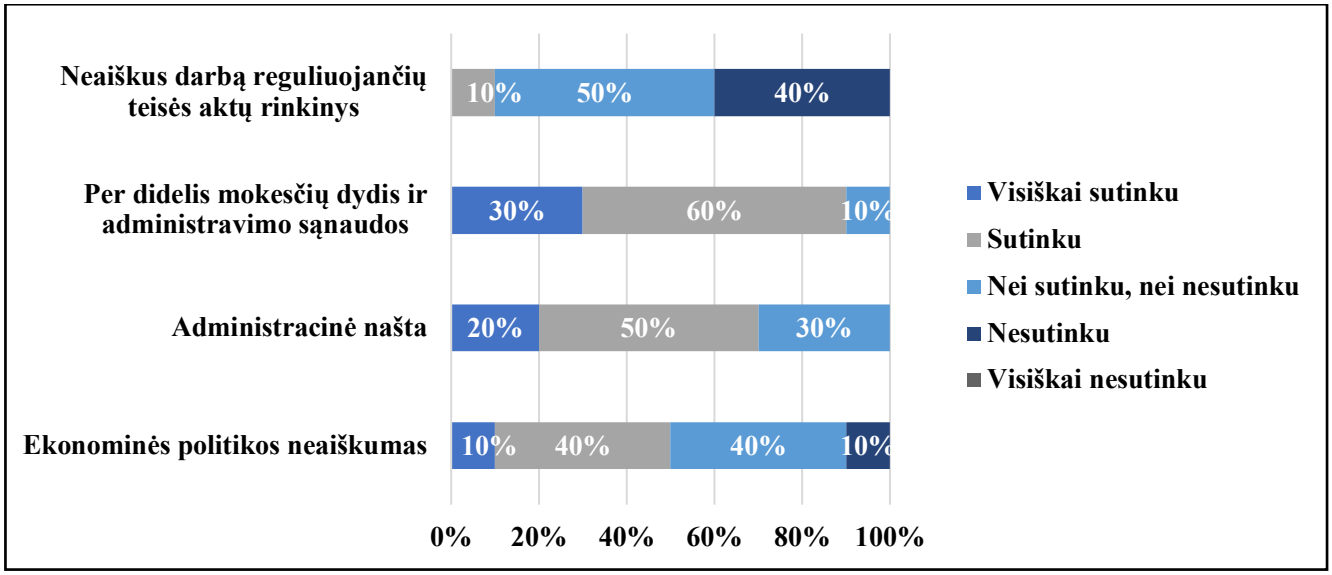


9 pav. Ar sutinkate su teiginiu, kad Lietuvos mokesčių sistemą galima pavadinti stabilia?

Šalyje vyraujantis mokesčių nestabilumas, nuolatinė jų kaita yra bene didžiausia mokesčių yda. Tačiau jau daugelį metų kalbama, kad mokesčių sistema privalo būti stabili ir nusistovėjusi, nes tik stabilumas padeda pasiekti efektyvumą ekonomikoje su galimomis kosmetinėmis mokestinėmis korekcijomis, o ne skubiai priimtais esminiais pokyčiais. Didžiausia mokesčių sistemos stabilumo svarba verslininkams – tai drąsesnis jų požiūris į naujų verslų kūrimą, nes tik teigiama ir palanki verslui mokesčių sistemą skatina jų kūrimą. O tuo pačiu tai skatina ir didesnes įmonių investicijas į verslą tiek trumpuoju, tiek ilguoju laikotarpiu, kas didina įmonių našumo augimą ir gerina Lietuvos ekonomikos perspektyvas. Nes kaip žinoma, versle yra patys sunkiausi pirmieji žingsniai, o ypač tuomet, kai nesi tinkamai pasiruošęs. Verslas darydamas investicijas ir pradėdamas veiklą, planuoja ir numato būsimas išlaidas ne metams, ir ne dviem, o mažiausiai penkiems ar net dešimt metų, ir kad tame laikotarpyje pasikeis mokesčių įstatymai – Lietuvoje tikimybė yra labai didelė. Nes tik per praėjusius metus vien pelno mokesčio įstatymas pasikeistė net tris ar keturis kartus, o tai verslui numatyti ir planuoti yra tikrai sudėtinga, nors kai kurie pakeitimai būna tik techniniai ir nedideli, bet kai kurie tikrai turi esminę reikšmę ir jiems reikia ruoštis iš anksto.

Vienas iš Lietuvos vyriausybės mokesčių reformoje deklaruojamu prioritetų yra naujų įmonių kūrimo ir plėtros skatinimas, taip pat regioninių pramoninių įmonių gaivinimas ir naujų investicijų pritraukimas. Kelerius metus iš eilės verslo lūkesčiai nuosekliai augo, tačiau ketinančių investuoti į plėtrą skaičius pastaraisiais metais dažniau buvo linkęs trauktis. Tam priežasčių, stabdančių spartesnį verslo vystymąsi, verslai įvardija pernelyg didelius mokesčius, jų administravimo naštą, taip pat neaiškią

ekonominės politikos padėtį bei verslą stabdantį reguliuojančių teisės aktų neaiškumą. (žr. 10-ą paveikslą).



10 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal aktualias problemas spartesniam verslo vystymuisi

Iš pateikto paveikslo matyti, kad apklausoje dalyvavę respondentai, kaip didžiausią problemą spartesniam verslo vystymuisi ir augimui įvardijo per didelį mokesčių dydį, nes būtent su šiuo teiginiu visiškai sutiko ir sutiko – 90 proc. apklaustųjų. Taip pat ne maža dalis – 70 proc. visiškai sutiko su teiginiu, kad verslo greitesnį plėtojimąsi stabdo didelė administracinė našta. Nors mokesčių dydį verslas ir šiaip tradiciškai linkęs vertinti skeptiškai, tačiau aiškiai reiškiamas nepasitikėjimas mokesčiais ir visa jos sistema turėtų būti vertinamas platesniame kontekste, o ekonomika turėtų būti paremta pasitikėjimu, nes vienaip ar kitaip mokesčių reformos daro ir darys įtaką įmonių veiklai, tačiau įmonės atsižvelgdamos iš anksčiau į sistemos kitimą, galės stabtelėti ir neskubėti su naujais projektais ar naujų darbo vietų kūrimu, joms nepalankiu periodu. Taip pat, 40 proc. apklaustųjų verslo sektoriaus atstovų sutinka, kad verslui sparčiau augti trukdo ir ekonominės politikos neaiškumas, o 10 proc. respondentų sutinka su teiginiu, kuris sako, kad spartesniam verslo vystymuisi trukdo neaiškus darbą reguliuojančių teisės aktų rinkinys. Teisės aktų nuostatais yra privaloma vadovautis visiems ūkio subjektams, tačiau vis dažniau darosi sunku suprasti teisės aktus dėl juose vartojamų painių formuluočių, sudėtingų terminų ar ilgų sakinių. Nors įstatymuose įtvirtinta, kad teisės aktas turi būti logiškas, suprantamas, nedviprasmiškas, aiškus ir tikslus, tačiau realybė yra kiek kitokia. Tad vis dažniau kalbama apie teisėkūros proceso tobulinimą Lietuvoje, apie idėja supaprastinti teisės aktų kalbą, kad tiek verslui, tiek visuomenei būtų aiškiau juos suprasti, nes nuo to ir priklauso sklandesnis teisės aktų taikymas praktikoje. Nors dalis verslo nuogąstavimų yra pagrįsti, tačiau visgi sąlygos verslui Lietuvoje nėra pačios prasčiausios.

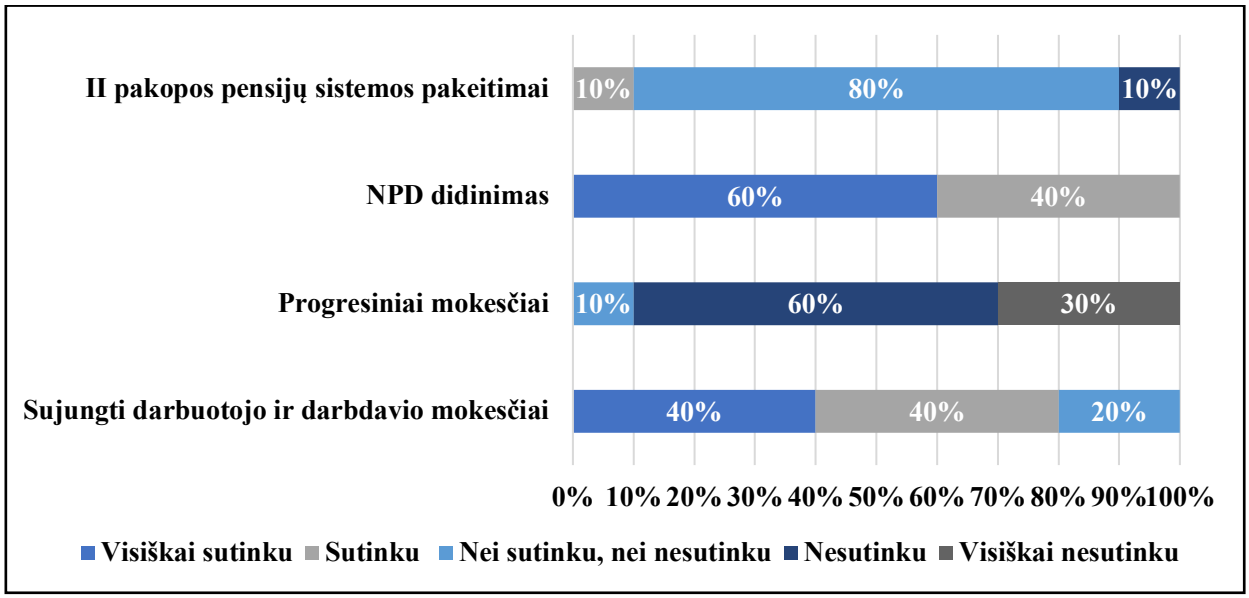
Kiekviena nauja reforma šalyje atneša tam tikros sumaišties ir nerimo, bet į jas žiūrėti reikia šiek

tiek atsitraukus ir ramiau. 2019 metų sausio 1 dieną įsigaliojo nauja mokesčių reforma, dėl kurios ženkliai keitėsi priskaičiuoto darbo užmokesčio dydis. Pagrindinė mokesčių reformos naujovė buvo ta, kad sujungiami darbuotojo ir darbdavio mokami mokesčiai, juos konsoliduojant darbuotojo pusėje. Pagal apklaustųjų pateiktus duomenis, atsakant į teiginį, kad 2019 metų mokesčio reforma turėjo teigiamos įtakos jų valdomoms įmonėms ar darbovietėms, tik 30 proc. respondentų sutiko, o likusieji 70 proc. pasisakė, kad nesutinka arba visiškai nesutinka. Pabrėždami, kad sujungus darbuotojo ir darbdavio socialinio draudimo įmokas ir perskaičiavus mokesčių tarifus, darbo vietos kaina nesikeitė, bet reforma pareikalavo papildomų investicijų. Kaip pagrindinę problemą, taikant naują mokesčių sistemą apklaustųjų įmonėse ar darbovietėse, jie įvardino – apskaitos programų atnaujinimą. Mažos įmonės neturi specialistų, kurie gali perprogramuoti apskaitos programas, taigi tas paslaugas reikėjo pirkti, o tai verslui sukuriamos papildomos išlaidos. Įmonės naudoja įvairias darbo apmokėjimo sistemas, taigi, reikėjo įvertinti ir jas, kaip jos derės su nauja reforma, o netikusias keisti į naujas, bet vėlgi, verslui tai papildomos pinigų išleidimas. Be to, personalo ir buhalterijos darbuotojams teko papildomas darbo krūvis, nes techniškai reikėjo perskaičiuoti visų darbuotojų atlyginimus ir sudaryti naujas darbo sutartis.

Jau tapo įprasta, kad dauguma reformų, įstatymų pakeitimų pranešama ir įsigalioja kartu su naujųjų metų pradžia, kuriais keičiami mokesčiai, jų dydžiai, tarifai ir įvedami nauji reikalavimai verslui ar gyventojams. Kad nebūtų piktnaudžiaujama naujais ir dažnais mokesčių kaitaliojimais, Mokesčio administravimo įstatymas nustato, jog Seimas turi užtikrinti, kad mokesčių pakeitimai įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo datos. Tačiau tas pats įstatymas nustato ir dvi išimtis – mokesčius galima keisti kartu su biudžeto patvirtinimu arba tada, kai jie yra derinami su Europos Sąjungos teisės aktais. Bet pirma išimtimi pradėta gana dažnai piktnaudžiauti ir kasmet su biudžetu Seimas priima krūvas mokesčių pakeitimų, nors net nėra gerai žinoma, ar tie pakeitimai galėtų nuo ko išgelbėti. Statistiškai mokesčių įstatymai Lietuvoje labai mėgstami priimti skubotai, net 55 proc. visų priimamų įstatymų yra priimami skubos tvarka, kaip pavyzdžiui Lenkijoje tokių įstatymų tik 3 proc., o Suomijoje - 0,5 proc. Taip atsitiko ir su 2019 metų reforma, nors 2018 m. birželio 30 d. buvo priimtas naujos mokesčių sistemos paskutinis pakeitimų paketas, kuris turėjo įsigalioti nuo 2019 m. sausio 1 d., kaip ir būtų buvęs išlaukęs visą pereinamąjį laikotarpį, bet, deja, vėlyvą rudenį buvo užregistruoti beveik viso mokesčių sistemos paketo pakeitimai, kurie buvo keisti stichiškai ir be jokių aptarimų, o visus naujos mokesčių reformos pakeitimus paskelbė tik gruodžio mėnesį. Tad paklausus verslo sektoriaus atstovų, dalyvavusių apklausoje, ar jie sutinka su pateiktu teiginiu, kad verslui reikia duoti laiko prisitaikyti ir pasirengti būsimiems mokesčių įstatymų pakeitimams, tai visi jų – 100 proc. visiškai sutiko. Tačiau respondentai reformų ir mokesčių pakeitimų neįvardija kaip neturinčių naudos, bet jų manymu, pati didžiausia blogybė – jų dažnas kitimas, nes verslas nebeturi laiko atlikti savo tiesioginio darbo, o tik nuolatos turi prisitaikyti prie įstatymų pakeitimų. Tad verslo požiūriu vykdant didelius

pokyčius mokesčių sistemoje, verslui reikia duoti bent pusę metų susipažinimui su naujais įstatymais ir geros bei prieinamos konsultacijos įstatymų pakeitimo klausimais.

Pertvarkomos mokesčių ir pensijų sistemos, iš šešėlio ištraukiama vis daugiau pajamų, stabili ir prognozuojama mokesčių aplinka – tai tik keli iš pokyčių, kuriuos galima pajusti po 2019 metų reformos, tikina Vyriausybė. Tačiau tik praėjus keliems metams po reformos įgyvendinimo pradžios, bus galima tiksliai pasakyti, ar ji tikrai pasiteisino ir yra naudinga valstybei, visuomenei ir verslui. Nuo 2019 metų įsigaliojusi mokesčių reforma yra aktualiausia darbo santykių apmokestinimui. Svarbiausi jos pokyčiai: sujungiamos darbdavio ir darbuotojo mokamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, o mokestinė našta perkeliama darbuotojui, įvedamas progresinis gyventojų pajamų mokestis, perskaičiuoti valstybinio socialinio draudimo ir gyventojų pajamų mokesčio įmokų tarifai, pokyčiai pensijų pakopos sistemoje bei įvedamos valstybinio socialinio draudimo įmokų lubos. Užpildžiusiųjų anketą ekspertų buvo klausiama jų nuomonės apie pateiktus 2019 metų mokesčių sistemos reformos darbo užmokesčio pokyčius ir jų nauda darbuotojams ir darbdaviui. (žr. 11-ą paveikslą).



11 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal 2019 metų mokesčių sistemos reformos darbo apmokestinimo pokyčius

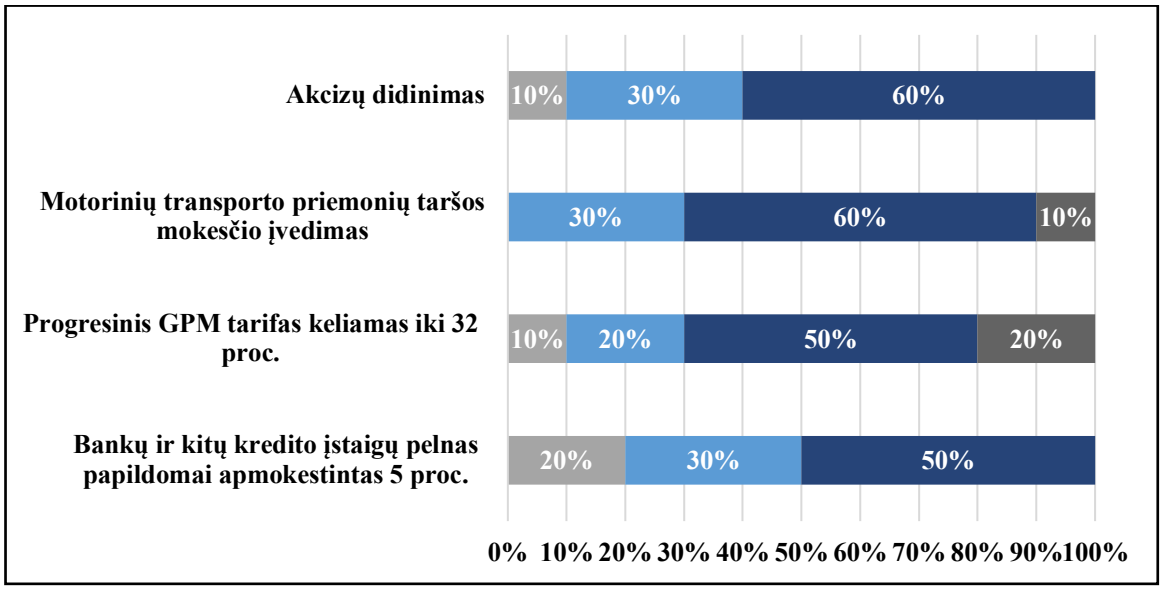
2019 metų pradžioje priimta mokesčių reforma atnešė nemažai pokyčių verslui, vienas iš tokių – sujungiami darbuotojo ir darbdavio mokesčiai „Sodrai“. Kaip matyti iš pateikto paveikslo abejonių būta, tačiau dauguma (80 proc.) vieningai sutaria, kad tai turės teigiamos įtakos ir „Sodros“ mokesčių sujungimas yra gera žinia visiems. Darbuotojai galės aiškiai matyti, kiek iš viso kainuoja jų darbo vieta, kiek ir kokių mokesčių už juos darbdavys sumoka, o sujungus viską ne tik palengvės mokesčių administravimas, bet supaprastės sistema, kuri iki šiol darbuotojams buvo gana paini. Be to dėl šio pokyčio laimės sąžiningi verslai, nes pokytis prisidės ir prie smulkiojo, ir vidutinio verslo sektoriaus skaidrinimo. Kitas gana svarbus pokytis 2019 metų mokesčių reformoje – įvesti progresiniai mokesčiai.

Dar 2018 m. mokėjome vienodą 15 proc. GPM, o nuo 2019 m., jei žmogaus pajamos per metus neviršija 120 vidutinių darbo užmokesčių – mokėjo 20 proc. GPM, o jei uždirbo daugiau mokės 27 proc. GPM. Tad jei per 2019 metus priskaičiuotas darbo užmokestis buvo didesnis nei 154 680 eurų, jau esate labiau apmokestinamas. Iš respondentų atsakymų galima matyti, jog net 90 proc. su šiuo reformos pokyčiu nesutinka. Jie mano, jog nereikia papildomai bausti didesnių pajamų gavėjų ir GPM didinti, nes tuomet aukštesnes pajamas turintys nesistengs uždirbti daugiau, nenorės likti Lietuvoje. O daugiausiai uždirbantys aukštos kvalifikacijos specialistai yra patys mobiliausi, todėl išvažiuos kitur ir išveš savo pajamas, nes būtent progresiniais mokesčiais yra atgrasomi specialistai, kurie ir kuria Lietuvos aukštesnę pridėtinę vertę. Europos Sąjungoje progresinių mokesčių dar neturi Estija, Čekija ir Vengrija. Nuo 2019 metų pasikeitus minimaliai mėnesiniai algai (MMA) keičiasi ir neapmokestinamas pajamų dydis. MMA augo nuo 400 iki 555 eurų, o maksimalus NPD – 300 eurų. Anoniminę anketą užpildę verslo sektoriaus atstovai vieningai – 60 proc. visiškai sutinka ir 40 proc. sutinka su NPD didinimu, ir pripažįsta, kad neapmokestinamasis pajamų dydis yra viena efektyviausiu priemonių mažinti skurdą, o labiausiai padėti jaunoms šeimoms su vaikais rajonuose. Ir paskutinis, bet gana svarbus pokytis 2019 metų reformoje – pakeistas II pakopos pensijų kaupimo modelis. Visi jaunesni nei 40 m. iki 2019 m. nedalyvavę II pakopos kaupime yra automatiškai įtraukiami į II pakopos pensijų kaupimą, atsisakymo atveju automatinis įtraukimas kartojamas kas 3 metus iki 40 m. amžiaus. O dalyvaujantys II pakopoje pilna apimtimi toliau kaupia savo lėšomis, į dalyvio pensijų fondo sąskaitą bus pervedama 3 proc. nuo darbo užmokesčio ir papildomai dar bus gaunama valstybės skatinamoji 1,5 proc. įmoką apskaičiuotą nuo metų šalies vidutinio darbo užmokesčio. Dauguma ekspertų (80 proc.) su šiuo reformos pokyčių nei sutinka, nei nesutinka. Panašus požiūris vyrauja ir visuomenėje, kuri yra pasiskirsčiusi į dvi stovyklas – vieni kaupia, nes nenori gyventi tik iš valstybinės pensijos, o kiti nekaupia, nes nemato prasmės.

2019 metais Lietuvos ekonominiai rodikliai buvo gana geri, tačiau ekonomikos augimas lėtėjo. Kritimas nebuvo labai dramatiškas, bet augimo procentas mažesnis nei 2018 metais. Tačiau panikuoti neverta, nes algos augo, nedarbo lygis mažėjo. Ekonomika nuolatos augti negali, kartais ekonomikos sulėtėjimas yra gana sveikas, nes atėjus sulėtėjimui galime pamatyti daromas klaidas ir jas įvertinus koreguoti. Paprašius respondentų įvertinti 2019 metų darbo užmokesčio perskaičiavimo pokyčius po mokesčių sistemos reformos. Iš visų apklausoje dalyvavusių, verslo sektoriaus atstovų, 40 proc. ekspertų, darbo užmokesčio apmokestinimo pokyčius, įvertino – patenkinamai. Padėtį vertiną kaip nepasikeitusią, nes mano, kad reforma kol kas nedavė jokių ženklių ir įtakojančių permainų darbo rinkoje. Kiti, 30 proc. apklaustųjų pokyčius įvertino blogai. Verslas skeptiškai vertina MMA kėlimą, kadangi augantis minimalus mėnesio atlyginimas mažais žingsneliais iš darbo rinkos išstumia kukliausiai atlyginamus darbininkus, kurie yra atleidžiami, o krūvis padalinamas ant likusių arba vis sparčiau žmogų pakeičia už jį pigesni robotai. Tokie pokyčiai didžiausią smūgį duos ypač smulkiesiems verslininkams rajonuose, nes Vilnius jau senai nebežino, kas yra MMA, o apskritai save gerbiantis

verslas tokių atlyginimų darbuotojams ir nebemoka. Tačiau situacija tarp apklaustųjų nėra tokia bloga, nes 20 proc. verslo įmonių savininkų ar jose dirbančių vadovų palaiko reformą, ją įvertindami – gerai. Skaidrūs ir stabilūs darbo santykiai yra labai svarbūs, o reforma turi ir teigiama pusę, tik permainoms pajusti reikia dar šiek tiek laiko.

2019 metų pabaigoje visi intensyviai sekėme naujienas Seime ir laukėme, kada paaiškės, kokie mokesčių įstatymų pakeitimai įsigalios nuo 2020 metų. 2019 m. gruodžio 27 d. Lietuvos Respublikos Prezidentas pasirašė 2020 metų biudžetą, o kartu su juo ir mokesčių įstatymų pakeitimus. Vieni gerai žinomi ir laukti, įgyvendintos jau senai priimtos Europos Sąjungos direktyvos, kiti įgyvendinti jau seniau, tik įsigaliojo nuo 2020 m. sausio mėnesio, o treti – paskutinės minutės sprendimai. 2020-uosius metus Lietuva pasitiko su ne vienu pokyčiu, kurie palietė kiekvieną. Praverti pinigines teko dėl išaugusių akcizų, visiškai naujų mokesčių, tarp kurių – ir automobilių registracijos mokestis bei įsigaliojančių keleto kitų pokyčių. Verslo sektoriaus atstovų buvo prašoma įvertinti 2020 metų kartu su biudžetu priimtus mokesčių įstatymų pakeitimus, kurių rezultatas pateiktas 12 paveiksle. (žr. 12-ą paveikslą).

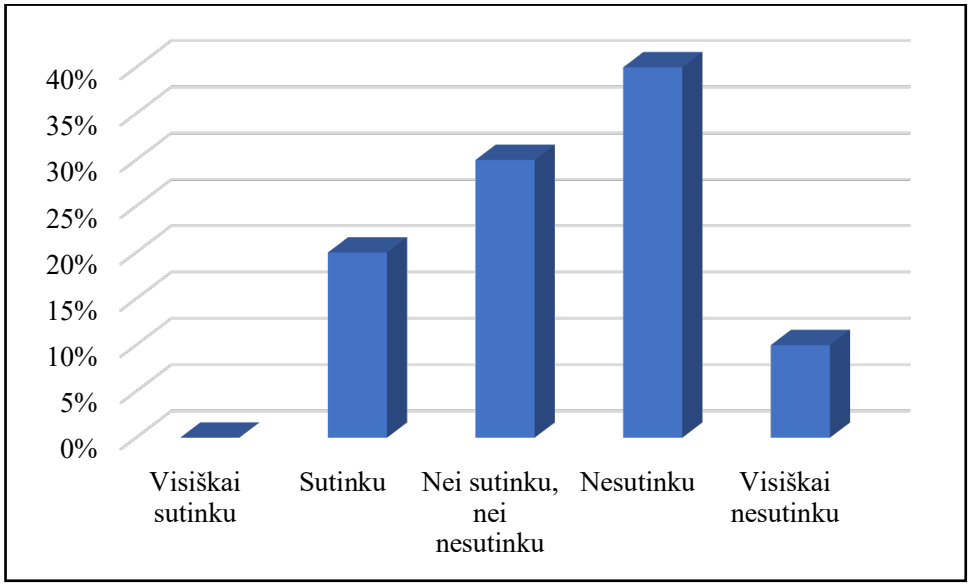


12 pav. Tyrimo ekspertų pateiktų teiginių įvertinimas pagal 2020 metų kartu su biudžetu priimtų mokesčių įstatymų pakeitimus

Nuo 2020 metų sausio mėnesio penkiais procentiniais punktais – nuo 15 iki 20 proc., didėja bankų ir kredito unijų pelno apmokestinimas. Didesnis 20 proc. mokesčio tarifas bus taikomas didesniam nei 2 mln. eurų pelnui, tačiau mokestis galios tik apskaičiuojant 2020-2022 metų pelno mokestį, taip numatyta priimtame įstatyme. Pagal pateiktus respondentų vertinimus net 50 proc. jų nesutinka su bankų ir kredito unijų pelno mokesčio pakeitimu, nes mano, kad padidintas apmokestinimas atsilieps ir verslui ir visuomenei – bankų paslaugų įkainių didėjimu, taip pat tokie sprendimai atbaidys naujus investuotojus, o jų atėjimas ir dėl to padidėjusi konkurencija prisidėtų tiek gerinant bankinių paslaugų kokybę, tiek mažinant jų kainą. Taip pat, 2020 metais keitėsi ir kai kurie nuo atlyginimo mokami

mokesčiai. Standartinis gyventojų pajamų mokesčio (GPM) tarifas išliko 20 proc., bet keitėsi jo progresinis dydis, vietoje 27 proc. dabar bus taikoma 32 proc. Be to, 2019 metais 27 proc. GPM tarifą reikėjo mokėti už pajamas viršijančias 120 vidutinių darbo užmokesčių (VDU) sumą, o šiais metais reikės mokėti 32 proc. už pajamas, kurios viršija 84 VDU (104 277, 60 eurų). Atsakiusieji beveik vieningai prieš (70 proc.) – nesutinka 50 proc. ir visiškai nesutinka 20 proc. su progresiniu GPM tarifo stiprinimu, tvirtindami, kad naujas GPM tarifas lėtins ekonomikos augimą, taip pat pakenks informacinių technologijų verslui, nes tie, kurie užsiima naujomis informacinėmis technologijomis, palyginti daug uždirba bei labai stipriai traukia šalies ekonomiką, tačiau iš jų bus paimta žymiai daugiau, negu prieš mokesčių įstatymų pokyčius, o tai smarkiai numuš dirbančiųjų stimulą. Taip pat, galimas variantas, kad didesnes apmokestinamas pajamas uždirbsiantys gyventojai ieškos kaip išvengti didesnių mokesčių, tad Lietuvos biudžetas didesnėmis pajamomis gali ir nepasipildyti. Su naujų metų biudžetu Seimas priėmė ir naują Motorinių transporto priemonių registracijos mokesčio įstatymą, kuris pradės galioti nuo 2020 metų liepos 1 d. Su naujuoju mokesčiu tikimasi surinkti keliolika milijonų eurų į šalies biudžetą. Tačiau ir šį motorinių transporto priemonių registracijos mokesčio įstatymą kritiškai įvertino ekspertai, 60 proc. nesutinka ir 10 proc. visiškai nesutinka. Jų išvadomis, įvedami vienkartiniai registracinio pobūdžio taršos mokesčiai stabdo sprendimą keisti automobilį, nors ir dabar Lietuvos gyventojai važinėja su gana senais ir aplinką labiau teršiančiais automobiliais lyginant ne tik su Europos senbuvėmis valstybėmis, bet ir su kaimynais – estais. Po ilgų svarstymų dėl mokesčių sistemos pokyčių – pritarta ir akcizų didinimui. Buvo patvirtintas nuoseklus akcizo tarifo didinimas etilo alkoholiui, kaitinamajam tabakui ir degalams. Tačiau šiuo Seimo sprendimu netiki apklausoje dalyvavę verslo sektoriaus atstovai, su pokyčiu nesutinka net 60 proc. respondentų. Nes Lietuvoje jau dabar stipriajam alkoholiui taikomas vienas didžiausių tarifų tarp Baltijos valstybių. Padidinus tarifą, akcizai stipriajam alkoholiui bus 29 proc. didesni nei Latvijoje, 8 proc. – nei Estijoje ir net 52 proc. – nei Lenkijoje. Tad padidintas akcizas stipriajam alkoholiui skatins jo įsigijimą kaimyninėse šalyse arba sustiprės nelegali prekyba cigarečių ir alkoholio produktais. O padidintas akcizo tarifas degalams didina ir šešėlinės ekonomikos plitimo riziką, nes akcizu apmokestinto kuro įperkamumas Lietuvoje ir taip yra vienas mažiausių Europos Sąjungoje.

Peržvelgus verslo sektoriaus atstovų požiūrį į naujų mokesčių įstatymų pasikeitimų įgyvendinimą, pastebima, kad didžioji dalis respondentų netiki naujomis Seimo pozityviomis prognozėmis dėl Lietuvos naujų mokesčių įsigaliojimo pokyčių ir ekonominės padėties pagerėjimo. (žr. 13-ą paveikslą).



13 pav. Ar sutinkate su teiginiu, kad per ateinančius 12 mėnesių (2020 metus) pagerės Lietuvos ekonominė padėtis, dėl priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų?

Lietuvoje tarp vadovų matomas padidėjęs pesimizmas, nes 50 proc. apklaustųjų nesutinka (40 proc.) ir visiškai nesutinka (10 proc.), kad per artimiausius 12 mėnesių (2020 metus) pagerės Lietuvos ekonominė būklė teigdami, jog mokesčių administravimas nėra pastovus, dažnai keičiama procedūrinė tvarka, taip pat respondentų skundžiamasi per didele mokestine našta ir painiomis įstatymų nuostatomis. Kiti 30 proc. apklausos dalyvių prognozuoja, kad ekonominė situacija nesikeis arba keisis, bet labai nežymiai ir ne itin pastebimai. Tačiau buvo ir 20 proc. pozityvių verslo sektoriaus atstovų manančių, kad vis dėlto ekonomika pagerės ir augs, nors ir lėtesniu tempu.

Apibendrintai galima teigti, jog verslas yra dinamiškas, ir jo nuolatinė tema yra pokyčiai, o mokesčių sistema ir pačių mokesčių dydis visais laikais buvo ir bus jautrus klausimas. Tačiau planuojant pakeitimus būtinas glaudus abipusis ryšys tarp suinteresuotų šalių, nes būtent jis ir didina pasitikėjimą ir leidžia geriau suprasti esamą situaciją. Ekspertinis vertinimas leido išsiaiškinti Lietuvos verslo įmonių sektoriaus atstovų nuomonę apie mokesčių sistemos stabilumą ir jos problemas verslui. Didėjanti mokesčių našta ir neaiškumas dėl mokesčių politikos ir ekonomikos augimo yra viena didžiausių grėsmių verslo plėtrai, kurią įvardija apklausoje dalyvavę įmonių vadovai. Vadovams kelia nerimą ne tik didėjanti mokesčių našta, bet ir nuolat besikeičianti mokesčių sistema. Nes Seimas įpratęs svarbius mokesčių pakeitimus priimti su biudžetu, nors svarbūs mokesčių pakeitimai turėtų įsigalioti ne anksčiau nei po 6 mėnesių po priėmimo, kad verslo atstovai ne tik dvi dienas turėtų pasiruošti svarbiems mokestiniams pakeitimams, tačiau įstatymas numato ir išimtį, tad išimtimis Seimas ir naudojasi. Iš anketinės apklausos rezultatų apie mokesčius reformas matyti, kad verslas labiausiai pasigendąs politinių sprendimų priėmėjų pozicijų ir išsakomų nuomonių stabilumo. Visi apklaustieji ekspertai vieningos nuomonės neturi, tam tikrus reformos siūlymus vertina skirtingai, tačiau pažymi, kad tokiais pokyčiais, verslas teigiamų permainų tikrai nepajus. Neigiamai atsiliepiantys respondentai apie

įvykusias mokesčių permainas tvirtina, kad daugumą pakeitimų yra neišgryninti ir visiškai neaiški jų ekonominė nauda. Pasak jų dalis įvykdytų pakeitimų neišsprendžia šalies esminių problemų ir tikėtina, kad pokyčiai duos labai mažai realios naudos. Tačiau ne viską apklaustieji vertina skeptiškai, jie sutinka, kad įvykdyta mokesčių reforma turi teigiamą poveikį, nes prisideda ir prie socialinės padėties gerinimo. Taip pat, verslo sektoriaus atstovai neabejoja ir mokestinių reformų pokyčių reikalingumu, tačiau ir skatina galvoti apie darbo apmokestinimo mokesčių mažinimą bei skatinti valstybę gauti daugiu pajamų iš netiesiogiai ekonomikoje dalyvaujančio kapitalo. Svarbiausia, planuojant pokyčius reikia susidaryti planą ir numatyti aiškius tikslus, kurių ketinama siekti bent artimiausius penkis ar dešimt metų. Kalbos apie mokesčius ir jų pakeitimus verslo sektoriui yra ypatingai jautrus ir daugelį apsisprendimų įtakojantis dalykas, nes verslininkai investuoti linkę tik tada, kai yra aišku, kas vyksta ir kas bus, o šalyje vykdomos permainos turi skatinti valstybės ekonominio augimo ir konkurencingumo perspektyvą, nes gerai išvystytos sistemos įmanomos tik augančiose ekonomikose.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

- Apibendrinant autorių teorijas, galima teigti, kad mokesčiai, tai – piniginė prievolė valstybei ir svarbiausias jos pajamų šaltinis, reikalingas funkcijų įgyvendinimui. Mokesčiai yra skirstomi pagal įvairius vyraujančius požymius, o formuojant šiuolaikines mokesčių sistemas vadovaujamasi tam tikrais apmokestinimo principais. Šių dienų ekonomistai išskiria keletą pagrindinių apmokestinimo principų: teisingumas, ekonominis efektyvumas, administravimo paprastumas ir elastingumas. Ypač svarbus yra mokesčių sistemos teisingumas, kai lygybė, grindžiama tuo, kad vienodomis sąlygomis veikiantys mokesčių subjektai būtų vienodai apmokestinami. Darnią mokesčių sistemos visumą sudaro daugeliui valstybių būdinga tarpusavyje susijusi, vienas kitą papildančių ir sąlygojančių mokesčių visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui numatomus uždavinius. Lietuvoje renkami 22 skirtingi mokesčiai, tačiau daugiau nei 90 proc. mokestinių pajamų surenkama tik iš keturių. Svarbiausias mokestis, teikiantis biudžetui daugiausia pajamų, yra PVM, po jo eina gyventojų pajamų mokestis, po šio – akcizai, ir ketvirtas pagal svarumą būtų pelno mokestis. Po 1990 m. kovo 11 d. Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo šalyje pradedama formuoti nauja mokesčių sistema. Priimama daug mokesčių, rinkliavų ir įmokų įstatymų, kurie per beveik tris dešimtmečius daug kartų keisti ir koreguoti. Lietuvos mokesčių sistemoje 2019 metais įsigaliojo nauja mokesčių reforma. Tik, deja, daugelis vis dar nesutaria ar šia reforma buvo padaryti kosmetiniai ar esminiai pokyčiai mokestinėje sistemoje. Pagrindinis 2019 metų mokesčių reformos tikslas buvo susitvarkyti su esama mokestine tvarka, esamomis lengvatomis bei pasiekti daugiau socialiai teisingo apmokestinimo – padidinant pajamas mažiausiai uždirbantiems. Tačiau valstybei nepasiekus visų užsibrėžtų tikslų su 2019 metų reforma, kartu su 2020 metų biudžetu priimami nauji mokesčių įstatymų pakeitimai – nauji mokesčių tarifai, naujos lengvatos, pasikeitęs darbo užmokesčio skaičiavimas bei įvedami nauji mokesčių įstatymai.
- Lietuvos mokesčių sistemos 2015 – 2019 metų statistinės informacijos pokyčiams analizuoti buvo naudojami kiekybiniai tyrimo metodai, kurie padėjo įvertinti besikeičiančios mokesčių sistemos surenkamų pajamų lygį. Ekspertiniam vertinimui pasirinktas apklausa anketavimo būdu metodas. Anketa sudaryta iš 12 uždarų klausimų, dalis klausimų skirta norint išgryninti ekspertų nuomonę apie Lietuvos mokesčių sistemos stabilumą ir įtaką vykdomoms veikloms, o kita dalis – tai konkretūs reformos ir įstatymų pokyčiai, kuriuos ekspertai turi įvertinti pagal jų svarbą ir naudą. Ekspertams vertinant pokyčių reikšmę pagal teiginius reikėjo rinktis Likerto skalės balus nuo „visiškai sutinku“ iki „visiškai nesutinku“. Taip pat, ekspertų buvo prašoma pateikti informaciją susijusią su jų pareigybine padėtimi, moksliniu laipsniu ir darbo stažu vadovaujamoje pozicijoje. Ekspertinis vertinimas buvo atliktas pagal nustatytą procedūrą ir

pasirinktas optimalus ekspertų grupės dydis – 10 kompetentingų verslo sektoriaus atstovų.

- Atlikus 2015 – 2019 metų Lietuvos mokesčių struktūrinę ir dinaminę analizę galima teigti, jog daugiausiai surenkama pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčio, o mažiausiai – pelno ir kitų mokesčių. Tiriant Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestines pajamas prieš ir po įvykdytos reformos didelių teigiamų pokyčių nepastebėta, išskyrus gyventojų pajamų mokesčio (GPM) surinkimo šuolį, kai pajamos 2019 metais didėjo daugiau nei 25 proc., kas sudarė apie 1969,9 mln. eurų. Ženklų pajamų iš GPM augimą, palyginti su analizuojamu laikotarpiu, lėmė valstybinio socialinio draudimo įmokų tarifo dalies perkėlimas į gyventojų pajamų mokestį, taip pat, dėl darbdavio ir darbuotojų mokesčio sujungimo nuo 2019 metų pagrindinis GPM tarifas padidėjo nuo 15 iki 20 proc. Nors didžioji dalis reformos pokyčių nebuvo esminiai, o tas atsispindi mokestinių pajamų analizėje, tačiau įvykdyti pakeitimai ateityje valstybei gali padėti lengviau reguliuoti mokestine sistemą, kas leis surinkti daugiau pajamų. Didėjant pajamoms ir augant ekonomikai, nors ir lėtu tempu, augimo naudą junta ne visi vienodai. Remiantis Europos Komisijos paskelbtais 2018 metų Gini koeficiento statistiniais duomenimis, Lietuvoje pajamų nelygybė tebėra viena iš didžiausių Europos Sąjungoje. Tad ir po įvykdytos 2019 metų mokesčio reformos ir 2020 metų mokestinių įstatymų pasikeitimų pajamų nelygybė Lietuvoje tik šiek tiek mažėja, tačiau esminių pokyčių tikėtis neverta, nes nauji mokestiniai pakeitimai yra pernelyg fragmentiški, o ne esminiai žingsniai, siekiant pokyčių.
- Išanalizavus ekspertinio vertinimo rezultatus nustatyta, kad taip dažnai vykstant mokesčių sistemos pokyčiams verslo sektorius nebeturi kada užsiimti verslu. Bandymas suvokti naujus mokesčių reformos atnešamus pakeitimus ir juos pritaikyti vykdomojoje veikloje yra gana sudėtinga ir tai verslininkams, ypač smulkiesiems ir vidutiniams, atima daug brangaus laiko ir reikalauja papildomų investicijų pokyčių įgyvendinimui. Septyni iš dešimties respondentų nesutinka, kad Lietuvos mokesčių sistema yra stabili, tad šiuo aspektu yra patvirtinama, kad sklandus tiek verslo, tiek valstybės funkcionavimas yra gana sudėtingas uždavinys. Taip pat, tyrimų nustatyta, kad verslas siekia didesnio valstybės bendradarbiavimo su suinteresuotomis šalimis, nes tai anot jų didina pasitikėjimą vykdomais pokyčiai ir padeda geriau suvokti esamą situaciją. Atliktas ekspertinis vertinimas leido geriau suprasti Lietuvos verslo įmonių sektoriaus atstovų nuomonę apie 2019 metais įvykdytą mokesčių sistemos reformą bei 2020 metų mokesčių įstatymų pakeitimus. Daugiau nei pusę ekspertų yra linkę sutikti su 2019 metų reformos įvykdytais pokyčiais, nes mano, kad darbdavio ir darbuotojo mokesčio sujungimas padės aiškiai matyti, kiek kainuoja darbo vieta, taip pat palengvins mokesčio administravimą ir supaprastins esamą sistemą. Tačiau 2020 metų mokesčių įstatymų pakeitimai respondentų įvertinti neigiamai, šeši ekspertai iš dešimties laikosi savo pozicijos ir mano, kad su biudžetu priimti įstatymų pakeitimai neigiamai atsilieps tiek verslo, tiek visuomenės gerovei. Ekspertams didžiausią

nerimą kelią vis didėjanti mokesčių našta bei nuolat besikeičianti mokesčių sistema, o vykdomi mokesčių pakeitimai nesprendžia šalies esminių problemų, tik atbaido potencialius investuotojus. Tad deja, bet dauguma apklaustųjų atsakę į anoniminę apklausą nepalankiai vertina mokesčių sistemą Lietuvoje, nes mano, kad ji paini ir komplikuota bei veikiantys mokesčiai nesukuria nuoseklios ir skaidrios mokesčių sistemos ir mokesčių tvarkos. Tačiau ne visi priimti įstatymai, jų pakeitimai apklaustųjų įvertinti skeptiškai. Respondentai mano, kad permainos yra reikalingos, bet joms reikia ruoštis, o ne priimti skubiai, nes būtent tokie pokyčiai tikrai neskatina šalies ekonomikos augimo ir stabilumo sukūrimo.

- **Siūlymai ir rekomendacijos:** idealiame pasaulyje mokesčių reformos skatintų bendrojo vidaus produkto augimą (BVP) ir didesnes įplaukas į biudžetą, mažintų nedarbą ir socialinę atskirtį, didintų mažiau uždirbančiųjų pajamas, bet kartu ir verslo pelningumą, skatintų investicijas ir konkurencingumą. Tačiau gyvename ne idealiame pasaulyje, o tame, kuriame kilnūs siekiai dažnai vieni kitiems prieštarauja, o pagrindinis dabartinių permainų tikslas – mažinti mokesčių naštą bei suvienodinti skirtingus mokesčių režimus. Šiandien dažniausiai vykdomos valdžios reformos, o labiau jų imitacijos, skirtos ne didesnių pokyčių, bet smulkmeniško bei laikino kai kurių mažų spragų lopymo. Tad atsižvelgiant į atliktą tyrimą galima teigti, jog siekiant Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo ir efektyvios ekonomikos pats laikas rimtai ir nuodugniai pagalvoti, ko siekiama reformomis, kokie jų prioritetai bei kokios yra tinkamiausios priemonės jų įgyvendinimui. Įvertinus šalies mokesčių sistemą ir atlikus verslo sektoriaus atstovų anketinę apklausą, Lietuvos mokesčių sistemos pakeitimai, visų pirma, turėtų būti orientuoti į **drastiškų mokesčių įstatymų pakeitimų atsisakymą,** nes tiek nacionaliniam, tiek užsienio investuotojui labai svarbus mokestinės naštos prognozavimas ir stabilumas, nes ne vienas verslo sektoriaus atstovas po įvykdytų reformų pasiklysta mokesčių įstatymų reguliavime, o blogiausiu atveju besikeičiantys įstatymai ir nepastovi mokestinė aplinka verčia Lietuvos įmones veiklą perkelti į užsienį. Tad užuot galvojęs apie verslo plėtrą, Lietuvoje verslas turi nuolat nerimauti, kokius naujus mokesčius ar jų pakeitimus įves valdžia. Dėl šios priežasties neneigiant būtinybės tobulinti egzistuojančią mokesčių sistemą, visų pirmą bet kokie mokesčių įstatymų pakeitimai turi būti daromi tik sistemiškai išanalizavus ir identifikavus egzistuojančius mokesčių sistemos trūkumus bei įvertinus galimų pakeitimų įtaką verslo aplinkai. Pasirinkus tokį mokesčių sistemos tobulinimo būdą, būtų išvengta neaiškių nuostatų, be to sukuriama konkurencinga ir patraukli, o svarbiausia – pastovi verslo aplinka tiek Lietuvoje jau vykdantiems veiklą verslams, tiek investuoti čia ketinantiems verslininkams. Taip pat, turėtų būti nepamiršta ir pajamų paskirstymo netolygumo bei mokesčių administravimo kaštų mažinimo šalyje politika, nes pagal nagrinėtą Gini koeficiento rodiklį Lietuvoje šiuo metu pajamų nelygybė yra gana aukštoje pozicija. Lietuvoje reikėtų padidinti gyventojų galimybes legaliai užsidirbti – lanksčiau reglamentuoti

darbo santykius, tikslingai paskirstyti valstybės paramą. O siekiant mažinti administravimo sąnaudas, reikėtų **naikinti PVM lengvatas,** nes taikomas lengvatinių PVM tarifų nustatymas nei pagyvina ekonomiką, nei padeda išspręsti mažesnes pajamas gaunančių gyventojų finansines problemas. Taip pat, sukelia administracines problemas, kurios atsiranda, kai įstatymas nustato kelias ar kelias dešimtis lengvatiniu tarifu apmokestinamų prekių ir paslaugų grupes. Lengvatinis PVM tarifų nustatymas dažnu atveju tik padidina pardavėjų pelną, tačiau prekių ar paslaugų kaina paprastai nesumažėja, tad vartotojas iš esmės nelaimi. Vertinant 2020 metų biudžeto projektą vien dėl PVM mokestinių lengvatų prarandama 700 mln. eurų (1,4 proc. BVP) mokestinių pajamų Lietuvos biudžete, tad dalis teikiamų lengvatų yra netikslingos. Geriausias to pavyzdys – PVM lengvata viešbučių paslaugoms, ši lengvata viešbučių paslaugų kainų nesumažino, taigi ir nepadėjo pritraukti daugiau turistų į šalį. Be to, lengvatinio PVM tarifo taikymas šildymui yra, taip pat, netikslingas ir neteisingas, nes juo naudojasi ir turtingi žmonės, tad šildymas neturtingiems asmenims turėtų būti kompensuojamas kitaip. Be to, administracinė našta, o kartu ir valstybės kaštai, susiję su begalę lengvatų turinčio mokesčio administravimu, yra itin didelė ir kadangi realios ekonomikos skatinimo ir socialinės naudos PVM lengvatos neduoda, nėra jokio logiško paaiškinimo, kodėl valstybė turėtų eikvoti lėšas lengvatų administravimui. Vertėtų svarstyti ir apie smulkių mokesčių naikinimą arba sujungimą, nes Lietuvoje šiuo metu pagal įstatymą yra patvirtinti 22 reglamentuoti skirtingi mokesčiai, kai tuo tarpu atlikus Lietuvos nacionalinio biudžetą mokestinių pajamų analizę, matoma, kad didžiausia pajamų dalį valstybė surenka tik iš 4 mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio, akcizų bei pelno mokesčio. Taip pat, atlikus biudžeto pajamų tyrimą rekomenduojama **nemažinti esamų mokesčių, nežinant, kaip kompensuoti biudžeto įplaukų netekimą**. Valdžios rinkimų proga Lietuvoje dažniausiai svarstymui pateikiama vis daugiau mokesčių mažinimo pasiūlymų, neatsižvelgiant į poveikį biudžetui ir naudos valstybės gerovei. Mokesčių mažinimo sprendimais neatsižvelgiant į biudžeto balansavimą gali būti pasiekiami tik trumpalaikiai tikslai, tačiau ilgalaikėje perspektyvoje tai daro neigiamą įtaką ne tik biudžeto surinkimui, tačiau ir vidaus bei užsienio investuotojų požiūriui. Investuotojai, stebintys nesubalansuotą, kintančią mokesčių politiką, atsargiau vertina Lietuvą kaip investicijoms patrauklią šalį. Tikėtina, kad panaikinus įvairias išimtis ir tuo pačiu sugriežtinus atsakomybę už mokesčių mokėjimą laiku, pajamos į biudžetą išaugtų. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vis dar reformuojama, tačiau pamažu turi perraugti į stabilią ir efektyvią mokesčių sistemą, nes tik apibrėžtumas ir aiškumas dėl ateities leis užtikrinti aukštus bendrojo vidaus produkto (BVP) augimo tempus ir didėjančias įplaukas į valstybės nacionalinį biudžetą. O kryptingai, nuosekliai ir stabiliai formuojama Lietuvos mokesčių sistema gali padaryti didžiulį pokytį tiek keliant šalies vidinį pasitikėjimą, tiek skatinant išorinę pažangą.

LITERATŪRA

1. Aleknavičienė, V. (2005). Finansai ir kreditas. Vilnius.
2. Augustinaitis, A., Rudzkienė, V., Petrauskas, R. A., Dagytė, I., Martinaitytė, E., Leichteris, E., Malinauskienė, E., Višnevska, V. ir Žilionienė, I. (2009). Kolektyvinė monografija: Lietuvos e. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius.
3. Baltušnikienė, J. (2004). Fiskalinės decentralizacijos teoriniai ir metodologiniai aspektai. Pinigų studija, Nr. 1.
4. Buckiūnienė, O., Meidūnas V. ir Puzinauskas P. (2003). Lietuvos finansų sistema. Vilnius.
5. Buškevičiūtė, E. (2003). Mokesčių sistema. Kaunas.
6. Buškevičiūtė, E. (2008). Viešieji finansai. Kaunas.
7. Davulis, G. (2006). Vietinių mokesčių koncepcija Lietuvoje, Viešoji politika ir administravimas, Nr. 15.
8. Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories From Case Study Research, Academy of Management. The Academy of Management Review. Stanford university, USA.
9. European Commission. Eurostat. Prieiga per internetą: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?lang=en&dataset=ilc_di12
10. Gill, J. B. S. (2000). A diagnostic framework for revenue administration, World Bank. Washington.
11. Jurgutis, V. (1938). Finansų mokslo pagrindai. Kaunas.
12. Kardelis, K. (2016). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Vilnius.
13. Kazlauskienė, V. (2012). Finansai. Mokomoji knyga. Kaunas.
14. Keynes, J. M. (1936). The General Theory of Employment, Interest and Money. Harcourt, Brace & World. New York.
15. Kindsfaterienė, K., ir Lukaševičius, K. (2008). The Impact of Tax System on Business Environmental // Engineering Economics, 2(57), 70-77.
16. Kuodis, R. (2004). Finansų analitikų asociacijoje skaityta paskaita "Ar kyla nekilnojamojo turto burbulas Lietuvoje".
17. Kuodis, R. (2008). Pranešimas Lietuvos mokslų akademijos konferencijoje "Sąjūdžio vertybės ir jų likimai" "Lietuvos makroekonominės transformacijos etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos 1990-2008 metais". Prieiga per internetą: http://ekonomika.org/main_news.pdf
18. Kuodis, R. (2006). Straipsnis "Viešųjų finansų krizė Lietuvoje ir jos padariniai" studijai "Lietuvos tauta: būklės ir raidos perspektyvų analizė". Prieiga per internetą: http://ekonomika.org/main_news.pdf

19. Levišauskaitė, K., ir Rūškys, G. (2003). Valstybės finansai. Kaunas.
20. Lietuvos Bankas, 1999: Metų ataskaita. (1999). Vilnius. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/publications/docs/ataskaita1999.pdf
21. Lietuvos Bankas, 2000: Metų ataskaita. (2000). Vilnius. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/publications/docs/ataskaita2000.pdf
22. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 metų kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. Byla Nr. 22/98. Vilnius.
23. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Mokesčiai. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai
24. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Patvirtinti 2015 – 2019 metų biudžetai. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/biudzetas/patvirtinti-biudzetai
25. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos banko valdybos nutarimas dėl oficialaus lito kurso // Valstybės žinios, 1994, Nr. 77-1460.
26. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482.
27. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 9, 10, 26, 35, 37, 61 ir 67 straipsnių pakeitimo įstatymas // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 20017.
28. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
29. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 21307.
30. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 63-2243.
31. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos motorinių transporto priemonių registracijos mokesčio įstatymas // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 21534.
32. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
33. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56-1 straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38-3, 40-2, 56-2 straipsniais įstatymas // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 21550.

34. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
35. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos 2020 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 21410.
36. Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas // Lietuvos aidas, 1991, Nr. 107-0.
37. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl 2019 metų nacionalinės reformos darbotvarkės patvirtinimo // Teisės aktų registras, 2019, Nr. 7654.
38. Novošinskienė, A. ir Slavickienė, A. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos problemos. Vagos. Nr. 67 (20).
39. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Kaunas: Žemės ūkio mokslai, T.20. Nr. 3.
40. Pagirinskienė, Z. (2008). Makroekonomikos pagrindai. Vilnius: Vilniaus verslo teisės akademija.
41. Pajuodienė, G.M. (1993). Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius.
42. PwC internetinis straipsnis (2019). Mokesčių įstatymų pakeitimai įsigaliojantys nuo 2020 metų. Prieiga per internetą: https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/spaudos-centras/mokesciu-teises-naujienos/mokesciu-istatymu-pasikeitimai.html
43. PwC (2020). Paying Taxes 2020. The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. Prieiga per internetą: https://www.pwc.com/lt/lt/assets/publications/pwc-paying-taxes-2020.pdf
44. Rudytė D., Šalkauskienė L., Lukšienė L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. Journal of Managment. Vol. 14, No.2.
45. Ruškytė, D., Rutkauskas, A. V. ir Navickas, V. (2012) Mokesčių ir darbo rinkos sąveika. Vilnius.
46. Ruwart M., & Mary J. (1994). Gydykime sergantį pasaulį. Vilnius.
47. Slavickienė, A. ir Novošinskienė, A. (2010). Mokesčiai ir įmokos: mokomoji knyga. Kaunas.
48. Smith A. (2013). Tautų turtas I tomas. Vilnius.
49. Statistinių duomenų portalas. Metinis bendrasis vidaus produktas (BVP). Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=44102264-60ab-4ea5-9981-8685f5926545#/
50. Šapalienė, L. (2010). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius.
51. Tidikis, R. (2003). Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius.

52. Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) informacija. Ataskaitų archyvas. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/ataskaitu-archyvas
53. Vetlov, I. (2000). Lietuvos infliacijos inercijos analizė // Pinigų studijos, 3. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/vetlov.pdf
54. Vetlov, I. (2002). Lietuvos kainų kitimas ir jo veiksniai // Pinigų studijos, 2. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/vetlov_2.pdf
55. Žvirblis, A. (1998). Mokesčių žinynas. Vilnius.

ANOTACIJA

Ruzaitė M. (2020). *Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

Finansų valdymo magistro baigiamajame darbe nagrinėta ir įvertina Lietuvos mokesčių sistema, jos stabilumo svarba ir mokesčių reformų įtaka valstybei ir verslui, pateiktos Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo tobulinimo rekomendacijos. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjama šalies mokesčių reikšmė ir būtinumas bei pateikiami pagrindiniai apmokestinimo principai ir instrumentarijus. Taip pat, nustatomi nepriklausomos Lietuvos mokesčių raidos etapai ir išryškinami pagrindiniai nagrinėjamo laikotarpio bruožai. Antroje dalyje parengta ir aprašyta tyrimo metodologija skirta Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos reformoms ir įstatymų pokyčiams vertinti. Trečiame darbo skyriuje analizuojami nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų surinkimo pokyčiai bei apžvelgiamas atliktos ekspertinės apklausos tyrimas ir įvertinamos verslo sektoriaus atstovų įžvalgos ir pastebėjimai apie vis dažniau besikeičiančią mokesčių sistemą.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčiai, mokesčių sistema, mokesčių sistemos stabilumas, mokestinės pajamos.

ANNOTATION

Ruzaitė M. (2020). *Evaluation of Lithuanian tax system stability* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

On this Master of Financial Management thesis Lithuania taxation system was analysed and assessed the importance of its stability and the impact of tax reforms on the state, business and society, also providing recommendations for Lithuania tax system stability improvement. In the first part examined the theoretical aspects of the significance and necessity of country taxes and provides basic principles and instruments of taxation, as well as are determined stages of independent Lithuanian tax development and highlights the main features of the period under review. The second part research methodology was developed and described for intended to assess the reforms of the tax system to the Republic of Lithuania and changes in laws. In the third chapter of the work are analysed the National budget changes in the collection of tax revenues and reviews the research of the conducted expert survey and evaluates the insights and observations of the representatives of the business sector about the increasingly changing tax system.

Key words: taxes, tax system, stability of tax systems, tax revenue.

SANTRAUKA

Ruzaitė M. (2020). *Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo vertinimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali ekonominio funkcionavimo kontekste, nes sklandus valstybės vaidmuo visuomenėje neįmanomas be stabilios mokesčių sistemos. Nuolat besikeičiant ekonominei, politinei ir socialinei aplinkai šalies mokesčių sistema turi atitinkamai prisitaikyti. Mus nuolat domina ar įmanoma sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri būtų efektyvi, veiktų ilgiau ir sugebėtų prisitaikyti prie vis dažniau kintamos aplinkos. Tačiau Lietuvos nepriklausomybės laikotarpiu vykdytos reformos parodė, kad sukurti veiksmingą mokesčių sistemą yra gana sudėtinga. Lietuvos mokesčių sistema vis dar reformų kelyje, o dažni mokestiniai pakeitimai rodo valstybės sistemos nestabilumą ir poreikį nuolatos koreguoti mokestinių pajamų surinkimą, tačiau nuoseklumas yra neabejotinai pageidautinas, nes tik nuosekli ir stabili šalies aplinka, tai vieta, kurioje visuomenė ir investuotojai gali lengviau kurtis.

Darbo metu buvo taikyta dokumentų bei Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros analizė, skirta mokesčių teoriniams aspektams nagrinėti. Praktiniu aspektu, taikant statistinių rodiklių skaičiavimą, buvo atlikta 2015 – 2019 metų Lietuvos biudžeto mokestinių pajamų analizė, išskiriant mokestinių pajamų pasikeitimo prieš ir po reformą tendencijas, kartu aptariant ekonominius ir socialinius reiškinius labiausiai įtakojančius mokesčių surinkimą. Taip pat, buvo atlikta anoniminė ekspertų anketinė apklausa, siekiant išsiaiškinti Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo svarbą ir dažną mokesčių kitimo įtaką verslo sektoriaus vykdomai veiklai.

Atlikus ekspertinės analizės vertinimą, paaiškėjo, kad praktikai pripažįsta mokesčių sistemos stabilumo svarbą, nes tik teigiama ir palanki verslui mokesčių sistema skatina drąsesni verslininkų požiūrį į naujų verslų kūrimą, kuris itin gerina Lietuvos ekonomikos perspektyvas. Anot apklaustųjų, šalyje įvykdyta 2019 metų mokesčio sistemos reforma ir 2020 metų mokesčių įstatymų pokyčiai yra vertinami labiau neigiamai, nei teigiamai, dėl to, kad ekspertai mato nemažai trūkumų susijusių su naujai taikomais mokesčiais bei dalis įvykdytų mokesčių permainų nesprendžia nei šalies, nei visuomenės ir verslo esminių problemų. Tačiau ne viską respondentai vertino skeptiškai, jie dalinai sutinka, kad įvykdytos mokesčių sistemos permainos ateityje turi perspektyvos gerinti padėtį šalyje.

Darbo analitinė ir praktinė dalis parodė, kad ilgalaikis valstybės tvarumas ir funkcionavimas neįmanomas be stabilios mokesčių sistemos. O stabilumas priklauso nuo dviejų svarbiausių faktorių: valstybės ekonominio potencialo ir nuo jos piliečių požiūrio į savo valstybę.

SUMMARY

Ruzaitė M. (2020). *Evaluation of Lithuanian tax system stability* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

On this Master of Financial Management thesis is the subject of the relevant economic context, as the smooth functioning of government's role in society cannot be realized without a stable tax system. The country tax system needs to adapt accordingly when the economic, political and social environment is constantly changing. We are constantly interested in the possibility of creating a tax system that would be efficient, lasting longer and able to adapt to an increasingly volatile environment. However, the reforms carried out during Lithuania's independence period have shown that creating an effective tax system is quite difficult. The Lithuania tax system is still on the reform road, and frequent tax changes reflect the instability of the state system so there is a need to continuous tax system adjustment because consistency is undoubtedly desirable, because only a coherent and stable country environment is a place where society and investors can develop more easily.

The work included an analysis of documents and the scientific literature of Lithuanian and foreign authors to examine the theoretical aspects of taxes. The structure and dynamics of Lithuania’s national budget tax returns for the period 2015 – 2019, is analyzed, distinguishing between changes in tax revenues before and after the reform. An anonymous expert questionnaire survey was carried out to clarify the importance of the stability of the Lithuanian tax system and the impact on the business sector of tax changes.

The analysis of the experts showed that practitioners recognize the importance of the stability of the tax system, because only a positive and business-friendly tax system promotes a bolder approach by entrepreneurs to the creation of new businesses, which greatly improves the prospects of the Lithuanian economy. According to the poll, the reform in the tax system for 2019 and the changes to tax laws in 2020 years is viewed more negatively than positively, due to the fact that experts see a number of shortcomings in the new tax changes and some of the tax changes implemented do not solve the fundamental problems of either the country or society and business. However, not all respondents had seemed sceptical, they partly agree that future changes in the tax system has a perspective to improve the situation in the country.

The analytical and practical part of the work has shown that the long-term sustainability and functioning of the state is not possible without a stable tax system. And stability depends on two key factors: the economic potential of the state and the citizens attitude to own country.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

TYRIMO ANKETA

MOKESČIŲ SISTEMOS (NE)STABILUMO ĮTAKA LIETUVOS ĮMONIŲ VEIKLAI

Gerbiamas Eksperte, esu Mykolo Romerio universiteto Finansų valdymo magistratūros studijų studentė, rašau diplominį darbą tema – „Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo vertinimas“. Norėdama išsiaiškinti, kaip 2019 metų Lietuvos mokesčių sistemos reforma ir 2020 metų mokesčių įstatymų pakeitimai paveikė įmonių veiklą, parengiau anketą, į kurios klausimus maloniai prašau Jūsų atsakyti. Visi atsakymai yra anonimiški ir bus panaudoti tik moksliniams tikslams magistro baigiamajame darbe.

1. Kokia Jūsų lytis?
   - Vyras
   - Moteris

2. Jūsų pareigybinė padėtis įmonėje?
   - Įmonės savininkas (-ė) /direktorius(-ė)
   - Įmonėje dirbantis vadovas (-ė) /struktūrinio padalinio vedėjas (-ė)

3. Kiek metų dirbate šioje srityje?
   - 0 – 5 m.
   - 6 – 10 m.
   - 11 – 20 m.
   - daugiau kaip 20 metų

4. Jūsų išsilavinimas?
   - Aukštasis (bakalauras)
   - Aukštasis (magistras)
   - Mokslo daktaro laipsnis

5. Ar sutinkate su teiginiu, kad Lietuvos mokesčių sistemą galima pavadinti stabilia?
   - Visiškai sutinku
   - Sutinku
   - Nei sutinku, nei nesutinku
   - Nesutinku (paaiškinkite kodėl).....
   - Visiškai nesutinku (paaiškinkite kodėl).....

6. Įvertinkite teiginius, kurie Jūsų požiūriu, stabdo spartesnį verslo plėtros vystymąsi:

Nr.	Teiginys	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
1.	Ekonominės politikos neaiškumas					
2.	Administracinė našta					
3.	Per didelis mokesčių dydis					
4.	Neaiškus darbą reguliuojančių teisės aktų rinkinys					

7. Ar sutinkate su teiginiu, kad 2019 metų mokesčių sistemos reforma turėjo teigiamos įtakos Jūsų įmonės ar darbovietės veiklai?
   - o Visiškai sutinku
   - o Sutinku
   - o Nei sutinku, nei nesutinku
   - o Nesutinku (paaiškinkite kodėl).....
   - o Visiškai nesutinku (paaiškinkite kodėl).....

8. Ar sutinkate su pateiktu teiginiu, kad verslui reikia duoti laiko prisitaikyti ir pasirengti būsimiems mokesčių įstatymų pakeitimams?
   - o Visiškai sutinku (paaiškinkite kodėl).....
   - o Sutinku (paaiškinkite kodėl).....
   - o Nei sutinku, nei nesutinku
   - o Nesutinku
   - o Visiškai nesutinku

9. Prašau pateikti savo nuomonę apie žemiau išvardintus 2019 metų mokesčių sistemos reformos darbo apmokestinimo pokyčius, vertindami jų naudą darbuotojui ir darbdaviui.

Nr.	Teiginys	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
1.	Sujungti darbuotojo ir darbdavio mokesčiai					
2.	Įvedamas progresinis 27 proc. GPM tarifas, kuris yra taikomas Sodros įmokų „lubas“ viršijančioms pajamoms					
3.	NPD didinimas					
4.	II pakopos pensijų sistemos pakeitimai					

10. Kiek nuo 1 iki 5 įvertintumėte darbo užmokesčio perskaičiavimo pokyčius Lietuvoje po 2019 metų mokesčių sistemos reformos?
    - o 1 – Labai blogai
    - o 2 – Blogai
    - o 3 – Patenkinamai
    - o 4 – Gerai
    - o 5 – Labai gerai

11. Prašau pateikti savo nuomonę, apie žemiau išvardintus teiginius, vertindami kartu su 2020 metų biudžetu priimtus mokesčių įstatymų pakeitimus:

Nr.	Teiginys	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
1.	Bankų ir kitų kredito įstaigų pelnas virš 2 mln. eurų bus papildomai apmokestintas 5 proc. (pelno mokestis padidės nuo 15 iki 20 proc.)					
2.	Įvedamas progresinis 32 proc. GPM tarifas (vietoje 27 proc.), kuris yra taikomas Sodros įmokų „lubas“ viršijančioms pajamoms (84 VDU)					
3.	Motorinių transporto priemonių taršos mokesčio įvedimas					
4.	Akcizų didinimas					

12. Ar sutinkate su teiginiu, kad per ateinančius 12 mėnesių (2020 metus) pagerės Lietuvos ekonominė padėtis, dėl priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų?
    - o Visiškai sutinku
    - o Sutinku
    - o Nei sutinku, nei nesutinku
    - o Nesutinku (paaiškinkite kodėl).....
    - o Visiškai nesutinku (paaiškinkite kodėl).....

2 PRIEDAS

2015 – 2019 METŲ VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETO KONSOLIDUOTOS VISUMOS PAJAMŲ STRUKTŪRA (MLN. EUR)

Pajamos	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.	2019 m.
Mokesčiai	**6441,1**	**6801,8**	**7336,2**	**7851,2**	**9821,1**
Pajamų ir pelno mokesčiai	**2013,4**	**2175,5**	**2257,8**	**2531,6**	**4205,3**
Gyventojų pajamų mokestis	1439,5	1547,9	1626,8	1840,3	3446,2
Pelno mokestis	573,9	627,6	631,0	691,3	759,2
Turto mokesčiai	**126,4**	**127,4**	**129,0**	**136,9**	**145,4**
Žemės mokestis	26,9	28,3	30,1	36,8	38,9
Paveldimo turto mokestis	1,4	1,5	1,7	1,8	1,9
Nekilnojamojo turto mokestis	98,0	97,5	97,2	98,3	104,6
Prekių ir paslaugų mokesčiai	**4202,4**	**4403,4**	**4848,3**	**5066,4**	**5348,0**
Pridėtinės vertės mokestis	2854,4	2989,6	3293,7	3540,1	3775,9
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	23,7	24,3	25,8	29,7	26,2
Akcizai	1146,3	1201,8	1326,8	1438,5	1487,1
Cukraus sektoriaus mokesčiai	1,1	1,1	1,0	0,7	-
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	14,8	13,7	16,5	17,2	18,6
Transporto priemonių mokesčiai	57,2	64,2	67,3	18,6	20,1
Mokesčiai už aplinkos teršimą	13,2	12,7	15,2	22,2	20,1
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	91,7	96,1	102,0	-	-
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	**98,9**	**95,5**	**101,2**	**116,3**	**122,3**
Kitos pajamos	**590,9**	**674,7**	**594,7**	**745,8**	**789,5**
Turto pajamos	**308,7**	**357,3**	**285,6**	**270,6**	**231,6**
Palūkanos už paskolas	160,8	157,3	120,7	6,5	4,1
Palūkanos už indėlius, depozitus ir vertybinius popierius	4,5	6,7	0,7	0,8	6,4
Lietuvos banko pelno įmokos	7,5	10,4	11,5	11,2	12,7
Dividendai ir valstybės įmonių pelno įmokos	87,1	133,5	98,9	193,8	152,9
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	7,2	7,2	7,4	7,6	4,6
Nuomos mokestis už valstybinę žemę	20,7	21,4	21,5	22,4	23,7
Mokestis už valstybės gamtos išteklius	16,8	17,9	21,6	24,9	24,2
Angliavandenių išteklių mokestis	4,2	2,8	3,4	3,5	2,9
Pajamos už prekes ir paslaugas	**215,8**	**227,9**	**232,7**	**403,0**	**442,7**

Pajamos už ilgalaikio materialiojo ir Nematerialiojo turto nuomą	20,5	22,1	24,4	22,2	22,7
Konsulinis mokestis	28,8	33,8	27,0	25,7	25,1
Biudžetinių įstaigų pajamos už prekes ir paslaugas	156,4	159,2	169,9	179,5	186,6
Žyminis mokestis	7,4	10,1	8,6	9,8	10,3
Rinkliavos	-	-	-	120,2	141,6
Kitos pajamos	2,8	2,7	2,7	45,6	56,4
Pajamos iš baudų, konfiskuoto Turto ir kitų netesybų	**41,9**	**61,2**	**51,6**	**54,4**	**56,7**
Kitos neišvardintos pajamos	**24,5**	**28,4**	**24,8**	**17,8**	**58,5**
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo, finansinio turto sumažėjimo ir finansinių įsipareigojimų prisiėmimo pajamos	**75,7**	**95,4**	**96,3**	**143,4**	**172,8**
Materialiojo ir nematerialiojo turo realizavimo pajamos	**73,3**	**91,1**	**94,0**	**141,8**	**166,6**
Žemės realizavimo pajamos	31,0	34,6	35,4	38,3	39,9
Kito materialaus ir nematerialaus turto realizavimo pajamos	42,3	56,5	58,6	103,5	126,7
Finansinio turto sumažėjimo pajamos (finansinio turto pardavimas/grįžusios finansinės investicijos)	**2,4**	**4,3**	**2,3**	**1,6**	**6,2**
Kitos gautinos sumos	2,4	4,3	2,3	1,6	6,2
Viso:	**7107,6**	**7572,0**	**8027,3**	**8740,3**	**10783,3**
Europos Sąjungos finansinės paramos lėšos	845,8	1439,8	1435,1	1984,5	1546,7
Iš viso:	**7953,4**	**9011,8**	**9462,3**	**10724,8**	**12330,0**

Forma patvirtinta
Mykolo Romerio universiteto
Senato 2016 m. gegužės 9 d. nutarimu Nr.
1SN-44

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

2020 - 04 - 10
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

Ekonomikos ir verslo fakulteto / Finansų valdymo programos
(fakulteto / instituto, programos pavadinimas)

Studentas (-ė) Monika Ruzaitė,
(vardas, pavardė)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„Lietuvos mokesčių sistemos stabilumo vertinimas
(baigiamojo darbo pavadinimas)
“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;

2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;

3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už šiurkštų akademinės etikos pažeidimą.

M.Ruzaitė
(parašas)

Monika Ruzaitė
(vardas, pavardė)