

# Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu

**Albina Novošinskienė**

*Aleksandro Stulginskio universitetas,  
Universiteto g. 10,  
LT-53361 Akademija, Kauno r.  
El. paštas: albina.novosinskiene@asu.lt*

Nėra mokslinių tyrimų, vertinančių Lietuvos mokesčių sistemą fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Mokesčiai svarbūs ne tik valstybei, bet ir jų mokėtojams. Valstybė siekia didesnių pajamų, ji nuolat didina mokesčių tarifus. Ankstesniais tyrimais buvo įrodyta, kad pagrindinė priežastis, daranti įtaką šešėlinės ekonomikos augimui, yra itin didelis darbo pajamų apmokestinimas (iš įmonės pusės). Kovoiant su šešėline ekonomika, sumažinus darbdavio mokamos valstybinio socialinio draudimo įmokos tarifą (perskirstant našą tarp darbdavio ir darbuotojo), palengvėtų mokesčių našta darbdaviui nedarant poveikio biudžetui. Mažėjant šešėlinei ekonomikai, mokesstinės pajamos didės. Gyventojų pajamos apmokestinamos ir netiesioginiais mokesčiais – akcizais, muitų, pridėtinės vertės mokesčiais. Dėl to, kad, perskirsčius valstybinio socialinio draudimo tarifą, nepadidėtų mokesčių našta darbuotojui, būtina Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) tarifą sumažinti iki prieš krizinį lygį, t. y. 18 %. Tokie sprendimai sumažintų mokesčių našą darbdaviui ir darbuotojui, mažėtų neapskaitoma ekonomika, didėtų mokesstinės pajamos, konkurencingumas.

**Raktažodžiai:** mokesčių sistema, mokesčių fiskalinė funkcija, našta, neapskaitoma ekonomika

## ĮVADAS

Mokesčiai ir įmokos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto bei nebiudžetinių fondų biudžetų pajamų šaltinis, suteikiantis galimybę atlikti apsaugos, vystymo, valdymo funkcijas. Šalyje mokamų mokesčių darni visuma sudaro mokesčių sistemą. Kiekviena šalis siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją (Meshcheryakova, 1995). Mokesčiai, vykdydami fiskalinę ir ekonominę funkcijas, išreiškia tam tikrus mokesčius santykius. Mokesčių fiskalinė funkcija veikia mokesčių mokėtojo santykius su valstybe, o ekonominė funkcija – valstybės santykius su mokesčių mokėtoju.

Daugelis autorių – E. Buškevičiūtė, J. Krumplytė, E. Mačiulaitytė, K. Messere, D. Meškauskienė,

D. J. Mitchel, A. Novošinskienė, G. M. Pajuodienė, J. Rimas, R. Stačiokas, A. Slavickienė, M. Tvaronavičienė – yra analizavę mokesčių našą, apmokestinimo ribą, mokesčių trūkumus, atskirus mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, apmokestinimo uždavinių ir principų suderinamumo problemą. Šalyje vykdoma mokesčių politika veikia mokesčių naštos dydį, neapskaitomos ekonomikos mastą, konkurencingumą bei mokesčių surinkimą. Fiskalinei mokesčių funkcijai būdingas prieštaravimas tarp mokesčių didinimo ir mokėtojų ribotos galimybės juos mokėti. Mokesčiai svarbūs ne tik valstybei, bet ir jų mokėtojams. Didelės mokesčių normos nėra patrauklios nei mokėtojams, nei investuotojams – pastarieji investuos tose šalyse, kur mokesčiai yra mažesni. Moksliniuose darbuose pasigendama naujų tyrimų vertinant Lietuvos mokesčių sistemą fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Darbdavio mokamo valstybinio socialinio

draudimo įmokos didelis tarifas skatina slėpti pajamas, o tai lemia biudžetų ir nebiudžetinių fondų pajamas, investuotojų sprendimus bei konkurenciją. Siekiant mažinti šešėlinę ekonomiką tikslin-ga mažinti mokesčių našta darbdaviui. Skirtingas mokesčių naštos perkėlimas skatina atlikti mokesčių sistemos tyrimus.

*Tyrimų objektas* – Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu.

*Tyrimų tikslas* – įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu ir pateikti siūlymus jos tobulinimui.

*Tyrimų uždaviniai:*

– atskleisti mokesčių funkcijas ir išryškinti mokesčių fiskalinės funkcijos teigiamus ir neigiamus aspektus;

– nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos problemas ir pateikti rekomendacijas jos tobulinimui.

## METODAI IR SĄLYGOS

Straipsnyje išanalizuoti Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkų darbai, LR įstatymai ir kiti norminiai aktai mokesčių sistemos, apmokestinimo, mokesčių naštos klausimais. Tarpusavyje suderinus analizės metodus (monografinį, statistinį, loginės, horizontaliosios bei vertikaliosios analizės ir kt.) ir palyginimo būdą, parengtos rekomendacijos Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti. Naudojant monografinį ir loginės analizės metodus yra pagrįsta mokesčių esmė ir atskleistos mokesčių funkcijos išryškinant fiskalinės funkcijos aspektą. Lietuvos ir užsienio šalių mokesčių sistemų analizei taikytas horizontaliosios ir vertikaliosios analizės statistinis metodas, palyginimo būdas. Loginės analizės metu įvertintos mokesčių tobulinimo galimybės.

Atlikta literatūros šaltinių, įstatymų, normatyvinės bazės bei praktikos mokesčių klausimais studija. Lietuvos mokesčių sistema bei mokesčių našta tiriamas monografiniu, sisteminės analizės metodais. Mokesčių naštos bei mokesčių naštos struktūros analizė, tyrimų rezultatų apibendrinimas leis pertvarkyti esamą mokesčių sistemą.

Straipsnyje naudoti statistiniai bei Finansų ministerijos duomenys.

## REZULTATAI IR JŲ APTARIMAS

„Mokesčiai yra valstybės ar teritorinės valdžios nustatyti įstatymiais aktais privalomi mokėjimai

į tam tikro valdymo lygio biudžetą ar nebiudžetinius fondus“ (Aleksnevičienė, 2005, p. 88). Jie reikalingi, kad valstybė galėtų atlikti ekonomines, socialines ir politines funkcijas. Mokesčiais plačiaja prasme vyksta nacionalinių pajamų paskirstymas ir perskirstymas. Mokesčiais dalis nacionalinių pajamų yra suvalstybinama, t. y. formuojamas nacionalinis biudžetas (valstybės ir savivaldybių) bei kiti nebiudžetiniai fondai – valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas, sveikatos draudimo fondo biudžetas bei garantinis fondas. Nacionalinis biudžetas yra svarbiausia grandis valstybės finansų sistemoje, yra stambiausias centralizuotas piniginis fondas, kurio sudarymu ir panaudojimu rūpinasi ir už jį visiškai atsako Vyriausybė. Nacionalinį biudžetą taip pat galima laikyti ekonominių piniginių santykių visuma, kurių dėka sudaromi ir naudojami pinigų fondai, skirti valstybės funkcijų ir uždavinių įgyvendinimui: šalies ūkiui finansuoti, socialinėms-kultūrinėms reikmėms tenkinti, šalies vidaus ir užsienio saugumui stiprinti, valstybinio valdymo organams išlaikyti, valstybės skolai administruoti, valstybės rezervams sudaryti ir pan. Per nacionalinį biudžetą sukaupiamos įvairių nuosavybės formų įmonių ir gyventojų pajamos (Slavickienė, Novošinskienė, 2010).

Įmokos plačiaja prasme taip pat gali būti vadinamos mokesčiais, tačiau skirtumas tarp mokesčių ir įmokų, kad įmokos yra tiksliniai mokėjimai į tam tikrus fondus žinant aiškiai jų mokėjimo paskirtį, pvz., sveikatos draudimo įmokos skirtos asmens sveikatos paslaugoms kompensuoti. Mokesčiai šalyje turi tarpusavyje derėti, būti vienas su kitu susiję, t. y. šalyje turi būti sukurta darni mokesčių sistema. „Mokesčių sistema yra tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių mokesčių visuma“ (Aleksnevičienė, 2005, p. 89). Lietuvos mokesčių sistemą sudaro įmonių ir gyventojų mokami įteisininti įstatymais mokesčiai. Dalis mokesčių priskiriama kelių lygių biudžetams ir nebiudžetiniams fondams.

Mokesčiai valstybėje atlieka tam tikras funkcijas, kurios atskleidžia socialinę-ekonominę esmę, vidinį jų turinį. Mokslininkų nuomonė mokesčių funkcijų klausimais įvairi ir nesutampa. Vieni teigia, kad mokesčiai atlieka fiskalinę ir ekonominę (reguliavimo) funkcijas (Meidūnas, Puzinauskas, 2001; Pajuodienė, 2003; Stačiokas, Rimas, 2003), o kiti – kad mokesčiai atlieka fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo (ekonominę) funkcijas (Buškevičiūtė,

2003; Aleknevičienė, 2005). Dar kiti autoriai išskiria ir socialinį mokesčių vaidmenį.

Fiskalinė (perskirstomoji) funkcija pasireiškia tuo, kad biudžeto pajamų formavimo pagrindą sudaro mokesčiai, t. y. sukuriama materialinės sąlygos funkcionuoti valstybei. Fiskalinės funkcijos dėka valstybė apsirūpina Vyriausybės politinei, ekonominei ir socialinei-kultūrinei veiklai reikalingomis finansinėmis lėšomis, t. y. gautos mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų (Rimas, 1996). Kiekvienos šalies Vyriausybei aktualu, kad šių lėšų netrūktų, kad būtų kuo daugiau gaunama pajamų iš mokesčių, nes priešingu atveju negalės gerai atlikti politinės, ekonominės, socialinės-kultūrinės veiklos. Mokesčių fiskalinė funkcija vykdomas nacionalinio biudžeto pajamų bei kitų nebiudžetinių fondų formavimas. Mokesčiai nesiejami su kažkokiu atpildu, nauda mokėtojui, todėl mokėtojai mokesčius vertina kaip tam tikrą naštą (Slavickienė, Novošinskienė, 2010).

Keičiant mokesčius, apmokestinimo bazę, tarifus, lengvatas galima reguliuoti makroekonominis procesus valstybės norima linkme – valstybė tai atlieka centralizuotai, apmokestindama gamybą ir vartojimą. Fiskalinė funkcija būdinga visoms valstybėms ir šios funkcijos vaidmuo nuolat auga, tai rodo nacionalinio biudžeto ir kitų biudžetų bei fondų pajamų didėjimas. Fiskalinei funkcijai būdingas prieštaravimas tarp mokesčių didinimo ir mokėtojų ribotos galimybės juos mokėti. Mokesčių fiskalinė funkcija suvalstybinama dalis nacionalinių pajamų, o tai sudaro objektyvias prielaidas kištis valstybei į ekonomiką. Dideli mokesčiai neskatina kaupimo, taupymo, gamybos plėtimo, o iš kitos pusės – dideli mokesčiai formuoja didesnes valstybės pajamas. Esant didesnėms pajamoms valstybė turėtų daugiau pinigų skirti ekonomikai. Padidėja ekonomikos augimo tempai, o kartu ir nacionalinės pajamos, todėl daugiau nacionalinių pajamų tenka mokesčiams. Iš kitos pusės – keičiant mokesčius galima veikti gamybą, o tuo pačiu ir ekonomiką, neišvengiant poveikio ir biudžetui (Rimas, 1996; Stačiokas, Rimas, 2003; Stačiokas, 2004).

Mokesčių fiskalinė funkcija neatsiejama nuo perskirstymo, nes mokesčiais perskirstomos lėšos tarp gyventojų, ūkio subjektų bei ūkio šakų. Tačiau toks perskirstymas neužtikrina prekių ir paslaugų perskirstymo tarp individų. Mokesčių

perskirstomoji funkcija atitinka fiskalinę funkciją, nes perskirstymas vyksta didinant ar mažinant mokesčius, teikiant lengvatas ir kitaip, t. y. vykdant fiskalinę politiką.

Literatūroje mokesčių ekonominė funkcija tapatinama su reguliavimo funkcija, pasireiškiančia kaip skatinančia arba ribojančia šalies ekonomikos augimą. Valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatura, taikomi tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikomų lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės ir baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimo tempų, stiprina ar silpnina kapitalo kaupimą, gyventojų mokumą. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnę ar lėtesnę krašto ekonomikos plėtoją, mažinti infliaciją, nedarbą ir kt., t. y. pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija (Buškevičiūtė, 2006).

Labai svarbu rasti būdų, kaip suderinti fiskalinę ir reguliavimo mokesčių funkcijas. Tai atliekama didinant ar mažinant tarifus, suteikiant mokesčių lengvatas, įteisinant sankcijas. Visa tai leidžia daug lengviau realizuoti Vyriausybės ekonominę politiką, negu tiesiogiai kištis į šalies ūkinę veiklą. Valstybė, suteikdama mokesčių lengvatas, skatina kapitalo judėjimą į silpniausias bei perspektyviausias sritis, skatina įmonių bei jų produkcijos konkurentabilumą vidaus ir pasaulinėse rinkose. Sumažindama mokestį už pelną, reinvestuojamą (investuoto kapitalo papildymas iš to kapitalo gautu pelnu) į gamybą, valstybė skatina jos plėtotę. Valstybė, neapmokestinusi taupymui skirtų lėšų, skatina mažinti vartojimo išlaidas, nes gyventojai bus suinteresuoti taupyti.

Lietuvoje esamų mokesčių funkcijos nesuderintos su Vyriausybės vykdoma politika. Mokesčiai turėtų būti ne keliami didinant izdo įplaukas, o naudojami verslo plėtros skatinimui, darbo vietų kūrimui ir pan. 2009 m. mokesčių reformos metu buvo padidintas pridėtinės vertės mokesčio tarifas siekiant padidinti biudžeto pajamas, neanalizuota tenkanti mokesčių našta darbdaviui bei darbuotojui (Novošinskienė, Slavickienė, 2012; Novošinskienė, 2012). Vykdomą fiskalinę mokesčių funkciją parodo faktinių ir planinių mokestinių pajamų lyginamoji analizė (1 lentelė).

Ekonomikos kilimo metais (2008) bei po mokesčių reformos (2010) faktinių mokestinių pajamų

1 lentelė. Mokestinių pajamų planas ir faktas mln. Lt bei plano įvykdymas 2008–2012 m. %

Table 1. Plan and fact of taxable revenue (LTL million) and implementation of the plan (%) 2008–2012

Metai Year	Mokestinės pajamos / Taxable revenue		
	Planas / Plan	Faktas / Fact	Plano vykdymas % Implementation of the plan, %
2008	33 527,0	36 027,5	107,4
2009	30 461,1	29 800,8	97,8
2010	24 821,2	28 121,5	113,3
2011	31 364,2	30 555,9	97,4
2012	29 518,8	30 366,3	102,9

buvo surinkta daugiau nei planuota, atitinkamai 7,4 ir 13,3 %. Šiek tiek didesnis faktinių mokestinių pajamų surinkimas, palyginti su planuotomis, matomas ir 2012 m. – 2,9 %. 2009 ir 2011 m. faktinių pajamų surinkta mažiau nei planuota – 2,2 ir 2,6 %. Akivaizdu, kad nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. padidintas PVM tarifas iki 21 % reikiamos naudos neatnešė, nes dideli tarifai didina šešėlinę ekonomiką.

Mokesčių mokėjimas įmonėms ir gyventojams yra našta. Mokesčių našta – tai mokestinių pajamų santykis su bendruoju vidaus produktu. Didelė našta skatina šešėlinę ekonomiką, kuri 2011 m. sudarė apie 28 %. Vyriausybės pažadai „ištraukti“ iš šešėlinės ekonomikos milijardą litų vien per padidėjusias biudžeto įplaukas iš akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio liko neįgyvendinti. Kaip žinome, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai yra

gyventojai. LLRI ekspertas V. Žukauskas teigia, kad surinkti milijardą litų vien tikintis gyventojų pajamų augimo ir dėl to nupirkti daugiau akcizais apmokestinamų prekių yra neįtikėtina (Lietuvos ekonomikos tyrimas, 2011).

Skaičiuojant mokesčių našta yra įskaitomos visos pajamos iš mokesčių ir įmokų ne tik į nacionalinį biudžetą, bet ir į kitus fondus: Valstybinio socialinio draudimo, Privalomojo sveikatos draudimo biudžetus ir Garantinį fondą. Mokesčių našta Lietuvoje dėl egzistuojančios šešėlinės ekonomikos apskaičiuojama netiksliai, nes nuo gautų šešėlinių neapskaitytų pajamų mokesčiai lieka nesumokėti. Mokesčių našta ir jos nustatymas parodytas 2 lentelėje.

Mokesčių naštos dydį lemia mokestinės pajamos ir bendrasis vidaus produktas. Ir mokestinėms pajamoms, ir bendrojo vidaus produkto

2 lentelė. Mokesčių našta Lietuvoje 2008–2012 m. % (Lietuvos Statistikos..., 2010, 2012)

Table 2. Tax load in Lithuania in 2008–2012, %

Rodikliai Indices	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012* m.
Mokestinės pajamos mln. Lt Taxable revenue, LTL million	36 027,5	29 800,8	28 121,5	30 555,9	30 366,3
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	17,3	-17,3	-5,7	8,6	-0,6
BVP galiojusiomis kainomis mln. Lt GDP at the existed prices, LTL million	111 482,6	92 032,4	95 074,3	106 370	112 342
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	13,0	-17,6	3,4	11,9	5,6
Mokestinių pajamų santykis su BVP % The ratio of taxable revenue to GDP, %	32,3	32,4	29,5	28,7	27,0
Mokesčių našta % (Statistikos metraštis, 2012) Taxload	30,1	29,4	27,0	26,1	-

\* negalutiniai duomenys

\* Non-final data

kitimui įtakos turėjo 2008 m. vykusios krizės ir su ja susijusi 2009 m. išvakarėse įvykdyta mokesčių reforma. Reformos tikslas – didinti biudžeto pajamas neanalizuojant mokesčių naštos. Nuo 2009 m. PVM tarifas padidintas iki 21 % galioja ir šiandien. Didelis darbo jėgos apmokestinimas iš darbdavio pusės taip pat didina šešėlinę ekonomiką. Mokestinės pajamos per analizuojamąjį laikotarpį mažėjo 2009 m., o vėliau didėjo, bet prieš krizinio lygio nepasiekė. Didžiausias padidėjimas buvo 2011 m. – sudarė 11,9 %, palyginti su ankstesniais metais. Bendrasis vidaus produktas per analizuojamąjį laikotarpį didėjo sparčiau nei mokestinės pajamos ir paskutiniaisiais metais pasiekė buvusį prieš krizinį lygį. Dėl spartesnio Bendrojo vidaus produkto didėjimo mokesčių našta mažėja. Mokestinių pajamų pokyčiai parodyti 3 lentelėje.

Nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos šalies mokestinėse pajamose sudaro didžiausią dalį, t. y. iki 60 %, todėl šių pajamų pasikeitimai labiausiai veikia šių pajamų dydį. Nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos labiausiai sumažėjo 2009 m. – 24,5 %, 2011 m. jos šiek tiek padidėjusios vėl mažėjo. Mokestinių pajamų dalį (30–38 %)

sudaro įmokos į Valstybinį socialinio draudimo fondą, kurios per analizuojamąjį laikotarpį tik paskutiniaisiais 2012 m. pasiekė prieš krizinį lygį. Manoma, kad pajamos buvo negautos dėl šešėlinės ekonomikos didėjimo.

Mokesčių naštos ir jos struktūros pasiskirstymas pateiktas 4 lentelėje.

4 lentelės duomenys parodo, kad mokesčių našta mažėjo, išskyrus nedidelį padidėjimą 2009 m. Mokesčių naštos mažėjimą lėmė spartesnis bendrojo produkto didėjimas, palyginti su mokestinėmis pajamomis: 2010 m. mokestinės pajamos, palyginti su ankstesniu laikotarpiu, sumažėjo 5,7 %, bendrasis vidaus produktas padidėjo 3,4 %, o 2011 m. – 3,3 procentiniais punktais, palyginti su mokestinėmis pajamomis.

Didžiausią mokesčių naštos dalį sudaro nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos – 14,6–19,4 procentinių punktų. Įmokos į Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą sudaro apie 10 procentinių punktų visos mokesčių naštos.

Valstybė, siekianti didesnių pajamų, nuolat didina mokesčių tarifus, bet tai ne visada užtikrina pakankamas pajamas iš mokesčių. Egzistuoja

3 lentelė. Mokestinės pajamos Lietuvoje 2008–2012 m. mln. Lt ir jų kitimas % (Lietuvos statistikos..., 2010, 2012)

Table 3. Taxable income in Lithuania in 2008–2012, LTL million, and their variation, %

Rodikliai / Indices	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012* m.
Mokestinės pajamos mln. Lt Taxable revenue, LTL million	36 027,5	29 800,8	28 121,5	30 555,9	30 366,3
Mokesčiai į nacionalinį biudžetą National budget	21 787,2	16 463,2	15 721,4	17 395,8	16 355,5
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	17,0	-24,5	-4,5	10,7	-6,0
Įmokos į VSDF biudžetą Social insurance budget	11 070,9	10 797,1	9 984,8	10 639,8	11 454,6
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	19,0	-2,5	-7,6	6,6	7,6
Įmokos į PSDF biudžetą Health insurance budget	3 131,2	2 514,4	2 398,8	2 502,0	2 519,2
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	13,8	-19,7	-4,6	4,3	0,7
Įmokos į Garantinį fondą Guarantee fund	38,2	18,0	16,5	18,3	37,0
Pokytis, palyginti su ankstesniais metais, % Change in comparison with previous years, %	0,8	-52,9	-8,4	10,9	2 kartai

\* negalutiniai duomenys

\* Non-final data

## 4 lentelė. Mokesčių naštos struktūra Lietuvoje 2008–2012 m.

Table 4. The structure of tax load in Lithuania, 1999–2003

Pavadinimas Title	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012* m.
Mokesčių našta / Taxload, %	32,3	32,4	29,5	28,7	27,0
Nacionalinis biudžetas National budget	19,4	18,0	16,5	16,4	14,6
VSDF biudžetas Social insurance budget	10,0	11,7	10,5	10,0	10,1
PSDF biudžetas Health insurance budget	2,8	2,7	2,5	2,3	2,3
Garantinis fondas Guarantee fund	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

\* negalutiniai duomenys

\* Non-final data

apmokestinimo riba, pagal kurią, pajamos iš mokesčių didės tik iki tam tikros ribos, o toliau šios pajamos pradės mažėti. Mokesčių mokėtojai nesuinteresuoti mokėti didesnių mokesčių – kuo daugiau uždirbi, gauni daugiau pelno, tenka daugiau atiduoti mokesčiais. Natūralu, kad jie sieks išvengti mokesčių ir pajamas slėps.

Ankstesniais tyrimais buvo įrodyta, kad pagrindinė priežastis, lemianti šešėlinės ekonomikos augimą, yra per didelis darbo pajamų apmokestinimas (Mitchell, 2002; Schneider, 2006; Novošinskienė, Stankauskaitė, 2010). Kaip matome, šalies vykdoma mokesčių politika daro įtaką mokesčių naštos dydžiui, mokesčių surinkimui, o tuo pačiu ir šešėlinės ekonomikos mastui, kartu ir konkurencingumui.

Įmonės, vykdydamos ekonominę veiklą, gali rasti galimybių sutaupyti dalį mokamų mokesčių, turinčių įtakos jų mokesčių naštai. Laiku nustatytas ir įgyvendinamas tinkamas mokesčių taupymo ar atidėjimo priemonės, jos gali sumažinti veiklos kaštus ir taip įgyti pranašumo prieš kitus rinkos dalyvius. Mokesčių planavimas laikomas teisėtu mokesčių naštos mažinimo būdu, bet netinkami mokesčių taupymo veiksmai bus pripažinti ne mokesčių planavimu, o viena iš neteisėtų mokesčių naštos mažinimo formų – mokesčių slėpimu arba jų vengimu (Kubilius, 2012).

J. Krumplytė (2008), atlikusi ekspertinį vertinimą, taip pat nurodo šešėlinės ekonomikos atsiradimo priežastis – per didelė mokesčių našta, teisės aktų spragos, dažna teisės aktų kaita, nepasitikėjimas šalies Vyriausybe, korupcijos lygis, žema mo-

ralė mokesčių mokėjimo srityje bei jos plitimas ir kt. Straipsnio autorė pritaria šiam ekspertiniam vertinimui ir teigia, kad šešėlinę ekonomiką mažintų mokesčių ir įmokų tarifų mažinimas. Kaip žinoma, darbo pajamos apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, įmokomis Valstybinam socialiniam bei Privalomajam sveikatos draudimui. Gyventojų pajamų mokestį moka darbuotojas, o įmokų našta socialiniam ir sveikatos draudimo fondams tenka darbdaviui ir dirbančiajam, įmokas į garantinį fondą moka darbdavys (Lietuvos gyventojų tam tikrų..., 2009). Dėl didelės darbo pajamų apmokestinimo naštos dviem lygiais dalis darbo pajamų lieka neapskaityta – šešėlyje, nuo jų mokesčiai ir įmokos nemokamos. Oficialiai mokamo darbo užmokesčio sumažinimas siekiant išvengti didelių įmokų SODRAI didina šešėlinę ekonomiką (Lietuvos mokesčių sistemos pertvarkymo..., 2013). Darbdavio mokamos valstybinio socialinio draudimo įmokos tarifas yra per didelis, todėl jo mažinimas, perskirstant našta tarp darbdavio ir darbuotojo, tikrai sumažintų mokesčių našta darbdaviui, nedarant įtakos biudžeto pajamoms. Įmokos socialiniam draudimui vėliau lems darbuotojo gaunamas išmokas. Bet šiandien darbdaviui tenkanti didelė mokesčių našta tą galimybę sumažina dėl mokamų atlyginimų „vokeliuose“. Darbo sąnaudų mokestinė našta ES šalyse nėra maža ir kinta nuo 21,3 iki 49,7 procentinių punktų (Taxation trends in European Union, 2011).

Gyventojų pajamos apmokestinamos tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais. Gyventojas

nuo jau apmokestintų pajamų moka akcizų, muičių, pridėtinės vertės mokesčius. Dėl to, kad, perskirsčius valstybinio socialinio draudimo tarifą, padidės mokesčių našta darbuotojui, būtina PVM tarifą atstatyti į prieš krizinį lygį. Sumažintas pridėtinės vertės mokesčio tarifas mažintų kainas, o tuo pačiu didintų perkamumą. Tokie siūlymai sumažintų mokesčių naštą darbdaviui ir darbuotojui, mažėtų neapskaitoma ekonomika, didėtų konkurencingumas, o tuo pačiu ir mokestinės pajamos.

Šešioliktosios Vyriausybės 2012–2016 m. programoje (2012) numatyta: didinti biudžeto pajamas taikant griežtas priemones šešėlinei ekonomikai mažinti, ypatingą dėmesį skirti kovai su kontrabanda. Didinti pajamų ir turto apmokestinimo progresyvumą, atlikti kompleksinę darbo jėgos apmokestinimo pajamų ir socialinio draudimo mokesčiais peržiūrą. Kol šie programos tikslai bus įgyvendinti, straipsnyje siūlomi pakeitimai padėtų jau artimiausiu laikotarpiu sumažinti mokesčių naštą, neapskaitomą ekonomiką.

## IŠVADOS

1. Mokesčių fiskaline funkcija vykdomas nacionalinio biudžeto pajamų bei kitų nebiudžetinių fondų formavimas. Mokesčių fiskalinė funkcija veikia mokesčių mokėtojo santykius su valstybe, jai būdingas prieštaravimas tarp mokesčių didinimo ir mokėtojų ribotos galimybės juos mokėti.

2. Didelis, dvigubas darbo pajamų apmokestinimas turi įtakos naujų verslų steigimui, konkurencingumui, užimtumui bei didina šešėlinę ekonomiką. Darbdaviui tenkanti didelė mokesčių našta dėl mokamų atlyginimų „vokeliuose“ sumažina darbuotojo gaunamas išmokas iš SODROS.

3. Siekiant sumažinti šešėlinę ekonomiką reikia sumažinti darbdavio mokamos valstybinio socialinio draudimo įmokos tarifą, perskirstyti naštą tarp darbdavio ir darbuotojo. Tai sumažintų mokesčių naštą darbdaviui nedarant poveikio biudžetui. Sumažėjus šešėlinei ekonomikai, didėtų mokestinės pajamos. Mažinant padidėjusią mokesčių naštą darbuotojui PVM tarifą reikėtų atstatyti į prieš krizinį lygį.

## LITERATŪRA

1. Aleknevičienė V. 2005. *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija, Valiulio leidykla.
2. Buškevičiūtė E. 2003. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
3. Buškevičiūtė E. 2006. *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
4. Krumplytė J. 2008. Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežasčių analizė. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr. 4(13). P. 238–250.
5. Kubilius R. 2012. *Mokesčių planavimas – šešėlis ar išeitis* [žiūrėta 2013-03-16]. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/straipsnis-12-11-08.jhtml>
6. *Lietuvos ekonomikos tyrimas 2010/2011 (2)*. 2011. Vilnius: Lietuvos laisvosios rinkos institutas.
7. *Lietuvos gyventojų tam tikrų socialinių grupių darbo pajamų apmokestinimo pokyčių 2008–2011 metais lyginamasis tyrimas*. 2009. Vilnius: Darbo ir socialinių tyrimų institutas.
8. *Lietuvos mokesčių sistemos pertvarkymo darbo grupės pirmojo etapo ataskaita* [žiūrėta 2013-08-20]. Prieiga per internetą: <http://www.vyriausibe.lt/bylos/Kanceliarija/MDG%20ataskaitos%204Priedas%20Prezentacija%20%283%29.pdf>. 2013.06.30
9. *Lietuvos statistikos metraštis 2010–2012*. Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės.
10. Meidūnas V., Puzinauskas P. 2001. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos institutas.
11. Meshcheryakova O. V. 1995. *Nalagovye sistemy razvitykh stran mira* (spravochnik). Moskva: Fond Pravovaya kultura.
12. Messere K., Flip de K., Christopher H. 2003. *Personal Income Tax. Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*. New York: Oxford University Press. P. 67–94.
13. Mitchell D. J. 2002. EBPO ir ES klysta: konkurenciją mokesčių srityje reikėtų ne pulti, o sveikinti. *Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui*: pranešimas tarptautinėje konferencijoje. 2002-12-05.
14. Novošinskienė A. 2012. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Kaunas: Akademija. Nr. 1(8). P. 141–146.
15. Novošinskienė A., Slavickienė A. 2010. Lietuvos mokesčių sistemos reformos vertinimas [interaktyvus]. *Ekonomikos ir vadybos fakulteto 2009 metų mokslinių tyrimų rezultatai. Mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*. Nr. 1(6) [žiūrėta 2013-03-09]. Prieiga per internetą: [www.lzoo.lt/mtr/2009/index.php](http://www.lzoo.lt/mtr/2009/index.php)
16. Novošinskienė A., Slavickienė A. 2012. Mokesčių reformos ir naštos tyrimas Lietuvoje. Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste. Tarptautinė mokslinė konferencija.

- Mokslo darbai* (1–2 dalys). Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 524–533.
17. Novošinskienė A., Stankauskaitė A. 2010. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės tyrimas. Tarptautinė mokslinė konferencija. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr. 1(7). P. 141–146.
  18. Pajuodienė G. M. 1993. *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
  19. Rimas J. 1996. *Mokesčių fiskalinė ir reguliavimo funkcijos*. Kaunas: Technologija.
  20. Schneider F. 2006. *Shadow Economies Around the World: What do We Really Know?* Working Paper. Johannes Kepler University Linz, Austria. No. 0617.
  21. Slavickienė A., Novošinskienė A. 2010. *Mokesčiai ir įmokos*: mokomoji knyga. [Elektroninis išteklius]. Akademija. P. 202.
  22. Stačiokas R., Rimas J. 2003. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.
  23. Stačiokas R. 2004. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija.
  24. *Šešioliktosios Vyriausybės 2012–2016 metų programa*. 2012 [žiūrėta 2013-02-16]. Prieiga per internetą: [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=439761](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=439761)
  25. *Taxation Trends in European Union*. 2011. General information [interaktyvus]. Economic analysis of taxation [žiūrėta 2013-02-16]. Prieiga per internetą: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2011/report\\_2011\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf)

Albina Novošinskienė

## LITHUANIAN TAX SYSTEM EVALUATION IN THE FISCAL TAX FUNCTION ASPECT

### Summary

There is a lack of new studies assessing the Lithuanian tax system in the fiscal tax function aspect. The tax fiscal function affects taxpayer's relationship with the state. The fiscal tax function is characterized by a conflict between tax increases and limited availability of payers to pay. Taxes are important not only for the state but also for the taxpayers because the tax payment is a burden for businesses and residents. State seeks higher income, so it is constantly increasing tax rates. Increasing tariffs do not always provide sufficient tax revenue, increasing the non-observed economy. Several previous studies have shown that the main reason influencing the shadow economy is too large income taxation of labor from the company's side. Employer's social insurance contribution rate is too high, therefore reducing the burden of redistribution between the employer and the employee will reduce the tax burden and the shadow economy – tax revenues and fees will increase. Residents from already taxed income pay excise duties, value added taxes.

Due to the fact that the redistribution of state social insurance rate will increase the tax burden on the employee, it is necessary to reduce the value added tax rate.

Such proposals will reduce the tax burden on the employer and the employee to decline the non-observed economy, increase tax revenues and competitiveness.

**Key words:** tax system, fiscal tax function, burden, non-observed economy