

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

VERSLO EKONOMIKOS PROGRAMA

Teresa Diugevičienė
MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖ IR VERTINIMAS	ANALYSIS AND EVALUATION OF LITHUANIAN TAX SYSTEM
---	---

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo vadovas _____
(parašas)

Prof. dr. Rasa Subačienė

Darbo įteikimo data:
Registracijos Nr.

Vilnius, 2020

TURINYS

IVADAS	5
1. MOKESČIŲ SISTEMA	7
1.1. Mokesčių sistemos samprata, reikšmė ir funkcijos.....	7
1.2. Mokesčių sistemos struktūra ir elementai.....	10
1.3. Mokesčių sistemos vertinimo metodai.....	14
1.3.1. Mokesčių sistemos vertinimo metodas pagal klasikinius apmokestinimo principus..	17
1.3.2. V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo metodas.....	21
1.3.3. Gill mokesčių sistemos vertinimo metodas	23
2. MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS IR VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA	26
2.1. Lietuvos mokesčių sistemos apžvalga	26
2.2. Analizės ir vertinimo metodologijos procesas.....	29
2.2.1. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus	31
2.2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodą.	34
2.2.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal Gill metodą.....	36
3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TYRIMAS	42
3.1. Lietuvos mokesčių sistemos apžvalga	42
3.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus	45
3.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodą.	52
3.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal Gill metodą.....	57
IŠVADOS	66
LITERATŪROS SĄRAŠAS	69
SUMMARY	77
PRIEDAI	78
1 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (faktas), tūkst. Eur	78
2 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (planas), tūkst. Eur	79
3 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos mokesčių pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (faktas), tūkst. Eur	80
4 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos mokesčių pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (planas), tūkst. Eur	81

LENTELIŲ SĄRAŠAS

- 1 lentelė. *Mokesčių sistemos vertinimo metodai ir juos analizavę autoriai*
- 2 lentelė. *Mokesčių sistemos vertinimo metodų privalumai ir trūkumai*
- 3 lentelė. *V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai ir jų klausimai*
- 4 lentelė. *Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai*
- 5 lentelė. *Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra, tūkst. Eur*
- 6 lentelė. *Nacionalinio biudžeto pajamų absoliutus pokytis ir didėjimo (sumažėjimo) tempas, tūkst. Eur*
- 7 lentelė. *Nacionalinio biudžeto planinių ir faktinių pajamų palyginimas, tūkst. Eur*
- 8 lentelė. *Gini koeficientas Lietuvoje ir jo pokytis, proc.*
- 9 lentelė. *Mokesčių naštos rodiklio apskaičiavimas ir dinamika, mln. Eur ir proc.*
- 10 lentelė. *Mokesčių sistemos elastingumo koeficiento dinamika, proc.*
- 11 lentelė. *Planuojamų ir faktiškai surenkamų mokestinių pajamų santykis*
- 12 lentelė. *Faktinio ir standartinio mokesčių tarifų skirtumai, proc.*
- 13 lentelė. *Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų ir mokesčių administravimo išlaidų dinamika ir santykis, mln. Eur ir proc.*
- 14 lentelė. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal klasikinius apmokestinimo principus*
- 15 lentelė. *Mokestinių pajamų struktūra ir lyginamasis svoris, proc.*
- 16 lentelė. *Planuojami ir faktiškai surenkami mokesčiai pagal grupes ir jų pokytis, tūkst. Eur*
- 17 lentelė. *Planuojamos ir faktiškai surenkamos baudos, konfiskacijos ir kitos netesybos bei jų santykis su mokestinėmis pajamomis, tūkst. Eur ir proc.*
- 18 lentelė. *Specifiniai mokesčiai ir jų lyginamasis svoris mokestinėse pajamose, proc.*
- 19 lentelė. *Planuojamų ir faktiškai surenkamų mokestinių pajamų pokytis, tūkst. Eur ir proc.*
- 20 lentelė. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius*
- 21 lentelė. *TOP500 įmonių sumokami mokesčiai ir jų dalis mokestinėse pajamose*
- 22 lentelė. *Ūkio subjektų pagrindinių mokesčių pateikiamos deklaracijos*
- 23 lentelė. *Mokesčių įsiskolinimo rodiklis ir jo dinamika*
- 24 lentelė. *Grąžinami mokesčiai ir jų dinamika, tūkst. Eur ir proc.*
- 25 lentelė. *Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų dinamika*
- 26 lentelė. *Po kontrolės veiksmų surinktų mokesčių ir mokestinių pajamų santykis, mln. Eur*
- 27 lentelė. *Mokestinių ginčų sprendimų VMI naudai rezultatai, proc.*
- 28 lentelė. *Mokesčių kontrolės veiksmų skaičius vidutiniškai tenkantis auditoriui*
- 29 lentelė. *Mokesčių mokėtojų ir VMI darbuotojų santykis, proc.*
- 30 lentelė. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal Gill metodą*

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

- 1 paveikslas.* Mokesčių sistemos apibrėžimas
- 2 paveikslas.* Mokesčių instrumentarijus
- 3 paveikslas.* Bendroji mokesčių klasifikacija pagal požymius
- 4 paveikslas.* Mokesčiai ir juos administruojančios institucijos
- 5 paveikslas.* Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra
- 6 paveikslas.* Nacionalinio biudžeto pajamų lyginamasis svoris
- 7 paveikslas.* Nacionalinio biudžeto rodiklių kitimas
- 8 paveikslas.* Gini koeficiento dinamika
- 9 paveikslas.* Mokesčių naštos, BVP ir mokestinių pajamų dinamika
- 10 paveikslas.* Mokestinių pajamų struktūra pagal mokesčių grupes
- 11 paveikslas.* Gražinamų mokesčių dinamika
- 12 paveikslas.* Lietuvos mokesčių administratoriaus struktūra, proc.
- 13 paveikslas.* Mokesčių atotrūkio dinamika

IVADAS

Pasaulyje nėra visuotinai priimtos bendros mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Daugelis mokslininkų bandė pritaikyti įvairius metodus, kuriais būtų galima įvertinti mokesčių sistemas. Tačiau, vis tik, nėra nei vieno universalaus metodo leidžiančio įvertinti, palyginti ir išanalizuoti mokesčių sistemas, kurios kiekvienai valstybei yra labai svarbios, nes jos užtikrina mokesčių įplaukų surinkimą ir yra pagrindiniu valstybės lėšų šaltiniu. Siekiant mokesčių surinkimo ir panaudojimo efektyvumo mokesčių sistemos yra nuolat keičiamos, tobulinamos ir prižiūrimos. Mokesčių sistemos reguliavimas yra labai jautrus reiškinys. Valstybės mokesčių sistema priklauso nuo ekonominių, socialinių ir kitų vykstančių procesų. Kiekvienas mokesčių pakitimas gali atnešti ne tik teigiamas bet ir neigiamas pasekmes, todėl labai svarbu prieš darant pokyčius tinkamai įvertinti mokesčių sistemą, pritaikant mokslininkų siūlomus mokesčių sistemų vertinimo metodus.

J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2008), A. Novošinskienė, J. Slavickienė, (2007) ir kiti Lietuvos ir užsienio mokslininkai teigia, kad gera mokesčių sistema yra ta, kuri atitinka apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Efektyvios mokesčių sistemos sukūrimas yra pagrindinis bet kurios valstybės uždavinys. Todėl svarbu yra nuolat vertinti ir analizuoti mokesčių sistemą, kad būtų nustatytos tobulintinos ir silpnosios sritys.

Dažniausiai valstybėse mokesčių sistemos formuojamos išstisus dešimtmečius, daugelį kartų tobulinamos ir prireikus vėl koreguojamos. Todėl mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas išlaiko individualų tyrėjo požiūrį į formuluojamos problemos koncepciją ir pasirinktą tyrimo metodiką (Rudytė, Šalkauskienė ir Lukšienė, 2009).

Lietuvos mokesčių sistema ne išimtis. Nuo Nepriklausomybės atgavimo Lietuvos mokesčių sistema buvo ne kartą reformuojama ir tobulinama. Kiekvienais metais atsižvelgiant į vykstančius šalyje procesus vyksta mokesčių pakeitimai. Pasak R. Kuodžio (2008), mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys, siekiant pagerinti biudžeto būklę. Sekant mokesčių pakeitimus labai svarbu įvertinti jų padarinius bei įtaką mokesčių sistemai. Geriausiai įrankiais mokesčių sistemos vertinimui yra žinomų ir išnagrinėtų mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymas.

Mokslinėje literatūroje plačiausiai aptariami ir naudojami yra šie vertinimo metodai: mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius vertinimo principus, V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai ir J. S. B. Gill metodas. Šiuos metodus Lietuvoje labiausiai išanalizavo I. Skačkauskienė, J. Bivainis (2009), G. Giriūnienė, L. Giriūnas (2010), A. Novošinskienė (2000) ir kiti. Kiekvienas iš šių metodų turi savų privalumų ir trūkumų, taip pat pagal kiekvieną iš jų, mokesčių sistema vertinama iš skirtingų pozicijų, taigi, vertinant vieną iš šių metodų, mokesčių

sistema neįvertinama visapusiškai. Todėl atliekant Lietuvos mokesčių sistemos analizę ir vertinimą atliktas vertinimas pagal tris minėtus metodus.

Tyrimo objektas: Lietuvos mokesčių sistema.

Tyrimo tikslas: atlikti Lietuvos mokesčių sistemos analizę ir vertinimą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti mokesčių sistemos ir jos analizės ir vertinimo teorinius aspektus.
2. Parengti mokesčių sistemos analizės ir vertinimo tyrimo metodologiją.
3. Atlikti Lietuvos mokesčių sistemos analizę ir vertinimą pagal klasikinius apmokestinimo principus, Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius ir pagal Gill metodą.

Tyrimo metodai. Tikslui pasiekti bei šio darbo uždavinių įgyvendinimui, atlikta mokslinių straipsnių ir literatūros lyginamoji analizė. Derinant literatūros analizę su statistinių duomenų rinkimu buvo pasirinkta vertinimo metodika atsižvelgiant į statistinių duomenų prieinamumą. Atliekant mokesčių sistemos vertinimo analizę, naudojami Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Finansų ministerijos, Statistikos departamento, Eurostato, EOCOD ir kitų šaltinių analizė ir sintezė. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūros ir dinamikos analizė atliekama taikant tradicinius analizės metodus. Informacijai apdoroti ir susisteminti panaudoti grupavimo, palyginimo ir grafinio vaizdavimo būdai, taikytas sisteminis požiūris ir loginės analizės metodas.

Darbo struktūrą sudaro trys skyriai suskirstyti poskyriais. Pirmojoje dalyje aptarti mokesčių, mokesčių sistemos ir jos vertinimo metodų teoriniai aspektai. Antrajame skyriuje išnagrinėti mokesčių sistemos vertinimo metodai bei sudaryta tyrimo metodologija. Trečiojoje dalyje, kuri yra tiriamojo pobūdžio, atlikta Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir vertinimas.

1. MOKESČIŲ SISTEMA

1.1. Mokesčių sistemos samprata, reikšmė ir funkcijos

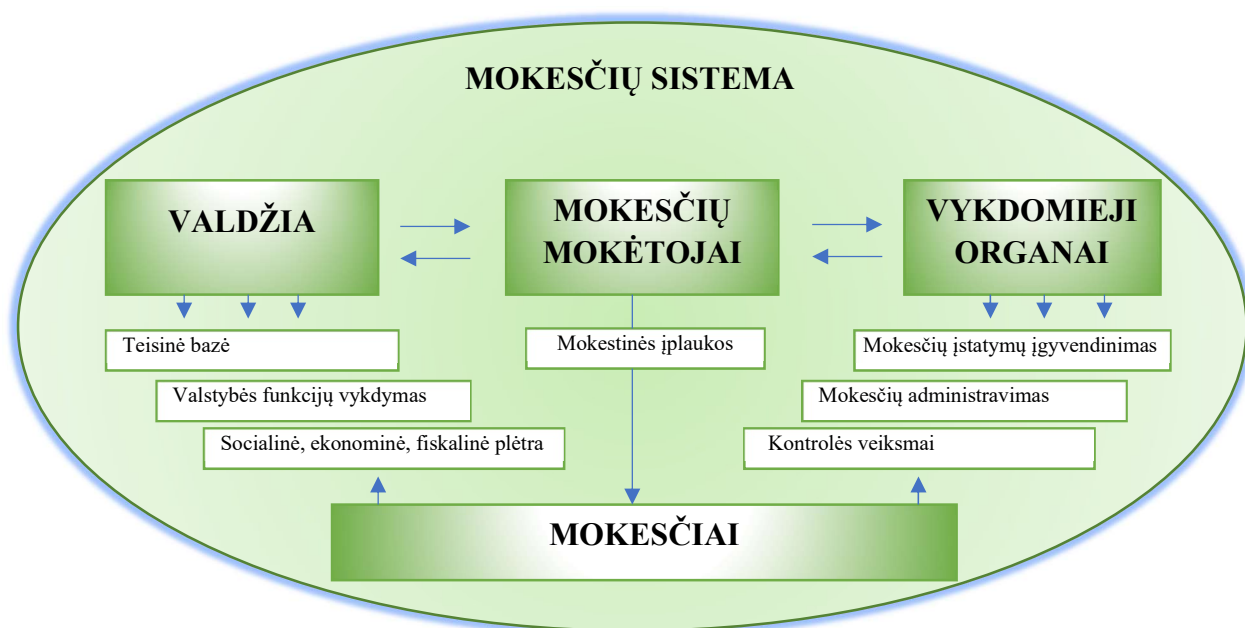
Mokesčiai yra pagrindinis kiekvienos valstybės funkcionavimo šaltinis. Jie suteikia valstybei galimybę atlikti savo pagrindines funkcijas: apsaugos, vystymo ir valdymo. Mokesčiais finansuojamos valstybės funkcijos yra tos, kurių pati rinka ar privatus asmenys negali suteikti žmonėms arba yra nesuinteresuoti jas teikti (Meidūnas ir Puzinauskas 2001).

Kadangi mokesčiai yra pagrindiniu valstybės funkcionavimo šaltiniu, daugumai šalies biudžetams būdinga tai, kad mokesčių ir kitų įmokų įplaukos sudaro didžiąją dalį visų pajamų. Taip jie tampa galingu įrankiu, kuriuo valstybė gali naudotis siekiant įgyvendinti kai kuriuos savo tikslus. Kiekviena valstybė, siekdama tų tikslų, atitinkamai formuoja ir mokesčių sistemas. Mokesčių sistemos įvairiose šalyse skiriasi apmokestinimo baze, mokesčių dydžiais ir mokesčių tipais. Šiuolaikinėje demokratinėje valstybėje mokesčiai yra svarbiu visuomeninio gyvenimo, valstybės ir teisinės sistemos elementu (Užubalis, 2012).

Bendriausia prasme mokesčiai apibūdinami kaip piniginė prievolė valstybei, pabrėžiant jų individualiai neatlygintą pobūdį ir privalomumą (Marcijonas ir Sudavičius 2003). Mokesčių apibrėžimų yra įvairių. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (2004) mokesčiai yra apibrėžiami kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojai nustatyta piniginė prievolė valstybei. Šio įstatymo aspektu mokesčių sąvoka apima ir tam tikras rinkliavas ir įmokas. Apmokestinimas mokesčiais dažniausiai reguliuojamas atskirais įstatymais ir skirstomas į daugybę atskirų mokesčių. Mokesčiai gali būti įvairūs. Gali skirtis mokesčio bazė, mokesčio mokėtojas, mokesčio įskaitymas bei kiti aspektai.

Tuo tarpu mokesčių sistema apibrėžiama kaip šalyje egzistuojančių mokesčių, įplaukų ir rinkliavų visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimo keliamus uždavinius ir išreiškianti valstybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę plėtrą (Juknelienė, 2005). K. Kindsfaterienė ir K. Lukaševičius (2008) nurodo, kad mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. K. Levišauskaitė ir G. Rūkšys (2003) valstybės mokesčių sistema apibūdina kaip visuma įstatymais reglamentuojamų, tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui. V. Meidūnas ir P. Puzinauskas (2001) mokesčių sistema aprašo kaip mokesčių visuma, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomieji organai, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai. Pagal juos mokesčių sistema yra sutraukimas atskirų mokesčių į vieną logišką koncepciją, kuri rodo jų įvairumą ir reiškia jų bendrą tikslą bei sudaro vieną darnų vienetą.

Kiti autoriai papildo, kad mokesčių sistemą sudaro ne tik pačių mokesčių visuma, bet ir mokestinių prievolių užtikrinimo priemonės, mokesčių mokėtojų kontrolės sistema ir atsakomybės už mokesčių teisės normų pažeidimą elementai (Čebelis 2012, Popelnikova 2013). Jos reguliavimas laikomas vienu sudėtingiausiu ir jautriausiu dalyku, nes nacionalinio biudžeto pajamos formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Keičiantis šalies ekonomikai ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat neišvengiamai keičiasi. Ji yra istoriškai formuojama bei atspindi šalies ūkinį, visuomeninį ir politinį gyvenimą. Faktiškai mokesčių sistema yra abstraktus dalykas, tačiau yra formuojama atsižvelgiant į realiai egzistuojančius teisės aktus (Dudar ir kt., 2017). Apibendrinant visus apibrėžimus mokesčių sistema atvaizduota 1 paveiksle.



1 paveikslas. Mokesčių sistemos apibrėžimas

Šaltinis: sudaryta autorės

Dinamiškai keičiantis pačiai ekonominei aplinkai, vykstant globalizacijos procesams, intensyvėjant šalių ekonominiams integraciniams procesams, mokesčių sistemos keičiasi, todėl jų įtakos įvertinimas atskiros šalies ekonomikos vystymuisi tampa itin aktuali ir vis sudėtingesnė problema (cituojama iš Stankevičius, 2014, p. 81).

Efektyvi mokesčių sistema turi atitikti pagrindinius apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius (Imbrasienė, 2008). Nustatyti mokesčiai turi sudaryti visumą, būti suderinti, aiškūs, neprieštaraujantys vienas kitam, savireguliuojantys ir adekvatūs turimiems techninėms bei žmogiškiesiems ištekliams. Sistema neturi prieštarauti rinkos ekonomikos sąlygoms, ji turi skatinti investicijas bei inovacijas. Puikiai veikianti mokesčių sistema užtikrina įplaukas į valstybės biudžetą, kuriais valstybė gali naudotis savo funkcijoms atlikti.

Mokslininkai išskiria kelias mokesčių funkcijas. Vieni teigia, kad mokesčiai atlieka fiskalinę ir ekonominę (reguliavimo) funkcijas (Meidūnas ir Puzinauskas, 2001; Pajuodienė, 2003; Stačiokas ir Rimas, 2003), kiti – kad mokesčiai atlieka fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo (ekonominę) funkcijas (Buškevičiūtė, 2003; Aleknevičienė, 2005). Dar kiti autoriai išskiria ir socialinį mokesčių vaidmenį. (cituojama iš Novošinskienė, 2013, p.223). Tačiau pripažįstama, kad mokesčiams yra būdingos dvi pagrindinės funkcijos: fiskalinė ir reguliacinė.

Pagrindinė mokesčių funkcija yra **fiskalinė**. Tai seniausia, klasikinė, mokesčių funkcija, kurios esmė yra valstybės piniginių išteklių sukaupimo funkcija. Ši funkcija mokesčiams buvo būdinga nuo pat senovės ir visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis ir būtinas valstybės išteklių formavimo šaltinis, reikalingas viešosioms paslaugoms finansuoti ir kitiems valstybės funkcijoms vykdyti. Papildoma funkcija – **reguliacinė** skirta apmokestinimo mechanizmu įtakoti valstybėje vykstančius ekonominius, įvairius socialinius procesus, skatinti naudingas ūkines pastangas, pritraukti kapitalą, investicijas arba priešingai – stabdyti nepageidautinas socialinės-ekonominės raidos tendencijas. Kadangi ekonomikai būdingas cikliškumas, valstybė gali ir turi aktyviai veikti švelnindama neigiamas didžiulių svyravimų pasekmes. Mokesčių reguliavimo funkciją galima išplėsti į ekonominio stabilizavimo bei pajamų išlyginimo funkcijas. Reguliacinei funkcijai taip pat kartais priskiriama ir aplinkosauginė funkcija, t. y. racionalaus gamtos išteklių naudojimo skatinimas, aplinkos taršos mažinimo ir pažangių gamybos technologijų diegimo skatinimas (Medelienė ir Sudavičius, 2011).

Mokesčių **perskirstomoji** funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių (Buškevičiūtė, 2007). Valstybė imasi aktyvaus vaidmens siekdama socialinio teisingumo bei prisiima saugoti taip vadinamas socioekonominės žmogaus teises. Perskirstymas gali būti prasmingas ir pagrįstas tik jeigu juo apsaugomos asmenų teisės – užtikrinamas pragyvenimo minimumas, minimalios galimybės (vidurinis išsilavinimas, aukštasis išsilavinimas gerai besimokantiems) ir pan. (cituojama iš Užubalis, 2012, p. 21).

Visos mokesčių vykdomos funkcijos yra itin svarbios valstybės vystymuisi. Kiekviena šalis siekia sukurti efektyvią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją. Todėl kiekvienos valstybės prioritetu yra tokios mokesčių sistemos suformavimas. Labai svarbu yra, kad šalies mokesčių sistema atitiktų apmokestinimo principus, formuojant teisingą visuomenę ir stiprią ekonomiką. Tam tikslui svarbus yra valstybių mokesčių sistemų vertinimas bei analizė.

1.2. Mokesčių sistemos struktūra ir elementai

Šalyje renkamų mokesčių visuma yra sudaryta pagal tam tikrus bendrus principus. Literatūroje mokslininkai V. Meidūnas, P. Puzinauskas (2001), V. Aleknevičienė (2005), O. G. Rakauskienė (2006), E. Buškevičiūtė (2006), L. Šapalienė, (2008), A. Novošinskienė, A. Slavickienė, (2007) ir daugelis kitų ekonomistų išskiria šiuos pagrindinius klasikinius apmokestinimo principus:

- **teisingumo**. Mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis ir apmokestinant jais yra atsižvelgiama į mokėtojų mokumą;

- **ekonominio efektyvumo**. Mokesčių sistemos efektyvumas vertinamas pagal tai, kiek jis veikia ekonominio produkto sukūrimą. Mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomikos augimą;

- **administracinio paprastumo**. Mokesčius surinkti turi būti paprasta, tai yra mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, turi nesukelti mokėtojams rūpesčių, mokesčio ėmimo išlaidos turi būti minimalios ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį.

- **mokestinių įplaukų produktyvumo bei elastingumo**. Turi būti užtikrinamos pakankamos pajamos valstybės išlaidoms padengti ir mokesčių sistema turi būti tokia, kad neįvedant naujų ir nedidinant esamų tarifų, mokestinės įplaukos didėtų sparčiau negu nacionalinės pajamos.

Be šių pagrindinių apmokestinimo principų mokslininkai pateikia ir kitus apmokestinimo principus.

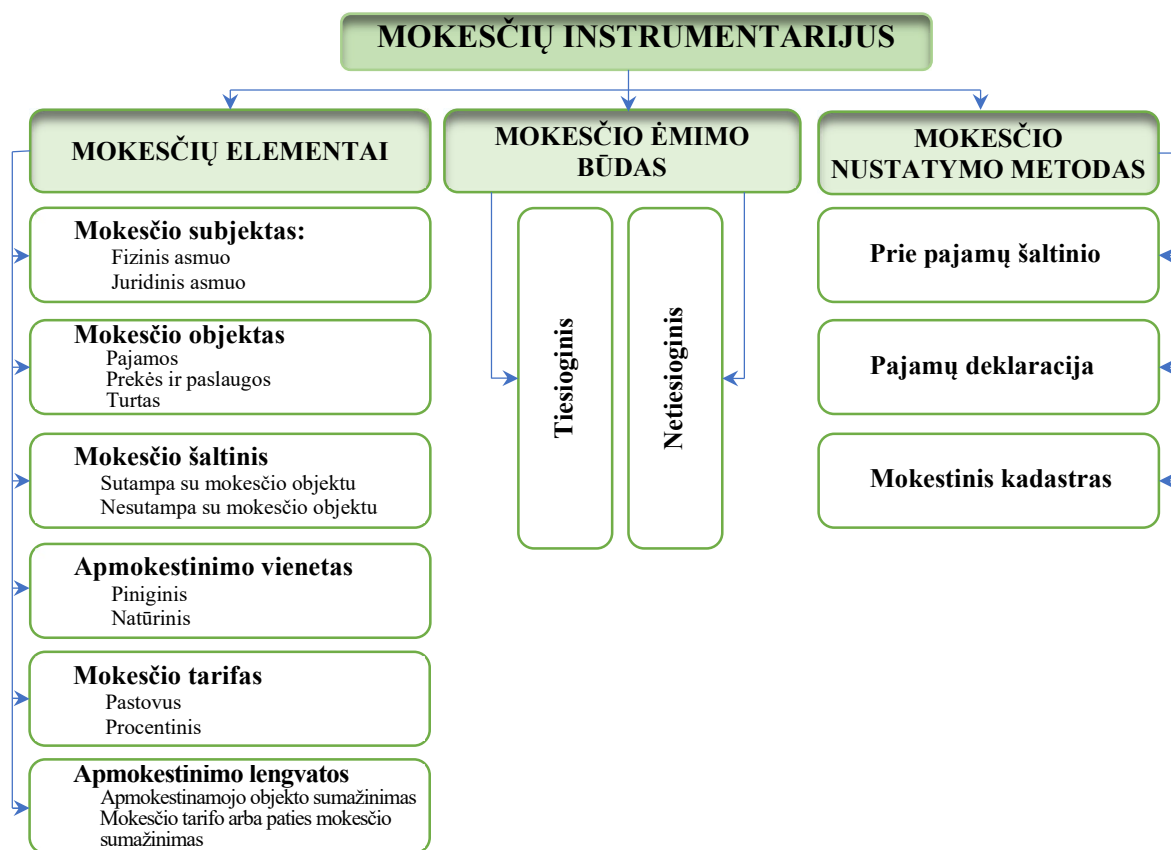
Lietuvos ekonomistai O. Žėkienė (1996), R. Stačiokas ir J. Rimas (1998), G. Smalenskas (2002) bei Lietuvos laisvosios rinkos institutas (1997) savo veikaluose nustato įvairius mokesčių sistemos formavimui naudotinus apmokestinimo principus: mokumo ir egzistencijos, teisingumo, paprastumo (aiškumo), ekonominio efektyvumo ir elastingumo, vienkartinio apmokėjimo, lankstumo ir pan. A. Novošinskienė ir A. Slavickienė (2007) siūlo tokius mokesčių sistemos vertinimo principus: teisingumo; ekonominio efektyvumo ir elastingumo; administracinio paprastumo ir aiškumo; vienkartinio apmokestinimo; mokesčių viešumo (cituojama iš Imbrasienė, 2008, p. 159). Tuo tarpu Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (2004) yra nurodyti mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą principai.

Užsienio autorių yra skiriami 3 pagrindiniai sėkmingos mokesčių sistemos bruožai – paprastumas, neutralumas ir stabilumas. Remiantis užsienio patirtimi kai kurie mokslininkai teigia, kad tikslingumo ir neutralumo principai yra net svarbesni už teisingumą (cituojama iš Aleknevičienė, 2005, p. 93).

Autorių siūlomi apmokestinimo principai yra įvairūs ir kai kurie kartojasi. Tačiau pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą (Bivainis ir Skačkauskienė, 2007).

Siūlomi principai dažnai vienas kitam prieštarauja. Sukurti mokesčių sistemą, kuri atitiktų visus principus yra gana sudėtinga. Kartais teisingesnės mokesčių sistemos sukūrimas reikalauja daugiau sąnaudų, dėl to mokesčių sistema tampa brangesnė ir dažniausiai mažiau efektyvi. Be to, teisingumo principą lengviau įgyvendinti taikant tiesioginius nei netiesioginius mokesčius, o ekonominio efektyvumo principą lengviau taikyti esant didesnei netiesioginių mokesčių sudedamajai daliai. Tačiau suderinti apmokestinimo principus bei rasti jų kompromisinį variantą yra labai svarbu, nes tai turi reikšmės efektyvios valstybės mokesčių sistemos kūrimui (Levišauskaitė ir Šinkūnienė, 2006).

Konkrečios šalies mokesčių sistema apima daugybę įvairiausių mokesčių. Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentarijų, kuriame apibrėžiami mokesčių elementai, mokesčio ėmimo būdas bei nustatymo metodai (žr. 2 pav.). Mokesčių elementus sudaro subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetas, mokesčio tarifas, mokesčio suma, lengvatos (Buškevičiūtė, 2006).



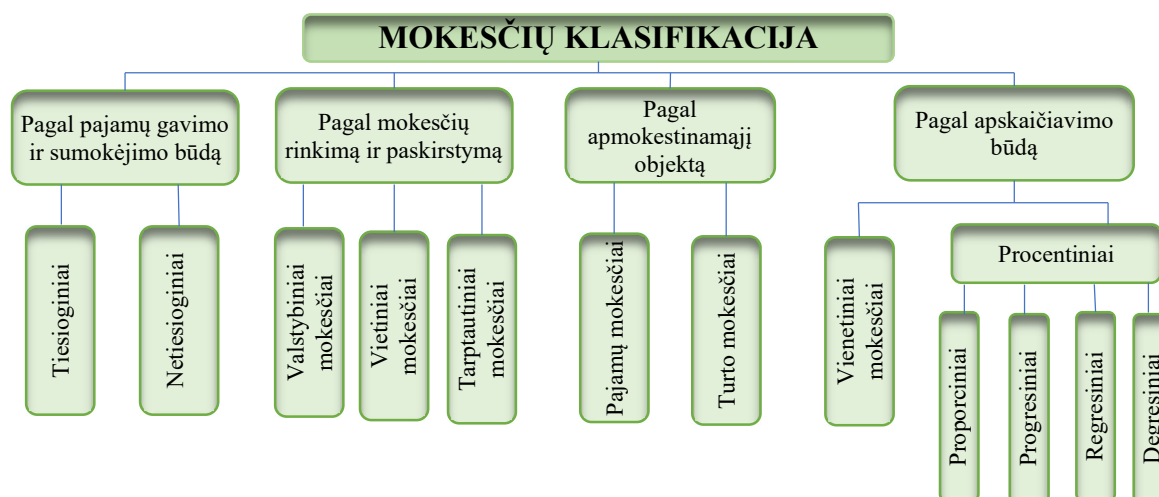
2 paveikslas. Mokesčių instrumentarijus

Šaltinis: Buškevičiūtė, 2006.

Mokesčiai yra grupuojami pagal tam tikrus požymius. Paprastai mokesčiai skirstomi į grupes atsižvelgiant į apmokestinimo objektą, apskaičiavimo metodą, mokesčių rinkimų būdą ir kitus klasifikacinius požymius (Buškevičiūtė ir Pukelienė, 1998). Pagrindė mokesčiai yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius (Levišauskaitė ir Rūškys, 2003). Dažniausiai literatūroje aptinkama mokesčių klasifikaciją pagal požymius pavaizduota 3 paveiksle.

Tiesioginiai mokesčiai paprastai taikomi pajamoms ir turtui. Jie imami tiesiai iš mokesčių mokėtojų. Šiuo mokesčiu apmokestinami tie, kurie gauna pajamų ar pelno už veiklos rezultatus. Šiuo atveju atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų pajamingumą ir šeimyninę padėtį. Šie mokesčiai savo ruožtu dar skirstomi į asmeninius, kai apmokestinamas asmuo ir jo pajamos, ir realinius, kai apmokestinamas turtas (Buškevičiūtė, 2006).

Anot V. Kazlauskienės (2012) netiesioginiai mokesčiai yra gaunami naudojant kainų sistemą. Šie mokesčiai įtraukiami į prekės kainą. Tačiau šiuos mokesčius valdžia renka ne tiesiogiai iš prekių ar paslaugų galutinių vartotojų, o per tarpininkus – įmones, parduodančias prekes ar paslaugas. Tai yra pridėtinės vertės mokestis, įvairiausi akcizai, muitai, fiskaliniai monopoliai.



3 paveikslas. Bendroji mokesčių klasifikacija pagal požymius

Šaltinis: Buškevičiūtė, 2006, Šapalienė, 2010, Kazlauskienė, 2012.

Pagal apskaičiavimo metodą mokesčiai būna:

- **vienetiniai.** Tai yra konkreti suma apmokestinimo objekto vienetui;
- **proporciniai.** Kai vienodu procentu apmokestinamas visas mokesčio objektas, pavyzdžiui pajamų suma, turto vertė;
- **progressiniai.** Kai didėja mokesčio objekto apimtis, didėja mokesčio procentas;
- **regresiniai.** Kai didėja mokesčio objekto apimtis, apmokestinimo procentas mažėja;
- **degresiniai.** Augant pajamoms, mokesčių tarifas didėja. Tačiau, pasiekus tam tikrą ribą, mokesčių tarifas tampa proporcingas arba stabilus. Degresiniai mokesčiai yra progressinių ir proporcinių mokesčių kombinacija (Kazlauskienė, 2012).

Pagal nustatymą, rinkimą ir įplaukų paskirstymą mokesčiai būna **valstybiniai** ir **vietiniai**. Valstybinėms mokesčiams priklauso pajamų, pelno mokesčiai, taip pat akcizai, muitai, pridėtinės vertės mokestis ir kiti valstybės nustatomi mokesčiai. Vietinius mokesčius ima vietos valdymo organai atitinkamoje teritorijoje ir skiria vietos biudžetams (Buškevičiūtė, 2006).

Pagal paskirtį mokesčius dar galima skirstyti į **bendruosius** ir **specialiuosius**. Bendrieji yra mokami į valstybės biudžetą ir naudojami bendra tvarka, o specialiųjų pagrindu formuojami šių mokesčių panaudojimo valstybiniai – vyriausybiniai fondai (Buškevičiūtė ir Pukelienė, 1998).

Pastaruoju metu atsirado dar keletas mokesčių grupių. Galima paminėti ekologinius ir tarptautinius mokesčius. Ekologinių mokesčių tikslas yra ekologinė apsauga, o ne valstybės pajamų didinimas. Šie mokesčiai gali stimuliuoti inovatyvių technologijų diegimą, nes teršėjai suinteresuoti ieškoti naujų taršos emisijos mažinimo būdų, gali būti pajamų šaltiniu investicijoms į aplinkos apsaugą ir aplinkosauginei politikai vykdyti ir/arba padėti realizuoti tvarios plėtros principus (Miceikienė ir Čiulevičienė, 2014). Kaip tarptautinių mokesčių pavyzdį būtų galima paminėti importuojamų žemės ūkio produktų mokestį, nustatytą šalyse, kurios yra Europos Sąjungos narės (Juknelienė, 2005).

Literatūroje galima rasti ir kitokių mokesčių klasifikavimo požymių.

Atsižvelgiant į vyraujančius mokesčius sistemoje analizuojamoje literatūroje ekonomistai išskiria tris mokesčių sistemų tipus: progresinę, proporcinę ir regresinę. Pasak J. Radevič (2013) vienas iš kriterijų nustatant mokesčių skirstymą į proporcingus, progresinius ir regresinius yra susijęs su pajamomis, t.y. atsižvelgiama į tai, kaip mokestis įtakoja mokesčių mokėtojo pajamas.

Progresinėje mokesčių sistemoje didėjant pajamoms, gaunant didesnę pelną, turint ar įsigyjant vertingesnį turtą mokesčių mokėtojas moka didesnę mokesčių dalį. Pagal A. Slavickienę, K. Atkočiūnaite, A. Nesticę (2007) šią sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu tarifu. Pagrindiniu šios sistemos privalumu R. Lukošius (2016) išskiria tai, kad progresiniai mokesčiai skatina socialinę lygybę – mažėja skirtumas tarp uždirbančių mažiau ir daugiau. Trūkumu yra tai, kad uždirbantys daugiau, savaimė sumoka daugiau mokesčių net ir esant vienodam tarifui, nors naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis vienodai.

Proporcinėje mokesčių sistemoje mokesčiai yra skaičiuojami proporcingai nuo gaunamų pajamų, pelno, turimo ar įgyjamo turto, nepriklausomai nuo jo vertės (Vikipedija, 2015). Mokesčių tarifas yra vienodas visoms mokėtojų grupėms. „Proporcingasis apmokestinimas – tai mokestis, kai mokesčio tarifas išlieka pastovus, keičiantis (augant ar mažėjant) mokesčio bazei.“ (cituojuama iš Medelienė ir Sudavičius, 2011, p. 87) Proporcinių mokesčių privalumu K. Masiulis (2011) vardija tai, kad jie paprastesni, aiškesni, sunkiau išvengiami. Juos teisingesniais laiko turtingesnė visuomenės dalis, nes kuo daugiau pajamų ar turto turi žmogus, tuo jis daugiau

mokesčių nominalia verte ir sumoka. Pagrindiniu trūkumu pagal K. Dilanian (2005), R. Degutyte (2010) laikoma tai, jog neteisinga, kad mokesčių mokėtojai, uždirbantys milijonus, moka pagal tą patį mokestinį tarifą kaip ir asmenys gaunantys vidutinius atlyginimus. „Proporcinio mokesčio sistema paprastai siejama su supaprastinimu, atitinkamai sumažėjusia laiko ir pinigine našta tenkinant mokesčių apskaičiavimo ir administravimo reikalavimus.“ (cituojama iš Paulauskas, 2008, p. 65).

Regresinėje mokesčių sistemoje mokesčių tarifas mažėja didėjant apmokestinamajai bazei (Medelienė ir Sudavičius, 2011). Didžiausiu šios sistemos privalumu yra tai, kad skatinama daugiau užsidirbti, tuo pačiu skatinama investuoti. B. W. Poulson, ir J. Kaplan (2008) savo darbe teigia, kad valstybės turinčios regresines mokesčių sistemas turi pranašumą generuojant ekonomikos augimą. Tuo tarpu trūkumu pagal O. G. Rakauskienę ir V. Servetkienę (2011) yra socialinės nelygybės didinimas. „Vartojimo mokesčiai dažniausiai yra regresiniai. Pavyzdžiui, vienas iš vartojimo mokesčių – PVM yra regresinis, kadangi mažas pajamas gaunantys gyventojai atiduotų didesnę dalį savo pajamų nei gaunantys dideles pajamas. Vartojimo mokesčiai labiau apkrauna mažesnes pajamas gaunančius asmenis, nes pastarieji vartojimo prekėms išleidžia didesnę dalį pajamų, negu turtingieji“ (cituojama iš Radevič, 2013, p. 17).

1.3. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Pagrindinis mokesčių politikos tikslas yra surinkti reikiamo dydžio pajamas, kad galima būtų užtikrinti visuotinę gerovę. Svarbu ne tik bendras mokesčių lygis, bet ir pačios mokesčių sistemos struktūra. Struktūra tampa ypač svarbi, kai mokesčiais stengiamasi ne tik surinkti pinigus į biudžetą, bet ir kartu vykdyti kryptingą bei pageidautiną reguliacinę mokesčių sistemos funkciją. Taigi mokesčių sistema nuolat keičiama ir tobulinama. Siekiant nustatyti sritis, kurios reikalauja tobulinimo, pirmiausia įvertinama esama situacija, nustatant stipriąsias ir silpnąsias puses, turimas spragas ir tobulinimo kryptis. Be surinkimo ir mokesčių administravimo vertinimo, svarbu atsižvelgti ir į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių mokės mokesčius, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčiai netaps sunkia našta, stabdančia šalies ūkio plėtojimąsi. Ar esama mokesčių sistema atitinka pagrindinius reikalavimus, keliamus efektyviai mokesčių sistemai.

Pasaulyje nėra priimtose vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Kiekvienos valstybės mokesčių sistema yra unikali, todėl vertinti bei lyginti jas yra sudėtinga. Daugelis užsienio ir Lietuvos mokslininkų, nagrinėdami mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą išskiria ne vieną metodą, kurie padėtų įvertinti mokesčių sistemas. Mokslininkė G. Giriūnienė (2014) išskiria penkis dažniausiai naudojamus mokesčių sistemų vertinimo metodus: V.Tanzi produktyvumo testą, dar vadinamą Tanzi kvalifikaciniais rodikliais, Jit B.S. Gill (toliau – Gill) diagnostinius rodiklius, V.Tanzi ir A. Pallichio pateiktųjų rinkinį, mokesčių naštos metodą ir klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius. J. Bivainis ir I.

Skačkauskienė (2007) išskiria tris mokesčių sistemos vertinimo metodus: Tanzi kvalifikacinius rodiklius, Gill diagnostinius rodiklius bei klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius. Mokesčių sistemos vertinimą ir jos efektyvumą taip pat nagrinėjo K. Šinkūnienė, V. Pukelienė (2005), K. Levišauskaitė (2006), R. Norvaišienė, A. Slavickienė (2007), E. Buškevičiūtė (2007), L. Juozaitienė (2009) ir kiti (žr. 1 lentelę).

1 lentelė

Mokesčių sistemos vertinimo metodai ir juos analizavę autoriai

<i>Autoriai</i> / <i>Vertinimo metodai</i>	Klasikiniai apmokestinimo principai	Tanzi kvalifikaciniai rodikliai	Gill diagnostiniai rodikliai	Mokesčių naštos metodas	V.Tanzi ir A.Pallechio pateiktųjų rinkinys
V. Aleknevičienė		X			
J.Bivainis ir I.Skačkauskienė	X	X	X		
E.Buškevičiūtė	X	X			
G.Giriūnienė	X	X	X	X	X
A.Imbrasienė	X	X			
L.Juozaitienė		X			
K.Levišauskaitė, G.Rūškys				X	
R.Norvaišienė, A.Slavickienė					
A.Novošinskienė		X		X	
N.Popelnikova, J.Žaptorius	X		X	X	
D.Rudytė, L.Šalkauskienė, L.Lukšienė		X			
D.Ruškytė, AV.Rutkauskas, V.Navickas				X	
L.Šapalienė	X	X			
K.Šinkūnienė	X	X			

Šaltinis: sudaryta autorės

Kiekvienas pateiktas metodas, įvertina skirtingus mokesčių sistemos vertinimo aspektus. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai, vertina kiekvieną išskirtą apmokestinimo principą ir atliekama lyginamoji analizė. Tanzi kvalifikaciniai rodikliai vertina mokesčių sistemos veiksmingumą pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostikos rodiklių klausimus. Gill diagnostiniai rodikliai mokesčių sistemos veiksmingumą vertina analizuojant per mokesčių pajamų surinkimo prizmę. Mokesčių naštos metodui nėra nustatytos vieningos metodikos, dažniausiai yra vertinamos bendros mokesčių pajamos ir bendrasis vidaus produktas. Vertinant V. Tanzi ir A. Pallechio pateiktųjų rinkiniu mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas tolygiai per mokesčių įplaukų prizmę.

I. Skačkauskienė (2009) išskiria tris vyraujančius mokesčių sistemos vertinimo metodus: vertinimą pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius; vertinimą pagal V. Tanzi kvalifikacinius rodiklius; vertinimą pagal Gill diagnostinius rodiklius. Apie šių metodų vyravimą taip pat galima spręsti ir iš 1 lentelės. Kadangi mokesčių naštos metodas yra vertinamas klasikiniuose apmokestinimo principuose ir Gill metode, labiausiai nagrinėjama ir naudojamais vertinimo metodais yra klasikinių apmokestinimo principų ir juos apibūdinančių rodiklių metodas, Tanzi kvalifikaciniai rodikliai ir Gill diagnostinius rodikliai. Šie metodai yra labiausiai išnagrinėti ir daugiausiai naudojami Lietuvos mokslininkų.

Visi šie metodai turi savo privalomus ir trūkumus (žr. 2 lentelę), todėl mokslininkai nagrinėja ir sudarinėja naujus, kompleksinius, mokesčių sistemos vertinimo metodus.

2 lentelė

Mokesčių sistemos vertinimo metodų privalumai ir trūkumai

VERTINIMO METODAS	PRIVALŪMAI	TRŪKUMAI
Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai	<ul style="list-style-type: none"> leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieno principo įgyvendinimą. 	<ul style="list-style-type: none"> nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja mokesčių sistemos lyginamąją analizę; darbų autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui vertinti; tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti
Tanži kvalifikaciniai rodikliai	<ul style="list-style-type: none"> siekiami visapusiškai įvertinti mokesčių sistemą ir struktūrą 	<ul style="list-style-type: none"> mokesčių sistema vertinama atsižvelgiant tik į parinktų ekspertų nuomonę; kai kurie rodikliai yra kritikuotini dėl jų rezultatų vertinimo tikslingumo; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; metodas nėra tinkamas tarptautiniams palyginimams; metodas nėra normatyvinio pobūdžio ir nurodo tik svarbiausius vertinimo aspektus; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį.
Gill diagnostiniai rodikliai	<ul style="list-style-type: none"> vertinimui naudojami statistiniai duomenys, o ne intuityvūs vertinimai; sistemą galima analizuoti sisteminiu požiūriu per mokesčių pajamų surinkimo prizmę; atsižvelgiama į kiekybinius ir kokybinius mokesčių sistemos vertinimo aspektus 	<ul style="list-style-type: none"> dalis statistinių duomenų gali būti sunkiai prieinami; siauro profilio vertinimas; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį.
Mokesčių naštos metodas	<ul style="list-style-type: none"> leidžia palyginti konkrečios šalies mokesčių įplaukų kitimą laiko atžvilgiu. 	<ul style="list-style-type: none"> norint palyginti kelių šalių mokesčių naštos rodiklius privalo būti skaičiuojami ne absoliutūs, bet santykiniai rodikliai; visi mokesčių mokėtojų sumokėti mokesčiai gali neatspindėti viename biudžete ir valstybės gaunamų bendrųjų mokesčių įplaukų apskaičiavimui reikės ne vieno statistinio šaltinio; valstybės suformuoto tam tikro fondo mokesčių įplaukos apskaitomos ir kito valstybės fondo mokesčių įplaukose.
V. Tanzi ir A. Palleschio pateiktų rinkinys	<ul style="list-style-type: none"> vertinimui naudojami statistiniai duomenys, o ne intuityvūs vertinimai; mokesčių sistema analizuojama per mokesčių įplaukų prizmę. 	<ul style="list-style-type: none"> nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija; nėra apibrėžtos vertinimo skalės; nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių sistemos lygį

Šaltinis: Bivainis ir Skačkauskienė, 2009; Giriūnienė, 2014

1.3.1. Mokesčių sistemos vertinimo metodas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Suderinti visus apmokestinimo principus dėl jų prieštaravimo yra sudėtinga. G. Giriūnienė (2014) pažymi, kad mokesčių sistemos vertinimui nėra tikslinga naudoti visus apmokestinimo principus, todėl tolimesnėje mokesčių sistemos vertinimo metodų analizėje remiamasi tik jau atrinktais, dažniausiai mokslinėje literatūroje minimais apmokestinimo principais. Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus ekonomistai (Šinkūnienė, 2005; Rakauskienė, 2006; Novošinskienė ir Slavickienė, 2007; Imbrasienė, 2008; Bivainis ir Skačkauskienė, 2009 ir kiti) siūlo vertinti pagal keturis pagrindinius apmokestinimo principus: teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo bei įplaukų produktyvumo ir elastingumo.

Pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą. Šis principas svarbus ir dėl to, kad jo pagrindinius rodiklius Gini ir mokesčio naštos koeficientą galima palyginti tarp šalių, nes jie skelbiami oficialiosios statistikos ir Pasaulio banko. Pasak R. Kvedrytę (2009) Gini koeficientas yra visiškai informatyvus matas, parodantis gyventojų ekonominę nelygybę ir tai geriausiai žinomas ir plačiausiai taikomas nelygybės matas, aptinkamas ekonominėje literatūroje.

Klasikinių apmokestinimo principų metodas leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieną principą atskirai. Teisingumo principas parodo ar mokesčių sistema veikia teisingai, ar šalyje vyrauja pajamų pasiskirstymo lygybė. Ekonominio efektyvumo principas leidžia nustatyti ar valstybė aprūpinama reikiamu pajamų kiekiu. Mokesčių administravimo paprastumo principas nurodo ar mokesčių sistema veikia vadovaudamasi aiškia ir visiems suprantama mokesčių administravimo sistema. Produktyvumo ir elastingumo principas parodo ar mokesčių sistema sugeba užtikrinti pakankamas pajamas valstybės išlaidoms padengti ir ar pakankamai lanksti ir prireikus gali išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių.

Apmokestinimo **teisingumo principas** apima du reikalavimus: pirma, mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis ir antra, apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti. Tai principas, garantuojantis neapmokestinamąjį minimumą (Novošinskienė ir Slavickienė, 2007).

Apmokestinimo teisingumas yra labai svarbus mokesčių sistemos kūrimo procese – pritaikius jį galima perskirstyti lėšas tarp gyventojų, organizacijų. Tačiau šis principas turėtų vyrauti visoje mokesčių sistemoje, priešingu atveju vyriausybė gali gauti neigiamų rezultatų (pvz., mokesčių vengimą) (cituojama iš Skačkauskienė ir Valentinovič, 2016, p. 177).

Šis principas gali būti nagrinėjamas horizontaliai ir vertikalčiai. Horizontalusis teisingumas reiškia, kad asmenys, turintys lygias ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami. Vertikalusis teisingumas remiasi tuo, kad skirtingas galimybes turintys asmenys

būtų apmokestinami skirtingai, tai yra atsižvelgiant į asmenų mokumą turi būti taikomi skirtingi mokesčių tarifai, suteikiamos įvairios lengvatos ir t.t. (Buškevičiūtė, 2005, Bivainis ir Skačkauskienė, 2007).

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) apmokestinimo teisingumo principui įvertinti siūlo šiuos rodiklius: Gini koeficientą, Reynolds – Smolensky indeksą, Atkinsono indeksą bei socialinės gerovės funkciją. Jie visi įvertina pajamų paskirstymo teisingumą. Reynolds – Smolensky ir Atkinsono indeksai nėra labai populiarūs, dėl sudėtingo skaičiavimo ir ribotų duomenų gavimo galimybių.

Gini koeficientui apskaičiuoti naudojamos vartojimo išlaidos, kurias skaičiuoja Statistikos departamentas pagal decilius, tuomet šis koeficientas apskaičiuojamas pagal formulę (Čiulevičius, Čiulevičienė, 2007):

$$G = \frac{\sum_{i=1}^n (2i-n-1)x_i}{n^2\bar{x}} \quad (1);$$

kur,

i – decilio eilės numeris;

n – decilių skaičius;

\bar{x} - vidutinių išlaidų pagal decilius aritmetinis vidurkis;

x_i - išlaidos i – tajame decilyje.

Šio koeficiento dydis kinta nuo 0 iki 1 (0 iki 100 proc.). Kuo šis rodiklis didesnis, tuo nelygė gilesnė. Kai Gini koeficiento reikšmė didesnė nei 0,300 (30 proc.), galima teigti, kad yra esminių paskirstymo netolygumų. Šis rodiklis plačiai naudojamas tarptautiniuose palyginimuose. Kita vertus, Gini koeficientas turi tam tikrų trūkumų – nediferencijuoja skirtingų pajamų nelygės rūšių (Čiulevičius ir Čiulevičienė, 2007).

Mokesčių naštos rodikliui (d) apskaičiuoti naudojamas mokestinių pajamų ir socialinio draudimo įmokų sumos santykis su BVP (Bivainis ir Skačkauskienė, 2007):

$$d = \frac{T}{Q} \quad (2);$$

kur,

T – valstybės pajamos iš mokesčių;

Q – bendrasis vidaus produktas.

Tai dydis, parodantis, kokia bendrojo vidaus produkto dalis perskirstoma mokesčiais. Bendrasis vidaus produktas yra pagrindinis rodiklis, apibūdinantis šalies ekonominę raidą. Sprendžiant aktualias ekonominės politikos problemas šiam rodikliui yra teikiama prioritetinga reikšmė. Laiko skalėje šį dydį galima palyginti vienos šalies mastu bei tarp skirtingų šalių (Tvaronavičienė ir Meškauskienė, 2003). Tačiau šis metodas nėra pakankamai efektyvus, nes

įvairiose valstybėse skiriasi mokesčių tarifai, bazė, lengvatų sistema, o taip pat ir pagrindiniai ekonominiai rodikliai: šalies gyventojų skaičius ir bendrasis vidaus produktas.

Vertinant mokesčių sistemą pagal teisingumo principą, galima teigti, kad teisingesni yra tiesioginiai nei netiesioginiai mokesčiai (Novošinskienė A. ir kt., 2007). Siekiant teisingos mokesčių sistemos, reikėtų atsisakyti netiesioginių mokesčių, bet netiesioginiai mokesčiai lengvai renkami ir teikia ne mažas mokesčines pajamas (cituojuama iš Imbrasienė, 2008, p. 160). Tą patį tvirtina ir E. Stankevičius (2014) teigdamas, kad teisingumo principą nuodugniau galima realizuoti, taikant tiesioginius, nei netiesioginius mokesčius ir priešingai, ekonominio efektyvumo principui įgyvendinti, parankesni netiesioginiai mokesčiai.

Ekonominio efektyvumo principas, anot mokslininkės E. Buškevičiūtės (2006) reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų, skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas. Reikėtų siekti nustatyti tokius mokesčius, kurie mažiausiai iškreiptų šalies išteklių pasiskirstymą.

Ekonominiam efektyvumui praktiškai įvertinti metodikas pasiūlė J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2009); D. Beržinskienė-Juozainienė, J. Gelumbickienė (2015) ir kiti autoriai. Šalies apmokestinimo efektyvumą jie siūlo vertinti šiais aspektais: pajamų surinkimo efektyvumu bei veiklos ir išlaidų pasiskirstymo efektyvumu. Pagal pajamų surinkimo efektyvumą dažniausiai vertinami šie rodikliai:

- **mokesčių sistemos elastingumas BVP atžvilgiu.** Mokesčių sistema laikoma elastinga, kai neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų tarifų mokesčinės pajamos didėja didesniu tempu nei BVP.
- **faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis.** Parodo apmokestinimo tam tikru mokesčiu efektyvumą. Kuo santykis artimesnis vienetui, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
- **standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas.** Parodo tam tikro mokesčio lengvatų ir kitų įvairių išimčių, mažinančių apmokestinamąją bazę, taip pat mokesčių vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą.

Ekonominio efektyvumo principą J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) taip pat siūlo vertinti per veiklos ir išteklių pasiskirstymo efektyvumą. Yra vertinamas **mokesčių poveikis subjektų sprendimams** rodiklis. Analizuojama ar yra mokesčių sistemoje kokios nors specialios sąlygos skirtingoms veikloms ir ištekliams. Vertinamos tų sąlygų taikymas ir jų pasekmės.

Ne ką mažiau svarbus yra **administracinio paprastumo principas**. Daugelis ekonomistų sutinka, kad mokesčių sistema turi būti paprasta ir aiški. Mokesčiai privalo būti administruojami

veiksmingai, patiriant kuo mažesnes mokesčių surinkimo išlaidas, tuo pačiu užtikrinant mokesčių pajamų surinkimą.

Mokesčių administravimas yra efektyvus tada, kai jis leidžia panaudoti visus mokesčių šaltinius ir tai atliekama kiek įmanoma mažesnėmis sąnaudomis. Mokesčių administravimas yra esminė valstybės funkcija, kurią įgyvendinus užtikrinamas kitų jos funkcijų vykdymas. Tinkamai administruoti mokesčius įmanoma tik įdiegus visuotinę informacinę mokesčių administravimo sistemą (Šapalienė, 2008).

Mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs, ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Labai svarbūs šie principiniai aspektai: paprastumas bei apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams (Rakauskaitė, 2006).

Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas dažniausiai vertinamas išlaidų aspektu. Jis apibrėžiamas, kaip mokesčių mokėtojų išlaidų, patiriamų mokant mokesčius, ir mokesčius administruojančių institucijų išlaidų suma. Siekiant nustatyti mokesčių administravimo sudėtingumo kiekybinę išraišką, skaičiuojamas **mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis** (a_a), išreiškiamas išlaidų ir mokesčių įplaukų santykiu (Darmavičiūtė, 2016):

$$a_a = \frac{I}{T} \quad (3);$$

kur,

I – mokesčių administravimo išlaidos;

T – mokesčių įplaukos į šalies biudžetą.

Kuo šio rodiklio reikšmė mažesnė, tuo mažiau piniginių lėšų yra išleidžiama mokesčių surinkimui. Mokesčių administravimas laikomas efektyviu, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5% surinktos mokesčių sumos (Šapalienė, 2010, Darmavičiūtė, 2016).

Mokesčių įplaukų produktyvumo bei elastingumo principo esmė yra laiduoti pakankamas pajamas valstybės išlaidoms padengti ir sukurti tokią mokesčių sistemą, kuriai būdingas įplaukų elastingumas, tai yra kurioje, neįvedus naujų mokesčių ir nepadidinus esamų mokesčių tarifų, mokesčių įplaukos didėtų sparčiau negu nacionalinės pajamos (Aleksnevičienė, 2007). Mokesčių įplaukų produktyvumas pasireiškia per pakankamą pajamų apimtį, reikalingą valstybės išlaidoms padengti. Pagal A. Imbrasienę (2008) valstybei labai naudinga turėti tokią mokesčių sistemą, kuriai būdingas aukštas mokesčių įplaukų elastingumas, kai įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu BVP. Mokesčių sistema su lanksčiomis mokesčiais įplaukomis yra stabili ir mokesčių mokėtojų palankiai vertinama, nes naujų mokesčių įvedimas ar jų tarifų didinimas visada iššaukia nepasitenkinimus.

Vertinant mokesčių sistemos elastingumą, dažnai naudojamas valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykis. Tačiau pagal prigimtį šis rodiklis yra statinis ir, jį skaičiuojant, neatsižvelgiama į pokyčius lyginant su ankstesniais metais, kas laikoma esminiu šio rodiklio trūkumu. Tuo tarpu mokesčių sistemos elastingumo rodiklis savo esme yra dinaminis, todėl jis laikomas naudingesniu rodikliu objektyviam vertinimui (cituojuama iš Darmavičiūtė, 2016, p. 27):

$$E = \frac{\Delta T}{\Delta Q} \quad (4);$$

kur,

ΔT – valstybės biudžeto mokesčių pajamų pokytis, lyginant su ankstesniais metais;

ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis, lyginant su ankstesniais metais.

Mokesčių sistema yra elastinga, kai elastingumo reikšmė didesnė nei 1, kas reiškia, kad valstybės biudžeto pajamos iš mokesčių didėja greičiau nei BVP be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, tai yra be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje. Jei elastingumo reikšmė mažesnė už 1, mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga (Bivainis ir Skačkauskienė, 2007). Manoma, kad lanksti mokesčių sistema yra ta, kurioje vyrauja pajamų ir vartojimo, o ne turto mokesčiai (Alecknevičienė, 2005). Tai patvirtina ir A. Novošinskienė ir A. Slavickienė (2007) teigdamos, kad mokesčių įplaukų elastingumą daugiausia užtikrina tiesioginiai mokesčiai, nes jiems būdingas progresyvumas.

Norint organizuoti efektyvią ir tikslingą mokesčių sistemą yra svarbu atsižvelgti į visus aukščiau pateiktus principus ir nuolat vertinti jų atitikimą nustatytai ir pasirinktai valstybės mokesčių sistemai.

Klasikinių apmokestinimo principų vertinimas turi nemažai trūkumų. Jis nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja lyginamąją analizę. Vienas ir tas pats rodiklis skaičiuojamas vertinant skirtingus apmokestinimo principus, o taipogi siūlomi skirtingi rodikliai tam pačiam parametrui apskaičiuoti. Todėl, praktiškai suderinti visus apmokestinimo principus yra neįmanoma, dėl ko kiekvienos šalies mokesčių sistema, remiantis apmokestinimo principais, yra kompromisinė (Popelnikova ir Žaptorius, 2012, Darmavičiūtė, 2016).

1.3.2. V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo metodas

Tarptautinio valiutos fondo atstovas Vito Tanzi pasiūlė naują mokesčių sistemos vertinimo metodą, kuriame išskyrė aštuonis kvalifikacinius diagnostinius rodiklius: koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo renkant mokesčius, specifiškumo, objektyvumo, prievartos ir mokesčių ėmimo išlaidų indeksus (Rakauskaitė, 2006). Šis rodiklių (indeksų) rinkinys dar vadinamas diagnostiniu pajamų produktyvumo testu (Darmavičiūtė, 2016). Atliekant šį testą, mokesčių sistema vertinama pagal argumentuotus atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinių

diagnostinių rodiklių klausimus (žr. 3 lentelę). Atsakymai gali būti teigiami, neigiami arba patenkinami. V. Tanzi sukurtas metodas dėl pakankamai lengvai prieinamos mokesčių sistemos vertinimui atlikti reikalingos informacijos laikomas vienu iš populiariausių, nors šis metodas koncentruojasi tik į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo principus (Skačkauskienė ir Bivainis, 2009).

3 lentelė

V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai ir jų klausimai

RODIKLIAI	KVALIFIKACINIŲ DIAGNOSTINIŲ RODIKLIŲ KLAUSIMAI
Koncentracijos	<i>Ar pakankamai didelė dalis bendrųjų mokesčių įplaukų surenkama iš palyginus nedidelio skaičiaus mokesčių ir mokesčio tarifo?</i> Šis indeksas parodo, ar žymi visų iš mokesčių surenkamų pajamų dalis surinkta taikant santykinai nedidelį mokesčių ir jų tarifų dydžių skaičių. Manoma, kad 5-6 mokesčių koncentracija atitinka tarptautinių mokesčių specialistų keliamas rekomendacijas.
Dispersijos	<i>Ar tarp mokesčių yra palyginus nedaug tokių, iš kurių gaunamos mokesčių įplaukos yra menkos, o surinkimas sudėtingas?</i> Indeksas parodo ar egzistuoja daug mokesčių sukeliančių tam tikrų sunkumų jų administravime, o gaunamos pajamos yra sąlyginai mažos. Mokesčiai turi būti surenkami taip, kad valstybė gautų kuo didesnę naudą, išleisdama kuo mažiau lėšų tam, kad jie pasiektų šalies biudžetą. Mokesčiai turi būti renkami efektyviai ir pigiai. Kuo didesnis dispersijos indeksas, tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.
Erozijos	<i>Kiek faktinė mokesčių bazė yra artima potencialiai mokesčių bazei?</i> Šis rodiklis apsprendžia ryšio glaudumą tarp faktinės ir potencialios mokesčių bazės. Kuo labiau šios mokesčių bazės viena nuo kitos skiriasi, tuo didesnis erozijos indeksas ir atvirkščiai. Šis indeksas glaudžiai susijęs su šešėlinės ekonomikos mastais. Planinis mokesčių surinkimas nuo faktinio mokesčio surinkimo gali skirtis 10-15% ribose.
Atsilikimo renkant mokesčius	<i>Ar mokesčiai mokami įstatymuose numatytais terminais?</i> Indeksas parodo, ar mokesčių mokėtojai mokesčines prievoleles vykdo įstatymų numatytais terminais, ar nėra ypatingų uždelsimų. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas išreiškiamas pavėluotai surinktų mokesčių įplaukų santykiu su visomis mokesčių įplaukomis.
Specifiškumo	<i>Kiek mokesčių sistema priklauso nuo mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį, t. y. nustatyti priklausomai nuo prekės fizinių charakteristikų (svorio, kiekio), o ne nuo vertės?</i> Indeksas parodo mokesčių sistemos priklausomybę nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, tai yra priklausomi nuo fizinių charakteristikų, o ne nuo vertės. Šis indeksas išreiškiamas santykiu mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai, palyginus su visais mokesčiais. Laikoma, kad, kuo specifiškumo indeksas didesnis, tuo sudėtingiau administruoti mokesčius ir tuo neefektyvesnė mokesčių sistema.
Objektyvumo	<i>Ar dauguma imamų mokesčių nustatyti remiantis objektyviais principais?</i> Šis indeksas padeda įvertinti, ar šalyje nustatyti mokesčiai yra objektyvūs. Išreiškiamas santykiu mokesčių, nustatytų remiantis objektyviais principais, su visais mokesčiais. Nagrinėjant šį indeksą, skaičiuojama šalies mokesčių našta.
Prievartos	<i>Ar pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema?</i> Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp realiai surenkamų ir planuojamų surinkti mokesčių pajamų. Kuo didesnis prevartos indeksas, tuo efektyvesnė mokesčių sistema. Faktiškai surenkama mokesčių suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma pagal specialistų rekomendacijas turėtų skirtis 10–15% ribose.
Mokesčių ėmimo kaštų (išlaidų)	<i>Ar mokesčių surinkimo kaštai yra minimalūs?</i> Šis indeksas padeda įvertinti, ar biudžeto išlaidos, susijusios su mokesčių ėmimu, yra minimalios. Mokesčių surinkimo sąnaudų indeksas apskaičiuojamas kaip mokesčių ėmimo išlaidų santykis su surinktomis mokesčių įplaukomis. Kuo šis santykis mažesnis, tuo mokesčių sistema efektyvesnė, ir atvirkščiai. Rekomenduojama mokesčių surinkimo kaštų riba yra 0,5%.

Šaltinis: Novošinskienė ir Slavickienė, 2007; Bivainis ir Skačkauskienė, 2007; Šapalienė, 2008; Rudytė ir kt., 2009

Nors V. Tanzi sukurtas metodas laikomas vienu iš populiariausių, tačiau jis turi nemažai trūkumų, dėl kurių yra kritikuojamas. Šiuo testu koncentruojamasi tik į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo principus. Taip pat mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas remiantis šiuo metodu nėra tikslus dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis (Bivainis ir Skačkauskienė, 2009). V. Tanzi metodo subjektyvumą taipogi lemia mokesčių sistemos vertintojo intuicija, patirtis, turimos žinios, vertybinės nuostatos ir pan. (Juozaitienė, 2009). Mokslininkė G. Giriūnienė (2014) pabrėžia, kad dėlto, jog ne tie patys ekspertai vertina įvairių šalių mokesčių sistemas, išlieka itin didelė neatitiktų tikimybė, nes V. Tanzi suformuotas mokesčių sistemos vertinimo metodas nenurodo konkrečios vertinimo skalės ar bent jau jos ribų, todėl negali būti naudojamas tarptautiniams mokesčių sistemos palyginimams. Taigi, pagal V. Darmavičiūtę (2016), kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai nėra normatyvinio pobūdžio, jie tik nurodo svarbiausius aspektus, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį nagrinėjant bet kurios šalies mokesčių sistemą.

1.3.3. Gill mokesčių sistemos vertinimo metodas

Jit B. S. Gill siūlo mokesčių sistemos vertinimo metodiką, kuria remiantis galima įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. Mokslininkas siūlo mokesčių sistemą analizuoti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą kokybinių ir kiekybinių rodiklių rinkinį. Jis išskiria tris rodiklių grupes apibūdinančias pajamų surinkimą: prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo (žr. 4 lentelę). Prigimtinių mokesčių sistemų savybių ir efektyvumo rodiklių grupės vertinamos ir kiekybiniais, ir kokybiniais rodikliais. Našumas vertinamas tik kiekybiniais rodikliais (Darmavičiūtė, 2016).

Pagrindinė šio metodo mintis yra mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu taikant suderinamumo modelį per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. Didžiausias mokesčių sistemos efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros jos dalys yra suderintos tarpusavyje. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės (Skačkauskienė, 2009).

I. Skačkauskienės (2009) teigimu tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia pajamų administravimo proceso spragas bei pozicijas, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių. Atsižvelgiant į iškeltus tyrimo tikslus, metodas taip pat suteikia galimybę atlikti ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, pvz., siekiant nustatyti sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio.

Tačiau reikia atsižvelgti į tai, jog vertinant mokesčių sistemą šiuo metodu susiduriama su viena esmine problema – duomenų prieinamumu, nes rodiklių vertinimui, kaip ir daugeliui kitų mokesčių sistemos vertinimo metodų, reikalingi labai plataus spektro statistiniai duomenys. Gill metodo trūkumas – siauras mokesčių sistemos vertinimas, nenustatyti rodiklių apskaičiavimo

principai ir vertinimo skalės. Šiuo metodu neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis – nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija bei nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį (Bivainis ir Skačkauskienė, 2007).

Kokybinis mokesčių sistemos įvertinimas pagal Gill siūlomą metodą yra subjektyvus ir atspindi tik tam tikrų subjektų nuomonę, tuo tarpu kiekybinis įvertinimas yra labai naudingas, nes gali atskleisti mokesčių sistemos administravimo spragas, todėl darbe bus nagrinėjami tik kiekybiniai rodikliai.

4 lentelė

Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Vertinamas aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių rūšių įvairovė. 2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius. 3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokestinių pajamų, skaičius. 4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius. 5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma. 6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma. 7. Kasmet grąžinamų mokesčių suma. 8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančiojo personalo), skaičius. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (pagrįstas administruojamų mokesčių rūšimis ar funkcijomis). 2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra. 3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas.
2. Efektyvumas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis. 2. Mokestinių pajamų ir BVP santykis. 3. Mokesčių atotrūkis. 4. Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis. 5. Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis. 6. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis. 7. Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis. 8. Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis. 9. Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis. 10. Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių mokėtojų suvokimas mokesčių nemokėjimo pasekmių, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybės, mokesčių administratorių darbo veiksmingumo sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas. 2. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje. 3. Mokesčių administratorių moralė.
3. Produktyvumas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus. 2. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis. 3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. 4. Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles. 	

Šaltinis: Skačkauskienė, 2009

Apibendrinant mokesčių sistemos vertinimo metodų analizę, galima daryti išvadas, kad yra išskiriami trys vyraujantys mokesčių sistemos vertinimo metodai: vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius ir vertinimas pagal J. B. S. siūlomo metodo diagnostinius rodiklius. Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus, jų apibūdinantys rodikliai suteikia galimybę nagrinėti mokesčių sistemą kaip visumą, įvertinti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas tarpusavyje. Tuo tarpu vertinant mokesčių sistemą pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, pateikiamas apibendrintas mokesčių sistemos įvertinimas. Toks vertinimas yra ganėtinai subjektyvus, jis sukoncentruotas į mokesčių sistemos produktyvumą ir administravimo paprastumo aspektą. Vertinant pagal Gill metodo diagnostinius rodiklius visi mokesčių sistemos elementai nagrinėjami tik per mokesčių surinkimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus.

2. MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS IR VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA

2.1. Lietuvos mokesčių sistemos apžvalga

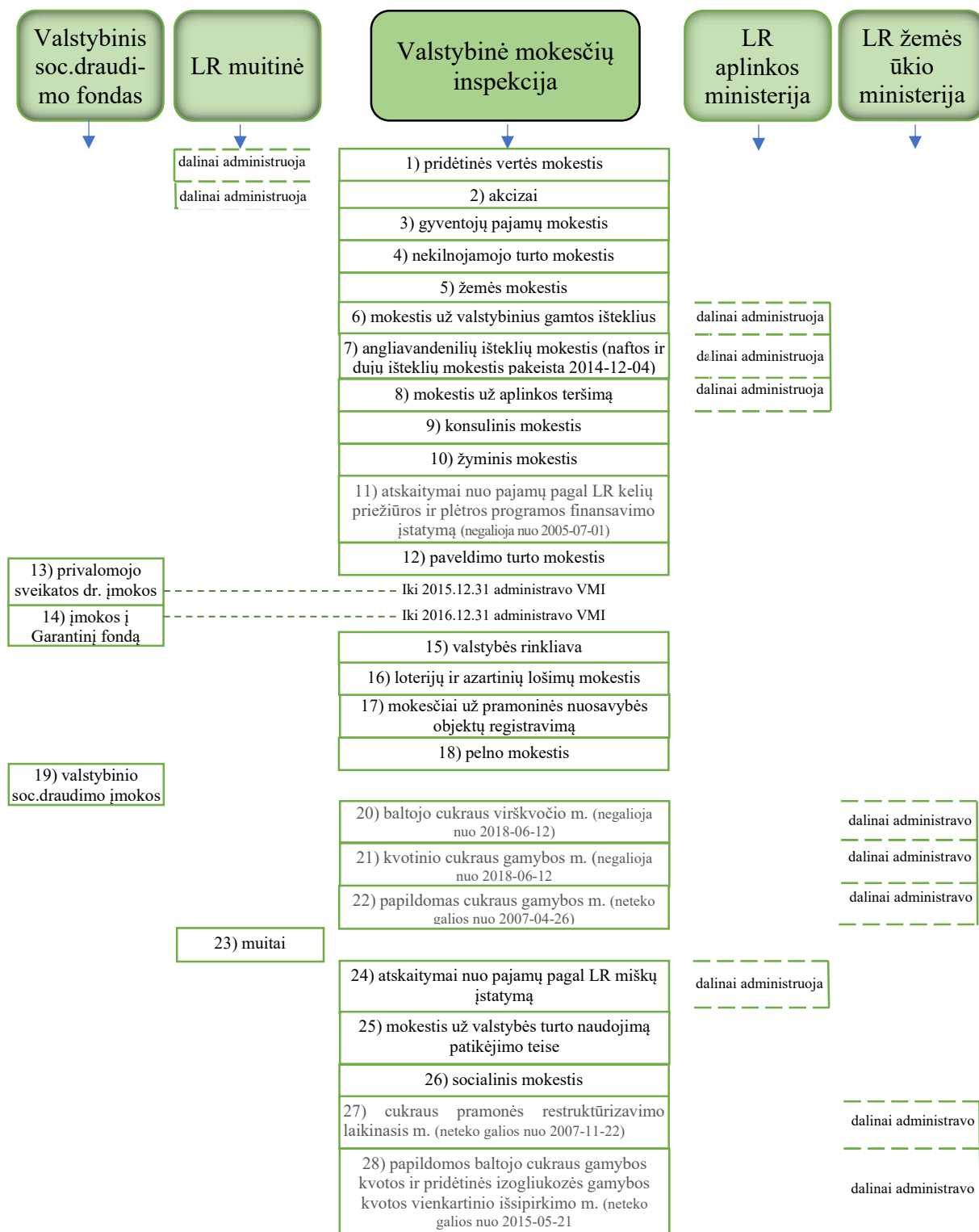
Po Nepriklausomybės atkūrimo palyginus per trumpą laiką buvo kuriama šalies mokesčių sistema. Kūrimo etape buvo priimti pagrindinių mokesčių, formuojančių mokesčių sistemą įstatymai, nutarimai, taisyklės, aiškinamieji raštai. Mokesčių sistemos kūrimas buvo skubotas, todėl vėliau Lietuvos mokesčių sistema buvo daug kartų pertvarkoma, keičiama, papildoma ir koreguojama. Mokesčių sistema buvo reformuojama ir tobulinama taip pat atsižvelgiant į Lietuvoje vykstančius procesus: infliaciją, biudžeto deficitą, ekonominę krizę ir integraciją į Europos Sąjungą. Lietuvai stojant į Europos Sąjungą buvo vykdoma bene didžiausia mokesčių reforma šalyje, kuomet reikėjo šalies mokesčių sistemą pritaikyti prie visoje Europos Sąjungoje galiojančių mokesčių teisinių normų.

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetiniame puslapyje (Mokesčiai, 2017) nurodoma, kad kuriant Lietuvos mokesčių sistemą buvo atsižvelgiama į pagrindinius apmokestinimo principus, kuriems neturi prieštarauti visi mokesčių teisės aktai, tai:

- **mokesčių mokėtojų lygybės principas.** Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs;
- **teisingumo ir visuotino privalomumo principas.** Mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos;
- **nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama;**
- **mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo kriterijais;**
- **apmokestinimo aiškumo principas.** Mokestinės prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas.

Lietuvoje mokesčių pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus ir pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus nustato Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Šis įstatymas įtvirtina Lietuvos Respublikoje administruojamus mokesčius (žr. 4 pav.) bei reglamentuoja mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarką (Lietuvos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

MOKESČIAI IR JUOS ADMINISTRUOJANČIOS INSTITUCIJOS



4 paveikslas. Mokesčiai ir juos administruojančios institucijos

Šaltinis: sudaryta autorės

Pagrindinius mokesčius Lietuvoje administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokestį ir akcizus administruoja Lietuvos Respublikos muitinė.

Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais atvejais tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus dėl atskirų mokesčių atlieka Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija ar jų įgaliotos institucijos. Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai padaliniai, tačiau atskirus šių įmokų administravimo veiksmus taip pat atlieka ir Valstybinė mokesčių inspekcija (žr. 4 pav.).

Po Nepriklausomybės atkūrimo Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme buvo nustatyta 14 mokesčių. 2018 metų pabaigoje šiame įstatyme buvo reglamentuoti 22 mokesčiai. Per 1995-2018 m. laikotarpį egzistavo apie 28 skirtingų mokesčių rūšių. Šių mokesčių kaita rodo, kad Lietuvos mokesčių sistema yra nestabili ir nuolat tobulinama.

Didžiąją valstybės mokesčių įplaukų dalį, statistikos duomenimis, Lietuvoje sudaro netiesioginiai mokesčiai – pridėtinės vertės mokestis ir akcizai (Oficialiosios statistikos portalas, 2019).

Lietuvos valstybinę biudžeto sandarą reglamentuoja LR biudžeto sandaros įstatymas. Lietuvos Respublikoje surenkami mokesčiai, privalomos įmokos, rinkliavos gali būti perskirstomi tik per nacionalinį biudžetą, Valstybinį socialinio draudimo fondą, Privalomojo sveikatos draudimo fondą ir kitus fondus.

Valstybės biudžeto pajamas sudaro:

- 1) pajamos iš mokesčių;
- 2) pajamos iš valstybės turto (išskyrus pajamas, gaunamas pagal Valstybės ir savivaldybių turto privatizavimo įstatymą);
- 3) valstybės biudžetinių įstaigų pajamos, gautos už teikiamas paslaugas, asignavimų valdytojų administruojamos pajamos;
- 4) pajamos už valstybės lėšų likučius einamosiose sąskaitose;
- 5) pajamos, gautos iš skolininkų, kuriems suteikta paskola su valstybės garantija arba kurie paskolas yra gavę valstybės vardu pagal sutartinius įsipareigojimus ;
- 6) gaunama negrąžintina finansinė parama (piniginės lėšos);
- 7) kitos pajamos (LR biudžeto sandaros įstatymas, 2003).

Vertinant ir atliekant Lietuvos mokesčių sistemos analizę vienu iš pagrindiniu duomenų šaltiniu yra Lietuvos Respublikos nacionalinis biudžetas. Finansų ministerija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kasmet pateikia detalias ataskaitas apie valstybės biudžeto pajamų struktūrą, kuriose atsispindi surenkamų mokesčių lyginamasis svoris valstybės biudžeto struktūroje. Finansų ministerijos duomenimis nacionalinį biudžetą sudaro valstybės ir savivaldybių biudžetai (žr. 5 pav.).



5 paveikslas. Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra

Šaltinis: sudarytas autorės

Apibendrinant dabartinę Lietuvos mokesčių sistema nėra galutinai nusistovėjusi. Mokesčių sistema reformuojama ir tobulinama atsižvelgiant į Lietuvoje vykstančius procesus ir į nustatytus pagrindinius apmokestinimo principus. Lietuvoje yra reglamentuoti 28 mokesčiai, iš kurių nagrinėjamo laikotarpio pabaigai galiojo tik 22. Pagrindė mokesčius Lietuvoje administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Lietuvos Respublikoje surenkami mokesčiai perskirstomi tik per nacionalinį biudžetą ir fondus. Valstybės biudžeto pajamas sudaro pajamos iš mokesčių, kitos pajamos ir ES ir kitų šalių finansinės paramos lėšos.

2.2. Analizės ir vertinimo metodologijos procesas

Lietuvos mokesčių sistemos analizei ir vertinimui naudojami Valstybinės mokesčių inspekcijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Finansų ministerijos, Eurostato bei Lietuvos statistikos departamento rodiklių duomenų bazėje pateikti ir kiti viešai prieinami statistiniai duomenys. Analizei ir vertinimui pasirinktas 2008-2018 metų laikotarpis. Šis laikotarpis

pasirinktas siekiant įvertinti kitimo tendencijas įtraukiant pasaulinės krizės laikotarpį. Pateikiant Lietuvos mokesčių sistemos statistinius duomenis už 2008-2014 metus jie konvertuoti iš litų į eurus. Kadangi surenkami mokesčiai yra svarbiausi valstybės biudžeto pajamų šaltiniai, labai svarbu atkreipti dėmesį, kokie mokesčiai ir kokią dalį Lietuvos biudžeto pajamų jie sudaro.

Atliekant Lietuvos mokesčių sistemos apžvalgą ir pagrindinių rodiklių analizę naudojami struktūrinės ir dinaminės analizės metodai. Analizei taikytas horizontaliosios ir vertikaliosios analizės statistinis metodas. Apžvelgtos nacionalinio biudžeto pajamos, išnagrinėta, kokią dalį sudaro mokestinės ir nemokestinės pajamos, atlikta mokestinių įplaukų struktūrinė analizė. Išnagrinėta, kurie mokesčiai sudaro didžiausią lyginamąjį svorį pajamose. Darbe atsižvelgta į tai, kad nacionalinio biudžeto nemokestinių pajamų struktūroje yra pateikti kai kurie mokesčiai. Biudžeto nemokestinėse pajamose turto pajamų dalyje yra įtrauktas mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokestis/naftos ir dujų išteklių mokestis ir pajamų už prekes ir paslaugas dalyje yra apskaityti konsulinis mokestis, žyminis mokestis ir rinkliavos (žr. 5 pav.). Pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnį šios įplaukos yra priskiriamos administruojamiems mokesčiams, todėl atliekant skaičiavimus ir analizę jie yra įtraukti į mokestines pajamas.

Darbe reikalingi duomenis apdorojami, sisteminami ir pateikiami lentelėse ar paveiksluose, naudojantis grafiniu statistinių duomenų vaizdavimu, atlikta jų lyginamoji analizė ir apibendrinimas.

Analizuojant nacionalinio biudžeto pajamas vienas iš esminių statistinių tyrimo metodų yra jų kitimo laiko atžvilgiu vaizdavimas. Dinamikos analizė atliekama skaičiuojant absoliutų pokytį ir padidėjimo (sumažėjimo) tempą grandiniu būdu. Absoliutus pokytis rodo, keliais vienetais absoliučia išraiška padidėjo ar sumažėjo dinamikos eilutės vėlesnio laikotarpio lygis, lyginant su ankstesnio laikotarpio lygiu. Jis apskaičiuojamas pagal formulę (Bartosevičienė, 2010):

$$\Delta y = y_n - y_{n-1} \quad (5)$$

kur,

y_n – paskutinių metų reikšmė;

y_{n-1} – prieš tai buvusių metų reikšmė.

Padidėjimo (sumažėjimo) tempas parodo, kiek padidėjo (sumažėjo) rodiklis lyginant su atitinkamo laikotarpio reikšme. Tempas apskaičiuojamas grandininiu būdu pagal formulę:

$$T_p = \frac{y_n - y_{n-1}}{y_{n-1}} \times 100 \quad (6);$$

kur,

y_n – einamojo laikotarpio reikšmė;

y_{n-1} – prieš tai buvusių metų reikšmė.

Struktūros santykiniai dydžiai rodo nagrinėjamos visumos sudėtį, tai yra tos visumos dalių lyginamąjį svorį visoje visumoje. Struktūros santykiniai dydžiai apskaičiuojami visumos dalių vienetų skaičių padalijus iš visos visumos vienetų skaičiaus. Struktūros santykiniai dydžiai išreiškiami vieneto dalimis (koeficientais) arba procentais. V. Bartosevičienė (2010) pateikia tokią struktūros dalių santykinio dydžio formulę:

$$S_{struktūros} \frac{a_i}{\sum a_i} \times 100 \quad (7)$$

kur,

a_i – visumos dalis;

$\sum a_i$ – suminis dydis.

Lietuvos mokesčių sistemos analizei ir vertinimui taip pat naudojami trys pagrindiniai plačiausiai naudojami vertinimo metodai: klasikiniai apmokestinimo principai, V. Tanzi diagnostiniai kvalifikaciniai rodikliai ir Gill diagnostiniai rodikliai. Jie pasirinkti, nes kiekvienas iš jų vertina skirtingus mokesčių sistemos aspektus, be to, visų jų pritaikymas vertinant ir analizuojant gali sudaryti pilnesnį vaizdą apie Lietuvos mokesčių sistemą.

Kiekviename iš šių mokesčių sistemos vertinimo metodų yra pasikartojantys rodikliai, jie kelis kartus neanalizuojami, o tiesiog apibendrinami. Kai kurie rodikliai dėl ribotų duomenų gavimo galimybių, nevertinami. Gauti analizės ir vertinimo rezultatai pateikti grafiškai arba susisteminti lentelėse.

2.2.1. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus nagrinėjami šie dažniausiai išskiriami apmokestinimo principai: teisingumo, efektyvumo, administravimo paprastumo bei produktyvumo ir elastingumo.

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal teisingumo principą Mokesčių sistema laikoma gera, jeigu teisingai paskirsto mokesčių naštą visuomenėje (Imbrasienė, 2008). Teisingumo principu analizuojami šie rodikliai: Gini koeficientas ir mokesčių naštos rodiklis.

Gini koeficientas aprėpia visų visuomenės sluoksnių pajamų paskirstymą. Šis koeficientas parodo santykinį pajamų koncentracijos lygį. Rezultatas pateikiamas vienu kiekybinių rodikliu. Šis rodiklis yra oficialiai skelbiamas Eurostate, todėl jis nėra skaičiuojamas, o atlikta tik jo dinamikos analizė.

Mokesčių naštos rodiklis skaičiuojamas pagal Statistikos departamento ir Finansų ministerijos statistinius duomenis. Skaičiuojant mokesčių naštą J.Bivainis, I. Skačkauskienė, (2008), D. Meškauskienė, M. Tvaronavičienė (2003) ir kiti mokslininkai į skaičiavimus siūlo

įtraukti Valstybinio socialinio draudimo (VSDF), Privalomojo sveikatos draudimo (PSDF) bei Garantinio fondo įmokas. Darbe į tai atsižvelgta, nors ir socialinio, sveikatos draudimo ir garantinio fondo įmokų mokesčiai yra tiksliniai.

Mokesčių naštos rodiklis parodo kokia dalis bendrojo vidaus produkto paskirstoma mokesčiais. Apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykis (žr. 2 formulė). Šiuo rodikliu mokesčių sistema vertinama pagal tai, kiek mokesčių našta sleigia mokesčių mokėtojus.

Tiek mokslininkai, tiek praktikai nesutaria, koks turėtų būti bendros mokesčių naštos dydis – teigiama, kad per maža mokesčių našta kelia grėsmę viešųjų finansų stabilumui, viešųjų gėrybių kokybei, socialinės apsaugos pakankamumui (Gylis, 2008), per didelė – tampa kliuviniu ekonomikai augti, reikštis privačiai iniciatyvai, skatina šešėlinės ekonomikos atsiradimą (Leontjeva, 2009) (cituojuama iš Bikas, Subačienė ir kt., p. 164).

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal efektyvumo principą. Mokesčių efektyvumas vertinamas pagal tai, kiek jie veikia maksimalaus BVP sukūrimą (Imbrasienė, 2008). Mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti naudojami trys rodikliai: mokesčių sistemos elastingumas BVP atžvilgiu, faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis ir standartinio ir faktinio mokesčių tarifų skirtumas.

- **mokesčių sistemos elastingumas BVP atžvilgiu.** Šis rodiklis yra labai svarbus, dar vadinamas elastingumo rodikliu (elastingumas). Jis parodo, ar mokesčių sistema yra elastinga, kai pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifo didinimo. Mokesčių sistema yra elastinga kai reikšmė yra didesnė už 1. Atitinkamai mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga, jei elastingumo reikšmė yra mažesnė už vienetą.

Elastingumas (e) bendrojo vidaus produkto atžvilgiu (bendrasis šalies mokesčių sistemos elastingumas) apskaičiuojamas pagal formulę (Skačkauskienė, 2009):

$$(e) = \frac{\Delta T/T}{\Delta Q/Q} \quad (8)$$

kur,

T – mokestinės pajamos (nesikeičiant mokesčių sistemai);

ΔT – mokestinių pajamų pokytis per tam tikrą laikotarpį;

Q – BVP;

ΔQ - BVP pokytis per tam tikrą laikotarpį.

- **faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis.** Pasak D. Andriejausko (2012) vertinant šį rodiklį daug kas priklauso nuo valstybės gebėjimo tinkamai apskaičiuoti planuojamas mokestines pajamas. Skaičiuojant šį rodiklį faktinio mokesčio tarifui yra prilygintos faktiškai

surinktos mokestinės pajamos, standartinio mokesčio tarifui – planuojamos mokestinės pajamos. Šiam rodikliui apskaičiuoti į mokestines pajamas neįtraukti VSDF, PSDF bei garantinio fondo įmokos.

- **standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas.** Apskaičiuoti šį rodiklį sudėtinga, nes kiekvienas mokestis turi savo tarifus bei lengvatas, todėl šio rodiklio įvertinimui skaičiuojamas planuojamų mokestinių pajamų ir faktiškai surinktų mokestinių pajamų skirtumas. Šiam rodikliui apskaičiuoti į mokestines pajamas nėra įtraukti VSDF, PSDF bei garantinio fondo įmokos. Kuo skirtumas mažesnis, tuo apmokestinimas efektyvesnis. Šis rodiklis yra svarus, nes jį kiek kitokiais pavadinimais nagrinėja visi trys darbe taikomi metodai. Vertinant šį rodiklį darbe išnagrinėtos bendros mokestinės pajamos, detalesnę atskirų mokesčių analizę atlikta Tanzi kvalifikaciniuose rodikliuose.

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal administracinio paprastumo principą.

Mokesčiams administruoti skiriamos išlaidos turi sudaryti nedidelę surenkamų pajamų dalį (Skačkauskienė, 2009). Administracinio paprastumo principo esmė yra ta, kad mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, o mokesčio surinkimo išlaidos turi būti minimalios ir pagrįstos. Svarbu yra įvertinti, kiek lėšų buvo skirta mokesčių administravimui. Šio principui įvertinti skaičiuojamas mokesčio administravimo efektyvumo rodiklis (a_a) (žr. 3 formulė).

Lietuvoje mokesčius nagrinėjamų laikotarpiu administruoja šios įstaigos: Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI), Valstybinis socialinio draudimo fondas, Muitinės departamentas ir iš dalies LR aplinkos ministerija ir LR žemės ūkio ministerija. Lietuvoje kiekvieno atskiro mokesčio administravimo išlaidos nėra viešai skelbiamos. Tiesiogiai su mokesčių administravimu yra susijusi tik Valstybinė mokesčių inspekcija, kitos institucijos vykdo ir kitas joms reglamentuotas funkcijas. Atsižvelgiant į tai, vertinant mokesčių administravimo rodiklį, skaičiavimuose surinkimo kaina ir mokesčių rinkimo administravimo išlaidos įvertinamos remiantis VMI pateiktais duomenimis apie VMI surinktas pajamas ir patirtas išlaidas.

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal produktyvumo ir elastingumo principą.

Mokesčių produktyvumas reiškia pakankamą valstybės pajamų dydį jos išlaidoms. Valstybei pati geriausia ta mokesčių sistema, kuri iš mokestinių pajamų visiškai užtikrina jos funkcijas. Produktyvumui įvertinti atlikta valstybės biudžeto mokestinių pajamų dalies analizė.

Pagrindiniu rodikliu vertinant mokesčių sistemą pagal produktyvumo ir elastingumo principą yra elastingumo rodiklis. Šis rodiklis išnagrinėtas vertinant mokesčių sistemą pagal efektyvumo principą, todėl vertinant pagal produktyvumo ir elastingumo principą pateiktas tik šio rodiklio apibendrinimas.

2.2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodą.

Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodą atliekamas pagal koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo renkant mokesčius, specifiškumo, objektyvumo, prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksus. Pasak G. Giriūnienės (2014) V. Tanzi gana abstrakčiai apibrėžė vertinimo ribas, todėl konkrečių matavimo vienetų nėra išskirta. Darbe vertinami:

Koncentracijos indeksas. Šio rodiklio klausimo atsakymui analizuojama mokestinių pajamų struktūra ir atlikta 2008-2018 m. mokestinių pajamų lyginamoji analizė. Apskaičiuoti mokestinių įplaukų struktūros santykiniai dydžiai išreikšti procentais, kurie parodo nagrinėjamų mokesčių visumos sudėtį, tai yra atskirų mokesčių lyginamąjį svorį visose mokestinėse įplaukose. Tai leidžia nustatyti iš kurių ir kelių mokesčių surenkama daugiausia pajamų.

Dispersijos indeksas. Įvertinti šį rodiklį yra sudėtinga, nes valstybinės institucijos nepateikia kiekybinių duomenų apie kiekvieno atskiro mokesčio administravimo išlaidas. Indeksas vertinamas atsižvelgiant į konkrečias mokesčių surinktas pajamas. Darbe analizuojama mokesčių kaita ir vertinama ar yra daug mokesčių, kurie turi labai mažą lyginamąjį svorį mokestinėse pajamos ir iš kurių surenkamos pajamos yra nepastovios.

Erozijos indeksas. Šiam indeksui apskaičiuoti analizuojami nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų vykdymo statistiniai duomenis. Potencialioms mokesčių pajamoms iš tam tikro mokesčio prilygintas nustatytas mokestinių pajamų planas, o faktinei mokesčių bazei – faktinės surinktos pajamos.

$$\text{Erozijos indeksas} = \frac{\text{faktinės surinktos pajamos}}{\text{suplanuotos mokestinės pajamos}} \times 100 \quad (9)$$

Surinktų ir planuotų surinkti mokestinių pajamų santykio didėjimas gali liudyti, viena vertus, gerėjantį pajamų surinkimą, kita vertus, planavimo spragas, galbūt nepakankamai įvertinamos šalies ekonomikos tendencijos. Mokesčių sistema atitinka efektyvumo principą, jei surinktos mokestinės pajamos didesnės arba panašios į planuojamas surinkti (Bivainis ir Skačkauskienė, 2008).

Atsilikimo renkant mokesčius rodiklis. Pavėluotai surinktos mokestinės įplaukos nėra viešai skelbiamos. V. Darmavičiūtė (2016) šį rodiklį siūlo analizuoti atsižvelgiant į nacionalinio biudžeto vykdymo ataskaitose pateiktus duomenis apie pajamas iš baudų ir konfiskuoto turto ir kitų netesybų. Pajamų iš baudų ir konfiskuoto turto bei mokestinių pajamų santykis padeda nustatyti mokesčių administratorių darbo veiksmingumą, o šis didėja, kai pajamos iš baudų ir konfiskuoto turto ir kitų netesybų didėja greičiau nei mokestinės pajamos. Kita vertus baudų ir konfiskuoto turto didėjimas gali rodyti mokesčių mokėtojų vengimą mokėti jiems priklausančius mokesčius.

Specifiškumo indeksas. Šis rodiklis nagrinėjamas atrinkus iš mokesčių pajamų mokesčius, kurie gali būti nustatomi atsižvelgiant į apmokestinamų objektų fizines charakteristikas, o ne į vertę. Atrinkus šiuos mokesčius atliekama jų lyginamojo svorio mokesčiuose pajamuose analizė.

Lietuvos mokesčių sistemoje yra išskiriami šie specifiniai mokesčiai: akcizai, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai, mokestis už aplinkos teršimą, už valstybinius gamtos išteklius bei naftos ir dujų išteklių mokestis, cukraus mokestis, loterijų ir azartinių lošimų mokestis bei transporto priemonių mokesčiai. Visų išvardytų mokesčių tarifai priklauso nuo fizinių charakteristikų.

Objektyvumo indeksas. Nustatyti ar visi mokesčiai objektyvūs ir teisingi yra sudėtinga. Pasak D. Rudytės, L. Šalkauskienės ir L. Lukšienės (2009) Lietuvoje praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus. V. Darmavičiūtė (2016) teigia, kad nagrinėjant šį indeksą, skaičiuojama šalies mokesčių našta. Mokesčių naštos rodiklis išnagrinėtas vertinant mokesčių sistema pagal teisingumo principą. Nagrinėjant šį rodiklį pateiktas tik mokesčių naštos apibendrinimas.

Prievartos (prievoles) indeksas. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp numatytos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos. Šis rodiklis bendrai išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose. Jį taip pat nagrinėja Gill metodas. Šioje dalyje atlikta detalesne kiekvieno mokesčio metinio plano ir to mokesčio faktiškai surinktų lėšų analizė. Išnagrinėta kurie mokesčiai efektyviai surenkami ir kurių surinkimas problematiškas. E. Buškevičiūtė (2005) teigiamai vertina, kai surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios surenkamų mokesčių sumos.

Mokesčių ėmimo kaštų (išlaidų). Mokesčių surinkimo išlaidas galima įvertinti remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis apie surinktas pajamas ir patirtas išlaidas. Surinktų pajamų ir veiklos išlaidų santykis pateikiamas procentine išraiška. Kuo mažesnę dalį Valstybinės mokesčių inspekcijos išlaikymo išlaidos sudaro surinktų pajamų sumoje, tuo didesnis VMI veiklos efektyvumas.

Mokesčių ėmimo kaštai išnagrinėti vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus analizuojant administracinio paprastumo principą. Nagrinėjant šį rodiklį pateiktas tik jo apibendrinimas.

Išanalizavus V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius rezultatai susisteminti lentelėje.

2.2.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal Gill metodą

J. B. S. Gill išskiria tris rodiklių grupes, apibūdinančias mokestinių pajamų surinkimą: prigimtines mokesčių sistemos savybes, efektyvumą ir produktyvumą. Prigimtines mokesčių sistemos savybės ir efektyvumas yra nagrinėjamas per kiekybinius ir kokybinius rodiklius, o produktyvumas tik per kiekybinius rodiklius. Šiame darbe, atsižvelgiant į subjektyvumą nagrinėjami tik kiekybiniai rodikliai. Vertinimui pagal Gill metodą reikalingi plataus spektro duomenys, kurie yra viešai neskelbiami arba neprieinami, todėl vertinant ir analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą nagrinėjami ne visi J. B. S. Gill pasiūlyti rodikliai. Iš visų grupių analizei pasirinkta keletas kiekybinių rodiklių. Didžiausiu šio metodo trūkumu pasak J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2009) yra nenustatyti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo skalės. Tai, G. Giriūnienės (2014) teigimu leidžia tyrėjui laisvai interpretuoti gautus tyrimo rezultatus.

Reikia pažymėti, kad kurių rodiklių pagal Gill metodą skaičiavimo principas yra analogiškas V. Tanzi ir klasikinių apmokestinimo principų rodiklių apskaičiavimams, bet pagrinde šis metodas yra orientuotas į administravimo analizę. Pasak N. Popelnikovos ir J. Žaptoriaus (2012) prigimtinių mokesčių sistemos savybių dėka vertinamas mokesčių surinkimo sudėtingumas. Efektyvumo indeksai analizuoja mokesčių administratorių vykdomų funkcijų veiksmingumą ir efektyvumą. Produktyvumo rodiklių grupė padeda įvertinti mokesčių administratorių atliekamų funkcijų produktyvumą ir našumą.

Lietuvoje pagal LR mokesčių administravimo įstatymą ir Socialinio draudimo įstatymą yra penki mokesčių administratoriai, iš jų tik Valstybinės mokesčių inspekcijos veikla visiškai susijusi su mokesčių administravimu, kitoms institucijoms ši funkcija tik viena iš kelių ir nepagrindinė. Mokesčių administravimo vertinimas atliktas tik Valstybinės mokesčių inspekcijos atžvilgiu, nes nėra galimybių nustatyti kitų mokesčių administratorių administravimo duomenis susijusius su mokesčių rinkimu.

Prigimtinių mokesčių sistemos savybių vertinimas ir analizė. Prigimtinių mokesčių sistemos savybių vertinimui ir analizei atlikti nagrinėjami sekantys rodikliai:

Mokesčių rūšių įvairovė.

J. S. B. Gill nepateikė surenkamų mokesčių pagal rūšis analizės apskaičiavimo principų. Mokslininkas surenkamus mokesčius grupuoja kiek kitaip negu mokesčių teorijoje numatomas mokesčių klasifikavimas pagal pajamų rinkimo būdus. Mokesčių administratorius pagal jo išskirtus mokesčių rinkimo būdus informacijos nesistemina, todėl atliekant mokesčių įvairovės analizę atlikta mokestinių pajamų struktūrinė analizė ir išskirti didžiausią lyginamąjį svorį turintys mokesčiai mokestinėse pajamose.

Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius.

Gauti informaciją apie mokesčių mokėtojų skaičių pagal atskirus mokesčius yra neįmanoma, nes mokesčių mokėtojas per ataskaitinį laikotarpį sumoka ne vieną mokestį, o kartais, tam tikrais atvejais ar sustabdžius veiklą, išvis jų nemoka ir nedeklaruoja, nors ir nėra išregistruojamas iš mokesčių mokėtojų. Kadangi valstybės institucijos neviešina šios informacijos, šis rodiklis nevertinamas.

Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokestinių pajamų, skaičius.

Dėl duomenų neprieinamumo, šio rodiklio išnagrinėti nėra galimybės. Šį rodiklį bent iš dalies galima išnagrinėti įvertinus VMI skelbiamus TOP500 įmonių, kurie daugiausiai sumokėjo mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą, mokestines įplaukas. Šis skelbiamas nuo 2013 metų sąrašas apima tik juridinius mokesčių mokėtojus be biudžetinių ir viešųjų įstaigų. I. Skačkauskienė (2009) teigia, kad esant mažam mokesčių mokėtojų skaičiui, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, surenkamas mokestines pajamas labai veikia tokių mokesčių mokėtojų sprendimai.

Nagrinėjant šį rodiklį įvertinta kokią įtaką daro biudžetui, tai yra kokią mokestinių įplaukų dalį sudaro TOP 500 įmonių sumokėti mokesčiai.

Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.

Mokesčių mokėtojams teisingai deklaruojant visus mokestinius įsipareigojimus, mokesčių administratoriai įgyja stebėjimo ir kontrolės priemonę, o procesas tampa skaidresnis (Skačkauskienė, 2009). Kita vertus mokesčių mokėtojai yra apkraunami papildoma našta. Analizuojant šį rodiklį įvertinta pateikiamų deklaracijų skaičiaus dinamika.

Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma.

Kadangi J. S. B. Gill surenkamus mokesčius grupuoja kiek kitaip negu mokesčių teorijoje bei metode nenustatė rodiklių apskaičiavimo principų ir vertinimo skalės, šis rodiklis nevertinamas.

Mokesčių įsiskolinimų per metus suma.

Mokesčių įsiskolinimo suma rodo nesurinktų mokesčių dalį procentais nuo visų surinktų mokesčių ir charakterizuoja bendrus sunkumus renkant mokesčius, susijusius tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek su mokesčių mokėtojų nustatymu. Rodiklio tikslumas priklauso ir nuo to, kaip tiksliai planuojamos mokestinės pajamos (Bivainis ir Skačkauskienė, 2008).

$$\text{Mokesčių įsiskolinimo rodiklis} = \frac{\text{Apskaičiuota mokestinė skola}}{\text{Surinktos mokestinės pajamos}} \times 100 \quad (10)$$

$$\text{Mokestinė skola} = \text{Planuojamos mokestinės pajamos} - \text{Faktinės mokestinės pajamos} \quad (11)$$

Kuo rodiklis mažesnis, tuo mokesčiai surenkami geriau ir rodo mokesčių surinkimo efektyvumą.

Kasmet gražinamų mokesčių suma. Analizuojant gražinamus mokesčius remtasi I. Skačkauskienės (2009) teiginiu, jog gražinamų mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudaro pridėtinės vertės (PVM) ir gyventojų pajamų mokesčiai (GPM). Šių mokesčių gražinimai siejami su atitinkamo mokesčio įstatymuose numatytais mokesčio gražinimo atvejais. PVM gražinimai sietini su PVM permokos atsiradimu dėl PVM skirtumo tarp pirkimo ir pardavimo PVM ir kitais PVM įstatyme numatytais atvejais. GPM gražinimai siejami su šio mokesčio įstatyme numatytu tam tikrų išlaidų, patirtų mokestiniu laikotarpiu, kompensavimo bei dėl neapmokestinamojo dydžio taikymo.

Vertinant kasmet gražinamų mokesčių sumas atlikta gražinto GPM ir PVM dinamika. Pokyčiai atvaizduoti grafiškai.

Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančiojo personalo), skaičius.

Vykstant nežymiems pokyčiams mokesčių sistemoje, palyginti stabilus mokesčius administruojančių darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstumą (Skačkauskienė, 2009). Šio rodiklio vertinimui atlikta VMI darbuotojų skaičiaus dinamika.

Efektivumo vertinimas ir analizė. Mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti ir analizei atlikti nagrinėjami tokie rodikliai:

Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis.

Šis rodiklis, tik kitokiu pavadinimu, išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose ir Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose. Atliekant vertinimą pagal Gill metodą pateiktos apibendrinančios išvados. I. Skačkauskienė (2009) teigia, kad racionalus planavimo procesas ir veiksmingas mokesčių administratorių darbas pasiekiamas, kai rodiklio reikšmė artima 100 %.

Mokestinių pajamų ir BVP santykis. Šis rodiklis dažniausiai taikomas šalies mokesčių naštai apskaičiuoti ir detalesnis šio rodiklio vertinimas nagrinėjamas klasikinių apmokestinimo principų vertinime.

Mokesčių atotrūkis. Analizuojant šį rodiklį, būtina nustatyti potencialias mokestines pajamas. Kiekvieno mokesčio apmokestinamoji bazė yra nurodyta jį reglamentuojančiame įstatyme, tačiau tokie kiekvieno mokesčio apmokestinamosios bazės skaičiavimai pareikalautų daug laiko. Todėl daroma prielaida, kad potenciali mokesčių bazė sutampa su valstybės nustatytomis planuojamomis surinkti mokestinėmis pajamomis ir šio rodiklio apskaičiavimas analogiškas surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykiui.

Mokesčių atotrūkio rodiklis (A) apskaičiuojamas pagal formulę (Bivainis ir Skačkauskienė, 2008):

$$A = 1 - \frac{P_m}{P_p} \quad (12)$$

kur,

P_m – surinktos mokestinės pajamos

P_p – potencialios mokestinės pajamos.

Šis rodiklis rodo nesurinktų mokesčių dalį, išreikštą procentais, nuo faktiškai surinktų mokesčių, kitaip tariant, koks procentas mokesčių liko nesurinktas, bei padeda įvertinti mokesčių surinkimo efektyvumą (Bivainis ir Skačkauskienė, 2008). Vertinant mokesčių surinkimą pagal šį rodiklį, mokesčių surinkimas tuo efektyvesnis, kuo rodiklis mažesnis ir atvirkščiai. Praktiškai šis rodiklis yra tapatus ne tik planuotų surinkti per metus pajamų santykiui, bet ir faktinio ir standartinio mokesčių tarifų santykiui iš klasikinių apmokestinimo principų bei prievartos (prievolės) indeksui iš Tanzi diagnostinių kvalifikacinių rodiklių. Jis tik nagrinėjamas iš kitos pusės, nes parodo koks procentas mokestinių pajamų nesurinktas. Surinktų ir planuotų surinkti mokesčių santykis išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose ir Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose, todėl nagrinėjant šį rodiklį atvaizduota tik jo dinamika grafiškai ir pateiktas apibendrinimas.

Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis.

Pagrindinė deklaracijų pildymo našta tenka ekonominę veiklą vykdančioms asmenims, tačiau ir gyventojai tam tikrais atvejais pildo mokestines deklaracijas. Darbe atliktas šio rodiklio vertinimas ir jo dinamika, kuri leidžia nustatyti, kiek deklaracijų tenka vidutiniškai pildyti mokesčių mokėtojui. Pagal I. Skačkauskienę (2009) vidutiniškai vienam mokesčių mokėtojui tenkančių pildyti deklaracijų skaičius turėtų būti artimas valstybėje nustatytų mokesčių skaičiui.

Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis.

Jei visi mokesčiai mokami laiku, o mokesčių mokėtojai sąmoningi, atsakingi ir disciplinuoti, laiku sumokėtų mokesčių suma turėtų būti artima mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumai (Skačkauskienė, 2009). Šis rodiklis nėra vertinamas, nes nėra galimybės atlikti detalią jo duomenų analizę. Deklaracijų pateikimo terminas ne visada sutampa su mokesčio sumokėjimo terminu, todėl atlikti analizę ir nustatyti ar visi mokesčiai mokami laiku yra sudėtinga.

Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis.

Apskaičiuoti papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykio rodiklį yra sudėtinga. Šis rodiklis analizuojamas prilyginus surinktas mokestines pajamas deklaruotoms mokestinėms prievolėms, nes jų reikšmės neturėtų žymiai skirtis.

Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis.

Mokesčių administratorių kompetenciją rodo papildomai surinktų mokesčių, išnagrinėjus apeliacijas, sumos atitiktis mokesčių sumai, užginčytai apeliacijose (Skačkauskienė, 2009). Šiam rodikliui apskaičiuoti duomenys nėra prienami. VMI nuo 2013 metų skelbia mokestinių ginčų rezultatus, tai yra kiek procentų mokestinių ginčų buvo palankus VMI. Įvertinti mokesčių administratoriaus kompetenciją analizuojama mokestinių ginčų VMI naudai dinamika.

Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis.

Veiksmingą mokesčių administratorių darbą rodo papildomai surinktų mokesčių sumų atitiktis papildomai apskaičiuotoms mokesčių sumoms (Skačkauskienė, 2009). Šiam rodikliui apskaičiuoti yra sudėtinga gauti duomenis. Tačiau vertinant VMI mokesčių administravimo praktiką šį rodiklį galima vertinti teigiamai, nes pagal LR mokesčių administravimo įstatymą (2004) esant mokestinei nepriemokai yra taikomas priverstinis išieškojimas arba suteikiama, tam tikrais atvejais, galimybė mokestinę nepriemoką atidėti arba išdėstyti ją.

Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis.

Šis rodiklis nenagrinėjamas, nes dėl deklaracijų pateikimo ir mokesčių sumokėjimo terminų neatitikimo sunku nustatyti realius mokesčių įsiskolinimo ir likviduotų mokesčių įsiskolinimo dydžius.

Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus.

Dėl neprieinamos informacijos šis rodiklis nenagrinėjamas.

Produktyvumo vertinimas ir analizė. Mokesčių sistemos produktyvumui įvertinti ir analizei atlikti nagrinėjami sekantys rodikliai:

Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus.

LR mokesčių administravimo įstatyme (2004) yra nustatyti mokesčių administratoriaus kontrolės veiksnių terminai. Mokestinis patikrinimas nuvykus pas mokesčių mokėtoją negali trukti ilgiau kaip 90 dienų. Mokesčių mokėtojui turint struktūrinius padalinius patikrinimui papildomai gali būti skiriama po 30 kiekvienam filialui ar atstovybei patikrinti. Taip pat atsižvelgiant į patikrinimo sudėtingumą, tikrinamos veiklos pobūdį, tikrinimo mastą ankščiau minėti terminai mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęsti atitinkamai ne ilgiau kaip dar 180 dienų ir (arba) 30 dienų.

Vertinant vidutinį žmogaus darbo dienų skaičių, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus įvertinta ar VMI kontrolės veiksmai neviršija įstatyme numatytų terminų.

Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis.

Nedaug kintantis mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstamumą. (Skačkauskienė, 2009). Šis rodiklis vertinamas atvaizduojant jo dinamiką.

Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis.

Šis rodiklis išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose bei Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose. Nagrinėjant šį rodiklį pateiktas tik šio rodiklio apibendrinimas.

Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles

Šį rodiklį kiekybiškai apskaičiuoti sudėtinga, todėl jis nevertinamas.

Apibendrinant Lietuvos mokesčių sistema tiriamojoje dalyje bus vertinama ir analizuojama pagal klasikinius apmokestinimo principus, Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius ir Gill metodą. Kitimo tendencijoms įvertinti pasirinktas 2008 – 2018 m. laikotarpis. Pagal klasikinius apmokestinimo principus vertinami mokesčių sistemos teisingumo, efektyvumo, administravimo paprastumo bei produktyvumo ir elastingumo principai. Vertinant Lietuvos mokesčių sistemą pagal Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius nagrinėjami koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo renkant mokesčius, specifiškumo, objektyvumo, prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų rodikliai. Tuo tarpu nagrinėjant pagal Gill metodą įvertinamos prigimtinės Lietuvos mokesčių sistemos savybės, mokesčių sistemos efektyvumas ir jos produktyvumas. Mokesčių administravimo aspektas vertinamas tik Valstybinės mokesčių inspekcijos atžvilgiu, nes nėra galimybių nustatyti kitų mokesčių administratorių administravimo duomenų.

3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TYRIMAS

3.1. Lietuvos mokesčių sistemos apžvalga

Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamas, kaip ir daugelio šalių biudžetų, pagrinde sudaro mokestinės pajamos (žr. 6 pav.). Tai atitinka mokesčių teorijos teiginiui, kad mokesčiai yra pagrindiniu kiekvienos valstybės funkcionavimo šaltiniu. Analizuojamu laikotarpiu mokestinės pajamos (žr. 5 lentelė) sudarė 2008 m. 81 proc., 2009 – 2012 m. apie 68 proc., 2013 – 2014 m. apie 71 proc., 2015 m. – 81,8 proc., 2016 m. – 76,3 proc., 2017 m. – 78,2 proc. ir 2018 m. 75 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų. Kitas nacionalinio biudžeto įplaukas sudarė kitos pajamos ir ES ir kitų šalių finansinės paramos lėšos. Kitos pajamos nacionaliniame biudžete analizuojamu laikotarpiu sudarė nežymią jo dalį, nuo 6,2 proc. iki 8,8 proc., tuo tarpu ES ir kitų šalių finansinės paramos lėšos nacionaliniame biudžete nuo 10,6 iki 24,5 proc.. Finansinės paramos lėšos nagrinėjamu laikotarpiu buvo labai svarbiu šaltiniu, nes krizės ir po kriziniu laikotarpiu didesnis jų panaudojimas leido subalansuoti biudžetą.

5 lentelė

Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra, tūkst. Eur

Metai	Mokestinės pajamos		Pajamų ir pelno mokesčiai		Turto mokesčiai		Prekių ir paslaugų mokesčiai		Tarptautinės prekybos ir sandorių mok.		Kiti mokesčiai (iš kitų pajamų dalies)		Kitos pajamos		ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos		IŠ VISO PAJAMŲ:	
		%		%		%		%		%		%		%		%		%
2008	6349768	81.0	2366665	37.3	89102	1.4	3781660	59.6	72582	1.1	39759	0.6	485435	6.2	1008471	12.9	7843675	
2009	4812250	68.6	1586651	33.0	94313	2.0	3035785	63.1	51320	1.1	44181	0.9	488708	7.0	1716883	24.5	7017839	
2010	4599658	68.2	1281502	27.9	102689	2.2	3116631	67.8	52594	1.1	46242	1.0	593908	8.8	1548077	23.0	6741644	
2011	5087613	68.9	1345482	26.4	96973	1.9	3536369	69.5	59324	1.2	49465	1.0	605795	8.2	1690936	22.9	7384343	
2012	5489399	68.7	1592687	29.0	94772	1.7	3670964	66.9	63570	1.2	67406	1.2	653748	8.2	1844045	23.1	7987189	
2013	5726575	70.9	1726439	30.1	96916	1.7	3772777	65.9	68021	1.2	62422	1.1	588584	7.3	1763795	21.8	8078956	100
2014	6081636	71.3	1825160	30.0	108365	1.8	4001244	65.8	86030	1.4	60837	1.0	555288	6.5	1886832	22.1	8523756	
2015	6505330	81.8	2013382	30.9	126373	1.9	4202395	64.6	98914	1.5	64266	1.0	602268	7.6	845788	10.6	7953385	
2016	6873678	76.3	2175493	31.6	127365	1.9	4403430	64.1	95604	1.4	71786	1.0	698313	7.7	1439838	16.0	9011830	
2017	7404269	78.2	2257781	30.5	128992	1.7	4848257	65.5	101208	1.4	68031	0.9	622981	6.6	1435077	15.2	9462328	
2018	8042872	75.0	2531596	31.5	136913	1.7	5066410	63.0	116274	1.4	191679	2.4	697464	6.5	1984479	18.5	10724814	
100																		

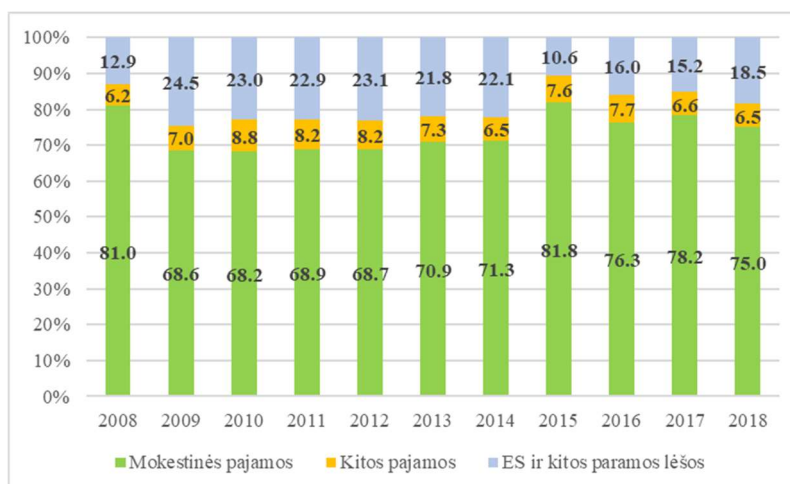
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Analizuojant mokestinių pajamų struktūrą (žr. 5 lentelę) nustatyta, kad reikšmingiausią mokestinių pajamų dalį sudaro prekių ir paslaugų mokesčiai. Tai yra vartojimo mokesčiai, kurie yra priskiriami prie netiesioginių mokesčių. Tiriamuoju laikotarpiu, išskyrus 2008 m., kai siekė 59,6 proc., vartojimo mokesčiai viršijo 63 proc. mokestinių pajamų dalies. Didžiausią dalį mokestinių pajamų struktūroje jos siekė 2011 metais – 69,5 proc.. Prekių ir paslaugų mokesčių mokestinių pajamų struktūroje vyravimas vertinamas dvejopai. Iš vienos puses galima vertinti palankiai nes, pagal E. Stankevičių (2014) jie parankesni efektyvumo principui įgyvendinti, garantuoja stabilumą įvairiais ekonomikos ciklo etapais, jų vaidmuo lyginant su kitais mokesčių struktūros elementais ekonomikos vystymuisi turi mažiausiai stabdantį poveikį ir formuoja ilgalaikį ekonomikos konkurencingumą. G. Giriūnienė ir L. Giriūnas (2015) irgi teigia, kad

netiesioginiai mokesčiai surenkami efektyviau, nes jie sunkiau išvengiami nei tiesioginiai. Iš kitos pusės, prekių ir paslaugų mokesčių vyravimas parodo mokesčių sistemos regresyvumą. O tai reiškia, kad neturtingųjų žmonių mokesčių našta yra didesnė negu pasiturinčiųjų, nes jie skiria didesnę savo pajamų dalį vartojimui, o tai didina socialinę atskirtį ir skurdą.

Pajamų ir pelno mokesčių dalis mokestinėse pajamose 2008 metais sudarė 37,3 proc. pajamų. Tai didžiausias šių mokesčių lyginamoji svoris per tiriamąjį laikotarpį. Nuo 2009 iki 2011 metų surenkamų pajamų ir pelno mokesčių dalis mažėjo (2009 - 33,0 proc.; 2010 - 27,9 proc.; 2011 - 26,4 proc.). Šį mažėjimą galima sieti su pasaulinės finansinės krizės pasekmėmis. Nuo 2012 m. pajamų ir pelno mokesčių lyginamasis svoris mokestinėse pajamose nežymiai kito (2012 - 29,0 proc.; 2013 – 30,1 proc.; 2014 - 30 proc., 2015 – 30,9 proc., 2016 – 31,6 proc.). Šis kitimas rodo gerėjančią ir stabilią mokesčių mokėtojų situaciją.

Visų kitų mokesčių lyginamasis svoris mokestinėse pajamose yra nereikšmingas ir analizuojamu laikotarpiu beveik nekito. Turto mokesčių, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčių bei kitų mokesčių (iš kitų biudžeto pajamų dalies) lyginamasis svoris sudarė apie po 1 - 2 proc. mokestinių pajamų.

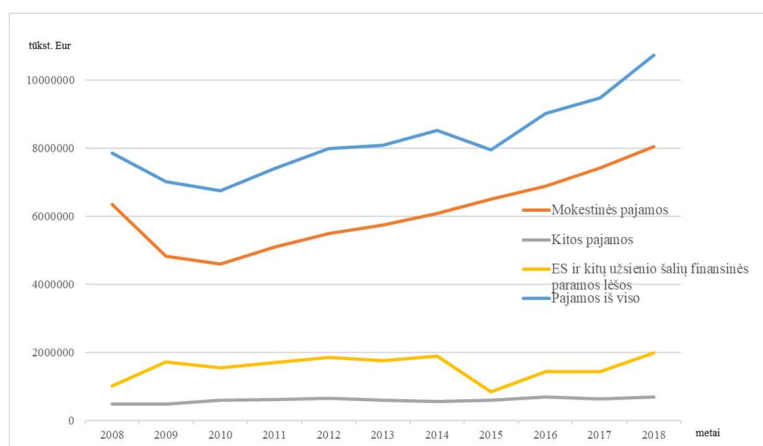


6 paveikslas. Nacionalinio biudžeto pajamų lyginamasis svoris

Šaltinis: sudaryta autorės

Nacionalinio biudžeto atlikta struktūrinė analizė parodė tik biudžeto sudėtį. Biudžeto rodiklių dinamikas ir kitimo tendencijas atskleidė atlikta nacionalinio biudžeto dinaminė analizė (žr. 6 lentelė, 7 pav.). Nustatyta, kad išskyrus 2009, 2010 ir 2015 metus nacionalinio biudžeto pajamos turi tendenciją didėti. Biudžeto pajamų mažėjimas 2009 (-10,5 proc.) ir 2010 (3,9 proc.) metais yra susijęs su pasauline krize, o 2015 m. pajamų mažėjimas -6,7 proc. susijęs su ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšų kritusiu įsisavinimu. Mokestinių pajamų kitimas labai panašus į bendrų nacionalinio biudžeto pajamų kitimą, išskyrus jų mažėjimą nuo 2014 iki 2015 metų. ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos 2009 – 2014 metų laikotarpiu laikėsi panašiam lygyje. ES ir kitų šalių paramos kreivė 2015 metais ženkliai smuko, bet nuo 2016 m.

vėl pradėjo kilti ir 2018 m. pasiekė aukščiausią savo reikšmę. Kitos pajamos analizuojamu laikotarpiu chaotiškai kito, tačiau jų kitimas nacionaliniame biudžete buvo nereikšmingas ir nepastebimas.



7 paveikslas. Nacionalinio biudžeto rodiklių kitimas

Šaltinis: sudaryta autorės

Pažymėtina, kad tik dėl ES ir kitų šalių paramos augimo, ženkliai sumažėjus mokestinėms įplaukoms, nacionalinis biudžetas 2012 m. pasiekė prieš krizinį lygį. Tuo tarpu mokestinės pajamos prieš krizinį lygį pasiekė tik 2015 m.

6 lentelė.

Nacionalinio biudžeto pajamų absoliutus pokytis ir didėjimo (sumažėjimo) tempas, tūkst. Eur

Metai	Mokestinės pajamos		Pajamų ir pelno mokesčiai		Turto mokesčiai		Prekių ir paslaugų mokesčiai		Tarptautinės prekybos ir sandorių mok.		Kiti mokesčiai (iš kitų pajamų dalies)		Kitos pajamos		ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos		PAJAMOS IŠ VISO		
	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	(+/-)	%	
2008	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2009	-1537518	-24.2	-780014	-33.0	5211	5.8	-745875	-19.7	-21262	-29.3	4422	11.1	3273	0.7	708412	70.2	-825836	-10.5	
2010	-212592	-4.4	-305149	-19.2	8376	8.9	80846	2.7	1274	2.5	2061	4.7	105200	21.5	-168806	-9.8	-276195	-3.9	
2011	487955	10.6	63980	5.0	-5716	-5.6	419738	13.5	6730	12.8	3223	7.0	11887	2.0	142859	9.2	642699	9.5	
2012	401786	7.9	247205	18.4	-2201	-2.3	134595	3.8	4246	7.2	17941	36.3	47953	7.9	153109	9.1	602846	8.2	
2013	237176	4.3	133752	8.4	2144	2.3	101813	2.8	4451	7.0	-4984	-7.4	-65164	-10.0	-80250	-4.4	91767	1.1	
2014	355061	6.2	98721	5.7	11449	11.8	228467	6.1	18009	26.5	-1585	-2.5	-33296	-5.7	123037	7.0	444800	5.5	
2015	423694	7.0	188222	10.3	18008	16.6	201151	5.0	12884	15.0	3429	5.6	46980	8.5	-1041044	-55.2	-570371	-6.7	
2016	368348	5.7	162111	8.1	992	0.8	201035	4.8	-3310	-3.3	7520	11.7	96045	15.9	594050	70.2	1058445	13.3	
2017	530591	7.7	82288	3.8	1627	1.3	444827	10.1	5604	5.9	-3755	-5.2	-75332	-10.8	-4761	-0.3	450498	5.0	
2018	638603	8.6	273815	12.1	7921	6.1	218153	4.5	15066	14.9	123648	181.8	74483	12.0	549402	38.3	1262486	13.3	

Šaltinis: sudaryta autorės

Nagrinėjant mokestinių pajamų kitimą nustatyta, kad didžiausias pajamų sumažėjimas yra užfiksuotas 2009 m. -24,2 proc.. Vyriausybei valdant įvykusios krizės pasekmes ir dėl tuometinės taupymo programos įgyvendinimo 2010 m. mokestinės pajamos sumažėjo dar -4,4 proc.. Nuo 2011 metų mokestinės pajamos didėjo gana tolygiu tempu.

Kriziniais 2009 metais mokestinėse pajamose smuko visos reikšmingiausios mokesčių grupių pajamos, išskyrus didelės įtakos mokestinėms pajamoms neturinčius turto mokesčius ir kitus mokesčius. Nuo 2010 m. prekių ir paslaugų mokesčiai gan tolygiai augo, tuo tarpu pajamų

ir pelno mokesčių augimas prasidėjo tik nuo 2011 metų ir augo šuoliais (didžiausi augimai buvo 2012, 2015 ir 2017 metais). Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai smuko 2009 ir 2016 metais, visais kitais analizuojamo laikotarpio metais buvo augimas.

Gebėjimas planuoti valstybės finansus bei nacionalinio biudžeto pajamų surinkimas parodo vyriausybės gebėjimą vykdyti savo funkcijas bei jos patikimumą ir stabilumą. Analizuojant nacionalinio biudžeto planuojamas ir faktines pajamas (žr. 7 lentelę) nustatyta, kad tiriamuoju laikotarpiu surinktos pajamos beveik atitiko planuojamoms pajamoms. Didžiausias atotrūkis tarp planuojamų ir faktiškai surinktų pajamų buvo 2015 m. (85,8 proc.), mažiausias 2009 m. (98,4 proc.). Nacionalinio biudžeto surinkimui daugiausiai sunkumų sukėlė ES ir kitų užsienio šalių finansinių paramos lėšų planavimas ir jų panaudojimas. Tuo tarpu mokesstinės pajamos, išskyrus 2008 m. (95,8 proc.), 2009 m. (99,6 proc.) ir 2011 m. (99,0 proc.), viršijo planuojamas pajamas. Kitų pajamų surinkimas, išskyrus 2011 m. (97,0 proc.) ir 2012 m. (91,0 proc.), gerokai viršijo suplanuotas pajamas, tačiau jų reikšmė nacionaliniame biudžete nežymi.

7 lentelė.

Nacionalinio biudžeto planinių ir faktinių pajamų palyginimas, tūkst. Eur

Metai	Mokestinės pajamos				Kitos pajamos				ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos				PAJAMOS IŠ VISO			
	Planas	Faktas	Vykdymas		Planas	Faktas	Vykdymas		Planas	Faktas	Vykdymas		Planas	Faktas	Vykdymas	
			(+/-)	%			(+/-)	%			(+/-)	%			(+/-)	%
2008	6625840	6349768	-276072	95.8	410336	485435	75099	118.3	1480779	1008471	-472308	68.1	8516955	7843675	-673280	92.1
2009	4829645	4812250	-17395	99.6	440147	488708	48561	111.0	1858594	1716883	-141711	92.4	7128386	7017839	-110547	98.4
2010	4243890	4599658	355768	108.4	536857	593908	57051	110.6	2285650	1548077	-737573	67.7	7066397	6741644	-324753	95.4
2011	5141174	5087613	-53561	99.0	624531	605795	-18736	97.0	2004855	1690936	-313919	84.3	7770560	7384343	-386217	95.0
2012	5385112	5489399	104287	101.9	718088	653748	-64340	91.0	2065310	1844045	-221265	89.3	8168510	7987189	-181321	97.8
2013	5695114	5726575	31461	100.6	499807	588584	88777	117.8	2185471	1763795	-421676	80.7	8380392	8078956	-301436	96.4
2014	6045296	6081636	36340	100.6	505482	555288	49806	109.9	2152472	1886832	-265640	87.7	8703250	8523756	-179494	97.9
2015	6395965	6505330	109365	101.7	550702	602268	51566	109.4	2322608	845788	-1476820	36.4	9269275	7953385	-1315890	85.8
2016	6752711	6873678	120967	101.8	582211	698313	116102	119.9	2101136	1439838	-661298	68.5	9436058	9011830	-424228	95.5
2017	7338809	7404269	65460	100.9	569957	622981	53024	109.3	2101334	1435077	-666257	68.3	10010100	9462328	-547772	94.5
2018	7964911	8042872	77961	101.0	642581	697464	54883	108.5	2303876	1984479	-319397	86.1	10911368	10724814	-186554	98.3

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Apibendrinant atliktą tiriamojo laikotarpio nacionalinio biudžeto analizę nustatyta, kad mokesstinės pajamos yra labai svarbiu ir galingu įrankiu valstybės valdyme. Jos nagrinėjamu laikotarpiu planuojamos ir renkamos efektyviai. Tik 2008, 2009 ir 2011 metais mokesstinės pajamos buvo mažesnės negu suplanuotos. Tačiau jų neatitikimas buvo labai menkas (0,4 – 4,2 proc.). Kitais nagrinėjamo laikotarpio metais jos viršijo suplanuotas pajamas 0,6 – 8,4 proc.. Kadangi nustatyta, kad mokesstinės pajamos renkamos efektyviai, nagrinėjant mokesčių sistemos efektyvumą pagal pasirinktus metodus bus atlikta detalesnė mokesčių pajamų surinkimo analizė pagal atskirus mokesčius ir grupes.

3.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal teisingumo principą. Dažniausiai apmokestinimo teisingumui vertinti yra naudojamas Gini koeficientas. Šis koeficientas matuoja

nelygybę ir naudojamas įvairiuose tarpvalstybiniuose palyginimuose Pasaulio banko, Eurostato, oficialiosios statistikos ir kitų organizacijų.

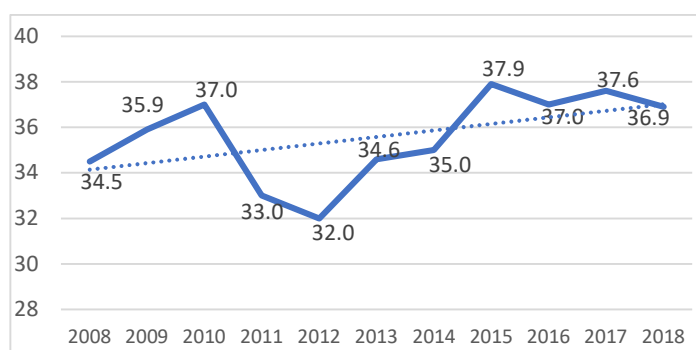
8 lentelė

Gini koeficientas Lietuvoje ir jo pokytis, proc.

Rodiklis\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gini koeficientas	34.5	35.9	37.0	33.0	32.0	34.6	35.0	37.9	37.0	37.6	36.9
(+/-)	-	1.4	1.1	-4.0	-1.0	2.6	0.4	2.9	-0.9	0.6	-0.7

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Gini coefficient of equivalised disposable income - EU-SILC survey, 2020

Analizuojamu laikotarpiu Gini koeficiento reikšmė (žr. 8 lentelę) buvo gerokai didesnė nei 30 proc.. Jo reikšmė parodo, kad Lietuvos mokesčių sistemoje yra pažeidžiamas teisingumo principas. Nagrinėjant Gini koeficiento dinamiką (žr. 8 pav.), pastebimas nelygybės kylantis trendas. Taip pat pastebimas trumpalaikis, staigus pajamų nelygybės kritimas nuo 2010 m. 4 punktais ir 2011 m. dar 1 punktu, tačiau nuo 2012 m. Lietuvoje pajamų nelygybė yra auganti.



8 paveikslas. Gini koeficiento dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės

Gini koeficiento vidurkis Lietuvoje nagrinėjamu laikotarpiu sudarė 35,6 proc., tuo tarpu ES vidurkis tuomet buvo tik 31 proc.. Šio rodiklio reikšmė parodo, kad Lietuvoje pajamų nelygybė yra silpnoji vieta. Pasak prof. B. Gruževskio (2018), Lietuva 2015 m. pagal pajamų nelygybę tarp 28 ES šalių užėmė pirmą vietą, o V. Bružauskas (2018) teigia, kad kas penktas žmogus Lietuvoje patiria skurdą. Lietuvoje didžioji pajamų dalis yra sutelkta mažoje turtingųjų grupėje, o daugelis gyventojų gauna mažas pajamas ir patiria skurdą.

Kitas rodiklis įvertinantis mokesčių sistemos teisingumo principą yra **mokesčių našta**. Lietuvoje šiam rodikliui skaičiuoti metodikos nėra, skirtinguose šaltiniuose šis rodiklis pateikiamas įvairiai. Lietuvoje, analizuojamu laikotarpiu, mokesčių našta svyruoja nuo 27,62 proc. (2013 m.) iki 33,37 proc. (2009 m.) (žr. 9 lentelę). Apskaičiuotas rodiklis parodo, kad vidutiniškai apie 30 proc. Lietuvos BVP yra perskirstoma mokesčiais.

9 lentelė

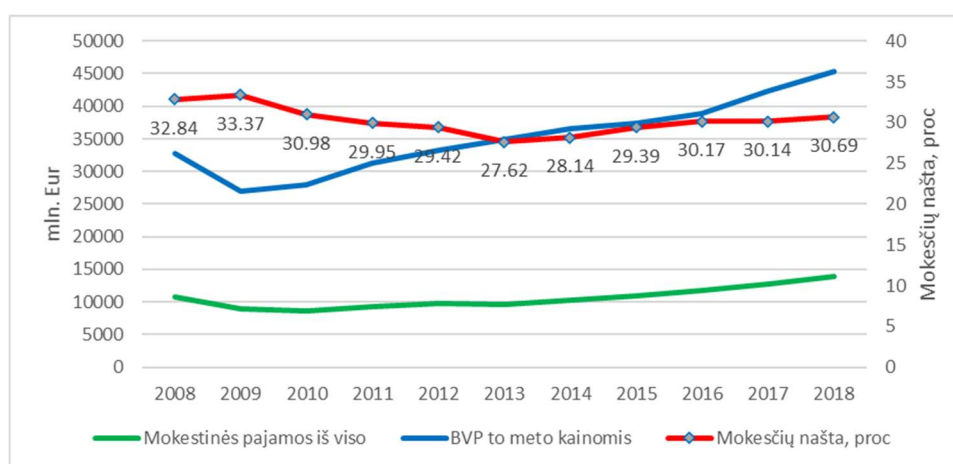
Mokesčių naštos rodiklio apskaičiavimas ir dinamika, mln. Eur ir proc.

Rodikliai\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
NB mokesčių pajamos	6349.8	4812.3	4599.7	5087.6	5489.4	5726.6	6081.6	6505.3	6873.7	7404.3	8042.9
VSDF mokesčių pajamos	3206.3	3127.0	2922.1	3078.7	3130.6	2706.6	2920.0	3097.0	3400.9	3711.4	4083.3
PSDF mokesčių pajamos	1168.9*	1042.6	1134.3	1181.5	1175.2	1217.5	1269.7	1350.89	1441.6	1598.8	1763.19
GF mokesčių pajamos	11.1	5.5	4.8	5.3	10.7	12.4	13.8	16.3	16.8	26.7	-
Mokesčių pajamos iš viso	10736.1	8987.4	8660.9	9353.1	9805.9	9663.1	10285.1	10969.5	11733.0	12741.2	13889.4
BVP to meto kainomis	32696.3	26934.8	27955.3	31233.7	33331.7	34985	36544.8	37321.8	38893.4	42269.4	45264.4
Mokesčių našta, proc	32.84	33.37	30.98	29.95	29.42	27.62	28.14	29.39	30.17	30.14	30.69

* neradus faktinių duomenų, duomenys paimti iš LR 2008 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto (plano)

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys, Statistinių duomenų portalas, Statistinė informacija apie PSDF biudžeto vykdymą, 2019; Oficialiosios statistikos portalas.

Europos Sąjungoje 2008-2018 m. vidutiniškai per BVP perskirstyta 38 proc. (Tax policies in the European Union..., 2020). mokesčių valstybių biudžeto pajamų. Lyginant su ES valstybių vidurkiu Lietuvos mokesčių našta galima vertinti teigiamai.



9 paveikslas. Mokesčių naštos, BVP ir mokesčių pajamų dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės

Analizuojant mokesčių naštos kitimą didžiausia mokesčių našta buvo 2008-2010 m. laikotarpiu smukus BVP. Augant BVP mokesčių našta atitinkamai mažėja. Nuo 2013 iki 2016 m. mokesčių našta augo beveik tolygiai su BVP. Toliau kylant BVP ir mokesčių pajamoms mokesčių našta augo nežymiai. Šio rodiklio tendencija parodo gerėjančią mokesčių mokėtojų padėtį, bet deja neatspindi kaip ji yra pasiskirsčiusi tarp subjektų.

Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą teisingumo aspektu nustatyta, kad gyventojų ekonominė nelygybė yra pakankamai didelė, esama esminių pajamų paskirstymo nelygumų. Tuo tarpu mokesčių našta Lietuvoje yra mažesnė negu ES vidurkis ir neviršija rekomenduojamų normų, todėl ją vertinama teigiamai. Apibendrinant Lietuvos mokesčių sistemoje iš dalies yra pažeistas teisingumo principas.

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal ekonominio efektyvumo principą. Šiam principui įvertinti nagrinėjami trys rodikliai: mokesčių sistemos elastingumas BVP atžvilgiu, faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis ir standartinio ir faktinio mokesčių tarifų skirtumas.

- **mokesčių sistemos elastingumas BVP atžvilgiu.**

Analizuojant nagrinėjamo laikotarpio elastingumo koeficientą nustatyta, kad pagrįdė biudžeto mokestinės pajamos didėjo spartesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas (žr. 10 lentelę). Mokesčių sistemos elastingumui problematiškiausiais metais buvo 2010 m., kai elastingumas įgijo neigiamą reikšmę – 1,17 proc.. Tuomet mažėjant mokestinėms pajamoms 4,4 proc., BVP didėjo 3,8 proc.. Neigiama koeficiento reikšmė buvo tik vieninteliais metais, o 2011, 2013, 2017 metais buvo arti rekomenduojamos elastingumo ribos 0,9 proc.. Kitais nagrinėjamo laikotarpio metais elastingumo koeficientas viršijo 1, o 2015 m. siekė netgi 3,3 proc.. Dėl rodiklio svyravimo, tam tikrais laikotarpiais, jį vertinti vienareikšmiškai negalima.

10 lentelė

Mokesčių sistemos elastingumo koeficiento dinamika, proc.

Rodikliai\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
NB mokestinių pajamų pokytis	-	-24.2	-4.4	10.6	7.9	4.3	6.2	7.0	5.7	7.7	8.6
BVP to meto kainomis pokytis	-	-17.6	3.8	11.7	6.7	5.0	4.5	2.1	4.2	8.7	7.1
Elastingumo koeficientas	-	1.4	-1.2	0.9	1.2	0.9	1.4	3.3	1.3	0.9	1.2

Šaltinis: sudaryta autorės

- **faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis.** Remiantis analizuojamo laikotarpio nacionalinio biudžeto informacija, šis rodiklis yra apskaičiuojamas kaip planuojamų ir realiai surenkamų mokestinių pajamų santykis (žr. 11 lentelę). Manoma, jog padėtis yra teigiama, kai faktiškai surenkama mokesčių suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma skiriasi 10 – 15 proc.. Mokestinių pajamų surinkimas 2008 – 2018 m. laikotarpiu atitiko rekomenduojamas ribas, todėl jis vertinamas teigiamai.

11 lentelė

Planuojamų ir faktiškai surenkamų mokestinių pajamų santykis

Mokestinės pajamos	Metai										
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Faktas, tūkst. Eur	6349768	4812250	4599658	5087613	5489399	5726575	6081636	6505330	6873678	7404269	8042872
Planas, tūkst. Eur	6625840	4829645	4243890	5141174	5385112	5695114	6045296	6395965	6752711	7338809	7964911
Santykis, proc.	95.83	99.64	108.38	98.96	101.94	100.55	100.60	101.71	101.79	100.89	100.98

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Analizuojamu laikotarpiu mokestinės pajamos tik 2008, 2009 ir 2011 metais buvo mažesnės nei planuojamos. Kitais metais faktiškai surinktos mokestinės pajamos nežymiai viršijo suplanuotas. Išskirti galima 2010 metus, kai surinkti mokesčiai viršijo 8 proc. suplanuotas pajamas. Apibendrinant nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu efektyviai vykdomi planiniai tikslai bei mokesčių sistema geba surinkti numatytą mokesčių apimtį.

- **faktinio ir standartinio mokesčio tarifų skirtumas.**

Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas padeda nustatyti taikomų lengvatų, išimčių mastą, kuris mažina apmokestinamąją bazę. Praktiškai įvertinti apmokestinamųjų bazių vertę sudėtinga dėl statistinių duomenų trūkumo. Šio rodiklio skaičiavimui, faktinio tarifo

duomenys paimti iš Europos Sąjungos atvirųjų duomenų portalo (EU ODP). Standartiniai tarifai paimti iš Lietuvos Respublikos mokesčius administruojančių įstatymų. Dėl duomenų prieinamumo analizuojami tik vartojimo ir pelno mokesčiai. Darbo mokesčių tarifų skirtumas nenagrinėjamas, nes skelbiamuose faktiniuose tarifuose yra įvertinti keli skirtingi mokesčiai (GPM, VSDF, PSDF ir t.t), dėl kurių tarifų skirtumų sudėtinga nagrinėti.

12 lentelė

Faktinio ir standartinio mokesčių tarifų skirtumai, proc.

Rodikliai	Tarifai\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Vartojimo	Faktinis	15.6	14.5	15.5	15.6	15.1	15.2	15.5	16.0	16.1	16.5	16.6	
	Standartinis	18.0	19.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	
	Skirtumas	-2.4	-4.5	-5.5	-5.4	-5.9	-5.8	-5.5	-5.0	-4.9	-4.5	-4.4	
	Lengvatinis	0/5/9											
	ES vidurkis	15.8	15.2	15.8	16.2	16.2	16.3	16.4	16.6	16.7	16.8	16.9	
Pelno	Faktinis	11.1	8.2	3.7	2.7	4.3	4.5	4.6	5.8	6.4	5.8	5.8	
	Standartinis	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	
	Skirtumas	-3.9	-11.8	-11.3	-12.3	-10.7	-10.5	-10.4	-9.2	-8.6	-9.2	-9.2	
	Lengvatinis	0/10/13			0/5/10								
	ES vidurkis	23.8	23.8	23.2	23.0	22.9	23.2	22.9	22.8	22.5	21.9	21.9	

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Data on taxation: implicit tax rate

Vienu pagrindiniu vartojimo mokesčiu yra pridėtinės vertės mokestis. Nustatyta (žr. 12 lentelę), kad efektyviausias PVM apmokestinimas buvo 2008 m. (skirtumas tik -2,4 punkto). Mažam skirtumui įtakos galėjo turėti tuo metu galiojantis 18 proc. tarifas. Tarifui didėjus, didėjo skirtumai. Didžiausias faktinio ir standartinio tarifų skirtumas nustatytas 2012 m. (-5,9 punkto). Analizuojamu laikotarpiu tarifų skirtumas vidutiniškai yra apie 5 punktus. Atsižvelgiant į standartinį tarifą bei lengvatinius tarifus tai nėra didelis nuokrypis. Teigiamai galima vertinti ir tai, kad Lietuvos faktinis vartojimo tarifas su metais yra artimesnis ES faktinio tarifo vidurkiui, kas leidžia vertinti, kad vartojimo mokesčiai Lietuvoje yra maždaug harmonizuoti.

Visai kitaip vertinamas pelno mokesčio surinkimo efektyvumas. Analizuojamu laikotarpiu, išskyrus 2008 m. (kai skirtumas siekė -3,9 punkto), pelno mokestis renkamas neefektyviai. Nuo 2009 m. rodiklio skirtumas labai išauga. 2011 m. faktiškai surenkamas tik 2,7 proc. pelno mokesčio, nors standartinis tarifas yra 15 proc.. Pelno mokesčio neefektyvumo surinkimui gali turėti įtakos ekonominio sunkmečio mokestinių nuostolių perkėlimas ir įvairios lengvatos verslumo skatinimui. Neišvengiamas ir mokesčių vengimas bei administracinis neefektyvumas. Nuo 2012 m. faktinio ir standartinio tarifo skirtumas analizuojamu laikotarpiu nežymiai mažėja, tačiau atsižvelgiant į standartinio tarifo dydį (15 proc.) ir į pelno mokesčio ES vidurkio atotrūkį, pelno mokestis Lietuvoje renkamas neefektyviai.

Apibendrinant šį rodiklį vienareikšmiškai vertinti negalima. Šio rodiklio analizė patvirtino mokesčių teorijos teiginį, kad efektyviausiai yra surenkami vartojimo mokesčiai, o tiesioginius mokesčius (pelno mokestis) sudėtingiau surinkti, nors jie yra teisingesni.

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal administracinio paprastumo principą.

Administracinio paprastumo principo įvertinimui nagrinėjamas mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis. Analizuojamu laikotarpiu pastebimas administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykio mažėjimas. Laikotarpio pradžioje, tai yra 2008 metais jis siekė 1,12 proc., o 2018 m. jau 0,77 proc. (žr. 13 lentelę). Tačiau pagal metodines rekomendacijas šis rodiklis laikomas geru kai lygus 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos. Daroma išvada, kad mokesčių administravimas mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, tačiau kasmet gerėja.

13 lentelė

Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų ir mokesčių administravimo išlaidų dinamika ir santykis, mln. Eur ir proc.

Rodikliai\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
NB mokesčių pajamos	6349.80	4812.30	4599.70	5087.60	5489.40	5726.60	6081.60	6505.30	6873.70	7404.30	8042.90
VMI veiklos išlaidos	70.90	56.01	47.50	50.50	49.80	49.40	54.00	55.69	56.68	59.33	61.57
Mokesčių ėmimo kaštai	1.12	1.16	1.03	0.99	0.91	0.86	0.89	0.86	0.82	0.80	0.77

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis VMI prie FM ir AVMI finansinių ataskaitų rinkiniais

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal produktyvumo ir elastingumo principą.

Mokesčių produktyvumas reiškia pakankamą valstybės pajamų dydį jos išlaidoms. Analizuojamu laikotarpiu nacionalinio biudžeto pajamos buvo produktyvios. Mokesčių pajamos 2010 m. ir nuo 2012 metų, analizuojamu laikotarpiu, planą vykdė bei nežymiai viršijo, o 2008, 2009 ir 2011 metais surinkti mokesčiai beveik siekė planą (žr. 11 lentelę). Vis tik pagrindiniu rodikliu vertinant mokesčių sistemą pagal produktyvumo ir elastingumo principą yra elastingumo rodiklis (žr. 10 lentelę), kuris tik 2010 m. buvo neigiamas (-1,2), o visais kitais metais viršijo 1, arba jo reikšmė buvo jam artima. Atsižvelgiant į elastingumo rodiklio nepastovų kitimą jis negali būti vertinamas vienareikšmiškai.

Atlikto Lietuvos mokesčių sistemos tyrimo pagal klasikinius apmokestinimo principus rezultatai pateikti 14 lentelėje.

14 lentelė

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal klasikinius apmokestinimo principus

Rodiklis	Komentaras	Pageidautina rodiklio reikšmė ar kryptis	Nustatyta rodiklio reikšmė ar tendencija	Vertinimas
Teisingumo principas				
Gini koeficientas	Aprėpia visų visuomenės sluoksnių pajamų paskirstymą. Kuo mažesnis, tuo pajamų lygybė didesnė	↓	↑	N
Mokesčių našta	Parodo kokia dalis BVP paskirstoma mokesčiais	<40	27,6-33,4	T
Efektyvumo principas				
Elastingumas BVP atžvilgiu	Parodo ar mokestinės pajamos didėja didesniu tempu nei BVP	>1	-1,2 (2010 m.) 0,9 – 1,4 3,3 (2015 m.)	V
Faktinio ir standartinio tarifo santykis	Parodo apmokestinimo efektyvumą	artima 1	0,96-1,08	T
Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Parodo mokesčių lengvatų, arba mokesčių vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą	artima 0	vartojimo: -2,4 – (-5,9) pelno: -3,9 – (-11,8)	V
Administracinio paprastumo principas				
Mokesčio administravimo efektyvumas	Parodo kokia dalis mokesčių yra išleidžiama mokesčių surinkimui	<0,5	0,77 – 1,12	N
Produktyvumo ir elastingumo principas				
Produktyvumas	Parodo ar mokesčių pajamos yra pakankamos valstybės išlaidoms	10-15% svyravimas apie 100 %	95,8 – 108,4%	T
Elastingumas	Parodo ar mokestinės pajamos didėja didesniu tempu nei BVP	>1	-1,2 (2010 m.) 0,9 – 1,4 3,3 (2015 m.)	V

T – teigiamas, N – neigiamas, V - nevienareikšmiškas

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinant atliktą Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą pagal klasikinius apmokestinimo principus atskleistos pagrindinės Lietuvos mokesčių sistemos stipriosios pusės ir spragos. Reikia pažymėti, kad nei vienas apmokestinimo principas nebuvo įvertintas vienareikšmiškai. Didžiausiu Lietuvos mokesčių sistemos privalumu yra biudžeto mokestinių pajamų produktyvumas. Taip pat teigiamai įvertintas mokesčių naštos rodiklis, tačiau jis nebūtinai reiškia, kad mūsų šalyje yra maži mokesčiai. Priešingai, mažas mokesčių naštos rodiklis, gali rodyti šešėlinės ekonomikos egzistavimą, nes valstybei nepavyksta surinkti daugiau mokesčių į nacionalinį biudžetą. Pagrindine problema Lietuvos mokesčių sistemoje yra pajamų nelygybė, kurią atskleidė Gini koeficientas. Jo reikšmė bei auganti tendencija byloja apie nepakankama

mokesčių perskirstymą mokesčių sistemoje. Neigiamai vertinamas taip pat mokesčių administravimo efektyvumas. Mokesčių administratorius nepakankamai efektyviau valdo turimus išteklius ir neužtikrina kontrolės bei mokestinių pažeidimų prevencijos, kad užtikrintų didesnę mokesčių surinkimą į valstybės biudžetą.

3.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi metodą.

Koncentracijos indeksas. Iš 15 lentelėje pateiktų duomenų nustatyta, kad didžioji dalis mokestinių pajamų šalyje yra surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio, akcizų ir pelno mokesčio. Šie pagrindiniai mokesčiai sudaro virš 92 proc. visų mokestinių pajamų. Kiti mokesčiai mokestinėse pajamose užima tik apie 6 – 7,6 proc. lyginamojo svorio. Atsižvelgiant į mokesčių specialistų rekomendacijas, koncentracijos indeksas vertinamas teigiamai.

15 lentelė

Mokestinių pajamų struktūra ir lyginamasis svoris, proc.

Mokesčiai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Pridėtinės vertės mokestis	42.2	40.9	45.9	48.4	46.0	45.0	44.9	43.9	43.5	44.5	44.0
Gyventojų pajamų mokestis	23.3	22.8	21.9	21.5	21.1	21.8	21.8	22.1	22.5	22.0	22.9
Akcizai	15.3	19.6	19.1	18.1	17.6	17.4	17.4	17.6	17.5	17.9	17.9
Pelno mokestis	13.3	10.3	6.0	5.0	7.9	8.3	8.2	8.8	9.1	8.5	8.6
Pagrindinių mokesčių lyginamasis svoris	94.0	93.6	92.9	92.9	92.6	92.5	92.4	92.4	92.6	92.9	93.4
Kitų mokesčių lyginamasis svoris	6.0	6.4	7.1	7.1	7.4	7.5	7.6	7.6	7.4	7.1	6.6
Nekilnojamojo turto mokestis	1.2	1.6	1.9	1.6	1.4	1.4	1.4	1.5	1.4	1.3	1.2
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1.1	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.4	1.5	1.4	1.4	1.4
Rinkliavos ir m. už pr. nuosavybės objektų registravimą	0.8	1.2	1.4	1.3	1.4	1.5	1.5	1.4	1.4	1.4	1.5
Socialinis mokestis	0.7	-0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Transporto priemonių mokesčiai	0.7	0.6	0.7	0.8	1.0	1.0	1.0	0.9	0.9	0.9	0.2
Mokesčiai už aplinkos teršimą	0.3	0.4	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.3
Žemės mokestis	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Naftos ir dujų išteklių mokestis	0.2	0.1	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0
Konsulinis mokestis	0.2	0.2	0.3	0.4	0.5	0.4	0.4	0.4	0.5	0.4	0.3
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0.1	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Žyminis mokestis	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Cukraus sektoriaus mokesčiai	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	0.1	0.2	0.1	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	0.1	0.2	0.2	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Paveldimo turto mokestis	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0

Šaltinis: sudaryta autorės

Dispersijos indeksas. Lietuvos mokesčių sistemoje yra nemažai mokesčių, kurių lyginamasis svoris mokestinėse pajamose labai menkas (žr. 15 lentelę). Analizuojamu laikotarpiu jų buvo 16. Iš apskaičiuotų reikšmių nustatyta, kad didelių, nepastovių svyravimų mokesčių surinkime analizuojamu laikotarpiu nebuvo. Daugelio nereikšmingų, skirtingų mokesčių administravimas yra sudėtingas ir brangus. Ekonomistai jų buvimą mokesčių sistemose vertina neigiamai. Tačiau apžvelgus juos galima teigti, kad visi jie reikalingi ir jų pobūdis yra skirtingas. Vienintelę pastabą pareikšti galima dėl per mažo nekilnojamojo turto mokesčio lyginamojo svorio. Nekilnojamojo turto mokesčio efektyvesnis surinkimas galėtų būti socialinės nelygybės mažinimo

įrankiu. Tačiau atsižvelgiant į metodines rekomendacijas šalies mokesčių sistemos efektyvumas pagal dispersijos indeksą vertinamas neigiamai, nes yra administruojama daug mokesčių, kurių gaunamos pajamos yra sąlyginai mažos, o administravimas sudėtingas.

Erozijos indeksas. Nagrinėjant faktinę ir potencialią mokesčių bazę nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu mokesčiai buvo renkami efektyviai. Faktinė ir potenciali mokesčių bazė atitinka leistinoms metodinėms rekomendacijoms. Vieninteliais 2010 metais tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčių surinkimas buvo mažesnis 16,6 proc. negu planuotas. Apibendrinant 16 lentelės duomenis pastebėta, kad valstybė planuodama mokestines pajamas optimistiškiau vertina ir labiau tikisi surinkti vartojimo mokesčius negu pajamų ir pelno mokesčius. Pajamų ir pelno mokesčių surinkimas analizuojamu laikotarpiu gerokai viršijo planą, tuo tarpu prekių ir paslaugų mokesčiai buvo labai arti plano, tačiau viršijo jį tik 2009, 2010 ir nežymiai 2017 ir 2018 metais.

16 lentelė

Planuojami ir faktiškai surenkami mokesčiai pagal grupes ir jų pokytis, tūkst. Eur

Metai	Pajamų ir pelno mokesčiai			Turto mokesčiai			Prekių ir paslaugų mokesčiai			Tarptautinės prekybos ir sandorių mok.			Kiti mokesčiai (iš kitų pajamų dalies)		
	Planas	Faktas	%	Planas	Faktas	%	Planas	Faktas	%	Planas	Faktas	%	Planas	Faktas	%
2008	2370813	2366665	99.8	80187	89102	111.1	4076623	3781660	92.8	66902	72582	108.5	31315	39759	127.0
2009	1765255	1586651	89.9	87666	94313	107.6	2871994	3035785	105.7	58802	51320	87.3	45928	44181	96.2
2010	1221200	1281502	104.9	90103	102689	114.0	2825115	3116631	110.3	63033	52594	83.4	44439	46242	104.1
2011	1402977	1345482	95.9	90247	96973	107.5	3544550	3536369	99.8	63866	59324	92.9	39534	49465	125.1
2012	1450129	1592687	109.8	96556	94772	98.2	3729935	3670964	98.4	59372	63570	107.1	49120	67406	137.2
2013	1611228	1726439	107.2	92182	96916	105.1	3879169	3772777	97.3	61110	68021	111.3	51425	62422	121.4
2014	1789186	1825160	102.0	95006	108365	114.1	4033751	4001244	99.2	66613	86030	129.1	60740	60837	100.2
2015	1923393	2013382	104.7	100445	126373	125.8	4239586	4202395	99.1	76749	98914	128.9	55792	64266	115.2
2016	2056153	2175493	105.8	103621	127365	122.9	4426109	4403430	99.5	106000	95604	90.2	60828	71786	118.0
2017	2233411	2257781	101.1	106761	128992	120.8	4835432	4848257	100.3	102000	101208	99.2	61205	68031	111.2
2018	2515339	2531596	100.6	121400	136913	112.8	5061602	5066410	100.1	97000	116274	119.9	169570	191679	113.0

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Atsilikimo renkant mokesčius rodiklis. Analizuojamu laikotarpiu pajamos iš baudų ir kitų netesybų kito netolygiai bei neatitiko planuojamų pajamų. Prasčiausias netesybų surinkimas buvo 2009 m., o geriausias 2013, 2016 ir 2017 metais (žr. 17 lentelę). Plano ir faktinių įplaukų neatitikimas parodo, kad yra sunku numatyti mokestinių pažeidimų dydžius. Mokesčių administratorių darbo veiksmingumą geriausiai yra vertinti nagrinėjant pajamų iš baudų ir konfiskuoto turto bei mokestinių pajamų santykį. Nagrinėjamu laikotarpiu jis buvo tarp 0,53 – 0,89 proc.. Šis gan pastovus procentas parodo, kad mokesčių administratorius sugeba išsiaiškinti mokesčių pažeidimus, bet ir parodo, kad mokesčių sistemoje yra tokių mokesčių mokėtojų, kurie vengia mokėti mokesčius bei stengiasi nuslėpti mokestines pajamas, todėl Lietuvos mokesčių sistemos teigiamai įvertinti pagal šį rodiklį negalima.

17 lentelė

Planuojamos ir faktiškai surenkamos baudos, konfiskacijos ir kitos netesybos bei jų santykis su mokestinėmis pajamomis, tūkst. Eur ir proc.

Rodikliai / Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Netesybos (planas)	36045	39273	36357	29074	32314	33384	33375	37460	38185	41637	48172
Netesybos (faktas)	40714	29449	31172	27488	29225	44491	34666	41881	61188	51616	54350
Plano įvykdymas, proc	112.95	74.99	85.74	94.54	90.44	133.27	103.87	111.80	160.24	123.97	112.82
Mokestinės pajamos	6349768	4812250	4599658	5087613	5489399	5726575	6081636	6505330	6873678	7404269	8042872
Netesybų ir mokestinių pajamų santykis, proc.	0.64	0.61	0.68	0.54	0.53	0.78	0.57	0.64	0.89	0.70	0.68

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Specifiškumo indeksas. Lietuvos mokesčių sistemoje analizuojamu laikotarpiu buvo renkami 8 mokesčiai, kurių tarifai priklauso nuo fizinių charakteristikų (žr. 18 lentelę). Bendrai šie mokesčiai sudaro vidutiniškai apie 20,6 proc. mokestinių pajamų. Daugiausia jų surenkama iš akcizų (apie 18 proc. mokestinių pajamų). Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai sudaro apie 1,1 – 1,5 proc., o transporto priemonių mokesčiai apie 0,2 – 1 proc. visų mokesčių. Kiti specifiniai mokesčiai turi labai mažą lyginamąjį svorį ir jų pajamos yra labai nereikšmingos. Tokių mokesčių administravimas labai sudėtingas ir reikalaujantis didelių kaštų. Dėl to mokesčių sistema vertinama neigiamai, nes menkoms pajamoms surinkti, jų administravimas reikalauja didelių kaštų. Kita vertus šių mokesčių pobūdis yra prevencinis, todėl jie yra reikalingi. Gerėjančiu dalyku galima išskirti tai, kad nuo 2018 m. vidurio cukraus mokestis, kurių pajamų lyginamasis svoris buvo nulinis ir tik 2008 ir 2013 metais siekė 0,01 proc., panaikintas.

18 lentelė

Specifiniai mokesčiai ir jų lyginamasis svoris mokestinėse pajamose, proc.

Mokesčiai \ Metai		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Specifiniai mokesčiai	Akcizai	15.3	19.6	19.1	18.1	17.6	17.4	17.4	17.6	17.5	17.9	17.9
	Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1.1	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.4	1.5	1.4	1.4	1.4
	Transporto priemonių mokesčiai	0.7	0.6	0.7	0.8	1.0	1.0	1.0	0.9	0.9	0.9	0.2
	Mokesčiai už aplinkos teršimą	0.3	0.4	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.3
	Angliavandenilių išteklių mokestis	0.2	0.1	0.1	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0
	Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0.1	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
	Cukraus sektoriaus mokesčiai	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	0.1	0.2	0.1	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Kiti mokesčiai	82.1	77.9	78.3	79.1	79.2	79.4	79.3	79.2	79.5	79.0	79.6	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Objektyvumo indeksas. Praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009). Nagrinėjant objektyvumo indeksą taip pat yra analizuojama mokesčių našta, kuri tiriamuoju laikotarpiu svyravo tarp 27,62 iki 33,37 proc. (žr. 9 lentelę ir 9 paveikslą), vidutiniškai apie 30 proc.. Ši reikšmė pagal metodines rekomendacijas vertinama palankiai, todėl ir dėl šio rodiklio reikšmės objektyvumo indeksas vertinamas teigiamai.

Prievartos (prievolės) indeksas. Nagrinėjant detaliau mokesčius nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu pagrindė jie visi renkami efektyviai (žr. 19 lentelę). Pavieniais atvejais pelno mokestis (2011 m.), paveldimo turto mokestis (2010 m.), cukraus sektoriaus mokesčiai (2009 m.), transporto priemonių mokesčiai (2009 m.), mokesčiai už aplinkos teršimą (2010, 2015, 2016 m.), tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai (2010 m.), mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise (2009, 2010 m.) ir žyminis mokestis (2011 m.) nesiekė leistinų ribų, tačiau tai buvo atsitiktiniai atvejai. Kitais metais šie mokesčiai buvo arti arba viršijo suplanuotas pajamas. Vienintelio naftos ir dujų išteklių mokesčio surinkimas ir jo planavimas 2013 – 2016 metų laikotarpiu buvo nepakankamas. Atsižvelgiant į jo menką lyginamąjį svorį mokestinėse pajamose (analizuojamu laikotarpiu 0-0,2 proc.) ši spraga vertinant mokesčių sistemą yra nereikšminga.

19 lentelė

Planuojamų ir faktiškai surenkamų mokestinių pajamų pokytis, tūkst. Eur ir proc.

Mokesčiai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gyventojų pajamų mokestis	-93807	-163049	46942	30991	65103	9499	20921	37978	71282	71130	23424
	94.0	87.1	104.9	102.9	105.9	100.8	101.6	102.7	104.8	104.6	101.3
Pelno mokestis	57645	-10274	13360	-88486	77455	105713	15053	52010	48058	-46759	-7167
	107.3	98.0	105.1	74.1	121.8	128.5	103.1	110.0	108.3	93.1	99.0
Socialinis mokestis	32014	-5281									
	347.7										
Žemės mokestis	2035	1245	1951	2752	2481	2557	6596	9952	8908	8420	11549
	117.2	109.6	114.8	120.4	117.3	116.4	140.8	158.6	145.8	138.8	145.7
Paveldimo turto mokestis	405	583	-500	-166	220	243	260	288	344	515	507
	129.9	148.8	68.8	85.8	122.5	123.4	124.3	125.2	130.6	144.6	139.2
Nekilnojamojo turto mokestis	6476	4820	11134	4140	-4486	1934	6504	15688	14492	13296	3457
	109.7	106.6	114.8	105.5	94.5	102.6	108.4	119.1	117.5	115.8	103.6
Pridėtinės vertės mokestis	-266909	158454	352225	70465	-61202	-116586	-92978	-89048	-59995	11146	296
	90.9	108.8	120.0	102.9	97.6	95.7	96.7	97.0	98.0	100.3	100.0
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	684	1989	1429	-3867	-615	3622	3955	-2374	-1818	-592	3322
	112.4	136.1	115.4	84.7	97.1	118.1	119.0	90.9	93.0	97.8	112.6
Akcizai	-48140	-3093	-63986	-86371	-12516	-24727	34162	42226	29822	-12702	-13665
	95.3	99.7	93.2	91.4	98.7	97.6	103.3	103.8	102.5	99.1	99.1
Cukraus sektoriaus mokesčiai	-11952	-170	149	1147	324	5730	-66	3	3	-69	72
	37.6	84.3	113.8	206.2	130.0	630.6	93.9	100.3	100.3	93.6	
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	-45	146	243	-858	2466	1764	1516	1895	-1758	-1319	1107
	99.5	101.6	103.0	89.8	128.8	117.9	113.1	114.7	88.7	92.6	106.9
Transporto priemonių mokesčiai	6943	-5326	-376	4075	-2459	4190	4582	1053	4559	9304	4079
	120.0	84.6	98.9	111.7	95.5	108.0	108.3	101.9	107.6	116.0	128.1
Mokesčiai už aplinkos teršimą	6496	-576	-4670	3201	3459	3989	1139	-2509	-3634	2856	9598
	145.5	96.9	61.1	124.5	125.9	126.6	107.3	84.0	77.8	123.1	176.0
Rinkliavos	17961	12367	6504	4028	11569	15626	15183	11564	10143	4202	12713
	158.2	127.1	111.6	106.4	117.9	122.5	119.9	114.4	111.8	104.3	111.8
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	5680	-7482	-10439	-4542	4198	6911	19417	22165	-10396	-792	19274
	108.5	87.3	83.4	92.9	107.1	111.3	129.1	128.9	90.2	99.2	119.9
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	-711	-8272	-5473	-489	-780	6759	104	295	75	213	125
	85.6	55.7	62.2	93.0	88.7	1172.9	101.5	104.3	101.0	102.9	101.7
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	693	94	-1071	1184	4672	4012	4339	3762	6055	4706	7441
	112.0	101.2	86.3	117.9	133.5	133.1	133.1	128.9	151.2	127.9	142.6
Naftos ir dujų išteklių mokestis	2919	1013	810	4198	4105	-2146	-3153	-2507	-3426	-171	221
	138.5	127.4	113.7	187.1	168.5	78.2	67.0	62.4	44.7	95.2	106.8
Konsulinis mokestis	2949	2046	6401	8519	11378	2793	-199	7345	6077	1773	352
	139.2	125.2	171.3	184.0	183.6	113.9	99.1	134.3	121.9	107.0	101.4
Žyminis mokestis	2594	3372	1136	-3481	-1089	-421	-994	-421	2177	305	1257
	147.1	143.1	115.7	68.4	87.5	95.2	88.6	94.6	127.4	103.7	114.8
MOKESTINĖS PAJAMOS	-276070	-17394	355769	-53560	104283	31462	36341	109365	120968	65462	77962
	95.8	99.6	108.4	99.0	101.9	100.6	100.6	101.7	101.8	100.9	101.0

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys.

Mokesčių ėmimo kaštų (išlaidų). Mokesčių ėmimo kaštai išnagrinėti vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus analizuojant administracinio paprastumo principą (žr. 13 lentelę). Nustatyta, kad mokesčių administravimas analizuojamu laikotarpiu mūsų šalyje nėra pakankamai efektyvus, yra didesnis negu nustatyta norma 0,5 proc, tačiau kasmet gerėja.

Išnagrinėjus V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius rezultatai susisteminti 20 lentelėje.

20 lentelė

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius

Rodiklis	Komentaras	Pageidautina rodiklio reikšmė	Nustatyta rodiklio reikšmė	Vertinimas
Koncentracijos	Parodo, ar žymi visų iš mokesčių surenkamų pajamų dalis surinkta taikant santykinai nedidelį mokesčių skaičių.	5-6 pagrindiniai mokesčiai	4	T
Dispersijos	Parodo ar egzistuoja daug mokesčių sukeliančių tam tikrų sunkumų jų administravime, o gaunamos pajamos yra sąlyginai mažos.	mažas skaičius	16	N
Erozijos	Parodo ryšio glaudumą tarp faktinės ir potencialios mokesčių bazės.	10-15% svyravimas apie 100 %	95,8 – 108,4%	T
Atsilikimo renkant mokesčius	Parodo, ar mokesčių mokėtojai mokesčines prievoles vykdo įstatymų numatytais terminais, ar nėra ypatingų uždelimų.	kuo mažesnis, tuo geriau	0,53-0,89	N
Specifiškumo	Parodo mokesčių sistemos priklausomybę nuo mokesčių, kurių tarifai yra specifiniai.	kuo mažesnis, tuo geriau	8	N
Objektyvumo	Parodo ar šalyje nustatyti mokesčiai yra objektyvūs.	kuo mažesnis, tuo geriau	27,62 – 33,37	T
Prievartos	Parodo mokesčių sistemos veikimo efektyvumą.	10-15% svyravimas apie 100 %	95,8 – 108,4%	T
Mokesčių ėmimo kaštų (išlaidų)	Parodo, ar biudžeto išlaidos, susijusios su mokesčių ėmimu, yra minimalios.	<0,5	0,77 – 1,12	N

T – teigiamas, N – neigiamas

Šaltinis: sudaryta autorės.

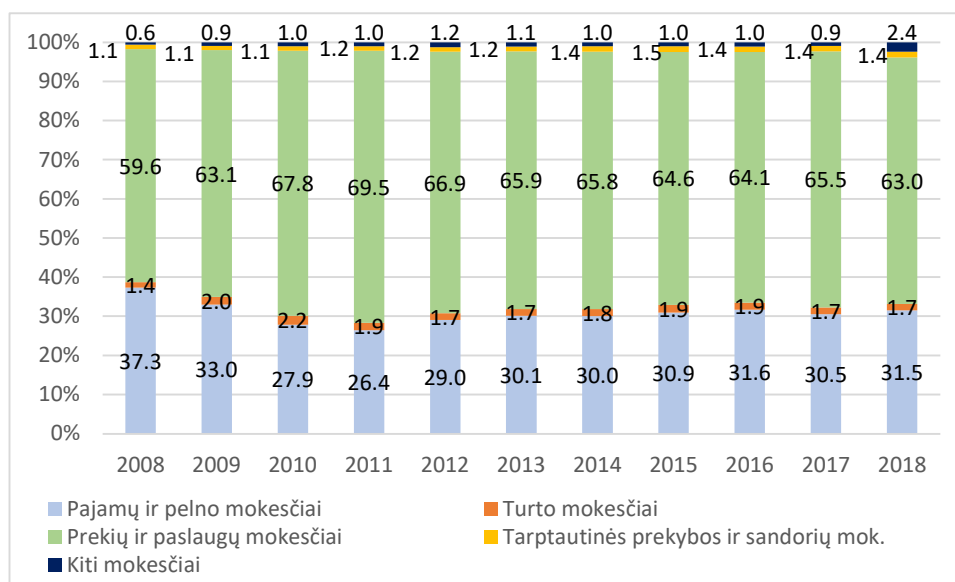
Apibendrinus Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių rezultatus, nustatyti pagrindiniai Lietuvos mokesčių sistemos privalumai, tai mokesčių sistemos veikimo efektyvumas, nes mokesčiai renkami pagrįste iš keturių pagrindinių mokesčių, jų surinkimas atitinka potencialią mokesčių bazę ir jie yra nustatyti objektyviai. Didžiausiais Lietuvos mokesčių sistemos trūkumais pagal Tanzi siūlomą metodą yra didelis mažo lyginamojo svorio mokesčių skaičius (pusė jų yra specifiniai mokesčiai), mokesčių mokėtojų mokesčinių prievolių vengimas bei brangus mokesčių administravimas.

3.4. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal Gill metodą

Prigimtinių mokesčių sistemos savybių vertinimas ir analizė:

Mokesčių rūšių įvairovė. Mokesčių struktūrinė analizė atlikta nagrinėjant V. Tanzi koncentracijos rodiklį. Lietuvos mokesčių sistemoje nagrinėjamu laikotarpiu administruojami 25 įvairūs mokesčiai. Nustatyta, kad daugiausia mokestinių pajamų surenkama iš keturių pagrindinių mokesčių: pridėtinės vertės mokesčio (apie 44,5 proc.), gyventojų pajamų mokesčio (apie 22,2 proc.), akcizų (apie 17,8 proc.) ir pelno mokesčio (apie 8,5 proc.) (žr. 15 lentelę). Nacionaliniame biudžete mokesčiai sugrupuoti pagrinde į keturias pagrindines grupes: pajamų ir pelno mokesčius, turto mokesčius, prekių ir paslaugų mokesčius ir tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčius (žr. 5 lentelę). Kiti nereikšmingi mokesčiai apskaičiuojami kitose biudžeto pajamose. Lietuvos mokesčių sistemoje vyrauja vartojimo mokesčiai – prekių ir paslaugų mokesčiai (žr. 10 pav.). Jų lyginamojo svorio mokestinėse pajamose mažiausia reikšmė buvo 2008 m. – 59,6 proc., o didžiausią 2011 m. – 69,5 proc.

Šį rodiklį vertinti galima nevienareikšmiškai. Galima vertinti neigiamai, nes netiesioginių mokesčių vyravimas sistemoje pažeidžia teisingumo principą bei daug įvairių mokesčių egzistavimas apsunkina administravimą. Bet kadangi J. B. S. Gill nenumatė vertinimo skalių, o jo metodas orientuotas į administravimo analizę, šis rodiklis vertinamas teigiamai, nes lengviausiai yra administruojami ir mažiausiai pareikalauja kaštų netiesioginiai mokesčiai. Prie teigiamo vertinimo prisidėjo ir tai, kad nagrinėjamu laikotarpiu mokesčių rūšių įvairovė buvo stabili.



10 paveikslas. Mokestinių pajamų struktūra pagal mokesčių grupes

Šaltinis: sudaryta autorės.

Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokestinių pajamų, skaičius.

Nagrinėjant šį rodiklį vertintas VMI skelbiamas TOP500 įmonių, kurie daugiausiai sumokėjo mokesčių, sąrašas. Dėl duomenų prieinamumo nagrinėjamas 2013-2018 metų

laikotarpis (žr. 21 lentelę). Nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu TOP500 įmonės sumokėjo virš 58,78 proc. visų mokesčių, o jų dalis veikiančiuose subjektuose sudarė mažiau negu 0,26 proc.. Pastebima tendencija, kad su metais TOP500 įmonių mokesčių dalis mokestinėse pajamose didėja, o jų dalis veikiančiuose subjektuose su metais mažėja. Esant mažam mokesčių mokėtojų skaičiui, iš kurių surenkamas didelis procentas mokestinių pajamų, mokesčių surinkimą labai veikia tokių mokesčių mokėtojų sprendimai. O tai vertinama neigiamai.

21 lentelė

TOP500 įmonių sumokami mokesčiai ir jų dalis mokestinėse pajamose

Rodikliai \ Metai	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mokestinės pajamos, tūkst. Eur	5726575	6081636	6505330	6873678	7404269	8042872
Veikiančių įmonių, ūkininkų, FA skaičius metų pabaigai	189827	221272	252324	261560	270550	283106
TOP500 sumokėti mokesčiai, tūkst. Eur	3365931	3547553	3802632	4121015	4406633	4966377
TOP500 dalis mokestinėse pajamose, proc	58.78	58.33	58.45	59.95	59.51	61.75
TOP500 dalis veikiančiuose subjektuose, proc	0.26	0.23	0.20	0.19	0.18	0.18

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Oficialiosios statistikos portalas, Daugiausiai į VMI sąskaitą sumokantys mokesčių mokėtojai.

Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.

Apie kasmet pateikiamų deklaracijų skaičių VMI informacijos neskelbia. Skelbia tik aktualią informaciją apie gyventojų pajamų deklaravimą. Kad bent iš dalies išnagrinėti šį rodiklį buvo analizuojamos VMI duomenų bazėje pateiktos mokesčių rinkmenų formos. Nustatyta, kad gyventojas per metus vidutiniškai pateikia 1 deklaraciją, tuo tarpu didžiausią deklaracijų našta tenka veikiančioms ūkio subjektams. Išsiaiškinti apytiksliai deklaracijų našta buvo nagrinėjama kokias deklaracijas turi pateikti statistinis juridinis asmuo, kuris yra įregistruotas PVM mokesčių mokėtoju, samdo darbuotojus bei moka pagrindinius mokesčius. Pagal 22 lentelės duomenis nustatyta, kad 2008 - 2016 m. laikotarpiu veikiantis ūkio subjektas teikė mažiausiai apie 27 deklaracijas per metus, o nuo 2017 m. mažiausiai 51 rinkmeną. Administravimo aspektu šis rodiklis vertinamas teigiamai, nes deklaruojant visus mokestinius įsipareigojimus, mokesčių administratorius įgyja stebėjimo ir kontrolės priemonę.

22 lentelė

Ūkio subjektų pagrindinių mokesčių pateikiamos deklaracijos

Mokesčiai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Pastabos	
Gyventojų pajamų mokestis	mėnesinė	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	FR0572, nuo 2018 m. GPM313	
	metinė	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	FR0573, nuo 2018 m. GPM312	
	pagal poreikį	0-12										FR0471, nuo 2018 m. GPM313 dalis	
Pelno mokestis	metinė	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	PLN204 ir FR0438	
	pagal poreikį	0-6										FR0313, FR0430, FR0477, FR0478, FR0711, FR0528	
Pridėtinės vertės mokestis	mėnesinė	12	12	12	12	12	12	12	12	12	36	36	FR0600, nuo 2017 m. kas mėnesį du registrai ISAF sistemoje
	pagal poreikį	0-6										FR0516, FR0564, FR0608, FR0617, iki 2017 m. FR0671, FR672	
Mokesčiai už aplinkos teršimą	pagal poreikį	0-4										FR0521, FR0522, FR0523, FR0524	
Nekilnojamojo turto mokestis	pagal poreikį	0-1										KIT711	
Žemės mokestis	pagal poreikį											Deklaracija užpildo VMI	
Pildomų deklaracijų skaičius		27	27	27	27	27	27	27	27	27	51	51	
Pagal poreikį pildomų deklaracijų skaičius		0-29											

Šaltinis: sudaryta autorės.

Mokesčių įsiskolinimų per metus suma. Apskaičiuotas mokesčių įsiskolinimo rodiklis (žr. 23 lentelė) analizuojamu laikotarpiu vertinamas neigiamai tik 2008, 2009 ir 2011 metais, tai yra ekonominės krizės laikotarpiu. Kitais laikotarpiais mokesčiai renkami geriau ir tai rodo mokesčių surinkimo efektyvumą. Atsižvelgiant į šio rodiklio kitimo tendenciją bei jo reikšmes kitais nagrinėjamo laikotarpio metais, šis rodiklis vertinamas teigiamai.

23 lentelė

Mokesčių įsiskolinimo rodiklis ir jo dinamika

Rodikliai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mokestinės pajamos, tūkst. Eur	6349768	4812250	4599658	5087613	5489399	5726575	6081636	6505330	6873678	7404269	8042872
Mokestinė skola, tūkst. Eur	276072	17395	-355768	53561	-104287	-31461	-36340	-109365	-120967	-65460	-77961
Įsiskolinimo rodiklis, proc	4.35	0.36	-7.73	1.05	-1.90	-0.55	-0.60	-1.68	-1.76	-0.88	-0.97

Šaltinis: sudaryta autorės.

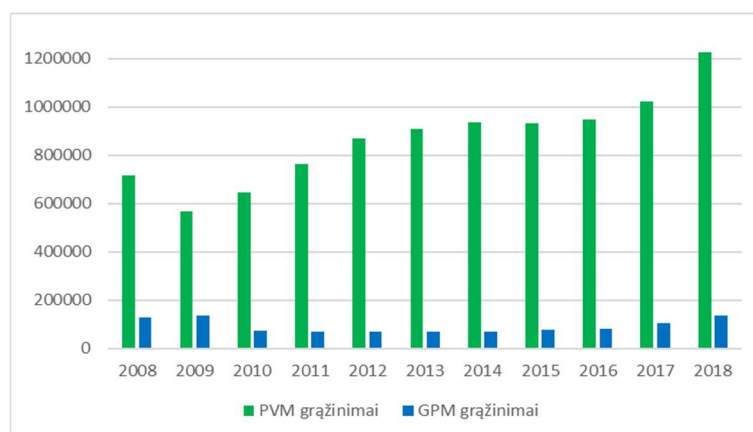
Kasmet gražinamų mokesčių suma. Vertinant mokestinių pajamų administravimo efektyvumą yra svarbu atsižvelgti į galimybę mokesčių mokėtojams susigrąžinti mokesčius. Gražinamų mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudaro pridėtinės vertės (PVM) ir gyventojų pajamų mokesčiai (GPM). Gražinamų mokesčių dydis nagrinėjamu laikotarpiu svyruoja nuo 13,28 proc. (2008 m.) iki 17,14 proc. (2012 m.) (žr. 24 lentelę). Nuo 2009 m. PVM gražinimai kasmet auga, tuo tarpu gražinamo GPM 2008 – 2010 m. kitimas yra labai netolygus. Tam įtakos turėjo kai kurių lengvatų panaikinimas. Nuo 2011 m. GPM gražinimai auga labai nežymiai (žr. 11 pav.). Administravimo požiūriu gražinamų mokesčių augimas, kai kitos sąlygos pastovios, vertinamas neigiamai.

24 lentelė

Gražinami mokesčiai ir jų dinamika, tūkst. Eur ir proc.

Rodikliai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
PVM gražinimai	715807	566333	646658	763464	871522	909840	937768	932443	948619	1023950	1225679
GPM gražinimai	127616	136516	72906	66902	69542	69940	70043	75734	78774	106027	137084
Gražinami mokesčiai viso	843423	702849	719565	830367	941063	979779	1007810	1008177	1027393	1129977	1362763
Mokestinės pajamos	6349768	4812250	4599658	5087613	5489399	5726575	6081636	6505330	6873678	7404269	8042872
Dalis mokestinėse pajamose	13.28	14.61	15.64	16.32	17.14	17.11	16.57	15.50	14.95	15.26	16.94

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Ataskaitų archyvas



11 paveikslas. Gražinamų mokesčių dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės

Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančiojo personalo), skaičius.

Nuo 2008 m. darbuotojų dirbančių Valstybinėje mokesčių inspekcijoje skaičius kasmet mažėjo. VMI 2008 m. dirbo 3985 darbuotojai, tuo tarpu 2018 m. jau tik 2969 (žr. 25 lentelę). Nors administravimo nenutrūkstamumui rekomenduojamas stabilus darbuotojų skaičius, tačiau svarbu atsižvelgti į tai jog tas mažėjimas sąlygotas kaštų mažinimu, procesų kompiuterizavimu, naujų elektroninių paslaugų diegimu bei optimizavimu. Todėl šis rodiklis vertinamas teigiamai.

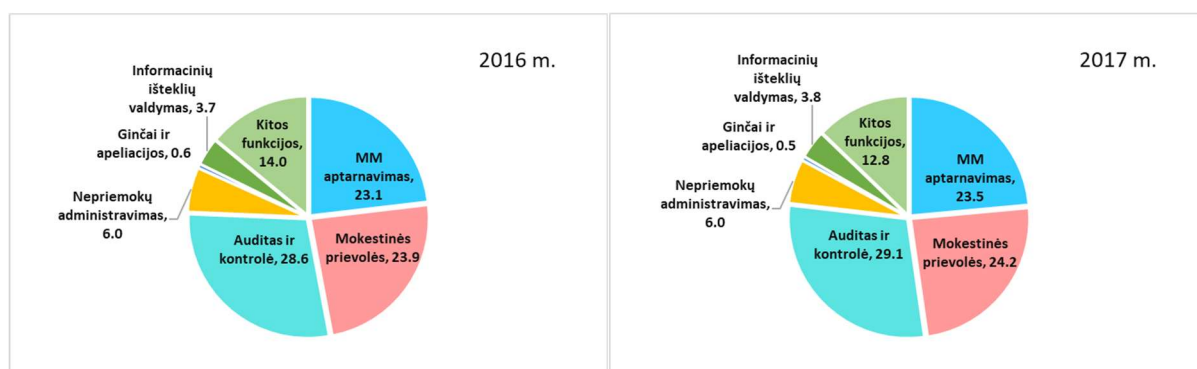
25 lentelė

Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų dinamika

Rodikliai\Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
VMI darbuotojų skaičius	3985	3738	3500	n/d	n/d	n/d	n/d	3186	3251	3036	2969

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis VMI prie FM ir AVMI finansinių ataskaitų rinkiniais..., VMI per šiemet atleis apie 100 darbuotojų, 2011.

Pagal Tax administration 2019 (2019) OECD leidinyje išdėstyta 2016 m. ir 2017 m. Lietuvos mokesčių administratoriaus darbuotojų struktūrą, nustatyta, kad su mokesčių administravimu nesusijusiomis funkcijomis dirbo 2016 m. apie 17,8 proc., 2017 m. apie 16,7 proc. darbuotojų (žr. 12 pav.). Šio skaičiaus mažėjimas parodo mokesčių administratoriaus struktūros optimizavimą, kas irgi vertinama teigiamai.



12 paveikslas. Lietuvos mokesčių administratoriaus struktūra, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal Tax administration 2019..., 2019.

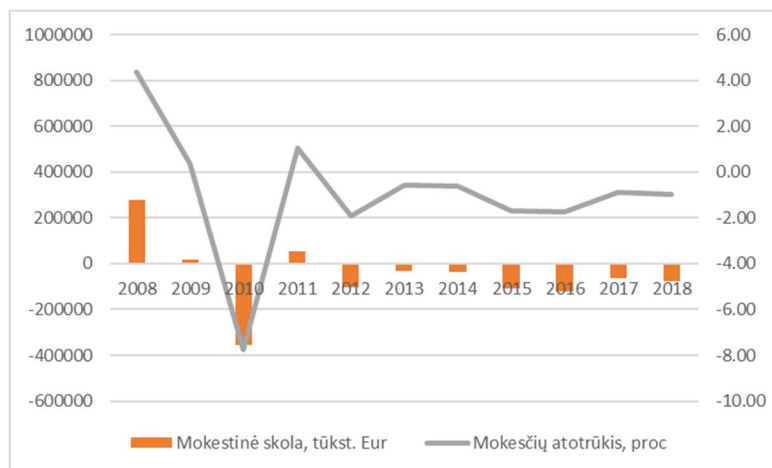
Efektyvumo vertinimas ir analizė:

Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis. Šis rodiklis, tik kitokiu pavadinimu, išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose (žr. 11 lentelę) ir Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose (žr. 16, 19 lenteles). Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis vertinamas teigiamai, nes atotrūkis atitinka leistinas normas.

Mokestinių pajamų ir BVP santykis. Šis rodiklis dažniausiai taikomas šalies mokesčių naštai apskaičiuoti ir detalesnis šio rodiklio vertinimas išnagrinėtas klasikinių apmokestinimo principų vertinime (žr. 9 lentelę). Nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu, mokesčių našta

svyruoja nuo mažiausios 27,62 (2013 m.) iki didžiausios reikšmės 33,37 (2009 m.) ir vidutiniškai apie 30 proc. Lietuvos BVP yra perskirstoma mokesčiais. Lyginant su ES valstybių vidurkiu 38 proc. Lietuvos mokesčių našta galima vertinti teigiamai.

Mokesčių atotrūkis. Surinktų ir planuotų surinkti mokesčių santykis išnagrinėtas Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose (žr. 23 lentelę). Mokesčių atotrūkis grafiškai atvaizduotas 13 paveiksle. Mokesčių atotrūkis nagrinėjamu laikotarpiu tik 2008, 2009 ir 2011 metais turėjo teigiamą reikšmę, o kadangi atotrūkis buvo nežymus ir neviršijo leistinų normų, šio rodiklio vertinimas yra teigiamas.



13 paveikslas. Mokesčių atotrūkio dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės

Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis.

Deja dėl duomenų trūkumo ir nepalyginamos informacijos, šio rodiklio reikšmės nepavyko išnagrinėti.

Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis.

Apskaičiuojant šį rodiklį nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos buvo prilygintos deklaruotoms mokestinėms prievolėms. Duomenys apie papildomai po patikrinimo ir audito surinktus mokesčius buvo paimti iš OECD leidinių. Dėl duomenų trūkumo 2018 metai nenagrinėjami.

Nustatyta, kad papildomai surinktų mokesčių santykis su mokestinėmis pajamomis analizuojamu laikotarpiu vidutiniškai buvo apie 1,8 proc. (žr. 26 lentelę). Pagal papildomų įmokų surinkimą galima išskirti 2009 m., tuomet surinkta daugiausia papildomų mokesčių per nagrinėjamą laikotarpį 138,4 mln. Eur (santykis siekė 2,9 proc.). Įvertinti šį rodiklį sudėtinga, nes nėra apibrėžti kriterijai, bei nežinomi šių įplaukų kitimo veiksniai. Taip pat reikia pažymėti, kad VMI nagrinėjamo laikotarpio pabaigoje pritaikė technologinius sprendimus geresnei stebėsenai ir kontrolei. Tai galėjo turėti įtakos mokesčių surinkimo efektyvumo gerinimui, nes šio rodiklio

reikšmė nagrinėjamo laikotarpio pabaigoje mažėja, surenkama daugiau mokesčių įplaukų, o papildomai priskaičiuotos sumos kinta nežymiai. Vis tik atsižvelgiant į tokių įplaukų biudžete buvimą, šis rodiklis vertinamas neigiamai, nes mokesčių mokėtojai vengia mokesčių prievolių.

26 lentelė

Po kontrolės veiksmų surinktų mokesčių ir mokesčių pajamų santykis, mln. Eur

Rodikliai \ Metai	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Surinkti mokesčiai po kontrolės veiksmo	75.9	138.4	90.1	77.3	93.5	90.1	100.1	127.4	112.8	111.9
Mokesstinės pajamos	6349.8	4812.3	4599.7	5087.6	5489.4	5726.6	6081.6	6505.3	6873.7	7404.3
Santykis, proc.	1.2	2.9	2.0	1.5	1.7	1.6	1.6	2.0	1.6	1.5

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Tax administration..., 2015, 2017, 2019

Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis.

Šiam rodikliui apskaičiuoti duomenys nėra prienami. Įvertinti mokesčių administratoriaus kompetenciją analizuojama mokesčių ginčų VMI naudai dinamika nuo 2013 m. (žr. 27 lentelę).

27 lentelė

Mokesčių ginčų sprendimų VMI naudai rezultatai, proc.

Institucija \ Metai	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Vidurkis
Mokesčių ginčų komisija	81	72	80	78	64	85	77
Vilniaus apygardos administracinis teismas	85	89	87	81	85	86	86
Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas	91	92	86	81	72	86	85

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Mokesčių ginčų rezultatai.

Vertinti mokesčių ginčų rezultatus sudėtinga. Viena vertus priimtų mokesčių ginčų VMI naudai rezultatai yra gan aukšti: mokesčių ginčų komisijoje vidutiniškai 77 proc., Vilniaus apygardos teisme vidutiniškai 86 proc., o Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme vidutiniškai 85 proc.. Kita vertus rezultatų procentas parodo nepakankamą mokesčių reglamentavimą ir teisės normų išaiškinimą, dėl ko kyla ginčai. Taip pat mokesčių ginčų nagrinėjimo perkėlimas į aukštesnes instancijas gali parodyti žemesnių instancijų nekompetencijas, todėl šis rodiklis vertinamas neigiamai.

Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis.

Šis rodiklis vertinamas teigiamai, nes Lietuvos mokesčių sistemoje yra reglamentuotas priverstinis mokesčių išieškojimas bei atsižvelgiant į mokesčių ginčų VMI naudai sprendimų procentą (žr. 27 lentelę) daroma prielaida, kad papildomai apskaičiuoti mokesčiai didžiąją dalimi yra surenkami.

Produktyvumo vertinimas ir analizė. Mokesčių sistemos produktyvumui įvertinti ir analizei atlikti nagrinėjami sekantys rodikliai:

Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus.

Duomenys apie vidutinį žmogaus darbo dienų skaičių, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus viešai neskelbiami. Iš VMI galimybių studijos ir OECD leidinio duomenų

nustatyta, kad 2009 m. auditorius per mėnesį vidutiniškai atlikdavo po 7 veiksmus, 2010 - 2011 po 5 veiksmus (žr. 28 lentelę). Tuo tarpu 2016 m. ir 2017 m., nors auditorių ženkliai sumažėjo, jų produktyvumas didėjo, buvo atlikti vidutiniškai 11 ir 10 kontrolės veiksmai. Teoriškai vertinant galima teigti, kad VMI kontrolės veiksmai neviršija įstatyme numatytų terminų ir yra produktyvus.

28 lentelė
Mokesčių kontrolės veiksmų skaičius vidutiniškai tenkantis auditoriui

Rodikliai \ Metai	...	2009	2010	2011	...	2016	2017
Kontrolės veiksmai		143234	113739	91132		131011	118880
Mokesčių auditorių skaičius		1833	1740	1675		978	993
Mokesčių kontrolės veiksmų skaičius per metus	...	78	65	54	...	134	120
vidutiniškai tenkantis 1 auditoriui per mėnesį	...	7	5	5	...	11	10

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Vieningos duomenų rinkmenos įdiegimo Lietuvoje mokesčių kontrolės tikslais galimybių studija, 2014, Tax administration 2019..., 2019

Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis.

Dėl duomenų trūkumo išnagrinėti tik 2008 – 2010 ir 2015 – 2018 analizuojamo laikotarpio metai. Iš 29 lentelės matoma, kad VMI produktyvumas didėja. Jeigu 2008 m. vienam VMI darbuotojui teko 47 mokesčių mokėtojai, tai nuo 2015 m. šis skaičius ženkliai padidėjo, net iki 79 mokesčių mokėtojų. Šis santykis tolimesniais metais didėjo ir 2018 m. buvo 95 mokesčių mokėtojai vienam darbuotojui. Nors šiam rodiklio teigiamam vertinimui pageidautina reikšmė yra stabilus darbuotojų skaičius, tačiau atsižvelgiant į technologijų pritaikymą bei mokesčių administratoriaus darbuotojų optimizavimą, šis rodiklis vertinamas teigiamai.

29 lentelė

Mokesčių mokėtojų ir VMI darbuotojų santykis, proc.

Rodikliai\Metai	2008	2009	2010	...	2015	2016	2017	2018
VMI darbuotojų skaičius	3985	3738	3500	n/d	3186	3251	3036	2969
Veikiančių įmonių, ūkininkų, FA skaičius metų pabaigai	187417	188226	145538	n/d	252324	261560	270550	283106
Mokesčių mokėtojų ir VMI darbuotojų santykis	47.0	50.4	41.6	...	79.2	80.5	89.1	95.4

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis VMI prie FM ir AVMI finansinių ataskaitų rinkiniai, VMI per šiemet atleis apie 100 darbuotojų, 2011, Oficialiosios statistikos portalas)

Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis.

Šis rodiklis išnagrinėtas klasikiniuose apmokestinimo principuose bei Tanzi diagnostiniuose kvalifikaciniuose rodikliuose. Nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis turi tendenciją mažėti (2008 m. buvo 1,12, o 2018 m. jau 0,77 proc.) (žr. 13 lentelę). Pagal klasikinius apmokestinimo principus ir Tanzi diagnostinius kvalifikacinius rodiklius šio santykio reikšmė negalėjo būti vertinama teigiamai. Tačiau Gill metode yra leistinos šio rodiklio svyravimo reikšmės tarp 1 – 3 proc.. Šis rodiklis vertinamas teigiamai.

Nustatyti nagrinėjamo laikotarpio Gill metodo rodikliai pateikti 30 lentelėje.

30 lentelė

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai pagal Gill metodą

Rodiklis	Komentaras	Pageidauti- na reikšmė ar kryptis	Nustatyta reikšmė ar tendencija	Vertinimas
Prigimtinės mokesčių sistemos savybės				
Mokesčių rūšių įvairovė	Patogu kai mokesčių sistemoje neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant tarifų, pajamos didėja sparčiau nei BVP	→	→	T
MM, iš kurių surenkama 80% mokestinių pajamų, skaičius	Esant mažam MM, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, skaičiui, surenkamas mokestines pajamas labai veikia tokių MM sprendimai	↗	↘	N
Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius	Teisingai deklaruojant visus mokestinius įsipareigojimus, MA įgyja stebėjimo ir kontrolės priemonę, o procesas tampa skaidresnis	↗	↗	T
Mokesčių įsiskolinimų per metus suma	Mažėjanti mokestinių įsiskolinimų suma rodo gerėjantį mokesčių administravimą	↘	↘	T
Kasmet grąžinamų mokesčių suma	Kai kitos sąlygos pastovios, grąžinamų mokesčių suma neturėtų didėti	↘	↗	N
Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose skaičius	Vykstant nežymiems pokyčiams mokesčių sistemoje, palyginti stabilus MA darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstumą. Pažangių technologijų panaudojimas leidžia optimizuoti administravimo procesus, mažinant darbuotojų išlaikymo kaštus	→	↘	T
Efektyvumas				
Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis	Racionalus planavimo procesas ir veiksmingas mokesčių administratorių darbas pasiekiamas, kai rodiklio reikšmė artima 100 proc.	10-15% apie 100%	95,8 – 108,4%	T
Mokestinių pajamų ir BVP santykis	Mokesčių naštos augimas tik iki tam tikros ribos palaiko mokestinių įplaukų augimą	<40	27,6- 33,4	T
Mokesčių atotrūkis	Kuo artimesnė surenkamų mokestinių pajamų suma potencialiai galimai surinkti sumai, tuo mažiau mokesčių sistemoje iškraipymų	0-0,15	-0,08- 0,04	T
Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis	MM sąžiningai ir teisingai vykdant mokestines prievoles, po patikrinimo ir audito surenkamos sumos turėtų būti menkos	artima 0	1,2-2,9 proc.	N
Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis.	MA kompetenciją rodo papildomai surinktų mokesčių, išnagrinėjus apeliacijas, sumos atitiktis mokesčių sumai, užginčytai apeliacijose	artima 1	0,64- 0,85	N
Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis	Veiksmingą MA darbą rodo papildomai surinktų mokesčių sumų atitiktis papildomai apskaičiuotoms mokesčių sumoms	artima 1	-	T
Produktyvumas				
Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus	Mokesčių administravimo sistemoje įdiegus informacines technologijas MA turėtų sugaišti mažiau laiko nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus	↘	↘	T
Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis	Palyginti stabilus MA darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstumą. Informacinių technologijų panaudojimas leidžia optimizuoti administravimo procesus, mažinant darbuotojų skaičių ir didinant efektyvumą	→	↗	T
Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Mokesčiams administruoti skiriamos išlaidos turi sudaryti nedidelę surenkamų pajamų dalį	1-3%	0,77- 1,12%	T

T – teigiamas, N – neigiamas, MM – mokesčių mokėtojas, MA – mokesčių administratorius

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Skačkauskienė, 2009

Apibendrinant atliktą Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą pagal Gill metodą teigiamai įvertintas tik mokesčių sistemos produktyvumo aspektas. Lietuvos mokesčių sistemos prigimtinės mokesčių sistemos savybės ir efektyvumo aspektas turėjo tam tikrų neigiamų vertinimų. Didžiausiu trūkumu galima išskirti didelę didžiųjų mokesčių mokėtojų dalį mokestinėse pajamose, kuri su metais tik didėja, gražinamų mokesčių augimą bei mokesčių administratoriaus prevenciją ir kompetenciją mokestinių nusižengimų pašalinimui.

Apibendrinant atliktą Lietuvos mokesčių sistemos analizę ir vertinimą trimis metodais nustatyta, kad kai kurie metodų rodikliai persipina, skiriasi tik jų pavadinimai. Visų jų vertinimas, išskyrus mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykį, yra panašus. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis pagal klasikinius apmokestinimo rodiklius ir Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius buvo neigiamas, o pagal Gill metodą reikšmė atitiko rekomenduojamas ribas. Visi kiti besikartojantys rodikliai įtvirtindavo vertinimus. Apibendrinant trijų metodų nustatytus rodiklius galima teigti, kad 2008 – 2018 metų laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistemoje iš dalies yra pažeistas teisingumo principas, nes egzistuoja pajamų nelygybė bei joje vyrauja vartojimo mokesčiai. Pagrindė mokestinės pajamos Lietuvoje surenkamos iš keturių pagrindinių (PVM, GPM, pelno mokestis, akcizai) mokesčių. Reglamentuoti mokesčiai yra objektyvūs bei mokesčių sistema dėl racionalaus mokesčių planavimo proceso bei veiksmingo mokesčių surinkimo veikia efektyviai. Nustatyta, kad mokesčių administravimas Lietuvoje yra brangus, o mokestinės prievolės ne visada vykdomos numatytais terminais ir mokestiniai pažeidimai mokesčių sistemoje egzistuoja.

IŠVADOS

Mokesčiai yra pagrindinis kiekvienos valstybės funkcionavimo šaltinis, leidžiantis jai vykdyti fiskalinę, reguliacinę ir perskirstomąją funkcijas, kurios yra reikalingos viešosioms paslaugoms finansuoti ir leidžia įtakoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius ir kitus procesus. Mokesčių visuma, jų teisinis reguliavimas, mokestinių prievolių užtikrinimo priemonės bei mokesčių mokėtojų kontrolė bei kiti veiksniai sudaro mokesčių sistemą. Faktiškai mokesčių sistema formuojama egzistuojančiais teisės aktais. Visos mokesčių vykdomos funkcijos yra svarbios valstybės vystymui, todėl labai svarbu turėti efektyvią mokesčių sistemą. Efektyvi šalies mokesčių sistema ne tik užtikrina pakankamas biudžeto pajamas bet ir skatina šalies ekonomiką.

Šalių mokesčių sistemos yra unikalios, todėl pasaulyje nėra nė vieno universalaus metodo leidžiančio visapusiškai įvertinti jas bei palyginti. Vertinimui dažniausiai pasirenkami tam tikri mokesčių sistemos segmentai. Mokesčių sistemos vertinimui plačiausiai naudojami yra trys metodai: klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai, V.Tanzi diagnostiniai kvalifikaciniai rodikliai ir Gill diagnostiniai rodikliai. Kiekvienas iš šių metodų vertina sistemas skirtingais aspektais.

Atlikus detalią mokesčių sistemos vertinimo metodų rodiklių analizę ir atsižvelgiant į duomenų prieinamumą, pagal nustatytą metodiką atlikta Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir vertinimas. Analizei ir vertinimui pasirinktas 2008-2018 metų laikotarpis. Šis laikotarpis pasirinktas siekiant įvertinti kitimo tendencijas įtraukiant pasaulinės krizės laikotarpį.

Nustatyta, kad Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamas, kaip ir daugelio šalių biudžetų, pagrindė sudaro mokestinės pajamos. Lietuvos mokesčių sistema yra regresinė, joje vyrauja vartojimo mokesčiai. Netiesioginiai mokesčiai tiriamuoju laikotarpiu siekė nuo 59,6 proc., iki 69,5 proc. mokestinių pajamų dalies. Nagrinėjamu laikotarpiu surinktos biudžeto pajamos beveik atitiko suplanuotas. Tai parodo vyriausybės gebėjimą planuoti valstybės finansus ir nacionalinio biudžeto surinkimą, užtikrinant valstybės finansų patikimumą ir stabilumą.

Įvertinus Lietuvos mokesčių sistemą remiantis klasikinius apmokestinimo principus apibūdinančiais rodikliais nustatyta, kad daugumą jų vienareikšmiškai įvertinti negalima. Daugelio iš principų apibūdinantys rodikliai prieštarauja vienas kitam. Teisingumo principą apibūdinantis rodiklis - Gini koeficientas tiriamuoju laikotarpiu buvo gerokai didesnis už 32 proc. ir parodė Lietuvoje egzistuojančią gan aukštą ir didėjančią pajamų nelygybę, tuo tarpu kitas rodiklis – mokesčių našta, rodė, kad vidutiniškai tik apie 30 proc. Lietuvos BVP yra perskirstoma mokesčiais, o tai nėra didelė našta. Efektyvumo principo apibūdinantis rodiklis faktinio ir standartinio tarifo santykis parodė apmokestinimo efektyvumą, tuo tarpu elastingumas BVP atžvilgiu dėl didelių nuokrypių negalėjo būti įvertintas teigiamai. Taip pat vienareikšmiškai

neįvertintas standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumo rodiklis, nes vartojimo mokesčių lengvatų dydis lyginant su standartiniu tarifu nebuvo toks didelis kaip pelno tarifų skirtumas. Produktyvumo ir elastingumo principą apibūdinantis rodiklis -produktyvumas yra vertinamas teigiamai, o elastingumą apibūdinantis rodiklis dėl didelių nuokrypių įvertintas nevienareikšmiškai. Tik administracinio paprastumo principas, nes jį apibūdino tik vienas rodiklis, įvertintas vienareikšmiškai, tačiau neigiamai.

Atliktas Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių vertinimas atskleidė Lietuvos mokesčių sistemos stipriąsias puses. Koncentracijos, erozijos, objektyvumo ir prievartos indeksai įvertinti teigiamai. Apibendrinant šiuos rodiklius nustatyta, kad pagrindinė mokestinė pajamos Lietuvoje surenkamos iš keturių (PVM, GPM, pelno mokestis, akcizai) mokesčių. Reglamentuoti mokesčiai yra objektyvūs bei mokesčių sistema veikia efektyviai, nes nustatytas glaudus ryšys tarp faktinės ir potencialios mokesčių bazės. Neigiamai įvertinti dispersijos, atsilikimo renkant mokesčius, specifiškumo ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai. Jų neigiamas vertinimas atskleidė, kad Lietuvos mokesčių sistemoje nagrinėjamu laikotarpiu egzistavo daug mokesčių, kurių gaunamos pajamos labai mažo lyginamojo svorio mokestinėse pajamose, o jų administravimas sudėtingas. Reikia pažymėti, kad pusė šių mokesčių yra specifiniai, reikalaujantys didesnių administravimo kaštų. Nustatyta, kad mokesčių administravimas Lietuvoje yra brangus, o mokestinės prievolės ne visada vykdomos numatytais terminais ir mokestiniai pažeidimai mokesčių sistemoje egzistuoja.

Gill metodas išskiria tris rodiklių grupes, apibūdinančias mokestinių pajamų surinkimą: prigimtines mokesčių sistemos savybes, efektyvumą ir produktyvumą. Lietuvos mokesčių sistemos produktyvumas nagrinėjamu laikotarpiu įvertintas teigiamai. Mokesčių administravimas gerėja. Įdiegtos administratoriaus pažangios technologijos leidžia optimizuoti mokesčių kontrolės procesus bei mažinti administravimo kaštus. Lietuvos mokesčių sistemos prigimtinių mokesčių sistemos savybės ir efektyvumo aspektas įvertintas nevienareikšmiškai. Prigimtinių Lietuvos mokesčių sistemos savybių teigiamos pusės nagrinėjamu laikotarpiu yra pastovus mokesčiai ir nežymiai kintantys jų tarifai, gerėjantis mokestinių išpareigojimų stebėjimas ir kontrolė bei mokestinių išskolinimų administravimas, taip pat administravimo procesų optimizavimas. Neigiamomis Lietuvos mokesčių sistemos prigimtinių savybėmis nagrinėjamu laikotarpiu yra didelė mažo skaičiaus didžiųjų mokesčių mokėtojų įtaka mokestinėms pajamoms, kuri su metais tik didėja bei grąžinamų mokesčių augimas. Tuo tarpu Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumas įvertintas teigiamai dėl racionalaus mokesčių planavimo proceso bei veiksmingo mokesčių surinkimo, nestabdančios ekonomikos mokesčių naštos, mažo mokesčių atotrūkio bei gerai reglamentuoto mokesčių išieškojimo. Efektyvumas neigiamai įvertintas dėl Lietuvos mokesčių sistemoje mokesčių vengimo fakto bei nepakankamų kompetencijų nagrinėjant mokestinius

ginčius arba nepakankamo mokesčių reglamentavimo ir jų išaiškinimo, dėl ko kyla mokestiniai ginčai.

Apibendrinant atliktą Lietuvos mokesčių sistemos analizę ir vertinimą trimis metodais nustatyta, kad 2008 – 2018 metų laikotarpiu iš dalies yra pažeistas teisingumo principas, nes egzistuoja pajamų nelygybė bei joje vyrauja vartojimo mokesčiai. Pagrindė mokestinės pajamos Lietuvoje surenkamos iš keturių (PVM, GPM, pelno mokestis, akcizai) mokesčių. Reglamentuoti mokesčiai yra objektyvūs bei mokesčių sistema dėl racionalaus mokesčių planavimo proceso bei veiksmingo mokesčių surinkimo veikia efektyviai. Nustatyta, kad mokesčių administravimas Lietuvoje yra brangus, o mokestinės prievolės ne visada vykdomos numatytais terminais ir mokestiniai pažeidimai mokesčių sistemoje egzistuoja.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija.

Andriejauskis, D. (2012). *Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominė analizė ir vertinimas 2004-2011 metais: magistro darbas*. Šiauliai: Šiaulių universiteto Socialinių mokslų fakultetas, Ekonomikos katedra, Ekonomikos studijų programa. Žiūrėta 2020-01-06. Prieiga internetu: <http://gs.elaba.lt/object/elaba:2091895/>

Ataskaitų archyvas. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2020-05-11. Prieiga internetu: <https://www.vmi.lt/cms/ataskaitu-archyvas>

Bartosevičienė, V. (2010). *Ekonominės statistikos pagrindai*. KTU leidykla: Technologija.

Beržinskienė-Juozainienė, D., Gelumbickienė, J. (2015). Lietuvos mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr. 2 (37). Žiūrėta 2019-05-24. Prieiga internetu http://www.su.lt/images/leidiniai/EVAP/2015_37/02_Berzinskiene.pdf

Bikas, E., Subačienė, R., Keliuotytė-Staniulėnienė, G., Astrauskaitė, I. (2015). *Gyventojų pajamų apmokestinimas*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: Technika. Nr. 8 (2), p. 57-67.

Bivainis, J., Skačkauskienė I. (2008). Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu. *Viešasis administravimas*. Vilnius: Lietuvos viešojo administravimo lavinimo institucijų asociacija. Nr. 1(17), p. 43-61.

Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. *Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: Technika. Nr. 10 (4), p. 298-307.

Bružauskas, V. (2018) Pajamų nelygybė ir bendrystės ekonomika. *Bernardinai.lt*. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: <http://www.bernardinai.lt/straipsnis/2018-05-03-pajamu-nelygybe-ir-bendrystes-ekonomika/169748>

Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Leidykla „Technologija“.

Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Leidykla „Technologija“.

Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Leidykla „Technologija“.

Buškevičiūtė, E. Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Leidykla „Technologija“.

Čepienė, I., Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (1994). *Mokesčiai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Čiulevičienė, V., Čiulevičius, J. (2008). Lietuvos gyventojų ekonominė nelygybė ir jos įvertinimo tobulinimas. *Vadybos mokslas ir studijos - kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai: mokslo darbai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Akademija. Nr. 12 (1), p. 46-53.

Darmavičiūtė, V. (2016). Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr. 1 (10). Žiūrėta 2019-12-20. Prieiga internetu: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2016.04>

Data on taxation: implicit tax rates. EU open data portal. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: <https://data.europa.eu/euodp/en/data/dataset/data-on-taxation-implicit-tax-rates>

Daugiausiai į VMI sąskaitą sumokantys mokesčių mokėtojai. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: <https://www.vmi.lt/cms/daugiausiai-i-vmi-saskaita-sumokantys-mokesciu-moketojai>

Degutytė, R. (2010). *Proporcinės pajamų mokesčių sistemos įtaka ES šalių ekonomikos augimui: magistro darbas*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto Ekonomikos ir vadybos fakultetas, Ekonomikos katedra, Makroekonominės analizės ir politikos studijų programa. Žiūrėta 2019-09-20. Prieiga internetu: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1869585/datastreams/MAIN/content>

Dubauskas, G. (2007). *Finansų valdymo teorijos*. Mokslo studija. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija. Žiūrėta 2019-04-10. Prieiga internetu: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qyvCX9AsPO4J:https://kam.lt/download/25642/dubauskas%2520finansu%2520valdymo%2520teorijos%2520_internetui.pdf+&cd=1&hl=lt&ct=clnk&gl=lt

Dudar, G., Kojlo, M., Lotko, E. ir kiti. Redaguota Presnarowicz, S., Sudavičius, B. (2017). *System finansow publicznych Polski i Litwy*. Bialystok: Temida 2

Gabrevičienė A., (2012). *Bendroji statistika*. Marijampolė: „Piko valanda“ leidykla. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: http://www.esparama.lt/es_parama_pletra/failai/ESFproduktai/2012_Bendroji_statistika.pdf

Gedelytė, L., Valužis, M. *Valstybės finansai ir jų reguliavimas*. Žinynas. Klaipėda, 2013.

Gini coefficient of equivalised disposable income - EU-SILC survey. Eurostat. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?lang=en&dataset=ilc_di12

Giriūnienė, G., (2014). *Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu: disertacija*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas.

Imbrasienė, A. (2008). Mokesčių sistemos vertinimo metodika. *Jaunasis mokslininkas*. LŽŪU, p. 158-162. Žiūrėta 2019-04-10. Prieiga internetu: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf

Jakštoitytė, G., Giriūnas, L., (2010). Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V Tanzi criteria. *Ekonomika ir vadyba*, Nr. 15, p. 941-946. Žiūrėta 2019-05-24. Prieiga internetu: <https://pdfs.semanticscholar.org/e0d5/4ea638ada53b7fb8aed6ed58affc2135a2d3.pdf>

Jonuškienė, Ž., Meidūnas V., Puzinauskas P. (2020). Lietuvos nacionalinis biudžetas. *Visuotinė Lietuvių enciklopedija*. Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras. Žiūrėta 2020-03-01. Prieiga internetu: <https://www.vle.lt/Straipsnis/Lietuvos-nacionalinis-biudzetas-117667>

Juknelienė, D. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos raida. *Jaunųjų mokslininkų darbai*. Šiaulių universitetas, Nr. 1 (5), p. 124-131.

Juozaitytė, L. (2009). Comparison of Lithuanian and Irish tax systems using V.Tanzi qualification diagnostic indicators. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. N. 2(15), p. 65-75.

Kazlauskienė, V. (2012). *Finansai*. Kaunas: Technologija.

Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. (2008). The Impact of Tax System on Business Environment. *Engineering Economics*, Nr 2 (57). Žiūrėta 2019-11-30. Prieiga internetu: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:hxyFzX9OqPwJ:inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/11533+&cd=1&hl=lt&ct=clnk&gl=lt>

Kuodis, R. (2008) Kaip reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą? *Valstybė: ekonomika ir politika*. Vilnius: Lietuvos rytas, Nr. 10 (19).

Kvedrytė, R. (2009). *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas: magistro darbas*. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universiteto Ekonomikos ir vadybos fakultetas, Apskaitos ir finansų katedra, Žemės ūkio buhalterinės apskaitos ir finansų studijų programa. Žiūrėta 2020-01-31. Prieiga internetu: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:2dPkEShQG-wJ:https://vb.vdu.lt/object/elaba:1865148/1865148.pdf+&cd=2&hl=lt&ct=clnk&gl=lt>

Levišauskaitė, K., Rūškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla.

Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*. Nr. 15. Žiūrėta 2019-05-20. Prieiga internetu: <https://www3.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2366/2172>

Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas Nr. IX-1946 ir tolimesnės jo redakcijos, 2003. Žiūrėta 2020-03-01. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.428/asr>

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 ir tolimesnės jo redakcijos, 2004. Žiūrėta 2019-07-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas Nr. IX-675 ir tolimesnės jo redakcijos, 2001. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>

Lukošius, R. (2016) Progresiniai mokesčiai. *Finansistas.net*. Žiūrėta 2019-05-30. Prieiga internetu: <https://www.finansistas.net/progresiniai-mokesciai.html>

Mackevičius, J. (2005). *Įmonių veiklos analizė*. Vilnius: TEV.

Masiulis, K. (2011). *Mokėsime mokesčius progresyviai ar proporcingai?* Žiūrėta 2019-07-30. Prieiga internetu: <https://www.delfi.lt/news/ringas/politics/kmasiulis-mokesime-mokescius-progresyviai-ar-proporcingai.d?id=52896131>

Medelienė, A.; Sudavičius, B. (2011) *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.

Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisės informacijos centras.

Meškauskienė, D., Tvaronavičienė, M. (2003). Lietuvos mokesčių sistema : mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: Technika. T. 4, Nr. 1, p. 36-42.

Miceikienė, A., Čiulevičienė, V. (2014). Mokesčiai – kaip aplinkos taršą mažinantis ir aplinkos išteklius tausojantis instrumentas. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr. 1 (9). <https://doi.org/10.15544/ssaf.2014.17>

Mliczewska, D. (2008). Controversial around Tax and Taxation System. *Contemporary Economics*. Žiūrėta 2019-05-20. Prieiga internetu: https://virtualbiblioteka.vu.lt/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_doaj_soai_doaj_org_article_1fb44bf965ee47948205ef24151cdef6&context=PC&vid=VU&lang=lt_LT&search_scope=VU_IG_ALL&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,Danuta%20Mliczewska&offset=0

Mokesčiai. (2017). Vilnius: Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Žiūrėta 2019-05-10. Prieiga internetu: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>

Mokestinių ginčų rezultatai. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: <https://www.vmi.lt/cms/mokestiniu-gincu-rezultatai>

Norvaišienė, A., Savickienė A. (2007). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. *Vagos: mokslo darbai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas, Nr. 76 (29), p. 65-71.

Novošinskienė, A. (2000). *Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas: daktaro disertacija*. Kaunas: LŽŪU.

Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*. Nr. 20 (3), p. 222-229. Žiūrėta 2019-05-10. Prieiga internetu: <https://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/view/2744/1576>

Novošinskienė, A., Savickienė, J. (2008). Mokesčių naštos tyrimas Lietuvoje. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. Nr 1(6), p. 15-120.

Novošinskienė, A Slavickienė, A. (2007). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. *Vagos: LŽŪU*. Nr 76 (29), p. 65-71.

Oficialiosios statistikos portalas. Lietuvos statistikos departamentas. Žiūrėta 2020-04-25. Prieiga internetu: <https://osp.stat.gov.lt/>

Pajuodienė, G. M. (1993). *Mokesčių sistemos formavimasis išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.

Paulauskas, A. (2008). Vienodas gyventojų pajamų mokesčio tarifas. *Teisė*. Nr. 68, p. 65-84. doi: 10.15388/Teise.2008.0.340.

Popelnikova, N. (2013). *Lietuvos mokesčių sistema: Efektyvumo ir veiksmų analizė: magistro darbas*. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universiteto Verslo vadybos fakultetas, Finansų inžinierijos katedra, Verslo vadybos studijų programa. Žiūrėta 2019-05-20. Prieiga internetu: https://virtualbiblioteka.vu.lt/primo-explore/fulldisplay?docid=ELABAETD1828238&%20context=L&vid=VU&lang=lt_LT&search_scope=VU_IG_ALL&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=default_tab&query=any,contains,popelnikova&offset=0

Poulson, B. W., Kaplan, J. (2008). State income taxes and economic growth. *Cato Journal*. Nr. 28(1). Žiūrėta 2019-12-10. Prieiga internetu: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/catoj28&id=55&collection=journals&index=>

Pukelienė, V., Šinkūnienė, K. (2005) Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla. Nr. 33.

Radevič, J. (2013). *Turtinės lygybės siekimas per mokesčių progresyvumą. ar Lietuvai reikalingas progresinis pajamų mokestis?: magistro darbas*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, Finansų ir mokesčių katedra, Finansų teisės studijų

programa. Žiūrėta 2019-09-20. Prieiga internetu: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1882110/datastreams/MAIN/content>

Rakauskaitė, R. (2006). Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas. *Jaunasis mokslininkas*. Žiūrėta 2019-05-20. Prieiga internetu: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/inxex.html

Rakauskienė, O., G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

Rakauskienė, O., G., Servetkienė, V. (2011). *Lietuvos gyventojų gyvenimo kokybė: dvidešimt metų rinkos ekonomikoje: monografija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

Rudytė, D., Šalkauskienė, L., Lukšienė, L. 2009. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. *Vadyba*. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla. Nr. 3(16), p. 55–62. Žiūrėta 2019-12-20. Prieiga internetu: [https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/Vadyba_3\(16\).pdf](https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/Vadyba_3(16).pdf)

Slavickienė, A., Atkočiūnaitė, K., Nesticis, A. (2007). Gyventojų pajamų mokesčio pajamas įtakančių veiksnių tyrimas. *Vadybos mokslas ir studijos - kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Nr. 4 (11), p. 94-99. Žiūrėta 2019-05-20. Prieiga internetu: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2007~1367164201550/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodai. *Verslas, vadyba ir studijos'2006: mokslo darbai*. Vilnius: Technika. p. 59-74.

Skačkauskienė, I. (2009). *Mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas: daktaro disertacija*. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas. Žiūrėta 2019-05-10. Prieiga internetu: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1830116/datastreams/MAIN/content>

Skačkauskienė, I. (2009). V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas Lietuvos pavyzdžiu. *Verslas, vadyba ir studijos'2008: mokslo darbai*. Vilnius: Technika. p. 208-223.

Skačkauskienė, I. (2010). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. *Verslas, vadyba ir studijos'2009: mokslo darbai*. Vilnius: Technika. Nr. 1, p. 168-184.

Skačkauskienė, I., Valentinovič, J. (2016). Apmokestinimo teisingumo ir socialinės atsakomybės Lietuvoje tyrimas. *Mokslas – Lietuvos ateitis*. Vilnius: Vilniaus Gedimino Technikos universitetas. Nr. 8 (2), p. 171-178.

Stačiokas, R., Rimas J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Leidykla „Technologija“.

Stankevičius, E. (2014). *Mokesčių naštos poveikio ekonomikos konkurencingumui vertinimas socialinės aplinkos kontekste: daktaro disertacija*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas. Žiūrėta 2020-01-10. Prieiga internetu: <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:2189417/datastreams/MAIN/content>

Statistinių duomenų portalas. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: <https://atvira.sodra.lt/lt-eur/>

Statistinė informacija apie PSDF biudžeto vykdymą. (2019) Valstybinė ligonių kasa. 2020-04-30. Prieiga internetu: <http://www.vlk.lt/veikla/biudzeto-vykdyimo-ataskaitu-rinkiniai/Puslapiai/default.aspx>

Šapalienė, L. (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: Mokesčių srautas.

Šapalienė, L. (2010) *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: RDI grupė.

Tamašauskienė, Z., Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Nr. 1 (21), p. 44-57.

Tanzi, V. (2007). *Fiscal policy in the future: challenges and opportunities*. Conference on “Fiscal Policy Challenges in Europe”, Berlin. Žiūrėta 2019-05-10. Prieiga internetu: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/veranstaltungen/Finanzpolitik_Europa/Tanzi.pdf

Tax administration 2015: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. (2019) OECD. doi: https://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en<https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. (2019) OECD. doi: https://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.

Tax administration 2019: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. (2019) OECD. doi: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

Tax policies in the European Union 2020 survey (2020). European Commission. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf

Tvaronavičienė, M., Meškauskienė, D. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: VGTU, IV tomas, Nr. 1.

Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė): daktaro disertacija*. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidyba.

Vaičiulionienė, M. (2020) Lietuvos mokesčių sistemos struktūra ir administravimas. *Visuotinė lietuvių enciklopedija*. Žiūrėta 2020-01-10. Prieiga internetu: <https://www.vle.lt/Straipsnis/Lietuvos-mokesciu-sistema-117662>

Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/biudzetas/finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/valstybes-biudžeto-ir-savivaldybiu-biudžetu-vykdy-mo-duomenys>

Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenų archyvas. Žiūrėta 2020-02-11. Prieiga internetu: <https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/valstybes-biudžeto-ir-savivaldybiu-biudžetu-vykdy-mo-duomenys/biudžetu-vykdy-mo-duomeny-archyvas>

Vieningos duomenų rinkmenos įdiegimo Lietuvoje mokesčių kontrolės tikslais galimybių studija (2014). Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2020-04-30. Prieiga internetu: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VMI_galimybiu_studija.pdf

Wikipedija. *Laisvoji enciklopedija*. Žiūrėta 2019-05-11. Prieiga internetu: <https://lt.wikipedia.org/wiki/Mokestis>

VMI prie FM ir AVMI finansinių ataskaitų rinkiniai. Valstybinė mokesčių inspekcija. Žiūrėta 2020-12-11. Prieiga internetu: <https://www.vmi.lt/cms/vmi-prie-fm-ir-avmi-finansiniu-ataskaitu-rinkiniai>

VMI per šiemet atleis apie 100 darbuotojų, 2011. Delfi.lt. Žiūrėta 2020-05-11. Prieiga internetu: <https://www.delfi.lt/verslas/verslas/vmi-per-siemet-atleis-apie-100-darbuotoju.d?id=48190729>

ANALYSIS AND EVALUATION OF LITHUANIAN TAX SYSTEM

Teresa DIUGEVIČIENĖ

Paper for the Master's degree

Business Economics Master's Program

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Supervisor – prof. dr. R. Subačienė Vilnius, 2020

SUMMARY

81 pages, 30 charts, 13 pictures, 93 references

This final masters degree thesis looks into Lithuanian tax system evaluation. Paper explains importance of a tax system and its value to our country functions. Furthermore, it talks about tax functions and aim. Paper also consist of a discussion about Lithuanian tax system, types of taxes and tax system evaluation methods. Each country tries to create such a tax system which would encourage the growth of national economy and assure the necessary income.

The following assessment methods are most widely discussed and used in the scientific literature: assessment of the tax system according to classical taxation principles, V. Tanzi qualification diagnostic indicators and J. S. B. Gill method. After a detailed analysis of the indicators of the tax system evaluation methods and taking into account the availability of data, the analysis and evaluation of the Lithuanian tax system was performed according to the established methodology. The period of 2008-2018 was chosen for the analysis and evaluation.

Summarizing the analysis and assessment of the Lithuanian tax system by three methods, it was established that in the period of 2008 - 2018 the principle of justice has been partially violated, as income inequality exists and consumption taxes prevail in it. Basically, tax revenue in Lithuania is collected from four taxes (VAT, PIT, corporate income tax, excise duties). Regulated taxes are objective and the tax system works efficiently due to a rational tax planning process and efficient tax collection. It has been established that tax administration in Lithuania is expensive, and tax obligations are not always fulfilled on time and tax violations exist in the tax system.

PRIEDAI

1 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (faktas), tūkst. Eur

Pajamos	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mokesčiai	6310009	4768069	4553416	5038148	5421993	5664153	6020799	6441064	6801892	7336238	7851193
Pajamų ir pelno mokesčiai	2366665	1586651	1281502	1345482	1592687	1726439	1825160	2013382	2175493	2257781	2531596
Gyventojų pajamų mokestis	1478881	1097379	1005242	1092611	1159770	1249777	1325394	1439500	1547845	1626752	1840347
Pelno mokestis	842845	494553	276260	252871	432917	476662	499767	573882	627648	631030	691249
Socialinis mokestis	44939	-5281									
Turto mokesčiai	89102	94313	102689	96973	94772	96916	108365	126373	127365	128992	136913
Žemės mokestis	13885	14192	15140	16247	16852	18193	22768	26929	28363	30105	36807
Paveldimo turto mokestis	1760	1778	1104	1006	1196	1282	1331	1429	1469	1669	1802
Nekilnojamojo turto mokestis	73458	78343	86444	79720	76723	77441	84266	98015	97533	97218	98304
Prekių ir paslaugų mokesčiai	3781660	3035785	3116631	3536369	3670964	3772777	4001244	4202395	4403430	4848257	5066410
Pridėtinės vertės mokestis	2676821	1969068	2112496	2462495	2524875	2574385	2733564	2854417	2989582	3293706	3540087
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	6187	7492	10697	21330	20238	23606	24808	23692	24282	25808	29722
Akcizai	971392	943629	879429	920480	967667	995506	1061046	1146293	1201764	1326765	1438520
Cukraus sektoriaus mokesčiai	7188	910	1229	2227	1404	6810	1014	1083	1083	1011	72
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	8788	9298	8352	7541	11024	11611	13101	14783	13742	16451	17207
Transporto priemonių mokesčiai	41697	29226	34378	38829	52569	56760	59610	57239	64169	67304	18582
Mokesčiai už aplinkos teršimą	20780	18124	7349	16292	16831	19003	16644	13165	12736	15222	22221
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	48808	58039	62702	67176	76354	85097	91457	91724	96073	101991	
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	72582	51320	52594	59324	63570	68021	86030	98914	95604	101208	116274
Kitos pajamos											
Turto pajamos	129194	157433	278804	233131	391144	272355	284960	308671	357262	285601	270607
Palūkanos už paskolas	19391	37669	93901	123778	146537	174206	174502	160785	157265	120673	6528
Palūkanos už indėlius, depozitus ir vertybinius popierius	9468	9980	11683	19662	10324	4682	4680	4483	6676	671	819
Lietuvos banko pelno įmokos	46894	52723	105308	18345	21127	5986	5979	7537	10445	11510	11169
Dividendai ir valstybės įmonių pelno įmokos	10275	13566	24677	27408	157936	35811	48411	87126	133532	98915	193763
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	4213	10408	9008	6480	6097	7389	7201	7172	7229	7448	7572
Nuomos mokestis už valstybinę žemę	21984	20659	20749	20654	20403	20438	20348	20649	21455	21471	22356
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	6468	7717	6737	7788	18619	16142	17435	16764	17887	21557	24910
Anglia vandenilių išteklių mokestis/naftos ir dujų išteklių mokestis	10502	4709	6741	9016	10100	7701	6404	4154	2774	3356	3490
Pajamos už prekes ir paslaugas	293304	296148	267084	312059	211451	223108	206089	215817	227872	232656	403024
Pajamos už ilgalaikio ir trumpalaikio materialiojo turto nuomą	15155	14082	14540	14963	15690	17733	19289	20530	22095	24389	22201
Konsulinis mokestis	10479	10155	15379	18656	24990	22922	22102	28777	33777	27025	25704
Budžetinių įstaigų pajamos už prekes ir paslaugas	166607	163685	140637	208290	160829	171958	154417	156358	159155	169935	179478
Įmokos už mokslų aukštiosiose mokyklose	89380	94625	85415	59989							
Žyminis mokestis	8097	11192	8377	7525	7600	8268	7695	7399	10119	8645	9764
Rinkliavos											120239
Kitos pajamos	3585	2409	2737	2636	2341	2228	2586	2753	2727	2662	45639
Pajamos iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų	40714	29449	31172	27488	29225	44491	34666	41881	61188	51616	54350
Kitos neišvardytos pajamos	15871	25189	31065	37453	35307	34559	11843	24466	28329	24798	17776
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	38780	18866	24983	39830	43030	73577	75725	73308	91141	93997	141770
Žemės realizavimo pajamos	23236	13407	19262	30872	36436	66532	47320	31033	34598	35395	38301
Kitas materialiusis ir nematerialusis turtas	15544	5459	5721	8958	6595	7045	28404	42275	56543	58602	103469
Sandoriai su finansinių turtu	7331	5804	7042	5299	10997	2916	2842	2391	4307	2344	1616
Kitos gautinos sumos	7331	5804	7042	5299	10997	2916	2842	2391	4307	2344	1616
Viso pajamų:	6835203	5300957	5193566	5693407	6143146	6315158	6636924	7107597	7571992	8027251	8740334
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	1008471	1716883	1548077	1690936	1844045	1763795	1886832	845788	1439838	1435077	1984479
Iš viso pajamų:	7843674	7017839	6741644	7384343	7987190	8078953	8523756	7953385	9011830	9462328	107248114

2 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (planas), tūkst. Eur

Pajamos	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mokesčiai	6594525	4783717	4199451	5101640	5335992	5643689	5984556	6340173	6691883	7277604	7795341
Pajamų ir pelno mokesčiai	2370813	1765255	1221200	1402977	1450129	1611228	1789186	1923393	2056153	2233411	2515339
Gyventojų pajamų mokestis	1572688	1260428	958300	1061620	1094667	1240278	1304473	1401522	1476563	1555622	1816923
Pelno mokestis	785200	504827	262900	341357	355462	370949	484714	521872	579590	677789	698416
Socialinis mokestis	12925										
Turto mokesčiai	80187	87666	90103	90247	96556	92182	95006	100445	103621	106761	121400
Žemės mokestis	11850	12947	13189	13495	14371	15636	16172	16977	19455	21685	25258
Paveldimo turto mokestis	1355	1195	1604	1172	976	1039	1071	1141	1125	1154	1295
Nekilnojamojo turto mokestis	66982	73523	75310	75580	81209	75507	77762	82327	83041	83922	94847
Prekių ir paslaugų mokesčiai	4076623	2871994	2825115	3544550	3729935	3879169	4033751	4239586	4426109	4835432	5061602
Pridėtinės vertės mokestis	2943730	1810614	1760271	2392030	2586077	2690971	2826542	2943465	3049577	3282560	3539791
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	5503	5503	9268	25197	20853	19984	20853	26066	26100	26400	26400
Akcizai	1019532	946722	943415	1006851	980183	1020233	1026884	1104067	1171942	1339467	1452185
Cukraus sektoriaus mokesčiai	19140	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	8833	9152	8109	8399	8558	9847	11585	12888	15500	17770	16100
Transporto priemonių mokesčiai	34754	34552	34754	34754	55028	52570	55028	56186	59610	58000	14503
Mokesčiai už aplinkos teršimą	14284	18700	12019	13091	13372	15014	15505	15674	16370	12366	12623
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	30847	45672	56198	63148	64785	69471	76274	80160	85930	97789	
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	66902	58802	63033	63866	59372	61110	66613	76749	106000	102000	97000
Kitos pajamos											
Turto pajamos	108631	152694	197813	196734	407481	272478	274729	313523	309981	289063	291998
Palūkanos už paskolas	18608	17216	39676	106271	126548	149368	174036	162630	158727	117458	6217
Palūkanos už indėlius, depozitus ir vertybinius popierius	4055	9036	6140	10792	14363	11451	8415	3650	5470	4830	237
Lietuvos banko pelno įmokos	34754	52711	101367	28383	49815	0	5792	7530	4000	10000	11500
Dividendai ir valstybės įmonių pelno įmokos	12370	23377	3467	13936	172164	64659	38379	94800	98456	110220	226250
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	4924	18680	14481	6969	6877	630	7097	6877	7154	7235	7447
Nuomos mokestis už valstybinę žemę	20563	20355	18943	18962	17772	18722	18357	18372	18142	18942	19609
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	5775	7623	7808	6604	13947	12130	13096	13002	11832	16851	17469
Angliavandenilių išteklių mokestis/naftos ir dujų išteklių mokestis	7583	3696	5931	4818	5995	9847	9557	6661	6200	3527	3269
Pajamos už prekes ir paslaugas	213912	252992	306854	383767	254319	197381	182710	185183	198666	207791	371381
Pajamos už ilgalaikio ir trumpalaikio materialiojo turto nuomą	8785	10396	10321	11339	12470	13197	15298	16311	15972	17778	17534
Konsulinis mokestis	7530	8109	8978	10137	13612	20129	22301	21432	27700	25252	25352
Budžetinių įstaigų pajamos už prekes ir paslaugas	130306	158119	204422	294402	216072	152764	134110	137161	144587	153844	164885
Įmokos už mokslą aukštesiose mokyklėse	60774	67592	74942	55932							
Žyminis mokestis	5503	7820	7241	11006	8689	8689	8689	7820	7942	8340	8507
Rinkliavos											107526
Kitos pajamos	1014	956	950	951	3475	2604	2313	2459	2465	2577	47577
Pajamos iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų	36045	39273	36357	29074	32314	33384	33375	37460	38185	41637	48172
Kitos neišvardytos pajamos	12558	6766	11456	14893	12429	14178	14551	14447	11951	13408	13071
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	67649	32033	26788	36910	58349	31494	58047	53201	75237	74617	82694
Žemės realizavimo pajamos	48121	18901	22566	34754	53580	25197	20836	21061	36600	19553	26961
Kitas materialius ir nematerialius turtas	19528	13132	4222	2155	4769	6297	37212	32140	38637	55064	55733
Sandoriai su finansinių turtu	2856	2317	2027	2681	2317	2317	2810	2679	9019	4646	4835
Kitos gautinos sumos	2856	2317	2027	2681	2317	2317	2810	2679	9019	4646	4835
Viso pajamų:	7036176	5269792	4780747	5765699	6103201	6194921	6550778	6946667	7334922	7908766	8607492
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	1480779	1858594	2285650	2004855	2065310	2185471	2152472	2322608	2101136	2101334	2303876
Iš viso pajamų:	8516955	7128386	7066397	7770560	8168510	8380392	8703250	9269275	9436058	10010100	10911368

3 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos mokestinių pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (faktas), tūkst. Eur

MOKESČIAI	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gyventojų pajamų mokestis	1478881	1097379	1005242	1092611	1159770	1249777	1325394	1439500	1547845	1626752	1840347
Pelno mokestis	842845	494553	276260	252871	432917	476662	499767	573882	627648	631030	691249
Socialinis mokestis	44939	-5281									
Žemės mokestis	13885	14192	15140	16247	16852	18193	22768	26929	28363	30105	36807
Paveldimo turto mokestis	1760	1778	1104	1006	1196	1282	1331	1429	1469	1669	1802
Nekilnojamojo turto mokestis	73458	78343	86444	79720	76723	77441	84266	98015	97533	97218	98304
Pridėtinės vertės mokestis	2676821	1969068	2112496	2462495	2524875	2574385	2733564	2854417	2989582	3293706	3540087
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR mišku įstatymą	6187	7492	10697	21330	20238	23606	24808	23692	24282	25808	29722
Akcizai	971392	943629	879429	920480	967667	995506	1061046	1146293	1201764	1326765	1438520
Cukraus sektoriaus mokesčiai	7188	910	1229	2227	1404	6810	1014	1083	1083	1011	72
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	8788	9298	8352	7541	11024	11611	13101	14783	13742	16451	17207
Transporto priemonių mokesčiai	41697	29226	34378	38829	52569	56760	59610	57239	64169	67304	18582
Mokesčiai už aplinkos teršimą	20780	18124	7349	16292	16831	19003	16644	13165	12736	15222	22221
Rinkliavos	48808	58039	62702	67176	76354	85097	91457	91724	96073	101991	120239
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	72582	51320	52594	59324	63570	68021	86030	98914	95604	101208	116274
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	4213	10408	9008	6480	6097	7389	7201	7172	7229	7448	7572
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	6468	7717	6737	7788	18619	16142	17435	16764	17887	21557	24910
Angliavandenilių išteklių mokestis/naftos ir dujų	10502	4709	6741	9016	10100	7701	6404	4154	2774	3356	3490
Konsulinis mokestis	10479	10155	15379	18656	24990	22922	22102	28777	33777	27025	25704
Žyminis mokestis	8097	11192	8377	7525	7600	8268	7695	7399	10119	8645	9764
MOKESTINĖS PAJAMOS	6349770	4812251	4599658	5087614	5489396	5726576	6081637	6505331	6873679	7404271	8042873

4 priedas. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos mokestinių pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (planas), tūkst. Eur

MOKESČIAI	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gyventojų pajamų mokestis	1572688	1260428	958300	1061620	1094667	1240278	1304473	1401522	1476563	1555622	1816923
Pelno mokestis	785200	504827	262900	341357	355462	370949	484714	521872	579590	677789	698416
Socialinis mokestis	12925										
Žemės mokestis	11850	12947	13189	13495	14371	15636	16172	16977	19455	21685	25258
Paveldimo turto mokestis	1355	1195	1604	1172	976	1039	1071	1141	1125	1154	1295
Nekilnojamojo turto mokestis	66982	73523	75310	75580	81209	75507	77762	82327	83041	83922	94847
Pridėtinės vertės mokestis	2943730	1810614	1760271	2392030	2586077	2690971	2826542	2943465	3049577	3282560	3539791
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR mišku įstatymą	5503	5503	9268	25197	20853	19984	20853	26066	26100	26400	26400
Akcizai	1019532	946722	943415	1006851	980183	1020233	1026884	1104067	1171942	1339467	1452185
Cukraus sektoriaus mokesčiai	19140	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	1080	
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	8833	9152	8109	8399	8558	9847	11585	12888	15500	17770	16100
Transporto priemonių mokesčiai	34754	34552	34754	34754	55028	52570	55028	56186	59610	58000	14503
Mokesčiai už aplinkos teršimą	14284	18700	12019	13091	13372	15014	15505	15674	16370	12366	12623
Rinkliavos	30847	45672	56198	63148	64785	69471	76274	80160	85930	97789	107526
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	66902	58802	63033	63866	59372	61110	66613	76749	106000	102000	97000
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	4924	18680	14481	6969	6877	630	7097	6877	7154	7235	7447
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	5775	7623	7808	6604	13947	12130	13096	13002	11832	16851	17469
Angliavandenilių išteklių mokestis/naftos ir dujų ištekliu	7583	3696	5931	4818	5995	9847	9557	6661	6200	3527	3269
Konsulinis mokestis	7530	8109	8978	10137	13612	20129	22301	21432	27700	25252	25352
Žyminis mokestis	5503	7820	7241	11006	8689	8689	8689	7820	7942	8340	8507
MOKESTINĖS PAJAMOS	6625840	4829645	4243889	5141174	5385113	5695114	6045296	6395966	6752711	7338809	7964911