

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Justina GELUMBICKIENĖ
Ekonomikos studijų programos studentė

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS KOMPLEKSINIS
VERTINIMAS**

Magistro darbas

Šiauliai, 2015

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Justina GELUMBICKIENĖ

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS KOMPLEKSINIS
VERTINIMAS

Magistro darbas
Ekonomika (L100)

Darbo vadovė:
prof. dr. Daiva BERŽINSKIENĖ

Teigiu, kad magistro darbas, kurį teikiu Ekonomikos studijų krypties magistro kvalifikaciniam laipsniui įgyti yra originalus autorinis darbas.

(Studento parašas)

Gelumbickienė, J. (2015). Lietuvos mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas: universitetinių antros pakopos studijų Ekonomikos programos magistro baigiamasis darbas / baigiamojo darbo vadovė prof. dr. D. Beržinskienė. Šiaulių universitetas, Ekonomikos katedra, 83 p. (95 p.).

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjama mokesčių sistemos vertinimo problema. Pirmoje darbo dalyje analizuojama istorinė mokesčių teorijų raida, mokesčių sistemos samprata, funkcijos, reikšmė valstybei, mokesčių vengimo problema. Analizuojami trys, skirtingo turinio mokesčių sistemos vertinimo metodai: klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; J. Gill diagnostiniai rodikliai ir V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai. Atliekama mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamoji analizė išskiriant privalumus, trūkumus bei pagrindžiant poreikį kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio formavimui. Remiantis išanalizuotais vertinimo metodais, sudaromas mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys, kuris orientuotas į tris prioritetinius mokesčių sistemos vertinimo aspektus: teisingumą, efektyvumą ir administravimo paprastumą. Apmokestinimo teisingumui įvertinti pasirinkti rodikliai, koncentruoti į pajamų ir mokesčių naštos paskirstymą. Efektyvumo įvertinimui pasirinkti rodikliai orientuoti į mokesčių pajamų surinkimo efektyvumą. Ir administravimo paprastumui įvertinti pasirinkti rodikliai atskleidžiantys mokesčių pajamų surinkimo, apskaičiavimo ir mokėjimo aspektus. Antroje darbo dalyje atliekama Lietuvos mokesčių sistemos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų dinamikos ir struktūros analizė bei mokesčių sistemos vertinimas analizuojant 2004 – 2013 metus. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas, atliktas pagal sudarytą vertinimo rodiklių rinkinį, suteikė galimybę visapusiškam vertinimui. Atskleisti Lietuvos mokesčių sistemos trūkumai ir pateikti siūlymai mokesčių sistemos tobulinimui, siekiant mokesčių sistemos efektyvumo didinimo, o kartu ir šalies ekonomikos augimo. Trečioje darbo dalyje pateiktas lengvai pritaikomas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis, kuris sudaro prielaidas mokesčių sistemą vertinti kaip visumą. Modelis sudarytas iš mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinio, integruotų teisingumo, efektyvumo ir administravimo paprastumo indeksų ir kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso, kuris teikia galimybę bendram mokesčių sistemos įverčio apskaičiavimui. Sudarytas modelis teikia galimybę išskirti esminius mokesčių sistemos trūkumus ir atlikti palyginamąją analizę tarp skirtingų šalių mokesčių sistemų. Siekiant pagrįsti praktinį modelio pritaikomumą, atlikta patikra Lietuvos pavyzdžiu.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių sistema, vertinimo metodai, kompleksinis vertinimas.

Gelumbickienė, J. (2015). Complex evaluation of Lithuanian tax system: University the second cycle studies of Economics program Master graduation thesis / research advisor doc. dr. D. Beržinskienė. Šiauliai University, Department of Economics, 83 p. (95 p.).

SUMMARY

The final Master degree thesis analyses a problem of assessing the tax system. The first part of thesis analyses the historic development of tax theories, concept of tax system, functions, significance to the state, and the problem of tax evasion. Also analysed three evaluation methods of essentially different contents are distinguished: classical taxation principles with their characteristic indexes, Gill's diagnostic indicators and Tanzi qualification diagnostic indicators. It provides a comparative analysis of methods for assessing tax system, distinguishing advantages, disadvantages, and justifying a need for a complex assessment model of tax system. It compiles a set of tax system assessment indicators, based on the analysed assessment methods, which focuses on three priority assessment aspects of the tax system: fairness, effectiveness, and simplicity of administration. Indicators that were chosen to assess the fairness of taxation are focused on the efficiency of tax revenue collection. Indicators that were chosen for the assessment of efficiency are directed towards the efficiency of tax revenue collection. And indicators for the assessment of simplicity of administration were chosen to reveal the aspects of tax revenue collection, calculation, and payment. The second part of thesis analyses dynamics and structure of tax revenue in the national budget of Lithuanian tax system and assesses the tax system from 2004 to 2013. The assessment of Lithuanian tax system was carried out in accordance with the compiled set of assessment indicators, and it provided an opportunity for a comprehensive assessment. It revealed disadvantages of Lithuanian tax system and provided suggestions for improvement, in order to increase the effectiveness of tax system, as well as the growth of the state economy. The third part of thesis provides simple applicable assessment model of tax system, which makes an assumption for the assessment of tax system as a whole. The model consists of a set of tax system assessment indicators, integrated indexes of justice, effectiveness, administrative simplicity, and the index of comprehensive tax system assessment, which provides an opportunity to calculate the overall of tax system. The developed model allows distinguishing essential disadvantages of tax system and carrying out a comparative analysis between tax systems of different countries. In order to justify the practical applicability of this model, a verification was carried out based on the case of Lithuania.

Key words: tax system, evaluation methods, complex evaluation.

TURINYS

ĮVADAS	9
1. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO TEORINIAI KLAUSIMAI	12
1.1. Mokesčių sistemos samprata, funkcijos ir reikšmė valstybei	13
1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė	18
1.2.1. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai.....	19
1.2.2. J. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai	25
1.2.3. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai	26
1.2.4. Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamoji analizė.....	28
1.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo tyrimo metodika	31
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS DINAMIKOS ANALIZĖ IR VERTINIMAS	37
2.1. Lietuvos mokesčių pajamų dinamika ir struktūra	37
2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas	47
2.2.1. Apmokestinimo teisingumo tyrimo rezultatai	47
2.2.2. Apmokestinimo efektyvumo tyrimo rezultatai	52
2.2.3. Apmokestinimo administravimo paprastumo tyrimo rezultatai	60
3. KOMPLEKSINIS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO MODELIS	67
3.1. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio pagrindimas	67
3.2. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio patikra Lietuvos pavyzdžiu	72
IŠVADOS	76
REKOMENDACIJOS	79
LITERATŪRA	81
PRIEDAI	84
1 priedas. PVM tarifų kaita ES šalyse, 2004-2015 metais, %	85
2 priedas. Standartinio GPM tarifo kaita ES šalyse, 2004-2014 metais, %	86
3 priedas. Standartinio PM tarifo kaita ES šalyse, 2004-2014 metais, %	87
4 priedas. Pagrindinių akcizų grupių tarifų kaita, 2004-2014 metais	88
5 priedas. Lietuvos akcizinių prekių tarifų palyginimas su ES minimaliu ir vidutiniu tarifu.....	89
6 priedas. Akcizinių prekių įperkamumas ES šalyse, proc. nuo vidutinio DU.....	89
7 priedas. ES šalių Džini koeficientų reikšmės 2004-2013 metais, proc.....	90
8 priedas. Mokesčių našta Lietuvoje 2004-2013 metais.....	91
9 priedas. ES šalių, šešėlinės ekonomikos dalis, bendrajame vidaus produkte, 2013 metais.....	91
10 priedas. Administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykio dinamika ES valstybėse	92
11 priedas. Integruoto teisingumo indekso apskaičiavimas.....	93

12 priedas. Integruoto efektyvumo indekso apskaičiavimas	94
13 priedas. Integruoto administravimo paprastumo indekso apskaičiavimas.....	95

LENTELĖS

1.1 lentelė. Mokesčių sistemos sampratų sąvadas.....	14
1.2 lentelė. Apmokestinimo principų sąvadas.....	19
1.3 lentelė. Apmokestinimo teisingumo vertinimo rodikliai.....	20
1.4 lentelė. Apmokestinimo efektyvumo vertinimo metodai.....	22
1.5 lentelė. Apmokestinimo administravimo paprastumo vertinimo rodikliai.....	23
1.6 lentelė. J. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai.....	25
1.7 lentelė. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai.....	27
1.8 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimas pagal pagrindines mokesčių sistemos vertinimo metodų charakteristikas.....	29
1.9 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimas pagal mokesčių sistemos vertinimo metodų ypatumus.....	30
1.10 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys.....	33
2.1 lentelė. Standartinių PVM, GPM ir PM tarifų kaita Lietuvoje 2004 – 2015 metais, proc.	44
2.2 lentelė. Horizontalus apmokestinimo teisingumo atvejis 2015 metais, eurais.....	49
2.3 lentelė. Lietuvos ir ES-27 narių faktiniai tarifai darbui, kapitalui ir vartojimui, proc.	51
2.4 lentelė. Mokestinių pajamų bei pagrindinių mokesčių pajamų plano vykdymas, proc.	52
2.5 lentelė. Faktinių tarifų (proc.) bei faktinio ir standartinio tarifo skirtumo dinamika.....	55
2.6 lentelė. Pagrindinių mokesčių pajamų elastingumas BVP atžvilgiu, 2009-2014 metais.....	57
2.7 lentelė. Cigarečių akcizo mokesčio pajamų elastingumas cigarečių akcizo specifinio tarifo kitimui.....	58
2.8 lentelė. VMI pajamų ir išlaidų (mln. Lt) bei mokesčių administravimo kainos dinamika, proc.	60
2.9 lentelė. Mokestinė skola (mln. Lt) ir mokesčių įsiskolinimo rodiklio dinamika, proc.....	62
2.10 lentelė. Lietuvoje mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir sumokėjimui sugaištamo laiko dinamika, val. per metus.....	62
2.11 lentelė. Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykio dinamika proc.	64
3.1 lentelė. Patikslintas mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys.....	67
3.2 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių žymėjimai ir svoriai integruotų indeksų skaičiavimui.....	69
3.2 lentelė. Integruoto teisingumo indekso (TI) dinamika, 2008-2013 metais.....	72
3.3 lentelė. Integruoto efektyvumo indekso (EI) dinamika, 2008-2013 metais.....	73
3.4 lentelė. Integruoto administravimo paprastumo indekso (ADPI) dinamika, 2008-2013 metais..	73

PAVEIKSLAI

1.1 pav. Magistro darbo loginė schema	12
1.2 pav. Apibendrinta mokesčių klasifikacija	15
1.3 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai	18
1.4 pav. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (Laffero kreivė)	21
1.5 pav. Mokestinių pajamų dinamikos ir struktūros analizės algoritmas	31
1.6 pav. Mokesčių sistemos vertinimo algoritmas	32
1.7 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymo algoritmas	35
1.8 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos tyrimo algoritmas	36
2.1 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika (mln. Lt) ir struktūra (%)	38
2.2 pav. Mokestinių pajamų dinamika (mln. Lt) ir struktūra (%)	40
2.3 pav. Pagrindinių mokesčių dalis mokestinėse pajamose, proc.	42
2.4 pav. Lietuvos ir ES 27 narių Džini koeficiento reikšmės, proc.	48
2.5 pav. Lietuvos ir ES-27 narių vidutinė mokesčių našta BVP, proc.	50
2.6 pav. Faktinio ir standartinio tarifo santykio dinamika.....	56
2.7 pav. Lietuvos ir ES-27 narių šešėlinė ekonomika BVP, proc.	65
3.1 pav. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis.....	71
3.2 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso (KMSI) dinamika, 2008-2013 m.....	74

IVADAS

Pasauliui sparčiai vystantis ir globalėjant kiekviena valstybė susiduria su vis didėjančiomis išlaidomis, kurios atitinkamai reikalauja didesnio pajamų kiekio. Pagrindinės pajamos yra surenkamos mokesčių pavidalu, taigi galima teigti, kad pagrindinis kiekvienos valstybės funkcijų palaikymo instrumentas yra mokesčiai. Per dideli mokesčiai ne tik daro šalį nepatrauklią investicijoms kitų šalių atžvilgiu, bet ir skatina šešėlinę ekonomiką bei gyventojų emigraciją. Tačiau tinkamai formuojama ir vykdoma mokesčių sistema, gerina šalies ekonominę padėtį, todėl būtina didinti šalyje veikiančios mokesčių sistemos efektyvumą. Taigi nenuostabu, kad mokesčių tematiką analizuoja daug autorių – tiek Lietuvos, tiek užsienio: Pajuodienė 1993; Meidūnas, Puzinauskas 2001; Buškevičiūtė 2006; Aleknevičienė 2005; Snieška 2005; Skačkauskienė, 2012; Novašinskienė, 2013; Tanzi 2000; Barro 2008; Stuebs, Wilkinson 2010; Diamond, Saez 2011; Atwood ir kt. 2012; Duncan, Peter 2012; Person, Tabelini, 2012; Fjeldstad, 2013; Janský, Prats, 2013. Šiai dienai aktuali mokesčių vengimo problema. Pastarąją analizavo: Hillman 2009; Mačiulis 2012; Boone ir kt. 2013; Khurana, Moser 2013; Hoopes ir kt. 2012; Žukauskas, 2014.

Pagrindinis mokesčių politikos tikslas yra didinti valstybės pajamas tuo pačiu didinant ar bent nemažinant visuotinės gerovės. 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. Pavyzdžiui 2009 metais, siekiant subalansuoti šalies ekonominę situaciją, buvo keičiami pagrindinių mokesčių tarifai, koreguoti mokesčius reglamentuoti įstatymai. Lietuvos mokesčių sistema yra vis dar besiformuojanti, nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos, tarifai. Europos Komisija 2015 metų ES valstybių ataskaitoje pabrėžė, kad Lietuvai būtina tobulinti mokesčių sistemą siekiant šalies ekonomikos augimo. Norint nustatyti sritis, kurios reikalauja tobulinimo, pirmiausia reikia įvertinti esamą situaciją. Mokesčių sistemos vertinimas sudaro prielaidas nustatyti esamus mokesčių sistemos privalumus ir trūkumus, taigi mokesčių sistemos vertinimas suprantamas, kaip svarbiausia priemonė siekiant mokesčių sistemos tobulinimo ir kryptingo valdymo.

Anot Skačkauskienės (2009) mokesčių sistema – sudėtingas darinys, reikalaujantis sisteminio požiūrio ir kompleksinio vertinimo. Pasaulyje nėra priimtoms vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, tačiau yra vyraujančios trys pagrindinės: vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius; vertinimas pagal J. Gill pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius ir vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Kiekvienas iš metodų turi savų privalumų ir trūkumų, taip pat pagal kiekvieną iš jų, mokesčių sistema vertinama iš skirtingų pozicijų, taigi vertinant pagal kažkurį vieną metodą mokesčių sistema neįvertinama

visapusiškai. Bivainis ir Skačkauskienė (2009) sudarė kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo modelį, tačiau pastarasis sunkiai pritaikomas praktikoje, kadangi reikalauja plataus masto apklausų, kurias atlikti sudėtinga. Taigi tikslinga sudaryti mokesčių sistemos vertinimo modelį, kuris būtų paprastas, lengvai pritaikomas ir teiktų galimybę visapusiškam mokesčių sistemos vertinimui.

Klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius analizavo: Melguizo, González-Páramo, 2012; Person ir Tabelini, 2012; Noord ir Heady, 2001; Fuest, Peichl, Schaefer, 2008; Hale, 2006; Rohde, 2010; Pedersen, 2004; Auerbach ir Hassett, 2002; Bivainis ir Skačkauskienė, 2007; Trabandt ir Uhlig, 2010; Premchand, 1993; Azwadi, 2010; Callihan, 2002; Šapalienės, 2008; Klun, 2003; Vitek, Pavel ir Krbova 2004; Schaffer ir Turley, 2001; Kopczukt, 2005; Heim, 2009. Vertinimą pagal J. Gill pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius analizavo: Gill, 2000; Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Giriūnas ir Jakštonytė 2010. Vertinimą remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais analizavo: Ouanes ir Thakur, 1997; Bivainis ir Skačkauskienė, 2009; Rudytės, Šalkauskienės ir Lukšienės, 2009; Tanzi, 2007, 2010; Buškevičiūtė, 2005; Novošinskienė, 2000.

Problema: Pagrindinis valstybės uždavinys surinkti kuo daugiau pajamų iš mokesčių ir tuo pačiu, kuo mažiau apkrauti mokesčių mokėtojus mokesčių našta. Lietuvos mokesčių sistema yra vis dar besiformuojanti, nuolat keičiama ir tobulinama. Todėl svarbu įvertinti mokesčių sistemą, atskleidžiant pagrindines spragas, kurios turėtų būti koreguojamos. Tai padaryti sudėtinga, nes nėra sukurtos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, kuri leistų sistemiškai vertinti, todėl svarbu sukurti mokesčių sistemos vertinimo modelį, kuris sudarytų prielaidų įvairiapusiškam vertinimui. Taigi keliamas probleminis klausimas: kaip kompleksiškai įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą?

Hipotezė: kompleksinė mokesčių sistemos vertinimo analizė pagal suformuotą mokesčių sistemos vertinimo modelį leidžia išskirti esminius mokesčių sistemos trūkumus, kurių išsami analizė suteikia galimybę didinti mokesčių sistemos efektyvumą ir atlikti palyginamąją analizę tarp skirtingų šalių mokesčių sistemų.

Tyrimo objektas: Lietuvos mokesčių sistema.

Tyrimo tikslas: išanalizavus mokesčių sistemos vertinimo teorinius aspektus, parengti kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo modelį ir pritaikyti Lietuvos pavyzdžiu, analizuojant 2004 – 2013 metus.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti mokslinę literatūrą, mokesčių sistemos vertinimo aspektu.
2. Parengti mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinį.
3. Atlikti Lietuvos mokesčių pajamų dinamikos ir struktūros analizę.
4. Įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą pagal sudarytą rodiklių rinkinį.
5. Sudaryti kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo modelį ir pritaikyti Lietuvos pavyzdžiu.

Tyrimo metodai: atliekant mokesčių sistemos vertinimo analizę, naudojami Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Finansų ministerijos, Statistikos departamento, Eurostato ir kitų šaltinių analizė ir sintezė. Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų struktūros ir dinamikos analizė atliekama taikant tradicinius analizės metodus. Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys sudarytas remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais indeksais, J. Gill diagnostiniais rodikliais ir klasikinius apmokestinimo principus apibūdinančiais rodikliais. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas atliktas pagal sudarytą rodiklių rinkinį. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis sudarytas remiantis Čiegio (2010) parengtu daugiakriteriniu integruotu vertinimo metodu. Informacijai apdoroti ir susisteminti panaudoti grupavimo, palyginimo ir grafinio vaizdavimo būdai, taikytas sisteminis požiūris ir loginės analizės metodas.

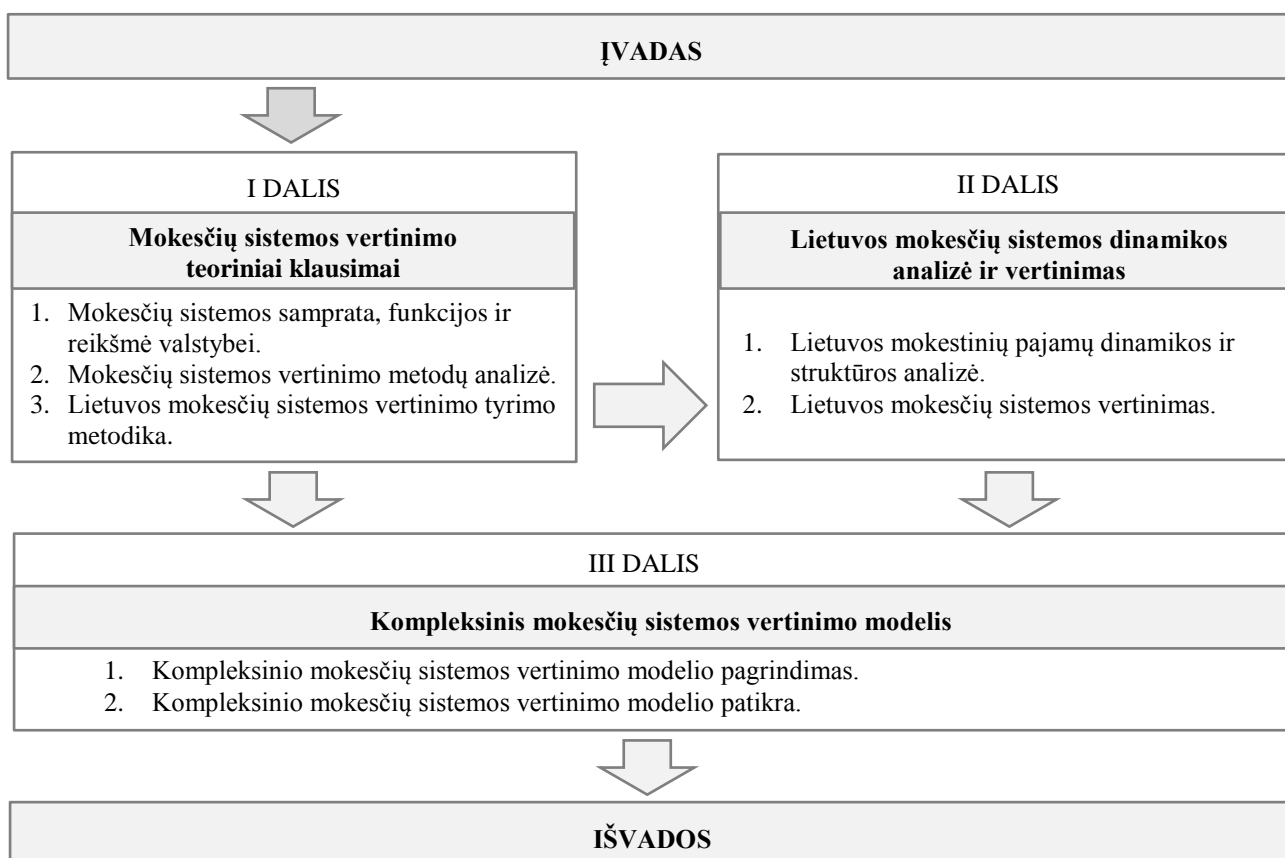
Atsiribojimai: Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą darbe atsiribojama nuo visų mokesčių analizės, plačiau analizuojamos ir vertinamos bendros šalies nacionalinio biudžeto mokesčių pajamos, bei kai kurios jų struktūrinės dalys.

Darbo struktūra: magistro darbą sudaro įvadas, trys pagrindinės dalys ir išvados. Pirmoji magistro darbo dalis konceptualioji, pateikiama pagrindinių mokesčių teorijų raida, mokesčių sistemos samprata, funkcijos, reikšmė valstybei. Analizuojami mokesčių sistemos vertinimo metodai, atliekama palyginamoji analizė bei pateikiama mokesčių sistemos vertinimo tyrimo metodika. Antroji dalis tiriamojo pobūdžio, atliekama Lietuvos nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų dinamikos ir struktūros analizė bei mokesčių sistemos vertinimas pagal sudarytą mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinį, kuris pateikiamas pirmos dalies trečiame skyriuje. Trečioji darbo dalis konstruktyvioji, sudaromas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis, pastarasis pagrįstas pritaikant Lietuvos pavyzdžiu.

Tyrimo rezultatų sklaida: 15-ojoje tarptautinėje studentų mokslo darbų konferencijoje „Ekonomikos ir vadybos aktualijos“ buvo skaitytas pranešimas tema – „Lietuvos mokesčių sistemos kompleksinis vertinimas“. Laimėta 1 vieta. Pridedama diplomo kopija.

1. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO TEORINIAI KLAUSIMAI

Mokesčių pavidalu surenkama didžioji dalis pajamų, kuriomis naudojantis valstybė gali užtikrinti svarbiausių funkcijų vykdymą. Šis teiginys pagrindžia faktą apie mokesčių svarbą kiekvienai valstybei. Tai reiškia, kad labai svarbu jog mokesčių sistema veiktų efektyviai. Pasak Cosmo ir Mierzwa (2010), didžiausia apmokestinimo paslaptis yra kaip su minimaliomis mokesčių surinkimo išlaidomis, gauti maksimalias mokestines įplaukas, įvertinus mokesčių mokėtojų galimybes mokėti mokesčius. Atrasti pusiausvyrą tarp abiejų pusių yra pakankamai sudėtinga, taigi mokesčių sistema nuolat keičiama. Būtent šiuo tikslu yra atliekamas mokesčių sistemos vertinimas. Tačiau egzistuojantys mokesčių sistemos vertinimo metodai orientuoti į pavienių mokesčių sistemos aspektų vertinimą, yra painūs ir sunkiai pritaikomi. Todėl tikslinga sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodiką, kuri būtų lengvai pritaikoma ir atskleistų problemines vietas bei sudarytų galimybę teikti siūlymus dėl mokesčių sistemos tobulinimo. Prieš sudarant modelį tikslinga išsiaiškinti mokesčių sistemos teorinius klausimus. Darbo loginė schema pateikta 1.1 paveikle.



1.1 pav. Magistro darbo loginė schema

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pirmoje darbo dalyje pateikta mokesčių sistemos samprata, atskleista mokesčių sistemos reikšmė valstybei, aptarta mokesčių mokėjimo vengimo problema, kuri ypač aktuali, kadangi

šešėlinės ekonomikos mąstai užima ne mažą lyginamąjį svorį bendrajame vidaus produkte ir išanalizuoti mokesčių sistemos vertinimo būdai, atskleisti privalumai bei trūkumai. Remiantis išanalizuotais mokesčių sistemos vertinimo metodais sudarytas mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys.

1.1. Mokesčių sistemos samprata, funkcijos ir reikšmė valstybei

Mokesčių mokėjimo, kaip valstybės egzistavimo pagrindo būtinumą, analizavo dar senovės filosofai, tokie kaip Aristotelis, A. Richelieu, W. Petty, ir kiti. Vystantis valstybių ekonominėms, politinėms, socialinėms bei kultūrinėms nuostatomis, kartu vystėsi ir mokesčių taikymo principai, kurie buvo nuolat tobulinami. Šis nenutrūkstantis procesas vyksta iki dabar. Bendros apmokestinimo nuostatos atsispindi mokesčių teorijose. Stačiokas ir Rimas (2004) žinomiausias mokesčių teorijas išskyrė į tris grupes:

1. Mokesčiai – apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas, šaltinis. Pirmieji šią teoriją vystė A. Smith ir D. Ricardo, pastarieji teigė, kad mokesčiai turi garantuoti tokias pajamas, kad jų įvedimas būtų pateisinamas. XIX a. viduryje, diskusijų objektu tapo proporcinis apmokestinimas. J. Hicks įrodinėjo, kad mokesčiai yra vyriausybės veiklos ir vidinio saugumo kaina, o valstybė turi įgyvendinti savo politiką dėl visų gyventojų interesų.
2. Mokesčiai – ekonomikos reguliavimo priemonė. Ši teorija išsivystė plečiantis rinkos santykiams ir įsigalint valstybės valdymo institucijoms. Pradininkas J. Keynes teigė, kad šalies ekonomika negali pati savęs sureguliuoti, reikia iš valstybės biudžeto kompensuoti gyventojų mokios paklausos trūkumą ir riboti gaminių perprodukciją, o paklausos deficitą atstatyti didinant mokesčines įplaukas arba stimuliuojant privataus sektoriaus investicijas. J. Keynes prieštaravo neokeinsistinės mokyklos atstovai (E. Domar, C. Clark ir kt.) teigdami, kad bet koks pelno apmokestinimas yra gamybos plėtojimo kliūtis. Tuo tarpu neoklasikai (M. Friedman, R. Solow ir kt.) teigė, kad mokesčių politika turi padėti subalansuoti gamybos augimą, pasiūlą ir paklusti rinkos ūkiui.
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo priemonė. Šios teorijos propaguotojai (S. Kuznets, R. Tiebold ir kt.) teigė, kad valstybė per mokesčius privalo išlyginti atsiradusią turtinę nelygybę, perskirstant nacionalines pajamas iš turtingųjų neturtingiesiems. Taip pat siekiant plėsti gamybos apimtį, riboti verslininkų apmokestinimą.

Iš pateiktų mokesčių teorijų galima daryti išvadą, kad vieninga nuomonė apmokestinimo klausimu neegzistuoja, taigi nenuostabu, kad skirtingose valstybėse vystomos skirtingos mokesčių sistemos. Mokesčių sistemą apibūdinančių sampratų sąvadas pateikiamas 1.1 lentelėje.

Mokesčių sistemos sampratų sąvadas

Samprata	Autorius, metai
Mokesčių sistema – tai vienas su kitu susijusių mokesčių visuma. Ji formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius ir kartu laikantis tam tikrų apmokestinimo principų.	Pajuodienė, 1993
Mokesčių sistema – tai visuma mokesčių, kuriuos nustato seimas, o ima atitinkamos žinybos arba sumokami pagal deklaracijas, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai.	Meidūnas ir Puzinauskas, 2001
Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui (Lietuvoje – savivaldybėms).	Buškevičiūtė, 2006
Mokesčių sistema yra tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių mokesčių visuma.	Aleknevičienė, 2005
Mokesčių sistema – tai vidinis valstybės variklis, kuriam sustojus valstybė nebegalėtų gyvuoti.	Stuebs ir Wilkinson, 2010
Mokesčių sistema – šalyje mokamų mokesčių darni visuma.	Novašinskienė, 2013

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pateikti mokesčių sistemos apibrėžimai skirtingi, tačiau esmė išlieka ta pati – mokesčių sistema apima visus mokesčius. LR Finansų ministerijos duomenimis (2015) mokesčių sistema turi skatinti sparčią ekonomikos raidą, užtikrinti stabilias biudžeto pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą bei teisingą konkurenciją.

Buškevičiūtė (2005) išskyrė tris pagrindines mokesčių sistemos funkcijas:

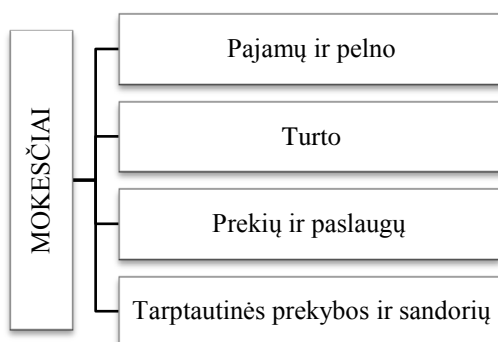
1. Fiskalinė. Formuojamos biudžeto pajamos t.y. sudaromi valstybiniai piniginių lėšų fondai ir sukuriama materialinės sąlygos valstybei funkcionuoti.
2. Reguliavimo. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti šalies ekonomikos spartesnę plėtojamą arba stagnaciją bei smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir panašiai.
3. Perskirstomoji. Pastaroji susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad surinktos išdo pajamos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų.

Tinkamai vykdyti mokesčių sistemos tikslus ir funkcijas nėra paprasta, kadangi tikrovėje egzistuoja tam tikrų trigdžių – mokesčių nemokėjimas, šešėlinė ekonomika, korupcijos lygis ir pan., tačiau kiekviena valstybė siekia, kad mokesčių sistema veiktų kuo efektyviau. Sunku apibrėžti kokia mokesčių sistema yra efektyviausia, tai priklauso nuo kiekvienoje šalyje vyraujančios ekonominės politikos sąlygų ir tikslų. Tačiau vertinant mokesčių sistemą, mokslininkų darbuose (Fjeldstad, 2013; Atwood ir kt., 2012) apibrėžiamos pagrindinės nuostatos, kurių turi laikytis kiekviena valstybė, kuri nori turėti efektyviai veikiančią mokesčių sistemą:

- Mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą;
- Mokesčių mokėtojai turi tiksliai žinoti ko gali tikėtis iš valstybės už mokesčių mokėjimą;
- Mokesčių sistema turi veikti naudojant minimalias mokesčių administravimo sąnaudas;
- Mokesčių sistema turi atitikti makroekonominius tikslus ir padėti jų siekti.

Apibendrinant pateiktas nuostatas galima daryti išvadą, kad mokesčių sistema glaudžiai susijusi su valstybe, o valstybės pagrindinis tikslas yra siekti visuotinės gyventojų gerovės, kuri pasireiškia per ilgalaikį ekonomikos augimą. Anot mokslininko Barro (2008), aukštas bendrojo vidaus produkto lygis vienam gyventojui reiškia, kad vidutinis gyventojas atitinka aukšto pragyvenimo lygio standartus, pagal kuriuos didžioji dalis gyventojų turi turėti aukštąjį išsilavinimą, gyventi nuosavuose namuose, turėti automobilį ir vidutiniškai gyventi apie 80 metų. Kiekviena valstybė gali gerinti pragyvenimo lygio standartą tik turėdama finansinių išteklių, kurių didžioji dalis gaunama per mokesčius. Taigi prieinama išvados, kad mokesčių mokėtojų sumokėti mokesčiai grįžta atgal kitu pavidalu, t.y. per valstybės teikiamas funkcijas (švietimas, gydymo institucijos, teismai, įvairios pašalpos ir pan.).

Praktiškai įrodyti mokesčių reikšmę valstybei galima per Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto ataskaitose pateiktus statistinius duomenis. Nacionalinis biudžetas suprantamas, kaip apibrėžto laikotarpio numatomų pajamų ir išlaidų informacija, atspindinti išsipareigojimų finansavimo mastą (Skačkauskienė, 2012). Valstybės biudžetą papildo palūkanos ir dividendai už finansinį turtą bei investicijas, valstybės turto pajamos (nuomos, naudojimosi ar pardavimo), Lietuvos Banko pelno dalis (į biudžetą pervedama 70 proc. banko pelno), pajamos iš baudų bei įvairių įmokų į biudžetą (pavyzdžiui, studijų įmokos) bei kitos pajamos. Papildomų lėšų valstybė gauna iš Europos Sąjungos (ES) paramos. Tačiau pagrindinis valstybės pajamų šaltinis yra fizinių ir juridinių asmenų mokesčiai. Tokia situacija aptinkama ne tik Lietuvoje, bet ir daugelyje kitų valstybių. Taigi mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis ir norint maksimizuoti valstybės pajamas, pasak Atwood, Drake ir kt. (2012) svarbiausia gilintis ne į mokesčių keitimo alternatyvas, o tobulinti esamą mokesčių sistemą, analizuoti priežastis, kurios lemia mokesčių įplaukų procesus.



1.2 pav. Apibendrinta mokesčių klasifikacija

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal LR Finansų ministeriją.

Kiekvienoje valstybėje vyrauja skirtinga mokesčių sistema ir skirtingai siekiama paskirstyti surinktas pajamas. Kiekviena valstybė pasirenka, kuriai mokesčių grupei skirti didesnę dėmesį. Lietuvoje mokesčiai klasifikuojami pagal 1.2 paveiksle pateiktą schemą ir didesnis dėmesys

skiriamas prekių bei paslaugų mokesčiams. Pagal šį pasirinkimą galima priskirti šalį prie besivystančių ar išsivysčiusių šalių grupės. Manoma, kad besivystančiose šalyse didesnė mokesčių pajamų dalis surenkama iš netiesioginių mokesčių, kadangi juos surinkti lengviau nei tiesioginius mokesčius (Snieška, 2005). Tačiau tokia mokesčių politika daugiau apkrauna mažas pajamas gaunančių žmonių grupę, kadangi pastarieji, mokant šiuos mokesčius praranda didesnę pinigų dalį nei turtingieji.

Šią problemą galima spręsti per progresinių mokesčių sistemą. Tai mokesčiai, kurie didėja augant pajamoms, gaunant didesnę pelną. Pastaraisiais siekiama, kad didesnė mokesčių naštos dalis tektų turtingesniems ir didesnes pajamas gaunantiems, taip būtų galima sumažinti socialinę atskirtį ir kartu padidinti valstybės biudžetą, kadangi didesnes lėšas gaunantys asmenys mokėtų didesnius mokesčius. Progresiniai mokesčiai populiarūs išsivysčiusiose valstybėse Vakarų Europoje, taip pat Skandinavijoje, Australijoje bei Naujoje Zelandijoje. Tačiau progresiniai mokesčiai gali iššaukti ir neigiamų pasekmių: skatinti šešėlinės ekonomikos plitimą bei aukštos kvalifikacijos gyventojų emigraciją; sumažinti žmonių motyvaciją dirbti, kadangi santykinis papildomas atlygis sumažės; mažinti patrauklumą investuoti į dideles įmones tiek vidaus, tiek užsienio investuotojų atžvilgiu. (Duncan, Peter 2012, Diamond, Saez 2011). Pelno mokesčio dydis tampa ypač svarbiu tarptautiniu lygmeniu, kai įmonių vadovai sprendžia, kurioje šalyje deklaruoti pelną ir sumokėti mokesčius. Atlikti tyrimai rodo, kad tarptautinės įmonės, siekdamos sumažinti mokesčių našta, skiria didžiulius išteklius savo finansinių srautų persikirstymui (Janský, Prats 2013). Lietuvoje jau pradėta taikyti progresinių mokesčių sistema, kadangi įvestas neapmokestinamųjų pajamų minimalus dydis.

Nepaisant to, kad valstybė surinktas mokesčių pajamas panaudoja teikdama tokias paslaugas, kurių fiziniai asmenys neteikia arba nėra suinteresuoti teikti, mokesčių mokėtojai vengia mokėti jiems priklausančius mokesčius. Dauguma autorių (Tanzi, 2000; Hillman, 2009; Hoops ir kt., 2012) teigia, kad mokesčių vengimo problema egzistuoja tiek, kiek ir patys mokesčiai, nors mokesčiai mokami, tačiau yra ir tam tikras nemokėjimo lygis. Pagal Tanzi (2000), daugumoje besivystančių ekonomikų mokesčių mokėtojams trūksta sąmoningumo dėl ilgą laiką vyravusios planinės ekonomikos. Centriniai planuotojai stengėsi išvengti bet kokio mokesčių mokėtojų kontakto su tiesioginiais mokesčiais ir pasitikėjo netiesioginiais mokesčiais. Todėl aiškesnių mokesčių pristatymas buvo sutiktas teigiamai.

Anot Hillman (2009), mokesčių mokėtojai gali vengti mokesčių dėl to, jog nėra patenkinti valstybės paslaugomis ir kaina, kurią turi už jas sumokėti. Taip gali būti todėl, jog mokesčių mokėtojai tiksliai nežino kur panaudojamos jų sumokamos mokesčių lėšos. Taip pat Hillman išskiria kitą priežastį. Mokslininkas mano jog mokesčių mokėjimo vengimas priklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas jaučia kaltę ar gėdą. Tai yra, jeigu asmuo jaučia kaltę, jis mokesčių mokėti

nevengs, o jeigu jaučia tik gėdą, toks mokesčių mokėtojas gali nemokėti mokesčių, tačiau tik tuomet, jei yra įsitikinęs, jog nebus sugautas. Mokesčių vengimą galima sieti su valstybėje vyraujančiais vidiniais veiksniais. „Swedbank“ vyriausiasis ekonomistas Nerijus Mačiulis (2012) teigia, kad šalyje, kurioje egzistuoja aukštas korupcijos lygis, gyventojai labiau linkę vengti mokesčių, nes abejoja jų perskirstymo efektyvumu ir tikslingumu.

Boone, Khurana ir Raman (2013) tirdami tiek fizinius, tiek juridinius mokesčių mokėtojus Jungtinėse Amerikos valstijose nustatė, kad mokesčių slėpimas siejasi su morale ir religingumu. Mokslininkai teigia, kad kuo mokesčių mokėtojas religingesnis, tuo mažiau siejamas su mokesčių mokėjimo vengimu. Khurana ir Moser (2013) tyrė mokesčių vengimą atsižvelgdami į įmonių vidinius interesus. Teoriškai mokesčių nemokėjimas padidina įmonės vertę trumpuoju laikotarpiu, kadangi suma skirta sumokėti mokesčiams, gali būti skirta kitai įmonės veiklai finansuoti. Tačiau įmonės turinčios ilgalaikių tikslų savo veikloje dažniausiai nevengia mokėti mokesčių, kadangi baiminasi dėl reputacijos praradimo.

Mokesčių vengimas yra opi problema kiekvienoje valstybėje, kadangi valstybė praranda dalį mokestinių pajamų, kurias galėtų panaudoti savoms funkcijoms vykdyti. Taip pat pažeidžiamas vienas iš esminių mokesčių teisės principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai. Sąžiningai mokesčius mokantys mokėtojai patenka į blogesnę konkurencinę padėtį negu užsiimantys nesąžiningu mokesčių planavimu. Hoopes, Mescall, and Pittman (2012) teigia, kad geriausias būdas kovoti su šia problema yra sustiprinti mokesčių mokėtojų veiklos priežiūrą ir ženkliai didinti nuobaudas už slepiamus mokesčius.

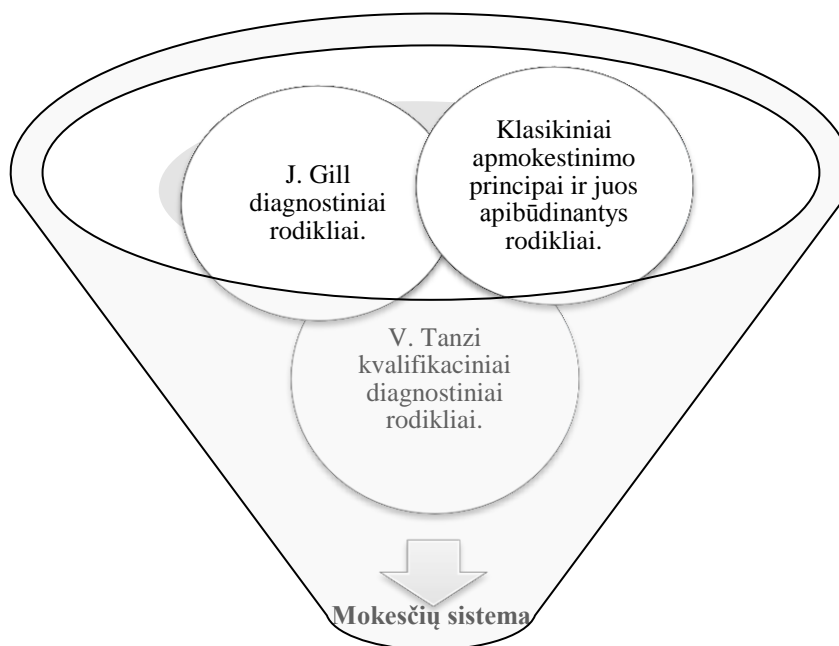
Apibendrinant galima teigti, kad per mokesčių sistemą yra generuojamos pagrindinės valstybės pajamos, kurios panaudojamos įvairioms funkcijoms vykdyti. Mokesčių sistema atlieka tris pagrindines funkcijas: fiskalinę, reguliavimo ir perskirstomąją. Labai svarbu, kad mokesčių sistema veiktų kuo efektyviau, todėl mokesčių sistema nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos, tarifai. Krizės atveju į mokesčių sistemą remiamasi, kaip į pagrindą, padėsiantį valstybei finansiškai pakilti iš nuosmukio taško. Pavyzdžiui kai Lietuvą pasiekė pasaulinė ekonominė krizė, kuri ženkliai sumažino surenkamas valstybės pajamas, baigiantis 2008 metams buvo priimti sprendimai dėl mokesčių sistemos reorganizavimo. Nuo 2009 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojo apie 60 įstatymų pataisų, įteisinančių naujosios Vyriausybės mokesčių reformos sprendimus, kuriuos vykdant mokesčių sistema turėjo veikti efektyviau. Kiekviena valstybė taiko skirtingą mokesčių sistemą atsižvelgiant į šalies ekonominę, socialinę bei politinę situaciją. Taigi galima pabrėžti, kad mokesčiai yra labai svarbūs kiekvienai valstybei ir yra siekiama surinkti kuo didesnes mokestines pajamas, tačiau tai turi būti atliekama įvertinus mokesčių mokėtojų galimybes mokėti mokesčius, kadangi per dideli mokesčiai gali iššaukti mokesčių vengimo problemą. Būtent su šia problema ir susiduria mokesčių

administratoriai. Nustatyta, kad mokesčių mokėtojai vengia mokėti mokesčius dėl įvairių psichologinių elementų arba nežinojimo. Mokesčių slėpimą galima įvardinti, kaip vieną iš mokesčių sistemos trūkumų. Toliau darbe analizuojami mokesčių sistemos vertinimo būdai.

1.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė

Mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimų ir deklaravimų tvarka yra apibrėžti įstatymų ir poįstatyminių aktų. Tačiau įvertinti mokesčių sistemą praktikoje yra pakankamai sudėtinga. Siūloma daug mokesčių sistemos vertinimo metodų, tačiau pasaulyje nėra priimtos vieningos nuomonės, koks vertinimo metodas leidžia geriausiai nustatyti mokesčių sistemos efektyvumą. Mokesčių sistemą galima vertinti tiek kiekybiniais, tiek kokybiniais rodikliais.

Bivainis ir Skačkauskienė (2007) išskyrė tris, savo esme skirtingo turinio, mokesčių sistemos, vertinimo metodus (žr. 1.3 pav.).



1.3 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Bivainis ir Skačkauskienė (2007).

Kiekvienu metodu, galima įvertinti skirtingus mokesčių sistemos aspektus. Vertinant pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas, įvertinamas kiekybiniais rodikliais, po to atliekama lyginamoji analizė. Vertinant pagal J. Gill diagnostinius rodiklius, mokesčių sistemos veiksmingumas įvertinamas per pajamų surinkimo prizmę, taikant tiek kiekybinius, tiek kokybinius rodiklius. Taikant V. Tanzi metodiką, mokesčių sistemos efektyvumas įvertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklių klausimus. Toliau darbe pateikti metodai aptarti detaliau.

1.2.1. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai

Pirmasis kriterijus, kaip būtų galima nustatyti efektyvią mokesčių sistemą, yra apmokestinimo principai – pagrindinės taisyklės, nusakančios mokesčių sistemos viziją bei kuriamos mokesčių sistemos charakteristikas (Levišauskaitė, Šinkūnienė 2006). Remiantis apmokestinimo principais ir apmokestinimui keliamais uždaviniais, kuriamos ir šiuolaikinės mokesčių sistemos.

Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (2015) pateikia tokius principus į kuriuos buvo atsižvelgiama kuriant Lietuvos mokesčių sistemą ir kuriems neturi prieštarauti visi mokesčių teisės aktai: mokesčių mokėtojų lygybės principas (taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs); teisingumo ir visuotinio privalomumo principas (mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos; mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius privalo, vadovautis protingumo kriterijais); apmokestinimo aiškumo principas (mokestinės prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas).

Skirtingi autoriai išskiria skirtingus apmokestinimo principus, tačiau rasti ir savo esme panašūs, pasikartojantys principai (žr. 1.2 lent).

1.2 lentelė

Apmokestinimo principų sąvadas

Principai	Autorius, metai
Teisingumo, ekonominio efektyvumo, adekvatumo ir paprastumo.	Cheung, 2001
Teisingumo, efektyvumo ir paprastumo.	Potter, 2005
Teisingumo, solidarumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, mokesčių įplaukų produktyvumo.	Levišauskaitė ir Šinkūnienė, 2006
Teisingumo, efektyvumo, elastingumo, mokesčių administravimo paprastumo.	Bivainis ir Skačkauskienė, 2007
Teisingumo, aiškumo ir tikslumo, neutralumo, pigaus ir tikslingo administravimo, nebrangaus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo, suderinamumo su finansų aplinka.	Fuest, Peichl, Schaefer, 2008
Teisingumo pagrįsto arba nauda, arba mokumu, tikslingo poveikio vengiant nepageidautinų rinkos reiškinių, neutralumo, paprastumo ir aiškumo.	Dubauskas, 2011

Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

Atlikus darbų autorių siūlomų principų analizę, nustatyta, kad dauguma autorių mini tuos pačius pagrindinius principus (teisingumą, efektyvumą, paprastumą), kurie pasikartojantys visų mokslininkų darbuose. Ir kelis papildančius, tokius kaip: elastingumas, solidarumas, neutralumas ir pan. Taigi galima teigti, kad pagrindiniai apmokestinimo principai yra teisingumas, efektyvumas ir mokesčių administravimo paprastumas.

Pagrindiniu apmokestinimo principu išskiriamas *teisingumas*. Pagal teisingumo principą, mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis, objektyviomis taisyklėmis. Kitaip sakant, mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą mokesčių mokėtojams (Fuest, Peichl, Schaefer, 2008).

Teisingumo principas daugumos mokslininkų laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu ir išreiškiamas dvejomis taisyklėmis (Bayer, 2006; Buškevičiūtė, 2005):

1. Horizontalusis teisingumas teigia, kad asmenys turintys tokias pat gyvenimo sąlygas (pajamos, turtas, vartojimas), turintys mokėti vienodo dydžio mokesčius.
2. Vertikalusis teisingumas teigia, kad asmenys gaunantys skirtingo dydžio pajamas turi būti apmokestinami diferencijuotai (didėjant pajamoms, didinami mokesčių tarifai).

Siekiant mokesčių teorijoje teisingumui suteikti konkrečią išraišką, t. y. išmatuoti, jis analizuojamas pasiskirstymo (pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių) kontekste (Lambert, 2004). Norint teisingumą įvertinti praktikoje, naudojami rodikliai, kurie įvertina neteisingumo laipsnį (žr. 1.3 lent.).

1.3 lentelė

Apmokestinimo teisingumo vertinimo rodikliai

Rodiklis	Rodiklio turinys	Matematinė išraiška
Džini koeficientas (G)	Parodo visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą, tiksliau – gyventojų ekonominę nelygybę. Koeficiento reikšmė gaunama nuo 0 (visiškas lygiateisiškumas) iki 1 (visiška nelygybė). Kuo gauta reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygybė mažiau išreikšta. Laikoma, kad koeficiento reikšmė, didesnė nei 0,3, rodo šalyje esant esminį pajamų pasiskirstymo nelygumą.	$G = 1 + \frac{1}{n} - (x_1 + 2x_2 + \dots + nx_n) \left(\frac{2}{\bar{x}n^2} \right)$ n – asmenų skaičius; x _i – asmenų pajamos neišskaičiavus mokesčių; \bar{x} – pajamų vidurkis.
Atkinsono indeksas (A)	Parodo santykinius socialinės gerovės nuostolius, susijusius su atitinkamu pajamų nelygybės laipsniu (rizika gauti mažesnes pajamas, lyginant su situacija, jei tos pačios pajamos būtų paskirstytos lygiai). Indeksas gauna reikšmes intervale [0; 1]. Pajamų pasiskirstymas tuo teisingesnis, kuo x reikšmė artimesnė x _e , o A reikšmė mažesnė.	$A = 1 - \frac{x_e}{\bar{x}}$ x _e – ekvivalentinės pajamos arba pajamos, kurių pasiskirstymas garantuoja tą pačią „socialinę gerovę“ kiekvienam visuomenės nariui; \bar{x} – pajamų vidurkis.
Horizontalusis teisingumas (h _i)	Grindžiamas prielaida, kad yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas (pavyzdžiui, amžių, šeimos sudėtį, pajamas) galima apibrėžti kaip „vienodas“. Vertinamas pajamų mokesčio tarifas kiekvienoje grupėje. Indeksas įgyja maksimalią reikšmę esant vienodam vidutiniam pajamų mokesčio tarifui visiems grupės asmenims.	$h_i = \left[\frac{\sum_k f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}}{\sum_k f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}} \times \frac{1}{n_k} \sum_j \left(\frac{1 - \bar{t}_{kj}}{1 - \bar{t}_i} \right)^{1-e} \right]^{\frac{1}{1-e}}$ n _k – k-tosios gr. asmenų skaičius; \bar{t}_i – i-tosios gr. vidutinis mokesčių tarifas; x _i – i-tosios gr. asmens pajamos, neišskaičiavus mokesčių; x _k – k-tosios gr. asmens pajamos, neišskaičiavus mokesčių; \bar{t}_{kj} – k-tosios gr. j-ojo asmens vidutinis mokesčių tarifas (k-tosios gr. j-ojo asmens sumokėti mokesčiai/x _k).
Mokesčių našta (d)	Parodo, kokia dalis bendrojo vidaus produkto paskirstoma mokesčiais.	$d = \frac{T}{BVP}$ T – valstybės pajamos iš mokesčių.

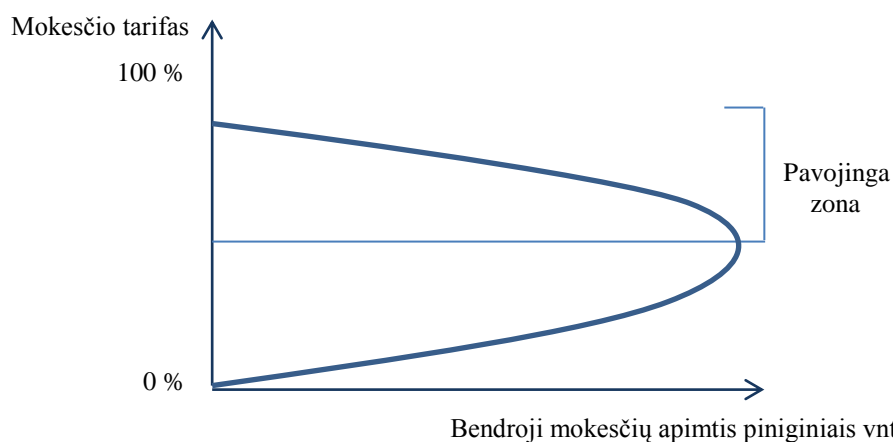
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Hale (2006), Rohde (2010), Pedersen (2004), Auerbach ir Hassett (2002), Bivainis ir Skačkauskienė (2007).

Siekiant įvertinti apmokestinimo teisingumo principą Džini koeficientas yra naudojamas dažniausiai, tačiau pastarojo trūkumas yra toks, kad jis labiausiai atsispindi pajamų pasiskirstymo viduryje, ir menkai parodo juos viršutiniame (apatiniame) pajamų pasiskirstymo kraštuose (Rohde, 2010). Šis trūkumas išsprendžiamas Atkinsono indeksu, kuris parodo tiek pajamų nelygybės laipsnį,

tiesiogiai, kur pajamų skirtumai yra priimtini žemiausiuose pajamų pasiskirstymo kraštuose (Pedersen, 2004). Tačiau apskaičiuoti Atkinsono indekso bei horizontalaus teisingumo indekso nėra galimybės, nes duomenys apie gyventojų pajamas Lietuvoje neprieinami. Tačiau siekiant apskaičiuoti horizontalaus teisingumo indeksą, esant vienodam pajamų lygiui, atskleidžia skirtingų mokesčių mokėtojų grupių, pvz., vienišo asmens, neturinčio vaikų ir susituokusio asmens, auginančio du vaikus, vidutiniai apmokestinamųjų pajamų dydžiai.

Vertinant mokesčių naštos rodiklį siūloma apskaičiuoti ir tai, kaip mokesčių našta pasiskirsto tarp darbo, kapitalo ir vartojimo, kaip šis balansas kinta per tam tikrą laiką (Bivainis, Skačkauskienė 2007). Europos Komisijos (2014) duomenimis, faktinis tarifas darbu apskaičiuojamas kaip visų su darbo santykiais susijusių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų ir bendros darbuotojų atlyginimų sumos santykis. Faktinis tarifas kapitalui apskaičiuojamas kaip visų kapitalo (turto) mokesčių bei verslo pajamų sumos santykis. Faktinis tarifas vartojimui suprantamas kaip gamintojo ir galutinio vartojimo prekių mokesčių sumos ir namų ūkių galutinio vartojimo išlaidų sumos santykis.

Kitas svarbus apmokestinimo principas yra *ekonominis efektyvumas*. Efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai skatintų pasiekti tokius ekonominius tikslus, kaip ūkio stabilumas, jo augimas, visiškas užimtumas ir kitus makroekonominius procesus. Kad nebūtų iškreiptas išteklių paskirstymas, nors dalis mokesčių (pvz. PVM) sukelia šalies išteklių persikirstymą, nes tiesiogiai veikia prekių ir paslaugų kainas. Taip pat, kad žmonių ir įmonių elgsena būtų paveikta minimaliai (Fuest, Peichl, Schaefer, 2008). Taigi iškyla esminis klausimas kaip nustatyti tokius mokesčių tarifus, kurie tenkintų apmokestinimo principų keliamus reikalavimus. Šią problemą analizavo Arthur Laffer. Pastarasis išvedė kreivę (žr. 1.4 pav.) kuri nurodo ryšį tarp mokesčių tarifo ir biudžeto pajamų, gaunamų iš mokesčių.



1.4 pav. Mokesčių tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė (Lafferio kreivė)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal A. Laffer (2004).

A. Lafferio teorija teigia, kad mokesčių normai pasiekus tam tikrą lygį, mokesčių įplaukų didėjimas stabilizuojasi. Toliau didinant tarifus, mokesčių įplaukos pradeda mažėti dėl padidėjusio

vingimo mokėti mokesčius. Trabandt ir Uhlig (2010) teigia, kad egzistuoja taškas, kuriame biudžeto pajamos yra maksimalios ir per didelis pajamų mokesčio tarifas sumažina apmokestinimo bazę, ir gali padidinti mokesčio perteklinę naštą. Pertekline mokesčių našta vadinamas efektyvumo praradimas dėl mokesčių sistemos sukeltų iškraipymų. Pirminė perteklinės mokesčių naštos matavimo koncepcija yra Dupuit-Marshall-Harberger (DMH) metodas. Norint įvertinti mokesčių sistemą pagal efektyvumo principą praktikoje, dažniausiai taikomi metodai pateikti 1.4 lentelėje.

1.4 lentelė

Apmokestinimo efektyvumo vertinimo metodai

Metodas	Metodo turinys	Metodo trūkumai
Lyginamoji analizė	Leidžia įvertinti pažangą, palyginti su ankstesniais metais ar su panašiomis organizacijomis, įvertinti alternatyvas išskeltiems tikslams pasiekti.	Neatskleidžiami veiksniai darantys įtaką rezultatui.
Regresinė analizė	Susieja analizuojamą reiškinį su pasirinktų išteklių deriniu ir paaiškina reiškinio pokyčius, atsižvelgiant į jo elementų pokyčius.	Neatskleidžiamos reiškinio elementų pokyčius lemiančios priežastys. Labiau nukrypimų nuo vidurkio nei geriausio rezultato vertinimas.
Duomenų apvalkalinė analizė	Vertinamas santykinis efektyvumas. Kiekvienam nagrinėjamam reiškinio komponentui sudaromas atskiras tiesinio programavimo uždavinys. Uždavinys formuluojamas kaip tam tikro produkto (produktų) priklausomybė nuo kelių rūšių išteklių, kai priklausomybės turinys nėra aiškiai apibrėžtas.	Vertinant mokesčių sistemos, kaip sudėtingo reiškinio, efektyvumą skaičiavimai labai sudėtingi. Analizuojamas nagrinėjamo objekto efektyvumas, palyginti su kitais tos pačios grupės objektais, o ne su teoriniu maksimumu.
DHM metodas	Taikomas įvertinti vartotojo gerovei, naudojant įprastinę paklausos kreivę. Tiesioginė metodo paskirtis – įvertinti vartotojo gerovės sumažėjimą (nuostolį) dėl prekės apmokestinimo tam tikru mokesčiu.	Neeliminuojamas pajamų efektas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Premchand (1993), Azwadi (2010).

Be aptartų efektyvumo vertinimo metodų, taip pat mokesčių sistemai pagal efektyvumo principą vertinti ir palyginti tarp šalių, naudojamas efektyvaus (faktinio) mokesčių tarifo rodiklis. Faktinis mokesčių tarifas apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių ir pajamų, neišskaičiavus mokesčių, santykis (Callihan, 2002). Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis parodo apmokestinimo tam tikru mokesčiu efektyvumą, o faktinio ir standartinio tarifų skirtumas atskleidžia mokesčio lengvatų, išimčių kiekį, kuris mažina apmokestinamąją bazę (Bivainis, Skačkauskienė, 2007).

Trečiasis nagrinėtas mokesčių sistemos apmokestinimo principas – *mokesčių administravimo paprastumo*. Šio principo esmė – lengvas mokesčių surinkimas. Šiuo principu siekiama, kad mokesčiai būtų aiškūs, nesudarytų problemų mokesčių mokėtojams, o iš jų surenkamos valstybės pajamos būtų didesnės už surinkimo kaštus. Sudėtingas mokesčių surinkimas, ne tik apsunkina mokesčių mokėtojams pareigą mokant mokesčius, bet ir dėl sudėtingo administravimo gali būti nesurenkami visi mokesčiai, o tai kelia konfliktus tarp mokėtojų ir mokesčių ėmėjų. Pasak Šapalienės (2008), mokesčių administravimas yra efektyvus tada, kai jis leidžia panaudoti visus mokesčių šaltinius ir tai atliekama kiek įmanoma mažesniais sąnaudomis. Mokesčių

administravimas yra esminė valstybės funkcija, kurią įgyvendinus užtikrinamas kitų jos funkcijų vykdymas. Rodikliai skirti šiam principui įvertinti pateikiami 1.5 lentelėje.

1.5 lentelė

Apmokestinimo administravimo paprastumo vertinimo rodikliai

Rodikliai	Rodiklio turinys	Matematinė išraiška
Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis (a_a)	Įvertinamas sugaištas laikas mokesčių administravimo procedūroms atlikti ir mokesčių surinkimo kaina. Laikomas geru, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos.	$a_a = \frac{I}{T}$ I – mokesčių administravimo išlaidos; T – valstybės pajamos iš mokesčių.
Mokesčių atotrūkis (r)	Įvertinantis ar surenkamos pajamos iš mokesčių artimos šalies fiskaliniam pajėgumui. Laikomas geru, kai santykio reikšmė artima vienetui.	$r = \frac{t_a}{t} = \frac{T}{tB}$ t_a – faktinis mokesčio tarifas; t – nominalus mokesčio tarifas; B – apmokestinamoji bazė.
Normalizuotas mokesčių pajamingumo rodiklis (v)	Įvertinamas atskiros šalies mokesčių pajamingumas lyginant su kitomis šalimis, jei visoms šalims būtų taikomas vienodas mokesčio tarifas.	$v = \frac{T}{BVP} \times \frac{t_b}{t}$ t_b – etaloninis tarifas, nustatomas pagal pasirinktų pavyzdinių valstybių atskiro mokesčio tarifo vidurkį (pvz: ES valstybių atskirų mokesčių tarifų vidurkiai).

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Klun (2003), Vitek, Pavel, Krbova (2004), Schaffer, Turley (2001).

Mokesčių administravimo paprastumo principas vertinamas atsižvelgiant į valstybės poziciją ir atskirai į mokesčių mokėtojų. Vertinant iš valstybės pozicijų svarbus sugaištas laikas mokesčių administravimo procedūroms atlikti ir mokesčių surinkimo kaina. Vertinant iš mokesčių mokėtojų pusės svarbu įvertinti laiką, sugaištą mokesčių apskaičiavimui ir sumokėjimui bei pinigines sąnaudas, tokias kaip mokestinės apskaitos vedimas. Tačiau, žvelgiant iš praktinės pusės, sunku įvertinti kai kurias išlaidas, pavyzdžiui sugaišto laiko. Nors yra siūloma, jog sugaištas laikas būtų įkainojamas kaip prarastas darbo užmokestis (Klun, 2003).

Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas siekiant palyginti skirtingas mokesčių sistemas, tačiau kritikuojamas, nes įvertina tik faktinį mokesčių surinkimą, neatsižvelgiant į atskiros šalies apmokestinimo potencialą (Vitek, Pavel, Krbova 2004). Analizuojant mokesčių atotrūkio rodiklį kyla problema dėl apmokestinamosios bazės nustatymo, nes Lietuvoje dalis veiklų neapmokestinamos (pvz: švietimas) arba apmokestinamos peržengus tam tikrą ribą.

Svarbu paminėti ir apmokestinimo *elastingumo* principą. Pagal šį principą, mokesčiais siekiama surinkti tiek pajamų, kiek reikia valstybės išlaidoms padengti. Manoma, kad elastinga mokesčių sistema yra palankesnė, norint padidinti valstybės pajamas, t.y siekiant ekonominio augimo, kuris reikalauja nuolat didinti išlaidas ekonominei infrastruktūrai tobulinti ir palaikyti anksčiau sukurtą kapitalą. Jei lygiagrečiai nedidėja valstybės pajamos, didėjančios valstybės išlaidos neišvengiamai veda fiskalinio deficito link, kuris yra finansuojamas užsienio ar pasitelkiant vidaus skolinimąsi (Tamašauskienė, Žadvidaitė 2011). Mokesčių sistema yra elastinga, jei

neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant tarifų, mokestinių įplaukų didėjimo greitis spartesnis nei nacionalinių pajamų didėjimo greitis. Elastingumas labiausiai priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio. Vertinant mokesčių sistemos elastingumą, dažnai naudojamas valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykinis rodiklis. Elastingumas gali įvertinti ne tik visą mokesčių sistemą, bet ir atskirus jos rodiklius – mokesčius pagal rūšis (Meidūnas, Puzinauskas, 2001; Kopczyk, 2005). Elastingumas bendrojo vidaus produkto (Q) atžvilgiu apskaičiuojamas taip:

$$e = \frac{\Delta T}{\Delta Q}, \quad (1.1)$$

kur: ΔT – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį; ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis per tą patį laikotarpį.

Mokslininkas Heim (2009) teigia, kad naudojant mokestinių pajamų elastingumą mokesčio tarifui, galima įvertinti mokesčio įstatymo pakeičio pasekmes surenkamoms pajamoms. Mokestinių pajamų elastingumas naudojamas darant išvadas apie tai, kaip keisis surenkamos pajamos (atitinkamai padidės ar sumažės), ribinį mokesčio tarifą padidinus 1 procentu. Jei ribinį mokesčio tarifą padidinus 1 proc, mokestinės pajamos padidės mažiau nei 1 proc, tai mokesčio tarifo keitimas sumažins pajamas. Tačiau jei mokestinės pajamos padidės daugiau nei 1 proc, tai mokesčio tarifo keitimas padidins pajamas.

Išanalizavus mokesčių sistemos vertinimo metodą pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, galima teigti, kad šis metodas leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieną principą atskirai. Teisingumo principas nurodo ar mokesčių sistema veikia teisingai, ar šalyje vyrauja pajamų pasiskirstymo lygybė. Ekonominio efektyvumo principas leidžia nustatyti ar valstybė aprūpinama reikiamu pajamų kiekiu. Elastingumo principas parodo ar mokesčių sistema yra pakankamai lanksti ir prireikus gali išvengti dažnų mokesčių sistemos pakeičių. Mokesčių administravimo paprastumo principas nurodo ar mokesčių sistema veikia vadovaudamasi aiškia ir visiems suprantama mokesčių administravimo sistema. Tačiau pastebėta ir trūkumų. Egzistuojantis prieštaravimas tarp principų nesuteikia galimybės įvertinti mokesčių sistemos, kaip visumos, o tai panaikina mokesčių sistemų palyginimo analizės galimybę. Taip pat pastebėta, kad skirtingi autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui analizuoti, arba tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems principams vertinti, o tai įneša painiavos. Kitas aptartinas mokesčių sistemos vertinimo metodas – Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai.

1.2.2. J. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

J. Gill (2000) sukūrė mokesčių sistemos vertinimo metodiką, kuria remiantis galima įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. Mokslininkas siūlo mokesčių sistemą analizuoti pagal pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių pajamų surinkimą, grupes: prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo. Rodikliams vertinti autorius siūlo kokybinį ir kiekybinį rodiklių rinkinį (žr. 1.6 lent.). Prigimtinių mokesčių sistemų savybių ir efektyvumo rodiklių grupės vertinamos ir kiekybiniais, ir kokybiniais rodikliais. Našumas vertinamas tik kiekybiniais rodikliais.

1.6 lentelė

J. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Vertinamas aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
PRIGIMTINIŲ MOKESČIŲ SISTEMOS SAVYBĖS	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių rūšių įvairovė. 2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal mokesčių rūšis. 3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, skaičius. 4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius. 5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rūšis suma. 6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma. 7. Kasmet gražinamų mokesčių suma. 8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančiojo personalo) skaičius. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (ar pagrįstas administruojamų mokesčių skirstymas rūšimis ar funkcijomis). 2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra. 3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse skaičius
EFEKTYVUMAS	<ol style="list-style-type: none"> 1. Surinktų pajamų iš mokesčių santykis su planuotomis surinkti per metus pajamomis (pajamų surinkimo efektyvumas). 2. Surinktų pajamų iš mokesčių santykis su planuotomis surinkti per metus pajamomis (pajamų surinkimo efektyvumas). 3. Mokestinių pajamų santykis su BVP. 4. Mokesčių atotrūkis. 5. Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus santykis su mokesčių mokėtojų skaičiumi. 6. Savanoriškai sumokėtų mokesčių santykis su mokėtinų mokesčių suma pagal deklaracijas. 7. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių santykis su deklaruotomis mokestinėmis prievolėmis. 8. Papildomai surinktų mokesčių išnagrinėjus apeliacijas santykis su mokesčių suma užginčyta apeliacijose. 9. Papildomai surinktų mokesčių santykis apskaičiuotas mokesčiais. 10. Padengtų mokesčių įsiskolinimų sumos santykis su bendra mokesčių įsiskolinimų suma metų pradžioje. 11. Mokesčių vengimo, sukčiavimo, kontrabandos atvejų skaičius per metus. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mokesčių administratorių moralė. 2. Kaip mokesčių mokėtojai suvokia mokesčių nemokėjimo pasekmes, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybę, mokesčių administratorių darbo efektyvumą sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas. 3. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje.
NAŠUMAS	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamasis mokesčių nemokėjimo atvejams nustatyti. 2. Mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis su mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičiumi. 3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. 4. Mokesčių mokėtojų, vykdančių mokestines prievoles, išlaidos. 	

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal Gill (2000) ir Bivainis, Skačkauskienė (2007).

Prigimtinių mokesčių sistemų savybių ir efektyvumo rodiklių grupės vertinamos ir kiekybiniais, ir kokybiniais rodikliais. Našumas vertinamas tik kiekybiniais rodikliais. Išanalizavus pateiktus rodiklius, galima atskleisti sritis, kuriose pajamų administravimas nėra pakankamas ir neatitinka vyriausybės bei mokesčių mokėtojų lūkesčių. Kitaip tariant leidžia atskleisti mokesčių pajamų administravimo spragas ir išaiškinti grandis, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ar mokesčių mokėtojų lūkesčių. Metodas taip pat tinka dviejų ar daugiau šalių, mokesčių sistemų, lyginamajai analizei atlikti, nustatyti sritis, kuriose mokesčių pajamų administravimas yra geresnis ar atvirksčiai, įvertinti šalis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. (Gill, 2000; Bivainis, Skačkauskienė 2007; Giriūnas, Jakštonytė 2010).

Lietuvos mokesčių sistemą pagal šį metodą vertino Skačkauskienė (2009). Autorė nustatė, kad pajamų surinkimo sistema yra sudėtinga dėl didėjančių mokesčių rūšių skaičiaus, mokesčių mokėtojų, pateikiamų deklaracijų skaičius, grąžinamų mokesčių sumų kiekio. Nustatyta silpniausia Lietuvos mokesčių sistemos grandis – vykdomų funkcijų efektyvumas. Mokesčių administravimo kokybę įvertinta silpnai, o surenkamų pajamų iš baudų ir konfiskacijos didėjimas byloja ir apie vengimą mokėti mokesčius. Tačiau įdiegtos naujausios informacinės sistemos sudarė prielaidas mokesčių administravimo įstaigų darbuotojams našiau vykdyti jiems pavestas funkcijas, nors sąlygiškai pastoviam dirbančiųjų mokesčių administravimo įstaigose darbuotojų skaičiui teko vis didesnis mokesčių mokėtojų skaičius. Autorė išskyrė pagrindinius šio metodo trūkumus: neapibrėžti rodiklių skaičiavimo principai ir duomenų neprieinamumo problema.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių sistemos vertinimas pagal Gill parengtą metodiką, suteikia galimybę išsamiai išanalizuoti pajamų administravimo procesus. Nagrinėjant prigimtines mokesčių sistemos savybes, vertinamas mokesčių pajamų surinkimo sudėtingumas, nagrinėjant mokesčių pajamų surinkimo efektyvumo rodiklius, analizuojamas mokesčių administratorių vykdomų funkcijų veiksmingumas ir vertinant mokesčių administratorių vykdomų funkcijų produktyvumą, atskleidžiamos mokesčių administratorių vykdomų funkcijų našumas. Mokslininkas Gill nepateikė apibendrinančio rodiklio ar rodiklių rinkinio, leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį. Be to, vertinant mokesčių sistemą, svarbu išanalizuoti ne tik mokesčių administravimo problemas, bet ir kitas sritis. Kitas darbe nagrinėjamas mokesčių sistemos vertinimo metodas – mokslininko, V. Tanzi siūlomas vertinimas pagal kvalifikacinius diagnostinius rodiklius.

1.2.3. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi, 1983 m. sukūrė metodą, mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti. Vertinimas pagal šį metodą gali būti atliktas daugelio šalių mokesčių

sistemoms vertinti, dėl pakankamai lengvai prieinamos reikalingos informacijos gavimo, kurią teikia valstybinės institucijos (finansų ministerija, statistikos departamentas, valstybinė mokesčių inspekcija).

Mokslininkas mokesčių sistemą siūlo įvertinti pagal aštuonis kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, kurie apima kokybinius ir kiekybinius vertinimo kriterijus. Šis rodiklių (indeksų) rinkinys vadinamas diagnostiniu pajamų produktyvumo testu. Atliekat šį testą, mokesčių sistema vertinama pagal argumentuotus atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimus. Teigiamų ar neigiamų atsakymų į pateiktus klausimus santykis leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą. V. Tanzi (1991) nustatė, kad efektyvi mokesčių sistema yra tokia kuri turi aukštą koncentracijos indeksą, žemą dispersijos, erozijos, atsilikimo, specifiškumo, objektyvumo, mokesčių ėmimo kaštų indeksą ir protingai pagrįstą prievartos indeksą. Pastebėta, kad testas didžiąja dalimi (6 indeksai) orientuotas į administravimo paprastumo aspektą, tik du indeksai skirti efektyvumo įvertinimui bei vienas indeksas teisingumo aspektui vertinti. Pasak Bivainio ir Skačkauskienės (2009) šis testas nėra normatyvinio pobūdžio ir iš tiesų tik nurodo svarbiausius momentus, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį, nagrinėjant šalies mokesčių sistemą. Kvalifikaciniai diagnostiniai indeksai ir probleminiai klausimai pateikti 1.7 lentelėje.

1.7 lentelė

V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

Indeksas	Probleminis klausimas	Vertinamas aspektas
Koncentracijos indeksas.	Ar didelė pajamų iš mokesčių dalis gauta taikant santykinai nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių?	Administravimo paprastumas
Dispersijos indeksas.	Ar nėra ir ar nedaug tokių mokesčių, iš kurių surenkamos mažos pajamos, tačiau jų surinkimas kelia daug rūpesčių?	Administravimo paprastumas
Erozijos indeksas.	Ar faktinė mokesčių bazė yra artima galimam jos potencialui?	Efektyvumas
Atsilikimo renkant mokesčius indeksas.	Ar yra didesnis mokesčių mokėtojų atsilikimas vykdant prievoles?	Administravimo paprastumas
Specifiškumo indeksas.	Ar mokesčių sistema priklauso nuo tokių mokesčių, kurių tarifai yra specifinio pobūdžio, t. Y. nustatyti atsižvelgiant į objektų fizines charakteristikas, o ne į vertę?	Administravimo paprastumas
Objektyvumo indeksas.	Ar mokesčiai nustatyti remiantis objektyviai išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais?	Teisingumas
Prievartos (prievolės) indeksas.	Ar mokesčių prievolių užtikrinimo mechanizmai veikia efektyviai?	Efektyvumas
Mokesčių ėmimo kaštų indeksas.	Ar mokesčių rinkimo administravimo išlaidos yra minimalios?	Administravimo paprastumas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Ouanes, Thakur 1997.

Anot Rudytės, Šalkauskienės, Lukšienės (2009) iš pateiktų diagnostinių indeksų reikšmingiausiais laikomi prievolės kadangi jis parodo mokesčių sistemos efektyvumą, ir mokesčių rinkimo išlaidų indeksas, nes pastarasis nusako apie mokesčių administratorių darbo efektyvumą. Manoma, jog padėtis yra teigiama, kai faktiškai surenkama mokesčių suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma skiriasi 10-15 procentų, t.y. surenkama 85-90 proc. potencialių mokesčių pajamų. O mokesčių administravimo išlaidos turi sudaryti 0,5 procentus nuo visų

surenkamų mokesčių sumos. Tačiau dažniausiai atsilikimas nuo potencialaus surinkimo yra kur kas didesnis, o geresnis mokesčių surinkimas įmanomas tik ženkliai padidinus administravimo kaštus (Tanzi, 2007). Taip pat svarbu paminėti, kad valstybės mokesčių sistemoje turėtų būti 5-6 mokesčių rūšys, tokių kaip fizinių asmenų pajamų mokestis, įmonių mokestis, apyvartos arba PVM mokestis, akcizai (5-10 prekių rūšių), importo mokestis ir dar galėtų būti keli vietinės valdžios imami mokesčiai (Buškevičiūtė, 2005). Vito Tanzi (2010) teigia, kad mokesčių sistema neturi būti sudėtinga, labai svarbu, kad visų taikomų mokesčių įstatyminė ir apmokestinamoji bazė būtų lengvai suvokiama kiekvienam mokesčio mokėtojui. Taikant per daug mokesčių rūšių, mokesčių sistema tampa paini, o tai skatina mokesčių vengimą, šešėlinės ekonomikos plėtrą taip pat sukelia sunkumų mokesčių administratoriams renkant mokesčius.

Novošinskienė (2000) analizuodama V. Tanzi metodiką, pasiūlė pridėti devintąjį indeksą, pavadintą – stabilumo indeksu. Pastarasis atsako į klausimą: ar išdo pajamos iš mokesčių patenka stabiliai, pastoviais intervalais? Metinis mokesčių stabilumo indeksas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$S = \frac{\varepsilon}{\bar{T}} \times 100, \quad (1.2)$$

kur: ε – duomenų patikimumo intervalas, \bar{T} – vidutinės metinės pajamos iš mokesčio.

Šis indeksas turėtų parodyti mokesčių politikos lankstumą bei sugebėjimą rinkti mokesčius, tačiau Bivainis ir Skačkauskienė (2007) teigia, kad pastarasis tik papildo atsilikimo renkant mokesčius indeksą.

Vertinant pagal V. Tanzi kvalifikacinius rodiklius, analizuojami aštuoni skirtingi mokesčių sistemos elementai: pagrindiniai mokesčiai; mokesčiai keliantys rūpesčių; mokesčiai turintys specifinius tarifus; ryšys tarp faktinės ir potencialios mokesčių bazės; mokesčių mokėtojų požiūris į mokesčių mokėjimą; mokesčių objektyvumas; mokesčių administravimo išlaidos ir mokesčių sistemos efektyvumas. Kaip ir prieš tai analizuoti mokesčių sistemos vertinimo metodai, taip ir šis, turi trūkumų. Pagrindinis – klausimų neapibrėžtumas tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis. Toliau atliekama aptartų mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamoji analizė.

1.2.4. Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginamoji analizė

Mokesčių sistemos vertinimo metodai analizuojami dviem pjūviais:

1. Mokesčių sistemos vertinimo metodus lyginant pagal pagrindines metodų charakteristikas.
2. Mokesčių sistemos vertinimo metodus lyginant pagal metodų ypatumus.

Pirmasis mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimo pjūvis – *palyginimas pagal pagrindines vertinimo metodų charakteristikas*, kurios išaiškėjo atlikus teorinę metodų analizę. Prie

pagrindinių charakteristikų priskirta: vertinimo objektas, vertinimo būdas ir vertinami mokesčių sistemos elementai (žr. 1.8 lent.).

1.8 lentelė

Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimas pagal pagrindines mokesčių sistemos vertinimo metodų charakteristikas

Mokesčių sistemos vertinimo metodų charakteristikos	Mokesčių sistemos vertinimo metodai		
	Pagal klasikinius apmokestinimo principus	J. Gill diagnostiniai rodikliai	V. Tanzi kvalifikaciniai rodikliai
Vertinimo objektas	Apmokestinimo principai	Prigimtinės mokesčių sistemos savybės, efektyvumas, produktyvumas	Mokesčių sistemos produktyvumas
Vertinimo būdas	Pavieniai rodikliai	Rodiklių grupės	Rodikliai klausimai
Vertinami elementai	Mokesčių mokėtojai, teisinė bazė, mokesčių administratorius	Mokesčių mokėtojai, teisinė bazė, mokesčių administratorius	Teisinė bazė, mokesčių administratorius

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Bivainis, Skačkauskienė (2007).

Lyginant pagal vertinimo būdą, paaiškėjo, kad visų metodų praktiniam įvertinimui naudojami rodikliai, tačiau pastarieji skirtingai pateikti. Vertinant pagal klasikinius apmokestinimo principus naudojamos pavieniais rodikliais, kadangi skirtingi autoriai siūlo skirtingus rodiklius arba tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti (pvz., mokesčių naštos rodiklis siūlomas ir vertinant apmokestinimo teisingumo, ir mokesčių administravimo paprastumo principus). Vertintojas turi pats pasirinkti tinkamiausius rodiklius, kas įneša painiavos ir vertinimą paverčia subjektyvų. Vertinant pagal J. Gill metodiką pateiktos rodiklių grupės. Dalis rodiklių vertinami kokybiškai (pvz.: mokesčių administratorių moralė). Kokybinių rodiklių rezultatai atspindi tik tam tikros grupės subjektyvią respondentų nuomonę ir siekiant, kad rezultatai būtų reprezentatyvūs, būtina jog tyrimo imtis apimtų visą analizuojamą regioną. Įvykdyti plataus masto apklausas pakankamai sudėtinga. Vertinant kiekybiniais rodikliais rezultatai aiškesni ir lengviau palyginami, tačiau teigti, kad kokybiniai rodikliai nėra reikalingi negalima. Vertinant pagal V. Tanzi metodiką pateikti rodikliai klausimai, kuriuos norint pritaikyti praktiškai būtina sukongretinti indeksų turinį, koreguojant ne pačius rodiklius, o detalizuojant indeksų turinį pritaikant norimos šalies mokesčių sistemai vertinti. Lyginant pagal vertinamus mokesčių sistemos elementus, visų metodų vertinami elementai sutampa ir apima mokesčių mokėtojų, teisinės bazės, mokesčių administratorių vertinimą. Išskyrus V. Tanzi metodas neįtraukia mokesčių mokėtojų vertinimo.

Antrasis mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimo pjūvis – *palyginimas pagal vertinimo metodų ypatumus* (žr. 1.9 lent.). Ypatumų sąrašas sudarytas remiantis mokesčių sistemų vertinimo metodais. Lentelėje pažymėtas ypatumų išraiškos laipsnis konkrečiame metode (labai išreikštas / vidutiniškai išreikštas / menkai išreikštas ypatumas).

Atlikus palyginamąją analizę pagal metodų ypatumus (žr. 1.9 lent.) nustatyta, kad visi metodai skatina nuolatinį mokesčių sistemos tobulinimą ir teikia grįžtamąjį ryšį.

Mokesčių sistemos vertinimo metodų palyginimas pagal mokesčių sistemos vertinimo metodų ypatumus

Mokesčių sistemos vertinimo metodų ypatymai	Mokesčių sistemos vertinimo metodai		
	Pagal klasikinius apmokestinimo principus	J. Gill diagnostiniai rodikliai	V. Tanzi kvalifikaciniai rodikliai
Leidžia atlikti mokesčių sistemų lyginamąją analizę.	M	M	V
Pateikiamas apibendrintas mokesčių sistemos įvertinimas.	M	M	L
Pateikiamos rodiklių vertinimo skalės.	V	M	M
Apima ne tik vidinį mokesčių sistemos vertinimą, bet ir išorinius veiksnius.	L	L	M
Atspindi priežasties – pasekmės ryšius.	V	V	V
Skatina nuolatinį tobulėjimą.	L	L	L
Teikia grįžtamojo ryšio informaciją.	L	L	L
Metodinė sistema aiškiai suprantama.	V	V	V
Metodas lengvai pritaikomas.	V	M	V

L – labai išreikštas; V – vidutiniškai išreikštas; M – menkai išreikštas.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

Palyginti skirtingas mokesčių sistemas galima būtų lengviausia pagal V. Tanzi metodiką, nes autorius pateikia apibendrintą mokesčių sistemos įvertinimą, tačiau šis įvertinimas turi nemažai subjektyvumo. Kiti metodai neturi apibendrinančio rodiklio todėl palyginimą atlikti būtų įmanoma tik lyginant atskirus rodiklius. Tiek J. Gill, tiek V. Tanzi nepateikė rodiklių vertinimo skalių todėl būtų sunku gautus rezultatus interpretuoti, nors dauguma V. Tanzi kvalifikacinių rodiklių matavimo reikšmių rastos analizuojant kitų autorių mokslinę literatūrą. Vertinant pagal klasikinius apmokestinimo principus skirtingi autoriai siūlydami rodiklius vertinimui pateikia ribines reikšmes, tačiau ne visi, taigi negalima šio ypatumo laikyti labai išreikštu. Pirmieji du analizuoti metodai apima ne tik vidinį mokesčių sistemos vertinimą, bet įtraukia ir išorinių veiksnių analizę, tuo tarpu trečiasis metodas daugiau orientuotas tik į vidinį mokesčių sistemos vertinimą. Metodinės sistemos suprantamumo ypatumas visų analizuotų metodų laikytinas vidutiniškai išreikštu, nes vertinant pagal klasikinius apmokestinimo principus rodikliai turinio ir matavimo prasmėmis yra aiškūs, tačiau vertintojas rodiklių rinkinį turi susidaryti pats, o vertinant pagal J. Gill ir V. Tanzi metodikas rodiklių rinkiniai pateikti (rodiklių grupės ir rodikliai klausimai), tačiau nėra aiškūs turinio arba matavimo prasmėmis. Visus analizuotus metodus, transformuojant pagal konkrečią mokesčių sistemą, galima pritaikyti mokesčių sistemos įvertinimui, tačiau daugiausiai problemų kiltų vertinant pagal J. Gill diagnostinius rodiklius, dėl duomenų neprieinamumo problemos.

Atlikus mokesčių sistemos vertinimo metodų teorinę ir palyginamąją analizę išaiškėjo, kad visi analizuoti metodai turi tiek privalumų, tiek trūkumų. Tačiau pagrindinė tendencija tokia, kad mokesčių sistema vertinama iš skirtingų pozicijų, taigi vertinant pagal kažkurį vieną metodą mokesčių sistema neįvertinama visapusiškai, o siekiant analizuotus metodus pritaikyti praktikoje,

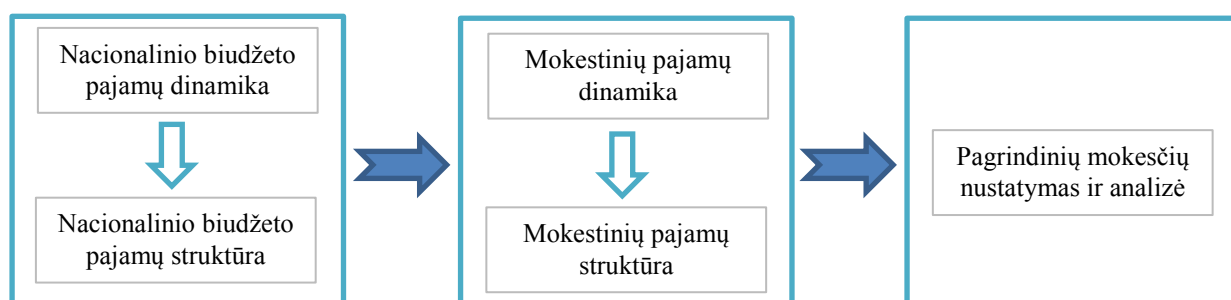
visus reikia koreguoti sudarant aiškų rodiklių rinkinį turinio ir matavimo prasmėmis. Atsiranda poreikis kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymui.

1.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo tyrimo metodika

Analizei atlikti buvo naudojami LR Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Lietuvos statistikos departamento, Garantinio fondo, Eurostato, Europos Komisijos, Pasaulio banko, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos statistiniai duomenys. Duomenys apdoroti, susisteminti, pateikti lentelėse ar grafiškai ir apibendrinti. Tyrimas atliktas analizuojant 2004–2013 metus. Kadangi pastaraisiais vyraujanti valiuta Lietuvoje buvo litas, tai siekiant išvengti paklaidų dėl valiutos konvertavimo, tyrime naudojamas valiutos matas – litas (išskyrus tuos atvejus, kai analizuoti 2015 metai naudojamas valiutos matas euras, kadangi nuo 2015 metų, vyraujanti valiuta Lietuvoje tapo euras).

Tyrimą sudaro trys dalys, iš jų analitinei-tiriamajai priskiriama: Lietuvos mokestinių pajamų dinaminė ir stukturinė analizė bei Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. Trečia dalis, konstruktyvioji – kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymas.

I dalis. Lietuvos mokestinių pajamų dinaminė ir stukturinė analizė. Analizė atlikta siekiant išsiaiškinti pagrindines mokestinių pajamų tendencijas ir kitimo priežastis, nustatyti stukturą ir išsiaiškinti pagrindinių Lietuvoje vyraujančių mokesčių rūšis bei kiekį. Mokestinių pajamų dinamikos ir struktūros analizės algoritmas pateiktas 1.5 paveiksle.



1.5 pav. Mokestinių pajamų dinamikos ir struktūros analizės algoritmas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Dinamikos analizė atliekama pagal Bagdono (2005) metodiką. Absoliutinis pokytis parodo, kiek kasmet pakito analizuojami dydžiai, apskaičiuoti pagal formulę:

$$\Delta y = y_n - y_1 \quad - \text{bazinis ir } \Delta y = y_n - y_{n-1} \quad - \text{grandininis}; \quad (1.3)$$

kur: y_n – einamojo laikotarpio reikšmė, y_1 – pirmo laikotarpio reikšmė, y_{n-1} – prieš tai buvusio laikotarpio reikšmė.

Padidėjimo (sumažėjimo) tempas parodo reikšmės pasikeitimą procentais, kai atskaita prilyginama nuliui ir apskaičiuojamas pagal formulę:

$$T_p = \frac{y_n - y_1}{y_1} * 100 - \text{bazinis ir } T_p = \frac{y_n - y_{n-1}}{y_{n-1}} * 100 - \text{grandininis.} \quad (1.4)$$

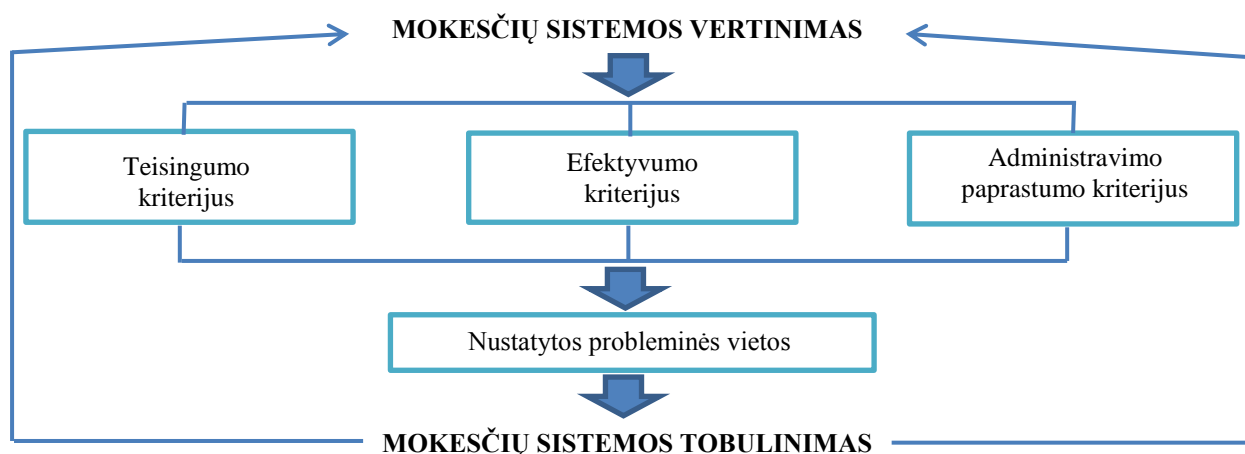
Vidutinis lygis parodo kiek vidutiniškai per vieną laikotarpį sudarė nagrinėjama reikšmė ir apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\bar{y} = \frac{\sum_{i=1}^n y_i}{n}; \quad (1.5)$$

kur: y_i – analizuojamo laikotarpio reikšmė, n – dinamikos eilutės reikšmių skaičius.

Atliekant nacionalinio biudžeto pajamų struktūros analizę išskirtas mokestinių ir nemokestinių pajamų procentinis dydis visose nacionalinio biudžeto pajamose. Atliekant mokestinių pajamų struktūros analizę išskirtas tiesioginių ir netiesioginių mokesčių pajamų procentinis dydis visose mokestinėse pajamose. Atliekant pagrindinių mokesčių analizę akcentuota standartinių tarifų kaita, turėjusi įtakos surinktoms mokestinėms pajamoms bei atliktas palyginimas su ES valstybėmis.

II dalis. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. Vertinimas atliktas siekiant nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos problemines vietas bei pagrįsti sudaryto rodiklių rinkinio tinkamumą kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio formavimui. Mokesčių sistemos vertinimo algoritmas pateiktas 1.6 paveiksle.



1.6 pav. Mokesčių sistemos vertinimo algoritmas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Mokesčių sistemos vertinimas atliktas trim etapais: atskleidžiant teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo paprastumo aspektus. Kiekvienam aspektui atskleisti, sudarytas rodiklių rinkinys. Tačiau pirmiausia, prieš sudarant rodiklių rinkinį atsižvelta į bendras M. Pidd (1999) pateiktas organizacijos vertinimo sistemos formavimo rekomendacijas:

1. Rekomenduojama mąstyti sudėtingai, tačiau patį procesą išlaikyti paprastą. Sistema turi būti aiškiai suprantama, lengvai valdoma ir kontroliuojama.
2. Rekomenduojama pradėti nuo paprastų prielaidų, sistema plečiama tik esant būtinybei.
3. Rekomenduojama vengti sudėtingų, daug objektų ir ryšių apimančių sistemų. Siūloma sistemą padalinti į atskirus komponentus, kurie galėtų būti keičiami, jeigu pasirodytų nenaudingi.

4. Rekomenduojama riboti duomenų kiekį. Reikiamą duomenų formatą ir pobūdį galima įvardyti tik sukūrus sistemą.
5. Rekomenduojama atsižvelgti į tai, kad formavimas nėra linijinis procesas, ir laikui bėgant būtina tikrinti ir persvarstyti formavimo nuostatas.

Pateiktos rekomendacijos galioja visokio tipo sistemų formavimui. Micheli ir Kennerly (2005) suformulavo rekomendacijas nukreiptas į viešąjį sektorių:

1. Veiklos vertinimo sistemų rekomendacijos, ypač viešojo sektoriaus, visada yra politinio ir socialinio pasirinkimo subjektas, ir tai turi atsispindėti jose.
2. Bet kuri bendroji veiklos vertinimo sistema turi būti pritaikyta konkrečioms organizacijos reikmėms.
3. Pritaikant bendrąją veiklos vertinimo sistemą reikia labai griežtai atskirti, kas bus matuojama, atsispiriant poreikiui apimti viską.
4. Ypač svarbu, kad siekiant efektyvumo diegiamos veiklos matavimo sistemos nekeltų pavojaus pačiai organizacijai.

Remiantis išanalizuotais mokesčių sistemos vertinimo metodais ir pateiktomis rekomendacijomis sudarytas mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys. Rodikliai, rodiklių apskaičiavimo ypatumai ir matavimo reikšmės pateikti 1.10 lentelėje.

1.10 lentelė

Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys

Vertinamas kriterijus	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimas	Matavimo reikšmės
Teisingumas	Džini koeficientas	Tyrimė panaudotos Eurostato duomenų bazėje pateiktos koeficiento reikšmės.	Indekso dydis kinta nuo 0 (reiškia visišką lygybę) iki 1 (reiškia visišką nelygybę). Esant koeficiento reikšmei didesnei nei 0,3, galima teigti, kad šalyje yra esminių pajamų pasiskirstymo netolygumų.
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Įvertinamas bendrai sumokamų mokesčių dalies skirtumas tarp skirtingų mokesčių mokėtojų grupių, gaunančių vienodo dydžio mėnesinį darbo užmokestį.	Indeksas įgyja maksimalią reikšmę esant vienodam vidutiniam apmokestinimui visoms mokesčių mokėtojų grupėms.
	Vertikalaus teisingumo indeksas	Įvertinamas bendrai sumokamų mokesčių dalies skirtumas tarp mokesčių mokėtojų, gaunančių skirtingo dydžio mėnesinį darbo užmokestį.	Indeksas įgyja maksimalią reikšmę, kai didesnes pajamas gaunantiems mokesčių mokėtojams priskiriamas didesnis apmokestinimas.
	Mokesčių naštos rodiklis	Mokėstinių pajamų (įtraukiant socialinio draudimo įmokų sumas) santykis su bendruoju vidaus produktu. Įvertinant mokesčių naštos pasiskirstymą tarp darbo, kapitalo ir vartojimo pasiremta EK teikiamais duomenimis apie faktinius mokesčių tarifus darbui, kapitalui ir vartojimui.	Pageidautina < 40 proc.

Lentelės tęsinys 34 psl.

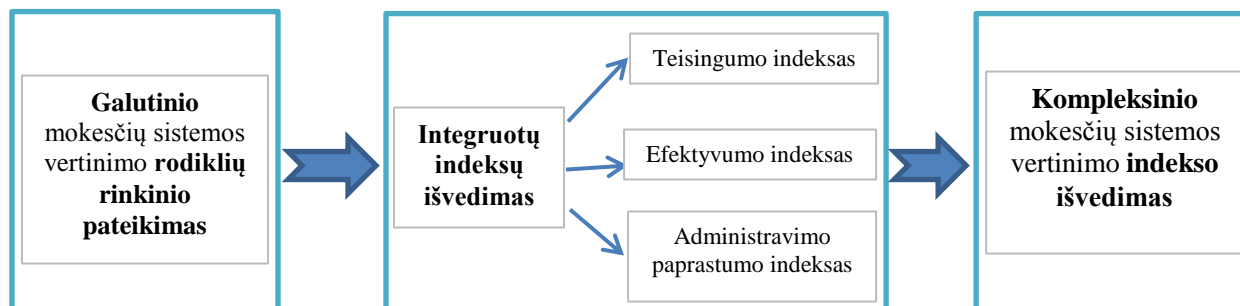
1.10 lentelės tęsinys			
Vertinamas kriterijus	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimas	Matavimo reikšmės
Efektyvumas	Mokesčių atotrūkis	Faktiškai surenkamos mokesčių sumos ir potencialiai galimos surinkti mokesčių sumos procentinis skirtumas.	Indeksas įgyja maksimalią reikšmę esant vienodai faktinei ir potencialiai mokesčių bazei.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas	Faktinis mokesčio tarifas apskaičiuojamas, kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio apmokestinamosios bazės santykis.	Kuo skirtumas mažesnis, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo santykis	Faktinis mokesčio tarifas apskaičiuojamas, kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio apmokestinamosios bazės santykis.	Kuo santykis artimesnis 1, tuo apmokestinimo tvarka efektyvesnė.
	Mokesčių sistemos elastingumas	Mokestinių pajamų pokyčio santykis su bendrojo vidaus produkto pokyčiu per tar tikrą laikotarpį.	Mokesčių sistema laikoma elastinga, kai pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei BVP, be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo.
Administravimo paprastumas	Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis.	Laikomas geru, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos.
	Mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Kadangi Lietuvoje statistika apie mokestinių prievolių vykdymo išlaidas neteikiama, rodikliui įvertinti pasirinkti Pasaulio banko teikiami duomenys apie mokesčių mokėtojų sąnaudas laiko atžvilgiu.	Kuo sugaištas laikas mažesnis, tuo mokesčių administravimo procedūros atliekamos geriau.
	Mokesčių įsiskolinimo rodiklis	Mokestinės skolos (planuojamų mokestinių pajamų ir faktinių mokestinių pajamų skirtumas) ir surinktų mokestinių pajamų santykis.	Kuo gauta reikšmė mažesnė, tuo mokesčiai surenkami efektyviau.
	Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis	Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis.	Kuo gauta reikšmė didesnė, tuo mokesčių administravimas veiksmingesnis.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis analizuotais mokesčių sistemos vertinimo metodais.

Pirmajame etape, vertinant apmokestinimo teisingumą, siekta išsiaiškinti pajamų paskirstymo teisingumą, mokesčių naštos paskirstymo teisingumą tiek tarp įvairių mokesčių mokėtojų grupių, tiek tarp darbo, kapitalo ir vartojimo. Antrajame etape, vertinant apmokestinimo efektyvumą, akcentuotas mokestinių pajamų surinkimo efektyvumas. Trečiajame etape, įvertinant apmokestinimo administravimo paprastumą, analizuoti mokesčių surinkimo sudėtingumo ypatumai, iš mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų pusių. Kiekvienu antros dalies tyrimo etapu, vertinimas atliktas tokiu eiliškumu:

1. Atlikta rodiklių dinamikos analizė.
2. Atlikta rodiklių kaitos priežastinė analizė.
3. Pateiktas rodiklių apibendrinimas ir išskirtos mokesčių sistemos probleminės vietos.
4. Pateikti siūlymai nustatytoms probleminėms vietoms spręsti.

III dalis. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymas. Sudarant modelį atsižvelgta į tai, kad pastarasis būtų aiškus, paprastas, orientuotas į visapusišką mokesčių sistemos vertinimą ir teiktų galimybę palyginamajai analizei tarp skirtingų mokesčių sistemų. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymo algoritmas pateiktas 1.7 paveiksle.



1.7 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymo algoritmas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Galutinis mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys koreguotas remiantis antros tyrimo dalies rezultatais. Poreikiui esant panaikinti arba įtraukti tam tikri rodikliai.

Integruoti indeksai teikia galimybę integruoti didelį informacijos kiekį į visuomenei lengvai suprantamą informacijos formatą. Jie sumažina perteikiamos statistikos apimtį ir leidžia lengvai atlikti palyginimus tarp skirtingų šalių (OECD, 2005). Integruoti teisingumo, efektyvumo ir administravimo paprastumo indeksai sudaromi remiantis daugiakriteriniu integruotu vertinimo metodu. Bendru atveju integruotas indeksas apskaičiuojamas pagal formulę (Čiegis ir kt., 2010):

$$I_i = \sum_i a_i R_i, \quad (1.6)$$

kur: R_i – atitinkamą indeksą sudarantis rodiklis; a_i – atitinkamą indeksą sudarančio rodiklio svoris (galioja sąlyga: $\sum_i a_i = 1$); I_i – atitinkamas indeksas.

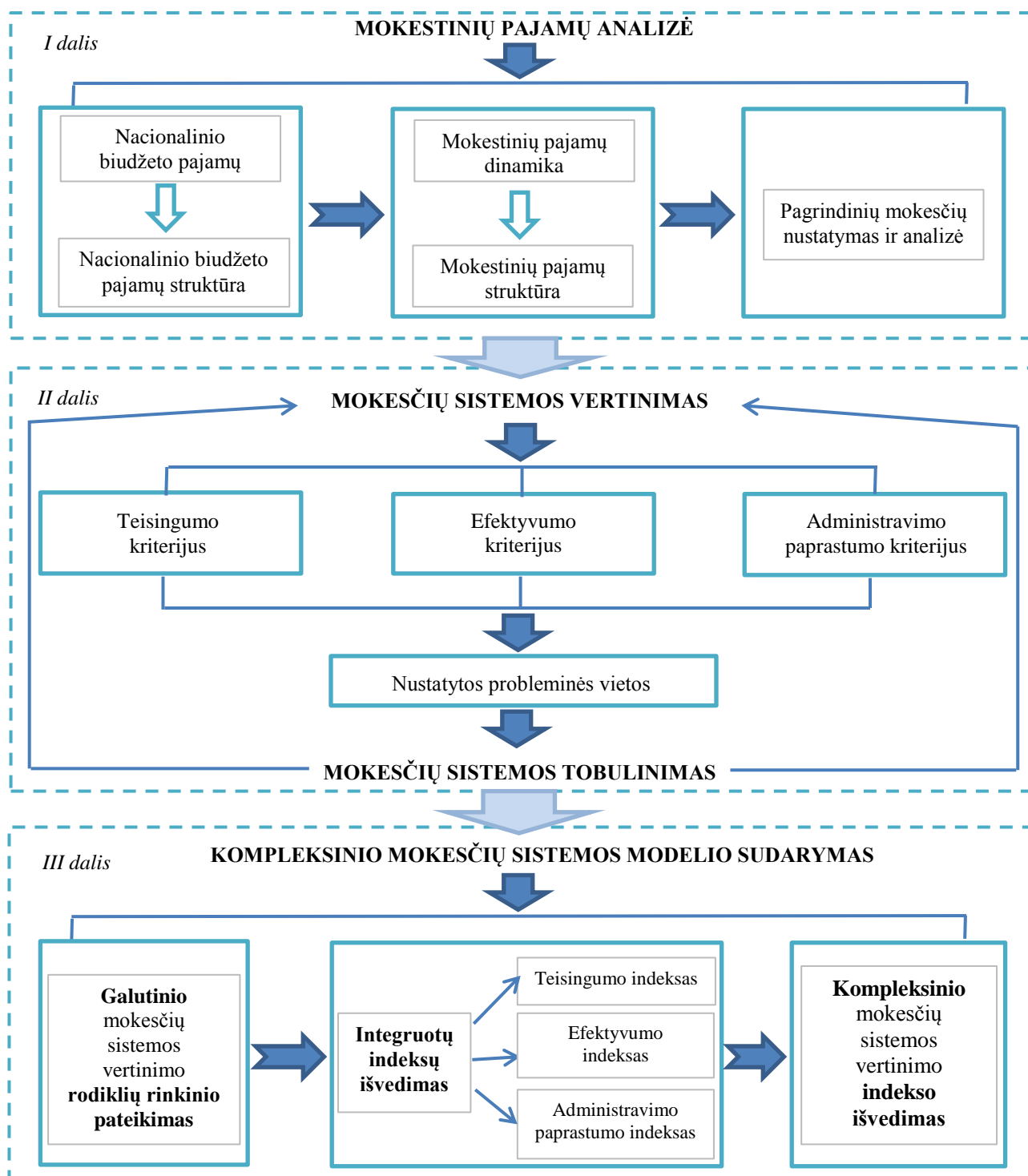
Kompleksiniai (sudėtiniai) indeksai yra sintetiniai atskirų rodiklių grupių indeksai, naudojami šalių lyginimui ir rangavimui (OECD, 2005). Norint apskaičiuoti bendrą integruotą indeksą, skaičiuojama pagal formulę (Čiegis ir kt., 2010):

$$I_K = \sum_i a_i I_i, \quad (1.7)$$

kur: I_K – kompleksinis indeksas; a_i – atitinkamą integruotą indeksą sudarančio rodiklio svoris (galioja sąlyga: $\sum_i a_i = 1$).

Jeigu formuojant integruotą rodiklį jį sudarančių tam tikrų rodiklių reikšmių augimas yra vertinamas kaip teigiamas ir pageidaujamas procesas, tokio rodiklio indekso kitimas nuo 0 iki bet kurių didesnių dydžių turėtų žymėti palankų procesą, o rodiklių, kurių mažėjimas yra pageidaujamas procesas, indeksai yra perskaičiuojami. Taip rodikliai įgyja lyginimui tinkamų balų (svorių) turinį ir leidžia analizuoti integruoto indekso augimą kaip pageidaujamą procesą (Čiegis ir kt., 2010). Atlikus tarpinius kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymo

veiksmus, modelis sukonkretintas pavaizduojant grafiškai ir patikrintas Lietuvos pavyzdžiu. Apibendrinta darbe atlikto tyrimo eiga pateikta 1.8 paveiksle.



1.8 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos tyrimo algoritmas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Toliau darbe išsamiai atliktas tyrimas pagal 1.8 paveiksle pateiktą algoritmą. Atlikta mokestinių pajamų dinamikos struktūros analizė, mokesčių sistemos vertinimas ir sudarytas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis.

2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS DINAMIKOS ANALIZĖ IR VERTINIMAS

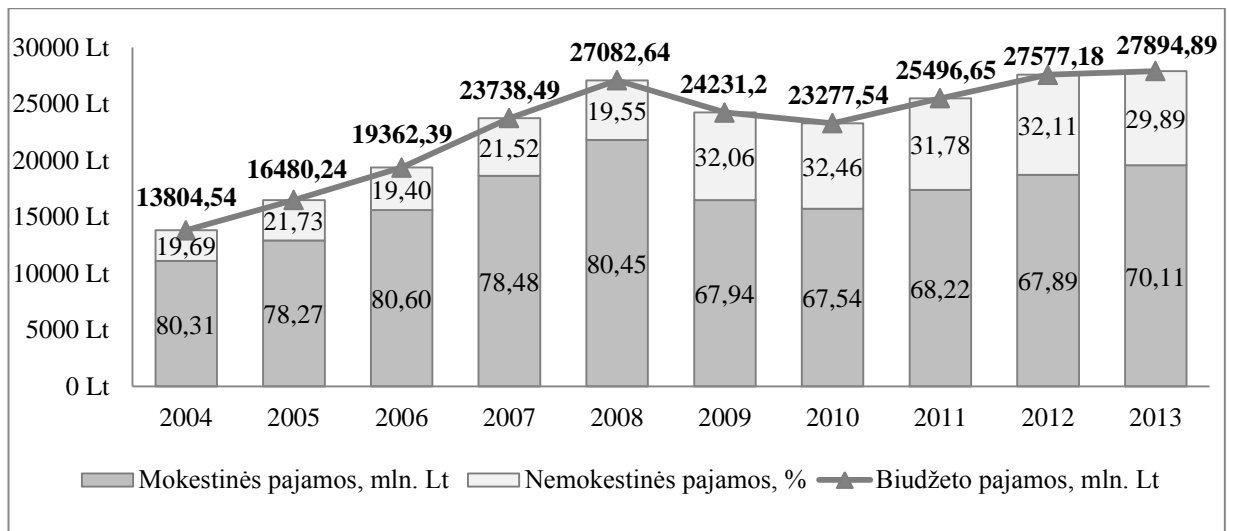
Lietuvoje egzistuoja bendra, grindžiama įstatymais, valstybinė mokesčių sistema, kurią pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 13-ą straipsnį sudaro 24 mokesčiai: akcizai; gyventojų pajamų mokestis; įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis; žemės mokestis; mokestis už valstybinius gamtos išteklius; naftos ir dujų išteklių mokestis; mokestis už aplinkos teršimą; konsulinis mokestis; žyminis mokestis; atskaitymų nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą mokestis; paveldimo turto mokestis; pridėtinės vertės mokestis; privalomojo sveikatos draudimo įmokos; įmokos į Garantinį fondą; valstybės rinkliava; loterijų ir azartinių lošimų mokestis; mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą; muitai; pelno mokestis; valstybinio socialinio draudimo įmokos; baltojo cukraus virškvočio mokestis; kvotinio cukraus gamybos mokestis; papildomas cukraus gamybos mokestis; atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą.

Visi šie mokesčiai sudaro valstybės biudžeto pajamas. Į nacionalinį biudžetą be mokesčių pajamų taip pat įtraukiamos turto pajamos, pajamos už prekes ir paslaugas, pajamos iš baudų ir konfiskacijos, kitos neišvardintos pajamos, pajamos iš sandorių su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu, pajamos iš finansinių įsipareigojimų prisiėmimo bei Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramų lėšos skiriamos Lietuvai.

Kaip jau buvo minėta – mokesčiai yra vienas iš pagrindinių finansinių valstybės šaltinių, kurių pagalba valstybė gali atlikti įvairias funkcijas. Taigi svarbu nustatyti mokesčių sistemos problemines vietas siekiant tobulesnio mokestinių pajamų surinkimo. Mokestinių pajamų dinaminė ir stuktūrinė analizė atlikta remiantis 1.5 paveiksle pateiktu algoritmu. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas atliktas pagal 1.6 paveiksle pateiktą algoritmą ir 1.9 lentelėje pateiktu detalizuotu vertinimo rodiklių rinkiniu.

2.1. Lietuvos mokestinių pajamų dinamika ir struktūra

Lietuvos Respublikoje pagrindinis ir didžiausias finansinių išteklių fondas yra šalies nacionalinis biudžetas. Finansų ministerijos duomenimis nacionalinį biudžetą sudaro valstybės ir savivaldybių biudžetai. Analizuojamu laikotarpiu iš valstybės biudžeto į nacionalinį, vidutiniškai kasmet, įnešama apie 86 % visų pajamų, iš savivaldybių – apie 14 %. Analizuojant nacionalinio biudžeto rodiklius galima išvelgti įvairius valstybės ekonominės būklės ir raidos aspektus. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika ir struktūra analizuojamu laikotarpiu pateikta 2.1 paveiksle.



2.1 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų dinamika (mln. Lt) ir struktūra (%)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis.

Atlikus nacionalinio biudžeto pajamų dinamikos analizę nustatyta, kad vidutiniškai kasmet į nacionalinį šalies biudžetą buvo surenkama po 22894,57 mln. Lt pajamų. Per tiriamąjį laikotarpį pajamos padidėjo dvigubai, t.y. 102,07 procentais arba 14090,35 mln. Lt lyginant su baziniais metais. 2004 m. Lietuvai įstojus į ES, pajamos į nacionalinį biudžetą lyginant su 2003 m. ženkliai padidėjo – 23,10 proc. punktais. Tolesnis didėjimas užfiksuotas iki 2008 metų. Vienas didžiausių pajamų padidėjimų buvo 2007 metais, kai lyginant su 2006 metais, pajamos didėjo 22,6 proc. punktais. Pastarieji laikomi Lietuvos klestėjimo metais. Tokius rezultatus nulėmė pilnai atsivėrusi ES rinka, spartus namų ūkių vartojimo išlaidų didėjimas, kuris susijęs su užimtumo bei darbo užmokesčio didėjimu. Statistikos departamento duomenimis, vidutinio mėnesinio bruto darbo užmokesčio metinis pokytis 2006 metais sudarė 19,1 %, o 2007 – 18,5 %, iki tol atlyginimai Lietuvoje augo lėtai. Taip pat nacionalinio biudžeto pajamų surinkimui teigiamą įtaką darė palankios skolinimosi sąlygos (suteiktos sąlygos įsigyti nekilnojamąjį turtą), išaugęs PVM mokėtojų skaičius bei dideli įmonių pelnai. 2008 metais nacionalinio biudžeto pajamos sudarė 27082,64 mln. Lt, lyginant su 2007 m. padidėjo 14,09 proc. punkto. Rezultatus nulėmė dalis aptartų veiksnių, tokių kaip: vidutinio mėnesinio darbo užmokesčio didėjimas, augančios namų ūkių vartojimo išlaidos, o kartu prekių ir paslaugų pardavimo apimčių didėjimas. Tačiau išaugus palūkanų normoms mažiau imta paskolų, kas iššaukė būstų pirkimų smukimą.

2009 metais nacionalinio biudžeto pajamos sumažėjo. Lyginant su 2008 m. buvo surinkta 10,53 proc. punktais mažiau. Nacionalinio biudžeto metinis planas buvo įvykdytas 92,1 %. Nesurinkti pagrindiniai mokesčiai: gyventojų pajamų mokestis, PVM ir akcizai. Rezultatą nulėmė pasaulinė ekonominė krizė. Lietuvoje ekonominė padėtis prastėjo, vidutinis darbo užmokestis mažėjo, išaugo nedarbas, o tai iššaukė vartojimo išlaidų mažėjimą. Statistikos departamento duomenimis 2009 m. BVP sumažėjo 18 %. Viena iš priežasčių agresyvi komercinių bankų veikla

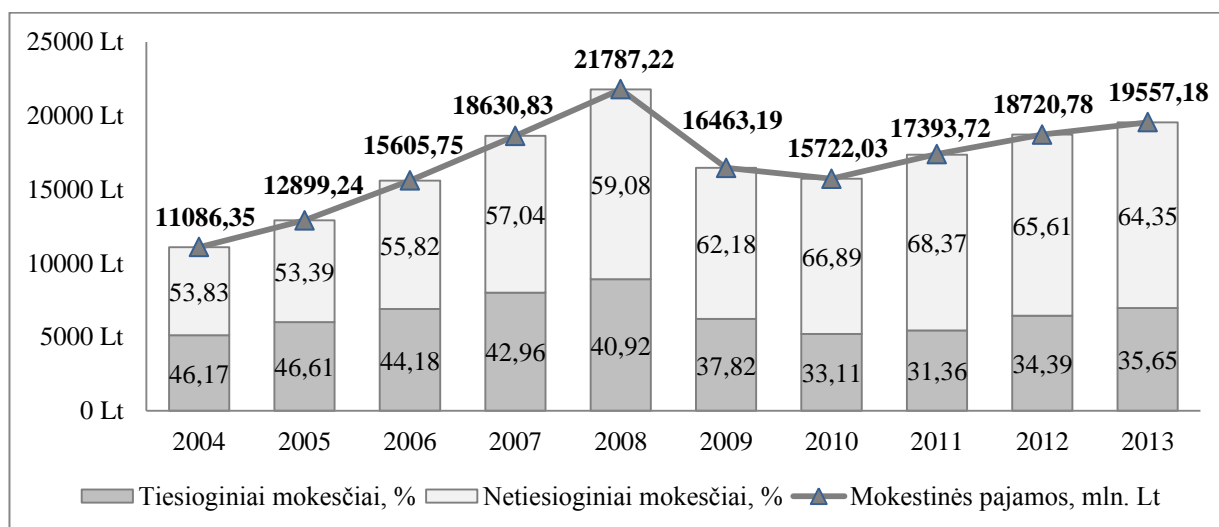
vykdant paskolų portfelio plėtrą. Išaugusios palūkanų normos, nesugebėjimas laiku gražinti palūkanų ženkliai sumažino vartojimą. Taip pat įtakos turėjo besiplečiantys šešėlinės ekonomikos mastai. 2010 metais jaučiami ekonominės krizės padariniai, užfiksuotas nacionalinio biudžeto pajamų kritimas, tačiau mažesnis nei 2009 metais, t.y. 3,94 proc. punktais arba 953,66 mln. Lt. Nors nacionalinio biudžeto planas įvykdytas 95,4 %, tačiau pajamų iš pagrindinių mokesčių GPM, PM ir PVM planai įvykdyti daugiau nei 100 proc., t.y. atitinkamai po – 104,9 %, 105,1 % ir 120 %. PVM pajamų surinkimui įtakos turėjo spartus eksporto padidėjimas, kuris didėjo 33,2 proc. punktais.

2011–2012 metais šalies biudžeto pajamos didėjo atitinkamai 9,53 ir 8,16 proc. punktais, ekonomika stabilizavosi. Pasak Finansų ministerijos biudžeto pajamų surinkimui įtakos turėjo gerėjanti ekonominė situacija: atsigauantis vidaus vartojimas, ypač spartėjanti užsienio prekyba ir mokesčių mokėtojų skaičiaus augimas. 2013 metais pajamos padidėjo neženkliai, tik 1,15 proc. punktu, o nacionalinio biudžeto plano įvykdymui pritrūko 3,6 %. Iš mokestinių pajamų planai neįvykdyti tik pagrindinių vartojimo mokesčių: PVM planas įvykdytas 95,7 % ir akcizų – 97,6 %. Statistikos departamento duomenimis galutinio vartojimo išlaidos 2013 metais augo 5,1 proc, tačiau vartojimo mokesčių surinkimas neatspindi šios makroekonominės situacijos. Tai rodo, kad egzistuoja problemų mokesčių administravimo klausimais arba sudarant prognozes pažvelgta pernelyg optimistiškai.

Biudžeto pajamos pagal struktūrą skirstomos į mokestines ir nemokestines pajamas. Paveiksle (žr. 2.1 pav.) pateikti duomenys įrodo faktą, kad mokestinės pajamos užima didžiausią dalį visose biudžeto pajamose. Analizuojamu laikotarpiu išskirtini du periodai. Pirmasis nuo 2004 iki 2008 metų, kai iš mokestinių pajamų į valstybės biudžetą vidutiniškai kasmet įplaukdavo apie 80 % visų pajamų, o iš nemokestinių pajamų – apie 20 %. Ir antrasis periodas nuo 2009 iki 2013 metų. Šiuo laikotarpiu mokestinės pajamos biudžete vidutiniškai kasmet sudarė 68 %, o kitos pajamos – 32 %. Nors mokestinės pajamos antruoju periodu struktūriškai užima mažesnę dalį nei pirmuoju, tačiau išlieka pagrindiniu nacionalinio biudžeto pajamų šaltiniu. Šiuos pokyčius lėmė kasmet vis didėjanti Europos Sąjungos paramos dalis biudžete, kuri priskiriama prie nemokestinių pajamų ir didėjantys šešėlinės ekonomikos mastai, kurie mažina mokestines pajamas. Taip pat nustatyta, kad antruoju periodu struktūriškai mokestinės pajamos didėjo. 2013 metais mokestinių pajamų dalis lyginant su 2012 metais padidėjo 3,28 proc. punktais ir sudarė daugiau nei 70 % visų nacionalinio biudžeto pajamų. Šiam rezultatui įtakos turėjo 2013 m. ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšų plano vykdymas tik 80,3 proc.. Lietuva gavo 6059,2 mln. Lt mažiau finansinės paramos lėšų nei buvo tikėtasi. Detalizuota mokestinių pajamų dinamika ir struktūra analizuojamu laikotarpiu pateikta 2.2 paveiksle.

Atlikus nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinamikos analizę nustatyta, kad vidutiniškai kasmet mokestinių pajamų buvo surenkama po 16786,63 mln. Lt. Per tiriamąjį

laikotarpį pajamos padidėjo 76,41 procentais arba 8470,83 mln. Lt lyginant su baziniais metais. Iš 2.2 paveikle pateiktų duomenų matyti, kad išryškėja trys laikotarpiai.



2.2 pav. Mokestinių pajamų dinamika (mln. Lt) ir struktūra (%)

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis.

Pirmasis laikotarpis apima 2004–2007 metus (žr. 2.2 pav.). Šiuo laikotarpiu užfiksuotas tolygus surenkamų mokestinių pajamų kilimas, kuris byloja apie šalies gerėjančią ekonominę padėtį. Pagal pateiktus Finansų ministerijos biudžeto plano vykdymo duomenis, visais pirmo laikotarpio metais, mokestinių pajamų planas buvo įvykdytas daugiau nei 100 %. Tai leido valstybei skirti daugiau lėšų savo funkcijoms vykdyti negu buvo planuota. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, atsivėrus naujoms rinkoms, mokestinės pajamos didėjo spartesniu tempu nei prieš įstojimą. Jau 2004 metais buvo surinkta 15,41 proc. punktu daugiau pajamų lyginant su 2003 metais. Analizuojant pagal atskirus mokesčius, daugiausiai pajamų buvo surinkta iš pridėtinės vertės mokesčio (3930,11 mln. Lt) ir gyventojų pajamų mokesčio (3054,18 mln. Lt). Nors PVM planas buvo įvykdytas tik 84,9 %, tačiau bendro plano įvykdymui neigiamos įtakos nepadarė, kadangi buvo surinkta gyventojų pajamų mokesčio ir pelno mokesčio daugiau nei planuota, atitinkamai po 120,6 ir 139,6 %. Išskirtini 2006 ir 2007 metai, kai mokestinės pajamos didėjo sparčiausiai, atitinkamai po 20,98 ir 19,38 proc. punktus. 2006 metais daugiausiai pajamų surinkta iš prekių ir paslaugų mokesčių, bendra suma siekė 8794,75 mln Lt. Iš jų didžiausią lyginamąjį svorį turėjo PVM, akcizų ir tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Iš pajamų ir pelno mokesčių surinkta 6349,23 mln. Lt. Analizuojant turto mokesčius, didžiausios pajamos gautos iš įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio. 2007 m. mokestinių pajamų surinkta daugiau nei 18 mlrd. Lt. Kalbant apie 2007 metų pagrindinius mokesčius, įnešusius daugiausiai pajamų, tendencija išlieka tokia pati, kaip ir 2006 metais.

Antrasis mokestinių pajamų laikotarpis 2008–2010 metai. 2008 metais pasiektas aukščiausias taškas, mokestinių pajamų surinkta už 21787,22 mln. Lt, lyginant su 2007 metais pajamos padidėjo

16,94 proc. punktais, tačiau šiais metais šalį pasiekė pasaulinė ekonominė krizė, kuri sustabdė tolesnių metų mokestinių pajamų didėjimą. Jau 2008 metais mokestinių pajamų buvo surinkta 982,36 mln. Lt mažiau nei tikėtasi. Planas įvykdytas 95,69 %. Nors buvo surinkta 7,3 % daugiau pajamų iš pelno mokesčio, net 247,7 % daugiau pajamų iš socialinio mokesčio ir 9,7 % iš nekilnojamojo turto mokesčio, tačiau plano neįvykdymą nulėmė didesnę lyginamąją svorį turintys mokesčiai, tokie kaip: PVM (nesurinktos pajamos siekė 921,58 mln. Lt), akcizai (166,23 mln. Lt), GPM (323,89 mln. Lt) ir cukraus sektoriaus mokesčiai (41,27 mln. Lt). 2009 metais užfiksuotas staigus mokestinių pajamų kritimas, pastarosios sumažėjo 24,44 proc. punktais. Mokestinių pajamų plano įvykdymui pritrūko 0,33 %. Šį rezultatą lėmė neįvykdytas pajamų ir pelno mokesčių planas 10,1 % bei tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčių planas – 12,7 %. 2010 metais mokestinės pajamos lyginant su 2009 metais dar sumažėjo 4,5 proc. punktais, tačiau mokestinių pajamų planas įvykdytas 108,43 %. Analizuojant pagal atskirus mokesčius daugiausiai pajamų surinkta iš pridėtinės vertės mokesčio, pajamos siekė 1216,16 mln. Lt arba 20 % daugiau nei planuota. Taip pat viršyti GPM ir PM planai po 5%. Iš pagrindinių mokesčių planas neįvykdytas tik akcizo mokesčiui, nesurinkti 220,93 mln. Lt pajamų arba 6,8 % mažiau nei planuota.

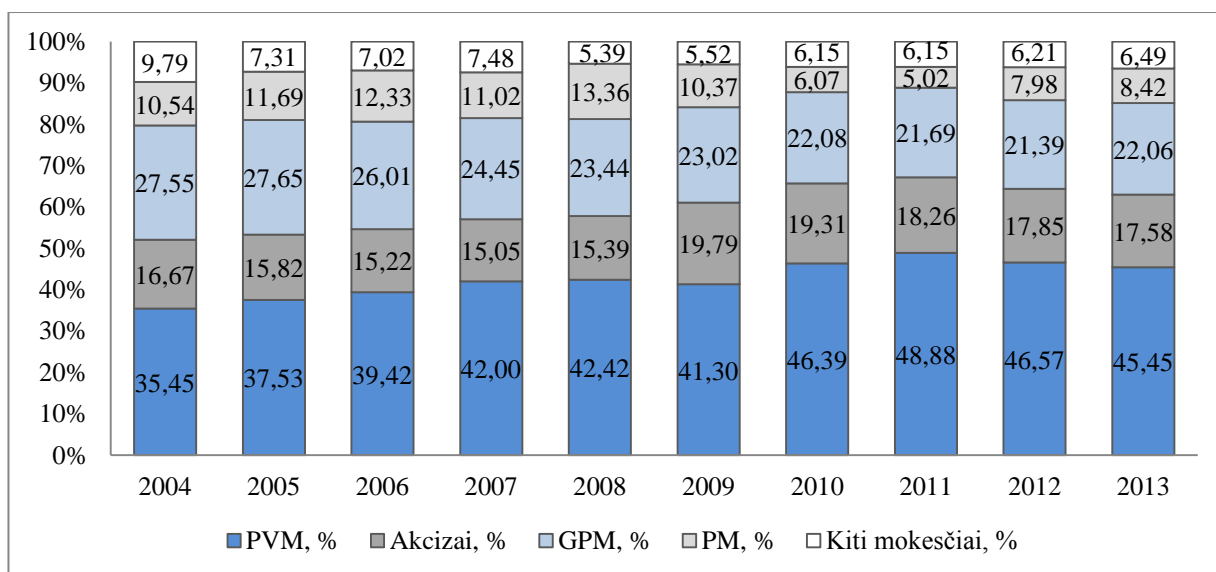
Trečiasis mokestinių pajamų laikotarpis 2011–2013 metai. Šalies ekonomikai stabilizuojantis mokestinės pajamos pradėjo augti ir 2012 metais grįžo į 2007-ųjų metų lygį. 2011 metais mokestinės pajamos padidėjo 10,63 proc. punktais, tačiau planas įvykdomas 98,74 %. Rezultatą lėmė akcizų ir pelno mokesčio plano neįvykdymas atitinkamai po 91,4 ir 74,1 %. 2012 metais pajamos padidėjo 7,63 proc. punktais lyginant su ankstesniais metais. Planas įvykdytas 101,61 %. Daugiausiai pajamų surinkta iš prekių ir paslaugų mokesčių (12675,1 mln. Lt) bei pelno ir pajamų mokesčių (5499,2 mln. Lt). 2013 metais surinkta daugiau nei 19 mlrd. Lt pajamų iš mokesčių. Visų mokesčių planai (išskyrus PVM ir akcizų) įvykdyti daugiau nei 100 %. Be keturių pagrindinių mokesčių, kurie sudaro pagrindą mokestinėse pajamose, trečiuoju laikotarpiu, išskirtini nekilnojamojo turto mokestis, rinkliavos ir mokestis už pramoninės nuosavybės objektų registravimą bei tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Iš šių mokesčių vidutiniškai kasmet įplaukdavo atitinkamai po 269,18 mln. Lt, 263,13 ir 219,73 mln. Lt pajamų. Kiti mokesčiai turi labai mažą lyginamąją svorį mokestinėse pajamose.

Struktūriškai šalies mokestinės pajamos surenkamos iš tiesioginių ir netiesioginių mokesčių, kuriuos administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija ir Muitinė. Prie netiesioginių mokesčių priskiriami: PVM, akcizai, cukraus sektoriaus mokesčiai, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Į tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčius įtraukiami: muitai ir kiti importo mokesčiai (išskyrus akcizus ir PVM), eksporto mokesčiai ir kiti tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Daugiausiai pajamų surenkama iš PVM ir akcizų mokesčių, kiti netiesioginiai mokesčiai

sudaro labai mažą lyginamąjį svorį visuose netiesioginiuose mokesčiuose. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra pateikta 2.2 paveiksle.

Visu analizuojamu laikotarpiu didžioji dalis mokestinių pajamų buvo surinkta iš netiesioginių mokesčių. Vidutiniškai kasmet netiesioginiai mokesčiai sudarė 60,67 % visų mokestinių pajamų, o tiesioginiai mokesčiai – 39,33 %. Taigi galima teigti, kad Lietuvoje vyrauja aukštas netiesioginių mokesčių lygis. Matyti, kad nuo 2005 iki 2011 metų netiesioginių mokesčių pajamos vis didėjo, o nuo 2009 metų matomas spartesnis netiesioginių mokesčių pajamų lygio didėjimas, kurį nulėmė padidintas PVM tarifas iki 21 %. 2011 metais pasiektas aukščiausias netiesioginių mokesčių lygis, kuris visose pajamose sudarė 68,37 %. 2012–2013 metais netiesioginių mokesčių lygis šiek tiek sumažėjo, bet išliko vyraujantis. Taigi galima teigti, kad PVM ir akcizo mokesčiai valstybei yra labai svarbūs. Tačiau aukštas netiesioginių mokesčių lygis nurodo, kad šalis priskiriama prie besivystančių šalių grupės. Kadangi šie mokesčiai siejami su tiesioginiu vartojimu ir yra taikomi visiems vienodai, nepriklausomai nuo to kokios pajamos gaunamos, didžioji dalis netiesioginių mokesčių užkraunama neturtingų žmonių klasei. Taip pat netiesioginiai mokesčiai didina kainas ir mažina perkamąją galią, to pasekmė – mažėjanti gamyba ir užimtumas. Be šių mokesčių taip pat svarbūs pajamų ir pelno mokesčiai. Analizuojamu laikotarpiu, šie keturi pagrindiniai mokesčiai vidutiniškai kasmet sudarė apie 93 proc. visų mokestinių pajamų. Tuo tarpu iš likusių mokesčių vidutiniškai kasmet surenkama tik apie 7 proc. mokestinių pajamų. Detalizuota mokestinių pajamų struktūra, analizuojamu laikotarpiu pateikta 2.3 paveiksle.

Kaip jau buvo minėta, didžiausią lyginamąjį svorį mokestinėse pajamose turi PVM. Vidutiniškai kasmet PVM sudaro apie 42 % visų mokestinių pajamų (žr. 2.3 pav.). Pastarasis yra vienas iš vartojimo mokesčių, turintis plačią apmokestinimo bazę ir yra lengvai surenkamas. Surenkamų pajamų kiekis priklauso nuo šalies vidinio vartojimo lygio, bei tarifo dydžio.



2.3 pav. Pagrindinių mokesčių dalis mokestinėse pajamose 2004–2013 metais, %

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal Finansų ministerijos duomenis.

Iki 2009 metų Lietuvoje buvo taikomas 18 % tarifas. Nuo 2009 metų rugsėjo 1 d. standartinis PVM tarifas buvo padidintas iki 21 % (žr. 2.1 lent.). Ši fiskalinės politikos priemonė taikyta norint sumažinti ekonominio sunkmečio pasekmes, jaučiamas valstybės biudžete. PVM tarifą krizės metais pakėlė ne tik Lietuva, bet ir kaimyninės šalys: Estija – nuo 18 iki 20 %, Latvija – nuo 18 iki 21 %. Taip pat kitos šalys, tokios kaip Graikija – nuo 19 iki 23 %, Vengrija – nuo 20 iki 25 %, Rumunija – nuo 19 iki 24 % ir Didžioji Britanija – nuo 15 iki 17,5 % (žr. 1 priedą).

Lietuvoje taikomi 5 % bei 9 % lengvatiniai tarifai. 5 % tarifas taikomas: vaistų ir medicinos pagalbos priemonėms, kai tiekama asmenims, kuriems šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos LR sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka; neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui. 9 % tarifas taikomas: knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams; laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ar smurtinio pobūdžio leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto; keleivių ir keleivių bagažo vežimo paslaugoms nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais; turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms. Išskirtiniais atvejais taikomas nulinis tarifas tam tikriems paslaugų teikimo ir prekių tiekimo sandoriams. Buvo numatyta nuo 2013 m. gruodžio 31 d. lengvatinius 5 ir 9 % tarifus panaikinti ryšium su tuo, kad būtų surenkamos didesnės PVM pajamos į biudžetą, tačiau kadangi šis sprendimas būtų apsunkinęs mokesčių mokėtojus padidėjusia šio mokesčio našta, lengvatinių tarifų taikymas buvo pratęstas. Iki 2015 m. liepos 1 dienos taikomas 9 % lengvatinis tarifas šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti ir į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui. Po minėtos datos šis tarifas turi būti panaikintas, tačiau tikėtina, kad šio tarifo panaikinimas taip pat bus atidėtas.

Vertinant ES kontekste PVM tarifas Lietuvoje 2004–2012 metais buvo didesnis nei ES vidurkis (ES šalių standartiniai ir lengvatiniai tarifai pateikti 1 priede). Tačiau nuo 2013 metų Lietuvoje taikomas PVM tarifas tapo artimas vidurkiui ir net šiek tiek mažesnis. 2015 metais ES šalių PVM tarifo vidurkis siekia 21,48 procentus. Didesnis nei Lietuvoje PVM tarifas taikomas 11-koje ES valstybių. Iš jų Skandinavijos šalyse bei kitose labiausiai krizės paveiktose ES valstybėse, turėjusiose ženkliai padidinti mokesčius tam, kad sumažintų biudžeto deficitą, tokiose, kaip Vengrija (taikomas didžiausias tarifas – 27 %), Rumunija (24 %). Mažiausius tarifus taiko nykštukinės ES valstybės: Liuksemburgas (17 %) ir Malta (18 %). Visos ES valstybės narės turi 0 proc. tarifą, kuris paprastai taikomas prekių tiekimui į kitas ES valstybės nares bei eksportui. Lyginant su kitomis ES šalimis, Lietuva taiko mažai lengvatų. Pvz.: maisto produktams lengvatinio PVM tarifo netaiko tik Lietuva ir dar keturios ES valstybės – Bulgarija, Danija, Estija ir Slovakija.

Standartinių PVM, GPM ir PM tarifų kaita Lietuvoje 2004 – 2015 metais, %

Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010-2015
PVM tarifas	18	18	18	18	18	nuo 01.01 - 19, nuo 09.01 - 21	21
GPM tarifas	33	33	nuo 07.01 - 27	27	24	15	15
PM tarifas	15	15	19	18	15	20	15

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos ir VMI duomenimis.

Antrasis pagal svarbą mokestis yra GPM. Iš pastarojo vidutiniškai kasmet surenkama 24 % visų mokestinių pajamų (žr. 2.3 pav.). Šis mokestis yra pagrindinis iš tiesioginių mokesčių, kurį moka visi nuolatiniai Lietuvos gyventojai. Pagrindiniai veiksniai sąlygojantys GPM surinkimą yra nedarbo lygis bei vidutinis darbo užmokestis. Be šių veiksnių pajamų surinkimui labai svarbus taikomas mokesčio tarifas ir neapmokestinamųjų pajamų dydis. Iš 2.1 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvoje vyrauja gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažėjimo tendencija. Toks žingsnis naudingas mažesnes pajamas gaunančių žmonių klasei. Esminė GPM reforma įvyko 2006 metais, pastaraisiais šio mokesčio tarifas sumažėjo nuo 33 iki 27 proc., vėliau – 2008 m. sumažintas iki 24 proc. Pažymėtina, kad 2008 m. buvo taikomi du gyventojų pajamų mokesčio tarifai – 15 ir 24 proc., o dirbantieji pagal verslo liudijimus ir žemės ūkio darbuotojai ilgą laiką šio mokesčio nemokėjo. Šiuo metu Lietuvoje taikomas 15 % standartinis GPM tarifas, kuris buvo sumažintas nuo 24 % 2009 m. sausio 1 d. Taip pat Lietuvoje taikomas sumažintas 5 % tarifas individualios veiklos pajamoms, gaunamoms iš gamybos, prekybos ar daugelio paslaugų teikimo bei ne individualios veiklos pajamoms, gautoms pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus netauriųjų metalų laužą. Neapmokestinamasis pajamų dydis taikomas atsižvelgiant į asmens gaunamas pajamas, t.y. mažesnes pajamas gaunantiems asmenims taikomas didesnis neapmokestinamųjų pajamų dydis. Tuo siekiama apsaugoti neturtinguosius tuo pačiu uždedant didesnius mokesčius turtingiesiems.

Vertinant ES kontekste, Lietuvoje taikomas vienas iš mažiausių tarifų ir yra ženkliai mažesnis nei ES vidurkis, kuris 2014 m. lygus 38,12 % (visų ES šalių GPM standartiniai tarifai pateikti 2 priede). Mažesnis nei Lietuvoje GPM tarifas taikomas tik Bulgarijoje (10 %). Dar mažus tarifus taiko Rumunija ir Vengrija – 16 %. Tačiau kalbant apie mažą gyventojų pajamų mokesčių tarifą Lietuvoje, užmirštama, kad darbuotojas ir darbdavys moka neproporcingai dideles įmokas Sodrai. Pavyzdžiui, asmuo dirbantis pagal darbo sutartį, nuo gaunamo atlyginimo turi sumokėti 15 proc. gyventojų pajamų mokestį ir 9 proc. dydžio socialinio draudimo įmoką. Tuo tarpu darbdavys turi sumokėti 3 proc. privalomojo sveikatos draudimo ir 27,98 proc. valstybinio socialinio draudimo. Šiuo atveju bendrai sumokama 54,98 proc. sumos nuo priskaičiuoto gaunamo atlyginimo. Skaičiuojant su lengvatiniu GPM tarifu valstybei sumokama šiek tiek mažesnė, tačiau visgi didelė suma. Taigi įvertinus visus darbdavio ir darbuotojo mokamus mokesčius, paaiškėja, kad Lietuva yra viena labiausiai dirbančiuosius apmokestinanti valstybė ES. Ekonominėje literatūroje

pateikiamos dvi alternatyvios socialinio draudimo įmokų koncepcijos (Melguizo, González–Páramo 2012). Remiantis pirmąja – įmokos vertinamos kaip atidėtos pajamos, tokia koncepcija turi prasmę jei ryšys egzistuoja tik tarp socialinių įmokų ir socialinių išmokų, t.y. pensijų, bedarbio išmokų ir pan.. Tačiau Lietuvai galima pritaikyti kitą koncepciją, kuri teigia, kad socialinio draudimo įmokos gali būti prilyginamos įprastiems darbo pajamų mokesčiams, kaip ir GPM. Tokia koncepcija turi prasmę tada, kai ryšys tarp mokesčių ir būsimos naudos yra silpnas (Klyvienė 2007).

Kitas svarbus elementas mokestinėse pajamose – mokesčiai iš akcizų. Vidutiniškai kasmet iš akcizų surenkama 17 % mokestinių pajamų. Akcizai priskiriami prie vartojimo mokesčių, kaip ir PVM, taigi vienas iš veiksnių lemiančių lėšų surinkimą iš akcizų yra vartojimo lygis. Akcizais apmokestinamos prekės ar paslaugos, turinčios neelastingą paklausą (kainai didėjant suvartojamas prekių kiekis keičiasi nežymiai arba išviso nekinta), taip pat prekės, kurių vartojimą siekiama riboti (pvz: alkoholis, tabako gaminiai).

Remiantis Finansų ministerijos duomenimis (2015) pagrindinės akcizais apmokestinamos prekių grupės yra (detalizuota akcizų tarifų kaita pateikta 4 priede):

- Energetiniai produktai (kuras) ir elektros energija. Daugiausiai pajamų gaunama iš energetinių produktų grupės. Bešvinis benzinas apmokestinamas 434,43 eurų už 1000 l produkto, turintis švino benzinas 579,24 eurų (kadangi yra pavojingesnis), dyzelinas – 330,17 EUR už 1000 l produkto. Už elektros energijos megavatvalandę naudojamą verslo reikmėms, taikomas 0,52 euro tarifas.
- Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai. Antroji pagal svarbą akcizų grupė. Etilo alkoholiui taikomas 1291,71 eurų akcizas už gryno etilo alkoholio hektolitrą.
- Apdorotas tabakas. Cigaretėms akcizų tarifas negali būti mažesnis nei 74,17 eurų už 1000 cigarečių. Taikomas 45,47 eurų specifinis tarifas.

Lyginant su ES valstybėmis (žr. 5 priedą) nustatyta, kad vertinant energetinių produktų grupę Lietuva tenkina minimalius ES reikalavimus visose degalų kategorijose. Dyzeliniams degalams Lietuvoje taikomas minimalus tarifas, kuris sudaro 79 % vidutinio ES tarifo dydžio. Bešvinio benzino tarifas ES minimalų lygį viršija 21 %, tačiau apmokestinamas mažiau nei vidutiniškai ES – Lietuvos tarifas sudaro 75 % vidutinio mokesčio lygio ES. Suskystintų naftos dujų – viršija 2,4 karto. Benzino su švino priemaišomis apmokestinimas atitinka ES vidurkį, tačiau ES minimalų lygį viršija 38 %. Suskystintų naftos dujų tarifas viršija ne tik ES minimalų lygį, bet yra 53 % didesnis nei vidutiniškai ES. Lietuvoje visiems alkoholiniams gėrimams taikomi akcizo mokesčiai viršija ES nustatytą minimalų lygį: etilo alkoholio tarifas yra 2,3 karto, tarpinių produktų – 2,6 karto didesnis, alaus – 1,4 karto didesnis. Lietuvoje alkoholiniams gėrimams taikomi akcizo tarifai nominalia išraiška nesiekia ES šalių vidurkio ir tai paaiškinama žemesniu gyvenimo ir kainų lygiu Lietuvoje. Mokesčių ir verslo procesų administravimo centro duomenimis (2014) lyginant su kaimyninėmis

šalimis, Lietuvoje akcizo mokesčiai alkoholiniams gėrimams yra mažesni nei Estijoje, Latvijoje daugumai gėrimų taip pat taikomi didesni akcizo tarifai, išimtis tik tarpiniai produktai. Lenkijoje visiems gėrimams, išskyrus alų, nustatyti mažesni akcizai nei Lietuvoje. Vertinant apdoroto tabako gaminius nustatyta, kad Lietuvoje cigarečių faktinis apmokestinimas nominalia išraiška yra mažiausias ES ir sudaro 56 % vidutinio ES lygio, nepaisant fakto, kad cigarečių apmokestinimas šalyje nuo įstojimo į ES išaugo apie 4 kartus. Tai rodo, kad istoriškai Lietuvoje cigaretės buvo santykinai mažai apmokestinamos, tuo tarpu ES taikomi mokesčiai tabakui yra vieni didžiausių pasaulyje. Nuo 2014 m. sausio 1 d. ES padidino minimalius akcizo reikalavimus cigaretėms, taikomas akcizas negali būti mažesnis nei 90 EUR/1000 vnt. neatsižvelgiant į kainą. Lietuva šio reikalavimo netenkina, taigi numatyta šį lygį pasiekti iki 2018 m. palaipsniui didinant specifinio akcizo komponentą.

Ketvirtas mokestis pagal svarbą mokestinėms pajamoms yra pelno mokestis. Iš pastarojo vidutiniškai kasmet surenkama 9,5 % mokestinių pajamų (žr. 2.1 pav.). Pelno mokesčio surinkimas priklauso nuo pelningų įmonių skaičiaus ir gaunamo pelno dydžio. Kitas svarbus elementas yra tarifo dydis. Standartinio pelno mokesčio tarifo kaita analizuojamu laikotarpiu pateikta 2.1 lentelėje. Iki 2010 metų tarifas buvo kasmet keičiamas. Išskirtini 2009 metai, buvo pakeistas Pelno mokesčio įstatymas. Apmokestinamosios pajamos pakeltos nuo 100 tūkst. Lt iki 1 mln. Lt, t.y. pelno mokestį privalėjo mokėti tie asmenys, kurių metinės pajamos viršijo 1 mln. Lt. Toks sprendimas buvo palankus mokesčių mokėtojams, tačiau valstybė prarado dalį pelno mokesčio pajamų. Taigi 2009 metais standartinis tarifas nuo 15 % buvo pakeltas iki 20 %, su tikslu surinkti daugiau pajamų iš pelno mokesčio. Lietuva vienintelė ES šalis kriziniu laikotarpiu pakėlus PM tarifą. Kitos šalys nekeitė arba mažino, pvz.: Čekija, Liuksemburgas ir Slovėnija tarifą sumažino 1 %, Švedija ir Didžioji Britanija – 2 % (žr. 3 priedą). Kai kitos šalys mažino tarifus siekdamas padėti įmonėms įveikti krizę, Lietuva atvirkščiai, dar labiau apsunkino esamą padėtį ir pastumėję link sukčiavimo. Akivaizdu, jog tai nebuvo tinkama priemonė, kadangi esant ekonominiam sunkmečiui, įmonėms sunkiau išlaikyti mokumą. 2010 metais tarifas buvo grąžintas į 15 % ir išliko iki dabar. FM duomenimis (2015) Lietuvoje išskirtiniais atvejais taikomi lengvatiniai 5, 10 ir 0 procentų tarifai. 5 % tarifas taikomas kai per mokestinį laikotarpį daugiau kaip 50 procentų pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos arba mažoms įmonėms, kai mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 tūkst. eurų. 10 % tarifu apmokestinamos kompensacijų už autorių teisių pažeidimą pajamos, honorarai, užsienio vienetams, kurie nėra įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, išmokamos palūkanos. 2014 m., vidutinis ES šalių PM tarifas siekė 22,48 proc., Lietuvos PM tarifas nesiekė vidutinio lygio ir buvo vienas mažiausių. Mažesnius tarifus taiko tik Bulgarija – 10 proc. ir Airija bei Kipras – po 12,5 proc. (ES šalių PM standartiniai tarifai pateikti 3 priede).

Atlikus Lietuvos mokestinių pajamų dinamikos ir struktūros analizę 2004 – 2013 m. nustatyta, kad daugiausiai pajamų į nacionalinį biudžetą surenkama iš mokestinių pajamų. Vidutiniškai kasmet mokesinės pajamos nacionaliniame biudžete sudarė apie 68 %. Didžioji dalis mokestinių pajamų buvo surinkta iš netiesioginių mokesčių. Vidutiniškai kasmet netiesioginiai mokesčiai sudarė apie 61 % mokestinių pajamų. Lietuvos mokesčių sistemoje vyrauja keturi pagrindiniai mokesčiai, kurie sudarė vidutiniškai apie 93 % visų mokestinių pajamų. Daugiausiai surenkama iš PVM (vid. apie 42,5 % pajamų), GPM (vid. apie 24 % pajamų), akcizų (vid. apie 17,1 % pajamų), ir PM (vid. apie 9,7 % pajamų). Analizuojant nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinamiką išryškėjo trys laikotarpiai. Pirmasis 2004–2007 metai, matomas tolygus surenkamų mokestinių pajamų kilimas. Šis laikotarpis byloja apie šalies gerėjančią ekonominę padėtį. Antrasis 2008–2009 metai, šalį pasiekė pasaulinė ekonominė krizė, kuri pasireiškė per šalies ekonominį nuosmukį, surenkamos pajamos į biudžetą ženkliai sumažėjo. Ir trečiasis laikotarpis 2010–2013 metai, ekonomikai stabilizuojantis, analizuojamų rodiklių reikšmės grįžo į prieš krizinį lygį.

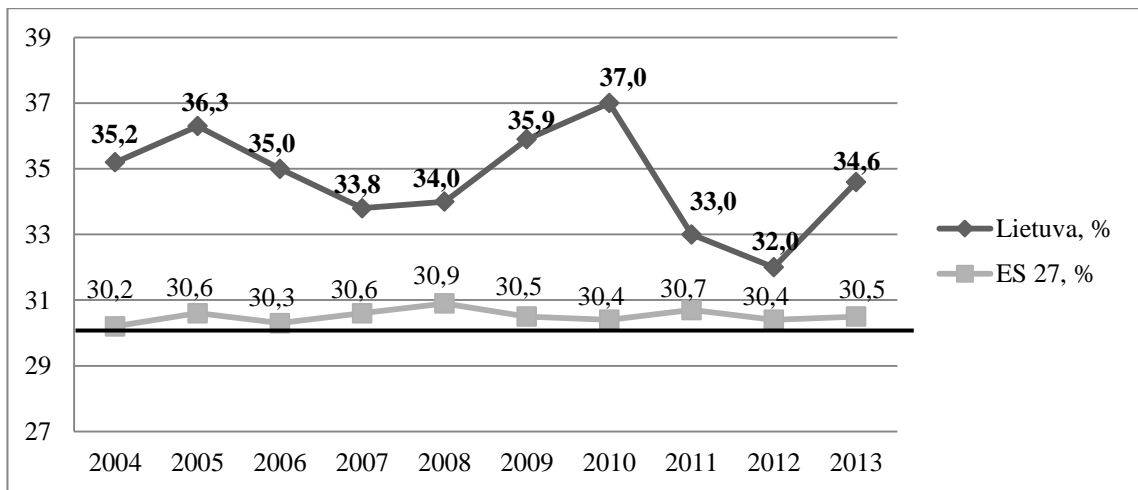
2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas

Atlikus Lietuvos nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų dinaminę ir struktūrinę analizę, atliktas detalesnis mokesčių sistemos vertinimas. Vertinimas atliktas trim etapais: vertinant mokesčių sistemos teisingumą, efektyvumą ir administravimo paprastumą.

2.2.1. Apmokestinimo teisingumo tyrimo rezultatai

Apmokestinimo teisingumui Lietuvoje įvertinti pasirinkti rodikliai, koncentruoti į pajamų ir mokesčių naštos paskirstymą. Pirmasis rodiklis – *Džini koeficientas*, rodantis pajamų pasiskirstymo nelygybę išskaičiuavus mokesčius. Lietuvos ir ES valstybių bendros Džini koeficiento reikšmės analizuojamu laikotarpiu pateiktos 2.4 paveiksle. Tiesi linija žymi ribinę (30 proc.) koeficiento reikšmę, virš kurios laikoma, kad šalyje egzistuoja esminių pajamų pasiskirstymo netolygumų.

Džini koeficiento reikšmės rodo, kad Lietuvoje visu analizuojamu laikotarpiu rodiklio reikšmės gerokai viršijo ES-27 vidurkį, o tai reiškia, kad Lietuvoje pajamų, atskaičiuavus mokesčius, pasiskirstymo neteisingumas egzistuoja. Nors vidutinės ES šalių Džini koeficiento reikšmės svyruoja ties 30 proc. riba, kas rodo, jog ES padėtis nėra labai prasta pajamų pasiskirstymo klausimu, tačiau Lietuva patenka į šalių ketvertuką, kuriose Džini koeficiento reikšmės didžiausios. Didžiausias pajamų pasiskirstymo neteisingumas buvo Latvijoje (36,4 proc.), Portugalijoje (35,6 proc.), Lietuvoje (34,6 proc.) ir Rumunijoje (34 proc.), o mažiausias – Slovėnijoje (23,6 proc.), Švedijoje (24,2 proc.), Čekijoje (25,1 proc.) ir Slovakijoje (25,4 proc.) (žr. 7 priedą).



2.4 pav. Lietuvos ir ES 27 narių Džini koeficiento reikšmės, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal Eurostato (2014) duomenis.

Lietuvoje didžiausias pajamų pasiskirstymo netolygumas užfiksuotas 2010 m., rodiklio reikšmė siekė 37 proc. (žr. 2.4 pav.), kas reiškė, kad 10 proc. šalies turtingiausių asmenų uždirbo 37 proc. visų pajamų. Kitais metais koeficientas sumažėjo iki 32 proc. 2012 metais, tačiau 2013 m. vėl užfiksuotas koeficiento padidėjimas iki 34,6 proc. Lyginant su kitomis ES valstybėmis – pajamų pasiskirstymo neteisingumas pastaraisiais metais didesnis nei Lietuvoje buvo tik Latvijoje (35,2 proc.) ir Bulgarijoje (35,4 proc.). Didelė pajamų diferenciacija stabdo ekonomikos augimą ir plėtrą, tuo pačiu surenkama mažiau mokesčių pajamų. Didžioji visuomenės dalis dėl nepakankamų pajamų yra priversta riboti savo vartojimą, negali skolintis lėšų, o investicijos visai nėra pažįstamos mažesnes pajamas gaunantiems namų ūkiams. Didėjantis atotrūkis tarp turtingųjų ir mažas pajamas gaunančių asmenų mažina viduriniąją klasę, kuri paprastai yra laikoma ekonomikos ašimi. Žmonės, gaunantys mažesnes pajamas ir nematantys atlyginimo didėjimo perspektyvų, ieško didesnio atlygio svetur, o mažėjant mokesčių mokėtojų skaičiui kartu mažėja ir gaunamos mokesčių pajamos.

Vertikalus apmokestinimo teisingumas leidžia nustatyti ar asmenys gaunantys skirtingo dydžio pajamas yra apmokestinami diferencijuotai, t.y. didėjant pajamoms, sumokama didesnė pajamų mokesčio dalis. Kaip jau buvo darbe minėta anksčiau Lietuvoje progresiniai mokesčiai neįvesti, tačiau vertikalus teisingumas išlaikomas taikant NPD. Didėjant su darbo santykiais susijusioms pajamas, NPD yra mažinamas, taip didesnes pajamas gaunantys asmenys sumoka didesnę mokesčio sumą. Valstybinės mokesčių inspekcijos (2015) duomenimis NPD darbuotojui nebetaikomas, jeigu jo su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra 928,46 eurai per mėnesį ir didesnės. Nors progresiniai mokesčiai Lietuvoje nėra įvesti, galima teigti, kad apmokestinant pajamas vertikalus teisingumas Lietuvoje įgyvendintas.

Horizontalaus teisingumo indeksas leidžia nustatyti skirtingų mokesčių mokėtojų grupių apmokestinimo lygybę, t.y. nustatyti ar gaunant vienodo lygio pajamas, valstybei sumokama vienodo lygio pajamų mokesčio suma. Sumokamų sumų dydžių skirtumai rodo, kaip skirtingos

ekonominės padėties mokesčių mokėtojai traktuojami pajamų apmokestinimo pjūvyje. Situacijai atskleisti, galima išskirti tokias mokesčių mokėtojų grupes: vienišas asmuo, neturintis vaikų; vienišas asmuo, turintis 2 nepilnamečius vaikus; susituokęs asmuo turintis 2 nepilnamečius vaikus (kai abu sutuoktiniai dirba). Kai su darbo santykiais susijusios pajamos lygios 400 eurų per mėnesį prieš mokesčių išskaičiavimą. Dėl duomenų prieinamumo ir mokesčių įstatymų pakeitimų analizuoti 2015 metai, siekiant atskleisti dabartinį horizontalaus apmokestinimo teisingumo atvejį. Horizontalaus teisingumo rezultatai pateikti 2.2 lentelėje.

2.2 lentelė

Horizontalus apmokestinimo teisingumo atvejis 2015 metais, eurais

Mokesčių mokėtojų grupė	Dirbant bendrovėje (15 % tarifas)					Dirbant su individualios veiklos pažyma (5 % tarifas)			
	NPD	PNPD	GPM	PSD ir VSD	Bendra mokesčių suma	PNPD	GPM*	PSD ir VSD	Bendra mokesčių suma
Vienišas asmuo, neturintis vaikų.	137,4	-	39,39	36,0	75,39	-	14,0	52,5	66,5
Vienišas asmuo, turintis 2 nepilnamečius vaikus.	137,4	120,0	21,39	36,0	57,39	120,0	8,0	52,5	60,5
Ssituokęs asmuo, turintis 2 nepilnamečius vaikus.	137,4	60,0	30,39	36,0	66,39	60,0	11,0	52,5	63,5

NPD – neapmokestinamųjų pajamų dydžio suma; PNPD – papildoma neapmokestinamųjų pajamų dydžio suma; PSD – privalomojo sveikatos draudimo įmokos; VSD – valstybinio socialinio draudimo įmokos.

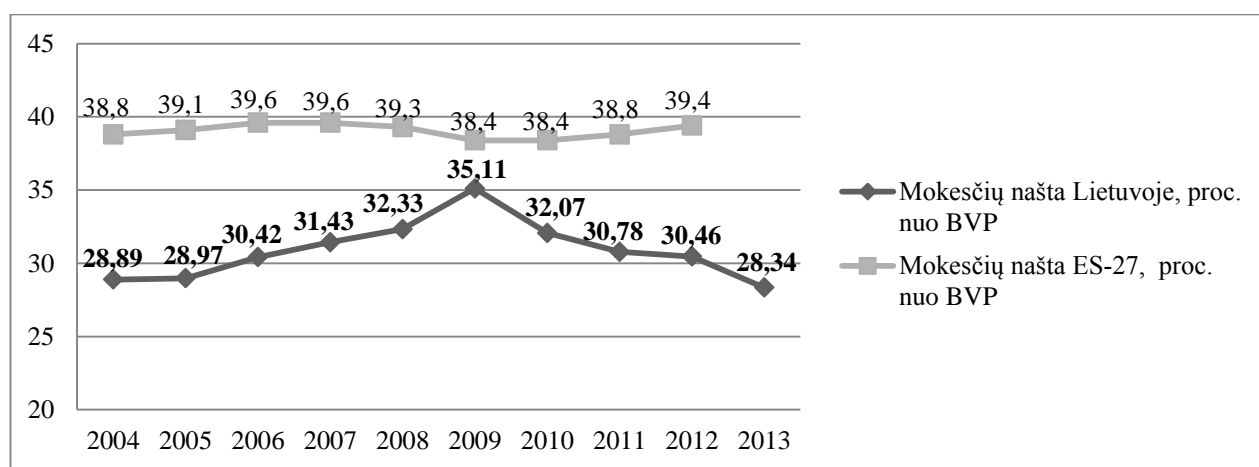
GPM* – apskaičiuota taikant 30 % nuo pajamų metodą $((400-400*0,3-PNPD)*0,05)$.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis VMI (2015) duomenimis.

Vertinant horizontalų teisingumą nustatyta, kad asmenys dirbantys bendrovėje ir gaunantys vienodo dydžio mėnesines pajamas valstybei moka skirtingo dydžio įmokas priklausomai nuo to, kokia jo šeiminė padėtis ir turimas vaikų skaičius. Vienišas asmuo turintis nepilnamečių vaikų moka mažiausią įmoką (21,39 eurų GPM), o asmuo neturintis vaikų moka didžiausią įmoką (39,39 eurų GPM). Skirtumas sudaro 18 eurų. Anot Noord ir Heady (2001) toks vienos apmokestinamųjų asmenų grupės privilegijavimas kitų atžvilgiu laikytinas vienareikšmiškai neteisingu apmokestinimo aspektu. Tačiau Lietuvoje taikoma lengvata tėvams turintiems nepilnamečių vaikų (2015 m. už 1 vaiką taikoma papildoma neapmokestinamųjų pajamų dydžio suma lygi 60 eurų), su tikslu padėti tėvams auginantiems nepilnamečius vaikus. Pastebėta, kad asmenims dirbantiems su individualios veiklos pažyma neapmokestinamųjų pajamų dydis nėra taikomas, bet taikomas lengvatinis 5 proc. tarifas. Skirtingos mokesčių mokėtojų grupės priklausomai nuo šeiminės padėties ir turimo vaikų skaičiaus moka skirtingo dydžio įmokas, kaip ir dirbant bendrovėje, didžiausią įmoką moka asmuo neturintis nepilnamečių vaikų. Skirtumas tarp didžiausios ir mažiausios mokamos įmokos sudaro 6 eurus. Lyginant asmenis dirbančius bendrovėse ir asmenis dirbančius su individualios veiklos pažyma GPM įmokų dalis ženkliai skiriasi. Kai kuriais atvejais

netgi daugiau nei 2 kartus. Lietuvoje asmenys nuo pajamų moka ir VSD bei PSD įmokas. Lyginant šiuos du atvejus asmenys dirbantys su individualios veiklos pažymomis sumoka 1,5 karto didesnes VSD ir PSD įmokas, taigi atotrūkis tarp bendros mokesčių sumos sumažėja, bet visgi išlieka. Galima teigti, kad apmokestinant pajamas horizontalus teisingumas Lietuvoje nėra įgyvendintas.

Kitas rodiklis įvertinantis šalies mokesčių našą tai – *mokesčių naštos rodiklis*, suprantamas, kaip visų mokestinių valstybės bei savivaldybių biudžetų ir fondų pajamų santykis su bendroju vidaus produktu (mokesčių naštos rodiklio apskaičiavimas pateikiamas 8 priede). Lietuvoje, analizuojamu laikotarpiu, mokesčių našta svyruoja nuo 28,3 iki 35,1 proc. bendrajame vidaus produkte. Vidutiniškai kasmet sudarė apie 31 proc. BVP. Lietuvos ir ES-27 narių vidurkio mokesčių naštos dinamika pateikta 2.5 paveiksle.



2.5 pav. Lietuvos ir ES-27 narių vidutinė mokesčių našta BVP, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 8 priedu, Eurostato (2014) duomenimis.

Didžiausią valstybės mokestinių pajamų dalį sudaro nacionalinio biudžeto ir valstybinio socialinio draudimo mokestinės pajamos (žr. 8 priedą). Nuo 2004 iki 2009 metų mokesčių našta didėjo. Tokį kitimą lėmė didėjančios mokestinės pajamos ir lėčiau nei mokesčiai didėjęs bendrasis vidaus produktas. Didžiausia rodiklio reikšmė užfiksuota 2009 m., rodiklis siekė 35,11 proc. ir buvo artimas ES vidurkiui. Ekonomikos sunkmečiu gyventojai buvo užkrauti didesne mokesčių našta nei esant geresnei ekonominei situacijai šalyje. Nors 2009 m. užfiksuotas tiek BVP, tiek mokestinių pajamų mažėjimas, tačiau rezultatai nulėmė spartesnis BVP mažėjimas nei valstybės mokestinių pajamų. Kitais metais mokesčių našta mažėjo, o 2013 m. užfiksuota mažiausia mokesčių naštos rodiklio reikšmė analizuojamu laikotarpiu, 2013 m. BVP didėjant, mokestinės pajamos sumažėjo.

Lyginant su ES-27 narių vidurkiu, Lietuva nepasižymi labai aukštomis mokesčių naštos reikšmėmis, kas ES kontekste vertinama teigiamai. Tačiau žvelgiant iš Lietuvos pozicijų mokesčių naštos rodiklis nėra mažas, kadangi Lietuvą galima priskirti prie mažas pajamas gaunančių šalių grupės. Pavyzdžiui, Pasaulio banko grupės (2015) duomenimis, Vokietijoje darbo jėgos

apmokestinimas siekia apie 46 proc. ir yra didesnis nei Lietuvoje (Lietuvoje siekia 39 proc., o tai sudaro 2/3 vidutinį atlyginimą gaunančiam žmogui). Tačiau Vokietijoje vidutinės pajamos yra 4 kartus didesnės, todėl darbo pajamų mokesčių našta Vokietijos gyventojus slegia mažiau. Taigi siekiant detalesnės analizės tikslinga išanalizuoti kaip mokesčių našta pasiskirsto tarp darbo, kapitalo ir vartojimo. Europos Komisija skaičiuoja faktinius mokesčių tarifus, kuriais vertinama vidutinė mokesčių našta skirtingoms pajamų grupėms, o tarifas apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio potencialios bazės santykio procentas. 2013 metų duomenų Europos Komisija dar nepateikė, pastarieji apskaičiuoti autorės, remiantis Europos Komisijos faktinių tarifų skaičiavimo metodika. Faktinių mokesčių tarifų dinamika pateikta 2.3 lentelėje.

2.3 lentelė

Lietuvos ir ES-27 narių faktiniai tarifai darbui, kapitalui ir vartojimui, proc.

Faktinis tarifas	Šalis, šalių grupė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Darbui	Lietuva	35,8	34,8	33,3	33,2	32,3	32,9	31,7	35,2	39,0	38,3
	ES-27	36,1	36,2	36,3	36,4	36,7	36,0	35,4	35,8	36,1	-
Vartojimui	Lietuva	16,1	16,5	16,7	17,8	17,7	16,5	17,6	18,2	17,4	17,5
	ES-27	19,8	19,7	19,9	20,1	19,7	19,1	19,7	20,1	19,9	-
Kapitalui	Lietuva	8,5	9,1	11,9	12,5	13,7	11,5	7,1	12,7	13,9	12,8
	ES-27	29,5	30,8	32,6	33,0	31,4	29,9	28,3	20,4	20,8	-

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis EK ataskaitų (Taxation trends in the European Union) duomenimis.

Iš nagrinėjamų ekonominių kategorijų didžiausiu tarifu Lietuvoje apmokestinamas darbas, nagrinėjamu laikotarpiu darbas apmokestinamas ne mažiau, kaip 32 proc. Vidutiniškai kasmet faktinis tarifas darbui sudarė apie 34 proc. Tai reiškia, kad Lietuvoje trečdalis mokesčių pajamų surenkama iš dirbančiųjų. Nustatyta, kad nuo 2010 m. faktinis tarifas darbui didėjo iki 39 proc. Lyginant su ES valstybėmis Lietuvoje faktinis tarifas darbui vidutiniškai mažesnis tik 2 proc. Lietuvoje mažiausiu tarifu apmokestinamas kapitalas, t.y ne daugiau, kaip 14 proc. lyginant su ES šalių vidurkiu, kai kuriais metais skirtumas siekė net daugiau nei 20 proc. Faktinis tarifas vartojimui Lietuvoje vidutiniškai kasmet siekė apie 17 proc., o skirtumas turėjo didėjimo tendenciją. Lyginant su ES šalių vidurkiu, Lietuvoje vartojimas apmokestinamas šiek tiek mažiau, tačiau yra artimas vidurkiui. Taigi paaiškėjo, kad Lietuvoje didžiausia mokesčių našta užkrauta dirbantiems, tuo tarpu mažiausiai mokesčiais apmokestinamas turtas. Person ir Tabelini (2012), atlikę ekonometrinius skaičiavimus nustatė, kad asmenų pajamų mokesčiai kenkia konkurencingam ekonomikos augimui, kai tuo tarpu vartojimo, aplinkos ir turto mokesčiai yra mažiau žalingi ilgalaikiam konkurencingam ekonomikos augimui, nes jų mokėjimas sąlygotas nuo noro turėti arba valdyti tam tikrą turtą ar prekes.

Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą teisingumo aspektu išaiškėjo, kad vertinant pagal Džini koeficientą nustatyta, jog Lietuvoje pajamų pasiskirstymo neteisingumas gerokai viršija

ES šalių vidurkį ir yra vienas iš didžiausių tarp šių valstybių. Horizontalus apmokestinimo teisingumas nėra įgyvendintas, kadangi skirtingų grupių mokesčių mokėtojai, gaunantys vienodo dydžio su darbo santykiais susijusias pajamas, moka skirtingo dydžio pajamų mokesčius. Tuo tarpu vertinant vertikalų apmokestinimo teisingumą, galima teigti, kad Lietuvoje pastarasis įgyvendintas. Vertinant mokesčių naštos rodiklį nustatyta, kad lyginant su ES šalių vidurkiu, Lietuvoje mokesčių našta gerokai mažesnė, tačiau vertinant pagal atskiras apmokestinamas grupes, mokesčių naštos pasiskirstymas tarp darbo, kapitalo ir vartojimo netolygus. Mokestinė našta tenkanti darbui yra didesnė už kapitalo ir vartojimo naštas kartu sudėjus.

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus teisingumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma: mažinti atotrūkį tarp darbo ir kapitalo apmokestinimo, t.y. mažinti darbo mokesčius ir didinti turto mokesčio tarifą; suvienodinti vienodas pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų grupių sumokamų mokesčių dydį neatsižvelgiant į tai ar dirbama bendrovėje, ar su individualios veiklos pažyma ir pan. (nepanaikinant PNDP taikymo nepilnamečius vaikus auginantiesiems tėvams); perskaičiuoti GMP tarifą prie jo prijungiant VSD įmokos tarifą, nes pastaroji panašesnė į mokesčių, o ne į draudimo įmoką (taip perskaičiuotas GPM tarifas taptų artimas realiai sumokamų gyventojų pajamų mokesčio sumai ir neliktų painiavos vertinant ES lygmeniu, nes Lietuvoje taikomas GPM yra ne vienas mažiausių ES, o priešingai – galima priskirti prie didžiausių).

2.2.2. Apmokestinimo efektyvumo tyrimo rezultatai

Apmokestinimo efektyvumui Lietuvoje įvertinti pasirinkti rodikliai orientuoti į mokestinių pajamų surinkimo efektyvumą. Mokesčių atotrūkio rodiklis parodo ar faktinė mokesčių bazė artima jos potencialui. Rodikliui apskaičiuoti naudoti nacionalinio biudžeto ataskaitose pateikti duomenys apie mokestinių pajamų plano vykdymą. Manoma, jog padėtis yra teigiama, kai faktiškai surenkama mokesčių suma ir pagal įstatymus potencialiai galima surinkti suma skiriasi 10-15 procentų. Mokestinių pajamų ir pagrindinių mokesčių plano vykdymas pateiktas 2.4 lentelėje.

2.4 lentelė

Mokestinių pajamų bei pagrindinių mokesčių pajamų plano vykdymas, proc.

Plano vykdymas, proc.	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Mokestinės pajamos	101,5	109,0	106,4	104,3	95,7	99,7	108,4	98,7	101,6	101,9
PVM	84,9	108,0	103,6	109,9	90,9	108,8	120,0	102,9	97,6	95,7
GPM	120,6	111,6	108,0	96,9	94,0	87,1	104,9	102,9	105,9	100,8
Akcizai	100,2	103,4	106,4	106,8	95,3	99,7	93,2	91,4	98,7	97,6
PM	113,5	113,8	113,5	87,8	107,3	98,0	105,1	74,1	121,8	128,5

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Finansų ministerijos nacionalinio biudžeto ataskaitų duomenimis.

Lietuvos mokesčių sistema pagal mokestinių pajamų plano vykdymą veikia efektyviai, kadangi visu analizuojamu laikotarpiu buvo surinkta daugiau nei 95 % mokestinių pajamų sumos. 2005 metais faktinės pajamos buvo viršytos daugiausiai, t.y. 9 % – plano įvykdymą lėmė didesnis nei planuota PM, PVM, akcizų, GPM, atskaitymų nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą, atskaitymų nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą, loterijų ir azartinių lošimo mokesčio, mokesčio už aplinkos teršimą surinkimas. Išskirtini 2008–2009 metai, kai mokestinės pajamos nebuvo surinktos, planas įvykdytas atitinkamai po 95,7 ir 99,7 %. Tokį rezultatą lėmė pagrindinių mokesčių plano neįvykdymas, dėl pasauli sukretusios finansų krizės. Pablogėjus šalies verslo sąlygoms, išorės paklausai, daugėjo bankrutuojančių įmonių, augo nedarbas. Tai turėjo įtakos ir mokesčių mokėtojų potencialo mažėjimui. 2009 m. taikyta mokesčių reforma sušvelnino atotrūkį tarp plano ir fakto pajamų, plano įvykdymui pritrūko 0,3 %. 2010 metais mokestinių pajamų planas įvykdytas 108,4 %. Tai lėmė PVM plano vykdymas 120 %. 2011 metais plano įvykdymui pritrūko 1,26 %. Šį rezultatą sąlygojo pelno mokesčio plano įvykdymas 74,1 %. Kitais analizuotais metais mokestinių pajamų planas įvykdytas daugiau nei 100 %.

Analizuojant pagrindinių mokesčių plano vykdymą pastebėta, kad vertinant PVM plano vykdymą išskirtini 2012–2013 metai. 2012 metais didėjant PVM apmokestinamų pardavimų vertei, buvo daugiau apskaičiuojama mokėtino PVM, tačiau planas buvo įvykdytas 97,6 proc. Tai rodo, kad šalyje klęsti šešėlinis verslas. Nors lyginant su 2011 metais pajamų iš šio mokesčio buvo surinkta 2,5 proc. punktais daugiau. Padidėjimą lėmė padidėjusios pardavimų apimtys, išaugusios produkcijos/paslaugų pardavimo kainos, pvz.: variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas padidėjo 8 proc., mažmeninė prekyba – 7,2 proc., maitinimas ir gėrimų teikimas – 18,2 proc. Vertinant 2013 metus PVM planas įvykdomas dar mažiau nei 2012 metais, t.y. 95,7 proc., kas rodo, jog valstybei sudėtinga mažinti šešėlinio verslo apimtis. Finansų ministerijos duomenimis planas neįvykdytas dėl lėtesnio nei projektuota gyventojų vartojimo išlaidų augimo, 2013 m. PVM pajamos buvo mažesnės apie 40 mln. eurų. VMI teigimu PVM surenkamoms pajamoms didžiausios įtakos turėjo sumažėję pardavimai vidaus rinkoje, pakitusi pardavimų struktūra bei išaugę įsigijimai ir, atitinkamai, PVM atskaita, bei importo PVM tvarkos pasikeitimai.

Analizuojant gyventojų pajamų mokesčio surinkimą, išskirtini 2007 – 2008 metai. Neigiamą poveikį plano vykdymui turėjo įvairių lengvatų taikymas, ypatingai palūkanoms už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti arba įsigyti taikymas 2007 m. ir 2008 m. pradžioje, kai nekilnojamo turto kainos buvo pasiekusios savo piką. 2009 m. sausio 1 d. įsigaliojus Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimams būsto kredito lengvata buvo panaikinta. Nuo 2010 m., ekonomikai atsigaunant, pajamų planas iš GPM vėl įvykdomas ir netgi daugiau nei 100 %.

Vertinant akcizus paaiškėjo, kad nuo 2008 metų planas nėra įvykdomas, t.y. svyruoja nuo 91,4 iki 99,7 %. Tam įtakos turėjo besiplečiantys kontrabandos mastai ir dideli akcizų mokesčių tarifai. 2009 metais buvo padidinti pagrindinių energetinių produktų akcizų tarifai, pvz.: suskystintų naftos dujų, skirtų naudoti automobiliams akcizo tarifas išaugo 2,4 karto, bešvinio benzino – 34,4 %, gazolio – 20,4 %. Tačiau toks sprendimas turėjo neigiamos įtakos kuro pardavimams (krito iki 30 %), kadangi tarifas buvo didesnis netgi už ES reikalaujamą. Taigi nuo 2009-ųjų rugpjūčio 1 d. gazolio tarifas buvo sumažintas iki minimalaus ES nustatyto Lietuvai tarifo 947 Lt už 1000 litrų produkto, bet visgi išliko aukštas, o nuo 2012 metų vėl buvo didinamas.

Analizuojant pelno mokesčio vykdymo duomenis išskirtini 2011 metai, kai pelno mokesčio planas įvykdytas tik 74,1 %. Pasak Finansų ministerijos beveik du trečdaliai įmonių 2011 metais pasirinko mokėti avansines pelno mokesčio įmokas remdamasis prastais 2009 metų rezultatais, kas lėmė mažas 2011 metų pajamas. Taip pat įtakos turėjo standartinio pelno mokesčio tarifo sumažinimas iki 15 %. 2012 metais planas įvykdomas 121,8 %, tam įtakos turėjo primokėtas skirtumas už 2011 metus, kuris susidarė dėl mažų avansinio pelno mokesčio įmokų. 2013 metais PM planas įvykdytas 128,8 proc., rezultatai lėmė augantis įmonių pelningumas.

Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas padeda nustatyti taikomų lengvatų, išimčių mastą, kuris mažina apmokestinamąją bazę. Kuo skirtumo reikšmė artimesnė 0, tuo apmokestinimas efektyvesnis. Faktinis mokesčio tarifas suprantamas, kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio apmokestinamosios bazės santykis.

Kiekvieno mokesčio apmokestinamoji bazė (objektas) nurodoma atitinkamame mokesčio įstatyme: PVM objektas – apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, GMP objektas – gyventojų pajamos, PM objektas – uždirbtos pajamos. Praktiškai įvertinti apmokestinamųjų bazių vertę sudėtinga dėl statistinių duomenų trūkumo, todėl skaičiavimams pasirinkti artiniai tiksliausiai įvertinantys atitinkamą apmokestinamąją bazę. Skaičiuojant PVM faktinį tarifą apmokestinamoji bazė apskaičiuota remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiamais duomenimis apie įmonių pardavimus ir pirkimus. Skaičiuojant GPM faktinį tarifą apmokestinamajai bazei įvertinti pasirinktas rodiklis apibūdinantis gyventojų gautą atlygį pinigais ir natūra – BVP, skaičiuojamo pajamų metodu, dedamoji – algos ir atlyginimai. PM apmokestinamajai bazei įvertinti pasirinkta kita BVP dedamoji – likutinis paviršius ir mišriosios pajamos, apimantis verslo pelną ir individualios veiklos pajamas.

Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas skaičiuotas trimis pagrindiniams mokesčiams (PVM, GPM ir PM), atsiribota nuo akcizų, kadangi skirtingoms akcizais apmokestinamoms prekių grupėms taikomi skirtingi tarifai, nėra vieno apibendrinančio standartinio tarifo. Pagrindinių mokesčių faktiniai tarifai ir faktinio ir standartinio tarifo skirtumo dinamika pateikta 2.5 lentelėje.

Faktinių tarifų (proc.) bei faktinio ir standartinio tarifo skirtumo dinamika

Metai	Faktinis mokesčio tarifas, proc.			Faktinio ir standartinio tarifo skirtumas		
	PVM	GPM	PM	PVM	GPM	PM
2004	9,36	15,16	5,09	-8,64	-17,84	-9,91
2005	9,82	15,29	5,66	-8,18	-17,71	-9,34
2006	11,27	14,45	6,61	-6,73	-12,55	-12,39
2007	12,84	13,65	5,95	-5,16	-13,35	-12,05
2008	11,53	13,22	7,93	-6,47	-10,78	-7,07
2009	11,22	11,78	6,19	-8,45	-3,22	-13,81
2010	13,43	11,11	2,95	-7,57	-3,89	-12,05
2011	12,37	11,28	2,20	-8,63	-3,72	-12,80
2012	12,55	11,41	3,42	-8,45	-3,59	-11,58
2013	11,97	11,56	3,63	-9,03	-3,44	-11,37
<i>Vidurkis</i>	<i>11,63</i>	<i>12,89</i>	<i>4,46</i>	<i>-7,73</i>	<i>-9,01</i>	<i>-11,24</i>

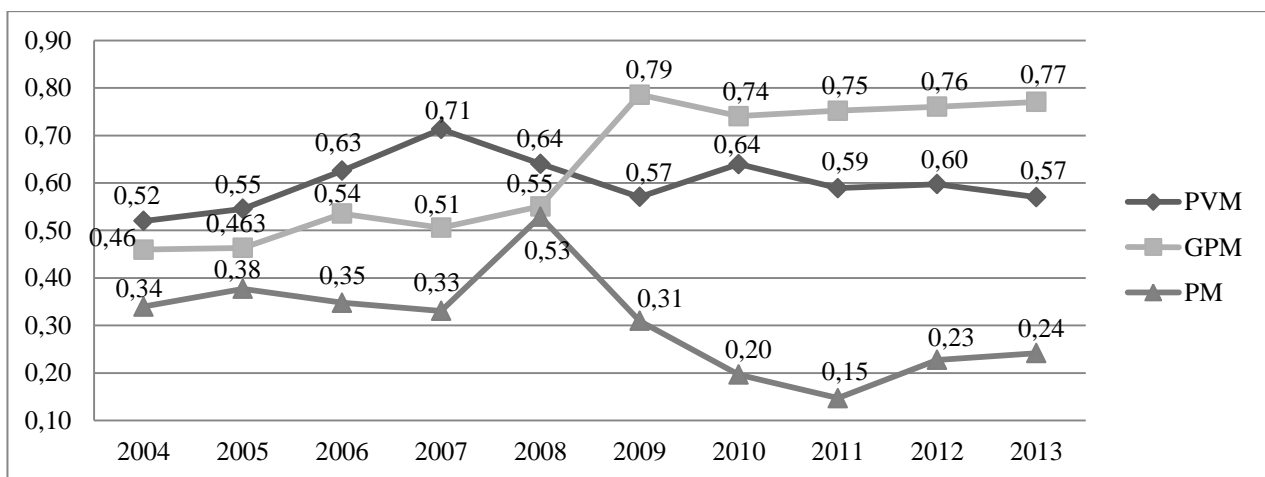
Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Statistikos departamento ir Nacionalinio biudžeto ataskaitų duomenimis.

Faktinis mokesčio tarifas yra mažesnis už standartinį tarifą, dėl numatytų kiekvieno mokesčio įstatyme taikomų lengvatų. Iš atliktų apskaičiavimų (žr. 2.5 lent.) galima teigti, kad analizuojamų tarifų skirtumas arčiausiai pageidautinos reikšmės yra GPM. Faktiniam GPM tarifui iki 2010 metų būdinga mažėjimo tendencija dėl neapmokestinamųjų pajamų didinimo. Nuo 2010 metų GPM faktinis tarifas nusistovėjo ties 11 proc. ir kasmet padidėdavo po 1,33 proc. punktus, taip vis mažinant faktinio ir standartinio tarifo skirtumą nuo 3,89 (2010 m.) iki 3,44 (2013 m.), kas vertinama teigiamai. Vertinant faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumo dinamiką išryškėja du laikotarpiai, kirtinis taškas 2009 metai, kai siekiant subalansuoti šalies ekonominę situaciją, buvo keičiami pagrindinių mokesčių tarifai, koreguoti mokesčius reglamentuoti įstatymai. Standartinį GPM tarifą sumažinus iki 15 proc. skirtumas sumažėjo daugiau kaip 3 kartus ir kaip jau buvo minėta kasmet vis mažėjo. Tačiau Finansų ministerijos duomenimis, 2013 metais GPM netekimai siekė 1151 mln. Lt, iš jų daugiausiai prarandama dėl NPD ir PNPD taikymo lengvatų, netekimai siekė 680 mln. Lt.

PVM faktinis tarifas vidutiniškai kasmet sudarė po 11,63 proc., o skirtumas – vidutiniškai po 7,73. Nuo 2009 metų skirtumas tarp faktinio ir standartinio PVM tarifo kone dvigubai didesnis. 2013 metais netekimai iš PVM siekė 481 mln. Lt, iš jų daugiausiai prarandama dėl 9 proc. lengvatinio tarifo taikomo šilumos energijai ir 5 proc. lengvatinio tarifo taikomo vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, netenkama atitinkamai po 198 ir 194 mln. Lt.

Didžiausias skirtumas tarp faktinio ir standartinio tarifo užfiksuotas PM. Nuo 2010 metų faktinis tarifas, kai kuriais metais mažesnis net 4 kartus. 2013 metais netekimai iš PM siekė 535 mln. Lt, pusę šių pajamų sudaro netekimai dėl neapmokestinamųjų pajamų taikymo. Tačiau be lengvatų taikymo išskirtina kita priežastis – mokesčių vengimas, slepiant realias pajamas. Prie išvardytų netekimų pridėjus akcizų mokesčio netekimus, kurie siekė 531 mln. Lt, nustatyta, kad 2013 metais dėl taikomų išimčių ir lengvatų, valsybė prarado 13,79 proc. mokesčių pajamų.

Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo santykis padeda nustatyti apmokestinimo didinimo potencialą. Kuo santykis artimesnis 1, tuo apmokestinimo tvarka efektyvesnė. Vertinat pagrindinių mokesčių faktinio ir standartinio tarifų santykio dinamiką nustatyta, kad mokesčių administratoriai susiduria su apmokestinimo tvarkos efektyvumo problemomis. Arčiausiai pageidautinos reikšmės yra gyventojų pajamų ir pridėtinės vertės mokesčių santykiai, tačiau atotrūkis gana didelis. Faktinio ir standartinio tarifo santykio dinamika pateikta 2.6 paveiksle.



2.6 pav. Faktinio ir standartinio tarifo santykio dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Statistikos departamento ir Nacionalinio biudžeto ataskaitų duomenimis.

Žvelgiant į visą analizuotą laikotarpį matyti, kad kasmet GPM santykis vis artėjo prie pageidautinos reikšmės, o tai reiškia, kad apmokestinimo tvarka tapo vis efektyvesnė. PVM santykio reikšmės analizuojamu laikotarpiu kito 0,52-0,71 ribose, tačiau kaitai būdingas nepastovumas, santykiai tai mažėjo, tai didėjo. Nuo 2008 metų santykio reikšmės buvo ties 0,6 riba. Paskutiniaisiais metais užfiksuotas mažėjimas 0,03 punktais. Apie PVM apmokestinimo efektyvumo tvarkos problemas byloja ir 2012-2013 metais neįgyvendinti mokesčių pajamų vykdymo planai.

Mažiausios faktinio ir standartinio tarifo santykio reikšmės yra PM. Nuo 2008 metų faktinio ir standartinio tarifo santykio reikšmės ženkliai krito, nors ir taip buvo mažos. 2011 metais pasiektas žemiausias taškas, t.y. santykio reikšmė buvo tik 0,15. Kitais metais šiek tiek didėjo, kas rodo, jog buvo imtasi priemonių PM apmokestinimo tvarkos efektyvumui didinti, tačiau reikšmės išliko labai mažos. Tokius rezultatus sąlygoja eilė priežasčių. Viena iš jų nepagrįstai didinamos sąnaudos. VMI duomenimis (2013), siekdami išvengti PM mokėjimo, mokesčių mokėtojai nepagrįstai didina leidžiamus atskaitymus, didina įsigyjamų arba mažina parduodamų prekių ir paslaugų kainas, neteisingai ir nepagrįstai naudojami lengvatomis. Piknaudžiavimą lengvatomis ir išimtimis galima priskirti ne tik PM mokėtojams, tačiau ir kitiems. Siekiama išvengti tiek su darbo santykiais susijusių mokesčių, tiek PVM mokėjimo.

Kitas rodiklis apmokestinimo efektyvumui vertinti – *mokesčių sistemos elastingumas*, kuris padeda nustatyti mokesčių pajamų augimo tempą lyginant su ekonomikos augimu. Mokesčių

sistema laikoma elastinga, kai pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei BVP, be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo. Manoma, kad elastinga mokesčių sistema yra palankesnė, norint padidinti valstybės pajamas. Analizuojamu laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistemoje vyko esminių pertvarkymų, ypač 2009 metais, kai buvo keičiami pagrindinių mokesčių įstatytai, nustatyti nauji tarifai, kurie išliko iki dabar. Siekiant išvengti neatitikimų dėl mokesčių įstatymų bei tarifų keitimo, pagrindinių mokesčių pajamų elastingumas skaičiuotas 2009–2014 metams, kai tarifai nekito. Išskyrus PM tarifas 2010 m. sumažintas nuo 20 iki 15 proc. (žr. 2.1 lent.), skaičiuojant PM elastingumą 2010 m., į šį veiksmą neatsižvelgta, nes 2009 m. tarifas buvo padidintas siekiant surinkti didesnes pajamas, o įvyko priešingai – surinktos pajamos sumažėjo kone per pus, ir tarifas buvo grąžintas į buvusį lygį. PVM, GPM ir PM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu pateiktas 2.6 lentelėje.

2.6 lentelė

Pagrindinių mokesčių pajamų elastingumas BVP atžvilgiu, 2009-2014 metais

Metai	Δ BVP pokytis, proc.	Δ PVM pajamos, proc.	PVM ϵ	Δ GPM pajamos, proc.	GPM ϵ	Δ PM pajamos, proc.	PM ϵ
2009	-17,77	-	-	-	-	-	-
2010	3,58	7,28	2,04	-8,40	2,35	-44,14	12,34
2011	11,59	16,57	1,43	8,69	0,75	-8,47	0,73
2012	6,41	2,53	0,40	6,15	0,96	71,20	11,11
2013	5,55	1,96	0,35	7,76	1,40	10,10	1,82
2014	4,83	6,18	1,28	6,05	1,25	4,85	1,004
Vidutinis ϵ 			1,09		1,34		5,40

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Statistikos departamento ir Finansų ministerijos duomenimis.

Nustatyta, kad PVM pajamos yra elastingos BVP atžvilgiu tik esant tam tikram BVP lygiui (žr. 2.6 lent.). Tačiau vertinant pagal vidutinį analizuojamo laikotarpio PVM elastingumą, kuris didesnis už 1 ir lygus 1,09, galima teigti, kad didėjant BVP, PVM surenkamos pajamos didėja dar sparčiau. Taigi, siekiant padidinti iš PVM surenkamas pajamas, daugiausia dėmesio turi būti skiriama ne tarifo didinimui, o mokesčio ekonominės aplinkos sąlygoms gerinti. Vertinant GPM ir PM pajamų elastingumą nustatyta, kad pajamos yra elastingos, tai reiškia, kad mokesčiai reaguoja į ekonominių sąlygų pasikeitimus, o siekiant padidinti iš mokesčių surenkamas pajamas, galima išvengti tarifo didinimo. Pastebėta, kad priešingai tarifo didinimas gali lemti verslo slopinimą ir kartu daryti neigiamą įtaką mokesčio ekonominei aplinkai. Taigi efektyviausias būdas padidinti iš mokesčių surenkamas pajamas – skatinti verslo veiklą ir ekonomikos augimą.

Priešingai nei PVM, GPM ir PM, akcizų tarifai analizuojamu laikotarpiu buvo gana dažnai keičiami. Akcizams būdingas nelankstumas kainų pokyčiams, ypač didelę įtaką akcizo mokesčių pajamų surinkimui turėtų daryti tarifų pokyčiai, todėl tikslinga nustatyti akcizo pajamų elastingumą tarifo kitimui. Elastingumo koeficientas parodo, kaip tarifų kitimas sąlygoja iš akcizo mokesčio

surenkamas pajamas. Dažniausiai, analizuojamu laikotarpiu, akcizo tarifai kito apdoroto tabako prekių grupei. Elastingumo skaičiavimams atlikti pasirinktas akcizo tarifas taikomas cigaretėms. Skaičiavimai pateikti 2.7 lentelėje.

2.7 lentelė

Cigarečių akcizo mokesčio pajamų elastingumas cigarečių akcizo specifinio tarifo kitimui

Metai	Akcizas cigaretėms, Lt už 1000 cigarečių	ΔCigarečių akcizo specifinio tarifas, %	Pajamos iš akcizų cigaretėms, mln. Lt	ΔCigarečių akcizo pajamos, %	Elastingumas ε
2004	47,5	11,50	217	7,96	0,69
2005	47,5	0,00	258	18,89	-
2006	47,5	0,00	353	36,82	-
2007	66	38,95	408	15,58	0,40
2008	79	19,70	684	67,65	3,43
2009	113,5	43,67	690	0,88	0,02
2010	132	16,30	554	-19,71	1,21
2011	132	0,00	644	16,25	-
2012	140	6,06	699	8,54	1,41
2013	148	5,71	717	2,58	0,45
				Vidutinis ε 	1,09

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos prie LR duomenimis.

Apskaičiuota, kad akcizų surenkamos pajamos yra elastingos specifinio tarifo kitimui, kadangi vidutinis elastingumo koeficientas yra didesnis už 1, t.y. lygus 1,09. Tai reiškia, kad didėjant specifiniam tarifui, surenkamos mokesčio pajamos didėja spartesniu tempu. Specifiniam tarifui padidėjus 1 %, mokesčio surenkamos pajamos turėtų padidėti 1,09 %. Kaip jau buvo minėta, Lietuvoje numatomas palaiptinis akcizo kėlimas. Tarifo kėlimu siekiama ne tik įvykdyti ES keliamus reikalavimus bet ir surinkti daugiau pajamų į nacionalinį biudžetą. Tačiau keliant akcizus kartu kyla ir produkto kaina, atsiranda poreikis kontrabandai, nelegaliai prekybai. Taigi akcizų kėlimas gali lemti dalies legalios rinkos praradimą, nes didėjant atotrūkiui tarp legaliai ir nelegaliai realizuojamų prekių kainų, rinka užpildoma pigesnėmis nelegaliomis cigaretėmis. Tai taikoma ne tik cigarečių atveju, bet ir kitoms akcizais apmokestinamoms prekių grupėms. Akcizais apmokestinamų prekių realizacijai daro įtaką ir kiti veiksniai, tokie kaip gyventojų perkamosios galios mažėjimas, nelegali prekių apyvarta, visuomenėje vyraujantis pakantumas nelegalių prekių vartojimui ir didėjantis šių prekių prieinamumas. Tačiau galima teigti, kad svarbiausias veiksnys lemiantis akcizų surinkimą yra kontrabandos mastai. Kuo daugiau įvežama kontrabandinių prekių rūšių, kurios nėra apmokestinamos, tuo didesnė pajamų dalis prarandama. Žukausko (2014) atliktas tyrimas parodė, kad dėl nelegalios stipriųjų gėrimų rinkos į valstybės biudžetą 2012 m. nesumokėta daugiau nei 400 mln. Lt akcizo mokesčio ir PVM. Nuo 2012 m. iki 2014 m. nelegalių stipriųjų alkoholinių gėrimų rinka sumažėjo nuo 36 iki 27 proc., rezultatai lėmė gerėjanti šalies ekonominė padėtis. Dėl nelegalios tabako rinkos 2012 m. valstybė prarado 341 mln. Lt nesumokėtų akcizo ir pridėtinės vertės mokesčio į valstybės biudžetą (nelegali cigarečių rinka Lietuvoje siekė apie 35 %).

Nelegali degalų rinka sudarė apie 15-20 %, nustatyta, kad įsigijus 50 litrų nelegalaus benzino valstybė praranda 118 Lt. Skaičiuojama, kad 2012 m. dėl akcizinių prekių šešėlinės rinkos Lietuva iš akcizo ir PVM neteko apie 900 mln. Lt biudžeto pajamų.

Nors vertinant pagal tarifus, Lietuva nepasižymi labai aukštais akcizų tarifais ES kontekste, tačiau nenuostabu, kad valstybė praranda tiek daug pajamų, kadangi Lietuva užima 2 vietą iš visų ES valstybių pagal sunkiausią akcizinių prekių įperkumą (akcizinių prekių įperkumas ES šalyse pateikiamas 6 priede), o tai yra viena pagrindinių šešėlinės rinkos išplitimo ir akcizo pajamų nesurinkimo į biudžetą priežasčių. Nustatyta, kad 2012 metais Lietuvoje gyventojai išleido 1,8 % vidutinio darbo užmokesčio akcizinių prekių krepšeliui (1 cigarečių pakeliui, 1 litrui degtinės ir 1 litrui benzino), skaičiuojamo pasirenkant vidutines kainas įskaitant netiesioginius mokesčius. Sunkesnis įperkumas nei Lietuvoje užfiksuotas tik Bulgarijoje – 1,9 %. Mažiausią vidutinio darbo užmokesčio dalį akcizinių prekių krepšeliui skiria tokios šalys kaip Liuksemburgas (0,3 %), Danija, Ispanija, Kipras ir Vokietija (po 0,4 %). Šie dideli skirtumai tarp akcizinių prekių įperkumo yra nulemti vidutinio pragyvenimo lygio skirtumų. Mažesnis pragyvenimo lygis lemia mažą prekių įperkumą, skatina gyventojus mažinti prekių ir paslaugų vartojimą arba ieškoti alternatyvų, tame tarpe – pigesnių prekių ir paslaugų šešėlinėje ekonomikoje. Taigi labai svarbu tinkamai nustatyti akcizų tarifus, kadangi dideli akcizai skatina vartotojus trauktis į šešėlį, o kovojimas su šešėline ekonomika valstybei papildomai kainuoja.

Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą efektyvumo aspektu išaiškėjo, kad faktinė mokesčių bazė artima jos potencialui, tačiau žvelgiant į kelis paskutinius analizuotus metus (2012–2013 m.) nustatyta, kad mokesčių administratoriai susiduria su netiesioginių mokesčių surinkimo problemomis, sąlygotomis dėl šešėlinės ekonomikos masto šalyje. Vertinant PVM pajamų elastingumą ekonomikos augimui nustatyta, kad kai kuriais metais (2012–2013 m.) pajamos iš PVM augo beveik tris kartus lėčiau nei BVP. Skaičiuojant cigarečių elastingumą tarifo kitimui, nustatyta, kad didėjantis tarifas didina surenkamas mokesčio pajamas, tačiau didėjantys tarifai skatina vartotojus rinktis kontrabandinės prekes. Lyginant faktinių ir standartinių mokesčių tarifus nustatytas apmokestinimo atskirais mokesčiais nepakankamas efektyvumas. Didžiausias atotrūkis tarp faktinio ir standartinio tarifo – PM. Išgrynintos PM apmokestinimo nepakankamo efektyvumo priežastys: didelis leidžiamų atskaitymų, lengvatų skaičius, mokesčio mokėjimo vengimas. Šios priežastys taikytinos ir vertinant kitus analizuotus mokesčius. Nors PM pajamos elastingos BVP atžvilgiu, tačiau tokia staigi elastingumo reikšmių kaita (žr. 2.6 lent.) rodo apie pajamų surinkimo neveiksmingumą, nestabilumą.

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus efektyvumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma: mažinti taikomų lengvatų, išimčių kiekį įvairioms mokesčių mokėtojų grupėms, kadangi jomis naudojasi ir dideles pajamas gaunantys gyventojai taip gaudami

didesnę naudą (pvz.: šildant didesnio ploto butą, skiriama PVM lengvata šildymui), tačiau mažinant taikomų lengvatų kiekį nepanaikinti tų lengvatų, kurios būtinos socialiniam teisingumui užtikrinti; mažinti PM tarifą įmonėms, kurios pelną reinvestuoja į naujų darbo vietų kūrimą ir ateities potencialo didinimą, kadangi per didelis apmokestinimas slopina įmonių investicijas, to pasekmė – lėčiau augantis produktyvumas ir užimtumas; mokesčių vengimo problemą spręsti mažinant GPM tarifą, o siekiant, kad nesumažėtų mokesstinės pajamos PVM tarifą grąžinti į prieš krizinį lygį, sumažėjus mokesčių naštai padidėtų perkamoji galia, o mokesčių mokėtojai turėtų mažiau paskatų vengti mokesčių.

2.2.3. Apmokestinimo administravimo paprastumo tyrimo rezultatai

Apmokestinimo administravimo paprastumui Lietuvoje įvertinti pasirinkti rodikliai atskleidžiantys mokesčių pajamų surinkimo, apskaičiavimo ir mokėjimo aspektus. *Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis* skaičiuojamas, kaip mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis, kuris nurodo mokesčių surinkimo kainą. Kuo santykio reikšmė mažesnė, tuo mokesčių sistemoje mokesčiams surinkti yra išleidžiama mažiau piniginių lėšų. Lietuvoje kiekvieno atskiro mokesčio administravimo išlaidos nėra viešai skelbiamos. Todėl siekiant įvertinti mokesčių surinkimo kainą, mokesčių rinkimo administravimo išlaidos įvertintinamos remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktais duomenimis apie VMI surinktas pajamas ir patirtas išlaidas. Į VMI surinktas pajamas įtraukti visi institucijos surinkti mokesčiai, įmokos, baudos ir delspinigiai, pervesti į nacionalinį biudžetą, Sveikatos draudimo ir Garantinį fondus. Į VMI veiklos išlaidas įtraukti mokesčių administravimo programos faktiški asignavimai, įskaitant ir asignavimus investicijų projektams. VMI surinktos pajamos, išlaidos ir mokesčių administravimo kaina bei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) apskaičiuota mokesčių administravimo kaina pateikta 2.8 lentelėje. 2013 metų duomenys dar nepaskelbti.

2.8 lentelė

VMI pajamų ir išlaidų (mln. Lt) bei mokesčių administravimo kainos dinamika (proc.)

Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
VMI pajamos, mln. Lt	10636,4	13722,3	16491,9	19620,8	23042,2	16412,2	15353,7	16521,9	17840,3
VMI išlaidos, mln. Lt	191,6	194,4	204,7	225,5	244,7	193,4	164,0	174,5	190,9
Mokesčių admin. kaina, proc.	1,80	1,42	1,24	1,15	1,06	1,18	1,07	1,06	1,07
Mokesčių admin. kaina (EBPO duomenimis), proc.	2,11	1,40	1,23	1,14	1,06	1,18	1,06	0,98	-
Mokesčių admin. kaina ES-27 vidurkis (EBPO duomenimis), proc.	1,28	1,24	1,15	1,10	0,98	1,09	1,20	1,15	-

- duomenų nėra.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis VMI ir EBPO duomenimis.

EBPO teikiami duomenys apie mokesčių administravimo kainą beveik sutampa su apskaičiuota, tik 2011 metais pagal EBPO mokesčių administravimo kaina nesiekė 1 proc. ir buvo mažiausia visu analizuojamu laikotarpiu. Iki 2008 metų Lietuvoje mokesčių administravimo kaina mažėjo, 2009 metais, esant ekonominiam sunkmečiui, pakilo iki 1,18 %, nors tiek surenkamos pajamos, tiek išlaidos mažėjo. Mokesčių ėmimo kainos pakilimui įtakos turėjo spartesnis mokestinių pajamų, nei veiklos išlaidų mažėjimas. Tačiau nuo kitų metų rodiklio reikšmė sumažėjo, tai vertinama teigiamai ir rodo, kad mokesčių administratorių veiklos efektyvumas auga, tačiau 2010-2012 metais mokesčių administravimo kaina išliko pastovi, taigi mokesčių administratoriai turėtų susirūpinti dėl administravimo kaštų mažinimo.

V. Tanzi (2007) teigia, kad mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos turi sudaryti apie 0,5 % nuo surinktos mokesčių sumos. Vertinant pagal šią ribą matyti, kad visu analizuojamu laikotarpiu reikšmės daugiau nei 2 kartus viršijo ne tik Lietuvoje bet ir visoje ES. Iš visų ES valstybių tik Švedijoje (vidutiniškai 0,42 proc.) ir Estijoje nuo 2008 metų (vidutiniškai 0,37 proc.) mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudarė mažiau nei 0,5 % nuo surinktos mokesčių sumos (visų ES valstybių mokesčių administravimo kainos dinamika pateikta 10 priede).

Tuo tarpu lyginant su ES šalių vidurkiu, Lietuvoje mokesčių administravimo kaina iki 2009 metų viršijo ES šalių vidurkį, tačiau reikšmės buvo artimos vidurkiui, o nuo 2010 metų tapo netgi mažesnės. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio reikšmės tarp ES valstybių kinta 0,34-3,06 proc. ribose. Brangiausiai mokesčių administravimas kainuoja Slovakijoje (vidutiniškai 2,45 proc.) ir Lenkijoje (vidutiniškai 2,10 proc.). Vitek ir kt. (2004) analizuodami užsienio valstybių mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykį nustatė, kad reikšmės kinta nuo 1 iki 3 proc., taigi vertinant pagal šias ribas galima teigti, kad Lietuvos mokesčių administratoriai turimus išteklius naudoja tinkamai. Tačiau reikėtų pabrėžti, kad Lietuvoje mokesčius administruoja trys įstaigos: VMI, Sodra ir Muitinės departamentas. Į skaičiavimus įtraukus Sodros ir Muitinės departamento patiriamas sąnaudas mokesčių administravimo klausimais, mokesčių administravimo kaina būtų ženkliai didesnė.

Kitas analizuotas rodiklis – *mokesčių įsiskolinimo rodiklis*, kuris apskaičiuojamas, kaip mokestinės skolos ir surinktų mokestinių pajamų santykis. Pastarasis rodo nesurinktų mokesčių dalį nuo visų surinktų mokesčių ir charakterizuoja bendrus sunkumus renkant mokesčius, susijusius tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek su mokesčių mokėtojais. Kuo rodilio reikšmė mažesnė, tuo mokesčiai surenkami efektyviau. Mokestinė skola suprantama, kaip planuojamų mokestinių pajamų ir faktinių mokestinių pajamų skirtumas, taigi ši suma priklauso nuo to, kaip rengiami mokestinių pajamų planai. Mokestinės skolos ir mokesčių įsiskolinimo dinamika pateikta 2.9 lentelėje.

Mokestinė skola (mln. Lt) ir mokesčių įsiskolinimo rodiklio dinamika, proc.

Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Mokestinė skola, mln. Lt	-162,9	-1060,0	-943,2	-764,8	982,4	54,0	-1222,2	221,2	-296,7	-70,7
Mok. įsiskolinimo rodiklis, proc.	-1,47	-8,22	-6,04	-4,11	4,51	0,33	-7,77	1,27	-1,58	-0,36

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis.

Mokestinė skola 2004 – 2007 metais buvo neigiama, tai rodo, kad planuojamos pajamos buvo mažesnės nei surinktos. Mokesčių įsiskolinimo rodiklio reikšmės taip pat buvo neigiamos taigi galima teigti, kad mokesčiai buvo renkami efektyviai, nors nuo 2006 metų reikšmės didėjo, o 2008 – 2009 metais buvo teigiamos kas rodo, jog mokesčių surinkimas pablogėjo. Pablogėjimas siejamas su to meto ekonominėmis sąlygomis. Teigiama rodiklio reikšmė užfiksuota ir 2011 metais, kadangi ekonominė situacija šalyje gerėjo, tai rezultata galima sieti su mokesčių mokėtojų neatsakingumu. 2012–2013 metais mokesčių surinkimas lyginant su 2011 metais pagerėjo, tačiau mokesčių rinkimo problemos neišspręstos. Nors makroekonominiai rodikliai gerėja, tačiau ir šalies gyventojų, ir įmonių lūkesčiai, veikiami ankstesnių ekonomikos sunkmečio sąlygų, keičiasi lėtai. Rinkos dalyviai nėra linkę atsisakyti šešėlinės veiklos, netgi didėjant bendrajai paklausai. Taigi ekonomikos sunkmečio pasekmės pasireiškia vėliau nei jas sukėlusios priežastys ir turi ilgalaikį poveikį. Laisvosios rinkos instituto duomenimis (2014), apie 90 proc. šešėlinės ekonomikos, 2011–2013 metais, sudarė mokesčių slėpimas. Apie 33 proc. nelegali prekyba akcizinėmis prekėmis, apie 24 proc. darbo užmokesčio slėpimas, apie 23 proc. prekių ir paslaugų teikimas nesumokant mokesčių ir apie 10 proc. prekyba nelegaliomis prekėmis ir paslaugomis. Taigi VMI veikloje didžiausias dėmesys turi būti skiriamas mokesčių prievolių vykdymo užtikrinimui, skatinant sąžiningą mokesčių mokėjimą, sukuriant mokesčių mokėtojams palankias sąlygas.

Kitas analizuotas rodiklis įvertinantis mokesčių administravimo paprastumą žvelgiant iš mokesčių mokėtojų pozicijų – *mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis*. Dėl statistinių duomenų trūkumo, šio rodiklio piniginiiais vienetais įvertinti nėra galimybės, tačiau remiantis PB teikiamais duomenimis įvertintos mokesčių mokėtojų sąnaudų laiko atžvilgiu, kurios apima laiką įskaitant mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą (žr. 2.10 lent.).

Lietuvoje mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir sumokėjimui sugaištamo laiko dinamika, val. per metus

Metai	Bendras laikas	Pelno mokesčių administravimui	Su darbo santykiai susijusių mokesčių administravimui	Vartojimo ir kitų mokesčių administravimui
2004-2006	162	28	76	58
2007-2008	166	32	76	58
2009-2013	175	32	85	58

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis PB ataskaitų „Paying taxes“ duomenimis.

Lietuvoje PB duomenimis nuo 2004 iki 2009 metų mokesčių mokėtojų sugaištas laikas mokesčių mokėjimui padidėjo 8 proc. punktais, t.y. nuo 162 iki 175 darbo valandų per metus. Nuo 2009 metų vidutinis sugaištas laikas nekito, o 2013 metais reikšmė tapo artima ES valstybių vidurkiui, kuris siekė vidutiniškai 176 darbo valandas. Padidėjimą lėmė dažnai keičiami mokesčių įstatymai. Per 2004 – 2013 metus, pagrindinių mokesčių ir „Sodros“ įmokų įstatymai buvo pakeisti 193 kartus. Kuo dažniau keičiami mokesčių įstatymai, tuo mokesčių mokėtojams sunkiau juos įsisavinti. Kadangi Lietuvoje daugiausiai yra apmokestinami dirbantieji, tai atitinkamai su darbo santykiais susijusių mokesčių administravimui skiriama daugiausiai laiko – vidutiniškai 85 darbo valandos, laikas pailgėjo 9 valandomis nuo 2009 metų, iki tol siekė 76 darbo valandas. Padidėjimą lėmė įveti nauji pakeitimai, mokesčių mokėtojams buvo sunkiau prisitaikyti prie naujos tvarkos tiek apskaičiuojant, tiek deklaruojant pajamų mokesčius. Mažiausiai laiko mokesčių mokėtojai sugaišo pelno mokesčio mokėjimo įsipareigojimams vykdyti – nuo 2007 metų vidutiniškai 32 darbo valandas per metus. Iki 2007 metų – siekė 28 darbo valandas. Šio mokesčio mokėjimo sąnaudos didėjo dėl pakeistų pelno mokesčio deklaracijų formų ir pildymo taisyklių, be to, laikinai jas buvo galima pildyti tik rankiniu būdu. Mokesčių mokėtojų laikas sugaištas vartojimo ir kitų mokesčių mokėjimui sudaro vidutiniškai 58 darbo valandas ir visu analizuojamu laikotarpiu išliko pastovus.

Žvelgiant į visą analizuojamą laikotarpį, nors mokesčių mokėtojų sugaištas laikas mokesčių mokėjimui didėjo, tačiau VMI atliko nemažai pakeitimų lengvinančių mokesčių mokėjimą. Pavyzdžiui 2004 metais jau buvo įdiegta pajamų elektroninio deklaravimo sistema, tačiau norint pateikti deklaraciją, reikėjo atlikti eilę veiksmų: prisijungus prie sistemos, atsisiųsti ir įsidiegti programą „ABBY eFormFiller“, parsisiųsti deklaracijų maketus ir, juos ranka užpildžius, atspausdinti, pasirašyti bei išsiųsti registruotu laišku arba pristatyti į VMI teritorinį padalinį. Tuo tarpu 2013 metais net 600 tūkst. vartotojų deklaraciją pateikė, prisijungus prie sistemos „online“ režimu, užteko paspausti nuorodą „pateikti“, ir visa reikiama informacija deklaracijoje jau buvo pateikta (Šnirienė, 2014). VMI duomenimis, elektroniniu būdu pateiktų GPM deklaracijų skaičius nuo 2004 iki 2013 metų išaugo beveik 5 kartus, atitinkamai nuo 20,38 proc. iki 96,73 proc., taigi tiek elektroninė pajamų deklaravimo sistema, tiek mokesčių mokėjimas naudojantis elektroninės bankininkystės pagalba sumažino sąnaudas skiriamas mokesčių mokėjimui. Įdiegtos informacinės technologijos, o ypač elektroninė deklaravimo sistema suteikė galimybę taupyti laiką ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams tuo pačiu mažinant darbo sąnaudas. Tačiau sugaištą laiką didina tai, kad mokesčių mokėtojai, mokesčių klausimais privalo bendrauti su trimis institucijomis, o atskaitinius duomenis privalo teikti ne tik VMI, bet ir Sodrai.

Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokesčių pajamų santykis, padeda nustatyti mokesčių administratorių darbo veiksmingumą, pastarasis didėja, kai pajamos iš baudų ir konfiskacijos didėja spartesniu tempu nei mokesčių pajamos. Pajamos iš baudų ir konfiskacijos suprantamos, kaip

pajamos, kurios gaunamos iš baudų ir delspinigių už vėlavimą mokėti mokesčius, ar iš turto konfiskavimo už mokesčių nemokėjimą.

2.11 lentelė

Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykio dinamika proc.

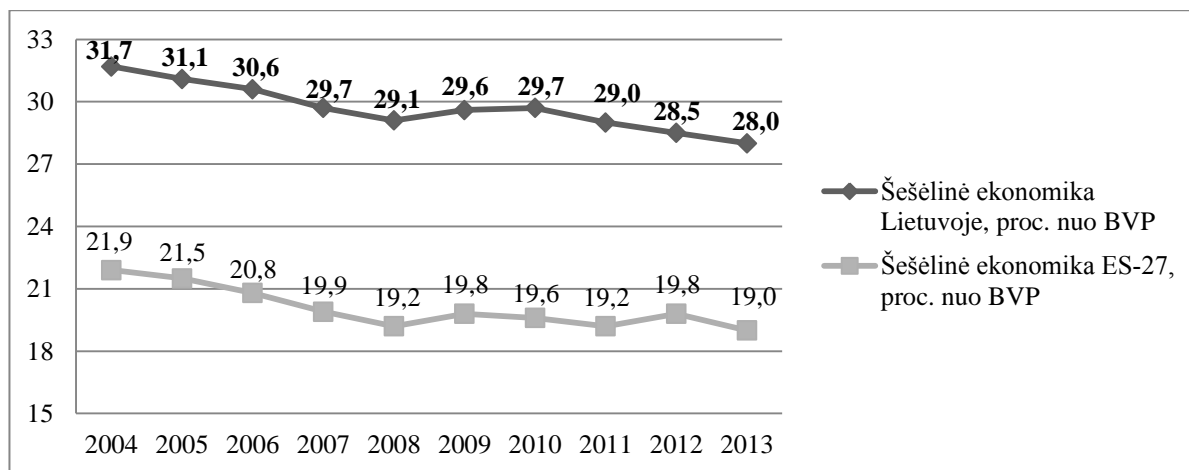
Metai	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos, mln. Lt	68,4	84,3	109,3	130,8	140,6	101,7	107,6	94,9	100,9	153,6
Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis, proc	0,62	0,65	0,70	0,70	0,65	0,62	0,68	0,55	0,54	0,79

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Finansų ministerijos, Nacionalinio biudžeto ataskaitų duomenimis.

Analizuojant pajamas iš baudų ir konfiskacijas išskirtini du aspektai:

- pirmasis nurodo tai, kad kasmet surenkama nemaža dalis pajamų iš baudų ir konfiskacijos rodo jog dalis mokesčių mokėtojų atlieka įvairius pažeidimus arba vengia laiku jiems mokėti priklausančius mokesčius nesibaimindami skiriamų nuobaudų, nors taikomas baudas ir delspinigius anksčiau ar vėliau reikės sumokėti. VMI duomenimis, 2012 metais, atliekant patikrinimus net pusė visų nustatomų pažeidimų (pajamų neapskaitymo, nelegalaus darbo, darbo užmokesčio mokėjimo neapskaitymo, nepagrįstos PVM atskaitos) aptinkama mažųjų mokėtojų grupėje. Paminėtina, kad mokesčių mokėtojai neįvykdo mokestinių pareigų ne tik dėl piktybinių paskatų tačiau ir dėl neteisingai suprastų apmokestinimo taisyklių.
- Antra, didėjančios pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykio reikšmės rodo, kad mokesčių administratoriai išaiškina daugiau pažeidimų taip didindami darbo veiksmingumą. Iki 2007 metų užfiksuotas santykio reikšmių didėjimas, kas vertinama teigiamai (žr. 2.11 lent.). Nuo 2008 iki 2012 metų santykio reikšmės mažėjo, tai rodo, kad mokesčių administratorių darbo veiksmingumas menko. 2013 metais santykio reikšmė siekė 0,79 proc. ir buvo didžiausia visu analizuojamu laikotarpiu, tai rodo, kad buvo imtasi daugiau priemonių išaiškinant pažeidimus ir mokesčių administratorių darbo veiksmingumas išaugo. Patikrinus 118 gyventojų, įtariamų šešėlinės ekonomikos veikla, patvirtinta 4,35 mln. litų mokesčių, delspinigių ir baudų. Po patikrinimų gyventojai savanoriškai deklaravo daugiau, kaip 300 tūkst. litų mokesčių (VMI, 2014).

Taigi galima teigti, kad taikomos mokesčių administratorių priemonės yra veiksmingos. 2013 metais šešėlinės ekonomikos dalis BVP sumažėjo 1,7 proc. punktais. Nors kasmet iš baudų ir konfiskacijų vidutiniškai surenkama 109,2 mln. litų pajamų, tačiau lyginant su šešėlinės ekonomikos dydžiu, ši suma palyginti maža. Šešėlinės ekonomikos suprantamos, kaip per metus galutiniam vartojimui šalies viduje pagamintų prekių ir suteiktų paslaugų, oficialiai nedeklaruojamų dėl mokesčių ar reguliavimų, vertė BVP pateikta 2.7 paveiksle.



2.7 pav. Lietuvos ir ES-27 narių šešėlinė ekonomika BVP, proc.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Schneider 2013.

Viso tyrimo metu akcentuotas mokesčių mokėtojų vengimas mokėti jiems priklausančius mokesčius, šį faktą pagrindžia tai, kad Lietuvoje vyrauja aukštas šešėlinės ekonomikos lygis (žr. 2.7 pav.). Lietuvos šešėlinės ekonomikos rodiklis viršija ES vidurkį apie 10 %, o 2013 metais Lietuva buvo trečia, pagal šešėlinės ekonomikos dydį nuo BVP. Didžiausią dalį BVP šešėlinė ekonomika sudarė Bulgarijoje (31,2 %), Rumunijoje (28,4 %) ir Lietuvoje (žr. 9 priedą). Tai rodo, kad Lietuva yra viena iš šalių, kuriose vyrauja korupcija. Korumpuotoje šalyje daug lengviau papirkti teisėsaugos institucijų pareigūnus ir išvengti baudmės pažeidžiant įstatymus, mažėja šešėlinės ekonomikos veiklos rizika ir sąnaudos, taip didinant šios veiklos patrauklumą. Matyti, kad nuo 2003 iki 2008 m. ir nuo 2010 iki 2013 m. užfiksuotas šešėlinės ekonomikos mažėjimas. Tokį reiškinį galima sieti su gerėjančia ekonomine situacija šalyje, kadangi atsigaunant ekonomikai, paskatų veikti šešėlyje vis mažėja. Šešėlinė ekonomika pradėjo didėti krizės laikotarpiu ir 2010 m. sudarė 29,7 % bendrajame vidaus produkte. Tokį rezultatą galėjo lemti sunkus pragyvenimo lygis šalyje, siekis griaučiau atstatyti verslą nuslepiant mokesčius. Laisvosios rinkos instituto duomenimis, bent dalį savo veiklos šešėlyje 2011 metais vykdė 37 % ūkio vienetų, o 2012 metais – 36 proc. ūkinių vienetų. Šešėlinė ekonomika daro neigiamą poveikį sklandžiai gamybinei veiklai ir darbo jėgos kokybei, trukdo įgyvendinti į augimą orientuotą ekonominę, socialinę ir biudžetinę politiką bei siekti aukštų ekonomikos ir užimtumo tikslų.

Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą mokesčių administravimo paprastumo aspektu nustatyta, kad mokesčių administravimo išlaidos naudojamos tinkamai, tačiau siektina, kad mokesčių administravimo kaina kasmet mažėtų, o 2010-2012 metais administravimo kaina nusistovėjo ties 1,7 proc. riba. Taip pat nustatyta, kad mokesčių mokėtojai skiria vis daugiau laiko mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir mokėjimui, 2013 metus lyginant su baziniais, sugaištas laikas pailgėjo 13 darbo valandų, padidėjimą lėmė dažna mokestinių įstatymų kaita ir paini atskaitomybė, nors įdiegtos informacinės technologijos suteikė galimybę mažinti sąnaudas ne tik

mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams. Vertinant mokesčių įsiskolinimo rodiklį nustatyta, kad mokesčių administratoriai susiduria su sunkumais renkant mokesčius, kurie paskutiniaisi analizuotais metais susiję daugiau su mokesčių mokėtojų nesąžiningumu nei su ekonominėmis sąlygomis. Taip pat paaiškėjo, kad taikomų nuobaudų sistema veikia, apie 30 mln. eurų pajamų kasmet surenkama iš baudų ir konfiskacijų, o 2013 metais pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokesčių pajamų santykis padidėjo 46,3 proc. punktais, tai byloja apie didėjantį mokesčių administratorių darbo veiksmingumą, tačiau žvelgiant į šešėlinės ekonomikos dydį galima teigti, kad mokesčių administratoriai susiduria su rimtomis problemomis.

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus administravimo paprastumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma: mokesčių administravimo kaštus mažinti plečiant informacinių technologijų naudojimą; mokesčių mokėtojų sugaišto laiko mokesčių įsipareigojimų vykdymui mažinti siūlomos dvi priemonės: minimaliai sumažinti mokesčių įstatymų keitimą (keisti tik išskirtiniais, būtiniais atvejais) bei visus su mokesčiais susijusius informacinius įsipareigojimus (ataskaitas, deklaracijas ir kt.) teikti tik VMI, panaikinant atskaitomybę Sodrai; didinti mokesčių mokėtojų sąmoningumą mokesčių mokėjimo klausimais; mokesčių vengimo problemą spręsti užtikrinant įmonėms, kad galimų baudų ir prarastos reputacijos kaina būtų didesnė nei galima nauda iš sukčiavimo; sudaryti darbuotojams tokias sąlygas, kad oficialus darbas būtų pelningesnis nei nedeklaruojamas tiek mėnesinių pajamų, tiek ateities perspektyvų požiūriu.

3. KOMPLEKSINIS MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO MODELIS

Atliktas mokesčių sistemos vertinimas pagrindė sudaryto rodiklių rinkinio tinkamumą kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio formavimui. Pateiktas rodiklių rinkinys suteikė galimybę įvairiapusiškam vertinimui, buvo nustatytos pagrindinės Lietuvos mokesčių sistemos probleminės vietos ir pateikti siūlymai tobulinimui, tačiau šis rodiklių rinkinys nesuteikia galimybės mokesčių sistemų lyginamajai analizei atlikti, kadangi nėra pateikto rodiklio, apibendrinančio visą mokesčių sistemos įvertinimą. Todėl tikslinga, pritaikant sudarytą rodiklių rinkinį, sudaryti mokesčių sistemos vertinimo modelį, kuris teiktų galimybę palyginamajai analizei atlikti.

Pirmajame trečios dalies skyriuje pateikiamas sudarytas kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio pagrindimas atliktas pagal 1.7 paveiksle pateiktą algoritmą (pateiktas patikslintas vertinimo rodiklių rinkinys; išvesti integruoti teisingumo, efektyvumo, administravimo paprastumo indeksai bei visus mokesčių sistemos vertinimo aspektus apjungiantis indeksas). Antrajame skyriuje atliktas sudaryto modelio praktinis pagrindimas analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą.

3.1. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio pagrindimas

Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinio patikslinimas. Prioritetiniais mokesčių sistemos vertinimo kriterijais išskirti teisingumas, efektyvumas ir administravimo paprastumas. Rodiklių rinkinys sudarytas taip, kad kiekvieną analizuojamą rodiklį būtų galima išreikšti kiekybiškai. Patikslintas rodiklių rinkinys (žr. 3.1 lent.) yra baigtinis, tačiau ateities perspektyvoje, jei tam tikras mokesčių sistemos rodiklis tampa nebeaktualus, jį galima panaikinti ar pakeisti kitu, arba atvirkščiai – atsirandus kitų, mokesčių sistemai, svarbių aspektų, juos galima įtraukti papildant mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinį didesniu rodiklių kiekiu.

3.1 lentelė

Patikslintas mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys

Vertinamas kriterijus	Rodiklis	Numatytas vertinimo rezultatas
Teisingumas	Džini koeficientas	Nustatyta apmokestinimo įtaka mokesčių mokėtojų turimų pajamų pasiskirstymo tolygumui.
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Nustatyta skirtingų mokesčių mokėtojų grupių apmokestinimo lygybė.
	Mokesčių naštos rodiklis	Nustatytas šalies mokesčių mokėtojų apmokestinimo mastas, lyginant su bendroju vidaus produktu.
	Faktinis tarifas darbui, kapitalui ir vartojimui	Nustatytas mokesčių naštos pasiskirstymas tarp darbo, kapitalo ir vartojimo bei apmokestinimo mastas atitinkamai grupei.
Efektyvumas	Mokesčių atotrūkis	Nustatyta ar faktinė mokesčių bazė artima jos potencialui.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas	Nustatytas taikomų lengvatų mastas, mažinantis apmokestinamąją bazę.

Lentelės 3.1 tęsinys 68 psl.

3.1 lentelės tęsinys		
Vertinamas kriterijus	Rodiklis	Numatytas vertinimo rezultatas
Efektyvumas	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo santykis	Nustatytas apmokestinimo didinimo potencialas.
	Mokesčių sistemos elastingumas	Nustatytas mokesčių pajamų augimo tempas lyginant su ekonomikos augimu.
Administravimo paprastumas	Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis	Nustatyta mokesčių surinkimo kaina.
	Mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis	Įvertintas sugaištas laikas mokesčių administravimo procedūroms atlikti.
	Mokesčių įsiskolinimo rodiklis	Nustatytas mokesčių surinkimo efektyvumas.
	Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokesčių pajamų santykis	Nustatytas mokesčių administratorių darbo veiksmingumas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis atliktais antros tyrimo dalies rezultatais.

Koreguotas teisingumo vertinimo kriterijus, atlikti du pakeitimai:

1. Panaikintas vertikalus teisingumo indeksas, kadangi nustatyta, jog Lietuvoje vertikalus teisingumas išlaikytas taikant NPD sistemą ir ateityje nėra numatytas NPD panaikinimas, todėl nėra tikslinga šio indekso įtraukti į vertinimo rodiklių rinkinį.
2. Pabrėžiant svarbą mokestinės naštos pasiskirstymui tarp darbo, kapitalo ir vartojimo, išskirtas atskiras rodiklis – faktinio tarifo skaičiavimas atitinkamoms grupėms.

Koreguojant apmokestinimo efektyvumo vertinimo rodiklių rinkinį, skaičiuojant mokesčių sistemos elastingumą, panaikinta viena mokesčių sistemos elastingumo dedamoji – akcizo pajamų elastingumas tarifo kitimui. Šis rodiklis nurodo kaip kintant tarifui, kinta iš mokesčio surenkamos pajamos todėl yra daugiau orientuotas į mokesčio pajamų surinkimo klausimą.

Koreguojant administravimo paprastumo vertinimo rodiklių rinkinį pakoreguotas vieno iš rodiklių pavadinimas. Iš mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis į – mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis. Pastarasis pakeistas su tikslu pavadinimą priartinti prie analizuojamo objekto.

Integruotų indeksų išvedimas. Integruoti rodikliai yra formuojami, stengiantis atspindėti pagrindinius rodiklius viename rodiklyje. Integruoti teisingumo (TI), efektyvumo (EI) ir administravimo paprastumo (ADPI) indeksai sudaromi pritaikant, Čiegio (2010) parengtą, daugiakriterinio integruoto vertinimo metodiką. Remiantis holistiniu principu, kuris remiasi į lygiavertiškumo išlaikymą visiems mokesčių sistemos vertinimo aspektams, pasirinktas lygių bazinių svorių indekso metodas – bazinių metų indeksas paskirstytas lygiomis dalimis kiekvienam vertinamam aspektui, t.y. daroma prielaida, kad baziniai mokesčių sistemą atspindintys rodikliai yra lygiaverčiai. Pageidautina indeksų kitimo tendencija – didėjimo. Kuo didesnė apskaičiuoto indekso reikšmė, tuo analizuojamas mokesčių sistemos vertinimo aspektas vertinamas geriau. Integruotus indeksus bei kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo indeksą apibūdinančių rodiklių žymėjimai ir svoriai pateikti 3.2 lentelėje.

**Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių žymėjimai ir svoriai integruotų indeksu
skaičiavimui**

Žymėjimas		Rodiklis	Svoris				
Teisingumas (T)	t ₁	Džini koeficientas	0,0833				
	t ₂	Horizontalaus teisingumo indeksas	0,0833				
	t ₃	Mokesčių naštos rodiklis	0,0833	Žymėjimas	Išskaidytas rodiklis	Svoris	
	t ₄	Faktinis tarifas darbui, kapitalui ir vartojimui	0,0833	t ₄₁	Faktinis tarifas darbui	0,02778	
			t ₄₂	Faktinis tarifas kapitalui	0,02778		
			t ₄₃	Faktinis tarifas vartojimui	0,02778		
Viso:			0,3333	Viso: 0,08333			
Efektyvumas (E)	e ₁	Mokesčių atotrūkis	0,0833				
	e ₂	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo skirtumas	0,0833	e ₂₁	PVM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	
				e ₂₂	GPM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	
				e ₂₃	PM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	
	e ₃	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifo santykis	0,0833	e ₃₁	PVM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	
				e ₃₂	GPM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	
				e ₃₃	PM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	
	e ₄	Mokesčių sistemos elastingumas	0,0833	e ₄₁	PVM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	
				e ₄₂	GPM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	
				e ₄₃	PM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	
	Viso:			0,3333			
	Administravimo paprastumas (ADP)	adp ₁	Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis	0,0833			
		adp ₂	Mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis	0,0833			
adp ₃		Mokesčių įsiskolinimo rodiklis	0,0833				
adp ₄		Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis	0,0833				
Viso:			0,3333				

Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

Bendraja išraiška integruotas Teisingumo indeksas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$TI = \sum_i a_i t_i = 0,0833 * t_1 + 0,0833 * t_2 + 0,0833 * t_3 + 0,0833 * t_4, \quad (3.1)$$

kur: t_i – pirminių teisingumo kriterijų atskleidžiančių rodiklių reikšmės; a_i – atitinkamo rodiklio svoris.

Bendrajai išraiška integruotas Efektyvumo indeksas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$EI = \sum_i a_i e_i = 0,0833 * e_1 + 0,0833 * e_2 + 0,0833 * e_3 + 0,0833 * e_4, \quad (3.2)$$

kur: e_i – pirminių efektyvumo kriterijų atskleidžiančių rodiklių reikšmės.

Bendrajai išraiška integruotas Administravimo paprastumo indeksas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$ADPI = \sum_i a_i adp_i = 0,0833 * adp_1 + 0,0833 * adp_2 + 0,0833 * adp_3 + 0,0833 * adp_4, \quad (3.3)$$

kur: adp_i – pirminių administravimo paprastumo kriterijų atskleidžiančių rodiklių reikšmės.

Mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinyje yra rodiklių, kuriuos apskaičiuojant reikalingas detalesnis išskaidymas, pvz.: paverčiant faktinį tarifą darbui, kapitalui ir vartojimu (t_4) skaitine išraiška, gaunamos trys kiekybinės eilutės atitinkamai po vieną – darbui (t_{41}), kapitalui (t_{42}) ir vartojimui (t_{43}). Apskaičiuojant rodiklį reikšmingumas padalinamas lygiomis dalimis ($a_i=0,08333/3=0,02778$) kiekvienai išskaidomo rodiklio daliai. Toks rodikliai apskaičiuojamas:

$$t_4 = 0,02778 * t_{41} + 0,02778 * t_{42} + 0,02778 * t_{43}. \quad (3.4)$$

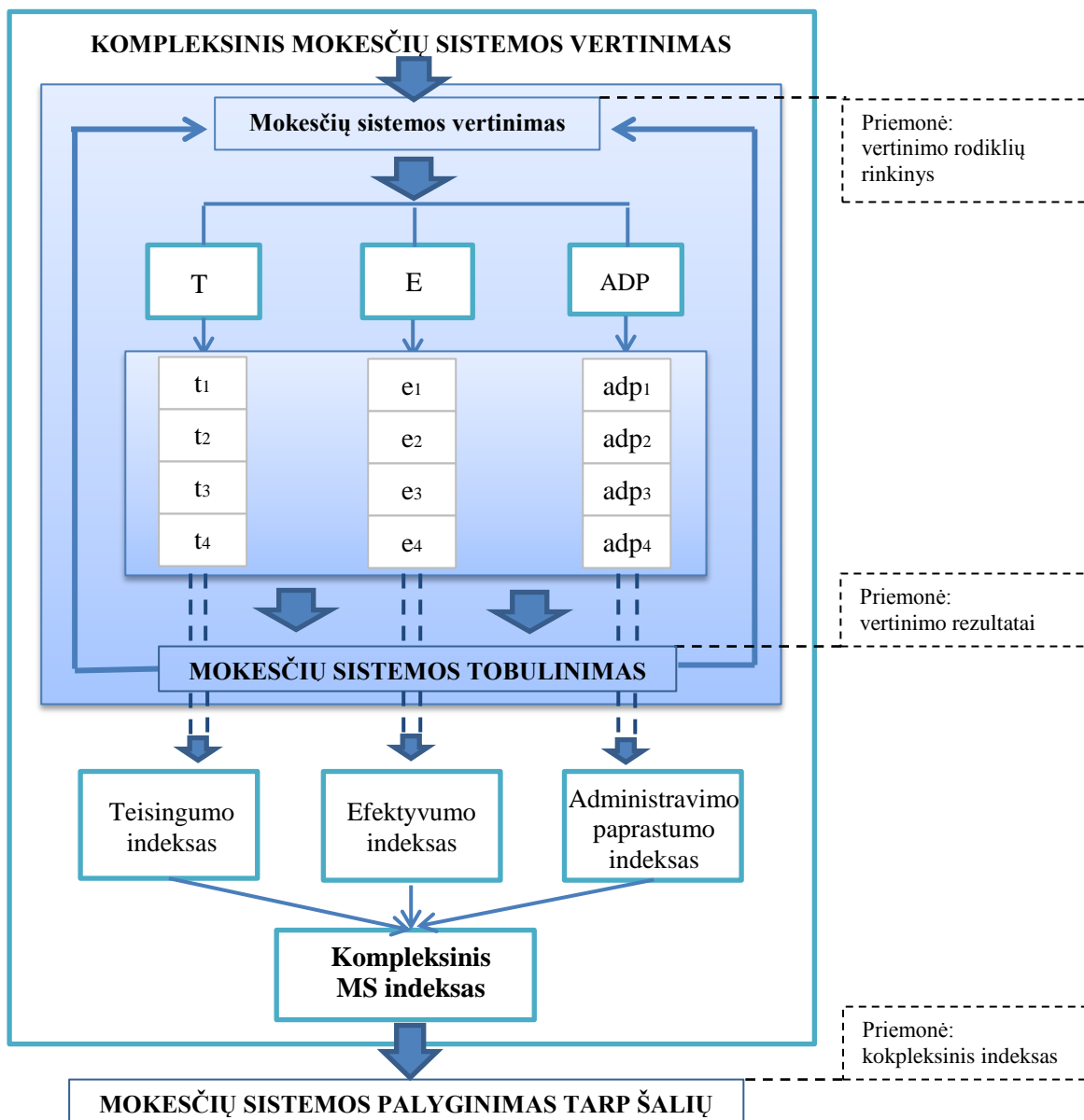
Į skaičiavimus įtraukti ir teigiamą, ir neigiamą poveikį mokesčių sistemai darantys rodikliai, kurie atitinkamai perskaičiuojami jų reikšmės dydžiu koreguojant bazinio indekso reikšmę tam tikra kryptimi:

1. Jeigu rodiklio reikšmei didėjant, vertinama situacija gerėja, tai:
Bazinė reikšmė = Bazinė reikšmė + (Bazinė reikšmė*Pokytis);
2. Jeigu rodiklio reikšmei didėjant, vertinama situacija blogėja, tai:
Bazinė reikšmė = Bazinė reikšmė – (Bazinė reikšmė*Pokytis);
3. Jeigu rodiklio reikšmei mažėjant, vertinama situacija gerėja, tai:
Bazinė reikšmė = Bazinė reikšmė – (Bazinė reikšmė*Pokytis);
4. Jeigu rodiklio reikšmei mažėjant, vertinama situacija blogėja, tai:
Bazinė reikšmė = Bazinė reikšmė + (Bazinė reikšmė*Pokytis).

Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso išvedimas. Integruotų indeksų sintezė sudaro prielaidas kompleksiškai įvertinti mokesčių sistemą. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo indeksas (MSI) parodo bendrąjį mokesčių sistemos įvertį ir yra lygus integruotų indeksų reikšmių, padaugintų iš atitinkamų svorių ($a_1 = 1/3 = 0,3333$), sumai:

$$MSI = 0,3333 * TI + 0,3333 * EI + 0,3333 * ADPI. \quad (3.5)$$

Toks susietas į visumą mokesčių sistemos vertinimas, leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas. Pritaikytos skaičiavimo metodikos privalumas tas, kad ši metodika yra pakankamai lanksti, ją galima pritaikyti bet kokiam mokesčių sistemos vertinimo laikotarpiui ir įvairiems pjūviams, pasirenkant geriausiai mokesčių sistemą atspindinčius vertinimo aspektus bei norimą jų skaičių. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis pateiktas 3.1 paveiksle.



3.1 pav. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis

Šaltinis: sudaryta autorės.

Sukurta kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo metodika, kuri mokesčių administratoriams vykdant veiklą kintančioje aplinkoje užtikrina kompleksinį mokesčių sistemos vertinimą ir numato vertinimo rezultatų panaudojimo mokesčių sistemos tobulinime galimybes. Galima teigti, kad teoriniu lygmeniu magistro darbe suformuota problema išspręsta. Siekiant patvirtinti pateiktos metodikos tinkamumą naudoti praktikoje, toliau darbe atliekamas kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio pritaikymas Lietuvos pavyzdžiu.

3.2. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio patikra Lietuvos pavyzdžiu

Sudaryto modelio patikra suprantama kaip pasiūlytų praktinių priemonių pritaikymas kompleksiniam mokesčių sistemos vertinimui, nustatymas, ar pasiūlytos priemonės leidžia atlikti kompleksinį vertinimą, ar užtikrina modelio funkcijų įgyvendinimą.

Kompleksinis vertinimas atliktas analizuojant 2008 – 2013 metus, siekiant nustatyti, kaip vystosi Lietuvos mokesčių sistema po pasaulį sukėtusios finansų krizės. Prieš pateikiant kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso rezultatus, atskirai pateikti kiekvieno integruoto indekso skaičiavimo rezultatai. 3.2 lentelėje pateikti teisingumo indekso skaičiavimo rezultatai (11 priede pateikiamas teisingumo indekso apskaičiavimas).

3.2 lentelė

Integruoto teisingumo indekso (TI) dinamika, 2008-2013 metais

Teisingumo rodikliai	2008 (bazinė reikšmė)	2009 TI	2010 TI	2011 TI	2012 TI	2013 TI
Džini koeficientas	0,08333	0,07868	0,08078	0,09234	0,08586	0,07656
Horizontalaus teisingumo indeksas	0,08333	0,09074	0,08333	0,08333	0,08431	0,09179
Mokesčių naštos rodiklis	0,08333	0,07617	0,09055	0,08669	0,08420	0,08913
Faktinis tarifas darbui	0,02778	0,02726	0,02879	0,02471	0,02478	0,02826
Faktinis tarifas kapitalui	0,02778	0,02966	0,02593	0,02683	0,02900	0,02770
Faktinis tarifas vartojimui	0,02778	0,03224	0,03841	0,00587	0,02515	0,03008
<i>Teisingumo indeksas (TI)</i>	<i>0,33333</i>	<i>0,33474</i>	<i>0,34778</i>	<i>0,31977</i>	<i>0,33329</i>	<i>0,34353</i>

Šaltinis: sudaryta autorės.

Analizuojamu laikotarpiu teisingumo indeksas didėjo iki 2010 metų, nustatyta, kad pastaraisiais apmokestinimo teisingumas Lietuvoje buvo didžiausias. Rezultatą lėmė sumažėjusi mokesčių naštos rodiklio reikšmė ir mažesni faktiniai tarifai darbui ir vartojimui atitinkamai po 3,65 ir 38,26 proc. punktus. 2011 metais TI sumažėjo 8 proc. punktais dėl 10,81 proc. punktu sumažėjusios Džini koeficiento reikšmės ir padidėjusių faktinių tarifų. 2012–2013 metais užfiksuotas TI didėjimas, tai rodo, kad paskutiniiais analizuotais metais apmokestinimo teisingumas Lietuvoje augo, o tai vertinama teigiamai. 2012 metais padidėjo 4,23 proc. punktais, o 2013 metais – 3,1 proc. punktu. 2013 metus lyginant su baziniais, vertinant pagal integruoto teisingumo indeksą, Lietuvoje apmokestinimo teisingumas padidėjo neženkliai, tik 3,06 proc. punktais. Tai reiškia, kad analizuojamu laikotarpiu apmokestinimo teisingumas egzistavo, pastarasis buvo išlaikytas tame pačiame lygyje, tačiau esminių priemonių apmokestinimo teisingumui didinti nesiimta. 25 lentelėje pateikti efektyvumo indekso skaičiavimo rezultatai (12 priede pateikiamas efektyvumo indekso apskaičiavimas).

Integruoto efektyvumo indekso (EI) dinamika, 2008-2013 metais

Efektyvumo rodikliai	2008 (bazinė reikšmė)	2009 EI	2010 EI	2011 EI	2012 EI	2013 EI
Mokesčių atotrūkis	0,08333	0,08682	0,09061	0,07588	0,08578	0,08358
PVM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	0,01928	0,03067	0,02389	0,02836	0,02587
GPM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	0,04726	0,02200	0,02899	0,02875	0,02894
PM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	0,00130	0,03132	0,02605	0,03043	0,02828
PVM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,02134	0,02865	0,03011	0,02697	0,02695
GPM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,03990	0,02604	0,02821	0,02810	0,02814
PM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,01626	0,01763	0,02120	0,04259	0,02899
PVM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	0,02920	0,03803	0,01947	0,00777	0,02431
GPM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	0,04263	0,04502	0,00887	0,03556	0,04051
PM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	0,01985	0,14711	0,00164	0,17839	0,00455
<i>Efektyvumo indeksas (EI)</i>	<i>0,33333</i>	<i>0,32383</i>	<i>0,47708</i>	<i>0,26431</i>	<i>0,49268</i>	<i>0,32011</i>

Šaltinis: sudaryta autorės.

Vertinant efektyvumo indeksą nustatyta, kad pastarajam nebūdingas pastovumas, indekso reikšmės tai didėjo tai mažėjo. 2009, 2011 ir 2013 metais, lyginant su prieš tai buvusiais, indekso reikšmės mažėjo atitinkamai po 0,97, 0,56 ir 0,65 karus. Šiems rezultatams ypač neigiamą įtaką darė PVM ir PM faktinio ir standartinio tarifo skirtumo didėjimas ir PM faktinio ir standartinio tarifo santykio mažėjimas. Tuo tarpu 2010 ir 2012 metais, lyginant su prieš tai buvusiais, EI padidėjo atitinkamai po 1,47 ir 1,85 kartus. Lemiamą įtaką rezultatams darė PM mokestinių pajamų augimo tempas lyginant su ekonomikos augimu taip pat mokesčių atotrūkio teigiamos reikšmės. 2013 metus lyginant su baziniais, vertinant pagal integruotą efektyvumo indeksą, Lietuvoje apmokestinimo efektyvumas sumažėjo 3,97 proc. punktais. Remiantis efektyvumo principu galima teigti, kad efektyvumo mažėjimas rodo, jog mokesčių sistema nepakankamai prisideda prie ūkio stabilumo, jo augimo, bei visiško užimtumo skatinimo. 3.4 lentelėje pateikti administravimo paprastumo indekso skaičiavimo rezultatai (13 priede pateikiamas administravimo paprastumo indekso apskaičiavimas).

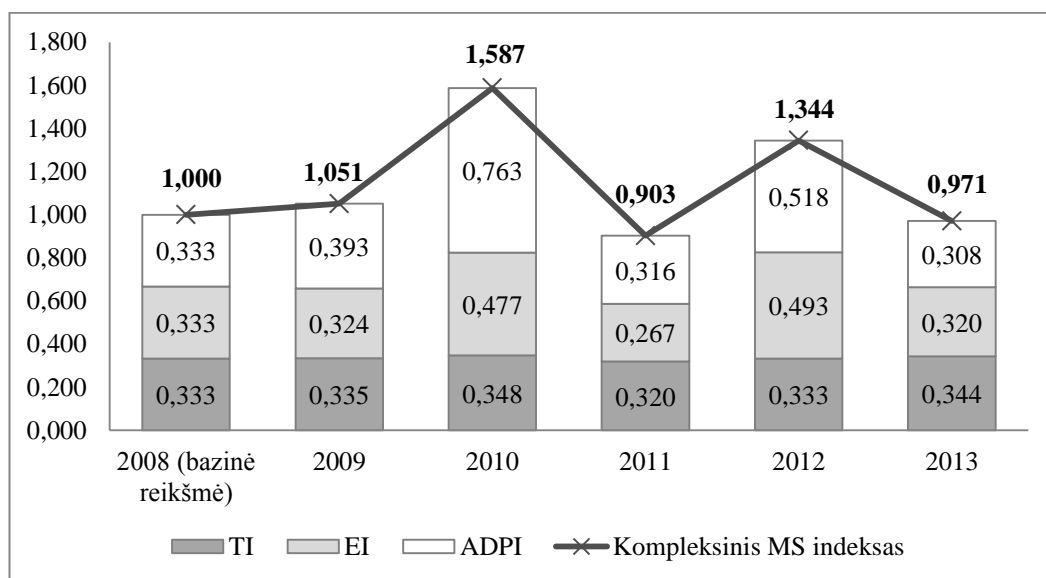
Integruoto administravimo paprastumo indekso (ADPI) dinamika, 2008-2013 metais

Administravimo paprastumo rodikliai	2008 (bazinė reikšmė)	2009 ADPI	2010 ADPI	2011 ADPI	2012 ADPI	2013 ADPI
Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis	0,08333	0,07390	0,09110	0,08411	0,08255	0,08333
Mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis	0,08333	0,07882	0,08333	0,08333	0,08333	0,08333
Mokesčių įsiskolinimo rodiklis	0,08333	0,16060	0,49678	0,08153	0,27050	0,01900
Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis	0,08333	0,07949	0,09140	0,06740	0,08182	0,12191
<i>Administravimo paprastumo indeksas (ADPI)</i>	<i>0,33333</i>	<i>0,39280</i>	<i>0,76261</i>	<i>0,31638</i>	<i>0,51819</i>	<i>0,30758</i>

Šaltinis: sudaryta autorės.

Vertinant administravimo paprastumo indeksą, kaip ir efektyvumo indekso atveju, užfiksuota nepastovi indekso reikšmių kitimo tendencija. Didžiausia indekso reikšmė buvo 2010 metais.

Pastaraisiais visų rodiklių reikšmės kito pageidautina kryptimi, išskyrus mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklį. 2011 metais ADPI mažėjo 2,4 karto, lemiamos įtakos indekso mažėjimui turėjo pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykio sumažėjimas 19,12 proc. punktais. 2012 metais indeksas padidėjo 1,64 karto, rezultatai lėmė mokesčių įsiskolinimo rodiklio mažėjimas 2,24 karto. 2013 metais ADPI sumažėjo kone perpus, t.y. 40,64 proc. punktais, o 2013 metus lyginant su baziniais, vertinant pagal integruoto administravimo paprastumo indeksą, Lietuvoje apmokestinimo administravimo paprastumas sumažėjo 7,73 proc. punktais, tai byloja apie egzistuojančias mokesčių sistemos administravimo spragas. 3.2 paveiksle pateikti kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso rezultatai.



3.2 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso (KMSI) dinamika, 2008-2013 m.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Iš 3.2 paveiklė pateiktų duomenų matyti, kad kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo indeksas, analizuojamu laikotarpiu, smarkiai svyravo. Tai pagrindžia faktą, kad Lietuvos mokesčių sistema yra vis dar besiformuojanti ir dažnai keičiama. Didžiausia KMSI reikšmė užfiksuota 2010 metais, kai didėjo visų integruotų indeksų reikšmės, iš jų didžiausią lyginamąjį svorį turėjo administravimo paprastumo indeksas, kadangi siekiant stabilizuoti ekonominės krizės paveiktą mokesčių sistemą didelis dėmsys buvo skiriamas su mokesčių administravimu susijusiems klausimams, tačiau jau kitais metais indekso reikšmė sumažėjo 43,14 proc. punktais. 2013 metus lyginant su baziniais, kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo indeksas sumažėjo 2,88 proc. punktais. Taigi galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistemai reikalingas tobulinimas vedantis prie bendro mokesčių sistemos augimo.

Patikrinus kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo modelį, vertinant Lietuvos mokesčių sistemą nustatyta, kad sukurtas modelis leidžia mokesčių sistemą vertinti kompleksiškai, vykdant mokesčių sistemos kaip visumos stebėseną priimti argumentuotus sprendimus dėl mokesčių sistemos

tobulinimo. Modelyje pateikti integruoti indeksai suteikia galimybę sistemiškai nagrinėti tam tikrą aspektą (teisingumą, efektyvumą, administravimo paprastumą) ir apskaičiavus kompleksinį mokesčių sistemos indeksą gauti apibendrintą kiekybinę mokesčių sistemos vertinimo išraišką. Vertinimo modelis gali būti pritaikomas ir kitų šalių mokesčių sistemoms vertinti, lyginti tarpusavyje įvairiais pjūviais išskiriant privalumus ir trūkumus.

IŠVADOS

Išnagrinėjus mokslinę literatūrą mokesčių sistemos vertinimo aspektu nustatyta, kad mokesčių sistemos vertinimas yra būtinas siekiant kryptingo mokesčių sistemos valdymo. Išanalizuoti trys skirtingo turinio mokesčių sistemos vertinimo metodai (klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; J. Gill diagnostiniai rodikliai; V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai). Pagal *pirmąjį metodą* kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas, įvertinamas kiekybiniais rodikliais, tačiau nesusietas į visumą, principų analizavimas, nesuteikia galimybės įvertinti mokesčių sistemos, kaip visumos. *Antrasis metodas* mokesčių sistemos veiksmingumą plačiai įvertina per pajamų surinkimo prizmę, tačiau nepateikiamas apibendrinantis rodiklis ar rodiklių rinkinys, leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį. Vertinant mokesčių sistemą, svarbu išanalizuoti ne tik mokesčių administravimo problemas, bet ir kitas sritis. Gill metodas ignoruoja kitus apmokestinimo principus. *Trečiasis metodas* mokesčių sistemos efektyvumą įvertina pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklių klausimus, šio metodo trūkumas – klausimų neapibrėžtumas tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis. Visi analizuoti metodai neturi sudaryto vertinimo rodiklių rinkinio aiškaus tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis, todėl kyla natūralus poreikis kompleksiniam mokesčių sistemos vertinimo modelio sudarymui.

Mokslinės literatūros analizės pagrindu, eliminuojant aptarų metodų trūkumus, darbe pateikiamas sudarytas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinys, nukreiptas į tris prioritetinius mokesčių sistemos vertinimo aspektus: teisingumą, efektyvumą ir administravimo paprastumą. Apmokestinimo teisingumui įvertinti pasirinkti rodikliai, koncentruoti į pajamų ir mokesčių naštos paskirstymą. Efektyvumo įvertinimui pasirinkti rodikliai orientuoti į mokesčių pajamų surinkimo efektyvumą. Ir administravimo paprastumui įvertinti pasirinkti rodikliai atskleidžiantys mokesčių pajamų surinkimo, apskaičiavimo ir mokėjimo aspektus.

Atlikta Lietuvos mokesčių pajamų dinamikos ir struktūros analizė 2004–2013 metais parodė, kad:

- daugiausiai pajamų į nacionalinį biudžetą surenkama iš mokesčių pajamų. Vidutiniškai kasmet mokesčių pajamos nacionaliniame biudžete sudaro apie 68 %. Lietuvoje vyrauja aukštas netiesioginių mokesčių lygis, iš pastarųjų vidutiniškai kasmet surenkama apie 60 % mokesčių pajamų.
- Lietuvos mokesčių sistemą sudaro keturi pagrindiniai mokesčiai (PVM, GPM, akcizų ir PM), iš kurių surenkama daugiau nei 90 % visų mokesčių pajamų.
- Analizuojant nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų dinamiką išryškėjo trys laikotarpiai. Pirmasis 2004–2007 metai, matomas tolygus surenkamų mokesčių pajamų kilimas. Šis

laikotarpis byloja apie šalies gerėjančią ekonominę padėtį. Antrasis 2008–2009 metai, šalį pasiekė pasaulinė ekonominė krizė, kuri pasireiškė per šalies ekonominį nuosmukį, surenkamos pajamos į biudžetą ženkliai sumažėjo. Ir trečiasis laikotarpis 2010–2013 metai, ekonomikai stabilizuojantis, analizuojamų rodiklių reikšmės grįžo į prieš krizinį lygį.

Atliktus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą, 2004–2013 metais, pagal sudarytą mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinį nustatyta, kad:

- Vertinant apmokestinimo teisingumą išaiškėjo, kad vertinant Džini koeficientą nustatyta, jog Lietuvoje pajamų pasiskirstymo neteisingumas egzistuoja ir yra vienas iš didžiausių tarp ES valstybių. Horizontalus apmokestinimo teisingumas nėra įgyvendintas, kadangi skirtingų grupių mokesčių mokėtojai, gaunantys vienodo dydžio su darbo santykiais susijusias pajamas, moka skirtingo dydžio pajamų mokesčius. Vertinant mokesčių naštos rodiklį nustatyta, kad lyginant su ES šalių vidurkiu, Lietuvoje mokesčių našta mažesnė vidutiniškai apie 8 proc., tačiau prie GMP tarifo prijungiant darbuotojo ir darbdavio mokamas PSD ir VSD įmokas, Lietuvoje mokesčių našta tampa viena didžiausių ES. Mokesčių naštos pasiskirstymas tarp darbo, kapitalo ir vartojimo netolygus. Mokestinė našta tenkanti darbui yra didesnė už kapitalo ir vartojimo našta kartu sudėjus.
- Vertinant apmokestinimo efektyvumą nustatyta, kad faktinė mokesčių bazė artima jos potencialui, tačiau žvelgiant į kelis paskutinius analizuotus metus galima teigti, kad mokesčių administratoriai susiduria su netiesioginių mokesčių surinkimo problemomis, sąlygotomis šešėlinės ekonomikos dydžio šalyje. Vertinant PVM pajamų elastingumą ekonomikos augimui nustatyta, kad kai kuriais metais (2012–2013 m.) pajamos iš PVM augo beveik tris kartus lėčiau nei BVP. Lyginant faktinių ir standartinių mokesčių tarifus nustatytas apmokestinimo atskirais mokesčiais nepakankamas efektyvumas. Didžiausias atotrūkis tarp faktinio ir standartinio tarifo – PM. Išgrynintos PM apmokestinimo nepakankamo efektyvumo priežastys: didelis leidžiamų atskaitymų, lengvatų skaičius, mokesčio mokėjimo vengimas. Šios priežastys taikytinos ir vertinant kitus analizuotus mokesčius. Nors PM pajamos elastingos BVP atžvilgiu, tačiau staigi elastingumo reikšmių kaita signalizuoja apie PM įstatymų spragas.
- Vertinant mokesčių administravimo paprastumą nustatyta, kad mokesčių administravimo kaina nuo 2010 metų nusistovėjo ties 1,7 proc. riba, o siektina, kad mokesčių administravimo kaina kasmet mažėtų. Mokesčių mokėtojai skiria vis daugiau laiko mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir mokėjimui, padidėjimą lėmė dažna mokestinių įstatymų kaita ir paini atskaitomybė, nors įdiegtos informacinės technologijos suteikė galimybę mažinti sąnaudas ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams. Vertinant mokesčių įsiskolinimo rodiklį nustatyta, kad mokesčių administratoriai susiduria su sunkumais renkant mokesčius, kurie paskutiniaisiais analizuotais metais susiję daugiau su mokesčių mokėtojų nesąžiningumu nei

su ekonominėmis sąlygomis. Taip pat paaiškėjo, kad taikomų nuobaudų sistema veikia, o tai byloja apie didėjančią mokesčių administratorių darbo veiksmingumą, tačiau žvelgiant į šešėlinės ekonomikos dydį galima teigti, kad mokesčių administratoriai susiduria su rimtomis problemomis.

Mokslinės literatūros analizės ir praktinio tyrimo pagrindu, darbe pristatomas sudarytas, lengvai pritaikomas, kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis, kuris teikia galimybę nuodugniai mokesčių sistemos vertinimui. Modelis sudarytas iš mokesčių sistemos vertinimo rodiklių rinkinio, integruotų teisingumo, efektyvumo ir administravimo paprastumo indeksų ir kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo indekso, kuris teikia galimybę bendram mokesčių sistemos įverčio apskaičiavimui. Sudarytas modelis teikia galimybę išskirti esminius mokesčių sistemos trūkumus, taigi veda prie mokesčių sistemos tobulinimo ir kryptingo valdymo. Vertinimo modelis gali būti pritaikomas skirtingų šalių mokesčių sistemoms vertinti bei lyginti tarpusavyje įvairiais pjūviais. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis pagrįstas praktiškai, analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą. Pagal kompleksinį mokesčių sistemos vertinimo indeksą nustatyta, kad Lietuvos mokesčių sistema nėra stabili, kadangi indekso reikšmėms analizuojamu laikotarpiu būdinga staigi kaita, o paskutiniaisiais analizuotais metais užfiksuotas indekso mažėjimas 27,8 proc. punktais byloja, kad siekiant bendro mokesčių sistemos augimo, Lietuvos mokesčių sistemą būtina tobulinti. Taigi galima teigti, kad sudarytas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis leidžia mokesčių sistemą vertinti nuodugniai, vykdant mokesčių sistemos kaip visumos stebėseną, priimti argumentuotus sprendimus dėl mokesčių sistemos tobulinimo.

REKOMENDACIJOS

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus teisingumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma:

- mažinti atotrūkį tarp darbo ir kapitalo apmokestinimo, t.y. mažinti darbo mokesčius ir didinti turto mokesčių tarifą;
- horizontalų teisingumą išlaikyti suvienodinant vienodas pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų grupių sumokamų mokesčių dydį, neatsižvelgiant į tai ar dirbama pagal darbo sutartį, ar vykdant individualią veiklą ir pan. (nepanaikinant PNPD taikymo nepilnamečius vaikus auginantiems tėvams);
- perskaičiuoti GPM tarifą prie jo prijungiant VSD įmokos tarifą, kadangi VSD įmoka panašesnė į mokestį, o ne į draudimo įmoką (taip perskaičiuotas GPM tarifas taptų artimas realiai sumokamų gyventojų pajamų mokesčio sumai ir neliktų painiavos vertinant ES lygmeniu, nes Lietuvoje taikomas GPM yra ne vienas mažiausių ES, o priešingai – galima priskirti prie didžiausių).

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus efektyvumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma:

- mažinti taikomų lengvatų, išimčių kiekį įvairioms mokesčių mokėtojų grupėms, kadangi jomis naudojasi ir dideles pajamas gaunantys gyventojai taip gaudami didesnę naudą (pvz.: šildant didesnio ploto butą, skiriama PVM lengvata šildymui), tačiau mažinant taikomų lengvatų kiekį nepanaikinti tų lengvatų, kurios būtinos socialiniam teisingumui užtikrinti;
- mažinti PM tarifą įmonėms, kurios pelną reinvestuoja į naujų darbo vietų kūrimą ir ateities potencialo didinimą, kadangi per didelis apmokestinimas slopina įmonių investicijas, to pasekmė – lėčiau augantis produktyvumas ir užimtumas;
- mokesčių vengimo problemą spręsti mažinant GPM, VSD arba PSD įmokų tarifus, o siekiant, kad nesumažėtų mokestinės pajamos PVM tarifą grąžinti į prieš krizinį lygį, sumažėjus mokesčių naštai padidėtų perkamoji galia, o mokesčių mokėtojai turėtų mažiau paskatų vengti mokesčių.

Atsižvelgiant į atskleistus mokesčių sistemos trūkumus administravimo paprastumo aspektu, tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūloma:

- mokesčių mokėtojų sugaišto laiko mokestinių įsipareigojimų vykdymui mažinti siūlomos dvi priemonės: minimaliai sumažinti mokesčių įstatymų keitimą, kadangi dažnai besikeičiantys teisės aktai ir jų įvairovė apsunkina mokesčių mokėjimą ir sukelia sunkumų įsisavinant naujus mokesčių įstatymų pakeitimus, kita priemonė – visus su mokesčiais susijusius informacinius įsipareigojimus teikti tik VMI, panaikinant atskaitomybę Sodrai;
- mokesčių vengimo problemą spręsti užtikrinant įmonėms, kad galimų baudų ir prarastos reputacijos kaina būtų didesnė nei galima nauda iš sukčiavimo bei sudaryti darbuotojams tokias

sąlygas, kad oficialus darbas būtų pelningesnis nei nedeklaruojamas tiek mėnesinių pajamų, tiek ateities perspektyvų požiūriu.

LITERATŪRA

1. Akcizų mokesčiai Lietuvoje. (2014). UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“, VšĮ „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centras“. Prieiga per internetą: http://www.ekt.lt/wp-content/uploads/2014/02/Studija_Akcizo-mokestis-Lietuvoje.pdf. (Žiūrėta 2014-12-21).
2. Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: enciklopedija.
3. Atwood, T., Drake, M., Myers, J., Myers, L. (2012) Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: international evidence. *The Accounting Review*, 87 (6), 1831-1860.
4. Auerbach, A., Hassett, K. (2002). A new measure of horizontal equity. *American Economics Review*, 92 (4), 1116–1125.
5. Azwadi, A. (2010). *The mediating role of attitudes in using investor relations websites*. Prieiga per internetą: http://vuir.vu.edu.au/15980/1/Azwini_Ali_thesis_2010.pdf. (Žiūrėta 2013-02-20).
6. Bagdonas, E. (2005). *Socialinė statistika. Pirmoji dalis. Metodai*. Kaunas: Kauno technologijos institutas.
7. Bayer, C. (2006). A contest with the taxman – the impact of tax rates on tax evasion and wastefully invested resources. *European Economic Review*, 50 (5), 1071-1104.
8. Barro, J. (2008). *Macroeconomics a modern approach*. Harvard University: Thomson southwestern.
9. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*, 8 (2), 57-67.
10. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių analizė. *Verslas: teorija ir praktika*, 10 (4), 298-307.
11. Boone, J., Khurana, I., Raman, K. (2013) Religiosity and tax avoidance. *The Journal of the American Taxation Association*, 35 (1), 53-84.
12. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: technologija.
13. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: technologija.
14. Callihan, D. S. (2002). Corporate effective tax rates. *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*, IV, 155-193.
15. Cheung, D. (2001). Debate on the Hong Kong tax base – its criteria, principles, and problems. *International Tax Journal*, 27 (2), 57–83.
16. Corporate tax rates. KPMG International. Prieiga per internetą: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>. (Žiūrėta 2015-02-17).
17. Cosmo, V., Mierzwa, R. (2010). Strengthen your organization’s state and local tax function. *Pennsylvania CPA Journal*, 81 (2), 1-3.
18. Čiegis, R. (2009). Darnaus vystymosi vertinimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 3 (1), 105-121.
19. Čiegis, R., Tamošiūnas, T., Ramanauskienė, J., Navickas, K. (2010). *Darnus industrinių zonų vystymosi vertinimas*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
20. Diamond, P., Saez, E. (2011). The case for a progressive tax : from basic research to policy recommendations. *Journal of Economic Perspectives*, 25 (4), 165-190.
21. Dubauskas, G. (2011). *Finansų valdymo teorijos*. Vilnius: Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija.
22. Duncan, D., Peter, K. (2012). Unequal inequalities: do progressive taxes reduce income inequality? *IZA Discussion Paper Series*, 6910, 1-64.
23. European Commission. (2015). Report from the commission to the European parliament, the council, the European Central Bank and the European economic and social committee. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2015/amr2015_en.pdf. (Žiūrėta 2015-03-05).
24. European Union. (2014). *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
25. Eurostat. (2014). *Gini coefficient of equivalised disposable income*. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tessi190&plugin=1>. (Žiūrėta 2014-11-15).
26. Finansų ministerija. (2015). Pagrindiniai mokesčiai. Vilnius: Lietuvos Respublikos finansų ministerija.
27. Finansų ministerija. (2015). Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys. Vilnius: Lietuvos Respublikos finansų ministerija.
28. Fjeldstad, O. (2013). Taxation and development: a review of donor support to strengthen tax systems in developing countries. *WIDER Working Paper*, 2013 (010), 1-28.
29. Fuest, C., Peichl, A., Schaefer, T. (2008). Does a simpler income tax yield more equity and efficiency? *Cesifo economic studies*, 54 (1), 73-97.
30. Garantinis fondas. (2015). *Garantinio fondo metų veiklos ataskaitos*. Vilnius: Garantinio fondo tarnyba.
31. Gill, J. B. S. (2000). A diagnostic framework for revenue administration. *World Bank Technical Paper*, 472, 1-58.
32. Giriūnas, L., Jakštonytė, G. (2010). Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria. *Ekonomika ir vadyba*, 2010 (15), 941-946.
33. Hale, T. (2006). *The theoretical basics of popular inequality measures*. Prieiga per internetą: http://utip.gov.utexas.edu/tutorials/theo_basic_ineq_measures.doc. (Žiūrėta 2013-01-16).

34. Heim, B. T. (2009). The effect of recent tax changes on taxable income: evidence from a new panel of tax. *Journal of Policy Analysis and Management*, 28 (1), 147-163.
35. Hillman, A. (2009). *Public Finance and Public Policy responsibilities and Limitations of Government*. Bar Llan University: Cambridge university press.
36. Hoopes, J., Mescall, D., Pittman, J. (2012) Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The Accounting Review*, 87 (5), 1603-1639.
37. VAT Rates. Applied in the member states of the European Union. (2015). European Commission. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf. (Žiūrėta 2015-02-12).
38. Individual income tax rates. KPMG International. Prieiga per internetą: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>. (Žiūrėta 2015-02-17).
39. Jansky, P., Prats, A. (2013). Multinational corporation and multinational corporations and the profit-shifting lure of the tax haven. *Christian Aid Occasional Paper Number 9*, 1-15.
40. Khurana, I., Moser, W. (2013) Institutional Shareholders' investment horizons and tax avoidance. *The Journal of the American Taxation Association*, 35 (1), 111-134.
41. Klyvienė, V. (2007). Lietuvos pensijų reformos poveikis valstybės finansams. *Pinigų studijos*. 1, 5-24.
42. Klun, M. (2003). Administrative costs of taxation in transition country: the case of Slovenia. *Czech Journal of Economics*, 53 (1-2), 75-84.
43. Kopczukt, W. (2005). Tax bases, tax rates and the elasticity of reported income. *Journal of Public Economics*, 89 (11-12), 2093-2119.
44. Laffer, A. B. (2004). *The Laffer curve: past, present, and future*. Prieiga per internetą: <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future>. (Žiūrėta 2014-12-01).
45. Lambert, P. J. (2004). Income taxation and equity. *Baltic Journal of Economics*, 4 (2), 39-53.
46. Lambert, P.J. (2004). Income taxation and equity. *Baltic Journal of Economics*, 4 (2), 39-53.
47. Levišauskaitė, K., Šinkūnikė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*. 15, 9-18.
48. Lukšienė, L., Rudytė, D., Šalkauskienė, L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. *Vadyba*. 3 (16), 55-63.
49. Mačiulis, N. (2012). Gyvename mažų mokesčių iliuzijoje. Prieiga per internetą: <http://www.swedbank.lt/articles/view/1603>. (Žiūrėta 2013-10-16).
50. Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras.
51. Melguizo, A., Gonzalez-Paramo, J. M. (2012). Who bears labour taxes and social contributions? A meta-analysis approach. *Journal of the Spanish Economic Association*, 4 (3), 247-271.
52. Micheli, P., Kennerley, M. (2005). Performance measurement frameworks in public and non-profit sectors. *Production Planning & Control*, 16 (2), 125-134.
53. Neapmokestinamasis pajamų dydis. Prieiga per internetą: <http://www.tax.lt/puslapiai/20-neapmokestinamasis-pajamu-dydis>. (Žiūrėta 2014-11-20).
54. Neapmokestinamojo pajamų dydžio ir papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymas. (2015). Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos FM. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/NPD+ir+PNPD+TAIKYMAS+%282015+M%29/c413b366-9c16-402e-9ccd-01970f7b0f9a>. (Žiūrėta 2015-02-21).
55. Noord, P., Heady, C. (2001). Surveillance of tax policies: a synthesis of findings in economic surveys. *Working Papers: OECD*, 303, 1-87.
56. Novašinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*, 20 (3), 222-229.
57. Novašinskienė, A. (2000). Lietuvos mokesčių analizė ir tobulinimas (daktaro disertacija, Lietuvos žemės ūkio universitetas).
58. Ouanes, A., Thakur, S. (1997). *Macroeconomic accounting and analysis in transition economies*. Washington: International Monetary Fund.
59. Paying taxes 2015. World Bank Group. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>. (Žiūrėta 2015-02-23).
60. Pajuodienė, G. M. (1993). *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas.
61. Pedersen, A. W. (2004). Inequality as relative deprivation: a sociological approach to inequality measurement. *Acta Sociologica*, 47 (1), 31-49.
62. Persson, T., Tabellini, G. (2012). *Political economics - explaining economic policy*. Cambridge: The MIT Press, MA.
63. Pidd, M. (1999). Just modelling through: a rough guide to modelling. *Interfaces*, 29 (2), 118-133.
64. Potter, M. (2005). State taxes in serious need of reform. *Policy*, 21 (2), 21-27.
65. Premchand, A. (1993). *Public expenditure management*. Washington: International Monetary Fund.

66. Rohde, N. (2010). Lorenz Curve interpolation and the Gini coefficient. *Journal of Income Distribution. Economics Department*, 19 (2), 111-123.
67. Schaffer, M. E., Turley, G. (2001). Effective versus statutory taxation: measuring effective tax administration in transition economies. *Working papers: European Bank for Reconstruction and development*, 347, 1-51.
68. Schneider, F. (2013). *Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD countries from 2003 to 2013: A Further Decline*. Austria: Johannes Kepler University.
69. Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. *Verslas, vadyba ir studijos*, 168-184.
70. Skačkauskienė, I. (2012). *Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos*. Vilnius: Technika.
71. Snieška, V. (2005). *Mikroekonomika*. Kaunas: Technologija.
72. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika. Monografija*. Kaunas: Technologija.
73. Stuebs, M., Wilkinson, B. (2010) Ethics and the tax profession: restoring the public interest focus. *Accounting and the Public Interest*, 10 (1), 13-35.
74. Šapalienė, L. (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: mokesčių šaltas.
75. Šnirienė, S. (2014). 10 Elektroninio deklaravimo sistemos metų. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/Hu6yeb4Bvujn/content/id/8390058. (Žiūrėta 2015-03-02).
76. Tamašauskienė, Z., Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 1 (21), 44-57.
77. Tanzi, V. (1991). *Public finance in developing countries*. Aldershot: Edward Elgar publishing limited.
78. Tanzi, V. (2000). Developing countries face range of challenges in devising effective tax strategy. *IMF survey*, 13 (29), 217-219.
79. Tanzi, V. (2007). *Fiscal policy in the future: challenges and opportunities*. Moscow: Publishing House of SU HCE.
80. Tanzi, V. (2010). *Tax systems in the OECD: recent evolution, competition and convergence*. Prieiga per internetą: <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1012.pdf>. (žiūrėta: 2012-12-10).
81. Tax administration 2013: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Publishing. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-series.htm>. (Žiūrėta 2014-12-05).
82. Trabandt, M., Uhlig, H. (2010). How far are we from the slippery slope? The laffer curve revisited. *Working paper series: European Central Bank*, 1174.
83. Valstybinės mokesčių inspekcijos išūkių ir jų įgyvendinimo priemonės, 2013. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos FM. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8141883/VMI+sutrumpinta+strategija/bbc32dc1-ac57-43c5-a15c-5ead4f43d402>. (Žiūrėta 2015-02-28).
84. VAT rates applied in the member states of the European Union, 2015. European Comision. Prieiga per internetą:
85. Vitek, L., Pavel, J., Krova, J. (2004). Effectiveness of the Czech tax system. *Baltic Journal of Economics*, 4 (2), 55-71.
86. VSDF. (2015). *Statistikos leidiniai*. Vilnius: Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos.
87. Žukauskas, V. (2012). Lietuvos šešėlinė ekonomika. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*, 1, 1-34.
88. Žukauskas, V. (2014). Lietuvos šešėlinė ekonomika. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*, 3, 1-44.

PRIEDAI

PVM tarifų kaita ES šalyse, 2004-2015 metais, %

ES valstybė narė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Lengvatiniai tarifai 2015
Airija	21	21	21	21,5	21,5	21	21	23	23	23	23	23	13,5; 9; 4,8
Austrija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	12; 10
Belgija	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	12; 6
Bulgarija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	9
Čekija	19	19	19	19	19	19	19	20	20	21	21	21	15;10
Didžioji Britanija	17,5	17,5	17,5	15	15	17,5	17,5	20	20	20	20	20	5
Danija	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	-
Estija	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20	20	20	9
Graikija	19	19	19	19	19	23	23	23	23	23	23	23	13; 6,5
Ispanija	16	16	16	16	16	16	16	18	21	21	21	21	10; 4
Italija	20	20	20	20	20	20	20	21	21	22	22	22	10;4
Kipras	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18	19	19	9; 5
Latvija	18	18	18	18	18	21	21	22	21	21	21	21	12
Lenkija	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23	8; 5
Lietuva	18	18	18	18	18	19/21	21	21	21	21	21	21	9; 5
Liuksemburgas	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	14; 8; 3
Malta	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	5; 7
Olandija	19	19	19	19	19	19	19	19	21	21	21	21	6
Portugalija	22	19	21	22	22	20	20	23	23	23	23	23	6; 13
Prancūzija	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20	20	10; 5,5; 2,1
Rumunija	-	-	-	19	19	19	24	24	24	24	24	24	9; 5
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	10
Slovėnija	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22	22	22	9,5
Suomija	22	22	22	22	22	22	22	23	23	24	24	24	14; 10
Švedija	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	12; 6
Vengrija	20	20	20	20	20	25	25	27	27	27	27	27	18; 5
Vokietija	19	16	16	19	19	19	19	19	19	19	19	19	7
ES 27 vidurkis	19,73	19,50	19,58	19,74	19,74	19,91	19,93	20,91	20,87	21,36	21,41	21,48	

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal European Commission (2015) duomenis.

Standartinio GPM tarifo kaita ES šalyse, 2004-2014 metais, %

ES valstybė narė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Airija	52,1	51	50,9	50,5	50,1	49,1	49	49,2	49	48	48
Austrija	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Belgija	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Bulgarija	29	24	24	24	10	10	10	10	10	10	10
Čekija	32	32	32	32	15	15	15	15	15	22	22
Didžioji Britanija	40	40	40	40	40	40	50	50	50	45	45
Danija	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	62,3	55,4	55,4	55,4	55,4	55,6
Estija	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21	21
Graikija	40	40	40	40	40	40	45	45	45	42	42
Ispanija	45	45	45	43	43	43	43	45	52	52	52
Italija	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	47,3	47,3
Kipras	30	30	30	30	30	30	30	30	35	35	35
Latvija	25	25	25	25	25	23	26	25	25	24	24
Lenkija	40	40	40	40	40	32	32	32	32	32	32
Lietuva	33	27	27	24	15	15	15	15	15	15	15
Liuksemburgas	39	39	39	39	39	39	39	42,1	41,3	41,3	43,6
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	29
Olandija	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52
Portugalija	40	40	42	42	42	42	45,9	50	49	48	48
Prancūzija	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	46,8	45	45
Rumunija	40	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19	19	19	25	25
Slovėnija	50	50	50	41	41	41	41	41	41	50	50
Suomija	52,1	51	50,9	50,5	50,1	49,1	49	49,2	49	49	51,25
Švedija	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	57	57
Vengrija	38	38	36	36	36	36	32	16	16	16	16
Vokietija	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
ES 27 vidurkis	41,73	40,09	39,76	39,47	37,92	37,48	38,21	37,89	38,39	38,17	38,12

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis KPMG International (2015).

Standartinio PM tarifo kaita ES šalyse, 2004-2014 metais, %

ES valstybė narė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Airija	10	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Austrija	34	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Belgija	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
Bulgarija	19,5	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Čekija	28	26	24	24	21	20	20	21	19	19	19
Didžioji Britanija	30	30	30	30	30	28	28	24	24	23	21
Danija	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	25	25	25	25	24,5
Estija	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21	21
Graikija	35	22	29	25	25	25	25	25	30	26	26
Ispanija	35	35	35	33	30	30	30	30	30	30	30
Italija	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Kipras	15	10	10	10	10	10	10	10	10	12,5	12,5
Latvija	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Lenkija	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Lietuva	15	15	19	18	15	20	15	15	15	15	15
Liuksemburgas	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Olandija	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25	25	25	25
Portugalija	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	25	25	25	25	23
Prancūzija	35,4	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	33,3	33,3
Rumunija	25	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19	19	19	23	22
Slovėnija	25	25	25	23	22	21	20	20	18	17	17
Suomija	29	26	26	26	26	26	26	26	24,5	24,5	20
Švedija	28	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22	22
Vengrija	17,6	17,6	17,6	21,3	21,3	21,3	19	19	19	19	19
Vokietija	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,6	29,6
ES 27 vidurkis	27,25	25,30	24,84	23,77	23,71	23,17	23,17	23,04	23,09	22,85	22,48

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis KPMG International (2015).

Pagrindinių akcizų grupių tarifų kaita, 2004-2014 metais

Akcizų objektai	Mokesčio objektas	Mokesčio tarifas Lt arba %						
		2004	2008	2009	2010	2012	2013	2014
Alus, (Lt/hl)	1 % alkoholio koncentracija	7	7,7	8,5	8,5	8,5	8,5	9,35
Vynas, (Lt/hl)	Iš šviežių vynuogių:							
	➤ kai koncentracija nedidesnė kaip 8,5% ➤ kitiems	40 150	48 150	53 198	53 198	58 198	58 198	85 225
Kiti fermentuoti gėrimai, (Lt/hl)	➤ kai koncentracija nedidesnė kaip 8,5% ➤ kitiems	40 150	58 216	58 216	58 216	58 198	58 198	85 225
	Tarpiniai produktai, (Lt/hl)	➤ kai koncentracija nedidesnė kaip 15% ➤ kai koncentracija didesnė kaip 15%	150 230	180 276	198 304	198 304	216 304	216 304
Etilo alkoholis, (Lt/100% alk. hl)			3840	3840	4416	4416	4416	4416
Apdorotas tabakas	➤ cigaretės, skaičiuojamas pagal formulę: specifinis tarifas Lt/1000 cigarečių+x% nuo max. Mažmeninės kainos	47,5 Lt ir 20%	79 Lt ir 20%	95 Lt ir 25%	132 Lt ir 25%	140 Lt ir 25%	148 Lt ir 25%	157 Lt ir 25%
	➤ cigarai ir cigarilės (Lt/kg)	38	38	38	38	84	88	93
	➤ rūkomasis tabakas (Lt/kg)	111	111	111	111	139	163	163
Energetiniai produktai	➤ naftos dujos ir dujiniai angliavandeniai (Lt/1000 l)	432	432	1050	1050	1050	1050	1050
	➤ skystasis kuras (Lt/t)	52	52	52	52	52	52	52
	➤ gazoliai (Lt/t)	1002	947	1140; nuo 08,01 – 947	947	1043	1140	1140
	Variklių benzinas (Lt/t)							
	➤ be švino ➤ su švino priemaišomis	1318 1934	1116 1454	1500 2000	1500 2000	1500 2000	1500 2000	1500 2000
Elektros energija, (Lt/MWh)	➤ kai naudojama verslo reikmėms	-	-	-	1,8	1,8	1,8	1,8
	➤ kitiems	-	-	-	3,5	3,5	3,5	3,5

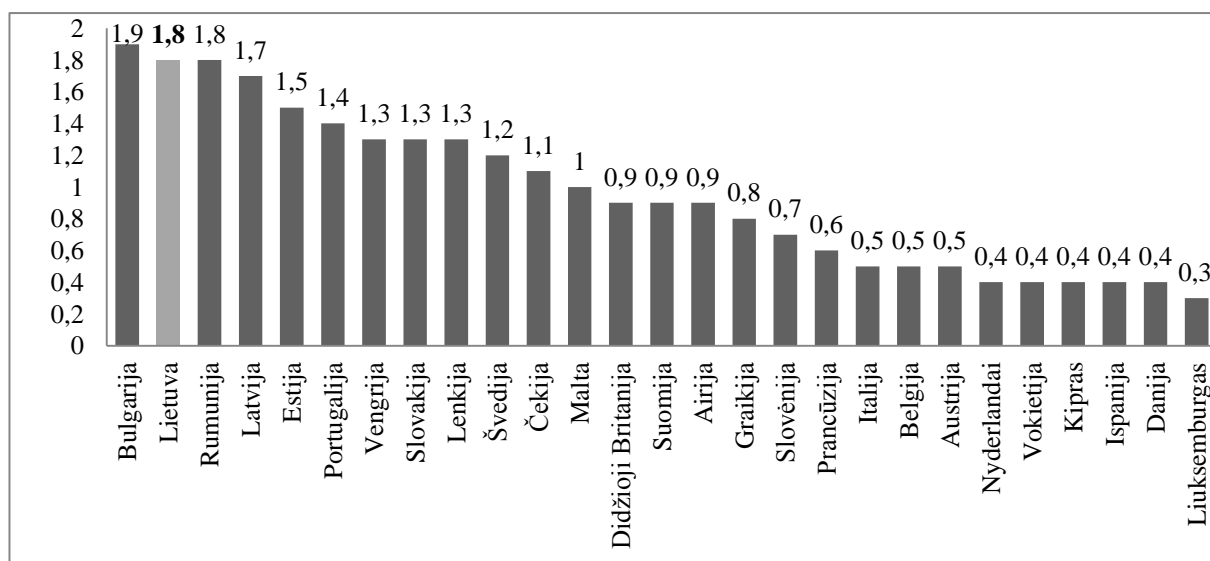
Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Finansų ministerijos duomenimis.

Lietuvos akcizinių prekių tarifų palyginimas su ES minimaliu ir vidutiniu tarifu

Akcizinių prekių grupės	Akcizinių prekių rūšys	ES minimalus tarifas 2013m.	ES vidutinis tarifas 2013 m.	Lietuvos tarifas 2013 m.
Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai	Etilo alkoholis (EUR/100% alk.hl)	550	1704	1279
	Alus (EUR/1% alk.hl)	1,87	7,33	2,46
	Vynas: neputojantys (EUR/hl)	0	64	57
	Vynas: putojantys (EUR/hl)	0	107	57
	Fermentuoti gėrimai: neputojantys (EUR/hl)	0	69	57
	Fermentuoti gėrimai: putojantys (EUR/hl)	0	107	57
	Tarpiniai produktai: neputojantys (EUR/hl)	45	168	88
	Tarpiniai produktai: putojantys (EUR/hl)	45	183	88
Apdorotas tabakas	Cigaretės (EUR/1000vnt.), iš jų: Specifinis (EUR/1000vnt.)	64 90 (nuo 2014 m. sausio 1 d.)	129,1	72,6
	Vertinis (%)		28,8	25
Energetiniai produktai	Benzinas su švino priemaisomis (EUR/1000l)	421	583	579
	Bešvinis benzinai (EUR/1000l)	359	525	434
	Dyzelinai (EUR/1000l)	330	416	330
	Suskystintos naftos dujos (EUR/1000kg)	125	199	304

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centro“ studija (2014).

Akcizinių prekių įperkamus ES šalyse, proc. nuo vidutinio DU



Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis LLRI tyrimu „Lietuvos šešėlinė ekonomika“ (2012).

ES šalių Džini koeficientų reikšmės 2004-2013 metais, proc.

ES valstybė narė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Vid.
Airija	31,5	31,9	31,9	31,3	29,9	28,8	30,7	29,8	29,9	30,0	30,5
Austrija	25,8	26,3	25,3	26,2	27,7	27,5	28,3	27,4	27,6	27,0	27,0
Belgija	26,1	28,0	27,8	26,3	27,3	26,4	26,6	26,3	26,5	25,9	26,8
Bulgarija	26,0	25,0	31,2	35,3	35,9	33,4	33,2	35,0	33,6	35,4	33,1
Čekija	-	26,0	25,3	25,3	24,7	25,1	24,9	25,2	24,4	24,6	25,1
Didžioji Britanija	-	34,6	32,5	33	33,9	32,4	32,9	33,0	31,3	30,2	32,6
Danija	23,9	23,9	23,7	25,2	25,1	26,9	26,9	27,8	28,1	27,5	26,1
Estija	37,4	34,1	33,1	33,4	30,9	31,4	31,3	31,9	32,5	32,9	32,4
Graikija	33,0	33,2	34,3	34,3	33,4	33,1	32,9	33,5	34,3	34,4	33,7
Ispanija	31,0	32,2	31,9	31,9	31,9	32,9	33,5	34,0	34,2	33,7	32,9
Italija	33,2	32,8	32,1	32,2	31,0	31,5	31,2	31,9	31,9	32,5	31,9
Kipras	-	28,7	28,8	29,8	29,0	29,5	30,1	29,2	31,0	32,4	29,8
Latvija	-	36,2	38,9	35,4	37,5	37,5	35,9	35,1	35,7	35,2	36,4
Lenkija	-	35,6	33,3	32,2	32,0	31,4	31,1	31,1	30,9	30,7	32,0
Lietuva	-	36,3	35,0	33,8	34,0	35,9	37,0	33,0	32,0	34,6	34,6
Liuksemburgas	26,5	26,5	27,8	27,4	27,7	29,2	27,9	27,2	28,0	30,4	28,0
Malta	-	27,0	27,1	26,3	28,1	27,4	28,6	27,2	27,1	27,9	27,4
Olandija	-	26,9	26,4	27,6	27,6	27,2	25,5	25,8	25,4	25,1	26,4
Portugalija	37,8	38,1	37,3	36,8	35,8	35,4	33,7	34,2	34,5	34,2	35,6
Prancūzija	28,2	27,2	27,3	26,6	29,8	29,9	29,8	30,8	30,5	30,1	29,1
Rumunija	31,0	31,0	33,0	37,8	36,0	34,9	33,3	33,2	33,2	34,0	34,0
Slovakija	-	26,2	28,1	24,5	23,7	24,8	25,9	25,7	25,3	24,2	25,4
Slovėnija	-	23,8	23,7	23,2	23,4	22,7	23,8	23,8	23,7	24,4	23,6
Suomija	25,5	26,0	25,9	26,2	26,3	25,9	25,4	25,8	25,9	25,4	25,9
Švedija	23,0	23,4	24,0	23,4	24,0	24,8	24,1	24,4	24,8	24,9	24,2
Vengrija	-	27,6	33,3	25,6	25,2	24,7	24,1	26,8	26,9	28,0	26,9
Vokietija	-	26,1	26,8	30,4	30,2	29,1	29,3	29,0	28,3	29,7	28,8
ES 27	-	30,8	30,3	30,6	30,9	30,5	30,4	30,7	30,4	30,5	30,6

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, pagal Eurostato (2014) duomenis.

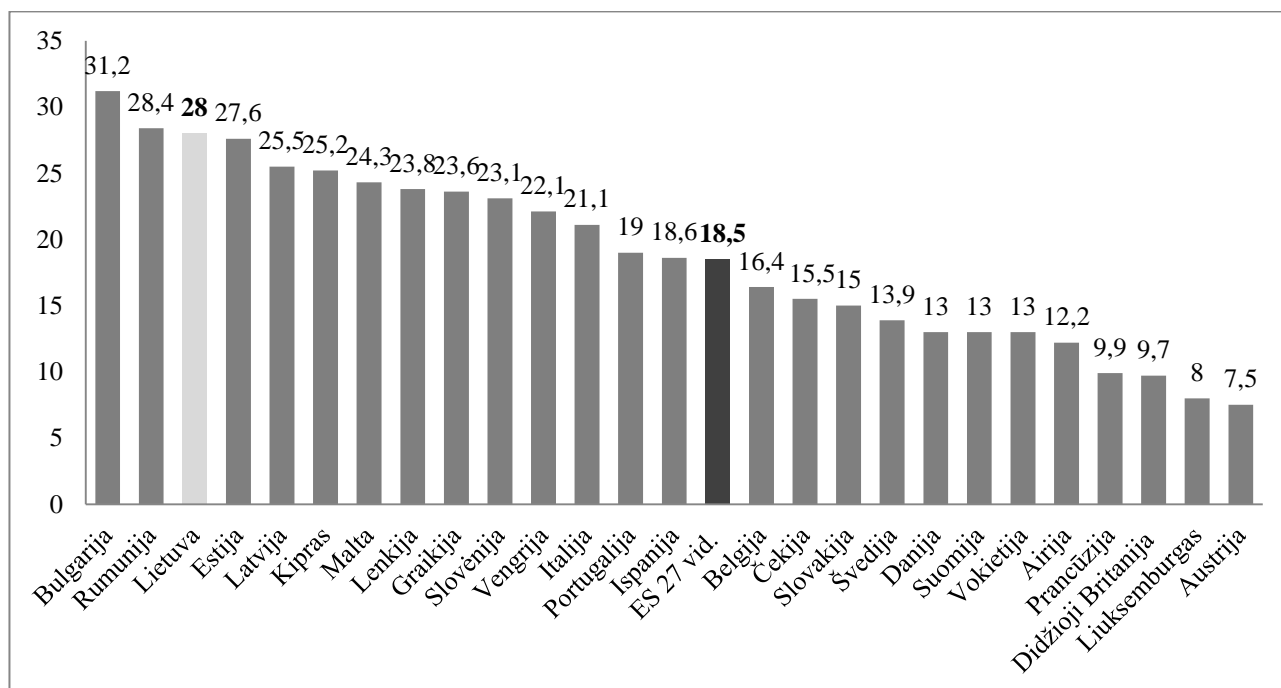
Mokesčių našta Lietuvoje 2004 – 2013 metais

Metai	BVP to meto kainomis, mln. Lt	Nacionalinio biudžeto mokesstinės pajamos, mln. Lt	VSDF pajamos, mln. Lt	PSDF pajamos, mln. Lt	Garantinio fondo pajamos, mln. Lt	Valstybės mokesstinės pajamos, mln. Lt	Mokesčių našta, %
	1	2	3	4	5	2+3+4+5	6
2004	62997,4	11086,4	5437,0	1652,6	26,5	18202,5	28,89
2005	72401,9	12899,2	6179,7	1863,0	34,0	20975,9	28,97
2006	83227,2	15605,8	7505,8	2169,6	34,3	25315,5	30,42
2007	99229,3	18630,8	9758,7	2756,2	44,6	31190,3	31,43
2008	111920,1	21787,2	11217,0	3137,0	45,2	36186,4	32,33
2009	92032,4	16463,2	11356,9	4467,8	27,5	32315,4	35,11
2010	95323,2	15722,0	10486,6	4340,2	23,4	30572,2	32,07
2011	106369,9	17393,7	11109,6	4218,6	18,3	32740,2	30,78
2012	113188,8	18720,8	11612,8	4111,0	36,9	34481,5	30,46
2013	119468,9	19557,2	9995,0	4267,5	42,7	33862,4	28,34

VSDF – Valstybinio socialinio draudimo fondas; PSDF – Privalomo sveikatos draudimo fondas.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Statistikos departamento, Nacionalinio biudžeto, VSDF, PSDF ir Garantinio fondo finansinių ataskaitų duomenimis.

ES šalių, šešėlinės ekonomikos dalis, bendrajame vidaus produkte, 2013 metais



Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Schneider (2013).

Administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio dinamika ES valstybėse

ES valstybė narė	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Airija	-	0,82	0,78	0,79	0,95	1,08	1,26	1,14
Austrija	0,78	0,66	0,66	0,93	0,95	1	1,05	0,99
Belgija	1,89	1,43	1,57	1,39	1,27	1,4	1,29	1,36
Bulgarija	-	3,19	1,69	1,13	1,18	1,2	1,41	1,34
Čekija	-	1,29	1,38	-	1,18	1,46	1,27	1,34
Didžioji Britanija	0,97	1,1	1,09	1,11	0,9	0,91	0,98	0,83
Danija	0,83	0,74	0,63	0,61	0,64	0,67	0,76	0,71
Estija	-	1,02	0,88	0,86	0,38	0,4	0,35	0,34
Graikija	1,69	-	-	-	-	-	-	-
Ispanija	0,82	0,74	0,68	0,64	0,82	0,97	0,88	0,86
Italija	0,52	-	-	-	1,08	1,2	1,08	1
Kipras	-	-	-	-	0,78	0,94	1,25	1,23
Latvija	-	1,2	1,14	1,29	1,04	1,41	1,27	1,09
Lenkija	2,62	1,94	1,75	1,42	1,59	1,72	3,04	2,73
Lietuva	2,11	1,4	1,23	1,14	1,06	1,18	1,06	0,98
Liuksemburgas	1,59	1,42	1,25	1,17	1,01	1,13	0,84	0,84
Malta	-	1,14	1,09	0,97	-	-	1,15	1,05
Olandija	1,3	1,36	1,14	1,12	0,99	1,11	1,02	0,97
Portugalija	-	1,34	1,22	1,18	1,27	1,57	1,55	1,37
Prancūzija	1,35	1,08	1,28	0,96	1,17	1,31	1,25	1,2
Rumunija	-	0,63	0,72	0,91	0,81	0,72	0,5	0,87
Slovakija	1,26	2,43	2,49	2,41	-	-	3,06	3,04
Slovėnija	1,05	0,95	0,97	0,84	0,81	0,9	0,96	0,93
Suomija	0,8	0,78	0,79	0,77	0,8	0,88	0,84	0,8
Švedija	0,59	0,38	0,39	-	0,39	0,4	0,41	0,4
Vengrija	1,14	0,99	1,11	1,15	1,17	1,2	1,2	1,12
Vokietija	1,8	1,66	1,55	1,38	1,36	1,46	1,5	1,4
ES 27	1,28	1,24	1,15	1,10	0,98	1,09	1,20	1,15

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis EBPO ataskaitos Tax administration (2013) duomenimis.

Integruoto teisingumo indekso apskaičiavimas

Rodikliai	2008 (baziniai)	2008	2009	Δ2009	TI 2009	2010	Δ2010	TI 2010	2011	Δ2011	TI 2011	2012	Δ2012	TI 2012	2013	Δ2013	TI 2013
Džini koeficientas	0,08333	34,00	35,90	0,06	0,07868	37,00	0,03	0,08078	33,00	-0,11	0,09234	32,00	-0,03	0,08586	34,60	0,08	0,07656
Horizontalaus teisingumo indeksas	0,08333	88,68	80,80	-0,09	0,09074	80,80	0,00	0,08333	80,80	0,00	0,08333	79,86	-0,01	0,08431	71,75	-0,10	0,09179
Mokesčių naštos rodiklis	0,08333	32,33	35,11	0,09	0,07617	32,07	-0,09	0,09055	30,78	-0,04	0,08669	30,46	-0,01	0,08420	28,34	-0,07	0,08913
Faktinis tarifas darbui	0,02778	32,30	32,90	0,02	0,02726	31,70	-0,04	0,02879	35,20	0,11	0,02471	39,00	0,11	0,02478	38,32	-0,02	0,02826
Faktinis tarifas kapitalui	0,02778	17,70	16,50	-0,07	0,02966	17,60	0,07	0,02593	18,20	0,03	0,02683	17,40	-0,04	0,02900	17,45	0,003	0,02770
Faktinis tarifas vartojimui	0,02778	13,70	11,50	-0,16	0,03224	7,10	-0,38	0,03841	12,70	0,79	0,00587	13,90	0,09	0,02515	12,75	-0,08	0,03008
Teisingumo indeksas (TI)	0,33333				0,33474			0,34778			0,31977			0,33329			0,34353

12 priedas

Integruoto efektyvumo indekso apskaičiavimas

Rodikliai	2008 (baziniai)	2008	2009	Δ2009	EI 2009	2010	Δ2010	EI 2010	2011	Δ2011	EI 2011	2012	Δ2012	EI 2012	2013	Δ2013	EI 2013
Mokesčių atotrūkis	0,08333	95,70	99,70	0,04	0,08682	108,40	0,09	0,09061	98,70	-0,09	0,07588	101,60	0,03	0,08578	101,90	0,00	0,08358
PVM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	-6,47	-8,45	-0,31	0,01928	-7,57	0,10	0,03067	-8,63	-0,14	0,02389	-8,45	0,02	0,02836	-9,03	-0,07	0,02587
GPM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	-10,78	-3,22	0,70	0,04726	-3,89	-0,21	0,02200	-3,72	0,04	0,02899	-3,59	0,03	0,02875	-3,44	0,04	0,02894
PM faktinio ir standartinio tarifo skirtumas	0,02778	-7,07	-13,81	-0,95	0,00130	-12,05	0,13	0,03132	-12,80	-0,06	0,02605	-11,58	0,10	0,03043	-11,37	0,02	0,02828
PVM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,54	0,42	-0,23	0,02134	0,43	0,03	0,02865	0,46	0,08	0,03011	0,45	-0,03	0,02697	0,44	-0,03	0,02695
GPM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,55	0,79	0,44	0,03990	0,74	-0,06	0,02604	0,75	0,02	0,02821	0,76	0,01	0,02810	0,77	0,01	0,02814
PM faktinio ir standartinio tarifo santykis	0,02778	0,53	0,31	-0,41	0,01626	0,20	-0,37	0,01763	0,15	-0,24	0,02120	0,23	0,53	0,04259	0,24	0,04	0,02899
PVM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	1,42	1,49	0,05	0,02920	2,04	0,37	0,03803	1,43	-0,30	0,01947	0,40	-0,72	0,00777	0,35	-0,13	0,02431
GPM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	0,94	1,45	0,53	0,04263	2,35	0,62	0,04502	0,75	-0,68	0,00887	0,96	0,28	0,03556	1,40	0,46	0,04051
PM pajamų elastingumas BVP atžvilgiu	0,02778	3,26	2,33	-0,29	0,01985	12,34	4,30	0,14711	1,73	-0,86	0,00389	11,11	5,42	0,17839	1,82	-0,84	0,00455
Efektivityvumo indeksas (EI)	0,33333				0,32383			0,47708			0,26656			0,49268			0,32011

Integruoto administravimo paprastumo indekso apskaičiavimas

Rodikliai	2008 (baziniai)	2008	2009	Δ2009	IADP 2009	2010	Δ2010	ADPI 2010	2011	Δ2011	ADPI 2011	2012	Δ2012	ADPI 2012	2013	Δ2013	ADPI 2013
Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis	0,08333	1,06	1,18	0,11	0,07390	1,07	-0,09	0,09110	1,06	-0,01	0,08411	1,07	0,01	0,08255	1,07*	0,00	0,08333
Mokestinių prievolių vykdymo išlaidos	0,08333	166	175	0,05	0,07882	175	0,00	0,08333	175	0,00	0,08333	175	0,00	0,08333	175	0,00	0,08333
Mokesčių įsiskolinimo rodiklis	0,08333	4,51	0,33	-0,93	0,16060	-1,30	-4,96	0,49678	1,27	0,02	0,08153	-1,58	-2,25	0,27050	-0,36	0,77	0,01900
Pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokestinių pajamų santykis	0,08333	0,65	0,62	-0,05	0,07949	0,68	0,10	0,09140	0,55	-0,19	0,06740	0,54	-0,02	0,08182	0,79	0,46	0,12191
<i>Administravimo paprastumo indeksas (ADPI)</i>	0,33333				0,39280			0,76261			0,31638			0,51819			0,30758

* – Kadangi 2013 m. mokesčių administravimo efektyvumo rodiklio duomenys dar nepateikti, skaičiuojant ADPI indeksą 2013 m. mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis, remiantis paskutinių metų tendencija, laikomas nepakitusiu.