

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Sandra Lapėnaitė

**LIETUVOS MOKESČIŲ NAŠTOS VERTINIMAS EUROPOS
SAJUNGOS KONTEKSTE**

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė prof. dr. Jadvyga Čiburienė

KAUNAS, 2016

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

LIETUVOS MOKESČIŲ NAŠTOS VERTINIMAS EUROPOS
SAJUNGOS KONTEKSTE

Verslo ekonomika

MAGISTRO DARBAS

Studentė

Sandra Lapėnaitė, VMGLVE-4

2016 m. sausio 4 d.

Vadovė

Prof. dr. Jadvyga Čiburienė

2016 m. sausio 4 d.

Recenzentas

Prof. dr. Vaidas Gaidelys

2016 m. sausio 4 d.

KAUNAS, 2016



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Sandra Lapėnaitė

Verslo ekonomika, 621L17001

Lietuvos mokesčių naštos vertinimas Europos Sąjungos kontekste

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

20 _____ m. _____ d.
_____ Kaunas _____

Patvirtinu, kad mano **Sandros Lapėnaitės** baigiamasis magistro darbas tema „Lietuvos mokesčių naštos vertinimas Europos Sąjungos kontekste“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

Lapėnaitė, S. (2016). Study of Lithuanian Tax Burden Assessment in the Context of the European Union. Master's Final Thesis in Business Economics. Study Programme 621L17001. Supervisor prof. dr. J. Čiburienė. Kaunas: School of Economics and Business. Kaunas University of Technology.

SUMMARY

Taxes are the one of the most important source of the national budget revenues, but it is a problem to determine what rate of the tax burden is not too high and is effective. So it is important to fix tax burden rate which could stimulate growth of economic, business expansion and investment attraction.

The object of research – the tax burden in Lithuania and European Union.

The aim of the research – to evaluate Lithuanian tax burden in the context of the EU.

The objectives are these:

- to find out the problems of the tax burden in Lithuania and EU;
- to analyze the theoretical aspects of the tax burden;
- to characterize the methodology of the tax burden calculation and analysis;
- to do the comparative, correlation analysis of the tax burden in EU;
- to determine the most important factors of the tax burden.

Methods of the research: analysis of the tax burden in Lithuania and foreign scientific literature, collection, analysis and systematization of the data, comparative and graphic analysis of the statistics, correlation analysis.

Results of the research:

- the main problems of assessing the tax burden are these: different rates of taxes, different tax objects, not same method of collecting taxes, complicated system of tax administration, grey economy, disagreement for rebates and incentives, different methodology of calculating tax burden;
- the tax burden is the statutory basis for relying on the payments that are due to high tax rates, tax bases and undeveloped benefit systems that creates a complex, aggravating the situation of the taxpayer, tax system. The tax burden mostly belongs to consumers, not to companies;
- the methodology of calculating tax burden includes data collection and systematization, comparative statistical data analysis, graphical data representation, correlation and regression analysis. The period of research is 2009 – 2013. And the main indicators of research were GDP, inflation, relative tax burden, the tax freedom day, tax revenue structure, rates of taxes;
- an economic indicator dynamics research showed that the biggest GDP for one person is in the high-economic developed countries. Relative tax burden varied slightly during the analysis period. Tax freedom day was ranging from 134 to 157 days. Correlation analysis showed that Lithuanian tax burden depends on social contributions and the correlation coefficient is 0,94803. The same situation is in Bulgaria, France, Austria and Estonia. Also Lithuanian tax burden depends on corporate income tax rate and VAT rate;

- after the scientific literature analysis, it was found that the main components that lead the tax burden, are these: national tax system, rates of the tax, taxation object and base, exemptions, rebates and incentives, competitiveness, elasticity and openness of the economy, fiscal policy of the government. The biggest personal income tax rate is in Belgium, Denmark, Spain, the smallest in Bulgaria, Lithuania, Hungary. The highest corporate income tax is in France, Malta, Belgium, the lowest in Bulgaria, Ireland and Cyprus. The highest VAT is in Hungary, the smallest in Luxembourg. Maximum quantity of personal income tax revenues collects Denmark and Spain, the minimum – Czech Republic and Slovakia. Maximum quantity of corporate income tax revenues collects Luxembourg, Czech Republic and Portugal, the minimum – Slovenia, Greece and Hungary. Maximum quantity of social contributions revenues collects France, Netherlands and Czech Republic, the minimum – Denmark, Ireland, United Kingdom.

Master's final thesis includes 85 pages, 10 tables, 23 pictures, 53 references and 11 appendix.

Key words: tax burden, tax rate, tax revenue, GDP, inflation, VAT, personal incomes, corporate incomes.

TURINYS

ĮVADAS	10
1. MOKESČIŲ NAŠTA IR JOS VERTINIMO PROBLEMOS LIETUVOJE INTEGRACIJOS Į EUROPOS SAJUNGĄ SĄLYGOMIS	11
1.1. Mokesčių našta ir jos kitimas	12
1.2. Mokesčių naštos vertinimo problemos	14
2. TEORINIAI MOKESČIŲ NAŠTOS ASPEKTAI	18
2.1. Mokesčių sistemos vertinimas	18
2.1.1. Apmokestinimo principų derinimo galimybės	20
2.1.2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi ir J. Gill metodus	27
2.2. Mokesčių naštos ekonominė reikšmė	30
2.3. Mokesčių naštos kitimas verslo cikle	35
3. MOKESČIŲ NAŠTOS TYRIMO METODOLOGIJA	39
4. LIETUVOS IR EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ NAŠTOS TYRIMAS	42
4.1. Lietuvos ir Europos Sąjungos ekonominės situacijos charakteristika	42
4.2. Mokesčių naštos Lietuvoje ir Europos Sąjungoje analizė	46
4.2.1. Mokesčių naštos kaita Lietuvoje ir Europos Sąjungoje	46
4.2.2. Lietuvos ir Europos Sąjungos mokesčių tarifų ir mokestinių pajamų analizė	49
4.2.3. Mokesčių naštos koreliacinė analizė	54
IŠVADOS	68
LITERATŪRA	71
PRIEDAI	75

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Apmokestinimo principai (Kazlauskienė, 2012, p. 70).....	22
2 pav. Mokesčių tarifų ir mokesčių įplaukų priklausomybė (Laffero kreivė) (Buškevičiūtė, 2005, p. 29).....	23
3 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys (pagal Laffera) (Buškevičiūtė, 2005, p. 30).....	24
4 pav. Proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai (Buškevičiūtė, 2005, p. 28).....	25
5 pav. Mokesčių našta lemiantys makroekonominiai veiksniai (Radavičiūtė, 2014, p. 151).....	31
6 pav. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir įvertinimo būdai (Rimas, Stačiokas, 2004, p. 196).....	32
7 pav. Mokesčių naštos lygiai (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	34
8 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai (Kubilius, 2015).....	35
9 pav. BVP pokyčiai 2009 – 2013 m. ES ir Lietuvoje, lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015).....	43
10 pav. ES šalių BVP pokytis 2013 m., lyginant su ankstesniais metais, % (Eurostat, 2015).....	43
11 pav. BVP rinkos kainomis ES šalyse 2013 m., mlrd. EUR (Eurostat, 2015).....	44
12 pav. BVP vienam gyventojui 2013 m., PGS (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	44
13 pav. Infliacijos pokytis ES 2013 m., lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015).....	45
14 pav. Infliacijos kitimas Lietuvoje 2009 – 2013 m., lyginant su ankstesniais metais, % (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	46
15 pav. Lietuvos santykinės mokesčių naštos dinamika 2009 – 2013 m., % nuo BVP (Eurostat, 2015).....	47
16 pav. Mokesčių našta ES šalyse 2009 m. ir 2013 m., % nuo BVP (Eurostat, 2015).....	48
17 pav. Lietuvos Laisvės nuo mokesčių dienos kaita 2009 – 2013 m., dienų skaičius (LLRI, 2015).....	49
18 pav. Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūra 2013 m. (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	50
19 pav. ES valstybių biudžeto pajamų struktūra 2013 m. (Eurostat, 2015).....	50
20 pav. Mokesčių pajamų dalies kaita Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūroje 2009 – 2013 m., % (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	51
21 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015).....	53
22. Pelnų mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015).....	54

23. Socialinio draudimo įmokų pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015).....	54
--	----

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių aibė (Bivainis, Skačkauskienė, 2009, p. 300).....	19
2 lentelė. J. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai (Gill, 2000).....	29
3 lentelė. Lietuvos BVP, mokesčių pajamų ir mokesčių naštos rodiklio dinamika (Eurostat, 2015).....	47
4 lentelė. Mokesčių naštos rodiklio dinamika ES šalyse, % nuo BVP (Eurostat, 2015).....	47
5 lentelė. Sumokėtų mokesčių dalis Lietuvos valstybės biudžeto mokesčių pajamose 2013 m. (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015).....	51
6 lentelė. Pagrindinių mokesčių tarifai ES šalyse 2013 m. (Eurostat, 2015).....	52
7 lentelė. Mokesčių naštos rodiklis ir mokesčių pajamos 2009 – 2013 m. (Eurostat, 2015).....	55
8 lentelė. Koreliacinės analizės rodikliai, kai veiksniai yra mokesčių pajamos.....	58
9 lentelė.. Mokesčių naštos rodiklis ir mokesčių tarifai 2009 – 2013 m. (Eurostat, 2015).....	61
10 lentelė. Koreliacinės analizės rodikliai, kai veiksniai yra mokesčių tarifai.....	64

ĮVADAS

Mokesčių naštos lygis šalyje yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių šalies ekonominę padėtį, verslo plėtrą bei investicijų pritraukimo galimybes, o mokesčiai yra svarbiausias nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis. Mokesčių našta labai aiškiai gali nusakyti šalies situaciją tarptautinėse rinkose ir įvertinti jos padėtį tarp kitų valstybių. Visa mokesčių sistemos esmė yra apibrėžta daugybe norminių ir teisės aktų, tačiau dažnai vis viena atsiranda tokių, kurie mokesčius interpretuoja savaip ir visokiais būdais bei priemonėmis siekia jų išvengti. Dėl mokesčių tarifų, apmokestinimo būdų, apmokestinimo objektų bei subjektų tarp valdžios, gyventojų ir verslo atstovų vyksta nuolatinės diskusijos, ginčai bei nesutarimai. Vieni yra suinteresuoti, kad apmokestinimas, t.y. mokesčių našta būtų kuo mažesnė, kiti, atvirkščiai, kad mokesčių naštos lygis būtų aukštesnis ir taip būtų surenkama daugiau pajamų į biudžetą. Kad nenukentėtų nei viena, nei kita pusė, labai svarbu nustatyti optimalų mokesčių naštos lygį. Mokesčių naštos paskirstymas turėtų būti teisingas bei proporcingas.

Skirtingose šalyse mokesčių naštos vertinimas ir analizė yra atliekama įvairiais būdais. Vienur ji skaičiuojama kaip santykinis dydis, kitur – kaip absoliutinis, kai kuriose šalyse skaičiuojama Laisvės nuo mokesčių diena.

Kadangi atskirų valstybių ekonominė, socialinė ir politinė situacija yra ne vienoda, tai ir mokesčių naštos lygis šalyse yra skirtingas, todėl darbe mokesčių našta yra nagrinėjama makroekonominiame lygmenyje įvertinant tokius rodiklius kaip BVP, infliacija, mokesčių pajamų struktūra, mokesčių tarifai.

Tyrimo problema - ar mokesčių naštos lygis Lietuvoje bei ES aiškiai skiriasi ir kokiais rodikliai tai nustatoma?

Tyrimo objektas – mokesčių našta Lietuvoje ir ES.

Tyrimo tikslas – įvertinti Lietuvos mokesčių našta ES kontekste.

Uždaviniai:

- išsiaiškinti mokesčių naštos problemas Lietuvoje ir ES;
- išanalizuoti mokesčių naštos teorinius aspektus;
- charakterizuoti mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės metodiką;
- atlikti lyginamąją Lietuvos ir ES mokesčių naštos analizę bei koreliacinę mokesčių naštos analizę ES-28;
- nustatyti svarbiausius mokesčių naštos veiksnius.

Tyrimo metodai – mokesčių naštos analizė Lietuvos ir užsienio autorių mokslinėje literatūroje, duomenų rinkimas ir sisteminimas, lyginamoji statistinių duomenų analizė, grafinis duomenų vaizdavimas, koreliacinė analizė.

1. MOKESČIŲ NAŠTA IR JOS VERTINIMO PROBLEMOS LIETUVOJE INTEGRACIJOS Į EUROPOS SĄJUNGĄ SĄLYGOMIS

Mokesčiai – vienas iš svarbiausių šalies ekonominės politikos elementų. Be mokesčių sistemos neegzistuantų nei viena valstybė, todėl, kad jie yra valstybės fiskalinės politikos viena iš svarbiausių sudedamųjų dalių. Mokesčiai yra pagrindinis įplaukų šaltinis į valstybės biudžetą, kuriuos perskirsčius suformuojamos valstybės išlaidos. Kadangi valdžia jokio apčiuopiamo produkto ar paslaugos nesukuria, o valstybės įvairių funkcijų įgyvendinimui yra reikalingos didžiulės lėšos, todėl mokesčiai ir yra bene svarbiausias ir reikšmingiausias valstybės pajamų šaltinis.

Tačiau tiriant mokesčių sistemą, kiekvienoje šalyje nuolat vyksta diskusijos apmokestinimo klausimais, kadangi valdžios institucijos bei mokesčių mokėtojai niekuomet nesutaria dėl teisingo ir aiškaus mokesčių paskirstymo fiziniams bei juridiniams asmenims, dėl jų dydžio, perskirstymo teisingumo tam, kad būtų užtikrintas teisingas šalies ekonominis bei socialinis reguliavimas ir būtų patenkintos visos ne tik gyventojų grupės, bet ir verslas, bei valdžia.

Visa mokesčių sistema bei jos esmė yra apibrėžta daugybėje norminių ir teisinių aktų, tačiau visuomet atsiranda tokių, kurie juos sugeba interpretuoti savaip ir taip vyksta nesusikalbėjimas, ginčai tarp atskirų grupių: mokesčių mokėtojų (t.y. mokesčio subjekto) bei juos renkančių institucijų. Nei vienoje šalyje neįmanoma rasti tobulos mokesčių sistemos, kuri tenkintų ir vieną, ir kitą pusę bei taip būtų sudaryta pusiausvyra, todėl mokesčių sistemos nuolat yra tobulinamos, ieškoma optimalių sprendimo variantų tam, kad bent santykinai būtų patenkintos visos mokesčių sistemoje dalyvaujančios šalys. Tam tikslui yra atliekama daugybė įvairių tyrimų bei skaičiavimų, nuolat diskutuojama mokesčių klausimais, atliekami ne tik teoriniai sprendimai, bet skaičiuojami ir įvairūs statistiniai parametrai, kurie padeda lengviau įvertinti pokyčių reikšmę bei svarbą. Valstybei apskritai yra svarbu nustatyti optimalų mokesčių naštos krūvį tam, kad būtų ne tik surenkama pakankamai lėšų į valstybės biudžetą, o valstybės skola nedidėtų, bet ir nebūtų suvaržytas, o būtų skatinamas verslas, kuris yra vienas augančios ekonomikos variklių.

Mūsų šalyje nagrinėjant apie mokesčių sistemą, aktyviai diskusijose dalyvauja daugybė ekonomistų: N. Mačiulis, G. Nausėda, A. Maldeikienė. Moksliniuose straipsniuose mokesčių sistemos problemas analizuoja šie autoriai: A. Slavickienė, J. Žaptorius, B. Sudavičius, A. Novošinskienė, J. Bivainis, I. Skačkauskienė. Kalbant apie užsienio autorius, mokesčių klausimus aktyviai nagrinėja P. E. Graves, M. H. Jensen, R. L. Sexton, D. R. Lee bei daugelis kitų. Visi jie kelia klausimą, ar apmokestinimas ir mokesčių našta yra pakeliama ir ar teisingai ji paskirstoma mokesčius mokančioms šalims, ar nereikia ieškoti kitų optimalių variantų, kurie padėtų lengviau įveikti mokesčių našta bei sukurtų efektyvią bei nuolat besivystančią ekonomiką.

Statistinius duomenis renka ir nuolatos analizuoja bei teikia pasiūlymus tokios organizacijos kaip mūsų šalyje veikianti Finansų Ministerija, Statistikos Departamentas, Valstybinio Socialinio Draudimo Fondo Valdyba prie Socialinės Apsaugos ir Darbo Ministerijos, Lietuvos Bankas. Tarptautiniu mastu veikia Europos Statistikos Departamentas, Europos Centrinis Bankas, Pasaulio Bankas, Tarptautinis Valiutos Fondas bei dar daug kitų įstaigų, kurioms yra svarbu, kad mokesčių sistemos kiekvienoje šalyje veiktų skaidriai bei sukurtų teigiamą pridėtinę vertę bei skatintų ekonomikos plėtrą.

1.1. Mokesčių našta ir jos kitimas

Analizuojant šalies mokesčių sistemą, labai aktuali problema yra mokesčių naštos dydis bei tinkamas jos paskirstymas. Mokesčių sistema turi užtikrinti ne tik būtinas valstybei pajamas, bet ir atitikti apmokestinimo teisingumo principą, būti subalansuota ir elastinga, mokesčių administravimas turi būti paprastas ir aiškus, o pati sistema ekonomiškai efektyvi. Todėl kiekvienos valstybės tikslas sukurti atitinkančią savo šalies poreikius mokesčių sistemą, efektyviai ją valdyti ir užtikrinti sklandų jos funkcionavimą (Popelnikova, Žaptorius, 2012, p. 1). Kuodis (2008) įvertina tai, kad mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys siekiant pagerinti biudžeto būklę. Buškevičiūtė (2005) analizuoja tai, jog socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis. Svarbiausios funkcijos yra trys:

- fiskalinė,
- perskirstomoji,
- reguliavimo (kartais dar vadinama ekonomine, ribojamąja arba skatinamąja).

Būtent šių funkcijų laikymasis ir užtikrintų tobulą mokesčių sistemos veikimo principą, tačiau realybėje visko suderinti tiesiog neįmanoma, kadangi visada atsiranda kliūčių, kurios iškreipia mokesčių sistemą.

Mokesčių fiskalinė funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Ši funkcija apima krašto biudžetinės politikos dalį (Meidūnas, Puzinauskas, 2001, p. 28). Tamašauskienė, Žadvidaitė (2011) įvertino, kad mokesčių pajamos taip pat priklauso nuo produktų, kuriems uždedamas mokestis, paklausos ir pasiūlos elastingumų. Jei abiejų elastingumas yra didelis, tuomet dėl nustatyto mokesčio gerokai sumažės pardavimo apimtys, kartu mažės ir pajamos. Kuo mažesnis produktų, kuriems uždedamas mokestis, paklausos ir pasiūlos elastingumas, tuo labiau sumažės pardavimo apimtys ir padidės pajamos, gautos renkant mokesčius. Fiskalinei funkcijai būdingas prieštaravimas tarp mokesčių didinimo ir mokėtojų ribotos galimybės juos mokėti. Mokesčių fiskaline funkcija suvalstybinama dalis nacionalinių pajamų, o tai sudaro objektyvias prielaidas kištis valstybei į ekonomiką. Dideli mokesčiai neskatina kaupimo, taupymo, gamybos plėtimo, o iš kitos pusės – dideli mokesčiai formuoja didesnes valstybės pajamas

(Stačiokas, Rimas, 2003, p.118). Pajamų iš mokesčių surinkimą į nacionalinį šalies biudžetą gali lemti daugelis veiksnių, kuriuos galima būtų suskirstyti į šias grupes: mokesčių tarifai ir konkretaus mokesčio bazę didinantys ar mažinantys veiksniai (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011, p. 45). Popelnikova, Žaptorius (2012) ištyrė tai, kad mokesčių įplaukų srautai į valstybės išdą priklauso nuo valstybės mokesčių surinkimo sėkmės ir jų ekonomiškai pagrįstai organizuojamo administravimo.

Užubalis (2011) išanalizavo tai, jog mokesčių, kaip tarpininko tarp viešojo ir privataus intereso, vaidmuo parodo, kad mokesčiai neapsiriboja vien siaura fiskaline funkcija – valstybės išlaidų padengimu („išoriniu“ valstybės išlaikymu), kaip norėtų teigti klasikiniai liberalai (F. A. Hayek, R. Nozick), o apima ir pajamų perskirstymą, ir ekonominį reguliavimą kaip viešąsias gėrybes, kurias teikia valstybė. Mokesčių perskirstomoji funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių (Buškevičiūtė, 2005, p. 10). Tačiau, kaip įvertino Novošinskienė (2013), toks perskirstymas neužtikrina prekių ir paslaugų perskirstymo tarp individų.

Valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatūra, tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikomų lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės bei baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina (ar neskatina) nacionalinės ekonomikos augimą. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti krašto ekonomikos spartesnę plėtojamą arba stagnaciją, smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. Šiuo atveju ir pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija (Buškevičiūtė, 2005, p. 10).

Analizuojant mokesčių funkcijas, svarbu paminėti dar ir socialinę mokesčių sistemos reikšmę. Kaip įvertino Užubalis (2011), socialinėje teisinėje valstybėje mokesčiai ne tik išoriškai palaiko valstybę kaip išteklių kaupimo priemonę, bet yra ir viena iš socialinės teisinės valstybės naudojamų aktyvių priemonių, kuriomis atliekamas socialinis reguliavimas ir siekiama visuomenės narių interesų derinimo bei teisių ir laisvių apsaugos.

Kadangi mokesčiai yra valstybės funkcijų vykdymo pagrindas, labai svarbu laiku surinkti mokesčius, kad šis surinkimas būtų stabilus ir pakankamas. Nepakankamas valstybės funkcijų finansavimas gali mažinti valstybinio sektoriaus našumą, trikdyti įvairios valstybinės veiklos vykdymą (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011, p. 46). Lietuvoje esamų mokesčių funkcijos nesuderintos su Vyriausybės vykdoma politika. Mokesčiai turėtų būti ne keliami didinant išdą įplaukas, o naudojami verslo plėtros skatinimui, darbo vietų kūrimui ir pan. (Novošinskienė, 2013, p. 223).

Dar vienas aspektas tiriant mokesčių našą bei jos problemas, yra apmokestinimo riba. Novošinskienė (2013) ištyrė, kad egzistuoja apmokestinimo riba, pagal kurią, pajamos iš mokesčių didės tik iki tam tikros ribos, o toliau šios pajamos pradės mažėti. Mokesčių mokėtojai nesuinteresuoti mokėti didesnių mokesčių – kuo daugiau uždirbi, gauni daugiau pelno, tenka daugiau atiduoti mokesčiais. Natūralu, kad jie sieks išvengti mokesčių ir pajamas slėps. Slavickienė (2006) išnagrinėjo

tai, kad apmokestinimas turi padėti siekti kuo didesnio gyventojų užimtumo, ūkio gamybinės galios didinimo bei prisidėti prie teisingo pajamų ir turto perskirstymo. Todėl kiekviena šalis ieško tos optimaliausios apmokestinimo ribos, kuri sukurtų teigiamą naudą šalies ekonomikai, o mokesčių našta netaptų nepakeliama bei legali ekonomika nepradėtų trauktis į šešėlį, dėl ko, įplaukos į nacionalinį biudžetą pradėtų smarkiai mažėti, atsirastų vengimas mokėti mokesčius. Tačiau ne visuomet mokesčių tarifų sumažinimas duoda teigiamą naudą valstybės biudžetui, kadangi juos sumažinus, įplaukos į biudžetą irgi gali sumažėti. Tam tikslui yra svarbu nustatyti viršutinę mokesčio ribą.

Nagrinėjant mokesčių naštos lygį šalyje, yra labai svarbu suvokti, kad mokesčių sistema turi būti efektyvi ir veikti kuo sklandžiau. Andriešiūnaitė, Solnyškinienė (2015) išanalizavo tai, kad apmokestinimo sistemos veiksmingumas labai priklauso nuo mokesčių administratoriaus darbo efektyvumo, jų veiklos sričių ir veiksmų, susijusių su mokesčiais, suderinamumo ir koordinavimo. Visi mokesčiai yra administruojami, o mokesčių administravimas yra sudėtinė kiekvienos valstybės mokesčių sistemos dalis. Mokesčių administravimas yra viena iš tokių viešojo sektoriaus funkcijų, kuri daro įtaką verslo raidai, investicijoms bei kasdieniniam piliečių gyvenimui. Mokesčių administravimo sistema turi būti suformuota taip, kad skatintų veiklą, naujų įmonių steigimą bei didintų užsienio investicijas. Valstybės biudžeto įplaukos tiesiogiai priklauso nuo veiksmingo pajamų administravimo. Neefektyvus mokesčių administravimas sąlygoja ne tik įplaukų mažėjimą, bet ir supriešina visuomenę, kuri pradeda ieškoti galimybių kaip išvengti mokesčių prievolių vykdymo.

1.2. Mokesčių naštos vertinimo problemos

Vertinant šalies mokesčių našta, kaip vieną iš pagrindinių šalies ekonomikos sudedamųjų dalių, yra susiduriama su daugybe problemų. Mokesčių našta yra mokesčių sistemos sudedamoji dalis, kuri priklauso nuo daugybės veiksnių:

- mokesčių tarifų,
- mokesčio objekto,
- apmokestinimo būdų,
- taikomų lengvatų bei išimčių,
- mokesčių naštos skaičiavimo metodikos,
- mokesčio subjekto.

Nagrinėjant mokesčių naštos vertinimo problemas, pirmiausiai reikėtų išskirti mokesčių tarifų problemą, kadangi vieni yra skaičiuojami absoliučiais dydžiais, o kiti – procentiniais, kurie dar yra skirstomi ir į proporcingus bei regresinius. Tai jau akivaizdžiai leidžia suprasti, kad tarifai tikrai negali būti vertinami vienodai. Nagrinėjant mokesčių tarifų problemas, svarbu paminėti, kad mokesčių tarifai dažnai keičiasi ir vienais metais gali būti imamas vienas dydis, o kitais – jau kitas. Tai taip pat yra

trukdis, leidžiantis objektyviai vertinti mokesčių naštą skirtingu laikotarpiu. Ir dar vienas aspektas mokesčių tarifų atžvilgiu, yra tai, kad lyginti skirtingų šalių mokesčių naštą taip pat yra gana sudėtinga, nes dažnai mokesčių tarifai išsivysčiusiose bei besivystančiose ar atsilikusiose šalyse yra skirtingi bei priklauso nuo daugybės tos šalies ekonominių veiksnių. Prie to paties, galima pridurti ir tai, kad viena iš problemų galima laikyti didelį skirtingų mokesčių rūšių skaičių. Mokesčių rūšių skaičius yra vienas iš pagrindinių veiksnių, lemiančių pajamų surinkimo sudėtingumą. Yra pripažinta, kad geriau turėti mažiau mokesčių su sietuvos platesne apmokestinamąja baze, nei daugiau mokesčių rūšių su siaura apmokestinamąja baze. Šiuo metu Lietuvoje galioja 23 mokesčių rūšys, o tai rodo, jog Lietuvos mokesčių administravimas yra sudėtingas, dėl įvairių mokesčių įstatymų, aktų ar nutarimų. Mažinant mokesčių rūšių skaičių būtų mažinamos mokesčių administravimo išlaidos, kurios apima ne tik mokesčių administravimą, bet ir mokesčių mokėtojų darbo, laiko ir pinigų sąnaudas, skiriamas mokesčiams apskaičiuoti bei sumokėti (Andriešiūnaitė, Solnyškinienė, 2015, p. 168).

Kaip vieną iš mokesčių naštos vertinimo problemų galima paminėti ir mokesčio objektą, kadangi ją skaičiuojant reikia visada atsižvelgti į tai, kas yra apmokestinama: pajamos, prekės ir paslaugos, turtas ar kita. Buškevičiūtė (2005) išanalizavo tai, kad atskiras mokestis turi vieną ar kelis apmokestinimo objektus. Tai priklauso nuo mokesčio pobūdžio. Taip pat reiktų paminėti, kad kai kurių objektų apmokestinimas gali būti labiau traktuojamas kaip neigiamas dalykas, o ne sukuriantis teigiamą naudą didesnių įplaukų į biudžetą tikimybei pasiekti.

Dar viena mokesčių naštos vertinimo problemų yra tai, koks mokesčio ėmimo būdas yra taikomas: tiesioginis ar netiesioginis. Tai reiškia, kad susiduriama su problema, kaip teisingai įvertinti gaunamas pajamas iš mokesčių. Prie to pačio galima paminėti ir tai, kad yra sunku įvertinti mokesčių administravimą, kadangi ši sistema dažnai keičiasi, yra paini. Šalia mokesčių administravimo neįvertinimo, yra išskiriama ir paslėptosios naštos problema. Paslėptoji mokesčių našta pasireiškia kaip įtaka, kurią mokesčių taisyklės daro žmonių sprendimams, kai dėl reguliuojamojo mokesčių poveikio priimamas ne pats efektyviausias sprendimas. Paslėptosios mokesčių naštos skaičiais neįmanoma įvertinti, bet ji egzistuoja ir yra reikšminga (LLRI, 2000; Pladis, 2008).

Vertinant mokesčių naštą, kaip vieną iš bene opiausių problemų, reikia paminėti ir šešėlinę ekonomiką. Šešėlinė ekonomika, apibrėžiama kaip fenomenas, kurio egzistavimas neišvengiamas ekonomikos pakilimo laikotarpiu ir matomas spartus vystymasis ekonomikos recesijos ir nuosmukio etapuose (Krumplytė, 2009, p. 122). Tai reiškia, kad mokesčių našta yra skaičiuojama atsižvelgiant tik į faktines mokesčių pajamas ir neįvertinant to, kas yra šešėlyje. Nors viena iš svarbių šešėlinės ekonomikos atsiradimo priežasčių yra mokesčiai, t. y. ekonominės veiklos apmokestinimas, literatūroje galima surasti argumentų, jog mokesčiai nedaro didelės įtakos šešėliui. Ši pozicija dažniausiai pagrindžiama duomenimis, kurie rodo, jog nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčių tarifų skirtingose šalyse ir tarp šešėlinės ekonomikos dydžio jose. Tiesa, empiriniai, duomenys ne visada

rodo tiesioginį ryšį tarp mokesčių tarifų šalyje bei šešėlinės ekonomikos dydžio. Taip yra todėl, kad šešėlinė ekonomika priklauso ir nuo kitų veiksnių. Todėl tai, kokią įtaką mokesčių tarifai daro šešėlinei ekonomikai, priklauso ir nuo kitų veiksnių, tokių kaip šalies ekonominė padėtis, žmonių pragyvenimo lygis, požiūris į šešėlinę ekonomiką, valstybinių institucijų veiklos efektyvumas ir kita (Žukauskas, 2014, p. 11). Svarbu paminėti ir tai, kad mokesčių našta yra didinama oficialiai apskaitomai ekonomikai, o oficialiai neapskaitytos ekonomikos dalyviai išvengia mokesčių, taip skurdindami šalies biudžetą (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011, p. 45).

Kaip vieną iš mokesčių naštos problemų galima įvardinti ir tai, kad dažnai mokesčių sistemoje yra taikomos nuolaidos ir lengvatos, kurios gali būti taikomos mokesčio tarifui arba pačio mokesčio sumažinimui bei apmokestinamojo objekto sumažinimui. Dažnai tai kelia nepasitenkinimą ir priešpriešą tarp mokesčių mokėtojų, kurie nėra patenkinti vieniems ar kitiems daromoms išlygoms, mokesčių politika yra kritikuojama, antra vertus, dažniausiai šios lengvatos yra taikomos tik pagrindiniams mokesčiams arba prioritetinėms ūkio šakoms tam, kad padidinti jų pelningumą. Mokesčių lengvatos yra tokių formų:

- atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas);
- mokesčio bazės sumažinimas;
- mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas).

Mokesčių naštos apskaičiavimo metodika yra bene dažniausiai aptariama problema nagrinėjant mokesčių sistemą, kadangi jos skaičiavimo būdų ir metodų yra tikrai daug, o skirtingos šalys naudoja vis kitą skaičiavimą, tačiau dažnai duomenys tarp šalių yra lyginami, o tai jau nėra objektyvu.

Pavyzdžiui, Lietuvos Statistikos Departamentas mokesčių našta skaičiuoja kaip mokesčių pajamų ir BVP santykį, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) – kaip mokesčių našta vidutiniam darbuotojui, išskiriant keturis šeimos modelius:

- vienas mokesčių mokėtojas be vaikų,
- vieniši tėvai, turintys du vaikus,
- vienas dirbantis sutuoktinių poroje be vaikų,
- vienas dirbantis sutuoktinių poroje su dviem vaikais.

Tuo tarpu, Europos Komisija (EK) mokesčių našta skaičiuoja kaip numanomą mokesčio tarifą pagal darbą, kapitalą ir vartojimą. Lietuvos laisvosios rinkos institutas (LLRI) skaičiuoja Laisvės nuo mokesčių dieną. Pagal LLRI (2009), Laisvės nuo mokesčių diena apskaičiuojama pagal santykinės valdžios išlaidų rodiklį, parodantį, kokią, žmogaus sukuriama pajamų dalį paima valdžia ir perskirsto per nacionalinį biudžetą ir nebiudžetinius fondus. Kasmet LLRI pateikia prognozuojamą Laisvės nuo mokesčių dieną, skaičiuojamą remiantis biudžeto įstatymais ir Finansų ministerijos prognozėmis dėl ekonomikos augimo. LLRI atkreipia dėmesį, kad kiekvienas žmogus mokesčiams atiduoda skirtingą dalį savo pajamų, todėl vieniems ši diena yra sausį, kitiems - liepą.

Vertinant mokesčių našta mokesčio subjekto atžvilgiu, yra susiduriama su problema, kuria diskutuojama labai aktyviai: mokesčių paskirstymas tarp fizinių ir juridinių asmenų. Darbuotojai nėra patenkinti, kad jiems iš atlyginimo yra išskaičiuojama didelė dalis mokesčiams ir neto atlyginimas yra gaunamas gerokai mažesnis. Savo ruožtu, įmonės taip pat nėra patenkintos tuo, kad jie už darbuotojus turi mokėti mokesčius, o tai reiškia, kad darbo vieta jiems kainuoja brangiai, dėl ko dažnai darbuotojai dirba nelegaliai arba didžiąją dalį savo atlygio gauna neteisėtai, taip vadinamuosiuose „vokeliuose“. Tai vėlgi skatina šešėlinę ekonomiką ir taip visas ciklas sukasi ratu: slepiami mokesčiai, valstybė tokiu atveju praranda pajamas, mažėja bendrasis vidaus produktas. Kadangi mokesčiai yra viena iš sunkiausių pareigų, kurias pilietis turi vykdyti, nesitikėdamas gauti už tai ką nors, kas priklausytų išskirtinai tik jam vienam, kyla klausimas, iš kur kyla piliečiui mokesčių mokėjimo pareiga ir kokias teises ji jam sukuria, nes demokratinėje visuomenėje kiekvienas pareigos vykdymas turi sukurti tam tikras subjektines teises (Užubalis, 2011, p. 171).

2. TEORINIAI MOKESČIŲ NAŠTOS ASPEKTAI

Mokesčių naštos nagrinėjimas bei diskusijos šia tema vyksta kasdien, kadangi mokesčiai yra viena svarbiausių temų kalbant apie kiekvienos šalies vidaus ekonomiką. Mokesčiai, vykdydami fiskalinę ir ekonominę funkcijas, atskleidžia tam tikrus mokesčius santykius. Mokesčių fiskalinė funkcija veikia mokesčių mokėtojo santykius su valstybe, o ekonominė funkcija – valstybės santykius su mokesčių mokėtoju (Novošinskienė, 2013, p. 222). Todėl yra svarbu, kad mokesčių našta, pasireikšdama ir per fiskalinę, ir per ekonominę funkciją, būtų priimtina tai šaliai, kurioje ji vyrauja, nes vienodos, teisingos ir visoms valstybėms tinkamos mokesčių naštos nėra ir negali būti, nes kiekvienoje šalyje vyrauja skirtinga ekonominė ir socialinė padėtis, nuo kurių ir priklauso mokesčių naštos lygis.

2.1. Mokesčių sistemos vertinimas

Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoju nustatyta pinigine prievole valstybei (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2015). Anot Raišučio (2010), mokesčiai – tai galingas įrankis valstybės rankose, kuriuo per valstybės mokesčių politiką valstybė tiesiogiai veikia finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina arba stabdo nacionalinės ekonomikos augimą. Mokesčiai ir įmokos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto bei nebiudžetinių fondų biudžeto pajamų šaltinis, suteikiantis galimybę atlikti apsaugos, vystymo, valdymo funkcijas (Novošinskienė, 2013, p. 222). Kiekvienoje šalyje mokesčių sistema kuriama ir vystoma atsižvelgiant į tą įtaką, kurią daro politiniai, ekonominiai, socialiniai veiksniai, todėl sunku rasti idealią mokesčių sistemą, tačiau samprotavimai apie tai, kas yra gera mokesčių sistema, vis dėlto turi įtakos pasirenkant ir darant sprendimus valstybės mokesčių sistemoje (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006, p. 170). Mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad skatintų šalies ekonomikos plėtrą. Keičiantis valstybės ekonominei ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011, p. 44). Mokesčiai šalyje turi tarpusavyje derėti, būti vienas su kitu susiję, t.y. šalyje turi būti sukurta darni mokesčių sistema (Novošinskienė, 2013, p. 223).

Stačiokas, Mažeika (2004) ištyrė tai, kad mokesčius įprasta skirstyti į „gerus“ ir „blogus“. „Gerai“ mokesčiai netrikdo žmonių interesų, polinkių ir sugebėjimų užsiimti verslu, nors ir mažina visuomenės narių pajamų nelygybę. Valstybės valdžia privalo būti suinteresuota laisvosios verslininkystės plėtojimu. Palankios ar nepalankios valstybės valdžios pastangos – akivaizdžiai parodo galiojantys mokesčių įstatymai. Optimalių rezultatų pasiekiami tada, kai taikomi lankstūs ir ekonomiškai pagrįsti mokesčiai. Pasak Tamašauskienės, Žadvidaitės (2011), tinkamai vykdoma apmokestinimo politika plečia ir stiprina šalies ekonomiką, o per dideli mokesčiai gali lemti nenorą sąžiningai mokėto

mokesčius. Mokesčių sistema turi įtakos užimtumui, vartojimui, taupymui, investicijoms, pajamų perskirstymui, mokesčių surinkimui ir jo sąnaudoms. Novošinskienė (2013) ištyrė tai, kad šalyje vykdoma mokesčių politika veikia mokesčių naštos dydį, neapskaitomos ekonomikos mastą, konkurencingumą bei mokesčių surinkimą.

Bivainis, Skačkauskienė (2009) įvertino tai, kad mokesčių sistemos vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų tiriamos sistemos savybes. Remdamiesi atliktų teorinių ir empirinių tyrimų rezultatais mokesčių sistemą siūlo vertinti tokiais šią sistemą apibūdinančiais aspektais (savybėmis): teisingumo, efektyvumo, mokesčių administravimo sudėtingumo (1 lentelė).

1 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių aibė (Bivainis, Skačkauskienė, 2009, p. 300)

Vertinamas aspektas	Rodikliai
Teisingumas	<ul style="list-style-type: none"> – Džini koeficientas – Atkinsono indeksas – Horizontalaus teisingumo indeksas – Šalies mokesčių našta – Faktinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas – Faktinis pelno mokesčio tarifas – Faktinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas – Faktinis tarifas darbui – Faktinis tarifas kapitalui – Faktinis tarifas vartojimui
Efektyvumas	<ul style="list-style-type: none"> – Elastingumas – Faktinio ir standartinio mokesčių tarifo santykis – Standartinio ir faktinio mokesčių tarifo skirtumas
Mokesčių administravimo sudėtingumas	<ul style="list-style-type: none"> – Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis – Šalies mokesčių našta – Normalizuotas mokesčių pajamingumas – Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis – Mokesčių atotrūkis – Stabilumo indeksas – Koncentracijos indeksas – Dispersijos indeksas – Atsilikimo renkant mokesčius indeksas – Erozijos indeksas – Specifiškumo indeksas – Objektyvumo indeksas – Vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus indeksas – Mokesčių rūšių skaičius – Mokesčių mokėtojų skaičius – Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80% mokestinių pajamų, skaičius – Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius

	<ul style="list-style-type: none"> – Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo būdą suma – Mokesčių įsiskolinimų per metus suma – Kasmet grąžinamų mokesčių suma – Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančiojo personalo) – Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis – Savanoriškai sumokėtų mokesčių ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis – Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis – Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų mokesčių ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis – Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis – Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis – Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ir kontrabandos atvejų skaičius per metus – Vidutinis žmogaus darbo dienų, sugaištamų nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus, skaičius – Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis – Surinktų pajamų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis – Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas – Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra – Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas – Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas – Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė – Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas – Korupcijos indeksas – Mokesčių administratorių moralė
--	---

Pasaulyje nėra visuotinai priimtos vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, nes jos vertinimo kriterijus yra sunku išreikšti aiškiai išmatuojamais parametrais ir dydžiais. Vertinant šalių mokesčių sistemos efektyvumą, svarbiausia yra vadovautis trimis pagrindiniais metodais:

1. klasikiniiais apmokestinimo principais bei juos apibūdinančiais rodikliais;
2. V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais;
3. J. Gill diagnostiniais rodikliais (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 58).

2.1.1. Apmokestinimo principų derinimo galimybės

Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatūra, taikomi tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikomų lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės bei baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Todėl svarbu, kad šalyje egzistuojanti mokesčių sistema būtų kuriama ir tobulinama atsižvelgiant į apmokestinimo principus (Štreimikienė, Mikalauskiene, 2006, p. 169). Vertinant

teisingą ir subalansuotą mokesčių naštos lygį, yra svarbu, kad būtų šalyje būtų vykdomas apmokestinimo principų suderinamumas, tačiau svarbu, kad šie principai būtų analizuojami ne kiekvienas atskirai, o kaip visuma, kadangi kiekvienas principas nagrinėjamas atskirai, nesuteikia galimybės bendrai įvertinti visos mokesčių sistemos ir dažnai prieštarauja vienas kitam. Skirtingi autoriai išskiria ir skirtingus apmokestinimo principus, tačiau dažniausiai jie yra besikartojantys. Taip pat yra klasikiniai ir proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai. Pavyzdžiui, Pajuodienė (1993) nurodo tokius klasikinius apmokestinimo principus:

- teisingumą,
- ekonominį efektyvumą,
- administracinį paprastumą,
- mokesčių įplaukų produktyvumą bei elastingumą.

Pagal teisingumo principą mokesčiai turi būti nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Kiekvienas turi atiduoti valstybei deramą savo dalį. Teisingumo principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis: juk jie gauna naudos, tad privalo už tai atsilyginti, o valstybei gauti lėšų toliau šias paslaugas finansuoti (Buškevičiūtė, 2005, p. 25).

Meidūnas, Puzinauskas (2001) išanalizavo tai, kad remiantis ekonominio efektyvumo principu, mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomiką ir visus su ja susijusius procesus.

Pagal administracinio paprastumo principą, mokesčio surinkimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesukelti mokėtojams rūpesčių juos mokant, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Tai reiškia, kad turi veikti paprastumas, apibrėžtumas, pigumas bei patogumas mokėtojui, nes jeigu to nebus laikomasi, tai ne visi mokesčiai bus surenkami, o mokesčių mokėtojai sieks vengti jų mokėjimo.

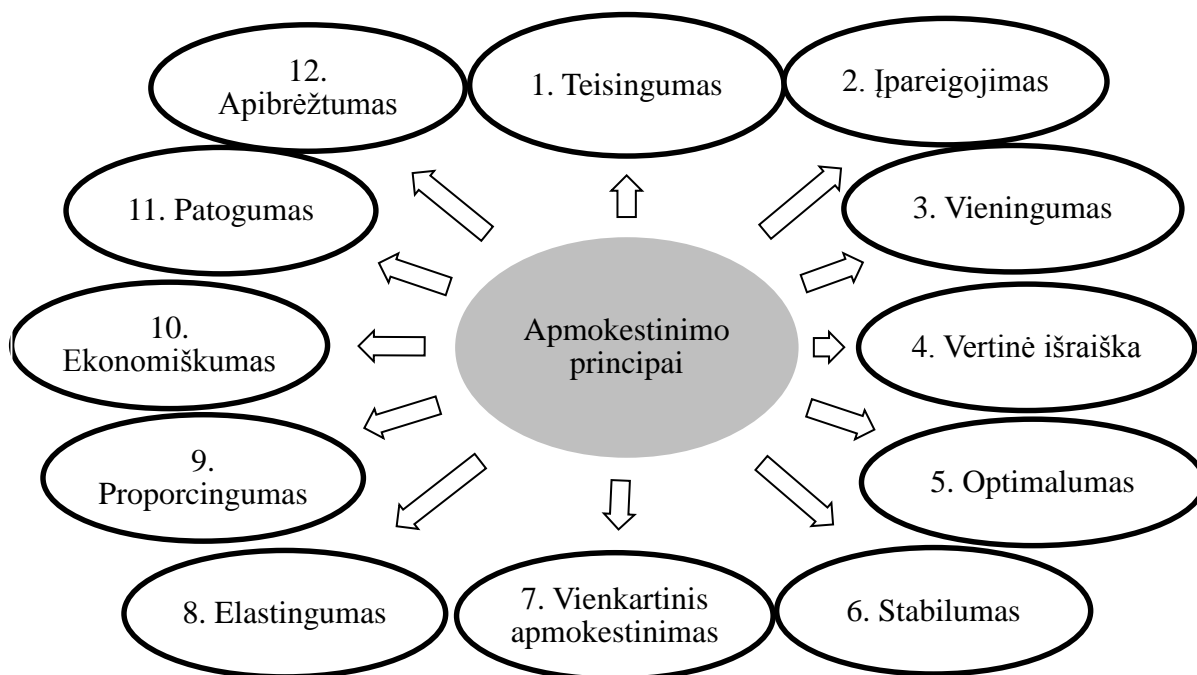
Mokesčių įplaukų produktyvumas reiškia pakankamą pajamų apimtį, reikalingą valstybės išlaidoms padengti. Valstybei naudinga turėti elastingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami nauji mokesčiai, nedidindami tarifai, o mokesstinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė (Buškevičiūtė, 2005, p. 26).

Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (2015) nustatė, kad pagrindiniai apmokestinimo principai, į kuriuos buvo atsižvelgiama kuriant Lietuvos mokesčių sistemą ir kuriems neturi prieštarauti visi mokesčių teisės aktai, yra šie:

- 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);
- nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama;

- mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo kriterijais;
- apmokestinimo aiškumo principas (mokestinės prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas).

Kadangi ekonomikoje vyrauja daugybė teorijų, todėl ir kalbant apie apmokestinimo principus, reikia paminėti ir proliberalios mokesčių sistemos formavimo principus. 1 pav. pateikti apmokestinimo principai, kuriuos nurodo Kazlauskienė (2012).



1 pav. Apmokestinimo principai (Kazlauskienė, 2012, p. 70)

1. Vertinant kiekvieną iš jų atskirai, teisingumas jau buvo aptartas anksčiau, todėl gilintis į šį principą jau neverta. Tik vertėtų paminėti tai, kad teisingumas yra skirstomas į:

- horizontalųjį teisingumą, kuris reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami;
- vertikalųjį teisingumą, kuris pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai, t.y. taip, kaip atrodo teisinga visuomenei (Buškevičiūtė, 2006, p. 26, Skačkauskienė, Bivainis, 2007, p. 58). Tai reiškia, kad didėjant fizinių ar juridinių asmenų pajamoms, turėtų didėti ir mokesčių dalis.

2. Įpareigojimo principas analizuoja tai, kad ir fiziniai, ir juridiniai asmenys privalo mokėti mokesčius, nes tai yra privaloma tam, kad valstybė galėtų vykdyti savo fiskalinę politiką.

3. Vieningumo principas turi nustatyti tai, kad šalyje egzistuojanti mokesčių sistema būtų vieninga.

4. Vertinės išraiškos principas įvertina tai, kad mokesčių surinkimas turi būti vykdomas ne kažkokiais natūriniais mainais ar kitais būdais, o būtent tik pinigine forma.

5. Optimalumo principas analizuoja tai, kad mokesčiai turi skatinti ekonomiką bei su ja susijusius procesus. Apmokestinimas neturi veikti minimalaus vartojimo dydžio, mažinti žmonių darbingumo lygio. Todėl itin atidžiai reikia apsvarstyti žmonių, gaunančių mažiau pajamų, apmokestinimą (Kazlauskienė, 2012, p. 70-71). Apmokestinimo įtaka ekonominėms paskatoms pasireiškia per šiuos du efektus:

- pajamų efektą (mokesčio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių, skatinantis taupyti bei rezultatyviau dirbti, kad galima būtų prarastas pajamas atkurti (Buškevičiūtė, 2005, p. 26));
- pakeitimo efektą (santykinis pajamų lygio mažėjimas, kaip prarandamos paskatos dirbti, taupyti ir pan. (Meidūnas, Puzinauskas, 2001, p. 13)).

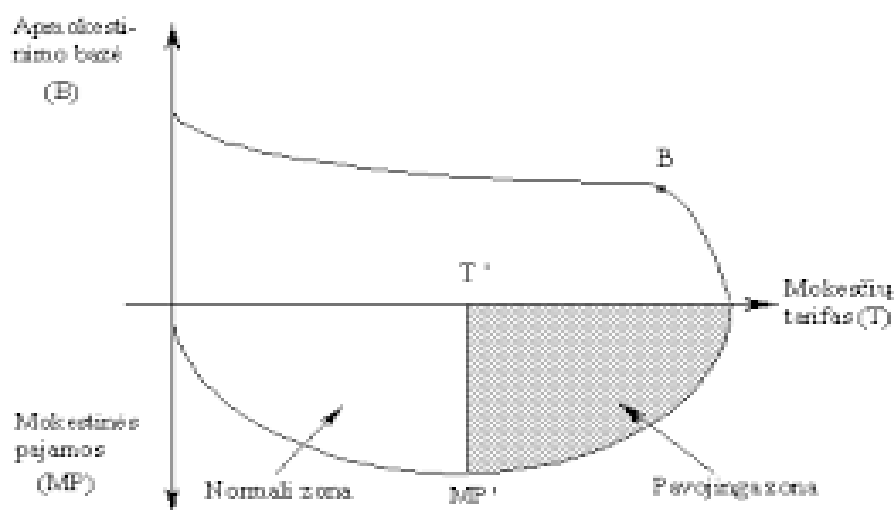
Nagrinėjant pakeitimo efektą, svarbu paminėti Laffero kreivę (2 pav.), kuri nurodo, kad yra ribinis mokesčių tarifas A, kurio padidėjimas reiškia, kad mokestinės įplaukos, jį padidinus, ima mažėti, o tai sietina su tuo, jog:

- mažėja motyvacija didinti darbo našumą bei plėsti veiklos sritis;
- didėja noras slėpti mokesčius bei vykdyti šešėlinę veiklą;
- įmonės nori perkelti dalį ar visą savo verslą į tokias šalis, kuriose yra mažesni mokesčiai.



**2 pav. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (Laffero kreivė)
(Buškevičiūtė, 2005, p. 29)**

Taip pat A. Lafferis nagrinėjo ir mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšį (3 pav.). Iš 3 pav. aiškėja, kad mokesčių normos didinimas iki tam tikros ribos (T^* taško) mokesčių pajamas (biudžeto įplaukas) didina lėtėjančiu tempu, o apmokestinimo bazę (produktas, šalies mastu BNP) mažėja, tačiau ne taip sparčiai kaip didėja mokesčių norma. Už T^* taško mokesčių normos didinimas pradeda mažinti mokesčių pajamas, kadangi ūkio subjektai tampa ne tokie aktyvūs, vengia mokėti mokesčius. Už T^* taško mokesčių bazė mažėja žymiai spartesniais tempais nei auga mokesčių norma. Taškas T^* mokesčių normos skalę dalija į normalią ir pavojingą. Taške T^* yra optimali mokesčių norma, kuriai esant mokesčių pajamos pasiekia maksimumą (MP^1 taškas). Iš 3 pav. matome, kad iš mokesčių gaunamos biudžeto pajamos priklauso ir nuo mokesčių normos, ir nuo apmokestinimo bazės. Didinant mokesčių normą iki T^* taško, biudžeto pajamų sumažėjimas dėl apmokestinimo bazės mažėjimo kompensuojamas mokesčių pajamų prieaugiu dėl mokesčių normos didėjimo, tačiau už T^* taško kompensuojamas ne visiškai, ir biudžeto pajamos pradeda mažėti (Buškevičiūtė, 2005, p. 30).



3 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys (pagal Lafferą)
(Buškevičiūtė, 2005, p. 30)

Tačiau vertinti mokesčių sistemą pagal Lafferio kreivę yra sunku, kadangi labai nelengva yra nustatyti tą mokesčio tarifo ribą, kuri būtų optimaliausia tam, kad surinkti maksimaliai įmanomą kiekį mokesčių įplaukų į biudžetą.

6. Stabilumo principas reiškia tai, kad mokesčių kaita nevyktų bet kokiais tempais, o vyktų normaliu intervalu, kuris tokiu yra laikomas, kai būna kas 3 – 5 metai.

7. Vienkartinio apmokestinimo principas įvertina tai, kad vienas mokesčio objektas turi būti apmokestinamas tik vieną kartą, o ne dubliuojamas su kitais mokesčiais.

8. Elastingumo principas pasireiškia per mokesčių sistemos sugebėjimą staigiai reaguoti į pasikeitusias ekonomikos sąlygas.

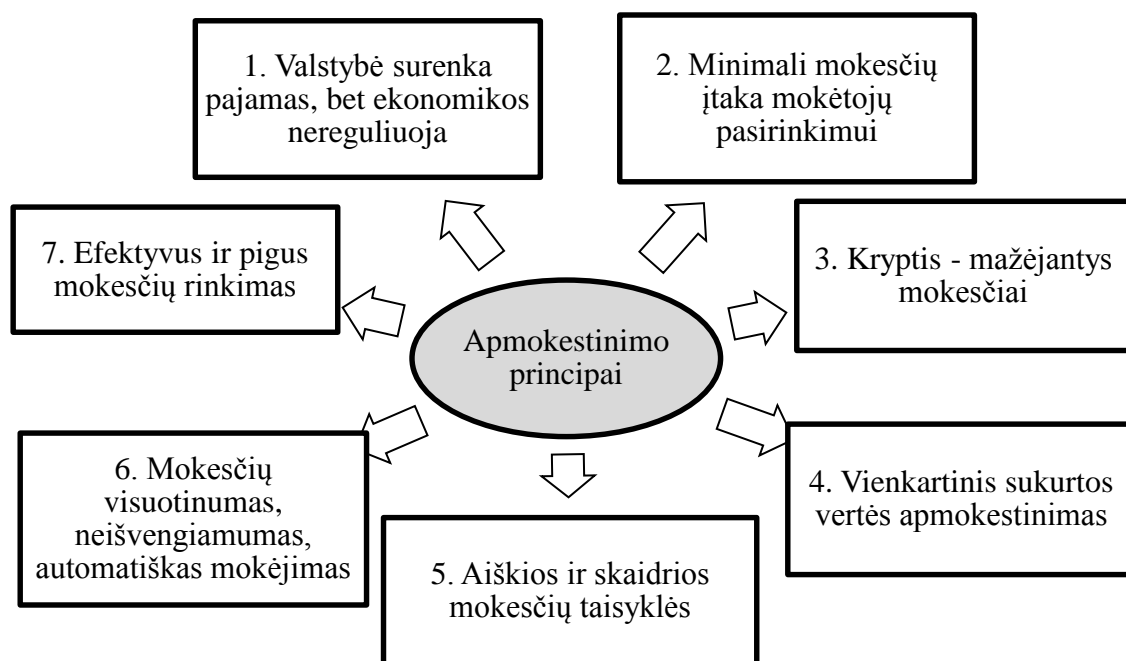
9. Proporcingumo principas nagrinėja tai, kad turi būti numatyta tam tikra mokesčio naštos riba, kuri nustatoma pagal bendrąjį vidaus produktą.

10. Ekonomiškumo principas reiškia tai, kad mokesčio ėmimo kaštai turi būti kuo mažesni.

11. Patogumo principas turi nustatyti kuo lengvesnes sąlygas mokesčio surinkimo įgyvendinimui tam, kad būtų kuo mažiau rūpesčių mokesčių mokėtojams.

12. Apibrėžtumo principas reiškia tai, kad mokesčių mokėjimas turi būti apibrėžtas norminiais aktais dar iki to laiko, kol jis bus pradėtas mokėti.

Buškevičiūtė, (2005) pateikia tokius proliberalios mokesčių sistemos formavimo principus (4 pav.):



4 pav. Proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai (Buškevičiūtė, 2005, p. 28)

1. Valstybė surenka pajamas, bet ekonomikos nereguliuoja. Šis principas pasireiškia tuo, kad valstybės pagrindinis tikslas – mokesčių surinkimas, tačiau tai neturi reguliuoti ekonomikos, kas reiškia, kad mokesčių tarifai turi būti visiems vienodi, o ne diferencijuojami pagal kažkokius kriterijus, atskiroms ūkio šakoms ar mokesčių subjektams bei objektams negali būti taikomos lengvatos, kurios būtų išskirtinės.

2. Minimali mokesčių įtaka mokėtojų pasirinkimui. Antrasis principas reiškia tai, kad mokesčiai neturi daryti įtakos mokesčio subjektui užsiimti tokia veikla, kokia jis nori, kad mokesčiai negali nuspręsti, ar daugiau taupyti, ar vartoti, skolinti lėšas ar investuoti.

3. Kryptis – mažėjantys mokesčiai. Mokesčių našta verslininkams ir gyventojams turi nuolat mažėti dėl valstybės funkcijų siaurinimo ir jo sukeliama finansinių lėšų mažinimo (Buškevičiūtė, 2005, p. 29).

4. Vienkartinis sukurtos vertės apmokestinimas. Tai reiškia, kad mokesčio objektas turi būti apmokestinamas tik vieną kartą.

5. Aiškios ir skaidrios mokesčių taisyklės. Tai reiškia, kad mokesčių taisyklės turi būti visiems vienodos, kad nebūtų įvairių jų interpretacijų.

6. Mokesčių visuotinumas, neišvengiamumas, automatiškas mokėjimas. Kaip sako Buškevičiūtė (2005), mokesčiai turėtų būti taikomi visuotinai, neteikiant kam nors išimčių ar lengvatų. Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas turi vykti automatiškai ir nepriklausyti nuo mokėtojo ar administratoriaus valios, interpretacijos, susitarimo. Mokesčių sistema neturi sudaryti sąlygų vengti mokesčių ir didinti mokesčių našta sąžiningiems mokėtojams.

7. Efektyvus ir pigus mokesčių rinkimas. Tai reiškia, kad mokesčiai turi būti surenkami taip, kad valstybė gautų kuo didesnę naudą, išleisdama kuo mažiau lėšų tam, kad jie pasiektų šalies biudžetą.

Nors mokslinėje literatūroje yra išskiriama daugybė apmokestinimo principų, tačiau svarbiausiais principais vis dėl to išlieka būtent klasikiniai, kadangi vadovaujantis jais yra sukuriama tokia mokesčių sistema, kuri veikia efektyviai, kuria šaliai teigiamą pridėtinę vertę, pritraukia į valstybės biudžetą daugiau lėšų.

Nagrinėjant efektyvią mokesčių sistemą, labai aktuali problema yra ir apmokestinimo riba, kuri neturėtų būti peržengta tam, kad valstybė nepatirtų nuostolių gaudama mokesčines pajamas. Vieningos mokesčių ribos nėra ir negali būti, kadangi kiekvienos šalies ekonomika yra skirtinga ir ji priklauso nuo daugybės vidinių bei išorinių veiksnių veikiančių tą šalį. Savickienė (2005) ištyrė, jog valstybėse galima išskirti tokias pagrindines apmokestinimo problemas:

1. Sudėtingas mokesčių sistemas sunku suprasti mokesčių mokėtojams, o šalies organams keblu jas efektyviai valdyti; pasekmė – vengiama mokėti mokesčius;
2. Dėl aukštų mokesčių tarifų sunku priimti racionalius ekonominius sprendimus, ir mokesčių mokėtojai pereina į šešėlinę ekonomiką;
3. Kompanijų investicijų neapmokestinimas skatina daryti investicinius sprendimus, remiantis ne ekonomiais, bet mokesčiais motyvais: tai turi neigiamą įtaką ribotų finansinių išteklių paskirstymui bei investicijų kokybei;

4. Dažnai vienodo lygio asmeninės pajamos apmokestinamos nevienodai (tai susiję su apmokestinimo laikotarpiu); šiuo atveju pažeidžiamas teisingumo principas.

Bivainis, Skačkauskienė (2009) išanalizavo tai, kad apmokestinimo principų vertinimas turi nemažai tokių trūkumų:

- atskirų principų vertinimas nesuteikia galimybės sistemingai ir bendrai įvertinti visos sistemos, apsunkina lyginamosios analizės procesą;
- skirtingi autoriai siūlo skirtingus indeksus tam pačiam parametrai apskaičiuoti ir nėra apibrėžta kuris iš visų yra tinkamiausias ar geriausiai apibūdina gautą rezultatą;
- vienas ir tas pats rodiklis skaičiuojamas vertinant skirtingus apmokestinimo principus.

Nepaisant visų trūkumų, mokesčių sistemos vertinimas dažnai tapatinamas su apmokestinimo principų derinimu ir šalys, formuodamos savo mokesčių sistemas, atsižvelgia į apmokestinimo principus.

2.1.2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi ir J. Gill metodus

Vienas iš būdų mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui yra V. Tanzi produktyvumo analizė vertinant kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Tarptautinio valiutos fondo atstovo V. Tanzi siūlomas metodas reikalauja atsakymų į tam tikrus klausimus, pagal kuriuos įvertinamas mokesčių sistemos teisingumas. Šis metodas vertina mokesčių sistemos produktyvumą ir administravimo aspektus (Bivainis, Skačkauskienė, 2009, p. 299).

Popelnikova, Žaptorius (2012) tirdami mokesčių sistemą pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, ją vertina pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius klausimus:

1. Koncentracijos indeksas. Ar didelė pajamų iš mokesčių dalis gauta taikant santykiškai nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių?
2. Dispersijos indeksas. Ar nėra ir ar nedaug tokių mokesčių, iš kurių surenkamos mažos pajamos, tačiau jų surinkimas kelia daug rūpesčių?
3. Erozijos indeksas. Ar faktinė mokesčių bazė yra artima galimam jos potencialui?
4. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Ar yra didesnis mokesčių mokėtojų atsilikimas vykdant prievoles?
5. 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?
6. Objektyvumo indeksas. Ar mokesčiai nustatyti remiantis objektyviai išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais?
7. Prievartos indeksas. Ar visiškai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema?

8. Mokesčių rinkimo išlaidų indeksas. Ar mokesčių rinkimo administravimo išlaidos yra minimalios?

Teigiamų ar neigiamų atsakymų į pateiktus klausimus santykis leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą. Vis dėlto vertinimas ir lyginimas pagal atsakymus į šiuos rodiklių klausimus yra gana subjektyvus – daro įtaką asmeninė tyrėjo patirtis, jo vertybinės nuostatos (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 64). Imbrasienė (2008) taip pat teigia, kad pagal apskaičiuotus indeksus iki galo įvertinti mokesčių sistemos efektyvumo negalima, nes tam reikalinga palyginimo bazė, nepakanka atsakyti į klausimus „taip“, „ne“ ar „patenkinamai“, nes tai yra neobjektyvu.

Mokestinės pajamos yra nacionalinio biudžeto pajamų pagrindas, kuris sudaro daugiau kaip 80% visų pajamų. Jų dėka valstybėje yra perskirstomos lėšos ir formuojamas išlaidų biudžetas. Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė (2009), atlikusios Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi išskirtus diagnostinius vertinimo kriterijus, nustatė, kad šalies mokestinių pajamų pagrindą formuoja šie pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės (PVM), gyventojų pajamų, pelno mokesčiai. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi, nes iš jų surenkamos mokestinės pajamos nuolatos mažėja, jų administravimas tik didina mokesčių sistemos administravimo kaštus, o didesnės įtakos mokestinių pajamų surinkimui neturi.

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą (Skačkauskienė, 2009, p. 168). J. Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo modelį (didžiausias efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje), mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės. Šis metodas yra geras tuo, kad yra orientuotas į mokesčių sistemos administravimo smulkesnę analizę, todėl padeda nustatyti mokesčių surinkimo sunkumus bei esančius apribojimus. J. Gill sugrupuoja diagnostinius rodiklius į tris grupes:

- prigimtinių mokesčių sistemos savybių (kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai);
- efektyvumo (kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai);
- našumo (kiekybiniai rodikliai) (2 lentelė).

Tokių diagnostinių rodiklių analizė atskleidžia sritis, kuriose pajamų administravimas nėra pakankamas ir neatitinka vyriausybės bei mokesčių mokėtojų lūkesčių. Tarptautinė lyginamoji siūlomų rodiklių analizė atskleidžia sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. Vis dėlto šis metodas iš esmės orientuotas tik į vieno mokesčių sistemos elemento – administravimo – detalesnę analizę. Kiti elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 65).

2 lentelė. J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai (Gill, 2000)

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

V. Tanzi ir J. Gill metodai, nors ir turėdami trūkumų, yra vieni iš dažniausiai naudojamų mokesčių sistemos vertinimo metodų, kadangi jų taikymas yra plačiai pateiktas bei gana aiškus.

2.2. Mokesčių naštos ekonominė reikšmė

Dauguma šalies gyventojų į mokesčių mokėjimą žiūri kaip į prievolę valstybei. Iš valstybės pozicijų į mokesčius ir jų našta žiūrima, kaip į biudžetą ir nebiudžetinius fondus gaunamas pajamas, kurios vėliau nukreipiamos atgal į tą patį mokesčių mokėtoją socialinių paslaugų, sveikatos apsaugos, socialinio draudimo, kultūros, švietimo ir kitomis formomis (Rutkauskaitė, 2010, p. 271). Kuriant mokesčių įstatymus ir vykdant valstybės ekonominę politiką, labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčių našta nebus nepakeliama, stabdanti viso ūkio plėtojimąsi (Navickas, 2013, p. 8).

Mokesčių našta yra įstatyminiu pagrindu besiremiantys mokėjimai, kurie dėl per didelių mokesčių tarifų, bazių ir neišvystytų mokesčių lengvatų sistemų sukuria sudėtingą, sunkinančią mokesčių mokėtojų padėtį, mokesčių sistemą. Kadangi mokesčiai nesiejami su nauda mokėtojui ir yra vertinami kaip tam tikra našta, tai valstybė turi taip skirstyti mokesčių našta tarp žmonių, kad imtų mažėti plačiai išsigalėjusi turtų nelygybė (Novošinskienė, Savickienė, 2006). Mokesčių našta šalyje priklauso nuo daugybės įvairių veiksnių:

- nuo šalies mokesčių sistemos;
- nuo mokesčių normos;
- nuo to, kas yra apmokestinama;
- nuo to, kaip yra apmokestinama;
- nuo to, kokios yra taikomos išimtys bei lengvatos.

Mokesčių našta yra klasifikuojama taip:

1. tiesioginė mokesčių našta;
2. netiesioginė mokesčių našta;
3. paslėptoji mokesčių našta (Pladis, 2008).

1. Tiesioginė mokesčių našta yra mokesčių suma, kurią mokesčių mokėtojai sumoka į biudžetą. Ji gali būti matuojama tiek absoliučiu dydžiu, tiek santykiniu. Absoliutinių dydžių skaičiavimas yra prasmingas nustatant dinamiką, o santykinių – nustatant perskirstymo lygį.

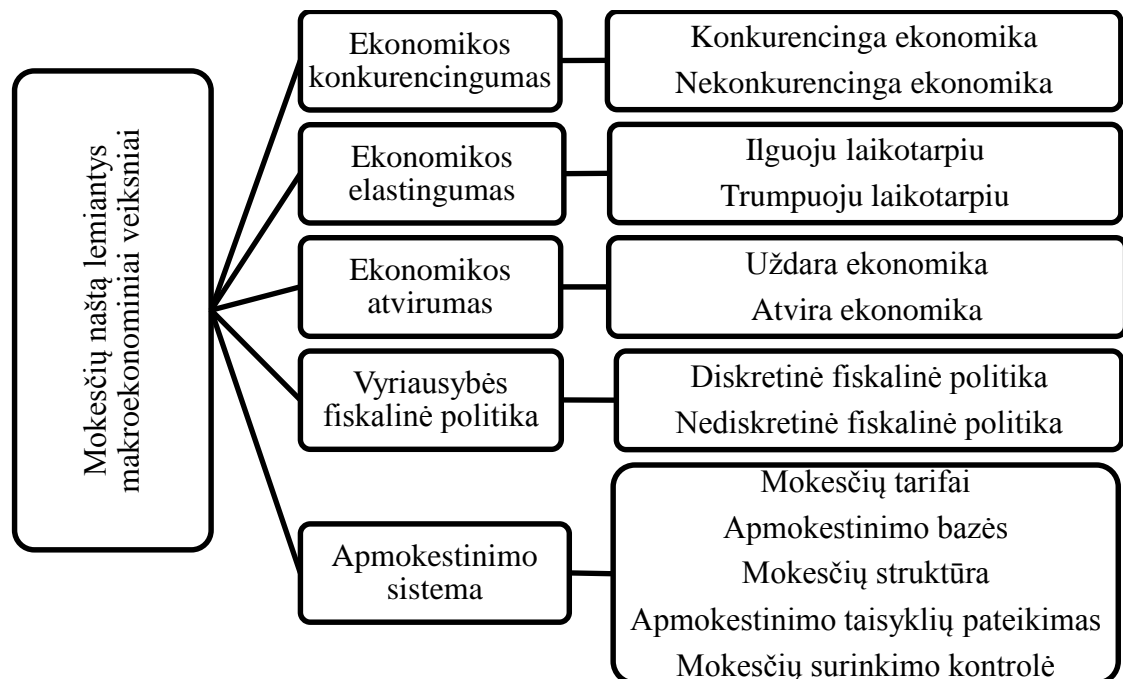
2. Netiesioginė mokesčių našta - tai kaštai, kurie yra patiriami apskaičiuojant mokesčius, juos sumokant bei administruojant. Šiai mokesčių naštos rūšiai apskaičiuoti nėra konkretaus vieningo rodiklio, tačiau jos apskaičiavimui daug reikšmės ir įtakos turi tokie veiksniai kaip įmonių buhalterinė apskaita, darbuotojų darbo užmokestis, mokesčius administruojančių institucijų išlaikymas bei kiti. Netiesioginės mokesčių naštos sumažinimo būdai yra tokie:

- taikyti kiek įmanoma mažiau mokesčių;
- supaprastinti mokesčių apskaičiavimo tvarką;
- supaprastinti jų mokėjimą;

- mokesčių administravimą vykdyti automatiškai.

3. Paslėptoji mokesčių našta pasireiškia kaip įtaka žmonių sprendimams dėl mokesčių taisyklių, kai dėl reguliuojamo mokesčių poveikio priimamas toks sprendimas, kuris nėra pats teisingiausias ir efektyviausias. Šis mokesčių naštos būdas yra sunkiai išmatuojamas ir įvertinamas, nes dažnai apie paslėptąją mokesčių našta yra nutylima arba apie ją yra mažai kas žinoma. Kuo valdžia stipriau per mokesčius įtakoja rinką nukreipdama ekonominius procesus, tuo rinkoje atsiranda daugiau iškreipimų, o darbas, kapitalas bei žemės išteklių pasiskirstymas nėra efektyvus.

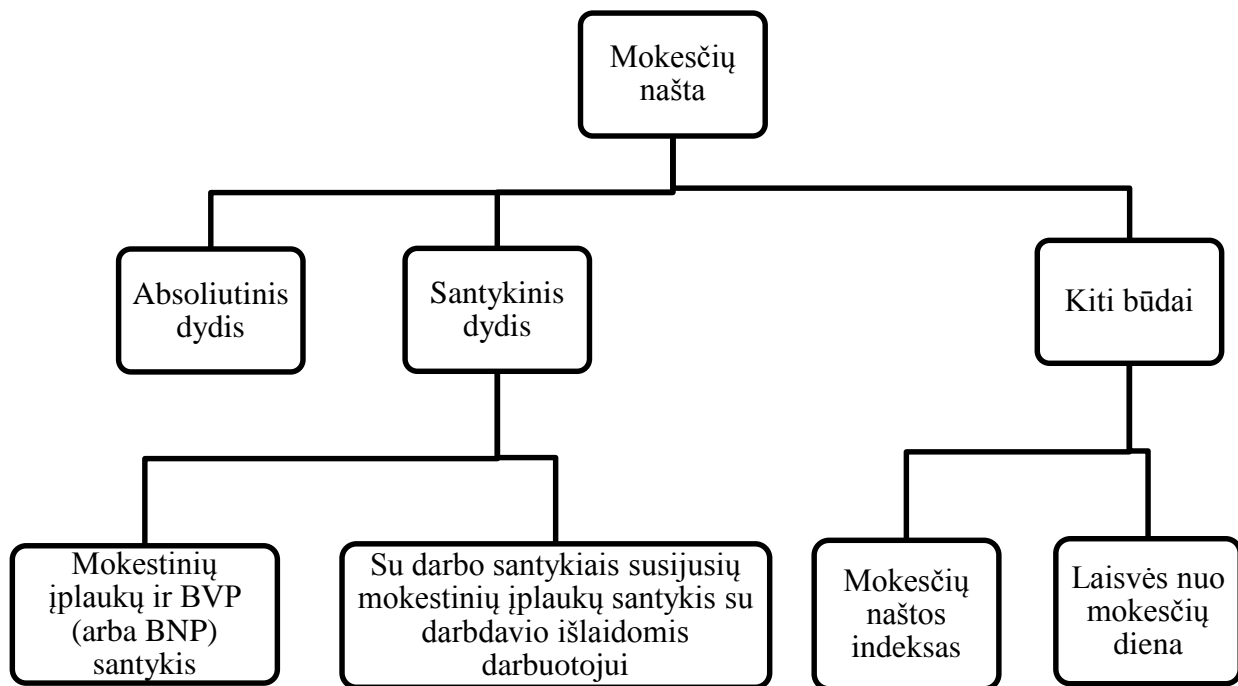
Radavičiūtė (2014) nurodo tokius, mokesčių našta lemiančius, makroekonominis veiksniai (5 pav.).



5 pav. Mokesčių našta lemiantys makroekonominiai veiksniai (Radavičiūtė, 2014, p. 151)

Rimas, Stačiokas (2004) analizuodami mokesčių našta, jos skaičiavimo metodiką vertina trejopai:

- kaip absoliutinis dydis;
- kaip santykinis dydis;
- kitais būdais (6 pav.).



6 pav. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir įvertinimo būdai (Rimas, Stačiokas, 2004, p. 196)

Labiausiai paplitęs mokesčių naštos skaičiavimo būdas yra mokestinių įplaukų ir BVP santykis. Su tuo sutinka ir Noord ir Heady (2001), kurie išanalizavo tai, kad mokesčių naštai įvertinti dažniausiai naudojamas kriterijus yra mokestinių pajamų ir BVP santykis, tačiau jis ne visada gali būti tikslus mokesčių naštos įvertinimo rodiklis dėl įvairių priežasčių:

1. Kai kurie mokesčiai gali turėti didesnę įtaką ekonomikos vystymuisi, t.y. veikti labiau kaip „našta“, negu kiti ir dėl to yra naudinga nagrinėti surenkamų mokesčių pasiskirstymo įtaką visai mokesčių bazei. Skirtingos mokesčių formos taip pat gali paveikti rezultatą ryškiu skirtumu tam tikrose grupėse, susiduriančiose su mažai veiksmingais mokesčių tarifais, tokiu būdu smarkiai įtakojant jų ekonominį pasirinkimą.
2. Mokesčių našta turėtų būti vertinama platesniame kontekste, įtraukiant naštą, atsirandančią dėl apribojimų, įpareigojančių privatų sektorių vietoj vyriausybės teikti socialinę apsaugą, visuomenines prekes ir paslaugas.

Mokestinių pajamų palyginimas su BVP, nesuteikia daug reikšmingos informacijos tam, kad įvertinti mokesčių naštą, o atskirose Europos Sąjungos (ES) šalyse yra skirtingos mokesčių sistemos, nevienodos apmokestinimo bazės ir skirtingi mokesčių tarifai, todėl yra toks rodiklis, kuris leistų palyginti skirtingų šalių situacijas. Šis rodiklis yra įvardijamas kaip numanomas mokesčio tarifas kapitalui, darbui ir vartojimo mokesčiams. Taikant šį rodiklį, vertinamas ne mokesčio tarifas ar bazė, o santykis iš tam tikros veiklos į biudžetą surinktų mokesčių ir šalies pajamų. Pladis (2008) įvertino, kad numanomų tarifų analizės svarbą lemia, tai jog mokesčių naštai nustatyti nepakanka vien žinoti, kokie

yra mokesčių tarifai. Dažnai įvairioms prekių ir paslaugų grupėms, pajamoms yra taikomos mokestinės lengvatos, o tai pakoreguoja mokesčių našta. Todėl nuodugnesnei analizei skaičiuojami sąlyginiai mokesčių tarifai, kurie išvedami tam tikros ekonominės funkcijos mokestines pajamas dalijant iš visos mokestinės bazės pagal nacionalinių sąskaitų rodiklius (pajamas ir vartojimą). Tai reiškia, kad sąlyginiai mokesčių tarifai leidžia aiškiau įvertinti faktinę ir efektyvią mokesčių našta kiekvienai iš ekonominių funkcijų. Tačiau svarbu pažymėti tai, kad mokesčių našta dažnai gali būti perkeliama nuo vieno mokesčių mokėtojo kitam per ryšį su paklausa ir pasiūla.

Banys, Rudminaitis, Grybėnas (2006) ištyrė, kad skaičiuojant mokesčių našta konkrečioje šalyje, mokslininkai siūlo atsižvelgti dar ir į tokius veiksnius:

- tos šalies ekonominį lygį;
- mokesčių sistemos sudarymo nuostatas ir mokesčių tarifų dydį;
- nesurenkamą mokesčių sumos dalį;
- surinktų mokesčių panaudojimą;
- ir kt.

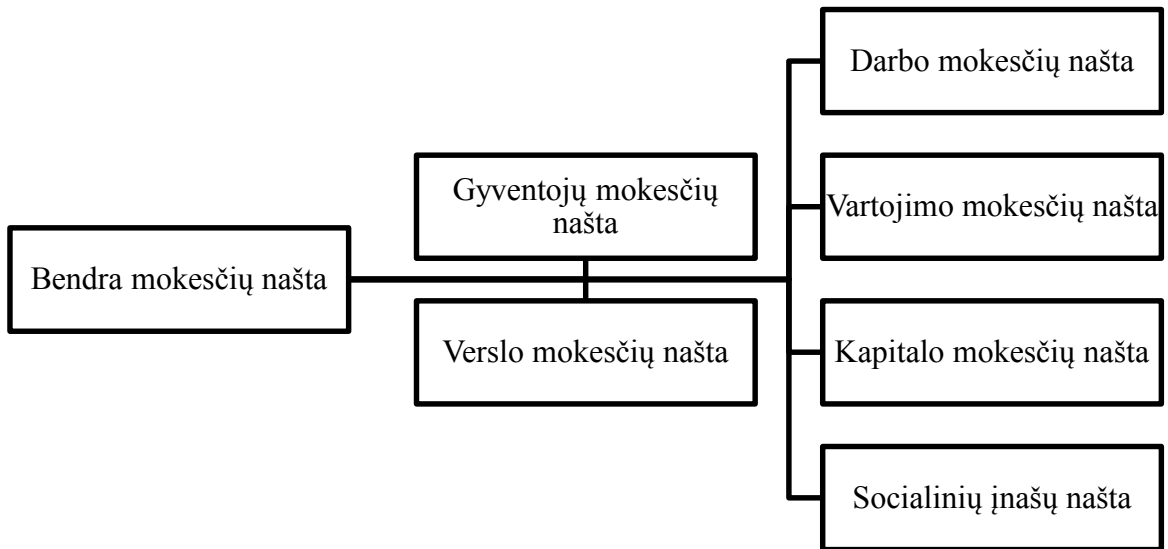
Rutkauskaitė (2010) išanalizavo tai, kad mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės suskirstymas į tam tikras dalis padeda geriau suvokti skaičiavimo ir analizės metodiką, o informacijos vartotojams priimti teisingesnius sprendimus. Įvairūs informacijos vartotojai priklausomai nuo poreikių ir tikslų domisi ne visais, bet tik kai kuriais mokesčių naštos rodikliais, todėl ir skiriasi mokesčių naštos analizės kryptys.

Žvinklys, Vabalas (2006) įvertino tai, kad nereikėtų painioti trijų skirtingų mokesčių naštos pavidalų ir mokesčių našta vertinti trim lygiais:

1. darbo mokesčių našta;
2. verslo mokesčių našta;
3. valstybės mokesčių našta.

Norint teisingai ir tiksliai įvertinti mokesčių našta, kuri tenka ir gyventojams, ir verslo subjektams, reikia ją nagrinėti atskiruose lygiuose (7 pav.).

Novošinskienė, Savickienė (2006) ištyrė, jog mokesčių naštos netikslumas yra tas, kad ji Lietuvoje yra mažesnė nei realiai turėtų būti. Tai yra dėl to, kad yra nesumokama daug mokesčių, kas sąlygoja mokestinių pajamų surinkimo mažėjimą, o mažėjant mokestinėms pajamoms ir didėjant BVP, mokesčių našta mažėja. Jorudas, Kovalevska (2013) išnagrinėjo tai, kad nors bendroji mokesčių našta Lietuvoje yra viena mažiausių ES, realioji mokesčių našta yra viena didžiausių. Didžioji mokesčių naštos dalis tenka gyventojams, o ne įmonėms.



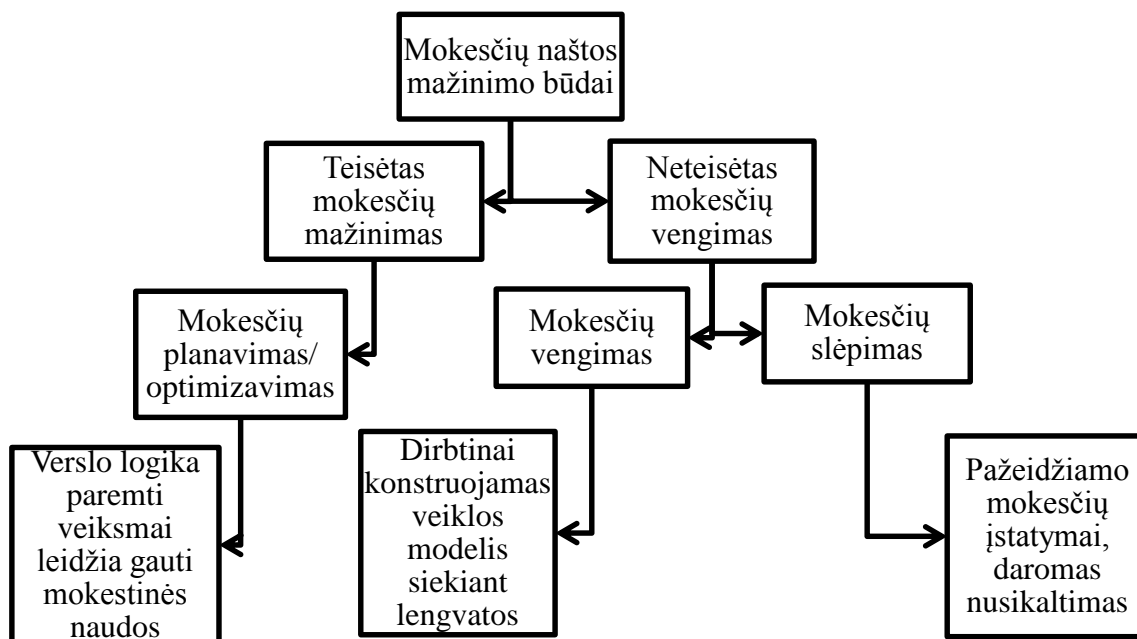
7 pav. Mokesčių naštos lygiai (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

Meškauskienė, Tvarionavičienė (2003) pabrėžia tai, kad mokesčių naštos rodiklis nieko nepasako apie žmogaus galimybę geriau gyventi, nes šis rodiklis neįvertina, o ir neskirtas tam, kad įvertintų, ką žmogus gali įpirkti, sumokėjęs kad ir to paties dydžio mokesčius skirtingose šalyse. Esant kainų konvergencijai (vienodėjimui), bet visgi dideliems pajamų skirtumams, mokesčių naštos lyginimas tampa labai sudėtingas. Bet koks vertinimas neparodys tikrosios mokesčių naštos. Siekiant įvertinti mokesčių naštos dydį, reikia atsižvelgti ir į BVP, tenkanti vienam gyventojui (perkamosios galios standartais) bei minimalų mėnesinį darbo užmokestį, kurie leidžia spręsti apie konkrečios šalies pragyvenimo lygį.

Mauricas (2015) ištyrė, kad palyginti su kitomis išsivysčiusiomis šalimis, Lietuvos mokesčių sistemos progresyvumas yra nedidelis, o mokesčių našta – gana reikšminga. Tad, diskutuojant apie mokesčių sistemos progresyvumo didinimą Lietuvoje, dėmesys visų pirma turėtų būti nukreiptas ne į mokesčių naštos didinimą daug uždirbantiems, o į naštos palengvinimą mažai uždirbantiems gyventojams.

Šalys nuolatos turi tikslą sumažinti mokesčių našlą ir tai yra bandoma padaryti įvairiais būdais bei skirtingomis kryptimis (8 pav.).

Taigi, mokesčių našta šalyje yra labai svarbus šalies ekonominės padėties rodiklis, kuris priklauso nuo įvairių makroekonominių veiksnių, jos skaičiavimo metodika yra labai plati. Taip pat ji sukuria šalyje nemažai problemų, o jos mažinimui yra ieškoma vis naujesnių ir efektyvesnių būdų.



8 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai (Kubilius, 2015)

2.3. Mokesčių naštos kitimas verslo cikle

Ekonominių valstybės vystymąsi veikia verslo subjektų vykdomos veiklos efektyvumas. Racionalines Verslo subjektai kuria pridėtinę vertę, darbo vietas ir didina nacionalines pajamas. Jų veiklos rezultatus įtakoja vykdoma apmokestinimo politika. Galima teigti, jog mokesčių sistema verslą gali paveikti dvejopai: skatinti verslą arba jį žlugdyti (Kidelytė, Karalevičienė, Kušleikienė, 2014, p. 118). Tuo tarpu Novošinskienė (2013) ištyrė, kad valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatūra, taikomi tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikomų lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės ir baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimo tempų, stiprina ar silpnina kapitalo augimą, gyventojų mokumą.

Kindsfaterienė, Lukaševičius (2008) išanalizavo tai, kad mokesčiai ir su jais susijusi našta, žvelgiant iš valstybės pozicijų, yra pagrindinis valstybės išlaidų finansavimo šaltinis. Valstybė visada linkusi surinkti kuo daugiau lėšų iš mokesčių, tačiau tuo pačiu turi būti palaikomas „protingas“ mokesčių krūvis. Juk mokesčių naštos lygis yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių verslo aplinkos patrauklumą.

Verslo atstovai mokesčių našta įvardija kaip vienu iš pagrindinių trukdžių jų verslui, o fiziniai asmenys teigia, jog nuolatinis mokesčių naštos didėjimas jiems tampa nepakeliamas ir tai laikoma neigiamu reiškiniu, tačiau pasaulyje vyrauja tokia tendencija, kuri sako, kad kuo didesni mokesčiai, tuo daugiau suteikiama socialinių garantijų. Tačiau šis požiūris nėra niekuo nesušvelnina mokesčių naštos sampratos gerąją prasmę. Misiūnas, Rimkus (2007) ištyrė, kad kai vieni nemoka mokesčių, kitiems ta

našta padidėja, o tai sudaro nevienodas ekonomines sąlygas legaliam ir nelegaliam verslui, iškreipia sąžiningos konkurencijos sąlygas. Jakštonytė (2008) įvertino tai, kad naštos dydis labai svarbus, nes didėjant verslo subjektų mokesčių naštai, netiesiogiai yra didinama ir namų ūkių mokesčių našta. Pagirskienė (2008) išanalizavo tai, kad korporacijos neneša mokesčių naštos – ją neša žmonės: akcininkai, darbuotojai, vartotojai.

Didelės ir mažos įmonės, samdo buhalterius, teisininkus ir mokesčių specialistus, kurie sektų, vertintų ir mokėtų mokesčius. Ši mokesčių infrastruktūra taip pat naudojama siekiant optimizuoti mokesčių atsakomybę versle. Asmenys ir įmonės keičia savo elgesį, reaguodamos į mokesčių politiką, samdomi mokesčių ekspertai ieško būdų kaip sumažinti mokestines prievoles (Laffer, Winegarden, Childs, 2011, p. 7).

Analizuojant mokesčių naštos skaidymą fiziniams bei juridiniams asmenims, yra susiduriama su problema, kad dažniausiai šalyje yra vertinama tik bendra mokesčių našta, kuri tenka bendrai tiek gyventojams, tiek verslo subjektams, todėl ją analizuojant ir vertinant ir neišskiriant mokesčių mokėtojų subjektų, yra padaromos neobjektyvios išvados bei priimami neteisingi sprendimai. Tačiau yra pabrėžtina ir tai, kad vis dėlto tai yra ir neatskiriamas dalykas, todėl, kad didėjant verslo subjektų mokesčių naštai, netiesiogiai didėja ir fizinių asmenų mokesčių našta.

Laffer, Winegarden, Childs (2011) ištyrė, kad mokesčių naštos mažinimas, reikalavimų laikymosi sąnaudų, sumažina verslo išlaidas šalyje. Mažesnės verslo sąnaudų padidina pigesnių prekių ir paslaugų, pagamintų šalyje, paklausą. Didesnė paklausa padidina pelningumą įmonių, esančių šalies viduje. Įmonių bankrotas sumažėja tose šalyse, kur mažesnė santykinė mokesčių našta ir prasideda verslo pakilimas. Jei visa kita lieka taip pat, mokesčių naštos sumažinimas įtakoja kapitalo ir darbo jėgos grąžą, todėl didėja kapitalo ir darbo jėgos tiekimas šalies teritorijoje. Kompleksinė mokesčių sistema padidina verslo kainą ir sumažina paskatas dirbti, gaminti ir investuoti. Išlaidos, patirtos dėl painios mokesčių sistemos yra panašios į faktines mokesčių išlaidas, apsunkinančias darbuotojus, taupančiuosius ir investuotojus, tik be mokestinių pajamų. Painūs mokesčiai yra problemiški, nes įtakoja aukštą mokesčių naštos lygį, bet neduoda vyriausybei jokių papildomų mokesčių pajamų.

Rutkauskaitė (2010) verslui tenkančią mokesčių našta analizuoja pagal tokią kompleksinės analizės metodiką:

1. šalies mokesčių našta;
2. mokesčių naštos indeksas;
3. pagrindinių mokesčių tarifų ir naštos analizė:
 - pelno mokestis;
 - socialinio draudimo įmokos, tenkančios darbdaviui;
4. mokesčių našta ekonominėse veiklose:

- pelno mokesčio mokestinė našta ekonominėse veiklose;
5. pasaulio mokesčių reitingas pagal tris rodiklius:
 - laiko, reikalingo mokesčiams apskaičiuoti ir sumokėti rodiklį;
 - mokesčių skaičiaus rodiklį;
 - bendrą mokesčių tarifą verslui;
 6. mokesčių našta pagal ekonomines funkcijas:
 - darbą;
 - kapitalą;
 - vartojimą;
 7. mokesčių naštos ir užsienio investicijų ryšio tyrimas:
 - gamybos ir importo mokesčių naštos ir tiesioginių užsienio investicijų priklausomybė.

Vertinama mokesčių našta priklauso nuo atskirų apmokestinamų objektų charakteristikų, specialių taisyklių taikomų mokesčių bazei. Svarbiais papildomais veiksniais gali tapti vietiniai mokesčiai. Skaičiuojant efektyvią mokesčių našta svarbu įtraukti vietinius mokesčius, kadangi esant mažesniai pelno mokesčio tarifui, bet daugiau vietinių mokėjimų, efektyvi mokesčių našta gali būti aukštesnė nei tuo atveju, kai mokesčio tarifas yra didesnis, o vietinių mokesčių nėra (Eichler, Elschner, Overesch, 2005).

Verslininkai dažnai skundžiasi dėl to, kad pelno mokesčio tarifas yra per didelis ir jo našta slegia jų pečius. Tačiau iš tikro, pelno mokesčio našta parduodant prekes ir paslaugas tenka ne įmonėms, o vartotojui. Kai įmonės prekių ir paslaugų realizavimas komplikuojasi, mokesčių našta yra perkeliama darbuotojams. Ir tik retais atvejais pelno mokesčio našta tenka įmonių savininkams, kai įmonė vis dar gauna pelną.

Mokesčių naštos, kuri tenka verslo subjektams, apskaičiavimo ir analizės suskirstymas padeda geriau įvertinti mokesčių naštos skaičiavimo metodiką, o reikiamą informaciją geriau ir lengviau interpretuoti ir taip priimti teisingiausius sprendimus. Skirtingi informacijos vartotojai, analizuoja skirtingus rodiklius, todėl ir skiriasi mokesčių naštos analizės kryptys.

Banys, Rudminaitis, Grybėnas, (2006) ištyrė, jog „šešėlinė“ veikla Lietuvoje pagrįde yra siejama su nepasitikėjimu valstybinėmis įstaigomis, silpnu visuomenės administravimu ir ypatingai – su sunkia mokesčių našta. Spragos mokesčių administravimo sistemoje, sudėtingos apskaitos taisyklės, ne itin tobula ir nenuspėjama įstatymų leidyba, perdėtas reguliavimas (ypatingai licencijavimo, įdarbinimo, kokybės, higienos srityse) ir korupcija labai neigiamai veikia smulkaus verslo vystymąsi, bei didžiąja dalimi skatina imtis šešėlinės veiklos.

Kidelytė, Karalevičienė, Kušleikienė (2014) nustatė, jog galima daryti išvadą, kad šalies biudžeto formavime svarbiausias yra verslo sektorius. Verslininkams užkraunama didžiulė mokesčių

našta. Kiti smulkūs mokesčiai yra nereikšmingi ir iš jų surenkamos mokestinės pajamos nuolatos mažėja, tačiau jų administravimas yra pakankamai sudėtingas.

Kadangi Lietuvoje nėra sukurta metodikos, kuri leistų tiksliai apskaičiuoti verslui tenkančią mokesčių naštą, turėtų būti sukurta verslui tenkančios mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės metodika, kuri leistų įvertinti ir pateikti pasiūlymus, kaip pagerinti Lietuvos verslo konkurencingumą mokesčių mokėjimo srityje.

3. MOKESČIŲ NAŠTOS TYRIMO METODOLOGIJA

Vertinant šalies mokesčių našta, reikia atlikti daugybę skirtingų analizių, išsiaiškinti, kokie rodikliai yra taikomi skirtingose šalyse bei koku būdu jie yra skaičiuojami, kokios dedamosios yra įtraukiamos skaičiuojant mokesčių naštos lygį. Išanalizavus mokesčių naštos vertinimo mokslinę literatūrą bei įvairių institucijų veiklą, išsiaiškinta, kad mokesčių našta yra apskaičiuojama pagal daugybę rodiklių ir analizės būdų. Pagal Rutkauskaitę (2010), mokesčių našta apskaičiuojama tokiais būdais:

- kaip absoliutinis dydis;
- kaip santykinis dydis;
- kaip šalies mokesčių našta;
- kaip mokesčių našta pagal ekonomines veiklos rūšis.

Rutkauskaitė (2010) nustatė, kad mokesčių našta pagal apskaičiavimo pozicijas yra tokia:

- valstybės;
- mokesčių mokėtojų (įmonių, gyventojų, namų ūkių);
- investuotojo (pelno mokesčio našta, darbdaviui tenkanti socialinio draudimo įmokų našta ir kt.);
- mokesčių našta pagal ekonomines veiklos rūšis (pramoninė gamyba, statyta, prekyba ir kt.);
- mokesčių našta pagal ekonomines funkcijas (darbą, kapitalą, vartojimą).

Taip pat pagal Rutkauskaitę (2010), nagrinėjant mokesčių našta, vykdomos tokios analizės:

- mokesčių naštos veiksnių (mokestinių pajamų ir BVP) analizė:
 - veiksnių struktūros analizė;
 - veiksnių dinamikos analizė;
 - veiksnių segmentavimas pagal ekonomines veiklos rūšis;
- tarpusavio ryšių statistinė analizė:
 - mokesčių naštos ir BVP pagal ekonomines veiklos rūšis ryšys (regresinės lygties suradimas);
 - mokesčių naštos ir užsienio investicijų ryšys;
 - mokesčių naštos ir eksporto ryšys;
- mokesčių tarifų analizė:
 - nominalių tarifų analizė;
 - numanomų tarifų analizė.

Vertinant mokesčių našta šalyje nepakanka žinoti vien vienokio ar kitokio rodiklio reikšmės. Tam reikalinga išsami analizė, apimanti daugybės situacijų ir rodiklių analizę. Viena iš svarbiausių analizės krypčių yra bendra šalies ekonominė situacija, kuri ir lemia daugybės rodiklių reikšmes. Labai svarbus rodiklis, kuris parodo šalies ekonominę situaciją, yra BVP. Šio rodiklio analizė parodo vertę prekių ir paslaugų, kurios yra sukuriamos per vienerius metus. Jis yra glaudžiai susijęs su mokesčių naštos rodikliu, kadangi jis parodo šalies ekonomikos išsivystymo lygį, o mokesčių našta tai ypač lemia. Taip pat labai svarbus rodiklis yra infliacijos lygis šalyje. Jis parodo bendrojo kainų lygio kilimą bei piniginio vieneto perkamosios galios sumažėjimą. Geriausiai tai atliekama naudojant lyginamąją Lietuvos ir ES šalių analizę.

Toliau yra svarbi paties mokesčių naštos rodiklio reikšmė, kuri apskaičiuojama kaip mokestinių įplaukų į valstybės biudžetą ir BVP santykis. Analizuojant išsiaiškintas ne tik skirtumas tarp ES šalių, bet ir skirtingo laikotarpio mokesčių naštos rodiklis bei jo kaita. Taip pat palyginamas Laisvės nuo mokesčių dienos rodiklis tarp atskirų ES šalių bei atlikta išsamesnė šio rodiklio analizė Lietuvoje.

Dar viena atlikta analizė, tai Lietuvos ir ES valstybių pajamų struktūros analizė. Šiai analizei naudojama biudžeto pajamų struktūros analizė, kuri parodo, kas sudaro šalies biudžeto pajamas bei kokia dalis pajamų yra surenkama būtent iš mokesčių. Taip pat išanalizuota Lietuvos mokestinių pajamų struktūra, kuri padeda nustatyti mokesčius, iš kurių yra surenkama daugiausiai pajamų. Dar viena analizė atliekama įvertinant atskirų mokesčių tarifų dydžių pokyčius.

Koreliacinė analizė parodo, ar kiekybinių kintamųjų X ir Y ryšys yra priklausomas ar nepriklausomas ir kokį poveikį vienas kitam jie daro. Taigi, skaičiuojama mokesčių naštos rodiklio priklausomybė nuo surenkamų skirtingų mokestinių pajamų. Tai leidžia nustatyti, ar egzistuoja stochastinis ryšys tarp nagrinėjamų kintamųjų: mokesčių naštos rodiklio, netiesioginių mokesčių pajamų, tiesioginių mokesčių pajamų bei socialinių įnašų pajamų Europos Sąjungos valstybėse narėse (ES-28). Taip pat apskaičiuota mokesčių naštos rodiklio priklausomybės nuo pagrindinių mokesčių tarifų koreliacinė analizė, kurios kintamieji yra tokie: mokesčių naštos rodiklis, gyventojų pajamų mokesčio tarifas, socialinių įnašų tarifas, pelno mokesčio tarifas bei pridėtinės vertės mokesčio tarifas ES-28. Koreliacinei analizei reikalingi tokie koeficientai: r , t_{st} ir t^{kr} . Koreliacijos koeficientas r apskaičiuotas su Excel funkcija CORREL, Stjudento kriterijaus reikšmė t^{kr} su funkcija T.INV, o Stjudento statistinė reikšmė t_{st} pagal 1 formulę:

$$t_{st} = \frac{r}{\sqrt{1-r^2}} \sqrt{n-2}; \quad (1)$$

čia n – imties didumas;

r – koreliacijos koeficientas.

Skaičiuojant t^{kr} , daryta prielaida, kad $\alpha=0,05$. Analizuojant rezultatus ir darant išvadas yra lyginami t_{st} ir t^{kr} . Taigi, jeigu $|t_{st}| \geq t^{kr}$, tai koreliacijos koeficientas r reikšmingas ir stochastinis ryšys egzistuoja, o jeigu $|t_{st}| \leq t^{kr}$, tai ne (Janilionis, 2015).

Analizuojamas laikotarpis apima 2009 – 2013 m., kadangi Europos Statistikos Departamentas (Eurostat) kai kurių rodiklių jau nebeskaičiuoja ir paskutiniai ataskaitiniai metai yra 2013 m., todėl analizei ir yra pasirinktas šis penkerių metų laikotarpis.

4. LIETUVOS IR EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ NAŠTOS TYRIMAS

Tiriant mokesčių naštą yra lyginami rodikliai penkerių metų laikotarpiu, analizuojamas jų pokytis Lietuvoje bei ES naudojant Lietuvos Statistikos Departamento, Eurostat bei EBPO duomenis, kurie buvo skelbti kaip oficiali statistika.

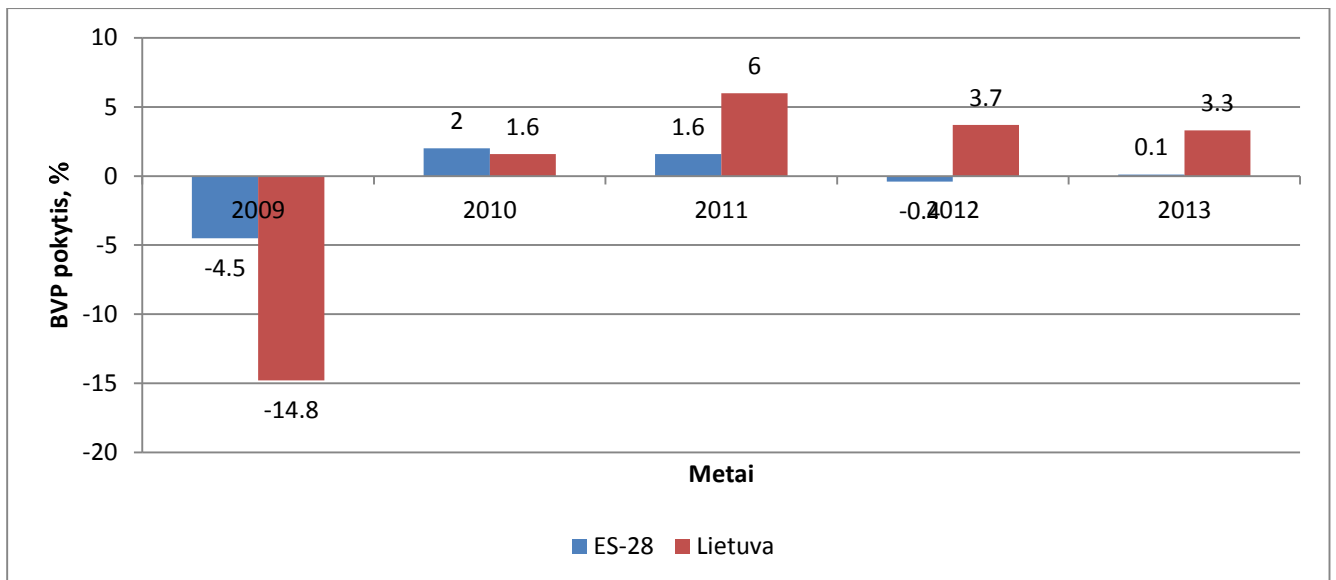
4.1 .Lietuvos ir Europos Sąjungos ekonominės situacijos charakteristika

2009 – 2013 m. ES šalyse ekonominė situacija pradėjo gerėti po 2008 m. pasaulį ištikusios finansų krizės, kuri ypatingai sulėtino daugelio šalių vystymąsi. Daugelyje valstybių ekonomikos augimas ne tik sulėtėjo, bet ir tapo neigiamas, tai reiškia, kad ekonominiai rodikliai smarkiai nukrito žemyn. Šios krizės priežastimi tapo tai, kad bankai, siekdami gauti kuo daugiau pelno, be didelių apribojimų skolino privačiam sektoriui, dėl ko susidarė nekilnojamojo turto, vartojimo ir lūkesčių burbulas, kuriam sprogo ir įvyko pasaulinė finansų krizė. Šios krizės pasekmės yra tokios:

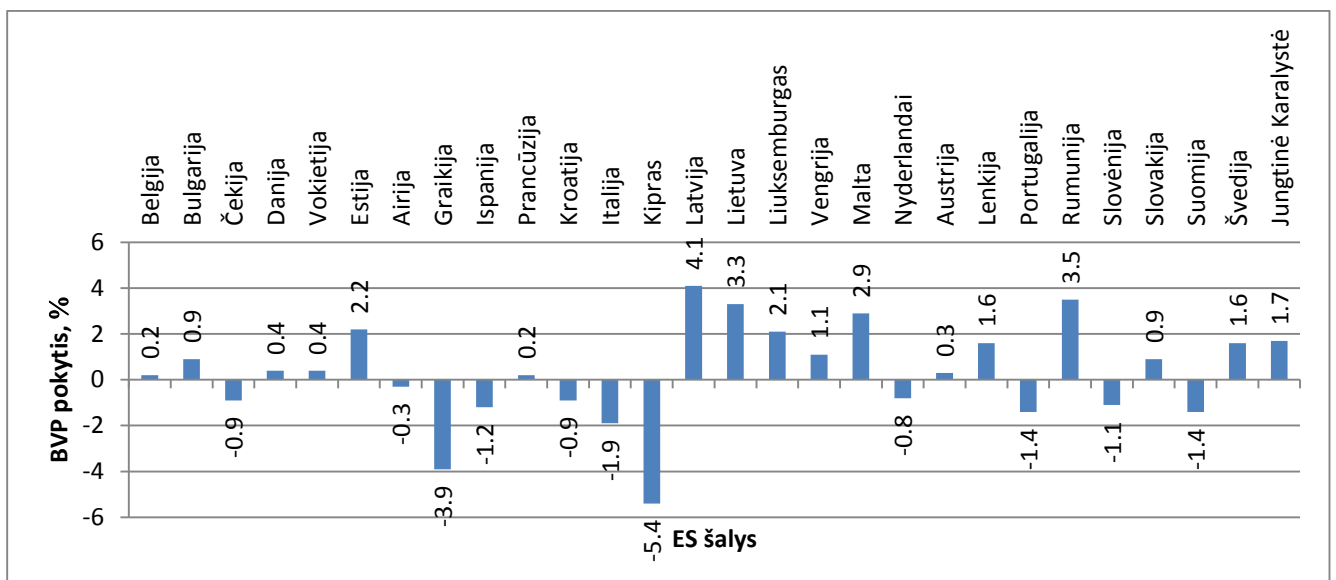
- padidėjęs valstybių biudžetų deficitas ir skola;
- išaugusios energetinių bei maisto išteklių kainos;
- žmonių perkamosios galios sumažėjimas;
- pablogėjęs pragyvenimo lygis;
- atsiradę socialiniai neramumai bei padidėjusi politinė įtampa (Jakeliūnas, 2011).

Analizuojant BVP pokyčius, lyginant juos su ankstesniais metais (9 pav.), matyti, kad ES-28 šalių vidurkis svyruoja nuo -4,5% iki 2% (žr. 1 priedą). Nagrinėjamu laikotarpiu ES-28 valstybių pokytis vienais metais yra teigiamas, kitais neigiamas. Tuo tarpu, Lietuvoje 2009 m. buvo ypatingai didelis neigiamas BVP pokytis ir siekė -14,8%. Vėlesniais metais jis jau buvo teigiamas, o didžiausias BVP pokytis lyginant su ankstesniais metais buvo pasiektas 2011 m. ir siekė 6%.

10 pav. matyti visų 28 ES šalių BVP augimas 2013 m., lyginant su ankstesniais m. Iš šio paveikslo galima nustatyti, kad pats didžiausias BVP augimas buvo Latvijoje, kuris siekė 4,1% (žr. 2 priedą). Didžiausias neigiamas BVP augimo pokytis buvo Kipre (-5,4%), o taip pat jis buvo neigiamas ir Čekijoje, Airijoje, Graikijoje, Ispanijoje, Kroatijoje, Italijoje, Nyderlanduose, Portugalijoje ir Suomijoje, tačiau čia jau buvo mažesnis. Lietuvoje BVP išaugo 3,3%.

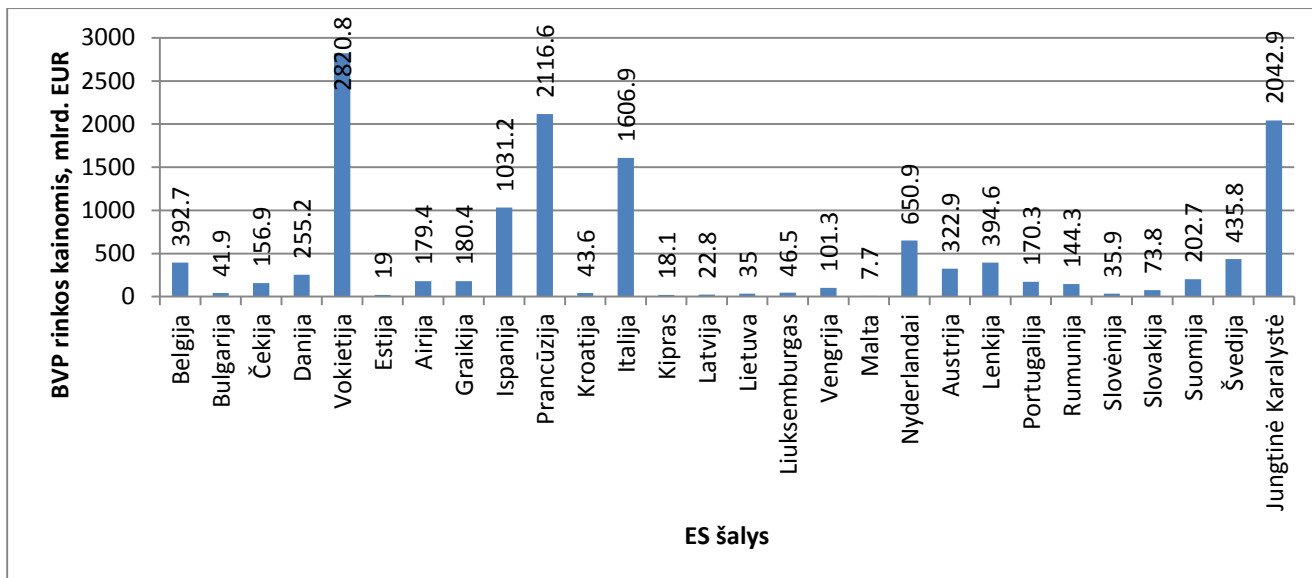


9 pav. BVP pokyčiai 2009 – 2013 m. ES-28 ir Lietuvoje, lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)



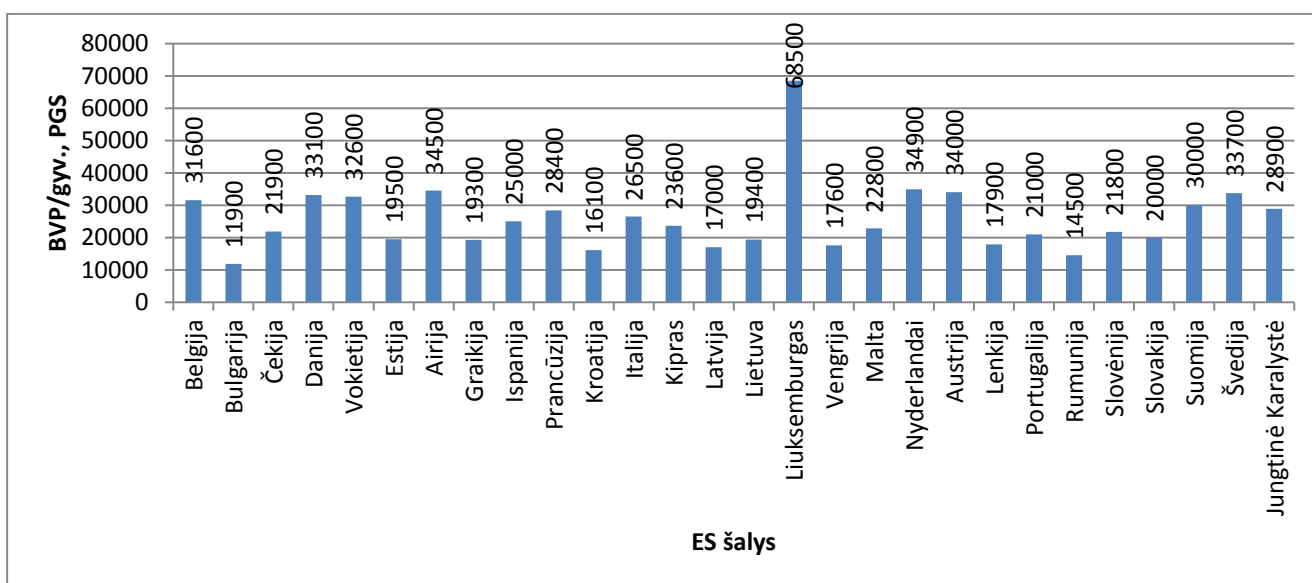
10 pav. BVP pokyčiai 2009 – 2013 m. ES ir Lietuvoje, lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)

11 pav. matyti, kad 2013 m. skaičiuojant BVP rinkos kainomis skirtumai tarp didžiųjų ES šalių ir mažųjų yra labai akivaizdūs (žr. 3 priedą). Didžiausias BVP rinkos kainomis yra šiose šalyse: Vokietijoje (2820,8 mlrd. EUR), Prancūzijoje (2116,6 mlrd. EUR) bei Jungtinėje Karalystėje (2042,9 mlrd. EUR). Mažiausias BVP rinkos kainomis yra Maltoje (7,7 mlrd. EUR) bei šiose Pabaltijo šalyse: Estijoje (19 mlrd. EUR) ir Latvijoje (22,8 mlrd. EUR).



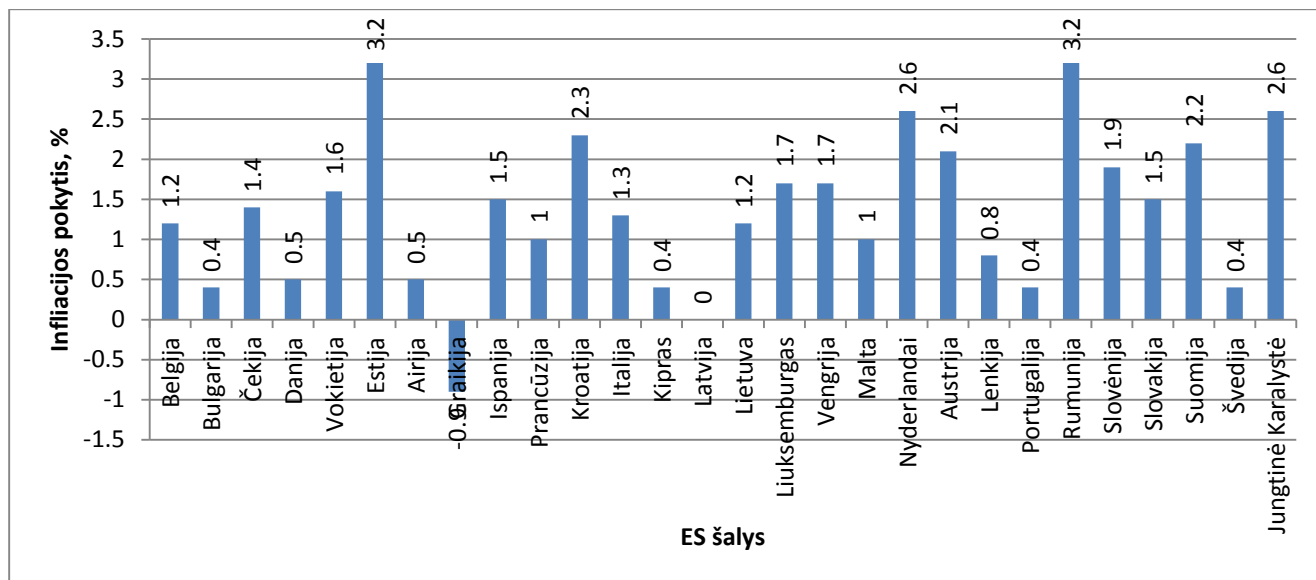
11 pav. BVP rinkos kainomis ES šalyse 2013 m., mlrd. EUR (Eurostat, 2015)

BVP perkamosios galios standartais reiškia, kad šalių gyvenimo lygis yra apskaičiuojamas pašalinus kainų skirtumus, skirtingoms valiutoms nustatant tarpusavio kursą. BVP, tenkantis vienam gyventojui, išreikštas perkamosios galios standartais, yra apskaičiuotas taikant perkamosios galios paritetą (žr. 4 priedą). Pagal 12 pav. matyti, kad šis rodiklis didžiausias yra aukšto ekonominio išsivystymo šalyje Liuksemburge (68500 PGS) (žr. 5 priedą). Mažiausia šio rodiklio reikšmė yra mažai išsivysčiusiose šalyse Bulgarijoje (11900 PGS), Rumunijoje (14500 PGS) bei Kroatijoje (16100 PGS). Tuo tarpu, Lietuvoje šis rodiklis siekia 19400 PGS ir yra panašus su kita Pabaltijo šalimi – Estija (19500 PGS), o Latvijoje jis yra mažesnis (17000 PGS).



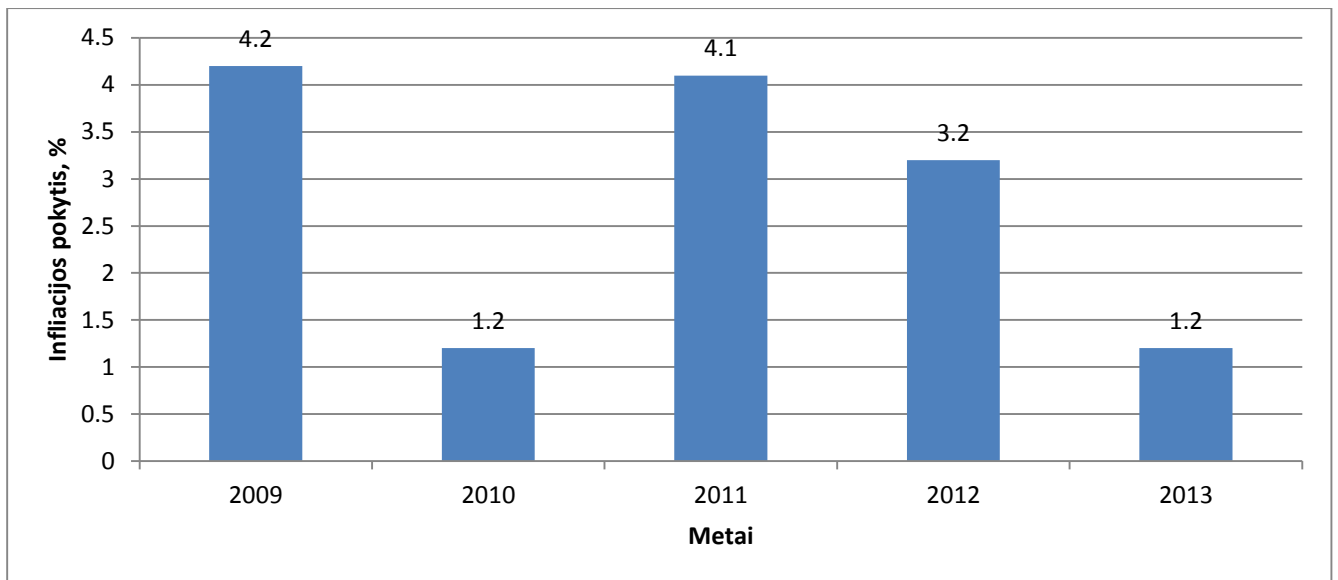
12 pav. BVP vienam gyventojui 2013 m., PGS (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

13 pav. rodo infliacijos pokytį 2013 m. lyginant su ankstesniais m. (žr. 6 priedą). Labiausiai infliacija išaugo Estijoje (3,2%), Rumunijoje (3,2%), Nyderlanduose (2,6%) bei Jungtinėje Karalystėje (2,6%). Neigiamas infliacijos pokytis buvo tik Graikijoje (-0,9%). Tuo tarpu, Latvijoje infliacijos lygis, lyginant su ankstesniais metais, nekito.



13 pav. Infliacijos pokytis ES 2013 m., lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)

Lietuvoje infliacija analizuojamu laikotarpiu labai žymiai nekito (14 pav.). Vienais metais ji išaugo daugiau, kitais – mažiau (žr. 7 priedą). Infliacija mūsų šalyje kito nuo 4,2% 2009 m. iki 1,2% 2010 m., sekančiais metais vėl pakilo 4,2%, 2012 m. išaugo 3,2%, o 2013 m. – 1,2%. Būtent šis rodiklis sutrukdė Lietuvai anksčiau tapti euro zonos šalimi ir būtų pirmąja Baltijos šalimi, kurios nacionalinė valiuta būtų tapęs euras. Deja, bet pirmiausia 2011 m. sausio 1 d. eurą įsivedė Estija, vėliau - 2014 m. sausio 1 d. - Latvija ir tik galiausiai Lietuva, kurioje euras nacionaline valiuta tapo 2015 m. sausio 1 d.



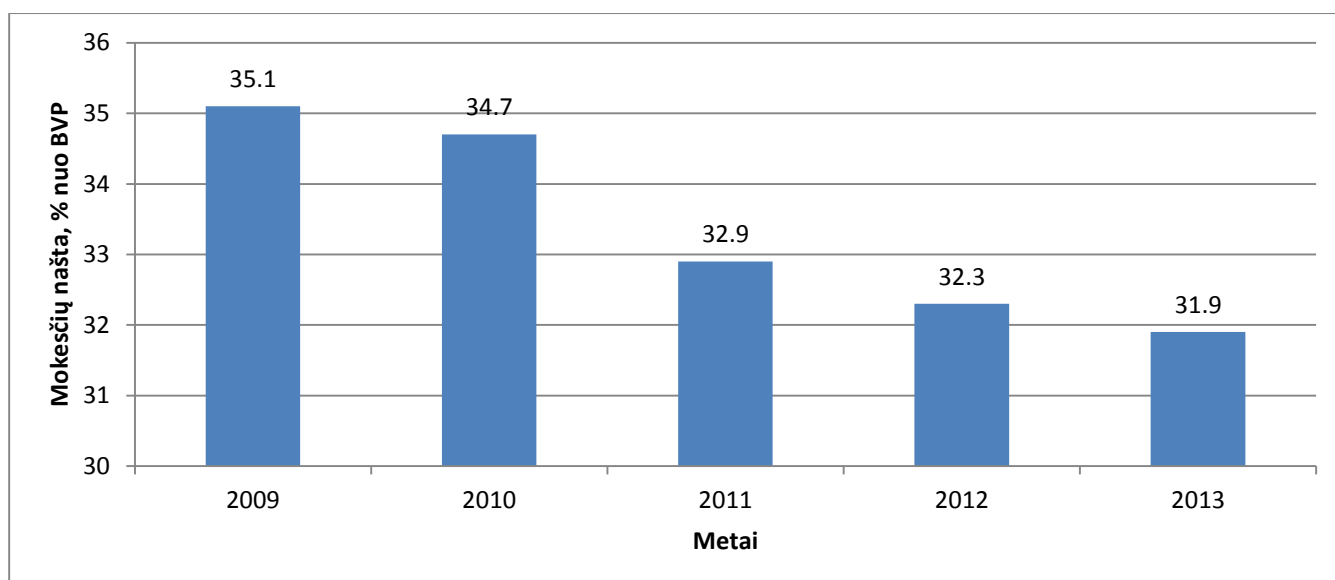
**14 pav. Infliacijos kitimas Lietuvoje 2009 – 2013 m., lyginant su ankstesniais metais, %
(Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)**

4.2 Mokesčių naštos Lietuvoje ir Europos Sąjungoje analizė

Mokesčių našta gali būti analizuojama per daugybę įvairių prizmės kampų: kaip santykinis rodiklis, kaip absoliutus bei kitais būdais, tačiau geriausiai situaciją parodo santykinė mokesčių našta (% nuo BVP), Laisvės nuo mokesčių diena, biudžeto mokesčių pajamų kiekis bei struktūra, mokesčių tarifai, todėl toliau tai ir analizuojama.

4.2.1 Mokesčių naštos kaita Lietuvoje bei Europos Sąjungoje

Dažniausiai mokesčių našta yra skaičiuojama kaip mokesčių pajamų ir BVP santykis. Europos Statistikos Departamentas mokesčių našta paskutinį kartą skaičiavo 2013 m., todėl tam, kad vertinti penkerių metų laikotarpį, duomenys analizuoti 2009 - 2013 m. laikotarpiu (15 pav.). Analizuojant santykinės mokesčių naštos dinamiką, matyti, kad mokesčių naštos rodiklis svyruoja nežymiai, t.y. nuo 35,1% nuo BVP 2009 m. ji sumažėjo iki 31,9% 2013 m. Svarbu yra tai, kad mokesčių naštos rodiklis, nors ir po truputį, tačiau kasmet mažėja. 3 lentelėje pateikti duomenys rodo, kad ir BVP, ir mokesčių pajamos kasmet auga, o santykis tarp jų, t. y. mokesčių našta mažėja.



**15 pav. Lietuvos santykinės mokesčių naštos dinamika 2009 – 2013 m., % nuo BVP
(Eurostat, 2015)**

**3 lentelė. Lietuvos BVP, mokesčių pajamų ir mokesčių naštos rodiklio dinamika (Eurostat,
2015)**

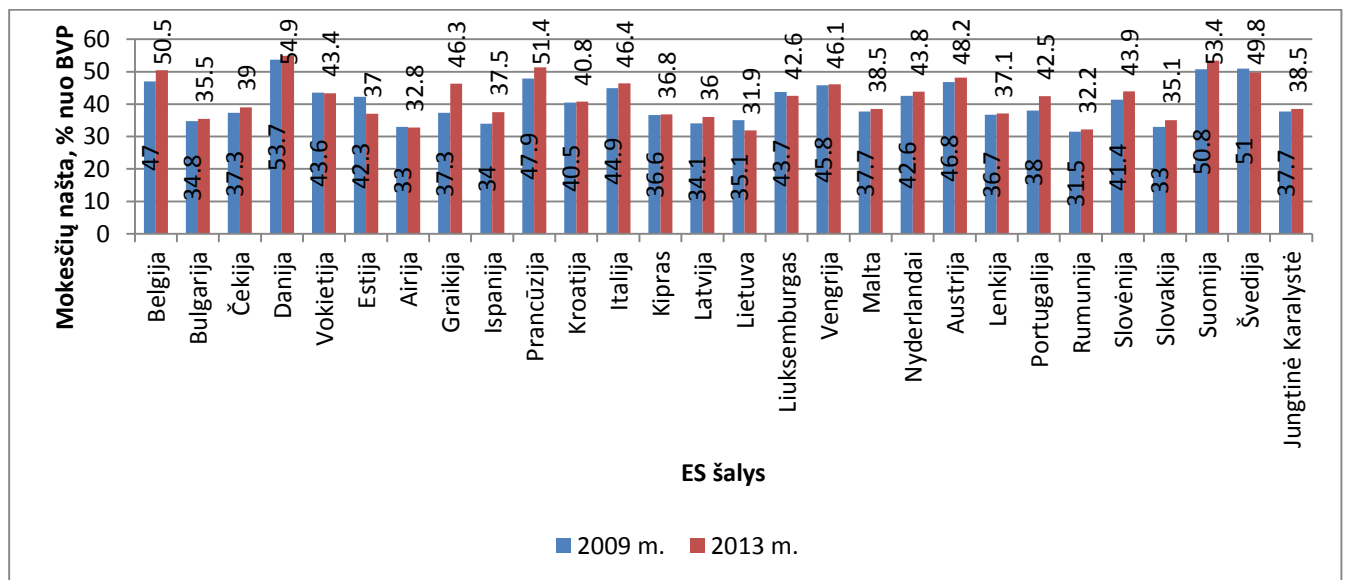
Metai	BVP, mln. EUR	Mokestinės pajamos, mln. EUR	Mokesčių našta, %
2009	26934,8	9449,5	35,1
2010	28027,7	9709,3	34,7
2011	31263,1	10272,3	32,9
2012	33334,7	10777,9	32,3
2013	34962,2	11162,4	31,9

Iš 4 lentelės duomenų matyti, kad didžiausias mokesčių naštos rodiklis yra Belgijoje, Danijoje ir Prancūzijoje, kur viršija 50%. Mažiausias mokesčių naštos rodiklis pastebimas Airijoje, Lietuvoje bei Rumunijoje, kur nesiekia 35% ribos. Analizuojamu laikotarpiu nustatyta, kad labiausiai, net 9% mokesčių našta išaugo Graikijoje (16 pav.). 4,5% mokesčių našta išaugo Portugalijoje. Didžiausias mokesčių naštos sumažėjimas 2009 – 2013 m. laikotarpiu pastebimas Estijoje. Šiuo laikotarpiu Vokietijoje, Airijoje, Lietuvoje, Liuksemburge ir Švedijoje mokesčių naštos rodiklis taip pat sumažėjo, tačiau ne taip žymiai kaip Estijoje.

4 lentelė. Mokesčių naštos rodiklio dinamika ES šalyse, % nuo BVP (Eurostat, 2015)

Šalis	2009	2010	2011	2012	2013
Belgija	47,0	47,4	48,3	49,5	50,5

Bulgarija	34,8	32,8	31,6	33,5	35,5
Čekija	37,3	37,5	38,0	38,4	39,0
Danija	53,7	53,8	54,4	53,8	54,9
Vokietija	43,6	42,2	42,8	43,3	43,4
Estija	42,3	39,7	37,6	37,9	37,0
Airija	33,0	33,2	31,8	32,4	32,8
Graikija	37,3	39,7	42,5	44,9	46,3
Ispanija	34,0	35,5	35,4	36,7	37,5
Prancūzija	47,9	48,0	49,3	50,4	51,4
Kroatija	40,5	40,0	39,8	41,0	40,8
Italija	44,9	44,5	44,4	46,3	46,4
Kipras	36,6	37,2	36,5	35,8	36,8
Latvija	34,1	35,8	35,0	35,5	36,0
Lietuva	35,1	34,6	32,9	32,3	31,9
Liuksemburgas	43,7	42,5	42,2	43,3	42,6
Vengrija	45,8	44,7	53,3	45,6	46,1
Malta	37,7	36,9	37,5	37,9	38,5
Nyderlandai	42,6	43,0	42,5	43,1	43,8
Austrija	46,8	46,8	46,8	47,5	48,2
Lenkija	36,7	36,8	37,4	37,5	37,1
Portugalija	38,0	40,0	43,7	40,1	42,5
Rumunija	31,5	32,7	33,4	33,2	32,2
Slovėnija	41,4	42,7	42,6	43,5	43,9
Slovakija	33,0	31,6	33,4	33,1	35,1
Suomija	50,8	50,6	51,9	52,5	53,4
Švedija	51,0	49,6	49,0	49,3	49,8
Jungtinė Karalystė	37,7	38,0	38,3	39,3	38,5



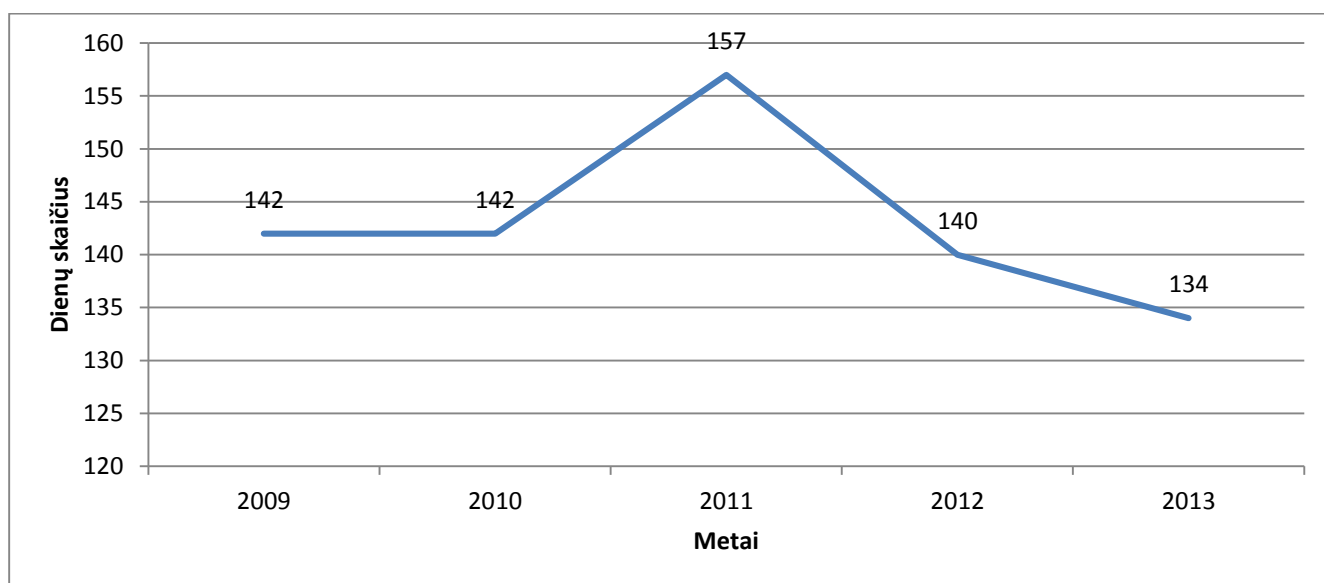
16 pav. Mokesčių našta ES šalyse 2009 m. ir 2013 m., % nuo BVP (Eurostat, 2015)

Laisvės nuo mokesčių diena Lietuvoje 2009 – 2013 m. laikotarpiu pagal LLRI:

- 2009 m. – gegužės 23 d. (142 d.);
- 2010 m. – gegužės 23 d. (142 d.);

- 2011 m. – birželio 7 d. (157 d.);
- 2012 m. – gegužės 20 d. (140 d.);
- 2013 m. – gegužės 15 d. (134 d.).

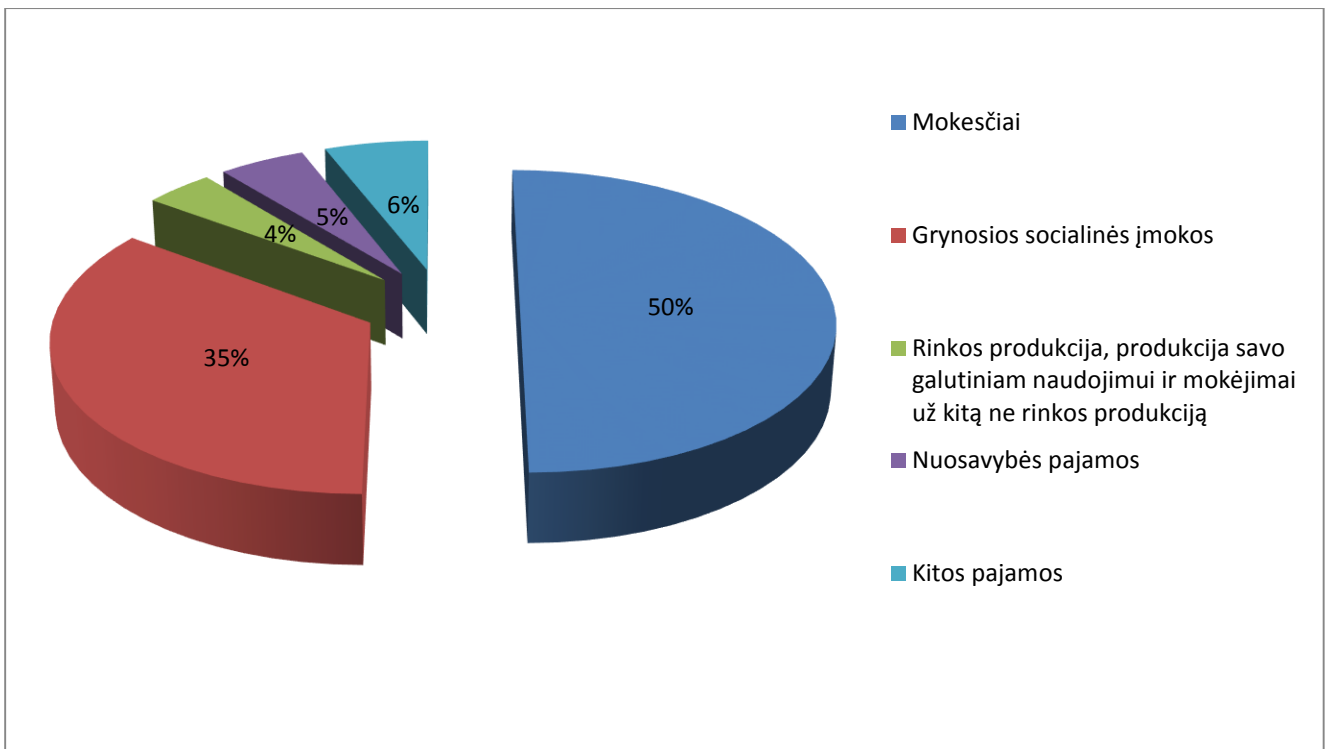
Analizuojamu laikotarpiu Laisvės nuo mokesčių diena svyruoja nuo 134 iki 157 d. 2010 m. LLRI šios dienos neskaičiavo, nes valdžios išlaidos buvo smarkiai išaugusios, todėl pasiūlė Laisvės nuo mokesčių diena laikyti tokią pačią kaip ir 2009 m., t.y. gegužės 23 d.



17 pav. Lietuvos Laisvės nuo mokesčių dienos kaita 2009 – 2013 m., dienų skaičius (LLRI, 2015)

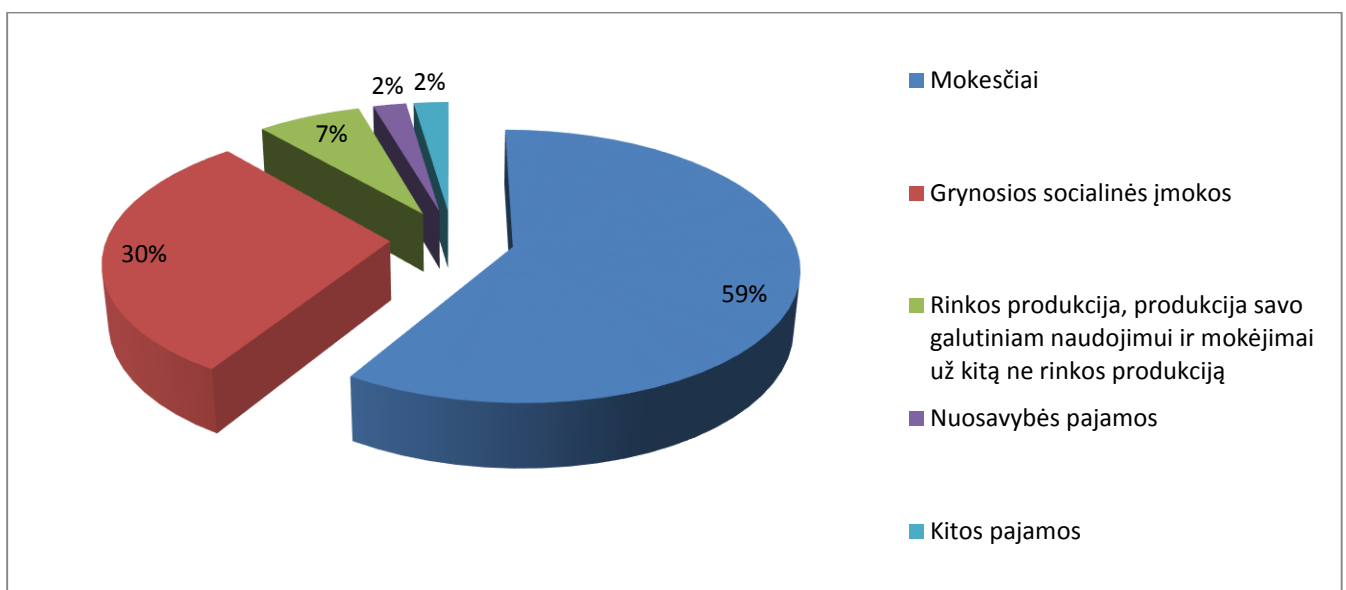
4.2.2 Lietuvos ir Europos Sąjungos mokesčių tarifų ir mokestinių pajamų analizė

Mokesčiai visada buvo ir liks svarbiausiu valstybės pajamų šaltiniu, todėl yra aktualu išsiaiškinti, kokią biudžeto dalį sudaro mokestinės pajamos, kokie mokesčiai yra patys svarbiausi ir iš kurių surenkama daugiausiai pajamų bei kokie yra jų tarifai skirtingose šalyse. Iš 18 pav. matyti, kad 2013 m. mokesčiai Lietuvoje sudaro 50% visų valstybės pajamų. Antroje vietoje yra grynosios socialinės pajamos, kurios sudaro 35% biudžeto pajamų. Tai reiškia, kad mokesčių pajamos ir grynosios socialinės pajamos bendrai sudaro 85% Lietuvos biudžeto pajamų. Toliau seka nuosavybės pajamos (5%), rinkos produkcija, produkcija savo galutiniam naudojimui ir mokėjimai už kitą ne rinkos produkciją (4%) bei kitos pajamos (6%).



18 pav. Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūra 2013 m. (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

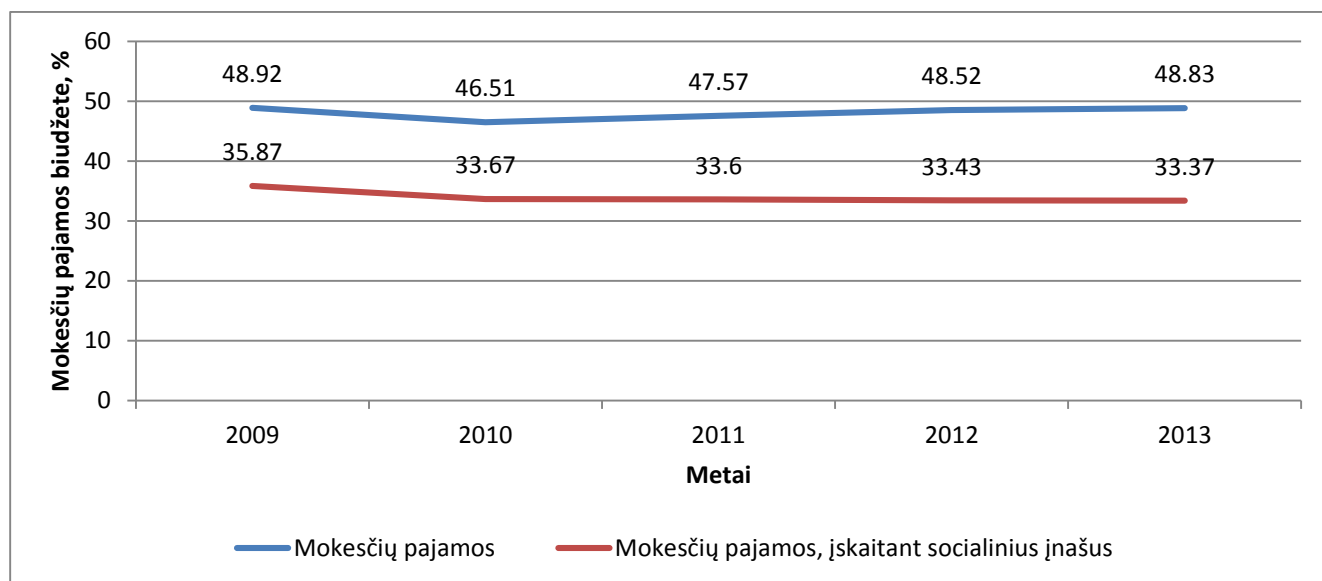
19 pav. atitinkamai yra pateikta ES-28 biudžeto pajamų struktūra 2013 m. ES-28 šalyse mokesčiai sudaro 59% visų biudžeto pajamų. Grynosios socialinės įmokos siekia 30% biudžeto pajamų, rinkos produkcija, produkcija savo galutiniam naudojimui ir mokėjimai už kitą ne rinkos produkciją - 7%, nuosavybės pajamos - 2%. Tiek pat sudaro ir kitos pajamos.



19 pav. ES-28 biudžeto pajamų struktūra 2013 m. (Eurostat, 2015)

Analizuojant mokestinių pajamų dalies kaitą Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūroje 2009 – 2013 m., matyti, kad mokesčių pajamos bei socialinių įnašų pajamos kito nežymiai (20 pav.) (žr. 8 priedą). Vidutiniškai šiuo laikotarpiu mokesčių pajamos sudaro apie 48% valstybės pajamų, o mokesčių pajamos įskaitant socialinius įnašus - 82%.

Analizuojant 2013 m. mokesčių pajamų struktūrą, nustatyta, kad daugiausiai pajamų buvo surinkta iš pridėtinės vertės mokesčio (beveik 45% visų mokestinių pajamų) (5 lentelė). Beveik 22% mokestinių pajamų yra sudaryta iš gyventojų pajamų mokesčio. Toliau seka akcizai, pelno mokestis, rinkliavos, nekilnojamojo turto mokestis, tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis bei kiti mokesčiai.



20 pav. Mokestinių pajamų dalies kaita Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūroje 2009 – 2013 m., % (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

5 lentelė. Sumokėtų mokesčių dalis Lietuvos valstybės biudžeto mokestinėse pajamose 2013 m. (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

Mokesčio pavadinimas	Mokesčio suma, mln. EUR	Dalis 2013 m. mokestinėse pajamose, %
Gyventojų pajamų mokestis	1249,8	21,70
Įmokos į garantinį fondą	12,4	0,21
Pelno mokestis	476,7	8,28
Pridėtinės vertės mokestis	2574,4	44,70
Akcizai	995,5	17,29
Cukraus sektoriaus mokestis	6,8	0,12
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	68,0	1,18
Žemės mokestis	18,2	0,32
Paveldimo turto mokestis	1,3	0,02

Nekilnojamojo turto mokestis	77,4	1,34
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	7,4	0,13
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	23,6	0,41
Transporto priemonių mokestis	56,8	0,99
Mokestis už aplinkos teršimą	19,0	0,33
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandens telkinius	20,4	0,35
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	16,1	0,28
Naftos ir dujų išteklių mokestis	7,7	0,13
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	11,6	0,20
Rinkliavos	85,1	1,48
Konsulinis mokestis	22,9	0,40
Žyminis mokestis	8,3	0,14

6 lentelėje pateikiami pagrindinių mokesčių tarifai ES šalyse 2013 m. Šie mokesčiai yra tokie: gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis bei pridėtinės vertės mokestis.

Didžiausi tarp šių šalių gyventojų pajamų mokesčiai yra Belgijoje, Danijoje, Ispanijoje, Prancūzijoje, Nyderlanduose, Austrijoje, Portugalijoje, Slovėnijoje, Suomijoje, Švedijoje ir jose šie mokesčiai viršija 50%, o mažiausi – Bulgarijoje (10%), Lietuvoje (15%), Vengrijoje (16%) ir Rumunijoje (16%).

Didžiausias pelno mokesčio tarifas yra nustatytas Prancūzijoje (38%), Maltoje (35%) ir Belgijoje (34%), o mažiausias – Bulgarijoje (10%), Airijoje (12,5%), Kipre (12,5%).

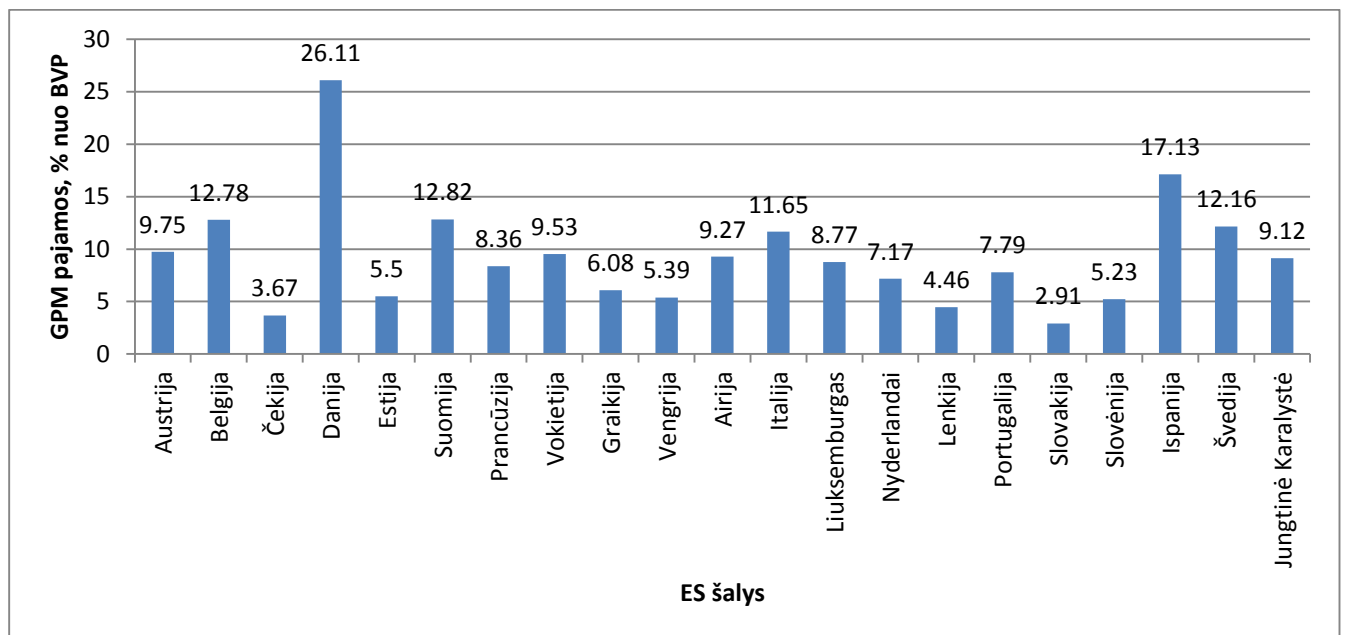
Vengrija pasižymi ir tuo, kad joje yra nustatytas didžiausias pridėtinės vertės mokestis, kuris siekia 27%. Taip pat vienas didžiausių šio mokesčio tarifų (25%) yra Danijoje, Kroatijoje ir Švedijoje. Mažiausias pridėtinės vertės mokestis yra Liuksemburge (15%), Maltoje (18%), Kipre (18%) ir Vokietijoje (19%).

6 lentelė. Pagrindinių mokesčių tarifai ES šalyse 2013 m., (Eurostat, 2015)

Šalis	Gyventojų pajamų mokestis	Pelno mokestis	PVM
Belgija	53,8	34,0	21,0
Bulgarija	10,0	10,0	20,0
Čekija	22,0	19,0	21,0
Danija	55,6	25,0	25,0
Vokietija	47,5	30,2	19,0
Estija	21,0	21,0	20,0
Airija	48,0	12,5	23,0
Graikija	46,0	26,0	23,0
Ispanija	52,0	30,0	21,0
Prancūzija	50,3	38,0	19,6
Kroatija	47,2	20,0	25,0
Italija	47,3	31,4	21,0
Kipras	35,0	12,5	18,0
Latvija	24,0	15,0	21,0
Lietuva	15,0	15,0	21,0
Liuksemburgas	43,6	29,2	15,0

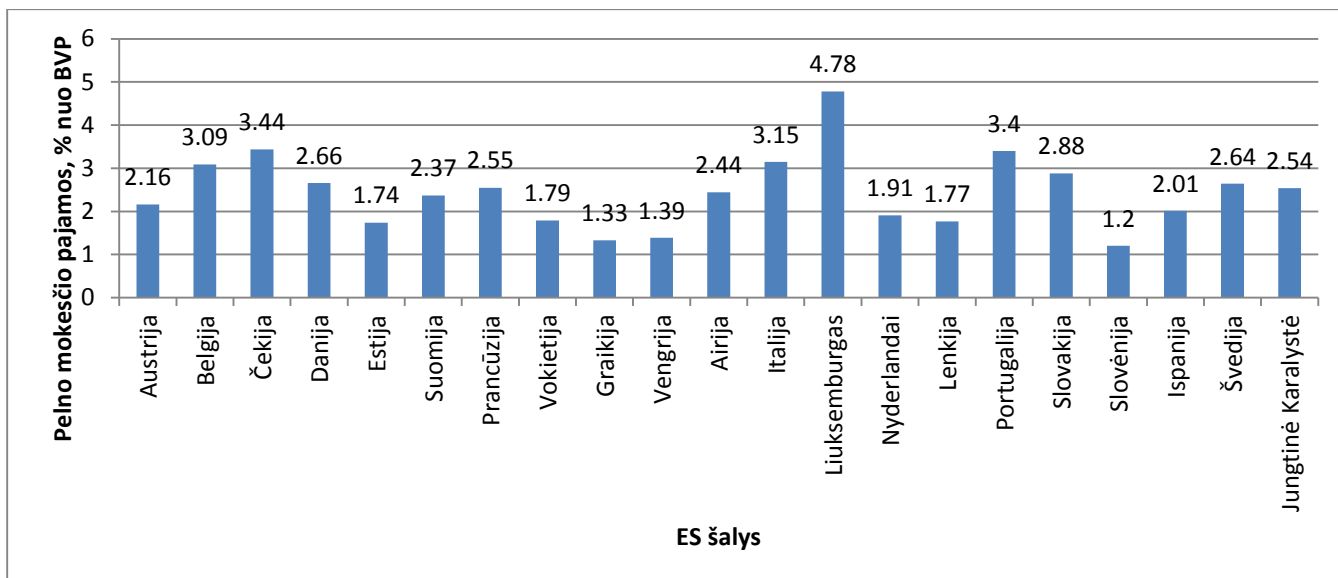
Vengrija	16,0	20,6	27,0
Malta	35,0	35,0	18,0
Nyderlandai	52,0	25,0	21,0
Austrija	50,0	25,0	20,0
Lenkija	32,0	19,0	23,0
Portugalija	56,5	31,5	23,0
Rumunija	16,0	16,0	24,0
Slovėnija	50,0	17,0	22,0
Slovakija	25,0	23,0	20,0
Suomija	51,1	24,5	24,0
Švedija	56,7	22,0	25,0
Jungtinė Karalystė	45,0	23,0	20,0

21 pav. yra pateikta ES šalių gyventojų pajamų mokesčio pajamos procentais nuo BVP 2013 metais, kurias skaičiuoja EBPO, tačiau ši organizacija įtraukia ne visas ES šalis (žr. 9 priedą). Iš šio paveikslo matyti, kad daugiausiai gyventojų pajamų mokesčio surenka Danija (26,11%) ir Ispanija (17,13%), o mažiausiai – Čekija (3,67%) ir Slovakija (2,91%).

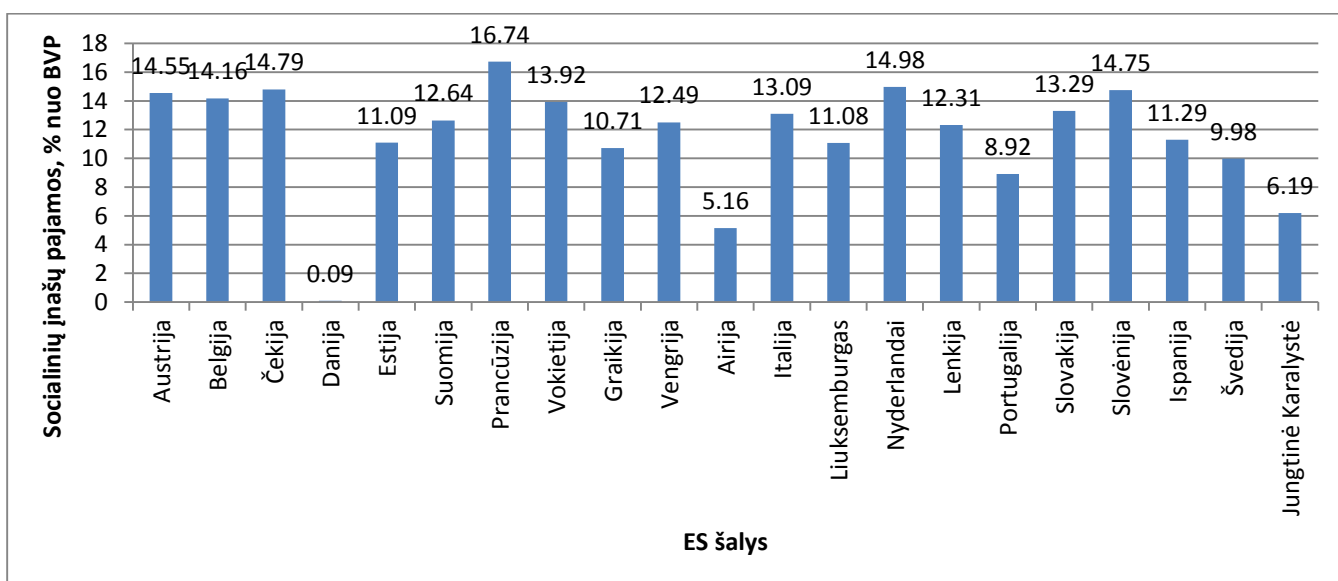


21 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)

22 pav. yra pateikiama pelno mokesčio pajamos procentais nuo BVP 2013 m. (žr. 10 priedą). Daugiausiai pelno mokesčio pajamų surenkama Liuksemburge (4,78%), Čekijoje (3,44%) ir Portugalijoje (3,4%), o mažiausiai – Slovėnijoje (1,2%), Graikijoje (1,33%) ir Vengrijoje (1,39%). 23 pav. rodo socialinio draudimo įmokų pajamas (žr. 11 priedą). Daugiausiai jų yra surenkama Prancūzijoje (16,79%), Nyderlanduose (14,98%), Čekijoje (14,79%), Slovėnijoje (14,75%) ir Belgijoje (14,55%), o mažiausiai – Danijoje (0,09%), Airijoje (5,16%), Jungtinėje Karalystėje (6,19%).



22 pav. Pelno mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)



23 pav. Socialinio draudimo įmokų pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)

4.2.3 Mokesčių naštos koreliacinė analizė

Koreliacinė analizė atliekama nagrinėjant bendrą mokesčių našta, netiesioginių bei tiesioginių mokesčių pajamas ir socialinių įnašų pajamas, vertinant jas procentais nuo BVP bei analizuojant gyventojų pajamų mokesčio tarifą, pelno mokesčio tarifą bei PVM tarifą.

Mokesčių naštos rodiklio priklausomybės nuo surenkamų skirtingų mokestinių pajamų koreliacinė analizė. Šios analizės tikslas yra nustatyti, ar egzistuoja stochastinis ryšys tarp šių veiksnių:

1. mokesčių naštos rodiklio (Y);
2. netiesioginių mokesčių pajamų (X_1);
3. tiesioginių mokesčių pajamų (X_2);
4. socialinių įnašų pajamų (X_3) (7 lentelė).

7 lentelė. Mokesčių naštos rodiklis ir mokestinės pajamos 2009 – 2013 m. (Eurostat, 2015)

	Bendra mokesčių našta (% nuo BVP)	Netiesioginių mokesčių pajamos (% nuo BVP)	Tiesioginių mokesčių pajamos (% nuo BVP)	Socialinių įnašų pajamos (% nuo BVP)
	Y	X_1	X_2	X_3
Belgija				
2009	47,0	12,8	15,6	14,1
2010	47,4	13,1	16,0	13,8
2011	48,3	13,1	16,5	14,0
2012	49,5	13,4	17,1	14,1
2013	50,5	13,2	17,8	14,2
Bulgarija				
2009	34,8	14,9	5,7	7,5
2010	32,8	14,8	5,2	6,9
2011	31,6	14,2	4,9	6,9
2012	33,5	15,2	5,0	7,0
2013	35,5	15,2	5,3	7,6
Čekija				
2009	37,3	11,0	6,9	14,2
2010	37,5	11,3	6,6	14,6
2011	38,0	12,1	6,8	14,7
2012	38,4	12,5	6,8	14,8
2013	39,0	13,0	7,0	14,8
Danija				
2009	53,7	16,6	28,7	0,1
2010	53,8	16,5	28,9	0,2
2011	54,4	16,5	28,9	0,2
2012	53,8	16,7	29,8	0,1
2013	54,9	16,9	30,8	0
Vokietija				
2009	43,6	11,4	11,4	15,4
2010	42,2	10,9	10,8	15,0
2011	42,8	11,1	11,3	14,9
2012	43,3	11,1	11,8	15,0
2013	43,4	11,0	12,1	15,1
Estija				
2009	42,3	14,7	7,4	12,9
2010	39,7	13,8	6,6	12,7
2011	37,6	13,7	6,4	11,8
2012	37,9	14,0	6,7	11,4
2013	37,0	13,5	7,2	11,1
Airija				

2009	33,0	10,9	12,4	4,6
2010	33,2	11,0	12,2	4,3
2011	31,8	10,4	12,5	4,4
2012	32,4	10,7	13,3	4,2
2013	32,8	11,0	13,5	4,4
Graikija				
2009	37,3	11,8	8,7	10,2
2010	39,7	12,6	8,3	11,0
2011	42,5	13,5	9,2	10,7
2012	44,9	13,1	10,7	10,8
2013	46,3	13,4	10,4	10,6
Ispanija				
2009	34,0	8,7	9,8	12,2
2010	35,5	10,4	9,7	12,0
2011	35,4	10,1	9,9	12,0
2012	36,7	10,5	10,5	11,7
2013	37,5	11,1	10,5	11,4
Prancūzija				
2009	47,9	15,0	10,9	16,4
2010	48,0	14,8	11,4	16,2
2011	49,3	15,2	12,1	16,4
2012	50,4	15,4	12,8	16,6
2013	51,4	15,6	13,2	16,9
Kroatija				
2009	40,5	17,2	7,1	12,1
2010	40,0	18,0	6,4	11,8
2011	39,8	17,5	6,2	11,6
2012	41,0	18,3	6,1	11,5
2013	40,8	18,9	6,3	11,2
Italija				
2009	44,9	13,6	14,9	13,2
2010	44,5	14,1	14,3	13,0
2011	44,4	14,2	14,2	12,9
2012	46,3	15,2	14,8	13,0
2013	46,4	14,9	15,2	13,0
Kipras				
2009	36,6	14,4	10,1	8,0
2010	37,2	14,6	9,9	8,1
2011	36,5	13,9	10,6	8,1
2012	35,8	14,0	9,9	7,8
2013	36,8	13,8	10,3	7,5
Latvija				
2009	34,1	10,8	7,0	9,3
2010	35,8	11,6	7,3	8,6
2011	35,0	11,7	7,3	8,7
2012	35,5	11,9	7,6	8,6
2013	36,0	12,0	7,6	8,3
Lietuva				
2009	35,1	11,6	5,9	12,6
2010	34,6	12,0	4,6	11,7
2011	32,9	11,8	4,3	11,1
2012	32,3	11,4	4,8	10,8
2013	31,9	11,3	5	10,8
Liuksemburgas				
2009	43,7	12,8	14,7	11,7

2010	42,5	12,4	14,7	11,1
2011	42,2	12,4	14,3	10,9
2012	43,3	12,8	14,5	11,2
2013	42,6	13,3	14,8	11,3
Vengrija				
2009	45,8	16,6	9,8	13,0
2010	44,7	17,7	7,9	11,9
2011	53,3	17,5	6,3	13,0
2012	45,6	18,8	6,8	13,0
2013	46,1	18,7	6,7	13,0
Malta				
2009	37,7	13,5	13,2	5,7
2010	36,9	13,1	12,4	5,6
2011	37,5	13,4	12,5	5,8
2012	37,9	13,1	13,1	5,7
2013	38,5	13,1	14,0	5,8
Nyderlandai				
2009	42,6	11,3	11,3	12,8
2010	43,0	11,6	11,4	13,1
2011	42,5	11,2	10,9	13,8
2012	43,1	11,1	10,4	14,8
2013	43,8	11,5	10,5	15,2
Austrija				
2009	46,8	14,4	12,5	14,2
2010	46,8	14,3	12,5	14,1
2011	46,8	14,4	12,6	14,1
2012	47,5	14,6	12,9	14,2
2013	48,2	14,5	13,5	14,6
Lenkija				
2009	36,7	13,0	7,2	11,3
2010	36,8	13,7	6,7	11,0
2011	37,4	13,9	6,8	11,4
2012	37,5	13,1	7,0	12,1
2013	37,1	12,8	6,8	12,3
Portugalija				
2009	38,0	12,7	8,8	0
2010	40,0	13,3	8,6	0
2011	43,7	14,0	9,6	0
2012	40,1	14,0	9,4	0
2013	42,5	14,0	11,6	0
Rumunija				
2009	31,5	10,8	6,4	9,3
2010	32,7	11,9	6,0	8,5
2011	33,4	13,0	6,1	9,0
2012	33,2	13,2	6,0	8,8
2013	32,2	12,8	5,9	8,6
Slovėnija				
2009	41,4	13,7	8,1	14,6
2010	42,7	14,1	8,0	14,9
2011	42,6	14,0	7,8	14,7
2012	43,5	14,4	7,5	14,9
2013	43,9	15,0	7,3	14,8
Slovakija				
2009	33,0	10,5	5,9	12,4
2010	31,6	10,2	5,7	12,1

2011	33,4	10,7	5,8	12,1
2012	33,1	10,1	5,9	12,4
2013	35,1	10,5	6,4	13,4
Suomija				
2009	50,8	13,0	15,7	12,2
2010	50,6	13,0	15,6	12,1
2011	51,9	13,9	16,1	12,1
2012	52,5	14,2	15,9	12,6
2013	53,4	14,6	16,6	12,7
Švedija				
2009	51,0	22,8	18,5	2,8
2010	49,6	22,4	18,2	3,2
2011	49,0	22,1	17,6	3,1
2012	49,3	22,3	17,4	2,6
2013	49,8	22,3	17,8	2,7
Jungtinė Karalystė				
2009	37,7	11,3	15,5	6,5
2010	38,0	12,4	15,2	6,3
2011	38,3	12,9	15,2	6,3
2012	39,3	12,9	14,5	6,4
2013	38,5	13,0	14,4	6,2

Koreliacijos koeficientas apskaičiuotas su funkcija CORREL, t^{kr} su funkcija T.INV, o t_{st} pagal 1 formulę.

8 lentelė. Koreliacinės analizės rodikliai, kai veiksniai yra mokestinės pajamos

		X_1	X_2	X_3
Belgija				
R		0,748699	0,996548	0,635825
t_{st}		1,9659	22,4001	1,4258
t^{kr}	-2,3534			
Bulgarija				
R		0,794651	0,725041	0,931563
t_{st}		2,2673	1,8212	4,4337
t^{kr}	-2,3534			
Čekija				
R		0,988519	0,553868	0,811687
t_{st}		11,308	1,1509	2,4045
t^{kr}	-2,3534			
Danija				
R		0,595625	0,701463	-0,47419
t_{st}		1,2827	1,7028	-0,9318
t^{kr}	-2,3534			
Vokietija				
R		0,710908	0,781416	0,636114
t_{st}		1,7487	2,1664	1,4262
t^{kr}	-2,3534			
Estija				
R		0,896694	0,479428	0,908743
t_{st}		3,505	0,945	3,7654
t^{kr}	-2,3534			

	Airija			
R		0,954117	-0,18313	0,194372
t_{st}		5,5112	-0,3222	0,3429
t^{kr}	-2,3534			
	Graikija			
R		0,864696	0,887145	0,353649
t_{st}		2,9782	3,3247	0,654
t^{kr}	-2,3534			
	Ispanija			
R		0,936117	0,852417	-0,97462
t_{st}		4,6046	2,7345	-7,5237
t^{kr}	-2,3534			
	Prancūzija			
R		0,96854	0,982085	0,921122
t_{st}		6,7289	9,0182	4,0922
t^{kr}	-2,3534			
	Kroatija			
R		0,556661	-0,03944	-0,36905
t_{st}		1,1594	-0,0675	-0,687
t^{kr}	-2,3534			
	Italiija			
R		0,829966	0,81481	0,023353
t_{st}		4,6156	2,4316	0,0405
t^{kr}	-2,3534			
	Kipras			
R		0,48911	0,059272	0,191572
t_{st}		0,9701	0,1026	0,3377
t^{kr}	-2,3534			
	Latvija			
R		0,88118	0,833948	-0,95845
t_{st}		3,2244	2,614	-5,8162
t^{kr}	-2,3534			
	Lietuva			
R		0,649369	0,467121	0,94803
t_{st}		1,4773	0,9139	5,1525
t^{kr}	-2,3534			
	Liuksemburgas			
R		0,302305	0,302972	0,855183
t_{st}		0,5487	0,55	2,8545
t^{kr}	-2,3534			
	Vengrija			
R		-0,19225	-0,48056	0,38278
t_{st}		-0,339	-0,5481	0,7168
t^{kr}	-2,3534			
	Malta			
R		-0,13197	0,934014	0,71743
t_{st}		-0,2304	4,5236	1,7817
t^{kr}	-2,3534			
	Nyderlandai			
R		0,444976	-0,56848	0,754254
t_{st}		0,8597	-1,1955	1,149
t^{kr}	-2,3534			
	Austrija			
R		0,686406	0,988212	0,916579

t_{st}		1,6327	11,1519	3,9673
t^{kr}	-2,3534			
Lenkija				
R		0,149071	-0,17678	0,561524
t_{st}		0,2609	-0,3108	1,1739
t^{kr}	-2,3534			
Portugalija				
R		0,817166	0,613505	-
t_{st}		2,4527	1,344	-
t^{kr}	-2,3534			
Rumunija				
R		0,818421	-0,53918	-0,34335
t_{st}		2,464	-1,1076	-0,6325
t^{kr}	-2,3534			
Slovėnija				
R		0,930224	-0,92229	0,720915
t_{st}		4,3849	-4,1283	1,7996
t^{kr}	-2,3534			
Slovakija				
R		0,473492	0,919223	0,860007
t_{st}		0,93	4,0381	2,9155
t^{kr}	-2,3534			
Suomija				
R		0,990709	0,90677	0,860542
t_{st}		12,5294	3,7219	2,9224
t^{kr}	-2,3534			
Švedija				
R		0,962293	0,838367	-0,24687
t_{st}		6,1205	2,6609	-0,4408
t^{kr}	-2,3534			
Jungtinė Karalystė				
R		0,724904	-0,82644	-0,18795
t_{st}		1,8207	-2,539	-0,3311
t^{kr}	-2,3534			

Atlikus tyrimą, nustatyta, kad:

- mokesčių našta nuo tiesioginių ir netiesioginių mokesčių pajamų priklauso Ispanijoje ir Latvijoje bei Portugalijoje (nes joje apskritai nėra socialinių įnašų);
- mokesčių našta priklauso nuo netiesioginių mokesčių pajamų ir socialinių įnašų pajamų Slovėnijoje ir Jungtinėje Karalystėje;
- visose kitose šalyse mokesčių našta yra priklausoma nuo visų trijų kintamųjų (ir nuo netiesioginių mokesčių pajamų, ir nuo tiesioginių mokesčių pajamų, ir nuo socialinių įnašų pajamų);
- Lietuvos mokesčių naštos stipriausia priklausomybė yra nuo socialinių įnašų pajamų ir koreliacijos koeficientas yra 0,94803;
- stipriausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir netiesioginių mokesčių pajamų yra šiose šalyse: Suomijoje – 0,990709, Čekijoje – 0,988519, Prancūzijoje – 0,96854 ir Švedijoje –

0,962293, o mažiausia – Maltoje - -0,13197, Lenkijoje – 0,149071 ir Vengrijoje - -0,19225;

- stipriausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir tiesioginių mokesčių pajamų yra: Belgijoje – 0,996548, Austrijoje – 0,988212, Prancūzijoje – 0,982085 ir Maltoje – 0,934014, silpniausia – Kroatijoje - -0,03944, Kipre – 0,059272, Lenkijoje – -0,17678 ir Airijoje - -0,18313.
- didžiausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir socialinių įnašų pajamų yra šiose šalyse: Bulgarijoje – 0,931563, Prancūzijoje – 0,921122, Austrijoje – 0,916579 ir Estijoje – 0,908743. Mažiausia šiose šalyse: Italijoje – 0,023353, Jungtinėje Karalystėje - -0,18795, Kipre – 0,191572 ir Airijoje – 0,194372.

9 lentelė. Mokesčių naštos rodiklis ir mokesčių tarifai 2009 – 2013 m. (Eurostat, 2015)

	Bendra mokesčių našta (% nuo BVP)	Gyventojų pajamų mokesčio tarifas	Pelno mokesčio tarifas	PVM tarifas
	Y	X ₁	X ₂	X ₃
Belgija				
2009	47,0	53,7	34,0	21,0
2010	47,4	53,7	34,0	21,0
2011	48,3	53,7	34,0	21,0
2012	49,5	53,7	34,0	21,0
2013	50,5	53,8	34,0	21,0
Bulgarija				
2009	34,8	10,0	10,0	20,0
2010	32,8	10,0	10,0	20,0
2011	31,6	10,0	10,0	20,0
2012	33,5	10,0	10,0	20,0
2013	35,5	10,0	10,0	20,0
Čekija				
2009	37,3	15,0	20,0	19,0
2010	37,5	15,0	19,0	20,0
2011	38,0	15,0	19,0	20,0
2012	38,4	15,0	19,0	20,0
2013	39,0	22,0	19,0	21,0
Danija				
2009	53,7	62,1	25,0	25,0
2010	53,8	55,4	25,0	25,0
2011	54,4	55,4	25,0	25,0
2012	53,8	55,4	25,0	25,0
2013	54,9	55,6	25,0	25,0
Vokietija				
2009	43,6	47,5	30,2	19,0
2010	42,2	47,5	30,2	19,0
2011	42,8	47,5	30,2	19,0
2012	43,3	47,5	30,2	19,0
2013	43,4	47,5	30,2	19,0
Estija				

2009	42,3	21,0	21,0	20,0
2010	39,7	21,0	21,0	20,0
2011	37,6	21,0	21,0	20,0
2012	37,9	21,0	21,0	20,0
2013	37,0	21,0	21,0	20,0
Airija				
2009	33,0	46,0	12,5	21,5
2010	33,2	47,0	12,5	21,0
2011	31,8	48,0	12,5	21,0
2012	32,4	48,0	12,5	23,0
2013	32,8	48,0	12,5	23,0
Graikija				
2009	37,3	40,0	35,0	19,0
2010	39,7	49,0	24,0	23,0
2011	42,5	49,0	20,0	23,0
2012	44,9	49,0	20,0	23,0
2013	46,3	46,0	26,0	23,0
Ispanija				
2009	34,0	43,0	30,0	16,0
2010	35,5	43,0	30,0	18,0
2011	35,4	45,0	30,0	18,0
2012	36,7	52,0	30,0	18,0
2013	37,5	52,0	30,0	21,0
Prancūzija				
2009	47,9	45,4	34,4	19,6
2010	48,0	45,4	34,4	19,6
2011	49,3	46,6	36,1	19,6
2012	50,4	50,3	36,1	19,6
2013	51,4	50,3	38,0	19,6
Kroatija				
2009	40,5	56,1	20,0	22,0
2010	40,0	50,2	20,0	23,0
2011	39,8	47,2	20,0	23,0
2012	41,0	47,2	20,0	25,0
2013	40,8	47,2	20,0	25,0
Italiija				
2009	44,9	44,9	31,4	20,0
2010	44,5	45,2	31,4	20,0
2011	44,4	47,3	31,4	20,0
2012	46,3	47,3	31,4	21,0
2013	46,4	47,3	31,4	21,0
Kipras				
2009	36,6	30,0	10,0	15,0
2010	37,2	30,0	10,0	15,0
2011	36,5	35,0	10,0	15,0
2012	35,8	35,0	10,0	17,0
2013	36,8	35,0	12,5	18,0
Latvija				
2009	34,1	23,0	15,0	21,0
2010	35,8	26,0	15,0	21,0
2011	35,0	25,0	15,0	22,0
2012	35,5	25,0	15,0	22,0
2013	36,0	24,0	15,0	21,0
Lietuva				
2009	35,1	15,0	20,0	19,0

2010	34,6	15,0	15,0	21,0
2011	32,9	15,0	15,0	21,0
2012	32,3	15,0	15,0	21,0
2013	31,9	15,0	15,0	21,0
Liuksemburgas				
2009	43,7	39,0	28,6	15,0
2010	42,5	39,0	28,6	15,0
2011	42,2	42,1	28,8	15,0
2012	43,3	41,3	28,8	15,0
2013	42,6	43,6	29,2	15,0
Vengrija				
2009	45,8	40,0	21,3	25,0
2010	44,7	40,6	20,6	25,0
2011	53,3	20,3	20,6	25,0
2012	45,6	20,3	20,6	27,0
2013	46,1	16,0	20,6	27,0
Malta				
2009	37,7	35,0	35,0	18,0
2010	36,9	35,0	35,0	18,0
2011	37,5	35,0	35,0	18,0
2012	37,9	35,0	35,0	18,0
2013	38,5	35,0	35,0	18,0
Nyderlandai				
2009	42,6	52,0	25,5	19,0
2010	43,0	52,0	25,5	19,0
2011	42,5	52,0	25,0	19,0
2012	43,1	52,0	25,0	19,0
2013	43,8	52,0	25,0	21,0
Austrija				
2009	46,8	50,0	25,0	20,0
2010	46,8	50,0	25,0	20,0
2011	46,8	50,0	25,0	20,0
2012	47,5	50,0	25,0	20,0
2013	48,2	50,0	25,0	20,0
Lenkija				
2009	36,7	32,0	19,0	22,0
2010	36,8	32,0	19,0	22,0
2011	37,4	32,0	19,0	23,0
2012	37,5	32,0	19,0	23,0
2013	37,1	32,0	19,0	23,0
Portugalija				
2009	38,0	42,0	26,5	20,0
2010	40,0	45,9	29,0	21,0
2011	43,7	50,0	29,0	23,0
2012	40,1	49,0	31,5	23,0
2013	42,5	56,5	31,5	23,0
Rumunija				
2009	31,5	16,0	16,0	19,0
2010	32,7	16,0	16,0	24,0
2011	33,4	16,0	16,0	24,0
2012	33,2	16,0	16,0	24,0
2013	32,2	16,0	16,0	24,0
Slovėnija				
2009	41,4	41,0	21,0	20,0
2010	42,7	41,0	20,0	20,0

2011	42,6	41,0	20,0	20,0
2012	43,5	41,0	18,0	20,0
2013	43,9	50,0	17,0	22,0
Slovakija				
2009	33,0	19,0	19,0	19,0
2010	31,6	19,0	19,0	19,0
2011	33,4	19,0	19,0	20,0
2012	33,1	19,0	19,0	20,0
2013	35,1	25,0	23,0	20,0
Suomija				
2009	50,8	49,1	26,0	22,0
2010	50,6	49,0	26,0	23,0
2011	51,9	49,2	26,0	23,0
2012	52,5	49,0	24,5	23,0
2013	53,4	51,1	24,5	24,0
Švedija				
2009	51,0	56,5	26,3	25,0
2010	49,6	56,6	26,3	25,0
2011	49,0	56,6	26,3	25,0
2012	49,3	56,6	26,3	25,0
2013	49,8	56,7	22,0	25,0
Jungtinė Karalystė				
2009	37,7	40,0	28,0	15,0
2010	38,0	50,0	28,0	17,5
2011	38,3	50,0	26,0	20,0
2012	39,3	50,0	24,0	20,0
2013	38,5	45,0	23,0	20,0

Analogiškai koreliacijos koeficientas apskaičiuotas su funkcija CORREL, t^{kr} su funkcija T.INV, o t_{st} pagal 1 formulę.

10 lentelė. Koreliacinės analizės rodikliai, kai veiksniai yra mokesčių tarifai

		X₁	X₂	X₃
Belgija				
R		0,75197965	-	-
t_{st}		1,9735	-	-
t^{kr}	-2,3534			
Bulgarija				
R		-	-	-
t_{st}		-	-	-
t^{kr}	-2,3534			
Čekija				
R		0,78030731	-0,60149	0,873923
t_{st}		2,1585	-1,3025	3,1102
t^{kr}	-2,3534			
Danija				
R		-0,4322337	-	-
t_{st}		-0,8291	-	-
t^{kr}	-2,3534			
Vokietija				

R		-	-	-
t_{st}		-	-	-
t^{kr}	-2,3534			
Estija				
R		-	-	-
t_{st}		-	-	-
t^{kr}	-2,3534			
Airija				
R				
t_{st}		-0,6446584	-	0,008792
t^{kr}	-2,3534	-1,4589	-	0,0152
Graikija				
R		0,53849063	-0,63105	0,733455
t_{st}		1,1056	-1,4075	1,8669
t^{kr}	-2,3534			
Ispanija				
R		0,89289361	-	0,904921
t_{st}		3,4312	-	3,6774
t^{kr}	-2,3534			
Prancūzija				
R				
t_{st}		0,95537834	0,961568	-
t^{kr}	-2,3534	5,5972	6,0626	-
Kroatija				
R		-0,0691719	-	0,66984
t_{st}		-0,12	-	1,5604
t^{kr}	-2,3534			
Italija				
R		0,54600489	-	0,980837
t_{st}		1,1275	-	8,7059
t^{kr}	-2,3534			
Kipras				
R		-0,5707011	0,240269	-0,31083
t_{st}		-1,2023	0,4283	-0,5657
t^{kr}	-2,3534			
Latvija				
R		0,62349673	-	-0,03605
t_{st}		1,3797	-	-0,0625
t^{kr}	-2,3534			
Lietuva				
R		-	0,686424	-0,68642
t_{st}		-	1,6327	-1,6327
t^{kr}	-2,3534			
Liuksemburgas				
R		-0,4495756	-0,32983	-
t_{st}		-0,8707	-0,6044	-
t^{kr}	-2,3534			
Vengrija				
R		-0,420741	-0,20734	-0,32556
t_{st}		-0,8023	-0,3666	0,5958
t^{kr}	-2,3534			
Malta				
R		-	-	-
t_{st}		-	-	-

t^{kr}	-2,3534			
	Nyderlandai			
R		-	-0,35466	0,868744
t_{st}		-	-0,6563	3,0336
t^{kr}	-2,3534			
	Austrija			
R		-	-	-
t_{st}		-	-	-
t^{kr}	-2,3534			
	Lenkija			
R		-	-	0,903696
t_{st}		-	-	3,652
t^{kr}	-2,3534			
	Portugalija			
R		0,78262087	0,496659	0,809204
t_{st}		2,1749	0,9901	2,3828
t^{kr}	-2,3534			
	Rumunija			
R		-	-	0,797185
t_{st}		-	-	2,2845
t^{kr}	-2,3534			
	Slovėnija			
R		0,62705971	-0,95129	0,62706
t_{st}		1,3928	-5,3399	1,3928
t^{kr}	-2,3534			
	Slovakija			
R		0,83168423	0,831684	0,686369
t_{st}		2,5916	2,5916	1,5472
t^{kr}	-2,3534			
	Suomija			
R		0,74700764	-0,86476	0,7845
t_{st}		1,9439	-2,9797	2,1883
t^{kr}	-2,3534			
	Švedija			
R		-0,5532833	-0,04374	-
t_{st}		-1,1491	-0,0757	-
t^{kr}	-2,3534			
	Jungtinė Karalystė			
R		0,54369221	-0,78434	0,77407
t_{st}		1,1207	-2,187	2,1153
t^{kr}	-2,3534			

Atlikus mokesčių naštos priklausomybės tyrimą nuo gyventojų pajamų mokesčio tarifų, pelno mokesčio tarifų bei PVM tarifų, nustatyta, kad:

- langeliuose, kuriuose yra brūkšneliai, koreliacija neskaičiuota, kadangi šiuo periodu mokesčių tarifai nekito, todėl automatiškai nėra koreliacijos;
- koreliacijos tarp mokesčių naštos ir mokesčių tarifų nėra Bulgarijoje, Vokietijoje, Estijoje, Maltoje ir Austrijoje;
- Belgijoje ir Danijoje mokesčių našta priklauso nuo gyventojų pajamų mokesčio tarifo, Lenkijoje ir Rumunijoje – nuo PVM tarifo;

- mokesčių našta priklauso nuo gyventojų pajamų mokesčio tarifo ir pelno mokesčio tarifo šiose šalyse: Prancūzijoje, Liuksemburge ir Švedijoje;
- mokesčių našta koreliuoja su pelno mokesčio tarifu ir PVM tarifu Lietuvoje ir Nyderlanduose;
- Airijoje, Ispanijoje, Kroatijoje, Italijoje, Latvijoje, Slovėnijoje ir Suomijoje mokesčių našta koreliuoja su gyventojų pajamų mokesčio tarifu ir PVM tarifu;
- mokesčių našta priklauso nuo visų trijų kintamųjų šiose šalyse: Čekijoje, Graikijoje, Kipre, Vengrijoje, Portugalijoje, Slovakijoje ir Jungtinėje Karalystėje;
- Lietuvos mokesčių našta vienodai koreliuoja tiek su pelno mokesčio tarifu, tiek su PVM tarifu;
- didžiausia mokesčių naštos ir gyventojų pajamų mokesčio tarifo koreliacija yra šiose šalyse: Prancūzijoje – 0,95537834, Ispanijoje – 0,8928361 ir Slovakijoje – 0,83168423, mažiausia – Kroatijoje - -0,0691719;
- stipriausia mokesčių naštos koreliacija su pelno mokesčio tarifu yra: Prancūzijoje – 0,961568, Slovėnijoje - -0,95129, Suomijoje - -0,86476 ir Slovakijoje – 0,831684, silpniausia – Švedijoje - -0,04374, Vengrijoje - -0,20734 ir Kipre – 0,240269;
- didžiausia mokesčių naštos priklausomybė nuo PVM tarifo nustatyta šiose šalyse: Italijoje – 0,980837, Ispanijoje – 0,904921 ir Lenkijoje – 0,903696, o mažiausia – Airijoje – 0,008792 ir Latvijoje - -0,03605. Daugiausiai pelno mokesčio pajamų surenkama Liuksemburge (4,78%), Čekijoje (3,44%) ir Portugalijoje (3,4%), o mažiausiai – Slovėnijoje (1,2%), Graikijoje (1,33%) ir Vengrijoje (1,39%). Daugiausiai socialinių įnašų pajamų yra surenkama Prancūzijoje (16,79%), Nyderlanduose (14,98%), Čekijoje (14,79%), Slovėnijoje (14,75%) ir Belgijoje (14,55%), o mažiausiai – Danijoje (0,09%), Airijoje (5,16%), Jungtinėje Karalystėje (6,19%).

IŠVADOS

1. Atliekant tyrimą, nustatyta, kad pagrindinės mokesčių naštos vertinimo problemos yra šios: skirtingi mokesčių tarifai (absoliutinis ir santykiniai dydžiai, skirtingi mokesčių tarifai atskirose šalyse, ne vienodi mokesčių tarifai skirtingu laikotarpiu, daug skirtingų mokesčių rūšių), apmokestinami skirtingi mokesčių objektai (pajamos, pelnas, turtas, prekės bei paslaugos ir kt.), skirtingas mokesčio ėmimo būdas (tiesioginis ar netiesioginis), paini mokesčių administravimo sistema (paslėptosios mokesčių naštos problema), šešėlinės ekonomikos masto neįvertinimas, nesutarimas dėl nuolaidų ir lengvatų taikymo, skirtinga mokesčių naštos skaičiavimo metodika (absoliutiniu ar santykinu dydžiu, Laisvės nuo mokesčių diena), mokesčių paskirstymas tarp gyventojų ir verslo (mokesčių subjektų problemos).
2. Išanalizavus teorinius mokesčių naštos aspektus, nustatyta, kad mokesčių našta yra įstatyminiu pagrindu besiremiantys mokėjimai, kurie dėl per didelių mokesčių tarifų, bazių ir neišvystytų mokesčių lengvatų sistemų sukuria sudėtingą, sunkinančią mokesčių mokėtojų padėtį, mokesčių sistemą. Verslininkai dažnai skundžiasi dėl to, kad pelno mokesčio tarifas yra per didelis ir jo našta slegia jų pečius, tačiau iš tikro šio mokesčio našta tenka ne įmonėms, o vartotojams. Kai įmonės prekių ir paslaugų realizavimas komplikuojasi, mokesčių našta yra perkeliama darbuotojams ir tik retais atvejais pelno mokesčio našta tenka įmonių savininkams.
3. Atlikus mokesčių naštos tyrimo metodologijos analizę Lietuvos ir užsienio autorių mokslinėje literatūroje, nustatyta mokesčių naštos tyrimo metodologija apima duomenų rinkimą ir sisteminimą, lyginamąją statistinių duomenų analizę, grafinį duomenų vaizdavimą, koreliacinę bei regresinę analizę. Tirtas laikotarpis apima 2009 – 2013 m., kadangi Europos Statistikos Departamentas kai kurių rodiklių jau nebeskaičiuoja ir paskutiniai ataskaitiniai metai yra 2013 m.
4. Atliekant tyrimą, analizuoti tokie rodikliai: BVP pokytis, lyginant su ankstesniais metais, BVP vienam gyventojui perkamosios galios standartais, BVP rinkos kainomis, infliacijos pokytis, lyginant su ankstesniais metais, santykinė mokesčių našta, Laisvės nuo mokesčių dienos kaita, biudžeto pajamų struktūra, mokestinių pajamų struktūra, mokesčių tarifai, pajamos iš atskirų mokesčių. BVP perkamosios galios standartais reiškia, kad šalių gyvenimo lygis buvo apskaičiuotas pašalinus kainų skirtumus, skirtingoms valiutoms nustatant tarpusavio kursą. BVP, tenkantis vienam gyventojui, išreikštas perkamosios galios standartais, buvo apskaičiuotas taikant perkamosios galios paritetą. Tiriant ekonominių rodiklių dinamiką, nustatyta, kad BVP, tenkantis vienam gyventojui, didžiausias buvo aukšto ekonominio išsivystymo šalyje Liuksemburge (68500 PGS). Mažiausia šio rodiklio reikšmė buvo nustatyta mažai išsivysčiusiose šalyse Bulgarijoje (11900 PGS), Rumunijoje (14500 PGS) bei Kroatijoje

(16100 PGS). Tuo tarpu, Lietuvoje šis rodiklis siekė 19400 PGS ir yra panašus su kita Pabaltijo šalimi – Estija (19500 PGS), o Latvijoje jis buvo mažesnis (17000 PGS). Išanalizavus santykinės mokesčių naštos dinamiką, matyti, kad mokesčių naštos rodiklis svyravo nežymiai, t.y. nuo 35,1% nuo BVP 2009 m. ji sumažėjo iki 31,9% 2013 m. Svarbu yra tai, kad mokesčių naštos rodiklis, nors ir po truputį, tačiau kasmet mažėjo. Analizuojamu laikotarpiu Laisvės nuo mokesčių diena svyravo nuo 134 iki 157 d. 2010 m. LLRI šios dienos neskaičiavo, nes valdžios išlaidos buvo smarkiai išaugusios, todėl buvo pasiūlyta Laisvės nuo mokesčių diena laikyti tokią pačią kaip ir 2009 m., t.y. gegužės 23 d. Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų struktūra 2013 m. buvo tokia: mokesčiai (50%), grynosios socialinės įmokos (35%), rinkos produkcija, produkcija savo galutiniam naudojimui ir mokėjimai už kitą ne rinkos produkciją (4%), nuosavybės pajamos (5%) ir kitos pajamos (6%). Lietuvos mokesčių naštos stipriausia priklausomybė yra nuo socialinių įnašų pajamų ir koreliacijos koeficientas yra 0,94803. Stipriausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir netiesioginių mokesčių pajamų yra šiose šalyse: Suomijoje – 0,990709, Čekijoje – 0,988519, Prancūzijoje – 0,96854 ir Švedijoje – 0,962293, o mažiausia – Maltoje - -0,13197, Lenkijoje – 0,149071 ir Vengrijoje - -0,19225. Stipriausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir tiesioginių mokesčių pajamų yra: Belgijoje – 0,996548, Austrijoje – 0,988212, Prancūzijoje – 0,982085 ir Maltoje – 0,934014, silpniausia – Kroatijoje - -0,03944, Kipre – 0,059272, Lenkijoje – -0,17678 ir Airijoje - -0,18313. Didžiausia koreliacija tarp mokesčių naštos ir socialinių įnašų pajamų yra šiose šalyse: Bulgarijoje – 0,931563, Prancūzijoje – 0,921122, Austrijoje – 0,916579 ir Estijoje – 0,908743. Mažiausia šiose šalyse: Italijoje – 0,023353, Jungtinėje Karalystėje - -0,18795, Kipre – 0,191572 ir Airijoje – 0,194372. Lietuvos mokesčių našta vienodai koreliuoja tiek su pelno mokesčio tarifu, tiek su PVM tarifu. Didžiausia mokesčių naštos ir gyventojų pajamų mokesčio tarifo koreliacija yra šiose šalyse: Prancūzijoje – 0,95537834, Ispanijoje – 0,8928361 ir Slovakijoje – 0,83168423, mažiausia – Kroatijoje - -0,0691719. Stipriausia mokesčių naštos koreliacija su pelno mokesčio tarifu yra: Prancūzijoje – 0,961568, Slovėnijoje - -0,95129, Suomijoje - -0,86476 ir Slovakijoje – 0,831684, silpniausia – Švedijoje - -0,04374, Vengrijoje - -0,20734 ir Kipre – 0,240269. Didžiausia mokesčių naštos priklausomybė nuo PVM tarifo nustatyta šiose šalyse: Italijoje – 0,980837, Ispanijoje – 0,904921 ir Lenkijoje – 0,903696, o mažiausia – Airijoje – 0,008792 ir Latvijoje - -0,03605.

5. Atlikus mokslinių literatūros šaltinių analizę, nustatyta, kad svarbiausi veiksniai, lemiantys mokesčių našta, yra tokie: šalyje veikianti mokesčių sistema, mokesčių tarifai bei normos, apmokestinimo objektas bei bazė, apmokestinimo būdai, taikomos išimty, nuolaidos, lengvatos, ekonomikos konkurencingumas (konkurencinga ar ne ekonomika), ekonomikos elastingumas, ekonomikos atvirumas (uždara ar atvira ekonomika), vyriausybės fiskalinė

politika bei apmokestinimo sistema (mokesčių struktūra, apmokestinimo taisyklių pateikimas, mokesčių surinkimo kontrolė). Atlikus tyrimą, nustatyta, kad pagrindiniai mokesčių naštos elementai gyventojų pajamų mokesčiai, pelno mokesčiai, PVM bei pajamos iš gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir socialinio draudimo įmokų pajamos. Nustatyta, kad didžiausi gyventojų pajamų mokesčiai yra Belgijoje, Danijoje, Ispanijoje, Prancūzijoje, Nyderlanduose, Austrijoje, Portugalijoje, Slovėnijoje, Suomijoje, Švedijoje ir jose šie mokesčiai viršija 50%, o mažiausi – Bulgarijoje (10%), Lietuvoje (15%), Vengrijoje (16%) ir Rumunijoje (16%). Didžiausias pelno mokesčio tarifas yra nustatytas Prancūzijoje (38%), Maltoje (35%) ir Belgijoje (34%), o mažiausias – Bulgarijoje (10%), Airijoje (12,5%), Kipre (12,5%). Vengrija pasižymi ir tuo, kad joje yra nustatytas didžiausias pridėtinės vertės mokestis, kuris siekia 27%. Taip pat vienas didžiausių šio mokesčio tarifų (25%) yra Danijoje, Kroatijoje ir Švedijoje. Mažiausias pridėtinės vertės mokestis yra Liuksemburge (15%), Maltoje (18%), Kipre (18%) ir Vokietijoje (19%). Daugiausiai gyventojų pajamų mokesčio surenka Danija (26,11%) ir Ispanija (17,13%), o mažiausiai – Čekija (3,67%) ir Slovakija (2,91%). Daugiausiai pelno mokesčio pajamų surenkama Liuksemburge (4,78%), Čekijoje (3,44%) ir Portugalijoje (3,4%), o mažiausiai – Slovėnijoje (1,2%), Graikijoje (1,33%) ir Vengrijoje (1,39%). Daugiausiai socialinių įnašų pajamų yra surenkama Prancūzijoje (16,79%), Nyderlanduose (14,98%), Čekijoje (14,79%), Slovėnijoje (14,75%) ir Belgijoje (14,55%), o mažiausiai – Danijoje (0,09%), Airijoje (5,16%), Jungtinėje Karalystėje (6,19%).

LITERATŪRA

1. Andriešiūnaitė, K., Solnyškinienė, J. (2015). Valstybių ekonominės politikos tobulinimas mokesčių administravimo srityje aktyvinant užsienio investicijas. 18-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ teminė konferencija, ISSN 2029-7149, p. 162-170. <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/conference/2015/paper/viewFile/296/202>.
2. Banys, R., Rudminaitis, V., Grybėnas, V. (2006). Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros kliūtyse Lietuvoje. Mokslinės – praktinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kolpingo kolegija.
3. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2009). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. Verslas: teorija ir praktika, 10(4), p. 298-307.
4. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. Verslas: teorija ir praktika, ISSN 1822-4202, p. 57-67.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas, Technologija (p. 10-30).
6. Čekanavičius, V. (2015). Taikomoji regresinė analizė socialiniuose tyrimuose. Pavyzdinis metodologinis mokomasis studijų paketas. http://www.lidata.eu/index.php?file=files/mokymai/trast/trast.html&course_file=trast_turinys.html.
7. Eichel, M., Elschner, C., Overesch, M. (2005). The Organisation for Economic Co-operation and Development. Effective Tax Burden of Companies and on Highly Qualified Manpower. <http://www.oecd.org/tax/public-finance/36957264.pdf>.
8. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (2015). <https://data.oecd.org/>.
9. Europos Statistikos Departamentas (2015). <http://ec.europa.eu/eurostat>.
10. Gill, J. (2000). A diagnostic framework for revenue administration. World Bank Technical Paper 472:53.
11. Imbrasienė, A. (2008). Mokesčių sistemos vertinimo metodika. Jaunasis mokslininkas, p. 158-162. www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf.
12. Jakštonytė, G. (2008). Lietuvos namų ūkių mokesčių naštos vertinimas. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. Tarptautinės mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys, Nr. 1 (6), Akademija, p. 34-39.
13. Janilionis, V. (2015). Koreliacinės ir regresinės analizės pagrindai. Mokymo kurso medžiaga „Mokymai apie kiekybinių ir kokybinių HSM tyrimų duomenų analizės metodus“. http://www.lidata.eu/index.php?file=files/mokymai/Janilionis_III/jan_III.html&course_file=jan_III_1.html.

14. Jorudas, A., Kovalevska, A. (2013). Mokesčių naštos Lietuvoje ir ES analizė. *Ekonomika ir vadyba – 2013*. Tarptautinės studentų mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga. Kaunas, Technologija, ISSN 2335-8807, p. 173-175.
15. Kazlauskienė, V. (2012). *Finansai*. Mokomoji knyga. Kaunas, Technologija, p. 70.
16. Kidelytė, M., Karalevičienė, J., Kušleikienė, L. (2014). Apmokestinimo politikos poveikio verslo subjektams Lietuvoje vertinimas. *Profesinės studijos: teorija ir praktika*, p. 118-126.
17. Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. (2008). The impact of the tax system on business environment. *Engineering economics*, No. 2 (57).
18. Krumplytė, J. (2009). Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis. *Verslas, vadyba ir studijos*, p. 122-138.
19. Kubilius, R. (2015). Mokesčių planavimas – šešėlis ar išeitis. <http://www.pwc.com/lt/lt/press-room/articles/straipsnis-12-11-08.html>.
20. Kuodis, R. (2008). Lietuvos ekonomikos transformacija 1990 – 2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos*, 2. http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2009h.pdf.
21. Laffer, A. B., Winegarden, W. H., Childs, J. (2011). *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. The Laffer Center.
22. Lietuvos laisvosios rinkos institutas (2000). *Mokesčiai ir mokesčių administravimas*. Iš LLRI leidinio „Knyga 2000-2004 metų Seimo nariams ir rinkėjams“. <http://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/mokesciai-ir-mokesciu-administravimas-is-llri-leidinio-knyga-2000-2004-metu-seimo-nariams-ir-rinkejams/lrinka>.
23. Lietuvos laisvosios rinkos institutas (2009). *Laisvės nuo mokesčių diena – gegužės 23 d.* <http://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/laisves-nuo-mokesciu-diena-geguzes-23-d/lrinka>.
24. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2015). *Mokesčiai*. <http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>.
25. Lietuvos Statistikos Departamentas (2015). <http://osp.stat.gov.lt/>.
26. Mauricas, Ž. (2015). Mokesčių žirkklės karmo darbuotojus. *Lietuvos mokslininkų sąjunga*. <http://lms.lt/?q=lt/node/3032>.
27. Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius, VĮ Teisinės informacijos centras (p. 13-28).
28. Meškauskienė, D., Tvarionavičienė, M. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika*, Nr. 1.
29. Misiūnas, A., Rimkus, V. (2007). Preconditions and consequences of illegal goods traffic. *Intellectual economics*, No 2 (2).

30. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (aktuali redakcija 2015-12-14) (2015). https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5/-/asset_publisher/00hS/content/2004-04-13-lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-nr-ix-2112-komentaras/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.5%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnorma1%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1.
31. Navickas, V. (2013). Ekonomikos konkurencingumo valdymas. Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas. Vilnius, Edukologija, p. 8.
32. Noord, P., Heady, Ch. (2001). Surveillance of tax policies: a synthesis of findings in economic surveys. Economics Department working papers No. 303, Paris. <http://www.oecd.org/dataoecd/30/18/2399416.pdf>.
33. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Žemės ūkio mokslai, p. 222-229. <http://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/viewFile/2744/1576>.
34. Novošinskienė, A., Savickienė, J. (2006). Šešėlinės ekonomikos įtaka mokesčių naštai. Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: tarptautinės mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys, Akademija.
35. Pagirskienė, Z. (2008). Makroekonomikos pagrindai. Vilnius.
36. Pajuodienė, G. M. (1993). Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius, Lietuvos informacijos institutas, p. 5.
37. Pladis, B. (2008). Lietuvos, Latvijos ir Estijos mokesčių sistemų panašumai ir skirtumai. Lietuvos ekonomikos apžvalga, Nr. 2.
38. Popelnikova, N., Žaptorius, J. (2012). Lietuvos mokesčių sistemos analizė. 15-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ 2012 metų teminės konferencijos straipsnių rinkinys, ISSN 2029-7149, 1-12. <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/conference/2012/paper/viewFile/28/75>.
39. Radavičiūtė, V. (2014). Mokesčių našta ir jos veiksniai: ekonominis požiūris. Jaunasis mokslininkas. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Akademija, p. 149-154.
40. Raišutis, A. (2010). Mokesčių politika kaip finansinės rizikos rūšis. Business, management and education: scientific conference, p. 94-99.
41. Rudytė, D., Šalkauskienė, L., Lukšienė, L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. Vadyba, Mokslo tiriamieji darbai, 16(3), p. 55-62.
42. Rutkauskaitė, L. (2010). Mokesčių naštos apskaičiavimo ir analizės metodika. Studentų mokslinė konferencija Jaunasis mokslininkas 2010 m., p. 271-275.
43. Savickienė, J. (2005). Mokesčiai. Kaunas, Technologija, p. 73.

44. Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais. Verslas, vadyba ir studijos, p. 168-184. <http://www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/viewFile/bme.2010.12/12>.
45. Slavickienė, A. (2012). Socialinės atskirties mažinimo galimybės tobulinant gyventojų pajamų apmokestinimą. 5-oji mokslinė – praktinė konferencija „Lietuvos kaimo vietovių konkurencingumo stiprinimas: geroji patirtis“, straipsnių rinkinys, p. 92-96.
46. Stačiokas, R., Mažeika, A. (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. Ekonomika, Nr. 67(2).
47. Stačiokas, R., Rimas, J. (2003). Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas, Technologija (p. 118).
48. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas, Technologija, p. 196.
49. Štreimikienė, D., Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai: 2006.38, ISSN 1392-1142. <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
50. Tamašauskienė, Z., Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, ISSN 1648-9098, 44-57. <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367174920890/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
51. Užubalis, G. (2011). Mokesčiai demokratinėje valstybėje. Teisė, ISSN 1392-1274, 170-185. <http://www.zurnalai.vu.lt/files/journals/5/articles/141/public/170-185.pdf>.
52. Žukauskas, V. (2014). Lietuvos šešėlinė ekonomika. Vilnius, Lietuvos laisvosios rinkos institutas, ISSN 2335-8637, p. 11.
53. Žvinklys, J., Vabalas, E. (2006). Valstybės konkurencingumas ir jo priežastys. Mokesčių žinios Nr. 36 (498).

BVP pokyčiai 2009 – 2013 m. ES ir Lietuvoje, lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)

	2009	2010	2011	2012	2013
ES-28	-4,5	2	1,6	-0,4	0,1
Lietuva	-14,8	1,6	6	3,7	3,3

BVP pokyčiai 2009 – 2013 m. ES ir Lietuvoje, lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)

Šalis	2013
Belgija	0,2
Bulgarija	0,9
Čekija	-0,9
Danija	0,4
Vokietija	0,4
Estija	2,2
Airija	-0,3
Graikija	-3,9
Ispanija	-1,2
Prancūzija	0,2
Kroatija	-0,9
Italija	-1,9
Kipras	-5,4
Latvija	4,1
Lietuva	3,3
Liuksemburgas	2,1
Vengrija	1,1
Malta	2,9
Nyderlandai	-0,8
Austrija	0,3
Lenkija	1,6
Portugalija	-1,4
Rumunija	3,5
Slovėnija	-1,1
Slovakija	0,9
Suomija	-1,4
Švedija	1,6
Jungtinė Karalystė	1,7

BVP rinkos kainomis ES šalyse 2013 m., mlrd. EUR (Eurostat, 2015)

Šalis	2013
Belgija	392,7
Bulgarija	41,9
Čekija	156,9
Danija	255,2
Vokietija	2820,8
Estija	19,0
Airija	179,4
Graikija	180,4
Ispanija	1031,3
Prancūzija	2116,6
Kroatija	43,6
Italija	1606,9
Kipras	18,1
Latvija	22,8
Lietuva	35,0
Liuksemburgas	46,5
Vengrija	101,3
Malta	7,7
Nyderlandai	650,9
Austrija	322,9
Lenkija	394,6
Portugalija	170,3
Rumunija	144,3
Slovėnija	35,9
Slovakija	73,8
Suomija	202,7
Švedija	435,8
Jungtinė Karalystė	2042,9

**Perkamosios galios paritetai (1 perkamosios galios standartas = ... nacionalinės valiutos vienetu)
2013 m. (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)**

Šalis	2013
Belgija	1,1259
Bulgarija	0,930239
Čekija	17,7369
Danija	10,1622
Vokietija	1,05124
Estija	0,72914
Airija	1,1021
Graikija	0,853617
Ispanija	0,90063
Prancūzija	1,13105
Kroatija	4,81181
Italija	1,00888
Kipras	0,892329
Latvija	0,679363
Lietuva	2,1016
Liuksemburgas	1,21234
Vengrija	171,208
Malta	0,779959
Nyderlandai	1,09748
Austrija	1,11761
Lenkija	2,41243
Portugalija	0,779828
Rumunija	2,20446
Slovėnija	0,805192
Slovakija	0,679476
Suomija	1,23362
Švedija	11,6638
Jungtinė Karalystė	0,925106

BVP vienam gyventojui 2013 m., PGS (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)

Šalis	2013
Belgija	31600
Bulgarija	11900
Čekija	21900
Danija	33100
Vokietija	32600
Estija	19500
Airija	34500
Graikija	19300
Ispanija	25000
Prancūzija	28400
Kroatija	16100
Italija	26500
Kipras	23600
Latvija	17000
Lietuva	19400
Liuksemburgas	68500
Vengrija	17600
Malta	22800
Nyderlandai	34900
Austrija	34000
Lenkija	17900
Portugalija	21000
Rumunija	14500
Slovėnija	21800
Slovakija	20000
Suomija	30000
Švedija	33700
Jungtinė Karalystė	28900

Infliacijos pokytis ES 2013 m., lyginant su ankstesniais m., % (Eurostat, 2015)

Šalis	2013
Belgija	1,2
Bulgarija	0,4
Čekija	1,4
Danija	0,5
Vokietija	1,6
Estija	3,2
Airija	0,5
Graikija	-0,9
Ispanija	1,5
Prancūzija	1
Kroatija	2,3
Italija	1,3
Kipras	0,4
Latvija	0
Lietuva	1,2
Liuksemburgas	1,7
Vengrija	1,7
Malta	1
Nyderlandai	2,6
Austrija	2,1
Lenkija	0,8
Portugalija	0,4
Rumunija	3,2
Slovėnija	1,9
Slovakija	1,5
Suomija	2,2
Švedija	0,4
Jungtinė Karalystė	2,6

**Infliacijos kitimas Lietuvoje 2009 – 2013 m., lyginant su ankstesniais metais, % (Lietuvos
Statistikos Departamentas, 2015)**

	2009	2010	2011	2012	2013
Lietuva	4,2	1,2	4,1	3,2	1,2

**Mokestinių pajamų dalies kaita Lietuvos valstybės biudžeto pajamų struktūroje 2009 – 2013 m.,
% (Lietuvos Statistikos Departamentas, 2015)**

	2009	2010	2011	2012	2013
Mokesčių pajamos	48,92	46,51	47,57	48,52	48,83
Socialinių įnašų pajamos	35,87	33,67	33,6	33,43	33,37
Mokesčių pajamos, įskaitant socialinius įnašus	84,79	80,18	81,17	81,95	82,2

Gyventojų pajamų mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)

Šalis	2013
Austrija	9,75
Belgija	12,78
Čekija	3,67
Danija	26,11
Estija	5,5
Suomija	12,82
Prancūzija	8,36
Vokietija	9,53
Graikija	6,08
Vengrija	5,39
Airija	9,27
Italija	11,65
Liuksemburgas	8,77
Nyderlandai	7,17
Lenkija	4,46
Portugalija	7,79
Slovakija	2,91
Slovėnija	5,23
Ispanija	17,13
Švedija	12,16
Jungtinė Karalystė	9,12

Pelno mokesčio pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)

Šalis	2013
Austrija	2,16
Belgija	3,09
Čekija	3,44
Danija	2,66
Estija	1,74
Suomija	2,37
Prancūzija	2,55
Vokietija	1,79
Graikija	1,33
Vengrija	1,39
Airija	2,44
Italija	3,15
Liuksemburgas	4,78
Nyderlandai	1,91
Lenkija	1,77
Portugalija	3,4
Slovakija	2,88
Slovėnija	1,2
Ispanija	2,01
Švedija	2,64
Jungtinė Karalystė	2,54

Socialinio draudimo įmokų pajamos kai kuriose ES šalyse 2013 m., % nuo BVP (EBPO, 2015)

Šalis	2013
Austrija	14,55
Belgija	14,16
Čekija	14,79
Danija	0,09
Estija	11,09
Suomija	12,64
Prancūzija	16,79
Vokietija	13,92
Graikija	10,71
Vengrija	12,49
Airija	5,16
Italija	13,09
Liuksemburgas	11,08
Nyderlandai	14,98
Lenkija	12,31
Portugalija	8,92
Slovakija	13,29
Slovėnija	14,75
Ispanija	11,29
Švedija	9,98
Jungtinė Karalystė	6,19