



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

Inga Dambrauskienė

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMAS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė: prof. dr. Dalia Bernatonytė

KAUNAS, 2017

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMAS

Verslo ekonomika 621L17001

MAGISTRO DARBAS

Studentė.....

Inga Dambrauskienė, V MGLVE-6 gr.

2017 m. gruodžio 16d.

Vadovė

prof. dr. Dalia Bernatonytė

2017 m. Gruodžio 16d.

Recenzentas

prof. dr. Vaidas Gaidelys

.....

KAUNAS, 2017



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

Inga Dambrauskienė

Verslo ekonomika 621L17001

Baigiamojo magistro darbo „Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

2017 m. gruodžio 16 d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Ingos Dambrauskienės** baigiamasis magistro darbas tema „Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas“ 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)

Inga, Dambrauskiene. Study of Evaluation of Lithuanian Tax System Effectiveness. Master's Final Thesis in Business Economics/ supervisor prof. dr. ¹ Dalia Bernatonyte. The School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Science: 0_S²

Key words: Lithuanian Tax System, efficiency of tax system.

Kaunas, 2017. 64 p.

SUMMARY

The state tax system consists of a whole range of taxes that are paid not only by natural persons but also by legal persons. Types of taxes, tax rates are determined through the formation of tax policies, the adoption and improvement of the legal framework of the country. The creation of a tax system, its improvement and the most efficient decision making have a significant impact on the state budget. State-imposed tax policy is considered a powerful tool in the hands of the state, since it directly affects not only the targeted allocation of state revenue but also the situation of economic entities themselves. The application of tax rates, tariff rates affects the income received by the population, the size of the profits made by companies, therefore, it is very important to take into account the implementation of the principle of justice, which allows for a fair distribution of the tax burden, in formulating and implementing tax policy.

The object of research – the tax system in Lithuania.

The aim of the research – to evaluate the Lithuanian tax system, revealing changes in the components of the tax system, assessing the efficiency of the tax system by applying different assessment methods.

The objective are these:

1. Analyze the importance of assessing the efficiency of the tax system.
2. To analyze theoretical solutions of the assessment of the efficiency of the tax system.
3. Submit a methodology for assessing the efficiency of the tax system.
4. To evaluate the efficiency of the Lithuanian tax system on the basis of the tax burden, V. Tanz and systematic assessment methodology.

Results of the research:

¹Profesorius – prof.; docentas – assoc. prof.; lektorius – lect.; habilituotas daktaras – habil.dr.; daktaras – dr.; doktorantas – PhD student.

² 03 S Management and Administration (Studijų programos [Apskaita ir auditas](#), [Finansai](#), [Įmonių valdymas](#), [Strateginė lyderystė](#), [Marketingo valdymas](#), [Technologijų vadyba](#), [Projektų vadyba](#), [Tarptautinis verslas](#), [Žinių ir inovacijų vadyba](#), [Žmonių išteklių vadyba](#)); 04 S Economics (Studijų programos [Ekonomika](#), [Tarptautinė ekonomika ir prekyba](#), [Verslo ekonomika](#))

- Tax burden in Lithuania in 2010-2016 during the period had a tendency to decrease and quite stable. When assessing the average tax burden in the EU, it can be seen that the trend is similar to the situation in Lithuania. The average tax burden in Lithuania exceeds the EU average by about 5%. Compare 2015-2016 It is noticeable that the tax burden in Lithuania is intensifying faster than in the EU, i.e. Lithuania in 2015-2016 the tax burden went down by 0.3% and the EU by 0.2%. It is assumed that the changes in the Lithuanian tax burden are tending to the changes taking place in the EU.
- The largest part of the tax revenue is the taxes on goods and services, which amount to 80%. of all state budget tax revenues. The main taxes on the country, from which the main tax revenue is collected - personal income tax, value added tax, corporation tax and excise tax. The comparative weight of collected taxes on personal income has increased by 2% over the past 3 years. A slight decrease (about 1 percent) has also led to an increase in the weighting of excises.
- Almost all of the analyzed period, the gap between the Lithuanian tax system and the planned collection and collection of actual tax revenues has gained a positive value. This means that the actual tax revenues exceed the planned ones, which is why the tax revenue collection situation in Lithuania can be considered positively. The deviation of the actual tax revenues from the planned varies within 1-4 per cent. In the next analysis period, the actual collected income exceeded the planned ones, which indicates that tax revenue administration is successful and efficient.
- Unpaid taxpayer fees: From 2015 the tax revenue collected has increased and taxpayers' share of debt has decreased. Taxpayers' indebtedness administration process in Lithuania was carried out successfully.
- Lithuania occupies one of the last positions in the EU according to the meaning of the corruption index, i.e. is attributed to those countries where the level of corruption exists and is rather high. 2012-2015 During the period it is noticeable that the level of corruption in Lithuania is decreasing.

TURINYS

ĮVADAS	9
I. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO SVARBA	10
II. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI	17
2.1. Mokesčių sistemos samprata, reikšmė ir funkcijos	17
2.2. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai	22
2.2.1. Mokesčių naštos vertinimo metodas	25
2.2.2. V. Tanzi metodikos pritaikomumas	28
2.2.3. Sisteminio vertinimo metodas.....	31
III. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA ..	35
IV. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA	37
4.1. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas taikant mokesčių naštos metodą	37
4.2. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas taikant V. Tanzi metodiką	40
4.3. Mokesčių sistemos efektyvumo nustatymas taikant sisteminio vertinimo metodą	48
IŠVADOS	57
LITERATŪRA	61

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Mokesčių atliekamos funkcijos.....	18
2 pav. Teisingumo principo klasifikacija.....	20
3 pav. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir įvertinimo būdai.....	26
4 pav. Lafero kreivė.....	27
5 pav. Mokesčių našta Lietuvoje ir ES 2010-2016 m., vidurkis proc.....	38
6 pav. Šešėlinės ekonomikos dalis Lietuvoje ir ES, proc. nuo BVP.....	39
7 pav. Valstybės biudžeto pajamų struktūra 2016 m.....	40
8 pav. Planuojamų ir faktiškai gautų mokestinių pajamų dinamika 2010-2016 m., proc.....	44
9 pav. Mokesčių administravime patiriamų išlaidų ir surinktų pajamų dinamika 2010-2016 m.....	45
10 pav. Surinktų pajamų ir patirtų ėmimo išlaidų santykis Lietuvoje 2010-2016 m., proc.....	45
11 pav. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rūšis dalis Lietuvos mokestinėse pajamose 2010-2016 m.....	46
12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai Europos Sąjungoje, proc.....	50
13 pav. Gyventojų pateiktų GPM ir surinktų mokestinių pajamų koreliacinė analizė.....	51
14 pav. Registruotų mokesčių mokėtojų ir surinktų mokestinių pajamų koreliacinė analizė.....	51
15 pav. Mokestinė skola ir surinktų pajamų dinamika 2012-2016 m.....	52
16 pav. Mokestinės skolos ir mokestinių pajamų koreliacinė analizė.....	53
17 pav. Mokesčių atotrūkis 2010-2016 m., proc.....	54
18 pav. Mokestinių pajamų ir BVP koreliacinė analizė.....	55
19 pav. Korupcijos lygis ES 2012-2015 m.....	56

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo indikatorių sisteminis modelis.....	23
2 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo rodikliai.....	23
3 lentelė. Mokesčių naštos apskaičiavimo kategorijos.....	25
4 lentelė. Lietuvos mokesčių našta 2010-2016 m.....	37
5 lentelė. Sumokėtų mokesčių dalis (planuojama) valstybės biudžeto mokestinėse pajamose 2016 m., tūkst Eur ir proc.....	41
6 lentelė. Sumokėtų mokesčių lyginamųjų svorių mokestinėse pajamose dinamika 2010-2016 m., proc.....	42
7 lentelė. Surinktų mokestinių pajamų plano įvykdymas 2010-2016 m., proc.....	43
8 lentelė. Lietuvos gyventojų sumokami mokesčiai pagal mokesčių rūšį ir mokesčių mokėtojus 2012-2016 m., tūkst. Eur.....	49
9 lentelė. Pateiktų GPM dinamika 2012-2016 m.....	50

IVADAS

Temos aktualumas. Valstybės mokesčių sistemą sudaro visuma įvairiausių mokesčių, kuriuos moka ne tik fiziniai, bet ir juridiniai asmenys. Mokesčių rūšys, mokesčių tarifai yra nustatomi formuojant mokesčių politiką, priimant ir tobulinant šalies įstatymine bazę. Mokesčių sistemos kūrimas, jos tobulinimas ir efektyviausių sprendimų priėmimas daro reikšmingą poveikį valstybės surenkamam biudžetui. Valstybės formuojama mokesčių politika yra laikomas galingu įrankiu valstybės rankose, kadangi ji daro tiesioginį poveikį ne tik valstybės gaunamų pajamų tikslingam paskirstymui, bet ir pačių ūkio subjektų padėti. Mokestinių tarifų taikymas, tarifų dydžiai daro poveikį gyventojų gaunamoms pajamoms, įmonių gaunamo pelno dydžiui, todėl formuojant ir įgyvendinant mokesčių politiką labai svarbu atsižvelgti į teisingumo principo įgyvendinimą, leidžiantį teisingai paskirstyti mokesčių našta.

Tyrimo objektas: Mokesčių sistema Lietuvoje.

Tyrimo tikslas: Atlikti Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą taikant skirtingas vertinimo metodikas.

Tyrimo uždaviniai:

- Išanalizuoti mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo svarbą.
- Išnagrinėti mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo teorinius sprendimus.
- Pateikti mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodologiją.
- Įvertinti Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

Tyrimo problema: Ar taikomi mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai Lietuvoje yra efektyvūs ir leidžiantys tinkamai įvertinti šios sistemos efektyvumą?

I. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO SVARBA

Mokesčių efektyvumo vertinimas yra gana plačiai analizuojama tema mokslinėje literatūroje, todėl galima rasti daug mokslinių publikacijų, kuriose atkreiptinas dėmesys į metodikos pasirinkimo kriterijus, ieškoma tinkamiausios vertinimo metodikos. Šiai problemai atskirą dėmesį skyrė tokie mokslininkai kaip: Johnson, Rosenberg ir Williams (2012); Papelnikova ir Žaptorius (2012); Užubalis (2011); Tamošauskienė ir Žadvidaitė (2011); Kruplytė (2009).

Koncerevičienės ir Priavelio (2012) darbe pažymima, kad mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodikų mokslinėje literatūroje yra įvairių, tačiau pagrindinis uždavinys – atrasti tam tikros valstybės mokesčių sistemai tinkamiausią ir geriausiai leidžiantį nustatyti, ar pasirinktai analizei valstybės mokesčių sistema efektyviausiai išmatuojama pasirinkta metodika. Autoriai savo darbe remiasi skirtingų tyrėjų darbuose išskirtų efektyvumo vertinimo metodikų pritaikomumo rezultatais, tačiau pagrindinį dėmesį koncentruoja į Lafero kreivės metodo taikymą. Kadangi ir šiame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui, šis darbas svarbus pagrindžiant Lafero kreivės metodo pritaikomumą. Šio metodo pritaikomumas grindžiamas tuo, kad leidžia nustatyti mokesčių tarifų pokyčių poveikį šalies mokesčių sistemai, jos gaunamoms pajamoms.

Johnson, Rosenberg ir Williams (2012) teigimu, veiksmingi mokesčių tarifai padeda nustatyti, kiek mokesčių mokėtojai moka mokesčius, kaip procentinę dalį jų apmokestinamųjų pajamų. Nors autoriai ir pabrėžia, kad mokesčių tarifų nustatymas ir vertinimas yra gana paprastas, tačiau įžvelgia ir tam tikrus probleminius aspektus, susijusius su mokesčių mokėjimo būdų įvairove, gaunamomis mokesčių mokėtojų apmokestinamosiomis pajamomis ir jų dydžiu. Pabrėžiama, kad vertinant mokesčių tarifus ir siekiant juos palyginti tarp skirtingų valstybių, labai svarbu naudoti tą pačią metodiką, siekiant gauti objektyvius ir tikslingus rodiklius. Tik tokiu atveju galima palyginti mokesčių mokėtojų ar grupių mokesčių našumą.

Papelnikova ir Žaptorius (2012) problemą įžvelgia ne pačios efektyvumo vertinimo metodikos pasirinkime, bet kiekvienos valstybės mokesčių sistemos unikalume, t.y. kiekviena valstybė turi tik jai būdinga ir savitą mokesčių sistemą, todėl ir jos įvertinimas mokslininkams tampa iššūkiu. Norint pasirinkti efektyvumo vertinimo metodiką būtina atsižvelgti ne tik į mokesčių sistemos išskirtinius bruožus, tačiau ir nustatyti tinkamiausius vertinimo kriterijus.

Analizuojant įvairių mokslininkų darbus galima pastebėti, kad viena iš esminių mokesčių sistemos efektyvumo problemų yra išskiriama mokesčių našta, todėl šiam vertinimo kriterijui skiriamas itin didelis dėmesys. Pagrindinis uždavinys, su kuriuo susiduria kiekviena valstybė – mokesčių naštos tinkamas paskirstymas, todėl tik pasirinkus tinkamą vertinimo metodiką galima nustatyti, ar mokesčių našta mokesčių mokėtojams paskirstoma tikslingai ir teisingai. Papelnikovos ir Žaptoriaus (2012) teigimu, kiekviena valstybė turi sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri atitiktų konkrečios šalies poreikius.

Tačiau, neužtenka vien sukurti mokesčių sistemą, svarbu greta jos pasirūpinti ir jos tinkamu administravimu, kad ji gebėtų tikslingai funkcionuoti ir sugebėtų užtikrinti laukiamų rezultatų pasiekimą. Šis autorių požiūris gali būti pagrindžiamas Buškevičiūtės (2005) ir Kuodžio (2008) darbais, kuriuose pažymimas socialinis ir ekonominis mokesčių sistemos vaidmenys, įgyvendinami per pagrindines tris mokesčių sistemos funkcijas, pristatomas šių autorių darbuose:

- Fiskalinę;
- Perskirstomąją;
- Reguliavimo.

Visos šios funkcijos bus plačiau pristatomos ir aptariamos tolimesniame magistro baigiamajame darbe, tačiau svarbu pažymėti, kad visų šių funkcijų apjungimas ir laikymasis leidžia garantuoti mokesčių sistemos tikslingą funkcionavimą. Toks požiūris yra labiau teorinio pobūdžio, kadangi praktinėse situacijose šių funkcijų užtikrinimas ir apjungimas tampa sudėtingu procesu.

Siekiant suprasti mokesčių sistemos efektyvumo problemas, galima trumpai pristatyti šias tris funkcijas ir jų reikšmę mokesčių sistemai. Tai leis teoriniame lygmenyje labiau suprasti, koks vaidmuo tenka kiekvienai iš jų ir kokios galimos šių funkcijų įgyvendinimo problemos kyla.

Pirmoji iš funkcijų – **fiskalinė**. Meidūno ir Puzinausko (2008) teigimu, ši funkcija pasireiškia per formuojamą valstybės nacionalinį biudžetą, kuris ir priklauso nuo gaunamų pajamų iš mokesčių. Fiskalinė funkcija labiau sietina su mokesčių politika, jos formavimu ir įgyvendinimu. Stačioko ir Rimo (2003) teigimu, ši funkcija yra labiau valstybės dalis ir atsakomybės sritis, todėl įgyvendinant šią funkciją valstybei atsiranda teisė ir galimybė kištis į valstybės ekonomiką ir jos reguliavimą. Mokesčių politika, kurią vykdo valstybė yra labiau nukreipta tik į didesnių mokestinių pajamų surinkimą, tačiau tai negarantuoja, kad mokesčių sistema funkcionuos efektyviai ir gautos didesnės mokestinės pajamos užtikrins ekonomikos augimą. Šiuo atveju kalbama apie tai, kad efektyvi mokesčių sistema yra ir turi būti sietina su valstybės vykdoma politika nacionalinio biudžeto atžvilgiu, tačiau turi būti randamas balansas tarp priimamų įstatymų ir prievolių mokesčių mokėtojams bei jų pajėgumo ir suinteresuotumo laikytis mokestinių įsipareigojimų. Esant disbalansui tarp šių aspektų galima susidurti su problema, kad valstybės administruojama mokesčių sistema neskatins kaupimo ar ekonomikos augimo.

Valstybės mokesčių politika yra vienas iš esminių veiksnių, kuris nulemia sėkmingą mokesčių sistemos funkcionavimą ir administravimą, todėl vertinant mokesčių sistemos efektyvumą labai svarbu atkreipti dėmesį į valstybės vykdomą politiką šiuo klausimu, tvirtinamus ir keičiamus mokesčių tarifus bei šių pokyčių pasekmes surenkamoms pajamoms iš mokesčių bei valstybės ekonomikos augimui.

Mokslinėje literatūroje taip pat galima rasti požiūrių, kad fiskalinę mokesčių sistemos funkciją suprasti vien kaip valstybės išlaidų padengimą netikslinga. Užubalio (2011) teigimu, šios funkcijos įgyvendinimas apima kur kas platesnį spektrą, todėl greta šios funkcijos įgyvendinimo yra išskiriamos ir perskirstomoji bei reguliuojamosios funkcijos.

Taigi, antroji mokesčių sistemos funkcija - **perskirstymo**, kuri gana plačiai pristatoma moksliniuose šaltiniuose, yra laikoma perskirstomoji funkcija, kuri Užubalio (2011) suprantama kaip viešųjų gėrybių (šiuo atveju mokesčių pajamų) perskirstymas vykdomas tarp suinteresuotųjų mokesčių mokėtojų, įvairių ūkinių sektorių ir veiklų. Nors teoriškai ši funkcija turi būti įgyvendinama lygybės principu, tačiau praktikoje susiduriama su problema, kad tiek prekės, tiek paslaugos nėra perskirstomos po lygiai (Novošinskienė, 2013).

Trečioji mokslininkų išskiriama mokesčių sistemos funkcija – **reguliavimo**. Lapėnaitės (2016, p. 13) darbe pabrėžiama, kad „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“. Šiuo atveju autorė bando pažymėti ir reguliavimo funkcijos svarbą. Reguliavimas yra tiesiogiai siejamas su valstybės vaidmenį mokesčių sistemos administravime, kuris pasireiškia per priimamus įstatymus.

Trumpai pristačius pagrindines tris mokesčių sistemos funkcijas galima pastebėti, kad norint, jog mokesčių sistema funkcionuotų efektyviai, labai svarbu, kad visų šių funkcijų įgyvendinimas sąveikautų tarpusavyje. Mokesčių sistema vaidina svarbų vaidmenį kiekvienoje valstybėje, kadangi padeda sukaupti reikiamus išteklius valstybės funkcijų įgyvendinimui. Juos taip pat galima būtų suprasti kaip viena iš teisinės valstybės įrankių, siekiant sureguliuoti socialinę valstybės sferą, tenkinant viešuosius visuomenės narių interesus.

Analizuojant skirtingų mokslininkų darbus pabrėžiamos esminės šių funkcijų įgyvendinimo problemos, kurios ir atskleidžia poreikį vertinti mokesčių sistemos efektyvumą, kuris pasireiškia per valstybės tinkamų „įrankių“ pasirinkimą mokesčių surinkimo mechanizmo įgyvendinime, tinkamos mokesčių politikos kūrimą ir įgyvendinimą, nustatant tarifų sistemą, kuri leistų didinti pajamų iš mokesčių surinkimą, tačiau tuo pačiu motyvuotų mokesčių mokėtojus sąžiningai ir laiku mokėti mokesčius. Tik užtikrinant šiuos aspektus galima pasiekti pagrindinių mokesčių sistemos tikslų.

Kaip pabrėžia Tamošauskienė ir Žadvidaitė (2011), neefektyvi mokesčių sistema ir jos administravimas neleidžia užtikrinti tinkamo valstybės funkcionavimo, o tai lemia valstybinio sektoriaus našumą, neleidžia užtikrinti kitų valstybės veiklų tinkamo funkcionavimo. Iš to seka, kad mokesčių sistema yra reikšminga valstybės funkcionavimo dalis, kuri suteikia išteklių ir yra pagrindas valstybės funkcijų įgyvendinimui. Įžvelgiamos probleminės sritis leidžia pagrįsti šios magistro baigiamojo darbo temos analizės reikalingumą.

Vertinant mokesčių sistemos efektyvumą svarbu atkreipti dėmesį ir į mokesčių naštą bei jos problematiką, kuriai atskirą dėmesį skyrė tokie autoriai, kaip: Andriešiūnaitė ir Solnyškienė (2015), Novošinskienė (2013), Slavickienė (2006), Tamošauskienė ir Žadvinaitė (2011), Buškevičiūtė (2005).

Mokesčių našta apibūdina daug veiksnių, sąveikaujančių tarpusavyje, todėl tai lemia ir mokesčių naštos problemų egzistavimą. Vienas pagrindinių veiksnių – mokesčių tarifų matavimo nevienodumas. Šiuo atveju Lapėnaitė (2016) pastebėjo, kad mokesčių tarifai yra skaičiuojami skirtingais dydžiais. Autorės darbe pabrėžiami du pagrindiniai – absoliutūs ir procentiniai dydžiai. Tiesa, procentiniai dydžiai dar yra smulkinami į regresinius ir tiesinius. Būtent toks mokesčių tarifų dydžių įvairumas ir sudaro esmines mokesčių naštos, o kartu ir mokesčių sistemos problemas. Lapėnaitė (2016) pabrėžia, kad tarifų dydžių nevienodumą galima laikyti problema vien dėl to, kad jiems keičiantis, skirtingais laikotarpiais gali būti pasirenkamas vis skirtingas dydis. Šiuo atveju problema kyla tokiose situacijose, kai bandoma palyginti skirtingų laikotarpių mokesčių naštos rodiklius, kadangi dėl nevienodų tarifų dydžių to objektyviai padaryti negalima. Taip pat pabrėžiamos ir greta kylančios mokesčių naštos įvertinimo problemos globaliame lygmenyje. Autorė įžvelgia, kad mokesčių rūšių įvairumas taip pat prisideda prie mokesčių sistemos, o tiksliau – mokesčių naštos, įvertinimo problemiškumo. Šios problemos kyla vertinant vienos valstybės mokesčių sistemą, tačiau būtina atkreipti dėmesį ir į tai, kad norint palyginti skirtingų valstybių mokesčių sistemos efektyvumą, identifikuojamas ir dar vienas problemiškas aspektas – skirtingas valstybių išsivystymo lygis.

Kruplytė (2009) greta aukščiau išskirtų mokesčių sistemos problemų, identifikuoja ir šešėlinę ekonomiką, kurios mastas ypač Lietuvoje yra gana didelis ir nuolat augantis. Šios problemos egzistavimą galima tiesiogiai sieti su mokesčių sistema ir valstybės mokesčių politika. Šešėlinė ekonomika yra laikoma problema dėl to, kad skaičiuojant mokesčių našta tyrėji įtraukia žinomas ir legaliai surenkamas faktines pajams iš mokesčių, tačiau neįtraukiant tų, kurios vis dar lieka šešėlyje. Taip iškraipomi mokesčių sistemos efektyvumo rezultatai ir nėra galimybės objektyviai įvertinti mokesčių sistemos efektyvumo.

Kadangi magistro baigiamajame darbe dėmesys koncentruojamas ne tik į pačią Lietuvos mokesčių sistemą, tačiau ir bandant nustatyti tinkamiausią mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodiką, todėl atsiranda poreikis vertinti, kokie taikyti metodai yra siūlomi skirtingų mokslininkų, siekiant nustatyti, ar pasirinktos analizei valstybės mokesčių sistema yra administruojama tinkamai ir gali būti apibrėžiama kaip efektyvi.

Lapėnaitės (2016) darbe vertinama Lietuvos mokesčių našta Europos Sąjungos kontekste. Autorė atlikusi išsamią Lietuvos mokesčių naštos analizę nustatė, kad vertinant mokesčių našta susiduriama su pagrindinėmis problemomis, kurių viena pagrindinių – skirtingų Europos Sąjungos valstybių taikomi mokesčių tarifai ir jų matavimas. Šiuo atveju autorė pabrėžė, kad skirtingos valstybės individualiai pasirenka, kokiais dydžiais matuoti mokesčių našta: absoliutūs ar santykiniai rodikliai. Greta mokesčių tarifų įvairovės problematikos atsiranda ir dar viena – mokesčių rūšių įvairovė. Atliekant tyrimą ir norint įvesti lyginamąjį aspektą su kitomis valstybėmis, susiduriama su skirtingų mokesčių rūšių taikymu atskirose valstybėse, todėl gauti tyrimo duomenys sunkiai palyginami. Tokia situacija nulemia ir tai, kad

nesant lyginamojo aspekto, sunku identifikuoti, ar šalies (šiuo atveju Lietuvos) mokesčių sistema yra administruojama efektyviai. Šiame magistro baigiamajame darbe pasirinktą metodiką galima grįsti Lapėnaitės (2016) darbu, kuriame taip pat vieni iš pagrindinių metodų, leidusių gauti objektyvius tyrimo rezultatus bei formuoti vertinamojo pobūdžio išvadas, yra duomenų rinkimas ir sisteminimas, statistinių duomenų analizė ir jų palyginimas, gautų duomenų atvaizdavimas grafiniu metodu, koreliacinės analizės atlikimas.

Petkevičiūtės ir Gecevičiaus (2016) darbe atliekamas išsamus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. Analizuodami ir siekdami pagrįsti vertinimo metodiką, autoriai išanalizavo užsienio ir lietuvių mokslininkų darbus šia tema. Prieita vieningos nuomonės, kad vieni dažniausiai taikomų mokesčių sistemos vertinimo metodikų – V. Tanzi (2007) kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai, J. B. Gill diagnostinių rodiklių sistema, mokesčių naštos vertinimo metodas ir apmokestinimo principais paremti rodikliai. Šiame darbe taip pat atsižvelgiama į mokesčių naštos vertinimo metodo pritaikymą, kaip vieną pagrindinių, leidžiančių nustatyti mokesčių sistemos efektyvumą ir tikslumą. Greta mokesčių naštos vertinimo, atsižvelgiant ne tik į šių tyrėjų, bet ir skirtinguose moksliniuose šaltiniuose rekomenduojamų mokesčių sistemos vertinimo metodikų, nuspręsta taikyti V. Tanzi (2007) siūlomą metodiką. Taip pat sisteminio vertinimo metodika, kuri bus pristatoma išsamiau antrame šio darbo skyriuje suformuota pagal J.B. Gill siūlomų diagnostinių rodiklių visumą. Siūlomus mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodus visapusiškai pritaikyti nėra galimybės dėl statistinių duomenų prieinamumą. Šią problematiką išvėgia ne tik Petkevičiūtė ir Gecevičius (2016), bet ir Lapėnaitė (2016).

Popelnikovos ir Žaptoriaus (2012) publikacijoje taip pat taikomi Petkevičiūtės ir Gecevičiaus (2016) darbe pasirinkti mokesčių sistemos vertinimo metodai. Mokslininkų teigimu, kiekviena metodika pasižymi savitais išskiriamais rodikliais, pabrėžiančiais tam tikrų mokesčių sistemos elementų vertinimo svarbą, tačiau visų siūlomų mokesčių sistemos vertinimo metodikų pagrindų išlieka tie patys rodikliai. Atsižvelgiant į tai ir tiriant skirtingų mokesčių sistemos metodikų pritaikymą vertinant mokesčių sistemos efektyvumą, pasitaiko tapačių rodiklių analizės pasikartojimai. Nors tai negalima laikyti problema, tačiau tokie panašumai atskleidžia poreikį susisteminti ir sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodiką, paremtą iki šiol sukurtų metodikų pagrindų. Tai leistų tyrėjams išsamiau ir koncentruočiau analizuoti pasirinktos valstybės mokesčių sistemą.

Stankevičiaus (2014) disertacijoje analizuojamas mokesčių naštos poveikis šalies ekonominiam konkurencingumui, atkreipiant dėmesį į socialinės aplinkos kontekstą. Autorius, atlikęs išsamų mokesčių sistemos vertinimą nustatė, kad mokesčių naštos metodas, kuris plačiai pritaikomas skirtingų tyrėjų darbuose, nepilnai atspindi šiuolaikinės ekonomikos ir visuomenės elgsenos ryšius. Autorius siūlo nesusikoncentruoti į BVP rodiklį, kaip pagrindinį ir atspindinti visuomenės gerovės lygį. Kadangi autorius mokesčių sistemą vertino ekonominio konkurencingumo ir socialinės aplinkos kontekstu, tyrimo rezultatai leido kritiškai įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą, atsižvelgiant ne tik į finansinius

aspektus, bet ir į pačių mokesčių mokėtojų elgsenos ypatybes. Nors šio autoriaus darbo reikšmingumas vertinant mokesčių sistemą neiginčytinas, tačiau šiame darbe atliekant mokesčių sistemos vertinimą atkreiptinas dėmesys tik į rekomendacijas neapsiriboti vien tik mokesčių naštos metodikos taikymu.

Novošinskienės (2013) darbe pažymima, kad analizuojant įvairius mokslininkų darbus vis dar pasigendama naujų tyrimų, kurie leistų įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Autorė pagrindinį dėmesį savo tyrime koncentruoja į šešėlinės ekonomikos problematiką, kuri, kaip jau minėjome anksčiau, sudaro sunkumus vertinant mokesčių sistemos efektyvumą. Autorė analizuodama kitų tyrėjų atliktus tyrimus, būtent vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, pastebėjo, kad pagrindiniai metodai/ būdai, kuriuos naudoja kiti tyrėjai – monografinis ir sisteminės analizės metodas. Kadangi siekiama mokesčių sistemą įvertinti fiskaliniu aspektu, autorė rekomenduoja naudoti monografinį ir loginės analizės metodus. Šį pasirinkimą ji grindžia tuo, kad tik šiais dviem būdais galima pagrįsti pačių mokesčių esmę, atskleisti mokesčių funkcijas, taip išryškinant fiskalinę funkciją.

Liovinos (2010) darbe, vertinant Lietuvos mokesčių sistemą taikyti tik mokslinės literatūros analizės, statistinių rodiklių analizės ir koreliacinės-regresinės analizės metodai. Šios autorės atliktas tyrimas išsiskiria tuo, kad jame nėra taikomos kitų tyrėjų rekomenduojamos metodikos. Nors autorės pasirinkta mokesčių sistemos vertinimo metodika išsiskiria iš kitų tyrėjų savo paprastumu, tačiau šiame magistro baigiamajame darbe atsižvelgiama į koreliacinės analizės taikymo galimybes. Koreliacinės analizės pasirinkimą tyrėja grindžia tuo, kad šio metodo taikymas leidžia pagrįsti logines išvadas bei nustatyti priklausomybės ryšius tarp atskirų mokesčių sistemos dalių. Atsižvelgiant į tai nuspręsta ir šiame darbe taikyti koreliacinės analizės metodiką, tiriant mokestinėms pajamoms poveikį galinčius daryti veiksniai.

Štreimikienės ir Mikalauskiene (2006) publikacijoje analizuojama Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. Šių autorių tyrimas atliekamas taikant ekonominės analizės, sintezės, palyginimo ir apibendrinimo metodus. Atliktas tyrimas leido apsispręsti dėl Lietuvos ir ES lyginamojo aspekto taikymo ir šiame magistro baigiamajame darbe. Pagrindinis dėmesys koncentruojamas į mokesčių naštos rodiklių palyginimą, siekiant nustatyti Lietuvos mokesčių naštos atotrūkį nuo ES vidurkio. Pasirinkta mokesčių sistemos vertinimo metodika leido nustatyti, kad Lietuva neatsilieka nuo kitų ES valstybių, o galima sakyti ir geriau administruoja mokesčių našta, kadangi tirtu laikotarpiu mokesčių naštos rodiklis buvo žemesnis nei ES vidurkis. Taikydamos lyginamąjį aspektą autorės nustatė, kad ES valstybių naujokių mokestiniai rodikliai yra panašūs, todėl norint tirti mokesčių sistemos efektyvumą kaip lyginamąjį aspektą galima pasirinkti ES valstybes naujokes.

Bivainio ir Skačkauskienės (2007) atliktas tyrimas reikšmingas šiam darbui, kadangi vertinant, kokią metodiką tikslingiausia pasirinkti analizuojant Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą, vienas iš metodų – Gill mokesčių sistemos vertinimo metodas, kuris rekomenduojamas, siekiant visapusiškai

analizuoti pasirinktos valstybės mokesčių sistemą. Šis metodas gali būti apibūdinamas kaip sisteminio vertinimo metodas, leidžiantis įvertinti ne tik mokesčių sistemos efektyvumą, tačiau ir tirti mokesčių sistemos prigimtinės savybes. Pagrindinė šio metodo idėja – mokesčių sistemos vertinimas mokestinių pajamų surinkimo aspektu, kuris leidžia atskleisti atskirų mokesčių sistemos komponentų įtaką pačiai mokesčių sistemai. Kadangi jau minėta anksčiau, kad mokesčių sistemos efektyvumas priklauso nuo atskirų mokesčių sistemos elementų tarpusavio dermės, šis metodas leidžia tyrėjui pasirinkti jam priimtinausius komponentus, leidžiančius pagrįsti jo keliamas hipotezes.

Apibendrinant galima būtų teigti, kad mokesčių efektyvumo vertinimo svarbą galima pagrįsti skirtingų mokslininkų apibrėžiamomis mokesčių sistemos funkcijomis ir jų įgyvendinimo svarba kiekvienai valstybei. Mokesčių sistemos tinkamas administravimas, efektyvus mokestinių pajamų surinkimas yra laikomas vienu iš prioritetinių valstybės uždavinių, siekiant surinkti kuo daugiau pajamų į valstybės biudžetą, o gautas pajamas paskirstyti tikslingai pagal esamus valstybės poreikius. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui metodikos pasirinkimas turėtų būti grindžiamas ne tik skirtingų tyrėjų dažniausiai taikytiniais metodais, tačiau ir kiekvieno tyrėjo individualiu pasirinkimu dėl duomenų prieinamumo, jo nuomone efektyviausiu būdu vertinti mokesčių sistemos atskirus elementus kaip visumą. Nors skirtingi tyrėjai taiko skirtingus metodus, tačiau vieni dažniausiai pasirenkamų metodų – V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių analizė, J. B. Gill mokesčių sistemos vertinimo metodika, mokesčių naštos vertinimas. Siekiant pagrįsti suformuotas išvadas, greta šių metodų yra atliekama ir koreliacinė analizė, leidžianti nustatyti priklausomybės ryšius tarp atskirų mokesčių sistemos elementų. Atsižvelgiant į atliktą trumpą mokesčių sistemos vertinimo svarbos pagrindimo apžvalgą, tolimesniame magistro baigiamajame darbe dėmesys bus koncentruojamas į anksčiau išskirtų metodų pritaikymą, vertinant Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

II. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TEORINIAI SPRENDIMAI

2.1. Mokesčių sistemos samprata, reikšmė ir funkcijos

Šioje magistro baigiamojo darbo dalyje pristatoma mokesčių sistemos samprata, apibrėžiama mokesčių sistemos svarba valstybei bei jai priskiriamos funkcijos. Teorinė šių klausimų analizė leidžia suformuoti pagrindą tolimesnei teorinei bei praktinei analizei, remiantis skirtingų Lietuvos ir užsienio mokslininkų darbais.

Tamošauskienės ir Žadvidaitės (2011, p. 45) teigimu „mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą“. Autorių išskirta mokesčių sistemos reikšmė valstybiniu lygiu susijusi su tuo, kad valstybės sektorių ir įvairių sričių finansinis stabilumas ir finansavimo dydis labai susijęs nuo valstybės turimo biudžeto dydžio, o valstybės turimo biudžeto dydis priklauso nuo mokesčių sistemos efektyvumo, surenkamų mokesčių dalies. Remiantis Kuodžiu (2008) ir bandant apibrėžti mokesčių sistemos reikšmingumą, galima teigti, kad valstybės biudžeto dydžio reguliavimas, jo būklės gerinimas labai priklauso nuo valstybės mokesčių sistemos reguliavimo. Iš to seka, kad norint, kad valstybės biudžeto dydis atitiktų valstybinio sektoriaus poreikius labai svarbu, kad mokesčių sistema būtų nuolat vertinama, identifikuojami jos trūkumai ir spragos, dedamos pastangos identifikuotų spragų šalinimui, mokesčių sistemos tobulinimui. Tik sistemingo mokesčių sistemos vertinimo būdų galima pasiekti nuoseklios ir efektyvios valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo, padedančio užtikrinti valstybės turimo biudžeto atitikimą realiai situacijai.

Stačioko ir Rimo (2003) teigimu, mokesčius galima įvardinti kaip prievole, kuri skirta visai visuomenei, jos reikalų sprendimui.

Johnson, Rosenberg ir Williams (2012) nurodo, kad mokesčiai apima mokesčius, kuriuos moka asmenys, darbdaviai, taip pat įmonės. Mokesčiai yra apibūdinama kaip priemonė, sumažinanti nurodytų asmenų ar grupių pajamas. Toks suvokimas gana neigiamai apibrėžia mokesčių paskirtį, nepabrėždamas mokesčių naudos ne tik valstybei, bet ir mokesčių mokėtojams ar tam tikroms mokėtojų grupėms.

Analizuojant Lietuvos įstatyminę bazę, būtina atkreipti dėmesį į Lietuvos mokesčių administravimo įstatymą (2010), kuriame mokestis yra apibrėžiamas kaip „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė mokėtojui valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“ (Juškevičienė ir Lakis, 2010).

Kavale (2011) mokesčių sistemą apibrėžia kaip instrumentą, kuris padeda skatinti arba priešingai – slopinti, globalizacijos procesus. Ši idėja grindžiama Europos Sąjungos mokesčių sistemos raida, kai buvo pradėtas ekonomikos integracijos procesas.

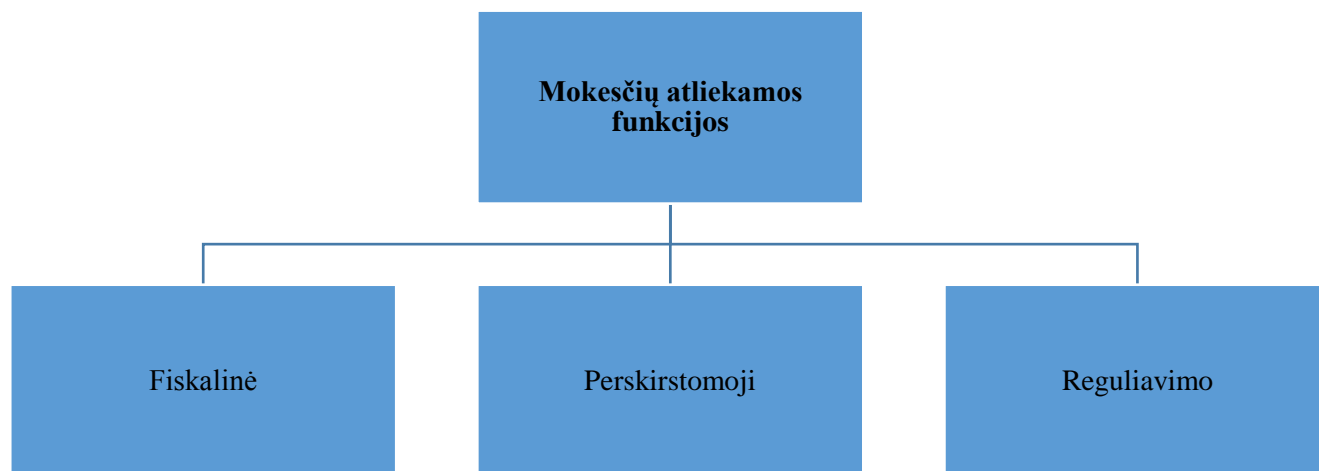
Buškevičiūtė (2005) mokesčius linkusi apibūdinti kaip privalomuosius mokėjimus valstybei. Atsižvelgiant į autorių išskirtas pozicijas reikėtų pažymėti, kad mokesčius nereikėtų suprasti kaip bausmę. Ypač vyrauja požiūris, kad mokesčiai labiausiai sietini su tam tikrų statymų ar norminių aktų punktų nesilaikymu, tačiau toks požiūris yra gana siauras ir neatspindintis mokesčių esmės. Papelnikova ir Žaptorius (2012) taip pat siūlo mokesčių netapatinti vien tik su pajamomis, kurias valstybė gauna iš įvairių ūkinių veiklų ar privatiems asmenims teikiamas paslaugas.

„Mokesčiai yra valstybės ar teritorinės valdžios nustatyti įstatymiais aktais privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą ar nebiudžetinius fondus“ (Aleksnevičienė, 2005, p. 88). Remiantis LR Mokesčių administravimo įstatymu (2008), mokesčius galima apibūdinti kaip „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojai nustatyta pinigine prievolė valstybei“.

Remiantis OECD pateikiamu mokesčių suvokimu mokesčiai yra privalomi ir neatlygintini mokėjimai valstybei. Atsižvelgiant į aptartus mokesčių apibrėžimus galima pastebėti, kad tiek įstatyme, tiek įvairiuose moksliniuose šaltiniuose, mokesčiai yra suprantami kaip mokėjimai valstybei, kurie yra privalomi visiems fiziniams ir juridiniams asmenims. Mokesčiai vaidina ypatingą vaidmenį valstybėje, kadangi tik jų pagalba yra sukuriama valstybės funkcionavimo materialusis pagrindas, kuris panaudojamas valstybei vykdant prisiimtus įsipareigojimus prieš visuomenę.

Stačioko ir kt. (2004) nuomone, mokesčius siūloma suprasti ne tik kaip valstybės gaunamas pajamas, bet ir itin svarbią įtaką darančius

Analizuojant mokesčių paskirtį, svarbu atkreipti dėmesį į Buškevičiūtės (2005) išskirtas tris pagrindines funkcijas (žr. 1 pav.). Tiesa, įvairiuose moksliniuose šaltiniuose galima sutikti gana priešingų požiūrių į mokesčių atliekamas funkcijas, tačiau Buškevičiūtė (2005) savo darbe pristato funkcijas, kurios sugrupuotos į pagrindines tris grupes, atitinkančias daugumos mokslininkų nuomonę.



1 pav. Mokesčių atliekamos funkcijos (sudaryta pagal Buškevičiūtė, 2005)

Kaip jau minėta anksčiau, analizuojant įvairius mokslinius šaltinius galima pastebėti, kad perskirstomoji funkcija dažnai būna priskiriama prie fiskalinės funkcijos, todėl analizuojant mokesčių paskirtį, dažnai galima sutikti tik dviejų funkcijų išskyrimą. Perskirstomoji funkcija yra tapatinama su fiskaline vien dėl to, kad surinktos pajamos iš mokesčių į nacionalinį valstybės biudžetą yra toliau vėl paskirstomos tarp gyventojų, įvairių ūkio sektorių, skirtingų veiklų, taip skatinant ekonominės būklės gerėjimą. Aišku, mokesčių nauda valstybės ekonomikai negali būti vertinama vien tik teigiamai, kadangi jei mokesčių surinkimas vykdomas neefektyviai, tokiu atveju, galima tikėtis, jog valstybės ekonominė padėtis patirs stagnaciją arba net smukimą. Iš to seka, kad mokesčių vaidmuo nacionaliniu lygiu yra itin svarbus, todėl atitinkamos institucijos turi sugebėti vertinti mokesčių sistemos efektyvumą.

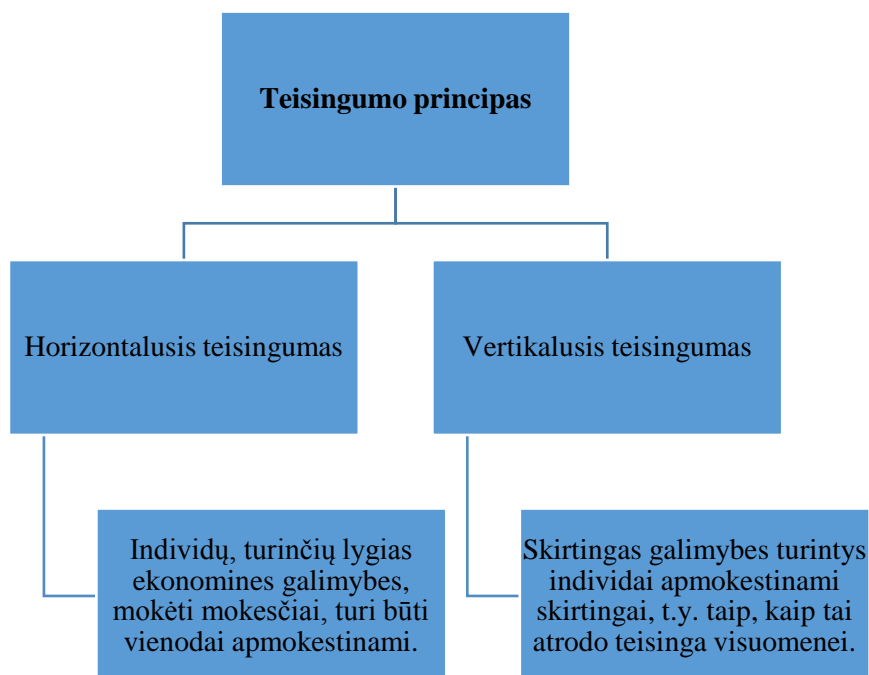
Novošinskienės (2013) teigimu, fiskalinė (perskirstomoji) funkcija pagrinde pasireiškia, kad mokesčiai tampa pagrindine biudžeto pajamų formavimo priemone/ įrankiu. Jų pagrindinė reikšmė vis dėl to yra siejama su materialinio pagrindo valstybei sukūrimu. Tiesa, autorė pastebi, kad mokesčius, kurie surenkami ir perskirstomi tam tikrose veiklos srityse, netapatinama su kažkokia tai apčiuopiama naudą jų mokėtojams. Autorė šiuo atveju pastebi, kad mokesčių mokėtojai pirmoje pozicijoje mokesčius supranta kaip našta, o neįvertina jų teikiamos naudos. Ruchovienės (2009) nuomone, fiskalinė funkcija yra būtent ta, kurią galima priskirti ir išskirti, kaip būdinga visoms valstybėms. Šios funkcijos įgyvendinimas yra paremtas tuo, kad atsižvelgiant į šią funkciją yra formuojamos išdo pajamos, o šios funkcijos įgyvendinimas sudaro realias sąlygas tinkamai ir tikslingai paskirstyti dalį nacionalinių pajamų.

Buškevičiūtė (2005) savo darbe taip pat analizuoja ir mokesčių sistemos sudarymo principus, į kuriuos turi atsižvelgti kiekviena valstybė, siekdama efektyviai valdyti ir koordinuoti mokesčių surinkimą bei mokesčių panaudojimą plėtojant ekonomiką. Pagrindiniai principai:

- Teisingumas;
- Ekonominis efektyvumas;
- Administracinis paprastumas;
- Mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas (Papelnikova ir Žaptorius, 2012).

Pirmiausia trumpai galima apžvelgti teisingumo principą, kurį išsamiau savo darbe pristato Novošinskienė ir Slavickienė (2007). Autorių teigimu, teisingumo principas mokesčių sistemoje turi būti nustatomas tam tikromis bendromis ir objektyviomis taisyklėmis. Iš esmės šio principo taikymas yra paremtas tuo, kad mokesčius moka fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie naudojami tam tikromis valstybės institucijų teikiamomis paslaugomis. Šiuo atveju asmenys atsilygina valstybei už jiems suteikiamą naudą. Mokesčių sistemą galima suprasti kaip grįžtamąjį ryšį tarp valstybės ir asmenų, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, kadangi surinktos mokesčių pajamos vėl yra paskirstomos am tikriems valstybės sektoriams bei toliau finansuojamas valstybės siūlomų paslaugų teikimas.

Buškevičiūtė (2005) analizuodama teisingumo principo įgyvendinimą, jį skirsto į du pogrūpius (žr. 2 pav.).



2 pav. Teisingumo principo klasifikacija (sudaryta pagal Buškevičiūtė, 2005)

Imbrasienė (2008) savo darbe apibūdina ir ekonominio efektyvumo principą, kuris pabrėžia, kad mokesčių sistema turi būti valdoma ir koordinuojama tikslingai ir taip, kad netrukdytų valstybei pasiekti ekonominių tikslų. Iš esmės, ekonominio efektyvumo principas pabrėžia, kad mokesčiai turi prisidėti prie ekonominių tikslų įgyvendinimo, skatinti šių tikslų pasiekimą. Atsižvelgiant į tokį požiūrį, mokesčius galima suprasti kaip motyvacinį „variklį“, siekiant ekonominės naudos valstybei.

Papelnikovos ir Žaptoriaus (2012) darbe taip pat pristatomas ir administracinio paprastumo principas, pabrėžiantis pačią mokesčių surinkimo sistemą ir administravimą. Šio principo įgyvendinimo esmė – mokesčių surinkimo mechanizmo paprastumas, kadangi turi būti nesudaromos kliūtys ne tik mokesčių sistemos administratoriams, bet ir patiems mokesčių mokėtojams. Jei mokesčių surinkimo mechanizmas yra pernelyg sudėtingas, reikalaujantis gana didelių mokesčių sistemos administravimo sąnaudų, tokiu atveju gali būti apribojamas netgi valstybės ekonominis vystymasis. Atsižvelgiant į tai, labai svarbu valstybinėms institucijoms, atsakingoms už mokesčių sistemos reguliavimą ir koordinavimą, mokesčių sistemą valdyti taip, kad būtų kuo daugiau supaprastinamas mokesčių surinkimas bei taip išvengiama per didelių šios sistemos valdymo kaštų.

Mokesčių sistema yra sudėtinga, todėl kai kurie mokslininkai atkreipia dėmesį į mokesčių sudėtingumą lemiančius veiksniai. Šiuos veiksniai savo darbe aptaria Bivainis ir Skačkauskienė (2007), išskirdami tris pagrindinius veiksniai:

1. Mokesčių politikos tikslų nesuderinamumas;
2. Politiniai procesai ir jų pokyčiai šalyje;

3. Šešėlinės ekonomikos mažinimas.

Galima šiek tiek plačiau aptarti aukščiau išskirtus veiksnius. Pirmasis – tikslų nesuderinamumas. Kaip pavyzdį Bivainis ir Skačkauskienė (2007) pateikia bandymą suderinti teisingo apmokestinimo principą su paprastumu. Šiuo atveju autoriai nurodo, kad siekiant padidinti mokesčių sistemos teisingumą, mokesčių našta priklauso nuo tam tikrų mokesčių mokėtojų savybių, o taip išplečiama mokesčių sistema iki tokio lygio, kad ji tampa itin didelė, sudėtinga ir paini sistema. Antrasis veiksnys – politinių procesų pokyčiai. Šiuo atveju autoriai pažymi atskiras mokesčių mokėtojų grupes bei bandymą valstybės mokesčių sistemą pritaikyti prie atskirų šių grupių poreikių. Pavyzdžiui, mokesčių našta mažinama atskiroms mokesčių mokėtojų grupėms, todėl kiekvienai iš tų grupių būtina sukurti atskiras taisykles, prievoles jiems. Kaip rezultatą galima apibrėžti sudėtingesnę pajamų paskirstymą iš mokesčių. Trečiasis ir paskutinis veiksnys – šešėlinės ekonomikos dydžio mažinimas. Šiuo atveju paliečiama viena iš opiausių šių dienų problemų – šešėlinė ekonomika ir jos dydžio reguliavimas. Bivainio ir Skačkauskienės (2007) teigimu, siekiant nustatyti nelegalius mokesčių nemokėjimo atvejus, valstybė turi imtis veiksmų, t.y. įvertinti atskiras ūkines veiklas, išlaidų grupes, kuriose gali ir egzistuoja šešėlinė ekonomika. Šiuo atveju sudėtingėja mokesčių nuostatos.

Siekiant įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą bei mokesčių našta, kuri tenka mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, svarbu nustatyti pagrindinius asmenis ar jų grupes, kurie suinteresuoti veiksminga mokesčių našta ir jos reguliavimu. Suinteresuotus asmenis/ grupes mokesčių naštos veiksmingumu savo darbe pristato Lammersen (2002):

Verslo savininkai/ vadovai: suinteresuoti veiksminga mokesčių našta asmenys. Verslo savininkams mokesčių naštos veiksmingumas svarbus, nes gali daryti neigiamą poveikį pinigų srautams ir pelnui, t.y. mokesčiai yra svarbūs nustatant rezultatus po apmokestinimo. Taip pat mokesčiai gali pakeisti sprendimų priėmimą, paskatinti verslo savininkus ieškoti alternatyvų, padidinti darbo našumą.

Ekonomistai: mokesčių našta padeda parodyti/ atskleisti galimas ekonomines problemas, mokesčių sistemos neefektyvumą, kuris gali atsirasti dėl papildomai ar per daug apmokestinamų gerovės išlaidų. Tokia situacija gali atsirasti kai taikant mokesčius yra iškraipoma sistema. Tokiu atveju gautos pajamos iš mokesčių, kurios buvo apmokestinamos gali būti didesnės, jie nebuvo priimami sprendimai.

Gravelle (2014) atkreipia dėmesį į mokesčių tarifus ir išskiria net tris jų tipus: įstatymu nustatyta norma, faktinė norma ir ribinis balansas. Įstatymu nustatyta norma yra taikoma nustatant viršutinę ribinę pelno mokesčio normą. Faktinė norma nustatoma pagal mokamų mokesčių ir gaunamo pelno santykį. Ribinis mokesčių tarifas apskaičiuojamas pagal nustatytą investiciją: mokesčių ir iki mokesčių deklaracijos dalis. Pabrėžiama, kad kiekviena iš autorės nurodytų mokesčių rūšių turi tam tikrų privalumų ir trūkumų ir daro poveikį mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Nors autorė koncentruoja dėmesį į mokesčių poveikį verslo subjektams, tačiau jos pateikiamos įžvalgos leidžia suprasti mokesčių sistemos ir mokesčių tarifų poveikį mokesčių mokėtojų ar jų grupių elgsenai. Pavyzdžiui įstatyme

nustatyta mokesčių norma gali pakenkti įmonėms ir jų pastangoms efektyviai panaudoti turimą turtą pajamoms gauti.

Gravelle (2014) nurodo, kad faktinė mokesčių norma yra sumokami mokesčiai, kurie padalyti iš pelno. Ši norma apima kai kurias mokesčių lengvatas ir subsidijas, leidžianti sumažinti pelno mokesčius. Mokesčių sistemos vertinimas, atsižvelgiant į faktinę mokesčių normą, leidžia geriau įvertinti įmonių gaunamą santykinę mokesčių našta nei įstatymu nustatyta norma.

Atardama ribinį efektyvų mokesčių tarifą Gravelle (2014) pažymėjo, kad teoriškai ši priemonė yra tinkama taikyti nustatant mokesčių tarifų poveikį įmonių investicijoms, tačiau kai kuriais atvejais į ribinius mokesčių tarifus nėra įtraukiamos visos investicijų sudedamosios dalys. Įmonių atveju šie mokesčiai dažnai apsiriboja tik investicijomis į ilgalaikį turtą ir inventorių.

FIAS (2006) Tanzanijos atvejo analizėje taip pat atkreipė dėmesį į mokesčių sistemos svarbą, mokesčių rūšis, kurios aktualios tik verslo subjektams. Pateikiamoje ataskaitoje nurodoma, kad mokesčių poveikis verslui negali būti siejamas tik su šalyje vykdoma mokesčių politika, apimančia mokesčius ir tarifus. Labai svarbu atkreipti dėmesį ir į mokesčių administravimo našta, kuri taip pat daro reikšmingą poveikį mokesčių sistemos efektyvumui.

Vitek ir Pubal (2008) analizuodami mokesčių administravimo našta atkreipė dėmesį į tai, kad susidomėjimą administravimo našta lemia pagrindinės dvi priežastys:

- Fiskalinės priežastys, administracinių išlaidų atveju;
- Pastangos, susijusios su sudėtingais sprendimais dėl valstybės patiriamų išlaidų efektyvumo.

Analizuojant mokesčių administravimo našta taip pat naudojama tokia sąvoka kaip „mokesčių taikymo efektyvumas“. Šiuo atveju norima pabrėžti, kad mokesčių taikymo efektyvumas yra vienas iš mokesčių sistemos vertinimo kriterijų. Efektyvumas šiuo atveju turi kelias reikšmes. Pirmiausiai efektyvumą galima suprasti kaip valstybės sugebėjimą rinkti mokesčius, patiriant kuo mažesnes sąnaudas. Šios sąnaudos apima mokesčių sistemos administracines išlaidas, susietas su mokesčių sistemos administravimu. Tačiau analizuojant administravimui skiriamas sąnaudas nereikėtų apsiriboti vien tik administracines sąnaudas. Į mokesčių administravimo našta taip pat įtraukiami ir tokie kriterijai kaip mokesčių sistemos normų užtikrinimui skiriamos sąnaudos bei patiriami nuostoliai dėl neefektyviai surenkamų mokesčių.

2.2. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai

Analizuojant įvairius mokslinius šaltinius galima pastebėti, kad vieningos mokesčių efektyvumo sistemos vertinimo metodikos vis dar nėra sukurta. Kadangi kiekvienos valstybės mokesčių sistema yra skirtinga, todėl pasirenkant efektyvumo vertinimo metodiką, svarbu atsižvelgti į esminius mokesčių sistemos principus, kurių laikosi kiekviena valstybė, koordinuodama mokesčių sistemą.

Yra įvairių kiekybinių metodų apskaičiuoti efektyvų mokesčių sistemos lygį. Šie metodai skurti ir pristatomi ne tik ekonomikoje, tačiau ir verslo vadyboje.

Siekiant vertinti ir nustatyti, kokie mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodai gali būti taikomi, galima vertinti skirtingus efektyvumo vertinimo modelius, kuriuos savo darbe pristato Popelnikova ir Žaptorius (2012) (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo indikatorių sisteminis modelis (Popelnikova ir Žaptorius, 2012, p. 3)

V. Tanzi produktyvumo analizė						J.B.S. Gill'o diagnostinių rodiklių sistema						V. Tanzi ir A. Pallechio indeksai											
						Kiekybiniai metodai						Kokybiniai metodai											
Dispersijos indeksas	Erozijos indeksas	Atsilikimo renkant mokesčius indeksas	Specifiškumo indeksas	Prievartos indeksas	Mokesčių ėmimo kaštų indeksas	Koncentracijos indeksas	Objektyvumo indeksas	Mokesčių rinkimo efektyvumas	Mokesčių prevartos indeksas	Mokesčių surinkimo trūkumas	Administravimo efektyvumas	Savanoriškas mokesčių mokumas	Mokesčių nuslėpimo potencialas	Fiskalinės apskaitos netikslumas	Mokesčių vengimo potencialas	Mokesčių kultūra	Mokesčių administravimo efektyvumas	Mokesčių administravimo moralės lygis	Fiskalinių pajamų indeksas	Administravimo efektyvumo indikatorius	Fiskalinių pajamų įtakingumo indikatorius	Mokesčių diferencialo indikatorius	Vidinės kontrolės indikatorius

Lentelėje pateikiami plačiausiai ir dažniausiai taikomi mokesčių sistemos vertinimo metodai, tačiau labai svarbu suprasti, kad pasirenkant mokesčių sistemos vertinimo metodus reikia atsižvelgti į tam tikros mokesčių sistemos išskirtinius bruožus ir pasirinkti tokius vertinimo rodiklius, kurie leistų efektyviai ir objektyviai įvertinti pasirinktą vertinimui mokesčių sistemą. Bivainio ir Skačkauskienės (2009) darbe pristatoma kiekybinių ir kokybinių rodiklių aibė, kurią savo darbe pristatė ir aptarė Lapėnaitė (2016). Tikslinga plačiau apžvelgti mokesčių sistemos vertinimo rodiklius, o praktinėje dalyje pritaikyti tinkamiausius iš jų Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo atvejui (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo rodikliai (Lapėnaitė, 2009, p. 19)

Vertinimo kriterijus	Vertinimo rodikliai
Teisingumas	Džini koeficientas Atkinsono indeksas Horizontalaus teisingumo indeksas Šalies mokesčių našta Faktinis gyventojų pajamų mokesčių tarifas

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Vertinimo kriterijus	Vertinimo rodikliai
Teisingumas	Faktinis pelno mokesčio tarifas Faktinis pridėtinės vertės mokesčių tarifas Faktinis tarifas darbui Faktinis tarifas kapitalui Faktinis tarifas vartojimui
Efektyvumas	Elastingumas Faktinio ir standartinio mokesčių tarifo santykis Standartinio ir faktinio mokesčių tarifo skirtumas
Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas	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 Stabilumo indeksas Koncentracijos indeksas Dispersijos indeksas Atsilikimo renkant mokesčius indeksas Erozijos indeksas Specifiškumo indeksas Objektyvumo indeksas Vertinimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus indeksas Mokesčių rūšių skaičius Mokesčių mokėtojų skaičius Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų skaičius Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo būdą suma Mokesčių įsiskolinimų per metus suma Kasmet gražinamų mokesčių suma Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičius 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 Išsisukinėjimų 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 administravimo įstaigų darbuotojų santykis Surinktų pajamų iš mokesčių ir planuotų surinkti pajamų per metus santykis Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas

	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas Mokesčių nemokėjimo atvejų išsiaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas Korupcijos indeksas Mokesčių administratorių kokybė
--	--

Pagal lentelėje pristatytus rodiklius galima pastebėti, kad jų aibė yra gana plati, todėl kiekvienas tyrėjas gali pasirinkti jam priimtinausią priemonę, vertinant pasirinktos vertinimo mokesčių sistemą, jos efektyvumą. Viena plačiausių kategorijų – mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas pasižymi santykinų rodiklių gausa. Šiuos rodiklius galima priskirti prie sisteminio vertinimo metodų.

Atsižvelgiant į mokslininkų išskiriamus populiariausius ir plačiausiai naudojamus metodus, tolimesniame darbe jie bus pristatomi išsamiau, pateikiant jų privalumus ir trūkumus, pagrindžiant jų pasirinkimo būtinumą.

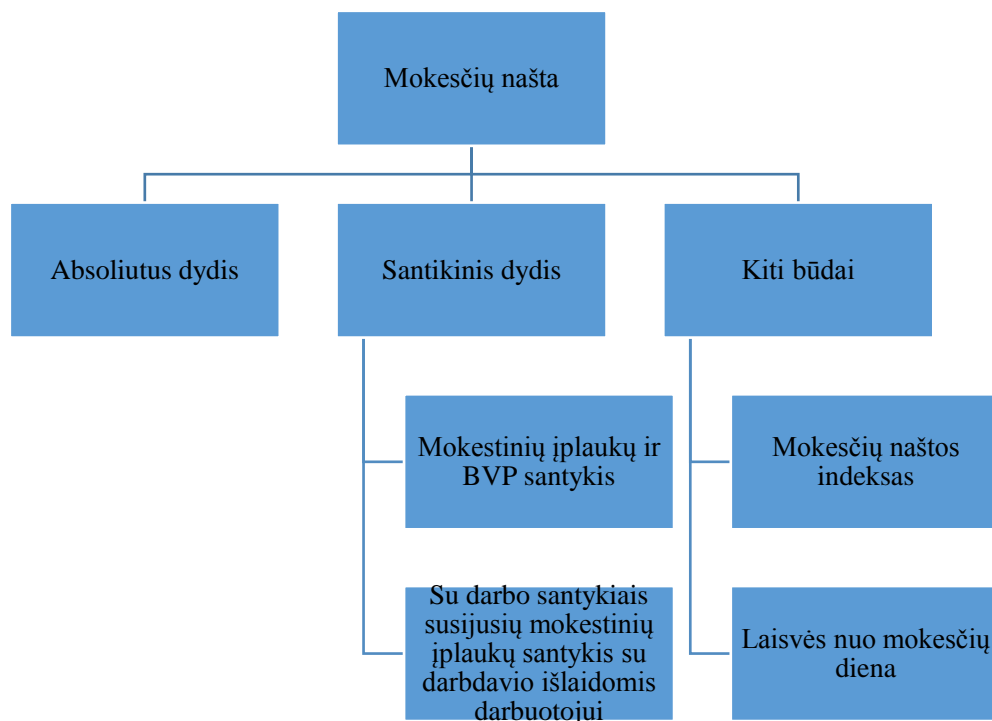
2.2.1. Mokesčių naštos vertinimo metodas

Šis metodas atspindi mokesčių pajamų ir BVP santykį (Reed ir Rogers, 2005). Atsižvelgiant į tokį mokesčių naštos suvokimą, galima pastebėti, kad šis metodas yra taikomas atsižvelgiant tik į vieną bendrinį santykinį dydį. Nors pagrinde yra pateikiamas tik vienas dydis, tačiau Ruškytė, Rutkauskas ir Navickas (2012) savo darbe išplečia mokesčių naštos apskaičiavimo metodiką, padalindami ją į tris pagrindines kategorijas (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Mokesčių naštos apskaičiavimo kategorijos (Petkevičiūtė ir Vykintas, 2016, p. 29-30)

Mokesčių naštos kategorija	Mokesčių naštos apskaičiavimas	Tobulinimo aspektai
Tiesioginė mokesčių našta	Suma, kurią sumoka mokesčių mokėtojai į valstybės biudžetą. Rodiklis vertinamas tiek absoliučia forma, tiek santykinai – lyginant su BVP.	Siekiant sumažinti mokesčių našta siūloma riboti tam tikras valstybės funkcijas, joms skiriamą finansavimą.
Netiesioginė mokesčių našta	Vertinamos išlaidos, patiriamos mokesčių apskaičiavimui, sumokėjimui ir administravimui. Vertinami kriterijai – laikas ir reikalingos investicijos, kurios patiriamos mokesčių apskaičiavimui, mokesčių administravimui.	Norint sumažinti mokesčių našta turi būti priimami sprendimai, susiję su mokesčių rūšių įvairovės mažinimu, mokesčių mokėjimo ir administravimo tvarkos sprendimų supaprastinimu.
Paslėptoji mokesčių našta	Mokesčių naštos įtaka rinkos procesams, žmonių pasirinkimas administravimo procesams. Išmatavimas – sudėtingas ir komplikotas dėl neapibrėžtumo, nors ši mokesčių našta egzistuoja šalia kiekvieno mokesčio.	Siekiant sumažinti šią mokesčių našta, siūloma įvesti kuo neutraleresnius mokesčius, kurie turėtų atspindėti pagrindinį principą – pasiekti tikslą surinkti mokesčius valstybės funkcijų įgyvendinimui.

Remiantis Popeikovos ir Žaptoriaus (2012) darbe pateikiamomis įžvalgomis, mokesčių pajamas, arba kitaip mokestines įplaukas, sudaro „visos mokestinės pajamos: nacionalinio biudžeto, Valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo fondų biudžeto bei garantinio fondo mokestinės pajamos“ (p. 4). Autorių teigimu, mokesčių naštos rodiklis gali būti apskaičiuojamas trejopai (žr. 3 pav.).



3 pav. Mokesčių naštos apskaičiavimo ir įvertinimo būdai (Papelnikova ir Žaptorius, 2012, p. 4)

Analizuojant mokesčių naštos apskaičiavimo metodiką pastebima, kad jai yra priskiriami įvairūs rodikliai. Remiantis Lietuvos Laisvosios Rinkos Instituto duomenimis, mokesčių našta galima skirstyti į tam tikrus tipus, kurių minimi yra net trys: tiesioginė, netiesioginė, paslėptoji. Kiekvienas iš minėtųjų tipų yra išmatuojamas taikant skirtingus rodiklius ir matavimo kriterijus. Pavyzdžiui, tiesioginė mokesčių našta gali būti išmatuojama absoliučiuoju dydžiu, t.y. tam tikra mokesčių mokesčio sumokama pinigų suma į biudžetą. Netiesioginė mokesčių našta gali būti apibūdinamas kaip kiek sunkiau apčiuopiamas rodiklis, kadangi jis apima mokesčių sistemos, o tiksliau mokesčių administravimui užtikrinti patiriamos išlaidos. Be minėtųjų dviejų reikėtų nepamiršti ir paslėptosios mokesčių naštos, kuri apima pačių surinktų mokesčių įtaką įvairiems ūkiniais procesams, valstybės turimo nacionalinio biudžeto paskirstymo politikos ir kitų aspektų, kuriuos apibrėžti ir išmatuoti konkrečiais dydžiais būtų sudėtinga,

Moksliniuose šaltiniuose vieningai nurodoma, kad mokesčių našta iš dalies yra santykinis rodiklis, kuris apskaičiuojamas mokesčių pajamas dalijant iš BNP. Remiantis Bivainiu ir kt. (2007), Meškauskiene ir Tvaronavičiene (2003), šį rodiklį galima apskaičiuoti pagal tokią formulę:

$$d = \frac{T}{Q} \quad (1)$$

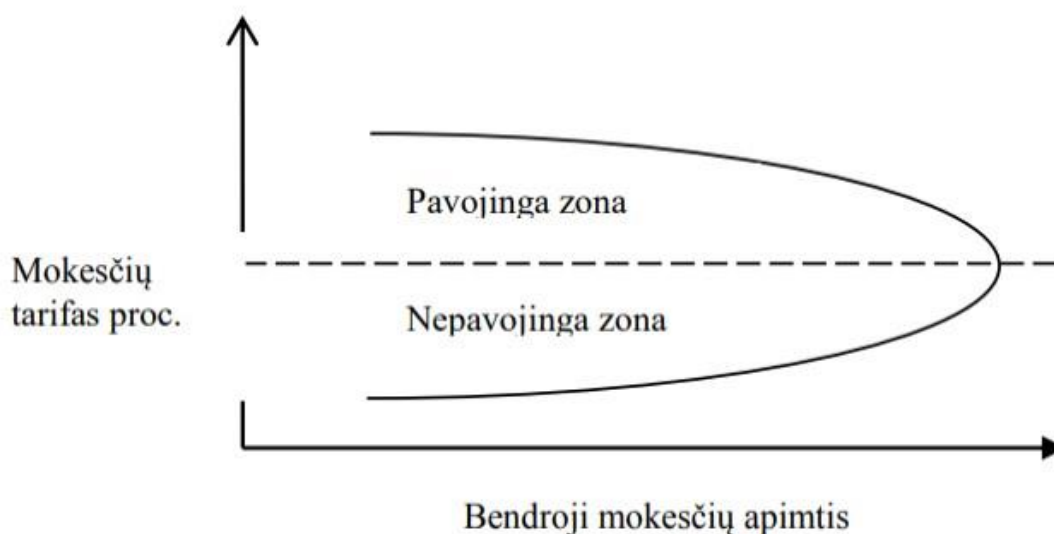
čia T – valstybės gaunamos pajamos iš mokesčių;

Q – BNP.

Liovinos (2010) darbe išskiriamos ir tam tikros rodiklio reikšmių ribos, į kurias orientuojantis galima tikslingai vertinti pasirinktos analizei valstybės mokesčių naštos situaciją. Pabrėžiama, kad kai kurie mokslininkai yra suformavę teorinę mokesčių naštos ribą. Liovina (2010) savo darbe remiasi Klark suformuota hipoteze, kad mokestinių įplaukų ir bendrojo nacionalinio produkto (BNP) santykis negali viršyti 25 proc. ribos. Jei situacija rodo, kad ši riba yra peržengiama, tokiu atveju galima daryti prielaidą, kad valstybė gali patirti nuostolių.

Koncevičienė ir Priovelis (2012) aptardami Lafero kreivės metodiką taip pat atkreipia dėmesį į mokesčių našta, o Lafero metodiką laiko vienu iš būdų vertinti mokesčių mokėtojams tenkančias prievoles. Mokslininkų teigimu, labai svarbiu vertinimo aspektu tampa apmokestinimo ribos klausimas, kadangi nuo valstybės priimamų sprendimų priklauso, kokie mokesčių tarifai bus taikomi. Kaip pavyzdį autoriai pateikia mokesčių tarifų didinimą, kaip vieną iš būdų padidinti valstybės gaunamas pajamas iš mokesčių. Tarifų didinimas nors ir laikomas vienu iš būdų didinti pajamas, tačiau gana kritiškai analizuojama apmokestinimo riba. Riba suvokiama kaip tam tikras mokesčių mokėjimo lygis. Jei nustatoma riba yra tinkama, mokesčių sistema stabilizuojasi, tačiau ir toliau didinant mokesčių tarifą gali būti sulaukiama ir priešingo rezultato – mokesčių mokėtojų vengimo mokėti mokesčius. Tokiu atveju valstybė praranda dalį įplaukų dėl mokesčių mokėtojų apsisprendimo išvengti padidintų mokesčių tarifo mokėjimo.

Koncevičienės ir Priavelio (2012), Levišauskaitės ir Ruškio (2003), Buškevičiūtės (2007) darbe pateikiamas Lafero kreivės grafikas, atspindintis mokesčių tarifų įtaką mokesčių sistemos efektyvumui, pajamų iš mokesčių surinkimui (žr. 4 pav.).



4 pav. Lafero kreivė (Butkevičiūtė, 2007)

Pagal 4 paveiksle pateiktą Lafero kreivę galima pastebėti, kad aukštų tarifų nustatymas negali garantuoti, kad bus gaunamos didesnės pajamos iš mokesčių, nebent būtų tenkinama sąlyga, kad nacionalinio produkto dydis bus toks pat kaip ir gaunamos pajamos iš mokesčių.

Heijman ir Ophem (2005) taip pat atkreipia dėmesį į tai kad netinkamai nustatyta mokestinė našta turi būti glaudžiai siejama su šešėlinės ekonomikos dydžio progresavimu. Autoriai, atardami mokesčių naštos ribą remdamiesi Lafero kreive, siekė nustatyti skirtumus tarp potencialių, neregistruotų ir negautų mokesčių pajamų. Pritaikė Lafero kreivės modelį ir apibrėžtas skirtumų ribas, jie bandė įvertinti ir palyginti mokesčių mokėtojų norą mokėti mokesčius.

Ruškytė, Rutkauskas ir Navickas (2012), Giriūnienė (2014) analizuodami mokesčių naštos metodą ir jo pritaikomumą praktikoje išvelgia ir neigiamų šios metodikos taikymo aspektų dėl galinčių kilti pagrindinių problemų. Autoriai atkreipia dėmesį į absoliutaus dydžio apskaičiavimą, kuris susiduria s pagrindinėmis problemomis:

- Reikalingas ne vienas statistinių duomenų šaltinis, kadangi absoliutaus dydžio apskaičiavimui gali nepakakti mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių absoliučios dalies pateikimo ir analizės;
- Gaunamos mokestinės pajamos į valstybės suformuota mokestinį fondą gali būti ir yra apskaitomos kitose mokestinių įplaukų fonduose, todėl iškraipomi realūs statistiniai duomenys.

Apibendrinant galima teigti, kad skirtingi mokslininkai išskiria įvairias mokesčių sistemos vertinimo metodikas, todėl kiekvienam tyrėjui būtina atkreipti dėmesį į tai, kokia mokesčių sistemos vertinimo metodika būtų tinkamiausia ir priimtinausia jo analizuojamos mokesčių sistemos atžvilgiu. Atsižvelgiant į pateikiamus siūlymus, nuspręsta plačiau analizuoti mokesčių naštos vertinimo metodiką. V. Tanzi (2007) kvalifikacinius diagnostinius rodiklius bei sisteminio vertinimo metodikai priskiriamus J.B. Gill siūlomus vertinimo rodiklius. Šie metodai išsamiau aptariami tolimesniame magistro baigiamajame darbe.

2.2.2. V. Tanzi metodikos pritaikomumas

Vienas plačiausiai mokslininkų darbuose aptariamas mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodas. Bivainio ir Skačkauskaitės (2007) teigimu, mokesčių sistemą galima vertinti pagal sudaryta kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimyną, kuris sudarytas iš 8 pagrindinių rodiklių:

- *Koncentracijos indeksas*, kuris priklauso nuo taikomų mokesčių tarifų skaičių, t.y. jis turi būti kuo mažesnis.

- *Dispersijos indeksas*, kurį apskaičiuojant atsižvelgiama į mokesčius, iš kurių surenkamos mažos pajamos. Į šį kriterijų atsižvelgiama dėl to, kad greta mažų mokesčių surinkimo problemos, taip pat identifikuojama problema dėl pačio surinkimo mechanizmo sudėtingumo.
- *Erozijos indeksas*, kuris atkreipia dėmesį ne tik į faktinę mokesčių sistemos padėtį, bet ir į jos potencialą.
- *Atsilikimo renkant mokesčius indeksas*, kuris įvertina pačių mokesčių mokėtojų atsilikimą, vykdant jiems priskirtas prievoles.
- *Specifiškumo indeksas*, kuris atkreipia dėmesį į pačių mokesčių tarifų specifiką.
- *Objektyvumo indeksas*, kuris padeda nustatyti, ar valstybės sukurta mokesčių bazė yra sukurta pagal objektyvius kriterijus, išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais.
- *Prievartos indeksas*, kuris skirtas grynajam mokesčių sistemos efektyvumo įvertinimui. Šiuo atveju turi būti atsakoma į klausimą – ar mokesčių sistema yra efektyvi.
- *Mokesčių rinkimo išlaidų indeksas*, kuris leidžia vertinti pačias mokesčių sistemos administravimo išlaidas, jų dydį. Svarbiausias kriterijus – administravimo išlaidų efektyvumas.

Ši metodika, kurią aptaria Bivainis ir Skačkauskienė (2007), buvo tobulinama kai kurių mokslininkų. Pavyzdžiui lietuvių tyrinėtoja Novošinskienė (2000) pasiūlė prie išskirtų indeksų greta skaičiuoti ir stabilumo indeksą, pagal žemiau pateiktą formulę:

$$S = \frac{\varepsilon}{T} \cdot 100 \quad (2)$$

čia T – vidutinės metinės pajamos iš mokesčių;

ε – duomenų patikimumo intervalas.

Norint apskaičiuoti stabilumo indeksą, visu pirma reikia apskaičiuoti nežinomuosius. Šiuo atveju nežinomas yra duomenų patikimumo intervalas, kuria apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\varepsilon = \frac{k \cdot \sigma}{\sqrt{N}} \quad (3)$$

čia K – Stjudento kriterijaus reikšmė esant 95 proc. tikimybei;

N – mėnesių skaičius per metus;

σ – vidutinė kvadratinė paklaida.

Petkevičiūtės ir Gecevičiaus (2016) darbe pabrėžiama, kad V. Tanzi skurta metodika rėmėsi iki tol skurtais mokesčių sistemos vertinimo metodais. Nors šis vertinimo metodas praktikoje taikomas gana ilgą laiko tarpą, tačiau sulaukia ir kritinių pastabų. Pagrindinė iš jų – vertintojo subjektyvumas. Atsakymai į pateiktus klausimai paremti pačio tyrėjo suformuotomis vertybinėmis orientacijomis ir asmenine patirtimi, todėl objektyvus mokesčių sistemos įvertinimas yra gana sudėtingas. Kritikos šiai metodikai pateikia ir Giriūnienė (2014) teigdama, kad V. Tanzi gana abstrakčiai apibrėžė vertinimo ribas, todėl konkrečių matavimo vienetų nėra išskirta. Pagrindinė problema taip pat įvardinamas tyrėjo subjektyvumas. Autorės teigimu, ši metodika būtų efektyvi esant tik tokiai situacijai, jei skirtingų

valstybių mokesčių sistemas vertintų tik vienas tyrėjas. Kadangi praktikoje šis metodas yra taikomas gana plačiai, skirtingų tyrėjų pateikiamos išvados ir skirtingų valstybių mokesčių sistemų efektyvumo vertinimo rezultatai yra sunkiai įvertinami, ypač kalbant apie tarptautinį mokesčių sistemos vertinimą. Šios autorės mintis praplečia ir Imbrasienė (2008), kuri analizuodama V. Tanzi metodikos tinkamumą praktiniams mokesčių sistemos vertinimams, rekomenduoju/ siūlytų sukurti palyginimo bazę. Tik tokiu atveju V. Tanzi metodika galėtų būti taikoma kaip tikslinga mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodika.

Aukščiau aptarti indeksai gali būti laikomi tik pagrindinės gairės mokesčių sistemos vertinimui, tačiau dėl praktinio šios metodikos naudingumo vis dėlto abejoja daugelis mokslininkų. Rudytė, Šalkauskienė ir Lukšienė (2009), Šinkūnienė (2009) svarbiausiu laiko prievolės indeksą ir pabrėžia jo vertinimo svarbumą.

Plačiau aptariant V. Tanzi metodikoje išskirtus indeksus, būtina pažymėti, kad koncentracijos indeksą gana kritiškai įvertina Šinkūnienė (2009) ir Giriūnienė (2014). Mokslininkės pabrėžia, kad mokesčių sistemos efektyvumą netikslinga sieti su mokesčių rūšimis ar jų skaičiumi. Pagrindinis argumentas – kad efektyvi mokesčių sistema ir jos administravimas gali būti vykdomas tik iš kelių mokesčių rūšių, todėl mokesčių rūšių skaičius negali atspindėti mokesčių sistemos efektyvumo ar neefektyvumo.

Giriūnienė (2014) ir Šinkūnienė (2009) kritiškai vertina ir kitą V. Tanzi pasiūlytą indeksą – dispersijos. Autorės šio rodiklio sudėtingumą įžvelgia analizuodamos mokesčių sistemų lyginimo tarptautiniu mastu perspektyvas. Kritiką šio indekso atžvilgiu grindžiama tuo, kad dispersijos dydis gali padėti apibrėžti neefektyvumą, tačiau trūksta pamatinės bazės, kuri leistų apibrėžti. Kiek mokesčių turėtų būti, kad mokesčių sistema būtų efektyvi. Šinkūnienė (2009) pateikdama kritinį požiūrį šio indekso atžvilgiu nurodo, kad svarbus ne tik pagrindinių mokesčių skaičius, bet ir greta jų esantys nedideles pajamas duodantys mokesčiai.

Analizuojant skirtingų mokslininkų darbus galima žvelgti ne tik kritikos V. Tanzi pasiūlytos vertinimo metodikos atžvilgiu, bet ir teigiamai vertinamų indeksų, kurių vienas – surinkimo atsilikimo indeksas. Šinkūnienė (2009) atkreipė dėmesį, kad šis indeksas parodo, ar mokesčių mokėtojai įstatymuose apibrėžtu laiku moka mokesčius. Šiuo atveju svarbiu bruožu galima laikyti tai, kad mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė mokesčius mokėti vėliau, nei jie tampa jam paskirta prievole.

Apibendrinant V. Tanzi pasiūlytos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodikos tinkamumą pastebėta, kad mokslininkai linkę gana kritiškai vertinti šios vertinimo metodikos pritaikomumą praktikoje. Pagrindinis trūkumas – šios metodikos neapibrėžtumas tam tikromis ir aiškiai apibrėžiamomis ribomis. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo matavimas V. Tanzi metodika yra subjektyvus kiekvieno tyrėjo vertinimas, todėl netikslinga ir netikslu lyginti gautus rezultatus. Vienas iš teigiamų šios metodikos taikymo aspektų – atskirų vertinimo indeksų išskyrimas, kuris leidžia tyrėjo

pasirinkti tikslingiausius ir jo nuomone labiausiai apibrėžiančius mokesčių sistemos efektyvumą. Teigiamai taip pat galima vertinti ir tai, kad ši metodika pareikalauja gana plataus statistinių duomenų spektro, todėl analizuojami skirtingi mokesčių sistemos elementai, remiantis įvairiais statistiniais duomenimis. Įvairių mokslininkų skiriamas dėmesys šiai metodikai taip pat atskleidžia, kad ji yra gana populiari ir sulaukianti tyrėjų dėmesio, todėl praktinėje šio magistro darbo dalyje ši metodika bus pritaikoma vertinant ir Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

2.2.3. Sisteminio vertinimo metodas

Sisteminis vertinimas siejamas su santykiniais mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliais, kurie labiausiai taikomi analizuojant, mokesčių sistemos elastingumą. Prieš pristatant santykinius vertinimo rodiklius svarbu apibrėžti, kas apskritai yra mokesčių elastingumas. Bivainio ir Skačkauskienės (2007) teigimu „mokesčių elastingumas apibrėžiamas kaip valstybės pajamų ir mokesčių pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio (nesikeičiant mokesčių sistemai) santykis“ (p. 62). Norint apskaičiuoti elastingumą, siūloma taikyti formulę:

$$e = \frac{\Delta T/T}{\Delta Q/Q} \quad (4)$$

čia T- valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai);

ΔT – valstybės pajamų ir mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį;

ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis per tą patį laikotarpį.

Pritaikius šią formulę (4) svarbu tinkamai suprasti gautus rezultatus. Vertinant mokesčių sistemos elastingumą gera gauto rodiklio reikšmė - >1. Gavus tokį rodiklį galima teigti, kad turimo valstybės biudžeto pajamos, kurios gaunamos iš mokesčių pajamų didėja greitesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas. Mokesčių sistemos elastingumo įvertinimas būtinas, siekiant nustatyti, ar valstybės sukurta mokesčių sistema keičiasi intensyviai, kas nėra naudinga nei vienai valstybei.

Taikant sisteminio vertinimo metodus, svarbu atkreipti dėmesį ir į mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimą. Bivainio ir Skačkauskienės (2007) teigimu, šis kriterijus dažniausiai vertinamas apskaičiuojant santykį tarp išlaidų ir mokesčių pajamų. Mokesčių administravimo sudėtingumas apskaičiuojamas pagal formulę:

$$a_a = \frac{I}{T} \quad (5)$$

Čia I – mokesčių administravimo išlaidos;

T – valstybės pajamos iš mokesčių.

Būtina pažymėti, kad šis santykinis rodiklis padeda tyrėjui palyginti skirtingų valstybių mokesčių sistemas, tačiau būtina atsižvelgti ne tik į gautas reikmes, bet ir į veiksnius, kurie gali daryti poveikį šio rodiklio reikšmei. Tokiais veiksniais gali būti laikomi: vienkartinės mokesčių administratorių išlaidos, mokesčių tarifų pokyčiai. Nors šis rodiklis ir siūlomas daugelio mokslininkų kaip vertinamasis, tačiau

sulaukia ir nemažai kritikos, kadangi neatsižvelgiama į mokesčių sistemos potencialą, o tik į faktinį surenkamų pajamų dydį.

Sisteminio vertinimo metodiką galima priskirti prie tų metodų, kurie leidžia kompleksiskai įvertinti mokesčių sistemą. Analizuojant mokslinius šaltinius pastebėta, kad vienas iš kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo šalininkų yra Gill (2000), kuris siūlo atlikti mokestinių pajamų surinkimo sisteminę analizę, taip išsiaiškinant mokesčių sistemos efektyvumą. Esminė sisteminio vertinimo idėja – atlikti detalią surenkamų mokestinių pajamų analizę. Gill (2000) siūlo taikyti jo sukurtą rodiklių rinkinį, kuris vadovaujasi idėja, kad didžiausias mokesčių sistemos efektyvumas pasiekiamas tik tada, kai atskiros mokesčių sistemos dalys yra suderi tos tarpusavyje. Vadovaujantis šia idėja, suderinamumas tarp atskirų mokesčių sistemos dalių leidžia užtikrinti efektyvų pajamų iš mokesčių surinkimą.

Analizuojant Gill (2000) siūloma rodiklių sistemą galima pastebėti, kad ji apima ne tik kiekybinius, bet ir kokybinius aspektus. Bendrine prasme pristatant mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo būdus jau buvo trumpai pristatyti esminės Gill (2000) siūlomos vertinimo sistemos dalys, todėl tikslinga išsamiau aptarti šio tyrėjo siūloma taikyti metodiką. Metodika pasižymi tuo, kad vertinami trys pagrindiniai aspektai: mokesčių sistemos prigimtinės savybės, efektyvumas ir našumas. Pirmiausia galima apibūdinti kiekybinius rodiklius, kuriuos Gill (2000) siūlo taikyti pagal aukščiau išskirtus tris vertinimo aspektus:

- Mokesčių sistemos prigimtinės savybės: mokesčių rūšių įvairovė; mokesčių mokėtojų skaičius (vertinimas atliekamas pagal skirtingus mokėtojų mokamus mokesčius); mokesčių mokėtojų skaičius, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų; mokesčių mokėtojų pateikiamų deklaracijų skaičius; surenkami mokesčiai (suma) pagal mokestinių pajamų šaltinį; mokesčių mokėtojų įsiskolinimų suma per metus; grąžinamų kasmet mokesčių suma mokesčių mokėtojams; darbuotojų, administruojančių mokesčių surinkimą, skaičius;
- Mokesčių sistemos efektyvumas: surinktų mokesčių ir planuotų surinkti mokesčių pajamų santykis per metus; mokestinių pajamų ir BVP santykis; mokesčių atotrūkis; užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis; savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų mokesčių santykis; po papildomo patikrinimo surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių 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.
- Mokesčių sistemos našumas: vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus; mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis; mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų

santykis; mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles (Petkevičiūtė ir Vykintas, 2016).

Analizuojant Gill (2000) siūlomus taikyti diagnostinius rodiklius galima pastebėti, kad vertinant mokesčių sistemos efektyvumą yra siūlomi taikyti kai kurie rodikliai atitinka ir V. Tanzi siūlomos metodikos kriterijus. Iš esmės abu tyrėjai pasirenka tam tikrus kiekybinius mokesčių sistemos rodiklius, kurių palyginimas, jų nuomone, leidžia nustatyti mokesčių sistemos efektyvumą, valstybės institucijų sugebėjimą sėkmingai administruoti tinkamą mokesčių surinkimą.

Kadangi Gill (2000) atkreipė dėmesį ne tik į kiekybinį vertinimo aspektą, bet greta jo pateikia ir kokybinius rodiklius, kurie skirti įvertinti mokesčių sistemos prigimtines savybes ir mokesčių sistemos efektyvumą. Svarbu trumpai pristatyti ir šiuos rodiklius, siekiant suprasti mokesčių sistemos sisteminio vertinimo metodikos esmę:

- Mokesčių sistemos prigimtinių savybės: mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas, kuris gali būti pagrindžiamas administruojamų mokesčių rūšimis ir funkcijomis; bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra; padalinių regionuose ir savivaldybėse pasiskirstymas.
- Mokesčių sistemos efektyvumas: mokesčių mokėtojų suvokimas, kokios yra mokesčių nemokėjimo pasekmės, mokesčių administratorių teikiama pagalba, teikiamos pagalbos kokybė, mokesčių administratorių darbo veiksmingumas, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas; susiformavęs mokesčių mokėtojų požiūris į korupciją, jos apraiškas mokesčių administravimo srityje; mokesčių mokėtojų moralė (Petkevičiūtė ir Vykintas, 2016).

Pagal išskirtus kokybinio vertinimo rodiklius galima pastebėti, kad kokybinis mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas gali tapti probleminiu aspektu, kadangi ypač vertinant efektyvumą, išskiriami rodikliai ir jų interpretavimas priklauso nuo tyrėjo suvokimo. Tokių aspektų, kaip mokesčių mokėtojų ar administratorių moralė, įvertinimas yra techniškai neįmanomas, tačiau gali būti aptariamas taikant tam tikrus specializuotus metodus. Pavyzdžiui, ekspertinio vertinimo metu galima išsiaiškinti tam tikros dalies mokesčių administratorių požiūrį į korupcijos apraiškas darbe. Tačiau toks vertinimas neleistų subjektyviai ir kokybiškai įvertinti mokesčių sistemos kokybinio aspekto.

Bivainis ir Skačkauskienė (2008) pabrėžia, kad Gill (2000) pristatomi diagnostiniai rodikliai leidžia identifikuoti mokesčių sistemos administravimo spragas, ypač susijusias su mokesčių pajamų administravimo neatitikimu valstybės mokesčių politikoje nustatytiems tikslams bei pačių mokesčių mokėtojų lūkesčiams. Kadangi šiame baigiamajame magistro darbe pagrindinis dėmesys sutelkiamas į mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą, būtina pažymėti, kad tiek Gill (2000), tiek Bivainis ir Skačkauskienė (2008) pažymėjo, kad sisteminis vertinimas yra tinkamas mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui atlikti. Šis metodas gali būti pritaikomas vertinant ne tik mokesčių sistemą nacionaliniu lygiu, tačiau ir atliekant tarpvalstybinį lyginamąjį mokesčių sistemų vertinimą. Pagal išskirtus kiekybinius

rodiklius, kurie buvo išsamiau pristatyti pagal vertinimo aspektus, galima išvelgti ir Gill (2000) pasiūlytos metodikos problemą – reikalingų statistinių duomenų rodiklių įvertinimui prieinamumą bei pasiekiamumą. Galima pastebėti, kad ir Tanzi metodikos pritaikomumas praktikoje pasižymi ta pačia problema. Tyrėjui, vertinančiam mokesčių sistemos efektyvumą ir pasirinkus Gill (2000) siūlomą metodiką, būtina įvertinti statistinių duomenų prieinamumą bei pasirinkti tuos kiekybinio ar kokybinio vertinimo aspektus, kurie leistų tinkamai reprezentuoti mokesčių sistemos efektyvumą.

Probleminius Gill (2000) sisteminio vertinimo metodikos aspektus išvelgia ir Giriūnienė (2014). Autorės nuomone, Gill (2000) siūloma mokesčių sistemos vertinimo metodika yra gana siaura, kadangi pats mokslininkas nėra aiškiai apibrėžęs rodiklių vertinimo skalių bei tam tikrų rodiklių apskaičiavimo principų. Šuo atveju kiekvienam tyrėjui paliekama laisvė apsispręsti, kaip interpretuoti gautus tyrimo rezultatus.

Apibendrinant galima teigti, kad sisteminio vertinimo metodika yra pritaikoma praktikoje, tačiau pasižymi atskirų mokesčių sistemos aspektų vertinimą. Nors yra siūlomas platus spektras diagnostinių rodiklių, kurie turėtų leisti tyrėjui įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą, tačiau pagrindinis dėmesys vis dėlto suteikiamas tik pačios mokesčių sistemos administravimui. Taikant tik šią metodiką, mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui trūktų įvairiapusiškumo, todėl pateikiamos išvados ir siūlymai, kaip padidinti mokesčių sistemos efektyvumą gali būti pagrindžiamos tik iš dalies. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimui ši metodika gali būti taikoma, tačiau greta jos taikant ir kitas metodikas, leidžiančias įvertinti ir kitus mokesčių sistemos efektyvumo aspektus. Tolimesniame darbe sisteminio vertinimo metodika bus taikoma tik iš dalies, atsižvelgiant į statistinių duomenų prieinamumą.

III. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA

Atliekant Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą labai svarbu pasirinkti tinkamą tyrimo metodologiją, kuri atskleistų mokesčių sistemos efektyvumui poveikį darančius tiek teigiamus, tiek neigiamus aspektus. Nustatant šalies (šiuo atveju Lietuvos) mokesčių sistemos efektyvumą būtina vertinti skirtingas mokesčių sistemos dedamąsias, todėl atliekant atvejo analizę testuojamos/ pritaikomos trys skirtingos mokslininkų siūlomos metodikos.

Pirmoji jų – **mokesčių naštos vertinimas**, kuris atliekamas:

- Analizuojant absoliučius rodiklius;
- Nagrinėjant santykinius rodiklius;
- Lyginant mokesčių naštos indekso Lietuvoje pokyčius su ES;
- Analizuojant šešėlinės ekonomikos dydį Lietuvoje ir ES;
- Atliekant mokesčių pajamų struktūros Lietuvoje vertinimą, atkreipiant dėmesį į didžiausias mokesčines pajamas surenkančių mokesčių išskyrimą;
- Nagrinėjant pagrindinius mokesčius, kurie sudaro Lietuvos mokesčių sistemos mokesčines pajamas.

Taikoma **V. Tanzi (2007) metodiką**, pasirenkant siūlomus rodiklius pagal duomenų prieinamumą:

- Skaičiuojamas dispersijos rodiklis;
- Vertinama sumokėtų mokesčių dalis (planuojama) mokesčių pajamų struktūroje 2016 m.;
- Skaičiuojami sumokėtų mokesčių lyginamųjų svorių metinėse pajamose dinamika;
- Analizuojamas erozijos indeksas;
- Skaičiuojami mokesčių ėmimo kaštai;
- Vertinamas koncentracijos indeksas;
- Analizuojamas objektyvumo indeksas.

Trečioji metodika – **sisteminis mokesčių sistemos vertinimas**, atliekamas apskaičiuojant:

- Aptariama mokesčių rūšių įvairovė Lietuvoje;
- Analizuojami gyventojų pajamų mokesčių tarifai Lietuvoje ir ES;
- Vertinamas pateiktų gyventojų pajamų deklaracijų skaičius;
- Nagrinėjama nesumokėtų mokesčių mokėtojų mokesčių suma;
- Vertinamas mokesčių atotrūkis tarp planuotų surinkti mokesčių pajamų ir pagal faktą gautų mokesčių pajamų;

- Analizuojamas korupcijos indeksas.

Greta išskirtų metodikų taip pat atliekama koreliacinė analizė, pritaikant Microsoft Excel programoje išskiriama funkciją „CORREL“. Čekavičius ir Murauskas (2014) pažymėjo, kad koreliacija yra kintamųjų tiesinės priklausomybės matas, kuris priskiriamas tikimybių teorijai. Koreliacija naudojama statistikoje kai yra siekiama išmatuoti dviejų pasirinktų intervalinių kintamųjų tiesinę priklausomybę. Analizuojant koreliacijos koeficiento skaičiavimo reikšmes pabrėžiama, kad gautos reikšmės gali svyruoti nuo -1 iki 1. Kuo gauta reikšmė didesnė, tuo analizuojamų kintamųjų tarpusavio priklausomybė yra laikoma stipresnė. Koreliacijos koeficiento reikšmės yra žymimos raide „r“, todėl interpretuojant gautus duomenis siūlytina vadovautis tokia vertinimo skale:

- „r“ < 0,3 – labai silpna koreliacija;
- 0,3 < r < 0,5 – silpna koreliacija;
- 0,5 < r < 0,7 – vidutinė koreliacija;
- 0,7 < r < 0,9 – stipri koreliacija;
- 0,9 < r < 1 – labai stipri koreliacija.

Šiame magistro baigiamajame darbe koreliacijos koeficientas skaičiuojamas tarp Lietuvoje surenkamų mokestinių pajamų ir tokių rodiklių kaip: BVP, mokestinės skolos, mokesčių mokėtojų skaičiaus, pateiktų gyventojų pajamų deklaracijų skaičiaus.

IV. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMO VERTINIMO REZULTATAI IR DISKUSIJA

Šioje magistro baigiamojo darbo dalyje yra analizuojama Lietuvos mokesčių sistema bei jos efektyvumas, pritaikant teorinėje darbo dalyje pateiktus mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodikas. Analizuojamas penkerių metų laikotarpis, kuris leidžia tinkamai reprezentuoti mokesčių sistemos pokyčius Lietuvoje, palyginti tam tikru laikotarpiu mokesčių sistemos efektyvumą.

4.1. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas taikant mokesčių naštos metodą

Teorinėje darbo dalyje buvo pažymima, kad mokesčių našta gali būti matuojama tiek absoliučiais, tiek santykiniais dydžiais, tačiau mokslininkai pripažino, kad geriausiai mokesčių našta atspindi santykinės mokesčių naštos skaičiavimo būdas. Greta šio santykinio rodiklio, taip pat būtina atkreipti dėmesį ir į valstybės biudžeto mokestinių pajamų kiekį bei struktūrą, laisvės nuo mokesčių dieną, mokesčių tarifus, kurie taikomi. Būtent į šiuos aspektus buvo atkreipiamas dėmesys vertinant mokesčių našta Lietuvoje.

Taigi, analizuojant mokesčių našta, pirmiausia įvertinama santykinė mokesčių našta 2010-2016 metų laikotarpiu. Šiam santykiniam rodikliui apskaičiuoti, kaip jau minėta anksčiau, reikalingi statistiniai duomenys apie Lietuvos mokestines pajamas ir BVP (žr. 4 lentelę).

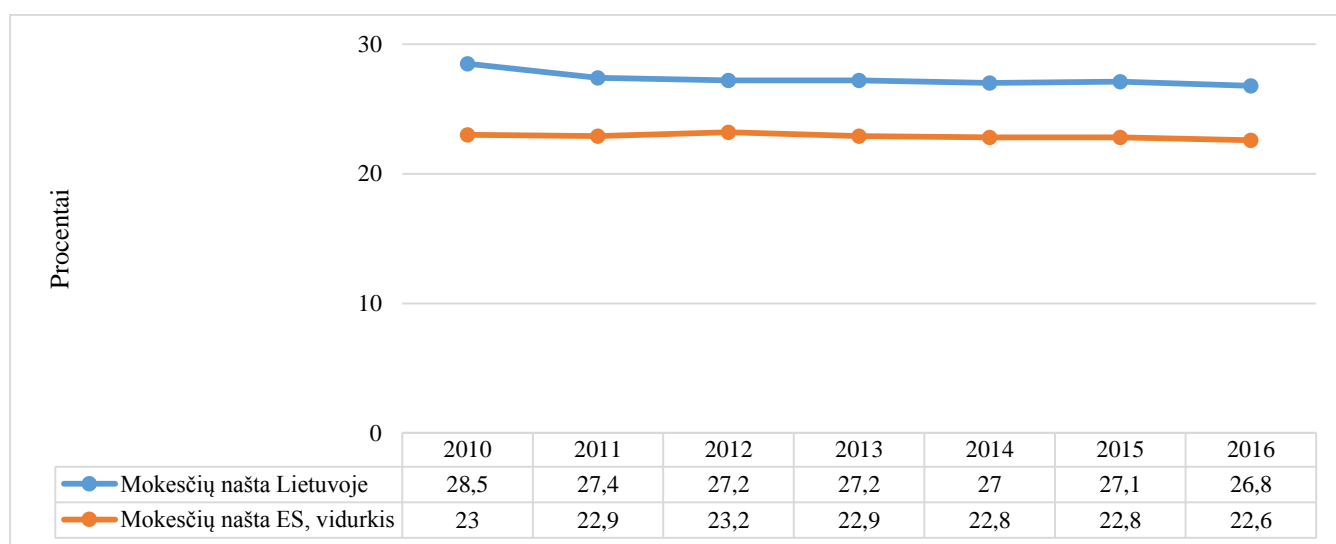
4 lentelė. Lietuvos mokesčių našta 2010-2016 m. (Finansų ministerija, Statistikos Departamentas)

Metai	Mokestinės pajamos	BVP to meto kainomis, Eur	Mokesčių našta, proc.
2010	4625398	28027659	16,5
2011	5113781	31263097	16,4
2012	5520730	33334730	16,6
2013	5759345	34962230	16,5
2014	6115831	36444362	16,8
2015	7107600	37426700	19,0
2016	6790300	38668300	17,56

Pagal 4 lentelėje pateiktus mokesčių naštos duomenis galima teigti, kad mokesčių našta analizuojamu laikotarpiu kito netolygiai. Analizuojant mokestinių pajamų ir BVP dinamiką pasirinktu laikotarpiu galima pastebėti, kad 2010-2015 m. laikotarpiu mokestinės pajamos nuolat didėjo, o taip pat didėjo ir BVP. Tokie pokyčiai lėmė tai, kad nuo 2010 m. mokesčių našta išaugo 2,5 proc. ir pasiekė 19 proc. ribą. Būtent 2015 m. ir yra fiksuojama didžiausia analizuojamo laikotarpio mokesčių našta. Tokį mokesčių naštos rodiklį lėmė tai, kad mokestinių pajamų dalis 2015 m., lyginant su 2010 m. išaugo 34,92 proc. Analizuojant šio laikotarpio bendrojo vidaus produkto pokyčius galima pastebėti, kad jis nepasižymi tokiu sparčiu augimu kaip mokestinės pajamos. BVP augimas 2010-2015 m. siekė 25,11 proc., o tai yra 9,81 proc. lėčiau nei mokestinės pajamos. 2016 m. mokesčių našta sumažėjo 1,44 proc.

Tokius pokyčius lėmė sumažėjusios mokestinės pajamos (4,67 proc.). Įdomu tai, kad BVP ir toliau didėjo, nors BVP augimas siekė vos 3,21 proc. Lyginant 2010 m. ir 2016 m. mokesčių naštą Lietuvoje galima pastebėti, kad nors ir 2016 m. surenkamos mokestinės pajamos mažėjo, tačiau mokesčių našta nepasiekė 2010 m. buvusio lygio ir toliau išlieka gana aukšta vertinamu laikotarpiu. Mokesčių naštos mažėjimas ir BVP augimas rodo apie egzistuojančią šešėlinės ekonomikos problemą, kurios masto vis dar nepavyksta apibrėžti. Nors mokestinė našta analizuojamu laikotarpiu ir mažėjo, tačiau Lietuvos gyventojai vis dar linkę užsiimti nelegalia veikla, slėpti ir nemokėti mokesčius. Būtent šios priežastys ir iškreipia mokesčių sistemos vertinimą taikant mokesčių naštos metodiką.

Analizuojant mokesčių naštą Lietuvoje, svarbu atkreipti dėmesį ir į bendrą ES-27 mokesčių naštos vidurkį. Šiuo atveju pateikiamuose mokesčių naštos rodikliuose yra įtraukiamos Valstybinio socialinio draudimo bei Garantinio fondo pajamų sumos. Eurostato duomenimis mokesčių našta Lietuvoje yra ženkliai aukštesnė nei bendras ES vidurkis (žr. 5 pav.).

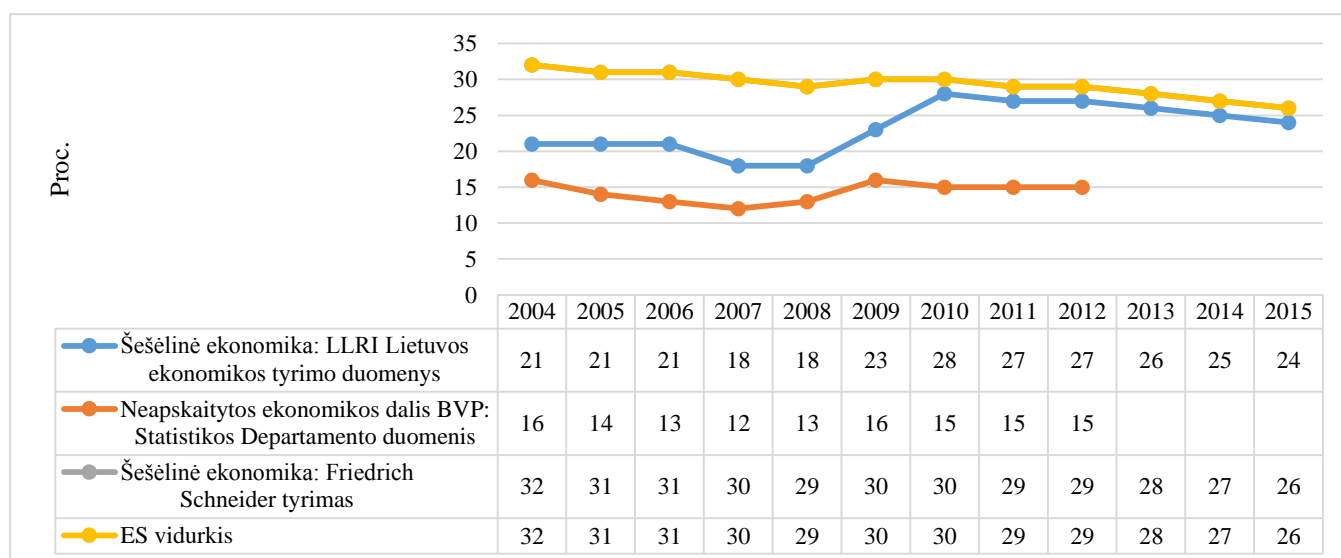


5 pav. Mokesčių našta Lietuvoje ir ES 2010-2016 m., vidurkis proc. (Eurostat)

Pagal 5 paveiksle pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad mokesčių našta Lietuvoje analizuojamu laikotarpiu turėjo tendenciją mažėti. Nors šie pokyčiai ir nežymūs, tačiau mokesčių naštos mažėjimas yra gana stabilus. Vertinant mokesčių naštos vidurkį ES galima pastebėti, kad kitimo tendencijos tapachios Lietuvos situacijai. Daroma prielaida, kad Lietuvos mokesčių naštos pokyčiai yra tendencingi ES vykstantiems pokyčiams. Tiesa, nors Lietuvos mokesčių naštos vidurkis viršija ES vidurkį apie 5 proc., tačiau lyginant 2015-2016 m. pokyčius pastebima, kad Lietuvoje mokesčių našta intensyvėja sparčiau nei ES, t.y. Lietuvoje 2015-2016 m. mokesčių našta sumažėjo 0,3 proc., o ES – 0,2 proc.

Kaip jau minėta teorinėje dalyje, vertinant mokesčių naštą svarbu atkreipti dėmesį ir į šešėlinės ekonomikos egzistavimą bei jos mastą ne tik Lietuvoje, bet ir Europoje. Šešėlinė ekonomika yra laikoma viena iš tų probleminių mokesčių sistemos efektyvumo aspektų, kuris daro gana didelį poveikį surenkamoms pajamoms iš mokesčių. Atsižvelgiant į LLRI pateikiamas ataskaitas, apie šešėlinės

ekonomikos situaciją Lietuvoje ir ES, toliau trumpai aptariama šešėlinės ekonomikos problematika. Pažymima, kad statistiniai duomenys prieinami tik iki 2015 m., todėl siekiant suprasti pokyčius, pasirinktas analizei laikotarpis nuo 2014 m., kai Lietuva oficialiai tapo Europos Sąjungos valstybė narė (žr. 6 pav.).

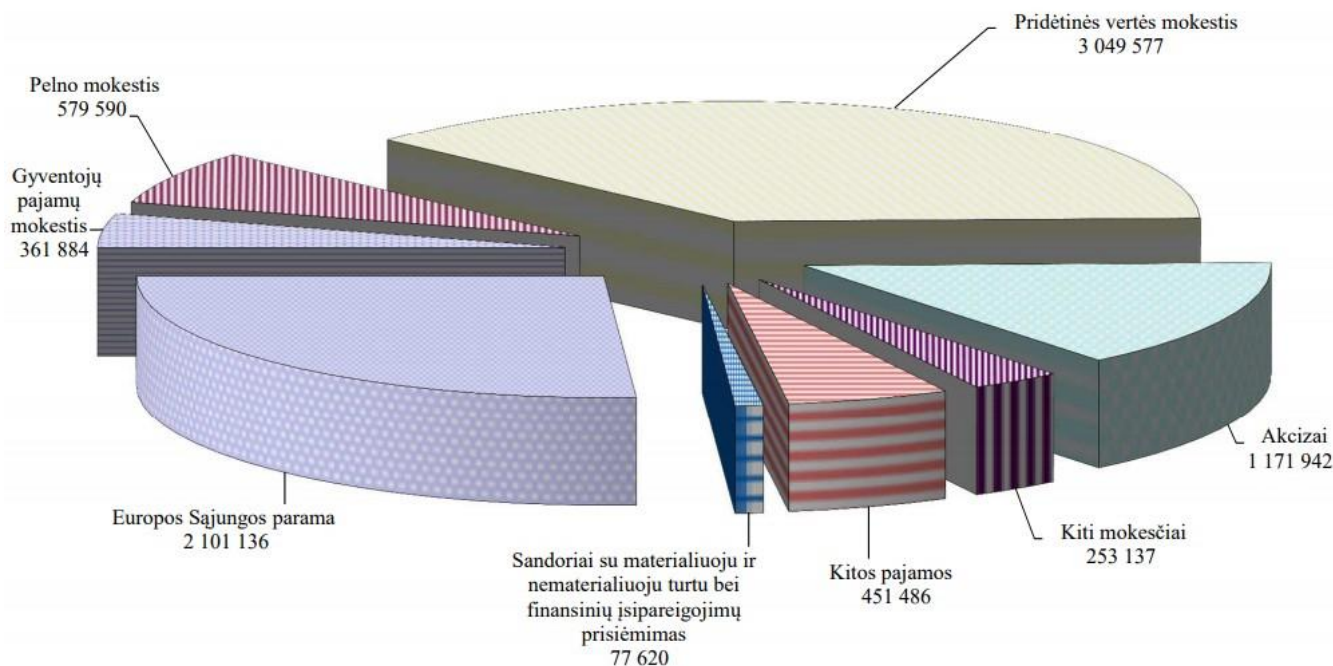


6 pav. Šešėlinės ekonomikos dalis Lietuvoje ir ES, proc. nuo BVP (LLRI, 2016)

Pagal 6 paveiksle pateikiamus statistinius šešėlinės ekonomikos duomenis matome, kad jos dydis tiek Lietuvoje, tiek visoje ES mažėja. Kadangi lyginamasis periodas apima 11 metų, galima pastebėti, kaip tam tikri ekonominiai pokyčiai darė poveikį šešėlinės ekonomikos dydžiui. Atliekant Lietuvos atvejo analizę galima pastebėti, kad šešėlinės ekonomikos dydis nuo 2009 m. ženkliai išaugo. Tokius neigiamus pokyčius lėmė ne tik Lietuvoje, bet ir pasaulyje prasidėjusi ekonominė ir finansinė krizė. Tuo laikotarpiu šešėlinės ekonomikos vidurkio reikšmė išaugo ir visoje ES. Vėlesniu laikotarpiu galima pastebėti, kad šešėlinės ekonomikos dydis tendencingai mažėjo ne tik Lietuvoje, bet ir ES.

Lyginant mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos tendencijas Lietuvoje analizuojamu laikotarpiu galima pastebėti, kad egzistuoja statistinis ryšys tarp šių dviejų vertinamų aspektų. Mažėjant mokesčių naštai, didėja šešėlinės ekonomikos mastas.

Kadangi surenkami mokesčiai yra svarbiausi valstybės biudžeto pajamų šaltiniai, labai svarbu atkreipti dėmesį, kokie mokesčiai ir kokią dalį Lietuvos biudžeto pajamų jie sudaro. Finansų ministerija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės kasmet pateikia detalias ataskaitas apie valstybės biudžeto pajamų struktūrą, kuriose atsispindi surenkamų mokesčių lyginamasis svoris valstybės biudžeto struktūroje. Atsižvelgiant į surenkamų mokesčių svarbą, tikslinga trumpai aptarti, kokie esminiai mokesčiai sudaro didžiausią valstybės biudžeto pajamų dalį (žr. 7 pav.).



7 pav. Valstybės biudžeto pajamų struktūra 2016 m. (Finansų ministerija, 2017)

Pagal 7 paveikslą pateikiamus statistinius duomenis matome, kad didžiausią lyginamąjį svorį turi iš pridėtinės vertės mokesčių surenkamos pajamos, kurios sudaro 37,90 proc. visų valstybės biudžeto pajamų. Gyventojų pajamų mokestis pagal lyginamąjį svorį valstybės biudžeto struktūroje yra vienas mažiausių ir sudaro vos 4,50 proc.

Apibendrinant mokesčių naštos Lietuvoje vertinimo rezultatus galima teigti, kad mokesčių našta analizei pasirinktu laikotarpiu kito netolygiai. Augant surenkamoms mokestinėms pajamoms, didėjo ir mokesčių našta. Nors didžiausia mokesčių naštos rodiklio reikšmė fiksuojama 2015 m., 2016 m. tik nežymiai sumažėjo mokesčių naštos rodiklis. Tokiems mokesčių naštos netolygumams poveikį gali daryti ir šio rodiklio vertinimo nepatikimumas, susijęs su šešėlinės ekonomikos egzistavimu. Nors remiantis statistiniais duomenimis ir atliktais tyrimais nustatyta, kad šešėlinės ekonomikos mastas tiek Lietuvoje, tiek ES mažėja, tačiau šios problemos egzistavimas neleidžia objektyviai vertinti mokesčių naštos, tenkančios mokesčių mokėtojams. Šešėlinės ekonomikos egzistavimą ir jos įtaką mokesčių sistemos vertinimui taip pat galima pagrįsti atsižvelgiant į tai, kad pastaraisiais metais mažėjo mokestinė našta, tačiau nežymiai didėjo BVP.

4.2. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas taikant V. Tanzi metodiką

Teorinėje magistro darbo dalyje buvo pristatyta V. Tanzi (2007) sukurta kvalifikacinių diagnostinių rodiklių metodika, pagal kurią galima vertinti mokesčių sistemos efektyvumą. Remiantis mokslininkų rekomendacijomis šioje magistro baigiamojo darbo dalyje ši metodika pritaikoma tiriant Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

Pirmasis vertinamasis kriterijus/ rodiklis – **dispersijos rodiklis**, kuris leidžia vertinti tam tikrų mokesčių rūšių poveikį valstybės gaunamoms mokestinėms pajamoms. Prieš analizuojant dispersijos rodiklio reikšmes, pirmiausia svarbu apžvelgti paskutinių metų mokesčių struktūrą pagal mokesčių rūšis.

Pajamos iš surenkamų mokesčių sudaro 92,69 proc. visų valstybės gaunamų pajamų į biudžetą. Analizuojant gaunamų pajamų struktūrą pagal mokesčių rūšis galima pastebėti, kad didžiausios pajamos gaunamos iš prekių ir paslaugų mokesčių (žr. 5 lentelę). Atliekant surinktų mokesčių struktūros analizę galima identifikuoti, kokie mokesčiai sudaro didžiausią mokestinių pajamų dalį.

5 lentelė. Sumokėtų mokesčių dalis (planuojama) valstybės biudžeto mokestinėse pajamose 2016 m., tūkst Eur ir proc. (2016 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektas, 2016)

Mokesčių rūšis	Suma, mln. Eur	Lyginamasis svoris mokestinėse pajamose, proc.
Pajamų ir pelno mokesčiai:	922 014	17,11
Gyventojų pajamų mokestis	361 884	6,71
Pelno mokestis	560 130	10,39
Turto mokesčiai	2727	0,05
Nekilnojamojo turto mokestis	2727	0,05
Prekių ir paslaugų mokesčiai	4 359 684	80,88
Pridėtinės vertės mokestis	3 053 577	56,65
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	26 100	0,48
Akcizai	1 161 242	21,54
Cukraus sektoriaus mokesčiai	1 080	0,02
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	15 500	0,29
Transporto priemonių mokesčiai	59 610	1,11
Mokesčiai už aplinkos teršimą	10 044	0,19
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	32 531	0,60
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	106 000	1,97
Mokesčių iš viso:	5389970	100,00

Pagal 5 lentelėje pateikiamus duomenis matome, kad didžiausią mokestinių pajamų dalį sudaro prekių ir paslaugų mokesčiai, kurie siekia net 80 proc. visų valstybės biudžeto mokestinių pajamų, o pajamų ir pelno mokesčiai – penktadalį visų mokestinių pajamų.

Norint suprasti, kaip kito šių mokesčių lyginamieji svoriai, atlikta mokesčių dalies mokestinėse pajamose dinaminė analizė. Pasirinktas analizuoti laikotarpis – 2010-2016 m. Dinaminės analizės rezultatai atskleidžia, kad pagrindiniai šalies mokesčiai, iš kurių surenkamos pagrindinės mokestinės pajamos – gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis ir akcizų mokestis (žr. 6 lentelę).

6 lentelė. Sumokėtų mokesčių lyginamųjų svorių mokestinėse pajamose dinamika 2010-2016 m.. proc.

(Lietuvos Statistikos Departamentas)

Mokesčio rūšis	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gyventojų pajamų mokestis	21,73	21,37	21,01	21,70	20,32	22,00	22,39
Įmokos į garantinį fondą	0,19	0,20	0,19	0,21	0,23	0,25	0,24
Pelno mokestis	5,97	4,94	7,84	8,28	8,65	8,77	9,08
Socialinis mokestis	-	-	-	-	-	-	-
Pridėtinės vertės mokestis	45,67	48,15	45,73	44,70	46,47	43,63	43,25
Akcizai	19,01	18,00	17,53	17,29	16,85	17,52	17,39
Cukraus sektoriaus mokestis	0,03	0,04	0,03	0,12	0,02	0,02	0,02
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis	1,14	1,16	1,15	1,18	1,35	1,51	1,38
Žemės mokestis	0,29	0,30	0,31	3,16	3,72	4,11	0,41
Nekilnojamojo turto mokestis	1,87	1,56	1,39	1,34	1,58	1,49	1,41
Transporto priemonių mokestis	0,74	0,76	0,95	0,99	0,97	0,87	0,93
Mokestis už aplinkos teršimą	0,16	0,32	0,30	0,33	0,35	0,20	0,18
Naftos ir dujų išteklių mokestis	0,15	0,18	0,18	0,13	0,09	0,06	0,04
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,18	0,15	0,20	0,20	0,21	0,23	0,20
Rinkliavos	1,36	1,31	1,38	1,48	1,49	1,40	1,39
Viso:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Pagal 6 lentelėje pateiktus duomenis galima pastebėti, kad daugelio mokesčių rūšių lyginamasis surenkamų mokestinių pajamų svoris yra palyginti mažas. Tokius skirtumus lėmė tai, jog kai kurių surenkamų mokesčių administravimas yra gana sudėtingas. Galima išsamiau aptarti kai kurias mokesčių rūšis ir joms taikomus tarifus. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokestis, kurio tarifai yra patvirtinti Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto įstatymu (Žin., 2005, Nr. 76-2741). Remiantis įstatyme pateikiamomis nuostatomis galima teigti, kad nekilnojamojo turto mokestis yra mokamas už „gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinius (patalpas), žuvininkystės statinius ir inžinerinius statinius, kurių bendra vertė viršija 1 milijoną litų“. Tokią vertę turintis nekilnojamas turtas apmokestinamas 1 proc. tarifu. Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiamais duomenimis, nuo 2015 m. sausio 1 d. įsigaliojo nauji mokesčių tarifai fiziniams asmenims. Fiziniai asmenys, kurių nekilnojamas turtas viršija 220 000 eurų, viršijanti dalis apmokestinama 0,5 proc. tarifu. Kitos paskirties, nei išvardinta aukščiau, nekilnojamas turtas yra apmokestinamas 0,3-3 procentų tarifu (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2017, <http://www.vmi.lt/cms/nekilnojamojo-turto-mokestis>).

Vienas iš sudėtingiau administruojamų mokesčių, kurio lyginamasis svoris mokestinėse pajamose neviršija 0,35 proc. – mokestis už aplinkos teršimą. Pajamų, surenkamų iš šio mokesčio administravimą dalis analizuojamu laikotarpiu mažėjo, o tokią situaciją ir lėmė tai, kad mokesčio administravimo mechanizmas yra palyginti sudėtingas. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme (Valstybės žinios, 1999, Nr., VIII-1183) pabrėžiama, kad šis mokestis taikomas tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims, o mokesčiai už taršą apskaičiuojami pagal tarifus, kurie grupuojami pagal taršos

šaltinius. Remiantis įstatyme pateikiamomis nuostatomis pabrėžiama, kad taršos šaltiniais gali būti laikomi stacionarūs ir mobilieji taršos šaltiniai, taip pat apmokestinamųjų gaminių, apmokestinamosios pakuotės ir sąvartynuose esančių atliekos. Kiekvienas iš šių taršos šaltinių yra apmokestinami skirtingai, todėl tai ir lemia šio mokesčio administravimo sudėtingumą.

Pagal 6 lentelėje pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad surenkamų mokesčių lyginamoji dalis iš gyventojų pajamų mokesčio pastaruoju metu didėjo ir per praėjusius 3 metus lyginamasis svoris išaugo 2 proc. Tai rodo, kad į valstybės biudžetą surenkamoms mokestinėms pajamoms, šis mokestis daro reikšmingą poveikį. Šiek tiek mažiau (apie 1 proc.) išaugo ir akcizų lyginamasis svoris.

Greta dispersijos rodiklio, kurį pasiūlė V. Tanzi (2007), svarbu apskaičiuoti ir **erozijos indeksą**, kuris padeda nustatyti ryšio glaudumą tarp to, ką valstybė planavo/ numatė surinkti ir kokie faktiniai rezultatai pasiekti (žr. 7 lentelę).

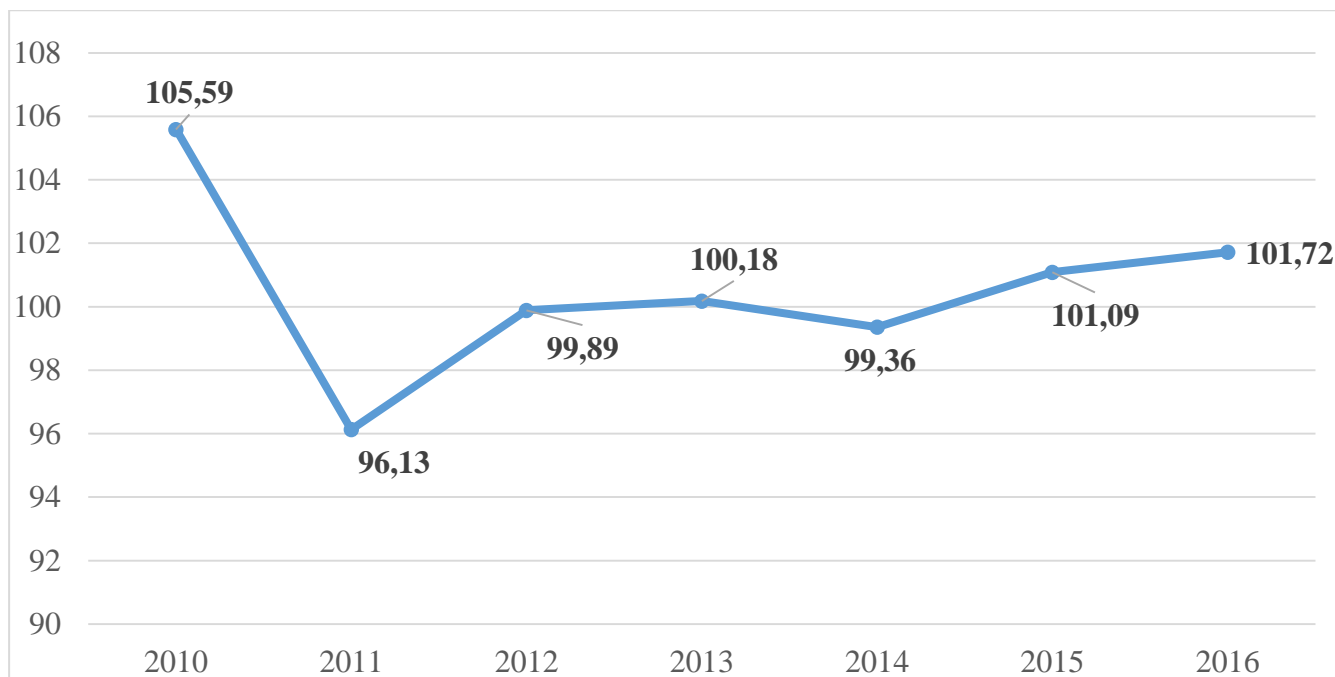
7 lentelė. Surinktų mokestinių pajamų plano įvykdymas 2010-2016 m., proc. (Valstybinės mokesčių inspekcija)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Surinkti mokesčiai pagal faktą*	10263406	12825526	13317620	15655751	16735098	5728200	6047500
Planuoti surinkti mokesčiai*	10837578	12329430	13303096	15683461	16627510	5666100	5945200
Plano įvykdymas, proc.	105,59	96,13	99,89	100,18	99,36	101,09	101,72

*Iki 2015 m. duomenys pateikiami mln. Lt, po 2015 m. – tūkst. Eur

Pagal 7 lentelėje pateiktus duomenis galima pastebėti, kad tik 2011 m., 2012 m. ir 2014 m. planuotas valstybės biudžetas nebuvo surinktas. Tačiau faktinių mokestinių pajamų nuokrypis nuo planuoto skiriasi 1-4 procentų ribose. Kitu analizuojamu laikotarpiu faktinės surinktos pajamos viršijo planuotąsias, o tai rodo, kad mokesčių pajamų administravimas vykdomas sėkmingai ir efektyviai. Faktinių mokestinių pajamų surinkimui viršijant planuotąsias taip pat atskleidžia, kad vykdomos mokesčių sistemos reformos teigiamai veikia valstybės biudžetą, todėl priimamus sprendimus dėl mokesčių sistemos galima vertinti teigiamai.

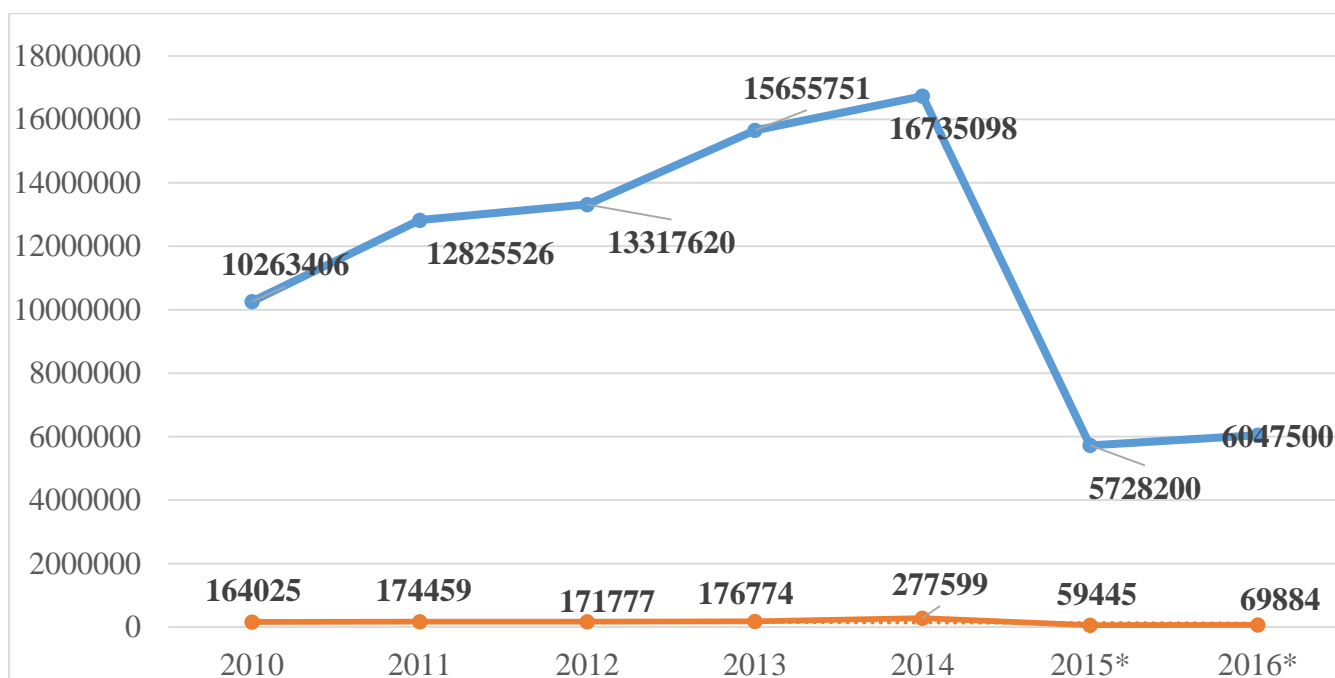
Lentelėje pateikiami duomenys taip pat naudojami vertinant prievartos ir **mokesčių ėmimo kaštus**, skaičiuojant šių rodiklių indeksus. Moksliniuose šaltiniuose pažymima, kad vienas iš būdų nustatyti mokesčių sistemos efektyvumą, yra vertinant planuojamas surinkti pajamas su faktiškai gautomis (žr. 8 pav.).



8 pav. Planuojamų ir faktiškai gautų mokestinių pajamų dinamika 2010-2016 m., proc. (VMI, 2017)

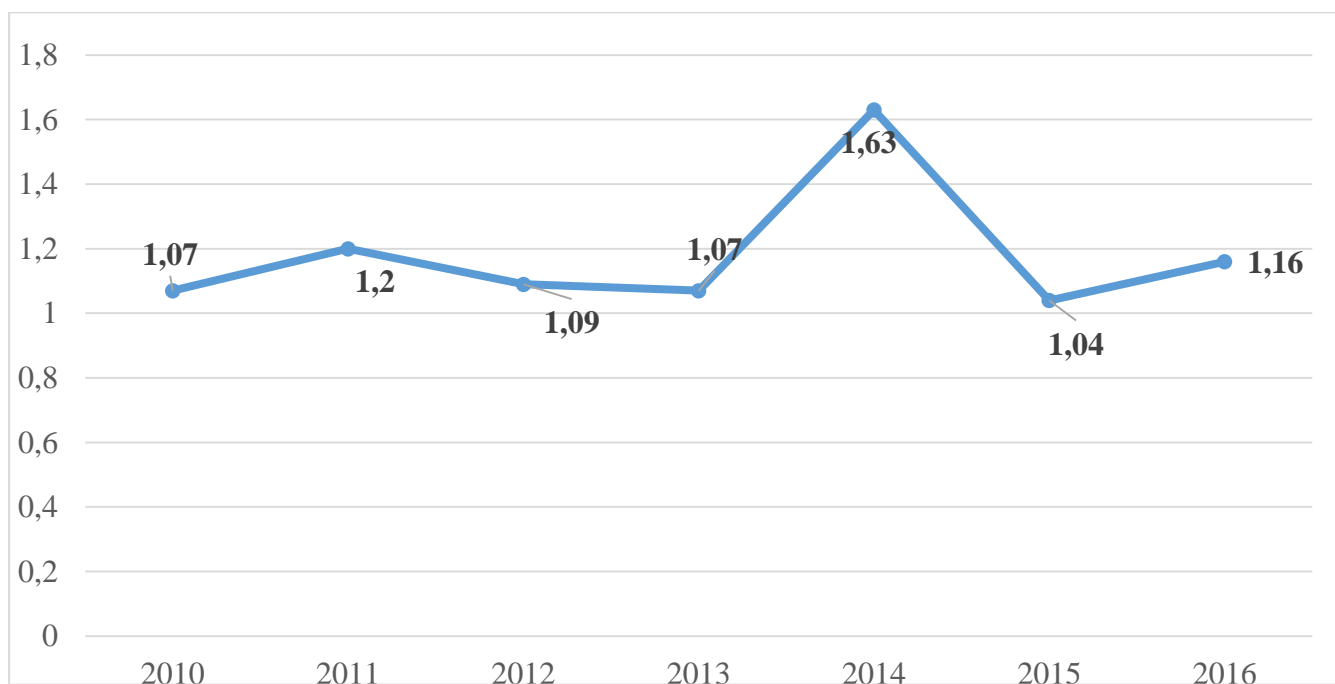
V. Tanzi (2007) atkreipdamas dėmesį į atotrūkį tarp planuojamų surinkti ir surinktų mokestinių pajamų pabrėžė, kad rekomenduotina minimalioji riba turėtų būti 85 proc. Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemos atotrūkį nuo planuotų surinkti ir surinktų faktinių mokestinių pajamų pastebima, kad beveik visu analizuojamu laikotarpiu faktinės mokestinės pajamos viršija planuotąsias. Tai leidžia daryti išvadą, kad mokestinių pajamų surinkimas Lietuvos atveju yra geras. Kadangi nustatyta minimalioji riba yra 85 proc., Lietuvos mokesčių sistemos administravimas turi būti laikomas efektyviu.

Vertinant mokesčių ėmimo kaštų indeksą, siūlytina atkreipti dėmesį į santykį tarp gaunamų mokestinių pajamų ir mokesčių administravime patiriamų išlaidų santykį. Šiuo atveju Valstybinės mokesčių inspekcijos patiriamas išlaidas yra gana sudėtinga įvertinti dėl skirtinguose informaciniuose šaltiniuose pateikiamų duomenų skirtumų. Skaičiuojant mokesčių ėmimo kaštų indeksą vadovautasi Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiamomis veiklos ataskaitomis (žr. 9, 10 pav.).



*Nuo 2015 m. įvedus euro valiutą Lietuvoje, grafike suma pateikiama eurais

9 pav. Mokesčių administravime patiriamų išlaidų ir surinktų pajamų dinamika 2010-2016 m. (VMI veiklos ataskaitos, 2017)

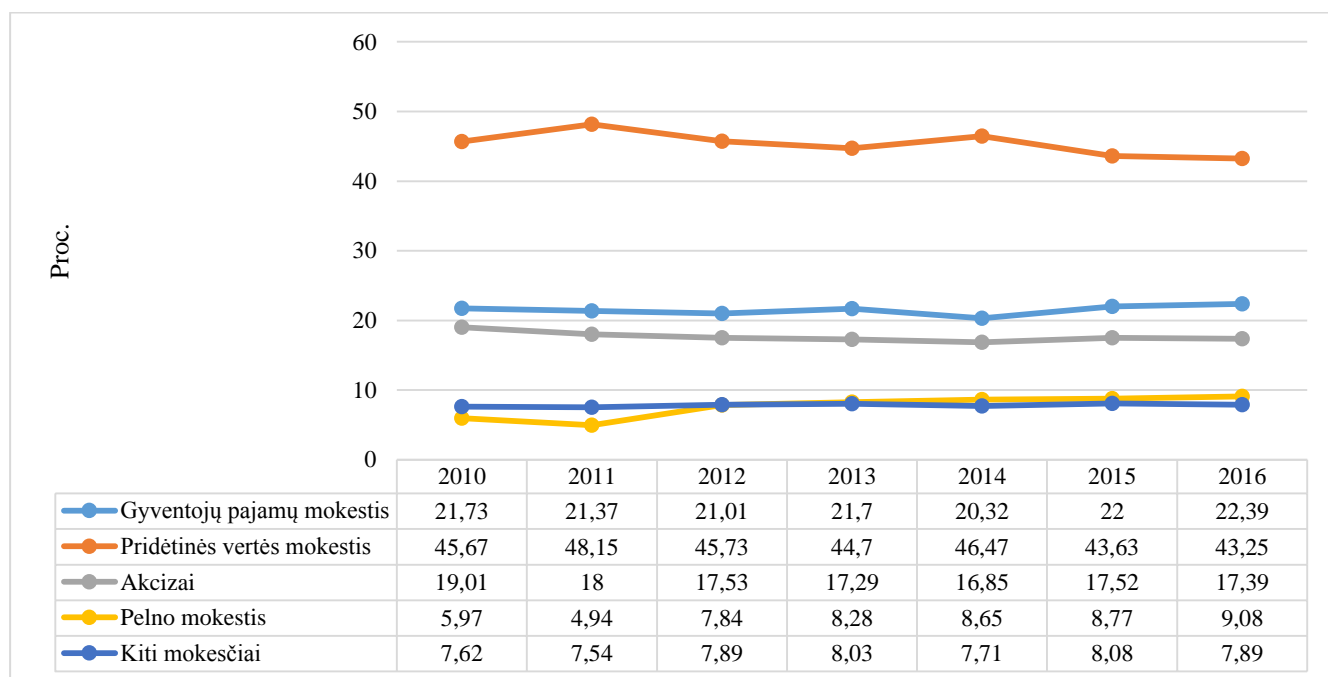


10 pav. Surinktų pajamų ir patirtų ėmimo išlaidų santykis Lietuvoje 2010-2016 m., proc. (VMI veiklos ataskaitos, 2017)

Pagal 10 paveiksle pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad Valstybinės mokesčių inspekcijos patiriamos išlaidos mokestinių pajamų surinkimui kito netolygiai. Pastebima tendencija, kad didėjant mokesčių administravimo kaštams, tuo laikotarpiu didėja ir surinktos mokestinės pajamos. Tokia tendencija atskleidžia, kad mokestinių pajamų surinkimas didele dalimi priklauso nuo mokesčių

administravimo efektyvumo, skiriamų investicijų šiai sričiai. Didžiausios išlaidos, lyginant su gautomis mokestinėmis pajamomis fiksuojamos 2014 m. 10 paveiksle pateikiamas surinktų mokestinių pajamų ir patirtų išlaidų mokesčių administravimui santykinis rodiklis atskleidžia, kad nuo 2014 m. patirtos išlaidos išlaidos, lyginant su gautomis mokestinėmis pajamomis sudarė apie 1 proc. Būtina pažymėti, kad V. Tanzi (2007) kaip priimtina išlaidų dalį nurodo 0,5 proc. ribą, o Lietuvos atvejo analizė atskleidžia, kad visu analizuojamu laikotarpiu ši riba yra viršijama. Vertinant tokias analizuojamo rodiklio reikšmes galima daryti prielaidą, kad šiuo aspektu Lietuvos mokesčių sistema yra neefektyvi, todėl tobulinant mokesčių politiką siūlytina atkreipti dėmesį į mokesčių administravimui skiriamų investicijų mažinimą, sprendimų priėmimą, kuris leistų minimizuoti patiriamas išlaidas.

Sekantis vertinamasis rodiklis – **koncentracijos indeksas**, į kurį rekomenduoja atsižvelgti V. Tanzi (2007), vertinant pasirinktos šalies mokesčių sistemą. Mokslininkas pažymėjo, kad kuo mažiau mokesčių yra taikoma, tuo efektyvesnė gali būti laikoma mokesčių sistema. Rekomenduotinas mokesčių skaičius – 5-6 mokesčių rūšys. Atsižvelgiant į anksčiau aptartų mokesčių rūšių lyginamųjų svorių pasiskirstymas, galima išskirti penkis pagrindinius, kurių lyginamasis svoris mokestinėse pajamose yra svarus (žr. 11 pav.).



11 pav. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rūšis dalis Lietuvos mokestinėse pajamose 2010-2016 m., proc. (Lietuvos Statistikos Departamentas, Finansų ministerija)

Pagal 11 paveiksle pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad Lietuvoje kiti mokesčiai nesudaro net dešimtadalio visų gaunamų mokestinių pajamų, o jų lyginamasis svoris svyruoja tik 7,5 – 8,10 proc. ribose. Tokie duomenys atskleidžia, kad į palyginti mažą daugelio mokesčių lyginamąjį svorį, Lietuvos mokesčių sistema galėtų būti perorganizuojama, minimizuojant mokesčių rūšis į 4 pagrindines, kurių

lyginamasis svoris yra ženkliai svaresnis. Kaip jau minėta anksčiau, Lietuvoje dominuoja keturios pagrindinės mokesčių rūšys, kurios išskiriamos 11 paveiksle.

Toliau V. Tanzi (2007) siūlomas vertinti **objektyvumo indeksas** yra sietinas su mokesčių naštos rodikliu, kuris aptartas ir analizuotas 4.1. poskyryje. Galima tik pabrėžti, kad Lietuvos mokesčių sistemoje išlaikomas apmokestinimo objektyvumo lygis. Esminiai principai, kuriais vadovaujamosi įgyvendinant, tobulinant ir administruojant Lietuvos mokesčių sistemą:

- **Horizontalusis teisingumas:** vienodas ekonomines galimybes turintys mokesčių mokėtojai ar jų grupės yra apmokestinami vienodai, o tai ir garantuoja teisingumo nuostatų įdiegimą mokesčių sistemoje;
- **Vertikalusis teisingumas:** skirtingas ekonomines galimybes turintys mokesčių mokėtojai ar jų grupės yra apmokestinami skirtingai.

Horizontalusis ir vertikalusis teisingumas yra būdingas daugeliui Europos Sąjungos valstybių, todėl galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistemoje yra išlaikomas apmokestinimo objektyvumas.

Apibendrinant Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą pagal V. Tanzi (2007) pasiūlytą kvalifikacinių diagnostinių rodiklių metodiką galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistemos administravimo sudėtingumą gali nulemti taikomos įvairios mokesčių rūšys, kurių dauguma įneša tik labai mažas mokesčines pajamas į valstybės biudžetą. Mokesčių rūšių skaičius ir jų įvairovė negali garantuoti efektyviai funkcionuojančios mokesčių sistemos, todėl formuojant ir tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą siūlytina atkreipti dėmesį į mokesčių rūšių sumažinimą, koncentruojant dėmesį į pagrindinius keturis mokesčius: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno ir akcizo mokesčius. Mokesčių rūšių sumažinimas leistų efektyviau administruoti mokesčių surinkimą, taip pat ta leistų sumažinti kaštus, kurie skiriami papildomų mokesčių administravimui. Vieni iš pagrindinių mokesčių, kurių administravimo mechanizmas yra labai sudėtingas, tačiau santykinai jie neša nedaug finansinės naudos valstybės biudžetui – loterijų ir azartinių lošimų mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, turto mokestis. Atsižvelgiant į šį aspektą Lietuvos mokesčių sistemos administravimą galima vertinti neigiamai. Vertinant vykdomą Lietuvos mokesčių reformą, o tiksliau planuotą ir faktiškai surinktų mokesčių pajamų santykį galima pastebėti, kad situacija Lietuvoje nėra stabili, t.y. visu analizuotu laikotarpiu mokesčių sistemoje svyruojama nuo numatytų mokesčių pajamų sumos viršijimo iki numatyto plano negyvendinimo. Nors visu analizuojamu laikotarpiu plano įvykdymo rodiklis išliko rekomenduotinese (>85 proc.) ribose. Atsižvelgiant į tai galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema yra efektyviai administruojama, kadangi ne visoms valstybėms pavyksta išlaikyti šį rodiklį virš rekomenduotinių ribų. Vertinant Lietuvos mokesčių sistemos visumą svarbu pažymėti, kad pagrindinis dėmesys turėtų būti sutelkiamas į pagrindinių keturių dominuojančių mokesčių administravimą, kurie pagal lyginamuosius svorius sudaro mokesčių pajamų pagrindą visu analizuotu laikotarpiu. V. Tanzi (2007) pasiūlyta metodika gali būti naudojama vertinant mokesčių sistemą Lietuvoje, tačiau tik kaip

pagalbinė priemonė formuojant išvadas apie mokesčių sistemos efektyvumą, todėl tikslinga tolimesniame darbe vertinti J.B. Gill pasiūlyta sisteminio vertinimo metodika, kuri leidžia įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą, nekoncentruojant dėmesio į administracinę mokesčių sistemos našą.

4.3. Mokesčių sistemos efektyvumo nustatymas taikant sisteminio vertinimo metodą

Teorinėje magistro baigiamojo darbo dalyje buvo pristatyta J. Gill (2000) pasiūlyta sisteminio vertinimo metodika, kurioje pagrindinis dėmesys sutelkiamas į atskirų mokesčių sistemos komponentų analizę, jų tarpusavio suderinamumą, kuris ir nulemia mokestinių pajamų surinkimą. Nors pasiūlyta sisteminio vertinimo metodika apima tiek kiekybinius, tiek kokybinius rodiklius, tačiau šiame darbe pasirinktas tik kiekybinio vertinimo aspektas, leidžiantis objektyviai vertinti mokesčių sistemos administravimo spragas. Kaip jau minėta anksčiau, mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui siūlomos metodikos susiduria su pagrindine problema – duomenų prieinamumu ir/ ar jų trūkumu. Ne išimtis ir J. Gill (2000) sisteminio vertinimo metodika, kurios visuminis pritaikymas vertinant Lietuvos mokesčių sistemą nėra galimas dėl statistinių duomenų trūkumo, jų neprieinamumo. Atsižvelgiant į šią problematiką, šioje darbo dalyje pasirinkti tik kai kurie kiekybinio vertinimo aspektai, kurie leidžia vertinti Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

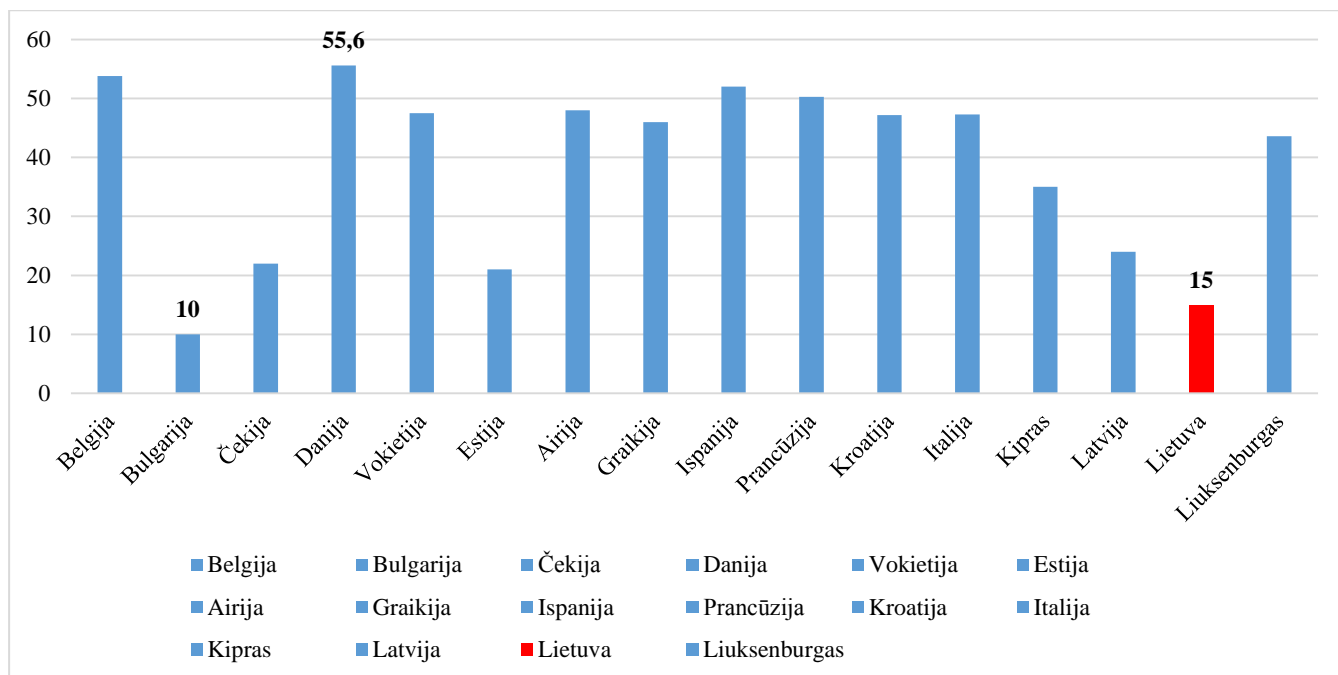
Pirmasis vertinamasis kiekybinis kriterijus – prigimtinės mokesčių sistemos savybės. Šiam kriterijui priskiriami įvairūs rodikliai, kurių vienas – **mokesčių rūšių įvairovė**. Atsižvelgiant į LR Mokesčių administravimo įstatyme (Žin., 2004, Nr. 63-2243) pateikiamą informaciją, Lietuvoje yra taikomi 28 rūšių mokesčiai. Ankstesniuose darbo skyriuose buvo akcentuoti pagrindiniai iš jų: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno, akcizų mokesčiai. Taip pat greta jų išskirti loterijų ir azartinių lošimų, nekilnojamojo turto ir aplinkos taršos mokesčiai. Šie mokesčiai sudaro tik mažą dalį visos mokesčių įvairovės. J.B. Gill (2000) pateiktoje sisteminio vertinimo metodikoje siūloma atkreipti dėmesį, kiek ir kokių mokesčių sumoka mokesčių mokėtojai, todėl atsižvelgiant į Lietuvos statistikos Departamento pateikiamus statistinius duomenis, trumpai apžvelgiama kiek ir kokių mokesčių sumoka Lietuvos gyventojai (žr. 8 lentelę). Pagal 8 lentelėje pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad pagrindiniai mokesčiai, kuriuos moka Lietuvos gyventojai yra gyventojų pajamų mokestis, konsulinis mokestis ir žemės mokestis. Šie mokesčiai laikomi pagrindiniais ir didžiausias mokestines pajamas duodančiais mokesčiais dėl savo lyginamojo svorio bendroje mokestinių pajamų struktūroje. Greta šių mokesčių taip pat yra mokamas paveldimo turto mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, rinkliavos, žyminis mokestis bei nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandenų telkinius.

8 lentelė. Lietuvos gyventojų sumokami mokesčiai pagal mokesčių rūšį ir mokesčių mokėtojus 2012-2016 m., tūkst. Eur (Lietuvos Statistikos Departamentas)

Mokesčių mokėtojai	Mokesčių rūšis	2012	2013	2014	2015	2016
Gyventojai	Gyventojų pajamų mokestis	1159734	1249824	1325394	1439500	1547842
	Žemės mokestis	15090	16359	20021	17050	17176
	Paveldimo turto mokestis	1198	1282	1331	1429	1469
	Nekilnojamojo turto mokestis	1114	1423	1750	997	1031
	Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandenių telkinius	4164	4088	4070	4130	4291
	Rinkliavos	22565	27895	26273	23820	-
	Konsulinis mokestis	18749	5434	4176	4139	-
	Žyminis mokestis	2763	3021	3018	2810	3928

Išsamiau analizuojant gyventojų sumokamų mokesčių dinamiką 2012-2016 metų laikotarpiu (žr. 8 lentelę) galima pastebėti, kad gyventojų pajamų mokesčio dalis analizuojamu laikotarpiu didėjo. Iš šio mokesčio surenkamų mokestinių pajamų dalis per 2012-2016 m. išaugo 25,07 proc. Ne toks spartus augimas fiksuojamas ir surenkamose mokestinėse pajamose iš žemės mokesčio. Analizuojamu laikotarpiu surenkamų mokestinių pajamų iš žemės mokesčio dalis išaugo 12,15 proc. Iš visų 8 lentelėje pateikiamų gyventojų mokamų mokesčių galima išskirti nekilnojamojo turto ir paveldimo turto mokesčius, kurių lyginamasis svoris bendroje mokestinių pajamų struktūroje yra mažiausias.

Analizuojant Lietuvos mokesčių sistemą ir surenkamus mokesčius, svarbu atkreipti dėmesį į mokesčių tarifus ne tik Lietuvoje, bet ir kitose ES valstybėse narėse. Eurostat pateikia duomenis apie gyventojų pajamų mokesčių tarifus skirtingose valstybėse, todėl galima palyginti, kokie tarifai taikomi Lietuvoje ir kaip jie skiriasi, lyginant su kitomis ES valstybėmis narėmis (žr. 12 pav.). Pagal 12 paveiksle pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad Lietuvoje taikomas gyventojų pajamų tarifas siekia 15 proc. ir yra vienas mažiausių, lyginant su pasirinktomis Europos Sąjungos valstybėmis. Grafike išskiriamos papildomai dvi valstybės, siekiant nustatyti Lietuvos atotrūkį tarp mažiausių gyventojų pajamų tarifą taikančios ES valstybės narės ir didžiausių. Galima pastebėti, kad didžiausias gyventojų pajamų tarifas yra taikomas Danijoje ir siekia net 55,6 proc., t.y. 40,6 proc. didesnis nei Lietuvoje. Mažiausių gyventojų pajamų tarifą iš analizuojamų valstybių taiko Bulgarija. Šioje valstybėje gyventojų pajamos apmokestinamos tik 10 proc., o t.y. 5 proc. mažiau nei Lietuvoje.



12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio tarifai Europos Sąjungoje, proc. (Eurostat, 2016)

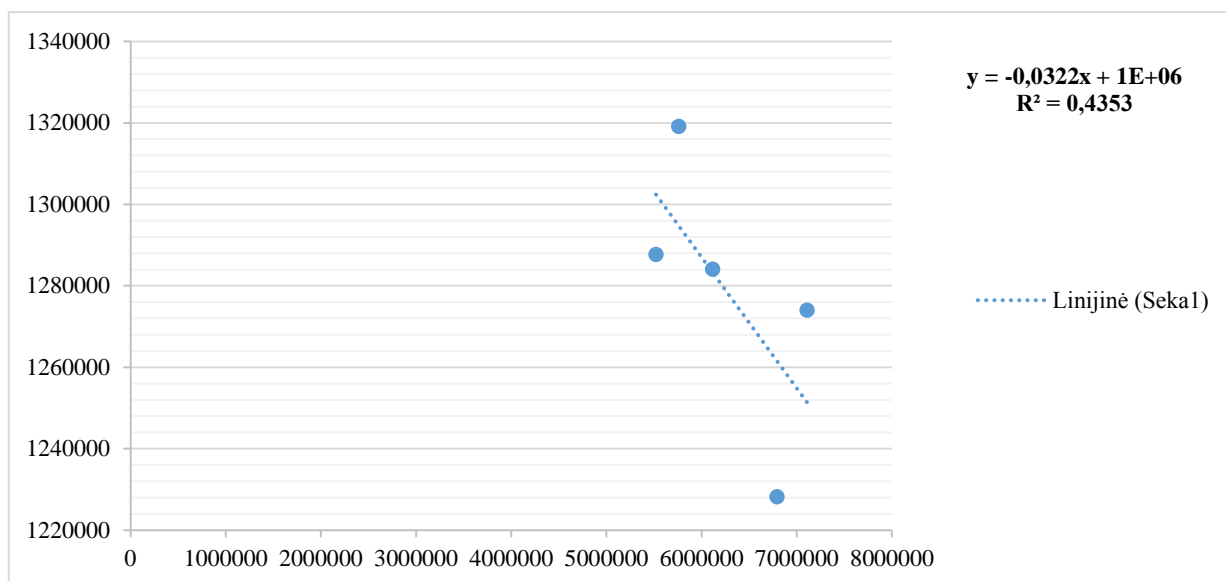
Kitas vertinamas rodiklis – **pateiktų gyventojų pajamų deklaracijų skaičius**. Gyventojai, per įstatymu numatytą mokesstinį laikotarpį turi pateikti gyventojų pajamų deklaracijas, kuriose deklaruojami per praėjusį mokesstinį laikotarpį gautas pajamas bei sumokėtų mokesčių sumą. Numatytas deklaracijų pateikimo terminas – gegužės 1 diena. 9 lentelėje pateikiami duomenys, kurie atspindi, kiek gyventojų pajamų deklaracijų buvo gauta, kokia jų dalis pateikta naudojant elektroninę sistemą.

9 lentelė. Pateiktų GPM dinamika 2012-2016 m. (Mrazauskaitė, 2016; Valstybinės mokesčių inspekcija)

	2012	2013	2014	2015	2016
Gyventojų skaičius	1109108	1124306	1110096	1281889	1232357
GPM deklaracijų skaičius, įskaitant patikslintas	1338398	1357811	1310799	7840	4128
Elektroniniu būdu pateiktų GPM deklaracijų skaičius	1287772	1319203	1284118	1274049	1228229
Elektroniniu būdu pateiktų GPM deklaracijų skaičius, proc.	96,22	97,16	97,96	99,39	99,67

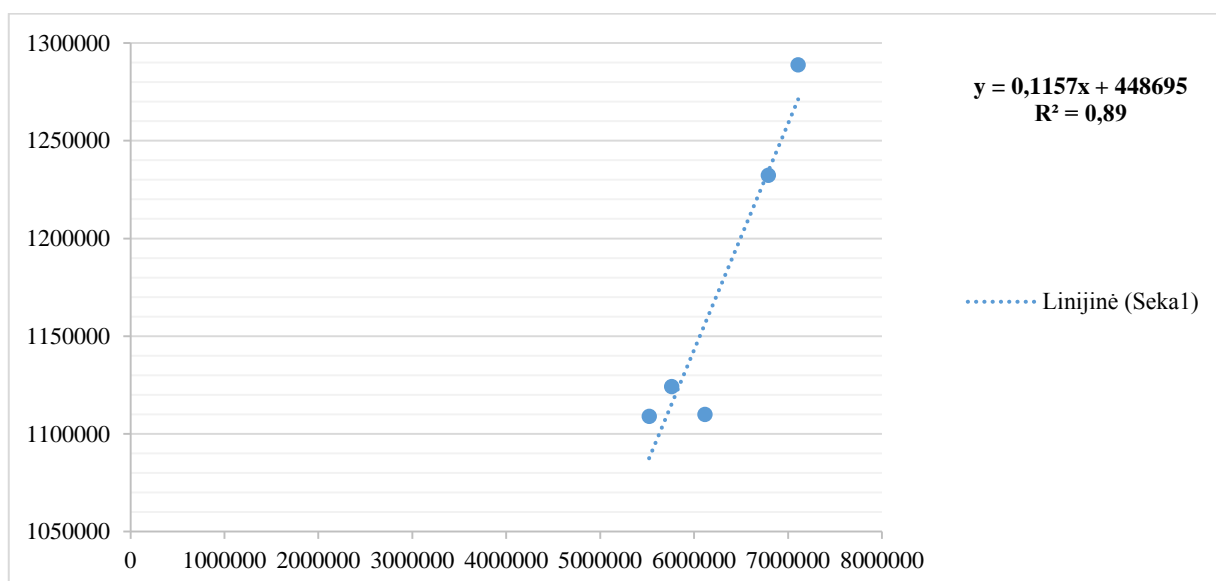
Pagal 9 lentelėje pateiktus duomenis galima pastebėti, kad pateikiamų deklaracijų skaičius naudojant elektronines priemones – didėja. Didžiausias deklaravusių pajamas gyventojų skaičius fiksuojamas 2013 metais, mažiausiai gyventojų pajamų deklaracijų elektroninėmis priemonėmis pateikė 2016 m. Šiems rodikliams poveikį gali daryti ir tai, kad Lietuvoje vis dar egzistuoja emigracijos problema, o gautų deklaracijų skaičius yra tiesiogiai veikiamas deklaruotų Lietuvoje gyventojų skaičiaus. Būtina pažymėti, kad gyventojams, deklaruojantiems gautas pajamas yra nustatytas 15 proc. pajamų tarifas, kuris nekinta jau nuo 2009 metų. Deklaracijų skaičiaus, pateikiamo elektroniniu būdu rodiklio pokyčius galima vertinti teigiamai, kadangi nuotoliniu būdu ir savarankiškai pateikiamos deklaracijos leidžia daryti prielaidą, kad mokesčių administravimui yra patiriami mažesni kaštai.

Analizuojant pateiktų GPM dinamiką taip pat reikėtų atkreipti dėmesį į jų skaičiaus pokyčius ir daromą poveikį surenkamoms mokestinėms pajamoms. Atliktos koreliacinės analizės rezultatai pateikiami 13 paveiksle atskleidžia, kad tarp gyventojų pateikiamų GPM skaičiaus ir surinktų mokestinių pajamų egzistuoja tik silpnas statistiškai reikšmingas ryšys.



13 pav. Gyventojų pateiktų GPM ir surinktų mokestinių pajamų koreliacinė analizė

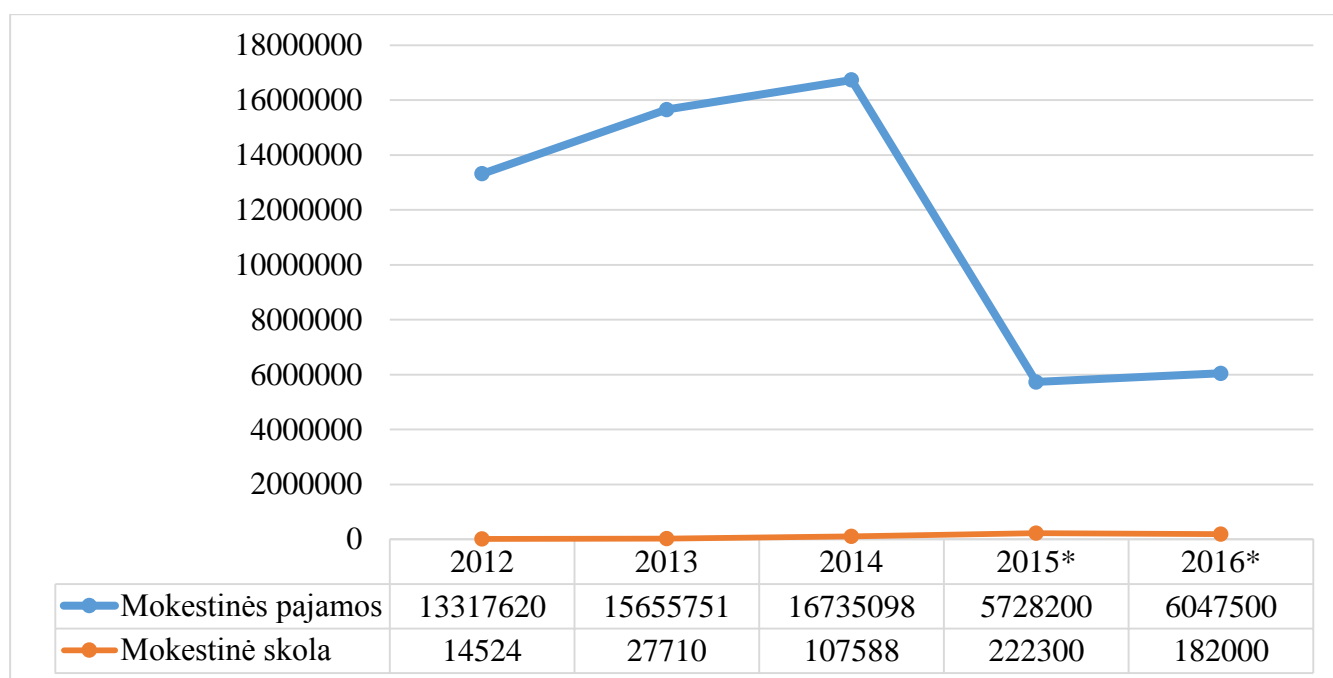
Tokie koreliacinės analizės rezultatai leidžia daryti išvadą, kad pateiktų GPM skaičius nedaro reikšmingo poveikio surekamų pajamų dydžiui. Siekiant nustatyti mokesčių mokėtojų mokestinių įsipareigojimų vykdymo poveikį surenkamoms mokestinėms pajamoms, keliami prielaida, kad mokestinių pajamų suma priklauso nuo registruotų mokesčių mokėtojų skaičiaus. Siekiant patvirtinti arba paneigti šią prielaidą, atliekama koreliacinė analizė tarp šių kintamųjų (žr. 14 pav.).



14 pav. Registruotų mokesčių mokėtojų ir surinktų mokestinių pajamų koreliacinė analizė

Pagal 14 paveiksle pateikiamus tyrimo duomenis galima pastebėti, kad tarp analizuojamų kintamųjų egzistuoja vidutiniškai stiprus statistinis ryšys, kadangi gauta R reikšmė – 0,89. Tokie koreliacinės analizės rezultatai atskleidžia, kad surenkamoms mokestinėms pajamoms itin svarbus mokesčių mokėtojų skaičius bei jų sugebėjimas vykdyti prisiimtus mokestinius įsipareigojimus.

Vertinant mokesčių sistemą svarbu įvertinti ir **nesumokėtų mokesčių mokėtojų mokesčių sumą**, o tiksliau - jų įsiskolinimą valstybės biudžetui. Ši suma turėtų virsti mokestinėmis pajamomis, tačiau vertinant mokesčių sistemos efektyvumą eliminuojama. Mokesčių įsiskolinimo administravimui taip pat yra skiriami papildomi kaštai, todėl patiriamos papildomos administravimo išlaidos, kurios daro reikšmingą poveikį mokesčių sistemos efektyvumui (žr. 15 pav.).

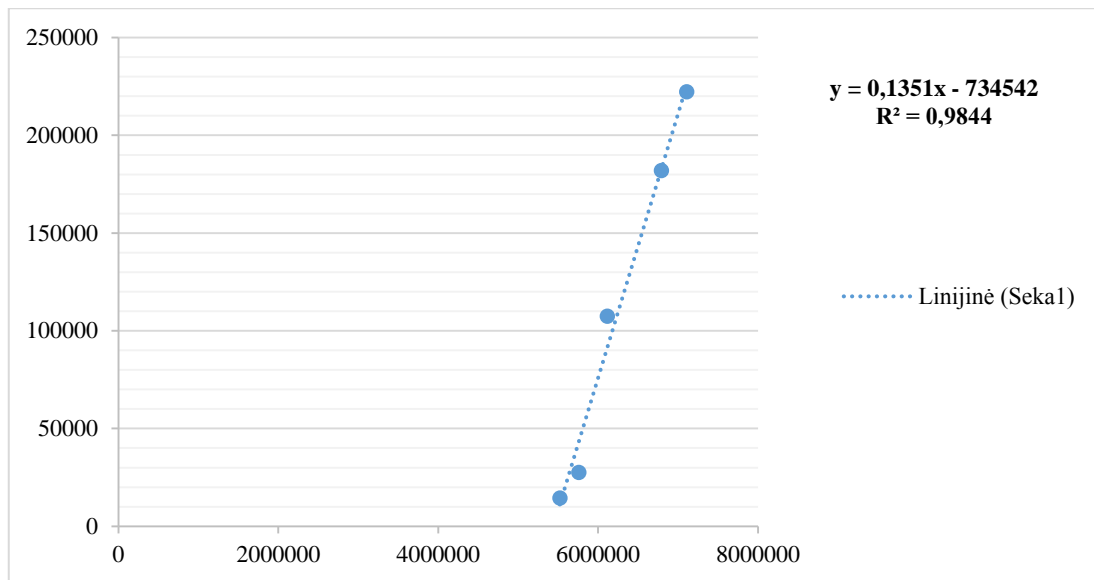


*Nuo 2015 m. įvedus euro valiutą Lietuvoje, grafike suma pateikiama eurais

15 pav. Mokestinė skola ir surinktų pajamų dinamika 2012-2016 m. (VMI veiklos ataskaitos, 2017)

Pagal 15 paveiksle pateikiamus statistinius duomenis galima pastebėti, kad nuo 2015 m. mokestinės surenkamos pajamos didėjo, o mokesčių mokėtojų įsiskolinimo dalis mažėjo. Tokie rezultatai atskleidžia, kad mokesčių mokėtojų įsiskolinimo administravimo procesas Lietuvoje buvo vykdomas sėkmingai. 2012-2015 m. laikotarpiu išvystoma kitokia tendencija – šiuo atveju didėjo ne tik gaunamos mokestinės pajamos, tačiau ir mokesčių mokėtojų įsiskolinimas.

Siekiant nustatyti, ar mokestinė skola daro poveikį surenkamoms mokestinėms pajamoms ir jų dydžiui, atliekama koreliacinė analizė, kurios rezultatai pateikiami 16 paveiksle.

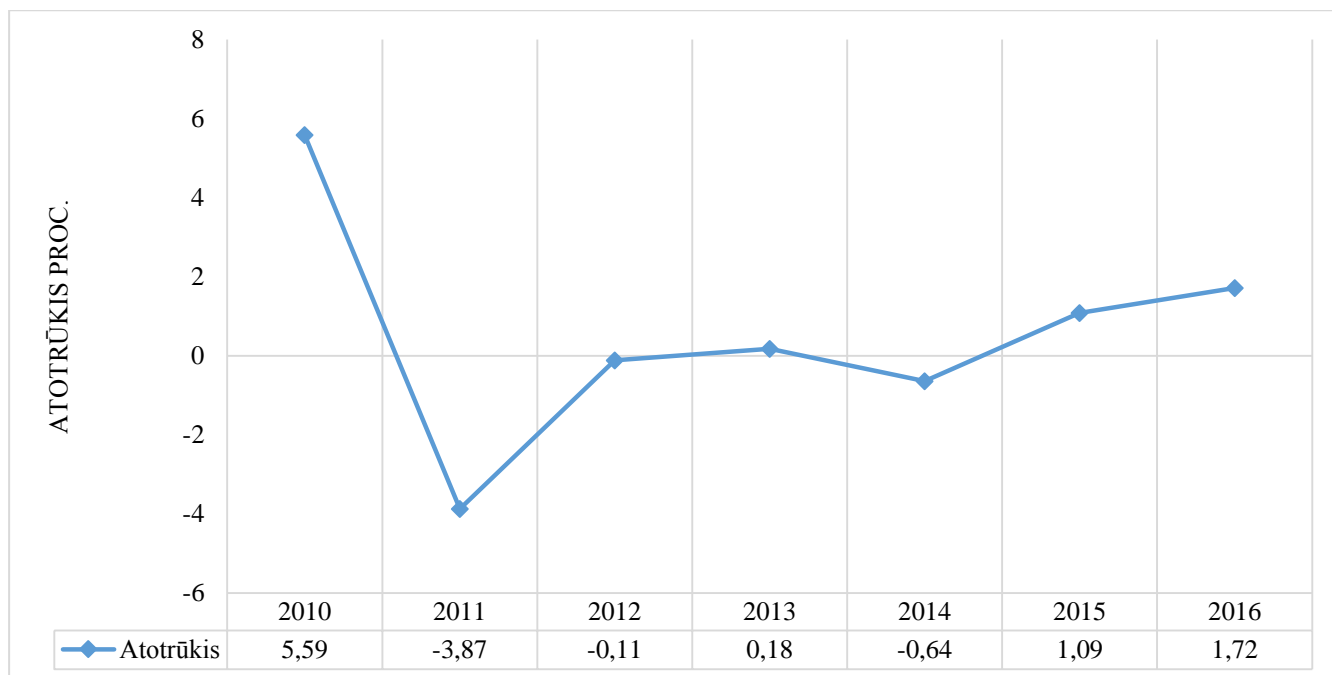


16 pav. Mokestinės skolos ir mokestinių pajamų koreliacinė analizė

16 paveiksle pateikiami koreliacinės analizės rezultatai atskleidžia, kad tarp analizei pasirinktų kintamųjų egzistuoja statistiškai stiprus ryšys, todėl galima daryti išvadą, kad didėjant surenkamoms mokestinėms pajamoms didėja ir mokestinės skolos dydis. Tai rodo, kad didėjant surenkamoms mokestinėms pajamoms, proporcingai išauga ir mokesčių mokėtojų įsiskolinimai valstybei.

Taikant J. Gill (2000) sisteminio vertinimo metodiką, mokslininkas siūlo atkreipti dėmesį į efektyvumo kriterijaus vertinimą. Efektyvumui įvertinti yra naudojami keletas rodiklių, kurie išsamiau bus analizuojami tolimesniame darbe tiriant Lietuvos mokesčių sistemos atvejį.

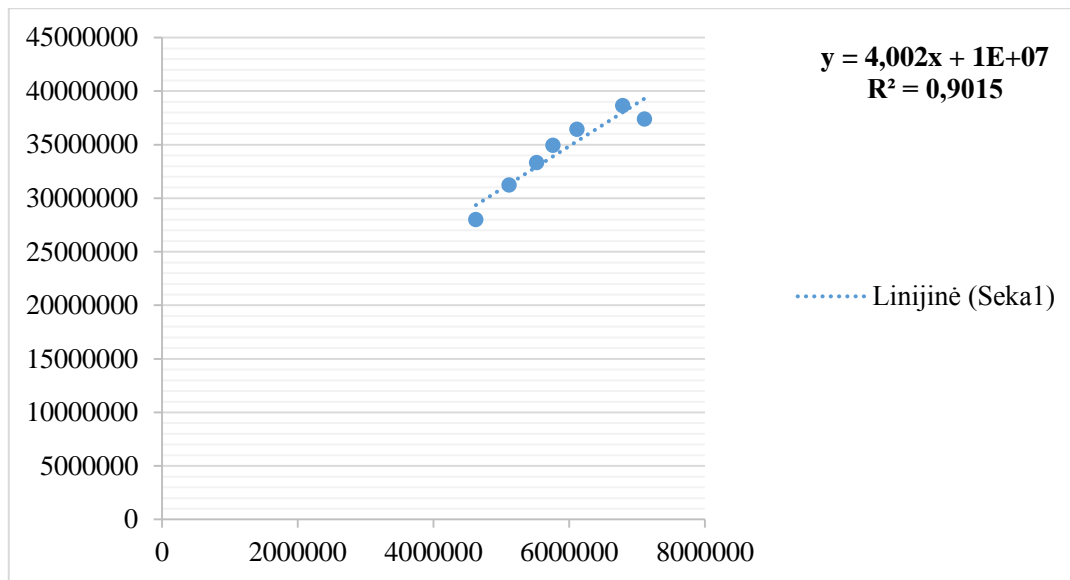
Pirmasis vertintinas efektyvumo rodiklis – planuotų surinkti ir surinktų pajamų santykis. Galima pastebėti, kad šį rodiklį vertinti siūlo ir V. Tanzi (2007). Šiuo atveju atkreipiamas dėmesys į surinktų mokestinių pajamų pagal faktą atotrūkį nuo planuotų surinkti mokestinių pajamų. **Mokesčių atotrūkio** rodiklio reikšmės pateikiamos 17 paveiksle rodo, kad mokestinių pajamų laikotarpis analizuojamu laikotarpiu yra nemažas.



17 pav. Mokesčių atotrūkis 2010-2016 m., proc. (VMI, 2017)

Analizuojant 17 paveiksle pateikiamus duomenis galima pastebėti, kad Lietuvoje mokesčių atotrūkis visu analizuojamu laikotarpiu svyravo tarp neigiamos ir teigiamos reikšmių. Galima išskirti 2011, 2012 ir 2014 m., kuomet nebuvo surinkta mokesčių pajamų tiek kiek planuota. Tuo laikotarpiu pritrūko lėšų valstybės biudžete įgyvendinti numatytus biudžetus. Kitu analizuojamu laikotarpiu, mokesčių atotrūkių reikšmė įgijo teigiamas reikšmes, o tai reiškia, kad surinktų mokesčių pajamų suma viršijo planuojamą. 2015-2016 m. laikotarpiu taip fiksuojamas teigiamas rodiklis atskleidžia, kad kasmet surenkama daugiau mokesčių pajamų nei planuota, todėl valstybė turi užtektingą finansavimą numatytų biudžetų įgyvendinimui.

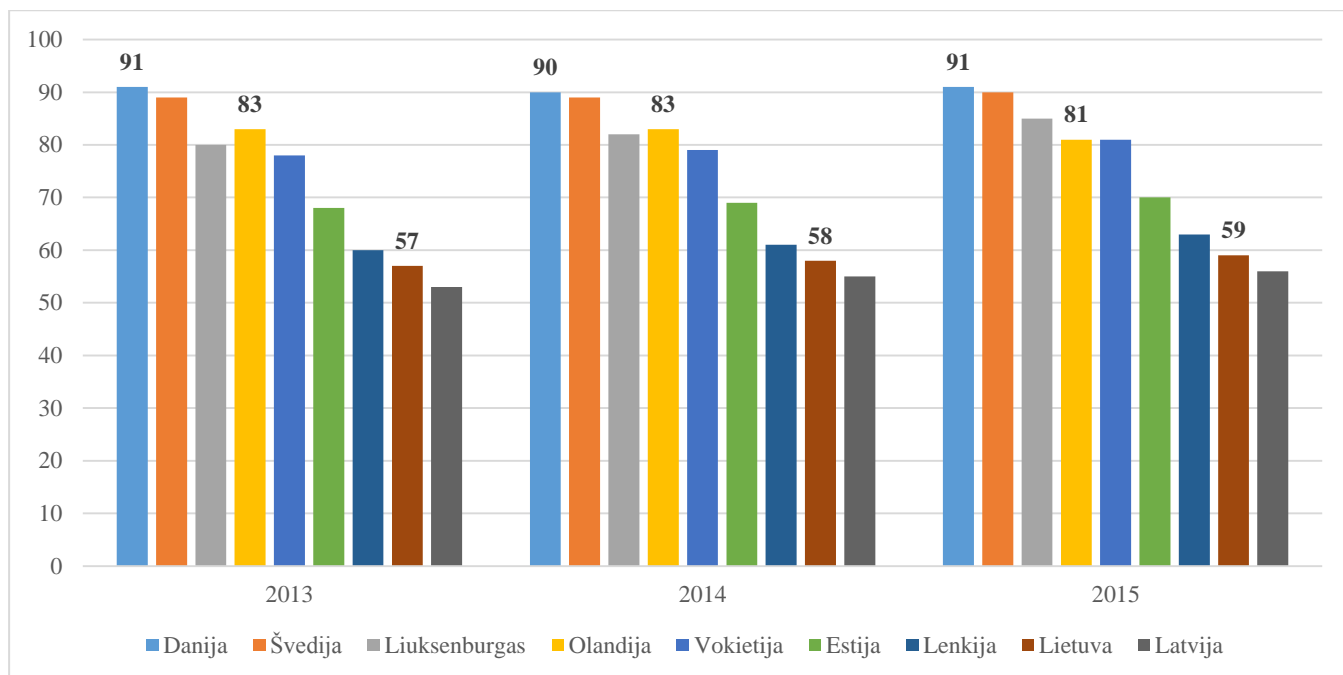
Analizuojant sisteminio vertinimo metodiką, siūlytina atkreipti dėmesį į mokesčių pajamų ir BVP santykį. Kadangi 4.1 poskyryje jau buvo analizuojama mokesčių našta, kurią ir atspindi mokesčių pajamų ir BVP santykis, šiame poskyryje atkreipiamas dėmesys į mokesčių pajamų dydžio poveikį šalies BVP. Šiuo atveju taikant koreliacinės analizės metodą galima įvertinti, ar surenkamų mokesčių pajamų dydis daro reikšmingą poveikį BVP pokyčiams Lietuvoje (žr. 18 pav).



18 pav. Mokestinių pajamų ir BVP koreliacinė analizė

Pasinaudojus Microsoft Excel programoje esančia funkcija „CORREL“ buvo apskaičiuotas koreliacijos koeficientas, siekiant nustatyti, ar tarp surenkamų mokestinių pajamų ir BVP pokyčių egzistuoja statistiškai reikšmingas ryšys. Gauta koreliacijos koeficiento reikšmė 0,949 atskleidžia, kad tarp analizuojamų rodiklių egzistuoja stiprus statistiškai reikšmingas ryšys. Atsižvelgiant į tokius rezultatus galima teigti, kad nuo mokesčių administratorių darbo efektyvumo priklauso šalies BVP rodikliai.

Greta analizuojamų rodiklių, taip pat vertinamas ir **korupcijos indeksas**, kuris leidžia suskirstyti skirtingas valstybes pagal korupcijos lygį. Transparency International vertina korupcijos lygį pasaulio valstybėse. Manoma, kad korupcija daro reikšmingą poveikį valstybių ekonomikai. Pabrėžiama, kad egzistuojanti korupcija viešajame sektoriuje sudaro palankias prielaidas vengti mokėti mokesčius. Kadangi nėra pateikiami išsamūs statistiniai duomenys apie korupcijos lygį mokesčių administratorių tarpe, todėl analizuojant korupcijos lygį yra vertinamas tik bendras korupcijos lygio rodiklis. Transparency International (2016) pateikiamos korupcijos indekso reikšmės: 0 – korumpuota valstybė, 100 – skaidri valstybė (žr. 19 pav.).



19 pav. Korupcijos lygis ES 2012-2015 m. (Transperancy International, 2016)

Pagal 19 paveiksle pateikiamus vidutines korupcijos indekso reikšmes analizuojamu laikotarpiu galima pastebėti, kad Lietuva iš išskirtų valstybių užima vienas paskutinių pozicijų, t.y. priskiriama prie tų valstybių, kurioje korupcijos lygis egzistuoja ir gana didelis. Lyginant su kaimyninėmis valstybėmis galima pastebėti, kad tik Latvija yra išskiriama kaip didesne korupcija pasižyminti valstybė. Analizuojant korupcijos indekso reikšmių pokyčius 2012-2015 m. laikotarpiu pastebima, kad Lietuvoje korupcijos lygis mažėja, kadangi korupcijos indekso reikšmė didėja. Tokias pat tendencijas galima įžvelgti ir kitų ES valstybių atžvilgiu. Tokia situacija atskleidžia, kad valstybės efektyviai kovoja su viešajame sektoriuje egzistuojančia korupcija. Nors ir fiksuojamos teigiamos tendencijos Lietuvos atveju, tačiau korupcijos indekso reikšmei esant tik 59, Lietuva priskiriama prie tų valstybių, kurioje korupcijos lygis išlieka labai aukštas.

Apibendrinant galima teigti, kad sisteminio vertinimo metodas Lietuvos atvejo analizei yra pritaikomas tik iš dalies. Pasirinkti tik keletas vertinamų aspektų, kuriuos analizuojant prieinami reikalingi statistiniai duomenys. Analizuojant prigimtines mokesčių sistemos savybes nustatyta, kad Lietuvos mokesčių sistemą sudaro labai įvairūs mokesčiai, tačiau tikslingiausia būtų palikti tik keletą iš jų, kurie duoda maksimalią naudą surenkamų pajamų dydžiui. Taikant šią metodiką nustatyta, kad per analizuojamą laikotarpį mokesčių atotrūkis tarp planuotų surinkti mokesčių pajamų ir pagal faktą surinktų mokesčių pajamų svyravo, įgaudamas tiek teigiamas, tiek neigiamas reikšmes. Surenkamoms mokesčiniams pajamoms ir planuojamo biudžeto pasiekimui didžiausią poveikį darė BVP pokyčiai, mokesčių mokėtojų skaičius, kurie yra motyvuoti ir linkę vykdyti priimtus mokesčius įsipareigojimus.

IŠVADOS

1. Atliekant mokesčių naštos vertinimo svarbos analizę nustatyta, kad trūksta naujų tyrimų apie Lietuvos mokesčių sistemą ir jos efektyvumo vertinimo metodų pritaikomumą. Mokesčių sistemos vertinimo svarba grindžiama kylančiomis problemomis, kurios susijusios su skirtingų valstybių administruojamų mokesčių sistemų skirtumais ir šešėlinės ekonomikos masto neapibrėžtumu. Mokslinės literatūros analizė parodė, kad yra siūlomos įvairios mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodikos, tačiau vis dar trūksta sistemingo ir vieningo mokslininkų požiūrio, kokią mokesčių sistemos vertinimo metodiką pasirinkti. Kiekvienas iš jų analizuodamas dažniausiai taikomas metodikas (V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių sistema, J.B. Gill rodiklių sistema, apmokestinimo principų vertinimas, mokesčių naštos skaičiavimo metodas ir kt.) įžvelgia tam tikrus probleminius aspektus. Mokslininkai vieningai sutaria, kad pagrindinė mokesčių naštos vertinimo metodikos pasirinkimo problema susijusi su statistinių duomenų prieinamumo trūkumu bei mokesčių sistemos skirtumais.
2. Išanalizavus teorinius mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo aspektus nustatyta, kad efektyvumas kaip sąvoka gali būti suprantama skirtingai ir turi net keletą reikšmių. Mokesčių sistemos vertinimo aspektu efektyvumą reikėtų suprasti kaip valstybės sugebėjimą administruoti ir rinkti mokesčius, patiriant kuo mažesnes administravimo sąnaudas. Administruojant mokesčių sistemą ir siekiant kuo efektyviau surinkti mokesčines pajamas, kiekviena valstybė turi pasirinkti reikiamus instrumentus. Vertinant išskiriamas sąnaudas būtina pažymėti, kad į jas įtraukiamos ne tik mokesčių surinkimui skiriamos investicijos, bet ir tokios sąnaudos kaip formuojamos ir įgyvendinamos mokesčių politikos pakeitimai, nuostoliai, kuriuos patiria valstybė dėl nesurinktų mokesčių pajamų. Apibrėžiant mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo teorinius aspektus pagrindinis dėmesys buvo koncentruojamas į vertinimo metodikų pasirinkimą, išskiriamų metodikų privalumų ir trūkumų apibrėžimą, siekiant nustatyti tikslingiausią ir patikimiausią metodiką, kuria galima pritaikyti Lietuvos atvejo analizei. Analizuojant mokesčių sistemos vertinimo metodus, kuriuos savo darbuose pristato įvairūs mokslininkai, pastebima, kad išskiriamos įvairios vertinimo metodikos. Susisteminus ir apibendrinus įvairių tyrėjų darbus, Lietuvos atvejo analizei nuspręsta taikyti tris skirtingas metodikas – V. Tanzi, J.B. Gill siūlomas metodikas ir mokesčių naštos vertinimą. V. Tanzi siūloma kvalifikacinių diagnostinių rodiklių metodika sulaukia nemažai kritikos, kadangi vertinant pagal šią metodiką mokesčių sistemą, nėra nustatytos reikiamos vertinimo ribos, todėl kiekvienam tyrėjui paliekama laisvė subjektyviai interpretuoti gautus tyrimo rezultatus. Įžvelgiami ir teigiami V. Tanzi siūlomos metodikos vertinimo aspektai, tokie kaip atskirų indeksų išskyrimas, leidžiantis tyrėjui pritaikyti jam priimtinausius juos vertinamos valstybės mokesčių sistemos atvejui. Sisteminio vertinimo metodika, kuri labiausiai siejama su J.B. Gill siūlomais rodikliais yra gana plačiai pritaikoma

praktikoje, tačiau taip pat sulaukia kritikos dėl pernelyg didelio dėmesio sukongcentravimo į mokesčių sistemos administravimo mechanizmą. Taip pat svarbu pažymėti, kad sistemiškai vertinant mokesčių sistemą pagal J.B. Gill siūlomus rodiklius susiduriama su tuo įvairiapusiškumo trūkumu, todėl nėra atskleidžiami visi su mokesčių sistema susiję aspektai. Tai neleidžia tyrėjui formuoti pagrįstų išvadų bei formuoti rekomendacijų, kurios galėtų būti pritaikomos praktiniams aspektams. Mokesčių naštos metodika yra siejama su mokestinių pajamų ir BVP santykio apskaičiavimu. Dauguma mokslininkų šią metodiką taiko kaip pagrindinę, siekiant įvertinti skirtingų valstybių mokesčių sistemos efektyvumą. Nors kai kurie mokslininkai ir nesiūlo susikongcentruoti ties šios metodikos taikymu kaip absoliučiai mokesčių sistemos efektyvumą apibrėžiančia, todėl greta jos turi būti taikomos ir kitos vertinimo metodikos, kuriomis būtų galima pagrįsti platesnį mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą.

3. Išanalizavus mokesčių sistemos efektyvumo vertinimui siūlomus metodus, suformuota mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo metodologija, išskiriant ir apibrėžiant pagrindinius Lietuvos mokesčių sistemos ir jos efektyvumo analizės rodiklius. Tyrimo metodologijos pagrindą sudaro V. Tanzi siūlomų kvalifikacinių diagnostinių rodiklių analizė, mokesčių naštos vertinimas pagal skirtingus aspektus bei sisteminio vertinimo metodologija, kuri paremta J.B. Gill siūlomais taikyti rodikliais. Tyrimo metodologija apima duomenų rinkimą (2010-2016 m. statistinių duomenys) ir sisteminimą, surinktų statistinių duomenų lyginamąją analizę, grafinį duomenų atvaizdavimą, koreliacinės analizės atlikimą.
4. Įvertinus Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą pagal mokesčių naštos metodologiją, nustatyta, kad:
 - 2010-2015 m. laikotarpiu mokestinės pajamos nuolat didėjo, o taip pat didėjo ir BVP. Tokie pokyčiai lėmė tai, kad nuo 2010 m. mokesčių našta išaugo 2,5 proc. ir pasiekė 19 proc. ribą. Būtent 2015 m. ir yra fiksuojama didžiausia analizuojamo laikotarpio mokesčių našta. Tokį mokesčių naštos rodiklį lėmė tai, kad mokestinių pajamų dalis 2015 m., lyginant su 2010 m. išaugo 34,92 proc.
 - Mokesčių našta Lietuvoje 2010-2016 m. laikotarpiu turėjo tendenciją mažėti ir gana stabiliai. Vertinant mokesčių naštos vidurkį ES galima pastebėti, kad kitimo tendencijos tapachios Lietuvos situacijai. Lietuvos mokesčių naštos vidurkis viršija ES vidurkį apie 5 proc. Lyginant 2015-2016 m. pokyčius pastebima, kad Lietuvoje mokesčių našta intensyvėja sparčiau nei ES, t.y. Lietuvoje 2015-2016 m. mokesčių našta sumažėjo 0,3 proc., o ES – 0,2 proc. Daroma prielaida, kad Lietuvos mokesčių naštos pokyčiai yra tendencingi ES vykstantiems pokyčiams.
5. Įvertinus Lietuvos mokesčių sistemą pagal V. Tanzi siūlomus diagnostinius rodiklius gauti tokie rezultatai:

- Dispersijos rodiklio vertinimas atskleidė, kad didžiausią mokestinių pajamų dalį sudaro prekių ir paslaugų mokesčiai, kurie siekia net 80 proc. visų valstybės biudžeto mokestinių pajamų. Pagrindiniai šalies mokesčiai, iš kurių surenkamos pagrindinės mokestinės pajamos – gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis ir akcizų mokestis. Surenkamų mokesčių iš gyventojų pajamų mokesčio lyginamasis svoris per pastaruosius 3 metus išaugo 2 proc. Šiek tiek mažiau (apie 1 proc.) išaugo ir akcizų lyginamasis svoris.
 - Erozijos indekso analizė atskleidė, kad tik 2011 m., 2012 m. ir 2014 m. planuotas valstybės biudžetas nebuvo surinktas. Faktinių mokestinių pajamų nuokrypis nuo planuoto skiriasi 1-4 procentų ribose. Kitu analizuojamu laikotarpiu faktinės surinktos pajamos viršijo planuotąsias, o tai rodo, kad mokesčių pajamų administravimas vykdomas sėkmingai ir efektyviai.
 - Mokesčių ėmimo kaštų vertinimas atskleidė, kad beveik visu analizuojamu laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistemos atotrūkis nuo planuotų surinkti ir surinktų faktinių mokestinių pajamų įgijęs teigiamą reikšmę. Tai reiškia, kad faktinės mokestinės pajamos viršija planuotąsias, todėl Lietuvoje mokestinių pajamų surinkimo situaciją galima vertinti teigiamai.
 - Koncentracijos indekso vertinimas atskleidė, kad Lietuvoje kiti mokesčiai nesudaro net dešimtadalio visų gaunamų mokestinių pajamų, o jų lyginamasis svoris svyruoja tik 7,5 – 8,10 proc. ribose. Lietuvos mokesčių sistema galėtų būti perorganizuojama, minimizuojant mokesčių rūšis į 4 pagrindines, kurių lyginamasis svoris yra ženkliai svaresnis.
6. Įvertinant Lietuvos mokesčių sistemą taikant sisteminio vertinimo metodiką gauti tokie rezultatai:
- Mokesčių įvairovė: Lietuvoje yra taikomi 28 rūšių mokesčiai. Tačiau pagrindiniai iš jų: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno, akcizų mokesčiai. Gyventojų pajamų mokesčio dalis 2010-2016 m. didėjo 25,07 proc. Surenkamų mokestinių pajamų iš žemės mokesčio dalis išaugo 12,15 proc. Nekilnojamojo turto ir paveldimo turto mokesčių lyginamasis svoris bendroje mokestinių pajamų struktūroje yra mažiausias.
 - Pateiktų gyventojų deklaracijų skaičius: pateikiamų deklaracijų skaičius naudojant elektronines priemones – didėja. Didžiausias deklaravusių pajamas gyventojų skaičius fiksuojamas 2013 metais, mažiausiai gyventojų pajamų deklaracijų elektroninėmis priemonėmis pateikė 2016 m. Šiems rodikliams poveikį gali daryti tai, kad Lietuvoje vis dar egzistuoja emigracijos problema, o gautų deklaracijų skaičius yra tiesiogiai veikiamas deklaruotų Lietuvoje gyventojų skaičiaus.
 - Nesumokėtų mokesčių mokėtojų mokesčių suma: nuo 2015 m. mokestinės surenkamos pajamos didėjo, o mokesčių mokėtojų įsiskolinimo dalis mažėjo. Mokesčių mokėtojų įsiskolinimo administravimo procesas Lietuvoje buvo vykdomas sėkmingai.

- Korupcijos indeksas: Lietuva užima vienas paskutinių pozicijų ES pagal šio indekso reikšmę, t.y. priskiriama prie tų valstybių, kurioje korupcijos lygis egzistuoja ir gana didelis. 2012-2015 m. laikotarpiu pastebima, kad Lietuvoje korupcijos lygis mažėja.

LITERATŪRA

1. Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: enciklopedija.
2. Andriešiūnaitė, K. ir Solnyškienė, J. (2015). Valstybių ekonominės politikos tobulinimas mokesčių administravimo srityje aktyvinant užsienio investicijas. *18-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ teminė konferencija*, 162-170. [žiūrėta 2017-11-11]. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/conference/2015/paper/viewFile/296/202>.
3. Bivainis, J. ir Skačkauskienė, I. (2007). Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė. *Verslas: teorija ir praktika*, 57-67.
4. Bivainis, J. ir Skačkauskienė, I. (2008). Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema. *Verslas: teorija ir praktika*, 10(4), 298-307.
5. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
6. Buškevičiūtė, E. (2007). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija.
7. Europos Statistikos Departamentas (2015). Statistiniai duomenys. [žiūrėta 2017-11-29]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/eurostat>.
8. Čekavičius, V. ir Murauskas, G. (2014). *Taikomoji regresinė analizė socialiniuose tyrimuose*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
9. FIAS. (2006). *Sector Study of Effective Tax Burden: Tanzania*, 1-132.
10. Gill, J. (2000). A diagnostic framework for revenue administration. *World Bank Technical Paper*, 472:53.
11. Giriūnienė, G. (2014). *Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu*. Kaunas: Kauno Technologijos universitetas.
12. Gravelle, J. (2014). *Tax Rates and Economic Growth*. Washington, DC: Congressional research Service.
13. Heijman, W.J.M. ir Ophem, J.A.C. (2005). Willingness to pay tax: The Laffer curve revisited for 12 OECD countries. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, vol. 34, issue 5, 714-723.
14. Imbrasienė, A. (2008). Mokesčių sistemos vertinimo metodika. *Jaunasis mokslininkas*, 158-162. [žiūrėta 2017-11-24]. Prieiga per internetą: www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2008/straipsnis2008.pdf.
15. Johnson, R., Rosenberg, J. ir Williams, R. (2012). *Measuring Effective Tax Rates*. Urban-Brookings Tax Policy Center.
16. Kavale, L. (2011). Tax policy under the conditions of globalization. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*, 5/2, 51-64.

17. Koncerevičienė, I. ir Prievelis, M. (2012). Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. *Taikomoji ekonomika: Sisteminiai tyrimai*. [žiūrėta 2017-11-18]. Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2012~ISSN_1822-7996.V_6.N_2.PG_13-27/DS.002.0.01.ARTIC.
18. Kruplytė, J. (2009). Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis. *Verslas, vadyba ir studijos*, 122-138.
19. Kuodis, R. (2008). Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos*, 2. [žiūrėta 2017-11-08]. Prieiga per internetą: http://neris.mii.lt/~ekonomika/Econlib/Kuodis_2009h.pdf.
20. Laffer, A.B. ir kt. (2011). *The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity*. The Laffer Centre.
21. Lammersen, L. (2002). *Measuring the Impact of Taxation on Investment and Financial Decisions*. Schmalebach business review.
22. Lapėnaitė, S. (2016). Lietuvos mokesčių naštos vertinimas Europos Sąjungos kontekstu. Magistro darbas. Kauno Technologijų universitetas.
23. Levišauskaitė, K. ir Ruškys, G. (2003). *Valstybės finansai*. Vadovėlis. Kaunas: VDU leidykla.
24. Lietuvos laisvosios rinkos institutas (LLRI). (2016). Lietuvos šešėlinė ekonomika. [žiūrėta 2017-11-21]. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2014/05/LSE-2015-poviena-psl.pdf>.
25. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. (2015). Mokesčiai. [žiūrėta 2017-11-15]. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/web/finmin/mokesciai>.
26. Lietuvos Respublikos Seimas. (1999). *Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas* (Valstybės žinios, 1999, Nr., VIII-1183). [žiūrėta 2017-10-28]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.FFF9AE9162EE/DSzifIUHij>.
27. Lietuvos Respublikos Seimas. (2004). *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas* (Žin., 2004, Nr. 63-2243). [žiūrėta 2017-11-08]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>.
28. Lietuvos Respublikos Seimas. (2005). *Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas* (Žin., 2005, Nr. 76-2741). [žiūrėta 2017-11-03]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B4FAA1DD73CF/kyptrVIMTw>.
29. Lietuvos Respublikos Seimas. (2010). *Lietuvos mokesčių administravimo įstatymo 25, 87, 88, 135, 164 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 37 straipsniu įstatymas* (2010-11-23, Nr. XI-1159). [žiūrėta 2017-12-03]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.7DD2BBA29226>.

30. Lietuvos Respublikos Seimas. (2016). *Lietuvos Respublikos 2016 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektas*. [žiūrėta 2017-11-24]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/b83888a073d111e59a1ed226d1cbceb5?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=71e9360>
31. Lietuvos Statistikos Departamentas. (2016). *Statistiniai duomenys*. [žiūrėta 2017-12-03]. Prieiga per internetą: <http://osp.stat.gov.lt/>.
32. Liovina, M. (2010). *Lietuvos valstybės mokesčių sistemos vertinimas: magistro baigiamasis darbas*. Kaunas.
33. Meidūnas, V. ir Puzinauskas, P. (2008). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo ir raida*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 13-28.
34. Meškauskienė, D. ir Tvaronavičienė, M. (2003). Lietuvos mokesčių sistema: mokesčių naštos tyrimas. *Verslas: teorija ir praktika, Nr. 1*.
35. Mrazauskaitė, L. (2016). Mokesčių sistema turėtų atsigręžti nuo darbo į turtą. *Lietuvos žinios*. [žiūrėta 2017-10-05]. Prieiga per internetą: <http://lzinios.lt/lzinios/ekonomika/mokesciu-sistema-turetu-atsigrezti-nuo-darbo-i-turta/220797/>.
36. Novošinskienė, A. (2000). *Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas: daktaro disertacija*. Kaunas: LŽŪU.
37. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*, 222-229. [žiūrėta 2017-11-27]. Prieiga per internetą: <http://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/viewFile/2744/1576>.
38. Novošinskienė, A., Slavickienė, J. (2006). *Šešėlinės ekonomikos įtaka mokesčių naštai*. [žiūrėta 2017-10-15]. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367181243713/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
39. OECD. (2017). *Revenue statistics*. [žiūrėta 2017-12-01]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>.
40. Papelnikova, N. ir Žaptorius, J. (2012). Lietuvos mokesčių sistemos analizė. *15-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ 2012 metų teminės konferencijos straipsnių rinkinys*. [žiūrėta 2017-11-14]. Prieiga per internetą: <http://jmk.vvf.vgtu.lt/index.php/conference/2012/paper/viewFile/28/75>.
41. Petkevičiūtė, K. ir Gecevičiaus, V. (2016). *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas*. Šiauliai: Šiaulių universitetas. [žiūrėta 2017-11-18]. Prieiga per internetą: <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:15129603/datastreams/MAIN/content>.
42. Reed, W.R. ir Rogers, C.L. (2005). *Tax burden and mismeasurement of state tax policy*. University of Oklahoma.

43. Ruchovienė, D. (2009). *Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai: daktaro disertacija*. Kaunas: KTU.
44. Rudytė, D., Šalkauskienė, L. ir Lukšienė, L. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius. *Vadyba, Mokslo tiriamieji darbai*, 16(3), 55-62.
45. Ruškytė, D., Rutkauskas, A.V. ir Navickas V. (2012). *Mokesčių ir darbo rinkos sąveika*. Vilnius: Edukologija.
46. Slavickienė, J. (2006). *Mokesčiai*. Kaunas: Technologija.
47. Stačiokas R. ir Mažeika, A. (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos, *Ekonomika, Nr. 67(2)*.
48. Stačiokas, R. ir Rimas, J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.
49. Stankevičiaus, E. (2014). *Mokesčių naštos poveikio ekonomikos konkurencingumui vertinimas socialinės aplinkos kontekste: daktaro disertacija*. Kaunas: Kauno Technologijos universitetas.
50. Šinkūnienė, K. (2009). *Mokesčių kultūros vertinimo modelis*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas.
51. Štreimikienė, D. ir Mikalauskiene, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 2006:38. [žiūrėta 2017-10-15]. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
52. Tamošauskienė, Z. ir Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 44-57. [žiūrėta 2017-11-25]. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2011~1367174920890/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
53. Tanzi, V. (2007). *Fiscal policy in the future: challenges and opportunities*. Moscow: Publishing House od SU HCE.
54. Transparency International (2016). *Corruption Perceptions Index 2015*. [žiūrėta 2017-12-04]. Prieiga per internetą: <https://www.transparency.org/cpi2015#results-table>.
55. Užubalis, G. (2011). Mokesčiai dabartinėje valstybėje. *Teisė*, 170-185. [žiūrėta 2017-11-24]. Prieiga per internetą: <http://www.zurnalai.vu.lt/files/journals/5/articles/141/public/170-185.pdf>.
56. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2017). *Nekilnojamojo turto mokestis*. [žiūrėta 2017-11-29]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/nekilnojamojo-turto-mokestis>.
57. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2017). *Veiklos ataskaita*. [žiūrėta 2017-11-28]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/finansiniu-ataskaitu-rinkiniai>.
58. Vitek, L. ir Pubal, K. (2008). *Evaluation of the effectiveness of the tax collection – the case of the Czech central and local governments*. [žiūrėta 2017-11-17]. Prieiga per internetą: <https://www.google.lt/url?sa=t&rct=j&q=&src=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved>

=0ahUKEwjF0d3MpofYAhWFK1AKHTFJAUAQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ni
spa.org%2Fnews%2Fpapers%2Fmain%2FVITEK.RTF&usg=AOvVaw1WZhMdj8YMOICpIJ
IK2sp7.