

VILNIAUS GEDIMINO TECHNIKOS UNIVERSITETAS

Ilona SKAČKAUSKIENĖ

MOKESČIŲ SISTEMOS KOMPLEKSINIS VERTINIMAS

DAKTARO DISERTACIJA

SOCIALINIAI MOKSLAI,
VADYBA IR ADMINISTRAVIMAS (03S)



Vilnius LEIDYKLA
TECHNIKA 2009

Disertacija rengta 2004–2008 metais Vilniaus Gedimino technikos universitete.
Disertacija ginama eksternu.

Mokslinis konsultantas

prof. habil. dr. Juozas Bivainis (Vilniaus Gedimino technikos universitetas,
socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03S).

<http://leidykla.vgtu.lt>

VG TU leidyklos TECHNIKA 1596-M mokslo literatūros knyga

ISBN 978-9955-28-408-6

© Skačkauskienė, I., 2009

VILNIUS GEDIMINAS TECHNICAL UNIVERSITY

Ilona SKAČKAUSKIENĖ

COMPLEX EVALUATION
OF A TAX SYSTEM

DOCTORAL DISSERTATION

SOCIAL SCIENCES,
MANAGEMENT AND ADMINISTRATION (03S)



Vilnius LEIDYKLA
TECHNIKA 2009

Reziუმé

Disertacijoje nagrinėjama mokesčių sistemos vertinimo, taikant sisteminių požiūrį, problema. Sisteminių mokesčių sistemos vertinimas svarbus norint užtikrinti kryptingą mokesčių politikos formavimą, racionaliai išnaudoti esamą potencialą bei skatinti šalies ūkio konkurencingumą. Tyrimų objektas – mokesčių sistemos kaip visumos vertinimas didėjančio mokesčių sistemos kokybės poreikio ir ekonominės integracijos sąlygomis. Darbo tikslas – sukurti mokesčių sistemos vertinimo modelį, leidžiantį visapusiškiau ir objektyviau įvertinti mokesčių sistemą, atlikti dinaminę ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, išgryninant geriausios praktikos pavyzdžius, nustatant santykinę mokesčių sistemos kokybę bei sudarant prielaidas pagrįsti siūlymų mokesčių sistemai tobulinti rengimą.

Disertaciją sudaro įvadas, keturios tiriamosios dalys, išvados ir pasiūlymai.

Pirmoje disertacijos dalyje išanalizuotas mokesčių vaidmuo valdant ūkio plėtrą, mokesčių sistemos formavimo principai, nustatytos Lietuvos mokesčių sistemos formavimo principų ir klasikinių apmokestinimo principų sąsajos, išnagrinėti įvairių pasaulio šalių mokesčių sistemų ypatumai ir ydos. Antroje disertacijos dalyje susistemintos teorinės mokesčių koncepcijos, išnagrinėti metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymai, iškristalizuoti skirtingo turinio mokesčių sistemos vertinimo metodai. Trečioje disertacijos dalyje atlikti mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo empiriniai tyrimai. Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo, taikant įvairius metodus, empirinius tyrimus konstatuotos jos problemos ir pasiūlytos Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys bei priemonės. Remiantis tyrimų rezultatais taip pat nustatyti klasikinių apmokestinimo principų, Tanzi ir Gill metodų trūkumai, sudarantys visapusiško mokesčių sistemos įvertinimo kliūčių, bei pagrįstas mokesčių sistemos vertinimo modelio kūrimo tikslingumas. Ketvirtoje disertacijos dalyje aprašytas parengtas mokesčių sistemos vertinimo modelis, kurio pagrindas – rodiklių sistema, sudaryta iš tokių rodiklių: 1) pirminių, suklasifikuotų į grupes, tokiu būdu sudarant prielaidas nagrinėti mokesčių sistemą išsamiai ją apibūdinančiais aspektais; 2) dalinių integruotų, leidžiančių sistemiskai nagrinėti mokesčių sistemą tam tikru aspektu ir gauti apibendrintą kiekybinę įvertinimo išraišką; 3) kompleksinio integruoto, sudarančio prielaidas apskaičiuoti bendrąjį mokesčių sistemos įvertį. Vertinimo modelis sudaro prielaidas nagrinėti mokesčių sistemą kaip visumą, nustatyti jos būklę kiekybiškai susietais aspektais, vykdyti dinaminę ir lyginamąją analizę, t. y. atlikti išsamų ir tikslų įvertinimą.

Disertacinio tyrimo rezultatai paskelbti aštuoniose mokslinėse publikacijose, nagrinėta tematika skaityti pranešimai šešiose mokslinėse konferencijose.

Abstract

The main problem examined in current PhD thesis is the evaluation of tax system by applying systematic point of view. Subject-matter of the examination is to evaluate tax system as whole in view of ever increasing demand for quality of the tax system under conditions of economic integration. Aim of the thesis is to create the model for evaluating tax system that would allow to carry out a comprehensive and objective evaluation of the tax system and to perform its comparative analysis in a dynamic and inter-state way – highlighting examples of the best practise, establishing relative quality of the tax system and creating preconditions to substantiate proposals for improvement of the system.

The thesis is divided into preface, four investigative chapters, and general conclusions. The first chapter of the thesis consists of the following: an analysis of the role attributed to taxes, the principles of formation of the tax system, connections between the principles of formation of the Lithuanian tax system and those of classical taxation, an examination of peculiarities and defects of the tax systems in different countries of the world. In the second chapter there are systemized theoretical conceptions of taxation, examined methodical proposals for evaluating tax system, elucidated methods of – in essence – diverse nature for its evaluating. In the third chapter of these thesis there are carried out empiric investigations in respect to the evaluation of tax system. Upon carrying out empiric investigations in respect to the Lithuanian tax system by way of applying different methods there were ascertained its problems and proposed directions and means for improvement of the said system. With reference to results of the investigation there were ascertained some defects rooted in classical taxation principles and in Tanzi and Gill methods that hinder to accomplish a comprehensive evaluation of tax system, as well as substantiated the expediency for creating a tax system evaluation model. In the fourth section of the thesis there is described the prepared tax system evaluation model, which foundation rests on the system of indices consisting of the following: 1) primary indices split up into groups – thus allowing us to make preconditions for examining tax system through its comprehensively characterizing aspects; 2) partially integrated indices allowing us to examine tax system in a systematic way with regard to certain aspect and achieve a generalized quantitative evaluation; 3) complex integrated index that creates preconditions for calculating general estimation of tax system.

Results of the examination with regard to the thesis were printed in 8 scientific papers and announced in 6 conferences.

Turinys

ĮVADAS	9
Disertacinio darbo aktualumas	9
Mokslinė darbo problema.....	10
Mokslinių tyrimų objektas	10
Mokslinės problemos ištyrimo lygis	10
Darbo tikslas ir uždaviniai.....	11
Tyrimų metodika.....	12
Mokslinis darbo naujumas	12
Svarbiausi darbo rezultatai	12
Ginamieji teiginiai.....	13
Mokslinio darbo rezultatų aprobavimas	13
Darbo apimtis ir struktūra	13
1. MOKESČIŲ VAIDMUO IR APMOKESTINIMO PROBLEMOS	15
1.1. Mokesčių funkcijos ir apmokestinimo principai	15
1.2. Įvairių šalių mokesčių sistemų ypatumai ir ydos	25
2. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODINIO POTENCIALO ANALIZĖ.....	33
2.1. Mokesčių sistemos teorinių koncepcijų raida	33
2.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai.....	37
2.2.1. Mokesčių sistemos vertinimo galimybių analizė.....	37
2.2.2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus	38
2.2.3. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas.....	51
2.2.4. J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai	52
3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODŲ TAIKYMO EMPIRINIAI TYRIMAI.....	55

3.1. Empiriniai Lietuvos mokesčių sistemos vertinimai taikant klasikinius apmokestinimo principus.....	55
3.1.1. Tyrimo metodika.....	55
3.1.2. Apmokestinimo teisingumo kiekybinio vertinimo rezultatai.....	57
3.1.3. Apmokestinimo efektyvumo kiekybinio vertinimo rezultatai	66
3.1.4. Apmokestinimo elastingumo kiekybinio vertinimo rezultatai	70
3.1.5. Apmokestinimo administravimo paprastumo kiekybinio vertinimo rezultatai.....	72
3.2. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas: Lietuvos atvejis	78
3.2.1. Tyrimo metodika.....	78
3.2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai	81
3.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas Gill metodu	96
3.3.1. Tyrimo metodika.....	96
3.3.2. Prigimtinių mokesčių sistemos savybių kiekybinio ir kokybinio vertinimo rezultatai	104
3.3.3. Pajamų surinkimo sistemos efektyvumo kiekybinio ir kokybinio vertinimo rezultatai	114
3.3.4. Pajamų surinkimo sistemos produktyvumo kiekybinio vertinimo rezultatai.....	121
3.4. Empirinių tyrimų rezultatų sintezė ir siūlymai Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti	124
4. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO MODELIS.....	133
4.1. Pirminių vertinimo rodiklių sudėties ir reikšmingumo pagrindimas	133
4.2. Hierarchinė vertinimo sistema: dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių turinys ir reikšmingumai.....	149
4.3. Modelio taikymo galimybės	154
BENDROSIOS IŠVADOS	157
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	161
AUTORĖS PUBLIKACIJŲ DISERTACIJOS TEMA SĄRAŠAS.....	169
PRIEDAI.....	171
A priedas. Lietuvos mokesčių sistemos raidos etapai	171
B priedas. Turto mokesčių charakteristika	176
C priedas. Mokesčių administravimo reformų kryptys	179
D priedas. Mokesčių administratorių funkcijos.....	182

Disertacinio darbo aktualumas

Nuolat didėjančios valstybės išlaidos ir dėl to išaugęs pajamų poreikis, ekonominė integracija kelia naujų iššūkių šalių vyriausybėms. Neatsitiktinai praėjusio amžiaus paskutiniame dešimtmetyje daugelyje valstybių peržiūrėta vykdoma mokesčių – pagrindinio valstybės pajamų šaltinio – politika siekiant ne tik efektyviau surinkti mokesčines pajamas, bet ir didesnio ūkio konkurencingumo. Mokesčių reformas tokiose šalyse, kaip Australija, D. Britanija, Estija, Italija, Kanada, Vokietija ir kt., lėmė būtinybė didinti veikiančių mokesčių sistemų efektyvumą.

Mokesčių sistemos vertinimo reikšmė grindžiama tuo, kad sudaromos prielaidos, nustačius mokesčių sistemos pranašumus ir trūkumus, užtikrinti kryptingą mokesčių politikos formavimą ir jos įgyvendinimo valdymą, racionaliai išnaudojant esamą potencialą bei didinant šalies ūkio konkurencingumą. Ekonomikos globalizacija, tarpvalstybinė integracija skatina kokybinius mokesčių sistemos pokyčius, siekiant sudaryti palankią terpę verslo plėtrai bei pritraukti užsienio investicijas, sudarant ekonominės šalies plėtros prielaidas. Šiuo požiūriu mokesčių sistemos vertinimas yra svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo ir kryptingo valdymo sąlyga.

Mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos vertinimai turi tendenciją koncentruotis į pavienių mokesčių sistemos aspektų vertinimą. Toks vertinimas stokoja įvairiapusiškumo, o siūlymai dėl mokesčių sistemos tobulinimo – pagrįstumo ir kompleksiškumo. Mokesčių sistemos vertinimo metodinis nepakankamumas, didėjantys mokesčių sistemos kokybės reikalavimai, ekonominė integracija lėmė mokslinių tyrimų krypties pasirinkimą.

Mokslinė darbo problema

Siekiant kryptingo ir racionalaus mokesčių sistemos – dinaminio, tikslingo, kompleksinio darinio – valdymo būtinas įvairiapusiškas mokesčių sistemos įvertinimas. Tai skatina sukurti vertinimo metodą, kurį taikant būtų galima mokesčių sistemą įvertinti išsamiau ir objektyviau. Esminis tokio metodo kūrimo etapas – mokesčių sistemos vertinimo modelio sukūrimas, detalizuojant vertinamus mokesčių sistemos aspektus ir nustatant tų aspektų vertinimo rodiklių sistemą.

Mokslinių tyrimų objektas

Mokesčių sistemos kaip visumos vertinimas didėjančio mokesčių sistemos kokybės poreikio ir ekonominės integracijos sąlygomis.

Mokslinės problemos ištyrimo lygis

Mokesčių sistemos svarba formuojant kiekvienos valstybės finansų sistemą lėmė didžiulį tiek teoretikų, tiek praktikų dėmesį, skiriamą šiam reiškiniui. Apmokestinimo principus, mokesčių sistemos funkcijas, koncepcijas jau XVIII a. tyrė A. Smitas (1962), tyrimus tęsė užsienio mokslininkai D. Ricardo (Всемирная история... 1988), Dž. S. Millis (1994), Dž. M. Keinsas (1999), O. V. Meščariakova (1995), T. Dome (2000), D. Cheung (2001), Lietuvos mokslininkai G. Pajuodienė (1993), K. Lukaševičius (1998), J. Rimas (1999), E. Buškevičiūtė (2003), J. Tušaitė (2003), K. Šinkūnienė (2005).

Mokesčių sistemą sudaro įvairūs komponentai, kurie galiausiai sujungiami į visumą – sistemą. Atskirų jos komponentų vertinimus, leidusius išgryninti mokesčių sistemos vertinimo metodus, atliko F. Vaillancourt (1987), R. A. Musgrave (1990), C. T. Sandford (1994), H. H. Zee (1995), J. Creedy (1999, 2001), M. E. Schaffer ir G. Turley (2001), A. J. Auerbach ir K. A. Hassett (2002), J. Slemrod ir J. Bakija (2002), M. Klun (2003),

I. Lukyanenko (2003), P. Lambert (2004), E. Toder (2007), lietuvių mokslininkai A. Marcijonas ir B. Sudavičius (2002), A. Budrytė ir E. Mačiulaitytė (2004, 2005), A. Medelienė (2005), A. Mažeika (2008).

Mokesčių sistemos vertinimas – būtina sąlyga siekiant išvengti chaotiško ir neracionalaus tobulinimo. Reikšmingus metodinius ir empirinius mokesčių sistemos tyrimų rezultatus paskelbė užsienio mokslininkai J. Slemrod (1990), J. Alm (1996), V. Andrejeva (2002), T. Arthur (2003), H. Grubel (2003), J. Clemens ir J. Emes (2003), D. R. Myddelton (2003), E. Nuernberger ir D. Pelzer (2004), L. Vitek, J. Pavel, J. Krbova (2004), M. Potter (2005), Lietuvos mokslininkai A. Novošinskienė (2000), D. Ruchovienė (2000), R. Stačiokas (2003a–c).

Darbo tikslas ir uždaviniai

Darbo tikslas – sukurti mokesčių sistemos vertinimo modelį, leidžiantį įvairiapusiškiau ir objektyviau įvertinti mokesčių sistemą, atlikti dinaminę ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, išgryninant geriausios praktikos pavyzdžius, nustatant santykinę mokesčių sistemos kokybę bei sudarant prielaidas pagrįsti siūlymų mokesčių sistemai tobulinti rengimą.

Siekiant nustatyti tikslo išskelti tokie uždaviniai:

1. Atskleisti mokesčių svarbą ir reikalingumą valstybės finansų sistemoje, išnagrinėti mokesčių funkcijas, formavimo principus, atskirų šalių mokesčių sistemų ypatumus ir probleminius aspektus.

2. Išnagrinėti teorines mokesčių koncepcijas ir metodinę mokesčių sistemos vertinimo bazę.

3. Atlikti literatūroje pateiktų metodų tinkamumo vertinti mokesčių sistemas empirinius tyrimus Lietuvos pavyzdžiu, atskleisti metodų tobulinimo, siekiant visapusiško mokesčių sistemos įvertinimo, poreikį ir nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptis.

4. Išnagrinėti mokesčių sistemos vertinimo rodiklius, turinio požiūriu juos suklasifikuoti pagal parinktus mokesčių sistemą apibūdinančius aspektus, apibrėžti rodiklių turinį ir pasiūlyti racionalią kiekvieno vertinamo aspekto rodiklių sudėtį.

5. Parengti kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo matematinį modelį, sujungiantį vertinamus mokesčių sistemos aspektus į visumą ir sudarantį prielaidas objektyviau bei įvairiapusiškiau įvertinti mokesčių sistemą.

Tyrimų metodika

Darbe taikyti loginės analizės ir sintezės metodai, sudarę prielaidas atskleisti įvairių mokslininkų požiūrius ir vertinimus mokesčių sistemos funkcijų, formavimo principų, koncepcijų problematika. Taikant sisteminę analizę nustatytas mokesčių sistemos vertinimo metodinis potencialas. Ekspertinių vertinimų ir anketinės apklausos metodai leido atlikti mokesčių sistemos vertinimo metodų tinkamumo analizę. Taikyti lyginamosios analizės ir sintezės metodai leido sugrupuoti mokesčių sistemos vertinimo rodiklius pagal parinktus mokesčių sistemos aspektus, parengti mokesčių sistemos vertinimo modelio sukūrimo prielaidas, analitinės hierarchijos metodas – nustatyti rodiklių reikšmingumus.

Mokslinis darbo naujumas

1. Susisteminius teorines mokesčių koncepcijas, literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, išgryninti mokesčių sistemos kaip visumos vertinimo metodai.

2. Empiriškai patikrinus metodų tinkamumą vertinti mokesčių sistemas, nustatčius mokesčių sistemos vertinimo metodų esminius bruožus, sintetinus jų trūkumus, pagrįstas vertinimo metodo, suteikiančio galimybę įvertinti mokesčių sistemą įvairiapusiškiau ir objektyviau, kūrimas.

3. Pasiūlytas daugiapakopio mokesčių sistemos vertinimo modelis suteikia galimybę atlikti mokesčių sistemos kaip visumos vertinimą ir gauti kiekybinį įvertį.

Svarbiausi darbo rezultatai

1. Susisteminti mokesčių sistemos vertinimo metodai.

2. Nustatyti mokesčių sistemos vertinimo metodinę bazę jungiantys aspektai, kurie panaudoti formuojant mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistemą.

3. Sukurta trijų pakopų rodiklių sistema, suteikianti galimybę atlikti išsamų mokesčių sistemos vertinimą. Rodikliai sistemoje suklasifikuoti į tris iš dalies autonomiškas grupes, leidusias objektyviau nustatyti rodiklių tarpusavio ryšius ir įvertinti jų reikšmingumus.

4. Sukurtas mokesčių sistemos vertinimo modelis, pagrįstas kiekybine vertinamų aspektų išraiška, suteikiantis galimybę atlikti dinaminę ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, nustatant tam tikros valstybės mokesčių sistemos pokyčių kryptį ir būklę lyginti su kitomis valstybėmis, bei įvairiapusiškai įvertinti tiriamą

mokesčių sistemą. Šis modelis sudaro prielaidas praktikams ir teoretikams revizuoti mokesčių sistemą ir ją racionalizuoti, geriau suvokiant visumą, teikti pagrįstus siūlymus mokesčių sistemai tobulinti.

Ginamieji teiginiai

1. Mokesčių sistemą vertinti sisteminiu požiūriu galima taikant metodus, kuriais mokesčių sistema vertinama kaip visuma.
2. Tik kompleksinis vertinimas suteikia galimybę atlikti mokesčių sistemos kaip visumos įvairiapusiškesnę ir objektyvesnę analizę ir gauti kiekybinį įvertį.
3. Siūlomas kompleksinio vertinimo modelis, grindžiamas išsamiai mokesčių sistemą apibūdinančių rodiklių sistema, skirta mokesčių sistemų privalumams ir trūkumams nustatyti bei leidžiančia atlikti dinaminę ir tarpvalstybinę lyginamąją analizę, sudaro galimybę įvairiapusiškiau ir objektyviau įvertinti mokesčių sistemą.

Mokslinio darbo rezultatų aprobavimas

Disertacijos tematika paskelbti aštuoni moksliniai straipsniai: du – žurnale, referuojamame ICONDA, EBSCO ir ELSEVIER duomenų bazėse, vienas – žurnale, referuojamame EBSCO duomenų bazėje, trys – periodiniuose recenzuojamų straipsnių rinkiniuose (1 iš jų pateiktas spaudai), du – respublikinių konferencijų medžiagose. 1 straipsnis skelbtas periodiniame savaitraštyje. Nagrinėta tematika skaityti pranešimai šešiose mokslinėse konferencijose.

Darbo apimtis ir struktūra

Darbą sudaro įvadas, 4 dalys, bendrosios išvados, literatūros šaltinių sąrašas, autorės publikacijų sąrašas ir 4 priedai. Darbo apimtis – 169 puslapiai. Darbe pateikta 41 paveikslas ir 45 lentelės.

Pirmoje disertacijos dalyje atskleistas mokesčių vaidmuo valdant ūkio plėtrą, mokesčių sistemos formavimo principai, nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos formavimo principų teisiniai aspektai, išnagrinėti įvairių pasaulio šalių mokesčių sistemų ypatumai ir ydos.

Antroje disertacijos dalyje susistemintos mokesčių teorinės koncepcijos, išnagrinėti metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymai, iškristalizuoti savo esme skirtingo turinio mokesčių sistemos vertinimo metodai.

Trečioje disertacijos dalyje atlikti įvairių mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo empiriniai tyrimai. Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo, taikant klasikinius apmokestinimo principus, empirinį tyrimą, nustatytos Lietuvos mokesčių sistemos probleminės sritys, klasikinių apmokestinimo principų taikymo vertinant mokesčių sistemas sunkumai. Atlikus Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo, taikant V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, empirinį tyrimą, nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos nepakankamą efektyvumą lemiantys veiksniai bei išgrynintos esminės metodo spragos – neapibrėžti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo kriterijai. Atlikus kiekybinį ir kokybinį Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą per pajamų surinkimo prizmę Gill metodu, nustatyta esminė metodo spraga – neapibrėžti rodiklių apskaičiavimo principai. Ši spraga iš dalies užpildyta sukonkretinus rodiklių turinį, t. y. pritaikant juos konkrečiam atvejui. Nustačius Gill metodu aktualiausią Lietuvos mokesčių sistemos problemą – nepakankamą funkcijų vykdymo efektyvumą, pateikti siūlymai šiai mokesčių administravimo grandžiai stiprinti. Atlikus empirinius tyrimus pateikti siūlymai Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti.

Ketvirtoje disertacijos dalyje aprašytas parengtas mokesčių sistemos vertinimo modelis, kurio pagrindas – rodiklių sistema. Ši sistema sudaryta iš tokių rodiklių:

- pirminių, suklasifikuotų į grupes, taip sudarant prielaidas nagrinėti mokesčių sistemą visapusiškai ją apibūdinančiais aspektais;
- dalinių integruotų, leidžiančių sistemiškai nagrinėti mokesčių sistemą tam tikru aspektu ir gauti apibendrintą kiekybinę įvertinimo išraišką;
- kompleksinio integruoto, sudarančio prielaidas apskaičiuoti bendrąjį mokesčių sistemos įvertį.

Rodiklių sistema, suteikianti galimybę įvertinti mokesčių sistemą hierarchiniu principu, sudaryta atsižvelgiant į poveikio nagrinėjamam objektui, palyginamumo, paprastumo, įvairiapusiškumo ir objektyvumo kriterijus. Taip pat nustatyti rodiklių reikšmingumai, atskleidžiantys santykį tarp rodiklių, jų įtaką galutiniam vertinimui.

Disertacinio darbo pabaigoje pateiktos bendrosios išvados.

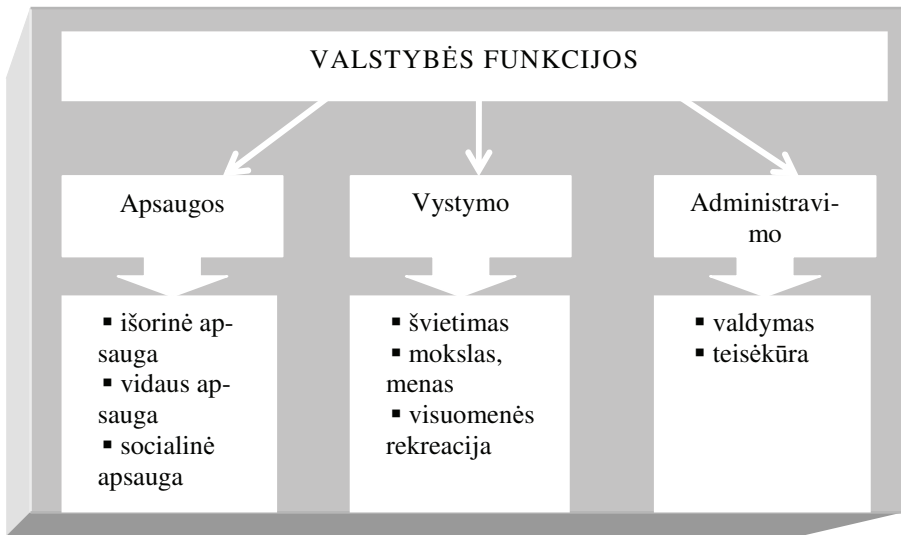
1

Mokesčių vaidmuo ir apmokestinimo problemos

1.1. Mokesčių funkcijos ir apmokestinimo principai

Valstybės funkcijoms vykdyti (1.1 pav.), tikslams įgyvendinti, gyventojų poreikiams tenkinti turi būti skiriama dalis nacionalinių pajamų, kaupiamų nacionaliniame ižde ir nebiudžetiniuose fonduose. Kiekvienos šalies išlaidos, viešųjų paskaugų valstybės funkcijoms vykdyti, daugiausia yra padengiamos valstybės pajamas sudarančiais mokesčiais, įmokomis ir kitais privalomais mokėjimais.

Visuomeninė santvarka, valstybės tikslai ir uždaviniai atskleidžia socialinę ekonominę mokesčių pobūdį, kuris pasireiškia jų funkcijomis. Atskirų mokslininkų nuomonė mokesčių funkcijų klausimais nesutampa. Vieni ekonomistai (Ouanes, Thakur 1997; Lukaševičius 1998; Ruchovienė 2000; Stačiokas 2003a) išskiria dvi funkcijas – fiskalinę ir ekonominę, kiti mokslininkai (Бичик 2001; Buškevičiūtė 2003) teigia, kad mokesčiai atlieka tris funkcijas – fiskalinę, ekonominę ir perskirstomąją.



1.1 pav. Valstybės vykdomos funkcijos

Fiskalinė funkcija mokslininkų išskiriama kaip pagrindinė, sudaranti prielaidas įgyvendinti svarbiausią mokesčių tikslą – nacionalinio biudžeto ir nebiudžetinių fondų pajamų formavimą, t. y. materialinių sąlygų valstybei funkcionuoti sukūrimą.

Vystantis ekonomikai fiskalinės mokesčių funkcijos vaidmuo tik didėja – daugeliui valstybių vis daugiau skiriant lėšų socialinėms ekonominėms reikmėms, valstybiniam aparatui išlaikyti, didėja valstybės finansinių išteklių, formuojamų daugiausia iš mokesčių, poreikis. Tai patvirtina ir daugelio valstybių nacionalinių biudžetų pajamų didėjimas. 2000–2006 m. Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos išaugo 124 proc. (1.1 lentelė), iš jų mokesčių pajamos – 94 proc., kurios 2006 m. sudarė 80 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Mokestinės pajamos 2007 m. Lietuvoje sudarė 88 proc., o pavyzdžiui, D. Dritanijoje – 92 proc., Latvijoje – 84 proc., Vokietijoje – 92 proc. visų pajamų.

1.1 lentelė. Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos (mln. Lt)

Metai	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Pajamos	8723,6	9275,6	10 571,9	11 359,8	13 814,7	16 789,5	19 542,0
Iš to skaičiaus mokestinės pajamos	8033,1	8104,7	8990,8	9723,1	11 086,4	12 899,9	15 603,9

Mokesčių ekonominės funkcijos pagrindinis uždavinys – užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą. Brito Dž. M. Keinso teigimu (1999), mokesčiai yra

pagrindinė ekonomikos reguliavimo priemonė, būtina sėkmingam ekonomikos vystymui. Ekonominės funkcijos vaidmuo ypač sustiprėjo išplėtus gyventojų pajamų apmokestinimą – svarbiausiais mokesčiais objektais tapo darbo užmokestis ir pelnas, o svarbiausiais subjektais – darbuotojai ir verslininkai. Valstybė, taikydama ekonominę mokesčių funkciją, daro tiesioginę įtaką šalies ekonomikai dviem būdais: skatina arba riboja. Ekonominė funkcija pasireiškia kaip skatinanti, kai yra skirta vieniems ar kitiems ekonominiams procesams vystyti. Ji įgyvendinama taikant mokesčių lengvatas arba atleidžiant nuo mokesčių: valstybė, suteikdama mokesčių lengvatų, skatina atitinkamų verslo sričių vystymąsi, nukreipia kapitalo judėjimą į perspektyvias, bet silpnai išvystytas sritis. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema teikia mokesčių lengvatų mažoms įmonėms, žemės ūkio įmonėms, socialinėms įmonėms, organizacijoms, teikiančioms labdarą ir t. t.

Ekonominė funkcija, sudaranti tam tikrų ekonominių procesų vystymosi kliūčių, pasireiškia kaip ribojanti. Šiuo atveju valstybė gali realizuoti protekcionistinę ekonominę politiką. Ji įgyvendinama taikant didesnius mokesčių tarifus, didinant muito mokesčius. Pavyzdžiui, Lietuvoje 2002–2004 m. galiojęs prekių apyvartos mokestis ribojo erotinio pobūdžio spaudos leidinių platinimą – mokesčio tarifas sudarė 75 proc. leidinio apmokestinamosios vertės.

Valstybė gali siekti konkrečių ekonominių tikslų įvesdama specialius mokesčius, pavyzdžiui, 1948 m. Prancūzijoje buvo įvestas „specialus mokestis kovai su infliacija“, kurio tikslas – sumažinti perteklinę perkamąją galią. Ekonominė mokesčių funkcija, įgyvendinama mokesčių reguliavimo ir kontrolės priemonėmis, leidžia veiksmingiau realizuoti ekonominę vyriausybės politiką, negu tiesiogiai kišantis į šalies ūkinę veiklą (Alm 1996).

Kai kurie mokslininkai išskiria trečią mokesčių funkciją – perskirstomąją (dar vadinama socialine). Ja siekiama sumažinti pajamų atotrūkį tarp skirtingų socialinių grupių. Perskirstomoji funkcija pasireiškia gautų į nacionalinį biudžetą pajamų iš mokesčių perskirstymu tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų. Darbų autoriai, išskiriantys šią funkciją kaip savarankišką, sutartinai pabrėžia, kad ji glaudžiai susijusi su fiskaline. Paprastai perskirstomoji mokesčių funkcija įgyvendinama taikant progresyvinį apmokestinimą ir mokesčių lengvatas asmenims, disponuojantiems mažomis pajamomis. Švedų ekonomisto K. Eklundo (1991) teigimu, „didelė dalis valstybės teikiamų paslaugų finansuojama iš surinktų mokesčių ir vėliau perskirstoma tarp šalies piliečių. Tai liečia švietimą, medicinos paslaugas ir pan. Tikslas – paskirstyti gyvybiškai svarbius išteklius tolygiau“. Kai kurių socialiai orientuotų šalių (Švedija, Norvegija, Šveicarija) mokslininkų darbuose teigiama, kad mokesčiai yra dideles pajamas gaunančių asmenų mokėjimas asmenims, disponuojantiems mažesnėmis lėšomis, už socialinį stabilumą. Tačiau kitų autorių teigimu (Novošinskienė 2000), perskirstomoji

mokesčių funkcija atitinka fiskalinę funkciją – perskirstoma didinant ar mažinant mokesčius, teikiant lengvatas ir kt., t. y. vykdant fiskalinę politiką.

Mokesčiai, vykdydami funkcijas, išreiškia valstybės ir mokesčių mokėtojų mokestinių santykių tam tikrą turinį. Fiskalinė mokesčių funkcija veikia mokesčių mokėtojo santykius su valstybe, ekonominė funkcija – valstybės su mokesčių mokėtojais (Novošinskienė 2000). Perskirstomoji funkcija išreiškia mokesčių mokėtojų su valstybe santykius. Tai patvirtina perskirstomosios funkcijos sąsajas su fiskaline – abi atskleidžia tą patį mokestinių santykių turinį. Pagrindinis perskirstomosios funkcijos uždavinys – surinktas iš subjektų pajamas perskirstyti taip, kad sumažėtų atskirų visuomenės grupių disponuojamų pajamų netolygumas. Todėl galima tvirtinti, kad perskirstomoji funkcija yra sudedamoji fiskalinės funkcijos dalis, realizuojanti vieną iš šios funkcijos tikslų. Apibendrinant galima teigti, kad šiuolaikinės ekonomikos sąlygomis mokesčiai atlieka dvi pagrindines funkcijas – fiskalinę ir ekonominę.

Mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų (Lietuvoje – įmokos „Sodrai“, garantiniam fondui, rinkliavos) valstybei visuma sudaro šalies mokesčių sistemą. Atskiri darbų autoriai (Lukaševičius 1998; Ruchovienė 2000) pateikia skirtingus mokesčių sistemos apibrėžimus, tačiau bendra yra tai, kad bet kurios valstybės mokesčių sistema formuojama atsižvelgiant į apmokestinimo principus.

Pirmuosius apmokestinimo principų prototipus 1776 m. veikale „Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrinėjimas“ suformulavo britų ekonomistas A. Smitas (1962). Jis pateikė keturis reikalavimus „idealiai mokesčių sistemai“, kurie vėliau tapo kertine apmokestinimo principų ašimi:

1) mokesčio dydis turi atitikti ekonominį mokėtojo pajėgumą – mokėtojas privalo mokėti mokesčius pagal savo galimybes, atsižvelgiant į turimą turtą, pajamas (tačiau ne į socialinę padėtį), kuriais jis disponuoja saugomas valstybės. Šio reikalavimo laikymasis sukuria apmokestinimo lygybę;

2) mokesčio dydis ir mokėjimo sąlygos turi būti nustatytos tiksliai – mokesčio mokėtojas turi tiksliai žinoti mokesčio objektą, tarifą, mokėjimo terminus ir būdus, o kartu valstybė žino, kada ir kiek ji gaus pajamų. Ši nuostata turėtų pašalinti valstybės tarnautojų savivaliavimą – bet koks neapibrėžtumas skatina „papirkinėjimą“ tos kategorijos žmonių, kurie ir taip nėra labai populiarūs“;

3) mokesčiai turi būti renkami mokėtoju patogiausiu laiku ir būdu – mokestis renkamas tada, kai mokėtojas iš apmokestinamojo objekto (turto ar veiklos) gauna pajamų, vartojimo mokestis mokamas, kai perkamos apmokestinamosios prekės (mokėtojas turi galimybę pasirinkti pirkti tas prekes ar ne); ši nuostata naudinga ir pačiai valstybei, nes renkant mokesčius patogiu mokėtoju laiku pajamos į išdą surenkamos lengviau ir greičiau;

4) mokesčių rinkimas turi būti pigus – mokesčių, kuriuos rinkti yra brangu, o pajamų iš jų surenkama mažai, reikia atsisakyti; mokesčio našta mokėtoju gali

būti didesnė nei iš jo surenkamos pajamos į išdą, dėl kelių priežasčių: a) mokesčiams surinkti reikia daug tarnautojų, kurių atlyginimų išlaidos gali sudaryti didžiąją dalį iš to mokesčio surenkamų pajamų; b) mokestis atima tai, ko reikia tolesnei gamybai, todėl gamintojas gali netekti noro dirbti; c) nustatyti neteisingi mokesčiai skatina vengti juos mokėti, tokiu atveju valdžia taiko baudas ir kt. sankcijas, kurios gali sužlugdyti mokėtoją; d) dažni mokesčių rinkėjų tikrinimai sukelia mokėtojui rūpesčių, papildomų išlaidų. Vienu ar kitu iš šių keturių būdų mokesčiai dažnai tampa labiau slegiančiais mokėtojams nei naudingais valstybei.

D. Ricardo, sutikdamas su A. Smito pateiktais apmokestinimo reikalavimais, 1817 m. „Politinės ekonomijos ir apmokestinimo principuose“ pateikė idealią mokesčių sistemą apibūdinančius kriterijus, kurie vėliau pavadinti principais (Dome 2000): 1) paskirstymo neutralumo (apmokestinimo lygybės) – apmokestinant pajamų, išskaičiuavus mokesčius, pasiskirstymas lieka nepakitęs; 2) kainų neutralumo – apmokestinimas neturi keisti kainų; 3) apmokestinimo minimumo – mokesčiai turi būti mokami vartojimo metu, t. y. nesudaryti kliūčių kapitalui kaupti. 1819 m. Ž. Simonde de Sismondi veikale „Naujieji politinės ekonomijos principai, arba apie turto ir gyventojų skaičiaus santykį“ pagrindė neapmokestinamojo pajamų minimumo idėją, įrodęs, kad dėl mokesčių naštos perkėlimo labiausiai nukentčia mažiausias pajamas gaunantys asmenys (Всемирная история... 1988). A. Smito suformuluotą apmokestinimo teisingumo principą išsamiai nagrinėjo Dž. S. Mill 1848 m. veikale „Politinės ekonomijos principai“. Darbe iškelta dvigubo pajamų apmokestinimo problema – apmokestinus investuotą sumą, o paskui ir pajamas iš investicijų, mokestis iš mokėtojo renkamas du kartus nuo vienos ir tos pačios dalies lėšų. Pinigai, išleisti negamybiniam vartojimui, apmokestinami tik vieną kartą. Dž. S. Millis suformulavo teisingo pajamų apmokestinimo kriterijus: 1) neapmokestinamo minimumo – pajamos, neviršijančios tam tikro nustatyto lygio, apskritai neapmokestinamos. Be to, neapmokestinamųjų pajamų lygis neturi būti didesnis už sumą, būtiną pirmosios būtinybės poreikiams patenkinti; 2) proporcinio apmokestinimo – pajamos, viršijančios nustatytą dydį, apmokestinamos išimtinai proporcingai viršytai sumai; 3) apmokestinimo diferenciacijos – investuotos į gamybą santaupos turi būti nuo mokesčių atleidžiamos. Jeigu tai pasirodytų praktiškai neįgyvendinama, tai tam tikros rūšies pajamos, pavyzdžiui, verslo veiklos, laisvų profesijų asmenų, turi būti apmokestinamos mažesniu tarifu nei paveldėtas turtas. Dž. S. Millis (1994) neigė progresyvinio mokesčio, kaip valstybės instrumento siekiant išlyginti pajamų nelygybę, naudingumą: „Apmokestinti didesniais mokesčiais didesnes pajamas – reiškia apmokestinti darbštumą ir taupumą, bausti žmogų už tai, kad jis dirbo labiau stengdamasis ir daugiau sutalpė nei jo kaimynas. <...> Apmokestinti reikia ne tą turtą, kuris uždirbamas, o tą, kuris gaunamas veltui (paveldimą – auto-

rės pastaba).“ Be to, teisingumo vardan proporcingai apmokestinti reikia ne pajamas, o išlaidas. Priešingai nei Dž. S. Millis, 1936 m. veikalė „Bendroji užimtumo, palūkanų ir pinigų teorija“ Dž. M. Keinsas įtvirtino progresyvinio apmokestinimo principą. Jo teigimu, mokesstinės įplaukos svyruoja automatiškai, kildamos atsižvelgiant į gyventojų pajamų dydį ir mokesčių tarifus (Кэйнс 1999).

XX a. ekonomistai suformulavo apmokestinimo principus daugelio tyrėjų įvardijamus kaip klasikinius: 1) *teisingumo*, 2) *ekonominio efektyvumo*, 3) *administruavimo paprastumo*, 4) *mokesčių įplaukų produktyvumo ir elastingumo*.

Daugiausia mokslinių diskusijų kelia pirmasis principas. Pagal teisingumo principą mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Teisingumo principas apima du reikalavimus:

- 1) mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis. Taip sukaupiamos lėšos tolesniam šių paslaugų finansavimui. Šiuo požiūriu teisingumo principas dar vadinamas naudingumo principu;
- 2) apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti. Šis principas įtvirtina neapmokestinamojo minimumo idėją ir dar vadinamas gebėjimo mokėti principu.

Tačiau kai kurių darbų autoriai (Lukaševičius 1998; Novošinskienė 2000) vietoj teisingumo principo siūlo tikslingumo, nes teisingumo suvokimas priklauso nuo etinių kategorijų ir dažniausiai kiekvieno žmogaus yra suprantamas ir traktuojamas skirtingai. Teigiama, kad teisingumas nėra absoliutus matas, kuriuo būtų galima matuoti konkrečius gyvenimo atsitikimus ar reiškinius. Taigi dėl teisingumo supratimo įvairumo ir nekonkretumo reikia jo atsisakyti (Lukaševičius 1998).

Vertinant mokesčių sistemas, teisingumo principas tradiciškai mokslininkų darbuose išlieka kaip pagrindinis. Kalbant apie apmokestinimą šis principas apima dvi taisykles: horizontalaus teisingumo ir vertikalaus teisingumo.

Horizontalaus teisingumo taisyklė teigia, kad mokesčių mokėtojai, vykdančios veiklą vienodomis sąlygomis ir gaunantys vienodas pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius, t. y. vienodi asmenys traktuojami vienodai. Arba, anot H. Simons, „mokesčiai turi būti panašūs visiems panašios padėties žmonėms“ (Creedy 2001). Pagrindinė šio principo taikymo problema – „panašios“ padėties nustatymas – tai vartojimas ar pajamų prieaugis, metinis ar viso gyvenimo.

Vertikalaus teisingumo taisyklė reikalauja diferenciacijos apmokestinant nevienodas pajamas gaunančius asmenis. Mokesčių normos priklauso nuo gautų

pajamų: mokesčių tarifas didėja augant mokesčių mokėtojo pajamoms (taikomi progresyviniai mokesčių tarifai).

Atsižvelgiant į pasirinktus prioritetus, apmokestinimo teisingumo turinys bus skirtingas – vertikalus ir horizontalus teisingumas atskleidžia skirtingas apmokestinimo teisingumo puses.

Kitas svarbus apmokestinimo principas – ekonominio efektyvumo. Mokesčiai neturi trukdyti siekti ekonominių tikslų (pvz., ūkio augimo, gyventojų užimtumo) ir kuo mažiau iškreipti išteklių pasiskirstymą. Mokesčiai, įtraukiami į produktų kainas, veikia išteklių judėjimą, sukelia jų persikirstymą – subjektai, priimdami sprendimus, atsižvelgia į išteklių kainas. Mokesčių sistema laikoma efektyvia, jeigu ji turi mažiausią įtaką kainų lygiui. Apmokestinimas turi skatinti ekonominį efektyvumą – siekiama sudaryti tokias apmokestinimo sąlygas, kurios skatintų pageidautinas veiklos rūšis, o susijusias su didelėmis socialinėmis sąnaudomis stabdytų.

Mokesčių administravimo paprastumo principo esmė – lengvas mokesčių surinkimas. Su tuo susijusios sąnaudos turi būti minimalios ir pagrįstos. Siekiama, kad nebūtų numatyta per daug mokesčių bei sudėtingų ir painių jų taisyklių. Praktika rodo, kad itin sudėtingi ir nepakankamai apibrėžti mokesčiai paprastai surenkami ne visi, sukelia mokesčių mokėtojų ir administratorių konfliktų. Taip pat svarbu, kad mokesčiai būtų renkami patogiausiu mokėtoju būdu ir laiku.

Mokesčių produktyvumas suprantamas kaip pakankamos pajamų apimtys valstybės išlaidoms finansuoti užtikrinimas. Mokesčių sistema vertinama kaip gera, jei užtikrina visišką valstybės funkcijų finansavimą. Pagal mokesčių įplaukų elastingumo principą valstybei naudinga ir patogu turėti mokesčių sistemą su elastingomis įplaukomis, kai neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau nei nacionalinės pajamos. Esant tokiam mechanizmui, pavyksta išvengti dažno ir nenumatyto mokesčių didinimo į kurį visuomenė paprastai reaguoja neigiamai ir kuris gali neigiamai veikti subjektų investicinį aktyvumą.

Mokslininkai, be šių klasikinių tapusių apmokestinimo principų, siūlo ir kitus. D. Cheung (2001) išskiria tokius apmokestinimo kriterijus:

1) paprastumas

- gana paprastas mokėtojams mokesčių turinys ir terminija;
- palyginti nebrangus mokesčių apskaičiavimas ir rinkimas;

2) teisingumas

▪ skirtingų galimybių turintys asmenys apmokestinami diferencijuotai – vertikalus teisingumas;

▪ mokesčių mokėtojai, turintys panašių galimybių mokėti mokesčius, apmokestinami vienodai – horizontalus teisingumas;

3) pajėgumas mokėti (lygybės principas)

- mokesčiai renkami pagal pajėgumą mokėti;
 - taikomas progresyvinis apmokestinimas;
- 4) efektyvumas (neutralumas)
- užtikrinamas mažiausias kainų iškraipymas;
 - neiškraipomos asmenų pasirinkimo galimybės;
 - nedaroma įtaka investiciniams sprendimams;
- 5) lankstumas
- pasilikimas manevro laisvės, siekiant prisitaikyti prie pokyčių ekonomikoje;
- 6) suderinamumas
- apmokestinimo sąlygos suderintos su politine, ekonomine ir verslo aplinka;
- 7) aiškumas
- mokesčiai subjekto įsipareigojimai nėra sutartiniai, tačiau žinomi iš anksto.

P. Haddon-Cove (Cheung 2001) išskiria teisingumo, ekonominio efektyvumo, adekvatumo ir paprastumo principus, G. Schmolders ir K. Schnelle (Šinkūnienė 2005) – teisingumo, aiškumo ir tikslumo, neutralumo, pigaus ir tikslingo administravimo, nebrangaus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo, suderinamumo su finansų aplinka. Kitų darbų autorių (Lukaševičius 1998; Potter 2005) teigimu, bendrai pripažįstami apmokestinimo principai yra teisingumas, efektyvumas ir paprastumas (principų aiškinimas atitinka klasikinius). Atlikus darbų autorių siūlomų principų kritinę analizę galima teigti, kad pagrindiniai apmokestinimo principai yra *teisingumas*, *efektyvumas* ir *mokesčių administravimo paprastumas*.

Mokesčių politikos kryptis ir efektyvumas iš esmės priklauso nuo to, kokiais principais ji bus formuojama. Praktiškai suderinti apmokestinimo principus sunku – apmokestinimo taisyklės, atitinkančios mokesčių teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų reikalavimus, gali būti labai sudėtingos ir brangios mokesčio administravimo požiūriu, ir atvirkščiai – nustačius paprastas apmokestinimo taisykles, mokesčiai gali nepakankamai atitikti teisingumo ir ekonominio efektyvumo principus.

Atsižvelgus į šalies ekonominius socialinius tikslus, formuojama tos šalies mokesčių sistema, suteikiant prioritetą tam tikriems apmokestinimo principams. Lietuvos mokesčių sistemos apmokestinimo principai (1.2 lentelė) pateikti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarime Nr. 1016 „Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa“ (1998), vėliau koreguoti ir išdėstyti 2004 m. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (2004).

1.2 lentelė. Klasikinių ir Lietuvoje taikomų apmokestinimo principų sąsaja

Klasikiniai apmokestinimo principai	LRV nutarime Nr. 1016 pateikti apmokestinimo principai	LR mokesčių administravimo įstatyme pateikti principai
<p>1. Teisingumas</p> <p>Mokesčius moka tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis.</p> <p>Apmokestinant atsižvelgiama į mokėtojo gebėjimą mokėti.</p>	<p>1. Teisingumas</p> <p>Mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą savo pajamų dalį. Kuriant ekonominės plėtros teisinį pagrindą valstybės pajamų sistema turi skatinti taupymą ir investicijas.</p>	<p>1. Teisingumas ir visuotinis privalomumas</p> <p>Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.</p> <p>Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso LR kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą.</p> <p>Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.</p>
<p>2. Ekonominis efektyvumas</p> <p>Mokesčiai neturi trukdyti siekti ekonominių tikslų ir kuo mažiau iškreipti išteklių paskirstymą.</p>	<p>2.1. Lygybė</p> <p>Mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą.</p> <p>2.2. Neutralumas</p> <p>Mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti atskirų ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita, taikant įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis. Mokesčių sistema neturi sudaryti tam tikriems ūkio subjektams išskirtinių lengvatinių sąlygų. Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – vieno iš svarbiausių rinkos ekonomikos variklių. Vienas pagrindinių būdų pasiekti, kad mokesčių sistema būtų neutrali, – išplėsti mokesčių bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtimas sudarys sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų; mokesčių sistema neturi sudaryti palankesnių veiklos sąlygų kuriems nors ūkio subjektams.</p> <p>Svarbiausias mokesčių tikslas – sukaupti biudžetų ir fondų reikiamų pajamų.</p>	<p>2. Lygybė</p> <p>Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.</p>

1.2 lentelės pabaiga

Klasikiniai apmokes-tinimo principai	LRV nutarime Nr. 1016 pateikti apmokestinimo principai	LR mokesčių administravimo įstatyme pateikti principai
<p>3. Administravimo paprastumas Mokesčių administravimo sąnaudos turi būti minimalios ir pagrįstos. Mokesčiai turi būti kuo tiksliau ir visapusiškiau apibrėžti.</p>	<p>3.1. Aiškumas Mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems, o LRV nutarimai ar kiti teisės aktai neturi interpretuoti įstatymų. Mokesčio administratoriaus ankstesnių metų galiojančys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms turi būti susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems.</p> <p>3.2. Viešumas Rengiamų įstatymų ir įstatymų papildomųjų aktų projektai turi būti prieinami nevyriausybinėms organizacijoms, verslo asociacijoms, ūkio subjektams. Ūkio subjektai per įvairias visuomenines organizacijas arba kitaip turi turėti galimybę susipažinti su rengiamais jų pakeitimais ir pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie rengimo. Pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimai, susiję su verslo sąlygomis, mokesčių paskirstymu, kol įsigalios LR mokesčių kodeksas, turi būti priimami likus ne mažiau kaip 6 mėn. iki jų taikymo. Viešumo principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai turėtų galimybę kuo anksčiau gauti rengiamų ir verslo plėtrai įtakos turinčių mokesčių įstatymų ir jų pakeitimų projektus.</p> <p>3.3. Administravimo veiksmingumas Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, tai užtikrintų mokesčines biudžetų ir fondų pajamas gauti kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.</p>	<p>3.1. Apmokestinimo aiškumo principas Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai LR mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.</p> <p>3.2. Turinio viršenybės prieš formą principas Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.</p>
<p>4. Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas Mokesčių pajamomis padengiamos valstybės išlaidos.</p>		

1998 m. LRV nutarime suformuluotas apmokestinimo teisingumo principas akcentavo ne mokėtojo pajėgumą mokėti, o mokėtojo pajamų proporcingą apmokestinimą ir valstybės pajamų formavimo sistemos skatinamąją funkciją. 2004 m. Mokesčių administravimo įstatyme teisingumo principu akcentuojama

esminė mokesčių savybė – privalomas pobūdis, taip pat apmokestinimo proporcingumo principas ir mokesčių administravimo teisingumo bei protingumo kriterijai. Nei 1998 m. nustatytas teisingumo principas, nei 2004 m. teisingumo ir visuotino privalomumo principas neatitinka klasikinio teisingumo principo, o įstatyme įvardinti administravimo protingumo ir teisingumo kriterijai klaidingai priskirti teisingumo principui (Tušaitė 2003).

Ekonominio efektyvumo principas fragmentiškai minimas 1998 m. neutralumo principu, tačiau vis dėlto akcentuojama fiskalinė mokesčių funkcija – sukaupti reikiamų pajamų visomis galimomis priemonėmis. 2004 m. įstatyme esančioje lygybės nuostatoje taip pat išvelgiama aliuzija į ekonominį efektyvumą. LRV 1998 m. nutarime Nr. 1016 deklaruojami aiškumo, viešumo ir administravimo veiksmingumo principai atitinka teorinį administravimo paprastumo principą. 2004 m. apmokestinimo principų redakcijoje išskirta aiškumo nuostata. Administravimo veiksmingumo nuostata iš dalies atspindėta turinio viršenybės prieš formą principu, įtvirtinusiame mokesčių administratoriui galimybę, kilus įtarimui, įvertinti sandorį rinkos verte ir nuo to sandorio rinkos vertės apskaičiuoti mokesčius – 2004 m. redakcijoje apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą principai iš esmės atitinka klasikinį administravimo paprastumo principą. Mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas 1998 m. nutarime įvardintas teisingumu, lygybe ir neutralumu. Mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principas išreikštas atskirose 1998 m. nutarimo nuostatose, o Mokesčių administravimo įstatymo nuostatose šis principas neminimas.

Apibendrinant galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema formuojama dėmesį koncentruojant į mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo santykius – apmokestinama įgyvendinant klasikinį mokesčių administravimo paprastumo principą. Taip pat įteisintas ekonominio efektyvumo principas, tačiau jis nėra kertinis. Formuojant šiandienos Lietuvos mokesčių sistemą, prioritetas suteiktas mokesčių administravimui, apmokestinimo teisingumo principas neatspindėtas valstybės ir mokesčių mokėtojų teisiniuose santykiuose.

1.2. Įvairių šalių mokesčių sistemų ypatumai ir ydos

Mokesčių sistemos formavosi ilgą laiką, buvo koreguojamos ir tobulinamos atsižvelgiant į pokyčius socialinėje ekonominėje, politinėje aplinkose. Ypač aktyviai mokesčių sistemos tobulintos praėjusio šimtmečio 7–9 dešimtmečiais. Pagrindinės tobulinimo kryptys: išplėsta apmokestinamoji bazė, sumažinti mokesčių tarifų dydžiai, supaprastintos mokesčių sistemos, numatyti dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmai, įdiegtas pridėtinės vertės mokestis.

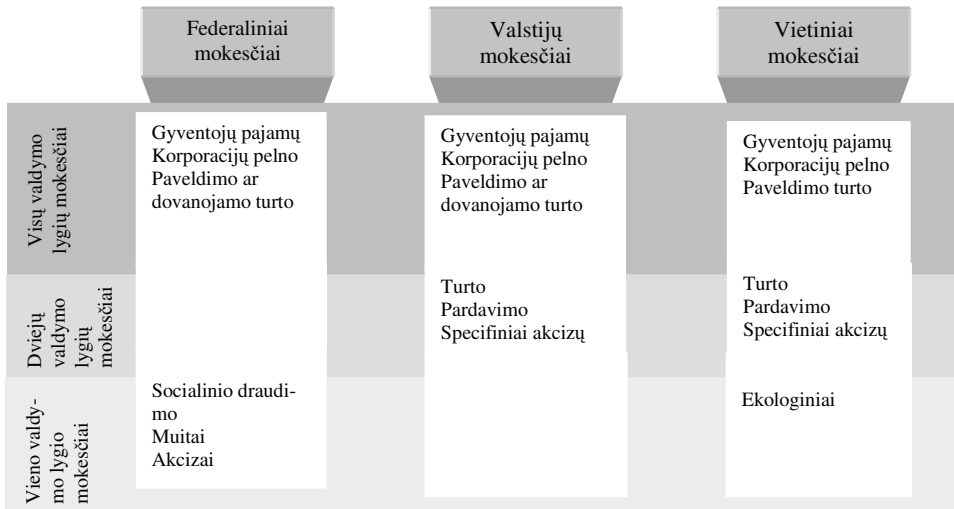
Atskirų šalių mokesčių sistemos skiriasi mokesčių rūšimis, apmokestinamąja baze, tarifų dydžiais (1.3 lentelė), mokesčių lengvatomis, rinkimo būdais, įvairių valdymo lygių fiskaliniais įgaliojimais.

1.3 lentelė. Įvairių šalių pridėtinės vertės, gyventojų pajamų ir pelno mokesčių tarifai

Valstybė	Pridėtinės vertės mokestis*	Gyventojų pajamų mokestis	Pelno mokestis
JAV	Tarifai: 3–7,5 %. Apmokestinamos pardavimo pajamos.	Tarifai: 15–39,6 % (federalinis), 3–11 % (valstijų), 6–7 % (vietinis). Apmokestinamos asmeninės pajamos, taikant progresyvinį tarifą, kurio dydis priklauso nuo gaunamų pajamų ir šeiminės padėties.	Tarifai: 15 %, 25 %, 34 % (federalinis), 2,35–11,5 % (valstijų, vietinis). Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš pajamų atimamos ir spec. nuolaidos, pvz., naujų darbo vietų kūrimo išlaidos.
Kanada	Standartinis tarifas – 13 % (federalinis ir provincijų). Apmokestinamos pardavimo pajamos. Trys valstijos – Naujoji Škotija, Naujasis Bransvikas bei Niufaundlandas ir Labradoras – taiko harmonizuotą pardavimų mokestį. Kai kurioms prekėms taikomas 0 % tarifas.	Tarifai: 15–29 % (federalinis), 4–17,95 % (provincijų). Apmokestinamąją sumą galima sumažinti „mokesčių kreditais“, pvz., labdaros, mokymosi sumomis.	Tarifai: 11–28 % (federalinis), o kiekvienoje provincijoje taikomi skirtingi tarifai (1–16 %), kurie nustatyti taip, kad pelno mokesčio bendras tarifas atitiktų gyventojų pajamų mokesčio tarifą. Tarifas varijuoja pagal pramonės šakas, veiklos mastą, apmokestinamųjų pajamų rūšį ir provincijas.
Vokietija	Standartinis tarifas – 16 % (nuo 2007-01-01 – 19 %). Taikomas lengvatinis 7 % tarifas.	Tarifai: 15–42 %. Apmokestinamos 7 rūšių gyventojų pajamos. Nustatytas neapmokestinamasis minimumas, pvz., 2006 m. – 7664 eurų.	Tarifas – 25 %. Formuojami neapmokestinamieji rezerviniai fondai.
D. Britanija	Standartinis tarifas – 17,5 % (nuo 2008-12-01 iki 2009-12-31 – 15 %). Taikomi lengvatiniai 5 ir 0 % tarifai.	Tarifas – 22 %. Apmokestinamos gyventojų pajamos, taikoma „asmeninė nuolaida“, pvz., 2008 m. bazinė „asmeninė nuolaida“ sudaro 6035 svarus sterlingų.	Tarifas – 30 % (nuo 2007-01-01 – 28 %). Lengvatinis 20 % tarifas pamečiui didinamas kol pasieks 22 %, taikomas įmonėms, kurių pelnas neviršija 300 tūkst. svarų sterlingų.
Italija	Standartinis tarifas – 20 %. Apmokestinama prekių vertė. Taikomi lengvatiniai 4, 10 ir 16 % tarifai.	Tarifai: 18–43 %. Apmokestinant iš bendrų pajamų atimami leidžiami atskaitymai, kurie skiriasi pagal pajamų kategorijas. Be to, taikomos ir asmeninės lengvatos.	Tarifas – 33 %. Apmokestinamas įmonių pelnas
Latvija	Standartinis tarifas – 18 %. Taikomi lengvatiniai 5 ir 0 % tarifai.	Tarifas – 25 % visų rūšių pajamoms. Nustatytas neapmokestinamasis minimumas.	Tarifas – 15 %. Taikomi 10 ir 2 % lengvatiniai tarifai.
Lietuva	Standartinis tarifas – 18 % (nuo 2009-01-01 padidintas iki 19 %). Taikomi lengvatiniai 9, 5 ir 0 % tarifai.	Tarifai: 27 (nuo 2008-01-01 – 24 %, 2009-01-01 – 15 %, pajamoms iš paskirstytojo pelno – 20 %) ir 15 %. Dirbantiesiems nustatytas neapmokestinamasis pajamų dydis, kuris nuo 2009-01-01 taikomas atsižvelgiant į gaunamas pajamas.	Tarifas – 15 % (nuo 2009-01-01 – 20 %). Taikomas 0 % lengvatinis tarifas, o užsienio įmonėms – 10 % tarifas apmokestinant pajamas prie pajamų šaltinio.

* JAV renkamas prekių ir paslaugų mokestis (GST)

Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) mokesčių sistemai būdingas pagrindinių mokesčių rūšių paralelinis naudojimas federalinės, valstijų valdžios ir vietinių valdymo vienetų (1.2 pav.). Dėl to JAV mokesčių mokėtojai moka trijų rūšių (federalinį, valstijų ir vietinį) pajamų, įmonių pelno, paveldimo turto mokesčius, dviejų rūšių specifinius akcizus, pardavimo ir turto mokesčius. Muito mokesčiai renkami tik į federalinį biudžetą. Apie 70 proc. visų pajamų iš mokesčių surenkama iš tiesioginių mokesčių (Мещерякова 1995).



1.2 pav. JAV mokesčių struktūra

JAV mokesčių sistema pastaruoju metu aktyviai kritikuojama. Moksliniuose darbuose (Slemrod, Bakija 2002) išskiriamos tokios pagrindinės mokesčių sistemos ydos: 1) esamos mokesčių sistemos komplikotumas – metinės mokesčių mokėtojų mokesčių administravimo išlaidos (specialios literatūros, programinės įrangos įsigijimui, laikas, sugaištas mokestinei apskaitai tvarkyti, profesionalių mokesčių patarėjų paslaugoms pirkti) vertinamos 300 mlrd. JAV dolerių; 2) sudėtingas mokesčių sistemos administravimas – metinis Valstybinės pajamų tarnybos (mokesčių inspekcijos) biudžetas siekia 8 mlrd. JAV dolerių, kiekvienais metais priimama apie 200 mln. deklaracijų, išsiunčiama apie 5 mln. pranešimų mokesčių mokėtojams, dėl mokesčių vengimo į biudžetą nesurenkama apie šeštadalį mokesčių pajamų (pažeidžiamas neutralumo principas); 3) neigiamas poveikis ekonomikai – dideli mokesčių tarifai neskatina diegti inovacijų, galiojančios mokesčių įstatymai iškraipo ekonominį pasirinkimą; 4) esamos mokesčių sistemos neteisingumas – lobistai, teisininkai, apskaitininkai manipuliuoja mokesčių įstatymais ir legaliai išvengia dalies mokesčių. Siekiant gerinti JAV mokesčių sistemą ir pirmiausia įmonių pajamų (pelno) apmokestinimą, 2004 m.

priimtas Darbo vietų kūrimo aktas (*The American Jobs Creation Act*) (Dodge, Morrison 2004), kuriame numatytas įmonių pelno mokesčio tarifo tolygus mažinimas, sąlygų ir apribojimų, atskaitant išlaidas mažinimas, be to, pateikiamos ir griežtesnės baudos už vengimą mokėti mokesčius bei apribojimai tam tikroms transakcijoms. Įdiegus naujoves, JAV mokesčių sistema turėtų tapti konkurencingesnė pasauliniame kontekste, be to, gamintojai turėtų sugrąžinti į tėvynę savo verslą.

Kanadoje mokesčiai renkami į trijų valdymo lygių biudžetus: federalinį, provincijų ir municipalitetų (vietinius). Renkami mokesčiai nustatyti šalies Konstitucijoje, tačiau mokesčių tarifus, lengvatas, apmokestinimo tvarką kiekvienas iš minėtų valdymo lygių administratorius nustato autonomiškai. Į federalinį ir provincijų biudžetus renkami: pajamų, pelno, pardavimo (harmonizuotas pardavimo), socialinio draudimo mokesčiai, specialusis benzino pardavimo mokestis. Tik į federalinį biudžetą renkami akcizai, o municipalitetai renka turto mokesčius. Kanados vyriausybė, siekdama stiprinti šalies tarptautinį konkurencingumą, naują tūkstantmetį pradėjo mažindama įmonių pelno mokesčio tarifus, juos taip pat mažina ir provincijos (Wilson 2003). Ji planavo, kad 2006 m. bendras maksimalus įmonių pelno mokesčio tarifas bus 35 proc.

Kanados mokesčių sistema kritikuojama dėl dvigubo pajamų apmokestinimo (pvz., dividendų), teisingumo principo pažeidimo apmokestinant korporacijų pajamas (pelną). Kiti šios šalies mokesčių sistemos trūkumai (Clemens, Emes 2003; Dahlby 2003; Grubel 2003): 1) mokesčių įstatymų gremėzdžiškumas ir komplikuotumas, padarantis mokesčių administravimą brangų – labai padidėjusi taisyklių apimtis, tam tikrų interesų protegavimas, kuriant specialias apmokestinimo taisykles (pavyzdžiui, filmų industrijos), daugybė vis naujų mokesčių administratoriaus reikalavimų, diferencijuotas stambaus ir smulkaus verslo apmokestinimas mokesčių sistemą daro sunkiai suvokiamą, neatitinkančią apmokestinimo ekonominio efektyvumo ir teisingumo principų; 2) nelankstumas – neatsižvelgiama į kintančią ekonominę aplinką, o vykdoma pasenusi mokesstinė politika (pavyzdžiui, žemės ūkio, energijos sektoriaus subsidijavimas, kuris paskatino kainų augimą).

Vokietijos mokesčių sistemos išskirtinis bruožas – griežtas įvairių valdymo lygių kompetencijos ribojimas ir detalus mokesčių mokėjimo mechanizmas. Mokesčiai renkami į trijų valdymo lygių biudžetus: federalinį, žemių ir bendruomenių (savivaldybių). Vokietijoje nustatyta apie 50 rūšių mokesčių, kuriuos pagal įplaukų paskirstymą galima sugrupuoti į dvi grupes (1.3 pav.): a) bendruosius – pajamos iš šių mokesčių pagal nustatytą proporciją paskirstomos į visų lygių biudžetus; b) nuosavus – pajamos iš šių mokesčių patenka tik į atitinkamo valdymo lygio biudžetą. Vokietijoje iš bendrų mokesčių surenkama apie 75 proc. visų mokesčių pajamų. Bendri mokesčiai nerenkami vienu metu atski-

rų valdymo lygių rinkėjų: federalinė finansų tarnyba renka muitus, akcizus, alaus akcizą, importo apyvartos mokesčius, žemių finansų tarnybos renka (pagal federalinės valdžios įgaliojimą) federalinius mokesčius ir savo nuosavus mokesčius, bendruomenės turi teisę rinkti tik tuos mokesčius, kurie neturi analogo federaliniame biudžete. Žemės ir verslo mokesčius renka žemių ir bendruomenių finansų tarnybos kartu.

	Federaliniai mokesčiai	Žemių mokesčiai	Bendruomenių mokesčiai
Visų valdymo lygių mokesčiai (% kiekvienam biudžetui)	Pajamų (42,5 %) Įmonių pelno (50 %) Kapitalo pajamų (50 %) PVM (kintanti dalis, apie $\frac{1}{3}$) Verslo (9 %)	Pajamų (42,5 %) Įmonių pelno (50 %) Kapitalo pajamų (50 %) PVM (kintanti dalis, apie $\frac{1}{3}$) Verslo (9 %)	Pajamų (15 %) Verslo (82 %)
Vieno valdymo lygio mokesčiai	Akcizai: naftos produktų, tabako, alkoholio Muitai Solidarumo Rinkliavos Kiti	Turto Paveldimo ar dovanojimo turto Transporto priemonių Alaus akcizo Lošimų namų Kiti	Žemės Vietiniai vartojimo

1.3 pav. Vokietijos mokesčių struktūra

Mokesčių sistema Vokietijoje ypač kritikuojama už daugiapakopį apmokestinimą (pavyzdžiui, įmonių turtas apmokestinamas žemės mokesčiu, turto mokesčiu, kuris turi būti sumokėtas net jei įmonė finansinius metus baigė nuostolingai, ir verslo mokesčiu). Galima išskirti šias pagrindines mokesčių sistemos ydas: 1) apmokestinimo taisyklių komplikuotumas – dėl nuolatinių keitimų jos tapo sunkiai suvokiamos; 2) dideli pajamų mokesčio tarifai neskatina dirbti – išaugo struktūrinis nedarbas (2003-04-11 priėmus Mokesčių lengvatų sumažinimo įstatymą (Steuervergünstigungsabbaugesetz) (Nuernberger, Pelzer 2004), sumažinti įmonių pelno ir solidarumo mokesčio tarifai); 3) apmokestinimo taisyklių tarpusavio nesuderinimas – teismų mokesčių bylų praktika (teismų sprendimai) leidžia teigti, kad Vokietijos tam tikrų mokesčių taisyklės neatitinka ES apmokestinimo normatyvų.

Didžiojoje Britanijoje mokesčiai renkami į valstybės ir vietinius biudžetus, o pajamos iš mokesčių sudaro apie 90 proc. valstybės biudžeto pajamų. Charakteringa gyventojų pajamų mokesčio apmokestinimo savybė ta, kad apmokestinama ne bendra pajamų suma, o kiekviena pajamų dalis atskirai pagal pajamų šaltinį – nustatytos 6 dalys – grafikai. Siekiant didinti ūkio konkurencingumą ir apmokestinimo teisingumą, 2007 m. pradėta įmonių pelno apmokestinimo re-

forma – pagrindinis tarifas sumažintas iki 28 proc., tuo pat metu smulkioms įmonėms jis pamečiui didinamas iki 22 proc. (lengvatinis 10 proc. tarifas apskritai panaikintas).

Analizuojant Didžiosios Britanijos mokesčių sistemos problemas, jas galima suskirstyti į dvi grupes: 1) mokesčių administravimo problemos – paini pati administravimo tvarka; palyginti brangus administravimas – administravimo išlaidos sudaro apie 2 proc. mokestinių pajamų (du kartus daugiau nei Kanadoje); 2) pačių mokesčių, t. y. apmokestinimo taisyklių painumas – mokslininko D. R. Myddelton (2003) teigimu, šalies mokesčių taisyklės „galėtų patekti tarp mažiausiai suprantamų anglų prozos šaltinių“; tarifų gausumas; mokesčių sistemos didelio spaudimo (Whiting 2003), stabdančio naujų darbo vietų kūrimą – mokesčių našta siekia apie 40 proc. nacionalinių pajamų.

Italijos mokesčių sistemai būdinga didelė pajamų iš tiesioginių mokesčių dalis bendrose pajamose. Mokesčiai renkami į dviejų lygių biudžetus: valstybinį ir vietinius (provincijų). Siekiant supaprastinti Italijos bendrovių apmokestinimą, 2003 m. reformuota bendrovių pajamų (pelno) mokesčių sistema. 2003-12-12 priimtas dekretas Nr. 344 panaikino bendrovių pajamų (pelno) mokestį (IRPEG) ir įteisino naują pajamų mokestį (IRES), kuris įsigaliojo nuo 2004-01-01 (Dezani 2004). Dekretu nustatyta nauja apmokestinimo tvarka, įtvirtintas mokesčio tarifas – 33 proc., panaikintas dvilypis pajamų mokestis (DIT), numatoma regioninių apyvartos mokestį (IRAP) panaikinti per 5 metus.

Italijos mokesčių sistema kritikuojama dėl mokesčių įstatymų painumo (Gariboldi, Starita 2004), sudėtingų apmokestinimo taisyklių, didelių tarifų, skatinančių mokesčių vengimą.

Latvijos mokesčių sistema, parengus naujus mokesčių įstatymus, pradėta kurti 1990 m. viduryje. Šalyje renkami 10 rūšių mokesčiai į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Nacionalinėse pajamose didžiausią dalį sudaro pajamos iš tiesioginių mokesčių – įmonių pelno, gyventojų pajamų mokesčių ir socialinio draudimo įmokos sudaro apie 59 proc. visų mokestinių pajamų. Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų pajamos sudaro apie 35 proc. visų mokestinių pajamų.

Latvijos mokesčių sistemoje apmokestinant numatyta daug lengvatų, kurios apsunkina mokesčių administravimą (Andrejeva 2002), didelė mokesčių įstatymų ir poįstatyminių aktų apimtis (Jaunzeme 2003) sunkina mokesčių mokėtojų galimybes juos gerai perprasti.

Lietuvos mokesčių sistema pradėta kurti 1990 m. antrą pusmetį (A priedas) – priimti juridinių asmenų pelno mokesčio (panaikinus mokestį už gamybinius fondus ir pelno likučio įmokas) ir fizinių asmenų pajamų mokesčio (panaikinus iki tol buvusį gyventojų pajamų mokestį) įstatymai. Šiandien Lietuvoje renkami 25 rūšių mokesčiai (2005 m. priimtas Laikinasis socialinio mokesčio įstatymas, įteisinęs šio mokesčio galiojimą dvejiems metams) į valstybės ir savivaldybių

biudžetus (1.4 pav.). Nacionaliniame biudžete daugiausia pajamų surenkama iš PVM, gyventojų pajamų, pelno ir akcijų mokesčių – apie 80 proc. visų mokesčių pajamų. Rengiantis narystei Europos Sąjungoje, Lietuvoje buvo vykdomos mokesčių administravimo reformos (2004-05-01 įsigaliojęs naujas Mokesčių administravimo įstatymas įtvirtino aiškesnį mokesčių administravimo procesą, skatina mokesčių mokėtoją bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi), keistos daugelio mokesčių įstatymų nuostatos.

Lietuvos Respublikos mokesčiai	
Valstybiniai	Vietiniai
<ul style="list-style-type: none"> ● Pridėtinės vertės mokestis ● Akcizai ● Pelno mokestis ● Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje ● Gamybos mokestis cukraus sektoriuje ● Mokestis už valstybinius gamtos išteklius ● Naftos ir dujų išteklių mokestis ● Mokestis už aplinkos teršimą (30 %) ● Konsulinis mokestis ● Valstybinio socialinio draudimo įmokos ● Įmokos į Garantinį fondą ● Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą ● Loterijų ir azartinių lošimų mokestis ● Privalomojo sveikatos draudimo įmokos ● Atskaitymai nuo pajamų pagal Miškų įstatymą ● Muitai ● Žyminis mokestis ● Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise ● Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis ● Socialinis mokestis 	<ul style="list-style-type: none"> ● Gyventojų pajamų mokestis ● Žemės mokestis ● Nekilnojamojo turto mokestis ● Rinkliavos ● Paveldimo turto mokestis ● Mokestis už aplinkos teršimą (70 %)

1.4 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių klasifikacija pagal įplaukų paskirstymą

Pagrindinės Lietuvos mokesčių sistemos ydos: 1) sudėtingi įstatymai, komlikuotas jų įgyvendinimas dėl dažnų įstatymų nuostatų keitimų ir papildymų – vien gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nuo įsigaliojimo dienos iki 2005-01-01 keistas ir pildytas 19 kartų (toks mokesčių įstatymų nestabilumas didina verslo riziką (Paliulis *et al.* 2004)), neapibrėžti poįstatyminių teisės aktų, įgyvendinančių įstatymo nuostatas, įsigaliojimo terminai – priimtas įstatymas galioja, jo vykdymo tvarka neparengta, atsakomybė už mokesčio apskaičiavimą tenka mokesčių mokėtojui. Pavyzdžiui, Mokesčio už aplinkos teršimo įstatymo 2, 5, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo nuostatos (2004) taikomos apskaičiuojant 2004 m. mokestį už aplinkos teršimą. Įstatymą įgyvendinančio poįsta-

tyminio teisės akto – aplinkos ministro ir finansų ministro 2004-12-14 įsakymas Nr. D1-643/1K-394 – nuostatos, nustatančios pakuotės apskaitą ir deklaravimą, įsigalioja tik nuo 2005-01-01. Mokesčių administravimo įstatyme padalijus atskirų institucijų įgaliojimus mokesčių mokėtojams sukuriama administracinės kliūtys: mokesčio už aplinkos teršimą deklaraciją mokesčių mokėtojas turi teikti ir regioniniams aplinkos apsaugos departamentams, ir apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, valstybinio socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos, perduamos ir ataskaitos pateikiamos Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritoriniams skyriams (VSDF valdybos teritoriniai skyriai), įmokų apskaičiavimo kontrolės funkcija perduota valstybinei mokesčių inspekcijai, tačiau kartu VSDF valdybos teritoriniams skyriams palikta teisė atlikti įmonių kontrolę, išieškoti nepriemokas, nustačius įmokų apskaičiavimą ir mokėjamą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus, skirti baudas. Jos skiriamos pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas (2004), o mokamos pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas (2004); 2) nesuderintos sąvokos – PVM įstatyme susijusių šalių sąvokoje (2 str. 31 dalis) giminystės ryšiai apibrėžti iki 4 laipsnio, be to, susijusiais asmenimis skirtingai nei Pelno mokesčio įstatyme laikomi ir darbuotojai, mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo nuostatos neatitinka 94/62/EEB ES direktyvos dėl pakuočių ir pakuočių atliekų reikalavimų, be to, importo ir eksporto sąvokos nesuderintos su kitais mokesčių įstatymais, pavyzdžiui PVM; 3) dideli mokesčių tarifai, netolygiai pasiskirsčiusi mokesčių našta – 2002 m. įsigaliojus naujam Pelno mokesčio įstatymui ir 2003 m. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui, mokesčių našta liko pasiskirsčiusi netolygiai: pelno mokesčio tarifas sumažintas nuo 24 proc. iki 15 proc., tačiau gyventojų pajamų mokesčio tarifas paliktas 33 proc. (nuo 2006 m. II pusmečio pradėtas GPM tarifo tolygus mažinimas). Pajamos iš pelno mokesčio 2004 metų nacionaliniame biudžete sudarė 10,55 proc., iš gyventojų pajamų – 27,56 proc.

Atlikta apmokestinimo principų, įvairių šalių mokesčių sistemų analizė leidžia daryti tokius apibendrinimus:

1) mokesčių sistemos formuojamos atsižvelgiant į apmokestinimo principus, daugumos mokslinių darbų autorių įvardijamus kaip teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo paprastumo;

2) išskiriamos tokios įvairių šalių mokesčių sistemų pagrindinės ydos: mokesčių įstatymų gremėzdiškumas, apmokestinimo taisyklių tarpusavio nesuderinamumas, mokesčių administravimo komplikuotumas.

Norint detaliau nustatyti mokesčių sistemos problemas ir jas lemiančias priežastis, būtina visapusiškai įvertinti mokesčių sistemą. Tuo tikslu reikia išgryninti mokesčių sistemos vertinimo metodus, atlikus empirinius tyrimus, nustatyti jų tinkamumą mokesčių sistemoms vertinti.

2

Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė

2.1. Mokesčių teorinių koncepcijų raida

Mokslininkai, ekonomistai apmokestinimą interpretuoja ir vertina skirtingomis paradigmomis. Jų evoliucija vyko vis geriau suvokiant tiriamą objektą – mokesčius, kokybiškai kintant pačiai visuomenei: jos struktūrai, funkcijoms, veiklos sąlygoms. Iki šiol yra susiformavusios trys mokesčių paradigmos: 1) apmokestinimas traktuojamas kaip kaina už valstybės visuomenei teikiamas prekes ir paslaugas; 2) apmokestinimas interpretuojamas kaip visuma priverstinai įvestų mokesčių, kuriuos bendruomenė yra įpareigojama mokėti, siekiant ekonomikos stabilumo; 3) apmokestinimas suvokiamas ir kaip savarankiškai veikianti institucija, kurios pagrindinis tikslas – įgyvendinti kolektyviai pasirinktą pajamų, išskaičiuavus mokesčius, paskirstymo tvarką (Buchanan 1984).

Pirmoji paradigma apmokestinimą traktuoja kaip išlaidas, apimančias fiskalinių mainų procesus, kur mokesčiai yra „kaina“, mokama asmenų už vyriausybės jiems teikiamas visuomenines prekes ir paslaugas. Tokių mokesčių esmės suvokimą pagrindė klasikinės mokesčių teorijos kūrėjas A. Smitas. Mokslininkas mokesčių sistemą apibūdina kaip „sistemingą pajamų dalies paėmimą iš savarankiškai dirbančių asmenų“ (Смит 1962). Vertinant mokesčių sistemą акцен-

tuojami apmokestinimo teisingumo ir „paėmimo“ dalies, nulemtos valstybės fiskalinių poreikių, problemos. Mokslininkai klasikai (V. Petis, Ž. B. Sėjus, D. Ricardo, Dž. Milis) ekonomiką laikė stabilia ir susireguliuojančia sistema, kurioje paklausa sukuria pasiūlą, o esant bet kuriam iš jų pertekliui vyksta savi-reguliacijos procesas, perkeliant gamintojus į deficitines ūkininkavimo sritis. Po Antrojo pasaulinio karo klasikinę teoriją papildė Dž. Bjukaneno, Dž. Hikso darbai. Dž. Bjukanenas pateikė valstybės vykdomų funkcijų išlaidų dengimo mokesčių pajamomis sprendimo variantus. Dž. Hikso darbai skirti paklausos ir pasiūlos bei ekonominės pusiausvyros lyginamosios statistikos analizei atlikti, gyventojų bei verslo įmonių apmokestinimui tirti.

Sudėtingėjant ekonominiams santykiams, stiprėjant valstybės institutui, augant valstybės išlaidoms, pirmoji paradigma nesuteikė atsakymų į naujai kylančius klausimus, susiformavo poreikis keisti klasikinę mokymą, koreguoti apmokestinimo analizės ribas.

Formuojantis paradigmai „mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė“ išryškėjo dvi ekonominės minties kryptys: keinsistinė ir neoklasikinė. 1936 m. kai Dž. M. Keinsas išspausdino studiją „Bendroji užimtumo, palūkanų ir pinigų teorija“, susiformavo nauja ekonominės minties kryptis – keinsizmas, sutelkęs dėmesį į makroanalizės problemas. Keinsistinėje teorijoje mokesčiai traktuojami kaip pagrindinė ekonomikos reguliavimo priemonė ir vienas iš ekonomikos vystymosi elementų. Mokslininko teigimu, rinka nėra idealiai susireguliuojantis mechanizmas ir negali užtikrinti „efektyvios paklausos“ (žmonės yra linkę taupyti), todėl valstybė, veikdama „vartojimo polinkį per atitinkamą mokesčių sistemą“ (Кэйнс 1999), turi tą paklausą stimuliuoti vykdydama kreditinę – piniginę ir biudžetinę politikas. Mokslininko teigimu, didelės santaupos – pasyvios pajamos – trukdo ekonomikai augti, nes visuomenės gerovė priklauso nuo investicijų, o ne nuo santaupų, kaip buvo teigiama iki tol. Įmonėms nepajėgiant investuoti tiek, kiek sutaupoma, tautos pajamos pradeda mažėti ir einama krizės link. Taigi perteklines santaupas reikia surinkti. Tam būtinas valstybės įsikišimas, nukreiptas į pajamų, esančių santaupose, surinkimą per mokesčius, ir investicijų bei valstybės išlaidų finansavimą tomis lėšomis.

Paradigma „mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė“ siekia išryškinti socialinę ekonominę mokesčių esmę, pateisinti netolygų apmokestinimo didėjimą, pagrįsti konkrečias mokestines priemones, didinančias ekonominio augimo spartą, pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą (Stačiokas, Rimas 2004).

Stiprėjant ekonominei integracijai, kiekviena valstybė tapo priklausoma nuo išorės rinkų. Valstybės pastangos skatinant paklausą dažnai labiau teigiamai veiktavo užsienio nei vietos investicijas. Dėl pakitusių gamybos sąlygų ir infliacijai įgaunant nuolatinį pobūdį, susiformavo įsikišimo, kuris pagerintų išteklių

pasiūlą, o ne jų paklausą, poreikis, dėl ko keinsistų „efektyvios paklausos“ teoriją pakeitė neoklasikinė „efektyvios pasiūlos“ teorija.

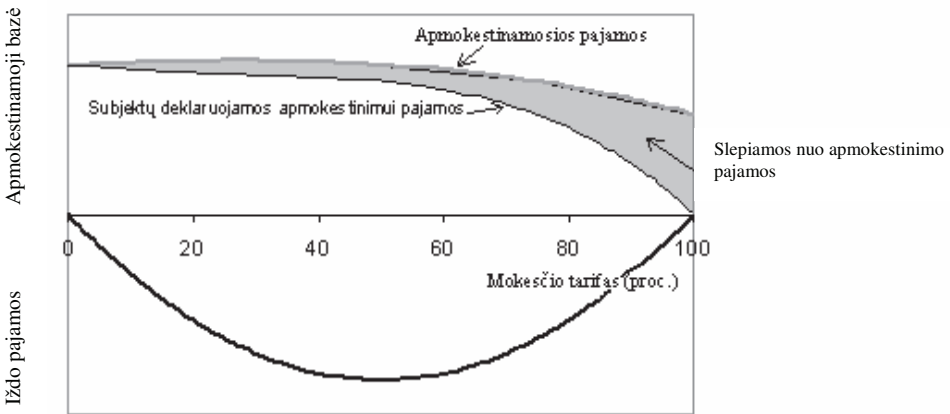
Neoklasikinė teorija grindžiama laisvos konkurencijos privalumais ir ekonominių, pirmiausia gamybinių, procesų stabilumu. Neoklasikų teigimu, ekonomika yra „susireguliuojanti“, gebanti be jokios pagalbos pasiekti ekonomikos pusiausvyrą. Dž. Mydas, sukūręs neoklasikinį modelį, valstybei skyrė tik netiesioginį vaidmenį reguliuojant ekonomikos procesus. Mokesčių politika turi padėti subalansuoti gamybos augimą, pasiūlą ir paklausą, ir paklusti rinkos ūkiui.

Apie 1970–1980 metus neoklasikinėje teorijoje išsivystė naujos kryptys: monetarizmas ir ekonomikos pasiūlos teorija. Monetarizmo arba šiuolaikinės kiekybinės pinigų teorijos pradininkas M. Fridmanas savo darbuose (1953 m. „Pozityvios ekonomikos apybraiža“, 1962 m. „Kapitalizmas ir laisvė“, 1979 m. „Pasirinkimo laisvė“) siūlo valstybės vaidmenį riboti ta veikla, kurios be jos niekas negali vykdyti: pinigų apyvartos reguliavimu. Valstybė, kaip įprasta, kiekvienais metais didina savo išlaidas, o tai skatina papildomą infliacijos augimą, todėl ji neturėtų prisidėti prie visuomenės turto kūrimo, gamybos apimčių, užimtumo ir kainų reguliavimo. Monetarizmo teorijos šalininkai mokesčius vertino kaip ekonomikos reguliavimo priemonę, kuri kartu su kitais instrumentais (pinigų masės ir procentinių palūkanų normos keitimu) veikia apyvartą, ir per kuriuos surenkamas perteklinis kiekis pinigų (ne santaupų, kaip tvirtino keinsistai). Mažinant mokesčius ir kartu reguliuojant pinigų masę bei procentinę normą sukuriamas valstybės, o kartu ir privačių įmonių veiklos stabilumas.

Pagrindinis ekonomikos pasiūlos teiginys – geriausias rinkos reguliatorius yra pati rinka, o valstybės reguliavimas ir dideli mokesčiai tik trukdo jos normaliai veiklai. Šios teorijos šalininkai (M. Bernsas, G. Steinas, A. Laferas) mokesčius vertina kaip vieną iš svarbiausių ekonomikos vystymosi ir reguliavimo veiksmų, pasisako už mokesčių mažinimą ir mokesčių lengvatų suteikimą įmonėms, nes dideli mokesčiai stabdo investavimo procesus, gamybos atnaujinimą ir plėtrą. Veiksminga ekonomikos stabilizavimo priemonė, prof. A. Masgreivo teigimu, yra pelno mokesčio sumažinimas – jis užtikrina kapitalo įdėjinių plėtimą ir padeda atitolinti krizes. Nustatyta mokesčių tarifų formavimo bendra taisyklė: plati apmokestinamoji bazė leidžia nustatyti santykinai neaukštus mokesčių tarifus, ir atvirkščiai, siaura atskirų mokesčių rūšių apmokestinamoji bazė būtinai numato ir didelius tarifus.

XX a. septintojo dešimtmečio pradžioje JAV išvystyta ekonomikos pasiūlos teorija vadovavosi idėja, kurios esmė – radikalus ribinių mokesčių tarifų sumažinimas, mažinant apmokestinimo progresyvumą. Tai leistų įmonėms didinti nuosavus išteklius.

Dauguma darbų autorių, vertinančių mokesčių sistemas, išskiria dar A. Smito suformuluotus apmokestinimo reikalavimus. Jeigu mokesčiai neatitinka tų reikalavimų, vadinasi, pažeistos apmokestinimo ribos. Sudariusi kiekybinę priklausomybę tarp apmokestinimo progresyvumo ir išdo pajamų bei pavaizdavus ją parabole, prof. A. Lafero vadovaujama mokslininkų grupė nustatė, kad mokesčių mažinimas teigiamai veikia investicinę ūkio subjektų veiklą. Kuo didesni mokesčių tarifai, tuo labiau asmenys demotyvuojami mokėti mokesčius. Mokesčių tarifo augimas tik iki tam tikros ribos palaiko mokesčių įplaukų augimą, paskui šis augimas lėtėja arba visai sumažėja. Kai mokesčių tarifas pasiekia tam tikrą ribą, žlugdomas verslininkų aktyvumas, sumažėja stimulus plėsti gamybą, mažėja apmokestinamosios pajamos, dėl to dalis mokesčių mokėtojų pereina iš „legalaus“ į „šešėlinį“ ekonomikos sektorių (2.1 pav.). Ribiniu tarifu, apmokestinant pajamas, A. Laferas laiko 30 proc. pajamų normą, kurios neviršijant didėja įplaukos išde. Jei tarifas yra 40–50 proc. (patenka į „uždraustą zoną“), mažėja gyventojų santaupos, suinteresuotumas investuoti į vienas ar kitas veiklos sritis ir atitinkamai sumažėja mokesčių įplaukos išde.



2.1 pav. Mokesčių tarifo, apmokestinamosios bazės ir išdo pajamų ryšys (A. Lafero kreivė)

Nepaisant neoklasikinės teorijos ir jos siūlomų metodų populiarumo, keinsistinių ekonomikos reguliavimo metodų nebuvo atsisakyta. Susiformavo nauja keinsistinės teorijos vystymosi kryptis – nekeinsistinė teorija, kurioje svarią vietą užima mokesčių klausimai. Teorijos tikslas – užtikrinti nuolatinį gamybos augimą, taikant įvairius finansų ir kredito metodus. Neokeinsistų nuomone, mokesčiai – svarbiausias kaupimo reguliatorius, turįs užtikrinti ekonomikos augimą. Neokeinsistai (D. Domaras, A. Hansenas, K. Klarkas, F. Peru) apmokesti-

nimo mechanizmą vertina kaip gamybos reguliatorių, o mokesčių politiką – kaip antikrizinę, antiinfliacinę priemonę. Valstybė privalo sistemiskai veikti ekonomiką, o apmokestinimą ir kitus finansinius svertus privalo taikyti prie ekonominio ciklo: artėjant krizei – didinti paklausos apimtį, mažinant mokesčius ir didinant valstybės išlaidas, esant pakilimui – plėtoti ir stiprinti apmokestinimą, dirbtinai stabdant paklausą ir mažinant valstybės išlaidas. Anglų ekonomistas I. Fišeris teigė, kad apmokestinimo objektus būtina suskirstyti pagal vartojimą (apmokestinant galutinę vartojimo prekę) ir taupymą (procentiniu tarifu apmokestinant indėlių). Susiformavo vartojimo mokesčio idėja, kuri buvo kartu ir metodas, skatinantis taupyti, ir kovos su infliacija priemonė.

Vis labiau didėjant turtinei nelygybei tarp atskirų visuomenės sluoksnių, atsirėjant socialinėms problemoms, susiformavo apmokestinimo paradigma „Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis“. Reformistinės mokesčių teorijos šalininkai (Ž. Furasjė, S. Kuznecas, R. Tiboldas) mokesčius vertina kaip turtinės nelygybės išlyginimo priemonę. Teigiama, kad tiesioginiams mokesčiams taikant progresyviuosius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Taip per mokesčius perskirstomos nacionalinės pajamos iš turtingųjų neturtingiesiems. Tačiau skatinant gamybos plėtotę, verslininkai turėtų būti apmokestinami ribotai (Stačiokas, Rimas 2004).

Šiuolaikinių mokesčių teorijų kūrėjai nagrinėja mokesčių sistemas, išskirdami jų teigiamas ir neigiamas pasekmes, pagal apmokestinimo principus vertina mokesčių sistemos savybes, koreguoja jos elementus, ieškodami optimalių apmokestinimo ribų. Mokesčių sistemos vertinimo metodų ir priemonių suderinamumas ir tikslingumas ypač svarbus tolesnei jos raidai.

2.2. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

2.2.1. Mokesčių sistemos vertinimo galimybių analizė

Mokesčių sistemos vertinimas iš pirmo žvilgsnio neturėtų sukelti didelių keblumų: mokesčių rūšys, mokėtojai, administratoriai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka yra apibrėžti įstatymų ir poįstatyminių aktų. Tačiau praktikoje, vertinant tokį sudėtingą reiškinį kaip mokesčių sistema, susiduriama su problemomis. Didžiausia jų ta, kad nėra sukurtos daugumai teoretikų ir praktikų priimtinos mokesčių sistemos vertinimo metodikos – nuolat kintančios mokesčių sistemos vertinimo kriterijus sudėtinga išreikšti aiškiai išmatuojamais parametrais.

Susisteminius specialioje literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, išsikristalizuoja trys savo esme skirtingo turi-

nio metodai: 1) klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai, 2) V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai, 3) J. B. S. Gill diagnostiniai rodikliai (2.2 pav.). Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais vertinamas kiekvienas klasikinės mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė. Antruoju metodu mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius klausimus. Panašiai, tik jau per pajamų surinkimo prizmę, mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas trečiuoju metodu. Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti skirtingus mokesčių sistemos aspektus.



2.2 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

2.2.2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Apmokestinimo teisingumo principas. Pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą. Mokesčių teorijoje teisingumo principas apima du reikalavimus: 1) mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (taip sukaupiamos lėšos tolesniam šių paslaugų finansavimui, dėl to teisingumo principas dar vadinamas naudingumo principu); 2) apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti (įtvirtinama neapmokestinamojo minimumo idėja, o reikalavimas vadinamas gebėjimo mokėti principu).

Siekiant mokesčių teorijoje teisingumui suteikti konkrečią išraišką, t. y. išmatuoti, jis analizuojamas pasiskirstymo – pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių – kontekste (Wonnacott P., Wonnacott R. 1997; Creedy 1999; Lambert 2004). Teigiama, kad mokesčių sistema yra teisinga (neteisinga), jei neteisingumo laipsnis, išskaičiavus mokesčius, yra mažesnis (didesnis) nei buvęs prieš išskaičiuojant mokesčius.

Suteikiant teisingumo matavimui praktinį aspektą naudojami rodikliai, įvertinantys neteisingumo laipsnį. Plačiausiai naudojamas Gini (Džini) koeficientas (G), aprėpiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. Algebrinė G koeficiento išraiška tokia (Zee 1995):

$$G = 1 + \frac{1}{n} - (x_1 + 2x_2 + \dots + nx_n) \left(\frac{2}{n^2 \bar{x}} \right), \quad (2.1)$$

čia: n – asmenų skaičius; x_i – asmenų pajamos, neišskaičius mokesčių, kai $x_1 \geq x_2 \geq \dots \geq x_n$; \bar{x} – pajamų vidurkis.

Kuo G reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygė mažiau išreikšta. Įvairiose šalyse šio rodiklio reikšmės svyruoja nuo 0,23 iki 0,37 (ES statistikos... 2007). Naudojant G koeficientą, galima išmatuoti ir gryųjų pajamų (išskaičius mokesčius) pasiskirstymo nelygę. Šiuo atveju asmenys klasifikuojami pagal jų grynąsias pajamas y_i , naudojantis (2.1) formule x_i reikšmės keičiamos į y_i reikšmes. Toks mokesčių sistemos pajamų persiskirstymas yra matuojamas Reynolds-Smolensky indeksu L (Creedy 1999):

$$L = G_x - G_y, \quad (2.2)$$

čia: G_x – Džini koeficiento reikšmė prieš mokesčių išskaičiavimą; G_y – Džini koeficiento reikšmė išskaičius mokesčius.

Šiuo būdu įvertinant pajamas neišskaičius mokesčių ir pajamas išskaičius mokesčius, analizuojamas pajamų nelygės sumažinimas. Skirtumas tarp G koeficiento reikšmių parodo mokesčių sistemos įtaką neteisingumo sumažinimui.

Kitas naudojamas rodiklis – normatyvinis Atkinsono indeksas, leidžiantis plačiai interpretuoti pasiskirstymo teisingumo teoriją. Jį taikant pajamų nelygė vertinama per socialinės gerovės kategoriją, kurios išraiška yra tokia (Creedy 2001):

$$W = \sum_{i=1}^n H(x_i), \quad (2.3)$$

čia $H(x_i)$ – i -tojo asmens pajamoms (x dydžio) priskirtas reikšmingumas, vadinamas i -tojo asmens pajamų „socialine verte“ (nereikėtų jos painioti su asmenine gerove ar naudingumo funkcija ir tuo labiau bendra visuomenės gerove).

$H(x_i)$ funkcija gali būti naudojama pajamų rinkiniui x_1, \dots, x_n įvertinti. Pagal ją analizuojamas pajamų pasiskirstymas ir nustatoma jų vertė, kuri apskaičiuojama taip (Creedy 2001):

$$H(x) = \frac{1}{1-e} x^{1-e}, \text{ kai } 0 < e \neq 1,$$

$$H(x) = \log x, \text{ kai } e = 1, \quad (2.4)$$

čia e – teisingumo parametras.

Esminė neteisingumo matavimo Atkinsono indeksu savybė yra ta, kad šiuo metodu susiejama socialinės gerovės funkcija ir vienodai paskirstytų ekvivalentinių pajamų (x_e) koncepcija. Atkinsono indeksas apskaičiuojamas pagal šią formulę (Zee 1995):

$$A = 1 - \frac{x_e}{\bar{x}}, \quad (2.5)$$

čia x_e – ekvivalentinės pajamos arba pajamos, kurių pasiskirstymas garantuoja tą pačią „socialinę gerovę“ kiekvienam visuomenės nariui. Šio parametro išraiška tokia (Zee 1995):

$$x_e = [(x_1^e + x_2^e + \dots + x_n^e)/n]^{1/2}. \quad (2.6)$$

Literatūroje dažniausiai nurodoma, kad e parametro reikšmė kinta intervale $[0,5; 3]$, ir siūlomos (Creedy 2001; Auerbach, Hassett 2002) standartinės reikšmės 0,5; 1; 2, atitinkamai tiriant turtingiausios, vidurinės ir skurdžiausios visuomenės dalių pajamų pasiskirstymą. Bet kuriam pajamų pasiskirstymui A indeksas įgauna reikšmes intervale $[0; 1]$. Pajamų pasiskirstymas tuo teisingesnis, kuo \bar{x} reikšmė artimesnė x_e , o A indekso reikšmė mažesnė.

Socialinės gerovės funkcija mokesčių teorijoje plačiai taikoma vertinant mokesčių sistemos vertikalų teisingumą ir horizontalų teisingumą (Auerbach, Hassett 2002; Musgrave 2002). Naudodami šią funkciją, A. J. Auerbach ir K. A. Hassett (2002) pateikė naują požiūrį į mokesčių sistemos vertikalų teisingumo ir horizontalaus teisingumo charakteristikų supratimą. Mokslininkai, naudodamiesi pagrindine horizontalaus teisingumo koncepcijos idėja – yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas (pavyzdžiui, amžius, šeimos sudėtis, pajamos) galima apibrėžti kaip „vienodas“, adaptavo Atkinsono neteisingumo matavimą ir pasiūlė tokią horizontalaus teisingumo indekso formulę:

$$h_i = \left[\frac{\sum_k \frac{f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}}{\sum_k f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}} \times \frac{1}{n_k} \sum_j \left(\frac{1 - \bar{t}_{kj}}{1 - \bar{t}_i} \right)^{1-e}}{\sum_k \frac{f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}}{\sum_k f_i(x_k - x_i)n_k x_k^{1-e}}} \right]^{1/1-e}, \quad (2.7)$$

čia: n_k – k -tosios grupės asmenų skaičius; \bar{t}_i – i -tosios grupės vidutinis mokesčių tarifas; x_i – i -tosios grupės asmens pajamos, neišskaičiuavus mokesčių; x_k –

k -tosios grupės asmens pajamos, neišskaičiuojant mokesčių; \bar{t}_{kj} – k -tosios grupės j -ojo asmens vidutinis mokesčių tarifas. Jis apskaičiuojamas tokiu būdu:

$$t_{kj} = T_{kj} / x_k, \quad (2.8)$$

čia T_{kj} – k -tosios grupės j -ojo asmens sumokėti mokesčiai.

Horizontalaus teisingumo indeksas įgyja maksimalią reikšmę ($h_i = 1$), kai mokesčių sistemos vidutinis mokesčių tarifas yra vienodas visiems grupės asmenims. Šis teisingumo matavimas sudaro prielaidas atlikti prasmingus horizontalaus teisingumo pokyčių ir pajamų dispersijos sumažėjimo ar visų mokesčių padidėjimo palyginimus. Be to, šis matavimas leidžia lanksčiai apibrėžti „vienodus asmenis“, todėl nežymūs jų pajamų nukrypimai nereikalauja asmenų pergrupavimo (Auerbach, Hassett 2002).

Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą pasiskirstymo kontekste, siūloma įvertinti ir asmenims tenkančią santykinę mokesčių našta (Callihan 2002). Šiame kontekste mokesčių našta matuojama dviem rodikliais: 1) valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykiu, 2) vidutiniu mokesčių tarifu.

Svarbiausias rodiklis, naudojamas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) ir Europos Sąjungos (ES) statistiniuose leidiniuose, lyginant atskirų šalių mokesčių sistemas, yra valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykis. Rodiklis apskaičiuojamas taip:

$$d = \frac{T}{Q}, \quad (2.9)$$

čia: T – valstybės pajamos iš mokesčių; Q – bendrasis vidaus produktas.

Siekiant įvertinti bendrą mokesčių sistemos teisingumą reikia išsiaiškinti, kaip mokesčių našta pasiskirsto tarp darbo ir kapitalo, tarp gyventojų ir įmonių, kaip šis balansas kinta per tam tikrą laiką. Tuo tikslu taikomas kitas mokesčių naštos pasiskirstymo teisingumo įvertinimo metodas – vidutinio (dar vadinamo faktiniu) mokesčių tarifo analizė. Šis metodas patrauklus tuo, kad analizuojami faktiškai sumokėti mokesčiai (pagal prigimtį metodas yra retrospektyvinis) ir gana tiksliai (lyginant su prieš tai nagrinėtu metodu) įvertinama apmokestinamoji bazė – vidutinis mokesčių tarifas (\bar{t}) geriau ir aiškiau rodo visos mokesčių naštos įvertinimą. Analizuojant vidutinį (faktinį) mokesčių tarifą, įvertinama ir nominalaus („įstatyminio“) mokesčių tarifo, mokesčių lengvatų įtaka mokesčių naštos pasiskirstymui. Bendru atveju \bar{t} apskaičiuojamas kaip valstybės pajamų iš mokesčių ir potencialios mokesčių bazės santykis:

$$\bar{i} = \frac{T}{B_m}, \quad (2.10)$$

čia: T – valstybės pajamos iš mokesčių; B_m – potenciali mokesčių bazė.

Šiuo būdu galima įvertinti atskirų rūšių pajamų apmokestinimą (gyventojų, įmonių) ar atskirų gamybos veiksnių apmokestinimą (darbo, kapitalo) (Tax burdens... 2000; Tax ratios... 2001). Pavyzdžiui, pagal EBPO metodiką, implicitiniai darbo pajamų ir kapitalo pajamų vidutiniai (faktiniai) mokesčių tarifai atitinkamai (t_l) ir (t_c) apskaičiuojami taip (Tax ratios... 2001):

$$\bar{t}_l = (\bar{t}_g \times U + S) / (U + S_d), \quad (2.11)$$

$$\bar{t}_c = (\bar{t}_g \times U_u + P_i + P_t + P_a) / O, \quad (2.12)$$

čia: \bar{t}_g – gyventojų pajamų mokesčių vidutinis (faktinis) tarifas; U – darbo užmokesčio pajamos; S – socialinio draudimo įmokos (darbuotojų ir darbdavių); S_d – darbdavių socialinio draudimo įmokos; U_u – individualių verslininkų pajamos; P_i – įmonių pelno mokesčiai; P_t – nekilnojamojo turto mokesčiai; P_a – finansinių ir kapitalo transakcijų mokesčiai; O – įmonių ir individualių verslininkų pelnas.

Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą nagrinėjami pirmaisiais metais (Džini koeficientas, Reynolds-Smolensky indeksas, Atkinsono indeksas, horizontalaus teisingumo indeksai) vertinamas pajamų pasiskirstymas tarp visuomenės narių. Į mokesčių naštos rodiklių analizę įtraukiami ir juridiniai asmenys.

Apmokestinimo efektyvumo principas. Specialioje literatūroje efektyvumo matavimams (Etzioni 1964; Kirchhoff 1977; Goodman, Pennings 1977; Environmentally related... 2001) siūlomi įvairūs metodai, kurie pasirenkami priklausomai nuo nagrinėjamos situacijos, tikslų. Plačiausiai taikomi trys efektyvumo įvertinimo metodai: lyginamoji analizė, regresinė analizė, duomenų apvalkalinė analizė (Premchand 1993). Lyginamoji analizė leidžia įvertinti pažangą, palyginti su ankstesniais metais ar su panašiomis organizacijomis, įvertinti alternatyvas iškeltiems tikslams pasiekti. Šis metodas yra vienas iš paprasčiausių, jo taikymo išlaidos nedidelės. Deja, šis privalumas yra kartu ir metodo trūkumas – lyginamoji analizė neatskleidžia veiksnių, darančių įtaką rezultatui.

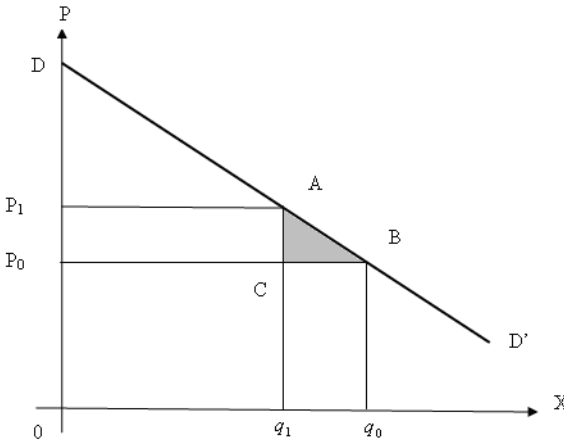
Regresinė analizė susieja produktą su išteklių deriniu ir paaiškina reiškinių pokyčius priklausomai nuo jo elementų pokyčių. Taikant ir šį metodą neatskleidžiamos reiškinių elementų pokyčius lemiančios priežastys. Jas galima nustatyti tik papildžius tyrimą kitais empiriniais tyrimais ar subjektyviu tyrėjo vertinimu. Efektyvumo įvertinimas taikant regresinę analizę yra labiau nukrypimų nuo vidurkio nei geriausio rezultato įvertinimas.

Duomenų apvalkalinė analizė (*Data Envelopment Analysis – DEA*) bendroju atveju taikoma efektyvumui vertinti uždavinį formuluojant kaip tam tikro produkto (produktų) priklausomybę nuo kelių rūšių išteklių, kai priklausomybės turinys nėra aiškiai apibrėžtas. Šio metodo pradininko M. J. Farrell (1957) modelis produkto priklausomybės nuo vienos rūšies išteklių efektyvumui vertinti R. D. Banker, A. Chornes, W. W. Cooper, E. Rhodes (Murillo-Zamorano 2004) buvo patobulintas ir pritaikytas daugelio produktų ir išteklių tarpusavio priklausomybėms, suformuluotas kaip matematinio programavimo uždavinys ir pavadintas DEA metodu. Šis neparimetrinis efektyvumo vertinimo metodas leidžia nustatyti tiriamų objektų padėtį efektyvumo aibės ribų atžvilgiu, palyginti produktų priklausomybes nuo išteklių su rasta ekstremumais ir išsiaiškinti efektyvumo didinimo galimybes neviršijant efektyvumo aibės ribų. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad taikant DEA metodą, kiekvienam nagrinėjamo reiškinio komponentui tenka sudaryti ir spręsti atskirą tiesinio programavimo uždavinį, todėl vertinant mokesčių sistemas, kaip sudėtingo reiškinio, efektyvumą skaičiavimai gana sudėtingi (Sengupta 2002). Be to, DEA metodu vertinamas santykinis efektyvumas, t. y. analizuojamas nagrinėjamo objekto efektyvumas, palyginti su kitais tos pačios grupės objektais, o ne su teoriniu maksimumu.

Mokesčių teorijoje ekonominio efektyvumo principas, reikalaujantis, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, apima ekonomikos teorijoje išskirtas techninio efektyvumo ir paskirstymo efektyvumo kategorijas. Paprastai mokesčių teorijoje vertinamas efektyvumo praradimas dėl mokesčių sistemos sukeltų iškraipymų vadinamas paviršine mokesčių našta. Pirminė paviršinės mokesčių naštos matavimo koncepcija yra Dupuit-Marshall-Harberger (*DMH*) metodas (Zee 1995a), taikomas vertinti vartotojo gerovei, pagal įprastinę paklausos kreivę. Tiesioginė metodo paskirtis – įvertinti vartotojo gerovės sumažėjimą (nuostolį) dėl prekės apmokestinimo tam tikru mokesčiu. Jo esmę vaizdžiai iliustruoja toks pavyzdys. Vartotojo paklausos kreivė yra DD' , X prekės pradinė kaina P_0 (nesant mokesčių), suvartojamas kiekis q_0 . Tokiu atveju vartotojo paviršis – skirtumas tarp bendro prekės naudingumo vartotojui ir jo sumokėtos už prekę kainos – yra trikampis P_0DB (2.3 pav.). Nustačius t dydžio mokesčio tarifą, prekės kaina pakyla nuo P_0 iki P_1 , tai sumažina X prekės suvartojamą kiekį nuo q_0 iki q_1 . Šiuo atveju vartotojo paviršio pokytį vaizduoja trapecija P_1ABP_0 . Bendrą mokesčio sumą vaizduoja stačiakampis P_1ACP_0 (pakilus kainai suvartojama q_1 prekės vienetų, kurių kiekvienas dabar yra brangesnis $P_1 - P_0$ dydžiu, t. y. vartotojas išleidžia $(P_1 - P_0)q_1$ piniginių vienetų daugiau nei anksčiau, pirkdamas q_1 prekės vienetų), o paviršinę mokesčio našta – trikampis ABC . Šio trikampio plotas apskaičiuojamas pagal formulę (Zee 1995a):

$$M = \frac{1}{2} E \times t^2 \times P_0 \times q_0, \quad (2.13)$$

čia E – prekės paklausos elastingumas kainai; t – mokesčio tarifas; P_0 – prekės kaina prieš apmokestinimą; q_0 – prieš apmokestinimą suvartojamas prekės kiekis.

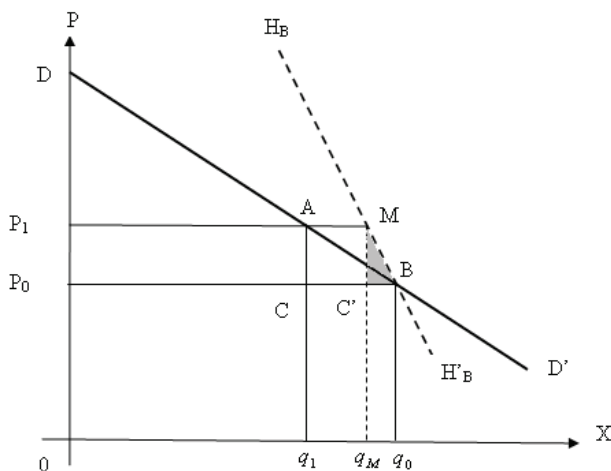


2.3 pav. Dupuit-Marshall-Harberger perteklinės mokesčių naštos matavimas (Zee 1995a)

DMH metodo trūkumas – neeliminuojamas pajamų efektas. Šį trūkumą pašalina Hickso perviršinės mokesčių naštos matavimo metodas, kuriame vietoj įprastinės paklausos kreivės naudojama kompensuotoji paklausos kreivė $H_B H'_B$ (2.4 pav.), eliminuojanti pajamų efektą.

Šiuo atveju perviršinę mokesčių našta vaizduoja trikampis $C'MB$. Didesnis mokesčių sistemos efektyvumas pasiekiamas mažinant perviršinę mokesčių našta. Pagrindinis trūkumas nagrinėjant perviršinę mokesčių našta Hickso metodu – reikalingi sudėtingi skaičiavimai kompensuotosios paklausos kreivei įvertinti.

Mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti ir palyginti tarp šalių plačiai naudojamas faktinio mokesčių tarifo rodiklis (Tax burdens... 2000; Tax ratios... 2001; Callihan 2002). Daugelis autorių (pvz., Schaffer, Turley 2001; Callihan 2002) faktinį mokesčių tarifą apibrėžia kaip mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių ir pajamų prieš išskaičiuojant mokesčius santykį. Tokiu būdu apskaičiuotas mokesčių tarifas traktuojamas kaip faktinis (realusis).



2.4 pav. Hickso perteklinės mokesčių naštos matavimas (Zee 1995a)

Efektvios mokesčių sistemos pagrindinis komponentas, I. Vlassenko (2001) teigimu, yra išsamus teisinis visų mokesčių aspektų reglamentavimas. Kartu siūlomas toks rodiklių rinkinys turto mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti: 1) išlaidų efektyvumo – mokesčių administravimo išlaidos, lyginant su surenkamomis pajamomis, turėtų būti mažos, t. y. sudaryti apie 1–3 proc. surenkamų pajamų; 2) pajamų surinkimo pastovumo – per tam tikrą laiką surenkamos pajamos iš mokesčių turėtų nuolatos didėti nedidinant apmokestinamosios bazės; 3) mokesčių mokėtojų prievolių nustatymo sudėtingumo – tiksliai ir aiškiai teisiškai apibrėžtos mokesčių mokėtojų prievolės sudaro prielaidas daugumai asmenų tinkamai vykdyti jų mokesčines prievoleles; 4) rinkimo procedūrų efektyvumo – surenkamų mokesčių, lyginant su planuotu surinkti, santykinė dalis didelė, mokesčių mokėjimų procedūros paprastos ir patogios, mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra tikslios ir lengvai suprantamos; 5) administravimo procedūrų efektyvumo – administravimo procedūros organizuotos tokiu būdu, kad nepaliekama galimybių išvengti mokesčių mokėjimo: nesumokėti mokesčiai išaiškinami per trumpą laiką, administratoriaus reikalavimai sumokėti mokesčines nepriemokas yra pagrįsti; 6) apmokestinamosios bazės nustatymo efektyvumo – apmokestinamoji bazė reguliariai įvertinama teisiškai nustatytu būdu, įvertinimas yra kompiuterizuotas, vykdomas profesionaliai, turtą įvertinant dalyvauja mokesčių mokėtojas; 7) ginčų sprendimo sudėtingumo – ginčai, kylantys tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, nagrinėjami specializuotose įstaigose, mokesčių ginčų tyrimų ir kitų su tuo susijusių veiklų išlaidos yra santykinai mažos; 8) mokesčių administratoriaus mokesčių apskaitos kokybės – mokesčių apskaita yra tiksli, kompiuterizuota, reguliariai atnaujinama, apima visą apmokestinamąją bazę ir detalų mokesčių mokėtojų aprašą.

I. Vlassenko mokesčių sistemas siūlo vertinti taip: efektyvi, jei visi kriterijai yra patenkinti, t. y. pagal visus kriterijus įvertinimai teigiami (pliusai); gana efektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai teigiami; santykinai efektyvi, jei teigiamų ir neigiamų įvertinimų skaičius lygus; santykinai neefektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai neigiami; neefektyvi, jei pagal visus kriterijus įvertinimai neigiami.

Pasiūlytas rodiklių rinkinys labiau tiktų vieno iš mokesčių sistemos elemento – turto mokesčių administravimo efektyvumui vertinti – visi pateikti rodikliai susiję būtent su turto mokesčių administravimu. Šis rodiklių rinkinys gali būti taikomas vertinant ir kitų, ne tik turto mokesčių, administravimo efektyvumą. I. Vlassenko teigimu (2001), administravimo efektyvumas kartu rodo ir visos mokesčių sistemos efektyvumą – pagrindinis mokesčių sistemos tikslas – aprūpinti valstybę reikiamu pajamų kiekiu. Mokesčių sistema, užtikrinanti maksimalų pajamų surinkimą, traktuotina kaip efektyvi.

Apmokestinimo elastingumo principas. Mokesčių sistemos efektyvumas glaudžiai susijęs su elastingumu – vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą naudojama elastingumo kategorija. Dž. Keinsas (1999) mokesčių (progresyviųjų) įtaką ekonomikos sistemai apibūdino kaip „įterptus elastingumo mechanizmus“. Mokesčiai automatinų stabilizatorių vaidmenyje veikia priešcikliškai – mažina ciklinių svyravimų amplitudę be tiesioginio vyriausybės įsikišimo. Tokie automatiniai stabilizatoriai iš dalies apsaugo nuo staigių poslinkių infliacijos ar recesijos link. Pavyzdžiui, esant ekonomikos nuosmukiui poslinkiai užimtumo kryptimi galimi mažinant mokesčių tarifus. Taigi mokesčiai kaip automatiniai stabilizatoriai iš dalies išlygina svyravimus: augant ekonomikai apmokestinamosios pajamos didėja lėčiau nei mokestinės pajamos išde, o ekonomikos nuosmukio metu mokestinės pajamos mažėja didesniu tempu, nei mažėja apmokestinamosios pajamos.

Mokesčių elastingumas apibrėžiamas kaip valstybės pajamų iš mokesčių pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio (nesikeičiant mokesčių sistemai) santykis. Elastingumas daugiausia priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio. Paprastai kaip apmokestinamosios bazės artinys yra imamas bendrasis vidaus produktas, tuo atveju elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu apskaičiuojamas taip:

$$e = \frac{\Delta T / T}{\Delta Q / Q}, \quad (2.14)$$

čia: T – valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai); ΔT – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį; ΔQ – bendrojo vidaus produkto pokytis per tą patį laikotarpį.

Mokesčių sistema yra elastinga, kai elastingumo reikšmė yra didesnė nei vienetas: išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, t. y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje. Mokesčių sistemos elastingumas yra naudingas, nes suteikia sistemai tam tikrą lankstumą ir leidžia išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių. Atitinkamai mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga, jeigu elastingumo reikšmė yra mažesnė už vieneta.

Vertinant mokesčių sistemą dažnai naudojamas valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykinis rodiklis. Skaičiuojant pagal prigimtą statinį rodiklį, neatsižvelgiama į pokyčius mokesčių nuostatose ir tai yra esminis šio rodiklio ribotumas. Mokesčių sistemos elastingumo rodiklis (2.14), būdamas savo esme dinaminis, laikomas naudingesniu objektyvaus vertinimo rodikliu. Be to, elastingumas gali būti skaičiuojamas ne tik visos sistemos, bet ir atskirų jos komponentų – mokesčių pagal rūšis. Tuo tikslu taikomas ekonometrinis pastovaus elastiškumo log – log metodas, kurio esmę išreiškia tokia priklausomybė (Кулинич 2001):

$$\ln(Y) = \beta_0 + \beta_1 \ln(X) + \varepsilon, \quad (2.15)$$

čia: Y – endogeninis kintamasis (dar vadinamas regresantu); X – egzogeninis kintamasis (dar vadinamas regresoriumi); β_0, β_1 – išreikštiniai lygties parametrai; ε – atsitiktinė paklaida.

Atskirų rūšių mokesčių, pavyzdžiui PVM, elastingumui vertinti modelis įgauna tokią išraišką (Lukyanenko 2003):

$$\ln(PVM_t) = \beta_0 + \beta_1 \ln(Q_t) + \varepsilon_t, \quad (2.16)$$

čia: PVM_t – pajamos, surinktos iš pridėtinės vertės mokesčio t periodu; Q_t – bendras vidaus produktas t periodu; ε_t – atsitiktinė paklaida.

Detalesniam PVM elastingumo (ar kitų rūšių mokesčių) nustatymui naudojama regresinė analizė, suteikianti galimybę įvertinti veiksnius, darančius poveikį surenkamų pajamų iš PVM dydžiui. Po veiksnų analizės, analizuojamas PVM (ar kitų rūšių mokesčių) elastingumas kiekvienam veiksmiui, t. y. vėl taikomas log – log metodas.

Apmokestinimo administravimo paprastumo principas. Ketvirtu klasikinio apmokestinimo – administravimo paprastumo principu siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Nesudėtinga mokesčių sistema naudinga tokiais požiūriais: 1) sumažėja netyčinis mokesčių vengimas, paprastai atsirandantis dėl atskirų mokesčių taisyklių nuostatų nesupratimo ar neteisingo supratimo; 2) sumažėja mokesčių mokėtojų sąnaudos (laiko, lėšų) vykdant mokesčines prievoles; 3) sumažėja mokesčius administruojančių institucijų išlaidų išlaidos – esant nesudėtingai mokesčių sistemai, su-

mažėja korespondencijos, konsultacijų ir panašios veiklos apimtys (Feld, Frey 2003). Vieningai sutariama, kad mokesčių sistema turi būti paprasta, tačiau kiekvienais metais ji tampa vis sudėtingesnė, pavyzdžiui, JAV 1900 m. mokesčių taisyklės sudarė 14 psl., o 1994 – 9400 psl., Lietuvoje 1995 m. buvo renkami 14 rūšių mokesčiai, o 2008 m. – 25 rūšių.

Mokesčių sistemos sudėtingumą lemiantys veiksniai skiriami į tris pagrindines grupes (Gale 2001): 1) atskirų mokesčių politikos tikslų nesuderinamumas. Siekiant priešingų apmokestinimo tikslų mokesčių sistemos sudėtingumas didėja. Pavyzdžiui, teisingumo apmokestinimo principas dažnai nesuderinamas su paprastumu. Didinant mokesčių sistemos teisingumą, daugelis valstybių mokesčių naštos dydį derina prie individualių mokesčių mokėtojų savybių, tokiu būdu mokesčių sistema tampa gremėzdžiška ir sudėtinga; 2) šalyje vykstantys politiniai procesai – politikai, interesų grupės, lobistai, siekdami tam tikrų tikslų, mažina mokesčius atskiroms mokesčių mokėtojų grupėms ar veikloms. Taip sparčiai gausėja specifinių mokesčių taisyklių, sukuriama skirtumai tarp mokesčių mokėtojų prievolių, reikia sudėtingesnių valstybės pajamų iš mokesčių apskaitos ir fondinių išteklių paskirstymo taisyklių; 3) siekimas sumažinti legalaus mokesčių mokėjimo vengimo galimybes. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę planuoti savo mokestinių prievolių vykdymą ir taip legaliai sumažinti privalomus mokėjimus valstybei. Piktnaudžiavimo tuo prevencija reikalauja kokybiškai įvertinti atskiras veiklas ir išlaidų grupes mokesčių tikslais, dėl to mokesčių nuostatos sudėtingėja.

Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas dažniausiai vertinamas išlaidų aspektu. Literatūroje (Sandford 1994; Schaffer, Turley 2001) mokesčių sistemos sudėtingumas išlaidų aspektu apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojų išlaidų, patiriamų vykdant mokestines prievoles, ir mokesčius administruojančių institucijų išlaidų suma. Kartu analizuojant mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidas ir valstybės institucijų, administruojančių mokesčius, išlaidas, mokesčių sistemos sudėtingumas įvertinamas kompleksiskai. Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidas sudaro mokesčių deklaracijų rengimo ir pateikimo, mokesčių įstatymų nuostatų įsisavinimo, mokestinės apskaitos organizavimo ir vykdymo (daugelyje šalių, taip pat ir Lietuvoje, mokestinė apskaita skiriasi nuo finansinės), mokesčių specialistų, auditorių samdymo ir kitos išlaidos mokesčių įstatymais primestos trečiajai šaliai (pvz., gyventojų pajamų mokesčio nuo darbuotojų darbo užmokesčio mokėtojai yra darbuotojai (gyventojai), tačiau mokesčio apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo prievolė yra pavesta darbdaviui). Institucijų, administruojančių mokesčius, išlaidos – tai tų institucijų išlaikymo išlaidos joms skiriamos iš valstybės biudžeto.

Mokesčių sistemos sudėtingumo per išlaidų prizmę nagrinėjimas leidžia gauti kiekybinius įvertinimus, pagal kuriuos galima lyginti įvairius mokesčių

sistemų variantus ir taip diagnozuoti jų silpnesnius aspektus. Reikšmingus metodinius ir empirinius mokesčių administravimo efektyvumo įvertinimo tyrimų rezultatus paskelbė F. Vaillancourt (1987), J. Slemrod (1990), C. T. Sandford (1994), B. Tran-Nam (2000), M. Klun (2003) ir kiti tyrėjai.

Dažniausia mokesčių administravimo sudėtingumui kiekybiškai įvertinti ir palyginti tarp šalių naudojamas išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis, literatūroje vadinamas mokesčių administravimo efektyvumo rodikliu (Klun 2003; Tax administration... 2004; Vitek *et al.* 2004):

$$a_a = \frac{I}{T}, \quad (2.17)$$

čia I – mokesčių administravimo išlaidos.

Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas lyginant įvairių šalių mokesčių sistemas (Sandford 1994; Tran-Nam 2001; Tax administration... 2004). Tokiuose palyginimuose reikėtų įvertinti įtaką santykinio rodiklio reikšmei darančius veiksnius, kurie gali neturėti nieko bendra su efektyvumu. Pavyzdžiui, mokesčių tarifų pokyčiai – padidinti tarifai pagerins santykinio rodiklio reikšmę, arba vienkartinės didelės mokesčių administratoriaus išlaidos tiriamuoju periodu – naujos technologijos įsigijimas paveiks prastesnę santykinio rodiklio reikšmę. Tokio pobūdžio veiksnių eliminavimas sudarytų sąlygas objektyviau palyginti šalių mokesčių sistemas. Vis dėlto šis rodiklis kritikuojamas dėl šalies mokesčių sistemos potencialo ignoravimo – rodiklis įvertina tik faktinį mokesčių surinkimą, neatsižvelgiant į atskiros šalies apmokestinimo potencialą. Atsižvelgiant į šį trūkumą, ieškoma naujų tobulesnių mokesčių administravimo efektyvumo vertinimo metodų. M. E. Schaffer ir G. Turley (2001) administravimo efektyvumui vertinti siūlo metodą, pagrįstą faktiniu mokesčių tarifu. Mokesčių administravimo efektyvumas vertinamas dviem rodikliais: mokesčių atotrūkiu ir normalizuotu mokesčių pajamingumu. Autorių teigimu, mokesčių atotrūkio ir mokesčių pajamingumo rodiklių analizė atskleidžia šalių mokesčių administravimo problemas. Pirmasis rodiklis, įvertinantis santykinį skirtumą tarp nominalaus mokesčių tarifo ir faktinio mokesčių tarifo, apskaičiuojamas taip (Schaffer, Turley 2001):

$$r = \frac{t_a}{t} = \frac{T}{tB}, \quad (2.18)$$

čia: t – nominalus (įstatyminis) mokesčio tarifas; t_a – faktinis mokesčio tarifas. Jis apskaičiuojamas kaip faktiškai (realiai) sumokėtų mokesčių (T) ir apmokestinamosios bazės (B) santykis.

Santykio reikšmė, artima vienetui, rodo, kad nominalus mokesčio tarifas yra artimas faktiniam, t. y. surenkamos pajamos iš mokesčių artimos šalies fiskaliniam pajėgumui.

Apmokestinamąją bazę (B) paprastai charakterizuoja nacionalinių sąskaitų duomenys. Pavyzdžiui, PVM apmokestinamąją bazę laikomas BVP, socialinio draudimo įmokų – darbo užmokesčio pajamos, pelno mokesčio – įmonių bendrasis pelnas. Tačiau tai yra tik apytikriai nustatytos įstatymu mokesčių bazės artiniai, nes, pavyzdžiui, dalis veiklų apskritai neapmokestinama PVM (pvz., viešasis administravimas ir švietimas), gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos asmenų pajamos iki tam tikros ribos ir pan. Siekiant išvengti problemų, susijusių su apmokestinamosios bazės B tiksliau nustatymu, siūlomas normalizuotas mokesčių pajamingumo rodiklis, kuris apskaičiuojamas pagal formulę (Schaffer, Turley 2001):

$$v = \frac{T}{Q} \times \frac{t_b}{t}, \quad (2.19)$$

čia t_b – etaloninis tarifas, nustatomas pagal pasirinktų pavyzdinių valstybių atskiros mokesčio tarifo vidurkį. M. E. Schaffer ir G. Turley (2001) t_b reikšmę nustato pagal ES-15 vidutinį tam tikro mokesčio tarifą, pavyzdžiui, PVM – 20 proc., socialinio draudimo įmokų – 40 proc., įmonių pelno mokesčio – 35 proc.

Normalizuotu mokesčių pajamingumo rodikliu įvertinamas atskiros šalies mokesčių pajamingumas lyginant su kitomis šalimis, jei visoms šalims būtų taikomas vienodas mokesčio tarifas.

Visi mokesčiai ar tai būtų pajamų, pelno, turto ar vartojimo, reikalauja mokesčių mokėtojų išlaidų, vykdant mokesčines prievoles (Tran-Nam 2001). Išlaidos skiriasi ne tik pagal atskirų mokesčių rūšių, bet ir pagal mokesčių mokėtojų grupės. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidos nustatomos taikant du metodus: tiesioginį stebėjimą arba anketinę apklausą. Pirmasis metodas yra brangus, nes reikalauja nuolatinio mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių vykdymo veiklų stebėjimo ir registravimo. Specialioje literatūroje (Vailancourt 1987; Tran-Nam *et al.* 2001) dažniau siūloma taikyti antrąjį metodą. Anketinė apklausa paprastai atliekama trimis būdais: tiesiogiai apklausiant respondentą, apklausiant telefonu ar siunčiant anketą paštu. Tiesioginės apklausos būdu surenkama kokybiškiausia informacija, tačiau šis būdas yra brangesnis kitų dviejų būdų atžvilgiu. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis apskaičiuojamas lyginant išlaidas su sumokėtais mokesčiais:

$$a_m = \frac{I'}{T}, \quad (2.20)$$

čia I' – mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidos.

2.2.3. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas

Kitas mokesčių sistemos vertinimo metodas – V. Tanzi pasiūlytas *kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas*. Šiuo atveju mokesčių sistema vertinama pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius klausimus. V. Tanzi pasiūlė tokius kvalifikacinius diagnostinius rodiklius ir jų turinį konkretinančius klausimus (Ouanes, Thakur 1997):

- 1) Koncentracijos indeksas. Ar žymi pajamų iš mokesčių dalis gauta taikant palyginti nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių?
- 2) Dispersijos indeksas. Ar nedaug tokių mokesčių, iš kurių surenkamos mažos pajamos, tačiau jų surinkimas kelia daug rūpesčių?
- 3) Erozijos indeksas. Ar faktinė mokesčių bazė yra artima jos potencialui?
- 4) Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Ar yra žymesnis mokesčių mokėtojų atsilikimas vykdant prievoles?
- 5) Specifiškumo indeksas. Ar mokesčių sistema priklauso nuo tokių mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį, t. y. nustatyti atsižvelgiant į objektų fizinės charakteristikas, o ne į vertę?
- 6) Objektyvumo indeksas. Ar mokesčiai nustatyti remiantis objektyviai išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais?
- 7) Vertimo įvykdyti mokesčius išsipareigojimus indeksas. Ar turimi mokesčių prievolių užtikrinimo mechanizmai yra efektyvūs?
- 8) Mokesčių rinkimo išlaidų indeksas. Ar mokesčių administravimo išlaidos yra minimalios?

Teigiamų ar neigiamų atsakymų į pateiktus klausimus santykis leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą. Vis dėlto vertinimas ir lyginimas pagal atsakymus į šiuos rodiklius klausimus yra gana subjektyvus – rezultatui įtaką daro tyrėjo asmeninė patirtis, jo vertybinės nuostatos. Pavyzdžiui, vertinant koncentracijos indeksą „santykinai nedidelis skaičius“ nėra aiškiai apibrėžtas (kai kurių darbų autorių nuomone, turėtų būti 5–6 pagrindiniai mokesčiai), analogiškai su dispersijos, prievartos indeksais. A. Novošinskienė (2000), tobulindama V. Tanzi (toliau Tanzi) pasiūlytus rodiklius, siūlo įvesti devintą – stabilumo indeksą, parodantį, ar išdo pajamos iš mokesčių patenka stabiliai, pastoviais intervalais. Metinis mokesčių stabilumo indeksas apskaičiuojamas pagal formulę (Novošinskienė 2000):

$$S = \frac{\varepsilon}{\bar{T}} \times 100, \quad (2.21)$$

čia: \bar{T} – vidutinės metinės pajamos iš mokesčio; ε – duomenų patikimumas. Jis apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\varepsilon = \frac{k \times \sigma}{\sqrt{N}}, \quad (2.22)$$

čia: k – Stjudento kriterijaus reikšmė esant 95 proc. tikimybei; N – mėnesių skaičius metuose; σ – vidutinė kvadratinė paklaida, kuri apskaičiuojama:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{T})^2}{N-1}}, \quad (2.23)$$

čia x_i – iždo mėnesio pajamos iš mokesčio.

Taip analizuojamu mokesčių stabilumo indeksu siūloma vertinti mokesčių politikos lankstumą ir sugebėjimą rinkti mokesčius.

2.2.4. J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. B. S. Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo (*congruence*) modelį (Nadler, Tushman 1989) (didžiausias efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje), mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės. J. B. S. Gill (toliau Gill) išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo. Pirmos dvi sieja kiekybinius ir kokybinius rodiklius, o trečia – tik kiekybinius (2.1 lentelė).

Tokių diagnostinių rodiklių analizė, Gill teigimu, leidžia atskleisti mokestinių pajamų administravimo spragas ir nustatyti grandis, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ar mokesčių mokėtojų lūkesčių. Metodas taip pat tinka atlikti tarpvalstybinę lyginamąją analizę, nustatyti sritis, kuriose mokestinių pajamų administravimas yra geresnis ar blogesnis, palyginti su kitomis valstybėmis. Vis dėlto, šis metodas iš esmės orientuotas tik į vieno mokesčių sistemos elemento – administravimo – detalesnę analizę. Kiti elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę. Be to, rodikliai nėra griežtai struktūrizuoti ir tai sudaro prielaidų tik atskiroms mokesčių administravimo funkcijoms tobulinti (Filipovica, Lace 2004).

2.1 lentelė. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai (Gill 2000)

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

Vertinant mokesčių sistemas, ypač atliekant jų tarpvalstybinę lyginamąją analizę, bene didžiausia kliūtis yra ribotos duomenų gavimo galimybės. Šiuo požiūriu nėra išimtis ir Gill diagnostinių rodiklių rinkinio taikymas. Gill tyrimui naudojo tokius duomenų šaltinius: nacionalinės sąskaitos, mokesčių įstatymai ir taisyklės, periodiškai mokesčių administratorių rengiamos statistinės ataskaitos, mokesčių administratorių neskelbiama žinybinė informacija, interviu su mokesčių administratoriais ir reprezentatyviais mokesčių mokėtojų atstovais. Jis pažymi, kad surenkamų duomenų kiekis ir kokybė paprastai priklauso nuo mokesčių administravimo sistemos tobulumo ir mokesčių administratorių naudojamų informacinių technologijų modernumo.

Apibendrinant mokesčių teorinių koncepcijų, mokesčių sistemos vertinimo metodų analizę, galima daryti tokias išvadas:

1) mokesčių teorijos, gvildenančios mokesčių egzistencijos klausimus, keitėsi vykstant pokyčiams ir kitose srityse – ekonominėje, politinėje, socialinėje. Kiekvienu permainų etapu išryškėjo objektyvaus mokesčių sistemos vertinimo poreikis;

2) išskiriamos trys vyraujančios mokesčių sistemos vertinimo metodų grupės: vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius; vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinį diagnostinį klausimyną; vertinimas pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius;

3) mokesčių sistemos analizė pagal klasikinius apmokestinimo principus leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieno principo įgyvendinimą, tačiau autonomiškas, nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos bei labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę; atsakymai pagal V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimyną pateikia apibendrintą mokesčių sistemos įvertinimą, tačiau šis įvertinimas turi nemažai subjektyvumo; analizė pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius kryptingai orientuota valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo ribojantiems aspektams atskleisti, visi mokesčių sistemos elementai nagrinėjami tik per mokesčių surinkimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus;

4) šių trijų metodų grupių analizė leido atskleisti tokį rodiklių persipynimą: visuose metoduose kartojasi mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis, Klasikinių apmokestinimo principų ir Gill metoduose dubliuojasi mokesčių naštos ir mokesčių mokėtojų išlaidų vykdant mokesčines prievoles rodikliai, analogiškai Tanzi ir Gill metoduose – faktinių ir potencialių mokesčių pajamų santykio (atitinkamai metoduose vadinami erozijos ir atotrūkio rodikliais), mokesčių įsiskolinimų per metus rodikliai (Tanzi – prievolių vykdymo vėlavimas);

5) siekiant nustatyti šių metodų tinkamumą išsamiai ir objektyviai įvertinti mokesčių sistemų veiksmingumą, lyginti jas tarpusavyje, diagnozuoti trūkumus, būtina atlikti empirinius tyrimus.

Mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo empiriniai tyrimai

3.1. Empiriniai Lietuvos mokesčių sistemos vertinimai taikant klasikinius apmokestinimo principus

3.1.1. Tyrimo metodika

Empirinis tyrimas atliktas keturiais etapais. Pirmuoju etapu nagrinėtas apmokestinimo teisingumas, dėmesį koncentruojant į pajamų ir mokesčių naštos pasiskirstymą. Antruoju etapu nagrinėtas apmokestinimo efektyvumo principas per faktinio mokesčio tarifo prizmę ir taikant turto mokesčių grupės apmokestinimo efektyvumui įvertinti skirtą rodiklių rinkinį. Pagrindinių mokesčių elastingumas tam tikrų ekonominių rodiklių atžvilgiu nagrinėtas trečiuoju etapu. Paskutiniu – ketvirtuoju – etapu visapusiškai analizuotas apmokestinimo administravimo paprastumo principas. Toks tyrimo etapų išskyrimas siejamas su klasikinių apmokestinimo principų klasifikacija.

Kiekvienu vykdyto kiekybinio tyrimo etapu klasikiniai apmokestinimo principai analizuoti tokiu nuoseklumu: pirmiausia atlikta rodiklių dinamikos analizė, paskui – rodiklių kaitos tendencijų vertinimas.

Rodiklių dinamikai nustatyti naudoti ES statistikos agentūros „Eurostat“, Statistikos departamento prie LRV, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos, Muitinės departamento prie Finansų ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos, Finansų ministerijos duomenys. Nagrinėtų duomenų bazę papildyta viešai neskelbiamais Statistikos departamento prie LRV bei mokesčių administratorių žinybiniais duomenimis. Atlikta 2002–2006 m. susistemintų duomenų dinaminė analizė. Be to, 2–4 etapų rodiklių dinamikos analizė sukonkretinta tokiais aspektais:

- antrojo etapo turto mokesčių efektyvumo įvertinimas papildytas preliminarina rodiklių analize, o jų vertinimas atliktas pagal I. Vlassenko (2001) nustatytą vertinimo metodiką;
- trečiojo etapo elastingumo tyrimui atlikti naudotas STATISTIKA pakeistas. Modelio parametrams įvertinti naudoti faktiniai statistiniai 2002 I ketv. – 2007 IV ketv. duomenys, skelbti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos ir Statistikos departamento prie LRV, taikytas mažiausių kvadratų metodas. Pagrindinių mokesčių elastingumas analizuotas BVP ir atskirų BVP komponentų, geriausiai atspindinčių apmokestinamąją bazę: galutinio vartojimo, algų ir atlyginimų, likutinio pertekliaus ir mišriųjų pajamų atžvilgiu;
- ketvirtame etape siekiant nustatyti, kokia bendrų institucijos mokesčių administravimo išlaidų dalis tenka atskiriems mokesčiams, taikytas išlaidų tiesioginės priklausomybės nuo darbuotojų skaičiaus principas (Vitek *et al.* 2004). Tuo tikslu pirmiausia nustatytas kiekvieną mokesčių tiesiogiai administruojančių darbuotojų skaičius. Tai galima atlikti įvairiais būdais: analizuojant darbo laiko balansą pagal pareigines instrukcijas, fiksuojant faktines darbo sąnaudas pagal jų paskirtį, ekspertinių vertinimų metodu, apklausos būdu. Šiuo atveju taikytas apklausos būdas. Buvo apklausti dešimties apskričių Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojai. Respondentai nurodė, kokią savo laiko dalį skiria tam tikram mokesčiui administruoti. Apklausus švietimo ir konsultavimo, patikrinimų, mokesčių apskaitos skyrių darbuotojus (akcizų administravimo ir PVM kontrolės skyrių darbuotojai tiesiogiai priskirti atitinkamų mokesčių administravimui), buvo tiesiogiai nustatytas kiekvieną mokesčių administruojančių Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų skaičius. Paskui apskaičiuotas kiekvieno mokesčio tiesiogiai administruojančių darbuotojų ir visų institucijos tiesiogiai administruojančių mokesčius darbuotojų santykis:

$$k_i = \frac{D_i}{\sum_{i=1}^8 D_i}, \forall i, \quad (3.1)$$

čia: D – darbuotojų skaičius; i – mokesčio rūšies indeksas, $i = 1, 2, \dots, 8$: $i = 1$ – pelno mokestis, $i = 2$ – gyventojų pajamų mokestis, $i = 3$ – nekilnojamojo turto mokestis, $i = 4$ – įmokos į Garantinį fondą, $i = 5$ – pridėtinės vertės mokestis, $i = 6$ – akcizų mokestis, $i = 7$ – atskaitymai nuo pajamų pagal Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą, $i = 8$ – kiti mokesčiai.

Galiausiai institucijos bendros išlaidos priskirtos atskirų mokesčių administravimui pagal apskaičiuotas darbuotojų santykio reikšmes:

$$I_i = k_i \times I, \forall i, \quad (3.2)$$

čia I – institucijos bendros išlaidos.

Pagal aptartą schemą įvertintas visų mokesčių, kuriuos administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI), Lietuvos muitinė ir „Sodra“, administravimo efektyvumas. Šiuo tyrimo etapu naudoti ir Pasaulio banko tyrimo duomenys – mokesčių mokėtojų išlaidų mokestinėms prievolėms vykdyti įvertinimui. Nuo 2005 m. į savo tyrimų sritį Pasaulio bankas įtraukė ir mokesčius kaip vieną iš svarbių verslo aplinkos veiksnių. Daugelyje pasaulio šalių (2005 m. – 155, o 2006 m. – 175) tiriamos mokesčių mokėtojų mokestinių išpareigojimų vykdymo darbo sąnaudos. Tyrimo objektas yra pelno ir pridėtinės vertės mokesčiai bei socialinio draudimo įmokos.

Išnagrinėjus rodiklių dinamiką, nustatytos Lietuvos mokesčių sistemos analizuoto periodo rodiklių kaitos tendencijos. Jos įvertintos pageidautinų rodiklių pokyčių atžvilgiu.

3.1.2. Apmokestinimo teisingumo kiekybinio tyrimo rezultatai

Rodiklių dinamikos analizė. Apmokestinimo teisingumą pajamų pasiskirstymo kontekste atskleidžia keletas rodiklių, vienas iš kurių – Džini koeficientas, rodantis pajamų pasiskirstymo nelygybę išskaičiuavus mokesčius.

Džini koeficiento reikšmės (3.1 lentelė) rodo, kad Lietuvoje pajamų, atskaičiuavus mokesčius, pasiskirstymo neteisingumas mažėjo 2003 m., o 2005 m. buvo didžiausias per visą analizuojamą laikotarpį. Mažiausias pajamų pasiskirstymo neteisingumas analizuojamu periodu buvo Švedijoje – 0,23, Danijoje – 0,24 (ES statistikos... 2007). Kaimyninėse šalyse – Latvijoje ir Estijoje – pajamų pasiskirstymo neteisingumas 2002–2003 m. buvo didesnis nei Lietuvoje ir vidutiniškai Europos Sąjungos šalyse. Tiesa, 2005 m. Lietuvoje pajamų pasiskirstymo neteisingumas labai padidėjo. 2006 m. pajamų pasiskirstymo neteisingumas sumažėjo, tačiau išliko gana didelis, lyginant su kitomis ES valstybėmis narėmis – pajamų pasiskirstymo neteisingumas didesnis nei Lietuvoje 2006 m. buvo tik Latvijoje ir Portugalijoje.

3.1 lentelė. Džini koeficiento reikšmės (ES statistikos... 2007)

Šalis, šalių grupė	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Lietuva	0,30	0,29	-	0,36	0,35
Latvija	0,34	0,36	-	0,36	0,39
Estija	0,35	0,34	0,37	0,34	0,33
ES-25	-	0,29	0,30	0,30	0,30

- nėra duomenų

Apskaičiuoti Atkinsono indekso bei A. J. Auerbach ir K. A. Hassett horizontalaus teisingumo indekso nėra galimybės, nes duomenys apie gyventojų pajamas neprieinami. Tokiais duomenimis Valstybinė mokesčių inspekcija disponuoja nuo 2003 m. įsigaliojus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui, iš dalies įteisinusiam visuotinį pajamų deklaravimą, tačiau naudoja tik vidinėms reikmėms. Kita vertus, savitą horizontalaus teisingumo matavimą, esant vienodam pajamų lygiui, atskleidžia skirtingų mokesčių mokėtojų grupių, pvz., vienišo asmens, neturinčio vaikų ir susituokusio asmens, auginančio du vaikus, vidutiniai apmokestinamųjų pajamų tarifai. Šių tarifų dydžių skirtumai rodo, kaip skirtingos ekonominės padėties mokesčių mokėtojai traktuojami pajamų apmokestinimo pjūvyje (Bernardi *et al.* 2005). Horizontalus teisingumas labiausiai išryškėjo Latvijoje (3.2 lentelė), o Lietuvoje vidutiniai pajamų mokesčio tarifų dydžiai skiriasi tik 1,3 procentinio punkto (mokesčių lengvatos paprastai yra viena iš svarbesnių paramos šeimai kryptų (Stankūnienė *et al.* 2007)). Atliekant išsamesnę Lietuvos pajamų mokesčio sistemos analizę, pastebėtas ir tam tikros asmenų grupės – žemės ūkio subjektų darbuotojų, išskyrimas. Šiems asmenims nustatytas didesnis neapmokestinamųjų pajamų dydis atitinkamai, darant *ceteris paribus* prielaidą, mažėja jų vidutinis pajamų mokesčio tarifas – pažeidžiamas apmokestinimo neutralumas. Pavyzdžiui, susituokęs asmuo, auginantis vieną vaiką ir uždirbantis 800 Lt, dirbdamas žemės ūkio bendrovėje, sumokės 112,59 Lt gyventojų pajamų mokesčio, o dirbdamas ne žemės ūkio bendrovėje – 125,28 Lt. Taigi dėl skirtingo „panašios padėties“ asmenų traktavimo vidutinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas asmeniui, dirbančiam žemės ūkio bendrovėje, sumažėjo 1,6 proc. Toks vienos apmokestinamųjų asmenų kategorijos privilegijavimas kitų atžvilgiu laikytinas vienareikšmiškai neteisingu apmokestinimo aspektu (Noord, Heady 2001). Apmokestinant pajamas horizontalus teisingumas Lietuvoje neįgyvendintas.

Charakteringą vertikalų teisingumą matavimą, analizuojant mokesčių mokėtojų vidutinį mokesčių tarifą esant skirtingoms pajamoms, atskleidžia pajamų apmokestinimo progresyvumo įvertinimas. Lyginant Baltijos šalis (vienišo asmens, neturinčio vaikų, atveju) didžiausias pajamų progresyvumas nustatytas Lietuvoje (3.2 lentelė 4 ir 5 skiltys).

3.2 lentelė. Horizontalus apmokestinimo teisingumo ir apmokestinamųjų pajamų progresyvumo atvejai (2006 m.)

Šalis, šalių grupė	Vidutinis mokesčio tarifas (pajamų mokestis + darbuotojų mokamos socialinio draudimo įmokos)			
	Horizontalus apmokestinimo teisingumas		Apmokestinamųjų pajamų progresyvumas	
	vienišas asmuo, neturintis vaikų	susituokęs asmuo, auginantis du vaikus (dirba vienas sutuoktinis)	67 % vid. pajamų	167 % vid. pajamų
Lietuva	26,5	25,2	23,3	29,1
Latvija	20,1	13,0	18,8	21,2
Estija	17,7	12,9	15,3	19,6
ES-25	18,0	9,6	14,0	25,1

Šalies mokesčių našta įvertinti naudotas faktinės arba realiosios mokesčių naštos rodiklis, apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokų sumos ir bendrojo vidaus produkto santykis. Lietuvoje mokesčių našta svyruoja nedaug, tačiau nuo 2003 m. nuolat didėja. Vis dėlto Lietuvoje mokesčių našta yra viena mažiausių ES (3.3 lentelė).

3.3 lentelė. Faktinė mokesčių našta

Šalis, šalių grupė	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Lietuva	28,4	28,2	28,6	28,9	29,7
Latvija	28,4	28,7	28,7	29,4	-
Estija	31,1	30,9	30,9	30,6	31,0
ES-25	40,6	40,6	40,5	40,9	-

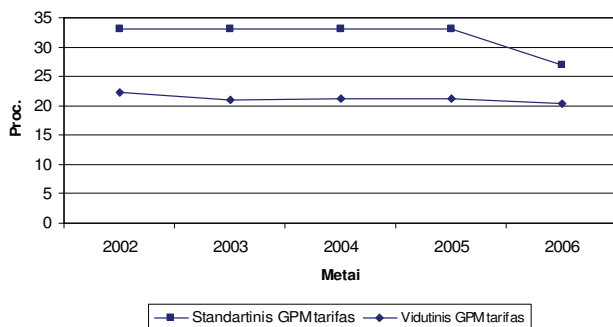
Mokesčių naštos pasiskirstymą tarp atskirų apmokestinamųjų grupių atskleidžia vidutinio (faktinio) mokesčių tarifo rodiklis, apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio apmokestinamosios bazės santykis. Skaičiuojant šį rodiklį pagrindinė problema – apmokestinamosios bazės nustatymas. Žinoma, kiekvieno mokesčio apmokestinamoji bazė yra nustatyta konkretaus mokesčio įstatyme. Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatyta šio mokesčio apmokestinamoji bazė – gyventojų pajamos, Pelno mokesčio įstatyme nustatyta pelno mokesčio apmokestinamoji bazė – subjekto uždirbtos pajamos, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatyta mokesčio apmokestinamoji bazė – pardavimo vertė. Tačiau praktiškai preciziškai įvertinti apmokestinamąją bazę sunku dėl statistinių duomenų trūkumo. Todėl toliau darbe, siekiant nustatyti konkretaus mokesčio apmokestinamąją bazę, naudojami jos artiniai, kurie savo turiniu galėtų artimiausiai atitikti apmokestinimo objektą. Be to, siekiant racionaliai naudoti darbo laiko sąnaudas ir gautą informaciją, vidutinis (faktinis) mo-

kesčio tarifas skaičiuotas trijų pagrindinių mokesčių, iš kurių surinktos mokesčių pajamos išde didžiausios – gyventojų pajamų (GPM), pelno (PM), pridėtinės vertės (PVM).

Tam tikro mokesčio potenciali apmokestinamoji bazė kiekvienu atveju skaičiuota individualiai. GPM objektas – gyventojų pajamos. Taigi apmokestinamos visos per metus gyventojų uždirbtos pajamos: darbo užmokestis, pajamos už autorinius kūrinius, pajamos iš paskirstytojo pelno, palūkanų pajamos ir t.t. (ne-nuolatinio Lietuvos gyventojų – tik tos pajamos, kurios uždirbtos Lietuvoje). GPM apmokestinamosios bazės artiniu galėtų būti „Sodros“ paskelbti darbo užmokesčio duomenys (Mačiulaitytė 2007). Tačiau darbo užmokestis, nors ir sudaro didžiausią (89–92 proc.) gyventojų pajamų dalį, apima ne visas gyventojų pajamas. Todėl tinkamesnis GPM apmokestinamojo objekto rodiklis – BVP sudedamoji „algos ir atlyginimai“, apimantis gyventojų gautą atlygį pinigais ir natūra.

Standartinis (įstatymu nustatytas) GPM tarifas 2002–2005 m. ir 2006 m. I pusmetį buvo 33 proc., o nuo 2006 m. II pusmečio (iki 2008 m.) – 27 proc. (3.1 pav.). Faktinis mokesčio tarifas nuo 2003 m. nuolat mažėjo. GPM faktinio tarifo mažėjimą 2003 m. lėmė keletas priežasčių: 1) 35,5 proc. padidėjęs neapmokestinamasis pajamų dydis – nuo 214 Lt iki 290 Lt (dėl šios priežasties išdas neteko 224 mln. Lt), t. y. faktinis mokesčio tarifas mažėja, gyventojų pajamoms augant dėl neapmokestinamo minimumo didėjimo; 2) didėjo dirbančiųjų už minimalią mėnesio algą asmenų skaičius. Faktinio GPM tarifo nedidelį didėjimą 2004–2005 m. lėmė mažėjantis mažus atlyginimus gaunančių dirbančiųjų skaičius – 2004 m., palyginti su 2003 m., dirbančiųjų, gaunančių iki 500 Lt, sumažėjo 6 proc., o 2005 m. – 8,45 proc., padidinta bazinė mėnesio alga nuo 105 Lt iki 115 Lt (dėl to Valstybinės mokesčių inspekcijos skaičiavimais, GPM pajamos į išdą padidėjo 47,6 mln. Lt), padidinta minimali mėnesio alga nuo 450 Lt iki 500 Lt (nuo 2005-07-01 padidinta iki 550 Lt, dėl to surinkta daugiau 19 mln. Lt pajamų), didėjantis vidutinis mėnesio darbo užmokestis – 2004 m., palyginti su 2003 m., jis padidėjo 52 Lt, o 2005 m. – 108,8 Lt. Labiausiai GPM faktinis tarifas mažėjo 2006 m. Tačiau palyginus su standartinio tarifo sumažėjimu 7 proc., faktinis tarifas 2006 m., palyginti su 2005 m., sumažėjo tik 0,8 proc. (2006 m., palyginti su 2002 m., faktinis tarifas sumažėjo 1,9 procentiniais punktais).

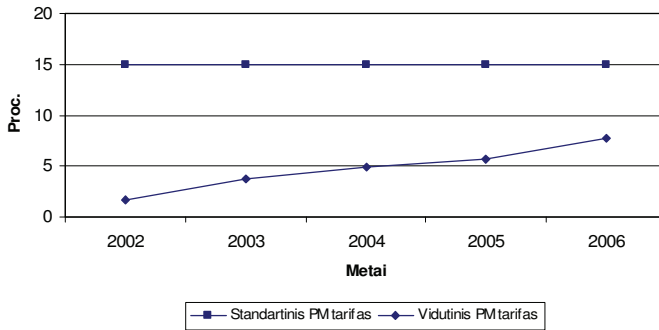
Skaičiuojant faktinį Pelno mokesčio tarifą, apmokestinamosios bazės artinui nustatyti tyrimuose (Budrytė, Mačiulaitytė 2004) paprastai naudojami įmonių finansinių rodiklių duomenys, įmonių apklausų duomenys, mokesčių administratoriams įmonių teikiama informacija. Kiekvienas iš šių šaltinių turi privalumų ir trūkumų.



3.1 pav. Standartinio ir faktinio gyventojų pajamų mokesčio tarifų dinamika

Valstybinei mokesčių inspekcijai įmonės teikia duomenis deklaruodamos Pelno mokesčių. Šie duomenys yra tiksliausi nustatant pelno mokesčio apmokestinamąją bazę, tačiau VMI surinktus duomenis naudoja savo vidinėms reikmėms ir jie nėra viešai skelbiami. Įmonių veiklos ataskaitų duomenis būtų galima gauti iš 2004 m. įkurtos Juridinių asmenų registro duomenų bazės, tačiau Lietuvoje kol kas tokia duomenų bazė neišsami dėl akcinių bendrovių ir uždarytų akcinių bendrovių vengimo teikti ataskaitas. Pelno mokesčio apmokestinamosios bazės artiniu pasirinkus Statistikos departamento prie LRV skelbiamą pelningai dirbančių įmonių pelną prieš apmokestinimą (nacionalinių sąskaitų duomenys), reikėtų pažymėti, kad: pirma, Statistikos departamento skelbiamas pelningai dirbančių įmonių pelnas prieš apmokestinimą neįvertina Pelno mokesčio įstatyme numatytų leidžiamų ir ribojamų leidžiamų atskaitymų įtakos apmokestinamajam pelnui, todėl nėra labai tikslus apmokestinamosios bazės rodiklis; antra, mokesčio mokėjimai už tam tikrą laikotarpį gali vėluoti iki 10 mėnesių (įmonės gali sumokėti mokesčių per 10 mėn. pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, paprastai sutampančiam su kalendoriniais metais, iki 2002 m. tai buvo galima daryti per 5 mėn.), todėl ne visai teisinga lyginti pelno mokesčio duomenis su to laikotarpio įmonių veiklos rezultatais. Įmonės, kurių pajamos viršija 100 000 Lt, privalo mokėti avansinį pelno mokesčių. Jis turi būti sumokėtas iki ataskaitinio ketvirčio paskutinio mėnesio paskutinės dienos. Nuo 2002 m. įsigaliojusiame Pelno mokesčio įstatyme nustatyta avansinio mokesčio mokėjimo sąlyga – jis turi būti ne mažesnis kaip 80 proc. metinio mokesčio sumos, priešingu atveju įmonei skaičiuojami delspinigiai. Būtent dėl tokios avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarkos didėja duomenų patikimumas. Tačiau Statistikos departamento prie LRV įmonių finansinių rodiklių tyrimo duomenys apie įmonių pelną prieš apmokestinimą neapima individualių įmonių, kurios sudaro daugiau nei 30 proc. bendro įmonių skaičiaus (nuo 2002-01-01 įsigaliojus naujam Pelno mokesčio įstatymo redakcijai pelno mokesčio subjektu yra visi juridiniai asmenys, įskaitant neribo-

tos civilinės atsakomybės juridinius asmenis – individualias įmones ir ūkines bendrijas). Todėl tinkamesnis pelno mokesčio apmokestinamosios bazės rodiklis yra BVP skaičiuojamo pajamų metodu sudedamoji – likutinis perteklius ir mišriosios pajamos. Vis dėlto, ir šiam rodikliui būdingi jau minėti trūkumai: neįvertinami leidžiami ir ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, mažinantys apmokestinamąjį pelną, todėl, nors ir būdamas tinkamesniu rodikliu už įmonių pelną prieš apmokestinimą, nėra tikslus apmokestinamosios bazės rodiklis. Faktinis pelno mokesčio tarifas analizuojamu periodu nuolat didėjo (3.2 pav.).



3.2 pav. Standartinio ir faktinio pelno mokesčio tarifų dinamika

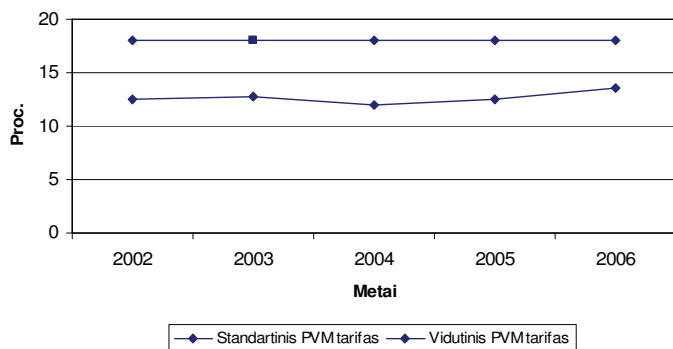
Galima tvirtinti, kad nuo 2002 m. panaikintas nulinio tarifo taikymas apmokestinant investicijas ir sumažintas pagrindinis pelno mokesčio tarifas turėjo teigiamą įtaką mokesčio surinkimui – surenkamos pajamos išde iš šio mokesčio nuolat didėja. Nuo 2005 m. įsigaliojo pelno mokesčio įstatymo pakeitimas, įteisinęs nulinio tarifo taikymą socialinėms įmonėms, tam tikrais atvejais pelno nesiekiantiems vienetams, individualioms įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komandinėms ūkinėms bendrijoms, atitinkančioms įstatyme numatytus reikalavimus. Šis pakeitimas, susijęs su nedideliu specifinių įmonių skaičiumi, didelės įtakos pelno mokesčio surinkimui neturėjo. Faktinio tarifo didėjimą iš esmės lėmė išaugęs įmonių pelningumas: 2006 m., palyginti su 2005 m., įmonių Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktais pelno mokesčio deklaracijų duomenimis, pelningumas išaugo 30 proc., o 2005 m., palyginti su 2004 m., – 27 proc. Kaip minėta, pelno mokesčio apmokestinamosios bazės artinys nėra tikslus, todėl gauti duomenys yra orientaciniai, tačiau tinkami apibendrinimams daryti.

Pridėtinės vertės mokesčio objektas – prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atitinkantis tris būtinas sąlygas: prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį, tai vyksta šalies teritorijoje, vykdant ekonominę veiklą, bei prekių importas, kai prekės laikomos importuotomis šalies teritorijoje. Nuo 2004-05-01 mokesčio objektu laikomas ir prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės ES narės bei tam tikrų aplinkybių, nustatytų įstatymo 53 str., susidarymas. Tiesa,

prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės ES narės tampa PVM objektu šiais atvejais: 1) prekių įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jeigu šis prekių tiekimas nelaikomas įvykusiui šalies teritorijoje; 2) naujų transporto priemonių įsigyja bet kuris asmuo; 3) akcizais apmokestinamas prekes įsigyja bet kuris asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. PVM mokamas pagal specialią schemą: taikant vieną iš įstatyme numatytų tarifų, apskaičiuojama PVM nuo pardavimo suma, iš kurios atimama PVM atskaita, t. y. leidžiama pirkimo PVM suma.

PVM apmokestinamosios bazės artiniui nustatyti naudojami šalyje sukurtos pridėtinės vertės, namų ūkio vartojimo, galutinio vartojimo, mokesčių administratoriui įmonių teikiami duomenys. Juos Valstybinei mokesčių inspekcijai įmonės teikia kas mėnesį, deklaruodamos praėjusio mėnesio pardavimus ir pirkimus. Tai tiksliausi duomenys nustatant mokesčio apmokestinamąją bazę. Šie duomenys, kuriuos Valstybinė mokesčių inspekcija skelbia nuo 2002 m. metinėse apžvalgose, ir naudoti PVM vidutiniam tarifui tirti.

2002–2003 m. faktinis PVM tarifas kito nedaug, o 2004 m. šio dydžio reikšmė mažiausia visą analizuojamą laikotarpį (3.3 pav.). Viena iš galimų to priežasčių – nuo 2004 m. išplėsta lengvatinio tarifo taikymo sritis, kita – dėl įstojimo į ES nuo 2004 m. gegužės 1 d. pasikeitusi PVM mokėjimo tvarka. Įsigyjant prekes iš valstybių ES narių, vietoje importo PVM, kurį įmonės privalėjo sumokėti iš anksto įsiveždamos prekes į Lietuvą, dabar PVM sumokamas tik šias prekes pardavus (PVM mokėtojas įsigijęs prekių iš kitų šalių ES narių turi pats apskaičiuoti ir sumokėti PVM jau šalies viduje). Tai paveikė 2004 m. gruodžio mėn. PVM pajamas, nes per kalėdinę prekybą surinktas PVM į biudžetą pateko tik 2005 m. sausio mėn., tai yra deklaruojant ir sumokant PVM už 2004 gruodžio mėnesį. 2003 m. tokios pajamos į biudžetą pateko gruodžio mėnesį prekių importo metu. VMI duomenimis, 2003 m. importo PVM iš valstybių ES narių muitinėje buvo sumokėta 170 mln. litų. Faktinio tarifo didėjimą 2005–2006 m. lėmė pardavimo apimtys didėjimas (2006 m., palyginti su 2005 m., pardavimo vertė išaugo 27,63 proc., o mokėtinas PVM – 26,62 proc.), išaugusios kainos (visos parduotos pramonės produkcijos kainos 2006 m., palyginti su 2005 m. padidėjo 7,4 proc., o 2005 m., palyginti su 2004 m. – 13,5 proc.), didesnis PVM mokėtojų skaičius (per 2006 m. PVM mokėtojų skaičius padidėjo 8,2 proc.) ir naujų PVM įstatymo nuostatų įsigaliojimas (pvz., pasikeitė lizingo sandorių apmokestinimo tvarka – lizingo bendrovės, perduodamos turta pagal lizingo sutartis, turi apskaičiuoti pardavimo PVM nuo visos perduodamo turto vertės).



3.3 pav. Standartinio ir faktinio pridėtinės vertės mokesčio tarifų dinamika

Europos Komisija mokesčių sistemoms palyginti ES šalyse narėse skaičiuoja faktinius, kitaip dar vadinamus implicitiniais, mokesčių tarifus darbu, kapitalui ir vartojimui. Apskritai šiuo tarifu vertinama vidutinė mokesčių našta skirtingoms pajamų grupėms, o tarifas apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčio ir to mokesčio potencialios bazės santykio procentas. Faktinis mokesčių tarifas darbu pagal ES metodiką apibrėžiamas kaip visų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų už pajamas iš darbo ir bendros darbuotojų, dirbančių konkrečioje valstybėje, atlyginimų sumos santykis. Faktinis mokesčių tarifas kapitalui apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Reikėtų pažymėti, kad į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir įmonių mokami mokesčiai už nekilnojamąjį turtą bei transporto priemones. Vartojimo mokestis apima gamintojo mokesčius ir galutinių vartojimo prekių mokesčius. Skaičiuojant faktinį mokesčio tarifą vartojimui, apmokestinamąją bazę laikomos namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos konkrečioje valstybėje.

Iš trijų nagrinėjamų ekonominių kategorijų mažiausiu tarifu Lietuvoje apmokestinamas kapitalas, atitinkamai nagrinėjamu laikotarpiu nuo 7,5 iki 11,4 proc. (3.4 lentelė). Labai skiriasi kapitalo apmokestinimas. Lyginant Lietuvą su ES šalių vidurkiu, kai kuriais metais skirtumas siekia net 20 proc. Darbo apmokestinimas 2002–2003 m. Lietuvoje buvo didesnis nei ES vidurkis. Tačiau skirtumas analizuojamu laikotarpiu (2006 m. neanalizuojami dėl statistinių duomenų trūkumo) tendencingai mažėjo, o nuo 2004 m. buvo mažesnis nei ES vidurkis. Įvertinant tai, kad nuo 2006-07-01 Lietuvoje standartinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas sumažintas iki 27 proc., tendencija turėtų išlikti. Lyginant darbo ir kapitalo apmokestinimą Lietuvoje, akivaizdu, kad jo mokesstinė našta yra kur kas mažesnė. Vidutiniai mokesčių tarifai vartojimui Lietuvoje yra mažesni nei ES šalių vidurkis, o skirtumas turi tendenciją didėti.

3.4 lentelė. Faktiniai mokesčių tarifai 2002–2005 m. (proc.) (ES statistikos... 2007)



Faktinis mokesčio tarifas	Šalis, šalių grupė	2002	2003	2004	2005
Darbui	Lietuva	38,1	36,9	36,0	35,9
	ES-25	36,6	36,7	36,3	36,6
Kapitalui	Lietuva	7,5	9,2	10,8	11,4
	ES-25	29,7	29,1	29,9	31,4
Vartojimui	Lietuva	17,8	17,0	16,0	16,5
	ES-25	19,7	19,7	19,8	19,8

Galima daryti išvadą, kad Lietuvoje didžiausia mokestinė našta tenka darbui – ji yra didesnė už kapitalo ir vartojimo mokestinę našta kartu sudėjus, be to, kapitalo apmokestinimas Lietuvoje yra net 3 kartus mažesnis nei vidutiniškai ES.

Rodiklių kaitos tendencijos. Iš apmokestinimo teisingumą apibūdinančių 8 rodiklių tik dviejų pageidautina ir nustatyta kitimo tendencija sutampa (3.5 lentelė). Lyginant Lietuvos mokesčių sistemą su kitų valstybių ES narių mokesčių sistemomis, ypač išryškėja apmokestinamo kapitalo disproporcija.

3.5 lentelė. Apmokestinimo teisingumą apibūdinančių rodiklių kitimo tendencijos

Eil. Nr.	Rodikliai	Pageidautina kitimo tendencija, %	Nustatyta rodiklio reikšmė ar kitimo tendencija, %
1	Džini koeficientas	↓	↑
2	Mokesčių našta	< 40	28,4–29,7
3	Faktinis GPM tarifas	→ 33 (iki 2006 m.), → 27 (2006 m.)	22,3–21,2 20,4
4	Faktinis PM tarifas	→ 15	2–7,8
5	Faktinis PVM tarifas	→ 18	12,5–13,6
6	Faktinis tarifas darbui	→ 36,6	38,1–35,9
7	Faktinis tarifas kapitalui	→ 30,0	7,5–11,4
8	Faktinis tarifas vartojimui	→ 19,8	17,8–16,5

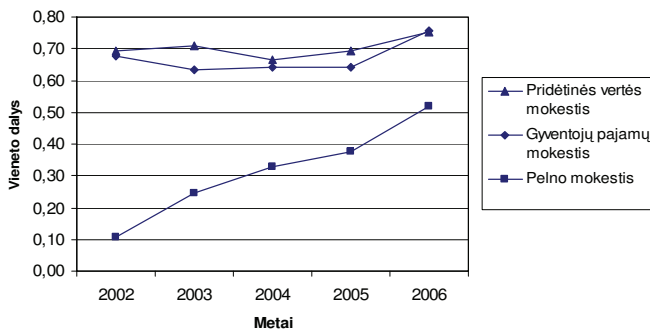
* ženklas  () rodo, kad atitinkamai mažesnė (didesnė) rodiklio reikšmė vertintina teigiamai, → pageidautinas artėjimas nurodytos reikšmės link

Apibendrinant rezultatus galima daryti pagrįstą išvadą, kad apmokestinimo teisingumas Lietuvos mokesčių sistemoje įgyvendintas fragmentiškai – teisingumas nėra prioritetas Lietuvos mokesčių sistemos apmokestinimo principas.

3.1.3. Apmokestinimo efektyvumo kiekybinio tyrimo rezultatai

Rodiklių dinamikos analizė. Apmokestinimo efektyvumas vertinamas pagal faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykį – kuomet šis santykis artimesnis 1, tuo apmokestinimo tvarka efektyvesnė. Didžiausias atotrūkis tarp faktinio ir standartinio tarifų – pelno mokesčio. Tačiau šis atotrūkis nuolat mažėjo ir 2006 m. buvo mažiausias per visą analizuojamą periodą (3.4 pav.). Žinant, kad 2002 m. įvykdyta pelno mokesčio reforma, galima teigti, kad pajamų iš šio mokesčio surinkimas pagerėjo, o apmokestinimo tvarka tapo efektyvesnė. Didžiausias atotrūkis tarp faktinio ir standartinio GPM tarifų – 2003 m., o PVM – 2004 m., t. y. būtent tais metais, kai vyko šių mokesčių reformos. Įvykdžius esminius pagrindinių mokesčių pertvarkymus, jų apmokestinimo tvarka tapo efektyvesnė.

Faktinis mokesčio tarifas paprastai yra mažesnis nei standartinis tarifas, nes kiekvieno mokesčio įstatyme yra numatyta tam tikrų lengvatų, išimčių, atskaitymų, leidžiančių sumažinti apmokestinamąją bazę. Skirtumas tarp standartinio ir faktinio tarifų rodo lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamąją bazę, taip pat mokesčių mokėjimo vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą. Įvertinus pagrindinių mokesčių standartinio ir faktinio tarifų skirtumus, galima teigti, kad dėl minėtų priežasčių 2006 m. nesurinkta vidutiniškai apie 10 proc. šių mokesčių mokesčių pajamų.



3.4 pav. Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykio dinamika

Rodiklių būklės ir kaitos tendencijos. Vertinat pagrindinių mokesčių faktinio ir standartinio tarifų santykio dinamiką, arčiausiai pageidautinos kitimo tendencijos yra gyventojų pajamų ir pridėtinės vertės mokesčių tarifų santykiai, tačiau atotrūkis išlieka gana didelis (3.6 lentelė). Analizuojamų tarifų skirtumas arčiausiai pageidautinos kitimo tendencijos – PVM.

3.6 lentelė. Apmokestinimo efektyvumą apibūdinančių rodiklių būklė ir kitimo tendencijos

Rodiklisai		Pageidautina kitimo tendencija	Nustatyta kitimo tendencija
Faktinio ir standartinio tarifų santykis	GPM	→ 1	0,63–0,76
	PM		0,11–0,52
	PVM		0,66–0,75
Standartinio ir faktinio tarifų skirtumas (%)	GPM	→ 0	12,1–6,6
	PM		13,4–7,2
	PVM		6,0–4,4

Turto mokesčių efektyvumo įvertinimas. Lietuvoje turto mokesčiams priskiriami trys mokesčiai: nekilnojamojo turto, žemės ir paveldimo turto. Pajamos iš turto mokesčių savivaldybių biudžetu pajamose pagal svarbą yra antroje vietoje (3.7 lentelė) po pajamų iš gyventojų pajamų mokesčio, kurios sudaro apie 80 proc. visų pajamų.

3.7 lentelė. Pajamų iš turto mokesčių dinamika

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Pajamos iš turto mokesčių (tūkst. Lt)	253 836	247 361	247 856	250 595	277 136
Pajamų iš turto mokesčių dalis savivaldybių pajamose (%)	16,13	15,88	13,59	11,97	11,14

Analizuojamu periodu buvo reformuoti paveldimo ir nekilnojamojo turto mokesčiai, koreguotas žemės mokestis. Nuo 2003-01-01 įsigaliojo Paveldimo turto mokesčio įstatymas, pakeitęs iki tol galiojusį Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymą. Naujuoju įstatymu susiaurinta apmokestinamoji bazė – nuo 2003-01-01 mokesčio objektu tapo tik paveldimas turtas, o dovanojamas turtas apmokestinamas vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis. 2005 m. priimtas naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymas, įtvirtinęs naujus mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo terminus, delspinigių ir baudų skyrimo tvarką (nuo 2007-01-01 pakeistos ir šio mokesčio deklaracijos). 2006-01-01 įsigaliojus Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymui, pakeitusiam iki tol galiojusį Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą, naujai apibrėžti mokesčių mokėtojai ir mokesčio objektas, pakeistos apmokestinimo taisyklės. Mokesčių mokėtojais tapo fiziniai ir juridiniai asmenys, o mokesčių objektu – ne tik įmonėms priklausantis nekilnojamas turtas, bet ir fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamas turtas, naudojamas ekonominei ar individualiai veiklai arba neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduotas naudotis juridiniams asmenims. Be to, šiek tiek anksčiau, t. y. nuo 2003-01-01, buvo pakeista nekilnojamojo turto apmokesti-

namoji bazė – mokestis skaičiuojamas nuo turto mokestinės vertės (iki 2003-01-01 skaičiuotas nuo balansinės turto vertės). Pagrindiniai turto mokesčių elementai pateikti B priede.

Preliminari tyrimo objektų analizė.

Išlaidų efektyvumas (E1). Lietuvoje nerenkama informacija apie atskirų rūšių mokesčių administravimo išlaidas (arba tokia informacija neviešinama). 2004 m. atliktas tyrimas parodė, kad nekilnojamojo turto mokesčio išlaidos sudaro 2,59 proc. surenkamų pajamų (rekomenduojamas (Vlassenko 2001) kitimo intervalas nuo 1 iki 3 proc.), tačiau yra gana didelės, palyginti su kitų mokesčių administravimu. Pažymėtina, kad visus turto grupės mokesčius administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, kurios išlaikymo išlaidos surenkamose pajamose sudaro vis mažesnę dalį ir analizuojamo periodo pabaigoje buvo 1,8 proc.

Pajamų surinkimo pastovumas (E2). Pajamos iš turto mokesčių analizuojamu periodu išaugo 9 proc. Palyginti su visų mokestinių pajamų augimu (apie 70 proc.), pajamos iš turto mokesčio augo labai nežymiai. „Kuklų“ pajamų iš turto mokesčių augimą lėmė anksčiau minėti pakeitimai šių mokesčių įstatymų nuostatose ir iš dalies savivaldybių tarybų sprendimai dėl atleidimų nuo mokesčių. Pavyzdžiui, 2006 m., palyginti su 2003 m., savivaldybių tarybų sprendimu suteiktų lengvatų ar atleidimų nuo mokesčių suma padidėjo 2,3 karto.

Mokesčių mokėtojų ir jų prievolių nustatymo aiškumas (E3). Mokesčių mokėtojai apibrėžti kiekvieną mokestį reglamentuojančiame įstatyme. Be to, mokesčių mokėtojai registruojami Juridinių asmenų ir Gyventojų registruose (administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija), kuriuose informacija nuolat atnaujinama. Pagal dvišalį susitarimą Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie pokyčius teikia ir valstybės įmonė Registrų centras, kurioje registruojamas nekilnojamojo turto pardavimo, perleidimo ar kitos su turto savininko pasikeitimu susijusios procedūros. Mokesčių mokėtojų prievolės nustatytos Mokesčių administravimo įstatyme.

Rinkimo procedūrų efektyvumas (E4). Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis, savanoriškai ir laiku sumokama apie 98 proc. visų mokesčių. Įdiegus naujas informacines sistemas, mokesčių mokėtojai elektroniniu būdu gali pateikti 54 rūšių mokesčių deklaracijas, iš jų ir nekilnojamojo turto mokesčio deklaracijas. Mokesčiai renkami per banko, pašto įstaigas, surinkimo procesas yra visiškai kompiuterizuotas.

Administravimo procedūrų efektyvumas (E5). Išvengti turto mokesčių mokėjimo Lietuvoje yra gana sudėtinga: žemės mokestį apskaičiuoja ir mokėjimo dokumentą mokesčių mokėtojui įteikia apskričių Valstybinės mokesčių inspekcijos teritoriniai skyriai, paveldimo turto mokesčio sumokėjimo kontrolės funkcija pavesta paveldėjimo teisės dokumentus išduodantiems notarams (nesumokėjus mokesčio neišduodamas paveldimo turto liudijimas), o apie operacijas su nekil-

nojamuoju turtu duomenis VMI teikia valstybės įmonė Registrų centras. Laiku nesumokėjus nekilnojamojo turto ir žemės mokesčių skaičiuojami delspinigiai už kiekvieną pavėluotą sumokėti mokesčių dieną, be to, pagal Mokesčių administravimo įstatymą gali būti taikoma ir griežtesnė poveikio priemonė – turto areštas.

Apmokestinamosios bazės nustatymo efektyvumas (E6). Nekilnojamojo turto apmokestinamoji bazė vertinama reguliariai kas 5 metus masiniu būdu. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su įvertinimu, gali atlikti individualų turto įvertinimą. Žemės vertė indeksuojama kas metai. Paveldimo turto vertę nustato atitinkamos įstaigos, atsižvelgdamos į paveldėto turto pobūdį. Nustatant turto mokesčių apmokestinimo bazę pats mokesčių mokėtojas nedalyvauja. Apmokestinimo tvarka ir mokesčių deklaracijos yra skelbiamos viešai, todėl mokesčių mokėtojas gali nesunkiai apskaičiuoti mokėtiną, pvz., žemės, mokesčių ir palyginti su gautu mokėjimo nurodymu.

Ginčų sprendimo sudėtingumas (E7). Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija (tai ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos) ir teismas. Nekilnojamojo turto atveju mokesčio mokėtojų skundai dėl nustatytos nekilnojamojo turto mokestinės vertės ir prašymai dėl individualiu vertinimo būdu nustatytos nekilnojamojo turto vertės naudojimo apskaičiuojant mokestinę vertę pateikiami turto vertintojui per tris mėnesius nuo nekilnojamojo turto mokestinės vertės nustatymo. Be to, mokesčio mokėtojas, nesutinkantis su turto vertintojo sprendimu, gali jį apskųsti Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Apie 40 proc. Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų skundžiama teismui.

Mokesčių administratoriaus mokesčių apskaitos kokybė (E8). Nekilnojamoji turtas registruojamas Nekilnojamojo turto kadastrė, o jame įrašyti duomenys kaupiami ir saugomi Nekilnojamojo turto registro centriniame duomenų banke kompiuterių laikmenose. Nekilnojamojo turto duomenų įrašymas į Nekilnojamojo turto kadastrą yra laikomas turto įregistravimu Nekilnojamojo turto registre. Nekilnojamojo turto duomenys nustatomi atliekant kadastrinius matavimus. Masiniu būdu vertinamo turto duomenys atnaujinami kasmet, tačiau šiuo būdu turtas vertinamas tik nuo 2006 m., įsigaliojus Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymui. Tikslių duomenų apie nekilnojamojo turto vertę pateikimas užtrunka, todėl mokesčių mokėtojai vėluoja sumokėti mokesčių. Pavyzdžiui, 2003 m. dėl pavėluotai pateiktų duomenų mokesčių mokėtojai turėjo tikslinti deklaracijas ir perskaiciuoti sumokėtą mokesčių.

Lietuvos turto mokesčių sistema pagal I. Vlassenko pateiktą vertinimo tvarką yra santykinai efektyvi (3.8 lentelė): pajamų iš turto mokesčių augimas lėtesnis, palyginti su apskritai mokestinių pajamų augimu, didelė mokestinių ginčų

dalį sprendžiama teismine tvarka – toks mokestinių ginčų sprendimas trunka ilgai ir yra brangus mokesčių mokėtojams, mokesčių apskaitos kokybė tobulinti – na diegiant integruotas informacines sistemas, sudarančias galimybę tiksliai ir laiku nustatyti turto vertę, atlikti kitus skaičiavimus.

3.8 lentelė. Lietuvos turto mokesčių efektyvumo vertinimas

Rodikliai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8
Įvertis*	+ –	–	+	+	+	+	–	+ –

*+ atitinka keliamus reikalavimus, – neatitinka keliamų reikalavimų, + – iš dalies atitinka keliamus reikalavimus.

Įvykdžius esminius mokesčių sistemos pertvarkymus, Lietuvoje apmokestinimo tvarka tapo veiksmingesnė. Kaip santykiškai veiksmingus (pagal I. Vlasenko metodiką) galima vertinti ir siauresnės mokesčių sistemos dalies – turto grupės mokesčius. Gerėjančios rodiklių reikšmės analizuojamo periodo pabaigoje rodo Vyriausybės ir mokesčių administratorių pastangas didinti Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumą.

3.1.4. Apmokestinimo elastingumo kiekybinio tyrimo rezultatai

Viena iš mokesčių sistemos elastingumo vertinimo sąlygų – tam tikrą laiką nekintanti mokesčių sistema. Vadinasi, skaičiuojant mokesčių sistemos pajamų elastingumą kitų ekonominių rodiklių atžvilgiu reikia įvertinti mokesčių įstatymų nuostatų pakeitimų poveikį mokestinių pajamų surinkimui, t. y. ankstesnių laikotarpių mokesčių rodikliai turėtų būti koreguojami pagal tyrimo metu galiojančias įstatymų nuostatas. Kitaip tariant, reikia mokestinių pajamų sumas koreguoti pajamų kiekiu, kuris būtų surinktas, jei dabartinė apmokestinimo tvarka būtų galiojusi ir ankstesniais laikotarpiais. Analizuojamu laikotarpiu Lietuvos mokesčių sistemoje vyko esminiai pertvarkymai – pakeistas mokesčių administravimo, kitų mokesčių įstatymai, kurie, beje, tais pačiais metais buvo keičiami po keletą kartų (pvz., GPM įstatymas, įsigaliojęs 2003-01-01, tais metais keistas 8 kartus!). Įvertinti tokių pakeitimų poveikį sudėtinga dėl statistinių duomenų trūkumo. Be to, mokesčių įstatymų nuostatų pakeitimų pobūdis įvairiose šalyse yra labai skirtingas, o vieno mokesčio įstatymo pakeitimas tiesiogiai ar ne veikia ir kitų mokesčių pajamų surinkimą. Todėl elastingumas dažniausiai vertinamas kompleksiskai, t. y. atskirų mokesčių įstatymų pakeitimų poveikis nėra išgryninamas (Budrytė, Mačiulaitytė 2005). Paprastai mokesčio elastingumui vertinti naudojama logaritmų tiesinė regresija (Gronssman *et al.* 2002; Lukyanenko 2003). Atskirų mokesčių sistemos komponentų elastingumą aprašius $\log - \log$ modeliu, atlikus vertinimus ir gavus parametrų įverčius, rezultatai yra tokie:

PVM: $\ln(PVM) = -2,904 + 1,027\ln(BVP)$; sutinkamai su t statistika abu parametrai yra reikšmingi, o rezultato patikimumą rodo apibrėžties (determinacijos) koeficientas R^2 , kurio reikšmė 0,7424, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,7307$;

GPM: $\ln(GPM) = -2,86636 + 0,9779\ln(BVP)$; sutinkamai su t statistika abu parametrai yra reikšmingi, rezultato patikimumą rodo tokia statistika: apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,8772$, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,8716$;

PM: $\ln(PM) = -25,5346 + 3,1740\ln(BVP)$; sutinkamai su t statistika abu parametrai yra reikšmingi, apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,5542$, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,5339$. Modelis paaiškina 55 proc. pelno mokesčio pokyčių dispersijos. Praktikoje dažnai reikalaujama, kad apibrėžties koeficientas $R^2 \geq 0,6$ (Kopustinskas *et al.* 2007), esant mažesnei reikšmei išvados gali būti klaidingos. Modelis rodo pelno mokesčio pajamų elastingumą BVP atžvilgiu, tačiau $R^2 \leq 0,6$. Vis dėlto atlikta analizė leidžia teigti, kad pelno mokesčiai yra elastingas BVP atžvilgiu.

Pagrindinių mokesčių elastingumas BVP atžvilgiu pasiskirstęs nevienodai: PVM pajamos elastingos, GPM – neelastingos (bendriausiu atveju tai reiškia, kad pajamos iš šio mokesčio auga nedaug lėčiau nei BVP), o PM pajamos – elastingos, tačiau tik esant tam tikram BVP lygiui. Ekonometrinis pagrindinių mokesčių modeliavimas atsižvelgiant į apmokestinamąją bazę – galutinį vartojimą (C), algas ir atlyginimus (Z), likutinį perteklių ir mišriąsias pajamas (Y) – turėtų pateikti tikslesnį elastingumo įvertinimą. Šiuo atveju rezultatai tokie:

PVM: $\ln(PVM) = -2,8588 + 1,0421\ln(C)$; sutinkamai su t statistika abu parametrai yra reikšmingi, o apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,7309$, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,7186$;

GPM: $\ln(GPM) = -0,96196 + 0,88489\ln(Z)$; sutinkamai su t statistika laisvasis parametras nėra reikšmingas, apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,8842$, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,879$;

PM: $\ln(PM) = -21,6948 + 3,1008\ln(Y)$; sutinkamai su t statistika abu parametrai yra reikšmingi, apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,5613$, koreguotas apibrėžties koeficientas $R^2 = 0,5413$.

Elastingumo rodiklių reikšmių vertinimas. Regresinė elastingumo analizė atskleidė GPM neelastingumą pajamų generavimo požiūriu (3.9 lentelė), t. y. GPM pajamų surinkimas nėra efektyvus. Lėtesniam pajamų iš GPM nei algų ir atlyginimų augimui įtakos turi GPM lengvatos, mokesčio mokėjimo vengimas, mokesčio administravimo neefektyvumas. PVM elastingumo apmokestinamosios bazės atžvilgiu analizė rodo, kad augant galutiniam vartojimui PVM pajamos auga šiek tiek didesniu tempu. BVP sudedamoji dalis – likutinis perteklius ir mišriosios pajamos – mažiausiai tikslus aproksimuotas PM apmokestinamosios bazės artinys. PM elastingumo tyrimai, paskelbti A. Budrytės ir E. Mačiu-

laitytės (2005), atskleidė, kad PM pajamos labiausiai priklauso nuo BVP, dirbančiųjų skaičiaus ir materialinių investicijų kitimo.

3.9 lentelė. Apmokestinimo elastingumą apibūdinančių rodiklių kitimo tendencijos

Rodiklis		Pageidautina kitimo tendencija	Nustatyta rodiklio reikšmė
Elastingumas BVP atžvilgiu	PVM	≥ 1	1,027
	GPM		0,978
	PM		3,174
Elastingumas apmokestinamosios bazės atžvilgiu	PVM	≥ 1	1,042
	GPM		0,885
	PM		3,101

3.1.5. Apmokestinimo administravimo paprastumo kiekybinio tyrimo rezultatai

Apmokestinimo administravimo paprastumo principas kiekybiškai išreikšiamas efektyvumo rodikliais, kuriems apskaičiuoti naudojami sąnaudų ir rezultato dydžiai. Vienas iš tokių rodiklių – išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis, skaičiuojamas daugelio valstybių ES narių. EBPO duomenimis (3.10 lentelė), 2004 m. ES valstybėse narėse brangiausiai mokesčių administravimas kainavo Lenkijoje ir Lietuvoje, pigiausiai – Italijoje, Švedijoje ir Austrijoje. Pažymėtina, kad pastarųjų šalių mokesčių administratorių organizacinės struktūros, priešingai nei daugelio kitų valstybių, sudarytos ne pagal vykdomas funkcijas, o pagal administruojamus mokesčius (Albaitytė 2007).

Detaliau analizuojant Lietuvos mokesčių administratorių išlaidas atskiriems mokesčiams, susiduriama su informacijos gavimo sunkumais. Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų šalių, kiekvieno mokesčio administravimo išlaidų apskaita nėra tvarkoma. Antra, Lietuvos mokesčių administratoriai nėra įdiegę personalo valdymo programų, pagal kurias būtų galima nustatyti kiekvieno darbuotojo, administruojančio tam tikrą mokesčių sąnaudas. Pavyzdžiui, Čekijoje teritorinėse mokesčių inspekcijose įdiegta personalo valdymo programa VEMA (Vitek *et al.* 2004) leidžia įvertinti darbuotojų, administruojančių atskirus mokesčius, darbo sąnaudas.

3.10 lentelė. Išlaidų ir mokesčių pajamų santykio dinamika valstybėse ES narėse (Tax administration... 2006)

Valstybė	Metai		
	2002	2003	2004
Austrija	0,72	0,91	0,78
Belgija	-	-	1,89
Čekija	2,08	-	-
Danija	0,73	0,87	0,83
Suomija	0,82	0,82	0,80
Prancūzija	1,44	1,41	1,35
Vokietija	-	-	1,80
Graikija	-	1,65	1,69
Vengrija	1,35	-	1,14
Airija	0,95	0,91	0,86
Italija	-	0,42	0,52
Liuksemburgas	-	-	1,59
Olandija	1,79	1,39	1,30
Lenkija	1,78	1,95	2,62
Slovakija	1,46	1,45	1,26
Ispanija	0,78	0,83	0,82
Švedija	0,56	0,57	0,59
Šveicarija	-	0,66	0,62
D. Britanija	1,11	1,04	0,97
Estija	-	-	-
Latvija	-	-	-
Lietuva	-	2,36	2,11
Slovėnija	1,13	1,17	1,05

- nėra duomenų

Mokesčių administravimo efektyvumas mokesčių administratorių (institucijų) aspektu skaičiuotas pagal VMI, Muitinės departamento ir „Sodros“ pateiktus duomenis apie šių institucijų mokesčines pajamas ir administravimo išlaidas. Apskaičiuoto santykio dinamikai bendri dėsningumai nėra būdingi (3.11 lentelė), todėl tik išsamesnis tyrimas mokesčių aspektu gali suteikti konkretnes informacijos.

3.11 lentelė. VMI, Lietuvos muitinės ir „Sodros“ administracinių išlaidų dalis pajamose (proc.)

Mokesčių administratoriai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
VMI	1,96	1,89	1,80	1,42	1,29
Lietuvos muitinė	3,62	4,59	6,13	11,4	11,58
„Sodra“	3,00	3,00	2,90	2,83	3,27

Pagal (3.1) ir (3.2) formules įvertintas administravimo efektyvumas visų mokesčių, kuriuos administruoja VMI, Lietuvos muitinė ir „Sodra“. Atliktų skaičiavimų, jų prielaidų ir gautų rezultatų apibendrinimai pateikti 3.12 lentelėje.

3.12 lentelė. Lietuvos mokesčių administratorių mokesčių administravimo išlaidos

Mokesčiai	Mokesčių administravimo išlaidos (tūkst. Lt)	Mokesčių pajamos (tūkst. Lt)	Administravimo išlaidų santykinė dalis (%)
Pelno mokestis	33 637,2	1 168 950,0	2,88
Gyventojų pajamų mokestis	53 660,1	4 260 572,3	1,26
Nekilnojamojo turto mokestis	5564,7	214 949,4	2,59
Įmokos į Garantinių fondą	3875,1	22 106,4	17,5
Pridėtinės vertės mokestis:	137 074,0	3 930 095,8	3,49
VMI	61 611,1	1 879 613,0	3,28
Lietuvos muitinė	75 462,9	2 050 482,8	3,68
Akcizai:	18 185,7	1 857 710,3	0,97
VMI	13 266,6	1 724 003,2	0,77
Lietuvos muitinė	4919,1	133 707,1	3,67
Atskaitymai nuo pajamų į KPPPF sąskaitą	7402,9	437 159,6	1,69
Muitai	5426,5	147 487,0	3,37
Valstybinio socialinio draudimo įmokos	87 411,6	5 462 893,0	1,60
Mokesčių sistema	352 237,8	17 501 923,8	2,01

2004 m. VMI administravimo išlaidų analizė rodo, kad pagal santykinę administravimo išlaidų dalį iš bendro fono išsiskiria akcizų administravimas – santykis nesiekia vieno procento. Gyventojų pajamų mokesčio administravimo išlaidų santykinio rodiklio reikšmė gali būti šiek tiek padidinta, nes tyrimo metu Lietuvoje vyko gyventojų pajamų deklaravimas. Nedidelei šio mokesčio administravimo išlaidų santykio reikšmei turi įtakos aiški apmokestinamoji bazė, sumažėjęs tarifų skaičius – vietoj buvusių fizinių asmenų pajamų mokesčio aštuonių tarifų, įsigaliojus 2003 m. sausio 1 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui, nustatyti du – 33 proc. ir 15 proc. Supaprastėjo pajamų apmokestinimas ne pagrindinėje darbovietėje – vietoj taikyto fizinių asmenų pajamų ne pagrindinėje darbovietėje progresyvinio apmokestinimo nuo 2003-01-01 tokios gyventojų

pajamos apmokestinamos proporcinu tarifu. Atkreipia dėmesį ypač didelė įmokų į Garantinį fondą administravimo išlaidų santykinio rodiklio reikšmė – būtina padidinti mokesčio administravimo efektyvumą.

Skirtingai nuo VMI, Lietuvos muitinėje ne visos muitinės veiklos yra susijusios su mokesčių administravimu – muitinė taip pat renka importo, eksporto, tranzito ir prekybos su ES valstybėmis statistinius duomenis, administruoja importo ir eksporto draudimų bei apribojimų taikymą. Įvertinus tai nustatyta, kad mokesčių administravimo išlaidos bendrose muitinės išlaidose sudaro apie 60–75 proc.

Valstybinio socialinio draudimo fondo (VSDF) biudžete daugiausia pajamų surenkama iš privalomojo socialinio draudimo įmokų. Jas moka dirbantieji (3 proc. nuo priskaičiuoto atlyginimo) ir darbdaviai (31 proc. nuo priskaičiuoto atlyginimo). Be jų, VSDF biudžetas gauna pajamų iš savarankiškai dirbančių žmonių – individualių įmonių savininkų, ūkininkų, notarų, advokatų, savanoriškai apsidraudusių asmenų bei „Sodros“ veiklos. Dalis surinktų pajamų pervedama į Sveikatos draudimo fondą. Iš VSDF biudžeto mokamos šios išmokos: pensijos (senatvės, invalidumo, našlių ir našlaičių, netekto darbingumo, valstybinės), pašalpos (ligos, profesinės rehabilitacijos, motinystės, tėvystės, motinystės (tėvystės)), nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo išmokos, kompensacijos už ypatingas darbo sąlygas, transporto eksploatavimo ir specialiųjų lengvųjų automobilių įsigijimo, jų techninio pritaikymo išlaidų kompensacijos.

„Sodroje“ ir jos teritoriniuose skyriuose dirba 3710 darbuotojų. Tiesiogiai valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja 23,5 proc. „Sodros“ darbuotojų. 31,5 proc. darbuotojų netiesiogiai dalyvauja administruojant įmokas, 7 proc. neprisideda prie įmokų administravimo. 38 proc. darbuotojų administruoja tik išmokas (taip pat ir darbuotojai, pervedantys lėšas į Privalomojo sveikatos draudimo fondą, pensijų fondus). Atlikus skaičiavimus, nustatyta, kad valstybinio socialinio draudimo įmokų administravimui 2004 m. išleista 87 411 tūkst. Lt, o „Sodros“ išlaidų ir surinktų įmokų santykis yra 1,6 proc.

Vertinat mokesčių administravimą pagal atskirus administratorius, efektyviausiai 2004 m. buvo administruojamos „Sodros“ valstybinio socialinio draudimo įmokos. Tai rezultatas beveik nekintančios įmokų apskaičiavimo metodikos, aiškios apmokestinamosios bazės. Lietuvos muitinė, administruodama mokesčius, patiria didžiausią išlaidą, tačiau 2004 m. Lietuvos muitinei buvo labai sudėtingi – keitėsi ne tik muitinės struktūra, bet ir mokesčių administravimo tvarka.

Įvertinus atskirų mokesčių administratorių administravimo išlaidas, nustatyta bendra Lietuvos mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykinė dalis. Šis rodiklis artimas užsienio valstybių analogiškų tyrimų rezultatams – daugely-

je literatūros šaltinių (Sandford 1994; Klun 2003; Vitek *et al.* 2004) nurodoma mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykinės dalies reikšmė svyruoja nuo 1 iki 3 proc.

Atskirų mokesčių administravimo išlaidų efektyvumo rodikliai taip pat labai panašūs į kitų autorių darbuose pateikiamus užsienio valstybių tyrimų rezultatus (Klun 2003; Vitek *et al.* 2004). Pavyzdžiui, panašūs gyventojų pajamų mokesčio ir akcizų administravimo išlaidų santykinės dalies įvertinimai gauti Čekijos Respublikoje mokslininkų atliktų tyrimų metu: gyventojų pajamų mokesčio – 1,33, akcizų – 0,94. Pridėtinės vertės mokesčio Lietuvoje administravimo išlaidų santykinės dalies didesnei reikšmei nei kitose šalyse (pvz., Čekijos Respublikoje – 2,32, Maltoje – 1,53) įtakos turėjo kintanti mokesčio apskaičiavimo, deklaracijų teikimo tvarka bei pokyčiai susiję su Lietuvos stojimu į ES. Pelno mokesčio administravimo išlaidų Lietuvoje santykinio rodiklio reikšmė taip pat yra didesnė nei kitose šalyse. To priežastis – skirtingas sąvokų finansinėje ir mokestinėje apskaitoje traktavimas, sudėtingas apmokestinamosios bazės nustatymas, dažnas įstatymo nuostatų keitimas – nuo įsigaliojimo dienos iki 2005-07-01 jos keistos ir pildytos 19 kartų.

Kitas mokesčių administravimo efektyvumą apibūdinantis rodiklis – normalizuotas pajamingumo rodiklis. Jei visoms šalims būtų taikomas vienodas PVM tarifas, Estija, Latvija ir Lietuva surinktų šio mokesčio pajamas, sudarančias atitinkamai 10,2 proc., 9,5 proc. ir 8,6 proc. BVP (3.13 lentelė). Nors Lietuvos PVM normalizuotas pajamingumo rodiklis yra didesnis nei ES-25 vidurkis, vis dėl to mažiausia, palyginti su kaimyninėmis šalimis, reikšmė rodo esant pajamų iš šio mokesčio surinkimo problemų. Lietuvos GPM rodiklio reikšmė yra gana didelė tiek lyginant su kaimyninėmis šalimis, tiek su ES-25 vidurkiu. Analizuojant PM normalizuotą pajamingumo rodiklį išsiskiria Estijos rodiklio reikšmė. Tai galima paaiškinti tuo, kad Estijoje apmokestinamos tik pajamos iš paskirstytojo pelno, tačiau pats pelnas nėra apmokestinamas. Tiek Lietuvoje, tiek Latvijoje pelno mokesčio pajamingumas atitinkamai 0,1 ir 0,2 proc. punktų yra mažesnis už ES-25 vidurkį. Tokiam rezultatai įtakos turi vykdoma politika juridinių asmenų apmokestinimo srityje – abiejose šalyse taikomi vieni mažiausių įmonių pelno mokesčio tarifai, iš šių mokesčių surenkamos santykinai mažesnės pajamos.

3.13 lentelė. Pagrindinių mokesčių normalizuotas pajamingumo rodiklis 2006 m.

Šalis, šalių grupė	PVM	GPM	PM
Estija	10,2	10,9	1,7
Latvija	9,5	12,6	3,4
Lietuva	8,6	13,3	3,5
ES-25 vidurkis	8,0	11,8	3,6

Mokesčių administravimo efektyvumą taip pat apibūdina mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo sąnaudos. Mokesčių mokėtojo sąnaudos laiko požiūriu apima laiką, sugaištamą: a) būtinai informacijai rinkti ir apdoroti; b) mokesčiai apskaitai ir su tuo susijusiems veiksams; c) mokesčių deklaracijoms ir ataskaitoms pildyti bei su tuo susijusiems būtiniais skaičiavimams; d) mokesčių mokėjimams elektroniniu būdu arba mokesčių administratorių įstaigose. Pastaruoju atveju įskaitomas laikas, kurį mokesčių mokėtojas sugaišta laukdamas priėmimo pas administratorių. Lietuvoje Pasaulio banko duomenimis, 2005 m. ir 2006 m. mokesčių mokėtojai sugaišo tiriamiems mokesčiams mokėti vidutiniškai po 162 žmogaus darbo valandas, 2005 m. mokesčiams atiteko 41,6 proc., o 2006 m. – 48,4 proc. įmonių pelno. Daugiausia laiko mokesčių mokėtojai sugaišta vykdydami valstybinio socialinio draudimo įmokų mokėjimo prievoles – 76 žmogaus darbo val., mažiausiai – pelno mokesčio mokėjimo įsipareigojimus – 28 žmogaus darbo val. 2007 m. pakeistos pelno mokesčio deklaracijų formos ir pildymo taisyklės, be to, laikinai jas galima pildyti tik rankiniu būdu, todėl šio mokesčio mokėjimo sąnaudos turėtų didėti. Lyginant Baltijos šalis nustatyta, kad Lietuvos mokesčių mokėtojai vykdydami mokesčines prievoles sugaišta 58 žmogaus darbo valandas ilgiau nei Estijos mokesčių mokėtojai ir 158 žmogaus darbo valandas mažiau nei Latvijos mokesčių mokėtojai.

3.14 lentelė. Apmokestinimo administravimo paprastumą apibūdinančių rodiklių kitimo tendencijos

Rodiklis	Pageidautina kitimo tendencija	Nustatyta rodiklio reikšmė ar kitimo tendencija
Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis	↓	↓
Normalizuotas pajamin-gumo rodiklis	PVM	>8,0 %
	GPM	>11,8 %
	PM	>3,6 %
Mokesčių mokėtojų išlaidos, vyk-dant mokesčines prievoles	↓	⇨

Rodiklių kaitos tendencijos. Mokesčių administravimo efektyvumas analizuojamu laikotarpiu pastebimai gerėjo, tai patvirtina ir analizuotų rodiklių pageidautinų ir nustatytų kitimo krypties tendencijos (3.14 lentelė) – 67 proc. pageidautinų ir nustatytų kitimo krypties sutampa.

Atlikus mokesčių administravimo efektyvumo analizę, galima teigti, kad mokesčių administravimui tiek Lietuvoje, tiek kitose ES valstybėse narėse skiriamas dėmesys vis didėja. Tai įrodo ir tas faktas, kad išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklį iš nagrinėtų ES-25 valstybių 2000 m. skaičiavo tik 13

valstybių, o 2004 m. – net 22. Lietuvoje mokesčių administravimo efektyvumas gerokai padidėjo analizuojamo periodo pabaigoje – administravimo paprastumo principas yra prioritetas Lietuvos mokesčių sistemos apmokestinimo principas.

3.2. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas: Lietuvos atvejis

3.2.1. Tyrimo metodika

Empirinis kiekybinis ir kokybinis tyrimas atliktas analizuojant 2002–2006 m. Lietuvos mokesčių sistemos duomenis. Kiekybinis tyrimas apėmė koncentracijos, dispersijos, erozijos, atsilikimo renkant mokesčius, vertimo įvykdyti mokestinius išpareigojimus ir mokesčių rinkimo išlaidų indeksų analizę. Vykstant kokybinį tyrimą analizuoti specifiškumo ir objektyvumo indeksai. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimų kiekybiniam ir kokybiniam tyrimui taikyti įvairūs informacijos ir duomenų šaltiniai, analizės ir sintezės metodai.

Koncentracijos indekso analizei naudoti Finansų ministerijos, Statistikos departamento prie LRV duomenys apie pajamas iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokas. Mokesčių tarifų skaičius, jų kitimo tendencijos nustatyti analizuojant atitinkamas mokesčius reglamentuojančių įstatymų nuostatas.

Siekiant nustatyti mokesčius, iš kurių surinkta daugiausia pajamų, atlikta 2002–2006 m. išdo pajamų lyginamoji analizė. Nustačius tokius mokesčius, atlikta dinaminė surinktų pajamų iš šių mokesčių analizė, atskleidžiant kitimo priežastis. Taip pat analizuoti mokesčių, iš kurių surinkta daugiausia pajamų, tarifai. Ši analizė atlikta dviem etapais: pirmiausia analizuotas įstatymu nustatytų tarifų skaičiaus kitimas, vėliau – standartinių tarifų dydžio kitimas, tuo pat metu nagrinėjant ir surinktas pajamas, taikant standartinius tarifus.

Dispersijos indekso analizei naudoti duomenys iš dviejų šaltinių: 1) nacionalinio biudžeto duomenys apie mokestines pajamas – surenkamų mokestinių pajamų iš probleminių mokesčių daliai visose mokestinėse pajamose nustatyti; 2) specializuotos literatūros šaltiniai – nustatyti mokesčius, kurių surinkimas kelia daug rūpesčių.

Analizuojamu periodu vyko mokesčių sistemos pertvarkymai: kai kurie mokesčių įstatymai neteko galios (prekyviečių mokesčio, transporto priemonių mokesčio, prekių apyvartos mokesčio), kitų mokesčių įstatymai tik išgaliojo (azartinių lošimų, mokestis už aplinkos teršimą). Todėl dispersijos indekso analizei pasirinkti 2005 m. ir 2006 m., t. y. kai Lietuvos mokesčių sistema „mažųjų“ mokesčių atžvilgiu stabilizavosi. Tuo būdu nustatyti mokesčiai, kurių surinktos pajamos išde sudarė mažiausią dalį bendroje mokestinių pajamų struktūroje.

Erozijos indeksui apskaičiuoti naudoti Statistikos departamento prie LRV ir „Sodros“ duomenys. Indeksas analizuotas lyginant faktines, surinktas iš tam tikro mokesčio, pajamas su potencialiomis. Jos apskaičiuotos pagal tokią formulę:

$$P_p = B \times t, \quad (3.3)$$

čia: P_p – potencialios pajamos iš tam tikro mokesčio; B – tam tikro mokesčio bazė; t – standartinis tarifas.

Siekiant racionalaus darbo laiko sąnaudų ir gautos informacijos naudojimo, nagrinėti trys pagrindiniai mokesčiai, iš kurių surinktos mokesstinės pajamos išde didžiausios – pridėtinės vertės (PVM), gyventojų pajamų (GPM), pelno (PM). Potenciali apmokestinamoji bazė nustatyta tuo pačiu būdu, kaip ir atliekant faktinio mokesčio tarifo analizę.

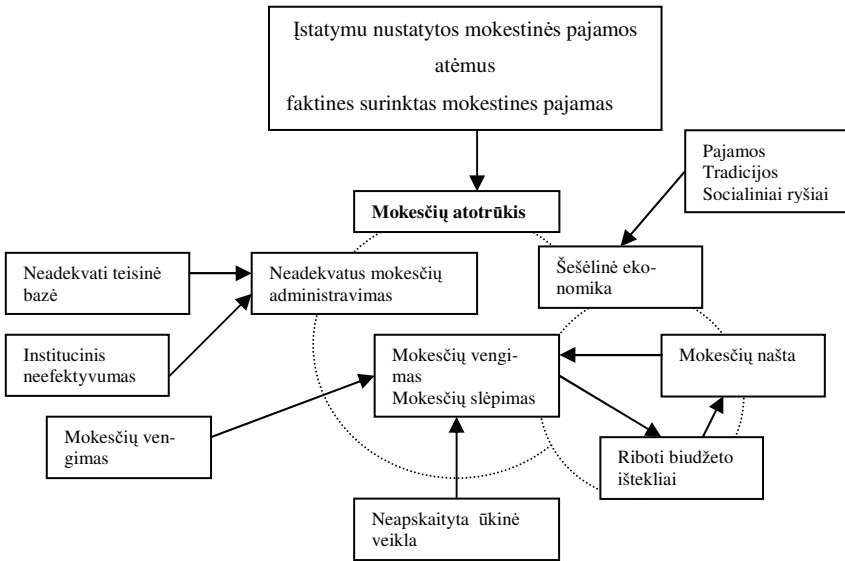
Įstatyme nustatytas standartinis PVM tarifas – 18 proc. Surinktų pajamų iš PVM analizei naudoti Statistikos departamento prie LRV duomenys. Standartinis GPM tarifas 2002–2005 m. ir 2006 m. I pusmetį – 33 proc., o nuo 2006 m. II pusmečio – 27 proc. Todėl 2006 m. potencialios GPM apmokestinamosios bazės artinio duomenys atitinkami padalinti į dvi dalis – vienai iš jų taikytas 33 proc. standartinis tarifas, o kitai – 27 proc. Standartinis pelno mokesčio tarifas analizuojamu periodu išliko nepakitęs – 15 proc.

Atsilikimo renkant mokesčius indekso analizė atlikta naudojant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viešai neskelbiamus žinybinius duomenis apie mokesčių mokėtojų mokesčių įsipareigojimų įvykdymo vėlavimus ir jų sumas.

Mokesčių mokėtojų mokesčių įsipareigojimų vykdymo vėlavimams nustatyti ir įvertinti, atlikta mokesčių mokėtojų mokesčių nepriemokos – mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar juo remiantis priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma (Lietuvos Respublikos... 2004) – dinaminė analizė. Siekiant nustatyti įsipareigojimų vykdymo vėlavimo mastą, analizuota mokesčių nepriemokos dalies iš visų mokesčių pajamų ir išieškotų sumų dalies mokesčių nepriemokoje dinamika, taip pat nagrinėti mokesčių įsipareigojimų įvykdymo vėlavimo terminai. Mokesčių nepriemoka kai kuriais atvejais pripažįstama beviltiška, todėl nagrinėtas ir beviltiškos mokesčių nepriemokos dalies kitimas visoje mokesčių nepriemokoje.

Vertimo įvykdyti mokesčius įsipareigojimus indekso analizei naudoti mokesčių administratorių viešai neskelbiami žinybiniai duomenys, nagrinėti teisės aktai, speciali literatūra. Šia analize siekta atskleisti mokesčių sistemos kontrolės priemonių efektyvumą. Mokesčių sistemos kontrolės priemonių įgyvendinimą vykdo mokesčių administratoriai, todėl detaliam nagrinėtos mokesčių administratorių disponuojamos kontrolės priemonės.

Mokslinės literatūros šaltiniuose (Trasberg 2002; Gill 2003; Soest 2007) mokesčių administravimo efektyvumas vertinamas mokesčių atotrūkio rodikliu, kuris apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp įstatymu nustatytų galimų surinkti mokestinių pajamų ir realiai surinktų mokestinių pajamų (3.5 pav.). Šis skirtumas susidaro dėl nesumokėtų mokesčių nesupratus ar neteisingai supratus mokesčių įstatymus, mokesčių mokėtojų vengimo vykdyti mokestinius išpareigojimus, mokesčių slėpimo, nepriemokos ir kitų priežasčių. Mokesčių atotrūkio rodiklio analizė atliekama daugelyje šalių (Swedish tax... 2005; Tax gap... 2006; Toder 2007). Paprastai analizuojami pagal deklaracijas surenkami mokesčiai (dažniausiai GPM, PM, PVM), o rodiklį apskaičiuoja specializuotos tarnybos, turinčios įgaliojimų dirbti su mokesčių mokėtojų pateiktomis deklaracijomis. Laikoma, kad mokesčių sistemai būtinos radikalios reformos, jei atotrūkio rodiklis siekia 40 proc. (Manasan 2003).



3.5 pav. Svarbiausi mokesčių atotrūkio aspektai (Trasberg 2002)

Mokesčių rinkimo išlaidų indekso analizė atlikta naudojant išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklį, kuris apskaičiuotas pagal formulę (2.17). Šis rodiklis paprastai naudojamas mokesčių administravimo efektyvumui įvertinti ir palyginti tarp šalių (Sandford 1994; Vitek *et al.* 2004). Taikant (2.17) formulę, mokesčių administravimo efektyvumas mokesčių administratorių (institucijų) aspektu skaičiuotas pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos, Muitinės departamento ir „Sodros“ pateiktus duomenis apie šių institucijų mokestines pajamas ir administravimo išlaidas. Daugelyje literatūros šaltinių (Sandford 1994; Klun

2003; Vitek *et al.* 2004) nurodoma mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykinės dalies reikšmė svyruoja nuo 1 iki 3 proc. Atlikus Tanzi pasiūlyto indekso analizę, turi būti atsakyta į klausimą – ar mokesčių administravimo išlaidos yra minimalios, tačiau minimali reikšmė nenurodyta. Išanalizavus mokslinę literatūrą šiame tyrime laikytasi nuostatos, kad indekso reikšmei kintant intervale $[0; 1]$ rinkimo išlaidos yra minimalios. Pažymėtina, kad šiuo indeksu analizuojamos tik mokesčių administratorių išlaidos, o mokesčių mokėtojų išlaidos, patiriamos vykdant mokestinius įsipareigojimus, nenagrinėjamos.

Kokybinio tyrimo metu nagrinėti du indeksai – *specifiškumo* ir *objektyvumo*, analizuojant kiekvieną mokestį reglamentuojančio įstatymo atitinkamas nuostatas, poįstatyminius aktus. Pirmuoju atveju dėmesys koncentruotas į mokesčių tarifų nustatymo principus, vertinta, kiek nagrinėjamu 2002–2006 m. periodu buvo mokesčių su nustatytais specifiniais tarifais ir kaip tai paveikė surenkamas pajamas. Tuo tikslu atlikta išdo pajamų iš mokesčių, turinčių specifinius tarifus, dinaminė analizė. Objektyvumo indekso analizei naudoti visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų centro „Vilmorus“ tyrimo duomenys. Vykdant šį tyrimą apklausta 400 Lietuvos įmonių (daugiausia tai buvo uždarosios akcinės bendrovės arba individualios įmonės, kuriose dirba iki 49 darbuotojų, o metinė apyvarta siekia iki 100 tūkstančių litų) vadovų ir smulkiųjų verslininkų.

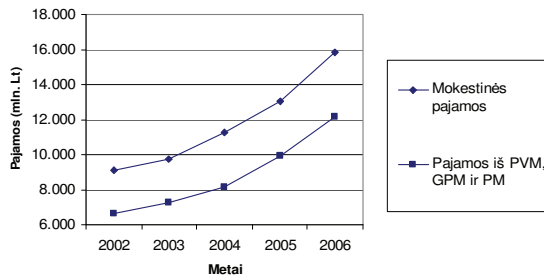
Tyrimas papildytas A. Novošinskienės (2000) pasiūlytu stabilumo indeksu, parodančiu, ar išdo pajamos iš mokesčių patenka stabiliai, pastoviais intervalais. Mėnesio mokesčio stabilumas reiškia, kiek procentų nuo vidutiniškai surenkamų gali nukrypti mokestinės pajamos 95 atvejais iš 100. Taip analizuojamu mokesčių stabilumo indeksu A. Novošinskienė vertina mokesčių politikos lankstumą ir sugebėjimą rinkti mokesčius.

3.2.2. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatai

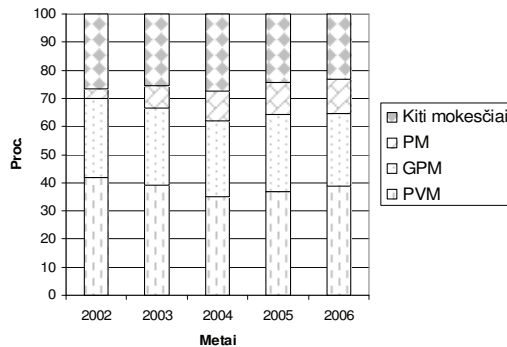
Koncentracijos indeksas. Išde surinktos pajamos iš mokesčių absoliutine išraiška analizuojamu periodu nuolat didėjo (3.6 pav.). Didžiausią pajamų dalį sudarė PVM, GPM ir PM (toliau – pagrindiniai mokesčiai). Šių mokesčių dalis iš bendrų nacionalinio biudžeto pajamų 2002–2006 m. kito nuo 72 proc. iki 76 proc., t.y. sudarė didelę visų mokestinių pajamų dalį (3.7 pav.).

Analizuojamuoju periodu sparčiausiai augo pajamos iš pelno mokesčio: 2002 m. šio mokesčio pajamos sudarė tik 3,4 proc., o 2006 m. – 12,2 proc. Visų mokestinių pajamų. Tam didžiausią įtaką turėjo išaugęs įmonių pelningumas, pvz., 2006 m., palyginti su 2005 m., pagal pateiktas įmonių pelno mokesčio deklaracijas įmonių pelningumas padidėjo 30 proc. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos svyravo nedaug, tačiau sudarė vis mažesnę procentinę visų mokestinių pajamų dalį (analizuojamuoju periodu lengvatų skaičius padidėjo 28 proc., taip

pat didėjo neapmokestinamųjų pajamų minimumas). Didžiausias pajamų iš pagrindinių mokesčių mažėjimas bendroje mokestinių pajamų struktūroje įvyko 2004 m. – Lietuvai įstojus į ES. Daugiausia procentine išraiška sumažėjo PVM – 6,94 proc., 2004 m. keitėsi PVM apmokestinimo objektas, mokėjimo ir deklaravimo tvarka. Tačiau nuo 2005 m. pajamų iš šio mokesčio dalis bendroje struktūroje vėl didėjo. Šią tendenciją lėmė keletas priežasčių: 1) išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos (Statistikos departamento prie LRV duomenimis, per 2006 m. palyginti su 2005 m., vartojimo išlaidos veikusiomis kainomis išaugo 16,6 proc.); 2) padidėjęs PVM mokėtojų skaičius, pvz., per 2006 m., padidėjo 8,2 proc.; 3) apskaičiuotų mokėtinų PVM sumų didėjimas – 2006 m. mokėtinas PVM padidėjo 26,62 proc.



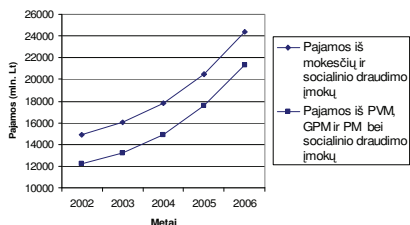
3.6 pav. Pajamų iš mokesčių kitimas (mln. Lt)



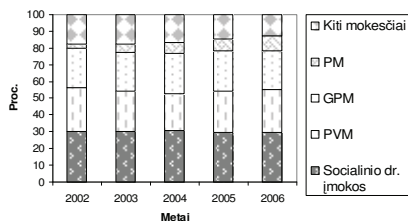
3.7 pav. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų struktūra (proc.)

Nagrinėjant Statistikos departamento (Statistikos metraštis 2007) konsoliduotus pajamų iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokų duomenis, pastebima analogiška tendencija – analizuojamu periodu pajamos iš nagrinėtų mokesčių ir socialinio draudimo įmokų absoliutine išraiška didėjo (3.8 pav.). Didžiausią pajamų dalį sudaro valstybinio socialinio draudimo įmokos, PVM, GPM ir PM (3.9 pav.). Jei analizuojamuoju periodu nacionaliniame biudžete pajamų iš pa-

grindinių mokesčių dalis svyravo, tai analizuojant konsoliduotas pajamas, pagrindinių mokesčių ir įmokų dalis iš visų mokestinių pajamų nuolat didėjo – nuo 82,20 proc. 2002 m. iki 87,57 proc. 2006 m.

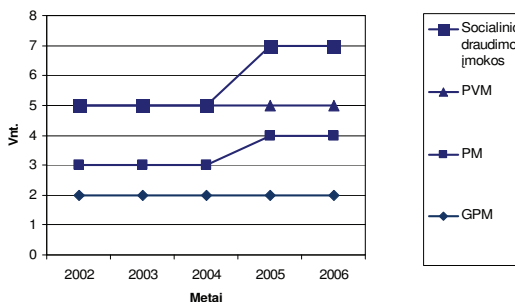


3.8 pav. Pajamų iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokų kitimas (tūkst. Lt)



3.9 pav. Pajamų iš pagrindinių mokesčių ir socialinio draudimo įmokų struktūra (proc.)

Analizuojamuoju periodu kito pagrindinių mokesčių tarifų skaičius (3.10 pav.): pelno mokestis nuo 2005 m. papildytas 0 proc. tarifu, taikomu socialinėms įmonėms ir tam tikrais atvejais individualioms (personalinėms) įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms, komandinėms ūkinėms bendrijoms. Valstybinio socialinio draudimo bendrasis draudėjų įmokų tarifas išskaidytas į tris grupes, atsižvelgiant į tai, kuriai nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokų tarifų grupei priskirta organizacija ar įmonė.



3.10 pav. Pagrindinių mokesčių ir socialinio draudimo įmokų tarifų skaičiaus kitimas

Analizuojant standartinius mokesčių tarifus (3.15 lentelė), pastebima jų dydžio mažėjimo tendencija: gyventojų pajamų mokesčio tarifas nuo 2006-07-01 sumažėjo 7 proc. punktais – nuo 33 iki 27 proc. (nuo 2008-01-01 sumažėjo iki 24 proc.), pelno mokesčio tarifas nuo 2002-01-01 sumažėjo 10 proc. punktų – nuo 24 iki 15 proc., valstybinio socialinio draudimo įmokų bendrasis draudėjų tarifas kai kurioms įmonėms sumažėjo nuo 31 iki 30,98 proc., tačiau įmonėms, priskirtoms nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo

padidintos rizikos grupei, padidėjo iki 31,7 proc. Pažymėtina, kad didžiausia pajamų iš pagrindinių mokesčių ir socialinio draudimo įmokų dalis surenkama taikant standartinius tarifus, pavyzdžiui, 2006 m. 98 proc. pajamų iš PVM surinkta taikant standartinį 18 proc. tarifą.

3.15 lentelė. Pagrindinių mokesčių ir socialinio draudimo įmokų standartinių tarifų dydžio kitimas

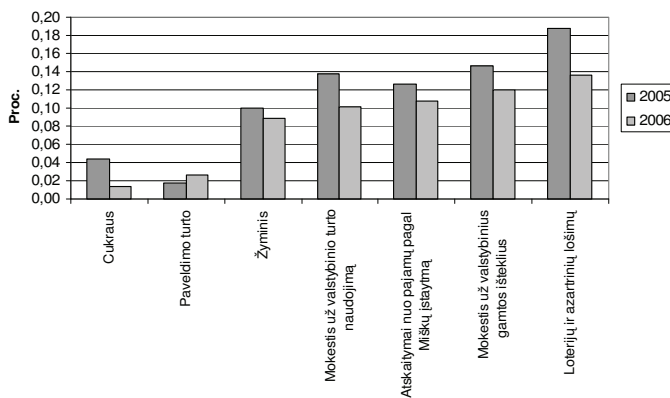
Mokesčiai ir socialinio draudimo įmokos	Standartinių tarifų dydžio kitimas				
	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
GPM	—	—	—	—	↓
PM	↓	—	—	—	—
PVM	—	—	—	—	—
Socialinio draudimo įmokos	—	—	—	↓↑	↓↑

— standartinis tarifas nesikeitė, ↑ standartinis tarifas didėjo, ↓ standartinis tarifas mažėjo

Apibendrinant galima teigti, kad didelė pajamų iš mokesčių dalis 2002–2006 m. Lietuvoje surinkta taikant nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių. Tačiau vien pagrindinių mokesčių tarifų skaičiaus padidėjimas 20 proc. rodo administravimo sudėtingumą.

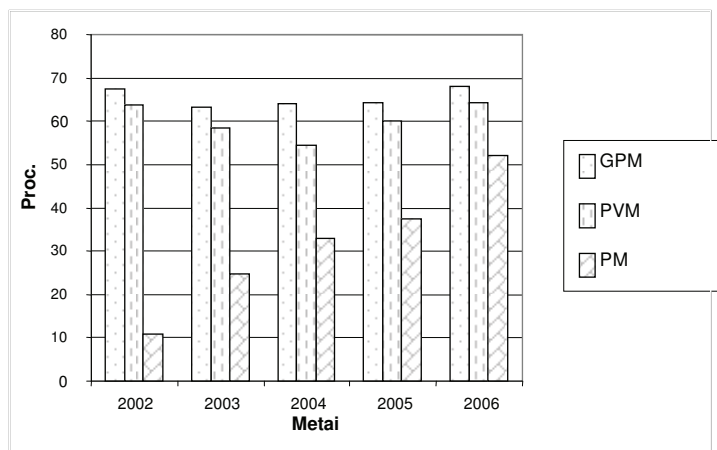
Dispersijos indeksas. Išde mažiausios mokesstinės pajamos surinktos iš šių mokesčių (3.11 pav.): cukraus (2006 m. surinkta 2193 tūkst. Lt, o 2005 m. – 5677 tūkst. Lt); paveldimo turto (2006 m. – 4175 tūkst. Lt, 2005 m. – 2324 tūkst. Lt), žyminio (2006 m. – 14 104 tūkst. Lt, 2005 m. – 13 139 tūkst. Lt), mokesčio už valstybinio turto naudojimą patikėjimo teise (2006 m. – 16 040 tūkst. Lt, 2005 m. – 17 971 tūkst. Lt), atskaitymų nuo pajamų pagal Miškų įstatymą (2006 m. – 17 065 tūkst. Lt, 2005 m. – 16 555 tūkst. Lt), mokesčio už valstybinius gamtos išteklius (2006 m. – 19 036 tūkst. Lt, 2005 m. – 19 139 tūkst. Lt), loterijų ir azartinių lošimų (2006 m. – 21 635 tūkst. Lt, 2005 m. – 24 580 tūkst. Lt).

Nors pajamų iš šių mokesčių surinkta nedaug, tačiau jų mokėjimas ir administravimas nėra problemiškas: mokėjimo procedūros gana aiškios ir konkrečios (pvz., paveldimo turto mokestis sumokamas prieš notarui išduodant paveldėjimo dokumentus), be to, šie mokesčiai renkami iš mažo mokesčių mokėtojų skaičiaus, pavyzdžiui, cukraus mokesčio mokėtojai yra tik 3. Lietuvoje iš 7 rūšių mokesčių, t. y. 28 proc. visų rūšių mokesčių (jei įvertintume, kad cukraus mokesčius sudaro 3 rūšys, tai net 36 proc.), surenkamos labai mažos pajamos. Nors atlikus specializuotos literatūros (Apskaitos... 2005, 2006) 2005 m. ir 2006 m. analizę, apklausus mokesčių administratorius, nenustatyta, kad jų surinkimas keltų daug rūpesčių, tačiau didelė „mažųjų“ mokesčių lyginamoji dalis sunkina mokesčių administravimą.



3.11 pav. Mokesčių, iš kurių surinkta mažiausiai pajamų, dalis mokestinės pajamos (proc.)

Erozijos indeksas apskaičiuotas iš surinktų pajamų atėmus potencialias, apskaičiuotas pagal (3.3) formulę. Arčiausiai 2002–2006 m. potencialių apmokestinamųjų pajamų – GPM (3.12 pav.). Analizuojamuoju periodu surinktos pajamos iš šio mokesčio 2006 m. sudarė didžiausią – net 69 proc., o 2003 m. – mažiausią potencialiųjų pajamų dalį – 63,3 proc. Viena iš priežasčių – nuo 2003-01-01 įsigaliojęs Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, pakeitęs iki tol galiojusį laikinąjį fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymą. Naujo įstatymo įsigaliojimas susijęs su tam tikrais sunkumais mokesčių mokėtojams (apskaičiavimo, mokėjimo, deklaravimo tvarkų pasikeitimai) ir mokesčių administratoriams (poįstatyminių aktų, naujų deklaravimo formų parengimas, atskirų įstatymų straipsnių išaiškinimai, komentarai ir pan.). Beje, ta pati tendencija pastebima ir su kitais dviem pagrindiniais mokesčiais – PVM ir PM. Pajamos iš šio mokesčio analizuojamuoju periodu sparčiai didėjo ir sudarė vis didesnę potencialaus apmokestinamojo pelno dalį: 2002 m. sudarė tik 10 proc. potencialo (tais metais įsigaliojo Pelno mokesčio įstatymas, pakeitęs iki tol galiojusį juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą), o 2006 m. – 52 proc. Tai galima paaiškinti gerėjančiu pelno mokesčio administravimu ir palyginti stabilia apmokestinimo tvarka. PVM nuo 2004 m. sudaro vis didesnę potencialių pajamų dalį (nuo 2004-05-01 įsigaliojo nauja PVM įstatymo redakcija, įtvirtinusi naują apmokestinimo tvarką). Ši tendencija sietina su gerėjančiu administravimu (VMI ir Lietuvos muitinėje įdiegtos integruotos informacinės sistemos), didėjančiu privataus vartojimo mastu (Statistikos departamento duomenimis, privataus vartojimo mastas 2006 m., palyginti su 2004 m., padidėjo 31,15 proc.).

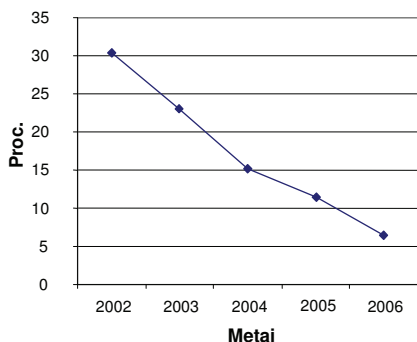


3.12 pav. Surinktų pajamų iš pagrindinių mokesčių procentinė dalis potencialiose pajamose

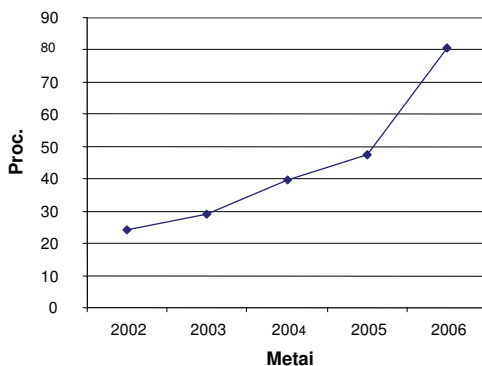
Apibendrinant galima teigti, kad faktinė mokesčių bazė nėra artima jos potencialui, tačiau dėl gerėjančio administravimo, makroekonominių rodiklių pastebimai artėja link potencialios bazės.

Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Mokesčių nepriemokos išieškojimą vykdo apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos (AVMI). Mokesčių mokėtojų mokesčių nepriemokos dalis mokesstinėse pajamose analizuojamuoju periodu sumažėjo nuo 30,27 proc. 2002 m. iki 6,37 proc. 2006 m. visų surinktų mokesčių pajamų (3.13 pav.). Apskritai mokesčių nepriemoka analizuojamu laikotarpiu sumažėjo 63,4 proc. Išieškotos mokesčių nepriemokos sumos padidėjo nuo 24,10 proc. 2002 m. iki 80,54 proc. 2006 m. visos mokesčių nepriemokos (3.14 pav.). Išieškotos AVMI mokesčių nepriemokos sumos absoliutine išraiška padidėjo 22,1 proc. Pažymėtina, kad apie 70 proc. VMI kontrolės būdu išieškotos mokesčių sumos sudaro pažeidimai dėl neteisingai suprastų apmokestinimo taisyklių. Pagrindinių mokesčių (PVM, GPM, PM) apmokestinimo taisyklės ypač painios. Tam įtakos turėjo ir tai, kad kuriant Lietuvos mokesčių sistemą, daugeliu atveju ji „nusiziūrėta“ nuo Vakarų šalių mokesčių sistemų su joms būdingais trūkumais (Stačiokas 2003c).

Didžiausią mokesčių nepriemokos dalį sudaro PVM – daugiau nei 40 proc. visos mokesčių nepriemokos, ir GPM – apie 30 proc. visos mokesčių nepriemokos. Pagal pateiktus VMI duomenis, atlikus 2006 m. atskirų mėnesių deklaruotų PVM ir GPM nepriemokos kitimą, nustatyta, kad per 1–2 mėn. nuo mokesčių nepriemokos atsiradimo yra sumokama, įskaitoma ar kitaip padengiama iki 60 proc. mokesčių nepriemokos, per 4 mėn. – iki 80 proc., per 6 mėn. – iki 85 proc., per 1 metus padengiama apie 90–95 proc. mokesčių nepriemokos.



3.13 pav. Mokesčių nepriemokos dalies kitimas mokesstinėse pajamose

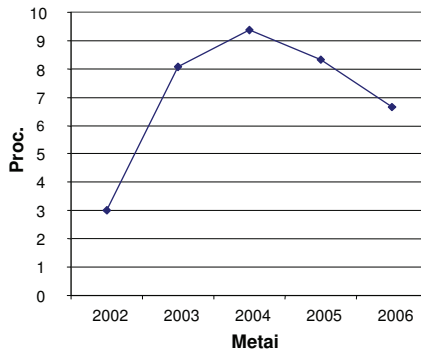


3.14 pav. Išieškotų sumų dalies kitimas bendroje mokesčių nepriemokoje

Nustatyti konkrečius mokesčių mokėtojų vėlavimo įvykdyti mokesčius įsipareigojimus terminus gana sunku, nes mokesčių nepriemokos apskaita sudėtinga ir kintanti: vieni mokesčių mokėtojai vėluoja sumokėti mokesť tik keletą dienų, kiti kreipiasi prašydami įskaityti vienu mokesčių permokas į kitų mokesčių nepriemokas, tretį prašo atidėti (išdėstyti) mokesčių nepriemokos mokėjimą (šiuo atveju sudaroma mokesstinės paskolos sutartis). Mokesčių nepriemoka atsiranda kitą dieną po atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyto mokesčio sumokėjimo termino. Galima teigti, kad trumpiausias mokesčių nepriemokos terminas – 1 diena. Pagal Mokesčių administravimo įstatymą (2004) mokesčių administratorius po 20 dienų atsiradus deklaruotai mokesčių nepriemokai pradeda priverstinio išieškojimo veiksmus, kurių rezultatai priklauso ir nuo mokesčių mokėtojo – skolininko finansinės padėties, turimo turto, antstolių darbo efektyvumo. Tam tikrais atvejais mokesčių mokėtojui gali būti keliamos bankroto ar restruktūrizavimo bylos. Mokesčio ir su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo senatis –

5 metai (ilgiausias mokesčių nepriemokos terminas). Tačiau suėjus senaties terminui, mokesčių mokėtojas gali būti nesumokėjęs mokesčių nepriemokos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 93 str. suėjus mokesčių nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčių nepriemoka mokesčių administratoriaus sprendimu pripažįstama pasibaigusia. Pavyzdžiui, 2005 m. tokie sprendimai priimti dėl 244 mln. Lt mokesčių nepriemokos, o 2006 m. – 226 mln. Lt (Valstybinės mokesčių... 2006, 2007). Be to, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 113 str. mokesčių mokėtojo mokesčių nepriemoka gali būti pripažįstama beviltiška, kai: 1) nerasta mokesčių mokėtojo turto arba rastas turas yra nelikvidus (mažai likvidus); 2) priverstinio išieškojimo išlaidos didesnės už mokestinę nepriemoką; 3) netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, nes sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis, t. y. fiziniams asmeniui reikia valstybės paramos arba tokia parama jau teikiama (taikoma tik mokesčių mokėtojams, kurie yra fiziniai asmenys arba kai individualių (personalinių) įmonių savininkų ar ūkinių bendrijų narių sunki ekonominė (socialinė) padėtis). Beviltiška mokesčių nepriemoka sudaro nuo 3,01 proc. iki 9,38 proc. visos mokesčių nepriemokos (3.15 pav.).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių mokėtojai labiau vėlavo vykdydami mokestinius įsipareigojimus analizuojamo periodo pradžioje. Tačiau efektyvesnis mokesčių mokėtojų skolų valdymas, pagerėjusi mokesčių mokėtojų finansinė padėtis žymiai sumažino vėlavimo terminus ir mokesčių nepriemokos sumas.



3.15 pav. Beviltiškos mokestinės nepriemokos dalies kitimas visoje mokestinėje nepriemokoje

Vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus indekso analizė turėtų būti pradėta nuo atotrūkio rodiklio. Tačiau Lietuvoje, priešingai nei daugelyje kitų valstybių (pvz., JAV, Švedijoje), mokesčio atotrūkio rodiklis nėra skaičiuojamas (arba tokia informacija neviešinama). Todėl vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus

reigojimus indeksas analizuotas per mokesčių administratorių disponuojamų kontrolės priemonių prizmę.

Rengiantis narystei Europos Sąjungoje, Lietuvoje buvo vykdomos mokesčių administravimo reformos. Įvairios priemonės, sudariusios prielaidas atidesnei mokesčių mokėtojų stebėsenai ir kontrolei, ypač aktyviai įgyvendintos artėjant priėmimo datai ir buvo tęsiamos Lietuvai tapus ES nare.

Tobulinant mokesčių administravimą įgyvendintos įvairios priemonės, kurias turinio požiūriu galima suskirstyti į tokias tris kryptis: informacinių technologijų, struktūrines ir mokestinių procedūrų (C priedas).

Įgyvendinus informacinių technologijų krypties priemones, iš esmės modernizuota mokesčių administravimo informacinė terpė, sudarytos prielaidos elektroniniu būdu keistis PVM informacija ir taikyti vienodas PVM apmokestinimo procedūras visose ES valstybėse (Latvienė 2004b), tuo pagerinant PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolę. Modernizavus Valstybinės mokesčių inspekcijos integruotą mokesčių informacinę sistemą, suderinus ją su naudojamomis ES, sudaryta galimybė keistis mokesčių informacija su Europos Komisija, ES valstybėmis. Mokesčių mokėtojai gali įprastines popierines deklaracijas pakeisti elektroninėmis, patikrinti užsienio partnerių identifikacijos duomenis. Be to, sukurtos informacinės sistemos duomenimis gali naudotis ir kitos institucijos (Muitinės departamentas, „Sodra“, Statistikos departamentas). 2005 m. tobulinant mokesčių administravimą įdiegta atrankos auditui programa, kuria galima pagrįsčiau nustatyti tikrintinas įmones.

Įdiegus Lietuvos muitinėje integruotą muitinės informacinę sistemą, užtikrinami informacijos mainai su ES informacinėmis sistemomis ir duomenų bazėmis (Valickas 2002). Nuo 2004 m. gegužės 1 d. muitinio tranzito sistema, atitinkanti naujosios kompiuterizuotos tranzito sistemos (*New Computerised Transit System* – NCTS) reikalavimus, naudojama visoms tranzito procedūroms atlikti (Lietuvos Respublikos... 2003). Taip pat įdiegtos prekių elektroninio deklaravimo sistema ASYCUDA bei Lietuvos Respublikos integruotas tarifas LITAR. Įdiegtos priemonės padidino muitinės informacijos patikimumą, pagerino kontrolės lygį, supaprastintų muitinės procedūrų atvejais palengvino prekių gabenimo sąlygas, paspartino muitinės procedūrų vykdymą.

Įgyvendinant struktūrines reformas nuo 2004-10-01 patvirtinta nauja centrinio mokesčių administratoriaus Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (VMI) organizacinė struktūra. Vykdam funkcijų pergrupavimą įsteigti šeši departamentai, trys skyriai. Pagal ES teisės aktų reikalavimus (pvz., Tarybos reglamentas 1798/2003 (Tarybos... 2003)) ES valstybė narė turi paskirti centrinę ryšių įstaigą, kuri būtų atsakinga už administracinį bendradarbiavimą mokesčių srityje su kitomis ES valstybėmis. Tokios įstaigos funkcijoms atlikti VMI įkurtas Tarptautinių informacijos mainų skyrius. Departamentų įkūrimas

buvo grindžiamas mokesčių inspekcijos bendros procedūrų vykdymo politikos ir strategijos diegimu (Latvienė 2004a). Įsteigus Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamentą, centrinis mokesčių administratorius prisiėmė iki šiol nevykdytas funkcijas, tačiau taip unifikuotas šios mokesčių mokėtojų grupės aptarnavimas ir sustiprinta jų stebėseną. Reikėtų paminėti, kad hierarchiniu požiūriu skyriai, neįeinantys į departamentų sudėtį, prilyginami departamentams. Departamentų įkūrimas VMI organizacinę struktūrą „aukština“, todėl deklaruotas struktūrinės reformos tikslas – padidinti veiklos efektyvumą – sunkiau pasiekiamas.

Po struktūrinių pertvarkymų muitinėje, Lietuvos teritorijoje veikia 41 muitinės postas, iš jų 8 kelio postai, 7 geležinkelio postai, 15 krovinių postų, 4 oro uostų postai, 3 jūrų uostų postai, 3 upių uostų postai ir 1 pašto postas. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. prie vidinių ES sienų atsisakius nuolatinio keleivių ir krovinių muitinio tikrinimo pasienyje, fizinį muitinį tikrinimą, atsižvelgdami į riziką, atlieka teritorinių muitinių skyrių Mobilųjų grupių ir Kinologų poskyrių pareigūnai. Nuo 2004 m. liepos 1 d. muitinės kontrolės funkcijos 6 dvišaliuose muitinės kelio postuose Baltarusijos pasienyje perduotos Valstybės sienos apsaugos tarnybai. Struktūriniai pokyčiai Lietuvos muitinėje užtikrina efektyvesnį muitinės pareigūnų darbo organizavimą, operatyvesnį muitinės priežiūros priemonių taikymą.

Stiprinant mokesčių įstatymų pažeidimų prevenciją, Mokesčių policijos departamentas prie Vidaus reikalų ministerijos pertvarkytas į Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybą (FNTT), kuri užsiima pažeidimais, susijusiais su ES ir užsienio valstybių finansinės paramos lėšų gavimu ir naudojimu. Vienoje įstaigoje sukongravus funkcijas efektyviau tiriami ir greičiau atskleidžiami finansiniai nusikaltimai.

Esminis mokesčių administravimo reformos vykdymo žingsnis – nuo 2004-05-01 įsigaliojęs naujas Mokesčių administravimo įstatymas (2004). Įstatymas įtvirtino aiškesnį mokesčių administravimo procesą, skatina mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių bendradarbiavimą. Šiame įstatyme mokesčių administratoriams yra suteikti tokie mokesčių mokėtojų vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus įgaliojimai: 1) gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija; 2) nustatyta tvarka patekti į mokesčių mokėtojo teritoriją, pastatus ir patalpas; 3) laikinai paimti iš mokesčių mokėtojo apskaitos, sandorių ir kitus mokesčių apskaičiavimo teisingumo patikrinimui reikalingus dokumentus; 4) užantspauduoti ir (ar) užplombuoti mokesčių mokėtojo dokumentų, vertybinių popierių, pinigų ir materialinių vertybių saugojimo vietas, patalpas, įrengimus; uždaryti teritoriją ar jos dalis; 5) paimti produkcijos (prekių) mėginius ar

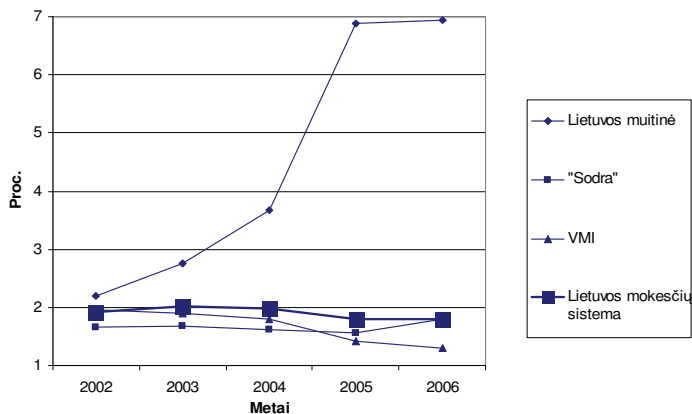
pavyzdžius, atlikti kontrolinius pirkimus; 6) daryti žymas mokesčių mokėtojo dokumentuose, kad būtų išvengta jų klastojimo; 7) duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais; 8) priverstinai išieškoti iš asmenų mokestines nepriemokas; 9) pagal kompetenciją surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus ir atlikti kitus veiksmus, numatytus Administracinių teisės pažeidimų kodekse, skirti kitas administracines sankcijas, baudas, nustatytas įstatymuose; 10) atlikti pats arba pareikalauti iš kitų kompetentingų institucijų atlikti kontrolinius matavimus, kompiuterinių programų bei jų duomenų patikrinimus, materialinių vertybių inventorizaciją ir kitus faktinius tikrinimus; 11) įrengti skaitiklius bei matavimo prietaisus mokesčių mokėtojo saugyklose, produkcijos laikymo vietose, kituose veiklai naudojamuose įrenginiuose; 12) kai kyla įtarimas, kad pažeidžiami teisės aktai, už kurių įgyvendinimą atsakingas mokesčių administratorius, centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta operatyvaus patikrinimo atlikimo tvarka stabdyti transporto priemones, jas tikrinti; sulaikyti ir tikrinti prekes bei jų dokumentus; 13) kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti; 14) kreiptis į mokesčių mokėtoją, kitus fizinius ir juridinius asmenis (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) ir duoti nurodymus pašalinti aplinkybes ir sąlygas, trukdančias mokesčių administratoriui tinkamai atlikti savo funkcijas; 15) taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus; 16) finansų ministro nustatyta tvarka perduoti atstovavimo pagrindais arba perleidžiant reikalavimo teisę mokesčių mokėtojo mokestinių nepriemokų išieškojimą akcinei bendrovei Turto bankui; 17) pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu, būti ieškovu ar atsakovu teisme kitose bylose; 18) atlikti mokestinį tyrimą; 19) naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis.

Mokesčių administratorius mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimui gali naudoti tokius būdus: 1) apskaičiuoti delspinigius; 2) areštuoti turtą; 3) nurodyti kredito įstaigai nutraukti pinigų išdavimą bei pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų); 4) taikyti hipoteką ar įkeitimą; 5) taikyti laidavimą ar garantiją, įskaitant atvejus, kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymas.

Įsigaliojus naujai Mokesčių mokėtojų registro nuostatų redakcijai, sukurtas centralizuotas mokesčių mokėtojų registras garantuoja efektyvesnį mokesčių mokėtojų aptarnavimą ir kontrolę.

Mokesčių administratoriai disponuoja moderniomis kontrolės priemonėmis – jos nuolat tobulinamos, atsižvelgiant į besikeičiančios aplinkos sąlygas.

Mokesčių rinkimo išlaidų indekso analizė atlikta apmokestinimo administravimo paprastumo empirinio tyrimo metu (3.1.5 skyrius). Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis Lietuvoje kito nuo 2,01 iki 1,80 proc. – Lietuvos mokesčių rinkimo administravimo išlaidos neviršija 3 proc. ribos ir sudaro vis mažesnę mokestinių pajamų dalį (3.16 pav.), tačiau nepatenka į intervalo [0; 1] ribas, todėl darytina išvada, kad Lietuvoje mokesčių rinkimo išlaidos nėra minimalios.



3.16 pav. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio dinamika

Specifiškumo indekso analizė atlikta kartu nagrinėjant ir *objektyvumo* indeksą, nes apmokestinimo objektai ir tarifai susiję vienas su kitu – tarifų analizė įgauna realią prasmę tik kartu su objektų, kuriems taikomi nustatyti tarifai, analize. Lietuvoje šiuo metu renkami 25 mokesčiai (3.16 lentelė). Analizuojamu 2002–2006 m. periodu 5 mokesčių įstatymai neteko galios – prekių apyvartos, prekyviečių, atskaitymų nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą, papildomo cukraus gamybos mokesčio, cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinojo mokesčio, todėl jie toliau nebus analizuojami.

3.16 lentelė. Lietuvoje nustatytų mokesčių apmokestinamieji objektai ir tarifai

Mokestis	Apmokestinimo objektas	Tarifai
Pridėtinės vertės mokestis	Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas; prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės; prekių importas	18 %, 5 %, 9 %, 0 %, 6 % (nuo 2009-01-01 – 19 %, 5 %, 9 %, 0 %, 6 %)
Akcizai	Etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai; apdorotas tabakas; energetiniai produktai; elektros energija (įsigalios nuo 2010-01-01)	Nustatyti litais prekės kiekio ar svorio vienetai, priklausomai nuo prekės charakteristikų
Gyventojų pajamų mokestis	Gyventojų pajamos	15 % įstatyme išvardintoms pajamoms; 33 % likusioms pajamoms (nuo 2006-07-01 – 27 %; nuo 2008-01-01 – 24 %, nuo 2009-01-01 – 15 %, pajamoms iš paskirstytojo pelno – 20 %)
Nekilnojamojo turto mokestis	Nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę, orlaivius ir laivus	1 % (nuo 2007-01-01 – 0,3–1 %)
Žemės mokestis	Privati žemė	1,5 %
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	Valstybiniai gamtos ištekliai	Nustatyti litais už kubinį metrą arba hektarą, priklausomai nuo išgaunamų išteklių ar medžioklės plotų kategorijų
Naftos ir dujų išteklių mokestis	Išgaunama nafta ir dujos	Nustatyti atsižvelgiant į telkinių vietą ir gavybos mastą
Mokestis už aplinkos teršimą	Išmetami į aplinką teršalai; tam tikri gaminiai; pakuotė	Nustatyti litais arba procentais priklausomai nuo teršalų grupės
Konsulinis mokestis	Konsulinės paslaugos	2–500 eurų, priklausomai nuo teikiamos paslaugos
Žyminis mokestis	Teismų paslaugos	Turtiniuose ginčuose – procentais nuo ieškinio sumos; kitais atvejais – litais, priklausomai nuo nagrinėjamos bylos
Paveldimo turto mokestis	Paveldimas turtas	5 %, 10 %
Privalomojo sveikatos draudimo įmokos	Darbo užmokestis	3 %, 30 %, 1,5–3,5 % (nuo 2009-01-01 – 3 %, 6 %, 9 %)
Įmokos į Garantinį fondą	Darbo užmokestis	0,2 % (nuo 2008-07-01 – 0,1 %)
Valstybės rinkliava	Valstybės institucijų teikiamos paslaugos	1–20 000 Lt
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	Lošimo įrenginys; išplatintų loterijos bilietų nominali vertė; gautų įplaukų, atėmus faktiškai išmokėtus laimėjimus, suma	600–800 Lt; 5 % 15 %

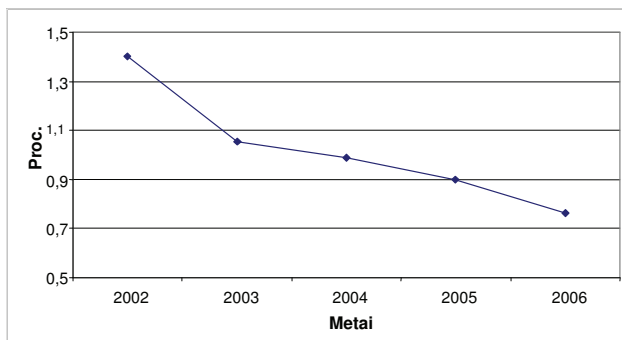
3.16 lentelės pabaiga

Mokestis	Apmokestinimo objektas	Tarifai
Mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	Išradimo patentas, dizainas, puslaidininkinio gaminio topografija, prekių ženklas, firmos vardas	40–2000 Lt
Pelno mokestis	Pelnas; pajamos	13 %, 15 %, 0 %, 10 % (nuo 2009-01-01 – 20 %, 0 %)
Valstybinio socialinio draudimo įmokos	Darbo užmokestis	31,7 %; 31,23 %; 30,98 %, 3 % 50 %
Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje	Cukraus, izogliukozės ir inulino sirupo pagamintas perteklius (kvotos viršijimas)	500 eurų už toną
Gamybos mokestis cukraus sektoriuje	Baltojo cukraus ir izogliukozės gamintojams skirta baltojo cukraus ir izogliukozės gamybos kvota	12 eurų už kvotinio cukraus ir kvotinio inulino sirupo toną; izogliukozei – 50% cukrui taikomo mokesčio dydžio gamybos mokestis.
Muitai	Per ES sieną įvežamos ir išvežamos prekės, išskyrus nuo importo ar eksporto muitų atleidžiamas prekes	Eurais, priklausomai nuo prekių charakteristikų
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	Pajamos už parduotą žaliavinę medieną ir nenukirstą mišką	5 %
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	Patikėjimo teise valstybės įmonei perduotas turtas, išskyrus žemę	0,5 %, 0,1 %, 0,05 % (nuo 2009-01-01 – 2 %, 0,1 %, 0,05 %)
Socialinis mokestis	Apmokestinamasis pelnas	4 %, 3 %
Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis	Papildoma baltojo cukraus ar pridėtinė izogliukozės gamybos kvota	730 eurų už kiekvieną paskirtos papildomos ir pridėtinės kvotos toną

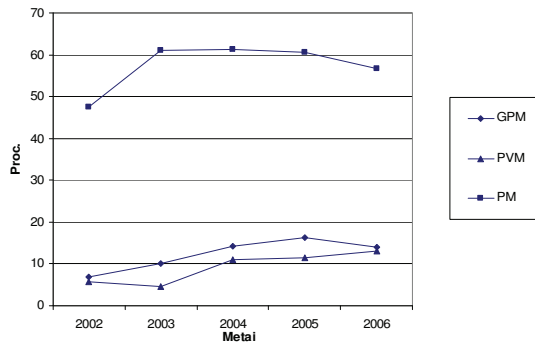
Lietuvoje iš 25 renkamų mokesčių 5 mokesčiams (3.16 lentelė 3 kiltis) nustatyti specifiniai tarifai (pvz., importo atveju, maito mokestis priklauso nuo įvežamos prekės pobūdžio (ir jos fizinių charakteristikų), jos kilmės šalies, įvežamo kiekio ir įvežimo dieną galiojančios maito normos). Šių mokesčių – akcizų, mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokesčio, mokesčio už aplinkos teršimą ir maitų – pajamos izde analizuojamo periodo pradžioje sudarė didelę dalį (53 proc.), tačiau nuolat pastebimai mažėjo ir periodo pabaigoje sudarė 25 proc. (3.17 pav.). Tam didžiausią įtaką turėjo pajamų iš maitų mažėjimas nuo 34,5 proc. 2002 m. iki 10 proc. 2006 m. Lietuvos

mokesčių sistema analizuojamo periodo pradžioje priklausė nuo tokių mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį, tačiau periodo pabaigoje ši įtaka gerokai sumažėjo.

„Vilmorus“ tyrimo rezultatai rodo mokesčių politikos *subjektyvumą* – net 48,3 proc. apklaustųjų mano, kad apmokestinimas Lietuvoje yra neteisingas. Apibendrinant galima teigti, kad specifiškumo veiksnys turi įtakos Lietuvos mokesčių sistemai, o vykdoma mokesčių politika keistina.



3.17 pav. Pajamų iš mokesčių, turinčių specifinius tarifus, dalies visose mokestinėse pajamose kitimas



3.18 pav. Stabilumo indekso kitimas

V. Tanzi indeksų analizę papildžius A. Novošinskienės pasiūlytu *stabilumo* indeksu, gauta tokia informacija apie mokestinių pajamų surinkimo stabilumą: stabiliai į šalies išdą renkamos pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčių pajamos (3.18 pav.). Žymesnis nukrypimas nuo vidutinių pridėtinės vertės mokesčio pajamų pastebimas analizuojamo periodo pabaigoje – 2006 m. – 13,09 proc. Gyventojų pajamų mokestis nestabiliausiai rinktas 2005 m. – stabilumo indekso reikšmė viršijo 16 proc. Apskritai nestabiliausiai rinktos pelno mokesčio pajamos – stabilumo indekso reikšmės kito nuo 47 proc. iki 61 proc.

Tai sunkina pajamų iš šio mokesčio planavimo ir prognozavimo procesus – pelno mokesčio administravimas turėtų būti griežtesnis.

Lietuvos mokesčių sistema pagal du V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius – koncentracijos ir vertimo įvykdyti mokestinius išpareigojimus – vertintina teigiamai, o pagal likusius šešis – neigiamai. Panašius Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatus gavo D. Ruchovienė (Ruchovienė 2000), teigusi, kad galiojanti apmokestinimo sistema skatina verslo įmonių pertvarkymą ir investicijas ne dėl ekonominių priežasčių, o taikantis prie apmokestinimo.

3.3. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas Gill metodu

3.3.1. Tyrimo metodika

Siekiant patikrinti Gill metodo tinkamumą empirinis tyrimas atliktas 3 etapais. Pirmuoju iš jų nagrinėtos prigimtinės mokesčių sistemos savybės, dėmesys koncentruotas mokestinių pajamų surinkimo sudėtingumui. Antruoju – įvairiais aspektais nagrinėtas mokesčių sistemos efektyvumas, trečiuoju – mokesčių administratorių produktyvumas ir administravimo efektyvumas. Pirmojo ir antrojo etapų tyrimą sudarė du dėmenys: kiekybinis tyrimas ir kokybinis tyrimas, trečiojo etapo – kiekybinis tyrimas. Toks tyrimo etapų ir dėmenų išskyrimas siejamas su Gill metodo rodiklių klasifikacija.

Kiekybinis tyrimas (I–III etapai) vykdytas tokia seka: 1) rodiklių dinamikos analizė; 2) rodiklių tendencijų vertinimas; 3) rodiklių reikšmingumo nustatymas.

1. Rodiklių dinamikai nustatyti naudoti Finansų ministerijos, Statistikos departamento, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Muitinės departamento, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos duomenys. Nagrinėtų duomenų bazė buvo papildyta mokesčių administratorių apklausos telefonu ir elektroniniu paštu bei viešai mokesčių administratorių neskelbiamais žinybiniais duomenimis. Tuo būdu atlikta 2002–2006 m. susistemintų duomenų dinaminė analizė. Be to, trečiuoju tyrimo etapu dinaminei analizei naudoti mokesčių mokėtojų anketinės apklausos ir Pasaulio banko tyrimo duomenys. Mokesčių mokėtojų anketinė apklausa atlikta siekiant nustatyti vidutinį žmogaus darbo dienų skaičių, sugaištamą nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus. Individualiu asmeniniu būdu apklausti įmonių vyriausieji finansininkai. Pasaulio banko tyrimo duomenys naudoti mokesčių mokėtojų išlaidų mokestinėms prievolėms vykdyti įvertinimui.

2. Nustatytos Lietuvos mokesčių sistemos analizuoto periodo rodiklių kaitos tendencijos. Jos įvertintos pageidautinų rodiklių pokyčių, kurie nustatyti nagrinėjant mokslinę ir specialią literatūrą (Sandford 1994; Taxation... 2002; Vitek *et al.* 2004), atžvilgiu.

3. Vertinimo sintezės objektyvumui padidinti, kiekybinis tyrimas papildytas nagrinėjamų rodiklių reikšmingumo vertinimu ir jų rangavimu. Tam taikytas ekspertinių vertinimų metodas. Tyrimas atliktas tokia seka:

- suformuota ekspertų grupė;
- atlikta ekspertų anketinė apklausa;
- apskaičiuoti vertinamų rodiklių reikšmingumai;
- suranguoti rodikliai.

Ekspertų grupės formavimas. Ekspertų atrankai taikytas kompetencijos kriterijus. Pagal jį ekspertai pasirinkti tik iš didelių įmonių (minimalus reikalavimas – įmonės metinė apyvarta turi būti ne mažesnė nei 10 mln. Lt). Be to, ekspertams nustatyta darbo patirties riba – ne mažiau kaip 7 metai darbo finansų srityje. Tokiu būdu atrinkti 5 ekspertai iš skirtingų verslo įmonių, kurių metinė apyvarta nuo 10 iki 170 mln. Lt, o ekspertų darbo patirtis – 9–20 metų.

Ekspertų anketinė apklausa vykdyta individualiu būdu. Pirmiausia ekspertams buvo pateiktos parengtos atskiros kiekvienam tyrimo etapui apklausos anketos ir paprašyta jas išsinagrinėti. Pridėtoje instrukcijoje buvo nurodyta ekspertų užduotis – įvertinti 10 balų sistema kiekvieno anketoje įrašyto kokybinio rodiklio svarbą jo įtakos pajamų surinkimui požiūriu, argumentuojant savo įverčius.

Rodiklių reikšmingumo nustatymas. Ekspertai vertino I etapo kiekybinio tyrimo 8 prigimtinės mokesčių sistemos savybes apibūdinančius kiekybinius rodiklius, II etapo – 10 kiekybinių rodiklių ir III etapo metu – 4 kiekybinius rodiklius. Rodiklių reikšmingumas vertintas vadovaujantis metodika (Бешелев, Гурвич 1980) tokia tvarka:

- a) sudaryta ekspertų įverčių matrica „ekspertai – rodikliai“;
- b) apskaičiuotas kiekvieno rodiklio santykinis reikšmingumas (w_{ij}):

$$w_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum_{j=1}^n x_{ij}}, \quad (3.4)$$

čia: x_{ij} – j -ojo eksperto i -tojo rodiklio reikšmingumo įvertis, n – rodiklių skaičius;

- c) apskaičiuotas kiekvieno rodiklio santykinio reikšmingumo aritmetinis vidurkis (x_i):

$$x_i = \frac{\sum_{j=1}^n \sum_{i=1}^r w_{ij}}{r}, \quad (3.5)$$

čia r – ekspertų skaičius;

- d) nagrinėtiems rodikliams suteikti rangai. Taikyta rangavimo taisyklė: nuo didžiausio (1 rangas) iki mažiausio reikšmingumo (n rangas). Vienodo reikšmingumo rodikliams priskirtas vienodas rangas – eilinių rangų aritmetinis vidurkis.

Pirmuoju ir antruoju tyrimo etapais vienu metu atlikti kiekybinis ir **kokybinis** tyrimai. Kokybinis tyrimas suteikė papildomos informacijos apie tiriamą reiškinį ir sudarė galimybę visapusiškiau įvertinti mokesčių sistemą. Šis tyrimas, taikant ekspertinį vertinimą, atliktas tokia seka:

- kokybinių rodiklių preliminarinė analizė ir turinio konkretinimas;
- ekspertų vertinimo anketos sudarymas;
- ekspertų grupės formavimas;
- rodiklių reikšmių nustatymas;
- rodiklių reikšmingumų nustatymas.

Gill siūlomi kokybiniai rodikliai konkretinti atlikus jų turinio analizę. Pirmojo etapo kokybiniu tyrimu, išanalizavus mokesčių administravimą, t.y. mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipą, bendrą mokesčių administravimo organizacinę struktūrą, padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymą, siekta įvertinti mokesčių administravimo sistemos funkcionalumą. Antrojo etapo kokybiniu tyrimu išanalizavus, kaip mokesčių mokėtojai vertina riziką būti išaiškintiems nemokant mokesčių ir to pasekmių griežtumą, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybę bei jų darbo veiksmingumą, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, siekta įvertinti mokesčių administratorių vykdomų funkcijų efektyvumą. Tam atlikta išsami mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų analizė, mokesčių administratorių apklausa telefonu ir elektroniniu paštu, statistinių duomenų analizė. Taip pat naudoti mūsų ankstesnių tyrimų rezultatai bei kitų organizacijų atliktų tyrimų rezultatai kaip papildanti ir pagrindžianti informacija.

I etapo kokybinių rodiklių turinys

Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas. Mokesčių administratorių veikla gali būti specializuota pagal funkcijų požymį (pvz., mokesčių mokėtojų konsultavimas, mokesčių deklaravimo ir mokėjimo kontrolė, mokestinių ginčų nagrinėjimas ir pan.) arba pagal administruojamų mokesčių rūšis (pvz., vienas mokesčių administratorius atlieka visas turto grupės mokesčių administravimo funkcijas). Preliminari šio rodiklio analizė atlikta nagrinėjant mokesčių administravimą reglamentuojančius teisės aktus.

Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra. Nagrinėti tokie aspektai: už mokesčių administravimą atsakingų institucijų ir įstaigų, turinčių įstatymu suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje, tarpusavio ryšiai, atliekamos funkcijos, hierarchinės pakopos. Ši analizė atlikta nagrinėjant atitinkamų teisės aktų nuostatas bei papildyta mokesčių administratorių apklausos telefonu duomenimis.

Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas. Teigiamo (Gill 2000), kad teritorinis mokesčių administratorių padalinių išdėstymas turi įtakos mokestinių pajamų surinkimui – neracionalus mokesčių administratorių padalinių išdėstymas gali sumažinti mokesčių administratorių gebėjimą vykdyti apmokestinamos veiklos priežiūrą arba padidinti mokesčių mokėtojų išlaidas, susijusias su mokestinių įsipareigojimų vykdymu. Šiuo aspektu analizė atlikta naudojant Statistikos departamento duomenis apie Lietuvoje veikiančius ūkio subjektus ir mokesčių administratorių tinklalapiuose skelbiamus duomenis apie jų padalinių buvimo vietą bei juose dirbančių darbuotojų skaičių.

II etapo kokybinių rodiklių turinys

Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas. Mokesčių administravimo įstatyme įteisinta bendra sankcijų sistema už visus mokesčių įstatymų pažeidimus – neteisėtą asmenų elgesį, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Iškiriamos dviejų rūšių sankcijos – baudos ir delspinigiai. Mokesčių mokėtojui (tam tikrais atvejais – mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui) ekonominė sankcija (bauda) skiriama, jei patikrinimo metu mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeclaruojamo ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio, neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino. Mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip (3.17 lentelė).

3.17 lentelė. Lietuvoje nustatyti baudų dydžiai už mokesčių įstatymų pažeidimus

Teisės aktas	Baudos dydis
Mokesčių administravimo įstatymo 139 str.	Nuo 10 iki 50 proc. trūkstamos mokesčio sumos
Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo 7 str.	Dešimteriopa nesumokėto mokesčio dydžio bauda
Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 123 str.	Nuo 10 iki 50 proc. apskaičiuotos mokėtinios PVM sumos
Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 str.	Nuo trūkstamų įmokų sumos dvigubo dydžio bauda (nuo 2008-01-01 trūkstamų įmokų sumos 50 proc. dydžio bauda)

Delspinigių dydį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos

Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Mokesčių nemokėjimo atveju išaiškinamumo rizikos ir pasekmių griežtumą iš dalies atskleidžia nustatytas delspinigių dydžio kitimas.

Mokesčių administratorių pagalbos sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas kokybė. Mokesčių mokėtojui sudaryta galimybė kreiptis pagalbos į mokesčių administratorių tokiais būdais: atvykus į įstaigą konsultuotis žodžiu, paskambinti paskelbtais konsultavimo telefonais, pateikti klausimą raštu (Valstybinės mokesčių... 2007). Klausimus galima siųsti tradiciniu ir elektroniniu paštu bei faksu. Gautus klausimus mokesčių administratoriai privalo registruoti. Mokesčių administratorių pagalbos sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas kokybės analizei naudoti visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų centro „Vilmorus“ tyrimo duomenys. 2004 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos užsakytu „Vilmorus“ atliko Valstybinės mokesčių inspekcijos įvaizdžio tyrimą (Valstybinės mokesčių... 2004). Vykdam šį tyrimą, siekta nustatyti, kaip didžiųjų įmonių vadovai ir smulkieji verslininkai vertina Valstybinės mokesčių inspekcijos darbą, jiems teikiamas paslaugas.

Mokesčių administratorių darbo veiksmingumas. Pagrindinė mokesčių mokėtojo pareiga – teisingai apskaičiuoti mokesčius, laiku sumokėti mokesčius bei su jais susijusias sumas į valstybės išdą, laiku pateikti mokesčių deklaracijas, t. y. vykdyti mokesčių įstatymuose numatytas prievolės. Neretai mokesčių mokėtojai nesupranta ar neteisingai supranta savo mokesčines pareigas. Tai lemia mokesčių deklaravimo ir mokėjimo klaidas. Mokesčių administratorių darbo veiksmingumo preliminariai analizei naudoti Finansų ministerijos pateikti duomenys apie baudų ir konfiskacijos sumas.

Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje. Daugelis tyrinėtojų linkę teigti, kad neįmanoma išmatuoti korupcijos lygio dėl šio reiškinio latentiškumo ir neišsamos korupcijos apibrėžimo (Palidaskaitė 2006). Dažniausiai korupcijai vertinti taikomi du tarptautiniai mastu pripažinti rodikliai: korupcijos suvokimo indeksas (*corruption perception index*) ir polinkio į korupciją (*corruption – proxy*) indeksas. Lietuvoje korupcijos tyrimai vykdomi nuo 1999 m. vadovaujantis tarptautinės nevyriausybinės organizacijos „Transparency International“ metodologija pagrįsta korupcijos suvokimo indeksu (Korupcijos suvokimo... 2008). Šis indeksas nustatomas pagal verslininkų (rezidentų ir ne rezidentų) apklausų duomenis (Lambsdorff 2004). Be „Transparency International“, korupcijos tyrimus Lietuvoje vykdo Lietuvos laisvosios rinkos institutas, pvz., 2001 m. atlikto tyrimo metu nustatyta, kad valdininkų atsakomybė neadekvati jų turimai galiai, o teisėsaugos struktūrų nepajėgumą kovoti su šiuo reiškiniu lemia silpna teisinė bazė (Gyventojų požiūris... 2007). Korupcijos analizei taip pat naudota Specialiųjų tyrimų tarnybos (STT), tiriančios korupcijos atvejus

viešojo administravimo sektoriuje, taip pat ir mokesčių administravimo srityje, skelbiama informacija.

2004 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos užsakymu visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų centras „Vilmorus“ atliko pasitikėjimo VMI tyrimą (Pasitikėjimas Valstybine... 2004). Buvo apklausti kovo mėnesį 1003 ir birželio mėnesį 1001 18 metų ir vyresni Lietuvos gyventojai. Naudota daugiapakopė, tikimybinė atranka, apklausta respondento namuose būdu.

Mokesčių administratorių moralė. Šiems vertinimams panaudota informacija iš dviejų šaltinių: STT – duomenys apie išaiškintus valstybės tarnautojų ir pareigūnų nusižengimus ir mokesčius administruojančių institucijų – duomenys apie tarnybinius nusižengimus. Šią informaciją, deja, viešai skelbia tik Muitinės departamentas, kitos įstaigos tokią informaciją traktuoja kaip konfidencialią ir naudoja tik savo vidiniams poreikiams.

Susisteminius kokybinių rodiklių preliminaros analizės rezultatus, detaliuotas jų turinys ir sudaryta vertinimo anketa (3.18 lentelė). Joje įterpta skiltis, sukonkretinanti vertinamo rodiklio turinį.

3.18 lentelė. Kokybinių rodiklių vertinimo anketa

Vertinamas aspektas	Rodikliai	Turinys	Įvertinimas (svarbumo aspektu)
Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	Mokesčių administratorių veiklos organizavimas	Mokesčių administratorių veikla gali būti specializuota pagal vykdomų funkcijų požymį arba pagal administruojamų mokesčių rūšis. Vertinamas mokesčių administravimo specializacijos patogumas mokesčių mokėtojui.	
	Bendra mokesčių administravimo struktūra	Lietuvoje išskiriami 5 mokesčių administratoriai, kurie vykdo tam tikras funkcijas arba administruoja tam tikrus mokesčius. Vertinamas organizacinės struktūros tinkamumas.	
	Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas	Neracionali mokesčių administratorių veiklos koncentracija gali sumažinti mokesčių administratorių gebėjimą vykdyti apmokestinamos veiklos priežiūrą ar padidinti mokesčių mokėtojų išlaidas, susijusias su mokestinių įsipareigojimų vykdymu. Vertinama, kiek mokesčių administratorių padalinių išdėstymo struktūra atitinka mokesčių mokėtojų teritorinį pasiskirstymą.	

3.18 lentelės pabaiga

Vertinamas aspektas	Rodikliai	Turinys	Įvertinimas (svarbumo aspektu)
Efektyvumas	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir to pasekmių griežtumas	Vertinama, kaip mokesčių mokėtojas suvokia riziką būti išaiškintam nemokant mokesčių ir to pasekmes tolesnei veiklai, t. y. nemokant mokesčių gaunamos naudos ir rizikos būti identifikuotam adekvatumas.	
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Mokesčių mokėtojai, kilus problemų, kreipiasi raštu, telefonu ar tiesiogiai į mokesčių administravimo įstaigų darbuotojus. Vertinamas teikiamos mokesčių administratorių pagalbos operatyvumas, išsamumas, naudingumas.	
	Mokesčių administratorių darbo veiksmingumas	Mokesčių mokėtojas gali nesuprasti ar neteisingai suprasti savo mokesčines pareigas. Tai gali sukelti mokesčių deklaravimo ir mokėjimo klaidų. Vertinama tokių klaidų nustatymo ir pašalinimo praktika.	
	Mokesčių administratorių korupcija	Korupcija – tai tarybinės padėties naudojimas pasipelnymo tikslais, pareigūno papirkimas. Vertinamas mokesčių administratorių korupcijos lygis.	
	Mokesčių administratorių moralė	Moralė – tai dorovė, puoselėjamos elgesio vertybės, normos ir principai. Vertinamas mokesčių administratorių principingumas ir atsidasivimas darbui.	

Ekspertų grupė sudaryta, jų apklausa vykdyta ir apklausos duomenys apdorojami pagal metodiką, analogišką kiekybinių rodiklių tyrimo etapo ekspertiniams vertinimams.

Ekspertiniu vertinimu pagrįsto tyrimo patikimumą atskleidžia ekspertų vertinimų nuomonių suderinamumas. Kai ekspertų skaičius didesnis už du, grupės ekspertų suderinamumo lygį rodo konkordancijos koeficientas (Podvezko 2005). Šio koeficiento idėja susieta su kiekvieno rodiklio rangų suma visų ekspertų atžvilgiu, tiksliau su dydžių x_i nuokrypių nuo aritmetinio vidurkio \bar{x} kvadratų suma. Ekspertų vertinimų suderinamumui nustatyti atlikti skaičiavimai tokiu nuoseklumu:

- ekspertų rodiklių reikšmingumą vertinimas pertvarkytas į rangus. Kadangi vertindami rodiklius ekspertai svarbesniam rodikliui suteikė aukštesnį įvertinimą, tai rodiklių rangavimas kiekvieno eksperto atžvilgiu atliktas analogiškai rodiklių reikšmingumo rangavimui, t. y. aukščiausią

įvertinimą įgijusiam rodikliui suteiktas 1 rangas, antram pagal reikšmingumą – 2 rangas ir t. t. Vienodą įvertinimą turintiems rodikliams priskirtas vienodas rangas – eilinių rangų aritmetinis vidurkis;

- apskaičiuota kiekvieno rodiklio x_i rangų suma visų ekspertų atžvilgiu:

$$x_i = \sum_{j=1}^r x_{ij} \quad (i = 1, \dots, n); \quad (3.6)$$

- apskaičiuota x_i nuokrypio nuo aritmetinio vidurkio \bar{x} kvadratų suma:

$$S = \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2; \quad (3.7)$$

- apskaičiuotas konkordancijos koeficientas pagal formulę:

$$W = \frac{12S}{r^2 n(n^2 - 1) - r \sum_{j=1}^r T_j}, \quad (3.8)$$

čia T_j – susietų rangų rodiklis, kuris apskaičiuojamas pagal formulę:

$$T_j = \sum_{k=1}^{h_j} (t_k^3 - t_k), \quad (3.9)$$

čia: h_j – j -ojo eksperto lygių rangų skaičius; t_k – lygių rangų k -toje grupėje skaičius.

- nustatytas konkordancijos koeficiento reikšmingumas. M. Kendall (Podvezko 2005) įrodė: jeigu analizuojamų rodiklių skaičius didesnis nei 7, konkordancijos koeficiento reikšmingumas nustatomas naudojant χ^2 kriterijų, apskaičiuojamą pagal formulę:

$$\chi^2 = Wr(n-1). \quad (3.10)$$

Iš χ^2 skirstinio lentelės su $v = n - 1$ laisvės laipsnių skaičiumi ir pasirinktu reikšmingumo lygmeniu $\alpha = 0,05$ randama kritinė reikšmė χ_{kr}^2 . Jei apskaičiuota pagal (3.10) formulę χ^2 reikšmė didesnė už χ_{kr}^2 , teigiama, kad ekspertų vertinimai suderinti. Kai lyginamų rodiklių skaičius yra nuo trijų iki septynių, χ^2 skirstinį reikia taikyti atsargiai – skirstinio kritinė reikšmė χ_{kr}^2 gali būti didesnė už apskaičiuotą, nors ekspertų nuomonių suderinamumo lygis dar pakankamas. Tokiu atveju galima taikyti konkordancijos koeficiento tikimybinę

lenteles arba kritinių reikšmių S lentelės (su $3 \leq m \leq 7$) (Евлянов, Кутузов 1978).

Ekspertų nuomonės kiekviename tyrimo etapu ir jų dedamosiose pasirinktu $\alpha = 0,05$ reikšmingumo lygmeniu suderintos (3.19 lentelė).

3.19 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo charakteristikos

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Tyrimo rūšis	Nuomonių suderinamumo parametrai						Nuomonių suderinamumo laipsnis
		x_i	S	W	χ^2	χ_{kr}^2	ν	
Prigimtinių mokesčių sistemos savybės	Kiekybinis	180	529,5	0,55	19,51	14,07	7	Gerai suderintos
	Kokybinis	30	39,5	0,93	9,30	6,00	2	Gerai suderintos
Efektyvumas	Kiekybinis	275	682,0	0,40	18,00	16,70	9	Gerai suderintos
	Kokybinis	75	104,0	0,49	9,80	9,50	4	Suderintos
Produktyvumas	Kiekybinis	50	59,5	0,53	7,95	7,80	3	Suderintos

3.3.2. Prigimtinių mokesčių sistemos savybių kiekybinio ir kokybinio vertinimo rezultatai

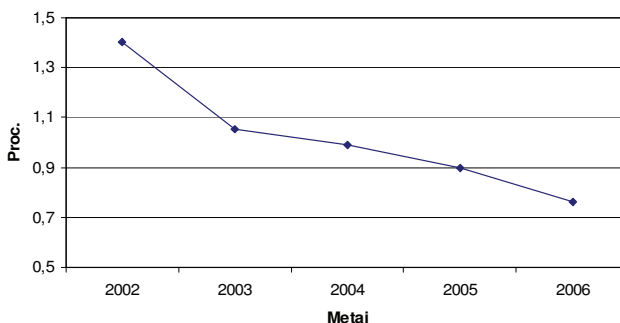
Rodiklių dinamikos analizė. Pajamų surinkimo sistemos sudėtingumą lemia daugelis veiksnių, iš kurių vienas svarbesnių – šalyje nustatytų mokesčių rūšių skaičius. Analizuojamu periodu mokesčių rūšių skaičius nuolat didėjo (3.20 lentelė), taigi mokesčių administravimas sudėtingėjo: daugėjo poįstatyminių aktų – nutarimų, įsakymų, taisyklių, rekomendacijų, įvestos naujos mokesčių deklaravimo formos.

3.20 lentelė. Prigimtines mokesčių sistemos savybes apibūdinančių kiekybinių rodiklių fragmentas

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Mokesčių rūšių skaičius	21	23	24	24	27
Mokesčių mokėtojų skaičius	1 455 932	1 500 613	1 556 333	1 623 759	1 703 858
Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius	-	-	1 314 307	3 380 265	3 422 570
Mokesčių išsiskolinimų suma (mln. Lt, sausio 1 d.)	2755	2259	1716	1176	1007

Bendras mokesčių mokėtojų skaičius didėjo kasmet (3.20 lentelė). Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, skaičius svyruoja nedaug – didžiausios mokestinės pajamos surenkamos iš tų pačių mokesčių mokėtojų (2004 m. ir 2006 m. tokių mokesčių mokėtojų skaičius identiškas). Atlikus mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų ir visų mokesčių mokėtojų santykio dinamikos analizę pastebėta rodiklio mažėjimo tendencija – didieji mokesčių mokėtojai sudaro vis mažesnę visų mokesčių mokėtojų santykinę dalį (3.19 pav.). (Atkreiptinas dėmesys, kad skaičiuojant šį santykį, mokesčių mokėtojo kaip statistinio vieneto kategorijai priskirti tik asmenys, vykdantys ekonominę veiklą.)

Mokesčių deklaracijų masto analizę riboja tai, kad už 2004 m. pateikti tik Elektroninės deklaravimo sistemos duomenys (EDS). Iš 2005 m. ir 2006 m. duomenų matyti, kad deklaracijų skaičius absoliutine išraiška didėjo. Tikėtina, kad ši tendencija išliks ir perspektyvoje, nes mokesčių administratoriai yra sudarę galimybę daugumą deklaracijų (gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, pelno ir t. t.) pateikti elektroniniu būdu. Atsižvelgiant į šią aplinkybę, Gill teiginys, kad mokesčių administravimas sudėtingėja didėjant deklaracijų skaičiui, praranda aktualumą. Priešingai, toks deklaravimas traktuotinas kaip suteikimas mokesčių administratoriui papildomų galimybių atidesnei mokesčių mokėtojų priežiūrai.



3.19 pav. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų ir visų mokesčių mokėtojų santykio kitimas

Atliekant surenkamų mokesčių pagal rūšis analizę, kilo rodiklių apskaičiavimo problema – Gill nepateikė rodiklių apskaičiavimo principų, nesukonkretino jų turinio. Mokesčių teorija numato (Taxation... 2002) mokesčių klasifikavimą pagal įvairius požymius, vienas jų yra mokesčių rinkimo būdas. Pagal šį požymį išskiriami tokie mokesčių rinkimo būdai: prie pajamų šaltinio, kadastrinis, pagal pajamų deklaraciją. Gill (2000) surenkamus mokesčius grupuoja kitaip: tiesiogiai išskaitomi iš pajamų, mokesčių mokėtojų mokami savanoriškai (laiku), papildomai surinktos mokesčių pajamos kaip administravimo veiksmų rezultatas

(tyrimas, auditas, baudos ir palūkanos, disponavimas konfiskuotomis prekėmis ir pan.). Palyginus abi klasifikacijas (3.21 lentelė), galima pagrįstai teigti, kad mokesčių grupės „tiesiogiai iš pajamų“ ir mokesčių rinkimo būdo „prie pajamų šaltinio“ turinys sutampa. Mokesčių rinkimo būdai „pagal pajamų deklaraciją“ ir „kadastrinis“ tik iš dalies sutampa su Gill išskirtomis mokesčių grupėmis „mokesčių mokėtojų mokami savanoriškai“ ir „taikant administravimo priemones“ – tiek pagal pajamų deklaraciją, tiek kadastriniu būdu mokesčiai gali būti surenkami laiku arba taikant tam tikras administravimo priemones. Gill pateikto klasifikavimo varianto neaiškus pirmosios mokesčių grupės išskyrimo tikslas – tiesiogiai iš pajamų mokesčiai taip pat gali būti surenkami laiku arba taikant atitinkamas administravimo priemones. Taigi šio rodiklio analizė tikslingesnė pagal mokesčių teorijos numatytus pajamų rinkimo būdus.

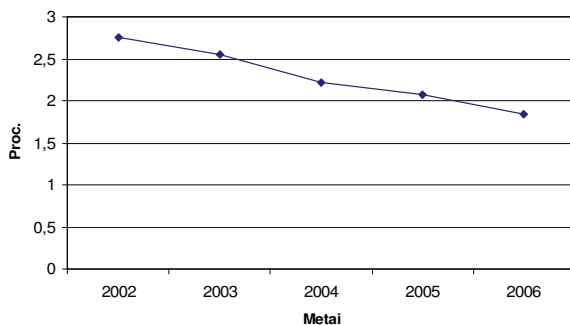
3.21 lentelė. Gill ir mokesčių teorijos mokesčių klasifikacija pagal mokesčių rinkimo būdą

J.B.S.Gill mokesčių klasifikavimas pagal mokesčių rinkimo būdą		Mokesčių teorijoje išskiriami mokesčių rinkimo būdai	
<i>Būdas</i>	<i>Traktavimas</i>	<i>Būdas</i>	<i>Traktavimas</i>
Tiesiogiai iš pajamų	Mokesčiai surenkami prieš mokesčių mokėtojui gaunant pajamas	Prie pajamų šaltinio	Mokesčiai surenkami prieš mokesčių mokėtojui gaunant pajamas
Mokesčių mokėtojų mokami savanoriškai	Laiku surenkami mokesčiai	Pagal pajamų deklaraciją	Mokesčiai surenkami deklaravus mokesčių mokėtojui pajamas ar pelną
Papildomai surinktos mokesčių pajamos taikant atitinkamas administravimo priemones	Baudos, delspinigiai, disponavimas areštuotu turto	Kadastrinis	Mokesčiai surenkami pagal nustatytą objektų sąrašą ir jų charakteristikas
	mokesčių rinkimo būdų turinio traktavimas identiškas		
	mokesčių rinkimo būdų turinio traktavimas iš dalies sutampa		

Prie pajamų šaltinio Lietuvoje renkami gyventojų pajamų (kai gyventojas yra sudaręs darbo sutartį su darbdaviu), paveldimo turto, kai kuriais atvejais pelno mokesčiai, valstybinio socialinio draudimo įmokos. Šie mokesčiai ir įmokos dažniausiai mokami savanoriškai (laiku), o tokias mokestines prievoles įstatymu pavesta atlikti darbdaviui (išskyrus tuos atvejus, kai gyventojai draudžiasi savarankiškai ir valstybinio socialinio draudimo įmokas sumoka patys). Pagal pajamų deklaraciją Lietuvoje renkami gyventojų pajamų (kai gyventojas verčiasi atlikėjo veikla ar gauna kitų ne su darbo santykiais susijusių pajamų), pelno mokesčiai, atskaitymai pagal Miškų įstatymą ir t. t. Kadastriniu būdu renkami žemės ir nekilnojamojo turto mokesčiai. Kadangi tokiu aspektu mokesčių administratoriai informacijos nesistemina, atlikta tik kadastriniu būdu surinktu

pajamų analizė. Jų absoliutus dydis kinta mažai, tačiau kadastriniu būdu surinktų pajamų ir mokesčių pajamų santykis nuolat pastebimai mažėja (3.20 pav.).

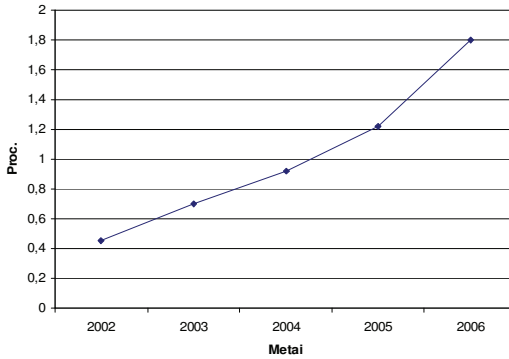
Mokesčių mokėtojų išskolinimas valstybės išdui nuolat mažėja. Ši tendencija sietina su dviem veiksniais: a) ekonominėmis sąlygomis – nuo 2002 m., Statistikos departamento duomenimis, didėja finansinis ūmonių pajėgumas; b) didėjančiu mokesčių mokėtojų atsakingumu ir gerėjančiu jų švietimu mokesčių klausimais (įkurtas mokesčių mokėtojų informacinis centras, aktyviau bendraujama su probleminiais mokesčių mokėtojais ir pan.). Mokesčių mokėtojų skolų valdymas gerėja.



3.20 pav. Kadastriniu būdu surinktų pajamų ir mokesčių pajamų santykio dinamika

Gražinamų mokesčių struktūroje didžiausią dalį – 75 proc. – sudaro pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčių gražinimai. Pastarojo mokesčio gražinimų tendencija sietina su mokesčio įstatyme numatytų tam tikrų išlaidų, patirtų mokesčiniu laikotarpiu, atėmimu iš mokėtino mokesčio ir taip susidariusios mokesčio permokos gražinimu (palūkanos už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti ar įsigyti, gyvybės draudimo įmokos, išlaidos, susijusios su kompiuterinės įrangos ir interneto įsigijimu, ir kt.), gerėjančiu švietimu mokesčių klausimais. Pridėtinės vertės mokesčių gražinimai didėjo dėl išaugusio eksporto bei tiekimų kitų ES valstybių narių PVM mokėtojams, dėl įsigaliojusių naujų mokesčio permokos gražinimo taisyklių, leidžiančių tam tikrais atvejais permoką gražinti be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo. Kasmet didėjantis mokesčių sumų gražinimas (3.21 pav.) koreliuoja su didėjančiu mokesčių mokėtojų skaičiumi. „Sodros“ duomenimis, dirbančiųjų skaičius analizuojamuoju laikotarpiu padidėjo 9 proc. (kartu tai ir asmenys, galintys atimti iš pajamų per metus patirtas Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme numatytas išlaidas ir taip susigrąžinti dalį sumokėto gyventojų pajamų mokesčio), o vien 2006 m. PVM mokesčių mokėtojų skaičius padidėjo 4420 asmenų, arba 8,2 proc. (pirmaisiais ūmonių veiklos metais paprastai daugiau įsigyjama, nei parduodama). Analizuojant šį rodiklį

mokesčio mokėtojo kaip statistinio vieneto kategorijai priskirti asmenys, vykstantys ekonominę veiklą, bei gyventojai. Pastarųjų įtraukimas yra reikšmingas rodiklio analizei, nes žymi mokesčių suma grąžinama būtent gyventojams.



3.21 pav. Mokesčių mokėtojų ir kasmet grąžinamų mokesčių sumų santykio dinamika

Rodiklių tendencijų įvertinimas. Atlikus literatūros analizę, nustatytos pageidautinos kiekvieno rodiklio kitimo kryptys (3.22 lentelė). Lyginamoji nustatytų rodiklių kitimo tendencijų ir pageidautinų kryptų analizė leidžia daryti tokius apibendrinimus: 1) didėjantis mokesčių mokėtojų skaičius, didėjantis kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius, mažėjanti mokesčių išsiskolinimų per metus suma ir nedaug kintantis mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičius rodo teigiamų mokesčių administravimo pokyčių; 2) mokesčių rūšių skaičiaus kaita, mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokesčių pajamų, santykinės dalies mažėjimas, informacijos nebuvimas apie atkirus mokesčių pajamų šaltinius byloja apie mokesčių pajamų surinkimo spragas.

Rodiklių reikšmingumo nustatymas. Rodiklių reikšmingumo nustatymo rezultatai pateikti 3.22 lentelėje. Reikšmingiausiu pajamų surinkimo požiūriu pripažintas rodiklis yra mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokesčių pajamų, skaičius. Deja, šio rodiklio kitimo tendencija neigiamą. Keturių iš aštuonių nagrinėtų rodiklių nustatytos tendencijos yra pageidautinos krypties, tarp jų yra rodikliai, gavę 2 ir 3 rangus. Kita vertus, daugiau kaip pusė visos grupės santykinio reikšmingumo (52 proc.) tenka rodikliams, kurių kitimo tendencijos neatitinka pageidautinos krypties (įskaitant vieną rodiklį, apie kurį nėra informacijos, o dėl to negali būti ir reikiamos kontrolės). Tai rodo spręstinas mokesčių sistemos problemas.

3.22 lentelė. Kiekybinių rodiklių kitimo tendencijos, kryptys, santykinis reikšmingumai ir rangai

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Komentaras	Nustatyta rodiklio kitimo tendencija	Pageidautina rodiklio kitimo kryptis	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	Mokesčių rūšių skaičius	Valstybei naudinga ir patogiu turėti tokią mokesčių sistemą, kai neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant mokesčių tarifų, pajamos iš mokesčių didėja sparčiau nei nacionalinės produktas. Esant tokiai sistemai, pavyksta išvengti dažno ir nenumatyto mokesčių tarifų didinimo, į kurį visuomenė paprastai reaguoja neigiamai ir kuris daro neigiamą įtaką investiciniam subjektų aktyvumui	↗	⇒	0,1071	7
	Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius	Neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, tačiau didėjant mokesčių mokėtojų skaičiui, didėja surenkamos pajamos iš tokių mokesčių	↗	↗	0,1361	2
	Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokesčių pajamų, skaičius	Esant mažam mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokesčių pajamų, skaičiui, surenkamas mokesčių pajamas labai veikia tokių mokesčių mokėtojų sprendimai (pvz., neišmokėti dividendų)	↘	↗	0,1554	1
	Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius	Mokesčių mokėtojams teisingai deklaruojant visus mokesčius išipareigojimus, mokesčių administratoriai įgyja stebėjimo ir kontrolės priemonę, o procesas tampa skaidresnis	↗	↗	0,1259	6
	Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma	Neįvedant naujų mokesčių, nedidinant esamų mokesčių tarifų ir esant pastoviam mokesčių mokėtojų skaičiui, didėjančios surenkamos mokesčių pajamos rodo mokesčių sistemos elastingumą	?	↗	0,1260	5

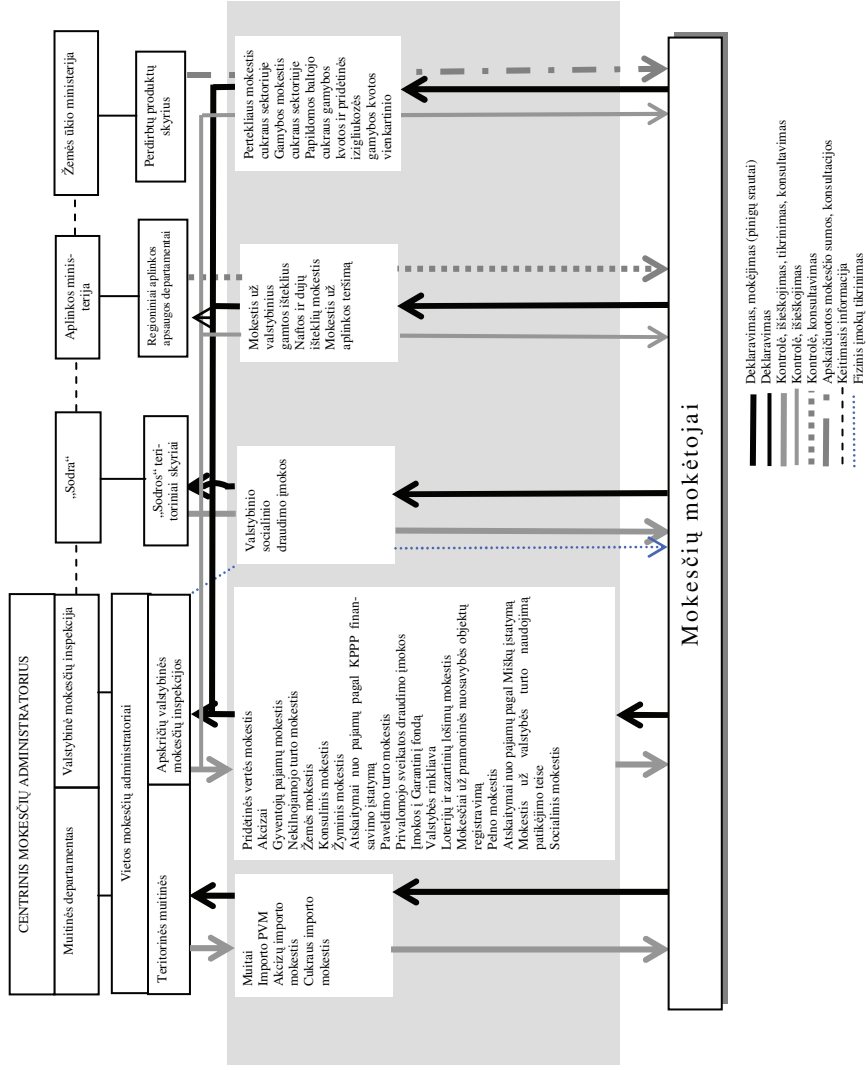
3.22 lentelės pabaiga

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Komentaras	Nustatyta rodiklio kitimo tendencija	Pageidaujama rodiklio kitimo kryptis	Santykiniai reikšmingumai	Rankai
	Mokesčių išskolinimų per metus suma	Mažėjanti mokesčių išskolinimų suma rodo gerėjantį mokesčių administravimą	↘	↘	0,1294	3
	Kasmet gražinamų mokesčių suma	Kai kitos sąlygos pastovios, gražinamų mokesčių suma neturėtų didėti	↗	↘	0,1292	4
	Mokesčių administravimo institucijų darbuotojų skaičius (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančiojo personalo)	Vykstant nežymiems pokyčiams mokesčių sistemoje, palyginti stabilus mokesčius administruojančių darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstamumą	⇒	⇒	0,0908	8

? – nėra duomenų

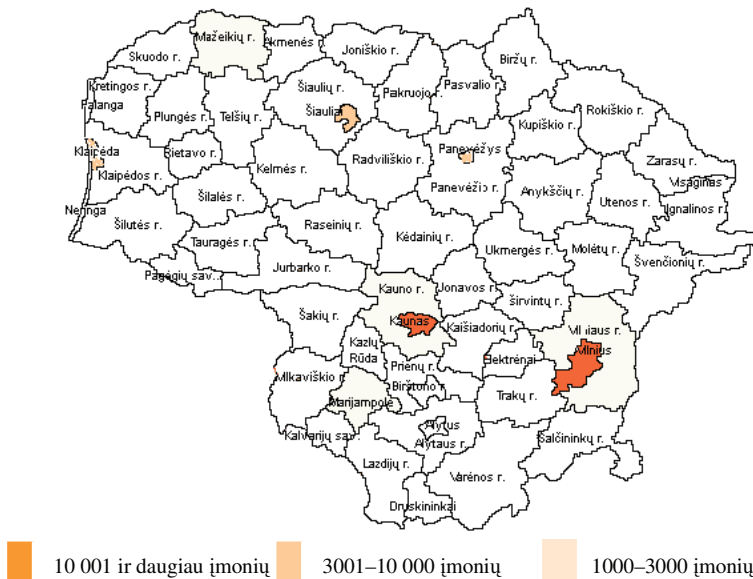
Kokybinių rodiklių preliminari analizė. Išnagrinėjus teisės aktus nustatyta, kad Lietuvoje mokesčių administratorių veikla specializuota pagal mokesčių rūšių požymį – paskiriems mokesčių administratoriams priskirti tam tikros grupės mokesčiai. Aplinkos ministerija, Žemės ūkio ministerija, Muitinės departamentas, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba („Sodra“) atlieka tik tam tikrus įstatymų numatytus mokesčių administravimo veiksmus. Lietuvoje atskiroms valstybės institucijoms įstatymu konkretintos atitinkamos mokesčių grupių administravimo funkcijos (D priedas). Vadinasi, pagrindinis organizavimo principas – administruojami mokesčiai, o vykdomos funkcijos yra patikslinantis, sukonkretinantis elementas.

Viešojo administravimo institucijų struktūrizavimas leidžia įvertinti funkcijų vykdymo kokybę, nustatyti dubliavimąsi (Melnikas 2002). Lietuvos mokesčių administravimo organizacinės struktūros analizė parodė, kad kai kuriuos mokesčius administruoja keletas mokesčių administratorių (3.22 pav.). Pavyzdžiui, gamybos mokesčių cukraus sektoriuje administruoja Žemės ūkio ministerija (konsultacijų teikimas, mokesčio apskaičiavimo teisingumo atsakomybė) ir Valstybinė mokesčių inspekcija (mokesčio deklaravimo ir mokėjimo kontrolė), mokesčių už aplinkos teršimą – Aplinkos ministerijos įgaliotos įstaigos (mokesčio apskaičiavimo teisingumo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolė, konsultacijų teikimas) ir Valstybinė mokesčių inspekcija (deklaravimo kontrolė).



3.22 pav. Organizacinė mokesčių administravimo struktūra

Verslo koncentracijos, Statistikos departamento 2006 m. duomenimis (Lietuvos apskritys... 2006), teritorinė analizė atskleidė, kad daugiausia veikiančių ūkio subjektų (Veikiančių ūkio... 2007) yra Vilniaus (net 22 088 ūkio subjektai, t. y. 28,87 proc. visų Lietuvoje veikiančių ūkio subjektų) ir Kauno (10 113 arba 14,05 proc. visų Lietuvoje veikiančių ūkio subjektų) miestų savivaldybėse, daugiau nei po 3000 veikiančių ūkio subjektų yra Klaipėdos, Panevėžio ir Šiaulių miestų savivaldybėse, o daugiau nei po 1000 – Alytaus miesto, Kauno rajono, Marijampolės miesto, Mažeikių rajono ir Vilniaus rajono savivaldybėse (3.23 pav.). Preliminari mokesčių administravimo įstaigų išdėstymo analizė parodė, kad jų padalinių teritorinis pasiskirstymas gana artimas ūkio subjektų pasiskirstymui. Pavyzdžiui, Vilniaus miesto ir Vilniaus rajono savivaldybes (23 212 veikiančių ūkio subjektų, t. y. 30,34 proc. visų ūkio subjektų) aptarnauja „Sodros“ Vilniaus skyrius, Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, Zarasų rajono savivaldybę (298 veikiančios ūkio subjektai) – „Sodros“ Zarasų skyrius, Utenos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos Zarasų skyrius. Daugiausia darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo įstaigose, sukonzentruota didžiausiuose Lietuvos miestuose ir ypač Vilniuje. Pavyzdžiui, Vilniaus apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje dirba 23 proc. visų apskričių darbuotojų. Ypač mažose savivaldybėse Valstybinės mokesčių inspekcijos skyrių arba nėra, arba jie yra labai maži, o „Sodra“ tokiose savivaldybėse yra įkūrusi nuotolines darbo vietas (pvz., Birštono, Pagėgių savivaldybės).



3.23 pav. Lietuvoje veikiančių verslo subjektų teritorinis pasiskirstymas

Preliminari kokybinių rodiklių analizė atskleidė Lietuvos mokesčių pajamų surinkimo sistemos potencialą. Gilesnė analizė atlikta taikant ekspertinį vertinimą. Kaip minėta, prigimtinių mokesčių sistemos savybės vertintos 10 balų skaleje (10 – puikiai, 0 – labai blogai). Vertinimo rezultatai tokie: mokesčių administratorių veiklos organizavimo įverčių vidurkis – 8,4 balo, t. y. ekspertai mokesčių administravimo organizavimą pagal rūšis įvertino kaip patogų mokesčių mokėtojui; bendros mokesčių administravimo organizacinės struktūros įverčių vidurkis – 7,2 balo, t. y. struktūra įvertinta kaip pakankamai nesudėtinga, tačiau ekspertai pažymėjo, kad būtina vengti veiksmų dubliavimo (pvz., deklaracijų pateikimo dviem mokesčių administratoriams); padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymo įverčių vidurkis – 7,6 balo, t. y. ekspertai padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymą vertino kaip iš dalies atitinkantį mokesčių mokėtojų poreikius.

Siekiant gauti išsamesnę informaciją apie reikšminį ir padidinti tyrimo objektyvumą, atliktas rodiklių reikšmingumo mokesčių mokėtojo požiūriu vertinimas. Pagal tyrimo metodikoje pateiktą aprašymą apskaičiuoti rodiklių reikšmingumai ir nustatyti jų rangai (3.23 lentelė). Ekspertų vertinimu, svarbiausias prigimtinių mokesčių sistemos savybių kokybinis rodiklis yra mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (1 rangas). Ekspertų įverčių sintezė atskleidė, kad Lietuvoje mokesčių administratorių veikla organizuojama patogiu mokesčių mokėtojui būdu, organizacinė mokesčių administravimo struktūra turėtų būti tobulinama integruojant mokesčių administratorių procedūras, padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas tikslingas priartinant prie mokesčių mokėtojų teritorinio pasiskirstymo.

3.23 lentelė. Prigimtines mokesčių sistemos savybes apibūdinančių kokybinių rodiklių reikšmingumai ir rangai

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kokybiniai rodikliai	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
Pagrindinės mokesčių sistemos savybės	Mokesčių administratorių veiklos organizavimas	0,3736	1
	Bendra mokesčių administravimo struktūra	0,2993	3
	Padalinių regionuose ir savivaldybėse išsidėstymas	0,3270	2

3.3.3. Pajamų surinkimo sistemos efektyvumo kiekybinio ir kokybinio vertinimo rezultatai

Rodiklių dinamikos analizė. Lietuvoje surenkamos pajamos iš mokesčių nacionaliniame biudžete nuo 2003 m. viršija planuojamas (3.24 lentelė). Taip yra dėl bendros šalies ūkio tendencijos – ekonomikos kilimas, gerėjantys makroekonominiai rodikliai. Nuo 2003 m. šalyje gerokai paaugo vidutinis mėnesinis darbo užmokestis („Sodros“ duomenimis, 2002–2006 m. atlyginimas padidėjo 20,3 proc.), didėjo gyventojų užimtumas (2006 m. gruodžio mėn. registruotas nedarbo lygis, Darbo biržos duomenimis, buvo tik 3,7 proc., t. y. mažiausias per visą analizuojamą laikotarpį), didėja įmonių pelningumas (VMI duomenimis, pagal pateiktas metines pelno mokesčio deklaracijas įmonių pelningumas 2005 m., lyginant su 2004 m., išaugo 27 proc.) bei auga namų ūkio vartojimo išlaidos. Tai, kad surenkamos mokestinės pajamos nuolat viršija planuojamas surinkti gali liudyti, viena vertus, gerėjantį pajamų surinkimą, kita vertus, planavimo spragas, galbūt nepakankamai įvertinamos šalies ekonomikos tendencijos. Mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto (BVP) santykis dažniausiai naudojamas šalies mokesčių naštai įvertinti. Lietuvoje mokesčių našta svyruoja nedaug, tačiau nuo 2003 m. nuolat didėja (3.24 lentelė).

3.24 lentelė. Efektyvumą apibūdinančių kiekybinių rodiklių fragmentas

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis (%)	99,7	101,1	101,6	108,5	106,3
Mokestinių pajamų ir BVP santykis (%)	28,4	28,2	28,5	28,8	29,7
Muitinės apgavysčių ir kontrabandos išaiškintų atvejų skaičius per metus	372*	503	200	222	204

*2002 m. sausio 1 d. įkurta Muitinės kriminalinė tarnyba reorganizavus Muitinės departamento Pažeidimų prevencijos tarnybos Kontrabandos skyrių.

Mokesčių atotrūkio rodiklis (A) apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

$$A = 1 - \frac{T}{P_p}, \quad (3.11)$$

čia P_p – potencialios mokestinės pajamos.

Gill nepateikė potencialios mokesčių bazės apskaičiavimo principų ir vertinimo parametrų, be to, šio rodiklio analizė, kaip minėta (3.2.2 skyrius), problemiška dėl informacijos trūkumo.

Apskaičiuoti papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykinio rodiklio nėra galimybės – VMI duomenis apie papildomai po tyrimo, patikrinimo, audito surinktas mokesčines pajamas naudoja tik savo vidinėms reikmėms.

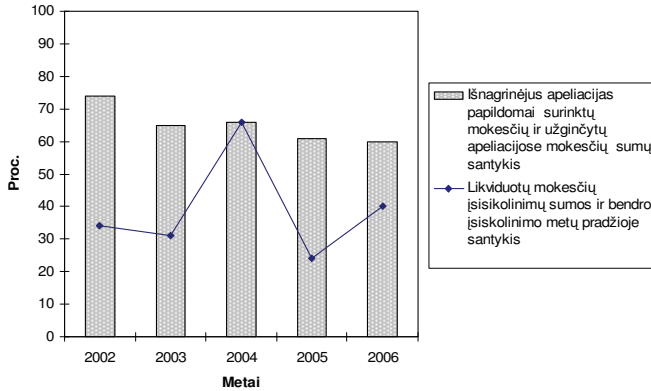
Kaip minėta, užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykinio rodiklio analizė neišsami, nes 2004 m. pateikti tik EDS duomenys – kilo duomenų suderinamumo problema. Be to, neaiškus mokesčių mokėtojų sąvokos traktavimas. Jei mokesčių mokėtojo kaip statistinio vieneto kategorijai pagal analogiją grąžinamų mokesčių sumų rodikliui priskirti asmenis, vykdančius ekonominę veiklą, ir gyventojus, tokiu atveju 2005 m. ir 2006 m. mokesčių mokėtojams teko pildyti vidutiniškai po dvi deklaracijas. Tačiau pagrindinė deklaracijų pildymo našta tenka asmenims, vykdančiams ekonominę veiklą, o gyventojai pildo tik pajamų deklaraciją ir tik tuo atveju, jeigu pageidauja susigražinti gyventojų pajamų mokesčio permoką ar per metus patirtas išlaidas, arba gyventojai, kuriems pagal įstatymą privaloma deklaruoti pajamas. Šio rodiklio analizei tikslingiau mokesčių mokėtoju traktuoti tik asmenis, vykdančius ekonominę veiklą. Tokiu atveju 2005 m. ir 2006 m. mokesčių mokėtojų vidutiniškai teko pildyti atitinkamai 13 ir 12 deklaracijų.

Rodiklių (laiku sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų, papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių) analizė sudėtinga dėl jau minėtos duomenų prieinamumo problemos. Deja, mokesčių administratoriai tokia informacija nelinkę dalintis.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymą mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kuri mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą. Mokestinius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija – ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos, ir teismas. Analizuojant papildomai surinktų mokesčių, išnagrinėjus apeliacijas ir mokesčių sumų, užginčytų apeliacijose, santykinį rodiklį, remtasi ikiteisminių mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijų duomenimis. Pažymėtina, kad mokesčių ginčų institucijos patvirtina vidutiniškai apie 60 proc. mokesčių administratorių apskaičiuotų mokesčių mokėtojams mokėtinų mokesčių sumų (3.24 pav.). Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų santykinio rodiklio reikšmės dar mažesnės – surenkama vidutiniškai apie 30 proc. papildomai apskaičiuotų sumų (išskyrus 2004 m., kuriais rodiklis siekė 66 proc. dėl mažo papildomai apskaičiuotų sumų kiekio ir santykinai didesnės surinktų mokesčių sumos). Vadinasi, mokesčių administratorius neefektyviai vykdo mokesčių išieškojimus.

Muitinės apgavysčių ir kontrabandos išaiškintų atvejų skaičius labai padidėjo 2002 m., kai buvo įkurta Muitinės kriminalinė tarnyba. 2002 ir 2003 metai pasižymėjo ypač aktyvia cigarečių kontrabanda. Tam įtakos turėjo nuo 2002 - 07 - 01

įsigaliojęs naujos redakcijos Akcizų įstatymas ir cigarečių akcizų tarifų didinimas. Nuo 2004 m. išaiškintų kontrabandos atvejų skaičius gerokai sumažėjo ir svyravo nuo 200 iki 222 (3.24 lentelė), tačiau, Muitinės departamento duomenimis, sulaikyta prekių už vis didesnę piniginę vertę – lyginant 2006 m. ir 2004 m., padidėjo 205 proc.



3.24 pav. Papildomai surinktų mokesčių ir papildomai apskaičiuotų bei papildomai surinktų mokesčių išnaginėjus apeliacijas ir mokesčių sumų užginčytų apeliacijose santykių kitimas

Rodiklių tendencijų įvertinimas. Pirmiausia, pagal literatūros šaltinius apibrėžiant kiekvieno rodiklio racionalią reikšmę arba bent pageidautiną kitimo kryptį, buvo sudarytos lygiatyros prielaidos.

Daryti konstruktyvius pageidautinų ir nustatytų efektyvumo rodiklių kitimo tendencijų apibendrinimus sudėtinga, nes trūksta dalies informacijos: 4 rodikliai iš 10 nebuvo apskaičiuoti dėl duomenų stokos. Konstatuotinas neblogas mokesčių surinkimo planavimas, pakankamai efektyvi veikla išaiškinant muitinės apgavysčių ir kontrabandos atvejus. Teigiamai vertintina mokesčių šalies politika mokesčių naštos požiūriu. Tačiau mokesčių administratorių veikla turėtų būti efektyvesnė mokesčių deklaravimo srityje – naudojant šią priemonę mokesčių mokėtojų stebėsenai, išieškant papildomai priskaičiuotas mokesčių sumas, atstovaujant valstybės interesus teisminiuose procesuose.

Rodiklių reikšmingumas. Mokesčių administratorių darbo efektyvumui nemažą įtaką turi mokesčių naštos rodiklis – jis gavo aukščiausią ekspertų įvertinimą (3.25 lentelė). Lietuvoje mokesčių našta yra viena mažesnių ES, todėl galima teigti, kad mokesčių administratoriams sudaryta palanki terpė dirbti efektyviai. Antro pagal reikšmingumą rodiklio – muitinės apgavysčių ir kontrabandos išaiškintų atvejų skaičius per metus – kitimo tendencijos skaitine išraiška taip pat teigiamos, tačiau šio rodiklio didėjimas vertine išraiška kelia susirūpi-

nimą. Rodiklių, pageidautinų ir nustatytų, kitimo tendencijų bei rodiklių reikšmingumo įverčių sintezė leidžia teigti, kad pajamų surinkimas efektyvumo aspektu tobulintinas tokiose srityse: mokesčių deklaravimo, mokesčių mokėtojų patikrinimo procedūrų, atstovavimo valstybės interesams mokestiniuose ginčuose ir teismų procesuose.

3.25 lentelė. Efektyvumą apibūdinančių kiekybinių rodiklių kitimo tendencijų charakteristikos, reikšmingumai ir rangai

Vertinamas aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Komentaras	Nustatyta rodiklio kitimo tendencija	Pageidautina rodiklio reikšmė ar kitimo kryptis	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
Efektyvumas	Surinktų mokesčių pajamų ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis	Racionalus planavimo procesas ir veiksmingas mokesčių administratorių darbas pasiekiamas, kai rodiklio reikšmė artima 100 %	99,7–106,3	Nežymus svyravimas apie 100 %	0,1026	4
	Mokestinių pajamų ir BVP santykis (mokesčių našta)	Mokesčių naštos augimas tik iki tam tikros ribos palaiko mokesčių įplaukų augimą, po to šis augimas lėtėja arba visai sumažėja. Kai mokesčių našta pasiekia tam tikrą ribą, slopinamas verslininkų aktyvumas, sumažėja paskata plėsti gamybą, mažėja apmokestinamosios pajamos	28,4–29,7	<40 %	0,1165	1
	Mokesčių atotrūkis	Kuo artimesnė surenkamų mokesčių pajamų suma potencialiai galimai surinkti sumai, tuo mažiau mokesčių sistemoje iškraipymų. Rodiklio reikšmė artima 0 rodo mažesnę mokesčių atotrūkį	?	0–0,15	0,0999	5
	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Vidutiniškai vienam mokesčių mokėtojui tenkančių pildytų deklaracijų skaičius turėtų būti artimas valstybėje nustatytų mokesčių skaičiui	↘	Didėjanti, tačiau neviršyti šalyje nustatytų mokesčių skaičiaus	0,0916	8

3.25 lentelės pabaiga

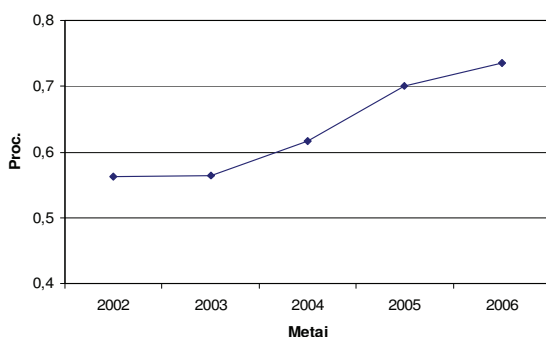
Vertinamas aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Komentaras	Nustatyta rodiklio kintimo tendencija	Pageidaujama rodiklio reikšmė ar kitimo kryptis	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
	Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinių pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis	Jei visi mokesčiai mokami laiku, o mokesčių mokėtojai sąmoningi, atsakingi ir disciplinuoti, laiku sumokėtų mokesčių suma turėtų būti artima mokėtinių pagal deklaracijas mokesčių sumai	?	Artima 1	0,0831	10
	Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis	Mokesčių mokėtojui sąžiningai ir teisingai vykdant mokestines prievoles, po patikrinimo ir audito surenkamos sumos turėtų būti menkos	?	Artima 0	0,1078	3
	Papildomai surinktų mokesčių išnagrinėjus apeliacijas ir mokesčių sumų užginčytų apeliacijose santykis	Mokesčių administratorių kompetenciją rodo papildomai surinktų mokesčių, išnagrinėjus apeliacijas, sumos atitiktis mokesčių sumai, užginčytai apeliacijose	0,6–0,74	Artima 1	0,0968	7
	Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis	Veiksmingą mokesčių administratorių darbą rodo papildomai surinktų mokesčių sumų atitiktis papildomai apskaičiuotoms mokesčių sumoms	0,34–0,66	Artima 1	0,0915	9
	Padengtų mokesčių įsiskolinimų ir bendros mokesčių įsiskolinimų sumos metų pradžioje santykis	Mokesčių mokėtojų skolų administravimas tuo geresnis, kuo daugiau mokesčių įsiskolinimų padengiama	?	Artima 1	0,0996	6
	Nustatytų muitinės apgavysčių ir kontrabandos atvejų skaičius per metus.	Mažėjantis nustatytų muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus rodo didėjantį mokesčių mokėtojų sąžiningumą ir atsakingumą	↘	↘	0,1106	2

Preliminari kokybinių rodiklių analizė. Nagrinėjamoju periodu delpinigiaai už laiku nesumokėtus mokesčius sumažėjo nuo 0,04 proc. 2002 m. iki 0,03 proc. 2006 m. Delpinigių dydžio mažėjimas rodo stabilią vyriausybės politiką mokesčių sankcijų srityje ir tai, kad nėra poreikio jų didinti.

Analizuojant „Vilmorus“ atlikto tyrimo rezultatus dėmesį atkreipia tai, kad apklausos dalyviai mokesčių administravimo kokybę Valstybinėje mokesčių

inspekcijoje pagal 10 balų skalę vertino silpnai – 5,64 balo. Kaip teigiamą mokesčių administravimo pokytį apklausos dalyviai išskyrė informacijos pateikimą: jos padaugėjo, ji tapo išsamesnė, operatyvesnė (ši teiginį paminėjo 14,3 proc. visų dalyvių), o neigiami aspektai – įstatymų ir poįstatyminių aktų dviprasmiškumas, sudėtingumas (11,3 proc.) ir per dažna jų kaita bei priėmimas atgaline data (8,3 proc.).

Mokesčių administratorių darbo, vertinamo jų per baudų surinkimo ir konfiskacijos aspektais, veiksmingumas, didėjo – analizuojamuoju periodu pajamos iš baudų ir konfiskacijos didėjo sparčiau nei mokesstinės pajamos (3.25 pav.). Lyginant 2006 m. ir 2002 m., pajamų iš baudų ir konfiskacijos suma padidėjo daugiau nei du kartus.

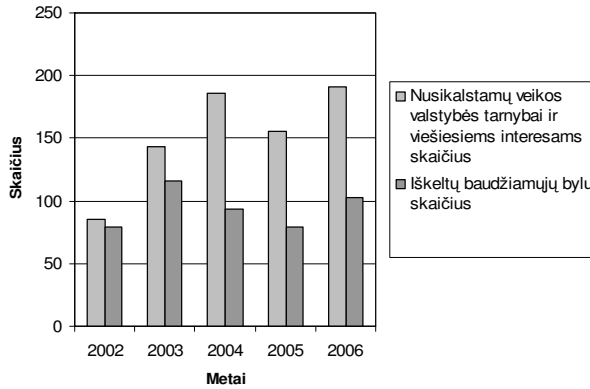


3.25 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų iš baudų ir konfiskacijos bei mokesčių pajamų santykio dinamika

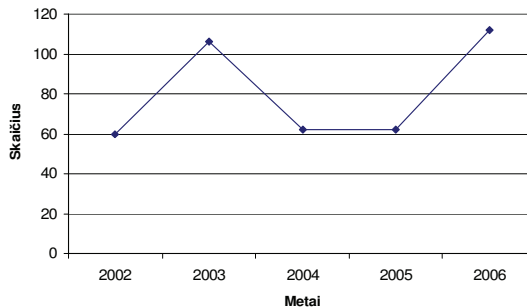
„Transparency International“ korupcijos viešojo administravimo sektoriuje tyrimo duomenimis, 2006 m. Lietuva palikta tarp šalių, susiduriančių su rimtomis korupcijos problemomis – 0,2 balo trūksta iki 5 balų ribos, už kurios rikiuojasi mažai korumpuotos šalys. Lietuvos korupcijos suvokimo indekso reikšmė kaip ir 2002 m. – 4,8 balo. Per 2002–2006 m. STT iškėlė 470 baudžiamųjų bylų, nustatė 760 nusikalstamų veikų valstybės tarnybai ir viešiesiems interesams (3.26 pav.). 2004 m. atlikto pasitikėjimo valstybine mokesčių inspekcija tyrimo duomenimis, pasitikėjimas šia įstaiga per tris 2004 metų mėnesius padidėjo nuo 31,3 proc. iki 36,6 proc. Nors pasitikėjimas vienu iš mokesčių administratorių – Valstybine mokesčių inspekcija – didėja, tačiau tiek „Transparency International“ tyrimas, tiek STT iškeltų bylų skaičiaus dinamika atskleidė, kad korupcijos reiškinys turi galimybę tarpti mokesčių pajamų surinkimo sistemoje.

Preliminariai mokesčių administratorių moralės analizei naudoti STT duomenys apie valstybės tarnautojus ir pareigūnus, įvykdžiusius tam tikrus nusižengimus. Analizuojamuoju 2002–2006 m. periodu STT išaiškino 402 valstybės tarnautojus ir pareigūnus, įvykdžiusius tam tikrų nusižengimų. Tokių valstybės

tarnautojų ir pareigūnų skaičius ypač padidėjo 2006 m – 112 (3.27 pav.), t. y. 28 proc. visų analizuojamuoju periodu išaiškintų nusižengimų atvejų.



3.26 pav. Nusikalstamų veikų valstybės tarnybai ir viešiesiems interesams bei iškeltų baudžiamųjų bylų skaičius



3.27 pav. Išaiškintų valstybės tarnautojų ir pareigūnų, įvykdžiusių nusižengimus, skaičius

Preliminari kokybinių rodiklių analizė buvo papildyta ekspertiniais vertinimais. Jų rezultatai tokie: 1) Lietuvos mokesčių administratoriai efektyviai išaiškina mokesčių nemokėjimo atvejus – ekspertų įverčių vidurkis yra 8,4 balo; 2) mokesčių administratorių teikiama pagalba mokesčių mokėtojams operatyvi, išsami – vidurkis yra 8 balai; 3) mokesčių administratoriai gana efektyviai nustato mokesčių deklaravimo ir mokėjimo klaidas – vidurkis yra 7,8 balo (pildant deklaracijas el. būdu apie įsivėlusias klaidas pranešama elektroniniu laišku); 4) Lietuvos mokesčių sistemoje yra korupcijos apraiškų – vidurkis yra 6,6 balo, t. y. mokesčių administratoriai linkę naudotis savo tarnybine padėtimi pasipelnymo tikslais; 5) mokesčių administratorių principingumas įvertintas vidutiniškai – vidurkis yra 7 balai. Ekspertai atkreipė dėmesį į tai, kad kai kuriais atvejais

piktnaudžiaujama, pvz., pareigūnas, naudodamasis jam įstatymu suteikta galia, reikalauja pateikti informaciją, kuri nėra reikšminga mokesčiams apskaičiuoti.

3.26 lentelė. Efektyvumą apibūdinančių kokybinių rodiklių reikšmingumai ir rangai

Vertinamas aspektas	Rodikliai	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
Efektyvumas	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir to pasekmių griežtumas	0,2077	3
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas kokybė	0,1759	4
	Mokesčių administratorių darbo veiksmingumas	0,2109	2
	Mokesčių administratorių korupcija	0,2409	1
	Mokesčių administratorių moralė	0,1645	5

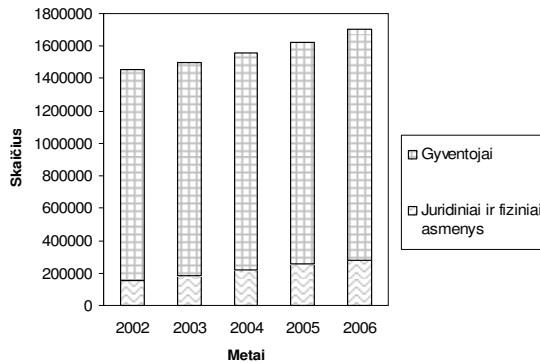
Remiantis rodiklių reikšmingumo ekspertiniais vertinimais, svarbiausiu šios grupės rodikliu išskirta mokesčių administratorių korupcija (3.26 lentelė) – esant korumpuotai sistemai pajamų į išdą surenkama mažiau, galimi mokesčių mokėjimo vengimo atvejai. Prie reikšmingiausių taip pat priskirti mokesčių administratorių darbo veiksmingumas bei mokesčių nemokėjimo atveju išaiškinamumo rizika ir pasekmių griežtumas – šiems rodikliams atitinkamai priskirti 2 ir 3 rangai. Svarbiausių trijų rodiklių reikšmingumas procentine išraiška bendroje struktūroje – 65,95 proc. Vertinimo sintezė atskleidė korupcijos pajamų surinkimo sistemoje šalinimo būtinybę – svarbiausiam rodikliui ekspertų vertinimu priskirtas žemiausias kriterijaus įvertinimas.

3.3.4. Pajamų surinkimo sistemos produktyvumo kiekybinio įvertinimo rezultatai

Rodiklių dinamikos analizė. Pagal apklausos rezultatus mokesčių administratorių tikrinimai įmonėse vidutiniškai trunka 15 kalendorinių dienų, ilgiausia nurodyta trukmė – 30 kalendorinių dienų, trumpiausia – 7.

Mokesčių mokėtojų ir mokesčius administruojančių įstaigų darbuotojų santykio analizė komplikauta dėl neapibrėžto vieno iš komponentų – mokesčių mokėtojo kaip statistinio vieneto – turinio. Didžiausią mokesčių mokėtojų dalį sudaro gyventojai (3.28 pav.), tačiau didžiausias mokesčių administratorių darbo krūvis tenka asmenims, vykdančioms ekonominę veiklą, todėl tikslinga jais apsiriboti. Mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičių tiksliai nustatyti taip pat nelengva – Lietuvoje pagal Mokesčių administravimo įstatymą ir Socialinio

draudimo įstatymą yra penki mokesčių administratoriai, iš jų tik Valstybinės mokesčių inspekcijos veikla visiškai susijusi su mokesčių administravimu, kitoms institucijoms ši funkcija tik viena iš kelių. Šiame tyrime Žemės ūkio ministerijos ir Aplinkos ministerijos darbuotojų, atliekančių mokesčių administravimo funkcijas, skaičius tikslintas apklausos būdu. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius analizuojamuoju periodu svyruoja nuo 7366 iki 7639. 2002 m. Vienam mokesčių administravimo įstaigos darbuotojui vidutiniškai teko 198 mokesčių mokėtojai, o 2006 m. – 226 (3.27 lentelė). Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad įdiegtos informacinės technologijos, o ypač elektroninė deklaravimo sistema ir integruota muitinės informacinė sistema suteikia galimybę taupyti laiką ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams. Pavyzdžiui, įdiegus elektroninę deklaravimo sistemą, VMI duomenimis, 2006 m. elektroniniu būdu deklaracijas teikė apie 46 proc. gyventojų (išankstiniais duomenimis, 2007 m. – net 75 proc.) ir apie 30 proc. organizacijų. Modernizavus informacinę muitinės sistemą įdiegta integruota informacinė sistema, sudaryta iš keturių pagrindinių modulių (C priedas 3 skiltis). Įdiegtos naujos informacinės sistemos iš dalies sumažino mokesčių administratorių darbo apimtį.



3.28 pav. Lietuvos mokesčių mokėtojų sudėtis

Vienas svarbiausių pajamų surinkimo sistemos produktyvumo grupės rodiklių – mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis. Šio rodiklio reikšmės, apskaičiuotos taikant išlaidų tiesioginės priklausomybės nuo administravimo įstaigų darbuotojų skaičiaus principą (Vitek *et al.* 2004), svyruoja 1,8–2,0 proc. (3.27 lentelė) ir yra artimos užsienio valstybių analogiškų tyrimų rezultatams – daugelyje literatūros šaltinių (Sandford 1994; Klun 2003; Vitek *et al.* 2004) nurodoma mokesčių sistemos administravimo išlaidų santykio reikšmė

svyruoja nuo 1 iki 3 proc. Lietuvos mokesčių administratoriai produktyviai panaudoja turimus išteklius.

3.27 lentelė. Produktyvumą apibūdinančių kiekybinių rodiklių fragmentas

Rodikliai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis	197,7	198,6	208,8	212,6	225,6
Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis (%)	1,9	2,0	2,0	1,8	-
Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo sąnaudos (žmogaus val.)*	-	-	-	162	162

*Pasaulio banko tyrimo duomenys (tirtos smulkios ir vidutinės įmonės)

Kitas produktyvumo grupės rodiklis – mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo sąnaudos. Lietuva Pasaulio banko atliktų tyrimų duomenimis, pagal mokesčių mokėtojų sugaištamą laiką mokestinėms prievolėms vykdyti 2006 m. buvo 40 vietoje iš 175 (plačiau žr. 3.1.4 skyrių). Mokesčių mokėtojai mažiausiai laiko mokesčiams mokėti sugaišta Maldivų Respublikoje.

Rodiklių tendencijų įvertinimas. Nustatytos rodiklių kitimo tendencijos (3.28 lentelė) rodo pageidautinos krypties pokyčius.

Kitimo tendencijų analizės rezultatai sudaro prielaidų teigti, kad mokesčių administratoriai dirba produktyviai – tai patvirtina mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų rodiklio bei vidutinio žmogaus darbo dienų, sugaištamų nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus, rodiklio kitimo tendencijos. Kitų dviejų šios grupės rodiklių kitimo tendencijos taip pat vertintinos greičiau teigiamai nei neigiamai.

Rodiklių reikšmingumas. Ekspertų vertinimu, svarbiausias produktyvumo grupės rodiklis – mokesčių administravimo išlaidų ir surenkamų mokestinių pajamų santykis (3.28 lentelė). Pirmųjų dviejų pagal reikšmingumą rodiklių įtaka grupei didelė – 59,54 proc., o jų dinaminė ir kitimo krypties analizė rodo produktyvų turimų išteklių naudojimą.

3.28 lentelė. Produktyvumą apibūdinančių kiekybinių rodiklių kitimo tendencijų charakteristikos, reikšmingumai ir rangai

Vertinamas aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Komentaras	Nustatyta rodiklio kitimo tendencija	Pageidautina rodiklio reikšmė ar kitimo kryptis	Santykiniai reikšmingumai	Rangai
Produktyvumas	Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius sugaištamas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus	Mokesčių administravimo sistemoje įdiegus informacines technologijas mokesčių administratoriai turėtų sugaišti mažiau laiko nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus	↘	↘	0,2496	2
	Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis	Nedaug kintantis mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičius užtikrina proceso nenutrūkstamumą	↗	➡	0,1945	4
	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis	Mokesčiams administruoti skiriamos išlaidos turi sudaryti nedidelę surenkamų pajamų dalį	1,8 %–2 %	1 %–3 %	0,3458	1
	Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokesčines prievoles	Esant santykinai stabiliai mokesčių sistemai, mokesčių mokėtojų išlaidos mokesčiniams įsipareigojimams vykdyti perspektyvoje turėtų mažėti	➡	↘	0,2101	3

3.4. Empirinių tyrimų rezultatų sintezė ir siūlymai Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti

Atlikus įvairių mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo empirinius tyrimus Lietuvos pavyzdžiu gauti įvertinimai skirtingais pjūviais. Tai leidžia sintetinti empirinių tyrimų rezultatus dviem kryptimis: 1) konstatuojant vertinimo metodų galimybes išsamiai ir objektyviai įvertinti mokesčių sistemas; 2) nustatant Lietuvos mokesčių sistemos problemas.

Empiriniai tyrimai atskleidė mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumus. Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus, kilo tokių esminių problemų: 1) nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę; 2) darbų autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui įvertinti, dėl to sukurta gausybė rodiklių; 3) tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti (pvz., mokesčių naštos rodiklis siūlomas ir vertinant apmokestinimo teisingumą, ir mokesčių administravimo paprastumą, vidutinio mokesčio tarifo rodiklis – teisingumą ir efektyvumą), o tai

kelia painiavą. Vertinant Tanzi metodu koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo aspektus. Vertinimas nėra tikslus dar ir dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis. Šį metodą tobulino A. Novošinskienė (2000) pasiūlydama stabilumo rodiklį. Tačiau tai metodo trūkumą nepašalina, o atliekant empirinį tyrimą (3.2.2 skyrius), neišryškėjo tokio patobulinimo tikslingumas. Gill metodu, panašiai kaip ir Tanzi, mokesčių sistema vertinama naudojant rodiklių rinkinį, tačiau koncentruojamasi į pajamų surinkimo aspektą. Metodo trūkumas – siauras mokesčių sistemos vertinimas, nenustatyti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo skalės. Gill metodu neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis – nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija bei nepateiktas globalus rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį.

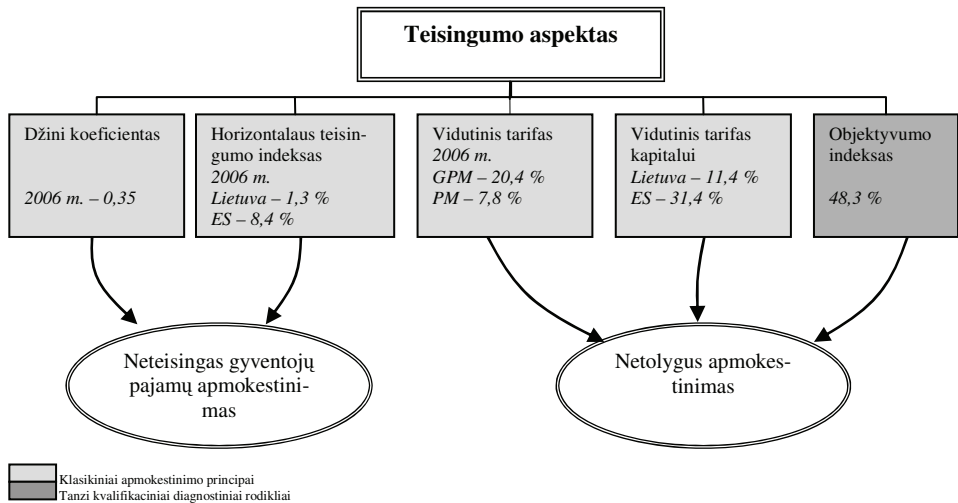
Mokesčių sistemos vertinimo metodų taikymo empirinių tyrimų rezultatų sintezė leido išskirti tokius pagrindinius jų bruožus: 1) metodų pagrindą sudaro pavieniai arba susieti grupėmis rodikliai (3.29 lentelė); 2) kiekvienu iš metodų įvertinami mokesčių sistemos elementai per tam tikrą prizmę, t. y. mokesčių sistemos vertinimas yra ribojamas metodo suteikiamų galimybių tai atlikti tik tam tikru aspektu.

3.29 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo metodų charakteristikos

Metodas	Vertinimo objektas	Vertinimo būdas	Vertinami mokesčių sistemos elementai
Klasikiniai apmokestinimo principai	Apmokestinimo principai	Pavieniai rodikliai	Mokesčių mokėtojai, teisinė bazė, mokesčių administratorius
Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai	Mokesčių sistemos produktyvumas	Rodikliai klausimai	Teisinė bazė, mokesčių administratorius
Gill diagnostiniai rodikliai	Prigimtinės mokesčių sistemos savybės, efektyvumas, produktyvumas	Rodiklių grupės	Mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojai, teisinė bazė

Empirinių tyrimų rezultatų sintezę, siekiant nustatyti Lietuvos mokesčių sistemos problemas, tikslinga atlikti trimis aspektais: teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo sudėtingumo. Rezultatų sintezė teisingumo aspektu leido išgryninti gyventojų pajamų apmokestinimo neteisingumo ir apmokestinimo netolygumo problemas (3.29 pav.). Mokesčių naštos rodiklio, taikomo vertinant mokesčių sistemas tiek pagal klasikinius apmokestinimo principus, tiek pagal Gill metodą, reikšmės parodė, kad mokesčių našta Lietuvoje yra viena mažiausių tarp valstybių ES narių. Išsamesnis atskirų apmokestinamųjų grupių

tyrimas atskleidė netolygų mokesčių naštos pasiskirstymą tarp gyventojų ir įmonių, darbo ir kapitalo. Atkreipia dėmesį kapitalo apmokestinimo disproporcija – atskirais metais Lietuvos kapitalo apmokestinimas ir ES-25 vidurkis skiriasi net 20 proc. punktų, taip pat gyventojų pajamų ir įmonių pelno vidutinių tarifų skirtumas, pvz., 2002 m., viršija net 20 proc. punktų. Gyventojų apmokestinimo problemas rodo ir apmokestinimo horizontalaus teisingumo rodiklio analizės rezultatai – Lietuvoje nustatytas mažiausias horizontalus teisingumas, palyginti su kaimyninėmis šalimis, akivaizdžiai neatitinka ES-25 proporcijų, ir Džini koeficiento analizės rezultatai – Lietuvoje pajamų pasiskirstymo neteisingumas gerokai viršija ES-25 vidurkį ir yra vienas iš didesnių tarp šių valstybių. Pagal Tanzi metodą naudojamo objektyvumo indekso analizė atskleidė apmokestinimo neteisingumą – net 48,3 proc. apklaustųjų mano, kad apmokestinimas Lietuvoje yra neteisingas.

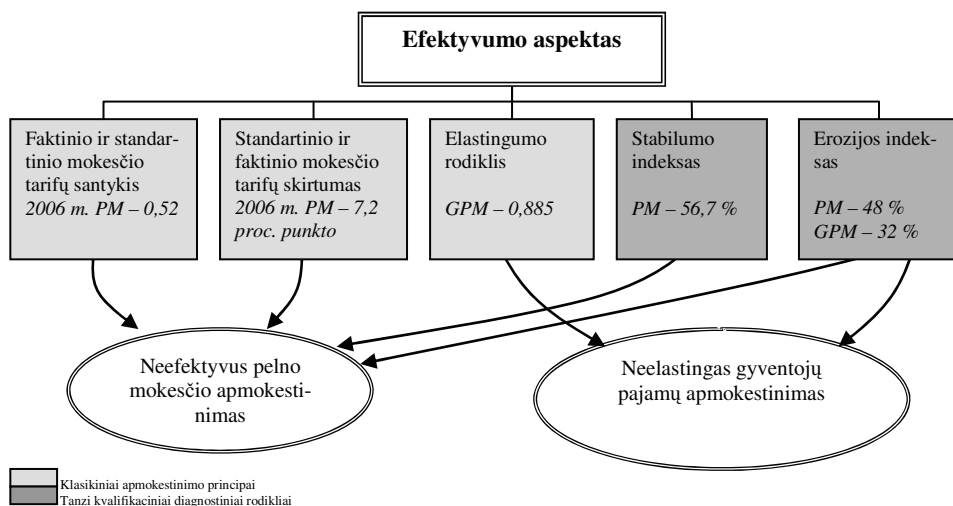


3.29 pav. Empirinių tyrimų rezultatų sintezė teisingumo aspektu

Atsižvelgiant į empirinių tyrimų rezultatų teisingumo aspektu sintezės metu išgrynintas problemas, Lietuvos mokesčių sistema tobulintina: 1) atsisakant lengvatų, kurios iškraipo teisingą gyventojų pajamų apmokestinimą (pvz., lengvatos taikomos apmokestinant žemės ūkio įmonių darbuotojų pajamas); 2) mažinant kapitalo pajamų apmokestinimo netolygumą.

Rezultatų sintezė efektyvumo aspektu (3.30 pav.) leido išgryninti apmokestinimo atskirais mokesčiais nepakankamą efektyvumą. Faktinio (realiojo) ir įstatymo nustatyto standartinio tarifų santykinio rodiklio reikšmės rodo nepakankamą apmokestinimo pelno mokesčiu efektyvumą – tik 2006 m. santykis viršijo 50 proc. ribą. Įstatymo nustatyto standartinio ir faktinio (realiojo) tarifų skirtumo

rodiklio analizės rezultatai leido išgryninti pelno mokesčio apmokestinimo nepakankamo efektyvumo priežastis – didelis leidžiamų atskaitymų, lengvatų skaičius, mokesčio mokėjimo vengimas. Nors 2002–2006 m. pajamos iš pelno mokesčio didėjo sparčiau nei BVP, 2007 m. situacija pasikeitė – pajamos iš pelno mokesčio augo net tris kartus lėčiau nei BVP ir 2,5 karto lėčiau nei bendras ūkio pelningumas. Tokia situacija byloja apie pajamų surinkimo neveiksmingumą. Elastingo analizės rezultatai rodo gyventojų pajamų mokesčio apmokestinimo problemas. Nustatytos tokios pagrindinės apmokestinimo neefektyvumo priežastys: didelis lengvatų, išimčių skaičius (pvz., 2008 m. rugpjūčio mėn. apskaičiuojant mokėtiną gyventojų pajamų mokestį taikytos 54 lengvatos, dauguma jų turi papildomų apribojimų ir išimčių), mokesčio mokėjimo vengimas. Apskaičiuota, kad dėl minėtų priežasčių 2006 m. nesurinkta apie 10 proc. šių mokesčių pajamų. Dažna įstatymų nuostatų kaita sukelia mokesčių mokėjimo vengimą dėl nesuprastų apmokestinimo taisyklių (vien tik Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nuo 2003-01-01 iki 2005-01-01 keistas ir pildytas 19 kartų, 2006-01-01 įsigaliojęs Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas jau po trijų mėnesių pakeistas – nustatyti apskundimo ir mokesčio mokėjimo terminai neatitiko realių mokesčių mokėtojų ir turto vertintojų galimybių jų laikytis, dar po dviejų mėnesių pakeisti mokesčio tarifai ir įvesti koreguojantys koeficientai – dėl pasikeitusių apmokestinamosios vertės nustatymo principų, gerokai išaugus mokėtinam mokesčiui, mokėtojai patyrė sunkumų jį sumokėti).



3.30 pav. Empirinių tyrimų rezultatų sintezė efektyvumo aspektu

Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo efektyvumo aspektu empirinių tyrimų rezultatų sintezė leido išgryninti pelno ir gyventojų pajamų mokesčių apmokes-

tinimo problemas – apmokestinamosios bazės nustatymo, mokesčių apskaičiavimo taisyklių painumas ir mokesčių mokėjimo vengimas. Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti siūloma: 1) supaprastinti apmokestinamosios bazės nustatymą, atsisakius daugumos mokesčių įstatymuose numatytų lengvatų (paliekant tik tas, kurios būtinos socialiniam teisingumui užtikrinti); 2) sumažinti įstatymų nuostatų kaitą į rengiamų įstatymų svarstymo procesą įtraukiant ir praktikus; 3) gerinti pajamų surinkimą, supaprastinus mokesčių apskaičiavimo taisykles, sumažinus taikomų tarifų skaičių bei atsisakius specialių apmokestinimo taisyklių.

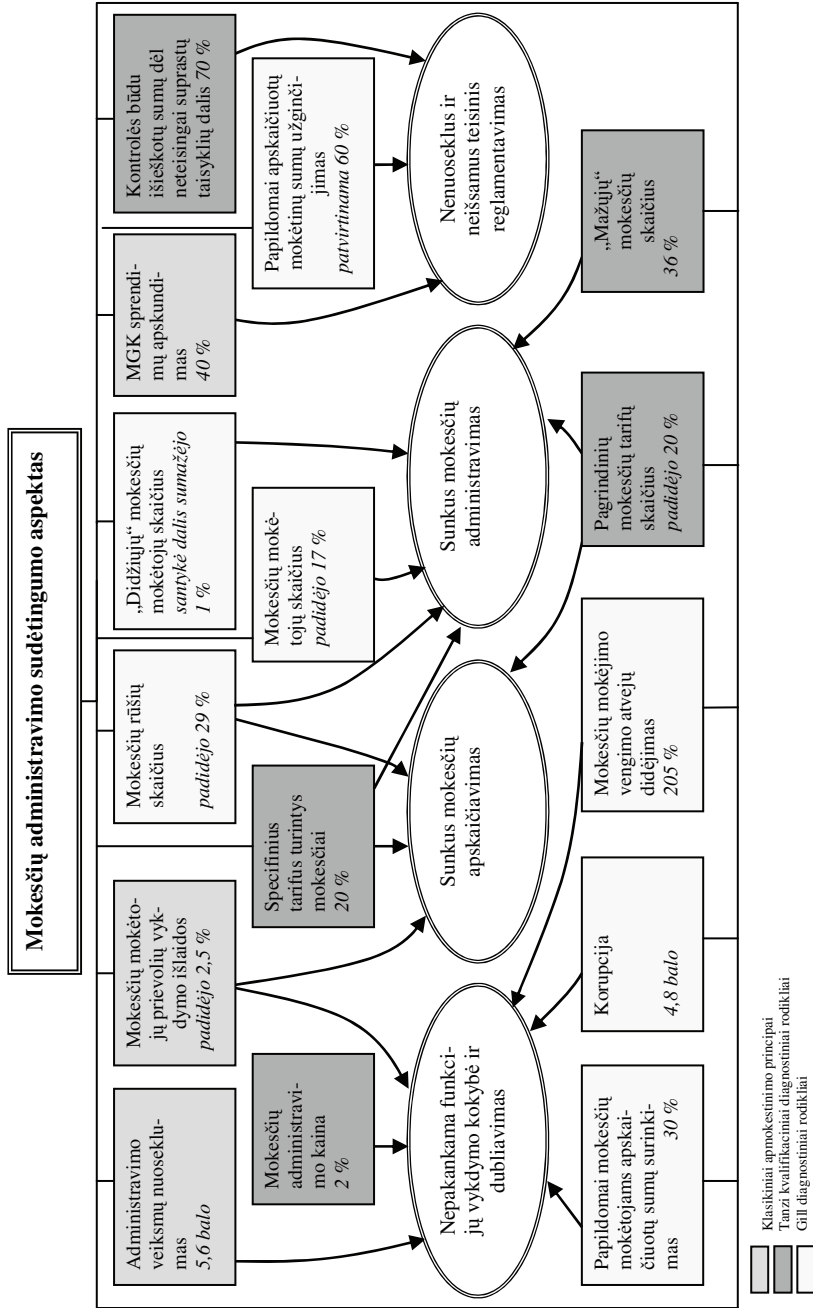
Rezultatų sintezė mokesčių administravimo sudėtingumo aspektu sudarė prielaidų išgryninti keletą skirtingo turinio problemų (3.31 pav.). Taikant Gill metodą nustatytas sunkus mokesčių apskaičiavimas bei administravimas, kurį parodė tokie tyrimo rezultatai: analizuojamuoju laikotarpiu 29 proc. padidėjęs mokesčių rūšių skaičius, 17 proc. padidėjęs mokesčių mokėtojų skaičius ir tuo pačiu metu 1 proc. sumažėjusi mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, santykinė dalis. Išryškėjusią problemą patvirtino ir empiriniai Lietuvos mokesčių sistemos tyrimų, taikant Tanzi bei klasikinių apmokestinimo principų metodus, rezultatai: mokesčiai, iš kurių surenkamos mažos mokestinės pajamos, sudaro net 36 proc. visų mokesčių rūšių, net 20 proc. mokesčių turi specifinius tarifus, analizuojamuoju laikotarpiu vien tik pagrindinių mokesčių taikomų tarifų skaičius padidėjo 20 proc., mokesčių mokėtojų išlaidos, vykdant mokestines prievoles, padidėjo 2,5 proc. Didėjantis mokesčių rūšių, taikomų tarifų skaičius, didelė „mažųjų“ mokesčių bei mokesčių, turinčių specifinius tarifus, dalis, didėjančios mokesčių mokėtojų išlaidos rodo mokesčių apskaičiavimo bei administravimo sunkumą, atskleidžia mokesčių politikos formavimo spragų.

Tyrimų rezultatų sintezė mokesčių administravimo sudėtingumo aspektu leido išgryninti ir apmokestinimo teisinio reglamentavimo spragas. Jas parodė tokie atliktų tyrimų rezultatai: mokestinių ginčų institucijos patvirtina vidutiniškai tik apie 60 proc. mokesčių administratorių apskaičiuotų mokesčių mokėtojams mokėtinų mokesčių sumų, apie 70 proc. VMI kontrolės būdu išieškotos mokesčių sumos sudaro pažeidimai dėl neteisingai suprastų apmokestinimo taisyklių – vartojama nesuprantama ir paini terminija (pvz., įmonės ir organizacijos Pelno mokesčio įstatyme vadinamos „vienetu“), atskiruose mokesčių įstatymuose nevienodai apibrėžiamos sąvokos (pvz., susijusių asmenų), atskiros mokesčių įstatymų nuostatos neatitinka ES direktyvų (pvz., mokesčio už aplinkos teršimą atveju), tas pats objektas apmokestinamas skirtingu tarifu (pvz., vežimo paslaugos gali būti apmokestinamos 18, 5 ir 0 proc. PVM tarifu), taikoma daug mokesčių tarifų. Tai ypač sunkina mokesčių apskaičiavimą. Tai, kad apie 40 proc. mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų skundžiama teismui, atskleidžia ir mokestinių ginčų proceso reglamentavimo trūkumą – jo neišsamumą. Nėra vie-

ningo teisės akto reglamentuojančio visą mokestinių ginčų procesą. Tokia situacija sudaro prielaidų nevienodoms procesinėms teisėms nustatyti, mokesčio ginčo proceso terminų nustatymo nenuoseklumui tarpai. Konstatuotina Lietuvos mokesčių sistemos mokesčių administravimo aspektu problema – nenuoseklus ir neišsamus teisinis apmokestinimo reglamentavimas (3.31 pav.).

Administravimo procedūrų ir veiksmų nenuoseklumas, kaip papildomas empirinio tyrimo taikant klasikinių apmokestinimo principų metodą rezultatas, išryškėjo vertinant turto mokesčių grupės efektyvumą. Žemės mokesčio atveju mokesčių mokėtojas privalo tik apmokėti gautą iš AVMI nurodymą, kuriame pateikta mokesčių mokėtojui priklausančios žemės apmokestinamoji vertė ir mokesčio dydis, analogiškai mokant paveldimo turto mokesť – mokesčio mokėtojas kreipiasi į AVMI, kuriai pateikia notaro išduotą paveldimo turto pažymą (notaras galėtų tiesiai ne per mokesčių mokėtoją pateikti pažymą AVMI), o AVMI apskaičiuoja pažymoje nurodyto paveldimo turto apmokestinamąją vertę bei mokėtiną paveldimo turto mokesť. Visiškai kitokia procedūra taikoma nekilnojamojo turto mokesčio atveju – mokesčių mokėtojas iš VĮ Registrų centras turi gauti disponuojamo turto įvertinimą (Nekilnojamojo turto registro išrašą) ir pats pateikti AVMI mokėtino mokesčio apskaičiavimus bei sumokėti mokesť. Be to, vertinant turto mokesčių grupę nustatyta nepakankama mokesčių administratorių mokesčių apskaitos kokybė.

Tai, kad surenkama vidutiniškai tik apie 30 proc. papildomai mokesčių mokėtojams apskaičiuotų sumų, sulaikoma prekių už vis didesnę pinigine vertę (2006 m., palyginti su 2004 m., padidėjo net 205 proc.) rodo mokesčių administratorių funkcijų vykdymo spragas, pradedant nuo PVM mokėtojų registravimo, kurį vykdo išimtinai VMI. Registruojantis PVM mokėtoju yra taikomi apribojimai (PVM įstatymo IX skyrius). Nuo 2004 m. gegužės mėn. įdiegta PVM mokėtojų registravimo sistema, pagrįsta PVM mokėjimo vengimo ar sukčiavimo rizikos įvertinimu. Tačiau dėl praktikoje dažnų atvejų, kai, prisidengdami kitų asmenų vardu, sukčiaujantys ir mokesčius vengiantys mokėti asmenys įregistruoja priedangos įmones neteisėtai veiklai vykdyti (vien 2007 m. gegužės mėn. demaskavus vieną nusikalstamą grupuotę, nustatyta, kad ji buvo įsteigusi 20 jokių ūkinės veiklos nevykdančių įmonių, kurių sąskaitos vėliau įtrauktos į 70 veikiančių įmonių buhalterinę apskaitą, dėl to pasisavinta 5 mln. Lt mokėtino PVM), paskui dingsta, konstatuotina, kad mokesčių mokėtojų registravimas kontroliuojamas nepakankamai (Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba 2007 m. nustatė 48 946 659 Lt nuslėptų mokesčių, iš jų 57 proc. neteisėtai pasisavintas ar nuslėptas PVM).



3.31 pav. Empirinių tyrimų rezultatų sintezė mokesčių administravimo sudėtingumo aspektu

Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų didėjimas, mokesčių administravimo brangumas susijęs su mokesčių administravimo funkcijų dubliavimu. Tyrimo metu nustatyta, kad tam tikrų mokesčių (aplinkosaugos, cukraus mokesčių grupių, valstybinio socialinio draudimo įmokų) administravimo funkcijas pavedus keliems mokesčių administratoriams, kilo painiava mokesčių mokėtojams. Pavyzdžiui, mokesčių už aplinkos taršą reikia deklaruoti dviem mokesčių administratoriams – AVMI ir RAAD. Pastarasis mokesčio administratorius priima išimtinai tik popierines deklaracijas. Dar prastesnė situacija su valstybinio socialinio draudimo įmokų administravimu. „Sodra“ įgaliota teikti konsultacijas įmokų mokėjimo klausimais, VMI – tikrinti įmokų apskaičiavimą ir sumokėjimą. Atlikdama tikrinimus VMI privalo vadovautis Socialinės apsaugos ir darbo bei Finansų ministerijų patvirtintais teisės aktais. Mokesčių mokėtojas konsultuojasi su „Sodros“ darbuotojais, jiems pateikia ataskaitas, tačiau tikrintojų sulaukia iš VMI. Toks funkcijų pasidalijimas apsunkina mokesčių administravimo procesą, provokuoja nesusipratimus (pvz., „nepiniginio pobūdžio dovanos“ sąvoką vienaip traktavo „Sodra“, kitaip VMI, kol 2007-07-11 LRV nutarimu Nr. 647 sąvokų traktavimas suvienodintas). Iš esmės toks mokesčių administravimo modelis, kai organizacinė struktūra formuojama ir pagal administruojamus mokesčius, ir pagal vykdomas funkcijas, ir pagal mokesčių mokėtojų dydį dėl komplikotumo keistinas. Mokesčių administravimo problemas gilina ir korupcijos apraiškos viešojo administravimo sistemoje. Administravimo procedūrų ir veiksmų nenuoseklumas, neefektyvus papildomai mokesčių mokėtojams apskaičiuotų sumų surinkimas, mokesčių mokėjimo vengimo atvejų daugėjimas, mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų didėjimas, mokesčių administravimo brangumas rodo nepakankamos mokesčių administratorių funkcijų vykdymo kokybės bei dubliavimo problemas (3.31 pav.). Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti siūloma: 1) pašalinti apmokestinimo taisyklių neaiškumus ir sumažinti įstatymų nuostatų kaitą; 2) suvienodinti turto mokesčių grupės apmokestinimo procesą – AVMI apskaičiuotų turto mokesčių grupės mokesčius ir apie tai informuotų mokesčių mokėtoją, kuris privalėtų sumokėti apskaičiuotą mokesčių; 3) mokesčių ginčų procesą reglamentuoti viename įstatyme, nustatant proceso terminus ir dalyvių teises; 4) gerinti funkcijų vykdymo kokybę; 5) supaprastinti mokesčių administravimo organizacinę struktūrą.

Apibendrinant empirinių tyrimų rezultatų sintezės būdu nustatytoms problemoms spręsti ir spragoms šalinti siūlomas priemonės, išskiriamos tokios Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys:

1) *mokesčių lengvatų mažinimas* – atsisakyti lengvatų, iškreipiančių apmokestinimo teisingumo principą, didinančių standartinio ir faktinio (realiojo) mokesčių tarifų atotrūkį bei apsunkinančių mokesčių apskaičiavimą ir administravimą;

2) *mokesčių tarifų struktūros keitimas* – mažinti gyventojų pajamų ir įmonių pelno apmokestinimo netolygumą, kapitalo apmokestinimo disproporciją;

3) *apmokestinimo taisyklių supaprastinimas* – suvienodinti mokesčių įstatymų terminiją, sąvokų traktavimą, atsisakyti specialių apmokestinimo taisyklių, sumažinti įstatymų nuostatų kaitą;

4) *mokesčių administravimo kokybės gerinimas* – supaprastinti organizacinę mokesčių administravimo struktūrą, taikant pažangiausius administravimo metodus bei atsisakant funkcijų dubliavimo, integruoti procedūras, gerinti funkcijų vykdymo kokybę.

Tyrimais įrodyta (Le *et al.* 2007) – mokesčių politikos tobulinimas, mokesčių sistemos supaprastinimas gali sumažinti mokesčiams administruoti skirtas išlaidas iki 30 proc., o mokesčių mokėtojų išlaidas, susijusias su mokesčių prievolių vykdymu, iki 2 proc.

Apibendrinant empirinius tyrimus, galima daryti tokias išvadas:

1) empiriniai tyrimai ir jų rezultatų sintezė atskleidė mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumus, sudarančius visapusiško mokesčių sistemos įvertinimo kliūčių, tokius kaip apmokestinimo principų nagrinėjimas nesusiejant jų į visumą, rodiklių gausa ir dubliavimasis, rodiklių neapibrėžtumas, apskaičiavimo principų nenumatymas;

2) atsižvelgiant į tai, kad sisteminiu požiūriu mokesčių sistemos vertinimas turi būti toks, kad sudarytų išsamios ir tikslios diagnozės prielaidas, reikalinga sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodą, eliminuojant taikomų metodų trūkumus ir papildant vertinimą nesikartojančiais rodikliais, sudarančiais prielaidas išsamiai ir objektyviai įvertinti mokesčių sistemą;

3) vertinant Lietuvos mokesčių sistemą pagal klasikinius apmokestinimo principus, Tanzi ir Gill metodus apskaičiuota daugiau kaip 70 rodiklių, gauti rezultatai sudarė prielaidų nustatyti probleminius Lietuvos mokesčių sistemos aspektus, o empirinių tyrimų rezultatų sintezė leido išskirti Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptis, tokias kaip mokesčių lengvatų mažinimas, mokesčių tarifų struktūros keitimas, apmokestinimo taisyklių supaprastinimas, mokesčių administravimo kokybės gerinimas;

4) tobulinant Lietuvos mokesčių sistemą pastangos turėtų būti orientuotos į teisingą gyventojų pajamų apmokestinimą, atsisakant lengvatų, iškraipančių tokią apmokestinimą, darbo bei kapitalo apmokestinimo netolygumo mažinimą, apmokestinimo taisyklių neaiškumą šalinimą ir pačių apmokestinimo taisyklių supaprastinimą, įstatymų nuostatų kaitos sumažinimą, mokesčių ginčų proceso reglamentavimo bendrumą, mokesčių administravimo procedūrų integravimą ir veiksmų nuoseklumą, funkcijų dubliavimo atsisakymą, supaprastinant organizacinę struktūrą bei gerinant funkcijų vykdymo kokybę, sukuriant savaiminės kontrolės mechanizmus.

4

Mokesčių sistemos vertinimo modelis

4.1. Pirminių vertinimo rodiklių sudėties ir reikšmingumo pagrindimas

Mokesčių sistemos vertinimo modelį tikslinga pradėti kurti nuo rodiklių sistemos formavimo – siekiant suformuoti tokį rodiklių derinį, kuris sudarytų prielaidas įvairiapusiškiau įvertinti mokesčių sistemą. Mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių, kurie skiriasi tiek savo turiniu, tiek mokesčių sistemos vertinimo pločiu bei gyliu. Esančių rodiklių gausa kelia nemažų sunkumų parenkant tinkamiausius vertinimo rodiklius, tačiau, kita vertus, sudaro galimybių sukurti tokį rodiklių derinį, kuris leistų nuosekliai įvertinti mokesčių sistemą. Apskritai formuojant vertinimo rodiklių sistemą, mokslinės literatūros šaltiniuose (Lydeka, Kavaliauskas 2003; Ginevičius, Podvezko 2005; Chlivickas, Raudeliūnienė 2008; Tvaronavičienė *et al.* 2008) išskiriami tokie pagrindiniai reikalavimai: poveikis nagrinėjamam objektui, palyginamumas, paprastumas (atliekant empirinį tyrimą svarbus reikiamų duomenų prieinamumas). Žinoma, būtina atsižvelgti ir į tyrimo tikslus (Vasiliauskas 2004; Simanauskas, Šidlauskas 2006).

Mokesčių sistemos vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų tiriamos sistemos savybes. Remdamasi atliktų teorinių ir empirinių tyrimų pagrindu mokesčių sistemą siūlau vertinti tokiais šią sistemą apibūdinančiais aspektais (savybėmis): teisingumu, efektyvumu, mokesčių administravimo sudėtingumu. Mokslo darbuose aptikti kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai turinio požiūriu sugrupuoti pagal vertintinus mokesčių sistemos aspektus (4.1 lentelė).

Pirminių rodiklių sistema, atsižvelgiant į rodiklių sistemos formavimui keliamus reikalavimus ir siekiant objektyviau bei įvairiapusiškiau įvertinti mokesčių sistemą, sudaryta tokiu būdu:

- nesikartojantys rodikliai suklasifikuoti į grupes tokiu būdu, kad išsamiai apibūdintų teisingumą, efektyvumą ir mokesčių administravimo sudėtingumą;
- nustatytos pavienių rodiklių ir jų grupių taikymo galimybės.

4.1 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai

Vertinamas aspektas	Rodikliai
Teisingumas	<ul style="list-style-type: none"> • Džini koeficientas • Atkinson indeksas • horizontalaus teisingumo indeksas • šalies mokesčių našta • faktinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas • faktinis pelno mokesčio tarifas • faktinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas • faktinis tarifas darbui • faktinis tarifas kapitalui • faktinis tarifas vartojimui
Efektyvumas	<ul style="list-style-type: none"> • elastingumas • faktinio ir standartinio mokesčių tarifo santykis • standartinio ir faktinio mokesčių tarifo skirtumas
Mokesčių administravimo sudėtingumas	<ul style="list-style-type: none"> • mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis • šalies mokesčių našta • normalizuotas mokesčių pajamingumas • mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis • mokesčių atotrūkis • stabilumo indeksas • koncentracijos indeksas • dispersijos indeksas • atsilikimo renkant mokesčius indeksas • erozijos indeksas • specifiškumo indeksas • objektyvumo indeksas • vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus indeksas • mokesčių rūšių skaičius

4.1 lentelės pabaiga

Vertinamas aspektas	Rodikliai
Mokesčių administravimo sudėtingumas	<ul style="list-style-type: none"> • mokesčių mokėtojų skaičius • mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokesčių 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 (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančio personalo) • užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis • savanoriškai sumokėtų mokesčių ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis • papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokesčių prievolių santykis • išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų mokesčių ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis • papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis • likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis • išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ir kontrabandos atvejų skaičius per metus • vidutinis žmogaus darbo dienų, sugaištamų nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus, skaičius • mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis • surinktų pajamų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis • mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas • bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra • padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas • mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas • mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė • mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas • korupcijos indeksas • mokesčių administratorių moralė

Teisingumas. Apmokestinimo kontekste teisingumo kategoriją sudaro trys komponentai: 1) teisingo pajamų apmokestinimo; 2) teisingo mokesčių naštos pasiskirstymo; 3) teisingų ir objektyvių apmokestinimo taisyklių. Teisingumą apibūdinančių rodiklių rinkinys turi integruoti visus šiuos teisingumo komponentus. Tad iš įvairių siūlymų sudariau nesikartojančių kiekybinių rodiklių aibę, integruojančią teisingo pajamų apmokestinimo ir mokesčių naštos pasiskirstymo

komponentus. Apmokestinimo taisyklėms vertinti siūlau tokius kokybinius rodiklius: skaidrumo (viešumo) ir mokestinių ginčų proceso sudėtingumo. Siūlomą skaidrumo (viešumo) rodikliu įvertinamas apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų suprantamumas, tikslumas ir prieinamumas. Tyrimais įrodyta, kad kuo aiškesni ir suprantamesni mokesčių įstatymai bei poįstatyminiai aktai, tuo didesnės pajamos iš mokesčių surenkamos. Skaidrumo (viešumo) rodiklis praplečia teisingumo matavimą mokesčių mokėtojų mokesčių sistemos teisingumo suvokimu. Šiuo rodikliu vertinamas mokestinių ginčų institutas – jo nešališkumas ir proceso sudėtingumas. Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės. Ginčų sprendimo proceso kokybė yra pagrindinis rodiklis, išreiškiantis mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą (Potter 2005). Atsižvelgiant į apmokestinimo teisingumo vertinimo ypatumus ir rodikliams keliamus reikalavimus, sudaryta teisingumą apibūdinančių rodiklių grupė (4.2 lentelė).

4.2 lentelė. Apmokestinimo teisingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

Vertinamas teisingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų apmokestinimas	Džini koeficientas	Rodo santykinį pajamų koncentracijos lygį. Rezultatas pateikiamas vienu kiekybiniu rodikliu, kurio reikšmė svyruoja intervale [0, 1]. Kuo G koeficiento reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygybė mažiau išreikšta. Laikoma, kad koeficiento reikšmė, didesnė nei 0,3, rodo šalyje esant esminių pajamų pasiskirstymo nelygumų.
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Grindžiamas prielaida, kad yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas (pavyzdžiui, amžių, šeimos sudėtį, pajamas) galima apibrėžti kaip „vienodas“. Vertinamas pajamų mokesčio tarifas kiekvienoje grupėje. Indeksas įgyja maksimalią reikšmę esant vienodam vidutiniam pajamų mokesčio tarifui visiems grupės asmenims.
Mokesčių naštos pasiskirstymas	Šalies mokesčių našta	Parodo, kokia dalis bendrojo vidaus produkto paskirstoma mokesčiais. Apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokų sumos ir bendrojo vidaus produkto santykis.
	Faktinis tarifas darbu	Vertinama mokesčių našta, tenkanti darbo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų už pajamas iš darbo ir bendros darbuotojų, dirbančių konkrečioje valstybėje, atlyginimų sumos santykis.

4.2 lentelės pabaiga

Vertinamas teisingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
	Faktinis tarifas kapitalui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti kapitalo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir įmonių mokami mokesčiai už nekilnojamąjį bei kilnojamąjį turtą, akcijas.
	Faktinis tarifas vartojimui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti vartojimui. Vartojimo mokestis apima gamintojo mokesčius bei galutinio vartojimo prekių mokesčius. Skaičiuojant vidutinį mokesčio tarifą vartojimui, apmokestinamąja baze laikoma šalies namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos.
Apmokestinimo taisyklės	Skaidrumo (viešumo) rodiklis	Vertinamas mokesčių teisės aktų suprantamumas ir priėmiamumas.
	Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas	Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės.

Efektvyumas. Mokesčių sistema traktuojama kaip efektyvi, kai, viena vertus, užtikrina pakankamą pajamų iš mokesčių kiekį valstybės priimtiems išpareigojimams vykdyti, kita, mokesčių poveikis priimamiems rinkos subjektų sprendimams yra kuo mažesnis, t. y. subjektai neskatinami investuoti į tam tikrą veiklą kitos veiklos sąskaita arba skirti lėšas vartojimui, o ne investicijoms ir atvirksčiai (Budrytė, Mačiulaitytė 2004). Mokslo darbuose aptinkami siūlymai, susiję su pirmuoju apmokestinimo efektyvumo aspektu. Mokesčių poveikio subjektų priimamiems sprendimams rodiklis yra svarbus vertinant ekonominį apmokestinimo efektyvumą – skirtingos apmokestinimo sąlygos atskiroms veikloms ar išteklių rūšims iškreipia rinkos subjektų priimamų sprendimų prioritetus, daro įtaką mokesčių pajamų surinkimui. Pavyzdžiui, Lietuvoje iki 2002 m. galiojęs nulinis pelno mokesčio tarifas investuotam pelnui skatino įmones investuoti į materialųjį turtą vien todėl, kad būtų galima pasinaudoti mokesčių lengvata, be to, tam tikra prasme diskriminavo paslaugas teikiančias įmones – jų veiklai plėsti materialus turtas ne toks svarbus kaip gamybos įmonėms, lėmė kapitalo koncentraciją ir nevienodas smulkiųjų bei stambiųjų įmonių konkurencines sąlygas (Budrytė, Mačiulaitytė 2004). Taigi siekiant visapusiško apmokestinimo efektyvumo įvertinimo siūlau kokybinį apmokestinimo įtakos subjektų sprendimams rodiklį. Tokia analizė atskleistų atskirų veiklų ir įvairių rūšių išteklių apmokestinimo ypatumus. Efektyvumą išsamiai apibūdinančių rodiklių grupė pateikta 4.3 lentelėje.

4.3 lentelė. Apmokestinimo efektyvumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

Vertinamas efektyvumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų surinkimo efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Elastingumas naudojamas vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą. Mokesčių sistema yra elastinga, kai išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, t. y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Parodo apmokestinimo tam tikru mokesčiu efektyvumą. Kuo santykis artimesnis vienetui, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
	Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Parodo tam tikro mokesčio lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamą bazę, taip pat mokesčių vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą. Kuo skirtumas mažesnis, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
Veiklos ir išteklių pasiskirstymo efektyvumas	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Analizuojama, ar konkrečios valstybės mokesčių sistemoje yra nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos skirtingoms veikloms ir ištekliams. Vertinamas tokių sąlygų taikymas ir to veiksmo pasekmės.

Mokesčių administravimo sudėtingumas. Nagrinėjant mokesčių administravimą ilgą laiką akcentuota tik mokesčių surinkimo kaina. Tačiau pastaruoju metu mokslo darbuose plačiau nagrinėjamas ir kitas šios kategorijos aspektas – mokesčių mokėtojams tenkančių mokestinių prievolių vykdymo kaina. Šiuo požiūriu mokesčių administravimo sudėtingumo matu laikomas ir nustatytų mokesčių skaičius. Taigi mokesčių administravimo sudėtingumą tikslinga nagrinėti tokiais pjūviais: 1) mokesčių surinkimo sudėtingumas; 2) mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo sudėtingumas, mokesčių rūšių skaičiaus pagrįstumas, mokesčių turinio, terminologijos aiškumas. Literatūroje ypač gausu mokesčių administravimo sudėtingumą apibūdinančių rodiklių (4.1 lentelė). Atsižvelgiant į rodikliams keliamus reikalavimus ir siekiant įvertinimo išsamumo, suformuota nesikartojančių rodiklių grupė, išsamiai apibūdinanti mokesčių administravimo sudėtingumą (4.4 lentelė).

4.4 lentelė. Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

Mokesčių administravimo sudėtingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Mokesčių surinkimas	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Analizuojama mokesčių surinkimo kaina. Gali būti išreiškiamas procentais arba vieno to dalimis.
	Mokesčių atotrūkis	Analizuojama, kiek nesurinkta mokestinių pajamų palyginti su potencialia mokesčių baze.
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Mokesčių mokėtojai, kilus problemų, kreipiasi raštu, telefonu ar tiesiogiai į mokesčių administravimo įstaigų darbuotojus. Vertinamas teikiamos mokesčių administratorių pagalbos operatyvumas, išsamumas, naudingumas.
	Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	Nesuprastos ar neteisingai suprastos mokesčių mokėtojų mokestinės pareigos gali lemti mokesčių deklaravimo ir mokėjimo klaidas. Vertinama tokių klaidų nustatymo ir pašalinimo praktika.
	Korupcijos indeksas	Korupcijos apraiškos viešojo administravimo sektoriuje sudaro prielaidą vengti mokėti mokesčius. Vertinamas mokesčių administratorių korupcijos lygis.
	Mokesčių administratorių moralė	Moralė – tai dorovė, puoselėjamos elgesio vertybės, normos ir principai. Vertinamas mokesčių administratorių principingumas ir atsidavimas darbui.
Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas	Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Vertinamos mokesčių mokėtojų patiriamos išlaidos vykdant mokestines prievoles. Apskaičiuojamas lyginant išlaidas ir sumokėtus mokesčius. Alternatyva – Pasaulio banko skaičiuojamas absoliutinis rodiklis, parodantis, kiek mokesčių mokėtojai sugaišo žmogaus darbo valandų per metus mokesčiams mokėti.
	Mokesčių rūšys	Analizuojamas šalyje nustatytų mokesčių skaičius. Pripažinta, kad naudingiau turėti vieną mokestį su platesne apmokestinamąja baze nei keletą mokesčių su siaura apmokestinamąja baze.

4.4 lentelės pabaiga

Mokesčių administravimo sudėtingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Analizuojama, kiek vienam mokesčių mokėtoju per metus tenka pildyti mokesčių deklaracijų. Parodo mokesčių mokėtojų deklaracijų pildymo intensyvumą ir tuo pat metu mokesčių administratorių galimybes vykdyti mokesčių mokėtojų veiklos monitoringą.
	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas veikia mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo patogumą. Analizuojamas ir vertinamas mokesčių administratorių veiklos specializacijos patogumas mokesčių mokėtoju.
	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	Paprastai kiekvienoje valstybėje išskiriama keletas mokesčių administratorių, kurie vykdo tam tikras funkcijas arba administruoja tam tikrus mokesčius. Vertinamas organizacinės struktūros tinkamumas.
	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir to pasekmių griežtumas	Vertinama, kaip mokesčių mokėtojas suvokia riziką būti išaiškintam nemokant mokesčių ir to pasekmes tolesnei veiklai, t. y. nemokant mokesčių gaunamos naudos ir rizikos būti identifikuotam adekvatumas.

Rodiklių taikymo galimybės. Rodiklių sistema (4.5 lentelė) sudaryta tokiu būdu, kad atitiktų keliamus įvairiapusiškumo, poveikio nagrinėjamam objektui, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus. Kiekvienas vertinimo rodiklis, taikomas pavieniui, suteikia galimybę identifikuoti tam tikro mokesčių sistemos elemento būklę (vykdant dinaminę analizę – kitimo kryptį), nustatyti mokesčių sistemos spragas. Rodiklių sąrašas yra baigtinis, tačiau ateityje, atsižvelgiant į kintančius mokesčių sistemą veikiančios aplinkos veiksnius, gali būti peržiūrėtas ir pakoreguotas. Tokiu atveju būtina laikytis šių sąlygų:

- rodiklių sistema turi atitikti visapusiškumo, poveikio nagrinėjamam objektui, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus;
- rodiklių sistema valdoma keičiant mokesčių sistemos vertinimo kriterijų – teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo sudėtingumo – turinį nusakančių rodiklių sudėtį.

Rodiklių grupė (4.5 lentelė 2 skiltis) skirta mokesčių sistemai įvertinti tam tikru aspektu. Vertinant rodiklių grupės pasirinkimo eiliškumas nėra svarbus, t. y. galutiniam rezultatui įtakos neturi, tačiau kompleksinio vertinimo požiūriu būtina nuosekliai atlikti kiekvieno mokesčių sistemos aspekto įvertinimą. Rodiklių grupė sudaro prielaidų įvairiapusiškiau įvertinti tam tikrą mokesčių sistemos

aspektą ir gauti apibendrintą kiekybinį to aspekto įvertinimą. Jis apskaičiuojamas pagal pirminių rodiklių reikšmes ir reikšmingumus. Grupės kiekybinių rodiklių reikšmės nesunkiai apskaičiuojamos analitiniu būdu arba naudojamos jau apskaičiuotos jų reikšmės iš įvairių duomenų bazių (pvz., „Eurostat“). Kokybinių rodiklių reikšmėms nustatyti taikytini ekspertinių vertinimų metodai, remiantis pasirinkta metodika ir vertinimo skale (pvz., santykinės vieneto dalis, balus). Siekiant palyginamumo kiekybinių ir kokybinių rodiklių reikšmės turi būti normalizuotos, taikant literatūroje (Puškorius 2001; Ginevičius *et al.* 2005) rekomenduojamas formules. Rodiklių reikšmingumams nustatyti rekomenduojama taikyti praktikoje patikrintus, plačiai taikomus metodus. Pavyzdžiui, įvairioms sritims taikomą (Rutkauskas, Tamošiūnienė 2002; Bivainis, Butkevičius 2003; Ginevičius *et al.* 2005; Bivainis, Zinkevičiūtė 2006) ekspertinio vertinimo metodą, 1980 m. T. Saaty (Саати 1993) sukurtą plačiai paplitusį (Zavadskas *et al.* 2001; Ginevičius *et al.* 2004; Chlivickas, Raudeliūnienė 2008) *AHP* metodą.

4.5 lentelė. Vertinimo rodiklių sistema

Eil. Nr.	Rodiklių grupė (vertinamas mokesčių sistemos aspektas)	Rodikliai	Vertinimo tikslas
1	Teisingumas	Džini koeficientas	Nustatyti apmokestinimo įtaką mokesčių mokėtojų disponuojamų pajamų pasiskirstymo tolygumui
		Horizontalaus teisingumo indeksas	Nustatyti panašios socialinės – ekonominės padėties mokesčių mokėtojų apmokestinimo lygybę
		Šalies mokesčių našta	Nustatyti šalies mokesčių mokėtojų sumokėtą mokesčių dydį lyginant su sukurtu vidaus produktu
		Faktinis tarifas darbui	Nustatyti darbo pajamų apmokestinimo mastą
		Faktinis tarifas kapitalui	Nustatyti kapitalo apmokestinimo mastą
		Faktinis tarifas vartojimui	Nustatyti vartojimo apmokestinimo mastą
		Skaidrumo (viešumo) rodiklis	Nustatyti teisės aktų suprantamumą ir prieinamumą
		Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas	Nustatyti mokestinių ginčų instituto nešališkumą, ginčų proceso sudėtingumą
2	Efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Nustatyti mokestinių pajamų augimo tempą (lyginant su ekonomikos augimu)
		Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Nustatyti apmokestinimo efektyvumą (apmokestinimo didinimo potencialą)
		Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Nustatyti išimčių, lengvatų mastą

4.5 lentelės pabaiga

Eil. Nr.	Rodiklių grupė (vertinamas mokesčių sistemos aspektas)	Rodikliai	Vertinimo tikslas
2	Efektyvumas	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Nustatyti įtaką mokesčių poveikio išteklių paskirstymui, pajamų surinkimui
3	Mokesčių administravimo sudėtingumas	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis	Nustatyti mokesčių surinkimo kainą
		Mokesčių atotrūkis	Nustatyti mokesčių vengimo, išsisukinėjimo, šešėlinės ekonomikos mastą
		Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Nustatyti mokesčių administratorių kvalifikaciją
		Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	Nustatyti mokesčių administratorių disponuojamų išteklių modernumą, darbuotojų profesionalumą
		Korupcijos indeksas	Nustatyti mokesčių mokėjimo vengimo galimybes
		Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo kainą
		Mokesčių rūšys	Nustatyti apmokestinamosios bazės platumą
		Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Nustatyti mokesčių mokėtojų veiklos skaidrumą
		Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	Nustatyti mokesčių administratorių specializacijos naudingumą
		Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	Nustatyti mokesčių administratorių veiklos kokybę
Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas	Nustatyti mokesčių teisės aktų spragas		

Siekdama nustatyti pirminių rodiklių reikšmingumus atlikau tyrimą taikant būtent *AHP* metodą, kai rodiklių reikšmingumai nustatomi pasitelkiant ekspertus, kurie naudodamiesi metode taikoma santykių skale, perteikia asmeninius savo vertinimus. Tyrimas atliktas laikantis metodikos tokia seka:

- suformuota ekspertų grupė;
- atlikta anketinė ekspertų apklausa;

- apskaičiuoti matricų suderinamumo indeksai;
- nustatytas ekspertų nuomonių suderinamumas;
- apskaičiuoti vertinamų rodiklių reikšmingumai.

Ekspertų grupės formavimas. Organizuojant ekspertų grupę siekta įtraukti plataus spektro sričių ekspertus, be to, ekspertų atrankai taikytas kompetencijos kriterijus. Ypatingas dėmesys kreiptas į ekspertų darbo patirtį. Tokiu būdu atrinkti šeši ekspertai iš akademinės, verslo ir viešojo administravimo sričių. Ekspertų darbo patirtis – 8–14 metų.

Anketinė ekspertų apklausa vykdyta individualiu būdu. Pirmiausia ekspertams buvo pateiktos iš anksto parengtos kiekvienai rodiklių grupei atskiros apklausos anketos ir pridėta instrukcija. Joje nurodyta ekspertų užduotis – porinio lyginimo būdu įvertinti kiekvieno anketoje įrašyto rodiklio dominavimą kito rodiklio atžvilgiu jo įtakos mokesčių sistemos įvertinimui požiūriu, argumentuojant savo įverčius. Instrukcijoje taip pat buvo pateikta santykinio reikšmingumo skalė (4.6 lentelė) ir apibūdinti rodikliai.

4.6 lentelė. Santykinio reikšmingumo skalė (Саати 1993)

Santykinio reikšmingumo laipsnis	Apibūdinimas	Komentaras
1	Vienodas reikšmingumas	Tikslui pasiekti abiejų rodiklių reikšmingumas vienodas
3	Saikinga vieno rodiklio prieš kitą viršenybė	Vienas rodiklis nedaug reikšmingesnis už kitą
5	Esminis arba stiprus reikšmingumo viršijimas	Vieno rodiklio, palyginti su kitu, reikšmingumas didelis
7	Labai stiprus reikšmingumo viršijimas	Vienas rodiklis yra viršesnis už kitą, tad tampa prioritetiniu
9	Absolūtus reikšmingumo viršijimas	Vienas rodiklis yra visiškai prioritetinis
2, 4, 6, 8 Atvirkštiniai pirmiau pateiktų skaičių dydžiai	Tarpiniai sprendimai tarp dviejų gretimų variantų Jeigu, lyginant vieną rodiklį su kitu, gauta viena iš pirmiau paminėtų reikšmių (pvz., 3), tai lyginant šį rodiklį su pirmuoju bus gautas atvirkštinis dydis (1/3)	Naudojama siekiant kompromiso

Matricų suderinamumo indeksai. Kiekvienos matricos suderinamumui nustatyti naudotas λ_{\max} dydis – didžiausia nagrinėjamos matricos tikrinė reikšmė.

Ji apskaičiuota taip: sumuotas kiekvienos matricos stulpelis, paskui pirmo stulpelio suma dauginama iš pirmo prioritetų vektoriaus reikšmės, antro stulpelio suma – iš antro prioritetų vektoriaus reikšmės ir t. t. Gauti skaičiai susumuoti. Literatūroje (Саати 1993) suderinamumo indeksas apibrėžiamas taip: $S_i = \frac{\lambda_{\max} - m}{m - 1}$; čia m – lyginamų rodiklių skaičius. Matricos suderinamumas tuo geresnis, kuo mažesnė S_i reikšmė. Kiekybiškai atvirkščiai simetrinės matricos suderinamumo laipsnis nustatytas lyginant vertinimo matricos apskaičiuotą suderinamumo indeksą S_i su tokios pat eilės atsitiktinai sugeneruotu (pagal santykinio reikšmingumo vertinimo skalę) atvirkščiai simetrinės matricos vidutiniu suderinamumu S_v (Саати 1993):

Matricos dydis	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Atsitiktiniai suderinamumai	0	0	0,58	0,90	1,12	1,24	1,32	1,41	1,45	1,49

Matricos suderinamumo laipsnis apskaičiuotas kaip matricos suderinamumo indekso ir atsitiktinio indekso vidurkio santykis: $S = \frac{S_i}{S_v}$. Matrica suderinta, jei $S \leq 0,1$, atskirais atvejais leidžiama neviršyti 0,2.

Ekspertų nuomonių suderinamumas. Suderinamumo santykis S suteikė galimybę nustatyti kiekvieno atskiro eksperto įvertinimo neprieštaringumą. Tačiau apskritai ekspertų nuomonės gali būti prieštaringos. Ekspertų grupės suderinamumas nustatomas naudojant konkordancijos koeficientą (Podvezko 2005), kuris apskaičiuojamas pagal (3.6)–(3.10) formules (3.3.1 skyrius). Tais atvejais, kai ekspertų vertinime nebuvo vienodų rangų, konkordancijos koeficientas skaičiuotas pagal formulę (Podvezko 2005):

$$W = \frac{12S}{r^2 m(m^2 - 1)}, \quad (4.1)$$

čia: r – ekspertų skaičius; m – rodiklių skaičius.

Rodiklių reikšmingumo nustatymas. Ekspertai vertino pirminius trijų grupių rodiklius: šešis mokesčių sistemos teisingumą apibūdinančius kiekybinius ir du kokybinius rodiklius, tris mokesčių sistemos efektyvumą apibūdinančius kiekybinius ir vieną kokybinį rodiklius, šešis mokesčių administravimo sudėtingumą apibūdinančius kiekybinius ir penkis kokybinius rodiklius. Rodiklių reikšmingumas vertintas vadovaujantis metodika (Саати 1993) tokia tvarka:

- a) sudaryta reikšmingumų palyginimo atvirkščiai simetriška matrica „rodikliai – rodikliai“ (4.7 lentelė);

4.7 lentelė. Reikšmingumų palyginimo matrica

Rodikliai	r_1	r_2	r_3	...	r_n
r_1	v_{11}	v_{12}	v_{13}	...	v_{1n}
r_2	v_{21}	v_{22}	v_{23}	...	v_{2n}
r_3	v_{31}	v_{32}	v_{33}	...	v_{3n}
...
r_n	v_{n1}	v_{n2}	v_{n3}	...	v_{nn}

- b) apskaičiuotas kiekvienos matricos eilutės tikrinis vektorius (w_i);

$$\begin{pmatrix} w_1 \\ w_2 \\ w_3 \\ \dots \\ w_n \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \sqrt[n]{v_{11} \times v_{12} \times v_{13} \times \dots \times v_{1n}} \\ \sqrt[n]{v_{21} \times v_{22} \times v_{23} \times \dots \times v_{2n}} \\ \sqrt[n]{v_{31} \times v_{32} \times v_{33} \times \dots \times v_{3n}} \\ \dots \\ \sqrt[n]{v_{n1} \times v_{n2} \times v_{n3} \times \dots \times v_{nn}} \end{pmatrix}$$

- c) išgryninti prioritetų vektoriai (x_i);

$$\begin{pmatrix} x_1 \\ x_2 \\ x_3 \\ \dots \\ x_n \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \frac{w_1}{\sum_{i=1}^n w_i} \\ \frac{w_2}{\sum_{i=1}^n w_i} \\ \frac{w_3}{\sum_{i=1}^n w_i} \\ \dots \\ \frac{w_n}{\sum_{i=1}^n w_i} \end{pmatrix}$$

Atlikto tyrimo **rezultatai** pateikiami pagal kiekvieną vertinamą mokesčių sistemos aspektą – *teisingumą, efektyvumą, mokesčių administravimo sudėtingumą* – tokia tvarka:

- kiekvienos matricos suderinamumas;
- ekspertų nuomonių suderinamumas;
- rodiklių reikšmingumai.

Teisingumo vertinimas. Didžiausia tikrinė teisingumo matricos reikšmė $\lambda_{\max} = 10,72$; o atskirų ekspertų matricų suderinamumo santykis svyravo nuo 0,06 iki 0,15. Gautos matricų suderinamumo reikšmės neviršija nustatytos maksimalios ribos, todėl visų ekspertų matricos tinkamos toliau apdoroti.

Ekspertų nuomonių suderinamumo tikrinimo rezultatai tokie: bendra rangų suma $\sum_{i=1}^n x_i = 144$, rodiklių rangų vidurkis $\bar{x} = 18$, kvadratų nuokrypių suma $S = 406$ ir konkordancijos koeficiento reikšmė, apskaičiuota pagal (3.8) formulę $W = 0,61$, atitinkama χ^2 reikšmė apskaičiuota pagal (3.10) formulę $\chi^2 = 17,02$ didesnė už kritinę reikšmę $\chi_{kr}^2 = 14,07$ su $\nu = 8 - 1 = 7$ laisvės laipsniu ir $\alpha = 0,05$ reikšmingumo lygmeniu, t. y. ekspertų nuomonės gerai suderintos.

Teisingumą apibūdinančių rodiklių nustatyti reikšmingumai mažėjimo tvarka pateikti 4.8 lentelėje.

Reikšmingiausiu teisingumo vertinimo požiūriu pripažintas horizontalaus teisingumo indeksas. Šį rodiklį kaip ypač reikšmingą išskyrė ekspertas, atstovaujantis verslo sričiai. Mažiausiai reikšmingais pripažinti skaidrumo (viešumo) ir mokestinių ginčų proceso sudėtingumo rodikliai. Tokią ekspertų nuomonę iš dalies lėmė tai, kad abu šie rodikliai yra kokybiniai, juos sunkiau formalizuoti.

4.8 lentelė. Teisingumą apibūdinančių rodiklių reikšmingumai

Rodikliai		Reikšmingumai
žymuo	pavadinimas	
t_1	Horizontalaus teisingumo indeksas	0,19
t_2	Faktinis tarifas darbui	0,18
t_3	Faktinis tarifas vartojimui	0,17
t_4	Šalies mokesčių našta	0,15
t_5	Faktinis tarifas kapitalui	0,14
t_6	Džini koeficientas	0,07
t_7	Skaidrumo (viešumo) rodiklis	0,05
t_8	Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas	0,05

Efektyvumo vertinimas. Didžiausia tikrinė efektyvumo matricos reikšmė $\lambda_{\max} = 4,4$; atskirų ekspertų matricų suderinamumo indeksai svyravo nuo 0,03

iki 0,12, o suderinamumo santykis – nuo 0,04 iki 0,14. Geriausiai buvo suderinta viešojo administravimo srities eksperto matrica. Gautos matricų suderinamumo reikšmės neviršija nustatytos maksimalios ribos – visų ekspertų rodiklių vertinimo matricos tinkamos toliau apdoroti.

Ekspertų nuomonės gerai suderintos. Tai atskleidžia šios nuomonių suderinamumo charakteristikos: bendra rangų suma $\sum_{i=1}^n x_i = 40$, rodiklių rangų vidurkis $\bar{x} = 10$, kvadratų nuokrypių suma $S = 66$, konkordancijos koeficiento reikšmė, apskaičiuota pagal (3.8) formulę $W = 0,83$, atitinkama χ^2 reikšmė apskaičiuota pagal (3.10) formulę $\chi^2 = 9,9$ didesnė už kritinę reikšmę $\chi_{kr}^2 = 7,8$ su $v = 4 - 1 = 3$ laisvės laipsniu ir $\alpha = 0,05$ reikšmingumo lygmeniu.

Reikšmingiausiu efektyvumo vertinimo požiūriu pripažintas elastingumo rodiklis, kuris sudaro net 46 proc. viso efektyvumo vertinimo rodiklių reikšmingumo (4.9 lentelė). Ypač reikšmingu šį rodiklį laikė po vieną ekspertą iš verslo, akademinės ir viešojo administravimo sričių. Mažiausiai reikšmingu pripažintas kokybinis mokesčių sistemos įtakos išteklių pasiskirstymui rodiklis.

4.9 lentelė. Efektyvumą apibūdinančių rodiklių reikšmingumai

Rodikliai		Reikšmingumai
žymuo	pavadinimas	
e_1	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	0,46
e_2	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	0,35
e_3	Standartinio ir faktinio tarifų skirtumas	0,14
e_4	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	0,05

Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimas. Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimas dėl didelio vertinimo rodiklių skaičiaus buvo suskaidytas į dvi dalis: vieną matricą sudarė kiekybiniai rodikliai, kitą – kokybiniai. Didžiausia tikrinė mokesčių administravimo sudėtingumo kiekybinių rodiklių matricos reikšmė $\lambda_{\max} = 10,97$, kokybinių rodiklių matricos – 10,44; atskirų ekspertų matricų suderinamumo santykis svyravo intervale [0,03; 0,16]. Geriausiai buvo suderinta viešojo administravimo srities eksperto matrica. Ekspertų rodiklių vertinimo matricų suderinamumo reikšmės neviršija nustatytos maksimalios ribos ir tinkamos toliau apdoroti.

Ekspertų nuomonės dėl mokesčių administravimo sudėtingumo tyrimo ir jo dėmenų pasirinktu $\alpha = 0,05$ reikšmingumo lygmeniu suderintos (4.10 lentelė).

4.10 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo charakteristikos

Vertinamas aspektas	Tyrimo rūšis	Nuomonių suderinamumo parametrai						Nuomonių suderinamumo laipsnis
		x_i	S	W	χ^2	χ^2_{kr}	ν	
Mokesčių administravimo sudėtingumas	Kiekybinis	180	642,5	0,67	21,4	15,51	8	gerai suderintos
	Kokybinis	144	344	0,51	14,4	14,07	7	suderintos

Kiekvienos matricos mokesčių administravimo sudėtingumo rodiklių reikšmingumas apskaičiuotas atskirai, gautos reikšmės normalizuotos tokiu būdu, kad sudėjus kiekybinių ir kokybinių rodiklių reikšmingumus nebūtų pažeista sąlyga $\sum_{i=1}^n \omega_i = 1$, ($i = 1, 2, \dots, n$). Mokesčių administravimo sudėtingumą apibūdinančių rodiklių reikšmingumo nustatymo rezultatai pateikti 4.11 lentelėje.

4.11 lentelė. Mokesčių administravimo sudėtingumą apibūdinančių rodiklių reikšmingumai

Rodikliai		Reikšmingumai
žymuo	pavadinimas	
s_1	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	0,13
s_2	Išlaidų ir mokesčių pajamų santykis	0,12
s_3	Mokesčių atotrūkis	0,12
s_4	Korupcijos indeksas	0,12
s_5	Mokesčių rūšys	0,10
s_6	Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	0,08
s_7	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	0,08
s_8	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	0,07
s_9	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir to pasekmių griežtumas	0,07
s_{10}	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	0,06
s_{11}	Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	0,06

Reikšmingiausių pripažintas mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybės rodiklis. Mažiausiai reikšmingi užpildytų mokesčių deklaracijų skai-

čiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykio bei mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykio rodikliai (s_{10} ir s_{11}), kiekvieno iš jų reikšmingumas neviršija 6 proc. visų rodiklių reikšmingumo.

4.2. Hierarchinė vertinimo sistema: dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių turinys ir reikšmingumai

Išsamiam mokesčių sistemos įvertinimui siūloma vertinimo sistema, sudaryta iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių. Taip suformuota rodiklių sistema sudaro prielaidas išsamiai įvertinti mokesčių sistemą hierarchiniu principu. Pirminiai rodikliai suklasifikuoti į tris grupes, kurių kiekviena skirta mokesčių sistemai įvertinti tam tikru aspektu. Rodiklius suklasifikavus į grupes aiškiai nustatomi jų tarpusavio ryšiai ir įtaka galutiniam vertinimui (Mackevičius 2005). Kiekvienos grupės dalinio integruoto rodiklio, atitinkamai teisingumo (T), efektyvumo (E), mokesčių administravimo sudėtingumo (S) reikšmė apskaičiuojama taikant tokias formules:

$$T = \sum_{i=1}^n \omega_i t_i, \quad (4.2)$$

$$E = \sum_{i=1}^n \omega_i e_i, \quad (4.3)$$

$$S = \sum_{i=1}^n \omega_i s_i, \quad (4.4)$$

čia t , e , s – pirminių teisingumo, efektyvumo, mokesčių administravimo sudėtingumo turinį atskleidžiančių rodiklių reikšmės.

Siekiant išgryninti kiekvieno dalinio integruoto rodiklio svarbą ir įtaką galutiniam vertinimo rezultatui bei susieti vertinant mokesčių sistemą dalinius integruotus rodiklius į visumą, būtina nustatyti jų reikšmingumą. Dalinių integruotų rodiklių reikšmingumai išreiškiami santykiniais dydžiais nepažeidžiant $\sum_{i=1}^n \omega_i = 1$ ($i = 1, 2, \dots, n$) sąlygos. Šių rodiklių reikšmingumams nustatyti taikyta analogiška vertinimo metodika kaip ir pirminių rodiklių reikšmingumams nustatyti. Atlikus tyrimą gauti tokie rezultatai:

- didžiausia tikrinė matricos reikšmė $\lambda_{\max} = 3,17$; atskirų ekspertų matricų suderinamumo indeksai svyravo nuo 0,03 iki 0,08, o suderinamumo santykis – nuo 0,05 iki 0,11. Gautos matricų suderinamumo reikšmės neviršija nustatytos maksimalios ribos – visų ekspertų rodiklių vertinimo matricos tinkamos toliau apdoroti;
- ekspertų nuomonės suderintos. Tai atskleidžia šios nuomonių suderinamumo charakteristikos: bendra rangų suma $\sum_{i=1}^n x_i = 24$, rodiklių rangų vidurkis $\bar{x} = 8$, kvadratų nuokrypių suma $S = 26$, konkordancijos koeficiento reikšmė, apskaičiuota pagal (4.1) formulę $W = 0,81$, atitinkama χ^2 reikšmė apskaičiuota pagal (3.10) formulę $\chi^2 = 6,5$ didesnė už kritinę reikšmę $\chi_{kr}^2 = 6,0$ su $\nu = 3 - 1 = 2$ laisvės laipsniu ir $\alpha = 0,05$ reikšmingumo lygmeniu;
- reikšmingiausiu vertinant mokesčių sistemą pripažintas dalinis integruotas apmokestinimo teisingumo rodiklis, kuris sudaro net 58 proc. visų rodiklių reikšmingumo (4.12 lentelė). Mažiausiai reikšmingu pripažintas mokesčių administravimo sudėtingumo rodiklis.

4.12 lentelė. Mokesčių sistemos kokybę apibūdinančių rodiklių reikšmingumai

Rodikliai		Reikšmingumai
žymuo	pavadinimas	
T	Teisingumas	0,58
E	Efektyvumas	0,32
S	Mokesčių administravimo sudėtingumas	0,10

Dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas kompleksiskai įvertinti mokesčių sistemą. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas. Kompleksinis integruotas mokesčių sistemos vertinimo rodiklis (M) parodo bendrąjį mokesčių sistemos įvertį ir yra lygus dalinių integruotų rodiklių reikšmių, padaugintų iš atitinkamų reikšmingumų, sumai:

$$M = \omega_1' T + \omega_2' E + \omega_3' S . \quad (4.5)$$

Tyrimo metu nustatyti dalinių integruotų rodiklių reikšmingumai, todėl (4.5) formulę galima užrašyti taip:

$$M = 0,58T + 0,32E + 0,1S . \quad (4.6)$$

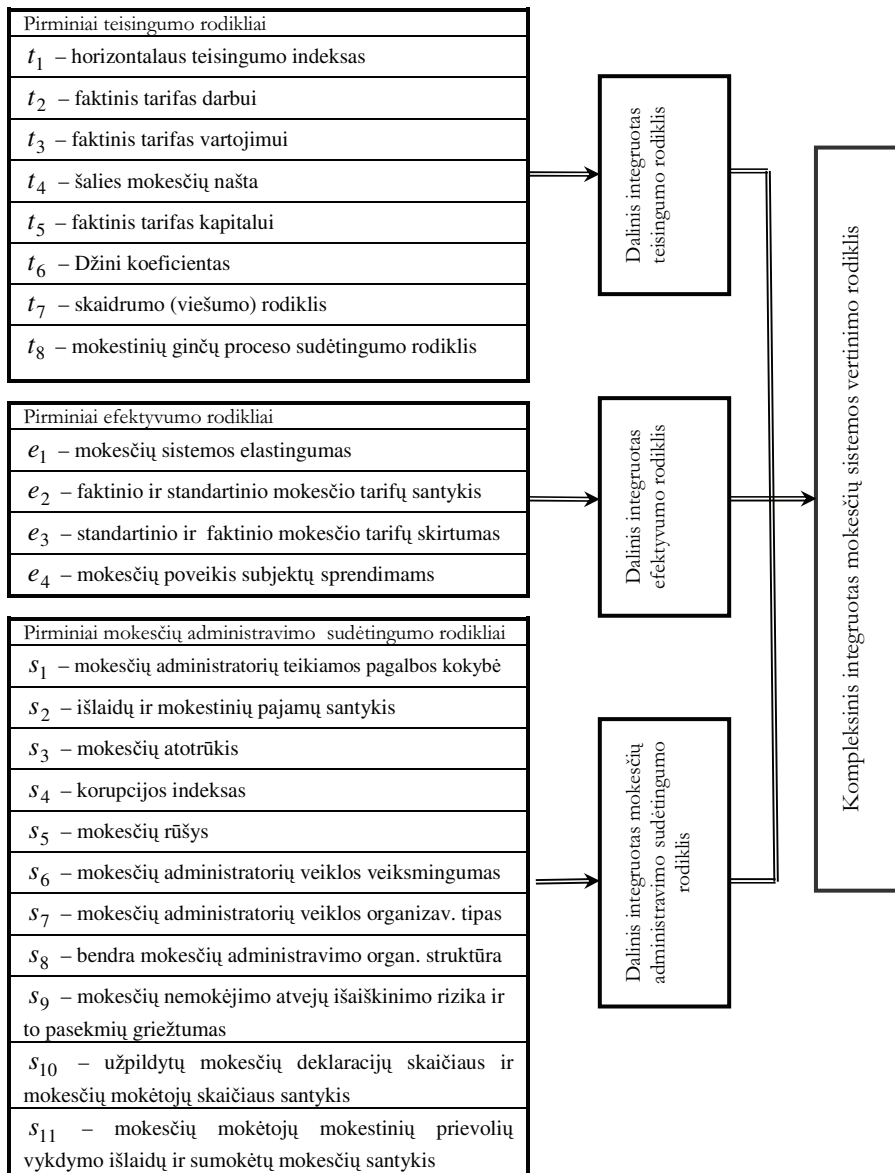
Hierarchinės rodiklių sistemos pagrindu sukurtas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis (4.1 pav.), kuris formalizuotas į matematinį modelį (4.2 pav.). Kokybinių rodiklių reikšmės, taikant ekspertinio vertinimo metodą, nustatomos balais pagal pasirinktą vertinimo skalę. Atsižvelgiant į tai, kad ekspertų grupė vertina keletą rodiklių, be to, kiekvienas ekspertas turi savitą vertinimo skalės matymą, tikslinga taikyti formulę: $z_i = \left(\frac{\sum_{j=1}^m (z_{ij} / \sum_{j=1}^n z_{ij}) \right) / r$, z_{ij} – i -tojo ro-

diklio j -ojo eksperto įvertinimas balais. Taikant tokią formulę, kiekvieno eksperto rodiklių reikšmės normalizuojamos ir apskaičiuojamas kiekvieno rodiklio įverčių aritmetinis vidurkis.

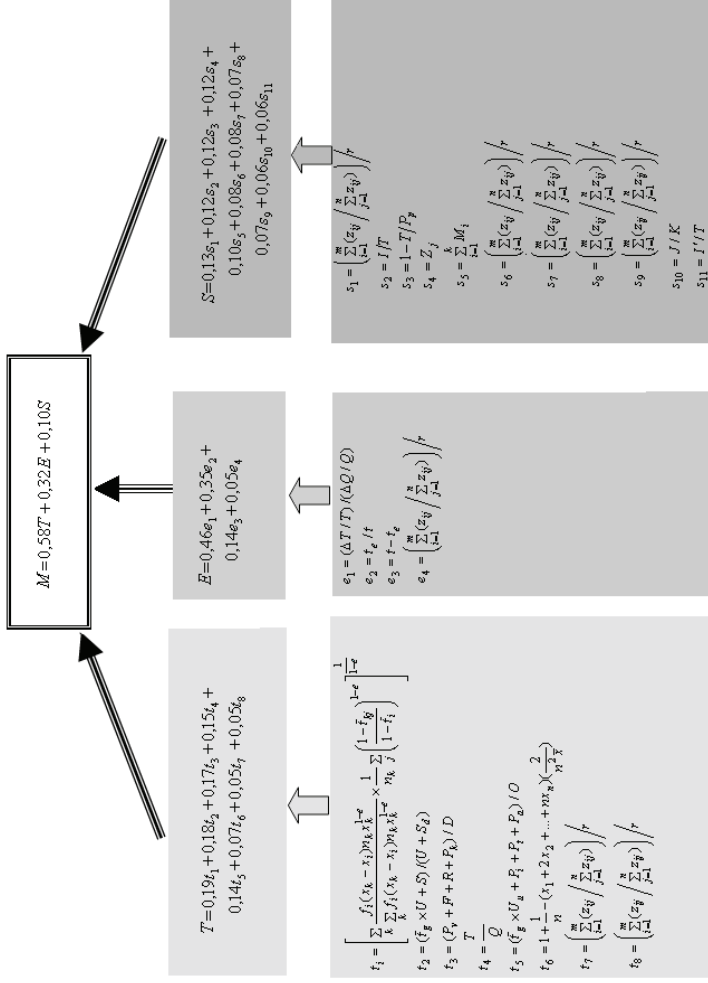
Siekiant kiekybinių rodiklių, išreiškiamų įvairiais matavimo vienetais, palyginamumo, jų reikšmės turi būti normalizuotos – patekti į intervalą $[0, 1]$. Be to, būtina atkreipti dėmesį į rodiklio turinį, t. y. didesnė ar mažesnė reikšmė rodo geresnę situaciją. Pastaruoju atveju rodiklio reikšmę reikia redukuoti laikantis tokios taisyklės: $z^* = 1 - z'_i$, z'_i – normalizuota rodiklio reikšmė. Redukavimo taisyklė taikytina tokiems siūlomo kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio rodikliams: Džini koeficientui, standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumui, išlaidų ir mokestinių pajamų santykiui, mokesčių atotrūkiui, mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykiui.

Pažymėtina, kad nustatyti pirminių ir dalinių integruotų rodiklių reikšmingumai, siekiant mokesčių sistemos vertinimo pagal siūlomą modelį lankstumo, ateityje gali būti revizuoti. Reikšmingumams revizuoti taikytini tokie reikalavimai:

- rodiklio reikšmingumas išreiškiamas santykinu dydžiu, pirminių rodiklių ir dalinių integruotų rodiklių reikšmingumai turi atitikti $\sum_{i=1}^n \omega_i = 1$ ($i = 1, 2, \dots, n$) sąlygą;
- visiems rodikliams taikoma bendra reikšmingumų nustatymo metodika.



4.1 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo schema



- mokesčių sistemos vertinimo teisingumo aspektai paminėti ir dabiausiai integruoti rodikliai
- mokesčių sistemos vertinimo efektyvumo aspektai paminėti ir dabiausiai integruoti rodikliai
- mokesčių sistemos vertinimo atlaikymo aspektai paminėti ir dabiausiai integruoti rodikliai

4.2 pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo matematinis modelis

4.3. Modelio taikymo galimybės

Sukurtas vertinimo modelis gali būti taikomas įvairiais mokesčių sistemos vertinimo atvejais. Pirmiausia, kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis gali būti panaudotas valdymo sprendimų dėl tolesnių veiksmų objektyvumui didinti – vertinimas suteikia galimybę vykdyti mokesčių sistemos kaip visumos stebėseną ir vykstant tam tikriems pokyčiams priimti argumentuotus sprendimus mažinant subjektyvumo veiksni, būdingą politinėms diskusijoms dėl mokesčių sistemos tobulinimo. Siūloma rodiklių sistema leidžia nuosekliai ir išsamiai įvertinti mokesčių sistemą, konstruktyviai nustatyti jos privalumus bei trūkumus, pagrįsti siūlymus mokesčių sistemos tobulinimui, tuo būdu kryptingai formuoti mokesčių politiką ir valdyti jos įgyvendinimą.

Modelyje pateiktas rodiklių sugrupavimas suteikia galimybę nagrinėti mokesčių sistemą trimis išsamiai ją apibūdinančiais aspektais. Daliniai integruoti rodikliai leidžia sistemškai nagrinėti tam tikrą aspektą ir gauti apibendrintą kiekybinę mokesčių sistemos įvertinimo išraišką. Tai ypač pravartu vykdant dinaminę analizę, nustatant tam tikro aspekto kitimo kryptį, įtaką mokesčių sistemos būklei. Koncentruotas mokesčių sistemos vertinimas, viena vertus, mažina vertinti reikalingas sąnaudas, kita, suteikia galimybę įvertinti tiksliai.

Nustatyti rodiklių reikšmingumai sukonkretina santykį tarp rodiklių, jų įtaką galutiniam vertinimui, o tai suteikia galimybę išskirti prioritетines mokesčių sistemos sritis ir detalizuoti tų sričių veiksmus, lemiančius vertinimo rezultata. Tai gali būti panaudota kaip atskaitos taškas vertinant bet kurios šalies mokesčių sistemą. Be to, detalizuoti veiksniai gali suteikti papildomos informacijos apie konkrečios mokesčių sistemos ypatumus. Ši informacija gali būti vertinga analizuojant vertinimo rezultatus lėmusius subtilumus.

Reikėtų pažymėti, kad struktūrizuota vertinimo sistema gali būti pritaikoma įvairiems vertintojo poreikiams. Rodiklių suklasifikavimas į grupes sudaro galimybę šalinti atskirus rodiklius arba įtraukti naujus, nesuardant nustatytos rodiklių reikšmingumo sistemos, o tik suderinant reikšmingumo vertinimą grupės viduje. Tai suteikia galimybę vertintojui koreguoti rodiklių grupių sudėtį, nepažeidžiant bendros metodikos, t. y. lanksčiai pritaikyti vertinimo sistemą atsižvelgiant į poreikius ir kintančią aplinką.

Vertinimo modelis gali būti prasmingai pritaikytas ne tik konkrečios valstybės mokesčių sistemos analizei, bet ir įvairių šalių mokesčių sistemoms lyginti, jų stiprybėms ir silpnybėms (esamai būklei), pokyčių kryptį nustatyti bei tiriamiesiems aspektams kompleksiskai įvertinti. Tarpvalstybinė mokesčių sistemų lyginamoji analizė gali tapti naudinga priemone atskleidžiant santykinę mokesčių sistemų kokybę skirtingose šalyse, išgryninant geriausios praktikos pavyz-

džius, kurie gali būti panaudoti konkrečios valstybės mokesčių sistemos kokybei gerinti.

Apibendrinant kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo modelio kūrimą, galima daryti tokias išvadas:

- 1) siekis pašalinti esančių metodų trūkumus, perimti jų privalumus skatina sukurti tokį mokesčių sistemos vertinimo metodą, kuris sudarytų prielaidas išsamiai ir tiksliai įvertinti mokesčių sistemą;
- 2) mokesčių sistemai vertinti pasiūlyta hierarchinė vertinimo sistema, susidedanti iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių. Pirminių nesikartojančių rodiklių, suskirstytų į tris grupes, skirtas mokesčių sistemai tam tikru aspektu įvertinti, sistema suformuota atsižvelgiant į įvairiapusiškumo, palyginamumo ir paprastumo reikalavimus bei siekiant objektyvesnio ir tikslesnio mokesčių sistemos įvertinimo;
- 3) dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas kompleksiskai įvertinti mokesčių sistemą. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas. Nustatyti rodiklių reikšmingumai atskleidžia santykį tarp rodiklių, jų įtaką galutiniam vertinimui, suteikiančiam galimybę išskirti prioritетines mokesčių sistemos sritis;
- 4) hierarchinės rodiklių sistemos pagrindu sukurtas kompleksinis mokesčių sistemos vertinimo modelis, sudarantis prielaidas išsamiai ir tiksliai įvertinti mokesčių sistemą. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas sudaro galimybę atlikti mokesčių sistemos, kaip visumos, kokybės įvertinimą ir gauti kiekybinį įvertį.

BENDROSIOS IŠVADOS

1. Atlikta sisteminė mokslinės literatūros šaltinių analizė sudarė prielaidas išskirti pagrindines mokesčių funkcijas – fiskalinę ir ekonominę, atskleidžiančias socialinį ekonominį mokesčių vaidmenį. Kai kurių tyrėjų išskiriamą perskirstomąją funkciją tikslinga priskirti fiskalinei – perskirstoma įgyvendinant fiskalinę politiką. Mokesčių, kaip pagrindinio valstybės pajamų šaltinio, valstybių ir įmonių konkurencingumo įrankio, svarba akivaizdi: mokestinės pajamos sudaro iki 93 proc. (pvz., Italija, D. Britanija, Vokietija) išdo pajamų. Siekiant stiprinti ūkio konkurencingumą, būtinas kryptingas mokesčių politikos formavimas ir jos įgyvendinimo valdymas, kuris sunkiai įmanomas neatlikus mokesčių sistemos, kaip visumos, vertinimo. Neatitiktis tarp mokesčių sistemos vertinimo svarbos ir šios srities metodinės bazės nepakankamumo lėmė tyrimų krypties pasirinkimą. Susisteminius specialioje literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, iškristalizuoti trys skirtingo turinio metodai: 1) klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; 2) V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai; 3) J. B. S. Gill diagnostiniai rodikliai. Kiekvienu iš šių metodų įvertinami tam tikri mokesčių sistemos aspektai. Šių metodų tinkamumui išsamiai ir objektyviai įvertinti mo-

kesčių sistemas, lyginti jas tarpusavyje, diagnozuoti trūkumus patikrinti atlikti empiriniai tyrimai.

2. Empirinių tyrimų rezultatų analizės ir sintezės būdu atskleisti mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumai, sudarantys kliūčių visapusiškai įvertinti mokesčių sistemą, tokie kaip apmokestinimo principų nagrinėjimas nesusiejant jų į visumą, rodiklių gausa ir dubliavimasis, rodiklių neapibrėžtumas. Empirinių mokesčių sistemos vertinimo metodų tinkamumo tyrimų rezultatai suponavo vertinimo metodo kūrimo kryptį – sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodą, naudojant taikomų metodų privalumus, eliminuojant jų trūkumus bei papildant vertinimą nesikartojančiais rodikliais, suteikiančiais galimybę išsamiau, objektyviau įvertinti mokesčių sistemą.

3. Empirinių tyrimų, taikant klasikinius apmokestinimo principus Lietuvos mokesčių sistemai vertinti, rezultatai tokie: 1) Lietuvoje mokesčių našta pasiskirsčiusi netolygiai – apmokestinimo teisingumas neįgyvendintas (2006 m. vidutinis GPM tarifas – 20,4 proc., PM – 7,8 proc., vidutinis tarifas darbui – 35,9 proc., kapitalui – 11,4 proc.); 2) nepakankamai veiksminga apmokestinimo pelno mokesčiu tvarka – šio mokesčio faktinio (realiojo) ir įstatymu nustatyto standartinio tarifų santykis mažiausias (2006 m. – 0,52); 3) GPM neelastingas bendrojo vidaus produkto (0,978) ir aproksimuotos apmokestinamosios bazės (0,885) atžvilgiu – šio mokesčio pajamų surinkimas kompliktuotas, nuolatiniai mokesčių įstatymų nuostatų keitimai, didėjantis lengvatų ir išimčių skaičius sunkina pajamų surinkimą, gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą daro gremėzdišką; 4) problemiškas pelno ir gyventojų pajamų mokesčių administravimas – atotrūkis tarp įstatymo nustatyto pelno bei gyventojų pajamų mokesčių standartinių ir faktinių tarifų (2006 m. atitinkamai 7,2 proc. punkto ir 6,6 proc. punkto) rodo mokesčių mokėtojų vengimą mokėti mokesčius, neveiksmingą šio mokesčių administravimą; 5) Lietuvoje mokesčių administravimas yra vienas brangiausių tarp valstybių ES narių (2004 m. Lietuvoje išlaidų ir mokesčių pajamų santykis – 2,11 proc., kitų valstybių ES narių, išskyrus Lenkiją, šio rodiklio reikšmės nesiekė 2 proc.).

4. Empiriniai tyrimai, taikant Tanzi diagnostinius rodiklius, parodė, kad Lietuvoje didelė mokesčių pajamų dalis surinkta taikant nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių (2006 m. 76 proc. visų mokesčių pajamų sudarė pajamos iš PVM, GPM, PM), tačiau net 36 proc. visų mokesčių rūšių sudaro „mažieji“ mokesčiai, iš kurių surinktos ypač mažos pajamos, be to, faktinė mokesčių bazė analizuojamuoju periodu nebuvo artima jos potencialui (pvz., 2006 m. surinktos mokesčių pajamos iš PM sudarė 52 proc. potencialo), mokesčių administravimo išlaidos Lietuvoje, palyginti su kitomis ES valstybėmis narėmis yra didelės (pigiausiai administruojami mokesčiai Italijoje – 0,52 proc.), brangesnis mokesčių administravimas nustatytas tik Lenkijoje. Taip pat konstatuotas mokesčių mokėtojų mokesčių įsipareigojimų vykdymo vėlavimas (2006 m. mokesčių nepriemoka sudarė 6,37 proc. visų mokesčių pajamų), didelę surenka-

mų mokestinių pajamų dalį sudaro pajamos iš tokių mokesčių, kurių tarifai turi specifiškumo pobūdį (2006 m. mokestinės pajamos iš tokių mokesčių sudarė 25 proc. visų mokestinių pajamų). Papildžius tyrimą stabilumo indekso analize konstatuota, kad nestabiliausiai rinktos pelno mokesčio pajamos – šio mokesčio administravimo priemonės turėtų būti gerinamos orientuojant jas į mokesčio mokėjimo vengimo prevenciją.

5. Empirinių tyrimų vertinant Gill metodu Lietuvos mokesčių sistemą rezultatai tokie: 1) mokestinių pajamų surinkimo sistema, vertinant pagal prigimtines mokesčių sistemos savybes apibūdinančius rodiklius, sudėtinga – didėja mokesčių rūšių skaičius (analizuojamuoju periodu padidėjo 29 proc.), „didžiųjų“ mokesčių mokėtojų santykinė dalis mažėja (1 proc.), didėja gražinamos mokesčių sumos (2006 m., palyginti su 2002 m., padidėjo 4,6 karto); 2) aktuali Lietuvos mokesčių administravimo problema – nepakankamas funkcijų vykdymo efektyvumas (pvz., surenkama vidutiniškai tik apie 30 proc. papildomai mokesčių mokėtojams apskaičiuotų sumų), o surenkamų pajamų iš baudų ir konfiskacijos didėjimas (analizuojamuoju periodu padidėjo daugiau nei du kartus) byloja ir apie dažną vengimą mokėti mokesčius, korupcijos apraiškos viešojo administravimo sektoriuje tik gilina egzistuojančias problemas (2006 m., kaip ir ankstesniais metais, Lietuva priskirta šalims, susiduriančioms su rimtomis korupcijos problemomis, Lietuvai skirta 4,8 balo iš 10 galimų); 3) įdiegtos naujausios informacinės sistemos (integruota informacinė mokesčių sistema, integruota informacinė muitinės sistema, „E-service“ ir kt.) sudarė prielaidas produktyviai paskirstyti turimus išteklius.

6. Empirinių tyrimų rezultatų sintezės būdu nustatytoms problemoms spręsti siūlomos tokios Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys ir priemonės: 1) mokesčių lengvatų mažinimas – atsisakyti lengvatų, iškreipiančių apmokestinimo teisingumo principą, didinančių standartinio ir faktinio mokesčių tarifų atotrūkį bei apsunkinančių mokesčių apskaičiavimą ir administravimą; 2) mokesčių tarifų struktūros keitimas – mažinti gyventojų pajamų ir įmonių pelno apmokestinimo netolygumą, kapitalo apmokestinimo disproporciją; 3) apmokestinimo taisyklių supaprastinimas – suvienodinti mokesčių įstatymų terminiją, sąvokų traktavimą, atsisakyti specialių apmokestinimo taisyklių, sumažinti įstatymų nuostatų kaitą; 4) mokesčių administravimo kokybės gerinimas – supaprastinti mokesčių administravimo organizacinę struktūrą, taikant pažangiausias administravimo metodus bei panaikinant funkcijų dubliavimą, integruoti procedūras, gerinti vykdomų funkcijų kokybę.

7. Mokesčių sistemai vertinti pasiūlyta hierarchinė vertinimo sistema, susidedanti iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių. Pirminių nesikartojančių rodiklių, suskirstytų į tris grupes, skirtas mokesčių sistemai tam tikru aspektu įvertinti, sistema suformuota atsižvelgiant į įvairiapusiškumą, palyginamumą ir paprastumo reikalavimus bei siekiant objektyviau ir tiksliau įvertinti mokesčių sistemą. Dalinių integruotų rodiklių sintezė

sudaro prielaidas ją įvertinti kompleksiškai. Nustatyti rodiklių reikšmingumai atskleidžia santykį tarp rodiklių, jų įtaką galutiniam vertinimui. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas suteikia galimybę atlikti jos sisteminę analizę ir gauti kiekybinį įvertį. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas.

8. Pasiūlyto kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo matematinio modelio privalumai tokie: 1) kiekybinis mokesčių sistemos įvertinimas sudaro prielaidas pagrįsti mokesčių sistemų tobulinimo siūlymus, remiantis faktiniais įverčiais; 2) vertinimo modelis sudaro prielaidas nagrinėti mokesčių sistemą kaip visumą, nustatyti jos būklę įvairiais kiekybiškai susietais aspektais, atlikti dinaminę ir lyginamąją analizę; 3) tarpvalstybinė mokesčių sistemų lyginamoji analizė sudaro prielaidas atskleisti santykinę mokesčių sistemų kokybę įvairiose šalyse, išgryninti geriausios praktikos pavyzdžius, kurie gali būti panaudoti tiriamos valstybės mokesčių sistemos kokybei gerinti; 4) vertinimo sistema gali būti pritaikoma įvairiems vertintojo poreikiams – rodiklių klasifikavimas į grupes sudaro galimybę šalinti atskirus rodiklius arba įtraukti naujus, nesuardant nustatytos rodiklių reikšmingumo sistemos, o tik suderinant reikšmingumo vertinimą grupės viduje.

Literatūros sąrašas

- Albaitytė, G. 2007. Mokesčių administravimo institucijų veikla atviros ekonomikos sąlygomis, *Viešasis administravimas* 4(16): 64–72.
- Ališauskas, V.; Garšva, G.; Sekliuckis, V. 2002. Informacinės technologijos multi-nės sistemose, *Informacijos mokslai* 23: 113–124.
- Alm, J. 1996. What is an „optimal“ tax system ? *National Tax Journal* 1(49): 117–134.
- Andrejeva, V. 2002. Latvijos mokesčių sistemos privalumai ir trūkumai, *Tarptautinės konferencijos „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“*, įvykusios 2002 m. gruodžio 5–6 d. medžiaga. Vilnius.
- Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005–2006 m. Vilnius: Pačiolis.
- Arthur, T. 2003. Tax and division of labour, *Economic Affairs* 23(1): 2–6.
- Auerbach, A. J.; Hassett, K. A. 2002. A new measure of horizontal equity, *American Economics Review* 4:1116–1125.
- Bernardi, L.; Chandler, M. W. S.; Grandullia, L. 2005. Editors. *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*. London: Routledge. 258 p.
- Bivainis, J.; Butkevičius, A. 2003. Valstybės biudžeto programų vertinimas, *Pinigų studijos* 7(1): 50–64.
- Bivainis, J.; Zinkevičiūtė, V. 2006. Verslo strateginių sprendimų pasirinkimo pagrindimas, *Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas* 12(2): 99–107.
- Buchanan, J. M. 1984. The ethical limits of taxation, *Scandinavian Journal of Economics* 86(2): 102–114.

- Budrytė, A.; Mačiulaitytė, E. 2005. Biudžeto pajamų iš pelno mokesčio prognozavimas, *Pinigų studijos* 9(3): 5–27.
- Budrytė, A.; Mačiulaitytė, E. 2004. Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje, *Pinigų studijos* 8(2): 54–78.
- Buškevičiūtė, E. 2003. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 331 p.
- Callihan, D. S. 2002. Corporate effective tax rates, *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*, edited by J. Simon, Vol. IV, 485 p.
- Cheung, D. 2001. Debate on the Hong Kong tax base – its criteria, principles, and problems, *International Tax Journal* 2: 57–83.
- Chlivickas, E.; Raudeliūnienė, J. 2008. Technologiųjų išteklių potencialas viešajame sektoriuje: vertinimo sistema, *Viešasis administravimas* 17 (1): 62–69.
- Clemens, J.; Emes, J. 2003. The flat tax – a model for personal and business tax reform, in *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*, edited by H. Grubel, Fraser Institute, Vancouver: 53–76.
- Creedy, J. 1999. Taxation, redistribution and progressivity: an introduction, *Australian Economic Review* 4: 410–422.
- Creedy, J. 2001. *Taxation and economic behaviour*. Cornwall: MPG Books Ltd. 339 p.
- Čėsna, R. 2002. Ministras Pirmininkas ragina gerinti mokesčių administravimą, *Mokesčių žinios* 259 (5): 1–2.
- Dahlby, B. 2003. Restructuring the Canadian tax mix by changing the direct/indirect tax mix, in *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*, edited by H. Grubel, Fraser Institute, Vancouver: 77–108.
- Dahlby, B.; Wilson, L. S. 1994. Fiscal capacity, tax effort, and optimal equalization grants, *Canadian Journal of Economics* 3: 657–672.
- Dezzani, L. 2004. The Italian tax reform: new opportunities for capital markets, *International Tax Review* 7: 25–30.
- Dodge, B.; Morrison, P. 2004. Tax reform creates opportunities for alert taxpayers, *International Tax Review* 9: 205–206.
- Dome, T. 2000. Ricardo on income tax: a note, *Cambridge Journal of Economics* 24: 237–244.
- Environmentally related taxes in OECD countries. Issues and strategies*. 2001. OECD. 142 p.
- Etzioni, A. 1964. *Modern Organizations*. New Jersey: Prentice-Hall. 120 p.
- ES statistikos agentūra „Eurostat“ [žiūrėta 2007-08-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>>.
- Farell, M. J. 1957. The measurement of productive efficiency, *Journal of the Royal Statistical Society*: 253–281.
- Feld, L. P.; Frey, B. S. 2003. Deterrence and tax morale: how tax administrations and taxpayers interact, *OECD Papers* 3: 1–19.
- Filipovica, N.; Lace, N. 2004. The definition of tax administration's efficiency and effectiveness, *Ekonomika ir vadyba* 2(8): 23–29.
- Gale, G. W. 2001. Tax simplification: issues and options, *Tax Notes*: 1463–1483.

- Gariboldi, P.; Starita, M. 2004. Participation exemption in the Italian tax reform, *International Tax Review* 12: 607–613.
- Gill, J. B. S. 2000. A diagnostic framework for revenue administration, *World Bank Technical Paper* No 472. 53 p.
- Gill, J. B. S. 2003. The nuts and bolts of revenue administration reforms [žiūrėta 2006-10-30] Prieiga per internetą: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/tax/nutsbolts.pdf>>.
- Ginevičius, R. 2006. Daugiakriterinio vertinimo rodiklių svorių nustatymas, remiantis jų tarpusavio sąveika, *Verslas: teorija ir praktika* 7(1): 3–13.
- Ginevičius, R.; Podvezko, V. 2005. Daugiakriterinio vertinimo rodiklių sistemos formavimas, *Verslas: teorija ir praktika* 6(4): 199–207.
- Ginevičius, R.; Butkevičius, A.; Podvezko, V. 2005. Naujų Europos Sąjungos šalių ekonominės plėtros daugiakriterinis įvertinimas, *Verslas: teorija ir praktika* 6(2): 85–93.
- Ginevičius, R.; Podvezko, V.; Andruškevičius, A. 2004. Statybos sistemų technologiško nustatymas AHP metodu, *Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas* 10(4): 135–141.
- Gyventojų požiūris į korupciją [žiūrėta 2007-10-23]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt>>.
- Gronssman, S. D.; Lassila, D. R.; Wiggins, C. E. 2002. Income tax elasticity – a regional analysis, *Journal of Business & Economic Studies* 2: 17–27.
- Grubel, H. G. 2003. Why there should be no capital gains tax, in *Tax reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*. Edited by H. Grubel, Fraser Institute, Vancouver, 141–164.
- Jaunzeme, J. 2003. Diskutuotinos problemos taikant Latvijos mokesstinę teisę, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai* 28: 43–51.
- Jorgenson, D. W.; Landau, R. Editors. 1993. *Tax reform and the cost of capital: an international comparison*. Washington: the Brooking Institution. 420 p.
- Kirchhoff, B. A. 1977. Organization effectiveness measurement and policy research, *Academy of Management Review* 4: 347–355.
- Klun, M. 2003. Administrative costs of taxation in transition country: the case of Slovenia, *Finance a úvěr* 1–2: 75–84.
- Kopustinskas, V.; Alzbutas, R.; Augutis, J. 2007. Matematinų modelių parametru jautrumo ir rezultatų neapibrėžtumo statistiniai tyrimo metodai, *Energetika* 3: 10–15.
- Korupcijos suvokimo indeksas [žiūrėta 2008-01-07]. Prieiga per internetą: <<http://www.transparency.lt/new/index.php>>.
- Lambert, P. J. 2004. Income taxation and equity, *Baltic Journal of Economics* 4(2): 39–53.
- Lambsdorff, J. 2004. Background paper to the 2004 corruption perceptions index. Framework document [žiūrėta 2007-12-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.transparency.org>>.
- Latvienė, V. 2004a. Mokesčių inspekcija siekia veiklos efektyvumo, *Mokesčių žinios* 398(40): 2–3.

- Latvienė, V. 2004b. Permainos, kurių laukiame, *Mokesčių žinios* 359(1): 1–2.
- Le, T. M.; Pham, D. M.; Wulf, L. 2007. Estimating economic benefits for revenue administration reform projects, *Premnotes* 112: 1–5.
- Lietuvos apskritys 2005 m. 2006. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 20 d. nutarimas Nr. 243 „Dėl priemonių integruotos muitinės informacinės sistemos dalims, būtinoms integracijai į Europos Sąjungą, įdiegti plano patvirtinimo“. 2003. *Valstybės žinios*, Nr. 19-823.
- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo įstatymas. 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 171-6295.
- Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimo įstatymo 2, 5, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 25-746.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“. 1998. *Valstybės žinios*, Nr. 72-2102.
- Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 30 d. nutarimas Nr. 1225 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. rugsėjo 6 d. nutarimo Nr. 1059 „Dėl Mokesčio mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ pakeitimo“. 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 146-5304.
- Lydeka, Z.; Kavaliauskas, J. 2003. Verslo subjektų veiklos efektyvumo skirtumai ir konkurencijos formos, *Ekonomika* 61: 88–99.
- Lukaševičius, K. 1998. *Verslas ir apmokestinimo tobulinimo strategija*: daktaro disertacija. Kaunas: KTU. 120 p.
- Lukyanenko, I. 2003. The concept of tax elasticity as a measure of tax system efficiency in Ukraine, *Problems and Perspectives of Management* 1: 16–24.
- Mackevičius J. 2005. *Įmonių veiklos analizė*. Vilnius: TEV. 476 p.
- Mačiulaitytė, E. 2007. *BVP struktūriniai pokyčiai, mokestinė našta* [žiūrėta 2007-04-09]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrv.lt/?cat=306&gr=1>>
- Manasan, R. G. 2003. Tax administration reform: (semi-) autonomous revenue authority anyone? *PIDS Discussion Paper* 5: 1–14.
- Marcijonas, A.; Sudavičius, B. 2002. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma, *Teisė* 43: 128–136.
- Mažeika, A. 2008. *Apmokestinimo sistemos įtaka smulkaus ir vidutinio verslo subjektų veiklai*: daktaro disertacija. Vilnius: VU. 188 p.
- Medelienė, A. 2005. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos*: daktaro disertacija. Vilnius: VU. 269 p.
- Melnikas, B. 2002. *Transformacijos*. Vilnius: Vaga. 750 p.
- Mill, J. S. 1994. *Principles of political economy and chapters on socialism*. New York: Oxford University Press. 450 p.
- Myddelton, D. R. 2003. Editorial: tax reform and simplification, *Economic Affairs* 23(1): 2–7.

- Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. lapkričio 15 d. įsakymas Nr. 1B–1074 „Dėl muitinės postų likvidavimo“. 2004. *Valstybės žinios*, Nr. 168-6212.
- Murillo-Zamorano, L. R. 2004. Economic efficiency and frontier techniques, *Journal of Economic Surveys* 18(1): 33–77.
- Musgrave, R. A. 1990. Horizontal equity, once more, *National Tax Journal* 43: 113–122.
- Nadler, D. A.; Tushman, M. 1989. *Organization, congruence and effectiveness: a model for diagnosing organizational behaviour*. New York: Harper and Row.
- Goodman, P. S.; Pennings, J. M. Editors. 1977. *New perspectives on organizational effectiveness*. San Francisco: Jossey-Bass. 275 p.
- Noord, P.; Heady, C. 2001. Surveillance of tax policies: a synthesis of findings in economic surveys. *Working Papers: OECD*, No 303. 87 p.
- Novošinskienė, A. 2000. *Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas*: daktaro disertacija. Kaunas: LŽŪU. 137 p.
- Nuernberger, E.; Pelzer, D. 2004. The transformation of the German tax system, *International Tax Review* 4: 27–30.
- Ouanes, A.; Thakur, S. 1997. *Macroeconomic accounting and analysis in transition economies*. Washington: International Monetary Fund. 185 p.
- Pajuodienė, G. 1993. *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 63 p.
- Palidaukaitė, J. 2006. Korupcijos sklaidos formos Lietuvoje: tarp sovietinio palikimo ir rinkos padiktuoto pragmatizmo, *Viešoji politika ir administravimas* 18: 57–72.
- Paliulis, N.; Chlivickas, E.; Pabedinskaitė, A. 2004. *Valdymas ir informacija*. Vilnius: Technika. 358 p.
- Pasitikėjimas Valstybine mokesčių inspekcija*. 2004. Reprezentatyvi gyventojų apklausa. „Vilmorus“ tyrimo medžiaga.
- Podvezko, V. 2005. Ekspertų įverčių suderinamumas, *Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas* 9(2): 101–107.
- Potter, M. 2005. State taxes in serious need of reform, *Policy* 21 (2): 21–27
- Premchand, A. 1993. *Public expenditure management*. Washington: International Monetary Fund. 282 p.
- Puškorius, S. 2001. *Matematiniai metodai vadyboje*. Vilnius: TEV. 387 p.
- Ramanauskienė, E.; Stačiokas, R. 2003. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai, *Inžinerinė ekonomika* 35(4): 35–40.
- Rimas, J. 1999. *Vietinių mokesčių ir rinkliavų administravimo tobulinimas (Lietuvos savivaldybių pavyzdžiu)*: daktaro disertacija. Kaunas: KTU. 170 p.
- Ruchovienė, D. 2000. *Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai*: daktaro disertacija. Kaunas: KTU. 161 p.
- Rutkauskas, A.V.; Tamošiūnienė, R. 2002. *Verslo projektavimas*. Vilnius: Technika. 240 p.

- Sandford, C. T. 1994. International comparisons of administrative and compliance costs of taxation, *Australian Tax Forum*: 291–309.
- Schaffer, M. E.; Turley, G. 2001. Effective versus statutory taxation: measuring effective tax administration in transition economies, *Working papers: European Bank for Reconstruction and Development*, No 62: 1–24.
- Sengupta, J. K. 2002. Economics of efficiency measurement by the DEA approach, *Applied Economics* 34: 1133–1139.
- Simanauskas, L.; Šidlauskas, S. 2006. Resumptive evaluation of investment project efficiency, *Ekonomika* 75: 91–104.
- Slemrod, J. 1990. Optimal taxation and optimal tax systems, *Journal of Economic Perspectives* 4: 157–179.
- Slemrod, J.; Bakija, J. 2002. Taxing ourselves, in *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*. Edited by J. Simon, Vol. II. 400 p.
- Soest, C. 2007. Measuring the capability to raise revenue: process and output dimensions and application to the Zambia revenue authority, *Public Administration and Development* 27: 353–365.
- Specialių tyrimų tarnybos veiklos ataskaita*. 2007. [žiūrėta 2007-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.stt.lt/?long=lt&menu_id=3>.
- Stačiokas, R.; Rimas, J. 2004. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija. 197 p.
- Stačiokas, R. 2003a. *Verslo apmokestinimo įvadas*. Kaunas: Technologija. 158 p.
- Stačiokas, R. 2003b. *Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje*. Kaunas: Technologija. 109 p.
- Stačiokas, R. 2003c. Lietuva ir Europos Sąjunga: mokesčių harmonizavimas, *Ekonomika* 63: 49–65.
- Stačiokas, R.; Ramanauskienė, E.; Mažeika, A. 2004. Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos, *Ekonomika* 67(2): 1–12.
- Stankūnienė, V.; Jasilionis, D.; Mikulionienė, S.; Sipavičienė, A. 2007. *Lietuvos demografinės raidos iššūkiai*. Vilnius: Socialinių tyrimų institutas. 94 p.
- Statistikos departamento prie LRV pateikti duomenys. 2007.
- Statistikos metraštis*. 2007. Vilnius: Statistikos departamentas prie LRV. 696 p.
- Steers, R. M. 1975. Problems in the measurement of organizational effectiveness, *Administrative Science Quarterly* 20: 546–558.
- Swedish tax agency*. Right from the start – research and strategines. 2005. [žiūrėta 2007-11-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.skatteverket.se/>>.
- Šinkūnienė, K. 2005. Taxation principles in tax culture: theoretical and practical aspects, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai* 35: 177–192.
- Tarybos 2003 m. spalio 7 d. reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 „Dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92“ [žiūrėta 2006-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt/Dpaieska.htm>>.
- Tax administration in OECD countries: comparative information series (2004)*. 2004. OECD. 70 p.

- Tax administration in OECD and selected non – OECD countries*. Comparative Information Series. 2006. OECD. 129 p.
- Taxation: critical perspectives on the world economy*. 2002. Edited by J. Simon, Vol I, 424 p.
- Tax burdens. Alternative measures*. 2000. Taxation, OECD Tax Policy Studies, No 2. 92 p.
- Tax gap figures (2006)* [žiūrėta 2008-01-18]. Prieiga per internetą: <http://www.irs.gov/pub/irs-news/tax_gap-figures.pdf>.
- Tax ratios. A critical survey*. 2001. Taxation, OECD Tax Policy Studies, No 5. 80 p.
- Tran-Nam, B. 2000. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia, *National Tax Journal* 2: 229–253.
- Tran-Nam, B. 2001. Use and misuse of tax compliance costs in evaluating the GST, *The Australian Economic Review* 3: 279–300.
- Tran-Nam, B.; Evans, C.; Walpole, M.; Ritchie, K. 2001. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia, *National Tax Journal* 2: 241–265.
- Trasberg, V. 2002. Fiscal federalism in the Baltic countries, in *42nd Congress of the European Regional Science Association „From industry to Advanced Services – perspectives of European Metropolitan regions“*, Dortmund: 2–23.
- Toder, E. 2007. What is the tax gap? *Tax Notes*, October : 1–12.
- Tušaitė, J. 2003. Naujos mokesčių sistemos bruožai, *Jurisprudencija* 48(40): 107–121.
- Tvaronavičienė, M.; Ginevičius, R.; Grybaitė, V. 2008. Baltijos šalių išsivystymo palyginimas: praktiniai kompleksinio požiūrio taikymo aspektai, *Verslas: teorija ir praktika* 9(1): 51–64.
- Vaillancourt, F. 1987. The compliance costs of taxes on businesses and individuals: a review of the evidence, *Public Finance* 3: 395–414.
- Valickas, V. 2002. Lietuvos muitinė vakar, šiandien ir rytoj, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai* 24: 185–199.
- Valstybinės mokesčių inspekcijos įvaizdžio tyrimas*. 2004. Lietuvos įmonių apklausa. „Vilmorus“ tyrimo medžiaga.
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos pateikti duomenys. 2006, 2007 m.
- Veikiančių ūkio subjektų skaičius metų pabaigoje* [žiūrėta 2007-12-28]. Prieiga per internetą: <<http://db1.stat.gov.lt>>.
- Vitek, L.; Pavel, J.; Krbova, J. 2004. Effectiveness of the Czech tax system, *Baltic Journal of Economics* 4(2): 55–71.
- Vlassenko, I. 2001. Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems, *Property Management* 19(5): 384–416.
- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymas Nr. VA – 25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. 2007. *Valstybės žinios*, Nr. 38-1433.

- Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymas Nr. VA – 66 Dėl konsultacijų ir atsakymų į paklausimus teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo. 2007. *Valstybės žinios*, Nr. 106-4364.
- Vasiliauskas, A. 2004. Nacionalinės ekonomikos plėtros strateginis valdymas: nustatytinis ir plėtotinis metodologiniai požiūriai, *Pinigų studijos* 8(3): 5–18.
- Zavadskas, E. K.; Kaklauskas, A.; Banaitienė, N. 2001. *Pastato gyvavimo proceso daugiakriterinė analizė*. Vilnius: Technika. 379 p.
- Zee, H. H. 1995a. Taxation and efficiency, in *Tax Policy*. Edited by P. Shome. Washington: IMF. 318 p.
- Zee, H. H. 1995b. Taxation and equity, in *Tax Policy*. Edited by P. Shome. Washington: IMF. 318 p.
- Whiting, J. 2003. Employment Taxes: where are we going? *Economic Affairs* 23(1): 11–16.
- Wilson, T. 2003. An evaluation of business taxes, *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*, edited by H. Grubel, Fraser Institute, Vancouver: 111–140.
- Wonnacott, P.; Wonnacott, R. 1997. *Mikroekonomika*. Kaunas: Poligrafija ir informatika. 571 p.
- Бешелев, С. Д.; Гурвич, Ф. Г. 1980. *Математико-статистические методы экспертных оценок*. Москва: Статистика. 263 с.
- Бичик, С. В. 2001. *Основы экономической теории*. Минск: Университетское. 237 с.
- Всемирная история экономической мысли*. 1988. Москва: Мысль. 574 с.
- Евланов, Л. Г.; Кутузов, В. А. 1978. *Экспертные оценки в управлении*. Москва: Экономика. 133 с.
- Кэйнс, Дж. 1999. *Общая теория занятости, процента и денег* (пер. с англ). Москва: Гелиос АРВ. 352 с.
- Мещерякова, О. В. 1995. *Налоговые системы развитых стран мира*. Москва: Фонд «Правовая культура». 240 с.
- Пиндайк, Р. С.; Рубинфельд, Д. Л. 2000. *Микроэкономика* (пер. с англ). Москва: Дело. 808 с.
- Саати, Т. Л. 1993. *Принятие решений. Метод анализа иерархий* (пер. с англ.). Москва: Радио и связь. 320 с.
- Смит, А. 1962. *Исследование о природе и причинах богатства народов* (пер. с англ). Москва: Соцэкгиз. 682 с.
- Эклунд, К. 1991. *Эффективная экономика – шведская модель*. Москва: Экономика. 349 с.
- Кулинич, Е. И. 2001. *Эконометрия*. Москва : Финансы и статистика. 300 с.

Autorės publikacijų disertacijos tema sąrašas

Mokslinės publikacijos recenzuojamuose periodiniuose leidiniuose

1. Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2008. Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu, *Viešasis administravimas* 1 (17): 43–61. ISSN 1648-4541.
2. Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2007. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė, *Verslas: teorija ir praktika* 8(2): 57–67. ISSN 1648-0627.
3. Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2005. Mokesčių administravimas Lietuvoje: pokyčiai ir efektyvumas, *Verslas: teorija ir praktika* 6(2): 131–141. ISSN 1648-0627.
4. Skačkauskienė, I. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių taikymas Lietuvos pavyzdžiu, iš *Mokslo darbai „Verslas, vadyba ir studijos’2008“*. Pateikta spaudai. ISSN 1648-8156.
5. Skačkauskienė, I. 2007. Mokesčių sistemos vertinimo metodai, iš *Mokslo darbai „Verslas, vadyba ir studijos’2006“*: 59–74. ISSN 1648-8156.
6. Skačkauskienė, I. 2006. Lietuvos mokesčių administravimo situacinė ir lyginamoji analizė, iš *Mokslo darbai „Verslas, vadyba ir studijos’2005“*: 64–76. ISSN 1648- ISSN 1648-8156.

Mokslinės publikacijos kituose leidiniuose

7. Skačkauskienė, I. 2006. Lietuvos mokesčių sistemos formavimo principai, iš *9-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Verslas XXI amžiuje“* medžiaga, 30–38. ISBN 9986-05-931-3.
8. Skačkauskienė, I. 2005. Lietuvos mokesčių sistema: sisteminė analizė, iš *8-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Verslas XXI amžiuje“* medžiaga, 136–142. ISBN 9986-05-931-3.

Publikacijos periodiniuose savaitraščiuose

9. Skačkauskienė, I. 2004. Delspinigių skaičiavimas, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 24(312): 14.

PRIEDAI

A priedas. Lietuvos mokesčių sistemos formavimo etapai

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
1990	Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-601) Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1990, Nr. 31-742)	Apmokestinamas įmonių pelnas, mokesčio bazė – realizavimo įplaukos, taikomas tarifas – 35 %. Objektas – fizinių asmenų pajamos, taikomi 8 tarifai, antroje darbovietėje pajamos apmokestinamos progresiniu tarifu.
1991	Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (Vyriausybės žinios, 1991, Nr. 11-274)	Objektas – valstybiniai gamtos ištekliai. Tarifai priklauso nuo paimtų gamtos išteklių kiekio ir kokybės. Mokesčio nemoka žemės naudotojai, naudojantys statybinių medžiagų žaliavas ir vandenį, esančius jiems suteiktame sklype, ūkiniam reikalui.
1992	Žemės mokesčio įstatymas (Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 21-612) Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas (Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 30-929)	Objektas – nustatyta tvarka teisiškai įregistruotas žemės sklypas arba jo dalis bendroje nuosavybėje. Tarifas metams yra 1,5 % žemės apmokestinamosios vertės. Objektas yra LR teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje išgaunama nafta ir dujos. Bazinis mokesčio tarifas nustatomas atsižvelgiant į telkinių buvimo vietą ir gavybos mastą.

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
1993	Prekyviečių mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1993, Nr. 66-1246)	Objektas – įrengtos prekybos vietos, kioskų ir automobilių vietos, skirtos prekiauti ne žemės ūkio produkcija ir ne maisto prekėmis. Tarifus nustato savivaldybės, atsižvelgdamos į konkrečios prekyvietės darbo laiką, prekių struktūrą, prekybos intensyvumą.
1994	Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1994, Nr. 28-490) Akcizų įstatymas (Valstybės žinios, 1994, Nr. 30-530) Konsulinio mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1994, Nr. 51-951) Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1994, Nr. 59-1156)	Objektas yra prekių gamybos, atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų procese sukurta ir realizuota pridėtinė vertė bei importuojamos prekės. Tarifai: 0 proc. – eksportuojamoms prekėms ir paslaugoms; 18 proc. – visoms prekėms ir paslaugoms, laikinas 9 proc. – Lietuvos Respublikos gamintojų pagaminti kombinuotieji pašarai, žemės ūkio produkcija ir žuvis, išskyrus mėsėdžius švelniaplaukius žvėrelius, nutrijas ir jų kailiukus, iš šios produkcijos pagamintos maisto prekės. Objektas – nedenatūruotas etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, įskaitant alų; rūkomasis tabakas ir tabako gaminiai; kava, šokoladas, maisto produktai su kakava; bižuterija, aukso ir sidabro dirbiniai, išskyrus dirbtinę bižuteriją ir monetas; variklių benzinas, išskyrus aviacinį, dyzelinis kuras; prabangūs lengvieji automobiliai; elektros energija; erotinio ir smurtinio pobūdžio spaudiniai. Apmokestinamoji vertė yra: 1) Lietuvos Respublikoje pagamintų prekių – prekių pardavimo kaina be pridėtosios vertės mokesčio; 2) importuojamų prekių - muitinė prekių vertė, įskaitant muitą. Mokestį moka asmenys už užsienyje teikiamas konsulines paslaugas, atliekamus notarinius veiksmus ar išduodamus juridinę galią turinčius dokumentus. Tarifus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Objektas – LR teritorijoje juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę, orlaivius ir laivus. Tarifas – 1 % nekilnojamojo turto mokestinės vertės.
1995	Mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525)	Įtvirtinta valstybinė mokesčių sistema, nustatytos mokesčius administruojančios įstaigos, jų įgaliojimai, reglamentuoti bendrieji mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo ir išieškojimo reikalavimai.
1998	Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo koncepcija (LRV 1998 m.	Tikslas – sukurti darnią, šiuolaikinę Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą. Nustatytos

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
	rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016, Valstybės žinios, 1998, Nr. 72-2102)	mokesčių reformos kryptys ir priemonės.
2000	<p>Garantinio fondo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 82-2478)</p> <p>Rinkliavų įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 52-1484)</p> <p>Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 92-2873)</p>	<p>Objektas – pajamos iš darbo. Tarifas – 0,2 % priskaičiuoto darbuotojams darbo užmokesčio.</p> <p>Išskiriamos dvi rinkliavų rūšys: valstybinės ir vietinės. Konkretų valstybės rinkliavų sąrašą bei rinkliavų dydį, kuris priklauso nuo faktiškų paslaugų teikimo išlaidų dydžio, nustato Vyriausybė. Vietines rinkliavas, jų dydžius nustato savivaldybės tarybos sprendimu.</p> <p>Objektas – pajamos už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas, taip pat už parduotą ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turta, vertybinius popierius, išvestines finansines priemones ir palūkanų pajamos. Išskirti 4 tarifai, kurių taikymas priklauso nuo įmonės veiklos rūšies.</p>
2001	<p>Azartinių lošimų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 43-1496)</p> <p>Mokestis už pramoninės nuosavybės objektų registravimą (Valstybės žinios, 2001, Nr. 52-1811)</p> <p>Pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992)</p>	<p>Objektas – įplaukos iš azartinių lošimų. Taikomi dviejų rūšių tarifai – procentinis ir pastovus. Mokestinis laikotarpis – kalendorinis mėnuo.</p> <p>Objektas: išradimo patentavimas, pramoninio dizaino registravimas ir su tuo susijusių dokumentų išdavimas, puslaidininkinio gaminio topografijos registravimas ir su tuo susijusių dokumentų išdavimas, prekių ženklo registravimas ir su tuo susijusių dokumentų išdavimas, firmos vardo registravimas ir su tuo susijusių dokumentų išdavimas, patentinio patikėtinio registravimas. Tarifai nustatyti absoliučia suma.</p> <p>Mokesčiu apmokestinamos individualios įmonės ir ūkinės bendrijos, įtvirtintas pagrindinis tarifas – 15 %, mažoms įmonėms, atitinkančioms įstatyme nustatytus kriterijus – 13 %, apmokestinamoji bazė – uždirbtos pajamos.</p>
2002	<p>Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo nauja redakcija (Valstybės žinios, 2002, Nr. 13-474)</p> <p>Cukraus mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 15-551)</p>	<p>Objektas: išmetami į aplinką teršalai; gaminiai, išvardinti įstatymo priedėlyje, pripildyta stiklinė, plastmasinė, metalinė ir kita pakuotė. Tarifai ir tarifų koeficientai nustatomi teršalams ir teršalų grupėms pagal jų kenksmingumą aplinkai.</p> <p>Objektas – Lietuvoje pagamintas ar importuotas cukrus. Tarifas – 0,01 Lt už 1 %</p>

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
2003	<p>Baltojo cukraus virškvočio mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 15-552)</p> <p>Prekių apyvartos mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2229)</p> <p>Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085)</p> <p>Paveldimo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5531)</p> <p>Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2003, Nr. 51-2253)</p> <p>Kvotinio cukraus gamybos mokesčio ir papildomo cukraus gamybos mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2003, Nr. 104-4634)</p> <p>Loterijų ir azartinių lošimų mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2003, Nr. 73-3342)</p>	<p>cukraus kilograme produkcijos.</p> <p>Objektas – Europos Bendrijoje realizuotas baltojo cukraus virškvotis. Tarifas nustatomas 100 kilogramų baltojo cukraus ir yra lygus didžiausiam tais prekybiniais metais, kuriais šis cukrus buvo pagamintas, ir po to einančius 6 mėnesius importo muitui, pridėjus 1,21 euro už 100 kg.</p> <p>Objektas yra šios prekės: lengvieji automobiliai, kurių apmokestinamoji vertė viršija 100 tūkst. litų; erotinio ir smurtinio pobūdžio spaudos leidiniai, skysti parfumerijos, kosmetikos, tualetiniai preparatai ir kitos prekės, kurios pagal Akcizų įstatymą nėra akcizų objektas, tačiau jų sudėtyje yra etilo alkoholio. Nustatyti procentiniai ir pastovūs tarifai.</p> <p>Objektas - gyventojų pajamos. Mokesčio objektas yra skirtingas nuolatinio Lietuvos gyventojų ir nenuolatinio. Išskirti du tarifai - 15 % ir 33 %. Pagal mokėjimo tvarką pajamos skirstomos į dvi klases – A ir B.</p> <p>Objektas – paveldimas turtas. Tarifų – 5 % ir 10 % – taikymas priklauso nuo paveldėto turto apmokestinamosios vertės.</p> <p>Tikslas – skatinti naujų telkinių įsisavinimą, nustatomas lankstesnis mokesčio tarifas, tačiau tik naujiems naftos telkiniams, mažinamas bazinis tarifas, jei įmonė investuoja į naujų telkinių paiešką.</p> <p>Objektas – kvotinis baltasis cukrus. Kvotinio cukraus gamybos mokesčio tarifas yra nustatomas vienai kvotinio baltojo cukraus tonai ir lygus 2 % baltojo cukraus intervencinės kainos dydžio. Papildomo cukraus gamybos mokesčio tarifas nustatomas Europos Komisijos, jei lėšų, surinktų iš cukraus gamybos mokesčio, nepakanka kompensacijoms už eksportuojamą kvotinį baltąjį cukrų sumokėti. Mokesčiai mokami į valstybės biudžetą ir pervedami į ES biudžetą.</p> <p>Loterijų apmokestinimas integruotas į azartinių lošimų mokesčio įstatymą, nustatytas naujas mokestinis laikotarpis – kalendorinis ketvirtis.</p>
2004	PVM papildymo ir pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505)	Įstatymo nuostatos galutinai suderintos su ES aquis PVM srityje, perkeltos nuostatos, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai tapus ES nare, papildytas PVM objektas prekių įsigi-

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
2005	<p>Akcizų įstatymo pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802)</p> <p>Mokesčių administravimo įstatymo nauja redakcija (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243)</p> <p>Socialinio mokesčio laikinasis įstatymas</p> <p>Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas</p> <p>Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas</p>	<p>jimu iš kitos valstybės ES narės, pakeistas importo, eksporto sąvokų traktavimas, įvestos naujos sąvokos – trikampė prekyba, nuotolinė prekyba, naujai nustatomas apmokestinimo momentas, patvirtinta nauja ataskaitų pateikimo tvarka.</p> <p>Įstatymo nuostatos galutinai suderintos su ES direktyvų nuostatomis, įvestos naujos sąvokos – registruoti, neregistruoti prekybininkai, nustatytas prekių apmokestinimo principas – prekės apmokestinamos akcizais toje valstybėje, kurioje jos faktiškai suvartojamos, suderinti akcizų tarifai su ES <i>acquis</i> nustatytais minimaliais akcizų tarifais, objektas papildytas nauja kategorija – elektros energija.</p> <p>Įtvirtinami pagrindiniai apmokestinimo principai patikslinami mokesčių įstatymuose naudojamų sąvokų apibrėžimai, centrinio mokesčių administratoriaus ir vietos mokesčių administratoriaus funkcijos išdėstomos atskirai, nustatomas mokesčių patikrinimų periodiškumas, apribojimai atlikti pakartotinių patikrinimų</p> <p>Objektas – Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas. Nustatyti du mokesčio tarifai: 2006 m. – 4 %, 2007 m. – 3 %. Mokestis galiojo 2006, 2007 m.</p> <p>Sumažintas pagrindinis mokesčio tarifas tokia tvarka: nuo 2006 m. II pusmečio – 27 %, nuo 2008 m. sausio 1 d. – 24 %.</p> <p>Objektas – fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, išskyrus gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinius (patalpas), žuvininkystės statinius bei inžinerinius statinius, jeigu jie nėra ekonominei ar individualiai veiklai naudojamas nekilnojamasis turtas arba nėra neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduoti naudotis juridiniams asmenims; 2) juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikoje. Nekilnojamojo turto mokestine verte laikoma nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė. Tarifas – nuo 0,3 iki 1 % turto mokestinės vertės.</p>

Metai	Priimti teisės aktai	Tikslai (svarbiausios nuostatos)
2006	Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo pakeitimo įstatymas (Vyriausybės žinios, 2006, Nr. 65-2382)	Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėtojai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, išgaunantys apmokestinamus valstybinius gamtos išteklius, kuriems išgauti reikalingas LR aplinkos apsaugos įstatymo, kitų teisės aktų nustatyta tvarka išduotas leidimas.

B priedas. Turto mokesčių charakteristika

Mokesčių elementai	Nekilnojamojo turto mokestis	Žemės mokestis	Paveldimo turto mokestis
Mokėtojai	Fiziniai ir juridiniai asmenys	Privačios žemės savininkai	Gyventojai
Objektas	Nekilnojamas turtas, išskyrus žemę orlaivius ir laivus	Privati žemė	Paveldimas turtas
Apmokestinamoji bazė	Turto vidutinė rinkos vertė	Žemės vertė, <i>apskaičiuojama</i> iš nustatytos kainos, indeksuotos tų metų I ketvirtį Vyriausybės patvirtintu žemės kainos indeksu, atėmus savivaldybės nustatyto neapmokestinamo sklypo ploto vertę (jeigu taikoma lengvata) ir gautą skirtumą dauginant iš valstybės nustatytą žemės kainos koeficientą	Paveldimo turto vertė, t. y. nekilnojamojo daikto, išskyrus laivus ir orlaivius, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija, – valstybės įmonės Registrų centro nustatyta šio turto vidutinė rinkos vertė arba vertė, nustatyta atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą; vertybinių popierių, įtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, – jų vidutinė rinkos kaina; vertybinių popierių, neįtrauktų į prekybą reguliuojamoje rinkoje, – jų nominali vertė, o kai nominalios vertės nėra, – jų buhalterinė vertė; pinigų nacionaline valiuta – jų nominali vertė, o pinigų užsienio valiuta – vertė pagal Lietuvos banko skelbiamą oficialų lito ir užsienio valiutų kursą; antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių – vertė, kurią nustato Kultūros paveldo departamentas; tauriųjų metalų, brangakmenių, tauriųjų metalų ir brangakmenių gaminių – vertė, kurią nustato Lietuvos prabavimo rūmai; kito

Mokesčių elementai	Nekilnojamojo turto mokestis	Žemės mokestis	Paveldimo turto mokestis
			paveldimo turto – vertė, kurią nustato gyventojas, paveldėjęs šį turą
Turto įvertinimo tvarka	Masinis įvertinimas, taikant lyginamosios vertės, naudojimo pajamų vertės ar atkuriamosios vertės (sąnaudų) metodus. Mokesčių mokėtojai gali atlikti turto individualų vertinimą.	Nustatyta įsakymu „Dėl žemės mokesčio administravimo tvarkos patvirtinimo“, kuris nuolat atnaujinamas	Nustatoma pagal gyventoją, paveldėjusio turą, prašymo apskaičiuoti paveldimo turto apmokestinamąją vertę pateikimo teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai dieną galiojusius įkainius
Tarifai	0,3–1 proc. Konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokesčio laikotarpio pradžios, savivaldybės taryba nustato iki einamojo mokesčio laikotarpio birželio 1 d.	1,5 proc.	Paveldint turą, jeigu apmokestinamoji vertė iki 0,5 mln. Lt – 5 %; paveldint turą, jeigu apmokestinamoji vertė viršija 0,5 mln. Lt – 10%.
Įskaitymas ir rinkimas	Mokestis įskaitymas į savivaldybės, kurios teritorijoje yra nekilnojamasis turtas, biudžetą. Už mokesčio surinkimą atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija. Juridiniai asmenys kas ketvirtį moka avansinį mokestį.	Mokestis įskaitymas į savivaldybės, kurios teritorijoje yra žemė, biudžetą. Už mokesčio apskaičiavimą ir surinkimą atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija.	Mokestis įskaitymas į savivaldybės, kurios teritorijoje yra nekilnojamasis turtas arba kurios teritorijoje turto paveldėjimas įforminamas, biudžetą
Įvertinimo ciklas	5 metai	Kasmet	Pagal poreikį
Informacijos apie nuosavybę rinkimas	Nekilnojamojo turto registro ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenis, reikalingus mokesčiui apskaičiuoti, turto vertintojas pateikia vietos mokesčių administratoriui du kartus per metus: iki vasario 1 d. ir iki rugpjūčio 1 d.	Informaciją teikia Registrų centras ir notarai	Informaciją teikia Registrų centras, Vilniaus vertybinių popierių birža, gyventojai – apie paveldimo turto vertę, kitos institucijos.
Lengvatos, kitas apmokestinamosios bazės sumažinimas	Numatyti 5 atvejai, kai neapmokestinamas fiziniam asmeniui priklausantis	Neapmokestinama: bendrojo naudojimo keliai, žemės sklypai, nuosavybės teise pri-	Neapmokestinama: vienas sutuoktiniui mirus kito sutuoktinio paveldėtas turtas; vaikų (įvaikių), tėvų

Mokesčių elementai	Nekilnojamojo turto mokestis	Žemės mokestis	Paveldimo turto mokestis
	<p>nekilnojamasis turtas ir 20 atvejų – juridiniams asmenims. Be to, savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti mokesčių arba visai nuo jo atleisti.</p>	<p>klausantys užsienio valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms, miško žemė. Kiekviena savivaldybė nustato neapmokestinamą žemės sklypo dydį. Savivaldybių tarybos turi teisę sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti</p>	<p>(tėvių), globėjų, globotinių, senolių, vaikaičių, brolių, seserų paveldėtas turtas; paveldimo turto apmokestinamoji vertė, neviršijanti 10 tūkst. Lt. Be to, paveldimo turto vertė mažinama 30 proc. Savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti</p>
<p>Apskundimo procedūros</p>	<p>Skundai dėl nustatytos nekilnojamojo turto mokesstinės vertės ir prašymai dėl individualiu vertinimo būdu nustatytos nekilnojamojo turto vertės naudojimo apskaičiuojant mokesčinę vertę pateikiami turto vertintojui per tris mėnesius nuo nekilnojamojo turto mokesstinės vertės nustatymo. Šiuos skundus ir prašymus turto vertintojas išnagrinėja per du mėnesius nuo skundo ar prašymo gavimo dienos ir priima sprendimą. Sprendimas gali būti skundžiamas LR administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.</p>	<p>Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.</p>	
<p>Reikalavimų įvykdymo užtikrinimas</p>	<p>Baudos skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.</p>		

C priedas. Mokesčių administravimo reformų kryptys

Reformų kryptys	Reformų priemonės	Pokyčių turinys
<p>Informacinės technologijos</p>	<p><i>Valstybinė mokesčių inspekcija</i></p> <p>1. Integruota mokesčių informacinė sistema pritaikyta prie ES standartų (Latvienė 2004b)</p> <p>2. Sukurta informacinė sistema „E-Service“</p> <p><i>Lietuvos muitinė</i></p> <p>3. Sukurta integruota muitinės informacinė sistema (Ališauskas <i>et al.</i> 2002)</p>	<p>1.1. Modifikuoti PVM mokėtojų kodai pritaikyti prie ES PVM mokėtojų kodų sistemos.</p> <p>1.2. Įdiegti du nauji moduliai: PVM informacijos keitimosi sistema VIES, sudaranti galimybę operatyviai gauti iš kitų ES valstybių patvirtinimus apie įregistruotus PVM mokėtojus, taip pat apie PVM mokėtojo ES valstybėse įvykdytus pardavimo sandorius; akcizų informacinė sistema SEED, leidžianti keistis informacija tarp ES valstybių apie akcizais apmokestinamų prekių sandėlius, juose vykdomas operacijas.</p> <p>2.1. Įdiegta registravimosi PVM mokėtoju informacinė sistema „E-Service“ sudaro galimybę ne ES valstybių asmenims, teikiantiems elektronines paslaugas ES valstybėse gyvenantiems klientams ne PVM mokėtojams, užsiregistruoti PVM mokėtoju elektroniniu būdu.</p> <p>3.1. Įdiegta integruota muitinės informacinė sistema, kurią sudaro 4 pagrindiniai moduliai: kompiuterizuota muitinio tranzito sistema, suteikianti deklarantui galimybę elektroniniu būdu pranešti muitinei apie muitinės procedūras ir suteikianti muitinės tarnyboms galimybę operatyviai pasirinkti informacijos tikrinimo ir kontrolės priemones; importo ir eksporto muitinės deklaracijų apdorojimo sistema ASYCUDA, sudaranti galimybes vartotojams pateikti, o muitinei priimti elektronines importo, eksporto muitinės deklaracijas; mokesčių apskaitos ir kontrolės sistema, automatiškai apskaičiuojanti mokėtinų mokesčių sumą, kontroliuojanti mokėjimo terminus, mokesčių sumas, garantijų dydžius, fiksuojanti pažeidimus; integruotas tarifas LITAR, padedantis gauti susistemintą informaciją apie ES ir</p>

Reformų kryptys	Reformų priemonės	Pokyčių turinys
	<p>„Sodra“ 4. Sukurta elektroninė draudėjų aptarnavimo sistema</p>	<p>nacionalinius muitus ir mokesčius bei kai kuriuos draudimus ir apribojimus. Įdiegta Rizikos įvertinimo ir kontrolės sistema užtikrina tarptautinės prekybos saugumą. 4.1. Automatizavus informacijos priėmimo ir prijungimo prie duomenų bazės procesus ir procedūras, pagerėjo socialinio draudimo įmokų mokėjimo kontrolė, išskolinimo įvertinimas.</p>
<p>Organizacinė struktūra</p>	<p><i>Valstybinė mokesčių inspekcija</i> 1. Įgyvendinta nauja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos organizacinė struktūra (Latvienė 2004a)</p> <p><i>Lietuvos muitinė</i> 2. Reorganizuoti muitinės postai (Muitinės departamento... 2004)</p> <p><i>Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba (FNTT)</i> 3. Specializuotos funkcijos (Čėsna 2002)</p>	<p>1.1. Įsteigti 6 departamentai – Didžiųjų mokesčių mokėtojų, Paslaugų mokesčių mokėtojams, Mokesčių teisės, Kontrolės, Informacinių technologijų ir Bendrųjų reikalų – padedantys specializuoti VMI veiklos sritis. 1.2. Įsteigti 3 nauji skyriai – Strateginio valdymo, Viešųjų ryšių, Tarptautinių ryšių – padedantys įgyvendinti VMI keliamus reikalavimus, susijusius su stojimu į ES. 2.1. Panaikinti 29 muitinės postai. 2.2. Specializuoti 22 muitinės kontrolės postai, atliekantys sustiprintą prekių klasifikavimo, kilmės ir prekių įvertinimo kontrolę muitinio įvertinimo metu. 2.3. Suteikti įgaliojimai 14 kompetingų eksporto muitinės įstaigų priimti ir įforminti eksporto muitinės deklaracijas subsidijuojamiems žemės ūkio produktams. 3.1. Pašalintas valstybės įstaigų (Mokesčių policijos departamentas, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, Policijos departamento padaliniai), tiriant finansinius nusikaltimus, funkcijų dubliavimas.</p>
<p>Mokesčių procedūros</p>	<p>1. Priimtas naujas Mokesčių administravimo įstatymas (2004)</p>	<p>1.1. Naujai apibrėžtos mokesčių mokėtojų teisės, pakeistos administravimo priemonės (delspinigių skaičiavimo atvejai, mokesčių patikrinimų tvarka, mokesčių permokų</p>

Reformų kryptys	Reformų priemonės	Pokyčių turinys
	2. Patvirtinta nauja Mokesčių mokėtojų registro nuostatų redakcija (Lietuvos Respublikos... 2004)	grąžinimo tvarka), išgaliojo nauji bendravimo su mokesčių mokėtojais principai. 2.1. Įteisintas supaprastintas mokesčių mokėtojų registravimas – mokesčių mokėtojai registruojami pagal Juridinių asmenų registro tvarkytojo pateiktus duomenis.

Administrātoriat		Funkcijas / objekti			
Administrātoriat	Nustatīt	MM aparātvairo prioritāri ir procedūras	+		+
		Mokēšņu apskates, gražināmo procedūras	+		
		Mokēšņu apskatītavīmo, mōkējimo teisin-gumo kontrolēs procedūras	+		+
		Mokēšņu neņemoku īstēkōjimo prioritāri ir procedūras	+		
	Teikti	Mokēšņu īstārnju paātkārnimāi	+		
		Pastārnimāi FM dēl mokēšņu īstārnju īg-venārnimō, mokēšņu administrārnivimo gērn.	+		+
		Konsultārnjōs MM dēl mokēšņu mōkējimo			+
		Informārnjā apīe mokēšņu īstārnjus, poāstārnimārnjus aktus			+
	Primīti	Specialīstīo īsvados, susīrnjōs su mokēšņu apskatītavīmu, mōkējīmu			+
		Mokēšņu īstārnju poāstārnimāri aktāi, jū projektū reārnjīmas	+		+
		Poāstārnimāri aktāi, kurjū lēdnmas prkāuso CMA kompetērnjāi	+		+
		MM mōkētojnū deklarārnjōs, kī. dokumentāi	+		+
	Nagrīnētī	Mokēstīnāri gīnčāi	+		
		MM īvēlīrnmas īr konsultārnvīrnmas	+		
	Organīzuoītī	Mokēšņu apskārnjos procedūrnū īalkjīrnmas	+		
		Mokēšņu apskatītavīmo, deklarārnvīmo, mōkējīmo teīrnjīrnjūrnmas			+
	Kontroluoītī	Mokēšņu sumōkējīmo teirnīrnju teīrnjūrnmas			+
		Su LR īnstitūrnjōrnīs mokēšņu klāusnārnīs	+		
	Bendrādnrābnārnī	Su uzstērnjo valstībnjū mokēšņu administrārnjōrnīs	+		
		Su kī. LR mokēšņu administrārnjōrnīs			+
Mokēšņu apskārnjā				+	
MM rēgīstrā				+	
Tvrkjtī	Mokēstīnēs neņemokos			+	
	Mokēšņu mōkētojnā			+	
Rēgīstruoītī	Permokos, neīstērnjāi īs MM īstēskotos mokēšņu sumos			+	
	Permokos, neīstērnjāi īs MM īstēskotos mokēšņu sumos			+	
Grajīnītī	Mokēšņu sumos bīdžētārnīs			+	
	Mokēšņu sumos bīdžētārnīs			+	
Pāskīrnjtī				+	
				+	
Muitīnēs departārnmentās					
Terītorīnēs muitīnēs					
VMI					
Apskrītes VMI					

Ilona Skačkauskienė

MOKESČIŲ SISTEMOS
KOMPLEKŠINIS VERTINIMAS

Daktaro disertacija

Socialiniai mokslai
Vadyba ir administravimas (03S)

Ilona Skačkauskienė

COMPLEX EVALUATION
OF A TAX SYSTEM

Doctoral dissertation

Social Sciences
Management and Administration (03S)

2009 03 02. 17,25 sp. l. Tiražas 20 egz.
Vilniaus Gedimino technikos universiteto
leidykla "Technika", Saulėtekio al. 11,
10223 Vilnius, <http://leidykla.vgtu.lt>
Spausdino UAB "Biznio mašinų kompanija",
J. Jasinskio g. 13A, 01112 Vilnius