

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

EDITA LABONIENĖ

**MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO
VERTINIMAS LIETUVOJE**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovė
Doc. Dr. Liucija Birškytė**

VILNIUS, 2019

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO
VERTINIMAS LIETUVOJE**

**Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065**

Recenzentas

Vadovė

**doc. dr. Liucija Birškytė
2019 04 30**

Atliko

FVvmis17-1 gr. stud.

**E. Labonienė
2019 04 30**

VILNIUS, 2019

TURINYS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	4
PRIEDŲ SĄRAŠAS	5
ĮVADAS	6
Sąvokos "mokesčių auditas" apibrėžimas LR įstatymų kontekste	9
1. MOKESČIŲ VENGINIMO/MOKĖJIMO IR MOKESTINIO AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI.....	10
1.1. Mokesčių samprata.....	10
1.2. Mokesčių vengimo problema	12
1.3. Mokestinis auditas kaip mokestinės kontrolės įrankis	13
1.4. Efektyvus mokestinis auditas	16
2. MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO METODAI.....	17
2.1. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostiniai diagnostiniai rodikliai.....	18
2.2. J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai.....	19
2.3. Mokesčių išieškojimo rodikliai	21
3. MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA ...	27
4. MOKESTINIO AUDITO LIETUVOJE EFEKTYVUMO VERTINIMO REZULTATAI IR ANALIZĖ.....	30
4.1. Mokesčiai Lietuvos Respublikos biudžete.....	30
4.2. Lietuvos valstybės nacionalinio biudžeto pajamų struktūros analizė	31
4.3. Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal V. Tanzi.....	36
4.4. Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal J.B.S. Gill metodą	39
4.5. Mokestinio audito vertinimas pagal mokesčių išieškojimo rodiklius	47
IŠVADOS	52
REKOMENDACIJOS	54
LITERATŪRA	55
ANOTACIJA	58
ABSTRACT.....	59
SANTRAUKA.....	60
SUMMARY	62
PRIEDAI.....	64

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai.....	18
2 pav. J.B.S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai	20
3 pav. Naudojamų terminų apibrėžimai.....	23
4 pav. Mokestinio audito efektyvumo tyrimo modelis.. ..	29
5 pav. LR valstybės 2018 metų biudžeto pajamų struktūra.....	31
6 pav. Pajamų lyginamasis svoris LR valstybės biudžeto pajamų struktūroje	33
7 pav. Mokesčių lyginamasis svoris visose biudžeto pajamose	34
8 pav. Mokesčių lyginamasis svoris mokesčių pajamose 2014 m. -2018 m.	35
9 pav. LR nacionalinio biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2014 m. – 2018 m.	36
10 pav. Pajamų plano vykdymas pagal mokesčius 2014 m. – 2018 m.....	38
11 pav. VMI surinktos mokestinės pajamos ir VMI išlaidų išlaidos 2014 m. – 2018 m.	38
12 pav. Savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykio dinamika 2014 m. - 2018 m	40
13 pav. Deklaruoti mokesčiai 2014 m. – 2018 m.	41
14 pav. Mokesčių administratoriaus sprendimais patvirtintos papildomai mokėtinos sumos.....	42
15 pav. Mokesčių dalis papildomai mokėtinose sumose 2014 m. – 2018 m.....	43
16 pav. Papildomai po mokestinio audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis 2014 m. – 2018 m.....	43
17 pav. Darbo užmokesčio sąnaudų dalis visose parindinėse veiklos sąnaudose 2014 m. – 2018 m.....	44
18 pav. Darbo užmokesčio sąnaudų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių po patikrinimo santykis 2014 m. – 2018 m.....	45
19 pav. Visų sąnaudų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių po patikrinimo santykis 2014 m. – 2018 m.....	45
20 pav. Mokestinių ginčų sprendimai, priimti VMI prie FM naudai 2014 m. – 2018 m.	46
21 pav. Planinių ir faktinių biudžeto pajamų dinamika 2014m.- 2018m.	47
22 pav. Pajamų surinkimo plano vykdymas pagal mokesčius 2014 m. – 2018 m.	47
23 pav. Darbo užmokesčio ir kvalifikacijos sąnaudų ir mokesčių pajamų santykis.....	48
24 pav. Mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose 2014 m. - 2018 m. laikotarpiu. .	49

PRIEDŲ SĄRAŠAS

1 PRIEDAS	65
2 PRIEDAS	66
3 PRIEDAS	67
4 PRIEDAS	68
5 PRIEDAS	69
6 PRIEDAS	70
7 PRIEDAS	71

IVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Kiekvienai valstybei mokesčiai yra labai svarbi fiskalinės politikos dalis. Pagrindinis valstybės biudžeto pajamų šaltinis yra mokesčiai, o efektyviai surinkdama mokesčius valstybė yra pajėgi užtikrinti savo funkcijų vykdymą. JAV prezidentas F.D. Ruzveltas yra pasakęs labai taiklią sentenciją apie mokesčius: mokesčiai, tai kaina, kurią mes mokame už privilegijuotą narystę organizuotoje visuomenėje (1936).

Įvairūs mokesčių apibrėžimai savaime teigia privalomumo aspektą. Lietuvoje įstatymu yra įtvirtintas mokesčių apibrėžimas: "Mokestis - mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei" (LR mokesčių administravimo įstatymas, 2str., 23p.). Todėl nenuostabu, kad diskusijos mokesčių temomis visada sukelia ginčus tarp įvairių socialinių interesų grupių. Nors mokesčių visuotinis privalomumas yra nusistovėjusi norma, yra asmenų, vengiančių mokėti mokesčius. Mokesčių vengimo problema ne tik sukelia valstybės biudžeto pajamų surinkimo problemą, bet ir tiesiogiai pažeidžia teisingumo ir lygybės principus visuomenėje. Todėl valstybės nukreipia nemažai resursų mokesčių surinkimui užtikrinti. Pagrindinė mokesčių surinkimo priežiūros priemonė - mokestinis auditas. Reikia pastebėti, kad Lietuvoje mokesčių įstatymais įtvirtinti kitokie mokestinio audito termino atitikmenys: mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas. Mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra procedūros, skirtos patikrinti, ar mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiuoja mokesčius, užpildo mokestines deklaracijas, sumoka mokesčius. Šiuos patikrinimus atlieka pagrindinis mokesčių administratorius - Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau - VMI).

Lietuvos biudžete mokesčiai sudaro labai reikšmingą pajamų dalį: 2017m. biudžete pajamos iš mokesčių sudaro 72,7%, 2016m. biudžete - 75%, 2015m. - 81% visų valstybės biudžeto pajamų (Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos duomenys). Valstybės biudžetai yra tvirtinimi deficitiniai, o šešėlinės ekonomikos mastai šalyje vis dar reikšmingi. Remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto duomenimis 2015 metais šešėlinė ekonomika (neapskaityti, nesumokėti mokesčiai) sudarė 24% BVP. Pagal Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo 2017m. I-III ketv. operatyvinius duomenis, planuotų pajamų iš mokesčių surinkta 77%. Pagal VMI pateikiamus apibendrintus duomenis apie VMI atliekamus ūkio subjektų priežiūros veiksmus ir jų rezultatus, vykdydama ūkio subjektų priežiūrą, per 2017 m. I –III ketvirtį atliko viso įvairius 8997 kontrolės veiksmus (VMI pateikiami duomenys). Atlikus kontrolės veiksmus, nustatyta 70,1 mln. EUR papildomai mokėtinų sumų (57,8 mln. EUR į biudžetą papildomai mokėtinų mokesčių; nustatyta neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai pašalino, patikslindami mokesčio deklaracijas už 12,3 mln. EUR sumą).

Mokestinio audito tikslas yra nustatyti, ar mokesčio mokėtojo pateikiami duomenys teisingi ir patikimi, atspindi tikrą finansinę padėtį. Kyla klausimas, ar mokesčių administratoriaus atliekami auditai yra efektyvūs? **Efektyvus mokestinis auditas** - auditas, kuris mažiausiomis

sąnaudomis pasiekia iškeltą tikslą. Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojų auditą, suranda mokesčių mokėtojus, kurie nevykdo savo įsipareigojimų ir gali skirti jiems nuobaudas. Veiksmingos audito programos skatina savanorišką mokesčių mokėjimą. Galimybė būti patikrintam ir sugautam mažina potencialių mokesčių vengėjų skaičių (Birškytė, 2013). Tiriant mokestinio audito efektyvumą, pastebėtas audito "perteklinis efektas" ("spillover effect") arba tai, kad pajamų iš mokesčių surinkimas nėra susijęs tiesiogiai su atliekamais auditais ir taikomomis sankcijomis (Alm, 2012). Pažymėtina, kad, nors ir kontrolės augimas ir padeda surinkti mokesčius, tačiau per didelis jos mastas sukuria priešingą efektą. Šiuo atžvilgiu ypač svarbus kontrolės efektyvumo santykis su mokestine našta ir reguliavimų kokybe, intensyvumu. Esant dideliems mokesčiams, pertekliniams nekokybiškiems reguliavimams ir kontrolei, [...] gali paskatinti [...] ekonominę veiklą perkelti į mažiau kontroliuojamas, patrauklesnes ekonomines zonas" (Genys, 2016, p.16). Todėl stiprėjant globalizacijos procesams, tarptautinei prekybai ir laisvėjant galimybėms dirbti bet kuriame pasaulio krašte, valstybės turi stiprų interesą užsitikrinti, kad įmonių mokami mokesčiai būtų sumokami valstybėje, kurioje veikla vykdoma. Efektyvus mokestinis auditas yra viena iš pagrindinių priemonių šiam tikslui pasiekti.

Mokslinės problemos ištyrimo lygis. Mokestinį auditą ir mokesčių vengimo problematiką daugiausia analizuoja užsienio autoriai. Pagrindiniai mokslininkai: Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972), Alm James (2012), Fjellseth J.H. (2012), Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Užsienio literatūroje nemažai mokestinio audito efektyvumo tyrimų. Lietuvos autoriai: Birškytė L. (2013) - straipsniai apie mokestinį auditą JAV; Anciūtė A, Kropienė R. (2010) - labiau tyrinėjo kodėl individai vengia mokėti mokesčius, bet ne mokestinio audito efektyvumą Lietuvoje.

Formuojama **mokslinė problema: kaip nustatyti, ar mokestinis auditas Lietuvoje yra efektyvus?**

Tyrimo tikslas: įvertinti mokestinio audito efektyvumą Lietuvoje.

Darbo objektas: Lietuvos mokesčių mokėtojų mokestinis auditas.

Uždaviniai:

1. Išanalizuoti teorinius aspektus, nagrinėjančius mokesčių mokėjimo/nemokėjimo problemą, mokestinį auditą;
2. Parengti mokestinio audito efektyvumo vertinimo metodologiją;
3. Pagal parengtą metodologiją įvertinti 2014 - 2018 m. mokestinio audito Lietuvoje efektyvumą ir pateikti rekomendacijas;

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, LR teisės aktų analizė, Valstybinės mokesčių inspekcijos pajamų surinkimo apžvalgos analizė, Lietuvos valstybės biudžeto analizė, statistinių duomenų analizė ir susistemimas, duomenų grupavimas, palyginimas ir grafinis atvaizdavimas, V. Tanzi rodiklių, J.B.S Gill rodiklių apskaičiavimas ir analizė.

Darbo struktūra: įvadas, keturi skyriai, išvados, rekomendacijos, literatūros sąrašas, priedai. Pirmajame skyriuje remiantis teorine literatūra ir LR įstatymais pateikiamas efektyvaus audito apibrėžimas. Aptiriamos mokesčių vengimo/mokėjimo, mokestinio audito teoriniai aspektai. Antrajame skyriuje analizuojami įvairių autorių siūlomi mokesčių sistemos vertinimo metodai bei jų pritaikymo galimybės mokestinio audito vertinimui. Trečiajame skyriuje pateikiama mokestinio audito vertinimo Lietuvoje metodologija bei tyrimo modelis. Ketvirtajame skyriuje pritaikant pasirinktus metodus atliekama mokestinio audito Lietuvoje analizė, rodiklių skaičiavimas ir vertinimas. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Nurodomas literatūros sąrašas.

Sąvokos "mokesčių auditas" apibrėžimas LR įstatymų kontekste

Apžvelgiant teorinę medžiagą bei atliekant Lietuvos mokesčio audito efektyvumo tyrimą kyla sąvokų apibrėžimų problema. Lietuvoje mokesčių administratorius nenaudoja termino "mokestinis auditas". Įstatymuose bei kituose teisės aktuose naudojami terminai: mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas, operatyvus patikrinimas. Mokesčių administravimo įstatyme (toliau - MAĮ) 2str.23d. ir 24 d. pateikiami mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo apibrėžimai: "Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse.", "Mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje". Kaip rašoma VMI tinklalapyje, mokestinystyrimas yra mokesčių mokėtojo stebėseną: "mokestinis tyrimas gali būti atliekamas tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių išskaičiuojančio asmens atžvilgiu. Apie mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus mokesčių mokėtojui siunčiamas raštiškas pranešimas, kuriame išdėstoma nustatytų trūkumų ir/ar prieštaravimų esmė, pašalinimo būdas ir pašalinimo terminas, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą laiką pašalina nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus, jam netaikomos Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnyje numatytos baudos (jeigu įstatymai nenumato kitaip), tačiau tai nestabdo delspinigių skaičiavimo. Taip pat trūkumų ir/ar prieštaravimų nepašalinimas yra pagrindas pradėti mokestinį patikrinimą."(www.vmi.lt). Taigi šis išaiškinimas yra pagrindas teigti, kad mokestinis tyrimas gali būti vienu iš parindų pradėti mokestinį patikrinimą. Mokestinį patikrinimą reglamentuoja MAĮ 114-134 str. Mokestinis patikrinimas gali būti trijų rūšių:

"1) kompleksinis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

2) teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą;

3) operatyvus patikrinimas – įstatymuose ir jų lydimočiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių

mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas. Operatyvus patikrinimas atliekamas vadovaujantis šiuo Įstatymu, taip pat Administracinių nusižengimų kodeksu ir kitais įstatymais."(MAĮ, 115st.).

Kalbant apie mokesčių auditą lietuvių mokslinėje literatūroje, yra sudėtinga atrasti atskirą mokesčių audito apibrėžimą. Vikanytė G., savo straipsnyje "Mokesčių auditas kitų audito rūšių kontekste", atlieka mokestinio audito sąvokos analizę. Straipsnyje pateikiamas J. Mackevičiaus apibrėžimas: "mokesčių auditas - patikrinimas, kurio metu tikrinama ar mokestiniai įsipareigojimai teisingai apskaityti, teisingai parodyti mokestiniuose dokumentuose ir finansinėse ataskaitose ir ar laiku bei pilnai sumokėti" (Vikanytė G.2018, p.98). Apibendrinama mokesčių audito sąvokų analizę, autorė daro išvadą, kad "pagrindinis mokesčių audito tikslas yra patikrinti ar teisingai buvo apskaičiuotos, deklaruotos bei sumokėtos mokesčio sumos. Todėl svarbu atkreipti dėmesį, jog mokestinis auditas, lyginant su finansinių ataskaitų auditu, turi pagrindinę ypatybę - mokesčių auditas viso proceso metu yra atliekamas trimis kryptimis: tikrinamas teisingas mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas bei sumokėjimas {...} Taip yra todėl, nes tiek mokesčio apskaičiavimas, tiek deklaravimas, tiek ir sumokėjimas yra bendra visuma mokestinių prievolių, kurios privalo būti įgyvendinamos kartu" (Vikanytė G.2018, p.99). Atlikdama mokslinės literatūros analizę, autorė išskiria skirtingų vykdytojų atliekamo mokesčių audito skirtumus subjekto, objekto, procedūros ir rezultatų atžvilgiu. Kadangi savo darbe išskirtinai orientuojuosi į Mokesčių administratoriaus vydomus tikrinimus, todėl išskirsiu tik vieną autorės analizuojamą punktą: Vykdytojas - VMI, subjektas - mokesčių mokėtojai, objektas - apskaitos registrai, ataskaitos ir dokumentai susiję su mokesčiais, procedūros - pranešimo apie mokestinį patikrinimą siuntimas, supažindinimas su patikrinimo eiga, patikrinimo atlikimas, patikrinimo akto surašymas, rezultatas - patikrinimo ataskaita.

Taigi apibendrinant pateiktą informaciją ir vadovaujantis analogijos principu, galima teigti, kad MAĮ įstatyme vartojamos sąvokos "mokestinis patikrinimas" ir "mokestinis tyrimas" pilnai atitinka mokslinį audito apibrėžimą bei tikslus. Todėl toliau atliekamame tyrime naudosis sąvoką mokestinis auditas lygiavertiškai terminams mokestinis patikrinimas ir tyrimas. Atsižvelgiant į tai, kad skirtingi autoriai auditą gali vadinti tyrimu ir patikrinimu, cituojant gali būti panaudojami ir pastarieji terminai. Taip pat mokestinį auditą analizuosiu tik vieno vykdytojo atžvilgiu - Valstybinės mokesčių inspekcijos.

1. MOKESČIŲ VENGIMO/MOKĖJIMO IR MOKESTINIO AUDITO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Mokesčių samprata

Mokslinėje literatūroje mokestis suprantamas kaip privalomas piniginis mokėjimas į valstybės biudžetą. Pabrėžiama, jog "mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negražintini, kad mokestis nėra valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo susitarimo objektas – nustačius

mokestį mokesčio mokėtojui atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka, o mokesčio mokėtojui, nevykdančiam (vykdančiam netinkamai) jam nustatytą privalomą mokestinę prievolę, gali būti taikomos įstatymų nustatytos poveikio priemonės" (Sinkevičius, 2009, p.26)." Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei" (LR Mokesčių administravimo įstatymas, 2str, 23p.). Ekonomikos teorijoje mokesčiai suprantami kaip finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti (Jakutis, Steponovas ir kt., 2005). Įvairių autorių darbuose mokesčiai suprantami kaip privaloma valstybės egzistavimo dalis. Remiantis OECD (*Organization for Economic Co-Operation and Development*) mokestinių pajamų apibūdinimu, mokesčiai suprantami kaip privalomi ir neatlygintini mokėjimai valstybei. Cambridge Dictionary pateikia mokesčių apibrėžimą, kuriame mokesčiai įvardinami kaip suma, kuri yra priklausoma nuo gaunamų asmens pajamų, išgytų prekių ar paslaugų vertės, sumokėta vyriausybei. Apibendrinant, visuose apibrėžimuose vienaip ar kitaip, tiesiogiai ar netiesiogiai, bet yra pabrėžiami trys pagrindiniai mokesčio požymiai.

Pagrindiniai mokesčio požymiai:

- 1) mokestis yra visuotinai privalomas;
- 2) mokestinė prievolė nesiejama su konkrečių paslaugų suteikimu;
- 3) mokesčio nuolatinumas.

"Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu" (LR Mokesčių administravimo įstatymas, 2str, 18p.). Tiek pačiame mokesčių apibrėžime, tiek teorijose, tiek LR teisės aktuose savaime yra nuoroda į mokesčio privalomumą - „valstybės arba teritorinės valdžios nustatyti įstatymiais aktais privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą arba nebiudžetinius fondus“ (Aleksnevičienė, 2005). Kaip taisyklė, tai, kas prievarta primetama žmonėms, dažniausiai iš dalies individų susilaukia pasipriešinimo reakcijos. Tai galime stebėti nuolatinuose žiniasklaidos pranešimuose, interesų grupių komentaruose. Visuomet, kalbant apie naują mokestį arba esamo mokesčio pokyčius, girdime daugiau neigiamų komentarų nei išvelgiama mokesčio logika. Reikia pastebėti, kad Lietuvoje visuomenė labai akcentuoja, kad asmenys sumokėję mokestį norėtų iš valstybės gauti konkrečią surinktų pinigų panaudojimo naudą. Surinktos pajamos naudojamos bendrosioms viešosioms gėrybėms kurti (pavyzdžiui, švietimas, aplinkos apsauga ir kt.). Individai supranta, kad, jei vienas nesumokės mokesčių, o kitas sumokės, viešąsias gėrybes vis tiek gaus tas pačias (apie jų kiekį ir kokybę nekalbama).

Svarbiausios mokesčių funkcijos – fiskalinė, reguliuojamoji bei kontrolės – leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Dėl mokesčių privalomojo surinkimo pobūdžio susiduriama su reikšminga mokesčių sistemos problema – mokesčių vengimu.

1.2. Mokesčių vengimo problema

Analizuojant literatūrą anglų kalba, naudojami du pagrindiniai terminai mokesčių vengimui apibūdinti: "*tax evasion*" ir "*tax avoidance*". "Mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*) suprantamas kaip mokesčių mokėjimo vengimas, pasireiškiantis veikla, skirta mokesčių bazei nuslėpti (pvz., akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, apgaulingas apskaitos tvarkymas, sukčiavimas ir kita neteisėta veika). Mokesčių slėpimas gali pasireikšti tokiomis formomis: neįsiregistravimas mokesčių mokėtoju, nors vykdoma veikla; apmokestinamųjų pajamų nedeklaravimas arba jų sumažinimas (pajamų šaltinių neparodymas, pelno ar turto / kapitalo prieaugio nuslėpimas); akivaizdžiai neteisingų duomenų pateikimas deklaracijoje (sąnaudų padidinimas, nepriklausančių lengvatų pritaikymas) ir pan. Mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) yra suprantamas kaip mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas pasinaudojant dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis ir taip sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę ir gaunant mokestinę naudą. Pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas, imituojamas (dirbtinai konstruojamas) veiklos modelis ar verslo operacijų seka, siekiant, kad tai formaliai atitiktų tas sąlygas, su kuriomis įstatymų leidėjas sieja tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas." (Genys, 2016, p.6,7). Pirmasis terminas siejamas su sąmoningais, piktybiškai atliekamais nusikalstamais veiksmais. Tai tam tikra loterija, kuomet įvertinama tikimybė būti patikrintam, o numatoma bauda (jei patikrins) yra mažesnė už tikėtiną gauti pelną (Fjellseth, 2012). Antrasis terminas - mokesčių vengimas - yra šiek tiek švelnesnis mokesčių mokėtojo elgesys. Tai sąmoningas mokesčių operacijų, aplinkybių sudėliojimas taip, kad būtų galima pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis arba susikurti tokias verslo sąlygas, kurios atitinkamai leistų mokėti vieną (finansiskai mažesnę), o ne kitą (finansiskai mažiau palankų, "brangesnę" mokestį). Pavyzdžiui, įmonė, vadovaujasi LR Pelno mokesčio įstatymo suteikiama lengvata susimąžinti ne daugiau 40% pelno mokesčio suteiktos paramos suma. Mokesčių mokėtojas, galintis pasinaudoti šia lengvata, stengsis sukurti tokias sąlygas, kad bent minimaliai pasinaudotų lengvata.

Kalbant apie mokesčių vengimo problemą, yra dar vienas reikšmingas terminas - mokesčių atotrūkis (angl. "*tax gap*"). Tai labiau mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo padarinys. "Mokesčių atotrūkis (mokestiniai nuostoliai) – į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokestinių pajamų suma, susidariusi esant mokesčių nemokėjimo reiškiniams: mokesčių vengimui (angl. *tax avoidance*) ir mokesčių slėpimui (angl. *tax evasion*). Šie reiškiniai yra persipynę, todėl juos išskirti – gana

sudėtinga. Mokesčių administravimo praktikoje mokestiniai nuostoliai (mokesčių atotrūkis) suprantami kaip potencialios mokesčių sumos, kuri galėtų būti surinkta, jei mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų ir laiku sumokėtų pagal teisės aktų nuostatas mokėtinus mokesčius, ir faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumas." (Genys, 2016, p.6). Mokestinio audito funkcija - sumažinti mokesčių atotrūkį. Todėl efektyviu auditu galime vadinti tokį, kuris geriausiai pasiekia šį tikslą. Mokesčių atotrūkis susideda iš trijų pagrindinių dalių, susijusių su mokesčių vengimu: deklaracijų pildymas, pateikimas ir sumokėjimas laiku. Galima kiekvieną aspektą tirti atskirai taip sudarant pilną mokesčių mokėtojo poveikslą (Fjellseth, 2012).

Savo finansinių išteklių sutaupymas mokesčių sąskaita (visuomeninio gėrio sąskaita) yra labai stiprus psichologinis aspektas. Šiam psichologiniam aspektui bei bendram mokestiniam klimatui įtaką daro politinė, ekonominė bei socialinė valstybės gyvenimo situacija.

Išskiriami du pagrindiniai mokesčių mokėtojų ir valstybės sąveikos tipai: priešiškas ir sinerginis. Priešiškame modelyje mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius veikia vienas prieš kitą. Sinerginiame - jie dirba kartu. Pirmajame modelyje yra visiškai vienas kito nesupratimas, vienas kito persekiojimas. Savanoriškas mokesčių mokėjimas tokioje situacijoje yra laikomas nereikšmingu. Individai yra linkę palyginti mokesčio mokėjimo naudą su rizika nemokėti mokesčio. Sinerginiame modelyje santykis tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus yra suprantamas kaip "paslauga-klientas". Individai supranta, kad už jų sumokėtus mokesčius valstybės tarsi suteikia jiems "paslaugas". Iš kitos pusės, mokesčių administratorius elgiasi su mokesčių mokėtojais pagarbiai, nes suvokia, kad visi yra tos pačios visuomenės nariai. Šioje sistemoje mokesčių vengimas yra retas (Kirchler, Hoelzl ir kt., 2008).

Valstybė įvairiais teisės aktais ir įstatymais stengiasi suvaldyti mokesčių vengimo problemą. Tačiau vien įstatymų leidimas ir jų aiškinimas negarantuoja, kad mokestinės prievolės bus laikomasi sąžiningai. Pagrindinis instrumentas, siekiant patikrinti bei suvaldyti mokesčių mokėjimo/vengimo problemą, yra mokestinis auditas.

1.3. Mokestinis auditas kaip mokestinės kontrolės įrankis

Mokestinis auditas yra pirmoji priemonė mokesčių vengimui reguliuoti, kuri aprašoma jau ankstyviausiuose mokslininkų darbuose. Mokslininkai dažniausiai visgi sutaria, kad didėjanti galimybė mokesčių mokėtojams būti patikrintiems, mažina mokesčių vengimo problemą (Fjellseth, 2012). Pagrindinis mokestinio audito tikslas yra pagerinti bendrą mokesčių įstatymų laikymąsi, didinti visuomenės pasitikėjimą mokesčių sistema ir mokesčių administratoriumi (Samuel, Jean De Dieu, 2014).

Taip pat mokslinėje literatūroje sutariama, kad auditas turi dvigubą efektą: tiesioginį ir netiesioginį. Tiesioginis efektas - papildomų valstybės pajamų surinkimas į biudžetą. Netiesioginis

poveikis yra susijęs su potencialių sukčiautojų atgrąšumu. Mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojų auditą, suranda mokesčių mokėtojus, kurie nevykdo savo įsipareigojimų ir gali skirti jiems nuobaudas. Veiksmingos audito programos skatina savanorišką mokesčių mokėjimą. Galimybė būti patikrintam ir sugautam mažina potencialių mokesčių vengėjų skaičių (Birškytė, 2013).

Pagrindinis teorinis modelis analizuojant mokesčių vengimo problemos suvaldymą yra sukurtas Allingham ir Sandmo. Pasak Allingham ir Sandmo (1972), mokesčių mokėjimas ir deklaravimas yra neapibrėžtoje situacijoje, kuri tarsi palieka galimybę individui pasirinkti tarp pajamų deklaravimo ir mokesčio mokėjimo ir nedeklaravimo/nemokėjimo. Autoriai šį pasirinkimą įvardija kaip tikimybės būti nubaustam skaičiavimą: gaunamos naudos iš karto ir galimybės kada nors gauti baudą, įvertinant iš karto gaunamos naudos vertę su galbūt gausimos bausmės kaina. Autorių teigimu, šis lošimas atsiranda todėl, kad neteisingų pajamų deklaravimas iš karto nėra susietas su bausme. Bausmė gali būti ateityje (Allingham ir Sandmo, 1972). Pasak šio požiūrio, individai moka mokesčius todėl, kad bijo būti nubausti. Todėl logiška, kad mokesčių surinkimas priklauso nuo audito efektyvumo normos ir baudų dydžio. Šis teorinis požiūris suformuoja nusikalstamumo modelį, individo ir valstybės santykį: vagis - policija (Alm, 2012). Iš požiūrio taško, kad mokesčių mokėtojas pasveria galimybę išlošti nuslepiant mokesčius, atrodo savaiame logiška išvada, kad kuo daugiau atliekama auditų, tuo daugiau surenkama mokesčių. Šis rezultatas gąsdina individus, todėl jie tampa labiau linkę mokėti mokesčius (Mikesell, Birškytė, 2007). Pasak Slemrod, Becker (1968) rašė apie bausmės efektyvumą audito procese. Plėtodamas Allingham ir Sandmo modelį, jis teigė, kad kuo didesnė bausmė skiriama radus nusižengimą audito procese, tuo didesnę atgrąsomąjį poveikį nusižengti sukuria. Tačiau šis požiūris ignoruoja, kad mokesčių tikrintojai gali piktnaudžiauti sistema, griežtai bausdami tuos, kurie mokesčių nesumokėjo netyčia (padarydami netyčinę klaidą). Kuo didesnė bausmė, tuo didesnė žala padaroma netyčiniam sukčiavimo atvejui. Taigi kuo griežtesnės bausmės vyrauja, tuo audito procesas turi būti išsamesnis ir atidesnis (Slemrod, 2007). Slemrod sako, kad audito efektyvumas neturi būti matuojamas tik pagal bausmės ir mokesčių vengimo santykį. Audito procesas kainuoja kaštus ir pačiai valstybei.

Tokie autoriai kaip Cowell (1990), Andreoni, Erard, ir Feinstein (1998), Slemrod ir Yitzhaki (2002), Sandmo (2005), Slemrod (2007), and Torgler (2007) vadovavosi pastaruoju lošimo teorijos modeliu ir plėtojo jį papildydami tokiais aspektais kaip: individualių pasirinkimų išplėtimas, įvairūs fiskaliniai parametrai, atlygio už gerą elgesį suteikimas, mokesčio dydžio įtaka mokesčio laikymuisi, sistemingos audito atrankos taisyklės, kuriose mokesčių institucija naudoja informaciją iš mokesčių deklaracijų strategiškai nustatyti, kuriems mokesčių mokėtojams atlikti auditą (Alm, 2012). Audito efektyvumui tampa svarbi informacija, kokie mokesčių mokėtojai ir kaip atrenkami tikrinimui, kokie rizikos veiksniai vertinami, kokia atliekamo audito apimtis. Išsamus auditas, kuris, tikrinant vieną mokesčių mokėtoją leidžia pereiti prie kito mokesčio tikrinimo, yra labiau efektyvus ir mažiau patrauklus mokesčių mokėtojams. Tinkamas mokesčių mokėjimas mažina riziką mokesčių mokėtojui būti

atrinktam audito tikrinimui. Todėl audito efektyvumui vertinti yra labai svarbus aspektas - atrankos kriterijai. Reikia pastebėti, kad vykdant daugiau mokesčių patikrinimų, nebūtinai užtikrinamas didesnis mokesčių pajamų surinkimas.

Tyrimai, parodė, kad audito galimybė realybėje nėra atsitiktinė. Audito procesas priklauso nuo konkrečių atrankos kriterijų. Atsitiktinis auditas visiems mokesčių mokėtojams sukurtą vienodą galimybę būti patikrintiems, tačiau efektyviausias auditas yra tuomet, kai naudojama tinkama strateginė mokesčių mokėtojų atranka (Fjellseth, 2012). Kai mokesčių auditas yra gerai atliktas, mokesčių mokėtojai supranta, kad jų pelnas greitai ir efektyviai bus išanalizuotas. Siekdami išvengti audito mokesčių mokėtojai stengiasi mokėti mokesčius sąžiningai, kad mažiau atitiktų audito atrankos kriterijus. Audito procesas yra išsami integruotų sprendimų visuma, kuri leidžia tobulinti audito (mokesčių inspektorius) produktyvumą ir padidinti mokesčių pajamas (Samuel, Jean De Dieu, 2014).

Įvairūs empiriniai tyrimai analizuoja tiek mokesčių dydžio įtaką mokesčių mokėjimo atžvilgiu, tiek audito efektą mokesčių surinkimo atžvilgiu. Pavyzdžiui, yra nemažai empirinių duomenų, kad individai mažiau linkę savanoriškai mokėti mokesčius, kai mokesčio tarifas pasidaro per didelis. Esant didelei mokesčių naštai, įvairiems mokesčiams, mokesčių mokėtojas gali nespėti laiku susipažinti su informacija ir nesumokėti mokesčių. Per didelę mokesčių naštą nemotyvuoja laikytis mokesčių įstatymų. Pabrėžtina, kad didesnis mokesčio tarifas didina ir pelną, gaunamą vengiant mokėti mokesčių (Mikesell, Birškytė, 2007). Vadovaujantis "loterijos" modeliu, kuomet rizikuojama nemokėti mokesčių įvertinus mokesčio nemokėjimo naudą, galima teigti, kad didesnis mokesčio tarifas lemia individų pasitraukimą į šešėlinę ekonomiką.

Tiriamieji mokesčių audito efektyvumą, pastebėtas audito "perteklinis efektas" ("spillover effect") arba tai, kad pajamų iš mokesčių surinkimas nėra susijęs tiesiogiai su atliekamais auditais ir taikomomis sankcijomis (Alm, 2012). Pažymėtina, kad, nors ir kontrolės augimas ir padeda surinkti mokesčius, tačiau per didelis jos mastas sukuria priešingą efektą: ne mokesčių mokėjimą, o mokesčių perkėlimą arba tolimesnį mokesčių vengimą toje pačioje aplinkoje. "Šiuo atžvilgiu ypač svarbus kontrolės efektyvumo santykis su mokesčių našta ir reguliavimų kokybe, intensyvumu. Esant dideliems mokesčiams, pertekliniams nekokybiškiems reguliavimams ir kontrolei, kurios sunku išvengti, veikimas tiek oficialioje, tiek neoficialioje ekonomikoje gali atrodyti nepriimtinas ir paskatinti rinktis „išėjimo“ variantą – veiklą perkelti į mažiau kontroliuojamas, patrauklesnes ekonomines zonas" (Genys, 2016, p.16). Globalizacijos procesas mokesčių mokėtojams išplečia pasirinkimo galimybes, kur mokėti mokesčius.

Vadovaujantis Kirchler, Hoelz ir k. požiūriu, yra itin svarbus ir pasitikėjimas valstybės sistema. Mokesčio didėjimo naštos įtaka (vengimo atžvilgiu) yra tiesiogiai priklausoma nuo individų pasitikėjimo valstybe. Mokesčių tarifo poveikis priklausys nuo pasitikėjimo:

- kai mažas pasitikėjimas, mokesčių mokėtojai didelį mokesčio tarifą gali laikyti kaip bandymą paimti iš jų daugiau negu jie norėtų duoti.
- kai pasitikėjimas yra didelis, tas pats mokesčių tarifas turėtų būti suprantamas kaip įnašas bendruomenei, kuris sukuria pelną bendrai ir kiekvienam asmeniui atskirai.

Pirmuoju atveju mokesčio tarifas būtų aiškinamas kaip valdymo galios demokstravimas, antruoju atveju kaip bendras susitarimas bendruomenėje (Kirchler, Hoelzl ir kt., 2008). Mokesčių sistema savotiškai sukuria ryšį tarp piliečių ir valstybės. Taigi tai, kaip administruojami valstybės mokesčiai, turi įtakos ne tik valstybės ekonominiam gyvenimui, bet ir nulemia visuomenės pasitikėjimą valdžia. Tinkamas mokesčių administravimas ne tik daro įtaką ekonomikos vystymuisi, bet ir kuria "efektyviai" veikiančią valstybę (Bird, 1992).

Reikia pabrėžti, kad audito efektyvumas nėra vien tik tiesioginis mokesčių mokėtojų tikrinimas taip surenkant mokesčius. Netiesioginį, atgrąšymo poveikį mokesčių administratorius gali daryti teikdamas viešą informaciją apie atliktus mokesčius auditus, tobulinti auditorių kvalifikaciją (mokesčių administratorius) ir pan. Tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratorius veikia pagal savo strategijas (Mikesell, Birškytė, 2007). Mokesčių vengimo/mokėjimo schemas iš mokesčių pusės yra kuriamos atsižvelgiant tiek į paties audito rezultatus, tiek į pačias mokesčines prievoles. Savaime suprantama, kad mokesčių administratorius stebi mokesčių mokėtojų veiksmus ir atitinkamai analizuoja duomenis, kad atrinktų tuos mokesčių mokėtojus, kurie galimai sukčiauja, vengia mokesčių.

Taigi mokesčių administratorius turi galimybes imtis įvairių priemonių, kad paskatintų savanorišką mokesčių mokėjimą. Tačiau svarbiausia priemonė - mokesčinis auditas.

1.4. Efektyvus mokesčinis auditas

Kokį auditą mes galime laikyti efektyviu įvairūs autoriai išskiria skirtingus aspektus. H. Chalu ir H. Mzee (2018) savo tyrime apie mokesčių audito efektyvumą Tanzanijoje naudoja dvi grupes kriterijų, kurie įvardina auditą kaip efektyvą. Pasiremdami tokiais autoriais kaip L. Birškytė (2013), Gemmel ir Ratto (2012) taip pat James ir Alley (2002), teigia, kad mokesčinis auditas turi dvi grupes kriterijų: tiesioginio poveikio ir netiesioginio poveikio. Apie šiuos du aspektus nemažai kalba L. Birškytė savo straipsnyje "Effects of tax auditing: does the deterrent deter?" (2013). Netiesioginio poveikio kriterijus įvardijamas, kaip padidėjęs savanoriškas mokesčių mokėjimas dėl sankcijų baimės, žinojimo, kad gali būti patikrintas ir nusiųptus mokesčius vis tiek teks sumokėti kartu su baudomis. Tiesioginis poveikis - tai yra nesurinktų mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą. Kitaip sakant atotrūkio (*ang. tax gap*) užpildymas (Chalu H., Mzee H., 2018).

Mokesčių ir rinkliavų deklaracijų auditas - kompleksinis patikrinimas, kurio metu audituojamos visos su mokesčiais ir rinkliavomis susijusios deklaracijos. Mokesčių audito sąvoka nėra plačiai

nagrinėjama Lietuvos autorių, tačiau esami apibrėžimai puikiai atskleidžia jo esmę. J. Mackevičius (2001) mokesčių auditą apibrėžia per tikslų prizmę. Išskiriami keturi pagrindiniai tikslai:

1. Patikrinti, ar ataskaitose parodomi visi privalomi mokesčiai bei su jais susiję įsipareigojimai ir ar jie teisingai apskaityti;
2. Patikrinti ar mokesčiai teisingai apskaičiuoti, remiantis galiojančiais teisės aktais;
3. Patikrinti ar mokesčiai teisingai ir pilnai parodyti finansinėse ataskaitose;
4. Patikrinti ar mokesčiai yra visiškai ir laiku sumokėti (Ruškytė, 2017).

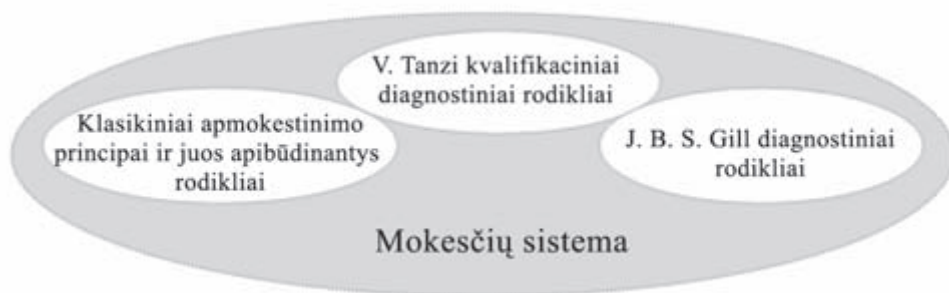
Apibendrinus ir susisteminus medžiagą, galima apibrėžti, kas yra laikoma efektyviu mokestiniu auditu. Bendrąja prasme mokslininkai dažniausiai visgi sutaria, kad didėjanti galimybė mokesčių mokėtojams būti patikrintiems, mažina mokesčių vengimo problemą (Fjellseth, 2012). Pagrindinis mokestinio audito tikslas yra pagerinti bendrą mokesčių įstatymų laikymąsi, didinti visuomenės pasitikėjimą mokesčių sistema ir mokesčių administratoriumi (Samuel, Jean De Dieu, 2014). Tai įgyvendinama nustatant, ar mokesčių mokėtojų pateikiama informacija yra tikra ir teisinga. Nustačius neatitikimus, juos įvertinti baudų ir prievolių aspektu, bei nurodyti mokesčių mokėtojui patikslinti informaciją. Šį tikslą mokestinis auditas pasiekia tuomet, kai patikrinama mokesčių mokėtojų informacija ir neteisinga buvusi informacija ištaisoma bei sumokami mokesčiai taip mažinant mokesčių atotrūkį. Mokestinio audito objektas susideda iš trijų pagrindinių dalių, susijusių su mokesčių vengimu: deklaracijų pildymas, pateikimas ir sumokėjimas laiku. Galima kiekvieną aspektą tirti atskirai taip sudarant pilną mokesčių mokėtojo poveiklį (Fjellseth, 2012). Tačiau toks mokestinis auditas efektyvus tik tokiu atveju, kai nesukuria perteklinio efekto, jo sąnaudos neviršija gautos naudos. Taigi efektyviu mokestiniu auditu galime laikyti, tokį, kuris mažiausiomis sąnaudomis pasiekia savo tikslą.

2. MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO METODAI

Vienos patikrintos aiškios metodologijos mokestiniui auditui įvertinti mokslinėje literatūroje nėra. Mokslininkai siūlo metodus, kurie padeda įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. Mokestinis auditas yra kaip mokesčių sistemos kontrolės įrankis. Kai kuriuose efektyvumo rodiklius, kurie vertina mokesčių sistemą, galima taikyti mokestinio audito efektyvumui matuoti.

Susisteminus mokslinėje literatūroje aprašomus mokesčių sistemos vertinimo metodus, galima išskirti tris pagrindinius:

1. Klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai;
2. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas;
3. J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai.



Šaltinis: J. Bivainis, I Skačkauskienė, 2007, Verslas: teorija ir praktika, p.58.

1 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Visi šie trys metodai analizuoja mokestinę sistemą bendroju požiūriu. Taikant pirmąjį metodą atskirai kiekybiniu metodu vertinama mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas. Antruoju metodu jau kokybiniu metodu vertinama mokesčių sistema pagal kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Trečiuoju metodu mokesčių sistema vertinama pagal pajamų surinkimo prizmę. Darbe koncentruojamasi į vieną iš mokestinės sistemos dalių - mokestinį auditą, neanalizuojami patys mokesčių tarifų dydžiai, efektyvūs mokesčių tarifai ir pan., todėl nebus aptariami klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibrėžiantys rodikliai. Tiriamajam darbui tinkamos metodikos, kurios vertina visos mokestinės sistemos efektyvumą. Todėl aptariamos J.B.S. Gill ir V. Tanzi metodikos, kurios dažniausiai naudojamos moksliniuose darbuose.

2.1. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių

V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių metodas - vienas plačiausiai mokslininkų aptariamų metodų mokesčių sistemos efektyvumui vertinti. Mokesčių sistemą galima vertinti pagal sudarytą diagnostinių rodiklių vertinimo sistemą, kuri sudaryta iš 8 rodiklių (Bivainis, Skačkauskaitė, 2007):

1. Koncentracijos indeksas parodo, ar žymi visų mokesčių surenkamų pajamų dalis surinkta taikant santykinai nedidelį mokesčių ir jų tarifų dydžių skaičių;
2. Dispersijos indeksas parodo, kiek yra mokesčių, sąlygojančių mažas mokestines įplaukas, tačiau keliančių daug rūpesčių juos administruojant;
3. Erozijos indeksas parodo, ar pasiektas labai glaudus faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas;
4. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas parodo, ar mokesčių mokėtojai mokestines prievoles vykdo įstatymų numatytais terminais;
5. Specifiškumo indeksas parodo, kaip stipriai mokesčių sistema priklauso nuo mokesčių su specifiniais tarifais (pvz. mokestis priklauso nuo kiekio, svorio, o ne nuo vertės);
6. Objektyvumo indeksas parodo, ar dauguma imamų mokesčių nustatyti pagal objektyvius kriterijus;

7. Prievartos indeksas parodo, ar pakankamai efektyviai veikia šalies mokesčių sistema;
8. Mokesčių rinkimo išlaidų indeksas parodo, ar biudžeto išlaidos, susijusios su mokesčių ėmimu, yra minimalios. (Darmavičiūtė, 2016).

Mokslininkų nuomone, nors šis metodas yra taikomas gana plačiai ir yra puikiai žinomas, pagrindinė šio metodo problema - vertintojo subjektyvumas. Ši problema kyla dėl to, kad nėra aiškiai apibrėžtų rodiklių reikšmių interpretacijai. Giriūnienė (2014) aprašydama V. Tanzi kriterijus pamini, kad metodikoje nėra nurodytų matavimo vienetų (santykinių, absoliučiu), o vertinimo ribos yra gana abstrakčios. Pagal apskaičiuotas rodiklių reikšmes mokesčių sistemos efektyvumo iki galo įvertinti negalima, nes gautus rezultatus reikia su kuo nors palyginti. "Vien tik atsakyti į klausimus "taip", "ne" ar "patenkinamai" neužtenka, nes tai yra labai neobjektyvu" (Darmavičiūtė, 2016, p.4). Nepaisant trūkumų, galima pastebėti, kad V. Tanzi metodikos privalumas - atskirų vertinimo indeksų išskyrimas, kuris leidžia pasirinkti tikslingiausias rodiklius, kurie pagelbėtų įvertinti mokesčių sistemos efektyvumą. Taip pat Šimkūnienė (2009) pabrėžia, V. Tanzi siūlomas atsilikimo renkant mokesčius indeksas parodo, ar mokesčių mokėtojai įstatymuose nurodytu laiku sumoka mokesčius. Tai reiškia, kad nuo pateiktos deklaracijos datos (tuomet atsiranda mokesčio sumokėjimo prievolė) mokesčių mokėtojas per nurodytą terminą privalo sumokėti mokesť. Mokesčio nesumokėjus, mokesčių administratorius gali imtis atitinkamų veiksmų mokesčiui išieškoti. Šis indeksas padeda identifikuoti, kiek tokio dydžio sumų yra nesurenkama. Indeksas parodo, kiek yra deklaruotų bet nesumokėtų mokesčių.

Mokestinį auditą gali padėti įvertinti mokesčių rinkimo išlaidų indeksas bei atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Pastarasis parodo, ar mokesčių mokėtojai mokesčines prievoles vykdo įstatymų numatytais terminais, ar nėra pažeidimų (Darmavičiūtė, 2016). Svarbiausias kriterijus - mokesčių administravimo išlaidos. Kadangi efektyviu auditu vadinam tokį auditą, kuris pasiekia savo tikslą mažiausiomis sąnaudomis, šis kriterijus gali pagelbėti įvertinti mokestinio audito efektyvumą.

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

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti visos mokesčių sistemos efektyvumą. J. Gill tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį. Pagrindinė metodo mintis - taikant suderinamumo modelį, mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu per mokestinių pajamų surinkimo prizmę. J. Gill išskiria tris rodiklių, apibūdinančių mokestinių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo rodiklių grupėms vertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus produktyvumo grupę) rodiklių rinkinį (žr. 2 pav.) (Skačkauskienė I., 2009, p.168).

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

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

Šaltinis: Skačkauskienė, I. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais.
2 pav. J.B.S. Gill mokesčių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Apibendrinant, prigimtinių mokesčių sistemos savybių aspektui priskiriami kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai, kurie padeda nustatyti bendrą mokesčių sistemos pobūdį t.y., apibūdina pačius mokesčių mokėtojus, pačius mokesčius bei jų administravimo institucijas. Efektyvumo aspektui priskiriami rodikliai, kurie įvertina mokesčių sistemos efektyvumą, t.y. padeda analizuoti mokesčių pajamų surinkimo aspektus (mokesčių atotrūkis, mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas). Produktyvumo aspektas vertina mokesčių sistemos administravimo našumą. J.B.S. Gill diagnostinių rodiklių sistemos pagrindinis trūkumas yra siauras mokesčių sistemos vertinimas, nes visi elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę ignoruojami kiti apmokestinimo principai. Analizė orientuota valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo ribojantiems veiksniams aptikti (Bivainis, Skačkauskienė, 2007). Taip pat neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis. Trūksta nustatytos rodiklių apskaičiavimo ir jų interpretavimo skalės (Bivainis, Skačkauskienė, 2009).

Siekiant įvertinti mokestinio audito efektyvumą Lietuvoje susiduriame su duomenų pasiekiamumo problema bei jų tinkamumu tyrimui. Todėl pagal viešai pasiekiamus duomenis galima tik dalinai įvertinti mokestinio audito efektyvumą pasirinkę atskirus efektyvumo (pagal J.B.S. Gill sistemą) rodiklius. J.B.S. Gill siūlo vertinti mokesčių sistemą pagal tris pagrindinius aspektus, nurodytus anskčiau pateiktoje lentelėje (žr. 2 pav.). Gill (2000) idėja vadovaujasi požiūriu, kad didžiausias sistemos efektyvumas pasiekiamas, kai visos sudėtinės dalys yra suderintos tarpusavyje. Vertinami tiek kokybiniai, tiek kiekybiniai rodikliai. Kokybiniams rodikliams priskiriami mokesčių sistemos prigimtinės savybės ir mokesčių sistemos efektyvumas. Vertinimas pagal kokybinius rodiklius gali tapti probleminiu, nes šių rodiklių interpretavimas ir suvokimas labai priklauso nuo tyrėjo. Pavyzdžiui, mokesčių administratorių moralė techniškai neišmatuojama. Tai galima įvertinti ekspertinio vertinimo metodu. J.B.S. Gill diagnostiniai rodikliai leidžia identifikuoti mokesčių administravimo spragas, susijusias su mokestinių pajamų administravimo neatitikimu valstybės mokesčių politikoje nustatytiems tikslams (Bivainis, Skačkauskienė, 2008).

Pasinaudojus J. Gill pajamų surinkimo efektyvumo vertinimo rodikliais ir integruojant su tyrime apibrėžtu efektyvaus audito apibrėžimu, matyti, kad kai kurie efektyvumo kriterijai yra tiesiogiai susiję su mokestinio audito veiklos rezultatais. Kad mokestinis auditas būtų neperteklinis ir efektyvus reikalinga, kad ekonomine prasme audito sąnaudos neviršytų gaunamų pajamų, todėl pasinaudojant J.B.S. Gill rodikliais, mokestinio audito efektyvumą vertina šie kriterijai:

1. Papildomai po audito surinktų/apskaičiuotų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis;
2. Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis. Mokestinių ginčų rezultatai;
3. Mokestinio audito sąnaudų ir papildomai po patikrinimo surenkamų pajamų iš mokesčių santykis;
4. Savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis (mokesčių nepriemoka).

Mokestinių pajamų surinkimo sisteminė analizė suteikia galimybę įvertinti mokestinio audito efektyvumą. J. Gill (2000) tokią analizę siūlo atlikti detalai nagrinėjant pajamų surinkimą pagal jo sukurtą rodiklių rinkinį.

2.3. Mokesčių išieškojimo rodikliai

Kaip teigia Ruškytė D., mokesčių sistemos veikimo efektyvumą nulemia atotrūkis tarp galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių administravimo tarnybų išlaidų dydis (Ruškytė, 2012, p. 79). Taigi, pagrindinis mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodiklis - skirtumas tarp pagal įstatymą planuojamos ir faktiškai surenkamos

mokesčių sumos. Šis rodiklis parodo, kaip mokesčių administratorius sugeba įvykdyti biudžeto keliamus uždavinius surenkant mokestines pajamas. Taip pat svarbu įvertinti mokesčių administravimo išlaidų dydį, kad, ekonomine prasme, audito sąnaudos neviršytų gaunamų pajamų. "Pasak administravimo veiksmingumo kriterijaus, mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, biudžetų pajamos turėtų būti užtikrinamos su minimaliomis išlaidomis [...] surinkti visus privalomus mokesčius į biudžetą, o kas nesurenkama, nustatytais terminais išieškoti patiriant mažiausias sąnaudas" (Sadauskaitė, 2008, p.199). Mokesčių administravimo efektyvumui įvertinti naudojamas mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis. Skaičiuojant šį rodiklį, institucijos išlaikymo išlaidas sudaro gauti asignavimai ir visų institucijų surinkti mokesčiai, baudos ir delspinigiai, pervesti į nacionalinį biudžetą bei fondus. Kuo mažesnė šio rodiklio reikšmė, tuo didesnis administravimo efektyvumas. Mokesčių administravimo efektyvumas laikomas geru, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5% surinktos mokesčių sumos (Sadauskaitė, 2008).

Anot Novošinskienės, Slavickienės (2007), Imbrasienės (2008), mokesčių surinkimo ir efektyvumo įvertinimui skaičiuojami du rodikliai: mokesčių nepriemokos ir mokestinės nepriemokos. Taip pat jų išieškojimo rodiklius: mokesčių nepriemokos išieškojimo ir mokestinės nepriemokos. "Mokesčių nepriemokos rodiklis - tai nesurinktų mokesčių dalis mokestinėse pajamose. Rodiklis parodo iškilusius sunkumus renkant mokesčius, susijusius tiek su ekonominėmis sąlygomis, tiek su mokesčių mokėtojų nuostata. Kuo rodiklis mažesnis, tuo mokesčiai surenkami geriau. Laiku nesumokant mokesčių, teisės aktų nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai ir baudos. Mokesčių nepriemoka, delspinigiai ir baudos sudaro mokestinę nepriemoką. Mokestinės nepriemokos rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose" (Sadauskaitė, 2008, p.199). Mokesčių nepriemokos išieškojimo rodiklis apskaičiuojamas išieškotą mokesčių nepriemoką padalijus iš visos mokesčių nepriemokos. Mokestinės nepriemokos išieškojimo rodiklis apskaičiuojamas išieškotą mokestinę nepriemoką padalijus iš mokestinės nepriemokos. Tas pats pasakytina ir apie mokesčių išieškojimo būdą - jei mokesčių išieškojimo būdas, t.y. šiame magistro tiriamajame darbe konkrečiai mokestinis auditas, sukuria didesnes išlaidas, negu išieškoma mokesčių suma, mokesčių išieškojimo priemonės reikėtų atsisakyti arba keisti mokesčių išieškojimo administravimą. Vertinant mokestinio audito efektyvumą, svarbu apskaičiuoti ir įvertinti, kiek lėšų skiriama šiam mokesčių administravimo būdai. Pagal mokesčių administravimo veiksmingumo kriterijų biudžetų pajamos turi būti surenkamos su minimaliomis sąnaudomis, vadinasi mokestinis auditas gali atitikti šį kriterijų ir būti efektyvus tik tuomet, kai išieškoma mokesčių nepriemoka ir su tuo susiję baudos yra surenkamos su mažiausiomis sąnaudomis.

Apskaičiavus ir įvertinus šiuos aptartus rodiklius, galime teigti, kad efektyvus mokestinis auditas yra toks auditas, kai mažiausiomis sąnaudomis surenkamos pajamos. Šalies mokesčių sistema vertinama teigiamai, kai surenkama daugiau kaip 85% planuojamos mokesčių sumos, o mokesčių

administravimo išlaidos neviršija 0,5% surinktos mokesčių sumos (Sadauskaitė, 2008). Vadovaujantis šiais nustatytais dydžiais, bus vertinami mokestinio audito efektyvumo rodikliai.

Žinoma, yra ir netiesioginis audito efektyvumo aspektas, kuomet pati galimybė, kad mokesčių mokėtojas gali būti patikrintas daro įtaką mokesčių mokėtojui nuspręsti sąžiningai mokėti mokesčius ir taip išvengti psichologiškai įtampą sukeliančio ir neigiamas asociacijas turinčio patikrinimo. Toks tyrimas reikalauja atskiro kokybinio vertinimo, todėl netiesioginio efektyvumo kriterijai šiame darbe nebus vertinami.

Taigi, kiekvienu iš anksčiau aptartų metodų vertinami skirtingi mokesčių sistemos aspektai: taikant V. Tanzi metodiką, mokesčių sistemos efektyvumas vertinamas pagal aštuonis diagnostinius rodiklius, iš kurių du rodikliai pritaikomi mokestinio audito efektyvumui vertinti; J.B.S. Gill metodas analizuoja mokesčių sistemą vertina per pajamų surinkimo prizmę pagal kokybinius ir kiekybinius rodiklius, iš kurių mokestinio audito efektyvumui vertinti tinkami keturi kiekybiniai efektyvumo rodikliai; mokestinio audito vertinimas pagal tam tikrus išieškojimo rodiklius pagrindu vertina išieškomų pajamų santykį su administravimo išlaidomis.

Išanalizavus metodus, kuriuos galima naudoti mokestinio audito efektyvumui vertinti, iškyla naudojamų terminų skirtumų problema. Mokslininkų naudojami terminai skirtingai yra apibrėžiami Lietuvos mokesčių įstatymuose, kuriais vadovaujasi mokesčių administratorius apibrėždamas savo veiksmus ir tiriamus objektus. Todėl, siekiant atrasti ir apskaičiuoti reikiamą rodiklį, reikia rasti teorinio apibrėžimo atitikmenį mokesčių administratoriaus naudojamoje terminologijoje ir sampratoje. Prieš atliekant tyrimą verta išanalizuoti ir suprasti skirtumus (žr. 3 pav.).

Terminas	Teorijoje naudojama samprata	Apibrėžimas pagal LR įstatymus
Mokesčių pajamos	Visos galiojančių valstybėje mokesčių pajamos.	Visų Lietuvoje galiojančių mokesčių pajamos. (LR Finansų ministro įsakymas dėl LR valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos, 1 str.).
Mokestinės pajamos	Mokestinės pajamos = mokesčių pajamoms. Teorijoje kalbant apie mokestines pajamas jos yra prilyginamos mokesčių pajamoms. Delspinigiai ir baudos yra laikomos atskiromis pajamomis.	Pajamos iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų detalizacija: mokestinės baudos (LR Finansų ministro įsakymas dėl LR valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos, 1 str.)
Mokesčių nepriemoka,	Deklaruoti, bet laiku nesumokėti	mokesčių mokėtojo mokesčio

atsilikimas renkant mokesčius (V.Tanzi)	mokesčiai.	įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma. (MAĮ, 2str. 11d.).
Mokestinė nepriemoka	Mokestinė nepriemoka = mokesčių nepriemoka. Šios dvi sąvokos vartojamos analogiškai.	Mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos. (MAĮ, 2str. 19d.). Su mokesčiu susijusios sumos - Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, įskaitant palūkanas, mokamas pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai. (MAĮ, 2str. 30d.).
Mokestinė prievolė	Mokestinė nepriemoka = mokesčių nepriemoka. Šios dvi sąvokos vartojamos analogiškai.	Mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. (MAĮ, 2str. 20d.)
Mokesčių atotrūkis	Potencialios mokesčių sumos, kuri galėtų būti surinkta, jei mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų ir laiku sumokėtų pagal teisės aktų nuostatas mokėtinus mokesčius, ir	Mokesčių surinkimo plano vykdomas.

	faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumas.	
Mokestinis ginčas	Teorijoje suprantamas, kaip ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių apskaičiavusio asmens (mokesčių administratoriaus) kils ginčas dėl papildomai priskaičiuotų mokėtinų sumų.	"ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)." (MAĮ, 2str. 22d.)

Šaltinis: Sudaryta autorės.

3 pav. Naudojamų terminų apibrėžimai

Mokesčių nepriemoka yra laiku nesumokėti mokesčiai. Kadangi mokestinę nepriemoką sudaro mokesčio nepriemoka ir su mokesčio nesumokėjimu susijusios papildomos sumos, tai seka išvada, kad mokesčio nepriemoka yra sudėtinė mokestinės nepriemokos dalis ir mokesčio nepriemoka virsta mokestine nepriemoka tuo momentu, kai fiksuojamas vėlavimas sumokėti mokesčių. Susijusios sumos su mokesčio nesumokėjimu atsiranda/yra priskaičiuojamos nuo to momento, kai neįvykdoma prievolė. Tačiau verta pabrėžti, kad su mokesčio nepriemoka susijusios sumos (pvz., delspinigiai) gali būti apskaičiuojami atgaline data. Pavyzdžiui, 2019 metais tikrinami deklaruoti ir sumokėti mokesčiai už 2018 metus. randamai nesumokėti mokesčiai. Tuomet priskaičiuojamas nedeklaruotas mokestis, bauda ir delspinigiai nuo datos, kada tas mokestis turėjo būti sumokėtas, jei būtų apskaičiuotas laiku.

Nors LR įstatymai nepateikia konkretaus mokesčių pajamų ir mokestinių pajamų apibrėžimų (yra tik pajamų ir išlaidų detali klasifikacija), vadovaujantis analogijos principu, galima teigti, kad mokestinės pajamos turėtų būti lygios mokestinės nepriemokos apibrėžimui, o mokesčių pajamos mokesčio nepriemokai. Tačiau analizuojant biudžetą, susiduriame su problema, kad tokių kaip mokestinių pajamų atskirai nėra išskirta. Yra tiesiog mokesčių eilučių detalizacija. Daroma išvada, kad biudžete yra rodomos visos gautos mokesčių sumos, o susijusios su mokesčio išieškojimu sumos yra rodomos kaip mokestinės pajamos. Svarbu paminėti, kad mokestinių pajamų eilutė biudžete atsiranda tik 2017, 2018 metais. Iki to laiko ir bendra Baudų ir konfiskacijos pajamų eilutė. Taigi mokestinė nepriemoka biudžete yra kaip dvi atskiros eilutės, t.y. mokesčio suma pridedama prie mokesčio

pajamų, o su mokesčio nepriemoka susijusios sumos yra kaip mokestinės pajamos. Tokia sąvokų įvairovė ir skirtingas skirstymas labai apsunkina analizę.

3. MOKESTINIO AUDITO EFEKTYVUMO VERTINIMO TYRIMO METODOLOGIJA

Susisteminius mokslinę literatūrą, pateikiama informacija apie tyrimo metu naudojamus metodus siekiant atskleisti tyrimo problemą. Mokestiniam auditui vertinti nėra sukurta vienos konkrečios metodologijos. Mokestinis auditas yra mokestinės sistemos dalis, todėl jį vertinant naudojami mokestinių sistemų efektyvumo vertinimo metodų rodikliai, kurie gali būti pritaikomi mokestinio audito efektyvumo vertinimui. Statistiniai duomenys ne visada tiksliai atspindi reikalingus kriterijus rodikliui įvertinti arba yra neprieinami. Todėl atsižvelgiant į statistinių duomenų prieinamumą bei atskirų metodikų kriterijų tinkamumą mokestinio audito efektyvumo vertinimui, magistriniame darbe bus naudojami toliau aprašyti metodai.

Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal V. Tanzi metodą.

1. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas.
2. Prievartos indeksas.
3. Mokesčių rinkimo kaštų indeksas.

Pirmieji du kriterijai padeda įvertinti, ar reikšmingos pajamų dalies mokestinis auditas "ieško". Kitaip sakant, ar daug yra nesurenkama pajamų, kurios yra mokestinio audito objektas. Trečiasis svarbiausias kriterijus - mokesčių administravimo išlaidos. Kadangi efektyviu auditu vadinam tą auditą, kuris pasiekia savo tikslą mažiausiomis sąnaudomis, šis kriterijus gali įvertinti mokestinio audito efektyvumą.

Vertinant mokestinio audito rodiklius vadovaujamosi analogiška nuostata kaip ir vertinant šalies visą mokesčių sistemą - t.y. vertinama teigiamai, kai surenkama daugiau kaip 85% planuojamos mokesčių sumos V. Tanzi (2007), o mokesčių administravimo išlaidos neviršija 0,5% surinktos mokesčių sumos (Sadauskaitė, 2008).

Teorinėje dalyje pristatyta J.B.S. Gill (2000) pasiūlyta sisteminio vertinimo metodika, kurioje pagrindinis dėmesys sutelkiamas į atskirų mokesčių sistemos komponentų tarpusavio sąveiką, suderinamumą, kuris, anot autoriaus, nulemia mokestinių pajamų surinkimą. J.B.S. Gill siūlo vertinti tiek kokybinius, tiek kiekybinius rodiklius, tačiau šiame darbe pasirinktas tik kiekybinio vertinimo aspektas, leidžiantis objektyviai įvertinti mokestinio audito efektyvumą. Darbe bus naudojami tik kai kurie kiekybinio vertinimo kriterijai, atrinkti atsižvelgiant į reikalingos informacijos prieinamumą.

Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal J.B.S. Gill metodą:

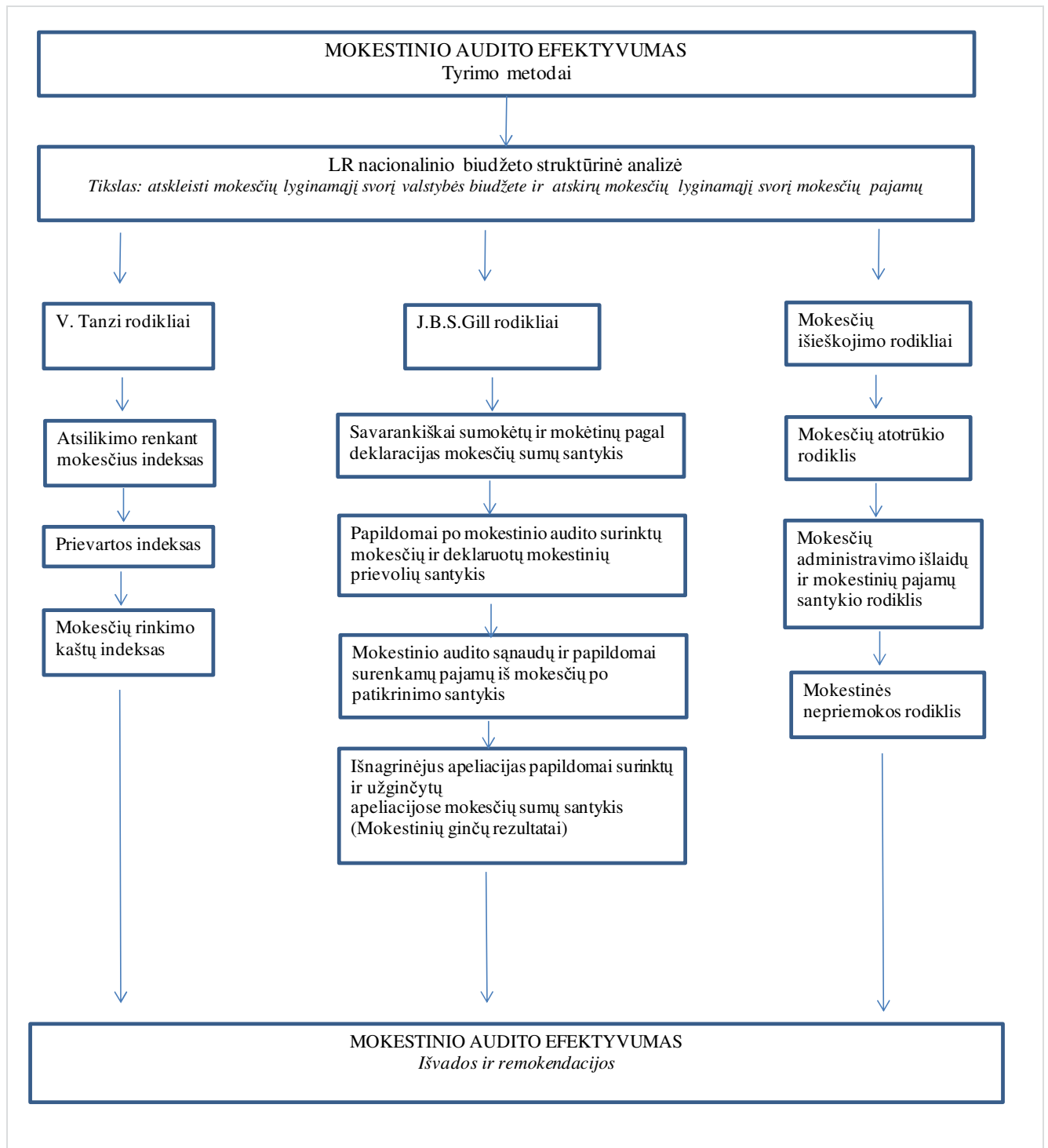
1. Savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis.
2. Papildomai pomokestinio audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis. Skaičiuojamas po audito papildomai surinktus mokesčius padalinant iš deklaruotų mokestinių prievolių.

3. Mokestinio audito sąnaudų ir papildomai surenkamų pajamų iš mokesčių po patikrinimo santykis. Skaičiuojamas santykis tarp mokestinio audito sąnaudų ir papildomai surinktų mokestinių pajamų.
4. Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis (Mokestinių ginčų rezultatai). Vertinama, kiek yra apskundžiama mokestinio audito sprendimų ir kiek iš jų yra nepatenkinami.

Mokestinio audito vertinimas apskaičiuojant mokesčių išieškojimo rodiklius.

1. Mokesčių atotrūkio rodiklis. Skaičiuojamas kaip planuojamų ir surenkamų biudžeto mokestinių pajamų santykis.
2. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis. Apskaičiuojamas mokesčių administravimo išlaidas padalinant iš mokestinių pajamų. Kuo mažesnė šio rodiklio reikšmė, tuo didesnis administravimo efektyvumas. Mokesčių administravimo efektyvumas laikomas geru, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5% surinktos mokesčių sumos.
3. Mokestinės nepriemokos rodiklis. Apskaičiuojamas kaip mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose.

Mokestinio audito efektyvumo tyrimo modelis



Šaltinis: Sudaryta autorės

4 pav. Mokestinio audito efektyvumo tyrimo modelis

4. MOKESTINIO AUDITO LIETUVOJE EFEKTYVUMO VERTINIMO REZULTATAI IR ANALIZĖ

Šioje magistro baigiamojo darbo dalyje analizuojamas mokestinis auditas Lietuvoje bei jo efektyvumas pritaikant pateiktus mokestinio audito vertinimo rodiklius. Analizuojamas 2014 m. - 2018 m. (penkerių) metų laikotarpis, kuris atskleidžia mokestinio audito pokyčius Lietuvoje. Kai kurie mokesčiai (pavyzdžiui, akcizai, muitai, taršos mokesčiai) yra administruojami net tik Valstybinės mokesčių inspekcijos, bet ir kitų institucijų (muitinės, aplinkos apsaugos ministerijos ir kt.). Kitos institucijos taip pat turi teisę atlikti patikrinimus. Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais atvejais tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus dėl atskirų mokesčių atlieka Aplinkos ministerija (ar jos įgaliota institucija) ir Žemės ūkio ministerija (ar jos įgaliota institucija). Lietuvos Respublikos muitinė administruoja muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokestį, taip pat akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai padaliniai, tačiau atskirus šių įmokų administravimo veiksmus taip pat atlieka ir Valstybinė mokesčių inspekcija (LR finansų ministerijos duomenys).

Šiame tiriamajame darbe didžiausias dėmesys skiriamas mokestiniam auditui, kurį atlieka Valstybinė mokesčių inspekcija. Toks pasirinkimas pagrįstas tuo, kad pagrindiniai mokesčiai, sudarantys didžiausią lyginamąjį svorį valstybės biudžete, yra administruojami Valstybinės mokesčių inspekcijos. Taip pat tiriamajame darbe nediskutuojama apie mokestinio audito atrankos tinkamumą. Laikoma, kad mokesčių administratoriaus taikoma atranka yra efektyvi ir mokesčių mokėtojais atrenkami pagal tinkamus kriterijus.

Prieš atliekant mokestinio audito analizę vertinga atlikti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos struktūrinę analizę bei nustatyti mokestinių pajamų lyginamąjį svorį biudžete bei mokesčių lyginamąjį svorį mokestinių pajamų struktūroje.

4.1. Mokesčiai Lietuvos Respublikos biudžete

Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatyme apibrėžta, kas sudaro Lietuvos Respublikos pajamas: "Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto pajamas sudaro Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyti mokesčiai ir kitos įmokos į biudžetą.

Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui priskiriama:

- 1) juridinių asmenų pelno mokestis;
- 2) akcizai (apyvartos mokestis);
- 3) privačių asmenų pajamų mokestis;
- 4) muitų pajamos;

- 5) pajamos už eksploatuojamus ir realizuojamus valstybės turtus;
 6) automobilių inspekcijos rinkliavos;
 7) kitos įmokos."

(LR biudžeto sandaros įstatymas, 12 str.)

Biudžeto pajamoms valstybių praktikoje naudojamos tokios klasifikacijos:

- Pagal pajamų šaltinius (biudžeto pajamoms grupuojamos taip: įplaukos iš mokesčių ir rinkliavų, valstybinių įmonių ir organizacijų įplaukos, įplaukos už valstybės turtą ar jo panaudojimą, valstybės skolos);
- Teisinė klasifikacija (išskiria biudžeto pajamas, kurių sudarymui reikalingas tiesioginis valstybinės valdžios įsikišimas (mokesčiai, baudos), ir pajamas, kurioms toks tiesioginis įsikišimas nereikalingas (pvz., netiesioginiai mokesčiai, mokestis už paslaugas);
- Finansinė klasifikacija (remiasi pajamų grupavimu pagal pajamų šaltinio ypatumus ekonomikoje / pajamų šaltinio charakterį (pvz., pajamos iš fizinių asmenų, pajamos iš juridinių asmenų, pajamos iš tiesioginių mokesčių, iš netiesioginių mokesčių));
- Ekonominė klasifikacija (remiasi pajamų grupavimu pagal disponavimo joms sąlygas: negrąžinamosios (pastoviosios) pajamos ir grąžinamosios (laikinosios) pajamos.)" (Butkutė D., Frolova R., 2010).

4.2. Lietuvos valstybės nacionalinio biudžeto pajamų struktūros analizė

LR valstybės 2018 metų biudžeto pajamų struktūra

Pajamos:
Mokesčiai
Pajamų ir pelno mokesčiai
Gyventojų pajamų mokestis
Pelno mokestis
Turto mokesčiai
Žemės mokestis
Paveldimo turto mokestis
Nekilnojamojo turto mokestis
Prekių ir paslaugų mokesčiai
Pridėtinės vertės mokestis
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą
Akcizai
Cukraus sektoriaus mokesčiai
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis
Transporto priemonių mokesčiai
Mokesčiai už aplinkos teršimą
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai
Kitos pajamos
Turto pajamos
Palūkanos už paskolas vertybinius
Palūkanos už indėlius, depozitus ir popierius

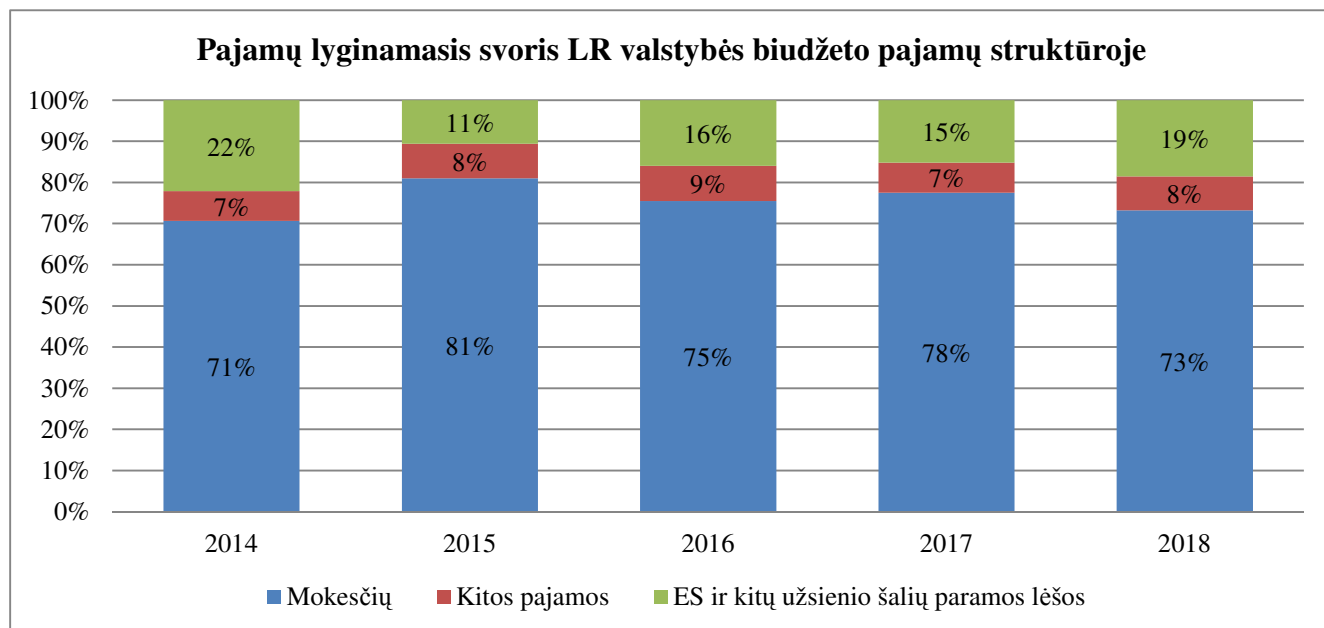
Lietuvos banko pelno įmokos
Dividendai ir valstybės įmonių pelno įmokos
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise
Nuomos mokestis už valstybinę žemę
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius
Angliavandenilių išteklių mokestis
Pajamos už prekes ir paslaugas
Pajamos už ilgalaikio ir trumpalaikio materialiojo turto nuomą
Konsulinis mokestis
Budžetinių įstaigų pajamos už prekes ir paslaugas
Žyminis mokestis
Rinkliavos
Kitos pajamos
Pajamos iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų
Kitos neišvardytos pajamos
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos
Žemės realizavimo pajamos
Kitas materialusis ir nematerialusis turtas
Finansinio turto sumažėjimo pajamos (finansinio turto pardavimas/grįžusios finansinės investicijos)
Kitos gautinos sumos
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos

Šaltinis: Sudaryta autorės vadovaujantis Lietuvos Respublikos 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu

5 pav. LR valstybės 2018 metų biudžeto pajamų struktūra

Kaip matome, LR biudžeto pajamos suskirstytos į keturias stambias grupes: mokesčiai, kitos pajamos ir pajamos iš sandorių dėl materialiojo ir nematerialiojo turto bei finansinių įsipareigojimų prisiėmimo. Ketvirtoji atskira valstybės pajamų grupė - Europos Sąjungos ir kitos tarptautinės finansinės paramos lėšos. Mokesčių pajamos suskaidytos į kelias smulkesnes grupes: pajamų ir pelno mokesčiai, turto mokesčiai, prekių ir paslaugų mokesčiai, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai. Kitos pajamos suskirstytos į: turto pajamas, pajamos už prekes ir paslaugas, pajamos iš baudų ir konfiskacijų, kitos. Šiuos mokesčius dar galime suskirstyti į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai nustatomi asmenims ir kitiems ūkiniams subjektams, priklausomai nuo jų pajamų arba turto. Tai gyventojų pajamų mokestis, juridinių asmenų pelno, žemės, žemės nuomos, nekilnojamojo turto, žyminis, konsulinis, prekyviečių, kelių, aplinkos teršimo, valstybės gamtos išteklių ir palūkanų už valstybės kapitalo naudojimą mokesčiai priklausomai nuo jų pajamų ir turto. Netiesioginiai mokesčiai – tai mokesčiai, kurie įtraukiami į prekės ar paslaugos kainą. Juos sudaro pridėtinės vertės (PVM), tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai bei akcizai.

Remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų ataskaita, kuri yra pateikiama LR Finansų ministerijos internetiniame tinklapyje, pastebima, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės finansavimo šaltinis (žr. 6 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės vadovaujantis LR Finansų ministerijos duomenimis

6 pav. Pajamų lyginamasis svoris LR valstybės biudžeto pajamų struktūroje

Kaip matome diagramoje, pagal paskutinių keturių metų duomenis, valstybės surenkami mokesčiai sudaro didžiausią dalį visų valstybės biudžeto pajamų, kai, tuo tarpu, nemokestinių pajamų dalis bendrose biudžeto pajamose palyginti nedidelė. 2014 metais mokesčių pajamos sudaro 71% valstybės pajamų, 2015 metais - 81%, 2016 metais - 75%, 2017 metais - 78%, 2018 metais - 73%. Be surenkamų mokesčių, valstybė praktiškai negalėtų užtikrinti viešųjų gėrybių piliečiams, negalėtų egzistuoti kaip darinys. Todėl išanalizuosime kiekvieno mokesčio reikšmę valstybės biudžeto pajamų struktūroje.

Mokesčiai valstybės biudžete suskirstomi taip: (sudaryta vadovaujantis Valstybės ir Savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos struktūra, šaltinis www.finmin.lt)

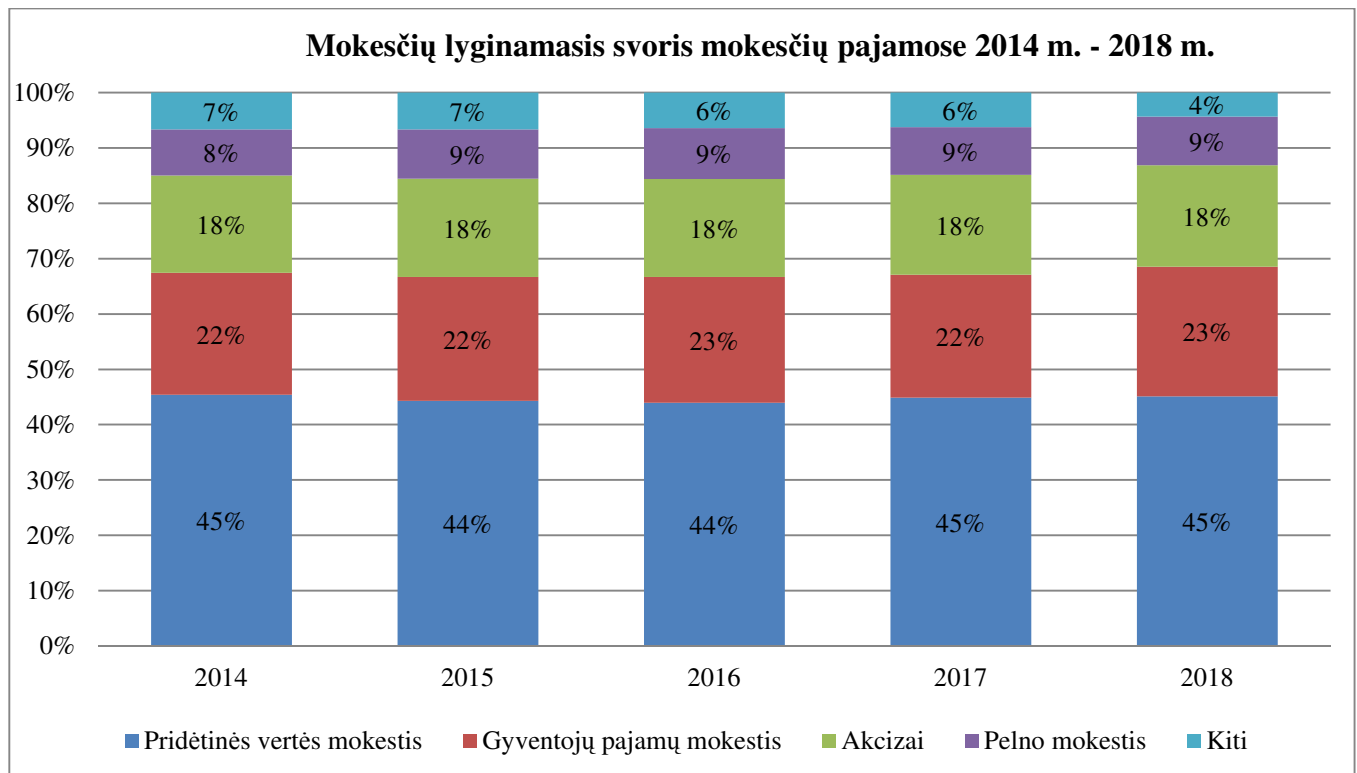
- pajamų ir pelno mokesčiai (gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis)
- turto mokesčiai (žemės mokestis, paveldimo turto mokestis, įmonių ir organizacijų NT mokestis)
- prekių ir paslaugų mokesčiai (pridėtinės vertės mokestis, atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą, cukraus sektoriaus mokesčiai, akcizai, loterijų ir azartinių lošimų mokestis, transporto priemonių mokesčiai, mokesčiai už aplinkos teršimą, rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą);
- tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai;

Mokesčių lyginamasis svoris visose biudžeto pajamose					
	2014	2015	2016	2017	2018
Mokestis	lyginamasis svoris bendroje biudžeto pajamų dalyje	lyginamasis svoris bendroje biudžeto pajamų dalyje	lyginamasis svoris bendroje biudžeto pajamų dalyje	lyginamasis svoris bendroje biudžeto pajamų dalyje	lyginamasis svoris bendroje biudžeto pajamų dalyje
Pajamų ir pelno mokesčiai	21,41%	25,31%	24,14%	23,86%	23,61%
Gyventojų pajamų mokestis	15,55%	18,10%	17,18%	17,19%	17,16%
Pelno mokestis	5,86%	7,22%	6,96%	6,67%	6,45%
Turto mokesčiai	1,27%	1,59%	1,41%	1,36%	1,28%
Žemės mokestis	0,27%	0,34%	0,31%	0,32%	0,34%
Paveldimo turto mokestis	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%
Nekilnojamojo turto mokestis	0,99%	1,23%	1,08%	1,03%	0,92%
Prekių ir paslaugų mokesčiai	46,94%	52,84%	48,86%	51,24%	47,24%
Pridėtinės vertės mokestis	32,07%	35,89%	33,17%	34,81%	33,01%
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	0,29%	0,30%	0,27%	0,27%	0,28%
Akcizai	12,45%	14,41%	13,34%	14,02%	13,41%
Cukraus sektoriaus mokesčiai	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	0,15%	0,19%	0,15%	0,17%	0,16%
Transporto priemonių mokesčiai	0,70%	0,72%	0,71%	0,71%	0,17%
Mokesčiai už aplinkos teršimą	0,20%	0,17%	0,14%	0,16%	0,21%
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	1,07%	1,15%	1,07%	1,08%	0,00%
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	1,01%	1,24%	1,06%	1,07%	1,08%

Šaltinis: Sudaryta autorės vadovaujantis LR Finansų ministerijos duomenimis

7 pav. Mokesčių lyginamasis svoris visose biudžeto pajamose

Palyginus visų mokesčių dalį **bendroje biudžeto pajamų struktūroje** (žr. 7 pav.), matome, kad pagrindinę valstybės pajamų dalį sudaro trys mokesčiai. Pirmiausia, pridėtinės vertės mokestis, kuris sudaro pagrindinę biudžeto pajamų dalį (2014 metais 32,07%, 2015 metais 35,89% , 2016 metais 33,17%, 2017 metais 34,81% 2018 metais 33,01%). Antras pagal svarbumą yra gyventojų pajamų mokestis. 2014 metais jis sudarė 15,55% visų biudžeto pajamų, 2015 metais 18,10%, 2016 metais 17,18%, 2017 metais 17,19%, 2018 metais 17,16%. Akcizų mokestis yra trečias pagal svarbumą. 2014 metais jis sudarė 12,45% visų biudžeto pajamų, 2015 metais 14,41%, 2016 metais 13,34%, 2017 metais 14,02%, 2018 metais 13,41%. Taigi trys pačios svarbiausios biudžeto pajamų sudėtinės dalys yra mokesčių sritys. Išsiaiškinus mokesčių dalį bendroje biudžeto pajamų struktūroje verta įvertinti mokesčių lyginamąjį svorį **visų mokesčių pajamų** atžvilgiu. Mokesčių lyginamasis svoris visų mokesčių pajamų



Šaltinis: Sudaryta autorės, vadovaujantis LR Finansų ministerijos duomenimis.

8 pav. Mokesčių lyginamasis svoris mokesčių pajamose 2014 m. -2018 m.

struktūroje toliau pavaizduotas grafiškai.

Vertinami trys pagrindiniai mokesčiai, kurie sudaro didžiausią dalį mokesčių pajamose bei ketvirtas pagal reikšmingumą pelno mokestis, kurio lyginamasis svoris bendrose biudžeto pajamose yra apie 7%. Išanalizavus mokesčių pajamų struktūrą 2014 m. - 2018m. laikotarpiu, paaiškėjo, kad didžiąją dalį mokestinių pajamų sudaro PVM mokestis (žr. 8 pav.). Atitinkamu laikotarpiu jis mažai kito, vyravo 44%-45% visų mokesčių pajamų, tačiau visuomet sudaro reikšmingiausią dalį mokesčių pajamų struktūroje. Gyventojų pajamų mokestis sudaro vidutiniškai 23%. Akcizai 2014 m. - 2018 metų laikotarpiu išliko stabili dalis 18%.

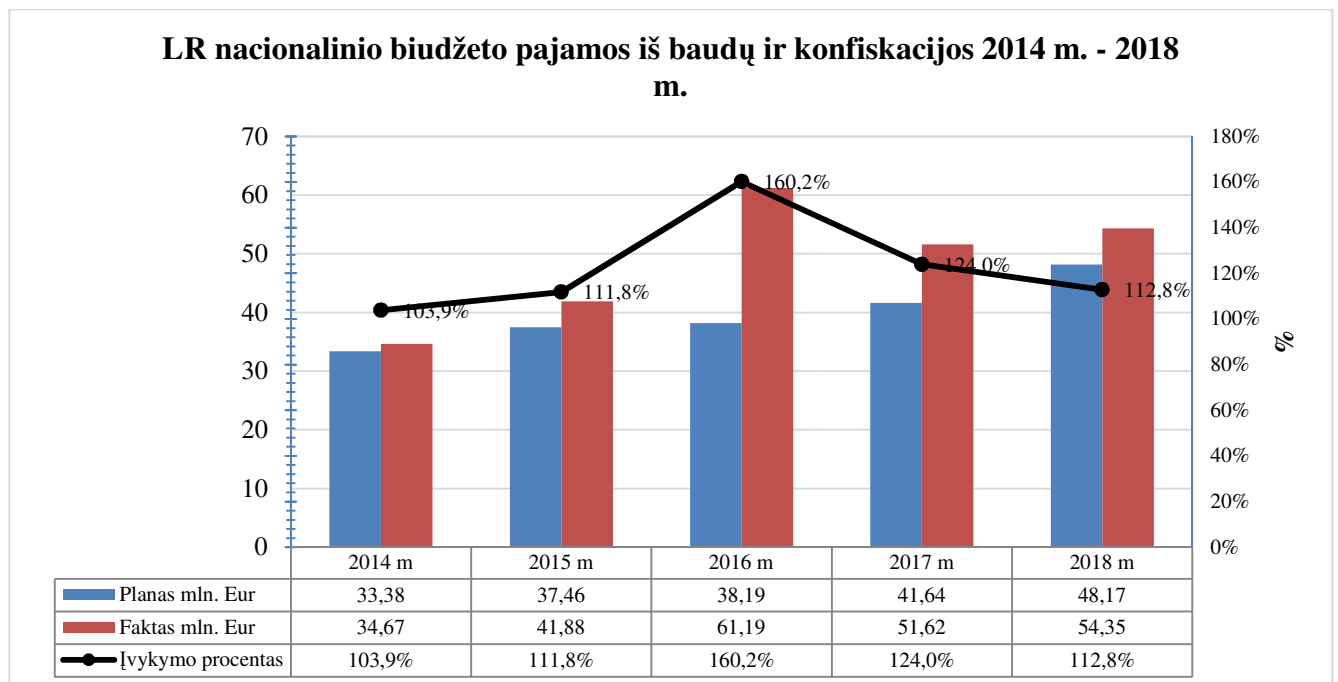
Apžvelus Lietuvos biudžeto ir mokesčių pajamų struktūrą paaiškėjo:

1. Mokesčiai 2014 - 2018 m. laikotarpiu sudaro 71% - 81% visų biudžeto pajamų;
2. Didžiausią dalį biudžeto pajamose sudaro keturi pagrindiniai mokesčiai: PVM (32%-35%), GPM (15%-18%), Akcizai (12%-14%), Pelno mokestis (5%-7%);
3. Svarbiausia mokesčiai visoje mokesčių struktūroje: PVM 45%, GPM 22%, Akcizai 18%, Pelno mokestis 9%.

Remiantis gautais duomenimis ir atsižvelgiant į duomenų prieinamumą, mokestinio audito efektyvumui vertinti dažniausiai bus naudojami duomenys apie pajamas, surenkamas iš pagrindinių mokesčių tiek biudžeto struktūroje, tiek mokesčių struktūroje. Kadangi PVM, GPM, Akcizų ir Pelno mokesčio lyginamoji dalis mokestinėse pajamose yra reikšmingiausia, todėl duomenys reprezentatyviai atspindės visumą.

4.3. Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal V. Tanzi

Atsilikimo renkant mokesčius indeksas parodo, ar mokesčių mokėtojai mokesčines prievoles vykdo įstatymų numatytais terminais. Šio indekso analizei naudojami Valstybės biudžeo ir savivaldybės biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, Valstybės ir savivaldybių biudžetų vykdymo duomenys. Naudojama biudžeto pajamų eilutė "Pajamos iš baudų ir konfiskacijos", kurios apibrėžiamos kaip už vėlavimą sumokėti mokesčiai ar už mokesčių nemokėjimą gaunamos pajamos. LR finansų ministro įsakyme, pateikiama šios biudžeto eilutės klasifikacija. Šią biudžeto eilutę sudaro: Pajamos iš baudų už administracinius nusižengimus, pajamos iš baudų už aplinkos apsaugą ir gamtos išteklių naudojimą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus, *mokestinės baudos*, pajamos iš baudų, skiriamų pagal kitus teisės aktus, *pajamos iš baudų už pavėluotus atsiskaitymus, delspinigiai*, pajamos iš konfiskuoto turto. Analizei atlikti svarbiausios dalys būtų mokestinės baudos ir pajamos už pavėluotus atsiskaitymus, delspinigiai, tačiau tokie detalūs biudžeto duomenys nepasiekiami, todėl analizei naudojama bendra biudžeto eilutės suma.



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI ir Finansų ministerijos duomenis (2019m.)

9 pav. LR nacionalinio biudžeto pajamos iš baudų ir konfiskacijos 2014 m. – 2018 m.

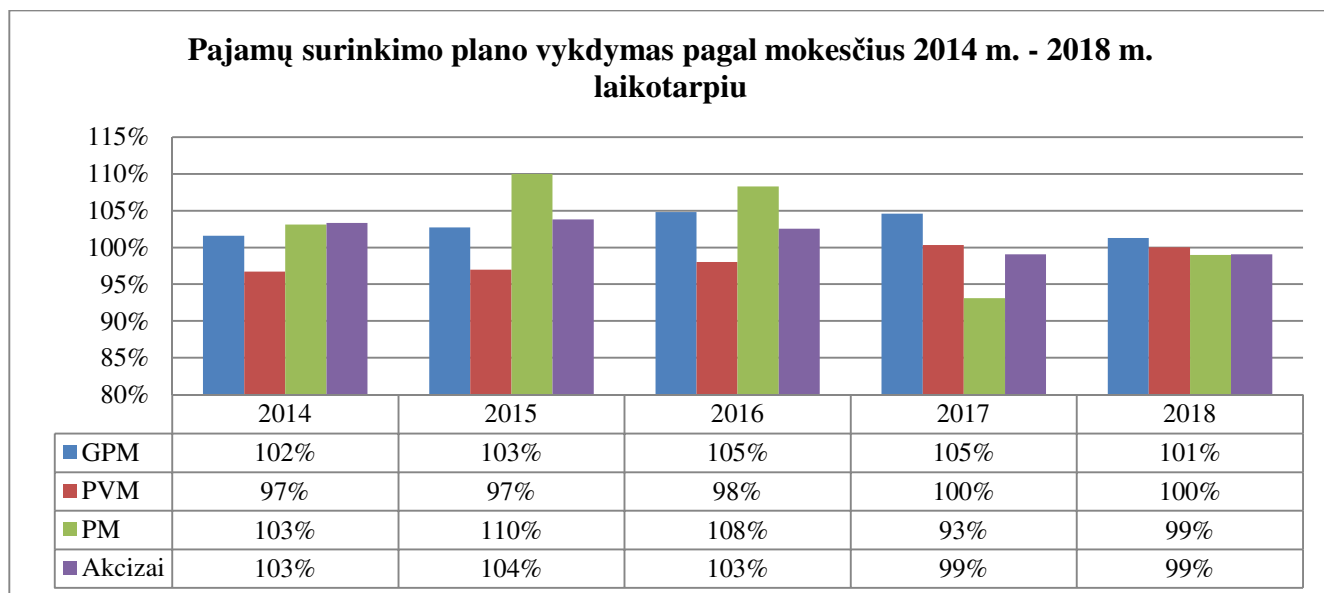
Analizuojamu laikotarpiu Valstybės biudžetas pajamų iš baudų ir konfiskacijų gavo daugiau negu buvo numatyta plane (žr. 9 pav.). Lyginant 2014 m. - 2018 m. laikotarpį šios pajamos augo, o 2016 metais ženkliai šoktelėjo. Visą analizuojamą laikotarpį matoma tendencija, kad surenkamos baudų ir konfiskacijos pajamos viršija planą. 2014 m. planas viršytas 3,9%, 2015 m. - 11,8%, 2016 m. - 60,2%, 2017 m. - 24%, 2018 m. - 12,8%. Nepaisant to, kad šių pajamų surinkimo planas yra kasmet didinamas, faktiškai surenkama yra daugiau negu planuojama. Tokie gauti rezultatai leidžia manyti, kad egzistuojanti nuobaudų sistema už mokesčio mokėjimo vėlavimus yra neefektyvi, nes mokesčio

mokėtojai nesistengia mokesčių sumokėti laiku nepaisydami galiojančių baudų. Toks mokesčių mokėtojų elgesys leidžia daryti išvadą, kad mokesčiai sąmoninai yra slepiami, sąmoningai siekiama jų sumokėti mažiau arba jų visiškai nemokėti.

Taigi Lietuvos atsilikimo renkant mokesčius indekso negalima vertinti teigiamai, kadangi gana reikšmingą biudžeto dalį sudaro baudų ir konfiskacijų pajamos. Mokesčių mokėtojų polinkį nesumokėti mokesčių laiku parodo santykinai didelės pajamos iš baudų ir konfiskacijos. Juolab pastebint tendenciją, kad šios pajamos auga (tiek planas, tiek faktas). Taip pat itin svarbus rodiklis tai, kad šios pajamos visą analizuojamą laikotarpį viršija numatytas surinkti pajamas iš baudų ir konfiskacijos. Tai yra nuoroda į egzistuojančią šešėlinę ekonomiką šalyje bei sąmoningą mokesčių mokėtojų vengimą mokėti mokesčius arba nuslėpti mokesčines pajamas. LR įstatymai numato baudas už nesumokėtus mokesčius, tačiau tai neatgrąšo nuo mokesčių vengimo.

Prievartos indeksas parodo, ar pakankamai efektyviai veikia šalies mokesčių sistema. "Mokesčių sistemos efektyvumą parodo atotrūkis tarp realiai surenkamų ir planuojamų surinkti mokesčių pajamų" (Darmavičiūtė, 2016, p.10). Šiam indeksui skaičiuoti naudojami duomenys iš LR finansų ministerijos pateikiamų biudžeto plano vykdymo ataskaitų vaslybės ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos operatyviniai duomenys). Peržvelgsiu trijų pagrindinių mokesčių, iš kurių gaunama daugiausia pajamų, kitimo tendencijas 2014 m. - 2018 metų laikotarpiu. Remiantis Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo duomenimis (2014 m., 2015m. 2016 m. operatyviniai duomenys, 2017 m., 2018 m. - preliminarūs duomenys. Duomenys žiūrėti 2019 m. vasario - kovo mėn.), kurie yra pateikiami Finansų ministerijos tinklalapyje beveik visų mokesčių planas yra vykdomas 100%. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas aptariamam laikotarpiu yra įvykdomas 102% - 105%, Pridėtinės vertės mokesčio surinkimo planas 2014 m. - 2016 m. įvykdomas 96% - 98%, o 2017 m. - 2018 m. vykdomas 100%. Tuo tarpu akcizų surinkimo procentas kinta priešinga kryptimi nei PVM. 2014 metais akcizų surinkta 103%, 2015 metais surinkta 103,8%, 2016 metais 102,5%, 2017 m. ir 2018 m. - 99,1% (priedai nr. 1, 2, 3, 4, 5).

Apžvelgus Lietuvos valstybės biudžeto pajamų surinkimo duomenis, matome, kad pajamos iš mokesčių yra surenkamos pakankamai gerai. Pajamų surinkimo nukrypimas nuo planinio pastebimas tik dviejų mokesčių: PVM (2014 m. - 2016 m.) ir Akcizų (2017 m. - 2018 m.) (žr. 10 pav.). Pagal metodologijos dalyje aprašytus rodiklius teigiamai vertinamas toks mokesčių administravimas, kuomet mokesčių yra surenkama ne mažiau negu 85%. Taigi pagal šį prevartos indeksą mokesčių surinkimas yra vertinamas teigiamai, kadangi surenkamos mokesčinės pajamos viršija nustatytą 85% mokesčių pajamų surinkimo ribą.



Šaltinis: Sudaryta autorės 2014 m. – 2018 m. pagal VMI ir Finansų ministerijos duomenis (2019 m.)

10 pav. Pajamų plano vykdymas pagal mokesčius 2014 m. – 2018 m.

Mokesčių rinkimo kaštų indeksas. Šis indeksas parodo, ar mokesčiai surenkami patiriant mažiausias įmanomas sąnaudas. Institucija, atsakinga už pagrindinių mokestinių pajamų surinkimą - Valstybinė mokesčių inspekcija - norėdama įvykdyti planą nuolat atlieka mokesčių mokėtojų kontrolę vienokiomis ar kitokiomis priemonėmis. Palyginus Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktus duomenis VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų apžvalgoje bei VMI administruojamų nacionalinio biudžeto vykdymo ataskaitose, paaiškėja, kad vidutiniškai 95% valstybės pajamų surenka Valstybinė mokesčių inspekcija. Vadovaujantis tuo, kad 95% visų biudžeto pajamų surenka valstybinė mokesčių inspekcija, duomenys rodikliui skaičiuoti imami iš Valstybinės mokesčių inspekcijos patiriamų išlaidų ataskaitos (Biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaita 2014 m. - 2018 m. gruodžio 18d.). VMI 2014 m. iš viso patyrė išlaidų 54 mln. eur išlaidų, 2015 m. - 55,7 mln. eur, 2016 m. - 47,4 mln. eur, 2017 m. - 58,4 mln. eur, 2018 m. - 58,5 mln.eur.(žr. 11 pav.).

VMI surinktos mokestinės pajamos ir VMI išlaidų išlaidos 2014 m. - 2018 m.			
Metai	VMI administruojamos surinktos mokesčių pajamos, mln. Eur	Administravimo išlaidos, mln. Eur	Mokesčių administravimo išlaidų rodiklis, %
2014	5.888	54	0,92%
2015	6.300	55,7	0,88%
2016	6.632	47,4	0,71%
2017	7.133	58,4	0,82%
2018	7.680	58,5	0,76%

Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI duomenis (2019 m.)

11 pav. VMI surinktos mokestinės pajamos ir VMI išlaidų išlaidos 2014 m. – 2018 m.

Taigi bendrai mokesčių surinkimo išlaidų rodiklis vidutiniškai analizuojamu laikotarpiu yra 0,82%. Todėl remiantis metodologijos dalyje nurodytu vertinimo kriterijumi, kad efektyvus mokesčių

surinkimo administravimas yra tuomet, kai administravimo išlaidos sudaro ne daugiau 0,5% mokestinių pajamų, daroma išvada, kad Lietuvos bendras mokesčių surinkimo indeksas vertinamas neigiamai.

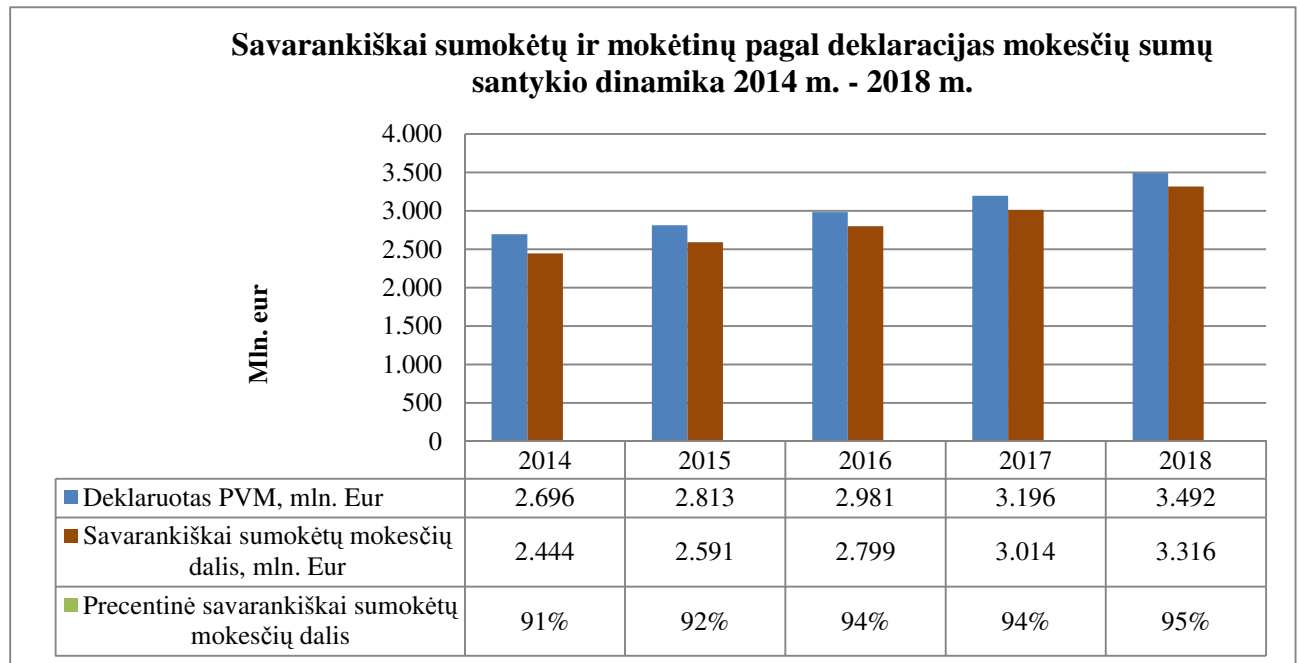
Analogiškai galima apskaičiuoti mokestinio audito administravimo efektyvumą. Apsibrėžiant, kad mokestinio audito tiesiogiai gautas pajamas laikysime VMI pateikiamoje mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaitos eilutėje nurodytas "Pajamos iš baudų už pavėluotus atsiskaitymus" (tokia eilutė yra laikotarpiu 2016m.-2017m.) ir "Mokestinės pajamos" (ši eilutė atsiranda nuo 2018 m. tačiau reikšme ji analogiškai prieš tai buvusiai), 2014m. - 2015m. mokestinės pajamos iš baudų yra neišskiriamos, todėl šių metų dviejų metų duomenys neapskaičiuojami. Išlaidomis laikomos pagrindinės išlaidos, kurios patiriamos atliekant mokestinius auditus t.y. darbo užmokesčio sąnaudos. Apyskaitoje nėra nurodyta, kiek darbo užmokesčio sąnaudų yra tiesiogiai priskiriama mokestinio audito atlikimui, baudų išrašymui, administravimui, o vertinimui naudoti bendras darbo užmokesčio ir darbuotojų kvalifikacijos kėlimo sąnaudos nėra tikslinga. Pavyzdžiui, mokestinės baudos yra 375 tūkst. eur - 436 tūkst.eur, o darbo užmokesčio ir kvalifikacijos bendros sąnaudos yra 42 mln. eur. Tokius duomenis lyginti yra nereprezentatyvu.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad Lietuvoje mokestinių pajamų surinkimo planas vykdomas puikiai t.y. vykdoma daugiau negu 85% planuojamų surinkti mokestinių pajamų, tačiau pajamos iš baudų ir konfiskacijos yra santykinai didelės, kas rodo šešėlio ekonomikos ir vengimo mokėti mokesčius problemą. Siekiant išsiaiškinti mokestinio audito administravimo efektyvumą, įvertinus rodiklius daroma išvada, kad procesai administruojami neefektyviai.

4.4. Mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodikliai pagal J.B.S. Gill metodą

Savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis parodo, kokią dalį deklaruotų mokesčių savanoriškai sumoka mokesčių mokėtojai. Kitaip sakant, VMI tai vadina mokesčių nepriemoka. Teoriškai, mokesčių nepriemoka gali būti viena iš priežasčių, kodėl nesurenkamas biudžetas. Finansų ministerijos Biudžeto pajamų apžvalgoje pateiktas apibrėžimas, kad mokesčių nepriemoka yra mokesčių mokėtojų įsiskolinimas valstybės biudžetui (Biudžeto pajamų apžvalga, 2014). Pavyzdžiui, PVM nepriemoka 2014 sudarė 251,56 mln. eur (Biudžeto pajamų apžvalga, 2014). Kitų mokesčių nepriemokos dydžiai nepateikiami. 2015 m. PVM nepriemoka sudarė 222,3 mln. eur (Biudžeto pajamų apžvalga, 2015). 2016 m. PVM nepriemoka sudarė 182 mln. eur (Biudžeto pajamų apžvalga, 2016). 2017 m. PVM nepriemoka sudarė 182,1 mln. eur. (Biudžeto pajamų apžvalga, 2017). 2018 m. III ketv. PVM nepriemoka sudarė 175,3 mln. eur. (Biudžeto pajamų apžvalga, 2018). Vertinant PVM, atsižvelgiama ir į gražintino PVM dydį. Tačiau, skaičiuojant sumokėtų ir deklaruotų mokesčių skaičių, vertinamas tik mokėtinas PVM pagrindžiant tuo, kad mokesčių mokėtojas, kuris deklaravo mokėtiną PVM ir turi jį sumokėti (automatiškai daroma prielaida, kad gražintino PVM, kurį galėtų užskaityti jis nėra sukaupęs). Rodiklio skaičiavimui galime

išsiaiškinti visus reikalingus dėmenis: turime mokesčių nepriemoką, deklaruotą mokesčių sumą (pagal VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgą), o skirtumas tarp šių sumų yra sumokėta mokesčių suma. Tuomet galima apskaičiuoti savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykį (žr. 12 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenis.

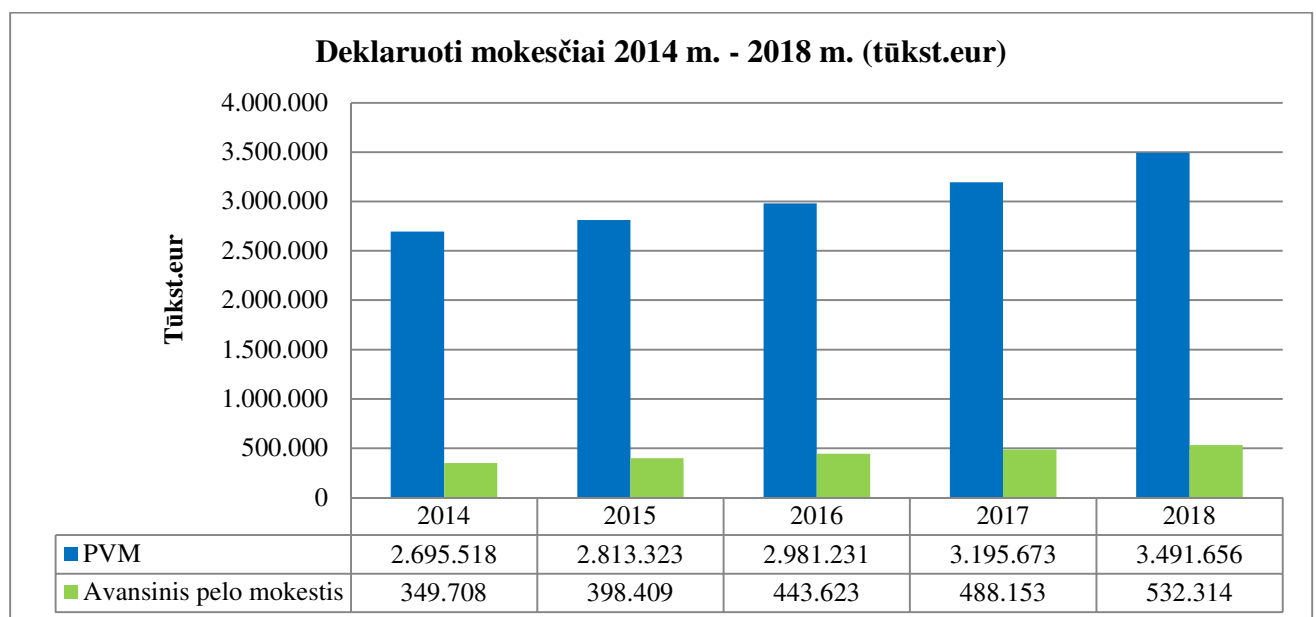
12 pav. Savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykio dinamika 2014 m. - 2018 m.

Kaip matome lentelėje, analizuojamu laikotarpiu savarankiškai mokesčių mokėtojų sumokėtos sumos yra vidutiniškai 6,8% mažesnės negu deklaruotos sumos. Idealiu variantu, deklaruotos mokesčių sumos turėtų būti surenkamos 100%, tačiau laikoma, kad gerai surenkamos pajamos yra tuomet, kai surinkimas yra mažiausiai 85%, todėl deklaruotų sumų surinkimą galime įvardinti kaip gerą.

Papildomai po mokesčio audito surinktų/apskaičiuotų mokesčių ir deklaruotų mokesčių prievolių santykis. Skaičiuojamas po audito papildomai surinktus mokesčius padalinant iš deklaruotų mokesčių prievolių. Šis rodiklis parodo, kiek yra neapskaitytų (nuslėptų) mokesčių mokėtojų prievolių, kurios aptiktos patikrinimo metu.

Reikalingi statistiniai duomenys paimti iš Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinio puslapio archyvo duomenų. Kasmet yra pateikiama VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Norint išsiaiškinti deklaruotų ir sumokėtų mokesčių skirtumą susiduriame su sunkumais. Duomenys apie deklaruotas sumas yra pateikiami Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgoje, tačiau kiekvienas mokesčių mokėtojas yra išskiriamas ir analizuojamas atskirai. Įdomiausia, kad skaičiuojant šį rodiklį susiduriame su informacijos neatitikimu t.y. mokesčių administratorius pateikia duomenis apie deklaruotus ir surinktus mokesčius analizuodamas kiekvieną mokesčių mokėtoją atskirai, o pateikdamas duomenis apie po patikrinimo surinktus mokesčius juos pateikia

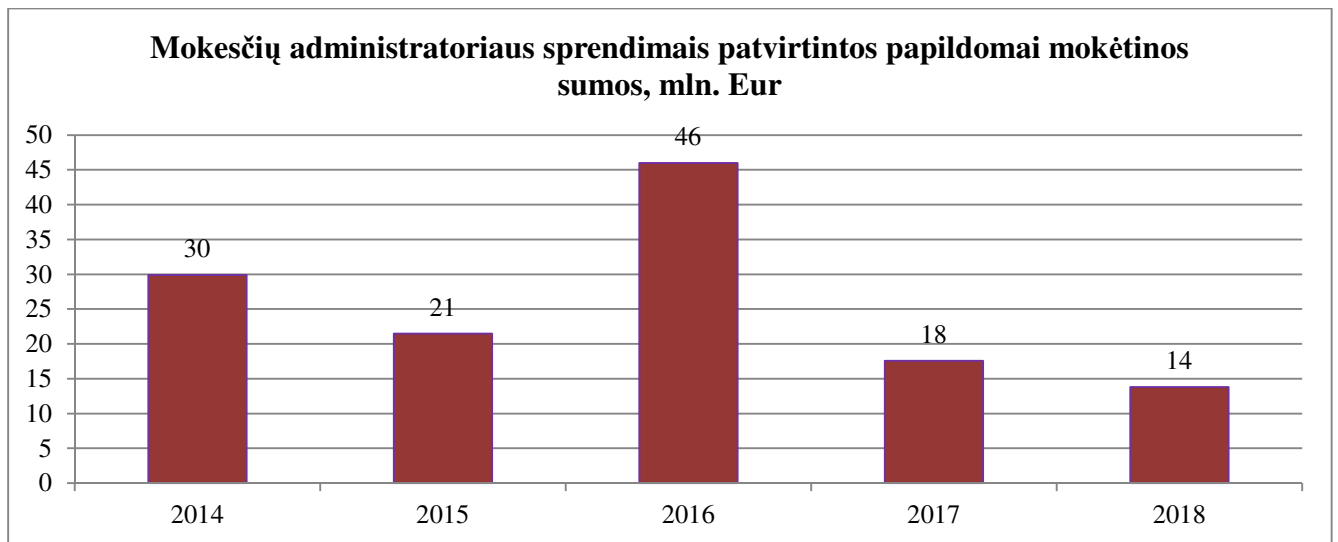
bendrai susumuotus. Todėl neįmanoma palyginti kiekvieno mokesčio atskirai deklaruojimo ir po patikrinimo papildomai surenkamos mokesčio sumos. Kadangi pagal turimus viešus duomenis turime vieną dedamąjį - papildomai apskaičiuotus mokesčius bendrai sumoje, todėl deklaruotos mokesčių sumos pateikiamos taip pat susumuotos. Toliau lentelėje bus pateikti duomenys pagal VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgą susumuoti deklaruoti mokesčiai (Pastaba: vertinant deklaruotą PVM yra įvertinamas skirtumas tarp mokėtino/grąžintino PVM. Realus gautinas valstybės PVM yra skirtumas tarp mokėtino ir grąžintino). Problema, kad ataskaitose mokesčių administratorius pateikia tik surenkamų mokesčių sumas bei biudžeto plano vykdymą. Iš pateiktų duomenų nesimato pateiktų deklaracijų ir sumokėtų/nesumokėtų mokesčių sumų. Iš VMI ataskaitų galiu pateikti tik dviejų mokesčių deklaruotus duomenis - PVM ir pelno mokesčio (žr. 13 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

13 pav. Deklaruoti mokesčiai 2014 m. – 2018 m.

Valstybinė mokesčių inspekcija skelbia duomenis apie asmenis, kuriems mokesčių mokėtojams administratoriaus sprendimais patvirtintos apskaičiuotos papildomos mokėtinos sumos (žr. 14 pav.).



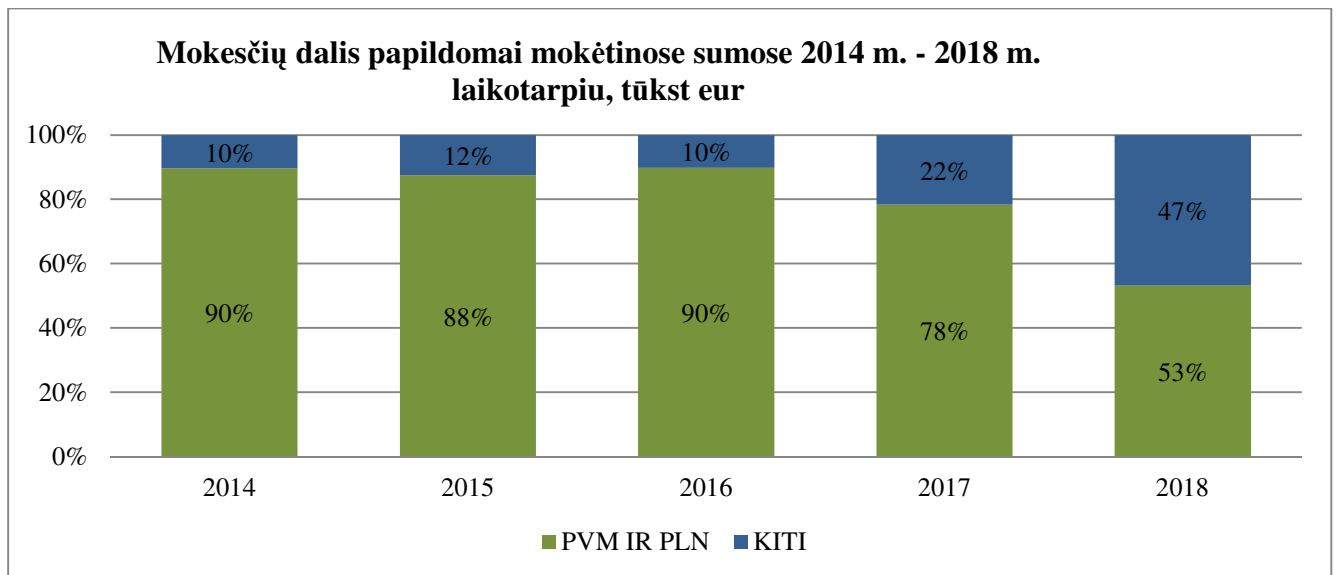
Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

14 pav. Mokesčių administratoriaus sprendimais patvirtintos papildomai mokėtinos sumos

Pagal pateiktus duomenis matome, kad papildomai priskaičiuotos mokesčių sumos nuo 2014 metų mažėjo: 2014 m. - 30mln.eur, 2015 m. - 21 mln., 2016 - 46 mln., 2017 m. - 18 mln., 2018 m. (I-III ketv.) - 14 mln. eur. 2016 metais išieškota papildoma suma yra dvigubai didesnė, nes vienam iš mokesčių mokėtojui buvo apskaičiuota reikšmingai didelė papildoma mokesčių suma - beveik 21 mln. eur. Įvertinus šią sumą, 2016 metais papildomai apskaičiuota mokesčių suma būtų apie 25 mln. eur. Atsiželgus į šią sumą ir pakoregavus 2016 metų duomenis, papildomai apskaičiuojamų mokesčių po patikrinimo mažėjimo tendencija būtų aiškiai pastebima.

Pagal J.B.S. Gill metodiką, reikėtų skaičiuoti tik surinktas papildomas mokesčių sumas, tačiau dėl ribotų duomenų, negalima pateikti kiek iš papildomai apskaičiuotų mokesčių po audito yra faktiškai surinkta. Todėl bus naudojama mokesčių administratoriaus pateikta informacija apie apskaičiuotas papildomas mokėtinas sumas. Daroma prielaida, kad papildomai priskaičiuotos sumos ir yra sumokėtos, kadangi pagal galiojančius įstatymus, mokesčių mokėtojas šias prievolės privalo įvykdyti, priešingu atveju mokesčių administratorius šias sumas turi teisę išieškoti teisiniu keliu.

Mokesčių administratoriaus pateiktose ataskaitose apie papildomai priskaičiuotas sumas po patikrinimo yra pateikiami visi bendrai po patikrinimo mokesčių mokėtojui priskaičiuoti duomenys (t.y. pavyzdžiui, jei po patikrinimo priskaičiuo GPM ir PVM tai suma pateikiama bendra neišskiriant kiekvieno mokesčio sumos). Didžioji dalis priskaičiuotų papildomų sumų yra PVM, pelno mokesčio ir PM. Todėl išrinktos papildomai priskaičiuotos PVM ir pelno mokesčio sumos, nes žinome jų deklaruotas vertes ir šie mokesčiai sudaro reikšmingą dalį valstybės biudžete. Nors bendrai biudžete lyginamasis svoris pasiskirsto tokia eiga: PVM, GPM ir pelno mokesčio, bet papildomai priskaičiuotose sumose GPM mokesčiui priskiriamos sumos yra santykinai mažos, todėl lyginami PVM ir pelno mokesčio (žr. 15 pav.).

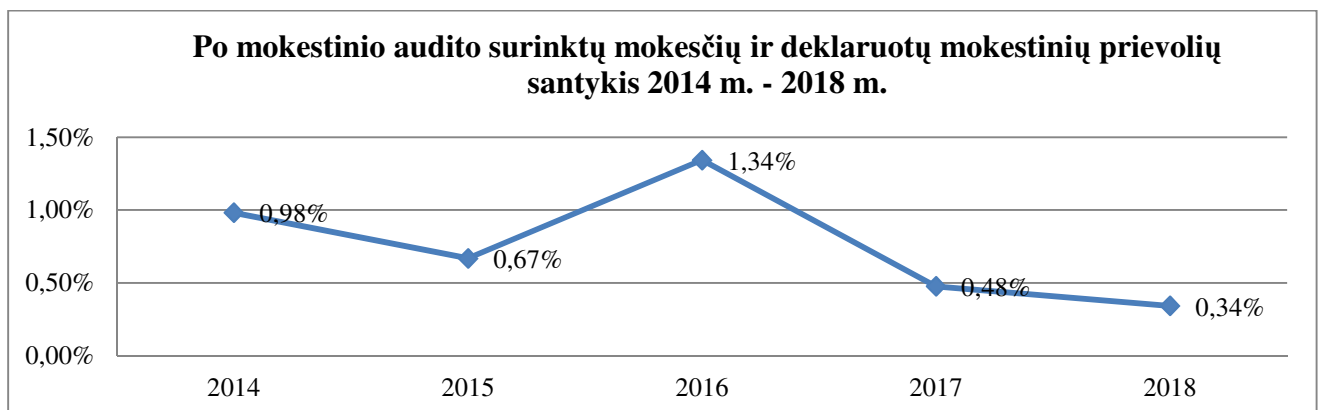


Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

15 pav. Mokesčių dalis papildomai mokėtinose sumose 2014 m. – 2018 m.

Kaip matome lentelėje, analizuojamu laikotarpiu papildomai priskaičiuoti PVM ir pelno mokesčiai sudaro pagrindinę dalį. 2014 metais 90%, 2015 metais 88%, 2016 metais 90%, 2017 metais 78 %, o 2018 metais 53%. Atskirai kiek kurio mokesčio priskaičiuota mokesčių administratorius nepateikia, todėl ši suma buvo priskirta kitiems mokesčiams. Pateikiama informacija "Nepagrįstas 0 proc. PVM tarifo taikymas, nepagrįstai taikytas akcizų mokėjimo laikinojo atidėjimo režimas." suteikia nepakankamai informacijos, kuris mokestis gali sudaryti didesnę dalį. Tačiau bendruoju atveju visgi galima pastebėti, kad PVM ir pelno mokestis sudaro didžiausią dalį.

Apibendrinant naudojamų duomenų rodikliui skaičiuoti pagrįstumą, kad rodiklis yra skaičiuojamas naudojant du pačius reikšminiausius duomenis abiejose duomenų grupėse - PVM ir pelno mokestis. Papildomai po mokestinio audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis pavaizduotas diagramoje (žr. 16 pav.).



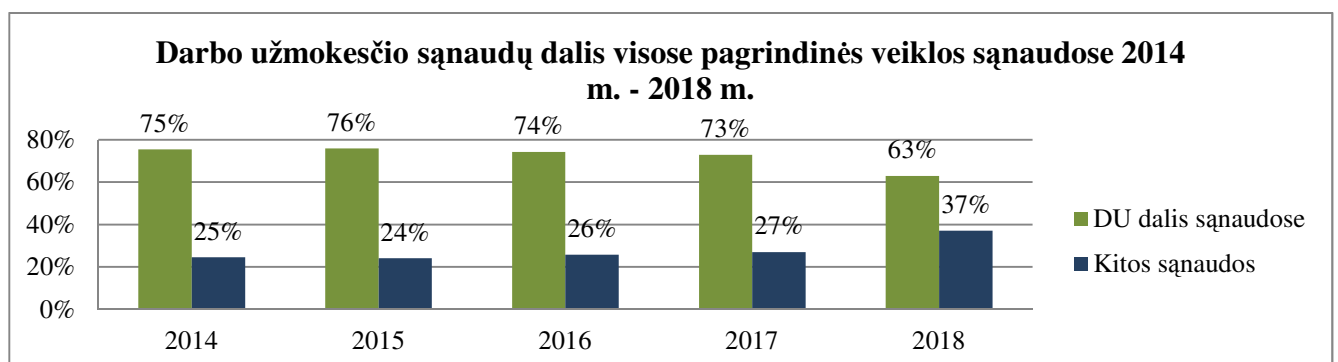
Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

16 pav. Papildomai po mokestinio audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis 2014 m. – 2018 m.

J.B.S. Gill konkretaus rodiklio kada yra tinkamas, o kada ne - nepateikia, tačiau vertinant, kad šis rodiklis parodo, kiek yra nuslepiamų nedeklaruotų pajamų, kurias mokesčių administratorius

apskaičiuoja mokestinio audito metu, šio rodiklio reikšmė turi būti reikšminga. Po mokestinio audito surinktų mokesčių pajamos (t.y. nuslėptos tyčiniu ar netyčiniu atveju) sudaro vidutiniškai 0,762% (žr. pav. 16. 2014 m. - 0,98%, 2015 m. - 0,67%, 2016 m. - 1,34%, 2017 m. - 0,48%, 2018 m. - 0,34%) visų deklaruotų pajamų. Mokestinio audito efektyvumas pagal šį rodiklį yra abejotinas. Galima teigti, kad nedeklaruotų (tyčia/netyčia) mokesčių dalis yra labai nedidelė lyginant su deklaruotomis, todėl nėra reikšminga.

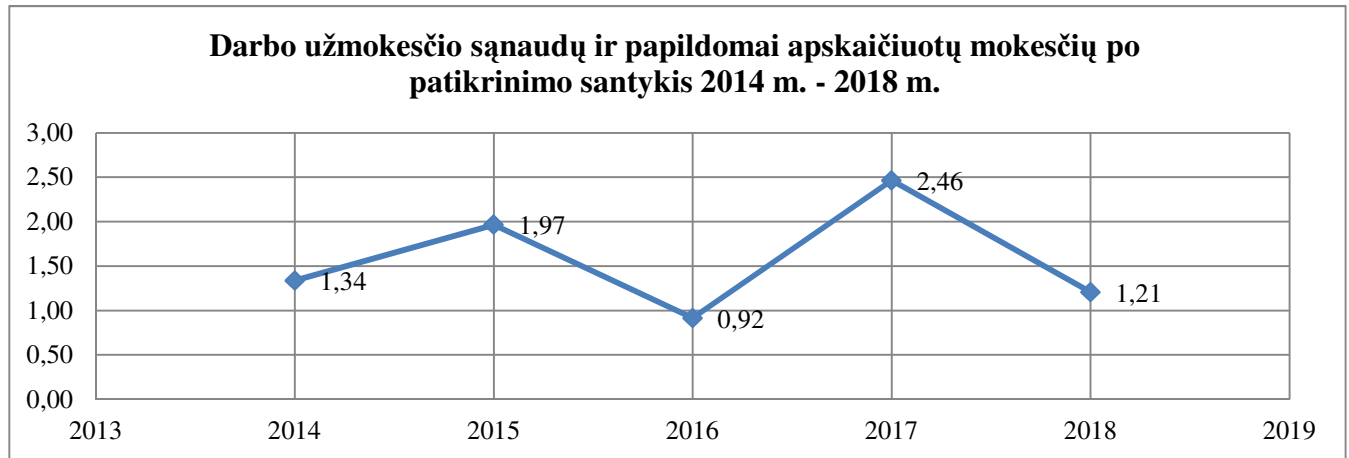
Mokestinio audito sąnaudų ir papildomai surenkamų pajamų iš mokesčių po patikrinimo santykis. Dalis valstybės biudžeto pajamų yra surenkama savanoriškomis įmokomis, kita dalis - po VMI atliktų mokestinių auditų. Kad mokestinis auditas būtų neperteklinis ir efektyvus reikalinga, kad ekonomine prasme audito sąnaudos neviršytų gaunamų pajamų. Skaičiavimams bus naudojama bendra papildomai iš mokesčių po patikrinimo apskaičiuota suma ir bendros sąnaudos, reikalingos mokesčių administratoriui. Mokesčių administratorius viešai neskelbia smulkių savo apskaitos detalių, todėl neturiu galimybės pasiekti duomenų, kiek tiksliai mokestiniams auditais yra sunaudojama lėšų. Veiklos ataskaitose yra pateikiamos bendros sąnaudų sumos. Vertinant tai, kad mokesčių administratoriaus pagrindinė veikla yra mokesčių mokėtojų priežiūra ir mokesčių surinkimas, sąnaudos, susijusios su darbuotojų darbo užmokesčiu, kvalifikacijos kėlimu laikomos tiesiogiai susijusiomis su mokestiniais auditais. Vienokiu ar kitokiu būdu atliekant mokestinius auditus reikalingiausia yra darbuotojų tinkama kvalifikacija. Antruoju atveju galima skaičiavimams naudoti visas mokesčių administratoriaus patiriamas sąnaudas. Teorinėje dalyje minėjau, kad mokestinio audito sąnaudas sudaro visi panaudoti asignavimai skirti mokesčių mokėtojų priežiūrai. Skaičiavimams naudojamos realiai patirtos sąnaudos, kurios yra pateiktos Valstybinės mokesčių inspekcijos konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkiniuose. Pagrindiniai duomenys skaičiavimams yra imami iš Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos ataskaitos bei detalizacijos "ataskaitinio laikotarpio informacija pagal veiklos segmentus (priedai...). Duomenys pateikti Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto puslapyje. Rodikliui skaičiuoti naudojamos tik darbo užmokesčio ir kvalifikacijos kėlimo sąnaudos, nes jos sudaro didžiąją dalį visų pagrindinės veiklos sąnaudų (žr. 17 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

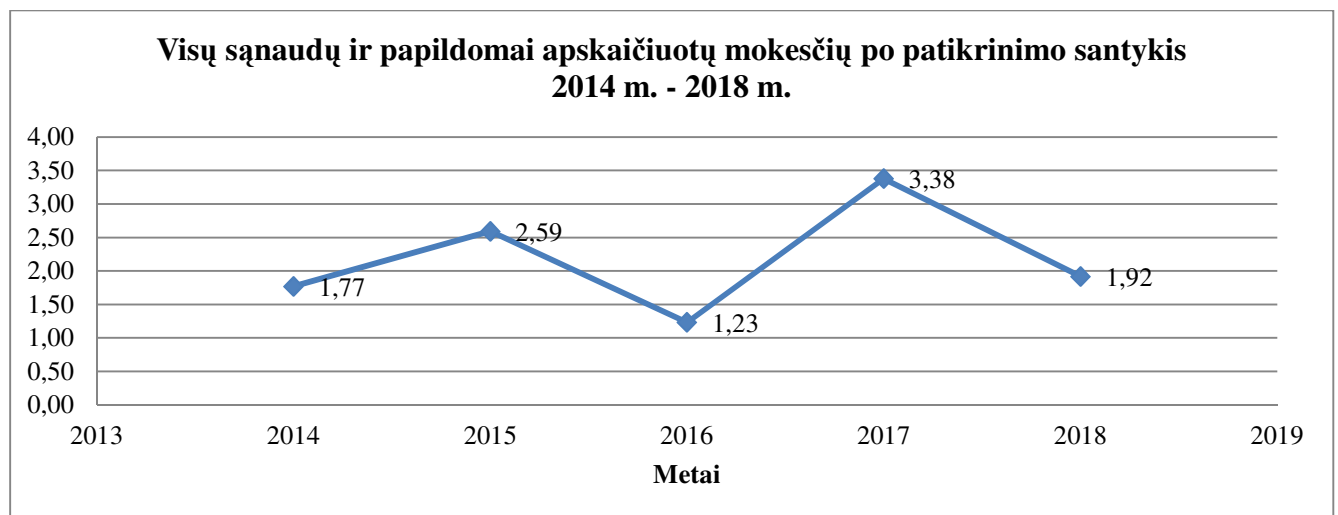
17 pav. Darbo užmokesčio sąnaudų dalis visose pagrindinėse veiklos sąnaudose 2014 m. – 2018 m.

Kaip matome visą analizuojamą laikotarpį darbo užmokesčio sąnaudos sudaro reikšmingiausią dalį visų sąnaudų. Todėl šios sąnaudos lyginamos su papildomai po mokesčių patikrinimų surenkamomis sąnaudomis (žr. 18 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

18 pav. Darbo užmokesčio sąnaudų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių po patikrinimo santykis 2014 m. - 2018 m.



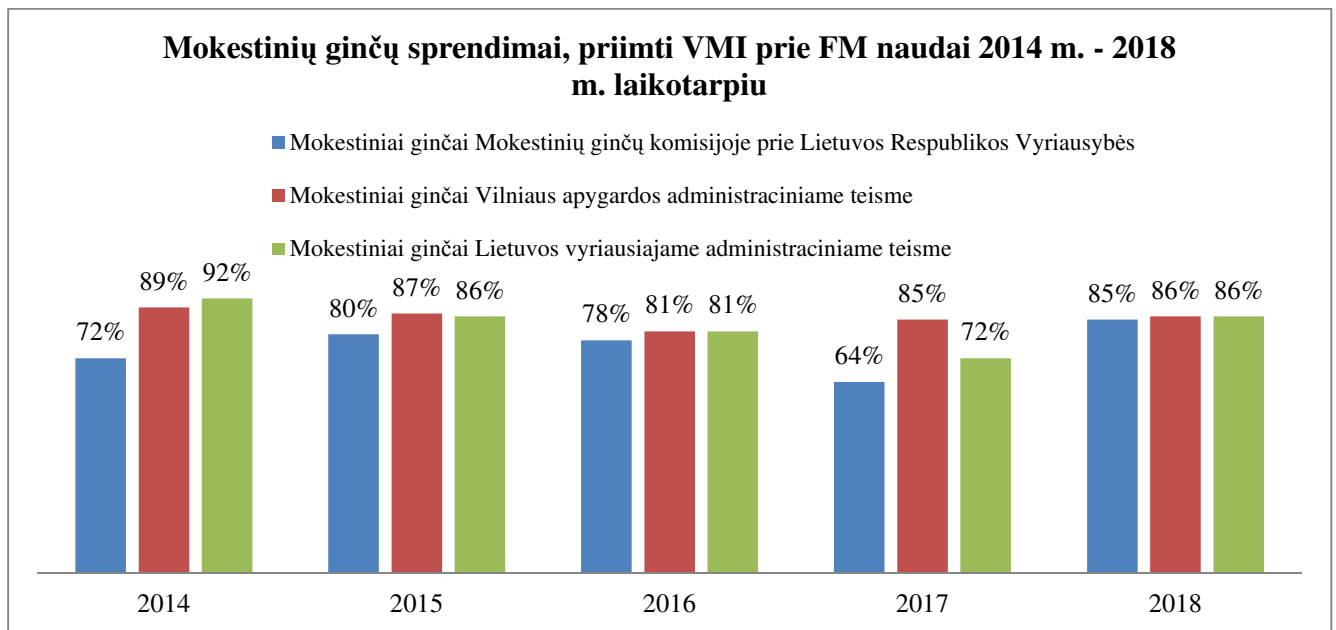
Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI archyvo duomenis

19 pav. Visų sąnaudų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių po patikrinimo santykis 2014 m. - 2018 m.

2014 metais darbo užmokesčio sąnaudos 1,34 karto viršija papildomai apskaičiuotas mokesčių sumas po patikrinimo, 2015 metais 1,97 karto, 2016 metais darbo užmokesčio sąnaudos neviršija gautų pajamų, tačiau sudaro reikšmingą dalį 90% visų pajamų, o 2017 metais beveik 2,46 karto, 2018 m. 1,21 karto. Žinoma, santykinai sunku nustatyti, kiek iš jų yra tiesiogiai skirta mokesčiniams auditams atlikti, o kiek kitoms priemonėms.

Visos sąnaudos viršija papildomai priskaičiuotas sumas: 2014 m. ir 2018 m. 2015 m. viršija 2,5 karto, 2016 m. - 1,2 karto, o 2017 m. - 3,3 karto (žr. 19 pav.). Kaip apibrėžta metodologinėje dalyje, mokesčių administravimo efektyvumas laikomas geru, kai mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5% surinktos mokesčių sumos. Tą patį principą galime taikyti ir vertinant mokesčio audito efektyvumą. Kaip matosi lentelėje, gautas rodiklis gerokai viršija normą.

Neatsiejamos nuo administracinių sąnaudų taip pat yra ir *mokestinių ginčų nagrinėjimo sąnaudos*. Pagrindinis trūkumas vertinant šį rodiklį - nepateikta informacija, kiek yra apskundžiamų patikrinimo rezultatų bei neįmanoma tiesiogiai priskirti sąnaudų šiems ginčams nagrinėti. Mokesčių inspekcija pateikia tik procentinius dydžius, kiek mokestinių ginčų yra laimėta mokesčių administratoriaus naudai (žr. 20 pav.). Tačiau tai savaime dar neįrodo mokestinio audito efektyvumo teigiant, kad pažeidimai mokestinio patikrinimo metu didžiaja apskundimų dalimi yra mokesčių administratoriaus teisingi.



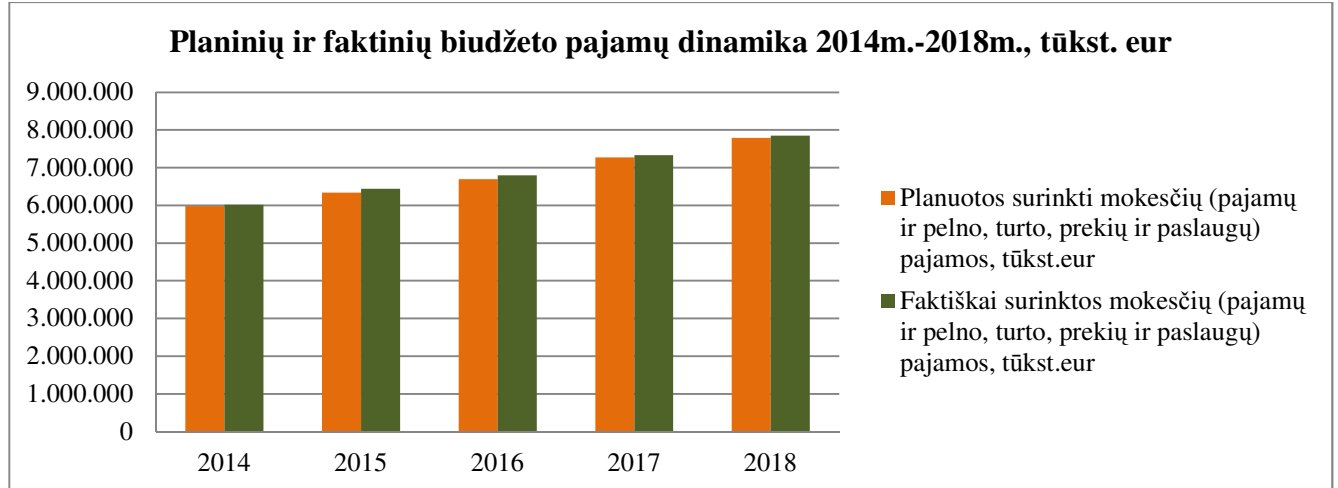
Šaltinis: Sudaryta autorės pagal VMI pateikiamus duomenis

20 pav. Mokestinių ginčų sprendimai, priimti VMI prie FM naudai 2014 m. – 2018 m.

Mokestinių ginčų komisijoje teigiamų sprendimų mokesčių administratoriaus naudai primama vidutiniškai 75,8%, Vilniaus apygardos administraciniame teisme - 85,6%, Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme - vidutiniškai 83,4% per analizuojamą laikotarpį. Visa likusi procentinė dalis apskųstų po patikrinimo apskaičiuotų sumų mažina papildomai surenkamų/apskaičiuojamų mokesčių po patikrinimo dalį. Tačiau šio rodiklio tiksliai apskaičiuoti nepavyks, nes nėra informacijos, kiek ir kokio dydžio sumos yra apskundžiamos. Reikėtų vertinti apskundžiamų sumų ir viso apskaičiuotų sumų po patikrinimo santykį bei ginčams administruoti patirtas sąnaudas. Tačiau jeigu vertinant metodologinėje dalyje įvardintą 85% surinkimo ribą ir ją pritaikant ginčų vertinimui, galima pastebėti, kad visų apskųstų ginčų mokesčių inspekcijos naudai yra apie 75% - 85%, vadinasi surenkama iš apskųstų sumų tik patenkinamas kiekis.

4.5. Mokestinio audito vertinimas pagal mokesčių išieškojimo rodiklius

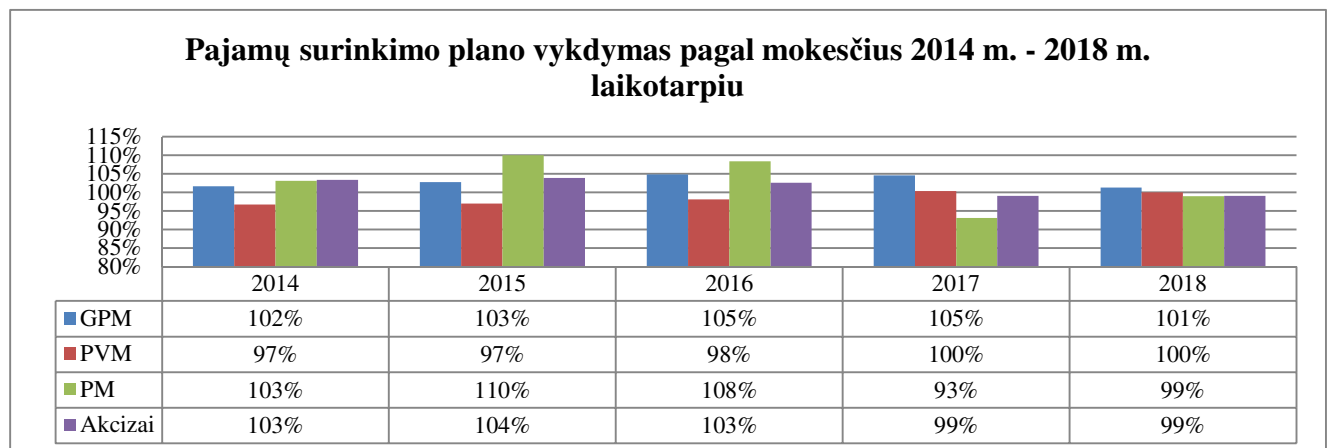
Nesant galimybės apskaičiuoti potencialios mokesčių sumos, kuri būtų sumokėta, jeigu visi mokesčių mokėtojai sumokėtų mokesčius teisingai ir laiku, *mokesčių atotrūkio rodiklis* skaičiuojamas kaip planuojamų ir surenkamų mokestinių pajamų santykis (žr. 21 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenis.

21 pav. Planinių ir faktinių biudžeto pajamų dinamika 2014 m.- 2018 m.

Visą nagrinėjamą laikotarpį pajamų į LR valstybės surenkama šiek tiek daugiau negu planuojama apie 1% - 2%. Vertinant mokesčių atotrūkį rodiklis yra puikus, kai yra surenkama 85%-90% planuotų mokestinių pajamų. Atlikus Lietuvos mokesčių, kurie sudaro didžiausią biudžeto dalį, pajamų atotrūkio analizę, paaiškėjo kad didžiausias atotrūkis tarp planuojamų ir faktiškai surenkamų pajamų yra PVM mokesčio 2014 m. - 2016 m. buvo surenkama 97% - 98% pajamų (žr. 22 pav.). Galima teigti, kad mokestinio audito tikslas tampa patikrinus mokesčių mokėtojus surinkti trūkstamus tris procentus pajamų iki planuoto biudžeto, tačiau pagal anksčiau apskaičiuotus rodiklius papildomai priskaičiuojamos sumos po mokestinio audito sudaro 0,78% deklaruotų pajamų. Tačiau svarbu, kad auditas nesukurtų perteklinio efekto, kuomet tikrinama dėl procedūrų laikymosi, o ne sukuriant naudą. Čia tampa svarbus administravimo išlaidų aspektas.



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenimis.

22 pav. Pajamų surinkimo plano vykdymas pagal mokesčius 2014 m. – 2018 m.

Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis, parodo, kokią dalį mokesčių pajamų sudaro mokesčių administravimo išlaidos. Rodikliui skaičiuoti imami darbuotojų darbo užmokesčio ir kvalifikacijos kėlimo sąnaudos ir visos mokesčių biudžeto pajamos.

	Darbo užmokesčio ir kvalifikacijos kėlimo sąnaudos, mln. Eur	Mokesčių pajamos, mln. Eur	Santykis
2014	39,94	6.021	0,66%
2015	42,24	6.441	0,66%
2016	42,09	6.802	0,62%
2017	43,27	7.336	0,59%

Šaltinis: Sudaryta autorės, vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Finansų ministerijos duomenimis
23 pav. Darbo užmokesčio ir kvalifikacijos sąnaudų ir mokesčių pajamų santykis 2014 m. – 2017 m.

Vertinant rodiklį neįtraukti 2018 metai, Valstybinė mokesčių inspekcija dar nėra pateikusi konsoliduotos finansinės atskaitomybės. Tyrimo atlikimo metu buvo pasiekiamos tik tarpinės VMI finansinės atskaitomybės. Todėl turimi darbo užmokesčio duomenys yra tik 2018 m. III ketv. Dėl šios priežasties atsisakyta vertinti 2018 metų rodiklį. Pagrindinės mokesčių administravimo sąnaudos vertinamos neigiamai, nes sudaro daugiau negu 0,5% mokesčių pajamų (žr. 23 pav.).

Kalbant apie pačių mokesčių auditų skaičių, taip pat nėra pakankamos informacijos. Valstybinė mokesčių inspekcija pateikia apibendrintą informaciją apie atliktus kontrolės veiksmus ir apskaičiuotas papildomas sumas. Valstybinės mokesčių inspekcijos puslapyje pateikiami duomenys: "Apibendrinti duomenys apie VMI atliekamų ūkio subjektų priežiūros veiksmus bei jų rezultatus: Valstybinė mokesčių inspekcija, vykdydama ūkio subjektų priežiūrą, per 2018 m. atliko 497 kompleksinius ir teminius patikrinimus, 1 226 mokesčius tyrimus ir 6 402 operatyvius patikrinimus, iš viso – 8 125 kontrolės veiksmus. Atlikus kontrolės veiksmus, nustatyta 59,56 mln. EUR papildomai mokėtinų sumų:

1. sprendimais dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtinta 43,28 mln. EUR į biudžetą papildomai mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų;

2. nustatyta neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai pašalino, patikslindami mokesčio deklaracijas už 16,28 mln. EUR sumą." (www.vmi.lt - žiūrėta 2019.03.12). VMI tokią apibendrintą informaciją pateikia tik už vienerių metų laikotarpį. Tad pasisekė, kad pavyko gauti duomenis už du metus, todėl palyginti galima 2017 metų informaciją. Apibendrinti duomenys apie VMI atliekamų ūkio subjektų priežiūros veiksmus ir jų rezultatus: vykdydama ūkio subjektų priežiūrą, per 2017 m. I –III ketvirtį atliko viso įvairius 8997 kontrolės veiksmus (VMI pateikiami duomenys). Atlikus kontrolės veiksmus, nustatyta 70,1 mln. EUR papildomai mokėtinų sumų:

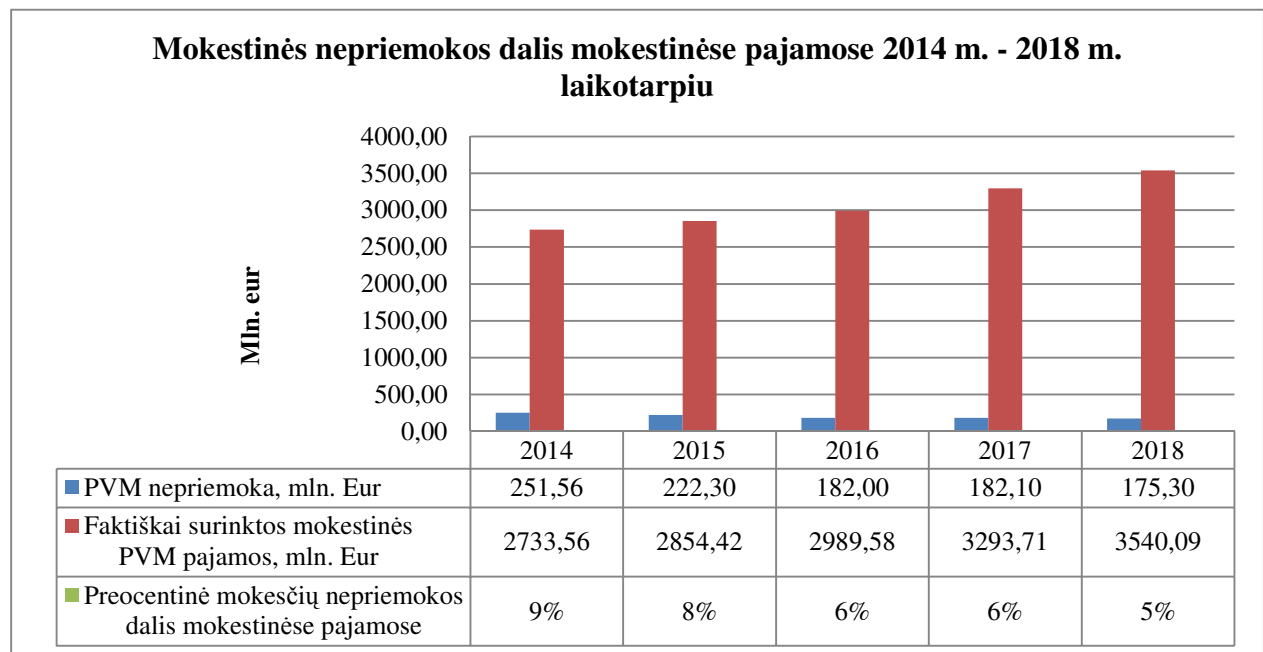
1. 57,8 mln. EUR į biudžetą papildomai mokėtinų mokesčių;

2. Nustatyta neatitikimų ir prieštaravimų, kuriuos mokesčių mokėtojai pašalino, patikslindami mokesčio deklaracijas už 12,3 mln. EUR sumą. (www.vmi.lt, žiūrėta 2017.10.24).

Valstybinės mokesčių inspekcijos minimi kontrolės veiksmai atitinka mokestinio audito apibrėžimą, todėl apskaičiuavus vieno kontrolės veiksmo gaunamas pajamas gauname, kad vieno kontrolės veiksmo metu VMI gauna vidutiniškai 7,33 tūkst. eur (2018 metais), 7,79 tūkst.eur (2017 metais). Reiškia, kad vienas patikrinimas generuoja apie 7,33 - 7,79 tūkst. eur pajamų. Dėl duomenų trūkumo neįmanoma įvertinti vieno mokestinio patikrinimo administravimo sąnaudų. Todėl ekonominės naudos/efektyvumo nustatyti neįmanoma. Vertinant santykinę išraiška, viso patikrinimų metu apskaičiuotos sumos sudaro 0,758% visų mokestinių pajamų 2018 metais ir 0,954% mokestinių pajamų 2017 metais.

Mokestinės nepriemokos rodiklis apskaičiuojamas kaip mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose. Reikia pastebėti, kad mokestinė nepriemoka yra skirtumas tarp mokesčių mokėtojų deklaruotos mokėtinos mokesčių sumos ir nesumokėtos sumos. Kitaip sakant, tai yra deklaruotų mokestinių prievolių dalis, kurių mokesčių mokėtojai vėluoja sumokėti/nesumoka.

Mokestinės nepriemokos rodiklis. Apskaičiuojamas kaip mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose. Rodiklio skaičiavimui duomenys imami iš VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgos. Mokesčių administratorius nepateikia kiekvieno mokesčio mokestinės nepriemokos dydžio. Apžvalgoje randami duomenys apie deklaruotą PVM mokestį, o valstybės biudžeto atskiroje eilutėje pateikiami duomenys apie surinktą PVM mokestį. Skaičiavimui naudojami šie du skaičiai, kurių skirtumas yra mokesčių nepriemoka. Mokestinės PVM nepriemokos dalis mokestinėse pajamose pavaizduota paveikslėlyje nr. 24 (žr. 24 pav.). Mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose vidutiniškai sudaro 6,8%.



Šaltinis: Sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos ir VMI duomenis

24 pav. Mokestinės nepriemokos dalis mokestinėse pajamose 2014 m. - 2018 m. laikotarpiu.

Apibendrinant apskaičiuotus rodiklius galima teigti, kad mokesčių atotrūkio rodiklio reikšmė vertinama teigiamai, pajamų surenkama 98% ir daugiau negu planuota. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis yra vertinamas neigiamai, nes viršija nustatytą 0,5% ribą. Dėl duomenų trūkumo neįmanoma įvertinti vieno mokestinio patikrinimo administravimo sąnaudų, tačiau vertinant santykinę išraiška, viso patikrinimų metu apskaičiuotos sumos sudaro 0,758% visų mokestinių pajamų 2018 metais ir 0,954% mokestinių pajamų 2017 metais. Tai galima vertinti kaip santykinai mažą ir neturinčią reikšmingo poveikio mokestinio audito randamų pajamų sumą. Mokestinės nepriemokos rodiklis yra vidutiniškai 6,8%. Tai rodo, kad 97% deklaruotų pajamų yra surenkama. Deklaruotų pajamų surinkimas tenkina pajamų surinkimo procentą t.y. daugiau negu 85%.

Apibendrinant atliktą analizę pagal visas tris metodikas, svarbu paminėti, kad mokesčių pajamos yra svarbiausios ir didžiausią pajamų lyginamąjį svorį sudarančios pajamos. Analizuojamu laikotarpiu mokesčių pajamos sudaro nuo 71% iki 80% visų valstybės biudžeto pajamų. Visų mokesčių surinkimas yra vykdomas 98% - 100% ir kartais šiek tiek viršijama planuota surinkti mokesčių. Šis rodiklis rodo, kad nors ir mokesčių mokėtojai deklaruoja mokėtinas sumas, savarankiškai jų sumoka vidutiniškai 6,8% mažiau negu deklaruoja. Papildomai po mokestinio audito surinktų/apskaičiuotų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis, parodo, kiek yra neapskaitytų (nuslėptų) mokesčių mokėtojų prievolių. Skaičiuojant rodiklį netikslinga imti papildomai mokesčių administratoriaus priskaičiuotas sumas iš viso, kadangi didžioji dalis priskaičiuotų papildomų sumų yra PVM, pelno mokesčio ir PM. Todėl išrinktos papildomai priskaičiuotos PVM ir pelno mokesčio sumos, nes žinome jų deklaruotas vertes. Tai du pagrindiniai mokesčiai, turintys svarbią dalį biudžete. Nors bendrai biudžete lyginamasis svoris pasiskirsto tokia eiga: PVM, GPM ir pelno mokestis, bet papildomi priskaičiuotos sumos GPM mokesčiui yra santykinai mažos, todėl lyginami PVM ir pelno mokestis. Nedeklaruotos pajamos (t.y. nuslėptos tyčiniu ar netyčiniu atveju) sudaro vidutiniškai 0,762% visų deklaruotų pajamų. Priimant prielaidą, kad tikrinami mokesčių mokėtojai absoliučia dauguma yra atrinkti tinkamai, galima teigti, kad tai nėra reikšminga dalis biudžeto pajamose.

Mokestinio audito sąnaudų ir papildomai surenkamų pajamų iš mokesčių po patikrinimo santykis. Pagrindinėmis sąnaudomis, kurios priskiriamos mokestinio audito atlikimui priskiriamos darbo užmokesčio sąnaudos. Darbo užmokesčio sąnaudų reikšmingumui pagrįsti vertinamos bendrai darbo užmokesčio sąnaudų dalis visose mokesčių administratoriaus pajamose. Jos sudaro apie 75% visų administratoriaus pajamų. Skaičiuojant rodiklį vertinama darbo užmokesčio sąnaudų dalis papildomai surenkamose pajamose po patikrinimo. Darbo užmokesčio sąnaudos yra 2,5 karto didesnės negu priskaičiuojama papildomai mokėtinų sumų. Tyrimo metu susiduriama su reikšminga problema, kad tiesiogiai darbo užmokesčio atliekams mokestiniams auditams priskirti neįmanoma. Mokesčių administratorius nepateikia tokios kaštų apskaitos, kiek jam kainuoja atlikti mokestinį auditą. Dar

viena kategorija sąnaudų, tai mokestinių ginčų nagrinėjimo sąnaudos. Šio rodiklio neįmanoma paskaičiuoti dėl duomenų trūkumo. Galima konstatuoti duomenis, kad 75% - 86% apskųstų mokestinių ginčų yra nusprendžiama mokesčių administratoriaus naudai. Tačiau likusi dalis mažina papildomai apskaičiuotas mokėtinas sumas.

Dėl informacijos nepasiekiamumo turimi duomenys tik apie 2017 m. ir 2018 m. atliktų mokestinių auditų skaičių. Apskaičiavus vieno kontrolės veiksmo gaunamas pajamas gauname, kad vieno kontrolės veiksmo metu VMI gauna vidutiniškai 7,33 tūkst. eur (2018 metais), 7,79 tūkst.eur (2017 metais). Reiškia, kad vienas patikrinimas generuoja apie 7,33 - 7,79 tūkst. eur pajamų. Vertinant santykinę išraiška, viso patikrinimų metu apskaičiuotos sumos sudaro 0,758% visų mokestinių pajamų 2018 metais ir 0,954% mokestinių pajamų 2017 metais.

Mokestinis auditas nebūtinai turi rasti ir priskaičiuoti mokesčių, baudų ir pan., jis turi patikrinti, kad mokesčių mokėtojas būtų sąžiningas ir tą daryti mažiausiomis sąnaudomis. Lietuvoje trūksta mokestinio audito atlikimui tiesiogiai priskiriamų sąnaudų, taip pat nėra duomenų kiek sumų yra sumokama/išieškoma po patikrinimo. Todėl rodikių, kurie vertina po patikrinimo išieškomas/sumokamas suma nėra galimybės paskaičiuoti. Analizuojant prieinamus duomenis galima bandyti įvertinti tik sumų reikšminumą bendroje pajamų struktūroje. Sąnaudos yra susumuojamos į bendrai mokesčių administratoriaus sąnaudas ir nėra galimybės gauti mokestinių patikrinimų sąnaudų apskaitą, sužinoti, kokius kaštus Valstybinė mokesčių inspekcija iš tikrųjų patiria atlikdama mokestinius auditus.

IŠVADOS

1. Tiriant mokestinį auditą susiduriame su sąvokos neapibrėžtumo problema Lietuvoje. Toks terminas Lietuvoje nėra naudojamas. Įstatymuose bei kituose teisės aktuose naudojami terminai: mokestinis tyrimas, mokestinis patikrinimas, operatyvus patikrinimas. Pagrindinis mokestinio audito tikslas yra patikrinti ar teisingai buvo apskaičiuotos, deklaruotos bei sumokėtos mokesčio sumos. Įvertinus Lietuvos teisės aktuose naudojamus terminus, galima teigti, kad MAĮ įstatyme vartojamos sąvokos "mokestinis patikrinimas" ir "mokestinis tyrimas" pilnai atitinka mokslinį audito apibrėžimą bei tikslus, todėl mokestinio audito sąvoka gali būti vartojama lygiavertiškai.
2. Išanalizavus mokestinio audito efektyvumui vertinti tinkamus metodus, suformuota Lietuvos mokestinio audito efektyvumo vertinimo metodologija išskiriant ir apibrėžiant pagrindinius Lietuvos mokestinio audito efektyvumo analizės rodiklius. Siekiant parengti metodologiją mokestinio audito Lietuvoje efektyvumo vertinimui buvo pasinaudota J.B.S.Gill ir V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo rodikliais bei skaičiuoti mokesčių išieškojimo rodikliai. Naudoti J.B.S. Gill rodikliai: savarankiškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis; Papildomai po mokestinio audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis; Mokestinio audito sąnaudų ir papildomai surenkamų pajamų iš mokesčių po patikrinimo; Mokestinių ginčų rezultatai. Pagal V. Tanzi – atsilikimo renkant mokesčius indeksas, prievartos indeksas, mokesčių surinkimo išlaidų indeksas. Mokesčių išieškojimo rodikliai: mokesčių atotrūkio, mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykio rodiklis, mokestinės nepriemokos rodiklis. Tyrimo metodologija apima statistinių duomenų rinkimą (2014 m. - 2018 m.) ir sisteminimą, jų lyginamąją analizę, grafinį atvaizdavimą.
3. Atlikus analizę pagal V. Tanzi rodiklius gauta:
 - Lietuvoje mokestinių pajamų surinkimo planas vykdomas gerai t.y. vykdoma daugiau negu 85% planuojamų surinkti mokestinių pajamų;
 - apskaičiavus atsilikimo renkant mokesčius indeksą, daroma išvada, kad mokesčių mokėtojai yra linkę nesumokėti mokesčių laiku. Tai rodo santykinai didelės pajamos iš baudų. 2014 m. - 2018 m. laikotarpiu šios pajamos nuolat augo.
4. Atlikus analizę pagal J.B.S.Gill rodiklius gauta:
 - analizuojamu laikotarpiu savarankiškai mokesčių mokėtojų sumokėtos sumos yra vidutiniškai 6,8% mažesnės negu deklaruotos sumos, t.y. deklaruotų pajamų savanoriškai yra sumokama 93,2%. Todėl deklaruotų pajamų surinkimas vertinamas teigiamai.
 - po mokestinio audito papildomai surinktų mokesčių pajamos 2014 m. -2018 m. laikotarpiu (t.y. nuslėptos tyčiniu ar netyčiniu atveju) sudaro vidutiniškai 0,762% visų

deklaruotų pajamų. Galima teigti, kad nedeklaruotų (tyčia/netyčia) mokesčių dalis yra labai nedidelė lyginant su deklaruotomis.

- mokestinio audito sąnaudos yra reikšmingai didesnės už gaunamas papildomas pajamas po patikrinimo, todėl pagal šį rodiklį mokestinis auditas nėra efektyvus. 2014 m. - 2018 m. laikotarpiu sąnaudos gerokai viršija 0,5% ribą. Sąnaudos viršija papildomai po patikrinimo surenkamas sumas vidutiniškai 1,5 karto.
- vertinant mokesčių ginčų rezultatus galima teigti, kad mokestinis auditas yra efektyvus, jei ne mažiau kaip 85% apskųstų mokesčių administratoriaus sprendimų yra priimama mokesčių administratoriaus naudai. Išanalizavus Lietuvoje apskųstus mokesčių administratorių sprendimus, gauta išvada, kad 75% - 86% apskųstų mokesčių ginčų yra nusprendžiama mokesčių administratoriaus naudai. Tačiau likusi dalis, kuri nusprendžiama mokesčių mokėtojo naudai, mažina papildomai apskaičiuotas mokėtinas sumas po patikrinimo. Daroma išvada, kad mokestinio audito efektyvumas yra abejotinas, nes mokesčių administratoriaus naudai priimama mažiau negu 85% mokesčių ginčų rezultatų.

5. Atlikus analizę pagal išieškojimo rodiklius gauta:

- atlikus mokesčių, kurie sudaro didžiausią biudžeto dalį, pajamų atotrūkio analizę, paaiškėjo kad didžiausias atotrūkis tarp planuojamų ir faktiškai surenkamų pajamų yra PVM mokesčio (2014 m. - 2016 m. buvo surenkama 97% - 98% pajamų). Tačiau bendrai mokesčių surinkimas Lietuvoje yra geras, visos bendrai faktiškai surenkamos pajamos viršija planuotas.
- pagrindinės mokesčių administravimo sąnaudos vertinamos neigiamai, nes sudaro daugiau negu 0,5% mokesčių pajamų.
- mokesčių nepriemokos rodiklis yra vidutiniškai 6,8%. Tai rodo, kad 97% deklaruotų pajamų yra surenkama. Deklaruotų pajamų surinkimas tenkina pajamų surinkimo procentą t.y. daugiau negu 85%.

6. Taigi mokestinis auditas apskaičiuoja/išieško vidutiniškai 0,762% visų deklaruotų pajamų. Tuo tarpu didžiausią lyginamąjį svorį turinčio mokesčio PVM nesurenkama 1% - 2%. Mokestinio audito sąnaudos viršija papildomai išieškotas sumas po mokestinio audito vidutiniškai 1,5 karto. Apskųstų sprendimų po mokestinio audito teismo rezultatai mokesčių administratoriaus naudai sudaro 75% - 86% (teigiamai būtų vertinama daugiau kaip 85%). Šie rodikliai leidžia daryti išvadą, kad mokestinis auditas Lietuvoje nėra efektyvus. Tačiau dėl duomenų neprieinamumo (mokesčių administratorius nepateikia tikslų mokesčių audito kaštų) tiksliai įvertinti ekonominį efektyvumą sudėtinga.

REKOMENDACIJOS

- Mokesčių administratoriui atlikti mokestinio audito, kaip atskiro veiksmo, kaštų – naudos analizę, kuri leistų tiesiogiai priskirti sąnaudas papildomai išieškotoms sumoms, bei fiksuoti patikrinimui sugaištą laiką. Šiuos duomenis mokesčių administratorius turėtų skelbti viešai. Pirmiausia, tokia analizė leistų patikimai įvertinti mokestinio audito kaštus ir ekonominę naudą. Antra, viešas tokių duomenų skelbimas skatintų mokesčių mokėtojus mokėti mokesčius, mažintų mokesčių vengimo problemą (netiesioginis mokestinio audito efektas).
- Verta iširti, kokie kriterijai daro įtaką mokesčių audito efektyvumui. Vertėtų išanalizuoti ar: Lietuvos mokesčių auditoriai turi reikiamą kvalifikaciją, nuolat tobulina žinias; ar atrankos kriterijai yra tinkami ir patikimi ir pan.
- Atlikti diegiamų inovatyvių sprendimų mokesčių mokėtojų kontrolei ir stebėsenai poveikio analizę. Šiuo metu VMI įgyvendinama išmanioji sistema iMas. Jau veikia posistemiai iSAF, iVAZ ir SAF-T. Naudojant šias sistemas kontrolė yra jaučiama nuolat, ne tik patikrinimo metu. Jau dabar VMI teigia, kad yra skaičiuojamos papildomai surinktos pajamos dėl iMAS sprendimų įdiegimo ir naudojimo. Reikėtų paminėti, kad ši sistema neatitinka mokestinio audito apibrėžimo, kadangi yra veikianti ne tiek kaip pats kontrolės veiksmas, bet kaip mokestinės informacijos mokesčių administratoriui pateikimo įrankis, kuriuo vadovaudamasis administratorius priima vienokius ar kitokius sprendimus. Todėl išmaniųjų technologijų taikymo galimybes būtų vertinga analizuoti kaip atskirą kontrolės veiksmą.
- Išnaudojant iMAS galimybes pirmiausia ne bausti mokesčių mokėtojus, o daugiau dėmesio skirti jų švietimui ir informavimui, konsultavimui.
- Šiuo metu informacija apie asmenis, kuriems mokestinio audito metu buvo nustatytos nuslėptos nedeclaruotos pajamos panaudojant specialiai organizuotas mokesčių nuslėpimo schemas yra skelbiama VMI tinklalapyje. Siūloma šią informaciją viešinti masinėse žiniasklaidos priemonėse ir pan. Taip pat viešas mokestinių ginčų nagrinėjimas ir jų rezultatų analizavimas didintų mokesčių mokėtojų sąmoningumą ir atliktų švietėjišką funkciją. Verta būtų apsvarstyti galimybę atsilyginti mokesčių mokėtojams už informaciją apie mokesčių mokėtojus sąmoningai vengiančius mokėti mokesčius.

LITERATŪRA

1. Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas*. Vilnius: Enciklopedija.
2. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). *Income tax evasion: A theoretical analysis*. *Journal of Public Economics*, 1 (3-4), 323-338.
3. Alm James (2012). *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*. Tulane Economics Working Paper Series.
4. Anciūtė A, Kropienė R. (2010). *The model of tax evasion, it's corrections and coherence to the practical tax administration*. ISSN 1392-1258. *Ekonomika*. 2010 Vol. 89(4).
5. BĂTRÂNCEA L.M., NICHITA R.A. ir kt. (2012). *Tax compliance models: from economic to behavioral approaches*. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 36 E/2012, pp. 13-26.
6. Bird R. M. (199). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. *Journal of Tax Administration* Vol.1:1.
7. Birškytė L. (2013). *Effects of tax auditing: does the deterrent deter?* *Research journal of economics, business and itc*. ISSN 2045-3345. VOLUME 8, ISSUE 2, 2013.
8. Bivainis J. ir Skačkauskaitė I. (2005). *Mokesčių administravimas Lietuvoje: pokyčiai ir efektyvumas*. *Verslas: teorija ir praktika*. Nr. 3;
9. Bivainis J., Skačkauskienė I. (2007). *Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė*. *Verslas: teorija ir praktika*. ISSN 1648-0627, p.57-67;
10. Bivainis J., Skačkauskienė I. (2009). *Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema*. *Verslas: teorija ir praktika*. ISSN 1648-0627, p. 298-307.
11. Butkutė D., Frolova R. (2010). *Ekonomikos ir vadybos aktualijos*. ISSN 2029-1019.
12. Darmavičiūtė V., (2016). *Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas*. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. ISSN 2351 - 5597, vol. 10, no. 1: 25-39; (Article DOI: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2016.04>), [žiūrėta 2019.03.01].
13. Fjellseth J.H. (2012). *Income tax evasion: The conundrum of compliance*. Thesis in Master of Science (MSc) in Economics and Business Administration Specialisation: Economic Analysis. NORGES HANDELSHØYSKOLE Bergen, Autumn 2012.
14. Gahramanov E. (2009). *The Theoretical Analysis of Income Tax Evasion Revisited*. *Economic Issues*, Vol. 14, Part 1, 2009.
15. Genys N. (2016). *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriaybės kanceliarija.
16. Gill, J. (2000). *A diagnostic framework for revenue administration*. *World Bank Technical Paper*, 472:53.

17. Giriūnienė G. (2014). *Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu*. Kaunas: Kauno Technologijos universitetas.
18. Henry Chalu, Hassan Mzee, (2018). *Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania*. *Manerial Auditing Journal*, Vol.33 Issue: 1, p. 35-63. Interneto prieiga: <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1390>, [Žiūrėta 2018.12.18].
19. Imbrasienė A. (2008). *Mokesčių sistemos vertinimo metodika*. *Jaunasis mokslininkas*. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Akademija, 2008. ISSN 1822 – 9913, psl. 158-162. http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf, [žiūrėta 2018.12.18].
20. Jakutis A., Steponovas A., Šečkutė L. ir kt. *Ekonomikos teorija*. Vilnius: Eugrimas, 2005. p. 37.
21. Kirchler E, Hoelzl E., Wahl I. (2008). *Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework*. *Journal of Economic Psychology* 29 (2008) 210–22.
22. Kirchler E., Wahl I. (2010). *Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary tax compliance, enforced tax compliance, tax avoidance, and tax evasion*. *J Econ Psychol.* 2010 June; 31(3): 331–346.
23. Mikesell J.L., Birškytė L. (2007). *The Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice*. *Intl Journal of Public Administration*, 30: 1045–1081, ISSN 0190-0692 print/1532-4265 online.
24. Novošinskienė A., Slavickienė A. (2007). *Lietuvos mokesčių sistemos analizė*. LŽŪU mokslo darbai. Akademija. Nr.76(29), p. 65-71.
25. Ruškytė D. ir kt. (2012), *Mokesčių ir darbo rinkos sąveika: monografija*. Vilnius: „Edukologija“, p. 67-91, ISBN 978-9955-20-747-4.
26. Sadauskaitė E. (2008) *Mokesčių sistemos vertinimo metodika*. *Jaunasis mokslininkas*. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Akademija. ISSN 1822 – 9913, psl. 197-201. Interneto prieiga: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf, [žiūrėta 2018.12.18].
27. Samuel M. & Jean De Dieu R. (2014). *The impact of taxpayers’ financial statements audit on tax revenue growth*. *International Journal of Business and Economic Development (IJBED)* Vol. 2 Number . July 2014.
28. Sinkevičius V. (2009). *Mokesčių Konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos*. ISSN 2029–2244, *SOCIAL SCIENCES STUDIES* 2009, 3(3), p. 25–51.
29. Skačkauskienė I. *Lietuvos Mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais*. Vilnius: Gedimino technikos universitetas. Verslas, vadyba ir studijos, 2009, p. 168-183.

30. Slemrod, J. (2007). *Cheating ourselves: The economics of tax evasion*. The Journal of Economic Perspectives, 21,25-48.
31. Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). *Tax avoidance, evasion, and administration*. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (p. 1423-1470). Amsterdam, London, and New York: Elsevier.
32. Šinkūnienė, K. (2009). *Mokesčių kultūros vertinimo modelis*. Kaunas: Vytauto Didžiojo Universitetas;
33. Tanzi V. (2007). *Fiscal Policy in the future: challenges and opportunities*. Moscow: Publishing House of SU HCE.
34. Vikanytė G. *Mokesčių auditas kitų audito rūšių kontekste*. Interneto prieiga: <https://epublications.vu.lt/object/elaba:29799756/29799756.pdf>, [žiūrėta 2019.03.15].

Interneto nuorodos

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Interneto prieiga: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485> [Žiūrėta 2017.11.07].
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Interneto prieiga: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485>; [Žiūrėta 2019.04.05, galiojanti redakcija 2019].
3. Mokesčių apibrėžimas. Interneto prieiga: <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=15201>; [žiūrėta 2017.10.31].
4. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas. Interneto prieiga: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.712BBBFA3D41>, [Žiūrėta 2018.03.19].
5. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2014 m., 2015 m., 2016 m., 2017 m., 2018 m. Interneto prieiga: <https://www.vmi.lt/cms/ataskaitu-archyvas>, [žiūrėta 2019.03.19];
6. Biudžeto pajamų apžvalga 2014 m., 2015 m., 2016 m., 2017 m., 2018 m. Interneto prieiga: www.finmin.lt, [žiūrėta 2019.03.19];
7. 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas. Interneto prieiga: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/193f1dc1e18b11e7b4d1bdd5f1a9ff0e?jfwid=-15zxvv4hvk> [žiūrėta 2019.03.19];
8. Mokesčių apibrėžimas. Interneto prieiga: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm> [žiūrėta 2019.04.05];
9. Mokesčių apibrėžimas. Interneto prieiga: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax> [žiūrėta 2018.12.12];

Labonienė E. *Mokestinio audito efektyvumo vertinimas Lietuvoje* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. Liucija Birškytė. – Vilnius: Mykolas Romeris universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas, 2019.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe atlikas mokestinio audito Lietuvoje efektyvumo vertinimas 2014 m. – 2018 m. laikotarpiu pagal V. Tanzi, J.B.S. Gill rodiklius bei santykinus mokestinio audito efektyvumo vertinimo rodiklius. Darbo tema aktuali šiuolaikinėms valstybėms. Kiekvienai valstybei mokesčiai yra labai svarbi fiskalinės politikos dalis. Efektyviai surinkdama ir administruodama mokesčius valstybė yra pajėgi atlikti savo funkcijas. Todėl valstybės nukreipia nemažai resursų mokesčių surinkimui užtikrinti. Vienas iš pagrindinių kontrolės veiksnių naudojamas siekiant išvengti, suvaldyti, pašalinti mokesčių vengimo problemą yra mokestinis auditas. Pirmajame skyriuje nagrinėjami mokesčių audito apibrėžimai LR įstatymų kontekste. Remiantis teorine literatūra ir LR įstatymais pateikiamas efektyvaus audito apibrėžimas. Aptariamos mokesčių vengimo/mokėjimo, mokestinio audito teoriniai aspektai. Antrajame skyriuje analizuojami įvairių autorių siūlomi mokesčių sistemos vertinimo metodai bei jų pritaikymo galimybės mokestinio audito vertinimui. Trečiajame skyriuje pateikiama mokestinio audito vertinimo Lietuvoje metodologija bei tyrimo modelis. Ketvirtajame skyriuje pritaikant pasirinktus metodus atliekama mokestinio audito Lietuvoje analizė, rodiklių skaičiavimas ir vertinimas. Remiantis atlikta analize ir gautais tyrimo rezultatais pateikiamos išvados. Iškeliama tyrimo metu išryškėjusios problemos bei pateikiami siūlymai mokestinio audito efektyvumo didinimui.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčiai, mokesčių vengimas, mokestinis auditas, mokestinės pajamos, mokestinė nepriemoka.

Labonienė E. *Assessment of Tax Audit Efficiency in Lithuania* / Finance Management Master Thesis. Supervisor Doc. Dr. Liucija Birškytė. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Business, 2019.

ABSTRACT

This Master Thesis comprises the assessment of tax audit in Lithuania for the period of 2014 - 2018 according to the rates of V. Tanzi and J.B.S. Gill and relative ratios to evaluate tax audit efficiency. The subject theme is relevant for modern countries. Tax is an essential part of every country's fiscal policy. By effectively collecting and administering taxes a country can perform its duties. Therefore, countries allocate a significant amount of resources to ensure the collection of taxes. One of key control activities used to avoid, control, and eliminate the problem of tax avoidance is a tax audit. The first chapter covers tax audit definitions in Lithuanian law context. With reference to theory literature and Lithuanian laws, the effective audit concept is determined. Tax avoidance/payment and tax audit theoretical aspects are discussed. In the second chapter tax system assessment methods suggested by various authors are analysed as well as possibilities for their application to tax audit assessment reviewed. The third chapter outlines a tax audit assessment methodology in Lithuania and a research method. In the fourth chapter, the chosen methods are applied to conduct the analysis of tax audit in Lithuania, and to calculate and evaluate rates. Based on the analysis performed and the results of the research, conclusions are drawn. Issues that have been discovered during the research are raised, as well as recommendations to increase tax audit efficiency are made.

Key words: tax, tax avoidance, tax audit, tax revenue, tax arrears.

Labonienė E. *Mokestinio audito efektyvumo vertinimas Lietuvoje* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. Liucija Birškytė. – Vilnius: Mykolas Romeris universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas, 2019.

SANTRAUKA

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema aktuali šiuolaikinėms valstybėms. Kiekvienai valstybei mokesčiai yra labai svarbi fiskalinės politikos dalis, pagrindinis pajamų šaltinis. Efektyviai surinkdama ir administruodama mokesčius valstybė yra pajėgi atlikti savo funkcijas. Patys mokesčiai bei juos apibrėžiantys įstatymai tiesiogiai nurodo mokesčių privalomumo aspektą. Dėl to dažniausiai valstybės susiduria su mokesčiu vengimo reiškiniu. Mokesčių vengimo problema ne tik sukelia valstybės biudžeto pajamų surinkimo problemą, bet ir tiesiogiai pažeidžia teisingumo ir lygybės principus visuomenėje. Todėl valstybės nukreipia nemažai resursų mokesčių surinkimui užtikrinti. Vienas iš pagrindinių kontrolės veiksnių naudojamas siekiant išvengti, suvaldyti, pašalinti mokesčių vengimo problemą yra mokestinis auditas. Mokestinio audito tikslas yra nustatyti, ar mokesčio mokėtojo pateikiami duomenys teisingi ir patikimi, atspindi tikrą finansinę padėtį. Efektyvus mokestinis auditas yra tas, kuris savo tikslą pasiekia mažiausiomis įmanomomis sąnaudomis. Tuo tarpu per didelės mokestinio audito sąnaudos ne tik gali parodyti mokestinio audito neefektyvumą, bet ir sukurti „perteklinį“ audito poveikį. Todėl buvo iškelta tyrimo problema – kaip nustatyti, ar mokestinis auditas Lietuvoje yra efektyvus? Tyrimo objektas – Lietuvos mokesčių mokėtojų mokestinis auditas. Magistro baigiamajame darbe iškeltas tyrimo tikslas – įvertinti mokestinio audito efektyvumą Lietuvoje. Tikslui pasiekti iškelti uždaviniai: išanalizuoti teorinius aspektus nagrinėjančius mokesčių mokėjimo/nemokėjimo problemą, mokestinį auditą; parengti mokestinio audito efektyvumo vertinimo metodologiją; pagal parengtą metodologiją įvertinti 2014 - 2018 m. mokestinio audito Lietuvoje efektyvumą ir pateikti rekomendacijas. Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, LR teisės aktų analizė, Valstybinės mokesčių inspekcijos pajamų surinkimo apžvalgos analizė, Lietuvos valstybės biudžeto analizė, statistinių duomenų analizė ir susistemėjimas, duomenų grupavimas, palyginimas ir grafinis atvaizdavimas, V. Tanzi rodiklių, J.B.S Gill rodiklių apskaičiavimas ir analizė.

Atlikus tyrimą buvo nustatyta, kad mokestinis auditas Lietuvoje nėra efektyvus. Vieno kontrolės veiksmo metu VMI gauna vidutiniškai 7,33 tūkst. eur (2018 metais), 7,79 tūkst.eur (2017 metais). Vertinant santykinę išraiška, viso patikrinimų metu apskaičiuotos sumos sudaro 0,758% - 0,954% visų mokestinių pajamų (2018 m., 2017 m.). Įvertinus mokestinio audito administravimo efektyvumą daroma išvada, kad procesai administruojami neefektyviai, nes administravimo išlaidos gerokai viršija gaunamas pajamas. Apskaičiavus įmanomas pasiekti sąnaudas iš Valstybinių institucijų ataskaitų ir jas palyginus su papildomai priskaičiuotomis sumomis po mokestinių auditų, gauta, kad sąnaudos yra

reikšmingai didesnės už gaunamas pajamas. Reikia pastebėti, kad dažnu atveju atliekant šį tyrimą didžiausia problema yra duomenų reikiamiems rodikliams apskaičiuoti trūkumas ir/arba neprieinamumas. Pateiktose valstybinių institucijų ataskaitose nėra nurodytų reikiamų duomenų kai kuriems rodikliams apskaičiuoti.

Darbą sudaro: įvadas, keturi skyriai, išvados, rekomendacijos, literatūros sąrašas, anotacija, santrauka, priedai. Pirmajame skyriuje remiantis teorine literatūra ir LR įstatymais pateikiamas efektyvaus audito apibrėžimas. Aptiriamos mokesčių vengimo/mokėjimo, mokestinio audito teoriniai aspektai. Antrajame skyriuje analizuojami įvairių autorių siūlomi mokesčių sistemos vertinimo metodai bei jų pritaikymo galimybės mokestinio audito vertinimui. Trečiajame skyriuje pateikiama mokestinio audito vertinimo Lietuvoje metodologija bei tyrimo modelis. Ketvirtajame skyriuje pritaikant pasirinktus metodus atliekama mokestinio audito Lietuvoje analizė, rodiklių skaičiavimas ir vertinimas.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje remiantis gautais tyrimo rezultatais pateikiamos išvados ir rekomendacijos dėl mokestinio audito efektyvumo vertinimo tobulinimo galimybių bei siūlymai mokestinio audito efektyvumui didinti.

Labonienė E. *Assessment of Tax Audit Efficiency in Lithuania* / Finance Management Master Thesis. Supervisor Doc. Dr. Liucija Birškytė. – Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Business, 2019.

SUMMARY

The topic of this Finance Management Master Thesis is actual for modern countries. Tax is an essential part of every country's fiscal policy and the main source of revenue. By effectively collecting and administering taxes a country can perform its duties. Tax and related laws directly refer to the mandatory aspect of taxes. Henceforth, tax avoidance occurrence is the issue countries face to a greater or smaller extent. The issue of tax avoidance not only negatively affects state budget revenue collection, but also directly damages public principles of justice and equality. Therefore countries allocate a significant amount of resources to ensure the collection of taxes. One of key control activities used to avoid, control, and eliminate the problem of tax avoidance is a tax audit. The aim of a tax audit is to indicate if data submitted by a tax payer are correct and reliable and reflect a true financial situation. An effective tax audit reaches this goal with lowest possible costs. In the meantime, too high tax audit costs may not only indicate the inefficiency of tax audit but may also create an excess effect of audit. Therefore the research objective how to assess the efficiency of tax audit was raised. The research object is the tax audit of Lithuanian tax payers. The objective of Master Thesis is to assess the efficiency of tax audit in Lithuania. To reach this objective the following tasks were formulated: to analyse theoretical aspects which address tax payment/avoidance issue and tax audit; to prepare a methodology for the assessment of tax audit efficiency; following the methodology to evaluate the efficiency of tax audit in Lithuania for the period of 2014 – 2018 and to make recommendations. Research methods: scientific literature analysis, Lithuanian law acts analysis, State Tax Inspection revenue collection review analysis, Lithuania State budget analysis, statistical data analysis and systematization, data classification, comparison and graphical visualisation, calculation and analysis of V. Tanzi's ratios and B.S. Gill's ratios.

Having conducted the research, the conclusion was made that tax audit in Lithuania is ineffective. Per one control activity occurrence State Tax Inspection collect on average EUR7.33k (2018), EUR7.79k (2017). Evaluating by the relative rate, calculated amounts for one set of audit checks equal 0.758% - 0.954% from total tax revenue (2018 and 2017, accordingly). Having assessed the efficiency of audit administration, the conclusion is drawn that processes are administered in an inefficient manner, because the costs of administration are significantly higher than the collected revenue. It has to be noted that doing this research the main issue has been the lack of data and/or the

lack of access to data to calculate the relevant rates. Available statements of public institutions lack data necessary for the calculation of certain rates.

The Thesis consists of : introduction, four chapters, conclusion, recommendations, list of literature, annotation, summary, annexes. Referring to the theory literature and Lithuanian laws, the effective audit concept is determined in the first chapter. Tax payment/avoidance, tax audit theoretical aspects are discussed. In the second chapter tax system assessment methods suggested by various authors are analysed as well as possibilities for their application to tax audit assessment are discussed. The third chapter outlines a tax audit assessment methodology in Lithuania and a research method. In the fourth chapter, the chosen methods are applied to conduct the analysis of tax audit in Lithuania, and to calculate and assess rates.

Based on the research results, the Thesis outlines conclusions and recommendations on improvement possibilities for the efficiency of tax audit and solutions to increase the efficiency of tax audit.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

2014 m. VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETŲ KONSOLIDUOTOS VISUMOS OPERATYVINIAI DUOMENYS

(tūkst.Lt)

Pajamos	Konsoliduotos visumos biudžetas			Valstybės biudžetas			Savivaldybių biudžetas		
	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %
Mokesčiai									
Pajamų irpelno mokesčiai	6177703	6301914	102,0	3124728	3164707	101,3	3052975	3137207	103
Gyventojų pajamų mokestis	4504084	4576319	101,6	1451109	1439113	99,2	3052975	3137207	102,8
Pelno mokestis	1673619	1725594	103,1	1673619	1725594	103,1			
Turto mokesčiai	328035	374161	114,1	5000	6044	120,9	323035	368116	114,0
Zemės mokestis	55839	78613	140,8				55839	78613	140,8
Paveldimo turto mokestis	3699	4596	124,2				3699	4596	124,2
Nekilnojamojo turto mokestis	268497	290952	108,4	5000	6044	120,9	263497	284908	108,1
Prekių ir paslaugų mokesčiai	13927735	13815497	99,2	13744502	13602573	99,0	183233	212924	116,2
Pridėtinės vertės mokestis	9759485	9438450	96,7	9759485	9438450	96,7			
Atskaitymų pajamų pagal LR miškų įstatymą	72000	85657	119,0	72000	85657	119,0			
Akcizai	3545624	3663578	103,3	3545624	3663578	103,3			
Cukraus sektoriaus mokesčiai	3730	3502	93,9	3730	3502	93,9			
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	40000	45234	113,1	40000	45234	113,1			
Transporto priemonių mokesčiai	190000	205823	108,3	190000	205823	108,3			
Mokesčiai už aplinkos teršimą	53537	57470	107,3	30500	33679	110,4	23037	23791	103,3
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	263359	315783	119,9	103163	126651	122,8	160196	189133	118,1
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	230000	297044	129,1	230000	297044	129,1			
Kitos pajamos									
Turtopajamos	948586	983909	103,7	876747	885977	101,1	71839	97932	136,3
Palūkanos už paskolas	600910	602519	100,3	600910	602519	100,3			
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	29056	16160	55,6	29056	16160	55,6			
Lietuvos banko likutinė pelnas	20000	20643		20000	20643	103,2			
Dividendai	132514	167152	126,1	129676	148126	114,2	2838	19026	670,4
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	24505	24864	101,5	24505	24864	101,5			
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandens fondo vandens telkinius	63383	70257	110,8				63383	70257	110,8
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	45218	60200	133,1	39600	51550	130,2	5618	8649	154,0
Naftos ir dujų išteklių mokestis	33000	22113	67,0	33000	22113	67,0			
Pajamos už prekes ir paslaugas	630860	711585	112,8	398319	433416	108,8	232541	278169	119,6
Pajamos už patalpų nuomą	52820	66602	126,1	26380	27384	103,8	26440	39218	148,3
Konsulinis mokestis	77000	76314	99,1	77000	76314	99,1			
Pajamos už atsitiktines paslaugas	463055	533170	115,1	256954	294219	114,5	206101	238951	115,9
Žyminis mokestis	30000	26570	88,6	30000	26570	88,6			
Kitos pajamos	7985	8930	111,8	7985	8930	111,8			
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	115236	119696	103,9	109696	112167	102,3	5540	7529	135,9
Kitos neišvardintos pajamos	50243	40891	81,4	39300	20848	53,0	10943	20043	183,2
Materialiojo ir nmaterialiojo turto realizavimo pajamos	200426	261462	130,5	188368	229724	122,0	12058	31738	263,2
Žemė	71941	163387	227,1	71941	163387	227,1			
Kitas materialusis ir nmaterialusis turas	128485	98075	76,3	116427	66337	57,0	12058	31738	263,2
Sandoriai su finansiniu turto	9704	9813	101,1	9704	9813	101,1			
Kitos gautinos sumos	9704	9813	101,1	9704	9813	101,1			
Viso pajamų:	22618528	22915970	101,3	18726364	18762312	100,2	3892164	4153658	106,7
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	7432055	6514854	87,7	7432055	6470680	87,1		44174	
Iš viso pajamų:	30050583	29430824	97,9	26158419	25232992	96,5	3892164	4197832	107,9

Šaltinis: LR Finansų Ministerija

2 PRIEDAS

2015 m. VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETŲ KONSOLIDUOTOS VISUMOS OPERATYVINIAI DUOMENYS

(tūkst.Eur)

Pajamos	Konsoliduotos visumos biudžetas			Valstybės biudžetas			Savivaldybių biudžetas		
	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %
Mokesčiai									
Pajamų ir pelno mokesčiai	1923393	2013382	104,7	903091	961704	106,5	1020302	1051678	103,1
Gyventojų pajamų mokesčiai	1401522	1439500	102,7	381220	387822	101,7	1020302	1051678	103,1
Pelno mokesčiai	521872	573882	110,0	521872	573882	110,0			
Turtomokesčiai	100445	126373	125,8	1448	99768,8	68,8	98996	125377	126,6
Zemės mokesčiai	16977	26929	158,6				16977	26929	158,6
Paveldimoturtomokesčiai	1141	1429	125,3				1141	1429	125,3
Nekilnojamojo turto mokesčiai	82327	98015	119,1	1448	99768,8	68,8	80879	97018	120,0
Prekių ir paslaugų mokesčiai	4239586	4202395	99,1	4182898	4139291	99,0	56688	63104	111,3
Pridėtinės vertės mokesčiai	2943465	2854417	97,0	2943465	2854417	97,0			
Atskaitymai nuopajamų pagal LR miškų įstatymą	26066	23692	90,9	26066	23692	90,9			
Akcizai	1104067	1146293	103,8	1104067	1146293	103,8			
Cukraus sektoriaus mokesčiai	1080	1083	100,3	1080	1083	100,3			
Loterijų ir azartinių lošimų mokesčiai	12888	14783	114,7	12888	14783	114,7			
Transporto priemonių mokesčiai	56186	57239	101,9	56186	57239	101,9			
Mokesčiai už aplinkos teršimą	15674	13165	84,0	9268	6649	71,7	6406	6516	101,7
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	80160	91724	114,4	29878	35135	117,6	50282	56588	112,5
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	76749	98914	128,9	76749	98914	128,9			
Kitos pajamos									
Turto pajamos	313523	308671	98,5	290765	277864	95,6	22757	30807	135,4
Palūkanos už paskolas	162630	160785	98,9	162630	160785	98,9			
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	3650	4483	122,8	3650	4483	122,8			
Lietuvos banko likutinis pelnas	7530	7537	100,1	7530	7537	100,1			
Dividendai	94800	87126	91,9	92411	80947	87,6	2389	6179	258,7
Mokesčių už valstybės turto naudojimą patikėjimoteise	6877	7172	104,3	6877	7172	104,3			
Nuomos mokesčių už valstybinę žemę ir valstybinių vidaus vandenų fondo vandenstėlius	18372	20649	112,4				18372	20649	112,4
Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius	13002	16764	128,9	11006	12786	116,2	1996	3978	199,3
Naftos ir dujų išteklių mokesčiai	6661	4154	62,4	6661	4154	62,4			
Pajamos už prekes ir paslaugas	185183	215817	116,5	111898	132677	118,6	73285	83141	113,4
Pajamos už patalpų nuomą	16311	20530	125,9	7979	8640	108,3	8333	11891	142,7
Konsulinis mokesčiai	21432	28777	134,3	21432	28777	134,3			
Pajamos už atsitiktines paslaugas	137161	156358	114,0	72209	85108	117,9	64953	71250	109,7
Žyminis mokesčiai	7820	7399	94,6	7820	7399	94,6			
Kitos pajamos	2459	2753	112,0	2459	2753	112,0			
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	37460	41881	111,8	35680	37298	104,5	1780	4583	257,4
Kitos neišvardintos pajamos	14447	24466	169,3	11547	16550	143,3	2900	7916	273,0
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	53201	73308	137,8	49320	60547	122,8	3882	12761	328,7
Žemė	21061	31033	147,3	21061	31033	147,3			
Kitas materialusis ir nematerialusis turtas	32140	42275	131,5	28258	29514	104,4	3882	12761	328,7
Sandoriai su finansiniu turto	2679	2391	89,2	2679	2391	89,2			
Kitos gautinos sumos	2679	2391	89,2	2679	2391	89,2			
Viso pajamų:	6946667	7107597	102,3	5666076	5728231	101,1	1280591	1379367	107,7
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	2322608	845788	36,4	2322608	832889	35,9		12899	
Iš viso pajamų:	9269275	7953385	85,8	7988684	6561120	82,1	1280591	1392266	108,7

Šaltinis: LR Finansų Ministerija

2016 m. VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETŲ KONSOLIDUOTOS
VISUMOS OPERATYVINIAI DUOMENYS

(tūkst.Eur)

Pajamos	Konsoliduotos visumos biudžetas			Valstybės biudžetas			Savivaldybių biudžetas		
	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	sausio-gruodžio mėn.faktas	Metinio biudžeto vykdymas %
Mokesčiai									
Pajamų ir pelnomokesčiai	2056153	2175493	105,8	941474	1003732	106,6	1114679	1171761	105,1
Gyventojų pajamų mokesčiai	1476563	1547845	104,8	361884	376084	103,9	1114679	1171761	105,1
Pelnomokestis	579590	627648	108,3	579590	627648	108,3			
Turtomokesčiai	103621	127365	122,9	2272	1031	45,4	101349	126335	124,7
Žemės mokesčiai	19455	28363					19455	28363	
Paveldimoturtomokestis	1125	1469	130,6				1125	1469	130,6
Nekilnojamojo turto mokesčiai	83041	97533	117,5	2272	1031	45,4	80769	96503	119,5
Prekių ir paslaugų mokesčiai	4426109	4403430	99,5	4366384	4337271	99,3	59725	66159	110,8
Pridėtinės vertės mokesčiai	3049577	2989582	98,0	3049577	2989582	98,0			
Atskaitymai nuopajamų pagal LR miškų įstatymą	26100	24282	93,0	26100	24282	93,0			
Akcizai	1171942	1201764	102,5	1171942	1201764	102,5			
Cukraus sektoriaus mokesčiai	1080	1083	100,3	1080	1083	100,3			
Loterijų ir azartinių lošimų mokesčiai	15500	13742	88,7	15500	13742	88,7			
Transporto priemonių mokesčiai	59610	64169	107,6	59610	64169	107,6			
Mokesčiai už aplinkos teršimą	16370	12736	77,8	10044	6016	59,9	6326	6720	106,2
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	85930	96073	111,8	32531	36634	112,6	53399	59439	111,3
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	106000	95604	90,2	106000	95604	90,2			
Kitos pajamos									
Turtos pajamos	309981	357262	115,3	286140	321368	112,3	23841	35894	150,6
Palūkanos už paskolas	158727	157265	99,1	158727	157265	99,1			
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	5470	6676	122,0	5470	6676	122,0			
Lietuvos banko likutinis pelnas	4000	10445	261,1	4000	10445	261,1			
Dividendai	98456	133532	135,6	94989	123295	129,8	3467	10237	295,3
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimoteise	7154	7229	101,0	7154	7229	101,0			
Nuomos mokesčiai už valstybinę žemę ir valstybinių vidaus vandenų fondovandens telkinius	18142	21455	118,3				18142	21455	118,3
Mokesčiai už valstybinių gamtos išteklius	11832	17887	151,2	9600	13685	142,6	2232	4201	188,2
Angliavandenilių išteklių mokesčiai	6200	2774	44,7	6200	2774	44,7			
Pajamos už prekes ir paslaugas	198666	227872	114,7	119993	140806	117,3	78673	87066	110,7
Pajamos už patalpų nuomą	15972	22095	138,3	6339	8769	138,3	9633	13327	138,3
Konsulinis mokesčiai	27700	33777	121,9	27700	33777	121,9			
Pajamos už atsitiktines paslaugas	144587	159155	110,1	75547	85415	113,1	69040	73739	106,8
Žyminis mokesčiai	7942	10119	127,4	7942	10119	127,4			
Kitos pajamos	2465	2727	110,6	2465	2727	110,6			
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	38185	61188	160,2	36420	56637	155,5	1765	4551	257,9
Kitos neišvardytos pajamos	11951	28329	237,0	8933	20353	227,8	3018	7976	264,3
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	75237	91141	121,1	68601	66377	96,8	6636	24765	373,2
Žemė	36600	34598	94,5	36600	34598	94,5			
Kitas materialusis ir nematerialusis turas	38637	56543	146,3	32001	31779	99,3	6636	24765	373,2
Sandoriai su finansiniu turto	9019	4307	47,8	9019	4307	47,8			
Kitos gautinos sumos	9019	4307	47,8	9019	4307	47,8			
Visos pajamų:	7334922	7571992	103,2	5945236	6047484	101,7	1389686	1524508	109,7
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	2101136	1439838	68,5	2101136	1432836	68,2		7002	
Iš visos pajamų:	9436058	9011830	95,5	8046372	7480320	93,0	1389686	1531510	110,2

Šaltinis: LR Finansų Ministerija

4 PRIEDAS

2017 m. VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETŲ KONSOLIDUOTOS VISUMOS PRELIMINARŪS DUOMENYS

(tūkst.Eur)

Pajamos	Konsoliduotos visumos biudžetas			Valstybės biudžetas			Savivaldybių biudžetas		
	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %
Mokesčiai									
Pajamų ir pelnomokesčiai	2233411	2257781	101,1	1017366	984242	96,7	1216045	1273539	104,7
Gyventojų pajamų mokesčiai	1555622	1626752	104,6	339577	353212	104,0	1216045	1273539	104,7
Pelnomokesčiai	677789	631030	93,1	677789	631030	93,1			
Turtomokesčiai	106761	128992	120,8	900	1354	150,4	105861	127638	120,6
Žemės mokesčiai	21685	30105	138,8				21685	30105	138,8
Paveldimoturtomokesčiai	1154	1669	144,7				1154	1669	144,7
Nekilnojamojo turto mokesčiai	83922	97218	115,8	900	1354	150,4	83022	95864	115,5
Prekių ir paslaugų mokesčiai	4835432	4848257	100,3	4765731	4776381	100,2	69701	71876	103,1
Pridėtinės vertės mokesčiai	3282560	3293706	100,3	3282560	3293706	100,3			
Atskaitymai nuopajamų pagal LR miškų įstatymą	26400	25808	97,8	26400	25808	97,8			
Akcizai	1339467	1326765	99,1	1339467	1326765	99,1			
Cukraus sektoriaus mokesčiai	1080	1011	93,6	1080	1011	93,6			
Loterijų ir azartinio lošimų mokesčiai	17770	16451	92,6	17770	16451	92,6			
Transporto priemonių mokesčiai	58000	67304	116,0	58000	67304	116,0			
Mokesčiai už aplinkos teršimą	12366	15222	123,1	5954	8266	138,8	6412	6956	108,5
Rinkliavos ir mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	97789	101991	104,3	34500	37071	107,5	63289	64920	102,6
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	102000	101208	99,2	102000	101208	99,2			
Kitos pajamos									
Turto pajamos	289063	285601	98,8	263529	241482	91,6	25534	44119	172,8
Palūkanos už paskolas	117458	120673	102,7	117458	120673	102,7			
Palūkanos už depozitus ir vertybinius popierius	4830	671	13,9	4830	671	13,9			
Lietuvos banko likutinis pelnas	10000	11510	115,1	10000	11510	115,1			
Dividendai	110220	98915	89,7	106910	81269	76,0	3310	17646	533,1
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimoteise	7235	7448	102,9	7235	7448	102,9			
Nuomos mokesčiai su valstybine žeme ir valstybinio vidaus vandenų fondovandens telkiniais	18942	21471	113,4				18942	21471	113,4
Mokesčiai su valstybinių gamtos išteklių	16851	21557	127,9	13882	16890	121,7	2969	4667	157,2
Angliavandenilių išteklių mokesčiai	3527	3356	95,2	3214	3021	94,0	313	336	107,2
Pajamos už prekes ir paslaugas	207791	232656	112,0	125077	137864	110,2	82714	94792	114,6
Pajamos už patalpų nuomą	17778	24389	137,2	5748	7178	124,9	12030	17211	143,1
Konsulinis mokesčiai	25252	27025	107,0	25252	27025	107,0			
Pajamos už atsitiktines paslaugas	153844	169935	110,5	83160	92354	111,1	70684	77581	109,8
Žyminis mokesčiai	8340	8645	103,7	8340	8645	103,7			
Kitos pajamos	2577	2662	103,3	2577	2662	103,3			
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	41637	51616	124,0	39000	46787	120,0	2637	4829	183,1
Kitos neišvardytos pajamos	13408	24798	184,9	10240	9304	90,9	3168	15494	489,1
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	74617	93997	126,0	57482	71908	125,1	17135	22089	128,9
Žemė	19553	35395	181,0	19553	35395	181,0			
Kitas materialusis ir nematerialusis turas	55064	58602	106,4	37929	36513	96,3	17135	22089	128,9
Sandoriais finansiniame turte	4646	2344	50,5	4646	2344	50,5			
Kitos gautinos sumos	4646	2344	50,5	4646	2344	50,5			
Viso pajamų:	7908766	8027251	101,5	6385971	6372874	99,8	1522795	1654377	108,6
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	2101334	1435077	68,3	2101334	1423389	67,7		11688	
Iš viso pajamų:	10010100	9462328	94,5	8487305	7796263	91,9	1522795	1666064	

Šaltinis: LR Finansų Ministerija

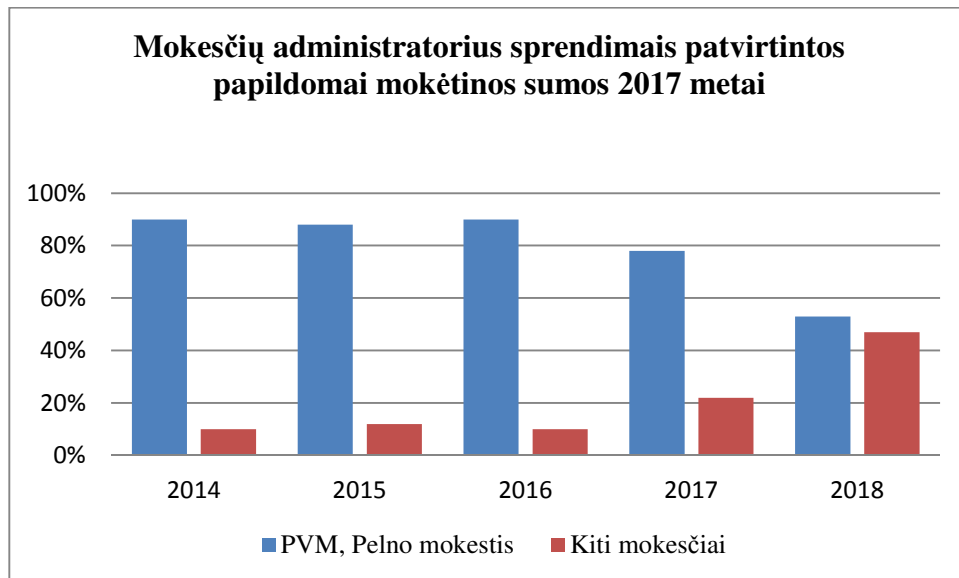
5 PRIEDAS

2018 m. VALSTYBĖS BIUDŽETO IR SAVIVALDYBIŲ BIUDŽETŲ KONSOLIDUOTOS VISUMOS PRELIMINARŪS DUOMENYS

(tūkst.Eur)

Pajamos	Konsoliduotos visumos biudžetas			Valstybės biudžetas			Savivaldybių biudžetas		
	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio plano vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio plano vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio plano vykdymas %
Mokesčiai									
Pajamų ir pelnomokesčiai	2515339	2531596	100,6	1010519	1005948	99,5	1504820	1525648	101,4
Gyventojų pajamų mokesčiai	1816923	1840347	101,3	312103	314700	100,8	1504820	1525648	101,4
Pelnomokesčiai	698416	691249	99,0	698416	691249	99,0			
Turtomokesčiai	121400	136913	112,8	2600	1715	66,0	118800	135198	113,8
Žemės mokesčiai	25258	36807	145,7				25258	36807	145,7
Paveldimoturtomokesčiai	1295	1802	139,1				1295	1802	139,1
Nekilnojamojo turto mokesčiai	94847	98304	103,6	2600	1715	66,0	92247	96589	104,7
Prekių ir paslaugų mokesčiai	5061602	5066410	100,1	5055151	5059526	100,1	6451	6884	106,7
Pridėtinės vertės mokesčiai	3539791	3540087	100,01	3539791	3540087	100,01			
Atskaitymainuopajamų pagal LR miškų įstatymą	26400	29722	112,6	26400	29722	112,6			
Akcizai	1452185	1438520	99,1	1452185	1438520	99,1			
Cukraus sektoriaus mokesčiai		72			72				
Loterijų ir azartinių lošimų mokesčiai	16100	17207	106,9	16100	17207	106,9			
Transporto priemonių mokesčiai	14503	18582	128,1	14503	18582	128,1			
Mokesčiai už aplinkos teršimą	12623	22221	176,0	6172	15337	248,5	6451	6884	106,7
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	97000	116272	119,9	97000	116272	119,9			
Kitos pajamos									
Turtopajamos	291998	270605	92,7	264231	223775	84,7	27767	46831	168,7
Palūkanos už paskolas	6217	6528	105,0	6217	6528	105,0			
Palūkanos už indėlius, depozitus ir vertybinius popierius	237	819	345,4	217	761	350,6	20	58	289,5
Lietuvos banko pelno įmokos	11500	11169	97,1	11500	11169	97,1			
Dividendai ir valstybės įmonių pelno įmokos	226250	193763	85,6	222111	175373	79,0	4139	18391	444,3
Mokesčių sužalstybės turto naudojimo apatikiėjimoteise	7447	7572	101,7	7447	7572	101,7			
Nuomos mokesčių sužalstybinė žemė	19609	22355	114,0				19609	22355	114,0
Mokesčių sužalstybinis gamtos išteklius	17469	24910	142,6	13750	19231	139,9	3719	5679	152,7
Angliavandenilių išteklių mokesčiai	3269	3490	106,8	2989	3141	105,1	280	349	124,6
Pajamų sužprekesir paslaugas	371381	403116	108,5	211968	222031	104,7	159413	181085	113,6
Pajamų su žilgalaičių trumpalaikiomis materialiojo turto nuoma	17534	22194	126,6	4098	6568	160,3	13436	15626	116,3
Konsulinis mokesčiai	25352	25704	101,4	25352	25704	101,4			
Budžetinių įstaigų pajamų sužprekesir paslaugas	164885	179477	108,9	91208	97905	107,3	73677	81573	110,7
Žyminis mokesčiai	8507	9764	114,8	8507	9764	114,8			
Rinkliavos	107526	120339	111,9	35226	36453	103,5	72300	83886	116,0
Kitos pajamos	47577	45639	95,9	47577	45639	95,9			
Pajamos iš baudų, konfiskuoto turto ir kitų netesybų	48172	54348	112,8	45320	48213	106,4	2852	6135	215,1
Kitos neišvardytos pajamos	13071	17732	135,7	10620	7475	70,4	2451	10257	418,5
Materialiojo ir nematerialiojo turto realizavimo pajamos	82694	141752	171,4	65018	119521	183,8	17676	22231	125,8
Žemės realizavimo pajamos	26961	38282	142,0	23011	30593	132,9	3950	7690	194,7
Kitas materialusis ir nematerialusis turas	55733	103470	185,7	42007	88929	211,7	13726	14542	105,9
Finansinio turto sumažėjimo pajamos (finansinio turto pardavimas/grižusios finansinės investicijos)	4835	1616	33,4	4835	1616	33,4			
Kitos gautinos sumos	4835	1616	33,4	4835	1616	33,4			
Viso pajamų:	8607492	8740360	101,5	6767262	6806091	100,6	1840230	1934269	105,1
Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos	2303876	1984017	86,1	2303876	1962590	85,2		21427	
Iš viso pajamų:	10911368	10724376	98,3	9071138	8768681	96,7	1840230	1955696	

Saltinis: LR Finansų Ministerija



Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis VMI duomenimis

7 PRIEDAS

Nr.	Dažniausiai nurodomas pagrindas, apskaičiuoti papildomas sumas po patikrinimo	Mokestis, kuriam priskiriama
1	0 proc. PVM tarifo taikymo pažeidimai	PVM
2	PVM atskaitos pažeidimai	PVM
3	Pažeidimai apskaičiuojant pelno mokestį	PLN
4	Nustatytos neapskaitytos pardavimo pajamos, neapskačiuotas pardavimo PVM	PVM, PLN
5	Sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais pažeidimai	PLN
6	Neteisėtai padidintos sąnaudos	PLN
7	Mokėtas nepriskaičiuotas darbo užmoekstis	GPM, PLN

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis VMI duomenimis

PVM – Pridėtinės vertės mokestis
 PLN – Pelno mokestis
 GPM – Gyventojų pajamų mokestis