MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ALGIS VALUNGEVIČIUS

MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS SOCIALINIO IR EKONOMINIO TEISINGUMO ASPEKTU

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė
doc. dr. L. Birškytė

VILNIUS, 2016

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS SOCIALINIO IR EKONOMINIO TEISINGUMO ASPEKTU

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovė
doc. dr L. Birškytė
2016 04

Recenzentas

2016 04

Atliko
FVmns4-02 gr. stud.
A. Valungevičius
2016 04

VILNIUS, 2016

TURINYS

ĮVADAS 6
1. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI 8
1.1. Mokesčių sistemos charakteristika 8
1.2. Socialinio ir ekonominio teisingumo reikšmė mokesčių sistemoje 11
1.3. Mokesčių sistemos vertinimo galimybės 15
1.3.1. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus 15
1.3.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai 20
1.3.3. J.B.S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai 21
2. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODOLOGIJA 24
2.1. Pirminių vertinimo rodiklių parinkimo pagrindas 25
2.2. Tyrime naudojamų rodiklių vertinimo eiga 30
3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS SOCIALINIO IR EKONOMINIO TEISINGUMO POŽIŪRIU 33
3.1. Mokestinių pajamų surinkimo ir panaudojimo vertinimas 33
3.2. Pagrindinių šalies mokesčių tarifų kitimo poveikio ūkio subjektų elgsenai vertinimas 52
3.3. Mokesčių naštos poveikis šalies socialinei ir ekonominei raidai 55
IŠVADOS 62
PASIŪLYMAI 64
LITERATŪRA 65
ANOTACIJA 74
ANNOTATION 75
SANTRAUKA 76
SUMMARY 77

LENTELĖS

1 lentelė. Apmokestinimo principai 15
2 lentelė. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai. 18
3 lentelė. Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo rodikliai..... 19
4 lentelė. J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai 21
5 lentelė. Indeksų apskaičiavimo metodai ir pagrindinės charakteristikos 28
6 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu rodiklių sistema 29
7 lentelė. Statistinių duomenų prieigos 31
8 lentelė. Valstybės biudžeto pajamų vykdymo duomenys 34
9 lentelė. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų elastingumo koeficientas 2008 – 2014 m. 36
10 lentelė. Mokesčių naštos rodiklio Lietuvoje dinamika 2008 – 2014 metais 37
11 lentelė. Mokesčių našta tarp Europos valstybių pagal mokesčių rūšis. 39
12 lentelė. GPM mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas 43
13 lentelė. PVM mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas 44
14 lentelė. Pelno mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas..... 45
15 lentelė. Valstybės prioritetinės sritys pagal vyriausybių programas 47
16 lentelė. Valstybės biudžeto išlaidos pagal funkcijas 2008 – 2015 m. 47
17 lentelė. Skurdo lygis prieš ir po socialinių išmokų 2011 – 2014 m. 49
18 lentelė. Nedarbo ir mažo darbo užmokesčio spąstai 2010 – 2014 m. 51
19 lentelė. GPM, PVM ir pelno mokesčio tarifų dinamika 2008 – 2015 metais 52
20 lentelė. Naujai įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius 53
21 lentelė. Vartojimo išlaidos..... 53
22 lentelė. Koreliacinė analizė tarp mokesčių (pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno) tarifų pokyčių ir šešėlinės ekonomikos, vartojimo, verslo steigimosi tendencijų 55
23 lentelė. Žmogaus socialinės raidos indeksas Lietuvoje 2010 – 2015 metais. 56
24 lentelė. „Doing business“ rodiklio dinamika Lietuvoje 2010 – 2016 metais. 58
25 lentelė. Pasaulio konkurencingumo indekso dinamika Lietuvoje 2010 – 2015 metais 59
26 lentelė. Probleminiai veiksniai užsiimant verslu Lietuvoje 2010 – 2015 metais 59
27 lentelė. Koreliacinė analizė tarp mokesčių rodiklių ir socialinių bei ekonominių indeksų..... 60

PAVEIKSLAI

1 paveikslas. Empirinio tyrimo loginė shema 31
2 paveikslas. Valstybės biudžeto pajamų struktūra 2008 – 2014 m. 33
3 paveikslas. Valstybės biudžeto pajamos ir išlaidos 35
4 paveikslas. Valdžios sektoriaus deficitas 36
5 paveikslas. Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2008 – 2014m. 38
6 paveikslas. Bendroji mokesčių našta tarp Europos šalių 2008 – 2013 m. 40
7 paveikslas. Vartojimo mokesčių našta 41
8 paveikslas. Darbo mokesčių našta 42
9 paveikslas. Kapitalo mokesčių našta 42
10 paveikslas. Vidutinės valstybės išlaidos 2008 – 2014 m. pagal funkcijas 48
11 paveikslas. Vidutinis skurdo lygio sumažėjimas Europos Sąjungoje po socialinių išmokų 50
12 paveikslas. Šešėlinės ekonomikos mastai Lietuvoje 2008 – 2015 m. 54
13 paveikslas. Šešėlinės ekonomikos mastai Europoje 2015 m. 54
14 paveikslas. Gini indekso dinamika Lietuvoje 2008 – 2014 metais 56
15 paveikslas. Gini indeksas tarp Europos Sąjungos šalių 2014 metais 57

ĮVADAS

Mokesčių sistema yra svarbus valstybės įrankis, darantis įtaką ekonomikos plėtrai, socialinei raidai ir užtikrinantis, kad svarbiausios valstybės funkcijos gali būti įvykdytos. Veiksminga ir efektyvi mokesčių sistema, kuri skatintų šalies ekonomiką ir užtikrintų konkurenciją, gaunamų lėšų surinkimą, bei tikslingą jų paskirstymą, turėtų būti kiekvienos valstybės tikslas, todėl siekiama atrasti tokias mokesčių sistemos sąlygas, kurios užtikrintų valstybės funkcijų vykdymą ne tik šiandien, bet ir ateityje (A. Imbrasienė, 2008).

Tyrimo aktualumas ir naujumas. Kintant ekonominėms sąlygoms mokesčių sistema taip pat dažnai yra keičiama arba tobulinama – įvedami nauji mokesčiai, tikslinamos tam tikros nuostatos, mokesčių objektai, didinami arba mažinami mokesčių tarifai ir kt. Toks mokesčių politikos nestabilumas turi įtakos užimtumui, vartojimui, taupymui, investicijoms, pajamų perskirstymui, mokesčių surinkimui ir jo sąnaudoms (Z. Tamašauskienė, A. Žadvidaitė, 2011). Teigiami mokesčių sistemos pokyčiai arba tinkamai vykdoma mokesčių politika skatina šalies ekonomiką, kai, tuo tarpu, per dideli mokesčiai gali skatinti vengti sąžiningai mokėti mokesčius. Siekiant to išvengti ir nustatyti esamos mokesčių sistemos veiksmingumą reikia atlikti išsamią ir visapusę analizę.

Lietuvoje mokesčių sistema vis dar laikoma problematiška. Dideli šešėlinės ekonomikos mastai, polinkis apsipirkti kaimyninėse valstybėse, didelis darbo pajamų apmokestinimas, kai kurios mokesčių lengvatos ir kt. yra pagrindinės priežastys, dėl kurių mokesčių sistema laikoma neefektyvia, diskriminuojančia, bei slopinančia ekonomikos augimą. Dėl šių priežasčių atsiranda poreikis tobulinti Lietuvos mokesčių sistemą, tai ir lemia nagrinėjamos temos aktualumą.

Mokslinėje literatūroje mokesčių sistema kaip visuma ir atskiros jos sudedamosios dalys nagrinėtos itin gausiai. Geros mokesčių sistemos principus nagrinėjo M. Myrsky (2012), S. Chand (2013), S. Guru (2013), T. Jefferson (2013), J. Mercier (2013) ir kt., mokesčių sistemos vertinimo būdus analizavo: E. Buškevičiūtė (2005), K. Levišauskaitė, K. Šinkūnienė (2006), .J Slemrod, J. Gillitzer (2013) Bivainis, Skačkauskienė (2007), Skačkauskienė (2009), Z. Tamašauskienė, A. Žadvidaitė, (2011), V. Tanzi (2010), L. Šapalienė (2008), A. Novošinskienė (2013), D. Rudytė, L Šalkauskienė, L. Lukšienė (2009), G. Jakštonytė, L. Giriūnas (2010) ir kt., mokesčių sistemos efektyvumą nagrinėjo: L. Juozaitienė (2009), I. Kancevičienė, M. Prievelis (2012), K. Levišauskaitė, K. Šinkūnienė (2006), taip pat, daugelis autorių analizavo atskiras mokesčių sistemos dalis, tokias kaip: mokesčių našta, apmokestinimo principai ir riba, mokesčių trūkumai, atskirų mokesčių vertinimas, mokesčių sistemos kitimas, mokesčių sistemos įtaka šešėlinei ekonomikai, mokesčių administravimo problemos (E. Buškevičiūtė (2005), J. Krumplytė (2008), N. Popelnikova, J. Žaptorius (2012), Z. Tamašauskienė, A. Žadvidaitė (2011), J. Slemrod, J. Gillitzer (2013), K. Nagac (2015), M. Mansor, M. Tayib (2013)).

Tačiau moksliniuose darbuose pasigendama naujų tyrimų vertinant mokesčių sistemos socialinį ir ekonominį teisingumą. Mokesčių ir apmokestinimo teisingumą analizavo A. Gomulowicz (2006), AICPA (American Institute of Certified Public Accountants, 2007), M. Hartner, S. Rechberger, E. Kirchler, A. Schabmann (2008), tačiau neišsprendė pagrindinių klausimų, susijusių su teisingumo pagrindo pasirinkimu, bei objektyvių vertinimo kriterijų parinkimu.

Tyrimo problema: kaip įvertinti ar mokesčių sistema ekonominiu ir socialiniu požiūriu yra teisinga? Ar Lietuvos Respublikos mokesčių sistema atitinka socialinio ir ekonominio teisingumo kriterijus?

Tyrimo objektas: Lietuvos Respublikos mokesčių sistema.

Tyrimo tikslas: nustatyti mokesčių sistemos vertinimo kriterijus socialinio ir ekonominio teisingumo aspektu, bei įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, kartu nustatant pagrindines mokesčių sistemos tobulinimo kryptis ir galimybes.

Tyrimo uždaviniai:

- Teoriškai išanalizuoti teisingos mokesčių sistemos reikšmę ir nustatyti jos vertinimo galimybes;
- Išanalizavus pagrindinius mokesčių sistemos vertinimo būdus sudaryti vertinimo kriterijų sistemą mokesčių sistemos vertinimui socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu;
- Įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą ir nustatyti jos problemas, bei pateikti rekomendacijas jos tobulinimui.

Tyrimo metodai: sisteminė ir palyginamoji mokslinės literatūros analizė, statistinių duomenų analizė, koreliacinė analizė.

Darbo struktūra: darbą sudaro trys dalys, pirmoje dalyje analizuojama mokslinė literatūra mokesčių sistemos vertinimo klausimais, nagrinėjami vertinimo galimybės ir metodai, antroje – išskiriami mokesčių sistemos vertinimui svarbiausi kriterijai, bei pateikiama tyrimo loginė schema, trečioje dalyje pagal pateiktą metodologiją atliekamas tyrimas.

Tyrimo praktinė vertė ir rezultatų taikymo sritys: esamos mokesčių sistemos įvertinimas leis nustatyti mokesčių sistemos stipriąsias ir silpnąsias puses, esamas spragas. Šios informacijos dėka atsiras galimybių patobulinti mokesčių sistemą. Šiame tyrime gauti rezultatai gali būti naudojami tolimesniam ir gilesniam mokesčių sistemos vertinimui.

1. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1.Mokesčių sistemos charakteristika

Prieš pradedant plačiau nagrinėti mokesčių sistemą ir jos vertinimo galimybes, svarbu išsiaiškinti, kas yra pati mokesčių sistema kaip visuma. V. Aleknevičienė (2005) mokesčių sistemą apibūdino kaip tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių mokesčių visumą. Panašų mokesčių sistemos apibrėžimą pateikia ir E. Buškevičiūtė (2005), kurios teigimu valstybės mokesčių sistema – visuma įstatymais reglamentuojamų, tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių, bei rinkliavų rūšių, kurie privalomi mokėti valstybei ar teritoriniam jos vienetui (Lietuvoje – savivaldybėms). J.Rimas, R Stačiokas (2004) teigia, kad mokesčių sistema yra atskirų mokesčių sujungimas į vieną logišką koncepciją, kuri rodo jų įvairumą ir išreiškia jų bendrą tikslą bei sudaro vieną darbų vienetą. Šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus bendrus principus, vadinama mokesčių sistema (Snieška ir kt., 2005). Iš pateiktų apibrėžimų galima pastebėti, jog mokesčių sistemos pagrindą sudaro visuma mokesčių rūšių, todėl svarbu išsiaiškint kas sudaro mokesčių turinį. Mokesčių turinį (apmokestinimo intstrumentarijų) sudaro:

- mokesčio elementai (mokesčio subjektas, mokesčio objektas, mokesčio šaltinis, apmokestinimo vienetas, mokesčio tarifas, apmokestinimo lengvatos ir mokesčio suma);
- ėmimo būdas (tiesioginis, netiesioginis);
- nustatymo metodas (prie pajamų šaltinio, deklaracija, kadastras) (E. Buškevičiūtė, 2005).

Mokslinėje literatūroje galima rasti ir kitokių mokesčių sistemos apibrėžimų. Kindsfatarienė ir Lukoševičius (2008) nurodo, kad mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. J. Slemrod ir C. Gillitzerz (2013) teigia, jog mokesčių sistema yra taisyklių, tvarkos ir procedūrų rinkinys, kuris (i) apibrėžia įvykius sukeliančius mokestinę prievolę (mokesčių bazė ir rodikliai), (ii) nurodo koks subjektas ir kada turi pervesti mokestį (mokesčių sumokėjimo taisyklės), (iii) detalizuoja procedūras, kurios užtikrina kad būtų laikomasi mokesčių sumokėjimo taisyklių, įskaitant ir informaciją apie pasekmes (nuobaudas) už laiku neįvykdytą mokestinę prievolę.

Mokslinėje literatūroje pateikiami nevienodi mokesčių sistemos apibrėžimai, tačiau galima išskirti pagrindinius mokesčių sistemos bruožus: 1. mokesčių visuma (rūšys); 2. su mokesčiais susijusių taisyklių visuma.

Mokesčių sistemą galima suvokti kaip mokesčių rūšių, bei su mokesčiais susijusių taisyklių visumą, kurios nustato ir nuolatinį procesą – t.y. mokesčių mokėjimą, administravimą ir mokestines pasekmes nevykdant mokestinių prievolių.

Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis – nuo mokesčių sistemos efektyvumo (Z. Tamašauskienė, A. Žadvidaitė, 2011). Pasak Kuodžio

(2008), mokesčių sistemos tobulinimas, jos spragų šalinimas yra pagrindinis veiksnys siekiant pagerinti biudžeto būklę. Mokesčių sistemos reformavimas ar tobulinimas yra dažnas reiškinys, tačiau sudėtingas ir reikalauja itin detalios analizės. Kaip pastebi Štreimikienė ir Mikalauskienė (2006) svarbu, jog formuojant valstybės mokesčių sistemą nebūtų peržengiama apmokestinimo riba, priešingu atveju per dideli mokesčiai gali slopinti verslininkų iniciatyvas sąžiningai mokėti mokesčius, kitaip tariant, mokesčiai dažnai pradedami slėpti (atlyginimai vokeliuose, nelegalūs darbuotojai) ir plėtojasi šešėlinės ekonomikos veikla. Su šia nuomone sutinka ir Buškevičiūtė (2005) pabrėždama, jog nustatyta apmokestinimo riba turi padėti siekti kuo didesnio gyventojų užimtumo lygio ir gamybinio pajėgumo didinimo, bei prisidėti prie teisingo pajamų ir turto perskirstymo tarp atitinkamų subjektų. Apmokestinimo riba turi būti nustatyta atsižvelgiant į galimas neigiamas tokio efekto pasekmes ekonomikai. Turbūt visi prisimena „naktinės reformos“ pasekmes, kai padidintas pelno mokesčio tarifas lauktų rezultatų ir lūkesčių ne tik nepateisino, bet ir turėjo priešingą efektą.

Teisingesnės, efektyvesnės ar tiesiog geresnės mokesčių sistemos sukūrimas yra siektinas reiškinys kiekvienoje valstybėje. Šešioliktosios Lietuvos Respublikos vyriausybės 2012-2016 metų programoje skiriamas atitinkamas dėmesys mokesčių sistemos pertvarkos klausimu: „Mokesčių sistemos pertvarka bus skirta socialinei atskirčiai mažinti, visuomenės solidarumui stiprinti, viešųjų šalies finansų plėtrai. Šios pertvarkos esmė: tolygesnis mokestinės naštos pasiskirstymas tarp darbo ir kapitalo, didesnis pajamų ir turto apmokestinimo progresyvumas, vien socialiai reikšmingų ir tikslingų mokestinių lengvatų taikymas“ (Lietuvos Respublikos seimo nutarimas dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės programos). Tam kad mokesčių sistema būtų tobulinama tikslingai ir reikiama kryptimi, reikia įvertinti esamą sistemą, bei atskleisti jos trūkumus. Mokesčių sistema turi būti reformuojama taip, kad ji atitiktų minimalios mokesčių naštos, mokesčių neutralumo, teisingumo, aiškumo, viešumo, vienkartinio apmokestinimo ir administravimo veiksmingumo principus (A. Novošinskienė, J. Savickienė, 2008). Mokesčių sistema šalyje turi būti reformuojama ne tik atsižvelgiant į tam tikrus principus, bet ir į tai, kad mokesčiai šalyje turi tarpusavyje derėti, būti vienas su kitu susiję, t. y. šalyje turi būti sukurta darni mokesčių sistema (A. Novošinskienė, 2013). Iš to kas pasakyta, galima teigti, jog mokesčių sistemos tobulinimui keliami pakankamai aukšti reikalavimai, kadangi mokesčių sistema daro įtaką įvairioms socialinėms ir ekonominėms sritims, todėl reformuojant mokesčių sistemą turi būti atsižvelgta į įvairius faktorius, bei atlikta detali reformos poveikio analizė.

Nėra vienos mokesčių struktūros, kuri gali atitikti kiekvienos šalies reikalavimus. Geriausia sistema bet kuriai šaliai turėtų būti nustatoma atsižvelgiant į jos ekonominę struktūrą, pajėgumus administruoti mokesčius, savo viešųjų paslaugų poreikius ir daugelį kitų faktorių. Nepaisant to, pažvelgti į tai, kaip apibūdinama gera mokesčių sistema yra vienas iš būdų išsiaiškinti mokesčių sistemos tobulinimo kryptis. R. Rakauskaitė (2006) teigia, jog geros mokesčių sistemos pagrindą sudarantys principai yra tokie:

Valstybė gauna adekvačias ir stabilias laiko atžvilgiu pajamas. Šio principo esmė, kad valstybė turi gauti garantuotas (lengvai prognozuojamas) pajamas laiko atžvilgiu, o šių pajamų turi užtekti numatytiems viešiesiems poreikiams finansuoti. Be to, pajamų surinkimo procesas turėtų būti apsaugotas nuo netikėtų ir nepalankių ekonominių svyravimų. Mokestinių pajamų sumą labiausiai lemiantys mokesčių sistemos elementai yra mokesčių bazė ir mokesčių tarifai.

Lygybė – mokesčių įstatymai turėtų visiems suteikti vienodas galimybes taikyti atitinkamas teisės normas nepriklausomai nuo mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos ar mokesčio mokėtojo statuso.

Ekonominis augimas. Mokesčių sistema neturėtų trukdyti arba sumažinti gamybinių ekonomikos pajėgumų. Mokesčiai veikia santaupų, investicijų, užimtumo, gamybos veiksnių sąnaudų, išteklių paskirstymo, rentos dydžius. Kuriant ekonominės plėtros teisinius pagrindus, valstybės mokesčių sistema turi būti kuriama, siekiant skatinti taupymą ir investicijas, taip pat turi nepakenkti šalies prekių ir paslaugų konkurencingumui pasauliniu mastu.

Neutralumas. Mokesčių sistema turi užtikrinti garantuotas biudžeto pajamas, nesudarant palankesnių veiklos sąlygų, per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis, ūkio subjektams kitų mokėtojų sąskaita.

Paprastumas (aiškumas). Mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs (suprantami visiems suinteresuotiesiems), neprieštarauti vieni kitiems.

Viešumas. Viešumo principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai turėtų galimybę tuo pačiu metu ir kuo anksčiau susipažinti su rengiamais ar svarstomais verslo subjekto plėtrą veikiančiais mokesčių įstatymais ar jų pakeitimo projektais, taip pat turi būti sudaromos sąlygos minėtiems subjektams pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie jų rengimo. Šie projektai turi būti skelbiami viešai prieinamuose, specializuotuose leidiniuose, turi būti organizuojami rengiamų projektų aptarimai dalyvaujant suinteresuotoms institucijoms ir organizacijoms.

Administravimo veiksmingumas. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, t.y. mokestinės biudžetų ir fondų pajamos turi būti garantuojamos kiek įmanoma mažesnėmis išlaidomis.

Koordinavimas/integravimas. Visi šalyje egzistuojantys mokesčiai turi sudaryti vieningą struktūrą (sistemą), t.y. jie turi būti tarpusavyje derėti (socialine, ekonomine, teisine ir kt. prasme), taip pat, jie turi būti skirti tiems patiems visuomeniniams tikslams įgyvendinti.

Be jau išvardintų principų, A. Nellen (2006) išskiria **mokėjimo patogumą** (mokesčių sumokėjimas laiko ir mokėjimo būdo atžvilgiu turėtų būti paprastas) ir **minimalų mokesčių atotrūkį** (mokestis turėtų būti struktūrizuotas, siekiant sumažinti mokestinių prievolių nesilaikymą).

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti pagrindiniai apmokestinimo principai, kurie buvo nustatyti kuriant Lietuvos mokesčių sistemą:

- **Mokesčių mokėtojų lygybės principas.** Šis principas nustato visų mokesčių mokėtojų lygybę taikant mokesčių įstatymų nustatytas sąlygas.
- **Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas.** *1. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. 2. Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. 3. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais* (LR mokesčių administravimo įstatymas).
- **Apmokestinimo aiškumo principas.** Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (LR mokesčių administravimo įstatymas).
- **Turinio viršenybės prieš formą principas.** Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (LR mokesčių administravimo įstatymas).

Pateiktiems apmokestinimo principams neturi prieštarauti visi mokesčių teisės aktai.

Išanalizavus literatūroje nagrinėtus mokesčių sistemos apibrėžimus galima apibendrintai teigti, jog *mokesčių sistema yra mokesčių rūšių, turinčių bendrą tikslą – sukaupti reikiamas lėšas valstybės funkcijų užtikrinimui, ir taisyklių, susijusių su mokesčių mokėjimu, vykdymu ir administravimu visuma.* Mokesčių sistemos tobulinimas turėtų būti vykdomas atsižvelgiant į geros mokesčių sistemos formavimo principus: *šalyje mokesčių sistema turėtų būti struktūrizuota, aiškiai suprantama, neiškreipti ekonominių sprendimų, tačiau užtikrinti laiku gaunamas reikalingas lėšas valstybės funkcijų vykdymo užtikrinimui kiek įmanoma mažesnėmis išlaidomis.*

Pirminis mokesčių sistemos tikslas yra surinkti valstybės funkcionavimui reikalingas lėšas. Tad kyla klausimas, kaip tai padaryti ir į ką atsižvelgti, ar reikia reformuoti esamą sistemą, bei kokių principų laikytis reformuojant mokesčių sistemą, tam kad pirminis tikslas būtų pasiektas. Vienas iš galimų atsakymų – teisingumo principo įgyvendinimas, kuris skatina glaudesnius santykius tarp mokesčių mokėtojų ir valstybės, tad sekančiame skyrelyje bus aptariama šio principo svarba bei pagrindiniai bruožai.

1.2.Socialinio ir ekonominio teisingumo reikšmė mokesčių sistemoje

Mokesčių sistemos galimybių ir poreikių balansas turi būti pasiektas atsižvelgiant į augančius visuomeninius poreikius socialinio ir ekonominio teisingumo atžvilgiu. Sudėtingoje ekonominėje ir socialinėje aplinkoje, gali būti sudėtinga arba netgi neįmanoma sukurti ir administruoti mokesčių sistemą, kuri yra teisinga absoliučia prasme. Tačiau mokesčių sistema, kuri dažniausiai suvokiama kaip teisinga ir nešališka yra pageidautina ir siektina. Teisingumas – tai moralinė ir socialinė

koncepcija (AICPA[1], 2007). Tačiau terminas teisingumas yra sudėtingas, o kai kurie mokslininkai teigia, jog šio termino apskritai neįmanoma apibrėžti. Toliau pateikiamos pastabos ir argumentai padės suformuoti teisingumo termino mokesčių sistemoje apibrėžimą.

AICPA (2007) pateikia 7 mokesčių teisingumo dimensijas:

1. **Mainų teisingumas** – per ilgą laiką mokesčių mokėtojai turi gauti atitinkamą naudą už mokesčius, kuriuos sumoka. Mainų teisingumas reiškia, jog valstybė per ilgą laikotarpį teikia tam tikras paslaugas, atitinkančias mokesčių mokėtojų ir jų šeimų poreikius. Kita vertus, mainų teisingumo principas nereiškia, jog per tam tikrą periodą tam tikras mokesčių mokėtojas gaus naudą proporcingą tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėtų mokesčių sumai. Mainų teisingumas – tai būsimos naudos pažadas.

2. **Proceso teisingumas** – mokesčių mokėtojai turi galimybę išreikšti savo nuomonę mokesčių sistemos tobulinimo klausimais, o taip pat mokesčių sistemos proceso metu su mokesčių mokėtojais turi būti elgiamasi pagarbiai.

3. **Horizontalus teisingumas** – visais svarbiais aspektais panašūs mokesčių mokėtojai apmokestinami vienodai.

4. **Vertikalus teisingumas** – mokesčiai turi remtis galimybės mokėti principu.

5. **Teisingumas laiko atžvilgiu** – mokesčiai neturi būti nepagrįstai iškraipomi, kai pajamų ar turto lygis kinta laikui bėgant.

6. **Grupės teisingumas** – nei viena mokesčių mokėtojų grupė negali būti vertinama palankiau nei kita, arba kitos nenaudai be rimtos priežasties.

7. **Laikymosi teisingumas** – visi mokesčių mokėtojai laiku sumoka mokestinę prievolę.

Tam kad mokesčių sistemoje būtų pasiektas septintasis teisingumo kriterijus, t.y. kad mokesčių mokėtojai savanoriškai laikytųsi mokesčių vykdymo taisyklių reikia, kad visi kiti kriterijai taip pat būtų vykdomi.

Teisingumo – neteisingumo supratimo ir vertinimo problema yra viena iš seniausiai nagrinėjamų žmonijos istorijoje, tačiau, skirtingai negu teisingumas plačiąja prasme, socialinis teisingumas nėra sena koncepcija. Geriausiai žinoma socialinio teisingumo samprata priklauso amerikiečių filosofui Johnui Rawlsui, suformulavusiam vadinamąjį skirtumo principą (socialinė ir ekonominė nelygybė turi būti reguliuojama siekiant padėti į blogiausią padėtį patekusiems žmonėms) (J. Bieliauskaitė, 2009). Socialinio teisingumo koncepcija siejama su laisvos rinkos santykių įsigalėjimu ir siekiu pagerinti žmonių gyvenimo kokybę. Socialinis teisingumas siejamas su žmogaus teisėmis, žmogaus orumu, teisingu visuomenėje sukurtų gėrybių paskirstymu, gyvenimo kokybe (V. Rudzkienė, A. Kanopka, 2013). Socialinis teisingumas, kai kurių autorių teigimu gali būti suprantamas kaip tam tikrų santykių atsiradimas: socialinis teisingumas – tai asmens ir valstybės bendradarbiavimas suteikiant konkretaus asmens teisiniam statusui teisių ir pareigų vienovės pavidalą (A. Vaišvila, 2002).

[1] American Institute of Certified Public Accountants

Dauguma autorių sutinka, jog valstybės įsikišimas į socialinį ir ekonominį gyvenimą yra būtinas, tačiau šiuo atveju vertinant socialinį teisingumą galima rasti ir prieštaringų nuomonių. Pasak A. Laurinavičiaus (2013), valstybių mastu socialiniam teisingumui didžiausia grėsmė kyla dėl valstybės, savivaldybių siekių perskirstyti pajamas ir turtą, visuomenei primetant mokesčių politiką, kuri remiasi miglotu, tačiau išoriškai patraukliu „socialinio teisingumo“ principu. Socialinio (arba paskirstomojo) teisingumo sąvoka politikoje naudojama siekiant moraliai pateisinti gėrybių paskirstymą (psl. 24).Vis dėlto, esant būtinybei teikti tam tikras viešąsias paslaugas, valstybei reikalingos pakankamai didelės lėšos, o Lietuvoje šios lėšos, didžiąja dalimi, gaunamos iš mokesčių. Tam kad valstybė ir visuomenė bendradarbiautų, t.y. mokesčių mokėtojai sąžiningai ir laiku mokėtų mokesčius, o valstybė tinkamai paskirstytų šias lėšas, reikalingas tarpusavio pasitikėjimas. Teisingumo jausmu pagrįsti santykiai gali padėti padidinti valstybės ir visuomenės pasitikėjimo lygį. Kaip teigia A. Vaišvila (2002) *Teisingumu grindžiami santykiai kaip tik ir gimdo žmonėse tokį pasitikėjimą, kuris leidžia jiems sutelktai veikti, siekti kompromisų, vienas kitą remti, vieno galimybes padidinti kito asmens galimybėmis, telkti savo laisvas pinigines lėšas, jas kapitalizuoti (išnaudoti krašto vidaus investicines galimybes), steigti akcines bendroves - kurti naujas darbo vietas, didinti mokesčių mokėtojų skaičių, jų pagrindu didinti valstybės galimybes materialiai padėti tiems visuomenės nariams, kurie dėl objektyvių priežasčių nepajėgia sau padėti bent minimaliu lygiu* (Vaišvila, 2002, p. 197). Asmeniui turi būti suteikta teisė disponuoti tokia gerove, kurią jis yra įgijęs teisėtais būdais. Padėtys ir pareigybės nešališkos galimybių lygybės sąlygomis turi būti prieinamos visiems. Visuomenės nariui turi būti skiriama ta kooperuojantis gautų išteklių dalis, kuri atitinka jo indėlį ir institucinius nuopelnus. Socialinė ir ekonominė nelygybė turi būti naudinga visuomenės nariams, kurių nepalankiausia padėtis (J. Bieliauskaitė, 2009).

Socialinio teisingumo elementai: lygybė, nuopelnai, poreikių tenkinimas (L.V. Papartis, A. Bitinas 2010). Dažnai socialinis teisingumas suvokiamas kaip pagrindinis visuomenės siekis, didinantis visuomenės gerovės lygį. Spartinti gyventojų gerovės augimą galima tarpusavyje derinant ekonomines paskatas ir socialinį teisingumą.

Tarp mokesčių sistemos ir socialinio teisingumo vyrauja glaudus ryšys (T. Jefferson, 2013). Išnagrinėjus literatūroje pateikiamus socialinio teisingumo apibrėžimus ir pagrindinius bruožus galima išskirti dvi pagrindines šio principo dedamąsias, taikomas mokesčių sistemai:

- **Teisingas mokesčių surinkimas** – mokesčių sistema turi užtikrinti, jog mokesčių mokėtojai perleistų teisingą savo pajamų dalį valstybei (geriausiai šį principą atitinka progresiniai mokesčiai).
- **Teisingas mokestinių pajamų paskirstymas** – valstybė, atsižvelgus į visuomenės poreikius, turėtų nustatyti tam tikrus finansavimo prioritetus (pirmiausiai finansuojama tos sritys, kurias galima vertinti, kaip esančias nepalankiausioje padėtyje).

Natūralu, kad mokesčiai vienaip ar kitaip paveikia gyventojų ir įmonių sprendimus, pavyzdžiui, didelis darbo jėgos apmokestinimas verčia slėpti gaunamas pajamas arba kraštutiniais atvejais apskritai mėgautis bedarbio pašalpa. Per didelis vartojimo apmokestinimas gali skatinti neapskaitomą prekybą, didėja šešėlinės ekonomikos mastai, kontrabanda arba gyventojų polinkis apsipirkti kaimyninėse šalyse. Per didelis kapitalo apmokestinimas gali slopinti įmonių investicijas, o dėl to lėčiau auga produktyvumas ir užimtumas bei kuriama mažiau naujų darbo vietų. Dauguma mokesčių pakeičia santykines kainas, to pasekmėje iškreipiamas ir pakeičiamas išteklių pasiskirstymas. Susirūpinimo objektas yra mastas, kuriuo mokesčių sistema:

- Neskatina taupymo ir investavimo;
- Bei iškreipia kitus sprendimus, susijusius su vartojimu ir gamyba.

Apmokestinimo įtaka ekonominiams stimulams pasireiškia dvejopai:

1. Pajamų efektu – mokesčio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių, skatinantis taupyti bei rezultatyviai dirbti, kad galima būtų prarastas pajamas atkurti.

2. Pakeitimo efektu – santykinis pajamų lygio sumažėjimas, kai prarandamas stimulas investuoti bei diegti naujoves, taupyti bei tęsti veiklą. (E. Buškevičiūtė, 2008).

Aukšti mokesčių tarifai gali iškreipti rinką. Problema atsiranda tada, kai rinkos dalyviai keičia elgseną ir atsisako itin apmokestintų prekių, paslaugų arba veiklos (Gwartney, Lawson 2006). Tokia ūkio subjektų elgsena vadinama pakeitimo efektu. Mokesčiai gali daryti įtaką ūkio subjektų sprendimams dėl:

1) darbo ir laisvalaikio pasirinkimo;

2) vartojimo struktūros ir vietos pasirinkimo;

3) pasirinkimo vartoti ar taupyti;

4) gamybos veiksnių pasirinkimo;

5) gamybos metodų pasirinkimo;

6) gyvenamosios vietos (pvz., valstybės, miesto ar kaimo) pasirinkimo;

7) dėl kitų svarbių dalykų (šeimos kūrimo ir pan.), kuriuos realiai sunku išmatuoti ir įvertinti. (V. Klyvienė, 2014).

Mokesčio efektyvumas priklauso nuo to, ar žmogus, keisdamas savo elgseną, gali jo išvengti. Ekonomistai mano, kad efektyvumo požiūriu geriausi yra vienkartiniai mokesčiai (pavyzdžiui pagalvės mokestis). Mokesčius, kurie iškreipia ekonominę elgseną valstybės gali pritaikyti sąmoningai, tam, kad pagerintų visuomenės gerovę. Ekonominė sistema, kuri grindžiama vartojimo mokesčiais lemia didesnį taupymo lygį šalyje, kas padidina kapitalo kiekį ekonomikoje, o taip pat ir didesnes darbuotojų pajamas. Tačiau vartojimo mokesčiai, kaip ir vienkartiniai mokesčiai turi skirtingą poveikį skirtingomis pajamomis disponuojančių asmenų atžvilgiu, nes vienodo tarifo mokestis

skausmingesnis pensininkams ir mažesnes pajamas uždirbantiems asmenims, nei turtingesniems žmonės. Šiuo atveju netenkinamas socialinio teisingumo principas.

Mokesčių sistemą galima apibūdinti kaip teisingą išskiriant tokius elementus:

- savanoriški mainai;
- nauda ateityje

Atsižvelgdamas į šiuos elementus darbo autorius suformulavo teisingos mokesčių sistemos apibrėžimą: teisinga mokesčių sistema, tai sistema, kurioje vyksta **savanoriškas** išteklių pasiskirstymas tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų, kurie atitinkamai už perleistas lėšas **ateityje** gali tikėtis gauti tam tikrą **naudą** iš valstybės. Savanoriškai perleistos lėšos atitinka galimybės mokėti principą, be to subjektų ekonominė elgsena paveikiama minimaliai. Tuo tarpu valstybė turėtų siekti paskirstyti ekonominius išteklius pagal subjektų poreikius ir galimybes.

Apibendrinant galima teigti, jog ekonominio ir socialinio teisingumo reikšmė mokesčių sistemoje yra didelė, todėl mokesčių politika turėtų būti vykdoma atsižvelgiant į šiuos principus. Ekonominio teisingumo principas dažnai tapatinamas su efektyvumu, kuris reikalauja modeliuoti mokesčių sistemą taip, kad žmonių ir įmonių elgsena būtų paveikta minimaliai. Vis tik svarbiausia, kad šalis taikytų mokesčių sistemą maksimizuojančią ilgalaikę visuomenės gerovę. Gyventojų gerovės augimo galimybės priklauso nuo teisingo viešųjų išteklių paskirstymo, bei teisingo mokestinių pajamų surinkimo. Vis dėl to, teoriškai lengvai apibrėžiami principai realybėje yra sunkiai įgyvendinami, dėl didelių poreikių ir galimybių skirtumų, skirtingo šių principų suvokimo, skirtingo subjektų veiklos aktyvumo bei kitų priežasčių. Iš viso to, kas pasakyta, galima pabrėžti, jog mokesčių sistema negali tenkinti trumpalaikių poreikių, pamindama ilgalaikio konkurencingumo ir gyventojų gerovės augimo galimybes, todėl formuojant ir tobulinant mokesčių sistemą, neužtenka vien atsižvelgti į tam tikrus principus, būtina nustatyti kaip tai paveiks socialinius ir ekonominius santykius.

1.3.Mokesčių sistemos vertinimo galimybės

1.3.1.Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

Vertinant mokesčių sistemą svarbu tinkamai parinkti rodiklius, pastarieji turi būti parenkami taip, kad ne tik būtų galima kuo išsamiau ir objektyviau apibūdinti tiriamos sistemos savybes, bet ir atitiktų pagrindinius reikalavimus. Lentelėje (žr. 1 lent.) pateikiami mokslininkų įvardinti pagrindiniai apmokestinimo principai, pagal kuriuos turėtų būti vertinama mokesčių sistema.

1 lentelė. Apmokestinimo principai

Apmokestinimo principai	Autorius
Teisingumo, tikslumo, naudingumo, pigumo	A. Smith (1776)

1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

1 lentelės tęsinys

Neutralumo, veiksmingumo, aiškumo ir paprastumo, efektyvumo ir teisingumo, elastingumo. Teisingumas, pakankamumas, paprastumas, perkeliamumas ir neutralumas.	The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2014) The Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP) (2011)
Teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo.	R. Rakauskaitė (2006)
Ekonominio efektyvumo, teisingumo, produktyvumo, tinkamumo	Z. Zhao (2008)
Teisingumo ir mokumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, aiškumo, patogumo ir pigumo, mokestinių įplaukų produktyvumo ir elastingumo.	Imbrasienė (2008)

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis A. Smith (1776), OECD (2014), ITEP (2011), R. Rakauskaitė (2006), Z. Zhao (2008), Imbrasienė (2008).

Efektyvios valstybės mokesčių sistemos kriterijai sisteminiu požiūriu gana sunkiai apibrėžiami ir dažniau yra intuityvūs nei apibrėžiami aiškiai išmatuojamais kriterijais (K. Levišauskaitė, K Šinkūnienė, 2006). Pasak V. Aleknevičienės (2005), vienos ar kitos šalies mokesčių sistema dažniausiai vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus.

Išnagrinėjus įvairių autorių siūlomus apmokestinimo principus, galima pastebėti, jog dauguma principų sutampa su geros mokesčių sistemos kriterijais. Teisingumo principą įvardijo visi autoriai, todėl galima teigti, jog šio principo svarba vertinant mokesčių sistemą yra viena svarbiausių.

Teisingumo principas. Teisingumo principo tipai:

• horizontalioji lygybė pasiekiama kai vienodoje ar panašioje padėtyje esantys asmenys moka tokio pat dydžio mokesčius. Principo esmė – mokesčiai turi būti panašūs visiems toje pačioje padėtyje esantiems asmenims.

• vertikalaus teisingumo taisyklė numato diferencijuotą apmokestinimą tarp nevienodas pajamas gaunančių asmenų. Mokesčių tarifai keičiasi priklausomai nuo gaunamų pajamų: didėjant gaunamoms mokesčio mokėtojo pajamoms, didėja ir mokesčių tarifas. (taikomi progresyviniai tarifai). Tačiau per dideli mokesčių tarifai skatina slėpti pajamas (Buškevičiūtė, 2005; Skačkauskienė, Bivainis, 2007).

Taigi, mokesčių sistema, kuri diskriminuoja rasės, spalvos ar tikybos pagrindu yra horizontaliai neteisinga. Nors idėja yra pakankamai aiški, yra dvi neaiškios sąvokos apibrėžime:

- ką reiškia, kad du žmonės turi būti vienodi (panašios padėties) visais svarbiais aspektais?
- ką reiškia du žmones traktuoti taip pat? (R. Kuodis, 2011).

Vertikalaus teisingumo principas teigia, kad kai kurie žmonės galėtų sumokėti didesnius mokesčius nei kiti, ir kad jie ir turėtų tai daryti. R. Kuodis (2011) išskiria 3 vertikalaus teisingumo vertinimo pagrindo problemas:

- nustatyti, kas turėtų mokėti didesnį tarifą;
- įgyvendinti šį principą, t.y. sukurti mokesčių taisykles, atitinkančias šį principą;
- ir, jei kas nors turėtų mokėti pagal didesnį tarifą, nuspręsti kiek daugiau jis turėtų mokėti, nei kiti.

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2009) susistemino ir sudarė teisingumo principą apibūdinančius rodiklius:

- **Gini koeficientas.** Rodo santykinį pajamų koncentracijos lygį. Kuo mažesnė koeficiento reikšmė, tuo mažiau išreikšta pajamų nelygybė.
- **Horizontalaus teisingumo indeksas.** Vertinamas pajamų mokesčio tarifas tam tikrose grupėse, kurias pagal tam tikras charakteristikas galima apibrėžti kaip vienodas.
- **Šalies mokesčių našta.** Šalies mokesčių naštos rodiklio vertinimo tikslas – nustatyti šalies mokesčių mokėtojų sumokėtą mokesčių dydį, lyginant su sukurtu vidaus produktu. Autoriai taip pat išskiria mokesčių naštos pasiskirstymą:
  - **Faktinis tarifas darbui** (Apskaičiuojamas kaip visų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų už pajamas iš darbo ir bendros darbuotojų atlyginimų sumos santykis) (J. Bivainis, I. Skačkauskienė, 2009).
  - **Faktinis tarifas kapitalui (**Vertinama mokesčių našta, tenkanti kapitalo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir įmonių mokami mokesčiai už nekilnojamąjį bei kilnojamąjį turtą, akcijas) (J. Bivainis, I. Skačkauskienė, 2009).
  - **Faktinis tarifas vartojimui** (Vertinama mokesčių našta, tenkanti vartojimui. Vartojimo mokestis apima gamintojo mokesčius ir galutinio vartojimo prekių mokesčius. Skaičiuojant vidutinį mokesčio tarifą vartojimui, apmokestinamąja baze laikoma šalies namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos) (J. Bivainis, I. Skačkauskienė, 2009).

Mokesčių naštos rodiklis atspindi šalyje veikiančią mokesčių sistemą. Kuo šis rodiklis yra didesnis, tuo verslininkams sunkiau yra plėsti savo veiklą, skatinti investicijas bei didinti verslo aplinkos patrauklumą. Esant dideliam mokesčių naštos rodikliui, verslininkai priversti slėpti savo pajamas ir taip skatinti šešėlinę ekonomiką.

- **Skaidrumo (viešumo) rodiklis.** Vertinamas mokesčių teisės aktų suprantamumas ir prieinamumas.
- **Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas.** Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės.

Ne mažiau svarbus principas – **ekonominis efektyvumas.** Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai ir atitinkamo rodiklio vertinimo tikslai pateikti 2 lentelėje (žr. 2 lent.).

2 lentelė. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo rodikliai.

Vertinamas mokesčių sistemos aspektas	Rodiklis	Vertinimo tikslas
Efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Nustatyti mokestinių pajamų augimo tempą (lyginant su ekonomikos augimu)
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Nustatyti apmokestinimo efektyvumą (apmokestinimo didinimo potencialą)
	Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Nustatyti išimčių, lengvatų mastą
	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Nustatyti įtaką mokesčių poveikio išteklių paskirstymui, pajamų surinkimui

Šaltinis: sudaryta pagal J. Bivainis ir I. Skačkauskienė, 2009

E. Buškevičiūtė (2005) teigia, kad apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas. Remiantis ekonominio efektyvumo principu, mokesčiai neturėtų stipriai paveikti žmonių elgsenos ekonominių tikslų atžvilgiu, kas neigiamai paveikti išteklių pasiskirstymą, o turi padėti siekti pagrindinių tikslų – ūkio augimo skatinimo ir užimtumo didėjimo.

Pagrindiniai mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo tikslai – nustatyti mokestinių pajamų augimo tempą ir potencialą, mokesčių poveikį pajamų surinkimui, bei nustatyti lengvatų mastą.

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2007) mokesčių **elastingumą** apibrėžia kaip valstybės pajamų iš mokesčių procentinio pokyčio ir apmokestinamosios bazės procentinio pokyčio, nesikeičiant mokesčių sistemai, santykį, o mokesčių sistema yra elastinga, kai santykio reikšmė yra didesnė nei vienetas

Administravimo paprastumas. Pagal šį principą mokesčių surinkimo vykdymas turi būti lengvai įgyvendinamas, o su tuo susijusios valstybės išlaidos turi būti kiek įmanoma mažesnės, mokesčių įstatymų laikymasis neturi sudaryti mokėtojams didelių rūpesčių, o mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka turėtų būti paprasta ir aiškiai suprantama. Pasak L. Šapalienės (2008), mokesčių administravimas yra efektyvus tada, kai jis leidžia panaudoti visus mokesčių šaltinius ir tai atliekama kiek įmanoma mažesnėmis sąnaudomis.

3 lentelė. Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo rodikliai.

Vertinamas mokesčių sistemos aspektas	Rodiklis	Vertinimo tikslas
Mokesčių administravimo sudėtingumas	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Nustatyti mokesčių surinkimo kainą
	Mokesčių atotrūkis	Nustatyti mokesčių vengimo, išsisukinėjimo, šešėlinės ekonomikos mastą
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Nustatyti mokesčių administratorių kvalifikaciją
	Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	Nustatyti mokesčių administratorių disponuojamų išteklių modernumą, darbuotojų profesionalumą
	Korupcijos indeksas	Nustatyti mokesčių mokėjimo vengimo galimybes
	Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo kainą
	Mokesčių rūšys	Nustatyti apmokestinamosios bazės platumą
	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Nustatyti mokesčių mokėtojų veiklos skaidrumą
Mokesčių administravimo sudėtingumas	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	Nustatyti mokesčių administratorių specializacijos naudingumą
	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	Nustatyti mokesčių administratorių veiklos kokybę
	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas	Nustatyti mokesčių teisės aktų spragas

Šaltinis: sudaryta pagal J. Bivainis ir I. Skačkauskienė, 2009

Mokesčių administravimo paprastumo vertinimo tikslas – nustatyti ar mokesčių surinkimas yra efektyvus t.y. ar mokestinės pajamos viršija visas su jų surinkimu patirtas išlaidas, nustatyti mokesčių atotrūkį t.y. mokesčių slėpimo ir šešėlinės ekonomikos mastus, nustatyti mokesčių administratorių kompetenciją ir jų specializacijos naudingumą ir galiausiai nustatyti mokesčių teisės aktų spragas, susijusias su mokesčių mokėtojų galimybe išvengti mokestinės prievolės.

Išanalizavus mokesčių sistemos vertinimo metodą pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, galima teigti, kad šis metodas leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieną principą atskirai. Teisingumo principas nurodo ar mokesčių sistema veikia teisingai, ar šalyje vyrauja pajamų pasiskirstymo lygybė. Ekonominio efektyvumo principas leidžia nustatyti ar valstybė

aprūpinama reikiamu pajamų kiekiu. Elastingumo principas parodo ar mokesčių sistema yra pakankamai lanksti ir prireikus gali išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių. Mokesčių administravimo paprastumo principas nurodo ar mokesčių sistema veikia vadovaudamasi aiškia ir visiems suprantama mokesčių administravimo sistema. Tačiau pastebėta ir trūkumų. Egzistuojantis prieštaravimas tarp principų nesuteikia galimybės įvertinti mokesčių sistemos, kaip visumos, o tai panaikina mokesčių sistemų palyginimo analizės galimybę.

1.3.2. V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai

Tarptautinio valiutos fondo atstovas V. Tanzi efektyvios mokesčių sistemos vertinimui pasiūlė aštuonis kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. Šiuo atveju mokesčių sistema įvertinama pagal atsakymus į klausimus pagal pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, kuriuos panaudojus gaunamas apibendrintas įvertinimas (L. Šapalienė, 2008). Moksliniu požiūriu V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai mokesčių sistemos vertinimo rodikliai apima kiekybinius ir kokybinius vertinimo kriterijus (D. Rudytė, et al., 2009).

Koncentracijos indeksas. Siekiama gauti atsakymą į klausimą kokia pajamų dalis iš mokesčių surenkama iš santykinai nedidelio skaičiaus mokesčių, bei nedidelio skaičiaus mokesčių tarifų. Lietuvoje didelė dalis mokestinių įplaukų surenkama iš 4 pagrindinių mokesčių: gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, akcizų bei pelno. Tačiau skirtingai nei mokesčių, mokesčių tarifų taikoma gerokai daugiau ir skirtingų. Vis dėlto, nepaisant didesnio skaičiaus mokesčių tarifų, rodiklis laikomas geru, kadangi manoma, jog mokesčių sistema turėtų remtis 5-6 pagrindiniais mokesčiais.

Dispersijos indeksas. Šis indeksas yra svarbus mokesčių sistemos efektyvumo matas, kadangi siekiama sužinoti ar yra tokių mokesčių, iš kurių surenkamos pajamos yra nedidelės, tačiau jų surinkimas yra pakankamai sudėtingas, o išlaidos didelės.

Erozijos indeksas. Šis indeksas skirtas įvertinti ar esama apmokestinimo bazė yra artima potencialiai. Indeksas taip pat atspindi šešėlinės ekonomikos mastus.

Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Vertinama ar mokesčių mokėtojai laiku moka mokesčius t.y. be ypatingų uždelsimų ir įstatymų numatytais terminais. (R. Rakauskaitė, 2006).

Specifiškumo indeksas. Ar priklauso mokesčių sistema kuo minimaliausiu laipsniu nuo tokių mokesčių, kurių tarifai yra specifinio pobūdžio, t. y. nustatyti atsižvelgiant nuo prekių fizinių charakteristikų (svorio, kiekio), o ne nuo jų vertės? (R. Rakauskaitė, 2006). Prie specifinių mokesčių, Lietuvos mokesčių sistemoje, galima priskirti akcizus, bei mokestį už aplinkos teršimą.

Objektyvumo indeksas. Siekiama nustatyti ar šalyje nustatyti mokesčiai renkami atsižvelgiant į objektyvius kriterijus?

Prievartos indeksas. Ar pilnai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema? (R. Rakauskaitė, 2006).

Mokesčių rinkimo išlaidų indeksas. Ar mokesčių rinkimo administravimo išlaidos yra minimalios? Mokesčių sitema turėtų užtikrinti, jog pajamos iš mokesčio būtų didesnės nei išlaidos administruojant atitinkamą mokestį

Teigiami atsakymai į visus aukščiau pateiktus klausimus lemia teigiamą sistemos įvertinimą (R. Rakauskaitė, 2006). Pagrindinis V. Tanzi metodo trūkumas – netikslumai, atsirandantys dėl taikomų rodiklių neapibrėžtumo (Bivainis, Skačkauskienė 2009). Be to, apskaičiuoti indeksai negali iki galo atskleisti ar mokesčių sistema yra efektyvi, nes tam reikalinga palyginimo bazė, atsakymai „taip“, „ne“ ar „patenkinamai“ yra per daug neobjektyvūs (Imbrasienė 2008). Metodo subjektyvumą taip pat lemia vertintojo (asmens atsakančio į klausimus) patirtis, turimos žinios, vertybinės nuostatos ir pan. (Bivainis, Skačkauskienė 2007).

V. Tanzi vertinimo modelis yra populiarus, tačiau esami trūkumai, objektyvumo trūkumas, bei skirtinga vertinama sritis nesudaro galimybių įvertinti mokesčių sistemą atsižvelgiant į socialinio ir ekonominio teisingumo principą, tačiau kai kurie atskiri indeksai gali būti panaudoti kuriant vertinimo sistemą skirtą įvertinti ar mokesčių sistema atitinka teisingumo kriterijus (pvz. koncentracijos indeksas).

1.3.3. J.B.S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Kompleksiškam mokesčių sistemos vertinimui tinka J.B.S. Gill sukurtas suderinamumo modelis. J.B.S. Gill manymu, tinkamas atskirų sistemos dalių suderinimas leidžia pasiekti didžiausią efektyvumą (Skačkauskienė 2009). J. Gill modelis remiasi trimis pajamų surinkimo efektyvumą apibūdinančiomis rodiklių grupėmis: prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir produktyvumo. Šios rodiklių grupės vertinamos naudojant tiek kokybinius, tiek ir kiekybinius rodiklius (žr. 4 lent.). Atlikus mokesčių sistemos analizę pagal J.B.S. Gill modelį, galima nustatyti pagrindines pajamų administravimo proceso spragas bei atitinkamas sritis, kur atsiranda didžiausi skirtumai tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų lūkesčių dėl pajamų administravimo. Gauti rezultatai tinkami siekiant atlikti lyginamąją analizę tarp įvairių valstybių. Pagrindinis nagrinėjamo vertinimo modelio sunkumas – tinkamų duomenų stygius. (Skačkauskienė 2009).

4 lentelė. J. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Pajamų surinkimo vertinimas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	1. Mokesčių rūšių įvairovė. 2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal atskirus mokesčius. 3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80% mokestinių pajamų, skaičius. 4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius.	1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (pagrįstas administruojamų mokesčių rūšimis ar funkcijomis).

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

4 lentelės tęsinys

Pajamų surinkimo vertinimas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo šaltinį suma. 6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma. 7. Kasmet grąžinamų mokesčių suma. 8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose (vadovų, specialistų, techninio, aptarnaujančiojo personalo), skaičius	2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra. 3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas.
2. Efektyvumas	1. Surinktų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis. 2. Mokestinių pajamų ir BVP santykis. 3. Mokesčių atotrūkis. 4. Užpildytų mokesčių deklaracijų ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis. 5. Savanoriškai sumokėtų ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis. 6. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis. 7. Išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis. 8. Papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis. 9. Likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis. 10. Išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ar kontrabandos atvejų skaičius per metus.	1. Mokesčių mokėtojų suvokimas mokesčių nemokėjimo pasekmių, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybės, mokesčių administratorių darbo veiksmingumo sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas. 2. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje. 3. Mokesčių administratorių moralė.
3. Produktyvumas	1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamas nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus. 2. Mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis. 3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis. 4. Mokesčių mokėtojų išlaidos vykdant mokestines prievoles.	

Šaltinis: sudaryta pagal Skačkauskienė, I., 2009

Trys nagrinėjamo modelio rodiklių grupės padeda atskleisti skirtingas mokesčių sistemos savybes. Rodiklių, atspindinčių prigimtines mokesčių sistemos savybes, vertinimas padeda nustatyti

mokesčių surinkimo komplikuotumą. Efektyvumo grupei priskirtų rodiklių vertinimo rezultatai suteikia galimybę įvertinti mokesčių administratoriams suteiktų funkcijų vykdymo veiksmingumą ir efektyvumą. Produktyvumo grupei priskirtų rodiklių vertinimo rezultatai suteikia galimybę įvertinti mokesčių administratoriams suteiktų funkcijų produktyvumą ir našumą.

N. Popelnikova, J. Žaptorius (2012), J. Bivainis, I. Skačkauskienė (2007), I Skačkauskienė (2009) išskiria tokius J.B.S. Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinių rodiklių pagrindinius trūkumus:

- visi modelį sudarantys rodikliai nagrinėjami tik per administravimo prizmę, todėl kiti apmokestinimo principai yra ignoruojami;
- vertinimas apima tik siaurą mokesčių sistemos sritį;
- nėra nustatyta kaip skaičiuoti atitinkamus rodiklius ir nėra nustatytos aiškios rezultatų interpretavimo skalės, t.y. mažas taikytinų rodiklių ir jų apskaičiavimo apibrėžtumas;
- taip pat nėra nustatyta aiški pagrindinių grupių elementų hierarchija, nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), kuris integruotų dalinių elementų reikšmes;
- neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis –ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį (Bivainis, Skačkauskienė 2009).

J.B.S. Gill modelis padeda nustatyti mokesčių surinkimo sunkumus ir esančius apribojimus, tačiau turi labai daug trūkumų, todėl mokesčių sistemos vertinimui socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu nėra tinkamas.

Apibendrinant galima teigti, jog mokslinėje literatūroje yra nusistovėję trys mokesčių sistemos vertinimo būdai: mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus, remiantis V. Tanzi kvalifikaciniais diagnostiniais rodikliais arba remiantis J.B.S Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostiniais rodikliais. Šie metodai turi daug privalumų, tačiau ir nemažai trūkumų. Siekiant įvertinti mokesčių sistemą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu neužtenka pasirinkti vieno kažkurio metodo, arba taikyti visus metodus kartu, kadangi vertinimo būdai apima skirtingą vertinimo sritį arba yra neobjektyvūs, taip pat nėra pakankami siekiant visapusiško įvertinimo. Dėl šių priežasčių sekančiame skyrelyje bus siekiama atrinkti tinkamus ir, kiek įmanoma, objektyvius kriterijus, kuriais bus galima įvertinti mokesčių sistemą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu.

2. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODOLOGIJA

Gerai sukurta mokesčių sistema leidžia padidinti valstybės pajamas iki pakankamo lygio, tam kad būtų finansuojamos socialiai pageidaujamos viešosios išlaidos, remiama ekonomika, skatinama darbo rinka ir investicijos. Tam kad tinkamai funkcionuotų, mokesčių sistema, visų pirma turėtų būti priimtina mokesčių mokėtojams, kurie reikalauja, be kitų dalykų, kad būtų sąžiningai traktuojami, t.y. (1) teisingai apmokestinami, neišskiriant tam tikrų „lygesnių“ grupių, taip pat (2) mokesčių lengvatos teisingos visuomenės požiūriu (ne individualaus pobūdžio). Teisingumo principas yra vienas iš pamatinių, sukuriantis daugiau pasitikėjimo iš visuomenės bei mažinantis paskatas vengti mokėti mokesčius. Teisingas apmokestinimas mokesčių mokėtojų atžvilgiu ne tik būtina mokesčių sistemos sąlyga, tačiau bendro apmokestinimo lygio skirtumai gali parodyti ir preferencijų skirstant viešąsias gėrybes pokyčius, tai pastebima analizuojant Europos Sąjungos valstybes nares (Europos Komisija, 2015).

Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų lemiančių šalies ekonomikos plėtros galimybes. Tinkamai vykdoma mokesčių politika skatina šalies ekonomiką, kai, tuo tarpu, per dideli mokesčiai gali skatinti ekonominiu požiūriu neigiamus veiksnius. Siekiant to išvengti ir nustatyti esamos mokesčių sistemos veiksmingumą reikia atlikti išsamią ir visapusę analizę.

Išanalizavus mokesčių sistemos vertinimo mokslinę literatūrą darbo autorius išskyrė pagrindinius mokesčių sistemos teisingumo vertinimo elementus ekonominiu ir socialiniu požiūriu:

Teisinga mokesčių sistema ekonominiu požiūriu turėtų:

- *Minimaliai paveikti šalies ūkio subjektų elgseną;*
- *Užtikrinti, kad valstybė gautų garantuotas pajamas;*
- *Nepakenkti šalyje kuriamų prekių ir teikiamų paslaugų konkurencingumui pasauliniu mastu.*

Teisinga mokesčių sistema socialiniu požiūriu turėtų:

- *Nediskriminuoti mokesčių mokėtojų (horizontalaus teisingumo principo įtvirtinimas);*
- *apmokestinti pagal pajėgumą mokėti (užtikrinti vertikalaus teisingumo principo įgyvendinimą);*
- *užtikrinti, kad mokestinės pajamos paskirstomos atsižvelgiant į pagrindinius valstybės prioritetus (mainų teisingumo principo įtvirtinimas).*

Galima pastebėti, jog siekiant įvertinti mokesčių sistemą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu išskiriamos dvi vertinamos sritys:

- Ekonomikos raida;
- Socialinės aplinkos pokyčiai.

Socialinė ir ekonominė aplinka yra tarpusavyje gan stipriai susijusios sritys. Socialinė aplinka atspindi visuomenės charakteristikų poveikį ekonomikos procesams (E. Stankevičius, 2013), tuo tarpu ekonominė valstybės raida gali daryti teigiamą įtaką valstybės socialinei raidai ir visuomenės gerovės lygiui, tačiau iki šiol, tvirtų įrodymų dėl mokesčių sistemos įtakos ekonomikos raidai vis dar trūksta (Europos Komisija, 2015).

2.1.Pirminių vertinimo rodiklių parinkimo pagrindas

Mokesčių sistemos vertinimo tikslingumas priklauso nuo pasirinktų vertinimo rodiklių. Atlikto mokesčių sistemos vertinimo ekonominio ir socialinio teisingumo požiūriu nėra, dėl šios priežasties rodiklių atranka yra itin svarbi, todėl šioje dalyje bus paaiškinta kodėl vertinimui pasirinkti atitinkami vertinimo kriterijai.

Pasak R. Rakauskaitės (2006) mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą, mokesčių naštos paskirstymą. Taigi, pirmasis rodiklis mokesčių sistemai vertinti – **mokesčių našta**.

Mokesčių našta gali būti skaičiuojama įvairiai:

- *Absoliutiniu dydžiu;*
- *Santykiniu dydžiu;*
- *Kitais būdais.*

Absoliutus mokesčių dydis. Pagal R. Stačioką (2003) absoliutiniu dydžiu išreiškiamas mokesčių naštos rodiklis apskaičiuojamas tiesiog sumuojant visus mokesčių mokėtojų sumokamus mokesčius. Remiantis šiuo mokesčių naštos apskaičiavimo būdu, sumokėtiems mokesčiams priskiriama tiek į nacionalinį biudžetą tiek į įvairius fondus sumokami mokesčiai (visų mokestinių pajamų suma). Vis dėlto svarbu pažymėti, jog absoliutus mokesčių dydis dar gali būti išskirtas kaip visuminis arba individualus. **Visuminis absoliutus mokesčių dydis** – visų į valstybės biudžetą gautų mokestinių pajamų suma. Kalbant apie **individualų absoliutų mokesčių dydį**, žmogus ir įmonė gali individualiai susiskaičiuoti, kokią dalį mokesčių, lyginant su pajamomis ar apyvarta, sumokėjo valstybei. Mokesčių naštos apskaičiavimas absoliutiniu dydžiu leidžia palyginti konkrečios šalies mokestinių įplaukų kitimą laiko atžvilgiu, tačiau siekiant įvertinti mokesčių naštos skirtumas tarp kelių valstybių šis rodiklis nėra tinkamas, todėl norint palyginti kelių šalių mokesčių naštos rodiklius, skaičiuojami santykiniai rodikliai.

Mokesčių našta, kaip santykinis rodiklis apskaičiuojamas pagal ekonomines veiklas, t.y. skaičiuojant kaip sumokėtų mokesčių santykį su sukurta pridėtine verte, tam tikroje ekonominės veiklos sferoje. Mokesčių naštos rodiklis dažniausiai matuojamas kaip mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto santykis, bei išreiškiamas procentais.

Mokesčių sistemos ES šalyse yra individualios ir lyginant jas tarpusavyje pakankamai skirtingos, dideli apmokestinamosios bazės skirtumai ir skirtingi taikomi mokesčių tarifai sudaro daug sunkumų

lyginant mokesčių sistemas tarpvalstybiniu lygiu, Europos Komisija visoms ES šalims nuo 1995 m. apskaičiuoja taip vadinamuosius numanomus mokesčių tarifus: kapitalui, darbui ir vartojimo mokesčiams (angl. *Implicit Tax Rate*), kurie sudaro geras sąlygas mokesčių sistemų palyginimui. Šiuo atveju vertinami ne tarifai ar apmokestinamosios bazės, o į biudžetą surinkti mokesčiai ir šalies pajamos iš atitinkamos veiklos. Skaičiuojami numanomi tarifai kapitalui, darbui ir vartojimui yra tikslesni ir geriau atspindi tikrąją apmokestinimo naštą.

Dideli mokesčių tarifai ir didėjanti mokesčių našta slegia ūkio subjektus, peržengus tam tikrą ribą, kuri literatūroje minima kaip apmokestinimo riba, plėtojasi šešėlinė ekonomika. Tai viena iš labiausiai neigiamų per didelio apmokestinimo pasekmių, kurios svarba ženkliai išaugo 2008 metais prasidėjus ekonominei krizei. Kita per didelio apmokestinimo neigiama savybė – vartojimo elgsenos pokyčiai. Dėl mokesčių sumažėjusios realiosios vartotojų pajamos ir išaugusios prekių kainos gali priversti jautresnius kainų ar pajamų pokyčiams ūkio subjektus pasirinkti vartoti mažiau arba išvis atsisakyti tam tikrų prekių vartojimo. Dar viena vis dažniau viešai minima problema, kuri atsiranda esant dideliems kainų skirtumams tarp kaimyninių valstybių, subjektų apsisprendimas vykti į kaimynines šalis apsipirkti. Dėl vartojimo pokyčių nukenčia ne tik valstybė, kuri nesurenka planuotų lėšų, bet ir verslininkai, kurie dėl aukštų mokesčių praranda konkurencingumą kaimyninių šalių atžvilgiu. Viso to pasekoje, keičiasi ir verslo steigimosi šalyje tendencijos. Kai šalis praranda konkurencingumą, verslas persikelia į ekonomiškai efektyvesnę aplinką. Iš to kas pasakyta, galima teigti, jog **vertinant mokesčių sistemos teisingumą, svarbu įvertinti ar mokesčių sistema užtikrina minimalius ūkio subjektų elgsenos pokyčius**, tačiau dėl objektyvių tam tikrų duomenų trūkumo toks įvertinimas yra labai sudėtingas.

Žvelgiant iš valstybės perspektyvos, **teisinga mokesčių sistema turi padėti sukaupti reikiamas pajamas**, kurių užtektų valstybės poreikiams tenkinti ir įsipareigojimams vykdyti. Vertinant mokestines pajamas dažniausiai atliekama:

- Biudžeto mokestinių pajamų struktūros analizė;
- Biudžeto mokestinių pajamų ir išlaidų dinamikos analizė.

Vertinant mokestines pajamas taip pat svarbu paanalizuoti kaip kintant šalies ekonomikai, keičiasi pajamų dydis iš konkrečių mokesčių. Tokį vertinimą galima atlikti analizuojant konkrečių **mokesčių elastingumą.**

Mokesčių sistemos elastingumas skaičiuojamas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu:

$$e = \frac{\Delta T/T}{\Delta BVP/BVP}$$

Čia: e – mokesčių elastingumas, ΔT – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį; T – valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai); ΔBVP – bendrojo vidaus produkto pokytis per tam tikrą laiko momentą; BVP – bendrasis vidaus produktas.

Nesikeičiant mokesčių sistemai, mokesčių sistema yra laikoma elastinga, kai santykio reikšmė yra didesnė nei vienetas.

Vertinant mokestines pajamas būtina atsižvelgti ir į valstybės pajamų netekimus dėl **mokesčių lengvatų.** Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą „ Mokesčio lengvata – mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“, todėl analizuojant mokesčių lengvatas reikia įvertinti ne tik pajamų netekimus dėl mokesčių lengvatų taikymo, tačiau ir mokesčių lengvatų taikymo socialinį teisingumą:

- Ar išskirtinės apmokestinimo sąlygos taikomos atsižvelgiant į socialinio teisingumo principą?
- Kas gali pasinaudoti mokesčių lengvatomis?
- Kam lengvatų suteikiama nauda didžiausia?

Mokesčiai sukuria materialines sąlygas funkcionuoti valstybei (A. Novošinskienė), o pasak, K. Levišauskaitės ir K. Šinkūnienės (2006) veiksminga valstybės mokesčių sistema yra siektinas kiekvienos valstybės tikslas, padedantis geriau surinkti ir paskirstyti gaunamas biudžeto lėšas. Teisingas mokestinių pajamų perskirstymas taip pat yra svarbus mokesčių sistemos faktorius, todėl būtina įtraukti šį elementą į mokesčių sistemos vertinimo sistemą.

Tyrime bus nagrinėjamos dvi sritys, t.y. ekonominė raida ir socialinės aplinkos pokyčiai, todėl nagrinėjant mokestinių pajamų perskirstymą bus atsižvelgiama į šias sritis. Siekiant nustatyti kiek valstybės pajamų perskirstymas prisideda prie šalies ekonominės raidos, svarbu panagrinėti valstybės išlaidas pagal funkcijas, kadangi nagrinėjama ekonominė raida, tai **tyrime bus nagrinėjama kiek valstybė panaudoja lėšų vienai iš valstybės funkcijų – ekonomikai**. Tačiau svarbu ištirti, ne tik, kaip mokestinių pajamų paskirstymas prisideda prie ekonominės raidos, bet ir ar netrukdo tam tikriems ekonominiams tikslams, pvz. didesnio užimtumo siekimui. **Tokią analizę galima atlikti nagrinėjant nedarbo ir mažų atlyginimų spąstus.**

Socialinio teisingumo požiūriu nagrinėjant mokestinių pajamų perskirstymą, visų pirma svarbu **nustatyti prioritetines sritis, kurioms labiausiai reikalingos lėšos, ir vėliau nustatyti kiek skiriamos lėšos prisidėjo prie tam tikrų problemų, kurioms skiriamas didžiausias dėmesys, sprendimo.**

Mokesčiai, kaip pagrindinis fiskalinis įrankis, veikia ekonomikos raidą, todėl fiskalinės politikos pagrindinis uždavinys – sudaryti teigiamas prielaidas skatinti ekonomikos konkurencingumą. (E. Stankevičius 2013). Tiek ekonominė tiek socialinė šalies raida gali būti įvertinta įvairiais indeksais, atskirai vertinami šie indeksai mažai naudingi, tačiau siekiant kompleksiškai įvertinti mokesčių sistemą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu, tokių indeksų įtraukimas į vertinimo sistemą

gali padėti atskleisti pagrindines tobulintinas sritis. Indeksai padedantys įvertinti socialinės ir ekonominės raidos pokyčius:

- Visuotinis konkurencingumo indeksas (Global Competitiveness Index);
- Doing business indeksas;
- Žmogaus socialinės raidos indeksas (Human Development Index);
- Gini indeksas.

Žemiau esančioje lentelėje pateikiamos šių indeksų pagrindinės charakteristikos (žr. 5 lent.)

5 lentelė. Indeksų apskaičiavimo metodai ir pagrindinės charakteristikos

Pavadinimas	Indekso apskaičiavimas	Indekso reikšmė ir savybės
GCI (visuotinis konkurencin-gumo indeksas)	Pagal pasaulio konkurencingumo indeksą kiekvienos šalies konkurencingumas vertinamas atsižvelgiant į dvylika konkurencingumo veiksnių: 1. Institucijos 2. Šalies infrastruktūra 3. Makroekonomikos stabilumas 4. Sveikata ir pradinis švietimo lygis 5. Aukštojo mokslo ir mokymo įstaigų situacija 6. Prekės rinkos veiksmingumas 7. Darbo rinkos efektyvumas 8. Finansų rinkos stabilumas 9. Technologinis –inovacinis lygis 10 Rinkos dydis 11 Verslo išprusimo lygis 12. Technologinės naujovės	Reitingas apskaičiuojamas pagal viešai prieinamus duomenis ir ekonomikos tyrimus tiriamose šalyse. Indeksas fiksuoja veiksnius, kurie daro įtaką ekonominiam verslo klimatui, įvertina pagrindines ekonomikos vystymosi kryptis, esamos ekonominės aplinkos silpnąsias ir stipriąsias vystymosi puses. Konkurencingumo indeksas apibūdinamas kaip šalies institucijų, politikos ir kitų faktorių lemiančių produktyvumą visuma.
Doing business indeksas	„Doing Business“ ataskaitoje verslo aplinka vertinama pagal 10 rodiklių: 1. Verslo pradžia 2. Statybos leidimų gavimas 3. Prisijungimas prie elektros tinklų 4. Turto registravimas5. Kredito gavimas 6. Smulkiųjų investuotojų apsauga 7. Mokesčių mokėjimas 8. Užsienio prekyba 9. Sutarčių vykdymas 10. Nemokumo indeksas	Atlikdamas šį tyrimą Pasaulio bankas nagrinėja verslo plėtrą skatinančius ir stabdančius veiksnius įvairiose pasaulio valstybėse ir regionuose ir šiuos reitinguoja. Reikiama informacija surenkama iš respondentų, kurie atsako į specialius vertinamo kriterijaus klausimynus.
HDI (žmogaus socialinės raidos indeksas)	Žmogaus socialinės raidos indeksas apima 3 veiksnius: ▪ Vidutinę gyvenimo trukmę;	Bendras indeksas, kuriuo matuojama visų pasaulio valstybių gyventojų vidutinė gyvenimo trukmė, raštingumo, švietimo ir pragyvenimo lygis.

5 lentelės tęsinys kitame puslapyje

5 lentelės tęsinys

HDI (žmogaus socialinės raidos indeksas)	▪ Išsilavinimo lygį (vertinama švietimo situacija ir suaugusiųjų raštingumas); ▪ BVP indeksą (Pragyvenimo indeksas, matuojamas vienam gyventojui pagal perkamosios galios paritetą)	Indeksas nusako visuomenės gyvenimo lygį ir socialinį stabilumą pagal pagrindinius visuomenės vystymosi aspektus, taip pat yra suprantamas kaip ekonominės politikos vystymosi matas.
GINI indeksas	Skaičiuojamas pagal formulę (kai žinomi deciliniai pajamų pasiskirstymo duomenys), arba pagal Lorenco kreivę (Lorenco kreivė lyginama su 45 laipsnių tiese).	Gini koeficientas tai išvestinis ekonominis rodiklis, skirtas pajamų tarp namų ūkių pasiskirstymo (ne)tolygumui šalyje atspindėti

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis World bank, International Finance Corporation „*Doing Business"* metodologija, World Economic Forum „The Competitiveness Report", Swedbank terminų biblioteka,

Mokesčių sistemos vertinimui ekonominio ir socialinio teisingumo požiūriu parinkta įvairių rodiklių. Darbo autoriaus nuomone, jų pilnai pakanka, tam kad mokesčių sistema būtų įvertinta kompleksiškai. Žemiau esančioje lentelėje susistemintai pateikiami vertinimui atrinkti rodikliai (žr. 6 lent.).

6 lentelė. Mokesčių sistemos vertinimo socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu rodiklių sistema

MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS SOCIALINIO IR EKONOMINIO TEISINGUMO POŽIŪRIU	
Pagrindinių mokesčių vertinimas	
Valstybės aprūpinimas pajamomis • *Biudžeto pajamų ir išlaidų palyginamoji analizė* • *Mokesčių elastingumo vertinimas*	Horizontalaus ir vertikalaus teisingumo įvertinimas • *Mokesčių ir mokesčių lengvatų įvertinimas*
MOKESČIŲ NAŠTOS IR JOS ĮTAKOS ŪKIO SUBJEKTŲ ELGSENAI VERTINIMAS	
Mokesčių įtaka elgsenai • *Šešėlinė ekonomika* • *Verslo subjektų kūrimosi tendencijos* • *Vartojimo išlaidų dinamika*	Mokesčių naštos vertinimas • *Mokesčių našta darbui* • *Mokesčių našta kapitaliui* • *Mokesčių našta vartojimui*

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

6 lentelės tęsinys

MOKESTINIŲ PAJAMŲ PANAUDOJIMO VERTINIMAS	
Ekonomikos raidai • *Gyvenimas iš bedarbio pašalpos (nedarbo spąstai)* • *Mokestinių pajamų panaudojimas ekonomikai*	Šalies gyventojų gerovės lygiui • *Transferiniai mokėjimai ir skurdo lygio vertinimas* • *Mokestinių pajamų panaudojimas valstybės prioritetinėms sritims*
EKONOMINIŲ IR SOCIALINIŲ INDEKSŲ VERTINIMAS	
Ekonominiai indeksai • *Konkurencingumo indeksas GCI* • *Doing business indeksas*	Socialiniai indeksai • *Gini indeksas* • *HDI indeksas*

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus.

6 lentelėje nėra atskirai pateikiama kurie rodikliai tinka mokesčių sistemą vertinti tik ekonominiu arba tik socialiniu požiūriu, kadangi, kai kurie nagrinėjami elementai gali būti nagrinėjami abiem aspektais. Vis dėlto, kairėje lentelės pusėje rodikliai yra labiau tinkami vertinti ekonominiu aspektu, tuo tarpu dešinėje – socialiniu. Siekiant visapusiško mokesčių sistemos įvertinimo, patartina apjungti nagrinėjamus objektus į vientisą sistemą, bei atlikti dinaminę bei priežastinių ryšių analizę.

2.2.Tyrime naudojamų rodiklių vertinimo eiga

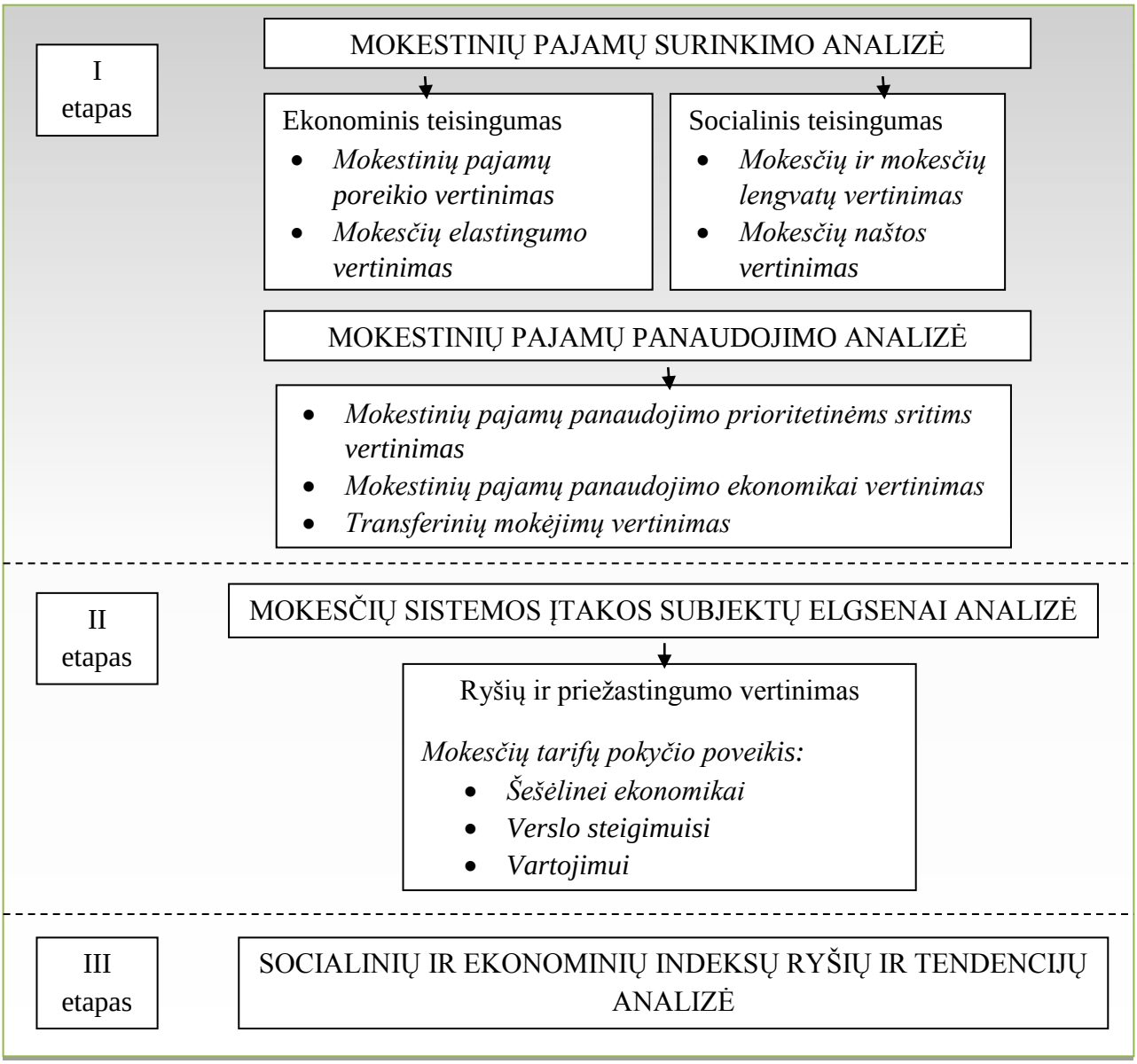
Mokesčių sistemos vertinimas socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu bus atliekamas trimis etapais:

- Pirmame etape, atsižvelgiant į teisingumo principą, bus atliekama mokestinių pajamų surinkimo ir panaudojimo analizė. Analizuojama ar mokesčių sistema užtikrina reikiamą gaunamų pajamų kiekį valstybės poreikiams, ar mokestinės lėšos naudojamos pagal prioritetus, o taip pat vertinamas mokesčių lengvatų socialinis teisingumas. Pagrindiniai metodai: istorinių duomenų dinamikos analizė, palyginimas.
- Antrajame etape bus atliekama ryšių ir priežastingumo analizė tarp mokesčių tarifų pokyčių ir:
  - šešėlinės ekonomikos;
  - verslo steigimosi tendencijų;
  - vartojimo.

Pagrindiniai metodai: statistiniams ryšiams nustatyti bus naudojama koreliacinė analizė.

- Trečiajame etape bus analizuojami socialinių ir ekonominių indeksų ryšiai su nagrinėjamais rodikliais. Pagrindiniai metodai: koreliacinė analizė, palyginimas.

Tyrimo loginė schema pavaizduota 1 paveiksle (Žr. 1 pav.).



Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus

1 paveikslas. Empirinio tyrimo loginė shema

Tiksliam tyrimui atlikti, reikalingi patikimi duomenys. Visi tyrimui reikalingi duomenys, t.y. statistiniai duomenys, naudojami tyrime yra sudaryti remiantis informacija iš oficialių šaltinių (žr. 7 lent.).

7 lentelė. Statistinių duomenų prieigos

Indeksas/rodiklis	**Informacinis šaltinis**	**Prieiga**
HDI	Human development reports	http://hdr.undp.org/en/global-reports
GCI	The Global Competitiveness Report	http://www.weforum.org/reports
Doing business indeksas	World Bank Group „Doing business“	http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016
Gini indeksas, Transferiniai mokėjimai	Eurostat	http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tessi190&plugin=1

7 lentelės tęsinys kitame puslapyje

7 lentelės tęsinys

Mokesčių našta	European Commission, Taxation trends in the European Union	http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm
Mokesčių lengvatos	Finansų ministerija – biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas	http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/biudzetas/biudzeto-vykdymas/valstybes-biudzeto-vykdymo-duomenys-1/ataskaitu-rinkiniai
Biudžeto pajamos ir išlaidos	Finansų ministerija – biudžeto vykdymo ataskaitos	http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/biudzetas/biudzeto-vykdymas/valstybes-biudzeto-vykdymo-duomenys-1/ataskaitu-rinkiniai
Šešėlinė ekonomika	Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Friedrich Schneider	http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf
Verslo subjektų kūrimosi tendencijos, Vartojimo išlaidų dinamika	Lietuvos Respublikos oficialiosios statistikos portalas	http://osp.stat.gov.lt/verslas
Nedarbo spąstai	Eurostat, Lietuvos Respublikos oficialiosios statistikos portalas	http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus.

Formuojant mokesčių sistemos vertinimo modelį teisingumo požiūriu, didžiausias dėmesys buvo sutelktas į du pagrindinius klasikinius apmokestinimo principus: horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą. Pagrindiniai rodikliai atitinkantys šių principų panaudojimą įvertinimui yra – *mokesčių naštos rodiklis*, kuris suprantamas kaip pajėgumo mokėti (ability to pay) principas (G. Užubalis, 2011), *mokesčių ir mokesčių lengvatų vertinimas,* kur bus siekiama įvertinti, kam tenka didžiausia našta sumokėti mokesčius ir ar mokant mokesčius visiems sudarytos vienodos sąlygos. Į vertinimo sistemą taip pat įtrauktas mokesčių *elastingumo vertinimas*, kuris taip pat yra vienas iš populiariausių klasikinių mokesčių vertinimo kriterijų. Iš J.B.S Gill mokestinių pajamų surinkimo diagnostinių rodiklių į vertinimo sistemą įtrauktas vienas pagrindinių mokesčių sistemos efektyvumo vertinimo principų – *mokestinių pajamų surinkimo principas*, kurio pagalba, bus mėginama išsiaiškinti ar mokesčių sistema pajėgi aprūpinti valstybę pajamomis. Išanalizavus literatūroje pateiktus mokesčių sistemos vertinimo būdus pasigendama mokesčių sistemos poveikio ekonominei ir socialiniai sričiai vertinimo, todėl siekiant nustatyti šio poveikio mastą į vertinimo sistemą įtraukta *mokestinių pajamų panaudojimo ir mokesčių sistemos įtakos subjektų elgsenai analizės*. *Priežastingumo ir ryšių analizė tarp įvardintų socialinių ir ekonominių indeksų ir mokesčių naštos bei mokestinių pajamų* taip pat leis įvertinti, kaip kintant vienam iš pagrindinių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių kinta socialinę ir ekonominę šalies raidą atspindintys indeksai.

Sudaryta vertinimo sistema leis įvertinti mokesčių surinkimo ir mokestinių pajamų panaudojimo teisingumą, bei mokesčių sistemos poveikio subjektų elgsenai, bei ekonominei ir socialinei sričiai mastą.

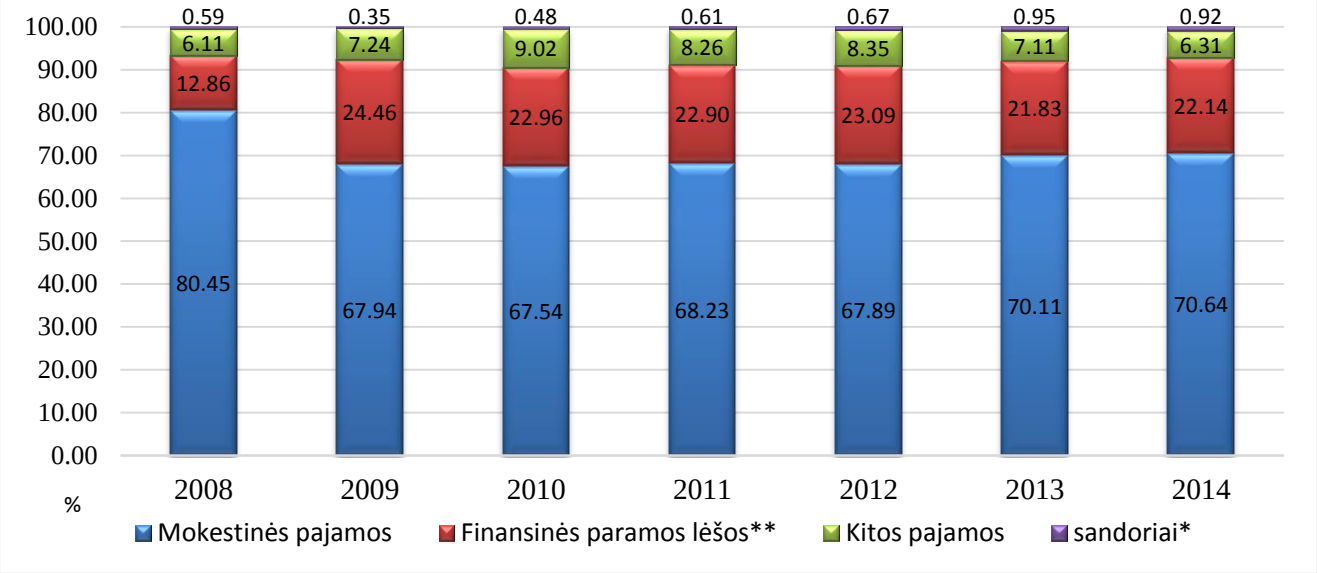
3. MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMAS SOCIALINIO IR EKONOMINIO TEISINGUMO POŽIŪRIU

Šioje darbo dalyje, pagal sudarytą mokesčių sistemos vertinimo metodiką, bus vertinama Lietuvos mokesčių sistema. Tyrimo tikslas – įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, kartu nustatant pagrindines mokesčių sistemos tobulinimo kryptis ir galimybes. Tyrimu siekiama nustatyti sritis kurios neatitinka socialinio ir ekonominio teisingumo kriterijaus, bei nustačius šias sritis pateikti rekomendacijas pastarosioms tobulinti. Mokesčių sistemos vertinimo laikotarpis apima 2008 – 2015 metus, visi tyrimui reikalingi duomenys surinkti iš oficialių ir viešai prieinamų informacijos šaltinių.

3.1.Mokestinių pajamų surinkimo ir panaudojimo vertinimas

Šiame skyrelyje bus siekiama išanalizuoti ar mokesčių sistema yra pajėgi aprūpinti valstybę reikiamu lėšų kiekiu, ar renkant šias lėšas mokesčių mokėtojams sudaromos vienodos sąlygos, ar mokesčių lengvatos yra tikslingos, taip pat bus analizuojamas vienas iš pagrindinių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių – mokesčių našta.

Siekiant išsiaiškinti ar mokesčių sistema užtikrina, kad valstybė gauna reikiamą pajamų kiekį, pirmiausiai reikia paanalizuoti valstybės pajamų struktūrą, bei nustatyti kokią dalį visose pajamose užima mokestinės pajamos. Valstybės biudžeto pajamų struktūra 2008 – 2014 metais pavaizduota 2 paveiksle (žr. 2 pav.).



* sandoriai su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu bei finansinių įsipareigojimų prisiėmimas
** Europos Sąjungos ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos
Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis finansų ministerijos duomenimis

2 paveikslas. Valstybės biudžeto pajamų struktūra 2008 – 2014 m. (%)

Iš 2 paveiksle pateiktų duomenų matome, jog sandoriai su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu bei finansinių įsipareigojimų prisiėmimas sudaro labai mažą dalį visame valstybės biudžete – mažiau nei 1 procentą. Kitos pajamos taip pat sudaro labai mažą dalį ir svyruoja nuo 6 iki 9 procentų. Minėtų pajamų svyravimai labai ženklios įtakos valstybės pajamoms neturi. Tuo tarpu Europos Sąjungos

parama sudaro gana žymią biudžeto pajamų dalį, 2009 – 2014 metų laikotarpyje ši parama sudaro vidutiniškai 21,5% valstybės biudžeto pajamų. Didžiausia pajamų dalis į valstybės biudžetą gaunama iš mokestinių pajamų, kurios kasmet sudaro tarp 67 ir 80 procentų visų pajamų. Tokius svyravimus lėmė Europos Sąjungos paramos dalies biudžete padidėjimas ir mokestinių pajamų mažėjimas 2009 – 2014 metų laikotarpyje. Daugiausiai mokestinių pajamų buvo surinkta 2008 metais (žr. 8 lent.), dėl prasidėjusios pasaulinės finansų krizės, 2009 metais mokestinių pajamų buvo surinkta net 26,23% mažiau. Vėlesniais metais mokestinių pajamų buvo surenkama kaskart vis daugiau, tačiau net ir 2015 metais surinkta mažiau nei 2008, nors skirtumas sudaro tik 1%.

8 lentelė. Valstybės biudžeto pajamų vykdymo duomenys (tūkst. €)

Metai		***Mokestinės pajamos***	***Kitos pajamos***	***Es parama***	***Nacionalinis biudžetas***	***Vykdymas***
2008	faktas	6310010	479083.4	1008471	7843674	92.09%
	planas	6594527	371144.9	1480779	8516955	
2009	faktas	4768069	508218.5	1716883	7017839	98.45%
	planas	4783717	451724.7	1858594	7128385	
2010	faktas	4553415	608125	1548077	6741642	95.40%
	planas	4199451	552480.3	2285650	7066397	
2011	faktas	5038148	610130.3	1690936	7384343	95.03%
	planas	5101641	624468.8	2004855	7770560	
2012	faktas	5421993	667127.5	1844045	7986907	97.78%
	planas	5335992	706542.2	2065310	8168510	
2013	faktas	5664152	574545.9	1763726	8078917	96.40%
	planas	5643689	517420.6	2185471	8380391	
2014	faktas	6020799	537558.2	1886832	8523756	97.94%
	planas	5984555	505365.2	2152472	8703250	

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis finansų ministerijos duomenimis

Vertinant 2008 – 2014 metus pastebėta, jog valstybės biudžetas vykdytas vidutiniškai 96,16% (žr. 8 lent.). Vertinant mokestinių pajamų vykdymą, pastebėta, jog:

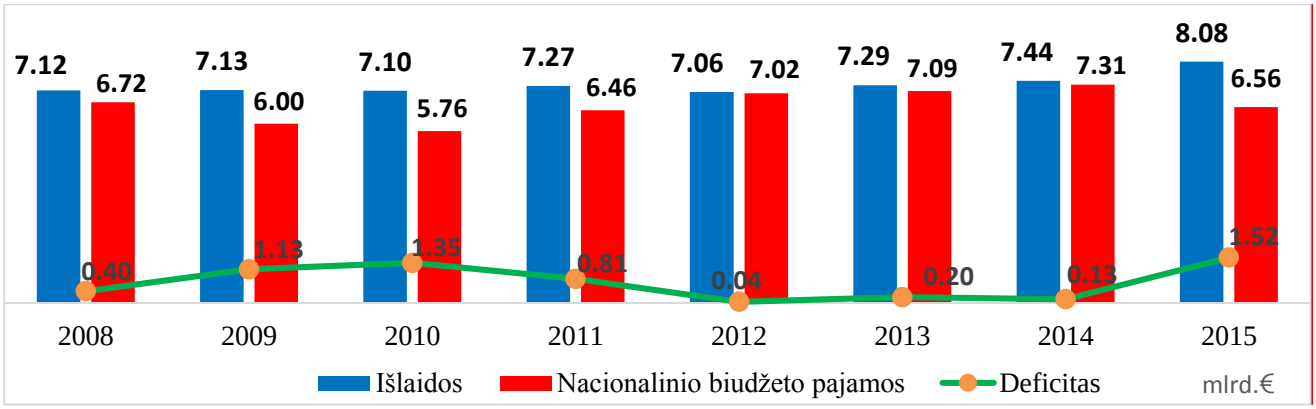
4 metus faktinės mokestinės pajamos viršijo planines:

- 2010m. – 8,3% (pridėtinės vertės mokesčio surinkta 20% daugiau, pelno ir gyventojų pajamų mokesčio surinkta po 5% daugiau);
- 2012m. – 1,61% (pelno mokesčio surinkta 21,8% daugiau, Gyventojų pajamų mokesčio – 5,9% daugiau);
- 2013m. – 0,36% (pelno mokesčio surinkta 28,5% daugiau);
- 2014m. – 0,61% (pelno mokesčio ir akcizų surinkta po 3% daugiau)

3 metus mokestinių pajamų surinkta mažiau nei planuota:

- 2008 m. – 7,9%, (mažiau surinkta: gyventojų pajamų mokesčio 6%, pridėtinės vertės mokesčio 9,1%)
- 2009 m. – 0,33% (mažiau surinkta: gyventojų pajamų mokesčio 12,9%, pelno mokesčio 2%)
- 2011m. – 4,31% (mažiau surinkta: pelno mokesčio 25,9%, akcizų 8,6%)

Galima teigti, jog mokestinių pajamų prognozavimas yra gana tikslus, o faktinės mokestinės pajamos dažniau viršija planines. Tikslus prognozavimas turi didelę praktinę reikšmę, kadangi suplanavus asignavimus galima numatyti biudžeto deficitą arba perteklių ir pagal tai nustatyti finansavimosi poreikį. Vis dėlto mokesčių sistema turėtų užtikrinti, kad surinktų lėšų pakaks valstybės poreikiams. Žemiau esančiame paveiksle pateikiama informacija apie valstybės biudžeto pajamų ir išlaidų skirtumus, bet dėl šių skirtumų atsiradusį rezultatą – deficitą (žr. 3 pav.).



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis finansų ministerijos duomenimis

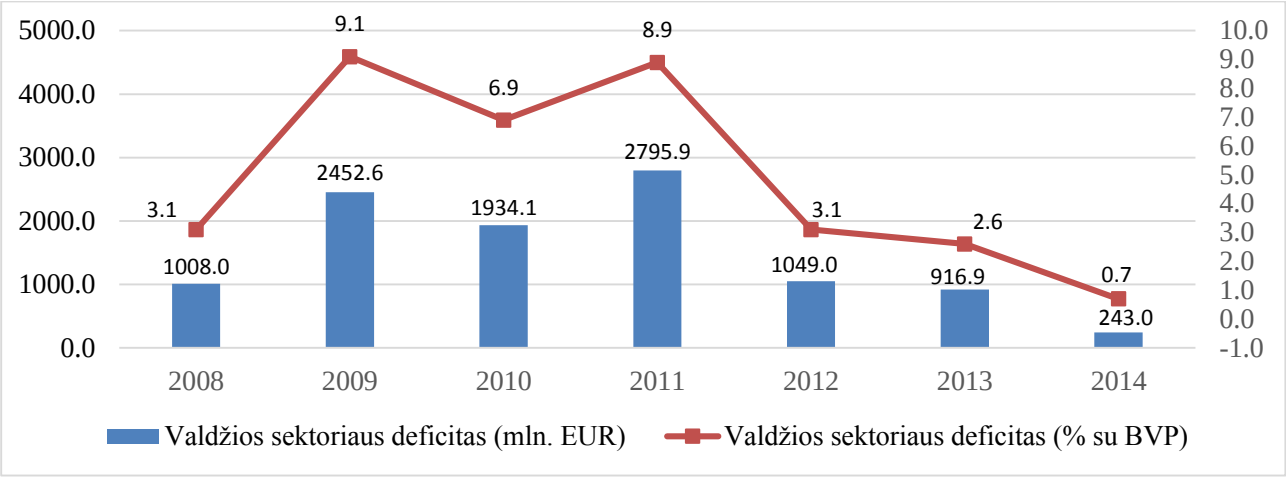
3 paveikslas. Valstybės biudžeto pajamos ir išlaidos

Iš 3 paveiksle pateiktų duomenų matoma, jog valstybės biudžeto išlaidos nagrinėjamu laikotarpiu yra didesnės nei pajamos, tai reiškia, kad biudžetas yra nesubalansuotas ir dėl to atsiranda deficitas. Skirtumas tarp pajamų ir išlaidų mažėjo tik 2011, 2012 ir 2014 metais, visais kitais metais skirtumas augo, o didžiausias užfiksuotas 2015 m. ir siekė 1,52 mlrd. Eur. Pagrindinės priežastys – stipriai padidėjusios išlaidos ir gauta mažesnė Europos sąjungos parama nei planuota.

Siekiant išsiaiškinti pajamų poreikį svarbu panagrinėti valdžios sektoriaus pajamų ir išlaidų skirtumą. Duomenys apie valdžios sektoriaus deficitą pateikti 4 paveiksle (žr. 4 pav.)

Iš 4 paveiksle pateiktų duomenų matoma, jog valdžios sektoriaus pajamos nagrinėjamu laikotarpiu (2008 – 2014 m.) buvo mažesnės nei išlaidos. 2008 metais valdžios sektoriaus deficitas sudarė 1 mlrd. EUR, o tai yra 3,1% BVP. 2009 metais biudžeto deficitas dar labiau išaugo ir siekė 2,5 mlrd. EUR ir lyginant su BVP sudarė didžiausią dalį nagrinėjamu laikotarpiu – 9,1%. 2010 metais pajamų ir išlaidų skirtumas buvo kiek mažesnis ir sudarė kiek mažiau nei 2 mlrd. EUR, tačiau 2011 metais vėl padidėjo ir tai buvo didžiausias pajamų ir išlaidų skirtumas beveik 2,8 mlrd. EUR (8,9%

BVP). Vėlesniais metais pavyko sukontroliuoti neigiamą biudžeto deficito didėjimo tendenciją ir 2014 metais užfiksuotas mažiausias valdžios sektoriaus deficitas – 243 mln. EUR (0,7% BVP).



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis oficialiosios statistikos duomenimis

4 paveikslas. Valdžios sektoriaus deficitas

Nesugebėjimas subalansuoti biudžetų veda prie neigiamų pasekmių – didesnio poreikio skolintis, kas lemia didesnes skolinimosi išlaidas, taip pat didėjančią valdžios sektoriaus skolą, o tai veda prie didesnių skolos administravimo kaštų. Biudžeto deficito egzistavimas reiškia didesnį pajamų poreikį, o kadangi mokestinės pajamos yra pagrindinis šaltinis, galima daryti prielaidą, jog reikia tobulinti mokesčių sistemą.

Siekiant atlikti detalesnę mokestinių pajamų analizę bus skaičiuojamas mokestinių pajamų elastingumo rodiklis. Teisinga mokesčių sistema turi užtikrinti, jog mokestinės pajamos didėja ne tik tuomet kai įvedami nauji mokesčiai ar padidinami esamų mokesčių tarifai. Elastinga mokesčių sistema pasižymi tuo, jog augant bendrajam vidaus produktui mokestinės pajamos didėja greičiau. Apskaičiuotas mokestinių pajamų elastingumo rodiklis pateikiamas 9 lentelėje (žr. 9 lent.).

9 lentelė. Nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų elastingumo koeficientas 2008 – 2014 m.

	2008	***2009***	***2010***	***2011***	***2012***	***2013***	***2014***
Nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos (mlrd. EUR) (T)	6.31	4.77	4.55	5.04	5.42	5.66	6.02
Mokestiniu pajamų pokytis (mlrd. EUR) (ΔT)	0.91	-1.54	-0.21	0.48	0.38	0.24	0.36
ΔT/T	0.145	-0.323	-0.047	0.096	0.071	0.043	0.059
BVP (mlrd. EUR) (Q)	32.70	26.93	28.03	31.26	33.33	34.96	36.44
BVP pokytis (mlrd. EUR) (ΔQ)	3.66	-5.76	1.09	3.24	2.07	1.63	1.48
ΔQ/Q	0.112	-0.214	0.039	0.103	0.062	0.047	0.041
Elastingumas (e)	1.296	1.512	-1.209	0.930	1.139	0.918	1.457

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis finansų ministerijos ir oficialiosios statistikos duomenimis

Mokesčių sistema laikoma elastinga, kai elastingumo koeficientas (e) yra didesnis nei 1 ir atitinkamai, kai koeficiento reikšmė mažiau nei vienetas, mokesčių sistema laikoma neelastinga. Nustatant 2008 metų mokestinių pajamų ir bendrojo vidaus produkto pokyčius remtasi atitinkamai 2007 metų duomenimis.

Iš 9 lentelėje pateiktų duomenų matyti, jog 2008, 2009, 2012 ir 2014 metais Lietuvos mokesčių sistema buvo elastinga, tai reiškia, jog mokestinių pajamų surinkimo didėjimo tempas buvo didesnis nei bendrojo šalies vidaus produkto augimo tempas. Tačiau nagrinėjamu laikotarpiu mokesčių sistema ne visuomet buvo elastinga. 2010 metais padidėjus bendrajam vidaus produktui, mokestinių pajamų buvo surinkta netgi mažiau nei praėjusiais metais, vertinant mokesčių sistemą toks reiškinys yra neigiamas. 2011 ir 2013 metais BVP didėjo greičiau nei mokestinės pajamos, tai parodo jog tuo laikotarpiu mokestinės pajamos buvo surinktos neefektyviai. Įvertinus mokesčių sistemos elastingumą, galima teigti, jog mokesčių sistema ne visuomet užtikrina efektyvų mokestinių pajamų surinkimą, todėl esamą sistemą reikia tobulinti.

Atliekant mokesčių sistemos socialinio ir ekonominio teisingumo vertinimą svarbu nustatyti ne tik tai, ar mokesčių sistema užtikrina mokestinių pajamų surinkimą, tačiau dar svarbiau yra išsiaiškinti kaip mokestinės pajamos yra surenkamos. Vienas iš svarbiausių rodiklių vertinant mokesčių sistemą atsižvelgiant į teisingumo kriterijų yra mokesčių naštos rodiklis. Mokesčių naštos klausimo aktualumą galima nagrinėti mokesčių mokėtojų ir valstybės požiūriu. Pirmuoju atveju, mokesčiai suprantami kaip tam tikrų gėrybių atsisakymas, dėl viešojo intereso, antruoju – kaip pajamų šaltinis. Diskusijos dėl naujų mokesčių įvedimo, arba mokesčių tarifų didinimo kelia didelį visuomenės nepasitenkinimą, nes tai didina mokesčių mokėtojų mokestinę naštą, kuri ilgainiui gali tapti nepakeliama, kita vertus valstybė siekia gauti kuo daugiau pajamų, o esant biudžeto deficitui šios diskusijos tampa itin aktualiomis.

Skaičiuojant mokesčių naštos rodiklį reikalingi du duomenys – mokestinės pajamos ir bendrasis vidaus produktas. Mokestinėms pajamoms priskiriami visi mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai – tiek į nacionalinį biudžetą tiek į įvairius fondus. Apskaičiuotas mokesčių naštos rodiklis pateikiamas 10 lentelėje (žr. 10 lent.).

10 lentelė. Mokesčių naštos rodiklio Lietuvoje dinamika 2008 – 2014 metais

	2008	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Pajamos į VSDF biudžetą (mln.EUR)	3206.35	3127.06	2891.80	3081.50	3250.92	2732.78	2915.76
Pajamos i PSDF biudžeta (mln.EUR)	906.85	728.23	694.74	724.62	769.10	828.28	875.25
Pajamos i Garantinį fondą (mln.EUR)	11.07	5.51	4.79	5.31	10.71	12.38	13.84

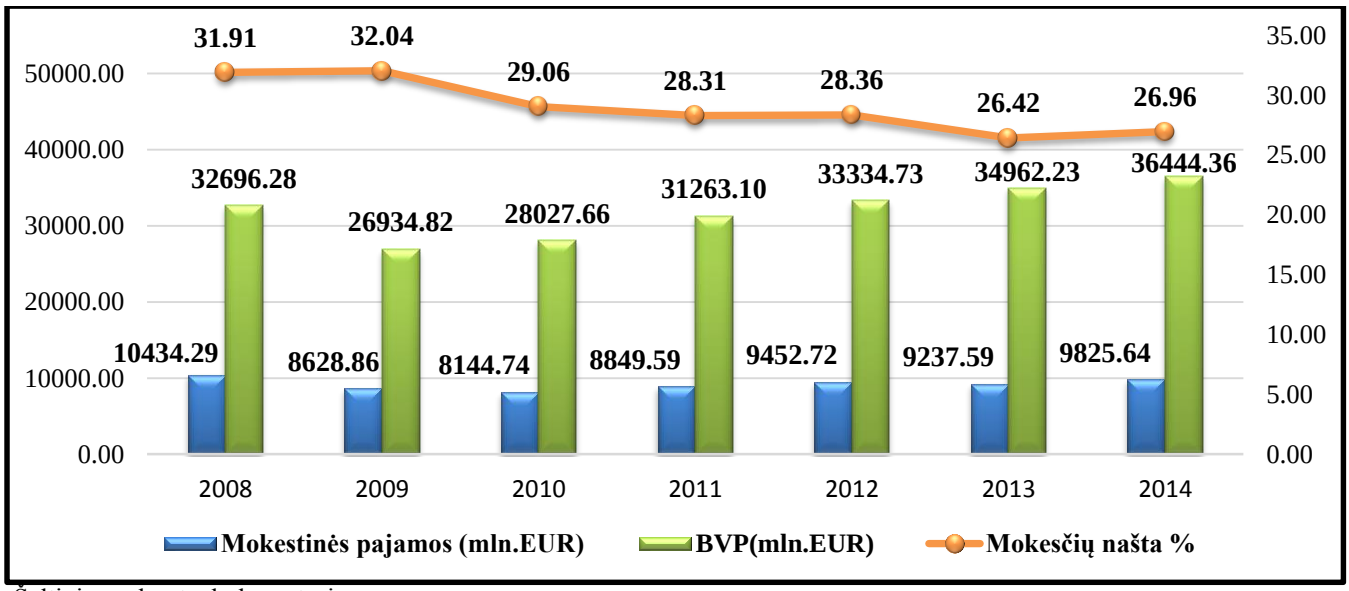
10 lentelės tęsinys kitame puslapyje

10 lentelės tęsinys

Nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos (mln.EUR)	6310.01	4768.07	4553.42	5038.15	5421.99	5664.15	6020.80
Mokestinės pajamos (mln.EUR)	10434.29	8628.86	8144.74	8849.59	9452.72	9237.59	9825.64
BVP(mln.EUR)	32696.28	26934.82	28027.66	31263.10	33334.73	34962.23	36444.36
Mokesčių našta (%)	31.91	32.04	29.06	28.31	28.36	26.42	26.96

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis finansų ministerijos, oficialiosios statistikos, socialinio draudimo fondo, privalomojo sveikatos draudimo fondo duomenimis ir valstybės kontrolės audito ataskaitomis ir išvadomis

Iš 5 paveiksle pateiktų duomenų matyti, jog 2008 – 2010 metų laikotarpiu visos mokestinės pajamos mažėjo (22%), 2011 ir 2012 metais padidėjo atitinkamai 8,65 ir 6,82%, 2013 metais šiek tiek sumažėjo, o 2014 metais padidėjo ir siekė 9,83 mlrd. eurų. Tuo tarpu bendrasis vidaus produktas sumažėjo tik 2009 metais, o 2009 – 2014 m. laikotarpiu nuolat didėjo ir 2014 metais siekė 36,44 mlrd. eurų. Analizuojant apskaičiuotos mokesčių naštos dinamiką matome, jog rodiklio pokyčius labiausiai lėmė bendrojo vidaus produkto pokyčiai. 2008 metais mokestinės pajamos sudarė 31,91% viso BVP. 2009 metais rodiklio reikšmė padidėjo ir buvo didžiausia per nagrinėjamą laikotarpį – 32,04%. Vėliau mokesčių našta, dėl didėjančio BVP, Lietuvoje mažėjo. Mažiausia mokesčių našta buvo 2013 metais, kadangi BVP padidėjo o visos mokestinės pajamos sumažėjo, ir siekė 26,42%. 2014 metais mokestinės pajamos didėjo greičiau nei BVP todėl mokesčių naštos rodiklis šiek tiek padidėjo. 2014 metais mokesčių našta sudarė beveik 27% bendrojo šalies vidaus produkto.



Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

5 paveikslas. Mokestinių pajamų, BVP ir mokesčių naštos dinamika 2008 – 2014m.

Mokesčių naštos rodiklis pats savaime išsamios informacijos nesuteikia, todėl siekiant visapusiškai įvertinti mokesčių naštą, bus atliekama Lietuvos ir kitų Europos valstybių palyginamoji analizė. Nagrinėjant mokesčių naštos rodiklį tarp skirtingų šalių svarbu jog gauti duomenys būtų tarpusavyje palyginami, t.y. sudaryti pagal vienodą metodiką, todėl analizei reikalingi duomenys bus

imami iš Europos Komisijos duomenų bazės. Naujausi duomenys pateikiami statistiniame leidinyje „Taxation trends in the Europian Unian“ (informacija pateikiama apie 28 ES šalis nares ir Norvegiją su Islandija). Šiame leidinyje duomenys pateikiami tik 2004 – 2013 metų laikotarpiui, todėl šie duomenys darbe bus laikomi naujausiais. Dėl ribotos darbo apimties bus nagrinėjamos ne visos leidinyje pateikiamos valstybės. Valstybių išsivystymo lygį galima nustatyti pagal BVP tenkantį vienam gyventojui pagal perkamosios galios standartą. Tyrimui pasirinktos šios šalys: Norvegija, Švedija, Vokietija ir Danija šių šalių BVP vienam gyventojui pagal perkamosios galios paritetą yra vienas iš didžiausių Europoje[2]. Pasirinkta tyrinėti ir artimiausias Lietuvos kaimynes t.y. Baltijos valstybes ir Lenkiją. Mokesčių našta pagal mokesčių rūšis pateikta 11 lentelėje (žr. 11 lent.).

11 lentelė. Mokesčių našta tarp Europos valstybių pagal mokesčių rūšis.

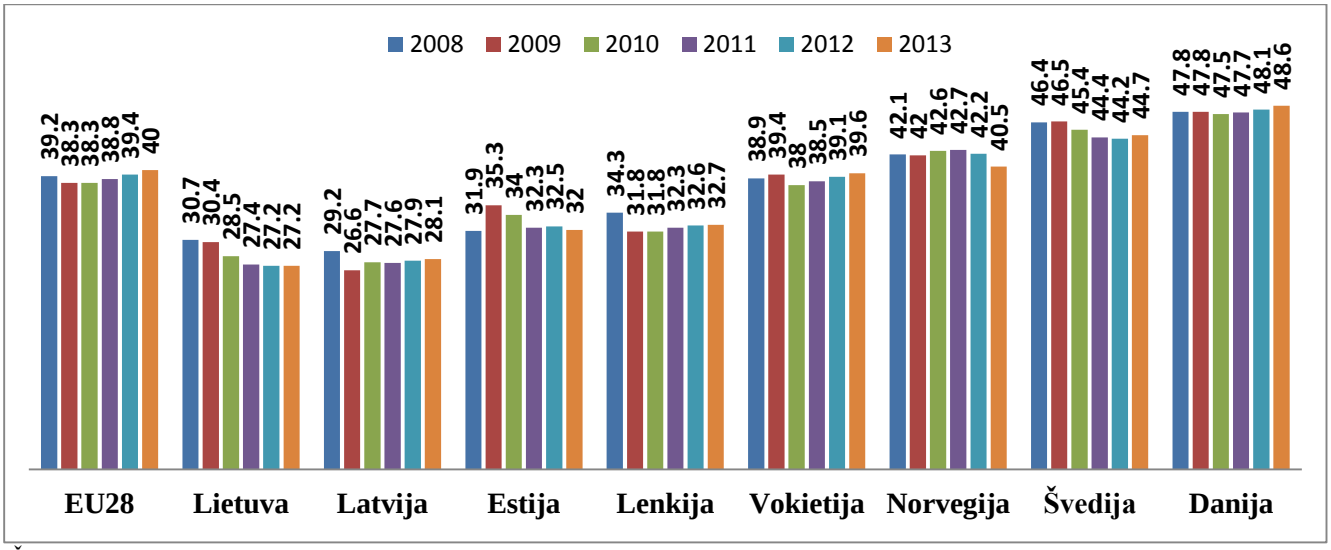
Metai	Pagal mokesčių rūšis	LT	LV	EE	PL	NO	SE	DEU	DK	EU28
2013	Netiesioginiai mokesčiai:	11,3	12,0	13,5	12,8	11,4	19,3	11,0	16,9	13,5
	Tiesioginiai mokesčiai:	5,1	7,6	7,2	6,8	19,6	17,8	12,1	30,8	13,2
	Socialinės įmokos:	10,8	8,5	11,1	13,1	9,5	7,7	16,5	0,9	12,7
	Bendroji mokesčių našta	27,2	28,1	32,0	32,7	40,5	44,7	39,6	48,6	40,0
2012	Netiesioginiai mokesčiai:	11,4	11,8	14,2	13,1	11,4	18,7	11,4	16,9	13,6
	Tiesioginiai mokesčiai:	4,9	7,7	6,8	7,2	21,2	18,3	12,1	30,6	13,2
	Socialinės įmokos:	11	8,4	11,5	12,3	9,6	7,2	15,6	0,9	12,7
	Bendroji mokesčių našta	27,2	27,9	32,5	32,6	42.2	44,2	39,1	48,1	39,4
2011	Netiesioginiai mokesčiai:	11,8	11,6	13,9	14,0	11,6	18,8	11,5	17,0	13,4
	Tiesioginiai mokesčiai:	4,4	7,4	6,5	7,0	21,6	18,5	11,7	29,9	12,8
	Socialinės į mokos:	11,2	8,6	11,9	11,3	9,5	7,1	15,4	1,0	12,7
	Bendroji mokesčių našta	27,4	27,6	32,3	32,3	42.7	44,4	38,5	47,7	38,8
2010	Netiesioginiai mokesčiai:	12,0	11,5	14,2	13,8	12,0	18,0	11,3	16,8	13,2
	Tiesioginiai mokesčiai:	4,7	7,4	6,8	7,0	21,1	19,2	11,2	29,9	12,6
	Socialinės įmokos:	11,9	8,6	13,1	11,1	9,6	8,2	15,5	1,0	12,6
	Bendroji mokesčių našta	28,5	27,7	34,0	31,8	42.6	45,4	38,0	47,5	38,3
2009	Netiesioginiai mokesčiai:	11,8	10,9	14,8	13,1	12,0	18,8	11,8	17,0	12,9
	Tiesioginiai mokesčiai:	6,0	7,2	7,5	7,5	20,2	19,6	11,8	30,0	12,7
	Socialinės įmokos:	12,8	8,5	13,0	11,3	9,8	8,1	15,9	1,0	12,8
	Bendroji mokesčių našta	30,4	26,6	35,3	31,8	42.0	46,5	39,4	47,8	38,3
2008	Netiesioginiai mokesčiai:	11,9	11,2	12,3	14,4	11,1	18,1	11,2	17,2	13,1
	Tiesioginiai mokesčiai:	9,3	9,8	7,9	8,6	22,1	19,8	12,4	29,7	13,7
	Socialinės įmokos:	9,6	8,5	11,6	11,3	8,8	8,4	15,2	1,0	12,5
	Bendroji mokesčių našta	30,7	29,2	31,9	34,3	42.1	46,4	38,9	47,8	39,2

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2014, 2015 editions

Iš 11 lentelėje pateikiamų duomenų matyti, jog Europos sąjungos valstybės (EU – 28) 2008 metais biudžetus daugiausiai formavo iš tiesioginių mokesčių, o 2009 – 2013 metų laikotarpiu iš netiesioginių mokesčių. Danija ir Norvegija nagrinėjamu laikotarpiu savo biudžetą labiausiai formavo iš tiesioginių mokesčių. Tiesioginių mokesčių naštos rodiklis šiose valstybėse atitinkamai buvo apie 30

[2] BVP pagal perkamosios galios standartą ES. [interaktyvus] <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1>

ir apie 21%. Švedijos mokesčių našta nagrinėjamu laikotarpiu kito: 2008 – 2010 metais didžiausią BVP dalį sudarė tiesioginiai mokesčiai, tuo tarpu 2011 – 2013 m. jau netiesioginiai mokesčiai sudarė didesnę bendros mokesčių naštos dalį. Vienintelė Vokietija savo biudžetą nuolat formavo labiausiai remdamasi socialinėmis įmokomis (socialinės įmokos sudarė vidutiniškai 15,5% BVP). Lietuvoje 2009 metais ir Lenkijoje 2013 metais taip pat socialinės įmokos sudarė didžiausią bendrosios mokestinės naštos dalį. Vėliau šių šalių ir Latvijos bei Estijos mokesčių našta iš netiesioginių mokesčių buvo didžiausia. Galima pastebėti, jog kaimyninių valstybių mokesčių našta pagal mokesčių rūšis yra panaši. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog vienintelė Vokietija išlaikė tolygų mokesčių naštos rodiklio pasiskirstymą pagal mokesčių rūšis. Lietuvos ir Latvijos mokesčių naštos pasiskirstymas pagal mokesčių rūšis 2008 metais taip pat buvo gana tolygus, tačiau ekonominės krizės metu ženkliai sumažėjo mokestinės pajamos iš tiesioginių mokesčių.



Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

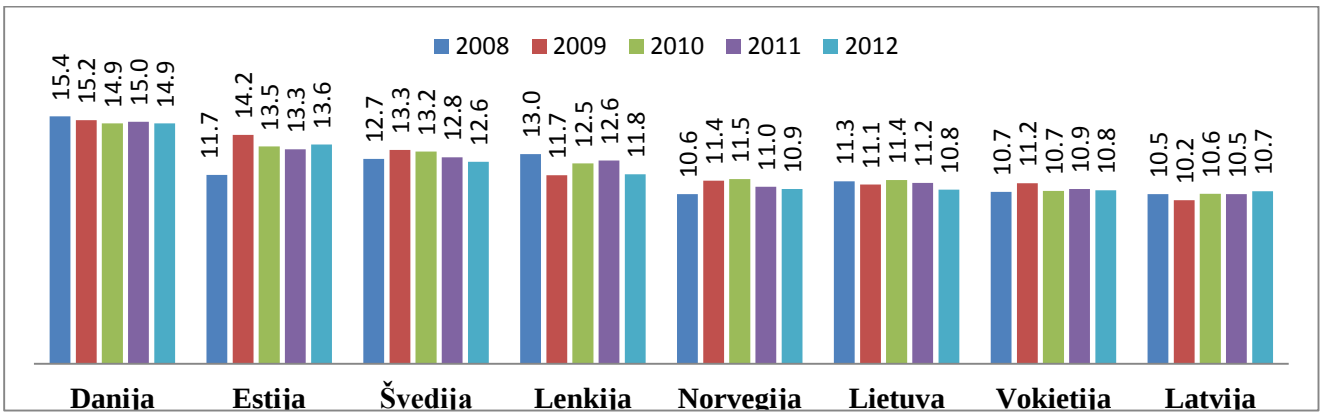
6 paveikslas. Bendroji mokesčių našta tarp Europos šalių 2008 – 2013 m.

Vertinant bendrąją mokesčių naštą tarp Europos Sąjungos valstybių (EU – 28) pastebima, jog 2009 – 2013 metų laikotarpiu rodiklio reikšmė turi tendenciją didėti (žr. 6 pav.). Tai parodo, jog mokestinės pajamos sudaro vis didesnę bendrojo vidaus produkto dalį. Didžiausia mokesčių našta yra Danijoje. Nagrinėjamu laikotarpiu rodiklio reikšmė turėjo tendenciją didėti, o šalies mokestinės pajamos sudaro beveik 50% bendrojo vidaus produkto. Danijos mokesčių našta yra pati didžiausia Europoje, ji per biudžetą perskirsto kiek daugiau nei 118 mlrd. eurų mokesčių. 4 vietoje iš vertintų šalių rikiuojasi Švedija, kurios mokesčių našta mažėjo iki 2012 metų, o 2013 metais šiek tiek padidėjo ir siekė 44,7% (180 mlrd. eurų). Norvegijos ir Vokietijos mokesčių naštos yra artimos Europos Sąjungos valstybių mokesčių naštos vidurkiui ir 2013 metais atitinkamai siekė 40,5% ir 39,6%. Norvegija per savo biudžetą perskirsto kiek daugiau nei 164 mlrd. eurų, tuo tarpu Vokietija perskirsto daugiausiai iš nagrinėjamų valstybių – 1043 mlrd. eurų. Lenkijos ir Estijos mokesčių našta svyruoja

apie 32%. Šios šalys per savo biudžetą perskirsto atitinkamai 124 ir 5,6 mlrd. eurų. Latvijos mokesčių naštos rodiklis turėjo tendenciją didėti nuo 2009 metų. Latvija kartu su Bulgarija užima prieš paskutinę vietą pagal šį rodiklį. 2013 metais Latvijos mokesčių našta sudarė 28,1% BVP (perskirstė kiek daugiau nei 6 mlrd. eurų). Lietuvos mokesčių našta yra pati mažiausia iš nagrinėjamų 30 šalių. Nagrinėjamu laikotarpiu šalies mokesčių naštos rodiklis nuolat mažėjo ir 2013 metai siekė 27,2% BVP (kiek daugiau nei 9 mlrd. eurų).

Įvertinus bendrąją mokesčių naštą matome, jog labiau išsivysčiusios šalys (vertinant pagal BVP vienam gyventojui pagal perkamosios galios standartą) per savo biudžetus perskirsto didesnę „ekonominio pyrago“ dalį. Nagrinėtų šalių mokesčių naštos rodiklis yra arba artimas Europos Sąjungos šalių vidurkiui (Vokietija) arba didesnis (Norvegija, Švedija ir Danija). Mokesčių naštos rodiklis yra vertinamas kaip pajėgumo mokėti matas, todėl galima daryti prielaidą, jog Lietuvoje mokesčių naštos rodiklis dar gali būti gerokai didesnis iki artimo ES valstybių vidurkiui, dėl to valstybė galėtų papildomai surinkti apie 4 mlrd. eurų.

Papildomas mokesčių naštos ypatybes atskleidžia jos analizė pagal ekonomines funkcijas. Žemiau pateikiami rodikliai: vartojimo mokesčių našta (7 pav.), darbo mokesčių našta (8 pav.) ir kapitalo mokesčių našta (9 pav.).



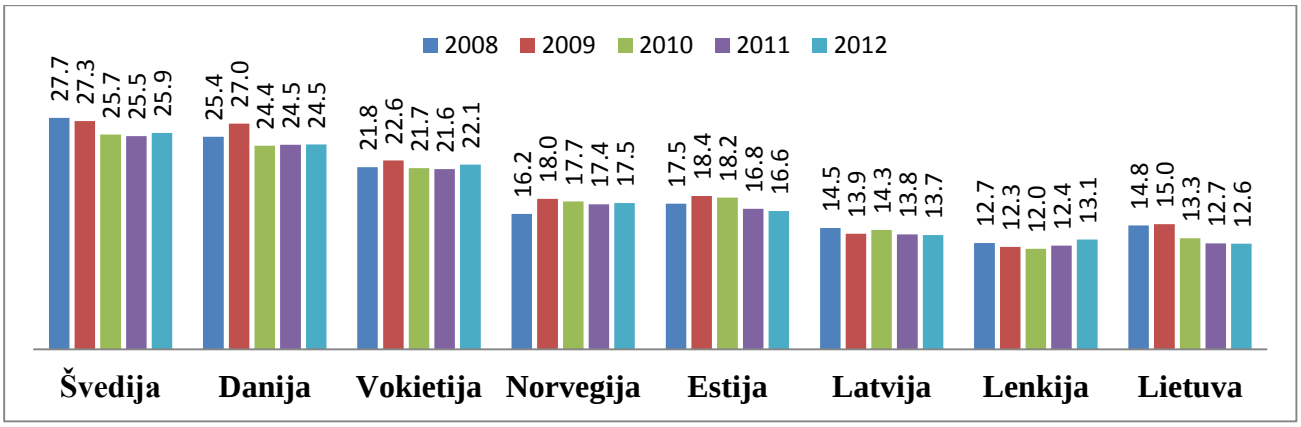
Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Europos Komisijos duomenimis

7 paveikslas. Vartojimo mokesčių našta

Iš 7 paveiksle pateikimų duomenų matyti, jog vartojimo mokesčių naštos rodiklis 2012 metais svyruoja nuo 10 iki 15%. Tai parodo, jog skirtumai tarp šalių nėra labai dideli. Lyginant su 2011 metais, rodiklis padidėjo tik Latvijoje ir Estijoje atitinkamai 0,2 ir 0,3%. Visose kitose pateiktose valstybėse rodiklis mažėjo. Didžiausia vartojimo mokesčių našta yra Danijoje ir siekia beveik 15%, mažiausia Latvijoje – 10,7%. Lietuvoje vartojimo mokesčių našta tendencingai mažėjo ir 2012 metais siekė 10,9% BVP. Pagal šį rodiklį Lietuva yra 22 iš 28 valstybių Europos Sąjungoje. Numanomas

Lietuvos vartojimo tarifas[3] 2012 metais siekė 17,4%. Pagal šį rodiklį Lietuva neišsiskiria iš kitų valstybių ir užima 25 vietą.

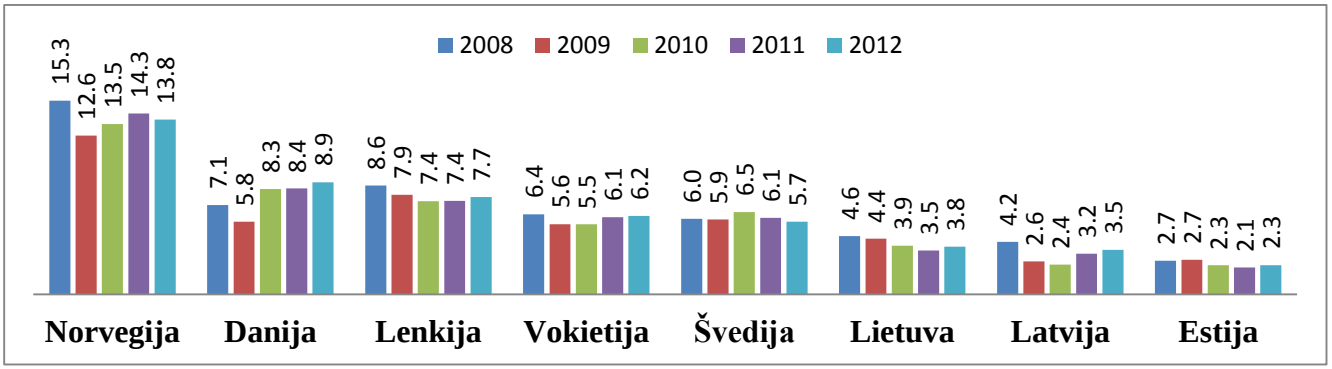
Sekantis rodiklis – darbo ir jo apmokestinimo našta (žr. 8 pav.). Darbo mokesčių naštos rodiklis svyruoja nuo 12 iki 30%, tai yra pakankamai ženklus skirtumas tarp valstybių. Lyginant su 2011 metais rodiklis mažėjo tik Baltijos valstybėse (Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje), visose kitose valstybėse šis rodiklis didėjo arba išliko toks pats. Didžiausia darbo mokesčių našta yra Švedijoje ir 2012 metais siekė 25,9%. Mažiausia – Lietuvoje 12,6% BVP. 28 valstybių sąraše Lietuva užima 24 poziciją. Numanoma mokesčių norma darbui[4] Lietuvoje 2012 metais siekė 31,9%, kai tuo tarpu ES vidurkis siekia 34,2%. Pagal šį rodiklį Lietuva užėmė 20 vietą, todėl teiginiai, kad darbo mokesčių našta Lietuvoje yra per didelė nėra pagrįsti.



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Europos Komisijos duomenimis

8 paveikslas. Darbo mokesčių našta

Kapitalo mokesčių santykis su BVP arba kitaip kapitalo mokesčių našta pavaizduoti 9 paveiksle (žr. 9 pav.).



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Europos Komisijos duomenimis

9 paveikslas. Kapitalo mokesčių našta

Iš 9 paveiksle pateiktų duomenų matyti, jog kapitalo mokesčių naštos rodiklis svyruoja nuo 2 iki 15%. Skirtumai tarp valstybių kaip matome yra pakankamai dideli. Lyginant su 2011 metais kapitalo

[3] Numanomas vartojimo tarifas – pajamų iš visų vartojimo mokesčių ir visų namų ūkio vartojimo išlaidų santykis
[4] Numanoma darbo mokesčių norma - socialinio draudimo mokesčių ir darbo pajamų mokesčių santykis su visa atlyginimo darbuotojams suma

mokesčių naštos rodiklis mažėjo tik Norvegijoje ir Švedijoje, visose kitose valstybėse rodiklio reikšmė keitėsi į didesnę pusę. Didžiausia kapitalo mokesčių našta buvo Norvegijoje ir 2012 metais siekė 13,8%, mažiausia kapitalo mokesčių našta užfiksuota Estijoje ir siekė vos 2,3%. Lietuvoje Kapitalo mokesčių našta tendencingai mažėjo iki 2011 metų, o 2012 metais šiek tiek padidėjo ir siekė 3,8%. Pagal šį rodiklį Lietuva iš 28 vertintų valstybių užėmė 24 vietą. Numanomo kapitalo tarifas[5] Lietuvoje 2012 metais buvo 9,8%. Tuo tarpu kapitalo mokesčių bazė 2012 metais buvo 38,4% ir tai yra 4 didžiausias rezultatas tarp vertintų valstybių, tai parodo jog šalyje yra didelis kapitalo mokesčių potencialas.

Išnagrinėjus mokestines pajamas kyla vienas klausimas – kaip jos yra surenkamos? Siekiant atsakyti į šį klausimą toliau bus nagrinėjami pagrindiniai šalies mokesčiai: gyventojų pajamų mokestis, pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir pelno mokestis.

Gyventojų pajamų mokestis.

Lietuvoje gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), dėl taikomo neapmokestinamo pajamų dydžio (toliau – NPD) galima laikyti lengvai progresiniu. Socialiniu požiūriu progresiniai mokesčiai laikomi teisingesniais, nes didesnę mokestinę naštą neša labiau pasiturintys asmenys.

12 lentelėje pateikiama GPM mokesčio lengvatų vertinimas (žr. 12 lent.).

12 lentelė. GPM mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas

Lengvatos ir išimtys	Vertinimas
GPM 6 str. 3 punktas 5% tarifas individualios veiklos pajamoms	Skatinama individuali veikla – atitinka ekonominio teisingumo principą, tačiau diskriminuojami laisvųjų profesijų atstovai, kuriems ši lengvata nėra taikoma. Asmenys turi turėti lygias teises vykdydami tą pačią ūkinę veiklą, todėl šiuo požiūriu lengvata pažeidžia socialinio teisingumo principą.
NPD taikymas	Atitinka socialinio teisingumo kriterijų, nes mažesnes pajamas gaunantiems asmenis mokesčių našta dėl taikomo NPD sumažėja.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Kaip matome, mokesčių lengvatas yra ganėtinai sunku įvertinti, nes vienu metu ta pati lengvata gali būti įvertinta ir kaip teisinga ir kaip neteisinga. Ekonominio teisingumo požiūriu mokesčių lengvatas galima įvertinti pagal tai kiek valstybė praranda lėšų taikydama mokesčių lengvatas.

Informaciją apie valstybės biudžeto pajamų netekimus dėl mokesčių lengvatų galima rasti valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio aiškinamajame rašte, tačiau pateikiama informacija yra ganėtinai neišsami ir dažniausiai nepilna. Valstybės biudžeto pajamų netekimai dėl gyventojų pajamų mokesčio lengvatų yra dideli ir sudaro 273,11 (2013 m.), 366,95 (2014 m.) ir 341 (2015 m.) mln. eurų.

[5] Numanomas kapitalo tarifas – kapitalo mokesčių ir viso kapitalo bei pajamų santykis

Daugiausiai netenkama dėl NPD taikymo. Dėl GPM gražinimų pagal gyventojų deklaruotas išlaidas 2009 metais valstybė neteko 136,53 mln. eurų, o 2014 ir 2015 m. jau tik apie 39 mln. eurų.

Pridėtinės vertės mokestis.

Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) skaičiuojamas taikant vieną standartinį 21% tarifą taip pat taikomi lengvatiniai 9 ir 5 % tarifai. Pridėtinės vertės mokestis pajamų atžvilgiu yra laikomas regresiniu. Taip yra todėl, kad mokestis taikomas vartojant prekes, tokias kaip maistas, kurios yra laikomos pirminio poreikio prekėmis, t.y. nesvarbu kokiomis pajamomis disponuojama, šių prekių vartojimas neišvengiamas. Panagrinėkime vieną pavyzdį. Du asmenys per vienodą laikotarpį suvartoja maisto prekių už 10000 eurų, sumoka 2100 PVM mokesčio, tačiau per tą patį laikotarpį vienas uždirba 20000, o kitas 50000 eurų. Mokesčių našta atitinkamai yra 10,5 ir 4,2 proc. Papildomas maisto produktų vartojimas panaudojamas vis mažiau svarbiam asmens poreikiui tenkinti, todėl šiuo požiūriu ribinis vartojimo naudingumas mažėja, todėl vertinant pateiktą pavyzdį, galima teigti, jog didėjant pajamoms sumokamo PVM mokesčio dalis, palyginti su pajamomis mažėja, kas parodo, jog pridėtinės vertės mokestis pajamų atžvilgiu yra regresinis. Regresiniai mokesčiai laikomi neteisingais, kadangi didesnė mokesčių naštą slegia mažiau pasiturinčius asmenis.

13 lentelė. PVM mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas

Lengvatos ir išimtys	**Vertinimas**
9% lengvatinis tarifas	*Tarifas šildymui:* lengvatos nauda tenka daugiau nekilnojamojo turto turintiems asmenims t.y. turtingiesiems. Šią mokesčių lengvatą galima laikyti kaip neteisingą, nes pažeidžiamas vertikalaus teisingumo principas t.y. galintys mokėti daugiau gauna didžiausią mokesčių lengvatos naudą. *Kiti objektai:* lengvatos didina tam tikrų prekių ir paslaugų prieinamumą mažiau pasiturintiems asmenims, tai socialiniu požiūriu yra laikytina kaip teisinga.
5 % lengvatinis tarifas	Lengvata skirta sergantiesiems ir neįgaliesiems, tokių lengvatų taikymas negali būti įvertintas kaip neteisingas, kadangi lengvata teikiama tikslinėms grupėms, kurios turi vienodas galimybes gauti naudą.

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Valstybės biudžeto pajamų netekimai dėl taikomų PVM lengvatų yra šiek tiek mažesni nei GPM lengvatų atveju, tačiau vis tiek sudaro pakankamai ženklias sumas. 57,92 mln. eurų 2009 m., 43,44 mln. eurų 2010 m., 91,23 – 2011 m., 110,06 – 2012 m., 139,02 – 2013 m., 141,91 – 2014 m. 2015 metais PVM lengvatomis pasinaudota už 146 mln. eurų.

Akcizų mokestis.

Akcizų mokestis, taip pat kaip ir pridėtinės vertės mokestis, pajamų atžvilgiu yra laikomas regresiniu mokesčiu. Pagal šiuo metu galiojantį Akcizų įstatymą, Lietuvoje akcizo objektais yra šios prekių grupės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai,
- apdorotas tabakas,
- energiniai produktai
- elektros energija.

Tai yra prekių grupės, kurios privalomai turi būti apmokestinamos pagal ES. ES yra nustačiusi minimalius akcizų tarifus, kurie galioja visoms valstybėms narėms, tačiau kiekviena valstybė narė gali nustatyti bet kokį akcizo tarifą didesnį už minimalų. Šiuo metu Lietuvoje visoms prekių grupėms, išskyrus rūkomąjį tabaką, yra pritaikyti minimalūs arba didesni akcizų tarifai.

Akcizų mokesčių lengvatos neišskiria jokių grupių, t.y. lengvatos yra prieinamos visiems pagal jų tikslinį taikymą, tačiau lengvatų taikymas nesumažina šio mokesčio regresyvumo, todėl nepadidina socialinio teisingumo. Valstybės biudžeto pajamų netekimai dėl akcizų mokesčių taikymo: 2013 m. – 153,9, 2014 m. – 171,46 mln. eurų. 2015 metais netekimai šiek tiek sumažėjo ir siekė 158 mln. eurų. Iš to kas pasakyta, galima teigti, jog akcizo mokesčio lengvatų taikymas nėra tikslingas.

Pelno mokestis.

Lietuvoje pelno mokesčio tarifas yra vienas mažiausių Europos sąjungoje – 15 %.

14 lentelė. Pelno mokesčio lengvatų ir išimčių vertinimas

Lengvatos ir išimtys	**Vertinimas**
5 proc. mokesčio tarifas taikomas apmokestinamajam pelnui	Mažesniu pelno mokesčiu apmokestinamos smulkios įmonės, kurios atitinka tam tikrus kriterijus, taip pat lengvata taikoma vienetams kurie gauna daugiau kaip 50% pajamų iš žemės ūkio veiklos. Didžiausią lengvatos naudą gauna įmonės kurių pajamos yra mažiausios, todėl galima teigti, jog siekiama padėti blogesnėje padėtyje esančioms smulkioms įmonėms konkuruoti su kitomis įmonėmis. Smulkaus verslo skatinimas taip pat sukuria teigiamą efektą šalies ekonomikai, kadangi sukuriamos ir išlaikomos darbo vietos, atsiranda didesnė konkurencija tarp įmonių ir kt. Žemės ūkio ir kaimo plėtra ekonominiu, ekologiniu, socialiniu ir etninės kultūros požiūriu yra valstybės prioritetinės sritys. Todėl ši lengvata tiek socialiniu tiek ekonominiu požiūriu yra teisinga.

14 lentelės tęsinys kitame puslapyje

14 lentelės tęsinys

1. Vienetai, vykdantys investicinį projektą; 2. Sąnaudos MTEP; 3. Filmo ar jo dalies gamybai skirtos lėšos;	Atitikus tam tikrus kriterijus: 1. už mokestinį laikotarpį apskaičiuotas apmokestinamasis vieneto pelnas gali būti sumažintas iki 50 proc.; 2. sąnaudos, moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai, tris kartus atskaitomos iš pajamų 3. Lietuvos filmo gamintojui, apskaičiuodami pelno mokestį, iš pajamų gali atskaityti 75 proc. neatlygintinai suteiktų tokių lėšų. Lengvatos yra skatinamojo pobūdžio, todėl ekonominiu požiūriu yra teisingos

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Valstybės biudžeto pajamų netekimai dėl taikomų pelno mokesčio lengvatų:180 mln. eurų 2015 metais, 166,82 mln. Eurų 2014 metais ir 153,90 mln. eurų 2013 metais.

Išnagrinėjus pagrindinius 4 mokesčius Lietuvoje ir šių mokesčių lengvatas galima teigti, jog kai kurie mokesčiai dėl tam tikrų regresinių požymių diskriminuoja mažesnes pajamas gaunančius arba mažiau turto turinčius asmenis. Kai kurios mokesčių lengvatos taip pat yra diskriminuojančio pobūdžio t.y. tam tikros grupės išskiriamos ir neturi galimybės pasinaudoti lengvatomis (laisvosios profesijos) tai neatitinka horizontalaus teisingumo principo, taip pat yra lengvatų kuriomis daugiausiai naudojasi labiausiai pasiturintys asmenys, o tai neatitinka vertikalaus teisingumo principo. Tačiau galima įžvelgti ir teigiamų aspektų. Kadangi dauguma pagrindinių mokesčių lengvatų pagal savo tikslinę paskirtį yra skatinančio pobūdžio (tenkinamas ekonominio teisingumo principas), daugumos lengvatų suteikiama didžiausia nauda tenka prioritetinėms sritims, arba sunkiausioje padėtyje esantiems subjektams. Mokesčių lengvatas vertinant iš valstybės perspektyvų, galima įžvelgti neigiamą aspektą – biudžetas dėl taikomų lengvatų netenka labai daug pajamų.

Kaip teigia A. Medelienė, B. Sudavičius (2011) nustatydama mokesčius valstybė įgyja teisę perimti savo žinion dalį juridinių ir fizinių asmenų privačios nuosavybės. Pagrindinė mokesčių rinkimo priežastis yra tikslas perskirstyti lėšas siekiant sumažinti gyventojų pajamų nelygybę, finansuoti prioritetines sritis, užtikrinti tam tikrų valstybės funkcijų įgyvendinimą ir t.t. Remiantis teisingumo principu, mokesčių mokėtojų pajamos taip pat turi būti perskirstytos teisingai, t.y. mokestinės pajamos turėtų būti panaudojamos sritims, kurioms būtina valstybės parama ir sritims, kurios be valstybės pagalbos nustotų egzistuoti, todėl toliau panagrinėsime mokestinių pajamų panaudojimą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu.

Visų pirma reikia išsiaiškinti valstybės prioritetines sritis. Tai galima padaryti nagrinėjant vyriausybių programas, kuriose pateikiami pagrindiniai atitinkamo laikotarpio siekiniai, taip pat sritys, kurioms teikiamas didesnis dėmesys.

15 lentelė. Valstybės prioritetinės sritys pagal vyriausybių programas

Vyriausybės programa	Pagrindiniai prioritetai, kuriems mokesčių sistema gali daryti įtaką
16 vyriausybės programa	Užimtumo didinimas; skurdo lygio ir socialinės atskirties mažinimas, darbo užmokesčio didinimas, investicijų ir verslo sąlygų pagerinimas, finansinio tvarumo užtikrinimas ir nuoseklus viešųjų lėšų fondų pajamų didinimas, kova su korupcija ir šešėline ekonomika;
15 vyriausybės programa	Krizės suvaldymas, valstybės valdymas; kova su korupcija; inovatyvios ekonomikos plėtra; energetika; švietimo sistema; sveikatos apsauga; socialinės atskirties mažinimas;
14 vyriausybės programa	Skatinti sąžiningą mokesčių mokėjimą, mažinti šešėlinės ekonomikos dalį eliminuojant sąžiningą konkurenciją ribojančias mokesčių vengimo apraiškas. Mažinti mokesčių naštą, didinti darbo užmokestį. Nuosekliai didinti socialinės apsaugos, švietimo, mokslo, sveikatos apsaugos finansavimą. Mažinti socialinę atskirtį.

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis vyriausybių programomis

Kaip matome iš 15 lentelėje pateikiamos informacijos (žr. 15 lent.), vieni iš dažniausiai pasikartojančių, nagrinėtų vyriausybių, prioritetų yra:

- socialinės atskirties mažinimas ir socialinių sąlygų gerinimas;
- švietimo sistemos finansavimas ir tobulinimas;
- ekonominės raidos skatinimas ir darbo užmokesčio didinimas;
- mokesčių naštos mažinimas, bei kova su šešėline ekonomika ir korupcija.

Nustačius vyriausybių programose išskirtas prioritetines sritis, verta jas išsamiau išanalizuoti pagal skiriamas biudžeto lėšas. 16 lentelėje pateikiama informacija apie valstybės išlaidas pagal funkcijas (žr. 16 pav.)

16 lentelė. Valstybės biudžeto išlaidos pagal funkcijas 2008 – 2015 m. (mln. Eur)

	2008	***2009***	***2010***	***2011***	***2012***	***2013***	***2014***	***2015***
Bendrosios valstybės paslaugos	1831.66	1959.41	1984.15	2153.24	1270.15	1359.80	1429.13	1449.46
Gynyba	421.96	338.60	284.55	275.01	278.91	318.08	367.37	480.54
Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga	583.82	565.56	526.60	556.84	581.26	573.79	615.64	593.22
Ekonomika	1777.37	1795.23	1789.77	1638.83	1591.39	1950.95	1882.78	2148.48
Aplinkos apsauga	212.99	213.71	308.07	216.21	221.47	197.09	251.67	259.20
Būstas ir komunalinis ūkis	12.06	173.79	4.96	3.97	3.92	3.06	21.57	163.12
Sveikatos apsauga	472.62	584.71	662.87	616.94	527.51	522.82	532.52	560.53

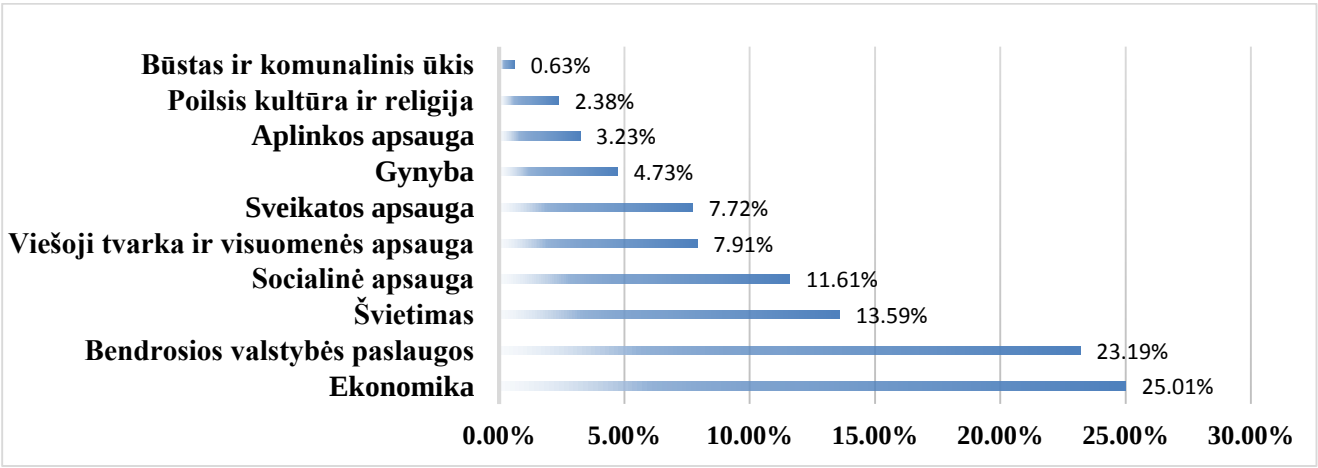
16 lentelės tęsinys kitame puslapyje

16 lentelės tęsinys

Poilsis kultūra ir religija	*211.31*	*170.56*	*152.21*	*139.12*	*135.91*	*164.03*	*195.35*	*219.09*
Švietimas	766.90	742.90	656.79	704.09	1249.63	1275.99	1282.11	1247.75
Socialinė apsauga	818.33	880.41	722.38	666.27	933.90	917.63	859.34	958.63
Iš viso:	7109.02	7424.87	7092.36	6970.53	6794.06	7283.23	7437.49	8080.03

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis finansų ministerijos duomenimis

16 lentelėje pateiktos informacijos matyti, jog bendrosios valstybės paslaugos 2008 – 2011 metų laikotarpiu nuolat didėjo ir sudarė didžiausią valstybės išlaidų dalį (nuo 26 iki 30 proc.). 2012 metais šios išlaidos sumažėjo net 41 proc., o vėliau tendencingai didėjo ir 2015 metais siekė beveik 1,5 mlrd. eurų. Ekonomikos skatinimas yra vienas svarbiausių valstybės prioritetų. Išlaidos ekonomikai nagrinėjamu laikotarpiu siekia nuo 1,5 iki 2,2 mlrd. eurų. Biudžeto išlaidų struktūroje išlaidos ekonomikai nuo 2012 metų sudaro didžiausią dalį ir vidutiniškai sudaro 25 proc. Daugiausiai išlaidų ekonomikai skirta 2015 metais. Švietimo sritis yra svarbi šalies ateities vystymuisi, bei yra viena iš prioritetinių sričių dvejose paskutinėse vyriausybių programose. Iki 2010 metų, šiai sričiai išlaidų dalis mažėjo, tačiau jau 2011 metais gana ženkliai išaugo. Nuo 2012 metų tai trečia pagal dydį biudžeto išlaidų struktūros dalis. Išlaidos socialinei apsaugai kito panašiai kaip ir išlaidos švietimui t.y. turėjo tendenciją mažėti, o 2012 metais ženkliai išaugo. Išlaidos socialiai apsaugai 2015 metais sudarė beveik 1 mlrd. eurų, ir biudžeto išlaidų struktūroje pagal dydį yra 4 vietoje.



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis finansų ministerijos duomenimis

10 paveikslas. Vidutinės valstybės išlaidos 2008 – 2014 m. pagal funkcijas

10 paveiksle pateikiamos vidutinės valstybės išlaidos pagal funkcijas 2008 – 2014 metų laikotarpiu. Matome, jog trys prioritetinės sritys t.y. ekonomika, švietimas, ir socialinė apsauga yra finansuojamos daugiausiai, todėl galima teigti, jog valstybė paskirsto lėšas atsižvelgdama į prioritetus, tačiau išlaidos bendrosioms valstybės paslaugoms (kur įskaičiuojama visa biurokratija) galėtų būti mažesnės, kadangi jos nėra prioritetinės, tačiau sudaro labai didelę išlaidų dalį.

Socialinės atskirties mažininimą kaip prioritetą savo programose nurodė 3 paskutiniosios vyriausybės, tai parodo jog ši problema nėra išsprendžiama per trumpą laikotarpį. Viena didžiausių socialinės atskirties atsiradimo priežasčių yra skurdas. Valstybė perskirstydama lėšas gali prisidėti prie socialinės atskirties mažinimo, o viena iš tiesioginių priemonių – socialinės išmokos.

17 lentelė. Skurdo lygis prieš ir po socialinių išmokų 2011 – 2014 m.

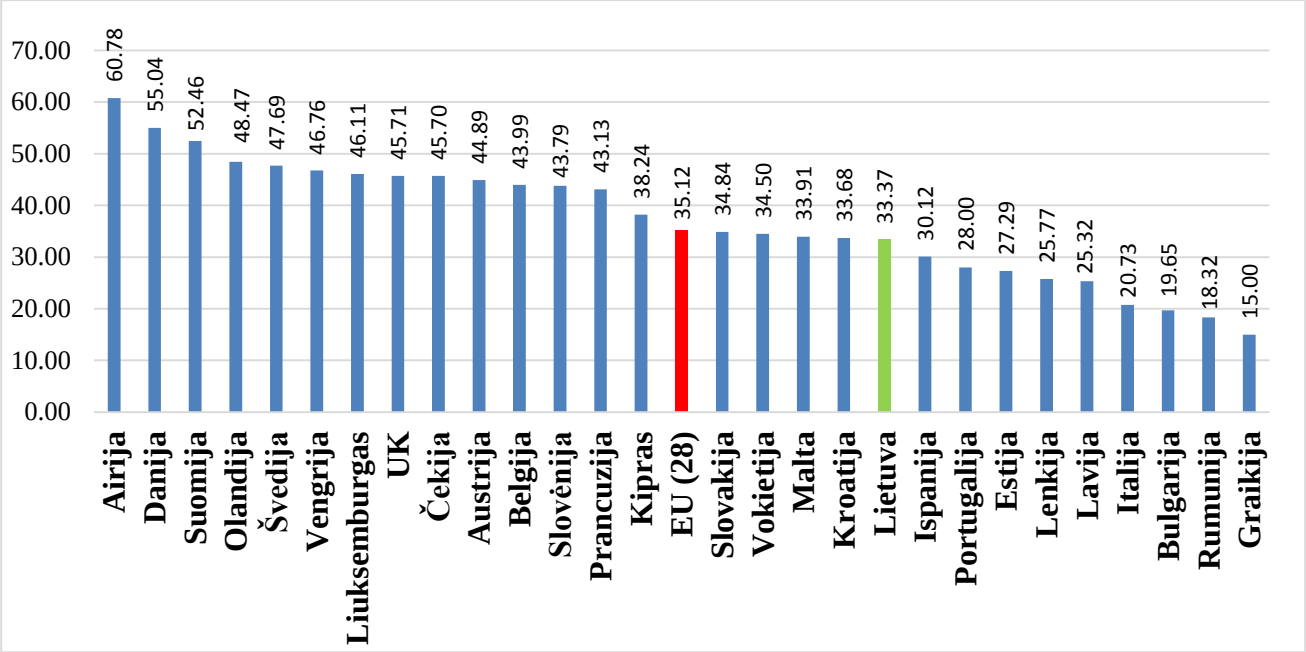
Šalis	Skurdo lygis prieš socialines išmokas				Skurdo lygis po socialinių išmokų			
	2011	2012	2013	2014	2011	2012	2013	2014
EU (28)	26.4	25.7	26	26.1	16.9	16.8	16.7	17.2
Austrija	27.1	25.8	25.9	25.4	14.5	14.4	14.4	14.1
Belgija	27.8	27.7	26.3	27.5	15.3	15.3	15.1	15.5
Bulgarija	27.4	25.9	26.7	27.3	22.2	21.2	21	21.8
Kroatija	30.7	30.6	29.7	29.9	20.9	20.4	19.5	19.4
Kipras	23.5	23.5	24.3	24.6	14.8	14.7	15.3	14.4
Čekija	18	17.6	16.6	17.2	9.8	9.6	8.6	9.7
Danija	28.4	28.3	27.8	26.9	13	13.1	11.9	12.1
Estija	24.9	24.8	25.4	28.4	17.5	17.5	18.6	21.8
Suomija	27.4	26.9	26.4	27.6	13.7	13.2	11.8	12.8
Prancūzija	24.7	23.8	24.4	24	14	14.1	13.7	13.3
Vokietija	25.1	24.3	24.4	25	15.8	16.1	16.1	16.7
Graikija	24.8	26.8	28	26	21.4	23.1	23.1	22.1
Vengrija	29	27.3	27	26.6	14.1	14.3	15	15
Airija	39.6	39.3	38.5	37.2	15.2	15.7	14.1	15.6
Italija	24.6	24.5	24.6	24.7	19.8	19.5	19.3	19.4
Latvija	26.8	25.7	26	27	19	19.2	19.4	21.2
Lietuva	30.2	28.4	30.3	27.5	19.2	18.6	20.6	19.1
Liuksemburgas	27.2	29	29.4	27.6	13.6	15.1	15.9	16.4
Malta	23.2	24	23.3	23.8	15.6	15.1	15.7	15.9
Olandija	20.9	20.6	20.8	21.3	11	10.1	10.4	11.6
Lenkija	24.1	22.9	23	23.1	17.7	17.1	17.3	17
Portugalija	25.4	25.3	25.5	26.7	18	17.9	18.7	19.5
Rumunija	29.1	28	27.8	28.5	22.2	22.6	22.4	25.4
Slovakija	19.5	20	20.1	19.6	13	13.2	12.8	12.6
Slovėnija	24.2	25.2	25.3	25.1	13.6	13.5	14.5	14.5
Ispanija	30	29.1	30	31.1	20.6	20.8	20.4	22.2
Švedija	27.9	27.4	27.1	28.5	14	14.1	14.8	15.1
Jungtinė Karalystė	30.5	29.7	30.1	29.3	16.2	16	15.9	16.8

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Eurostat duomenimis

17 lentelėje pateikiami duomenys apie skurdo lygį Europos sąjungoje (žr. 17 lent.). Didžiausias skurdo lygis užfiksuotas Airijoje ir 2014 metais siekė kiek daugiau nei 37 proc., tuo tarpu mažiausias – Slovakijoje ir sudarė 19,6 proc. visų gyventojų. Europos Sąjungos vidurkis yra 26 procentai. 2012 metais skurdo lygis tarp Europos Sąjungos valstybių mažėjo, tačiau tiek 2013 tiek 2014 metais didėjo. Lietuvoje skurdo lygis prieš socialines išmokas nagrinėjamu laikotarpiu svyruoja nuo 30 iki 27,5 proc. ir yra aukščiau ES vidurkio. 2013 metais Lietuva pagal skurdo lygio rodiklį buvo prieš paskutinėje vietoje tarp Europos Sąjungos šalių narių. 2014 metais situacija pagerėjo ir rizikos lygis šalyje

sumažėjo 2,8 proc. punktais. Šalys transferiniais mokėjimais labai prisideda prie skurdo lygio mažinimo. Skurdo lygis po socialinių išmokų Europos Sąjungoje 2014 sumažėjo iki 17,2 proc. Mažiausias skurdo lygis po socialinių išmokų yra Čekijoje (9,7 proc.), o didžiausias – Rumunijoje ir siekia net 25,4 procentus. 10 paveiksle pavaizduotas skurdo lygio pokytis (procentais) po socialinių išmokų (žr. 10 pav.).

Iš 11 paveiksle pateiktų duomenų matyti, jog Europos Sajungos skurdo lygis po socialinių išmokų vidutiniškai sumažėja 35,12 procentų. Didžiausias pokytis yra Airijoje – skurdo lygis mažėja vidutiniškai net 60,78 procentais, tačiau reikia pažymėti ir tai, jog Airijos skurdo lygis prieš socialinės išmokas buvo didžiausias ES. Airijoje skurdo rizika yra labai didelė, todėl šalis skiria daug dėmesio šios problemos šalinimui, būtent todėl tiesiogiai remiant šalies gyventojus Airija užtikrina, jog šalies skurdo lygis po socialinių išmokų būtų netgi mažesnis nei ES vidurkis. Socialinėmis išmokomis Graikija mažiausiai sumažina skurdo lygį šalyje – vos 15 proc., daugiau nei dvigubai mažiau nei ES vidurkis, tai parodo jog šalis mažai rūpinasi gyventojais, kurie yra ties skurdo riba, arba tai, jog šalis nėra pajėgi finansiškai prisidėti prie skurdo rizikos mažinimo. Lietuva taip pat atsilieka nuo Europos Sąjungos vidurkio, tačiau tik šiek tiek daugiau nei 1 proc.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

11 paveikslas. Vidutinis skurdo lygio sumažėjimas (%) Europos Sąjungoje po socialinių išmokų

Vertinant skurdo lygį Lietuva atsilieka nuo Europos Sajungos valstybių, tačiau didelės socialinės išmokos gali turėti ir neigiamų pasekmių – dėl didelių bedarbio išmokų gali sumažėti noras apskritai dirbti (gyvenimas iš bedarbio pašalpos), dėl to gali padidėti bedarbių skaičius, kas padidintų valstybės išlaidas ir sumažintų pajamas. Tokią situaciją galima įvertinti nagrinėjant nedarbo ir mažo darbo užmokesčio spąstus (žr. 18 lent.).

Mažo darbo užmokesčio spąstai (kai kur skurdo spąstai) tai tokia padėtis, kai dirbantysis neketina dirbti papildomų darbo valandų, nesiima geriau apmokamo darbo ir neieško papildomo pajamų šaltinio, nes papildomai gautos pajamos yra per mažos. Šis rodiklis skaičiuojamas darbo užmokesčiui padidėjus nuo 33 iki 67 procentų vidutinio darbo užmokesčio, rodiklio reikšmė parodo procentinę bruto pajamų dalį, kurios dirbantysis netenka, sumokėdamas pajamų mokesčius, socialines įmokas, ir netekdamas lengvatų. Iš 18 lentelėje pateikiamų duomenų matyti, jog maži darbo užmokesčio spąstai Europos Sąjungoje yra gana stabilūs ir vidutiniškai sudaro 47,25 proc. Didžiausi mažo darbo užmokesčio spąstai yra Danijoje ir siekia 73,81 proc., mažiausi – Graikijoje ir siekia 21,51 proc. Lietuvoje šis rodiklis turėjo tendenciją didėti, tačiau vis tiek išliko tarp žemiausių Europos Sąjungoje. Rodiklis nagrinėjamu laikotarpiu svyruoja nuo 26,2 iki 26,8 proc., todėl galima teigti, jog pajamoms skirti mokesčiai Lietuvoje nesumažina paskatų ieškotis geriau apmokamo darbo, ar dirbti daugiau darbo valandų. Iš Baltijos valstybių Latvijoje mažo darbo užmokesčio spąstai yra didžiausi ir siekia beveik 32 proc., Estijoje mažiausi – 24,16 proc., todėl paskatos dirbti daugiau darbo valandų ar imtis geriau apmokamo darbo šioje šalyje tarp Baltijos valstybių yra geriausios. Lenkijoje mažo darbo užmokesčio spąstai yra vieni didžiausių Europoje, nagrinėjamu laikotarpiu visiškai nekito ir siekė 61,01 proc.

18 lentelė. Nedarbo ir mažo darbo užmokesčio spąstai 2010 – 2014 m.

	Mažo darbo užmokesčio spąstai					***Nedarbo spąstai***				
Šalis	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
EU 28	46.83	47.26	47.10	47.37	47.30	74.76	74.79	74.4	75.01	76.41
Belgija	59.63	59.69	59.64	60.70	60.68	90.99	90.69	91.9	93.37	92.94
Bulgarija	20.89	21.61	21.61	21.61	30.06	80.89	81.61	81.61	81.61	81.61
Čekija	47.63	48.94	48.52	48.51	49.04	79.96	80.19	80.12	80.12	80.21
Danija	74.41	74.05	74.37	74.36	73.81	89.55	89.13	89.82	89.81	89.17
Vokietija	56.00	54.78	56.71	57.31	55.86	72.94	73.34	73.29	72.99	73.06
Estija	23.21	24.00	24.79	24.16	24.16	62.71	63.5	64.29	63.66	63.66
Airija	57.66	52.03	48.60	49.14	45.75	78.18	75.91	74.18	74.49	72.84
Graikija	19.50	26.03	26.96	22.96	21.51	51.45	57.38	51.56	50.83	50.52
Ispanija	28.42	29.05	30.09	30.20	30.31	82.64	82.71	82.81	81.74	81.75
Pracūzija	50.12	49.61	48.95	50.05	51.70	76.93	77.36	77.28	77.25	77.38
Kroatija	n/d	n/d	47.85	29.94	29.94	n/d	n/d	n/d	81.04	81.04
Italija	39.55	40.87	39.29	39.23	37.84	78.42	77.7	77.3	79.65	79.6
Latvija	32.66	33.25	33.25	32.36	31.98	89.86	89.92	90.06	89.4	88.7
Lietuva	26.27	26.38	26.54	26.73	26.77	69.78	68.47	66.64	64.39	61.49
Liuksemburgas	55.17	58.15	57.43	57.88	58.39	85.72	86.75	86.13	86.51	86.6
Vengrija	38.33	37.82	37.61	37.51	37.43	79.94	79.63	79.48	78.78	78.9
Malta	19.66	20.96	22.12	22.54	22.05	58.62	55.66	55.92	55.97	57.65
Olandija	73.94	73.45	71.31	72.25	71.96	84	83.89	84.04	83.77	82.23
Austrija	39.51	40.51	41.32	42.24	42.65	67.17	67.4	67.59	67.81	67.87

18 lentelės tęsinys kitame puslapyje

18 lentelės tęsinys

Lenkija	*61.01*	*61.01*	*61.01*	*61.01*	*61.01*	*81.59*	*80.67*	*80.84*	*80.9*	*80.69*
Portugalija	21.08	21.20	22.05	28.30	27.76	79.03	79.04	79.15	79.94	79.88
Rumunija	30.60	30.98	30.98	30.95	31.09	57.57	52.02	52.14	52.01	50.6
Slovėnija	47.82	46.46	48.76	48.48	48.46	83.15	89.66	89.53	89.75	89.63
Slovakija	26.65	26.63	26.45	26.21	26.06	42.61	44.33	44.32	44.26	44.43
Suomija	52.32	51.72	54.51	55.56	55.79	72.31	72.27	74.97	75.61	81.69
Švedija	40.45	40.22	40.37	40.60	38.71	74.68	73.69	72.32	71.3	69.51
UK	51.04	53.43	50.00	48.29	47.36	64.78	65.67	63.91	62.67	62.04

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus remiantis Eurostat duomenimis.

Nedarbo spąstų rodiklis skaičiuojamas kaip procentinė bruto (darbo užmokestis neatskaičius mokesčių) pajamų dalis, kurios bedarbis, nusprendęs įsilieti į darbo rinką netenka, sumokėdamas pajamų mokesčius, socialines įmokas ir netekdamas bedarbio pašalpos. Iš 17 lentelėje pateiktų duomenų matyti, jog nedarbo spąstai Europos sąjungoje svyruoja nuo 74 iki 77 proc. Nagrinėjamu laikotarpiu išskyrus 2012 metus šis rodiklis augo, tai reiškia jog bedarbio pašalpos, pajamų mokesčiai ir socialinės įmokos sudaro vis didesnę vidutinio bruto darbo užmokesčio dalį. Didėjant šiam rodikliui auga ir paskatos likti bedarbiu, kas nėra teigiamas reiškinys. Didžiausi nedarbo spąstai tarp Europos Sąjungos šalių yra Belgijoje ir siekia 92.94 proc., mažiausias – Slovakijoje ir siekia 44.43 proc. Darbo spąstų rodiklis nagrinėjamu laikotarpiu sumažėjo 13 valstybių, padidėjo 14, o Kroatijoje išliko stabilus. Lietuvoje nedarbo spąstų rodiklis yra vienas iš žemiausių Europos Sąjungoje, ir nagrinėjamu laikotarpiu nuolat mažėjo. Įdomu tai, jog 2009 metais Lietuvoje nedarbo spąstai viršijo Europos Sąjungos vidurkį net 11 proc. punktų ir siekė 86,22 proc. Pagrindinės šio rodiklio mažėjimo priežastys Lietuvoje buvo gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas nuo 24 iki 15 proc. taip pat vidutinio darbo užmokesčio didėjimas. Matome, jog paskatos likti bedarbiu Lietuvoje yra ganėtinai mažos. Vertinant Baltijos valstybes, matome jog Latvija išsiskiria su ženkliai aukštesniu rodikliu, o Estijos nedarbo spąstų rodiklis artimas Lietuvos rodiklio reikšmei.

3.2.Pagrindinių šalies mokesčių tarifų kitimo poveikio ūkio subjektų elgsenai vertinimas

Šiame skyrelyje bus nagrinėjama ar keičiantis pagrindinių mokesčių tarifų dydžiui keičiasi ūkio subjektų elgsena. Bus vertinamos verslo steigimosi tendencijos, vartojimo pokyčiai, bei šešėlinė ekonomika keičiantis pridėtinės vertės, gyventojų pajamų ir pelno mokesčiui. 19 lentelėje pateikiama informacija apie aukščiau paminėtų mokesčių tarifų dinamiką 2008 – 2015 metų laikotarpiu.

19 lentelė. GPM, PVM ir pelno mokesčio tarifų dinamika 2008 – 2015 metais

	2008	*2009*	*2010*	*2011*	*2012*	*2013*	*2014*	*2015*
PVM tarifai	18	19/21	21	21	21	21	21	21
GPM tarifai	24	15	15	15	15	15	15	15
PM tarifai	15	20	15	15	15	15	15	15

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Nagrinėjamu laikotarpiu mokesčių tarifai kito tik iki 2009 metų, vėliau standartiniai tarifai išliko pastovūs.

Mokesčių sistema gali daryti įtaką verslo subjektų steigimosi tendencijoms. Jeigu verslas apkrautas mokesčiais, tikėtina, kad naujų ūkio subjektų neatsiras, arba jų bus nedaug, nes paskatos steigti verslą mažės. 20 lentelėje pateikiama informacija apie naujai įregistruotus ir veikiančius ūkio subjektus.

20 lentelė. Naujai įregistruotų ir veikiančių ūkio subjektų skaičius (vnt.)

Metai	Įregistruoti ūkio subjektai metų pradžioje	Veikiantys ūkio subjektai metų pradžioje
2008	169053	81376
2009	173548	84574
2010	177123	83202
2011	180587	86987
2012	185119	83624
2013	196898	86929
2014	210140	90790
2015	220044	93017
2016	225544	99200

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis oficialiosios statitikos duomenimis

Iš 20 lentelėje pateikiamų duomenų matyti, jog 2008 – 2016 metų laikotarpiu įregistruotų ūkio subjektų nuolat daugėjo. Veikiančių ūkio subjektų skaičius buvo nepastovus, tačiau taip pat turėjo tendenciją didėti. Nuo 2008 iki 2016 metų veikiančių ūkio subjektų padaugėjo 21,9 proc.

Vertinant vartojimo pokyčius (žr. 21 lent.) matome, jog namų ūkių ir valdžios sektoriaus vartojimo išlaidos 2008 – 2010 metų laikotarpiu mažėjo, o 2011 – 2015 metų laikotarpiu didėjo. Namų ūkių vartojimo išlaidos vidutiniškai sudaro 82,2 proc. galutinio vartojimo išlaidų.

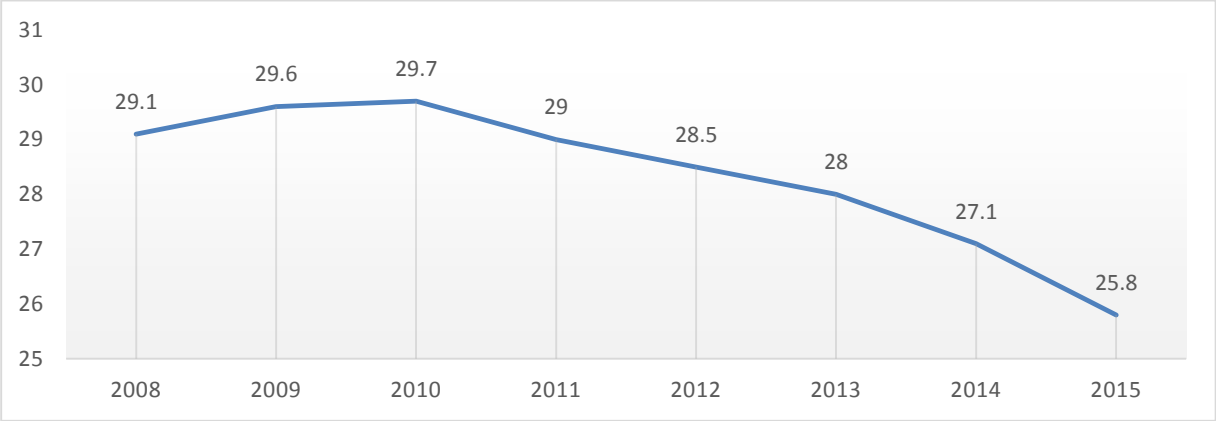
21 lentelė. Vartojimo išlaidos (mln. Eur.)

Metai	*Galutinio vartojimo išlaidos*	*Namų ūkių vartojimo išlaidos*	*Valdžios sektoriaus vartojimo išlaidos*
2008	27288.0	21182.7	6027.1
2009	23990.9	18280.2	5655.6
2010	23450.0	17882.0	5504.5
2011	25209.6	19471.4	5665.8
2012	26631.0	20785.9	5765.4
2013	27836.2	21884.5	5861.6
2014	29062.9	22817.2	6161.7
2015	30309.6	23714.3	6503.0

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis oficialiosios statitikos duomenimis

Reguliavimų ir mokesčių lygio neigiamas efektas – šešėlinės ekonomikos atsiradimas. Šešėlinė ekonomika vertinama kaip neigiamas reiškinys valstybės požiūriu, kadangi tam tikra dalis ekonominės veiklos yra slepiama siekiant išvengti mokesčių. Mokesčių dydis daro didelę įtaką šešėlinės veiklos

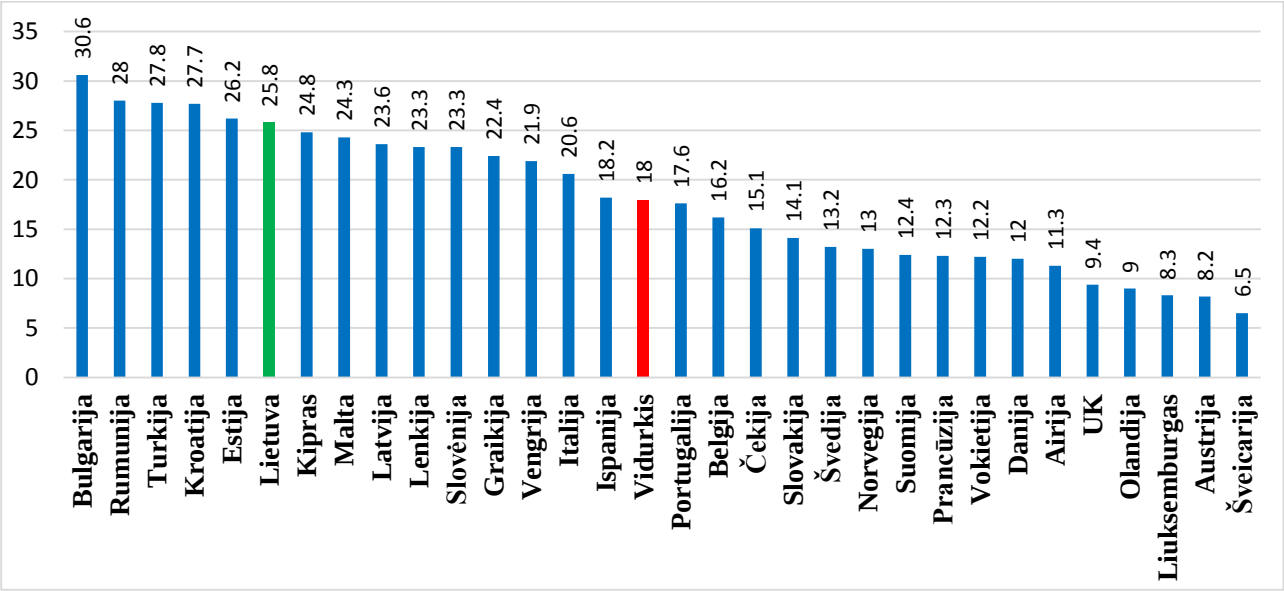
kitimui, nes ne tik apsunkina ekonominę veiklą, bet ir padidina prekių bei paslaugų kainas. 12 paveiksle pavaizduoti Lietuvos šešėlinės ekonomikos mastai 2008 – 2015 metų laikotarpiu (žr. 12 pav.).



Šaltinis: Friedrich Schneider, 2015

12 paveikslas. Šešėlinės ekonomikos mastai Lietuvoje 2008 – 2015 m. (% nuo BVP)

Iš 12 paveiksle pateiktų duomenų matome, jog šešėlinė ekonomika turėjo tendenciją didėti iki 2010 metų, vėliau nuolat mažėjo ir 2015 pasiekė žemiausią reikšmę – 25,8 proc. BVP. Lietuvoje lyginant su kitomis Europos valstybėmis šešėlinė ekonomika yra viena aukščiausių (žr. 13 pav.). Aukščiausia šešėlinė ekonomika 2015 metais buvo Bulgarijoje ir siekė 30,6 proc. Europos vidurkis – 18 proc., taigi Lietuvos šešėlinė ekonomika šį vidurkį viršija 7,8 proc. punktais. Šešėlinei ekonomikai sumažėjus iki Europos šalių vidurkio Lietuva neprarastų 2,9 mlrd. pajamų. Pati mažiausia šešėlinė ekonomika Europoje buvo Šveicarijoje ir siekė vos 6,5 proc. BVP. Tarp Baltijos valstybių šešėlinė ekonomika didžiausia Estijoje – 26,2 proc, o mažiausia Latvijoje 23,6 proc. BVP.



Šaltinis: Friedrich Schneider, 2015

13 paveikslas. Šešėlinės ekonomikos mastai Europoje 2015 m.

Siekiant nustatyti ar mokesčių sistema paveikia subjektų elgseną bus atliekama koreliacinė analizė. Koreliacinė analizė apskaičiuota naudojantis MS Excel programa (žr. 22 lent.).

22 lentelė. Koreliacinė analizė tarp mokesčių (pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno) tarifų pokyčių ir šešėlinės ekonomikos, vartojimo, verslo steigimosi tendencijų

Mokestis	*Šešėlinė ekonomika*	*Vartojimo išlaidos*		*Verslo steigimosi tendencijos*	
		Namų ūkių	Valdžios sektoriaus	Įregistruoti ūkio subjektai	Veikiantys ūkio subjektai
*PVM tarifo pokytis**	0.859	-0.888	-0.917	-0.493	-0.142
GPM tarifo pokytis	0.226	0.083	0.167	0.256	-0.256
PM tarifo pokytis	0.179	-0.456	-0.249	0.086	0.474

*2009 metų PVM tarifui apskaičiuota vidutinė svertinė reikšmė (19,67)

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus

Iš 22 lentelėje pateiktų duomenų matyti, jog gyventojų pajamų mokestis ir pelno mokestis stipriai neįtakoja ūkio subjektų elgsenos, kadangi koreliacijos koeficientai visais nagrinėjamais atvejais yra silpni, t.y. neviršja ±0,5. Tuo tarpu pridėtinės vertės mokestis stipriai koreliuoja su šešėline ekonomika ir vartojimo išlaidomis. Teigiama koreliacija tarp PVM ir šešėlinės ekonomikos rodo, jog keičiantis PVM tarifui šešėlinė ekonomika turi tendenciją kisti ta pačia kryptimi, o esant pastoviam tarifui – šešėlinės ekonomikos mastai mažėja. Šiuo atveju pridėtinės vertės mokesčio tarifo pastovumas teigiamai veikia šešėlinės ekonomikos mastus, PVM tarifo sumažinimas taip pat galimai teigiamai paveiktų šešėlinės ekonomikos mastus. Neigiamas koreliacijos koeficientas tarp vartojimo išlaidų ir PVM rodo, jog didėjant mokesčiui vartojimas mažėja ir atvirkščiai. Aukšta koreliacijos koeficiento reikšmė rodo, jog pridėtinės vertės mokestis daro didelę įtaką vartotojų elgsenai.

3.3. Mokesčių naštos poveikis šalies socialinei ir ekonominei raidai

Šiame skyrelyje bus analizuojami 4 socialiniai ir ekonominiai indeksai:

- Žmogaus socialinės raidos indeksas (toliau – ŽSR indeksas);
- Gini indeksas;
- Doing business indeksas;
- Visuotinis konkurencingumo indeksas.

Šie indeksai atspindi socialinę ir ekonominę šalies raidą, todėl šių indeksų pokyčių analizė kintant mokesčių naštos ir mokestinių pajamų dydžiui, leis nustatyti ar šalyje vykdoma mokesčių politika atitinka ekonomikos konkurencingumo ir socialinės raidos poreikius.

Vienas iš svarbiausių socialinių indeksų yra ŽSR indeksas, kuris apima tris svarbias socialines sritis: išsilavinimą, gyvenimo trukmę, bei apsirūpinimą ištekliais. Jungtinių tautų vystymosi programoje kasmet pateikiami duomenys apie ŽSR indeksą (Human Development Report).

Iš 23 lentelėje pateikiamų duomenų matyti, jog Lietuvoje ŽSR indekso reikšmė nuolat augo (žr. 22 lent.). Nuo 2010 iki 2015 metų nagrinėjamo rodiklio reikšmė padidėjo 7,15 proc. Tačiau bendrame

šalių kontekste Lietuvos bendroji vieta kito nevienodai. Tai parodo šalių socialinės raidos vystymo skirtumus. 2010 Lietuva užėmė žemiausią nagrinėjamu laikotrapiu vietą – 44. Sekančiais metais bendrame kontekste Lietuva pakilo 4 pozicijomis aukščiau. 2013 metais, lyginant su 2011, rodiklio reikšmė padidėjo nežymiai, todėl Lietuvai ne tik nepavyko išlaikyti buvusios pozicijos, bet netgi 1 prarado. Žymesnis pokytis įvyko 2014 metais, rodiklio reikšmei padidėjus labiau, Lietuvos pozicija pasiekė rekordinę 35 vietą, tai buvo aukščiausia vieta nagrinėjamu laikotarpiu. 2015 metais ŽSR indekso reikšmė vėl padidėjo nežymiai, tad Lietuvą aplenkė kelios valstybės ir bendroje vietoje nusileido 2 pozicijomis žemiau.

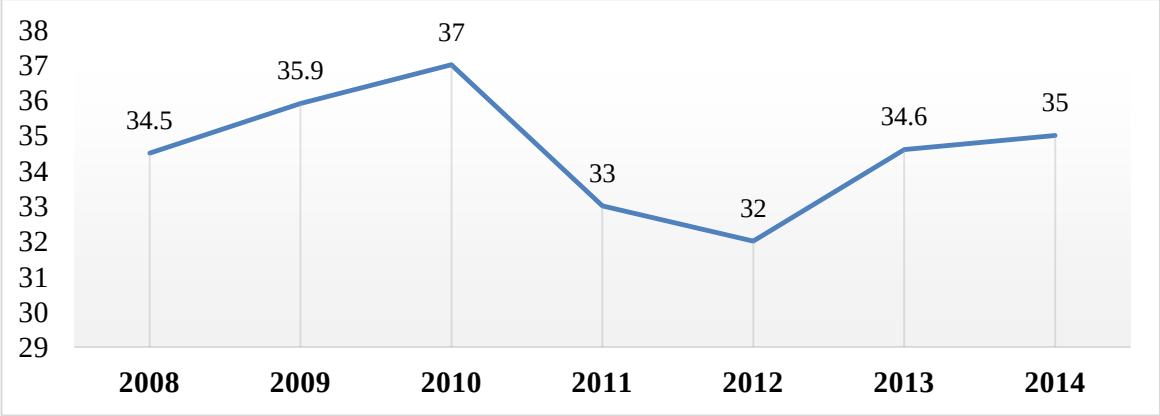
23 lentelė. Žmogaus socialinės raidos indeksas Lietuvoje 2010 – 2015 metais.

	2010	***2011***	***2013***	***2014***	***2015***
HDI Indeksas	0.783	0.81	0.818	0.834	0.839
Bendra vieta	44	40	41	35	37

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis Human Development Report 2010 – 2015

Pasaulyje aukščiausią ŽSR indekso reikšmę turi Norvegija (0,944), Austrija (0,935) ir Šveicarija (0,930). Lietuva labiausiai nuo šių šalių atsilieka pagal vidutinę gyvenimo trukmę (beveik 8 metais), bei pagal apsirūpinimą išekliais, tačiau pagal išsilavinimą Lietuva atsilieka nežymiai ir pagal šį subindeksą yra tarp geriausių. Žemiausią ŽSR indeksą turi Afrikos šalys – Centrinė Afrikos Respublika (0,35) ir Nigeris (0,348).

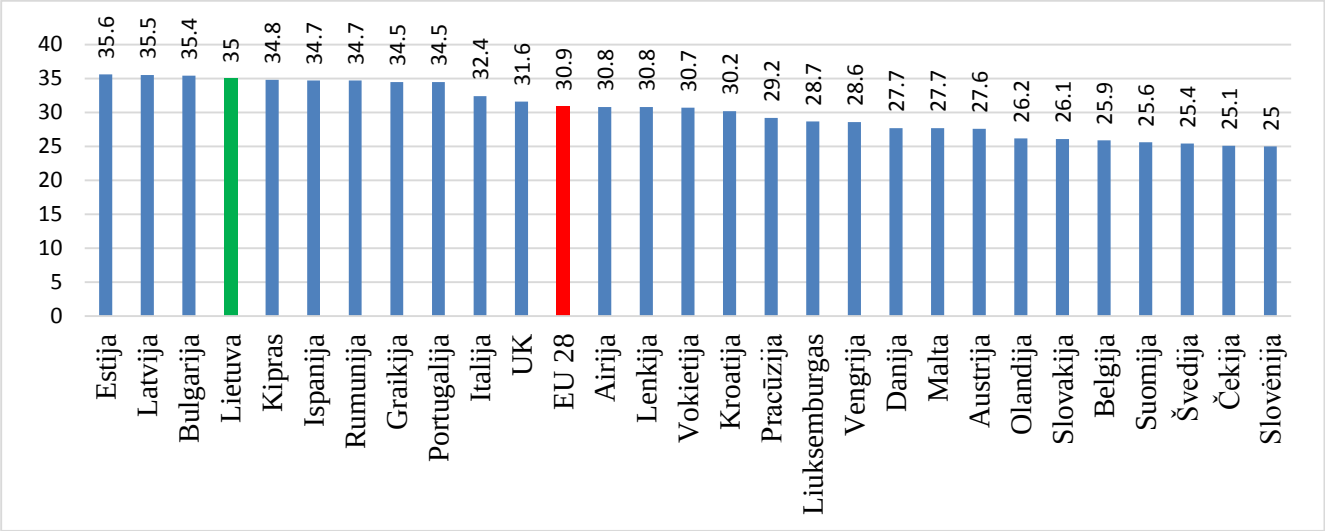
Mokesčių politika dažnai siejama su jos perskirstomąja funkcija. Teisingumo požiūriu perskirstant lėšas turėtų būti siekama padėti sunkiausioje padėtyje esantiems asmenims, todėl valstybės įsikišimas perskirstant lėšas turėtų mažinti pajamų nelygybę šalyje. Vienas populeriausių pajamų nalygybės matų – Gini indeksas. Šio indekso reikšmės dažniausiai kinta nuo 0 iki 1, arba išreiškiamos procentine išraiška. Rodiklio reikšmei didėjant pajamų nelygybė taip pat didėja. Gini indekso dinamika Lietuvoje pateikta 14 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Eurostat duomenimis

14 paveikslas. Gini indekso dinamika Lietuvoje 2008 – 2014 metais

Lietuvoje pajamų nelygybė 2008 metais siekė 34,5 proc. ir turėjo tendenciją didėti (žr. 14 pav.). 2010 metais rodiklis pasiekė didžiausią reikšmę nagrinėjamu laikotarpiu – 37 proc. 2011 ir 2012 metais pajamų nelygybė Lietuvoje mažėjo atitinkamai iki 33 ir iki 32 proc. Būtent 2011 metais pajamų nelygybė Lietuvoje buvo mažiausia. 2014 metais Gini indekso reikšmė išaugo iki 35 proc. Nagrinėjamu laikotarpiu vidutinė Gini indekso reikšmė Lietuvoje siekia 34,57 proc., tai reiškia jog 10 proc. turtingiausių šalies gyventojų vidutiniškai uždirba 34,57 proc. visų pajamų. Nagrinėjant vien tik rodiklio dinamiką sunku pasakyti ar pajamų nelygybė yra didelė, todėl reikalinga palyginamoji analizė tarp šalių. Europos Sąjungos šalių Gini indeksas pateikiamas 15 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis Eurostat duomenimis

15 paveikslas. Gini indeksas tarp Europos Sąjungos šalių 2014 metais

Iš 15 paveiksle pateiktų duomenų matyti, jog pajamų nelygybė Lietuvoje yra viena aukščiausių tarp Europos sąjungos šalių narių. Pati didžiausia pajamų nelygybė tarp ES šalių 2014 metais buvo Estijoje ir buvo 0,6 proc. punktais didesnė nei Lietuvoje. Toliau seka Latvija, kur Gini indeksas siekia 35,5 proc. Taigi, matome jog Baltijos valstybių pajamų nelygybė yra pati didžiausia tarp ES valstybių ir gerokai viršija ES vidurkį, kuris siekia 30,9 proc., ir yra 4,1 proc. punktais mažesnis nei Lietuvoje. Pati mažiausia gyventojų pajamų nelygybė 2014 metais tarp nagrinėjamų valstybių buvo Slovakijoje ir siekė 25 proc. (10 proc. punktų mažiau nei Lietuvoje).

Pasaulio bankas rengdamas „Doing business“ ataskaitą sudaro palankumo verslui sąlygų rodiklį (žr. 24 lentelę), o Pasaulio ekonomikos forumas (PEF) – pasaulio konkurencingumo indeksą (žr. 25 lentelę), kuriuose dalis tyrimui tinkamų ekonominių veiksnių analizuojami kaip atskiri indikatoriai, todėl verta paanalizuoti šiuos rodiklius išsamiau.

Remiantis „Doing business“ metodika 2010 metais Lietuvai teko 26 vieta. 2014 metais Lietuva padarė didžiulį šuolį ir pakilo į 17 vietą ir tai buvo pati aukščiausia vieta nagrinėjamu laikotarpiu, tačiau šios pozicijos neišlaikyti nepavyko ir 2015 metais Lietuva nukrito į 24 vietą. 2016 metais

Lietuva vėl šiek tiek pagerino tam tikrus indikatorius ir pakilo į geriausių šalių dvidešimtuką. Remiantis pateiktais duomenimis, galime pastebėti, jog 2010 – 2013 metais verslo pradžios sąlygos buvo pakankamai sudėtingos, o Lietuva šioje kategorijoje užėmė pakankamai žemą vietą. 2014 metais Lietuva pakilo iš 107 į 11 vietą. Pagrindinė tokio pokyčio priežastis 2012 metais inicijuota ir įtvirtinta nauja teisinė juridinio asmens forma – mažoji bendrija. Verslo pradžios procedūrų skaičius sumažėjo nuo 7 iki 4, dienų skaičius nuo 20 iki 6,5, o minimalus kapitalo reikalavimas sumažėjo iki nulio. 2015 metais Lietuva išlaikė tą pačią vietą. Geriausiai 2016 metais Lietuvoje įvertintos sritys: turto registravimas – 2 vieta, sutarčių vykdymas – 3 vieta, verslo pradžios sąlygos – 8 vieta.

24 lentelė. „Doing business“ rodiklio dinamika Lietuvoje 2010 – 2016 metais.

Pavadinimas	*Metai ir vieta*						
Doing business rodiklis	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Verslo aplinkos paprastumas	**26**	**23**	**27**	**27**	**17**	**24**	**20**
Verslo pradžios sąlygos	99	87	101	107	11	11	8
Kredito gavimas	43	46	48	53	28	23	28
Mokesčių mokėjimo procedūros	51	44	62	60	56	44	49

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis World bank, International Finance Corporation „*Doing Business“ 2010–2016* metų ataskaitomis. The International Bank for Reconstruction and Development.

Į „Doing business“ rodiklio skaičiavimą įtrauktas vienas, mokesčių sistemos vertinimui itin aktualus indikatorius – mokesčių mokėjimo procedūros. Šį indikatorių sudaro trys dalys: vidutinis mokestinių įmokų skaičius per metus, laikas, vidutiniškai praleistas per metus, mokant, deklaruojant ar atliekant kitas su mokesčiais susijusias funkcijas, bei mokesčių našta, kuri skaičiuojama nuo įmonių vidutinio pelno. Vertinant mokesčių mokėjimo procedūrų indikatorių, galima pasakyti, jog tai viena iš sričių, kurias reikia stipriai patobulinti, nes Lietuva pagal šį rodiklį vos patenka į geriausių penkiasdešimtuką. Prasčiausia situacija buvo 2012 metais, kai Lietuva užėmė vos 62 vietą, geriausią vietą pagal nagrinėjamą indikatorių Lietuva užėmė 2011 ir 2015 metais. 2016 metams, Lietuva nusileido per 5 pozicijas. 2016 metais Lietuvoje įmonės vidutiniškai turi atlikti 11 įmokų per metus, praleidžia 171 valandą, o mokesčiai vidutiniškai sudaro 42,6 proc. įmonių pelno. Palyginti su 2015 metais, situacija išliko beveik nepakitusi, kadangi skyrėsi tik vidutiniškai praleistas laikas atliekant su mokesčiais susijusias funkcijas (2015 m. – 175 h., 2016 – 171 h.).

Nagrinėjamą Pasaulio konkurencingumo indeksą sudaro trys pagrindinės indikatorių grupės: baziniai, efektyvumą didinantys ir inovacijų veiksniai. Ir pagal šiuos tris kriterijus, akumuliuojančius skirtingo poveikio indikatorių grupes Lietuva 2010 metais užėmė 47 vietą iš 139 šalių (žr. 25 lent.).

Geriausiai Lietuva įvertinta 2015 metais, kai užėmė 36 vietą, tuo tarpu 2013 metais Lietuva užėmė žemiausią, nagrinėjamu laikotarpiu, 48 vietą. Pagal pagrindinių reikalavimų subindeksą (baziniai indikatoriai), kuris įvertina konkrečios šalies institucinę aplinką, infrastruktūrą,

makroekonominį stabilumą, sveikatą ir pradinį išsilavinimo lygį Lietuva užima vidutiniškai 44 vietą. 2015 metais Lietuva iš 37 vietos pakilo į 35 vietą, tai aukščiausia vieta nagrinėjamu laikotarpiu.

25 lentelė. Pasaulio konkurencingumo indekso dinamika Lietuvoje 2010 – 2015 metais

Pavadinimas	*Metai ir vieta*					
LIETUVA	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Pasaulio konkurencingumo indeksas	**47**	**44**	**45**	**48**	**41**	**36**
Baziniai indikatoriai	52	49	49	43	37	35
Efektyvumą didinantys indikatoriai	49	48	46	47	38	36
Inovacijų ir išprusimo indikatoriai	48	50	47	44	44	37

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis World Economic Forum „The Competitiveness Report“ 2010–2015 m. metinėmis įžvalgomis.

Pagal efektyvumą didinančius rodiklius Lietuva vidutiniškai taip pat užima 44 vietą (žr. 25 lent.). Pagal šį rodiklį Lietuvos įvertinimas bendrame šalių kontekste nuolat gerėjo (išskyrus 2013 metus, kai buvo prarasta 1 pozicija), o 2015 pasiekta aukščiausia vieta – 36. Pagal inovacijų ir išprusimo lygį vertinančius rodiklius Lietuva vidutiniškai užima 45 vietą. Nuo 2011 metų užimama pozicija gerėjo ir 2015 metais pasiekta aukščiausią nagrinėjamu laikotarpiu vieta – 37.

26 lentelė. Probleminiai veiksniai užsiimant verslu Lietuvoje 2010 – 2015 metais

2010	*2011*	*2012*	*2013*	*2014*	*2015*
1. Vyriausybės biurokratija 2. Mokesčių įstatymai 3. Finansavimo prieinamumas 4. Mokesčių tarifai	1. Vyriausybės biurokratija 2. Mokesčių įstatymai 3. Mokesčių tarifai 4. Korupcija	1. Vyriausybės biurokratija 2. Mokesčių tarifai 3. Mokesčių įstatymai 4. Apribojantys darbo įstatymai	1. Vyriausybės biurokratija 2. Mokesčių tarifai 3. Apribojantys darbo įstatymai 4. Mokesčių įstatymai	1. Vyriausybės biurokratija 2. Apribojantys darbo įstatymai 3. Mokesčių tarifai 4. Korupcija	1. Vyriausybės biurokratija 2. Mokesčių tarifai 3. Apribojantys darbo įstatymai 4. Mokesčių įstatymai

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus, remiantis World Economic Forum „The Competitiveness Report“ 2010–2015 m. metinėmis įžvalgomis.

26 lentelėje pateikiami Pasaulio ekonomikos forumo išskirti 4 pagrindiniai probleminiai veiksniai užsiimant verslu (žr 26 lent.). Vertinant šiuos veiksnius matyti, jog tarp 4 pagrindinių probleminių veiksnių nuolat išskirti mokesčių tarifai, bei mokesčių įstatymų sudėtingumas. Sudėtinga mokesčių sistema neparanki ne tik verslui, bet ir valstybei, nes sudėtingumas veda prie didesnio klaidų skaičiaus apskaičiuojant ir deklaruojant mokesčius, šios klaidos ne visuomet yra pastebimos, ko pasekoje valstybė gali gauti mažesnes pajamas, nei esant paprastai ir aiškiai mokesčių sistemai. Be to, sudėtingą mokesčių sistemą sunkiau administruoti, o tai reikalauja papildomo laiko bei papildomų kaštų. Mokesčių administravimo sudėtingumą dažnai lemia išimčių ir lengvatų skaičius. Lengvatas kaip legalią priemonę išvengti mokesčių galima vertinti neigiamai, nes valstybė ne tik praranda lėšas, bet dar ir papildomai turi skirti lėšų didesnėms administravimo išlaidoms padengti.

Siekiant nustatyti kaip kintant mokesčių naštai ir mokestinėms pajamoms keičiasi socialinę ir ekonominę raidą apibūdinantys indeksai bus atliekama koreliacinė analizė. Apskaičiuoti koreliacijos koeficientai pateikiami 27 lentelėje (žr. 27 lent.).

Vertinant koreliacijos koeficientų reikšmes, galima paminėti, jog tarp analizuojamų kintamųjų porų egzistuoja tiek teigiamas, tiek neigiamas ryšys. Teigiamas ryšys rodo, jog didėjant vienam iš kintamųjų, kito kintamojo reikšmės taip pat didėja, o neigiamas ryšys rodo situaciją, kai vienam iš kintamųjų didėjant, kito kintamojo reikšmės proporcingai mažėja. Vertinant ryšį tarp nagrinėjamų kintamųjų pastebima, jog dažniau egzistuoja neigiamas ryšys.

27 lentelė. Koreliacinė analizė tarp mokesčių rodiklių ir socialinių bei ekonominių indeksų

	Mokestinės pajamos	***Mokesčių našta***
ŽSR indeksas (pagal užimamą vietą)	0.622	0.973
GINI	-0.619	-0.301
Pasaulio konkurencingumo indeksas	-0.663	-0.712
Verslo aplinkos paprastumas	-0.373	-0.202

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Paaiškinimas

Atvirkštinis ryšys tarp nagrinėjamų rodiklių

Teigiamas ryšys tarp nagrinėjamų rodiklių

Silpnas kintamųjų priklausomybės matas yra tarp:

- GINI indekso ir mokesčių naštos;
- Pasaulio konkurencingumo indekso ir mokesčių naštos;
- Verslo aplinkos paprastumo ir mokestinių pajamų;
- Verslo aplinkos paprastumo ir mokesčių naštos.

Koreliacinė analizė rodo, jog tarp verslo aplinkos paprastumo ir mokesčių rodiklių nėra stipraus ryšio, tai reiškia, jog į verslo aplinkos paprastumo indeksą įtraukas mokestinių procedūrų subindeksas nedaro reikšmingo poveikio pagrindinio rodiklio pokyčiams. todėl minėtų kintamųjų porų plačiau nenagrinėsime.

Žmogaus socialinės raidos indeksas (matuojamas pagal užimamą šalies vietą) teigiamai koreliuoja tiek su mokestinėmis pajamomis (vidutinio stiprumo ryšys) tiek su mokesčių naštos rodikliu (stiprus ryšys). Valstybė surinkusi daugiau mokestinių pajamų gali šias pajamas skirti prioritetinėms sritims. Kaip matėme iš atliktos mokestinių pajamų panaudojimo analizės valstybės išlaidos švietimo ir socialinės apsaugos sritims didėjo, o tai galimai teigiamai paveikė ir šalies socialinę raidą ir socialinės raidos rodiklį.

Neigiamas koreliacijos koeficientas tarp mokestinių pajamų ir GINI indekso rodo, jog valstybės vykdomą mokesčių politiką, kurios vienas iš siekių mažinti pajamų nelygybę, galima vertinti kaip veiksmingą, kadangi mažėjanti GINI koeficiento reikšmė reiškia, jog pajamų nelygybė šalyje taip pat mažėja. Taigi, atvirkštinis ryšys (neigiamas koreliacijos koeficientas), šiuo atveju atspindi teigiamus

pokyčius tuo atveju, kai mokestinės pajamos didėja ir neigiamus pokyčius mokestinėms pajamoms mažėjant. Tačiau verta paminėti, jog pajamų nelygybė Lietuvoje vis dar išlieka labai aukšta, tad vykdomų priemonių, siekiant sumažinti esamą pajamų nelygybę nepakanka.

Pasaulio konkurencingumo indekso reikšmė taip pat neigiamai koreliuoja su mokestinėmis pajamomis, bei su mokesčių našta. Tik šiuo atveju, atvirkštinis koreliacijos koeficientas atspindi neigiamą situaciją. Tai reiškia, jog valstybei perskirstant daugiau lėšų ir didėjant mokesčių naštai, šalies konkurencingumas proporcingai mažėja. Ekonominiu požiūriu šalies konkurencingumo mažėjimas daro neigiamą įtaką šalies darnaus vystymosi tendencijoms. Lietuvoje didžiausią mokestinių pajamų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis, kuris atlikus koreliacinę analizę gali būti vertinamas kaip ūkio subjektų elgseną iškreipiančiu mokesčiu. Pastaraisiais metais mažėjanti mokesčių našta Lietuvoje galimai turėjo įtakos ir šalies konkurencingumo didėjimui.

Iš viso to kas pasakyta šiame skyrelyje, galima pabrėžti tokias mokesčių sistemos problemines sritis:

- Mokesčių ir mokestinių procedūrų sudėtingumas. Mokestinių pajamų sudėtingumas sukuria papildomą naštą tiek verslui tiek valstybei. Mokesčių sudėtingumą lemia skirtingi mokesčių tarifai, lengvatos ir išimtys.
- Valstybės perskirstomos lėšos nesumažina pajamų nelygybės. Pajamų nelygybė proporcingai keičiasi kintant mokestinėms pajamoms ir mokesčių naštai, tačiau realaus rezultato, t.y. pajamų nelygybės sumažėjimo nėra. Tai gali reikšti, jog perskirstant mokesčius tenkinami tik trumpalaikiai poreikiai, arba mokestinės pajamos panaudojamos neefektyviai. Neefektyvumas gali atsirasti dėl pakankamai aukšto korupcijos lygio ir dėl sudėtingo biurokratinio mechanizmo, kuriam išlaikyti reikia daug lėšų.
- Mokesčiais stipriai įtakojamas šalies konkurencingumas. Tai iš dalies apsunkina mokesčių sistemos tobulinimo galimybes, kadangi, siekiant išlaikyti šalies prekių ir paslaugų konkurencingumą, nustatant mokesčių tarifus turi būti atsižvelgiama į kaimyninių šalių mokesčių sistemas.

IŠVADOS

1. Mokesčių sistema yra mokesčių rūšių ir su jais susijusių taisyklių visuma. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą pastebėta, jog ekonominio ir socialinio teisingumo reikšmė mokesčių sistemoje yra pakankamai didelė, todėl mokesčių politika turėtų būti vykdoma atsižvelgiant ir į šiuos principus. Taip pat svarbu, kad šalis taikytų mokesčių sistemą 1. maksimizuojančią ilgalaikę visuomenės gerovę, 2 pasižyminčią efektyvumu, kuris reikalauja modeliuoti mokesčių sistemą taip, kad žmonių ir įmonių elgsena būtų paveikta minimaliai. Atsižvelgiant į šiuos pastebėjimus suformuluotas teisingos mokesčių sistemos apibrėžimas – *teisinga mokesčių sistema, tai sistema, kurioje vyksta savanoriškas išteklių pasiskirstymas tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų, kur pastarieji atitinkamai už perleistas lėšas dabar, ateityje gali tikėtis gauti tam tikrą jų poreikius ir galimybes atitinkančią naudą iš valstybės.*

2. Mokslinėje literatūroje pateikiami trys dažniausiai pasitaikantys mokesčių sistemos vertinimo metodai: 1.Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus. 2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinius diagnostinius rodiklius. 3. Mokesčių sistemos vertinimas pagal J.B.S. Gill pajamų surinkimo diagnostinius rodiklius. Tačiau šie rodikliai, atskirai, arba visi kartu nėra tinkami mokesčių sistemos vertinimui socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu, nes vieni vertinimo būdai yra neobjektyvūs, kiti apima platesnę vertinimo sritį arba nėra pakankami siekiant visapusiško įvertinimo.

3. Remiantis nagrinėtais vertinimo būdais bei tam tikrais socialinę ir ekonominę raidą apibūdinančiais rodikliais, buvo sudaryta nauja vertinimo rodiklių sistema, kuri susideda iš trijų dalių. Pirmoje dalyje atrinkti rodikliai, skirti mokestinių pajamų surinkimo ir panaudojimo teisingumo vertinimui: pagrindiniai rodikliai – *mokestinių pajamų poreikis, mokesčių elastingumas, mokesčių lengvatų vertinimas, mokesčių našta, mokestinių pajamų panaudojimo vertinimas ir transferinių mokėjimų vertinimas. Dauguma rodiklių vertinami pagal atitikimą klasikiniams apmokestinimo (horizontalaus ir vertikalaus teisingumo) principams.* Į mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistemą įtraukta mokesčių sistemos poveikio socialiniai ir ekonominiai sričiai analizė: antroji dalis skirta vertinti mokesčių rodiklių pokyčio ir verslo steigimosi, vartojimo bei šešėlinės ekonomikos pokyčių priežastingumo ryšius, trečioji dalis skirta vertinti mokesčių naštos ir socialinių bei ekonominių indeksų pokyčių priežastingumo ryšius. Socialinių bei ekonominių indeksų integravimas į sistemą suteikia papildomos informacijos, todėl vertinimo rodiklių sistema tampa universalesne, bei leidžia konkrečiau įvertinti mokesčių sistemos įtaką socialinei ir ekonominei šalies raidai.

4. Atliktas mokesčių sistemos vertinimas socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu liudija, jog mokesčių sistemos laikyti absoliučiai teisinga negalima, nes:

a) mokesčių lengvatos iškraipo mokesčių sistemą. Jos ne tik mažina visos sistemos skaidrumą, bet ir sukuria paskatas piktnaudžiauti lengvatomis, t.y. sukuriamos legalios priemonės mokesčių vengimui, dėl to valstybė praranda labai daug pajamų. Be to, lengvatos stipriai apsunkina mokesčių

administravimą ir suteikia privilegijas atskiriems subjektams, o kitus diskriminuoja. Mokesčių lengvatos sukuria ekonominius iškraipymus ir mokestines spragas, o tai apsunkina galimybes mažinti bendrus mokesčių tarifus.

b) mokesčių sistema neužtikrina, jog valstybė gautų pajamas adekvačias savo poreikiams. Vertinant ekonominį potencialą ir kitų labiau išsivysčiusių šalių patirtį, matyti jog Lietuvoje per nacionalinį biudžetą perskirstoma gerokai mažesnė mokestinių pajamų dalis. Kasmet susidarantis nacionalinio biudžeto deficitas liudija apie pajamų trūkumą. Lietuvoje biudžeto deficitą stengiamasi mažinti apkarpant biudžeto išlaidas, tačiau pamirštama jog yra kitas būdas – didinti pajamas. Atlikta mokesčių naštos palyginamoji analizė rodo, jog šalyje didelis kapitalo pajamų apmokestinimo potencialas.

c) mokestinių pajamų perskirstymas, kaip socialinio teisingumo vykdymo garantas nėra veiksmingas. Pajamų nelygybė šalyje išlieka viena didžiausių Europos Sąjungoje, be to pajamų nelygybę atspindintis Gini indeksas nuo 2013 metų turėjo tendenciją didėti, o 2014 metais šio rodiklio reikšmė buvo 4,1 proc. didesnė nei ES vidurkis. Vertinant skurdo lygio pokyčius pastebėta, jog transferiniai mokėjimai neužtikrina ilgalaikės naudos, o patenkina tik trumpalaikius poreikius, kadangi skurdo lygis kito netolygiai, t.y. vienais metais sumažėja, o sekančiais vėl padidėja. Taip pat pastebėta, jog didelė dalis valstybės išlaidų skiriama ne prioritetinėms sritims, o biurokratiniams tikslams.

d) Mokesčių sistema neužtikrina, jog mokesčių mokėtojai perleistų teisingą savo pajamų dalį. Dėl tam tikrų mokesčių regresyvumo požymių pajamų atžvilgiu, santykinai mažesnio kapitalo ir turto pajamų apmokestinimo ir taikomų lengvatų, kurių didžiausia nauda tenka labiau pasiturintiems asmenims galima teigti, jog mokesčių sistema tarnauja didesnio kapitalo interesams.

5. Įvertinus mokesčių sistemą socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu galima išskirti tokias mokesčių sistemos teigiamas savybes: a) Lietuvoje mokesčių sistema remiasi geriausia mokesčių praktika Europos Sąjungoje. b) Lietuvos mokesčių sistema netrukdo siekti prekių ir paslaugų konkurencingumo. c) Lietuvos mokesčių sistema skatina tobulėjimą ir inovacijas. Suteikdama pakankamas, bet santykinai mažas pašalpas valstybė skatina įsilieti į darbo rinką, imtis geriau apmokamo darbo ar dirbti daugiau valandų. Lengvatomis skatinama eksperimentinė veikla bei moksliniai tyrimai, inovacijų diegimas, filmų gamyba. d) Valstybė perskirstydama mokestines pajamas užtikrina prioritetinių sričių finansavimą. Svarbiausioms sritims, kurios išskirtos vyriausybių programose, atitinkamai buvo skiriamas didesnis finansavimas, tai rodo, jog finansavimas skiriamas atsižvelgiant į prioritetus. e) Mokesčių sistema yra pakankamai elastinga. Elastinga mokesčių sistema nereikalauja esminių pakeitimų, tai suteikia stabiliai mokesčių sistemai, bei atsiranda didesnis pasitikėjimas tiek iš visuomenės tiek užsienio investuotojų pusės.

6. Lietuvos mokesčių sistema turi tiek teigiamų tiek neigiamų savybių, tačiau teigiamų savybių svarba leidžia daryti prielaidą, jog Lietuvos mokesčių sistema yra labiau teisinga, nei neteisinga.

PASIŪLYMAI

1. *Lengvatų peržiūrėjimas ir analizė*. Turi būti atliekami išsamūs tyrimai dėl mokesčių lengvatų tikslingo taikymo, jų poreikio, taip pat turi būti išanalizuota kam tenka didžiausia lengvatų nauda, bei turi būti atskleista kiek valstybė praranda lėšų dėl lengvatų. Siūloma atsisakyti PVM lengvatos šildymui, tačiau sumažinti standartinį tarifą, arba tiesiogiai remti asmenis, kuriems padidėjusio PVM tarifo našta būtų per didelė. Atsisakius mokesčių lengvatų mokesčių sistemą būtų paprasčiau administruoti, bei sumažintų administravimo naštą.

2. *Įvesti privalomą visuotinį pajamų ir turto deklaravimą*. Tai, vertinant mokesčių mokėtojų galimybes mokėti mokesčius, suteiktų daug naudingos informacijos, leistų įvertinti mokesčių lengvatų būtinumą. Be to turi būti leista atsakingoms institucijoms patikrinti asmenis neperspėjus dėl deklaracijų teisingumo ir pagrįstumo. Tai prisidėtų prie teisingesnio ir tikslesnio turto ir pajamų deklaravimo. Tai taip pat būtų viena iš priemonių, mažinančių šešėlinės ekonomikos mastus.

3. Mokesčių sistema Lietuvoje turėtų būti reformuojama siekiant sumažinti disproporciją tarp darbo ir kapitalo, bei turto mokesčių ir pereiti nuo regresinės prie progresinės mokesčių sistemos. Progresinė mokesčių sistema yra teisingesnė, nes labiau atitinka galimybės mokėti mokesčius principą, tačiau reikia įvertinti ar progresinis mokestis nesukels neigiamų pasekmių t.y. ar nedidins šešėlinės ekonomikos mastų ir ar dėl to nesumažės valstybės mokestinės pajamos.

4. Piliečiams turi būti sudaryta galimybė dalyvauti sprendimų priėmimo procese, kur piliečiai galėtų svarstyti ir derėtis dėl valstybės išteklių paskirstymo. Tai pilnai atspindėtų visuomenės prioritetus.

LITERATŪRA

1. AICPA Guiding Principles for Tax Equity and Fairness//AICPA Publishing, 2007. Prieiga per internetą: http://www.aicpa.org/interestareas/t/advocacy/0fairness.doc [žiūrėta 2015 06 20]
2. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas: Vilnius: Enciklopedija, 2005. – ISBN 9986433355
3. At risk of poverty rate after social transfers, 1995 – 2014, percentage of total population // Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=t2020_52&language=en [žiūrėta 2016 03 16]
4. At risk of poverty rate before social transfers, 1995 – 2014, percentage of total population // Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&pcode=tessi230&language=en [žiūrėta 2016 03 16]
5. Bendrasis vidaus produktas išlaidų metodu, 2005 – 2015 m., mln. Eur // Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/documents/10180/4192748/BVP_1995_2015_EUR.xls [žiūrėta 2016 03 20]
6. Bieliauskaitė J. Socialinio teisingumo principų sistema šiuolaikinėje vakarų teisės tradicijoje: daktaro disertacija: socialinių mokslų studija – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009 – 125 p.
7. Bivainis J., Skačkauskienė I. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė// Verslas: teorija ir praktika: Vilnius: Technika, 2007, t. 8, Nr. 2 , p. 57-67. - ISSN 1648-0627
8. Bivainis, J., Skačkauskienė, I. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema // Verslas ir praktika, 10(4): 298 – 307, 2009. Prieiga per internetą: http://www.btp.vgtu.lt/index.php/btp/article/download/1648-0627.2009.10.298-307/pdf [žiūrėta 2015 06 22]
9. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005 – ISBN 9955098155.
10. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai//vadovėlis: Kauno technologijos universitetas, Vilniaus universitetas, 2008, - ISBN 995525016X
11. Europian commision Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2014 edition. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
12. Europian commision Taxation trends in the European Union // Eurostat statistical books, 2015. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf [žiūrėta 2016 03 11]
13. Europian Commission (2016) Data on taxation //. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/economic_analysis/data_on_taxation/index_en.htm [žiūrėta 2016 03 12]
14. Europos Komisija (2016) Mokesčiai Europos Sąjungoje // Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html [žiūrėta 2016 03 11]

15. Europos Komisija, European Semester Thematic Fiche „Taxation“, 2015. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/2015/taxation_20151126.pdf [žiūrėta 2016 01 18]
16. Finansų ministerija (2009), Aiškinamasis raštas dėl 2009 metų valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų įvykdymo ir valstybės skolos ataskaitų // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/22(4).pdf [žiūrėta 2016 03 12]
17. Finansų ministerija (2010), Aiškinamasis raštas dėl 2010 metų valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų įvykdymo ir valstybės skolos ataskaitų // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/22(3).pdf [žiūrėta 2016 03 12]
18. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2014 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Aktual%C5%ABs_valstyb%C4%97s_finans%C5%B3_duomenys/2014_metai_LT_.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
19. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2013 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Aktual%C5%ABs_valstyb%C4%97s_finans%C5%B3_duomenys/2013_metai_LT.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
20. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2012 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Biud_vykdymo_duomenys/archyvas/2012_12_men_LT_.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
21. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2011 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Biud_vykdymo_duomenys/archyvas/2011_12_men_LT.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
22. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2010 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Biud%C5%BEetas/Biud%C5%BEeto_vykdymas/Valstyb%C4%_ir_savi_vykdymo_duomenys/archyvas/2010__12_men_LT.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
23. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2009 // Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2009(5).pdf [žiūrėta 2016 03 06]
24. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo operatyviniai duomenys, 2008 // Prieiga per internetą: [žiūrėta 2016 03 06] https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Veiklos_sritys/Biudbiud_vykdymo_duomenys/archyvas/2008_12_men_LT.pdf [žiūrėta 2016 03 06]

25. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas, 2011 // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/23(2).pdf [žiūrėta 2016 03 12]
26. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas, 2012 // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/24.pdf [žiūrėta 2016 03 12]
27. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas, 2013 // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/15(22).pdf [žiūrėta 2016 03 12]
28. Finansų ministerija, Valstybės biudžeto vykdymo ataskaitų aiškinamasis raštas, 2014 // Prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/19(1).pdf [žiūrėta 2016 03 12]
29. Gini coefficient of equivalised disposable income, 2004 – 2014, percentage // Prieiga per interntetą: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=tessi190 [žiūrėta 2016 03 21]
30. Giriūnas L., Jakštonytė G. Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria // Prieiga per internetą: http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/15/1822-6515-2010-941.pdf [žiūrėta 2015 06 22]
31. Gomulowicz A., Principle of Tax Justice and Tax System// viešoji politika ir administravimas, 2006. Prieiga per internetą: https://www.mruni.eu/upload/iblock/1dd/5_a.gomulowicz.pdf [žiūrėta 2015 06 20]
32. Gross domestic product per capital Index, 2003 – 2014, percentage in PPS // Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1 [žiūrėta 2016 03 10]
33. Guru S. Six Principles or Characteristics of a Good Tax System, 2013 // Prieiga per internetą: http://www.yourarticlelibrary.com/economics/taxation/six-principles-or-characteristics-of-a-good-tax-system/38121/ [žiūrėta 2015 06 22]
34. Gwartney J., D., Lawson R., A. The Impact of Tax Policy on Economic Growth, Income Distribution, and Allocation of Taxes Social Philosophy & Policy Foundation, 2006. Prieiga per internetą: http://coss.fsu.edu/d6/stavros/sites/coss.fsu.edu.stavros/files/GwartneyLawsonSocialPhilosophyandPolicy.pdf [žiūrėta 2015 06 26]
35. Hartner M., et al. Procedural Fairness and Tax Compliance// Economic analysis&Policy, Vol 38 NO.1, 2008. Prieiga per internetą: http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3079897/ [žiūrėta 2015 06 20]
36. Imbrasienė A. Mokesčių sistemos vertinimo metodika// Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys: Jaunasis mokslininkas. Akademija, 2008, p. 158-163. - ISSN 1822 – 9913
37. ITEP Tax Principles: Building Blocks of A Sound Tax System//. *Washington, DC 20036,* 2011. Prieiga per internetą: http://www.ieanea.org/media/2012/02/Tax_principles.pdf [žiūrėta 2015 06 19]

38. Į garantinį fondą sumokėti mokesčiai, 2008-2014 m., tūkst. eurų// Prieiga per internetą: http://osp.stat.gov.lt/web/guest/statistiniu-rodikliu-analize?portletFormName=visualization&hash=60ad8e82-e7d3-41d7-8e8b-32d4bd637c9c [žiūrėta 2016 03 06]
39. Įregistruoti ūkio subjektai metų pradžioje, 2009 – 2016 m. iš viso pagal ekonominės veiklos rūšis, vnt. // Prieiga per internetą: http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?portletFormName=visualization&hash=23259c80-3334-42b4-9378-aa7fdf0d7f0f [žiūrėta 2016 03 20]
40. Jefferson T., Toward a more perfect Tax System: a Taxpayer Bill of Rights as a Framework for Effective Tax Administration, 2013. Prieiga per internetą: http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/userfiles/file/2013FullReport/Toward-a-More-Perfect-Tax-System-A-Taxpayer-Bill-of-Rights-as-a-Framework-for-Effective-Tax-Administration.pdf [žiūrėta 2015 06 19]
41. Joint Comitte on Taxation Fairness and tax policy// JCX-48-15, 2015. Prieiga per internetą: https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4737 [žiūrėta 2015 06 22]
42. Kindsfaterienė K., Lukaševičius K. The Impact of the Tax System on Business Environment. Engineering economics No 2 (57), 2008, – ISSN 1392-2785
43. Klyvienė V. Fiskalinės politikos įtaka Lietuvos, Latvijos ir Estijos makroekonominiam stabilumui: daktaro disertacija: socialiniai mokslai, ekonomika (04 S) – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014 – 23 p.
44. Koncevičienė I., Prievelis M., Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas// Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai, 2012. Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2012~ISSN_1822-7996.DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2015 06 19]
45. Kuodis R. Įvadas į apmokestinimą// viešosios ekonomikos paskaitos, 2011 Prieiga per internetą: http://www.ekonomika.org/ [žiūrėta 2015 06 19]
46. Kuodis, R. Lietuvos ekonomikos transformacija 1990–2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos// Pinigų studijos , 2008. Prieiga per internetą: http://www.lb.lt/kuodis_5 [žiūrėta 2015 06 19]
47. Laurinavičius A. Pilietiškumo ir verteiviškumo konfliktas socialinio teisingumo dimensijoje// Mykolo Romerio universitetas, 2013. Prieiga per internetą: http://socin2013.mruni.eu/wp-content/uploads/2013/12/20899_Vartotoju_ir_pilieciu_WEB1.pdf [žiūrėta 2015 06 25]
48. Levišauskaitė K., Šinkūnienė K. Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje// viešoji politika ir administravimas 2006, – ISSN1648-2603 Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006~ISSN_1648-2603.N_15.PG_9-18/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2015 06 19]
49. Lietuvos Respublikos akcizų mokesčio įstatymas, 2001, Nr. IX-569 // Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.B9E1D301256F [žiūrėta 2016 03 14]

50. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-1007 // Prieiga per interneta: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=464346 [žiūrėta 2016 03 14]
51. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=468559 [žiūrėta 2015 06 21]
52. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004, Nr. IX-2112 // Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485 [žiūrėta 2015 06 22]
53. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001, Nr. IX-675 // Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=486823 [žiūrėta 2016 03 14]
54. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, Nr. IX-751 // Prieiga per internet: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=456499 [žiūrėta 2016 03 14]
55. Lietuvos Respublikos seimo nutarimas Dėl vyriausybės programos 2012. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=439761
56. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto išlaidų sąmatos vykdymo ataskaitos (pagal valstybės funkcijas), 2008 – 2015 m. // prieiga per internetą: http://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/biudzetas/biudzeto-vykdymas/valstybes-biudzeto-vykdymo-duomenys-1/ataskaitu-rinkiniai [žiūrėta 2016 03 19]
57. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2010) išvada dėl 2010 metų PSDF biudžeto vykdymo ataskaitų rinkinio // prieiga per internetą: http://www.vlk.lt/teisine-informacija/teises-aktu-pazeidimai/valstybes-kontrolieriu-sprendimai/Valstybs%20kontrolieri%20sprendimai/PSDF_isvada.pdf [žiūrėta 2016 03 06]
58. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2011) valstybinio audito ataskaita: privalomasis sveikatos draudimas // 2011 m. kovo 10 d. nr. va-p-10-2-3 Vilnius
59. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2012) valstybinio audito ataskaita dėl privalomojo sveikatos draudimo fondo konsoliduotųjų ataskaitų rinkinio audito rezultatų // 2012 m. liepos 13 d. Nr. FA-P-10-3-36, Vilnius
60. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2014) valstybinio audito ataskaita dėl 2014 metų privalomojo sveikatos draudimo fonde atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų // 2015 m. rugsėjo 25 d. nr. fa-p-10-8-29-1, Vilnius
61. Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė (2014) valstybinio audito ataskaita Dėl privalomojo sveikatos draudimo fonde atlikto finansinio (teisėtumo) audito rezultatų // 2014 m. rugsėjo 15 d. nr. fa-p-10-6-50, Vilnius
62. Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2008–2012 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo// 2009 m. vasario 25 d. Nr. 189 Vilnius. Prieiga per internetą: https://www.smm.lt/uploads/documents/veikla/planaimo_dokumentai/LRV(15)_programos%20nr189_priemones.pdf [žiūrėta 2016 03 14]

63. Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2012–2016 metų programos įgyvendinimo prioritetinių priemonių patvirtinimo// 2013 m. kovo 13 d. Nr. 228 Vilnius. Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.26DA62D7E9F4 [žiūrėta 2016 03 14]
64. Lietuvos Respublikos vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos Respublikos vyriausybės 2006–2008 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo// 2006 m. Spalio 17 d. Nr. 1020 Vilnius. Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/rs/legalact/TAR.B177F284D0AB/ [žiūrėta 2016 03 14]
65. Low wage trap, 2005 – 2014, single person without children, 33% of average wage // Prieiga per internetą: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do [žiūrėta 2016 03 19]
66. Mansor M., Tayib M., Integrated and Open Systems Model: An Innovative Approach to Tax Administration Performance Management// The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal, Volume 18(3), 2013, article 3. Prieiga per internetą: http://www.innovation.cc/scholarly-style/18_3_3_mansor-tayib_open-integrated-tax.pdf [žiūrėta 2015 06 19]
67. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė: vadovėlis // Vilniaus universiteto teisės fakultetas. – Vilnius: Registrų centras, 2011. ISBN 978-9955-30-093-9
68. Mercier J. Principles of a Good Tax System, 2013 // prieiga per internetą: http://californiapolicycenter.org/principles-of-a-good-tax-system/ [žiūrėta 2015 06 21]
69. Myrsky M. What does a Good Tax System Require//Eastern University of Finland, 2012. Prieiga per internetą: https://www.djoef-forlag.dk/sites/ntj/files/2012/2012_10.pdf [žiūrėta 2015 06 19]
70. Nagac K. Tax system and informal economy: a cross-country analysis// Aplied Economics, 2015. Prieiga per internetą: http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00036846.2014.1002893?journalCode=raec20#.VtQ1Jfl95dg [žiūrėta 2015 06 21]
71. Nellen A. Ten Principles of Good Tax Policy// AICPA Publishing, 2006. Prieiga per internetą: http://www.academia.edu/2904066/Ten_Principles_of_Good_Tax_Policy [žiūrėta 2015 06 21]
72. Novošinskienė A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu// Lietuvos mokslų akademija , 2013. Prieiga per internetą: http://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/viewFile/2744/1576 [žiūrėta 2015 06 19]
73. Novošinskienė A., Savickienė, Mokesčių naštos tyrimas Lietuvoje// Lietuvos žemės ūkio universitetas, Kauno kolegija, 2008. Prieiga per internetą: http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2008~1367187739435/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content [žiūrėta 2015 06 19]
74. OECD Fundamental principles of taxation// OECD ilibrary Publishing, 2014. Prieiga per internetą: http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314251ec005.pdf?expires=1435070901&id=id&accname=guest&checksum=A90563775F58A86A495D8D3A0989FB81 [žiūrėta 2015 06 19]

75. Papartis L.V., Bitinas A. Socialinio teisingumo įgyvendinimo problematika finansuojant socialinės saugos sistemą: socialinių mokslų studija – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2010 – ISSN 2029–2244
76. Rakauskaitė R. Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas// Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys: Jaunasis mokslininkas. Akademija, 2006, - ISBN-9955-448-42-3 Prieiga per internetą: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf [žiūrėta 2015 06 20]
77. Rudytė D., Šalkauskienė L, Lukšienė L. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius// Socialiniai mokslai: vadyba (L130), nr . 3(16), 2009, – ISSN 1648-7974
78. Rudzkienė V., Kanopka A. Suvokiamas socialinis teisingumas, socialinė darna ir jų vadyba// Mykolo Romerio universitetas, 2013. Prieiga per internetą: https://www.mruni.eu/upload/iblock/318/VPA-13-12-4-06.pdf [žiūrėta 2015 06 25]
79. Schneider F. Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries, 2015 // Prieiga per internetą: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf [žiūrėta 2016 03 20]
80. Skačkauskienė I., Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J.Gill diagnostiniais rodikliais// Verslas, vadyba ir studijos – 2009. Prieiga per internetą: http://www.bme.vgtu.lt/index.php/bme/article/viewFile/bme.2010.12/12 [žiūrėta 2015 06 22]
81. Slemrod J., Gillitzerz C. Insights from a Tax-systems Perspective //The MIT press, 2013. Prieiga per internetą: http://site.ebrary.com.skaitykla.mruni.eu/lib/mrulibrary/detail.action?docID=10819305&p00=tax+systems [žiūrėta 2015 06 19]
82. Snieška V. Baumilienė V. ir kt. Makroekonomika. Kaunas: Technologija. 2005. 637 p. ISSN 9955-09-826-0
83. Socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaitų rinkiniai 2008 – 2014// Prieiga per internetą: http://www.sodra.lt/biudzeto-vykdymo-ataskaitu-rinkiniai [žiūrėta 2016 03 06]
84. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
85. Swedbank terminų biblioteka, // Gini indeksas. Prieiga per internetą: https://www.manofinansai.lt/lt/biblioteka/90 [žiūrėta 2016 01 20]
86. Šapalienė L. Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai: mokomoji knyga, Vilnius: Mokesčių srautas, 2008. – ISBN 9789955453833
87. Štreimikienė D., Mikalauskienė A.. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste//Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, 2006. Prieiga per internetą: http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content [žiūrėta 2015 06 19]

88. Tamašauskienė Z., Žadvidaitė A. Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas// Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos – 2011, – 1 (21). 44–57, – ISSN 1648-9098. Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2011~ISSN_1648-9098.N_1_21.PG_44-57/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2015 06 21]
89. Unemployment trap, 2005 – 2014, percentage of the gross earnings // Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tesem220&plugin=1 [žiūrėta 2016 03 19]
90. United Nations Development Programme, Human Development Report, 2015 // Prieiga per internetą: http://hdr.undp.org/sites/default/files/2015_human_development_report.pdf [žiūrėta 2016 03 21]
91. United Nations Development Programme, Human Development Report, 2014 // Prieiga per internetą: http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr14-report-en-1.pdf [žiūrėta 2016 03 21]
92. United Nations Development Programme, Human Development Report, 2013 // Prieiga per internetą: http://hdr.undp.org/sites/default/files/reports/14/hdr2013_en_complete.pdf [žiūrėta 2016 03 21]
93. United Nations Development Programme, Human Development Report, 2011 // Prieiga per internetą: http://hdr.undp.org/sites/default/files/reports/271/hdr_2011_en_complete.pdf [žiūrėta 2016 03 21]
94. United Nations Development Programme, Human Development Report, 2010 // Prieiga per internetą: http://hdr.undp.org/sites/default/files/reports/270/hdr_2010_en_complete_reprint.pdf [žiūrėta 2016 03 21]
95. Užubalis G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje// ISSN 1392–1274. Teisė, 2011. Prieiga per internetą: http://www.zurnalai.vu.lt/files/journals/5/articles/141/public/170-185.pdf [žiūrėta 2016 03 03]
96. Vaišvila A. Teisingumas: jo formos ir socialinė reikšmė // Jurisprudencija. 2002, Nr. 24 (16). Prieiga per internetą:https://www.mruni.eu/upload/iblock/0e7/020_vaisvila.pdf[žiūrėta 2015 06 25]
97. Valdžios sektoriaus deficito duomenys 2008 – 2014 m. // Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/temines-lenteles41 [žiūrėta 2016 03 05]
98. World Bank Group, Doing business 2010, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual–Reports/English/DB10–FullReport.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
99. World Bank Group, Doing business 2011, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual–Reports/English/DB11–FullReport [žiūrėta 2016 03 22]

100. World Bank Group, Doing business 2012, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual–Reports/English/DB12–FullReport, [žiūrėta 2016 03 22]
101. World Bank Group, Doing business 2013, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual–Reports/English/DB13–full–report.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
102. World Bank Group, Doing business 2014, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual–Reports/English/DB14–Full–Report.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
103. World Bank Group, Doing business 2015, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf , [žiūrėta 2016 03 22]
104. World Bank Group, Doing business 2016, A Flagship Report // Prieiga per internetą: http://www.doingbusiness.org/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf [žiūrėta 2016 03 22]
105. World Economic forum The Global Competitiveness Report 2015–2016, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015–2016/Global_Competitiveness_Report_2015–2016.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
106. World Economic forum, The Global Competitiveness Report 2010–2011, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Report_2010–11.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
107. World Economic forum, The Global Competitiveness Report 2011–2012, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011–12.pdf, žiūrėta [žiūrėta 2016 03 22]
108. World Economic forum, The Global Competitiveness Report 2012–2013, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_2012–13.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
109. World Economic forum, The Global Competitiveness Report 2013–2014, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Report_2013–14.pdf, [žiūrėta 2016 03 22]
110. World Economic forum, The Global Competitiveness Report 2014–2015, // Prieiga per internetą: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Report_2014–15.pdf, [žiūrėta2016 03 22]
111. Zhao Z. Tax evaluation criteria// State and Local Public Finance, 2008. Prieiga per internetą: http://blog.lib.umn.edu/zrzhao/fiscalissues/PA5113_05_taxcriteria.pdf [žiūrėta 2015 06 22]

Valungevičius A. **Mokesčių sistemos vertinimas socialinio ir ekonominio teisingumo aspektu** / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. L. Birškytė – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016 m. – 77 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe nustatyti mokesčių sistemos vertinimo, socialiniu ir ekonominiu požiūriu, kriterijai, kurių pagalba išskirtos socialiniu ir ekonominiu požiūriu neteisingos sritys, bei pateikti pasiūlymai šioms sritims tobulinti. Pirmojoje darbo dalyje charakterizuojama mokesčių sistema: pateikiama mokesčių sistemos samprata, analizuojamos mokesčių sistemos tobulinimo galimybės; analizuojami mokesčių sistemos socialinio ir ekonominio teisingumo kriterijai, jų reikšmė socialinei ir ekonominei raidai, taip pat nagrinėjami mokesčių sistemos vertinimo kriterijai. Antroje darbo dalyje atrinkti ir pagrįsti mokesčių sistemos vertinimo kriterijai. Trečioje dalyje, remiantis sudaryta vertinimo kriterijų sistema ir viešai prieinamos informacijos pagrindu buvo atliekamas mokesčių sistemos vertinimas socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių sistema, socialinis teisingumas, ekonominis teisingumas, vertinimas

Valungevičius A. *Evaluation of Tax System in terms of Social and Economic justice* / Finance Management Master's thesis. Supervisor assoc. prof. dr. L. Birškytė – Vilnius: Mykolas Romeris University, Department of Economics and Finance Management, 2016 – 77 p.

ANNOTATION

This Master thesis identifies the evaluation criteria for the tax system by the point of view of social and economic justice, highlighting the main areas of the social and economic unfairness, and providing suggestions how to increase justice in tax system. The first part of the thesis provides the main characteristics of tax system: the concept of tax system, the opportunities to improve tax system, analysis the criteria of social and economic justice, the value of criteria to social and economic development, analysis the possibilitys to evaluate tax system. The second part of the thesis provides selected and reasoned criteria for evaluation of the tax system. The third part of this thesis, based on selected cryteria system and publicly available information, contains the evaluation of the tax system by the point of view of social and economic justice. Final conclusions and recommendations are presented at the end of this thesis.

Key words: tax system, social justice, economic justice, evaluation.

Valungevičius A. **Mokesčių sistemos vertinimas socialinio ir ekonominio teisingumo aspektu** / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovė doc. dr. L. Birškytė – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2016 m. – 77 p.

SANTRAUKA

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema aktuali tiek įmonėms, gyventojams, verslininkams, investuotojams tiek valstybei, siekiančiai įgyvendinti visus užsibrėžtus tikslus, bei skatinti socialinę ir ekonominę raidą. Socialinio ir ekonominio teisingumo sąvoka yra labai subjektyvi ir gan sunkiai apibrėžiama, todėl darbe buvo iškelta pagrindinė tyrimo problema – kaip įvertinti ar mokesčių sistema ekonominiu ir socialiniu požiūriu yra teisinga? Ar Lietuvos Respublikos mokesčių sistema atitinka socialinio ir ekonominio teisingumo kriterijus? Tyrimo objektas – Lietuvos Respublikos mokesčių sistema. Šio tyrimo tikslas yra nustatyti mokesčių sistemos vertinimo kriterijus socialinio ir ekonominio teisingumo aspektu, bei įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, kartu nustatant pagrindines mokesčių sistemos tobulinimo kryptis ir galimybes. Tikslui pasiekti buvo iškelti tokie uždaviniai: teoriškai išanalizuoti teisingos mokesčių sistemos reikšmę ir nustatyti jos vertinimo galimybes, išanalizavus pagrindinius mokesčių sistemos vertinimo būdus sudaryti vertinimo kriterijų sistemą mokesčių sistemos vertinimui socialinio ir ekonominio teisingumo požiūriu, įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą ir nustatyti jos problemas, bei pateikti rekomendacijas jos tobulinimui. Tyrimo metodika: sisteminė ir palyginamoji mokslinės literatūros analizė, statistinių duomenų analizė, koreliacinė analizė.

Atlikus mokesčių sistemos vertinimą socialiniu ir ekonominiu teisingumo požiūriu, buvo išskirtos pagrindinės priežastys, dėl ko mokesčių sistemos negalima laikyti absoliučiai teisinga:

1. mokesčių lengvatos iškraipo mokesčių sistemą, sukuria nevienodas sąlygas, diskriminuoja tam tikrus asmenis, o valstybė dėl taikomų lengvatų praranda daug pajamų.
2. mokesčių sistema neužtikrina, jog valstybė gautų pajamas adekvačias savo poreikiams
3. mokestinių pajamų perskirstymas, kaip socialinio teisingumo vykdymo garantas nėra veiksmingas.
4. mokesčių sistema neužtikrina, jog mokesčių mokėtojai perleistų teisingą savo pajamų dalį.

Tačiau Lietuvos mokesčių sistema remiasi geriausia mokesčių praktika, netrukdo siekti prekių ir paslaugų konkurencingumo, skatina inovacijas ir tobulėjimą, bei užtikrina prioritetinių sričių finansavimą. Įvertinus teigiamas ir neigiamas Lietuvos mokesčių sistemos savybes, galima teigti jog mokesčių sistema Lietuvoje yra labiau teisinga, nei neteisinga.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai dėl esamos mokesčių sistemos tobulinimo.

Valungevičius A. *Evaluation of Tax System in terms of Social and Economic justice* / Finance Management Master's thesis. Supervisor assoc. prof. dr. L. Birškytė – Vilnius: Mykolas Romeris University, Department of Economics and Finance Management, 2016 – 77 p.

SUMMARY

Financial management master thesis topic is relevant to businesses, residents, entrepreneurs, investors and even the state, seeking to implement all of its objectives, and to promote social and economic development. The concept of social and economic justice is very subjective and quite hard to define, therefore, work was initiated the core problem in the study to assess whether the tax system in economic and social terms is correct? Does the tax system of the Republic of Lithuania complies with the criteria of social and economic justice? The object of research - the tax system of the Republic of Lithuania. The objective of the study is to establish a tax system evaluation criteria of social and economic justice perspective, and to assess the Lithuanian tax system, together with a basic tax system development trends and opportunities. In order to achieve the stated goal, the following tasks are set: o analyze the fair tax system meaning and determine its assessment capabilities, select evaluation criteria system of the basic tax system evaluation methods to evaluate the tax system of social and economic justice point of view, by the reason to evaluate the Lithuanian tax system and to identify its problems and to provide recommendations for its improvement. Methods: systematic and comparative literature analysis, statistical analysis, correlation analysis.

The results of evaluation of Lithuania tax system in social and economic point of view provides the main reasons why the tax system cannot be absolutely correct:

1. Tax incentives distort the tax system, creates dissimilar conditions, discriminating against certain individuals, by the way the state lose a lot of revenue because of tax incentives.
2. The tax system does not guarantee that the state provide an income adequate to their needs
3. The tax revenue redistribution, as a guarantee of social justice is not effective.
4. The tax system does not ensure that the taxpayers transferre a fair share of their income.

However, the Lithuanian tax system is based on the best tax practice, does not compromise the competitiveness of goods and services, promote innovation and development, and ensure funding for priority areas. The evaluation of the positive and negative features of Lithuanian tax system allows to say that the tax system in Lithuania is more right than wrong.

Final conclusions and recommendations of the existing tax system are presented at the end of this Master thesis.