



ISSN 1648-0627 print

ISSN 1822-4202 online

VERSLAS: TEORIJA IR PRAKTIKA  
BUSINESS: THEORY AND PRACTICE

<http://www.btp.vgtu.lt>; <http://www.btp.vgtu.lt/en>

2007, Vol VIII, No 2, 57–67

## MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO METODINIO POTENCIALO ANALIZĖ

Juozas Bivainis<sup>1</sup>, Ilona Skačkauskienė<sup>2</sup>

*Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lietuva*

*El. paštas: <sup>1</sup>vyfsevk@vv.vtu.lt; <sup>2</sup>ilonas@post.skynet.lt*

*Įteikta 2007-01-05; priimta 2007-02-28*

**Santrauka.** Straipsnyje susisteminti mokesčių sistemos vertinimo metodai, kurie suskirstyti į tris savo esme skirtingo turinio grupes: 1) klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; 2) V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai; 3) J. B. S. Gill diagnostiniai rodikliai. Atlikus šių trijų grupių metodų analizę, nustatytos galimybės išsamiai ir objektyviai vertinti mokesčių sistemos veiksmingumą. Pasiūlyti papildymai apmokestinimo teisingumui, efektyvumui ir mokesčių administravimo paprastumui vertinti sudaro prielaidas kompleksiskai vertinti įvairaus turinio, skirtingų komponentų su skirtingais parametrais mokesčių sistemas.

**Reikšminiai žodžiai:** mokesčių sistema, vertinimas, metodai, analizė.

## ANALYSIS OF THE METHODOLOGICAL POTENTIAL IN EVALUATING TAX SYSTEM

Juozas Bivainis<sup>1</sup>, Ilona Skačkauskienė<sup>2</sup>

*Vilnius Gediminas Technical University, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lithuania*

*E-mail: <sup>1</sup>vyfsevk@vv.vtu.lt; <sup>2</sup>ilonas@post.skynet.lt*

*Received 5 January 2007; accepted 28 February 2007*

**Abstract.** In evaluating such a complex phenomenon as tax system one has to resolve some problems. The largest one is that there has not been created a method for evaluating tax system that would be acceptable to most of the tax theorists and practitioners: it is difficult to define clearly measurable parameters for ever changing criteria of tax system evaluation. Having systematized the suggestions for evaluating tax system contained in specialized literature, there has come to light three methods of essentially different contents: 1) classical principles of taxation with their characteristic indices, 2) V. Tanzi's qualification diagnostic indicators, 3) J. B. S. Gill's diagnostic indicators. Every one of these methods allows us to evaluate different aspects of tax system.

Generalized evaluation as to the application of these methods is as follows: 1) the analysis of tax system according to classical principles of taxation allows us to evaluate in quantitative terms the implementation of each principle, however such an autonomous, unrelated to the totality, examination of the principles limits comparative analysis of tax systems and does not provide us with a possibility to evaluate an entire tax system; 2) answers according to V. Tanzi's qualification diagnostic indicators give us a generalized evaluation of tax system, however this (as well as any other) qualitative evaluation has quite some subjectivity; 3) the analysis according to J.B.S.Gill's diagnostic indicators is purposefully orientated to reveal aspects limiting the collection of state revenue through taxation, all the elements of tax system only being examined through the prism of tax collection, ignoring other principles of taxation; 4) only a combination of all the three groups of methods and this only replenished with some specific evaluations would be a suitable methodological basis for exhaustive and objective evaluation of tax system's efficiency by way of their comparison and diagnosis of shortcomings, so that as a result of such examination we would be able to propose well-founded decisions aimed at reforming tax system and increasing its efficiency.

**Keywords:** tax system, evaluating, methods, analysis.

## 1. Įvadas

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

Susisteminius specialioje literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, išskystalizuoja trys savo esme skirtingo turinio metodai: 1) klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; 2) V. Tanzi kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai; 3) J. B. S. Gill diagnostiniai rodikliai (1 pav.). Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė. Antruoju metodu mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklių klausimus. Panašiai, tik jau per pajamų surinkimo prizmę, mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas trečiuoju metodu.

Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti skirtingus mokesčių sistemos aspektus. Tai sudaro prielaidą hipotezei – jų derinio taikymas leistų mokesčių sistemą įvertinti kompleksiskai, sisteminiu požiūriu.

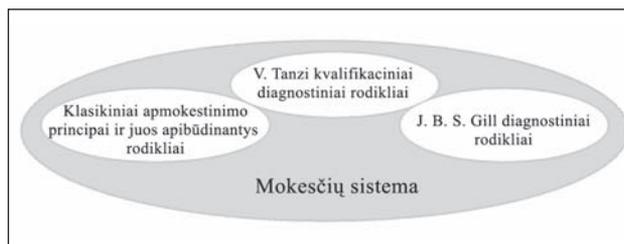
Šiai hipotezei patikrinti atliekamam tyrimui kėlėme tikslą – išanalizuoti mokesčių sistemos vertinimo metodus, nustatyti jų potencialą – galimybes objektyviai ir išsamiai įvertinti mokesčių sistemos veiksmingumą, atsižvelgiant į gautus rezultatus, pateikti metodų tobulinimo kryptis.

Atliekant tyrimą naudoti mokslinių straipsnių loginės analizės ir sintezės metodai, taikytas sisteminis požiūris.

## 2. Mokesčių sistemos vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus

### 2.1. Apmokestinimo teisingumo principas

Pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą. Mokesčių teorijoje teisingumo principas



1 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Fig 1. The methods for evaluating tax systems

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

Teisingumo principas išreiškia dvi taisykles: horizontalaus teisingumo ir vertikalios teisingumo. Horizontalaus teisingumo taisyklė teigia, kad asmenys, vykdantys veiklą vienodomis sąlygomis ir gaunantys vienodas pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius, t. y. vienodi asmenys traktuojami vienodai. Arba anot H. Simons, „mokesčiai turi būti panašūs visiems panašios padėties asmenims“ [1]. Vertikalios teisingumo taisyklė reikalauja diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis. Mokesčių tarifai turi priklausyti nuo gautų pajamų: augant mokesčių mokėtojo pajamoms, didėja mokesčių tarifas (taikomi progresyviniai tarifai).

Siekiant mokesčių teorijoje teisingumui suteikti konkrečią išraišką, t. y. išmatuoti, jis analizuojamas pasiskirstymo – pajamų, turto ar kitų dominančių dydžių – kontekste [2–4]. Teigiama, kad mokesčių sistema yra teisinga (neteisinga), jei neteisingumo laipsnis, išskaičiuavus mokesčius, yra mažesnis (didesnis), nei buvęs prieš mokesčių išskaičiavimą.

Suteikiant teisingumo matavimui praktinį aspektą, naudojami rodikliai, įvertinantys neteisingumo laipsnį. Plačiausiai naudojamas Džini (Gini) koeficientas ( $G$ ), aprėpiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. Algebrinė  $G$  koeficiento išraiška tokia [5]:

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

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

Kuo  $G$  reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygybė mažiau išreikšta. Įvairiose šalyse šio rodiklio reikšmės svyruoja nuo 0,23 iki 0,37 [6]. Naudojant  $G$  koeficientą, galima išmatuoti ir grynąjų pajamų (išskaičiuavus mokesčius) pasiskirstymo nelygybę. Šiuo atveju asmenys klasifikuojami pagal jų grynąsias pajamas  $y_i$ , naudojantis (1) formule  $x_i$  reikšmės keičiamos į  $y_i$  reikšmes. Toks mokesčių sistemos pajamų perskirstymas yra matuojamas Reynolds ir Smolensky indeksu  $L$  [2]:

$$L = G_x - G_y, \quad (2)$$

čia:  $G_x$  – Gini koeficiento reikšmė prieš išskaičiuojant mokesčius;  $G_y$  – Gini koeficiento reikšmė išskaičiuavus mokesčius.

Šiuo būdu įvertinant pajamas, neišskaičiuavus mokes-

čių, ir pajamas, išskaičiuojamus mokesčius, analizuojamas pajamų nelygybės sumažinimas. Skirtumas tarp  $G$  koeficiento reikšmių parodo mokesčių sistemos įtaką neteisingumo sumažinimui.

Kitas naudojamas rodiklis – normatyvinis Atkinsono indeksas, leidžiantis plačiai interpretuoti pasiskirstymo teisingumo teoriją. Jį taikant pajamų nelygybė vertinama per socialinės gerovės kategoriją, kurios išraiška yra tokia [1]:

$$W = \sum_{i=1}^n H(x_i), \quad (3)$$

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

$H(x_i)$  funkcija gali būti naudojama įvertinant pajamų rinkinį  $x_1, \dots, x_n$ . Pagal ją analizuojamas pajamų pasiskirstymas ir nustatoma jų vertė, kuri apskaičiuojama taip [1]:

$$H(x) = \frac{1}{1-e} x^{1-e}, \text{ kai } 0 < e \neq 1, \\ H(x) = \log x, \text{ kai } e = 1, \quad (4)$$

čia  $e$  – teisingumo parametras.

Esminė neteisingumo matavimo Atkinsono indeksu sąvoka yra ta, kad šiuo metodu susiejama socialinės gerovės funkcija ir vienodai paskirstytų ekvivalentinių pajamų koncepcija. Atkinsono indeksas apskaičiuojamas pagal formulę [5]:

$$A = 1 - \frac{x_e}{\bar{x}}, \quad (5)$$

čia  $x_e$  – ekvivalentinės pajamos arba pajamos, kurių pasiskirstymas garantuoja tą pačią socialinę gerovę kiekvienam visuomenės nariui. Šio parametro išraiška tokia [5]:

$$x_e = \left[ (x_1^e + x_2^e + \dots + x_n^e) / n \right]^{1/2}. \quad (6)$$

Literatūroje dažniausiai nurodoma, kad  $e$  parametro reikšmė kinta intervale [0,5; 3], ir siūlomos [1, 7] standartinės reikšmės 0,5; 1; 2, atitinkamai tiriant turtingiausias, vidurines ir skurdžiausias visuomenės dalių pajamų pasiskirstymą. Bet kuriam pajamų pasiskirstymui  $A$  indeksas įgauna reikšmes intervale [0; 1]. Pajamų pasiskirstymas tuo teisingesnis, kuo  $\bar{x}$  reikšmė artimesnė  $x_e$ , o  $A$  indekso reikšmė mažesnė.

Socialinės gerovės funkcija mokesčių teorijoje plačiai taikoma vertinant mokesčių sistemos vertikalų ir horizontalų teisingumą [7, 8]. Naudodami šią funkciją, A. J. Auerbach ir K. A. Hassett [7] naujai įvertino mokesčių sistemos vertikalaus teisingumo ir horizontalaus teisingumo charakteristikas. Mokslininkai, naudodamiesi pagrindine horizon-

talaus teisingumo koncepcijos idėja – yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas (pavyzdžiui, amžius, šeimos sudėtis, pajamos) galima apibrėžti kaip „vienodus“, adaptavo Atkinsono neteisingumo matavimą ir pasiūlė tokią horizontalaus teisingumo indekso formulę:

$$h_i = \left[ \frac{\sum_k f_i(x_k - x_i) n_k x_k^{1-e}}{\sum_k f_i(x_k - x_i) n_k x_k^{1-e}} \times \frac{1}{n_k} \sum_j \left( \frac{1 - \bar{t}_{kj}}{1 - \bar{t}_i} \right)^{1-e} \right]^{1-e}, \quad (7)$$

čia:  $n_k$  –  $k$ -tosios grupės asmenų skaičius;  $\bar{t}_i$  –  $i$ -tosios grupės vidutinis mokesčių tarifas;  $x_i$  –  $i$ -tosios grupės asmens pajamos, neišskaičiuojamus mokesčių;  $x_k$  –  $k$ -tosios grupės asmens pajamos, neišskaičiuojamus mokesčių;  $\bar{t}_{kj}$  –  $k$ -tosios grupės  $j$ -ojo asmens vidutinis mokesčių tarifas. Jis apskaičiuojamas taip:

$$t_{kj} = T_{kj} / x_k, \quad (8)$$

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

Horizontalaus teisingumo indeksas įgyja didžiausią reikšmę ( $h_i = 1$ ), kai mokesčių sistemos vidutinis mokesčių tarifas yra vienodas visiems grupės asmenims. Šis teisingumo matavimas sudaro prielaidas palyginti prasmingus horizontalaus teisingumo pokyčių ir pajamų dispersijos sumažėjimą ar visų mokesčių padidėjimą. Be to, šis matavimas leidžia lanksčiai apibrėžti „vienodus asmenis“, todėl nedideli jų pajamų nukrypimai nereikalauja asmenis pergrupuoti [7].

Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą pasiskirstymo kontekste, siūloma įvertinti ir asmenims tenkančią santykinę mokesčių našta [9]. Šiame kontekste mokesčių našta matuojama dviem rodikliais: 1) valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykiu; 2) vidutiniu mokesčių tarifu.

Svarbiausias rodiklis, naudojamas EBPO ir ES statistiniuose leidiniuose, lyginant atskirų šalių mokesčių sistemas, yra valstybės pajamų iš mokesčių santykis su bendrojo vidaus produktu. Rodiklis apskaičiuojamas taip:

$$d = \frac{T}{Q}, \quad (9)$$

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

Siekiant įvertinti bendrą mokesčių sistemos teisingumą, reikia išsiaiškinti, kaip mokesčių našta pasiskirsto tarp darbo ir kapitalo, tarp gyventojų ir įmonių, kaip šis balansas kinta per tam tikrą laiką. Tuo tikslu taikomas kitas mokesčių naštos pasiskirstymo teisingumo įvertinimo metodas – vidutinio mokesčių tarifo analizė. Šis metodas patrauklus tuo, kad analizuojami faktiškai sumokėti mokesčiai (pagal prigimtį metodas yra retrospektyvinis) ir gana tiks-

liai (lyginant su prieš tai nagrinėtu metodu) įvertinama apmokestinamoji bazė – vidutinis mokesčių tarifas ( $\bar{t}$ ) geriau ir aiškiau rodo visos mokesčių naštos įvertinimą. Analizuodami vidutinį mokesčių tarifą, įvertiname ir nominalaus (įstatyminio) mokesčių tarifo, mokesčių lengvatų įtaką mokesčių naštos pasiskirstymui. Bendroju atveju  $\bar{t}$  apskaičiuojamas kaip valstybės pajamų iš mokesčių ir potencialios mokesčių bazės santykis:

$$\bar{t} = \frac{T}{B_m}, \quad (10)$$

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

Šiuo būdu galima įvertinti atskirų rūšių pajamų apmokestinimą (gyventojų, įmonių) ar atskirų gamybos veiksnių apmokestinimą (darbo, kapitalo) [10, 11]. Pavyzdžiui, pagal EBPO metodiką implicitinis darbo pajamų vidutinis mokesčių tarifas ( $t_l$ ) apskaičiuojamas taip [11]:

$$\bar{t}_l = (\bar{t}_g \times U + S) / (U + S_d), \quad (11)$$

čia:  $\bar{t}_g$  – gyventojų pajamų mokesčių vidutinis tarifas;  $U$  – darbo užmokesčio pajamos;  $S$  – socialinio draudimo įmokos (darbuotojų ir darbdavių);  $S_d$  – darbdavių socialinio draudimo įmokos.

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

## 2.2. Apmokestinimo efektyvumo principas

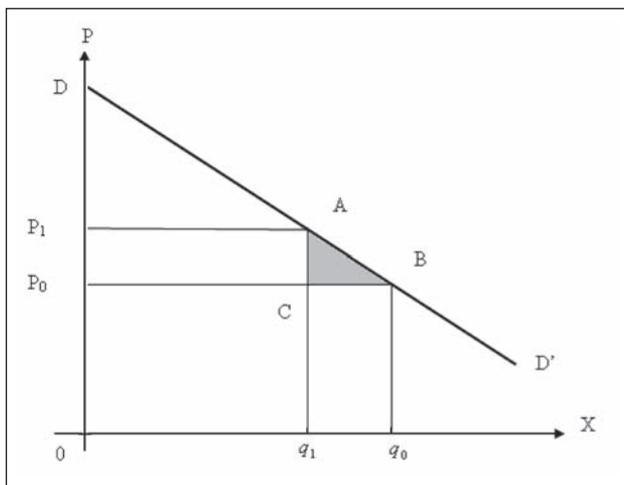
Specialioje literatūroje efektyvumui matuoti siūlomi įvairūs metodai, kurie pasirenkami atsižvelgiant į nagrinėjamą situaciją, tikslus. Plačiausiai taikomi trys efektyvumo įvertinimo metodai: lyginamoji analizė, regresinė analizė, duomenų apvalkalinė analizė [12]. Lyginamoji analizė leidžia įvertinti pažangą, palyginti su ankstesniais metais ar su panašiomis organizacijomis, įvertinti alternatyvas iškeltiems tikslams pasiekti. Šis metodas yra vienas paprasčiausių, jo taikymo išlaidos nedidelės. Deja, šis privalumas yra kartu ir metodo trūkumas – lyginamoji analizė neatskleidžia veiksnių, darančių įtaką rezultatui.

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

Duomenų apvalkalinė analizė (Data Envelopment Ana-

lysis – DEA) bendroju atveju taikoma efektyvumui vertinti uždavinį formuluojant kaip tam tikro produkto (produktų) priklausomybę nuo keleto rūšių išteklių, kai priklausomybės turinys nėra aiškiai apibrėžtas. Šio metodo pradininko M. J. Farrell modelis produkto priklausomybės nuo vienos rūšies išteklių efektyvumui vertinti R. D. Banker, A. Chornes, W. W. Cooper, E. Rhodes [13] buvo patobulintas ir pritaikytas daugelio produktų ir išteklių tarpusavio priklausomybėms, suformuluotas kaip matematinio programavimo uždavinys ir pavadintas DEA metodu. Šis neparimetrinis efektyvumo vertinimo metodas leidžia nustatyti tiriamų objektų padėtį efektyvumo aibės ribų atžvilgiu, palyginti produktų priklausomybes nuo išteklių su rasta ekstremumais ir išsiaiškinti efektyvumo didinimo galimybes efektyvumo aibėje. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad taikant DEA metodą, kiekvienam nagrinėjamo reiškinio komponentui tenka sudaryti ir spręsti atskirą tiesinio programavimo uždavinį, todėl vertinant mokesčių sistemos, kaip sudėtingo reiškinio, efektyvumą skaičiavimai gana sudėtingi. Be to, DEA metodu vertinamas santykinis efektyvumas, t. y. analizuojamas nagrinėjamo objekto efektyvumas lyginant su kitais tos pačios grupės objektais, o ne su teoriniu maksimumu.

Mokesčių teorijoje ekonominio efektyvumo principas, reikalaujantis, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, apima ekonomikos teorijoje išskirtas techninio efektyvumo ir paskirstymo efektyvumo kategorijas. Paprastai mokesčių teorijoje vertinamasis efektyvumo praradimas dėl mokesčių sistemos sukeltų iškraipymų vadinamas perviršine mokesčių našta. Pirminė perviršinės mokesčių naštos matavimo koncepcija yra Dupuit-Marshall-Harberger (DMH) metodas [14], taikomas vertinti vartotojo gerovei, naudojant įprastinę paklausos kreivę. Tiesioginė metodo paskirtis – įvertinti vartotojo gerovės sumažėjimą (nuostolį) dėl prekės apmokestinimo tam tikru mokesčiu. Jo esmę vaizdžiai iliustruoja toks pavyzdys. Vartotojo paklausos kreivė yra  $DD'$ ,  $X$  prekės pradinė kaina –  $P_0$  (nesant mokesčių), suvartojamas kiekis –  $q_0$ . Tokiu atveju vartotojo perviršis – skirtumas tarp bendro prekės naudingumo vartotojui ir jo sumokėtos už prekę kainos – yra trikampis  $P_0DB$  (2 pav.). Nustačius  $t$  dydžio mokesčio tarifą, prekės kaina pakyla nuo  $P_0$  iki  $P_1$ , tai sumažina  $X$  prekės suvartojamą kiekį nuo  $q_0$  iki  $q_1$ . Šiuo atveju vartotojo perviršio pokytį vaizduoja trapecija  $P_1ABP_0$ . Bendrą mokesčio sumą vaizduoja stačiakampis  $P_1ABP_0$  (pakilus kainai, suvartojama  $q_1$  prekės vienetų, kurių kiekvienas dabar yra brangesnis  $P_1 - P_0$  dydžiu, t. y. vartotojas išleidžia  $(P_1 - P_0) q_1$  piniginių vienetų daugiau nei anksčiau, pirkdamas  $q_1$  prekės vienetų), o perviršinę mokesčio našta – trikampis  $ABC$ . Šio trikampio plotas apskaičiuojamas pagal formulę [14]:



2 pav. Dupuit-Marshall-Harberger perteklinės mokesčių naštos matavimas

Fig 2. Measurement of Dupuit-Marshall-Harberger excess tax burden

$$M = \frac{1}{2} E \times t^2 \times P_0 \times q_0, \quad (12)$$

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

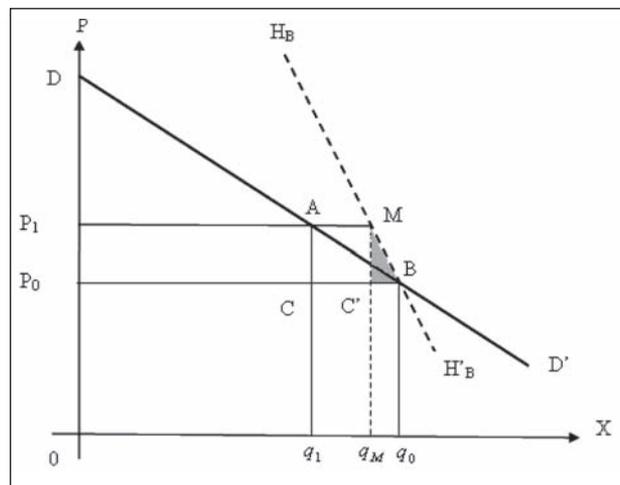
DMH metodo trūkumas – neeliminuojamas pajamų efektas. Šį trūkumą pašalina Hickso perviršinės mokesčių naštos matavimo metodas, kuriame vietoj įprastinės paklausos kreivės naudojama kompensuoti paklausos kreivė  $H_B H'_B$  (3 pav.), eliminuojanti pajamų efektą.

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

Mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti ir palyginti tarp šalių plačiai naudojamas efektyvaus mokesčių tarifo rodiklis [9–11, 15]. Daugelis autorių [9, 16] efektyvų mokesčių tarifą apibrėžia kaip mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių ir pajamų, neišskaičiavus mokesčių, santykį. Tokiu būdu apskaičiuotas mokesčių tarifas traktuojamas kaip efektyvus.

Efektvios mokesčių sistemos pagrindinis komponentas, I. Vlassenko [17] teigimu, yra išsamus visų mokesčių aspektų teisinis reglamentavimas. Kartu autorė siūlo tokių rodiklių rinkinį turto mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti:

- 1) išlaidų efektyvumas – mokesčių administravimo išlaidos, palyginti su surenkamomis pajamomis, turėtų būti mažos, t. y. sudaryti apie 1–3 % surenkamų pajamų;
- 2) pajamų surinkimo pastovumas – per tam tikrą laiką



3 pav. Hickso perteklinės mokesčių naštos matavimas [14]

Fig 3. Measurement of Hicks excess tax burden

surenkamos pajamos iš mokesčių turėtų nuolat didėti nedidinant apmokestinamosios bazės;

- 3) mokesčių mokėtojų prievolių nustatymo sudėtingumas – tiksliai ir aiškiai teisiškai apibrėžtos mokesčių mokėtojų prievolės sudaro prielaidas daugumai asmenų tinkamai vykdyti jų mokesčines prievole;
- 4) rinkimo procedūrų efektyvumas – surenkamų mokesčių, palyginti su planuotų surinkti, santykinė dalis didelė, mokesčių mokėjimų procedūros paprastos ir patogios, mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra tikslios ir lengvai suprantamos;
- 5) administravimo procedūrų efektyvumas – administravimo procedūros organizuotos tokiu būdu, kad nepaliekama galimybių išvengti mokesčių mokėjimo: nesumokėti mokesčiai nustatomi per trumpą laiką, administratoriaus reikalavimai sumokėti mokesčines nepriemokas yra pagrįsti;
- 6) apmokestinamosios bazės nustatymo efektyvumas – apmokestinamoji bazė reguliariai įvertinama teisiškai nustatyto būdu, įvertinimas yra kompiuterizuotas, vykdomas profesionaliai, įvertinant turimą dalyvauja mokesčių mokėtojas;
- 7) ginčų sprendimo sudėtingumas – ginčai, kylantys tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, nagrinėjami specializuotose įstaigose, mokesčių ginčų tyrimų ir kitų su tuo susijusių veiklų išlaidos yra santykiškai mažos;
- 8) mokesčių administratoriaus mokesčių apskaitos kokybės – mokesčių apskaita yra tiksli, kompiuterizuota, reguliariai atnaujinama, apima visą apmokestinamąją bazę ir detalių mokesčių mokėtojų aprašymą.

I. Vlassenko mokesčių sistemas siūlo vertinti taip: efektyvi, jei visi kriterijai yra patenkinti, t. y. pagal visus krite-

rijus įvertinimai teigiami (pliusai); pakankamai efektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai teigiami; santykiškai efektyvi, jei teigiamų ir neigiamų įvertinimų skaičius lygus; santykiškai neefektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai neigiami; neefektyvi, jei pagal visus kriterijus įvertinimai neigiami.

Pasiūlytas rodiklių rinkinys labiau tiktų vieno iš mokesčių sistemos elemento – turto mokesčių administravimo, efektyvumui vertinti – visi pateikti rodikliai susiję būtent su turto mokesčių administravimu. Be to, šis rodiklių rinkinys gali būti taikomas vertinant ir kitų, ne tik turto mokesčių, administravimo efektyvumą. I. Vlassenko teigimu [17], administravimo efektyvumas kartu rodo ir visos mokesčių sistemos efektyvumą – pagrindinis mokesčių sistemos tikslas yra aprūpinti vyriausybę reikiamu pajamų kiekiu. Mokesčių sistema, užtikrinanti maksimalias surenkamas pajamas, traktuotina kaip efektyvi.

### 2.3. Apmokestinimo elastingumo principas

Mokesčių sistemos efektyvumas glaudžiai susijęs su elastingumu – vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą naudojama elastingumo kategorija. Dž. Keinsas [18] mokesčių (progresyviųjų) įtaką ekonomikos sistemai apibūdino kaip „įterptus elastingumo mechanizmus“. Mokesčiai kaip automatiniai stabilizatoriai veikia priešcikliškai – mažina ciklinių svyravimų amplitudę be tiesioginio vyriausybės įsikišimo. Tokie automatiniai stabilizatoriai iš dalies apsaugo nuo staigių poslinkių infliacijos ar recesijos link. Pavyzdžiui, esant ekonomikos nuosmukiui poslinkiai užimtumo kryptimi galimi mažinant mokesčių tarifus. Taigi mokesčiai, kaip automatiniai stabilizatoriai, iš dalies išlygina svyravimus: augant ekonomikai apmokestinamosios pajamos didėja lėčiau nei mokestinės pajamos išde, o ekonomikos nuosmukio metu mokestinės pajamos mažėja didesniu tempu, nei mažėja apmokestinamosios pajamos.

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

$$e = \frac{\Delta T / T}{\Delta Q / Q}, \quad (13)$$

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

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

Vertinant mokesčių sistemą dažnai naudojamas valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto santykinis rodiklis. Skaičiuojant pagal prigimtį statinį rodiklį, neatsižvelgiama į pokyčius mokesčių nuostatose ir tai yra esminis šio rodiklio ribotumas. Mokesčių sistemos elastingumo rodiklis (13), būdamas savo esme dinaminis, laikomas naudingesniu rodikliu objektyviam vertinimui. Be to, elastingumas gali būti skaičiuojamas ne tik visos sistemos, bet ir atskirų jos komponentų – mokesčių pagal rūšis. Tuo tikslu taikomas ekonometrinis pastovaus elastingumo log-log metodas, kurio esmę išreiškia tokia priklausomybė [19]:

$$\ln(Y) = \beta_0 + \beta_1 \ln(X) + \varepsilon, \quad (14)$$

čia:  $Y$  – endogeninis kintamasis (dar vadinamas regresantu);  $X$  – egzogeninis kintamasis (dar vadinamas regresoriumi);  $\beta_0, \beta_1$  – išreikštiniai lygties parametrai;  $\varepsilon$  – atsitiktinė paklaida.

Atskirų rūšių mokesčių, pavyzdžiui, PVM, elastingumui vertinti modelis įgauna tokią išraišką [20]:

$$\ln(PVM_t) = \beta_0 + \beta_1 \ln(Q_t) + \varepsilon_t, \quad (15)$$

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

Tiksliau PVM elastingumą (ar kitų rūšių mokesčius) nustatyti padeda regresinė analizė, suteikianti galimybę įvertinti veiksnius, darančius poveikį surenkamų pajamų iš PVM dydžiui. Po veiksnių analizės analizuojamas kiekvieno veiksnio PVM (ar kitų rūšių mokesčių) elastingumas, t. y. vėl taikomas log-log metodas.

### 2.4. Apmokestinimo administravimo paprastumo principas

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

kymo išlaidos – esant nesudėtingai mokesčių sistemai, sumažėja korespondencijos, konsultacijų ir panašios veiklos apimtys. Vieningai sutariama, kad mokesčių sistema turi būti paprasta, tačiau kiekvienais metais ji vis labiau sudėtingėja, pavyzdžiui, JAV 1900 m. mokesčių taisyklės sudarė 14 psl., o 1994 – 9 400 psl., Lietuvoje 1995 m. buvo renkami 14 rūšių mokesčiai, o 2005 m. – 25 rūšių.

Mokesčių sistemos sudėtingumą lemiantys veiksniai skiriami į tris pagrindines grupes [21]:

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

Mokesčių sistemos administravimo sudėtingumas dažniausiai vertinamas išlaidų aspektu. Literatūroje [6, 16] mokesčių sistemos sudėtingumas išlaidų aspektu apibūdinamas kaip mokesčių mokėtojų išlaidų, patiriamų vykdant mokesčines prievole, ir mokesčius administruojančių institucijų išlaidų suma. Kartu analizuojant mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidas ir valstybės institucijų, administruojančių mokesčius, išlaidas, mokesčių sistemos sudėtingumas įvertinamas kompleksiskai. Mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymo išlaidas sudaro mokesčių deklaracijų rengimo ir pateikimo, mokesčių įstatymų nuostatų suvokimo, mokesčių apskaitos organizavimo ir vykdymo (daugelyje šalių, taip pat ir Lietuvoje, mokesčių apskaita skiriasi nuo finansinės), mokesčių specialistų, auditorių samdymo ir kitos išlaidos mokesčių įstatymais primestos trečiajai šaliai (pvz., gyventojų pajamų mokesčio nuo darbuotojų darbo užmokesčio mokėtojai yra darbuotojai (gyventojai), tačiau mokesčio apskaičiavimo, išskaičiavimo ir sumokėjimo prievolė yra pavesta darbdaviui). Institucijų, administruojančių mokesčius,

išlaidos – tai tų institucijų išlaidų išlaidos, joms skiriamos iš valstybės biudžeto.

Mokesčių sistemos sudėtingumo per išlaidų prizmę nagrinėjimas leidžia gauti kiekybinius įvertinimus, pagal kuriuos galima lyginti įvairius mokesčių sistemų variantus ir taip diagnozuoti jų silpnesnius aspektus. Reikšmingus metodinius ir empirinius mokesčių administravimo efektyvumo įvertinimo tyrimų rezultatus paskelbė F. Vaillancourt [22], J. Slemrod [23], C. T. Sandford [24], B. Tran-Nam [25], M. Klun [26] ir kt. autoriai.

Dažniausiai mokesčių administravimo sudėtingumui kiekybiškai įvertinti ir jam palyginti tarp šalių naudojamas išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis, literatūroje vadinamas mokesčių administravimo efektyvumo rodikliu [26–28]:

$$a_a = \frac{I}{T}, \quad (16)$$

čia:  $I$  – mokesčių administravimo išlaidos;  $T$  – valstybės pajamos iš mokesčių.

Mokesčių administravimo efektyvumo rodiklis plačiai naudojamas lyginant įvairių šalių mokesčių sistemas [24, 25, 27]. Tokiuose palyginimuose reikėtų įvertinti veiksnius, darančius įtaką santykinio rodiklio reikšmei. Šie veiksniai gali neturėti nieko bendra su efektyvumu. Pavyzdžiui, pokyčiai mokesčių tarifuose (padidinti tarifai pagerins santykinio rodiklio reikšmę) arba vienkartinės didelės mokesčių administratoriaus išlaidos tiriamuoju periodu (naujos technologijos įsigijimas) paveiks prastesnę santykinio rodiklio reikšmę. Tokio pobūdžio veiksmų eliminavimas sudarytų sąlygas objektyviau palyginti šalių mokesčių sistemas. Vis dėlto pagrindinė kritika šiam rodikliui tenka dėl šalies mokesčių sistemos potencialo ignoravimo – rodiklis įvertina tik faktinį mokesčių surinkimą, neatsižvelgiant į atskiros šalies apmokestinimo potencialą. Atsižvelgiant į šį trūkumą, ieškoma naujų tobulesnių mokesčių administravimo efektyvumo vertinimo metodų. M. E. Schaffer ir G. Turley [16] administravimo efektyvumui vertinti siūlo metodą, pagrįstą efektyviu mokesčių tarifu. Mokesčių administravimo efektyvumas vertinamas dviem rodikliais: mokesčių atotrūkiu ir normalizuotu mokesčių pajamingumu. Autorių teigimu, mokesčių atotrūkio ir mokesčių pajamingumo rodiklių analizė atskleidžia šalių mokesčių administravimo problemas. Pirmasis rodiklis, įvertinantis santykinį skirtumą tarp nominalaus mokesčių tarifo ir efektyvaus mokesčių tarifo, apskaičiuojamas taip [16]:

$$r = \frac{t_a}{t} = \frac{T}{tB}, \quad (17)$$

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

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

Apmokestinamąją bazę ( $B$ ) paprastai charakterizuoja nacionalinių sąskaitų duomenys. Pavyzdžiui, PVM apmokestinamąją bazę laikomas BVP, socialinio draudimo įmokų – darbo užmokesčio pajamos, pelno mokesčio – įmonių bendrasis pelnas. Tačiau tai yra tik apytikriai nustatytos įstatymu mokesčių bazės artiniai, nes, pavyzdžiui, dalis veiklų apskritai neapmokestinama PVM (pvz., viešasis administravimas ir švietimas), gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos asmenų pajamos iki tam tikros ribos ir pan. Siekiant išvengti problemų, susijusių su apmokestinamosios bazės  $B$  tikslu nustatymu, siūlomas normalizuotas mokesčių pajamingumo rodiklis, kuris apskaičiuojamas pagal šią formulę [16]:

$$v = \frac{T}{Q} \times \frac{t_b}{t}, \quad (18)$$

čia:  $t_b$  – etaloninis tarifas, nustatomas pagal pasirinktų pavyzdinių valstybių atskiro mokesčio tarifo vidurkį. M. E. Schaffer ir G. Turley  $t_b$  reikšmę nustato pagal ES-15 vidutinį tam tikro mokesčio tarifą, pavyzdžiui, PVM – 20 %, socialinio draudimo įmokų – 40 %, įmonių pelno mokesčio – 35 % [16].

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

Visi mokesčiai, ar tai būtų pajamų, pelno, turto, ar vartojimo, reikalauja mokesčių mokėtojų išlaidų, vykdam mokestines prievoles. Išlaidos skiriasi ne tik pagal atskirų mokesčių rūšių, bet ir pagal mokesčių mokėtojų grupes. Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidos nustatomos taikant du metodus: tiesioginį stebėjimą arba anketinę apklausą. Pirmasis metodas yra brangus, nes reikalauja nuolat stebėti ir registruoti mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo veiklas. Specialioje literatūroje [22, 29] dažniau siūloma taikyti antrąjį metodą. Anketinė apklausa gali būti atliekama trimis būdais: tiesiogiai apklausiant respondentą, apklausiant telefonu ar siunčiant anketą paštu. Tiesioginės apklausos būdu surenkama kokybiškiausia informacija, tačiau šis būdas yra brangesnis, palyginti su kitais dviem būdais. Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų rodiklis apskaičiuojamas lyginant išlaidas su sumokėtais mokesčiais:

$$a_m = \frac{I'}{T}, \quad (19)$$

čia:  $I'$  – mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidos;  $T$  – mokesčių mokėtojų sumokėti mokesčiai.

### 3. V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas

Kitas mokesčių sistemos vertinimo metodas – V. Tanzi pasiūlytas *kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimynas*. Šiuo atveju mokesčių sistema vertinama pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius klausimus. V. Tanzi pasiūlė tokius kvalifikacinius diagnostinius rodiklius [30]:

- 1) koncentracijos indeksas. Ar didelė pajamų iš mokesčių dalis gauta taikant santykiškai nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių?
- 2) dispersijos indeksas. Ar nėra ir ar nedaug tokių mokesčių, iš kurių surenkamos mažos pajamos, tačiau jų surinkimas kelia daug rūpesčių?
- 3) erozijos indeksas. Ar faktinė mokesčių bazė yra artima galimam jos potencialui?
- 4) atsilikimo renkant mokesčius, indeksas. Ar yra didesnis mokesčių mokėtojų atsilikimas vykdam prievoles?
- 5) specifiškumo indeksas. Ar mokesčių sistema priklauso nuo tokių mokesčių, kurių tarifai yra specifinio pobūdžio, t. y. nustatyti atsižvelgiant į objektų fizines charakteristikas, o ne į vertę?
- 6) objektyvumo indeksas. Ar mokesčiai nustatyti remiantis objektyviai išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais?
- 7) prievartos indeksas. Ar visiškai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema?
- 8) mokesčių rinkimo išlaidų indeksas. Ar mokesčių rinkimo administravimo išlaidos yra minimalios?

Teigiamų ar neigiamų atsakymų į pateiktus klausimus santykis leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą. Vis dėlto vertinimas ir lyginimas pagal atsakymus į šiuos rodiklių klausimus yra gana subjektyvus – daro įtaką asmeninė tyrėjo patirtis, jo vertybinės nuostatos. Pavyzdžiui, vertinant koncentracijos indeksą, „santykiškai nedidelis <...> skaičius“ nėra aiškiai apibrėžtas (kai kurių autorių nuomone, turėtų būti 5–6 pagrindiniai mokesčiai), analogiškai yra dispersijos, prievartos indeksais. A. Novošinskienė [31], tobulindama V. Tanzi pasiūlytus rodiklius, siūlo naudoti devintąjį – stabilumo – indeksą, parodantį, ar izdo pajamos iš mokesčių patenka stabiliai, pastoviais intervalais. Metinis mokesčių stabilumo indeksas apskaičiuojamas pagal šią formulę [31]:

$$S = \frac{\varepsilon}{\bar{T}} \times 100, \quad (20)$$

čia:  $\bar{T}$  – vidutinės metinės pajamos iš mokesčio;  $\varepsilon$  – duomenų patikimumo intervalas. Jis apskaičiuojamas pagal formulę

$$\varepsilon = \frac{k \times \sigma}{\sqrt{N}}, \quad (21)$$

čia:  $k$  – Stjudento kriterijaus reikšmė esant 95 % tikimybei;  $N$  – mėnesių skaičius per metus;  $\sigma$  – vidutinė kvadratinė paklaida, kuri apskaičiuojama taip:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{T})^2}{N-1}}, \quad (22)$$

čia:  $x_i$  – izdo mėnesio pajamos iš mokesčio.

Taip analizuojamu mokesčių stabilumo indeksu A. Novošinskienė siūlo vertinti mokesčių politikos lankstumą ir sugebėjimą rinkti mokesčius. Iš esmės pasiūlytas stabilumo indeksas papildo V. Tanzi atsilikimo, renkant mokesčius, indeksą.

#### 4. J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

Pajamų surinkimui vertinti rodiklių rinkinį siūlo ir J. B. S. Gill [32]. Autorius išskiria 3 rodiklių, apibūdinančių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių siste-

mos savybių, efektyvumo ir našumo – kuriems įvertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus našumą) rodiklių rinkinį (žr. lentelę). Tokių diagnostinių rodiklių analizė galėtų atskleisti sritis, kuriose pajamų administravimas nėra pakankamas ir neatitinka vyriausybės bei mokesčių mokėtojų lūkesčių. Tarptautinė lyginamoji siūlomų rodiklių analizė atskleistų sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. Vis dėlto šis metodas iš esmės orientuotas tik į vieno mokesčių sistemos elemento – administravimo – detalesnę analizę. Kiti elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę.

#### 5. Išvados

Mokesčių sistemos vertinimo metodų potencialo analizė leidžia teigti, kad vyrauja trys tokios metodų grupės: 1) vertinimas pagal klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius; 2) vertinimas pagal V. Tanzi kvalifikacinį diagnostinį klausymą; 3) vertinimas pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius.

J. B. S. Gill pajamų surinkimo diagnostiniai rodikliai

J. B. S. Gill's diagnostic indicators of revenue collection.

Vertinamas pajamų surinkimo aspektas	Kiekybiniai rodikliai	Kokybiniai rodikliai
1. Prigimtinių mokesčių sistemos savybės	1. Mokesčių rūšių įvairovė 2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal mokesčių rūšis 3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokesčių pajamų, skaičius 4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius 5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rūšis suma 6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma 7. Kasmet gražinamų mokesčių suma 8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančiojo personalo)	1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (ar pagrįstas administruojamų mokesčių skirstymas rūšimis ar funkcijomis) 2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra 3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse skaičius
2. Efektyvumas	1. Surinktų pajamų iš mokesčių santykis su planuotomis surinkti per metus pajamomis (pajamų surinkimo efektyvumas) 2. Mokesčių pajamų santykis su BVP 3. Mokesčių atotrūkis 4. Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus santykis su mokesčių mokėtojų skaičiumi 5. Savanoriškai sumokėtų mokesčių santykis su mokėtinų mokesčių suma pagal deklaracijas 6. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių santykis su deklaruotomis mokesčiais 7. Papildomai surinktų mokesčių išnagrinėjus apeliacijas santykis su mokesčių suma užginčyta apeliacijose 8. Papildomai surinktų mokesčių santykis su papildomai apskaičiuotais mokesčiais 9. Padengtų mokesčių įsiskolinimų sumos santykis su bendra mokesčių įsiskolinimų suma metų pradžioje 10. Mokesčių vengimo, sukčiavimo, kontrabandos atvejų skaičius per metus	1. Kaip mokesčių mokėtojai suvokia mokesčių nemokėjimo pasekmes, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybę, mokesčių administratorių darbo efektyvumą sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas 2. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje 3. Mokesčių administratorių moralė
3. Našumas	1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamasis mokesčių nemokėjimo atvejams nustatyti. 2. Mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis su mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičiumi. 3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokesčių pajamų santykis 4. Mokesčių mokėtojų, vykdančių mokesčių prievoles, išlaidos	

Apibendrinti šių grupių metodų taikymo vertinimai yra tokie:

- 1) mokesčių sistemos analizė pagal klasikinius apmokestinimo principus leidžia kiekybiškai įvertinti kiekvieno principo įgyvendinimą, tačiau autonomiškas, nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos bei labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę;
- 2) atsakymai pagal V. Tanzi kvalifikacinių diagnostinių rodiklių klausimą pateikia apibendrintą mokesčių sistemos įvertinimą, tačiau šis, kaip ir kiekvienas kitas kokybinis įvertinimas yra labai subjektyvus;
- 3) analizė pagal J. B. S. Gill diagnostinius rodiklius kryptingai orientuota valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo ribojantiems aspektams atskleisti, visi mokesčių sistemos elementai nagrinėjami tik per mokesčių surinkimo prizmę, ignoruojant kitus apmokestinimo principus;
- 4) tik šių trijų grupių metodų derinys ir tik papildytas keletu specifinių vertinimų būtų tinkama metodinė bazė, padedanti išsamiai ir objektyviai įvertinti mokesčių sistemų veiksmingumą, lyginti jas tarpusavyje, diagnozuoti trūkumus, pagal tokių tyrimų rezultatus būtų galima rasti pagrįstus sprendimus mokesčių sistemoms reformuoti, jų efektyvumui didinti.

Siūlomų papildymų turinys toks:

- 1) skaidrumo analizė – apmokestinimo teisingumo principo įgyvendinimo vertinimo kompleksiskumui padidinti;
- 2) mokesčių sistemos įtakos išteklių pasiskirstymui vertinimas – apmokestinimo efektyvumo principo įgyvendinimo vertinimo išsamumui padidinti;
- 3) ginčų sprendimo sudėtingumo kiekybinis vertinimas – mokesčių administravimui objektyviau įvertinti.

## Literatūra

1. CREEDY, J. *Taxation and economic behaviour*, 2001. 339 p.
2. CREEDY, J. Taxation, redistribution and progressivity: an introduction. *Australian Economic Review*, 1999, No 4, p. 410–422.
3. LAMBERT, P. J. Income taxation and equity. *Baltic Journal of Economics*, 2004, Vol 4, No 2, p. 39–53.
4. WONNACOTT, P.; WONNACOTT, R. *Mikroekonomika*. Kaunas: Poligrafija ir informatika, 1997. 571 p.
5. ZEE, H. H. Taxation and equity. *Tax policy*. Ed. by P. Shome. Washington: IMF, 1995. 318 p.
6. ES statistikos agentūros „Eurostat“ duomenys. Prieiga per internetą: <<http://www.europa.eu.int/comm/eurostat/>>.
7. AUERBACH, A. J., HASSETT, K. A. A new measure of horizontal equity. *American Economic Review*, 2002, No 4, p. 1116–1125.
8. MUSGRAVE, R. A. Horizontal equity once more. *Taxation*, Vol 2. 2002, Ed. by J. Simon. 236 p.
9. CALLIHAN, D. S. Corporate effective tax rates. *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*, 2002, Vol IV, p. 155–193. Edited by J. Simon.
10. *Tax burdens. Alternative measures. Taxation, OECD Tax Policy Studies*, 2000, No 2. 92 p.
11. *Tax ratios. A critical survey. Taxation, OECD Tax Policy Studies*, 2001, No 5. 80 p.
12. PREMCHAND, A. *Public expenditure management*. Washington: International Monetary Fund, 1993. 282 p.
13. MURILLO-ZAMORANO, L. R. Economic efficiency and frontier techniques. *Journal of Economic Surveys*, 2004, No 1 (18), p. 33–77.
14. ZEE, H. H. Taxation and efficiency. *TAX POLICY*. Ed. by P. Shome. Washington: IMF, 1995. 318 p.
15. *Tax reform and the cost of capital: an international comparison*. Ed. by Jorgenson D. W., Landau R. Washington: the Brooking Institution, 1993. 420 p.
16. SCHAFFER, M. E.; TURLEY, G. Effective versus statutory taxation: measuring effective tax administration in transition economies. *Working Papers: European Bank for Reconstruction and Development*, 2001, No 62, p. 1–24.
17. VLASSENKO, I. Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems. *Property Management*, 2001, Vol 19, No 5, p. 384–416.
18. КЭЙНС, ДЖ. *Общая теория занятости, процента и денег*. Москва: Гелиос АРВ, 1999. 352 с.
19. КУЛИНИЧ, Е. И. *Эконометрия*. Москва: Финансы и статистика, 2001. 300 с.
20. LUKYANENKO, I. The concept of tax elasticity as a measure of tax system efficiency in Ukraine. *Problems and Perspectives of Management*, 2003, No 1, p. 16–24.
21. GALE, G. W. Tax simplification: issues and options. *Tax Notes*, 2001, p. 1463–1483.
22. VAILLANCOURT, F. The compliance costs of taxes on businesses and individuals: a review of the evidence. *Public Finance*, 1987, No 3, p. 395–414.
23. SLEMROD, J. Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 1990, No 4, p. 157–179.
24. SANDFORD, C. T. International comparisons of administrative and compliance costs of taxation. In *Australian Tax Forum*, 1994, p. 291–309.
25. TRAN-NAM, B. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. *National Tax Journal*, 2000, No 2, p. 229–253.
26. KLUN, M. Administrative costs of taxation in transition country: the case of Slovenia. *Finance a úvěr*, 2003, No 1–2, p. 75–84.
27. *Tax administration in OECD countries: comparative information series*. OECD, 2004. 70 p.
28. VITEK, L.; PAVEL, J.; KRBOVA, J. Effectiveness of the Czech tax system. *Baltic Journal of Economics*, 2004, No 2, p. 55–71.

29. TRAN-NAM, B.; EVANS, C.; WALPOLE, M.; RITCHIE, K. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. *National Tax Journal*, 2000, No 2, p. 229–253.
30. OUANES, A.; THAKUR, S. *Macroeconomic accounting and analysis in transition economies*. Washington: International Monetary Fund, 1997. 185 p.
31. NOVOŠINSKIENĖ, A. *Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas*: daktaro disertacija. Kaunas: LŽŪU, 2000.
32. GILL, J. B. S. *A diagnostic framework for revenue administration*. *World Bank Technical Paper*, 2000, No 472.

**Juozas BIVAINIS**. Doctor Habil, Professor, Head of Dept of Social Economics and Management, Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: intensification of economic development, business management theory, economic legislation. He is the author of over 180 scientific works.

**Iłona SKAČKAUSKIENĖ**. Doctoral student of Business Management Faculty. Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: direct and indirect taxes, taxation, tax modeling and evaluating.