



**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

Inga Marčiukaitienė

MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIS

MAGISTRO DARBAS

Darbo vadovė doc. dr. Alfreda Šapkauskienė

KAUNAS, 2016

KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIS

Apskaita ir auditas (621N40002)

MAGISTRO DARBAS

Darbą atliko
VMA-4, Inga Marčiukaitienė

(grupė, vardas, pavardė, parašas)

(data)

Vadovas

Doc. dr. Alfreda Šapkauskienė

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė, parašas)

(data)

Recenzentas

Doc. dr. Kristina Kundelienė

(pedagoginis vardas, mokslinis laipsnis, vardas, pavardė)

(data)

KAUNAS, 2016



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

(Fakultetas)

Inga Marčiukaitienė

(Studento vardas, pavardė)

Apskaita ir auditas, 621N40002

(Studijų programos pavadinimas, kodas)

„Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis“

AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA

20 _____ m. _____ d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano **Ingos Marčiukaitienės** baigiamasis magistro darbas tema „Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame darbe nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį darbą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

Marčiukaitienė, Inga. Risk Assessment Model of Tax Avoidance. Master's Final Thesis in Accounting and Audit / supervisor assoc. prof. dr. A. Šapkauskienė. Department of Accounting, the School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Social Sciences: Management and administration

Key words: *tax avoidance, tax evasion, risk assessment, effective tax rate.*

Kaunas, 2016. 66 p.

Risk Assessment Model of Tax Avoidance

SUMMARY

In recent years, due to the financial crisis and economic recession, tax avoidance was a major focus of policy makers and the media. This is one of the main themes of the OECD, the G20, and the EU, and many others of the political agenda of individual countries. The countries counts essential tax losses, due to tax non-compliance. The main reason, that revenue collected by the national budgets is decreasing because of tax avoidance and evasion. The relevance of tax avoidance problem promotes more efficient search for ways and means to reduce of tax avoidance cases. One of the ways to prevent the tax avoidance is the identification of the tax avoidance risk. There is no doubt that the risk assessment methods improves collection of tax revenues.

The subject of Master's Final Thesis is tax avoidance and tax avoidance risk assessment.

The aim of Master's Final Thesis is create a model of tax avoidance risk assessment.

The objectives of Master's Final Thesis are: (1) to analyse the concept of tax avoidance, its interface with tax evasion; (2) on the basis of an analysis of the scientific literature identify the economic, legal-administrative and social-psychological determinants effect on tax avoidance; (3) create a model of tax avoidance risk assessment; (5) on the basis of the concluded model, carry out a risk assessment of tax avoidance of Lithuanian companies.

The research result partially confirmed the assumption that the companies low effective tax rate (ETR) reflect the potential tax avoidance. Half of investigated companies with the maximum amount of risk scores had the extremely low ETR. Mainly, due to economic criteria belonged the overall risk level of the companies. Found, that the overall level of risk and corporate profitability is statistically significant dependent variables.

TURINYS

ĮVADAS	8
1. MOKESČIŲ VENĖGIMAS IR JO AKTUALUMAS	10
1.1. Mokesčių vengimo problemos aktualumas.....	10
1.1. Mokesčių vengimo samprata ir jos sąsaja su mokesčių slėpimu	15
2. MOKESČIŲ VENĖGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIO FORMAVIMO PRIELAIDOS.....	19
2.1. Rizikos vertinimas balais	19
2.1. Mokesčių vengimą atspindintys ekonominiai rdikliai	21
2.2. Socialiniai-psichologiniai veiksniai lemiantys mokesčių vengimą	27
2.3. Teisiniai-administraciniai veiksniai ir jų poveikis mokesčių vengimui	34
2.3.1. Bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos.....	34
2.3.2. Specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos	36
3. MOKESČIŲ VENĖGIMO RIZIKOS VERTINIMO KONCEPCINIS MODELIS	40
3.1. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio sudarymas	40
3.2. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas	43
4. MOKESČIŲ VENĖGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIO PRITAIKYMAS	44
4.1. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio praktinis pritaikymas	44
4.2. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas	51
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS.....	60
LITERATŪRA	63
PRIEDAI	68

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Mokesčių atotrūkis 2009 m. (Rutkauskas ir Ivaškaitė, 2015).....	11
2 pav. PVM atotrūkis 2012-2013 m. (OECD, 2016).....	12
3 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai (sudaryta pagal Kubilius, 2012)	18
4 pav. Rizikos vertinimo matrica.....	20
5 pav. Lafero kreivė (Laffer)	23
6 pav. Teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių kriterijų	41
rizikos vertinimo matrica.....	41
7 pav. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis.....	42
8 pav. Ryšio tarp įmonės bendro rizikingumo ir įmonės pelningumo tyrimas.....	55
9 pav. Ryšio tarp įmonės bendro rizikingumo lygio ir ETR tyrimas	56

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Mokesčių vengimą lemiančių veiksnių tyrimai užsienio ir Lietuvos autorių darbuose.....	13
2 lentelė. Mokesčių vengimą lemiančių veiksnių klasifikacija	14
3 lentelė. Mokesčių nemokėjimo sąvokų apibrėžimai literatūroje	16
4 lentelė. FNNT ir VMI kontrolės rezultatai 2010 – 2014 m. (sudaryta pagal FNNT, VMI ataskaitų ir Finansų ministerijos duomenis	20
5 lentelė. Mokesčių vengimui išmatuoti naudojamų metodų privalumai ir trūkumai (sudaryta pagal European Commission, 2014. Taxation paper)	22
6 lentelė. Mokesčių vengimo vertinimo tyrimuose naudojami finansiniai rodikliai	25
7 lentelė. Mokesčių laikymąsi lemiantys socialiniai-psichologiniai veiksniai (Rutkauskas ir Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015)	29
8 lentelė. Socialinių-psichologinių veiksnių lemiančių mokesčių vengimą tyrimų įrodymai.....	32
9 lentelė. Lietuvos įmonių 2012 – 2014 m. finansiniai rodikliai (Lietuvos statistikos departamentas).44	
10 lentelė. Kokybinių ekonominių kriterijų įvertinimas	44
11 lentelė. Kiekybinių ekonominių kriterijų apskaičiavimas	46
12 lentelė. Įmonių pelningumo pokyčiai 2010-2014 metais	48
13 lentelė. Teisinių-administracinių kriterijų nustatymas	49
14 lentelė. Socialinių-psichologinių kriterijų nustatymas	50
15 lentelė. Ekonominių kriterijų bendras rizikingumo balas.....	51
16 lentelė. Teisinių-administracinių kriterijų apskaičiavimas.....	52
17 lentelė. Bendras įmonių rizikingumo lygio nustatymas	54
18 lentelė. Įmonių efektyvios pelno mokesčio normos (ETR) apskaičiavimas	56
19 lentelė. Įmonių bendro rizikingumo lygio apibendrinimas	57

IVADAS

Temos aktualumas. Klausimai susiję su mokesčių vengimu yra tokie pat seni kaip ir patys mokesčiai ir jie bus aktualūs tol, kol mokesčiai egzistuos (Torgler, 2006). Mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų valstybės funkcijoms vykdyti, visuomenės viešiesiems poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių pažeidžiamas viešasis interesas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotino privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Mokesčių nemokėjimo problemos aktualumas skatina toliau tirti ir ieškoti efektyvesnių mokesčių vengimą mažinančių būdų ir priemonių.

Mokslinėje literatūroje mokesčių vengimą įtakojantys veiksniai klasifikuojami į tris grupes: ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius. Tačiau socialiniai-psichologiniai veiksniai išskiriami kaip labiausiai veikiantys ir yra plačiai tyrinėjami (Levišauskaitė ir Šinkūnienė, 2006; Maksvytienė ir Dapkus, 2012; Pukelienė ir Šinkūnienė, 2005; Batrancea ir Nichita, 2013; Visockaitė ir Birškytė, 2013; Gomulowicz, 2006; Kirchler ir kt., 2001; Dowling, 2013; Fuest ir Shneider, 2011; Deyneli, 2014; Torgler, 2013; Slemrod ir Yitzhaki, 2002, ir kt.). Pastebima, kad finansinei elgsenai paaiškinti nebeužtenka ekonominių teorijų, kurios pagrįstos daugybe tyrimų, todėl moksliniuose tyrimuose pasitelkiama žmonių psichologijos analizė bei jų priimtų sprendimų iracionalumo įvertinimas, kadangi mokesčių vengimo priežastys įvairios – tiek materialinės, tiek psichologinės.

Tačiau mokesčių arba mokesčių sistemų tyrimai yra dinamiški, kadangi apmokestinimo sritis pasižymi dažnomis reformomis. Besikeičiančios sąlygos lemia naujų tyrimų aktualumą, priemonių kovai su tarptautiniu ir nacionaliniu mokesčių vengimu nustatymą. Vienas iš būdų padedančių užkirsti kelią mokesčių vengimui yra identifikavimas rizikų susijusių su galimais mokesčių vengimo atvejais. Neabejojama, jog rizikos valdymo metodai pagerina mokesčių pajamų surinkimą.

Išskiriamos dvi pagrindinės priežastys, kurios lemia mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio kūrimo būtinumą. Pirma – vienodų konkurencinių sąlygų užtikrinimas mokesčių sistemos dalyviams, kadangi sąžiningi mokesčių mokėtojai patenka į blogesnę padėtį, lyginant su vengiančiais mokėto mokesčius. Antra – reikšmingumas nacionalinių biudžeto pajamų surinkimui.

Tyrimo objektas – mokesčių vengimas ir jo rizikos vertinimas.

Tyrimo tikslas – sudaryti mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelį.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių vengimo sampratą ir jos sąsają su mokesčių slėpimu bei pagrįsti mokesčių vengimo tyrimo svarbą.

2. Remiantis mokslinės ir specialiosios literatūros analize nustatyti mokesčių vengimą lemiančius ekonominius, teisinius-administracinius bei socialinius-psichologinius veiksnius.
3. Sudaryti mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelį.
4. Sudaryto modelio pagrindu atlikti Lietuvos įmonių mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimą.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas ir apibendrinimas, lyginamoji analizė. Tyrimo duomenų apdorojimui naudota SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 16.0 ir Excel programinė įranga.

1. MOKESČIŲ VENĖGIMAS IR JO AKTUALUMAS

Šioje darbo dalyje, remiantis statistiniais duomenimis, mokslinės ir specialiosios literatūros analize, argumentuojamas mokesčių vengimo problemos aktualumas. Analizuojama mokesčių vengimo samprata ir jos sąsaja su mokesčių slėpimu. Pagrindžiamas teorinių sprendimų ir empirinių tyrimų būtinumas.

1.1. Mokesčių vengimo problemos aktualumas

Dėl finansų krizės ir ekonomikos nuosmukio mokesčių vengimas sulaukė didžiulio politikos formuotojų ir žiniasklaidos dėmesio. Tai viena aktyviausiai aptarinėjamų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*) (EBPO), G20¹ ir ES bei daugelio atskirų šalių politinės dienotvarkės temų.

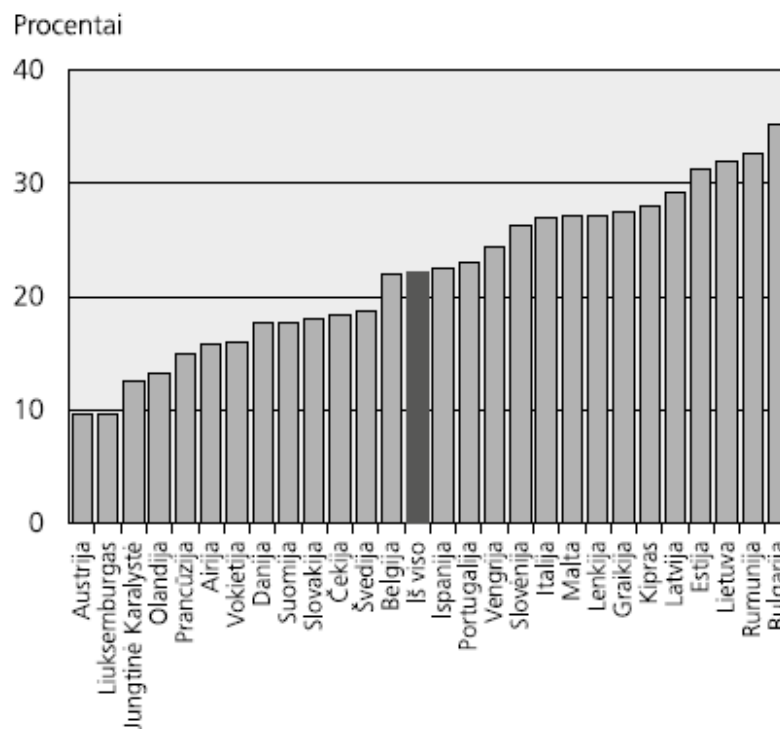
Surenkami mokesčiai sudaro pagrindinę viešojo sektoriaus pajamų dalį (apie 90 proc. nacionalinio biudžeto pajamų). Viena iš valstybių nacionalinių biudžetų pajamų surinkimo mažėjimo priežasčių – mokesčių vengimas ir slėpimas. Neprilygstamą pastarojo meto impulsą kovai su mokesčių slėpimu ir vengimu didžia dalimi davė visuomenės reikalavimai sunkiais laikais sąžiningai paskirstyti mokestinę naštą. Už ekonomikos ir finansų reikalus, mokesčius ir muitų sąjungą atsakingas Europos Komisijos narys Pierre'as Moscovici (2016) sakė: „*Kasmet dėl mokesčių vengimo nesurenkami milijardai eurų. Už tas lėšas būtų galima teikti viešąsias paslaugas, pavyzdžiui, finansuoti mokyklas ir ligonines, kurti darbo vietas ir skatinti augimą. Todėl sąžiningiems europiečiams ir įmonėms tenka mokėti didesnius mokesčius. Tai nepriimtina, ir mes su tuo kovosime. Šiandien imamės didelių veiksmų, kad visoms mūsų įmonėms būtų sudarytos vienodos sąlygos ir kad visi europiečiai būtų apmokestinami teisingai ir veiksmingai.*“²

Šios naujos pastangos užtikrinti, kad kiekvienas subjektas sumokėtų savo įnašą, duoda nemažų rezultatų ES ir tarptautiniu lygmeniu. ES aktyviai įsitraukė į EBPO ir G20 darbus, kai persvarstomi skaidrumo standartai ir kovojama su visame pasaulyje pasitaikančiu piktnaudžiavimu apmokestinimo nuostatomis, mokesčių vengimu ir slėpimu, dėl kurių kasmet valstybių nacionaliniai biudžetai praranda milijardus eurų. Šalyse skaičiuojami reikšmingi atotrūkiai³ tarp apskaičiuotų ir surenkamų mokesčių sumų (žr. 1 pav.).

¹ G20 (Dvidešimties finansų ministrų ir Centrinų bankų valdytojų grupė) susideda iš 19-os ekonomiškai labiausiai išsivysčiusių valstybių ir Europos Sąjungos vadovaujančių finansų sektoriaus atstovų. Šios valstybės suduria net 85 % pasaulio BVP, apima 80 % pasaulio prekybos ir 2/3 žmonijos.

² Europos Komisijos pranešimas spaudai. *Teisingas apmokestinimas*. Briuselis, 2016 m. sausio 28 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2016-03-25] Prieiga per internetą: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_lt.htm>.

³ Mokesčių atotrūkiu (angl. *Tax Gap*) arba šalies mokestiniais nuostoliai, vadinama į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokestinių pajamų suma, susidariusi esant mokesčių nemokėjimo reiškiniams: mokesčių vengimui ir mokesčių slėpimui.



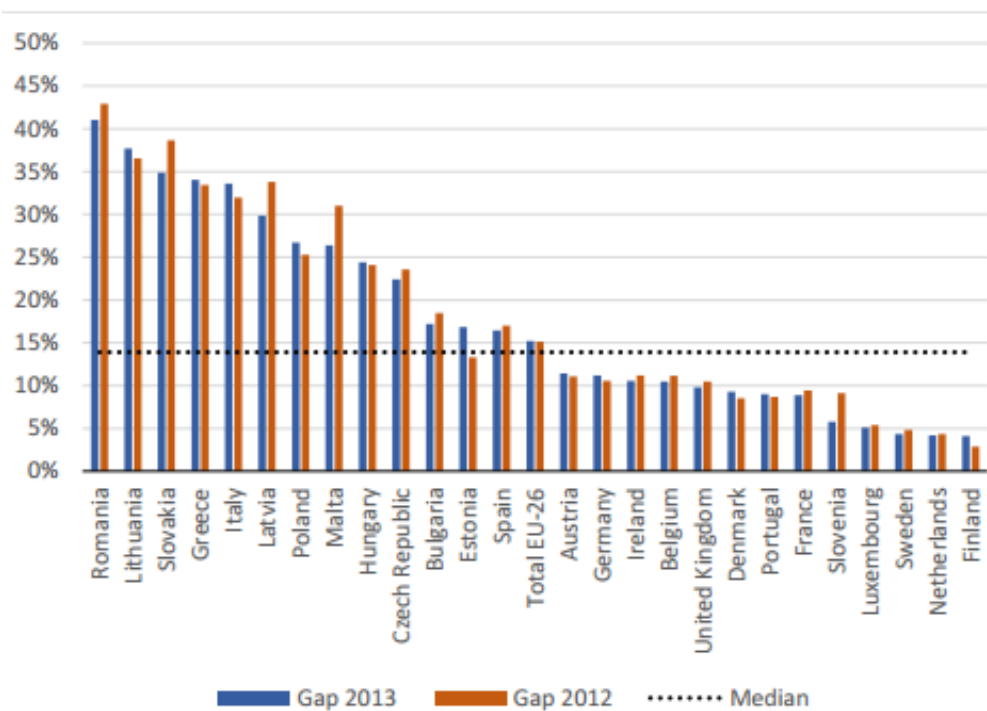
1 pav. Mokesčių atotrūkis 2009 m. (Rutkauskas ir Ivaškaitė, 2015)

2011 metais atliktas tyrimas, siekiant įvertinti ES šalių pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atotrūkį, t.y. skirtumą tarp turimo surinkti ir surenkamo PVM. Tyrimo metu nustatyta, kad atotrūkis ES sudarė 18 proc., arba 1,5 proc. BVP, ir buvo didžiausias Rumunijoje, Latvijoje, Graikijoje, Slovakijoje ir Lietuvoje (Rutkauskas ir Ivaškaitė – Tamošiūnaitė, 2015). Pagal EBPO pateikiamus duomenis, 2013 m. PVM atotrūkis Lietuvoje sudarė virš 35 proc. (žr. 2 pav.). Jungtinėse Amerikos Valstijose apskaičiuotas bendras grynasis mokesčių atotrūkis 2006 metais buvo maždaug 385 tūkst. dolerių (Balafoutas ir kt., 2015).

Esant nepakankamoms nacionalinių biudžetų pajamoms, kai viešojo sektoriaus pajamos būna mažesnės už patiriamas išlaidas, skirtumas padengiamas skolintomis lėšomis, kurių didėjanti grąžinimo našta ateityje gali įtakoti didėjančių mokesčių tikimybę. Taigi, mokesčių vengimas daro tiesioginę neigiamą įtaką tiek šalies ekonomikai tiek patiems mokesčių mokėtojams.

Mokesčių problemos aktualumą lemia ekonominiai, socialiniai ir politiniai pokyčiai. Nuolat išaiškinamos naujos, mokesčių mokėtojų sukurtos mokesčių vengimo schemos, vyriausybės skaičiuoja milijardinius nuostolius dėl mokesčių nesilaikymo. 2013 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos pranešime teigiama, kad dešimtys milijardų eurų, dažnai nedeklaruoti ir neapmokestinami, lieka lengvatinio apmokestinimo šalyse ir teritorijose, o dėl to sumažėja nacionalinės mokesčių pajamos.

Mokesčių atotrūkis (mokesčiai nuostoliai) suprantamas kaip potencialios mokesčių, kuri galėtų būti surinkta, jei mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų ir laiku sumokėtų pagal teisės aktų nuostatas mokėtinus mokesčius, ir faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumas.



2 pav. PVM atotrūkis 2012-2013 m. (OECD, 2016)

Tačiau dar ir šiandien mokesčių vengimo ir slėpimo mastas nėra tiksliai apskaičiuotinas, dėl to Europos Komisija pareiškė, kad „kartu su Eurostatu ir valstybėmis narėmis bendradarbiaus, siekiant patikimai apskaičiuoti mokesčių vengimo ir slėpimo lygį“⁴.

Mokesčių vengimas yra daugialypė problema. Kultūriniai, socialiniai, nacionaliniai ir kiti skirtumai lemia skirtingas priežastis skirtingose šalyse. Keičiantis ekonominiams, demografiniams ar kitiems veiksniams, vertinimai gali skirtis. Užsienio ir Lietuvos autorių darbuose mokesčių vengimo problematika atskleidžiama per mokesčių vengimą lemiančius veiksnius (žr. 1 lent.).

Dažniausiai autoriai nurodo socialinius-psichologinius veiksnius, kaip labiausiai veikiančius mokesčių nesilaikymą (Levišauskaitė ir Šinkūnienė, 2006; Maksvytienė ir Dapkus, 2012; Pukelienė ir Šinkūnienė, 2005; Batrancea ir Nichita, 2013; Visockaitė ir Birškytė, 2013; Gomulowicz, 2006; Kirchler ir kt., 2001; Dowling, 2013; Fuest ir Shneider, 2011; Deyneli, 2014; Torgler, 2013; Slemrod ir Yitzhaki, 2002 ir kt.). Pastebima, kad finansinei elgsenai paaiškinti nebeužtenka ekonominių teorijų, kurios pagrįstos daugybe tyrimų, todėl moksliniuose tyrimuose pasitelkiama žmonių psichologijos analizė bei jų priimtų sprendimų iracionalumo įvertinimas (Račkauskas ir Liesionis, 2013), kadangi mokesčių vengimo priežastys įvairios – tiek materialinės, tiek psichologinės.

⁴ Europos Komisija. *Kova su mokesčiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu*. Komisijos pranešimas 2013 m. gegužės 22 d. Europos Vadovų Tarybos posėdžiui.

1 lentelė. Mokesčių vengimą lemiančių veiksnių tyrimai užsienio ir Lietuvos autorių darbuose

Šaltinis	Ekonominiai veiksniai	Teisiniai – administraciniai veiksniai	Socialiniai – psichologiniai veiksniai
Kirchler ir kt. (2001)			✓
Slemrod ir Yitzhaki (2002)	✓	✓	
Torgler (2003)			✓
Pukelienė ir Šinkūnienė (2005)			✓
Gomulowicz (2006)		✓	
Kuncevičius ir Kosmačaitė (2007)		✓	✓
Krumplytė (2009)	✓		✓
Šinkūnienė ir Levišauskaitė (2010)			✓
Maskvytienė ir Dapkus (2012)	✓		✓
Traxler (2012)	✓		
Olamide ir Segun (2013)			✓
Cevik ir Yeniceri (2013)		✓	✓
Visockaitė ir Birškytė (2013)	✓	✓	✓
Margareta ir Anca (2013)			✓
Gallemore ir Labro (2014)	✓	✓	✓
Pappa ir kt. (2014)	✓	✓	
Dowling (2014)			✓
Deyneli (2014)			✓
Hansan ir kt. (2014)	✓		
Balafoutas ir kt. (2015)			✓
Damayanti ir kt. (2015)			✓
Andreas ir Savitri (2015)			✓
Stankevičius ir Leonas (2015)			✓
Rutkauskas ir Ivaškaitė – Tamošiūnė (2015)			✓

Atliktų mokslinių tyrimų analizė leido susisteminti mokesčių vengimą lemiančius veiksniai, suklasifikuojant juos į tris grupes: ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius (žr. 2 lent.).

Anot Margareta ir Anca (2013) emocijos (tokios kaip pasitikėjimas, elgsena, savijauta) reikšmingai įtakoja mokesčių mokėtojų sprendimų priėmimą – mokėti mokesčius ar jų vengti. Visockaitė ir Birškytė (2013) išvelgia etiško mokesčių administratoriaus elgesio svarbą, nurodydamos, kad mokesčių mokėtojai nors ir supranta, kad privalo mokėti mokesčius, tačiau vis dar yra stipri paskata jų vengti. Olamide ir Segun (2013) rekomenduoja mokesčių administratoriui atkreipti ypatingą dėmesį į veiksniai, kurie padidintų mokesčių mokėtojų moralę, nes ji lengvai veikia mokesčių laikymąsi. Mokesčių mokėtojų moralės didinimo svarbą nurodo Cevik ir Yeniceri (2013) bei daugelis kitų autorių.

Lauko eksperimentais įrodyta, kad mokesčių surinkimą padeda užtikrinti sklandesni santykiai tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, juos prilyginant kaip „*kliento ir tiekėjo*“, o ne

„policininkų ir plėšikų“ (Rutkauskas ir Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2015). Tačiau šie santykių epitetai kritikuotini, kadangi mokesčių mokėtojas turėtų būti laikomas interesantu, o mokesčių administratorius – kontroliuojančia institucija, atsakinga už mokesčių įstatymų nuostatų įgyvendinimą, nors tai nekeičia tiek mokesčių administratoriaus tiek mokesčių mokėtojo etiško elgesio svarbos.

2 lentelė. Mokesčių vengimą lemiančių veiksnių klasifikacija

Mokesčių vengimą lemiantys veiksniai		
Ekonominiai	Teisiniai – administraciniai	Socialiniai - psichologiniai
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Per didelė mokesčių našta (nelegalaus darbo atveju – žymus bruto ir neto darbo užmokesčio skirtumas); ▪ Pajamų nelygybė ir augantis skurdo lygis ▪ Nedarbo lygis. ▪ Žymus vidutinio šalies darbo užmokesčio ir minimalaus darbo užmokesčio atotrūkis; 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Teisės aktų spragos, dažna teisės aktų kaita; ▪ Dviprasmiški įstatymai, leidžiantys juos interpretuoti sau palankiu būdu; ▪ Nepakankami efektyvi mokesčių mokėtojų kontrolė; ▪ Teisinio švietimo, teisinės sąmonės ugdymo stoka; ▪ Nepakankamai koordinuoti bendri institucijų veiksmai siekiant bendro tikslo, kartais nevengiama ir konkurencija dėl formalus rezultato; ▪ Valdžios neracionalus lėšų naudojimas, socialiai neteisingas finansinių išteklių paskirstymas (valstybės mokesčių nustatymo, surinkimo ir perskirstymo politika); ▪ Mokestinės sistemos sudėtingumas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nepasitikėjimas šalies vyriausybe, nepasitenkinimas valdžios institucijų darbo kokybe; ▪ Korupcijos lygis ir palankus visuomenės požiūris į korupciją; ▪ Žema moralė mokesčių mokėjimo srityje ir jos plitimas; ▪ Įmonės akcininkų, savininkų siekis gauti kuo didesnę pelną. ▪ Amžius ▪ Išsilavinimas ▪ Visuomenė dėl plačiai paplitusių privačių ir viešųjų interesų painiojimo gana plačiai toleruoja mokestinių pareigų nevykdymą; ▪ Tautos mentaliteto ypatumai; ▪ Finansinio išsilavinimo trūkumas (<i>įstatymų nežinojimas neatleidžia nuo atsakomybės</i>).

Lauko eksperimentais įrodyta, kad mokesčių surinkimą padeda užtikrinti sklandesni santykiai tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, juos prilyginant kaip „*kliento ir tiekėjo*“, o ne „*policininkų ir plėšikų*“ (Rutkauskas ir Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2015). Tačiau šie santykių epitetai kritikuotini, kadangi mokesčių mokėtojas turėtų būti laikomas interesantu, o mokesčių administratorius – kontroliuojančia institucija, atsakinga už mokesčių įstatymų nuostatų įgyvendinimą, nors tai nekeičia tiek mokesčių administratoriaus tiek mokesčių mokėtojo etiško elgesio svarbos.

Yra žinoma, kad socialinė sąveika turi didelę įtaką atskirų asmenų sprendimų priėmimui socialiniame kontekste. Asmenys susidurdami su kitais visuomenės nariais stebi juos ir mokosi iš jų, jų elgesys priklauso nuo kitų visuomenės narių elgesio per socialinę įtaką ir normas (Olamide ir Segun 2013). Alm ir kt. (1999) pabrėžė, kad jei kiti elgiasi pagal socialiai priimtinas normas, asmuo taip pat elgsis tinkamai. Todėl tikėtina, kad mokesčių įstatymų bus laikomasi ir mokesčiai bus mokami tol, kol asmenys laikys tai kaip socialinę normą. Torgler (2006) išskiria tokius socialinius-psichologinius veiksnius kaip mokesčių sistemos dalyvių amžius, lytis, išsilavinimas, priklausymas tam tikrai socialinei klasei, religingumas, korupcijos lygis, baudos dydis ir mokesčių audito tikimybė. Matonytė

(2003) nurodo, kad išsilavinimas yra svarbiausias civilizuotumą (pilietiškumą) skatinantis veiksnys. Dauguma įvardintų socialinių-psichologinių veiksnių yra kintami, priklausomi nuo mokesčių sistemos dalyvių požiūrio ir elgsenos.

Vis dėlto teigti, kad tolimesni tyrimai turėtų būti plėtojami vien socialinių-psichologinių veiksnių aspektu, negalime. Sinergija tiriant ekonominius, teisinius-administracinius, socialinius-psichologinius mokesčių vengimą įtakojančius veiksnius, įgalintų pateikti kompleksinius sprendimus ir priemones šiai problemai spręsti.

1.1. Mokesčių vengimo samprata ir jos sąsaja su mokesčių slėpimu

Analizuojant mokslinę literatūrą yra susiduriama su skirtinga mokesčių vengimo sąvokos terminologija. Išskiriamos mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo, mokesčių nesilaikymo sąvokos. Dažnai mokesčių vengimas ir slėpimas įvardijamas kaip mokesčių nesilaikymas arba šios sąvokos naudojamos jų neatskiriant, t.y. kalbama bendrai apie mokesčių vengimą ir slėpimą, bet ne apie kiekvieną atskirai. Dėl to tikslinga apžvelgti teorinius ir praktinius šių sąvokų apibrėžimus.

Mokesčių vengimas, kaip socialinis reiškinys, pasireiškia per mokesčių mokėtojų požiūrį ir elgseną. Dažniausiai skiriami trys mokesčių sistemos dalyvių elgsenos variantai:

- 1) Mokestinių prievolių vykdymas (angl. *tax compliance*);
- 2) Mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*);
- 3) Mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*).

Mokesčių vengimas yra nevienareikšmiškai suprantama sąvoka. Mokslinėje literatūroje dažniausiai sutinkamos dvi koncepcijos – mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) ir mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*). Nors Paulausko (2006) teigimu „mokesčių vengimą būtina atskirti nuo mokesčių slėpimo, kadangi šios mokesčių įstatymų pažeidimų kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis bei mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais metodais“, vis dėlto, savo turiniu šios sąvokos yra artimos. Pagal Nichita (2013), kai kalbama apie mokestinių įsipareigojimų vykdymą, išskiriami du pagrindiniai elgsenos tipai: laikymosi (angl. *compliance*) ir nesilaikymo (angl. *non-compliance*). Išskiriama ir kita – mokesčių planavimo/optimizavimo – sąvoka (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007; Vainienė, 2008). Kubilius (2012) tai apibūdina, kaip teisėtus veiksmus, planavimą, verslo logika grįstus sprendimus, kurie leidžia gauti mokestinės naudos. Anot Kuncevičiaus (2007) mokestinis planavimas – tai situacija, kai teisėtai apeinami įstatymai ir tokiu būdu gaunamos lengvatos arba visiškai išvengiama mokesčio. Esminis skirtumas tarp šių trijų sąvokų siejamas su teisėtais arba neteisėtais mokesčių naštos mažinimo būdais. Mokesčių planavimo/optimizavimo ir mokesčių vengimo/slėpimo sąvokos nesutampa, jos skiriasi savo turiniu ir neteisinga jas gretinti. Kadangi mokesčių planavimas/optimizavimas nėra šio darbo probleminė sritis, dėl to jis toliau nenagrinėjamas.

3 lentelė. Mokesčių nemokėjimo sąvokų apibrėžimai literatūroje

Šaltinis	Terminas	Apibrėžimas
Batrancea, Nichita (2013)	angl. <i>tax avoidance</i> angl. <i>tax evasion</i>	Mokesčių nesilaikymas (angl. <i>tax non-compliance</i>)
Krumplytė (2009)	liet. <i>mokesčių vengimas</i>	Gėbėjimas nuslėpti pajamas.
Kuncevičius, Kosmočaitė (2007)	liet. <i>mokesčių vengimas</i>	Tai bet kokie teisėti ir neteisėti veiksmai, kuriais siekiama visiškai arba iš dalies susikurti tokias sąlygas, kurios suteikia galimybę nevykdyti arba ne iki galo įvykdyti įstatymais nustatytą mokesstinę prievolę.
Kirchler ir kt. (2001)	angl. <i>tax avoidance</i>	Bandytas sumažinti mokesčius teisinėmis priemonėmis.
	angl. <i>tax evasion</i>	Neteisėtas mokesčių mokėjimo sumažinimas.
Dowling (2014)	angl. <i>tax avoidance</i>	Mokesčių mokėtojų teisė sumažinti mokesčius naudojantis tais įstatymais, kurie yra palankesni.
	angl. <i>tax evasion</i>	Sąmoningas mokesčių įstatymų pažeidimas.
Schneider (2011)	angl. <i>tax avoidance</i>	Teisėtas mokesčių vengimas.
Vainienė (2008)	liet. <i>mokesčių planavimas</i>	Veiksmai, kuriais siekiama teisėtai sumažinti mokėtiną mokesčių sumą.
Kubilius (2012)	liet. <i>mokesčių planavimas/optimizavimas</i>	Verslo logika paremti veiksmai leidžia gauti mokesstinės naudos.
Vasiliauskas (2006)	liet. <i>mokesčių vengimas</i>	Mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas (pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas), imituojant teisės aktus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokesstinę naudą.
	liet. <i>mokesčių slėpimas</i>	Šiurkščiausias mokesčių mokėjimo išvengimas, pasireiškiantis tokiais fiziniiais veiksmais kaip akivaizdžiai neteisėtingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai, nukreipti į mokesčių bazės nuslėpimą.
Freire-Seren, Marti (2013)	angl. <i>tax avoidance</i>	Mokesčių vengimas apima strategijų naudojimą, kad būtų galima teisiškai sumažinti mokesčius, išnaudojant įstatymo trūkumus ar dviprasmybes (kitais dar vadinamas agresyviu mokesčių planavimu).
	angl. <i>tax evasion</i>	Mokesčių slėpimas yra nelegali veikla. Ekonominėje literatūroje šios sąvokos bendrai apibūdinamas kaip mokesčių nesilaikymas (angl. <i>tax non-compliance</i>). Išsilavinimo lygis gali didinti mokesčių slėpimo lygį.
Torgler (2003)	angl. <i>tax avoidance</i>	Būdų suradimas teisiškai sumažinti mokesčių įsipareigojimus.
Mullineux (2014)	angl. <i>tax avoidance</i> angl. <i>tax evasion</i>	Draudžiami veiksmai, nusikaltimas.
Krumplytė (2009)	liet. <i>mokesčių vengimas</i>	Mokesstinės naudos siekimas dirbtinai sukuriant verslo modelį atitinkantį mokesčių įstatymų nuostatas.
	liet. <i>mokesčių slėpimas</i>	Mokesčių mokėjimo išvengimas, nuspeliant mokesstinę bazę.
Lietuvos mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2015)	liet. <i>mokesčių vengimas</i>	Intelektualus mokesčių slėpimas dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis sumažinant arba iš viso panaikinant atitinkamo mokesčio bazę.
	liet. <i>mokesčių slėpimas</i>	Akivaizdus neteisėtingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai ar neveikimas, nukreiptas į mokesčių bazės nuslėpimą.

Sąvokų apibrėžimuose autoriai išskiria su *gebėjimu, sąmoningumu, strateginiais veiksmais, dirbtiniu sąlygų sukūrimu* susijusias veiklas vengiant mokėti mokesčius. Cowell (1985) pažymėjo, kad mokesčių vengimo bei nesąžiningo mokesčių nemokėjimo (mokesčių slėpimo) sąvokas galima atskirti

pasinaudojus tikrumo lygiu – „vengimas yra tada, kai išaiškinus vengimo faktą, ekonominis subjektas negali būti patrauktas atsakomybėn, tuo tarpu mokesčių nemokėjimas palieka neužtikrintumo jausmą, nes išaiškėjus sukčiavimams, bus pareikalauta sumokėti mokesčius“ (Paulauskas, 2006).

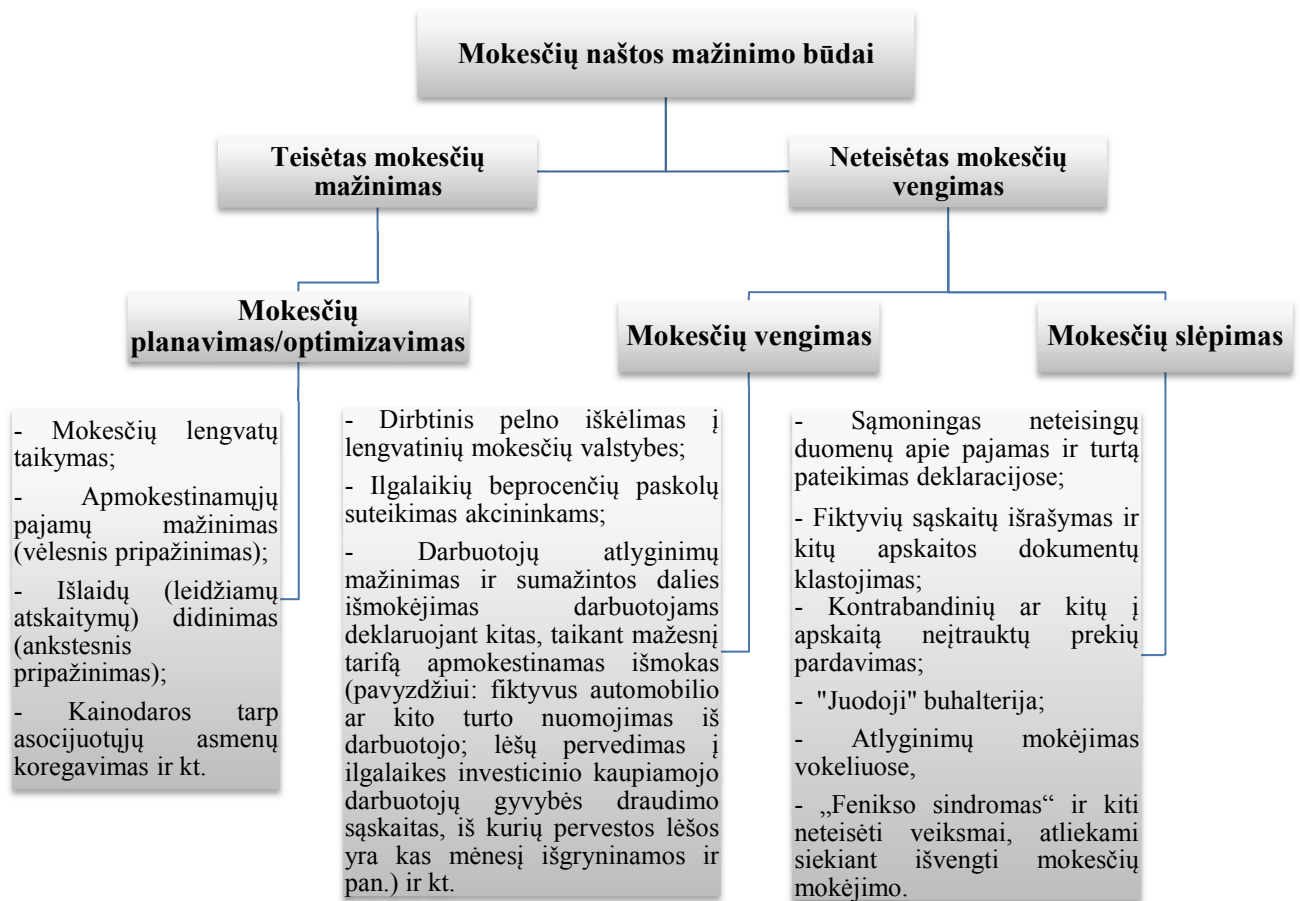
Apibendrintai teigiama, kad *mokesčių vengimas* – siekimas išvengti ar sumažinti mokestinius įsipareigojimus pasinaudojant mokesčių įstatymais arba dirbtinai sukuriant mokesčių įstatymų nuostatas atitinkančias sąlygas. *Mokesčių slėpimas* – sąmoningas, nusikalstamas mokesčių vengimas. Iš esmės, mokesčių vengimo ir slėpimo tikslas yra vienas – gauti mokestinę naudą (daugiau neapmokestinamų pajamų ir pelno), skirtumas – kaip tai yra daroma. Pasak Prebble ir Prebble (2010), mokesčių vengimas yra kažkur tarp mokesčių slėpimo ir mokesčių optimizavimo, tačiau tai nustatant praktiškai dažnai yra susiduriama su įrodinėjimo stoka.

Takoskyra tarp šių dviejų sąvokų yra nesunkiai pastebima, tačiau jos tarpusavyje yra glaudžiai susijusios. Kaip britų kancleris Denis Healey kartą yra pasakęs: „*skirtumas tarp mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo yra kaip kalėjimo sienos storis*“.

Atlikus mokesčių nemokėjimą apibūdinančių sąvokų sintezę, darbo autorė mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokas, pagal jų esmę, laiko sinonimais. Mokesčių vengimas apibūdinamas kaip mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių valstybei nevykdymas, kadangi mokesčių vengimo ir slėpimo atvejais yra siekiama mokestinės naudos, sumažinant apmokestinamą bazę (nedeklaruojant, nuslepiant, perkialiant ir pan.). Tai yra neteisėtos mokesčių naštos mažinimo formos ir vertinant mokesčių vengimo riziką, šios sąvokos turėtų būti analizuojamos jų neatskiriant (žr. 3 pav.).

Mokslinės literatūros analizės metu darbo autorė pastebėjo, kad jeigu Lietuvos ir užsienio autorių darbuose analizuojamas mokesčių vengimas keliant klausimą „*kodėl vengiama mokėti mokesčius?*“, tuomet daugelis autorių vertina vengimą mokėti mokesčius elgsenos ir demografinių, socialinių-psichologinių veiksnių aspektu, o tyrimuose persipina sąvokos mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas (dažniausias duomenų gavimo metodas – apklausa, taikant dvinarę ar daugianarę logistinę regresinę analizę). Tai patvirtina anksčiau išsakytą darbo autorės nuomonę, jog vertinant mokesčių vengimo riziką, šios sąvokos turėtų būti analizuojamos jų neatskiriant. Priešingai, jeigu tyrime keliamas klausimas „*kaip vengiama mokėti mokesčius ir kas tai lemia?*“ – tiriami makroekonominiai ir mikroekonominiai rodikliai (dažniausiai taikant tiesinės regresijos modelius), o mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokos yra aiškiai atskiriamos, tyrimuose taikomi skirtingi tyrimo metodai.

Mokslinėje literatūroje taikomi įvairūs metodai ir skirtingi teoriniai modeliai galintys paaiškinti mokesčių vengimą bei mokesčių mokėtojų elgseną. Analizuotų tyrimų visuma rodo, kad dažniausiai mokesčių vengimas vertinamas remiantis apklausų duomenimis. Tačiau šių duomenų patikimumas kartais yra abejotinas, t.y. dėl respondentų nenoro atskleisti vienokius ar kitokius mokesčių nesilaikymo atvejus.



3 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai (sudaryta pagal Kubilius, 2012)

Kaip nurodo Rutkauskas (2015) mokesčių vengimas yra kriminalinio pobūdžio reiškinys ir subjektai tai žinodami, gali tiesaus atsakymo vengti. Todėl mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio kūrimui reikalinga kokybinių ir kiekybinių mokslinių metodų analizė, siekiant parinkti kriterijus, atspindinčius ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius veiksnius lemiančius mokesčių vengimą, modelio kūrimui.

2. MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIO FORMAVIMO PRIELAIDOS

Šioje darbo dalyje nustatomi mokesčių vengimą lemiantys ekonominiai, teisiniai-administraciniai ir socialiniai-psichologiniai veiksniai. Apibendrinama jų vertinimo metodika pateikiama mokslinėje literatūroje. Taip pat aptariamos bendrosios ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos, identifikuojamos pagrindinės rizikos susijusios su mokesčių vengimu.

2.1. Rizikos vertinimas balais

Mokesčių vengimo rizikos vertinimas remiasi finansinės ir nefinansinės informacijos analize, kurios tikslas – įvertinti subjekto bendrą rizikingumą, nustatyti mokesčių vengimo rizikos lygį. Atlikti visapusišką mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimą yra sudėtinga dėl viešai prieinamos informacijos stokos. Duomenis apie mokesčių nesilaikymą, kaip rodo daugelio šalių praktika, įskaitant ir Lietuvos, gauti labai sunku dėl įvairių priežasčių, dažniausiai tai konfidencialūs duomenys, paprastai prieinami tik kontroliuojančių institucijų vidiniam vartojimui.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisingumo ir ūkio ministrų 2012 m. rugsėjo 21 d. įsakymu Nr. 1R-23/4-892 nurodomos aplinkybės, lemiančios poreikį atlikti rizikos vertinimu pagrįstų modelių diegimą ir taikymą:

1. Rizikos vertinimu pagrįstas požiūris vis dažniau akcentuojamas Europos Sąjungos dokumentuose;
2. Rizikos vertinimas ir valdymas laikomas pažangia praktika;
3. Rizikos vertinimu pagrįsta priežiūra yra sudėtinė daugumos šiuo metu pasaulyje vykdomų verslo priežiūros reformų dalis⁵;
4. Didžiausių rizikų identifikavimas leidžia efektyviai naudoti turimus išteklius ir pasiekti geriausius rezultatus;
5. Identifikavus didžiausias rizikas, mažo rizikingumo subjektai netikrinami be reikalo, taip mažėja tiek administracinė tiek finansinė priežiūros našta.

Rizikos vertinimas yra atliekamas nustatant rizikos atsiradimo tikimybę ir galimą jos poveikį. Naudojama rizikos vertinimo matrica (žr. 4 pav.). Šio metodo pritaikomumas yra paprastesnis ir ne toks kompliktuotas kaip atsitiktinių imčių mokesčių auditas bei patikimesnis nei apklausos metodas,

⁵ Pavyzdžiui, Valstybinės mokesčių inspekcijos veikla, užtikrinant mokestinių prievolių vykdymą ir kontroliuojant mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą, yra organizuojama vadovaujantis rizikos, įtakančios valstybės pajamų surinkimą, valdymo principais. Konkrečių mokesčių mokėtojų rizikingumas dėl galimo netinkamo mokestinių prievolių vykdymo ir mokesčių vengimo nustatomas naudojant Valstybinės mokesčių inspekcijos Audito informacinę sistemą (Audito IS), taip pat įvertinant gaunamą informaciją apie galimai daromus pažeidimus ir pan.

kuris vėliau bus plačiau aptariamas (žr. 2.1). Todėl, remiantis „gerąja“ praktika, konkrečių subjektų mokesčių vengimo rizikos vertinimas naudojant rizikos vertinimą balais yra tinkamiausias atliekant empirinį tyrimą.

		Poveikis		
		Didelis	Vidutinis	Mažas
Tikimybė	Didelė	A	B	C
	Vidutinė	B	B	C
	Maža	C	C	D

4 pav. Rizikos vertinimo matrica

A – didelė rizika; B – vidutinė rizika; C/D – maža rizika.

Vertinant kontroliuojančių institucijų atliktų tyrimų/patikrinimų rezultatyvumą (80 proc. kontrolės veiksmų rezultatyvūs), kurių metu nustatomos nesumokėtos ir nuslėptos mokesčių sumos, keliamas problemiškas klausimas dėl patikrinimo neišvengiamumo. Atsižvelgiant į tai, kad įstatyme nustatyta mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis 5 metai (mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, MAĮ 68 str. 1 d.), o patikrinimo metu nustatomas tikrintinas mokestinis laikotarpis nebūtinai apima penkerių metų laikotarpį, galima daryti prielaidą, jog nesumokėtos ir nuslėptos mokesčių sumos gali būti ženkliai didesnės.

4 lentelė. FNTT ir VMI kontrolės rezultatai 2010 – 2014 m. (sudaryta pagal FNTT, VMI ataskaitų ir Finansų ministerijos duomenis⁶)

	2010	2011	2012	2013	2014
FNTT					
Nuslėpti mokesčiai, mln. Lt	47,05	43,2	42,4	40,22	72,5
Nesumokėti mokesčiai, mln. Lt	38,25	46,08	25,8	37,6	33,5
VMI					
Papildomai priskaičiuoti mokesčiai, mln. Lt	206,3	170,82	194,5	170,7	179,9
Nustatyti neatitikimai ir prieštaravimai, mln. Lt	105,1	50,97	67	100,5	82,9

Todėl ypatingai svarbu laiku identifikuoti rizikingiausias mokesčių mokėtojus dėl galimo netinkamo mokestinių prievolių vykdymo – mokesčių vengimo.

⁶ Kadangi kontroliuojančios institucijos bendradarbiauja atliekant kontrolės veiksmus, todėl atskirose jų ataskaitose pateikti kontrolės rezultatai gali dubliuoti.

2.1. Mokesčių vengimą atspindintys ekonominiai rodikliai

Vienas iš pagrindinių ekonominių veiksnių atspindinčių mokesčių vengimo mastą yra šešėlinės ekonomikos dalis šalies ūkyje (proc. nuo BVP) (žr. 1, 2 priedus). Empiriniais tyrimais įrodyta, jog mokesčių naštos lygis turi reikšmingą įtaką šešėlinei ekonomikai (Schneider, 2007; Davis ir Henrekson, 2004). Kuo labiau didėja mokesčiai ir privalomi reguliavimai sąžiningiems ir legaliai veikiantiems ūkio subjektams, tikėtina, dėl to jiems bus didesnė paskata veikti šešėlyje. „Šešėlinė ekonomika - tai ekonominė veikla (t.y. pagamintos prekės arba suteiktos paslaugos), vykdoma nesilaikant galiojančių teisės aktų ar reikalavimų, ir kuri yra oficialiai nedeklaruojama siekiant išvengti mokesčių ar reguliavimų“⁷. Todėl svarbiausi ir dažniausiai nurodomi šešėlinės ekonomikos veiksniai sutampa su mokesčių vengimą lemiančiais ir skatinančiais veiksniais:

- Mokesčių našta ir jos didėjimas;
- Pernelyg griežtas (arba nepakankamas) oficialios ekonomikos reguliavimas;
- Augantis nedarbo lygis;
- Pajamų nelygybė ir augantis skurdo lygis;
- Aukštas korupcijos lygis valstybės sektoriuje ir kt.

Nors nėra parengtos tikslios metodikos įgalinančios tiksliai ir patikimai apskaičiuoti mokesčių vengimo mastą, dažnai mokesčių vengimo masto skaičiavimai paremti šešėlinės ekonomikos duomenimis (Lakis ir Linčauskienė, 2014).

Remiantis įvairių šaltinių tyrimais, šiuo metu neapskaitomos ekonomikos mastas Lietuvoje yra 26-33 proc. bendrojo vidaus produkto (BVP), o surenkamų mokesčių ir BVP santykis yra vienas žemiausių Europos Sąjungoje. Neigiamą šešėlinės ekonomikos poveikį biudžeto pajamų surinkimui parodo teorinės pridėtinės vertės mokesčio (PVM) prievolės ir faktiškai sumokėto PVM skirtumas. 2012 m. duomenimis, PVM atotrūkis Lietuvoje sudarė 4,4 proc. nuo BVP. Tokiu būdu 2011 m. deklaruota ir į valstybės biudžetą sumokėta apie 5 mlrd. Lt mažiau PVM nei turėjo būti sumokėta⁸.

Skaičiavimams naudojant šešėlinės ekonomikos duomenis, pagrindinis dėmesys skiriamas mokesčių pajamų, mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos dydžio sąsajoms. Mokesčių našta yra santykinis rodiklis skirtas įvertinti mokamų mokesčių dalį nuo mokestinių pajamų. Mokesčių našta gali būti bendra ir individuali. Individuali mokesčių našta įvertina asmens ar įmonės mokamų mokesčių dydį, o bendra – visų šalies gyventojų mokamų mokesčių dydį.

⁷ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Lietuvos šešėlinė ekonomika. Periodinis leidinys Nr.1. 2012 [interaktyvus]. [žiūrėta 2016-01-08]. Prieiga per internetą: <http://files.lrinka.lt/Seseline_ekonomika/LLRI_spauda_A4_perziurai.pdf>

⁸ *Apgaulingas apskaitos tvarkymas ir mokesčių nemokėjimas: teisiniai ir praktiniai aspektai*: seminaro medžiaga. Mokymų ekspertai (lektoriai: prokuroras Vytautas Kukaitis, auditorė Vaida Kačergienė), Vilnius, 2016-04-25.

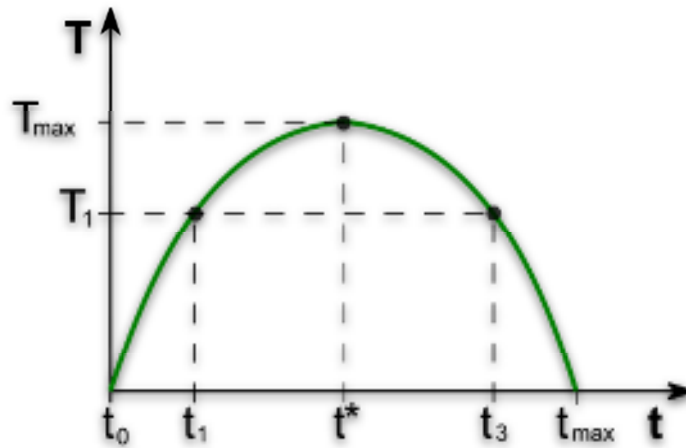
5 lentelė. Mokesčių vengimui išmatuoti naudojamų metodų privalumai ir trūkumai (sudaryta pagal European Commission, 2014. Taxation paper)

Metodas	Privalumai ir trūkumai
Skaičiavimai naudojant šešėlinės ekonomikos duomenis	Šešėlinė ekonomika nėra apmokestinama arba reguliuojama. Prognozės dėl šešėlinės ekonomikos dydžio gali būti naudojamos apskaičiuojant nuslėptus mokesčius (Schneider, 2005). Tačiau skaičiavimai, tikėtina, bus nepatikimi, nes naudojami įverčiai veiksnių, kurie yra išvengti (nuslėpti) ir todėl sudėtinga tiksliai apskaičiuoti, nes mokesčių slėpimas negali būti nustatytas remiantis oficialiais statistiniais duomenimis.
Vartojimu pagrįsti vertinimai	Vertinant savarankiškai dirbančių asmenų vartojimo išlaidas, jas lyginant su darbuotojų, duomenys gali būti pritaikomi norint įvertinti mokesčių vengimą. Pavyzdžiui: Pissarides ir Weber (1989), kurie naudojo Britanijos maisto apklausos duomenis; Artavan ir kt. (2012), naudojo vartojamųjų paskolų duomenis iš Graikijos banko įvertinant realias namų ūkių pajamas. Privalumas šio metodo yra tai, kad jis naudoja pastebimus veiksnius, kurie labai stipriai koreliuoja su tikrosiomis (bet nepastebimomis) pajamomis.
Apklausos	Apklausos susijusios su mokesčių morale ir vengimu dažnai remiasi duomenimis, gautais iš Pasaulio vertės tyrimo (angl. <i>WVS</i>) ar Europos vertės tyrimo (angl. <i>EVS</i>) (Frey ir Torgler 2007; Lago – Peñas, 2010). EVS apima žmonių apklausas, siekiant nustatyti tendenciją, ar jie vengtų mokesčių jeigu turėtų galimybę jų išvengti. Tyrimo metodo privalumas - duomenų prieinamumas daugelyje šalių, kas leidžia daryti tarpkultūrinę analizę. Trūkumai - naudojant apklausas nustatytas požiūris į vengimą gali būti neobjektyvus, nes žmonės gali vengti pasakyti tiesą apie nesąžiningą ir neteisėtą elgesį. Taip pat duomenis yra sudėtinga lyginti dėl esamų tarpkultūrinių skirtumų.
Atsitiktinių imčių mokesčių auditas	Atsitiktinių imčių mokesčių auditas suteikia galimybę tiksliau įvertinti mokesčių laikymąsi. Tačiau tai yra brangus metodas ir duomenų prieinamumas yra ribotas. Vis dėlto yra rizika, kad net ir kruopštaus audito metu bus neaptikti mokesčių vengimo atvejai. Įrodymai iš atsitiktinių imčių audito naudojami Schneider (2005) tyrime.
Laboratoriniai eksperimentai	Alm (2012) ir Torgler (2002; 2007) aptaria argumentus už ir prieš naudojant laboratorinius eksperimentus atliekant mokslinius tyrimus dėl mokesčių laikymosi. Privalumas yra tai, kad atitiktis yra tiesiogiai išmatuojama, instituciniai pokyčiai gali būti lengvai testuojami, reiškinių priežastingumas gali būti lengvai iširtas. Taip pat kultūros įtaka mokesčių laikymuisi gali būti identifikuojama remiantis tarpkultūriniais tyrimais. Tačiau dėl realizmo trūkumo laboratoriniai eksperimentai gali būti kritikuotini, kadangi kai kurių veiksnių tyrimai (pvz.: vengimas griežtos bausmės už mokesčių vengimą) negali būti įgyvendinami laboratorijoje.
Lauko bandymai	Palyginti su laboratoriniais eksperimentais, lauko tyrimų rezultatai užtikrinami išoriniu patvirtinimu. Privalumai kaip ir laboratorinių eksperimentų. Trūkumas – įgyvendinimas sudėtingas dėl to, kad yra palyginti brangūs ir reikalaujantys daug laiko tyrimai.

Ilgą laiką pagrindiniu veiksniu lemiančiu šešėlinės ekonomikos formavimąsi buvo laikoma per didelė mokesčių našta (Krumplytė, 2009). Didėjant mokesčiams, didėja ir mokesčių mokėtojų iniciatyva jų išvengti. Tokią tendenciją geriausia būtų iliustruoti ekonomisto A. Lafero kreive. Ši kreivė rodo, kad egzistuoja ribinis mokesčių tarifas (t^*), kurį padidinus mokesčių įplaukos (T) į biudžetą pradeda sparčiai mažėti. Tai lemia šešėlinės ekonomikos atsiradimą, dėl to mažėja surenkamų mokesčių apimtis – ūkio subjektai vengia mokėti mokesčius (žr. 5 pav.). Tačiau užsienio šalių praktika prieštarauja šiai teorijai, kadangi šalyse, kuriose mokesčių našta yra sąlyginai didelė, virš 50 proc.

(Danija, Suomija, Švedija), tačiau jose nėra išplitusi šešėlinė ekonomika (Krumplytė, 2009). Tai patvirtina ir tai, jog empirinių tyrimų duomenimis nėra nustatyta tiesioginio ryšio tarp šešėlinės ekonomikos dydžio ir mokesčių tarifų.

Lafero kreivė parodo įplaukų į biudžetą priklausomybę nuo mokesčių tarifų.



5 pav. Lafero kreivė (Laffer)

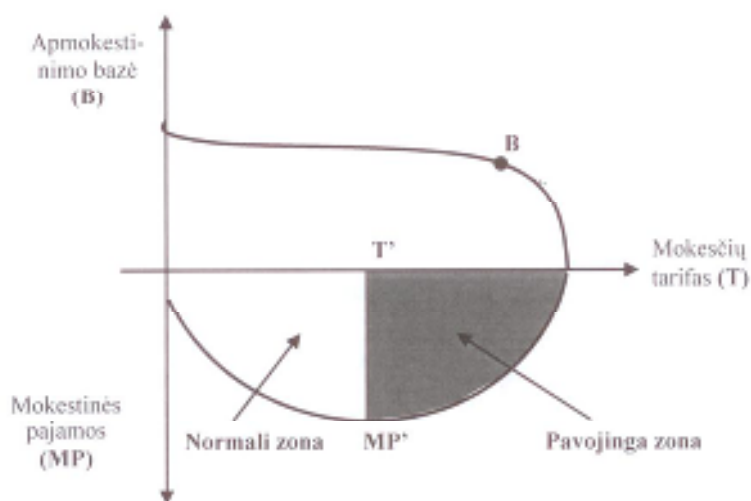
Tiriant mokesčių normas, apmokestinimo bazės ir mokestinių pajamų ryšį (žr. 6 pav.) kreivė rodo, kad mokesčių normas didinimas iki tam tikros ribos (T' taško), mokestines pajamas (biudžeto įplaukas) didina lėtėjančiu tempu, o apmokestinimo bazė mažėja, tačiau ne taip sparčiai kaip didėja mokesčių norma. Už T' taško mokesčių normas didinimas pradeda mažinti mokestines pajamas, svarbiausia priežastis – vengiama mokėti mokesčius. Biudžeto pajamų sumažėjimas dėl apmokestinimo bazės mažėjimo kompensuojamas mokestinių pajamų prieaugiu dėl mokesčių normos didėjimo, tačiau už T' taško kompensuojama ne visiškai ir biudžeto pajamos pradeda mažėti, svarbu neperžengti ribos ir nepatekti į pavojingą zoną (Buškevičiūtė, 2006)⁹.

Pripažįstama, kad egzistuoja ribinis lygis, kurį peržengus mokesčių surinkimas pradeda mažėti. Pagal Lafferą, mokesčiai negali sudaryti daugiau kaip 30 – 35% fizinių ir juridinių asmenų pajamų. Kitu atveju mažėja mokesčių mokėtojų suinteresuotumas dirbti, ženkliai padidėja pajamų slėpimas ir vengimas. Daugelio šalių praktika rodo, kad naudinga mokesčių tarifus mažinti, nenutolstant nuo optimalaus mokesčio tarifo dydžio, nes mažesni mokesčiai skatina gamybos, o tuo pačiu ir biudžeto pajamų didėjimą¹⁰ (Cremer ir Firouz, 1993).

⁹ Atliktas 2007 – 2011 m. laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas, nustatė, kad šalies mokestinių pajamų pagrindą sudarė keturi pagrindiniai mokesčiai: pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, pelno mokesčiai ir surenkami akcizai. Bendrųjų mokestinių pajamų priklausomybės nuo mokesčių naštos analizė parodė, kad bendroji Lafero kreivė visu analizuojamu laikotarpiu nepateko į pavojingą kreivės zoną (Koncėvičienė ir Prievelis, 2012).

¹⁰ Pvz.: Gruzija prieš dešimtmetį radikaliai sumažino socialinio draudimo įmokas nuo 31 iki 20 proc., rezultatas – per pirmus tarifo sumažinimo metus pajamos padidėjo 45 procentais. Jungtinėje Karalystėje GPM tarifo sumažinimas 5 proc.

Empiriniais tyrimais nustatytas stiprus ryšys tarp mokesčių tarifų ir pajamų nelygybės (Rosser ir kt. 2000; Schneider 2000, 2005). Valentini (2007) pažymi, kad pajamų nelygybė gali padidinti socialinį „susvetimėjimą“ (atitolimą nuo socialinės sistemos) ir paskatinti norą vengti mokesčių (Krumplytė, 2009). Pajamų nelygybė suprantama kaip asmenų ar šeimų, skirtingų grupių, rajonų ar šalių pajamų skirtumai. Kai asmuo gauna mažas pajamas, tikėtina, jog jo racionalus sprendimas bus išvengti mokesčių, taip išvengiant dalies savo mažų pajamų netekimo. Todėl mažesnę gyventojų pajamų diferenciaciją galima sieti su didėjančia tiek asmens, tiek visuomenės ekonomine gerove, kadangi pajamų nelygybės veiksnys yra pakankamai stiprus motyvas vengti mokesčių.



6 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokesčių pajamų ryšys (Buškevičiūtė, 2006)

Tačiau tai įvertina bendrųjų makroekonominių veiksnių poveikį mokesčių vengimui. Siekiant nustatyti atskirų mokesčių mokėtojų mokesčių vengimo riziką reikalinga atskirų subjektų finansinių rodiklių, atspindinčių galimą mokesčių vengimo veiklą, analizė.

Mokslininkų tiriančių mokesčių vengimą atspindinčius veiksnius, tiesinei regresinei analizei, kurią taiko daugelis iš jų, kaip priklausomas kintamasis dažniausiai pasirenkamas rodiklis – efektyvi (reali) pelno mokesčio norma (angl. *effective tax rate, ETR*). Santykis tarp apskaičiuoto pelno mokesčio ir pelno prieš apmokestinimą (angl. *earnings before taxes, EBT*).

$$ETR = \frac{\text{Pelno mokestis}}{\text{Pelnas prieš apmokestinimą}} \quad (1)$$

Daroma prielaida, kad įmonėse žemas ETR dydis atspindi galimą mokesčių vengimą (Desai ir Dharmapala, 2009; Graham, 2003; Shackelford ir Shevlin, 2001; Kim ir kt., 2011; Lim, 2011;

padidino sumokėtą mokestį 23 proc., t. y. beveik ketvirtadaliu. Pagal aukščiausią progresinio mokesčio tarifą sumokėto GPM suma per vienus metus padidėjo nuo 40 iki 49 mlrd. svarų. Išaugusios pajamos leido apkarpyti mokesčius dar ir mažiausiai uždirbantiems žmonėms.

Gallemore ir Labro, 2014; Hanlon ir kt., 2014; Platikanova, 2015). Tačiau Hanlon ir Heitzman (2010) išsakė kritiką šiam rodikliui, kadangi apskaičiuojant pelno mokesťį, skirtumas tarp nominalios mokesčio normos (įstatyme nustatyto mokesčio tarifo) ir ETR gali atsirasti dėl esamų apskaitos standartų ir mokesčių įstatymų nuostatų nuolatinių ir laikinųjų¹¹ skirtumų (angl. *book-tax difference*, *BTD*), t.y. skirtumas tarp finansinėje apskaitoje apskaitytų pajamų (angl. *book income*) ir apmokestinamųjų pajamų (angl. *taxable income*) apskaičiuotų pelno mokesčio tikslais. Vis dėlto šie skirtumai paskatino mokslininkus tirti šiuos veiksnus. Kaip nurodo Platikanova (2015), ETR yra jautrus mokesčių planavimui per nuolatinius BTD skirtumus, tokius kaip pajamų investavimas užsienyje, tikslinėse teritorijose, kitaip vadinamose „mokesčių rojus“ (angl. *tax havens*), su mažesniais arba nuliniiais mokesčių tarifais ar naudojimas „mokesčių priedangomis“¹² (angl. *tax shelters*), kai įvairiais būdais siekiama sumažinti apmokestinamą pelną, pavyzdžiui, vykdomi sandoriai per ofšorines kompanijas, finansiniai susitarimai ir pan. Taigi ETR yra informatyvus rodiklis vertinant mokesčių vengimo riziką ir tiriant ryšį tarp mokesčių vengimo ir jį lemiančių veiksnių.

Apibendrinant analizuotus tyrimus, mokesčių vengimui nustatyti naudojami įvairūs tiek absoliutūs tiek santykiniai finansiniai rodikliai: pelningumo, mokumo, likvidumo, ilgalaikių, trumpalaikių skolų dalis ir kt. (žr. 6 lent.).

6 lentelė. Mokesčių vengimo vertinimo tyrimuose naudojami finansiniai rodikliai

Rodikliai	Pasikartojimo dažnumas
Efektyvi pelno mokesčio norma (angl. <i>effective tax rate</i> , <i>ETR</i>)	15
Finansinės ir mokesstinės apskaitos skirtumas (angl. <i>book-tax difference</i>)	10
Pelningumo rodikliai	12
Mokumo rodikliai (absoliutūs ir santykiniai)	6
Likvidumo rodikliai (absoliutūs ir santykiniai)	4

Veiklos finansiniai rodikliai parodo finansinį rezultatą, o jų kitimo eiga – veiklos rezultato pokytį, tačiau mokesčių vengimo atveju įmonės finansinė būklė nepateikia tikro ir teisingo vaizdo. Nors mokslinėje literatūroje dažniausiai naudojami pelningumo rodikliai, rečiau mokumo ir likvidumo,

¹¹ Pelno mokesčio, apskaičiuoto finansinėje apskaitoje, pagrindas – nuolatinių ir laikinųjų skirtumų identifikavimas, kuriuos lemia skirtingas pajamų ir sąnaudų pripažinimas finansinėje apskaitoje ir pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais. Nuolatiniai skirtumai, t.y. buhalterinėje apskaitoje pripažintos pajamomis, bet nepripažįstamos pajamomis mokesčių tikslais arba atvirkščiai. Laikinieji skirtumai, t.y. buhalterinėje apskaitoje įtrauktos pajamos ir pripažintos apmokestinamomis pajamomis mokesčių tikslais, bet skirtingais atskaitiniais laikotarpiais.

¹² Energetikos bendrovės Enron atvejis. Vienas žymiausių 2001 m. įvykusių bankrotų JAV istorijoje. Enron užsidarė po to kai buvo atskleistas apskaitos klastojimas. Enron ėmė smukti atskleidus, kad didžioji dalis pelno buvo gauta iš specialiai tam įkurtų įmonių, kurios taip pat apsaugodavo nuo finansinės rizikos, dažniausiai bankroto, bei leisdavo vengti mokesčių mokėjimo. Per 1996-1999 m. laikotarpį bendrovė pasinaudodama tokiomis mokesčių priedangomis kaip investavimas į projektą „Tanya“, leido įmonei parodyti didžiulius pelnus finansinėje apskaitoje, bet išlaikyti neigiamą apmokestinamą pelną (Kim ir kt., 2011).

darbo autorės nuomone, vertinant mokesčių vengimo riziką turi būti įvertinamos visos trys rodiklių rūšys, nes jie paaiškina įmonės veiklos rezultatą – pelną prieš apmokestinimą.

Be finansinių rodiklių, siekiant įvertinti įmonių mokesčių vengimo rezultatą, autoriai tyrė ryšį tarp ETR ir įmonių kokybinių rodiklių. Gallemore ir Labro (2015) tyrė ryšį tarp įmonės vidinės informacijos kokybės ir mokesčių vengimo, teigdami, kad įmonės vidinės informacijos aplinka yra svarbi siekiant suprasti jos gaunamą rezultatą (matuojant ETR kintamumą) iš mokesčių vengimo. Empyrinio tyrimo rezultatai įrodė, kad vidinės informacijos kokybė (angl. *internal information quality, IIQ*) leidžia įmonei sumažinti ETR. Autoriai pateikia įrodymų, kad aukšta vidinės informacijos kokybė leidžia įmonėms siekti mažesnio ETR, nepadidinant jų rizikos susijusios su vykdoma mokesčių strategija. Nustatyta, kad vidinės informacijos kokybės įtaka galimybei išvengti mokesčių yra stipresnė įmonėse, kuriose yra didesnis poreikis informacijos kokybei. Pavyzdžiui, įmonėms su didesniu koordinavimo poreikiu, dėl geografinio išsidėstymo, vidinės informacijos kokybė teikia daugiau naudos. Vidinės informacijos kokybei apibrėžti autoriai naudojo 4 rodiklius:

1. Finansinių ataskaitų pateikimo greitis pasibaigus finansiniams metams;
2. Valdymo prognozės tikslumas (vadovybės įvertinta pelno vienai akcijai vertė dar iki finansinių metų pabaigos);
3. Klaidų nebuvimas (esminių klaidų apskaitoje taisymas, kurios daro poveikį praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims);
4. Finansinėje apskaitoje nėra reikšmingų neapibrėžtumų.

Empirinio tyrimo rezultatai rodo, kad IIQ kintamųjų (finansinių ataskaitų pateikimo greičio ir valdymo prognozės tikslumo) standartinio nuokrypio padidėjimas yra susijęs su ETR sumažėjimu 1-2 procentinių punktų, o atlikti tikslinimai dėl esminių klaidų yra susiję su ETR sumažėjimu maždaug 2 procentiniais punktais. Šios išvados atitinka autorių pateikiamą sampratą, kad IIQ ekonomiškai svarbus veiksnys priimant sprendimą dėl vengimo mokėti mokesčių. Kokybinių duomenų svarbą nurodo ir kiti autoriai (Hanlon ir Heitzman, 2010; McKinnon, 2012; Horngren ir kt., 2012).

Gallemore ir Labro (2015) samprotavo, jog be kokybiškos vidinės informacijos, galimybė išvengti mokesčių yra mažesnė. Tačiau esant kokybiškai vidinei informacijai, dideliame duomenų kiekiui ir geresnei dokumentacijai, taikomos mokesčių vengimo schemas, net mokesčių audito metu, gali būti mokesčių administratoriaus neaptiktos. Tai ypač aktualu dėl tarptautinių kompanijų, kurios vykdo veiklas keliose šalyse, skirtingose jurisdikcijose. Todėl autoriai pažymi, kad IIQ svarba vis dar yra pakankamai ignoruojama literatūroje, tiriančioje mokesčių vengimą.

Kiekybinių ir kokybinių duomenų tyrimai dar kartą įrodo, kad mokesčių vengimą lemia visuma veiksnių. Nors pelningumo rodikliai yra vienas iš pagrindinių akcentų į kuriuos reikia atkreipti dėmesį, kadangi finansinė informacija yra įmonės veiklos atspindys, vis dėlto reikia žvelgti per platesnę prizmę. Nebūtinai įmonės deklaruojamas didelis pelnas yra gerai, nes galbūt dėl tam tikrų paskatų

įmonės vadovybei naudinga rodyti didesnę pelną, o iš tiesų įmonė ateityje susidurs su mokumo, veiklos tęstinumo problema. Todėl žiūrint į mokesčių vengimą plačiąja prasme, reikia atsižvelgti ne tik iš mokesstinės pusės, bet įvertinti kokią įtaką įmonės klaidingai pateikiami duomenys ir iškraipoma finansinė informacija, ar netgi jos žlugimas, turės ekonomikai, darbuotojams, klientams, kitiems suinteresuotiems asmenims.

Verslas nuolat sugalvoja naujų galimybių išsilaikyti ir konkuruoti, gauti kuo daugiau pajamų, todėl iš esmės yra naivu tikėtis visiškos mokesčių vengimo rizikos eliminavimo. Akivaizdu, kad ši problema išliks aktuali tol kol patys mokesčiai egzistuos. Yra tiesos žymioje Benjamin Franklin citatoje: „*Vienintelei tikri dalykai gyvenime yra mirtis ir mokesčiai*“.

Pastaruoju metu pagrindinis viešai deklaruojamas tikslas – skaidrumas (angl. *transparency*), tiek mokesčių tiek verslo¹³. Akcentuojama verslo sąmoningumo, kultūros skatinimo svarba, ne tik mokesčių sumokėjimas, o tai atspindi socialinių-psichologinių veiksnių reikšmingumą.

2.2. Socialiniai-psichologiniai veiksniai lemiantys mokesčių vengimą

Analizuojant užsienio ir Lietuvos autorių atliktus mokesčių vengimo tyrimus socialiniu-psichologiniu aspektu yra susiduriama su mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokų sąsaja. Todėl, dėl anksčiau išsakytų argumentų, darant prielaidą, kad tiek mokesčių vengimą tiek mokesčių slėpimą lemia tie patys socialiniai-psichologiniai veiksniai, toliau šios srities tyrimai analizuojami bendrai.

Viena iš pirmųjų, su mokesčių nemokėjimu susijusios literatūros apžvalga atlikta Jackson ir Milliron (1986), kurie išskyrė 14 pagrindinių veiksnių, lemiančių mokesčių nemokėjimą (Stankevičius ir Leonas, 2015):

- *Demografiniai veiksniai*: amžius, lytis, išsimokslinimas, statusas visuomenėje;
- *Ekonominiai veiksniai*: pajamų lygis, pajamų šaltinis, ribinės mokesčių normos, sankcijos ir audito tikimybė;
- *Elgsenos veiksniai*: sudėtingumas, sąžiningumas, kontroliuojančios institucijos inicijuotas kontaktas, bendraamžių elgesys, etika ar mokesčių moralė.

Šių autorių išskirti mokesčių vengimą lemiantys veiksniai atsikartoja ir kitų autorių darbuose. Rutkausko ir Ivaškaitės-Tamošiūnės (2015) atlikto tyrimo rezultatai rodo, kad svarbiausi veiksniai, lemiantys pritarimą mokesčių nemokėjimui, yra respondento amžius, gaunamos pajamos, religingumas, nacionalinis pasididžiavimas ir požiūris į korupciją. Freire-Seren ir Marti (2013) samprotauja, kad žmonių išsilavinimo lygis gali didinti mokesčių vengimo lygį, tačiau kiti autoriai

¹³ *Apgaulingas apskaitos tvarkymas ir mokesčių nemokėjimas: teisiniai ir praktiniai aspektai*: seminaro medžiaga. Mokymų ekspertai (lektoriai: prokuroras Vytautas Kukaitis, auditorė Vaida Kačergienė), Vilnius, 2016-04-25.

nurodo priešingai – finansinio išsimokslinimo stoka lemia mokesčių nesilaikymą (Krumplytė, 2009; Kuncėvičius ir Kosmačaitė, 2007; Kirchler ir kt., 2001). Darbo autorės nuomone, finansinio išsilavinimo trūkumas, labiau tikėtina, jog įtakoja nesąmoningą mokesčių vengimą, t.y. dėl mokesstinės sistemos sudėtingumo ir teisės normų nežinojimo ar neteisingai taikomų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti neteisingai apskaičiuojami ir deklaruojami mokėtini mokesčiai.

Pagal Deyneli (2014), mokesčių laikymąsi lemia daugybė tarpusavyje susijusių veiksnių, tokie kaip žinios, moralė, žmogaus įpročiai įgyti būnant visuomenės nariu ir kt. Remiantis užsienio ir Lietuvos autorių atliktų tyrimų duomenimis (žr. 7 lent.), dauguma tyrimų patvirtina, kad mažesni mokesčių vengimą lemia:

- Supratimas, kad egzistuoja pagavimo tikimybė;
- Griežtesnės įstatymų numatytos bausmės;
- Moraliniai įsitikinimai, kad mokesčių vengimas yra nepriimtinas visuomenėje;
- Demografinės charakteristikos (amžius, lytis, išsilavinimas, socialinis statusas ir pan.).

Vis dėlto griežtesnių bausmių taikymas nėra smarkiai mokesčių vengimą mažinantis veiksnys, vien todėl, kad bausmės paprastai nėra labai griežtos (Chen ir Cyrus, 2002).

Mokslinėje literatūroje sutinkamas kitas, mokesčių vengimą veikiantis socialinis faktorius, vadinamas “gėdos efektas” (angl. *stigma effect*): kai visuomenėje yra paplitęs mokesčių vengimas, “gėdos efektas” yra mažas ir vengimas nėra stabdomas moraliniais (motyvaciniais), socialiniais svertais. Esant priešingai situacijai – efektas neskatina vengti mokesčių. Teigiama, kad silpnas “gėdos efektas” yra pagrindas sėkmingai plisti mokesčių vengimui, kai esant tam tikroms aplinkybėms mokesčių mokėtojas gali išvengti mokesčių (Dhami ir al-Nowaihi, 2006; Lamantia ir Pezzino, 2016). Tikėdamiesi likti nepastebėti ir išvengti atsakomybės asmenys elgiasi mažiau varžomi moralės principų nei tada, kai viešai atpažįstami dėl priimtų sprendimų pasekmių.

Minėtą socialinį faktorių papildė Lamantia ir Pezzino (2016) tyrimas, kuriuo nustatyta, kad svarbiausia yra socialinės normos ir jų sąveika visuomenėje. Autoriai tyrė mokesčių vengimo evoliuciją „iš lūpų į lūpas“ ir nustatė, kad mokesčių vengimą mažina reputacijos ir socialinio poveikio sąveika, t.y. asmenys siekdami įgyti (neprarasti) gerą reputaciją, būti „pagirti“ visuomenėje už mokesčių laikymąsi, bus įtakoti vidinės motyvacijos mokėti mokesčius.

Pagrindinė problema yra tai, kad mokesčių nesilaikymas nėra lengvai pastebimas. Į klausimą „kodėl žmonės moka mokesčius?“ teoriškai dažniausiai siekiama atsakyti remiantis *numatomos naudos teorija* (angl. *expected utility theory*). Ši teorija yra apie tai kaip racionaliai pasirinkti veiksmą, kuris duos didžiausią tikėtiną naudą. Briggs ir Rachael (2015) numatomos naudos teoriją įvardina, kaip *normatyvinę teoriją*, kuri yra apie tai kaip žmonės turėtų priimti sprendimus.

7 lentelė. Mokesčių laikymąsi lemiantys socialiniai-psichologiniai veiksniai (Rutkauskas ir Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015)

Šaltinis	Imtis ir metodas	Vertinami kintamieji	Reikšmingi kintamieji
Torgler (2005)	Šveicarija. Tarptautinė socialinio tyrimo programa, 1998 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, pajamos, bažnyčios lankymas, demokratija, pasitikėjimas teismais ir teisine sistema, mokesčio dydis, baudos dydis, audito patikrinimo tikimybė, kultūros kintamieji.	Išsilavinimas; Studentai ir pensininkai; Pasitikėjimas teisine sistema; Relingumas; Demokratija
Martinez-Vazquez ir Torgler (2005)	Ispanija. Pasaulio vertybių ir Europos vertybių tyrimai, 1981, 1990, 1995, 1999/2000 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, užimtumas, religingumas, pasitikėjimas parlamentu, nacionalinis pasididžiavimas, laiko kintamieji.	Amžius ir religingumas; Aukštuomenė; Pasitikėjimas valdžia ir nacionalinis pasididžiavimas
Prieto ir kt. (2006)	Tarptautinė socialinio tyrimo programa, 1998 m.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, savarankiškas darbuotojas, socialinė klasė, gyvenamosios savivaldybės dydis, politinė partija, už kurią balsuojama.	Amžius; Savarankiškai dirbantys asmenys; Balsuojantys už stambias politines partijas asmenys
B. Torgler, F. G. Schneider (2006)	Ispanija, Šveicarija ir Belgija, Pasaulio vertybių tyrimas, 1995–1997 m., Europos vertybių tyrimas, 1999–2000 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, socialinė klasė, pajamos, bažnyčios lankymas, demokratija, nacionalinis pasididžiavimas, pasitikėjimas politinėmis institucijomis ir valdžia, požiūris į demokratiją, gyventojų pajamų mokestis, bauda ir audito patikrinimo tikimybė, kultūros kintamieji.	Pasitikėjimas teisine sistema, vyriausybė, parlamentu, nacionalinis pasididžiavimas, demokratinių vertybių puoselėjimas; Relingumas (Belgija ir Šveicarija); Tiesioginė demokratija (Šveicarija); Moterys
Torgler (2006)	32 pasaulio valstybės, daugiausia ES. Pasaulio vertybių tyrimas, 1995–1997 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, socialinė klasė, finansinė būklė, rizikos vengimas, religingumas, korupcija, patikimumas	Relingumas; Amžius; Rizikos vengimas; Aukštuomenė; Finansinis pasitenkinimas; Išėję į pensiją, namų šeimininkai, dirbantys ne visą darbo dieną; Moterys; Susituokę; Gyvenantys drauge; Išsilavinimas; Pasitikėjimas; Susidūrimas su korupcija
Alm ir Torgler (2006)	JAV ir Ispanija. Pasaulio vertybių tyrimas, 1999–2000 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, bažnyčios lankymas, pasitikėjimas parlamentu, šalies kintamieji	Amžius; Relingumas; Moterys; Susituokę
Alm ir Torgler (2006)	16 ES šalių. Pasaulio vertybių tyrimas, 1990–1993 m. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, užimtumas, bažnyčios lankymas, šalies kintamieji	Amžius; Relingumas; Savarankiškai dirbantys asmenys; Pensininkai; Susituokę asmenys
Cummings ir kt. (2007)	Botsvana (1999 m.) ir Pietų Afrikos Respublika (2000 m.). Afrobarometras. Svertinė eilės logistinė regresija.	Lytis, amžius, išsilavinimas, užimtumas, šalies kintamieji	Amžius

Klasikinėje ekonomikos teorijoje numatomos naudos teorija naudojama kaip *aprašomoji teorija* (angl. *descriptive theory*) – apie tai kaip žmonės priima sprendimus arba *prognozavimo teorija* (angl. *predictive theory*), kuri prognozuoja žmonių pasirinkimus. Dhimi ir al-Nowaihi (2006) išvelgia trūkumus susijusius su numatomos naudos teorija paremtais mokesčių vengimo skaičiavimais,

teigdami, kad teorijos prielaidos prieštarauja empiriniams įrodymams. Autoriai išskiria 3 pagrindines neatitiktis:

1. Numatomos naudos teorija prognozuoja, kad visi mokesčių mokėtojai turėtų slėpti tam tikrą dalį pajamų. Atlikti empiriniai tyrimai rodo, kad 30 proc. visų mokesčių mokėtojų vengia mokėti mokesčius (Andreoni ir kt., 1998, Slemrod ir Yitzhaki, 2002).
2. Pagal numatomos naudos teoriją daroma prielaida, kad pagrįstai mažėjantis rizikos vengimas ir mokesčio tarifo padidinimas veda į mokesčių vengimo sumažėjimą (Yitzhaki 1974, Feinstein 1991). Tačiau dauguma eksperimentinių, ekonometrinių ir apklausų tyrimų įrodymai atmeta šį rezultatą (Friedland ir kt. 1978, Clotfelter 1983, Baldry 1987, Andreoni ir kt. 1998, Pudney ir kt. 2000).
3. Pagal numatomo naudingumo teoriją avansiniai mokesčių mokėjimai neturėtų paveikti mokesčių mokėtojų sprendimo vengti mokėti mokesčius. Tačiau empiriniai ir eksperimentiniai įrodymai rodo, kad privalomi avansiniai mokesčių mokėjimai sumažina vengimą mokėti mokesčius (Yaniv, 1999).

Pagal mokesčių nemokėjimą aiškinančias teorijas naudojami įvairūs metodai ir modeliai mokesčių vengimui išmatuoti. Vieną žinomiausių, tiriantį vengimą mokėti pajamų mokesčius modelį 1972 m. pateikė Allinghamas ir Sandmo (*A – S model*). Daugiau nei prieš 43 metus sudarytas ekonominis modelis, tiriantis atskirų mokesčių mokėtojų sprendimą kaip ir koku mastu išvengti mokesčių, plėtojamas ir šiandieniniuose tyrimuose (Dhami ir Nowaihi, 2006; Alm ir Torgler, 2011; Prinz ir kt., 2014; Hashimzade ir kt., 2015; Lamantia ir Pezzino, 2016 ir kt.). Pagal Allingham – Sandmo (1972) modelį, mokesčių slėpimas yra traktuojamas kaip “investicinio portfelio” paskirstymo problema: mokesčių mokėtojas susiduria su “investavimo į rizikingus aktyvus – mokesčio slėpimą – problema”. Yitzhaki (1974) modelį papildė baudos už mokesčių slėpimą dydžiu (angl. *The Allingham-Sandmo-Yitzhaki model*).

Šiame modelyje yra svarbūs šie kintamieji: mokesčio tarifas, baudos už mokesčių slėpimą tarifas (arba dydis) bei mokesčių patikrinimų dažnumas. Matematiškai šis modelis leidžia teigti, kad didesnis mokesčių patikrinimų dažnumas bei didesnė baudos ar didesnis baudų tarifas mažina siekiamas išvengti mokesčių sumas, kaip ir pačius slėpimo atvejus, o didesnės pajamos verčia ieškoti būdų išvengti mokesčio mokėjimo, darytina išvada, kad didesnes pajamas gaunantys mokesčių mokėtojai yra labiau linkę vengti mokesčių. Tuo tarpu mokesčio tarifo padidėjimas mokesčių slėpimą veikia įvairiomis kryptimis: esant didesniai tarifui, mokesčių mokėtojas turi sumokėti daugiau mokesčių (netekti didesnės dalies savo pajamų), todėl siekia išvengti kuo daugiau mokesčių, o išvengtos mokėtinos sumos labiau padidina galutinę mokesčių mokėtojo pajamas.

Allinghamas ir Sandmo (1972) ir Yitzhaki (1974) mokesčių slėpimui apskaičiuoti pateikia matematinę išraišką:

$$U = pU(Y[1 - t] - t f E) + [1 - p]U(Y[1 - t] + t E) \quad (2)$$

- E – slepiama suma;
- U – laukiama nauda;
- p – audito tikimybė;
- Y – pajamos;
- t – mokesčio tarifas;
- f – baudos dydis.

Pagal Allinghamas ir Sandmo modelį, mokesčio mokėtojo atžvilgiu jam vengti mokėti mokesčius apsimoka tol, kol baudos dydis (f) ir audito tikimybės (p) sandauga mažesnė už mokesčio tarifą (t).

$$pf < t \quad (3)$$

Pažymėtina tai, kad šiame modelyje daroma prielaida, kad mokesčių administratoriui yra nežinomos visos mokesčių mokėtojų pajamos, o tik tos, kurias jis savarankiškai deklaruoja, tačiau tai nėra teisinga, kai yra žinoma, jog pajamas daugelyje šalių deklaruoja mokesčius išskaičiuojantis asmuo (darbdavys ar kt.), nebent abi sandorio šalys yra susitarusios „veikti šešėlyje“ ir nedeklaruoja išmokėtų/gautų sumų. Tokiu atveju išvengtos sumos gali būti nustatomos tik patikrinimo metu.

Nors šiam modeliui kritiką yra išsakę ir patys autoriai, teigdami, jog vengimą mokėti mokesčius lemia kiekvieno mokesčių mokėtojo individualus suvokimas, o prielaida, kad mokesčių mokėtojas naudą gauna tik vengdamas mokėti mokesčius yra neteisinga. Vis dėlto modelis yra aiškus ir paprastas, todėl laikomas kertiniu ir daugelis kitų autorių juo remiasi tolimesniuose tyrimuose nagrinėjant mokesčių nesilaikymo problemą.

Įvertinti socialinių-psichologinių veiksnių poveikį mokesčių vengimui yra pakankamai komplikotas uždavinys. Kokybinė informacija gaunama remiantis subjektyviais vertinimais. Dėl duomenų dinamiškumo vertinimai kiekvienu atveju gali skirtis, tačiau analizuotų tyrimų įrodymai nenuginčijami – mokesčių vengimo rizikos identifikavimas socialinių-psichologinių veiksnių aspektu yra naudingas ir reikalingas.

8 lentelė. Socialinių-psichologinių veiksnių lemiančių mokesčių vengimą tyrimų įrodymai

Metodas	Šaltinis	Įrodymas
Apklausa	Russo (2014)	Savarankiškai dirbantys asmenys, jaunesni ir mažiau išsilavinę asmenys buvo labiau linkę vengti mokesčių. Nustatytas teigiamas ryšys su nusikalstamumo lygiu bei nedarbo lygiu.
Laboratorinių eksperimentų matematinė analizė	Blackwell (2007)	Baudos dydis, audito tikimybė turi teigiamą poveikį mokesčių prievolių vykdymui.
Lauko eksperimentas	Kleven ir kt. (2011)	Mokesčių laikymasis yra didesnis, kai pajamas deklaruoja trečioji šalis, palyginti su savarankiškai deklaruojančiais.
Lauko eksperimentas	Slemrod ir kt. (2001)	Didesnė suvokiama audito tikimybė gavus laišką apie „gresiantį mokesčių auditą“ gali įtakoti didesnę mokesčių laikymąsi.
Laboratorinis eksperimentas	Konrad ir kt. (2012)	Kontaktas „akis į akį“ su muitininku didina suvokiamą audito tikimybę ir padidina individų mokesčių laikymosi rodiklį 15 – 20 proc.
Laboratorinis eksperimentas	Coricelli ir kt. (2010)	Emocijos ir visuomenės poveikis gali padidinti suvokiamus kaštus mokesčių nesilaikymo.
Lauko eksperimentas	Torgler (2012)	Kreipimasis laišku į mokesčių mokėtoją dėl moralinės prievolės mokėti mokesčius turi ribotą poveikį.
Apklausa	Bobek ir kt. (2007)	Socialinės normos padeda paaiškinti hipotetinį sprendimą dėl mokesčių laikymosi, kurios buvo dalis apklausos atliktos Australijoje, Singapūre ir JAV.
Laboratorinis eksperimentas	Lefebvre ir kt. (2011)	Mokesčių laikymosi geri pavyzdžiai neturi įtakos kitų mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymui.
Laboratorinis eksperimentas	Alm ir kt. (1990)	Mokesčių amnestijos gali turėti neigiamą poveikį mokesčių prievolių vykdymui, jei mokesčių mokėtojai suvokia amnestijas kaip neteisingas.
Laboratorinis eksperimentas	Fortin ir kt. (2007)	Mokesčių laikymąsi gali padidinti sukurta ir užtikrinama teisinga ir sąžininga mokesčių sistema.
Apklausa	Frey ir Torgler (2007)	Mokesčių moralė yra susijusi su mokesčių mokėtojų suvokimu apie valstybės institucijų darbo kokybę.
Apklausa	Kirchler ir kt. (2001)	Neatsižvelgiant į tai, kad mokesčio vengimas, mokesčių slėpimas sukelia identiškus ekonominius padarinius, mokesčių mokėtojai skiria ir įvertina juos kitaip. Siejama, kad šie įvertinimai priklauso nuo asmeninio požiūrio, moralės, patirties, profesijos ir žinių.
Apklausa	Cevik ir Yeniceri (2013)	Nustatyta, kad mokesčių administravimo efektyvumas turi didelį teigiamą mažinantį poveikį santykiuose tarp socialinių normų ir mokesčių prievolių vykdymo. Tyrimo rezultatai parodė, kad Turkijos atveju, socialinės normos įtakoja mokesčių mokėtojų elgesį vykdant mokesčius įsipareigojimus.
Apklausa	Olamide ir Segun (2013)	Tyrimai parodė, kad mokesčių moralė turi teigiamą poveikį mokesčių prievolių vykdymui. Galima daryti išvadą, kad mokesčių moralė ir pasitikėjimas valdžia turi teigiamą poveikį savanoriškam mokesčių prievolių vykdymui.

Taigi, apibendrinant socialinius-psichologinius veiksnius lemiančius mokesčių vengimą, išskiriami 5 pagrindiniai:

- **Patirtis.** Darbo patirtis ir žinios įgytos praktikoje, priimant realius sprendimus. Sutartinai laikoma, kad 3 metų atitinkamo darbo patirtis yra užtikrintas laiko tarpas įgyti visas reikalingas žinias, vėliau jas gilinant ir keliant profesinę klavifikaciją. Verslo aplinkoje 1

metų pakanka perprasti veiklos modelį, nes per vienerių metų laikotarpį paprastai „apsisuka“ visi verslo procesai. Atsižvelgiant į mokesstinės sistemos sudėtingumą, 3 metai yra optimalus laiko tarpas. Taip pat turi būti vertinama ne tik darbo patirtis (darbo stažas), tačiau turi būti atsižvelgiama į ankstesnę darbo patirtį, vertinama ar savininkas/vadovas/finansininkas vadovavo arba buvo atstovai įmonėse, kuriose buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimai.

- **Išsilavinimas.** Įrodyta, jog išsilavinimas yra reikšmingas kintamasis vertinant mokesčių vengimą. Finansinio išsimokslinimo stoka gali įtakoti mokesčių vengimą. Nors šis veiksnys gali būti kritikuotinas dėl autorių pateikiamų skirtingų nuomonių, t.y. įgytas finansinis išsilavinimas gali lemti mokesčių vengimą dėl teisės normų išmanymo, pasinaudojant įstatymų spragomis ar savaip interpretuojant mokesčių įstatymų nuostatas ir sąmoningai vengiant mokėti mokesčius, vis dėlto, aukštąjį išsilavinimą turintys asmenys priskiriami prie mažesės rizikos asmenų.
- **Bauda.** Taikyta administracinė atsakomybė už mokesčius pažeidimus yra mokesčių vengimo riziką didinantis veiksnys. Kaip nurodo Chen ir Cyrus (2002) bausmių taikymas nėra smarkiai mokesčių vengimą mažinantis veiksnys, vien todėl, kad bausmės paprastai nėra labai griežtos.
- **Patikrinimo tikimybė.** Tai dažiausiai tyrimuose pasikartojantis veiksnys. Tikimybė, kad mokesčių mokėtojas neišvengs mokesčių administratoriaus patikrinimo yra mokesčių vengimą mažinantis veiksnys. Daugeliu atveju mokesčių vengimo atvejai gali būti nustatomi tik kontrolės metu, o esant patikrinimo neišvengiamumui, tikėtina jog mokesčių mokėtojai turės mažiau paskatų vengti mokėti mokesčius. Silpna mokesčių kontrolė ir glaudus mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų bendradarbiavimas sudaro galimybes vengti mokesčių ir juos slėpti (Alm ir Torgler 2006; Torgler ir Schneider 2007, 2009).
- **Žinoma kita neigiama informacija.** Mokesčių administratoriai disponuoja dideliais įvairios informacijos kiekiais, kurie nėra viešai prieinami, tačiau dalis informacijos gali būti viešai prieinama žiniasklaidoje, socialiniuose tinkluose, viešai skelbiamosi kontroliuojančių institucijų ar kitų subjektų ataskaitose. Bet kokia neigiama informacija ar vykdoma rizikinga veikla turi būti įvertinama.

Galima teigti, jog vien finansinės informacijos nepakanka siekiant užtikrinti pažeidimų prevenciją ir laiku identifikuoti didžiausios rizikos subjektus. Nefinansinės, dar kitaip vadinamos nebalansinės informacijos svarba mokesčių vengimui įrodyta tiek empirinių tyrimų rezultatais tiek yra akcentuojama daugumos finansinės srities profesionalų – auditorių (Kačergienė, 2016; Černiuvienė, 2016). Pažymėtina tai, jog tais atvejais kai yra daroma neteisėta veikla, apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo *subjektai* yra asmenys, atsakingi už buhalterinės apskaitos tvarkymą

(Buhalterinės apskaitos įstatymo 10, 11 ir 21 str.), t.y. vyriausiasis buhalteris (buhalteris), konkretaus struktūrinio padalinio apskaitos tarnybos vadovas (buhalteris), apskaitos paslaugas teikiančios įmonės specialistai ar kitas veiką padaręs asmuo.

2.3. Teisiniai-administraciniai veiksniai ir jų poveikis mokesčių vengimui

Prebble R. ir Prebble J. (2010) pažymi, jog įstatymai turi būti gana aiškūs ir jų taikymas gana aiškus, kitaip niekas nežino, kas yra leidžiama, o kas yra draudžiama. Tačiau atsirandant naujiems ir sudėtingesniems mokesčių vengimo būdams, sunku įsivaizduoti paprastus ir aiškius mokesčių įstatymus. Nuolat atsiranda tų, kurie kritikuoja mokesčių sistemos sudėtingumą ir didėjančią mokesčių administravimo našta, tačiau ar šiais, globalizacijos ir internacionalizacijos laikais, racionalu tikėtis „paprastos ir nesudėtingos“ mokesčių sistemos?

Mokesčių administratorių pagrindiniai uždaviniai yra padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas, įgyvendinti mokesčių įstatymus ir užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti, tačiau teisinėse valstybėse, įskaitant ir Lietuvoje, tik teismas turi mokesčių įstatymo aiškinimo galią. Teismų praktikos vienodumo formavimą Lietuvoje apibrėžia Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566) 13 straipsnis. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (LVAT), kaip aukščiausioji teisminė instancija administracinėse bylose, nagrinėdamas bylas formuoja vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus. Mokesčių vengimą aiškinančios nuostatos yra suformuluotos remiantis teismų praktika (teisiniais precedentais). Į LVAT išaiškinimus teismai, valstybės institucijos ir kitos institucijos, taip pat kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus, neprivalo atsižvelgti, tačiau šios nutartys leidžia pamatyti LVAT, kaip paskutinės instancijos, nagrinėjančios mokestinius ginčus, poziciją ir tendencijas nagrinėjant panašaus pobūdžio bylas.

LVAT, savo ruožtu, formuodamas administracinių teismų praktiką, privalo atsižvelgti į Europos Teisingumo Teismo (ETT) formuojamą praktiką. ETT užtikrina, kad visose ES valstybėse narėse ES teisės aktai būtų aiškinami ir taikomi vienodai, kad teisė būtų vienoda visiems bei, kad ES valstybės narės ir institucijos laikytųsi teisės aktų nuostatų. Teismas turi galią spręsti ES valstybių narių, ES institucijų, įmonių ir asmenų teisinius ginčus.

Mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos skirstomos į bendrąsias (angl. *general anti-avoidance rules, GAAR*) ir specialiąsias (angl. *specific anti-avoidance rules, SAAR*).

2.3.1. Bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos

Bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos yra mokesčių teisės doktrinos, taikomos bendrojoje teisėje. Remiantis jomis nustatomos ir aiškinamos teisės normos. Pažymėtina tai,

jog jos taikomos kai mokesčių administratoriai siekia įrodyti mokesčių vengimo faktą, jog sandorio ar ūkinės operacijos vienintelis tikslas – mokestinė nauda, o tokio reguliavimo neapima specialiosios normos. Jos leidžia mokesčių administratoriui nepaisyti sandorio formos, formalios išraiškos, o atsižvelgti į turinį ir ekonominę prasmę.

Bendrosios normos, lyginant su specialiosiomis, valstybėse įtvirtinamos rečiau (Paulauskas, 2006). Jos įtvirtintos Austrijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje, Ispanijoje, Airijoje, Švedijoje, Lietuvoje, Olandijoje, Kanadoje, Naujojoje Zelandijoje, Honkonge, Singapūre, Kinijoje ir kt. Skirtingose valstybėse šios normos gali skirtis, tačiau 4 pagrindinės mokesčių teisės doktrinos yra:

1. Turinio viršenybės prieš formą (angl. *substance over form*);
2. Ekonominės prasmės ar verslo tikslo (angl. *economic substance or business purpose*);
3. Ūkinių operacijų sekos (angl. *step transaction*);
4. Fiktyvios operacijos (angl. *fictitious (or sham) transaction*).

Paulauskas (2006) apibrėžia dvi pagrindines doktrinas: ekonominio pagrįstumo ir turinio viršenybės prieš formą. Taikant turinio viršenybės prieš formą, pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams, mokestiniu aspektu vertinami bet kokių mokesčių mokėtojų tarpusavio santykiai ir jos taikomos bet kurio mokesčio atžvilgiu, kai nėra sąlygų, kurioms esant turėtų būti taikomos atitinkamo mokesčio įstatymo specialiosios nuostatos bei konstatavus, kad mokesčių mokėtojas siekė mokestinės naudos (pvz., mokesčio mokėjimo termino nukėlimas, mokesčio bazės sumažinimas, prievolės sumokėti mokesťį perkėlimas tam, kam tokia prievolė yra mažesnė ir kt.).

GAAR taisyklių priėmimas buvo grindžiamas augančio polinkio į mokesčių vengimą, paraleliai su apmokestinimo taisyklių sudėtingumu. Taikantis prie pokyčių, teisinis reguliavimas turi būti koreguojamas, o nuostatos praplečiamos kovai su mokesčių vengimu, tačiau susiduriama su problema dėl neatitikimų nacionalinėje teisėje daugelyje ES valstybių narių ir už jos ribų (Murphy, 2012). Pasak Moscovici (2016) „skirtingi 28 valstybių narių mokesčių režimai neleidžia sėkmingai kovoti su mokesčių vengimu – kai kurios valstybės per daug atlaidžios“, todėl atsirado poreikis paskatinti valstybes nares priimti ir taikyti bendrus kriterijus. 2016 m. sausio 28 d. Europos Komisija pristatė prieš mokesčių vengimą nukreiptą anti-Mokesčių vengimo direktyvą (angl. *Anti-Tax Avoidance Directive*)¹⁴. Direktyva siūlo teisiškai privalomų kovos su mokesčių vengimu priemonių rinkinį. Didžioji dauguma ES valstybių narių pritaria šiai iniciatyvai ir ketina įgyvendinti šias rekomendacijas savo teisės aktuose.

¹⁴ Europos Komisija. The Anti-Tax Avoidance Package. Briuselis, 2016 m. sausio 28 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2016-02-20]. Prieiga per internetą: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm>

Bendrujų kovos su mokesčių vengimu principų tikslas paprastas – skatinti asmenis ir įmones veikti pagal mokesčių įstatymų esmę, o ne pagal „raidę“, todėl visuotinai priimti bendri principai yra svarbi dalis mokesčių vengimo mažinimo procese.

2.3.2. Specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos

Specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos (angl. *specific anti-avoidance rules, SAAR*) yra skirtos reglamentuoti tam tikras konkrečias situacijas. Šios normos suteikia aiškumą ir apibrėžtumą. Pažymėtina tai, jog jeigu yra numatyta specialioji norma, tuomet pirmiausiai ji turi būti taikoma, o ne bendroji. Valstybėse gali būti įtvirtinamos skirtingos specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos, tačiau išskiriamos 4 pagrindinės (labiausiai paplitusios) (Savickaitė, 2014; Li, 2005):

1. Plonos kapitalizacijos taisyklė¹⁵ (angl. *thin capitalisation*) – pajamų arba išmokų apibūdinimas iš naujo. Mokesčių administratorius vertindamas finansavimo sandorius, turi įvertinti ar mokesčių mokėtojas nepažeidė „plonosios kapitalizacijos“ taisyklės, kuria vadovaujantis palūkanos mokamos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą yra laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš vieneto pajamų¹⁶.
2. Užsienio kontroliuojamų asmenų apmokestinimo reguliavimas (angl. *controlled foreign corporations*);
3. Sandorių kainodaros (angl. *transfer pricing*) – gali būti aiškinama skirtingai, tačiau iš esmės tai sandorių tarp asocijuotų asmenų atitikimas „ištiesiosios rankos“ principui, t.y. užtikrinti, kad vienetai bei gyventojai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną (pajamas), pajamomis iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos pripažintų sumą, atitinkančią šio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais ar ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais (išlaidomis) pripažintų sąnaudų iš bet kokio sandorio ar ūkinės operacijos sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

¹⁵ VMI Pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) 40 str. 3 d. komentaras. Įstatymo nuostatoje įtvirtinta „plonos kapitalizacijos“ taisyklė, kurios esmė yra ta, jog Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų) skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu, už kurio naudojimą mokamos palūkanos laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų.

¹⁶ „Plonosios kapitalizacijos“ taisyklė įtvirtinta Lietuvos PMĮ 40 straipsnio 3 dalyje. Vadovaujantis minėta taisykle, palūkanos mokamos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą yra laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų. Ši taisyklė taikoma PMĮ numatytais atvejais, kai skolinto kapitalo už atlygį ir fiksuotas kapitalo santykis viršija 4:1 santykį. Detalus „plonosios kapitalizacijos“ taisyklės pritaikymas yra pateiktas PMĮ 40 straipsnio 3 dalies komentare.

4. Lengvatinio apmokestinimo zonų teisinis reguliavimas (angl. *offshore zones legal regulation*).

Pelno mokesčio vengimo problema įvardijama kaip aktualiausia. Lakis ir Linčauskienė (2014) nurodo, kad „pagrindinė to priežastis, jog pelno mokesčio apmokestinamąją bazę reikia skaičiuoti pagal taisykles, kurios neapima ir negali apimti visų galimų atvejų“. Analizuojant specifinius su pelno perkėlimu ir kovos su mokesčių vengimu susijusių taisyklių aspektus, atsižvelgiama į tris pagrindinius pelno perkėlimo šaltinius, kurie įrodyti empiriškai:

1. Skolų perkėlimas;
2. Nematerialaus turto ir intelektualinės nuosavybės vietos pasirinkimas;
3. Strateginė sandorių kainodara.

Daugelyje literatūros šaltinių manoma, kad skolos (tiek vidaus, tiek ir išorinės) yra ta varomoji jėga, kuri skatina perkelti pelną į mažus mokesčio tarifus taikančias šalis, arba du sykius sumažinti mokesčių bazę arba neįtraukti tam tikrų sumų. 2015 m. Europos Komisijos tarnybų darbiniam dokumente „*Bendrovių apmokestinimas pelno mokesčiu Europos Sąjungoje*“ teigiama, kad šiam kanalui turbūt tenka apie trečdalis su pelno perkėlimu susijusios veiklos, o likęs pelno perkėlimas vyksta per sandorių kainodarą ir intelektualinės nuosavybės buvimo vietos pasirinkimą. Buettner ir Wamser (2013) empirinio tyrimo rezultatai rodo, kad mokesčių tarifo skirtumai turi labai didelę įtaką tam, ar bus naudojama vidaus skola, ir palaiko nuomonę, kad vidaus skola naudojama siekiant perkelti pelną į šalis su mažesniu mokesčio tarifu. Kapitalo nepakankamumo taisyklių, kaip kovos su vidaus skolos panaudojimu mokesčiams planuoti priemonės efektyvumą patvirtina Buettner ir kt. (2012). Mokesčių vengimo galimybes per finansavimą įmonių grupės viduje bei licencijavimą aptaria Finke ir kt. (2014). Kaip nurodo Dharmapala (2014), skolos perkėlimas yra vienas galimų kanalų, per kuriuos gali būti vykdoma mokesčių bazės erozija ir pelno perkėlimas, ir primena apie kitus du svarbius elementus: strateginę sandorių kainodarą ir nematerialaus turto vietos pasirinkimą.

Autoriai analizuoja intelektualinės nuosavybės ir nematerialaus turto vaidmenį vykdant mokesčių bazės eroziją ir pelno perkėlimą. Dischinger ir Riedel (2011) patvirtino, kad nematerialaus turto holdingai yra neproporcingai sukonzentruoti jurisdikcijose, kuriose taikomas žemas mokesčio tarifas, o Karkinsky ir Riedel (2012), naudodamiesi Europos patentų tarnybos pareiškimų įregistruoti patentus duomenimis patvirtino, kad įmonių grupėje labiau tikėtina, kad paraišką įregistruoti patentą pateiks filialas, kurio jurisdikcijoje taikomas mažesnis mokesčio tarifas (Fuest ir kt., 2013).

Literatūroje jau seniai pripažinta, kad sandorių kainodaros reguliavimas yra kovos su pelno perkėlimu priemonė (Buettner ir kt., 2014; Finke ir kt., 2014; Lohse ir kt., 2012). Lohse ir Riedel (2013) empirinių duomenų pavyzdžiu įrodo, kad tarptautiniu mastu vykdomas pelno perkėlimas labai sumažėjo po to, kai šalys įvedė arba sugriežtino reikalavimus sandorių kainodaros dokumentams.

Pagrindinis kontroliuojamųjų sandorių kainodaros tikslas – pelno mokesčio bazės paskirstymas tarp valstybių, kuriose įmonės vykdo veiklą. Kontroliuojamųjų sandorių kainodaros pagrindas –

ištiestosios rankos principas (toliau – IRP), įtvirtintas EBPO dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modelio (toliau – Modelinė konvencija) 9 straipsnyje, užtikrina, iš vienos pusės, kiekvienos valstybės teisę apmokestinti joje rinkos sąlygomis uždirbtą pelną, o, iš kitos pusės, tos pačios veiklos tų pačių rezultatų apmokestinimo keliose valstybėse panaikinimą, įsipareigojant koreguoti apmokestinamąjį pelną pagal IRP ir taip sudarant sąlygas verslo plėtrai tarptautiniu mastu.

Vadovaujantis Modelinės konvencijos nuostatomis sudarytos ir Lietuvos Respublikos dvišalės pajamų dvigubo apmokestinimo bei fiskalinių pažeidimų išvengimo sutarys, kurių šiuo metu Lietuvos Respublika yra pasirašiusi ir ratifikavusi su 46 valstybėmis (Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Islandija, Italija, Izraeliu, Jungtine Karalyste, JAV, Kanada, Kazachstanu, Kinija, Korėja, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgu, Makedonija, Malta, Moldova, Nyderlandais, Norvegija, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Rusija, Serbija, Singapūru, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanu, Vengrija, Vokietija). Tarptautinėse sutartyse įtvirtinto IRP taikymą Lietuvos Respublikoje reglamentuoja:

- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMĮ). PMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžiama asocijuotų asmenų sąvoka, 2 str. 23 dalyje – susijusių asmenų sąvoka, 40 str. įtvirtina sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimo ir pajamų ar išmokų apibūdinimo iš naujo principus;
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – GPMĮ). GPMĮ 2 str. 19 dalyje apibrėžiama susijusių asmenų sąvoka, 2 str. 32 dalyje – asocijuotų asmenų sąvoka, 15 str. įtvirtina sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimo ir pajamų ar išmokų apibūdinimo iš naujo principus;
- Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 9 d. įsakymu Nr. 1K-123 patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės. Pažymėtina tai, kad taisyklės pagrįstos EBPO parengtomis ir daugelyje pasaulio valstybių pripažintomis rekomendacijomis dėl sandorių kainodaros daugianacionalinėms įmonėms ir mokesčių administracijoms (EBPO rekomendacijos, angl. *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*).

Analizuojant Lietuvos mokesčių įstatymų specialiąsias nuostatas, skiriamos pagrindinės rizikos (žr. 6 priedas) susijusios su apmokestinamojo pelno apskaičiavimu:

- Pelno mokesčio lengvatų taikymas;
- Sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams pagrįstumas;
- Nuostolių perkėlimo pagrįstumas;
- Sandorių, vykdytų tarp asocijuotų asmenų, kainodara;
- Pelno mokesčiu prie pajamų šaltinio.

VMI nustato atvejus, kai verslo sandoriai planuojami, juos sudarant taip, kad galima būtų pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis¹⁷:

- Nepagrįstai didinami leidžiami atskaitymai;
- Didinamos įsigyjamų arba mažinamos parduodamų prekių bei paslaugų kainos;
- Pasinaudojama kontroliuojamomis „ofšorinėmis“ kompanijomis bei kitais tarpininkais;
- Vykdomi „ištiestosios rankos“ principo neatitinkantys sandoriai su susijusiomis įmonėmis;
- Vykdomas reorganizavimas atskyrimo būdu, kai naujai įkurtas vienetas toliau faktiškai nevykdo veiklos;
- Vykdomas reorganizavimas prisijungiant vienetai, kurio akcijos prieš tai buvo įsigytos iš skolintų lėšų - paskolos palūkanos nepagrįstai atskaitomos iš pajamų;
- Nepagrįstai apskaičiuotas prestižas reorganizavimų ir verslo perleidimų atvejais.

Taigi, nors ir esant bendrosioms ir specialiosioms anti-vengiminėms priemonėms, jos turi būti peržiūrimos ir prireikus koreguojamos, paaiškėjus naujiems mokesčių vengimo būdams¹⁸. Vengimo schemos nuolatos kinta ir tobulėja, siekiant išnaudoti kiekvienos valstybės ir įstatymų silpnąsias vietas

¹⁷ *Pelno mokesčio įstatymas ir jo ryšys su Verslo apskaitos standartais*: seminaro medžiaga. Finansų ministerijos mokymo centras, Vilnius, 2016-03-18.

¹⁸ Tokios pasaulinės korporacijos kaip Apple, Amazon, Starbucks, Google, Fiat, Dell ir kitos, dėl sudėtingos korporatyvinės struktūros, įpareigojančių kainodaros ir mokesčių susitarimų su atskiromis valstybėmis, hibridiniu finansavimo instrumentu, sugebėjo sumažinti efektyvų pelno mokesčio tarifą iki 2-5%. Tai sukėlė plačią diskusiją visuomenėje ir didelį atgarsį atskirų šalių parlamentuose. Tačiau akivaizdu, kad minėtos didžiosios kompanijos veikė laikantis galiojančių teisės aktų ir sumaniai naudojosi atskirų valstybių nustatytais mokestinėmis lengvatomis, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis ir direktyvų spragomis. Galima teigti, kad tokių kompanijų veikla iš esmės yra teisėta, bet pažeidžianti teisės aktų prasmę.

3. MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO KONCEPCINIS MODELIS

Šioje darbo dalyje sudaromas koncepcinis mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis, aprašomi jo sudarymo principai, pasirinkti kriterijai bei pateikiama rizikingumo lygio apskaičiavimo metodika.

3.1. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio sudarymas

Mokesčių vengimo rizikos vertinimui kriterijai parinkti remiantis mokslinės ir specialiosios literatūros, tiriančios mokesčių vengimą, analize juos klasifikuojant į tris grupes: ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius (žr. 3 priedas):

- Ekonominiai – 20 kriterijų;
- Teisiniai-administraciniai – 7 kriterijai;
- Socialiniai-psichologiniai – 7 kriterijai.

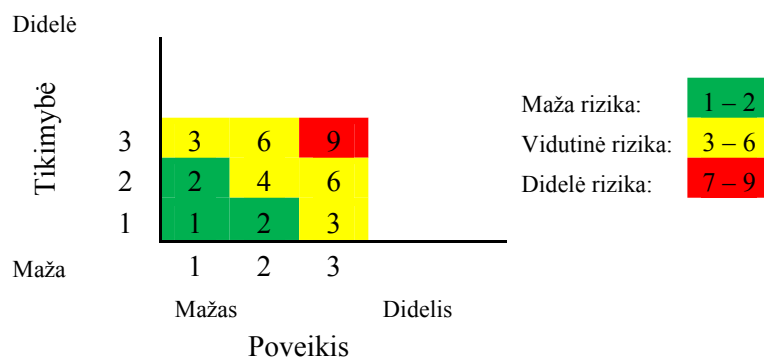
Pirmiausiai parenkami ekonominiai kriterijai, kurie atspindi įmonės finansinę būklę. Jie sudaro didžiausią dalį rizikos vertinime, kadangi tai pagrindiniai duomenys leidžiantys įvertinti įmonės veiklos efektyvumą, mokumą ir stabilumą. Tai svarbūs duomenys vertinant mokesčių vengimo riziką, kadangi prasta įmonės finansinė būklė gali paskatinti įmonę elgtis neteisingai ir neteisėtai mokesčių įstatymų nuostatų atžvilgiu, t.y. slėpti pajamas, nepagrįstai didinti sąnaudas mažinant apmokestinamąjį pelną ar kitais būdais, siekiant išvengti mokesčių. Ekonominių kriterijų reikšmių apskaičiavimui taikomos formulės (žr. 4 priedas), o rizikos nustatymui - matematinės taisyklės (žr. 5 priedas).

Teisiniai-administraciniai kriterijai įvertina pagrindines rizikas susijusias su mokesčių vengimu, kurių požymiai yra pateikti 6 priede. Toliau vertinami socialiniai-psichologiniai kriterijai pagal mokslinėje literatūroje išskirtus veiksnius, kurių sąsajos su mokesčių vengimu buvo nustatytos antroje darbo dalyje, t.y. patirtis, išsilavinimas, bauda, patikrinimo tikimybė, kita žinoma neigiama informacija.

Teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių kriterijų rizikingumo vertinimas atliekamas apskaičiuojant bendrą rizikingumo lygį (*mažas, vidutinis, didelis*), kuris apskaičiuojamas įvertinant kriterijų tikimybę ir jų poveikį naudojant rizikos vertinimo matricą. Šis metodas pasirinktas dėl to, jog jis yra paprastesnis ir ne toks komplikotas kaip atsitiktinių imčių mokesčių auditas, taip pat dėl duomenų riboto prieinamumo. Rizikos vertinimas atliekamas:

1. Kiekvienas kriterijus vertinamas: rizika „yra – 1“, „nėra – 0“;
2. Nustatoma tikimybė (balais) dėl galimo mokesčių vengimo (min 0, max 3);
3. Įvertinamas kriterijaus poveikis (balais) įmonės finansiniams rezultatams (min 0, max 3);
4. Apskaičiuojama bendra įtaka (*tikimybė x poveikis*), balais (min 0, max 9) (žr. X pav.).

5. Įvertinama ar rizika yra svarbi¹⁹: „taip – 1“, „ne – 0“ (min 0, max 7).



6 pav. Teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių kriterijų rizikos vertinimo matrica

¹⁹ Teisinių-administracinių kriterijų (viso 7) rizikingumo lygis: max 7, min 0.
 Socialinių-psichologinių kriterijų (viso 7) rizikingumo lygis: max 7, min 0.

MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIS



EKONOMINIŲ VEIKSNIŲ KRITERIJAI

Informacijos šaltinis: balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, audito ataskaita.

VERTINAMI KRITERIJAI:

Finansiniai:

- Apyvartinis kapitalas;
- Einamojo likvidumo koeficientas;
- Kritinio likvidumo koeficientas;
- Įsiskolinimo koeficientas;
- Skolos ir nuosavo kapitalo santykis;
- Bendrojo mokumo koeficientas;
- Ilgalaikės skolos koeficientas;
- Manevringumo koeficientas;
- Finansinės priklausomybės rodiklis;
- Ilgalaikio turto apyvartumas;
- Bendrasis pelningumas (proc.);
- Veiklos pelningumas (proc.);
- Grynas pelningumas (proc.);
- Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius (proc.);
- Grynas veiklos pelningumas po mokesčių (proc.);
- Pelningumo koeficientas (proc.);
- Turto pelningumas (proc.);
- Nuosavo kapitalo pelningumas (proc.).

Papildomi:

- Esminių klaidų apskaitoje taisymas;
- Nepriklausomo audito išvada modifikuota.



Rizikingumo lygio apskaičiavimas
Apskaičiuojamas suminis kriterijų rizikingumo lygis, pagal matematinės taisyklės:
Min balų suma: 18
Max balų suma: 57

TEISINIŲ-ADMINISTRACINIŲ VEIKSNIŲ KRITERIJAI

Informacijos šaltinis: balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, audito išvada, metinis pranešimas, aiškinamasis raštas ir kt.

VERTINAMI KRITERIJAI:

- Vykdomi sandoriai su vienetais, įregistruotais ar kitaip organizuotais tikslinėse teritorijose;
- Apmokestinamojo pelno mažinimas pelno nesiekiantiems vienetams teiktos paramos suma;
- Mokestinių nuostolių perkėlimas;
- Mokestinių nuostolių perdavimas tarp grupės vienetų;
- Taikoma investicinio projekto, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų lengvata;
- Beprocenčių paskolų gavimas/suteikimas;
- Mokesčių mokėtojo statusas – likviduojamas, restruktūrizuojamas, bankrutuojantis/bankrutavęs.



Rizikingumo lygio apskaičiavimas
(*Tikimybė x Poveikis*)
Apskaičiuojamas suminis kriterijų rizikingumo lygis:
Min balų suma: 0
Max balų suma: 7

SOCIALINIŲ-PSICHOLOGINIŲ VEIKSNIŲ KRITERIJAI

Informacijos šaltinis: metinis pranešimas, aiškinamasis raštas, vidinė įmonės informacija ir kt.

VERTINAMI KRITERIJAI:

- Savininko/vadovo/finansininko atitinkamo darbo patirtis mažesnė nei 3 metai;
- Savininkas/vadovas/finansininkas vadovavo arba buvo atstovai įmonėse, kuriose buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai, piknaudžiavimo atvejai bei kiti mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimai;
- Savininkas/vadovas/finansininkas neturi finansinio išsilavinimo;
- Savininkas/vadovas/finansininkas baustas pagal Administracinės teisės pažeidimo kodeksą (ATPK 173-3, 173-1 str. 2, 3, 4, 5 d., 173 str., 172-1 str. 2, 3 d.);
- Savininkas/vadovas/finansininkas baustas pakartotinai (ATPK);
- Nebuvo tirtas/tikrintas (max 5 metai);
- Yra žinoma kita neigiama informacija apie įmonę ar savininką/vadovą/finansininką.



Rizikingumo lygio apskaičiavimas
(*Tikimybė x Poveikis*)
Apskaičiuojamas suminis kriterijų rizikingumo lygis:
Min balų suma: 0
Max balų suma: 7



BENDRAS RIZIKINGUMO LYGIS

Maža rizika
Rizikingumo balas:
Nuo 18 iki 35 (imtinai)

Vidutinė rizika
Rizikingumo balas:
Nuo 36 iki 52 (imtinai)

Didelė rizika
Rizikingumo balas:
Nuo 53 iki 71 (imtinai)

7 pav. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis

3.2. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas

Sudaryto modelio praktiniam patikrinimui atliekamas 20 Lietuvos įmonių (AB, UAB) mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas. Tyrimui naudoti 2014 metų finansinių ataskaitų duomenys: balanso, pelno (nuostolių) ataskaitos, metinio pranešimo, aiškinamojo rašto ir nepriklausomo auditoriaus audito išvados duomenys. Tyrimo etapai:

- I. Sudaryto modelio pagrindu apskaičiuojamas bendras įmonių rizikingumo lygis.
- II. Tiriamas ryšys tarp įmonių bendro rizikingumo lygio ir pelningumo. Ryšio tarp kintamųjų įvertinimui naudojamas Pirsono (Pearson) koreliacijos koeficientas. Formuluojamos nagrinėjamos situacijos statistinės hipotezės:
 - H_0 - teigia, kad įmonių bendras rizikingumo lygis nepriklauso nuo pelningumo;
 - H_1 - teigia, kad įmonės rizikingumo lygis ir pelningumas yra statistiškai reikšmingai priklausomi kintamieji.
- III. Nustatyta, jog žemas ETR lygis įmonėse atspindi galimą mokesčių vengimo veiklą (žr. 2.3), todėl apskaičiuojama tiriamų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma (ETR) ir tiriamas ryšys tarp ETR ir įmonių bendro rizikingumo lygio. Formuluojamos nagrinėjamos situacijos statistinės hipotezės:
 - H_0 - teigia, kad įmonių bendras rizikingumo lygis nepriklauso nuo ETR;
 - H_1 - teigia, kad įmonės rizikingumo lygis ir ETR yra statistiškai reikšmingai priklausomi kintamieji.

Santykiniam ETR rodikliui apskaičiuoti naudojama formulė: $ETR = \frac{\text{Pelno mokestis}}{\text{Pelnas prieš apmokestinimą}}$

Tyrimo duomenų apdorojimui naudota SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 16.0 ir Excel programinė įranga.

4. MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIO PRITAIKYMAS

Šioje darbo dalyje pateikiamas praktinis modelio pritaikymas ir atliekamas 20 Lietuvos įmonių mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas.

4.1. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio praktinis pritaikymas

Pagal sudarytą modelį, pirmiausiai, apskaičiuojami tiriamų įmonių ekonominiai kriterijai. Ekonominių kriterijų reikšmių apskaičiavimui naudojamos formulės (žr. 4 priedas). Kriterijų rizikingumo lygio nustatymui naudojamos matematinės taisyklės (žr. 5 priedas), todėl pirmiausiai pagrindžiamas jų tinkamumas tolimesniam tyrimui.

9 lentelė. Lietuvos įmonių 2012 – 2014 m. finansiniai rodikliai (Lietuvos statistikos departamentas)

	2012 m.	2013 m.	2014 m.*
<i>Įmonių skaičius (AB, UAB, VĮ, SĮ ir kt.), vnt.</i>	55 512	60 707	64 711
Bendras pelningumas, proc.	18,54	18,46	18,57
Pelningumas, proc.	3,75	3,44	3,26
Nuosavo kapitalo pelningumas, proc.	6,65	6,17	5,76
Grynasis pelningumas, proc.	3,20	2,95	2,64
Turto pelningumas, proc.	3,36	3,11	3,08
Einamojo likvidumo koeficientas, vnt.	1,35	1,34	1,43
Kritinio likvidumo koeficientas, vnt.	0,89	0,89	0,96
Bendrojo mokumo koeficientas, vnt.	1,12	1,10	1,28
Manevringumo koeficientas, vnt.	0,71	0,72	0,70
Įsiskolinimo koeficientas, vnt.	0,45	0,46	0,42

* - išankstiniai duomenys

Remiantis statistikos departamento pateikiamais duomenimis, vertinamų rodiklių vidutinės reikšmės sutampa su vidutinėmis Lietuvos įmonių atitinkamų rodiklių reikšmėmis. Todėl laikoma, kad rizikingumo lygiui įvertinti sudarytos matematinės taisyklės (žr. 5 priedas) yra teisingos.

18-lika iš 20 ekonominių kriterijų yra kiekybiškai apskaičiuojami rodikliai, kiti 2 – kokybiniai: esminių klaidų apskaitoje taisyimas ir modifikuota audito išvada. Įvertinama ar kriterijai tiriamoms įmonėms yra aktualūs (žr. x lent.).

10 lentelė. Kokybinių ekonominių kriterijų įvertinimas

	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"	"F"	"G"	"H"	"I"	"Y"	"J"	"K"	"L"	"M"	"N"	"O"	"P"	"R"	"S"	"T"
K19	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip	Ne	Ne
K20	Ne	Ne	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip	Ne	Ne	Ne	Ne	Taip	Ne	Ne

Pagal finansinių ataskaitų duomenis nustatyta, jog nepriklausomo audito išvada buvo modifikuota (pareikšta sąlyginė nuomonė) „C“, „L“ ir „R“ įmonėms (K20). Tuo tarpu esminių klaidų apskaitoje taisymus, kurios daro poveikį praėjusio laikotarpio finansinių ataskaitų duomenims, tiriamu laikotarpiu atliko įmonė „R“ (K19).

Sąlyginė nuomonė įmonei „C“ grindžiama tuo, jog 2014 m. nebuvo atliktas įmonei priklausančio nekilnojamojo turto tikrosios vertės nustatymas, paskutinis įvertinimas atliktas 2006 m. bei dėl balanse apskaitytų „prekių, skirtų perparduoti“ už 192 tūkst. Lt, kurios per metus nepajudėjo ir nėra aišku ar jos yra likvidžios. Atsižvelgiant į tai, jog perkainojimo rezultatas neturi įtakos mokėtino pelno mokesčio apskaičiavimui (neleidžiami atskaitymai), tai nepadidina rizikos dėl galimo mokesčių vengimo. Tačiau kyla įtarimas dėl „užsigulėjusių“ prekių. Priklausomai nuo to kokios tai prekės: žaliavos, gamybinės prekės, ar tokios prekės kaip įrankiai, kompiuterinė technika ir pan., kyla klausimas kokių tikslu jos yra įsigytos ar pagal turinį jos yra prekės, skirtos perparduoti.

Įmonei „L“ sąlyginė nuomonė grindžiama tuo, jog audito metu nebuvo galimybės patikrinti atsargų likučio 2013 m. gruodžio 31 d., kuris yra reikšmingas nustatant finansinius veiklos rezultatus ir nebuvo galima nustatyti ar nereikėjo koreguoti metų pelną, pateiktą pelno (nuostolių) ataskaitoje. Šiai įmonei pareikšta sąlyginė nuomonė su dalyko pabrėžimo pastraipa. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog įmonei patronuojanti įmonė suteikė neterminuotą paskolą, dėl to įmonės „L“ veiklos tęstinumas priklausys nuo patronuojančios įmonės sprendimų. Atsižvelgiant į pateiktą informaciją, kyla rizika susijusi su „plonosios kapitalizacijos“ taisyklės nesilaikymu. Vadovaujantis minėta taisykle, palūkanos mokamos už kontroliuojamo skolinto kapitalo naudojimą yra laikomos nesusijusiomis su pajamų uždirbimu ir apskaičiuojant kontroliuojamo Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną šių palūkanų dalis neatskaitoma iš Lietuvos vieneto pajamų (PMĮ nustatytas santykis 4:1).

Analizuojant įmonės „R“ audito sąlyginės nuomonės pagrindimą, nustatyta, jog įmonė 2013 m. nurašė beviltišką 1.027 tūkst. Lt skolą tiesiogiai iš nepaskirstyto pelno, nors turėjo pripažinti ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis. Tačiau 2014 m. įmonė ištaisė esminę klaidą koreguodama ankstesnių metų rezultatus. Sprendžiant iš pateiktos informacijos, tikėtina, kad įmonė „R“ pagrįstai pripažino skolą beviltiška ir turi reikalingus dokumentus, įrodančius skolos beviltiškumą ir įmonės pastangas susigrąžinti skolą, leidžiančius įmonei pripažinti skolos sumą leidžiamais atskaitymais pelno mokesčio tikslais (sumažinti ataskaitinių metų apmokestinamąjį pelną).

Įvertinus K19 ir K20 kriterijų reikšmes, toliau apskaičiuojami kiekybiniai įmonių ekonominiai kriterijai. Kaip jau buvo paminėta anksčiau, mokesstinės rizikos vertinimui yra svarbūs įmonių pelningumo rodikliai. Pelno mokesčio vengimo problema įvardijama kaip aktualiausia, kadangi pelno mokesčio apmokestinamoji bazė apskaičiuojama pagal taisykles, kurios, akivaizdu, negali apibrėžti visų atvejų. Tuo pačiu, vertinant tik finansinius rodiklius, be pirminių duomenų šaltinių (sąskaitų,

sutarčių ir kitų apskaitos dokumentų) negalima atmesti tikimybės, jog įmonėje buvo taikoma „kūrybinė apskaita“ ir pateikti rezultatai neatspindi tikros įmonės būklės.

Vienas svarbiausių įmonės veiklos efektyvumo rodiklių yra pelnas prieš palūkanas ir mokesčius (K14). Kadangi dažniausiai įmonės veiklos rezultatą lemia palūkanų sąnaudos už finansines skolas, todėl šis rodiklis parodo visų įmonės pajamų ir sąnaudų (tipinės ir kitos veiklos, išskyrus finansinės ir investicinės veiklos) poveikį įmonės pelningumui.

11 lentelė. Kiekybinių ekonominių kriterijų apskaičiavimas

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18
"A"	-405	0,99	0,57	0,61	0,16	0,65	0,27	1,11	0,65	4,40	12,79	8,30	7,72	8,60	7,31	8,41	19,21	48,99
"B"	12332	4,74	3,45	0,17	0,14	4,71	0,10	0,41	4,71	0,40	18,07	13,11	12,08	-5,27	-4,48	11,93	3,16	3,83
"C"	-325	0,83	0,48	0,62	0,71	0,61	0,45	0,70	0,61	1,76	32,24	6,79	7,59	9,75	8,29	9,11	9,83	26,06
"D"	36840	2,47	2,47	0,29	0,22	2,40	0,21	0,35	2,40	0,22	18,69	11,63	31,47	10,93	-9,29	31,50	5,13	7,27
"E"	1206	2,72	1,46	0,29	0,06	2,41	0,12	0,74	2,42	8,02	6,95	2,85	1,69	4,13	3,51	2,09	6,42	9,08
"F"	41	1,01	0,74	0,40	0,32	1,47	0,15	0,51	1,47	3,78	10,18	0,08	2,12	2,67	2,27	2,50	5,59	9,39
"G"	28452	0,54	0,38	0,46	0,11	1,16	0,17	0,28	1,16	0,86	17,37	5,69	7,02	7,66	6,51	7,35	5,11	9,52
"H"	4393	3,28	2,14	0,52	0,62	0,92	0,39	1,46	0,92	5,19	7,77	3,94	2,46	3,95	3,35	2,92	3,82	7,95
"I"	13846	1,13	0,57	0,56	0,80	0,79	0,31	0,86	0,79	4,28	15,57	2,36	2,08	2,76	2,35	2,35	5,53	12,51
"Y"	-2020	0,54	0,44	0,77	0,00	0,30	0,00	1,80	0,30	3,30	34,47	10,22	8,33	10,22	8,69	9,82	16,07	69,79
"J"	15677	1,13	1,11	0,16	0,00	5,26	0,00	0,17	5,26	0,82	72,83	52,40	20,30	22,31	18,96	22,37	14,23	16,94
"K"	-3181	0,50	0,38	0,78	1,98	0,28	0,70	0,38	0,32	1,53	31,76	10,08	7,10	9,85	8,37	7,68	9,93	44,98
"L"	1499	1,19	0,78	0,60	0,86	0,67	0,04	1,73	0,67	7,94	13,74	1,44	0,75	1,49	1,27	1,02	1,82	4,54
"M"	94513	2,27	2,20	0,36	0,00	1,78	0,00	1,24	1,78	5,70	8,22	4,61	1,47	5,41	4,60	2,09	1,75	2,74
"N"	17808	3,17	1,48	0,19	0,11	4,36	0,01	0,71	4,36	2,12	11,46	2,36	2,09	3,22	2,73	2,57	1,87	2,30
"O"	-3085	0,95	0,52	0,54	0,02	0,85	0,22	0,70	0,85	3,83	5,50	-0,38	1,49	-0,05	-0,05	1,46	3,89	8,46
"P"	85924	2,57	1,13	0,26	0,00	2,80	0,00	0,82	2,80	5,94	14,46	1,81	1,85	2,28	1,93	2,33	4,32	5,86
"R"	2460	7,03	6,75	0,08	0,00	11,97	0,00	0,59	11,97	3,20	25,84	10,24	9,96	10,42	8,86	10,41	14,59	15,80
"S"	758	1,99	0,73	0,71	0,80	0,41	0,44	1,42	0,41	10,36	15,70	2,94	1,38	1,66	1,41	1,47	8,41	29,01
"T"	387	1,02	0,31	0,74	0,62	0,35	0,43	1,21	0,35	1,61	17,75	2,04	-1,50	3,27	2,78	-1,64	-1,65	-6,31

* - „D“, „E“, „F“ ir „J“ – prekybinės įmonės, kitos – gamybinės.

** - vienintelė įmonė „T“ tiriamu laikotarpiu patyrė nuostolių.

Pagal pateikiamus įmonių finansinių rodiklių rezultatus, atkreiptinas dėmesys į įmones „B“, „D“ ir „O“, kurių veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius buvo neigiamas, tačiau pelningumo koeficientas teigiamas, tai reiškia, jog įmonių veikla būtų buvusi nuostolinga jeigu jos nebūtų turėjusios pajamų iš finansinės ir investicinės veiklos. Tai kelia pagrįstų abejonių dėl mokesčių vengimo, kadangi tai prekybinės ir gamybinės įmonės, o pagrindinis pelnas generuojamas iš finansinės ir investicinės veiklos (galima rizika dėl sandorių, vykdytų su asocijuotais asmenimis, kainos neatitikimo ištiestosios rankos principo, „plonos kapitalizacijos“ taisyklės pažeidimų ir kt.).

Detaliau analizuojant šių įmonių pelningumus, nustatyta, jog K11 (bendras pelningumas) rodiklių reikšmės teigiamos, kas rodo, jog įmonės uždirba pelną iš pagrindinės veiklos, tačiau dėl

didelių veiklos sąnaudų, tipinės veiklos pelningumas (K12) neigiamas (galima rizika dėl išlaidų įtrauktų į veiklos sąnaudas, kurios nesusijusios su pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu).

Tikslesniam sąnaudų struktūros įvertinimui reikalingi vidiniai įmonių finansinės apskaitos duomenys, siekiant nustatyti ūkinių operacijų turinį, tačiau galimi rizikos veiksniai yra: neapibrėžtų paslaugų ar paskolų konsultantams, susijusioms šalims, darbuotojams apmokėjimas, įsigijimai reikšmingai aukštesnėmis nei rinkos kainomis, atliekamos ūkinės operacijos neturinčios ekonominio pagrindimo, mokesčių vengimas mažinant pajamas ar didinant sąnaudas bei išlaidas.

Analizuojant K4 (įsiskolinimo koeficientas) nustatyta, jog daugiau nei 70 proc. turto dalies įsigijusios už skolintas lėšas yra įmonės „Y“, „K“, „S“ ir „T“. Yra žinoma, jog įmonės „K“ ir „S“ taikė investicinio projekto lengvatą. Šio rodiklio reikšmę galima vertinti kaip įmonės vykdomos veiklos plėtrą, tačiau čia gali būti išvelgta rizika dėl trečiųjų asmenų (pvz. bankų, kredito bendrovių, asocijuotų asmenų) poveikio. Pavyzdžiui, kreditoriai prieš suteikdami finansavimą įvertina įmonės finansinius rodiklius ir numato tam tikrus reikalavimus ir (ar) apribojimus kredito sutartyse, tokius kaip nustatyto pelningumo proc. išlaikymas, teisių į turtą apribojimas ir pan. Todėl kai yra poveikis, o nepasiteisinant lūkesčiams ateityje – spaudimas, tuomet atsiranda rizika, jog įmonė gali sąmoningai iškraipyti finansinius rezultatus²⁰.

Išsamesniai analizei tikslinga palyginti ilgesnio laikotarpio įmonių pelningumo kitimo tendenciją. Analizuojami 2010-2014 m. duomenys (žr. 12 lent.).

Įvertinus tiriamų įmonių pelningumo kitimą 2014 m. 65 proc. (13 iš 20-ties) įmonių pelningumas mažėjo. Vienas iš rizikos požymių yra staigūs arba neproporcingai didėjantys/mažėjantys pelningumo rodikliai, kurie kelia pagrįstų abejonių dėl galimo mokesčių vengimo. Toks kitimas nustatytas „E“, „G“, „H“, „I“, „K“, „M“, „O“ ir „S“ įmonėse. Verta paminėti, jog nebūtinai didelis pelnas yra gerai, kadangi įmonės suinteresuoti asmenys dėl asmeninių paskatų gali siekti parodyti blogesnę arba geresnę veiklos rezultatą (rizikos veiksniai: sąmoningas neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, fiktyvių sąskaitų išrašymas ir kt).

Pirminės analizės metu nustatyta, kad įmonėse „G“ (2013 m. -18 proc., 2014 m. +72,99 proc.) ir „S“ (2013 m. -94,34 proc., 2014 m. +1195,83 proc.) buvo taikoma investicinio projekto lengvata, todėl 2014 m. ženklus didėjimas gali būti siejamas su pelningai įgyvendintomis investicijomis, kurios įtakojo pelningumo didėjimą, tuo pačiu 2013 m. – mažėjimą (kai yra investuojamos lėšos ir patiriama daugiau sąnaudų nei reikalinga įprastinei įmonės veiklai vykdyti). Įmonės „O“ (2011 m. +278,62 proc., 2012 m. -67,41 proc., 2013 m. +405,91 proc., 2014 m. -71,49 proc.) pelningumo kitime išvelgiamas tendencingas kitimas, kuris gali būti įtakojamas įmonės taikomos apskaitos politikos. Vis dėlto, šios įmonės skirtumai, rizikos atžvilgiu, yra reikšmingi.

²⁰ *Apgaulingas apskaitos tvarkymas ir mokesčių nemokėjimas: teisiniai ir praktiniai aspektai*: seminaro medžiaga. Mokymų ekspertai (lektoriai: prokuroras Vytautas Kukaitis, auditorė Vaida Kačergienė), Vilnius, 2016-04-25.

12 lentelė. Įmonių pelningumo pokyčiai 2010-2014 metais

	2010	2011	2012	2013	2014
Pelningumas („A“), mln. Lt	32,724	30,942	29,804	15,688	17,919
„A“ pelningumo kitimas, %		-5,45	-3,68	-47,36	+14,22
Pelningumas („B“), mln. Lt	0,034	0,100	0,421	0,922	1,433
„B“ pelningumo kitimas, %		+194,12	+321	+119	+55,42
Pelningumas („C“), mln. Lt	0,018	0,116	0,630	0,468	0,686
„C“ pelningumo kitimas, %		+544,44	+443,10	-25,71	+46,58
Pelningumas („D“), mln. Lt	17,249	13,537	7,569	20,353	12,851
„D“ pelningumo kitimas, %		-21,52	-44,09	+168,89	-36,86
Pelningumas („E“), mln. Lt	0,040	0,426	0,802	1,289	0,289
„E“ pelningumo kitimas, %		+965,00	+88,26	+60,72	-77,58
Pelningumas (-) („F“), mln. Lt	(0,439)	0,241	0,806	0,999	0,710
„F“ pelningumo kitimas, %		+154,90	+234,44	+23,95	-28,93
Pelningumas („G“), mln. Lt	1,607	13,488	8,718	7,098	12,279
„G“ pelningumo kitimas, %		+739,33	-35,36	-18,58	+72,99
Pelningumas („H“), mln. Lt	0,018	0,031	0,035	0,011	0,409
„H“ pelningumo kitimas, %		+72,22	+12,90	-68,57	+3618,18
Pelningumas („I“), mln. Lt	21,813	29,993	34,168	11,550	19,478
„I“ pelningumo kitimas, %		+37,50	+13,92	-66,20	+68,64
Pelningumas („Y“), mln. Lt	2,698	3,518	1,035	0,899	1,079
„Y“ pelningumo kitimas, %		+30,39	-70,58	-13,14	+20,02
Pelningumas („J“), mln. Lt	177,448	168,769	171,467	159,771	148,966
„J“ pelningumo kitimas, %		-4,89	+1,59	-6,82	-6,76
Pelningumas („K“), mln. Lt	0,063	0,017	0,044	0,606	4,187
„K“ pelningumo kitimas, %		-73,02	+158,82	+1277,27	+590,92
Pelningumas („L“), mln. Lt	0,190	0,147	0,209	0,457	0,338
„L“ pelningumo kitimas, %		-22,63	+42,18	+118,66	-26,04
Pelningumas („M“), mln. Lt	4,566	11,239	2,312	0,519	5,279
„M“ pelningumo kitimas, %		+146,15	-79,43	-77,55	+917,15
Pelningumas (-) („N“), mln. Lt	(1,080)	(0,954)	(1,565)	0,668	1,037
„N“ pelningumo kitimas, %		+11,67	-64,05	+142,68	+55,24
Pelningumas („O“), mln. Lt	3,568	13,509	4,403	22,275	6,349
„O“ pelningumo kitimas, %		+278,62	-67,41	+405,91	-71,49
Pelningumas („P“), mln. Lt	22,114	9,435	25,173	22,623	12,659
„P“ pelningumo kitimas, %		-57,33	+166,80	-10,13	-44,04
Pelningumas („R“), mln. Lt	0,214	0,516	0,034	0,232	0,806
„R“ pelningumo kitimas, %		+141,12	-93,41	+582,35	+247,41
Pelningumas („S“), mln. Lt	0,007	0,014	0,424	0,024	0,311
„S“ pelningumo kitimas, %		+100,00	+2928,57	-94,34	+1195,83
Pelningumas (-) („T“), mln. Lt	0,886	(7,446)	(6,482)	(2,710)	(0,907)
„T“ pelningumo (-) kitimas, %		-940,41	+12,95	+58,19	+66,53

Vienintelė iš tiriamų įmonių 2011-2014 m. laikotarpiu dirbusi nuostolingai, įmonė „T“. Tačiau vertinant įmonės finansinę būklę, 2011 m. įmonė patyrė didelius nuostolius (2010 m. 0,886 mln. Lt pelno, 2011 m. 7,446 mln. Lt nuostolių), tačiau iš nuostolių mažėjimo (2012 m. -6,482 mln. Lt, 2013 m. -2,71 mln. Lt, 2014 m. -0,907 mln. Lt), daroma prielaida, kad įmonės taikoma veiklos strategija sėkminga ir ktėtina, jog 2015 m. įmonė generuos pelną.

Sekantis tyrimo uždavinys – teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių kriterijų nustatymas, naudojant rizikos vertinimo matricą, pagal sudarytą vertinimo metodiką (žr. 3.1.). Pirmiausiai vertinamas kriterijaus aktualumas: „yra – 1“, „nėra – 0“.

13 lentelė. Teisinių-administracinių kriterijų nustatymas

	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"	"F"	"G"	"H"	"I"	"Y"	"J"	"K"	"L"	"M"	"N"	"O"	"P"	"R"	"S"	"T"
K22	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0
K23	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K24	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K25	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0
K27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

K21 (*vykdomi sandoriai su vienetais, įregistruotais ar kitaip organizuotais tikslinėse teritorijose*) ir K26 (*beprocenčių paskolų gavimas/suteikimas, kontroliuojamų sandorių kainodaros pažeidimas susijęs su paskolų teikimu asocijuotiems asmenims*) kriterijų įvertinimui reikalinga informacija įmonių ataskaitose nebuvo atskleista. Įmonių ataskaitose pateikiama informacija apie paskolas, gautas/suteiktas paskolas iš asocijuotų asmenų, tačiau nėra galimybės nustatyti ar įmonė nėra suteikusi ir beprocenčių paskolų (juridiniams ar fiziniams asmenims).

Nei vienai iš tiriamų įmonių nėra įregistruotas teisinis statusas likviduojamas, restruktūrizuojamas, bankrutuojantis/bankrutavęs (K27). Ankstesnių laikotarpių mokestinius nuostolius perkėlė įmonė „D“, 2014 metais nuostolius perėmė iš grupės vienetų taip pat įmonė „D“ (K23, K24). 50 proc. įmonių mažino 2014 metų apmokestinamąjį pelną pelno nesiekiantiems vienetams teiktos paramos suma (10 iš 20-ties) (K22). Nustatyta, jog 5 įmonės taikė investicinio projekto lengvatą (K25), t.y. sumažino ataskaitinių metų apmokestinamąjį pelną pagal PMĮ 46¹ str. 1 d. nuostatas.

Vertinant socialinius-psichologinius kriterijus nebuvo gauti duomenys įvertinti K29 (*savininkas/vadovas/finansininkas vadovavo arba buvo atstovai įmonėse, kuriose buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimai*), K31 (*savininkas/vadovas/finansininkas baustas pagal Administracinio teisės pažeidimo kodeksą*), K32 (*savininkas/vadovas/finansininkas pakartotinai baustas pagal Administracinio teisės pažeidimo kodeksą*) ir K33 (*nebuvo tirtas/tikrintas (mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis 5 metai, MAĮ 68 str.)*) kriterijų reikšmes.

Vertinant likusius socialinius-psichologinius kriterijus nustatyta, jog visų tiriamų įmonių vadovai/finansininkai turi pakankamą darbo patirtį (K28 – *daugiau nei 3 metai*) bei įvertinus aiškinamuosiuose raštuose bei metiniuose pranešimuose atskleistą informaciją daroma prielaida, jog visų įmonių vadovai/finansininkai turi reikiamą išsilavinimą.

14 lentelė. Socialinių-psichologinių kriterijų nustatymas

	"A"	"B"	"C"	"D"	"E"	"F"	"G"	"H"	"I"	"Y"	"J"	"K"	"L"	"M"	"N"	"O"	"P"	"R"	"S"	"T"
K28	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K34	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Siekiant įvertinti K34 (*žinoma kita neigiama informacija*) išanalizuota tiek aiškinamuosiuose raštuose atskleista informacija, tiek viešai skelbtina informacija internete²¹, įmonių internetinėse svetainėse. Žinoma, pati įmonė yra linkusi nepateikti neigiamos informacijos, todėl įmonių teikiamose ataskaitose ir interneto svetainėse reikšmingos neigiamos informacijos, kuri turėtų poveikį mokesčių vengimui, nenustatyta.

Vertinant viešoje erdvėje pateiktą kitų šalių informaciją apie įmones, nustatyta, jog gausu neigiamų atsiliepimų iš esamų/buvusių įmonių „A“ ir „K“ darbuotojų, tačiau įvertinus informaciją apie šių įmonių darbuotojų skaičiaus kitimo tendencijas, reikšmingų neatitikimų nenustatyta, todėl ši informacija nevertinama.

Apibendrinant praktinį mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelio pritaikymą, argumentuojamas šio tyrimo apribojimas – viešai prieinamos informacijos stoka. Kaip rodo daugelio atliktų tyrimų rezultatai – tai jautrus duomenys ir asmenys vengia (nepateikia) tiesaus atsakymo (informacijos) į klausimus susijusius su mokesčių įstatymų nuostatų nesilaikymu. Duomenis apie mokesčių vengimą, kaip rodo daugelio šalių praktika, įskaitant ir Lietuvos, gauti labai sunku dėl įvairių priežasčių, dažniausiai tai konfidencialūs duomenys, paprastai prieinami tik kontroliuojančių institucijų vidiniam vartojimui. Todėl, dėl duomenų neprieinamumo nebuvo galima įvertinti tiriamų įmonių K21, K26 teisinių-administracinių ir K29, K31, K32, K33 socialinių-psichologinių kriterijų.

Pagal sudarytą mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelį, tiriamoms įmonėms buvo vertinami:

- 20 ekonominių kriterijų iš 20 galimų;
- 5 teisiniai-administraciniai kriterijai iš 7 galimų;
- 3 socialiniai-psichologiniai kriterijai iš 7.

Įmonių kriterijų reikšmės, kurios buvo identifikuotos ir bus naudojamos atliekant mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimą, nustatytos:

- 20 ekonominių kriterijų iš 20;
- 4 teisiniams-administraciniams iš 5;
- 0 socialinių-psichologinių iš 3.

²¹ www.rekvizitai.lt pateikiama informacija apie įmonių kreditingumo riziką, skolas, darbuotojų skaičiaus kitimą, bylas, kuriose dalyvavo įmonė, atsiliepimai bei viešoje erdvėje publikuoti straipsniai apie įmonę.

Pagal nustatytas kriterijų reikšmes, matome, jog bendrą įmonių rizikingumo lygį reikšmingiausiai lems ekonominiai kriterijai, kurie įvertina įmonės finansinę būklę, bei teisiniai-administraciniai kriterijai, kurie susiję su apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimu. Nustatytų kriterijų pagrindu atliekamas tiriamų įmonių mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas.

4.2. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas

Pagal trečioje dalyje pateiktą tyrimo metodiką, atliekamas mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimas, kuris susideda iš III etapų.

I tyrimo etapas: apskaičiuojamas įmonių, kiekvienos kriterijų grupės atskirai (ekonominių, teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių), bendras rizikingumo balas.

Rizikingumo lygio apskaičiavimas ekonominiams kriterijams: įmonių ekonominių kriterijų reikšmėms (žr. 11 lent.) rizikos balai priskiriami pagal matematinės taisyklės. Bendras rizikingumas apskaičiuojamas sudedant visų įmonės kriterijų rizikos balus.

Apskaičiuojamas suminis kriterijų rizikingumo lygis, pagal matematinės taisyklės: min balų suma – 18, max balų suma – 57.

15 lentelė. Ekonominių kriterijų bendras rizikingumo balas

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20	Bendras rizikingumas
"A"	3	3	2	2	1	2	1	1	2	1	2	1	1	2	2	1	2	1	0	0	30
"B"	1	1	1	1	1	1	1	2	1	3	2	3	1	3	3	1	3	3	0	0	32
"C"	3	3	3	2	3	2	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	2	0	1	35
"D"*	1	1	1	1	2	1	1	2	1	3	2	3	1	1	1	1	2	3	0	0	28
"E"*	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3	2	3	0	0	33
"F"*	2	2	2	1	2	2	1	1	2	1	2	3	2	1	1	3	2	3	0	0	33
"G"	3	3	3	1	1	2	1	3	2	3	2	1	1	3	2	1	2	3	0	0	37
"H"	1	1	1	2	3	2	1	1	2	1	3	2	2	3	3	3	3	3	0	0	37
"I"	1	2	2	2	3	2	1	1	2	1	2	3	2	3	3	3	2	2	0	0	37
"Y"	3	3	3	3	1	3	1	1	3	1	1	1	1	2	2	1	2	1	0	0	33
"J"*	1	2	1	1	1	1	1	3	1	3	1	1	1	1	1	1	2	2	0	0	25
"K"	3	3	3	3	3	3	2	2	3	2	1	1	1	2	2	1	2	1	0	0	38
"L"	1	2	2	2	3	2	1	1	2	1	2	3	3	3	3	3	3	3	0	1	41
"M"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	2	3	3	3	3	3	3	0	0	33
"N"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	3	2	3	3	3	3	3	0	0	33
"O"	3	3	2	2	1	2	1	1	2	1	3	3	3	3	3	3	3	3	0	0	42
"P"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	3	3	3	3	3	3	0	0	33
"R"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	2	2	2	1	25
"S"	1	2	2	3	3	3	1	1	3	1	2	3	3	3	3	3	2	2	0	0	41
"T"	2	2	3	3	3	3	1	1	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	0	0	46

Rizikingumo lygio apskaičiavimas (Tikimybė (T) x Poveikis (P)) teisiniams-administraciniams kriterijams: apskaičiuojant teisinių-administracinių kriterijų rizikingumo lygį, iš

20-ties toliau vertinama 12 įmonių, kurioms buvo nustatytos kriterijų reikšmės (žr. 13 lent.) Apskaičiuojamas suminis kriterijų rizikingumo lygis: min balų suma – 0, max balų suma – 7.

Įmonių „B“, „C“, „N“, „O“, „P“, „M“ ir „T“ suminis teisinių-administracinių veiksmų rizikingumo lygis – 0 balų.

16 lentelė. Teisinių-administracinių kriterijų apskaičiavimas

	K22	T	P	K22 (TxP)	K23	T	P	K23 (TxP)	K24	T	P	K24 (TxP)	K25	T	P	K25 (TxP)
"A"	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2
"D"*	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	2	2	0	0	0	0
"E"	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"G"	1	1	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2
"H"	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"I"	1	1	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"Y"	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"J"*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3	3
"K"	1	1	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2
"L"	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"R"	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
"S"	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3	3

Tikimybės nustatymo prielaidos: sumažinti mokesčių vengimo riziką iki 0 yra neįmanoma, todėl atsižvelgiant į tai, jog visų tirtų įmonių metinės finansinės ataskaitos yra audituotos bei nėra pareikštos sąlyginės nuomonės dėl analizuojamų teisinių-administracinių kriterijų, todėl visų įmonių kriterijų tikimybė vertinama „1“. Argumentuojami 16 lentelėje pateikti įvertinimai:

- „A“: K22 – 2014 m. suteiktos paramos suma 3 tūkst. Lt, eliminuoti tikimybę jog nebuvo pažeistos įstatymo nuostatos negalime (T – 1), tačiau vertinant poveikį – jis nėra reikšmingas (P – 0). K25 – taikyta investicinio projekto lengvata 1.435 tūkst. Lt (P – 2);
- „D“: K23 – perkelti praėjusių laikotarpių mokestiniai nuostoliai 166 tūkst. Lt (P – 1), K24 – perimti nuostoliai iš grupės vienetų 938 tūkst. Lt (P – 2);
- „E“: K22 – teiktos paramos suma 2014 m. buvo nereikšminga, 1 tūkst. Lt (P – 0);
- „G“: K22 – 2014 m. suteiktos paramos suma 49 tūkst. Lt (P – 2), K25 – taikyta investicinio projekto lengvata 1.128 tūkst. Lt (P – 2);
- „H“: K22 – 4 tūkst. Lt (P – 1). Poveikis įvertintas atsižvelgiant į įmonės apyvartą;
- „I“: K22 – 2014 m. suteiktos paramos suma 293 tūkst. Lt, tai reikšmingai didelė suma (P-3);
- „Y“: K22 – suma nereikšminga, 2 tūkst. Lt (P – 0);
- „J“: K25 – pritaikyta 7.789 tūkst. Lt vykdyto investicinio projekto lengvata (P – 3);
- „K“: K22 – suteikta 31 tūkst. Lt parama (P – 2), K25 – pritaikyta 2.122 tūkst. Lt pelno mokesčio lengvata dėl vykdyto investicinio projekto (P – 2);
- „L“: K22 – 1,6 tūkst. Lt (P – 0);

- „R“: K22 – 1 tūkst. Lt (P – 0);
- „S“: K22 – 2 tūkst. Lt (P – 1), K25 – pasinaudota 139 tūkst. Lt pelno mokesčio lengvata vykdant investicinį projektą (P – 3). Poveikis vertinamas kaip didelis, kadangi suma reikšminga vertinant pagal įmonės apyvartą bei dėl to, jog nėra atskleista detalesnė informacija įmonės aiškinamajame rašte.

Apibendrinant įvertintus kriterijus išskiriamos pagrindinės rizikos susijusios su mokesčių vengimu:

1. Rizika dėl taikytos investicinio projekto lengvatos:
 - 1.1. pelnas nepagrįstai sumažintas įsigytu ilgalaikiu turtu, kuris pagal galiojančius teisės aktus nepriskirtinas investicinio projekto ilgalaikio turto grupėms;
 - 1.2. investiciniam projektui nepagrįstai priskirtas ilgalaikis turtas, kuris skirtas tik pakeisti turimą tos pačios paskirties turtą;
 - 1.3. investicijų lengvata nepagrįstai pritaikyta vėliau išnuomotam turtui;
 - 1.4. nėra įrodymų, kad ilgalaikis turtas pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus arba investiciniam turtui priskirtas ilgalaikis turtas, kuris pagamintas anksčiau nei prieš du metus nuo įvedimo į eksploataciją dienos;
 - 1.5. neteisingai prie investicinio projekto įtrauktos įsigytos kompiuterinės programos, skirtos įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymui ir kt.
2. Rizika dėl teiktos paramos:
 - 2.1. suteikta parama panaudota ne pagal paskirtį (pvz.: prabangaus automobilio įsigijimui, paskolų gražinimui, išlaidoms, nesusijusioms su visuomenei naudingais tikslais, apmokėti);
 - 2.2. suteikta parama viešajai įstaigai, kuriai panaikintas paramos gavėjo statusas.
3. Rizika dėl mokestinių nuostolių perkėlimo/perdavimo:
 - 3.1. neteisingai perkelti mokestiniai nuostoliai;
 - 3.2. įmonė netęsia veiklos iš kurios susidarę nuostoliai yra perkeliama;
 - 3.3. įmonė sumažina apmokestinamąjį pelną, kai nuostolį perdavę vienetai netenkina vienos iš PMĮ 56¹ str. keliamų sąlygų, nuostolių perdavimo momentu turi mokestinę nepriemoką;
 - 3.4. nuostolis gali būti apskaičiuotas nepagrįstai per didelis.

Apskaičiavus ir įvertinus visus įmonių ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius kriterijus, apskaičiuojamas bendras įmonių rizikingumo lygis dėl galimo mokesčių vengimo (žr. 17 lent.).

17 lentelė. Bendras įmonių rizikingumo lygio nustatymas

	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20	K22	K23	K24	K25	K27	K28	K30	K34	Bendras rizikingumo lygis*
"A"	3	3	2	2	1	2	1	1	2	1	2	1	1	2	2	1	2	1	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	32
"B"	1	1	1	1	1	1	1	2	1	3	2	3	1	3	3	1	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	32
"C"	3	3	3	2	3	2	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	35
"D"	1	1	1	1	2	1	1	2	1	3	2	3	1	1	1	1	2	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28
"E"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	3	3	3	3	3	2	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"F"	2	2	2	1	2	2	1	1	2	1	2	3	2	1	1	3	2	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"G"	3	3	3	1	1	2	1	3	2	3	2	1	1	3	2	1	2	3	0	0	2	0	0	2	0	0	0	0	41
"H"	1	1	1	2	3	2	1	1	2	1	3	2	2	3	3	3	3	3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	38
"I"	1	2	2	2	3	2	1	1	2	1	2	3	2	3	3	3	2	2	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	40
"Y"	3	3	3	3	1	3	1	1	3	1	1	1	1	2	2	1	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"J"	1	2	1	1	1	1	1	3	1	3	1	1	1	1	1	1	2	2	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	28
"K"	3	3	3	3	3	3	2	2	3	2	1	1	1	2	2	1	2	1	0	0	2	0	0	2	0	0	0	0	42
"L"	1	2	2	2	3	2	1	1	2	1	2	3	3	3	3	3	3	3	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	41
"M"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3	2	3	3	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"N"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	3	2	3	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"O"	3	3	2	2	1	2	1	1	2	1	3	3	3	3	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	42
"P"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	3	3	3	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	33
"R"	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	2	2	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	25
"S"	1	2	2	3	3	3	1	1	3	1	2	3	3	3	3	3	3	2	2	0	1	0	0	3	0	0	0	0	45
"T"	2	2	3	3	3	3	1	1	3	2	2	3	3	3	3	3	3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	46

* - Maža rizika: 18 - 35; vidutinė rizika: 36 - 52; didelė rizika: 53 - 71.

Apskaičiuavus bendrą įmonių rizikingumo lygį vidutinė mokesčių vengimo rizika nustatyta 8 įmonėms iš 20-ties („G“, „H“, „I“, „K“, „L“, „O“, „S“ ir „T“). Iš visų tirtų įmonių didžiausias rizikingumo lygis (virš 40 balų) nustatytas įmonėms: „G“, „I“, „K“, „L“, „O“, „S“ ir „T“.

II tyrimo etapas: tiriamas ryšys tarp įmonių bendro rizikingumo lygio ir pelningumo.

Gauti koreliacinės analizės rezultatai pateikti 8 pav., su 95 proc. garantija galima teigti, kad tarp kintamųjų yra statistiškai reikšmingas tiesinis ryšys (stebėta p-reikšmė yra mažesnė už 0,005). H^0 hipotezė atmetama, priimama alternatyvi H^1 hipotezė – įmonės bendras rizikingumas ir įmonės pelningumas yra statistiškai reikšmingai priklausomi kintamieji (p-reikšmė (*Sig. 2 tailed*) $p=0,003$, $p < 0,005$).

Correlations

		Bendras_rizikingumas	Pelningumas
Bendras_rizikingumas	Pearson Correlation	1	-,671**
	Sig. (2-tailed)		,003
	N	20	20
Pelningumas	Pearson Correlation	-,671**	1
	Sig. (2-tailed)	,003	
	N	20	20

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

8 pav. Ryšio tarp įmonės bendro rizikingumo ir įmonės pelningumo tyrimas

Tarp kintamųjų yra vidutinio stiprumo, statistiškai reikšmingas tiesinis ryšys ($r = -0.671$). Neigiama r reikšmė rodo atvirkštinę priklausomybę, t.y. prastėjant įmonės finansiniams rodikliams, įmonės bendras rizikingumas²² didės, todėl galima teigti, jog mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis gali būti taikomas.

III tyrimo etapas: apskaičiuojama tiriamų įmonių efektyvi pelno mokesčio norma (ETR) ir tiriamas ryšys tarp ETR ir įmonių bendro rizikingumo lygio.

Remiantis ankstesnių tyrimų rezultatais, nustatyta jog įmonėse žemas ETR atspindi galimą mokesčių vengimo rezultata. Todėl tiriamas ryšys, siekiant nustatyti ar įmonės ETR ir bendras rizikingumo lygis yra priklausomi kintamieji.

²² Argumentuojant modelio pritaikomumą, kuris vertina įmonių pelningumo rodiklius, pateikiamas pavyzdys: „Valstybinė mokesčių inspekcija įgyvendindama projektą „Nuostolinga įmonė“, patikrino bendrovę, kelerius metus nuostolingai vykdančią veiklą. Nustatyta, kad bendrovė, įsigijusi itin brangius daiktus, nepagrįstai iš pajamų atskaitė ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudas ir taip beveik 0,5 mln. litų padidino įmonės nuostolius. Vykdamas projektą „Nuostolinga įmonė“ įmonių deklaruoti nuostoliai sumažėjo beveik **10 mln. litų**, padidinus pelno mokesčio bazę, papildomai apskaičiuota ir sumokėta **155 tūkst. litų** pelno mokesčio.“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2016-03-05]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/hU6yeb4bVUJN/content/mokesciu-inspektoriu-akiratyje-%E2%80%93-nuostolinga-bendrove-puse-milijono-isleidusi-keliolikai-rasikliu-ir-laikrodziui>

18 lentelė. Įmonių efektyvios pelno mokesčio normos (ETR) apskaičiavimas

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	Y	J	K	L	M	N	O	P	R	S	T
Bendras rizikingumas	32	32	35	28	33	33	41	38	40	33	28	42	41	33	33	42	33	25	45	46
ETR, %	8,25	1,26	16,91	0,09	19,38	15,07	4,48	15,89	11,74	15,29	9,26	7,59	26,63	29,36	18,90	2,55	20,89	4,34	6,33	0,00

Tiesioginio ryšio tarp ETR ir bendro rizikingumo nenustatyta (žr. 9 pav.). Tai patvirtina Hanlon ir Heitzman (2010) išsakytą kritiką dėl efektyvios pelno mokesčio normos poveikio, kadangi skirtumas tarp įstatyme nustatytos pelno mokesčio normos ir įmonės efektyvios pelno mokesčio normos gali atsirasti dėl laikinųjų ir nuolatinių finansinės ir mokestinės apskaitos skirtumų (angl. *book-tax difference*).

H^0 hipotezė priimama – įmonės bendras rizikingumas ir ETR nėra statistiškai reikšmingai priklausomi kintamieji (p-reikšmė (Sig. 2 tailed) $p=0,599$, $p>0,005$).

Correlations

		Bendras_rizikingumo_lygis	ETR
Bendras_rizikingumo_lygis	Pearson Correlation	1	-,125
	Sig. (2-tailed)		,599
	N	20	20
ETR	Pearson Correlation	-,125	1
	Sig. (2-tailed)	,599	
	N	20	20

9 pav. Ryšio tarp įmonės bendro rizikingumo lygio ir ETR tyrimas

Tačiau šis rodiklis vertinamas kaip reikšminga informacija nustatant galimą mokesčių vengimą. Mažiausias ETR²³ nustatytas įmonei „D“ (0,09 proc.) (žr. 19 lent.). Tai parodaksali situacija, kadangi šios įmonės bendras rizikingumo lygis – 32 balai (maža rizika). Šios įmonės veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius buvo neigiamas, tačiau pelningumo koeficientas teigiamas dėl finansinės ir investicinės veiklos pajamų (pelno mokesčio tikslais – Lietuvos vieneto neapmokestinamos dividendų pajamos). Žemas ETR nustatytas 4 iš 8 rizikingiausių (vidutinės rizikos) įmonių („G“ – 4,48 proc., „K“ – 7,59 proc., „O“ – 2,55 proc., „S“ – 6,33 proc.).

Mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimo išvada: atlikus 20 Lietuvos įmonių mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimą, pagal sudarytą mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelį, iš 20-ties tirtų įmonių 8-ioms nustatyta vidutinė rizika dėl galimo mokesčių vengimo (įmonės: „G“, „H“,

²³ Pelno mokesčio tarifas 2014 m. – 15 proc.

„I“, „K“, „L“, „O“, „S“ ir „T“). Šių įmonių bendras rizikingumo balas sudarė nuo 38 iki 46 rizikos balų.

19 lentelė. Įmonių bendro rizikingumo lygio apibendrinimas

	Ekonominiai	Teisiniai-administraciniai	Socialiniai-psichologiniai	Bendras rizikingumo lygis	Rizika	ETR, %
"A"	30	2	0	32	Maža	8,25
"B"	32	0	0	32	Maža	1,19
"C"	35	0	0	35	Maža	16,91
"D"*	28	0	0	28	Maža	0,09
"E"*	33	0	0	33	Maža	19,38
"F"*	33	0	0	33	Maža	15,07
"G"	37	4	0	41	Vidutinė	4,48
"H"	37	1	0	38	Vidutinė	15,89
"I"	37	3	0	40	Vidutinė	11,74
"Y"	33	0	0	33	Maža	15,29
"J"*	25	3	0	28	Maža	9,26
"K"	38	4	0	42	Vidutinė	7,59
"L"	41	0	0	41	Vidutinė	26,63
"M"	33	0	0	33	Maža	29,36
"N"	33	0	0	33	Maža	18,90
"O"	42	0	0	42	Vidutinė	2,55
"P"	33	0	0	33	Maža	20,89
"R"	25	0	0	25	Maža	4,34
"S"	41	4	0	45	Vidutinė	6,33
"T"	46	0	0	46	Vidutinė	0,00

Tyrimo rezultatai tik iš dalies patvirtino prielaidą, jog įmonėse žemas ETR dydis atspindi galimą mokesčių vengimą. Tik 4 iš 8 įmonių, surinkusių didžiausią rizikos balų sumą, ETR buvo itin žemas („T“ – 0 proc., nes tiriamu laikotarpiu patyrė nuostolių). Atsižvelgiant į tyrimo apribojimus, jog dėl duomenų neprieinamumo nebuvo įvertinti socialiniai-psichologiniai kriterijai, manoma, jog juos įvertinus bendras įmonių rizikingumas padidėtų. Toliau apibendrinami įmonių, kurioms nustatyta vidutinė rizika, tyrimo rezultatai.

Įmonė „G“: 41 rizikos balas, 4,48 proc. ETR. 2014 m. suteiktos paramos suma 49 tūkst. Lt, dėl taikytos investicinio projekto lengvatos 1.128 tūkst. Lt sumažintas ataskaitinių metų apmokestinamas pelnas, todėl pirminės analizės metu nustatytus reikšmingus pelningumo pokyčius 2013-2014 m. galima sieti su sėkmingai įgyvendintomis investicijomis. Bendrai įvertinus įmonės finansinę būklę, teigiama, jog rizika dėl mokesčių vengimo išlieka tik dėl teisinių-administracinių veiksnių, todėl atsižvelgiant į išanalizuotą informaciją, netikslinga įmonę „G“ laikyti vidutinės rizikos.

Įmonė „H“: 38 rizikos balai, 15,89 proc. ETR. Šios įmonės bendrą rizikingumą nulėmė prasti pelningumo rodikliai (veiklos pelningumas 3,94 proc., veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius 3,95 proc., grynas pelningumas 2,46 proc.), tačiau įvertinus 2013-2014 m. pelningumo kitimą galima teigti, jog įmonės finansinė būklė gerėja, o tai reiškia jog jos rizikingumas mažėja (žr. 8

pav.). Įvertinus ETR rodiklį, matome, jog įmonės apskaičiuotas ataskaitinių metų pelno mokestis atitinka 15 proc. pelno mokesčio tarifą. Išanalizavus įmonės informaciją rizika minimizuojama.

Įmonė „I“: 40 rizikos balų, 11,74 proc. ETR. Ši įmonė susiduria su mokumo problema (kritinio likvidumo koeficientas 0,57), riziką lemia įmonių veiklos sąnaudų lygis (bendras pelningumas 15,57 proc., veiklos pelningumas 2,36 proc.). Daugiau nei pusė įmonės turto įsigyta skolintomis lėšomis (įsiskolinimo koeficientas 0,56), tačiau 2014 m. suteiktos paramos suma siekia 293 tūkst. Lt. Todėl kyla pagrįsta abejonė ar įmonės finansiniai rodikliai atspindi tikrą ir teisingą įmonės veiklos rezultatą ar visos įmonės ūkinės operacijos turi ekonominį pagrindimą.

Įmonė „K“: 42 rizikos balai, 7,59 proc. ETR. Daugiau nei 70 proc. turto dalies įsigijusi už skolintas lėšas (įsiskolinimo koeficientas 0,78). Žemi likvidumo rodikliai (einamojo likvidumo koeficientas 0,50, kritinio likvidumo koeficientas 0,38). Neigiamas apyvartinis kapitalas (-3.181 tūkst. Lt), tačiau 2014 m. suteikta paramos už 31 tūkst. Lt. Vertinant pelningumą, rodikliai aukšti (bendras pelningumas 31,76 proc., veiklos pelningumas 10,08 proc.), vis dėlto, didelės veiklos sąnaudos, lyginant su savikainos struktūra. Žemą ETR paaiškina 2014 m. pritaikyta 2.122 tūkst. Lt pelno mokesčio lengvata dėl vykdyto investicinio projekto. Nors įmonės veikla pelninga, tačiau atsižvelgiant į kitus paminėtus faktorius, rizika išlieka.

Įmonė „L“: 41 rizikos balas, 26,63 proc. ETR, dvigubai didesnis nei nustatytas 15 proc., šis skirtumas gali būti susijęs su ribojamų dydžių ar neleidžiamais atskaitymais pelno mokesčio prasme. Skolos ir nuosavybės santykis 0,86, bendras mokumas 0,67. Žemi pelningumo rodikliai (bendras pelningumas 13,74 proc., veiklos pelningumas 1,44 proc., grynas pelningumas 0,75 proc.). Pirminės analizės metu nustatyta, jog įmonei „L“ buvo pareikšta nepriklausomo auditoriaus sąlyginė nuomonė dėl atsargų likučio 2013 m. gruodžio 31 d., bei atkreiptas dėmesys į tai, jog įmonei patronuojanti įmonė suteikė neterminuotą paskolą (kyla rizika susijusi su „plonosios kapitalizacijos“ taisyklės nesilaikymu). Įvertinus visus duomenis įmonė laikoma rizikinga. Pagrindinės rizikos gali būti susiję su neteisingu ir neteisėtu sąnaudų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams, sandorių vykdytų tarp asocijuotų asmenų kainodara.

Įmonė „O“: 42 rizikos balai, 2,55 proc. ETR. Bendras pelningumas 5,50 proc., tipinės veiklos pelningumas -0,38 proc., grynas pelningumas 1,49 proc. Įmonės pelningumo kitimas kelia abejonių (2011 m. +278,62 proc., 2012 m. -67,41 proc., 2013 m. +405,91 proc., 2014 m. -71,49 proc.). Pagal finansinių rodiklių rezultatus, atkreiptinas dėmesys į veiklos pelningumą prieš palūkanas ir mokesčius, kuris buvo neigiamas, tačiau pelningumo koeficientas teigiamas, tai reiškia, jog įmonės veikla būtų buvusi nuostolinga jeigu nebūtų turėjusi pajamų iš finansinės ir investicinės veiklos (dividendų pajamos). Pagal aiškinamajame rašte atskleistą informaciją identifikuotos papildomos rizikos, susijusios su baudų ir delspinigių mokėjimu (170 tūkst. Lt), su tantjemų valdybų nariams išmokomis (150 tūkst. Lt) (žr. 6 priedas), todėl įmonė laikoma vidutinio rizikingumo, rizika neminimizuojama.

Įmonė „S“: 45 rizikos balai, 6,33 proc. ETR. Vertinant įmonės finansinius rodiklius, nustatyti žemi pelningumo rodikliai (bendras pelningumas 15,70 proc., veiklos pelningumas 2,94 proc., grynas pelningumas 1,41 proc.). Skolos ir nuosavo kapitalo santykis 0,80, t.y. 80 proc. turto įmonė įsigijusi skolintomis lėšomis. Žemą ETR paaiškina 2014 m. pasinaudota 139 tūkst. Lt pelno mokesčio lengvata vykdant investicinį projektą. 2013-2014 m. pelningumo pokyčiai: 2013 m. 24 tūkst. Lt pelno; 2014 m. 311 tūkst. Lt pelno. Rizika įžvelgiama dėl įmonės veiklos sąnaudų lygio, tačiau įvertinus visą anksčiau aptartą informaciją, įmonė „S“ nelaikoma vidutinio rizikingumo įmone.

Įmonė „T“: 46 rizikos balai, vienintelė iš tirtų įmonių 2014 m. patyrusi nuostolių. Atsižvelgiant į įmonės pelningumo ženklų didėjimą (2012 m. 6,482 mln. Lt nuostolių, 2013 m. 2,710 mln. Lt nuostolių, 2014 m. 0,907 mln. Lt nuostolių), bei dėl patirtų nuostolių, prastus finansinius rodiklius, įmonė nelaikoma rizikinga. Kitų papildomų rizikų neįžvelgta.

Apibendrinus tyrimo rezultatus matome, jog atrinkus rizikingiausias įmones, kiekvienu atveju reikalinga įvertinti konkrečios įmonės duomenis. Šiuo atveju, iš 8 rizikingų įmonių mokesčių vengimo atžvilgiu, atrinktos 4 įmonės, kurių rizika išlieka vidutinė.

Vis dėlto, mokesčių vengimo rizikos aptikimas, nustatymas ir tinkamas įvertinimas visuomet susijęs su neaptikimo rizika, nes visada gali likti nepastebėtų klaidų arba gali būti padarytos neteisingos išvados, tai labai priklauso nuo vertintojo kompetencijos, tačiau, bet kuriuo atveju, rizikos sumažinimas iki 0 nėra įmanomas.

Siekiant nustatyti modelio tobulinimo galimybes, visų pirma reikalinga atlikti visapusišką tyrimą, gaunant ir įvertinant visą reikalingą informaciją be apribojimų. Išskiriamos pagrindinės modelio tobulinimo galybės:

1. Modelio koregavimas vertinant tą patį ūkio subjektą 2 kartą, t.y. papildomos informacijos įvertinimas atsižvelgiant į pirmąjį įvertinimą;
2. Modelis gali būti papildomas naujais nustatytais reikšmingais kriterijais;
3. Keičiami/tikslinami rizikingumo vertinimo balai, atsižvelgiant į bendrą šalies makroekonominę situaciją;
4. Eliminuojami nereikšmingi kriterijai;
5. Prireikus keičiama rizikingumo balų intervalų rėžių metodika, patys rėžiai ir pan.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Viena aktyviausiai aptarinėjamų Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO), G20 ir ES bei daugelio atskirų šalių politinės dienotvarkės temų – mokesčių vengimas ir slėpimas. Nuolat išaiškinamos naujos, mokesčių mokėtojų sukurtos mokesčių vengimo schemas, vyriausybės skaičiuoja milijardinius nuostolius dėl mokesčių nesilaikymo, todėl mokesčių nemokėjimo problemos aktualumas skatina toliau tirti ir ieškoti efektyvesnių mokesčių vengimą mažinančių būdų ir priemonių.
2. Mokesčių vengimas yra nevienareikšmiškai suprantama sąvoka. Mokslinėje literatūroje dažniausiai išskiriamos dvi koncepcijos – mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) ir mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*). Mokesčių vengimas apibūdinamas kaip neteisėti veiksmai, kuriais siekiama sumažinti mokamą mokesčių sumą, sąmoningas finansinės informacijos iškraipymas arba jos slėpimas nuo mokestinės valdžios. Tiek mokesčių vengimą, tiek mokesčių slėpimą apibūdinantys kriterijai dažnai sutampa, tokie kaip *tyčinis, sąmoningas, apgalvotas* ir *iš anksto suplanuotas* mokesčio mokėtojo veikimas. Tačiau šių reiškinių atžvilgiu yra taikomos skirtingos draudžiančios teisės normos: mokesčių vengimo atveju taikoma LR mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d., o mokesčių slėpimo atveju – 70 str. nuostatos. Nors takoskyra tarp šių dviejų sąvokų yra nesunkiai pastebima, tačiau dažnai susiduriama su įrodinėjimo stoka, nes sąvokos tarpusavyje yra glaudžiai susijusios.
3. Atliktų mokslinių tyrimų analizė leido susisteminti mokesčių vengimą lemiančius veiksniai, suklasifikuojant juos į tris grupes: ekonominius, teisinius-administracinius ir socialinius-psichologinius. Naujausi mokesčių nemokėjimo srities tyrimai atliekami socialinių-psichologinių veiksnių aspektu. Pastebima, kad finansinei elgsenai paaiškinti nebeužtenka ekonominių teorijų, kurios pagrįstos daugybe tyrimų, todėl moksliniuose tyrimuose pasitelkiama žmonių psichologijos analizė bei jų priimtų sprendimų iracionalumo įvertinimas, kadangi mokesčių vengimo priežastys įvairios – tiek materialinės, tiek psichologinės.
4. Pagrindiniai ekonominiai veiksniai, kurie lemia mokesčių vengimą, yra visiems gerai žinomi ir daugelio empirinių tyrimų patvirtinti, tai: per didelė mokesčių našta (nelegalaus darbo atveju – žymus bruto ir neto darbo užmokesčio skirtumas), pajamų nelygė ir augantis skurdo lygis, nedarbo lygis ir visi kiti veiksniai kurie, iš esmės, blogina asmenų finansinę būklę, didina pajamų nelygę. Yra žinoma, jog pajamų nelygė gali padidinti socialinį „susvetimėjimą“ (atitolimą nuo socialinės sistemos) ir paskatinti norą vengti mokesčių. Todėl mažesnę gyventojų pajamų diferenciaciją galima sieti su didėjančia tiek asmens, tiek visuomenės ekonomine gerove, kadangi pajamų nelygės veiksnys yra pakankamai stiprus motyvas vengti mokesčių.

5. Remiantis užsienio ir Lietuvos autorių atliktų tyrimų įrodymais, dauguma tyrimų patvirtina, kad mažesnę mokesčių vengimą labiausiai lemia socialiniai-psichologiniai veiksniai: supratimas, kad egzistuoja pagavimo tikimybė, griežtesnės įstatymų numatytos bausmės, moraliniai įsitikinimai, kad mokesčių vengimas yra nepriimtinas visuomenėje, demografinės charakteristikos (amžius, lytis, išsilavinimas, patirtis, socialinis statusas ir pan.). Paradoksalu, jog vienas iš pagrindinių socialinių-psichologinių veiksnių mažinančių mokesčių vengimą yra asmens supratimas, kad egzistuoja pagavimo tikimybė, o tuo pačiu įrodyta, jog pagrindiniai teisiniai-administraciniai veiksniai, kurie lemia mokesčių vengimą yra: nepakankamai efektyvi mokesčių mokėtojų kontrolė. Be pastarojo, išskiriami šie teisiniai-administraciniai veiksniai: teisės aktų spragos, dažna teisės aktų kaita, dviprasmiški įstatymai, leidžiantys juos interpretuoti sau palankiu būdu, teisinio švietimo, teisinės sąmonės ugdymo stoka, valdžios socialiai neteisingas finansinių išteklių paskirstymas (mokesčių nustatymo, surinkimo ir perskirstymo politika) bei mokesstinės sistemos sudėtingumas.
6. Mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis sudarytas iš trijų kriterijų grupių: ekonominių, teisinių-administracinių ir socialinių-psichologinių. Kriterijai parinkti remiantis mokslinės ir specialiosios literatūros analize, Lietuvos ir užsienio autorių atliktų empirinių tyrimų įrodymais. Iš viso vertinami 34 kriterijai: 20 ekonominių, 7 teisiniai-administraciniai ir 7 socialiniai-psichologiniai. Kiekybinėms ekonominių kriterijų reikšmėms apskaičiuoti sudarytos kriterijų reikšmių apskaičiavimo formulės ir jų rizikingumo vertinimo matematinės taisyklės. Kokybiniams teisiniams-administraciniams ir socialiniams-psichologiniams kriterijams vertinti taikyta rizikos vertinimo matrica, nustatant kriterijaus pasireiškimo tikimybę ir jo poveikį. Kiekvienam kriterijui suteikiamas rizikos balas, susumavus visus kriterijų rizikos balus apskaičiuojamas bendras mokesčių vengimo rizikos lygis.
7. Atlikus 20 Lietuvos įmonių mokesčių vengimo rizikos vertinimo tyrimą, pagal sudarytą mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelį, 8-ioms iš 20-ties tirtų įmonių identifikuota vidutinė rizika dėl galimo mokesčių vengimo (įmonės: „G“, „H“, „I“, „K“, „L“, „O“, „S“ ir „T“, tačiau po bendro rizikingumo lygio įvertinimo, atlikus visos turimos informacijos, apie kiekvieną įmonę, vertinimą, vidutinis rizikingumas nustatytas 4-ioms iš 8: „I“, „K“, „L“ ir „O“). Šių įmonių bendras rizikingumo balas sudarė nuo 38 iki 46 rizikos balų. Tyrimo rezultatai tik iš dalies patvirtino prielaidą, jog įmonėse žemas ETR dydis atspindi galimą mokesčių vengimą. Rodiklį tikslinga naudoti tik kaip palyginamąją informaciją. Didžiausią rizikos balų sumą surinkusių 4 iš 8 įmonių ETR buvo itin žemas („G“ – 4,48 proc., „O“ – 2,55 proc., „S“ – 6,33 proc., „K“ – 7,59 proc.), tačiau ryšys tarp ETR ir įmonių bendro rizikingumo lygio nenustatytas. Atsižvelgiant į tyrimo apribojimus, jog dėl duomenų neprieinamumo buvo įvertinti ne visi teisiniai-administraciniai ir

socialiniai-psichologiniai kriterijai, daroma prielaida, jog juos įvertinus bendras įmonių rizikingumas padidėtų.

8. Tyrimo metu nustatytas ryšys tarp įmonių bendro rizikingumo lygio ir pelningumo. Tarp kintamųjų nustatytas vidutinio stiprumo, statistiškai reikšmingas tiesinis ryšys ($r = -0.671$). Neigiama r reišmė rodo atvirkštinę priklausomybę, t.y. mažėjant įmonės pelningumui, jos rizikingumas didės ir priešingai, todėl galima teigti, jog mokesčių vengimo rizikos vertinimo modelis gali būti pritaikomas. Vis dėlto, mokesčių vengimo rizikos aptikimas, nustatymas ir tinkamas įvertinimas visuomet susijęs su neaptikimo rizika, nes visada gali likti nepastebėtų klaidų arba gali būti padarytos neteisingos išvados, tai labai priklauso nuo vertintojo kompetencijos. Nebūtinai mokesčių vengimo mastas priklauso nuo suinteresuotųjų asmenų paskatų. Mokesčiai - tai sritis, kuri reikalauja specifinių žinių, finansinių išsilavinimo ir žinoma patirties, todėl darbo autorės nuomone, tolimesnė tyrimų kryptis turėtų būti susijusi su vertinančių (mokesčių administratoriaus) asmenų kompetencijų įvertinimu. Tikėtina, jog vertinami asmenys vengs bet kokio neigiamo, nepatenkinamo atsakymo susijusio su jo asmenine kompetencija, todėl kaip alternatyva galėtų būti atliekama anketinė apklausa ūkio subjektų, siekiant išsiaiškinti ar mokesčių audito metu buvo neaptiktų mokesčių vengimo atvejų. Tai nauja tyrimo sritis, kuri nėra iširta, o gauti rezultatai būtų reikšmingi tolimesniuose mokesčių vengimo tyrimuose.

LITERATŪRA

1. Allingham M. G., Sandmo A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1, 225, 323 – 328.
2. Alm J. (1988). Compliance Costs and the Tax Avoidance-Tax Evasion Decision, *Public Finance Quarterly*, p. 58.
3. Alm J., Torgler B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
4. Badertscher B. A., Katz S. P., Rego S. O. (2013). The separation of ownership and control and corporate tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2-3), 228-250.
5. Balafoutas, Beck, Kerschbamer, Sutter. (2015). The hidden costs of tax evasion: Collaborative tax evasion in markets for expert services: Collaborative tax evasion in markets for expert services. *Journal of Public Economics*, *Journal of Public Economics*.
6. Bardsley P. (1999). Tax Compliance Research: An Economic Perspective on the Research Agenda, 11 *Australian Tax Forum*, p. 285.
7. Batrancea L. M., Nichita R. A. (2013). A neuroeconomic approach of tax behavior, 649-654.
8. Briggs R. (2015). Normative Theories of Rational Choice: Expected Utility. *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. 2015, Winter edition.
9. Buettner T., Overesch M., Schreiber U., Wamser G. (2012). The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. *Journal of Public Economics* 96, 930-938.
10. Buettner T., Overesch M., Wamser G. (2014). Anti Profit-shifting Rules and Foreign Direct Investment. CESifo Working Paper Series No. 4710.
11. Buettner, T, Wamser, G (2013). Internal Debt and Multinational profit-shifting: empirical evidence from firm-level panel data. *National Tax Journal*, March 2013 66 (1), 63-96.
12. Buškevičiūtė E. (2006). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
13. Certo S. C., Certo S. T. (2006). *Modern Management – New Jersey*, Upper Saddle River (Prentice Hall), p. 621.
14. Cevik S., Yeniceri H. (2013). The Relationship between Social Norms and Tax Compliance: The Moderating Role of the Effectiveness of Tax Administration. *International Journal of Economic Sciences*, vol. II (No.3) 166.
15. Chen K.P., Cyrus Y. C. (2002). Internal control vs. external manipulation: A model of corporate income tax evasion. Unpublished paper, Institute for Social Sciences and Philosophy, Academia Sinica, Taipei, p. 223.
16. Christensen J., Murphy R. (2004). The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the bottom line. *Development*, 47(3), (37–44).

17. Cobham A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. Finance and Trade Policy Research Centre.
18. Cowell F. A. (1990). Cheating the Government. Cambridge: Mass MIT Press, p. 89.
19. Cremer H., Firouz G. (1993). Tax evasion and optimal commodity taxation, *Journal of Public Economics* 50, 270.
20. Deyneli F. (2014). Analyzing the Relationship between National Cultural Dimensions and Tax Morale. *International Journal of Alanya Faculty of Business*, 55-63.
21. Dharmapala, D.(2014). What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. CESifo Working Paper Series No. 4612.
22. Dowling G. R. (2014). The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? *J. Bus Ethics*, 124:173–184.
23. Europos Komisija. *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation paper. Working paper N.41-2014//ISSN 1725-7557.
24. Europos Komisija. Kova su mokestinu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu. Komisijos pranešimas 2013 m. gegužės 22 d. Europos Vadovų Tarybos posėdžiui.
25. Europos Komisija. Tarnybų darbinis dokumentas. Bendrovių apmokestinimas pelno mokesčiu Europos Sąjungoje. (SWD(2015) 121, galutinis). Briuselis, 2015-06-17.
26. Finke K., Fuest C., Nusser H., Spengel C. (2014). Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source – an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?. *ZEW Discussion Papers*, No. 14-073.
27. Freire-Seren M. J., Marti J. P. (2013). Tax avoidance, human capital accumulation and economic growth. *Economic Modelling* 30, 22–29.
28. Fuest C. (2013). Profit shifting and aggressive tax planning by multinational firms: Issues and options for reform. *ZEW Discussion Papers*, No. 13-078.
29. Fuest C., Schneider F. (2012). Tax evasion, tax avoidance and shadow economy: Introduction. *Int Tax Public Finance*, 19:1–4 DOI 10.1007/s10797-011-9206-8.
30. Gallemore J., Labro E. (2014). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting and Economics*.
31. Gomulowicz A. (2006). Principle of Tax Justice and Tax System. ISSN 1648-2603//Viešoji politika ir administravimas, Nr. 15.
32. Hanlon M., Mills L., Slemrod J. (2005). An Empirical Examination of Corporate Tax Noncompliance. *Working paper presented at the conference on Taxing Corporate Income in the 21st Century*.
33. Hillman A. Public Finance and Public Policy responsibilities and Limitations of Government.- BarLLan University: Cambridge university press, 2009.- 859 p.- ISBN 978-0-521-73805-7

34. Kim J. B., Li Y., Zhang L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639-662.
35. Kirchler E., Maciejovsky B. (2001). Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), 173-194.
36. Kirchler E., Maciejovsky B., Schneider F. (2001). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Quantification and Simulation of Economic Processes*, No. 43.
37. Koncevičienė I., Priovelis M. (2012). Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*: 2012.6/2.
38. Korndörfer, Krumpal, Schmukle. (2014). Measuring and explaining tax evasion: Improving self-reports using the crosswise model. *Journal of Economic Psychology*, 45, 18-32.
39. Krumplytė J. (2008). Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežasčių analizė. *Ekonomika ir vadyba: Aaktualijos ir perspektyvos*, 238-250.
40. Krumplytė J. (2009). Šešėlinės ekonomikos reiškinių klasifikacija: metodinis aspektas ir empirinis tyrimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir prespektyvos*, 2 (15), 130-142
41. Krumplytė J. (2009). Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas ekspertinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis. *Socialinė ekonominė verslo aplinka*, 122-138.
42. Kubilius R. (2012). Mokesčių planavimas – šešėlis ar išeitis [interaktyvus]. [žiūrėta 2015-03-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.pwc.com/lt/lt/press-rm/articles/straipsnis-12-11-08.jhtml>>
43. Kuncevičius G., Kosmačaitė V. (2007). Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija: Mokslo darbai*, 6(96); 78–84.
44. Lago-Penas I., Lago-Penas S. (2010). The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.
45. Lamantia F., Pezzino M. (2016). Tax evasion, intrinsic motivation, and the evolutionary effect of a flat rate. *IREF working paper no. 201601*.
46. Levišauskaitė K., Šinkūnienė K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 15.
47. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. *Nr. IX-1889, 2003-12-11, Žin., 2003, Nr. 123-5574 (2003-12-30)*.
48. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Nr. IX-2112, 2004-04-13, Žin., 2004, Nr. 63-2243 (2004-04-23)*.
49. Lietuvos Respublikos paramos ir labdaros įstatymas. *Nauja įstatymo redakcija nuo 2001-01-01: Nr. VIII-1811, 00.07.11, Žin., 2000, Nr.61-1818 (2000-07-26)*.

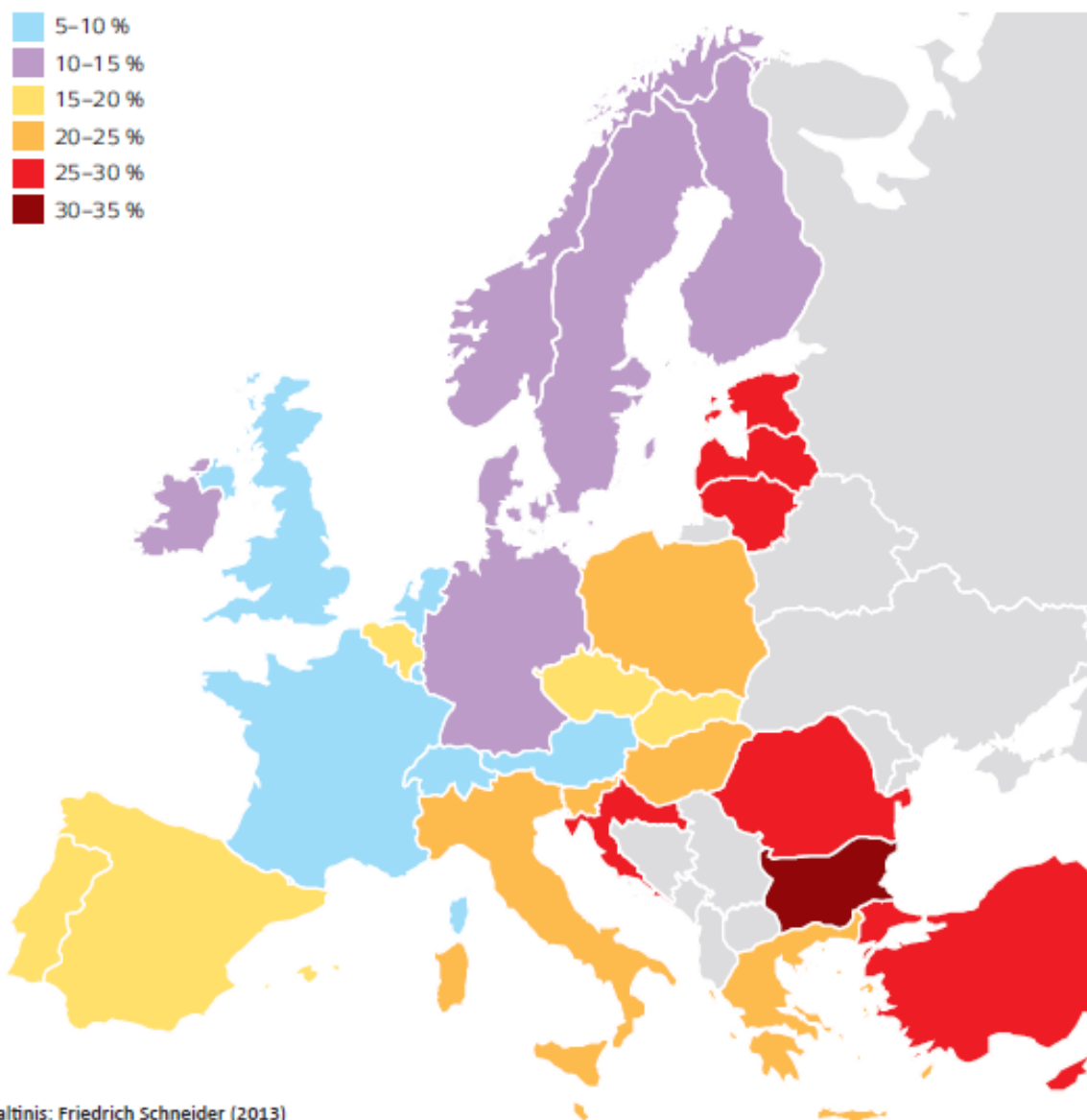
50. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Nr. IX-675, 2001-12-21, *Žin.*, 2001, Nr. 110-3992 (2001-12-29).
51. Lim, Y. (2011). Tax avoidance, cost of debt and shareholder activism: Evidence from Korea. *Journal of Banking and Finance*, 35(2), 456-470.
52. Lohse T., Riedel N. (2013). Do Transfer Pricing Laws Limit International Income Shifting? Evidence from European Multinationals. CESifo Working Paper No. 4404.
53. Lohse T., Riedel N., Spengel C. (2012). The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper No.12/27.
54. Luttmer F. P., Singhal M. (2014) Tax morale. *Journal of Economic Perspectives: Volume 28*, 149–168.
55. Luttmer F. P., Singhal M. (2014). Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives—Volume 28, Number 4—Fall 2014—Pages 149–168*.
56. Maksvytienė I., Dapkus M. (2012). Bendrųjų makroekonominių veiksnių poveikio šalies mokesčių kultūros pokyčiam vertinimas. *Economics and Management*, 17(3), 996-1002.
57. Margareta B. L., Anca N. R. (2013). A neuroeconomic approach of tax behavior. Faculty of Economics and Business Administration.
58. Matonytė I. (2003) Pilietinės visuomenės tyrimo teorinės perspektyvos. ISSN 1648-2603//Viešoji politika ir administravimas 2003. Nr. 5.
59. Mikesell J., Birškytė L. (2007). The Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice. *International Journal of Public Administration*, 30(10), 1045-1081.
60. Mullineux J. (2014). The distinction between tax avoidance and tax evasion. *New Zealand Universities Law Review*, 273-296.
61. Olamide T. F., Segun A. (2013) Factors Influencing Voluntary Tax Compliance of Small and Medium Scale Enterprises in Kwara State, Nigeria.
62. Platikanova P. (2015). Debt Maturity and Tax Avoidance. *European Accounting Review*, 1-28.
63. Prebble R., Prebble J. (2010). Does the Use of General anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study. *Saint Louis University Law Journal*. vol. 55:21.
64. Rutkauskas V., Ivaškaitė – Tamošiūnė V. (2015). Vengimas mokėti mokesčius ir jo vertinimas Baltijos šalyse. *Pinigų studijos*, 2015/12. Apžvalginiai straipsniai, 74-87.
65. Slemrod J., Shlomo Y. (2002) Tax avoidance, evasion and administration, *Handbook of Public Economics*, Volume 3. Amsterdam: Elsevier Science, 24.
66. Srinivasan T. N. (1973) Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics* 2, p. 343.

67. Stankevičius E., Leonas L. (2015). Hybrid approach model for prevention of tax evasion and fraud. *Procedia Social and Behavioral Sciences : 20th International Scientific Conference Economics and Management 2015 (ICEM-2015) : [elektroninis Išteklius]*, 213, 383-389.
68. Stiglitz J. E. (1986). The general theory of tax avoidance. National Bureau of Economic Research.
69. Šinkūnienė K., Levišauskaitė K. (2010). Analyzing macroeconomic indicators of the tax system from a tax-cultural perspective. *Taikomoji ekonomika: Sisteminiai tyrimai*: 2010.4/1, 29-51.
70. Tanzi V. (2000). Developing countries face range of challenges in devising effective tax strategy// IMF survey, Volume 29. Number 13. Washington. IMF. July 03, 2000.
71. Titos R. (2014). Tax evasion and compliance; from the neo classical paradigm to behavioural economics, a review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 244-262.
72. Vertybinių popierių birža NASDAQ OMX Vilnius (2010). Įmonių finansinė analizė. Rodiklių skaičiavimo metodika. ISBN 978-609-95195-0-0.
73. Visockaitė A., Birškytė L. Ethics in tax administration. *Socialinių mokslų studijos* 2013, 5(3), p. 735–750.

PRIEDAI

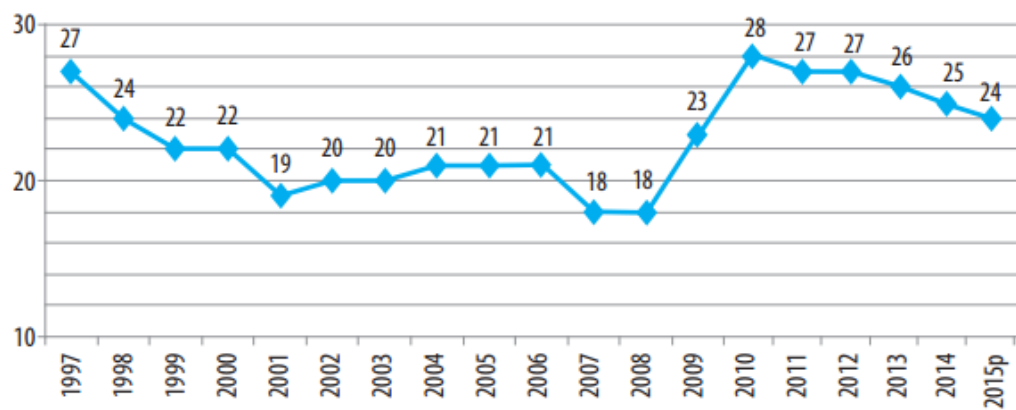
1 PRIEDAS

ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS APIMTYS EUROPOS VALSTYBĖSE 2013 M. (% nuo BVP)



LIETUVOS ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS DALIS BVP, (%)

(Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Lietuvos šešėlinė ekonomika. 2014 Periodinis leidinys, Nr. 3)



KRITERIJŲ PARINKIMAS MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKOS VERTINIMO MODELIO SUDARYMUI

Klasifikacija	Kriterijus	Rodiklis
Ekonominiai veiksniai	K1	Apyvartinis kapitalas (angl. <i>Working capital</i>), mln. Lt
	K2	Einamojo likvidumo koeficientas (angl. <i>Current ratio</i>), vnt.
	K3	Kritinio likvidumo koeficientas (angl. <i>Acid test (Quick) ratio</i>), vnt.
	K4	Įsiskolinimo koeficientas (angl. <i>Total liabilities to total assets ratio</i>), vnt.
	K5	Skolos ir nuosavo kapitalo santyis (angl. <i>Debt to equity ratio</i>), vnt.
	K6	Bendrojo mokumo koeficientas (angl. <i>Equity to total liabilities ratio</i>), vnt.
	K7	Ilgalaikės skolos koeficientas (angl. <i>Long-term debt ratio</i>), vnt.
	K8	Manevringumo koeficientas (angl. <i>Current assets to equity ratio</i>), vnt.
	K9	Finansinės priklausomybės rodiklis (angl. <i>Debt to Equity Ratio, D/E</i>), vnt.
	K10	Ilgalaikio turto apyvartumas (angl. <i>Long-term asset turnover</i>), vnt.
	K11	Bendrasis pelningumas (angl. <i>Gross profit margin</i>), proc.
	K12	Veiklos pelningumas (angl. <i>Operating profit margin</i>), proc.
	K13	Grynasis pelningumas (angl. <i>Net profit margin</i>), proc.
	K14	Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius (angl. <i>Earnings before interest and taxes margin, EBIT margin</i>), proc.
	K15	Grynasis veiklos pelningumas po mokesčių (angl. <i>Net operating profit after tax margin, NOPAT margin</i>), proc.
	K16	Pelningumo koeficientas (angl. <i>Earnings before taxes margin, EBT margin</i>), vnt.
	K17	Turto pelningumas (angl. <i>Return on assets, ROA</i>), proc.
	K18	Nuosavo kapitalo pelningumas (angl. <i>Return on equity, ROE</i>), proc.
	K19	Esminių klaidų apskaitoje taisymas, kurios daro poveikį praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims.
	K20	Nepriklausomo audito išvada modifikuota.
Teisiniai-administraciniai veiksniai	K21	Vykdomi sandoriai su vienetais, įregistruotais ar kitaip organizuotais tikslinėse teritorijose.
	K22	Apmokestinamojo pelno mažinimas pelno nesiekiantiems vienetais teiktos paramos suma.
	K23	Mokestinių nuostolių perkėlimas.
	K24	Mokestinių nuostolių perdavimas tarp grupės vienetų.
	K25	Taikoma investicinio projekto, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų lengvata.
	K26	Beprocenčių paskolų gavimas/suteikimas (kontroliuojamų sandorių kainodaros pažeidimas susijęs su paskolų teikimu asocijuotiems asmenims).
	K27	Mokesčių mokėtojo statusas – likviduojamas, restruktūrizuojamas, bankrutuojantis, bankrutavęs.
Socialiniai-psichologiniai veiksniai	K28	Savininko/vadovo/finansininko atitinkamo darbo patirtis mažesnė nei 3 metai
	K29	Savininkas/vadovas/finansininkas vadovavo arba buvo atstovai įmonėse, kuriose buvo nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimai.
	K30	Savininkas/vadovas/finansininkas neturi finansinio išsilavinimo
	K31	Savininkas/vadovas/finansininkas baustas pagal Administracinio teisės pažeidimo kodeksą (ATPK 173-3, 173-1 str. 2, 3, 4, 5 d., 173 str., 172-1 str. 2, 3 d.)
	K32	Savininkas/vadovas/finansininkas pakartotinai baustas pagal Administracinio teisės pažeidimo kodeksą (ATPK 173-3, 173-1 str. 2, 3, 4, 5 d., 173 str., 172-1 str. 2, 3 d.)
	K33	Nebuvo tirtas/tikrintas (mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis 5 metai, MAĮ 68 str.)
	K34	Yra žinoma kita neigiama informacija apie savininkus/vadovus/finansininkus (pvz. asmuo įtariamas dalyvavęs nusikalstamoje veikloje, pradėtas ikiteisminis tyrimas; žinomas dalyvavimas sukčiavimo schemose ir pan.).

ĮMONĖS FINANSINIŲ RODIKLIŲ APSKAIČIAVIMO METODIKA

(Vertybinių popierių birža NASDAQ OMX Vilnius. Įmonių finansinė analizė: rodiklių apskaičiavimo metodika. Vilnius, 2010)

Kriterijus	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimas	Rodiklio apibūdinimas
K1	Apyvartinis kapitalas (angl. <i>Working capital</i>), mln. Lt	Trumpalaikis turtas - Trumpalaikiai įsipareigojimai (ir per vienerius metus mokėtinos sumos)	Apyvartinis kapitalas (kartais vadinamas grynuoju apyvartiniu kapitalu) rodo, kokia suma trumpalaikis turtas viršija trumpalaikius įsipareigojimus (ir per vienerius metus mokėtinas sumas). Didesnis teigiamas rodiklis parodo aukštesnį įmonės likvidumo lygį. Apyvartinis kapitalas funkcionuoja kaip likvidumo rezervas, apsidraudžiant nenumatytais ir neplanuotais atvejais.
K2	Einamojo likvidumo koeficientas (angl. <i>Current ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}}$ (ir per vienerius metus mokėtinos sumos)	Einamojo likvidumo koeficientas rodo, koku laipsniu trumpalaikis turtas padengia trumpalaikius įsipareigojimus (ir kitas per vienerius metus mokėtinas sumas), t.y. jis parodo įmonės galimybę įvykdyti trumpalaikius įsipareigojimus, panaudojus turimą trumpalaikį turtą. Vidutinė rodiklio reikšmė sudaro 1,2 – 2 (kartai).
K3	Kritinio likvidumo koeficientas (angl. <i>Acid test (Quick ratio)</i>), vnt.	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas} - \text{Atsargos}}{\text{Trumpalaikiai įsipareigojimai}}$ (ir per vienerius metus mokėtinos sumos)	Kritinio likvidumo koeficientas yra griežtesnis įmonės likvidumo lygio įvertinimas, nes apskaičiuojant šį rodiklį daroma prielaida, kad atsargos nėra likvidžios. Atsargos skaičiuojant šį rodiklį nėra įtraukiamos dėl ilgo laikotarpio, kurio greičiausiai prireiktų, norint jas parduoti ir gauti pinigus (tačiau iš kitos pusės, kai kurios atsargos gali būti netgi likvidesnės, negu pirkėjų įsiskolinimas). Tuo tarpu pirkėjų įsiskolinimas laikomas likvidžiu. Tačiau taip yra tik tuose ekonomikos sektoriuose, kuriuose pirkėjai atsiskaito per labai trumpą laiką arba klientams būdingas aukštas kreditingumas. Praktikoje kritinio likvidumo koeficientas svyruoja apie 1.
K4	Įsiskolinimo koeficientas (angl. <i>Total liabilities to total assets ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Įsipareigojimai}}{\text{Turtas}}$ Įsipareigojimai = Turtas - Nuosavas kapitalas	Įsiskolinimo koeficientas atspindi, kokia įmonės turto dalis yra įsigyta už skolintas lėšas. Kuo didesnis rodiklis, tuo žemesnis saugumo lygis. Statistikoje šis rodiklis naudojamas skirtingų ekonomikos sektorių įmonių bendro įsiskolinimo laipsnio palyginimui.

K5	Skolos ir nuosavo kapitalo santyis (angl. <i>Debt to equity ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Skola}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$ Skola = Ilgalaikė finansinė skola + Trumpalaikė finansinė skola	Skolos ir nuosavo kapitalo santykis parodo, kiek eurų trumpalaikių ir ilgalaikių skolų tenka vienam nuosavo kapitalo eurui. Apskaičiuojant skolas, įvertinami visi su palūkanų mokėjimu susiję įmonės įsipareigojimai. Tai vienas iš pagrindinių finansinio svėro rodiklių. Kuo didesnė rodiklio reikšmė, tuo aukštesnis įmonės finansinis svėras, tuo didesnė rizika.
K6	Bendrojo mokumo koeficientas (angl. <i>Equity to total liabilities ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Nuosavas kapitalas}}{\text{Įsipareigojimai}}$ Įsipareigojimai = Turtas - Nuosavas kapitalas	Bendrojo mokumo koeficientas rodo, kokia nuosavo kapitalo suma tenka vienam įmonės įsipareigojimų eurui. Tai statistikoje naudojamas rodiklis, atskleidžiantis įmonių balanso struktūros skirtumus tiek tarp atskirų įmonių, tiek tendencijas skirtinguose ekonomikos sektoriuose. Visų įsipareigojimų padengimas akcininkų nuosavu kapitalu parodo įmonės finansinį stabilumą. Kuo šis rodiklis didesnis, tuo kreditoriai yra saugesni.
K7	Ilgalaikės skolos koeficientas (angl. <i>Long-term debt ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Ilgalaikė finansinė skola}}{\text{Ilgalaikė finansinė skola} + \text{Nuosavas kapitalas}}$	Ilgalaikės skolos koeficientas yra vienas finansinės skolos ir panaudoto kapitalo santykio atveju, kai įmonė neturi trumpalaikių finansinių skolų. Nemažai finansininkų linkę manyti, kad šis rodiklis tiksliau atspindi kapitalo struktūrą, t.y. įmonės ilgalaikio finansavimo skolintu ir nuosavu kapitalu santykį.
K8	Manevringumo koeficientas (angl. <i>Current assets to equity ratio</i>), vnt.	$\frac{\text{Trumpalaikis turtas}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$	Manevringumo koeficientas parodo trumpalaikio turto investicijų padengimą akcininkų nuosavu kapitalu. Tai statistikoje naudojamas rodiklis, atskleidžiantis skirtinguose sektoriuose veikiančių įmonių balanso struktūros bei trumpalaikio turto finansavimo skirtumus.
K9	Finansinės priklausomybės rodiklis (angl. <i>Debt to Equity Ratio, D/E</i>), vnt.	$\frac{\text{Nuosavas kapitalas}}{\text{Visos mokėtinos sumos ir įsipareigojimai}}$	Įsiskolinimo koeficientas atspindi, kokia įmonės turto dalis yra įsigyta už skolintas lėšas.
K10	Ilgalaikio turto apyvartumas (angl. <i>Long-term asset turnover</i>), vnt.	$\frac{\text{Pardavimo pajamos}}{\text{Ilgalaikis turtas}}$	Ilgalaikio turto apyvartumas parodo, kiek vienas ilgalaikio turto euras uždirba pardavimo pajamų. Kuo didesnė šio rodiklio reikšmė, tuo su mažesnėmis investicijomis į ilgalaikį turtą uždirbamos didesnės pardavimo pajamos, tuo aukštesnis įmonės ilgalaikio turto valdymo efektyvumo lygis.
K11	Bendrasis pelningumas (angl. <i>Gross profit margin</i>), proc.	$\frac{\text{Bendrasis pelnas}}{\text{Pardavimo pajamos}}$	Bendrasis pelningumas (arba bendrojo pelno marža) parodo įmonės sugebėjimą uždirbti pelną iš pagrindinės įmonės veiklos, kontroliuoti pardavimo pajamų bei pardavimo savikainos lygį.
K12	Veiklos pelningumas (angl. <i>Operating profit margin</i>), proc.	$\frac{\text{Tipinės veiklos pelnas}}{\text{Pardavimo pajamos}}$	Veiklos pelningumas (arba veiklos pelno marža) parodo, kiek procentų (arba eurų) veiklos pelno uždirba vienas pardavimo pajamų euras, t.y. jis parodo įmonės tipinės veiklos, neatsižvelgiant į finansinę ir investicinę veiklą, efektyvumą.
K13	Grynasis pelningumas (angl. <i>Net profit margin</i>), proc.	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Pardavimo pajamos}}$	Grynasis pelningumas (arba grynojo pelno marža) parodo, kiek procentų (arba eurų) grynojo pelno uždirba vienas pardavimo pajamų euras, t.y. jis parodo įmonės veiklos efektyvumą. Didesnė rodiklio reikšmė rodo geresnę visų įmonės sąnaudų kontrolę.

K14	Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius (angl. <i>Earnings before interest and taxes margin, EBIT margin</i>), proc.	$\frac{\text{Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius}}{\text{Pardavimo pajamos}}$ Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius = Įprastinės veiklos pelnas + Finansinės veiklos rezultatas	Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius yra vienas svarbiausių įmonės veiklos efektyvumo rodiklių. Jis parodo įmonės pelną, uždirbtą veiklos ir investicinio ciklo metu, bet prieš įmonės finansavimo politikos įtakos pelnui vertinimą bei pelno mokesčio atskaitymą. Šis rodiklis rodo, kokį pelną įmonė būtų uždirbusi, jei ji nebūtų turėjusi finansinių skolų.
K15	Grynasis veiklos pelningumas po mokesčių (angl. <i>Net operating profit after tax margin, NOPAT margin</i>), proc.	$\frac{\text{Grynasis veiklos pelnas po mokesčių}}{\text{Pardavimo pajamos}}$ Grynasis veiklos pelnas po mokesčių = Pelnas prieš palūkanas ir mokesčius \times (1 – Pelno mokesčio tarifas)	Grynasis veiklos pelnas po mokesčių parodo apibendrintą visos įmonės veiklos rezultatą po pelno mokesčio atskaitymo, bet prieš finansinės veiklos rezultato įvertinimą. Finansinės veiklos rezultatą didele dalimi nulemia palūkanų sąnaudos.
K16	Pelningumo koeficientas (angl. <i>Earnings before taxes margin, EBT margin</i>), vnt.	$\frac{\text{Pelnas prieš mokesčius}}{\text{Pardavimo pajamos}}$	Pelningumo koeficientas, kitaip tariant pelno prieš mokesčius marža, parodo įprastinės įmonės veiklos, t.y. pasikartojančių ūkinių operacijų, susijusių su visa įmonės tipine ir netipine veikla, pelningumą, atsiribojant nuo pelno mokesčio tarifo įtakos galutiniam įmonės veiklos rezultatui. Tai dažnai statistikoje naudojamas rodiklis, siekiant palyginti skirtingų ekonomikos sektorių įmonių veiklos rezultatus.
K17	Turto pelningumas (angl. <i>Return on assets, ROA</i>), proc.	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Vidutinis turtas}}$ Vidutinis turtas = (Turtas laikotarpio pradžioje + Turtas laikotarpio pabaigoje)/2	Turto pelningumas (arba turto grąža) parodo, kiek eurų grynojo pelno tenka vienam turto eurui. Šis rodiklis atspindi viso įmonės turto panaudojimo efektyvumą. Statistikoje turto pelningumas (grąža) dažnai skaičiuojamas pelną prieš mokesčius padalinant iš turto sumos. Taip siekiama atsiriboti nuo mokesčių politikos ypatumų bei poveikio šiam pelningumo rodikliui.
K18	Nuosavo kapitalo pelningumas (angl. <i>Return on equity, ROE</i>), proc.	$\frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Nuosavas kapitalas}}$ Grynasis pelningumas \times Turto apyvartumas \times (Turtas/Nuosavas kapitalas)	Nuosavo kapitalo pelningumas (arba nuosavo kapitalo grąža) parodo, kiek eurų grynojo pelno tenka vienam nuosavo kapitalo eurui. Šis rodiklis svarbiausias akcininkams, įvertinant jų praeito laikotarpio investicijų į įmonę grąžą. Nuosavo kapitalo pelningumo rodiklį galima išskaidyti į keletą sudėtinių dalių - grynąjį pelningumą, turto apyvartumą bei turto ir nuosavo kapitalo santykį. Jų sandauga apibendrintai atskleidžia šių pagrindinių veiksmų poveikį nuosavo kapitalo grąžos dydžiui ir jo pasikeitimui.

EKONOMINIŲ KRITERIJŲ RIZIKOS BALŲ APSKAIČIAVIMO MATEMATINĖS TAISYKLĖS

Kriterijus	Rodiklis	Rodiklio reikšmės apskaičiavimo taisyklė / (imtinai)	Rizikos balai
K1	Apyvartinis kapitalas (angl. <i>Working capital</i>), mln. Lt	Neigiama	3
		Maža reikšmė	2
		Kuo didesnė reikšmė	1
K2	Einamojo likvidumo koeficientas (angl. <i>Current ratio</i>), vnt.	< 1	3
		1 – 2	2
		> 2	1
K3	Kritinio likvidumo koeficientas (angl. <i>Acid test (Quick) ratio</i>), vnt.	< 0,5	3
		0,5 – 1	2
		> 1	1
K4	Įsiskolinimo koeficientas (angl. <i>Total liabilities to total assets ratio</i>), vnt.	> 0,7	3
		0,5 – 0,7	2
		< 0,5	1
K5	Skolos ir nuosavo kapitalo santysis (angl. <i>Debt to equity ratio</i>), vnt.	> 0,5	3
		0,2 – 0,5	2
		< 0,2	1
K6	Bendrojo mokumo koeficientas (angl. <i>Equity to total liabilities ratio</i>), vnt.	< 0,5	3
		0,5 – 1,5	2
		> 1,5	1
K7	Ilgalaikės skolos koeficientas (angl. <i>Long-term debt ratio</i>), vnt.	> 1	3
		0,5 – 1	2
		< 0,5	1
K8	Manevringumo koeficientas (angl. <i>Current assets to equity ratio</i>), vnt.	< 0,3	3
		0,3 – 0,5	2
		> 0,5	1
K9	Finansinės priklausomybės rodiklis (angl. <i>Debt to Equity Ratio, D/E</i>), vnt.	< 0,5	3
		0,5 – 1,5	2
		> 1,5	1
K10	Ilgalaikio turto apyvartumas (angl. <i>Long-term asset turnover</i>), vnt.	< 1	3
		1 – 3	2
		> 3	1
K11	Bendrasis pelningumas (angl. <i>Gross profit margin</i>), proc.	< 10	3
		10 – 20	2
		> 20	1
K12	Veiklos pelningumas (angl. <i>Operating profit margin</i>), proc.	< 3	3
		3 – 5	2
		> 5	1
K13	Grynasis pelningumas (angl. <i>Net profit margin</i>), proc.	< 2	3
		2 – 5	2
		> 5	1
K14	Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius (angl. <i>Earnings before interest and taxes margin, EBIT margin</i>), proc. (Prekybinės įmonės)	< 3	3
		3 – 6	2
		> 6	1
K14*	Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius (angl. <i>Earnings before interest and taxes margin, EBIT margin</i>), proc. (Gamybinės įmonės)	< 8	3
		8 – 12	2
		> 12	1
K15	Grynasis veiklos pelningumas po mokesčių (angl. <i>Net operating profit after tax margin, NOPAT margin</i>), proc. (Prekybinės įmonės)	< 3	3
		3 – 6	2
		> 6	1
K15*	Grynasis veiklos pelningumas po mokesčių (angl. <i>Net operating profit after tax margin, NOPAT margin</i>), proc. (Gamybinės įmonės)	< 5	3
		5 – 10	2
		> 10	1

K16	Pelningumo koeficientas (angl. <i>Earnings before taxes margin, EBT margin</i>), vnt.	< 3	3
		3 – 6	2
		> 6	1
K17	Turto pelningumas (angl. <i>Return on assets, ROA</i>), proc.	< 5	3
		5 – 20	2
		> 20	1
K18	Nuosavo kapitalo pelningumas (angl. <i>Return on equity, ROE</i>), proc.	< 10	3
		10 – 30	2
		> 30	1
<i>Papildomi rodikliai</i>			
K19	Esminių klaidų apskaitoje taisymas, kurios daro poveikį praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinių ataskaitų duomenims.	Taip	2
		Ne	0
K20	Nepriklausomo audito išvada modifikuota.	Taip	1
		Ne	0

* - Vertinant įmonių veiklos rodiklius K14 ir K15 kriterijų vertinimai skiriasi prekybinėms ir gamybinėms įmonėms.

MOKESČIŲ VENGIMO RIZIKŲ IDENTIFIKAVIMAS (adaptuota pagal LVAT nutartį ir MGK sprendimus)

Mokesčių vengimo atvejai	Rizikų apibūdinimas	Šaltinis	Komentaras
Apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimas			
Investicijų projekto, mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros darbų (toliau – MTEP) lengvata	<ul style="list-style-type: none"> - investiciniam projektui nepagrįstai priskirtas iki 2009 m. įsigytas ilgalaikis turtas; - pelnas nepagrįstai sumažintas įsigytu ilgalaikiu turtu, kuris pagal galiojančius teisės aktus nepriskirtinas investicinio projekto ilgalaikio turto grupėms; - investiciniam projektui nepagrįstai priskirtas ilgalaikis turtas, kuris skirtas tik pakeisti turimą tos pačios paskirties turtą; - investicijų lengvata nepagrįstai pritaikyta vėliau išnuomotam turtui; - nėra įrodymų, kad ilgalaikis turtas pagamintas ne anksčiau kaip prieš 2 metus arba investiciniam turtui priskirtas ilgalaikis turtas, kuris pagamintas anksčiau nei prieš du metus nuo įvedimo į eksploataciją dienos; - neteisingai prie investicinio projekto įtrauktos įsigytos kompiuterinės programos, skirtos įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymui ir kt. 	<p>PMĮ 46¹ str. 1 d., PMĮ 2 str. 12¹ d., PMĮ 17¹ str.</p>	<p>LVAT 2013-11-07 nutartis Nr. A-575-1883/2013 – investicinio projekto lengvata. Bendrovė energiniame objekte (Kauno HE) bendrąja prasme atliko objekto atnaujinimo (rekonstrukcijos) darbus, pvz. Kauno HE pastato mašinų salės papildomos montažinės angos grindyse įrengimo darbus, pastato papildomų priešgaisrinių pertvarų įrengimo ir angų užtaisymo darbus, pastato vidaus tinkavo darbus ir pan. Bendrovei buvo atsisakyta taikyti pelno mokesčio lengvatą, kadangi darbai neatitiko turto rūšies kuriai taikoma lengvata, turto atnaujinimo darbai neatitiko nė vieno iš projektui keliamų tikslų. Įstatymu numatyta, jog ši lengvata taikoma tik tuo atveju, kai investicijos skirtos papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui, gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumui didinti, naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui, esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, tarptautiniams išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui. Buvo pažymėta, kad investicijos taip pat neatitiko turto naujumo reikalavimų, t.y. turtas į kurį buvo investuojama (kuris buvo rekonstruojamas, remontuojamas buvo ne naujas) (pradėtas naudoti anksčiau kaip prieš 2 metus).</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - priskiriamos administruojančio personalo, t. y. MTEP nedalyvaujančių darbuotojų, darbo užmokesčio, nuo jų apskaičiuotų PSD ir VSD įmokų sąnaudos; - projekte dalyvaujantiems darbuotojams nepagrįstai padidintas darbo užmokestis bei nuo jo apskaičiuojamos VSD ir PSD įmokų sumos: MTEP darbo užmokesčio sąnaudoms priskirtas didesnis darbo valandų skaičius nei nurodyta projekto darbuotojo darbo laiko apskaitos dokumentuose; - priskirtos komandiruočių sąnaudos, tiesiogiai nesusijusių su MTEP darbais. 		

<p>Apmokestinamojo pelno mažinimas pelno nesiekiantiems vienietams teiktos paramos suma</p>	<p>- suteikta parama panaudota ne pagal paskirtį (pvz.: prabangaus automobilio įsigijimui, paskolų gražinimui, išlaidoms, nesusijusioms su visuomenei naudingais tikslais, apmokėti);</p> <p>- suteikta parama viešajai įstaigai, kuriai panaikintas paramos gavėjo statusas.</p>	<p>PMĮ 28 str., Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą (Žin., 2000, Nr. 61-1818).</p>	<p>LVAT 2012-01-30 nutartis Nr. A-602-158/2012 (suteikta susijusiam asmeniui parama; labdaros - vestuvių vakaras);</p> <p>LVAT 2012-02-13 nutartis Nr. A-602-175/2012 (Pareiškėjas, turėdamas labdaros ir paramos fondo statusą, atliko viešajam juridiniui asmeniui draudžiamus veiksmus, t. y. teikė beprocentines paskolas);</p> <p>MGK 2013-04-05 sprendimas Nr. S-53 (ūkinė operacija neįvykusi - parama realiai nesuteikta);</p> <p>MGK 2014-01-27 sprendimas Nr. S-23 (dalis paramos panaudota kelionėms).</p>
<p>Sąnaudų priskyrimas leidžiamiems atskaitymams</p>	<p>- neteisėtai leidžiamuose atskaitymuose apskaitytos palūkanos už paskolas: tai atvejai, kai skolino kontroliuojamojo kapitalo palūkanų sąnaudos apskaitomos leidžiamuose atskaitymuose atskaitymuose apskaitomos palūkanos, kurios nesušiosios su pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu (pvz.: palūkanos už paskolą suteiktą ne įmonei, o įmonės savininkui kaip fiziniam asmeniui; palūkanos už paskolą, kuri buvo panaudota dividendams išmokėti; palūkanos sumokėtos už susijusio asmens gautą paskolą);</p> <p>- į veiklos sąnaudas įtrauktos išlaidos, nesusijusios su pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos gavimu (baudų, delspinigių, netesybų sumos; įvairios skolos, kurios pagal PMĮ 25 str. negali būti laikomos beviltiškomis skolomis; įvairių kelionių į užsienio šalis; akcininkų kelionių, kurios iš esmės neatitinka komandiruočių sąvokos, išlaidos; suteikta parama bei dovanos, kurios pagal PMĮ nuostatas laikomos neleidžiamais atskaitymais; inventurizacijos metu nustatyti trūkumai; pelno mokestis prie pajamų šaltinio, sumokėtas iš bendrovės lėšų, išmokėjus palūkanas už paskolą; leidžiami atskaitymai padidinti atidėjimais pensijų rezervui ir premijoms bei nepagrįstomis konsultavimo sąnaudomis; produkcijos kūrimo sąnaudos priskirtos leidžiamiems atskaitymams, mažinantiems apmokestinamąjį pelną tame laikotarpyje, kada sąnaudos buvo patirtos, o ne tada kada bus uždirbtos pajamos ir kt.).</p>	<p>PMĮ 11 str. 1 d., PMĮ 40 str. 1 d. ir 3 d., Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr.1575 patvirtintos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, PMĮ 4 str. 1 d., PMĮ 31 str. 1 d. 19 p.</p>	<p>Situacija: Bendrovės darbuotojai (administracijos vadovai) siunčiami į komandiruotes: JAV, Pietų Afrikos Respubliką, Izraelį, Austriją, Turkiją, Šveicariją, Lenkiją ir pan. Mokesčių administratorius konstatavo, jog bendrovė neįrodė vienos iš būtinų komandiruočių išlaidų priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams Pelno mokestio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies prasme sąlygų – tai, kad šių kelionių išlaidos buvo skirtos bendrovės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, tai yra neįrodyta, jog darbuotojai atliko darbo funkcijas, tarnybinių pavedimų ar kėlė kvalifikaciją. Bendrovė savo darbuotojų buvimo komandiruotėse faktą grindė direktoriaus įsakymais bei reprezentacinių sąnaudų nurašymo aktais.</p> <p>Bendrovės įformintos komandiruotės buvo abstraktaus pobūdžio ir neatskleidė, kaip konkrečiai darbuotojų išvykimai buvo susiję su darbu. Be to, bendrovė konkrečiai negalėjo paaiškinti, kas organizavo atitinkamus seminarus bei konferencijas. Bendrovė nepateikė buvimo užsienio valstybėse nurodytais tikslais įrodymų (kvietimų į seminarus; mokymo tikslų; asmenų, su kuriais buvo bendraujama ir siekiama plėtoti komercinius ryšius, kontaktų, rekvizitų; mokymų vietų ir mokymo turinio medžiagos). Priešingai, mokesčių administratorius patikrinimo metu surinko pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, jog nurodytomis dienomis į komandiruotes vykę asmenys pramogavo, stebėjo sporto renginius, dalyvavo turistinėse kelionėse. Taip pat bendrovės dokumentuose buvo akivaizdžių nesutapimų, pavyzdžiui, komercijos vadovui vykstant į komandiruotę, į Pietų Afrikos Respublikos miestą Johannesburg, užsakoma viza dviem asmenims, nors komandiruotė įforminama vienam asmeniui. Administratoriui palyginus bendrovės įformintame reprezentacinių sąnaudų nurašymo akte (dėl komandiruotės į Stambulą) įvardytų įmonių sąrašą su kelionių agentūros sutarties priedu, nustatyta, kad dalis šiame sąraše nurodytų asmenų nėra susiję su reprezentacinių sąnaudų nurašymo akte įvardytais įmonėmis.</p>

<p>Vykdomos veiklos nuostoliai²⁴</p> <ul style="list-style-type: none"> - neteisingai perkelti (deklaruoti) mokestiniai nuostoliai; PMĮ 30 str. - įmonė netęsia veiklos, iš kurios susidarę nuostoliai yra perkeltiami. 	<p>Situacija: Pareiškėja deklaruotą 205 694 Lt pelno mokesčio nuostolių už 2009 m., neperkėlė ir tokiu būdu nesumažino pelno mokesčio bazės apskaičiavimo už 2010 m., nes Pareiškėja pelno mokesčio nuostolių už 2009 m. perkėlė į 2012 m. (kurie nepateko į tikrinamąjį laikotarpį). VMI prie FM 2015-03-04 sprendimu Nr. 69-18, vykdydama MGK 2015-01-09 sprendimą Nr. S-4 (7-288/2014), panaikino VMI sprendimą ir skyrė pakartotinį patikrinimą. VMI klaidingai taikė PMĮ 30 straipsnį, neteisingai apskaičiavo 2010 metų mokesstinį rezultatą, t.y. 2009 m. nuostolio suma turėjo būti perkelta į 2010 metus, neatšizvelgiant į tai, jog Pareiškėja minėta nuostolio suma sumažino 2012 metų apmokestinamąjį pelną.</p>
<p>Nuostolių perkėlimas reorganizavimo metu</p> <ul style="list-style-type: none"> - perimti mokestiniai nuostoliai, kurie nesujiję su perleidžiama ir/ar perduodama veikla ar jos dalimi; PMĮ 43 str. 1 d., - įsigytos ar perleidžiančios įmonės perimta veikla (ar jos dalis) netęsiama (3 metus); PMĮ 41 str. 2 d. - įsigyjantieji įmonė gali perimti VP nuostolius. 	<p>Situacija: Pareiškėjo akcininkas nusprendė parduoti akcijas, konkursą pareiškėjo akcijoms pirkti laimėjo įmonių grupės bendrovė, kuri pasirašė akcijų pirkimo-pardavimo sutartį. Pareiškėjo akcijų įsigijimą įmonių grupės bendrovė finansavo iš dviejų šaltinių: nuosavų lėšų bei tam tikslui paimtos paskolos. Buvo atliktas akcijų įsigijusios įmonės ir pareiškėjo reorganizavimas – prijungiant įmonę prie pareiškėjo. Tokiu būdu pareiškėjas kartu su veikla iš įmonės perėmė pareiškėjo akcijų įsigijimui skirtą paskolą bei prievolę nuo jos mokėti palūkanas. Mokesčių administratorius atsisakė pripažinti 2007 - 2009 metais leidžiamais atskaitymais priskirtas 151 132 626 Lt sąnaudas, patirtas mokant palūkanas pagal UAB „X“ sudarytą paskolos sutartį, iš kurios kylančios įsipareigojimai po reorganizavimo perėjo pareiškėjai. LVAT 2015-06-16 nutartimi administracinėje byloje Nr.eA-1409-602/2015 atmetė pareiškėjo apeliacinį skundą ir paliko galioti pirmosios instancijos teismo sprendimą, kuriuo buvo atmetas pareiškėjo skundas dėl MGK ir VMI sprendimų. LVAT pažymėjo, jog PMĮ prasme reikalaujama, jog sąnaudos būtų patirtos vienetui vykdančiam komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, vertindama pareiškėjos veiksmus, pripažino, jog UAB „X“ neveikė kaip vienetas, vykdančias komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos pelno mokesčio įstatymo prasme. Priešingai, patikrinimo metu nustatytais įmonės veiksmais, be kita ko, nulėmusiais ir ginčo sąnaudų atsiradimą, UAB „X“ veikė išimtinai siekdama tikslo, susijusią su akcininkų interesais bei jų ekonomine nauda.</p>

²⁴ Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, reglamentuojančios mokestinių nuostolių perkėlimą: seminaro medžiaga. Finansų ministerijos mokymo centras (lektorė Rasa Šantarienė), Vilnius, 2016-02-23.

**Nuostolių
perkėlimas tarp
grupės įmonių**

- įmonė sumažina apmokestinamąjį pelną, kai nuostolių perdavę vienetai netenkina vienos iš PMĮ 56¹ str. keliamų sąlygų, nuostolių perdavimo momentu turi mokesstinę nepriemoką;
- nuostolis gali būti apskaičiuotas nepagrįstai per didelis.

PMĮ 56¹ str.

MGK 2015-03-16 sprendimas Nr. S-36. Mokestinis ginčas vyko dėl teisės pareiškėjai perimti grupės vieneto 2011 metais susidariusius nuostolius pagal 2012-05-28 surašytą, o 2014-07-03 perrašytą mokestinių nuostolių perkėlimo sutartį. Dėl PMĮ 56 straipsnio 1 dalies 1 punkto. Taikant 56¹ straipsnio nuostatas nuostolių perdavimo atveju įmonių grupei yra taikomi griežtesni reikalavimai, t. y. nustatyta, kad mokestinių nuostolių perdavimo dieną vienetų grupėje patronuojanti įmonė turi ne trumpiau kaip 24 mėnesius be pertraukų tiesiogiai ar netiesiogiai valdyti ne mažiau kaip 2/3 (arba ne mažiau kaip 66,67 proc.) mokestinių nuostolių perdavime dalyvaujancio dukterinio vieneto akcijų. Ginčijamu atveju nebuvo ginčo dėl to, kad pareiškėja ir UAB „X“ yra vienetų grupės narės, nes patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „X“, kaip patronuojantis vienetas, nuo 2010-12-31 tiesiogiai valdė 100 proc., tai yra ne mažiau kaip 2/3, pareiškėjos akcijų ir atitiko PMĮ 56¹ str. 1 dalies 1 punkto nuostatas. Kaip matyti iš pateiktų dokumentų, UAB „X“ įsteigta 2009 m. jos steigėju buvo fizinis asmuo – M. G., įmonę įsteigęs savo kaip akcininko vardu. M. G. 2010-01-04 pardavė UAB „X“ akcijas keturiems fiziniais asmenims. Patikrinimo metu nustatyta, jog nuostolius perduodanti UAB „X“ ir juos perimanti pareiškėja neatitiko PMĮ 56¹ str. 1 dalies 2 punkte numatyto reikalavimo - UAB „X“ tik nuo 2010-12-31 įsigijo 100 proc. apeliančės akcijų, t. y. mokestinių nuostolių už 2011 metus perdavimo dieną - nebuvo praėję du metai nuo 2010-12-31, kai UAB „X“ ir pareiškėja yra vienetų grupėje. Pastebėtina, jog šiuo atveju visiškai nesvarbu, kada surašoma mokestinių nuostolių perkėlimo sutartis – pasibaigus atitinkamam mokesčiam laikotarpiui, ar praėjus ilgesniam laikotarpiui (suprantama, nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnyje numatytos mokesčio apskaičiavimo ir perskaiciavimo senaties termino). Pagrindinis reikalavimas – tuo laikotarpiu, kurio nuostoliai yra perkeltami, turi būti tenkinamas 56¹ straipsnio reikalavimas dėl buvimo vienetų grupėje ne trumpiau kaip dvejus metus. Todėl, nors pareiškėja pateikė naują, 2014-07-03 surašytą Mokestinių nuostolių perkėlimo sutartį, esminis 56¹ straipsnio reikalavimas 2011 m. mokestinių nuostolių perkėlimui dėl buvimo vienetų grupėje ne trumpiau kaip dvejus metus nėra tenkinamas, nes nuo 2010-12-31, kuomet UAB „X“ įsigijo 100 proc. pareiškėjos akcijų, iki mokestinių nuostolių už 2011 metus perdavimo, nebuvo praėję dveji metai.

<p>Sandorių, vykdytų tarp asocijuotų asmenų, kainodara</p> <p>- mokėtojų sandorių, vykdytų su asocijuotais asmenimis, kainos neatitinka ištiesiosios rankos principo (IRP).</p>	<p>MGK 2015-03-02 sprendimas Nr. S-30. Mokesčių mokėtojo apmokestinimas buvo grindžiamas faktine situacija, jog sandoriuose su asocijuotais (susijusiais) fiziciais bei juridiniais asmenimis nustatyta paltukanų norma neatitiko tikrosios rinkos kainos. Konstatuota, jog pagal PMĮ mokesčių mokėtoju tenka pareiga tinkamai įrodymais pagrįsti, jog sandorio ar ūkinės operacijos kaina atitinka tikrąją rinkos kainą, kaip pagrįsti aplinkybės dėl to, jog sandorio kaina atitinka ištiesiosios rankos principą. Pateikti įrodymai buvo nepakankami ir nepagrįsti (apskaiciuojant paltukanų normą taikė VILBOR normą), todėl konstatuota, kad būtent Lietuvos banko pateikiama informacija atspindi tikrąją paskolų rinkoje palūkanų normą (o ne tarpbankinėje rinkoje).</p>
<p>Tantjėmų išmokos</p> <p>- tantjėmos nepagrįstai išmokamos dirbant bendrovėms nuostolingai arba neturint pakankamai ataskaitinių metų pelno;</p> <p>- tantjėmų išmokoms skiriama daugiau nei 1/5 grynojo ataskaitinių finansinių metų pelno;</p> <p>- išmokamos tantjėmos asmenims, kurie nėra valdybos nariai;</p> <p>- išmokamos tantjėmos laikytinos premijomis už metinius rezultatus.</p>	<p>PMĮ 26 str. 2 d., ABĮ 31, 33, 34, 59 str.,</p> <p>MGK 2013-04-17 sprendimas S-60. Mokesčių administratorius valdybos nariams, kurie kartu buvo ir bendrovės darbuotojai, išmokėtas tantjėmas (buvo pažeista tantjėmų išmokėjimo tvarka, pagal ABĮ 59 str. 6 d.) pripažino darbuotoju, kurie buvo ir valdybos nariai, su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. MGK konstatavo, kad buvo pažeisti ABĮ nustatyti tantjėmų išmokėjimo apribojimai, tačiau pažeidžiant nustatytą tvarką išmokėta tantjėmų dalis negali būti automatiškai priskirtina su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, turi būti vertinamas tikrasis ūkinį operacijų turinys, tiek GPMP, tiek PMĮ prasme.</p>
<p>Pelno mokestis prie pajamų šaltinio</p> <p>- ar paskolos nėra gautos (teiktos) siekiant kitų (ne vien kreditavimo tikslų), koks yra jų tikrasis turinys, ar paskolos nėra įformintos, siekiant nuslėpti tikrąsias uždirbtas pajamas;</p> <p>- ar vykdoma prievolė, išmokant užsienio vienetams palūkanas, honorarus ar kitas pajamas, jas apmokestininti prie pajamų šaltinio;</p> <p>- ar mokestis prie pajamų šaltinio buvo sumokėtas mokesčių mokėtojo lėšomis ir priskirtas leidžiamoms atskaitymams;</p> <p>- ar užsienio vienetui išmokant pajamas pagal mišrią sutartį, jų dalis gali būti klasifikuojama kaip honorarai;</p> <p>- ar neapmokestininti honorarai ar kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos išmokėti užsienio vienetui ir ar Lietuvos vienetas turi tai įrodančius dokumentus.</p>	<p>PMĮ 4 str. 4 d. ir 5 d., 37 str. PMĮ 2 str. 2 d., PMĮ 5 str. 2 d., GPMP 2 str. 5 d.</p> <p>Situacija: Pareiškėja naudojo kompiuterio valdymo ir apskaitos programa ir už tai grupės įmonėms reziduojančiomis Estijoje bei Latvijoje mokėjo programos licencijos mokesť bei programos priežiūros išlaidas. VMI patikrinimo akte padarė išvadą, kad pareiškėjas pažeidė PMĮ 37 straipsnio nuostatas, nes nuo užsienio įmonėms išmokėtų 2 502 619,58 Lt išmokų už teisę naudotis programa, savo esme laikomų honorarais, neapskaičiavo ir nesumokėjo pelno mokesčio prie pajamų šaltinio. MGK 2014 m. liepos 18 d. sprendime Nr. S-138(7-96/2014) nurodė, jog užsienio vieneto pasyvios pajamos (honorarai) už naudojamą kompiuterio programa užsienio vieneto pelno mokesčio baze Lietuvos Respublikoje pripažįstamos tik tuo atveju, kai perleidžiant programą yra suteikiamos atitinkamos turinės autoriaus teisės, susijusios su programos platinimu, perdirbimu, demonstravimu, t. y. galėjimu pasinaudoti kompiuterio programa verslo tikslais, kai dėl suteiktų tam tikrų teisių naudotis programa (ją perdirbti, nuomoti, atgaminti) yra gaunama (gali būti gaunama) pajamų iš trečiųjų asmenų. Konstatuota, jog tiek iš byloje esančių duomenų, tiek iš kitų sutarties nuostatų matyti, jog pareiškėjai sudaryta sutartimi nebuvo suteiktos teisės, su kurių suteikimu PMĮ 4 str. 5 dalis sieja gautų pajamų priskyrimą užsienio valstybės pelno mokesčio bazei, kitaip sakant, pareiškėjai sudaryta sutartimi programinė įranga buvo perduota naudotis savo reikmėms.</p>

Pridētinās vērtēs mokeskts	
<p>Prekiu (paslaugu) suvartojimas</p> <ul style="list-style-type: none"> - neteisīngai apskaičiuota prekiu (paslaugu) apmokestinamoji vērtē bei nos jās d., 8 str. - apskaičiuotas pardavimo PVM; <p>privatiems poreikīams (atsiranda pajamos natūra)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nenustatyti paslaugu teikimo privatiems poreikīams atvejai; - Ķmonei priklausāncīu automobiliu naudojimas privatiems poreikīams tenkinti. 	<p>PVMĶ 5 str. 1-2 (Ķr. pajamos natūra)</p>
<p>Tiekimai</p> <p>Bendrijos viduje</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nepagrīstai taikomas 0 proc. PVM tarīfas (neturi tai patvirtināncīu Ķrodymu); - Deklaruojama, kad prekēs īsgabentos, bet faktīškai realizuotos vidaus rinkoje; - Prekēs kitoje valstybēje narēje neīregistruotam PVM mokoĶojui. 	<p>PVMĶ 56 str. 1d., 41 str., 58 str. 3d.</p> <p>LVAT 2013-07-11 nutartis Nr. A-602-996/2013. Išvada: prekēs turi būti patiekto ir disponavimo teisē realiai turi būti perējusi būtent kitos valstybēs narēs PVM mokoĶojui.</p>
<p>Nepagrīsta PVM atskaīta</p> <ul style="list-style-type: none"> - Išrašoma PVM sākaskaita-faktūra, taĶiau ūkinē operacija faktīškai neīvyksta (fiktīvjos PVM sākaskaitos-faktūros); - Ūkinē operacija īvyksta kitomis sāklygomis, nei nurodyta apskaitos dokumentuose; - Neteisīngai atskaītytas PVM susījēs su labdara ir (ar) parama, reklama, reprezentācinēm išlaidoms. 	<p>PVMĶ 58 str. 1 d.</p> <p>LVAT 2013-02-06 nutartis administrācinēje byloje Nr. A-438-97/2013. Situacija: sandoris su kitu tam tikrais ryšiais susījusiu ūkio subjektu dēl Ķrengimū nuomos, mokant gana ųenklias nuomos kainas. Nustatyta, kad Ķrengimai beveik nebuvo naudojami mokoĶojo veikloje, dalis jū buvo morālīškai nusīdėvėjē, realiai turĶą savo veikloje naudojo pareīškėjai turĶą išnuomavusi Ķmonē. Taikytinas MAĶ 69 str., konstatuotas mokesstinēs naudos siekimas, išnuomotas turĶas nebuvo naudotas veikloje, nors buvo stiekama atskaītyti pirkimo PVM ir nuompinīgus pripaųinti leidųiamais atskaītymais.</p>
<p>Ūkinēs operācijas īvykē apskaitos dokumentuose nurodytomis sāklygomis, taĶiau nesumokētas PVM</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vadīnamieji „Fenīkso“ atvejai, kai veikla, darbuotojai, turĶas perkeliamas ī kitā Ķmonē, siekiant išvengti kreditorīu; - Vadīnamieji „karuselīniai“ sukĶiavimai, kai prekēs ar paslaugos perparduodamos, pirkējas PVM susīgrāųina iš biudųeto, o pardāvējes „dingsta“ ir PVM ī biudųetā nesumokamas. 	<p>Teismū praktika</p> <p>LVAT 2013-12-12 nutartis Nr. A-438-2121/2013. Situacija: sandoriū tarp Ķmonēs ir jos kontrahentū metu buvo siekiama nebetēsti bendrovēs kontrahento (UAB „X“) veiklos, turīmā turĶā perleisti Ķmonei, pas jā Ķdarbīnta dalis darbuotojū, patenkinti UAB „X“ direktoriaus turĶimiai Ķnteresai, taĶiau buvo vengiama vykdyti prievoles kitiems kreditorīams, īskaitant valstybē: pirmenybē buvo teikiama ne mokesĶū mokoĶimui. Teismo vertīnimu šios aplinkybēs abiem sandorio šālīms buvo ųinomos, todēl veikla pripaųinta PVM sukĶiavīmu.</p>

Gyventojų pajamų mokesčiai

Pajamos natūra	<ul style="list-style-type: none"> - Asmeniniais tikslais naudojamas įmonės turtas (automobiliai, nekilnojamas turtas ir pan.); - Nauda suteikiama konkrečiam asmeniui; - Suteiktos paslaugos ar parduotos prekės lengvatinė kaina; - Darbuotojams kompensuojamos įvairios išlaidos; - Įmonės leidžiamuose atskaitymuose apskaitytos įvairių dovanų, pramogų kuponų, kelionių ir pan. išlaidos. 	GPMĮ 2 str. 15 d., 8 str., 9 str.	LVAT 2014-03-06 nutartis Nr. A-442-515/2014. Byloje nustatyta, jog fizinis asmuo, kurį su sklypo savininkės sūnumi siejo paskoliniai santykiai, išigijo sklypą pigiau nei tikroji sklypo rinkos vertė. MGK 2014-01-27 sprendimas Nr. S-23. Mokesčių mokėtinys nepateikė jokių įrodymų, kad kelionių į Turkiją, Koratiją ir Austriją metu darbuotojai atliko darbinės funkcijas, todėl konstatuota, jog mokėtojo darbuotojai į minėtas keliones vyko asmeniniais tikslais. Už ne darbuotojo kelionę sumokėta suma priskirtina apmokestinamoms dovanoms gavusių asmenų pajamoms.
Su santykiškai susijusios pajamos	<ul style="list-style-type: none"> - Darbuotojams mokamas minimalus darbo užmokestis, bet išmokamos papildomos sumos (nuomos ir pan.); - Įmonei didžiąją dalį paslaugų atlieka fiziniai asmenys išgyję verslo liudijimus ar vykdančys veiklą pagal pažymą. 	GPMĮ 23 str.	LVAT 2015-01-26 nutartis Nr. A-26-602/2015. Su darbo santykiškai susijusių pajamų apmokestinimo vengimas išmokant darbuotojams nuompinigius už tariamai darbinėje veikloje naudotus asmeninius automobilius (giminaičių ir kt. asmenų). Nustatytos esminės mokesčių vengimą patvirtinančios aplinkybės: nepildomi kelionės lapai, išskyrus keleto transporto priemonių; nuomos mokestis sudarė 37 proc. apskaičiuoto darbo užmokesčio, o tam tikrais atvejais ir daugiau nei 100 proc.; nuompinigiai mokėti ir darbuotojų ligos bei atostogų metu; išmokėti nuompinigiai viršijo automobilių rinkos vertę; dalis asmenų tuo pat metu naudojo ir įmonei priklausančiu automobiliu.

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

MGK – Mokestinių ginčų komisija

