

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ, HUMANITARINIŲ MOKSLŲ IR MENŲ FAKULTETAS
EUROPOS INSTITUTAS**

Eglė Bausytė

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS REFORMA
ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS LYGIO
MAŽINIMUI**

Magistro darbas

Darbo vadovas

Doc. dr R. Daugėlienė

KAUNAS, 2015

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ, HUMANITARINIŲ MOKSLŲ IR MENŲ FAKULTETAS
EUROPOS INSTITUTAS**

**LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS REFORMA
ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS LYGIO
MAŽINIMUI**

**Europos integracijos studijų magistro darbas
Studijų programa 621N12003**

**Vadovas
Doc. Dr. Rasa Daugelienė
2015-05-27**

**Recenzentas
Lekt. dr. Jurgita Barynienė
2015-05-27**

**Atliko
SMEU-3/5 gr. stud.
Eglė Bausytė
2015-05-27**

KAUNAS, 2015

**PATVIRTINIMAS APIE PARENGTO BAIGIAMOJO
DARBO SAVARANKIŠKUMĄ**

Patvirtinu, kad parengtas magistro baigiamasis darbas

Lietuvos mokesčių sistemos reforma šešėlinės ekonomikos lygio mažinimui

(įrašyti pavadinimą)

- atliktas savarankiškai ir nebuvo kaip visuma pateiktas jokiame dėstomajame dalyke atsiskaityti šiame ar ankstesniuose semestruose;
- nebuvo pateiktas atsiskaityti šiame ar kitame KTU fakultete arba kitoje Lietuvos aukštojoje mokykloje;
- turi visas į baigiamojo darbo literatūros sąrašą įtrauktą informacijos šaltinių nuorodas.

(vardą ir pavardę įrašyti ranka)

(parašas)

(data)

Bausytė E. (2015) The Reform of Lithuania's Tax System Reducing the Level of Shadow Economy. Supervisor doc. dr. R. Daugėlienė. - Kaunas: Kaunas University of Technology, Faculty of Social Sciences, Arts and Humanities, Institute of Europe. 2015 – 74 p.

SUMMARY

The aim of this Masters's work is to make Lithuanian tax system, which would help to reduce the shadow of economy level. The subject of investigation is important for many reasons. Firstly, tax system and shadow economy have an influence on state policy and public welfare. Secondly, balanced and rational tax system ensure the legal revenue accounting, tax payment and tax collection. And finally, taxes are the most important and abundant public revenue.

Taxes and social contributions finance public expenditures on pensions, social security system, health, education and provide potential economic protection to citizens. The most influential factor of this situation is shadow economy. The existence of a large shadow economy means that tax rates are higher in the legal economy. For that reasons, the tax system must be optimized and ensure the low level of shadow economy.

Master's Work consists of three main chapters: problem analysis, theoretical and practical solutions and general conclusions of the paper work. The first part acquainted with the structure of the tax system, the interface and the tax system evolution of Lithuania. It is also presented the interface of shadow economy and tax system. In the second part introduced the comparative analysis of EU Member States tax systems. Finally, the general conclusion is in the third part of Master's Work, which consists of an empirical study, theoretical and comparative analysis results.

In conclusion, this Master's work might be useful for national projects to reduce shadow economy or help to reorganize the tax system, ensure effective tax collection and the payment system.

TURINYS

LENTELIŲ SAŲVADAS.....	6
PAVEIKSLĖLIŲ SAŲVADAS.....	7
TERMINŲ IR SANTRUMPŲ PAAIŠKINIMŲ SĄRAŠAS.....	8
ĮVADAS.....	9
1. MOKESČIŲ SISTEMOS PLĖTOTĖS IR RYŠIO SU ŠEŠĖLINE EKONOMIKA TEORINIAI ASPEKTAI.....	12
1. 1. Mokesčių sistemos struktūros sisteminimas.....	12
1.2. Mokesčių sistemos sąsajos su šešėline ekonomika.....	16
1.3. Lietuvos mokesčių sistemos raida 2004 – 2014 metais.....	19
2. MOKESČIŲ SISTEMOS ES ŠALYSE IR JOS PARTNERĖSE.....	26
2. 1. ES valstybių narių ir jų partnerių mokesčių sistemų bruožai.....	28
2. 2. Analizuojamų valstybių mokesčių mokėjimo kultūros specifika.....	37
2. 3. Analizuojamų šalių mokesčių sistemų ir apibendrintų duomenų lyginamoji analizė.....	41
3. MOKESČIŲ SISTEMOS, MAŽINANČIOS ŠEŠĖLINĘ EKONOMIKĄ, MODELIAVIMAS...50	
3. 1. Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių strategija.....	50
3. 2. Mokesčių sistemos administravimo tobulinimo strategija.....	56
3. 3. Empirinis tyrimas Lietuvos mokesčių sistemos vertinimui.....	59
3. 4. Mokesčių sistemos reforma šešėlinės ekonomikos lygio mažinimui.....	64
IŠVADOS	67
LITERATŪRA.....	69
INTERNETINIAI ŠALTINIAI.....	72
PRIEDAI.....	73

LENTELIŲ SAŲVADAS

1 lentelė Mokesčių sistemos struktūra	14
2 lentelė Šešėlinės ekonomikos priežastys teoriniu aspektu	16
3 lentelė Akcizų tarifai Lietuvoje	23
4 lentelė Lietuvos mokesčių tarifų kaitą 2004 – 2014 metų laikotarpyje	24
5 lentelė Mokesčių įplaukos į Lietuvos nacionalinį biudžetą	25
6 lentelė Šešėlinės ekonomikos lygis ES valstybėse ir jos partnerėse	26
7 lentelė Šveicarijos mokesčių harmonizavimo įstatymo įtaka	29
8 lentelė Šveicarijos mokesčių tarifų dydžiai	29
9 lentelė Nyderlandų mokesčių tarifų dydžiai	31
10 lentelė Austrijos mokesčių tarifų dydžiai	33
11 lentelė Prancūzijos mokesčių tarifų dydžiai	34
12 lentelė Didžiosios Britanijos mokesčių tarifų dydžiai	36
13 lentelė Bendrieji mokesčių mokėjimo kultūros veiksniai ir jų rodikliai	38
14 lentelė Užkoduoti bendrųjų mokesčių mokėjimo kultūros rodikliai	39
15 lentelė Pasirinktų šalių „Gini“ indekso, mokesčių naštos, šešėlinės ekonomikos suvestinė	41
16 lentelė Analizuojamų valstybių mokesčių naštos dalis	45
17 lentelė Analizuojamų valstybių mokesčių naštos dalis	46
18 lentelė Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys	46
19 lentelė Analizuojamų valstybių mokesčių naštos rodiklių grupavimas	47
20 lentelė Hipotezės identifikuojamų mokesčių naštos rodiklių dažnių skirstinys	48
21 lentelė Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių strategija	53
22 lentelė LR mokesčių administravimo reformos strategija	58
23 lentelė Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys	61
24 lentelė Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys	63

PAVEIKSLĖLIŲ SAŲVADAS

1 pav. Mokesčių sumos struktūra	15
2 pav. Laffero kreivė	18
3 pav. LR Akcizų mokesčių raida	22
4 pav. Mokesčių mokėjimo kultūros rodiklių reitingų vidurkiai	40
5 pav. Mokesčių naštos suminiai rezultatai	42
6 pav. Šalių mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos pokyčiai 2008, 2011 ir 2013 metais	44
7 pav. Šešėlinės ekonomikos lygio mažinimo esminiai svertai	64

TERMINŲ IR SANTRUMPŲ PAAIŠKINIMŲ SĄRAŠAS

- AT – Austrija.
- CH – Šveicarija.
- FR – Prancūzija.
- GB – Vokietija.
- Gini - gyventojų pajamų pasiskirstymo statistinis rodiklis, vartojamas pajamų skirtumams apibūdinti.
- LT – Lietuva.
- Mokesčių bazė – tai suma, nuo kurios apskaičiuojami mokesčiai.
- Mokesčių mokėjimo kultūra – tai formalių ir neformalių institucijų visuma, susijusi su nacionalinės mokesčių sistemos praktiniu taikymu, istoriškai susiklosčiusi šalies nacionalinėje kultūroje.
- Mokesčių sistema – tai šalyje egzistuojančių mokesčių surinkimo, administravimo ir mokesčių mokėjimo kultūros visuma.
- NL – Nyderlandai.
- Šešėlinė ekonomika - visuminės ūkinės veiklos dalis, kai įvykdyti sandoriai bei gaunamos pajamos nėra oficialiai įregistruojami ir dėl to nelaikomi bendrojo nacionalinio produkto dalimi.

IVADAS

Temos aktualumas. Šiuolaikinių valstybių politikoje svarbų vaidmenį atlieka finansiniai ištekliai. Svarbiausiais iš jų nuo seno yra laikomi mokesčiai. Jie didina valstybės pajamų lygį. Dėl šios priežasties surenkamų mokesčių kiekis turi būti proporcingas padengiamoms valstybės išlaidoms. Efektyvi mokesčių politika įgalina šalį valdyti gyventojų pajamų ir turto paskirstymą. Taip pat suteikia galimybę kontroliuoti eksporto, importo mastus, išlaidų lygį ir kitus objektus. Atskirų mokesčių įstatymuose apibrėžta, kad surenkami mokesčiai proporcingai paskirstomi atskiriems šalies segmentams. Efektyvus jų finansavimas skatina valstybės ekonominę ir socialinę gerovę.

Europos Sąjungos šiaurės šalių patirtis atskleidžia, jog mokesčių dydis ir mokestinės įplaukos yra tiesiogiai priklausomi dydžiai - didinant mokesčių normas iki tam tikros ribos didėja ir mokestinės įplaukos. Viršijus numatytą mokesčių normos ribą išryškėja regresija. Tuomet yra slopinamas valstybės ūkio subjektų ekonominis aktyvumas. Jis inicijuoja mokesčių vengimo genezę, atsiranda šešėlinė ekonomika. Daug verslo subjektų savo veiklą iš fiskalinio ir administracinio legalumo perkelia į ekonominės veiklos šešėlį (Liu A. A., 2012). Jo atsiradimą gali nulemti mokesčių harmonizavimo nebuvimas, neefektyvi mokesčių surinkimo sistema ar mokesčių mokėjimo kultūros stygius. Šalyje egzistuojantis ekonominis šešėlis atskleidžia ne iki galo susiformavusią šalies mokestinių santykių visumą. Ji dažniausiai apima apmokestinimo politiką ir strateginę švietimą. Tokia situacija daro neigiamą įtaką mokesčių surinkimui ir į valstybės biudžetą nepatenka šimtai milijonų eurų. Tokia padėtis yra užfiksuojama ir Lietuvoje. Praktika rodo, kad dėl šešėlinės ekonomikos įtakos, silpnėja Lietuvos vyriausybės socialinė politika. Taip pat pastebimai didėja valstybės socialinė diferenciacija ir potencialių pažeidėjų skaičius. Esant tokiai Lietuvos situacijai, užfiksuojamas įmonių kaštų dydžio pokytis. Jo pagrindą sudaro mažėjantis oficialus įmonių pelnas. Dėl to, atsižvelgus į ES statistikos tarnybos „Eurostat“ 2013 metais pateiktus duomenis, pastebėta, kad Lietuvos šešėlinės ekonomikos dalis sudarė 28 proc. Lietuvos BVP. Šis rodiklis yra 1,5 karto didesnis, nei numatytas Europos vidurkis.

Darbo metu analizuoti autorių Liu A. A. (2012), Schneider (2013) ir Friedrichio, Rossing (2013), Osterloh, Heinemann (2013), Rogers, Philippe (2014), Rydqvist, Schwartz, Spizman, (2014), Bruan ir Fueantes (2014), darbai. Juose buvo akcentuojamos mokesčių sistemos ir šešėlinės ekonomikos

lygio sąsajos. Remiantis šia prielaida teigiama, kad siekiant sumažinti šalies šešėlinę ekonomiką, svarbu reformuoti Lietuvos mokesčių politiką. Tokie reorganizacijos procesai apimtų naujų tarifų taikymą, mokestinės naštos mažinimą įmonėms ar fiziniams asmenims. Kita alternatyva yra pasirinktos ES šalies mokesčių sistemos adaptacija Lietuvoje. Šiuo atveju, sėkmingai realizavus šešėlinės ekonomikos eliminavimo priemones valstybėje, būtų įdiegta racionali ir sėkmingai veikianti mokesčių sistema. Ji užtikrintų tiek valstybės, tiek jos piliečių gerovę. Taip pat būtų sumažinta eksporto ir importo diskriminacija, finansinių užsienio įplaukų bei vietinių pajamų skirtingas apmokestinimas.

Pagrindinis kylantis **probleminis klausimas**: koks turėtų būti mokesčių sistemos modelis, kuris galėtų būti traktuojamas kaip efektyvus, siekiant sumažinti šešėlinę ekonomiką Lietuvoje bei padidinti mokesčių surinkimą.

Darbo objektas: mokesčių sistema.

Darbo dalykas: Lietuvos mokesčių sistema, mažinanti Lietuvos šešėlinę ekonomiką.

Darbo tikslas: pasiūlyti mokesčių sistemos reformą, mažinančią Lietuvos šešėlinę ekonomiką.

Siekiant minėto tikslo, keliami tokie tyrimo **uždaviniai**:

1. Teoriškai identifikuoti mokesčių sistemos ir šešėlinės ekonomikos sąryšį ir išnagrinėti Lietuvos mokesčių sistemos raidos tendencijas 2004 – 2014 metų laikotarpyje ir jų sąsajas su šešėlinės ekonomikos apraiškomis;
2. Išnagrinėti Europos Sąjungos valstybių narių ir jų partnerių mokesčių sistemas ir atlikti palyginamąją analizę;
3. Atlikti empirinį tyrimą, kurio metu respondentai išreikštų savo nuomonę dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos klausimais, kas leistų sudaryti mokesčių sistemos reformą, kuri užtikrintų šešėlinės ekonomikos apimties mažėjimą Lietuvoje.

Darbo metodai:

1. Teisinių dokumentų, mokslinės literatūros, statistinių duomenų ir internetinių šaltinių analizė;
2. Palyginamoji analizė;
3. Empirinis tyrimas;
4. Hipotezių tikrinimas, pasinaudojus įvėrčių teorijos ir statistinių kriterijų taikymo metodais;
5. Analizuojamas valstybių Gini koeficiento dydis, kuris atspindi šalyje egzistuojančią pajamų nelygybę ir mokesčių mokėjimo kultūros padėtį.

Tyrimo hipotezės:

1. Šalyje sukurtų vertybių racionalus apmokestinimas tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais mažina šešėlinės ekonomikos procentinę dalį šalies BVP;
2. Lietuvos mokesčių sistema yra nepakankamai diversifikuota, o mokesčių surinkimo procedūros neužtikrina šešėlinės ekonomikos mažėjimo.

Darbo reikšmė:**Teorinė darbo reikšmė:**

1. Nustatyta mokesčių sistemos ir šešėlinės ekonomikos sąsaja, padedanti sudaryti mokesčių sistemos strategiją, kuri mažintų neapskaitomų pajamų lygį šalyje;
2. Atlikta išsami palyginamoji Lietuvos mokesčių sistemos raidos analizė, atskleidžianti Lietuvos mokesčių sistemos spragas;
3. Ištirti pasirinktų Europos Sąjungos šalių mokesčių sistemos modeliai ir atlikta lyginamoji jų analizė. Jos metu vertinti bei tarpusavyje lyginti šalių Gini indeksai, mokesčių tarifų ir akcizų dydžiai bei kiti rodikliai.

Praktinė darbo reikšmė:

1. Atliktas išsamus empirinis tyrimas, kurio metu Lietuvos smulkių ir vidutinių įmonių vadovai įvertino esamą Lietuvos mokesčių sistemą. Gauti tyrimo duomenys užprogramuoti, susisteminti ir išanalizuoti, išgryninant nuomonių pasiskirstymus ir atsakymų tendencingumus;
2. Remiantis empirinio tyrimo rezultatais ir pasirinktų šalių lyginamosios analizės išvadomis, sudaryta moksliskai pagrįsta strategija. Ji parengta įtraukiant darbo metu nustatytus esminius šešėlinės ekonomikos lygio mažinimo svetus.

Darbo struktūra:

Tiriamasis darbas sudarytas iš paveikslų ir lentelių sąvadų, įvado, trijų pagrindinių skyrių, išvadų, santraukos, literatūros ir internetinių šaltinių sąrašų bei priedų.

1. MOKESČIŲ SISTEMA IR RYŠIO SU ŠEŠĖLINE EKONOMIKA TEORINIAI ASPEKTAI

Mokesčiai – svarbiausias valstybės finansinis šaltinis, jos gyvavimo pagrindas ir vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliacinė forma. Šiame skyriuje analizuojama mokesčių sistemos samprata. Tai atliekama, siekiant geriau suprasti mokesčių sistemos įtaką valstybės funkcionavimui. Taip pat šioje dalyje identifikuojami mokesčių sistemos elementai ir pateikiamos apibendrintos išvados. Gauti rezultatai naudojami tyrime, siekiant susieti mokesčių sistemą su šešėlinės ekonomikos apraiškomis. Nustatomi minėtąjį ryšį, nagrinėjama Lietuvos mokesčių sistemos raida 2004 – 2014 metų laikotarpyje. Analizės metu pagrindinis dėmesys yra skiriamas nagrinėjamo periodo mokesčių tarifams ir jų kitimo tendencijoms. Gauti rezultatai panaudoti sudarant apibendrintas Lietuvos mokesčių sistemos pokyčių išvadas.

1.1. Mokesčių sistemos struktūros sisteminimas

Mokesčių sistema mokslinėje literatūroje yra apibūdinama kaip fiskalinės politikos hierarchinis modelis, susidedantis iš pagrindinių, papildomų ir integruotų rodiklių literatūroje (Skačkauskienė 2010, Jones P. M. Olson E. 2014). Šie objektai tarpusavyje yra susiję fiskaliniais ryšiais. Jie lemia valstybių vykdomų veiksmų funkcionalumą ir mokesčių sistemos efektyvumą. Siekiant operatyviai ir kokybiškai įgyvendinti valstybių veiksmus, valstybei būtina turėti finansinį rezervą. Pastarasis turėtų būtų disponuojamas ir kontroliuojamas mokesčių sistemos pagalba. Pasak N. Popelnikovos ir J. Žaptoriaus (2012), mokestinių įplaukų srantai į valstybės išdą priklauso nuo valstybės mokesčių surinkimo sėkmės. Taip pat šių veiksmų efektyvumą lemia ir ekonomiškai pagrįsta mokesčių administravimo sistema.

Teoriniu požiūriu mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Tad pačią mokesčių sistemą reikėtų laikyti mokesčių ir rinkliavų visuma. Pažymima, kad jos sudėtinės dalys yra griežtai reglamentuotos ir tarpusavyje glaudžiai susietos (Buškevičiūtė, 2007). Mokslinėje literatūroje dažniausiai yra išskiriamos trys esminės mokesčių sistemos funkcijos: fiskalinė, persikirstomoji ir reguliavimo (Buškevičiūtė, 2007). Tik egzistuojant kokybiškam jų vykdymui, galima tikėtis šalies mokestinės

politikos progreso. Taip pat yra teigiama, kad kiekvienos šalies mokesčių sistema daro tiesioginę įtaką šalies ekonominei ir socialinei gerovei. To priežastis – tikslingai paveikiamos sritys:

- Pajamų perskirstymas;
- Ūkio subjektų finansinė padėtis;
- Šalies mikro ir makro ekonomika;
- Naujų darbo vietų kūrimo mechanizmas ir kt.

Mokesčių sistemoje dažniausiai yra išskiriamos trys esminės mokesčių rūšys: tiesioginiai, netiesioginiai mokesčiai ir socialinio draudimo įnašai (Buškevičiūtė, 2006). LR Finansų ministerija tiesioginių mokesčių sąvoką apibrėžia kaip mokesčius, kurie yra renkami tiesiogiai - tai tam tikra dalis žmogaus ar įmonės pajamų ar turto. Šiai mokesčių grupei yra priskiriamas pajamų, pelno, turto, paveldėjimo ir kapitalo prieaugio mokestis. Netiesioginiai mokesčiai yra renkami netiesiogiai ir atimami iš pajamų tuo metu kai jos virsta išlaidomis, prekėmis ar paslaugoms. Netiesioginius mokesčius į šalies biudžetą perveda paslaugas ar prekes teikiančios įmonės ar patys žmonės. Šiai mokesčių grupei galima priskirti tokius mokesčius kaip PVM, akcizai ir kt.

Mokestis, kaip jį nusako Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, yra mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei. Mokesčių sistemos viena iš pagrindinių charakteristikų yra prievolė. Ji pasireiškia per būtinybę mokėti mokesčius ir pareigą laikytis valstybės mokesčių politikos įstatymų. Jie apima mokesčių mokėjimo tvarką, tarifus, apskaičiavimo formules, metodus, tikslinius asmenis ir kt. Pažeidus arba nesilaikant mokesčių politikos tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims yra taikomos sankcijos. Lietuvos mokesčių sistemos atveju, tai realizuojama taikant delspinigius, skiriant baudas, priverstinai išieškant mokestinį įsiskolinimą, suvaržant fizinio asmens laisvę, apribojant juridinio asmens veiklą arba pasitelkiant kitas administracines ir baudžiamąsias sankcijas.

Svarbu paminėti, kad mokesčių sistema pasižymi ir lygybės principu. Jis Lietuvoje reglamentuojamas Mokesčių administravimo įstatymu. Remiantis ES direktyvomis ir Lietuvos teisės aktais, egzistuoja nuostata, kad visi mokesčių mokėtojai yra lygūs (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012). Jie patenka į mokesčių sistemos kertinę struktūrą. Jai taip pat priklauso mokesčių objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetą, konkretaus mokesčio tarifas, mokesčio suma ir galimai taikytinos mokesčio lengvatos (žr. lent. 1).

Mokesčių sistemos struktūra

Elementai					
<i>Subjektas</i>	<i>Objektas</i>	<i>Šaltinis</i>	<i>Tarifas</i>	<i>Suma</i>	<i>Lengvatos</i>
1. Juridinis asmuo	1. Subjekto pajamos	1. Subjekto darbo	1. Proporcinis	1. Kadastrinis	1. Mažinamo/ didinamo
2. Fizinis asmuo	2. Subjekto turtas	2. Subjekto renta	2. Progresinis	2. Pajamų šaltinio	2. Naikinamo mokesčio tarifo
	3. Tam tikros veikslo rūšys	3. Subjekto dividendai	3. Regresinis	3. Pajamų deklaracijos	2. Naikinamo apmokestinimo
	4. Subjekto parduoto turto vertė	4. Subjekto palūkanos			
	5. Tam tikros veiklos rūšys				
	6. Prekių/ paslaugų pridėtinė vertė				

Šaltinis: adaptuota pagal Buškevičiūtę (2007)

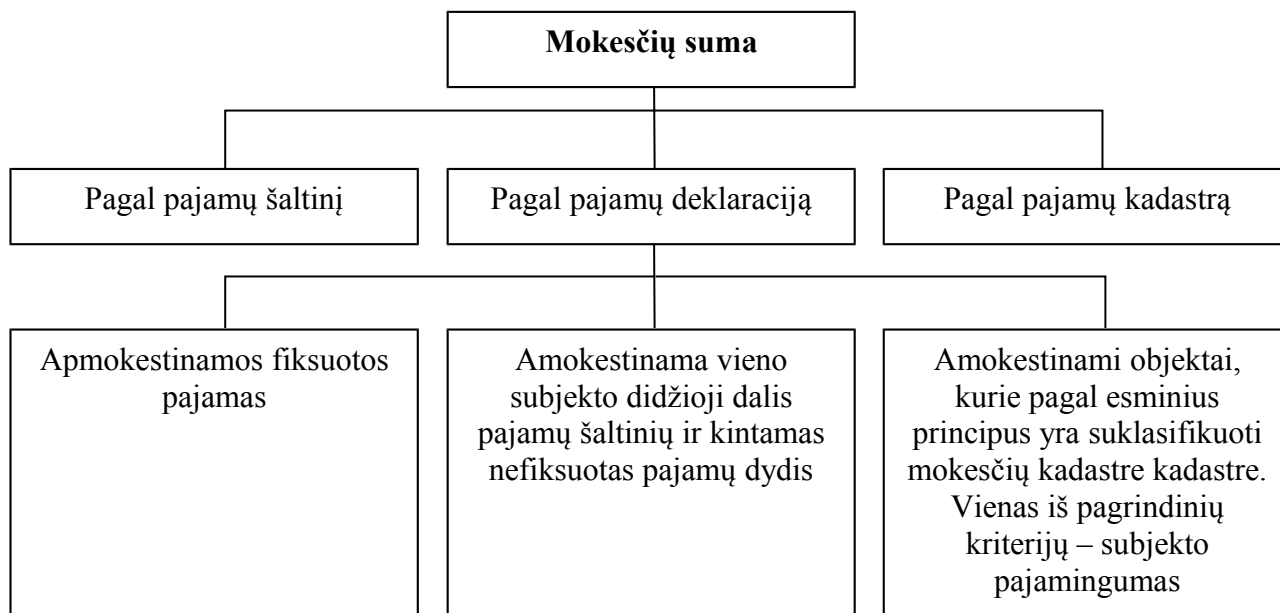
Išnagrinėjus mokesčių sistemos struktūrą pastebėta, kad mokesčių sistemos subjektu gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, konkrečiai savivaldybei ar valstybei mokantis tam tikrus mokesčius. Jie yra taikomi dėl jo gaunamų pajamų, vykdomos veiklos, turimo turto ar kitų priežasčių. Mokesčių sistemai taip pat priklauso ir mokesčių objektas. Jį apibūdinti galima kaip visumą, už kurią arba nuo kurios subjektui reikia mokėti mokesį. Mokesčio šaltinis apibrėžiamas kaip subjektų pajamos, išlaidos (darbo užmokestis, pelnas, palūkanos, įplaukos, renta), gamybos, darbų, paslaugų savikaina ar cirkuliacijos kaštai. Iš jų yra mokami mokesčiai. Pastebima, kad priklausomai nuo mokesčio šaltinio, yra taikomi ir skirtingi mokesčio tarifai. Mokslinėje literatūroje jie yra apibūdinami, kaip mokesčio už apmokestinimo vienetą dydžiai. Mokesčio tarifas gali būti pastovus ir procentinis. Pastovus tarifas yra išreiškiamas absoliučiu dydžiu pinigais. Šio tarifo rūšis yra taikoma tuomet, kai apmokestinamasis vienetas yra natūrinis. Procentinis tarifas praktikoje taikomas apmokestinamojo objekto vertei.

Procentiniai mokesčiai valstybių praktikoje būna trijų rūšių: proporciniai, progresiniai ir regresiniai (Buškevičiūtė, 2007). Proporciniai mokesčiai yra apskaičiuojami imant proporcingą dalį nuo gaunamų pajamų, pelno, turimo ar įgyjamo turto. Tokiu atveju, taikomas tarifas nuolatos lieka pastovus (Dubauskas, 2013). Kitokia situacija yra praktikoje naudojant progresinius mokesčius. Pastebima, kad augant objekto apimčiai didėja ir progresinio mokesčio tarifas. Šioje srityje dažnai

yra naudojama tarifų skalė. Jos pagalba yra nustatoma, pagal kokią sistemą bus apskaičiuojama progresinio mokesčio tarifas, t. y. pagal:

- Paprastąją progresiją, kurią taikant padidėję tarifai yra taikomi visam mokesčio objektui;
- Sudėtinę progresiją, kuri sumažina mokesčinę naštą. Šiuo atveju apmokestinamas objektas yra skaidomas į apmokestines dalis. Kiekvienai iš jų skiriamas vis didėjantis mokesčio tarifas.

Regresiniai mokesčiai pasižymi nuolatiniu tarifo mažėjimu. Dažniausiai pagal šį metodą apmokestinamos dažniausiai naudojamos prekės. Tačiau regresiniai mokesčiai XXI amžiuje valstybių praktikoje nėra populiarūs. Kita svarbi mokesčių sistemos dalis yra suma. Ją mokesčių subjektas sumoka už vieną objektą per mokesčinį laikotarpį. Mokesčių suma praktikoje gali būti nustatoma trimis būdais, kurių pagrindinis dėmesys skiriamas skirtingiems šaltiniams (žr. pav. 1).



1 pav. Mokesčių sumos struktūra

Nors tiek Lietuvos, tiek kitų šalių mokesčių įstatymuose pabrėžta, kad mokesčių mokėjimas yra privalomas visiems mokesčių subjektams, kurie tarpusavyje yra lygūs, tačiau praktikoje yra taikomos mokesčių lengvatos. Yra atvejų, kuomet valstybės mokesčių lengvatas taiko tik pagrindiniams mokesčiams, tokiems kaip pajamų ar pridėtinės vertės mokesčiams. Tokie veiksmai dažniausiai vykdomi, siekiant sumažinti mokesčių naštą žemiausios ar vidutinės klasės mokesčių mokėtojams. Praktikoje taip pat pastebimos prioritetingoms ūkio šakoms taikytinos mokesčių lengvatos. Tokiu būdu yra siekiama padidinti tų ūkio šalių pelną ir pagerinti valstybės

plėtrą tuo atveju, kai konkreti ūkio šaka šaliai atneša daugiausiai naudos. Teoriniu požiūriu lengvatas galima skirstyti pagal lengvatų objektą ar pobūdį (Buškevičiūtė, 2007).

1.2. Mokesčių sistemos sąsajos su šešeline ekonomika

Įvairių šalių mokslininkai ir finansų specialistai diskutuoja dėl šešelinę ekonomiką lemiančių veiksnių ir šešelinę ekonomiką tiksliausiai nusakančio apibrėžimo. Vieni iš jų teigia, kad šešelinei ekonomikai reikėtų priskirti visas per metus sukurtas prekes ir suteiktas paslaugas, kurios dėl įvairių priežasčių nebuvo įtrauktos skaičiuojant bendrąjį vidaus produktą (Krumplytė, 2009). Kiti specialistai siekia tiksliai identifikuoti šešelinės ekonomikos apibrėžimą ir jį traktuoti kaip ekonominės veiklos rezultatų visumą arba kaip neoficialiąją arba neapskaitytą ekonomiką (Dreher, Kotsogiannis, McCorriston, 2008).

Siekiant geriau suprasti šešelinės ekonomikos apimtį ir tikslines sritis, rekomenduojama šešelinę ekonomiką išskaidyti į atskiras kategorijas. Jos paimtų su darbo santykiais susijusių ar jų esmę atitinkančių pajamų slėpimą, vengiant mokesčių, veiklos pajamų ir išlaidų slėpimą ir mokesčių mažinimą ir vengimą, bei pritaikant palankesnes įstatymų interpretacijas. Pastebėta, kad pagrindinis dėmesys yra skiriamas šešiemis esminiams šešelinės ekonomikos reiškiniams. Jie priskiriami prie teisės pažeidimų, kurie yra susiję su mokesčių vengimu ir mokesčių slėpimu (Hasseldine, Morris, 2013; Freire-Serén, Panadés i Martí 2013). Teigiama, kad fiskalinė politika yra vienas iš pagrindinių instrumentų. Juo valstybė gali manipuliuoti skatinant šalies ekonominę vystimąsi, sušvelninant nuosmukį arba reguliuojant finansinius srautus (Šečkutė, 2009). Manoma, kad mokesčių naštos didėjimas yra tiesiogiai proporcingas šešelinės ekonomikos augimui. Be to ir šešelinės ekonomikos, kaip mokslinės problemos aktualumas, siejamas su kitais neigiamais šalies reiškiniais: BVP netikslumu ir šalies konsoliduoto biudžeto suplanuotų pajamų nesurinkimu (Krumplytė, 2008, Liu 2012). Tačiau mokslinėje literatūroje yra identifikuojamos ir kitos priežastys, sukeliančios šį reiškinį (žr. lent. 2).

2 lentelė

Šešelinės ekonomikos priežastys teoriniu aspektu

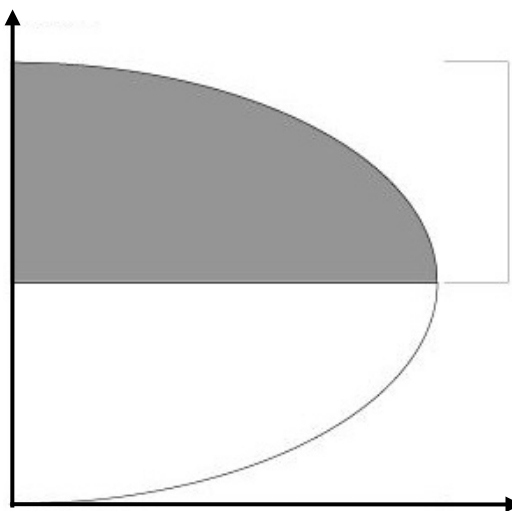
Idėjos autoriai	Priežastis
	Stipri valstybės įtaka:

<i>V. Kannianen , J. Pääkkönen, F. Schneider (2004)</i>	Aktyvus vyriausybės ir kitų šalies valdymo organų dalyvavimas šalies mokesčių politikoje ir stiprus reguliavimas. Mokslininkų nuomone, šie veiksmai, skatina šešėlinės ekonomikos vystymąsi. Pastebėta, kad didelio masto šešėlinė ekonomika užfiksuota tose valstybėse, kuriose buvo vykdoma planinė ekonomika ir radikaliai didinama mokesčių našta.
<i>S. Kasios (2006)</i>	Mokesčių ir socialinių įmokų didinimas: Mokesčiai veikia darbo-poilsio sprendimus ir skatina darbo pasiūlos didėjimą šešėlinėje ekonomikoje. Nustatyta, kad kuo didesnis skirtumas tarp asmenų oficialaus atlyginimo ir atlyginimo, kuris lieka asmeniui atskaičiavus visus mokesčius, tuo didėja tikimybė, kad šalyje klesti šešėlinė ekonomika. Praktikoje pastarąjį skirtumą lemia valstybėje taikomi mokesčiai ir jų tarifai.
<i>F. Schneider (2008)</i>	Tiesioginių/netiesioginių mokesčių našta: Atlikti moksliniai tyrimai atskleidė, kad daugiausiai šešėlinės ekonomikos plėtrą skatina socialinių įmokų dalis bei tiesioginių ir netiesioginių mokesčių našta. Be to pastebėta, kad valstybės reguliavimo našta daro ženklų įtaką šešėlinės ekonomikos plėtrai.
<i>A.Misiūnas (1999)</i>	Disbalansas prekių ir paslaugų rinkoje: Šalių rinkų praktikoje dažnai pastebimas, kai kurių prekių ir paslaugų perviršis. Tokiu atveju oficiali ekonomika gali patenkinti tik dalį visų poreikių. Dėl tokios priežasties, atsiranda neoficiali rinka. Struktūrinės paskirstymo problemos: Kuomet nėra aiškios ūkio raidos strategijos ir konkurencijos tarp panašių ūkio subjektų, o ūkis pernelyg lėtai reformuojamas ir kapitalas nepasiekia ūkio šakų, tuomet yra apribojamos valstybės investicijų galimybės. Infliacija: Valstybėje veikiančios racionavimo ir perskirstymo mechanizmai dažniausiai suteikia pagrindą neoficialiai ekonomikai, nes esant tokiai situacijai ir kylant kainoms yra randama alternatyva pabrangusiems produktams. Tad yra sukeliama spekuliacija šešėlinėje rinkoje, pagreitinama reliatyvi vidaus valiutos infliacija, o taupymo sumetimais tik dalis atlyginimo yra oficiali. Kita likusi jo dalis nuslepia ir valstybei nesumokami visi mokesčiai.

Šešėlinės ekonomikos atsiradimo priežastimi mokslininkai dažniausiai įvardija fiskalinę politiką ir mokesčių našta. Be to nepasitenkinimas mokesčių tarifų padidinimu lemia ekonomikos dalyvių sprendimus „pereiti“ į šešėlinę ekonomiką ir išvengti mokesčių (Friedrich Schneider, 2008). Lietuvos Laisvosios rinkos instituto teigimu, šešėlinę ekonomiką galima apibrėžti kaip per metus galutiniam vartojimui šalies viduje pagamintų prekių ir suteiktų paslaugų, oficialiai nedeklaruojamų dėl mokesčių ar reguliavimų, vertę. Be to pastebėta, kad moksliniuose tyrimuose dažniausiai bandoma nustatyti bendrą šešėlinės ekonomikos mastą – santykinį rodiklį. Juo siekiama parodyti, kokia oficialiai neapskaičytų ekonominės veiklos rezultatų dalis nėra įtraukta į oficialiai apskaičytą

BVP (Dreher, Schneider, 2010). Ankstesnėje lentelėje minėta, kad šešėlinei ekonomikai didelę įtaką daro infliacija, kuri atsiranda dėl fiskalinės politikos veiksnių. Dėl to daroma prielaida, kad šalyje esant aukštam infliacijos lygiui kyla ir kainos tiesiogiai veikdamos realių pajamų lygį.

Mokesčių sistemos ir mokesčių naštos daroma įtaka šešėlinės ekonomikos augimui pagrindžiama Lafero kreive. Ji yra apibūdinama kaip teorinė koncepcija, vaizduojama kreivės pavidalu ir parodanti įplaukų į biudžetą priklausomybę nuo mokesčių tarifų (Koncėvičienė, Priėvelis, 2012) (žr. pav. 2).



2 pav. *Laffero* kreivė

Šaltinis: adaptuota pagal A. B. Laffer, 2004

Toliau analizuojant į Lafero kreivės teoremą pastebima, kad esant santykinai nedidelei mokesčių naštai, šešėlinės ekonomikos mastas yra mažas. Mokesčių naštai viršijus optimalią ribą, šešėlinė ekonomika didėja. Dėl šios priežasties mažėja į šalies biudžetą surenkamos mokesčių pajamos (Schneider, Klinglmair 2004). Tokią situaciją galima pagrįsti, kaip ekonomikos dalyvių nepasitenkinimą aukštais mokesčių tarifais, padidėjusį vengimą mokėti mokesčius, legalios ekonomikos pasitraukimą į šešėlį, mokesčių mokėtojų nuskurdimą ir oficialiai apskaitomos ekonomikos lėtėjimą (Hasseldine, Morris, 2013; Koncėvičienė, Priėvelis, 2012). Akivaizdu, kad per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą verstis legaliu verslu bei disponuoti gaunamomis pajamomis ir pelnu oficialiojoje ekonomikoje.

Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti tokių ekonominių tikslų kaip ūkio stabilumas, jo augimas ir visiškas piliečių užimtumas. Mokesčių sistema turėtų

skatinti siekti šių tikslų, neleisti iškreipti išteklių paskirstymo, kenkti individų darbingumui, o priešingai – jį skatinti (Popelnikova, Žaptorius, 2012; Dreher, Kotsogiannis, McCorrison, 2009). Apibendrinant galima teigti, kad apmokestinimo liberalizavimas ir mokestinės naštos mažinimas, suteiktų teigiamų padarinių valstybei. Tik esant tokiai situacijai įvairūs valstybės sektoriai būtų paskatinti legalizuotis ir atsisakyti šešėlinės ekonomikos pajamų. Tokia situacija teigiamai paveiktų valstybės biudžetą, į kurį būtų surenkama daugiau pajamų.

1.3. Lietuvos mokesčių sistemos raida 2004 – 2014 metais

Pasak Skačkauskienės (2010), detalaus mokesčių sistemos raidos suvokimas padeda geriau išsiaiškinti kai kuriuos aktualius dabarties momentus. Siekiant geriau suprasti esamą Lietuvos mokesčių sistemos situaciją ir esamas jos pasekmes, šiame poskyryje analizuojama kintanti Lietuvos mokesčių sistema 2004 – 2014 metų laikotarpyje. Nagrinėjamas dešimties metų periodas dėl svarbių politinių įvykių:

- 2004 m. kovo 29 d. Lietuva tapo NATO nare. Šalis įsipareigojo krašto apsaugai skirti 2 proc. nuo šalies BVP.
- 2004 m. balandžio 13 dieną Lietuvoje priimtas Mokesčių administravimo įstatymas (Nr. IX – 2112).
- 2004 m. gegužės 1 d. Lietuva įstojo į Europos Sąjungą, įsipareigodama keisti savo ekonominę politiką ir strategiją. Jų darni visuma yra tiesiogiai susijusi su Lietuvos mokesčių sistema.
- Lietuva 2004 metais aktyviai dalyvavo formuojant Europos Sąjungos politiką Rytų Europoje ir Vidurio Azijoje, ypač dėl Rusijos, Ukrainos, Moldovos, Baltarusijos ir Pietų Kaukazo valstybių, ir toliau sėkmingai plėtojo dvišalius ekonominius, politinius ir kultūrinius ryšius su šiomis valstybėmis. Santykiai su pastarosiomis šalimis yra ypač svarbūs, vykdant šalies eksportą ir importą, ir tokiu būdu į valstybės iždą surenkant daugiau pajamų mokesčių ir pan.
- 2004 m. panaikintas Lietuvos vizų režimas į Ukrainą. Nuo tų metų suaktyvėjo Lietuvos užsienio prekybos srutai su Ukraina. Taip pat padidėjo turistų skaičius į Lietuvą. Šie faktai padarė teigiamos naudos Lietuvos ekonomikai.

- 2004 m. pirmą kartą įgyvendintas gyventojų pajamų deklaravimas, pagal įdiegtą el. deklaravimo sistemą. Sistema įgyvendinta, patvirtinus Valstybinės mokesčių inspekcijos Elektroninio deklaravimo sistemos nuostatus.

Analizuojamo laikotarpio pradžioje mokesčių sistema buvo radikaliai koreguojama. 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, kuriuo pakeistas iki tol galiojęs, tačiau nebeatitikęs mokesčių politikos tendencijas senasis Mokesčių administravimo įstatymas Nr. 61-1525. Naujojo įstatymo Nr. IX-2112 tikslas – užtikrinti Europos Sąjungos teisės aktų įgyvendinimą. Pirmą kartą nuo 1990 metų, kai buvo atkurtas krašto valstybingumas ir buvo pradėta formuoti Lietuvos mokesčių sistema, Lietuvos įstatyme, reglamentuojančiame Lietuvos mokestinę politiką, buvo įtrauka Europos Sąjunga (Kuodis, 2008). Ji akte minima, kaip esminė ir Lietuvai svarbi organizacija, realizuojant įstatymų nuostatus. Be to šis įstatymas buvo rengiamas, vadovaujantis pažangia ES valstybių narių praktika ir adaptuotas administravimo veiksmų vykdymui naujose ES šalyse narėse.

Naujuoju įstatymu buvo siekiama į naują lygmenį pakylėti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykius. Tokiu būdu pabrėžiant tarpusavio bendradarbiavimą ir pakeičiant mokesčių administratoriaus veiklos prioritetus. Vienu iš jų siekta pirmenybę teikti savanoriškam mokesčių mokėjimo skatinimui, visapusiškai pagalbai mokesčių mokėtojui įstatymo laikymosi srityje ir suteikiant, kiek objektyviai įmanoma, mokesčių administravimo procedūroms daugiau lankstumo. Įstatyme Nr. IX-2112 buvo numatyti ir reglamentuoti 24 LR mokesčiai: pridėtinės vertės mokestis, akcizas, gyventojų pajamų mokestis, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą, paveldimo turto mokestis, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į Garantinį fondą, valstybės rinkliava, loterijų ir azartinių lošimų mokestis, mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, pelno mokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, baltojo cukraus virškvočio mokestis, kvotinio cukraus gamybos mokestis, papildomas cukraus gamybos mokestis, maitai ir atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą. Tačiau 2014 metų balandžio 4 d. LR Seimui parengus šios įstatymo pataisą ir paskelbus aktualią redakciją – mokesčių skaičius buvo padidėjęs. Tad lyginant 2004 – 2014 metų LR mokesčių sistemą, pastebėta, kad šalyje per šį laikotarpį buvo patvirtinti ir įsigaliojo nauji mokesčiai: mokestis už valstybės turto

naudojimą patikėjimo teise, socialinis mokestis ir papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

Per šį laikotarpį kelis įstatymus LR Seimas panaikino. 2007 m. balandžio 26 d. galios neteko papildomas cukraus gamybos mokestis. 2005 m. liepos 1 d. buvo atšaukti atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą. Šiame įstatyme numatyta, kad jo nesilaikantiems asmenims būtų taikomos prievolės: delspinigiai, turto areštas, hipoteka ar įkeitimas, laidavimas ar garantija, įskaitant atvejus, kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokesstinės prievolės įvykdymas.

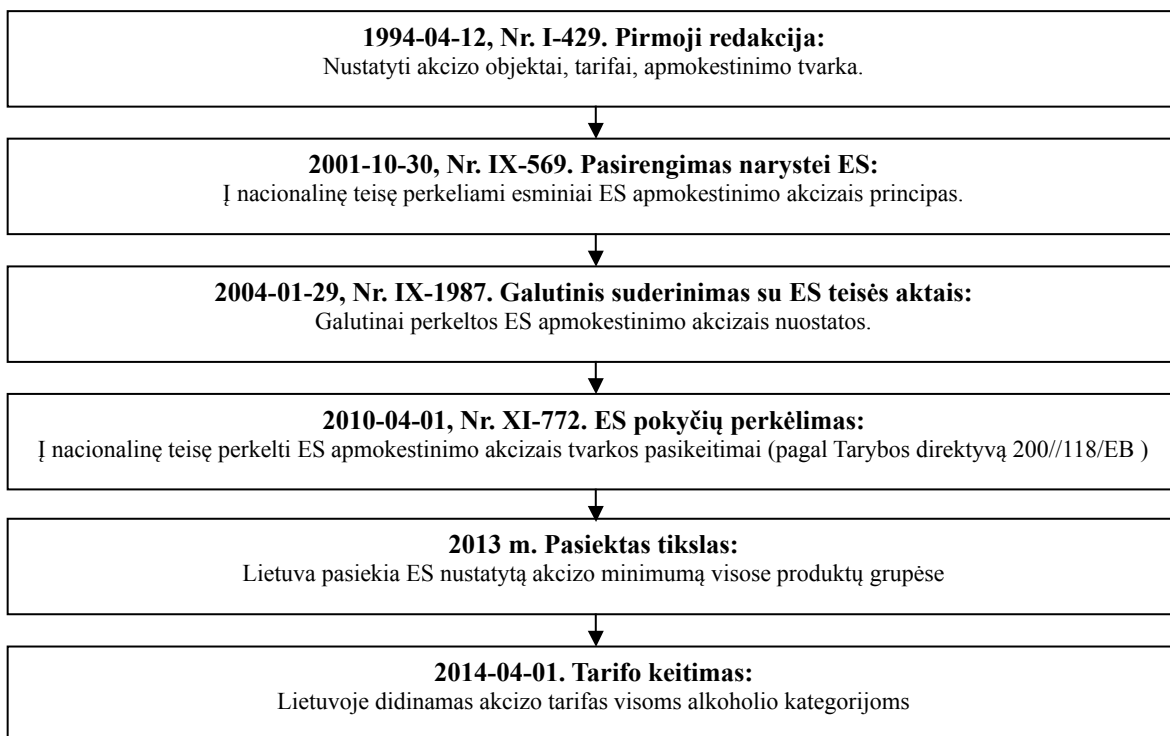
2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960. Pridėtinės vertės mokestis – pagrindinis LR valstybės ir nacionalinio biudžetų pajamų šaltinis (Šniukštaitė, 2010). Naujasis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. Įstatymo išleidimo pradžioje standartinis PVM mokesčio tarifas buvo 18 proc. Tačiau po penkerių metų šis tarifas buvo pakeltas iki 19 proc. O nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 58 ir 91 straipsnių pakeitimo įstatymu Nr. 93-3978 standartinis PVM tarifas padidintas nuo 19 proc. iki 21 proc. Naujam PVM įstatymo dydžiui pritarė ir Lietuvos Respublikos Prezidentė Dalia Grybauskaitė.

2004 – 2014 metų laikotarpyje vykdytos mokesčių reformos beveik nepalietė pelno mokesčio. Jį reglamentuojantis įstatymas priimtas 2001 metais, o jame apibrėžtas pelno mokesčio tarifas (15 proc) išliko iki pat 2014 metų. 2006 metais priimti Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio įstatymų pakeitimai. Jais numatyta, kad:

- Nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. gyventojų pajamų taikomas mokesčių tarifas sieks 15 ir 27 proc.
- Nuo 2008 m. sausio 1 d. pajamų mokesčio tarifai vėl pakeisti ir atitiko 15 ir 24 proc. Lyginant su 2003 metų duomenimis, gyventojų pajamų mokesčio tarifas sumažėjo 9 proc. punktais.
- Nuo 2009 m. sausio 1 d. visoms pajamoms, nustatytas vienodas — 15 proc. dydžio pajamų mokesčio tarifas. Kitokio dydžio tarifai taikomi tik įstatyme numatytiems objektams. Nors 2008 metais Laisvosios rinkos institutas siūlė nuo 2009 metų GPM mažinti iki 11 proc. tarifo – šiam pasiūlymui Seimas nepritarė (Balčytienė, 2009).

Iki šio įstatymo pakeitimo veiksmų, LR taikomi gyventojų pajamų mokesčio tarifai siekė 15 ir 33 proc. Įvykdžius pirminius pakeitimus GPM tarifas sumažintas 18,18 proc. punktu. Atsižvelgus į

Lietuvos Statistikos departamento duomenis, tuo metu pajamos, gautos už GPM, sudarydavo didelę dalį LR biudžeto, t. y. beveik 28,3 proc. Nuo 2009 metų sausio mėnesio GPM sumažinus iki 15 proc. pritraukta daugiau užsienio investuotojų, padidintos gyventojų gaunamas pajamos, gyventojai didesnę dalį ėmė skirti vartojimui ir sumažintą gyventojų pajamų mokesčio tarifą kompensavo kiti surenkami netiesioginiai mokesčiai (pridėtinės vertės, akcizo). Paskaičiuota, kad gyventojai juos sumokėjo daugiau vartodami (Balčytienė, 2009). Pasak UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“ ir VšĮ „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centro“ (2014), iki 2009 m. Lietuvos akcizų politika iš esmės atkartojė ES politiką (žr. pav. 3).



3 pav. Lietuvos mokesčių sistemos raida

Ekspertų teigimu, nuo 2009 metų akcizų politika tapo sunkiai prognozuojama. Buvo skubotai priimami sprendimai, siekiant spręsti biudžeto problemas. Tačiau mokesčių mokėtojams nebuvo sudaromos sąlygos pasiruošti permainingoms. Taip pat nebuvo atliktas kompleksinio poveikio vertinimas. Nuo 2004 metų vykdomi akcizo mokesčio pakeitimai susiję su tarifų didinimu. Jie buvo ypač svabūs realizuojant Lietuvos fiskalinės politikos tikslus ir vykdant stojimo į ES sutarties įsipareigojimus pereinamojo laikotarpio metu. Apibrėžti įsipareigojimai apimė ES akcizų minimumo siekimą. Ypač tai tapo akivaizdu ir aktualu nuo 2009 metų. 2013 m. Lietuva buvo pasiekusi ES nustatytą akcizo minimumą visose produktų grupėse, tačiau nuo 2014 m. ES įsigaliojo

didesnis akcizo minimumas tabako gaminiams, jį Lietuva yra įsipareigojusi pasiekti iki 2018 m. Nuo 2014 m. balandžio 1 d. Lietuvoje didinamas akcizo tarifas visoms alkoholio kategorijoms, tačiau tai nesusiję su ES reikalavimais (UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“/VŠĮ „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centras“ mokslo studija „Akcizų mokestis Lietuvoje“, 2014) (žr. lent. 3).

3 lentelė

Akcizų tarifai Lietuvoje

		Tarifo dydis		Pokytis % 2007-2014
		2007-01-01	2014-04-01	
ETILO ALKOHOLIS IR ALKOHOLINIAI GĖRIMAI				
<i>Alus</i>	Lt/1% alk.hl	7	9.35	34%
<i>Vynas ir fermentuoti gėrimai (≤8.5%)</i>	Lt/hl	40	85	113%
<i>Vynas ir fermentuoti gėrimai (>8.5%)</i>	Lt/hl	150	225	50%
<i>Tarpiniai produktai (≤15%)</i>	Lt/hl	150	281	87%
<i>Tarpiniai produktai (>15%)</i>	Lt/hl	230	400	74%
<i>Etilo alkoholis</i>	Lt/100% alk.hl	3200	4460	39%
APDOROTAS TABAKAS				
<i>Cigaretės (specifinis)</i>	Lt/1000 vnt.	47,5	157	231%
<i>Cigarai ir cigarilės</i>	Lt/kg	38	93	67%
<i>Rūkomasis tabakas</i>	Lt/kg	111	163	47%
ENERGINIAI PRODUKTAI				
<i>Variklių benzinas, bešvinis</i>	Lt/1000 l	1318*	1500	-
<i>Variklių benzinas, turintis švino</i>	Lt/1000 l	1934*	2000	-
<i>Gazoliai</i>	Lt/1000 l	1002*	1140	-
<i>Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniai</i>	Lt/1000 kg	432	1050	143%

* tarifo išraiška - Lt/1000 kg

Analizuojamo laikotarpio pradžioje 2004 – 2007 metais išskirtų prekių grupių akcizo mokesčio dydis nekito. Tačiau situacija ėmė keistis nuo 2007 metų, kuomet Lietuva privalėjo atitikti ES keliamus reikalavimus. Tad LR akcizai turėjo pasiekti nustatytus akcizų minimumus. Labiausiai akcizo tarifai išaugo tabako gaminiams. Pastebėta, kad nuo 2007 metų iki 2014 metų:

- Didėjo cigarečių akcizas.
- Akcizo tarifai alkoholiniams gėrimams didinti keturis kartus. Tokie veiksmai buvo pagrindžiami siekiu didinti valstybės biudžeto pajamas.

- Ryškiausiai išaugo akcizo tarifai tarpiniams produktams, vynui ir fermentuotiems gėrimams. Ypatingai ši tendencija ryški stipresniems nei 8,5 proc. alkoholiniams gėrimams, nes jiems akcizo tarifas analizuojamu periodu padidėjo beveik 2,1 karto, t. y. 39 proc.
- Akcizo mokestis benzinui su švino priemaišomis padidintas 38 proc., benzinui be švino – 34 proc., dyzelinui – 20 proc., suskystintoms dujoms – 2,4 karto.

Ši situacija buvo pateisinama, kaip privalomas finansinis planas, siekiant Lietuvoje panaikinti finansų krizę (UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“/VŠĮ „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centras“ mokslo studija „Akcizų mokestis Lietuvoje“, 2014).

2006 m. sausio 1 d. LR Seimas priėmė naują, Lietuvoje dar nė karto praktikoje netaikytą nekilnojamojo turto mokestį. Šio mokesčio įstatyme buvo numatyta mokesčio už nekilnojamąjį turtą mokėjimo tvarka. Remiantis įstatymu buvo apibrėžta, kad mokesčių subjektai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, o objektai – jiems priklausantis nekilnojamasis turtas, esantis LR teritorijoje (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 4 str.). Bendriniu atveju mokesčio tarifas apskaičiuojamas įvertinus 1 proc. nuo nekilnojamojo turto vertės. Neapmokestinto fizinių asmenų turimo nekilnojamojo turto vertė, viršijanti 1 milijoną litų, buvo numatyta apmokestinti 1 proc. tarifu (žr. lent. 4).

4 lentelė

Lietuvos mokesčių tarifų kaitą 2004 – 2014 metų laikotarpyje

Mokesčio pavadinimas	Mokesčio tarifas		Mokesčio tarifo pokytis
	2004 m.	2014 m.	
<i>PVM</i>	18 %	21 %	+ 3 %
<i>Nekilnojamo turto mokestis</i>	0 %	1 % nuo nekilnojamo turto vertės	+ 1 %
<i>Pelno mokestis</i>	15 %	15 %	0 %
<i>GPM</i>	33 %	15 %	- 18 %

Susisteminus ir išanalizavus Lietuvos esminių mokesčių tarifo kaitą 2004 – 2014 metų periode pastebėta, kad per dešimties metų laikotarpį pakilo PVM mokesčio tarifas. Gyventojų pajamų mokestis sumažintas 2,2 karto, t. y. 18 proc. Pelno mokestis išliko pastovus, o naujai patvirtintas nekilnojamojo turto mokestis padėjo į nacionalinį šalies biudžetą nurinkti daugiau lėšų. Remiantis LR Finansų Ministerijos pateiktais duomenimis yra analizuojami 2004 – 2014 m. periodo pradžios ir pabaigos laikotarpių metu surinktų mokesčių kiekiai nacionaliniame biudžete (žr. lent. 5).

Mokesčių įplaukos į Lietuvos nacionalinį biudžetą

Mokestis	Sumokėtų mokesčių dydis		Mokesčio dydžio pokytis (tūkst. LT)	Mokesčio dydžio pokytis (tūkst. EUR)
	2004 m. sausio – gruodžio mėn. (tūkst. LT)	2013 m. sausio – gruodžio mėn. (tūkst. LT)		
<i>PVM</i>	3 930 111	8 888 837	+ 4 958 726	+ 1 436 146,34
<i>Pelno mokestis</i>	1 168 950	1 645 820	+ 476 870	+ 138 111,1
<i>GPM</i>	3 054 181	4 315 221	+ 1 261 040	+ 365 223,39
<i>Turto mokestis</i>	247 914	334 633	+ 86 719	+ 25 115,56
<i>Akcizai</i>	1857710	3437282	+ 1 579 572	+ 457 475,67
<i>Tarptautinės prekybos ir sandorių mokestis</i>	3 930 111	8 888 837	+ 4 958 726	+ 25303,81
VISO: (įskaitant ir lentelėje nepaminėtas mokesčių grupes)	12 414 749	21 805 092	12 414 749	+ 2719631,31

Atsižvelgus į lentelėje gautus duomenis, pastebėta, kad per 2004 – 2014 metų periodą surenkamų mokesčių į nacionalinį biudžetą suma išaugo. 2013 metais į nacionalinį biudžetą buvo surinkta beveik 1,8 karto daugiau pajamų nei per 2004 metus. Taip pat apskaičiuoti ženklūs surenkamų pajamų pokyčiai. Nors gyventojų pajamų mokestis per 10 metų buvo sumažintas 18 proc., tačiau per 2013 metus, esant 15 proc. GPM tarifo dydžiui, į nacionalinį biudžetą buvo surinkta 1 261 040 tūkst. Litų (365 223,39 tūkst. Eurų) daugiau nei 2004 metais, kai fiksuotas GPM siekė 33 proc. Tokią situaciją lėmė kasmet augančios Lietuvos piliečių pajamos, didėjanti perkamoji galia, Lietuvos integracija Europos Sąjungoje ir Šengeno erdvėje.

2. MOKESČIŲ SISTEMOS ES ŠALYSE IR JOS PARTNERĖSE

Šiame skyriuje analizuojamos ES valstybių narių mokesčių sistemos. Ši analizė atliekama, siekiant sudaryti efektyvesnį Lietuvos mokesčių sistemos modelį, kuris sumažintų šešėlinės ekonomikos lygį šalyje. Pagal Europos Sąjungos Statistikos departamento pateiktus duomenis, analizuojamų valstybių šešėlinės ekonomikos lygis yra žemiausias visoje ES.

Nagrinėjant mokesčių sistemą, kaip ekonominį reiškinį, Europos Sąjungos mastu nėra galimybės pateikti vieningų ir apibendrintų mokesčių sistemos nuostatų ar rezultatų. Kiekvienoje valstybėje yra taikomi skirtingi mokesčiai ir skirtingi jų tarifai. Pastebėta, kad mokesčių tipai tiesiogiai priklauso nuo šalies ekonominės santvarkos, ekonomikos ir socialinio išsivystymo lygio bei nuo specifinių tos šalies ekonominių sąlygų (Skačkauskienė, 2010). Tačiau egzistuoja sutartinės normos vienijančios visas ES valstybes nares. Jos pagrindžiamos poreikiu išsaugoti sąžiningą ES konkurencijos politiką, vientisą ES vidaus integralumą bei jo procesus (Osterloh, Heinemann, 2013) (žr. lent. 6).

6 lentelė

Šešėlinės ekonomikos lygis ES valstybėse ir jos partnerėse (2013)

ES valstybė narė	Šešėlinės ekonomikos dalis nuo BVP (%)	Šešėlinės ekonomikos dalis nuo BVP (mlrd. eurų)	BVP (mlrd. eurų)
<i>Vokietija</i>	13	351	2698
<i>Prancūzija</i>	10	204	2062
<i>Jungtinė Karalystė</i>	10	189	1950
<i>Belgija</i>	16	63	385
<i>Švedija</i>	14	59	423
<i>Norvegija</i>	14	57	416
<i>Nyderlandai</i>	9	55	607
<i>Šveicarija</i>	7	36	507
<i>Danija</i>	13	32	250
<i>Suomija</i>	13	26	199

<i>Austrija</i>	8	24	319
<i>Airija</i>	12	20	167
<i>Italija</i>	21	333	1577
<i>Ispanija</i>	19	196	1052
<i>Turkija</i>	27	177	667
<i>Graikija</i>	24	43	183
<i>Portugalija</i>	19	31	164
<i>Lenkija</i>	24	95	400
<i>Rumunija</i>	28	40	139
<i>Čekijos Respublika</i>	16	24	154
<i>Vengrija</i>	22	23	103
<i>Bulgarija</i>	31	13	41
<i>Kroatija</i>	28	13	45
<i>Slovakija</i>	15	11	74
<i>Lietuva</i>	28	10	35
<i>Slovėnija</i>	23	8	35
<i>Latvija</i>	26	6	24
<i>Estija</i>	28	5	18

Šaltinis: adaptuota pagal ES Statistikos departamento duomenis (2013)

Lentelėje pateikti duomenys atskleidžia ES valstybių narių ir partnerių šešėlinės ekonomikos procentinę dalį nuo BVP. Analizei pasirinktos valstybės, kurių šešėlinės ekonomikos dydis yra nuo 0 iki 10 proc. Tokia procentinė norma apibrėžta atsižvelgus į profesoriaus Friedrich Schneider rekomendacijas ir tyrimus. Anot eksperto, toks procentinis šalies šešėlinės ekonomikos dydis yra laikytinas žemu (Schneider, 2013). Remiantis ES Statistikos departamento duomenis minėtąjį kriterijų atitinka šios ES valstybės narės ir partnerės:

1. Šveicarija (7 proc. šešėlinės ekonomikos dalis nuo šalies BVP);
2. Nyderlandai (9 proc. šešėlinės ekonomikos dalis nuo šalies BVP);
3. Austrija (8 proc. šešėlinės ekonomikos dalis nuo šalies BVP);
4. Prancūzija (10 proc. šešėlinės ekonomikos dalis nuo šalies BVP);
5. Jungtinė Karalystė (10 proc. šešėlinės ekonomikos dalis nuo šalies BVP).

Išryškintos valstybės yra mažiausiai korumpuotos visoje ES. Todėl, siekiant nustatyti skaidrios valstybės mokestinės sistemos bruožus, bus nagrinėjami valstybių taikomi mokesčių modeliai. Šalių mokestinės aplinkos analizė atliekama įvertinus esminių šalies mokesčių (PVM, socialinio draudimo, pajamų, akcizų) koeficientus. Taip pat bus akcentuojama ir tokių rodiklių, kaip pasirinktų valstybių Gini koeficiento dydis. Jis atspindi šalyje egzistuojančią pajamų nelygybę, kuri šalių praktikoje pasireiškia per psichologinius ir socialinius faktorius (Catalano, Leise, Pfaff, 2009). Pastebėta, kad pajamų nelygybė daro tiesioginę įtaką šalies mokestinei moralei, formuojamai visuomenės mokesčių mokėjimo kultūrai ir kitiems esminiams motyvams. Dažnai jie lemia perėjimą į šešėlinę ekonomiką (Krumplytė, 2009). Visą tai atspindi egzistuojantis stiprus ryšys tarp pajamų nelygybės ir šešėlinės ekonomikos.

Tyrimo metu, įvertinus pasirinktų šalių Gini koeficientus, bus nustatyta minėtųjų valstybių pajamų nelygybė ir mokesčių moralės padėtis. Gauti rezultatai atskleidė šalių taikomų mokesčių administravimo sistemos ir mokesčių administratorių elgesio modelio privalumus bei trūkumus. Išgrynintos analizės išvados bus naudojamos rengiant šešėlinės ekonomikos mažinimo strategiją.

2.1. ES valstybių narių ir jų partnerių mokesčių sistemų bruožai

Šveicarijos mokesčių sistema yra priskiriama kontinentinio Europos modelio tipui. Šios šalies mokesčių sistema neretai nulemia finansines apskaitos nuostatas (Bružauskas, Stončiuvienė, 2012). Šveicarijoje yra vidinė laisvoji ekonominė zona. Joje įsikūrę pramonininkai ir kitų sričių verslininkai atleidžiami nuo pelno mokesčio (Shneider, 2012). Toks valstybės ekonominis instrumentas skatina šalies BVP augimą, ekonominę gerovę ir gyventojų verslumą.

Šveicarijoje taikoma proporcinių mokesčių sistema. Šalyje egzistuoja mokestinė diferenciacija, dėl kurios mokesčiai mokami dviems šalies organams: Konfederacijai ir kantonams. Šveicarijos konstitucija yra apribojusi Konfederacijos mokesčių rinkimų veiksmus. Dėl šios priežasties Konfederacija, nustatydamą mokesčių tarifus, privalo atsižvelgti į kantonų ir bendruomenių nustatytą apmokestinimo našta šalyje. Dalis **Šveicarijos** mokesčių politikos funkcijų yra perduota kantonams. Taip pat šalyje yra sušvelnintas mokesčių harmonizavimo įstatymas. Jis nustato daugelio mokesčių tarifų dydžių „lubas“, kurių nei kantonai, nei konfederacija negali peržengti. (Schmidheiny, 2006) (žr. lent. 7).

Šveicarijos mokesčių harmonizavimo įstatymo įtaka

Šveicarijos kantonų mokesčių sritys	
<i>Suderintos</i>	<i>Nesuderintos</i>
1. Mokesčių mokėjimo pareiga	1. Mokesčių tarifai
2. Mokesčio objektai ir terminai	2. Neapmokestinamos pajamos
3. Procesinė tvarka	
4. Mokesčių baudžiamoji teisė	

Šveicarijoje mokesčių sritys tarpusavyje skiriasi mokesčių kilme, paskirtimi, paskirstymu ir valdžios organų atsakomybe. Bendroju atveju suderintos mokesčių sritys turi vienodus teorinius aspektus, galiojančius visuose šalies kantonuose. Nesuderintos srities mokesčius kantonų valdžios gali laisvai reguliuoti, tokiu būdu paveikiant mokesčių tarifus ir neapmokestinamas pajamas. Finansų Ministerija šalyje yra nustatiusi fiksuotus mokesčių tarifus. Tačiau Šveicarijos mokesčių politiką reglamentuojančiuose įstatuose yra numatytos mokesstinės išimtys ir lengvatiniai mokesčių tarifai (Bettendorf, Limbergen 2013) (žr. lent. 8).

Šveicarijos mokesčių tarifų dydžiai

Mokesčių pavadinimas		Taikomas tarifas	Pastabos
<i>Socialinė draudimo įmoka</i>		10,3 %	Taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo
<i>Pajamų mokestis</i>		Iki 40 %	Tarifo dydis priklauso nuo atskirų kantonų įstatų
<i>Pelno mokestis</i>		Nuo 11,4 iki 24,4%	Mokesčio procentinį dydį lemia Šveicarijos atskirų kantonų nuostatai
<i>PVM</i>		8 %	Taikomos PVM lengvatos, kuomet sumažintas tarifas yra 2,5 %
<i>Akcizai</i>	<i>Vynui</i>	8 %	Akcizas taikomas tik tuomet, kai importuojamų gėrimų sudėtyje yra daugiau nei 1,2 % alkoholio
	<i>Alui</i>	8 %	

	<i>Tabakui ir jo gaminiam</i>	8 %	Tabako ir jo gaminių apmokestinimą Šveicarijoje reglamentuoja Federalinė Konstitucija. Dėl šios priežasties Federalinė Taryba tik iš dalies gali pakeisti akcizo tarifus
	<i>Benzino</i>	8 %	Šiems produktams taikomas akcizo mokesčio dydis tiek importuojamiems, tiek vietos gamybos produktams, yra vienodas
	<i>Dyzeliniai degalai</i>	8 %	
	<i>Suskystintos gamtinės dujos</i>	8 %	

Pajamų mokestis Šveicarijoje yra sudėtinis mokestis, apimantis nacionalinius Šveicarijos kantonų ir vietinius mokesčius. Pajamų deklaraciją šveicarai privalo pateikti vieną kartą per metus. Tačiau šioje šalyje nėra vieningos metinės pajamų deklaravimo sistemos. Kiekviename Šveicarijos kantone yra taikoma skirtinga procedūra. Taip pat kitokie pajamų tarifai ir nuostatai yra taikomi ne Šveicarijos piliečiams. Čia taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo ir siekia 10,3 proc. Šioje šalyje taikomas pajamų mokesčio dydis priklauso nuo atskirų kantonų įstatų. Bendroju atveju pajamų mokesčio tarifo dydis siekia 40 proc. Atsižvelgus į Europos Komisijos pateiktus duomenis, Šveicarijoje yra taikomos PVM lengvatos. Esant tokiai situacijai, sumažintas PVM tarifas tesiekia 2,5 proc. ir yra taikomas kasdieninėms dažno vartojimo prekėms. Pastarosios apima kai kuriuos maisto produktus, nealkoholinius gėrimus, knygas, laikraščius, žurnalus, vaistus, bei sporto ar kultūrinių renginių bilietus. Šios išimtys yra numatytos ES direktyvoje 2006/112/EC. Kitais atvejais Šveicarijoje yra taikomas standartinis 8 proc. PVM tarifas.

Kitas mokesčių sistemos modelis yra **Nyderlanduose**. Analizuojant šios šalies ekonominę politiką, pastebima, kad valstybės aukso amžiumi yra laikomas 2003 – 2006 metų laikotarpis. Tuo metu Nyderlanduose susikūrė ir savo veiklą pradėjo vystyti rekordinis juridinių asmenų skaičius. Viena iš priežasčių – ypač palanki mokesčių sistema verslo kūrimui.

Svarbų vaidmenį Nyderlandų mokesčių politikoje atlieka Valstybinė mokesčių inspekcija. Pastaroji ne tik teikia konsultavimo paslaugas, vykdo mokesčių administravimo veiksmus, bet ir kontroliuoja mokesčių surinkimo mechanizmą. Nyderlandų mokesčių inspekcija vykdo tiesiogines diskusijas su PVM mokėtojais. Šių derybų metu konkrečiam verslo sektoriaus dalyviui yra nustatomas specialus fiksuotas PVM tarifas, tenkinantis verslo subjekto poreikius ir atitinkantis Nyderlandų PVM įstatus (PwC, Doing Business in Netherlands, 2014).

Nyderlandai, dėl taikomos mokesčių sistemos, vadinami „Mokesčių rojumi“ (Weyzig, Dijk, 2009; Boulogne, 2008). Ši sąvoka pagal Ekonomikos terminų žodyną, apibūdinama kaip

jurisdikcija, kurioje ne rezidentams taikomi palyginti maži pelno mokesčiai arba jie apskritai netaikomi. Be to ši jurisdikcija neatskleidžia informacijos apie jos teritorijoje įsteigtų įmonių savininkus ir įmonių finansines operacijas (žr. lent. 9).

9 lentelė

Nyderlandų mokesčių tarifų dydžiai

Mokesčių pavadinimas		Taikomas tarifas	Pastabos
<i>Socialinė draudimo įmoka</i>		13,55 %	Taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo
<i>Pajamų mokestis</i>		Iki 52 %	Tarifo dydis priklauso nuo metinių pajamų dydžio, pritaikius progresinių mokesčių principą
<i>Pelno mokestis</i>		20 arba 25 %	Pelno mokesčio dydis Nyderlanduose skaičiuojamas nuo gauto pelno dydžio
<i>PVM</i>		21 %	PVM tarifas susideda iš 21 % standartinio tarifo ir taikomos sumažintos PVM normos. Sumažintas PVM tarifas siekia 6 %
<i>Akcizai</i>	<i>Vynui</i>	21 %	Tai vidutinis tradiciniam vynui taikomas akcizo tarifas, kuris nėra Nyderlanduose taikomas putojančiam vynui. Patarasis apmokestinamas didesniu tarifu.
	<i>Alui</i>	21 %	Tarifas taikomas, kai alkoholio kiekis aluje viršija 0,5 %
	<i>Tabakui ir jo gaminiams</i>	17,36 %	Mažiausias akcizo tarifas tabako gaminių grupėje tenka cigarams
	<i>Benzino</i>	21 %	Kurui taikomas akcizo dydis priklauso nuo iš konkrečios kuro rūšies išgaunamos maksimalios energijos kiekio
	<i>Dyzeliniai degalai</i>	21 %	
	<i>Suskystintos gamtinės dujos</i>	21 %	

Nyderlanduose pajamų tarifo dydis priklauso nuo metinių pajamų dydžio, pritaikius progresinių mokesčių principą. Bendruoju atveju jis gali siekti iki 52 proc. Pelno mokesčio dydis Nyderlanduose gali siekti 20 arba 25 proc. Tarifo dydis skaičiuojamas nuo gauto pelno dydžio. PVM tarifas susideda iš 21 proc. standartinio tarifo ir taikomos sumažintos PVM normos. Sumažintas PVM tarifas siekia 6 proc. Pagal ES direktyvą 2006/112/EC lengvatiniai PVM tarifai Nyderlanduose yra taikomi maisto produktams, vandens tiekimui, knygoms, periodiniams

leidiniams, viešbučių administravimui, žemės ūkio gamybai, drabužiams, avalynei ir kt. Mokestinės PVM lengvatos šioje šalyje nustatomos atsižvelgus į Nyderlandų gyventojų vartojimo įpročius (Bettendorf, Limbergen 2013; Wolswijk 2007). PVM neapmokestinimo principas yra taikomas medicinos, draudimo ir švietimo paslaugoms.

Šioje šalyje darbuotojo sveikatos draudimo įmokas moka darbdavys. Taikomas tarifo dydis siekia 13,55 proc. ir yra skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo. Dauguma Nyderlandų gyventojų yra drausti privalomuoju sveikatos draudimu. Tačiau jis netaikomas valstybės tarnautojams, savarankiškai dirbantiems asmenims bei asmenims, kurių pajamos viršija įstatyme nustatytą ribą. Šie asmenys turi draustis privačiu draudimu. Didžioji dalis socialinio draudimo įmokų automatiškai atskaičiuojama nuo darbo užmokesčio. Tam tikras socialinio draudimo įmokas moka tiek darbdavys, tiek dirbantysis. Darbdavio mokama socialinio draudimo dalis sudaro 2 proc. darbuotojo atlyginimo. Ši įmoka neatskaičiuojama nuo darbo užmokesčio (PwC, Doing Business in Netherlands, 2014).

Nyderlandai yra priskiriami socialdemokratiniam valstybės gerovės modeliui. Esant tokiai situacijai, Nyderlandų Karalystę galima apibūdinti kaip valstybę pagrįstą universalumo, solidarumo ir lygybės principais (Aidukaitė, 2010). Šios valstybės socialinio draudimo ir kitų šalyje taikomų mokesčių paskirtis universali. Bendruoju atveju ja siekiama užtikrinti visų valstybės piliečių gerovę (Spruggs, Allan, 2008).

Kitokia situacija yra **Austrijoje**. Čia didžiausią įtaką mokesčių sistemai daro Federalinė taryba, kuri pritaria arba vetuoja mokesčių politiką reguliuojančius įstatymus. Priešingu atveju, negavus Federalinės tarybos pritarimo, mokesčių įstatymai negali būti priimti. Austrijoje didelis dėmesys skiriamas dvigubo apmokestinimo rizikos valdymui. Visi mokesčiai Austrijoje yra sumokami fizinių ir juridinių asmenų, kurie yra skirstomi į dvi grupes:

- Neribotos atsakomybės mokėtojus (Austrijos gyventojai, nuolatos gyvenantys šalyje, valdymo organai ir kt.)
- Ribotos atsakomybės mokėtojus (privatūs asmenys, gyvenantys užsienyje, korporacijos, kurios Austrijoje neturi valdymo organų ar juridinio adreso ir kt.) (Bruan, Fueantes, 2014).

Austrijoje taikomas regresinių mokesčių modelis. Dėl šios priežasties gyventojams taikomų mokesčių tarifas mažėja, kuomet didėja Austrijos mokesčių bazė. Tam didelę įtaką šalyje daro mažėjančio ribinio vartojimo naudingumas, kintantis pridėtinės vertės ar pagalvės mokestis. Austrijoje Didžiąją dalį mokesčių renka federalinė valdžia. Surinktos lėšos yra perskirstomos atskiriems Austrijos administraciniais vienetams. (Desai, 2003) (žr. lent. 10).

Austrijos mokesčių tarifų dydžiai

Mokesčių pavadinimas		Taikomas tarifas	Pastabos
<i>Socialinė draudimo įmoka</i>		18,20 %	Taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo
<i>Pajamų mokestis</i>		Nuo 0 iki 50 %	Taikomas 0 % pajamų tarifas mažiausias pajamas gaunantiems Austrijos gyventojams
<i>Pelno mokestis</i>		25 %	Austrijos mokesčių sistemoje Austrijoje įsteigtų akcinių bendrovių pelnas yra apmokestinamas dviem lygiais: bendrovės lygmeniu, naudojant bendrą 34 % pelno mokesčio tarifą, ir akcininkų lygmeniu, naudojant mokestį už dividendus ir kitą bendrovių paskirstytą pelną (t. y. pajamas iš kapitalo)
<i>PVM</i>		20 %	Taikomos PVM lengvatos, kuomet sumažintas tarifas yra 10 %
<i>Akcizai</i>	<i>Vynui</i>	20 %	Pagal Austrijos įstatymus kai kurioms vyno rūšims yra taikomas nulinis akcizo tarifas
	<i>Alui</i>	20 %	Tarifas taikomas, kai alkoholio kiekis aluje viršija 0,5 %
	<i>Tabakui ir jo gaminiams</i>	16,67 %	Tabako, kuro ir jų gaminių apmokestinimas akcizais vykdomas pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą 2008/118/EB , 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/83/EEB, 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/8/EEB, 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvą 2011/64/ES ir 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvą 2003/96/EB.
	<i>Benzino</i>	20 %	
	<i>Dyzeliniai degalai</i>	20 %	
	<i>Suskystintos gamtinės dujos</i>	20 %	

Austrijoje sveikatos draudimas skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo ir yra privalomas visiems šalyje dirbantiems asmenims. Tarifas siekia 18,20 proc. ir yra tiesiogiai nuskaičiuojamas nuo darbuotojų atlyginimo bei mokams kartu su indėliu, kurį moka darbdavys. Įmokos dydis priklauso nuo apdraustojų darbo užmokesčio. Pirmą kartą verslą pradedantiems asmenims yra taikomos išimties, t. y. mažesnio tarifo socialinio draudimo įmokos. Austrijoje gyvenantys asmenys privalo mokėti pajamų mokestį nuo visų pajamų gaunamų šalyje ir iš užsienio. Pajamų mokesčio tarifas siekia 50 proc. Šalies įstatymuose numatytais atvejais yra taikomas 0 proc. pajamų tarifas mažiausias pajamas gaunantiems Austrijos gyventojams. Šalies mokesčių sistemoje

Austrijoje įsteigtų akcinių bendrovių pelnas yra apmokestinamas dviem lygmenimis: bendrovės lygmeniu, naudojant bendrą 34 proc. pelno mokesčio tarifą, ir akcininkų lygmeniu, naudojant mokesť už dividendus ir kitą bendrovių paskirstytą pelną (t. y. pajamas iš kapitalo). Standartinis Austrijos PVM tarifas yra 20 proc. Lengvatinis šio mokesčio tarifas siekia 10 proc. ir yra taikomos kabelinės televizijos paslaugoms, viešbučių administravimui, socialinės rūpybos, maisto, farmacijos produktams, žemės ūkio gamybai, spaudai ir kt. (pagal ES direktyvą 2006/112/EC). Austrijoje PVM mokestis netaikomas finansinėms operacijoms, eksportuojamiems produktams, žemės pardavimui ir kt. Atsižvelgus į Austrijoje taikomų mokesčių tarifų dydžius ir mokestines lengvatas, galima teigti, kad tai yra vienos iš pagrindinių priežasčių, skatinančių užsienio investuotojus vykdyti verslo veiklą ar steigti kompanijos būstinę būtent šioje šalyje (Braun, Fuentes, 2014).

Prancūzija Europos Sąjungos valstybių narių kontekste galima apibūdinti kaip šalį, kurioje taikomi vieni aukščiausių mokesčių tarifų. Šios šalies gyventojams tenkanti mokesčių našta – viena iš didžiausių visoje ES. Prancūzijos mokesčių sistema valdoma centralizuotai. Visus šalies mokesčius nustato ir reguliuoja Nacionalinė Asamblėja. Valstybėje surinkti mokesčiai yra perskirstomi į centrinį ir vietinį biudžetus. Į vietinius biudžetus patenka trečdalis šalies mokestinių išteklių. Mokesčiai sudaro 90 proc. centrinio biudžeto pajamų, o vietinių – apie 40 proc. visos pajamų sumos. Vietiniuose biudžetuose dominuoja įmonių bei šeimos mokesčiai. Pajamų mokesčio tarifas yra progresinis ir kinta nuo 0 iki 56,8 proc. Pajamų mokesčio lengvata Prancūzijoje gali būti tik įstatymuose numatytais atvejais, kuomet yra stimuliuojama įmonių veikla (Egert, 2013) (žr. lent. 11).

11 lentelė

Prancūzijos mokesčių tarifų dydžiai

Mokesčių pavadinimas	Taikomas tarifas	Pastabos
<i>Socialinė draudimo įmoka</i>	12,8	Taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo
<i>Pajamų mokestis</i>	Iki 56,8 %	Taikomas 0 % pajamų tarifas mažiausias pajamas gaunantiems Prancūzijos gyventojams. Pajamų mokestis skaičiuojamas remiantis dirbančiojo ar šeimos darbo užmokesčiu
<i>Pelno mokestis</i>	33,33 %.	Prancūzijoje nuo 1992 metų taikomas Provincijų pajamų mokestis, susietas su mokesčio mokėtojo pagrindine buveine, susijusia su mokėtojo

			pajamomis
<i>PVM</i>		20 %	Taikomos PVM lengvatos, kuomet sumažintas tarifas yra 5,5 % arba 10 %
<i>Akcizai</i>	<i>Vynui</i>	20 %	Prancūzijoje taikomas akcizas vynui nėra reglamentuojamas pagal eksploatuojamo vyno kiekį
	<i>Alui</i>	20 %	Tarifas taikomas, kai alkoholio kiekis aluje viršija 0,5 %
	<i>Tabakui ir jo gaminiams</i>	Nuo 16,388 % iki 16,667 %	Tarifo dydis priklauso nuo tabako produkcijos
	<i>Benzino</i>	20 %	Tabako, kuro ir jų gaminių apmokestinimas akcizais vykdomas pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą 2008/118/EB , 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/83/EEB, 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/8/EEB, 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvą 2011/64/ES ir 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvą 2003/96/EB
	<i>Dyzeliniai degalai</i>	20 %	
	<i>Suskystintos gamtinės dujos</i>	20 %	

Prancūzijos pajamų mokestis taikomas Prancūzijoje gyvenančioms šeimoms, o ne fiziniams asmenims (Kabatek, Soest, Stancanelli, 2014). Tokia pajamų mokesčio sistema išskiria Prancūziją iš visų ES valstybių narių. Remiantis Prancūzijos Finansų ministerijos duomenimis, Prancūzijoje PVM sudaro 45 proc. visų biudžeto mokesčių pajamų. Prancūzijoje standartinis PVM tarifas siekia 20 proc. Tačiau kai kuriems maisto produktams taikomi lengvatiniai 5,5 proc. arba 10 proc. lengvatiniai tarifai. ES direktyvoje 2006/112/EC pažymėta, kad PVM lengvatos Prancūzijoje skiriamos apmokestinant vandens tiekimą, keleivių pervežimą, valdymo, viešbučių administracines, vidaus priežiūros paslaugas ir kt. Valstybinės svarbos veiklos sritims taikomas atleidimo nuo PVM principas (Egert, 2013). Prancūzijoje taikomas 0 proc. pajamų tarifas mažiausias pajamas gaunantiems šalies gyventojams. Pajamų mokestis skaičiuojamas remiantis dirbančiojo ar šeimos darbo užmokesčiu. Kitais atvejais pajamų tarifas siekia 56,8 proc., o pelno mokestis 33,33 proc. Prancūzijoje nuo 1992 metų taikomas Provincijų pajamų mokestis. Jis yra susietas su mokesčio mokėtojo pagrindine buveine, susijusia su mokėtojo pajamomis.

Didžiojoje Britanijoje yra taikoma progresinių mokesčių sistema. Dėl šios priežasties progresiniai tarifai didėja augant objekto apimčiai. Mokesčių tarifus šalyje nustato vykdomoji Didžiosios Britanijos valdžios institucija. Ji užtikrina, kad fiskalinę politiką reguliuojantys teisės aktai būtų be trukdžių priimami ar koreguojami. Didžiojoje Britanijoje surenkami mokesčiai sudaro apie 90 proc. valstybės biudžeto pajamų (Devereux, Loretz, 2011). Šalies gyventojų pajamų

mokestis sudaro apie 64 proc. valstybės biudžeto tiesioginių mokestinių išteklių ir yra imamas nuo bendrųjų pajamų. Jos skirstomos į šešis tipus pagal pajamų šaltinio kriterijus. Jie apima darbo užmokestį, pensijas, pajamas iš vertybinių popierių, žemės nuosavybės pajamos ir pan. (Devereux, Loretz, 2011). Šalyje yra taikomas lengvatinis 25 proc. mokesčio tarifas tuomet, kai apmokestinamosios pajamos nesiekia Didžiosios Britanijos mokesčių įstatymuose numatytos finansinės ribos. Pajamų mokesčio tarifo dydžiai skaičiuojami nuo mėnesinio asmens atlyginimo ir gali siekti 20, 40 arba 50 proc. Šalies socialinio draudimo įmokos tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo ir siekia 11 proc. (žr. lent. 12).

12 lentelė

Didžiosios Britanijos mokesčių tarifų dydžiai

Mokesčių pavadinimas		Taikomas tarifas	Pastabos
<i>Socialinė draudimo įmoka</i>		11 %	Taikomas tarifo dydis skaičiuojamas nuo mėnesinio asmens atlyginimo
<i>Pajamų mokestis</i>		20, 40 arba 50 proc.	Pajamų mokesčių tarifas taikomas, atsižvelgus į asmens pajamų dydį
<i>Pelno mokestis</i>		28 proc.	Pelno mokesčių Didžiojoje Britanijoje apmokestinamas iš bet kokios veiklos gaunamas pelnas
<i>PVM</i>		20 proc.	Taikomos PVM lengvatos, kuomet sumažintas tarifas yra 5 proc.
<i>Akcizai</i>	<i>Vynui</i>	20 proc.	Pagal Didžiosios Britanijos akcizų įstatymus, apmokestinimo tarifas, tenkantis putojančiam vynui, yra didžiausias visoje ES
	<i>Alui</i>	20 proc.	Tarifas taikomas, kai alkoholio kiekis aluje viršija 0,5 %
	<i>Tabakui ir jo gaminiams</i>	16,67 proc.	Tabako, kuro ir jų gaminių apmokestinimas akcizais vykdomas pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą 2008/118/EB , 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/83/EEB, 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 92/8/EEB, 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvą 2011/64/ES ir 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvą 2003/96/EB
	<i>Benzino</i>	20 proc.	
	<i>Dyzeliniai degalai</i>	20 proc.	
<i>Suskystintos gamtinės dujos</i>	20 proc.		

Didžiojoje Britanijoje PVM yra griežtai taikomas tiek nuolatiniais šalies gyventojams, tiek turistams ir svečiams ir bendruoju atveju siekia 20 proc. Šalyje PVM lengvatos taikomos dažno

vartojimo produktams (James, Alley, 2008). Tačiau yra grupės paslaugų ir prekių, kurios nėra apmokestinamos PVM, tai - kai kurie bankų kreditai, trumpalaikės paskolos, prekės ir paslaugos, susijusios su švietimo ir sveikatos apsauga. Taip pat ES direktyvoje 2006/112/EC apibrėžta, kad šiai prekių ir paslaugų grupei priskiriamas ir vandens tiekimas, maisto produktai, knygos, kai kurie farmaciniai medikamentai, periodinė spauda ir kt. Didžiojoje Britanijoje pelno mokesčiu yra apmokestinamas iš bet kokios veiklos gaunamas pelnas. Jo tarifas šios šalyje siekia 28 proc. Remiantis Gosta Esping-Anderseno gerovės valstybės modeliais, Didžioji Britanija yra liberalaus modelio šalis. Joje mokesčių lengvatos yra taikomos tik patiems silpniausiems valstybės gyventojams ar juridiniams asmenims. Šalyje taip pat yra laikomasi principo, kad kiekvienas Didžiosios Britanijos pilietis per mokesčių sistemos prizmę pats turi pasirūpinti savo gerove (Aidukaitė, 2010, Wang, 2013).

2. 2. Analizuojamų valstybių mokesčių mokėjimo kultūros specifika

Mokesčių mokėjimo kultūra, kaip visuomenėje vykstantis procesas, pasireiškia per mokesčių sistemos objektus. Mokesčių mokėjimo kultūra teoriniuose šaltiniuose apibūdinama kaip formalių ir neformalių institucijų visuma. Ji yra glaudžiai susijusi su mokesčių sistemos pritaikymu ir istoriškai susiklosčiusi šalies nacionalinėje kultūroje (Buškevičiūtė, 2007). Mokslinėje literatūroje teigiama, kad kiekvienas mokestis ekonomiškai ir psichologiškai veikia mokesčių sistemos dalyvių mąstymą ir elgseną. Šalies mokesčių mokėtojams didelę įtaką taip pat daro ekonominiai, socialiniai, istoriniai, geografiniai ir psichologiniai skirtumai (Maksvytienė, Dapkus, 2012).

Pažymima, kad mokesčių mokėjimo kultūros dalyviai yra šalies politikai, mokesčių administratoriai, mokesčių mokėtojai (fiziniai ir juridiniai asmenys), ekonomikos ekspertai ir mokslininkai. Visi mokesčių sistemos dalyviai lemia valstybės mokesčių mokėjimo kultūrą. Politikai šalies lygmeniu reguliuoja visą mokesčių sistemą ir kontroliuoja mokesčių administratorius. Jie ne tik renka mokesčius ir vykdo mokesčių įstatymus, bet kartu su mokesčių mokėtojais į valstybės biudžetą moka mokesčius. Mokėtojams dar yra priskirtos ir papildomos funkcijos. Jos apima šalies valdžios rinkimus ir atskaitomybę mokesčių administratoriams. Mokesčių ekspertai ir mokslininkai perteikia žinias mokesčių mokėtojams. Tokiu būdu mokėjimo kultūros dalyviai sąveikaudami daro tiesioginę įtaką mokėjimo kultūrai (Šinkūnienė, 2009; Cloyne, London, 2012).

Mokesčių mokėjimo kultūrą lemiančius veiksnius galima skirstyti į du segmentus - bendriuosius ir specifinius. Bendriuosius veiksnius atspindi šalies ekonomikos išsivystymo lygis, ugdymo ir švietimo sistemos lygis valstybėje ir gyventojų socialinė padėtis. Šalies ekonomikos išsivystymo lygio veiksnį atspindi tokie rodikliai, kaip BVP vienam gyventojui (perkamosios galios standartais (PGS)) bei užimtumo lygis šalyje (proc.). Jis atskleidžia atskirų šalies piliečių asmeninių pajamų pasiskirstymą, mokamų mokesčių lygį ir aktyvių mokesčių sistemos dalyvių įsitraukimą į ekonominį – socialinį šalies gyvenimą (Osterloh, Heinemann, 2013) (žr. lent. 13).

13 lentelė

Bendrieji mokesčių mokėjimo kultūros veiksniai ir jų rodikliai

Veiksniai	Rodikliai	Analizuojamos valstybės					
		<i>CH</i>	<i>AT</i>	<i>NL</i>	<i>FR</i>	<i>GB</i>	<i>LT</i>
Šalies ekonomikos išsivystymo lygis	BVP vienam gyventojui	163	128	131	107	109	73
	Užimtumo lygis, proc. nuo darbingų asmenų šalyje skaičiaus	79,6	72,3	74,3	64,1	70,8	63,7
Ugdymo ir švietimo sistemos lygis	Turintys aukštąjį išsilavinimą, proc.	30,95	17,35	28,45	25,05	33,3	28,65
	Išlaidos švietimui, proc. nuo BVP	5,3	5,8	5,9	5,7	6,2	5,2
Piliečių socialinė padėtis	"Gini" indeksas	28,5	27	25,1	30,1	30,2	34,6

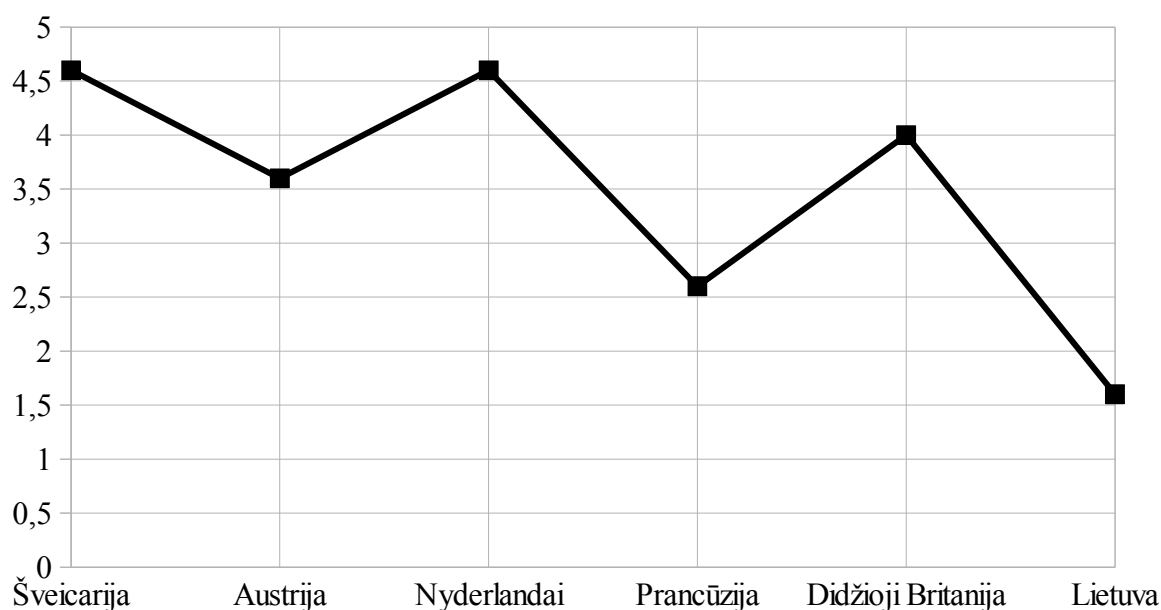
Lentelėje pateiktų mokesčių mokėjimo kultūrą atspindinčių rodiklių didesnės reikšmės rodo aukštesnį mokesčių mokėjimo kultūros lygį šalyje. Išimtis yra „Gini“ koeficientas. Didesnė jo indekso reikšmė atskleidžia mažesnį mokesčių mokėjimo kultūros lygį, nes skatina didesnę socialinę nelygybę. Siekiant nustatyti pasirinktų valstybių mokesčių mokėjimo kultūrų lygius, yra užkoduojami bendrieji mokesčių mokėjimo kultūros veiksnų rodikliai. Valstybių rodiklių rezultatai yra įvertinami skalės reikšmėmis nuo 1 iki 6. Šios palyginamosios analizės atveju 1 – prasčiausias bendrojo mokesčių mokėjimo kultūros veiksnio įvertinimas, 6 – geriausias (žr. lent. 14).

Užkoduoti bendrųjų mokesčių mokėjimo kultūros rodikliai

Veiksniai	Rodikliai	Analizuojamos valstybės					
		<i>CH</i>	<i>AT</i>	<i>NL</i>	<i>FR</i>	<i>GB</i>	<i>LT</i>
Šalies ekonomikos išsivystymo lygis	BVP vienam gyventojui (b_1)	6	4	5	2	3	1
	Užimtumo lygis, proc. nuo darbingų asmenų šalyje skaičiaus (u_1)	6	4	5	2	3	1
Ugdymo ir šveitimo sistemos lygis	Turintys aukštąjį išsilavinimą, proc. (i_1)	5	1	2	3	6	4
	Išlaidos švietimui, proc. nuo BVP (s_1)	2	4	5	3	6	1
Piliečių socialinė padėtis	"Gini" indeksas (g_1)	4	5	6	3	2	1
Mokesčių mokėjimo kultūros reitingų vidurkis		4,6	3,6	4,6	2,6	4	1,6

Lyginamosios analizės atveju identifikuotas žemą mokesčių mokėjimo kultūrą neretai nulemia nepakankamai išvystyta šalies mokesčių sistema, silpna socialinė politika ir nestabili ekonominė padėtis (Maksvytienė, Dapkus, 2012). Analizės metodu gauti aukšti bendrieji rodiklių reitingai atskleidžia aukštą mokėjimo mokėjimo kultūrą šalyje. Pastebima, kad tokioje valstybėje yra ryškus gyventojų mokesčių mentalitetas, apimantis norą mokėti mokesčius, teisingą ir sąžiningą elgesį bei kitus veiksnius (Bame-Aldred, Cullen, Martin, Parboteeah, 2013; Nerre 2008).

Eksplloatuojami užkoduoti bendrieji šalių mokesčių mokėjimo kultūros rodikliai: sudedamos jų skaitinės reikšmės ir apskaičiuojamas aritmetinis vidurkis. Gautieji rezultatai atspindi analizuojamų šalių mokesčių mokėjimo kultūrų padėtį bei išryškina valstybes lyderes (žr. pav 4).



4 pav. Mokesčių mokėjimo kultūros rodiklių reitingų vidurkiai

Gautos mokesčių mokėjimo kultūrų rodiklių išvados atskleidė, kad aukščiausia mokesčių kultūra yra Šveicarijoje ir Nyderlanduose. Žemiausia padėtis yra Lietuvoje, t. y. nustatyta 2,9 karto žemesnio lygio kultūra nei minėtose valstybėse lyderėse. Vidutinės padėties mokesčių mokėjimo kultūra įvertinta Austrijoje, kiek aukštesnė – Didžiojoje Britanijoje. Analizuojamu atveju prasčiausia mokesčių mokėjimo kultūros padėtis Vakarų valstybių lygmenyje užfiksuota Prancūzijoje. Šioje šalyje mokesčių mokėjimo kultūros lygis yra 1,8 karto mažesnis nei Šveicarijoje ir Nyderlanduose.

Atlikus išsamią pasirinktų ES valstybių narių ir jų partnerių mokesčių sistemos analizę ir palyginimus gautus rezultatus, formuluojasi tarpinės išvados. Apibendrinant galima teigti, kad:

- Šveicarijoje ir Nyderlanduose egzistuoja teigiami politikų, mokesčių administratorių ir mokesčių mokėtojų santykiai. Šiose šalyse užfiksuojamas aktyvus ir nuolatinis sąmoningumo ugdymas, lemiantis savanorišką susitaikymą su mokesčių įstatymais.
- Lietuvos visuomenėje yra ryškus mokesčių mokėjimo sąmoningumo trūkumas. Tokios situacijos galima priežastis – XX amžiuje valstybėje vyravusi planinė ekonomika.
- Šveicarijos, Nyderlandų, Austrijos ir Didžiosios Britanijos gyventojų tvirčiausią mokesčių mokėjimo suvokimą. Šių šalių visuomenė aiškiai identifikuoja mokesčių mokėjimo teikiamą naudą šalies fiziniams, juridiniams asmenims ir pačiai valstybei.
- Prancūzijos socialinės ir ekonominės politikos, švietimo sistemos ir mokesčių mokėjimo

sąmoningumo spragas. Jos lemia neaukštą Prancūzijos mokesčių mokėjimo kultūros lygį, analizuojamų Europos vakarų valstybių atžvilgiu (Pichet, 2013).

Nustačius analizuojamų valstybių mokesčių mokėjimo kultūrų lygius yra tikslinga atlikti apibendrintą valstybių mokesčių sistemų lyginamąją analizę. Ji atskleis esminius sistemos bruožus, kurie nulemia žemą šešėlinės ekonomikos lygį valstybėje.

2.3. Analizuojamų šalių mokesčių sistemų apibendrintų duomenų lyginamoji analizė

Valstybių mokesčių dydžiai ir taikoma mokesčių politika kokybiškai ir tiksliai neatskleidžia šalyse egzistuojančios šešėlinės ekonomikos dydžio priežasčių ir įtakos subjektų. Siekiant optimaliai įvertinti pasirinktų valstybių mokesčių sistemos stipriąsias ir silpnąsias puses, atliekama šalių lyginamoji analizė. Ekonomikos ekspertams nesutariant dėl vieningos mokesčių naštos vertinimo sistemos, šalių praktikoje naudojamos skirtingos mokesčių naštos vertinimo metodikos (Georgescu, 2009). Šio darbo metu mokesčių naštos vertinimo metodika apima ES Statistikos departamento „Eurostat“ duomenų analizę ir „Laisvės nuo mokesčių dienos“ identifikavimą (Rogers, Phillipe, 2014). Lyginamosios analizės metu pagrindinis dėmesys skiriamas valstybių „Gini“ indekso dydžiui bei jo išryškinamai šalių visuomenės pajamų nelygybės situacijai, mokestinei šalių naštai ir šešėlinės ekonomikos nuo BVP dydžiui.

Siekiant išryškinti optimaliausius mokesčių tarifus ir vykdomas mokesčių politikas, lemiančias žemą šešėlinės ekonomikos lygį valstybėje, yra susistemunami valstybių rezultatai. Lyginamojoje analizėje naudojami duomenys adaptuoti pagal Pasaulio Banko, Europos Sąjungos Statistikos departamento „Eurostat“ pateiktą paskutinių metų aktualią informaciją (žr. lent. 15).

15 lentelė

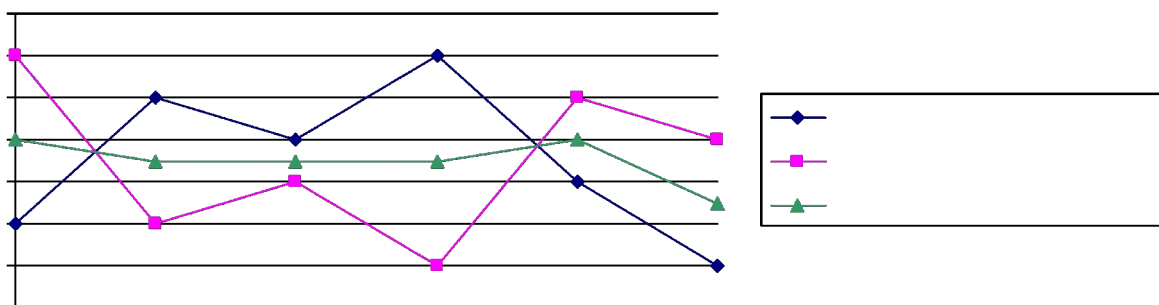
Pasirinktų šalių „Gini“ indekso, mokesčių naštos, šešėlinės ekonomikos suvestinė

Kriterijai	Analizuojamos šalys					
	<i>CH</i>	<i>NL</i>	<i>AT</i>	<i>FR</i>	<i>GB</i>	<i>LT</i>
„Gini“ indeksas (1-100)	28,5	25,1	27,0	30,1	30,2	34,6
Mokesčių našta (% nuo BVP)	29 %	40 %	43 %	47 %	38 %	28 %
Laisvės nuo mokesčių diena	Gegužės	Birželio	Liepos	Liepos	Gegužės	Birželio

	2 d.	21 d.	25 d.	28 d.	12 d.	18 d.
Šešėlinės ekonomikos lygis	7 %	9 %	8 %	10 %	10 %	28 %

Išanalizavus Pasaulio Banko ir Europos Sąjungos Statistikos departamento „Eurostat“ pateiktus „Gini“ indekso duomenis pastebėta, kad analizuojamų šalių atžvilgiu Lietuva užima žemiausią poziciją. Geriausias „Gini“ indeksas, kurio dydis siekia 25,1, yra Nyderlanduose. Čia visuomenės pajamų nelygybės situacija yra optimistiškiausia. Prasčiausia pajamų nelygybės padėtis nustatyta Lietuvoje. Čia „Gini“ indeksas yra 34,6 dydžio.

Palyginamosios analizės metu gauti rezultatai atskleidė, kad tiriamų valstybių lygmenyje mažiausia mokesčių našta tenka Šveicarijos gyventojams. Vidutinis naštos dydis šioje šalyje yra 21 proc. dydžio. Mokesčių naštos procentinis dydis visoje šalyje yra skirtingas. Atsižvelgus į Šveicarijos finansų ministerijos duomenis, tokią situaciją lemia vietinių kantonų taikomi skirtingi mokesčių tarifai (Feld, Frey, 2006). Lygiagrečiai įvertinus pasirinktų valstybių mokesčių naštos dydžius ir „Laisvės nuo mokesčių dienų“ pasiskirstymą, duomenys yra susisteminti ir užkoduoti. Valstybių suvestinių rezultatai yra įvertinami reikšmėmis nuo 1 iki 6 (čia 1 – prasčiausias rezultatas, 6 – geriausias).



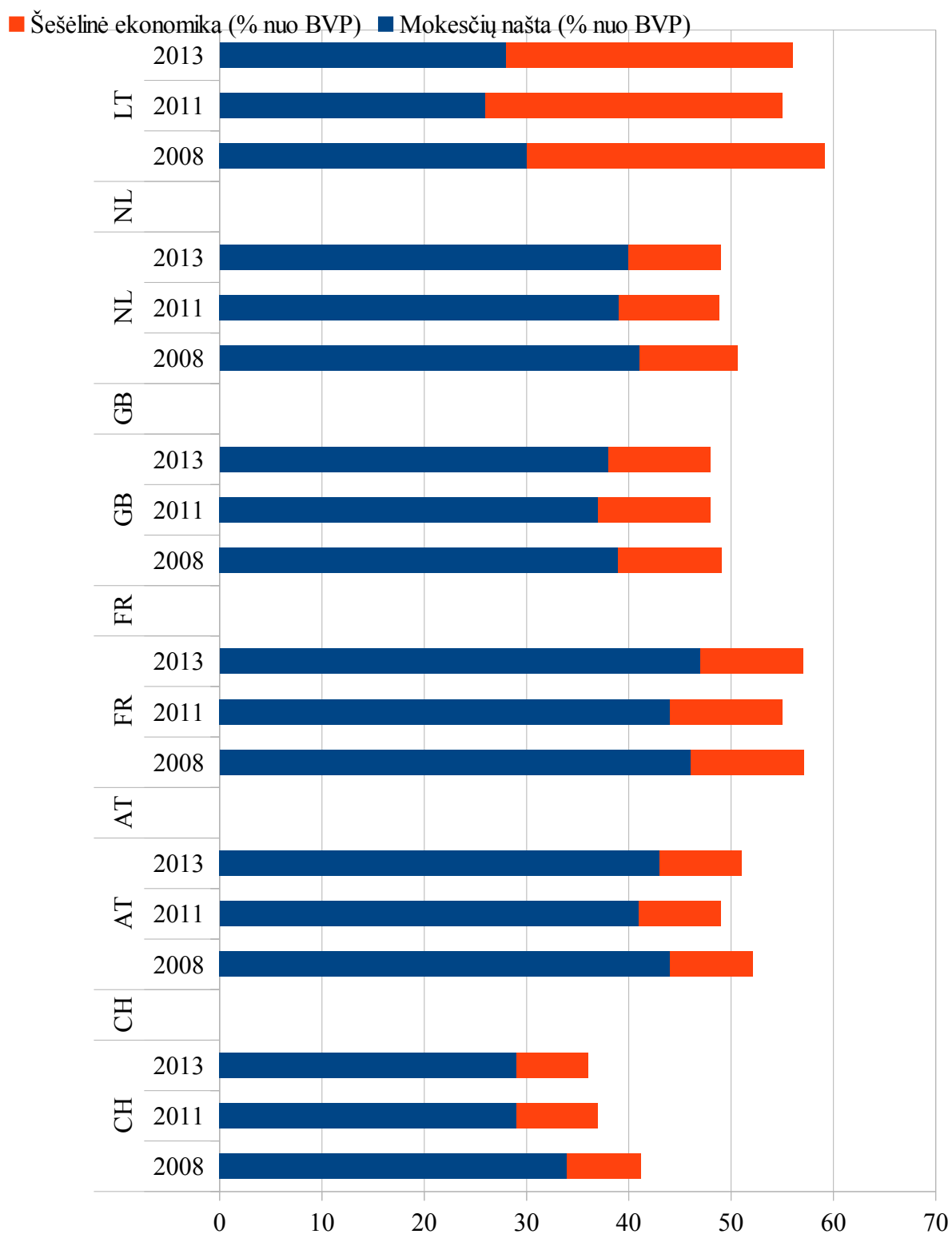
5pav. Mokesčių naštos suminiai rezultatai

Apibendrinus gautus lyginamosios analizės rezultatus, nustatyta, kad mažiausia mokesčių našta tenka Šveicarijos gyventojams, didžiausia – lietuviams. Suminiame mokesčių naštos kontekste tolygiai pasiskirsto Prancūzija, Austrija ir Nyderlandai. Siekiant identifikuoti šalių šešėlinės ekonomikos lygio pokyčius, atlikta nagrinėjamų valstybių mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos lygio duomenų analizė. Tyrimo metu nagrinėjami 2008, 2011 ir 2013 metų periodai, nes:

1. 2008 metais valstybių ekonominė padėtis buvo teigiama ir optimistinė. Šiuo periodu užfiksuotas ženklaus šalių išsivystymo lygio, BVP augimas, eksporto ir importo masto didėjimas bei kiti teigiami pokyčiai (Europos Komisija, Public finances in EMU – 2008; Public finances in EMU – 2009). 2008 metais užfiksuotas pasaulinis žaliavų augimas. Jis lėmė padidėjusį ir kai kur net rekordinį 4 proc. infliacijos lygį. Dėl šios priežasties ES buvo padidintos palūkanų normos, sumažėjo kainų stabilumas ir realusis euro zonos BVP augimas (LR Finansų ministerija, 2008 – 2012 metais atliktų vertinimų apžvalga).

2. 2011 metai patenka į pasaulinės recesijos laikotarpį. Tuo metu nusilpo daugelio šalių ekonomika, pakilo infliacijos lygis ir silpnėjo valstybių socialinė padėtis. ES lygmeniu sustiprinta ekonominė reguliavimo sistema ir paspartinta ES valstybių narių bankų restruktūrizacija, lėmusi pokyčius ir ES valstybių narių socialinėje politikoje (Europos Komisija, Public finances in EMU – 2011; Public finances in EMU – 2012).

3. 2013 metais pastebėtas recesijos lygio pasaulyje mažėjimas, užfiksuotas valstybių obligacijų rinkų sunkumų sumažėjimas, pagerėjusi šalių fiskalinė ir finansinė padėtis. Šio laikotarpiu Europos Sąjungoje fiskaliniai deficitai nominalia išraiška sumažėjo. Visgi 2013 metais užfiksuotas rekordinis nedarbo lygio ES vidurkis, siekiantis net 11 proc., o jaunimo nedarbas – 23,4 proc. (Europos Komisija, Public finances in EMU – 2013; ES Statistikos departamentas, Taxation trends in the European Union; Europos Komisija, Komisijos komunikatas 2014 m. metinė augimo apžvalga).



6 pav. Šalių mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos pokyčiai 2008, 2011 ir 2013 metais

Analizuojamu laikotarpiu Europos Sąjungoje ir pasaulyje įvykę ekonominiai ir socialiniai pokyčiai paveikė ES valstybių narių ekonomines ir socialines politikas (Osterloh, Heinemann, 2013). Jų įtaka lėmė fiskalines šalių reformas, ekonominių rodiklių kaitą ir finansinių sistemų raidą (LR Finansų ministerija, 2008 – 2012 metais atliktų vertinimų apžvalga). Atlikus Nyderlandų, Didžiosios Britanijos, Prancūzijos, Austrijos, Šveicarijos ir Lietuvos mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos kitimo analizę, buvo išryškinti šalių rodiklių pokyčiai. Nustatyta, kad per 2008 – 2013 metų periodą mokesčių našta ženkliausiai sumažėjo Šveicarijoje. Šioje šalyje užfiksuotas net 17 proc. naštos kritimas. Lietuvoje mokesčių naštos procentinė dalis nuo šalies BVP pakito tik apie 7 procentus. Analizuojamu laikotarpiu mokesčių našta padidėjo tik vienoje valstybėje – Prancūzijoje. Čia užfiksuotas 2,6 procentų rodiklio augimas. Nustatyta, kad šešėlinės ekonomikos dalis nuo BVP ženkliausiai sumažėjo Prancūzijoje ir Lietuvoje. Šiose valstybėse užfiksuotas 9,9 proc. pokytis. Mažiausias šešėlinės ekonomikos dalies kitimas nustatytas Austrijoje ir Didžiojoje Britanijoje. Šiose šalyse šešėlinės ekonomikos dalis nuo BVP sumažėjo 1,2 procentiniu punktu. Nagrinėjamu laikotarpiu šešėlinė ekonomika nepadidėjo nei vienoje analizuojamoje šalyje.

Lyginamosios analizės metu išryškėjo tendencija: augant analizuojamų valstybių mokesčių naštai – šalyje didėjo šešėlinės ekonomikos lygis, o mokesčių naštai mažėjant – mažėjo ir šešėlinės ekonomikos procentinė dalis nuo valstybės BVP. Dėl šios priežasties daroma prielaida, kad valstybių mokesčių našta (proc. nuo BVP) daro tiesioginę įtaką šalies šešėlinės ekonomikos lygiui šalyje (Liu A. A. 2012). Šios prielaidos tyrimui yra pateikiami analizuojamų valstybių mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos lygio sugrupuoti duomenys (žr. 16, 17 lent.).

16 lentelė

Analizuojamų valstybių mokesčių naštos dalis

Analizuojamos šalys	Mokesčių naštos dalis (% nuo BVP)	
	[0; 30]	[30; 100]
<i>Šveicarija</i>	29%	-
<i>Austrija</i>	-	43%
<i>Prancūzija</i>	-	47%
<i>Didžioji Britanija</i>	-	38%
<i>Nyderlandai</i>	-	40%
<i>Lietuva</i>	28%	-

Šaltinis: adaptuota pagal ES Statistikos departamento „Taxation trends in the European Union“, 2013, 25 – 30 p.

Analizuojamų valstybių mokesčių naštos dalis

Analizuojamos šalys	Šešėlinės ekonomikos dalis (% nuo BVP)	
	[0 ; 10)	[10; 100]
<i>Šveicarija</i>	7%	-
<i>Austrija</i>	8%	-
<i>Prancūzija</i>	-	10%
<i>Didžioji Britanija</i>	-	10%
<i>Nyderlandai</i>	9%	-
<i>Lietuva</i>	-	28%

Šaltinis: adaptuota pagal Schneide F. „Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013: A Further Decline“, 2013, 5- 7 p.; ES Statistikos departamento „Taxation trends in the European Union“, 2013, 25 – 30 p.

Apibrėžus sugrupuotų mokesčių naštos ir šešėlinės ekonomikos duomenų intervalus ir dažnio duomenis yra išskeliama hipotezė:

H_0 – valstybėse egzistuojantis šešėlinės ekonomikos lygis nepriklauso nuo šalies mokesčių naštos dydžio.

H_1 – valstybėse egzistuojantis šešėlinės ekonomikos lygis priklauso nuo šalies mokesčių naštos dydžio.

Statistiniu programiniu paketu atlikus statistinius skaičiavus buvo priimta hipotezė H_0 (su 95 proc. reikšmingumo lygmeniu). Stebėjimo rezultatai pateikiami dažnių skirtinio lentelėje (žr. 18 lent.).

Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys

Šešėlinės ekonomikos lygis (% nuo BVP)	Mokesčių naštos dalis (% nuo BVP)		Iš viso:
	[0 ; 30)	[30; 100]	
[0 ;10)	2	1	3
[30 ;100]	1	2	3
Iš viso:	3	3	6

Rastas laisvės laipsnių skaičius:

$$df = (r - 1)(c - 1), \text{ t.y. } df = (3 - 1)(3 - 1) = 4.$$

$\chi^2_{0.05(4)}$ skirstinio $\alpha = 0.05$ lygmens kritinė reikšmė, kai $df=4$ yra 1.645. Apskaičiuotas Pirsono χ^2 (Chi – square) kriterijus. Jo skaitinė reikšmė analizuojamu atveju yra lygi $\chi^2 = 0,67$. Šios analizės apskaičiuotos kritinės sritys yra (3,8414588, + begalybė). Apskaičiuota χ^2 reikšmė patenka į šią kritinę sritį ($0,6666667 < 3,8414588$), todėl H_0 hipotezę atmetame.

Identifikavus teisingą hipotezę H_1 , galima daryti išvadas, kad mokesčių naštos dydis daro įtaką šešėlinės ekonomikos lygiui šalyje. Šis rezultatas nustatytas 95 proc. reikšmingumo lygmeniu.

Toliau siekiama nustatyti kitų faktorių įtaką valstybės šešėlinės ekonomikos egzistavimui. Daroma prielaida, kad valstybėje esant aukšto lygio mokesčių mokėjimo kultūrai šešėlinės ekonomikos lygis šalyje yra nedidelis. Šiai prielaidai pagrįsti išsikeliami hipotezė:

H_0 – valstybėse egzistuojantis šešėlinės ekonomikos lygis nepriklauso nuo šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūros.

H_1 – valstybėse egzistuojantis šešėlinės ekonomikos lygis priklauso nuo šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūros.

Šio tyrimo metu hipotezė H_0 buvo priimta su 95 proc. reikšmingumo lygmeniu. Jam esant egzistuoja tik 5 proc. paklaidos tikimybė, nustatant šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūros įtaką šalies šešėlinei ekonomikai. Siekiant sudaryti išsikeltų hipotezių dažnių skirstinio lentelę, yra sugrupuojami analizuojami duomenys (žr. 19, 20 lent.).

19 lentelė

Analizuojamų valstybių mokesčių naštos rodiklių grupavimas

Analizuojamos šalys	Mokesčių mokėjimo kultūros lygis	
	[1; 2,5)	[2,5; 5]
<i>Šveicarija</i>	-	4,6
<i>Austrija</i>	-	3,6
<i>Prancūzija</i>	-	2,6
<i>Didžioji Britanija</i>	-	4
<i>Nyderlandai</i>	-	4,6

¹ Laisvės laipsnių skaičius – tai kvadratų sumos atributas;

² Duomenų dažnio skirstinio lentelės analizuojamų duomenų eilučių skaičius;

³ Duomenų dažnio skirstinio lentelės analizuojamų duomenų stulpelių skaičius;

⁴ Pirsono χ^2 (Chi – square) kriterijus – tai neparametrinis kriterijus, hipotezių kintamojo skirstinio tikrinimui.

Lietuva	1,6	-
---------	-----	---

20 lentelė

Hipotezės identifikuojamų mokesčių naštos rodiklių dažnių skirstinys

Šešėlinės ekonomikos lygis (% nuo BVP)	Mokesčių mokėjimo kultūros lygis		Iš viso:
	[1; 2,5)	[2,5; 5]	
[0 ; 10)	0	3	3
[10 ; 100]	1	2	3
Iš viso:	1	5	6

Rastas laisvės laipsnių skaičius:

$$df = (r - 1)(c - 1), \text{ t.y. } df = (2 - 1)(2 - 1) = 1.$$

χ^2 0.05 (1) skirstinio $\alpha = 0.05$ lygmens kritinė reikšmė, kai $df=1$ yra 1.645. Apskaičiuotas Pirsono χ^2 (Chi – square) kriterijus. Jo skaitinė reikšmė analizuojamu atveju yra lygi $\chi^2 = 1,867$. Šios analizės apskaičiuotos kritinės sritys yra (3,8414588, + begalybė). Apskaičiuota χ^2 reikšmė patenka į šią kritinę sritį ($1,2 < 3,8414588$), todėl H_0 hipotezę atmetame. Patvirtinus hipotezės H_1 teisingumą, gaunamos išvados, jog valstybėse egzistuojantis šešėlinės ekonomikos lygis priklauso nuo šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūros. Šis rezultatas nustatytas 95 proc. reikšmingumo lygmeniu.

Atlikus nagrinėjamų valstybių taikomų mokesčių sistemų, mokesčių tarifų, šešėlinės ekonomikos dydžio analizę ir ištyrus mokesčių mokėjimo kultūros lygio bei mokesčių naštos įtaką šešėlinės ekonomikos egzistavimui valstybėje yra pateikiamos apibendrintos išvados:

- Analizuojamu 2008 – 2013 metų laikotarpiu šalyse kintant mokesčių naštos rodikliui proporcingai kito ir šešėlinės ekonomikos lygis. Išnagrinėjus Nyderlandų, Austrijos, Šveicarijos, Didžiosios Britanijos, Prancūzijos ir Lietuvos atvejus, galima teigti, kad šalyse normalizavus mokesčių naštos dydį galima tikėtis mažėjančio šešėlinės ekonomikos masto (Rogers, Philippe, 2014).

- ES valstybėse narėse ir jų partnerėse, kuriose užfiksuota žemiausias šešėlinės ekonomikos lygis, Gini indeksas yra santykinai mažas. Jis analizės atveju parodė, kad nagrinėjamose valstybėse pajamos tarp namų ūkio yra pasiskirstę tolygiai. Priešinga situacija yra tik Lietuvoje. Čia egzistuojant aukštam šešėlinės ekonomikos lygiui fiksuojama gili turtinė nelygybė. Dėl šios

priežasties nustatyta, kad siekiant sumažinti šalių šešėlinės ekonomikos lygį, svarbu sureguliuoti tolygų pajamų pasiskirstymą visuomenėje.

- Valstybių mokesčių mokėjimo kultūros lygis ir mokesčių našta daro tiesioginę įtaką šešėlinės ekonomikos dydžiui. Atsižvelgus į patvirtintas hipotezes, teigiama, kad siekiant sumažinti šešėlinę ekonomiką, svarbu sustiprinti šalies mokesčių mokėjimo kultūrą ir sumažinti visuomenei tenkančią mokesčių našta. Dėl šių priežasčių būtina gerinti visuomenės švietimo lygio kėlimo ir mokesčių mentaliteto ugdymo strategijas. Jų darni sanglauda teigiamai paveiks šalies mokesčių mokėjimo kultūrą. Taip pat rekomenduojama atlikti pokyčius šalies mokesčių sistemoje - sumažinti tiesioginių ir netiesioginių mokesčių tarifus bei nustatyti kitus fiskalinės politikos prioritetus.

Analizės metodu gautos išvados naudojamos empirinio tyrimo tikslams pasiekti. Jo išvadoje rengiamas mokesčių sistemos reforma, kuri galėtų sumažinti Lietuvos šešėlinės ekonomikos lygį. Empirinio tyrimo darbai apims: mokesčių administravimo tobulinimą, optimaliausio mokesčių modelio projektavimą ir tikslinių respondentų apklausos vykdymą. Sudaryta mokesčių sistemos reforma bus pateikiama kaip rekomendacinio pobūdžio modelis, mažinantis Lietuvos šešėlinę ekonomiką.

3. ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS DYDĮ MAŽINANČIOS MOKESČIŲ SISTEMOS MODELIAVIMAS

Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, kurdamą dabartinę LR mokesčių sistemą, buvo išsikėlusi esminius tikslus. Jie apėmė sparčios ekonomikos raidos skatinimą, stabilių biudžeto pajamų užtikrinimą, teisingą ir proporcingą mokesčių pasiskirstymą bei teisingą konkurenciją. Nauji šalies įstatymai buvo priimti atsižvelgus į bendruosius apmokestinimo principus. Jie taip pat buvo suderinti su apmokestinimo sistemą reglamentuojančiais ES teisės aktais. Atlikus šiuos veiksmus numatyti pagrindiniai apmokestinimo principai. Jie apėmė mokesčių mokėtojų lygybę, teisingumą, visuotino privalomumo principą ir apmokestinimo aiškumą.

Pastebėta, jog dabartinė LR mokesčių sistema neatitinka šalies esamos ekonominės ir socialinės padėties. Ją iš dalies lemia valstybėje egzistuojanti aukšto lygio šešėlinė ekonomika. Siekiant pagerinti esamą šalies situaciją, numatoma tikslinė strategija. Ji apims mokesčių mokėjimo kultūros lygio kėlimą, mokesčių sistemos administravimo mechanizmo pokyčius ir LR mokesčių tarifų korekcijas (atsižvelgus į euro įvedimą šalyje).

Šių strategijų darni visuma apima Lietuvos mokesčių sistemos pagrindą. Nuosekliai realizavus strategijose numatytus metodus bus patobulintas šalies mokesčių mechanizmas. Jo sukeliama padariniai sumažins šešėlinės ekonomikos lygį Lietuvoje.

3.1. Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių strategija

Atsižvelgus į specialistų nuomonę (Nerre 2008), didelę įtaką valstybės šešėlinės ekonomikos lygiui daro šalies mokesčių mokėjimo kultūra. Atsižvelgus į lyginamosios analizės duomenis nustatyta, kad Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros lygis yra daugiau nei du kartus žemesnis nei analizuotų valstybių lyderių. Tokią situaciją lėmė žemas Lietuvos BVP rodiklis vienam gyventojui, „Gini“ indeksas, užimtumo lygis ir nedidelė procentinė BVP dalis, skiriama švietimo išlaidoms.

Siekiant pagerinti Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros situaciją ir sumažinti šešėlinės ekonomikos lygį šalyje, svarbu padidinti skiriamą BVP dalį švietimo išlaidoms. Taip pat būtina pakelti gyventojų užimtumo lygį ir sumažinti pajamų nelygybę. Optimaliai ir kokybiškai atlikus numatytus veiksmus, būtų pagerinta Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros situacija. Pastaroji

nulemtų kintančią valstybės šešėlinės ekonomikos padėtį. Tik egzistuojant teigiamai augimo tendencijai galima tikėtis optimistinių rezultatų šalyje (Maksvytienė, Dapkus, 2012).

Atsižvelgus į ES Statistikos departamento „Eurostat“ pateiktus duomenis, pastebėta, kad nuo 2009 metų švietimui skiriama BVP dalis nuolat mažėjo. Tai lėmė Lietuvos ugdymo ir švietimo sistemos nefunkcionalumą. Jis pasireiškė per nefunkcionalių veiksmų optimizavimą, neefektyvią kontrolės sistemą, išteklių svarbiausiems švietimo poreikiams trūkumą ir kt. Esant tokiai situacijai, šalies moksleiviams nėra suteikiamos fundamentalios žinios apie mokesčių sistemą, mokesčių svarbą ir mokėjimo kultūrą. Taip pat stinga socialinių mokslų bendrųjų žinių, susijusių su pagrindiniais ekonominiais dėsniais.

Identifikavus Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūrą lemiančius švietimo sistemos finansavimo trūkumus yra siūloma strategija. Ji apima tikslinį sistemos finansavimo didinimą, mokesčių mentaliteto kėlimą ir efektyvesnių ugdymo procesų diegimą švietimo sistemoje. Taip pat yra apskaičiuojami tikėtini mokesčių mokėjimo kultūros elementų rodikliai, kurie bus gauti realizavus mokesčių mokėjimo kultūros reformą Lietuvoje:

$$x_1^5 = (b_1^6 + u_1^7 + i_1^8 + s_1^9 + g_1^{10}) / n^{11}, \text{ t. y. } 4,6 = (b_1 + u_1 + 4 + s_1 + g_1) / 5.$$

Pasirinktų ES valstybių narių ir jų partnerių mokesčių mokėjimo kultūrų lyginamosios analizės metu nustatyta, kad Lietuvos atveju vienintelis mokesčių mokėjimo kultūrą atskleidžiantis rodiklis „Aukštąjį išsilavinimą turinčių asmenų proc.“ yra teigiamas. Dėl šios priežasties šio elemento strategija nebus keičiama. Lietuvoje nuo 2009 iki 2011 metų švietimo išlaidoms skiriama BVP dalis mažėjo. Šiuo periodu užfiksuotas 8,33 proc. šiai sričiai skiriamo finansavimo dalies sumažinimas. Remiantis šia situacija bei LR Statistikos departamento duomenimis, daroma prielaida, kad mažėjantis švietimo išlaidų finansavimas šalyje lemia mažėjantį gimstamumą, moksleivių ir studentų skaičių. Lietuvoje nuo 2010 iki 2011 metų:

- 1,7 proc. sumažėjo visų besimokančių asmenų skaičius;
- 0,8 proc. smuko pagrindiniame lygmenyje besimokančių moksleivių skaičius;
- 3,4 proc. sumažėjo aukštojo mokslo studentų;
- 0,8 proc. krito studijuojančių doktorantūroje asmenų skaičius.

⁵ x_1 – mokesčių mokėjimo kultūros rezultatų bendrasis siektinas Nyderlandų ir Šveicarijos lygio rodiklis, remiantis lyginamąja mokesčių mokėjimo kultūrų analize.

⁶ b_1 – švietimo išlaidoms skiriama valstybės BVP procentinė dalis.

⁷ u_1 – užimtumo lygis, % nuo darbingų asmenų šalyje skaičiaus.

⁸ i_1 – procentinė šalies gyventojų dalis, turinti aukštąjį išsilavinimą.

⁹ s_1 – išlaidos švietimui, % nuo BVP.

¹⁰ g_1 – šalies "Gini" indeksas.

¹¹ n – mokesčių mokėjimo kultūros elementų skaičius.

Taip susiklosčiusi situacija daro įtaką kitiems švietimo sistemos elementams, kurie apima švietimo įstaigas ir pedagogus. Pastebima, kad mažėjant moksleivių ir studentų skaičiui, Lietuvoje imta mažinti ir švietimo įstaigų bei dirbančių pedagogų skaičių. Nuo 2009 iki 2011 metų pedagogų skaičius buvo sumažintas 2,4 proc. ir uždaryta 3,1 proc. mokslų įstaigų. Tokia situacija daro įtaką prastėjančiai ugdymo kokybei, kuri lemia moksleivių fundamentalių žinių trūkumą.

Siekiant pakeisti esamą situaciją būtina padidinti procentinę BVP dalį, tenkančią švietimo išlaidoms. Siūloma Lietuvos švietimo sistemos finansavimą padidinti 0,6 proc. ir pasiekti Nyderlandų švietimo sistemos finansavimo padėtį. Nuo skiriamų išlaidų švietimui tiesiogiai priklauso švietimo proceso kokybė ir kiekybė. Šios išlaidos atskleidžia tiek realią paramą, tiek prioritetų lygį šalyje, skirstant biudžeto asignavimus. Padidinus Lietuvos švietimo išlaidų procentą nuo 5,2 proc. BVP iki 5,8 proc. tikėtina, kad šalyje pagerėtų ugdymo kokybė. Padidintas švietimo išlaidų finansavimas teigiamai paveiktų visus mokesčių sistemos subjektus. Taip pat padėtų sukurti naujus švietimo sistemos objektus. Efektyviai įvykdžius finansavimo didinimo, lėšų paskirstymo ir įsisavinimo veiksmus, būtų užtikrinta kokybiška ir palanki aplinka mokesčių kultūros lygio kėlimui.

Valstybės mokesčių kultūros sėkmingų pokyčių galimybės neretai priklauso nuo sąmoningumo ugdymo. Visuomenėje vyraujant savanoriškam susitaikymui su mokesčių įstatymais ir mokesčių sistema, galima tikėtis teigiamų mokesčių kultūros pasekmių. Visgi dideli mokesčiai vargina mokesčių mokėtojus. Tačiau papildo valstybės biudžetą ir suteikia galimybes efektyviau vykdyti valstybės funkcijas. Mokesčių mokėtojams suvokus šią mokesčių naudą, šalyje pakiltų mokesčių kultūros lygis (Šinkūnienė, 2009). Šiam tikslui pasiekti svarbu pagerinti Lietuvos švietimo aplinką. Ji kartu su ankstyvuojų vaikų ugdymu mokesčių sistemos tematika bei tinkamu auklėjimu lemtų efektyvų asmens tobulėjimą. Šį procesą apima asmenybės ir valstybės piliečio sąmoningumo ugdymas. Jis glaudžiai susijęs su visuotiniais solidarumo ir teisingumo principais. Tinkamai išugdyta visuomenė teigiamai paveiks nacionalinio biudžeto pajamas ir išlaidas (Rydqvist, Schwartz, Spizman, 2014).

Dėl šių priežasčių numatoma strategija didinanti šalies kultūros lygį. Strategija apima svarbiausias Lietuvos mokesčių sistemos dalyvių visuomenės grupes: ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo asmenų grupę, pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupę bei aukštojo mokslo studentų ir dirbančių asmenų grupę. Mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių strategijai priklausančios programos grindžiamos netradicinio ugdymo principais (žr. lent. 21).

Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių strategija

Ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo asmenų grupės strategijos priemonės
Ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo plėtros programos paskirtis - didinti ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo asmenų grupių bazinio lygio suvokimą apie visuomenės veiklą, mokesčius, jų kilmę, paskirtį ir svarbą.
<i>Programos tikslas</i>
Ikimokyklinio ir priešmokyklinio ugdymo asmenų grupėms: 1. Išugdyti bazinio lygio mokesčių sistemos suvokimą. 2. Išpuoselėti asmenų mokesčių mentalitetą ir vidinius asmens mokesčių mokėjimo kultūros principus. 3. Išugdyti atsakomybės, solidarumo ir teisingumo principus. 4. Pakelti visuomenės mokesčių mokėjimo kultūros lygį 20 proc.
<i>Reikalavimai pedagogui</i>
Būtiną specifinę profesinę kompetenciją pedagogai gali įgyti: 1. Bendradarbiaudami su atitinkamomis netradicinėmis mokyklomis Lietuvoje ir (ar) užsienyje. 2. Dalyvaudami stažuotėse ar naudodamiesi kitomis kvalifikacijos įgijimo ir (ar) tobulinimo galimybėmis, kurias jiems sudaro užsienio, tarptautiniai netradicinio ugdymo metodiniai centrai, nacionaliniai jų padaliniai Lietuvoje.
<i>Programos organizavimas</i>
Programa vykdoma 2 akad. val. per savaitę 15 – 30 asmenų grupėje. Programos turinys atitinka 5–7 metų vaikų raidos bendruosius gebėjimus. Programos turinį sudaro bazinio lygio metodinė medžiaga: mokesčių paskirties ir naudos teoriniai pagrindai, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos. Programos turinys perduodamas žaidimų ir komandinių užduočių forma.
Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupės strategijos priemonės
Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo plėtros programos paskirtis - didinti pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupių vidurinio lygio suvokimą apie visuomenės veiklą, mokesčius, jų kilmę, paskirtį ir svarbą.
<i>Programos tikslas</i>
Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupėms: 1. Išugdyti vidurinio lygio mokesčių sistemos suvokimą. 2. Išpuoselėti asmenų mokesčių mentalitetą ir vidinius asmens mokesčių mokėjimo kultūros principus. 3. Išugdyti atsakomybės, solidarumo ir teisingumo principus. 4. Įdiegti mokesčių sistemą reglamentuojančių ES ir LR teisės aktų bazinį suvokimą. 5. Pakelti visuomenės mokesčių mokėjimo kultūros lygį 35 proc.
<i>Reikalavimai pedagogui</i>
Būtiną specifinę profesinę kompetenciją pedagogai gali įgyti: 1. Bendradarbiaudami su atitinkamomis netradicinėmis mokyklomis Lietuvoje ir (ar) užsienyje. 2. Dalyvaudami stažuotėse ar naudodamiesi kitomis kvalifikacijos įgijimo ir (ar) tobulinimo

galimybėmis, kurias jiems sudaro užsienio, tarptautiniai netradicinio ugdymo metodiniai centrai, nacionaliniai jų padaliniai Lietuvoje.
<i>Programos organizavimas</i>
<p>Programa vykdoma 1 akad. val. per savaitę 15 – 30 asmenų grupėje. Programos turinys atitinka:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pradinio ugdymo asmenų grupės 7-11 metų vaikų raidos bendruosius gebėjimus. 2. Pagrindinio ugdymo asmenų grupės 11 – 17 metų vaikų raidos bendruosius gebėjimus. 3. Vidurinio ugdymo asmenų grupės 17-19 metų vaikų raidos bendruosius gebėjimus. <p>Programos turinį sudaro vidurinio lygio metodinė medžiaga: mokesčių sistemos teoriniai pagrindai, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, mokesčių rūšys, funkcijos ir administravimo mechanizmas. Programos turinys integruojamas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Pradinio ugdymo grupės esamo modulio „Pasaulio pažinimas“ mokslo programoje. 2. Pagrindinio ir vidurinio ugdymo grupės esamo modulio „Pilietinio ugdymo“ mokslo programoje.
Aukštojo mokslo studentų ir dirbančių asmenų grupės strategijos priemonės
Aukštojo mokslo ir dirbančių asmenų grupių programos paskirtis - didinti asmenų aukštesniojo lygio suvokimą apie visuomenės veiklą, mokesčius, jų kilmę, paskirtį ir svarbą.
<i>Programos tikslas</i>
<p>Aukštojo mokslo (toliau – I lygmuo) ir dirbančių asmenų (toliau – II lygmuo) grupėms:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Išugdyti aukštesniojo lygio mokesčių sistemos suvokimą. 2. Pagerinti asmenų mokesčių mentalitetą ir vidinius asmens mokesčių mokėjimo kultūros principus. 3. Ugdyti atsakomybę, solidarumo ir teisingumo principus. 4. Įdiegti mokesčių sistemą reglamentuojančių ES ir LR teisės aktų aukštesniojo lygio suvokimą ir fundamentalių mokesčių sistemos žinių. 5. Pakelti visuomenės mokesčių mokėjimo kultūros lygį 45 proc.
<i>Programos vykdytojai</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. I lygmens programą vykdo socialinių mokslų ekspertai. Jiems keliami specifinės profesinės kompetencijos reikalavimai: <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Bendradarbiaudami su atitinkamomis netradicinėmis aukštosiomis mokyklomis Lietuvoje ir (ar) užsienyje. 1.2. Dalyvaudami stažuotėse ar naudodamiesi kitomis kvalifikacijos įgijimo ir (ar) tobulinimo galimybėmis, kurias jiems sudaro užsienio, tarptautiniai netradicinio ugdymo metodiniai centrai, nacionaliniai jų padaliniai Lietuvoje. 2. II lygmeniui skirtą programą vykdo: Finansų ministerija, Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, Švietimo ir mokslo ministerija ir Ūkio ministerija.
<i>Programos organizavimas</i>
<p><i>I lygmens</i> programa vykdoma 1 akad. val. per savaitę 10 – 60 asmenų grupėje, ir integruojama esamuose studijų moduluose ar tikslingai naujai sukurtuose. <i>II lygmens</i> skirta programa vykdoma nuolatos, pasitelkus medijų kanalus, žiniasklaidą ir socialinių akcijų metodus. <i>I ir II lygmens</i> programos apima: mokesčių sistemos teorinius ir praktinius pagrindus ir mokesčių sistemą reglamentuojančius ES ir LR teisės aktus. Programų turinys atitinka pilnamečių asmenų bendruosius gebėjimus ir yra sudaryta iš aukštesniojo lygio metodinės medžiagos.</p>

Ikimokyklinio, priešmokyklinio, pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo plėtros švietimo programa – tai netradicinio ugdymo sistema. Jos koncepcija yra pagrįsta integralia mokesčių mentaliteto ugdymo priemonių ir metodų visuma. Ugdymo įstaigoms programą įgyvendina ikimokyklinio ugdymo, bendrojo ugdymo mokyklos, laisvasis mokytojas ar kiti švietimo teikėjai. Jiems keliami specialieji reikalavimai. Pastarieji apima bendradarbiavimo kompetencijas su atitinkamomis netradicinėmis mokyklomis Lietuvoje ir (ar) užsienyje bei aktyvų dalyvavimą stažuotėse ar kvalifikacijos įgijimo ir (ar) tobulinimo priemonėse. Jas pagal programos specifiką sudaro užsienio, tarptautiniai netradicinio ugdymo metodiniai centrai ir nacionaliniai jų padaliniai Lietuvoje. Ikimokyklinio ir priešmokyklinio bei pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupėms skirtas programos numatoma vykdyti 2 akad. val. per savaitę 15 – 30 asmenų grupėje. Programos turinį sudaro bazinio lygio metodinė medžiaga: mokesčių paskirties ir naudos teoriniai pagrindai, mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos. Programą numatoma integruoti jau egzistuojančiuose studijų moduluose, bei atliekant reikiamas kurso tematikos korekcijas. Aukštojo mokslo studentų ir dirbančių asmenų grupei skirtą programą numatomą tikslingai segmentuoti išskiriant du lygmenius: aukštojo mokslo (toliau – I lygmuo) ir dirbančių asmenų (toliau – II lygmuo) grupes. I lygmens programą vykdančiams socialinių mokslų ekspertams keliami reikalavimai atitinka ikimokyklinio ir priešmokyklinio bei pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo asmenų grupių pedagogų kompetencijas. II lygmeniui skirtą programą numatoma vykdyti pasitelkus Finansų ministerijos, Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos, Švietimo ir mokslo ministerijos ir Ūkio ministerijos žmogiškuosius resursus. Apibrėžiama, kad I lygmens programa vykdoma 1 akad. val. per savaitę 10 – 60 asmenų grupėje ir integruojama esamuose studijų moduluose ar tikslingai naujai sukurtuose. II lygmens programa vykdoma nuolatos, pasitelkus medijų kanalus, žiniasklaidą ir socialinių akcijų metodus. I ir II lygmens programos apima mokesčių sistemos teorinius ir praktinius pagrindus ir mokesčių sistemą reglamentuojančius ES ir LR teisės aktus. Programų turinys atitinka pilnamečių asmenų bendruosius gebėjimus.

Šių programų vykdymo esminiai tikslai apima įvairias sritis. Jais yra siekiama išugdyti aukštesniojo lygio mokesčių sistemos suvokimą, pagerinti asmenų mokesčių mentalitetą ir vidinius asmens mokesčių mokėjimo kultūros principus. Taip pat didelis dėmesys skiriamas mokesčių sistemą reglamentuojančių ES ir LR teisės aktų aukštesniojo lygio suvokimo diegimui, fundamentalioms mokesčių sistemos žinioms bei visuomenės mokesčių mokėjimo kultūros lygio kėlimui bent iki 45 procentų. Anot specialistų, fundamentalioms mokesčių sistemos žinioms asmenis

supažindina su mokesčių sistemos veikimo mechanizmu. Taip pat pagrindžia jo būtinumą, leidžia geriau suprasti valdžios sprendimus ir net įkvepia gilinti socialinių mokslų žinias aukštesnės pakopos studijose. Kaip ir kultūrinių vertybių, taip ir mokesčių mokėjimo kultūros vertybių perdavimui didelę įtaką turi šeima, tėvų auklėjimas bei nuostatos mokesčių sistemos klausimais. Pasak specialistų, nuo tėvų požiūrio į valstybę, jos valdžią, pritarimo ar nepritarimo mokesčių sistemos klausimais bei elgsenai tos sistemos atžvilgiu, priklauso jaunosios kartos nuostatos šiais klausimais (Šinkūnienė, 2009; Maksvytienė, Dapkus, 2012).

3.2. Mokesčių sistemos administravimo tobulinimo strategija

Dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos administravimo santvarka galioja nuo 1991 metų, kuomet Lietuva tapo nepriklausoma valstybe. Per šį laiką šalyje įvyko daug politinių ir socialinių reformų, lėmusių naujovių įdiegimą mokesčių administravimo srityje. Vienas iš dabartinį mokesčių sistemos administravimo mechanizmą pakeisiančių faktorių – Lietuvos integracija į Euro zoną.

2015 m. sausio 1 d. Lietuvai įstojus į Euro zoną, šalyje įvesta nauja valiuta - euras. LR Vyriausybė nutarė, jog litai į eurus Lietuvos banke bus nemokamai keičiami neribotą laiką. Taip pat apibrėžta, kad:

1. Nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2015 m. birželio 30 d. komerciniai bankai litus į eurus keičia nemokamai.

2. Nuo 2015m. liepos 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. litai į eurus nemokamai yra keičiami komercinių bankų skyriuose, kurių sąrašas nustatytas Lietuvos banko.

Lietuvos banke, komerciniuose bankuose ir užsienio bankų filialuose vienu metu keičiama litų į eurų suma neribojama, priešingai nei „Lietuvos pašto“ skyriuose. LR Vyriausybė pateikė rekomendaciją norintiems pasikeisti į eurus 15 tūkst. litų viršijančią sumą, apie tai bankui pranešti iš anksto. Taip pat pažymėta, kad keičiant litus į eurus, valiutos keitimo vietoje asmuo privalėdavo turėti asmenybę patvirtinantį dokumentą. Valiutos keitimo administratoriai kompiuterinėse sistemose sistemingai fiksavo keičiamas valiutų sumas ir jas keičiančių asmenų duomenis. Tokiu atveju, buvo sudaromas pagrindas LR Finansų ministerijai ir VMI fiksuoti keičiamos valiutos kieki ir įvertinti neapskaiytų pajamų dydį. Atsakingoms institucijoms gauti finansiniai duomenys suteikė

pagrindą tiksliau apskaičiuoti Lietuvos šešėlinės ekonomikos lygį, atnaujinti duomenis bei taikyti naujas priemones kovai su korupcija šalyje. Gautos situacijos išvados galėtų būti panaudotos:

1. Ūkio subjektų, vengiančių mokėti mokesčius, veiklos sąlygų keitimui ir koordinavimui.

2. Tikrosios rinkos kainos koncepcijų įgyvendinimui ir sandorių vertės koregavimo metodų sukūrimui.

3. Prekių muitinio įvertinimo metodų tobulinimui bei jų taikymo plėtrai.

Modernizavus šias sritis atsakingos LR institucijos turi inicijuoti mokesčių sistemos administravimo ir ekonomikos reguliavimo strategiją. Ji turi apimti tas sritis, kuriose užfiksuotas didžiausias šešėlinės ekonomikos lygis. Tokiu būdu būtų užtikrintas Lietuvos makroekonominis stabilizavimas, kuris anot Geraats (2014) ir Groll (2013) yra apibrėžiamas kaip viena iš pagrindinių šalies ekonomikos plėtros ir skaidrumo sąlygų.

Mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, pateiktų mokesčių apyskaitų teisingumo patikrinimo, mokesčių išieškojimo tvarką reglamentuoja LR Mokesčių administravimo įstatymas (2014-03-20, IX-2112). Pagal mokesčių administravimo įstatymą Lietuvoje administruojami 28 mokesčiai, už kurių, išskyrus muitus, administravimą šalyje atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija. Už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė. Pagrindinė mokestinių pajamų, patenkančių į valstybės biudžetą, kontrolės institucija yra Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. LR Mokesčių administravimo įstatyme IX-2112 yra numatytos valstybės institucijos ir įstaigos, įgaliotos atlikti tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus. Šiai įgaliotų institucijų ir įtaigų grupei priklauso: Aplinkos ministerija, Žemės ūkio ministerija ir joms pavaldžios institucijos.

Ekspertai (Das-Gupta, Andrade, 2012; Rahman 2009) neretai mokesčių administravimo sistemą sieja su mokesčių įstatymų pagrindimu ir priskyrimu valstybių biudžetinėms įplaukoms formuoti, mokesčio mokėtojo teisėmis, pareigomis bei mokesčio apskaičiavimo metodais ir mokesčių mokėjimu ir išieškojimu, bei kontroliuojančių institucijų teisių ir pareigų įgyvendinimu. Daroma prielaida, kad tinkamas mokesčių administravimo pokyčių realizavimas teigiamai paveiktų Lietuvos šešėlinę ekonomiką ir sumažintų jos lygį. Remiantis šia prielaida parengiama išsami strategija. Jos tikslas – sumažinti mokesčių administravimo sąnaudas, pakeisti surenkamų pajamų santykį ir teigiamai paveikti žmonių ir įmonių elgsenas (Rydqvist, Schwartz S, Spizman, 2014). Siekiant užsibrėžtų tikslų, numatyta atlikti pakeitimus mokesčių administratorių ir mokėtojų komunikavimo sistemoje. Mokesčių administravimo reforma apima ir funkcijų perskirstymą bei mokesčių apskaičiavimo principus ir prievoles (žr. lent. 22).

LR mokesčių administravimo reformos strategija

Mokesčių administratorių ir mokėtojų komunikavimo sistema	
Priemonė	Aprašymas
Apmokestinimo procese dalyvaujančių objektų įtraukimas	<i>Priemonės tikslas:</i> užtikrinti naujų mokesčių sistemos pataisų ar įstatų įsigaliojimą, tinkamą jų įsisavinimą ir pritaikymą.
	<i>Programos organizavimas:</i> priėmus naują nutarimą ar įstatymo pataisą, naujoves pradėti taikyti po 6 mėnesių.
Valstybinės mokesčių sistemos savitarnos sistemos „Mano VMI“ optimizavimas	<i>Priemonės tikslas:</i> padidinti mokesčių mokėtojų mokesčių sistemos kompetenciją.
	<i>Programos organizavimas:</i> Valstybinės mokesčių sistemos savitarnos sistemoje „Mano VMI“ įdiegti: 1. Technologinius papildinius, kurie padidintų asmeninių pranešimų srautą ir perdavimo spartą mokesčių mokėtojams. Jų pagalba asmenims skubos tvarka būtų siunčiami elektroniniai pranešimai apie įvykdytus/neįvykdytus mokėjimus, delspinigių, naujus aktualius mokesčių sistemos pakeitimus ir pan. 2. Mokesčių mokėtojų ir administratorių tiesioginę komunikavimo sistemą. Joje subjektai turėtų galimybę betarpiškai ir tiesiogiai komunikuoti mokesčių mokėtojui aktualiais klausimais. Technologinės naujovės teigiamai paveiktų mokesčių sistemą: skatintų sistemos skaidrumą, darbų efektyvumą ir didintų mokesčių mokėtojų atsakomybę ir mokesčių mokėjimo moralę.
Mokesčių surinkimo efektyvumo didinimas	
Priemonė	Aprašymas
Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas	<i>Priemonės tikslas:</i> suderinti pagrindinį pelno mokesčio tarifą su didžiausiu fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifu ir sumažinti skirtumą tarp gyventojų ir įmonių pajamų apmokestinimo.
	<i>Programos organizavimas:</i> sumažinti gyventojų pajamų mokesčių tarifą ir pritaikyti Laferto efektą. Tokiu atveju sumažinus GPM tarifą būtų skatinamas mokesčių pajamų augimas. Sumažintą GPM tarifą kompensuotų kiti surenkami netiesioginiai mokesčiai (pridėtinės vertės, akcizo).
Mokesčių bazės didinimas	<i>Priemonės tikslas:</i> pagerinti pelno mokesčio surinkimo efektyvumą ir sumažinti gyventojų ir įmonių apmokestinimo netolygumą.
	<i>Programos organizavimas:</i> perkelti mokesčių našta nuo tiesioginių prie netiesioginių mokesčių, išplečiant vartojimo, aplinkos apsaugos, nekilnojamo turto jo nuomos turto apmokestinimo galimybes.
Mokesčių naštos	<i>Priemonės tikslas:</i> teisingai paskirstyti apmokestinimo našta šalyje.

sumažinimas tiksliniams segmentams	<i>Programos organizavimas:</i> sumažinti darbo mokesčių naštą tikslinėms grupėms: jaunimui, vyresnio amžiaus darbuotojams, vienišioms tėvams, žemos kvalifikacijos darbuotojams. Šios priemonės galėtų sumažinti emigracijos mastus, padidintų surenkamo valstybės biudžeto dalį, perkamąją galią ir kt. Siekiant didinti moterų užimtumą, tikslinga šeimos išlaidas vaikų priežiūrai ir ugdymui įtraukti į neapmokestinamąsias pajamas, naudojant „vaiko mokesčių“ lengvatas. Siekiant padidinti jaunimo užimtumą, taikyti GPM ir socialinio draudimo įmokų lengvatas. Šių priemonių efektyvumą galima užtikrinti kruopščiai atrenkant ar tikrinant darbdavius, bei kontroliuojant mokesčių lengvatų taikymo atvejus.
Mokesčių apskaitos efektyvumo ir surinkimo skaidrumo užtikrinimas	<i>Priemonės tikslas:</i> sudaryti palankias sąlygas mokesčių mokėtojams tinkamai ir efektyviai valdyti finansus bei mokesčių sistemos objektus. <i>Programos organizavimas:</i> paskatinti LR įmones įsigyti ir naudoti išmaniuosius kasos aparatus su integruota interneto prieiga. Aparatų įsigijimo lengvatos teikiamos smulkioms ir vidutinėms įmonėms, veiklą vykdančioms ne ilgiau nei 5 metus. Išmaniųjų kasos aparatų pagrindinės techninės funkcijos: <ol style="list-style-type: none"> 1. PVM sąskaitų faktūrų pateikimas ir išrašymas, bei automatinis perdavimas VMI PVM apskaitos duomenų bazei. 2. Elektroninių važtaraščių manipuliavimas. 3. Standartinės apskaitos duomenų rinkmenos valdymas.

Mokesčių sistemos administravimo reforma daro tiesioginę įtaką valstybei, jos gyventojams bei investuotojams. Tinkamai subalansavus šalies mokesčių administravimo mechanizmą, jame įdiegus inovatyvias technologines priemones galima tikėtis teigiamų pokyčių, jie apimtų finansų skaidrumo didėjimą, perkamosios galios augimą bei korupcijos lygio mažėjimą (Thanh, Trung, Kien, 2014).

3.3. Empirinis tyrimas Lietuvos mokesčių sistemos vertinimui

Lietuvos mokesčių sistema ir ją reguliuojanti teisinė santvarka yra nuolatos koreguojama. Tačiau retai atsižvelgiama į šalies smulkių ir vidutinių įmonių vadovų nuomonę mokesčių sistemos klausimais. Remiantis išanalizuotais teoriniais aspektais apie Lietuvos mokesčių sistemą bei išnagrinėjus gerosios praktikos pavyzdžius darbo metu atliekamas tyrimas. Jo paskirtis - išryškinti Lietuvos verslininkų nuomonę Lietuvos mokesčių sistemos klausimais. Tyrimo metu taip pat siekiama nustatyti efektyviai veikiančias priemones kovojet su šalies šešėlinės ekonomikos lygiu.

Empirinio tyrimo metodikos pagrindimas. Šio tyrimo aktualumas grindžiamas tuo, kad optimali SVV įmonių mokesčių sistema paskatintų Lietuvos mokesčių surinkimo efektyvumą ir ekonomikos augimą. Tačiau šiam tikslui yra būtina efektyvi mokesčių sistema ir ją reguliuojanti politika. Tyrimo metu apklausti Lietuvos smulkių ir vidutinių įmonių vadovai. Išgryninus jų nuomones bei patirtį apie mokesčių sistemos taikymą savo versle, parengta mokesčių sistemos tobulinimo strategija, mažinanti šešėlinės ekonomikos lygį Lietuvoje.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti Lietuvos smulkių ir vidutinių verslo įmonių vadovų nuomonę bei praktinę patirtį, taikant ir vykdant šalies mokesčių sistemos principus, ir nustatyti kokiomis priemonėmis galimai būtų skatinamas šalies šešėlinės ekonomikos mažėjimas.

Tyrimo objektas: šešėlinę ekonomiką mažinanti Lietuvos mokesčių sistema.

Tyrimo dalykas: šešėlinę ekonomiką mažinanti Lietuvos mokesčių sistema.

Tyrimo uždaviniai:

1. Nustatyti SVV atstovų identifikuojamas šešėlinės ekonomikos gyvavimo priežastis.
2. Atskleisti Lietuvos smulkių ir vidutinių įmonių vadovų nuomonę apie taikomą šalies mokesčių sistemą ir ją reguliuojančią politiką.
3. Susisteminti Lietuvos mokesčių sistemos vertinimo rezultatus, siekiant sumažinti šalies šešėlinę ekonomiką.

Tyrimo metu pasitelkus kiekybinį metodą apklausti respondentai. Apklausiai atlikti buvo naudota apklausos raštu forma. Apklauskos duomenims apdoroti buvo taikomas sisteminis ir kriterijų vertinimo bei sintezės metodas. Naudojant sisteminį metodą apklausos rezultatai buvo programuojami, grupuojami ir grafiškai vaizduojami. Taikant kriterijų vertinimo ir sintezės metodus duomenys buvo apibendrinti ir iš jų suformuluotos išvados. Teorinėje darbo dalyje išanalizuotos pasirinktų valstybių mokesčių sistmų išvados lyginamos su Lietuvos verslo atstovų nuomone ir apibendrintai pateikiamos Lietuvos šešėlinę ekonomiką veikiančių svirtų modelyje.

Apklausti 43 respondentai. Tiksliniu apklaustųjų segmentu pasirinkti smulkių ir vidutinių įmonių vadovai iš Panevėžio mokslo ir technologijų parko ir Šiaulių verslo inkubatoriaus. Tyrimo metu siekta išsiaiškinti ar SVV atstovai supranta „šešėlinės ekonomikos“ sąvokos reikšmę. Taip pat siekta nustatyti įmonių vadovų žinių lygį apie šalies mokesčių sistemą. 87.5 proc. apklausoje dalyvusiųjų respondentų patvirtino žinantys „šešėlinės ekonomikos“ sąvokos reikšmę, 10 proc. apklaustųjų nebuvo tikri dėl tikslaus sąvokos apibrėžimo ir tik 2,5 proc. apklausos respondentų prisipažino nežinantys šios sąvokos reikšmės. Daroma prielaida, kad didžioji dauguma Lietuvos verslininkų suvokia šešėlinės ekonomikos reikšmę ir jos įtaką šalies mokesčių sistemai. Apklauskos

dalyvių taip pat klausta, dėl kokių priežasčių verslo įmonių vadovai darbuotojams atlyginimus išmoka vokeliuose. Pagrindine priežastimi buvo įvardinta per didelis pajamų mokesčių tarifas (47,5 proc.). Kiti respondentai teigė, kad tokius veiksmus paskatina per didelės socialinio draudimo įmokos (40 proc.) ir per didelis pelno mokesčio tarifas (12,5 proc.).

Respondentų prašyta įvardinti priežastis, kurios, jų manymu, lemia šešėlinės ekonomikos atsiradimą valstybėje. Didžioji dalis apklaustųjų, t. y. 67,5 proc. pagrindine priežastimi įvardijo per didelę mokesčių naštą. 20 proc. respondentų teigė, kad šešėlinės ekonomikos lygį šalyje skatina neefektyvus mokesčių surinkimo mechanizmas, o 12,5 proc. apklaustųjų akcentavo, kad to priežastis per žema šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūra. Apklauskos metu smulkių ir vidutinių įmonių atstovų buvo klausta ar jie sutiktų jei šalyje būtų padidinta mokesčių bazė. Tokį sprendimą palaikytų tik 2,5 proc. respondentų, teigiančių, kad toks sprendimas būtų perspektyvi priemonė, siekiant surinkti daugiau pajamų į šalies biudžetą. Didžioji dalis apklaustųjų (77,5 proc.) nepritaria tokiam sprendimui, manydami, kad neproporcingai padidėtų mokesčių našta smulkiąjam verslui ir žemiausiai visuomenės gyventojų grupei. Tik 20 proc. apklaustųjų manė, kad tokia naujovė šaliai duotų tiek teigiamų, tiek neigiamų padarinių. Išanalizavus šių klausimų pobūdį ir rezultatus, galima daryti prielaidą, kad egzistuoja ryšys tarp šešėlinę ekonomiką lemiančių veiksnių ir mokesčių bazės. Apibrėžus internetinės apklauskos metodu surinktus rezultatus yra išsikeliamos hipotezės:

H_0 – SVV atstovų požiūris į šešėlinę ekonomiką skatinančius veiksnius nepriklauso nuo jų nuomonės dėl mokesčių bazės didinimo.

H_1 – SVV atstovų požiūris į šešėlinę ekonomiką skatinančius veiksnius priklauso nuo jų nuomonės dėl mokesčių bazės didinimo.

Atlikus statistinius skaičiavus statistiniu programiniu paketu hipotezė H_0 buvo priimta su 95 proc. reikšmingumo lygmeniu. Stebėjimo rezultatai yra surašyti dažnių skirstinio lentelėje (žr. lent. 23).

23 lentelė

Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys

Jūsų manymu, kas yra esminis faktorius, lemiantis šešėlinės ekonomikos egzistavimą šalyje?	Ar palaikytumėte sprendimą padidinti šalies mokesčių bazę?			Iš viso:
	<i>Taip</i>	<i>Galbūt</i>	<i>Ne</i>	
<i>Žema mokesčių mokėjimo kultūra</i>	1	1	3	5

<i>Per didelė mokesčių našta</i>	-	5	22	27
<i>Neefektyvus mokesčių surinkimo mechanizmas</i>	-	2	6	8
Iš viso	1	8	31	40

Rastas laisvės laipsnių skaičius:

χ^2 0.05 (1) skirstinio $\alpha = 0.05$ lygmens kritinė reikšmė, kai $df=4$, yra 1.645. Apskaičiuotas Pirsono χ^2 kriterijus. Jo skaitinė reikšmė analizuojamu atveju yra lygi $\chi^2 = 11011,3$. Šios analizės apskaičiuotos kritinės sritys yra (9,487729, + begalybė). Apskaičiuota χ^2 reikšmė nepatenka į šią kritinę sritį ($6,8296296 < 9,487729$), todėl H_0 hipotezę patvirtiname.

Identifikavus teisingą hipotezę H_0 , galima daryti išvadas, jog SVV atstovų požiūris į šešėlinę ekonomiką skatinančius veiksnius nepriklauso nuo jų nuomonės dėl mokesčių bazės didinimo. Šis rezultatas nustatytas 95 proc. reikšmingumo lygmeniu.

Tyrimo metu nustatytas Lietuvos žemą mokesčių mokėjimo kultūrą, buvo siekta išsiaiškinti ar padidinus švietimo srities finansavimą, būtų pakeltas Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros lygis. Tyrimo rezultatai atskleidė respondentų pozicijas. Iš apklaustųjų ši metodą palaikė tik 12,5 proc. manusių, kad tokie veiksmai paskatins teigiamus padarinius. 42,5 proc. teigė, kad šis metodas galbūt pasiteisintų, jei finansavimo didinimas būtų ilgalaikis nenutrūkstamas procesas. Net 45 proc. respondentų išreiškė nuomonę, jog švietimo srities finansavimo didinimas neduotų esminių pereinamųjų mokesčių sistemoje. Apklauskos metu respondentų taip pat prašyta įvertinti esamą šalies mokesčių sistemą. Rezultatai parodė, kad 47,5 proc. apklaustųjų Lietuvos mokesčių sistemą vertina neigiamai, teigdami, kad šalies tarifų dydžiai yra neproporcingai dideli atsižvelgus į Lietuvos ekonominę situaciją. Palankiai šalies mokesčių sistemą įvertino tik 7,5 proc. respondentų, manydami, kad Lietuvos mokesčių dydis yra proporcingas šalies ekonominei padėčiai. 45 proc. respondentų teigė, kad dalis tarifų dydžių valstybėje yra patenkinama, o dalis – per didelė. Tyrimo metu taip pat siekta išsiaiškinti, kokios priemonės verslininkų požiūriu paskatintų mažinti neapskaitytų pajamų dalį. Išanalizavus apklauskos duomenis nustatyta, kad didžioji dalis SVV atstovų teigia, jog situaciją radikaliai pagerintų mokestinės lengvatos, taikomos smulkaus ir vidutinio verslo subjektams. 25 proc. respondentų mano, kad padėti pakeistų įsivyravusi teigiama šalies ekonominė situacija, o 12,5 proc. apklaustųjų mano, kad - aiškūs mokesčių įstatymai. Atsižvelgus į apklauskos rezultatų dėsningumą daroma prielaida, kad egzistuoja SVV vadovų nuomonių ryšys dėl neapskaitytų pajamų mažinimo metodų ir šalies mokesčių sistemos vertinimo. Siekiant pagrįsti prielaidą išsikeliamos hipotezės:

H_0 – egzistuoja SVV vadovų nuomonių ryšys dėl neapskaitytų pajamų mažinimo metodų ir šalies mokesčių sistemos vertinimo.

H_1 – neegzistuoja SVV vadovų nuomonių ryšys dėl neapskaitytų pajamų mažinimo metodų ir šalies mokesčių sistemos vertinimo.

24 lentelė

Hipotezės identifikavimo duomenų dažnių skirstinys

Kaip vertinate esamų Lietuvos Respublikos mokesčių tarifus?	Kokios priemonės verslininkus paskatintų mažinti neapskaitytų pajamų dalį?			Iš viso:
	<i>Aiškūs mokesčių įstatymai</i>	<i>Teigiama šalies ekonominė situacija</i>	<i>Mokestinės lengvatos</i>	
<i>Teigiamai, jų tarifų dydis yra proporcingas šalies ekonominei padėčiai</i>	1	1	1	3
<i>Vidutiniškai, dalis tarifų dydžių yra patenkinama, dalis – per didelė.</i>	3	5	10	18
<i>Neigiamai, nes tarifų dydžiai yra neproporcingai dideli pagal Lietuvos ekonominę situaciją</i>	1	5	13	19
Iš viso:	5	11	24	40

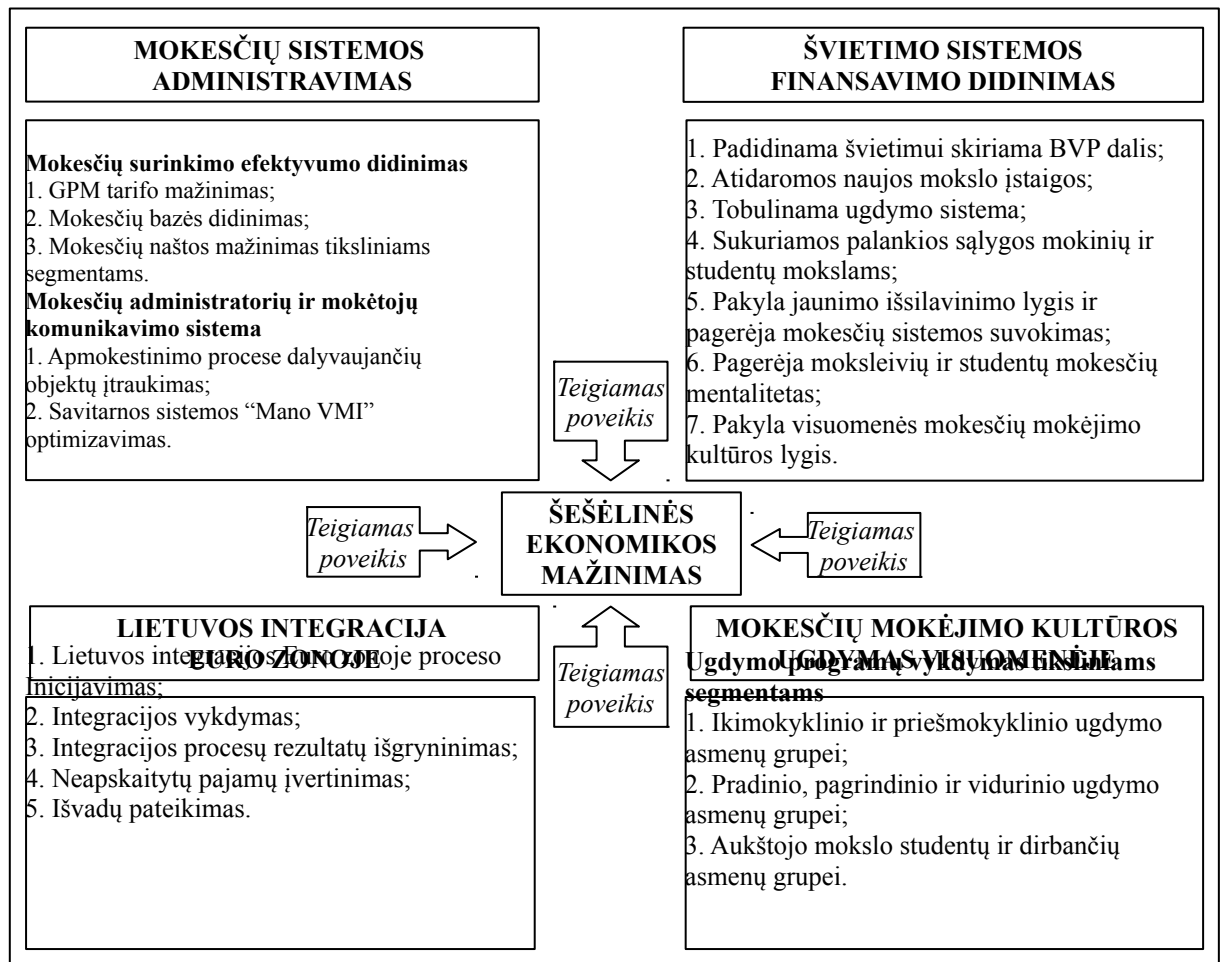
Rastas laisvės laipsnių skaičius:

$$df = (r - 1)(c - 1), \text{ t.y. } df = (3 - 1)(3 - 1) = 4.$$

$\chi^2_{0.05}(1)$ skirstinio $\alpha = 0.05$ lygmens kritinė reikšmė, kai $df=4$, yra 1.645. Apskaičiuotas Pirsono χ^2 (Chi – square) kriterijus. Jo skaitinė reikšmė analizuojamu atveju yra $\chi^2 = 3286,6$. Šios analizės apskaičiuotos kritinės sritys yra (9,487729, + begalybė). χ^2 reikšmė nepatenka į kritinę sritį ($2,47096 < 9,487729$), todėl H_0 hipotezę patvirtiname. Galima daryti išvadas, kad egzistuoja SVV vadovų nuomonių ryšys dėl neapskaitytų pajamų mažinimo metodų ir šalies mokesčių sistemos vertinimo. Kuo SVV atstovai prasčiau vertina Lietuvos mokesčių sistemą, tuo aktyviau didėja jų palaikymas mokestinių lengvatų taikymo metodui. Šis rezultatas nustatytas 95 proc. reikšmingumo lygmeniu.

3.4. Mokesčių sistemos reforma šešėlinės ekonomikos lygio mažinimui Lietuvoje

Išnagrinėjus Lietuvos mokesčių sistemą ir pasirinktų valstybių gerosios praktikos pavyzdžius bei atlikus empirinį tyrimą, siūloma šešėlinę ekonomiką veikiančių svirtų reforma. Jos svarba pagrindžiama siekiu pagerinti Lietuvos surenkamų mokesčių dydį ir sumažinti šešėlinę ekonomiką.



7pav. Šešėlinės ekonomikos lygio mažinimo reformos modelis

Mokesčių sistemos administravimo metodas sudaromas iš mokesčių surinkimo efektyvumo didinimo ir mokesčių administratorių ir mokėtojų komunikavimo sistemų funkcijų tobulinimo. Atsižvelgus į empirinio tyrimo rezultatus, svarbu padidinti taikomų mokestinių lengvatų skaičių SVV subjektams. Tokiu būdu būtų užtikrinamas Lietuvos neapskaitomų pajamų dydžio mažėjimas. SVV vadovų nepasitenkinimą esama mokesčių politika siūloma mažinti įtraukiant apmokestinimo procese dalyvaujančius objektus. Taip pat būtų užtikrintas ir naujų mokesčių sistemos pataisų ar

įstatų įsigaliojimas, tinkamas jų įsisavinimas ir pritaikymas (Rossing, 2013). Šią funkciją numatoma realizuoti priėmus naują nutarimą ar įstatymo pataisą. Rekomenduojama naujoves pradėti taikyti bent po 6 mėnesių. Kita mokesčių sistemos administravimo metodo funkcija – valstybinės mokesčių sistemos savitarnos sistemos „Mano VMI“ optimizavimas. Jo tikslas – padidinti mokesčių mokėtojų mokesčių sistemos kompetenciją. Šią funkciją numatoma realizuoti „Mano VMI“ savitarnos sistemoje įdiegiant technologinius papildinius. Jie padidintų asmeninių pranešimų srautą ir perdavimo spartą. Jų pagalba asmenims skubos tvarka būtų siunčiami elektroniniai pranešimai apie įvykdytus/nejvykdytus mokėjimus, delspinigius, naujus aktualius mokesčių sistemos pakeitimus ir pan. Kita „Mano VMI“ sistemos IT priemonė – mokesčių mokėtojų ir administratorių tiesioginė komunikavimo sistema. Joje subjektai turėtų galimybę betarpiškai ir tiesiogiai komunikuoti mokesčių mokėtojui aktualiais klausimais.

Strategijoje numatomas mokesčių surinkimo efektyvumo didinimas sudarytas iš keturių priemonių grupių. Pirmoji apimtų gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimą. Jos tikslas suderinti pagrindinį pelno mokesčio tarifą su didžiausiu fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifu ir sumažinti skirtumą tarp gyventojų ir įmonių pajamų apmokestinimo. Priemonės įgyvendimui pasiekti svarbu sumažinti gyventojų pajamų mokesčių tarifą ir pritaikyti Laferto efektą. Tokiu būdu sumažinus GPM tarifą būtų skatinamas mokesčių pajamų augimas. Sumažintą GPM tarifą kompensuotų kiti surenkami netiesioginiai mokesčiai (pridėtinės vertės, akcizo). Antroji mokesčių surinkimo efektyvumo skatinimo priemonė yra mokesčių bazės didinimas. Jos tikslas - pagerinti pelno mokesčio surinkimo efektyvumą ir sumažinti gyventojų ir įmonių apmokestinimo netolygumą. Tai pasiekti siūloma perkeliant mokesčių našta nuo tiesioginių prie netiesioginių mokesčių, išplečiant vartojimo, aplinkos apsaugos, nekilnojamo turto, jo nuomos ir turto apmokestinimo galimybes. Trečioji priemonė apima mokesčių naštos mažinimą tiksliniams segmentams, kuriuo siekiama teisingai paskirstyti apmokestinimo našta šalyje. Strategijos priemonė realizuojama sumažinant darbo mokesčių našta tikslinėms grupėms: jaunimui, vyresnio amžiaus darbuotojams, vienišioms tėvams, žemos kvalifikacijos darbuotojams. Šis metodas galėtų sumažinti emigracijos mastus, padidintų surenkamo valstybės biudžeto dalį, perkamąją galią ir kt. Šiomis priemonėmis siekiama didinti moterų užimtumą ir išlaidas, skirtas vaikų ugymui, įtraukti į neapmokestinamąsias pajamas. Tam rekomenduojama naudoti „vaiko mokesčių“ lengvatas. Jaunimo užimtumo didinimui strategijoje numatoma taikyti GPM ir socialinio draudimo įmokų lengvatas. Šių priemonių efektyvumą rekomenduojama užtikrinti kruopščiai atrenkant ar tikrinant darbdavius, bei kontroliuojant mokesčių lengvatų taikymo atvejus. Ketvirtoji mokesčių surinkimo efektyvumo

skatinimo priemonė – mokesčių apskaitos efektyvumo ir surinkimo skaidrumo užtikrinimas. Juo siekiama sudaryti palankias sąlygas mokesčių mokėtojams tinkamai ir efektyviai valdyti finansus bei mokesčių sistemos objektus. Strategijoje numatoma šią priemonę realizuoti paskatinant LR įmones įsigyti ir naudoti išmaniuosius kasos aparatus, su integruota interneto prieiga. Aparatų įsigijimo lengvatos būtų teikiamos smulkioms ir vidutinėms įmonėms, savo veiklą vykdančioms ne ilgiau nei 5 metus. Išmaniųjų kasos aparatų pagrindinės techninės funkcijos apimtų PVM sąskaitų -faktūrų pateikimą, išrašymą, automatinį perdavimą, VMI PVM apskaitą duomenų bazei, elektroninių važtaraščių manipuliavimą ir standartinės apskaitos duomenų rinkmenos valdymą.

Apibendrinant galima teigti, jog Lietuvos mokesčių sistema turėtų būti nuolatos tobulinama, atsižvelgiant į šalies ekonominę padėtį bei mokesčių mokėtojų nuomonę. Rekomenduojama, kad periodinė mokesčių sistemos reforma apimtų mokesčių sistemos administravimo, tikslinio švietimo finansavimo didinimo, mokesčių mokėjimo kultūros ugdymo visuomenėje ir Lietuvos integracijos Euro zonoje priemones. Nuosekliai ir racionaliai realizavus šiuos instrumentus, būtų skatinamas šalies šešėlinės ekonomikos lygio mažėjimo procesas (Rossing, 2013). Jo aktyvus progresas inicijuotų teigiamus padarinius visai Lietuvos valstybei. Jie apimtų padidėjusią surenkamų mokesčių dalį į šalies biudžetą, pakilusį šalies gyventojų ir verslininkų pasitenkinimo lygį valstybės taikoma mokesčių sistema bei užtikrintų nuolatinį šalies ekonominį augimą.

IŠVADOS

Atlikus mokslinį tiriamąjį darbą, identifikuoti mokesčių sistemos ir šešėlinės ekonomikos sąryšiai bei sudaryta rekomendacinio pobūdžio mokesčių sistemos reforma, mažinanti Lietuvos šešėlinę ekonomiką. Atsižvelgus į tiriamojo darbo metu gautus rezultatus yra pateikiamos apibendrintos išvados:

1. Pasinaudojus mokslinės literatūros ir statistinių duomenų metodais identifikuoti mokesčių sistemos ir šešėlinės ekonomikos sąryšiai. Nustatyta, kad esant santykinai nedidelei mokesčių naštai, šešėlinės ekonomikos mastas yra mažas. Mokesčių naštai viršijus optimalią ribą – šešėlinė ekonomika didėja. Dėl šios priežasties mažėja į šalies biudžetą surenkamos mokestinės pajamos. Taip pat išanalizuotos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tendencijos 2004 – 2014 metų laikotarpyje. Analizės rezultatai atskleidė, kad 2014 metais į šalies biudžetą buvo surinkta net 75,64 proc. daugiau pajamų nei analizuojamo laikotarpio pradžioje 2004 metais. Tokią situaciją lėmė padidinti kai kurių mokesčių tarifai, naujų mokesčių įvedimas, padidėjusios gyventojų pajamos ir perkamoji galia.
2. Išnagrinėtos Europos Sąjungos valstybių narių ir jų partnerių mokesčių sistemos. Atlikta pasirinktų šalių lyginamoji analizė. Ji sudaryta iš mokesčių naštos, Gini indekso, laisvės nuo mokesčių dienos, mokesčių mokėjimo kultūros ir šešėlinės ekonomikos rodiklių vertinimo veiksmų. Analizės metu remtasis statistiniais duomenų šaltiniais, valtybių ir Europos Sąjungos teisiniais dokumentais bei moksline literatūra. Pasinaudojus lygiamosios analizės rezultatais, įverčių teorijos ir statistinių kriterijų taikymo metodais nustatyta, kad mokesčių naštos dydis daro įtaką šešėlinės ekonomikos lygiui šalyje. Įrodyta valstybėse egzistuojančio šešėlinės ekonomikos dydžio priklausomybė nuo šalies gyventojų mokesčių mokėjimo kultūros lygį. Rezultatai atskleidė, kad visuomenėje gerėjant mokesčių mokėjimo kultūrai, proporcingai mažėja šalies šešėlinės ekonomikos lygis ir yra surenkama daugiau pajamų į šalies biudžetą. Gauti tikrintų hipotezių rezultatai pagrįsti 95 proc. reikšmingumo lygmeniu.
3. Atliktas empirinis tyrimas. Siekiant nustatyti Lietuvos verslininkų nuomonę apie esamą Lietuvos mokesčių sistemą, kiekybinės apklausos metodu apklausti smulkių ir vidutinių įmonių vadovai. Gauti apklausos rezultatai užprogramuoti ir apdoroti, pasitelkus įverčių teorijos ir statistinių kriterijų taikymo metodus. Atliktus Lietuvos, ES valstybių narių ir jų partnerių lyginamąją analizę nustatyta Lietuvos mokesčių sistemos prasčiausia padėtis.

Įvertinus Lietuvos mokesčių sistemos situaciją, parengtos Lietuvos mokesčių mokėjimo kultūros pokyčių ir mokesčių sistemos administravimo tobulinimo strategijos. Atsižvelgus į gautus empirinio tyrimo rezultatus ir pasirinktų valstybių gerosios praktikos pavyzdžius, parengta šešėlinę ekonomiką veikiančių svertų reforma. Jos tikslinės sritys apima mokesčių sistemos administravimą, švietimo sistemos finansavimo didinimą, Lietuvos integraciją euro zonoje ir mokesčių mokėjimo kultūros ugdymą visuomenėje. Reformos svarba pagrįsta siekiu pagerinti Lietuvos surenkamų mokesčių dydį, efektyvumą ir sumažinti šalyje neapskaitomų pajamų dydį.

Teoriniais metodais pagrįstos tiriamojo darbo hipotezės. Nustatyta, kad šalyje sukurtų vertybių racionalus apmokestinimas tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais mažina šešėlinės ekonomikos procentinę dalį nuo šalies BVP. Taip pat pagrįsta hipotezė, kuria įrodomas Lietuvos mokesčių sistemos diversifikacijos trūkumas. Identifikuota, kad dėl šios priežasties mokesčių surinkimo procedūros neužtikrina šešėlinės ekonomikos mažėjimo ir suteikia pagrindą neapskaitomos ekonomikos klestėjimui šalyje. Šios hipotezės pagrįstos Lafferto kreivės metodu ir pasirinktų šalių lyginamosios analizės būdu. Pagrindus tiriamojo darbo hipotezes bei pateikus apibendrintas išvadas, rekomenduojama Lietuvoje adaptuoti darbo metu parengtą šešėlinės ekonomikos mažinimo reformą ir nuosekliai ją vykdyti, tobulinant šalies mokesčių sistemą.

LITERATŪRA

1. Bame-Aldred C. W., Cullen J. B., Martin K. D., Parboteeah K. P. (2013). National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research* 66, 390–396;
2. Balčytienė B. Gyventojų pajamų mokestis: analizė ir tarifo kitimo įtaka šalies biudžetui. (2009). *Profesinės studijos: teorija ir praktika* 5, 47-25;
3. Bettendorf L. Limbergen D. (2013). The stability of tax elasticities in The Netherlands. *CPB Discussion Paper* 256, 36;
4. Braun J., Fueantes D. A Legal and Economic Analysis of Austria's Double Tax Treaty Network with Developing Countries. (2014). *WU International Taxation Research Paper Series* 13, 1 – 51;
5. Buškevičiūtė E. *Viešieji finansai*. (2006). KTU, Technologija;
6. Catalano M. T., Leise T. L. (2009). Measuring Resource Inequality: The Gini Coefficient. *Advancing Education in Quantitative Literacy* 2, 1 – 22;
7. Cloyne J. S. (2012). Discretionary tax shocks in the United Kingdom 1945-2009: a narrative account and dataset. *MPRA Munich Personal RePEc Archive* 37769, 1 – 139;
8. Deveruex M. P., Loretz S. (2011). Corporation tax in United Kingdom. *Centre for Business taxation*, 1 – 72;
9. Dreher A., Kotsogiannis C., McCorrison S. (2009). How do institutions affect corruption and the shadow economy? *Int Tax Public Finance* 16, 2009, p. 773-796;
10. Dreher A., Schneider F. (2010). Corruption and the shadow economy: an empirical analysis. *Public Choice* 144, 215 – 238;
11. Egert B. (2013). The Efficiency and Equity of the Tax and Transfer System in France. *CESifo Working Paper* 4210, 1 – 45;
12. Europos Komisija (2013) Komisijos komunikatas 2014 m. metinė augimo apžvalga. Europos Komisija;
13. Europos Komisija (2008). Report on Public finances in EMU 2008. Europos Komisija.
14. Europos Komisija (2009). Report on Public finances in EMU 2009. Europos Komisija;
15. Europos Komisija (2011). Report on Public finances in EMU 2011. Europos Komisija;
16. Europos Komisija (2012). Report on Public finances in EMU 2012. Europos Komisija;
17. Europos Komisija (2013). Report on Public finances in EMU 2013. Europos Komisija.

18. Feld L. P., Frey B. C. (2006). Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale. Institute for Empirical Research in Economics University of Zurich 284, 1 – 27.
19. Freire-Serén M. J., Panadés i Martí J. (2013). Tax avoidance, human capital accumulation and economic growth. *Economic Modelling* 30, 22-29;
20. Hasseldine J., Morris G. (2013). Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection *Accounting Forum* 37, 1– 14;
21. James S., Alley C. (2008). Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand. MPRA Munich Personal RePEc Archive 19856, 34 – 47;
22. Jones M. P., Olson E. (2014). Tax multipliers and monetary policy: Evidence from a threshold model. *Economics Letters* 122, 116–118;
23. Kabatek J., Soest A. V., Stancanelli E. (2014). Income taxation, labour supply and housework: a discrete choice model for French couples. *HAL archives ouvertes* 27, 30 – 43;
24. Kannianen V., Pääkkönen J., Schneider F. (2004). Fiscal and Ethical Determinants of Shadow Economy: Theory and Evidence. Discussion Paper 30, 1-28;
25. Krumplytė J (2008). Šešėlinės ekonomikos reiškinių klasifikacija: metodinis aspektas ir empirinis tyrimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos* 15. 130-142;
26. Krumplytė J.(2009). Šešėlinės ekonomikos veiksnių ir priežasčių tyrimas eksperimentinio vertinimo metodu: Lietuvos atvejis. *Verslas, vadyba ir studijos*. 122-138;
27. Kuodis R. (2008). Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės plotikos klaidos. *Pinigų studijos* 2, 97-105;
28. Laffer A. B. (2004). The Laffer Curve: Past, Present and Future. Executive Summary Backgrounder 1765, 1-16;
29. Lietuvos laisvosios rinkos institutas (2012). Lietuvos ekonomikos tyrimas 2012/2013 (1);
30. Liu A. A. (2012) Tax evasion and optimal environmental taxes. *Journal of Environmental Economics and Management* 66, 656-670;
31. Misiūnas A. (1999). Šešėlinės ekonomikos egzistavimo priežastys ir padariniai. *Pinigų studijos*, p. 21-29;
32. Nerre B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. *Economic analysis & policy* 38, 153 – 167.

33. Osterloh S., Heinemann F. (2013). The political economy of corporate tax harmonization — Why do European politicians (dis)like minimum tax rates? *European Journal of Political Economy* 29, 18–37;
34. Pichet E. (2013). The French draft Finance Bill for 2014, budgetary situation and signs of a coherent environmental tax system. *La Revue de droit fiscal* 24, 1-20;
35. Puzinskaitė E., Kliškauskas R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija* 2, 677-695;
36. Rossing C. P. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 175-194;
37. Rydqvist K., Schwartz S. T., Spizman J. D. (2014). The tax benefit of income smoothing. *Journal of Banking & Finance* 38, 78-88;
38. Schmidheiny K. (2006). Income segregation and local progressive taxation: Empirical evidence from Switzerland. *Journal of Public Economics* 90, 429 – 458;
39. Schneider F. (2013). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2012: Some New Facts. *Economics working papers* 2, 1-7.
40. Skačkauskienė I. (2010). Tax System Evaluation Model. *VGTU, Technika*, 2, 719-727;
41. Šinkūnienė K. (2009). Mokesčių kultūros vertinimo modelis: daktaro disertacija: socialiniai mokslai: ekonomika (04S)//Violeta Pukelienė; Vytauto Didžiojo universitetas. Kaunas, 1-240.
42. Rogers J., Philippe C. (2014). The Tax Burden of Typical Workers in the EU 28. New direction. *The foundation for European reform*, 1-17;
43. UAB „Ekonominės konsultacijos ir tyrimai“/VŠĮ „Mokesčių ir verslo procesų administravimo centras“ (2014). Mokslo studija „Akcizų mokestis Lietuvoje“, 1-78;
44. Weyzig F., Dijk M. V. (2009). Tax Haven and Development Partner: Incoherence in Dutch Government Policies. *MPRA Munich Personal RePEc Archive* 12526, 1-25;
45. Wolswijk G. (2007). Short-and long-run tax elasticities. The case of the Netherlands, *CPB Discussion Paper* 763, 1 – 43.

INTERNETINIAI ŠALTINIAI

1. http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_lt.htm [žiūrėta 2014 11 27];
2. http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/index_lt.htm [žiūrėta 2014 11 27];
3. Europos Sąjungos Statistikos departamento „Eurostat“ aukštoji išsilavinimo duomenys, internetinė prieiga [žiūrėta 2014 12 13];
4. http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Educational_attainment_statistics [žiūrėta 2014 12 13];
5. [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/File:Employment_rate,_age_group_15%E2%80%9364,_2003%E2%80%9313_\(%25\)_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/File:Employment_rate,_age_group_15%E2%80%9364,_2003%E2%80%9313_(%25)_YB15.png) [žiūrėta 2014 12 13];
6. [http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?](http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=asc)
[order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=asc](http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?order=wbapi_data_value_2013+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=asc)
[žiūrėta 2014 12 13];
7. http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ilc_di12&lang=en [žiūrėta 2014 12 13];
8. <http://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS> [žiūrėta 2014 12 13];
9. [http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?](http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1)
[tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1](http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00114&plugin=1) [žiūrėta 2014 12 13]

PRIEDAI

Apklausa smulkių ir vidutinių įmonių vadovams

Aktualios sąvokos:

- *Mokesčių bazė* – tai suma, nuo kurios apskaičiuojami mokesčiai.
- *Mokesčių mokėjimo kultūra* – tai formalių ir neformalių institucijų visuma, susijusi su nacionalinės mokesčių sistemos praktiniu taikymu, istoriškai susiklosčiusi šalies nacionalinėje kultūroje.
- *Mokesčių sistema* – tai šalyje egzistuojančių mokesčių surinkimo, administravimo ir mokesčių mokėjimo kultūros visuma.
- *Šešėlinė ekonomika* - visuminės ūkinės veiklos dalis, kai įvykdyti sandoriai bei gaunamos pajamos nėra oficialiai įregistruojami ir dėl to nelaikomi bendrojo nacionalinio produkto dalimi.

1. Ar Jums žinoma sąvoka šešėlinė ekonomika?

- a) Taip
- b) Ne
- c) Tiksli sąvokos reikšmė man nėra iki galo aiški.

2. Jūsų manymu, kas yra esminis faktorius, lemiantis šešėlinės ekonomikos egzistavimą šalyje?

- a) Žema mokesčių mokėjimo kultūra
- b) Per didelė mokesčių našta
- c) Neefektyvus mokesčių surinkimo mechanizmas.

3. Kaip manote, dėl kokių priežasčių verslo įmonių vadovai atlyginimus darbuotojams išmoka „vokeliuose“?

- a) Dėl per didelių pelno mokesčio
- b) Dėl per didelio socialinio draudimo įmokos tarifo
- c) Dėl per didelio pajamų mokesčio.

4. Kaip vertinate esamų Lietuvos Respublikos mokesčių tarifus?

- a) Teigiamai, jų tarifų dydis yra proporcingas šalies ekonominei padėčiai
- b) Neigiamai, nes tarifų dydžiai yra neproporcingai dideli pagal Lietuvos ekonominę situaciją
- c) Vidutiniškai, dalis tarifų dydžių yra patenkinama, dalis – per didelė.

5. Ar palaikytumėte sprendimą padidinti šalies mokesčių bazę?

- a) Taip, tai būtų perspektyvi priemonė, siekiant surinkti daugiau pajamų į šalies biudžetą
- b) Ne, nes, manau, kad neproporcingai padidėtų mokesčių našta smulkiąjam verslui ir žemiausiai visuomenės gyventojų grupei
- c) Galbūt, nes, manau, padidinta mokesčių bazė sukeltų tiek teigiamų, tiek neigiamų padarinių.

6. Kokios priemonės verslininkus paskatintų mažinti neapskaitytų pajamų dalį?

- a) Aiškūs mokesčių įstatymai
- b) Teigiamą šalies ekonominę situacijai
- c) Mokestinės lengvatos.

7. Kaip manote, ar švietimo finansavimo didinimas, pakeltų visuomenės mokesčių mokėjimo kultūros lygį?

- a) Taip, tai suteiktų teigiamus padarinius
- b) Ne, situacija nepasikeistų
- c) Galbūt, jei finansavimo didinimas būtų ilgalaikis nenutrūkstamas procesas.