MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

ALA KASIULYNĖ

PVM VENGIMO PRIEŽASČIŲ VERTINIMAS LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

doc. dr. R. Remeikienė

VILNIUS, 2019

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

PVM VENGIMO PRIEŽASČIŲ VERTINIMAS LIETUVOJE

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 621N30005

Vadovė

.....doc. dr. R. Remeikienė

Recenzentas

.....

Atliko

FVvmns16-1 gr. stud.

..... A. Kasiulynė

VILNIUS, 2019

TURINYS

ĮVADAS ... 8

1. MOKESČIŲ VENGIMO TEORINIAI ASPEKTAI ... 10

1.1. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo samprata bei taikymo principų sistema ... 10

1.2. Mokesčių tipai, rūšys, klasifikavimas ... 16

1.3. PVM vengimo samprata ... 21

1.4. PVM mokėjimo vengimą skatinančios priežastys ... 27

1.5. Tipinės PVM vengimo schemos ... 32

1.6. PVM vengimo mažinimo priemonių sistema ... 37

2. PVM VENGIMO PRIEŽASČIŲ VERTINIMO METODOLOGIJA ... 43

2.1. Tyrimo instrumentai ... 43

2.2. Mokesčių mokėtojų grupės formavimas ir klausimyno sandara ... 44

2.3. Ekspertų grupės formavimas ir interviu sandara ... 46

3. LIETUVOS MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ IR KONTROLIUOJANČIŲ INSTITUCIJŲ POŽIŪRIO Į PVM VENGIMO PRIEŽASTIS VERTINIMAS ... 48

3.1. Mokesčių mokėtojų anketinės apklausos tyrimas ... 48

3.2. Ekspertų nuomonės apie Lietuvos dabartinę mokesčių sistemą tyrimas ... 62

3.4. Kokybinio ir kiekybinio tyrimo rezultatų apibendrinimas ... 65

IŠVADOS ... 67

PASIŪLYMAI ... 70

LITERATŪRA ... 71

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS ... 75

SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA ... 76

SANTRAUKA ANGLŲ KALBA ... 77

PRIEDAI ... 78

1 Priedas. Mokesčių mokėtojų anketa ... 79

2 Priedas. Atsakymai į anketos klausimą „Jūsų nuomone, kokių reikėtų imtis veiksmų siekiant sumažinti pridėtinės vertės mokesčio vengimo atvejų ir/ar pagerinti šio mokesčio surinkimą?“ ... 85

3 Priedas. Interviu įrašų transkripcija 92

4 Priedas. Ekspertų atsakymų analizė 103

LENTELĖS

1 lentelė. Mokesčių klasifikacija pagal požymius 20
2 lentelė. Modeliai, paaiškinantys mokesčių mokėtojų poziciją ir sprendimą vengti mokesčių 29
3 lentelė. Europos Komisijos priemonės kovai su PVM sukčiavimu dideliu mastu..... 37
4 lentelė. Priežasčių, kurios galimai veikia mokesčių vengimą, analizė..... 54

PAVEIKSLAI

1 pav. Mokesčių mokėtojo galimos (ne)sąžiningo elgesio formos 22
2 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį ir amžių (sk., proc.) 48
3 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal išsilavinimą ir užimamą socialinę padėtį visuomenėje (sk., proc.) 49
4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pajamas „į rankas“ ir darbo pobūdį (sk., proc.) 50
5 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybes (sk., proc.) 50
6 pav. Respondentų nuomonė apie dabartinę mokesčių sistemą Lietuvoje (sk.) 51
7 pav. Respondentų nuomonė apie Lietuvoje daugiausiai surenkamus mokesčius (sk.) 52
8 pav. Respondentų nuomonė apie šešėlinės ekonomikos apraiškas Lietuvoje (dažnumas, proc.) 53
9 pav. Respondentų nuomonė apie mokestinės naštos poveikį mokesčių vengimui (sk.) 55
10 pav. Priežastys, veikiančios mokesčių vengimą (sk.) 56
11 pav. Priežastys, veikiančios mokesčių vengimą (sk.) 56
12 pav. Respondentų nuomonė apie PVM sukčiavimo schemas kasdienėje veikloje (sk., proc.) 58
13 pav. Respondentų požiūris į žmones ir/ar įmones, vengiančius mokėti mokesčius (sk.) 59
14 pav. Respondentų požiūris į pirkimą patvirtinančių dokumentų išdavimą (sk.) 60
15 pav. Respondentų požiūris į pirkimą patvirtinančių dokumentų išdavimą (sk., proc.) 60

SANTRUMPOS

ATPK – Administracinių teisės pažeidimų kodeksas;

BVP – Bendrasis vidaus produktas;

EDS – Elektroninio deklaravimo sistema;

ES – Europos Sąjunga;

EUROSTAT – Europos Sąjungos statistikos tarnyba;

GPM – Gyventojų pajamų mokestis;

Konstitucija – Lietuvos Respublikos Konstitucija;

MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas;

MGK – Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės;

MIC – Mokesčių informacijos centras;

PVM – Pridėtinis vertės mokestis;

PVMĮ – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas;

SAD – Specialūs apskaitos dokumentai;

VMA – Vietos mokesčių administratoriai;

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija.

ĮVADAS

Temos aktualumas. *„Šiuolaikinėje ekonomikos teorijoje mokesčių mokėjimas dažnai aiškinamas kaip visuomenės sutartis, kuria jos atstovas įsipareigoja mokėti mokesčius mainais už valstybės jam teikiamas kokybiškas viešąsias gėrybes ir saugumą. Tačiau tokiai sąmoningos mokesčių mokėtojo elgsenos sampratai prieštarauja visuotino nenoro mokėti mokesčius teorija (angl. universal aversion to tax)“* (Rutkauskas ir Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015, p. 74). Praktikoje taip pat susiduriama su šiuo prieštaravimu. Europos Sąjungos (toliau – ES) šalyse apie 90 procentų viešojo sektoriaus pajamų sudaro mokesčių pajamos, tačiau nesurenkami mokesčiai sudaro apie penktadalį viešojo sektoriaus galimų gauti pajamų (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2017).

Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis Lietuvoje virš 90 procentų valstybės bei savivaldybės biudžetų įplaukų sudaro mokesčių pajamos. Didžiausią nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis, gyventojų pajamų mokestis, akcizai. Kaip teigiama Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) 2019 m. sausio – vasario mėn. pridėtinio vertės mokesčio (toliau – PVM) planas įvykdytas 101,2 proc., gauta 8 837 tūkst. eurų daugiau nei planuota. Palyginti su 2018 m. sausio – vasario mėn., ataskaitinio laikotarpio PVM pajamos 15358 tūkst. eurų arba 2,2 proc. didesnės (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2019). Tačiau kaip rodo ES šalių patirtis nuostoliai dėl PVM vengimo sudaro apie 10 procentų nuo PVM pajamų. Remiantis Finansų ministerijos pateikta 2018 m. biudžeto pajamų apžvalga, galima daryti išvadą, jog Lietuvos biudžeto nuostolis, susidaręs dėl PVM vengimo, 2018 metais nors ir mažėjo, tačiau galėtų sudaryti daugiau kaip 0,5 mlrd. eurų. Remiantis aukščiau išdėstytais duomenimis galima teigti, jog mūsų vartojimo visuomenė neteko viešųjų gėrybių už daugiau kaip 0,5 mlrd. eurų. Todėl galima teigti, jog vartojimo visuomenės viešųjų gėrybių poreikių tenkinimas priklauso nuo to, kiek valstybė pajėgi teisingai surinkti mokesčius. Tyrimai, kuriais siekiama atskleisti, kas lemia vengimą mokėti PVM ir mokesčius bendrai ir kas padeda užtikrinti sutarties tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės laikymąsi, yra aktualūs tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriais.

Mokslinės problemos ištyrimo lygis. PVM vengimas yra ganėtinai plačiai nagrinėjama tema, tačiau valstybinių institucijų ataskaitos šia tema (pvz., LR Valstybės kontrolės 2009 m. audito ataskaita) yra pasenusios, o moksliniai veikalai PVM vengimo tema dažniausiai apima teisinės bazės analizę, neatliekant jokių empirinių tyrimų ar mokesčių mokėtojų moralei poveikį darančių veiksnių tyrimus ES lygmeniu (pvz.: Paulauskas (2006); Rutkauskas (2015) ir kt.). Dėl to stokojama mokslinių tyrimų kaip mokesčių mokėtojų elgesys veikia PVM surinkimą ir kodėl mokesčių mokėtojai taip elgiasi.

Mokslinė problema. Kaip mokesčių mokėtojų elgesys veikia PVM surinkimą ir kokios tokio elgesio išorinės ir vidinės priežastys?

Hipotezė. Skirtingas PVM vengimo priežasčių interpretavimas tarp kontroliuojančių įstaigų atstovų bei mokesčių mokėtojų sukuria prielaidą vystyti antivengimines priemones netinkama linkme.

Darbo objektas. PVM vengimo priežastys Lietuvoje.

Tyrimo tikslas. Įvertinus PVM vengimo priežastis Lietuvoje suformuoti PVM surinkimą skatinančias priemones.

Uždaviniai:

1. Išanalizuoti PVM vengimo teorinius aspektus, didžiausią dėmesį skiriant mokesčių vengimo sričiai bei PVM vengimą skatinančių ir stabdančių veiksnių analizei.
2. Parengti PVM mokėtojų vengimo priežasčių vertinimo metodologiją.
3. Empiriškai įvertinti PVM vengimo priežastis mokesčių mokėtojų ir kontroliuojančių institucijų požiūriais Lietuvoje.

Tyrimo metodai. Darbe yra naudojama palyginamoji ir sisteminė literatūros apžvalga, kiekybinė anketinė apklausa, kokybinė ekspertų apklausa (interviu), lyginamasis metodas. Ekspertinio vertinimo metodo naudojimas leis atskleisti kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrį į PVM vengimo priežastis ir būdus to išvengti. Anketavimas atliekamas nustatyti mokesčių apskaičiuojančių asmenų nuomonę apie PVM vengimą. Lyginamasis metodas naudojamas nustatyti prieštaravimams ar jų nebuvimui tarp gautų ekspertinio vertinimo ir anketavimo rezultatų.

Tyrimo naujumas ir reikšmingumas. Dėl informacijos trūkumo apie PVM vengimo priežastis ir mastus bei siekiant numatyti kovos su PVM vengimu ateities viziją buvo nustatyti kontroliuojančių institucijų atstovų bei mokesčių mokėtojų PVM vengimo priežasčių ir mastų suvokimo skirtumai.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, 3 skyriai, išvados, pasiūlymai bei priedai. Pirmajame skyriuje nagrinėjama mokesčių samprata, apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, PVM vengimo samprata, schemos bei tokiais atvejais taikytinos teisinės priemonės bei jų būtinumas. Antrasis skyrius skirtas tyrimo metodologijai parengti, trečiasis – išanalizuoti mokesčių mokėtojų anketinės apklausos tyrimo rezultatus, išanalizuoti ekspertų interviu duomenis ir remiantis anketinės apklausos ir interviu duomenimis atlikti PVM vengimą skatinančių ir stabdančių veiksnių analizę. Darbo pabaigoje formuluojamos išvados bei pateikiami pasiūlymai.

1. MOKESČIŲ VENGIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo samprata bei taikymo principų sistema

Apmokestinimas formuojant ekonomiškai stiprią visuomenę itin svarbus. Juo remiamas socialinis judumas, mažinama rinkos pajamų nelygybė, o pati šalies mokesčių politika lemia didesnį ekonomikos augimą – įtakoja sprendimus dėl įdarbinimo, verslo plėtrą ir vidaus bei užsienio tiesioginių investicijų, kurioms reikšmingą poveikį daro mokestinis įvairių finansavimo šaltinių statusas, fiskalinių paskatų struktūra bei verslo subjektų mokestinėms prievolėms įvykdyti skiriamas laikas, lygį. Vieni svarbiausių apmokestinimo ekonominį poveikį lemiančių veiksnių iš esmės išlieka mokesčių tarifai, mokestinių prievolių vykdymo aspektai ir mokesčio bazės nustatymo būdai. Skirtingas ES narių bendras apmokestinimo lygis atspindi skirtingus socialinius prioritetus ir neretai lyginant su bendruoju vidaus produktu (toliau – BVP) siekia maždaug 24-45 proc.

ES mokesčių politiką sudaro tiesioginis apmokestinimas, už kurį atsakingos vien tik bendrijos narės, ir netiesioginis apmokestinimas, veikiantis laisvą prekių judėjimą bei paslaugų teikimą bendrijos rinkoje. Išskirtinis dėmesys mokesčių politikoje skiriamas ir teisiniam apmokestinimo reglamentavimui. Nors pati Europos Sąjunga neturi įgaliojimų spręsti už kiekvienos šalies vyriausybę ir nustatyti mokesčių tarifų atskiros šalies piliečiams ar rinkti iš jų mokesčius. Čia jos kompetencija ribota. Tačiau ES prižiūri dalies sričių nacionalines mokesčių taisykles, ypač susijusias su bendrijos verslo ir vartotojų politika[1]. Bendram apmokestinimo reguliavimui ES sudaryti susitarimai dėl įvairių mokesčių, parengtos direktyvos (pvz., Tarybos direktyvos 2011/96/ES, 2014/86/ES, 2013/13/ES įvairioms Europos Sąjungos šalių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, direktyva 2017/1852/ES dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų ES, direktyva 2003/49/EB palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų ES valstybių narių asocijuotų bendrovių, kt.) ir kiti apmokestinimą reglamentuojantys dokumentai (pvz., Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo mokesčių (110-113 straipsniai dėl teisės aktų dėl apyvartos mokesčių, akcizų ir kitų formų netiesioginio apmokestinimo suderinimo; 114-118 straipsniai dėl teisės aktų derinimo), kovos su mokesčių vengimu dokumentų rinkinys; Įmonių apmokestinimo veiksmų planas; PVM veiksmų planas; kt.).

Tuo tarpu bendrijos narės Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindai įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau – Konstitucija), o apmokestinimo priemonių teisinis reglamentavimas Lietuvoje iš esmės sietinas su 2002-2004 m., kai siekiant kurti modernią pasauline apmokestinimo praktika ir principais besiremiančią mokesčių sistemą, vykdyta mokesčių sistemos reforma ir Lietuvos

[1] Pavyzdžiui, laisvo prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimo užtikrinimas Europos Sąjungoje; užtikrinimas, kad dėl apmokestinimo nebūtų diskriminuojami kitų bendrijos šalių vartotojai, darbuotojai arba įmonės ir pan.

norminiuose mokesčių teisės aktuose įtvirtintos naujos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės, o dalis naujų teisės normų skirta specialioms antivengiminėms priemonėms.

Apmokestinimą tiek fiziniam, tiek ir juridiniam asmeniui lemia finansų politika, mat valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų (Konstitucijos 127 straipsnis)[2]. Valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, kaip numatyta Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte, nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Remiantis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi, mokestinės prievolės mokesčių mokėtojui (ar jų grupei) nustatymą bei to tvarkos įtvirtinimą Lietuvoje reguliuoja Lietuvos Respublikos įstatymai. Tą, kad mokesčius ar jų esminius elementus galima nustatyti tik įstatymu yra konstatavęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, savo nutarimuose[3] kartu pabrėždamas, kad mokesčių įstatymų įgyvendinimo ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ir kitais teisės aktais, tačiau jie negali turėti nustatančių kitokį negu įstatymo nustatytasis teisinis reguliavimas ar konkuruojančių su įstatyme išdėstytomis normomis formų ar normų (Medelienė ir Sudavičius, 2011). Ši nuostata įtvirtinama ir pagrindiniame įstatyme, nustatančiame bazines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką ir t.t. – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ), skirtame užtikrinti ir Europos Sąjungos teisės aktų, įgyvendinimą[4] (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004). Šio įstatymo 3 straipsnio 1 punktas skelbia, jog „mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai“ (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004).

Mokesčių teisės sistemos pagrindus taip pat Lietuvoje įtvirtina ir Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, nacionaliniai teisės aktai ar atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai (pvz., Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto

[2] Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo išaiškinimą, mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą.

[3] Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai ir kt.

[4] Pavyzdžiui, 2015 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ir teroristų finansavimui prevencijos, kuria iš dalies keičiamas Europos Parlameno ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 648/2012 ir panaikinama Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/60/EB bei Komisijos direktyva 2006/70/EB (OL 2015 L 141, p. 73); 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (OL 2011 L 64, p. 1), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2016 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/2258 (OL 2016 L 324, p. 1); 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL 2008 L 150, p. 28) (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004).

mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, žyminį mokestį nustatantis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas ir kt.), Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, ES muitų teisės aktai, kt.

Lietuvai tapus visateise ES valstybe nare, šalyje pradėjo galioti ir Europos Bendrijos mokesčių teisė, kurios nuostatos, atsižvelgiant į teisės akto pobūdį, yra privalomos tiek Lietuvos Respublikai kaip valstybei narei, tiek valstybės institucijoms, tiek juridiniams ar fiziniams asmenims. Tai yra numatyta MAĮ 5 straipsnio 1 dalyje, jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės (Fedosiuk, 2014), (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012).

Dėl mokesčių privalomojo surinkimo pobūdžio susiduriama su reikšminga mokesčių sistemos problema – mokesčių vengimu tiek valstybės, tiek įmonės, tiek atskiro individo atžvilgiu[5]. Pagrindiniai teisės aktai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą, įtvirtinantys su mokesčių vengimų susijusių nusižengimų sudėtis, nuobaudų sistemą ir jų skyrimo procedūras, yra Administracinių teisės pažeidimų kodeksas (toliau – ATPK), MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymai. Mokestiniuose santykiuose reikšmingą vietą užima ir administracinės atsakomybės nenustatančios, reguliacinio pobūdžio teisės normos (poįstatyminių teisės aktų lygmens: taisyklės, įtvirtintos Vyriausybės, ministrų, departamentų ir kitų institucijų bei įstaigų vadovų leidžiamuose nutarimuose, įsakymuose, išaiškinimuose, komentaruose ir pan.)[6], reglamentuojančios šių santykių dalyvių teises ir pareigas, už kurių pažeidimą taikoma administracinė atsakomybė (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007).

Apibendrinant, galima teigti, jog įvairius teisės aktus, kuriuose įtvirtintos mokesčių mokėtojų ir kitų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklą bei atsakomybę reglamentuojančios teisės normos, pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtis galima suskirstyti į bendruosius, kurie be mokestinių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų visuomeninius santykius (pvz., Lietuvos Respublikos Konstitucija, Baudžiamasis kodeksas, Administracinių teisės pažeidimų kodeksas ir kt.) bei specialiuosius, reguliuojančius išimtinai mokestinius santykius (pvz., Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, atskirų mokesčių įstatymai ir kt.) ir tarptautinius dokumentus (pvz., tarptautinės sutartys ir kiti tarptautiniai dokumentai) (Fedosiuk, 2014).

[5] Valstybinė mokesčių inspekcijos duomenimis, didžiausias mokesčių vengimo mastas yra viešajame maitinime, teikiant apgyvendinimo paslaugas, statybų sektoriuje, naudotų automobilių prekyboje, nekilnojamo turto prekyboje ir medienos pramonėje.

[6] Pagal MAĮ 11 straipsnį, mokesčių įstatymus įgyvendinančius lydimuosius teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas, – Finansų ministerija. Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik įsakmiai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004).

Nors iš esmės Lietuvoje galutinai nėra nusistovėjusios mokesčių teisės principų koncepcijos ir klasifikavimo sistemos, pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai, nurodyti MAĮ 6 straipsnyje, įvardijami kaip *mokesčių mokėtojų lygybė, teisingumas ir visuotinis privalomumas, apmokestinimo aiškumas, turinio viršenybė prieš formą.* Jie yra glaudžiai tarpusavyje susiję, todėl konkrečiame mokestiniame teisiniame santykyje yra taikomi kompleksiškai, papildydami vienas kitą:

- visi mokesčių mokėtojai, dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs, taikant mokesčių įstatymus (MAĮ 7 straipsnis). Šis mokesčių mokėtojų lygybės principas gali būti traktuojamas kaip Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje numatyto konstitucinio asmenų teisinės lygybės principo detalizavimas mokesčių teisėje: ta pati norma vienodai taikytina skirtingiems asmenims, vienodi faktai teisiškai vertintini vienodai, nesudarant skirtingoms mokėtojų grupėms skirtingų sąlygų; draudžiama tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai. Mokesčių mokėtojų lygybės principas pažeidžiamas ir tada, kai mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys ar kad skirtingus mokesčių mokėtojus dėl to paties mokesčio administruoja skirtingos institucijos, ir todėl mokesčių mokėtojai atsiduria teisiškai nelygiose padėtyse, ir t.t. (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004), (Medelienė, 2012), (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012).
- mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis, visuomenės pripažįstamomis kaip teisingos ir priimtinos, taisyklėmis, o *„<...> kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos; mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą; mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais“* (MAĮ 8 straipsnis). Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas apjungia pakankamai skirtingus aspektus: pirmasis aspektas reiškia mokesčių mokėtojo pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovautis mokesčių įstatymais, o antras aspektas skirtas riboti mokesčių lengvatas ir iš esmės adresuotas pačiam įstatymų leidėjui; trečias aspektas neatsiejamas nuo mokesčių administratoriaus pareigos vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, o ne vien tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis. „Mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų, <...> leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras“ (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012, p. 687). Teisingumo principas gali būti taikomas ir horizontaliuoju aspektu, kai asmenys, gaunantys vienodo lygio pajamas, vienodai ir apmokestinami, bei vertikaliuoju – skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami nevienodai, priklausomai nuo mokesčių mokėtojų mokumo taikant skirtingus (progresinius) mokesčių tarifus bei suteikiant įvairias

lengvatas. Apmokestinimas neturėtų neigiamai veikti ekonominės motyvacijos bei mažinti minimalaus vartojimo – per dideli mokesčiai slopina ekonomikos augimą, vengiant mokėti mokesčius, plėtojama šešėlinė ekonomika. Įvairių ekonominių tyrimų duomenimis, palyginti mažesni mokesčiai regionui teikia didesnę ekonominę bei socialinę naudą (Balčaitis, 2012). Tad dalies skirtingų šalių ekonomistų nuomone, ne pajamomis, o vartojimu pagrįsti mokesčiai leidžia sparčiau įgyvendinti ekonominio mokesčių efektyvumo ir teisingumo principus (Bernardi ir Profeta, 2003). Dažniausiai įvairiuose tarpvalstybiniuose palyginimuose Pasaulio Banko, Europos Sąjungos statistikos tarnybos (toliau – EUROSTAT) ir kitų tarptautinių organizacijų apmokestinimo teisingumui vertinti yra naudojamas Gini koeficientas, paprastai nustatomas iš Lorenzo kreivės ir kintantis nuo 0 iki 100proc. – kuo didesnė šio rodiklio reikšmė, tuo didesnė ir pajamų pasiskirstymo nelygybė (Balčaitis, 2012).

- mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (MAĮ 9 straipsnis); šis apmokestinimo aiškumo principas skirtas tiek įstatymų leidėjui, tiek ir mokesčių administratoriui, nusakydamas jo pareigą priimti mokesčių mokėtojui realiai suvokiamą sprendimą, kas įtvirtinama MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje, nurodant, jog visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai[7] aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004), (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012).

- mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis), t.y., apmokestinimui svarbus tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jo įforminimas, nors įstatyme pabrėžiamas neutralus šio principo pobūdis – jis taikomas vienodai tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui palankia ar nepalankia linkme, – tačiau realiai šis principas taikomas kaip priemonė, nukreipta prieš mokesčių vengimą. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t.y., tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką ir atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004), (Medelienė, 2012), (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012).

[7] Mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicijų išsiskyrimas dėl atlikto mokestinio patikrinimo bei kilusių padarinių nepatenka į mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų sąvoką (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1105/2011) (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012).

Šie mokesčių teisės sistemos principai tarpusavyje glaudžiai susiję ir konkrečiame mokestiniame teisiniame santykyje yra taikomi kompleksiškai, papildydami vienas kitą (Puzinskaitė ir Klišauskas, 2012), tačiau egzistuoja tam tikri principų apribojimai, leistini tik jei jie numatyti įstatyme ir tik tokia apimtimi, kiek jie priimtini demokratinėje visuomenėje, atsižvelgiant į vyraujantį viešąjį interesą ar į lyginamąją konkuruojančio privataus intereso svarbą (Valančius, 2004). Kaip pastebi mokslininkai, šių principų reikšmė yra daugiau praktinė nei teorinė. Jie itin aktualūs įstatymų leidybai, jų aiškinimui, mat padeda sistemiškai interpretuoti atskirą normą, užpildyti spragą ar įveikti koliziją, tinkamai argumentuoti poziciją ir teisingai išspręsti mokestinį ginčą. Be to, nors apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus nustato MAĮ, skirtingi mokslininkai nurodo nevienodą mokesčių teisės principų skaičių. Dalis jų šalia jau įvardintų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą principų dar nurodo mokesčių įtvirtinimo tik įstatyme principą, tarptautinių sutarčių viršenybės principą, nors tai labiau bendros teisinės nei specifinės nuostatos (Medelienė, 2012). Be šių principų ekonomistai išskiria dar du: neutralumo, reiškiančio, kad mokesčiai turi kuo mažiau trukdyti laisvosios rinkos veikimui; ir tikslingumo, kuris praktinėje veikloje vis labiau tampa svarbesniu už teisingumą, nes kas teoriškai gali būti teisinga, praktiškai gali būti neteisinga (Aleknevičienė, 2005).

Apibendrinant galima teigti, jog tiek Lietuvos, tiek ir pačios Europos Sąjungos, mokesčių politikoje išskirtinis dėmesys skiriamas teisiniam tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo reglamentavimui: galioja Europos Bendrijos mokesčių teisė, taikomos bendros direktyvos ir apmokestinimą reglamentuojantys dokumentai, kiekvienos ES narės vyriausybei paliekant teisę nustatyti tarifus ir rinkti mokesčius. Mokesčių teisės sistemos pagrindai Lietuvoje įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, Lietuvos mokesčių administravimo įstatyme bei Muitinės įstatyme, kituose dokumentuose, tokiuose kaip Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, Lietuvos respublikos pelno mokesčio įstatyme ir kt. Administracinė atsakomybė už mokesčių vengimą skiriama atsižvelgiant į Administracinių teisės pažeidimų kodekso nuostatas. Taigi, įvairius su mokesčių politika ir jos reguliavimu susijusius dokumentus galima suskirstyti į bendruosius, kurie be mokestinių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų visuomeninius santykius, specialiuosius, reguliuojančius išimtinai mokestinius santykius, ir tarptautinius dokumentus. Apmokestinimui paprastai taikomi glaudžiai tarpusavyje susiję ir todėl konkrečiame mokestiniame teisiniame santykyje taikomi kompleksiškai, yra mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo bei turinio viršenybės prieš formą principai.

1.2. Mokesčių tipai, rūšys, klasifikavimas

Mokesčiai dažniausiai yra traktuojami ir įvardinami kaip vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliavimo forma, išlaidų formavimo pagrindas ar svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, kurių (ir kitų įstatymais numatytų įmokų į valstybės ir savivaldybės biudžetus) apskaičiavimą bei mokėjimą, kaip numatyta MAĮ 15 straipsnyje, kontroliuoja Lietuvos Respublikos finansų ministerijos valstybinė mokesčių inspekcija ir už muitų administravimą atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė. Tačiau pačios mokesčių sąvokos samprata skirtinguose šaltiniuose traktuojama nevienodai, kas patvirtina, jog nėra vieningo požiūrio į mokesčių sistemą.

Mokesčių sąvoka aiškinama tiek kaip finansavimo mechanizmas, perkeliantis perkamąją galią iš privačiojo sektoriaus į viešąjį sektorių ar finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti. Taip pat įvardinami kaip valstybės ar teritorinės valdžios nustatyti įstatyminiais aktais, privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą ar nebiudžetinius fondus ar įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma piniginė prievolė (įmoka), už kurią jokia specialia paslauga mokesčių mokėtojui nėra atlyginama, kaip būdas įgyvendinti vyriausybės politiką, nes mokesčiai padeda paskirstyti ribotus valstybės išteklius ekonominiams ir socialiniams poreikiams tenkinti, kaip privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei ir pan. Apibendrinant skirtingą sąvokos traktavimą ir aiškinimą, matyti, jog beveik visi autoriai pabrėžia mokesčių privalomumą, jų poveikį valstybės funkcijų vykdymui. Vadinasi, galima teigti, kad mokesčiai yra įstatymais ir kitais teisės aktais įteisinti ir negrąžintini mokėjimai valstybei, skirti pagrindinėms valstybės funkcijoms vykdyti (Mockevičiūtė, 2017).

Valstybių narių mokesčių sistemos skirtingos dėl ekonominių ir socialinių struktūrų skirtumų ir skirtingo bendrojo apmokestinimo bei konkrečių mokesčių vaidmens suvokimo, todėl palyginti ir įvertinti jas sudėtinga nesant vieningos mokesčių sistemos vertinimo metodikos, nes ir patys mokesčiai pagal skirtingas teorijas gali būti suprantami kaip apmokėjimas už vyriausybės teikiamas paslaugas, ekonomikos reguliavimo priemonė arba pajamų išlyginimo įrankis (Balčaitis, 2012).

Lietuvoje apskaičiuojami ir administruojami įvairūs mokesčiai, pagrindiniai jų įvardinti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje[8], pagal apmokestinimo objektą (pajamos,

[8] Pridėtinės vertės mokestis, akcizai, gyventojų pajamų mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokestis, mokestis už aplinkos teršimą, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, 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, muitai, atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą, mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, socialinis mokestis (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004).

turtas ir išlaidos)[9] skirstomi į 3 grupes: privačių namų ūkių ir įmonių pajamų mokesčiai (pvz., palūkanų, pelno, rentos), nekilnojamojo turto mokesčiai (žemės, žemės nuomos, palikimo ir t.t.), prekių ir paslaugų pardavimo mokesčiai (PVM, akcizai, importo muitai, kt.).

Mokesčių, kurie MAĮ 2 straipsnio 24 punkte įvardijami kaip mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, surinkimas neįmanomas be tinkamo mokesčio apskaičiavimo, kai atsižvelgiant į mokesčio bazę ir pritaikius jai mokesčio įstatyme nustatytą tarifą, nustatoma į biudžetą mokėtina mokesčio suma. Vadovaujantis MAĮ 40 straipsnio 4 punktu ir 66 straipsnio 1 dalimi, pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį tenka mokesčių mokėtojui (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004), (Fedosiuk, 2014). Mokesčiai gali būti mokami proporcingai nuo gaunamų pajamų, pelno turimo ar įgyjamo turto, nepriklausomai nuo jo vertės (*proporciniai mokesčiai*) – toks apmokestinimas Lietuvoje taikomas daugumai mokesčių (atskaitymai Sodrai, pajamų mokestis, mokamas darbdavio nuo darbuotojo algos, turto mokestis, mokamas nuo jo vertės ir pan.); mokesčiai, kurie traktuojami kaip svarbus įrankis mažinant socialinę atskirtį ir pajamų diferenciaciją tarp šalies gyventojų; jie didėja augant pajamoms, gaunant didesnį pelną, įsigyjant vertingesnį turtą (*progresiniai mokesčiai,* populiarūs Vakarų Europoje, Skandinavijoje, JAV, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje), kai gyventojai į grupes išskirstomi pagal pajamų lygį (pajamų mokestis): kuo didesnes pajamas gauna gyventojas, tuo didesnis tarifas jam taikomas, galimai nustatant ir minimalią ribą[10], už kurią mažesnes pajamas gaunantieji apskritai nemoka pajamų mokesčio; mokesčiai, kurių tarifas mažėja didėjant mokesčio bazei arba kurių tarifas yra bendras, tačiau sumokama mokesčio suma, palyginti su pajamomis, mažėja dėl kitų priežasčių, kad ir dėl mažėjančio ribinio vartojimo naudingumo (*regresiniai mokesčiai*); mokesčiai, kai augant pajamoms, mokesčių tarifas didėja iki tam tikros ribos ir tampa proporcingas arba stabilus (*degresiniai mokesčiai*) (Mockevičiūtė, 2017).

Mokesčio apskaičiavimo (ir perskaičiavimo) procese labai svarbūs yra mokestinio patikrinimo, mokestinių ginčų ir mokestinės senaties institutai, nes siekiant kontroliuoti kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus, mokesčių administratorius atlieka mokesčių mokėtojo patikrinimą, o kai mokestinės teisės įgyvendinamos nevykdant atitinkamų mokestinių pareigų, įvyksta atskirų subjektų interesų susipriešinimas (mokestinis ginčas), kurį nagrinėja ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos (centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija) ir teismas (Fedosiuk, 2014).

[9] Daugumos ekonomistų nuomone, pirmenybę reikia teikti vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams, nes didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, bet silpnina krašto ekonomiką, o vartojimo mokesčiai skatina ekonomikos augimą (Kindsfaterienė Kristina, Lukaševičius Kazys, 2008).

[10] Lietuvoje ši suma vadinama neapmokestinamuoju pajamų dydžiu.

Lietuvoje apskaičiuojami tiesioginiai[11] ir netiesioginiai[12] mokesčiai atlieka įvairias funkcijas, ilgainiui mokesčių ar valstybių mokesčių sistemų vertinimo pagrindu išgrynintas atsižvelgiant į pagrindines mokesčių teorijas: *fiskalinę*, sudarančią prielaidas nacionalinio biudžeto ir nebiudžetinių fondų pajamų formavimui, *reguliavimo*, skirtą užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą didinant ar mažinant mokesčius, ir iš dalies – *perskirstomąją*, kuria siekiama sumažinti pajamų atotrūkį tarp skirtingų socialinių grupių (Mockevičiūtė, 2017).

Mokesčiai gali būti skaičiuojami juos traktuojant kaip (Naraškevičiūtė ir Lakštutienė, 2007), (Buškevičiūtė, 2006), (Gineitienė, 2005), (Stačiokas ir Rimas, 2004):

- kainą už valstybės teikiamas paslaugas, nes atsižvelgdama į visų gyventojų interesus pastaroji įgyvendina savo politiką, o už tai jai priklauso tam tikras atlygis – surenkami mokesčiai (teorijos šalininkai – A. Smithas, D. Ricardo);
- kaip ekonomikos reguliavimo priemonę, nes pateisinamas apmokestinimo netolygumas ir siekiama mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo tempus bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą (teorijos šalininkas – J. M. Keynesas);
- pajamų išlyginimo priemonę, nes tiesioginiams mokesčiams (pajamų, palikimo, dovanojimo) taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę ir per mokesčius perskirstyti nacionalines pajamas iš turtingųjų neturtingiesiems. Verslo mokesčiai, remiantis šia teorija, turi mažėti tam, kad nebūtų slopinama iniciatyva ir nebūtų stabdoma gamybos plėtra (teorijos šalininkai – S. Kuznetsas, R. Theobaldas).

Formuojant šalies mokesčių sistemą, kuri atspindi jos politines, socialines ir ekonomines tradicijas, ir kuri sudaryta iš mokesčių bei kitų privalomų mokėjimų, itin svarbūs apmokestinimo principai: kadangi neretai tokie apmokestinimo principai vienas kitam prieštarauja, formuojant savitą valstybės mokesčių sistemą ir atsižvelgiant į valstybės ekonominius socialinius tikslus, prioritetai teikiami tam tikriems apmokestinimo principams. Apmokestinimo taisyklės, atitinkančios mokesčių teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų reikalavimus, gali būti labai sudėtingos ir brangios mokesčių administravimo atžvilgiu, ir atvirkščiai – nustačius paprastas apmokestinimo taisykles, mokestis gali nepakankamai atitikti teisingumo ir ekonominio efektyvumo principus (Mockevičiūtė, 2017), (Šidlauskas, 2012). Be to, yra nemažai skirtingų apmokestinimo principų skirstymų: vieni mokslininkai išskiria 7 apmokestinimo principus, tokius kaip paprastumas, teisingumas, pajėgumas mokėti (lygybės principas), efektyvumas (neutralumas), lankstumas, suderinamumas ir aiškumas; kiti –

[11] jie turi tiesioginius adresatus, t.y., fizinius ir juridinius asmenis, gaunančius pajamas ir turinčius turtą. Prie jų gali būti priskiriami ir įnašai socialiniam draudimui, nors kai kurie autoriai įmokas socialiniam draudimui siūlo atskirti į atskirą grupę prie tiesioginių ir netiesioginių, nes šios įmokos surenkamos ne į valstybės ar savivaldybių biudžetus, o į valstybinio socialinio draudimo fondą (Buškevičiūtė, 2006).

[12] juos sumoka vartotojas, pirkdamas apmokestintas prekes ir paslaugas (pvz., muitai, akcizai, PVM). Šie mokesčiai didina prekių kainą.

teisingumo, ekonominio efektyvumo, adekvatumo ir paprastumo principus (Cheung, 2001); treti mokslininkai pateikia teisingumo, aiškumo ir tikslumo, neutralumo, pigaus ir tikslingo administravimo, nebrangaus mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo, suderinamumo su finansų aplinka principus. Dažniausiai kaip pagrindiniai, įvardinami šie (Mockevičiūtė, 2017), (Ruškytė, Rutkauskas ir Navickas, 2012):

- *teisingumas* (mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis objektyviomis, visuomenės daugumos pripažįstamomis kaip teisingomis ir protingomis taisyklėmis; mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojasi valstybės teikiamomis paslaugomis, nes jie gauna naudos ir privalo už tai atsiskaityti; lygias ekonomines galimybes mokėti mokesčius turintys asmenys turi būti apmokestinami vienodai (horizontalumo taisyklė), o turintys skirtingas galimybes būtų apmokestinami nevienodai, taip, kaip atrodo teisinga visuomenei, gautų lengvatas ir t.t., būtų taikomi progresiniai mokesčių tarifai (vertikalumo taisyklė); praktikoje ekonomistai nustato mokesčių sistemos teisingumą, nagrinėdami skirtingų mokesčių taikymo apimtį arba galutinį ekonominį poveikį skirtingoms socialinėms grupėms;
- *ekonominis efektyvumas* (mokesčiai turi netrukdyti siekti ekonominių tikslų ir turi skatinti juos pasiekti, neiškreipti išteklių paskirstymo, nepakenkti žmonių darbingumui; apmokestinimas turi skatinti ekonominį efektyvumą, sudarant tokias apmokestinimo sąlygas, kurios skatintų pageidaujamas veiklos rūšis, ir stabdytų su didelėmis socialinėmis sąnaudomis susijusias veiklos rūšis);
- *administracinis paprastumas* (mokesčių rinkimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti rūpesčių mokesčių mokėtojams, o mokesčių rinkimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčių dalį);
- *mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas* (generuojama pakankamai pajamų, reikalingų valstybės išlaidoms padengti; mokesčių sistema su elastingomis įplaukomis, kai neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau nei nacionalinės pajamos; šalies ekonomikos augimo požiūriu naudingas elastingumas – mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas).

Įvairių rūšių mokesčiai ir įmokos dažniausiai klasifikuojami pagal įvairius požymius: pagal mokesčių pajamų paskirstymą, pagal rinkimo būdą, pagal apmokestinimo objektą bei pagal apskaičiavimo būdą (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Mokesčių klasifikacija pagal požymius

Požymis	*Klasifikacija*
Pagal mokesčių pajamų paskirstymą	• valstybiniai – mokami į valstybės biudžetą ir nebiudžetinius fondus; • vietiniai – mokami į savivaldybių biudžetus
Pagal rinkimo būdą	• tiesioginiai – renkami nuo pajamų; • netiesioginiai – renkami per kainų sistemą
Pagal apmokestinimo objektą	• pajamų – apmokestinamos pajamos, pelnas; • turto – apmokestinamas turtas; • vartojimo – apmokestinamos prekės, paslaugos
Pagal apskaičiavimo būdą	• vienetiniai – konkreti suma apmokestinimo vienetui; • procentiniai (proporciniai, progresiniai, regresiniai, degresiniai) – apmokestinama nustatyta procentine dalimi; • mišrieji – daliai mokesčio bazės taikoma konkreti suma, o kita mokesčio bazės dalis apmokestinama nustatyta procentine dalimi

Šaltinis: Mockevičiūtė, Eglė. „Socialinio verslo apmokestinimo ypatumų Lietuvoje tyrimas“. Magistro darbas, Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2017. https://vb.vgtu.lt/object/elaba:19974921/19974921.pdf.

Valstybinius ir vietinius, tiesioginius ir netiesioginius, pajamų, turto ar vartojimo, vienetinius, procentinius bei mišriuosius mokesčius galima klasifikuoti ne tik pagal keturis pagrindinius požymius, bet ir pagal mokesčių mokėtojų ypatybes: *juridinių asmenų*, mokančių pelno mokestį, *gyventojų*, mokančių gyventojų pajamų mokestį, *mokesčių* ir *bendrųjų mokesčių*, kuriems priskiriami žyminis mokestis, valstybės rinkliava, žemės mokestis ir kt. (Mockevičiūtė, 2017).

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių ir jos sistemos bei paskirties samprata įvairi: nuo vyraujančios biudžeto įplaukų akumuliavimo formos, valstybės pajamų šaltinio iki finansavimo mechanizmo, perkeliančio perkamąją galią iš privačiojo sektoriaus į viešąjį, privalomų mokėjimų ar privalomos piniginės prievolės bei vyriausybės politikos įgyvendinimo, kai už privalomojo pobūdžio mokėjimus valstybei jokia specialia paslauga mokėtojui nėra atlyginama. Lietuvoje mokesčiai dažniausiai atlieka fiskalinę, reguliavimo ir iš dalies perskirstomąją funkcijas, yra traktuojami kaip mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kuriai surinkti būtinas tinkamas mokesčių apskaičiavimas: pagal apmokestinimo objektą, nekilnojamojo turto mokesčiai, prekių ir paslaugų pardavimo mokesčiai, kt.

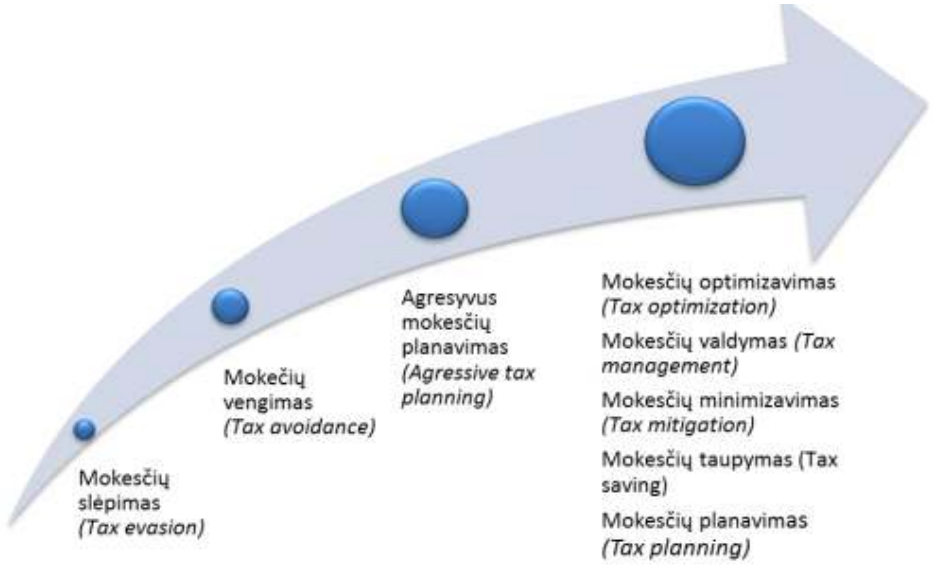
1.3. PVM vengimo samprata

ES nustatytos standartinės PVM taisyklės kiekvienoje ES šalyje gali būti taikomos skirtingai, nors paprastai PVM reikia mokėti už visas prekes ir paslaugas kiekviename gamybos proceso etape (perkant dalis, surenkant, transportuojant ir pan.) iki pat jų pardavimo galutiniam vartotojui, išskyrus eksportą į ES nepriklausančias šalis. Tuomet PVM netaikomas. ES šalys taiko įvairių rūšių skirtingo dydžio PVM tarifus: standartinį, sumažintą ir specialius tarifus. Pavyzdžiui, jei standartinis tarifas Lietuvoje, Belgijoje, Čekijoje, Ispanijoje ir pan. – 21 proc., tai Vengrijoje – 27 proc., o Maltoje – 18 proc. Sumažinti tarifai taikomi ribotam parduodamų prekių ar paslaugų rūšių skaičiui ir paprastai yra ne mažesni kaip 5 proc. (Lietuvoje – 5-9 proc., Vengrijoje – 5-18 proc. ir t.t.). Kai kuriose šalyse tam tikroms parduodamoms prekėms ar paslaugoms leidžiama taikyti specialius tarifus: mažesnius nei 5proc. tarifas, 0 proc. tarifas (pvz., Ispanijoje 4 proc. tarifas taikomas neįgaliesiems skirtų transporto priemonių techninei priežiūrai ir pritaikymui) arba tarpinis tarifas tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurioms negalima taikyti sumažinto tarifo, ypač kaip pereinamoji priemonė, kad būtų sklandžiau pereita nuo taisyklių išimčių ir pan.

Nepaisant PVM taisyklių ir taikomo skirtingo PVM dydžio, dažna PVM vengimo problema. Analizuojant pačios PVM vengimo sampratos paradigmas ir schemas, pirmiausia svarbu aiškiai apibrėžti pagrindinius pridėtinės vertės mokesčio objektus, iš esmės tiesiogiai koreliuojančius su veikomis, susijusiomis su mokesčio mokėjimo vengimu. Teisiniu požiūriu mokesčių mokėjimo vengimas dažniausiai suprantamas kaip sąmoninga tyčinė veika, užtraukianti atsakomybę arba kaip kokios nors mokesčių mokėtojų pastangos išvengti mokesčių įvairiomis neteisėtomis priemonėmis, kad ir nuslepiant savo pajamas arba neteisėtai reikalaujant mokesčių lengvatų. Kova su mokesčių vengimu ir slėpimu tapo ne vienos šalies politikos prioritetu[13], mat mokesčių vengimas apima ne tik mokesčio naštos sumažinimą, bet ir kitokios mokestinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo terminų atitolinimą, grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimą, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminų sutrumpinimą, imituojant specialias apmokestinimo schemas ar dirbtinai organizuojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį bei sandorių seką ir kt. dėl pačių įvairiausių priežasčių (Medelienė ir Sudavičius, 2011). Mokesčių mokėtojų poziciją ir sprendimą vengti mokesčių, paaiškina keletas modelių, vienas tokių – A-S modelis[14] („investicinio portfelio" paskirstymo), kuriame svarbūs tokie kintamieji kaip mokesčio tarifas, baudos už mokesčių vengimą dydis bei mokestinių patikrinimų dažnumas, tad mokesčio mokėtojas susiduria su optimalaus mokesčių vengimo mąsto pasirinkimo problema: didesnis mokestinių patikrinimų dažnumas bei didesnės baudos

[13] Kova su sukčiavimu ir (arba) mokesčių vengimu bei pinigų plovimu yra ir 2014-2019 m. kadencijos Europos Parlamento politikos prioritetas.
[14] Modelio pavadinimas pagal autorius Allingham ir Sandmo.

ar didesnis baudų tarifas mažina siekiamas išvengti mokesčių sumas, kaip ir pačius vengimo atvejus, o didesnės pajamos verčia ieškoti būdų išvengti mokesčio mokėjimo, darant prielaidą, kad turtingesni mokesčių mokėtojai yra labiau linkę rizikuoti (Mockevičiūtė, 2017).



Šaltinis: Fedosiuk, Olga. „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“. Magistro darbas, Mykolo Romerio universitetas, 2014. https://vb.mruni.eu/object/elaba:2120989/2120989.pdf

1 pav. Mokesčių mokėtojo galimos (ne)sąžiningo elgesio formos

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) yra suformulavusi[15] tokius mokesčių vengimo požymius (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007):

- mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą, tokiais veiksmais padaroma žala biudžetui;
- mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);
- vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekiama maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;
- vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams.

Jei leistinas mokesčių naštos mažinimas susijęs su legalia veikla kaip mokesčių valdymas, planavimas, optimizavimas, taupymas, minimizavimas, o kartais ir teisėtas vengimas, tai neteisėtą

[15] MGK 2005 m. balandžio 21 d. sprendimas Nr. S-202-(7-143-2005).

mokesčių vengimą, už kurį MAĮ 139 straipsnyje kaip už mokesčių įstatymų pažeidimus numatytos baudos, liudija *„sudaromi netipiniai sandoriai (preliminariai žinant apmokestinamojo pelno dydį metų pabaigoje yra perkamas objektas, tariamai skirtas verslui vystyti už didelę kainą iš įmonės, turinčios didelį nuostolį), taip pat sandoriai su ofšorinėse jurisdikcijose registruotomis įmonėmis, įvairūs sandoriai, vykdant keletą komercinių netikslingų operacijų (dažniausiai per tiesiogiai ar netiesiogiai susijusius asmenis), sudaromi sandoriai neatitinkantys rinkos kainų ir kt.“* (Vilčinskas, 2008, p. 11).

Nustačius mokesčių vengimo atvejį, pažeidėjui taikomos tam tikros teisinės priemonės, leidžiančios apginti valstybės interesus, užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir priversti nesąžiningą mokesčių mokėtoją įvykdyti įstatymo nustatytą mokestinę prievolę. Mokesčių teisėje šiais tikslais išskiriamos bendrosios[16] ir specialiosios[17] antivengiminės priemonės. Prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės gali būti suprastos kaip mokesčių įstatymų normos, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, kartu ir kaip prevencijos priemonės (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007).

Sukčiavimas[18] pridėtinės vertės mokesčio srityje kasmet išlieka sudėtingu atskiru kriminaliniu reiškiniu, sukeliančiu milžiniškus finansinius nuostolius, ne tik Lietuvoje, bet ir visoje Europos Sąjungoje, ką patvirtina ir faktas, kad ES Taryba yra priėmusi net atskirą direktyvą, išimtinai skirtą kovai su PVM sukčiavimu Bendrijos viduje[19] (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007).

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (toliau – PVMĮ), kurio nuostatos suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais[20], aiškiai nusakomas apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu[21], bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančių Lietuvos Respublikos juridinių arba fizinių

[16] Bendrosios priemonės skirtos atvejams, kai mokesčių vengiama metodais, kurie nepakliūva į specialiųjų teisės normų reguliavimo sritį.

[17] Lietuvoje specialiosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės įtvirtintos skirtinguose mokesčių įstatymuose, pavyzdžiui, tokiose normose, kaip *Plonos kapitalizacijos taisyklės*, *Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas*, *Sandorių kainodaros taisyklės, Išmokų tikslinėse teritorijose įregistruotiems vienetams nepripažinimas, Draudimas finansinės veiklos nuostoliais mažinti įprastinės veiklos pelną*, kt. (Kuncevičius & Kosmačaitė, 2007).

[18] Teisinėje literatūroje šiai nusikalstamai veikai įvardyti vartojami skirtingi terminai: PVM grobimas, PVM pasisavinimas, PVM sukčiavimas, PVM vengimas.

[19] 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje.

[20] Pavyzdžiui, tokiais kaip: 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/2455, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB ir Direktyvos 2009/132/EB nuostatos, susijusios su tam tikromis pridėtinės vertės mokesčio prievolėmis, taikomomis paslaugų teikimui ir nuotolinei prekybai prekėmis (OL 2017 L 348, p. 7); 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (OL 2016 L 177, p. 9); 2011 m. gegužės 30 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas 2011/335/ES, kuriuo leidžiama Lietuvos Respublikai taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 287 straipsnio (OL 2011 L 150, p. 6); 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių (OL 2010 L 189, p. 1); 2009 m. gegužės 5 d. Tarybos direktyva 2009/47/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su lengvatiniais pridėtinės vertės mokesčio tarifais (OL 2009 L 116, p. 18); 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, susijusias su mokesčių slėpimu importo srityje (OL 2009 L 175, p. 12); 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu (OL 2009 L 292, p. 5); kt. (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, 2002). Svarbiausia vadinamoji Šeštoji PVM direktyva (77/388/EEB), nustatanti pagrindines Europos Sąjungoje galiojančios bendros PVM sistemos taisykles (Fedosiuk O. , 2014).

[21] PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d.

asmenų, taip pat juridinio asmens statuso neturinčio Lietuvos Respublikoje įsteigto kolektyvinio investavimo subjekto, kurio veiklos forma yra investicinis fondas (apmokestinamųjų asmenų), PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusios su šio mokesčio mokėjimu. Standartinis 21 proc. PVM tarifas taikomas visoms Lietuvoje parduodamoms prekėms ir paslaugoms, jei jas parduoda PVM mokėtojas ir joms nėra taikomas lengvatinis 9 proc.[22], 5 proc.[23] ar 0 proc.[24] tarifas.

PVMĮ 3 straipsnyje apibrėžiami pagrindiniai PVM objektai, kurie gali būti įvardijami kaip prekių[25] tiekimas ir paslaugų teikimas, prekių įsigijimas[26] už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, prekių importas[27], kai prekės laikomos importuotomis šalies teritorijoje, PVMĮ 53 straipsnyje nurodytų aplinkybių susidarymas, t.y., kai tam tikrais atvejais, susijusiais su tarptautine prekyba, taikomos specialios taisyklės. Pavyzdžiui, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinami bet kokie daiktai[28], elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija atlikti tiekimo sandoriai, kai tiekiamos prekės pateikiamos laikinai saugoti arba kai tiekiamoms prekėms įforminama laisvosios zonos, muitinio sandėliavimo ar laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra; prekių, kurios laikinai saugomos, taip pat prekių, kurioms taikoma laisvosios zonos ar laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra, tiekimo, jeigu ir tiekimo metu minėtosios aplinkybės tebegalioja, arba kurioms taikoma laikinojo įvežimo visai neapmokestinant importo muitais, išorinio tranzito ar vidinio tranzito muitinės procedūra, tiekimo, jeigu tiekimo metu minėtosios aplinkybės tebegalioja, prekių tiekimo, kai tiekiamos prekės išgabenamos į PVM lengvatų sandėlį; prekių, kurioms taikomas PVM lengvatų sandėlyje galiojantis režimas, tiekimo

[22] 9 proc. PVM tarifas taikomas šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti, vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti; knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams; iki 2022 m. gruodžio 31 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms; keleivių, bagažo vežimo paslaugoms; buitiniams energijos vartotojams (Pridėtinės vertės mokestis, 2019).

[23] 5 proc. PVM tarifas taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui; laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto (Pridėtinės vertės mokestis, 2019).

[24] 0 proc. lengvatinis PVM tarifas taikomas tam tikriems paslaugų teikimo ir prekių tiekimo sandoriams (Pridėtinės vertės mokestis, 2019).

[25] Preke, kaip nurodoma PVM Įstatymo 2 str., nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartinė programinė įranga – nemasiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurios vartotojai negalėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartinėms operacijoms ar funkcijoms (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, 2002).

[26] 1) prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai tokiam prekių tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas pagal šio Įstatymo 43, 44 ar 47 straipsnį; 2) naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir antikvarinių daiktų, kaip jie apibrėžti šiame Įstatyme, įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jie įsigyjami iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, arba iš aukcionų organizatoriaus, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje pagal nuostatas, iš esmės tolygias šio Įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatoms; 3) transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jos įsigyjamos iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, 2002).

[27] kaip nurodoma PVM Įstatymo 2 str., importu laikomas ne Europos Sąjungos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai; ne Europos Sąjungos prekių įvežimas į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų teritorijų arba jų įvežimą sukėlę veiksmai (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, 2002).

[28] Taip pat ir numizmatinės paskirties pinigus.

šalies teritorijoje, jeigu tiekimo metu ši aplinkybė tebegalioja, ir t.t. (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, 2002).

PVM deklaravimas ir sumokėjimas vykdomas ne vėliau kaip per 25 dienas po mokestinio laikotarpio pabaigos, pateikiant mokesčio laikotarpio (kalendorinio mėnesio, kalendorinio pusmečio, kalendorinio ketvirčio[29], kito mokestinio laikotarpio[30]) PVM deklaraciją per elektroninio deklaravimo sistemą (toliau – EDS) (VMI, 2019), neretai tampa vienu iš indikatorių, iliustruojančių PVM vengimo mastus. Pažymėtina, kad tai aiškiai atsispindi kritiniuose laikotarpiuose, kai didėjant mokesčiams, proporcingai didėja ir mokėtojų iniciatyva jų išvengti. Tokią tendenciją puikiai iliustruoja ekonomisto A. Laffero kreivė, rodanti, kad padidinus ribinį mokesčių tarifą, mokesčių įplaukos į biudžetą pradeda mažėti (Buškevičiūtė ir Pukelienė, 1998), (Balčiūnaitė ir Grigaitytė, 2010). Siekiant to išvengti, ne kartą buvo siūlyta tiesioginius ir netiesioginius mokesčius suderinti visoje ES, kai standartinis PVM tarifas valstybėse ES narėse nebūtų mažesnis nei 15 proc., o valstybės narės galės taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus, kurių apmokestinamosios vertės procentinė dalis negalės būti mažesnė nei 5 proc. (Lenartova, 2011), (Mockevičiūtė, 2017).

Kadangi PVM yra apyvartos mokestis, palankias prielaidas įvairioms PVM machinacijoms sukuria pati šio mokesčio prigimtis – jį moka pirkėjas, tačiau ne tiesiogiai į biudžetą, bet prekės ar paslaugos pardavėjui, turinčiam PVM mokėtojo statusą, kuriuos jis turi perduoti į biudžetą. Šis PVM patekimo į biudžetą kelias skatina pasisavinti pinigus. PVM administravimo specifika taip pat palanki šiam tikslui, nes suponuoja PVM mokėtojo galimybę atskaitos ir įskaitos būdais mažinti mokėtiną mokestį ir net susigrąžinti iš biudžeto sumokėtą permoką (Fedosiuk, 2010). Sisteminant tiek Europos, tiek Lietuvos analitinius duomenis, matyti, jog konkrečiai PVM vengimo priežastys iš dalies yra sunkiai apibrėžiamos dėl jų įvairovės ir gausos. Vis tik dažniausiai pagrindinėmis mokesčių vengimo priežastimis įvardijama tiek pakankamai silpnai veikianti įstatymų laikymosi priežiūros kontrolė, tiek netinkamai valstybės vykdoma mokesčių politika ar atskirais atvejais itin palankus visuomenės požiūris į mokesčių mokėjimo vengimą ir šešėlinės ekonomikos didinimą (Balčiūnaitė ir Grigaitytė, 2010).

PVM administravimo specifika palanki PVM mokėtojui mažinti mokėtiną mokestį ir susigrąžinti iš biudžeto sumokėtą permoką. Prekės ir paslaugos pardavėjas privalo sumokėti į biudžetą pardavimo PVM, kurį jam sumokėjo prekės ar paslaugos pirkėjas, tačiau pirkėjas dažnai būna įmonė, perkanti prekę perpardavimo tikslais, todėl perpardavus tą pačią prekę PVM sumokamas dar kartą. Kompensuotinas[31] pirkimo PVM susidaro ne tik perparduodant, bet ir sukuriant prekę ar paslaugą, kompensuojamas ir importo PVM, kurį moka ne Europos Bendrijos prekių importuotojas, taip pat PVM, kurį sumoka

[29] nuo 2019 m. liepos 1 d.
[30] Metinė PVM deklaracija pateikiama ir joje apskaičiuota mokėtina PVM suma sumokama iki kitų metų spalio 1 dienos (Pridėtinės vertės mokestis, 2019).
[31] PVM kompensavimo mechanizmas detaliai reglamentuotas *Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme*.

eksportuotojas, pirkdamas eksportui skirtas prekes ir paslaugas. Norintys pasipelnyti, taiko schemą, leidžiančią fiktyvių prekių eksporto deklaracijų pagrindu iš biudžeto susigrąžinti PVM už tariamai įsigytas ir eksportuotas prekes, kartais klastojant dokumentus ar imituojant eksportą (Fedosiuk, 2010).

Viena iš populiariausių PVM sukčiavimo schemų – karuselė. *„Įmonė formina fiktyvų prekių pirkimą iš realios veiklos nevykdančios įmonės, <...>pirkėjas šias neegzistuojančias prekes „parduoda" kitai įmonei, ši – dar toliau; paskutinė šios grandinės įmonė gauna galimybę neteisėtai pasipelnyti – įtraukusi į atskaitą fiktyviai sukurtą pirkimo PVM ir jį atgauti. <...> Karuselinio PVM grobimo tikslais kuriami realios ekonominės veiklos nevykdančių, bet galinčių išrašyti fiktyvią PVM sąskaitą faktūrą įmonių tinklai, o kad šį tinklą būtų sunkiau atskleisti, į pirkimų grandinę taip pat įtraukiamos legalią veiklą vykdančios įmonės. <...> PVM vengimas piktnaudžiaujant teise į PVM atskaitą gali reikštis ir tam tikros prekės supirkinėjimu iš asmenų, kurie nėra PVM mokėtojai."* (Fedosiuk, 2010, p. 172) Tokiu atveju dokumentuose klaidingai yra nurodoma, kad jie gali pirkti iš PVM mokėtojų ir kad PVM sumokėtas, todėl turi būti kompensuojamas. Melagingai sukurtų PVM permokų pagrindu taip pat gali būti mažinamos arba likviduojamos ir kitos mokestinės prievolės (pvz., gyventojų pajamų, pelno ir kiti mokesčiai) (Medelienė ir Sudavičius, 2011).

Mokestinių patikrinimų/tyrimų metu nuo 2014 m. VMI nustatė beveik 178 mln. eurų papildomai mokėtino PVM:

2014 m. iš viso nustatyta 48,6 mln. eurų papildomai mokėtino PVM,

2015 m. – 47,78 mln. eurų papildomai mokėtino PVM,

2016 m. – 58 mln. eurų papildomai mokėtino PVM,

2017 m. I pusmetis – 23,6 mln. eurų papildomai mokėtino PVM (VMI, 2017)

Šie skaičiai parodo, jog PVM vengimas ir sukčiavimas yra vienos iš sunkiausių organizuotų grupių vykdomų nusikalstamų veikų, kurios daro tiesioginę žalą valstybės finansiniams interesams.

Apibendrinant matyti, jog nors ES šalys taiko įvairių rūšių skirtingo dydžio PVM tarifus, viena opiausių problemų išlieka PVM mokėjimo vengimas, kuris teisiniu požiūriu suprantamas kaip tyčinė veika, užtraukianti atsakomybę. Mokėti mokesčius, įskaitant ir PVM, dažniausiai vengiama siekiant mokestinės naudos, taip neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir ketinimų bei aplinkybių, arba atliekant nesąmoningus veiksmus dėl išsilavinimo mokesčių srityje stokos ir kt. Siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui ir apginti valstybės interesus bei priversti nesąžiningą mokesčių mokėtoją įvykdyti nustatytą mokestinę prievolę, taikomos bendrosios ir specialiosios antivengiminės priemonės.

1.4. PVM mokėjimo vengimą skatinančios priežastys

Priežasčių, skatinančių PVM mokėjimo vengimą identifikavimas yra pakankamai sudėtingas. PVM mokėjimo vengimą tiesiogiai galima tapatinti su mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu teise, mokestinės naudos siekimu ir ekonominės logikos stoka.

Vienas iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo suformuotų LR Mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) 69 str. 1 d. nustatyto turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindu teigia: *„Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis“* (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas, 2011).

Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis.

Puzinskaitė (2013) išskiria tokius mokesčių vengimo identifikavimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindus – tai *„neįvykę sandoriai, kurie grindžiami išrašytais apskaitos dokumentais, tarpiniai ar priedangos (nebūtini) sandoriai, trumpas laiko tarpas tarp sandorių bendroje susijusių sandorių grandinėje ar per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, kai pradinis turto savininkas ir po galutinio sandorio aktyviai disponuoja turėtu turtu, didelis skirtumas tarp realios – faktinės ir sandorio turto (paslaugų) vertės“*. (Puzinskaitė, 2013, p. 55)

Apibrėžiant mokesčių vengimą teisinėje literatūroje pagrįstai yra pabrėžiamas ir tyčinis šio pažeidimo pobūdis, kad vengti mokesčių įmanoma tik sąmoningais į nepagrįstos mokestinės naudos gavimą nukreiptais veiksmais (Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007).

MGK suformulavo tokius mokesčių vengimo požymius:

- mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą, tokiais veiksmais padaroma žala biudžetui;
- mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);
- vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekiama maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;

- vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. (Paulauskas, 2006)

Fedosiuk (2014) mokesčių vengimą apibrėžia taip**: „**tai nors formaliai leistinas, bet savo esme dirbtinas ir ekonomine logika nepagrįstas, mokesčių įstatymų principų ir prasmės neatitinkantis veiklos konstravimas siekiant mokestinės naudos.“ (Fedosiuk, 2014, p. 16). Ši autorė taip pat išskiria tokius pagrindinius mokesčių vengimui būdingus požymius:

- *„formalus veiklos konstravimo atitikimas įstatymų reikalavimams, „įtilpimas“ į leistinumo rėmus;*
- *sandoriai (operacijos) realiai vykdomi, atvaizduojami buhalterinėje apskaitoje;*
- *piktnaudžiavimas teise;*
- *pagrindinis tikslas – kryptingas mokestinės naudos siekimas;*
- *imitacija – dirbtinas veiklos konstravimas;*
- *ekonominės logikos trūkumas - įprastinėje veikloje sudaromi sandoriai bei ūkinės operacijos nebūtų pasirinkti, nes neatitinka verslo logikos;*
- *iškreipiamos ar slepiamos tikrosios sandorių (operacijų) aplinkybės, jų šalių ketinimai;*
- *žala biudžetui – valstybės netoleruojama veikla;*
- *tyčia – sąmoningi mokesčio mokėtojo veiksmai.“* (Fedosiuk, 2014, p. 16)

Mokslinėje literatūroje išskiriami modeliai, kurie paaiškina mokesčių mokėtojų poziciją ir sprendimą vengti mokesčių ir apibrėžia tokių sprendimų eigą.

Vienas iš dažniausiai pasitaikančių modelių, yra taip vadinamas A-S modelis, pavadintas pagal šio modelio autorius Allingham ir Sandmo. Pagal šį modelį, mokesčių vengimas yra traktuojamas kaip “investicinio portfelio” paskirstymo problema: mokesčių mokėtojas susiduria su “investavimo į rizikingus aktyvus – mokesčio vengimą – problema. (Allingham ir Sandmo, 1972)

Šį modelį galima pritaikyti PVM mokėjimo vengimo pagrindimui. Šiame modelyje yra svarbūs šie kintamieji: PVM tarifas, baudos už PVM vengimą tarifas (arba dydis) bei mokestinių patikrinimų dažnumas. Šis modelis matematiškai leidžia teigti, kad didesnis mokestinių patikrinimų dažnumas bei didesnės baudos ar didesnis baudų tarifas mažina siekiamas išvengti PVM sumas, kaip ir pačius vengimo atvejus, o didesnės pajamos verčia ieškoti būdų išvengti PVM mokėjimo, darant prielaidą, kad turtingesni mokesčių mokėtojai yra labiau linkę rizikuoti.

Tuo tarpu PVM tarifo padidėjimas mokesčių vengimą veikia įvairiomis kryptimis: esant didesniam tarifui, mokesčių mokėtojas turi sumokėti daugiau PVM (netekti didesnės dalies savo pajamų), o išvengtos mokėtinos sumos labiau padidina galutines PVM mokėtojo pajamas. PVM mokėtojo atžvilgiu jam vengti mokėti PVM apsimoka tol (1 formulė), kol baudos už mokesčio nesumokėjimą tarifo (g) ir

administratoriaus patikrinimo dažnio (arba tikimybės) (p) sandauga mažesnė už mokesčio tarifą (t) (Allingham ir Sandmo, 1972):

$$pg < t \quad (1)$$

Čia:

p – administratoriaus patikimumo dažnis (arba tikimybė);

g – baudos užmokesčio nesumokėjimą tarifas;

t – mokesčio tarifas.

Nors modelis gana tiksliai paaiškina vengimo mokėti PVM, tačiau yra kritikuotinas. Kritikos pagrindu yra sukurti panašūs modeliai, kurie bando vienu ar kitu aspektu nagrinėti mokesčių vengimo priežastis. Bordignon modelis teigia, kad netinkamos (mokesčių mokėtojų atžvilgiu – nereikalingos) valdžios išlaidos skatina PVM mokėjimo vengimą. Kiekvienas individas skirtingai linkęs suprasti valdžios išlaidų poreikį, todėl matydamas, kad valdžia netinkamai naudoja iš jo surinktus mokesčius, sieks išvengti mokėjimų valstybei. Šis modelis pagrįstas subjektyviais vertinimais, todėl jo taikymas komplikuotas. (Pestieau ir Possen, 1991)

Kiti autoriai (Roth, Scholz ir Witte, 2016) į savo modelį įtraukia socialinį faktorių – taip vadinamą "gėdos efektą" (angl. stigma effect). Kai visuomenėje yra paplitęs mokesčių vengimas, "gėdos efektas" yra mažas ir vengimas nėra stabdomas moraliniais-socialiniais svertais. Esant priešingai situacijai – efektas yra didelis ir vengimo reiškinio mažas paplitimas savaime neskatina vengti mokesčių. Šio modelio esmė yra ta, kad silpnas "gėdos efektas" yra pagrindas sėkmingai plisti mokesčių vengimui, kai dėl kokių nors priežasčių sąlygos mokesčių vengimui pagerėja. (Srinivasan, 1973)

Visų aukščiau minėtų modelių pranašumai ir skirtumai apibendrinti 2 lentelėje.

2 lentelė. Modeliai, paaiškinantys mokesčių mokėtojų poziciją ir sprendimą vengti mokesčių

Modelis	Privalumai	Trūkumai
A-S modelis	• Remiasi 3 pagrindiniais kintamaisiais: PVM tarifu, baudos už PVM vengimo tarifu bei mokestinių patikrinimų dažnumu; • matematiškai pagrindžia PVM vengimų atvejų dažnumą ir vengiamų mokėti PVM sumų dydžių priklausomybę nuo mokestinių patikrinimų dažnumo ir baudų dydžio;	• Remiasi prielaida, jog kad turtingesni mokesčių mokėtojai yra labiau linkę rizikuoti; • neįvertina nepagrįstų ar netinkamų (mokesčių mokėtojų atžvilgiu – nereikalingos) valdžios išlaidų; • į modelį neįtraukiamas socialinis faktorius;

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

2 lentelės tęsinys

	• matematiškai pagrindžia, kaip didesnės pajamos verčia ieškoti būdų išvengti PVM mokėjimo ir atvirkščiai – kaip PVM tarifo padidėjimas veikia mokesčių vengimą įvairiomis kryptimis.	• neįvertina asmens subjektyvaus požiūrio, jo vidinių savybių, preferencijų ar polinkių, rizikos laipsnio ir panašiai. •
Bordignon modelis	• Papildo A-S modelį; • įvertina kiekvieno individo skirtingą valdžios išlaidų poreikio suvokimą.	• Pagrįstas subjektyviais vertinimais; • į modelį neįtraukiamas socialinis faktorius; • neįvertina asmens subjektyvaus požiūrio, jo vidinių savybių, preferencijų ar polinkių, rizikos laipsnio ir panašiai.
Roth, Sholz, Witte modelis	• Papildo A-S modelį; • įvertina kiekvieno individo skirtingą valdžios išlaidų poreikio suvokimą; • įtraukia socialinį faktorių – taip vadinamą "gėdos efektą" (angl. stigma effect).	• Į modelį neįtraukiamas socialinis faktorius; • neįvertina asmens subjektyvaus požiūrio, jo vidinių savybių, preferencijų ar polinkių, rizikos laipsnio ir panašiai.

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Mokesčių, o tuo pačiu ir PVM, vengimą aiškinantys modeliai vienareikšmiškai nurodo į mokesčių sistemos ir pačių mokesčių įstatymų netobulumą. Jų pagalba sudaromos sąlygos mokestines pasekmes lemti ne mokėtojo veiklos turiniui, bet formai. PVM vengimas iš esmės atsiranda tuomet, kai mokesčių įstatymų leidėjas palieka įstatymo "spragas".

Nors nagrinėtos teorijos gana aiškiai nurodo PVM vengimo priežastis ir prielaidas, tačiau realiame gyvenime mokesčių mokėtojų apsisprendimo vengti PVM pagrindimas yra labai komplikuotas. Tokie sprendimai priklauso ne tik nuo aplinkybių ir sistemos, kurioje veikiama, bet ir nuo asmens subjektyvaus požiūrio, jo vidinių savybių, preferencijų ar polinkių, rizikos laipsnio ir panašiai.

Apibendrinant 1 lentelėje pateiktus duomenis galima teigti, jog mokesčio mokėtojo noras mokėti PVM priklauso nuo daugelio faktorių, tarp kurių būtina paminėti tokius:

- mokesčio mokėtojo suvokiamas PVM teisingumas ir pagrįstumas;
- nusistovėjusios socialinės normos;
- mokesčio administratoriaus galimybės nustatyti mokesčio mokėtojo bandymą išvengti PVM;

- požiūris į valstybines institucijas;
- kiti veiksniai.

Siekiant nustatyti mokesčių vengimo priežastis, visų pirma reikia turėti kuo tikslesnius duomenis apie PVM vengimo mastą bei vengimo būdus. Be to, už mokesčių surinkimą atsakingos institucijos įvairiose šalyse atlieka mokesčių mokėtojų patikrinimus skirtingose veiklos sferose ir taip bando įvertinti PVM vengimo mastą. Taip pat vykdomos apklausos ir atliekami tyrimai, padedantys tiksliau nustatyti vengimo priežastis ir ūkinės veiklos sritis, kuriose yra didžiausias PVM vengimo mastas, pvz., VMI yra išskyrusi šias prioritetines ūkines veiklos sritis, kuriose didžiausias PVM vengimo mastas ir kurios reikalauja didžiausios kontrolės:

- Viešasis maitinimas;
- Statybų sektorius;
- Apgyvendinimo paslaugos;
- Naudotų automobilių prekyba;
- Nekilnojamo turto prekyba;
- Prekyba benzinu ir dyzeliniu kuru;
- Medienos pramonė (Genys, 2016)

Pasak mokslininkų dažnesni mokesčių administratoriaus atliekami patikrinimai lemia mažesnius PVM vengimo mastus tiek nuslėptų sumų, tiek vengimo atvejų dažnumo prasme. Tuo tarpu, esant geresnei galimybei nuslėpti PVM, tuo dažnai bus pasinaudojama pritaikant PVM vengimo schemas. Taip pat nustatyta, kad PVM vengimas tiesiogiai susijęs su nedarbo lygiu. (Chen ir Chu, 2005)

Remiantis užsienio šalyse atliktų apklausų duomenimis, dauguma tyrimų patvirtina, kad mažesnį PVM vengimą lemia:

- supratimas, kad egzistuoja pagavimo galimybė;
- griežtesnės įstatymų numatytos bausmės;
- moraliniai įsitikinimai, kad mokesčių vengimas yra nepriimtinas visuomenėje;
- demografinės charakteristikos.

Tačiau tokios išvados nėra tikslios dėl apklausų metodikos, dėl respondentų nenoro atskleisti vienokius ar kitokius PVM vengimo atvejus.

Apibendrinant, galima teigti, kad mokesčių lygis, galimybės pasinaudoti mokesčių įstatymų „spragomis“, subjektyviai suvokiama mokestinių patikrinimų norma, bausmių už mokestinius nusikaltimus faktinio taikymo lygis veikia PVM vengimo mastą.

1.5. Tipinės PVM vengimo schemos

PVM vengimas kaip mokestinis nusikaltimas plačiai išnagrinėtas įvairių mokslininkų (pvz. Mackevičius, 2012; Vasiliauskas, 2005) darbuose bei analizuojamas atitinkamų valdžios institucijų tiek Lietuvos, tiek visos ES mastu. Daugumą PVM vengimo mokėti atvejų galima suskirstyti į keletą grupių.

Pasak Mackevičiaus (2012) apgaulių būdų, siekiant pasisavinti PVM, yra daug ir originalių. Dažniausiai naudojamos tokios PVM vengimo schemos:

- pajamų slėpimo,
- eksporto ir importo operacijų vykdymo,
- PVM deklaracijų nepateikimo,
- Trumpalaikių įmonių kūrimo būdai,
- „Fenikso sindromas“. (Mackevičius, 2012)

Remiantis Vasiliausko (2005) daugumą PVM vengimo atvejų galima suskirstyti taip:

- Sukčiavimas panaudojant užsienio įmones;
- Šešėlinėje ekonomikoje pagamintų ir kontrabandinių prekių realizavimas legalioje rinkoje;
- „Fenikso sindromas“,
- Neteisėtas PVM susigrąžinimas iš biudžeto,
- Neteisėtas SAD (toliau – specialūs apskaitos dokumentai) blankų naudojimas,
- Neteisėtas išlaidų didinimas,
- Smulkios manipuliacijos,
- Pajamų slėpimas. (Vasiliauskas, 2005)

Genys 2016 m. parengtoje ataskaitoje „Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį“ analizuodamas mokestinius pažeidimus nurodo tokius tipinius PVM pažeidimus ir nusikaltimus:

- Piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai,
- PVM nemokančių –PVM mokėtojų vardu išrašytų sąskaitų faktūrų panaudojimas,
- Nepagrįstos PVM atskaitos atvejai,
- Fiktyvūs sandoriai,
- Realiai neįvykusių ūkinių operacijų (nesukurtos pridėtinės vertės) įforminimas,
- Apgaulingai įforminami vidaus įsigijimai,
- „Karuseliniai“ PVM sukčiavimai,
- Nepagrįstas 0 procentų PVM tarifo taikymas tiekimams į ES,
- Deklaruojamos iš ES valstybės įsigytos prekės perparduodamos tos pačios valstybės PVM mokėtojams, kurie nedeklaruoja prekių įsigijimų iš ES ir nesumoka PVM,
- Nesumokamas importo PVM importuotojo šalyje. (Genys, 2016)

Kai kurie PVM sukčiavimo būdai sąlygiškai gali būti priskirti prie nesudėtingų (pvz., pajamų slėpimas, neteisėtas išlaidų didinimas) nes jie paprastai yra išaiškinami eilinio mokesčių mokėtojo patikrinimo metu ir nepasižymi sudėtingomis schemomis. Daug sudėtingiau yra atskleisti tokius sukčiavimų būdus kaip neteisėtas PVM susigrąžinimas iš biudžeto, neteisėtas specialiųjų apskaitos dokumentų blankų naudojimas, kontrabandinių prekių realizavimas, sukčiavimas panaudojant užsienio įmones, „Fenikso sindromas“ ir įrodyti sukčiavimo faktą. Šie PVM vengimo būdai yra daug sudėtingesni ir kruopščiai planuojami.

Siekiant detaliau išnagrinėti PVM vengimo schemas toliau darbe jos aptariamos detaliau.

Pats paprasčiausias ***pajamų slėpimo būdas****, kai* įsigytos prekės ar žaliavos nurašomos kaip tariamai sunaudotos, nors faktiškai parduodamos ten, kur yra galimybės paprastai neišduoti apskaitos duomenų, pvz., turguje. „Tokiu būdu paprastai realizuojamos didelę paklausą turinčios plataus vartojimo prekės“ (Mackevičius, 2012, p. 145). Tokių prekių „realizavimo rinka yra gana ribota – tai daugiausia gyventojai, perkantys turgavietėse. Šiai problemai išspręsti neteisėtai naudojami SAD blankai“ (Dikovič ir Karpučkienė, 2019, p. 87).

Dar vienas PVM vengimo būdas, pasitelkiamas nesąžiningų mokesčių mokėtojų yra ***neteisėtas SAD blankų naudojimas.*** „Šis būdas naudojamas ir pajamoms slėpti ir išlaidoms didinti. Šiam sukčiavimo būdui būdinga tai, kad atsiskaitymai dažniausiai vyksta apeinant bankus (atsiskaitoma grynaisiais pinigais, prekių mainais ir pan.). Naudojant tokias atsiskaitymo formas taip pat klastojami apskaitos dokumentai.“ (Dikovič ir Karpučkienė, 2019, p. 87)

Siekiant sumažinti į biudžetą mokėtinas PVM sumas darbai (paslaugos) atliekami savo jėgomis, tačiau apgaulingai įforminamas jų pirkimas iš kito juridinio asmens PVM mokėtojo, atliekami ***fiktyvūs sandoriai.*** Įmonių vadovai siekdami išvengti PVM mokėjimo į biudžetą, panaudoja fiktyvias įmones**.** Jomis įprasta vadinti tokias įmones, kurios naudojamos *„ <...> siekiant savanaudiškų interesų arba kaip priedanga vykdant kitokią, negu nurodyta steigimo dokumentuose, veiklą. Dažniausiai tokios įmonės įregistruojamos panaudojus suklastotus dokumentus arba statytinių asmenų (paprastai asocialių) vardu, kurie įsteigtosios įmonės veikloje nedalyvauja ir apie ją nieko nežino. Prie fiktyvių įmonių priskirtinos ir išgalvotos įmonės, kurių vardu gali būti išrašomi prekių pardavimo (paslaugų suteikimo) dokumentai (dokumentuose nurodomas išgalvotas įmonės pavadinimas ir rekvizitai arba realiai egzistuojančios įmonės pavadinimas, bet išgalvoti ar kitos įmonės rekvizitai ir pan.). Fiktyvios įmonės, dalyvaudamos prekių pardavimo ar paslaugų teikimo sandoriuose, nesumoka į valstybės biudžetą PVM, kurį į PVM ataskaitą įtraukia ir iš biudžeto susigrąžina kitos tų pačių prekių pardavimo ar paslaugų teikimo sandoriuose dalyvaujančios įmonės“* (Mackevičius, 2012, p. 145). „Toks mokesčių vengimo būdas dažnai nustatomas statybų sektoriuje. Tokiu tikslu statybos įmonės sukuria visą subrangovų, subsubrangovų ir t. t. tinklą.*“* (Genys, 2016, p. 70) Šis metodas taikomas ir siekiant paslėpti nelegalų

darbą. Modelis paplitęs ir kitose, ypač su paslaugų teikimu susijusiose veiklose (reklamos maketavimo darbai, kompiuterinių tinklų priežiūra, tarpininkavimo paslaugos ir pan.).

Vienas iš dažniausiai praktikoje pasitaikančių pažeidimų yra ***piktnaudžiavimas PVM ataskaita.*** Siekiant sumažinti į biudžetą mokėtinas PVM sumas, į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukiamas pirkimo PVM. Mokesčiai slepiami apskaitoje *„<...> fiksuojant su įmonės veikla nesusijusias bei neįvykusias ūkines operacijas, kai mokesčių mokėtojai į sąnaudas įtraukia nepatirtas ir pelnui uždirbti neskirtas išlaidas bei į PVM atskaitą įtraukia PVM sumas, nesusijusias su PVM apmokestinamąja veikla. Mokesčių bazė šiuo atveju apskaičiuojama tiesiogiai, vadovaujantis atitinkamų mokesčių įstatymais, nepripažįstant pirkimo PVM atskaitos bei patirtų išlaidų sąnaudomis“* (Paulauskas, 2006, p. 55). „Dažni atvejai, kai be PVM įgytos prekės (paslaugos), kurios įsigyjamos iš asmenų ne PVM mokėtojų (paprastai gyventojų, kurie nevykdo jokios ekonominės veiklos) yra apgaulingai įforminamos kaip įsigytos iš PVM mokėtojų, klastojant pirkimo dokumentus“ (Genys, 2016, p. 69).

Gana dažnas atvejis, kai suformuojama nepagrįsta PVM atskaita. Pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio viršenybės prieš formą principas). *„Šios taisyklės esmė yra ta, kad jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla sudarys sąlygas nemokėti mokesčių, <...> atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. <...> Kai nustatoma, kad įmonės, įsigydamos prekes (paslaugas) iš kitų įmonių, žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog prekių (paslaugų) pardavimo sandoryje (sandorių grandinėje) dalyvaujančios kitos įmonės (prekių ar paslaugų pardavėjai) nuo tokios ūkinės operacijos metu sukurtos pridėtinės vertės apskaičiuoto PVM nesumokės į biudžetą, tai yra pagrindas nesuteikti tokių prekių (paslaugų) pirkėjams teisės į šių prekių (paslaugų) PVM atskaitą.“* (Genys, 2016, p. 69-70)

Nepagrįstos PVM atskaitos atvejai nustatomi dviem atvejais:

- dėl PVM apmokestinamajai veiklai neskirtų prekių/paslaugų pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą;
- dėl atskaitomo kompensacinio 6 proc. PVM tarifo iš ūkininkų, kurie niekada nebuvo įregistruoti į Ūkininkų registrą, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, arba kurie apmokestinimo momentu jau yra išregistruoti iš šio registro.

Pirmu atveju ne tik gaunama asmeninė materialinė nauda, bet ir nepagrįstai sumažinami įmonių mokėtini mokesčiai - įmonių lėšomis yra tenkinami įvairūs įmonių vadovų, savininkų ir darbuotojų asmeniniai poreikiai. Daugiausia nustatoma atvejų, susijusių su įvairių transporto priemonių įsigijimu, nekilnojamojo turto įsigijimu bei kelionėmis, kurios įforminamos kaip komandiruotės. (Genys, 2016)

Atskiras PVM vengimo būdas – ***tikrovėje nevykdytų ūkinių operacijų apskaitymas***, siekiant sumažinti į biudžetą mokėtinas PVM sumas, padidinti sąnaudas. *„Paprastai tokiais atvejais yra įforminamas tariamas paslaugų pirkimo sandoris, nes manoma, kad tai sukels sunkumų įrodyti. Kaip ir*

anksčiau minėtais atvejais, įforminant paslaugų teikimo sandorį pasinaudojama „priedangos“ įmonių vardu – į jų sąskaitas pervestos piniginės lėšos vėliau išgryninamos per bankomatus arba <...> atsiskaitymas įvyksta grynaisiais pinigais. Tokio pobūdžio piktnaudžiavimas yra nustatomas praktiškai visose ekonominės veiklos srityse.“ (Genys, 2016, p. 70-71)

Nepagrįstas 0 proc. PVM tarifo taikymas tiekimams į ES. Lietuvos PVM mokėtojai deklaruoja 0 proc. PVM tarifu apmokestinamus prekių tiekimus ES PVM mokėtojams, kurie nedeklaruoja įsigijimų iš Lietuvos, nesumoka PVM ir kurių kitos ES valstybės narės mokesčių administratorius negali patikrinti, nes PVM mokėtojai yra nerandami, nepateikia tikrinti apskaitos dokumentų. Taigi su sandoriu susiję mokesčiai nėra sumokami nė vienoje valstybėje narėje. Lietuvos PVM mokėtojai deklaruoja abejotinus tiekimus kitos ES valstybės narės PVM mokėtojams, kurie netrukus po sandorio įforminimo „dingsta“ nedeklaravę įsigijimų ir nesumokėję PVM (Mackevičius, 2012).

Apgaulingai įforminami vidaus įsigijimai (iš toje pačioje valstybėje registruoto PVM mokėtojo) ir(ar) į valstybės biudžetą nesumokėto PVM atskaita taip pat plačiai naudojami tarptautiniuose PVM vengimo modeliuose. Vykdant eksporto operacijas, kai eksporto operacija iš tikrųjų vykdoma, neretai dokumentuose nurodomi neteisingi duomenys apie prekių vertę, kiekius ir pirkėjus. Eksporto dokumentai klastojami ir tais atvejais, kai prekės iš tikrųjų neeksportuojamos. Vykdant importo operacijas nedeklaruojamas prekių importas (kontrabanda), o dokumentuose atsispindi visiškai kitos prekės. O toms prekėms, kurios importuojamos, dokumentuose nurodomi neteisingi duomenys apie jų vertę, kiekius ir siuntėjus (Mackevičius, 2012).

„Nustatytuose stambaus masto tarptautiniuose PVM sukčiavimuose Lietuvos mokesčių mokėtojai dažnai naudojami kaip tarpininkai (angl. conduit companies), kurie įtraukiami siekiant sudaryti sąlygas išvengti PVM mokėjimo kitose ES valstybėse narėse.“ (Genys, 2016, p. 72). Šiuo tikslu deklaruojami ne tik prekių įsigijimai iš ES ir tiekimai į kitą valstybę narę, bet ir vis dažniau PVM sukčiavimuose naudojami trikampės prekybos sandoriai, t.y. iš ES įsigytų prekių tiesioginis perpardavimas kitos ES valstybės narės PVM mokėtojams, prekių fiziškai neįvežant į Lietuvą.

Dar vienas PVM vengimo atvejis, kurį būtina paminėti yra tada, kai deklaruojamos iš ES valstybės įsigytos ***prekės perparduodamos tos pačios valstybės PVM mokėtojams***, kurie nedeklaruoja prekių įsigijimų iš ES ir nesumoka PVM. Tokie sandoriai dažniausiai nustatomi perparduodant brangius automobilius. Paprastai tokiais atvejais prekės net nėra atgabenamos į Lietuvą, nors deklaruojama ir siekiama imituoti prekių įsigijimą Lietuvoje. Dažnai į tokias PVM vengimo (sukčiavimo) schemas įtraukiamos užsienio piliečių Lietuvoje įsteigtos įmonės. (Genys, 2016)

Nuo 2009 metų itin aktualūs tapo ***„karuseliniai“*** PVM vengimo atvejai. Siekdami neteisėtai gauti iš valstybių biudžetų PVM, nusikaltėliai organizuoja „karuseles“, t.y. išveža į kitas valstybes nares ir įveža atgal prekes, įvertintas aukštomis kainomis, klastodami pirkimo–pardavimo dokumentus. Siekiant parodyti brangiai kainuojančių prekių išvežimą, kuriam taikomas nulinis PVM tarifas, deklaruojama,

kad ES valstybės narės įmonės realizuoja kitoms ES valstybių įmonėms, įregistruotoms savo valstybių PVM mokėtojų registre, pavyzdžiui, mobiliuosius telefonus, kompiuterių detales. Vėliau prekės grąžinamos atgal panaudojant fiktyvias įmones ir dar kartą imituojama jų realizacija įmonėms, kurios prekes išveža toliau. (Genys, 2016)

Pastaraisiais metais išryškėjo originalus mokesčių slėpimo būdas – ***„Fenikso sindromas“.*** Naudojant šį būdą tam tikrame įmonės veiklos etape, kai sukaupiama didelė skola biudžetui, įmonė yra likviduojama, o jos savininkai steigia naują įmonę, kuriai perduoda senosios įmonės turtą. Tada ciklas vėl kartojamas. Įmonės „feniksai“ paprastai veikia gana trumpą laiką: jos „bankrutuoja“ prieš pirmąjį mokesčių inspekcijos patikrinimą. VMI užsakymu 2017 m. buvo atliktas tyrimas dėl „Fenikso“ reiškinio paplitimo (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018). *„VMI auditorių vertinimu, „Fenikso“ reiškinys nevienodai paplitęs tarp įvairių verslo sektorių. Jų manymu, dažniausiai šis reiškinys pasitaiko prekybos ir gamybos sektoriuose, kur, auditorių vertinimu, jis siekia 25- 26 proc. Fizinių paslaugų sektoriuje paplitimo rodiklis siekia 20 proc., o mažiausias paplitimo rodiklis yra intelektualinių paslaugų sektoriuje, kur, auditorių vertinimu, 16 proc. visų bankrutuojančių/finansinių sunkumų turinčių verslo atstovų yra sąmoningai sužlugdomos paliekant skolas kreditoriams ir valstybei <...>. Verslo atstovai vienodžiau nei VMI auditoriai vertina „Fenikso“ paplitimą įvairiuose sektoriuose, tačiau sutinka su VMI atstovais, kad mažiausiai šis reiškinys paplitęs intelektualinių paslaugų sektoriuje. „Fenikso“ reiškinio paplitimą verslo atstovai vertina panašiai kaip mokesčių ekspertai (19 proc. verslo vertinimu bei 22 proc. VMI atstovų vertinimu) <...> 4 proc. apklaustųjų šalies gyventojų teigė asmeniškai susidūrę su „Fenikso“ reiškiniu. 41 proc. yra girdėję apie tai iš žiniasklaidos, 33 proc. – iš draugų, pažįstamų pasakojimų. 10 proc. nurodė, jog su šiuo reiškiniu yra susidūrę jų artimieji <...>. Dažniau su „Fenikso“ reiškiniu asmeniškai arba per artimuosius dažniau teko susidurti vyriausio amžiaus, didžiausių pajamų respondentams.“* (Spinter tyrimai, 2012, p. 14)

Prie ***smulkių piktnaudžiavimų*** PVM priskiriami tokie būdai kai pirmame PVM sąskaitos faktūros egzemplioriuje nurodoma didesnė prekių kaina, o pardavėjui liekančiame egzemplioriuje – mažesnė. Tokiais atvejais dažniausiai naudojami grynieji pinigai. Taip pat, klaidingas sumų perkėlimas iš vieno puslapio į kitą tvarkant apskaitą, tokių klaidingų sumų kartojimas, Pirkimo PVM sąskaitų dubliavimas, išlaidų pateisinimas „fiktyviomis“ sąskaitomis ir kt. (Paulauskas, 2006).

Apibendrinant galima teigti, jog lyginant su kitais piktnaudžiavimais, PVM vengimas sukelia didžiausius finansinius nuostolius. Ypatingai ženkli žala valstybėms padaroma, vykdant PVM sukčiavimą tarptautiniu mastu, kai į nusikalstamą veiklą skirtingose ES šalyse įtraukiamos dešimtys įmonių. Įmonės, tarpusavyje sudarydamos fiktyvius sandorius, siekia vienose šalyse PVM nesumokėti, o kitose — apgaulės būdu jį susigrąžinti iš valstybių biudžetų.

1.6. PVM vengimo mažinimo priemonių sistema

PVM vengimo mažinimo priemonės taikomos tiek Lietuvos, tiek visos ES mastu.

Europos Komisija 2017 m. pristatė naujas priemones, kuriomis siekiama geriau apsaugoti ES PVM sistemą nuo sukčiavimo ir užlopyti spragas, dėl kurių atsiranda galimybė sukčiauti PVM dideliu mastu. Šių taisyklių tikslas – didinti valstybių narių tarpusavio pasitikėjimą, kad jos daugiau keistųsi informacija, ir skatinti nacionalinių mokesčių administratorių ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimą (Europos Komisija, 2017). Šiuose teisės aktuose numatytos pagrindinės priemonės yra apibendrintos 3 lentelėje.

3 lentelė. Europos Komisijos priemonės kovai su PVM sukčiavimu dideliu mastu

Priemonė	Aprašymas
Valstybių narių bendradarbiavimo stiprinimas.	Vykdant šią priemonę buvo sukurta internetinė keitimosi informacija sistema, kuria naudojasi esamo ES kovos su sukčiavimu ekspertų tinklo „Eurofisc“ nariai. Ši sistema suteikia valstybėms narėms galimybę tvarkyti, analizuoti ir tikrinti duomenis apie tarpvalstybinę veiklą, kad būtų galima kuo skubiau ir tiksliau įvertinti galimą riziką. Siekiant padidinti valstybių narių pajėgumą tikrinti tarpvalstybinę prekių tiekimo ir paslaugų teikimo veiklą, yra vykdomi jungtiniai audito veiksmai – dviejų ar daugiau šalių mokesčių administravimo įstaigų darbuotojai yra suburiami į vieną bendrą kovos su sukčiavimu audito grupę. Tai ypač aktualu sukčiavimo e. prekybos sektoriuje atvejais. Be to, tinklui „Eurofisc“ yra suteikti nauji įgaliojimai koordinuoti tarpvalstybinius tyrimus.
Bendradarbiavimas su teisėsaugos institucijomis.	Taikant naująsias priemones yra sukurti nauji kanalai, kuriais mokesčių administratoriai ir Europos teisėsaugos institucijos (OLAF, Europolas ir neseniai įsteigta Europos prokuratūra) bendrauja ir keičiasi duomenimis apie tarpvalstybinę veiklą, dėl kurios kyla įtarimų, kad gali būti sukčiaujama PVM. Bendradarbiavimas su Europos įstaigomis suteikia galimybę sutikrinti šalių turimą informaciją su Europolo ir OLAF turima teistumo bei kita informacija ir su jų duomenų bazėse saugomais duomenimis. Tai padeda nustatyti tikruosius sukčiavimo nusikaltimų vykdytojus ir išaiškinti jų tinklus.

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3 lentelės tęsinys

Keitimasis pagrindine informacija apie importą iš ne ES šalių.	Yra gerinamas mokesčių administratorių ir muitinių keitimasis informacija, susijusia su tam tikromis muitinės procedūromis, dėl kurių šiuo metu atsiranda galimybė sukčiauti PVM srityje. Taikant specialias procedūras, prekės, kurios įvežamos iš ne ES šalių ir kurių galutinė paskirties vieta yra vienoje valstybėje narėje, gali būti įvežamos į ES per kitą valstybę narę ir toliau vežamos tranzitu, neapmokestintos PVM. Tokios prekės PVM apmokestinamos tik jų galutinėje paskirties vietoje. Šios ES PVM sistemos procedūros paskirtis – palengvinti sąžiningų įmonių prekybos sąlygas, tačiau ja gali būti piktnaudžiaujama siekiant nukreipti prekes į juodąją rinką ir iš viso nesumokėti PVM. Pagal naująsias taisykles visų valstybių narių mokesčių administratoriai ir muitinės keičiasi informacija apie įvežamas prekes ir glaudžiau bendradarbiauja.
Keitimasis informacija apie automobilius.	Galimybė sukčiauti prekybos automobiliais srityje atsiranda dėl to, kad skiriasi naujų ir naudotų automobilių apmokestinimas PVM. Jei automobilis nesenas arba naujas, PVM taikomas visai sumai, tačiau jį pardavus kaip naudotą prekę PVM būtų apmokestintas tik gautas pelnas. Siekiant kovoti su šios rūšies sukčiavimu, tinklui „Eurofisc“ priklausantiems pareigūnams yra suteikta galimybė susipažinti su kitų valstybių narių saugomais automobilių registracijos duomenimis.

Šaltinis: „Komisija siūlo naujų kovos su sukčiavimu PVM priemonių“. Europos Komisija, žiūrėta 2019 m. kovo 20 d. https://ec.europa.eu/lithuania/new%20tools%20to%20combat%20VAT%20fraud_lt.>

Įgyvendinus šias priemones pagreitėjo informacijos apie įmones ir tarpvalstybinę prekybą keitimasis tarp valstybių narių mokesčių administratorių. Taip pat pradėta sistemingai keistis su PVM susijusia informacija ir žvalgybine informacija apie organizuotas grupuotes, dalyvaujančias didžiausiuose sukčiavimo PVM nusikaltimuose, su ES teisėsaugos institucijomis. Galiausiai mokesčių administratorių ir teisėsaugos institucijų atliekami tyrimai pradėti koordinuoti nacionaliniu ir ES lygmenimis, ko pasėkoje ši dinamiška nusikalstama veikla nustatoma ir pažabojama daug greičiau.

Lietuvos PVM grobstymo prevencijai taikomos tiek teisinės, tiek mokestinės, tiek sąmoningumo ir sąžiningumo skatinimo priemonės.

Lietuva, kaip ir kiekviena valstybė, yra įtraukusi tam tikras nuostatas, principus, susijusius su mokesčių vengimo prevencija, į mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Mokesčius administruojančios institucijos vadovaudamosi teisės aktais bei taisyklėmis, užtikrinančiomis mokesčių

vengimo prevenciją, neleidžia mokesčių mokėtojams piktnaudžiauti teise. Pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius administruoja VMI. Ją sudaro centrinis mokesčių administratorius Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos ir 10 teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų – vietos mokesčių administratoriai (toliau – VMA).

Padėdamas mokesčių mokėtojams naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, VMA pagal savo kompetenciją:

1. konsultuoja mokesčių mokėtojus;
2. rengia mokesčių mokėtojui patogias užpildyti mokesčių deklaracijų formas, nemokamai aprūpina mokesčių mokėtojus jų blankais, patvirtina ir aiškina deklaracijų užpildymo tvarką;
3. informuoja apie mokesčių administratoriaus pareigūnų, tiesiogiai bendraujančių su mokesčių mokėtojais, veiksmų apskundimo galimybę;
4. rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais, jų asociacijų ar kitų mokesčių mokėtojų interesams atstovaujančių organizacijų atstovais;
5. bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas.

Įstatymai numato, kad mokesčių mokėtojai, bendradarbiaudami su jų administratoriumi, savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas pareigas (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, 2004).

„Mokesčio administratoriaus pareigūnai turi teisę gauti iš įmonių, įstaigų, organizacijų ir kitų asmenų, įskaitant bankus ir kitas kredito bei finansų įstaigas, reikalingas žinias bei dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie juridinio ar fizinio asmens turtą bei pajamas. Mokesčių administratorius prižiūri ir kontroliuoja, kaip asmuo vykdo mokesčių prievoles, tikrina veiklai naudojamus materialinius išteklius bei pagamintą produkciją, gali išieškoti laiku nesumokėtus mokesčius ir įstatymo numatytus delspinigius, baudas bei kitas biudžetams priklausančias sumas. Visose valstybinėse mokesčių inspekcijose veikia mokesčių mokėtojų švietimo bei konsultavimo skyriai. VMI dalyvauja Europos mokesčių administracijų organizacijos veikloje. Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų patirtis bei žinios orientuojamos į mokesčių administravimo gerinimą Lietuvoje bei savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimą“ (Juozupaitis ir Jasaitis, 2011, p. 119).

Informavimo ir konsultavimo funkcijas taip pat vykdo speciali institucija – Mokesčių informacijos centras (toliau – MIC), įkurtas 2006 m. MIC duomenų bazėje skelbiama mokesčių apskaičiavimui ir sumokėjimui reikalinga informacija, mokesčių paaiškinimai ir komentarai, populiariausi klausimai ir atsakymai į juos. Gyventojams svarbi informacija skelbiama ir VMI internetinėje svetainėje. Ši svetainė suteikia galimybę tokią informaciją užsiprenumeruoti ir gauti ją pastoviai.

Lietuvos teisės sistemoje mokesčių slėpimas (tame tarpe ir PVM grobstymas) baudžiamas taikant tiek baudžiamąją, tiek administracinę atsakomybę. Taigi atsakomybės už mokesčių slėpimą ribos ir jos taikymo praktika pirmiausia priklauso nuo BK ir ATPK esančių definicijų (jų tikslumo, aiškumo,

atribojimo kriterijų). Pasakytina tai, kad, nors didžioji dauguma normų, atitinkančių mokesčių slėpimo sąvoką, numatyta būtent ATPK, tačiau šios normos, remiantis ATPK 5 straipsnio 2 dalimi, gali būti taikomos tik tada, kai padarytas teisės pažeidimas neužtraukia baudžiamosios atsakomybės (Lietuvos Respublikos Seimas, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Taigi sprendžiant atsakomybės už mokesčių slėpimą klausimą, pirmiausia žiūrima, ar nėra pagrindo taikyti BK normų, ir tik neigiamo atsakymo atveju gali būti taikoma administracinė atsakomybė.

Nuo 2019 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojo naujos mokesčių ir šešėlinės ekonomikos mažinimo priemonės. Mokesčių pakeitimams buvo iškelti 4 tikslai:

1. aiškesnis darbuotojų indėlis į socialinio draudimo sistemą;
2. konkurencingesnis darbo apmokestinimas;
3. ekonomikos augimui palanki mokesčių struktūra;
4. prognozuojama ir stabili mokesčių aplinka.

Šešėlinės ekonomikos mažinimo priemonėmis siekiama:

1. Mažinti pakantumą nesąžiningam mokesčių mokėtojui;
2. Sudaryti paskatas savanoriškam atsiskleidimui ir mokesčių sumokėjimo skatinimui;
3. Mažinti mokesčių atotrūkį. (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2018)

Iš aukščiau išvardintų priemonių verta paminėti 4 tikslą – prognozuojama ir stabili mokesčių aplinka. Tarptautinio valiutos fondo, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos 2016 m. vykdytos verslo apklausos identifikavo, kad Lietuvoje nebuvo įteisintas ilgesnio laikotarpio esminių apmokestinimo pokyčių planas, kas sudarė prielaidas nepasitikėti mokestinės aplinkos stabilumu ir turėti klaidingą požiūrį, kad nebus šalinami identifikuoti mokesčių sistemos trūkumai. Todėl buvo numatytas trimetis esminių apmokestinimo pokyčių planas 2019 –2021 m., kuris apėmė NPD didinimą, VSD įmokų lubų mažėjimą ir akcizų tabako produktams pokyčius. Įgyvendinus šiuos pokyčius signalizuojamas palankios mokesčių aplinkos stabilumas. Suteiktas mokesčių tikrumas verslui sudarys papildomas paskatas investicijoms. Kartu įgyvendinta Nacionalinio susitarimo dėl šalies pažangai būtinų reformų nuostata, kuria siekiama užtikrinti prognozuojamą, kuo paprastesnę, aiškią, sąžiningą ir konkurencingą mokestinę aplinką (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2018).

Ypatingas dėmesys skiriamas pakantumo nesąžiningam mokesčių mokėtojui mažinimui. Nepakantumo piktybiniams pažeidėjams srityje numatytos ir įgyvendinamos tokios priemonės:

1. „Baltųjų finansų“ skatinimas;
2. atsakomybės proporcingumo ir neišvengiamumo užtikrinimas;
3. savanoriško atsiskleidimo ir mokesčių mokėjimo skatinimas.

„Baltųjų finansų“ skatinimas. Nuo 2019 sausio 1 d. Valstybinė mokesčių inspekcija pradėjo skelbti, ar mokesčių mokėtojas (juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo)

atitinka minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus (pagal Mokesčių administravimo įstatymo 40-1 straipsnį, vertinami teisės pažeidimai, padaryti nuo 2019 m. sausio 1 d.):

1. Per trejus metus iki vertinimo nebuvo skirta bauda už pajamų neįtraukimą į apskaitą ir pan. nusižengimus ir dėl bent vieno iš padarytų šių pažeidimų nebuvo apskaičiuota daugiau kaip 15.000 Eur mokesčių.

2. Per trejus metus iki vertinimo nebuvo baustas už nelegalų darbą.

3. Įmonė ar jos vadovas nebuvo nuteistas už sukčiavimą, neteisėtą praturtėjimą ir pan.

4. Per metus iki vertinimo nebuvo paskirta 1.500 Eur ar didesnė bauda už tam tikrus administracinius nusižengimus ir nebuvo paskirta bauda už pakartotinai padarytą nusižengimą.

Nuo 1-3 punktuose išvardintų pažeidimų įsiteisėjimo, mokesčių mokėtojas tampa neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų 3 metams, o 4 punkto atveju – 1 metams." (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, 2019)

Ar mokesčių mokėtojas atitinka minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus (pagal Mokesčių administravimo įstatymo 40-1 straipsnį), galima rasti VMI puslapyje.

Atsakomybės proporcingumo ir neišvengiamumo užtikrinimas. Nuo 2019 m. sausio 1 d. siekiama užtikrinti, kad atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus būtų proporcinga. Baudos už mokesčių nesumokėjimą nesikeitė, tačiau bus įtvirtintos detalios jų taikymo taisyklės diferencijuojant pagal pažeidimo pobūdį ir mokėtojo kaltę. ANK numatytos baudos už su mokesčiais susijusius pažeidimus nesikeitė daugiau nei dešimt metų, todėl sankcijos už nusižengimus padidintos apie 30 proc. Taip pat būtina pažymėti, jog, įteisinta galimybė apskritai netaikyti sankcijų už mažareikšmius pažeidimus (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2018).

Savanoriško atsiskleidimo ir mokesčių mokėjimo skatinimas. Šios priemonės įgyvendinimui numatyti 2 būdai: vienkartinis atleidimas nuo sankcijų ir mokesčių mokėjimo supaprastinimas.

Mokesčių mokėtojams yra suteikiama laikina (iki 6 mėn.) paskata savanoriškai deklaruoti ir sumokėti neapskaičiuotus mokesčius netaikant baudų ir delspinigių. Verslas gali „legalizuotis“ už praėjusius laikotarpius pateikdamas trūkstamas deklaracijas ar patikslindamas ankstesniąsias. Tokiu atveju jam nėra taikomos sankcijos, tačiau tai yra laikina ir vienkartinė priemonė. Jai pasibaigus išimtys nebėra taikomos.

Taip pat siūloma, kad mokesčių administratorius teiks vis daugiau nemokamų paslaugų mokesčių mokėtojams, kad jiems būtų kuo paprasčiau apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius. Daugiausia tai bus susiję su mokestinių procedūrų perkėlimu į elektroninę erdvę, išmaniųjų technologijų diegimu. Nuo 2019 m. pradėta teikti apskaitos paslauga smulkiam verslui. Nuo 2020 m. vidurio planuojama teikti virtualaus kasos aparato paslauga, kuomet ja besinaudojanti įmonė galės nebenaudoti savo kasos aparato (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2018).

Mokesčių atotrūkio mažinimo srityje siekiant padidinti PVM surinkimą yra pasiūlytas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, t.y. kad prievolė sumokėti PVM tektų ne prekių pardavėjui, o pirkėjui, mokesčių slėpimo požiūriu rizikingiausiose srityse – prekybos naftos produktais, elektronikos prekėmis sandorių atvejais. Taip pat siūloma sugriežtinti ir centralizuoti naftos sektoriaus licencijavimą – iš savivaldybių lygmens sektoriaus priežiūra bus perkelta į centrinį lygmenį, sugriežtėtų ir patys reikalavimai licencijai gauti (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2018).

Verta paminėti, kad mokesčių mokėtojų sąmoningumui ir sąžiningumui didinti nuo 2006 m. birželio mėn., buvo įsteigtas bendrasis VMI pasitikėjimo telefonas 1882 pranešimams apie mokestinius pažeidimus fiksuoti. Taip pat VMI sukūrė mobiliąją programėlę „Pranešk". Ji suteikia galimybę perduoti informaciją apie pastebėtus mokesčių vengimo atvejus mokesčių administratoriui paprastai ir operatyviai – tiesiog mobiliuoju telefonu. Tai galima padaryti anonimiškai arba pateikiant savo kontaktinius duomenis. Nuo 2016 m. iki 2018 m. tai padėjo sugrąžinti per 40,1 mln. eurų nuslėptų mokesčių į valstybės biudžetą. (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018)

Apibendrinant galima teigti, jog PVM vengimo mažinimo priemonės ES mastu nukreiptos į valstybių narių tarpusavio pasitikėjimo didinimą bei nacionalinių mokesčių administratorių ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimą. Tuo tarpu Lietuvoje PVM grobstymo prevencijai taikomos teisinės priemonės, kai baudžiama taikant tiek baudžiamąją, tiek administracinę atsakomybę. Taikant mokestines priemones orientuojamasi į prognozuojamą ir stabilią mokesčių aplinką bei ekonomikos augimui palankią mokesčių struktūrą. Nemažas dėmesys skiriamas pakantumo nesąžiningam mokesčių mokėtojui mažinimui.

2. PVM VENGIMO PRIEŽASČIŲ VERTINIMO METODOLOGIJA

2.1. Tyrimo instrumentai

Siekiant padidinti tyrimo objektyvumą ir nustatyti PVM vengimo priežastis Lietuvoje, atliktas kokybinis ir kiekybinis tyrimas, kurių duomenys koreliuoja tarpusavyje išskiriant kryptingas tendencijas įgyvendinant tyrimo uždavinius. Šio tyrimo tikslas – nustatyti visuomenės ir kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrių skirtumus į mokesčių vengimą ir to poveikį PVM surinkimui. Tyrimo objektas – visuomenės ir kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūris į mokesčių vengimą.

Numatytam tyrimo tikslui pasiekti užsibrėžti tokie uždaviniai:

1. įvardinti dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos stipriąsias ir silpnąsias puses;
2. apibūdinti šešėlinės ekonomikos apraiškas ir sukčiavimo aspektus;
3. įvardinti mokesčių vengimo priežastingumą;
4. išskirti mokesčių surinkimo ir sąmoningumo didinimo mokesčių srityje galimybes.

Tyrimui naudoti kiekybinis mokesčių mokėtojų anketinės apklausos ir kokybinis ekspertų apklausos (interviu) metodai.

Tyrimas atliktas laikantis metodikos tokia seka:

- suformuluota anketa (klausimynas);
- suformuota mokesčių mokėtojų grupė;
- atlikta mokesčių mokėtojų anketinė apklausa;
- suformuota tikslinė ekspertų grupė;
- atlikta ekspertų apklausa (interviu).

Siekiant nustatyti mokesčių mokėtojų požiūrį į mokesčių vengimą ir to poveikį vieno esminio mokesčio surinkimui, atliktas kiekybinis tyrimas – anketinė apklausa internetu. Anketa (klausimynas) – formalizuota klausimų grupė, kuriais siekiama gauti informacijos iš respondentų. Tokie formalizuoti klausimai yra reikalingi tam, kad respondentai galėtų pateikti informaciją tokiu pat būdu ir galima būtų palyginti jų atsakymus tarpusavyje (Dikčius, 2011). Toks duomenų rinkimo metodas pasirinktas dėl galimybės apklausti daug skirtingų respondentų jiems priimtu metu bei tempu per palyginti trumpą laiką, lyginant su kitais metodais, bei siekiant išvengti tendencingų atsakymų ar jų iškraipymų, kurie gali atsirasti dėl kitų tiesioginių duomenų rinkimo būdų.

Ekspertų apklausos metodas (interviu) yra projektuojamas kaip vienas esminių ir svarbiausių tyrimo aspektų, kadangi jis galės padėti užpildyti spragas, atsiradusias dėl nepakankamo informacijos kiekio atlikus literatūros analizę. Anot tyrėjų (Kardelis, 2016; Tidikis, 2003), šis metodas yra tinkamiausias duomenims patikrinti arba pagrįsti. Ekspertas – asmuo, kuris dėl savo profesinės arba gyvenimo patirties turi didžiausią kompetenciją ir patikimiausią bei pakankamai išsamią informaciją

apie tiriamą problemą (Tidikis, 2003). Be to, realaus pasaulio praktikos panaudojimas yra gerai žinomas metodas teoriniam pagrindui kurti bei vystyti pačią teoriją (Eisenhardt, 1989). Atsižvelgiant į šią aplinkybę, pirminiame tyrimo etape buvo siekiama nustatyti esminius klausimus, į kuriuos būtina gauti atsakymus siekiant modeliuoti tolimesnį tyrimą. Tokiu būdu buvo diskutuojama su ekspertais, siekiant gauti tyrimui būtinus duomenis.

2.2. Mokesčių mokėtojų grupės formavimas ir klausimyno sandara

Tyrimui atlikti yra būtina nustatyti minimalų tiriamųjų skaičių (tyrimo imtį), kad būtų galima padaryti statistiškai reikšmingas išvadas. Siekiant gauti tikslesnius duomenis, būtina remtis matematinės statistikos metodais (Kardelis, 2016). Sudarant imtį tikimybiniu būdu sudaromas kompromisas tarp tyrėjo turimų išteklių, norimo tikslumo bei patikimumo lygmens, įvertinant numatomą imties heterogeniškumą bei populiacijos dydį (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Siekiant, kad imtis būtų reprezentatyvi, atliekant šį tyrimą imtis buvo apskaičiuojama remiantis 2 formule.

$$n = \frac{t^2 Np(1-p)}{\Delta^2 N + t^2 p(1-p)} \quad (2)$$

Čia:

n – imties dydis;

Δ – imties paklaidos dydis;

t – Stjudento koeficientas, išreiškiantis patikimumo lygmenį;

p – numatomas pasiskirstymas;

N – populiacijos dydis.

Formuojant mokesčių mokėtojų grupę buvo remtasi 7 proc. paklaida, t.y. Δ=7. Imties paklaida (angl. Sampling error) yra skirtumas tarp atrankinės grupės ir populiacijos vidurkio, laisvai pasirenkamas, atsižvelgiant į ankstesnių tyrimų duomenis bei duomenų tikslumui keliamus reikalavimus (Kardelis, 2016). Imties paklaida tiesiogiai susijusi su imties dydžiu. Kuo mažesnė imtis, tuo didesnė bus atrankos paklaida. Ir atvirkščiai – kuo tikslesnius norima gauti duomenis, t.y. kuo mažesnės norima paklaidos, tuo didesnis turi būti imties dydis.

Su tyrimo tikslumu susijęs ir patikimumo lygmuo (angl. Confidence level). Tai tikrumas arba garantija, su kuria teigiama, kad tikroji populiacijos reikšmė pateks į nurodytas tikslumo ribas. Patikimumo lygmuo socialiniuose tyrimuose svyruoja nuo 64 proc. iki 99 proc. (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Atliekant mokesčių mokėtojų anketinę apklausą buvo naudojamas 95 proc. patikimumo lygmuo. Šis patikimumo lygmens dydis yra parenkamas dažniausiai, siekiant užtikrinti toleruotiną patikimumą bei optimalų imties dydį (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014).

Patikimumo lygmuo išreiškiamas koeficiento iš Stjudento pasiskirstymo lentelių dydžiu (t). Esant 95 proc. patikimumui, t=1,96 (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014).

Tiriamos populiacijos homogeniškumas parodo atsakymų į klausimus pasiskirstymą apklausiamos populiacijos dalyje. Kadangi tyrėjas neturėjo išankstinių duomenų apie galimą atsakymų pasiskirstymą, taip pat ši apklausa apima daug esminių klausimų apie mokesčių mokėtojų požiūrį į PVM vengimą, todėl skaičiuojant imties dydį buvo naudojamas maksimalus numatomas rezultatų pasiskirstymas – 50/50 proc.

Remiantis VMI pateiktais duomenimis 2019 m. sausio 1 d. Lietuvoje buvo 1811527 mokesčių mokėtojai (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2019), todėl būtent šis skaičius paimtas kaip aktualios populiacijos dydis. Kuo didesnė tyrimui aktuali populiacija, tuo didesnės imties reikia tyrimo reprezentatyvumui ir norimam tikslumui užtikrinti. Jei populiacija yra baigtinė, šio dydžio įvedimas į imties tūrio apskaičiavimo formulę imties tūrį šiek tiek sumažins (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014).

Apskaičiuota tyrimui reikalinga imtis buvo **196** mokesčių mokėtojai.

Anketa sudaryta iš 18 klausimų (žr. 1 priedą). Rengiant klausimyną buvo siekiama nustatyti asmeninę apklausoje dalyvavusių respondentų (mokesčių mokėtojų) nuomonę apie Lietuvos dabartinę mokesčių sistemą, surenkamus mokesčius ir vengimo juos mokėti priežastis, šešėlinės ekonomikos apraiškas bei PVM sukčiavimo schemas. Taip pat buvo siekiama gauti respondentų nuomonę apie asmenis, vengiančius mokėti mokesčius ir veiksmus siekiant sumažinti PVM grobstymą ir gerinti šio mokesčio surinkimą.

Pirmasis uždaro tipo anketos klausimas buvo skirtas atskleisti visuomenės atstovų požiūriui į dabartinę mokesčių sistemą. Antruoju uždaro tipo anketos klausimu buvo siekta nustatyti, koks yra respondentų išprusimas mokesčių srityje. Trečiuoju pusiau uždaro tipo anketos klausimu buvo siekiama įvertinti respondentų nuomonę apie šešėlinės ekonomikos apraiškas Lietuvoje. Ketvirtasis uždaro tipo klausimas buvo skirtas nustatyti mokesčių mokėtojų nuomonę apie priežastis, kurios galimai veikia mokesčių vengimą. Penktuoju pusiau uždaro tipo ir šeštuoju atviro tipo anketos klausimais buvo siekiama atkleisti visuomenės atstovų išprusimą PVM sukčiavimo schemų srityje. Septintasis uždaro tipo anketos klausimas pateiktas siekiant nustatyti kaip respondentai vertina fizinius ar juridinius asmenis, kurie vengia mokėti mokesčius. Aštuntuoju uždaro tipo, devintuoju dichotominiu ir dešimtuoju atviro tipo anketos klausimais siekiama įvertinti ar respondentai savo veiksmais sukuria galimybę prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams veikti nesąžiningai. Vienuoliktuoju atviro tipo klausimu buvo prašoma respondentų pateikti savo nuomonę apie priemones ir veiksmus, kurių reiktų imtis mažinant mokesčių vengimo mastus ir gerinant jų surinkimą. Klausimai nuo dvyliktojo iki aštuonioliktojo buvo pateikti, siekiant nustatyti bendruosius duomenis apie respondentus.

Anoniminė apklausa atlikta 2019 m. vasario-kovo mėn. Tyrimo klausimynas buvo patalpintas internetinėje svetainėje www.apklausa.lt. Apklausoje dalyvavo 225 respondentai (atsakomumas – 114,8

proc.) iš visų Lietuvos apskričių, kas 2019 m. sausio 1 d. dienos Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis sudaro 0,012 proc. visų fizinių asmenų – mokesčių mokėtojų Lietuvoje (1 811 527). Taip pat pažymėtina, jog faktiškai apklausoje dalyvavo 29 respondentais daugiau negu buvo nustatyta pradiniuose imties dydžio skaičiavimuose, dėl ko imties paklaida sumažėjo nuo 7 proc. iki 6,54 proc. Imtis formuota atsitiktinumo principu, kai visi populiacijos elementai turi vienodas galimybes patekti į imtį. Anketai užpildyti vidutiniškai skirta 15-20 min., tačiau techniškai laikas atsakymams neribotas – respondentai galėjo pateikti atsakymus jiems tinkamu laiku ir tempu.

Apklausai internetu naudota A. Tisčenko ir A. Eninos-Berezovskos straipsnio pagrindu darbo autoriaus sudaryta anketa iš 18 klausimų (Тищенко, А.Н., ir Енина-Березовская, 2011). Atsakydamas į 13 uždaro tipo klausimų, respondentas galėjo pasirinkti vieną iš pateiktų atsakymų variantų, o atsakant į 2 pusiau uždarus klausimus – pažymėti pasirinktą atsakymo variantą arba įrašyti savo pastebėjimą ar komentarą. Atsakymų į 3 atvirus klausimus apimtis ir forma nereglamentuoti.

2.3. Ekspertų grupės formavimas ir interviu sandara

Atliekant kokybinį tyrimą buvo siekiama nustatyti kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrį į mokesčių vengimą ir to poveikį vieno esminio mokesčio surinkimui, taip papildant anksčiau atlikto kiekybinio tyrimo, kuriame dalyvavo 225 respondentai, rezultatus. Vykdant papildomą kokybinį tyrimą interviu būdu taip pat siekta atskleisti visuomenės bei kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrio į mokesčių vengimą panašumus ir skirtumus.

Kokybiniam tyrimui pasirinktas struktūruotas (standartizuotas) interviu, kai interviu procedūra (planas) ir klausimai ekspertui paruošiami iš anksto numatant konkrečius svarbiausius pokalbio klausimus ir taip formalizuojant pašnekesį tarp intervuotojo ir respondento (eksperto). Interviu metu intervuotojas vadovavosi interviu gairėmis, leisdamas pokalbiui vystytis organiškai: kadangi tyrimo patikimumui svarbu, jog standartizuoto interviu atveju visi respondentai gautų vienodus klausimus, vienodomis formuluotėmis ir vienoda seka ir būtų išvengta dviprasmybės bei tos pačios formuluotės reikštų tą patį visiems respondentams, kiekvieno interviu metu klausimų seka ekspertui buvo pateikiama vienoda, nuosekliai, vienodai formuluojant klausimus, kaip buvo numatyta interviu plane. Pažymėtina, kad retas respondentas savarankiškai siekė pereiti prie mažiau formalizuoto pokalbio modelio, tad pateiktų atsakymų detalizavimui papildomi klausimai buvo užduodami tik pagal poreikį ir priklausė nuo pokalbio eigos ar respondento nuomonės.

Interviu su 5 ekspertais atliktas 2019 m. kovo mėnesį Vilniuje. Interviu su kiekvienu ekspertu atliktas atskirai, vienam pokalbiui skiriant apie 30-40 min. Interviu buvo atliktas tiesioginio susitikimo su ekspertu metu. Kiekvienas interviu įrašas transkribuotas (žr. 3 priedą), prieš tai suteikiant pašnekovui

slapyvardį (E1, E2, E3, E4 ir E5), kuris naudojamas šioje duomenų suvestinėje bei bus įrašomas visose su tyrimu susijusiose ataskaitose bei rezultatų analizėje.

Kiekvieno interviu pradžioje respondentui (ekspertui) įvardintas interviu tikslas, nurodyta numatoma galima interviu trukmė. Taip pat akcentuota, kad dalyvavimas šiame kokybiniame tyrime yra išskirtinai savanoriškas, pasiliekant teisę dalyvavimą jame nutraukti bet kuriuo metu. Taip pat ekspertui paaiškinta apie jo asmens ir surinktos informacijos konfidencialumą, informuota, jog be raštiško ekspertų sutikimo ataskaitose nebus viešinami jų asmens duomenys (vardas, pavardė), o interviu metu gauta informacija bus naudojama tik rengiant tyrimo ataskaitą, personaliją koduojant slapyvardžiu.

Kiekvienam ekspertui interviu metu buvo pateikti 7 pagrindiniai klausimai: ekspertų teirautasi apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą, prašant įvardinti jos silpnąsias ir stipriąsias puses, domėtasi jų nuomone apie visuomenės požiūrį į mokesčių sistemą ir jo poveikį mokesčių surinkimui, būdus ir priemones, kuriais būtų galima paveikti visuomenės nuomonę ir didinti jos sąmoningumą mokesčių srityje, mokesčių vengimą ir realius sukčiavimo PVM srityje atvejus bei esamos problemos mažinimo ar prevencijos būdus, gerąją praktiką kovojant su PVM sukčiavimu. Pagal poreikį ekspertams užduoti kiti klausimai atsakymams pagilinti ar patikslinti.

Siekiant atspindėti ekspertų įvairovę, interviu buvo pakviesti 5 ekspertai, atrinkti atsižvelgiant į jų darbinę patirtį ir veiklos pobūdį: intervuotas Lietuvos auditorių rūmų atstovas, Lietuvos aukščiausiojo Teismo teisėjas, FNTT Vilniaus apygardos valdybos atstovas, STT koordinavimo ir stebėsenos skyriaus specialistas bei Mokestinių ginčų komisijos narys.

Ekspertų darbo patirtis – daugiau kaip 10 metų atstovaujamose srityse ar tarnybose.

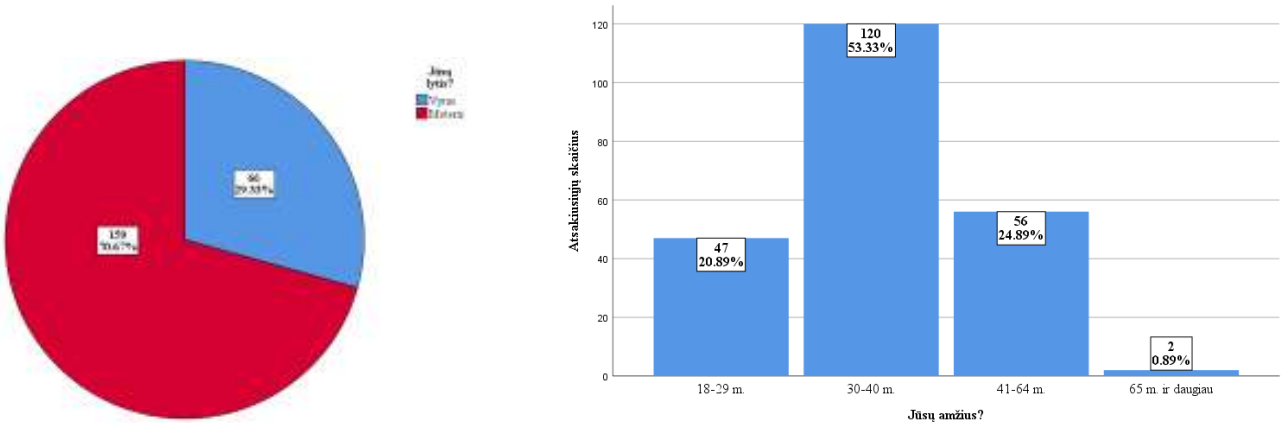
Ekspertų pasiskirstymas pagal lytį: 4 vyrai, 1 moteris.

Apibendrinant galima teigti, jog siekiant nustatyti mokesčių mokėtojų požiūrį į mokesčių vengimą ir to poveikį vieno esminio mokesčio surinkimui, atliktas kiekybinis tyrimas – anketinė apklausa internetu, kurio metu buvo apklausti 225 respondentai. Toks duomenų rinkimo metodas pasirinktas dėl galimybės apklausti daug skirtingų respondentų jiems priimtu metu bei tempu per palyginti trumpą laiką, lyginant su kitais metodais, bei siekiant išvengti tendencingų atsakymų ar jų iškraipymų, kurie gali atsirasti dėl kitų tiesioginių duomenų rinkimo būdų. Atliekant kokybinį tyrimą buvo siekiama nustatyti kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrį į mokesčių vengimą ir to poveikį vieno esminio mokesčio surinkimui. Siekiant atspindėti ekspertų įvairovę, interviu buvo pakviesti 5 ekspertai, atrinkti atsižvelgiant į jų darbinę patirtį ir veiklos pobūdį. Ekspertų apklausos metodas (interviu) pasirinktas siekiant užpildyti spragas, atsiradusias dėl nepakankamo informacijos kiekio bei atskleisti visuomenės bei kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrio į mokesčių vengimą panašumus ir skirtumus.

3. LIETUVOS MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ IR KONTROLIUOJANČIŲ INSTITUCIJŲ POŽIŪRIO Į PVM VENGIMO PRIEŽASTIS VERTINIMAS

3.1. Mokesčių mokėtojų anketinės apklausos tyrimas

Analizuojant gautus bendruosius duomenis apie respondentus, matyti, kad didžiąją dalį respondentų, sutikusių dalyvauti apklausoje ir pateikti savo nuomonę apie mokesčių vengimą, sudarė moterys (70,67 proc. visų respondentų), kai tuo tarpu vyrų tarp respondentų nebuvo nė trečdalio. Apklausoje daugiausia dalyvavo 30-40 m. respondentai (53,33 proc. visų respondentų), mažiausiai – 65 m. ir vyresni. Pastarieji sudarė tik 0,89 proc. visų respondentų (žr. 2 pav.). Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad 30-40 m. moterys aktyviausiai linkusios reikšti savo nuomonę apie įvairius mokesčių vengimo aspektus.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

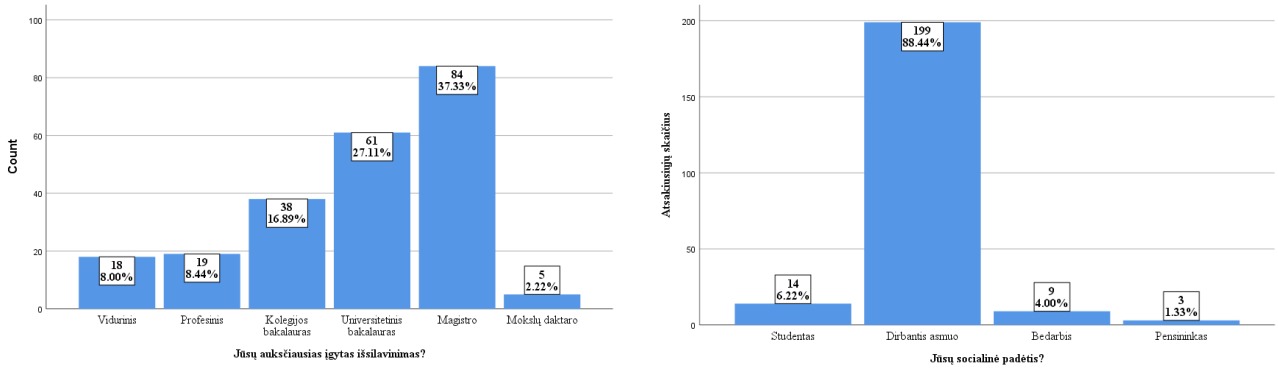
2 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį ir amžių (sk., proc.)

Apklausoje daugiausia dalyvavo 30-40 m. amžiaus respondentų bei beveik 25 proc. 41-64 m. amžiaus respondentų, kurie dirba (88,44 proc. visų respondentų) ir realiai yra pagrindiniai fiziniai asmenys, mokantys mokesčius. Tad jų nuomonė itin reikšminga analizuojant visuomenės požiūrį į mokesčius, jų vengimą bei vengimo priežasčių mažinimą, surenkant didesnius privalomus mokesčius.

Analizuojant respondentų pasiskirstymą pagal išsilavinimą, matyti regresinis pokytis – kuo vyresni respondentai, tuo aukštesnį išsilavinimą jie yra įgiję. Išskyrus mokslų daktaro laipsnį, kurį nepriklausomai nuo amžiaus, apklausos metu buvo įgiję mažiausiai respondentų: tik 2,22 proc. visų anketinėje apklausoje dalyvavusių respondentų. Daugiau kaip 83,55 proc. visų respondentų yra įgiję

aukštąjį išsilavinimą: nuo profesinio bakalauro kolegijose iki mokslų daktaro laipsnio. 18 respondentų iš 225 turi tik vidurinį išsilavinimą ir dar beveik tiek pat apklaustųjų (19) – profesinį.

Respondentų pasiskirstymas pagal išsilavinimą ir užimamą socialinę padėtį visuomenėje pateiktas diagramose 3 paveiksle.



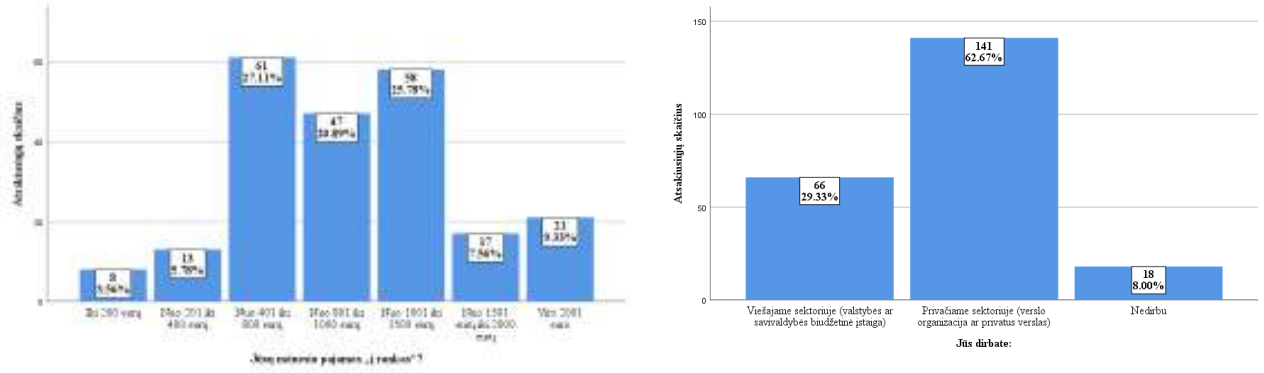
Šaltinis: sudaryta autoriaus

3 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal išsilavinimą ir užimamą socialinę padėtį visuomenėje (sk., proc.)

Kadangi 88,44 proc. visų respondentų atsakydami į klausimą apie socialinę padėtį nurodė, jog anketos pildymo metu dirba, jų buvo teirautasi apie jų mėnesio pajamas „į rankas“ bei darbo vietą. Nedirbantieji, atsakydami į šį klausimą, rinkosi alternatyvų atsakymą – „nedirbu“. Nors atsakydami į klausimą apie socialinę padėtį, 11,55 proc. nurodė nedirbantys, tačiau paklausti apie darbo pobūdį, tik 8proc. pasirinko alternatyvų atsakymą „nedirbu“. Vadinasi dalis studentų ar pensininkų, nenurodžiusių, jog dirba, realiai gali turėti papildomų pajamų ir/ar darbo vietą privačiame sektoriuje arba būdami dirbančiais pensininkais ar studentais, skirtinguose klausimuose apie darbą nurodė tik vieną alternatyvą (studentas-pensininkas arba dirbantis asmuo).

Lyginant respondentų darbo pasiskirstymą viešajame ir privačiame sektoriuje matyti, kad daugiausia respondentų (62,67 proc.) dirba privačiame sektoriuje (verslo organizacijose ar turi privatų verslą) ir tik beveik trečdalis (66 respondentai) valstybės ar savivaldybės įstaigose. Dažniausiai respondentai „į rankas“ nurodė gaunantys nuo 401 iki 800 Eur (27,11 proc.), rečiausiai – iki 200 Eur (3,56 proc. respondentų). Apie 73,78 proc. visų apklausoje dalyvavusių respondentų, „į rankas“ gauna vidutinį atlyginimą dažniausiai dirbdami privačiame sektoriuje.

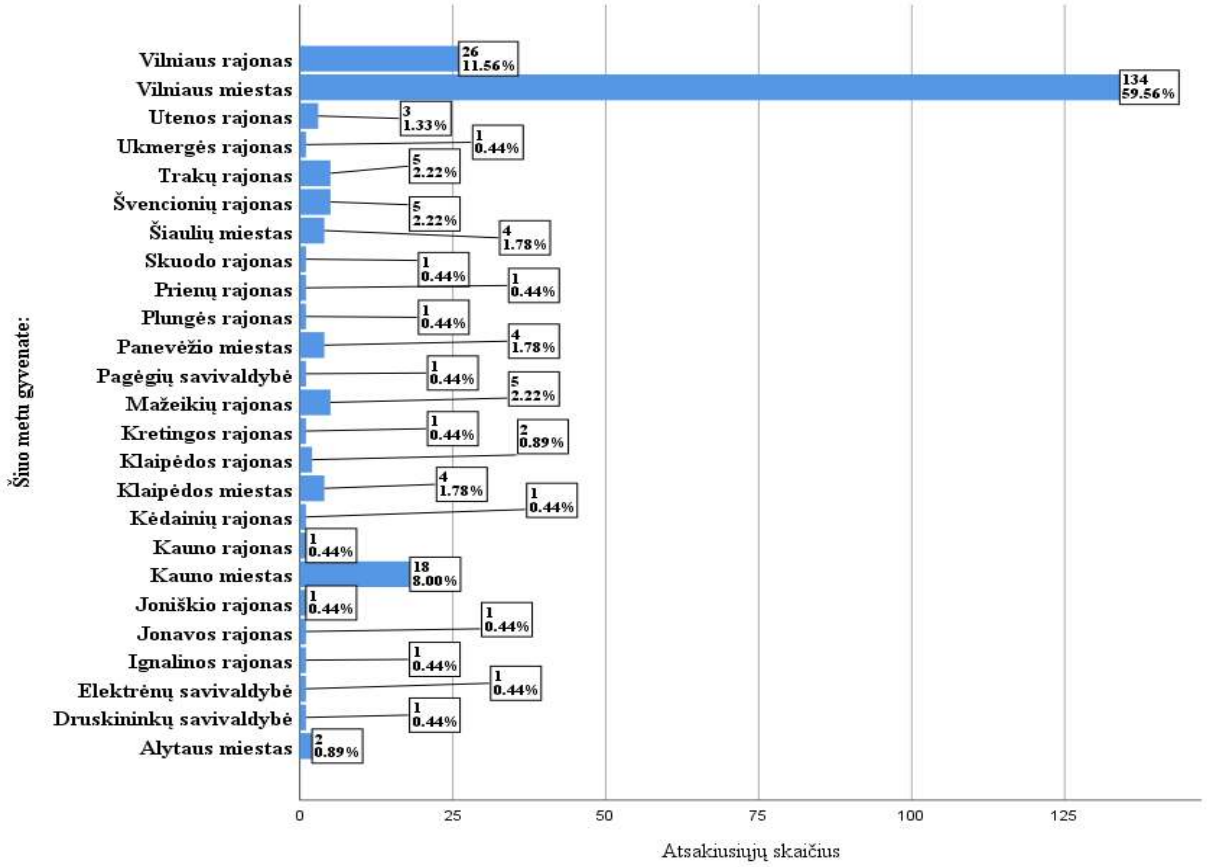
Respondentų pasiskirstymas pagal pajamas „į rankas“ ir darbo pobūdį pateiktas diagramose 4 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

4 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal pajamas „į rankas“ ir darbo pobūdį (sk., proc.)

Respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybes pateiktas diagramose 5 paveiksle.



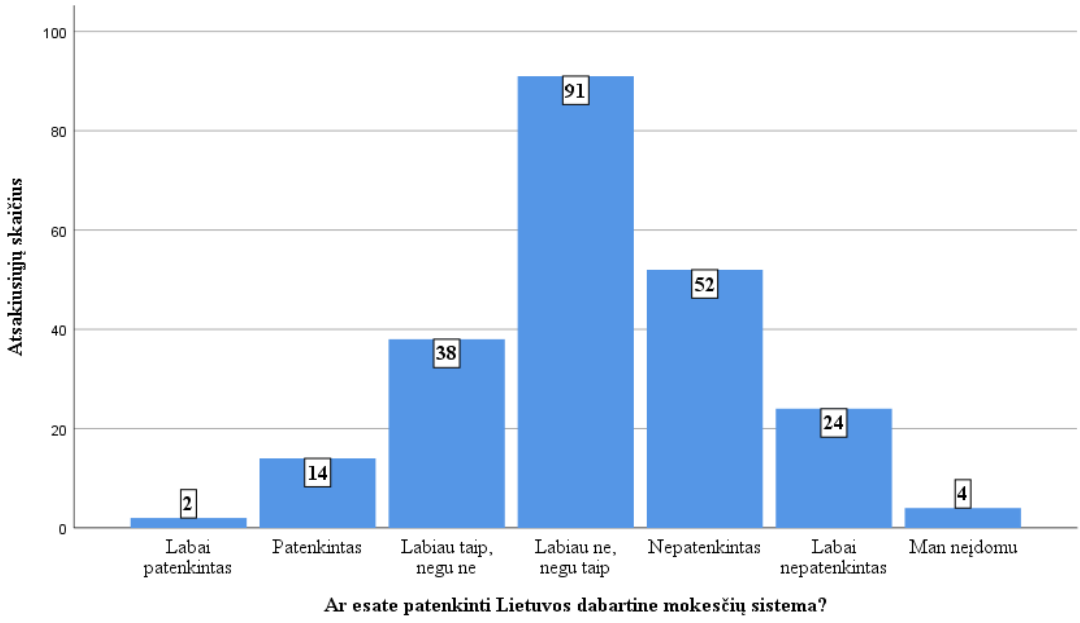
Šaltinis: sudaryta autoriaus

5 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal savivaldybes (sk., proc.)

Analizuojant respondentų pasiskirstymą pagal savivaldybes, matyti, kad apklausoje dalyvavo respondentai iš 25 savivaldybių (41,66 proc. visų savivaldybių): Alytaus, Kauno, Klaipėdos, Panevėžio, Šiaulių, Vilniaus miesto ir kt., Ukmergės, Utenos, Vilniaus, Švenčionių, Trakų, Skuodo, Prienų, Plungės, Mažeikių, Kretingos, Klaipėdos, Kėdainių rajonų ir kt., bei Druskininkų, Elektrėnų, Pagėgių ir kt. savivaldybių. Aktyviausi Vilniaus miesto ir Vilniaus rajono gyventojai – jų apklausoje dalyvavo 160, kas sudarė 71,12 proc. visų respondentų: daugiausia 134 respondentai iš Vilniaus miesto (2019 m. sausio 1 d, VMI duomenimis Vilniaus mieste buvo 35 2502 PVM mokėtojai). Mažiausiai, po 1 respondentą dalyvavo iš 13 savivaldybių (52 proc. visų savivaldybių, kurių respondentai dalyvavo apklausoje).

Apibendrinant galima teigti, kad daugiausia į anketos klausimus atsakė Vilniaus apskrityje gyvenančios vidutiniškai 30-40 m. amžiaus moterys, dažniausiai įgijusios magistro ar bakalauro laipsnį universitete, dirbančios privačiame sektoriuje ir dažniausiai gaunančios atlygį iki 800 Eur arba 1.000-1.500 Eur „į rankas“.

Pirmas uždaro tipo anketos klausimas „Ar esate patenkinti Lietuvos dabartine mokesčių sistema?“ buvo skirtas atskleisti visuomenės atstovų požiūrį į dabartinę mokesčių sistemą. Respondentams pateikti 6 galimi atsakymų variantai, požymį ranguojant nuo labai patenkintas iki labai nepatenkintas. Neturintiems nuomonės ar itin plačiai nesidomintiems Lietuvos mokesčių sistema respondentams buvo sudaryta galimybė pasirinkti sąlyginai neutralų atsakymo variantą „man neįdomu“. Jį, atsakydami į klausimą apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą, pasirinko 1,77 proc. visų respondentų.



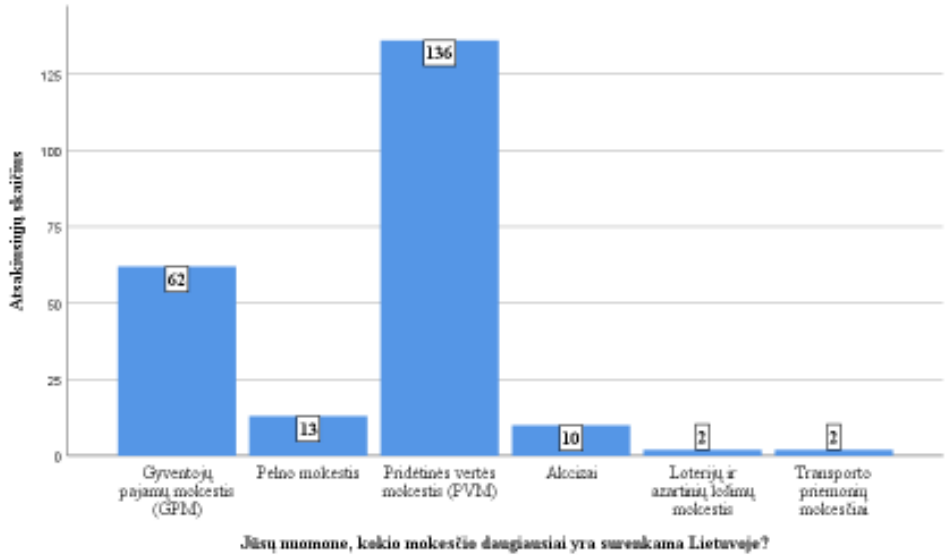
Šaltinis: sudaryta autoriaus

6 pav. Respondentų nuomonė apie dabartinę mokesčių sistemą Lietuvoje (sk.)

Kaip matyti diagramoje (žr. 6 pav.), respondentų nuomone visuomenė nėra itin patenkinta dabartine mokesčių sistema: daugiau kaip 40 proc. visų respondentų nurodė, jog jie labiau nepatenkinti nei patenkinti mokesčių sistema Lietuvoje, 23,11 proc. visų respondentų, jog nepatenkinti, o daugiau nei 10 proc. visų respondentų yra labai nepatenkinti.

Analizuojant respondentų atsakymus matyti, kad daugiau respondentų renkasi negatyvesnį mokesčių sistemos vertinimą nei pozityvesnį: 74,22 proc. respondentų daugiau ar mažiau nepatenkinti dabartine mokesčių sistema ir tik 24,00 proc. – patenkinti.

Uždaro tipo anketos klausimu „Jūsų nuomone, kokio mokesčio daugiausiai yra surenkama Lietuvoje?“ buvo siekta nustatyti, koks yra respondentų išsprūsimas mokesčių srityje. Respondentams buvo pateikti 6 atsakymai: gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio (PVM), akcizo, atskaitymų nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą, loterijų ir azartinių lošimų mokesčio ar transporto priemonių mokesčių, iš kurių vienintelis yra teisingas – PVM.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

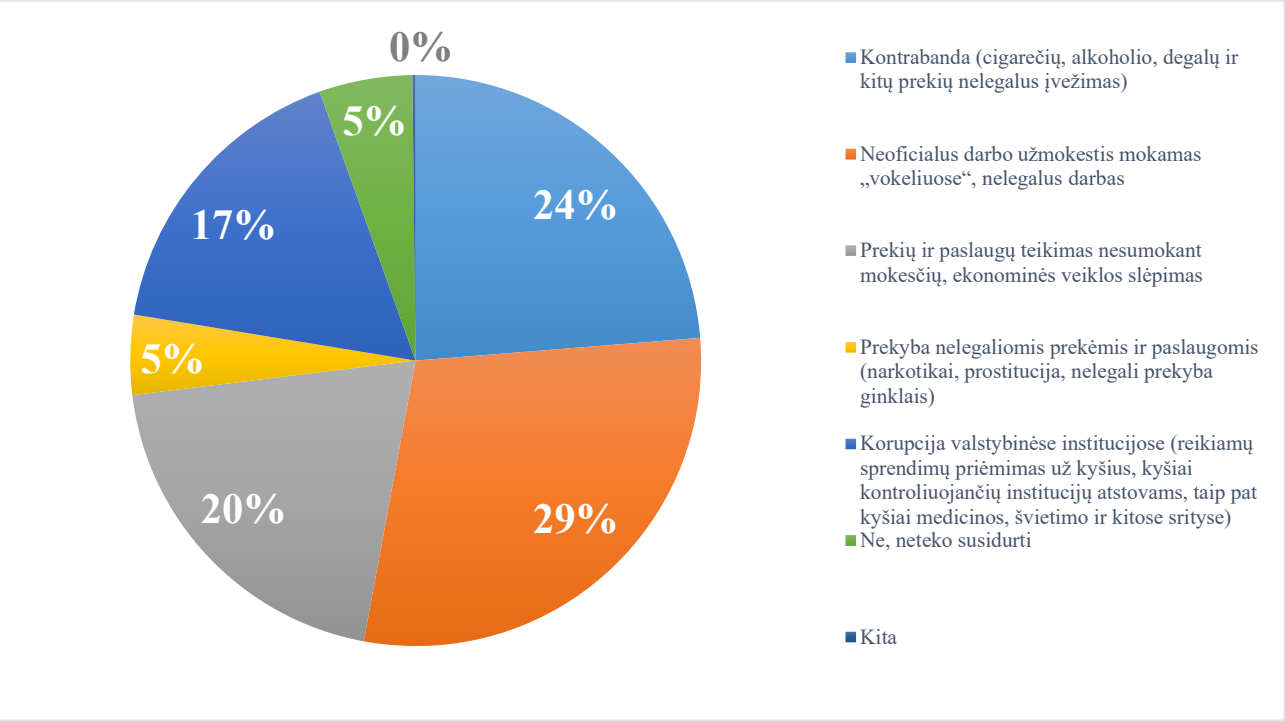
7 pav. Respondentų nuomonė apie Lietuvoje daugiausiai surenkamus mokesčius (sk.)

Apibendrinant respondentų nuomonę matyti (žr. 7 pav.), kad daugiausia respondentų (60,44 proc.) mano, kad Lietuvoje surenkama PVM. Galima daryti išvadą, jog beveik 2 trečdaliai atsakiusiųjų turi pakankamai žinių apie Lietuvos mokesčių sistemą. Kiti atsakymai pasiskirstė taip: 27,55 proc. visų respondentų nurodė, jog jų nuomone daugiausiai surenkama GPM ir tik po 0,88 proc. visų respondentų paminėjo loterijų ir azartinių lošimų bei transporto priemonių mokesčius.

Atsižvelgiant į pakankamai negatyvų Lietuvos mokesčių sistemos vertinimą, galima daryti prielaidą, kad nesurenkami mokesčiai nekuria teigiamos pridėtinės vertės vertinant pačios mokesčių sistemos efektyvumą ir gali būti įvardinami kaip viena pagrindinių silpnųjų sistemos pusių.

Atsakydami į trečią pusiau uždaro tipo anketos klausimą „Ar kažkam iš Jūsų pažįstamų rato teko susidurti su žemiau pateiktomis šešėlinės ekonomikos apraiškomis?“, respondentai galėjo žymėti kelis jiems tinkamus atsakymo variantus, įrašyti savo atsakymo variantą arba žymėti atsakymo variantą „ne, neteko susidurti“ (žr. 8 pav.)

Iš galimų šešėlinės ekonomikos apraiškų variacijų, respondentams buvo siūlyta atsakant į klausimą rinktis iš tokių variantų kaip: kontrabanda (cigarečių, alkoholio, degalų ir kitų prekių nelegalus įvežimas), neoficialus darbo užmokestis mokamas „vokeliuose“ arba nelegalus darbas, prekių ir paslaugų teikimas nesumokant mokesčių, ekonominės veiklos slėpimas, prekyba nelegaliomis prekėmis ir paslaugomis (narkotikai, prostitucija, nelegali prekyba ginklais), korupcija valstybinėse institucijose (reikiamų sprendimų priėmimas už kyšius, kyšiai kontroliuojančių institucijų atstovams, taip pat kyšiai medicinos, švietimo ir kitose srityse).



Šaltinis: sudaryta autoriaus

8 pav. Respondentų nuomonė apie šešėlinės ekonomikos apraiškas Lietuvoje (dažnumas, proc.)

5 proc. visų respondentų, atsakydami į klausimą, nurodė, jog niekada nėra susidūrę su šešėline ekonomika, kiti rinkosi iš pateiktų atsakymų variantų, dažniausiai išskirdami nelegalų darbą arba neoficialų atlyginimą (ar jo dalį) „vokeliuose“ – 29 proc. visų respondentų, kontrabandą (degalų, cigarečių, alkoholio ir kt.) – 24 proc. visų respondentų, bei prekių ir paslaugų teikimą nesumokant mokesčių – 20 proc. visų respondentų. Korupciją kaip vieną pagrindinių ydų ir šešėlinės ekonomikos apraiškų įvardino 135 respondentai. 1 respondentas (0,44 proc. visų respondentų) pateikė ir savo atsakymo variantą – jo nuomone viena iš apraiškų yra „nelegali lenkiškų prekių prekyba“.

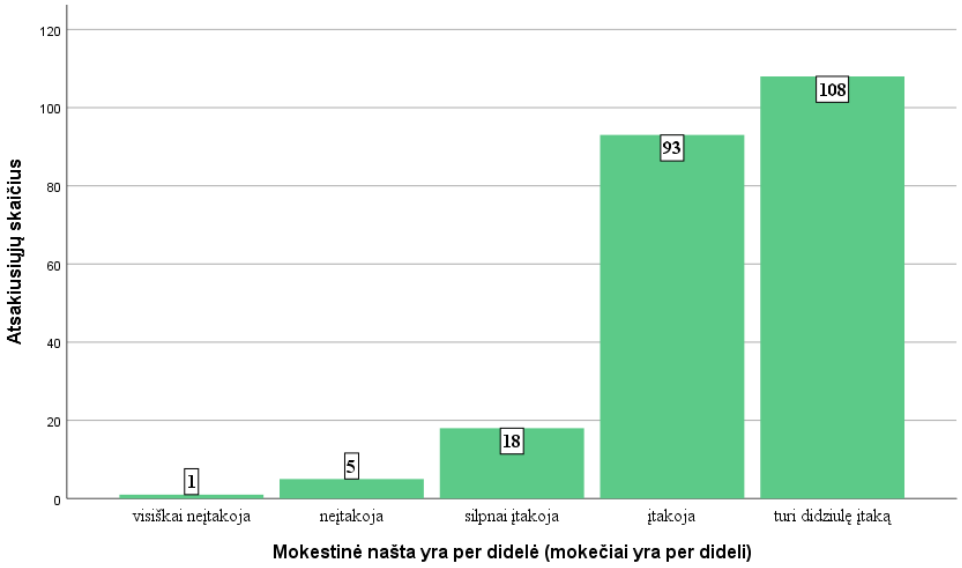
4 lentelė. Priežasčių, kurios galimai veikia mokesčių vengimą, analizė

	Visiškai neįtakoja	Ne-įtakoja	Silpnai įtakoja	Įtakoja	Turi didžiulę įtaką
Mokestinė našta yra per didelė (mokesčiai yra per dideli)	**1** (0.4%)	**5** (2.2%)	**18** (8.0%)	**93** (41.3%)	**108** (48.0%)
Sankcijos už mokesčių vengimą yra taikomos retai ir/ar yra per švelnios	**13** (5.8%)	**28** (12.4%)	**68** (30.2%)	**75** (33.3%)	**41** (18.2%)
Už surinktus mokesčius valstybė teikia nepakankamai kokybiškas paslaugas (medicina, švietimas ir t.t)	**5** (2.2%)	**13** (5.8%)	**38** (16.9%)	**89** (39.6%)	**80** (35.6%)
Nėra pasitikėjimo valdžia ir dėl to abejojama, jog surinkti mokesčiai bus panaudoti pagal paskirtį	**4** (1.8%)	**11** (4.9%)	**38** (16.9%)	**67** (29.8%)	**105** (46.7%)
Mokestinės kultūros nebuvimas (žmonėms sunku suprasti kokiu tikslu yra renkami mokesčiai)	**3** (1.3%)	**7** (3.1%)	**42** (18.7%)	**98** (43.6%)	**75** (33.3%)
Mokesčių surinkimo institucijos traktuojamos kaip „priešas“	**8** (3.6%)	**16** (7.1%)	**54** (24.0%)	**96** (42.7%)	**51** (22.7%)
Savanaudiškos paskatos, kai žmogus, vengdamas mokėti mokesčius, tikisi gauti asmeninės naudos	**5** (2.2%)	**8** (3.6%)	**30** (13.3%)	**93** (41.3%)	**89** (39.6%)

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Siekiant išskirti visapusišką visuomenės, kurią šiame kiekybiniame tyrime atstovauja 225 respondentai iš 25 Lietuvos savivaldybių, požiūrį į mokesčių sistemą, respondentų prašyta išranguoti 7 įvardintas priežastis, kurios galimai veikia mokesčių vengimą: nuo visiškai neįtakoja iki turi didžiulę įtaką. Duomenys pateikti 4 lentelėje ir diagramose 9-11 paveiksle.

Analizuojant gautus duomenis matyti, kad respondentų nuomone labiausiai iš visų įvardintų ir ranguojamų priežasčių, kurios galimai veikia mokesčių vengimą, labiausiai išskirta, kaip turinti didžiausią poveikį – mokestinė našta yra per didelė (mokesčiai yra per dideli). 48 proc. visų respondentų šią priežastį laiko pačia svarbiausiai vengiant mokėti mokesčius.

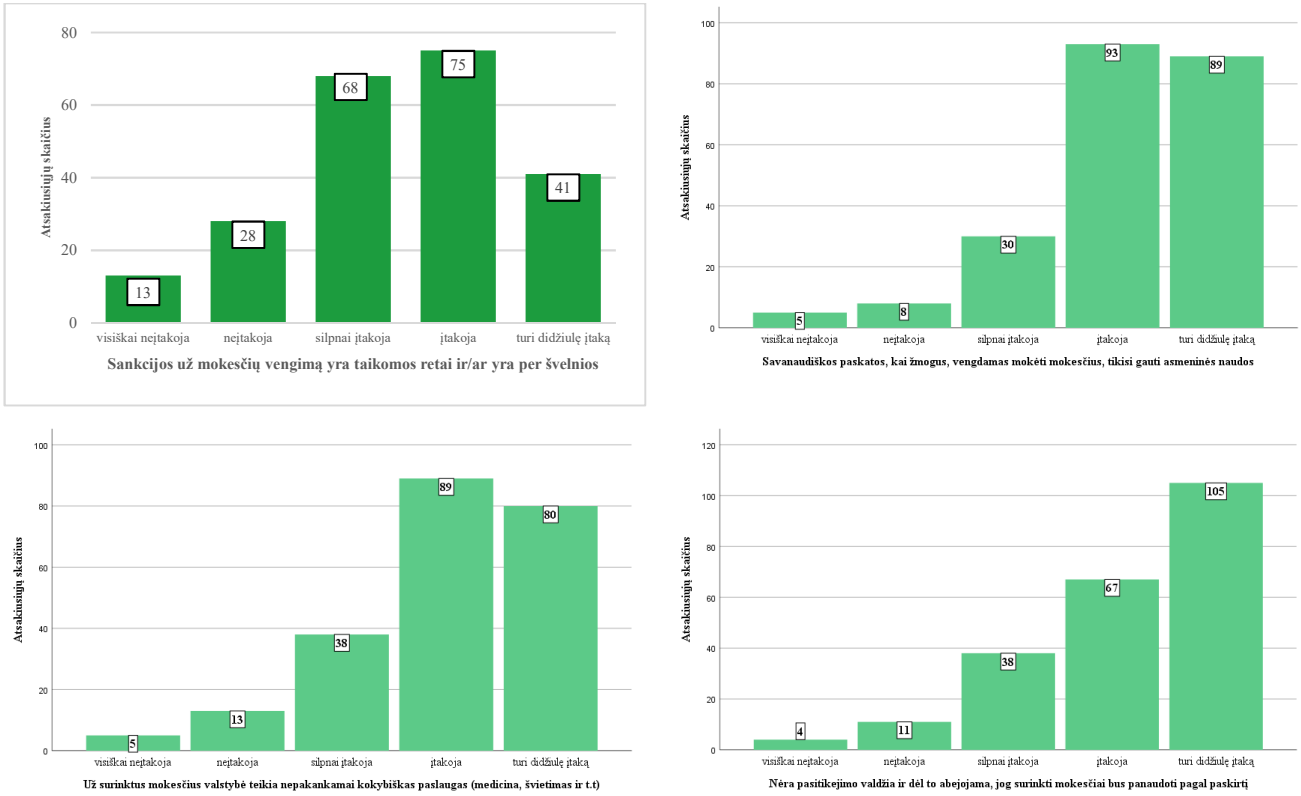


Šaltinis: sudaryta autoriaus

9 pav. Respondentų nuomonė apie mokestinės naštos poveikį mokesčių vengimui (sk.)

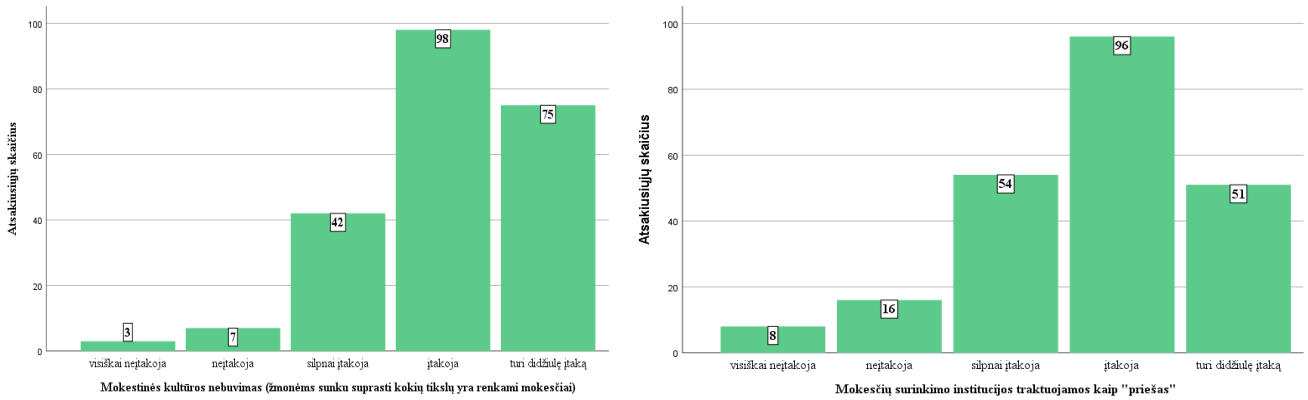
Vertinant kiekvieną priežastį atskirai, galima išskirti tendenciją, jog respondentams išskirtos ir ranguoti pateiktos priežastys jų vertintos kaip itin svarbios ir reikšmingos, nes kaip rodo duomenų analizė, visos pateiktos priežastys kaip visiškai neįtakojančios ar neįtakojančios vengimo mokėti mokesčius respondentų vertintos nuo 0,4 proc. iki maksimaliai 12,4 proc. pavieniais atvejais. Analizuojant duomenis nustatyta, jog pateiktų priežasčių svarbą ir reikšmingumą taip pat patvirtina medianos reikšmė „Įtakoja“. Priežastims „Mokestinė našta yra per didelė (mokesčiai yra per dideli)“ ir „Nėra pasitikėjimo valdžia ir dėl to abejojama, jog surinkti mokesčiai bus panaudoti pagal paskirtį“ modos reikšmė yra „Turi didžiulę įtaką“, o likusioms 5 priežastims modos reikšmė yra „Įtakoja“. Didžiausią poveikį mokesčių vengimui, be mokestinės naštos, kuri 108 respondentų nuomone yra per didelė, dar turi tai, kad nėra pasitikėjimo valdžia ir dėl to abejojama, jog surinkti mokesčiai bus panaudoti

pagal paskirtį (46,7 proc.) bei savanaudiškos paskatos, kai žmogus, vengdamas mokėti mokesčius, tikisi gauti asmeninės naudos (39,6 proc.).



Šaltinis: sudaryta autoriaus

10 pav. Priežastys, veikiančios mokesčių vengimą (sk.)



Šaltinis: sudaryta autoriaus

11 pav. Priežastys, veikiančios mokesčių vengimą (sk.)

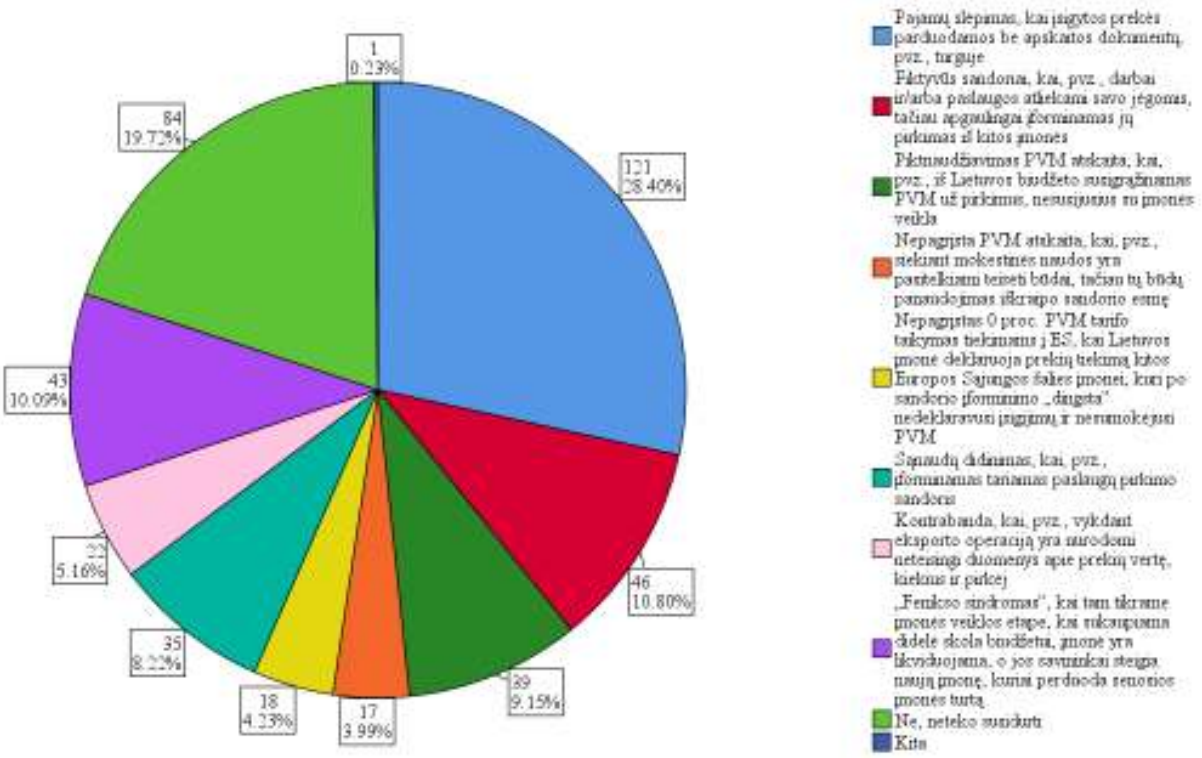
Pusiau uždaro tipo anketos klausimu „Ar kažkam iš Jūsų pažįstamų rato teko susidurti su žemiau pateiktomis PVM sukčiavimo schemomis“, respondentų buvo prašyta pažymėti kelis atsakymo variantus, jei tokios situacijos nors kartą yra buvusios jų artimoje aplinkoje, kasdienėje veikloje. Apklausoje dalyvavusiems respondentams buvo siūlyta įvertinti tokias situacijas kaip pajamų slėpimas, kai įsigytos prekės parduodamos be apskaitos dokumentų, pvz., turguje, fiktyvūs sandoriai, kai, pvz., darbai ir/arba paslaugos atliekami savo jėgomis, tačiau apgaulingai įforminamas jų pirkimas iš kitos įmonės, piktnaudžiavimas PVM atskaita, kai, pvz., iš Lietuvos biudžeto susigrąžinamas PVM už pirkimus, nesusijusius su įmonės veikla, nepagrįsta PVM atskaita, kai, pvz., siekiant mokestinės naudos yra pasitelkiami teisėti būdai, tačiau tų būdų panaudojimas iškraipo sandorio esmę, nepagrįstas 0 proc. PVM tarifo taikymas tiekimams į ES, kai Lietuvos įmonė deklaruoja prekių tiekimą kitos Europos Sąjungos šalies įmonei, kuri po sandorio įforminimo „dingsta“ nedeklaravusi įsigijimų ir nesumokėjusi PVM, sąnaudų didinimas, kai, pvz., įforminamas tariamas paslaugų pirkimo sandoris, kontrabanda, kai, pvz., vykdant eksporto operaciją yra nurodomi neteisingi duomenys apie prekių vertę, kiekius ir pirkėjus, „Fenikso sindromas“, kai tam tikrame įmonės veiklos etape, kai sukaupiama didelė skola biudžetui, įmonė yra likviduojama, o jos savininkai steigia naują įmonę, kuriai perduoda senosios įmonės turtą.

Taip pat visi 225 respondentai, dalyvaujantys apklausoje galėjo žymėti atsakymą „ne, neteko susidurti“, jei tokių situacijų jų kasdienėje veikloje ar aplinkoje nepasitaikė arba įrašyti savo atsakymo variantą. Respondentai dažniausiai rinkosi pateiktus atsakymo variantus, kas patvirtina, jog sukčiavimas ne retas atvejis kasdienėje veikloje. Vienas respondentas arba 0,23 proc. visų apklausoje dalyvavusių respondentų pažymėjęs atsakymo variantą „kita“, įrašė „nežinau“, kas iš esmės yra atitikmuo atsakymui, jog neteko susidurti. Pastarąjį atsakymo variantą žymėjo 19,72 proc. visų apklausoje dalyvavusių respondentų.

Tarp dažniausiai įvardintų PVM sukčiavimo schemų kasdienėje veikloje, respondentai įvardino pajamų slėpimą – šį atsakymo variantą rinkosi beveik trečdalis visų respondentų (28,4 proc. visų apklausoje dalyvavusių respondentų). Detalūs duomenys pateikti diagramoje 12 paveiksle.

Respondentus, savo kasdienėje aplinkoje pastebėjusius sukčiavimo schemas, buvo prašoma papildomai bent apytiksliai nurodyti sukčiavimo mąstą eurais. Savo atsakymus pateikė 85 respondentai arba 37,77 proc. visų atsakiusiųjų.

Apie 25 proc. visų papildomą atsakymą pateikusių respondentų nurodė, jog tai vyksta nuolat, ypač turguje, todėl sunku įvertinti, nežino, nesidomėjo arba negali tiksliai pasakyti sumos. Tarp įvardintų sumų dažniausiai minėtos sumos nuo 2 Eur iki 2.000.000 Eur. Vidutiniškai – 75 tūkst. Eur.



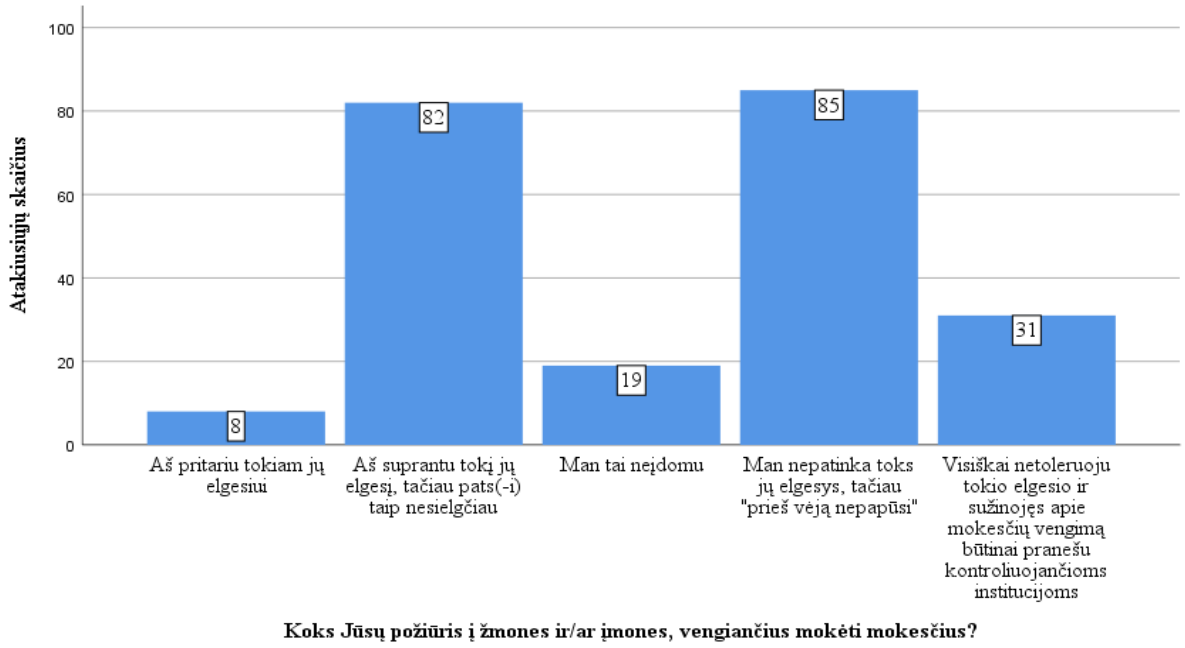
Šaltinis: sudaryta autoriaus

12 pav. Respondentų nuomonė apie PVM sukčiavimo schemas kasdienėje veikloje (sk., proc.)

Uždaro tipo anketos klausimas „Koks Jūsų požiūris į žmones ir/ar įmones, vengiančius mokėti mokesčius" respondentams pateiktas su 6 galimais atsakymų variantais, siekiant nustatyti kaip respondentai vertina fizinius ar juridinius asmenis, kurie vengia mokėti mokesčius.

Respondentai turėjo įvertinti tokias atsakymų kategorijas:

- Aš pritariu tokiam jų elgesiui;
- Aš suprantu tokį jų elgesį, tačiau pats taip nesielgčiau;
- Man tai neįdomu;
- Man nepatinka toks jų elgesys, tačiau „prieš vėją nepapūsi";
- Visiškai netoleruoju tokio elgesio ir sužinojęs apie mokesčių vengimą būtinai pranešu kontroliuojančioms institucijoms.



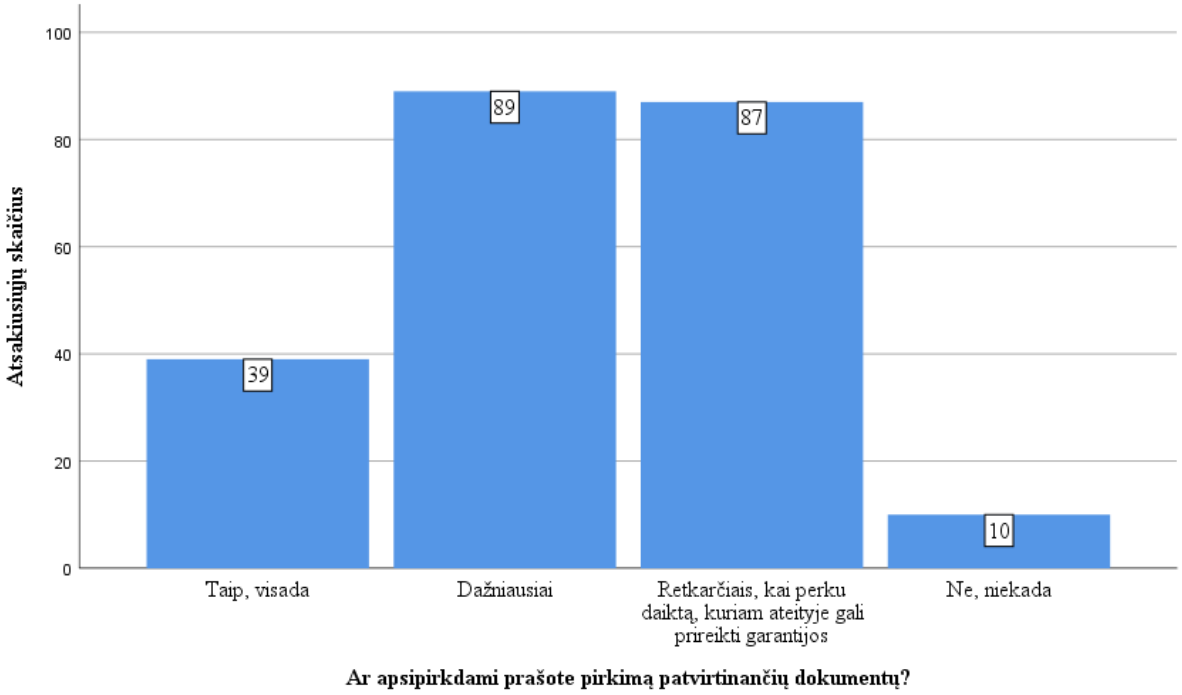
Šaltinis: sudaryta autoriaus

13 pav. Respondentų požiūris į žmones ir/ar įmones, vengiančius mokėti mokesčius (sk.)

Kaip matyti iš apibendrintų respondentų atsakymų (žr. 13 pav.), elgesys, kai fizinis ar juridinis asmuo vengia mokėti mokesčius, iš dalies yra toleruojamas, nors realiai suvokiama žala. Dažniausiai respondentai rinkosi tokius atsakymo variantus kaip „Aš suprantu tokį jų elgesį, tačiau pats taip nesielgčiau“ (36,44 proc.) bei „Man nepatinka toks jų elgesys, tačiau prieš vėją nepapūsi“ (37,77 proc.). Pažymėtina, kad tik nedidelė dalis, 13,77 proc. visų respondentų, visiškai netoleruoja tokio elgesio, o 3,55 proc. visų respondentų netgi pritaria tokiam juridinių ar fizinių asmenų elgesiui.

Uždaro tipo anketos klausimas „Ar apsipirkdami prašote pirkimą patvirtinančių dokumentų“ respondentams pateiktas su 4 galimais atsakymų variantais: taip, visada; dažniausiai; retkarčiais, kai perku daiktą, kuriam ateityje gali prireikti garantijos; ne, niekada.

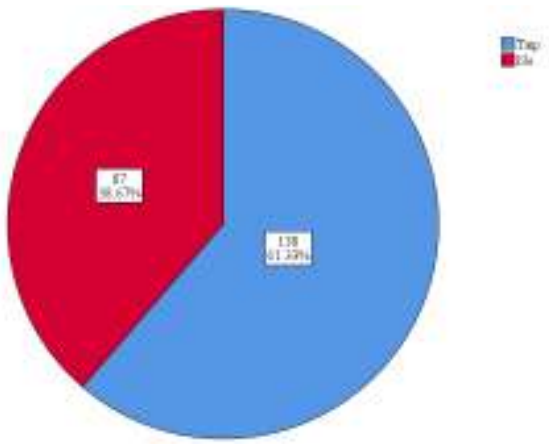
Apibendrinti respondentų atsakymai pateikti diagramoje 14 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

14 pav. Respondentų požiūris į pirkimą patvirtinančių dokumentų išdavimą (sk.)

Analizuojant respondentų atsakymus pastebėta, kad didžioji dalis respondentų nurodė, kad dažniausiai pirkimą patvirtinančio kvito prašo, ypač tuomet, kai įsigyja daiktą, kuriam ateity gali prireikti garantijos. Tokių respondentų per 78,22 proc. Jei 17,33 proc. visų respondentų visada prašo pirkimą patvirtinančio dokumento, tai apie 4,44 proc. to, kaip pažymėjo savo atsakyme, niekada nedaro.



Šaltinis: sudaryta autoriaus

15 pav. Respondentų požiūris į pirkimą patvirtinančių dokumentų išdavimą (sk., proc.)

Dar vienas klausimas, siekiant išsiaiškinti respondentų požiūrį į pirkimą patvirtinančių dokumentų išdavimą, pateiktas 225 apklausoje dalyvaujantiems respondentams. Jiems pateikta situacija: „Pavyzdžiui, Jums reikia apsikirpti. Kirpykloje Jums pasiūlo atlikti kirpimą 10 procentų pigiau nuo numatytos kainos, bet su sąlyga, jog nebus išduotas pirkimą patvirtinantis dokumentas (sąskaita, kvitas ir pan.). Ar sutiktumėte?“ ir paprašyta atsakyti pateikiant tik vieną atsakymą – taip arba ne.

Pagal pateiktus respondentų atsakymus matyti (žr. 15 pav.), kad daugiau respondentų (61,33 proc.) atsisakytų pirkimą patvirtinančio dokumento dėl 10 proc. mažesnės paslaugos kainos.

Galiausiai, respondentų prašyta pagrįsti tokį savo pasirinktą atsakymo variantą. Komentarus prie šio atviro tipo klausimo paliko apie 75 proc. visų respondentų. Jie pateikė tokius atsakymo variantus kaip „Nesu buvus kirpykloje, kurioje duotų čekį“, „Vis tiek niekada neimu čekio“, „Kuo didesnė nauda man – tuo geriau“, „Kaip vartotojui malonu mokėt pigiau“, „Nes visi mes žmonės“, „Mažos pajamos ir žemas pragyvenimo lygis, kuris net neskatina dvejoti ar tikrai verta pasinaudoti nuolaida“ ir pan.

Prieštaraujantys tiems, kurie prašytų paslaugos be kvito, teigė, kad visada ima pirkimą patvirtinantį dokumentą, nes „Nenoriu prisidėti prie šešėlinės ekonomikos“, „Netoleruoju mokesčių slėpimo/vengimo ir nenoriu prie to prisidėti“, „Nepalaikau tokio elgesio, viskas turi būti sąžiningai atlikta bei su kvitu“, „Keičiu situaciją nuo savęs“, „Esu GPM mokėtojas, to reikalauju ir iš kitų“ ir t.t.

Anketoje respondentų prašyta pateikti savo nuomonę apie priemones ir veiksmus, kurių reiktų imtis mažinant mokesčių vengimo mastus ir gerinant jų surinkimą. Apie 85 proc. visų respondentų pateikė savo atsakymo variantus – dalis jų įvardino tiksliai nežinantys ką reiktų daryti, tačiau didžioji dalis respondentų pateikė tokius atsakymo variantus, kaip: būtinas kontroliuojančių įstaigų aktyvumas, įvesti progresinius mokesčius, PVM skirtingoms prekėms diferencijavimas, mažinti esamus mokesčius, didinti baudas bei kontrolę, didinti prevencijos lygį, vykdyti švietimą mokesčių mokėjimo srityje ir žmonių sąmoningumą, didinti atlyginimus ir keisti arba tobulinti darbo užmokesčio apmokestinimo tvarką, gerinti socialinį gyvenimą, viešinti mokesčių vengiančias įmones ir asmenis, sudaryti geresnes sąlygas verslui, daugiau sukurti tokių loterijų, kurias vykdo VMI, mažinti grynųjų pinigų operacijų skaičius ir kt. Visi atsakymai pateikti priede Nr. 2.

Apibendrinant gautus apklausos duomenis, matyti, kad iš esmės 30-40 m. respondentų, daugiausia moterų, nuomone, dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vertinama labiau neigiamai nei neutraliai ar teigiamai – apklausoje dalyvavę respondentai nėra patenkinti dabartine mokesčių sistema Lietuvoje. Nors respondentų nuomone Lietuvoje daugiausia surenkama pridėtinės vertės mokesčio bei GPM, vis tik didžiąja apimtimi nesurenkami mokesčiai nekuria teigiamos pridėtinės vertės vertinant pačios mokesčių sistemos efektyvumą ir gali būti įvardinami kaip viena pagrindinių silpnųjų sistemos pusių. Kaip vieną pagrindinių ydų ir šešėlinės ekonomikos apraiškų Lietuvoje respondentai įvardino korupciją, daug dėmesio skirdami ir nelegaliam darbui arba neoficialiam atlyginimui bei kontrabandai.

Didžiausią poveikį mokesčių vengimui turi itin didelė mokestinė našta, nepasitikėjimas valdžia, skatinantis abejoti ar surinkti mokesčiai panaudojami pagal paskirtį, bei savanaudiškos paskatos, tikintis asmeninės naudos. Tarp dažniausiai įvardintų PVM sukčiavimo schemų kasdienėje veikloje, respondentai įvardino pajamų slėpimą, ypač turgavietėse, kas iš dalies yra visuomenės toleruojama, nors žala realiai suvokiama. Dalis respondentų net gi pritaria tokiems veiksmams. Didžioji dalis respondentų dėl įvairių priežasčių patys atsisakytų pirkimą patvirtinančio dokumento dėl 10 proc. mažesnės paslaugos kainos, išskyrus atvejus, kai pirkimą patvirtinantis kvitas būtų būtinas garantiniam aptarnavimui. Didžioji dalis respondentų nurodė nežinantys kokių priemonių ar veiksmų reiktų imtis siekiant mažinti mokesčių vengimo mastus ir gerinti jų surinkimą. Tarp įvardintų priemonių ir būdų, dažniausiai minėtas būtinas kontroliuojančių įstaigų aktyvumas, kontrolė ir baudų didinimas, progresiniai mokesčiai ar esamų mokesčių mažinimas, PVM diferencijavimas, švietimas mokesčių mokėjimo srityje ir žmonių sąmoningumo didinimas bei kt.

3.2. Ekspertų nuomonės apie Lietuvos dabartinę mokesčių sistemą tyrimas

Toliau yra pateikta ekspertų atsakymų į kiekvieną klausimą analizė. Išsami interviu metu gautų atsakymų suvestinė pateikta 4 priede.

1. Dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos ypatumai

Analizuojant ekspertų nuomonę apie Lietuvos mokesčių sistemą, pastebėta, jog respondentų nuomonė išsiskyrė: apie 60% ekspertų mano, jog Lietuvos mokesčių sistema yra nebloga ir tinkama (*„ES mastu Lietuvos mokesčių sistema yra nebloga. Remiantis tyrimais mokestinė našta nėra didelė – viena mažiausių ES“ [E1, 1-2]*, *„Esminės kritikos dabartinei Lietuvos mokesčių sistemai nėra, ji yra pakankamai sustyguota ir subalansuota“ [E4, 1-2], „Lietuvos mokestinę sistemą galima būtų įvertinti 7 balais iš 10“ [E5, 1]*), kiti, apie 40% – jog ji pernelyg komplikuota, nestabili ir sudėtinga *(„Bendru teisiniu požiūriu Lietuvos mokesčių sistema yra per daug sudėtinga ir nestabili (tarifų keitimas, naktinės reformos, gąsdinimai naujais mokesčiais)“ [E2, 1-2], „Lietuvos mokestinė sistema yra per daug sudėtinga ir komplikuota paprastam žmogui“ [E3, 1]*).

Pažymėdami, kad dabartinė Lietuvos mokesčių sistema išsiskiria tinkamu darbo užmokesčio apmokestinimu ir nedidele (mažėjančia) mokestine našta, ekspertai nurodė ir jos silpnąsias puses: nestabilumas, dažniausiai ekspertų nuomone atsirandantis dėl nuolat besikeičiančios valdančiųjų politinės valios, sistemos sudėtingumas (komplikuotumas), perteklinis administracinis reguliavimas, gausios lengvatos ir išimtys bei kt.

Būtent lengvatos ir išimtys akcentuotos ne vieno eksperto, atsakant į šį bei kitus interviu klausimus. Jų nuomone, viena iš didžiausių silpnybių – įstatymuose numatyta per daug įvairių lengvatų ar išimčių. Skirtingi mokestiniai režimai pagal veiklos sritis skatina piktnaudžiavimą ir sudaro galimybes mokėti skirtingus mokesčius esant tokiam pačiam pajamų dydžiui. Išvengti lengvatų ir išimčių mokestinėje teisėje ekspertų nuomone, leistų socialinės politikos ir mokesčių atskyrimas, taikomos sankcijos, švietimas ir kt.

2. Visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą

Apibendrinant respondentų atsakymus apie visuomenės požiūrį į Lietuvos mokesčių sistemą ir to poveikį mokesčių surinkimui, matyti, jog visuomenė, ekspertų nuomone, neigiamai arba pakankamai negatyviai vertina mokesčius ir tai dažniausiai susiję su menku finansiniu išprusimu, išsilavinimu ir patirtimi *(„Apskritai vyrauja neigiamas požiūris į mokesčius <...> įtakotas menko finansinio išprusimo“ [E1, 7, 9], „Vyraujantis nihilistinis visuomenės požiūris <...> Mokesčiai mokami iš baimės“ [E2, 8, 12], „Tokių dalykų kaip finansinio išprusimo, viešųjų finansų skirstymo ir biudžeto valdymo suvokimo nebuvimas trukdo gyventojui suprasti tiesioginį ryšį tarp sumokėtų mokesčių ir gėrio, kurį gauna bei kad tokios viešos gerybės, kaip švietimas ar medicina, yra finansuojami mūsų pačių“ [E4, 18-20], „Postsovietinių valstybių apklausos rodo, kad žmonės yra linkę manyti, jog mokesčių yra per daug, kad juos reikia mažinti arba jų nereikia visai. Tačiau tokia nuomonė nėra paplitusi tarp išsilavinusių žmonių, kurie turi suvokimą kaip yra finansuojamos viešosios gerybės“ [E5, 12-14]).*

3. Įtaka visuomenės nuomonei siekiant padidinti sąmoningumą mokesčių srityje

Tyrime dalyvavę ekspertai įvardijo kelis būdus ir priemones, jų nuomone prisidedančias prie visuomenės sąmoningumo mokesčių srityje didinimo. Dažniausiai jie nurodė tokius būdus kaip, kokybiškai teikiamos paslaugos, nes sąmoningumas padidėtų matant naudą iš valstybės ([E1]), efektyviai panaudojami mokesčiai. Būtinas glaudus institucijų bendradarbiavimas su piliečiais, viešumas ir informacijos sklaida, švietimas ir konkrečiai – finansinis ir mokestinis išprusimas bei kt. Nors anot kai kurių ekspertų, švietimas nebūtų aktualus ir efektyvus mažas pajamas gaunantiems asmenims *(„<...> jokia švietėjiška veikla nebus veiksminga labai mažas pajamas gaunančiam žmogui – tokie žmonės neturėtų būti VMI dėmesio centre – tokiu atveju svarbiausia, kad žmogus uždirba sau ir neprašo pašalpų“ [E5, 28-30]*).

Dalis tyrime dalyvavusių ekspertų nurodė, kad socialinė reklama būtų tinkama priemonė sąmoningumui didinti (*„Socialinė reklama ir švietimas veiktų ilgalaikėje perspektyvoje – jaunimas turėtų augti su tuo“ [E2, 23]*), tačiau kiti akcentavo priešingai, pažymėdami, jog socialinė reklama nėra veiksminga *(„O socialinės reklamos šioje srityje nebūtų veiksmingos, kadangi žmogus yra egoistas, visų*

pirma jis linkęs į trumpalaikę naudą sau, be to suaugusio žmogaus pasaulėžiūra jau yra susiformavusi ir todėl menkai koreguojama“ [E1, 19-21]).

4. Mokesčių vengėjo portretas

Kokybinio tyrimo metu kiekvieno eksperto prašyta apibūdinti mokesčių vengėją, išskiriant pagrindinius charakterinius bruožus ar savybes, kurios jų pastebėtos realioje aplinkoje.

Dalis ekspertų nurodė, kad tokio portreto nėra, nes vengėjai be galo skirtingi ir tipizavimui nepasiduodantys, nepasižymintys išskirtiniais bruožais. Kiti išskyrė keletą jų nuomone dažniausiai pasitaikančių ir mokesčių vengėjo portretui tinkančių požymių, tokių kaip menkas išsilavinimas *(„Kuo žemesnis yra asmens išsilavinimas tuo labiau jis linkęs į mokesčių vengimą“ [E1, 22]*) ar aplinka, kurioje veikia, gyvena, būna potencialus mokesčių mokėtojas *(„<...> jei žmogaus aplinkoje nuolat kvestionuojamas mokesčių mokėjimas jis pradeda galvoti taip pat“ [E1, 23-24]*). Taip pat, anot ekspertų turi poveikį ir pajamos, tačiau ir šiuo klausimu ekspertai nėra vieningi: vieni nurodo, kad svarbios ir charakteringos mažos pajamos (*„Kitas mokesčio vengėjo bruožas yra žemos pajamos“ [E1, 24]),* kiti priešingai – pakankamos *(„<...> dažniausiai tai būna verslininkas susigundęs kitų žmonių, organizuojančių mokesčių slėpimo schemas, pasiūlymais“ [E2, 28-29]).* Pažymėta ir tai, kad dalis mokesčių vengėjų gali būti įvardinami ir kaip sąmoningi mokesčių vengėjai ir kaip tai darantys dėl kompetencijos, laiko ar pan. stokos *(„Galima būtų išskirti du portretus. Pirmas – smulkus verslininkas, kuris norėtų veikti skaidriai, tačiau dėl kompetencijos, laiko ar pinigų stokos išnagrinėti milžinišką teisinės informacijos, reikalavimų, higienos normų kiekį nusivilia tokia padėtimi ir pasitraukia į „šešėlį“, ir antras – nusikaltėlis, kuris puikiai išmano mokesčių sistemą, jos landas bei niuansus ir veikia sąmoningai, siekdamas mokestinės naudos“ [E4, 28-32]).*

Taigi, analizuojant gautus duomenis matyti, kad interviu metu ekspertai išskyrė du pagrindinius mokesčių vengėjo tipus: vienas jų – išsilavinęs, turintis žinių teisės srityje ir gerai išmanantis įstatymus, todėl žinantis jų spragas ir sąmoningai vengiantis mokėti mokesčius, kitas jų – nedideles pajamas, dažnai ir menką išsilavinimą, turintis žmogus, įprastai nusikalstantis iš nežinojimo ar patirties stokos.

5. Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje

Atsakydami ir į šį interviu klausimą, ekspertai nurodė skirtingą patirtį: 20% ekspertų pažymėjo, kad asmeniškai nėra susidūrę su PVM sukčiavimu (tik su darbo užmokesčiu „vokelyje“ ar kyšininkavimu), nors pastebi, kad PVM sukčiavimo schemos sudėtingėja, kiti, apie 80%, – jog yra susidūrę su visomis įmanomomis PVM sukčiavimo schemomis arba tenka susidurti su dalimi tokių schemų ypač bylose, kuriose nagrinėjami fiktyvūs sandoriai ar vengimas tapti PVM mokėtojais, netinkamas dokumentų įforminimas bei prekių pardavimas.

6. Būdai sukčiavimo mastui pridėtinės vertės mokesčio srityje sumažinti

5 ekspertai kaip pagrindines priemones, prisidedančias prie sukčiavimo masto pridėtinės vertės mokesčio srityje mažinimo ir mokesčių surinkimo didinimo, nurodė sankcijas, PVM sumažinimą (keitimą), būtiną centralizuotai vykdomą sandorių apskaitą, kontrolę, socialinės politikos ir mokesčių atskirties formavimą (žr. 4 lentelę).

7. Gerosios praktikos pavyzdžiai kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu

Apibendrinant ekspertų išsakytas mintis apie kovą su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu, matyti, kad vienų ekspertų nuomone, gerosios praktikos pavyzdžiai, kaip I.SAF sistema ir kvitų loterija ar VMI ir FNTT įkurtas Rizikos analizės centras stiprinti PVM kontrolę, jau pritaikyti Lietuvoje (*[E1, 33]*), kitus, kaip apyvartos mokestis, įrodinėjimo teisė ar daugiašaliai patikrinimai būtų galima pritaikyti kovojant su sukčiavimu (*„JAV taikomas apyvartos mokestis, kuris priklausomai nuo valstijos sudaro 6-7%. Tokio pobūdžio mokestis eliminuoja galimybę grobti iš valstybės, nes esant PVM yra didžiuliai sukčiavimo mastai ir kova su tuo tampa didele našta valstybei“ [E2, 51-53], „Didžiojoje Britanijoje ir dalinai Latvijoje įrodinėjimo teisė yra perkelta nuo valstybės pečių ant įtariamojo. Jei per duotą laiką nepagrindžiama turtų kilmė, turtas yra konfiskuojamas. Procesas tampa žymiai lengvesnis, trumpesnis ir pigesnis, kai nereikia įrodinėti asmens kaltės“ [E3, 45-47], „<...> veiksmingi yra daugiašaliai patikrinimai, kurie leidžia atskleisti karuselinius PVM sukčiavimo atvejus“ [E4, 43-44]*). Ekspertų minėtas ir būtinas didesnis technologijų taikymas kovojant su sukčiavimu, rekomenduota Portugalijos patirtis, kai visos ūkinės operacijos vyksta „online“ bendroje sistemoje ([E5]).

3.4. Kokybinio ir kiekybinio tyrimo rezultatų apibendrinimas

Analizuojant kiekybinio ir kokybinio tyrimo metu gautus duomenis, matyti, jog dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vertinama nevienodai: dalis ekspertų ją įvardina kaip neblogą ir tinkamą, nors didžioji dalis tiek apklausoje dalyvavusių respondentų, tiek ir ekspertų Lietuvos mokesčių sistemą vertina neigiamai. Tai, kad visuomenė neigiamai vertina esamą Lietuvos mokesčių sistemą patvirtina ir ekspertų nuomonė apie sistemos vertinimą iš visuomenės pozicijų: ekspertų nuomone visuomenė neigiamai vertina mokesčių sistemą. Nesurenkami mokesčiai, dažnai politinės valios lemiamas nestabilumas, sistemos sudėtingumas ir perteklinis administracinis reguliavimas ar korupcija įvardinami ne tik kaip šešėlinės ekonomikos apraiškos, bet ir kaip silpnosios mokesčių sistemos pusės. Ypač išskiriamos įvairios lengvatos ir išimtys, skatinančios mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimą ir sudarančios galimybes mokėti ne visus mokesčius, ar tai daryti nesavalaikiai pilna apimtimi.

Didžiausią poveikį mokesčių vengimui turi savanaudiškos paskatos, tikintis asmeninės naudos, asmenų, kurie paprastai turi menką išsilavinimą, skirtingas pajamas ir dažnai sąmoningai ar dėl

kompetencijos, laiko ar pan. stokos darantys klaidas. Mokesčių vengimą skatina ir itin didelė mokestinė našta, PVM lengvatos ir išimtys, nepasitikėjimas valdžia, abejonės ar surinkti mokesčiai panaudojami pagal paskirtį. Nors didžioji dalis apklausoje dalyvavusių respondentų nurodė nežinantys kokių priemonių ar veiksmų reiktų imtis siekiant mažinti mokesčių vengimo mastus ir gerinti jų surinkimą, tačiau tarp jų negausiai įvardintų būdų bei priemonių, ir ekspertų nuomone, geriausiai tiktų švietimas mokesčių mokėjimo srityje ir žmonių sąmoningumo didinimas, kontroliuojančių įstaigų aktyvumas bei glaudus institucijų bendradarbiavimas su piliečiais. Jei respondentai akcentavo būtiną esamų mokesčių mažinimą ir progresinių mokesčių įvedimą bei baudas, tai ekspertai labiau buvo linkę siūlyti teikti kuo kokybiškesnes paslaugas ir efektyviai panaudoti mokesčius, vykdyti informacijos sklaidą. Nors siekiant gerinti PVM surinkimą, nurodė būtent sankcijas, būtiną centralizuotai vykdomą sandorių apskaitą ir kontrolę.

Tarp dažniausiai įvardintų PVM sukčiavimo schemų kasdienėje veikloje, įvardintas pajamų slėpimas. Ekspertai taip pat išskyrė fiktyvius sandorius ar vengimą tapti PVM mokėtojais, netinkamą dokumentų įforminimą bei prekių pardavimą. Kaip gerąją patirtį kovai su PVM sukčiavimu ir jo surinkimo gerinimu nurodė ir jau Lietuvoje taikomus modelius, kaip kvitų loterija bei I.SAF sistema, ir naujus – apyvartos mokestį, įrodinėjimo teisę, daugiašalius patikrinimus.

IŠVADOS

1. Atlikta mokslinės literatūros analizė atskleidė, kad ES šalyse nėra galutinai nusistovėjusi mokesčių teisės principų koncepcija, tačiau galima išskirti pagrindinius mokesčių taikymo principus, tokius kaip mokėtojų lygybė, teisingumas ir visuotinis privalomumas, apmokestinimo aiškumas, turinio viršenybė prieš formą. Nustatyta, kad mokesčiai klasifikuojami ne tik pagal keturis teisingumo požymius, bet ir pagal mokesčių mokėtojų ypatybes. PVM yra vienas pagrindinių ES mokesčių, kurio surinkimas labiausiai papildo atskirų valstybių biudžetus. PVM yra apyvartos mokestis, palankias prielaidas įvairiems PVM sukčiavimams sukuria pati šio mokesčio prigimtis, nes jį moka pirkėjas, tačiau ne tiesiogiai į biudžetą, bet prekės ar paslaugos pardavėjui, turinčiam PVM mokėtojo statusą. Identifikuotos pagrindinės PVM vengimo priežastys yra pakankamai silpnai veikianti įstatymų laikymosi priežiūros kontrolė, netinkamai vykdoma valstybės mokesčių politika ir palankus visuomenės požiūris į mokesčių mokėjimo vengimą ir šešėlinės ekonomikos didinimą. Galima teigti, kad mokesčių lygis, galimybės pasinaudoti mokesčių įstatymų „spragomis“, subjektyviai suvokiama mokestinių patikrinimų norma, bausmių už mokestinius nusikaltimus faktinio taikymo lygis veikia PVM vengimo mastą.

2. Nustatyta, kad PVM vengimas ir sukčiavimas yra vienos iš sunkiausių organizuotų grupių vykdomų nusikalstamų veikų, kurios daro tiesioginę žalą valstybės finansiniams interesams. Ypatingai ženkli žala valstybėms padaroma, vykdant PVM sukčiavimą tarptautiniu mastu, kai į nusikalstamą veiklą skirtingose ES šalyse įtraukiamos dešimtys įmonių. Įmonės, tarpusavyje sudarydamos fiktyvius sandorius, siekia vienose šalyse PVM nesumokėti, o kitose — apgaulės būdu jį susigrąžinti iš valstybių biudžetų. Kai kurie PVM sukčiavimo būdai sąlygiškai gali būti priskirti prie nesudėtingų (pajamų slėpimas, neteisėtas išlaidų didinimas, fiktyvūs sandoriai), nes jie paprastai yra išaiškinami eilinio mokesčių mokėtojo patikrinimo metu ir nepasižymi sudėtingomis schemomis. Daug sudėtingiau yra atskleist tokius sukčiavimų būdus, kaip neteisėtas PVM susigrąžinimas iš biudžeto, neteisėtas specialiųjų apskaitos dokumentų blankų naudojimas, kontrabandinių prekių realizavimas, sukčiavimas panaudojant užsienio įmones, „Fenikso“ sindromas ir įrodyti sukčiavimo faktą.

3. Ištirta, kad PVM vengimo mažinimo priemonės ES mastu nukreiptos į valstybių narių tarpusavio pasitikėjimo didinimą bei nacionalinių mokesčių administratorių ir teisėsaugos institucijų bendradarbiavimą. Tuo tarpu Lietuvoje PVM grobstymo prevencijai taikomos teisinės priemonės, kai baudžiama taikant tiek baudžiamąją, tiek administracinę atsakomybę. Taikant mokestines priemones orientuojamasi į prognozuojamą ir stabilią mokesčių aplinką bei ekonomikos augimui palankią mokesčių struktūrą. Nemažas dėmesys skiriamas pakantumo nesąžiningam mokesčių mokėtojui mažinimui.

4. Apibendrinus gautus mokesčių mokėtojų apklausos rezultatų duomenis galime daryti šias išvadas:

4.1. Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vertinama labiau neigiamai nei neutraliai ar teigiamai, t.y. apklausoje dalyvavę respondentai nėra patenkinti dabartine mokesčių sistema Lietuvoje. Respondentų nuomone, nesurenkami mokesčiai nekuria teigiamos pridėtinės vertės vertinant pačios mokesčių sistemos efektyvumą ir gali būti įvardinami kaip viena pagrindinių silpnųjų sistemos pusių;

4.2. Kaip vieną pagrindinių ydų ir šešėlinės ekonomikos apraiškų Lietuvoje respondentai įvardino korupciją, daug dėmesio skirdami ir nelegaliam darbui arba neoficialiam atlyginimui bei kontrabandai. Pasak mokesčių mokėtojų, didžiausią poveikį mokesčių vengimui turi itin didelė mokestinė našta, nepasitikėjimas valdžia, skatinantis abejoti ar surinkti mokesčiai panaudojami pagal paskirtį, bei savanaudiškos paskatos, tikintis asmeninės naudos. Tarp dažniausiai įvardintų PVM sukčiavimo schemų kasdienėje veikloje respondentai įvardino pajamų slėpimą, ypač turgavietėse, kas iš dalies yra visuomenės toleruojama, nors žala realiai suvokiama. 3,55 proc. respondentų net gi pritaria tokiems veiksmams.

4.3. Net 61,33 proc. respondentų dėl įvairių priežasčių patys atsisakytų pirkimą patvirtinančio dokumento dėl 10 proc. mažesnės paslaugos kainos, išskyrus atvejus, kai pirkimą patvirtinantis kvitas būtų būtinas garantiniam aptarnavimui. Apie 85 proc. visų respondentų pateikė savo atsakymo variantus apie priemones ir veiksmus, kurių reiktų imtis mažinant mokesčių vengimo mastus ir gerinant jų surinkimą. Didžioji dalis respondentų nurodė nežinantys, kokių priemonių ar veiksmų reiktų imtis. Tarp įvardintų priemonių ir būdų, dažniausiai minėtas būtinas kontroliuojančių įstaigų aktyvumas, kontrolė ir baudų didinimas, progresiniai mokesčiai ar esamų mokesčių mažinimas, PVM diferencijavimas, švietimas mokesčių mokėjimo srityje ir žmonių sąmoningumo didinimas bei kt.

5. Atlikus ekspertų nuomonės apie Lietuvos mokesčių sistemą, analizę galima daryti tokias išvadas:

5.1. Didesnė dalis ekspertų (60 proc.) mano, jog Lietuvos mokesčių sistema yra nebloga ir tinkama. Pažymėdami, kad dabartinė Lietuvos mokesčių sistema išsiskiria tinkamu darbo užmokesčio apmokestinimu ir nedidele (mažėjančia) mokestine našta, ekspertai nurodė ir jos silpnąsias puses: nestabilumas, dažniausiai ekspertų nuomone atsirandantis dėl nuolat besikeičiančios valdančiųjų politinės valios, sistemos sudėtingumas (komplikuotumas), perteklinis administracinis reguliavimas, gausios lengvatos ir išimtys bei kt. Visuomenė, ekspertų nuomone, neigiamai arba pakankamai negatyviai vertina mokesčius ir tai dažniausiai susiję su menku finansiniu išprusimu, išsilavinimu ir patirtimi. Tyrime dalyvavę ekspertai įvardijo tokius būdus ir priemones jų nuomone prisidedančias prie visuomenės sąmoningumo mokesčių srityje didinimo:

kokybiškai teikiamos paslaugos, efektyviai panaudojami mokesčiai. Būtinas glaudus institucijų bendradarbiavimas su piliečiais, viešumas ir informacijos sklaida, švietimas ir konkrečiai – finansinis ir mokestinis išprusimas bei kt. Dalis tyrime dalyvavusių ekspertų nurodė, kad socialinė reklama būtų tinkama priemonė sąmoningumui didinti, tačiau kiti akcentavo priešingai, pažymėdami, jog socialinė reklama nėra veiksminga. 20% ekspertų pažymėjo, kad asmeniškai nėra susidūrę su PVM sukčiavimu (tik su darbo užmokesčiu „vokelyje“ ar kyšininkavimu), nors pastebi, kad PVM sukčiavimo schemos sudėtingėja, kiti, apie 80%, – jog yra susidūrę su visomis įmanomomis PVM sukčiavimo schemomis arba tenka susidurti su dalimi tokių schemų ypač bylose, kuriose nagrinėjami fiktyvūs sandoriai ar vengimas tapti PVM mokėtojais, netinkamas dokumentų įforminimas bei prekių pardavimas;

5.2. Ekspertai išskyrė du pagrindinius mokesčių vengėjo tipus: vienas jų – išsilavinęs, turintis žinių teisės srityje ir gerai išmanantis įstatymus, todėl žinantis jų spragas ir sąmoningai vengiantis mokėti mokesčius, kitas jų – nedideles pajamas, dažnai ir menką išsilavinimą, turintis žmogus, įprastai nusikalstantis iš nežinojimo ar patirties stokos.

5.3. Tyrime dalyvavę 5 ekspertai kaip pagrindines priemones, prisidedančias prie sukčiavimo masto pridėtinės vertės mokesčio srityje mažinimo ir mokesčių surinkimo didinimo, nurodė sankcijas, PVM sumažinimą (keitimą), PVM lengvatų ir išimčių panaikinimą, būtiną centralizuotai vykdomą sandorių apskaitą, kontrolę, socialinės politikos ir mokesčių atskirties formavimą. Vienų ekspertų nuomone, gerosios praktikos pavyzdžiai, kaip I.SAF sistema ir kvitų loterija ar VMI ir FNTT įkurtas Rizikos analizės centras stiprinti PVM kontrolę, jau pritaikyti Lietuvoje, kitus, kaip apyvartos mokestis, įrodinėjimo teisė ar daugiašaliai patikrinimai būtų galima pritaikyti kovojant su sukčiavimu. Ekspertų minėtas ir būtinas didesnis technologijų taikymas kovojant su sukčiavimu, rekomenduota Portugalijos patirtis, kai visos ūkinės operacijos vyksta „online“ bendroje sistemoje.

6. Analizuojant kiekybinio ir kokybinio tyrimo metu gautus duomenis, matyti, jog dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vertinama nevienodai: dalis ekspertų ją įvardina kaip neblogą ir tinkamą, nors didžioji dalis tiek apklausoje dalyvavusių respondentų, tiek ir ekspertų Lietuvos mokesčių sistemą vertina neigiamai. Tai patvirtinta hipotezę, jog skirtingas PVM vengimo priežasčių interpretavimas tarp kontroliuojančių įstaigų atstovų bei mokesčių mokėtojų sukuria prielaidą vystyti antivengimines priemones netinkama linkme.

PASIŪLYMAI

1. Siekiant mažinti sukčiavimo mastą PVM srityje ir didinti mokesčių surinkimą siūloma atskirti socialinę politiką nuo mokesčių surinkimo. Tai leistų išvengti lengvatų ir išimčių mokestinėje teisėje, kas savo ruožtu padarytų ją aiškesne. Socialinį teisingumą siūloma vykdyti per socialinės pagalbos įrankius, tokius kaip pašalpos ir kompensacijos, pasitelkiant savivaldybes ar kitas organizacijas. Tokiu būdu išmokos būtų nukreipiamos tikslingiau nei lengvatinio PVM tarifo, taikomo visiems, surinkimas.

2. Didinti visuomenės sąmoningumą mokesčių srityje per švietimą, konkrečiai – finansinį ir mokestinį išsprūsimą, papildant mokyklinėse programose esančias disciplinas tam tikromis temomis, skirtomis moksleivių bei studentų finansiniam ir mokestiniam raštingumui didinti.

3. Būtinas glaudesnis institucijų bendradarbiavimas su piliečiais, didesnis viešumas ir informacijos sklaida. Kaip viena iš tinkamų priemonių piliečių sąmoningumui didinti galėtų būti socialinė reklama.

4. Įgyvendinant Europos Komisijos pasiūlytas priemones siūloma didinti Lietuvos institucijų, vykdančių mokestinę politiką, tarpusavio pasitikėjimą išplečiant informacijos apsikeitimo mastus, elektroninių sistemų tarpusavio sąveikos apimtis, ypatinga dėmesį skiriant duomenų perdavimui mokesčių administratoriui iš VĮ „Regitra“, VĮ „Registrų centras“ bei Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos „Sodra“.

5. Privačių interesų ir šeimos turto deklaracijas padaryti privalomas visiems LR mokesčių mokėtojams, kurios šiuo metu yra privalomos tik valstybės tarnautojams. Taip pat būtų tikslinga pildyti gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją visiems LR piliečiams, kuri šiuo metų yra privaloma tik tiems asmenims, kurie skolingi Lietuvos biudžetui. Neatitikimas tarp šių deklaracijų parodytų, kad asmuo įgijo nedeklaruotų pajamų.

LITERATŪRA

1. Aleknevičienė, V. (2005). *Finansai ir kreditas.* Vilnius: Enciklopedija.
2. Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics, 1(3-4)*, 323-338.
3. Balčaitis, G. (2012). *Lietuvos mokesčių sistemos ekonominis vertinimas.* Šiauliai: Šiaulių universitetas.
4. Balčiūnaitė, S., & Grigaitytė, A. (2010). Netiesioginių mokesčių tarifų keitimo poveikio Lietuvos biudžeto pajamoms analizė. *Ekonomikos ir vadybos aktualijos 20(4)*, 121–129.
5. Bernardi, L., & Profeta, P. (2003). *Tax Systems ant Tax Reforms in Europe.* New York: Routledge.
6. Buškevičiūtė, E., & Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema.* Kaunas: Technologija.
7. Buškevičiūtė, E. (2006). *Viešieji finansai.* Kaunas: Technologija.
8. Chen, K.-P., & Chu, C. (2005). Internal control versus external manipulation: a model of corporate income tax evasion. *The RAND Journal of Economics, 36(1)*, 151–164.
9. Dikčius, V. (2011). *Anketos sudarymo principai.* Vilnius: Vilniaus Universitetas.
10. Dikovič, O., & Karpučkienė, V. (2019). *Mokesčių nemokėjimo problema.* Elibrary.lt: http://elibrary.lt/resursai/DB/StatistikosDep/LEA/2005_01/LEA_2005_01_L087-091.pdf
11. Eisenhardt, K. (1989). *Agency Theory: An Assessment and Review.* NY: Academy of Management.
12. Eugenija, B. (2006). *Viešieji finansai.* Kaunas: Technologija.
13. Europos Komisija. (2017 m. Lapkričio 30 d.). *Komisija siūlo naujų kovos su sukčiavimu PVM priemonių*. Europos komisjos atstovybė Lietuvoje: https://ec.europa.eu/lithuania/new%20tools%20to%20combat%20VAT%20fraud_lt
14. Fedosiuk, O. (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija, 4(122)*, 169-187.
15. Fedosiuk, O. (2014). *Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
16. Gaižauskaitė, I., & Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: apklausa.* Vilnius: MRU.
17. Genys, N. (2016). *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį.* Vilnius: Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija.
18. Gineitienė, Z. (2005). *Verslo kūrimas ir valdymas.* Vilnius: Rosma.
19. Juozupaitis, O., & Jasaitis, O. (2011). Mokesčių politikos tobulinimas, skatinant verslo plėtrą mažai urbanizuotose vietovėse: Tauragės rajono atvejis. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos, 4(24)*, 113-126.

20. Kardelis, K. (2016). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai.* Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras.

21. Kindsfaterienė K., & Lukaševičius, K. (2008). The Impact of the Tax System on Business Environment. *Engineering Economics, 57(2)*, 70-77.

22. Kuncevičius, G., & Kosmačaitė, V. (2007). Mokesčių vengimo reiškinio analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija, 6(96)*. 78-84.

23. Lenartova, G. (2011). *Tax Harmonization in European Union.* Academia: http://spek.hu/anyagok/Gizela_Lenartova_Tax_harmonization_in_the_EU.pdf

24. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2018). *Dėl mokesčių ir šešėlinės ekonomikos mažinimo priemonių*. Lietuvos Respublikos finansų ministerija: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/%C5%BDiniasklaida/Konsultacinis_MPD_04_17_final.pdf.

25. Lietuvos Respublikos Seimas. (2002). *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751.* TAR: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5.

26. Lietuvos Respublikos Seimas. (2004). *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112.* TAR: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485

27. Lietuvos Respublikos Seimas. (2015). *Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas.* TAR: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/4ebe66c0262311e5bf92d6af3f6a2e8b/asr.

28. Lietuvos Respublikos Seimas. (2002). *Pridėtinės vertės mokestis.* VMI: https://www.vmi.lt/cms/pridetines-vertes-mokestis.

29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas. (2011). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)*. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas: https://lvat.teismas.lt/data/public/uploads/2018/01/21_apibendrinimas.pdf

30. Mackevičius, J. (2012). Apgaulių medžio šakos ir jų augimo sąlygos. *Apskaitos ir finanasų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos, 8*, 142-147.

31. Medelienė, A. (2012). Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus. *Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*. Vilnius: Vilniaus universiteto teisės fakulteto Alumni draugija.

32. Medelienė, A., & Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė.* Vilnius: Registrų centras.

33. Mockevičiūtė, E. (2017). *Socialinio verslo apmokestinimo ypatumų Lietuvoje tyrimas* (baigiamasis magistro darbas). Vilnius: Vilniaus Gedimono technikos universitetas.

34. Naraškevičiūtė, V., & Lakštutienė, A. (2007). *Valstybės finansai.* Kaunas: Technologija.

35. Paulauskas, A. (2006). *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos* (daktaro disertacija). Vilnius: Vilniaus universitetas

36. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas, 15*, 27-41.

37. Pestieau, P., & Possen, U. (1991). Tax evasion and occupational choice. *Journal of Public Economics, 45(1)*, 107-125.

38. Puzinskaitė, E., & Klišauskas, R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. *Jurisprudencija, 19(2)*, 675–695.

39. Puzinskaitė, E. (2013). Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*, *20(4)*, 1409-1426.

40. Roth, J. A., Scholz, J. T., & Witte, A. D. (2016). *Taxpayer Compliance, Volume 1 An Agenda for Research.* Philadelphia: Universaity of Pennsilvania Press.

41. Ruškytė, D., Rutkauskas, A. V., & Navickas, V. (2012). Mokesčių sistemos sandara ir jos efektyvumas. *Ekonomikos ir verslo socialiniai aspektai. Mokslinių straipsnių rinkinys, IX,* 31-77.

42. Rutkauskas, V., & Ivaškaitė-Tamošiūnė, V. (2015). Vengimas mokėti mokesčius ir jo vertinimas Baltijos šalyse. *Pinigų studijos*, 74-87.

43. Šidlauskas, A. (2012). Efektyvus mokesčių planavimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, Nr. 24(696)*.

44. Spinter tyrimai. (2012). *Mokesčių mokėtojų sąmoningumo ir šešėlonės ekonomikos lygio veertinimo tyrimas.* Vilnius: Sprinter tyrimai.

45. Spinter research. (2017). *Mokesčių mokėtojų sąmoningumo ir šešėlonės ekonomikos lygio veertinimo tyrimas.* VMI: http://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/Mokes%C4%8Di%C5%B3%20mok%C4%97toj%C5%B3%20s%C4%85moningumo+ir+%C5%A1e%C5%A1%C4%97lin%C4%97s+ekonomikos+lygio+vertinimo+tyrimas/9b60fd94-9a6f-4d4a-90fd-935d50bd03e3

46. Mokestinių ginčų komisija. (2005). *Sprendimas Nr. S-202-(7-143/2005)*.

47. Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model. *Journal of Public Economics, 2(4)*, 339-346.

48. Stačiokas, R., & Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika.* Kaunas: Technologija.

49. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mkslų tyrimų metodologija.* Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.

50. Valančius, V. (2004). *Viešasis administravimas ir privatūs asmenys.* Vilnius: Justitia.

51. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2018). *STOP „šešėliui"*. VMI: http://www.vmi.lt/cms/stop-seseliui.

52. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2019). *Duomenys apie FA pagal savivaldybes ir tipus.* VMI: http://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9340503/Duomenys+apie+FA+pagal+savivaldybes+ir+tipus%3B%202018+m/d6bfcc55-8696-4b37-886c-533876adb068.

53. Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (2019). *Informacija apie mokesčių mokėtojus / PVM mokėtojus*. Paimta 2019 m. kovo 22 d. iš VMI: https://www.vmi.lt/cms/informacija-apie-mokesciu-moketojus?accessibility=true

54. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2019). *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga.* VMI: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/NB_apzvalga_2019-02/df276f85-9e85-46b2-993d-f6afc6e7b3af

55. Vasiliauskas, V. (2005). Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba). *Apskaitos ir mokesčių apžalga, 5,* 28-31.

56. Vilčinskas, A. (2008). *Mokesčių vengimas* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Vilniaus universitetas.

57. Тищенко, А.Н., & Енина-Березовская, А.А. Основные причины уклонения от уплаты налогов. *Вестник, УрФУ. Серия экономика и управление, 4,* 119-125.

Kasiulynė A. (2019). *PVM vengimo priežasčių vertinimas Lietuvoje.* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe įvertintos PVM vengimo priežastys Lietuvoje. Taikant palyginamąją ir sisteminę literatūros apžvagą, kurioje didžiausias dėmesys skiriamas mokesčių vengimo sričiai bei PVM vengimą skatinančių ir stabdančių veiksnių analizę, išanalizuoti PVM vengimo teoriniai aspektai. Remiantis parengta PVM mokėtojų vengimo priežasčių vertinimo metodologija ir pritaikius kiekybinį anketinės apklausos, kokybinį ekspertų apklausos (interviu) bei lyginamąjį metodus empiriškai įvertintos Lietuvos PVM mokėtojų vengimo priežastys mokesčių mokėtojų ir kontroliuojančių institucijų požiūriais. Pirmame darbo skyriuje nagrinėjami apmokestinimo teisinis reglamentavimas ir principai, mokesčių tipai, rūšys, klasifikavimas bei vengimo teoriniai aspektai ir priežastys. Antras darbo skyrius yra skirtas metodologijai parengti: jame pateikiami empirinio tyrimo instrumentai bei mokesčių mokėtojų ir ekspertų grupių formavimo principai. Trečiame skyriuje aptariami atliktų tyrimų rezultatai bei pateikiama visuomenės bei kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrio į mokesčių vengimą panašumai ir skirtumai. Darbo pabaigoje yra pateikiamos išvados bei pasiūlymai sukčiavimo mastui PVM srityje mažinti ir mokesčių surinkimui didinti.

Pagrindiniai žodžiai: PVM vengimas, PVM sukčiavimas, PVM vengimo priežastys, požiūris į PVM vengimą.

Kasiulynė A. (2019). Assessment of reasons for VAT evasion in Lithuania. (Master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

ANNOTATION

The Master's thesis assesses the reasons for VAT evasion in Lithuania. Applying comparative and systematic review of the literature, focusing on the area of tax evasion and analysis of factors that encourages and prevents VAT evasion, theoretical aspects of VAT evasion were analyzed. Basing on the prepared methodology for assessing the causes of VAT evasion and applying quantitative questionnaires, qualitative expert interviews and comparative methods, the reasons of VAT evasion of Lithuanian payers from the point of view of taxpayers and controlling institutions have been empirically evaluated. In the first chapter the legal regulation and principles of taxation, types of taxes, their classification and theoretical aspects and reasons of evasion were studied. The second chapter is devoted to develop methodology: it presents the instruments of empirical research and the principles of formation of taxpayers and experts groups. The third chapter discusses the results of the research and presents the similarities and differences of attitudes towards tax evasion by representatives of the public and controlling institutions. At the end of the Master's thesis, there are made conclusions and proposals how to reduce VAT fraud and increase tax collection.

Keywords: VAT evasion, VAT fraud, causes of VAT evasion, approach to VAT avoidance

Kasiulynė A. (2019). *PVM vengimo priežasčių vertinimas Lietuvoje.* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas

SANTRAUKA

Šis tyrimas, kuriuo siekiama atskleisti, kas lemia vengimą mokėti PVM ir mokesčius bendrai bei kas padeda užtikrinti sutarties tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės laikymąsi, yra aktualus tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriais. PVM vengimas yra ganėtinai plačiai nagrinėjama tema, tačiau valstybinių institucijų ataskaitos šia tema yra pasenusios, o moksliniai veikalai PVM vengimo tema dažniausiai apima teisinės bazės analizę, neatliekant jokių empirinių tyrimų ar mokesčių mokėtojų moralei įtaką darančių veiksnių tyrimus ES lygmeniu. Kadangi šiuo metu yra pastebimas informacijos trūkumas apie PVM vengimo prielaidas ir mastus bei siekiant numatyti kovos su PVM vengimu ateities viziją, buvo iškelta pagrindinė tyrimo problema – kaip mokesčių mokėtojų elgesys veikia PVM surinkimą ir kokios tokio elgesio išorinės ir vidinės priežastys. Šio tyrimo objektas - PVM vengimo priežastys Lietuvoje. Tyrimo tikslas yra įvertinus PVM vengimo priežastis Lietuvoje suformuoti PVM surinkimą skatinančias priemones. Šiam tikslui pasiekti tyrime buvo iškelti tokie uždaviniai: išanalizuoti PVM vengimo teorinius aspektus, didžiausią dėmesį skiriant mokesčių vengimo sričiai bei PVM vengimą skatinančių ir stabdančių veiksnių analizei; parengti PVM mokėtojų vengimo priežasčių vertinimo metodologiją; empiriškai įvertinti Lietuvos PVM mokėtojų vengimo priežastis mokesčių mokėtojų ir kontroliuojančių institucijų požiūriais. Tyrimo metodika: palyginamoji ir sisteminė literatūros apžvalga, kiekybinis anketinės apklausos, kokybinis ekspertų apklausos (interviu), lyginamasis metodai.

Empirinio tyrimo metu buvo iškelta hipotezė, jog skirtingas PVM vengimo priežasčių interpretavimas tarp kontroliuojančių įstaigų atstovų bei mokesčių mokėtojų sukuria prielaidą vystyti antivengimines priemones netinkama linkme. Atlikus mokesčių mokėtojų apklausą, ekspertinį kontroliuojančių įstaigų atstovų vertinimą ir atlikus ekspertinio vertinimo ir anketavimo rezultatų lyginamąją analizę, buvo patvirtinta ši hipotezė. Buvo nustatyta, jog dabartinė Lietuvos mokesčių sistema vertinama nevienodai: dalis ekspertų ją įvardina kaip neblogą ir tinkamą, nors didžioji dalis tiek apklausoje dalyvavusių respondentų, tiek ir ekspertų Lietuvos mokesčių sistemą vertina neigiamai. Skirtingas PVM vengimo priežasčių interpretavimas tarp kontroliuojančių įstaigų atstovų bei mokesčių mokėtojų sukuria prielaidą vystyti antivengimines priemones netinkama linkme.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai dėl sukčiavimo masto PVM srityje mažinimo ir mokesčių surinkimo didinimo.

Kasiulynė A. (2019). Assessment of reasons for VAT evasion in Lithuania. (Master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

This study, that aims to identify what leads to evasion of VAT and taxation in general, and what helps to ensure compliance between the taxpayer and the state, is relevant both from a theoretical and a practical point of view. VAT evasion is a fairly broad topic, but government reports on this issue are outdated, and research on VAT evasion often involves an analysis of the legal framework without conducting neither any empirical research, nor research into the factors that influence taxpayers' moral at EU level. Since there is currently a lack of information on the preconditions and scope of VAT evasion and in order to anticipate the future vision of combating VAT evasion, the main problem of this study has been raised: how does taxpayers' behavior affect VAT collection and what are the external and internal causes of such behavior? The object of this research is the reasons for VAT evasion in Lithuania. The aim of the study is to evaluate the reasons for VAT evasion in Lithuania. To achieve this goal, the study set the following tasks: to analyze the theoretical aspects of VAT evasion, focusing on the area of tax evasion and analysis of factors that encourages and prevents VAT evasion; to develop a methodology for assessing the causes of VAT evasion; to empirically assess the reasons for avoiding Lithuanian VAT payers from the point of view of taxpayers and controlling institutions. Research methodology: comparative and systematic review of the literature, quantitative questionnaires, qualitative expert interviews, comparative methods.

In the empirical study, it was hypothesized that a different interpretation of the reasons for VAT evasion between the representatives of the controlling institutions and the taxpayers creates a precondition for the development of anti-circumvention measures in the wrong direction. This hypothesis was confirmed after a taxpayer’s survey, an assessment of experts of the controlling institutions and a comparative analysis of the results of the expert evaluation and the questionnaire. It was found that the current tax system of Lithuania was assessed differently: part of the experts named it as good and appropriate, although most of the respondents and survey experts rated the Lithuanian tax system negatively. The study also identified key measures that contributes the reduce VAT fraud and increase tax collection: the activity of controlling institutions, sanctions, VAT reductions (or modifications) or differentiations, abolition of VAT exemptions, centralized accounting of transactions, controls, social policy and tax segregation, tax education and increasing awareness of the public.

At the end of the master's thesis, there are made conclusions and proposals how to reduce VAT fraud and increase tax collection.

PRIEDAI

1 Priedas. Mokesčių mokėtojų anketa

Sveiki, esu Ala Kasiulynė, Mykolo Romerio universiteto Finansų valdymo magistro studijų 6 kurso studentė. Šiuo metu rengiu magistro baigiamąjį darbą, skirtą įvertinti visuomenės ir kontroliuojančių įstaigų atstovų požiūrių skirtumus į mokesčių vengimą ir to įtaką vieno esminio mokesčio surinkimui. Maloniai kviečiu Jus dalyvauti šiame tyrime, kadangi kiekvienas atsakymas yra labai vertingas. Apklausa yra anoniminė, pateikti atsakymai bus naudojami tik apibendrintai mokslinio darbo tikslais. Jeigu Jus domins tyrimo rezultatai, galite kreiptis el. paštu ala.kasiulyne@gmail.com.

Ar esate patenkinti Lietuvos dabartine mokesčių sistema?

- Labai patenkintas;
- Patenkintas;
- Labiau taip, negu ne;
- Labiau ne, negu taip;
- Nepatenkintas;
- Labai nepatenkintas;
- Man neįdomu.

Jūsų nuomone, kokio mokesčio daugiausiai yra surenkama Lietuvoje?

- Gyventojų pajamų mokestis (GPM);
- Pelno mokestis;
- Pridėtinės vertės mokestis (PVM);
- Akcizai;
- Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą;
- Loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- Transporto priemonių mokesčiai.

Ar kažkam iš Jūsų pažįstamų rato teko susidurti su žemiau pateiktomis šešėlinės ekonomikos apraiškomis? (Galima žymėti keletą variantų)

- Kontrabanda (cigarečių, alkoholio, degalų ir kitų prekių nelegalus įvežimas);
- Neoficialus darbo užmokestis mokamas „vokeliuose“, nelegalus darbas;
- Prekių ir paslaugų teikimas nesumokant mokesčių, ekonominės veiklos slėpimas;
- Prekyba nelegaliomis prekėmis ir paslaugomis (narkotikai, prostitucija, nelegali prekyba ginklais);
- Korupcija valstybinėse institucijose (reikiamų sprendimų priėmimas už kyšius, kyšiai kontroliuojančių institucijų atstovams, taip pat kyšiai medicinos, švietimo ir kitose srityse);
- Ne, neteko susidurti;
- Kita _____.

Įvertinkite kaip žemiau įvardintos priežastys, Jūsų nuomone, įtakoja vengimą mokėti mokesčius?

	Visiškai neįtakoja	Ne-įtakoja	Silpnai įtakoja	Įtakoja	Turi didžiulę įtaką
Mokestinė našta yra per didelė (mokesčiai yra per dideli);					
Sankcijos už mokesčių vengimą yra taikomos retai ir/ar yra per švelnios;					
Už surinktus mokesčius valstybė teikia nepakankamai kokybiškas paslaugas (medicina, švietimas ir t.t);					
Nėra pasitikėjimo valdžia ir dėl to abejojama, jog surinkti mokesčiai bus panaudoti pagal paskirtį;					
Mokestinės kultūros nebuvimas (žmonėms sunku suprasti kokiu tikslu yra renkami mokesčiai);					
Mokesčių surinkimo institucijos traktuojamos kaip „priešas“;					
Savanaudiškos paskatos, kai žmogus, vengdamas mokėti mokesčius, tikisi gauti asmeninės naudos.					

Ar kažkam iš Jūsų pažįstamų rato teko susidurti su žemiau pateiktomis PVM sukčiavimo schemomis? (Galima žymėti keletą variantų)

- Pajamų slėpimas, kai įsigytos prekės parduodamos be apskaitos dokumentų, pvz., turguje;
- Fiktyvūs sandoriai, kai, pvz., darbai ir/arba paslaugos atliekami savo jėgomis, tačiau apgaulingai įforminamas jų pirkimas iš kitos įmonės;
- Piktnaudžiavimas PVM atskaita, kai, pvz., iš Lietuvos biudžeto susigrąžinamas PVM už pirkimus, nesusijusius su įmonės veikla;
- Nepagrįsta PVM atskaita, kai, pvz., siekiant mokestinės naudos yra pasitelkiami teisėti būdai, tačiau tų būdų panaudojimas iškraipo sandorio esmę;
- Nepagrįstas 0 proc. PVM tarifo taikymas tiekimams į ES, kai Lietuvos įmonė deklaruoja prekių tiekimą kitos Europos Sąjungos šalies įmonei, kuri po sandorio įforminimo „dingsta“ nedeklaravusi įsigijimų ir nesumokėjusi PVM;
- Sąnaudų didinimas, kai, pvz., įforminamas tariamas paslaugų pirkimo sandoris;
- Kontrabanda, kai, pvz., vykdant eksporto operaciją yra nurodomi neteisingi duomenys apie prekių vertę, kiekius ir pirkėjus;
- „Fenikso sindromas“, kai tam tikrame įmonės veiklos etape, kai sukaupiama didelė skola biudžetui, įmonė yra likviduojama, o jos savininkai steigia naują įmonę, kuriai perduoda senosios įmonės turtą;
- Ne, neteko susidurti;
- Kita _____.

Jeigu į prieš tai esantį klausimą atsakėte teigiamai, nurodykite koks apytiksliai, Jūsų manymu, buvo sukčiavimo mąstas eurais.

_____.

Koks Jūsų požiūris į žmones ir/ar įmones, vengiančius mokėti mokesčius?

- Aš pritariu tokiam jų elgesiui;
- Aš suprantu tokį jų elgesį, tačiau pats taip nesielgčiau;
- Man tai neįdomu;
- Man nepatinka toks jų elgesys, tačiau „prieš vėją nepapūsi“;
- Visiškai netoleruoju tokio elgesio ir sužinojęs apie mokesčių vengimą būtinai pranešu kontroliuojančioms institucijoms.

Ar apsipirkdami prašote pirkimą patvirtinančių dokumentų?

- Taip, visada;
- Dažniausiai;
- Retkarčiais, kai perku daiktą, kuriam ateityje gali prireikti garantijos;
- Ne, niekada.

Pavyzdžiui, Jums reikia apsikirpti. Kirpykloje Jums pasiūlo atlikti kirpimą 10 procentų pigiau nuo numatytos kainos, bet su sąlyga, jog nebus išduotas pirkimą patvirtinantis dokumentas (sąskaita, kvitas ir pan.). Ar sutiktumėte?

- Taip;
- Ne.

Pagrįskite Jūsų ankstesnį atsakymą:

_____.

Jūsų nuomone, kokių reikėtų imtis veiksmų siekiant sumažinti pridėtinės vertės mokesčio vengimo atvejų ir/ar pagerinti šio mokesčio surinkimą?

_____.

Jūsų lytis?

- Vyras;
- Moteris.

Jūsų amžius?

- Iki 17 m.;
- 18-29 m.;
- 30-40 m.;
- 41-64 m.;
- 65 m. ir daugiau.

Jūsų aukščiausias įgytas išsilavinimas?

- Vidurinis;
- Profesinis;
- Kolegijos bakalauras;
- Universitetinis bakalauras;
- Magistro;
- Mokslų daktaro.

Jūsų socialinė padėtis?

- Moksleivis;
- Studentas;
- Dirbantis asmuo;
- Bedarbis;
- Pensininkas.

Jūsų mėnesio pajamos „į rankas“?

- Iki 200 eurų;
- Nuo 201 iki 500 eurų;
- Nuo 501 iki 800 eurų;
- Nuo 801 iki 1000 eurų;
- Nuo 1001 iki 1500 eurų;
- Nuo 1501 eurų iki 2000 eurų;
- Virš 2001 euro.

Jūs dirbate:

- Viešajame sektoriuje (valstybės ar savivaldybės biudžetinė įstaiga)
- Privačiame sektoriuje (verslo organizacija ar privatus verslas);
- Nedirbu.

Šiuo metu gyvenate:

- Akmenės r. sav.
- Alytaus m. sav.
- Alytaus r. sav.
- Anykščių r. sav.
- Birštono sav.
- Biržų r. sav.
- Druskininkų sav.
- Elektrėnų sav.
- Ignalinos r. sav.
- Jonavos r. sav.
- Joniškio r. sav.
- Jurbarko r. sav.
- Kaišiadorių r. sav.
- Kalvarijos sav.
- Kauno m. sav.
- Kauno r. sav.
- Kazlų Rūdos sav.
- Kėdainių r. sav.
- Kelmės r. sav.
- Klaipėdos m. sav.
- Klaipėdos r. sav.
- Kretingos r. sav.
- Kupiškio r. sav.
- Lazdijų r. sav.
- Marijampolės r. sav.
- Marijampolės sav.
- Mažeikių r. sav.
- Molėtų r. sav.
- Neringos sav.
- Pagėgių sav.
- Pakruojo r. sav.
- Palangos m. sav.
- Panevėžio m. sav.
- Panevėžio r. sav.
- Pasvalio r. sav.
- Plungės r. sav.
- Prienų r. sav.
- Radviliškio r. sav.
- Raseinių r. sav.
- Rietavo sav.
- Rokiškio r. sav.
- Skuodo r. sav.
- Šakių r. sav.
- Šalčininkų r. sav.
- Šiaulių m. sav.
- Šiaulių r. sav.
- Šilalės r. sav.
- Šilutės r. sav.
- Širvintų r. sav.
- Švenčionių r. sav.
- Tauragės r. sav.
- Telšių r. sav.
- Trakų r. sav.
- Ukmergės r. sav.
- Utenos r. sav.
- Varėnos r. sav.
- Vilkaviškio r. sav.
- Vilniaus m. sav.
- Vilniaus r. sav.
- Visagino sav.
- Zarasų r. sav.

2 Priedas. Atsakymai į anketos klausimą „Jūsų nuomone, kokių reikėtų imtis veiksmų siekiant sumažinti pridėtinės vertės mokesčio vengimo atvejų ir/ar pagerinti šio mokesčio surinkimą?“

Jūsų nuomone, kokių reikėtų imtis veiksmų siekiant sumažinti pridėtinės vertės mokesčio vengimo atvejų ir/ar pagerinti šio mokesčio surinkimą?	Atsakiusiųjų skaičius
.	1
-	10
?	1
? Neznau ?	1
.	2
..	2
**	1
Aktyviau ir optimaliau tikrinti verslo imones.	1
apskritai mazinti mokescius ir didinti darbo atlyginimus	1
As nesu eksperte, taciau teko susidurti su Islandijos mokesciu progresine sistema ir ji pasirode labai logiska. Manau labiausiai kencia smulku versla turintys asmenys, pvz, turintys ta vadinama patenta. Jei tai tik pradzia, tai visas pelnas nukeliauja mok	1
Be nuomones	1
Bet kokiu.	1
Darbo uzmokescio apmokestinima reiktu keisti, tokiu budu zmones gautu nuo darbo uzmokescio didesne suma ir neieskotu keliu nusipirkti prekiu be pridetines vertes mokescio.	1
Daugiau kontoles rezikonguose verslo sakose (viesasis maitinimas, mazmenine prekyba).	1
Daugiau kontroles	1
Daugiau kontroles imonese, daznesni patikrinimai.	1
daugiau pasakoti,kam renkami mokesciai, kaip jie panaudojami, pasakoti, kaip veikia visa mokestine sistema Lietuvoje. ir tai daryti daug ir placiai: tiek vaikams darzelyje, mokykloje, tiek per tv suaugusiems,kaip ataskaitu forma ir t.t.	1
Daugiau sekti imones	1
Daugiau sukurti tokiu loteriju, kurias vykdo VMI, kad visi pardavejai, neprasomi, teiktu mokejimo kvitus, cekius	1
Daugiau visuomenes svietimo ir prevencijos	1
Dideles ir, svarbiausia, neisvengiamos bausmes uz mokesciu vengima ar kitus finansinius nusikaltimus. Taip pat bendras samoningumo kelimas, kam reikalingi mokesciai.	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Didinti "nebaudziamuma", koncentruotis i dideliu imoniu mokesciu mokejima (pries tai panaikinus korupcijos galimybes), lengvinti mokestine nasta gyventojams, mazoms imonems	1
Didinti baudas	1
Didinti darbo uzmokesti	1
Didinti kontrole. Mazinti mokescius.	1
Didinti metines apyvartos, iki kurios nemokamas PVM, dydi smulkiajam verslui. Mazinti mokesti.	1
Didinti mokesciu moketoju samoninguma ir supratima, kodel reikia moketi mokescius, sviesti apie mokesciu mokejimo nauda valstybei ir jos gyventojams.	1
Didinti mokesciu panaudojimo efektyvuma, grieztinti atsakomybe uz nusizengimus bei lesu issvaistymus valstybiniame sektoriuje.	1
Didinti mokestini isprusima, gerinti valstybes paslaugu kokybe	1
didinti pasitikejima valstybes institucijomis	1
Diferencijuotas PVM skirtingoms prekems/paslaugoms bei atsakokybes neisvengiamumas.	1
Diferencijuoti PVM.	1
Dirbti daugiau ir neimti kisiu	1
Disea=snes baudos padetu	1
Duoti zmonems gero dirzo kas taip nesilegtu	1
Duoti zmonems laisves i nauju tobulejimu galimybiu atidarydami ar isteigdami imone	1
Gaudykit tikruosius gigantus vagis: maksiminius monopolistus, "krabus", vezejus, zemvaldzius, auksiniu saukstu pirkejus. Visur pinigu plovyklos ir ofsorai... Visiem gerai, o didziausiais mokesciais apdedami maziausiai gaunantys.	1
Geriau mazinti mokescius, kad visi moketu saziningai. Manau, kad nuo kiekio surinktu daugiau.	1
Gerinti atlyginimus	1
Gerinti salygas norintiems papildomai uzsidirbti, pradeti savo veikla ar versla, leisti kauptis stazui, suteikti draustuma.	1
gerinti socialini gyvenima, tobulinti darbo uzmokescio apmokestinima, tinkamai apmokestinti didziulius prekybos centrus	1
gerinti valstybes valdyma, mazinti biurokratijos aparata ir laisvinti salygas kurtis naujiems verslams	1
Grazinti "laikinai" padidinta PVM - 18 proc.	1
Grieztas stambios kontrabandos reguliavimas.	1
Grieztesne kontrole, maziau visokiu mokestiniu isimciu ir nuolatinis visuomenes svietimas, kad nemokedami mokesciu vis tiek sumokame uz negaunamas, bet reikalingas viesasias paslaugas is savo kisenes (priemokos sveikatos istaigose, korepetitoriai ir t.t.)	1
Grieztesnes bausmes	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Lentelės tęsinys

Grieztesnes sankcijos, mazesnis PVM	1
Grieztinti bausmes.	1
Grieztu sankciju. Laisves atemimo. Tik tai zmones paprotintu.	1
IKI MINIMUMO SUMAZINTI NEBAUDZIAMUMA	1
Imtis grieztesniu veiksmu, baudu.	1
Jei butu mazesnis pridetines vertes mokestis ir padidinta atsakomybe uz mokescio vengima, manau, jo surenkama butu daugiau, nes nebutu prasmes slepti.	1
Kai kurioms srtitims PVM turetu buti sumazintas.	1
Keisti visuomenes nuomone.	1
Kontroliuojanciu istaigu aktyvumo.	1
Lanksciau taikyti PVM pagal subjekto gaunamas pajamas	1
Lengvinti mokesciu nasta pradedanciam versla.atleisti nors metams nuo mokesciu	1
Manau dauk galima diskutuoti sia tema. Galima daug ka pagerinti, ir/ arba sumazinti, bet zmones gauna per mazai info del to ir priesinasi.	1
Manau neturiu kompenciju atsakyti i si klausima	1
Manau tokios panasios " akcijos" kaip dabar VMI ,kur deklaruojant anksciau per klaida ar ne tik nesumoketus mokescius atleidzia nuo delspinigiu. Tai yra puiki prevencija, kuri skatina visuomene draugauti su mokesc. institucijomis ir ju nebebijoti. Siuo me	1
Manau,kad kiekvienas pilietis turetu zinoti,kad mokesciu vengimas prie gero Lietuvos neprives. Kentesime tik mes Lietuviai.	1
Mazesni mokesciai arba aiskesnis ju panaudojamumas, atgalinis rysys ar kitos teikiamos naudos moketojams	1
Maziau moketi seimunam.	1
Mazinti	2
Mazinti ji tam tikroms prekiu kategorijoms	1
Mazinti kainas visose srityse.	1
Mazinti mikescius arba didinti atlyginimus	1
Mazinti mokescio tarifa	1
Mazinti mokesciuis , didinti baudas.,	1
mazinti mokescius	1
Mazinti mokescius	8
Mazinti mokescius ir labiau sviesti visuomene	1
Mazinti mokescius ir padidinti atlyginima.	1
Mazinti mokescius.	1
Mazinti mokescius. Taip skatinti ju mokejima.	1
Mazinti mokestine nasta	1
Mazinti pati mokesti.	1
Mazinti pati PVM.	1
mazinti PVM	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Lentelės tęsinys

Mazinti PVM	2
Mazinti PVM didi	1
Mazinti PVM mokescio tarifa/procenta. Tam tikroms paslaugos jo apskritai netaikyti.	1
Mazinti pvm, aktyviau bausti vengiancius moketi	1
Mazinti sita mokesti arba valstybes pagalbos	1
mazinti specifinems prekiu grupems	1
mazinti tarifa	1
Mokesciai PRIVALO buti tokie, kad verslininkas moketu tik tiek kiek uzdirbo. O jei dar prigalvojama tukstantis niekiniu mokesciu, kurie kartais netgi virsija pelna, tuomet ne nuostabu kad zmones geriau dirba nelegaliai.	1
Mokesciu sistemos reforma	1
Motyvuoti visuomene moketi mokescius. Ugdyti naujoje kartoje mokestine morale, piletiskumo, visuomeniskumo jausmus. Reikia formuoti palankesni visuomenes poziuri i valdzia, pasitikejima ja, jos institucijomis.	1
Naudoti tokia pat mokesciu sistema kaip sveicarijoje	1
Naujoms imonems 3 pirmiems metams duoti mokesciu atidejima,kad jie galetu stipriau isikurti ekonominyje erdveje	1
Ne mano kompetencijos dalykas. Manau, kad pirmiausia reikia patvirtinti kompetentinga Vyriausybe, kuri ir zinotu, ka daryti.	1
Nebekelti, jeigu imanoma PVM.	1
Negaliu atsakyti	1
neisivaizduoju	1
Neisivaizduoju.	1
Nera	1
Nera pasitikejimo valdzia	1
Neregistruot ovm moketoju	1
Nesu sios srities specialistas.	1
Nesuprantu klausimo	1
Netaikyti mokesciu pvz.naujoms imonems	1
neturiu nuomones	1
Neturiu nuomones	2
nezinau	5
nEZINAU	1
Nezinau	15
Nezinau, viskas priklauso nuo vyriausybes	1
Numazinti tarifa	1
Palengvinti biurokratija. susidurem noredami oficialiai nuomoti buta-labai daug vargo, kad galetum tai daryti oficialiai ir jokio aiskumo.	1
Panaikingi PVM.	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Pasirinkta teisinga kryptis- maziau grynuju pinigu operaciju ir atvirksciai, jei daug grynuju pinigu operaciju, tai riektu tikrinti ar nevengiami mokesciai. Is esmes, jei nera galimybes atsiskaityti pavedimu, kortele, mobiliaja programele, tai itartina.	1
Pradeti maziau nuskaiciuoti nuo algu mokescius	1
Pradeti nuo saves.	1
Progresiniai mokesciai	1
Pvm mazinimas	1
Reiketu ir tai padetu pagerinti mokescio sumazinimas.	1
Reiketu ji sumazinti.	1
Reiketu sumazinti pacius mokescius tada zmones maziau vengs juos moketi.	1
Reikia saziningesniu valdininku, kurie nevogtu.	1
reikia sviesti visuomene, mokyti vaikus mokyklose, kas yra mokesciai, kokie jie yra, is ko susideda ir kur naudojami.	1
Rengti nemokamus seminarus apie pvm	1
Rimtesnio VMI darbo, nes visi zinome kur daugiausiai yra slepiami mokesciai (maitinimas, paslaugos, statybos), bet VMI to "nemato" ir nedaro normaliu patikrinimu.	1
Rodyti visuomenei kokiu tikslu yra renkamas mokestis ir kas is jo padaroma.	1
skatinti pranesti apie atvejus, kai pasiuloma "nemusti cekio" ir kazkaip "apdovanoti" pranesusius apie tai asmenis	1
Skatinti svietima sia tema mokyklose. Truksta informacijos apie tokios veiklos pasekmes.	1
Subalansuoti gaunama atlygi uz darba ir mokamus mokescius, nes dabar proporcijos nera adekvacios	1
Sudaryti geresnias salygas verslui, sumazinti PVM	1
Sumazinti	1
Sumazinti pvm	1
Sumazinti darbo uzmokescio apmokestinima. Nuo 40% iki 20% kaip yra europoj	1
Sumazinti ji, kaip yra daugeli kitose ES salyse	1
sumazinti mokescio dydi	2
Sumazinti mokesciu dydzius, ivesti proporcijas ir sviesti zmones siais klausimais. Kad nuo sumoketu mokesciu sumos kauptusi pensijai.	1
sumazinti mokescius	1
Sumazinti mokescius	3
Sumazinti mokescius apskritai.	1
Sumazinti mokescius smulkiam verslui.	1
Sumazinti mokescius. Uz surinktus mokescius teikti kokybiskas paslaugas. Sviesti visuomene. Grieztai bausti uz mokesciu vengima ir korupcija.	1
Sumazinti pati mokesti.	1
Sumazinti pvm	1
Sumazinti Pvm	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Lentelės tęsinys

Sumazinti PVM	1
Sumazinti pvm ir darbo uzmokesiu padaryt europini.	1
Sumazinti PVM tarifa	1
Sumazinti pvm.	1
sumazinti ta mokesti ir aiskiai parodyti, kur jis nueina...	1
sumazinti tarifa	1
Sumazinti ukio veiklos formu skaiciu ivedant aiskias ribas tarp smulkaus, vidutinio ir stambaus verslo, tokiu budu difersifikuojant bendra apmokestinimo lygi pagal verlso dydi. Taip pat labiau svieciant visuomene, kur kiekvienas mokesciu pavidalu sumoket	1
Sumazinus ji, o sankcijas uz nemokejima padidinti keliasdesimt kartu, kad tiesiog nebutu naudinga nemoketi	1
Supaprastinti mokesciu sistema ir mokejimo tvarka, suvienodinti ivairiu pajamu mokescius	1
Sviesti visuomene. Efektyvus ir skaidrus mokesciu panaudojimas.	1
Sviesti zmones per spauda, kam surinkti pinigai yra panaudojami. Parodyti, ka galima butu padaryti su daugiau surinktu pinigu. Kad zmones suprastu, kaip surinktu pinigu panaudojimas tiesiogiai juos liecia.	1
svietimas, baudu didinimas.	1
svietimas,nes mase zmoniu nesupranta is kur atsiranda biudzete pinigai. jeigu daugelis zmoniu suprastu,kad del to,kad kazkas nemoka mokesciu kiti negauna normaliu pensiju,algu ir t.t	1
Svietimas. Tobulejama tik jo deka.	1
Svietimo veiksmu, kontroliuojanciu asmenu geresnio mokestines sistemos ismanymo.	1
Taikyti daugiau lengvatu, sviesti visuomene	1
taip	2
Taip	1
Testi kvitu loterija	1
Tiesiog sumazinti mokescius arba bent jau kazkokiu kitu budu veliau juos kompensuoti.	1
Tikrai net nenumanau	1
Tuo turi rupintis ir isspresti del veiksmu sitos srities specialistai ir profesionalai.	1
Turi buti Mazas PVM	1
Turi buti mokesciu mokejimo kultura, kad zmones nejaustu manipuliavimo.	1
Turi reikalauti mokesciu ir is turtinguju, ypac didziuju ukininku	1
Valdzia turetu pagalvoti ne apie savo kisene,o apie zmones	1
Valstybes tarnybu aktyviu veiksmu	1
Verlo ikurimo pradzioje jo netaikyti/taikyti sumazinta	1
Viesai publikuoti kur ir kaip isleidziami mokesciai, kad zmones galetu pasitiketi valdzia.	1

Lentelės tęsinys kitame puslapyje

Lentelės tęsinys

Viesinti sukciautojus. Jauciu kad dauguma sukciauja del skurdo, taigi padaryti tikrai dideles bausmes sukciautojams.	1
Viesinti visus pirkimus is valstybes biudzeto, tam gal net reiketu atskiros interneto svetaines, kur bet kas gali perziureti; iteisinti atsakomybe tarnautojams, kad visi isvaistyti pinigai butu grazinti i biudzeta ir kad tas zmogus daugiau niekada negalet	1
Viesinti, kur ir kiek yra isleidziami surinkti mokesciai	1
Viesumo, informatyvumo... VMI skaidrumo, nes VMI kysininku daugiausia.	1
Visu pirma zmoniu svietimas. Daugelis zmoniu net nesupranta, kur naudojami mokesciai (medicina, aplinkotvarka ir t.t.), todel piktinasi, lad daug moka. Jei aiskiai suvoktu, kur ir kiek yra panaudojami mokesciai, ne tik nevengtu, bet ir skatintu kitus moke	1
Visuomenes svietimas ir ugdymas apie mokesciu morale, grieztesnes bausmes ir didesnis monitoringas, kazkokiu nuolaidu tiakymas imones,kurios prisideda prie visuomenes geroves, pvz remia kazkokias akcijas, sproto koamandas jaunimo ir pan.	1
Visuomenes svietimas. Didesnes baudos ir ju neisvengiamumas.	1
Visuomenes svietimo ir adekvacios mokestines sistemos verslui ir fiziniams asmenims	1
Vykdyti grieztesne kontrole	1
Zmoniu samoningumo. Slepdamas mokescius tu ne tik valstybe apgauni, bet faktiskai save.	1
Zmoniu svietas, skatinimas elgtis saziningai	1

3 Priedas. Interviu įrašų transkripcija

E1.

---

1. Kokia yra Jūsų nuomonė apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą? Kokios yra jos silpnosios ir stipriosios pusės?

ES mastu Lietuvos mokesčių sistema yra nebloga. Remiantis tyrimais mokestinė našta nėra didelė – viena mažiausių ES. Tačiau viena pagrindinių jos trūkumų yra nestabilumas, sąlygotas rinkimų rezultatų. Deja, būdų tam įtakoti nėra.

Sveikintina dabartinių valdančiųjų inicijuotas DU apmokestinimo pakeitimas. Tai turėtų įtakoti DU kilimą, nes priskyrus darbdavio socialinio draudimo mokestį prie darbuotojo mokamų mokesčių turėtų suveikti psichologinis faktorius, kad darbdavys moka ne iš savo kišenės, bet iš darbuotojo.

2. Koks, Jūsų nuomone, yra visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą ir kokią įtaką tai daro mokesčių surinkimui?

Apskritai vyrauja neigiamas požiūris į mokesčius. Siekiant tai pakeisti reikia, kad žmonės akivaizdžiai matytų naudą iš sumokėtų mokesčių.

Taip pat neigiamas požiūris į mokesčius yra įtakotas menko finansinio išprusimo. Tyrimai atskleidė, kad 15-24 metų jaunimas yra silpnai išprusęs šioje srityje. Taip pat šio tyrimo metu yra atskleista, jog iš visų ES šalių tik Lietuva ir Kipras sugeba išleisti daugiau nei uždirba. Šis dalykas patvirtina šešėlinės ekonomikos egzistavimą.

Labiausiai yra linkę mokėti mokesčius išsilavinę asmenys ir 50-60 metų žmonės, kurie pradeda susimąstyti apie pensiją.

3. Kokiais būdais galima būtų įtakoti visuomenės nuomonę siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje?

Sąmoningumas mokesčių srityje padidėtų matant naudą iš valstybės. Kokybiškai teikiamos tokios paslaugos kaip švietimas, medicina, keliai smarkiai jį padidintų. Taip pat tą skatintų švietimas mokyklose, juk būtent iš švietimo mokyklose atėjo šiukšlių rūšiavimo kultūra. Veiksmingiausia būtų taikyti šią priemonę 6-7 klasių mokiniams.

O socialinės reklamos šioje srityje nebūtų veiksmingos, kadangi žmogus yra egoistas, visų pirma jis linkęs į trumpalaikę naudą sau, be to suaugusio žmogaus pasaulėžiūra jau yra susiformavusi ir todėl menkai koreguojama.

4. Nupieškite mokesčių vengėjo portretą iš savo patirties.

Kuo žemesnis yra asmens išsilavinimas tuo labiau jis linkęs į mokesčių vengimą. Taip pat tam turi įtakos bendravimo ratas – jei žmogaus aplinkoje nuolat kvestionuojamas mokesčių mokėjimas jis pradeda galvoti taip pat. Kitas mokesčio vengėjo bruožas yra žemos pajamos.

5. Ar savo veikloje Jums teko susidurti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje? Jei taip, prašyčiau papasakoti truputėlį plačiau apie Jums asmeniškai įdomiausius atvejus (mąstai, schemos, pritaikytos sankcijos).

Asmeniškai su PVM sukčiavimu ne, tačiau teko susidurti su DU „vokeliuose“ ir kyšininkavimu. Tačiau pastebima, kad anksčiau PVM sukčiavimo schemos buvo labai primityvios, o su laiku jos tampa vis sudėtingesnės. Kaip pavyzdį galima pateikti Rusiją. Šiuo metu ten veikiančios sukčiavimo schemos buvo taikomos Lietuvoje prieš kokius 20 metų.

6. Didžiąją dalį biudžeto valstybė surenka iš pridėtinės vertės mokesčio. Ką galima būtų daryti kitaip siekiant padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje?

Kaip didelę silpnybę galima nurodyti skirtingus PVM tarifus. Galima būtų sumažinti PVM tarifą iki 18%, tačiau panaikinti bet kokį kitą lengvatinį tarifą, nes realiai tai apčiuopiamos naudos neduoda. Tai leistų tikslingiau perskirstyti surinktus mokesčius per pašalpas, pvz., šildymui, bei kompensacijas, pvz., vaistams.

7. Gal turite pateikti gerosios praktikos pavyzdžių Lietuvoje ir/arba užsienyje kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu?

Gerosios praktikos pavyzdžiai jau yra pritaikyti Lietuvoje – tai yra I.SAF sistema bei kvitų loterija. Siekis teikti visą didžiąją knygą mokesčių administratoriui bei pirkimo/pardavimo sandorių fiksavimas vieningoje sistemoje yra sveikintinas, tačiau turi ir neigiamų aspektų. Lietuva yra nedidelė šalis, todėl galimos problemos su konfidencialios informacijos saugumu.

E2.

---

1. Kokia yra Jūsų nuomonė apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą? Kokios yra jos silpnosios ir stipriosios pusės?

Bendru teisiniu požiūriu Lietuvos mokesčių sistema yra per daug sudėtinga ir nestabili (tarifų keitimas, naktinės reformos, gąsdinimai naujais mokesčiais). Taip pat yra per daug mokesčių rūšių, o DU yra apmokestintas per daug.

Prie silpnybių taip pat galima būtų priskirti politinę nuomonę, jog reikia didinti mokesčius, kadangi kai kuriose pasaulio šalyse laiku įgyvendintas mokesčių mažinimas buvo labai naudingas. Taip pat Lietuvos mokesčių sistemą silpnina ilgalaikės strategijos nebuvimas, kadangi verslas negali planuoti mokesčių.

2. Koks, Jūsų nuomone, yra visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą ir kokią įtaką tai daro mokesčių surinkimui?

Vyraujantis nihilistinis visuomenės požiūris ir valdžios iliuzija, jog mokesčių surinkimas priklauso nuo atsakomybės griežtumo, sukuria fronto liniją tarp piliečių ir valdžios. 30 metų nepriklausomybės yra per mažas laiko tarpas išugdyti požiūrį į mokesčius kaip į natūralų, normalų dalyką. Trūksta mokestinio sąmoningumo ir kultūros. Tas pastebima ne tik iš profesinės pusės, bet ir aplinkoje (turguje, servise, kirpykloje ir pan.). Mokesčiai mokami iš baimės, o ne dėl to, jog tai natūralus verslo elementas. Viduriniosios grandies verslininkai linkę galvoti apie savo savanaudiškus interesus ir tik po to apie mokesčius. Mokesčių vengimo mąstai yra labai dideli ir to priežastis yra nepakankamas demokratinis procesas, juk tarybiniais laikais nebuvo mokesčių.

Taip pat neigiamai vertinamas represinių priemonių sureikšminimas. Neturėtų būti tokių projektų kaip „ištrauksime milijoną iš šešėlio“ ir pan., kadangi tai neigiamai veikia visuomenės nuomonę. Šis procesas turi būti ilgalaikis, protingas ir užjaučiantis savo piliečius.

3. Kokiais būdais galima būtų įtakoti visuomenės nuomonę siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje?

Didinti VMI ir Sodros bendradarbiavimą su piliečiais. Šios institucijos turi būti traktuojamos kaip draugai, o ne budeliai. Kaip pavyzdį galima būtų pateikti Didžiosios Britanijos mokesčių inspektorių, kurio pagrindinis klausimas mokesčių mokėtojui yra „kuo galiu padėti“. Tuo tarpu Lietuvos mokesčių administratorius asocijuojamas su tokiais veiksmai kaip atimti ir nubausti.

Socialinė reklama ir švietimas veiktų ilgalaikėje perspektyvoje – jaunimas turėtų augti su tuo.

Tačiau viena pagrindinių problemų yra ta, kad asmuo, pradėjęs verslą, į pirmą vietą iškelia savo saugumą. Ypač tai pasireiškia ekonominių krizių metu (po 2008 metų krizės ypatingai padaugėjo su mokestiniu sukčiavimu susijusių bylų), tačiau kaip tik tokiais momentais valstybė „sužvėrėja“.

4. Nupieškite mokesčių vengėjo portretą iš savo patirties.

Vieningo portreto nėra. Tai gali būti kaip ir labai sumanus veikėjas, pvz., Rachinšteinas, taip ir visiškai primityvus. Tačiau bet kokiu atveju dažniausiai tai būna verslininkas susigundęs kitų žmonių, organizuojančių mokesčių slėpimo schemas, pasiūlymais. Būdai, kaip atsiduriama tokiose situacijose irgi skirtingi – nuo tokių kai žmogus pats ieškojo galimybių iki to, jog jis buvo įtrauktas naudojant poveikio priemones.

Pažymėtina, kad sumaniųjų mokesčių vengėjų operacijos kartais būna tokios painios, kad sunku suvokti kai kurių veiksmų logika.

5. Ar savo veikloje Jums teko susidurti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje? Jei taip, prašyčiau papasakoti truputėlį plačiau apie Jums asmeniškai įdomiausius atvejus (mąstai, schemos, pritaikytos sankcijos).

Taip, tenka, tačiau dažniausiai tai būna labai primityvios bylos, susijusios su fiktyviais sandoriais arba vengimu tapti PVM mokėtoju, pvz., mėsininkai. Viena iš įdomesnių bylų buvo susijusi su medienos prekyba. Įvairių manipuliacijų su dokumentais dėka buvo pasisavinti 274 730 GPM ir 396 228 PVM. Byla buvo tokio masto, kad beveik visiems įtariamiesiems suėjo senaties terminas, išskyrus vienintelį vairuotoją, kuriam dėl teistumo tas terminas buvo pailgintas.

6. Didžiąją dalį biudžeto valstybė surenka iš pridėtinės vertės mokesčio. Ką galima būtų daryti kitaip siekiant padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje?

PVM - nenormaliai sudėtingo reguliavimo ir didelio procento mokestis, kurį be visą ko galima susigrąžinti. Sandorių imitavimas leidžia apgaudinėti valstybę, o nedidelis gudravimas leidžia į apskaitą įtraukti dalykus, kurių negalima atskaityti. Mokesčiai turėtų būti tai ką mokesčių mokėtojas moka valstybei, o ne tai ką valstybė moka mokesčių mokėtojui. PVM tiesiog gundo pasinaudoti jo silpnybėmis.

Iš kitos pusės tiriant bylas, susijusias su mokesčių vengimu, nėra nusistovėjusios praktikos kada taikyti administracinę, o kada baudžiamąją atsakomybę.

Nuo 2017 metų, po Uspaskich juodosios buhalterijos bylos, finansinių nusikaltimų srityje buvo įvykdyta daug pakeitimų: sugriežtinta atsakomybė, įvesta sunkaus nusikaltimo sąvoka, pailginti senaties terminai bei perkelta kartelė nuo 10 MGL ribos iki 100 MGL ribos kai galima pradėti baudžiamąjį procesą (tačiau ši riba vis dar yra per maža, pvz., Ispanijoje taikoma 120 000 eurų riba).

7. Gal turite pateikti gerosios praktikos pavyzdžių Lietuvoje ir/arba užsienyje kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu?

JAV taikomas apyvartos mokestis, kuris priklausomai nuo valstijos sudaro 6-7%. Tokio pobūdžio mokestis eliminuoja galimybę grobti iš valstybės, nes esant PVM yra didžiuliai sukčiavimo mastai ir kova su tuo tampa didele našta valstybei.

E3.

---

1. Kokia yra Jūsų nuomonė apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą? Kokios yra jos silpnosios ir stipriosios pusės?

Lietuvos mokestinė sistema yra per daug sudėtinga ir komplikuota paprastam žmogui. Yra per daug mokesčių rūšių, per dažnai keičiami tam tikri niuansai ir mokesčių mokėtojui yra sunku prie to prisitaikyti. Praktikoje pasitaiko, kad net VMI konsultuodami daro klaidas ir toms klaidoms taisyti pasitelkiama teismų praktika. Pasitaiko atvejų kai 3 skirtingų instancijų teismai skirtingai interpretuoja mokesčių apskaičiavimą ir išmokėjimą. Tokių dalykų neturėtų būti. Mokesčių mokėtojui turi būti visiškai aišku kaip apskaičiuoti mokesčius.

Taip pat pabrėžtina, kad mokesčių įstatymuose numatyta per daug lengvatų ir išimčių. Tai skatina ieškoti būdų sutaupyti mokesčių ir vėliau susiduriama su tuo, kad tenka įrodinėti ar neteisingą mokesčių apskaičiavimą lėmė klaida ar nusikalstamas noras. Tai savo ruožtu lemia kokia atsakomybė bus taikoma – baudžiamoji ar administracinė.

Jei neteisinga mokesčių apskaičiavimą lėmė nusikalstamas noras yra taikoma baudžiamoji atsakomybė, tačiau šioje srityje galioja nekaltumo prezumpcija, tyčinę veiką sunku įrodyti, įrodymų rinkimas gali užtrukti metus ir ilgiau, taip pat yra galimybės skųsti nuosprendžius ne vieną kartą, o senaties terminas tesudaro 5 metus.

Tačiau yra ir stipriųjų pusių – valdančioji dauguma žengė pirmuosius žingsnius supaprastinti mokesčių sistemą, t.y. visi mokesčiai nuo DU šiam momentui yra parodomi vienoje vietoje.

Dar vienas teigiamas aspektas yra tai, kad kai kurie mokesčiai Lietuvoje yra mažesni nei kitose ES šalyse, kas globalios rinkos sąlygomis, kai konkurencija vyksta nebe šalies mastu, o tarp šalių, yra neabejotinai gerai.

2. Koks, Jūsų nuomone, yra visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą ir kokią įtaką tai daro mokesčių surinkimui?

Sunku nešališkai atsakyti į šį klausimą, todėl būdamas pareigūnu susilaikau nuo komentaro, nes tai būtų neetiška.

3. Kokiais būdais galima būtų įtakoti visuomenės nuomonę siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje?

Viešumas. Kas, už ką ir kodėl sumoka mokesčius, tačiau pagrindinė problema šiuo aspektu yra informacijos kur panaudojami mokesčiai prieinamumas. Nors visą informaciją galima rasti internete, jos pateikimo būdas nėra tinkamas. Ji pateikiama sudėtinga teisine kalba, jos apimtys yra didžiulės ir ne kiekvienas gali skirti daug laiko tos informacijos analizei.

Finansinio ir mokestinio išprusimo mokymas būtų nebloga iniciatyva, tačiau ji labiau pasiteisintų universitetuose nei mokyklose, kadangi mokiniai retai susiduria su mokesčių mokėjimu.
Taip pat pabrėžtina, jog kokybiškų valstybinių paslaugų teikimas teigiamai veiktų mokestinį sąmoningumą.

4. Nupieškite mokesčių vengėjo portretą iš savo patirties.

Tokio portreto nėra. Patirtis rodo, jog mokesčių vengėjai nepasižymi tam tikrai išskirtiniais bruožais. Remiantis tyrimais apie 20% visuomenės toleruoja mokesčių slėpimą, o tai yra tikrai nemaža dalis žmonių, kurie potencialiai ir yra mokesčių vengėjai.

5. Ar savo veikloje Jums teko susidurti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje? Jei taip, prašyčiau papasakoti truputėlį plačiau apie Jums asmeniškai įdomiausius atvejus (mąstai, schemos, pritaikytos sankcijos).

Pagrinde darbas yra susijęs su PVM sukčiavimu (apie 50% visų bylų). Galima išskirti dvi kryptis – pardavimas be dokumentų, kas nėra sukčiavimas, o tiesiog neteisingas duomenų pateikimas (šiuo atveju yra taikoma administracinė atsakomybė), ir pardavimai su suklastotais dokumentais (fiktyvūs sandoriai, sumažintos pardavimų kainos), kas yra traktuojama kaip sukčiavimas ir tokiu atveju yra taikoma baudžiamoji atsakomybė.

6. Didžiąją dalį biudžeto valstybė surenka iš pridėtinės vertės mokesčio. Ką galima būtų daryti kitaip siekiant padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje?

Išankstinių sąskaitų registrai bei pirkimo ir pardavimo sandorių fiksavimas vieningoje VMI sistemoje leistų sumažinti sukčiavimą PVM srityje.
Neišrašančių pardavimo dokumentų yra žymiai mažiau nei juos klastojančių, todėl esant vieningai sistemai nereikėtų skirti dėmesio visuomenės sąmoningumo didinimui.
Taip pat pabrėžtina, jog būtina gerinti institucijų tarpusavio sąveiką ir didinti automatizavimą, o vienintelis kelias padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje yra sankcijų taikymas.

7. Gal turite pateikti gerosios praktikos pavyzdžių Lietuvoje ir/arba užsienyje kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu?

Didžiojoje Britanijoje ir dalinai Latvijoje įrodinėjimo teisė yra perkelta nuo valstybės pečių ant įtariamojo. Jei per duotą laiką nepagrindžiama turtų kilmė, turtas yra konfiskuojamas. Procesas tampa žymiai lengvesnis, trumpesnis ir pigesnis, kai nereikia įrodinėti asmens kaltės.

E4.

---

1. Kokia yra Jūsų nuomonė apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą? Kokios yra jos silpnosios ir stipriosios pusės?

Esminės kritikos dabartinei Lietuvos mokesčių sistemai nėra, ji yra pakankamai sustyguota ir subalansuota, pagrindiniai dalykai, tokie kaip, kokie mokesčiai yra, kaip jie administruojami, kokios yra jų bazės, mokėjimo terminai bei kas yra mokesčių administratorius iš esmės nėra keičiami.

Kaip minusas yra išskiriama administracinio reguliavimo perteklinė našta, kuri kartu su mokestine našta turi įtakos verslininkų, ypač smulkiųjų, pasitraukimui į „šešėlį“. Taip pat tam daro įtaką didžiulės laiko sąnaudos, kompetencijos stoka arba pinigų trūkumas savo srities specialistams samdyti. Dažnu atveju toks kelias yra pasirenkamas ne tiek mokesčiams slėpti, kiek išvengti administracinei naštai.

Dar vienas faktorius, lemiantis smulkiojo verslo pasitraukimą į „šešėlį“ yra didelės socialinio draudimo įmokos, todėl esant poreikiui keisti mokestinę sistemą būtų pageidautina pakeisti kapitalo ir darbo apmokestinimo balansą.

Prie silpnybių taip pat priskiriama politinė valia, kuri turi įtakos mokesčių teisės ilgalaikei strategijai ir galimybei verslui planuoti savo mokesčius.

2. Koks, Jūsų nuomone, yra visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą ir kokią įtaką tai daro mokesčių surinkimui?

Visų pirma visuomenę galima būtų suskirstyti į dvi grupes – verslininkus, kurie su mokesčiais susiduria dažnai bei turi bent jau bazinių žinių apie juos, ir gyventojus, kurie dažnu atveju net nesusimąsto apie tai kokiais tikslais yra renkami mokesčiai. Šiuo atveju gyventojas, kuris įpareigojamas prisidėti prie valstybės gerovės kūrimo mokesčių pavidalu, dažnai bus nusistatęs prieš juos. Tokių dalykų kaip finansinio išprusimo, viešųjų finansų skirstymo ir biudžeto valdymo suvokimo nebuvimas trukdo gyventojui suprasti tiesioginį ryšį tarp sumokėtų mokesčių ir gėrio, kurį gauna bei kad tokios viešos gerybės, kaip švietimas ar medicina, yra finansuojami mūsų pačių.

3. Kokiais būdais galima būtų įtakoti visuomenės nuomonę siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje?

Objektyvios informacijos sklaida kaip veikia viešieji finansai, kaip veikia mokesčiai ir kam jie yra naudojami. Tačiau vien tik išugdyti mokestinį sąmoningumą neužtenka. Būtina sąlyga yra mokesčių tikslingas, skaidrus, efektyvus ir racionalus panaudojimas, užtikrinant, kad jie nebus išvogti ar iššvaistyti

Taip pat priimtina galimybė skatinti verslumą bei didinti finansinį ir mokestinį vaikų išprusimą mokyklose, integruojant įdomias užduotis į tokias jau esamas disciplinas kaip matematiką arba ekonomiką.

4. Nupieškite mokesčių vengėjo portretą iš savo patirties.

Galima būtų išskirti du portretus. Pirmas – smulkus verslininkas, kuris norėtų veikti skaidriai, tačiau dėl kompetencijos, laiko ar pinigų stokos išnagrinėti milžinišką teisinės informacijos, reikalavimų, higienos normų kiekį nusivilia tokia padėtimi ir pasitraukia į „šešėlį“, ir antras – nusikaltėlis, kuris puikiai išmano mokesčių sistemą, jos landas bei niuansus ir veikia sąmoningai, siekdamas mokestinės naudos, t.y. tyčia daro nusikaltimą.

5. Ar savo veikloje Jums teko susidurti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje? Jei taip, prašyčiau papasakoti truputėlį plačiau apie Jums asmeniškai įdomiausius atvejus (mąstai, schemos, pritaikytos sankcijos).

Taip, teko susidurti (su visomis PVM sukčiavimo schemomis, kurios yra aprašytos įvadinėje šio darbo dalyje).

6. Didžiąją dalį biudžeto valstybė surenka iš pridėtinės vertės mokesčio. Ką galima būtų daryti kitaip siekiant padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje?

Pirmiausia reikėtų gerinti institucijų sąveiką tiriant mokestinius nusikaltimus, nes viena iš opiausių problemų nacionaliniu mastu yra įvairių institucijų duomenų bazių sąveikos tarpusavyje nebuvimas.
Tačiau dar svarbiau laiku vykdyti išankstinę PVM sukčiavimo kontrolę.
Taip pat galima būtų atskirti socialinę politiką ir mokesčius. Tai leistų išvengti lengvatų ir išimčių mokestinėje teisėje, kas savo ruožtu padarytų ją aiškesne, o socialines problemas galima būtų spręsti per socialinės pagalbos įrankius, pasitelkiant savivaldybes ar kitas organizacijas.

7. Gal turite pateikti gerosios praktikos pavyzdžių Lietuvoje ir/arba užsienyje kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu?

Lietuvoje yra susiklosčiusi puiki kovos su PVM sukčiavimu praktika. Ypatingai veiksminga priemonė yra Rizikos analizės centras, įkurtas bendradarbiaujant VMI ir FNTT, kurio viena iš pagrindinių funkcijų yra PVM kontrolės stiprinimas. Taip pat veiksmingi yra daugiašaliai patikrinimai, kurie leidžia atskleisti karuselinius PVM sukčiavimo atvejus.

E5.

---

1. Kokia yra Jūsų nuomonė apie dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą? Kokios yra jos silpnosios ir stipriosios pusės?

Lietuvos mokestinę sistemą galima būtų įvertinti 7 balais iš 10, tačiau kažkokių stipriųjų pusių išskirti nepavyktų.

Kaip viena iš didžiausių silpnybių yra įvardinamas didelis lengvatų kiekis. Skirtingi mokestiniai režimai pagal veiklos sritis (ypač turint verslo liudijimą) leidžia esant tokiam pačiam pajamų dydžiui sumokėti žymiai mažesnius mokesčius. Tokia tvarka skatina piktnaudžiavimą bei landų ieškojimą.

Taip pat pabrėžtina, jog gaunantys dideles pajamas susiduria su mažesne mokestine našta, kadangi yra numatytos mokesčių „lubos“.

Tačiau politikos įtakos kaip silpnybės neįžvelgiama, kadangi nors ir esant skirtingiems rinkimų rezultatams galima stebėti tam tikrą tendenciją mokesčių srityje, kuri tęsiasi jau apie dešimtmetį – PVM lengvatų mažėjimas, progresinių mokesčių įvedimas, atskirties mažinimas per mokesčius.

2. Koks, Jūsų nuomone, yra visuomenės požiūris į Lietuvos mokesčių sistemą ir kokią įtaką tai daro mokesčių surinkimui?

Postsovietinių valstybių apklausos rodo, kad žmonės yra linkę manyti, jog mokesčių yra per daug, kad juos reikia mažinti arba jų nereikia visai. Tačiau tokia nuomonė nėra paplitusi tarp išsilavinusių žmonių, kurie turi suvokimą kaip yra finansuojamos viešosios gerybės.

3. Kokiais būdais galima būtų įtakoti visuomenės nuomonę siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje?

Visų pirma, galima būtų išskirti kelias grupes, kurioms būtų taikomi skirtingi metodai.

Pirmai grupei galima būtų priskirti išsilavinusius žmones, kurie supranta kodėl reikia mokėti mokesčius, tačiau nežino kaip. Šiai grupei reikėtų suteikti aiškumo bei veikti proaktyviai.

Antrajai grupei galima būtų priskirti nenorinčius mokėti mokesčių, tačiau bijančius pasekmių. Su šios grupės atstovais reikėtų dirbti individualiai, remiantis trečiaisiais šaltiniais bandyti nustatyti nedeklaruotas pajamas bei paskatinti juos deklaruotis.

Trečios grupės atstovus galima būtų pavadinti „kamikadzėmis“ – tai mokesčiu vengėjai, kurie iš to jaučia malonumą. Vienintelis būdas įtakoti šios grupės atstovus yra priverstinių poveikių priemonių taikymas, įskaitant baudžiamąją atsakomybę.

Jei kalbėti apskritai apie bandymus kelti visuomenės mokestinį sąmoningumą, švietėjiška veikla yra sveikintina, ypač pradinių klasių mokiniams. Deja, VMI atlikti tyrimai atskleidė, kad kuo vyresnis tampa

vaikas tuo labiau jis perima tėvų elgesio normas, todėl šeimoje esant neigiamam požiūriui į mokesčius, jis persiduos ir vaikams.

Taip pat pabrėžtina, jog jokia švietėjiška veikla nebus veiksminga labai mažas pajamas gaunančiam žmogui – tokie žmonės neturėtų būti VMI dėmesio centre – tokiu atveju svarbiausia, kad žmogus uždirba sau ir neprašo pašalpų.

4. Nupieškite mokesčių vengėjo portretą iš savo patirties.

Galima būtų išskirti dvi grupes – intelektualieji mokesčių vengėjai ir vulgarieji mokesčių vengėjai.

Pirmai grupei priklauso asmenys, kuriantys iš pirmo žvilgsnio teisėtas schemas. Visose jose yra pažeidžiamas turinio viršenybės prieš formą principas. Šios schemos yra labai sudėtingos, sunkiai įrodomos, reikalaujančios didžiulių valstybinių institucijų resursų. Dažnai mokestiniai nuostoliai tokiose schemose skaičiuojami milijonais.

Vulgariųjų mokesčių mokėtojų kiekybiškai yra žymiai daugiau – jie sudaro apie 80% mokesčių vengėjų. Jų elgesio modelis yra pajamų slėpimas. Šios grupės atstovams išaiškinti yra naudojama pajamų ir išlaidų analizė.

5. Ar savo veikloje Jums teko susidurti su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje? Jei taip, prašyčiau papasakoti truputėlį plačiau apie Jums asmeniškai įdomiausius atvejus (mąstai, schemos, pritaikytos sankcijos).

Be abejo. Pagrindinės dvi PVM sukčiavimo schemos yra neteisėta PVM atskaita, kai, pvz., įforminama formali, realiai neįvykusi operacija arba atliekami pirkimai akcininkų naudai arba sandoriai realiai įvyksta ne tarp tų asmenų, kurie nurodyti dokumentuose, ir neteisėtas 0% PVM taikymas, kai, pvz., rodomas eksportas, nors prekės realiai nėra išvykusios už Lietuvos ribų.

Taip pat galima išskirti tokį sukčiavimo būdą, kai įmonė yra išskaidoma, siekiant išvengti tapti PVM mokėtoju (tokiu būdu siekiama išskaidyti pajamas, kad jos neviršytų 45000 EUR).

6. Didžiąją dalį biudžeto valstybė surenka iš pridėtinės vertės mokesčio. Ką galima būtų daryti kitaip siekiant padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje?

Pagrindinė priemonė būtų kontrolės technologijų taikymas. Tai leistų smarkiai pagreitinti darbo našumą. O patikrinimai yra brangiausia ir mažiausiai rezultatų duodanti priemonė. Taikant ją eikvojami dideli valstybinių institucijų resursai, išieškojimo procentas mažas, todėl labai svarbu dirbti „online“, urmu ir nuotoliniu būdu.

Su „kamikadzių“ grupe turėtų dirbti teisėsaugos atstovai.

Jei kalbėti apie PVM surinkimą, tai jo tarifo mažinti nereikėtų, kadangi tai išbalansuotų biudžetą, taip pat iki minimumo reikėtų sumažinti įvairių lengvatinių PVM tarifų (paliekant vienintelį šildymui).

7. Gal turite pateikti gerosios praktikos pavyzdžių Lietuvoje ir/arba užsienyje kovoje su pridėtinės vertės mokesčio sukčiavimu?

Kaip pavyzdį galima būtų pateikti Portugaliją, kurioje visos ūkinės operacijos vyksta „online“ bendroje sistemoje, tame tarpe ir kasos aparatų operacijos.

Taip pat kaip gerosios praktikos pavyzdžius galima būtų pažymėti didesnį technologijų taikymą, kuris leidžia gauti daugiau informacijos analizei, bei atvirkštinio PVM taikymą probleminėse srityse, tokiose kaip medienos pramonė bei statybos.

4 Priedas. Ekspertų atsakymų analizė

Kategorija	Subkategorija	Patvirtinantys teiginiai
Dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos silpnosios pusės	nestabilumas, politinė valia	*„<...> viena pagrindinių jos trūkumų yra nestabilumas, sąlygotas rinkimų rezultatų“ [E1, 2-3].* *„Bendru teisiniu požiūriu Lietuvos mokesčių sistema yra per daug sudėtinga ir nestabili (tarifų keitimas, naktinės reformos, gąsdinimai naujais mokesčiais)“ [E2, 1-2].* *„Lietuvos mokesčių sistemą silpnina ilgalaikės strategijos nebuvimas, kadangi verslas negali planuoti mokesčių“ [E2, 6-7].* *„Prie silpnybių taip pat priskiriama politinė valia, kuri turi įtakos mokesčių teisės ilgalaikei strategijai ir galimybei verslui planuoti savo mokesčius“ [E4, 12-13].*
	sudėtingumas (komplikuotumas)	*„Bendru teisiniu požiūriu Lietuvos mokesčių sistema yra per daug sudėtinga ir nestabili (tarifų keitimas, naktinės reformos, gąsdinimai naujais mokesčiais). Taip pat yra per daug mokesčių rūšių, o DU yra apmokestintas per daug“ [E2, 1-3].* *„Lietuvos mokestinė sistema yra per daug sudėtinga ir komplikuota paprastam žmogui. Yra per daug mokesčių rūšių, per dažnai keičiami tam tikri niuansai ir mokesčių mokėtojui yra sunku prie to prisitaikyti“ [E3, 1-3].*
	perteklinis administracinis reguliavimas	*„Kaip minusas yra išskiriama administracinio reguliavimo perteklinė našta, kuri kartu su mokestine našta turi įtakos verslininkų, ypač smulkiųjų, pasitraukimui į „šešėlį“ [E4, 4-5].*
	gausios lengvatos ir išimtys	*„<...> mokesčių įstatymuose numatyta per daug lengvatų ir išimčių. Tai skatina ieškoti būdų sutaupyti mokesčių ir vėliau susiduriama su tuo, kad tenka įrodinėti ar neteisingą mokesčių apskaičiavimą lėmė klaida ar nusikalstamas noras“ [E3, 7-9].* *„Kaip viena iš didžiausių silpnybių yra įvardinamas didelis lengvatų kiekis. Skirtingi mokestiniai režimai pagal*

		veiklos sritis (ypač turint verslo liudijimą) leidžia esant tokiam pačiam pajamų dydžiui sumokėti žymiai mažesnius mokesčius. Tokia tvarka skatina piktnaudžiavimą bei landų ieškojimą. <...> nors ir esant skirtingiems rinkimų rezultatams galima stebėti tam tikrą tendenciją mokesčių srityje, kuri tęsiasi jau apie dešimtmetį – PVM lengvatų mažėjimas“ [E5, 3-6, 10-11].
Dabartinės Lietuvos mokesčių sistemos stipriosios pusės	darbo užmokesčio apmokestinimo pakeitimas	*„<...> inicijuotas DU apmokestinimo pakeitimas <...> turėtų įtakoti DU kilimą, nes priskyrus darbdavio socialinio draudimo mokestį prie darbuotojo mokamų mokesčių turėtų suveikti psichologinis faktorius“ [E1, 4-6].* *„<...> visi mokesčiai nuo DU šiam momentui yra parodomi vienoje vietoje“ [E3, 16].*
	nedidelė (mažėjanti) mokestinė našta	*„Remiantis tyrimais mokestinė našta nėra didelė – viena mažiausių ES“ [E1, 1-2].* *„<...> kai kurie mokesčiai Lietuvoje yra mažesni nei kitose ES šalyse, kas globalios rinkos sąlygomis, kai konkurencija vyksta nebe šalies mastu, o tarp šalių, yra neabejotinai gerai“ [E3, 17-19].* *„<...> galima stebėti tam tikrą tendenciją mokesčių srityje, <...> – PVM lengvatų mažėjimas, progresinių mokesčių įvedimas, atskirties mažinimas per mokesčius“ [E5, 10-11].*
Būdai ir priemonės visuomenės nuomonei įtakoti siekiant padidinti jos sąmoningumą mokesčių srityje	kokybiškai teikiamos paslaugos	*„Kokybiškai teikiamos tokios paslaugos kaip švietimas, medicina, keliai smarkiai jį padidintų. Taip pat tą skatintų švietimas mokyklose“ [E1, 15-17].* *„Taip pat pabrėžtina, jog kokybiškų valstybinių paslaugų teikimas teigiamai veiktų mokestinį sąmoningumą“ [E3, 28-29].*
	mokesčių panaudojimo efektyvumas	*„Būtina sąlyga yra mokesčių tikslingas, skaidrus, efektyvus ir racionalus panaudojimas, užtikrinant, kad jie nebus išvogti ar iššvaistyti“ [E4, 22-24].*

	socialinė reklama ir švietimas	*„Taip pat tą <sąmoningumą> skatintų švietimas mokyklose“ [E1, 16-17].* *„Socialinė reklama ir švietimas veiktų ilgalaikėje perspektyvoje – jaunimas turėtų augti su tuo“ [E2, 23].*
	glaudus institucijų bendra-darbiavimas su piliečiais	*„Didinti VMI ir Sodros bendradarbiavimą su piliečiais. Šios institucijos turi būti traktuojamos kaip draugai, o ne budeliai“ [E2, 19-20].*
	viešumas, informacijos sklaida	*„Viešumas. Kas, už ką ir kodėl sumoka mokesčius. <...> informacijos kur panaudojami mokesčiai prieinamumas“ [E3, 22-23].* *„Objektyvios informacijos sklaida kaip veikia viešieji finansai, kaip veikia mokesčiai ir kam jie yra naudojami“ [E4, 21-22].*
	finansinis ir mokestinis išprusimas	*„Finansinio ir mokestinio išprusimo mokymas būtų nebloga iniciatyva, tačiau ji labiau pasiteisintų universitetuose nei mokyklose, kadangi mokiniai retai susiduria su mokesčių mokėjimu“ [E3, 26-27].* *„Taip pat priimtina galimybė skatinti verslumą bei didinti finansinį ir mokestinį vaikų išprusimą mokyklose, integruojant įdomias užduotis į tokias jau esamas disciplinas kaip matematiką arba ekonomiką“ [E4, 25-27].* *„<...> švietėjiška veikla yra sveikintina, ypač pradinių klasių mokiniams“ [E5, 24-25].*
Būdai pridėtinės vertės mokesčio surinkimui padidinti ir	sankcijos	*„<...> vienintelis kelias padidinti surinkimą ir sumažinti sukčiavimus šio mokesčio sferoje yra sankcijų taikymas“ [E3, 43-44].* *„<...> sugriežtinta atsakomybė, įvesta sunkaus nusikaltimo sąvoka, pailginti senaties terminai bei perkelta kartelė nuo 10 MGL ribos iki 100 MGL ribos kai galima pradėti baudžiamąjį procesą“ [E2, 47-49].*

sukčiavimui sumažinti	PVM sumažinimas (keitimas)	*„Galima būtų sumažinti PVM tarifą iki 18%, tačiau panaikinti bet kokį kitą lengvatinį tarifą, nes realiai tai apčiuopiamos naudos neduoda“ [E1, 29-30].* *„<...> iki minimumo reikėtų sumažinti įvairių lengvatinių PVM tarifų (paliekant vienintelį šildymui) [E5, 51-52].*
	sandorių apskaita, kontrolė	*„Išankstinių sąskaitų registrai bei pirkimo ir pardavimo sandorių fiksavimas vieningoje VMI sistemoje leistų sumažinti sukčiavimą PVM srityje [E3, 38-39].* *„Pirmiausia reikėtų gerinti institucijų sąveiką tiriant mokestinius nusikaltimus, nes viena iš opiausių problemų nacionaliniu mastu yra įvairių institucijų duomenų bazių sąveikos tarpusavyje nebuvimas. Tačiau dar svarbiau laiku vykdyti išankstinę PVM sukčiavimo kontrolę“ [E4, 35-37].* *„Pagrindinė priemonė būtų kontrolės technologijų taikymas. <...> labai svarbu dirbti „online“, urmu ir nuotoliniu būdu“ [E5, 45, 47-48].*
	socialinės politikos ir mokesčių atskirtis	*„<...> galima būtų atskirti socialinę politiką ir mokesčius. Tai leistų išvengti lengvatų ir išimčių mokestinėje teisėje, kas savo ruožtu padarytų ją aiškesne, o socialines problemas galima būtų spręsti per socialinės pagalbos įrankius, pasitelkiant savivaldybes ar kitas organizacijas“ [E4, 38-40].*