

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Aurelija Anciūtė

NESAŽININGO MOKESČIŲ MOKĖTOJŲ ELGESIO MODELIAVIMAS

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, ekonomika – 04 S

Vilnius, 2011

Disertacija rengta 2006–2011 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas:

doc. dr. Rūta Kropienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, ekonomika
– 04 S)

TURINYS

IVADAS	4
1. Mokesčių vengimo problema.....	14
1.1. Sąvokos, susijusios su mokesčių nemokėjimu.....	14
1.2. Bazinis mokesčių vengimo modelis ir jo korekcijos	24
1.2.1. Mikroekonominis mokesčių vengimo modelis ir jo interpretacija	24
1.2.2. A-S modelio kritika ir korekcijos	28
1.3. Mokesčių vengimo modeliai eksperimentinėje ekonomikoje.....	39
1.4. Pagrindinių mokesčių surinkimas Lietuvoje.....	51
2. Teorinis mokesčių vengimo modelis ir eksperimento metmenys.....	67
2.1. Mokesčių mokėtojų sprendimą lemiantys veiksniai	67
2.1.1. Išoriniai veiksniai	69
2.1.2. Vidiniai veiksniai	79
2.1.3. Kiti veiksniai	84
2.2. Modelio sudarymas	87
2.3. Eksperimento metmenys	98
2.3.1. Teorinės prielaidos.....	99
2.3.2. Pasirinkti parametrai	100
2.3.3. Eksperimento eiga.....	103
2.4. Mokesčių spragos vertinimo metodika	105
3. Tyrimų rezultatai ir rekomendacijos dėl mokesčių administravimo.....	109
3.1. Skaičiavimų teorinio modelio pagrindu rezultatai	109
3.1.1. Modelio parametrų pasirinkimas	109
3.1.2. Rezultatai, kai nėra galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi	113
3.1.3. Rezultatai, kai yra galimybė tartis su mokesčių auditoriumi	116
3.1.4. Potencialiai prarastų mokesčių sumos vertinimas	120
3.2. Eksperimento rezultatų analizė	125
3.2.1. Pirminiai rezultatai	126
3.2.2. Eksperimento rezultatų perskaičiavimas.....	136
3.2.3. Galimi eksperimento patobulinimai.....	142
3.3. Rekomendacijos dėl mokesčių administravimo.....	144
IŠVADOS	149
LITERATŪRA	154
PRIEDAI.....	164

IVADAS

Temos aktualumas. Mokesčiai, kaip viena iš ekonominių santykių formų, atsirado daug anksčiau nei žmonės pradėjo naudoti pinigus. Patys mokesčiai paprastai reiškia vienokią ar kitokią prievartą, todėl neatskiriamas yra mokesčių mokėtojų noras, kokiais nors būdais išvengti prievolės atiduoti dalį savo lėšų/turto.

Kadangi mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, be kurio ji negalėtų atlikti savo funkcijų, nemažai resursų skiriama siekiant užtikrinti, kad mokėtini mokesčiai būtų surinkti, o nesąžiningi mokesčių mokėtojai sumokėtų nusiėmto mokesčių sumas.

Minėtas aspektas ypač tapo aktualus, kai 2008 m., ištikus pasaulinei finansų krizei, šalių vyriausybės susidūrė su smarkiai sumažėjusiomis valstybių biudžetų pajamomis ir padidėjusiomis išlaidomis. Dėl šių priežasčių pradėta dar labiau išaugo dėmesys pagrindiniam valstybės biudžeto pajamų šaltiniui – mokesčiams. Šalys, norėdamos padidinti pajamas, ne tik ėmėsi mokesčių sistemų reformų, bet ir griežčiau pradėjo kovoti su mokesčių vengėjais.

Lietuvoje, esant žymaus ekonominio nuosmukio rizikai, 2008 m. pabaigoje buvo atlikta mokesčių sistemos pertvarka, siekiant užtikrinti šalies finansų sistemos stabilumą. Nepaisant šių pastangų, nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos 2009 m. sumažėjo, palyginti su 2007 m. ir 2008 m. mokesčių pajamomis (atitinkamai 11,6 ir 24,4 proc.) (Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys).

Be to, 2009 m. pridėtinės vertės mokesčio, pagrindinio valstybės biudžeto pajamų šaltinio, net ir padidinus mokesčio tarifą dviem etapais nuo 18 iki 21 proc., pajamos sudarė tik 73,6 proc. 2008 m. pridėtinės vertės mokesčio pajamų sumos. Sumažėjusias valstybės pajamas papildomai teko kompensuoti skolinantis – centrinės valdžios skola per 2009 m. išaugo nuo 16,66 iki 25,66 mlrd. litų (54,0 proc.), 2010 m. skola sudarė 34,13 mlrd. Lt (skolos augimas – 33,0 proc.) (Finansų ministerijos duomenys).

Lietuvos mokesčių sistemos pertvarka, esant sudėtingai ekonominei situacijai, išaukę valstybės skolinimosi mastai, visuomenės nepasitenkinimas atkreipė dėmesį į šešėlinės ekonomikos (o kartu ir prarandamų mokesčių) problemą. Vyriausybė 2010 m., planuodama 2011 m. valstybės finansinius srautus, išsikėlė ambicingą tikslą „atsikovoti“ dalį prarandamų mokesčių pajamų iš nesąžiningai besielgiančių įmonių ir gyventojų. Norint tai padaryti, būtina atlikti bent apytikrius mokesčių nuostolių vertinimus Lietuvoje, taip pat pagrįstai pasirinkti priemones, kurios padėtų pasiekti išsikeltą tikslą.

Papildomai reikėtų atkreipti dėmesį, kad viena iš Europos Sąjungos pamatinių vertybių – laisvas prekių judėjimas – reiškia, kad tarp valstybių narių, gabenant prekes, nebeliko tradicinės muitinės kontrolės. Tai sudaro sąlygas atsirasti sudėtingoms tarptautinėms mokesčių sukčiavimo schemoms, kai resursai, skirti kovai su tokiais reiškiniais, yra daugiau nacionaliniai. Interneto plėtra taip pat sudaro prielaidas įvairiai ekonominei veiklai, kurią kontroliuoti yra gana sudėtinga. Taigi ekonominės, politinės ir technologinės aplinkos kitimas prisideda prie to, kad problemos, susijusios su nesąžiningu mokesčių mokėtojų elgesiu, išlieka itin aktualios.

Siekiant daryti įtaką mokesčių mokėtojų sprendimui dėl (ne)sąžiningo elgesio mokesčių mokėjimo atžvilgiu, svarbu moksliniais metodais ištirti, koks yra mokesčių mokėtojo sprendimo priėmimo mechanizmas, kaip mokesčių mokėtojas reaguoja į mokesčių sistemos ypatybes, kokie motyvai lemia mokesčių mokėtojo elgesį. Tokio pobūdžio tyrimų rezultatai gali padėti praktikams kovoti su mokesčių nemokėjimo problema.

Mokslinio tyrimo objektas yra nesąžiningas mokesčių mokėtojų elgesys. Tokio elgesio formų yra labai įvairių, pvz., vykdant ekonominę veiklą, nesiregistruojama mokesčių mokėtoju, vėluojama teikti mokesčių deklaracijas, vėluojama ar iš viso nesumokamos apskaičiuotos mokesčių sumos. Kai kuriais atvejais asmenys registruojasi mokesčių mokėtojais ir imituoja ekonominę veiklą, siekdami finansinės naudos (pvz., „karuselinio“ sukčiavimo atveju),

arba vykdo nelegalią veiklą, dėl kurios valstybė praranda mokesčių pajamas (pvz., prekyba kontrabandinėmis prekėmis). Šiame darbe apsiribojama viena iš svarbiausių problemų – pajamų nedeklaravimu, tiksliau – nagrinėjamas atvejis, kai įmonės slepia pajamas, taip išvengdamos dalies mokesčių mokėjimo. Lietuvos atveju tai būtų pridėtinės vertės mokestis, su darbo užmokesčių susiję mokesčiai ir įmokos, taip pat pelno mokestis.

Mokslinė problema ir jos ištirimo lygis. Mokesčių nemokėjimo problema yra įvairiapusė. Praktiniu požiūriu pirmiausia kyla klausimas, kiek mokesčių pajamų yra prarandama dėl to, kad mokesčių mokėtojai vengia laikytis įstatymų, taip pat kokiais būdais sumažinamos mokėtinos mokesčių sumos. Pirmasis klausimas neatskiriamas yra nuo šešėlinės ekonomikos problematikos. Deja, paprastai būtent šešėlinės ekonomikos vertinimams daugiausia yra skiriama dėmesio, neatsakant į klausimą dėl mokesčių pajamų netekimo.

Šešėlinės ekonomikos analizės srityje vienas iš autoritetų yra profesorius F. Schneider. Straipsniuose (pvz., Schneider (2004, 2005, 2007, 2010a)) ir knygoje (pvz., Schneider ir Enste (2007)) jis pateikia šešėlinės ekonomikos apimčių vertinimo ir kitimo tendencijas Europos Sąjungos valstybėse narėse, įskaitant ir Lietuvą, bei kitose pasaulio šalyse.

Šešėlinės ekonomikos apimčių vertinimus Lietuvoje atliko Statistikos departamentas (1997, 2004), tačiau nebuvo atsakyta į klausimą, kiek iš viso prarandama mokesčių dėl nesąžiningos mokesčių mokėtojų veiklos. Tokių duomenų nepateikia ir Laisvosios rinkos institutas, aktyviai pasisakantis šešėlinės ekonomikos klausimais. 2011 m. J. Krumplytė apgynė daktaro disertaciją tema „Šešėlinės ekonomikos masto vertinimas“, kurioje nagrinėjo šešėlinės ekonomikos reiškinius, kartu įvertindama mokesčių pajamų praradimus atskirose situacijose.

Atskirų šalių mokesčių administracijos (pvz., JAV, Švedija), turinčios žmogiškųjų ir kt. išteklių, stengiasi įvertinti prarandamas mokesčių pajamas dėl nesąžiningų mokesčių mokėtojų veiklos. Lietuvos Respublikos

finansų ministerija ir jai pavaldūs mokesčių administratoriai nėra viešai paskelbę informacijos apie dėl mokesčių vengimo prarandamas pajamas.

Atkreiptinas dėmesys, kad tiek šešėlinės ekonomikos tyrimai, tiek prarandamų mokesčių pajamų vertinimas gali būti tik apytikslis, kadangi minėti tyrimų objektai yra itin sudėtingi.

Ekonomikos mokslo teoretikams svarbu, kaip mokesčių mokėtojas priima sprendimą elgtis sąžiningai/nesąžiningai. Tokio pobūdžio analizės pradininkai yra Allingham ir Sandmo, 1972 m. pateikę pirmąjį mikroekonominį mokesčių vengimo modelį, pagrįstą mokesčių mokėtojo naudos maksimizavimu rizikos sąlygomis. Pirminis modelio variantas turėjo trūkumų (pvz., neatitiko realiose mokesčių sistemose taikomos mokesčių mokėtojų baudimo praktikos) ir iki šiol jis yra tobulinamas įvairiais aspektais.

Veiksnių, lemiančių mokesčių mokėtojų sprendimą vengti mokesčių, analizė yra glaudžiai susijusi su mokesčių vengimo apimčių vertinimu ir modelių nagrinėjimu. Mokesčių vengimo priežastys yra svarbios parenkant priemones, kurios turėtų padėti mažinti paskatas vengti mokesčių. Įvairių veiksnių sintezės rezultatai galima pavadinti mokesčių kultūra, kurios vertinimo modelį sudarė ir pritaikė Lietuvai K. Šinkūnienė (2009).

Mokesčių mokėtojų sprendimo ypatumai sudomino ir eksperimentinės ekonomikos specialistus. Alm ir kt. (1992a, 1993) laboratorijose atliko ne vieną eksperimentą, tyrinėdami mokesčių mokėtojų elgesį tam tikrose situacijose. Tokie tyrimų metodai taip pat padeda atsakyti į kai kuriuos klausimus (tarkime, apibūdinti asmenų polinkį vengti mokesčių, įvertinti kai kurių veiksnių svarbą), nors laboratorijose sukuriamos sąlygos visada skirsis nuo realių.

Mokslinio tyrimo tikslas yra Allingham-Sandmo modelio pagrindu sudaryti patobulintą mikroekonominį mokesčių vengimo modelį, kuris, panaudojus atlikto eksperimento rezultatus, padėtų įvertinti optimalią slepiamą mokesčių dalį ir galimus mokesčių pajamų netekimus Lietuvoje dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio.

Mokslinio tyrimo uždaviniai:

- 1) suklasifikuoti mokesčių mokėtojų nesąžiningam elgesiui įvardyti naudojamas sąvokas;
- 2) išanalizuoti įvairių autorių pasiūlytas Allingham-Sandmo modelio versijas;
- 3) išskirti pagrindinius veiksnius, kurie lemia mokesčių mokėtojų elgesį;
- 4) sudaryti mikroekonominį mokesčių vengimo modelį, kuris apimtų papildomus veiksnius, neįtrauktus į Allingham-Sandmo modelį;
- 5) išnagrinėti sudarytą teorinį modelį, pasitelkiant lyginamosios statikos metodą;
- 6) sudaryto teorinio modelio pagrindu atlikti skaičiavimus, t. y. nustatyti, kokią dalį pajamų mokesčių mokėtojai naudingiausia nuslėpti, esant nustatytoms prielaidoms ir parametrams (optimalaus sprendinio paieška);
- 7) atlikti eksperimentą, siekiant įvertinti asmenų, atliekančių mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių vaidmenį, elgesio ypatybes apibrėžtose situacijose;
- 8) pasinaudojant teorinio modelio analizės rezultatais, įvertinti mokesčių pajamų netekimų apimtį Lietuvoje dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio (smulkaus ir vidutinio verslo atveju);
- 9) atsižvelgiant į veiksnius, kurie turi įtakos sprendimams dėl mokesčių vengimo, mokesčių vengimo modelio analizės ir skaičiavimų rezultatus, pateikti rekomendacijas dėl mokesčių administravimo įstatymo pakeitimų, kurie padėtų sumažinti paskatas vengti mokesčių.

Ginamieji disertacijos teiginiai.

1. Allingham-Sandmo mokesčių vengimo modelis gali būti papildytas veiksniais, kurie teorinį modelį priartintų prie realios situacijos.
2. Analitiniais metodais įrodyti, kad griežtesnės nuobodos už mokesčių vengimą galėtų lemti sąžiningesnį mokesčių mokėtojų elgesį.

3. Metinė mokesčių pajamų suma, kuri Lietuvoje prarandama dėl mokesčių mokėtojų nesąžiningo elgesio, yra didesnė nei Vyriausybės viešai deklaruota suma, kurią ketinama 2011 m. surinkti kovojant su šešėline ekonomika.

4. Galiojanti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo redakcija galėtų būti pakeista ir papildyta, įtvirtinant keletą administracinių prievolių ir pareigų, kurios padėtų sumažinti mokesčių mokėtojų paskatas elgtis nesąžiningai.

Mokslinio tyrimo metodai ir organizavimas. Rengiant pirmąją darbo dalį, buvo naudojamas mokslinės literatūros analizės ir sisteminimo metodas, taip pat lyginamosios analizės metodas.

Mokesčių mokėtojo elgesys situacijoje, kai reikia priimti sprendimą, ar elgtis nesąžiningai ir kiek nesąžiningai, modeliuojamas mikroekonomikos metodais (mokesčių mokėtojas optimizuoja naudingumą rizikos sąlygomis). Modelio analizė atlikta, pasitelkiant lyginamosios statikos metodą. Šis metodas, esant tam tikroms prielaidoms apie naudingumo funkciją, tačiau nežinant jos konkrečios išraiškos, leidžia įvertinti, kaip keičiasi modeliuojamas dydis kintant modelio parametrams.

Modeliuojant optimalų reprezentatyvaus mokesčių mokėtojo elgesį, taikytas optimizavimo metodas, t. y. ieškota pasirinkto parametro reikšmė, kuri užtikrintų maksimalų laukiamą naudingumą.

Mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių sąveika buvo modeliuojama eksperimentinės ekonomikos metodais. Rezultatai nagrinėti, pasitelkiant statistinės analizės metodus. Eksperimento metu gauti duomenys buvo svarbūs, nustatant optimalaus mokesčių mokėtojo elgesio parametrus, egzistuojant korupcijos veiksniui.

Duomenų analizei atlikti ir rezultatams pateikti pasinaudota kompiuterinė programa *MS Excel*. Šios programos funkcija *Solver* naudota, apskaičiuojant optimalią slepiamų mokesčių dalį, esant įvairioms mikroekonominio mokesčių vengimo modelio parametrų reikšmėms.

Darbo mokslinis naujumas. Darbe pateikti trys Allingham-Sandmo modelio pagrindu sudaryti mokesčių vengimo modeliai, kurie apima endogeninę mokesčių audito tikimybę, korupcijos faktorių, reputacijos kaštus. Parinkus atitinkamus parametrus, du modeliai pritaikyti Lietuvai – jais pasinaudojus apskaičiuotina reprezentatyvaus Lietuvos mokesčių mokėtojo vengtina mokesčių dalis. Atkreiptinas dėmesys, kad naujai sudaryti modeliai yra pritaikyti įmonei, o ne gyventojui, kaip tai buvo padaryta Allingham-Sandmo modelyje.

Atsižvelgiant į tam tikras prielaidas, pateikti modeliavimo rezultatai, parodantys, kaip galėtų keistis mokesčių mokėtojų elgesys, o kartu ir prarandama mokesčių pajamų dalis, reguliuojant vieną iš mokesčių administravimo sistemos parametrų, t. y. baudos, skiriamos nustačius, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo dalies mokesčių, normą Lietuvoje.

Darbo mokslinė vertė. Egzistuoja plati nesažiningo mokesčių mokėtojų elgesį įvardijančių terminų įvairovė. Darbe pasiūlyta šių terminų klasifikacija, kurią naudojant galima išvengti situacijų, kai ta pati sąvoka vartojama tiek legaliai, tiek ir įstatymus pažeidžiančiai mokesčių mokėtojų veiklai apibūdinti.

Taip pat išskirti veiksniai, kurie lemia mokesčių mokėtojų pasirinkimą elgtis vienaip ar kitaip. Atlikta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo kai kurių nuostatų analizė atsižvelgiant į dalį veiksnių, lemiančių mokesčių mokėtojų elgesį.

Sudaryti du (iš trijų) mokesčių mokėtojo naudingumo optimizavimo modeliai rizikos sąlygomis apima svarbius faktorius – mokesčių audito tikimybės endogeniškumą, t. y. mokesčių mokėtojo elgesys lemia jo audito tikimybę, taip pat korupcijos tikimybę – nesažiningas mokesčių mokėtojas ir mokesčių auditorius gali susitarti nuslėpti mokesčių vengimo faktą. Atskiras modelis sudarytas, įtraukiant mokesčių mokėtojo reputacijos kaštus ir

korupcijos faktorių. Šie modeliai, palyginti su Allingham-Sandmo sudarytuoju, apima daugiau veiksnių ir yra artimesni realiai situacijai.

Pasinaudojant dviem (iš trijų) sudarytais mokesčių vengimo modeliais, esant tam tikroms prielaidoms, išspręstas mokesčių mokėtojo naudingumo optimizavimo rizikos sąlygomis uždavinys. Gauti rezultatai panaudoti potencialioms mokesčių netektims Lietuvoje apskaičiuoti, t. y. mikroekonominės analizės rezultatai pritaikyti nagrinėjant makroekonomikos problemą.

Skaičiavimų rezultatai rodo, kad dėl nesąžiningo dalies mokesčių mokėtojų elgesio Lietuvoje gali būti netenkama iki 10 mlrd. litų mokesčių pajamų per metus.

Darbo praktinis reikšmingumas. Nors mokesčių spraga (kiek potencialių mokesčių pajamų nėra surenkama dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio) yra apskaičiuota darant griežtas prielaidas, tačiau ji parodo orientacinį valstybės prarandamų pajamų dydį Lietuvoje. Ši informacija gali būti svarbi valstybės finansų planuotojams, kadangi negautos mokesčių pajamos reiškia, kad tam tikros valstybės funkcijos bus mažiau finansuojamos ir/ar valstybei gali tekti skolintis. Taip pat šis rodiklis svarbus vertinant, ar šalis nesusiduria su struktūriniu deficitu, kai įvesti mokesčiai net ir visiškai sąžiningos visuomenės atveju negarantuoja pakankamų lėšų finansuoti valstybės prisiimtų funkcijų vykdymo.

Potencialiai nesurenkama mokesčių suma yra svarbus rodiklis mokesčių administratoriams, kurių pareiga yra užtikrinti, kad tie, kuriems mokesčius mokėti yra privaloma pagal galiojančius teisės aktus, tai iš tiesų darytų. Mokesčių administratoriai kaip vieną iš veiklos tikslų gali numatyti siekti mažinti mokesčių praradimus dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio, taip pat skaitinis tokių praradimų įvertis padėtų nustatyti mokesčių administratoriaus veiklos rezultatyvumą, o įverčio pokytis – efektyvumą.

Informacija apie mokesčių vengimo lygį taip pat turėtų būti aktuali Lietuvos Respublikos ūkio ministerijai, užsienio investuotojams, kuriems yra svarbios konkurencijos sąlygos šalyje.

Darbe pateikti siūlymai keisti ir papildyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą galėtų būti aktualūs įstatymų leidėjams. Be to, minėtas įstatymas gali būti papildytas įteisinant Lietuvoje naujas, tačiau kitose šalyse jau taikomas, priemones, kurios darytų sprendimą vengti mokesčių labiau nepatrauklų, perkeltų dalį rizikos valdymo „ant mokesčių mokėtojų pečių“.

Atlikto eksperimento rezultatai rodo stiprų jaunų žmonių, esamų ar būsimų mokesčių mokėtojų, polinkį rizikuoti, elgtis nesąžiningai. Papildomai atsižvelgus į atliktus Lietuvos mokesčių kultūros tyrimų rezultatus (Šinkūnienė, 2009), vaikų ir jaunimo švietimo procesą organizuojančios ir jame dalyvaujančios įstaigos turėtų daugiau dėmesio skirti piliečių sąmoningumui ugdyti mokesčių aspektu.

Šios disertacijos medžiaga gali būti naudinga ekspertams, akademinės visuomenės nariams, nagrinėjantiems mokesčių nemokėjimo problemą, šešėlinę ekonomiką.

Publikacijos:

1. Anciūtė, A., Kropienė R. (2010). The model of tax evasion, its coherence to the practical tax administration. *Ekonomika*, 89(4). ISSN 1392-1258.
2. Anciūtė, A. (2010). Mokesčių mokėjimo tendencijos Lietuvoje 2008–2009 metais. *Lietuvos statistikos darbai*, 2010 (49). ISSN 1392-642X.
3. Anciūtė, A., Misiūnas, A. (2006). Finansiniai rodikliai ir efektyvumas Lietuvos pramonėje. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Ernesto Galvanausko tarptautinė mokslinė konferencija. Šiaulių universitetas, p. 255 – 260.

Disertacijos apimtis ir struktūra. Disertaciją sudaro: įvadas, trys dalys, išvados, naudotos literatūros šaltinių sąrašas (145 šaltiniai) ir 4 priedai. Disertacijos apimtis, be priedų, sudaro 163 puslapius, įskaitant 12 lentelių, 28 paveikslus.

1. Mokesčių vengimo problema

Mokesčių mokėtojų pastangos mažiau mokėti mokesčių ar apskritai jų išvengti įgyja labai įvairias formas, todėl gausu mokesčių mokėtojų elgseną apibūdinančių terminų. Šioje disertacijos dalyje pateikta terminų klasifikacija bei apibrėžiamas modeliuojamas elgesys – pajamų (apyvartos) slėpimas. Būtent šis reiškinys prieš keturis dešimtmečius buvo pradėtas modeliuoti pasitelkiant mikroekonomikos mokslą.

Eksperimentinės ekonomikos specialistai taip pat tyrinėja mokesčių mokėtojų elgseną. Tiek sudaryti makroekonominiai modeliai, tiek ir eksperimentiniai tyrimai bei kai kurie jų trūkumai aptarti šios darbo dalies atskiruose poskyriuose.

1.1. Sąvokos, susijusios su mokesčių nemokėjimu

Mokesčių neišvengiamumas yra užkoduotas pačiame mokesčio apibrėžime – „valstybės arba teritorinės valdžios nustatyti įstatymiais aktais privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą arba nebiudžetinius fondus“ (Aleksnevičienė, 2005). Realybėje motyvas padidinti savo finansinius išteklius (ar tiesiog jų neprarasti), taip pat ir kiti faktoriai yra itin stiprūs ir skatina dalį gyventojų bei įmonių stengtis įvairiais būdais sutaupyti ar net išlošti mokesčių sąskaita.

Nagrinėjant literatūrą šiuo klausimu, pirmiausia susiduriama su gausybe įvairių terminų ir apibrėžimų. Pavyzdžiui, anglų kalboje egzistuoja terminai „*tax avoidance*“, „*tax evasion*“, „*tax concealment*“, „*tax fraud*“, „*tax mitigation*“, „*(aggressive) tax planning*“, „*tax optimisation*“ ir pan. (lietuviški terminai – mokesčių vengimas, slėpimas, sukčiavimas, mažinimas, (agresyvus) planavimas, mokesčių optimizavimas) (Palijanskas, 2002). Vieni jų pabrėžia mokesčių mokėtojų norą planuoti mokamas mokesčių sumas kaip vieną iš finansinių srautų, kiti – mokesčių slėpimą ar net pastangas užvaldyti valstybės biudžeto lėšas neteisėtu būdu.

Išskiriant tris kriterijus – mokesčių mokėtojų veiklos legalumą, mokesčių mokėtojų siekį vykdyti realią ekonominę veiklą, veiklos

organizavimo pobūdį (ar nėra požymių, kad tam tikri sandoriai ar pinigų srautai buvo organizuoti tik tam, kad būtų galima sumažinti mokesčius) – mokesčių mokėtojų elgseną galima klasifikuoti į tris kategorijas:

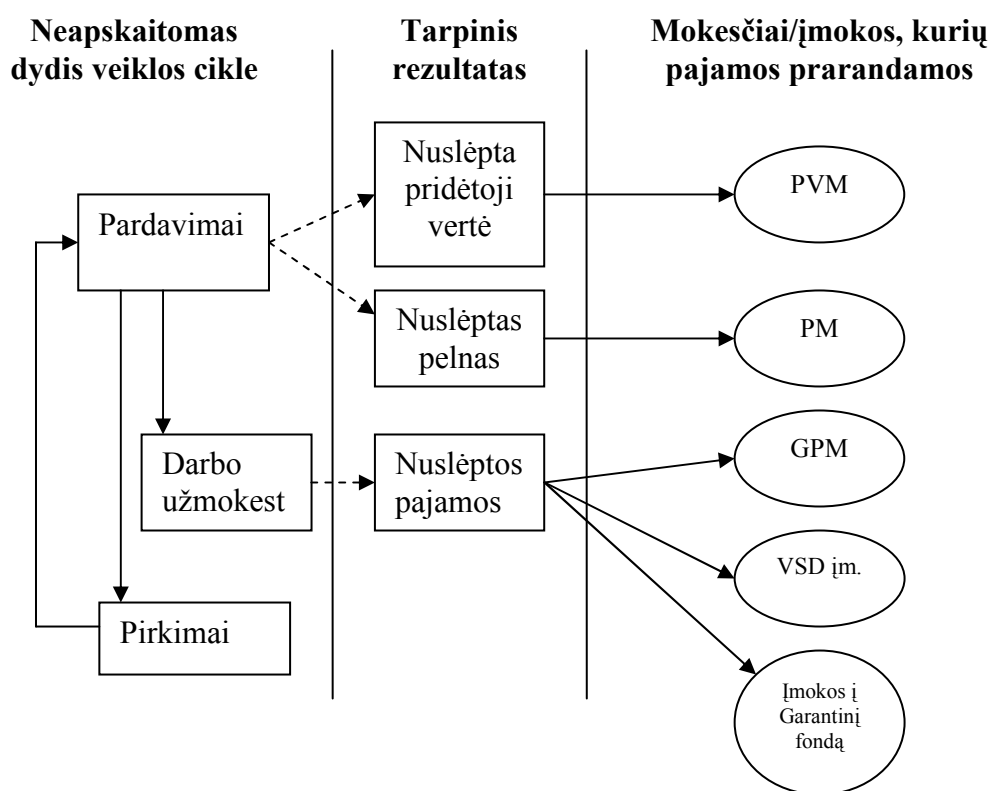
- mokėtinų mokesčių planavimas, siekiant juos sumažinti legaliais būdais (priskirtini terminai angl. „*tax mitigation*“, „*tax planning*“, „*tax optimisation*“, kai kurių autorių nuomone ir „*tax avoidance*“ (Paulauskas, 2006)), t. y. „verslo operacijų (sandorių, ūkinių operacijų) išdėliojimas taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis, kai šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas – atitinkamas verslo sprendimas yra įgyvendintas“ (Vasiliauskas, 2005), laikytinas mokesčių optimizavimu, planavimu, minimizavimu, sumažinimu. Pvz., įmonė, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu, naudoja pelno mokesčio lengvata, susijusia su investicijoms į mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą, t. y. turi su tokia veikla susijusių išlaidų. Tokia įmonė, skaičiuodama apmokestinamą pelną, šias išlaidas iš pajamų gali atskaityti tris kartus. Taip įmonė realiai sumažina mokėtino pelno mokesčio sumą, bet nepažeidžia galiojančių įstatymų. Kitas pavyzdys – mišrią ekonominę veiklą (t. y., kai tam tikra veiklos dalis yra PVM objektas, o kita veiklos dalis – ne PVM objektas) vykdančias asmuo, pasibaigus kalendoriniams metams, gali netikslinti PVM atskaitos, jei ankstesnių metų taikytas ir faktinis proporcinis PVM atskaitos procentas skiriasi ne daugiau nei 5 proc., t. y. PVM mokėtojas teisėtai gali sutaupyti lėšų mokesčių sąskaita (pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą);

- jei asmuo siekia vykdyti realią ekonominę veiklą, tačiau dirbtinai sukuria aplinkybes, kurios sudaro sąlygas mokėti mokesčių mažiau, išvis jų išvengti arba pateikti nevisą/klaidingą informaciją apie savo veiklą, o gal ir iš viso nepateikti informacijos – visa tai būtų galima įvardyti mokesčių vengimu ar slėpimu (angl. „*tax evasion*“, „*tax concealment*“, toliau šiai kategorijai naudojamas terminas „mokesčių vengimas“¹). Kai kurie autoriai

¹Mokesčių vengimo sąvoka kai kurių autorių sutapatinama su angl. k. sąvoka „*tax avoidance*“, o „*tax evasion*“ aiškinama kaip „mokesčių slėpimas“ (Paulauskas, 2006). Taip pat yra nuomonių, kad

terminą „*tax avoidance*“ priskiria neteisėtai mokesčių mokėtojo veiklai, tačiau anglų kalbos žodis „*avoidance*“ labiau išreiškia nenorą mokėti mokesčius nei kažkokį siekį planuoti finansinius srautus.

Dažniausiai pasitaikanti mokesčių vengimo forma – klaidingos informacijos apie mokesčio bazę pateikimas. Paprasčiausias mokesčių vengimo pavyzdys – neapskaitytos prekių ir paslaugų pardavimo pajamos. 1 paveiksle pateikta tokio mokesčių vengimo schema ir sąryšis su pagrindiniais mokesčiais Lietuvoje.



1 pav. Neapskaitomos ekonominės veiklos ciklas ir prarandami mokesčiai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lietuvoje mokesčius reglamentuojančiais teisės aktais,

- neteisėtus subjekto veiksmus (pvz., ekonominės veiklos imitavimą ir pan. (Dikovič ir Karpuškienė, 2005)) reikėtų vadinti mokesčių sukčiavimu (angl „*tax fraud*“, kartais – „*tax evasion*“). Dažnai pastarajam tipui

terminas „*tax evasion*“ atitinka sąvoką „mokesčių vengimas“ ((Kuncevičius ir Kosmačaitė, 2007), (Vainienė, 2008)).

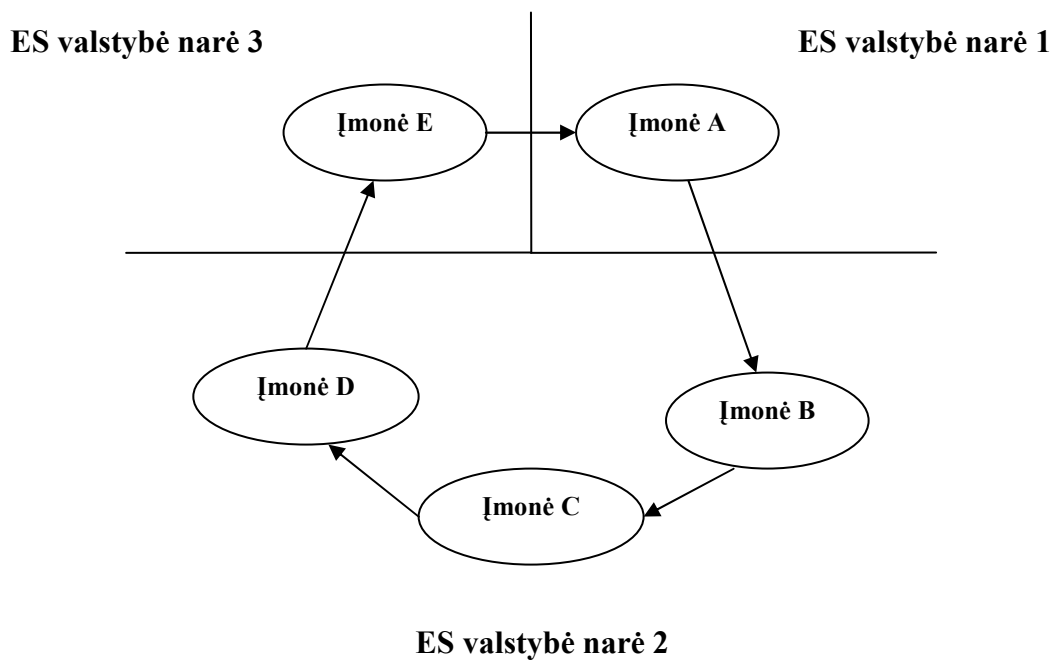
priskiriami mokesčių mokėtojų veiksmai, kurie užtraukia baudžiamąją atsakomybę.

Vienas iš aktualių mokesčių sukčiavimo pavyzdžių – „fenikso“ sindromas, kuris itin paplito ekonominio sunkmečio metu. Šio modelio esmė yra įmonės veiklos nutraukimas (bankrotas), kai yra sukaupiama tam tikra mokesčių nepriemokos suma (gali būti ir kitokių kreditorinių įsipareigojimų), tuo tarpu realiai ekonominę veiklą tęsia naujai įsteigta įmonė. Joje dažniausiai dirba tie patys darbuotojai, be to, prieš skelbiant bankrotą anksčiau įkurtos įmonės turtas (įranga, prekės) yra perduodamos naujai įmonei.

Tokiu atveju įmonė turi susimokėti PVM nuo parduotų prekių, tačiau nutraukia veiklą to nepadariusi, o naujas PVM mokėtojas, iš susijusio asmens įsigijęs ilgalaikio turto (ar kitokių prekių), reikalingo veiklai vykdyti, įgyja teisę į PVM, sumokėto už tokį turtą, atskaitą. Vadinasi, tokiu atveju valstybės biudžetas kelis kartus netenka PVM pajamų – anksčiau įsteigta įmonė nesumoka PVM, o naujoji įmonė atskaito PVM, susijusį su įsigytu ilgalaikiu turtu, t. y. susimažina mokėtiną PVM arba paprašo grąžinti PVM iš valstybės biudžeto.

Dar agresyvesnis mokesčių sukčiavimo pavyzdys – taip vadinamas „karuselinis“ sukčiavimas, nuo kurio nukenčia visų Europos Sąjungos valstybių biudžetai.

Šio sukčiavimo esmė – prekės, o dažniausia – tik dokumentai, liudijantys prekių judėjimą, „keliauja“ iš vienos įmonės (o kartu ir valstybės) į kitą. Dažniausia prekės (dokumentai) apkeliauja ratą, t. y. „grįžta“ į tą pačią šalį, iš kurios „išvyko“ (žr. 2 paveikslą).



2 pav. Paprasčiausia „karuselinio“ sukčiavimo schema

Šaltinis: sudaryta autorės.

Procesas prasideda, kai įmonė A patiekia prekes kitoje ES valstybėje narėje esančiai įmonei B, pvz., už 1 mln. eurų. Įmonė B turi apskaičiuoti prekių pirkimo PVM, taip pat gali atskaityti apskaičiuotą PVM, kadangi prekės skirtos parduoti. Tarkime, kad antrojoje ES valstybėje narėje PVM tarifas yra 20 proc., tokiu atveju apskaičiuotas ir atskaitytas PVM sudarytų 200 tūkst. eurų. Įmonė B parduoda prekes įmonei C už 1 mln. eurų. Plius 200 tūkst. eurų PVM (arba už šiek tiek didesnę kainą). Po to įmonė B, nesumokėjusi pardavimo PVM, dingsta, todėl ji dažnai vadinama dingusiu prekeiviu (angl. *missing trader*).

Įmonė C paprastai realios veiklos nevykdo, jos atstovai tiesiog perrašo PVM sąskaitas faktūras, t. y. perparduoda prekes praktiškai nesukurdami pridėtinės vertės. Ji dažnai vadinama „buferiu“ („tarpininku“, „brokeriu“). Šiuo atveju įmonė perparduotų prekes už tą pačią kainą (1 mln. eurų + 200 tūkst. eurų PVM) įmonei D. Žinoma, kaina gali būti šiek tiek didesnė (tokiu atveju susidarytų nežymi mokėtino PVM suma) arba šiek tiek mažesnė (tokiu atveju susidarytų nežymi grąžinta PVM suma, kurią būtų galima laikyti įmonės C „pelnu“). Tokių įmonių „buferių“ gali būti labai daug.

Kuo sandorių grandinė ilgesnė, tuo sunkiau išsiaiškinti tokio pobūdžio sukčiavimą.

Įmonė D patiekia prekes trečiosios ES valstybės narės įmonei E ir įgyja teisę atskaityti 200 tūkst. eurų PVM (įmonės „pelnas“). Tai reiškia, kad įmonė susigražins šį PVM iš antrosios ES valstybės narės biudžeto.

Įmonė E pagal ES galiojančius teisės aktus priskaičiuoja ir atskaito PVM nuo prekių, kurias įsigijo iš įmonės F. Kartais įmonė E būna realią ūkinę veiklą vykdomas subjektas ir gali nežinoti apie anksčiau įvykusius sandorius. Tačiau pasitaiko atveju, kai įmonė E būna sukčiautojų bendrininkas ir patiekia tas pačias prekes įmonei A, kuri pradeda naują „karuselės“ ratą.

Taigi šiuo atveju antroji ES valstybė narė netenka 200 tūkst. eurų, kurių nesumokėjo įmonė B, be to, įmonei D neteisėtai buvo sugražinti 200 tūkst. eurų iš šios valstybės biudžeto.

Reikėtų paminėti, kad pateikta schema nėra itin sudėtinga. Praktikoje gali pasitaikyti labai daug „karuselėje“ dalyvaujančių įmonių. Dėl šios priežasties „karuselės“ nustatymas tampa dar sudėtingesnis. Be to, prekių ir sąskaitų judėjimas gali išsiskirti, pvz., iš įmonės D prekės išgabenamos įmonei A, nors pagal sąskaitas prekės turi būti išgabenamos įmonei E.

Kitas sudėtingas mokesčių sukčiavimo atvejis – pinigų srautų nukreipimas ar veiklos iškėlimas į ofšorines zonas (kitas artimas terminas – lengvatinės mokesčių teritorijos), kuris galbūt tam tikrais atvejais gali būti laikomas ir legaliu mokesčių planavimu. Tokiose teritorijose mokesčių tarifai būna arba labai maži arba lygūs nuliui, be to, dažniausiai neįmanoma gauti informacijos apie tose teritorijose veikiančius asmenis.

Galimi du atvejai, kai naudojamosi ofšorinėmis teritorijomis – visa ekonominė veikla vykdoma per įmonę, įkurtą ofšorinėje teritorijoje, arba perkeliama tik pelningesnė veiklos dalis (pvz., tokį modelį pritaikė Google Inc. (Drucker, 2010)).

Ribos tarp išvardytų elgsenos tipų (mokesčių planavimo, vengimo, sukčiavimo) nėra griežtos ir konkrečiose šalyse tie patys mokesčių mokėtojų veiksmai gali būti traktuojami skirtingai. Toliau šiame darbe atsiribojama nuo

pirmojo ir trečiojo tipo reiškinių², o analizuojamos situacijos, kai mokesčių mokėtojas tikslingai neatskleidžia tikrojo mokesčio bazės dydžio, nors mokesčių administratoriai suvokia nesąžiningą mokesčių mokėtojo veiklą šiek tiek plačiau. Tai yra (Europos Komisija, 2010):

- ekonominę veiklą vykdančio asmens nesiregistravimas mokesčių mokėtoju arba fiktyvus registravimas;
- neteisingas mokesčių bazės deklaravimas (neteisingų duomenų pateikimas deklaracijoje) arba situacija, kai informacija apie mokesčių bazę iš viso nėra pateikiama;
- pavėluotas mokesčių deklaracijų teikimas;
- pavėluotai mokami mokesčiai arba mokesčių mokėtojas iš viso jų nemoka.

Prarastos mokesčių pajamos yra viena iš šešėlinės ekonomikos pasekmių.³ Kita vertus, pasitaiko teiginių, kad tik šešėlinė ekonomika daliai namų ūkių padeda išgyventi sudėtingomis ekonominėmis sąlygomis (Deutsche Bank, 2009).

Terminų, apibūdinančių neapskaitomą ūkio subjektų veiką (kartais ir nelegalią asmenų veiklą), yra labai daug. Pvz., paralelinė ekonomika, nuslėpta ekonomika, pagrindinė ekonomika, neformali ekonomika, neapskaityta ekonomika, juodoji ekonomika ir pan. Šiuo metu Lietuvoje itin populiarus terminas – šešėlinė ekonomika.

Statistikos departamentas leidiniuose naudoja neapskaitytos ekonomikos sąvoką. Neapskaitoma ekonomika apima legalią, tačiau neatskleistą (ar visai neatskleistą) ekonominę veiklą, ir nelegalią ekonomiką

² Europos Sąjungoje yra įkurta tarptautinė organizacija – European Anti-Fraud Organisation (toliau – OLAF), kurios misija yra ginti Europos Sąjungos finansinius interesus, kovojant su sukčiavimu, korupcija ir kitomis nelegaliomis veikomis, įskaitant ir mokesčių sukčiavimą (European Anti-Fraud Organisation, 2010). Nors šiame darbe, modeliuojant nesąžiningą mokesčių mokėtojų elgesį, koncentruojamasi į pajamų slėpimą (o ne į sudėtingas sukčiavimo schemas, pvz., „karuselinį“ sukčiavimą ir kontrabandą), reikia atkreipti dėmesį, kad tokio pobūdžio mokesčių sukčiavimas santykinai yra retesnis, tačiau atneša daugiau žalos valstybių biudžetams nei atskiri pajamų slėpimo atvejai. Pavyzdžiui, 2011 m. Lietuvos Muitinė kartu su OLAF ir kitų šalių atsakingų institucijų atstovais sulaikė 70 mln. cigarečių kontrabandą, kuri galėjo atnešti iki 6 mln. eurų mokesčių nuostolių (European Anti-Fraud Organisation, 2011).

³ Plačiau apie šešėlinės ekonomikos vertinimus Lietuvoje žr. 1.4 poskyrį.

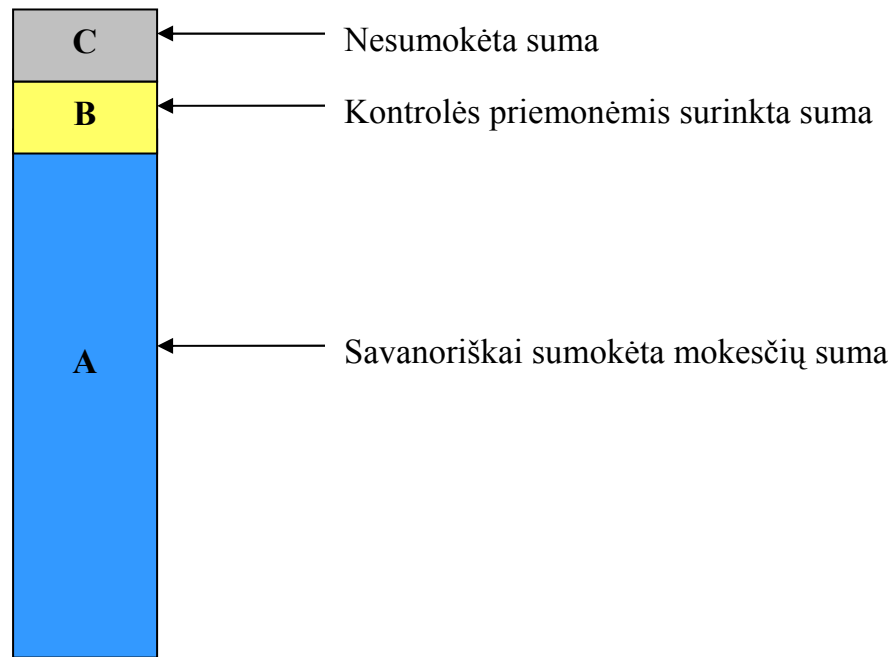
(kontrabanda, narkotikų gamyba ir platinimas ir pan.) (Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2004).

Schneider ir kt. (2010) šešėline ekonomika vadina rinkoje gaminamą produkciją ir teikiamas paslaugas, kurios tyčia yra slepiamos, nes siekiama išvengti:

- prievolės mokėti PVM, pajamų ir kt. mokesčius,
- socialinio draudimo įmokų mokėjimo,
- prievolės laikytis tam tikrų standartų, pvz., darbo laiko apskaitos, saugumo reikalavimų ir pan.
- prievolės laikytis kitokių taisyklių, pvz., pildyti įvairius statistinius klausimynus ir pan.

Kaip jau minėta, viena iš svarbiausių šešėlinės ekonomikos pasekmių – prarastos valstybės pajamos iš mokesčių. Tačiau dažniausiai, kalbant apie šešėlinę ekonomiką, kalbama apie neapskaitytas apyvartas, neoficialų užimtumą ir pan., tačiau neįvardijama, kokia mokesčių suma yra prarandama. Tai ypač rūpi biudžetų planuotojams ir mokesčių administratoriams. Mokesčių pajamų netektis arba kitaip – mokesčių spraga⁴ (angl. *tax gap*) – gali būti išreikšta piniginiiais matavimo vienetais arba santykinio dydžiu. Mokesčių spragos aiškinimui pasitelktas 3-ias paveikslas.

⁴ Krumplytė (2011) vartoja mokesčių atotrūkio sąvoką.



3 pav. X biudžetinių metų mokėtinų ir sumokėtinų mokesčių struktūra

Šaltinis: Sudaryta autorės pagal *Risk Management Guide for Tax Administrations* (Europos Komisija, 2006).

Mokesčių „stulpelio“ A dalis vaizduoja savanoriškai sumokėtą mokesčių dalį, kai mokesčių administratoriui nereikia imtis jokių aktyvių kontrolės veiksmų. Paprastai savanoriškai sumokėta mokesčių suma yra pati didžiausia.

B dalis – tai mokesčių administratoriaus surinkti mokesčiai, t. y. tyčia ar netyčia mokesčių mokėtojų savanoriškai nesumokėtos sumos, kurios patenka į valstybės biudžetinius ir nebiudžetinius fondus mokesčių administratoriui ėmusis aktyvių veiksmui (paprastai – kontrolės). Reikia atkreipti dėmesį, kad praktikoje B dalis gali sietis tiek su konkrečių metų mokestine baze, tiek ir su ankstesnių metų mokestine baze, t. y. mokesčių mokėtojo kontrolė ankstesniais metais (X-1) gali būti atlikta už laikotarpį X-2, tačiau mokesčių mokėtojas realiai sumoka trūkstamą sumą tik X metais. Taip pat reikėtų įvertinti faktą, kad, esant tam tikroms aplinkybėms, mokesčių mokėtojas privalo ne tik sumokėti trūkstamą mokesčio sumą, bet ir baudą bei delspinigius. Kita vertus, pasitaiko situacijų, kai mokesčių mokėtojui kontrolės metu priskaičiuojami mokėtini mokesčiai, tačiau niekada nėra sumokami (dėl

mokesčių mokėtojo bankroto ar kitų aplinkybių, pvz., dėl įvairių susitarimų su mokesčių administratoriumi).

C dalis – tai ta dalis mokesčių pajamų, kuri nėra surenkama, nes mokesčių mokėtojai tyčia arba netyčia šių mokesčių nesumoka, o mokesčių administratorius neturi galimybės to kontroliuoti dėl ribotų galimybių arba informacijos trūkumo. Dalis C apimtų agresyvių mokesčių planavimą, mokesčių sukčiavimą, mokesčių vengimą, netyčines klaidas ir mokesčių nepriemoką (Skatteverket, 2008).

C dalį būtų galima pavadinti mokesčių spraga (angl. *tax gap*), mokestiniais nuostoliais, netekimais ir pan. Dažnai apskaičiuojama ir santykinė mokesčių spraga, t. y. C ir $A+B+C$ santykis.

Visos trys mokesčių „stulpelio“ dalys – $A+B+C$ – yra potencialios mokesčių pajamos. Šios pajamos būtų gautos, jei visi ūkio subjektai sumokėtų mokesčius, kurie jiems priklauso sumokėti pagal teisės aktus. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad toks mokesčių pajamų klasifikavimas yra sąlyginis. Priežastis – jei mokesčių administratorius galėtų visada nustatyti atvejus, kai mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčių, gali būti, kad dalis asmenų ekonominės veiklos nevykdytų, nes, pvz., tai daryti neapsimokėtų. Kiti pavyzdžiai – kontrabanda ar „karuselinis“ sukčiavimas – iš esmės tai nelegalios veiklos, bet dėl jų netenkamos mokesčių pajamos.

Papildomai reikėtų paminėti, kad egzistuoja ir kitokių mokesčių spragos apibrėžimų (Skatteverket, 2008):

- mokesčių netekimai, kurie būtų, jei mokesčių administratorius neegzistuotų,
- visos klaidos, kurios yra mokesčių administratoriui pateiktose deklaracijose,
- visos klaidos, kurias ištaisyti reikalinga mokesčių administratoriaus atliekama intensyvi kontrolė,
- mokesčių nuostoliai, kurie lieka mokesčių administratoriui atlikus visus veiksmus.

Kadangi kiekviena valstybė yra suinteresuota patirti kuo mažesnes mokėtinų mokesčių B ir C dalis, todėl svarbu suvokti pagrindinius principus, kaip mokesčių mokėtojas priima sprendimus vengti ir kiek vengti sumokėti mokesčių.

Mokesčių nemokėjimo klausimas siejamas su mokesčių kultūra. Ją Levišauskaitė ir Šinkūnienė (2006) apibrėžė kaip „nacionalinėje kultūroje susiklosčiusių mokestinių santykių visuma, apimanti mokestinį instrumentarijų, principus, tikslingą bei nuoseklų švietimą ir apmokestinimo pokyčius, lemiamus vidinės bei išorinės aplinkos veiksnių“. Pastarieji apibendrinti 2.1 poskyryje.

1.2. Bazinis mokesčių vengimo modelis ir jo korekcijos

1.2.1. Mikroekonominis mokesčių vengimo modelis ir jo interpretacija

Teorinės mokesčių vengimo analizės pradininkais galima laikyti mokslininkus Michael G. Allingham ir Agnar Sandmo, kurie 1972 m. pasiūlė mikroekonominį pajamų mokesčių vengimo optimizavimo modelį (toliau – A-S modelis). Modelio esmė – asmuo, pildantis mokesčio deklaraciją, sprendžia, kaip jam pasielgti, t. y.:

- nurodyti visas pajamas,
- nurodyti tik dalį pajamų. Jei mokesčių mokėtojas pasirenka šį kelią, jis gali būti tikrinamas mokesčių administratoriaus ir gali būti nubaustas. Tokiu atveju jo situacija taptų blogesnė nei elgiantis visiškai sąžiningai.

Modelio prielaidos ir žymėjimai (Allingham ir Sandmo, 1972):

- 1) mokesčių mokėtojas nelinkęs rizikuoti, vienintelis jo naudingumo funkcijos argumentas – pajamos,
- 2) W – visos deklaruotinos asmens pajamos. Egzogeninis dydis,

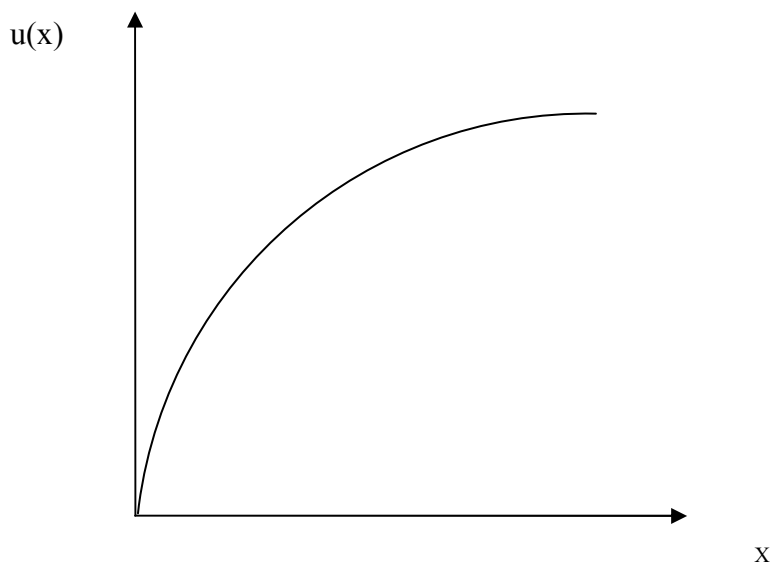
3) X – asmens pajamos, kurias jis nurodo deklaracijoje. Jos gali būti lygios W , jei asmuo sąžiningas, arba mažesnės už W , jei mokesčių mokėtojas nusprendžia tam tikros sumos nedeklaruoti,

4) θ – proporcinis pajamų mokesčio tarifas,

5) p – tikimybė, kad asmuo bus tikrinamas valstybės pajamų tarnybos. Jei mokesčių mokėtojas tikrinamas, nustatoma visa nedeklaruota pajamų suma $(W - X)$,

6) jei nustatoma, kad mokesčių mokėtojas nuslėpė dalį pajamų, skiriama bauda – nuslėpta pajamų suma papildomai apmokestinama tarifu π , kuris yra didesnis nei mokesčio tarifas θ .

Mokesčių mokėtojas svarsto, kiek pajamų turėtų atskleisti (X), ir jo sprendimas grindžiamas galimos naudos, kurią teikia jo pajamos, maksimizavimu rizikos sąlygoms. Atkreiptinas dėmesys, kad naudingumo funkcija $u(x)$ yra įgaubta, t. y. mokesčių mokėtojas nemėgsta rizikos. Tokios funkcijos pirmoji išvestinė $u'(x) > 0$, o antroji $u''(x) < 0$. 4 paveiksle pateiktas įgaubtos funkcijos grafiko pavyzdys.



4 pav. Įgaubtos naudingumo funkcijos pavyzdys

Šaltinis: sudaryta autorės.

Tikėtino naudingumo maksimizavimo uždavinys:

$$\max_X E(U) = (1-p) * U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)) \quad (1)$$

Čia $E(U)$ – naudingumą (galimose skirtingose situacijose) matematinė viltis,

$W - \theta X$ – mokesčių moktojo pajamos, deklaravus pajamų dydį X ir sumokėjus mokesčio sumą θX ,

$W - \theta X - \pi(W - X)$ – mokesčių mokėtojo pajamos, deklaravus X , sumokėjus mokesčio sumą θX , taip pat po patikrinimo pagal padidintą mokesčio tarifą sumokėjus trūkstamą mokesčio sumą $\pi(W - X)$.

Toliau keletas išraiškų yra pažymimos naujais kintamaisiais, kad būtų galima patogiau užrašyti lyginamosios statikos rezultatus:

○ mokesčių mokėtojo pajamos, kai mokesčių mokėtojas nėra tikrinamas:

$$W - \theta X = Y \quad (2)$$

○ situacija, kai mokesčių mokėtojas neatskleidžia visų pajamų, yra patikrinamas ir padidintu mokesčio tarifu apmokestinamos nuslėptos pajamos:

$$W - \theta X - \pi(W - X) = Z \quad (3)$$

(1) uždavinys sprendžiamas, diferencijuojant reiškinių pagal X ir prilyginant 0 (t. y. ieškomas X , prie naudingumo matematinė viltis yra didžiausia):

$$\frac{\partial E(U)}{\partial X} = -\theta(1-p) * U'(Y) - (\theta - \pi)pU'(Z) = 0 \quad (4)$$

Autoriai, įvertinę pirmosios išvestinės reikšmę taškuose $X = 0$ ir $X = W$, taip pat daro išvadą, kad mokesčių mokėtojas nedeklaruos dalies pajamų, jei tikėtina mokėtino mokesčio suma nuo pajamų sumos, kurios mokesčių mokėtojas neatskleistų, yra mažesnė už sumą, kurią reikėtų sumokėti, jei mokesčių mokėtojas elgtųsi sąžiningai, t. y.:

$$p\pi < \theta \quad (5)$$

Kadangi konkrečios naudingumo funkcijos išraiška nėra žinoma, pasinaudojant lyginamosios statikos metodu, galima nustatyti, kokią poveikį X

(pajamoms, kurias deklaruos) daro kiti modelio parametrai. Rezultatai pateikti 1 lentelėje.

1 lentelė. Lyginamosios statikos rezultatai pagal A-S modelį

Egzogeninis kintamasis	Analiz. poveikis	Išraiška	Poveikio ženklas
W	$\frac{\partial X}{\partial W}$	$\frac{\partial X}{\partial W} = -\frac{1}{D^*} \theta(1-p)U'(Y) * \left[-\frac{U''(Y)}{U'(Y)} + (1-\pi)\frac{U''(Z)}{U'(Z)} \right]$ (6)	„+“, jei $\pi \geq 1$, t. y. padidėjus pajamoms, mokesčių deklaracijoje nurodomos pajamos taip pat padidėja. Kitais atvejais poveikio ženklas nėra aiškus.
θ	$\frac{\partial X}{\partial \theta}$	$\frac{\partial X}{\partial \theta} = -\frac{1}{D} X\theta((1-p)U''(Y) + (\theta-\pi)pU''(Z)) + \frac{1}{D} [(1-p)U'(Y) + pU'(Z)]$ (7)	Poveikis nėra aiškus, kadangi mokesčio tarifo didėjimas skatintų labiau vengti mokesčių, tačiau mažėjančios pajamos lemia žemesnį rizikos tolerancijos lygį.
π	$\frac{\partial X}{\partial \pi}$	$\frac{\partial X}{\partial \pi} = -\frac{1}{D} (W-X)(\theta-\pi)pU''(Z) - \frac{1}{D} pU'(Z)$ (8)	„+“, t. y. jei mokesčio tarifas π didinamas, sąžiningai deklaruojamų pajamų suma taip pat didėja.
p	$\frac{\partial X}{\partial p}$	$\frac{\partial X}{\partial p} = \frac{1}{D} [-\theta U'(Y) + (\theta-\pi)U'(Z)]$ (9)	„+“, t. y. jei padidėja audito tikimybė, deklaruojamų pajamų suma taip pat išauga.

$$* D = \theta^2 (1-p)U''(Y) + (\theta-\pi)^2 pU''(Z) \quad (10)$$

D – antroji ketvirtosios išraiškos išvestinė pagal X .

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Allingham ir Sandmo (1972).

Allingham ir Sandmo taip pat pasiūlė dinaminį modelį. Tačiau mokesčių mokėtojo sprendimas neatskleisti pajamų skirtingais laikotarpiais yra sudėtingiau modeliuojamas, pareikalavo griežtesnių prielaidų, todėl pasiūlytas sprendimas nesulaukė daug dėmesio.

1.2.2. A-S modelio kritika ir korekcijos

Pradinis A-S modelis leido ekonomikos teorijos ir matematikos įrankiais tik iš dalies paaiškinti mokesčių mokėtojų elgesį. Be to, dalis modelio prielaidų neatitiko realių mokesčių sistemų principų, todėl A-S modelį patobulino Shlomo Yitzhaki. Jis atsižvelgė į tai, kad, nustatius mokesčių slėpimo faktą, bauda paprastai skiriama ne atsižvelgiant į nuslėptų pajamų dydį, o atsižvelgiant į nuo tų pajamų nesumokėtų mokesčių sumą (Yitzhaki, 1974):

$$U(Z) = U(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) \quad (11)$$

Šiuo atveju: $\pi > 1$.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnį Lietuvoje bauda taip pat skiriama atsižvelgiant į nesumokėtą mokesčių sumą, tiksliau – bauda gali sudaryti nuo 10 iki 50 proc. nesumokėtos mokesčio sumos.

Baudos susiejimas su nuslėpta mokesčių suma yra labiau ekonomiškai pagrįdžiamas ir teisingas nei jos susiejimas su pajamų dalimi, kadangi valstybei padaroma žala ne todėl, kad nėra tikslios informacijos apie uždirbamas pajamas, bet todėl, kad negaunama dalies tų pajamų mokesčių pavidalu.

Yitzhaki ne tik pakoregavo A-S modelį, tačiau taip pat patikslino ir jo rezultatus. Mokesčių tarifo pasikeitimo efektas tampa teigiamas:

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = \underbrace{-\frac{\theta}{D}}_{(-)} (1-p) \underbrace{U'(Y)}_{(+)} \left\{ X \left[\underbrace{\frac{U''(Z)}{U'(Z)}}_{(-)} - \underbrace{\frac{U''(Y)}{U'(Y)}}_{(-)} \right] - \pi(W-X) * \underbrace{\frac{U''(Z)}{U'(Z)}}_{(-)} \right\} \quad (12)$$

$$\text{Čia } D = \theta^2 (1-p) \underbrace{U''(Y)}_{(-)} + p(\pi-1)^2 \underbrace{U''(Z)}_{(-)} < 0 \quad (13)$$

Rezultato interpretacija: didėjant mokesčių tarifui, deklaruojamos pajamos taip pat didėja (mokesčių mokėtojas elgiasi sąžiningiau). Tačiau ši išvada prieštarauja vyraujančiai nuomonei, kad, kylant mokesčių tarifui, didėja ir mokesčių vengimas. Tokį rezultatą galima paaiškinti jau pateiktu argumentu – mažėjant pajamoms (kadangi mokesčių tarifas didėja) asmeniui mažiau lieka pajamų atskaičius mokesčius, asmuo jaučiasi „mažiau turtingas“ ir mažiau linkęs rizikuoti.

Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį, kad paprastai nesąžiningam mokesčių mokėtojui reikia sumokėti ne tik nuslėptą mokesčių sumą, baudą, bet ir delspinigius. Delspinigių mokėjimą galima pagrįsti tuo, kad pinigų vertė lemia laikas: gali būti, kad dėl negautos mokesčių sumos valstybė turėjo skolintis lėšų ir mokėti už tai palūkanas. Kita vertus, mokesčių mokėtojas, pasisavinęs dalį mokesčių, galėjo juos investuoti ir uždirbti papildomą naudą, ir už šią „skolintų“ lėšų galimybę turėtų susimokėti.

Visgi delspinigių kintamojo įvedimas baziniame A-S modelyje yra neprasmingas, kadangi delspinigiai gali daryti įtaką mokesčių mokėtojo sprendimams tik tada, kai svarstomas pasirinkimas, susijęs su keliais mokestiniais laikotarpiais.

Svarbus A-S modelio aspektas yra jo koncentravimasis į pajamų mokesčio vengimą. Tačiau kas galėtų paaiškinti juridinių asmenų elgesį ir kaip modeliuoti netiesioginių mokesčių vengimą? Egzistuoja nuomonių, kad įmonės rizikai yra neutralios (Virmani, 2009), (Cremery ir Gahvary, 1994), tačiau reikėtų atkreipti dėmesį, kad įmonės savininkai neretai yra fiziniai asmenys, o įmonės vadovo, kuris priima įmonės valdymo sprendimus, požiūris į riziką gali lemti ir pačios įmonės elgseną. Be to, reikia atkreipti dėmesį, kad įmonės neatskleistų pajamų dalis tampa kažkieno (konkrečiai – savininkų, vadovų) neapmokestinta ekonomine nauda.

Netiesioginių mokesčių atveju negalima taikyti proporcinio mokesčių tarifo kaip tai daroma A-S modelyje. Tačiau iš esmės įmonei (vadovui, savininkams) kyla toks pat klausimas – kurią dalį pajamų atskleisti/nuslėpti? Jei įmonė priima sprendimą neparodyti dalies pajamų, tai

sudaro galimybę ne tik išvengti pridėtinės vertės mokesčio (jei šalyje pasirinktas pridėtinės vertės mokestis, o ne apyvartos mokestis), pelno mokesčio, ji taip pat gali pasirinkti dalį darbo užmokesčio mokėti neoficialiai, išvengdama socialinio draudimo įmokų ir įmokų į Garantinį fondą (Lietuvos atveju). Atsižvelgiant į šią didelę įvairovę mokesčių ir įmokų, kurios susijusios su gaunamomis pajamomis, galima apskaičiuoti integruotą mokesčių naštos rodiklį ir naudoti A-S modelyje vietoje pajamų mokesčių tarifo.

A-S modelio autoriai patys atkreipė dėmesį į keletą kritikuotinių prielaidų. Viena jų – mokesčių administratoriui dažnai dalis fizinio arba juridinio asmens pajamų yra žinoma, nes apie jas pranešti yra įpareigoti lėšas išmokėję asmenys arba yra nesudėtingų būdų tai sužinoti. Pvz., jei su įmone klientai atsiskaito bankiniais pavedimais, mokesčių administratoriui reikia tik paprašyti banko pateikti informaciją apie pinigų srautus konkrečioje sąskaitoje. Kitas pavyzdys – neretai juridiniai asmenys yra įpareigoti pranešti, kokias lėšų sumas išmokėjo fiziniams asmenims darbo užmokesčio forma ar dėl kitų priežasčių, taip pat su kokiomis įmonėmis turėjo sandorių ir tų sandorių apimtis.

Atsižvelgiant į išsakytą kritiką, pateikiamas argumentas, kad mokesčių mokėtojas žino, apie kurią pajamų dalį mokesčių administratorius turi informacijos ir tikrai šios pajamų dalies neslėps. Diskusija šiuo klausimu dar kartą pabrėžia, kad mokesčių vengimas atsiras tada, kai bus galimybė tuos mokesčius slėpti.

Kita vertus, kritikuojamos ir mokesčių administratoriaus galimybės audito metu nustatyti visas gautas mokesčių mokėtojų pajamas⁵, ypač jei prekių ar paslaugų pirkėjai – fiziniai asmenys, atsiskaitantys grynaisiais pinigais⁶. Tačiau yra ir daugiau priežasčių, dėl kurių mokesčių administratorius gali nesužinoti tikrųjų mokesčių mokėtojo pajamų. Pavyzdžiui, auditoriaus nekompetencija. Jei šalies darbo rinkoje susiklosčiusi situacija, kai darbo užmokestis valstybiniame sektoriuje yra mažesnis nei privačiame sektoriuje,

⁵ Snow ir Warren (2005) pasiūlė modelį, pagal kurį mokesčių mokėtojas nėra tikras, kiek mokesčių auditoriui pavyks nustatyti nuslėptų pajamų.

⁶ Tokiam atvejui modelį pasiūlė Wadhawan (1997).

mokesčių administratoriaus galimybės pritraukti kompetentingus darbuotojus yra daug mažesnės. Žemas darbo užmokestis ir menkos moralinės vertybės gali sudaryti dar blogesnę situaciją – korumpuotas auditorius bendradarbiauja su nesąžiningu mokesčių mokėtoju. Žinoma, galima ir kitokia situacija – mokesčių mokėtojas bando papirkti auditorių, tačiau auditorius yra sąžiningas ir nesutinka priimti kyšio. Kitaip tariant, į A-S modelį galima įtraukti lošimų teorijos elementų. Jei tikimybė susitarti su mokesčių auditoriumi yra lygi g , o fiksuota kyšio suma – S , A-S modelio, kai bauda siejama su nuslėpta mokesčių suma, atveju optimizavimo uždavinys galėtų būti užrašytas taip (Escobari, 2004):

$$\max_x E(U) = (1-p) * U(W - \theta X) + p[(1-g)U(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) + gU(W - \theta X - S)] \quad (14)$$

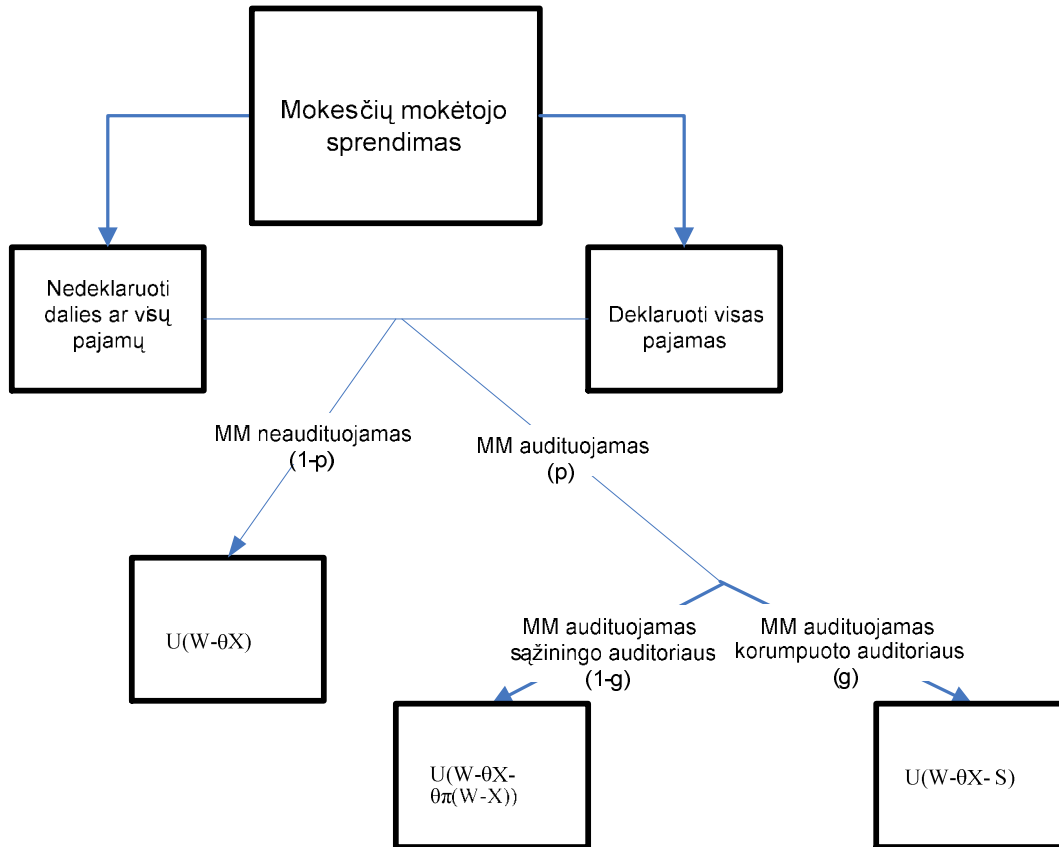
Mokesčių mokėtojo nauda:

○ jei mokesčių auditorius nesutinka bendradarbiauti su pajamas slepiančiu mokesčių mokėtoju (su tikimybe $p(1-g)$):

$$U(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) \quad (15)$$

○ jei mokesčių auditorius sutinka bendradarbiauti ir specialiai nenustato trūkstamos mokesčių sumos (su tikimybe pg): $U(W - \theta X - S)$ (16)

Grafiškai situacija pavaizduota pateikta 5 paveiksle.



5 pav. Mokesčių mokėtojo ir mokesčių auditoriaus sprendimų schema fiksuotos kyšio sumos atveju

Šaltinis: sudaryta autorės pagal (Escobari, 2004).

Escobari (2004) taip pat pasiūlė keletą vertingų išvestinių parametru, kurie siejasi su mokesčių spraga, pvz., savanoriško mokesčių mokėjimo lygis (t. y. deklaruojamų ir realiai gautų pajamų santykis, pažymėta *C.C.* (angl. *compliance coefficient*):

$$C.C. = \frac{X}{W} \quad (17)$$

Naudingumo maksimizavimo uždavinį taip pat galima užrašyti proporcingai susiejant nuslėptą mokesčių dalį ir kyšio sumą. Tai gana logiškas modelio patobulinimas, kadangi didesnio masto vengimas reiškia didesnę kainą jį užmaskuoti. Kitaip – auditorius tampa tokio verslo dalininku ir jam turi būti pasiūlytas tam tikras procentas rizikingos veiklos pelno. Jei b pažymėtumėme kyšio tarifą, maksimizavimo uždavinys būtų užrašytas taip (grafinė situacija pateikta 6 pav.):

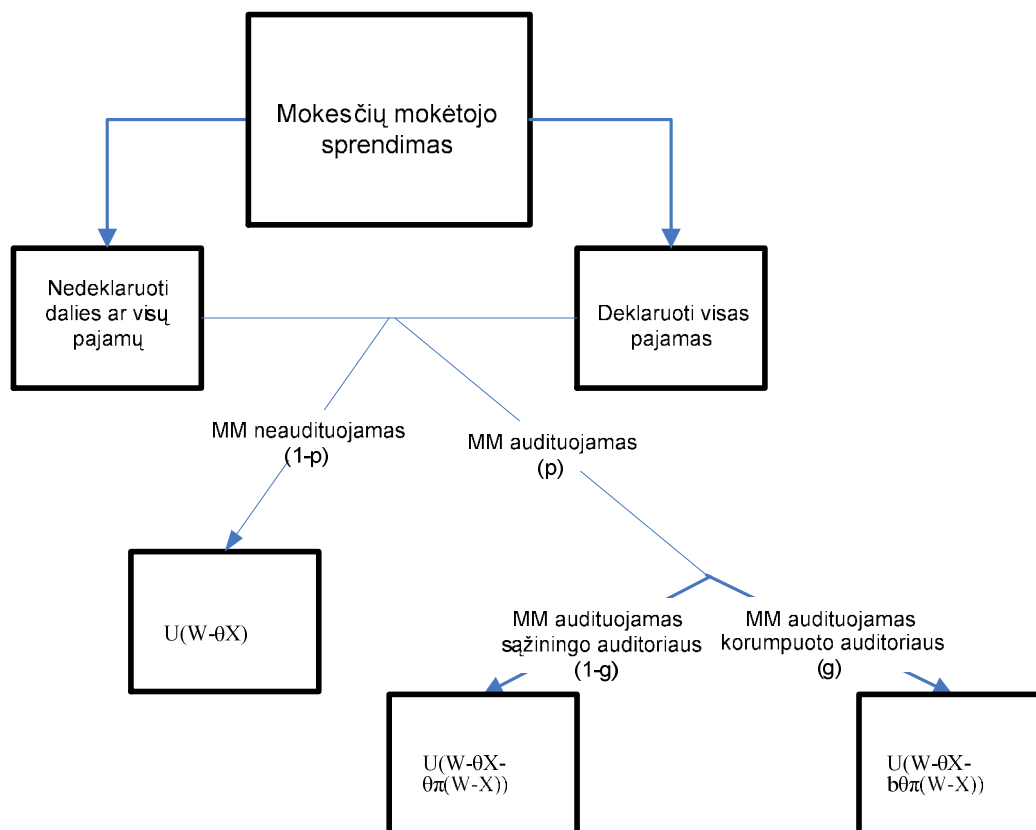
$$\begin{aligned} \max_x E(U) = & (1-p) * U(W - \theta X) + \\ & p[(1-g)U(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) + gU(W - \theta X - b\pi\theta(W - X))] \end{aligned} \quad (18)$$

Mokesčių mokėtojo tikėtina nauda:

○ jei mokesčių auditorius nesutinka bendradarbiauti su pajamas slepiančiu mokesčių mokėtoju (su tikimybe $p(1-g)$):

$$U(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) \quad (19)$$

○ jei mokesčių auditorius sutinka bendradarbiauti ir specialiai nenustato trūkstamos mokesčių sumos (pg): $U(W - \theta X - b\pi\theta(W - X))$ (20)



6 pav. Mokesčių mokėtojo ir mokesčių auditoriaus sprendimų schema proporcinės kyšio sumos atveju

Šaltinis: sudaryta autorės pagal (Escobari, 2004).

Reikia atkreipti dėmesį, kad sumokama kyšio suma svyruos tarp nulio ir baudos sumos, kurią mokesčių mokėtojas sumokėtų, jei jį tikrintų sąžiningas auditorius. Dar viena modelio išvada – kuo didesnė auditorių korupcija, tuo didesnis mokesčių vengimo lygis.

Escobari (2004) pasiūlė ir dinaminį mokesčių mokėtojo ir auditoriaus lošimą, kai abu sprendimus daro vienu metu, t. y. mokesčių mokėtojas svarsto, ar jam slėpti dalį pajamų, o auditorius turi nuspręsti, ar imti kyšį, jei mokesčių mokėtojas pasiūlytų. Visgi realiose situacijose paprastai

mokesčių mokėtojas jau būna priėmęs sprendimą, o auditorius tikrina to sprendimo „rezultatus“.

A. Allingham ir M.G. Sandmo apsvartė dar vieną faktorių – asmens reputacijos įtaką, t. y. mokesčių vengimas sugadina reputaciją, kuri galėtų būti dar vienas kintamasis, lemiantis naudingumą – $U(pajamos, reputacija)$. Tačiau ši prielaida autorių buvo laikoma ne itin reikšminga.

Gordon (1988) koregavo mokesčių vengimo modelį, įtraukdamas psichologinius mokesčių vengimo kaštus $v(W - X)$, čia dydis v yra asmens sąžiningumą apibūdinanti charakteristika (Gordon, 1988). Keletas Gordon (1998) modelio išvadų:

- mokesčių mokėtojai, kurie labiau linkę slėpti pajamas, padidinus mokesčio tarifą, sumažins slepiamą pajamų sumą,
- mokesčių mokėtojai, kurie labiau linkę elgtis sąžiningai, gali pradėti labiau vengti mokėti mokesčius, padidinus mokesčių tarifą, kadangi mokesčių vengimas nebeatrodo jiems toks amoralus,
- pajamų sumažėjimas lemia didesnę žmonių nenorą rizikuoti, t. y. vengti mokesčių,
- didesnis mokesčių vengimo ribinis naudingumas, nesikeičiant ribiniams psichologiniams mokesčių vengimo kaštams, skatina mokesčių mokėtojus labiau vengti mokesčių.

Garreth D. Myles ir Robin A. Naylor (1996) naudingumo funkciją modifikavo įtraukdami visuomenės poveikį atskiram asmeniui:

$$U = U(W[1 - t]) + bR(1 - \mu) + c \quad (21)$$

21-a išraiška aprašo asmens, kuris nesiryžta vengti mokesčių, naudingumą. R – naudingumo funkcija, kurios argumentas yra $(1 - \mu)$, t. y. sąžiningai mokesčius mokanti visuomenės dalis. Ši funkcija parodytų asmens naudingumą, kuris kyla iš to, kad mokesčių mokėtojas elgiasi taip pat, kaip ir dalis visuomenės – sąžiningai moka mokesčius. b – ne neigiamas koeficientas, o dydis c išreiškia naudingumą, kuris siejasi su socialinių normų laikymusi.

Nauda $bR(1-\mu)+c$ negaunama, jei mokesčių mokėtojas elgiasi nesąžiningai, tačiau tokiu atveju jis gali gauti naudą iš mokesčių vengimo (Myles ir Naylor, 1996).

Dar viena iš A-S modelio prielaidų, laikytina jo trūkumu, yra darbo pasiūlos nepaisymas, t. y. mokesčių mokėtojas iš tiesų gali dirbti ir neformaliame sektoriuje. Tokiu atveju naudingumo funkcija (L – laisvalaikis, matuojamas valandomis) (Sandmo, 2004):

$$E(U) = (1-p)U(Y, L) + pU(Z, L) \quad (22)$$

Maksimizuojamas 12 reiškiny, atsižvelgiant į tai, kad:

$$Y = (1-t)w_0H + w_1h \quad (23)$$

$$Z = (1-t)w_0H + (1-\pi)w_1h \quad (24)$$

Čia w_0 – oficialioje darbo rinkoje nustatytas darbo užmokestis, w_1 – šešėlinėje darbo rinkoje gaunamas darbo užmokestis, H – darbo valandų skaičius oficialioje darbo rinkoje, h – darbo valandų skaičius neoficialioje rinkoje.

Šio modelio rezultatai patvirtina A-S išvadą, kad baudos tarifas ir mokesčių audito tikimybės didėjimas mažina slepiamų pajamų, o kartu ir mokesčių, dalį. Didėjant mokesčių tarifui, mokesčių mokėtojas mažiau skirs laiko darbui oficialiame sektoriuje, tačiau modelis nepaaiškina, kaip tokiu atveju mokesčių mokėtojas paskirstys laiką – daugiau dirbs neoficialiai ar daugiau turės laisvalaikio.

Darbo pasiūlos aspektą bandė įtraukti ir kiti autoriai (Franzoni, 1998). Vienas iš svarbių patobulinimų (jį pasiūlė Cowell (1985)) – mokesčių mokėtojas pirmiausia nusprendžia, kiek norės dirbti, o po to skirstys darbo laiką formaliame ir neformaliame sektoriuose.

Vienas iš A-S modelio autorių – Agnar Sandmo – vėliau pakoregavo bazinį modelį dviem aspektais – patikslino mokesčių mokėtojui kylantį klausimą (vietoje „Kiek deklaruoti?“ užduodamas klausimas „Kiek nedeklaruoti?“) ir atsižvelgė į Shlomo Yitzhaki pasiūlytus pakeitimus dėl baudos skaičiavimo.

Anot A. Sandmo, klausimas „Kiek nedeklaruoti?“ yra labiau tinkamas. Tokią nuomonę galima pagrįsti savanaudišku mokesčių mokėtojo elgesiu, t. y. pirmiausia galvojama apie save, o tik po to – apie valstybę. Jei S pažymėtume nuslėptas pajamas, (1) išraišką reiktų perrašyti taip (Sandmo, 2004):

$$\max_x E(U) = (1-p) * U(W - \theta(W - S)) + pU(W - \theta(W - S) - \theta\pi S) \quad (25)$$

Reiktų atkreipti dėmesį, kad Lietuvoje mokestis ir bauda yra atskirti, t. y. nustačius, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo dalies mokesčių, yra apskaičiuojama mokesčių suma, taikant nustatytą tarifą, ir papildomai skiriama proporcinga bauda. Todėl (25) išraiška gali būti užrašoma paprasčiau (šiuo atveju $\pi < 1$):

$$\max_x E(U) = (1-p) * U(W - \theta(W - S)) + pU((1-\theta)W - \pi S) \quad (26)$$

Dar vienas praktinis mokesčių sistemos aspektas – mokesčių mokėtojas, pagautas besielgiantis nesąžiningai vienu mokestiniu laikotarpiu, gali būti tikrinamas ir už ankstesnius laikotarpius. Todėl asmuo, spėsdamas, kiek pajamų nuslėpti, turėtų įvertinti minėtą aplinkybę. Kita vertus, mokesčių administratoriui neturint galimybių visiškai atskleisti nuslėptos mokesčių dalies, tarplaikinis mokesčių vengimo pasirinkimas yra mažiau aktualus, t. y. ankstesnė vengimo istorija nėra svarbi.

Baziniam A-S modelyje mokesčių audito tikimybė p yra egzogeninis dydis ir papildomų apribojimų ar komentarų nebuvo nurodyta. Tačiau autoriai taip pat pateikė kitą modelio variantą, kuriame mokesčių audito tikimybė yra kintanti, t. y. priklauso nuo mokesčių mokėtojo realiai deklaracijoje nurodomų pajamų – $p = p(X)$ (Allingham ir Sandmo, 1972)). Tokiu atveju naudingumo funkcija užrašoma taip:

$$E(U) = (1 - p(X))U(Y) + p(X)U(Z) \quad (27)$$

Autoriams iškilo klausimas, kokia turėtų būti tikimybės funkcija – mažėjanti ar didėjanti, t. y. koks yra $p'(X)$ ženklas (ar funkcija yra didėjanti ar mažėjanti). Laikantis nuomonės, kad turtingi asmenys labiau linkę slėpti pajamas, išvestinės ženklas turėtų būti teigiamas. Darant priešingą prielaidą –

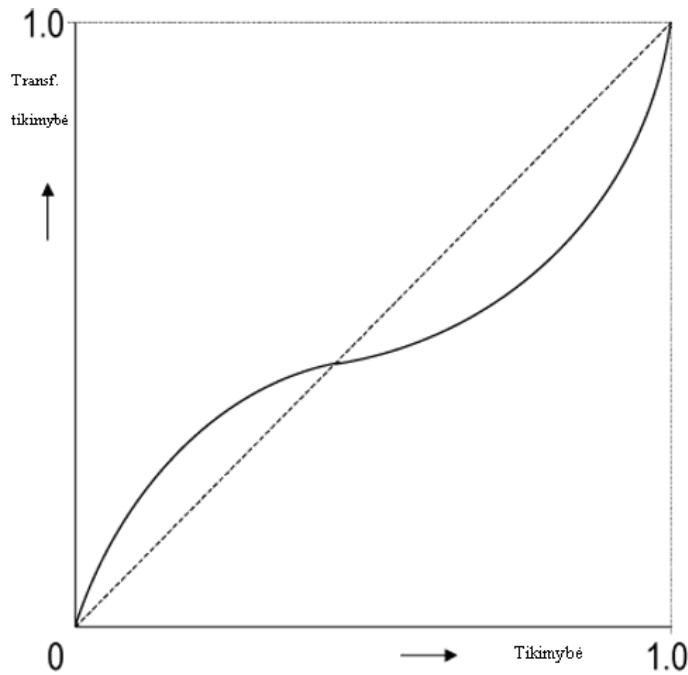
asmuo, kuris panašių individų grupėje išsiskiria žemesnėmis pajamomis, ir bus vengėjas – $p'(X)$ ženklas bus neigiamas. Pasinaudojus pastarąja prielaida, lyginamosios statikos metodu gaunamos tos pačios išvados kaip ir baziniame modelyje – padidinus baudos normą, deklaruojama pajamų suma didėja (nors praktikoje turtingieji taip pat vengia mokesčių). Didesnė pačios tikimybės funkcijos reikšmė taip pat atitinka didesnę deklaruojamų mokesčių sumą.

Nurodyta tikimybės funkcija galima suabejoti, kadangi mokesčių administratoriui gali būti sudėtinga nustatyti to mokesčių mokėtojo ar panašių mokesčių mokėtojų grupės potencialias pajamas. Pvz., jei ūkio subjektas parduoda prekes ir/ar paslaugas fiziniams asmenims, jo galimybės nuslėpti pajamas yra labai didelės. Ši aplinkybė suprantama ne tik tam konkrečiam mokesčių mokėtojui, bet ir kitiems panašia veikla besiverčiantiems asmenims, t. y. visai mokesčių mokėtojų grupei gali būti būdingas polinkis slėpti pajamas.

Paprasčiausiai audito tikimybė (p) gali būti apibrėžta, pasitelkiant klasikinę tikimybės apibrėžimą:

$$p = \frac{\text{Auditų (audituotų mokesčių mokėtojų) skaičius}}{\text{Mokesčių mokėtojų skaičius}} \quad (28)$$

Reikia atkreipti dėmesį, kad aptarti parametrai, turintys įtakos mokesčių audito tikimybei, yra žinomi ir objektyviai suvokiami tik paties mokesčių administratoriaus. Priešingai, mokesčių mokėtojas gali nežinoti, kokią nuomonę apie jo potencialias pajamas susidarė mokesčių administratorius, kokios yra pastarojo galimybės jį identifikuoti, ar užteks mokesčių administratoriui resursų jį patikrinti. Dėl išvardytų priežasčių mokesčių mokėtojo, svarstančio dėl deklaruojamų/nedeklaruojamų pajamų dalies, sprendimą lemia ne objektyvi tikimybė, o jo suvokiama tikimybė. Pagal Kahneman-Tversky lūkesčių teoriją asmenys yra linkę padidinti mažas tikimybes ir sumažinti dideles įvykių tikimybes (Tversky ir Kahneman, 1992) (žr. 7 pav.).



7 pav. Objektyvios ir suvokiamos tikimybės ryšys

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Schwanen (2008).

Bernasconi (1998) naudoja tokią tikimybės transformacijos funkciją:

$$f(p) = 1 - \frac{(1-p)^\delta}{(p^\delta + (1-p)^\delta)^{1/\delta}} \quad (29)$$

δ reikšmė patenka į intervalą $(0;1]$. Nuo δ parametro priklauso, kiek stipriai transformuojama tikimybė – kuo mažesnė δ reikšmė, tuo didesnė transformuota tikimybė ir atvirkščiai, didinant δ reikšmę, transformuota tikimybė artėja prie realios tikimybės reikšmės.

Pagal šią funkciją mažos (galimo nuostolio) tikimybės yra padidinamos, o didelės tikimybės sumažinamos, todėl 7 paveiksle mažesnė perskaičiuota tikimybė yra kreivės dalyje virš 45 laipsnių atkarpos ir atvirkščiai – objektyviai didesnė tikimybė perskaičiavus yra kreivės dalyje, žemiau 45 laipsnių atkarpos.

Dėl išvardytų priežasčių sudarant modelį prasminga transformuoti audito tikimybės funkciją (šia nuostata vadovavosi ir Escobari).

Nagrinėjant teorinius mokesčių vengimo modelius, išskirtina dar viena kryptis – siekis formalizuotai aprašyti įmonių elgseną. Pvz., Marrelli

(1984) modeliavo įmonės monopolistės elgseną. Viena iš išvadų sutapo su A-S modelio išvada – didesnė audito tikimybė ir didesnė bauda mažina mokesčių vengimą, tuo tarpu – mokesčio tarifo pasikeitimo efektas yra dviprasmiškas. Kitas pastebėjimas – didelės įmonės yra mažiau linkusios vengti mokesčių nei mažos.

Atskiras modelis parengtas siekiant apibūdinti pirkėjo ir pardavėjo susitarimą išvengti mokesčių, t. y. mokesčių mokėtojas, pardavėjas, yra suinteresuotas įtikinti pirkėją pirkti prekes neoficialiai siūlydamas nuolaidų. Tokį elgesį gali paskatinti didesnių baudų skyrimas (Chang ir Lai, 2004).

Taip pat reikėtų paminėti, kad egzistuoja teorinės mokesčių analizės kryptys, susijusios su optimaliu mokesčių administratoriaus elgesiu ir kitais kontrolės parametrais, t. y. siekiama nustatyti, kokia yra optimali bauda, optimali kontrolės apimtis, optimalios taisyklės, pasirenkant mokesčių mokėtojus auditui (Slemrod ir Yitzhaki, 2000).

1.3. Mokesčių vengimo modeliai eksperimentinėje ekonomikoje

Mokesčių vengimo klausimas sudomino ir eksperimentinės ekonomikos specialistus. Pavyzdžiui: Baldry (1987), Webley ir kt. (1985, 1991), Alm ir kt. (1993), Alm, Jackson ir kt. (1993) ir t. t. Tokio pobūdžio eksperimentai yra svarbūs, nors gali būti kritikuojami už tai, kad eksperimentų rezultatai priklauso nuo eksperimente įvardytų sąlygų (Franzoni, 1999).

Kita vertus, kaip teigia Davis ir Holt (1993), laboratorijoje atliekami asmenų tyrimai visgi yra vertingi tiriant elgesį. Be to, konkrečių mokesčių mokėtojų elgesį apibūdinančius duomenis gauti yra sunku ar iš viso neįmanoma (Alm ir kt., 1995).

Paprastai eksperimentų, kuriuose nagrinėjamas mokesčių vengimas, metu eksperimento dalyviams (dažniausiai – aukštųjų mokyklų studentams) pateikiama informacija apie gautas pajamas, taikomą pajamų mokesčio tarifą, mokesčių audito galimybę. Eksperimento dalyviai numatytą kartų skaičių turi priimti sprendimą, kaip būtų linkę pasielgti.

Alm ir kt. (1993) atliko eksperimentą Ekonomikos ir psichologijos laboratorijoje Kolorado universitete (Boulder). Eksperimente dalyvavo 10 studentų – „mokesčių mokėtojų“. Iš viso buvo organizuotos aštuonios eksperimento sesijos, kiekvienoje jų buvo iki 20 etapų. Eksperimente naudota išgalvota valiuta. Dalyviams eksperimento pradžioje buvo duota po 5 šios valiutos vienetus ir pasakyta, kad eksperimento metu sukaupti piniginiai vienetai bus iškeisti į realią valiutą (dolerius) santykiu 4:1.

Kiekviename etape dalyvis gaudavo kompiuterio atsitiktinai parinktas pajamas nuo 2 iki 4 piniginių vienetų. Tada mokesčių mokėtojas turėdavo priimti sprendimą, kiek gautų pajamų deklaruoti, jei pajamų mokesčio tarifas lygus 30 proc. Mokesčių mokėtojas žino, kad gali būti audituojamas ir, nustačius nuslėptas pajamas, teks sumokėti ne tik trūkstamą mokesčio sumą, bet ir 100 proc. dydžio baudą.

Eksperimento metu buvo keičiamos mokesčių mokėtojų atrankos auditui taisyklės, kurias autoriai skirsto į atsitiktines ir endogenines. Endogeninėmis taisyklėmis pavadintos tos loginės sąlygos, kurios susijusios su mokesčių mokėtojų pateikta informacija apie gautas pajamas, t. y. mokesčių mokėtojai iš dalies patys lemia tikimybę būti audituojami.

Pirmoji pritaikyta audito taisyklė buvo paremta atsitiktine atranka, t. y. visi mokesčių mokėtojai gali būti tikrinami su ta pačia tikimybe. Eksperimento organizatoriai buvo pasirinkę skirtingas tikimybes – 5, 30 ir 50 proc. Atsitiktinai pasirinkus mokesčių mokėtoją auditui buvo tikrinama tik tame etape deklaruotų ir faktinių pajamų atitiktis.

Eksperimente taip pat pritaikyta mišri strategija – paskelbtos mokesčių mokėtojų auditavimo sąlygos – derinama endogeninė taisyklė (visi, kurie deklaravo pajamas, mažesnes nei 2,5 piniginio vieneto bus tikrinami, o tie, kurie deklaruos ne mažiau nei 2,5 piniginio vieneto, bus tikrinami atsitiktinai su tikimybe, kuri lygi 5 proc., t. y. taikoma pajamų ribos audito taisyklė). Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių mokėtojas, gaunantis mažas pajamas (<2,5 piniginio vieneto) ir sąžiningai jas deklaruojantis, bus tikrinamas visada pagal pasirinktą strategiją.

Kitos eksperimento autorių pasirinktos endogeninės audito taisyklės:

1) sąlyginė būsimų laikotarpių audito taisyklė (žymėjimas – *CFA*). Mokesčių mokėtojai atsitiktinai (su tikimybe, kuri lygi 5 proc.) parenkami auditui. Jei asmuo tikrinamu laikotarpiu elgėsi sąžiningai, jis netikrinamas po to dar du etapus. Jei mokesčių mokėtojas elgiasi nesąžiningai, jis po to tikrinamas dar du etapus. Šios taisyklės dar viena modifikacija – privaloma būsimo audito taisyklė (žymėjimas – *UFA*) – nesvarbu, ar atrinktas mokesčių mokėtojas elgiasi sąžiningai, ar ne, jis po to tikrinamas dar du eksperimento etapus.

2) sąlyginė praėjusių laikotarpių audito taisyklė (žymėjimas – *CBA*). Mokesčių mokėtojai atsitiktinai pasirenkami mokesčių auditui. Jei nustatoma, kad tikrinamuoju laikotarpiu mokesčių mokėtojas elgėsi nesąžiningai, papildomai tikrinami dviejų prieš taiėjusių laikotarpių duomenys. Šios taisyklės modifikacija – privaloma praėjusių laikotarpių audito taisyklė (žymėjimas – *UBA*).

Šio eksperimento rezultatai parodė, kad:

a) esant 5 proc. audito tikimybei, vidutiniškai 27,7 proc. atvejų eksperimento dalyviai elgėsi sąžiningai. Didėjant atsitiktinio audito tikimybei, mokesčių mokėtojai elgėsi vis sąžiningiau (49,2 proc. visų atvejų, kai audito tikimybė lygi 50 proc.). Akivaizdu, kad didinant atsitiktinių auditų skaičių, galima surinkti daugiau mokesčių pajamų, tačiau tai itin brangi priemonė valstybei,

b) endogeninių audito taisyklių atveju mokesčių mokėtojai elgėsi sąžiningiau nei tada, kai auditui mokesčių mokėtojai parenkami atsitiktinai. Dažniausiai mokesčių mokėtojai elgėsi sąžiningai esant mišriai audito taisyklei (80,8 proc. atvejų). Tačiau neracionalu tikrinti tuos mokesčių mokėtojus, kurie gauna mažas pajamas, o pagal šias taisykles tai buvo privaloma. Be to, „turtingieji“, t. y. didesnes pajamas gaunantys mokesčių mokėtojai tikrinami su labai maža tikimybe, todėl tokia atrankos auditui taisyklė yra diskriminuojanti,

c) sąlyginių būsimų ir praėjusių laikotarpių audito taisyklių atvejais mokesčių mokėtojai šiek tiek daugiau nei 50 proc. atvejų elgėsi sąžiningai. Reikia pažymėti, kad šios taisyklės, pagrįstos nesąžiningo mokesčių mokėtojo elgesio kontrole už kelis laikotarpius, yra racionalios, darant prielaidą, kad vieną kartą nustatytas nesąžiningo elgesio atvejis galėjo/gali būti būdingas ir kitais laikotarpiais,

d) privalomų būsimų ir praėjusių laikotarpių audito taisyklių atveju mokesčių mokėtojai rečiau deklaruodavo savo visas pajamas. Taisyklė UBA ypač kritikuotina, nes, einamuoju laikotarpiu neradus pažeidimų, tikrinti praėjusius laikotarpius paprasčiausiai yra neracionalu, nors tikimybės, kad toks mokesčių mokėtojas galėjo praeityje pasielgti nesąžiningai, paneigti negalima. Taisyklė UFA gali būti pateisinama siekiu kontroliuoti taip vadinamą „bombos kraterio efektą“, t. y. siekiama sudrausminti mokesčių mokėtojus, kurie vieną kartą patikrinti mano, kad artimiausiais laikotarpiais mokesčių auditas yra mažai tikėtinas.

Vertinant eksperimento rezultatus mokesčių audito efektyvumo požiūriu (kiek auditų atlikta ir kiek vieno audito metu priskaičiuota mokesčių), labiausiai pasiteisino taisyklė – CBA, t. y. tikrinant tik prasižengusių mokesčių mokėtojų ankstesnius laikotarpius, auditų skaičius buvo santykinai žemas, o vieno audito rezultatas (papildomai priskaičiuotos sumos) – didelis, t. y. vidutiniškai 0,75 audito vieno etapo metu, o papildomai apskaičiuota 5,08 piniginių vienetų.

Reikia pažymėti, kad vienas šio tyrimo trūkumas yra prielaida, kad asmuo yra rizikai neutralus, jos niekaip nepagrindžiant. Ši teorinė prielaida reiškia, kad mokesčių mokėtojas, esant mažesnei audito tikimybei, turėtų būti linkęs slėpti visas pajamas, o, esant santykinai didesnei audito tikimybei, – deklaruoti visas pajamas, t. y. mokesčių mokėtojo elgesiui būdingi kraštutiniai, kas neatitinka realybės. Atliekant „mokesčių auditus“ neatsižvelgta į jų kainą bei ribotas galimybes. Autoriai taip pat pažymėjo, kad laboratorijoje negalima sukurti tokių sąlygų, kad tariamas mokesčių mokėtojas pajustų realaus bankroto ar įkalinimo riziką, taip pat socialinės „stigmos“

efekto, kurio svarba išaiškinta dar praėjusio amžiaus devintame dešimtmetyje, nagrinėjant atliktų apklausų rezultatus (Grasmick ir Scott, 1982).

Visgi šio eksperimento rezultatai (įrodyta endogeninių atrankos auditui taisyklių nauda) pagrindžia šio darbo antroje dalyje sudaryto vieno iš modelių idėją – mokesčių mokėtojas žino, kad tikimybė būti tikrinamam priklauso nuo jo pateiktos informacijos apie pajamas.

Endogeninių audito taisyklių nauda įrodyta nagrinėjant ir teorinius modelius, pvz., Reinganum ir Wilde (1985), Graetz ir kt. (1986). Reinganum ir Wilde (1985) teorinėje analizėje pritaikė gan griežtą pajamų ribos audito taisyklę, t. y. jei mokesčių mokėtojas deklaruoja didesnes pajamas nei tam tikra riba, auditas neatliekamas, o jei pajamos yra žemesnės nei pasirinkta riba, auditas atliekamas visada. Šiuo atveju Alm ir kt. (1993) atliktas eksperimentas yra pažangesnis. Kita vertus, teorinėje analizėje atsižvelgiama į audito sąnaudas:

$$R(x, I) = \begin{cases} \min(x, T) & i \leq x \leq I \\ \min(I, T) - c & \text{jei } i > x = I \\ \min(I, T + F) - c & x < \min\{i, I\} \end{cases} \quad (30)$$

$$r(x, I) = \begin{cases} I - \min(x, T) & i \leq x \leq I \\ I - \min(T, I) & \text{jei } i > x = I \\ I - \min(T + F, I) & x < \min\{i, I\} \end{cases} \quad (31)$$

Čia:

$r(x, I)$ – laukiamos pajamos. Būtent jas maksimizuoja mokesčių mokėtojas sprendamas, kiek jam deklaruoti. Lyginant su A-S modeliu, čia maksimizuojamos laukiamos pajamos, o ne laukiamas pajamų naudingumas,

$R(x, I)$ – mokesčių administratoriaus tikėtinos grynosios mokesčių pajamos iš mokesčių mokėtojo, kuris gauna pajamas I , o deklaruoja pajamas x .

I – realios pajamos,

x – pajamos, kurios bus deklaruojamos,

T – fiksuota mokesčio suma (autoriai taip pat yra pateikę teorinę analizę, kai mokesčių suma yra proporcinga pajamoms (Reinganum ir Wild (1983)),

F – fiksuota baudos suma,

c – mokesčių audito sąnaudos,

i – nustatyta pajamų riba. Jei mokesčių mokėtojas deklaruoja mažiau nei i , atliekamas mokesčių auditas, kitu atveju – mokesčių mokėtojo pajamos netikrinamos.

Nagrinėdami mokesčių mokėtojo maksimizavimo uždavinį autoriai padarė išvadą, kad:

a) mokesčių administratoriui pasirinkus $i < T$, laukiamas pajamas optimizuojantis mokesčių mokėtojas deklaruos bet kokią pajamų sumą nuo nulio iki I , jei $I < i$, kadangi jį patikrinus, mokesčių mokėtojas visada praras visas savo pajamas (tokia situacija yra mažai tikėtina, kadangi šiuo atveju mokesčių mokėjimas reiškia bankrotą). Jei $i < I$, tai mokesčių mokėtojas visada deklaruos pajamų sumą i ir niekada nebus tikrinamas,

b) mokesčių administratoriui pasirinkus $i \geq T$, kai mokesčių mokėtojo pajamos I yra mažesnės už T , mokesčių mokėtojas gali deklaruoti bet kokią pajamų sumą, vis tiek mokesčiams teks atiduoti visas savo pajamas (mokesčių mokėtojo bankroto situacija). Jei $T \leq I < i$, mokesčių mokėtojas gali pasirinkti deklaruoti bet kokią pajamų sumą ne didesnę nei I .

Mokesčių administratoriui pagal pateiktas sąlygas naudingiausia nustatyti $i = T$, nes tokiu atveju nesusidarytų tokia situacija, kai $i < T \leq I$, tai mokesčių mokėtojui, kurio pajamos didesnės nei i , naudinga deklaruoti tik i . Tokiu būdu jis išvengtų dalies mokesčių. Jei $T < i$, tai mokesčių administratorius patirtų papildomas sąnaudas tikrindamas mokesčių mokėtojus, kurių pajamos patenka į intervalą $(T; i]$. Be to, autoriai pažymėjo, kad audituojant mokesčių mokėtojus, kurių pajamos ne didesnės nei T , niekada nebus mokamos baudos.

Alm ir kt. (1995) atlikto eksperimento metu (dalyvavusių asmenų skaičius yra 9–10 priklausomai nuo etapo) buvo pasirinkti keturi faktoriai:

1) audito tikimybė. Fiksuotos reikšmės – 5 proc., 30 proc., 60 proc.,

2) baudos norma (ji apima nesumokėto mokesčio sumą ir papildomas sankcijas). Reikšmės – 100, 200 ir 400 proc.,

3) mokesčio tarifas. Reikšmės – 10 proc., 30 proc., 50 proc.,

4) viešosios gėrybės, t. y. ar mokesčių mokėtojai gali naudotis viešosiomis gėrybėmis. Eksperimento metu viešosiomis gėrybėmis buvo laikomi mokesčių pavidalu surinkti pinigai, kurių suma buvo padvigubinta ir lygiomis dalimis išdalinta kai kuriems dalyviams (eksperimente naudota išgalvota valiuta).

Atsižvelgiant į pasirinktus faktorius, eksperimento metu organizuota 11 sesijų, kiekvieną jų sudarė tam tikras skaičius etapų. Kiekvieno etapo metu dalyviai gaudavo atsitiktinai kompiuterio parinktą pajamų sumą, kuri svyravo nuo 200 iki 400 piniginių vienetų.

Pagrindiniai eksperimento rezultatai:

- atliekant atsitiktinius mokesčių auditus su 5 proc. tikimybe (bauda – 100 proc., t. y. mokesčių mokėtojas privalo sumokėti tik nuslėptą mokesčių sumą), sąžiningai deklaruotų pajamų dalis yra itin žema – vidutiniškai tik 9,0 proc. Kai tikimybė, jog mokesčių mokėtojas bus audituojamas, siekia 60 proc., vidutiniškai deklaruota 9,8 proc. realių pajamų

- baudos padidinimas iki 200 proc. didžiausią poveikį padarė, kai mokesčių audito tikimybė buvo 60 proc., t. y. vidutiniškai deklaruota 54,8 proc. realių pajamų. Kai bauda – 400 proc., minėtas rodiklis siekė 70,3 proc.,

- didinant mokesčių tarifą nuo 10 iki 50 proc., kai audito tikimybė yra 30 proc., o baudos norma – 200 proc., gautas rezultatas prieštarauja plačiai paplitusiai nuomonei, kad mokesčių didinimas skatina mokesčių mokėtojus slėpti mokesčius: kai mokesčio tarifas siekia 10 proc., vidutiniškai deklaruota 14,5 proc. realių pajamų; padidinus mokesčio tarifą iki

50 proc., vidutiniškai deklaruota 30,7 proc. pajamų. Tai būtų galima paaiškinti potencialiai didesniais nuostoliais, jei apgaudinėjantis mokesčių mokėtojas būtų patikrintas ir nubaustas.

- eksperimento metu taip pat pastebėta, kad mokesčių mokėtojai yra linkę pervertinti audito tikimybę, pvz., kai audito tikimybė – 5 proc., atskleistų pajamų dalis buvo didesnė nei turėtų būti pagal eksperimento autorių prielaidas.

Šis eksperimentas buvo organizuotas taip, kad dalį jo rezultatų būtų galima palyginti su eksperimentų, atliktų Jungtinėse Amerikos Valstijose (Alm ir kt. (1992a), Alm ir kt. (1992b), Alm ir kt. (1993)) rezultatais. Kai audito tikimybė lygi 5 proc., mokesčių tarifas – 30 proc., o bauda – 200 proc., Ispanijoje atlikto eksperimento metu dalyviai vidutiniškai deklaravo 6,9 proc. realių pajamų, o Jungtinėse Amerikos Valstijose – 27,7 proc. Kai audito tikimybė – 30 proc., mokesčių tarifas – 30 proc., o bauda – 200 proc., Ispanijoje atlikto eksperimento metu dalyviai vidutiniškai deklaravo 21,4 proc., o JAV – 34,4 proc. Tokių rezultatų atotrūkį būtų galima paaiškinti socialinių ir kultūrinių faktorių, tokių kaip tradicijos, požiūris į nesąžiningą elgesį, svarba.

Lygindami eksperimentų Ispanijoje ir JAV rezultatus, Alm ir kt. (1995) padarė išvadą, kad eksperimento Ispanijoje dalyviams audito tikimybės ir baudos normos padidėjimo poveikis buvo daug didesnis nei dalyviams JAV (pagal atitinkamus elastingumo koeficientus).

Kultūros ir kitų faktorių, nesusijusių su mokesčių kontrole, įtaką, pasitelkiant eksperimentinę ekonomiką, taip pat tyrinėjo Cummings ir kt. (2007). Mokestine morale šie ekonomistai vadina vidinį įsitikinimą, kad mokesčius reikia mokėti, taip prisidedama prie visuomenės gerovės ir t. t. Eksperimentas atliktas pasitelkiant dalyvius iš dviejų šalių (Pietų Afrikos Respublikos ir Botsvanos), siekiant įvertinti, ar tose pačiose situacijose mokesčių mokėtojai elgsis vienodai. Jei tai nepasitvirtintų, daryta prielaida, kad atsiradę skirtumai gali būti paaiškinti nevienodais socialiniais ir kultūriniais faktoriais.

Eksperimentas atliktas stengiantis, kad dalyviai (iš viso – 187 asmenys) iš skirtingų šalių priimtų sprendimus esant identiškoms sąlygoms. Be to, privaloma dalyvavimo eksperimente sąlyga – reali patirtis pildant mokesčių deklaracijas. Dalis eksperimente dalyvavusių asmenų buvo ne studentai, tačiau eksperimento dalyviai buvo jaunesni ir labiau išsilavinę nei statistiniai tų šalių piliečiai.

Eksperimento metu pasirinkti tie patys faktorių parametrai kaip ir anksčiau minėtuose eksperimentuose – pajamos (405 laboratorijos dolerių), mokesčių tarifas (30 proc.), baudos norma (atitinkamai – 150 ir 300 proc.), audito tikimybė (buvo pasirinktos kelios bazinės reikšmės – 10 proc., 20 proc., 30 proc., 40 proc.). Skirtingų šalių eksperimento dalyviams pateiktos tos pačios nurodytų faktorių reikšmės ar jų sąryšiai. Pavyzdžiui, šiame eksperimente bazinė audito tikimybė buvo vienoda visoms dalyvių grupėms, tačiau pagal nustatytą formulę mokesčių mokėtojai buvo pateikta padidinta audito tikimybė atsižvelgiant į eksperimento autorių pasirinktą formulę. Eksperimento dalyvis, prieš apsispręsdamas dėl mokesčių audito tikimybės, galėdavo išbandyti įvairius deklaruojamų pajamų sumų variantus ir pamatyti, kokia audito tikimybė būtų kiekvienu atveju. Taigi šiame eksperimente taip pat taikoma endogeninė mokesčių audito tikimybė, nors reiktų atkreipti dėmesį, kad šios tikimybės mokesčių mokėtojas realioje situacijoje dažniausiai nežino.

Per nustatytą laiką pateikus „mokesčių deklaraciją“, eksperimento dalyvis sužinodavo, ar buvo tikrinamas, kokios jo pajamos yra pagal nustatytas taisykles. Dalyviai aštuoniose skirtingose situacijose (keičiama bazinė mokesčių audito tikimybė ir bauda) turėjo tris kartus pateikti „mokesčių deklaracijas“.

Eksperimento metu nustatyta (patvirtina ankstesnių eksperimentų rezultatus), kad didesnė audito tikimybė ir baudos norma verčia mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningiau. Pavyzdžiui, kai mokesčių audito tikimybė lygi 10 proc., o bauda – 150 proc., P. Afrikoje eksperimento dalyviai deklaravo 49,4 proc. realių pajamų, o Botsvanoje – 61,7 proc. Padidinus baudą iki 30 proc., deklaruojamų pajamų dalis pakilo atitinkamai iki 61,8 ir 72,1 proc. Kai baudos

norma buvo fiksuota (300 proc.), o mokesčių audito tikimybė padidinta nuo 10 iki 40 proc., abiejose šalyse deklaruojama pajamų dalis padidėjo apytiksliai 18 procentinių punktų. Cummings ir kt. (2009) taip pateikė analogiško eksperimento JAV (tik mažesnės apimties) rezultatus – beveik visais atvejais JAV eksperimente dalyvavusių asmenų elgesys buvo sąžiningesnis nei dalyvių iš Afrikos valstybių (išskyrus kelias sesijas, kuriose dalyvavo JAV privataus universiteto studentai). Be to, pagal eksperimento sąlygas esant itin maksimaliai baudos ir audito tikimybės reikšmei, apie 90 proc. faktinių pajamų buvo deklaruota.

Eksperimentų Botsvanoje rezultatai taip pat parodė, kad dalyviai sugebėjo racionaliai palyginti situacijas, kai bazinė audito tikimybė nesikeičia, o keičiasi bauda, ir atvirkščiai, t. y. esant didesniai tikėtinai nuostoliui audito atveju (jį galima vertinti kaip audito tikimybės ir baudos sandaugą), mokesčių mokėtojai elgėsi sąžiningiau.

Pažymėtina, kad visais atvejais atskleistų pajamų dalis Botsvanoje atliktame eksperimente buvo didesnė nei P. Afrikoje. Tai reiškia, kad pastarosios šalies atstovams buvo labiau priimtina audito rizika. Siekdami įrodyti šį teiginį ir paaiškinti jį kultūriniais skirtumais, autoriais papildomai atliko ekonometrinę analizę, kurios rezultatai neleido atmesti iškeltos hipotezės.

Fortin ir kt. (2004) eksperimento metu tyrė socialinių faktorių, autorių įvardytų sąveikomis, poveikį mokesčių mokėtojo elgesiui (tiksliau – požiūrį į mokesčių vengimą ir nustatytų mokesčių teisingumą). Eksperimento metu surinkti duomenys analizuoti pasitelkiant ekonometrinius metodus.

Eksperimente 15 dalyvių per 12 sesijų, kurias sudarė 10 atskirų etapų, turėjo nuspręsti, kiek pajamų iš gautų 100 vienetų deklaruos esant tam tikram mokesčių tarifui (trys skirtingi tarifai trims dalyvių grupėms po 5 asmenis) ir mokesčių audito tikimybei (penkios skirtingos audito tikimybės dalyvių grupėms po 3 narius).

Skirtingai nuo kitų eksperimentų dalyviai nežinodavo, ar buvo tikrinami tol, kol nepasibaigdavo sesija.

Kiekvienos sesijos metu per pirmus penkis etapus dalyviai nežinodavo, kaip elgiasi kiti grupės nariai, o antroje sesijos dalyje jiems buvo paskelbiama, kiek ankstesniame periode buvo nesąžiningų mokesčių mokėtojų ir koks yra deklaruojamų pajamų vidurkis. Po eksperimento dalyviai papildomai turėjo pateikti informaciją apie save (asmeniniai duomenys, taip pat požiūris į teisingumą).

$$D_{ik}^{g*} = x_{ik}^g \beta + \gamma \bar{D}_{-ik}^g + \bar{x}_{-ik}^g \delta + c^g + \eta_{ik}^g \quad (32)$$

Čia D_{ik}^{g*} – asmens norimos pajamos, i , k ir g indeksai atitinkamai reiškiantys dalyvio numerį, grupę ir eksperimento etapą, x_{ik}^g – egzogeninių kintamųjų vektorius (lytis, amžius ir pan.), $\bar{D}_{-ik}^g$ – atitinkamos grupės konkrečiame etape nurodytos pajamos, c^g – paklaida, apimanti konkrečios dalyvių grupės savybių efektus, η_{ik}^g – paklaida, kuri apima dalyvių individualių savybių efektus.

γ – koeficientas, atspindintis asmens polinkį elgtis taip, kaip elgiasi „visuomenė“ (teigiama koeficiento reikšmė parodytų, kad asmuo linkęs elgtis taip, kaip elgiasi kiti, neigiama – asmuo linkęs elgtis kitaip nei dauguma). Vektorius δ apima egzogeninius efektus, įskaitant ir mokesčių sistemos teisingumą.

Tyrimo rezultatai parodė, kad eksperimento dalyviams svarbus veiksnys buvo būtent mokesčių sistemos teisingumas – asmenys, kurių pajamos buvo apmokestinamos aukštesniu mokesčių tarifu, buvo labiau linkę slėpti pajamas. Modelio rezultatai nepatvirtino prielaidos, kad „visuomenės“ nuomonė daro įtaką vieno asmens elgesiui.

2004 m. atliktas eksperimentas Ukrainoje (Bilotkach, 2006) skyrėsi nuo nagrinėtų aukščiau, kadangi buvo įtrauktas korupcijos faktorius. Eksperimento dalyviai buvo suskirstyti į dvi grupes – mokesčių mokėtojus (verslininkai) ir mokesčių auditorius. Verslininkai turėjo nuspręsti, ar slėps dalį įmonės pajamų. Pajamos yra fiksuotos ir prilygintos dešimčiai piniginių vienetų, mokesčių tarifas – 50 proc. Jei priimamas sprendimas sukčiauti,

slepia 50 proc. pajamų. Jei nustatoma, kad verslininkas nuslėpė pajamas, pagal eksperimento sąlygas jis siūlo mokesčių auditoriui kyšį.

Mokesčių auditoriaus darbo užmokestis buvo prilygintas vienetui. Kyšio dydis – taip pat vienam piniginiam vienetui. Tačiau papildomai nustatyta sąlyga, kad auditoriaus veikla gali būti patikrinta (mokėtojas, kurį jau auditavo, gali būti patikrintas dar kartą) (tikimybė – 10 proc.). Jei auditorius elgiasi sąžiningai, pusė sukčiaujančio verslininko pajamų konfiskuojama. Jei pagaunamas sukčiaujantis auditorius, jis netenka savo darbo užmokesčio. Toliau pateikiama išlošių matrica.

2 lentelė. Išlošių matrica

		Mokesčių auditorius	
		Bendradarbiauti	Nebendradarbiauti
Verslininkas	Slėpti	6,5; 1,8	2,5; 1
	Neslėpti	5;1	5;1

Šaltinis: Bilotkach (2006)

Ši informacija buvo pateikta visiems eksperimento dalyviams. Pastarieji 12 kartų turėjo atitinkamai nurodyti:

- ar slepia pajamas (klausimas verslininkams),
- ar sutiktų bendradarbiauti su sukčiaujančiu verslininku (klausimas auditoriams).

Kiekvieną kartą, dalyviams apsisprendus, verslininkui būdavo atsitiktinai priskiriamas auditorius ir nustatomas lošimo rezultatas, t. y. įvertinama, ar buvo vengiama mokesčių, ir jei buvo vengiama mokesčių, nustatoma, ar sutiko bendradarbiauti mokesčių auditorius. Savo rezultatą po kiekvieno turo sužinodavo visi verslininkai ir visi mokesčių auditoriai.

Eksperimento metu, po ketvirtojo ir aštuntojo turo, buvo paskelbta, kiek mokesčių auditorių sutinka paimti kyšį. Kitaip tariant – verslininkai galėjo susidaryti nuomonę apie korupcijos lygį, o mokesčių auditoriai – apie savo kolegas.

Vienas iš šio eksperimento rezultatų (artimų realiai situacijai) – vienas verslininkas visada buvo sąžiningas, o vienas – visada slėpė savo pajamas. Kitas pastebėjimas – mokesčių auditorių vaidmenį atliekančių

asmenų, kurie buvo linkę imti kyšius, skaičius palaipsniui didėjo atskirais eksperimento etapais. Taip pat pastebėtas ryšys tarp mokesčių vengiančių verslininkų skaičiaus ir korumpuotų mokesčių auditorių skaičiaus (kiti eksperimento rezultatai aptarti 3.2.2 poskyryje). Papildomai reikėtų paminėti, kad šio eksperimento dalyviai buvo apdovanoti atsižvelgiant į teoriškai išloštą pinigų sumą (pagal eksperimentinės ekonomikos principus eksperimente dalyvaujantiems asmenims turėtų būti atlyginta).

Atsižvelgiant į mokesčių vengimo modelių įvairovę, skirtingus parametrus, modelių prielaidų ir praktinio mokesčių administravimo neatitikimą bei kai kurias praktinio eksperimentų išvalgas, tikslinga sudaryti mokesčių vengimo modelį, kuriame būtų įvertinti svarbūs mokesčių vengimą lemiantys veiksniai ir praktiniai mokesčių administravimo aspektai.

1.4. Pagrindinių mokesčių surinkimas Lietuvoje

Lietuvoje 2008 m. pabaigoje, atsiradus aiškiai ekonominio nuosmukio perspektyvai, naujai išrinktoji įstatymus leidžianti valdžia nusprendė užkirsti valstybės biudžeto ir kitų fondų deficito didėjimą, pertvarkydama mokesčių sistemą ir mažindama išlaidas. Nuo 2009 m. įsigalioję mokesčių įstatymų pasikeitimai buvo didžiausi nuo narystės Europos Sąjungoje pradžios.

2009 m. daugiausia keitėsi teisės aktų nuostatos, susijusios su pridėtinės vertės, gyventojų pajamų, akcizų, pelno mokesčiais, t. y. nacionalinio biudžeto pajamų požiūriu svarbiausiais mokesčiais. Socialinio draudimo įmokų⁷ apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka taip pat buvo pakeista, siekiant padidinti įmokų mokėtojų skaičių ir bazės dydį.

Toliau pateikta informacija apie svarbiausių mokesčių pasikeitimus ir 2008–2010 m. mokesčių surinkimo tendencijas.

Pridėtinės vertės mokestis. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) Lietuvoje

⁷ Socialinio draudimo įmokos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme yra įtrauktos į mokesčių sąrašą, nors jos turi bruožų, kurie nebūdingi mokesčiams.

administruoja dvi institucijos – Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) ir Muitinė. Daugiausia PVM surenka VMI, nes, Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, ūkio subjektams, kurie įsiveža prekes iš kitų Europos Sąjungos (ES) valstybių narių, nebereikia mokėti importo PVM. Jie patys apskaičiuoja PVM nuo įsivežtų prekių ir nurodo šiuos duomenis PVM deklaracijoje. Reikia atkreipti dėmesį, kad realiai vykdytų sandorių ir PVM mokėjimų, susijusių su tais sandoriais, laikas nesutampa – bendru atveju einamojo mėnesio PVM deklaraciją reikia pateikti iki kito mėnesio 25 d. (o kartu sumokėti ir mokestį).

2009 m. įsigaliojusius teisės aktų pakeitimus, susijusius su PVM, galima suskirstyti į dvi grupes:

- didžiosios dalies PVM lengvatų panaikinimas, pvz., panaikintas 5 proc. lengvatinis PVM tarifas šviežiai mėsei, paukštienai, žuviai, keleivių vežimo paslaugoms, viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms ir pan.,

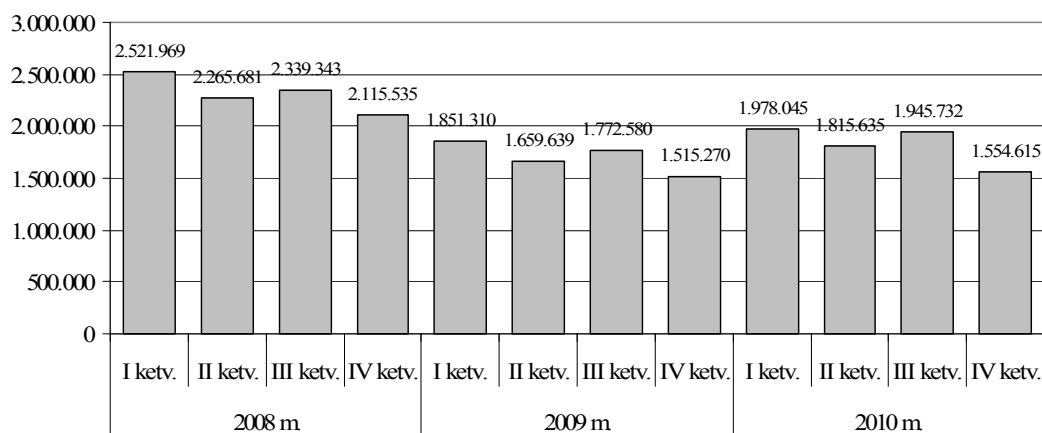
- standartinio PVM tarifo pasikeitimai – nuo 2009 m. sausio 1 d. iki 2009 m. rugpjūčio 31 d. galiojo 19 proc. tarifas, o nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. įsigaliojo 21 proc. tarifas.

Šie pakeitimai padaryti siekiant surinkti daugiau PVM pajamų į biudžetą. Kita vertus, tiek mokesčių mokėtojai, tiek ir mokesčių administratoriai patyrė tam tikrų išlaidų prisitaikdami prie minėtų pokyčių, pvz., reikėjo rengti teisės aktų pakeitimus, keisti informacines sistemas, perprogramuoti kasos aparatus ir t. t.

2008 m. iš viso surinkta 9 242,5 mln. Lt PVM. Tai sudarė 90,9 proc. suplanuotų PVM pajamų. Be to, 2008 m. PVM pajamos sudarė 51,4 proc. mokestinių valstybės biudžeto pajamų ir 39,8 proc. visų valstybės biudžeto pajamų (įskaitant Europos Sąjungos paramą).

2009 m. iš viso surinkta 6 798,8 mln. Lt PVM. Ši suma sudaro 108,8 proc. planuotų pajamų, tačiau pažymėtina, jog 2009 m., stebint neigiamas ekonomikos tendencijas, planuojamos valstybės biudžeto pajamos buvo keletą kartų mažintos. Palyginti 2009 m. ir 2008 m., PVM surinkta 26,4 proc. mažiau. 2009 m. surinkta suma sudaro 51,3 proc. valstybės biudžeto

mokestinių pajamų ir 32,8 proc. visų valstybės biudžeto pajamų (įskaitant ES paramą).



8 pav. PVM pajamos 2008–2010 m., mln. Lt

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys.

2009 m., nepaisant trimis procentiniais punktais padidinto standartinio PVM tarifo ir panaikintų lengvatų, mokesčio pajamos visais ketvirčiais buvo mažesnės nei 2008 m. Kadangi PVM mokestis yra iš esmės vartojimo mokestis, reikėtų paminėti, kad PVM pajamų ir galutinių vartojimo išlaidų santykis 2008 m. sudarė 9,8 proc., o 2009 m. – 8,2 proc., be to, 2009 m. galutinio vartojimo išlaidos buvo 14,4 proc. mažesnės nei 2008 m., tuo tarpu PVM pajamos (eliminavus PVM permokos sumažėjimą) krito 22,6 proc., t. y. PVM pajamos sumažėjo labiau nei galutinio vartojimo išlaidos. Priežastys – PVM permokos sumažėjimas, PVM nepriemokos augimas ir galimai didėjanti šešėlinės ekonomikos dalis. 2009 m. taip pat susidarė situacija, kai Lietuvos gyventojai dėl didelio kainų skirtumo nukreipė dalį vartojimo į Lenkiją (priežastys – PVM tarifų skirtumai ir kritęs Lenkijos zloto kursas).

VMI duomenimis, 2009 m. gruodžio 31 d. PVM permoka, t. y. į valstybės biudžetą sumokėta PVM suma, kuri realiai yra gražintina šalies įmonėms ir gyventojams, buvo 680,9 mln. Lt arba 355,3 mln. Lt mažesnė nei 2008 m. paskutinę dieną. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį, kad per 2006–2009 m. laikotarpį 2008 m. buvo vieninteliai, kai, remiantis VMI duomenimis, gruodžio mėn. neužfiksuotas PVM permokos sumažėjimas. Darytina išvada, kad paprastai metų pabaigoje VMI intensyviai mažina PVM permoką

naudodamasi (pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą) savo teise grąžinti PVM be specialaus mokesčių mokėtojo prašymo, o 2008 m. tai, matyt, nebuvo daroma. Dėl šios priežasties 2008 m. užfiksuoti geresni PVM sumokėjimo rezultatai.

VMI duomenimis, PVM nepriemoka 2009 m. gruodžio 1 d. buvo 735,8 mln. Lt arba 1,9 karto didesnė nei 2009 m. pradžioje. Ši situacija paaiškinama pablogėjusia kai kurių mokesčių mokėtojų situacija bei paplitusiu „fenikso sindromu“ (plačiau apie tai – 1.1 poskyryje).

Finansų ministerijos duomenimis, 2009 m. įsigalioję LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimai leido į valstybės biudžetą surinkti 755 mln. Lt pajamų daugiau.

Įvertinus keturis svarbiausius faktus – 2009 m. viršytą PVM surinkimo planą, PVM permokos sumažėjimą, išaugusią nepriemoką, didesnę PVM pajamų kritimo tempą nei galutinio vartojimo išlaidų – galima daryti išvadą, kad mokesčių sistemos reformų poveikis PVM srityje nebuvo tinkamai įvertintas, mokesčio pajamos atitinkamai irgi nebuvo suplanuotos, neapskaitomų pajamų dalis galimai išaugo.

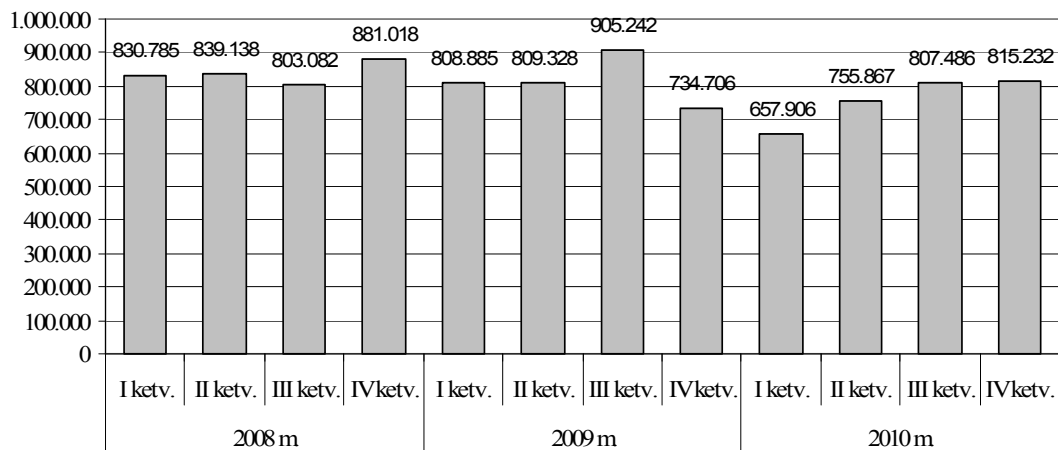
2010 m. PVM surinka 7 294,0 mln. Lt, t. y. 20 proc. daugiau nei buvo planuota ir 7,3 proc. daugiau nei 2009 m. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad 2010 m. galutinio vartojimo išlaidos ir toliau mažėjo, todėl, Finansų ministerijos nuomone, 2010 m. pajamų surinkimui didžiausios įtakos turėjo didesnis standartinis PVM tarifas.

Akcizai. Nuo 2009 m. sausio 1 d. buvo padidinti šie akcizų tarifai:

- dujų – tarifas išaugo 2,4 karto,
- bešvinio benzino – 34,4 proc., benzino, turinčio švino – 37,6 proc.,
- etilo alkoholio (stipriųjų alkoholinių gėrimų grupė) – tarifas padidintas 15 proc.,
- kitoms alkoholinių gėrimų tarifinėms grupėms (vynams, fermentuotiems gėrimams, tarpiniams produktams) – apie 10 proc.,
- alaus akcizo tarifas – apie 10 proc.

Nuo 2009 m. kovo 1 d. cigarečių specifinio elemento akcizo tarifas didintas nuo 79 Lt iki 95 Lt, vertybinio elemento – nuo 20 proc. iki 25 proc. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. cigarečių specifinio elemento akcizo tarifas padidintas iki 132 Lt.

Akcizus administruoja dvi institucijos – VMI ir Muitinė. Bendros akcizų pajamos pateiktos 9 paveiksle.



9 pav. Akcizų pajamos 2008–2010 m., tūkst. Lt

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys.

2008 m. akcizų iš viso surinkta 3 354,0 mln. Lt. Tai sudarė 18,7 proc. visų mokestinių valstybės biudžeto pajamų, akcizo pajamų planas įvykdytas 95,3 proc. 2009 m. akcizų surinkta 3 258,2 mln. Lt arba 2,9 proc. mažiau nei 2008 m. Mokesčio pajamų planas 2009 m. įvykdytas 99,7 proc. (tačiau 2009 m. akcizų pajamų planas taip pat buvo mažintas), šio mokesčio pajamos sudarė 24,6 proc. mokestinių valstybės biudžeto pajamų. Daugiausiai akcizų sumokama už energetinius produktus (apie pusę akcizų pajamų).

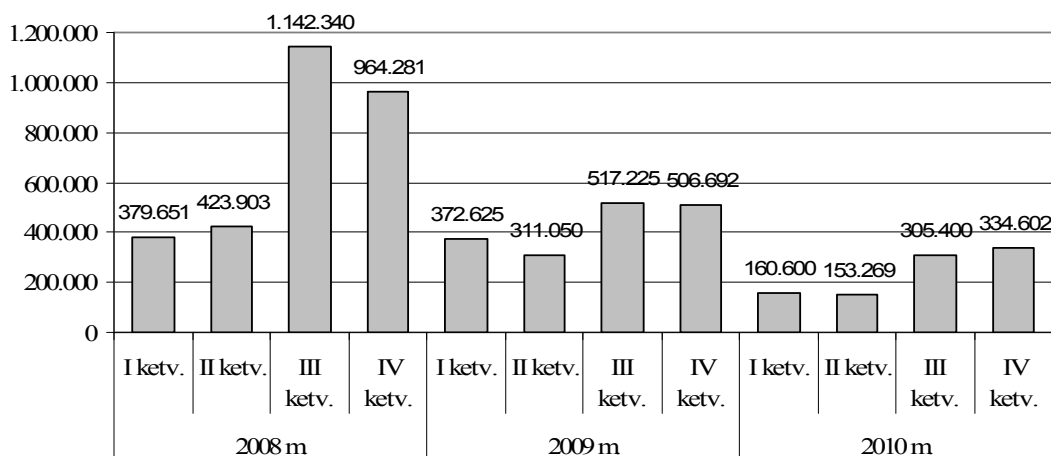
Finansų ministerijos duomenimis, akcizų padidinimas valstybės biudžetui davė papildomai 650 mln. Lt pajamų. Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, kad sumažėjo oficialiai parduodamų degalų, alkoholio (tam įtakos turėjo ir alkoholio prekybos laiko ribojimas) bei cigarečių realizacija. Juos iš dalies pakeitė pigesnės ar nelegalios prekės iš kaimyninių šalių.

2010 m. pajamos iš akcizų buvo 6,8 proc. mažesnės nei 2009 m. Planas įvykdytas 93,2 proc. VMI duomenimis, viena iš svarbiausių priežasčių, kodėl pajamos iš akcizų sumažėjo – kritę benzino pardavimai.

Pelno mokestis. Tai vienas svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių, tačiau jis yra cikliškas, t. y. pelno mokesčio pajamos koreliuoja su ekonomikos ciklais – ekonominio augimo ir klestėjimo metu pajamos iš pelno mokesčio yra didelės, ekonominio nuosmukio metu priešingai – jos sumenksta.

Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą įmonės už einamuosius finansinius metus pelno mokesčio deklaraciją turi pateikti iki birželio 1 d., o mokestį sumokėti iki spalio 1 d. (kai finansiniai metai sutampa su kalendoriniais metais). Daliai įmonių nustatyta prievolė 4 kartus per metus (kiekvieną ketvirtį) mokėti avansinį pelno mokestį. Avansinis pelno mokestis mokamas pagal ankstesnių mokestinių laikotarpių rezultatus arba pagal numatomus rezultatus. Įmonėms naudinga mokėti avansinį pelno mokestį pagal faktinius rezultatus, kai pelnas didėja (dažniausiai ekonominio augimo laikotarpiu), ir pagal numatomus rezultatus, kai pelnas mažėja ar iš viso neuždirbamas (paprastai ekonominio nuosmukio metu). Avansinio pelno mokesčio mokėjimo principą galima keisti vieną kartą per metus.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. standartinis pelno mokesčio tarifas buvo padidintas nuo 15 proc. iki 20 proc. Dėl šios priežasties 2009 m. įmonės turėjo mokėti avansinį pelno mokestį taikydamos 20 proc. tarifą. Nuo 2010 m. pelno mokesčio tarifas vėl buvo sumažintas iki 15 proc.



10 pav. Pelno mokesčio pajamos 2008–2009 m., tūkst. Lt

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys.

Kadangi metinis pelno mokestis pagal deklaraciją turi būti sumokėtas iki kitų metų spalio 1 d., kiekvienų metų III ir IV ketv. (dėl atsiliekančių mokėjimų) pelno mokesčio pajamos yra didžiausios.

2008 m. avansinio pelno mokesčio įmokos iki III ketv. imtinai priklausė nuo 2006 m. sumokėto pelno mokesčio sumos, o metinė pelno mokesčio suma priklausė nuo 2007 m. veiklos rezultatų. Iš viso 2008 m. surinkta 2 910,2 mln. Lt pelno mokesčio, planas įvykdytas 107,3 proc., tai sudarė 16,2 proc. mokestinių valstybės biudžeto pajamų.

2009 m. pelno mokesčio iš viso surinkta 1 707,6 mln. Lt, pajamų planas įvykdytas 98,0 proc. Pelno mokesčio pajamos sudarė 12,9 proc. mokestinių valstybės biudžeto pajamų. 2009 m. pelno mokesčio planas taip pat buvo sumažintas. Reikia atkreipti dėmesį, kad 2009 m. III ketv. sumokėtas pelno mokestis yra 2,2 karto mažesnis nei 2008 m. atitinkamu laikotarpiu. VMI duomenimis, 2008 m. 43 proc. visų įmonių patyrė nuostolių, tai 8 procentiniais punktais daugiau nei 2007 m. Be to, 2009 m. pelno mokesčio permokos gražinta beveik 2 kartus daugiau nei 2008 m., išskaitymai iš pelno mokesčio (situacija, kai pelno mokesčio permoka panaudota kitų mokesčių prievolėms padengti) išaugo 2,8 karto.

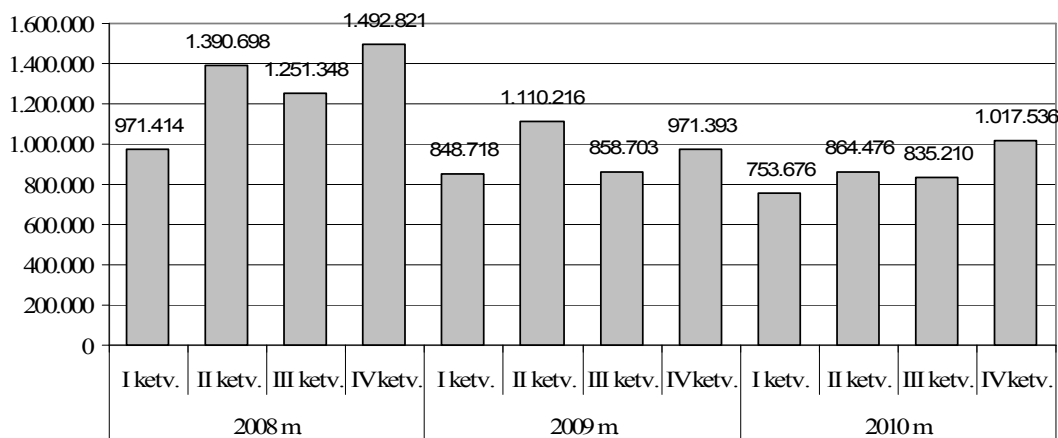
VMI duomenimis, 2008 m. IV ketv. apie 40 proc. mokėtojų pasirinko mokėti pelno mokestį pagal numatomus rezultatus. 2009 m. tokių mokėtojų sumokėtas avansinis pelno mokestis sudarė 38 proc. avansinio pelno mokesčio sumos, kai ankstesniais metais tai sudarydavo mažiau nei 10 proc. visos avansinio pelno mokesčio sumos. Darytina išvada, kad įmonės, įvertinusios 2008 m. suprastėjusius rezultatus ir neigiamas ateities perspektyvas (mokesčio tarifo didinimą ir didelę ekonomikos nuosmukio tikimybę, suprastėjusius lūkesčius), pasirinko mokėti mažiau avansinio pelno mokesčio, t. y. susiejo avansinio pelno mokesčio mokėjimus su numatomais ateities rezultatais.

2010 m. pelno mokesčio surinkta 953 871 tūkst. Lt, mokesčio pajamų planas viršytas 5,1 proc., tačiau, palyginti su 2009 m., rezultatas net 753,7 mln. Lt prastesnis (sumažėjimas – 44,1 proc.). 2010 m. pelno mokesčio

surinkimo rezultatai atspindi 2009 m. įmonių veiklos rezultatus. Taip pat reikia paminėti, kad 2011 m. sausio 1 d. pelno mokesčio nepriemoka buvo 250 mln. Lt didesnė nei 2010 m. sausio 1 d. (VMI ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys).

Gyventojų pajamų mokestis. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai, įsigalioję nuo 2009 m., buvo vieni didžiausių visoje mokesčių sistemoje. Gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) tarifas iki 2008 m. gruodžio 31 d. buvo 24 proc., o nustatytas neapmokestinamų pajamų mokesčio dydis buvo fiksuotas visiems dirbantiems. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos būdavo paskirstomos valstybės, savivaldybių biudžetams ir į Privalomojo sveikatos draudimo fondą.

Nuo 2009 m. sausio 1 d. gyventojų pajamų mokestis – 15 proc., tačiau nustatytos 6 proc. privalomojo sveikatos draudimo įmokos nuo darbo užmokesčio. Neapmokestinamojo pajamų dydžio skaičiavimo tvarka tapo sudėtingesnė: neapmokestinamas pajamų dydis susietas su gyventojų pajamomis (didėjant pajamoms, neapmokestinamas pajamų dydis mažėja). Be to, jis turėtų būti perskaičiuojamas metams pasibaigus.



11 pav. Gyventojų pajamų mokesčio pajamos 2008–2010 m., tūkst. Lt

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys.

2008 m. ir 2009 m. II ketv. išsiskiria didesnėmis pajamomis, nes turi būti pateikta praėjusio mokestinio laikotarpio metinė gyventojų pajamų mokesčio deklaracija, taip pat iki einamųjų metų gegužės 1 d turi būti sumokėtas mokestis.

2008 m. iš viso gyventojų pajamų mokesčio surinkta 5 106,3 mln. Lt, mokesčio pajamų planas įvykdytas 94 proc. 2009 m. – 3 7890,3 mln. Lt, mokesčio pajamų planas įvykdytas 87,1 proc. 2009 m. surinkta 25,8 proc. mažiau pajamų nei 2008 m. Tokį sumažėjimą lėmė pakeistas mokesčio tarifas, sumažėjęs dirbančiųjų skaičius ir vidutinis darbo užmokestis šalyje.

Pagal Statistikos departamento duomenis 2008 m. vidutinis mėnesio bruto darbo užmokestis siekė 2 151,7 Lt, 2009 m. – 2 052,4 Lt, t. y. 4,6 proc. mažesnis nei 2008 m. Statistikos departamento duomenimis, nedarbo lygis 2008 m. siekė 5,8 proc., o 2009 m. – jau 13,7 proc.

Finansų ministerijos teigimu, dėl sumažėjusio mokesčio tarifo ir pasikeitusios neapmokestinamojo pajamų dydžio skaičiavimo tvarkos nacionalinis biudžetas negavo 250 mln. Lt. Reikia atkreipti dėmesį ir į tai, kad 2008 m. viduryje, padidėjus su individualia veikla susijusiems mokesčiams ir įmokoms, sumažėjo gyventojų, kurie savarankiškai vertėsi ekonomine veikla.

VMI duomenimis, GPM nepriemoka 2009 m. gruodžio 1 d. siekė 257,2 mln. Lt, t. y. buvo 36,9 proc. didesnė nei 2008 m. gruodžio 1 d.

2010 m. gyventojų pajamų mokesčio surinkta 3 470 898 tūkst. Lt, t. y. 4,9 proc. daugiau nei planuota, tačiau 8,3 proc. mažiau nei 2009 m. Tokius pokyčius lėmė padidėjęs nedarbo lygis (pagal Gyventojų užimtumo tyrimo duomenis 2010 m. nedarbo lygis siekė 17,8 proc., t. y. buvo 4,1 proc. punkto didesnis nei 2009 m.) ir išaugusi GPM nepriemoka (2011 m. sausio 1 d. GPM nepriemoka siekė 367,8 mln. Lt, t. y. buvo 42,7 proc. didesnė nei 2010 m. sausio 1 d.). Statistikos departamento duomenimis, vidutinis darbo užmokestis 2010 m. I–III ketv. buvo mažesnis nei 2009 m. atitinkamais ketvirčiais. Taip pat pažymėtina, kad mažėjo asmenų, turinčių verslo liudijimą, skaičius.

Valstybinio socialinio draudimo įmokos. Valstybinio socialinio draudimo fondo duomenimis, 2008 m. valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokų (kurias moka draudėjai, apdraustieji, savarankiškai ir savanoriškai besidraudžiantys) surinkta 11 797,09 tūkst. Lt. Pajamų planas įvykdytas beveik 100 proc. Tačiau būtent nuo 2008 m. fondo pajamos tapo mažesnės už išlaidas.

2009 m. VSD įmokų surinkta 10 797,09 tūkst. Lt. Būtent šiais metais buvo smarkiai atsilikta nuo pajamų plano, nors 2009 m. rezultatai prastesni tik 2,5 proc. 2010 m. VSD įmokų pajamos dar labiau sumažėjo – įmokų pajamos sudarė 9 984,80 tūkst. Lt. arba 7,5 proc. mažiau nei 2009 m.

Mokesčių įstatymų pakeitimai sulaukė neigiamos visuomenės reakcijos – yra nuomonių, kad jie nedavė norimo efekto, o ūkio subjektus paskatino dalyvauti oficialiai neapskaitomoje (šešėlinėje) ekonomikoje. Pavyzdžiui, 2009 m. į nacionalinį biudžetą gauta 16 463,18 mln. Lt arba 24,4 proc. mažiau nei 2008 m. Palyginimui – 2009 m. šalies bendrasis vidaus produktas sumažėjo 14,7 proc. 2010 m. BVP, palyginti su 2009 m., augo 1,3 proc., o pajamų į nacionalinį biudžetą gauta 4,5 proc. mažiau (Statistikos departamento ir Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenys). Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad šešėlinės (neapskaitomos) ekonomikos problema egzistavo ir iki 2008 m. pab. atliktos mokesčių sistemos pertvarkos.

Lietuvoje Statistikos departamentas atliko neapskaitytos ekonomikos vertinimą 1995–1996 metais ir 2002–2003 metais.

Pirmasis tyrimas atliktas gavus metodinę ir finansinę pagalbą iš EUROSTAT, Pasaulio banko, Jungtinių Tautų Organizacijos. Pagrindiniai šio tyrimo objektai buvo neoficialiosios darbo jėgos apimtis ir nuslėptos produkcijos bei pajamų dalis įmonėse, taip pat nelegalios veiklos. Šio tyrimo metu buvo apklausta beveik 1000 Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos darbuotojų, turgaviečių administracijų darbuotojų ir kitų įstaigų darbuotojų.

Vertinant nuslėptas pajamas įmonėse, prieita išvados, kad didžiausia neapskaitytų pajamų dalis tenka mažoms ir vidutinėms mažmeninės prekybos įmonėms. Be to, Statistikos departamentui informaciją teikiančios įmonės nuslėpė apie 4,711 mlrd. Lt pajamų. Taip pat atkreiptas dėmesys, kad realios prekybos apimtys turgavietėse yra trečdaliu didesnės nei teigia oficiali statistika. Tyrimo duomenimis, 1995 m. buvo sumokėta apie 2,166 mlrd. Lt neapskaityto darbo užmokesčio. Neoficialiai dirbančių asmenų skaičius – 233 tūkstančiai. Suminiai rezultatai – 1995 m. neapskaitoma ekonomika sudarė

23,4 proc. BVP (Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 1997). Šio tyrimo metu dėl šešėlinės ekonomikos prarandamos mokesčių sumos nebuvo vertinamos.

2002–2003 m. pagal PHARE programą atlikto vertinimo metu didžiausias dėmesys buvo kreipiamas į neapskaitomas pajamas (ypač prekybos ir apdirbamosios pramonės šakose), neoficialų užimtumą ir darbo apmokėjimą bei pajamas, gautas iš nelegalių veiklų (nelegali alkoholio gamyba ir pardavimas, nelegalios programinės įrangos kopijavimas ir platinimas ir pan.).

Šio tyrimo metu buvo atliekami atskirų sektorių tyrimai pasinaudojant skirtingomis metodikomis. Vienas iš svarbiausių būdų – informacijos surinkimas apklausiant su konkrečiu sektoriumi susijusius asmenis ar valstybinių įstaigų, kurios atsakingos už verslo subjektų kontrolę, darbuotojus. Pavyzdžiui:

- Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojai, atliekantys įmonių kontrolę. Jų buvo klausama, kokią dalį pajamų tikrinamos įmonės slepia,
- apdirbamosios pramonės įmonių asociacijų vadovų ir specialistų apklausa dėl neapskaitytos produkcijos,
- siekiant išsiaiškinti prekybos įmonių nedeklaruojamų pajamų apimtį, apklausti 36 stambių prekybos įmonių ekspertai,
- turgavietėse prekiaujantys asmenys, darant prielaidą, kad būtent pastarieji dėl įstatymų specifikos (nėra reikalavimo išduoti čekį) turi galimybę slėpti pajamas,
- apskričių viršininkų administracijų valstybės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijų tarybų miestų (rajonų) skyrių atstovai.
- Marijampolės ir Utenos automobilių turgaviečių administracijų darbuotojai dėl automobilių verčių,
- Vilniaus universitetų studentai dėl korepetitorių neapskaitomų pajamų.

Apklausų būdu gauti duomenys buvo vertinami kartu su kitų šaltinių informacija, pvz., Statistikos departamento turima informacija apie darbuotojų skaičių, įmonių pajamų informacija.

Pagal šio tyrimo rezultatus 2002 m. legaliai veikiančios įmonės nuslėpė apie 14 proc. pajamų. 1,963 mlrd. Lt mažmeninės prekybos apyvartos buvo neapskaityta, o turgavietėse neapskaityta prekyba sudarė 670 mln. Lt. 2002 m. apie 10 proc. darbuotojų dirbo neoficialiai.

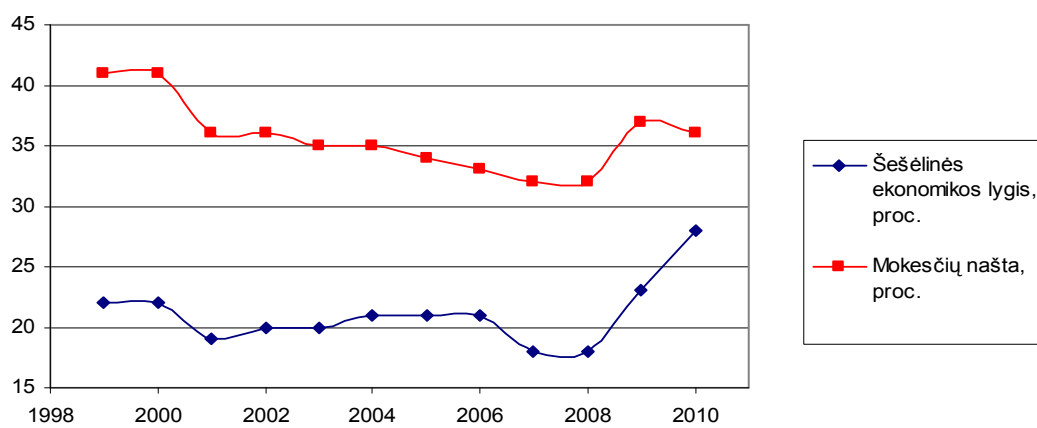
Pagal atliktus skaičiavimus 2002 m. neapskaitytos ekonomikos apimtis buvo apie 9,581 mlrd. Lt arba 21 proc. BVP (apskaičiuoto pagal oficialius duomenis) (Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2004). Šio tyrimo metu nebuvo vertinamos prarandamos potencialios mokesčių pajamos.

Kadangi šešėlinės ekonomikos problema ekonominiu sunkmečiu tapo itin aktuali, daugėjo įvairių apklausų bei kitokių ekspertinių vertinimų, susijusių su šiuo klausimu. Daug dėmesio šešėlinės ekonomikos problemai skiria Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Pastarąją Lietuvos laisvosios rinkos institutas supranta kaip galutiniam vartojimui šalies viduje pagamintas prekes ir suteiktas paslaugas, oficialiai nedeklaruojamas dėl mokesčių ar reguliavimų (Laisvosios rinkos institutas, 2010). 2009 m. rugsėjo mėnesį institutas paskelbė prognozę, kad šešėlinė ekonomika 2010–2011 m. sieks apie 27 proc. BVP. Taip pat teigiama, kad apie 40 proc. ūkio vienetų bent iš dalies veiklą vykdys šešėlyje (Laisvosios rinkos institutas, 2011).

2011 m. paskelbtoje Lietuvos ekonomikos tyrimo ataskaitoje teigiama, kad 2010 m. šešėlinė ekonomika sudarė 28 proc., o 39 proc. ūkio vienetų bent dalį veiklos vykdė „šešėlyje“. Tokius rodiklis Lietuvos laisvosios rinkos institutas įvardina kaip „rekordiškai aukštus“.

Atsižvelgus į Lietuvos laisvosios rinkos instituto naudojamą šešėlinės ekonomikos sampratą, t. y. viena iš šešėlinės ekonomikos egzistavimo priežasčių yra mokesčiai, Lietuvos ekonomikos tyrimo medžiagoje pateikiama kontraversiška informacija: pagal instituto atliktus vertinimus santykinė didžiausia mokesčių našta buvo 1999–2000 m. (41 proc.,

skaičiuojama kaip visų mokesčių valstybės bei savivaldybių biudžetų ir fondų pajamų santykis su bendruoju vidaus produktu), 2010 m. šis rodiklis siekė 36 proc. (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2011). Tačiau šešėlinės ekonomikos lygis 1999–2000 m. instituto duomenimis siekė 22 proc., t. y. mažiau nei pateikta 2010 m. vertinime. Darytina prielaida, kad tokiems prieštaringsiems rezultatams įtakos galėjo turėti tyrimo metodika, t. y. jos pagrindas buvo ekspertų apklausa, todėl tikėtina, kad ne tie patys asmenys teikė informaciją skirtingais laikotarpiais.



12 pav. Šešėlinės ekonomikos lygis ir mokesčių našta BVP atžvilgiu, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos laisvosios rinkos instituto (2011) duomenis.

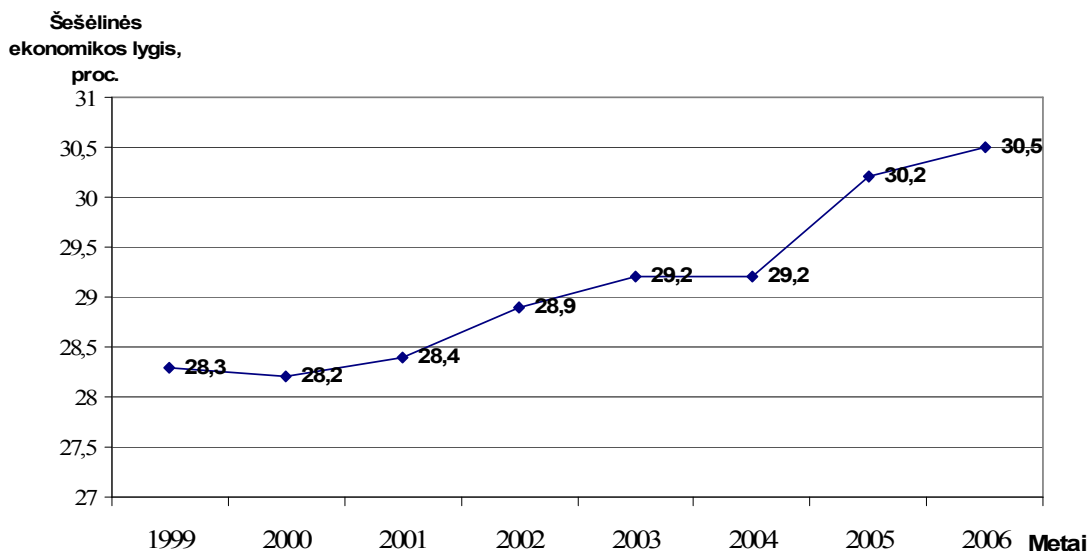
Dėl šešėlinės ekonomikos masto Lietuvoje yra pasisakę ir užsienio ekspertai. Šešėlinės ekonomikos vertinimo srityje didelį indėlį padarė prof. Friedrich G. Schneider. Tarptautinio valiutos fondo (2000) leidinyje (autoriai – Schneider F., Enste D.) pateikti vidutiniai šešėlinės ekonomikos lygiai atskirais laikotarpiais pagal skirtingus tyrimus (žr. 3 lentelę).

3 lentelė. Vidutinis šešėlinės ekonomikos lygis pagal skirtingus tyrimus, proc.

Laikotarpis	Pagal Johnson ir kt. (1997)	Lacko (1999)
1990	11,3	19,0
1990-1993	26,0	38,1
1994-1995	25,2	47,0

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Schneider ir Enste (2000).

Pagal Schneider ir Buehn (2009) ekonometrinių tyrimų rezultatus Lietuvoje 1999–2006 m. vidutiniškai šešėlinė ekonomika sudarė apie 29,1 proc. BVP. 2005 m. pateiktoje ataskaitoje Schneider nurodė šiek tiek didesnius šešėlinės ekonomikos rodiklius – 31,4 proc. 2001–2002 m. ir 32,6 proc. 2002–2003 m. (Schneider, 2005).



13 pav. Šešėlinės ekonomikos lygio dinamika Lietuvoje 1999–2006 m.

Šaltinis: parengta autorės pagal Schneider ir Buehln (2009)⁸.

Pagal 13 paveikslo duomenis matoma šešėlinės ekonomikos augimo tendencija. Mokslininkas laikosi nuomonės, kad vienas iš šešėlinės ekonomikos augimo faktorių yra mokesčių naštos didėjimas (Schneider ir Enste, 2000, 2002). Be to, gyventojai, dėl finansinės ir ekonominės krizės sumažėjus pajamoms, stengiasi jas kompensuoti išitraukdami į šešėlinę ekonomiką (Schneider, 2010b).

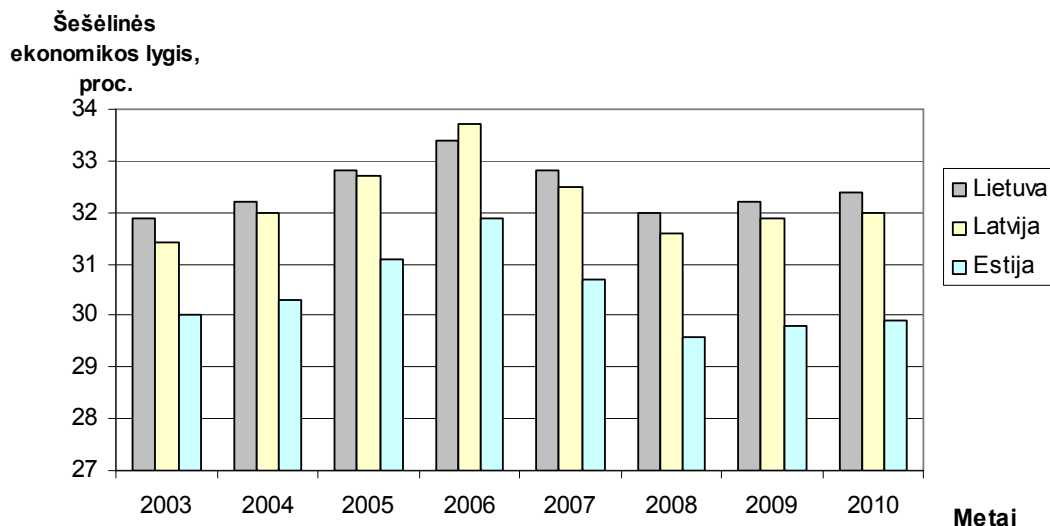
Schneider 2010 m., finansuojant tarptautinei kompanijai VISA, pateikė tyrimo rezultatus apie šešėlinės ekonomikos lygį Europos Sąjungos valstybėse narėse ir kitose šalyse bei sąryšį tarp šešėlinės ekonomikos ir elektroninių atsiskaitymų (Schneider, 2010b). Pagal medžiagoje pateiktą informaciją Lietuvoje 2009 m. šešėlinė ekonomika sudarė 29,6 proc. arba 7,888 mlrd. eurų. Pagal šio reiškinių apimtį Lietuvą lenkia tik Bulgarija ir Rumunija.

⁸ Tafenau ir kt. (2010) vertinimais šešėlinės ekonomikos apimtys Lietuvoje (2004 m.) buvo mažesnės – 22,4–22,9 proc.

Atsižvelgiant į Laisvosios rinkos instituto (2011) pateiktą informaciją, kad mokesčių našta 2009 m. sudarė 37 proc., ir darant prielaidą, kad asmenys savo ekonominės veiklos neatsisakytų, jei privalėtų skaidriai vykdyti savo veiklą, be to, jų vykdoma veikla būtų legali, galima apytikriai įvertinti mokesčių nuostolius – $7,888 * 0,37 * 3,4528 = 10,077$ mlrd. litų.

Schneider (2010b) ataskaitoje taip pat teigiama, kad elektroninių atsiskaitymų plėtra riboja šešėlinę ekonomiką – 10 proc. padidėjęs elektroninių atsiskaitymų skaičius gali lemti šešėlinės ekonomikos mažėjimą iki 5 proc. Tačiau kai kuriose situacijose atsiskaitymai, pvz., banko kortelėmis, nėra itin patogūs. Tarkime, viešo maitinimo sektoriuje, nors būtent dėl šios priežasties viešbučių ir restoranų sektorius patenka į sąrašą sektorių, kuriuose neapskaitomų pajamų yra itin daug.

2010 m. Schneider pateikė šešėlinės ekonomikos įverčius 2003–2010 m. (Schneider, 2010a). Pateikti 2003–2006 m. laikotarpio rezultatai šiek tiek skiriasi nei buvo skelbta anksčiau (Schneider, 2007). Duomenys pateikti 14 paveiksle.



14 pav. Šešėlinės ekonomikos apimtys Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje 2003–2010 m., proc.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Schneider (2010a).

Lietuva, Schneider vertinimu, lenkia pagal šešėlinės ekonomikos lygį tiek Latviją, tiek Estiją. 2010 m. pagal tyrimo rezultatus Lietuvoje

šešėlinės ekonomikos lygis siekė 32,4 proc., kai ES valstybių vidurkis 21,1 proc. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal Schneider (2010a) šešėlinės ekonomikos lygis sumažėjo 2008 m., tai atitinka Lietuvos laisvosios rinkos instituto įvardytas tendencijas, tačiau smarkaus šuolio 2009 m., kokį akcentuoja minėtas institutas, tyrimų rezultatai neparodo.

Dėl skirtingų metodikų pateikti rezultatai yra sunkiai palyginami, tačiau tai parodo vieną iš tyrimų problematikos aspektų – tiksliai ir vienareikšmiškai įvertinti šešėlinės ekonomikos apimtis yra sudėtinga.

2. Teorinis mokesčių vengimo modelis ir eksperimento metmenys

Šioje disertacijos dalyje pateikta pagrindinių veiksnių, kurie daro įtaką mokesčių mokėtojo sprendimui (ne)vengti mokesčių, klasifikacija, taip pat išskirti veiksniai, kurie turėtų būti traukiami į mikroekonominis modelius. Sudaryti modeliai nagrinėjami lyginamosios statikos metodu 2.2 poskyryje.

Kadangi mokesčių mokėtojų elgesys taip pat gali būti modeliuojamas eksperimentų metu, 2.3. poskyryje pateikta eksperimento metodika; šio eksperimento rezultatai panaudoti skaičiuojant vieno mokesčių mokėtojo optimalią vengtiną mokesčių dalį. Paskutiniame poskyryje pateikiama skaičiavimo metodika, pagal kurią vieno mokesčių mokėtojo optimali vengtiną mokesčių dalis naudojama apskaičiuoti agreguotai mokesčių spragai, t. y. kokie yra potencialūs mokesčių pajamų praradimai, darant prielaidą, kad mokesčių mokėtojai elgiasi taip, kad optimizuotų savo naudingumą.

2.1. Mokesčių mokėtojų sprendimą lemiantys veiksniai

Pirmoje darbo dalyje aptartų įvairių teorinių modelių autoriai siūlo mokesčių vengimo modelio modifikacijas, įtraukdami vieną arba kitą veiksnį, tačiau dažniausiai nepateikia platesnio svarbiausių veiksnių aptarimo, analizės bei kriterijų, pagal kuriuos vienas arba kitas veiksnys turėtų būti įtrauktas į modelį. Šioje darbo dalyje sugrupuoti svarbiausi veiksniai, išskirti išnagrinėjus įvairius šaltinius, ir aptartos jų formalizavimo galimybės. Klasifikuojant veiksnius, taip pat analizuoti jų ypatumai Lietuvoje bei atliktas palyginimas su atskirais Airijos mokesčių administravimo sistemos aspektais⁹.

Veiksnių skirstymo pagrindas yra poveikio mokesčių mokėtojui elgesiui „šaltinis“ (pats mokesčių mokėtojas – mokesčių administravimo sistema – bendra aplinka):

- su mokesčių mokėtoju susiję (dažniausiai subjektyvūs) faktoriai (juos galima pavadinti vidiniais faktoriais),

⁹ Airija pasirinkta dėl itin gerų praktinių priemonių, su kuriomis darbo autorei buvo galimybė susipažinti nagrinėjant atskirų ES valstybių narių mokesčių administravimo sistemas.

- mokesčių sistemos ir mokesčių administravimo priemonių (kurias įgyvendina mokesčių administratorius) parametrai (išoriniai, formalūs faktoriai),

- kiti (dažniausiai ekonominiai) faktoriai.

Su mokesčių mokėtoju susiję veiksniai yra labiau subjektyvūs, jie apima mokesčių mokėtojo požiūrį ir vertybes, taip pat realybės suvokimą. Pvz., vieni asmenys yra labiau linkę rizikuoti, o kiti tokiose pat situacijose niekada nesiryžtų. Be to, mokesčių mokėtojas negali realiai žinoti, kiek tikėtina, kad jis gali būti audituojamas arba kokios yra galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi, kad pastarasis „nepastebėtų“ pažeidimų ir t. t. Reikia atkreipti dėmesį, kad mokesčių audito tikimybė jau priklausytų antrajai veiksnių grupei, tačiau jos suvokimas yra subjektyvus.

Antrosios grupės veiksniai yra objektyvūs, formalūs ir apibūdina pačią mokesčių sistemą bei mokesčių administravimą (ypač mokesčių mokėtojų kontrolę ir sankcijas). Reikia atkreipti dėmesį, kad mokesčių mokėtojų elgesys gali turėti įtakos mokesčių sistemai, administravimo priemonėms. Pvz., Lietuvoje iki 2006 m. vidurio darbo užmokestis buvo apmokestinamas 33 proc. pajamų mokesčio tarifu, tuo tarpu atlygis už autorinius darbus buvo apmokestinamas 15 proc. Kadangi toks tarifų skirtumas skatino darbdavius ir darbuotojus manipuliuoti sutartimis, tai tapo viena iš priežasčių suvienodinti pajamų mokesčio tarifą skirtingoms pajamoms.

Pateiktame pavyzdyje abi veiksnių grupės yra susijusios (polinkis elgtis nesąžiningai tam tikroje situacijoje lėmė naują formalią tvarką).

Pasirinktas veiksnių klasifikavimas leidžia geriau suvokti, su kuo susijusios priemonės turi būti taikomos, jei norima pagerinti situaciją mokesčių mokėjimo srityje (ar reikia stengtis įtakoti mokesčių mokėtojo požiūrį, didinti audito tikimybę, griežčiau bausti prasižengusius ir pan.). Išskirtos veiksnių grupės detaliau aptariamos tolesniuose poskyriuose.

2.1.1. Išoriniai veiksniai

Išoriniams veiksams reikėtų priskirti mokesčių sistemos ir mokesčių mokėtojų kontrolės bruožus bei parametrus, mokesčių administratoriaus veiklos ypatumai. Aptartuose modeliuose įvardyti du parametrai, kurie apibūdina mokesčių administravimo procedūrą – mokesčių mokėtojų kontrolę – mokesčių audito tikimybė ir baudos norma. Tuo tarpu mokesčio tarifas – tai konkretaus mokesčio (ar mokesčių) parametras. Modeliai taip pat parengti darant prielaidą, kuri anksčiau atitikdavo ir praktiką, kad praktiškai vienintelė priemonė kovoti su mokesčių vengimu yra mokesčių auditas. Šiuolaikinė mokesčių administravimo praktika yra daug modernesnė, teisės aktuose numatyta daugiau galimybių, be to, ir pats mokesčių administratorius kuria ir tobulina praktines mokesčių administravimo priemones, pvz., įvairias informacines mokesčių administravimo sistemas, kurių pagalba sumažinamos mokesčių mokėtojų galimybės vengti mokesčių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą Lietuvoje yra dvi mokesčių mokėtojų kontrolės formos – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas. Mokestinis tyrimas apibrėžtas taip:

„Mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje“.

Mokestinis patikrinimas gali būti trijų tipų – kompleksinis patikrinimas, teminis patikrinimas ir operatyvus patikrinimas:

- „kompleksinis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą“,
- „teminis patikrinimas – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio

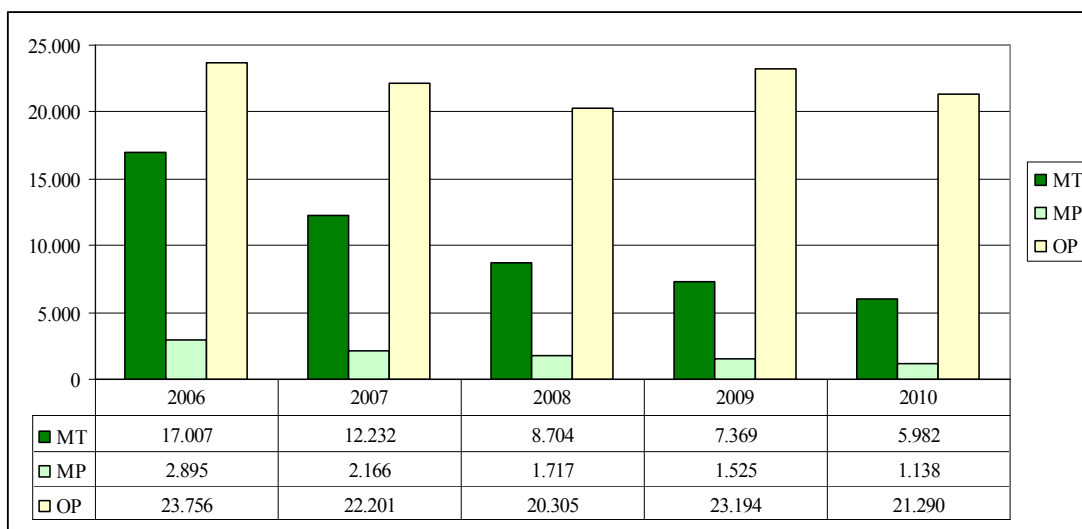
(mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą“,

- „operatyvus patikrinimas – įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas.“

Nors tarp mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo skirtumų yra nemažai, mokesčių vengimo modeliavimo aspektu svarbiausias jų – galimos sankcijos. Jei mokestinio tyrimo metu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo tam tikros mokesčių sumos ir nėra pagrindo įtarti rimtų mokestinių pažeidimų, mokesčių mokėtojui tenka sumokėti nustatytą trūkstamą mokesčio sumą ir delspinigius.

Kompleksinio arba teminio patikrinimo metu nustatius, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo tam tikros mokesčio sumos, priskaičiuojami delspinigiai, bet to, skiriama bauda. Taigi kompleksinis/teminis patikrinimas yra finansiniu požiūriu griežtesnė procedūra mokesčių mokėtojo atžvilgiu nei mokestinis tyrimas. Kita vertus, gali susidaryti situacija, kai dviejų mokesčių mokėtojų padarytos klaidos yra identiškos, tačiau vienam atliekamas mokestinis tyrimas, o kitam mokestinis patikrinimas. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas, kuriam atliekamas mokestinis tyrimas, bus nubaustas, kai kitas asmuo už tokias pat klaidas papildomų sankcijų nesulauks.

Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenis matyti, kad daugiausiai orientuojamasi į mokestinio tyrimo ir operatyvaus patikrinimo atlikimą, tuo tarpu daugiau resursų reikalaujanti ir baudžiamąjį poveikį turinti procedūra (teminis arba kompleksinis patikrinimas) atliekama rečiau.



15 pav. Inicijuotų mokesčių kontrolės procedūrų skaičius pagal tipą (MT – mokestinis tyrimas, MP – teminis ir kompleksinis patikrinimas, OP – operatyvus patikrinimas) 2006–2010 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenis.

Atkreiptinas dėmesys, kad inicijuojamų mokestinių patikrinimų ir mokestinių tyrimų skaičius mažėja, pvz., 2010 m. teminių ir kompleksinių patikrinimų pradėta 2,5 karto mažiau nei 2006 m.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (toliau – LR Mokesčių administravimo įstatymas) bauda už nesumokėtus mokesčius gali siekti nuo 10 iki 50 proc. Tuo tarpu iki 2008 m. pabaigos pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymą nustatius, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo tam tikros sumos socialinio draudimo įmokų, bauda vienareikšmiškai būdavo nustatoma dviguba, t. y. baudos tarifas – 200 proc. Palyginimui – Airijos Respublikoje numatytas platesnis baudų spektras (pateiktas 4 lentelėje):

4 lentelė. Baudų skyrimo atvejai Airijos Respublikoje

		Mokesčių mokėtojas (MM) nebendradarbiauja	MM bendradarbiauja, buvo išpėtas apie kontrolę, tačiau iki kontrolės pradžios neatskleidė mokestinių pažeidimų	MM bendradarbiauja, buvo išpėtas apie kontrolę ir iki kontrolės pradžios atskleidė mokestinius pažeidimus	MM bendradarbiauja, pateikė informaciją iki to momento, kol buvo išpėtas apie kontrolę
Pirmas atvejis	Tyčinis elgesys	100%	75%	50%	10%

	Netyčinis elgesys su didelėmis pasekmėmis	40%	30%	20%	5%
Kiti atvejai	Netyčinis elgesys be didesnių pasekmių	20%	15%	10%	3%
Antras atvejis	Tyčinis elgesys	100%	75%	75%	55%
	Netyčinis elgesys su didelėmis pasekmėmis	40%	30%	30%	20%
Trečias ir paskesnis atvejis	Tyčinis elgesys	100%	75%	100%	100%
	Netyčinis elgesys su didelėmis pasekmėmis	40%	30%	40%	40%

Šaltinis: sudaryta parengta autorės pagal *The Revenue* (2002).

Kitas svarbus elementas – delspinigiai. Lietuvoje mokesčių mokėtojas gali prašyti atleisti nuo dalies ar visų delspinigių (taip pat ir sumažinti baudą). Tokiu atveju mokesčių mokėtojų kontrolės efektas yra silpnesnis. Priešingai Airijoje – delspinigiai negali būti sumažinami.

Kai kurios Pietų Europos šalys taiko dar liberalesnę politiką, kuri ypač galėtų paskatinti mokesčių mokėtojus manipuliuoti savo teisėmis, t. y. jei mokesčių audito metu nustatoma nesumokėta mokesčių suma, mokesčių mokėtojui suteikiama teisė išvengti baudos bei delspinigių, jei jis/ji pripažins, kad papildomai apskaičiuota mokesčių suma yra teisinga ir dėl jos nebus ginčijamasi. Tokiu atveju tikėtina, kad baudos ir delspinigių elementai neveikia kaip prevencinė priemonė.

Lietuvoje taip pat labai siauriai išnaudojama galimybė skelbti viešai mokesčių mokėtojus, kuriems mokestinių patikrinimų metu yra nustatomos nesumokėtos mokesčių sumos. Pagal LR Mokesčių administravimo įstatymą skelbti galima tokius atvejus, dėl kurių sprendimas buvo priimtas teisme.

Airijoje tokie mokesčių mokėtojai skelbiami viešai, išskyrus atvejus, kai (*The Revenue*, 2002):

- nustatyta trūkstama mokesčio ir su juo susijusi suma yra mažesnė nei 30 000 eurų,

- mokesčių mokėtojas savanoriškai atskleidė padarytus mokestinius pažeidimus ir sumokėjo viskas privalomas mokėti sumas,

- mokesčių mokėtojui paskirta bauda neviršija 15 proc.,

- yra tam tikri mokesčių amnestijos atvejai.

Viešas tokios ir panašios informacijos skelbimas labai nepatrauklus mokesčių mokėtojams. Pvz., Lietuvoje 2011 m. pradžioje Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba paskelbė skolininkus, t. y. valstybinio socialinio draudimo įmokų skolingus draudėjus. Ši informacija sulaukė daug dėmesio iš žiniasklaidos, o dalis draudėjų iš skelbiamo sąrašo labai greitai savo skolas padengė. Šis pavyzdys yra akivaizdus įrodymas, kad juridiniams asmenims rūpi jų reputacija. Iš esmės tai galima motyvuoti tuo, kad tokie asmenys gali vėliau negauti vertingų užsakymų, kreditų ir pan.

Taigi mokesčių administravime gali būti (intensyviau) taikomos priemonės, kurios didina papildomos kaštus – reputacijos/moralės kaštus. Pastarieji taip pat gali būti įtraukti į teorinius modelius.

Kaip S. Levitt ir S. Dubner mini straipsnyje apie mokesčių kontrolę (straipsnis įtrauktas į 2005 m. išleistą knygą „*Freakonomics: A Rogue Economist Explores the Hidden Side of Everything*“), vienas iš veiksmų, kurie lemia mokesčių mokėtojo sprendimą vengti mokesčių, yra galimybė gauti pajamų, apie kurias nesužinotų mokesčių administratorius. Lietuvoje galima išskirti keletą priemonių, kurios nesudaro galimybių išvengti mokesčių. Pavyzdžiui:

- Lietuvoje už darbuotojus mokesčius ir įmokas, susijusias su darbo užmokesčiu, išskaičiuoja darbdavys (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymas). Tokiu atveju darbuotojui nėra galimybės išvengti atitinkamų mokesčių. Tačiau Lietuvoje būdingas kitas neigiamas reiškinys – darbdaviai dalį darbo užmokesčio sumoka darbuotojams neoficialiai, tokiu būdu valstybės ir savivaldybių biudžetai bei fondai negauna dalies pajamų,

- atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas PVM srityje – tam tikrais atvejais PVM už parduodamas prekes turi apskaičiuoti ir sumokėti ne prekių pardavėjas, o pirkėjas, t. y. prievolė apskaičiuoti ir sumokėti perkeliama labiau patikimam sandorio dalyviui (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas).

Didžiausios galimybės gauti neapskaitytų lėšų yra būtent tose srityse, kuriose atsiskaitymas vyksta grynaisiais pinigais (dažniausiai galutiniai pirkėjai yra fiziniai asmenys). Jei mokesčių mokėtojo klientai yra stambios įmonės, slėpti pajamų praktiškai nelieka galimybių – maža tikimybė susitarti, kad sandoriai nebūtų pagrįsti dokumentais, o vienašališkai slėpti pajamas būtų per daug rizikinga.

Kitas svarbus aspektas – mokesčių audito tikimybė. Paprasčiausiu atveju mokesčio audito tikimybę būtų galima apibrėžti kaip planuojamų atlikti ar atliktų per tam tikrą laikotarpį mokestinių patikrinimų (išskyrus operatyvius patikrinimus Lietuvos atveju) ir visų mokesčių mokėtojų skaičiaus santykį. Toks apibrėžimas reiškia vienodas galimybes visiems mokesčių mokėtojams būti kontroliuojamiems, o kartu atsiranda atsitiktinumo elementas – kiekvienas mokesčių mokėtojas gali būti audituojamas su tikimybe p . Atsitiktinių mokesčių auditų praktika iš tiesų yra taikoma, tačiau labiau ne kaip mokesčių kontrolės įrankis, padedantis sistemingai tramdyti nesąžiningus mokesčių mokėtojus, o kaip būdas ištyrinėti esamą situaciją ir nustatyti, ar mokesčių vengėjai neatrado naujų, mokesčių administratoriui dar nežinomų būdų slėpti mokesčius, įvertinti mokesčių praradimus dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio (Fuest ir Riedel, 2009).

Kita vertus, ankstesniais dešimtmečiais mokesčių administratoriai paprastai siekdavo kontroliuoti visus mokesčių mokėtojus, kadangi jų skaičius nebuvo toks didelis, o galimybės išskirti iš aibės tuos, kurie galimai vengia mokėti mokesčius, buvo labiau ribotos dėl techninių sąlygų. Dėl šių priežasčių gan dažnai mokesčių administratoriai tiesiog nusistatydavo specialius „normatyvus“ – atitinkamo dydžio įmonė turi būti audituojama ne rečiau nei kartą per nustatytą metų skaičių metų. Be to, mokesčių mokėtojui, „sulaukus“

savo eilės būti kontroliuojam, būdavo atliekamas mokesčių auditas už visus mokestinius laikotarpius, kurie nuo paskutinės vykdytos kontrolės nebuvo peržiūrėti.

LR Mokesčių administravimo įstatymo 114 straipsnyje nurodyta, kad „Mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus“. Tai reiškia, kad teoriškai kiekvienas mokesčių mokėtojas susiduria su tam tikra mokesčių audito tikimybe. Tačiau tiek šio straipsnio nuostatų išaiškinime¹⁰, tiek moderniuose mokesčių administratorių veiklos principuose yra nurodoma, kad institucijos stengiasi išskirti tik tuos mokesčių mokėtojus, kurie galimai slepia mokesčius, ir taikyti jiems atitinkamas poveikio priemones.

Vadinasi, mokesčių audito tikimybė realiai priklauso nuo to, ar mokesčių administratorius sugeba (ir kaip gerai) išskirti iš aibės tuos asmenis, kurie vengia mokesčių, ar turi galimybių atlikti visų mokesčių mokėtojų, kurie nustatyti kaip galimi mokesčių vengėjai, auditą. Todėl svarbūs yra keli parametrai – mokesčių vengimo identifikavimo (prognozės) tikslumas, nustatytas mokesčių vengėjų skaičius ir galimų mokesčių auditų skaičius, išreiškiantis mokesčių administracijos našumą, kontroliuojant mokesčių mokėtojus.

Mokesčių vengimo prognozės tikslumas ypač aktualus tuo atveju, jei mokesčių administratorius, tikrindamas hipotezę apie konkretaus mokesčių mokėtojo elgesį (tarkime, tikrinama hipotezė – „mokesčių mokėtojas X sąžiningai moka mokesčius“), daro antrojo tipo klaidą – slepiantis mokesčius asmuo priskiriamas sąžiningų asmenų grupei. Priešingu atveju, jei sąžiningas mokesčių mokėtojas būtų identifiktuotas kaip vengėjas (pirmojo tipo klaida tikrinant hipotezę) ir patikrintas, galima būtų teigti, kad bendrai mokesčių sistema tik laimi, nes pasiekiamas prevencinis efektas (mokesčių mokėtojas

¹⁰ „Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti tikrintinus mokesčių mokėtojus, sistemingai vykdo turimų mokesčių mokėtojų duomenų analizę, vadovaujantis mokesčių mokėtojų rizikos analizės ir atrankos principus ir tikrintinų mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų planavimą reglamentuojančiais teisės aktais. Duomenų analizės metu nustatytas administruojamų mokesčių įstatymų nuostatų, reglamentuojančių mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, pažeidimų riziką, inicijuojami mokesčių mokėtojų patikrinimai.“

žino, kad gali būti bet kada patikrintas). Tačiau egzistuoja ir „bombos kraterio“¹¹ efekto tikimybė, kai patikrintas mokesčių mokėtojas ima nesąžiningai elgtis, nes mano, kad artimiausiu metu mokesčių inspektorius apsilankymas yra labai mažai tikėtinas. Be to, tikrinant sąžiningus mokesčių mokėtojus iškyla efektyvaus žmoniškųjų išteklių panaudojimo klausimas.

Jei mokesčių administratorius neturi galimybių tiksliai (ar iš viso) išskirti mokesčių vengėjų iš mokesčių mokėtojų aibės, tokiu atveju galima teigti, kad mokesčių mokėtojai kontrolei atrenkami atsitiktinai.

Potencialus vengėjų skaičius ir numatomas auditų skaičius, išreiškiantis mokesčių administratoriaus našumą, aktualus nuolat, nes įtartinų mokesčių mokėtojų visada yra daugiau nei juos kontroliuoti galinčių mokesčių auditorių.

Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, galima užrašyti mokesčių audito tikimybės funkciją taip:

$$p = p(m, \mu, k) \quad (33)$$

Čia m – kintamasis, išreiškiantis mokesčių administratoriaus gebėjimą/galimybes nustatyti potencialius mokesčių vengėjus (t. y. kaip tiksliai pagal turimus duomenis, su turimomis analitinėmis priemonėmis bei žiniomis galima atskirti nesąžiningus mokesčių mokėtojus), μ – potencialių mokesčių vengėjų skaičius, k – galimų auditų skaičius. Didėjant m ir k reikšmėms, mokesčių mokėtojo audito tikimybė didėja, o didėjant potencialių vengėjų skaičiui, mokesčių audito tikimybė mažėja. Parametras m taip pat galėtų apimti ir mokesčių administratoriaus gebėjimą nusistatyti prioritetus, t. y. gali būti identifikuoti du mokesčių nemokantys asmenys, tačiau vienas iš jų yra fizinis asmuo, parduodantis gyventojams savo sode užaugintus obuolius, o kitas mokesčių mokėtojas – įmonė, teikianti maitinimo paslaugas ir vengianti apskaityti dalį savo apyvartos. Aptartame pavyzdyje abu asmenys neapskaito iš dalies ar visiškai savo pajamų, tačiau akivaizdu, kad būtent įmonės kontrolei

¹¹ Šis klausimas nagrinėjamas Kastlunger ir kt. (2007), taip pat kitų autorių.

turėtų būti skirtas dėmesys, kadangi tikėtina, jog pastaroji daugiau vengia mokesčių.

Kintamasis m yra susijęs su pačiu mokesčių mokėtoju, jo elgesiu. Kadangi dabartinės techninės priemonės yra daug geresnės nei prieš du ar tris dešimtmečius, sukčiaujantiems mokesčių mokėtojams nebe taip lengva „pranykti“ mokesčių mokėtojų visumoje – jų nesąžiningas elgesys lemia įtartinus veiklos rodiklius, kuriuos galima lengvai identifikuoti ir pastarieji tampa pagrindu juos tikrinti. Todėl tikimybė p siejasi su deklaruojamomis pajamomis ir kitais mokesčių mokėtojo veiklos rodikliais (t. y. mokesčių mokėtojo elgesiu). Praktinis pavyzdys, kuris iliustruoja klasikinio A-S modelio trūkumus: mokesčių mokėtojas, turintis tam tikrą turtą, pvz., patalpas, darbuotojų, nesirinks slėpti visų pajamų net ir turėdamas tokią galimybę, kadangi tai būtų visiškai nelogiška. Tokiu atveju mokesčių mokėtojas turi parodyti kažkokius, nors ir nebūtinai teisingus, veiklos rezultatus (pajamas).

Galima iškirti *dar tris mokesčių administravimo aspektus*, kurie yra svarbūs:

- mokesčių administratoriaus galimybės nustatyti nuslėptų pajamų sumą,
- mokesčių auditoriaus kvalifikacija,
- korupcija.

Reikia pripažinti, kad dažnai ankstesniais mokestiniais laikotarpiais nuslėptų pajamų faktą įrodyti yra sudėtinga, ypač jei pajamos uždirbtos sudarant nedidelės apimties sandorius, atsiskaitant grynaisiais pinigais. Net jei mokesčių mokėtojas „pagaunamas už rankos“ būtent tuo momentu, kai nefiksuoja lėšų gavimo fakto, tai tėra viena aplinkybė, iš kurios negalima susidaryti aiškaus vaizdo apie anksčiau nuslėptas pajamas. Situacija yra aiškesnė, jei yra galimybė surinkti informaciją apie sandorius iš kitų šaltinių, pvz., pirkėjas turi dokumentus, susirašinėjimą su pardavėju ir pan.

Mokesčių auditoriaus kvalifikacijos klausimas „tobulame“ pasaulyje net neturėtų iškilti, kadangi visi dirbantys darbuotojai turėtų būti kvalifikuoti ir kompetentingi, tačiau realybėje to 100 proc. užtikrinti

neįmanoma. Jei mokesčių auditorius nekompetentingas, jo atliktas darbas gali būti nenaudingas valstybei dviem aspektais: pirma, mokesčių auditorius gali nenustatyti mokesčių pažeidimų (ir nepriskaičiuotų trūkstamos mokesčių sumos bei kitų susijusių sumų), antra, mokesčių mokėtojai gali susidaryti įspūdis, kad mokesčių administratorius neturi tinkamų darbuotojų ir iš esmės negali nustatyti padarytų pažeidimų, o tai paskatintų ir toliau nesąžiningai elgtis (ir galbūt dar didesniu mastu).

Taip pat reiktų atkreipti dėmesį, kad Lietuvoje valstybinių įstaigų galimybės pritraukti kvalifikuotus specialistus (karjeros valstybės tarnautojus), siūlant darbo užmokestį ir kitokias garantijas, yra apibrėžtos Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme. Skelbimuose, kuriuose kviečiama dalyvauti konkursuose į valstybės tarnautojų, kurie turėtų atlikti mokesčių auditus, pozicijas siūlomos 8–12 pareigybių kategorijos, t. y. darbo užmokestis neatskaičius mokesčių svyruoja nuo 1980 iki 2538 Lt. Nors toks darbo užmokestis yra didesnis nei šalies vidurkis, pvz., 2009 m. I ketv. (2193,1 Lt), tačiau keletą ar net daugiau kartų mažesnis nei auditorių darbo užmokestis privačiose kompanijose. Pastarieji, žinoma, audituoja daug platesnius klausimus. Visgi ne itin didelis darbo užmokestis yra kliūtis pritraukti perspektyvius darbuotojus.

Nedidelis darbo užmokestis gali būti priežastis mokesčių auditoriui ir mokesčių mokėtojui neleistinai bendradarbiauti, t. y. mokesčių mokėtojas, kuris nuslėpė dalį mokesčių, gali būti linkęs siūlyti mokesčių auditoriui kyšį, kad pastarasis neapskaičiuotų trūkstamos mokesčių sumos ar jos dalies. Tokios korupcijos apraiškos ypatingai žalingos valstybei, nes pažeidėjai lieka nenubausti, dalis mokesčių pajamų prarandama, todėl gali didėti mokesčių našta sąžiningiems mokesčių mokėtojams. Be to, tikėtina, kad informacija apie galimybę susitarti su auditoriais gali pasklisti greitai ir kiti mokesčių mokėtojai pradės elgtis panašiai.

2.1.2. Vidiniai veiksniai

Pagal OECD (2010) mokesčių mokėtojo sprendimą vengti ar nevengti mokesčių lemia veiksnų grupė, kuriuos bendrai galima būtų pavadinti „teisingumo suvokimu ir pasitikėjimu“. Šios grupės komponentai:

- suvokiamas *distribucinis (perskirstymo) teisingumas*.

Distribucinio (perskirstymo) teisingumo suvokimas apima mokesčių mokėtojo nuomonę apie mokesčių naštos lygį, taip pat nuomonę apie tai, kiek teisingai paskirstomi surinkti mokesčiai. Jei, mokesčių mokėtojų nuomone, mokestinė našta yra neproporcingai didelė, t. y. už gautas mokesčių pajamas valstybė nepakankamai pasirūpina svarbiausiais klausimais (priskirtomis funkcijomis), mokesčių mokėtojas nebus motyvuotas sąžiningai elgtis. Kita vertus, mokestinė našta gali ir nebūti itin didelė, bet, jei mokesčių mokėtojas manytų, kad valdžia švaisto jo/jos sumokėtus pinigus (ypač jei tai susiję su valdžios korupcija), rezultatas bus tas pats – mokesčių mokėtojas nebus suinteresuotas mokėti mokesčių.

Lietuvoje pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio tarifai vieni iš žemiausių, palyginti su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis, tačiau, nepaisant to, vis tiek egzistuoja nuomonė, kad mokesčiai yra dideli (šią nuomonę būtų galima pagrįsti aukštais PVM ir socialinio draudimo įmokų tarifais). Tokia nuomonė gali susiformuoti todėl, kad iš nedidelių gyventojų pajamų atskaičius mokesčius, kurių tarifai yra žemi, tai žymiai sumažina asmens galimybes vartoti/taupyti. Kita vertus, jei šalyje iš tiesų cirkuliuoja didelės neapskaitomos pajamos, didelio oficialaus darbo užmokesčio negali būti. Šalies valdžia žinodama, kad gyventojų pajamos yra mažos, gali priimti sprendimą mažinti pajamų mokesčio tarifą (Lietuvoje taip ir buvo padaryta), kad gyventojams daugiau liktų lėšų atskaičiavus mokesčius ir mažėtų neoficialiai mokamo darbo užmokesčio apimtys. Tačiau, stingant pajamų į valstybės biudžetą, yra didinami vartojimo mokesčiai (pvz., PVM), o tai reiškia didėjančias kainas.

Taip pat reikia atkreipti dėmesį, kad nedidelės mokesčių mokėtojų pajamos reiškia absoliučia suma mažesnes įplaukas į valstybės biudžetą ir kitus

fondus, todėl valstybė neturi tiek resursų, kad galėtų užtikrinti tam tikras socialines garantijas, pavyzdžiui, nemokamą sveikatos priežiūrą ar aukštąjį išsilavinimą. Dėl šios priežasties susidaro nuomonė, kad nuo ir taip mažų pajamų atskaitomi dideli mokesčiai, o surinktos lėšos tinkamai nepanaudojamos.

- Suvokiamas *procedūrinis teisingumas*. *Procedūrinis teisingumas* suprantamas, kaip tinkamas mokesčių administratoriaus elgesys su mokesčių mokėtoju, pavyzdžiui, ar institucija labiau suvokiama kaip pagalbininkas, ar kaip baudėjas. Jei mokesčių mokėtojui atrodo, kad mokesčių administratorius elgiasi teisingai, tai jis priims ir toleruos mokesčių administratoriaus veiksmus, o sprendimus taip pat laikys teisingus ir priimtinus, nors jie gali būti mokesčių mokėtojui ir nepalankūs.

Išskirtini šie procedūrų bruožai, kurie stiprina procedūrinio teisingumo suvokimą (Leventhal, 1980):

- ❖ nuoseklumas, t. y. su mokesčių mokėtojais analogiškose situacijose turi būti elgiama vienuodai. Šis principas turi galioti ir laiko atžvilgiu. LR Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių lygybės principas: „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs“,

- ❖ tikslumas, t. y. atliekant tam tikrus veiksmus, priimant sprendimus, turi būti surenkama išsami ir tiksli informacija,

- ❖ galimybė koreguoti sprendimus, t. y. turi būti įdiegtas sprendimų peržiūros ir korekcijos procesas, užtikrinama galimybė pareikalauti, kad sprendimas būtų peržiūrėtas, pvz., LR Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas „įstatymų nustatyta tvarka gali apskųsti bet koki mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą“,

- ❖ etika ir pagarba, t. y. su mokesčių mokėtojais turėtų būti elgiama pagarbiai, pvz., mokesčių audito metu. Tokiu atveju net ir nepalankus sprendimas mokesčių mokėtojui bus labiau priimtas kaip teisingas,

sukels mažiau pasipriešinimo. Procedūros neturėtų pažeisti moralės ir etikos normų, pvz., atliekant procedūras, neturi būti paskatų duoti/imti kyšio ir pan.

❖ atlikimas be klaidų ir t. t.

Procedūrinio teisingumo suvokimą lemia mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų sudėtingumas, galimybė konsultuotis, gauti informacijos ir sulaukti pagalbos. Šiuo aspektu geros ir blogos praktikos pavyzdžiais būtų galima pateikti Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos elgesį 2009 m. pradžioje, kai, įsigaliojus gausybei mokesčių įstatymų pataisų, trūko aiškumo ir informacijos, kaip mokesčių mokėtojams elgtis vienoje ar kitoje situacijoje. Valstybinė mokesčių inspekcija iš karto pradėjo teikti pagalbą mokesčių mokėtojams, tuo tarpu Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba nutraukė konsultacijas motyvuodama, kad neturi informacijos, kaip interpretuoti pasikeitusius įstatymus.

○ suvokiamas *baudžiamasis teisingumas*. *Baudžiamasis teisingumas* siejasi su adekvačia bausme už mokesčių įstatymų pažeidimą. Jei bausmė, mokesčių mokėtojo nuomone, bus per didelė, tai lems neigiamą jo požiūrį į mokesčių sistemą. Tačiau galimas ir kitas efektas, kai bauda (bausmė) už netinkamą elgesį yra nedidelė, be to, ne visada tikėtina, gali paskatinti elgtis nesažiningai.

Mokesčių mokėtojų neigiamo baudžiamojo suvokimo pavyzdžių galima paieškoti 1998–1999 m., kai Lietuvos ekonomiką paveikė Rusijos ekonominė krizė, ir tai sąlygojo valstybės biudžeto problemas. Viena iš pagrindinių priemonių jas spręsti tapo aktyvi kova su mokesčių vengėjais, nustatant dideles baudas¹². Tokio pobūdžio veiksmai tarp mokesčių mokėtojų įgijo savotišką pavadinimą – „žiaurios akcijos“ (Rutkauskaitė, 2011). Tai atspindi mokesčių mokėtojų požiūrį į sankcijas. Iš esmės reikėtų atskirti siekį papildyti biudžetą mokesčio pajamomis nuo baudų skyrimo už mokestinius pažeidimus, t. y. nors baudos iš tiesų keliauja į biudžetą, tačiau jų pajamos

¹² Pavyzdžiui, pagal 1998 m. galiojusio Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 50 straipsnį skiriama: „10 procentų dydžio bauda, skaičiuojama nuo paskutiniųjų 12 mėnesių pajamų (iplaukų), arba dešimteriopa bauda už dėl apgaulingos apskaitos nuslėptas pajamas, prekių vertę, neapskaitytas išmokas darbuotojams, bet ne mažesnė kaip 50 000 litų“.

neturėtų tapti priemone padengti pajamų trūkumą, kadangi mokestiniai pažeidimai iš esmės turėtų būti sąlyginai reti (didžioji mokesčių dalis sumokama savanoriškai). Tokiu atveju reikia nustatyti didelius baudų tarifus, kad būtų surenkamos didesnės pajamos. Be to, tam, kad „žiaurių akcijų“ politika pasiteisintų, reikalinga atlikti itin daug mokesčių mokėtojų kontrolės veiksmų, kurie trukdytų sąžiningiems mokesčių mokėtojams. Kirchler ir kt. (2007) taip pat akcentuoja, kad griežtas elgesys su mokesčių mokėtojais, kuriems yra būdingas sąžiningas elgesys, gali paskatinti pastaruosius pradėti vengti mokesčių.¹³

Svarbios nuostatos, užtikrinant procedūrinį teisingumą, yra užfiksuotos LR Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnyje „Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas“ (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. LR Mokesčių administravimo 8 straipsnio nuostatos ir jų komentarai

Straipsnio dalis	Komentaras
1. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.	Pagrindinė nuostata, įtvirtinanti mokesčių mokėtojo elgesio standartą. Jo laikytis turi ir mokesčių administratorius. Jei nesilaikoma principo, kad „kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo“, neužtikrinamas teisingumas bendrąja prasme.
2. Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą.	Ši nuostata stiprina distribucinio (perskirstymo) teisingumo suvokimą.
3. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.	Straipsnio dalis, kuri siejasi su baudžiamuoju teisingumu.

Šaltinis: parengta sudaryta autorės pagal LR Mokesčių administravimo įstatymą ir įstatymo komentarą.

○ *asmeninės ir socialinės normos.* Asmeninės normos – tai to konkretaus mokesčių mokėtojo požiūris į sąžiningą mokesčių

¹³ Kita vertus, Witte ir Woodbury (1985), Dubin ir Wilde (1988), Bayer ir Sutter (2004, 2009) teigia, kad ne baudos, o mokesčių tarifai lemia mokesčių mokėtojų elgesį.

mokėjimą/mokesčių vengimą, socialinės normos – tai visuomenės požiūris į sąžiningą mokesčių mokėjimą/mokesčių vengimą. Asmeninės ir socialinės normos labai susijusios – asmuo socialines normas gali perimti ir paversti jas asmeninėmis normomis.

Socialinės normos gali būti skirstomos į deskriptyvines (kaip elgiasi kiti) ir preskriptyvines (kaip kiti galvoja apie elgesį) (OECD, 2010). Paprastai asmenys, nors ir nepritardami daugumos nuomonei, nenorėdami išsiskirti iš tos daugumos, elgiasi taip pat. Tyrimai rodo, kad mokesčių mokėtojai bus labiau linkę elgtis sąžiningai, jei manys, kad dauguma elgiasi taip pat sąžiningai (Scholz ir Lubell, 1998).

Žmonių elgsenos (ne tik mokesčių mokėjimo aspektu) tyrimai parodė, kad asmenys labiausiai paklūsta taisyklėms, kai jų asmeninės normos yra stiprios, o kartu suvokiama bausmės tikimybė ir jos dydis yra dideli. Jei veikia tik vienas iš išvardytų faktorių, asmens motyvacija elgtis sąžiningai yra silpnesnė ((Europos Komisija, 2010), (OECD, 2010)). Todėl, sudarant mokesčių vengimo modelius, turėtų būti maksimaliai atsižvelgiama į išvardytus faktorius. Kita vertus, praktiniai ir eksperimentiniai tyrimai parodė, kad tiek egzistuojant realioms mokesčių sistemoms, tiek eksperimentų metu sukūrus atitinkamas sąlygas sąlygas, visada atsiranda besielgiančių nesąžiningai ir visada yra tokių, kurie liks sąžiningi bet koku atveju (Bilotkach, 2006).

Daug įtakos mokesčių mokėtojų normoms turi ir bendras korupcijos paplitimas bendrai šalyje, ir mokesčių administravimo srityje (Tedds, 2007), t. y. jei mokesčių mokėtojas žino, kad galima „išsipirkti“ pasiūlius kyšį, tikėtina, kad jis bus linkęs labiau vengti mokesčių. Be to, jei apskritai visuomenės moralinės vertybės yra silpnos, daugumai jos narių gali būti priimtina elgtis nesąžiningai, nes toks elgesys būtų laikomas „normaliu“ („visi vengia mokesčių, man taip elgtis irgi galima“).

○ *suvokiama mokesčių audito tikimybė ir sankcijos*. Kuo didesnė suvokiama mokesčių audito tikimybė tuo didesnė motyvacija elgtis sąžiningai. Sankcijos (baudos, delspinigiai ir pan.) iš pradžių gali skatinti

mokesčių mokėtojus mokėti mokesčius, tačiau, jei sankcijos tampa neproporcingai didelės, tai gali tapti priežastimi slėpti savo ekonominę veiklą. Taigi baudų didinimas ir pajamos iš jų gali būti analogiškai susijusios kaip ir mokesčio tarifas bei mokesčio pajamos Lafero kreivės atveju.

Teisingumo (visų tipų) suvokimą galima sieti su mokesčių mokėtojo naudingumo funkcija. Pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas manys, kad mokesčiai, baudos yra per dideli, jis gali būti daug labiau linkęs rizikuoti, palyginti su situacija, kai jo teisingumo jausmas nebūtų pažeistas. Ši teorija galėtų paaiškinti situaciją, kurios logiškai pagrįsti negalėjo A-S modelio lyginamosios statikos rezultatai, t. y. padidinus mokesčių tarifą, mokesčių mokėtojas gali pakeisti nuomonę apie galiojančią tvarką ir tapti labiau mėgstančiu riziką (keičiasi naudingumo funkcija). Tokiu atveju, mokesčio tarifo padidinimo rezultatas bus didesnis pajamų slėpimas.

2.1.3. Kiti veiksniai

Kitiems faktoriams priskirtini bendri ekonominiai veiksniai, taip pat verslo specifika.

Likvidumo problemos įvardinamos kaip vienas iš svarbesnių veiksnių, turinčių įtakos mokesčių vengimui, ypač smulkiame versle, kadangi tikėtina, jog smulkaus verslo savininkui trūksta žinių apie apskaitą, finansus ir pan. (Webley, 2002). Tam, kad likvidumo problemų turintis verslas nepradėtų vengti mokesčių, Europos Sąjungos šalyse sudaromos galimybės sudaryti mokestinės paskolos sutartis, t. y. mokesčių mokėtojas turi galimybę susitarti su mokesčių administratoriumi, kad būtų leista sumokėti trūkstamą mokesčių sumą dalimis vėliau. Tokia galimybė egzistuoja ir Lietuvoje, pvz., VMI duomenimis, 2009 m. sudarytos 843 mokestinės paskolos, tarp jų – 492 sutartys su juridiniais asmenimis.

Kitų tyrimų metu buvo bandoma nustatyti, ar didesnis nedarbo lygis skatina didesnę mokesčių vengimą, t. y. ar skatina gyventojus dalyvauti neoficialioje darbo rinkoje. Tyrimų metu nenustatyta, kad ši hipotezė

pasitvirtintų, tačiau Pahl (1987) nurodo, kad tokia išvada negalioja šalyse, kuriose neoficialaus darbo užmokesčio mokėjimas ypač paplitęs.

Tyrėjų dėmesio sulaukė šalies ekonomikos augimo ir mokesčių vengimo sąryšis. Nustatyta, kad ekonomikos plėtra siejasi su mažesnėmis neoficialios ekonomikos apimtimis ir atvirkščiai. Taip pat prieita išvadų, kad ekonomikos augimas ilgu laikotarpiu sąlygoja mokesčių vengimo sumažėjimą, tačiau trumpu laikotarpiu gali lemti vengimo padidėjimą (OECD, 2010). Tai būtų galima paaiškinti tuo, kad ekonomikos augimo fazėje atsiranda daugiau progų gauti neapskaitytų pajamų ir suinteresuoti asmenys turi galimybę sukaupti tam tikrą turto kiekį, kuris laikomas pakankamu, pvz., palaikyti tam tikrą pragyvenimo lygį arba vykdyti didesnės apimties oficialią ekonominę veiklą.

Lietuvos atveju labiau svarbus ne ekonominio augimo, o ekonominio nuosmukio poveikis mokesčių vengimui. 2008 m. išryškėjo įmonių likvidumo problemos, smuko įmonių pajamos, tų pačių metų pabaigoje buvo priimti sprendimai didinti mokesčių tarifus, mažinti lengvatų skaičių. Tokios aplinkybės atkreipė dėmesį į šešėlinę ekonomiką, kuria itin daug „nesirūpinta“ ekonominio klestėjimo metais, o tai dar labiau sustiprino nuomonę, kad šešėlinės ekonomikos mastai turėjo smarkiai padidėti.

Reikėtų paminėti, kad tokią nuomonę galimai stiprina Laisvosios rinkos institutas, kuris skelbia ekspertinę nuomonę apie „rekordinę“ šešėlinę ekonomiką. Nors tokio tipo įvertinimai ir prognozės yra aktualios, tačiau, būdamos pakankamai nepagrįstos faktais ir moksliniais tyrimais, gali turėti neigiamos įtakos visuomenės socialinėms normoms, o kartu ir sąžiningų mokesčių mokėtojų asmeninėms normoms. Europos Sąjungoje egzistuoja priešingų pavyzdžių.

Papildomai reikėtų atkreipti dėmesį, kad mokesčių mokėtojas, būdamas sąžiningas ir mokėdamas visus mokesčius, patiria papildomus kaštus, susijusius su mokestinių prievolių vykdymu, t. y. mokesčių mokėtojas turi gilintis į teisės aktus, gaišti laiką pildydamas mokesčių deklaracijas ir faktiškai sumokėdamas mokesčio sumą. Yra nuomonių, kad tokio pobūdžio kaštai

papildomai gali sudaryti 10–13 proc. mokėtinos mokesčio sumos (Sandford (1973), Sandford ir kt. (1981), Slemrod (1989), Pitt ir Slemrod (1989), Sandford ir kt. (1989), Blumentahl ir Slemrod (1992), Sandford (1995)).

Aptartų veiksmų apibendrinimas ir sprendimas konkrečius veiksmus naudoti sudarant modelius, pateiktas 6 lentelėje.

6 lentelė. Veiksniai ir jų vertinimas sudarant teorinį mokesčių vengimo modelį

Veiksny	Įtraukimas į teorinį modelį
Mokesčių tarifas	Vienas iš svarbiausių parametų. Tai mokesčių naštos rodiklis mokėtojo apyvartos/pajamų atžvilgiu.
Mokesčių audito tikimybė	Vienas iš svarbiausių parametų. Audito tikimybė priklauso nuo paties mokesčių mokėtojo elgsenos ir kitų aspektų. Kuo prastesni mokesčių mokėtojo rodikliai, tuo didesnė audito tikimybė, kadangi jį identifikuoti lengviau.
Baudos norma	Taip pat privalomas modelio parametras. Lietuvoje ne visada mokesčių nesumokėjusiam asmeniui skiriama bauda, nes kontrolės procedūrų įvairovė yra didelė.
Delspinigiai	Į modelį netraukiami, nes modeliuojamas vieno laikotarpio pasirinkimas.
Nesąžiningas mokesčių auditoriaus elgesys	Šis veiksnys bus formalizuojamas į modelį įtraukiant tikimybę nesąžiningam mokesčių mokėtojui susitarti su auditoriumi.
Kyšis	Jei į modelį traukiamas atvejis, kai mokesčių mokėtojas gali susitarti su nesąžiningu mokesčių mokėtoju, modelyje turi atsispindėti fiksuotas arba gautai naudai iš mokesčių vengimo proporcingas atlygis.
Moraliniai/reputacijos kaštai	Moraliniai kaštai gali būti įtraukti į naudingumo funkciją kaip antrasis jos argumentas. Reputacijos kaštai galėtų būti matuojami litais ir įtraukti kaip mokesčio išlošį mažinantis elementas, jei paaiškėja jo nesąžiningo elgesio faktas. Į modelį bus traukiami reputacijos kaštai.
Galimybės vengti mokesčių	Modelyje šis apribojimas nebus vertinamas, tačiau, interpretuojant mokesčių netekimų skaičiavimus, į šią aplinkybę būtina atsižvelgti.
Mokesčių administratoriaus galimybės nustatyti	Daroma prielaida, audito metu galima nustatyti visą mokesčių mokėtojo apyvartą/pajamas.

nuslėptų pajamų suma	
Mokesčių auditoriaus kvalifikacija	Daroma prielaida, kad mokesčių auditorius yra kompetentingas.
Mokesčių mokėtojo teisingumo suvokimas	Turi įtakos mokesčių mokėtojo naudingumo funkcijos išraiškai.
Visuomenės požiūris	Visuomenės požiūrį modelyje gali atspindėti nesąžiningai besielgiančių visuomenės narių dalis. Kuo didesnė tokių asmenų dalis, tuo mažesnės galimybės nesąžiningą mokesčių mokėtoją identifikuoti, tuo didesnė tikimybė mokesčių auditoriui ir mokesčių mokėtojui susitarti.
Kiti (ekonominiai) faktoriai	Į modelį netraukiami.

Šaltinis: sudaryta autorės.

2.2. Modelio sudarymas

Šioje dalyje pateikiamas mikroekonominio naudingumo optimizavimo modelio (kelių modelio versijų) rizikos sąlygomis sudarymas, kiek įmanoma labiau atsižvelgiant į mokesčių administravimo praktiką, taip pat pasitelkiant lyginamosios statikos metodą nagrinėjama, kokią įtaką mokesčių mokėtojo sprendimui turi kai kurie modelio kintamieji. Pagal sudarytus mikroekonominius mokesčių vengimo modelius trečioje disertacijos dalyje atlikti skaičiavimai, siekiant nustatyti, kiek mokesčių mokėtojams yra optimalu slėpti pajamų (mokesčių), pasirinkus tam tikras modelių parametrų reikšmes.

Modeliuojamas mokesčių mokėtojo – įmonės – elgesys, kadangi pastarosios Lietuvoje daugiausiai sumoka mokesčių, taip pat turi daug galimybių nuslėpti dalį pajamų, kai atsiskaitymai vyksta grynaisiais pinigais ar klientai yra gyventojai. Žinoma, dalis gyventojų, užsiimančių ekonomine veikla, taip pat turi analogiškas galimybes, tačiau didžioji dalis – asmenys, gaunantys tik darbo užmokestį, iš kurio mokesčius išskaičiuoja ir sumoka darbdavys.

Žymėjimai:

- X – tikrosios įmonės pajamos, kurias turėtų deklaruoti,

- Y – pajamos, kurias įmonė atskleidžia mokesčius kontroliuojančiai įstaigai. $X \geq Y$, o nuslėpta pajamų suma skaičiuojama taip: $X - Y$,

- agreguotas proporcinis mokesčių tarifas – t (apima tiesioginius ir netiesioginius mokesčius, t. y. išreiškia bendrą mokesčių našta įmonės pajamų atžvilgiu). Apskaičiuota mokėtina mokesčio suma: tY , jei mokesčių mokėtojas elgiasi nesąžiningai (t.y. deklaruojamos pajamos yra mažiau už X), ir tX , jei mokesčių mokėtojas elgiasi sąžiningai,

- baudos norma – b . Bauda skaičiuojama nuo nuslėptų mokesčių sumos, delspinigiai neskaičiuojami, kadangi modelyje vertinamas mokesčių mokėtojo sprendimas, susijęs su vienu laikotarpiu. Baudos suma skaičiuojama taip: $bt(X - Y)$,

- μ – tam tikra prasme visuomenės moralės rodiklis, parodantis, kiek paplitęs ir toleruojamas nesąžiningas elgesys, t. y. jis atspindi mokesčių vengiančių asmenų dalį visuomenėje, o kartu dalį asmenų, kurie sutiktų duoti kyšį. Tiksliau – daroma prielaida, kad linkusieji vengti mokesčių kartu bus linkę duoti ir kyšį,

- D – kyšio suma. Daroma prielaida, kad nesąžiningas mokesčių mokėtojas iš karto siūlys fiksuotą kyšį, kad mokesčių auditorius neatliktų realaus tikrinimo,

- p – tikimybė, kad mokesčių mokėtojas gali būti kontroliuojamas, tikimybė priklauso nuo vengėjų skaičiaus – $p = p(\mu)$. Didesnis nesąžiningų mokesčių mokėtojų skaičius reiškia mažesnę audito tikimybę, t. y. $p'(\mu) < 0$,

- k – tikimybė, kad mokesčių vengimo atveju pavyks susitarti, t. y. auditoriui pasiūlius kyšį, pastarasis sutiks nefiksuoti mokestinių pažeidimų ir mokesčių mokėtojas neturės sumokėti trūkstamos mokesčių sumos ir baudos. Tikimybė priklauso nuo tokio elgesio paplitimo visuomenėje, t. y. $k = k(\mu)$. Didėjant μ , tikimybė turėtų taip pat didėti, t. y. kuo daugiau visuomenėje

nesąžiningų asmenų, tuo labiau tikėtina, kad didesnė dalis mokesčių auditorių bus linkusi tartis,

- daroma prielaida, kad mokesčių vengiantis asmuo, nesutaręs su mokesčių auditoriumi, turi sumokėti trūkstamą mokesčio sumą ir baudą, tačiau dar patiria papildomus (reputacijos) kaštus c , nes visuomenei (verslo partneriams) paaiškėja, jog jis elgėsi nesąžiningai. Kaštų funkcija priklauso nuo nesąžiningų mokesčių mokėtojų dalies visuomenėje, t. y. jei visuomenėje mokesčių vengimas yra sąlyginai toleruojamas, tai kaštai bus mažesni ir nuo nuslėptos mokesčių sumos (didesnis vengimas, didesni reputacijos kaštai):

$$c = c(\mu, t(X - Y)),$$

- mokesčių mokėtojas nemėgsta rizikos, t. y. jo naudingumo funkcija U yra įgaubta, naudingumo funkcijos argumentas – pajamos. Kaip jau minėta, įgaubtos naudingumo funkcijos pirmoji išvestinė yra teigiama ($U'(y) > 0$), o antroji neigiama ($U''(y) < 0$).

Atsižvelgus į žymėjimus ir prielaidas, galimos tokios situacijos:

- mokesčių mokėtojas nėra tikrinamas (su tikimybe $1 - p$), jo pajamos (A):

$$A = X - tY, \quad (34)$$

- mokesčių mokėtojas tikrinamas sąžiningo auditoriaus (su tikimybe $(1 - k(\mu)) * p(\mu)$), jo pajamos (B):

$$B = X(1 - t) - bt(X - Y) - c(\mu, t(X - Y)), \quad (35)$$

- mokesčių mokėtojas tikrinamas nesąžiningo auditoriaus (su tikimybe $k(\mu) * p(\mu)$, kyšio suma - fiksuota), jo pajamos (C):

$$C = X - tY - D. \quad (36)$$

Mokesčių mokėtojas optimizuoja naudą pasirinkdamas, kiek pajamų jam deklaruoti, atsižvelgiant į galimą mokesčių auditą, galimybę susitarti su nesąžiningu mokesčių auditoriumi ir potencialius kaštus, susijusius su mokesčių vengimu (pirmos eilės sąlyga) (toliau žymėjimuose tam tikrų parametrų priklausomybė nuo μ nežymima, siekiant supaprastinti išraiškas, be to, šis kintamasis – egzogeninis, nepriklauso nuo kitų modelio parametrų):

$$\begin{aligned}
\max_Y E(U) &= (1-p)U(X-tY) + && \text{mokesčių mokėtojas netikrinamas} \\
&+ p(1-k)U\{[X(1-t) - bt(X-Y) - c(t(X-Y))]\} + && \text{mokesčių mokėtojas tikrinamas, auditorius – sąžiningas} \\
&+ pkU\{X-tY-D\} && \text{mokesčių mokėtojas tikrinamas, auditorius – nesąžiningas}
\end{aligned} \tag{37}$$

Čia $E(U)$ – mokesčių mokėtojo naudingumo matematinė viltis.

Uždavinys sprendžiamas taip:

- laukiamo naudingumo funkcija diferencijuojama pagal Y ,
- gauta išraiška prilyginama 0,
- išsprendus lygtį, nustatomas optimalus Y .

Aukščiau pateiktų sąlygų paaiškinimas – funkcijos pirmoji išvestinė parodo funkcijos kitimo „greitį“, jos prilyginimas nuliui įgaubtos funkcijos atveju leidžia surasti, kuriame taške funkcijos reikšmė yra maksimali.

Šiuo atveju diferencijavimo rezultatas:

$$\begin{aligned}
W \equiv \frac{\partial E(U)}{\partial Y} &= (1-p)U'(X-tY)(-t) + \\
&+ p(1-k)U'\{[X(1-t) - bt(X-Y) - c(t(X-Y))]\}(bt + tc'(t(X-Y))) + \\
&- ptkU'[X-tY-D] = \\
&= -t(1-p)U'(A) + tp(1-k)U'(B)(b + c'(t(X-Y))) - ptkU'[C]
\end{aligned} \tag{38}$$

Antroji išvestinė:

$$\begin{aligned}
Z \equiv (1-p)\underbrace{U''(A)}_{(-)}t^2 + \\
+ p(1-k)\underbrace{U''\{D\}}_{(-)} * \underbrace{(bt + tc'(t(X-Y)))^2}_{(+)} + p(1-k)\underbrace{U'\{B\}}_{(+)}\underbrace{(-t^2c''(t(X-Y)))}_{(?)}) + \\
+ pt^2k\underbrace{U''[C]}_{(-)}
\end{aligned} \tag{39}$$

$Z < 0$, jei $p(1-k)U'\{B\}(-t^2c''(t(X-Y))) \leq 0$. Pastarasis elementas yra lygus nuliui arba neigiamas, jei kaštų funkcijos antroji išvestinė yra neigiama arba lygi 0. Jei optimizavimo uždavinyje nebūtų paisoma reputacijos kaštų, $Z < 0$.

Darant prielaidą, kad $Z < 0$, atlikta modelio analizė lyginamosios statikos metodu.

1. Audito tikimybės pokyčio įtaka deklaruojamoms pajamoms¹⁴:

$$\frac{\partial Y}{\partial p} = -\frac{\frac{\partial W}{\partial p}}{\frac{\partial W}{\partial Y}} = -\frac{\frac{\partial W}{\partial p}}{Z} = -\frac{1}{\underbrace{Z}_{(-)}} \left\{ \underbrace{tU'(A)}_{(+)} + t(1-k) \underbrace{U'(B)}_{(+)} \underbrace{(b + c'(t(X-Y)))}_{(+)} - \underbrace{tkU'[C]}_{(+)} \right\} \quad (40)$$

Kai mokesčių auditorius yra sąžiningas, $k = 0$. Tokiu atveju audito tikimybės padidėjimas sumažins mokesčių vengimą ((40) išraiška tampa teigiama). Tačiau, kai $k > 0$, vienareikšmiškos išvados padaryti negalima, t. y. (40) išraiška gali būti ir teigiama, ir neigiama. Gali susidaryti situacija ((40) išraiška – neigiama), kai audito tikimybės padidėjimas, esant žymesnei tikimybei susitarti su mokesčių auditoriumi, skatins mokesčių mokėtoją slėpti didesnę dalį pajamų.

2. Korupcijos tikimybės pokyčio įtaka deklaruojamoms pajamoms

$$\frac{\partial Y}{\partial k} = -\frac{\frac{\partial W}{\partial k}}{\frac{\partial W}{\partial Y}} = -\frac{\frac{\partial W}{\partial k}}{Z} = -\frac{1}{\underbrace{Z}_{(-)}} \left\{ -\underbrace{pU'\{B\}}_{(+)} * \underbrace{(bt + tc'(t(X-Y)))}_{(+)} - \underbrace{ptU'[C]}_{(+)} \right\} < 0 \quad (41)$$

Kadangi išraiška yra neigiama, vadinasi, didėjanti tikimybė susitarti su mokesčių auditoriumi skatins mokesčių mokėtojus būti mažiau

¹⁴ Čia ir toliau po kiekvienu atitinkamos išraiškos elementu pažymėta, ar pastarasis yra neigiamas, ar teigiamas, atsižvelgiant į prielaidas apie kintamuosius ir naudojamus funkcijas.

sąžiningus. Atsižvelgus į anksčiau suformuluotą prielaidą, kad didesnė nesąžiningų mokesčių mokėtojų dalis lemia didesnę tikimybę mokesčių mokėtojui ir mokesčių auditoriui susitarti, valstybė turėtų būti itin suinteresuota užkirsti kelią tokiam neleistinam bendradarbiavimui.

3. Baudos normos pokyčio įtaka deklaruojamoms pajamoms:

$$\frac{\partial Y}{\partial b} = -\frac{\frac{\partial W}{\partial b}}{\frac{\partial W}{\partial Y}} = -\frac{1}{Z} \left\{ \underbrace{tp(1-k)U''(B)(-t(X-Y))}_{(-)} * \underbrace{(b+c'(t(X-Y)))}_{(+)} + \underbrace{tp(1-k)U'(B)}_{(+)} \right\} > 0 \quad (42)$$

Kadangi (42) išraiška yra teigiama, darytina išvada, kad didesnės baudos skatina mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningiau. Kita vertus, jei bauda tampa itin didele, mokesčių mokėtojas gali ją laikyti neadekvačia mokestinam pažeidimui (neteisinga) ir tai gali paskatinti elgtis nesąžiningai.

Pateiktas modelis, skirtingai nuo A-S pasiūlytos versijos, apėmė kelis papildomus parametrus (galimybę susitarti su auditoriumi, reputacijos kaštus), t. y. realiai situacijai yra artimesnis. Tačiau reikia pažymėti, kad reputacijos kaštų funkcija apsunkina šio modelio panaudojimą optimizaciniams skaičiavimams, kadangi tektų daryti papildomas prielaidas dėl jos matematinės išraiškos ir t. t. Atsižvelgus į minėtą priežastį, toliau pateikiamos dar kelios modelio versijos.

Prielaidos ir sąlygos:

- mokesčių audito tikimybė priklauso nuo deklaruojamos pajamų dalies (žr. 43 išraišką),
- reputacijos kaštai nevertinami,
- kyšio suma gali būti fiksuota arba proporcinga nuslėptai mokesčių daliai.

1) modelis, kai mokesčių mokėtojas renkasi, kurią dalį pajamų deklaruoti; galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi nėra.

$$Y = RX \quad (43)$$

Čia R – mokesčių mokėtojo pasirenkama deklaruojama apyvartos dalis, $0 \leq R \leq 1$, o $p = p(R)$.

$$\begin{aligned} \max_R E(U) = & (1 - p(R))U(X - tRX) + \text{mokesčių mokėtojas netikrinamas} \\ & + p(R)U\{[X(1 - t) - bt(X - RX)] \text{ mokesčių mokėtojas tikrinamas,} \\ & \text{auditorius – sąžiningas} \} \end{aligned} \quad (44)$$

Perrašius:

$$\max_R E(U) = (1 - p(R))U(X(1 - tR)) + \quad (45)$$

$$+ p(R)U\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\}$$

Pirmoji išvestinė pagal R :

$$\begin{aligned} \frac{\partial U}{\partial R} = & -p'(R)U(X(1 - tR)) + (1 - p(R))U'(X(1 - tR))(-t) \\ & + p'(R)U\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\} + \\ & + p(R)U'\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\}(bt) \end{aligned} \quad (46)$$

Prilyginus gautą išraišką nuliui, galima surasti optimalų R , t. y. kokią dalį deklaruoti mokesčių mokėtojui yra labiausiai naudinga.

2) modelis, kai mokesčių mokėtojas renkasi, kurią dalį pajamų deklaruoti; galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi egzistuoja, kyšio suma – fiksuota:

$$\begin{aligned} \max_R E(U) = & (1 - p(R))U(X - tRX) + \text{mokesčių mokėtojas netikrinamas} \\ & + p(R)(1 - k)U\{[X(1 - t) - bt(X - RX)]\} + \text{mokesčių mokėtojas tikrinamas,} \\ & \text{auditorius – sąžiningas} \quad (47) \\ & + p(R)kU\{X - tRX - D\} \text{ mokesčių mokėtojas tikrinamas,} \\ & \text{auditorius – nesąžiningas} \end{aligned}$$

Maksimizuojant funkcijos reikšmę pagal R :

$$\begin{aligned} \frac{\partial U}{\partial R} = & -p'(R)U(X(1 - tR)) + (1 - p(R))U'(X(1 - tR))(-t) \\ & + (1 - k)p'(R)U\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\} + \\ & + (1 - k)p(R)U'\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\}(bt) + \\ & + p'(R)kU\{X - tRX - D\} + p(R)kU'\{X - tRX - D\}(-t) \end{aligned} \quad (48)$$

Prilyginus gautą išraišką nuliui, galima surasti optimalų R , t. y. kokią dalį deklaruoti mokesčių mokėtojai yra labiausiai naudinga.

3) modelis, kai mokesčių mokėtojas renkasi, kurią dalį pajamų deklaruoti; galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi egzistuoja, kyšio suma – proporcinė dalis (koeficientas pažymėtas K):

$$\begin{aligned} \max_R E(U) = & (1 - p(R))U(X - tRX) + && \text{mokesčių mokėtojas netikrinamas} \\ & + p(R)(1 - k)U\{[X(1 - t) - bt(X - RX)]\} + && \text{mokesčių mokėtojas tikrinamas,} \\ & && \text{auditorius – sąžiningas} \\ & + p(R)kU\{X - tRX - K(t + bt)RX\} && \text{mokesčių mokėtojas tikrinamas,} \\ & && \text{auditorius – nesąžiningas} \end{aligned} \quad (49)$$

Maksimizuojant funkcijos reikšmę pagal R :

$$\begin{aligned} \frac{\partial U}{\partial R} = & -p'(R)U(X(1 - tR)) + (1 - p(R))U'(X(1 - tR))(-t) \\ & + (1 - k)p'(R)U\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\} + \\ & + (1 - k)p(R)U'\{[X\{(1 - t) - bt(1 - R)\}]\}(bt) + \\ & + p'(R)kU\{X - tRX - K(t + bt)RX\} + \\ & + p(R)kU'\{X - tRX - K(t + bt)RX\}(-t - K(t + bt)RX) \end{aligned} \quad (50)$$

Prilyginus gautą išraišką nuliui, galima surasti optimalų R , t. y. kokią dalį deklaruoti mokesčių mokėtojai yra labiausiai naudinga.

Atkreiptinas dėmesys, kad Allingham–Sandmo modelis, kurio principai panaudoti sudarant aukščiau pateiktus modelius, buvo sudarytas parodyti mokesčių mokėtojo – fizinio asmens problemą. Tačiau naujai sudaryti modeliai bus panaudoti nagrinėjant įmonių sprendimus, nors jos moka tiek tiesioginius, tiek ir netiesioginius mokesčius. Jų mokamas įvairių mokesčių sumas galima išreikšti kaip dalį nuo pajamų, pasitelkiant modeliavimą finansinių rodiklių pagrindu.

Tarkime, kad įmonės metinė apyvarta yra X , įskaitant pardavimų PVM. Pastarasis sudarytų (kai PVM tarifas – t_{PVM}):

$$\frac{t_{PVM}}{1 + t_{PVM}} * X \quad (51)$$

Pajamos be PVM būtų:

$$\frac{X}{1+t_{PVM}} \quad (52)$$

Jei bendrojo pelningumo rodiklio (Mackevčius, 2007), apskaičiuojamo kaip bendrojo pelno ir pardavimo pajamų santykis, reikšmė – k , tai pelnas prieš mokesčius (konkrečiau – prieš pelno mokestį), sudarytų:

$$\frac{k * X}{1+t_{PVM}} \quad (53)$$

Nuo šio pelno mokėtinas pelno mokestis (pelno mokesčio tarifas – t_{PM}):

$$\frac{k * t_{PM}}{1+t_{PVM}} * X \quad (54)$$

Iš pajamų atėmus bendrąjį pelną, galima įvertinti įmonės patirtas sąnaudas, t. y.:

$$\frac{X}{1+t_{PVM}} - \frac{k * X}{1+t_{PVM}} = \frac{1-k}{1+t_{PVM}} * X \quad (55)$$

Pastarąsias galima suskirstyti į darbo užmokesčio išlaidas ir įsigytų prekių ir paslaugų kainą. Jei koeficientu c pažymima darbo užmokesčio išlaidų dalis sąnaudose ($c \in [0;1]$), tai darbo užmokesčio išlaidas galima užrašyti kaip:

$$\frac{(1-k) * c}{1+t_{PVM}} * X \quad (56)$$

Įsigytų prekių ir paslaugų kaina:

$$\frac{(1-k) * (1-c)}{1+t_{PVM}} * X \quad (57)$$

Prekių ir paslaugų pirkimo (atskaitomas) PVM:

$$\frac{t_{PVM} * (1-k) * (1-c)}{1+t_{PVM}} * X \quad (58)$$

Bendros darbo užmokesčio išlaidos apima faktiškai darbuotojams išmokėtą atlyginimą, gyventojų pajamų mokestį (tarifas – t_{GPM}), taip pat įvairias kitas įmokas – t_{SOC} . Darant prielaidą, kad darbuotojų bruto darbo užmokestis yra C , nuo jo apskaičiuojama mokesčių ir įmokų $(t_{GPM} + t_{SOC}) * C$.

Vadinasi, bendros su darbo užmokesčiu susijusios išlaidos yra $(1+t_{GPM}+t_{SOC}) * C$. Mokesčių ir įmokų, susijusių su darbo užmokesčiu, suma turėtų sudaryti:

$$\begin{aligned} & \frac{(1-k)*c}{1+t_{PVM}} * X - \frac{(1-k)*c}{(1+t_{PVM})*(1+t_{GPM}+t_{SOC})} * X = \\ & = \frac{(1-k)*(t_{GPM}+t_{SOC})*c}{(1+t_{PVM})*(1+t_{GPM}+t_{SOC})} * X \end{aligned} \quad (59)$$

Įmonės mokėtini mokesčiai iš viso:

$$\begin{aligned} Suma &= \underbrace{\frac{t_{PVM}}{1+t_{PVM}} * X}_{\text{Pardavimo PVM}} - \underbrace{\frac{t_{PVM}*(1-k)*(1-c)}{1+t_{PVM}} * X}_{\text{Atskaitoma pirk. PVM}} + \\ &+ \underbrace{\frac{k*t_{PM}}{1+t_{PVM}} * X}_{\text{Pelno mokestis}} + \underbrace{\frac{(1-k)*(t_{GPM}+t_{SOC})*c}{(1+t_{PVM})*(1+t_{GPM}+t_{SOC})} * X}_{\text{GPM soc.dr. ir kt.}} \end{aligned} \quad (60)$$

Padalinus išraišką iš X, t. y. vertinant, kokią dalį pajamų sudaro mokesčiai apyvartos atžvilgiu:

$$\begin{aligned} \frac{Suma}{X} &= \frac{t_{PVM}}{1+t_{PVM}} - \frac{t_{PVM}*(1-k)*(1-c)}{1+t_{PVM}} + \\ &+ \frac{k*t_{PM}}{1+t_{PVM}} + \frac{(1-k)*(t_{GPM}+t_{SOC})*c}{(1+t_{PVM})*(1+t_{GPM}+t_{SOC})} \end{aligned} \quad (61)$$

7 lentelėje pateiktos kintamųjų reikšmės.

7 lentelė. Pasirinktų kintamųjų (mokesčių tarifų) reikšmės

Kintamasis	Reikšmė	Pastabos
t_{PVM}	21%	Standartinis PVM tarifas Lietuvoje
t_{PM}	15%	Pagrindinis pelno mokesčio tarifas Lietuvoje
t_{GPM}	15%	Gyventojų pajamų mokesčio tarifas Lietuvoje
t_{SOC}	9% +30,98% +0,1%	Socialinio draudimo įmokos ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos, kurias moka darbuotojas. Darbdavio mokamos socialinio draudimo įmokos (standartiniu atveju). Įmokos į Garantinį fondą (0,1 proc.).
k	20 proc.	Statistikos departamento duomenimis, mažmeninės prekybos įmonių bendro pelningumo rodiklis, apskaičiuojamas kaip

		bendrojo pelno ir pardavimo pajamų santykis, 2009 m. siekė apie 20 proc. Mažmeninės prekybos įmonių rodikliai pasirinkti todėl, kad tai vienas iš sektorių, sudarančių didžiausią svorį pagal BVP. Šia veikla užsiimančių įmonių skaičius sudaro didžiausią dalį bendrame įmonių skaičiuje.
--	--	---

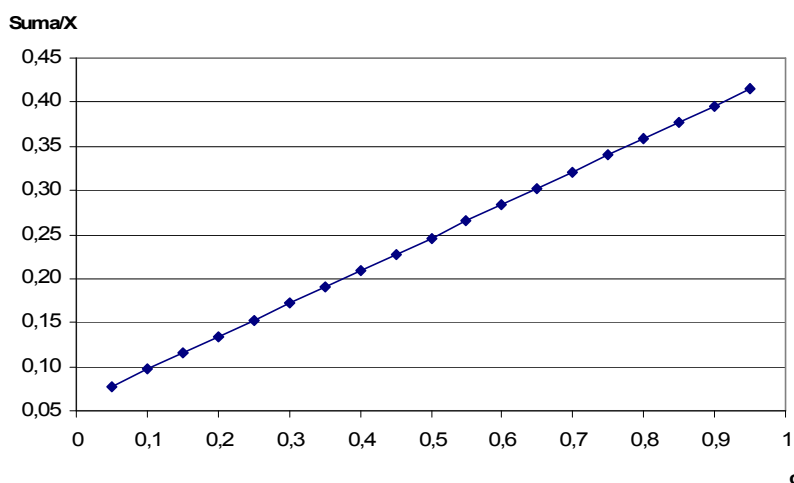
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus ir Statistikos departamento duomenis.

Pastaba: į 61 išraišką įrašomi mokesčių tarifai, išreikšti vieneto dalimis.

$$\frac{Suma}{X} = \frac{0,21}{1+0,21} - \frac{0,21*(1-0,2)*(1-c)}{1+0,21} + \frac{0,2*0,15}{1+0,21} + \frac{0,8*0,5508*c}{1,21*1,5508} \quad (62)$$

$$\frac{Suma}{X} \approx 0,059504 + 0,373667 * c \quad (63)$$

63 išraiška parodo, kaip priklauso mokėtinų mokesčių dalis nuo darbo užmokesčio pajamų dalies sąnaudose. 16 paveiksle pateiktas (63) išraiška užrašytos funkcijos grafikas.



16 pav. Mokėtinų mokesčių dalis, priklausanti nuo darbo užmokesčio išlaidų dalies sąnaudose

Šaltinis: sudaryta autorės.

Statistikos departamento duomenimis, 2009 m. prekybos įmonių darbo užmokesčio ir su juo susijusių įmokų dalis sąnaudose sudarė 7,96 proc. Naudojant šią reikšmę, teoriškai įvertinta mokesčių dalis apyvartos atžvilgiu sudarytų beveik 9 proc., t. y. šiek tiek mažiau nei apskaičiuota pagal faktinius

duomenis (žr. 3-ią disertacijos dalį). Reikia atkreipti dėmesį, kad, grindžiant skaičiavimus teoriniais duomenimis, neatsižvelgta į akcizų mokesčius.

Be to, pateiktos išraiškos buvo sudarytos neatsižvelgiant į tai, kad įmonės patiria kitų išlaidų, tiesiogiai nesusijusių su veikla, taiko skirtingus mokesčių tarifus, turi pajamų iš ne pagrindinės veiklos, kai kurie atskaitymai pagal teisės aktus yra neleidžiama ir t. t.

Trečioje darbo dalyje pateikti optimalaus R skaičiavimo rezultatai pagal 1) ir 3) modelius (su tam tikromis prielaidomis apie naudingumo funkciją ir tikimybės priklausomybę nuo R), žr. atitinkamai (44) ir (49) išraiškas. Reikia atkreipti dėmesį, kad 3) modelyje yra įtraukta mokesčių mokėtojo ir mokesčių auditoriaus nesažiningo susitarimo tikimybė. Ji vertinta atliekant eksperimentą, aprašytą 2.3 poskyryje.

2.3. Eksperimento metmenys

Kaip jau pirmoje disertacijos dalyje, mokesčių vengimas sulaukė ir eksperimentinės ekonomikos atstovų dėmesio, t. y. šį reiškinį galima tyrinėti eksperimento dalyviams leidžiant daryti sprendimus atsižvelgiant į nustatytas sąlygas.

2.2 dalyje suformuluoti modeliai turi keletą svarbių aspektų, t. y. tikimybę, kad nesažiningas mokesčių mokėtojas ir mokesčių auditorius bendradarbiaus siekdami neleistinai pasipelnyti, taip pat vieno mokesčių mokėtojo elgsenos sąryšį su mokesčių mokėtojo grupės elgsena. Tai paskatino atlikti papildomą eksperimentą¹⁵. Eksperimentas organizuotas atsižvelgiant į Ukrainoje atliktą panašų tyrimą (žr. 1.3 poskyrį).

Eksperimentu buvo siekiama nustatyti:

- atveju dalį, kai tariami mokesčių mokėtojai buvo linkę elgtis nesažiningai,

¹⁵ Eksperimento dalyviai – Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto ekonominės analizės krypties studentai, lankę sprendimų priėmimo teorijos paskaitas.

- atveju dalį, kai tariami mokesčių auditoriai buvo linkę elgtis nesąžiningai (šis rodiklis reikalingas atlikti optimalaus R skaičiavimams, žr. 3.1.3 poskyrį),
- ar yra požymių, kad žinios apie nesąžiningai besielgiančius visuomenės narius gali paskatinti panašiai elgtis ir kitus,
- ar tarp eksperimento dalyvių yra asmenų, kurie visada elgiasi sąžiningai ir kurie visada elgiasi nesąžiningai (tokių mokesčių auditorių ir mokesčių).

2.3.1. Teorinės prielaidos

1. Eksperimento metu numatyta imituoti tariamos valstybinės mokesčių tarnybos ir verslininko (mokesčių mokėtojo) elgesį:

- verslininkas turi įmonę ir sprendžia, ar oficialiai deklaruoti visą jos apyvartą, t. y. ar sąžiningai mokėti mokesčius,
- valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojas atlieka mokestinius patikrinimus. Jam tikrintinas mokesčių mokėtojas skiriamas atsitiktinai. Mokesčių auditorius sprendžia, ar priimtų kyšį, jei mokesčių mokėtojas, vengdamas mokesčių, tokį pasiūlytų.

2. Jei mokesčių mokėtojas priima sprendimą slėpti dalį apyvartos, slepiama dalis yra fiksuota, t. y. mokesčių mokėtojas negali laisvai pasirinkti šio procento.

3. Mokesčių vengiantis verslininkas visada siūlys kyšį mokesčių auditoriui. Toks apribojimas yra racionalus – verslininkui labiau apsimoka papirkti mokesčių auditorių nei sumokėti trūkstamą mokesčio sumą, baudą ir delspinigius. Kita vertus, realybėje mokesčių mokėtojas gali ir nesiūlyti kyšio, jei iš anksto žinotų, kad:

- mokesčių auditoriaus papirkti neįmanoma arba beveik neįmanoma,
- reikalaujamas kyšis yra labai didelis ir praktiškai prilygsta nuslėptai mokesčio, baudos ir delspinigių sumai,

- už bandymą papirkti galima sulaukti itin griežtos bausmės.

4. Kyšio suma yra fiksuota. Galima prieštarauti, teigiant, kad kyšio suma turėtų sietis su nuslėpta mokesčių suma, tačiau tai apsunkintų eksperimento atlikimą, be to, galima reali situacija, kai mokesčių auditoriui pasiūlomas kyšis dar realiai net nesusipažinus su situacija, t. y. darbuotojas iš esmės savo darbo neatliktų ir nuslėptų mokesčių sumos nesužinotų.

5. Mokesčių auditorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą, turi visas galimybes nustatyti nuslėptą pajamų (o kartu ir mokesčių) sumą. Realiose situacijose tai gali būti neįmanoma.

6. Mokesčių auditorius žino, kad egzistuoja tikimybė, jog jo darbas gali būti patikrintas (įmonė dar kartą tikrinama). Nustačius, kad mokesčių auditorius paėmė kyšį, jis praranda mėnesio darbo užmokestį. Toks modelio apribojimas neatitinka realybės, kadangi kyšį priėmęs asmuo gali būti atleistas iš darbo/patrauktas baudžiamojon atsakomybėn. Be to, realybėje ne visada gali būti nustatytas kyšio ėmimo/davimo faktas.

7. Nustatytas vienas agreguotas mokesčių tarifas, apibūdinantis bendrą mokėtiną mokesčių dalį nuo apyvartos.

8. Nustačius, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčių, jam skiriama bauda ir delspinigiai. Bauda ir delspinigiai sujungti į vieną baudos tarifą. Jei nesąžiningas mokesčių mokėtojas ir auditorius susitaria bendradarbiauti ir jų susitarimas išaiškinamas, mokėtojui taip pat tenka sumokėti baudą ir delspinigius.

2.3.2. Pasirinkti parametrai

Darant prielaidą, kad labiausiai pajamas yra linkę slėpti smulkaus ir vidutinio verslo atstovai (daugiausia galimybių gauti pajamų gryniaisiais pinigais, dažnai klientai – gyventojai), uždavinio parametrai buvo orientuoti būtent į šį segmentą, žr. 8 lentelę.

8 lentelė. Įmonių skaičiaus pasiskirstymas pagal pajamas metų pradžioje 2007–2011 m.

Pajamos, litais	2007	2008	2009	2010	2011	Kaupiamasis santykinis dažnis pagal 2009 m., proc.
1–19 999	13.634	13.138	12.913	10.065	13.912	19,8
20 000–49 999	6.857	5.920	5.800	5.244	7.021	28,7
50 000–99 999	7.116	6.584	7.066	7.113	8.336	39,5
100 000–249 999	8.448	7.805	9.037	9.571	10.525	53,4
250 000–499 999	6.444	7.075	7.450	7.968	7.731	64,8
500 000–999 999	5.694	6.986	6.896	7.092	6.466	75,4
1 000 000–1 999 999	4.302	5.812	5.701	5.820	4.721	84,1
2 000 000–4 999 999	3.849	5.179	5.211	5.286	4.085	92,1
5 000 000–6 999 999	928	1.260	1.291	1.328	1.024	94,1
7 000 000–23 999 999	1.889	2.609	2.836	2.913	2.046	98,4
24 000 000–99 999 999	492	718	904	913	584	99,8
100 000 000–137 999 999	20	49	54	53	31	99,9
138 000 000 ir virš	39	52	73	81	52	100,0
Iš viso	59.712	63.187	65.232	63.447	66.534	

Šaltinis: parengta autorės pagal Statistikos departamento duomenis.

2009 m. 98,4 proc. įmonių apyvarta buvo mažesnė nei 24,0 mln. Lt. Vidutinės šios stambios pagal ūkio subjektų skaičių grupės mėnesio pajamos apytiksliai lygios 150 tūkst. Lt (pagal VMI duomenis). Tokia mėnesio pajamų suma pasirinkta ir eksperimente, t. y. tiek įmonei liktų, jei ji sąžiningai mokėtų mokesčius. Tuo tarpu pajamų suma prieš mokesčius prilyginta 200 tūkst. Lt (lengvesni skaičiavimai, be to, reikia atsižvelgti į tai, kad oficiali informacija apie realias pajamas neapima nuslėptų pajamų).

Bendras agreguotas mokesčių tarifas prilygintas 25 proc. (palyginimui – Laisvos rinkos institutas skelbė, kad 2009 m. mokesčių našta turėjo sudaryti apie 36 proc. BVP (Laisvos rinkos institutas, 2009).

Atsižvelgiant į 1.4 poskyryje aprašytus šešėlinės ekonomikos tyrimus, daroma prielaida, kad mokesčių mokėtojas gali deklaruoti 100 proc. arba 70 proc. pajamų (t. y. 30 proc. pajamų slepiama). Tuo tarpu pajamų tarnybos darbuotojo mėnesio darbo užmokestis – 2000 Lt. Pasirinkta kyšio suma yra lygi mėnesio darbo užmokesčiui.

Bauda (įskaitant delspinigius) už nuslėptus mokesčius yra 25 proc. nuslėptos mokesčių sumos.

Atsižvelgiant į anksčiau išdėstytas sąlygas, galima sudaryti verslininko – mokesčių auditoriaus išlošių matricą:

- verslininko pajamos, kai:

- verslininkas sąžiningas:

$$200000 - 0,25 * 200000 = 150000 \text{ litų,}$$

- verslininkas slepia dalį apyvartos, mokesčių auditorius sutinka paimiti kyšį ir apie jų susitarimą niekas nesužino:

$$200000 - 0,25 * 0,7 * 200000 - 2000 = 163000 \text{ litų,}$$

- verslininkas slepia dalį apyvartos, mokesčių auditorius sutinka paimiti kyšį ir jų susitarimas yra išaiškinamas:

$$200000 - 0,25 * 0,7 * 200000 - (0,25 + 0,25) * 0,3 * 200000 = 135000$$

litų,

- verslininkas slepia dalį apyvartos, mokesčių auditorius sąžiningai atlieka savo darbą:

$$200000 - 0,25 * 0,7 * 200000 - (0,25 + 0,25) * 0,3 * 200000 = 135000$$

litų.

- mokesčių tarnybos darbuotojo pajamos, kai:

- atlieka savo darbą sąžiningai arba yra linkęs imti kyšį, tačiau verslininkas yra sąžiningas, lygios 2000 litų,

- yra linkęs imti kyšį, verslininkas jį pasiūlo, o jų susitarimas nėra išaiškinamas: $2000 + 2000 = 4000$ litų,

- yra linkęs imti kyšį, verslininkas jį pasiūlo ir jų susitarimas išaiškinamas, lygios 0 .

Išlošiai pagal pasirinktas sąlygas pateikti toliau.

9 lentelė. Galimi verslininko ir mokesčių auditoriaus išlošiai, tūkst. litų

		Mokesčių auditorius	
		Bendradarbiauti	Nebendradarbiauti
Verslininkas	Slėpti	163;4	135;2
	Neslėpti	150;2	150;2

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pasirinkta mokesčių tarnybos darbuotojų darbo patikrinimo tikimybė – 10 proc., t. y. 10 proc. mokesčių auditorių ir mokesčių mokėtojų „susidūrimo“ atvejų turi būti peržiūrėta.

Šis lošimas turi dvi *Nash* pusiausvyras:

- (slėpti dalį pajamų; bendradarbiauti). T. y. jei verslininkas renkasi slėpti pajamas (išlošis – 163 tūkst. litų), mokesčių tarnybos darbuotojui verta bendradarbiauti (išlošis – 4 tūkst. litų), ir atvirkščiai,
- (atskleisti visas pajamas; nebendradarbiauti). T. y. jei verslininkas neslepia pajamų, bendradarbiavimas mokesčių tarnybos darbuotojui naudos neatneša, ir atvirkščiai.

2.3.3. Eksperimento eiga

Eksperimentas organizuotas 2009 m. gegužės mėn. Jame dalyvavo 16 asmenų, t. y. 7 dalyviai buvo paskirti atlikti valstybinės mokesčių pajamų tarnybos darbuotojų, vykdančių mokesčių mokėtojų kontrolę, vaidmenį, 7 – verslininkų vaidmenį, dar du dalyviai padėjo organizuoti eksperimento eigą. Eksperimento dalyviai buvo paskirstyti vaidmenims atsitiktiniu būdu.

Eksperimento metu dalyviai – mokesčių tarnybos darbuotojai – turėjo apsispręsti, ar norėtų imti kyšį iš verslininkų, kurių įmones jie tikrina. Savo pasirinkimą mokesčių tarnybos darbuotojai turėjo pažymėti specialiaame atsakymų lape (vienas atsakymų lapas vienam tarnybos darbuotojui).

Tariamai verslininkai turėjo nuspręsti ir atsakymų lape pažymėti, ar ketina slėpti 30 proc. įmonės pajamų. Tokiu atveju, jei jie ketina slėpti pajamas, yra laikoma, kad jie būtų linkę duoti kyšį audituojančiam mokesčių

tarnybos darbuotojui. Mokesčių tarnybos darbuotojas turėjo atsakymų lape pažymėti, ar priimtų kyšį, jei toks būtų siūlomas.

Mokesčių tarnybos darbuotojai ir verslininkai buvo pasodinti toje pačioje auditorijoje, tačiau atskiromis grupėmis. Kiekvienos grupės atstovai taip pat buvo paprašyti atsisėsti tolėliau vienas nuo kito, kad jų sprendimai būtų kuo labiau nepriklausomi.

Prieš pradedant tariamų mokesčių inspektorių ir verslininkų apklausą, jiems buvo pateikti pagrindiniai ekonominiai rodikliai:

- mokesčių auditoriaus darbo užmokestis, kyšio dydis,
- verslininkui priklausančios įmonės vidutinės mėnesio pajamos,
- auditoriaus darbo patikrinimo tikimybė,
- slepiama pajamų dalis, mokesčių ir baudos tarifai,
- išlošių matricos informacija (užrašyta ant lentos, eksperimento dalyviai šią informaciją matė viso eksperimento metu).

Reikia paminėti, kad tiek „verslininkams“, tiek „mokesčių auditoriams“ buvo perskaitytos instrukcijos, kurias girdėjo abi dalyvių grupės. Mokesčių auditoriams buvo plačiau paaiškinta jų darbo specifiška, kad pastarieji geriau galėtų suprasti savo vaidmenį.

Eksperimentas organizuotas 16 kartų leidžiant mokesčių auditoriams ir verslininkams fiksuoti savo sprendimus (priimti/nepriimti kyšį ir slėpti/neslėpti dalies pajamų). 16 turų buvo padalinti į dvi dalis – pirmieji 8 turai buvo organizuoti, teikiant informaciją apie teigiamą ekonomikos augimą ir darbo užmokesčio didėjimą, o antroji eksperimento dalis atlikta pranešus, kad ekonominės sąlygos blogėja, numatoma didinti mokesčius, gali vėluoti auditorių darbo užmokestis.

Be to, po 4-to ir 12-to turų buvo garsiai paskelbta, kiek verslininkų ir kiek mokesčių inspektorių buvo linkę imti kyšius.

Kiekvieną kartą dalyviams pažymėjus sprendimą lapuose, pastarieji būdavo surenkami ir kiekvienam mokesčių auditoriui būdavo paskiriama po vieną tikrintiną verslininką. Sugrupavus mokesčių tarnybos

darbuotojus ir verslininkus, eksperimento vykdytojai užrašydavo rezultata, t. y. kokios po mokesčių mokėtojo ir mokesčių auditoriaus „susidūrimo“ yra vieno ir kito pajamos.

Kadangi pagal eksperimentinės ekonomikos nuostatas eksperimento dalyviams turi būti skirtas atlygis už dalyvavimą, visiems eksperimento dalyviams buvo išmokėta vienoda suma. Prieš pradėdant eksperimentą studentams nebuvo pasakyta, kad išmoka bus fiksuota, t. y. žaidimo rezultatas nebuvo susietas su atlygiu. Gali būti, kad pastaroji aplinkybė būtų privertusi studentus labiau įsijausti į savo vaidmenis, daugiau rizikuoti, tačiau tai būtų akivaizdus paskatinimas vengti mokesčių ar nesažiningai atlikti auditoriaus darbą, o tai prieštarautų moralės principams.

Eksperimento rezultatai ir jų analizė pateikti 3-oje darbo dalyje, pagal eksperimento duomenis apskaičiuotos orientacinės tikimybės susitarti nesažiningam mokesčių mokėtojui ir mokesčių auditoriui reikšmės, panaudotos vertinant optimalią vengiamų mokesčių dalį pagal mikroekonominis modelius.

2.4. Mokesčių spragos vertinimo metodika

Naujoji klasikinė makroekonomikos teorija akcentuoja mikroekonomikos pagrindų svarbą makroekonomikoje. 2004 m. mikroekonominės analizės pagrindų taikymas, nagrinėjant makroekonominės problemas, Finn Kydland ir Edward Prescott pelnė Švedijos centrinio banko apdovanojimą ekonomikos srityje¹⁶ (The Royal Swedish Academy of Sciences, 2004). Tačiau tokie metodai tarp ekonomistų sulaukia ne tik palaikymo (Zouache, 2008), bet ir kritikos (Blackhouse ir Salanti, 1999).

Stiglitz (1991) nuomone, reprezentatyvaus agento modelio taikymas makroekonomikoje yra kritikuotinas dėl įvairių priežasčių. Viena iš priežasčių – ekonomika neprivalo elgtis taip, kaip elgiasi vienas individas, t. y.

¹⁶ Ekonomistai sulaukė įvertinimo už straipsnius „Rules rather than discretion: The inconsistency of optimal plans“ (1977), „Time to build and aggregate fluctuations“ (1982). Pirmajame straipsnyje vienas iš nagrinėtų klausimų buvo susijęs su optimalių mokesčių nustatymu.

individų elgesys gali būti labai skirtingas. Atsižvelgiant į išsakytą kritiką, toliau šiame poskyryje daroma prielaida, kad vieno mokesčių mokėtojo optimali vengtina mokesčių dalis yra būdinga tik smulkiam ir vidutiniam verslui (taigi vieno agento rezultatai nėra suabsoliutinti visiems mokesčių mokėtojams, be to, realybėje minėtam segmentui ir yra labiausiai būdingas pajamų/mokesčių slėpimas). Taip pat daroma prielaida, kad faktiškai mokesčių mokėtojas bus linkęs elgtis taip, kaip jam naudingiausia, t. y. optimalus mokesčių vengimo lygis yra būdingas realioje situacijoje.

Jei vieno mokesčių mokėtojo optimali slepiama apyvartos dalis (o kartu ir vengtina mokesčių dalis apyvartos atžvilgiu) yra SD (*slepiama dalis, išreikšta vieneto dalimis*), smulkių ir vidutinių mokesčių mokėtojų faktiškai sumokama mokesčių suma – MS , tai potencialiai tokių mokesčių mokėtojų mokėtina mokesčių suma turėtų būti PM (*potenciali mokesčių suma*):

$$PM = \frac{MS}{1 - SD} \quad (64)$$

Atitinkamai prarasta mokesčių ir įmokų suma (mokesčių spraga) *pinginiais vienetais* (SPR_1) apskaičiuojama pagal 65 formulę:

$$SPR_1 = \frac{MS}{1 - SD} - MS = MS * \left(\frac{1}{1 - SD} - 1 \right) = MS * \frac{SD}{1 - SD} \quad (65)$$

Jei visų mokesčių mokėtojų faktiškai sumokama mokesčių suma yra VM (*visi mokesčiai*), o smulkių ir vidutinių mokesčių mokėtojų sumokamų mokesčių dalis yra q (*matuojama vieneto dalimis*), tai 65 formulė gali būti patikslinta:

$$SPR_1 = VM * q * \frac{SD}{1 - SD} \quad (66)$$

Apskaičiavus mokesčių spragą, išreikštą piniginiiais vienetais, galima įvertinti santykinius mokesčių nuostolius, t. y. kuri dalis (procentais) potencialios mokesčių sumos yra prarandama dėl mokesčių vengimo (SPR_2 , žr. 67 formulę):

$$SPR_2 = \frac{VM * q * \frac{SD}{1 - SD}}{VM * q * \frac{SD}{1 - SD} + VM} * 100 = \frac{q * \frac{SD}{1 - SD}}{q * \frac{SD}{1 - SD} + 1} * 100 = \frac{q * SD}{(q - 1) * SD + 1} * 100 \quad (67)$$

Pagal 67 formulę apskaičiuota mokesčių spraga išreiškia santykinius mokesčių praradimus visų mokesčių mokėtojų potencialiai mokėtinų mokesčių sumos atžvilgiu.

Pagal 66 ir 67 formules atliktų skaičiavimų rezultatai pateikiami šio darbo trečiojoje dalyje, 3.1.4 poskyryje. Tačiau dar kartą reikėtų atkreipti dėmesį, kad tiek absoliuti, tiek santykinė mokesčių spraga skaičiuojama darant prielaidą, jog mokesčių mokėtojai nekeistų savo elgesio, jei žinotų, jog slėpti mokesčių jiems nepavyks, t. y. tokie ūkio subjektai nesumažintų ar iš viso nenutrauktų veiklos. Nepaisant šios prielaidos, tiek absoliuti, tiek santykinė mokesčių spraga būtų mažesnės. Tikėtina, kad būtent pastaroji situacija susiklostytų realybėje.

Darant prielaidą, kad visiškai mokesčių vengimo neįmanoma išnaikinti (kadangi kaštai būtų didesni nei gaunama nauda iš priemonių, nukreiptų prieš mokesčių vengimą, be to, tokios priemonės turi būti veiksmingos), pasinaudojus 68 formule, galima apskaičiuoti neišvengiamai prarandamų mokesčių sumą dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio (*NP*, *neišvengiami praradimai*):

$$NP = \frac{MS}{1 - SD} * NSD \quad (68)$$

Čia *NSD* – neišvengiama mokesčių spraga, matuojama vieneto dalimis. $NSD < SD$.

Potencialiai neišvengiama mokesčių praradimų suma, apskaičiuota taikant 68 formulę pagal Lietuvos duomenis pateikta 3.1.4 poskyryje.

Papildomos lėšos (*PL*), gautos efektyviai kovojant su mokesčių slėpimu, apskaičiuojamos kaip absoliutinės mokesčių spragos ir neišvengiamų praradimų skirtumas:

$$PL = SPR_1 - NP \quad (69)$$

Absoliučios mokesčių spragos ir neišvengiamų praradimų skirtumas turėtų būti kiekybinis tikslas valstybės institucijoms, kovojančioms su mokesčių slėpimu. Šis dydis svarbus ir valstybės finansų planuotojams, nes tokios lėšos galėtų būti panaudotos valdžios funkcijoms finansuoti, taip pat

leistų sumažinti šalies skolinimosi apimtį, esant pajamų trūkumui. Planuojant šalies finansus labai svarbi ir potencialiai mokėtina mokesčių suma, t. y. jei jos atžvilgiu šalies išlaidos yra vis tiek didesnės, šalis susiduria su struktūriniu biudžeto deficitu.

3. Tyrimų rezultatai ir rekomendacijos dėl mokesčių administravimo

Šioje disertacijos dalyje pateikti skaitinio modeliavimo pagal sudarytus mikroekonominus modelius ir eksperimento rezultatai. Šių rezultatų pagrindu ir atsižvelgiant į veiksnį, kurie lemia mokesčių mokėtojo elgseną, analizę, pateiktos rekomendacijos, kaip būtų galima pakeisti ir papildyti kai kuriuos teisės aktus, galiojančius Lietuvoje, siekiant sąžiningesnio mokesčių mokėtojo elgesio.

3.1. Skaičiavimų teorinio modelio pagrindu rezultatai

Skaičiavimams atlikti pasirinkti 44-a ir 49-a išraiškomis užrašyti modeliai, t. y. mokesčių mokėtojas sprendžia, kurią dalį pajamų (o kartu ir mokėtinų mokesčių) deklaruoti, o audito tikimybė priklauso nuo deklaruojamų pajamų (mokesčių) dalies.

Norint apskaičiuoti optimalų R , reikalinga:

- pasirinkti naudingumo funkcijos matematinę išraišką,
- pasirinkti mokesčių audito tikimybės matematinę išraišką,
- apskaičiuoti agreguotą mokesčių tarifą,
- pasirinkti baudos normą,
- pasirinkti tikimybę, kad nesąžiningas mokesčių mokėtojas ir

mokesčių auditorius gali susitarti.

3.1.1. Modelio parametrų pasirinkimas

Naudingumo funkcijų variantai. Kaip jau minėta antroje darbo dalyje, modeliuojamas elgesys tokio mokesčių mokėtojo, kuris nėra linkęs rizikuoti (įgaubta naudingumo funkcija). Pasirinktos trys naudingumo funkcijų matematinės išraiškos (žr. 10 lentelę).

10 lentelė. Pasirinktos naudingumo funkcijos

Eil. Nr.	Išraiška	Pirmoji išvestinė	Atroji išvestinė	Komentarai
1	$U(X) = \frac{X^{1-\beta}}{1-\beta}$ (70)	$\frac{\partial U}{\partial X} = X^{-\beta} > 0$ (71)	$U''(X) = -\beta X^{1-\beta} < 0$ (72)	β turėtų būti ne mažesnis nei 0, be to, kuo didesnė β reikšmė, tuo labiau mokesčių mokėtojas nemėgsta rizikos (Bernasconi, 1998). ¹⁷
2	$U(X) = \sqrt{x}$ (73)	$\frac{\partial U}{\partial X} = \frac{x^{-\frac{1}{2}}}{2} > 0$ (74)	$U''(X) = -\frac{x^{-\frac{3}{2}}}{4} < 0$ (75)	Nesudėtinga įgaubta naudingumo funkcija.
3	$U(X) = x$ (76)	$\frac{\partial U}{\partial X} = 1$ (77)	$U''(X) = 0$ (78)	Negriežtai įgaubta funkcija. Atskiras įgaubtumo atvejis.

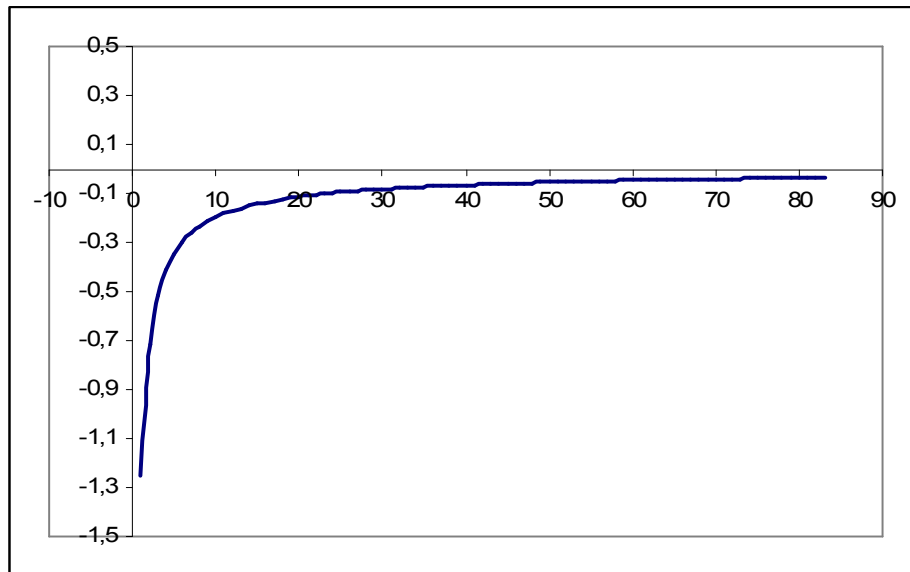
Šaltinis: sudaryta autorės.

Bernasconi (1998) nurodo, kad β reikšmė turėtų būti didesnė nei 1, autorius skaičiavimams pasirinko reikšmę lygią 1,8¹⁸. Šis koeficiento dydis toliau naudojamas kaip bazinis rizikos nemėgimo rodiklis, papildomi skaičiavimai taip pat atlikti atsižvelgiant į aukštesnį rizikos nemėgimo lygį ($\beta = 6, \beta = 10$).

Pasirinktos naudingumo funkcijos grafikas (kai $\beta = 1,8$, o $X = 1$) pateikta 17 paveiksle.

¹⁷ Tokią naudingumo funkcijos išraišką taip pat naudojo Alm (1998), Forsfält (1999), Esteller-Moré (1999).

¹⁸ Jei β reikšmė būtų mažesnė nei 1, ši funkciją būtų iškilą, t. y. atspindėtų naudingumą asmens, kuris mėgsta riziką. Bazinės β reikšmės nustatymas aptartas Karni ir Schmeidler (1990), Epstein (1992).



17 pav. Naudingumo funkcijos $U(X) = \frac{X^{1-\beta}}{1-\beta}$, kai $\beta = 1,8$, grafikas

Šaltinis: sudaryta autorės.

Audito tikimybės funkcija. Daroma prielaida, kad mokesčių mokėtojas numano, jog didinant slepiamų pajamų dalį, mokesčių audito tikimybė didėja. Kaip jau minėta anksčiau, ši tikimybė priklauso ne tik nuo vieno mokesčių mokėtojo elgesio, jo suvokimo apie pačią tikimybę, bet ir nuo mokesčių administratoriaus sugebėjimo identifikuoti nesąžiningus mokesčių mokėtojus, pasirinkti prioritetus.

Toliau skaičiavimai atlikti pasinaudojant tikimybės funkcija, kurios argumentas yra R – pajamų dalis, kurią mokesčių mokėtojas ketina deklaruoti:

$$p = a + bR \quad (79)$$

Sudarant tikimybės funkciją, paisoma kelių prielaidų:

- mokesčių audito tikimybė niekada neišnyksta, t. y. net deklaruojantis praktiškai visas pajamas mokesčių mokėtojas gali būti tikrinamas (audito tikimybė lygi 0,001),
- net ir praktiškai nedeklaruojant pajamų, auditas nėra garantuotas 100 proc. (kadangi gali paprasčiausiai nebūti resursų auditui atlikti).

Tokiu atveju pagal pasirinktas prielaidas:

$$p = 0,999 - 0,998 * R \quad (80)$$

Agreguoto mokesčių tarifo nustatymas. Kadangi šiame modelyje mokesčio bazė yra mokesčių mokėtojo pajamos, o Lietuvoje svarbiausių mokesčių bazės beveik niekada neprilyginamos tik pajamoms, todėl reikalinga apskaičiuoti apytikslį mokesčių naštos rodiklį apyvartos (pardavimų/pajamų) atžvilgiu.

VMI duomenimis 2010 m. I–III ketv. smulkus ir vidutinis verslas buvo sumokėjęs apie 52 proc. visų mokesčių. 2010 m. į nacionalinį biudžetą ir valstybinio socialinio draudimo biudžetą įplaukė 26,1 mlrd. litų mokesčių ir įmokų. Darant prielaidą, kad 2010 m. iš minėtos sumos 52 proc. sumokėjo būtent vidutinis ir smulkusis verslas, ir atsižvelgiant į tai, kad 2010 m. smulkas ir vidutinis verslo pajamos siekė apie 124,7 mlrd. litų, mokesčių naštos rodiklis pagal pardavimus sudarytų apie 10,9 proc. Ši koeficiento reikšmė buvo naudojama atliekant skaičiavimus.

Baudos. Daugiausia dėmesio skiriama baudų dydžiams, kurie nustatyti Lietuvoje, t. y. nuo 10 iki 50 proc. nesumokėtos mokesčių sumos. Taip pat papildomi skaičiavimai atlikti su didesniais baudų tarifais siekiant įvertinti, kaip galėtų pasikeisti mokesčių mokėtojų elgesys, jei baudų sistema Lietuvoje būtų griežtesnė.

Tikimybės susitarti pasirinkimas. Vienas iš parametų, kurio bent apytikslis įvertis nežinomas, yra tikimybė mokesčių mokėtojui ir mokesčių auditoriui susitarti. Šios tikimybės įvertinimas buvo vienas iš eksperimento, kurio rezultatai aprašyti 3.2 poskyryje, tikslų. Eksperimento metu mokesčių auditorių, kurie norėtų susitarti su mokesčių mokėtojais, dalis pateko į intervalą nuo 20 iki 60 proc. Skaičiavimams taip pat pasirinkti ir tarpiniai įverčiai – 30, 40 ir 50 proc., nes eksperimento pabaigoje mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių, kurie linkę tartis, dalis buvo artima pastarajai reikšmei.

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad koeficiento reikšmės yra tik eksperimento rezultatai, todėl jie neturėtų būti interpretuojami kaip visiškai

objektyviai parodantys realybę vien dėl to, kad jaunų žmonių polinkis rizikuoti yra didesnis.

Koeficientas R parodo mokesčių mokėtojų drausmingumą. Koeficientas SD , parodantis, kurią dalį pajamų mokesčių mokėtojas slėps (o kartu ir mokesčių), skaičiuojamas pagal 81 formulę:

$$SD = 1 - R = 1 - \frac{Y}{X} \quad (81)$$

Modeliavimo tikslas – nustatyti koeficientus R ir SD pagal pasirinktas prielaidas, t. y. pagal naudingumo funkcijos išraišką, agreguotą mokesčių tarifą, baudų normas ir tikimybę nesąžiningam mokesčių mokėtojui ir mokesčių auditoriui susitarti.

3.1.2. Rezultatai, kai nėra galimybės susitarti su mokesčių auditoriumi

Pasirinkus (70) naudingumo funkcijos išraišką, laukiamo naudingumo maksimizavimo uždavinys:

$$\max_R E(U) = (1 - p(R)) \frac{(X - tRX)^{1-\beta}}{1-\beta} + p(R) \frac{[X(1-t) - bt(X - RX)]^{1-\beta}}{1-\beta} \quad (82)$$

$$\max_R E(U) = X^{1-\beta} * [(1 - p(R)) \frac{(1-tR)^{1-\beta}}{1-\beta} + p(R) \frac{[1-t-bt(1-R)]^{1-\beta}}{1-\beta}] \quad (83)$$

Pasinaudojus *MS Excel* funkcija *Solver*, galima nustatyti R , su kuriuo (83) išraiškos elementas $[(1 - p(R)) \frac{(1-tR)^{1-\beta}}{1-\beta} + p(R) \frac{[1-t-bt(1-R)]^{1-\beta}}{1-\beta}]$ įgytų maksimalią reikšmę, tai duotų didžiausią tikėtiną naudingumą, kai X yra fiksuotas. Apskaičiavus R , galima nustatyti ir optimalią slepiamą pajamų (o kartu ir mokesčių) dalį – SD .

Pasirinkus (73) naudingumo funkcijos išraišką, laukiamo naudingumo maksimizavimo uždavinys:

$$\max_R E(U) = (1 - p(R)) \sqrt{(1-tR)x} + p(R) \sqrt{(1-t)x - bt(1-R)x} \quad (84)$$

$$\max_R E(U) = [(1 - p(R)) \sqrt{1-tR} + p(R) \sqrt{1-t-bt(1-R)}] * \sqrt{x} \quad (85)$$

Šiuo atveju (85) išraiškos elemento $[(1 - p(R))\sqrt{1 - tR} + p(R)\sqrt{1 - t - bt(1 - R)}]$ reikšmė turi būti maksimali esant optimaliai R reikšmei.

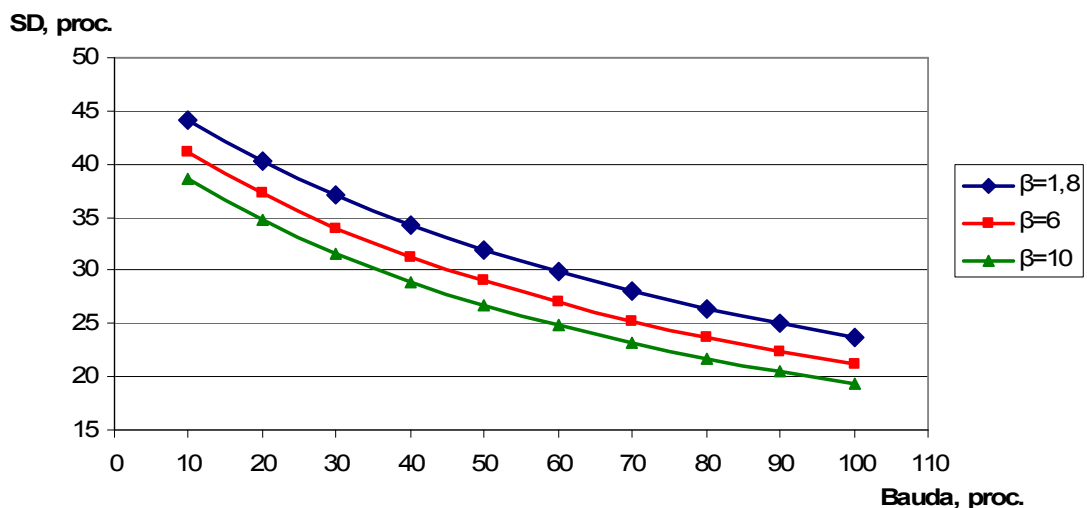
Pasirinkus (76) naudingumo funkcijos išraišką, laukiamo naudingumo maksimizavimo uždavinys:

$$\max_R E(U) = (1 - p(R))(1 - tR)x + p(R)((1 - t)x - bt(1 - R)x) \quad (86)$$

$$\max_R E(U) = [(1 - p(R))(1 - tR) + p(R)(1 - t - bt(1 - R))]x \quad (87)$$

Pasinaudojus *MS Excel* funkcija *Solver*, galima nustatyti R , kuriam esant išraiška $[(1 - p(R))(1 - tR) + p(R)(1 - t - bt(1 - R))]$ įgytų didžiausią reikšmę, o kartu būtų pasiektas ir didžiausias laukiamas naudingumas.

18-ame paveiksle pateikti rezultatai, kai pasirinkta (70) naudingumo funkcijos išraiška.



18 pav. Slepiama pajamų (mokesčių) dalis, esant skirtingoms baudoms ir rizikos nemėgimo lygiams (β), proc.

Šaltinis: sudaryta autorės.

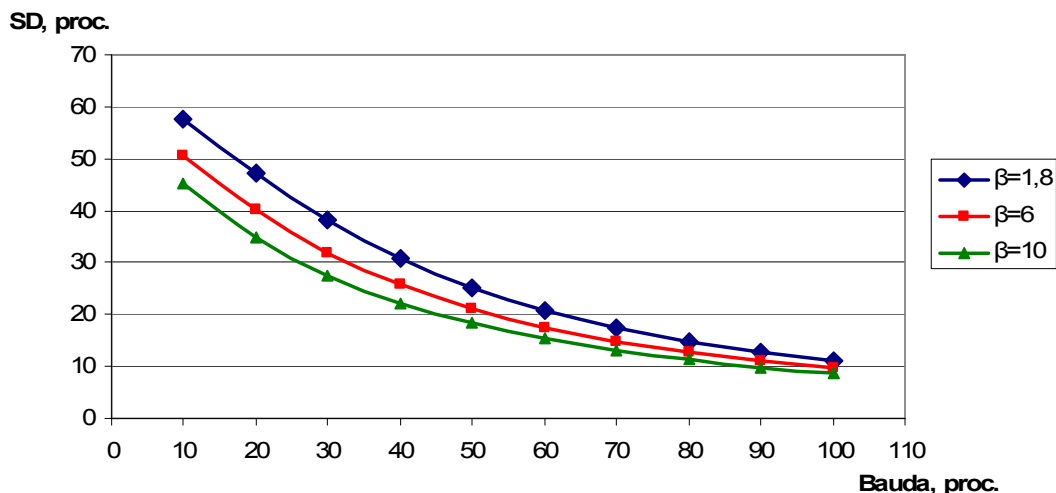
Pagal atliktus skaičiavimų rezultatus patvirtino prielaidos, kad didesnė bauda skatina mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningiau: kai $\beta = 1,8$, o baudos norma pati žemiausia (10 proc.), mokesčių mokėtojui naudingiausia neatskleisti 44 proc., savo pajamų. Tai 12,2 procentinio punkto daugiau nei tuo

atveju, kai bauda – 50 proc. Jei maksimali bauda siektų 100 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia būtų nuslėpti 23,7 proc. savo pajamų.

Aukštesnis rizikos nemėgimo lygis taip pat skatina mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningiau, tačiau žymesnis β pasikeitimas lemia nedidelius SD pokyčius. Kai $\beta = 10$, o bauda – 10 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia nuslėpti 38,6 proc., o kai bauda siekia 100 proc., mokesčių mokėtojas slėptų apie 19,4 proc. savo pajamų.

Kadangi mokesčių mokėtojo žinias ir nuomonę apie audito tikimybės priklausomybę galima modeliuoti tik remiantis prielaidomis, tai proporcinis deklaruojamos pajamų dalies ir audito tikimybės sąryšis taip pat transformuotas pasinaudojant Kahneman-Tversky teorija (žr. 29 formulę).

Darant prielaidą, kad (79) išraiška užrašoma objektyvi tikimybė, o ją mokesčių mokėtojas suvokia subjektyviai (perskaičiavimas atliekamas pagal (29) formulę), kai $\delta = 0,56$ (Bernasconi, 1998), rezultatai pateikti 19 paveiksle.



19 pav. Slepjamų mokesčių dalis esant skirtingai baudos normai, kai mokesčių audito tikimybė yra perskaičiuota

Šaltinis: sudaryta autorės.

Transformavus audito tikimybę, mokesčių mokėtojas, kurio $\beta = 1,8$, esant žemiausiai baudos normai, bus linkęs daugiau pajamų nuslėpti (57,4 proc.) nei tuo atveju, kai p ir R susiję tiesiškai, kadangi audito tikimybė tampa mažesnė. Tačiau didėjant baudos normai, mokesčių mokėtojo slepiama

dalį, esant skirtingiems rizikos nemėgimo lygiams, supanašėja, t. y. siekia 8,7–11,0 proc., ir yra didesnė nei anksčiau aprašytu atveju, kadangi mokesčių mokėtojas, subjektyviai suvokdamas audito tikimybę, ją padidina.

Pasirinkus kitas funkcijas ($U(X) = \sqrt{x}$ ir $U(X) = x$), rezultatai abiem atvejais yra panašūs, nes skaičiavimams naudojamų elementų $[(1 - p(R))\sqrt{1 - tR} + p(R)\sqrt{1 - t - bt(1 - R)}]$ ir $[(1 - p(R))(1 - tR) + p(R)(1 - t - bt(1 - R))]$ reikšmės daugiausiai priklauso nuo $p(R)$ (parametrų b , t įtaka maža, kadangi šie dydžiai yra ne didesni nei 1 ir į išraiškas dažniausiai traukiami dauginant iš atitinkamų parametrų, kurių reikšmės taip pat yra mažesnės už 1). Kai baudos norma yra 10 proc., mokesčių mokėtoju naudingiausia slėpti šiek tiek daugiau nei 45 proc. pajamų, kai bauda – 50 proc., SD siekia 33 proc., maksimalios baudos atveju mokesčių mokėtoju naudingiausia slėpti apie ketvirtadalį savo pajamų (mokėtinų mokesčių sumos). Ši dalis yra mažesnė nei pirmu atveju ((70) išraiška), nes pagal (73) ir (76) rizikos nemėgimo lygis yra žemesnis.

3.1.3. Rezultatai, kai yra galimybė tartis su mokesčių auditoriumi

Mokesčių mokėtojo laukiamo naudingumo maksimizavimo uždavinys (pagal (49) formulę, pasirinkus naudingumo funkciją (70)):

$$\begin{aligned} \max_R E(U) = & (1 - p(R)) \frac{(X - tRX)^{1-\beta}}{1 - \beta} + \\ & + (1 - k)p(R) \frac{[X(1 - t) - bt(X - RX)]^{1-\beta}}{1 - \beta} + \\ & + kp(R) \frac{[X(1 - Rt) - K(t + bt)(1 - R)X]^{1-\beta}}{1 - \beta} \end{aligned} \quad (88)$$

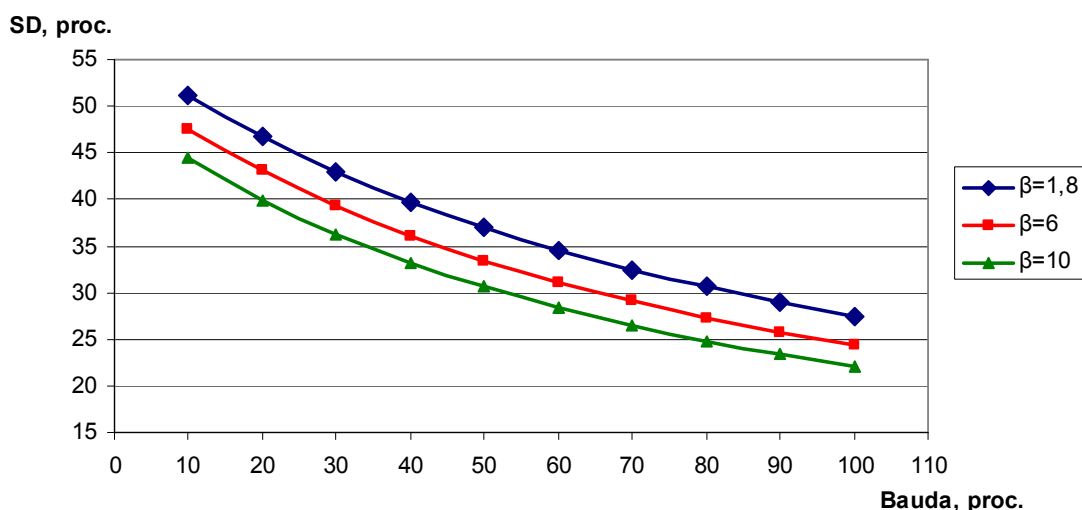
čia K – proporcinio kyšio rodiklis. Skaičiavimams pasirinkta K reikšmė – 30 proc.

Perrašius:

$$\begin{aligned} \max_R E(U) = & X^{1-\beta} [(1-p(R)) \frac{(1-tR)^{1-\beta}}{1-\beta} + \\ & + (1-k)p(R) \frac{[1-t-bt(1-R)]^{1-\beta}}{1-\beta} + kp(R) \frac{[1-Rt-K(t+bt)(1-R)]^{1-\beta}}{1-\beta}] \end{aligned} \quad (89)$$

Skaičiavimai atlikti pasirinkus tris skirtingas tikimybės susitarti su mokesčių auditoriumi reikšmes: 20 proc., 40 proc., 60 proc. Į intervalą [20;60] proc. pateko 2.3 poskyryje aprašyto eksperimento metu skirtingais turais nustatyta dalis tariamų mokesčių auditorių, kurie sutiktų paimiti kyšį.

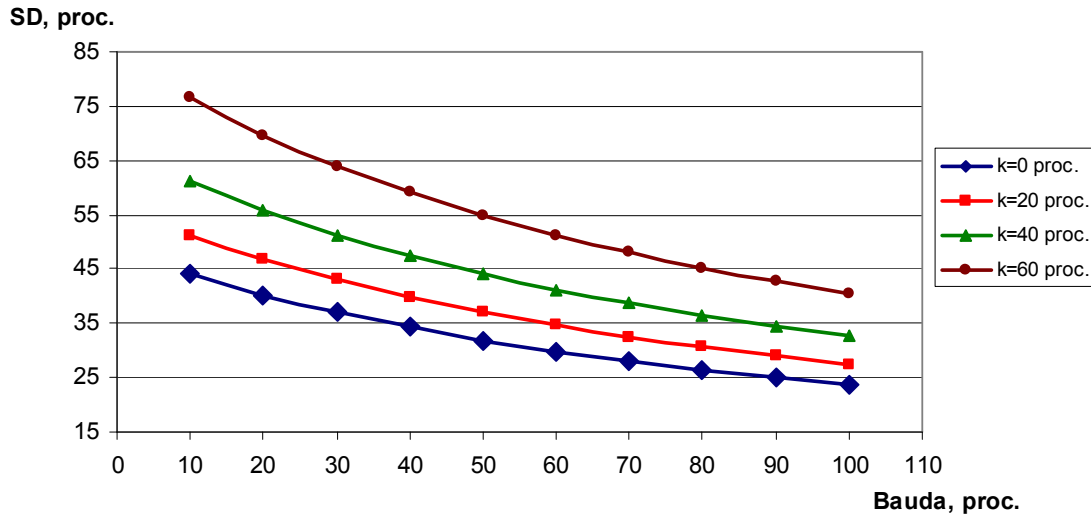
Kai galimybė nesąžiningam mokesčių mokėtojui susitarti yra lygi 20 proc., esant skirtingų baudų ir rizikos nemėgimo lygiui, vidutiniškai mokesčių mokėtojo slepiama pajamų dalis yra 3–7 procentiniai punktais didesnė nei atvejyje be korupcijos.



20 pav. Slepiama pajamų (mokesčių) dalis, esant skirtingoms baudoms ir rizikos nemėgimo lygiams (β), $k = 20\%$, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės.

21 paveiksle pateikti rezultatai esant skirtingai tikimybei susitarti ir skirtingam rizikos nemėgimo lygiui.



21 pav. Slepiaama pajamų (mokesčių) dalis, esant skirtingoms baudoms ir k lygiams, kai $\beta = 1,8$, proc.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Lyginant situaciją, kai nėra susitarimo su auditoriumi galimybės ir kai tokia galimybė egzistuoja, korumpuotas mokesčių administratorius sudaro prielaidas didesniai pajamų slėpimui. Pavyzdžiui, kai baudos norma lygi 50 proc., mokesčių mokėtojas bus linkęs slėpti apie 32 proc. savo pajamų, jei nėra galimybės susitarti su auditoriumi. Kai tikimybė susitarti su auditoriumi lygi 20 proc., slepiama pajamų dalis išauga iki 37 proc.; kai tikimybė siekia 40 proc., slepiama pajamų dalis išauga iki 44 proc., o kai susitarimo tikimybė lygi 60 proc., slepiama pajamų dalis išauga iki 54,9 proc. Akivaizdu, kad, esant korumpuotiems auditoriams, valstybė labiau pralošia nei tada, kai nėra korupcijos, todėl ji turi būti labai suinteresuota, kad nesąžiningi darbuotojai jai neatstovautų arba sumažinti galimybes būti nesąžiningiems.

Kitų naudingumo funkcijų atveju laukiamo naudingumo maksimizavimo uždaviniai, esant tikimybei susitarti nesąžiningam mokesčių mokėtojui ir mokesčių auditoriui, pateikti toliau:

$$\max_R E(U) = (1 - p(R))\sqrt{(X - tRX)} + (1 - k)p(R)\sqrt{X(1 - t) - bt(X - RX)} + \\ + kp(R)\sqrt{X(1 - Rt) - K(t + bt)(1 - R)X} \quad (90)$$

$$\max_R E(U) = (1 - p(R))(X - tRX) + (1 - k)p(R)(X(1 - t) - bt(X - RX)) + \\ + kp(R)(X(1 - Rt) - K(t + bt)(1 - R)X) \quad (91)$$

(90) ir (91) uždavinių sprendiniai vertine išraiška yra didesni nei tuo atveju, kai uždavinys užrašytas (89) išraiška:

- kai bauda – 10 proc., o tikimybė susitarti yra 20 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia slėpti šiek tiek daugiau nei 52 proc. pajamų (mokesčių). Jei tikimybė susitarti yra lygi 60 proc., mokesčių mokėtojai naudinga slėpti apie 78 proc. pajamų,

- kai bauda – 50 proc., o tikimybė susitarti yra 20 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia slėpti apie 39 ir 41 proc. (atitinkamai pagal (90) ir (91)) pajamų (mokesčių). Jei tikimybė susitarti yra lygi 60 proc., mokesčių mokėtojai naudinga slėpti apie atitinkamai 56,8 ir 57,5 proc. pajamų,

- kai bauda – 100 proc., o tikimybė susitarti yra 20 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia slėpti apie 29 proc. pajamų (mokesčių). Jei tikimybė susitarti yra lygi 60 proc., mokesčių mokėtojai naudinga slėpti apie atitinkamai 42,4 ir 43,1 proc. pajamų.

Gauti rezultatai yra artimi praktinių tyrimų rezultatams, t. y. mokesčių mokėtojai linkę deklaruoti nuo 60 iki 80 proc. pajamų, t. y. atitinkamai slepia nuo 20-40 proc. pajamų ((Skinner ir Slemrod, 1985), (Cowell, 1990)).

Atskirai nagrinėtas atvejis, kaip keičiasi mokesčių mokėtojų elgesys, kai kinta du parametrai – bauda ir kyšis (jų tarifai). Šiuo atveju $\beta = 1,8$, o $k = 20$ proc. Didėjant reikalaujam kyšiui mokesčių mokėtojai naudingiau elgtis sąžiningiau. Pavyzdžiui, kai baudos norma – 10 proc., o reikalaujama kyšio suma siekia 10 proc., mokesčių mokėtojai naudingiausia slėpti 53,5 proc. visų pajamų, o kai kyšis siekia 90 proc. potencialių nuostolių mokesčių mokėtoją tikrinant sąžiningam auditoriui, mokesčių mokėtojas rinksis slėpti beveik 45,0 proc. pajamų.

Kai baudos norma – 50 proc., o kyšio dydis – 10 proc., mokesčių mokėtojas bus linkęs slėpti beveik 39 proc. pajamų. Jei kyšio dydis siektų 90 proc. potencialių nuostolių, mokesčių mokėtojas slėptų 32,6 proc. Remiantis rezultatais galima daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojai „nepageidautų“ itin godaus auditoriaus, t. y. siūlant didesnę kyšį, mažėja mokesčių mokėjo pajamos

po „atsiskaitymo“ su valstybe ir mokesčių auditoriumi. Kita vertus, jei mokesčių auditoriaus darbo užmokestis nedidelis, tikėtina, kad jis bus linkęs sutikti su santykinai mažu kyšiu. Skaičiavimų su kitomis naudingumo funkcijomis rezultatai yra panašūs – optimali slepiama pajamų dalis apytiksliai vienu procentiniu punktu yra didesnė.

Reikėtų dar kartą atkreipti dėmesį, kad pagal pasirinktą optimizavimo modelį teoriškai apskaičiuotas vengimo lygis yra didesnis nei realybėje, kadangi pagal pasirinktą modelį visada gaunamas rezultatas, jog apsimoka tam tikrą dalį pajamų slėpti, tačiau tikrovėje yra mokesčių mokėtojų, kurie sąžiningai moka mokesčius, nors ir turi galimybių slėpti pajamas (tai patvirtino ir eksperimento rezultatai). Tokį elgesį galima paaiškinti tvirtomis moralės nuostatomis, baime, kad bus suteršta reputacija, mokesčių audito tikimybės pervertinimu.

Darant prielaidą, kad mokesčių mokėtojai elgiasi taip, kad maksimizuotų savo naudą, apskaičiuotos optimalios vengiamos deklaruoti pajamų dalies rezultatai toliau panaudoti skaičiuojant potencialius mokesčių nuostolius dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio.

3.1.4. Potencialiai prarastų mokesčių sumos vertinimas

Lietuvoje pagrindinis mokesčių ir įmokų srautas keliauja į nacionalinį biudžetą ir į Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą. 2010 m. nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos siekė 15,72 mlrd. litų (Finansų ministerija, 2011). 2010 m. Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto pajamos siekė 10,38 mlrd. litų (Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos duomenys). Bendra įplaukų į fondus suma – 26,1 mlrd. litų. Smulkių ir vidutinių įmonių sumokama dalis – 52 proc. (2010 m. I–III ketv. Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis), tai sudarytų apie 13,572 mlrd. litų mokesčių ir įmokų įplaukų.

Stambiųjų įmonių grupė nevertinama, nes daroma prielaida, kad šios įmonės bus mažiau linkusios slėpti pajamas. Kai kuriais atvejais jos tam

net neturi galimybių (ypač akcizinių prekių gamintojai). Paprastai stambūs ūkio subjektai, siekdami sumažinti mokėtinas mokesčių sumas, renkasi kitus būdus, kurių atitiktį įstatymams (legalumą) yra sunku įvertinti, pvz., pasinaudojant skirtingose šalyse esančiomis susijusiomis įmonėmis, sudarant pirkimo–pardavimo sandorius, pelnas yra „išvežamas“ į tą valstybę, kurioje pelno mokestis yra mažiausias ir pan.

Pasinaudojant modeliavimo rezultatais (atvejis, kai nėra galimybės tartis su mokesčių auditoriumi, naudingumo funkcijos išraiška – (70), $\beta = 1,8$), apskaičiuota potencialiai prarandama mokestinių pajamų suma, ir jos dalis nuo potencialios bendros mokesčių sumos. Rezultatai pateikti 11-oje lentelėje¹⁹.

Kita vertus, reikia pripažinti, kad tam tikros dalies pajamų ir mokesčių slėpimo išvengti nepavyks dėl didelių kontrolės išlaidų. Švedijos mokesčių spragą (10 proc. potencialių mokesčių pajamų (Skatteverket, 2007))²⁰ laikant siektinu rodikliu²¹, lentelėje pateiktos „neišvengiamų“ praradimų sumos.

11 lentelė. Nesumokėtos mokesčių dalies vertinimo rezultatai

Baudos norma, proc.	10	20	30	40	50
Slepiama pajamų (mokesčių) dalis, proc.	44,1	40,2	37,0	34,3	31,9
Potencialiai prarasta mokesčių ir įmokų suma, mlrd. Lt	10,7	9,1	7,9	7,1	6,3
„Neišvengiama“ praradimų suma, mlrd. Lt	2,4	2,3	2,2	2,1	2,0
Mokesčių spraga, proc.	29,0	25,9	23,3	21,3	19,5

Šaltinis: sudaryta autorės.

Reikėtų dar kartą atkreipti dėmesį, kad naudotas teorinis modelis parodo didesnę mokesčių vengimo lygį nei stebima praktikoje. Absoliučia verte prarastų mokesčių suma gali svyruoti nuo 6 iki 10 mlrd. litų. Pastarasis dydis yra artimas skaičiavimų rezultatams pagal Schneider (2010b) duomenis (žr. 1.4 poskyrį).

¹⁹ Lentelėje pateikti rezultatai apskaičiuoti pagal 2.4 poskyryje pateiktą metodiką.

²⁰ Palyginimui – JAV 2001 m. apskaičiuota mokesčių spraga sudarė 345 mlrd. JAV dolerių ir tai sudarė 16,3 proc. mokesčių pajamų (IRS, 2006).

²¹ Pagal Šinkūnienės (2009) tyrimų rezultatus, Švedijos mokesčių kultūra – viena aukščiausių Europos Sąjungoje, Lietuvos mokesčių kultūra įvardinta kaip žema.

Absoliučius praradimus perskaičiavus kaip procentinę dalį nuo visos potencialios mokesčių sumos (t. y. mokesčių spraga), tikėtina, kad prarandama apie 20–29 proc. mokesčių pajamų.

Šio skyriaus paskutinėje dalyje yra pateikti pasiūlymai dėl mokesčių administravimo sistemos pertvarkos. Vienas iš siūlymų yra pakeisti baudų sistemą, t. y. padidinti baudų normas. Darant prielaidą, kad baudos norma būtų 100 proc., potencialiai prarasta mokesčių suma galėtų siekti 4,2 mlrd. Lt. Tai sudarytų apie 13,8 proc. visų mokesčių ir įmokų įplaukų.

Papildomai pažymėtina, kad pateikti prarandamų mokestinių įplaukų įverčiai apskaičiuoti be praradimų, susijusių su įvairia nelegalia veika (pvz., kontrabanda).

2011 m. birželio mėn. Lietuvos pramonininkų konfederacija atliko narių apklausą²², siekdama išsiaiškinti:

- kokia dalis verslininkų bent vieną kartą davė kyši valstybinių kontroliuojančių įstaigų (pvz., Valstybinės mokesčių inspekcijos, Muitinės ir t. t.) atstovams,
- ar dažnai pasitaikė atvejų, kai kyšis buvo duodamas daugiau nei vieną kartą tos pačios institucijos atstovams,
- nuomonę dėl valstybės kontroliuojančių įstaigų taikomų sankcijų pagrįstumo ir kt.

Pagal apklausos rezultatus 8,1 proc. verslininkų bent kartą davė kyši Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovams ir 7,1 proc. – Muitinės darbuotojams. 5,4 proc. apklaustųjų teigė davę kyši daugiau nei vieną kartą Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovams, 2,7 proc. – Muitinės darbuotojams.

Pateikti rezultatai (nesąžiningų verslininkų ir mokesčių administratorių darbuotojų susitarimų paplitimas) yra žemesni nei gautieji atlikus eksperimentą, tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad dalis verslininkų teigė davę kyši daugiau nei vieną kartą, taigi realiai tikimybė susitarti su mokesčius kontroliuojančiomis institucijomis yra didesnė nei 0,081. Be to, darytina

²² Oficialiai buvo pateikta tik nedidelė dalis apklausos detalių ir rezultatų.

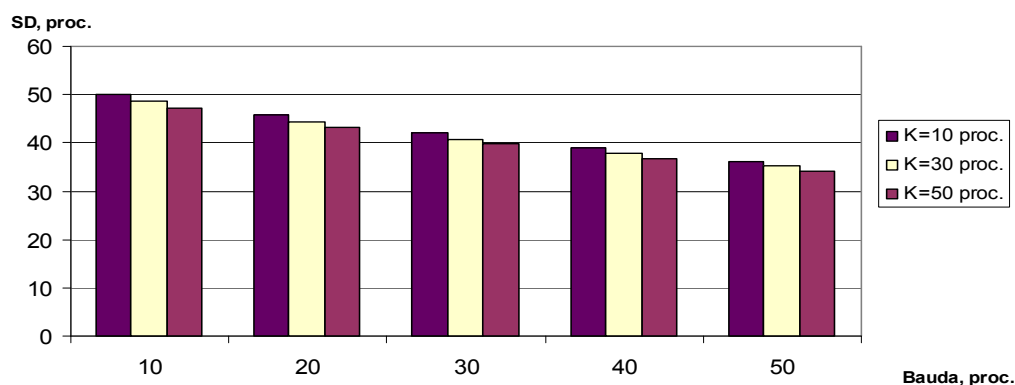
prielaida, kad konfederacijai priklausančios įmonės yra vidutinio dydžio ir stambūs ūkio subjektai, kurie dažniau yra linkę ne slėpti mokesčius, o juos planuoti stengiantis nepažeisti įstatymų. Dėl šios priežasties tokiems ūkio subjektams „poreikis“ duoti kyšius gali būti mažesnis nei smulkaus verslo atveju.

Organizacijos *Transparency International* 2010 m. tyrimo duomenimis, Lietuvoje 34 proc. respondentų teigė davę kyšį bent vienai iš tyrimo metu nurodytų 9 valstybinių institucijų (taip pat ir mokesčius kontroliuojančios institucijos) per paskutinius 12 mėnesių (*Transparency International*, 2010). Šis rodiklis aukščiausias iš visų Europos Sąjungos valstybių narių. Lietuvos atveju visuomenės nuomonė apie korupcijos paplitimą yra prastesnė (3 balai pagal Nuomonės apie korupciją suvokimo indeksą) nei ekspertų (5 balai pagal Nuomonės apie korupciją suvokimo indeksą). Atsižvelgus į respondentų, kurie davė kyšį, dalį ir ekspertų nuomonę bei bendrą šalių pasiskirstymą pagal šiuos du rodiklius, Lietuvos atvejis šiek tiek skiriasi nuo bendros tendencijos – ekspertų vertinimai turėtų būti šiek tiek žemesni.

Respondentų, davusių kyšį, dalis yra aukšta, nors žemesnė nei gauta eksperimento metu. Papildomai reikia atkreipti dėmesį, kad apklausoje buvo minėtos ne vien tik mokesčius administruojančios įstaigos. Kita vertus, pagal apibendrintus rezultatus Europos šalių tarpe respondentai nurodė dažniausiai duodantys kyšį muitinei.

Kadangi Valstybinė mokesčių inspekcija atsakinga už didžiausią dalį mokesčių pajamų, patenkančių į valstybės piniginius fondus, galimas mokesčių spragos perskaičiavimas, atsižvelgiant į korupcijos faktorių, kurį kiekybiškai išreikštų verslininkų apklausos duomenys, susiję su Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovais, ir darant prielaidą, kad kyšis buvo duodamas mokesčių audito atveju. Be to, daroma prielaida, kad verslininkai davė kyšį vieną arba du kartus, t. y. tikimybė susitarti su mokesčių auditoriumi prilyginama $0,081 + 0,054 = 0,135$. Realiai tikimybė turėtų būti didesnė, nes galėjo pasitaikyti atvejų, kai verslininkas davė kyšį tris ir daugiau kartų.

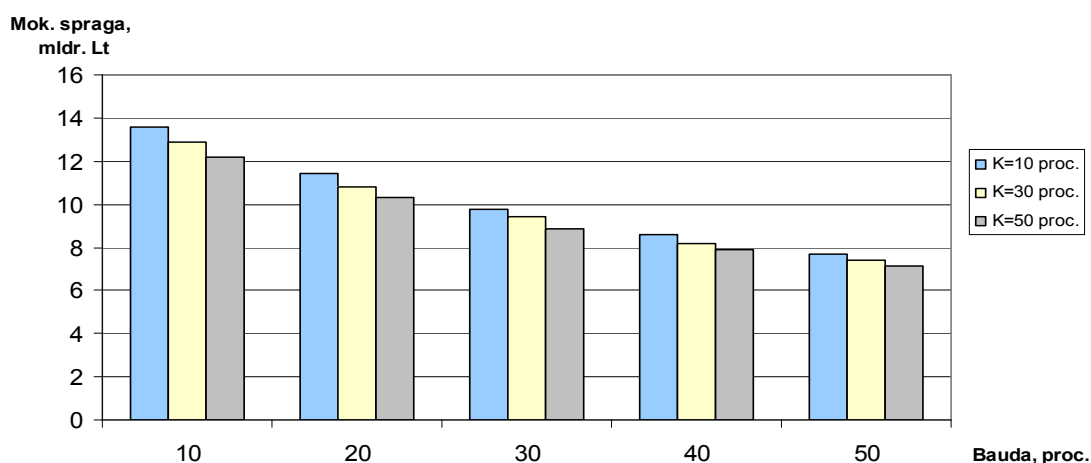
Pasinaudojant modeliavimo rezultatais (atvejis, kai tikimybė susitarti su mokesčių auditoriumi lygi 0,135, naudingumo funkcijos išraiška – (70), $\beta = 1,8$; taip daromos tos pačios prielaidos dėl smulkaus ir vidutinio verslo atstovų sumokamos mokesčių dalies, kyšio norma atitinkamai pasirinkta 10 proc., 30 proc. ir 50 proc.), slepiamos mokesčių dalies ir mokesčių pajamų perskaičiavimo rezultatai pateikti 22 ir 23 paveiksluose.



22 pav. Slepiama mokesčių dalis esant skirtingai baudos normai ir kyšio dydžiui (K), proc.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Esant galimybei mokesčių auditoriui ir mokesčių mokėtojai susitarti, slepiama mokesčių dalis yra vidutiniškai 3,9 procentinio punkto didesnė palyginti su atveju, kai korupcijos nėra, rezultatais.



23 pav. Mokesčių spraga esant skirtingai baudos normai ir kyšio dydžiui (K), mlrd. Lt

Šaltinis: sudaryta autorės.

Darant prielaidą, kad tikimybė nesąžiningam mokesčių mokėtojui susitarti su auditoriumi yra 0,135, o kyšio suma sudaro 10 proc. siektinos nuslėptų mokesčių ir potencialių sankcijų sumos, valstybės prarandamos mokesčių pajamos būtų nuo 1,4 iki 2,9 mlrd. litų didesnės nei atvejuje be korupcijos.

Kai kyšio norma yra didesnė (atitinkamai 30 ir 50 proc.), mokesčių pajamų praradimai yra mažesni, nei kai $K = 10$ proc., tačiau didesni nei atvejuje be korupcijos. Pavyzdžiui, kai baudos norma yra 10 proc., o kyšis – 30 proc., mokesčių praradimai siekia 12,9 mlrd. litų, kai kyšis – 50 proc., potencialiai prarandama 12,2 mlrd. litų. Didžiausios skiriamos baudos atveju (50 proc.) mokesčių pajamų praradimai atitinkamai yra 7,4 ir 7,1 mlrd. litų.

Skaičiavimų rezultatai patvirtino modelių analizės išvadas – kai valstybės atstovai yra korumpuoti, mokesčių mokėtojai elgiasi nesąžiningiau, valstybė praranda daugiau mokesčių pajamų. Be to, itin „godūs“ nesąžiningi auditoriai mažina mokesčių mokėtojų polinkį slėpti mokesčius, kadangi iš esmės kyšis taip pat reiškia tam tikros pajamų dalies atsisakymą, tačiau kita forma (ši išvada atitinka Dreher ir Schneider (2006) tyrimo analizės išvadas).

Atlikti įvertinimai leidžia daryti išvadą, kad 2011 m. užsibrėžtas šalies vadovų tikslas „ištraukti milijardą iš šešėlio“ tikrai turi erdvės įgyvendinimui. Tačiau pajamų slėpimas yra sudėtingai valdomas mokesčių mokėtojų elgesys, norint jį keisti, reikia pasirinkti tinkamas priemones.

3.2. Eksperimento rezultatų analizė

Šiame poskyryje apibendrinta atlikto eksperimento, kurio teorinis pagrindimas ir pasirinkti parametrai pateikti antroje darbo dalyje, rezultatai. Vienas iš šio eksperimento tikslų – nustatyti, koks galimas mokesčių auditorių rolę atliekančių dalyvių polinkis imti kyšį. Procentiniu dydžiu išreikšta tikimybė, jog mokesčių auditorius bus linkęs imti kyšį, panaudota skaičiuojant optimalią slepiamų pajamų (mokesčių) dalį (3.1.3 poskyris).

Atlikto eksperimento rezultatai taip pat buvo perskaičiuoti darant prielaidą, atitinkančią realią situaciją, kad mokesčių auditas nėra „garantuotas“ 100 proc.

3.2.1. Pirminiai rezultatai

Mokesčių auditorių elgesys. *Pirmieji keturi turai (pirmas etapas)* vyko tariamo ekonominio augimo aplinkybėmis (ši sąlyga galiojo ir antrajam etapui). Tuo metu pasitaikė 12 atvejų (42,9 proc. visų atvejų), kai mokesčių auditoriai nurodė, kad būtų linkę priimti kyšį. 7 atvejais iš 12 auditoriams pavyko susitarti su mokesčių mokėtojais, tačiau vieno auditoriaus darbas buvo patikrintas ir nustatytas bendradarbiavimo atvejis, t. y. auditoriaus uždarbis buvo sumažintas iki 0.

Po pirmo turo, kai nesąžiningi buvo 4 auditoriai, o pavyko susitarti tik dviem iš jų, jie kitame ture nusprendė elgtis sąžiningiau, t. y. antrame ture priimti kyšį buvo pasiryžę tik du auditoriai. Gali būti, kad dalis jų pirmame etape tik siekė sužinoti, ar įmanoma gauti kyšį, ir nepasisekus antrame ture jau elgėsi sąžiningai.

Po pirmojo etapo (pirmų keturių turų) buvo garsiai paskelbta, kiek auditorių buvo linkę priimti kyšius. Ši informacija pagal eksperimento prielaidas turėjo būti aktuali tiek „mokesčių auditoriams“, tiek „verslininkams“, t. y. vieniems suteikiama informacija apie kolegų elgesį, kitiems – apie tai, koks elgesys yra būdingas kontrolieriams (mokesčių auditoriams).

4–8 turų metu 53,9 proc. atvejų (15 atvejų iš 28) auditoriai nurodė, kad priimtų kyšį, jei toks būtų pasiūlytas. Nors kartą nesąžiningai elgtis nusprendė 5 iš 7 auditorių. Iš 5 auditorių trys visais atvejais nurodė, kad priimtų kyšį. Vienas iš jų buvo jau pagautas per pirmus keturis turus, tačiau tai jo sprendimui elgtis ir toliau nesąžiningai įtakos neturėjo.

Du iš 5 nesąžiningų auditorių „nedrąsiai“ ryžosi rinktis kyšį – viename ture nurodydavo, kad paimtų kyšį, kitame – nurodydavo, kad elgtųsi

sąžiningai. Darytina prielaida, kad taip elgdamiesi jie buvo linkę priimti kyšį, tačiau stengėsi sumažinti tikimybę pakliūti į situaciją, kai jų darbas būtų dar kartą peržiūrėtas.

Iš penkiolikos atvejų 9 atvejais mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai susitarė nuslėpti tikruosius faktus. Visi sėkmingi atvejai pasitaikė nuolat nesąžiningai besielgiantiems mokesčių auditoriams. Vienas bendradarbiavimo atvejis iš 9 buvo nustatytas ir auditoriaus pajamos buvo sumažintos iki 0.

Po pirmų aštuonių eksperimento turų buvo paskelbta, kad ekonominė situacija blogėja ir mokesčių auditorių darbo užmokestis gali vėluoti, nes nesurenkamos lėšos į biudžetą. Šios sąlygos galiojo visai antrai eksperimento daliai.

Per 9–12 turus sukčiaujančių auditorių dalis sumažėjo iki ankstesnio lygio – 43 proc. atvejų buvo nurodoma, kad kyšis būtų priimtas. Iš 12 tokių atvejų 4 kartus mokesčių mokėtojams ir mokesčių auditoriams apvyko susitarti, nė vienas susitarimo atvejis nebuvo išaiškintas.

Šiame etape bendradarbiauti buvo pasiryžę 4 auditoriai, du iš jų buvo linkę tai daryti nuolat. Po 12 turo dar kartą buvo paskelbta, kiek auditorių yra linkę tartis.

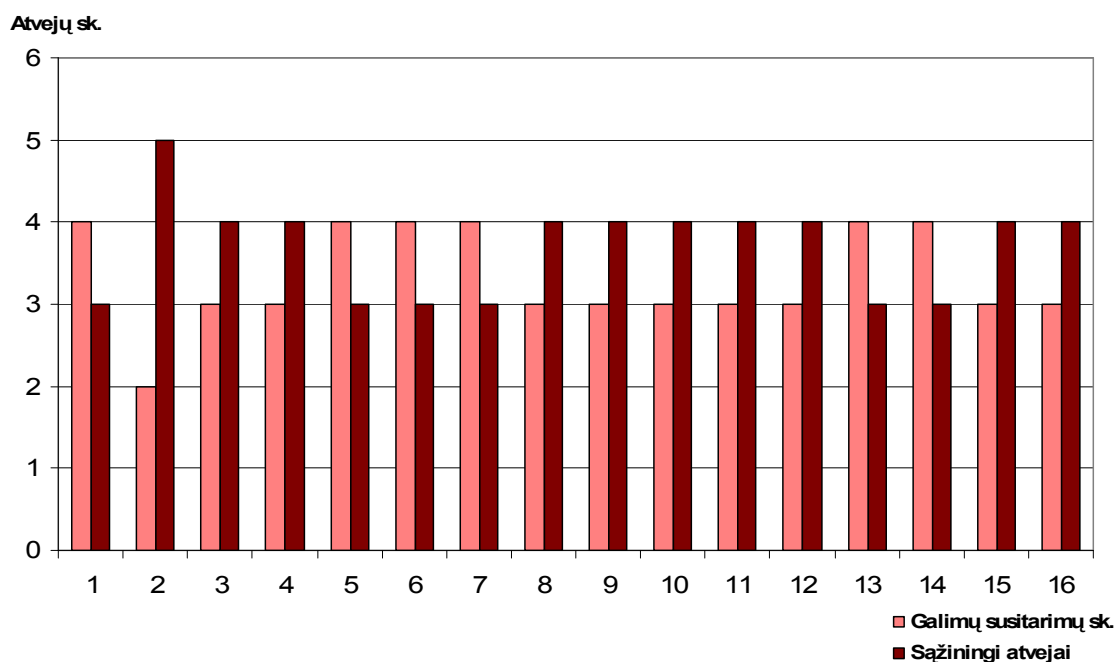
Sumažėjusį korupcijos lygį būtų galima paaiškinti tuo, kad, pakeitus eksperimento sąlygas, paminėta nors ir teorinė, tačiau visgi tikimybė prarasti darbą, be to po 8-o turo nebuvo paskelbta informacija apie nesąžiningus kolegas.

Ketvirtame etape (13–16 turai) buvo 14 atvejų (50 proc. visų atvejų), kai auditoriai nurodė, kad sutiktų priimti kyšį. Išsiskyrė 13–14 turai, kai po viešo paskelbimo, kad visgi yra auditorių, kurie priimtų kyšį, kai kurie kolegos taip pat ryžosi tokiam žingsniui – minėtų turų metu buvo 4 nesąžiningi auditoriai. Vienas iš jų keturioliktame ture gavo kyšį ir iš karto pakeitė elgesį – vėl pradėjo sąžiningai elgtis.

Iš 14 atvejų 5 kartus abejoms pusėms pavyko susitarti dėl mokesčių slėpimo. Nė vienas atvejis nebuvo nustatytas pakartotinai tikrinant auditorių darbą.

Jei pirmojo etapo bendras korupcijos lygis (atvejų dalis, kai mokesčių auditoriai elgėsi nesąžiningai) buvo 43 proc., tai eksperimento pabaigoje ši dalis jau siekė 50 proc. Pastebėtina, kad nesąžiningai besielgiančių valstybės atstovų padaugėdavo po to, kai viešai būdavo paskelbiama, kiek auditorių linkę elgtis nesąžiningai. Vadinasi, galima teigti, kad dalies darbuotojų nesąžiningas elgesys gali lemti analogišką kitų darbuotojų elgesį.

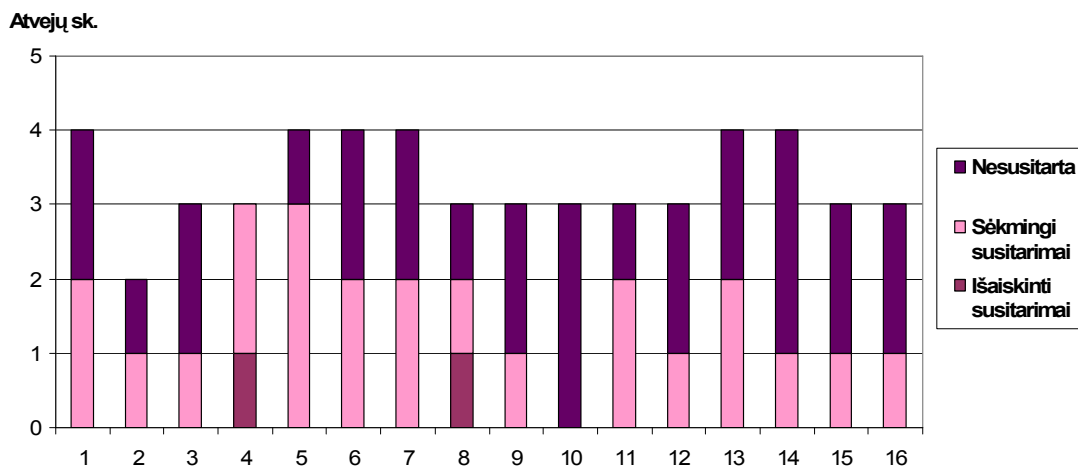
Apibendrinta mokesčių auditorių elgesio statistika pateikta 24 paveiksle.



24 pav. Mokesčių auditorių pasirinkimo pasiskirstymas atskiruose turuose

Šaltinis: sudaryta autorės.

Nesąžiningų auditorių elgesio apibendrinimas pateiktas 25 paveiksle.



25 pav. Nesąžiningų mokesčių auditorių pasirinkimų baigtis

Šaltinis: sudaryta autorės.

Bendras nesąžiningo pasirinkimo atvejų skaičius (neatsižvelgiant į eksperimento suskaidymą į atskirus etapus) yra 47,3 proc. arba 53 atvejai iš 112. Iš minėtų 53 atvejų 25-iais atvejais mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai susitarė (47 proc.). Tik 2 atvejai iš 25 buvo išaiskinti pakartotinai peržiūrint atliktą auditorių darbą.

Nagrinėjant kiekvieno auditoriaus elgesį atskirai pastebėtina, kad:

- vienas auditorius visus 16 kartų nurodė, kad priimtų kyšį, jei toks būtų pasiūlytas,
 - du auditoriai 15 kartų nurodė, kad priimtų kyšį,
 - du auditoriai, kurie buvo nubausti už kyšio ėmimą, net ir po bausmės pritaikymo toliau nepakeitė elgesio modelio,
 - vienas mokesčių auditorius buvo itin sąžiningas, t. y. visais atvejais nurodė, kad atmestų pasiūlymą priimti kyšį,
 - du auditoriai po vieną kartą nurodė, kad priimtų kyšį.
- Abiem atvejais su mokesčių mokėtoju susitarti nepavyko, ir auditoriai sąžiningai elgėsi iki žaidimo galo,
- vienas auditorius nuo penktojo turo nuolat keisdavo savo elgesį, t. y. vieną arba du kartus nurodydavo, kad priims kyšį, o po to vieną arba du kartus deklaruodavo sąžiningą elgesį. Iki penktojo turo jis elgėsi

sąžiningai, tačiau viešai paskelbta informacija apie nesąžiningą kolegų elgesį galėjo jį paskatinti elgtis nesąžiningai.

Apibendrinant auditorių pasirinkimo rezultatus, galima išskirti tris grupes – nuolat pasiryžę sukčiauti, visada ar beveik visada sąžiningi ir linkę kai kuriais atvejais priimti kyšį (daugiau nei keletą kartų per žaidimą, tačiau ne nuolat). Iš trijų nuolat sukčiaujančių auditorių du buvo nustatyti tikrinant jų atliktą darbą. Darytina išvada, kad tokio pobūdžio kontrolė nors ir brangi, tačiau gali būti efektyvi siekiant nustatyti nesąžiningus darbuotojus. Jei tokie darbuotojai eksperimento metu būtų buvę pašalinti, tikėtina, kad likę auditoriai bent jau laikinai būtų elgęsi sąžiningiau. Atkreiptinas dėmesys, kad realiose situacijose pats auditorius gali būti linkęs elgtis sąžiningai, tačiau, tarkime, gali patirti spaudimą iš savo vadovų „nepastebėti“ mokesčių mokėtojo padarytų pažeidimų.

Kitas svarbus aspektas kyla iš mokesčių auditorių ir mokesčių mokėtojų sąveikos ir siejasi su psichologijos mokslu, t. y. iš išorės nepalaikomas elgesys (kai kiti dalyviai nepalaiko priimto sprendimo, idėjos ir pan.) yra linkęs silpti (OECD, 2010). Pvz., du auditoriai, kurie tik vieną kartą nurodė priimsiantys kyšį, jo iš mokėtojo nesulaukė ir daugiau jau nebandė elgtis nesąžiningai. Priešingai, trys itin nesąžiningi auditoriai net 23 kartus (iš 48 kartų, kai reikėjo priimti sprendimus) sėkmingai susitarė su mokesčių mokėtojais. Tik du kartus jie buvo išaiškinti – akivaizdu, kad auditorių lūkesčius dėl galimo kyšio pateisina nesąžiningas mokesčių mokėtojų elgesys.

Mokesčių mokėtojų elgesys²³. *Per pirmąjį etapą (1–4 turai)* beveik 57 proc. verslininkų nurodė, kad slėptų dalį pajamų, t. y. nesąžiningų verslininkų dalis, palyginti su mokesčių auditoriais, buvo didesnė. Tai galima paaiškinti tuo, jog verslininkų potenciali finansinė nauda iš mokesčių slėpimo yra didesnė nei mokesčių auditorių nauda gavus vienkartinį fiksuotą kyšį.

Priešingai nei mokesčių auditoriai, verslininkai antro turo metu buvo itin linkę slėpti dalį apyvartos, t. y. 4 iš 7, trečiame ture – net 5 iš 7.

²³ Šioje dalyje „mokesčių mokėtojas“, „verslininkas“, „įmonė“ vartojami kaip sinonimai.

Per pirmąjį etapą iš 16 atvejų, kai mokesčių mokėtojai nutarė slėpti dalį pajamų, 7 atvejais buvo susitarta, tačiau vienas toks susitarimas buvo išaiškintas ir mokesčių mokėtojas vis tiek buvo nubaustas. 9 nesąžiningi verslininkai buvo audituojami sąžiningų auditorių, todėl pastariesiems nepavyko nuslėpti mokesčių.

Pasibaigus pirmajam etapui visiems dalyviams buvo pranešta, kiek verslininkų buvo linkę duoti kyšius (taip pat ir nesąžiningų auditorių skaičius). Iš karto po to 5 ture tik trys mokesčių mokėtojai ryžos slėpti dalį pajamų, o bendras tokių atvejų skaičius 5–8 *turuose* siekė 46,4 proc. (šis procentas buvo mažesnis nei auditorių tarpe). Gali būti, kad nesąžiningas elgesys sumažėjo dėl šių priežasčių:

- verslininkai tikėjosi, kad nesąžiningų auditorių dalis bus didesnė, t. y. jų šansai susitarti taip pat atitinkamai bus didesni,
- vienas mokesčių mokėtojas, nepaisant susitarimo, vis tiek buvo nubaustas už mokesčių vengimą.

Antrame etape iš 13 atvejų 9 kartus mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai susitarė dėl bendradarbiavimo. Vienas atvejis iš devynių buvo išaiškintas. Pažymėtina, kad abiem atvejais, juos peržiūrėjus, tai buvo tas pats mokėtojas (nors auditorių ir mokesčių mokėtojų „poros“ buvo sudaromos atsitiktinai). Šis verslininkas iš karto po rekontrolės kitame ture pakeisdavo savo elgesį – deklaruodavo visas pajamas (nėra „bombos kraterio“ efekto požymių – kai patikrintas mokesčių mokėtojas įsitikinęs, jog kitame ture kontrolė yra mažai tikėtina).

Po aštunto turo pakeistos svarbios eksperimento sąlygos – pranešta, kad ekonominė situacija pablogėjo, įmonės susidūrė su finansiniais sunkumais, numatoma didinti mokesčius, be to, dalyviai buvo informuoti, kad anksčiau tokioje situacijoje buvo sugriežtėjusi mokesčių mokėtojų kontrolė.

Priešingai nei buvo galima tikėtis 9–12 *turuose* mokesčių mokėtojų skaičius, kurie būtų linkę slėpti apyvartą, sumažėjo iki 11 atvejų (39,3 proc. – panašus rodiklis ir auditorių tarpe). Tokį sumažėjimą lėmė išskirtinis 10 turas,

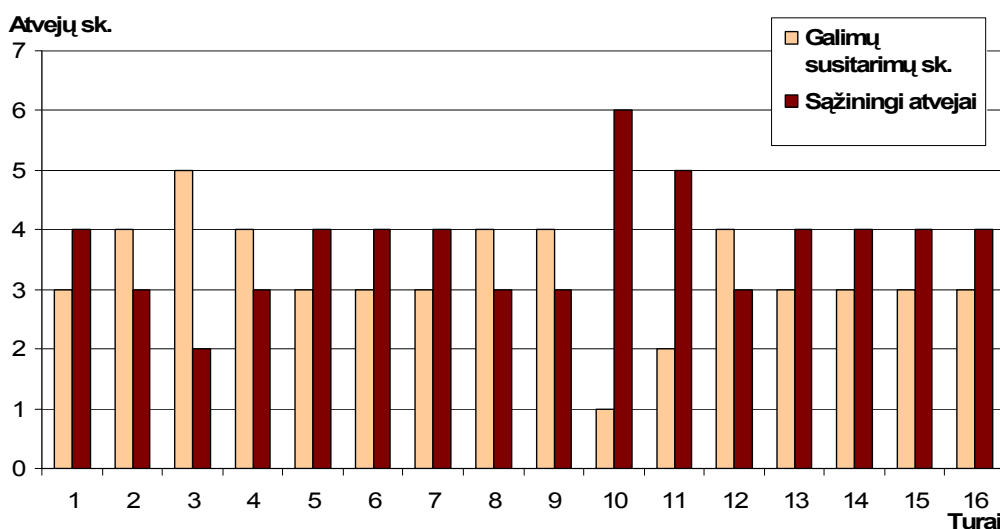
kai tik vienas mokesčių mokėtojas ryžosi slėpti dalį apyvartos. Tokį pasikeitimą galėjo nulemti kelios priežastys:

- 9-ame ture iš keturių verslininkų tik vienam pavyko susitarti su auditoriumi. Šis verslininkas slėpė dalį apyvartos ir 10-ame ture,
- verslininkams galėjo susidaryti įspūdis, kad su mokesčių auditoriais susitarti bus mažiau galimybių.

Iš vienuolikos atvejų tik 4 kartus pavyko susitarti. Tačiau po 10 turo verslininkų, vengiančių mokesčių, skaičius vėl padidėjo. Dvyliktame ture jų buvo tiek pat, kiek ir 8-ame bei 9-ame turuose.

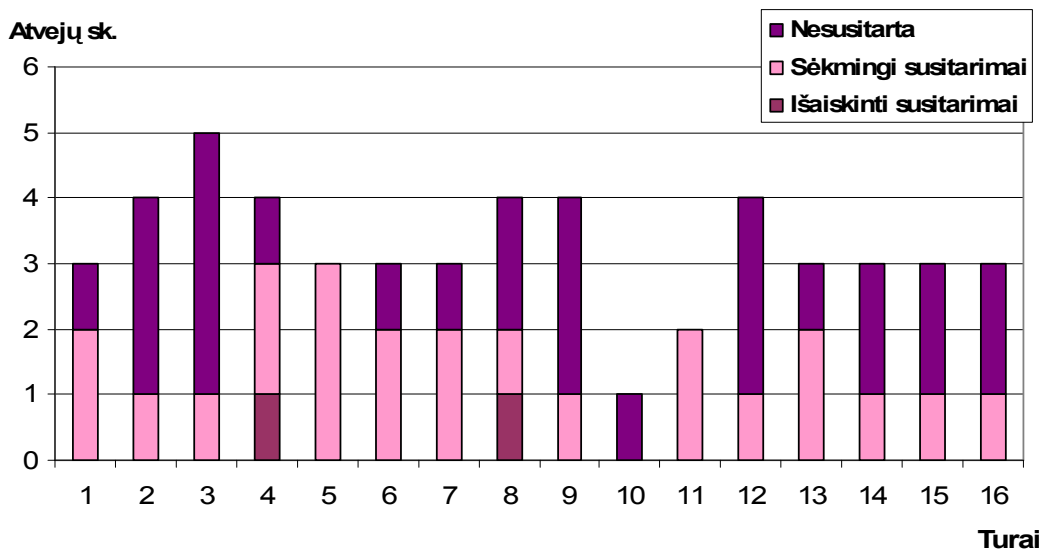
Po 12 turo vėl paskelbta statistika apie nesąžiningai besielgiančius eksperimento dalyvius. Tokia informacija nepaveikė verslininkų elgesio – 13–16 turuose pajamas slepiančių verslininkų skaičius išliko stabilus – po 3 verslininkus kiekviename ture, 12 atvejų arba beveik 43 proc. Be to, du iš jų visuose likusiuose turuose deklaravo tik dalį pajamų. Iš 12 atvejų 5 kartus mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai susitarė. Nesąžiningų auditorių, atsitiktinai rekontroliuojant jų darbą, nebuvo nustatyta.

Apibendrinta verslininkų elgesio statistika pateikta 26 paveiksle.



26 pav. Verslininkų pasirinkimo pasiskirstymas atskiruose etapuose

Šaltinis: sudaryta autorės.



27 pav. Nesąžiningų verslininkų pasirinkimų baigtis

Šaltinis: sudaryta autorės.

Įvertinus visus šešiolika turų, 52 kartus (46,4 proc.) mokesčių mokėtojai slėpė pajamas. Šis nesąžiningo elgesio lygis yra artimas auditorių elgseną apibūdinančiam analogiškam rodikliui (47 proc.).

Keletas papildomų pastebėjimų dėl verslininkų elgesio:

- vienas verslininkas 15 kartų nusprendė slėpti pajamas, dar du nusprendė slėpti pajamas atitinkamai 14 ir 11 kartų. Pastarasis eksperimento dalyvis buvo du kartus nubaustas po susitarimo su auditoriumi. Šiai grupei mokesčių mokėtojų 46 proc. nesąžiningo deklaravimo atvejų pavykdavo susitarti,

- vienas verslininkas visada sąžiningai deklaruodavo pajamas. Dar du asmenys atitinkamai 13 ir 15 kartų deklaravo pajamas sąžiningai. Pirmasis jų bandė kelis kartus slėpti pajamas pirmoje žaidimo pusėje (nė karto nepavyko susitarti), antrasis – vieną kartą pabandė pateikti klaidingą informaciją apie mokesčio bazę prieš paskutiniame ture (susitarti pavyko),

- vienas mokesčių mokėtojas pirmus du etapus buvo linkęs slėpti pajamas, tačiau antroje žaidimo dalyje pakeitė savo elgesį – deklaruodavo tikrąją apyvartą.

Bendras sąveikos rezultatas. Šio eksperimento metu po kiekvieno turo mokesčių auditoriams ir mokesčių mokėtojams atsakymų lapuose buvo nurodomas išlošis po mokesčių audito.

Sąžiningai besielgiantis auditorius ar auditorius, kuriam nepavyko susitarti nė su vienu mokesčių mokėtoju, galėjo uždirbti tik po 32 tūkst. litų (t. y. tik darbo užmokestis). Tiek eksperimento metu uždirbo 3 iš 7 auditorių. Dar vienas auditorius sugebėjo uždirbti 34 tūkst. litų, nes iš penkių bandymų susitarti su mokesčių mokėtojais vieną kartą tai padaryti pavyko.

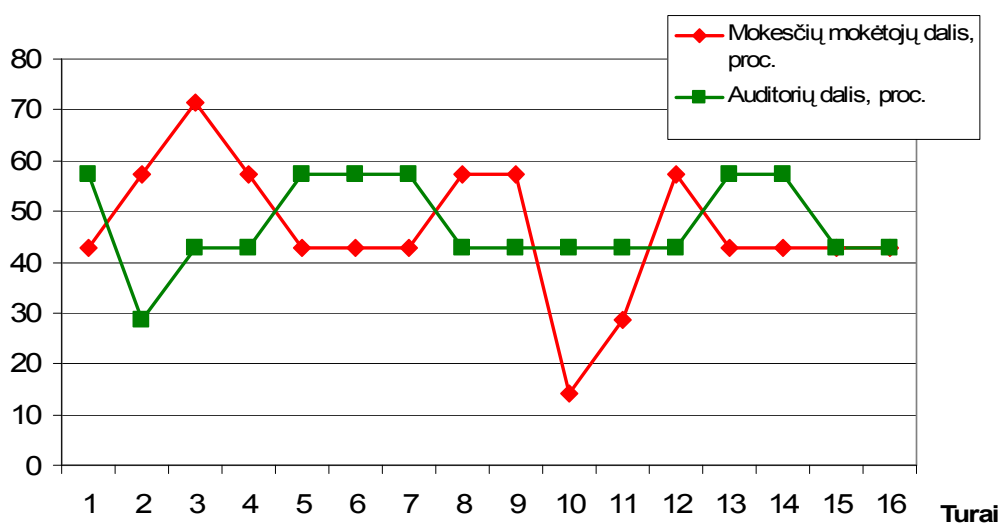
Kiti trys auditoriai stipriai aplenkė sąžininguosius: jiems pavyko susitarti 5, 7 ir 8 kartus, atitinkamai buvo uždirbta 10, 14 ir 16 tūkst. litų daugiau. Pastarasis auditorius tokia neleistina veikla papildomai „užsidirbo“ 50 proc. sąžiningo auditoriaus darbo užmokesčio. Išlošis būtų buvęs dar didesnis, jei vienas susitarimo atvejis nebūtų išaiškintas pakartotinio audito metu.

Visiškai sąžiningo verslininko pajamos, atskaičius mokesčius, pagal eksperimento sąlygas turėjo būti 2 400 tūkst. litų. Toks atvejis eksperimento metu pasitaikė tik vienas. 4 verslininkai uždirbo mažiau nei 2 400 tūkst. litų, nes jie buvo pagauti sukčiaujant, taip pat pasitaikė atveju, kai jiems nepasisėkė susitarti su auditoriais. Mažiausiai (2 276 tūkst. litų) uždirbo mokesčių mokėtojas, kuris buvo pagautas du kartus susitaręs su nesąžiningais mokesčių auditoriais, dar 8 kartus jam nepavyko susitarti su mokesčių auditoriais. Kiti trys verslininkai uždirbo mažiau nei sąžiningas verslininkas, nes nesėkmingų bandymų ir sėkmingų atvejų susitarti santykis buvo jiems nepalankus (atitinkamai 8 sėkmingi atvejai ir 7 nesėkmingi, 3 nesėkmingi ir nei vieno sėkmingas, 4 nesėkmingi ir 3 sėkmingi atvejai).

Du mokesčių mokėtojai sugebėjo gauti geresnį finansinį rezultatą nei sąžiningas verslininkas. Vienas uždirbo tik 13 tūkst. litų daugiau, nes vienintelį kartą pabandęs slėpti dalį pajamų susitarė su mokesčių auditoriumi. Kitas verslininkas, pabandęs 14 kartų susitarti su mokesčių auditoriumi, 10 kartų susitarė ir uždirbo 2 470 tūkst. litų. Palyginti su sąžiningo verslininko atveju, šis išlošis nėra didelis, tačiau jis galėjo būti 112 tūkst. litų didesnis, jei kitus 4 kartus būtų pavykę susitarti su auditoriais. Reikia atkreipti dėmesį, kad

nesąžiningas verslininkas, kuris nesusitaria su mokesčių auditoriumi, praranda daugiau nei vien tik mokesčių sumą (jam skiriama bauda), auditoriaus atveju praradimas tėra vieno mėnesio darbo užmokestis. Todėl mokesčių mokėtojų išlošiai yra santykinai prastesni, palyginti su mokesčių auditorių rezultatais. Tai galėjo būti priežastis, dėl kurios mokesčių mokėtojai ėmė elgtis sąžiningiau eksperimento pabaigoje nei pradžioje.

28 paveiksle pateikta, kaip skirtinguose turuose kinta mokesčių auditorių ir mokesčių mokėtojų polinkis bendradarbiauti



28 pav. Nesąžiningų mokesčių mokėtojų ir auditorių dalis kiekviename ture

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pirmoje eksperimento pusėje mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai „prasilenkdavo“, t. y. iš pradžių mokesčių mokėtojai aktyviau slėpė pajamas, tačiau bendradarbiaujančių auditorių buvo mažiau. Antrame etape auditoriai elgėsi drąsiau nei mokesčių mokėtojai – didesnė iniciatyva nesąžiningai elgtis buvo valstybės atstovų pusėje.

Trečiame etape nesąžiningų auditorių dalis stabilizavosi, o mokesčių mokėtojų smarkiai sumažėjo, nes po dviejų trečio turo etapų paaiškėjo, jog mokesčių auditoriai vėl linkę mažiau bendradarbiauti.

Kadangi ketvirto etapo pradžioje nesąžiningi auditoriai nesulaukė tinkamo atsako iš mokesčių mokėtojų, jų skaičius sumažėjo. Kaip jau minėta, žaidimo pabaigoje nesąžiningų mokesčių mokėtojų ir nesąžiningų auditorių

proporcijos supanašėjo. Tai būtų galima pagrįsti tuo, kad daugkartinio žaidimo metu abi pusės įgijo žinių apie galimybes susitarti.

3.2.2. Eksperimento rezultatų perskaičiavimas

Reikėtų atkreipti dėmesį, kad atliktame eksperimente mokesčių mokėtojai žinojo, kad bus tikrai tikrinami. Tačiau realybėje tiksliai išskirti pažeidėjus gali būti neįmanoma, jų skaičius gali būti itin didelis, o mokesčių auditorių gretos – daug retesnės. Todėl, jei būtų galiojusi sąlyga „mokesčių auditas garantuotas tik su tam tikra tikimybe <100 proc.“, gali būti, kad mokesčių mokėtojai būtų labiau rizikavę. Remiantis atlikto eksperimento rezultatais, galima bent iš dalies įvertinti, kokia būtų buvusi situacija, jei dalis mokesčių mokėtojų būtų buvę nepatikrinti. Žinoma, tai tik sąlyginis situacijos įvertinimas. Jei verslininkai tai būtų žinoję iš anksto, tikėtina, kad būtų elgęsi dar drąsiau, o sąžiningi mokesčių mokėtojai taip pat būtų galėję pabandyti slėpti pajamas.

Siekiant atlikti bent dalinį situacijos, kai auditas nėra garantuotas 100 proc., įvertinimą, mokesčių mokėtojų pasirinkimai pirmame ir antrame etapuose buvo sunumeruoti nuo 1 iki 56 (7 verslininkai turėjo priimti sprendimus 8-iose turuose) iš eilės, t. y. įmonės A pasirinkimui pirmame ture suteiktas pirmas numeris, įmonei B tame pačiame ture – 2 ir t. t. Pasinaudojant *MS Excel* buvo sukurtos trys atsitiktinių skaičių sekos, kurios panaudotos atlikti atsitiktinę atranką:

- iš 28-ių narių, tai reiškia, kad būtų tikrinama tik pusė pirmojo ir antrojo etapo atvejų,
- iš 14-os narių, tokiu atveju tik ketvirtadalis atvejų būtų buvę tikrinami,
- iš 7-ių narių, t. y. tik aštuntadalis atvejų būtų tikrinami.

Tas pats padaryta ir su trečiojo bei ketvirtojo etapo stebėjimais – pagal atsitiktinai sukurtas skaičių sekas atsitiktinai atrinkti 28-i, 14-a ir 7-i stebėjimai. Taip pat reikėjo perskaičiuoti išlošius, nes dabar sukčiaujantis

netikrinamas mokesčių mokėtojas neturi siūlyti kyšio mokesčių auditoriui, todėl jo išlošis ne 163 tūkst. Lt kaip anksčiau, o 165 tūkst. Lt.

Darant prielaidą, kad kaip ir anksčiau užfiksuotuose atvejuose mokesčių auditorių ir mokesčių mokėtojų sprendimai išliktų tokie pat, rezultatai yra daug naudingesni mokesčių mokėtojams:

a) atsitiktinai pasirinkus 28 tikrintinus atvejus iš pirmų dviejų etapų, iš 15 sukčiaujančių mokesčių mokėtojų tik 6 būtų nubausti (vienas jų nubaustas tik todėl, kad buvo atlikta auditoriaus darbo peržiūra). Nė vienas sukčiaujantis mokesčių mokėtojas neuždirbtų mažiau nei sąžiningas mokesčių mokėtojas, 4 iš 7 mokesčių mokėtojų uždirbtų daugiau. Valstybės pajamų tarnyba iš mokesčių mokėtojų užuot gavusi $7 \cdot 8 \cdot 50 = 2800$ tūkst. litų mokestinių pajamų, surinktų 2563 tūkst. litų (8,5 proc. mažiau).

Pasirinkus kitus 28 atvejus iš trečiojo ir ketvirtojo turų, iš trylikos sukčiaujančių mokesčių mokėtojų 8 būtų nubausti. Iš septynių mokesčių mokėtojų vienas uždirbtų mažiau nei sąžiningas mokesčių mokėtojas, vienas uždirbtų tiek, kiek uždirbtų sąžiningas mokesčių mokėtojas, kiti penki – daugiau. Valstybinė pajamų tarnyba vietoje 2800 tūkst. Lt surinktų 2705 tūkst. Lt (3,4 proc. mažiau).

Apibendrinant visus perskaičiuotus žaidimo rezultatus, nustatyta:

- sumažinus kontrolės atvejų skaičių, 48 proc. sukčiavimo atvejų būtų išaiškinti (palyginimui – pagal pirminius eksperimento duomenis ši dalis siekė 55,8 proc.),

- valstybinė pajamų tarnyba būtų surinkusi beveik 6 proc. mažiau nei idealiu atveju, kai visi mokesčių mokėtojai elgiasi sąžiningai,

b) atsitiktinai pasirinkus 14-a tikrintinų atvejų iš pirmų dviejų etapų, iš devynių sukčiaujančių mokesčių mokėtojų 6 būtų nubausti (vienas iš jų, todėl, kad buvo atlikta mokesčių auditoriaus darbo patikra). Vienas mokesčių mokėtojas uždirbtų mažiau nei sąžiningas mokesčių mokėtojas, trys uždirbtų daugiau ir jų pajamos būtų šiek tiek didesnės nei tuo atveju, kai kontrolei atsitiktinai buvo parinkti 28 atvejai. Valstybės pajamų tarnyba iš

mokesčių mokėtojų vietoje $7 \cdot 8 \cdot 50 = 2800$ tūkst. litų mokesčių pajamų surinktų 2551 tūkst. litų (~9 proc. mažiau).

Pasirinkus kitus 14-a atvejų iš trečiojo ir ketvirtojo turų, iš 4 sukčiaujančių mokesčių mokėtojų nubausti būtų du. Tik vieno mokesčių mokėtojo išlošis prilygtų sąžiningo verslininko rezultatams, visi kiti uždirbtų daugiau. Valstybinė pajamų tarnyba surinktų 10 proc. mažiau pajamų nei idealiu atveju, kai visi mokesčių mokėtojai būtų sąžiningi.

Apibendrinant visų keturių etapų rezultatus:

- sumažinus kontrolės atvejų skaičių iki 28, tik apie 15 proc. sukčiavimo atvejų būtų išaiškinti ir verslininkai nubausti,
- valstybės pajamų tarnyba surinktų 9,5 proc. mažiau pajamų.

c) iš pirmų dviejų etapų atsitiktinai pasirinkus 7 tikrintinus atvejus, iš 4 sukčiaujančių verslininkų 3 būtų buvę nubausti. Du mokesčių mokėtojai uždirbtų tiek, kiek uždirbtų sąžiningas mokesčių mokėtojas, kiti penki – daugiau. Valstybės pajamų tarnyba iš mokesčių mokėtojų surinktų 2457 tūkst. litų. (12,3 proc. mažiau nei situacijoje be mokesčių vengimo). Taigi, mažinant kontroliuojamų mokesčių mokėtojų skaičių, valstybė mokesčių pajamų atžvilgiu vis labiau pralošia.

Pasirinkus kitus 7 atvejus iš trečiojo ir ketvirtojo turų, iš trijų sukčiaujančių verslininkų du būtų nubausti. Vieno verslininko išlošis prilygtų sąžiningo elgesio rezultatui, kiti mokesčių mokėtojai uždirbtų daugiau. Valstybinė pajamų tarnyba būtų surinkusi apie 10 proc. mažiau pajamų nei idealiomis sąlygomis.

Apibendrinant visų keturių etapų rezultatus:

- sumažinus kontrolės atvejų skaičių iki 14, tik 9,6 proc. sukčiavimo atvejų būtų išaiškinti ir verslininkai nubausti,
- valstybės pajamų tarnyba surinktų 11,2 proc. mažiau pajamų.

Viena iš svarbiausių išvadų yra tai, kad, mažinant kontrolės apimtį ir egzistuojant korupcijai tarp mokesčių auditorių, tikimybė nubausti

sukčiaujančius mokesčių mokėtojus labai sumažėja. Dėl šios priežasties valstybė gali netekti žymios dalies mokesčių pajamų.

Be to, tikėtina, jog mokesčių mokėtojai žinodami, kad ne visi bus kontroliuojami, galėtų būti linkę dar labiau sukčiauti (tai savo ruožtu galėtų padidinti tikimybę būti pagautam, tačiau klausimas – kiek padidėtų toji tikimybė). Tokiu atveju, kai sukčiaujantis verslininkas nepagaunamas, jo išlošis yra didesnis nei tada, kai jį tikrina korumpuotas auditorius (dar stipresnė paskata sukčiauti). Pasikeitęs mokesčių mokėtojų elgesys galėtų lemti ir mokesčių auditorių elgesį – norinčių priimti kyšį dalis gali padidėti (kadangi didėja nesąžiningų verslininkų dalis, kurie kyšį sutiktų duoti).

Apibendrinant 3.2.1 ir 3.2.2 poskyriuose pateiktus rezultatus, galima išskirti šiuos svarbiausius:

- 47,3 proc. atvejų auditoriai buvo linkę susitarti su mokesčių mokėtojais. Trys iš aštuonių auditorių buvo linkę visada arba beveik visada tartis su mokesčių mokėtojais,
- auditoriai I ir III eksperimento dalyje elgėsi atsargiau nei II ir IV eksperimento dalyse. Tokias tendencijas galėjo lemti pateikta informacija apie nesąžiningų kolegų ir verslininkų skaičių, taip pat pranešimas apie galimą darbo užmokesčio sumažinimą ir darbuotojų atleidimus,
- 46,4 proc. atvejų mokesčių mokėtojai buvo linkę slėpti dalį apyvartos. Trys iš jų beveik visais etapais deklaravo mažiau pajamų nei privalėjo. Verslininkų nesąžiningo elgesio dažnis šiek tiek mažesnis nei auditorių, toks rezultatas galėjo būti gautas todėl, kad auditorių nesąžiningo elgesio išaiškinimo tikimybė buvo tik apie 10 proc., o mokesčių mokėtojų – 50 proc., be to, auditorių nuostoliai vertine išraiška yra mažesni už mokesčių mokėtojų, jei yra nustatomas nesąžiningo elgesio atvejis,
- nesąžiningo verslininkų elgesio atvejų II–III eksperimento dalyse sumažėjo palyginti su I-ojo eksperimento dalies rezultatais. Galimos priežastys – per mažai mokesčių auditorių pirmoje žaidimo dalyje sutiko bendradarbiauti. Be to, gali būti, kad galimai blogėjančios ekonominės sąlygos

ir būsimas mokesčių padidėjimas taip pat turėjo efektą, tačiau priešingą nei paprastai manoma,

- 22,3 proc. visų atvejų baigėsi mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditoriaus susitarimu. 48,1 proc. atvejų, kai mokesčių mokėtojas slėpė pajamas, baigėsi mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių susitarimu, 47,2 proc., kai mokesčių auditorius buvo linkęs priimti kyšį, baigėsi mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių susitarimu,

- neatsižvelgiant į auditorių darbo pakartotinio patikrinimo rezultatus, beveik 52 proc. mokesčių mokėtojų nesąžiningo elgesio atvejų buvo išaiškinti. Pakartotinai peržiūrėjus mokesčių auditorių darbą, ši dalis išaugo iki 55,8 proc.,

- iš 11 atvejų, kai atsitiktinai buvo patikrintas auditorių darbas, dviem atvejais buvo nustatyti neleistini susitarimai,

- vienas auditorius ir vienas mokesčių mokėtojas visą žaidimą elgėsi sąžiningai,

- atlikus rezultatų perskaičiavimą – atsitiktinai pasirinkus tikrintinus verslininkus ir darant prielaidą, kad dalyvių, atlikusių verslininkų rolę, elgesys nebūtų pasikeitęs, jei jie žinotų, kad ne visais atvejais bus tikrinami – valstybės nuostoliai dėl nesąžiningų mokesčių mokėtojų, taip pat jiems padedančių nesąžiningų mokesčių auditorių yra daug didesni. Mažinant tikrinamų mokesčių mokėtojų skaičių, atitinkamai būtų išaiškinta daug mažiau mokesčių slėpimo atvejų – ši dalis sumažėtų nuo 55,8 proc. iki 6 proc.

Lyginat Lietuvoje atlikto eksperimento rezultatus su eksperimento rezultatais Ukrainoje, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad eksperimentai nebuvo identiški:

- a) skiriasi eksperimente nurodytos sumos ir jų valiuta,
- b) Ukrainoje atliktas eksperimentas buvo trumpesnis, jame nebuvo pranešimo apie blogėjančią ekonominę situaciją,
- c) pasirinkta slepiama pajamų dalis Lietuvos atveju buvo mažesnė,

d) eksperimentai atlikti skirtingais laikotarpiais, valstybių ekonominė situacija taip pat nebuvo identiška.

Dėl išvardytų priežasčių, taip pat dėl socialinių-kultūrinių skirtumų eksperimentų rezultatai nėra visiškai identiški (žr. 12 lentelę): 1–3 rodiklių Ukrainos atveju rezultatai yra keliais procentiniais punktais didesni.

12 lentelė. Eksperimentų Lietuvoje ir Ukrainoje rezultatų palyginimas

Eil. Nr.	Eksperimento rezultatai	Lietuvos atvejis ²⁴	Ukrainos atvejis
1	Nesąžiningo mokesčių auditorių elgesio atvejų dalis, proc.	47	52
2	Nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio atvejų dalis, proc.	46	48
3	Mokesčių auditorių ir mokesčių mokėtojų sėkmingų susitarimų dalis (bazė – atvejų skaičius, kai mokesčių mokėtojas slėpė mokesčius), proc.	48	53
4	Išaiškintų bendradarbiavimo susitarimų skaičius	2	2

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Bilotkach (2006).

Abiejose šalyse nesąžiningų auditorių skaičius turėjo tendenciją dalį žaidimo didėti, taip pat pastebėtas mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių sprendimų neatitikimas laike, t. y. atskirais atvejais mokesčių auditorių, kurie sutiktų bendradarbiauti, skaičius padidėdavo/sumažėdavo atitinkamai vienu etapu anksčiau nei reaguodavo mokesčių mokėtojai.

Paskelbus nesąžiningų mokesčių auditorių skaičių atitinkamais etapais, tiek Lietuvos, tiek Ukrainos mokesčių auditorių atveju, jų skaičiaus išaugo ir liko padidėjęs keletą turų, o mokesčių mokėtojų reakcija buvo priešinga.

²⁴ Rezultatai suapvalinti iki sveiko skaičiaus.

3.2.3. Galimi eksperimento patobulinimai

Siekiant, kad modeliuojama situacija būtų kuo tikroviškesnė, eksperimentas gali būti pakartotas pakeitus sąlygas, susijusias su:

1) *slepiama pajamų dalimi*. Eksperimento metu verslininkams gali būti suteikta teisė individualiai pasirinkti, kurią dalį pajamų jie deklaruotų, t. y. nurodytą procentinę pajamų dalį. Tokia galimybė leistų įvertinti, kaip eksperimento dalyviai yra linkę rizikuoti, nors apsunkintų išlošių apskaičiavimą. Dalyvaujančių verslininkų įmonių pajamos, neatskaidius mokesčių, galėtų būti fiksuotos, tai palengvintų rezultatų analizę, tačiau tokiu atveju mokesčių mokėtojų atranka kontrolei turėtų būti atsitiktinė. Jei įmonių pajamos būtų parenkamos atsitiktinai (būtų kintamos), eksperimentas galėtų apimti įvairių endogeninių atrankos auditui taisyklių tikrinimą.

2) *kyšio siūlymu*. Verslininkas, kuris nurodytų, jog deklaruoja ne visas, o tik dalį pajamų, taip pat turėtų nurodyti, ar būtų linkęs siūlyti kyšį, kadangi dar viena eksperimentą papildanti sąlyga galėtų būti didesnės baudos skyrimas, jei išaiškinamas mokesčių mokėtojo ir mokesčių auditoriaus susitarimas. Verslininkas taip pat galėtų nurodyti, kokio dydžio kyšį jis siūlytų. Tai išlošio skaičiavimus taip pat apsunkintų, tačiau geriau atspindėtų realią situaciją. Kita vertus, jei kyšio suma gali būti kintanti, o kyšį imti linkęs auditorius manytų, kad suma yra per maža, pastarasis gali atsisakyti bendradarbiauti, nes neturėtų galimybės „paprašyti“ daugiau, nors realiai tokia situacija galima.

3) *audito tikimybe*. Eksperimento metu verslininkų rolę atliekantys dalyviai turėtų žinoti, kad ne visi yra tikrinami, tačiau jiems neturėtų būti paaiškinama, kaip mokesčių mokėtojai yra pasirenkami mokesčių auditui. Ši sąlyga labiau atitiktų tikrovę, kadangi tik labai nedidelė dalis mokesčių mokėtojų yra kontroliuojami. Žinoma, galima patikrinti tik tuos mokesčių mokėtojus, kurių finansiniai rodikliai (deklaruotos pajamos) prasti, tačiau realybėje ne visi tokie mokesčių mokėtojai tikrinami, nes mokesčių administracijų žmoniškieji ištekliai visada riboti.

Sunkinant eksperimento sąlygas (tuo pat metu jas artinant prie realių situacijų), galima dažniau tikrinti mokesčių mokėtojus, kurių finansiniai rodikliai (dėl mokesčių vengimo) yra prastesni (endogeninės atrankos auditui taisyklės). Tokio pobūdžio modifikacija leistų įvertinti, ar mokesčių mokėtojas linkęs keisti elgesį po nuobodos – ar tampa sąžiningas, ar pasireiškia „bombos kraterio efektas“ (mokesčių mokėtojas netiki, kad artimiausiu metu vėl bus audituojamas ir toliau elgiasi nesąžiningai),

4) *kitokių dalyvių skaičiaus pasiskirstymu pagal roles*. Mokesčių mokėtojų rolę atliekančių asmenų turėtų būti daugiau nei mokesčių auditorių, tokiu atveju nesudėtinga būtų įgyvendinti realią situaciją atitinkančią sąlygą – tikrinami tik kai kurie mokesčių mokėtojai, be to, stebėjimų skaičius būtų didesnis, o tai leistų atlikti gilesnę rezultatų analizę,

5) *galimybė verslininkui „susipažinti“ su auditoriumi*. Po kiekvieno turo mokesčių mokėtojas aiškiai žinotų, ar jis buvo tikrintas, ir, jei buvo tikrintas, ar jį tikrinęs auditorius būtų paėmęs kyšį, kadangi pastarasis dar iki realaus darbo pradžios gali „užsiminti“ apie tokią galimybę. Net ir visiškai sąžiningas mokesčių mokėtojas matydamas, kad nemažai auditorių linę priimti kyšį, gali vėlesniuose žaidimo turuose pakeisti savo elgesį,

6) *galimybė mokesčių auditoriui „susipažinti“ su mokesčių mokėtoju*. Mokesčių auditorius po kiekvieno turo sužinotų, ar jo tikrintas mokesčių mokėtojas buvo sąžiningas, ar jis buvo linkęs siūlyti kyšį. Auditorius, turėdamas tokią informaciją, gali taip pat pakeisti savo elgesį, t. y. matydamas, kad daug verslininkų elgiasi nesąžiningai, gali pradėti bendradarbiauti,

7) *auditorių darbo patikra*. Dalies mokesčių auditorių darbas būtų rekontroliuojamas atsitiktinai, o dalies – nustatytas, kad nemažai jų atliktų auditų yra nerezultatyvūs,

8) *bausmė susikompromitavusiems auditoriams*. Auditoriai, kurie bendradarbiautų su mokesčių mokėtojais ir šis faktas būtų nustatytas, turėtų palikti eksperimentą, o jų vietoje turėtų būti paskirti nauji dalyviai,

9) *bausme susikompromitavusiems verslininkams*. Tokie verslininkai (pagauti siūlę kyšį ir susitarę su auditoriumi) turėtų sumokėti ne tik nuslėptą mokesčių sumą, baudą, bet ir papildomai skirtą baudą už kyšio siūlymą,

10) *eksperimento apimtimi*. Naudinga būtų padidinti verslininkų ir auditorių skaičių, taip pat padidinti turų skaičių, nes didesnis stebėjimų skaičius padėtų geriau nustatyti tikrąsias tendencijas,

11) *eksperimento organizavimu*. Eksperimentas galėtų būti atliekamas kompiuteriu. Tai padėtų itin greitai užfiksuoti mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių sąveiką, apskaičiuoti išlošius.

Pateikti siūlymai nebūtinai turėtų būti įgyvendinti vieno eksperimento metu, t. y. bet kurios iš anksčiau išvardytų aplinkybių (išskyrus 11) pakeitimas, tikėtina, leistų gauti tiksliau realią situaciją atspindinčius rezultatus.

3.3. Rekomendacijos dėl mokesčių administravimo

Antroje darbo dalyje atlikta kai kurių mokesčių administravimo aspektų Lietuvoje ir Airijoje analizė, taip pat trečioje dalyje aptarti optimizavimo pagal teorinius modelius ir eksperimento rezultatai yra pagrindas toliau pateikiamiems pasiūlymams dėl mokesčių administravimo priemonių (tačiau ne dėl mokesčių tarifų ar bazės). Dalis jų yra susiję su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo pakeitimu, t. y. priėmus atitinkamas nuostatas, jos būtų įgyvendintos praktiškai.

Pirmiausia Lietuvos mokesčių administravimo sistema toliau turėtų būti orientuojama į techninių ir teisinių mechanizmų diegimą, kurie užtikrintų mokesčių mokėtojų savikontrolę, t. y. sukurti tokias taisykles, pagal kurias mokesčių mokėtojas pats būtų suinteresuotas savarankiškai atlikti apskaičiuotų, deklaruotų ir sumokėtų mokesčių kontrolę (tarkime, papildyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnį). Pavyzdžiui, naudinga perimti Airijoje taikomą praktiką, kai mokesčių

mokėtojui suteikiama teisė per tam tikrą laiką nuo įspėjimo apie mokesčių auditą prisipažinti apie padarytus pažeidimus. Jei mokesčių mokėtojas prisipažintų ir jo pateikti įrodymai nekeltų įtarimų, taip pat būtų sumokėta trūkstama mokesčių suma, tokiam mokesčių mokėtojui būtų skiriama mažesnė bauda, palyginti su tuo atveju, kai mokesčių mokėtojui skiriama bauda po atlikto mokestinio patikrinimo. Toks mechanizmas perkeltų mokesčių audito funkciją pačiam mokesčių mokėtojui, leistų taupyti mokesčių administratoriaus išteklius.

Aukščiau pateiktas pasiūlymas taip pat reikalautų baudų skyrimo ir delspinigių skyrimo tvarkos peržiūrėjimo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnis), ypač atsižvelgiant į atliktų optimalios vengiamų mokesčių dalies skaičiavimų rezultatus, kurie parodė, jog didesnė galima bauda skatina mokesčių mokėtoją elgtis sąžiningiau. Pertvarkant baudų sistemą, jų tarifai neturėtų būti nei itin žemi (mokesčių mokėtojai vertintų kaip menką bausmę), nei itin dideli (mokesčių mokėtojai vertintų kaip neteisingą bausmę). Siūlytina maksimali baudos norma galėtų būti 100 proc., o žemiausia – 10 proc. (kaip ir pagal dabar galiojančias taisykles). Tarpinės baudos normos reikšmės turėtų būti skiriamos atsižvelgiant į situaciją, o pačios situacijos turėtų būti kuo tiksliau apibrėžtos teisės aktuose.

Kitas aspektas – galimybė mokesčių mokėtojui prašyti jį atleisti nuo paskirtos baudos ir/ar delspinigių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 100 ir 141 straipsniai). Jei minėti bausmės elementai išnyksta arba tampa labai nežymūs, mokesčių mokėtojų elgsenai tai gali neturėti jokios įtakos. Todėl baudos sumažinimas galėtų būti taikomas tik esant specifinėms aplinkybėms (pvz., mokesčių mokėtojas sumokėjęs baudą būtų priverstas bankrutuoti), tačiau delspinigių mažinti nederėtų, nes mokesčių mokėtojas tam tikrą laiką buvo skolingas valstybei. Geriau tokiu atveju leisti mokesčių mokėtojui sumokėti privalomą sumą dalimis vėliau.

Reiktų atkreipti dėmesį ir į kontrolės procedūrų įvairovę – svarstytinas mokestinio tyrimo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo VII skyrius) kaip mokesčių mokėtojų kontrolės

formos atsisakymas, pirmiausiai, todėl, kad tokia kontrolės procedūra yra artima mokestiniam patikrinimui, tačiau sankcijos – ne. Egzistuoja tikimybė, kad skirtingiems mokesčių mokėtojams dėl to paties pažeidimo bus atliekamos skirtingos kontrolės procedūros (mokestinis tyrimas arba mokestinis patikrinimas) ir pritaikytos skirtingos sankcijos (mokesčių mokėtojas po mokestinio tyrimo baudos neturės sumokėti, kai tuo tarpu mokesčių mokėtojas po mokestinio patikrinimo tai padaryti privalės). Be to, gali būti pakankamai neužtikrinama mokesčių mokėtojų kontrolė po mokestinio tyrimo, pvz., nustatius, kad mokesčių mokėtojas nedeklaravo visos mokesčio sumos, jis įpareigojamas tai padaryti. Tačiau, pasibaigus mokestiniam tyrimui, mokesčių mokėtojas gali dar kartą pateikti deklaraciją, kurioje įrašyti duomenys vėl bus neteisingi. Mokestinio patikrinimo atveju tokių galimybių nėra.

Darbo autorės nuomone, Lietuvoje susirūpinimą turėtų kelti teisingumo, susijusio su mokesčiais, suvokimo aspektai. Pvz., galimai paplitusi nuomonė, kad asmenys, slepiantys mokesčius, dažniausiai neišaiškinami arba jie išsisuka ir pan. Kitas pavyzdys – gyventojų nuomonė, kad, perkant kontrabandines cigaretes, išreiškiamas nepritarimas valdžios vykdomai mokesčių politikai (Sprinter tyrimai, 2010). Teisingumo jausmą sustiprinti padėtų, o kartu tai būtų dar vienas savireguliaciją užtikrinantis mechanizmas, mokesčių nesumokėjusių asmenų viešas skelbimas po mokestinio patikrinimo (pavyzdžiui, papildyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnį). Tai būtų itin nepatrauklu gyventojams, kurie siektų užimti postus valstybės valdymo aparate, taip pat įmonėms, kurių savininkai suinteresuoti veiklos tęstinumu ir gera reputacija. Viešinimo galėtų išvengti tik tie asmenys, kurie iš anksto prisipažintų apie padarytus pažeidimus ir sumokėtų nusiėmus mokesčius.

Kita teisingumo suvokimą stiprinanti priemonė – mokesčių administratoriui įstatymais įtvirtinta prievolė atlikti aukštas pareigas valstybės valdymo aparate užimančių asmenų (ir jų šeimos narių) maksimalaus laikotarpio mokestinius patikrinimus (einamieji + prieš tai ėję penkeri metai). Šiuo metu tokie asmenys (ir jų šeimos nariai) įpareigoti teikti pajamų ir turto

deklaracijas, tačiau gali kilti klausimas, ar užtikrinama nuolatinė jų kontrolė. Pozicijų, kurias užėmę asmenys būtų tikrinami, sąrašas apimtų tik svarbiausias institucijas, tiksliau – institucijų vadovus ir sprendimo teisę turinčius narius. Tokia kontrolė galėtų būti taikoma ir mokesčių mokėtojų auditus atliekantiems ar kitoki kontaktą su mokesčių mokėtojais turintiems mokesčių administratorių darbuotojams. Minėtam tikslui pasiekti reikėtų atitinkamai papildyti Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymą ir/arba Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą.

Prievolės atlikti minėtus auditus įgyvendinimas leistų ne tik eiliniams piliečiams susiformuoti nuomonę apie šaliai dirbančius svarbiausius asmenis, bet ir galimai užkirstų kelią į svarbius postus nesąžiningiems asmenims, priverstų mokesčių administratorių ypač tiksliai ir kokybiškai atlikti tokių asmenų kontrolę.

Kadangi atliktų skaičiavimų rezultatai parodė, jog, esant galimybei nesąžiningam mokesčių mokėtojui susitarti su mokesčių auditoriumi, valstybės praradimai yra didesni, būtina kuo labiau sumažinti tokių susitarimų galimybę. Tai užtikrinti galėtų eksperimente taikyta priemonė – mokesčių auditorių darbo rekontrolė, tačiau ji turėtų būti atlikta tikslingai, pvz., daugiausiai dėmesio atkreipiant į darbuotojus, kurių darbo rezultatai nėra itin geri.

Taip pat svarstyтина galimybė didinti tokių darbuotojų darbo užmokestį, nes per mažas atlygis yra paskata nesąžiningai elgtis.

Prasti mokesčių mokėtojų kontrolės rezultatai gali būti sąlygoti ne tik galimo mokesčių mokėtojų ir mokesčių auditorių susitarimo, bet ir menkos darbuotojų kvalifikacijos (ypač jei darbo užmokestis nėra didelis). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme turėtų būti užtikrinama prievolė mokesčių auditoriams kelti kvalifikaciją, laikyti kvalifikacinius egzaminus. Taip pat turėtų būti nurodyta, kad, be tinkamos darbo patirties (pvz., trejų metų), mokesčių auditorius vienas negalėtų atlikti mokestinių patikrinimų, t. y. turėtų kontroliuoti mokesčių mokėtoją kartu su labiau patyrusiu kolega. Ši prievolė sumažintų ir korupcijos tikimybę, kadangi kuo daugiau šalių dalyvauja kontrolėje, tuo sunkiau susitarti.

Atsižvelgiant į mažėjantį darbuotojų skaičių, neigiamas demografines tendencijas šalyje, iškeltus uždavinius, turėtų būti stiprinamos Lietuvos mokesčių administratorių pajėgos, ypač kontrolės srityje, kadangi ateityje mokesčių pajamų surinkimas bus ne mažiau aktualus.

IŠVADOS

1. Terminus, kuriais įvardijamas mokesčių mokėtojų elgesys siekiant sumažinti mokėtinus mokesčius ar iš jų pasipelnyti, galima suskirstyti pagal tris kriterijus: ar legali mokesčių mokėtojo veikla, ar mokesčių mokėtojas siekia vykdyti realią ekonominę veiklą ir ar sukuriamos specialios veiklos organizavimo schemos, kurios padėtų sumažinti mokėtinus mokesčius. Atsižvelgiant į nurodytus kriterijus, atvejus, kai mokesčių mokėtojas tik slepia pajamas, rekomenduojama priskirti mokesčių vengimo/mokesčių slėpimo kategorijai.

2. Dėl nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio prarandamos mokesčių pajamos yra viena iš šešėlinės ekonomikos pasekmių. Pastarosios mastas vertinamas įvairaus pobūdžio tyrimais. Paprastai apsiribojama tik nurodant šešėlinės ekonomikos apimčių santykį su BVP, o kai kuriais atvejais – pateikiant tik konkrečioje srityje dėl mokesčių vengimo, sukčiavimo prarandamas pajamas. Tai nesuteikia galimybės įvertinti, kiek iš viso potencialių mokesčių pajamų yra netenkama.

3. Mokesčių mokėtojo elgesį galima modeliuoti pasitelkiant mikroekonominės analizės ir eksperimentinės ekonomikos metodus. Mokesčių mokėtojo elgesio modeliavimo esmė – mokesčių mokėtojas, atsižvelgdamas į turimą objektyvią informaciją (pvz., mokesčių tarifą, baudos normą) ir subjektyvius veiksnius (pvz., suvokiamą audito tikimybę, moralines nuostatas), sprendžia, kiek pajamų atskleisti mokesčius renkančiai institucijai. Mikroekonominiai modeliai teikia naudingą informaciją apie mokesčių mokėtojų elgesį, tačiau negali paaiškinti visų realiame gyvenime pasitaikančių situacijų. Laboratorijose atliekamų eksperimentų metu yra stengiamasi kuo labiau atspindėti realias situacijas, su kuriomis susiduria mokesčių mokėtojai.

Modeliavimo rezultatų analizė gali padėti suprasti, kaip mokesčių mokėtojai priima sprendimus, kaip mokesčių mokėtojų elgesys gali keistis kintant aplinkybėms.

4. Mokesčių mokėtojo sprendimą (mokėti mokesčius sąžiningai ar jų vengti) lemia įvairūs veiksniai, kuriuos galima suskirstyti į tris grupes: išoriniai (objektyvūs) veiksniai (teisės aktais įtvirtintos taisyklės ir mokesčių sistemos parametrai), vidiniai (subjektyvūs) veiksniai, atspindintys mokesčių mokėtojo požiūrį į mokesčių sistemą, vertybes ir pan., ir kiti veiksniai (pavyzdžiui, bendra ekonominė situacija).

5. Siekiant patobulinti dar 1972 m. Allingham ir Sandmo pasiūlytą mikroekonominį mokesčių vengimo modelį, jo pagrindu buvo sudaryti 3 modeliai, kuriuose atitinkamai įtraukti mokesčių mokėtojų reputacijos kaštai, korupcijos faktorius (galimybė susitarti su nesąžiningu mokesčių auditoriumi, fiksuotas ir kintantis kyšis), endogeninė (priklausanti nuo mokesčių mokėtojo sprendimų) mokesčių audito tikimybė.

6. Vienas iš sudarytų modelių (kuris apima reputacijos kaštus) buvo analizuojamas lyginamosios statikos metodu. Tai leido matematiškai pagrįsti prielaidas, kad, esant tikimybei susitarti su mokesčių auditoriais, mokesčių mokėtojai bus labiau linkę vengti mokesčių, priešingai – baudos padidinimas skatina mokesčių mokėtojus elgtis sąžiningiau.

7. Pasinaudojant kitais dviem sudarytais teoriniais modeliais ir Lietuvos mokesčių sistemą apibūdinančiais parametrais (baudų, skiriamų nesumokėjus mokesčių, normomis, agreguotu mokesčių rodikliu), nustatyta, kad mokesčių mokėtojo, neturinčio galimybės susitarti su auditoriumi, optimali slepiama pajamų (mokesčių) dalis yra nuo 32 iki 45 procentų faktinės sumos (priklausomai nuo pasirinktos baudos normos ir naudingumo funkcijos).

8. Darant prielaidą, kad mokesčių mokėtojas ir mokesčių auditorius gali susitarti ir kartu nuslėpti mokesčių vengimo faktą, buvo atliktas optimalios slepiamos pajamų (mokesčių) dalies vertinimas, atsižvelgiant į atlikto eksperimento, kurio metu tirtas dalyvavusių asmenų polinkis imti/duoti kyšį, rezultatus. Esant galimybei susitarti su mokesčių auditoriumi, mokesčių mokėtojai linkę elgtis drąsiau – slepiama pajamų dalis gali siekti nuo 37 iki 78 proc. (priklausomai nuo pasirinktos baudos normos, naudingumo funkcijos,

tikimybės susitarti su mokesčių auditoriumi). Tai reiškia, kad valstybės atstovų nesąžiningas elgesys smarkiai didina valstybės finansinius nuostolius.

9. Atliktas eksperimentas, kurio metu tariaami mokesčių mokėtojai ir mokesčių auditoriai sprendė, kaip reikėtų pasielgti (slėpti pajamas/imti kyšį), padėjo įvertinti dalyvių polinkį elgtis nesąžiningai. Net 47 proc. atvejų tariaami mokesčių auditoriai buvo linkę imti kyšį, 46 proc. atvejų mokesčių mokėtojai buvo linkę siūlyti kyšį. Gauti rezultatai parodo didelį dalyvių polinkį elgtis nesąžiningai, tačiau minėti rodikliai yra žemesni, palyginti su eksperimento Ukrainoje rezultatais. Šį skirtumą galima paaiškinti netapačiomis eksperimento sąlygomis bei kultūriniais ypatumais.

10. Eksperimento duomenų pagrindu buvo atlikti papildomi skaičiavimai, kai tik tam tikra dalis mokesčių mokėtojų tikrinami atsitiktinės atrankos būdu. Sumažinus tikrinamų mokesčių mokėtojų skaičių 8 kartus, buvo išaiškinta tik 9,6 proc. nesąžiningo mokesčių mokėtojo elgesio atvejų. Vadinasi, praktikoje, esant ribotiems mokesčių administratorių ištekliais, itin svarbus mokesčių administratoriaus gebėjimas pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus ir užtikrinti kontrolės procedūrų skaidrumą.

11. Darbe pasinaudojus vieno mokesčių mokėtojo kaip reprezentatyvaus agento elgesio pagal teorinius modelius analizės rezultatais, ir darant prielaidą, kad mokesčių mokėtojai realiose situacijose siekia didžiausios naudos ir atitinkamai organizuoja savo veiklą, buvo atliktas prarandamų mokesčių dalies Lietuvoje įvertinimas dėl nesąžiningos vidutinių ir smulkių ūkio subjektų veiklos. Pagal skirtingas prielaidas 2010 m. smulkus ir vidutinis verslas nesumokėjo nuo 6,3 iki 10,7 mlrd. litų.

12. Pagal darbe pasiūlytą metodiką absoliučių mokesčių netekimų vertinimo rezultatai buvo panaudoti skaičiuojant mokesčių spragą, t. y. santykinę potencialių mokesčių pajamų dalį, kuri prarandama dėl mokesčių vengimo. Šie netekimai sudaro nuo 19,5 iki 29,0 proc. potencialių nacionalinio biudžeto ir valstybinio socialinio draudimo fondo pajamų. Kadangi realybėje dalis mokesčių mokėtojų neturi absoliučių galimybių neapskaityti savo pajamų, o dalis yra linkę sąžiningai elgtis, nepaisydami galimos naudos ar

pasitaikančių progų, be to, vertina savo reputaciją, tikėtina, kad faktiniai mokesčių pajamų netekimai yra artimesni apatiniam įverčio rėžiui.

13. Net ir aukštos mokesčių kultūros šalyse egzistuoja nesažiningų mokesčių mokėtojų. Visiškai tokio reiškinio panaikinti neįmanoma dėl techninių ir finansinių apribojimų. Darbe pateikti vertinimai, kokie yra potencialiai neišvengiami mokesčių praradimai Lietuvoje. Pasinaudojant Švedijos, kaip gerojo pavyzdžio, duomenimis, Lietuvoje potencialiai neišvengiami mokesčių praradimai sudarytų 2–2,4 mlrd. litų per metus.

14. Atsižvelgiant į Lietuvoje netenkamų mokesčių pajamų įverčius, taip pat mokesčių pajamų sumas, kurių dėl techninių ir finansinių apribojimų gali būti neįmanoma surinkti, galima padaryti išvadą, kad šalies valdžios siekis 2011 m. surinkti daugiau mokesčių ir įmokių, kovojant su šešėline ekonomika, yra įmanomas, t. y. tam yra „erdvės“. Tačiau reikia įvertinti tai, kad ekonomikai būdingas refleksyvumas (taikant įvairias priemones kovoje su mokesčių vengimu, mokesčių mokėtojai taip pat keičia elgesį), todėl faktiniai rezultatai (surinkti mokesčiai) gali nukrypti nuo planuotų. Taip pat itin svarbu yra pasirinkti priemones, kurios leistų pasiekti iškeltą tikslą.

15. Įvertinus kai kuriuos Lietuvos ir Airijos mokesčių administravimo sistemų bruožus, teorinių modelių analizės rezultatus, mokesčių mokėtojų elgesį lemiančių veiksnių apibendrinimą, darbe pateiktos rekomendacijos dėl priemonių, kurios galėtų užtikrinti sąžiningesnį mokesčių mokėtojų elgesį. Viena iš tokių priemonių galėtų būti padidinimas baudų, skiriamų už nuslėptus mokesčius, atsisakyta delspinigių mažinimo. Efektyvi priemonė galėtų būti mokesčių mokėtojų, kuriuos tikrinant būtų nustatyta tam tikra nesumokėtų mokesčių suma, viešas skelbimas. Iš viso derėtų atsisakyti mokestinio tyrimo, kadangi tokio pobūdžio kontrolės procedūra sudaro prielaidas skirtingai traktuoti mokesčių mokėtojus, nėra sankcijų už nesažiningą elgesį.

16. Tikėtina, kad norą vengti mokesčių sumažintų, o kartu pasitikėjimą mokesčių sistema ir jos teisingumu padidintų privalomas aukštas pozicijas užimančių valstybės institucijų, įmonių vadovų, sprendimo galia

turinčių asmenų ir jų šeimos narių privaloma turto ir pajamų patikra. Ši taisyklė galėtų būti taikoma ir mokesčių mokėtojų kontrolę atliekančių darbuotojų atžvilgiu.

17. Nesąžiningi mokesčių auditoriai sudaro lengvesnes sąlygas mokesčių mokėtojams slėpti mokesčius, todėl būtina imtis priemonių, kurios užtikrintų, jog nesąžiningų darbuotojų būtų kuo mažiau. Pavyzdžiui, teisės aktuose galėtų būti įtvirtinta nuostata, kad mokesčių mokėtoją tikrinti privalo ne mažiau nei du auditoriai ar kad mokesčių auditorių darbas (atsižvelgiant į rezultatus ir parenkant atsitiktinai) turi būti rekontroliuojamas.

Tolimesnių tyrimų kryptys

Kaip jau minėta, mokesčių mokėtojo elgseną lemia veiksniai, kurie nesusiję su teisės aktų nuostatomis, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojo teisingumo suvokimas.

Atsižvelgus į Lietuvoje atliktus mokesčių kultūros tyrimo rezultatus, ateityje galėtų būti plėtojama kiekybinė atskirų veiksnių analizė, leidžianti įvertinti, kiek dėl konkrečių (svarbiausių) veiksnių yra prarandama mokesčių pajamų. Tokio pobūdžio tyrimai leistų tiksliau parinkti priemones, kurios galėtų turėti įtakos mokesčių mokėtojų elgesiui.

Nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio modeliavimas gali būti plėtojamas ateityje, į mikroekonominis mokesčių vengimo modelius įtraukiant sudėtingesnes endogenines mokesčių audito funkcijas, taip pat jas tikrinant eksperimentų metu. Tokių tyrimų rezultatai būtų svarbūs kuriant atrankos mokesčių auditui scenarijus, kurių įgyvendinimas praktikoje būtų naudingas mažinant mokesčių mokėtojų paskatas elgtis nesąžiningai.

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*, Vol. 1, p. 323-338.
3. Alm, J. (1998). Tax Compliance and Administration. University of Colorado at Boulder, Working Paper 98-12.
4. Alm, J., Cronshaw M., McKee, M. (1993). Tax Compliance with Endogenous Audit Selection Rules. *Kyklos*, 46(1), p. 27-45.
5. Alm, J., Jackson, B., McKee, M. (1992a). Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. *National Tax Journal*, Vol. 45, p. 107-114.
6. Alm, J., Jackson, B., McKee, M. (1992b). Deterrence and Beyond Toward a Kinder Gentler IRS. Why people Pay Taxes. Tax Compliance and Tax Law Enforcement. Ann Arbor: University of Michigan Press, p. 311-329.
7. Alm, J., Jackson, B., McKee, M. (1993). Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance. *Journal of Economic Behaviour and Organizations*, 22(3), p. 285-303.
8. Alm, J., Sanchez, I., De Juan, A. (1995). Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, Vol. 48, p. 3-18.
9. Bayer, R., Sutter, M. (2004). The Excess burden of tax evasion – An experimental detection-concealment contest. Working paper 2004-07, University of Adelaide.
10. Bayer, R., Sutter, M. (2009). The Excess burden of tax evasion – An experimental detection-concealment contest. *European Economic Review*, Vol. 53 (5), p. 527-543.
11. Baldry, J. (1987). Income Tax Evasion and the Tax Schedule: Some Experimental Results, *Public Finance*, 42(3), p. 357-83.
12. Bernasconi, M. (1998). Tax evasion and orders of risk aversion. *Journal of Public Economics*, 67, p. 123-134.
13. Besagirskas, S. (2011). Verslo priežiūra: ar visuomet tikrintojai tikrina pačius rizikingiausiai subjektus ir pavojingiausias veiklas? Prieiga per internetą: <http://www.tm.lt/renginys/64> [žiūrėta 2011-07-15].
14. Bilotkach, V. (2006). A Tax Evasion - Bribery Game: Experimental Evidence from Ukraine. *The European Journal of Comparative Economics*, Vol. 3, p. 31-49.
15. Blackhouse, R., Salanti, A. (1999). The Methodology of Macroeconomics. *Journal of Economic Methodology*. Taylor and Francis Journals, Vol. 6(2), p. 159-69.
16. Blumentahl, M., Slemrod, J. (1992). The compliance costs of the U.S. individual income tax system: a second look after tax reform. *National Tax Journal* 45, p.185-202.
17. Chang, J., Lai, C. (2004). Collaborative Tax Evasion and Social Norms: Why Deterrence Does Not Work. *Oxford Economic Papers*, Vol. 56., No. 2, p. 334-368.

18. Cowell, F. A. (1985). Tax Evasion with Labour Income. *Journal of Public Economics*, 26(1), p. 19-34.
19. Cowell, F.A. (1990). *Cheating the Government. The Economics of Evasion*. The MIT Press, Cambridge, MA.
20. Cremer, H., F. Gahvari (1994). Tax Evasion and Optimal Commodity Taxation. *Journal of Public Economics* 50, p. 261-275.
21. Cummings, R.G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., Torgler, B. (2007). Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence. NCER Working Paper Series, Working Paper No. 12.
22. Cummings, R.G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behaviour & Organization*, Vol. 70 (3), p. 447-457.
23. Davis, D.D., Holt, C.A. (1993). *Experimental economics*. Princeton University Press.
24. Deutsche Bank. (2009). Shadow economy defies crisis – year-end note with a wry pitch. Prieiga per internetą: <http://www.dbresearch.com/> [žiūrėta 2010-09-01].
25. Dikovič, O., Karpuškienė, V. (2005). Mokesčių nemokėjimo problema. *Lietuvos ekonomikos apžvalga*, Nr. 1, p. 87-91.
26. Dreher, A., Schneider, F.G. (2006). *Corruption and the Shadow Economy: An Empirical Analysis*. Center for Research in Economics, Management and Arts. Working Paper No. 2006 – 01.
27. Drucker, J. (2010). ‘Dutch Sandwich’ saves Google billions in taxes. Prieiga per internetą: http://www.msnbc.msn.com/id/39784907/ns/business-us_business/t/dutch-sandwich-saves-google-billions-taxes/ [žiūrėta 2011-02-01].
28. Dubin, J.A., Wilde, L.L. (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal* No. 41, p. 61-74.
29. Epstein, L.G. (1992). Behaviour under risk: recent developments in theory and applications. In: Laffont, J.J. (Ed.), *Advances in Economic Theory: Sixth World Congress of the Econometric Society*, v. II. Cambridge University Press, Cambridge, UK, p. 1–63.
30. Escobari, D. (2004). Corruption and tax evasion: a model of optimal behavior and strategic interaction.
31. Esteller-Moré, A. (1999). Tax Evasion in a semi-decentralized Tax Administration. *Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Estudios Sobre la Economía Española* No. 48.
32. European Commission. (2010). *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/info_docs/taxation/index_en.htm [žiūrėta 2011-05-02].
33. Europos Komisija. (2006). *Risk Management Guide for Tax Administrations*. Prieiga per internetą:

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
34. European Anti-Fraud Office (2010). Annual Report 2010. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/anti_fraud/reports/olaf/2009/en1.pdf [žiūrėta 2011-07-15].
 35. European Anti-Fraud Office (2011). Lietuvoje sulaikyti cigarečių kontrabandininkai, gabenę 70 mln. cigarečių. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/anti_fraud/press_room/pr/2011/05_lt.html [žiūrėta 2011-07-15].
 36. Forsfält, T. (1999). Tax Evasion: A Real Option Approach, Department of Economics, Stockholm University, Sweden, Working Paper No. 99-19.
 37. Fortin, B., Lacroix, G., Villeval, M.C. (2004). Tax Evasion and Social Interactions. Prieiga per internetą: http://www.cirpee.org/fileadmin/documents/Cahiers_2004/CIRPEE04-32.pdf [žiūrėta 2011-07-15].
 38. Franzoni, L. (1999). Tax evasion and tax compliance. Encyclopedia of Law and Economics, Vol. 4, p. 51-94.
 39. Fuest, C., Riedel N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Prieiga per internetą: <http://www.dfid.gov.uk/r4d/SearchResearchDatabase.asp?OutPutId=181295> [žiūrėta 2011-05-02].
 40. Gordon, J.P.F. (1988). Individual morality and reputation costs as deterrents to tax evasion. European Economic Review, 33, p. 797-805.
 41. Graetz, M.J., Reinganum, J.F., Wilde, L.L. (1986). Tax Compliance Game: Towards Interactive Theory of Law Enforcement. Journal of Law, Economics, and Organization, Vol. 2, p. 1-32.
 42. Grasmick, H.G., Scott, W.J. (1982). Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison of Grand and Petty Theft. Journal of Economic Psychology, Vol. 2 (1982), p. 213-230.
 43. IRS (2006). Written testimony of commissioner of internal revenue Mark Everson before the Senate Committee on the Budget on the tax gap and how to solve it.
 44. Yitzhaki, S. (1974). Income tax evasion: A note. Journal of Public Economics, 3, p. 201-202.
 45. Johnson, S., Kaufmann D., Scleifer A. (1997). The Unofficial Economy in Transition. Brookings Papers on Economic Activity, Fall, Washington D.C.
 46. Karni, E., Schmeidler, D. (1990). Utility theory with uncertainty. In: Hildenbrand, W., Sonnenschein, H. Handbook of Mathematical Economics, v. 4., North-Holland, Amsterdam, p. 1763–1831.
 47. Kastlunger, B., Kirchler E., Mittone, L., Pitters J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. Journal of Economic Psychology, Vol. 30 (3), p. 405–418.

48. Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., Wahl, I. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. International Studies Program. Working Paper 07-30. Prieiga per internetą: <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0730.pdf> [žiūrėta 2011-05-02].
49. Kydland, F., Prescott, E. (1982). Time to build and aggregate fluctuations. *Econometrica*, 50, p. 1345-1371.
50. Kydland, F., Prescott, E. (1977). Rules rather than discretion: The inconsistency of optimal plans. *Journal of Political Economy*, 85, p. 473-490.
51. Krumplytė, J. (2011). Šešėlinės ekonomikos masto vertinimas. Daktaro disertacija.
52. Kuncevičius G., Kosmačaitė V. (2007). Mokesčių vengimo reiškinių analizė atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką. *Jurisprudencija*, Nr. 6 (96), p. 78-84.
53. Lackó, M. (1999). Hidden Economy an Unknown Quantity? Comparative Analyses of Hidden Economies in Transition Countries in 1989-95. Working Paper 9905, Department of Economics, University of Linz, Austria.
54. Laisvos rinkos institutas (2011). 27-asis Lietuvos ekonomikos tyrimas. Prieiga per internetą: http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/27_asis_lietuvos_ekonomikos_tyrimas/5980 [žiūrėta 2011-07-07].
55. Laisvosios rinkos institutas (2009). 23 - asis Lietuvos ekonomikos tyrimas (2008/2009) (2). Prieiga per internetą: http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5407 [žiūrėta 2011-05-02].
56. Laisvosios rinkos institutas (2010). Lietuvos ekonomikos tyrimas 2010/2011 (1). Prieiga per internetą: http://www.lrinka.lt/index.php?act=main&item_id=5858 [žiūrėta 2011-05-02].
57. Leventhal, G. S. (1980). What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships. In K. Gergen, M. Greenberg, & R. Willis. *Social Exchange: Advances in theory and research*. New York: Plenum, p. 27-55.
58. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, Nr. 15, p. 9-18
59. Levitt, S. D., Dubner, S.J. (2005). *Freakonomics: A Rogue Economist Explores the Hidden Side of Everything*.
60. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3482.
61. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2009). Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2008 m. sausio-gruodžio mėn.). Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2008_12_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-05-02].

62. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2011). 2010 m. biudžeto pajamų apžvalga. Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2010_FM.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
63. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Centrinės valdžios skola. Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/web/finmin/aktualus_duomenys/cv_skola [žiūrėta 2011-07-15]
64. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2009 m. sausio-kovo mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2009_3_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
65. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2009 m. sausio-birželio mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/fm_nacbiudz_2009_06_lt.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
66. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2009 m. sausio-rugsėjo mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2009_09_men_Lt_2.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
67. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenys (2009 m. sausio-rugsėjo mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/nb_2009_m_surinkimas.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
68. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2010 m. sausio-kovo mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2010_3_men_LT_koreg.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
69. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2010 m. sausio-birželio mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2010_6_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
70. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo duomenys (2010 m. sausio-rugsėjo mėn.). Prieiga per internetą:
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2010_9_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
71. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys (2010 m. sausio-rugsėjo mėn.). Prieiga per internetą:

- http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/2010_12_men_LT.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
72. Lietuvos Respublikos Garantinio fondo įstatymas. Valstybės žinios, 2000, Nr. 82-2478.
 73. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
 74. Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1996, Nr. 50-1197.
 75. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
 76. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
 77. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
 78. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 171-6295.
 79. Mackevičius, J. (2007). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius: TEV.
 80. Marrelli, M. (1984). On Indirect Tax Evasion, Journal of Public Economics, 25, p. 181-196.
 81. Myles, G.D., Naylor, R.A. (1996). A model of tax evasion with group conformity and social customs. European Journal of Political Economy, Vol. 12, Nr. 1, April 1996, p. 49-66.
 82. OECD (2010). Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. Prieiga per internetą <http://www.oecd.org/dataoecd/58/38/46274793.pdf> [žiūrėta 2011-05-02].
 83. Pahl, R. E. (1987). Does Jobless Mean Workless? Unemployment and Informal Work. Annals of the American Academy of Political and Social Science 493, p. 36-46.
 84. Palijanskas, M. (2002). Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/Pranesim/palijanskas.phtml> [žiūrėta 2006-12-07].
 85. Paulauskas A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas, Nr. 15, p. 27-41.
 86. Pitt, M., Slemrod, J. (1989). The Compliance Costs of Itemizing Deductions: Evidence from Individual Tax Returns. American Economic Review, Vol. 79, Nr. 5, p. 1224-1232.
 87. Reinganum, J.F., Wilde L.L. (1985). Income Tax Compliance in a Principle-Agent Framework, Journal of Public Economics 26 (1985), p. 1-18.
 88. Reinganum, J.F., Wilde, L.L. (1983). The economics of income taxation: Compliance in a principal-agent framework. Caltech Social Science Working Paper No. 477.

89. Rutkauskaitė, R. (2010). „Žiaurios akcijos“ liko istorijoje. Prieiga per internetą: <http://archyvas.vz.lt/news.php?id=6578214> [žiūrėta 2011-05-01].
90. Sandford C., Goodwin M., Hardwick, P., M. Butterworth. (1989). Administrative and Compliance Costs of Taxation, Fiscal Publications, Bath, UK.
91. Sandford, C. (1973). The Hidden Costs of Taxation. London: Institute for Fiscal Studies.
92. Sandford, C. (1981). Costs and Benefits of VAT. Heinemann Educational Books, London.
93. Sandford, C. (1995) Tax compliance costs: Measurement and policy. Bath, UK.: Fiscal Publications in association with the Institute for Fiscal Studies.
94. Sandmo, A. (2004). The Theory of tax evasion: A retrospective view. Prieiga per internetą: <http://bora.nhh.no/bitstream/2330/967/1/dp2004-31.pdf> [žiūrėta 2011-05-02].
95. Sandmo, A. (2004). The Theory of Tax Evasion: A Restrospective view. <http://bora.nhh.no/bitstream/2330/967/1/dp2004-31.pdf> [žiūrėta 02.04.2010].
96. Schneider, F.G., Buehn, A. (2009). Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries. Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal, Vol. 1, 2007-9 (Version 2).
97. Schneider, F.G., Enste, D. (2000). Schadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences. International Monetary Fund, Working Paper WP/00/26.
98. Schneider, F.G. (2005). Shadow Economies of Countries all over the World: Estimation Results over the period 1999 to 2003. Prieiga per internetą: <http://www.dur.ac.uk/john.ashworth/EPCS/Papers/Schneider.pdf> [žiūrėta 2011-05-02].
99. Schneider, F.G. (2007). Shadow Economies and Corruption all Over the World: New Estimates for 145 Countries. Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal, 2007 (9).
100. Schneider, F.G. (2010a). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries from 2003 to 2010. Prieiga per internetą: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/ShadEcEurope31_Sept2010_RevisedVersion.pdf [žiūrėta 2011-07-02].
101. Schneider, F.G. (2010b). The Shadow Economy in Europe, 2010. Using Electronic payment systems to combat the Shadow Economy. Prieiga per internetą: http://media.hotnews.ro/media_server1/document-2011-05-8-8602544-0-shadow.pdf [žiūrėta 2011-07-15].
102. Schneider, F.G., (2004) Shadow Economy around the World: What do we really know? Discussion paper. Prieiga per internetą:

- http://www.iaw.edu/RePEc/iaw/pdf/iaw_dp_16.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
103. Schneider, F.G., Buehn A., Montenegro, C.A. (2010). Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. Prieiga per internetą: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/SHADOWECONOMIES_June8_2010_FinalVersion.pdf [žiūrėta 2011-05-02]
 104. Schneider, F.G., Enste, D.H. (2007). The Shadow Economy. An international Survey. Cambridge University Press.
 105. Schneider, R.G., Enste, D. (2002). Hiding in the Shadows. The Growth of the underground Economy. Prieiga per internetą: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues30/index.htm> [žiūrėta 2006-12-02].
 106. Scholz, J.T., Lubell, M. (1998). Trust and taxpaying: testing the heuristic approach to collective action. American Journal of Political Science, 42, p. 398-417.
 107. Schwanen, T. (2008). Struggling with Time: Investigating Coupling Constraints. Transport Reviews, Vol. 28, Issue 3, May 2008 , p. 337 – 356.
 108. Skatteverket. (2007). Tax gap Map.
 109. Skatteverket. (2008). Tax Gap Map for Sweden. Prieiga per internetą http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf [žiūrėta 2011-05-02].
 110. Skinner, J., Slemrod, J. (1985). An economic perspective on tax evasion. National Tax Journal 38, p. 345–353.
 111. Slemrod, J. (1989). Complexity, compliance costs, and tax evasion. Taxpayer compliance, Vol. II. University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
 112. Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2000). Tax Avoidance, Evasion, and Administration. NBER Working Paper Nr. 7476.
 113. Snow, A., Warren, R.S. Jr. (2005). Tax evasion under random audits with uncertain detection. Economic Letters 88, p. 97-100.
 114. Socialinio draudimo fondo valdyba. Vieši draudėjų duomenys. Prieiga per internetą http://www.sodra.lt/paslaugos/informacijos_rinkmenos/draudeju_duomenys.
 115. Soros, G. 1998. Pasaulinio kapitalizmo krizė. Tyto Alba.
 116. Sprinter tyrimai. 2010. Dalis lietuvių kontrabandines prekes perka protestuodami prieš valdžios politiką. Prieiga per internetą: <http://www.spinter.lt/site/lt/vidinis/menutop/9/home/publish/MjE3Ozk7OzA=> [žiūrėta 2011-05-02].
 117. Startienė, G., Trimonis, K. (2009). Oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas. Ekonomika ir vadyba, Nr. 14, p. 976-983.
 118. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (2010). Įmonių finansiniai rodikliai 2009.

119. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (1997). Neapskaitoma ekonomika: sampratos, tyrimai, problemos. Vilnius.
120. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (2004). Oficialiai neapskaitytos ekonomikos Lietuvoje tyrimas. Vilnius.
121. Statistikos departamentas. 2011-04-28 pranešimas spaudai. Bendrojo vidaus produkto įvertis. Prieiga per internetą: <http://web.stat.gov.lt/lt/news/view/?id=8983> [žiūrėta 2011-05-02].
122. Stiglitz, J. (1991). Alternative approaches to macroeconomics : methodological issues and the new Keynesian economics. National Bureau of Economic Research, working paper No. 3580.
123. Šinkūnienė, K. (2009). Mokesčių kultūros vertinimo modelis. Daktaro disertacija.
124. Tafenau, E., Herwartz, H., Schneider, F. (2010). Regional Estimates of the Shadow Economy in Europe. International Economic Journal, Vol. 24, No. 4, p. 629–636.
125. Tedds, L. (2007). Keeping it of the Books: An Empirical Investigation of Firms that Engage in Tax Evasion. University of Victoria.
126. The Revenue (2002). Code of Practice for Revenue Auditors (2002). Supplement.
127. The Royal Swedish Academy of Sciences (2004). Advanced information on the Bank of Sweden Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel, 11 October 2004.
128. Transparency International (2010). Global Corruption Barometer 2010. Prieiga per internetą: http://www.transparency.lt/new/images/global_corruption_barometer_report_2010.pdf [žiūrėta 2011-07-15].
129. Tversky, A. ,Kahneman, D. (1992). Advances in Prospect Theory: Cumulative Representation of Uncertainty. Journal of Risk and Uncertainty, 5(4), p. 297–323.
130. Vainienė, R. (2008). Ekonomikos terminų žodynas. Tyto Alba.
131. Valstybinė mokesčių inspekcija. 2009 m. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222> [žiūrėta 2011-05-02].
132. Valstybinė mokesčių inspekcija. 2010 m. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222> [žiūrėta 2011-05-02].
133. Valstybinė mokesčių inspekcija. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentspublic.do?&id=1000007320#tr1000007320> [žiūrėta 2010-04-02].
134. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. 2008 m. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.sodra.lt/lt/veikla/biudzetas> [žiūrėta 2011-05-02].

135. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. 2009 m. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.sodra.lt/lt/veikla/biudzetas> [žiūrėta 2011-05-02].
136. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. 2010 m. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo ataskaita. Prieiga per internetą: <http://www.sodra.lt/lt/veikla/biudzetas> [žiūrėta 2011-05-02].
137. Vasiliauskas V. (2005). Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba). Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005, Nr. 5.
138. Verslo žinios. (2011). „Sodrai“ skolingos įmonės per savaitę grąžino 4,9 mln. Lt. Prieiga per internetą: http://vz.lt/straipsnis/2011/02/14/Sodrai_skolingos_imes_per_savait_grazino_49 mln [žiūrėta 2011-05-02].
139. Virmani, A. (1989). Indirect Tax Evasion and Production Efficiency. *Journal of Public Economics*, 39, p. 223-237
140. Wadhawan, S. (1992). Evasion, Partial Detection and Optimal Tax Policy. *Public Finance*, 47(0), p. 372-83.
141. Webley, P. Elffers, H., Hessing, D. (1991). Tax evasion: An experimental approach. *European Monographs in Social Psychology*. Cambridge, New York and Melbourne: Cambridge University Press, Paris: Editions de la Maisons des Sciences de l'Homme.
142. Webley, P. (2002). Tax Compliance. Chapter from *Economic Crime*. Linköping International. Conference on Economic Crime.
143. Webley, P., Morris, I., Amstutz, F. (1985). Tax evasion during a small business simulation. *Economic Psychology*. Linz: Trauner, p. 233-42.
144. Witte, A.D., Woodbury, D.F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax. *National Tax Journal* No. 38, p. 1-13.
145. Zouache, A. (2008). On the microeconomic foundations of macroeconomics in the Hayek-Keynes controversy. *European Journal of the History of Economic Thought*, Vol. 15 (1), p. 105-127.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

Eksperimentinio tyrimo medžiaga. Instrukcija A

Vaidmuo: Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojas, atliekantis juridinių asmenų kontrolę (mokestinius patikrinimus).

- - -

Šiame eksperimente Jūs esate Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojas, atliekantis juridinių asmenų mokestinius patikrinimus. Mokesčių mokėtojas Jums skiriamas atsitiktinai, t. y. Jūs negalite pasirinkti, kurį mokesčių mokėtoją teks tikrinti. Esminiai Jūsų darbo akcentai – apsilankote mokesčių mokėtojo patalpose, bendraujate su vadovais, finansininku, darbuotojais, tikrinate finansinės apskaitos duomenis, taip pat ūkinės operacijas informančius dokumentus. Jūsų darbo tikslas – nustatyti, ar mokesčių mokėtojas teisingai deklaravo ir sumokėjo mokesčius (pvz., ar mokesčių mokėtojas apskaito visas pajamas, ar oficialiai moka darbo užmokestį). Baigęs mokesčių mokėtojo kontrolę Jūs rengiate keletą dokumentų, kuriais aprašote savo atliktą darbą. Vidutinis Jūsų darbo užmokestis– 2 000 Lt (neseniai darbo užmokestis buvo padidintas, kadangi šalies ekonomika klesti ir į valstybės biudžetą surenkama pakankamai mokesčio pajamų). Metų pabaigoje galite gauti premiją, kuri priklauso nuo to, kiek daug mokesčių mokėtojų kontrolės procedūrų metu nustatėte nesumokėtų mokesčių (kuo didesnė nustatyta suma, tuo didesnė premija).

Kiekviename šio tyrimo etape (jų bus 16) Jums bus skirtas mokesčių mokėtojas, kurio kontrolę turėsite atlikti. Įmonės savininkas (vadovas) gali slėpti dalį savo pajamų ir norėdamas likti nenubaustas siūlys Jums kyšį (jei pajamos neslepiamos, kyšis nesiūlomas). Nesutikdamas imti kyšio Jūs kiekviename etape uždirbsite tik mėnesio darbo užmokestį. Jei priimsite Jums siūlomą kyšį, tame etape uždirbsite 4000 litų, t. y. darbo užmokestis + kyšis. Tačiau turėtumėte žinoti, kad specialus Valstybinės mokesčių tarnybos skyrius kartais tikrina darbuotojų darbą ir gali nustatyti kyšio ėmimo faktą (tikrinimo tikimybė - 10 proc.). Tokiu atveju, Jūsų uždirbtos pajamos lygios 0.

Jūsų pasirinkimas (imti ar neimti kyšį) turi būti pažymėtas atsakymų lape apibraukiant atitinkamą atsakymą kiekvieno etapo metu.

Kiekvieno etapo pabaigoje Jūs sužinosite uždirbą pinigų sumą.

Dalyvavimas šiame eksperimente (kaip reikalauja eksperimentinė ekonomika) bus apdovanotas gegužės 29 d.

Instrukcijos A papildymas

Šalyje prasidėjo žymus ekonomikos nuosmukis. Dauguma įmonių susidūrė su mokumo problemomis, pradėjo atleidinėti darbuotojus. Žiniasklaidoje pasirodė pranešimų apie tyčinius įmonių bankrotus. Šalyje buvo padidintas pridėtinės vertės mokesčio bei pelno mokesčio tarifai siekiant gauti papildomų pajamų į šalies

biudžetą. Be to, šalies valdžia pranešė, kad ketina sumažinti valstybinio sektoriaus darbuotojų atlyginimus bei apskritai darbuotojų skaičių. Neseniai spaudoje pasirodė pranešimas, kad darbo užmokesčio mokėjimas Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojams gali vėluoti.

Eksperimentinio tyrimo medžiaga. Instrukcija B

Vaidmuo: Verslininkas.

Šiame eksperimente Jūs esate verslininkas, turintis restoraną/kavinę/parduotuvę. Didžioji įmonės gaunamų pajamų dalis būna grynaisiais pinigais. Šiuo metu šalies ekonomika klesti ir Jūsų verslui sekasi gerai. Vidutinės mėnesio pajamos – 200 tūkst. litų.

Kiekviename šio tyrimo etape (jū bus 16) Valstybinei mokesčių tarnybai Jūs galite atskleisti visas įmonės pajamas arba tik dalį, t. y. parodyti 70 proc. realių pajamų. Jei Jūs atskleidžiate visą apyvartą, turite sumokėti 25 proc. mokestį, t. y. Jūsų uždarbis bus lygus 150 tūkst. litų.

Jei nusprendžiate slėpti 30 proc. pajamų, Jūsų išlošis turėtų būti 165 000 litų. Tačiau Jus tikrina Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojas, kuris gali nustatyti visą Jūsų apyvartą. Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojas gali bendradarbiauti su Jumis darant mokesčių įstatymų pažeidimus arba nebendradarbiauti. Jei Jūs neatskleidžiate visos apyvartos ir mokesčių tarnybos darbuotojas sutinka bendradarbiauti, Jūsų išlošis lygus 163 000 litų, t. y. duodate 2000 litų kyšį. Jei Jūs slepiate dalį pajamų ir mokesčių tarnybos darbuotojas nesutinka su Jumis bendradarbiauti, Jums tenka sumokėti trūkstamą mokesčio sumą, baudą ir delspinigius, t. y. Jūsų pajamos lygios 135 000 litų. Žinote, kad Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojų atlyginimas yra 2 000 litų.

Jūsų pasirinkimas (atskleisti visą apyvartą ar tik dalį) turi būti pažymėtas atsakymų lape apibraukiant atitinkamą atsakymą kiekvieno etapo metu.

Kiekvieno etapo pabaigoje Jūs sužinosite uždirbą pinigų sumą.

Dalyvavimas šiame eksperimente (kaip reikalauja eksperimentinė ekonomika) bus apdovanotas gegužės 29 d.

		Darbuotojas	
		Bendradarbiauti	Nebendradarbiauti
Verslininkas	Slėpti	163;4	135;2
	Neslėpti	150;2	150;2

Instrukcijos B papildymas

Šalyje prasidėjo žymus ekonomikos nuosmukis. Dauguma įmonių susidūrė su mokumo problemomis, pradėjo atleidinėti darbuotojus. Jūsų įmonė taip pat gali susidurti su finansiniais sunkumais - sumažėjo paklausa, vėluoja atsiskaitymai. Žiniasklaidoje pasirodė pranešimų apie tyčinius įmonių bankrotus. Šalyje buvo padidintas pridėtinės vertės mokesčio bei pelno mokesčio tarifai siekiant gauti papildomų pajamų į šalies biudžetą. Žinote, kad ankstesniu ekonominiu sunkmečiu

Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojai dažniau tikrino įmones bei skyrė didesnes baudas už mokesčių įstatymų pažeidimus.

Taip pat žinote apie šalies valdžios planus sumažinti valstybinio sektoriaus darbuotojų atlyginimus bei apskritai darbuotojų skaičių. Neseniai spaudoje pasirodė pranešimas, kad darbo užmokesčio mokėjimas Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojams gali vėluoti.

3 PRIEDAS

Atsakymų lapas. Valstybinės mokesčių tarnybos darbuotojo numeris: _____

Etapas Nr. 1 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 2 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 3 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 4 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 5 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 6 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 7 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 8 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 9 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 10 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 11 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 12 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 13 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 14 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:
Etapas Nr. 15 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:	Etapas Nr. 16 Jei man pasiūlys kyši, aš Priimsiu Atmesiu siūlymą Išlošis:

4 PRIEDAS

Atsakymų lapas. Įmonės pavadinimas: _____

Etapas Nr. 1 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 2 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 3 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 4 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 5 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 6 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 7 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 8 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 9 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 10 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 11 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 12 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 13 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 14 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:
Etapas Nr. 15 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis:	Etapas Nr. 16 Ketinu atskleisti Visą apyvartą dalį apyvartos Išlošis: