



PELNO MOKESČIO VENGIMO TENDENCIJOS IR MASTAI

Vaclovas Lakis¹, Diana Linčauskienė¹

¹Vilniaus universitetas

Anotacija

Pelno mokestis yra svarbus valstybės biudžeto pajamų šaltinis. Lietuvoje pelno mokesčio dalis nacionalinio biudžeto pajamose svyruoja nuo 8 % iki 17,5 %. Pelno mokestis yra vienas iš problematiškiausių ir nestabiliausių mokesčių. Jis mokamas nuo įmonės pelno, kurio dydis yra nepastovus. Straipsnyje nagrinėjama pelno mokesčio reikšmė, vengimo priežastys ir būdai manipuliuojant apskaitos duomenimis. Daug dėmesio skiriama pelno mokesčio naštos, šešėlinės ekonomikos ir surenkamo mokesčio sąsajoms.

Dėl sudėtingo pelno mokesčio apmokestinamosios bazės gali būti taikomi įvairūs būdai siekiant sumažinti arba visiškai išvengti šio mokesčio.

Skirtingai nuo kitų mokesčių, kurių vengimo galimybės yra ribotos, pelno mokesčio vengiama neapskaitant dalies, ar visų pajamų, nepagrįstai didinant sąnaudas, plėtojant šešėlinį verslą.

Pajamos gali būti mažinamos manipuliuojant ūkinėmis operacijomis arba pripažįstant jas be jokio pagrindo. Kitas pajamų slėpimo būdas yra, kai prekės parduodamos sumažintomis kainomis, nuslepiant tikrąją pardavimo kainą. Prie sąnaudų gali būti priskiriamos sumos, kurios neturi nieko bendro su konkretais gaminio gamyba.

Nustatyta, kad pastaraisiais metais pelno mokesčio vengimo dėl šešėlinės ekonomikos problema darėsi vis aktualesnė ne tik Lietuvoje, bet ir visoje Europoje. Tyrimai rodo, kad šešėlinė ekonomika sudaro beveik penktadalį Europos Sąjungos bendrojo vidaus produkto ir yra vertinama apie 2 trilijonus eurų.

RAKTINIAI ŽODŽIAI: mokesčių našta, pajamos, pelnas, pelno mokestis, sąnaudos, šešėlinė ekonomika.

Įvadas

Kiekvienai valstybei mokesčių reikšmė yra labai didelė, nes tai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Todėl siekiama sukurti tokią optimalią mokesčių sistemą, kuri užtikrintų stabilias ir pakankamas pajamas bei iki minimumo sumažintų mokesčių vengimo atvejus. Tokia mokesčių vengimo sistema turėtų užtikrinti teisingą ir proporcingą mokesčių naštos pasiskirstymą. Per dideli arba neteisingi mokesčiai skatina šešėlinės ekonomikos plitimą. O to padariniai yra mokestiniai nuostoliai, kurie susidaro dėl mokesčių vengimo ir daro didžiulę žalą finansų sistemai. Tai taip pat pažeidžia vieną iš pagrindinių apmokestinimo pozicijų, jog mokesčius privalo mokėti visi. Vengiantys mokėti mokesčius sudaro nesąžiningą konkurenciją mokesčių mokėtojų atžvilgiu.

Pelno mokestis yra vienas iš daugiausiai klausimų ir praktinių problemų sukeliančių mokesčių. Pagrindinė to priežastis, jog pelno mokesčio apmokestinamąją bazę reikia skaičiuoti pagal taisykles, kurios neapima ir negali apimti visų galimų atvejų. Tai esminis skirtumas nuo kitų mokesčių, kurių bazė yra aiški. Dėl šių priežasčių pelno mokesčio nemokėjimo problema yra ypatingai aktuali.

Dėl sudėtingos pelno mokesčio apmokestinamosios bazės apskaičiavimo yra naudojami įvairūs šio mokesčio vengimo būdai. Nors nemažai pelno mokesčio vengimo būdų yra žinomi, tačiau jie nuolat tobulinami.

Literatūroje išskiriamos dvi sąvokos, susijusios su mokesčių nemokėjimu. Tai mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas. Mokesčių vengimu laikomas dirbtinai konstruojamas veiklos modelis siekiant lengvatos, o mokesčių slėpimas – tai nusikaltimas daromas pažeidžiant mokesčių įstatymus (Kubilius, 2012).

Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (Aktuali redakcija 2014-03-25) 220 straipsnio 1 dalyje rašoma apie žinomai neteisingų duomenų pateikimą siekiant išvengti mokesčių.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Aktuali redakcija 2014-04-04) 69 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija, ar bet kokia jos grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes. Todėl šiame straipsnyje pelno mokesčio vengimo sąvoka interpretuojama kaip neteisėtas veiksmas, siekiant neįvykdyti mokestinės prievolės.

Tyrimo tikslas yra ištirti pelno mokesčio vengimo tendencijas ir aplinkybes, sąlygojančias šį reiškinį.

Uždaviniai:

- išnagrinėti pelno mokesčio svarbą;
- ištirti pelno mokesčio vengimo priežastys ir būdus;
- atskleisti pelno mokesčio vengimo tendencijas;
- apskaičiuoti galimą pelno mokesčio vengimo mastą.

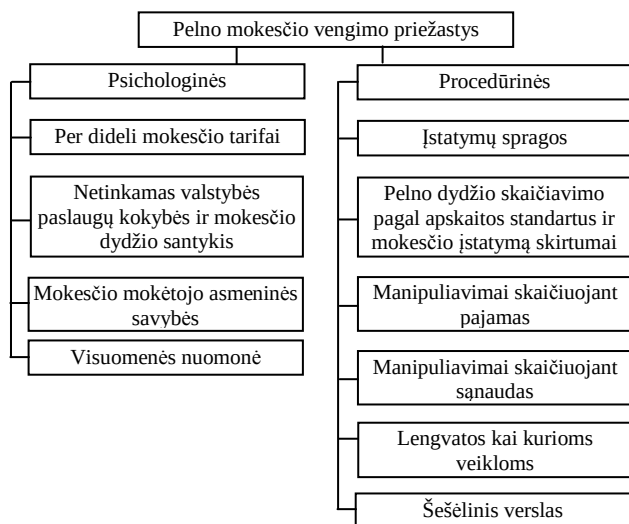
Tyrimo objektas – pelno mokestis.

Tyrimo šaltiniai: užsienio ir lietuvių autorių mokslinės publikacijos, Eurostat ir Lietuvos Respublikos institucijų: Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos, Statistikos departamento, Valstybinio socialinio draudimo, Garantinio fondo duomenys.

Tyrimo metodai: literatūros analizė, surinktų duomenų grupavimo, palyginimo ir kritinio vertinimo metodai.

Pelno mokesčio vengimo priežastys

Kiekybiškai išmatuoti pelno mokesčio vengimo poveikį valstybės pajamoms yra sudėtinga, tačiau galima išskirti priežastis, kurios skatina vengti mokėti pelno mokesť. Mokslinėse publikacijose nurodomos įvairios mokesčių vengimo priežastys. Tačiau ne visos jos lemia pelno mokesčio vengimą. Pelno mokesčio vengimo priežastys galima suskirstyti į dvi grupes: psichologines ir procedūrines. Psichologinės priežastys būdingos vengiantiems bet kokių mokesčių. Dalis procedūrinių priežasčių yra būdingos vengiantiems mokėti tik pelno mokesť (1 paveikslas).



1 pav. Pelno mokesčio vengimo priežasčių klasifikacija (parengta autorių)

Kaip matome iš paveikslas pelno mokesčio mokėjimo gali būti vengiama tiek dėl psichologinių tiek dėl procedūrinių priežasčių. Didelis mokesčio tarifas gali paskatinti mokėtoją vengti mokėti mokesť. Ši tendencija gali sustiprėti ekonominio nuosmukio laikotarpiu. Mokesčių mokėtojai įvairiais būdais stengsis išvengti mokesčio arba sumažinti apmokestinamojo pelno dydį, nes tai padidina mokesčio mokėtojo pajamas.

Gali būti, kad mokesčių mokėtojų netenkina valstybės teikiamos paslaugos arba neracionalus surinktų mokesčių naudojimas. Kiekvienas ūkio subjektas skirtingai supranta valdžios išlaidų poreikį, todėl matydamas, kad valdžia netinkamai išleidžia mokestines lėšas, sieks išvengti mokesčių (Hillman, 2009).

Prie psichologinių priežasčių taip pat galima priskirti masišką mokesčių vengimą, kuomet valstybėje tai yra įprastas reiškinys. Mokesčių mokėtojai laikosi nuomonės, jog, jei mokesčių nemoka kiti, nemokėsiu ir aš, taip pat asmeninės mokesčių mokėtojų savybės.

Su mokesčių mokėtoju susiję veiksniai yra labiau subjektyvūs, jie apima mokesčių mokėtojų požiūrį ir vertybes, taip pat realybės suvokimą.

Pvz., vieni asmenys yra labiau linkę rizikuoti, o kiti tokiose pat situacijose niekada nesiryztų (Anciūtė, 2011).

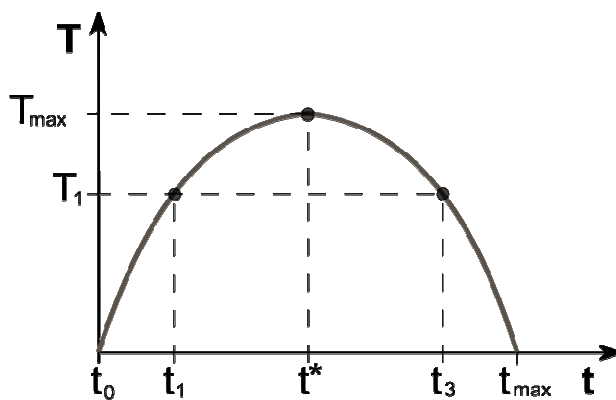
Procedūrinės priežastys susijusios su galimybe išvengti pelno mokesčio pasinaudojant įstatymų ir standartų spragomis. Tiek įstatymai tiek ir apskaitos standartai yra universalūs. Realiam gyvenime pasitaiko situacijų, kurias galima interpretuoti dvejopai. Tai ypač būdinga apskaitant pajamas, sąnaudas, apmokestinamąjį

pelną. Ypatinga vieta vengiant pelno mokesčio tenka šešėlinei ekonomikai.

Lietuvoje paplitęs požiūris, kad mokesčių vengimas nėra nusikaltimas už kurį turėtų būti baudžiama. Neretai manoma, kad valstybės nustatyti mokesčiai yra per dideli, todėl trukdo vystytis bei plėstis verslui, nors tyrimai rodo, kad kaip tik Lietuvoje pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio tarifai vieni iš žemiausių, palyginti su kitomis Europos sąjungos valstybėmis (Anciūtė, 2011). Dėl to valstybė turėtų aktyviau įrodinėti, kad mokesčius mokėti naudinga, nes per mokestines pajamas kuriama šalies ekonominė gerovė ir aukštesnis pragyvenimo lygis. O auganti visuotinė gerovė užtikrina didesnes mokestines įplaukas į biudžetą ir mažesnį skolinimąsi.

Pelno mokesčio optimizavimo ribos

Formuojant mokesčių sistemą labai svarbu yra tinkamai nustatyti apmokestinimo ribą. Šią priklausomybę iliustruoja Lafero kreivė (2 paveikslas). Lafero teorijoje nurodoma, jog kiekvieną kartą padidėjus mokesčių tarifams, mokestinės pajamos didėja mažesniu tempu, kol peržengus ribą mokesčių tarifų didinime, mokesčių pajamos pradeda mažėti. Kai mokesčių tarifas pasiekia 100 % pajamos iš mokesčių vėl tampa lygios nuliui. Lafero kreivės taškas, kuriame surandamos maksimalios mokestinės pajamos, vadinamas prisisotinimo tašku. Išnagrinėjus Lafero kreivę matome, kad esant dviem skirtingiems mokesčių tarifams – t_1 ir t_3 galima surinkti tiek pat mokesčio, o dėl tarifo didinimo mokesčio surinkimas didėja iki tam tikro lygio T_{max} . Esant per dideliems mokesčiams atsiranda šešėlinė ekonomika dėl kurios mažėja biudžeto pajamos iš mokesčių, taip pat pradeda vengti mokesčių ir kitais būdais.



2 pav. Lafero kreivė (Laffer)

Ši kreivė yra teisinga esant tam pačiam šalies nacionalinio produkto dydžiui. Bet nacionalinis produktas gali didėti arba mažėti dėl įvairių priežasčių.

Lietuvoje 2001 metais pelno mokesčio tarifas buvo sumažintas nuo 24 % iki 15 % ir supaprastinta pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka (LR pelno mokesčio įstatymas, 2001). Nuo 2003 m. buvo pakoreguota dividendų apmokestinimo tvarka: Lietuvos vienetas, gaunantis dividendus iš Lietuvos vienetų ne trumpiau kaip 12 mėn. ir valdantis daugiau kaip 10 % akcijų, suteikiančių balsus, pelno mokesčiu neapmokestinamas (LR pelno mokesčio įstatymas, 2003). Nuo 2005 m.

pakeistas pelno mokesčio tarifas juridiniams vienetams, kurio vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius neviršija 10 ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt pelnas apmokestinamas taikant 13 % tarifą. Individualioms įmonėms, tikrosioms ir komandinėms ūkinėms bendrijoms, kurių vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius neviršija 10 ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 1 mln. Lt, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkst. Lt apmokestinama taikant 0 % pelno mokesčio tarifą, likusi – 15 % (LR pelno mokesčio įstatymas, 2005).

Nuo 2007 m. nereikia mokėti mokesčio nuo pelno, pardavus savo antrinę įmonę (LR pelno mokesčio įstatymas, 2007).

Prasidėjus ekonominei krizei, 2009 m., pelno mokesčio tarifas buvo padidintas iki 20 %. Taip pat buvo panaikintos pelno mokesčio lengvatos juridiniams asmenims, o žemės ūkio bendrovės, kurių daugiau kaip 50 % pajamų buvo gautos iš žemės ūkio veiklos turėjo taikyti 5 % pelno mokesčio tarifą, 2010 m. – 10 % pelno mokesčio tarifą. Nuo 2010 m. bazinis pelno mokesčio tarifas buvo vėl sumažintas nuo 20 % iki 15 %, o mažoms įmonėms, kuriose dirba ne daugiau kaip 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. Lt – iki 5 % (LR pelno mokesčio įstatymas, 2009, 2010).

Pelno mokesčio surinkimas ir dalis Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamose 2007-2013 m. pavaizduota 1 lentelėje.

1 lentelė. Pelno mokesčio surinkimas ir dalis Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamose (parengta remiantis: VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2007-2013 m. laikotarpiu)

Metai	Nacionalinio biudžeto pajamos (tūkst. Lt)	Pelno mokesčio pajamos (tūkst. Lt)	Pelno mokesčio dalis valstybės biudžete proc.
2013	15 683 461	1 645 820	10,49
2012	13 303 096	1 494 775	11,23
2011	13 315 248	873 112	6,56
2010	11 822 578	953 871	8,07
2009	12 529 042	1 707 593	13,63
2008	16 610 446	2 910 175	17,52
2007	14 499 918	2 053 649	14,16

Iš lentelės duomenų matome, kad 2009 m. padidinus pelno mokesčio tarifą 5 procentiniais punktais (nuo 15 % iki 20 %), pelno mokesčio įplaukos į nacionalinį biudžetą sumažėjo nuo 2 910 175 tūkst. Lt. 2008 m. iki 1 707 593 tūkst. Lt 2009 m. arba 41,32 %. Įtakos tam turėjo ekonominė krizė, tačiau nors krizė ir paveikė šalies ekonomiką, bet mažesniu mastu negu sumažėjo pelno mokesčio įplaukos. Pavyzdžiui, per tą patį laikotarpį BVP sumažėjo 21,61 %, o nacionalinio biudžeto pajamos sumažėjo 24,57 %. Kadangi pagrindinę nacionalinio biudžeto pajamų dalį sudaro mokesčiai, o ekonominė krizė paveikė visus mokesčius, galima daryti prielaidą, kad neproporcingą pelno mokesčio įplaukų sumažėjimą nulėmė ne tik ekonominės krizės padariniai, bet ir padidėjęs tarifas. Dalis verslo pasitraukė į šešėlį, kita dalis pradėjo įvairiais būdais slėpti apmokestinamąjį

pelną. Dėl neįplaukusių į biudžetą mokesčių susidaro mokestiniai nuostoliai (Solvinger, 2006).

Pelno mokesčio vengimas manipuliuojant apskaitos duomenimis

Pelno mokesčio dydis priklauso nuo apmokestinamojo pelno. Sutinkamai su Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsniu (LR pelno mokesčio įstatymas, 2013) apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas, iš pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamas bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus. Pajamomis laikomos visos uždirbtos arba gautos visų rūšių pajamos. Neapmokestinamosios pajamos yra tokios, kurios į pelno mokesčio bazę neįskaitomos. Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės veiklos sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Kai kurie leidžiami atskaitymai yra ribojamų dydžių (LR pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2010).

Visiškai arba iš dalies vengiant pelno mokesčio nepagrįstai mažinamos pajamos arba didinamos sąnaudos (Lakis, 2009). Nėra patikimų duomenų apie tai, kiek iš viso tokiu būdu buvo išvengta mokesčių ir tarp jų pelno mokesčio. Sprendžiant iš Valstybinės mokesčių inspekcijos (VMI) ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) duomenų šie skaičiai yra dideli. Mokesčių inspekcija nurodo bendrus nusižengimų rezultatus ir neišskiria nustatytų pažeidimų pagal kiekvieną mokesť, todėl yra neaišku kiek buvo mėginama išvengti pelno mokesčio. Tačiau turint galvoje tai, kad pridėtinės vertės ir pelno mokesčiai sudaro didelę valstybės biudžeto pajamų dalį ir yra jautrūs manipuliavimams, šios sumos turėtų būti reikšmingos. Valstybinės mokesčių inspekcijos mokestinių tyrimų ir patikrinimų rezultatai pateikti žemiau lentelėje.

2 lentelė. VMI kontrolės rezultatai (parengta remiantis VMI ir Finansų ministerijos duomenimis)

	2007 m.	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 m.	2013 m.
Kompleksiniai ir teminiai patikrinimai	2027	1615	1709	1205	760	772	664
Mokestiniai tyrimai	12053	9059	7664	5937	4330	3259	2631
Operatyviniai patikrinimai	23372	20954	23880	22009	18401	18849	20765
Papildomai priskaičiuoti mokesčiai mln. Lt	157,17	218,0	311,75	206,3	170,82	194,5	170,700
Nustatyti neatitikimai ir prieštaravimai mln. Lt	28,925	43,68	166,2	105,1	50,970	67,0	100,5

Pagal lentelėje pateiktus duomenis matome, kad labiausiai išskirtini yra 2008 m. ir 2009 m., per kuriuos nustatyti didžiausi pažeidimai. To priežastis gali būti ekonominė krizė, kuomet verslo subjektai buvo labiau linkę daryti mokestinius pažeidimus. Nuo 2010 metų papildomai priskaičiuotų mokesčių sumos mažėjo, tačiau vis tiek buvo didesnės negu prieš krizinį laikotarpį.

Kita svarbi įstaiga vykdanči mokesčių vengimo prevenciją ir tyrimus yra Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba. FNTT duomenys apie nuslėptus mokesčius pateikti 3 lentelėje.

3 lentelė. FNTT išaiškinti nusikaltimai (parengta remiantis FNTT ataskaitomis)

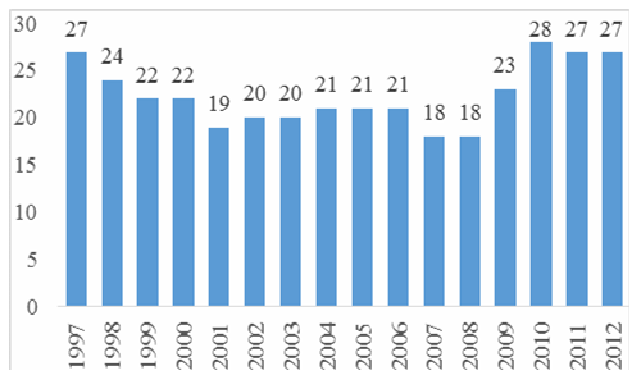
	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 m.	2013 m.
Nuslėpti mokesčiai mln. Lt	79,68	47,05	43,0	42,0	81,8
Nesumokėti mokesčiai mln. Lt	38,44	38,25	46,08	25,8	37,6
Nusikalstama veikla nuslėptas "Pelno mokestis" mln. Lt		4,20	16,53	1,2	1,4
Nusikalstama veikla nuslėptas "PVM" mln. Lt	32,62	17,6	16,65	12,1	9,5

FNTT bendradarbiauja su VMI atliekant tyrimus dėl mokesčių vengimo. VMI informuoja FNTT apie nustatytas veikas, kurios turi nusikaltimų požymių finansų sistemai. Todėl dalis skaičių apie pajamų mokesčio vengimą gali būti atvaizduota abiejų žinybų ataskaitose.

Kaip matome iš lentelės 2011 m. labai padidėjo nuslėpto pelno mokesčio suma, kuri beveik lygi nuslėpto PVM sumai ir sudaro 36 % visų išaiškintų nuslėptų mokesčių, tai yra didžiausia išaiškinta nuslėpto pelno mokesčio suma nagrinėjamu laikotarpiu. 2012 m. nuslėpto pelno mokesčio suma sumažėjo ir sudarė tik apie 3 % nuslėptų mokesčių sumos, tačiau bendrai nuslėptų mokesčių suma palyginus su 2011 metais skiriasi nedaug.

Šešėlinės ekonomikos ir mokestinių nuostolių ryšys

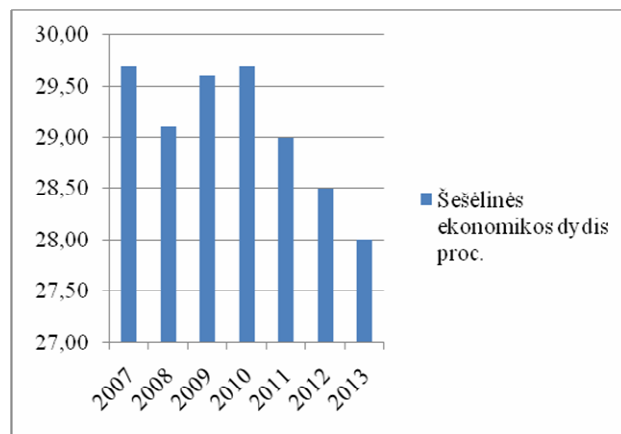
Lietuvoje šešėlinė ekonomika sudaro labai didelę bendro šalies vidaus produkto dalį, kuri yra viena didžiausių Europoje. Šešėlinės ekonomikos apimtis (žr. 3 pav.) vertina Lietuvos laisvosios rinkos institutas, kasmet apklausdamas iki 50 ekspertų.



3 pav. Šešėlinės ekonomikos apimtis Lietuvoje (sudaryta remiantis: 30-joju Lietuvos ekonomikos tyrimu, 2012/2013)

Pagal pateiktus apklausų duomenis matome, kad šešėlinės ekonomikos dydis Lietuvoje 1997-2001 m. ir 2007-2008 m. mažėjo, o 2002-2006 m. išliko gan pastovus ir buvo apie 21 proc. BVP, tačiau nuo 2009 m. staigiai išaugo dėl prasidėjusio ekonomikos nuosmukio. 2010-2012 m. šešėlinė ekonomika vėl stabilizavosi, siekdam apie 27 proc. BVP. Laisvosios rinkos instituto duomenimis didžiausią šešėlinės ekonomikos dalį apie 32 proc., Lietuvoje sudaro cigarečių, alkoholio, degalų ir kitų prekių kontrabanda. Ketvirtadalį šešėlinės ekonomikos sudaro prekių tiekimas ir paslaugų teikimas nesumokant mokesčių arba slepiant savo ekonominę veiklą. Panašus dydis tenka nelegaliam darbui ir darbo užmokesčiui. Apie 13 proc. šešėlinės ekonomikos dydžio tenka prekybai nelegaliomis prekėmis ir paslaugomis.

Panašius šešėlinės ekonomikos dydžio vertinimus pateikia ir profesorius F. Schneider. Skaičiuodamas šešėlinės ekonomikos dydį Lietuvoje F. Schneider taiko MIMIC metodą. Lietuvos šešėlinės ekonomikos dydžio kitimas 2007-2012 m. pavaizduotas 4 paveiksle.



4 pav. Šešėlinės ekonomikos dydžio kitimas procentais (sudaryta remiantis F. Schneider skaičiavimais, 2011, 2013)

Iš pateiktų paveiksle duomenų matome, kad laikotarpyje nuo 2007 m. iki 2013 m. šešėlinės ekonomikos dydis svyravo nuo 28, % iki 29,7 %. Nuo 2011 m. šešėlinės ekonomikos dalis nežymiai pradėjo mažėti ir mažiausias pasiektas dydis buvo 2012 m. – 28,5 %. Jo nuomonė tai lėmė pasaulinė ekonomikos krizė. Krizės metu ekonomikos subjektai pajamų nuostolius stengėsi kompensuoti papildomomis pajamomis iš šešėlio (Schneider, 2013).

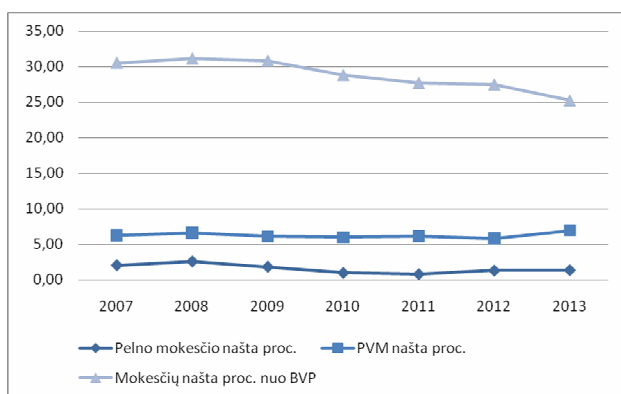
Lietuvos laisvosios rinkos instituto pateikiamas šešėlinės ekonomikos dydis Lietuvoje yra mažesnis nei F. Schneider, tačiau šis skirtumas, tikėtina, atsirado dėl to, jog Laisvosios rinkos institutas šešėlinės ekonomikos dydį skaičiavo pagal ekspertų apklausos rezultatus, o F. Schneider rėmėsi statistiniais duomenimis bei metodais.

Mokesčiai daro didžiausią įtaką šešėlinės ekonomikos dydžiui. F. Schneider pastebi, jog mokesčių mokėjimas yra susijęs su mokesčių mokėtojų suvokimu dėl valstybės paslaugų, teikiamų už jų mokesčius, kokybės. Vienas iš šešėlinės ekonomikos padarinių yra šalies mokestiniai nuostoliai, kurie susidaro dėl mokesčių vengimo. Dažniausiai šešėlinė ekonomika nustatoma tokiose vietose kaip prekyba turgavietėse, prekyba mediena, automobilių remontas, už kurį gautų pajamų dalis

neapskaitoma. Šešėlinės ekonomikos padidėjimas bent 1 % šalies ekonomikai reiškia 4,9 % mažesnę ekonominę augimą (Schneider, Klingmair, 2004).

Šešėlinės ekonomikos dydis labai priklauso nuo mokesčių naštos, o nuslėptų mokesčių (tame skaičiuje ir pelno mokesčio) absoliutus dydis dar priklauso ir nuo BVP dydžio. Kai kurių autorių nuomonė, pagrindinė priežastis, dėl kurios formuojasi šešėlinė ekonomika, yra skurdas (Gylis, 2006). Mokesčių našta išreiškiama kaip mokesčių pajamų dalis BVP, į mokesčių pajamas įtraukiamos nacionalinio biudžeto pajamos, specialiosios paskirties fondų mokesčiai. Kadangi pelno mokesčio ir PVM apskaičiavimo pagrindas yra PVM sąskaita faktūra, siekiant tiksliau įvertinti pelno mokesčio vengimo mastą taip pat atliekama PVM vengimo palyginamoji analizė, nes vengiant mokėti pelno mokestį yra vengiama mokėti ir PVM.

2009 m. buvo padaryta mokesčių reforma. Pelno mokesčio tarifas padidintas nuo 15 % iki 20 %, PVM tarifas padidintas nuo 18 % iki 19 %, o vėliau dar iki 21 %. Žemiau 5 paveiksle pateikiamas pelno mokesčio, visų mokesčių bei PVM naštos kitimas.

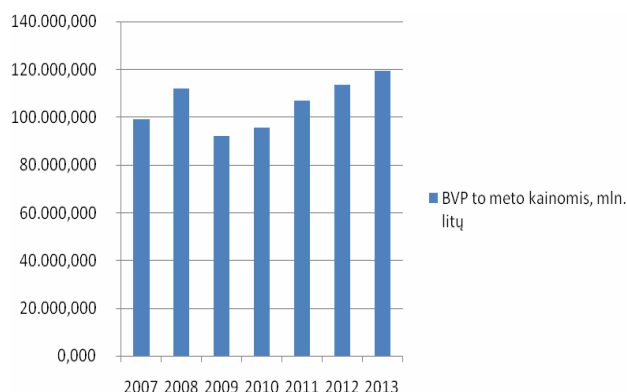


5 pav. Mokesčių naštos rodiklių kitimas (sudaryta remiantis: Taxation trends in the European Union, 2013)

Iš paveiksle pateiktų duomenų matome, kad didžiausias mokesčių naštos augimas analizuojamu laikotarpiu buvo 2008 m., kuomet bendra mokesčių našta sudarė 31,10 %, pelno mokesčio našta buvo 2,6 %, PVM našta – 6,59 %. Nuo 2008 m. mokesčių našta keitėsi

netolygiai, mažiausia bendra mokesčių našta buvo 2013 m. PVM mažiausia našta buvo 2012 m., o mažiausia pelno mokesčio našta buvo 2011 m., ji sudarė 0,82 % BVP.

Žemiau 6 paveiksle pateikiamas BVP dydžio kitimas 2007-2013 m. laikotarpiu.



6 pav. Lietuvos bendrojo vidaus produkto dydžio kitimas, mln. litų (parengta remiantis: Bendrojo vidaus produkto duomenys 2007-2013 m. laikotarpiu.)

Iš paveikslo matome, kad bendrasis vidaus produktas 2008 m. sparčiai didėjo, 2008 m. buvo 11,34 % didesnis nei 2007 m., tam įtakos turėjo ekonominis pakilimas, dėl kurio išaugo vartojimas. Tačiau 2009 m. buvo staigus BVP sumažėjimas, lyginant su 2008 m. jis sumažėjo net 21,61 %. Pagrindine sumažėjimo priežastimi įvardijama ekonominė krizė, dėl kurios labai sumažėjo vartojimas. Nuo 2010 m. palaipsniui atsigaunant ekonomikai matomas nežymus BVP padidėjimas 3,81 %. Spartesnis BVP didėjimas prasidėjo 2011 m. ir sudarė 10,49 %, o 2013 m. – 5,04 %.

Atsižvelgiant į visus veiksnius, kurie daro didžiausią įtaką mokesčių vengimui, galima apskaičiuoti pelno mokesčio ir PVM vengimo mastą. Skaičiavimo duomenys pateikiami 4 ir 5 lentelėse.

4 lentelė. Pelno mokesčio vengimo masto Lietuvoje skaičiavimo duomenys (sudaryta remiantis VMI ir statistikos departamento 2007- 2013 m. duomenimis, Schneider, F. 2013 m.)

Metai	BVP (mln. Lt)	Pelno mokesčio našta nuo BVP, (proc.)	Pelno mokesčio našta nuo BVP, (mln. Lt), (2 x 3)	Šešėlinės ekonomikos dydis, (proc.)	Šešėlinės ekonomikos dydis, (mln. Lt), (2 x 5)	Galimas pelno mokesčio vengimo mastas, (mln. Lt) (3 x 6)
1	2	3	4	5	6	7
2007	99229294	2,0695995	2053,649	29,70	29471,100	609,934
2008	111920114	2,6002245	2910,175	29,10	32568,762	846,861
2009	92032404	1,8554258	1707,593	29,60	27241,592	505,448
2010	95675983	0,9969806	953,871	29,70	28415,767	283,300
2011	106893407	0,8168062	873,112	29,00	30999,088	253,202
2012	113734701	1,3142647	1494,775	28,50	32414,390	426,011
2013	119468968	1,3776130	1645,820	28,00	33451,311	460,830

5 lentelė. PVM vengimo masto Lietuvoje skaičiavimo duomenys (sudaryta remiantis VMI ir statistikos departamento 2007- 2013 m. duomenimis, Schneider, F. 2013 m.)

Metai	BVP (mln. Lt)	PVM našta nuo BVP, (proc.)	PVM našta nuo BVP, (mln. Lt), (2 x 3)	Šešėlinės ekonomikos dydis, (proc.)	Šešėlinės ekonomikos dydis, (mln. Lt), (2 x 5)	Galimas PVM vengimo mastas, (mln. Lt) (3 x 6)
1	2	3	4	5	6	7
2007	99229294	6,2664912	6218,195	29,70	29471,100	1846,804
2008	111920114	6,5912406	7376,926	29,10	32568,762	2146,685
2009	92032404	6,0861803	5601,258	29,60	27241,592	1657,972
2010	95675983	5,9823143	5723,638	29,70	28415,767	1699,920
2011	106893407	6,1175990	6539,310	29,00	30999,088	1896,400
2012	113734701	5,7744188	6567,518	28,50	32414,390	1871,743
2013	119468968	6,9631287	8318,778	28,00	33451,311	2329,258

Pagal lentelėse pateiktus duomenis matome, jog 2008 m. prasidėjus ekonominiam sunkmečiui ir išaugus mokesčinei naštai (pelno mokesčio – 0,53 %, PVM – 0,32 %) pelno mokesčio vengimas padidėjo 38,8 procentinio punkto, palyginus su 2007 metais. Vėliau vengimo mastas mažėjo, o nuo 2012 m. vėl padidėjo, nors ir nepasiekė prieškrizinio lygio.

PVM vengimo mastas analizuojamu laikotarpiu turėjo tendenciją didėti (išskyrus 2009 m. ir 2012 m.). Taip pat galima daryti išvadą, kad ekonominė krizė turėjo didesnį poveikį PVM vengimo masto didėjimui negu 2009 metais padidintas PVM tarifas nuo 18 % iki 21 %, nes 2008 m. buvo 16,2 % PVM mokesčio vengimo padidėjimas, o 2009 m. – 22,8 % sumažėjimas.

Nors pelno ir pridėtinės vertės mokesčių skaičiavimo pagrindas yra PVM sąskaita faktūra, tačiau išnagrinėti

duomenys rodo, kad pelno mokesčio ir PVM vengimo tempai yra nevienodi. Nagrinėjamu atveju mažėjant pelno mokesčio vengimo mastui PVM vengimo mastas didėja ir atvirkščiai. Šį reiškinį galima būtų paaiškinti tokiomis priežastimis:

- nemažėjantis nelegalios prekybos mastas kontrabandinėmis prekėmis;
- padažnėjo neteisėtas PVM permokos sugrąžinimas iš valstybės biudžeto;
- didėjo pajamų slėpimo atvejų.

Svarbus rodiklis, kuris daro įtaką apsisprendimui dėl pelno mokesčio vengimo, yra pelningumas. 6 lentelėje pateikiamas rodiklių kitimo palyginimas su pelno mokesčio vengimo mastu.

6 lentelė. Lietuvos įmonių pelno mokesčio vengimo masto ir pelningumo kitimas (parengta remiantis: Pelningų, nuostolingų įmonių dalis bendrame įmonių skaičiuje ir 4 lentelės duomenimis)

	2007 m.	2008 m.	2009 m.	2010 m.	2011 m.	2012 m.	2013 m.
Pelno mokesčio vengimo mastas mln. Lt	609,934	846,861	505,448	283,300	253,202	426,011	460,830
Pelno mokesčio vengimo kitimas proc.		38,84	-40,32	-43,95	-10,62	68,25	8,17
Įmonių pelningumas mln. Lt	18.998,152	16.078,812	8.820,692	10.532,020	12.586,612	13.992,751	15.161,833
Įmonių pelningumo kitimas proc.		-15,37	-45,14	19,40	19,51	11,17	8,35

Pagal 6 lentelėje pateiktus duomenis matome, jog labiausiai išsiskiria 2012 m. duomenys, kai įmonių pelningumui padidėjus 11,17 proc. pelno mokesčio vengimo mastas išauga net 68,25 proc. lyginant su 2011 m. 2008 m. pastebima priešinga tendencija, kai pelningumui sumažėjus 15,38 proc. pelno mokesčio vengimo mastas išaugo iki 38,84 proc. Didžiausias ryšys tarp įmonių pelningumo ir pelno mokesčio vengimo masto rodiklių kitimo matomas 2009 m. ir 2013 m., kuomet 2009 m. įmonių pelningumui sumažėjus 45,14 proc. pelno mokesčio vengimo mastas mažėjo 40,32 proc., o 2013 m. įmonių pelningumui padidėjus 8,35 proc., pelno mokesčio našta didėjo 8,17 proc. Atlikus pateiktų duomenų analizę galima teigti, jog ryšio tarp pelno mokesčio vengimo ir įmonių pelningumo nėra.

Viso tyrimo rezultatai rodo, kad mokesčių vengimas yra labai susijęs su ekonomine situacija šalyje, nes prasidėjus ekonominei krizei pelno mokesčio ir PVM vengimo mastai smarkiai išaugo. Atsigaunant ekonomikai pelno mokesčio vengimas mažėjo. Taip pat pelno mokesčio vengimas labai susijęs su mokesčio naštos dydžiu. Naštai didėjant pelno mokesčio vengimas didėjo, naštai mažėjant – mažėjo. Tiesioginio ryšio tarp pelno mokesčio ir PVM vengimo tempų nenustatyta. Tokius pat

pelno mokesčio ir PVM vengimo tendencijų tyrimo rezultatus pateikia ir kiti autoriai (Bivainytė, 2011).

Išvados

Pelno mokesčio vengimo priežastis galima suskirstyti į dvi grupes: psichologines ir procedūrines. Psichologinės priežastys būdingos vengiantiems bet kokių mokesčių. Tai per dideli mokesčių tarifai, netinkamas valstybės paslaugų kokybės ir mokesčio dydžio santykis, mokesčio mokėtojo asmeninės savybės, visuomenės nuomonė. Daugelis procedūrinių priežasčių yra būdingos vengiantiems mokėti tik pelno mokesį. Tai įstatymų spragos, pelno dydžio skaičiavimo pagal apskaitos standartus ir mokesčio įstatymą skirtumai, manipuliavimas skaičiuojant pajamas ir sąnaudas, lengvatos kai kurioms veikloms.

Didžiausią įtaką pelno mokesčio vengimui daro mokesčio tarifai, manipuliavimas apskaitos duomenimis ir šešėlinė ekonomika. Todėl formuojant mokesčių sistemą labai svarbu yra tinkamai nustatyti apmokestinimo ribą.

Prasidėjus ekonominei krizei ir 2009 metais padidinus pelno mokesčio tarifą nuo 15 % iki 20 %, pelno mokesčio įplaukos į nacionalinį biudžetą sumažėjo 41,32 %.

Įplaukų sumažėjimui įtakos turėjo ir ekonominė krizė, tačiau krizė paveikė šalies ekonomiką mažesniu mastu negu sumažėjo pelno mokesčio įplaukos. Galima daryti prielaidą, kad neproporcingą pelno mokesčio įplaukų sumažėjimą nulėmė ne tik ekonominės krizės padariniai, bet ir padidėjęs tarifas. Dalis verslo pasitraukė į šešėlį, kita dalis pradėjo įvairiais būdais slėpti apmokestinamąjį pelną.

Apmokestinamasis pelnas gali būti slepiamas nepagrįstai mažinant pajamas arba didinant sąnaudas. Nėra patikimų duomenų apie tai, kiek tokiu būdu nuslėpta pelno mokesčio. Tačiau pagal FNTT duomenis laikotarpyje nuo 2010 m. iki 2013 m. kasmet buvo išaiškinta nuo 1,2 mln. Lt iki 16,5 mln. Lt nuslėpto pelno mokesčio.

Mokestinių pajamų surinkimui didelę reikšmę turi šešėlinės ekonomikos mastai ir bendrojo vidaus produkto pasikeitimas. 2008 m. prasidėjus ekonominiam sunkmečiui ir išaugus mokestinei naštai pelno mokesčio vengimas padidėjo 38,8 procentinio punkto, palyginus su 2007 metais. Vėliau vengimo mastas mažėjo, o 2012 m. vėl padidėjo, nors ir nepasiekė prieš krizinio lygio. Pastaraisiais metais šešėlinės ekonomikos mastas svyruoja apie 27-28 procentus, o išaiškinto nuslėpto pelno mokesčio sumos mažėja. Tai rodo, kad kovos su šio mokesčio vengimu rezultatai negerėja.

Viso tyrimo rezultatai rodo, kad ekonominio pakilimo laikotarpiu pelno mokesčio vengiama mažiau, taip pat vengimo tendencijos priklauso nuo mokesčio naštos. Naštai didėjant mokesčio vengimas didėjo, o naštai mažėjant – mažėjo.

Literatūra

- 30-asis Lietuvos ekonomikos tyrimas (2012/2013). Lietuvos laisvosios rinkos institutas. [žiūrėta 2013-02-20]. Prieiga per internetą: http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/30_asis_lietuvas_ekonomikos_tyrimas/6700;from_topic_id:5091.
- Anciūtė, A. (2011). Nesąžiningo mokesčių mokėtojų elgesio modeliavimas. Daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- Bendrojo vidaus produkto duomenys 2007-2013 m. laikotarpiu. [žiūrėta 2014-04-21]. Prieiga per internetą: <http://db1.stat.gov.lt/statbank/SelectVarVal/saveselections.asp>.
- Bivainytė E. (2011). Pelnų mokesčio vengimo tendencijos Lietuvoje. Magistro darbas. Vilnius: Vilniaus universitetas.
- FNTT veiklos ataskaitos 2007-2013 m. laikotarpiu. [žiūrėta 2014-04-23]. Prieiga per internetą: <http://www.fntt.lt/lt/96/123>.
- Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika* Nr. 75. Vilnius: VU leidykla. [žiūrėta 2013.01.20]. Prieiga per internetą: <http://archive.minfolit.lt/arch/5001/5439.pdf>.
- Hillman, A. (2009). Public Finance and Public Policy Responsibilities and Limitations of Government. Bor Lan University, Cambridge University. [žiūrėta 2014-04-19]. Prieiga per internetą: http://www.hubhoop.com/Books/nu_ltst/economic/General1%20analysis/Hillman%20A.L%20Public%Finance%20Public%Policu.pdf.
- Kubilius, R. Mokesčių planavimas – šešėlis ar išeitis, [žiūrėta 2014-04-12]. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com/lt/press-rm/articles/straipsnis-12-11-08.jhtml>.
- Laffer, A. The Laffer Curve, [žiūrėta 2013-01-02]. Prieiga per internetą: <http://www.laffercenter.com/arthur-laffer/the-laffer-curve/>
- Lakis, V. (2009). Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai. *Informacijos mokslai*, Nr. 49, p. 31-47.
- Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. Aktuali redakcija 2014-03-25, [žiūrėta 2014-04-13]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.sowdoc_1?id=467840.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Aktuali redakcija 2014-04-04, [žiūrėta 2014-04-13]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.sowdoc_1?p.d=4968559
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001, 2003, 2005, 2007, 2009, 2010, 2011). [žiūrėta 2013-09-28]. Prieiga per internetą: <http://www.infollex.lt/ta/12868:ver1#x8587061aaob04953b212b723d7d3bd17>
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Aktuali redakcija nuo 2013-12-30, [žiūrėta 2014-04-02]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.shawdoc_1?p_id=463611.
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2010-12-31, [žiūrėta 2014-04-09]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/teises-aktai-irkomentarai-57>.
- Mokesčių mokėtojų kontrolės duomenys 2007-2010 m. laikotarpiu. [žiūrėta 2013-11-05]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=100461353>.
- Mokesčių mokėtojų kontrolės duomenys 2011-2012 m. laikotarpiu. [žiūrėta 2013-11-05]. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_id=PUB.1.43.
- Mokesčių mokėtojų kontrolės duomenys 2013 m. [žiūrėta 2014-04-22]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/apibendrinti-duomenys-apie-vmi-atliekamus-ukio-subjektu-prieziuros-veiksnius-bei-ju-rezultatus>.
- Pajuodienė, G. (1993). Mokesčių sistemos formavimasis išsivysčiusiose šalyse. Vilnius, Lietuvos informacijos institutas.
- Pelningų, nuostolingų įmonių dalis bendrame įmonių skaičiuje. Įmonių finansiniai rodikliai, [žiūrėta 2014-04-22]. Prieiga per internetą: <http://db1.stat.gov.lt/statbank/SelectVarVal/saveselections.asp>.
- Schneider, F. (2011). Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OEDC Counties from 2003 to 2012, [žiūrėta 2013-04-05]. Prieiga per internetą: <http://www.economics.unilinz.ac.et/members/Sohneider/files/publications/2012/ShodEcEurope31.pdf>.
- Schneider, F., Klingmair, R. (2004). Shadow Economics Around the World: What Do We Know, [žiūrėta 2013-11-10]. Prieiga per internetą: <http://www.cremaresearch.ch/papers/2004-03.pdf>.
- Schneider, F. (2013). The shadow economy in Europe. [žiūrėta 2014-04-22]. Prieiga per internetą: http://www.protisiviekonomiji.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/2013/siva_ekonomija/The_Shadow_Economy_in_Europe_2013.pdf.
- Solvinger, M. (2006). Magazine of the Intra-European Organisation of Tax Administrations. [žiūrėta 2013-02-11]. Prieiga per internetą: <http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/Tax%20Tribune%2027.pdf>.
- Taxation trends in the European Union (2013). Euro stat Statistical books, [žiūrėta 2013-11-18]. Prieiga per internetą:

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DK-13-001/EN/Ks-DU-13-001-EN.PDF.

VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2007-2013 m. laikotarpiu, [žiūrėta 2014-04-21]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/ataskaitu-archyvas>.

TENDENCES AND SCALE OF PROFIT TAX EVASION

Summary

The significance of taxes is important to every state, because it is the main source of a country's budget revenue. Therefore, it is important to create such system of taxes which would verify stable and sufficient income and would minimize the evasion of paying taxes. If taxes, which are levied on, are too big or incorrect, it stimulates the development of shadow economy, the consequence of which is tax losses, which occur because of tax evasion.

Profit tax is the tax which brings about many questions and many practical problems. Because of the complicated calculation of profit tax basis, many ways of tax evasion are used.

The causes of tax evasion can be divided into two groups: psychological and procedural. Psychological issues are connected with entities that avoid paying any kind of taxes. A part of procedural process is related with entities that avoid paying any profit tax.

While forming tax system, it is very important to define taxable limit. Every time, when tax tariffs increase, taxable income increases slower. This rule is applied when the value of gross domestic product does not change.

The profit tax evasion can be caused by manipulations in accounting data or in expanding shadow business. Manipulation of accounting data causes the decrease of income, increase of expenses, or improper levy of tax relief on some activities. There is no reliable data which might present information about tax evasion due to the above mentioned reasons. But, according to the reports, presented by State Tax Inspectorate and other institutions about taxable verification and investigation how many additional taxes were imposed on, the amounts are rather big.

The collection of income tax is greatly influenced by the scale of shadow economy and changes in gross domestic product. Shadow economy constitutes a big part of GDP. The amount of it in the period of 1997 – 2001 and 2007 – 2008 decreased in Lithuania, but in the years of 2009 – 2010 increased because of recession. In 2011 it stabilized and it made about 27% of GDP. The biggest part of shadow economy constitutes smuggling of cigarettes, alcohol, petrol and other goods.

The extent, how big the shadow economy is, depends on the tax burden, and income tax evasion absolute dimension depends on how big the GDP is. The greatest growth of burden of taxes, profit tax among them, was in 2008, when the gross tax burden was 31,1% , profit tax burden was 2,6 % of GDP, and the least tax burden was in 2011 and it made 0,82 % of GDP.

When the recession started and the taxable burden increased, the profit tax avoidance in 2008 increased by 38,8 percentage point compared with 2007. Later, the scale of avoidance decreased, but in 2011 it went up again, though the pre – crisis level was not achieved.

On the basis of investigation, the conclusion can be made, that profit tax evasion is connected with the economic situation and tax burden in the country. When recession started, the scale of profit tax evasion increased greatly, but when economics recovered, it decreased. Therefore, when tax burden increases the scale of profit tax evasion increases too.

KEYWORDS: expenses, profit, profit tax, shadow economy, tax burden.

Vaclovas Lakis – Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros vedėjas, socialinių mokslų habilituotas daktaras profesorius, el. paštas: Vaclovas.Lakis@ef.vu.lt . Daugiau kaip 250 straipsnių, monografijų, mokomųjų knygų autorius. Mokslinių interesų sritys: auditas, finansinių ataskaitų klostojimas, valdymo apskaita.

Diana Linčiauskienė – Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Verslo ekonomikos programos magistrantė, el. paštas: diana.linc@gmail.com. Mokslinių interesų sritys: finansai, mokesčiai.