

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS
FINANSŲ KATEDRA

Greta BAGDONAITĖ
Finansų ir bankininkystės programa

MAGISTRO DARBAS

**MOKESČIŲ VENGIMAS: PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO
ASPEKTAS**

TAX AVOIDANCE: THE ASPECT OF VALUE ADDED TAX

Leidžiama ginti _____
(parašas)

Katedros vedėja prof.

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo vadovas _____
(parašas)

Dr. E. Bikas

Darbo įteikimo data: 2020.01.06.

Registracijos Nr.

Vilnius, 2020

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ BEI JŲ VENGIMO TEORINIAI ASPEKTAI.....	5
1.1. Valstybės mokesčių vengimo samprata bei reikšmė	5
1.2. Mokesčių vengimo priežastys ir padariniai valstybės ekonomikai	9
1.3. Mokesčių kultūra.....	15
2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS, JO TAIKYMAS IR SURINKIMAS.....	19
2.1. Pridėtinės vertės mokesčio samprata.....	19
2.2. Pridėtinės vertės mokesčio taikymas Europos Sąjungos šalyse	22
2.3. PVM mokesčio vengimo metodologiniai aspektai.....	26
3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO SURINKIMO BALTIJOS ŠALYSE TYRIMO METODOLOGIJA.....	29
4. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO VENGIMO ANALIZĖ BALTIJOS ŠALYSE.....	33
4.1. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimą lemiančių veiksnių analizė.....	33
4.2. Pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio regresinė analizė Baltijos šalyse.....	43
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	58
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	60
SUMMARY.....	64

ĮVADAS

Temos aktualumas. Mokesčiai yra privalomi valstybės nustatyti fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai, kurie priklauso nuo jų veiklos rezultatų arba tam tikrų jų atliktų veiksmų. Tai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, vienas iš jos egzistavimo pagrindų. Kiekvienos šalies siekis – sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomikos augimą ir užtikrintų pakankamas pajamas valstybės funkcijoms vykdyti. O šioms funkcijoms vykdyti yra surenkamos mokestinės lėšos iš valstybės piliečių. Šio darbo aktualumas pasireiškia tuo, kad mokesčių sistema yra pastoviai tobulinama, nuolat ieškoma būdų kaip efektyviau įvykdyti apmokestinimui keliamus uždavinius, kurie atitiktų apmokestinimo principus ir būtų priimtini mokesčių mokėtojams. Būtent nuo mokesčių mokėtojų elgesio priklauso, kokia dalis mokestinių pajamų bus surinkta į biudžetą ir kaip efektyviai valstybė galės vykdyti savo funkcijas. Taigi, reikia nepamiršti, jog santykis tarp valstybės ir visuomenės yra labai svarbus.

Pagrindinė problema, su kuria susiduria už įstatymų leidimą atsakingi asmenys, tai sprendimas, ką ir kaip reikia apmokestinti, kokius mokesčių tarifus taikyti kad būtų surenkama kuo didesnė mokestinių pajamų dalis į biudžetą. Nepriimtinas apmokestinimas paskatina mokesčių mokėtojų mokesčių vengimą, o tai gali stabdyti šalies ūkio plėtrą, todėl drąsiai galime sakyti, jog nuo šių sprendimų priklauso valstybės ateitis. Taigi, nemažiau svarbi problema su kuria susiduria valstybė, yra nemokantysis vartotojas. Valstybė ūkio subjektui suteikia saugumą ir viešąsias gėrybės, o ūkio subjektas mainais turi mokėti mokesčius. Tačiau visuomet atsiranda norinčių naudotis valstybės teikiamomis gėrybėmis už jas nesumokėjus. Tokia mokesčių mokėtojų elgsena išbalansuoja valstybės biudžetą, kadangi surenkamos mokestinės pajamos tampa mažesnės nei išlaidos. Tai sukelia biudžeto deficitą, ir likusi spraga užpildoma skolintomis lėšomis. Todėl nuolat ieškoma būdų kaip kontroliuoti šį procesą, ir į valstybės biudžetą surinkti kuo daugiau mokestinių pajamų. Taigi, pagrindinis kiekvienos šalies tikslas apmokestinimo srityje – sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų ekonomikos raidą ir užtikrintų stabilias biudžeto pajamas.

Ypač vaizdžiai mokesčius apibūdino Lietuvos finansų mokslo kūrėjas, profesorius V. Jurgutis (1885 – 1966). Viename svarbiausių veikalų „Finansų mokslo pagrindai“ jis rašė: „Mokesčiai, tai įnirtęs, užsispyręs, ...veiklus, energingas, ...judrus žmonių laisvės skelbėjas, bet drauge žiaurios priespaudos ir kruvinų kančių įrankis. Mokesčiai gali paversti aršiais priešais ir kaimynines draugingas valstybes. Mokesčiai techninio progreso priemonė, bet dažnai ir techniškai atsilikusios priemonės apsauga“ (Jurgutis, 1938). Mokesčių vengimo problematiką bei pridėtinės vertės mokestį nagrinėjo daugelis mokslininkų (Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2015; Giriūnienė, 2014; Medelienė,

Sudavičius, 2011; Novošinskienė, Slavickienė 2007; Šinkūnienė 2005; Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006 ir kt.). Šie autoriai nagrinėja veiksnius, kurie veikia neigiamą mokesčių mokėtojų elgesį. Jų teigimu, mokesčių sistema, kuri atitinka apmokestinimui keliamus uždavinius ir yra priimtina tiek valstybei tiek mokesčių mokėtojams, skatina ekonomikos augimą bei palaiko jos stabilumą. Pridėtinės vertės mokestį bei jo problematiką nagrinėjo tokie mokslininkai kaip Keen, Konrad 2014; Borselli, 2012; Simionescu, Albu, 2016; Ivaškaitė – Tamošiūnė ir Rutkauskas, 2015 bei daugybė kitų. Šie mokslinių šaltinių autoriai akcentavo, jog pridėtinės vertės mokestis sudaro vieną iš pagrindinių mokestinių įplaukų dalių į valstybės biudžetą, dėl to jo surinkimas yra ypač svarbus valstybės gerovei.

Darbo objektas – pridėtinės vertės mokesčio vengimas.

Darbo tikslas – išanalizuoti mokesčių vengimą pridėtinės vertės mokesčio aspektu.

Darbo uždaviniai:

1. Apibrėžti valstybės mokesčių vengimo sampratą, atskleidžiant jos atliekamą vaidmenį valstybėje;
2. Išnagrinėti mokesčių vengimą, jį sukeliančias priežastis bei pasekmes valstybių ekonomikai.
3. Išanalizuoti pridėtinės vertės mokestį, jo taikymą bei mokesčio surinkimą Europos Sąjungos šalyse.
4. Atskleisti PVM mokesčių vengimo aspektus bei jo reguliavimo galimybes.
5. Įvertinti Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio vengimo procesui įtaką darančius veiksnius.
6. Ištirti Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio priklausomybę nuo jį lemiančių veiksnių.
7. Remiantis nagrinėtais tyrimų duomenimis, apibendrinti pridėtinės vertės mokesčio vengimo aspektus identifikuojant pagrindines problemas bei pateikti rekomendacijas.

Tyrimo metodai. Atliekant mokesčių vengimo ir pridėtinės vertės mokesčio analizę, buvo atlikta mokslinės literatūros, Lietuvos Respublikos teisės aktų, Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Statistikos departamento duomenų analizė ir sisteminimas. Remiantis surinktais duomenimis, atliekama pridėtinės vertės mokesčio surinkimui įtaką darančių veiksnių analizė Baltijos šalyse. Taip pat sudaryti Baltijos šalių regresiniai modeliai, kurių pagalba matematiškai išreiškiami pagrindiniai veiksniai, darantys įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui Baltijos šalyse. Remiantis regresinio modelio rezultatais, pateikiamos tyrimo išvados bei rekomendacijos pridėtinės vertės mokesčio surinkimo tobulinimui.

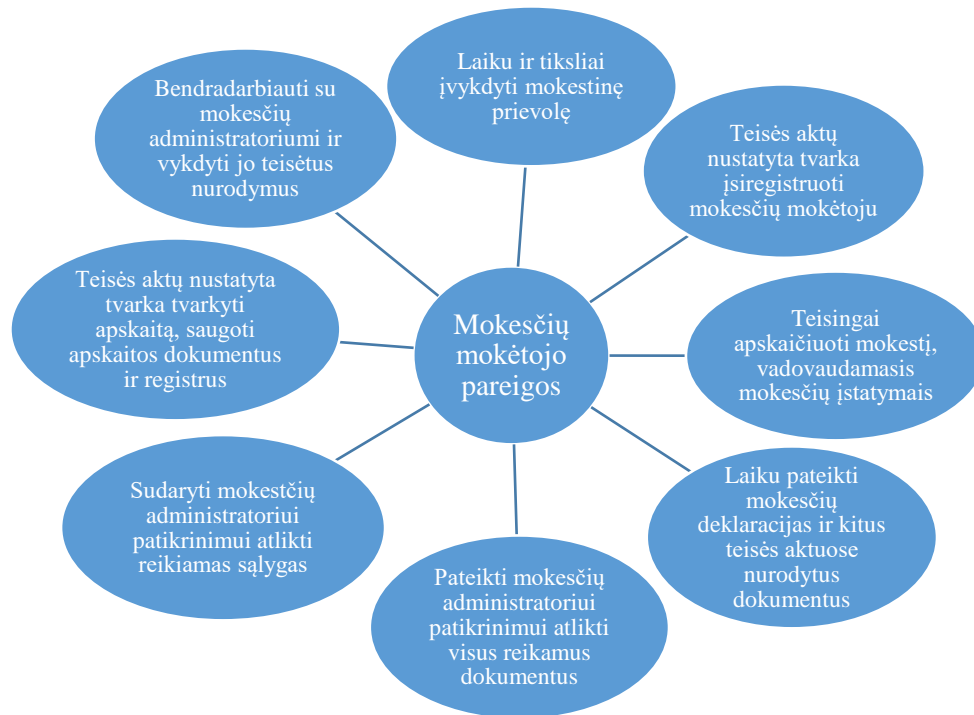
1. VALSTYBĖS MOKESČIŲ BEI JŲ VENGIMO TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. Valstybės mokesčių vengimo samprata bei reikšmė

Mokesčiai yra pagrindinis ir svarbiausias valstybės biudžeto šaltinis. Valstybės mokesčių sistema yra sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus reikalavimus. Tačiau mokesčių sąvoka skirtinguose šaltiniuose yra atskleidžiama įvairiai. Įstatymų leidėjas mokesčių apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei. (LR MAĮ, 2004). Teisės doktrinoje mokesčiai apibūdinamas kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui (Medelienė, Sudavičius, 2011). Dar viena autorė teigia, jog mokesčiai yra finansiniai santykiai, kurių pagalba valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti (Šapalienė, 2008). Nepaisant šių apibrėžimų skirtumo, visoms mokesčių sąvokoms būdingi tie patys mokesčių elementai ir ta pati funkcija.

Jog valstybė galėtų vykdyti savo funkcijas, ji turi surinkti pakankamai mokesčių pajamų į biudžetą. Būtent surenkant mokesčines pajamas į biudžetą yra susiduriama su mokesčių vengimo sąvoka. Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Mokesčių mokėtoju pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (2004), laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Taigi, pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą mokesčių mokėtojas turi valstybei perleisti dalį savo uždirbtų pajamų. Tradicinis mokesčių surinkimo modelis, kuris skatina savanoriškai mokėti mokesčius, leidžia mokesčių mokėtojui pačiam priimti sprendimą mokėti mokesčius ar ne. Todėl žmogus turi pasirinkimą savo noru sumokėti mokesčius, ar jų nemokėti ir rizikuoti, jog mokesčių priežiūros institucija nepatikrins ir nereikės mokėti baudos už prievolės nevykdymą.

Sąžiningas mokesčių mokėjimas nėra problema, todėl jis nėra plačiai nagrinėjamas moksliniuose šaltiniuose. Lietuvos pilietis, norėdamas atsakingai ir sąžiningai mokėti mokesčius privalo laikytis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnyje (2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112) numatomų mokesčių mokėtojų pareigų (žr. 1 pav.).



1 pav. **Mokesčio mokėtojo pareigos**

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40 str., 2004)

Nepaisant valstybėje nustatytų įstatymų ir teisės normų, visada atsiranda žmonių, kurie stengiasi išvengti mokesčių mokėjimo. Netgi literatūroje yra daugiau analizuojami ir nagrinėjami neteisėtą veiklą vykdančys asmenys, kadangi tai yra pakankamai ilgą laikotarpį glūdinti problema. Tačiau mokesčiai yra tokia tema, kuri bet kuriuo metu ir bet kurioje visuomenėje susilaukia pasipriešinimo, neatsižvelgiant į demokratijos lygį. Vis dėlto, be mokesčių šiuolaikinė visuomenė negalėtų išgyventi. Taigi valdžios institucijų teikiamų viešųjų gėrybių optimalus lygis yra pasiekiamas tik tada, kai kiekvienas mokesčių mokėtojas yra sąžiningas ir moka savo mokestinių įsipareigojimų dalį (Batrancea, 2012). Franzoni (2000), išskiria keturias pagrindines taisykles, kurių turi laikytis mokesčių mokėtojas, norintis sąžiningai laikytis mokesčių įstatymų:

1. Pranešti mokesčių institucijoms apie tikrąją mokesčių bazę;
2. teisingai apskaičiuoti mokestinį įsipareigojimą;
3. laiku grąžinti mokesčių deklaraciją;
4. laiku sumokėti sumas.

Jei bent viena iš šių taisyklių yra pažeidžiama, mokesčių mokėtojas tampa neatitinkantis reikalavimų. O neatitinkant reikalavimų atsiranda ir mokesčių vengimas. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2000), sąvoką „vengimas“ aiškina kaip stengimąsi išsisukti, išsisukinėjimą, t. y. tam tikros pareigos neatlikimą. Remiantis mokesčių vengimo sampratą nagrinėjusių autorių moksliniais šaltiniais, buvo sudaryta mokesčių vengimo sąvokų lentelė, pagal šią sąvoką nagrinėjusius autorius (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. **Mokesčių vengimo samprata**

Autorius	Metai	Mokesčių vengimo samprata
V. Vasiliauskas	2005 m.	Piktnaudžiavimas teise, siekiant mokestinės naudos;
A. Paulauskas	2006 m.	Intelektualiausias mokesčių įstatymų pažeidimas;
M. Palijanskas	2003 m.	Tokia mokesčio mokėtojo veikla, kuria siekiama „apeiti“ įstatymo nuostatas, formaliai laikantis nustatytų procedūrų ir jų nepažeidžiant;
S. James, C. Alley P. Webley	2004 m.	Teisės aktų spragų taikymas siekiant sumažinti mokesčius;

(sudaryta autorės, remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais)

V. Vasiliauskas (2005), mokesčių vengimo sąvoką įvardina kaip piktnaudžiavimą teise, siekiant mokestinės naudos, kuri yra suprantama kaip mokesčių sumažinimas ar jų visiškas nemokėjimas (pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis ar lengvatomis), bandant sukurti specialias apmokestinimo sąlygas, imituoti teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ir taip gauti mokestinės naudos. Pasak A. Paulausko (2006), ši elgsena vadinama intelektualiausiu mokesčių įstatymų pažeidimu. Mokesčių mokėtojas sąmoningai vengia vykdyti mokestines prievoles arba sumažina mokesčius nepažeisdamas nustatytų teisinių aktų, tačiau jo veiksmai prieštarauja įstatymų prasmei. Savo moksliniuose darbuose šiems sąvokoms pritaria ir M. Palijanskas (2003), kuris mokesčių vengimą apibūdina kaip mokesčio mokėtojo veiklą, kuria siekiama „apeiti“ įstatymo nuostatas, formaliai laikantis nustatytų procedūrų, jų nepažeidžiant. Mokesčių vengimo sąvokos sampratą suformuoti padeda taip pat ir James, Alley bei Webley (2004) autorių išvados, jog mokesčių vengimas laikomas teisėtu mokesčių mokėtojų veiksmu, kadangi tai teisės aktų spragų taikymas siekiant sumažinti mokesčius.

Taigi, apibendrinant visų nagrinėtų mokslinių šaltinių mokesčių vengimo sąvokos sampratą galime teigti, jog mokesčių vengimas – tai legalūs mokesčių mokėtojų veiksmai, pasinaudojant teisės aktų spragomis, siekiant sumažinti arba išvengti mokėti mokesčius. Tačiau, nepaisant to jog šie veiksmai yra teisėti, taip yra pažeidžiamas vienas iš svarbiausių mokesčių teisės principų, kuris

nurodo, jog mokesčius turi mokėti visi mokesčių mokėtojai (LR MAĮ, 2004, 6 str.). Turime pabrėžti, jog mokesčio vengimas apima ne tik mokesčio naštos sumažinimą, bet ir kitokios mokestinės naudos gavimą: mokesčio mokėjimo termino atitolinimą, grąžintino (įskaitytino) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimą bei mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo termino sutrumpinimą (Paulauskas, 2006). Šiais veiksmais pažeidžiami visuomenės ir valstybės teisėti interesai, todėl tokie nusižengimai užtraukia administracinę ar net baudžiamąją atsakomybę. Taigi, norėdamas to išvengti, mokesčių mokėtojas iškreipia informaciją ir aplinkybes taip, jog jo veiksmai nepažeistų teisės normų ir jam nereikėtų atsakyti už savo veiksmus. Apibendrinant galime teigti, jog mokesčių vengimas yra pagrindinė problema, su kuria susiduria valstybė, norėdama surinkti kuo daugiau mokestinių pajamų į biudžetą. Būtent mokestinės pajamos yra svarbiausias aspektas, kuris daro įtaką efektyvesniam valstybės funkcijų vykdymui, nuo kurių priklauso ne tik valstybės bet ir jos piliečių gerovė.

1.2 Mokesčių vengimo priežastys ir padariniai valstybės ekonomikai

Daugelis išsivysčiusių šalių dabar koncentruojasi į apmokestinimą, kuris yra vienas pagrindinių valstybės pajamų šaltinių. Tiek OECD mokesčių ir plėtos darbo grupė (2010), tiek ir G-20 (Keen, 2012), pabrėžė mokesčių surinkimo svarbą besivystančiose šalyse. Daugelyje šalių mokesčių mokėtojų mokesčiai trukdo vyriausybėms generuoti mokestines pajamas. Apskaičiuota, jog prarastos mokesčių pajamos viršija 3,1 trilijono JAV dolerių, o tai sudaro apie 5,1 % pasaulio BVP. Tai reiškia, kad apie 54,9 % sveikatos priežiūros išlaidų prarasta dėl mokesčių vengimo. Mokesčių vengimo poveikis besivystančiose šalyse yra didesnis. Pavyzdžiui, 97,7 proc. ir 138,5 proc. sveikatos apsaugos biudžeto prarandama dėl mokesčių vengimo Afrikos šalyse ir Pietų Amerikos šalyse (Mokesčių teisingumo tinklas, 2011). Tačiau noras išvengti mokesčių yra paplitęs visose šalyse ir šis reiškinys pritraukė daugybę mokslininkų, norinčių ištirti mokesčių nemokėjimą lemiančius veiksnius.

Jackson ir Milliron (1986), apžvelgė 46 mokesčių vykdymo straipsnius ir nustatė vienuolika svarbių veiksnių, kuriuos tyrinėjo įvairūs mokslininkai. Tai yra mokesčių sistemos sudėtingumas, mokesčių informacijos paslaugų lygis, mokesčių mokėtojo atsisakymas teikti informaciją, mokesčių administratoriaus pareigos ir baudos. Kiti veiksniai yra baimė būti patikrintiems, faktinis mokesčių tarifų lygis, nuobaudos už mokesčių nemokėjimą, amžius, lytis, švietimas ir pajamos. Po Jacksono ir Millirono tyrimo atlikta daug kitų tyrimų, kuriuose yra išskiriama daugybė veiksnių, kurie yra daugiau ar mažiau panašūs į Jackson ir Milliron pateiktas išvadas (Riahi-Belkaoui, 2004; Trivedi, Shehata ir Mestelman, 2005; Saad, 2014; Chau & Leung, 2009).

Taigi, pagrindinis tikslas yra išsiaiškinti kodėl kai kurie mokesčių mokėtojai sąžiningai moka mokesčius, o kiti – ne? Marandul, Mbekomize¹ ir Ifezue¹ (2015), savo moksliniame straipsnyje bandė atsakyti į šį klausimą, remiantis pagrindine prielaida, jog tvari mokesčių sistema turi būti orientuota ne į prievarta mokamus mokesčius, bet įtikinimą savanoriškai juos mokėti. Griežta mokesčių politika, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui gali sukelti trumpalaikį mokestinių pajamų padidėjimą, tačiau tai gali būti sunku išlaikyti ilguoju laikotarpiu ypač demokratinėje politikoje. Manoma, kad mokesčiai yra pagrindiniai ekonominio, socialinio ir politinio vystymosi aspektai. Mokslininkai nagrinėjantys mokesčių sistemas teigia, jog stipri mokesčių sistema gali atlikti tris svarbius nacionalinės plėtos vaidmenis: pajamų formavimą, mažesnę nelygybę ir gero valdymo skatinimą (Cobham, 2005). Pelningumas atlieka akivaizdų ir tiesioginį apmokestinimo vaidmenį. Mokestinės pajamos naudojamos neatidėliotinoms žmogaus vystymosi problemoms

spręsti, tokioms kaip badas ar skubus gydymas bei ilgalaikėms viešosioms infrastruktūros paslaugoms, tokioms kaip keliai, oro uostai, ligoninės ar mokyklos bei jų finansavimui. Pajamos iš paramos ir gamtinių išteklių gali pakeisti mokestines pajamas ir užtikrinti, kad bus pasiekti svarbūs plėtros tikslai. Tačiau valstybės lėšų finansavimas iš tokių šaltinių nedidina valstybės galios (Moore, 2004; Ross, 2001). Be to, palyginti su pajamomis iš paramos ir gamtinių išteklių, mokestinės pajamos yra palyginti nuspėjamos (Bulír, Hamann, 2007).

Marandul, Mbekomize1 ir Ifezuel (2015), tyrinėjant mokesčių vengimą išskyrė keletą elgesio teorijų, kurios yra naudojamos ekonomikos ir psichologijos moksluose. Tai yra Allingemo ir Sandmo (1972) modelis, institucinės anomijos teorija ir planuojamos elgsenos teorija. Allingemo ir Sandmo modelis davė pradžią daugeliui literatūros šaltinių, kurie vėliau išplėtė šį modelį įvairiomis kryptimis. Pagal šį modelį, mokesčių mokėtojas gaudamas pajamas turi pasirinkti kokią dalį pajamų deklaruoti mokesčių inspekcijai, nedeklaruojamos pajamos nebus apmokestinamos, tačiau bus tikimybė, jog mokesčių mokėtojas susidurs su patikrinimu ir gaus baudą už nuslėptas pajamas. Mokesčių mokėtojas turi rinktis vieną iš dviejų strategijų: jis gali deklaruoti savo tikras pajamas arba jis gali deklaruoti mažiau nei jo tikrosios pajamos. Jei jis pasirenks pastarąją strategiją, jo atsipirkimas priklausys nuo to, ar mokesčių administratorius jį patikrins. Jei taip nėra, antroji strategija tikrai bus naudingesnė. Jei jis bus ištirtas, bus blogiau, nes mokesčių mokėtojas gali būti baudžiamas. Šis modelis rodo, kad deklaruojamos pajamos tiesiogiai priklauso nuo pajamų aptikimo tikimybės (audito normos) ir baudos (baudos dydžio), bei nuo mokesčio tarifo. Tačiau yra kitų veiksnių, turinčių įtakos mokesčių mokėtojų sprendimui, nes vyriausybė „pasiima, bet taip pat ir grąžina” ir tai tikrai daro įtaką mokesčių mokėjimui ar vengimui juos mokėti. Taigi, sąžiningas mokesčių mokėjimas taip pat tiesiogiai susijęs su asmens suvokiama nauda gaunama iš viešojo sektoriaus, kurią finansuoja jų mokami mokesčiai. Šis požiūris grindžiamas prielaida, kad asmuo moka mokesčius tik dėl ekonominės reikšmės, vengimo rizikuoti, ir dėl to, kad jie bijo būti prigauti ir nubausti. Vis dėlto akivaizdu, jog sąžiningo mokesčių mokėjimo negalima paaiškinti tik remiantis tokiais ekonominiais aspektais. Iš tiesų buvo įrodyta, kad pajamų mokesčio deklaracijos procentas, kuriam taikomas išsamus mokesčių tikrinimas, daugumoje šalių paprastai yra gana mažas, beveik visada gerokai mažesnis nei 1 procentas visų grąžų (Alm, Jackson, Mckee, 1992). Todėl, nors 1972 m. Allingemo ir Sandmo modelis yra patrauklus savo paprastu požiūriu, tačiau nemažai svarbių neekonominių veiksnių yra nepaminėti.

Anomija yra sociologinė teorija, kurioje teigiama, jog asmenys priima sprendimus, grindžiamus socializuotomis vertybėmis, kurios atskirai gali būti prieštaringos, bet kartu išlaikant

pusiausvyrą tarpusavyje tokį elgesį visuomenė laiko „normaliu“. Kai žmogus turi nesuderintą vertybių rinkinį, priimami sprendimai gali sukelti neigiamą elgesį, pavyzdžiui, kasdienį nusikalstamumą (Itashiki, 2011). Ypač naujausia Anomijos teorijos išraiška, institucinės anomijos teorija (Messner, Rosenfeld, 2001), atrodo lengvai pritaikoma nagrinėjant kultūrinių vertybių ir mokesčių vengimo elgesio santykį (Riahi-Belkaoui, Picur, 2000). Institucinės Anomijos teorija išskiria keturis teoriškai sukurtus nacionalinių kultūrinių aspektų rinkinius, kurie gali skatinti arba užkirsti kelią mokesčių vengimui. Jie apima individualizmą, pasiekimų orientaciją, įsitikinimus ir humanišką orientaciją. Individualizuotos kultūros vertybės nustato elgesio tipą, kuris pabrėžia savęs interesų siekimą, daugiausia ignoruojant rūpestį dėl etinių pasekmių. Individualizuotos kultūrinės vertybės skatina ryžtingus sprendimus priimančius asmenis rinktis tikslus, neapsiribojant etinėmis ar teisinėmis priemonėmis siekti tikslų (Bame-Aldred, Cullen, Martin, Parboteeah, 2011). Taigi, tokiose visuomenėse ryžtingi žmonės labiau nori nukrypti nuo priimtų normų ir išvengti mokesčių. Priešingai, kolektyvizmo kultūros palankiai vertina kolektyvo vertybes, jog socialiniai nariai yra tarpusavyje susiję (Triandis, 1995), ir tai turėtų sulaikyti nuo noro gauti pelno sukčiaujant. Tai parodo, jog individualizuotos kultūrinės vertybės turi didesnę pagundą išvengti mokesčių.

Planuojamo elgesio teorija buvo pristatyta Ajzen (1985), kaip pagrįstų veiksmų teorija. Remiantis pagrįstų veiksmų teorija, žmonių elgesys dažniausiai priklauso nuo to ar elgesys (požiūris) yra vertinamas kaip turintis teigiamų rezultatų, ir jei jie mano, kad tai reikšminga kitiems, jie nori taip elgtis (subjektyvi norma). Daugybė tyrimų patvirtina šį požiūrį ir subjektyvias elgesio normas (Sheppard, Hartwick, Warshaw, 1988). Tačiau tie patys autoriai iškėlė priešpriešinį argumentą prieš glaudų ryšį tarp požiūrio, subjektyvių normų ir elgesio. Jie teigė, kad dėl netiesioginių apribojimų, požiūris ir subjektyvios normos ne visada lemia elgesį. Siekiant pagerinti pagrįstų veiksmų teorijos prognozavimo galią, Ajzen (1985), ją papildė nauju aspektu „suvokiamu elgesio valdymu“, kad būtų galima nustatyti elgesį, kuris atsiranda, kai asmens elgesio kontrolė yra neapibrėžta. Tuo pačiu jis išplėtė pagrįstų veiksmų teoriją, įtraukdamas neigiamą vaidmenį prognozuojant elgesį. Išplėstinė versija vadinama Planuojamo elgesio teorija. Trys prognozuojantys veiksniai nustatomi taip: požiūris yra elgesio įsitikinimų ar svarbios informacijos funkcija, kuri yra tikėtina, kad tam tikro elgesio vykdymas atsiras dėl tam tikrų priežasčių, ir pasvertų kiek ir kokių pasekmių bus. Subjektyvi norma yra normatyvinio įsitikinimo funkcija, kuri yra mokesčių institucijų suvokiamas spaudimas tiksliniam elgesiui atlikti, atsižvelgiant į žmones, kuriems tai svarbu. Suvokiamą elgesio kontrolę lemia tikrasis įsitikinimas, kad tai yra būtina valstybės funkcijoms ir galimybė sėkmingai vykdyti veiklą. Taip pat numanymas ir elgesys šioje teorijoje

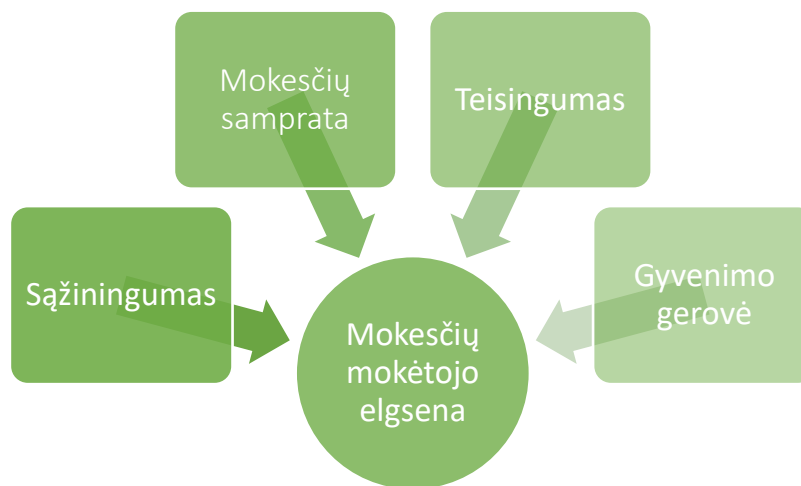
aiškinamas taip: ketinimas yra pažintinis asmens pasirengimas atlikti tam tikrą veiksmą ir yra laikomas tiesioginiu elgesio pradininku. Elgesys yra ketinimas veikti. Pagrindinė planuojamos elgsenos teorijos hipotezė yra ta, kad yra vienas iš esminių elgesio veiksnių, t. y. asmens ketinimas vykdyti ar nevykdyti. Savo ruožtu pats ketinimas yra vertinamas kaip trys aspektai: požiūris, subjektyvios normos ir subjektyvi kontrolė konkrečiau elgesio atžvilgiu. Taigi, planuojamo elgesio teorija bando ištirti, kaip požiūris, subjektyvios normos, subjektyvi kontrolė ir ketinimai yra susiję su elgesio prognozavimu (Marandu1, Mbekomizel, Ifezue1,2015).

Kirchler, Hoelzl ir Wahl (2008), nagrinėdami mokesčių mokėtojų elgseną taip pat sukūrė elgsenos modelį kurį pavadino „slidaus šlaito“ sistema. Pagal šios sistemos struktūrą pasitikėjimas valdžios institucijomis ir valdžios jėgomis yra du pagrindiniai aspektai, kurie užtikrina mokesčių mokėjimo reikalavimų vykdymą. Pasitikėjimas valdžios institucijomis yra apibrėžiamas kaip „asmenų ir socialinių grupių, kurių mokesčių tarnybos yra geranoriškos ir dirba naudingai visų gerovės labui, bendra nuomonė“, o valdžios institucijų galia apibrėžiama kaip „mokesčių mokėtojų suvokimas dėl mokesčių mokėtojų galimybės nustatyti nelegalų mokesčių vengimas [...] ir baudžiamasis mokesčių slėpimas“ (Kirchler, Hoelzl ir Wahl, 2008). Tiek valdžios institucijų galia, tiek valdžios institucijų pasitikėjimas didina mokesčių prievolių laikymąsi, tačiau reikalavimų kokybė skiriasi: didėjant pasitikėjimui pasiekiamas savanoriškas mokesčių laikymasis, o padidinus galios lygį pasiekiamas priverstinis mokesčių mokėjimas. Taigi, kai valdžios institucijų pasitikėjimas ir galia yra žemo lygio, mokesčių mokėtojai turi norą maksimaliai padidinti savo pajamas užsiimdami mokesčių vengimu. Vadinasi, mokesčių mokėtojų sąžiningumas yra minimalus. Remiantis „slidaus šlaito“ modeliu, netgi esant minimaliam valdžios pasitikėjimui, tačiau turint daug galios, mokesčių mokėtojų paklusnumas didėja, o tai stabdo mokesčių vengimą. Taigi, didėjanti valdžios įtaka ir galia sukuria griežtą įstatymų laikymąsi. Nepaisant to, valdžios institucijoms turint mažai galios, taip pat bus surenkama daugiau mokesčių tačiau tai įvyks dėl padidėjusio mokesčių mokėtojų pasitikėjimo, kuris skatina bendradarbiavimą tarp mokesčių mokėtojų ir valdžios institucijų. Taigi, remiantis šiuo modeliu galime teigti, jog maksimalus mokesčių įstatymų laikymasis neatsižvelgiant į kokybę, bus pasiekiamas valdžios galios ir pasitikėjimo pagalba (Kirchler, Hoelzl ir Wahl, 2008).

G. Albaitytės (2009), mokslinėje literatūroje taip pat nemažai dėmesio yra skiriama mokesčio mokėtojo savanoriško bendradarbiavimo su mokesčio administratoriumi, problematikai. Mokesčių administratorius pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (2004), valstybės institucija, atsakinga už mokesčių administravimą yra Valstybinė mokesčių inspekcija. Taigi, būtent

nuo mokesčių administratorių ir jų tarpusavio ryšio su mokesčių mokėtojais prasideda mokesčių mokėtojų elgsenos ir nuo to priklauso ar jos bus teigiamos ar neigiamos. Brondolo (2009), išskiria komunikacijos stiprinimą kaip vieną iš svarbiausių mokesčių mokėtojų savanoriško bendradarbiavimo skatinimo priemonių. Tai galėtų būti pavyzdžiui, priminimas mokesčio mokėtojui apie mokesčio deklaravimo arba deklaruoto mokesčio sumokėjimo datą. Taip pat galėtų padėti paslaugų mokesčių mokėtojui plėtra, kuri galėtų apimti įvairias konsultacijas, mokymus ar el. paslaugas. Taigi, galime teigti, jog norint surinkti kuo daugiau mokesčių pajamų į biudžetą reikia skatinti mokesčių mokėtojų savanorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriais. Nes tik kurdami vieningus ir stiprius tarpusavio ryšius galėsime sulaukti teigiamos mokesčių mokėtojų reakcijos į mokesčių prievolę.

Vis daugiau mokslininkų, tyrinėjantių mokesčių mokėtojų elgseną ir ieškodami mokesčių vengimo priežasčių, ją sieja su moraliniais aspektais ar kultūra (Daude, 2012; Luttmer, Singhal, 2014). Taigi, mokesčių vengimas taip pat gali priklausyti nuo daugelio kitų įvairių veiksnių, pvz. lyties, amžiaus, išsilavinimo lygio, gyvenimo būdo ar įsitikinimų. Tačiau, pasak mokesčių vengimą tyrinėjantių autorių ir mokslinių tyrimų, galime išskirti mokesčių mokėtojų elgsenai būdingus požymius, kurie susiformuoja veikiant tam tikriems veiksniams (žr. 2 pav.)



2 pav. **Mokesčių mokėtojo elgsenai įtakos turintys veiksniai**
(sudaryta autorės, remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais)

Vienas iš veiksnių, turinčių įtakos mokesčių mokėtojo elgsenai yra sąžiningumas. Mokesčių moralės tyrimuose (Daude, 2012), grindžiama prielaida, jog mokesčių mokėtojo sąžiningumas

priklauso nuo jo pasitikėjimo viešuoju sektoriumi, kuris teikia geros kokybės paslaugas ir taip skatina mokėti mokesčius. Valdžios tikslas yra surinkti kuo daugiau mokesčių pajamų į biudžetą ir jų pagalba tinkamai atlikti savo funkcijas. Tačiau, ne mažiau svarbu priimti tokius sprendimus, kurie teigiamai paveiktų ir mokesčių mokėtojus, tokie veiksmai skatina piliečius gerbti savo valdžią ir pasitikėti gerais jų ketinimais bei veiksmais. Valstybės ir jų piliečių tarpusavio ryšys yra labai svarbus aspektas, kadangi tokiems santykiams yra būdingas grįžtamasis ryšys, kuris ir skatina mokesčių mokėtojus sąžiningai atlikti savo pareigas ir mokėti mokesčius. Taip pat kitas ne mažiau svarbus aspektas yra mokesčių samprata. Mokesčių vengimui įtaką taip pat daro ir žmonių mokesčių suvokimas. Jei pilietis nesupranta mokesčių tikrosios reikšmės, jų funkcijų ir paskirties, tai tikrai neskatins jo mokėti mokesčius. Schmolders ir Schnelle (1978) taip pat teigia, jog tai priklauso nuo suteiktų žmogui ekonominių ir finansinių žinių, bei paties žmogaus susidomėjimo mokesčiais bei valdžios vykdoma politika. Mokesčių svarbos suvokimas padeda žiūrėti į mokesčius ne kaip į prievolę, o tiesiog kaip į įnašą savo ir valstybės gerovei bei funkcijoms atlikti. Taip pat pripažįstama, jog vienas svarbiausių apmokestinimo principų yra teisingumas. Šiam teiginiui taip pat pritaria autorės Skačkauskienė ir Valentinovič (2016), kurios savo darbuose svarbiausią principą taip pat išskiria teisingumą. Teisingumo suvokimas priklauso nuo daugybės etinių priežasčių ir ko gero, kiekvieno žmogaus yra suvokiamas skirtingai. Įtaką teisingumo suvokimui daro ir daugelis kitų veiksnių: socialinė žmonių padėtis, kultūros lygis, amžius bei pasaulėžiūra. Šie veiksniai keičia ir lemia teisingumo turinio supratimą bei žmogaus veiksmų vertinimą, priskiriant juos teisingiems ar neteisingiems. Todėl mokesčių mokėtojas privalo suprasti, jog mokėti mokesčius yra teisinga. Taip pat ne mažiau svarbus veiksnys yra pastangos dėl savo gyvenimo gerovės. Skirtingas socialinis – ekonominis šalių išsivystymo lygis taip pat formuoja skirtingą žmonių į mokesčių mokėjimą požiūrį. Taigi, mūsų mąstymą, o kartu ir elgesį formuoja aplinka, kurioje gyvename, šiuo atveju tai yra valstybė, kurioje gyvename. Tam pritaria ir mokslininkas Torgler (2003), kuris socialines normas netgi prilygina teisiniam reguliavimui. Kadangi žmonių kultūra priklauso nuo socialinių normų, o šios nuo šalies išsivystymo lygio, todėl labai svarbu, jog valstybėje būtų teisingas socialinių normų reguliavimas, kuris motyvuoja žmones sąžiningai mokėti mokesčius.

Taigi, galime teigti, jog mokesčių mokėjimas yra susijęs ne tik su ekonomiais, bet ir su mokesčių mokėtojų elgsenos aspektais, visuomenės kultūra, jos išsilavinimo lygiu ir pilietiškumu, kurie turi įtakos efektyviai mokesčių sistemai. Skirtingos mokesčių mokėtojų elgsenos teorijos bei modeliai yra vienas kitą papildantys, kiekvienas iš jų pabrėžia skirtingus mokesčių mokėtojų elgsenos veiksnių aspektus.

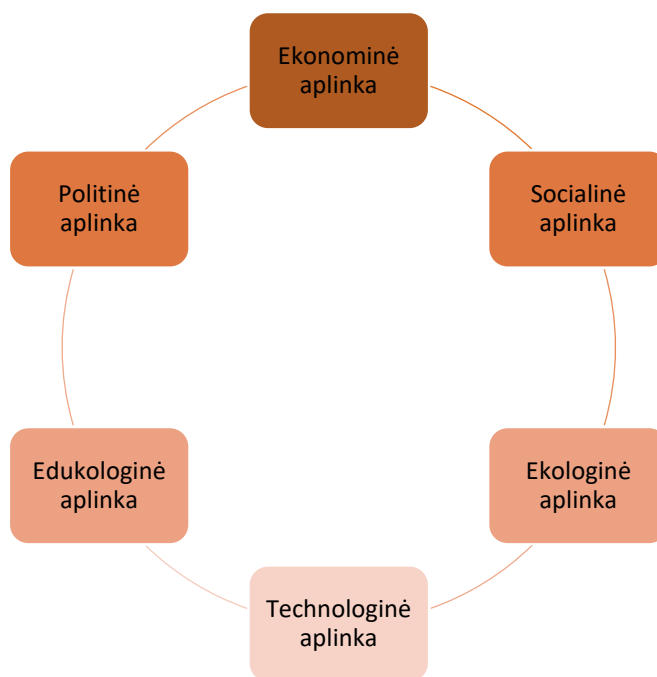
1.3 Mokesčių kultūra

Šiuolaikinėje ekonomikos teorijoje mokesčių mokėjimas dažnai aiškinamas kaip visuomenės sutartis, kuria jos atstovas įsipareigoja mokėti mokesčius mainais už valstybės jam teikiamas kokybiškas viešąsias gėrybes ir saugumą. Tačiau tokiai sąmoningos mokesčių mokėtojo elgsenos sampratai prieštarauja visuotino nenoro mokėti mokesčius teorija (Rutkauskas, Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2015). Šis prieštaravimas yra aktualus ir praktikoje. Taigi, dar vienas labai svarbus aspektas, kuris daro įtaką mokesčių vengimui – žmogaus mokesčių kultūros suvokimas. Mokesčių kultūra yra naujas ir mažai nagrinėtas reiškinys Lietuvoje. Tačiau šią sąvoką nagrinėjo nemažai užsienio autorių, tokių kaip Shumpeter, Hartmann, Tanzi, Berger ir daugybė kitų. Todėl galime drąsiai teigti, jog mokesčiai nėra tik prievolė, ši sąvoka turi daug platesnę reikšmę, kuri apima ne tik mokesčių mokėtojus, bet ir jų administratorius. Šis abiejų šalių platesnis sąvokos supratimas gali mažinti įtampą ir efektyvinti mokesčių sistemą. Mokesčių kultūros reiškinys turėtų būti svarbus kiekvienai išsivysčiusiai valstybei, kuri jaučiasi atsakinga už savo piliečius.

Mokesčių kultūros sąvoka apima ir mokesčių sistemą, ir kultūrą plačiąja prasme, kur kultūra yra, galbūt, netgi svarbesnė. Tai yra aktuali mokslinė problema, kadangi artimesnis mokesčių mokėtojų ryšys su šalies institucijomis turi teigiamos įtakos ne tik apmokestinimui bet ir mokestinių pajamų surinkimui į valstybės biudžetą. Analizuojant šį teiginį svarbu išsiaiškinti kultūros sąvoką, kuri skirtinguose literatūros šaltiniuose taip pat turi įvairias reikšmes. Pavyzdžiui, tarptautinių žodžių žodyne (2013), „kultūra“ - (lot. cultura – apdirbimas, ugdymas, lavinimas, tobulinimas, garbinimas): žmogaus bei visuomenės gerbiami ir puoselėjami objektai ir reiškiniai, jų formos ir sistemos, kurių funkcionavimas leidžia kurti, panaudoti ir perteikti tai, kas suvokiama kaip materialinės ir dvasinės vertybės. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne (2012), šio žodžio reikšmė suprantama kaip socialinis reiškinys – kultūra tai socialinė sistema, garantuojanti materialinių ir dvasinių vertybių kūrimą, panaudojimą ir perteikimą, apibūdina visuomenės raidos lygį.

Mokesčių kultūrą gali sudaryti du lygmenys – mikro ir makro. Mikro lygmenyje ji pasireiškia per mokesčių mokėtojų kultūrą, požiūrį į mokesčių sistemą ir elgseną jos atžvilgiu. Mokesčių mokėtojai yra pagrindinė ir didžiausia mokesčių sistemos dalis, nuo kurių požiūrio ir elgsenos priklauso ar valstybė surinks pakankamai mokestinių pajamų į valstybės biudžetą. Makro lygmenyje, mokesčių kultūra pasireiškia per mokesčių sistemos formuotojus, administratorius ir jų apmokestinimo kultūrą. Jie prisideda prie mokesčių sistemos formavimo ir pagal savo požiūrį ir nustatytus principus kuria tokią mokesčių sistemą, nuo kurios priklauso ir mikro lygmenyje esančių

sistemos dalyvių požiūris ir elgsena. Tarp šių dviejų lygių turi būti pakankamai glaudus ryšys, jog mokesčių sistema veiktų efektyviai ir būtų surenkamos planuotos mokestinės lėšos. Taigi visi mokesčių sistemos dalyviai yra svarbūs ir formuoja mokesčių kultūrą. Kalbant apie mokesčių kultūrą reikia nepamiršti paminėti ir geografinio aspekto. Juk kiekviena šalis turi savo tradicijas ir papročius, kurie formuoja skirtingus požiūrius ir elgsenas į tokius pat dalykus. Šalies perduodamos materialinės ir dvasinės vertybės, taip pat daro įtaką mokesčių kultūrai, kadangi nuo jos priklauso šalyje suformuoti apmokestinimo principai ir instrumentarijus, pagal kuriuos formuojama mokesčių sistema. Taip pat galime išskirti dažniausiai autorių minimą keletą makro aplinkos veiksnių, su kuriais susiduria mokesčių mokėtojai ir kurie formuoja jų požiūrį į mokesčius ir mokesčių kultūrą (Vasiliauskas,2000), (žr. 3 pav).



3 pav. **Mokesčių kultūros makro aplinkos veiksniai**
(sudaryta autorės, remiantis nagrinėtais šaltiniais)

Ekonominė aplinka yra labai svarbi mokesčių kultūrai, kadangi mokesčių sistemos formavimas priklauso nuo tos šalies išsivystymo lygio, gyventojų pajamų lygio, nedarbo, infliacijos ir kitų ekonominių rodiklių. Nuo šių rodiklių priklauso mokesčių mokėtojų mokestinė našta, o tai daro tiesioginį ryšį visuomenės požiūriui ir elgsenai į mokesčius. A.Vasiliausko (2000) išskiriama politinė aplinka pasireiškia tuo, jog mokesčių sistema yra formuojama remiantis teisinėmis normomis, apmokestinimo principais, kas lemia mokesčių surinkimo būdą, tarifus ir mokesčių

nustatymo metodus. Už visa tai yra atsakinga įstatymų leidžiamoji ir vykdomoji valdžia. Būtent tai daro įtaką mokesčių vengimui, nes nuo suformuotos politinės aplinkos priklauso ir piliečių pasirinkimas – mokėti mokesčius, ar bandyti jų išvengti. Ne mažiau svarbus mokesčių vengimui yra visuomenės išsilavinimas, švietimas bei auklėjimas, kuris suformuoja piliečiams atsakomybę būti sąžiningiems ir sąmoningai mokėti mokesčius valstybei – tai edukologinė aplinka. Egzistuojant teigiamai edukologinei mokesčių kultūros aplinkai mokesčių vengimas yra kur kas retesnis reiškinys. Socialinę aplinką galime apibūdinti šeima, aplinką kurioje augome ir buvo formuojamos materialinės ir dvasinės vertybės bei pilietiškumas. Suformuota gera socialinė aplinka žmones nuo pat mažens skatina gyventi sąžiningai ir valstybei atsilyginti už jos teikiamas viešąsias gėrybes. Valstybės rūpinimasis aplinkosauga ir piliečių skatinimas domėtis suformuoja ekologinę aplinką. Mokesčių mokėtojai norintys, ištraukti į ekologišką aplinką ir gerinti savo gyvenimo kokybę prisideda prie jos finansavimo sąžiningai mokėdami mokesčius. Ir paskutinė, tačiau ne mažiau svarbi yra technologinė aplinka – technologinė pažanga ir visuomenės įsitraukimas, palengvina ir sustiprina ryšį tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių. Tokiu būdu jiems tampa paprasčiau ir efektyviau bendrauti tarpusavyje, o tai paskatina mokesčių mokėtojo teigiamą požiūrį į mokesčius ir sumažina mokesčių vengimo galimybes.

Visi šie paminėti, makro aplinką sudarantys veiksniai, yra neatsiejama mokesčių kultūros, o kartu ir mokesčių mokėtojų elgsenos dalis. Būtent nuo šių veiksnių priklauso kiek mokesčių pajamų bus surenkama į šalies biudžetą ir kaip efektyviai valstybė galės atlikti savo funkcijas. Dėl šių priežasčių yra labai svarbu, jog mokesčių mokėtojams būtų sudaryta palanki makro aplinka, kurioje būtų ugdomas pilietiškumas ir atsakingumas, visuomenės aktyvus įsitraukimas į šalies aplinkosaugą bei techninę pažangą ir, be abejo, kuriama teisinga bei efektyvi apmokestinimo sistema.

Taigi, vienas iš perspektyvių būdų, kaip kovoti su mokesčių vengimu yra būtent skatinti bendrą mokesčių kultūrą, kuri pagrįsta teisėmis ir pareigomis, ir kurioje piliečiai mano, kad mokesčių mokėjimas yra neatsiejama jų santykių su vyriausybe dalis. Taigi, visame pasaulyje vyriausybės ir mokesčių administratoriai kuria naujoves, mokesčių mokėtojų švietimo programas, skirtas informuoti ir įtraukti į jas dabartinius ir būsimus mokesčių mokėtojus. Mokesčių mokėtojų švietimas mokesčių kultūros aspektu yra ne tik daugiau pajamų surinkimo strategija, jis yra skirtas paaiškinti, kodėl turėtų būti mokami mokesčiai. Labiausiai juo yra bandoma stiprinti požiūrį į bendrąją gerovę, pabrėžiant socialinę vertę mokesčių ir jo sąsajos su viešosiomis išlaidomis. Jame pabrėžiama, kaip viešosios lėšos išleidžiamos, taip pat pabrėžia, kad mokesčių sukčiavimas ir

korupcija daro neigiamą poveikį šaliai ir jos šalies piliečiams. Taigi, apmokestinimas yra susijęs su pilietyste ir kolektyvine atsakomybe. Šis tikslas reikalauja mokesčių mokėtojų švietimo programų sutelkti dėmesį į įvairius mokesčių kultūros aspektus. Tai apima visuomenės informuotumo didinimą apie naujus mokesčių įstatymus ir metodus pateikimą, atsakymą į viešus klausimus, mokesčių mokėtojų gyvenimo palengvinimo ar paaiškinimo apie pasekmės, kai mokesčiai nėra mokami (OECD,2015).

Taip pat labai svarbūs mokesčių kultūros aspektai, darantys įtaką mokesčių vengimui yra pasitikėjimas ir lygybė. Konkrečiai kalbame apie du kultūrinius lygybės ir pasitikėjimo aspektus visuomenėje. Manoma, kad aukštos pasitikėjimo ir teisingumo normos lemtų didesnes mokesčines pajamas ir pažangesnes mokesčių struktūras. Nors teisingumo sumetimais yra skiriamas tam tikras dėmesys mokesčių režimų veiksniams (Plümper, 2009), pasitikėjimo aspektas palyginant lieka neištirtas. Tai stebina, kai matome, jog visuomenės veikimas yra grindžiamas pasitikėjimu. Esant dideliame pasitikėjime yra palengvinama daug verslo ir socialinių veiklų, nes įtarinėjimams ir jų kontrolei skiriamas laikas sumažėja (Ariely, 2010). Be to, jei yra nepasitikėjimas tokiomis politinėmis institucijomis, kaip vyriausybė ar parlamentas, visuomenė greičiausiai nenoriai prisidės prie veikiančių viešųjų institucijų. Taigi, visuomenėse, kuriose nuolat įtarinėjama ir nepasitikima, tikėtina, kad ekonominė veikla išliks labiau asmeninėje ir privačioje sferoje nei veikiant bendrai ir sąžiningai su viešosiomis institucijomis (Gulev, Lierse, 2011). Būtent Hartmannas ir Hübneris (1997), tyrė mokesčių kultūrą mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus sąsajoje. Pareikštas ieškiny s dėl žalos atlyginimo, susijusio su „mokesčių mokėtojo pareigos pažeidimu“ ir „mokėti įmokas už mokesčių ginčą“, šios sąsajos problemos yra aiškiai išreikštos. Todėl mokesčių kultūrą šiuo požiūriu apibūdina santykiai tarp mokesčių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų ir atsiradę elgesio modeliai, kurie iš karto piliečius skatina turėti neigiamą požiūrį į valstybės institucijas, nepasitikėti ir vengti glaudesnio kontakto. O būtent toks požiūris ir paskatina mokesčių mokėtojus vengti mokesčių.

Taigi, remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais pastebėta, jog mokesčių kultūra yra glaudžiai susijusi su mokesčių vengimu. Jos makro aplinkos veiksniai tiesiogiai veikia ir mokesčių vengimą. O skatinant mokesčių kultūrą tarp mokesčių mokėtojų, galima padidinti pasitikėjimą viešosiomis institucijomis, o tuo tarpu ir spręsti pagrindinę problemą – mokesčių vengimą, kuris daro įtaką ne tik valstybei, bet ir jos piliečių gerovei.

2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS, JO TAIKYMAS IR SURINKIMAS

2.1. Pridėtinės vertės mokesčio samprata

Mokesčiai yra vienas iš svarbiausių ir pagrindinių valstybės dalių, pagrindinis pajamų šaltinis. Nuo jų priklauso valstybės gerovė ir teikiamų paslaugų kokybė. Valstybė kiekvienais metais turi išleisti labai didelę sumą pinigų įvairioms funkcijoms atlikti. Tai yra įvairioms prekėms ir paslaugoms pirkti, valstybės gynybai, palūkanoms už įvairias paskolas sumokėti, pasirūpinti pensijomis ir kita. Kiekvienos valstybės tokioms išlaidoms padengti didžiausią dalį sudaro valstybės surinkti mokesčiai bei kitos įvairios įmokos iš mokesčių mokėtojų.

Vienas iš pagrindinių ir daugiausiai pajamų į biudžetą surenkamų mokesčių yra pridėtinės vertės mokestis. 1954 m. pridėtinės vertės mokestį įvedė prancūzas M. Lore, jis išdėstė jo veikimo sistemą ir pasiūlė jį taikyti vietoje tuometinio apyvartos mokesčio. Pasak M. Lore, šis mokestis turi būti taikomas bendrajai prekės ar paslaugos vertei. Pirmą kartą PVM buvo įvestas Prancūzijoje 1958 metais. Antroji šalis kurioje buvo pradėtas taikyti PVM mokestis buvo Vokietija. Praėjus šiek tiek laiko pridėtinės vertės mokestis įsigaliojo ir kitose šalyse. Šiuo metu, enciklopedijos duomenimis PVM yra įvestas 135 valstybėse, tarp jų, galima paminėti, jog yra visos Europos sąjungos šalys. Istorijoje nėra žinomo nei vieno kito mokesčio kaip PVM, kuris būtų taip greitai įgyvendintas ir daugelyje šalių ir taptų jų vartojimo mokesčiu. Šiuo metu PVM mokestis padidina viso pasaulio mokestines pajamas apie 20 proc. ir yra mokamas apie 4 milijardų žmonių. Jis yra daugelio besivystančių šalių mokesčių reformos pagrindas. Pagal bet kokius standartus, PVM buvo svarbiausias mokesčių politikos ir pastarojo meto administravimo vystymosi objektas ir tai vis dar vyksta (Keen, Lockwood,2007).

Pridėtinės vertės mokesčiui galime išskirti keletą būdingų bruožų (Budzinskaitė,2007):

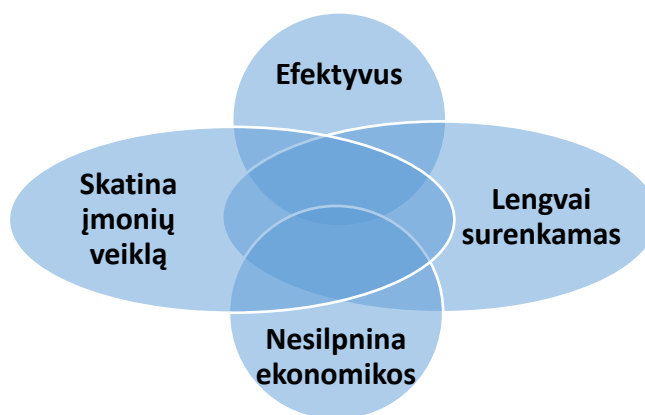
- Vartojimo mokestis. Šio mokesčio mokėtojai yra galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai, kurie jas įsigyja asmeniniams tikslams ir jų nenaudoja tolimesnėje komercinėje veikloje;
- Netiesioginis mokestis. Mokestį į valstybės biudžetą sumoka ne tiesiogiai vartotojai, o prekių ir paslaugų pardavėjai;
- Daugiapakopis mokestis. Šis mokestis mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape.

Taip pat svarbu paminėti, jog pridėtinės vertės mokestis (PVM) bet kurioje šalyje yra esminė fiskalinės politikos priemonė. Tai svarbus valstybės biudžeto pajamų šaltinis. Pirkdami daugumą

prekių ir paslaugų, kiekvienas asmuo privalo mokėti PVM. Šis mokestis yra taikomas praktikoje visame pasaulyje. Pridėtinės vertės principas susijęs su tiekėju, įregistruotu kaip PVM mokėtojas. Jeigu prekyba yra apmokestinama, tai tas PVM mokėtojas turi sumokėti tam tikrą dalį prekės ar paslaugos vertės valstybei (Simionescu, Albu, 2016).

Ne mažiau svarbus aspektas, jog pridėtinės vertės mokestis daro didelę įtaką ir tarptautinei prekybai. Daugelyje šalių naudojamos faktinės pridėtinės vertės mokesčio sistemos labai skiriasi nuo visiškai bendro PVM, kuris buvo daugumos ekonominių analizių dėmesio centre. Praktikoje PVM sistemos netaikomos plataus vartojimo prekių ir paslaugų klasėms. Pridėtinės vertės mokestis kartais propaguojamas kaip būdas pagerinti šalies tarptautinį konkurencingumą, nes GATT taisyklėse leidžiama apmokestinti importą ir įvežti prekes eksportui. Dėl to yra politiškai remiamos PVM tarp eksportuotojų ir importuojančių konkuruojančių produktų gamintojų. Dėl bendro PVM už bet kokią vartojimą, šis argumentas yra neteisingas, išskyrus labai trumpą, nes valiutos keitimo kursai arba vidaus kainos patikslina, kad kompensuoja mokesčio poveikį vidaus ir užsienio prekių santykinėms kainoms. Kai kainos ar valiutos keitimo kursai koreguojami, Bendrasis pridėtinės vertės mokestis neturi įtakos importui ir eksportui (Krugman, Feldstein, 2013). Praktikoje pridėtinės vertės mokesčiu paprastai neapmokestinama būsto ir daugelis asmeninių paslaugų. Taigi, dėl PVM kyla ir prekybinės, palyginti su neprekybinėmis kainomis, kas skatina būsto ir paslaugų pakeitimą parduodamų prekių atžvilgiu. Kadangi tai reiškia mažesnį importuotų prekių suvartojimą, tai reiškia ir eksporto mažėjimą.

Taigi, nagrinėjant pridėtinį vertės mokestį būtina paminėti ir išskirti šio mokesčio privalumus (žr. 4 pav.).



4 pav. **Pridėtinės vertės mokesčio privalumai.**

(sudaryta autorės, remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais)

Taigi, šis mokestis yra lengvai surenkamas, taip pat vienas iš privalumų yra tai, jog vartojimo mokesčiai skatina įmonių veiklą ir nesilpninta ekonomikos. Pridėtinės vertės mokestį taip pat galime pavadinti ir efektyviu, nes jis padeda surinkti daug pajamų į biudžetą, nestabdant veiklos skatinimo kai tarifai nėra dideli. PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos stadijoje ir yra tol, kol pasiekia vartotoją, t. y. mokestis atitenka galutiniam prekės ar paslaugos vartotojui, kuris šį mokestį sumoka ir tampa tikruoju PVM mokėtoju. Pridėtinės vertės mokestis yra labai naudingas, kai į valstybės biudžetą reikia surinkti daugiau pajamų (Buškevičiūtė, 2005). Tačiau ne visos šalys pastebi šiuos privalumus ir kai kurios į PVM mokestį žiūri gana skeptiškai nors tai ir padėtų vyriausybei surinkti papildomų pajamų. Ši problema buvo ypač aktuali Jungtinėse Amerikos Valstijose, ir tai buvo pagrindinė priežastis, kodėl vyriausybė negalėjo susitarti dėl to, ar priimti PVM (JAV yra vienintelė EBPO šalis, kurioje nėra PVM). (Pirmininko patariamoji grupė, 2006).

Daugiausia mokesčių tyrimų yra atliekami dėl PVM tarifų ir jų poveikio mokestinėms valstybės pajamoms sumažinus normas, kurios nėra susiję su politiniais aspektais. Dabartinių PVM pajamų skirtumas ir teorinių PVM pajamų suma apskaičiuojama, jei visas galutinis privatus vartojimas bus apmokestinami standartiniu PVM tarifu. Šį skirtumą įtakoja kiti veiksniai, pvz., atleidimas nuo PVM mokesčio, dėl sukčiavimo, registravimo ribų, mokesčių vengimo ir tam tikrų PVM schemų, tokių kaip mokesčių ir maržos apmokestinimo schemas (Simionescu, Albu, 2016). Taip pat vienas iš svarbių aspektų yra tas, jog PVM tarifo didinimas ne būtinai padidins valstybės surenkamas mokestines pajamas į biudžetą. Pasak Robert Carroll, PVM padidinimas sukelia BVP sumažėjimą per keletą metų laikotarpį (Carroll, 2010). Žymus PVM indėlis į ekonomikos augimą buvo pastebėtas Nigerijoje (Umeora Chinwebo 2013; Onwuchekwa, Aruwa 2014), naudojant tiesinės regresijos modelį. (Jalata, 2014). Keturiolikos išsivysčiusių šalių duomenų modeliai buvo naudojami siekiant nustatyti tendencijas ekonomikos augimui, kai pasikeičia PVM tarifai (Miki, 2011). Taigi ištirta, jog iki PVM tarifo didėjimo, ekonomikos augimas didėja. Kai tik būna pradėtas taikyti didesnis PVM tarifas, BVP augimo norma staiga sumažėja. Taigi, pridėtinės vertės mokesčio tarifo didinimas nebūtinai geriausias sprendimas norint padidinti ekonomikos augimą.

Taigi, pridėtinės vertės mokestis, arba PVM, pirmą kartą buvo įvesta mažiau nei prieš 50 metų, tačiau dabar yra pagrindinis mokesčių sistemų komponentas visame pasaulyje. Greitas ir, atrodytų, nenugalimas PVM augimas pasaulio ekonomikoje yra turbūt svarbiausias mokesčių plėtros objektas, kurio surinkimas yra gyvybiškai svarbus valstybės ekonomikai. (Ebrill, Keen, Perry, 2001).

2.2. Pridėtinės vertės mokesčio taikymas Europos Sąjungos šalyse

Pridėtinės vertės mokestis PVM Europos Sąjungoje yra bendras, iš esmės pagrįstas vartojimo mokestis, vertinamas pagal prekių ir paslaugų pridėtinę vertę. Ji daugiau ar mažiau taikoma visoms prekėms ir paslaugoms, kurios yra perkamos ir parduodamos vartojimui Europos Sąjungoje. Todėl eksportui arba paslaugų teikimui parduodamoms prekėms, kurios parduodamos vartotojams užsienyje, paprastai PVM netaikomas. Priešingai, importas yra apmokestinamas, kad sistema išliktų sąžininga ES gamintojams, jog jie galėtų vienodomis sąlygomis konkuruoti Europos rinkoje su ne sąjungoje įsikūrusiais tiekėjais (European Commission, 2018).

Kai buvo sukurta Europos Bendrija, šešios ES valstybės naudojo įvairias netiesioginio apmokestinimo formas, kurių dauguma buvo netiesioginiai mokesčiai. Tai buvo daugiapakopiai mokesčiai, kurie kiekvienu gamybos proceso etapu buvo apmokestinti faktine produkcijos verte, todėl buvo neįmanoma nustatyti realios mokesčio sumos, faktiškai įtrauktos į konkretaus produkto galutinę kainą. Todėl visada buvo pavojus, kad ES šalys sąmoningai arba atsitiktinai subsidijuodamos savo eksportą, pervertins eksportui gražinamus mokesčius. Buvo akivaizdu, kad, jei kada nors tai būtų veiksminga, bendroji rinka Europoje, galėtų sukurti neutralią ir skaidrią mokesčio sistemą, kuri užtikrintų mokesčių neutralumą, ir leistų tiksliai apmokestinti eksporto mokesčių sumą. Kaip paaiškinamas PVM pagal importą ir eksportą, PVM leidžia užtikrinti tikrumą, kad eksportas yra visiškai ir skaidriai neapmokestinamas (European Commission, 2018).

Taip pat PVM surinkimui ir bendrai ES PVM sistemai labai svarbų vaidmenį atliko Romos sutartis, kuria buvo nustatyta, kad mokesčių suderinimas ES šalyse yra būtinas. Tačiau praktikoje suderinimo pasiūlymai nedaug pažengė į kitas nares. 1977 metais Europos Sąjungoje buvo suderintos Šeštosios direktyvos priėmimas. 1992 metais panaikinta sienų kontrolė ir buvo įvesta atidėtoji mokėjimo sistema ir pereinamoji tvarka. Siekiant kontroliuoti PVM įsigyjant ir tiekiant prekes, PVM informacijos mainų sistema buvo fiksuota. 1987 m. ir 1989 m. buvo pasiūlytas antrosios direktyvos projektas, pagal kurį buvo siūloma nustatyti kilmės principą, o ne paskirties vietos principą ir siūlyti dviejų normų PVM sistemą (Keen, Konrad, 2014).

Šiuo metu pagal ES teisę reikalaujama, kad standartinis PVM tarifas būtų ne mažesnis kaip 15%, o sumažinta norma būtų ne mažesnė kaip 5% (tik tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, nurodytų išsamiaame sąrašė). Faktiniai taikomi tarifai įvairiose ES šalyse ir tarp tam tikrų produktų rūšių yra skirtingi. Be to, tam tikros ES šalys tam tikriems produktams išsaugojo kitus tarifus.

Europos Komisija apskaičiuoja dviejų rūšių PVM tarifus: numanomas mokesčio tarifas pagal vartojimą (visos PVM pajamos, apskaičiuotos pagal vartojimo procentinę mokesčio bazę) ir

lengvatinio PVM tarifo bei bazinio rodiklio, kuris yra skirtumas tarp įprasto PVM tarifo ir PVM komponento, atitinkančio numanomą mokesčių vartojimo normą. Kiti veiksniai daro įtaką šiems tarifams sumažindami PVM pajamas (Borselli, 2012).

PVM reikšmingumas apima du lygius: bendrą Europos rinką ir nacionalines rinkas. Todėl Europos Komisija domisi PVM tarifų suderinimu ES šalyse. Suderinimo procesas remiasi direktyva, pagal kurią nustatyti pagrindiniai ES PVM sistemą lemiantys veiksniai. PVM tarifai turi būti maksimaliai padidinti, atsižvelgiant į mokesčių specialistų rekomendacijas, siekiant sukurti bendrą PVM sistemą. Be to, turėtų būti pasiūlytas vienas tarifas, tik kelios išimties ir mokesčių bazė. Kai kurioms paslaugoms ir prekėms taikomi tik du lengvatiniai tarifai, ne mažesni nei 5% vertės. ES šis suderinimo procesas buvo sudėtingas ir labai ilgas. Teorinę sistemą vis dar paveikia daugelis pereinamojo laikotarpio nuostatų. Kita vertus, yra daug specialių išimčių, kurios taikomos Europos Komisijos bendrosiose taisyklėse, kurios yra individualiai suteikiamos ES šalims (Simionescu, Albu, 2016). Šiuo metu Europos Sąjungos valstybėse standartinis PVM tarifas negali būti mažesnis nei 17% ir didesnis nei 27%. Taip pat visos narės turi 0 proc. tarifą, kuris taikomas prekių tiekimui į kitas Europos Sąjungos valstybes ir eksportui (European Commission, 2018). Standartiniai ir lengvatiniai PVM tarifai ES valstybėse yra pateikiami žemiau esančioje lentelėje (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. ES šalių standartiniai ir lengvatiniai tarifai 2018 metais

Eil. Nr.	ES valsybė	Standartinis tarifas	Lengvatinis tarifas	Eil. Nr.	ES valsybė	Standartinis tarifas	Lengvatinis tarifas
1.	Airija	23%	13%,5%; 9% 4%,8%	15.	Lenkija	23%	8%; 5%
2.	Austrija	20%	12%; 10%	16.	Lietuva	21%	9%; 5%
3.	Belgija	21%	12%; 6%	17.	Liuksemburgas	17%	14%; 8%; 3%
4.	Bulgarija	20%	9%	18.	Malta	18%	5%; 7%
5.	Čekija	21%	10%; 15%	19.	Nyderlandai	21%	6%
6.	Danija	25%	-	20.	Portugalija	23%	6%; 13%
7.	Estija	20%	9%	21.	Prancūzija	20%	10%;5%,5%; 2%,1%
8.	Graikija	23%	13%; 6%,5%	22.	Rumunija	24%	9%; 5%
9.	Ispanija	21%	4%; 10%	23.	Slovakija	20%	10%
10.	Italija	22%	10%; 4%	24.	Slovėnija	22%	9%,5%
11.	Jungtinė Karalystė	20%	5%	25.	Suomija	24%	14%; 10%
12.	Kipras	19%	9%; 5%	26.	Švedija	25%	12%; 6%
13.	Kroatija	25%	5%; 13%	27.	Vengrija	27%	18%; 5%
14.	Latvija	21%	12%	28.	Vokietija	19%	7%

(Šaltinis: European Commission „VAT rates applied in the Member States of the European Union“, 2018)

Iš pateiktos lentelės galime pastebėti, jog visų Europos Sąjungos valstybėse narėse PVM tarifas žymiai nesiskiria, mažiausias yra Liuksemburge – 17% , o didžiausias – Vengrijoje – 27%.

Daugiausiai PVM lengvatinių tarifų turinčios šalys yra Airija ir Prancūzija. Taip pat lentelėje matome, jog Lietuvoje standartinis PVM tarifas yra 21%.

Lietuvoje Pridėtinės vertės mokesčių reglamentuoja Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002), kuris nustato apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, susijusias su šio mokesčio mokėjimu. Kaip jau minėjome, standartinis PVM tarifas Lietuvoje yra 21%. Šis tarifas taikomas visoms šalies teritorijoje parduodamoms prekėms ar paslaugoms, jei joms nėra taikomas lengvatinis tarifas, ir jei šias prekes ir paslaugas parduoda PVM mokėtojas. 21% PVM tarifo dydis pasauliniu mastu yra palyginti didelis, tačiau lyginant su kitomis ES šalimis, kur vyrauja itin aukšti mokesčiai, jis atitinka vidurkį. Net ir norint, valstybė esanti Europos Sąjungoje sunkiai galėtų išsiskirti, nes laisvas prekių judėjimas reglamentuojamas bendrai Europos Sąjungos ribose. Jei vienoje valstybėje prekės būtų ženkliai brangesnės nei pas kaimynus, didėtų internetinė bei kitokia prekyba iš kaimyninių šalių (Lukošius, 2016). Taip pat Lietuvoje taikomi du lengvatiniai tarifai – 5% ir 9%.

Pagal LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (2002), lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas:

1. Šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti, į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti;
2. knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams;
3. iki 2022 m. gruodžio 31 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms;
4. laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams;
5. keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms.

Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nekompensuojamiesiems receptiniams vaistams.

Taip pat yra ir 0% tarifas, kurio apmokestinamos prekės, jeigu jos eksportuojamos. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje, išgabenamos iš Europos Sąjungos teritorijos Lietuvos Respublikoje įsigytos

prekės, kurių vertė viršija Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą minimalią ribą. Užsienio keleivis privalo įrodyti, kad jo nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Sąjungos teritorijoje, pateikdamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytos rūšies dokumentą.

Lietuvoje kaip ir daugelyje šalių netiesioginiai vartojimo mokesčiai yra reikšmingas biudžeto pajamų surinkimo šaltinis, iš kurių svarbiausias – pridėtinės vertės mokestis). Lietuvoje netiesioginių mokesčių surenkama kiek daugiau nei tiesioginių (Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2014). 2012 metų duomenimis, prekių ir paslaugų mokesčiai sudarė 59,8 proc. nacionalinio biudžeto pajamų (neįskaitant ES ir kitų šalių lėšų), o vien PVM atskirai sudarė 41 proc. (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2012). Pridėtinės vertės mokesčio praktiškai neišvengia nė vienas vartotojas, kadangi beveik visos prekės ar paslaugos, kurias perkame, yra apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu. Pridėtinės vertės mokestis sumažina namų ūkių galimybes įsigyti daugiau prekių ar paslaugų, palyginti su situacija, jei toks mokestis nebūtų taikomas. Kitaip tariant, šis mokestis sumažina namų ūkių disponuojamas pajamas, skiriamas prekėms ar paslaugoms įsigyti, joms taikomu PVM dydžiu. Tačiau dėl šios priežasties Lietuvoje ir visose ES valstybėse narėse yra taikomi lengvatiniai PVM tarifai, kurie atlieka ne tik ekonominio reguliavimo, bet ir socialinio teisingumo funkciją (Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2014).

Taigi, kiekvienos valstybės tikslas yra sudaryti tokią mokesčių sistemą, kuri būtų priimtina mokesčių mokėtojams ir būtų surenkama kuo daugiau mokesčių pajamų į biudžetą. Tačiau visuomet atsiranda žmonių, kurių netenkina nei mokesčių tarifai, nei jų administravimas, nei tam tikrais atvejais taikomos mokesčių lengvatos. Pagal Europos Komisijos pranešimą, bendras metinis skirtumas Lietuvoje tarp planuotų ir faktiškai gautų pajamų iš PVM 2014 metais Lietuvoje siekė 36,8 proc. – 1,77 proc. mažiau nei 2013 metais, tai reiškia, jog Lietuva pagerino PVM mokesčio surinkimą. Pasak Pierre Moskoviči (2016), ES valstybės praranda milijardus, dėl nesurenkamo pridėtinės vertės mokesčio. Pasak jo, valstybės sau to negali leisti, ir dabartinė tvarka yra visiškai nepritaikyta sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčiu ir jo klaidingo apskaičiavimo problemoms spręsti. Būtent apie PVM mokesčio surinkimą ir vengimą jį mokėti, bei tai daryti lemiančias priežastis aptariama sekančiame darbo skyriuje.

2.3. PVM mokesčio vengimo metodologiniai aspektai

Šiuolaikinėje ekonomikos teorijoje mokesčių mokėjimas apibūdinamas kaip sutartis tarp valstybės ir jos piliečių, piliečiai turi atiduoti savo dalį pajamų valstybei už jos teikiamas viešąsias gėrybes. Tačiau tokiai sampratai prieštarauja nenoro mokėti mokesčius teorija. Europos Sąjungoje 90 proc. viešojo sektoriaus pajamų sudaro mokesčių pajamos, tačiau nesurinktos pajamos sudaro apie penktadalį galimų surinkti pajamų (Rutkauskas, Ivaškaitė – Tamošiūnė, 2015).

Pasak Europos Sąjungos komisijos, ES valstybės narės kasmet praranda milijardus eurų pridėtinės vertės mokesčio (PVM) pajamų dėl mokestinio sukčiavimo ir neadekvačios mokesčių surinkimo sistemos. PVM nepriemoka, kuri yra skirtumas tarp numatomų PVM pajamų ir faktiškai surinkto PVM, numato pajamų praradimą dėl mokestinio sukčiavimo, mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo, bet taip pat ir dėl bankrotų, finansinio nemokumo ar skaičiavimo be nuostolių. PVM nepriemoka apskaičiuojama taip, kad būtų lyginamos faktinės PVM pajamos ir teorinės grynoji PVM prievolė (Reckon, 2009). Pasak Ivaškaitės – Tamošiūnės ir Rutkausko (2015), mokesčių mokėjimas yra valstybės funkcionavimo, valdymo, jos atskaitomybės piliečiams, valstybės ir visuomenės santykių rodiklis. Kai kuriose Rytų Europos šalyse pasitikėjimas tarp piliečių ir valstybės nebuvo sukurtas, ir tai lėmė tų šalių gyventojų polinkį vengti mokėti mokesčius. O būtent vengimas mokėti mokesčius daro tiesioginę neigiamą įtaką šalių ūkiams, gyventojų gerovei ir neleidžia mažinti socialinės atskirties, nes, nepakankamai užtikrinant biudžeto pajamų surinkimą, nepakankamas būna ir viešųjų gėrybių teikimas visuomenei.

Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos duomenimis (2018), Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) vengimo praktikoje dažniausiai taikomi tokie būdai:

- Neteisėtai susigrąžinti (įskaityti) PVM;
- Pasisavinti pirkėjo sumokėtą PVM, o ne sumokėti jį į biudžetą;
- Išvengti prievolių sumokėti PVM į valstybės biudžetą;
- Sumažinti PVM prievoles (pasididinti PVM atskaitą).

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

Pasak Vokietijos federalinės finansų ministerijos (2018), vengimas mokėti PVM gali būti įvairių formų: tai gali būti nuo nedeklaruoto ir (arba) nesumokėto PVM iki nesąžiningos teisės naudoti atskaitytą pirkimo mokestį, kas vadinama „karuseliniu“ sukčiavimu PVM srityje. Taip pat, kalbant apie skaitmeninių technologijų plitimą, atsiranda naujų būdų sukčiauti. Federacija yra solidariai atsakinga už kovą su PVM vengimu ir priemonių taikymą, kad būtų apsaugotos mokestinės įplaukos. Taip pat sustiprintas Europos administracinis bendradarbiavimas siekiant užkirsti kelią sukčiavimui PVM. Pavyzdžiui, buvo išplėstas ES keitimosi informacija teisinis pagrindas, kad būtų galima atlikti intensyvesnį tarpvalstybinį auditą. Be to, į ES kovą su sukčiavimu PVM srityje atsižvelgiama kaip į pagrindinį bendrą tikslą kuriant naujus ES teisės aktus. Michael Walpole (2014), išskiria sąvoką „sukčiavimas PVM“ ir teigia, jog ji gali apimti daugybę veiklos rūšių, dėl kurių valstybės išdui atimamos pajamos, kurias ji turėtų teisėtai surinkti. Skirtingai nuo kitų mokesčių, PVM yra dvi atskiros sritys, kuriose sukčiai gali nukreipti savo nesąžiningą veiklą: jos gali ne tik manipuluoti savo atsakomybe už PVM, bet ir gali piktnaudžiauti pirkimo PVM susigrąžinimo mechanizmu, kuris yra valstybės lėšų panaudojimo būdas. Ankstesnė sukčiavimo kategorija apima įmonių veiklos nesustabdomumą, jų pardavimo slopinimą, jų tiekimų klasifikavimą, kad būtų taikomas lengvatinis tarifas, atsižvelgiant į apmokestinamąjį vidaus prekių tiekimą, PVM už sandorius, kuriems taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, ir apmokestinamųjų prekių ar paslaugų, kuriais prekės gabenamos į šalį, nevykdymas. Unikalus PVM pretenduoja į pirkimo PVM, susijusį su neapmokestinimo arba neapmokestinamu sandoriu, arba pagal suklastotas pirkimo sąskaitas - faktūras. Dėl sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčiu, susijusio su nepakankamu pardavimu, taip pat tikėtina, kad bus sumokėta nepakankamai kitų mokesčių, pavyzdžiui, pajamų mokesčio ir socialinio draudimo įmokų.

Taip pat vienas iš PVM vengimo atvejų, kai nesąžiningi tiekėjai surenka didelius PVM kiekius iš savo klientų ir išnyksta prieš mokesčių institucijoms patikrinant mokesčius. Jeigu sukčiavimas yra susijęs su pakartotiniais sandoriais tarp tų pačių šalių, apimančių tas pačias prekes, toks sukčiavimas, kaip jau minėjome, vadinamas „karuseliniu sukčiavimu“. Sukčiavimas tampa finansiškai labai patrauklus nesąžiningiems tiekėjams ir tai sunkiau nustatyti mokesčių institucijoms, kai nesąžiningi tiekėjai gali išvengti PVM naštos, susijusios su susijusiomis sąnaudomis. Jos gali išvengti tokios naštos, kai prievolė sumokėti PVM už žaliavas tenka jų pačių rankose, pvz., pagal atvirkštinį mokestį arba panašų mechanizmą. Mokestinės institucijos daro šios rūšies sukčiavimo žalą, nes jos turi leisti klientui susigrąžinti sumokėtą PVM, nes pirkimo sąskaita - faktūra yra galiojanti PVM sąskaita faktūra. Didelės sumos, susijusios su kai kurių

sudėtingų struktūrų sudėtingumu ir mastu, yra manoma, jog tai gali būti susiję su organizuotu nusikalstamumu. Iš tiesų, ES vidaus politikos generalinis direktoratas (2011) pranešė, kad per laikotarpį nuo 2004 iki 2010 metų 21 ES sukčiavimo PVM bylose buvo organizuotas nusikalstamumas ir kad pajamos buvo naudojamos kitų rūšių nusikaltimams, pavyzdžiui, prekybai narkotikais, prekyba žmonėmis, asmens tapatybės klastojimu, alkoholio kontrabanda, finansuoti, padirbinėjimu ir teroristine veikla (Europolo, 2009). Taigi, tuo remiantis galime daryti išvadą, jog vengimas mokėti PVM ne tik sumažina valstybės biudžetų pajamas nemenka suma, tačiau gali būti naudojamas ir kitų nusikaltimų rūšims.

Kai kurios PVM sistemų savybės sukuria stimulą ar galimybę užsiimti apgaulinga veikla, o jos pašalinimas gali sumažinti sukčiavimo riziką. Tokiai kovai su sukčiavimu strategija gali būti struktūrinių teisės sistemos dalinių pakeitimų arba konkrečių procedūrų, kuriomis siekiama apriboti sukčiavimą, forma. Tačiau strategijos taip pat gali būti skirtos atlyginti reikalavimus atitinkančioms įmonėms arba rinkti informaciją, kad būtų lengviau patikrinti jų PVM sąžiningą mokėjimą. Tarpvalstybiniais atvejais keitimasis informacija tarp mokesčių institucijų yra sparčiai augantis reiškinys.

Remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais pastebėta, jog mokesčių surinkimas bei pridėtinės vertės mokestis yra nagrinėjamas įvairiais kiekybiniais ir kokybiniais metodais. Daugelis žymių Lietuvos ir užsienio autorių tyrinėjo mokesčių vengimą bei pridėtinės vertės mokestį skirtingais aspektais, taigi šio mokesčio surinkimo tyrimo metodologija grindžiama šių autorių mokslinių publikacijų bei tyrimų pagrindu: Keen (2012) – nagrinėjo mokesčių surinkimo svarbą besivystančiose šalyse, Marandul, Mbekomize1, Ifezue1 (2015), Itashiki (2011) bei Bame-Aldred, Cullen, Martin, Parboteeah, (2011), domėjosi mokesčių mokėtojų elgsenomis, jų vertybėmis ir siekė išsiaiškinti priežastis bei sąsajas, lemiančias žmonių pasirinkimą vengti mokesčių. Keen, Konrad (2014), nagrinėjo PVM mokestį bei jo surinkimą Europos Sąjungos šalyse, taip pat Borselli (2012), analizavo veiksnius mažinančius galimybę surinkti kuo daugiau PVM pajamų į valstybės biudžetą. Tai tik keletas iš daugelio, šiame darbe nagrinėtų mokslinių šaltinių autorių, kurių publikacijų pagalba buvo atlikta mokesčių vengimo teorinė analizė, pridėtinės vertės mokesčio aspektu. Remiantis nagrinėta mokslinė literatūra ir metodais, buvo pasirinkta tirti PVM mokesčio atotrūkį Baltijos šalyse, kuris atsiranda dėl mokesčių vengimo, ir ištirti veiksnius, kurie daro įtaką PVM mokesčio nepriemokai.

3. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO SURINKIMO BALTIJOS ŠALYSE TYRIMO METODOLOGIJA

Mokslinės literatūros teorinė analizė padėjo sužinoti daugiau informacijos apie tyrimo objektą ir atskleisti naujausius, pridėtinės vertės mokesčių bei jo surinkimą, tyrinėjusius mokslininkų darbus ir susikoncentruoti ties pagrindiniu tyrimo objektu – pridėtinės vertės mokesčio vengimu, kuris daro įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui.

Tyrimo objektas: Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis;

Tyrimo imtis: 2012 – 2018 metai (ketvirtiniai duomenys);

Tyrimo metodai: lyginamoji analizė ir tiesinė regresinė analizė.

Remiantis nagrinėtais moksliniais šaltiniais PVM atotrūkiui nagrinėti pasirinktas kokybinis tyrimo metodas – lyginamoji analizė, kurios pagalba identifikuojami Baltijos šalių PVM mokesčio atotrūkio bei jį lemiančių veiksnių tarpusavio ryšiai 2012 – 2018 metų laikotarpiu. Šis metodas pasirinktas dėl galimybės nuosekliai ištirti statistinius Baltijos šalių duomenis ir paaiškinti reikšmingą daugiopomis sąlygų kombinacijomis. Taip pat tyrimui atlikti naudojamas kiekybinis – statistinis metodas, tiesinio regresinio modelio sudarymas, leidžiantis identifikuoti veiksnus bei jų reikšmingumą kurie lemia pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį. Šis metodas pasirinktas dėl veiksnių identifikavimo matematine išraiška galimybės, kuria remiantis galima daryti išvadas ir prognozes pasirinkto ekonominio reiškinio aspektu.

Pirmasis pasirinktas tyrimo metodas – kokybinė lyginamoji analizė. Lyginimas yra susijęs su stebimomis lyginamų objektų skirtingomis požymių reikšmėmis. Taikant šį metodą, bus atliekamos tam tikros procedūros su kurių pagalba bus tikrinami priežastiniai sąryšiai tarp pasirinktų veiksnių. Taigi, šio metodo pagalba galėsime:

- nagrinėti pasirinktus veiksnus ir PVM atotrūkį su mažu atvejų kiekiu;
- nustatyti būtinas ir pakankamas veiksnių priežastines sąlygas;
- paaiškinti veiksnus bei PVM atotrūkį daugiopomis sąlygų kombinacijomis.

Pagrindus šio metodo pasirinkimą, bei pritaikymo naudą tyrimui, suformuluoti etapai, kuriais remiantis bus vykdomas lyginamosios analizės procesas:

- Proceso srities ir apimties apibrėžimas, šiuo atveju tai pasirinktas ekonominis reiškinys bei jį lemiantys veiksniai;

- Tikslo identifikavimas – apibrėžiama koku tikslu atliekama lyginamoji analizė ir kaip ji prisidės prie siekiamų rezultatų;
- Duomenų identifikavimas – nustatoma informacija ir duomenys. Informacija gali būti subjektyvi arba objektyvi, o duomenys gali būti kiekybiniai arba kokybiniai;
- Duomenų rinkimas – surenkama informacija apie ekonominį reiškinį kuri yra prieinama ir reikalinga lyginamajai analizei duomenų bazėse arba mokslinėse publikacijose;
- Vykdoma palyginimo analizė, lyginama informacija, duomenys bei ieškoma tarpusavio ryšių ir skirtumų tarp pasirinktų objektų kriterijų;
- Remiantis gautais lyginamosios analizės rezultatais padaromos išvados ir prognozės. Taip pat pateikiamos rekomendacijos nagrinėtiems duomenims ar informacijai tobulinti.

Antrasis pasirinktas tyrimo metodas – regresinė analizė yra statistinis metodas, kai naudojant matematinės procedūras, gaunama lygtis arba jų sistema, įvertinanti nagrinėjamo reiškinio veiksnių įtaką. Regresinio modelio pagalba galėsime (Čekanavičius, Murauskas, 2004):

- Identifikuoti ekonominiam procesui įtaką darančius ir nedarančius veiksnus (statistiškai reikšmingus ir nereikšmingus veiksnus);
- Matematiškai apskaičiuoti ekonominių sprendimų priėmimui reikalingus rodiklius: veiksnių sąryšio kryptį, pobūdį, elastingumą, veiksnių pakeičiamumo normas t. t.;
- prognozuoti nagrinėjamą reiškinį;
- modeliuoti ir imituoti ekonominio reiškinio būsenas ir elgseną, esant skirtingoms sąlygoms.

Bendrą ir paprasčiausią regresinį modelį sudaro regresijos lygtis ir paklaida:

$$Y_i = f(X_1; X_2 \dots X_k) + \varepsilon, \quad (1)$$

Y – faktinė nagrinėjamo ekonominio reiškinio i -tojo stebėjimo reikšmė (priklausomas kintamasis);

$X_1, X_2 \dots X_k$ – ekonominį reiškinį įtakojantys veiksniai (nepriklausomi kintamieji);

ε – regresijos paklaida.

Regresinės analizės modelis gali būti porinis tiesinis arba porinis dauginis. Porinio tiesinio regresijos modelio atveju yra pasirenkamas tik vienas nepriklausomas kintamasis (X) ir tiriama jo priklausomybė nuo pasirinkto ekonominio reiškinio (Y). Dauginio tiesinio regresinio modelio atveju yra pasirenkama daugiau nei vienas nepriklausomas kintamasis ir tiriama jų priklausomybė. Šiam tyrimui buvo pasirinktas tiesinis dauginis regresijos modelis, kadangi šio modelio pagalba bus tiriama daugelio veiksnių įtaka nagrinėjamam reiškiniui. Visų šių veiksnių poveikių suma

suformuos bendrą įtaką nagrinėjamam reiškiniui, o kiekvieno atskiro veiksnio įtaka, kuri yra vadinama daline, bus nustatoma darant prielaidą, kad kitų nepriklausomų kintamųjų reikšmės yra pastovios (Krikštolaitis, 2007).

Minėtą regresinį modelį sudaro tokie elementai:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \beta_k X_{ki} + \varepsilon_i, (2)$$

Nepriklausomi kintamieji X ir priklausomas kintamasis Y, kurie buvo minėti aukščiau yra žinomi duomenys, kurie bus naudojami apskaičiuoti ir įvertinti koeficientams $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_k$ ir ε_i . Taip pat šio tyrimo metu bus identifikuotos kelios privalomos ir svarbios regresiniam modeliui reikšmės – tai determinacijos koeficientas, T (testo) statistika bei tarpusavio veiksnių koreliacija.

- Determinacijos koeficientas (R kvadratas) – svarbiausia duomenų atitikimo modeliui reikšmė, kuri privaloma sudarant regresinį modelį. R kvadrato pagalba bus nustatoma, koks yra modelio reikšmingumas. Tai yra kiek procentų pasirinkto ekonominio reiškinių paaiškina pasirinkti veiksniai (X_1, X_2, \dots, X_k). Determinacijos koeficiento reikšmės yra intervale [0, 1]. Kuo ši koeficiento reikšmė didesnė, tuo modelis geriau tinka duomenims.
- T (testo) statistika – padės įvertinti kitų veiksnių reikšmingumą ir pašalinti mažiausiai reikšmingus ekonominiam reiškiniui veiksnius. T teorinė statistika apskaičiuojama Excel formulės pagalba =T.INV.2T(X;Y), X yra mūsų pasirinkta įverčių paklaida ir Y yra lygu duomenų eilučių skaičius -1. Taigi, ši teorinė reikšmė yra lyginama su apskaičiuotomis norint atmesti mažiausiai reikšmingus veiksnius. Jei apskaičiuota t reikšmė yra didesnė už teorinę t reikšmę, tuomet veiksnys yra šalinamas. Veiksniai yra šalinami nuo pačios mažiausios iki didžiausios reikšmės atitinkančios lygybę:

$$t \text{ teorinė} > |t \text{ apskaičiuota}|$$

- Koreliacijos koeficientas – koreliacijos stiprumo matas. Jis parodys ryšį tarp dviejų kintamųjų. Regresinės analizės modelio atveju parodys pasirinktų veiksnių tarpusavio ryšius, jų stiprumą. Koreliacijos koeficiento reikšmė svyruoja nuo -1 iki 1. Kuo reikšmė arčiau -1, tuo stipresnis tarpusavio neigiamas ryšys, kuo arčiau 1 – tuo stipresnis tarpusavio teigiamas ryšys. Jei reikšmė arti 0 – ryšys labai silpnas arba jo nėra (Krikštolaitis, 2007).

Taigi, regresinės analizės modelio sudarymas bus atliekamas šiais etapais:

- Suformuluojama ekonominė problema ir tikslas. Įvardinamas ekonominis nagrinėjamasis reiškinys ir jį įtakojantys veiksniai, kurie yra būsimo modelio kintamieji;
- Excel programos funkcijų pagalba suformuojamos regresinio modelio reikšmės ir užrašoma matematinė modelio lygtis (lygtys);

- Veiksnių statistinio reikšmingumo analizė. Jos metu nustatoma, kurie veiksniai statistiškai reikšmingai veikia nagrinėjamą reiškinį. Taip pat viso modelio patikimumo tikrinimas. Tikrinamas determinacijos koeficientas, tarpusavio veiksnių koreliacija. Patikrinama ar modelis sudarytas teisingai ir ar jį galima taikyti ekonominei analizei ir prognozavimui.
- Apskaičiuotų regresinio modelio reikšmių analizė ir interpretavimas. Modelio pagalba daromos ekonominės išvados ir prognozės.

Taigi, šie abu metodai bus taikomi ištirti pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio priklausomybę nuo jį lemiančių veiksnių, kuriame ir atsispindės mokesčių vengimas, bei jį sukeltantys veiksniai. Tai padės atsakyti į pagrindinį probleminį tyrimo klausimą – kokie veiksniai ir kokią įtaką jie daro pridėtinės vertės mokesčio nepriemokai Baltijos šalyse? Baltijos šalių PVM atotrūkio duomenys yra surinkti ir apdoroti remiantis Europos komisijos atliktu Europos Sąjungos šalių PVM nepriemokos tyrimu (2019). Pridėtinės vertės mokesčio duomenys yra 2012 – 2018 metų laikotarpio, kuriais remiantis yra paskaičiuojamas teoriškai suplanuotų surinkti ir surinktų PVM pajamų į biudžetą skirtumas, kitaip dar vadinamas PVM nepriemoka arba atotrūkiu. Kiti tyrimui reikalingi duomenys yra surinkti ir apdoroti pasinaudojant Lietuvos statistikos departamento oficialiame internetiniame puslapyje esančia duomenų baze ir Europos Sąjungos statistikos tarnybos – Eurostato duomenų baze. Pasirinkta tirti ketvirtinius 2012 – 2018 metų duomenis dėl reprezentatyvesnių tyrimo rezultatų gavimo.

4. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO VENGIMO ANALIZĖ BALTIJOS ŠALYSE

4.1. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimą lemiančių veiksnių analizė

Iš visų Europos Sąjungos šalių tirti pasirinktos Baltijos šalys – Lietuva, Latvija ir Estija. Būtent šios šalys pasirinktos dėl kaimyninių valstybių panašaus ekonominio išsivystymo lygio, panašių statistinių rodiklių bei pridėtinės vertės mokesčio tarifų. Baltijos šalių statistika pateikta žemiau 1 lentelėje (2017):

3 lentelė. Baltijos šalių statistiniai duomenys

Valstybė	Lietuva	Latvija	Estija
Gyventojų skaičius	2 827 947	1 944 565	1 305 755
Plotas	65 300 km ²	64 589 km ²	45 226 km ²
BVP (nominalus)	\$48 132 mlrd.	\$20 101 mlrd.	\$16 410 mlrd.
BVP (nominalus) 1 gyv.	\$14 273	\$8 852	\$15 310
Gini koef.	36	37,7	34
HDI	0,862	0,855	0,86
PVM tarifas	21%	21%	20%

(Šaltinis: Lietuvos statistikos departamento duomenų bazė)

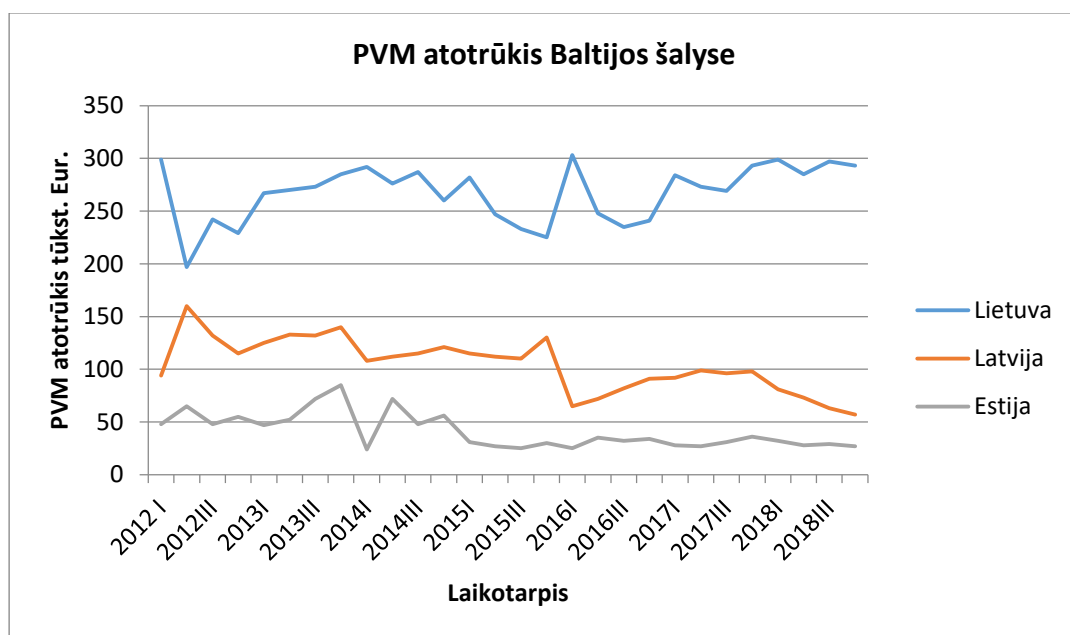
Remiantis Lietuvos statistikos departamento Baltijos šalių duomenimis matome, jog visos šalys panašios ne tik gyventojų skaičiumi ir plotu, tačiau ir ekonominiais rodikliais, tokiais kaip Gini koeficientas, kuris parodo žmonių pajamų pasiskirstymą šalyje, HDI – žmogaus socialinės raidos indeksą, apibūdinantį gyventojų vidutinę gyvenimo trukmę, raštingumo, švietimo bei pragyvenimo lygį, kitaip sakant parodantį gyventojų socioekonominę padėtį valstybėje, panašiai kaip ir Bendrasis vidaus produktas. Taip pat labai svarbus aspektas kodėl buvo pasirinktos būtent šios šalys yra panašus pridėtinės vertės mokesčio tarifas, dėl šios priežasties paprasčiau analizuoti šalių duomenis bei palyginti juos tarpusavyje.

Tiesinei regresinei analizei atlikti pasirinktas tyrimo objektas (priklausomas kintamasis) Y – pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis. Ir aštuoni nepriklausomi kintamieji X – Bendrasis vidaus produktas vienam gyventojui, pridėtinės vertės mokesčio tarifas, vidutinis darbo užmokestis (bruto), namų ūkių vartojimas nuo BVP, mokesčių našta, infliacija, nedarbo lygis šalyje bei migracija, kurie gali sąlygoti PVM nepriemoką.

Pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis – pasirinktame tyrime dar vadinamas kaip priklausomas kintamasis. Tai pagrindinis šio darbo objektas. Jis gaunamas iš paskaičiuotos bendros PVM prievolės, kitaip sakant planuojamos PVM surinkti sumos atėmus faktinę pridėtinės vertės mokesčio sumą, kurią pavyko surinkti į valstybės biudžetą. Šis skirtumas vadinamas pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiu.

$$\text{PVM atotrūkis} = \text{PVM}_{\text{planas}} - \text{PVM}_{\text{faktas}}, (3)$$

Remiantis Europos Komisijos atliktu Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiu tyrimu (2019), buvo sudarytas paveikslas, kuriame matome pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiu tendencijas Baltijos šalyse 2012 – 2018 metais:



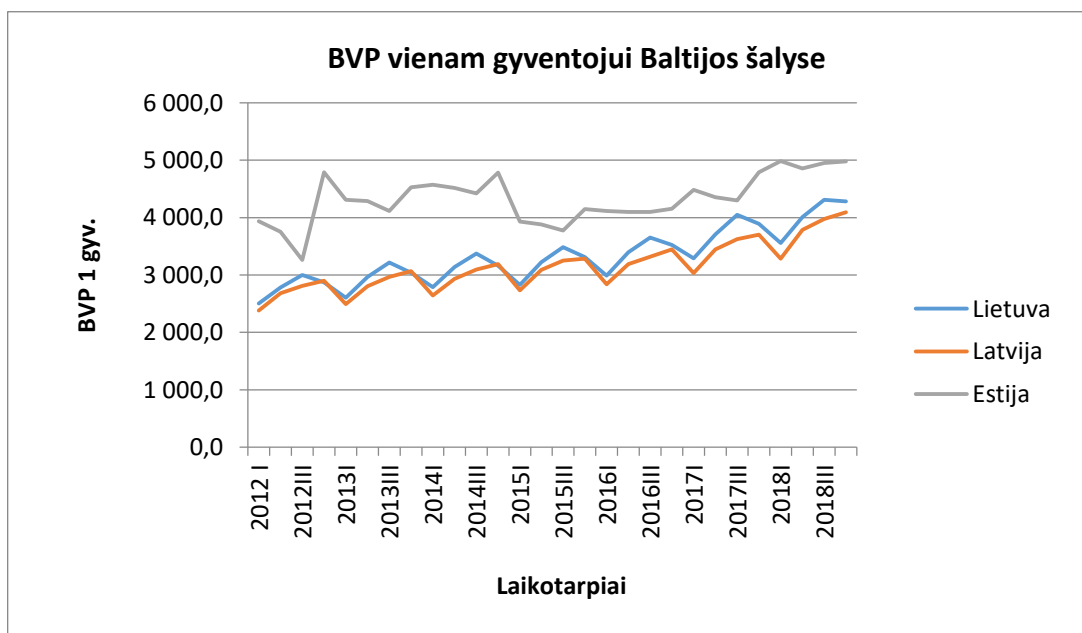
5 pav. PVM atotrūkis Baltijos šalyse 2012-2018 m.

(sudaryta autorės, remiantis Europos Komisijos tyrimo (2019 m.) duomenimis)

Paveiksle galime pastebėti, jog didžiausias pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis pasirinktu laikotarpiu buvo Lietuvoje, jis svyruoja nuo 200 iki 300 tūkst. eurų. Būtent tokias sumas pinigų mūsų šalis prarado kas ketvirtį 2012-2018 metų laikotarpiu. Mažiausias PVM atotrūkis vyravo Estijoje, nuo 25 iki 80 tūkst. eurų, tai netgi daugiau nei tris kartus daugiau surinktų pridėtinės vertės mokesčio lėšų nei Lietuvoje, tokiu pat laikotarpiu. Latvijos PVM atotrūkis, palyginant su Lietuvos ir Estijos statistika yra vidutiniškas, jis svyravo maždaug nuo 60 iki 160 tūkst. eurų. Tuo remiantis galime teigti, jog tai, ko gero, nepastoviausias PVM atotrūkiu svyravimas, kuris nuo 2012 metų antro ketvirčio pradėjo pakankamai sparčiai mažėti, ir kiekvieną nagrinėjamo laikotarpio metų

ketvirtį buvo surenkama vis daugiau pridėtinės vertės mokesčio. Taigi, toliau analizuojami visi nepriklausomi kintamieji, kurie gali turėti įtakos PVM surinkimo kaitai.

Pirmasis pasirinktas veiksnys – bendrasis vidaus produktas – yra vienas iš pagrindinių ekonominių rodiklių, parodančių šalies išsivystymo lygį. Kitaip jis apibrėžiamas kaip per tam tikrą laikotarpį šalyje sukurtų galutinių prekių ir paslaugų rinkos vertė, todėl yra ypač svarbus rodiklis apibūdinant šalies ekonomiką. Tyrime naudojamas bendrojo vidaus produkto tenkančio vienam gyventojui rodiklis, kuris sėkmingai naudojamas vertinant šalies ekonomikos plėtrą ir jos gyventojų gerovės lygį, vykdant įvairias ekonomines analizes. Be to, šis rodiklis tinka darbo našumui šalies ūkio mastu, dirbto laiko efektyvumui, taip pat įvairiems socialinės raidos aspektams vertinti (Mackevičius, 2009). Kuo šis rodiklis mažesnis, tuo šalies ekonomika ir joje gyvenantys žmonės skurdesni. Jis pasirinktas kaip vienas iš pagrindinių veiksnių, darančių įtaką pridėtinės vertės mokesčio surinkimui. Kaip jau buvo minima šio darbo pirmoje teorinės analizės dalyje, pridėtinės vertės mokesčio surinkimas ir šalies išsivystymo lygis du glaudžiai susiję ir vienas kitą įtakojuojantys aspektai. Dėl šios priežasties tolimesniame regresinės analizės tyrime, remiantis šalių statistiniais duomenimis bus tiriama, ar šis veiksnys daro įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui Baltijos šalyse. Remiantis šio rodiklio svarba ekonomikai, surinkti ir apdoroti Baltijos šalių statistiniai duomenys, kurie bus naudojami tolimesniam tyrimui bei analizei atlikti (žr. 6 pav.):

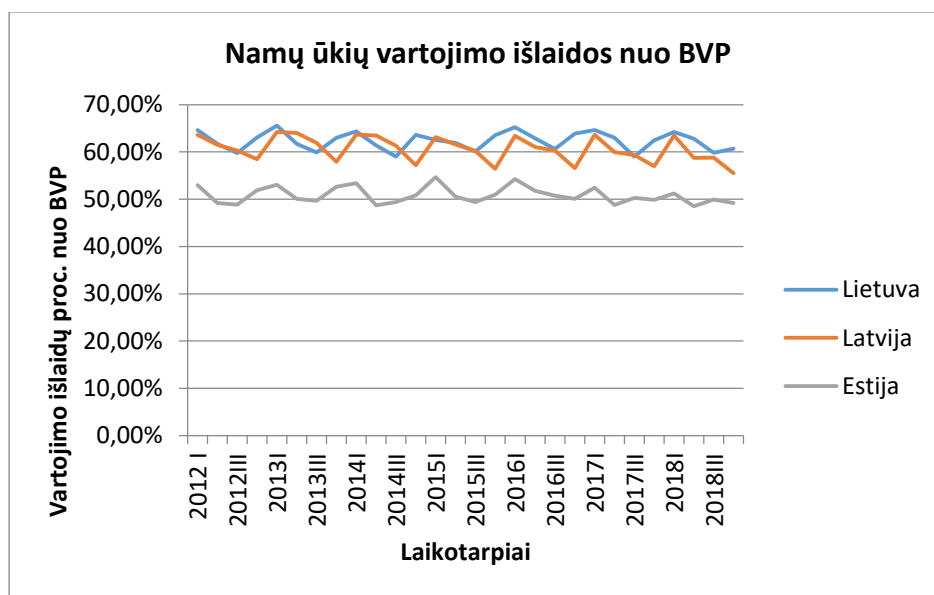


6 pav. Baltijos šalių BVP tenkantis vienam gyventojui 2012-2018 metais

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Paveiksle matome, jog didžiausias BVP tenkantis vienam gyventojui yra Estijoje. Nagrinėjamu laikotarpiu jis svyruoja nuo 3200 Eur. iki 5000 Eur. vienam gyventojui. Lietuva ir Latvija pagal BVP tenkančiam vienam gyventojui konkuruoja tarpusavyje ir yra labai panašus, o 2012 – 2015 metų paskutiniais ketvirčiais rodiklis tampa toks pat. Nors šių šalių bendrasis vidaus produktas ir atsilieka nuo Estijos, tačiau galime pastebėti jog jis nuosekliai didėja, o tuo remiantis galime daryti išvadą jog pragyvenimo lygis šiose šalyse gerėja. Iš pirmojo (žr. 5 pav.) ir antrojo (žr. 6 pav.) paveikslų tendencijų, galime teigti, jog BVP gali turėti įtakos pridėtinio vertės mokesčio atotrūkiui Baltijos šalyse. Kadangi Estijoje PVM atotrūkis nagrinėjamu laikotarpiu yra mažiausias, o BVP tenkančiam vienam gyventojui yra didžiausias, taip pat atitinkamai Lietuvoje pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis didžiausias, o BVP yra kur kas mažesnis nei Estijos.

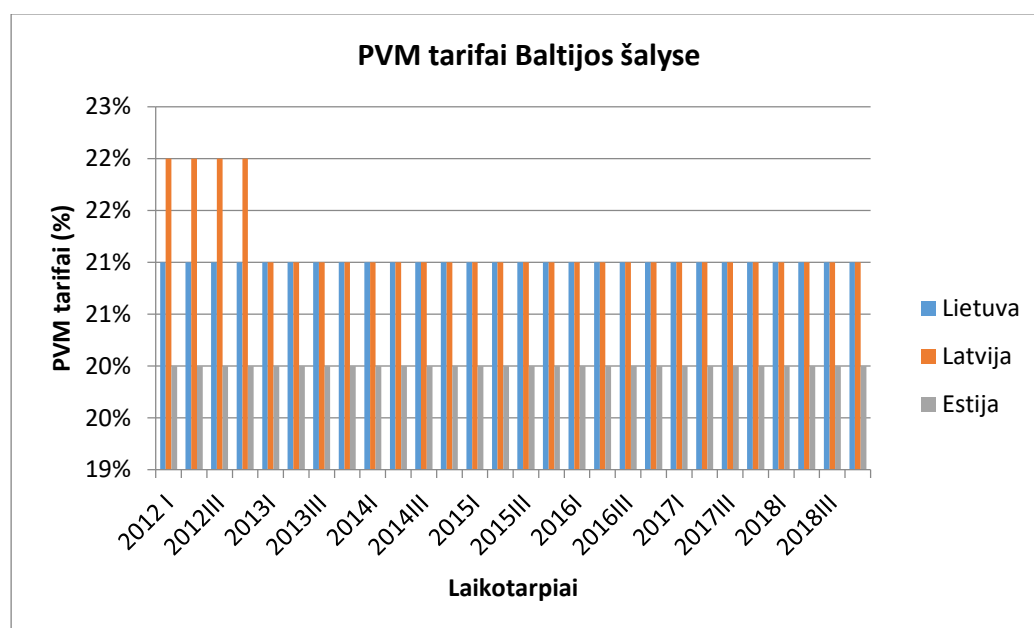
Antrasis veiksnys, kuris taip pat gali turėti įtakos pridėtinės vertės mokesčio surinkimui – namų ūkių vartojimas. Pridėtinės vertės mokestis, kurį nagrinėjame yra vartojimo mokestis, todėl atitinkamai vartojimo aspektas šiame tyrime taip pat labai svarbus. Lietuvos Statistikos departamentas (2018), namų ūkio vartojimo išlaidas apibrėžia kaip pinigines ir natūrinės namų ūkio išlaidas, kurios skiriamos vartojimo prekėms ir paslaugoms įsigyti. Taigi, galime teigti, jog kuo didesnis namų ūkių vartojimas, tuo daugiau pridėtinės vertės mokesčio turi būti surenkama į valstybės biudžetą. Norint įvertinti Baltijos šalių namų ūkių vartojimą bendruoju šalies ekonominiu lygiu, šiame tyrime naudojama namų ūkio vartojimo išlaidų dalis nuo bendrojo vidaus produkto (žr. 7 pav.):



7 pav. Namų ūkių vartojimo išlaidos nuo BVP Baltijos šalyse 2012 - 2018 m. (sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Paveiksle galime pastebėti (žr. 7 pav.), jog didžiausias namų ūkių vartojimas nuo BVP nagrinėjamu laikotarpiu vyravo Lietuvoje ir Latvijoje, jis siekė nuo 58 proc. iki 65 proc., tačiau nors ir vartojimo procentas nežymiai keisdavosi, svyravimai buvo gana dažni. Kiek mažesnis namų ūkių vartojimas viso laikotarpio metu buvo Estijoje, jis visuomet siekė daugiau ar mažiau apie 50 proc. nuo BVP. Taip pat svarbu paminėti, jog remiantis aukščiau analizuotu paveikslu (žr. 6 pav.), didžiausias BVP, tenkantis vienam gyventojui buvo būtent Estijoje. Taigi, tuo remiantis galime teigti, jog lyginant šalis ekonominiu lygiu, namų ūkių išlaidos Estijoje buvo mažesnės nei kitų, tačiau šalies pragyvenimo lygis šiek tiek geresnis.

Kitas pasirinktas veiksnys yra pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Šis mokesčio dydis nustatomas kiekvienos šalies teisės aktų ir yra mokamas nuo papildomai sukurtos vertės. Kadangi tiriamu laikotarpiu, 2012 – 2018 metais, kaip ir iki dabar Lietuvoje PVM tarifas išliko 21%, o Estijoje – 20%, šio kintamojo įtakos Lietuvos ir Estijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įvertinti pasirinktam laikotarpiui negalime. Tačiau šį kintamąjį naudojame Latvijos regresiniame modelyje, kadangi nagrinėjamu laikotarpiu buvo PVM tarifas sumažėjo nuo 22% iki 21%. Taigi, galime įvertinti kokią įtaką PVM tarifas turėjo Estijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui. Nepaisant to, jog šis kintamasis nebus naudojamas visų Baltijos šalių regresiniuose modeliuose, grafiškai apžvelgti ir įvertinti šiuos tarifus galime (žr. 8 pav.):

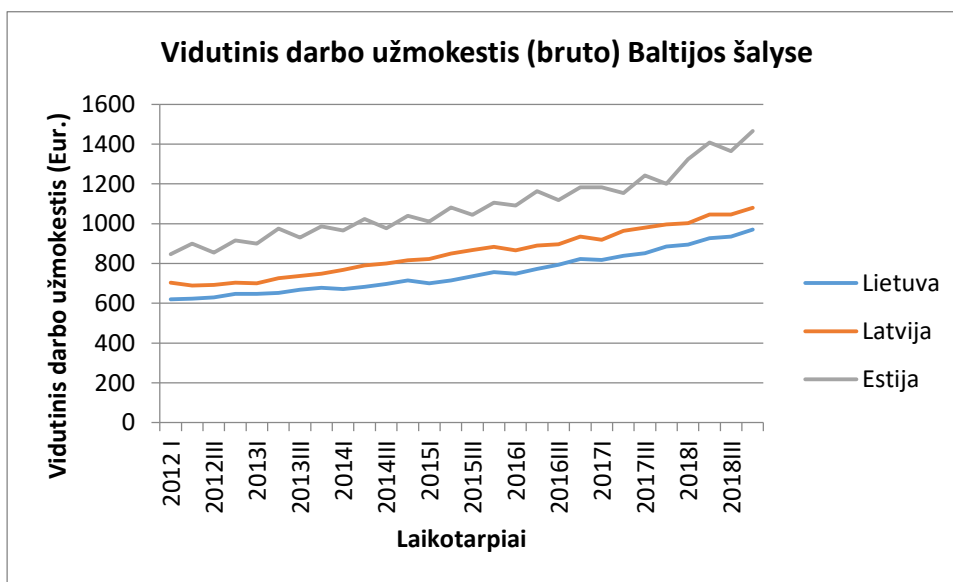


8 pav. Pridėtinės vertės mokesčio tarifas Baltijos šalyse 2012 - 2018 m.

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Nagrinėjama laikotarpiu, esminių pokyčių Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio tarifuose nebuvo, Lietuvos ir Latvijos pridėtinės vertės mokesčio tarifai išliko tokie pat, atitinkamai 21% ir 20%. Latvijoje 2012 metais PVM tarifas buvo 22%, tačiau po metų buvo sumažintas iki 21%. Norint palyginti šį paveikslą (žr. 8 pav.) su pirmuoju (žr. 5 pav.) pastebėta, jog Estijoje pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis mažiausias, tačiau mažiausias ir taikomas PVM tarifas. Latvijoje šio mokesčio surinkimas kur kas padidėjo nuo 2013 metų, kai buvo sumažintas tarifas, atitinkamai sumažėjo ir PVM atotrūkis. Nors Lietuvoje PVM tarifas išliko toks pat viso nagrinėjamo laikotarpio metu, tačiau mokesčio surinkimas vis dėlto buvo mažiausias Baltijos šalyse.

Sekantis nepriklausomas pasirinktas veiksnys – vidutinis šalies darbo užmokestis (VDU). Šis ekonominis rodiklis, apibūdina darbuotojo vidutinio darbo užmokesčio dydį. Šiame tyrime pasirinktas analizuoti būtent bruto darbo užmokestis, tai yra darbo užmokestis, neatskaičius mokesčių. Lietuvos statistikos departamentas (2018), bruto darbo užmokestį apibrėžia kaip atlyginimą pinigais, kuris apima tiesiogiai darbdavio darbuotojui mokamą pagrindinį darbo užmokestį ir papildomą uždarbį, įskaitant darbuotojo mokamas valstybinio socialinio draudimo įmokas ir gyventojų pajamų mokestį. Tyrimui atlikti, naudojami ketvirtiniai 2012 – 2018 metų vidutinio bruto darbo užmokesčio Baltijos šalyse duomenys (žr. 9 pav.):



9 pav. Vidutinis darbo užmokestis (bruto) Baltijos šalyse 2012-2018 m.

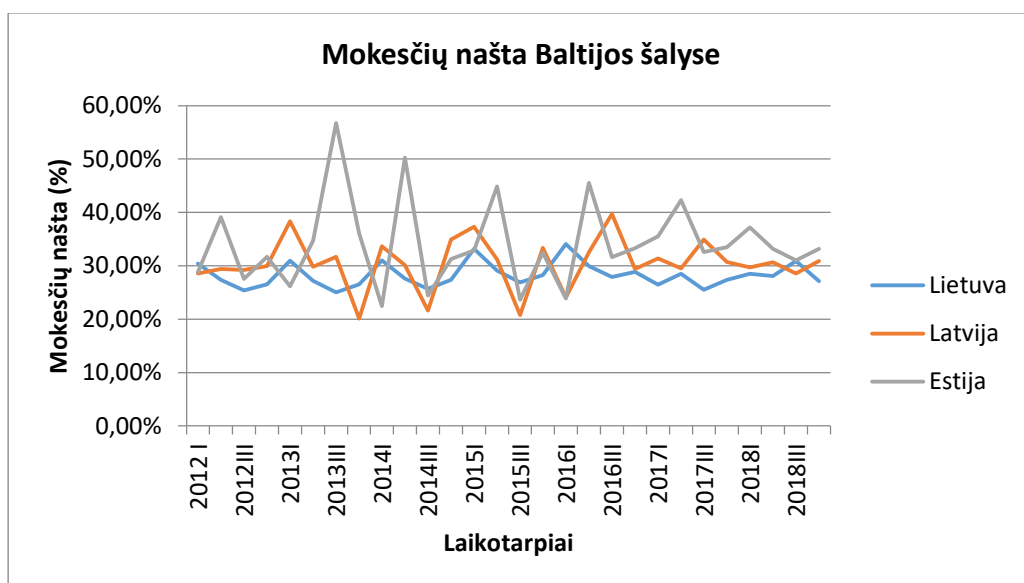
(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Kaip pastebime paveiksle (žr. 9 pav.), vidutinio darbo užmokesčio Baltijos šalyse tendencijos yra panašios kaip ir kitų veiksnių. Galime pastebėti, jog viso nagrinėjamo laikotarpio metu šalyse darbo užmokestis palaipsniui didėjo. Estijoje jis buvo nepastoviausias, tačiau visu periodu išliko didžiausias ir 2018 metų pradžioje priartėjo prie 1400 Eur. ir iki pat dabar stabiliai didėja. Lietuvoje vidutinis darbo užmokestis didėjo nuo 600 Eur. ir 2018 metų pabaigoje priartėjo iki 1000 eurų, o Latvijoje nuo 700 Eur. iki 1100 eurų ir taip pat po truputį stabiliai didėja iki šiol. Remiantis paveikslu galime teigti, jog pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis (žr. 1 pav.), yra susijęs su vidutinio darbo užmokesčio dydžiu, kadangi kuo šis didesnis, tuo PVM surinkimas šalyje nagrinėjamu laikotarpiu taip pat augo.

Mokesčių našta – tai dar vienas ekonominis rodiklis, kurio pagalba galime įvertinti mokamų mokesčių dydį ir kitas su mokesčių mokėjimu susijusias išlaidas. Mokesčių našta gali būti individuali ir bendra. Individuali mokesčių našta įvertina asmens ar įmonės mokamų mokesčių dydį, o bendroji – visų šalies gyventojų mokamų mokesčių dydį. Tyrimui naudojami bendrosios mokesčių naštos Baltijos šalyse ketvirtiniai duomenys, kurie buvo apdorojami remiantis Lietuvos Statistikos Departamento naudojama mokesčių naštos apskaičiavimo metodika ir apskaičiuojami kaip mokesčių šalies pajamų ir bendrojo vidaus produkto santykis:

$$\text{Mokesčių našta} = \frac{\text{Mokestinės šalies pajamos}}{\text{BVP}}, (4)$$

Norint apžvelgti ir įvertinti mokesčių našta Baltijos šalyse 2012 – 2018 metais, buvo sudarytas paveikslas (žr. 10 pav.):

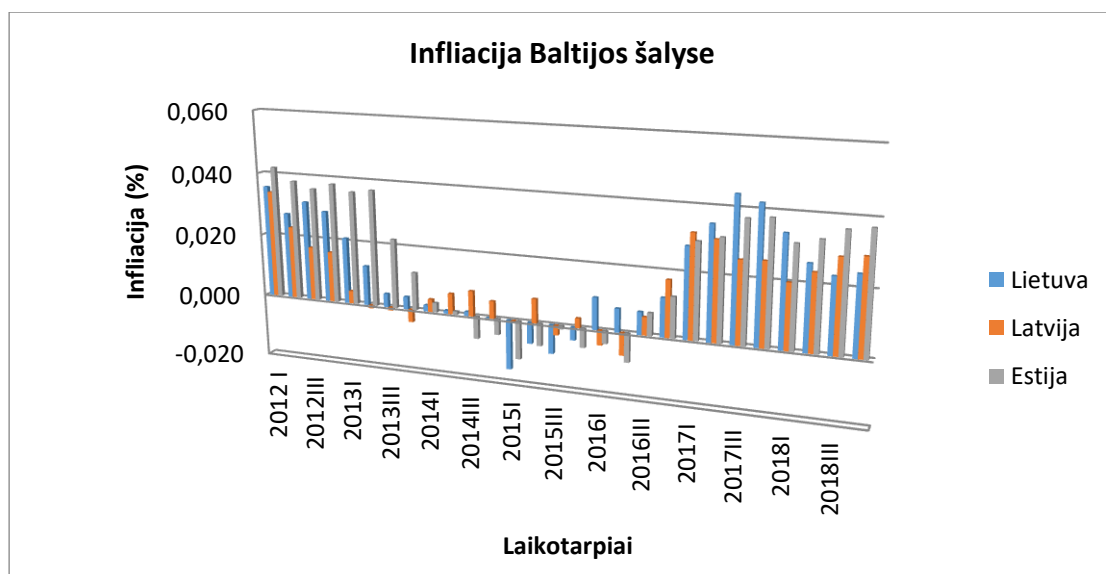


10 pav. Mokesčių našta Baltijos šalyse 2012 - 2018 metais

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Paveiksle galima pastebėti (žr. 10 pav.), jog mokesčių našta Baltijos šalyse 2012 – 2018 metais svyravo nuo 20% iki 55%. Iš grafiškai pavaizduotų duomenų galime pastebėti, jog didžiausi mokesčių naštos svyravimai vyravo Estijoje, 2013 metų trečią ketvirtį mokesčių našta pasiekė aukščiausią tašką 55%, o 2014 m. pirmame ketvirtyje nukrito iki 21%. Latvijoje ir Lietuvoje mokesčių našta buvo šiek tiek mažesnė ir svyravimai kur kas mažesni, Latvijoje svyravo nuo 20% iki 40%, o Lietuvoje nuo 25% iki 34%.

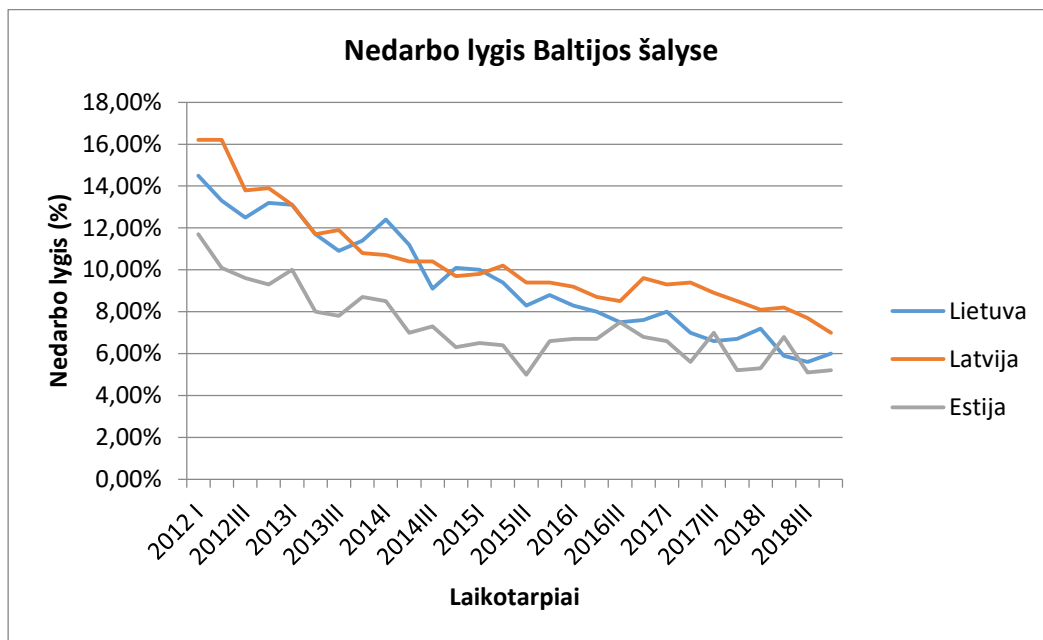
Kitas taip pat ne mažiau svarbus veiksnys ne tik ekonominiu, bet ir investiciniu požiūriu yra infliacija. Infliacija ne retai apibūdinama kaip bendrasis kainų lygio kilimas, kurio metu piniginių vienetų galia krinta. Dėl šios priežasties infliacijai esant normaliose ribose jos įtaka nėra labai jaučiama ekonomikoje, tačiau jai didėjant gali stipriai paveikti taikomas ekonomines priemones, o tai daro įtaką ne tik finansų rinkoms, bet ir visai šalies ekonomikai. Taigi, infliacijai darant įtaką šalių ekonomikai, šis veiksnys atitinkamai paveikia ir pridėtinės vertės mokesčio surinkimą. Tyrimui naudojami ketvirtiniai Baltijos šalių infliacijos duomenys, kurie pateikiami paveiksle (žr. 11 pav.). Galime pastebėti, jog iki 2013 metų trečio ketvirčio visose Baltijos šalyse infliacija buvo teigiama. Didžiausia ji buvo Estijoje, 2012 metų pirmą ketvirtį siekė šiek tiek daugiau nei 4% ir su kiekvienu ketvirčiu vis stabiliai mažėjo, kol 2014 metų pirmą ketvirtį pasiekė beveik 0. Latvijos ir Lietuvos infliacija buvo šiek tiek mažesnė, tačiau tendencijos išliko tokios pačios kaip ir Estijos. O nuo 2016 metų trečio ketvirčio visų Baltijos šalių infliacija vėl pradėjo augti (žr. 11 pav.):



11 pav. Infliacija Baltijos šalyse 2012 - 2018 m.

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Nedarbo lygis – dar vienas ekonominis ir socialinis veiksnys, kuris nurodo nedirbančių asmenų dalį šalyje. Tai procentinis rodiklis, nurodantis, dalį visų asmenų kurie gali ir nori dirbti, tačiau nepavyksta susirasti darbo. Esant aukštam nedarbo lygiui šalyje, asmenys negali prisidėti prie šalies ekonomikos kūrimo ir gerinimo bei atitinkamai ir didesnio šalies biudžeto surinkimo, kadangi negali susimokėti mokesčių. Tuo remiantis šis veiksnys buvo pasirinktas kaip vienas iš galimai pridėtinės vertės mokesčio surinkimui įtaką darančių veiksnių (žr. 12 pav.):



12 pav. Nedarbo lygis Baltijos šalyse 2012 - 2018 m.

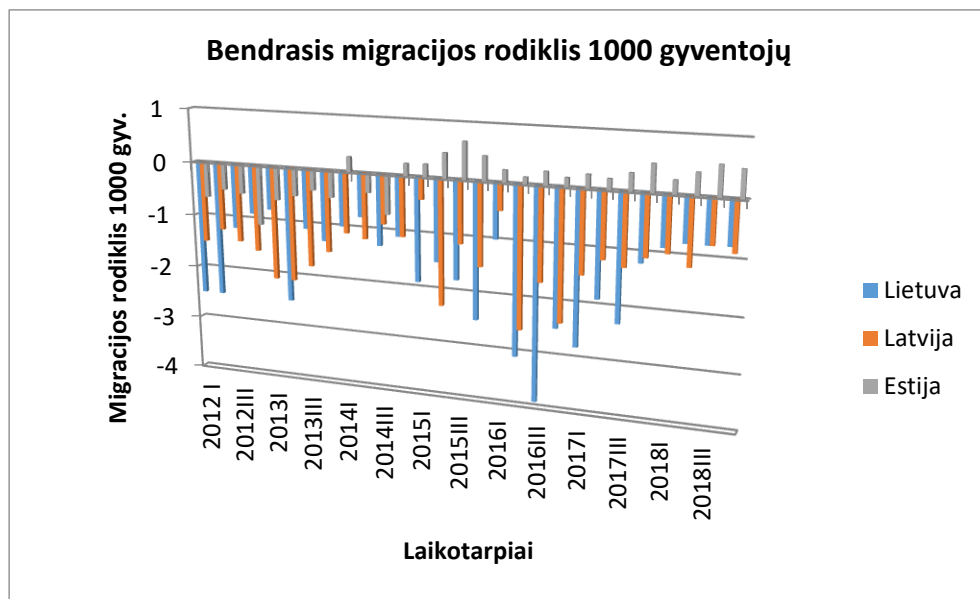
(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

Nedarbo lygis 2012 metų pirmąjį pusmetį buvo didžiausias visose Baltijos šalyse ir po šio laikotarpio pakankamai tendencingai mažėjo. Estijoje nedarbo lygis 2012 m. pradžioje siekė beveik 12%, Lietuvoje – 14,5%, o Latvijoje buvo didžiausias ir siekė netgi 16,1%. Latvijoje ir Lietuvoje nedarbo lygis nagrinėjamu laikotarpiu buvo pakankamai panašus, 2013 – 2015 m. pradžioje netgi pasiekdavo tokį pat lygį. Tačiau apibendrinant, mažiausias nedarbo lygis 2012 – 2018 metais vyravo Estijoje, kas taip pat galėjo lemti didesnę pridėtinės vertės mokesčio surinkimą, palyginant su kitomis Baltijos valstybėmis (žr. 12 pav).

Paskutinis, tačiau taip pat svarbus ir tyrimui pasirinktas veiksnys yra migracija. Veiksnių įtaką PVM mokesčio surinkimui įvertinti buvo pasirinktas ir apskaičiuotas bendrasis neto migracijos rodiklis, tenkantis 1000 gyventojų.

$$\text{Bendroji neto migracija 1000 gyv.} = \frac{\text{Imigracija} - \text{Emigracija}}{\text{Gyventojų skaičius}} \times 1000, (5)$$

Šis rodiklis parodo skirtumą tarp imigracijos ir emigracijos tam tikroje šalyje. Teigiama šio rodiklio reikšmė parodo, jog daugiau asmenų atvyko į šalį nei išvyko iš jos, o neigiama – atvirkščiai, išvykusių buvo daugiau nei atvykusių. Šio veiksnio Baltijos šalių duomenys apskaičiuoti tūkstančiui gyventojų ir yra ketvirtiniai. Jie buvo apskaičiuojami remiantis imigracijos, emigracijos ir Baltijos šalių gyventojų skaičiaus duomenimis nagrinėjamu laikotarpiu. Paveiksle matome, jog Lietuvoje ir Latvijoje viso nagrinėjamo laikotarpio metu emigravusių asmenų buvo kur kas daugiau nei imigravusių, daugiausiai jų buvo Lietuvoje. Tačiau, nepaisant to, emigracija nuo 2017 metų stabiliai mažėja ir artėja link teigiamos rodiklio reikšmės. Estijoje nuo 2014 metų pabaigos, atvykstančių asmenų skaičius gerokai išaugo, bendrasis neto migracijos rodiklis tapo teigiamas ir sėkmingai didėja iki šiol (žr. 13 pav.).



13 pav. **Bendrasis migracijos rodiklis 1000 gyv. 2012 - 2018 m.**

(sudaryta autorės, remiantis Lietuvos Statistikos Departamento ir Eurostato duomenimis)

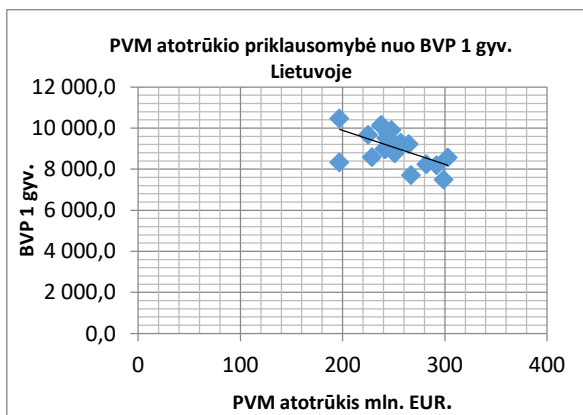
Taigi, atlikta pasirinktų veiksnių analizė, atskleidžiant kiekvieno iš jų reikšmę pridėtinės vertės mokesčio surinkimui. Taip pat palyginti Baltijos šalių rodikliai tarpusavyje, kuriais remiantis galime teigti, jog nagrinėjamu laikotarpiu Lietuvoje PVM atotrūkis buvo didžiausias, o mažiausias – Estijoje. Tam įtakos galėjo mažiau ar daugiau turėti kiekvienas iš šių veiksnių. Taigi, norint tiksliau įvertinti jų įtaką pridėtinės vertės mokesčio surinkimui, toliau šie veiksniai bus analizuojami statistiškai ir tikrinama matematinė jų priklausomybė nuo pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio.

4.2. Pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio regresinė analizė Baltijos šalyse

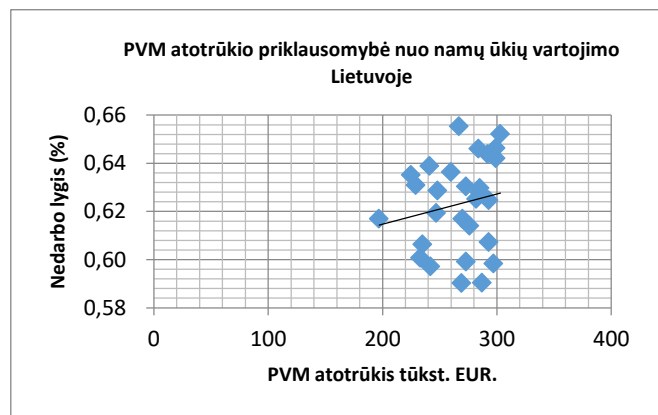
Baltijos šalių regresiniai modeliai buvo sudaryti Excel programos funkcijų pagalba. Šiuos modelius, galime priskirti tiesiniams dauginiams regresijos modeliams, kadangi tai priklausomybės lygtys, kuriose nepriklausomų kintamųjų yra daugiau nei vienas. Kaip jau buvo minėta, šio regresinio modelio tikslas yra kiekybiškai įvertinti pasirinktų veiksnių įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui. Veiksnių įtaką galime įvertinti remiantis regresinio modelio koeficientais, kurie yra apskaičiuojami modelio sudarymo eigoje. Šie koeficientai yra žymimi graikiškomis raidėmis: $\beta_0, \beta_1 \dots \beta_k$. Taigi, norint matematiškai įvertinti veiksnus, darančius įtaką PVM atotrūkiui, bus sudaromi visų trijų Baltijos šalių regresiniai modeliai. Sudarant regresijos modelius visiems buvo pasirinkta 95% intervalinių įverčių pasiklovimo tikimybė, tai reiškia, jog galima 5% paklaida. Taigi, priskiriame kiekvienam veiksniai po kintamąjį ir gauname tokią lygtį:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = \beta_0 + \beta_1 X_{\text{BVP}} + \beta_2 X_{\text{vartojimas}} + \beta_3 X_{\text{PVM tarifas}} + \beta_4 X_{\text{VDU}} + \beta_5 X_{\text{mokesčių našta}} + \beta_6 X_{\text{infliacija}} + \beta_7 X_{\text{nedarbo lygis}} + \beta_8 X_{\text{migracija}} + \varepsilon, (6)$$

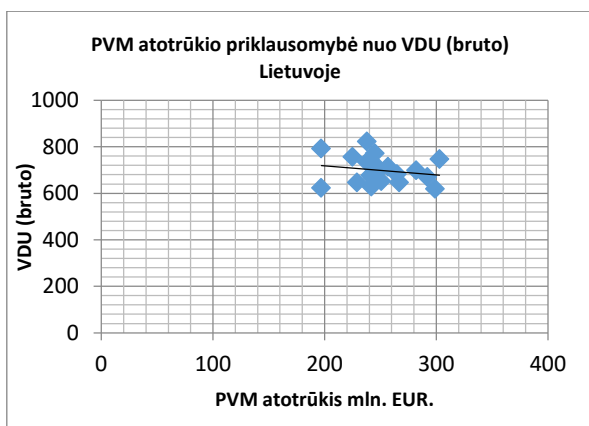
Pirmoji pasirinkta Baltijos šalis – Lietuva. Susisteminius visus priklausomojo kintamo ir nepriklausomų kintamųjų 2012 – 2018 metų ketvirtinius duomenis, prieš sudarant pradinę Lietuvos regresijos lygtį nubraižome priklausomojo kintamojo reikšmių išsibarstymo paveikslus ir grafiškai pavaizduojame kintamųjų tarpusavio sąryšius. Remiantis jomis galime daryti preliminarias išvadas apie kintamųjų tarpusavio ryšio matematinės priklausomybės formą. Paveikslų vertikalioje ašyje atidedamos priklausomojo kintamojo, o horizontalioje ašyje kitų (nepriklausomųjų) įtakančių veiksnių reikšmės.



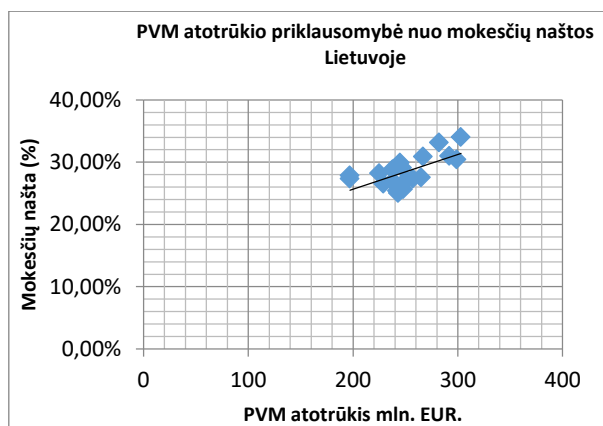
14 pav.



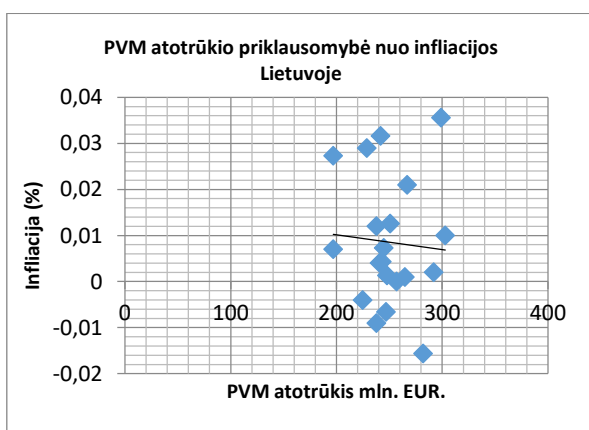
15 pav.



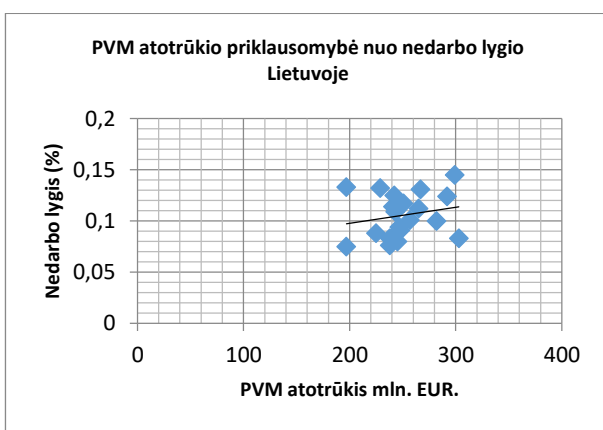
16 pav.



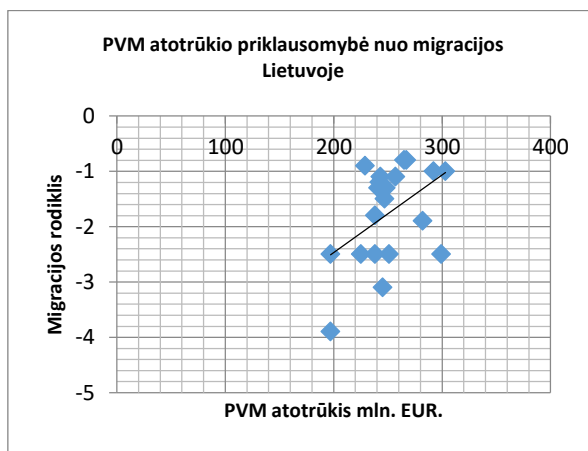
17 pav.



18 pav.



19 pav.



20 pav.

Pirmame priklausomybės paveiksle (žr. 14 pav.) matome, jog BVP vienam gyventojui didėjimas teigiamai veikia PVM atotrūkį Lietuvoje, BVP didėjant, mažėja PVM atotrūkis ir atvirkščiai. 15 paveiksle duomenys išsidėstę labai netolygiai, todėl galime daryti išvadą, jog namų

ūkio vartojimas, pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtakos neturi. 16 paveiksle pastebime, jog vidutinis darbo užmokestis, nedarą didelės įtakos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui, tačiau mokesčių našta tikrai tai daro (žr. 17 pav.), didėjant mokesčių naštai, didėja ir pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis Lietuvoje. 18 paveiksle pastebime, jog infliacija jokios didelės reikšmės mūsų nagrinėjamam atvejui nedarą, kaip ir nedarbo lygis, jų duomenys pasiskirstę netolygiai (žr. 18-19 pav.). Ir remiantis 20 paveikslo duomenimis galime teigti, jog migracijos rodikliui didėjant, mažėja pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis Lietuvoje, ir jis yra reikšmingas. Taigi, išanalizavus priklausomybės paveikslus, pasinaudojant Excel programos regresijos funkcija sudaroma ir gaunama pradinė matematinė regresijos lygtis:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 4,6910 - 0,0075X_{\text{BVP}} + 0,0543X_{\text{vartojimas}} - 0,1714X_{\text{VDU}} + 9,7627X_{\text{mokesčių našta}} + 0,3012X_{\text{infliacija}} + 0,0920X_{\text{nedarbo lygis}} - 1,3635X_{\text{migracija}} + \varepsilon$$

Pirmiausia tikrinamas determinacijos koeficientas (R square). R kvadratas parodo PVM nepriemokos pasirinktų veiksnių procentinį reikšmingumą ir kuo šio koeficiento reikšmė didesnė, tuo geriau mūsų duomenys tinka šiam pasirinktam modeliui. Lietuvos regresijos pradinio modelio determinacijos koeficientas yra:

R Square	0,682467
----------	----------

Remiantis šiuo koeficientu galime teigti, jog šio regresijos modelio reikšmingumas yra pakankamas atliekant pridėtinės vertės mokesčio atotrūkių lemiančių veiksnių analizę. Taip pat patikriname ANOVA p – reikšmę, ji parodo ar bent vieno nepriklausomojo koeficiento vertė yra statistiškai reikšminga su priklausomu kintamuoju Y. Lietuvos atveju gauta p reikšmė lygi 0,009. Jei $p < 0,05$, galime teigti jog modelyje yra veiksnių susijusių su priklausomu kintamuoju. Taigi mūsų modelyje $p = 0,009 < 0,05$, tuo remiantis galime teigti, jog bent vienas veiksnys turi įtakos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui.

Sprendžiant regresinės analizės uždavinį taip pat visuomet iškyla klausimas, ar nepriklausomas kintamasis X turi įtakos priklausomojo Y kitimui. Paprastai X įtaka Y kitimui tikrinama nuline hipoteze: $H_0: \beta_1=0$, t. y. koeficientas prie X regresijos lygtyje lygus nuliui. Alternatyvioji hipotezė: $H : \beta_1 \neq 0$, tai reiškia tiesinės priklausomybės tarp X ir Y egzistavimą.

Taigi, skaičiuojame teorinę T (testo) statistiką, pagal kurią galime vertinti kitų veiksnių reikšmingumą ir pašalinti mažiausiai reikšmingus pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui veiksnius. T teorinę statistiką apskaičiuojame Excel formulės pagalba $=T.INV.2T(0,05;27)$. 0,05 yra mūsų

pasirinkta 5% įverčių paklaida ir 27 yra lygu 28 laikotarpių (7 metų ketvirčių) -1. Taigi mūsų t teorinė reikšmė yra 2,0484. Taigi, ši gauta teorinė reikšmė yra lyginama su apskaičiuotomis reikšmėmis, kurias gauname sudarant regresinį modelį, norint atmesti mažiausiai reikšmingus veiksnius. Jei teorinė t reikšmė yra didesnė už t apskaičiuotą reikšmę, veiksnys reikšmingas ir jį paliekame, tačiau jei apskaičiuota t reikšmė yra didesnė už teorinę t reikšmę, tuomet veiksnį šaliname. Veiksnius šaliname nuo pačios mažiausios iki didžiausios atitinkančios lygybę:

$$t \text{ teorinė} > |t \text{ apskaičiuota}|$$

Pagal T statistikos stulpelio reikšmes atrenkame reikšmingus ir nereikšmingus veiksnius pagal t teorinę ir t apskaičiuotą reikšmes, kol lieka tik reikšmingiausi veiksniai (žr. 4 lentelę). Taip pat sudarius pradinę regresijos lygtį svarbu apskaičiuoti ir koreliaciją, kuri parodo statistinį ryšio stiprumą tarp visų pasirinktų kintamųjų. Kuo reikšmė didesnė, tuo ryšys tarp kintamųjų stipresnis. Sudaroma lentelė, kurioje atsispindi pradinės regresijos pagrindiniai duomenys – koeficientai prie kintamųjų, kintamųjų T statistikos reikšmės ir tarpusavio veiksmių koreliacija (4 lentelė):

4 lentelė. Lietuvos pradinio regresijos modelio duomenys

Kintamieji	Koeficientai	T - statistika	Koreliacija
Intercept	4,6910	5,0748	1
X ₁	-0,0075	-2,1828	-0,5731
X ₂	-0,0543	-0,9854	0,1811
X ₃	-0,1714	-0,5444	-0,1965
X ₄	9,7627	3,1582	0,6499
X ₅	0,3012	0,0619	0,0660
X ₆	0,0920	0,0078	0,2080
X ₇	-1,3635	-2,1436	-0,4599

(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

Taigi, pagal t teorinę reikšmę atmetame veiksnius, kurie nėra reikšmingi. Pagal lentelės duomenis matome, jog Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui mažiausiai reikšmingi veiksniai yra šie (žr. 4 lentelę):

- X₂ – namų ūkių vartojimo išlaidos (-0,9854);
- X₃ – vidutinis darbo užmokestis (bruto) (-0,5444);

- X_6 – nedarbo lygis šalyje (0,0078);
- X_5 – infliacijos lygis (0,0619);

Kadangi kiti visi veiksniai reikšmingi, pašaliname tik minėtus veiksnius. Atmetus nereikšmingus veiksnius, dar kartą patikrintas determinacijos koeficientas (R square). Pašalinus veiksnius, R kvadrato reikšmė lygi 0,6735. Atmetus nereikšmingus veiksnius ji šiek tiek sumažėjo, kadangi sumažinus veiksmių skaičių determinacijos koeficiento reikšmingumas šiek tiek sumažėja $0,6824 > 0,6735$. Patikriname likusių Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį lemiančių veiksmių koreliaciją (žr. 5 lentelę):

5. lentelė. **Kintamųjų tarpusavio koreliacija**

	PVM atotrūkis	BVP	Mokesčių našta	Migracija
PVM atotrūkis	1			
BVP	-0,5731	1		
Mokesčių našta	0,6499	-0,4639	1	
Migracija	-0,4599	-0,3556	-0,0441	1

(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

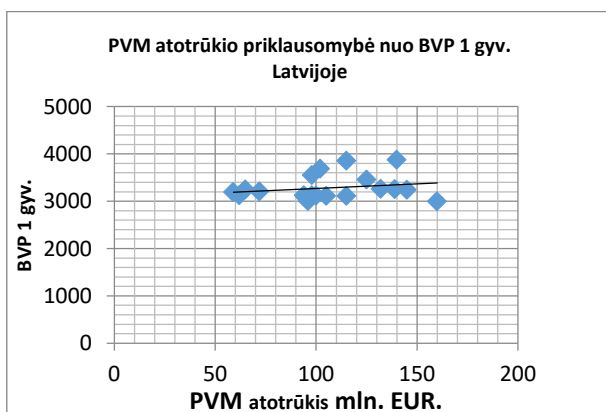
Koreliacija tarp kintamųjų pašalinus nereikšmingus veiksnius nepakito, todėl remiantis gautais duomenimis (žr. 5 lentelę), galime teigti, jog stipriausias koreliacijos ryšys tarp pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio duomenų yra su Bendroju vidaus produkto (-0,5731), mokesčių naštos (0,6499) ir migracijos (0,4599) veiksniais. Taigi, pašalinus nereikšmingus veiksnius ir patikrinus kitus statistinius rodiklius galime užrašyti galutinę Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio tiesinės regresijos lygtį:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 11,8037 - 0,0047X_{\text{BVP}} + 7,0425X_{\text{mokesčių našta}} - 1,4282X_{\text{migracija}} + \varepsilon$$

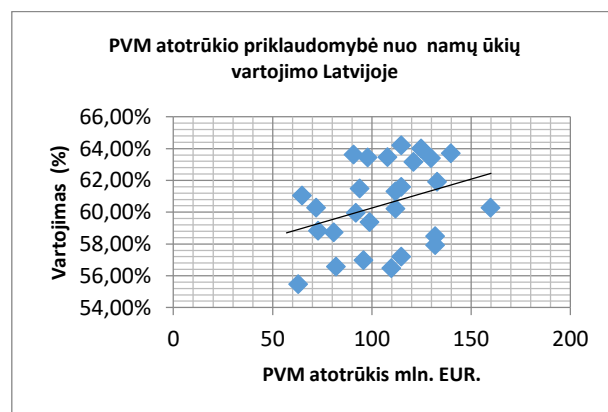
Taigi, galutinė regresijos lygtis parodė, jog pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtakos turi šie veiksniai: Bendrasis vidaus produktas, mokesčių našta šalyje, ir migracija. Tačiau didžiausią reikšmę pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui 2012 – 2018 metų laikotarpyje turėjo mokesčių našta, jai padidėjus vienu vienetu, PVM atotrūkis padidės 7,0425 karto. Taip pat labai svarbus veiksnys migracija šalyje, jai padidėjus vienu vienetu, pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis Lietuvoje

sumažės 1,4282 karto ir atvirkščiai, o BVP vienam gyventojui padidėjimas vienu vienetu, PVM atotrūkį sumažins 0,0047 karto.

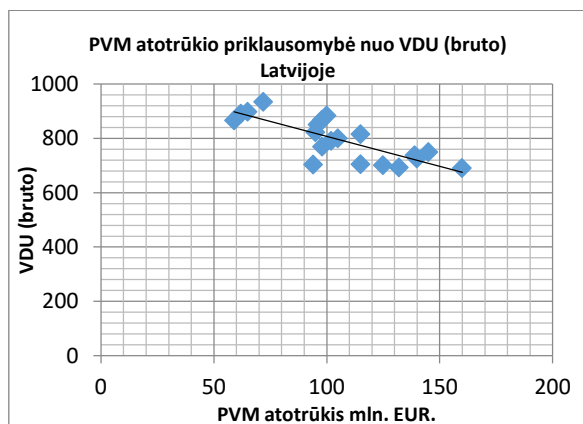
Sekanti analizuojama Baltijos šalis – Latvija. Nors yra sakoma, jog Baltijos šalių ekonomika yra panaši ir jų ekonominės problemos panašios, tačiau jų sprendimai dažnai būna skirtingi, todėl veiksniai darantys įtaką gali labai ryškiai skirtis. Būtent dėl šios priežasties yra atliekamas tyrimas, jog sužinotume, ar tokie pat veiksniai daro tokią pat įtaką visose Baltijos šalyse? Norint atsakyti į šį klausimą, pasirenkami tokie pat nepriklausomi kintamieji kaip ir ankstesniame pavyzdyje, tačiau remiantis gautais Latvijos 2012 – 2018 metų ketvirtiniais duomenimis, Latvijos regresinis modelis yra papildomas dar vienu veiksnium – pridėtinės vertės mokesčio tarifu. Norint preliminariai įvertinti pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio priklausomybę, prieš sudarant pradinę regresijos lygtį sudaromi veiksmų (nepriklausomų kintamųjų) ir priklausomojo kintamojo duomenų pasiskirstymo paveikslai.



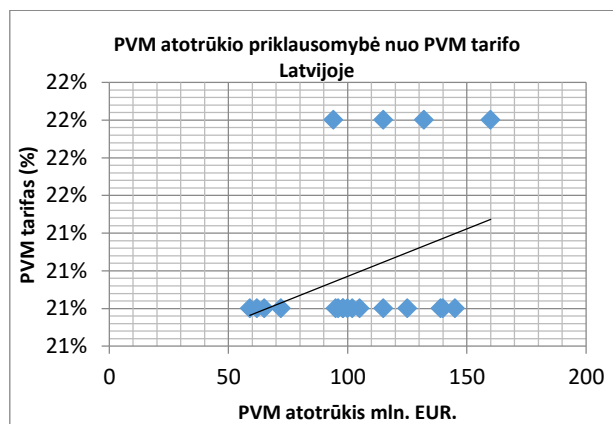
21 pav.



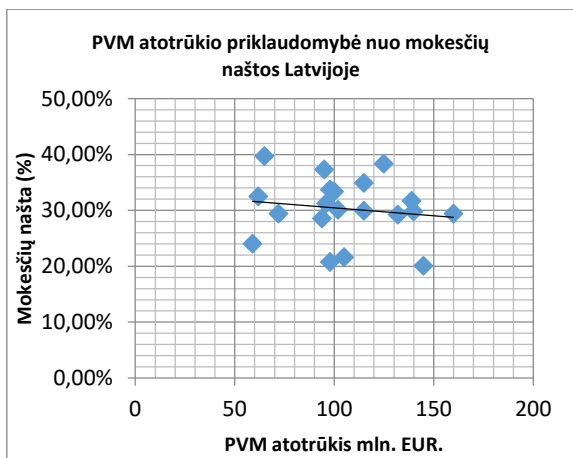
22 pav.



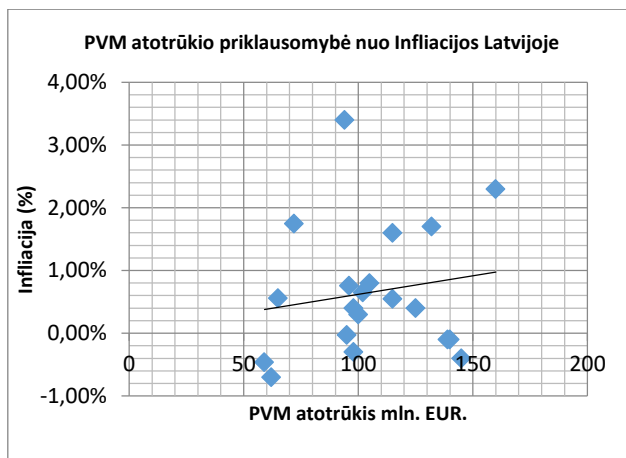
23 pav.



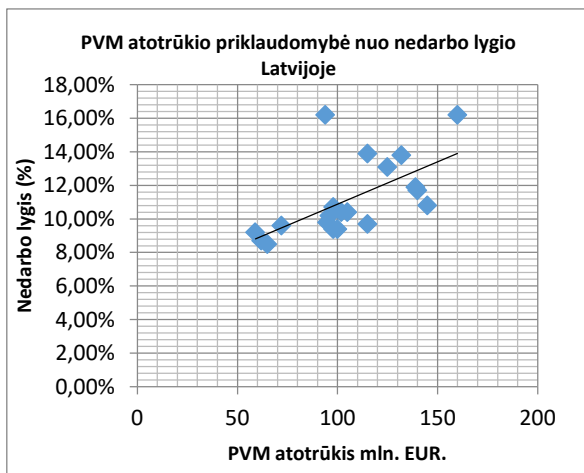
24 pav.



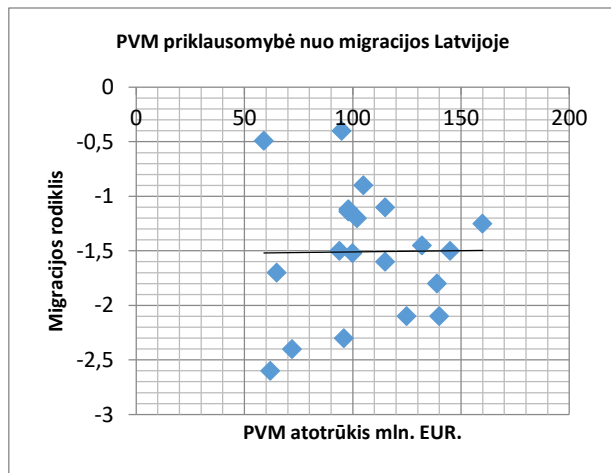
25 pav.



26 pav.



27 pav.



28 pav.

Iš pateiktų paveikslų matome, kaip priklausomojo kintamojo duomenys priklauso nuo nepriklausomų kintamųjų. 21 ir 28 paveiksluose akivaizdžiai matome, jog BVP ir migracijos veiksniai tikriausiai neturi arba turi labai mažą įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui Latvijoje. Iš 22 paveikslo išsidėstymo galime daryti išvadą, jog namų ūkių vartojimas turi minimalią įtaką arba neturi įtakos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui, kadangi duomenys išsidėstę ne tendencingai. 23 paveiksle galime pastebėti, jog VDU augimas teigiamai veikia pridėtinės vertės mokesčių, kuo jis didesnis, tuo PVM atotrūkis yra mažesnis. Pridėtinės vertės mokesčio tarifo ir mokesčių naštos priklausomybę vertinti gana sunku, kadangi duomenys pasiskirstę labai netolygiai (žr. 24-25 pav.). Infliacijos duomenys pasiskirstę taip pat labai netolygiai, bet galime išvelgti priklausomybę, jog kuo infliacija didesnė, tuo PVM atotrūkis taip pat didesnis (žr. 26 pav.). Ir 27 paveiksle matome pakankamai tolygią pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio priklausomybę nuo

nedarbo lygio, kuo šis didesnis, tuo PVM atotrūkis taip pat didėja. Taigi, aptarus preliminarias pasirinktų veiksnių priklausomybes, pasinaudojant Excel regresijos funkcija, suformuojama pradinė regresijos lygtis:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 6,8840 - 0,0014X_{\text{BVP}} + 4,0865X_{\text{vartojimas}} - 0,2857X_{\text{VDU}} + 0,6708X_{\text{mokesčių našta}} + 3,4048X_{\text{infliacija}} + 2,8721X_{\text{nedarbo lygis}} - 3,4939X_{\text{migracija}} + 1,7693X_{\text{PVM tarifas}} + \varepsilon$$

Tikrinamas determinacijos koeficientas (R square), kurio pagalba sužinome ar duomenys yra tinkami pasirinktam modeliui. Latvijos regresijos pradinio modelio determinacijos koeficientą gauname šiek tiek didesnę nei Lietuvos:

R Square	0,8174
----------	--------

Remiantis gauta determinacijos koeficiento reikšme galime teigti, jog mūsų duomenys tinkami šiam modeliui ir jis bus reikšmingas. Tikriname ir ANOVA p – reikšmę, ji parodo ar bent vieno nepriklausomojo koeficiento vertė yra statistiškai reikšminga su priklausomu kintamuoju Y. Lietuvos atveju gauta p reikšmė lygi 0,022. Taigi mūsų modelyje $p = 0,022 < 0,05$, tuo remiantis galime teigti, jog bent vienas veiksnys turi įtakos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui. Taip pat kaip ir Lietuvos regresiniam modeliui patikriname iškeltas hipotezes ar nepriklausomas kintamasis X turi įtakos priklausomajam Y. Paprastai X įtaka Y kitimui tikriname nuline hipoteze: $H_0: \beta_1=0$, t. y. koeficientas prie X regresijos lygtyje lygus nuliui. Alternatyvioji hipotezė: $H_a : \beta_1 \neq 0$, tai reiškia tiesinės priklausomybės tarp X ir Y egzistavimą. Pradiniame regresijos modelio lygmenyje apskaičiuojama teorinė T (testo) statistika, pagal kurią vertiname kitų veiksnių reikšmingumą ir pašaliname mažiausiai reikšmingus veiksnius. T teorinę statistiką apskaičiuojame pasinaudojus tokia pat Excel formulės pagalba = T.INV.2T(0,05;27). Kadangi visoms šalims taikoma tokia pat paklaida ir toks pat duomenų kiekis, t teorinė reikšmė visų Baltijos šalių išlieka tokia pat. Taigi mūsų t teorinė reikšmė yra 2,0484. Šią teorinę reikšmę lyginame su apskaičiuotomis reikšmėmis ir šaliname veiksnius nuo mažiausios iki didžiausios reikšmės, kurios netenkina šios lygybės - t teorinė $> |t \text{ apskaičiuota} |$, (žr. 6 lentelę):

6 lentelė. Latvijos pradinio regresijos modelio duomenys

Kintamieji	Koeficientai	T - statistika	Koreliacija
Intercept	6,8840	2,3390	1
X ₁	-0,0014	-3,2193	-0,2064
X ₂	4,0865	1,7551	0,3891
X ₃	-0,2857	-2,4621	-0,7909
X ₄	0,6708	0,5373	0,1480
X ₅	3,4048	0,6747	0,1619
X ₆	2,8721	1,1995	0,6198
X ₇	-3,4939	-0,8006	-0,0118
X ₈	1,7693	2,1456	0,3494

(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

Pagal stulpelio T statistika reikšmes atrenkame reikšmingus ir nereikšmingus veiksnus kol lieka tik didžiausią įtaką darantys veiksniai (žr. 6 lentelę). Pagal lentelės duomenis matome, jog Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui mažiausiai reikšmingi veiksniai yra šie (žr. 6 lentelę):

- X₂ – namų ūkių vartojimas vartojimas (1,7551);
- X₄ – mokesčių našta (0,5373);
- X₅ – infliacija (0,6747);
- X₆ – nedarbo lygis šalyje (1,1995);
- X₇ – migracija (-0,8006);

Taigi, atmetame nereikšmingus veiksnus ir peržvelgiame pradinės lygties koreliacijos koeficientus. Tuo remiantis galime teigti, jog mokesčių našta, nedarbo lygis, infliacija ir migracija, turėjo minimalią koreliaciją su pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio duomenimis. Pašalinus nereikšmingus veiksnus dar kartą patikriname determinacijos koeficientą. Šį kartą R kvadratas yra lygus 0,7954. Determinacijos koeficientas šiek tiek sumažėjo pašalinus nereikšmingus veiksnus, tačiau nežymiai $0,7954 < 0,8174$. Patikriname likusių Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui reikšmingų veiksnių tarpusavio koreliaciją (žr. 7 lentelę).

7 lentelė. Latvijos reikšmingų veiksnių koreliacija

	PVM atotrūkis	BVP	VDU	Infliacija	PVM tarifas
PVM atotrūkis	1				
BVP	-0,2064	1			
VDU	-0,7909	-0,1805	1		
PVM tarifas	0,3494	-0,3082	-0,6275	0,7892	1

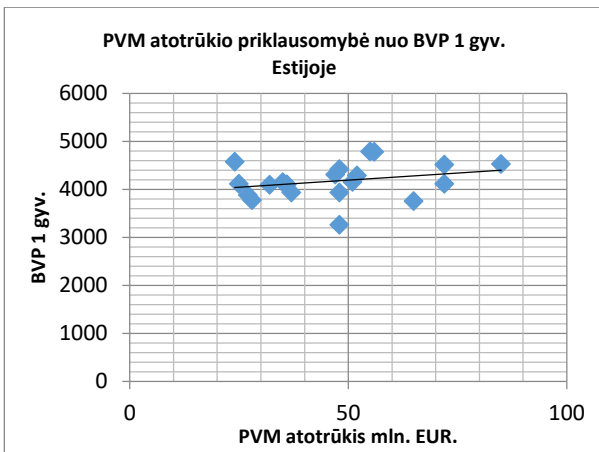
(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

Koreliacija tarp kintamųjų pašalinus nereikšmingus veiksnius nepakito kaip ir Lietuvos analizės atveju, taigi, remiantis gautais duomenimis (žr. 7 lentelę), galime teigti, jog stipriausias ryšys tarp Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio duomenų yra su vidutinio darbo užmokesčio (-0,7909), PVM tarifo (0,3494) ir bendrojo vidaus produkto (-0,2064) duomenimis. Taigi, patikrinus svarbiausius statistinius rodiklius galime užrašyti galutinę Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio tiesinės regresijos lygtį:

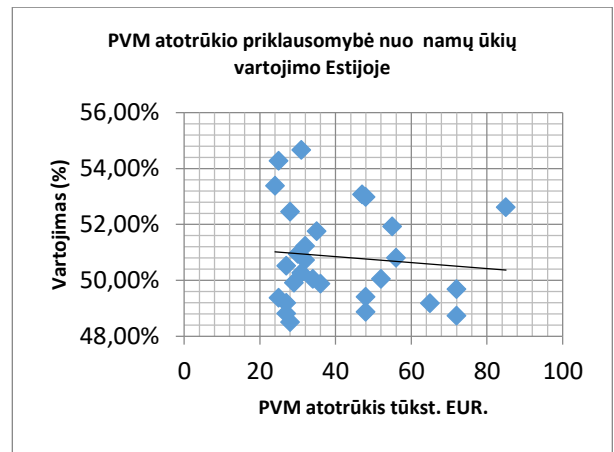
$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 7,4088 - 0,0054X_{\text{BVP}} - 0,3470X_{\text{VDU}} + 1,6070X_{\text{PVM tarifas}} + \varepsilon$$

Taigi, pašalinus nereikšmingus veiksnius, galutinė regresijos lygtis parodė, jog Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtakos turi šie veiksniai: Bendrasis vidaus produktas, vidutinis darbo užmokeskis bei pridėtinės vertės mokesčio tarifas. Tačiau didžiausią reikšmę turi pridėtinės vertės mokesčio tarifas. PVM tarifui padidėjus vienu vienetu pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis padidės 1,6 karto, Vidutiniam darbo užmokesčiui pasikeitus vienu vienetu PVM atotrūkis pasikeis 0,3470 karto, o BVP padidėjus vienu vienetu PVM atotrūkis sumažės 0,0054 karto.

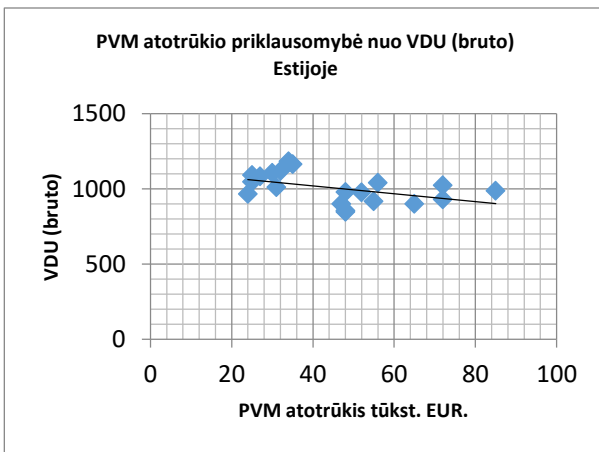
Ir paskutinioji Baltijos šalis – Estija. Veiksnių analizėje pastebėjome, jog ji mažiausią PVM atotrūkį turinti Baltijos šalis 2012 – 2018 m. Todėl labai svarbu sužinoti kokie veiksniai šios šalies PVM atotrūkį lemia labiausiai. Prieš sudarant pradinį regresijos modelį nubraižomi PVM atotrūkio išsibarstymo priklausomybės paveikslai nuo veiksnių, taip preliminariai galime įvertinti jų tarpusavio priklausomybę. Paveikslų vertikalioje ašyje atidedamos priklausomojo kintamojo (PVM atotrūkio), o horizontalioje ašyje įtakojančių veiksnių reikšmės.



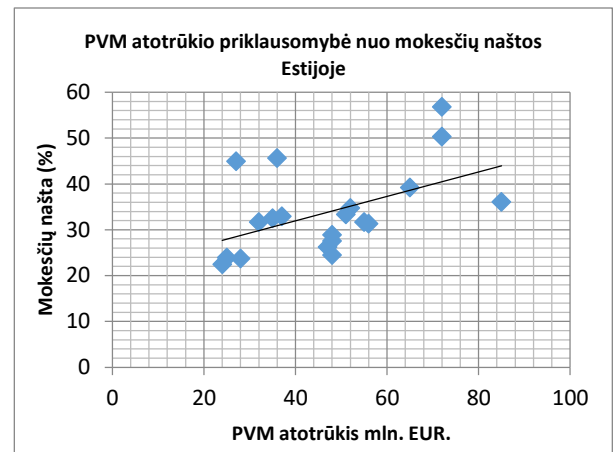
29 pav.



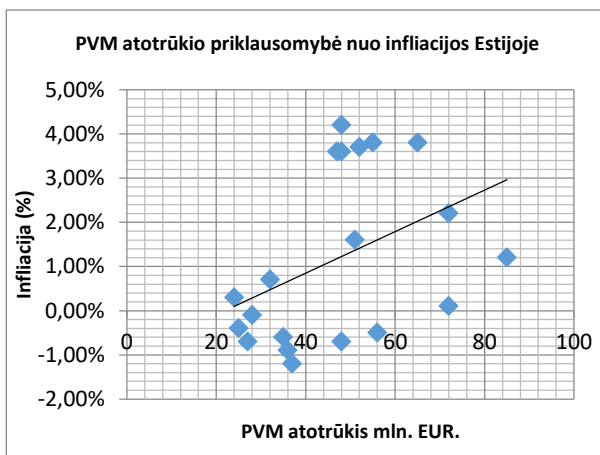
30 pav.



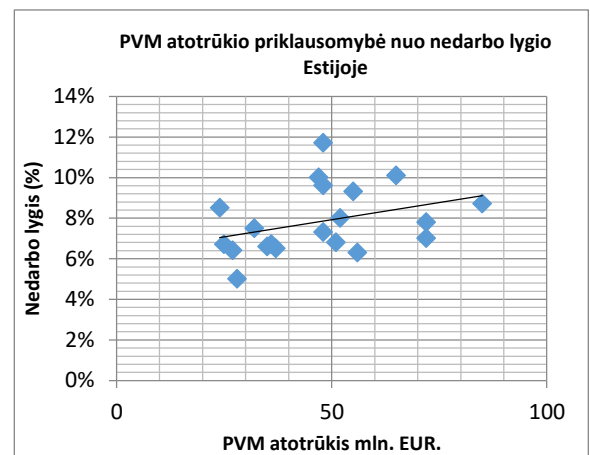
31 pav.



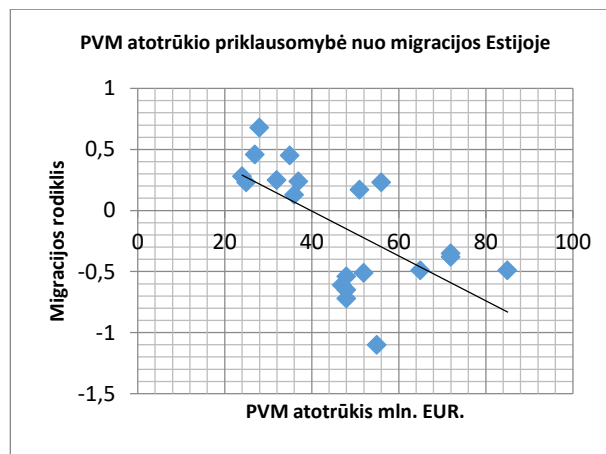
32 pav.



33 pav.



34 pav.



35 pav.

Taigi, iš pateiktų paveikslų matome kaip išsidėstė pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio ir jį lemiančių veiksnių priklausomybės duomenys. 29 paveiksle pastebime, kad BVP duomenų priklausomybė nuo PVM atotrūkio pasiskirsčiusi labai nenuosekliai, tuo remiantis galime teikti kad didelės reikšmės BVP rodiklis atotrūkiui nedaro. 31 paveiksle matome, jog kuo didesnis vidutinis darbo mokestis Estijoje, tuo mažesnis pridėtinės vertės mokestis, šis veiksnys gali būti reikšmingas mūsų priklausomam kintamajam. 32 paveikslas parodo, jog mokesčių naštos didėjimas didina ir PVM atotrūkį, kaip ir infliacijos didėjimas (žr. 33 pav.). 34 – amė paveiksle galime pastebėti, jog pridėtinės vertės mokesčių atotrūkį nedarbo lygis veikia neigiamai, jam didėjant, didėja ir PVM atotrūkis. Ir paskutiniame paveiksle matome, jog migracijos teigiama reikšmė akivaizdžiai mažina PVM atotrūkį, o neigiama – didina (žr. 35 pav.).

Po preliminarios veiksnių priklausomybės analizės, remiantis surinktais ir pateiktais duomenimis Excel regresijos funkcijos pagalba suformuojama pradinė regresijos lygtis:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 17,6220 - 0,0097X_{\text{BVP}} + 2,4102X_{\text{vartojimas}} - 0,0277X_{\text{VDU}} + 0,8508X_{\text{mokesčių našta}} + 1,5912X_{\text{infliacija}} + 2,0864X_{\text{nedarbo lygis}} - 1,6109X_{\text{migracija}} + \varepsilon$$

Tikrinamas determinacijos koeficientas (R square), kuris padeda sužinoti duomenų tinkamumą mūsų pasirinktam modeliui. Estijos regresijos pradinio modelio determinacijos koeficientą gauname mažesnę nei Latvijos, tačiau panašų kaip ir Lietuvos:

R Square	0,7513
----------	--------

Remiantis determinacijos koeficiento reikšme galime teigti, jog mūsų duomenys tinkami šiam modeliui ir jis bus pakankamai reikšmingas. Taip pat tikriname ir ANOVA p – reikšmę, kurios pagalba sužinome ar bent vieno nepriklausomojo koeficiento vertė yra statistiškai reikšminga su

pasirinktu priklausomu kintamuoju Y (pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiu). Estijos atveju gauname p reikšmę lygią 0,0002. Taigi mūsų modelyje $p = 0,0002 < 0,05$, taigi, remiantis gauta reikšme galime teigti, jog bent vienas pasirinktas veiksnys turi įtakos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui. Tokias pat hipotezes kaip ir anksčiau nagrinėtoms Baltijos šalims išsikeliamame ir Estijos regresijos modeliui, patikriname iškeltas hipotezes ar nepriklausomas kintamasis X turi įtakos priklausomajam Y. X įtaka Y kitimui tikriname nuline hipoteze: $H_0: \beta_1=0$, t. y. koeficientas prie X regresijos lygtyje lygus nuliui. Alternatyvioji hipotezė: $H_a : \beta_1 \neq 0$, tai reiškia tiesinės priklausomybės tarp X ir Y egzistavimą. Toliau skaičiuojame regresijos modelio teorinę T (testo) statistika, pagal kurią vertinsime kitų veiksnių reikšmingumą ir pašalinsime mažiausiai reikšmingus veiksnius. T teorinę kaip ir ankstesniuose modeliuose apskaičiuojame pasinaudojus tokia pat Excel formulės pagalba = T.INV.2T (0,05;27). Taigi, visoms šalims taikoma tokia pat paklaida ir toks pat duomenų kiekis, t teorinė reikšmė Estijos kaip ir visų Baltijos šalių išlieka tokia pat. Taigi mūsų t teorinė reikšmė yra 2,0484. Ir šią teorinę reikšmę lyginame su apskaičiuotomis t reikšmėmis ir šaliname veiksnius kurių reikšmės, netenkina šios lygybės (žr. 8 lentelę):

$$t \text{ teorinė} > | t \text{ apskaičiuota} |$$

8 lentelė. Estijos pradinio regresinio modelio duomenys

Kintamieji	Koeficientai	T - statistika	Koreliacija
Intercept	17,6220	2,2436	1
X ₁	-0,00978	-1,0907	-0,1735
X ₂	2,4102	1,2725	0,4512
X ₃	-0,02773	-2,5331	-0,5832
X ₄	0,8508	2,6467	0,4906
X ₅	1,5912	0,5504	0,2155
X ₆	2,0864	0,5603	0,3530
X ₇	-1,6109	-2,4341	-0,6342

(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

Pagal T statistikos stulpelio reikšmes atrenkame reikšmingus ir nereikšmingus veiksnius ir paliekame veiksnius kurie daro didžiausią įtaką ir tenkina virš lentelės esančią lygybę (žr. 8 lentelę). Estijoje pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtakos neturi šie veiksniai:

- X₁ – Bendrasis vidaus produktas (-1,0907);

- X_2 – namų ūkių vartojimas (1,2725);
- X_5 – infliacija (0,5504);
- X_6 – nedarbo lygis šalyje (0,5603);

Taigi, atmetus nereikšmingus veiksnius gauname, jog veiksniai darantys įtaką pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui Estijoje yra vidutinis darbo užmokestis (bruto), mokesčių našta šalyje ir migracija. Taip pat peržvelgiame pradinės Estijos regresinės lygties koreliacijos koeficientus (žr. 5 lentelę). Remiantis gautais lentelės duomenimis galime teigti, jog bendrasis vidaus produktas, tenkantis vienam gyventojui, infliacija ir nedarbo lygis, turėjo nedidelę koreliaciją su pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio duomenimis. Pašalinus nereikšmingus veiksnius dar kartą patikriname determinacijos koeficientą. Pašalinus veiksnius, R kvadratas yra lygus 0,7043. R square koeficientas šiek tiek sumažėjo pašalinus nereikšmingus veiksnius, tačiau nežymiai $0,7043 < 0,7513$. Patikriname pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui reikšmingų veiksmių Estijoje tarpusavio koreliaciją (žr. 9 lentelę):

9 lentelė. Estijos reikšmingų veiksmių koreliacija

	PVM atotrūkis	VDU (bruto)	Mokesčių našta	Migracija
PVM atotrūkis	1			
VDU (bruto)	-0,5832	1		
Mokesčių našta	0,4906	0,4301	1	
Migracija	-0,6342	0,7253	-0,662	1

(sudaryta autorės, remiantis tyrimo duomenų apdorojimu Excel programa)

Pašalinus nereikšmingus veiksnius koreliacija tarp Estijos reikšmingų veiksmių nepakito taigi, remiantis lentelės duomenimis (žr. 9 lentelę), galime teigti, jog stipriausia koreliacija tarp Estijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio duomenų yra su vidutinio darbo užmokesčio (-0,5832) ir migracijos (-0,6342) duomenimis. Taigi, patikrinus svarbiausius rodiklius galime užrašyti galutinę Estijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio tiesinės regresijos lygtį:

$$Y_{\text{PVM atotrūkis}} = 17,6168 - 0,0013X_{\text{VDU}} + 1,8300X_{\text{mokesčių našta}} - 0,6521X_{\text{migracija}} + \varepsilon$$

Taigi, pašalinus nereikšmingus veiksnius, galutinė regresijos lygtis parodė, jog Estijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtakos turi šie veiksniai: vidutinis darbo užmokestis (bruto), mokesčių našta bei migracija.

Išnagrinėtas Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis bei jį lemiančių veiksmių

priklausomybė. Remiantis gautais regresiniais modeliais ir kitais išanalizuotais statistiniais rodikliais galime apibendrinti Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkio priklausomybes, jas palyginti ir rasti jų panašumus ir skirtumus. Atlikus regresinę analizę gavome tris Baltijos šalių regresinius modelius:

$$Y_{Lietuva} = 11,8037 - 0,0047X_{BVP} + 7,0425X_{mokesčių\ našta} - 1,4282X_{migracija} + \varepsilon$$

$$Y_{Latvija} = 7,4088 - 0,0054X_{BVP} - 0,3470X_{VDU} + 1,6070X_{PVM\ tarifas} + \varepsilon$$

$$Y_{Estija} = 17,6168 - 0,0013X_{VDU} + 1,8300X_{mokesčių\ našta} - 0,6521X_{migracija} + \varepsilon$$

Remiantis Europos Komisijos atlikto PVM atotrūkio tyrimo duomenimis (2019) ir pirmu paveikslu (žr. 1 pav.), kaip jau minėta, didžiausias pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis 2012 – 2018 metais buvo Lietuvoje, o mažiausias – Estijoje. Latvijos atotrūkio duomenys išsidėstė tarp Lietuvos ir Estijos, tačiau kur kas arčiau Estijos - tai reiškia, jog PVM atotrūkis nebuvo toks didelis kaip Lietuvos. Iš gautų Baltijos regresijos modelių galime teigti, jog BVP tenkančio vienam gyventojui rodiklis nagrinėjamu laikotarpiu turėjo reikšmę tik Lietuvos ir Latvijos pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui, tačiau labai nežymią, kadangi prie šių kintamųjų koeficientai labai maži, atitinkamai 0,0047 ir 0,0054. Vidutinis darbo užmokestis priklausė nuo pridėtinės vertės mokesčio taip pat labai nežymiai tik Latvijoje ir Estijoje. Buvo du veiksniai, kurie nedarė jokios įtakos PVM atotrūkiui visose Baltijos šalyse – tai infliacija ir nedarbo lygis šalyje. Jie buvo atmesti kaip nereikšmingi veiksniai sudarant visus regresijos modelius. PVM tarifas kaip nepriklausomas kintamasis buvo naudojamas tik Latvijos regresiniame modelyje, kadangi tik Latvijoje nagrinėjamu laikotarpiu buvo PVM tarifo kaita. Tačiau buvo ištirta, jog PVM tarifas reikšmingas veiksnys pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui ir didėjant tarifui Latvijoje, didėjo ir PVM atotrūkis. Ir paskutiniai du veiksniai, kurie buvo vieni iš didžiausių įtaką dariusių nagrinėjamu laikotarpiu Lietuvoje ir Estijoje – tai mokesčių našta ir migracija šalyje. Mokesčių naštai didėjant, ji pakankamai žymiai didino ir pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį. Taip pat ir migracijos rodiklis, jam esant teigiamam (kai į šalį atvykstančių daugiau nei išvykstančių), pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis mažėjo, o kai šis rodiklis buvo neigiamas (buvo daugiau išvykstančių nei atvykstančių), pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis didėjo. Taigi, apibendrinant visus PVM atotrūkį lemiančius veiksnius galime suskirstyti į reikšmingus, mažai reikšmingus ir nereikšmingus veiksnius. Galime teigti, jog didžiausią reikšmę Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui turėjo ir prie reikšmingų veiksnių priskiriama mokesčių našta, migracija, ir PVM tarifas. Prie mažai reikšmingų priskiriami - BVP ir vidutinis darbo užmokestis, o veiksniai, kurie nereikšmingi Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui buvo infliacija ir nedarbo lygis šalyje.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Mokesčių vengimas – tai legalūs mokesčių mokėtojų veiksmai, pasinaudojant teisės aktų spragomis, siekiant sumažinti arba išvengti mokėti mokesčius. Dėl šios priežasties į valstybės biudžetą surenkama nepakankamai mokesčių pajamų, o tai yra kliūtis efektyvesniam valstybės funkcijų vykdymui, nuo kurių priklauso ne tik valstybės, bet ir jos piliečių gerovė.
2. Teorinė mokslinės literatūros analizė atskleidė, jog mokesčių vengimą lemia: mokesčių sistemos sudėtingumas, mokesčių informacijos paslaugų lygis, nuobaudos už mokesčių nemokėjimą, taip pat mokesčių mokėtojų švietimo bei pajamų lygis šalyje.
3. Pridėtinės vertės mokestis – efektyvus ir lengvai surenkamas netiesioginis vartojimo mokestis, kuris skatina įmonių veiklą bei nesilpnina ekonomikos. PVM yra vienas svarbiausių mokesčių plėtros objektų, kurio surinkimas Europos Sąjungos šalių ekonomikai yra gyvybiškai svarbus.
4. Pridėtinės vertės mokesčio nepriemoka numato didelį pajamų praradimą dėl mokesčio vengimo. Baltijos šalys 2012 – 2018 m. laikotarpiu prarado 11,5 mln. eurų pridėtinės vertės mokesčio pajamų dėl mokesčio sukčiavimo ir neadekvačios mokesčių surinkimo sistemos.
5. Remiantis atlikta Baltijos šalių palyginamąja pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį lemiančių veiksnių analize atskleista, jog 2012 – 2018 metais, didžiausia PVM nepriemoka buvo Lietuvoje (7,5 mln. eurų), o mažiausia – Estijoje (1,1 mln. eurų).
6. Palyginamoji Baltijos šalių pridėtinės vertės mokesčio atotrūkiui įtaką darančių veiksnių analizė parodė, jog didesnis šalies bendrasis vidaus produktas ir vidutinis (bruto) darbo užmokestis lemia didesnę pridėtinės vertės mokesčio surinkimą šalyje, o neigiamas migracijos rodiklis – mažesnę.
7. Regresinės analizės metu iširta, jog didžiausią įtaką pridėtinės vertės mokesčiui Baltijos šalyse turėjo mokesčių naštos, migracijos ir PVM tarifo veiksniai. Mažiau reikšmingi veiksniai buvo vidutinis darbo užmokestis ir bendrasis vidaus produktas, o nereikšmingi veiksniai – namų ūkių vartojimas, nedarbo lygis šalyje ir infliacija.

Remiantis dabartine mokesčių vengimo ir pridėtinės vertės mokesčio analize galima išskirti šiuos pasiūlymus:

1. Remiantis atlikto tyrimo duomenimis siūlyčiau gerinti šalių bendrąjį vidaus produktą, didinti vidutinį (bruto) darbo užmokestį, bei skatinti kuo mažesnę emigraciją šalyse. Šie rodikliai daro teigiamą įtaką pridėtinės vertės mokesčio surinkimui. Taip pat mažinti pridėtinės vertės mokesčio tarifą arba bendrąją mokestinę naštą – šie veiksniai daro neigiamą įtaką PVM nepriemokai.
2. Skatinti bei tobulinti mokesčių mokėtojų ir mokesčių institucijų bendradarbiavimą. Tai svarbu, jog būtų laikomasi griežtų taisyklių ir skaidrumo – abipusio keitimosi informacija principo. Glaudus ryšys tarp šalies piliečių ir jos institucijų formuoja mokesčių mokėtojų pasitikėjimą valstybe, o tai skatina sąžiningai mokėti mokesčius.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior. Berlin: Heidelberg, New York: Springer-Verilog.
2. Albaitytė, G. (2009). Iššūkiai mokesčių administravimui ekonomikos nuosmukio sąlygomis. Public Administration, p. 63-68, 2009.
3. Aleknevičienė, V. (2005). Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005.
4. Alm, J., Jackson, B., Mckee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, p. 107-114. and *Arts Research Journal* 3(1): 156–161. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.4314/star.v3i1.26>, (žiūrėta: 2018 m. gruodžio 27 d.)
5. Ariely, D. (2010). Predictably Irrational. New York, NY: HarperCollins.
6. Bame-Aldred, C., Cullen, J., Martin, K., Parboteeah, K. (2011). National Culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*, p. 1-7, 2011.
7. Batrancea, L.M., Nichita, R. A., Batrancea, I., Moldovan, B. A. (2012). Tax Compliance Models: from Economic to Behavioral Approaches, 2012. .
8. Borselli, F.; Chiri, S.; Romagnano, E. 2012. Patterns of reduced VAT rates in the European Union, *International VAT Monitor* 23(1): 13–21.
9. Brondolo, J. (2009). Collecting Taxes during an Economics Crisis: Challenges and Policy Options. Prieiga per internetą: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf>. (žiūrėta 2018 m. lapkričio 14 d.)
10. Budzinskaitė, J. (2007). Lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų taikymo tikslingumo analizė. *Magistro baigiamasis darbas*, 2007.
11. Carroll, R. (2010). The macroeconomic effects of an add-on value added tax. *National Retail Federation. Washington, DC: Ernst & Young LLP*, 2010. *Center on Japanese Economy and Business Working Papers* 297: 1–30.
12. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2004) Statistika ir jos taikymai II., Vilnius, 2004.
13. Chau, K. K., Leung, P. (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, p. 34-40, 2009.
14. Cnossen, Sijbren, Tax Policy in the European Union (2002). *CESifo Working Paper Series No. 758. Available at SSRN*. . Prieiga per internetą: <https://ssrn.com/abstract=340905>, (žiūrėta: 2018 m. gruodžio 17 d.)
15. Cobham, A. (2005). Taxation policy and development. Oxford: The Oxford Council on Good Governance, 2005.
16. Daude, C., Gutierrez, H., Melguizo, A. (2012). What Drives Tax Morale? *OECD Development Center, Working Paper No. 315*, 2012.
17. Dilius, A., Kareivaitė, R. (2010). Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste. Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla, 2010. Prieiga per internetą: [https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/Vadyba_2010\(17\).pdf#page=9](https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/Vadyba_2010(17).pdf#page=9) (žiūrėta 2018 m. gruodžio 13 d.)
18. Ebrill Liam P., Keen M., Perry V. J. (2001). The modern VAT. *International Monetary Fund*, 2001.
19. EU Directorate General for Internal Policies. (2011). *How does organized crime misuse EU funds? Policy Department D: Budgetary Affairs, Study*, 2011.
20. European Commission. (2018). VAT rates applied in the Member States of the European Union. *Situation at 1 st July*, 2018.
21. Eurostat. Baltijos šalių statistiniai duomenys. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database> (žiūrėta 2019 m. gegužės 6 d.)
22. Franzoni, L. A. (2000). Tax Evasion and Tax Compliance. *Encyclopedia of Law and Economics, vol. IV, Cheltenham: Edward Elgar Publishing*, p. 51-94, 2000.
23. Gruber, J. (2005). Public finance and public policy. New York: Worth, 2005.

24. Gulev, R.(2009). Cultural Repercussions: an Analysis of Management Behaviour through the Lens of European Cultural Variations. *Industrial Management and Data Systems* 109(6).
25. Gulev, R., Lierse, H. (2011). Exploring the connection between culture and taxation: how trust and confidence shape tax regimes within Europe, 2011.
26. Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. Vilnius: Ekonomika, 2006. Prieiga per internetą:<http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/get/LT-LDB0001:J.04~2006~1367154906593/DS.002.0.01.ARTIC> (žiūrėta 2018 m. gruodžio 14 d.).
27. Itashiki, M. (2011). Explaining “everyday crime”: a test of anomie and relative deprivation theory *Unpublished doctor of philosophy dissertation*. University of North Texas, 2011.
28. Ivaškaitė- Tamošiūnė V.(2014).Perskirstomasis pridėtinės vertės mokesčio vaidmuo Lietuvoje. *Lietuvos socialinių tyrimų centras, socialinės gerovės institutas*, 2014.
29. Jackson, B. R., Milliron, C. V. (1986). Tax compliance research: Findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, p. 125-165, 1986.
30. Jalata, D. M. (2014). The role of value added tax on economic growth of Ethiopia, *Science, Technology*
31. James, S., Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, vol. 2, no. 2, p. 27-42,2002.
32. Kabinga, M. (2015). Established principles of taxation. Tax justice & poverty. Prieiga per internetą: http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf. (žiūrėta 2018 m. lapkričio 12 d.)
33. Kardelis, K. (2007). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai, 2002.
34. Kazlauskienė, V.(2012). Finansai. Kaunas: Technologija, p. 69, 2012.
35. Keen, M. (2012). Taxation and Development. *New York: International Monetary Fund, Working Paper /12/220*, 2012.
36. Keen, M., Lockwood, B.(2007). The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences, *IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department*,2007.
37. Keen, M.; Konrad, K. A. 2014. The theory of international tax competition and coordination, Chapter Auerbach A. J.,Chetty, R. M, Feldstein, E. Saez (Eds.). *Handbook of Public Economics*. Amsterdam Elsevier Science B.V., 2014.
38. Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, issue 2, p. 210-225, 2008.
39. Krikštolaitis, R. (2007). Priklausomybės tyrimas. *VDU*, Kaunas, 2007.
40. Lierse, H. and Seelkopf, L. (2011). A new Era of the Tax State? A Comparative Analysis of Policy Reforms during the Crisis. Paper presented at the conference of the DVPW- Political Economy. Bamberg: September 2011.
41. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos oficialus interneto puslapis. (2017). Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesčiai> (žiūrėta 2018 m. lapkričio 20 d.).
42. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (2004) . Nr. IX-2112, 2 str., 6 str., 13 str., 40 str., Vilnius.
43. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). Nr. IX-751 1 str.,19 str.,35 str.,36 str.,Vilnius,2002.
44. Lietuvos Statistikos departamentas. Pagrindiniai šalies rodikliai. Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/pagrindiniai-salies-rodikliai> (žiūrėta 2019 m. gegužės 5 d.).
45. Luttmer, E. F., Singhal, M. (2014), Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, p. 149–168
46. Mackevičius, J., Poškaitė, D., Villis, L. (2011). Finansinė analizė. *Vilnius: Mykolo Romerio universitetas*, 2011.
47. Marandu1, E. E., Mbekomize1, J. C., Ifezue1, N. I. (2015). Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance. Published by Canadian Center of Science and Education. Vol. 7, No. 9*; 2015.
48. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Registrų centras,2011.
49. Messner, S., Rosenfeld, R. (2001). Crime and the American dream. Belmont, CA: Wadsworth, 2001.
50. Miki, B. 2011. The effect of the VAT rate change on aggregate consumption and economic growth,

51. Moore, M. (2004). Revenues, state formation, and the quality of governance in developing countries. *International Political Science Review*, p. 217-319. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.1177/0192512104043018>. (žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.).
52. Moscovici, P.(2018). Value-added tax on yachts: Commission opens infringement procedures against Cyprus, Greece and Malta. *European Commission*, 2018.
53. Naraškevičiūtė, V., Lakštutienė, A. (2007). Valstybės finansai. Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2007.
54. Norkus, Z.,Morkevičius, V. (2011). Kokybinė lyginamoji analizė. Kaunas,2011.
55. Novošinskienė, A.; Slavickienė, A. (2007). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. Vaga., p. 65-71.,2007.
56. Novošinskienė, A. (2013). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Kaunas: Lietuvos mokslų akademija, 2013, p. 223-224. Prieiga per internetą: <http://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/viewFile/2744/1576> (žiūrėta 2018 m. gruodžio 18d.).
57. *OECD. (2015). Building Tax Culture, Compliance and Citizenship. A Global Source Book on Taxpayer Education*, 2015.
58. Onwuchekwa, J. C.; Aruwa, S. (2014). The value added tax and economic growth in Nigeria, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research* 2(8): 62–69, 2014.
59. Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003. Nr. 11. p.82.
60. Paulauskas, A. (2006). Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu. Vilnius: Viešojo politika ir administravimas, 2006, p. 15, 27–42. Prieiga per internetą: <https://www3.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/viewFile/2368/2174> (žiūrėta 2018 m. gruodžio 2 d.).
61. Plümper, T., Troeger, V. W, and Winner, H. (2009). Why is There No Race to the Bottom in Capital Taxation? *International Studies Quarterly* 53: 761 - 786.
62. Puzinauskas, P., Meidūnas, V. (2001). Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos institutas, 2001.
63. Reckon, L. L. P. 2009. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, *Report for DG Taxation and Customs Union* 20: 5–109. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2693524>, (žiūrėta: 2018 m. gruodžio 22 d.)
64. Riahi-Belkaoui, A., Picur, R. (2000). Understanding fraud in the accounting environment. *Manage Finance*, p. 33-41. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.1108/03074350010766972>. (žiūrėta 2018 m. gruodžio 15 d.).
65. Ross, M. (2001). Does oil hinder democracy? *World Politics*. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.1353/wp.2001.0011> (žiūrėta 2018 m. lapkričio 26 d.).
66. Rutkauskas, V., Ivaškaitė – Tamošiūnė, V. (2015). Vengimas mokėti mokesčius ir jo vertinimas Baltijos šalyse. Prieiga per internetą: http://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/ps_2015_2_rutkauskas_ivaskaite.pdf (žiūrėta 2017 m. gruodžio 5 d.).
67. Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers. *View. Procedia-Social and Behavioral Sciences*, p. 109, 1069-1075, 2014. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.12.590>. (žiūrėta 2018 m gruodžio 13 d.).
68. Šapalienė, L. (2008). Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: Mokesčių srutas, p.34, 2008.
69. Schmolders, G., Schanelle, K. (1978). Der manipulierte Steuerzahler. Bad Worishofen: Holzmann –Druck – Service, 1978.
70. Sheppard, B., Hartwick, J., Warshaw, P. (1988). The theory of reasoned action: A meta-analysis of past research with recommendations for modifications and future research. *Journal of Consumer Research*, p. 325-343. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.1086/209170> (žiūrėta: 2018 gruodžio 12 d.).
71. Simionescu, M., & Albu, L.-L. (2016). The impact of standard value added tax on economic growth in CEE-5 countries: econometric analysis and simulations. *Technological and Economic Development of Economy*, 22(6), 850-866. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.3846/20294913.2016.1244710>. (žiūrėta : 2018 m. gruodžio 22 d.)

72. Stačiokas, R. (2004). Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
73. Stačiokas, R., Rimas, J. (2003). Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003.
74. Štreimikienė, D., Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LTLDB0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content> (žiūrėta 2018 m. lapkričio 20 d.).
75. Tanzi, V. (2010). Tax Systems in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence. Prieiga per internetą: <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1012.pdf>. (žiūrėta 2018 m. gruodžio 15 d.).
76. Tarptautinių žodžių žodynas. (2013). Vilnius: Alma Littera, 2013.
77. The EU Study quotes from Europol.(2009).*EU Organized Crime Threat Assessment. Id., p.29,2009.*
78. Torgler, B. (2003). Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance. *Dissertation der Universitat Basel zur Erlangung der Wurde eines Doktors der Staatswissenschaften*, 2003.
79. Triandis, H. C. (1995). Individualism and collectivism. Boulder, CO: Westview Press.
80. Trivedi, V., Shehata, M., Mestelman, S. (2005). Attitudes, Incentives, and Tax Compliance. *Canadian Tax Journal*, p. 29-61, 2005.
81. Umeora Chinweobo, E. (2013). The effects of Value Added Tax (VAT) on the economic growth of Nigeria, *Journal of Economics and Sustainable Development* 4(6): 190–201. Prieiga per internetą: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2285329>, (žiūrėta: 2018 m. gruodžio 17d.)
82. Valentinovič, J., Skačkauskienė I., (2016). Apmokestinimo teisingumo ir socialinės atsakomybės Lietuvoje tyrimas, Vilnius, 2016.
83. Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba), Apskaitos ir mokesčių apžvalga, Nr. 5. p. 30, 2005.
84. Vasiliauskas, A. (2000). Prognozavimas ir strateginis valdymas. Kaunas: Technologija, 2000.
85. Vokietijos federalinės finansų ministerija.(2018). Prieiga per internetą: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Issues/Taxation/VAT/vat.html>., (žiūrėta: 2018 m. gruodžio 22 d.)
86. Walpole, M.(2014).Tackling VAT Fraud. *International VAT monitor September/October,2014.*
87. Webley, P., (2004). Tax Compliance by Businesses in Sjögren, H. and Skogh, G. *New Perspectives on Economic Crime, Cheltenham: Edward Elgar Publishing*, p. 95-126, 2004.

TAX AVOIDANCE: THE ASPECT OF VALUE ADDED TAX

Greta BAGDONAITĖ

Paper of the Master's degree

Finance and Banking Master's Program

Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration

Department of Finance

Supervisor – Assoc. Prof. E. Bikas

Vilnius, 2020

SUMMARY

64 pages, 35 pictures, 9 tables, 87 references.

The main purpose of this master thesis is analyzing tax avoidance in terms of value added tax.

The work consists of three main parts: the analysis of scientific literature, the research methodology and research results, and conclusion and recommendations.

Tax avoidance is the most intellectual violation of tax law, where taxpayers seek to reduce or avoid paying taxes through loopholes in the legislation. Tax avoidance generates less tax revenue for the state budget, which affects the efficiency of the state's functions and, at the same time, the well-being of the state and its citizens. Tax avoidance is researched from the aspect of view of value added tax. The value added tax gap results in significant tax loss due to tax avoidance. In order to research the value added tax avoidance, a comparative analysis of value added tax in the Baltic States and its determinants was performed. The regression analysis of the Baltic States was carried out and the dependence of the factors determining the value added tax gap was researched. Significant, less significant and insignificant factors are presented. Based on the research data analyzed, the aspects of value added tax avoidance are summarized, identifying the main problems and making recommendations.