

ŠEŠĖLINĖS EKONOMIKOS PADARINYS – ŠALIES MOKESTINIAI NUOSTOLIAI

Jolita Krumplytė

*Vilniaus Gedimino technikos universitetas
El. paštas Jolita.Krumplyte@vv.vgtu.lt*

Anotacija. Straipsnyje pateikiamas autorės pasirinktas šešėlinės ekonomikos, kaip mokslinio tyrimo objekto, apibrėžimas, nagrinėjama šalies mokestinių nuostolių (mokesčių atotrūkio) samprata, atskleidžiamas šešėlinės ekonomikos ir šalies mokestinių nuostolių ryšys. Autorė siūlo į šešėlinės ekonomikos koncepciją įtraukti tik tuos ekonominius reiškinius, kurių vykdymas ir atskaitomybė yra reglamentuoti teisės aktais, ir šių reiškinių rezultatai yra piktybiškai slepiami siekiant išvengti mokesčių ir (arba) neteisėtai susigrąžinti mokesčius. Siūloma šešėlinės ekonomikos reiškinius grupuoti pagal neteisėtos ekonomikos dalyvių elgsenos pobūdį išskiriant mokesčių vengimo ir slėpimo atvejus. Mokestiniai nuostoliai, kaip šešėlinės ekonomikos padarinys, skaičiuotini nuo nuslėptos mokestinės bazės, kurią siūloma nustatyti įvertinus nedeklaruotus ir neapmokestintus ekonominės veiklos rezultatus ir deklaruotus fiktyvius ekonominės veiklos rezultatus.

Reikšminiai žodžiai: šešėlinė ekonomika, mokestiniai nuostoliai (mokesčių atotrūkis), mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas.

Įvadas

Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad galimi įvairūs požiūriai į šešėlinės ekonomikos sampratą ir struktūrą, todėl šešėlinė ekonomika laikoma disciplininių tyrimų objektu. Tai yra daugialypis reiškinys, kuriam daro įtaką įvairūs ekonominiai, teisiniai, socialiniai ir psichologiniai veiksniai bei kultūros raidos ir šalies piliečių moralės ypatumai (Krumplytė 2008b). Ekonominėje literatūroje šešėlinei ekonomikai apibūdinti pateikiama daugiau nei dešimt terminų (neapskaitomoji, pagrindinė, neteisėta, neformalioji, neoficialioji, juodoji, pilkoji ir t. t.) ir dar daugiau apibrėžimų. Tai sukėlė mokslininkų diskusijas, ieškant bendrai priimtinos šešėlinės ekonomikos koncepcijos.

Buvo rastas kompromisinis sprendimas – prieš pradedant tyrimą kiekvienam tyrėjui rekomenduojama pasirinkti vieną iš mokslinėje literatūroje pateiktų apibrėžimų ir (arba) savarankiškai apibrėžti šešėlinės ekonomikos sampratą ir struktūrą.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti šešėlinės ekonomikos turinį vertinant per mokesčių administravimo prizmę, atskleisti šalies mokestinių nuostolių (mokesčių atotrūkio) esmę ir ryšį su šešėline ekonomika.

Tyrime taikomi mokslinės literatūros analizės ir apibendrinimo metodai.

Šešėlinės ekonomikos, kaip tyrimo objekto, konkretizavimas

Šešėlinę ekonomiką galima vertinti iš įvairių mokslo kryptių (ekonomikos, teisės, statistikos, sociologijos ir kt.) pozicijų. Ekonomikos mokslo požiūriu tikslinga tirti ekonominius reiškinius, kurių rezultatai dėl įvairių priežasčių nėra oficialiai apskaitomi, todėl nėra įtraukti į šalies bendrąjį vidaus produktą.

Šešėlinė ekonomika apibrėžiama kaip teisėta ir neteisėta ekonominė veikla, kuri vykdoma pažeidžiant teisės aktų nuostatas. Jai priskiriami šalies ūkio dalyvių veiksmai, duodantys pelno ir dėl įvairių priežasčių nedeklaruojami ir neįtraukti į oficialiąją statistiką.

Tarptautiniu mastu tiek moksliniu, tiek žinybinių organizacijų lygiu šešėlinės ekonomikos apibrėžimas ir klasifikacija nėra nusistovėję, todėl kiekvieno tyrėjo pasirinktas šešėlinės ekonomikos apibrėžimas priklauso nuo tyrimo tikslų.

Autorės pasirinktas mokslinio tyrimo objektas – šešėlinė ekonomika, apimanti ekonominę veiklą, kuri vykdoma nesilaikant teisės aktų reikalavimų, apribojimų, kai tokia veikla yra griežtai reglamentuota ir reguliuojama (Krumplytė 2008a). Kitaip tariant, siekdama įvertinti dėl šešėlinės ekonomikos į šalies konsoliduotą biudžetą¹

¹ Lietuvos pavyzdžiu šalies konsoliduotą biudžetą sudaro: valstybės ir savivaldybių biudžetų, Valstybinio socialinio draudimo fondo, Garantinio fondo lėšos, t. y. tiesiogiai (ne per kitus fondus ir biudžetus) gaunamos pajamos.

negautas *mokestinės pajamos*, autorė pasirenka tirti tuos ekonominius reiškinius, kurių vykdymas ir atskaitomybė yra reglamentuoti teisės aktais, ir šių reiškinių rezultatai yra piktybiškai slepiami siekiant išvengti mokesčių ir (arba) neteisėtai susigrąžinti mokesčius.

Autorės nuomone, vertinant šešėlinę ekonomiką mokesčių vengimo aspektu, į tyrimo objektą neturėtų būti įtrauktos tos ekonominės veiklos rūšys, kurios šalyje yra neteisėtos ir neapmokestinamos (pvz., Lietuvoje tokioms veiklos rūšims priskiriama prostitucija ir narkotikų platinimas²). Už neteisėtą veiklą (tam tikrus veiksmus ir (arba) jų nebuvimą) šalies teisės aktuose yra numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Kita, galimos tam tikros interpretacijos. Pavyzdžiui, kontrabanda, nelegali etilo alkoholio gamyba (neturint šios veiklos licencijos) Lietuvoje yra laikoma neteisėta veikla, tačiau tai laikoma akcizo objektu, todėl, skaičiuojant į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokesčių sumą, tikslinga į tyrimo objektą įtraukti šias veiklos rūšis. Nevienareikšmiška padėtis susidaro, kai juridinis asmuo deklaruoja teisėtą ekonominės veiklos rūšį (pvz., pramogų organizavimas, viešbučių veikla, koncertinė veikla ir pan.) taip „įteisindamas“ prostitucijos vykdymą. Iš neteisėtos veiklos gautos pajamos turėtų būti apmokestintos, todėl į mokesčių atotrūkį tikslinga įtraukti nuo šios veiklos pajamų apskaičiuotus mokesčius, nes jie nebuvo deklaruoti ir sumokėti. Išsami šešėlinės ekonomikos koncepcijų analizė ir autorės pasirinkto tyrimo objekto nustatymo kriterijai pateikti kitame autorės tyrime (Krumplytė 2008a).

Šiame tyrime terminas „*mokestinės pajamos*“ apibrėžiamas kaip į šalies konsoliduotą biudžetą sumokėta mokesčių ir įmokų suma. Tai apima į šalies nacionalinį biudžetą (t. y. valstybės ir savivaldybių biudžetus) mokamus mokesčius pagal visas mokesčių rūšis, mokesčių mokėtojų tiesiogiai į įvairius fondus mokamas įmokas (valstybinio socialinio draudimo įmokas, privalomojo sveikatos draudimo įmokas, įmokas į Garantinį fondą ir pan.). Vertinant iš mokesčių administravimo pozicijos, terminas „*mokesčiai*“ apima visus pagal šalies teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams privalomuosius mokėjimus (mokesčius, įmokas, rinkliavas, įnašus), surenkamus į šalies konsoliduotą biudžetą.

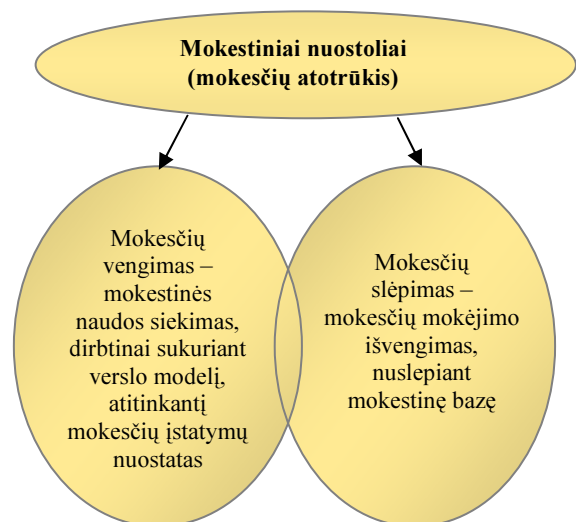
² Neįtraukiami tie atvejai, kai tokia neteisėta veikla nėra paslėpta po teisėtu ūkio subjekto statusu. Kai iš prostitucijos ar narkotikų platinimo gauna pajamų tokia veikla užsiimantis juridinis arba fizinis asmuo, įregistravęs individualią veiklą, tuomet nuo šių pajamų turėtų būti skaičiuojama į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokesčių suma.

Šalies mokestinių nuostolių sampratos ir šešėlinės ekonomikos ryšys

Mokesčių administravimo srityje šešėlinė ekonomika vertinama skaičiuojant šalies *mokestinius nuostolius* arba *mokesčių atotrūkį* (angl. *tax gap*). Šios sąvokos mokslinėje literatūroje vartojamos kaip sinonimai.

Šalies mokestiniai nuostoliai (mokesčių atotrūkis) suprantami kaip potencialios mokesčių sumos, kuri galėtų būti surinkta, jei mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų ir laiku sumokėtų pagal teisės aktų nuostatas mokėtinus mokesčius, ir faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumas (Solvinger 2006; Toder 2007).

Mokestiniais nuostoliais vadinama į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokestinių pajamų suma, susidariusi esant mokesčių nemokėjimo reiškiniams: *vengiant mokesčių* (angl. *tax avoidance*) ir *slepiant mokesčius* (angl. *tax evasion*). Mokesčių administravimo praktikoje šie reiškiniai yra susipynę, todėl juos išskirti yra gana sunku (1 pav.).



1 pav. Mokestinių nuostolių struktūra
Fig. 1. The structure of tax losses

Mokesčių vengimas suprantamas kaip mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas pasinaudojant dirbtinai sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis. Taip sumažinama arba apskritai panaikinama tam tikro mokesčio bazė ir gaunama mokestinė nauda (A Dictionary of Economics 2002). Kitais žodžiais tariant, naudojantis mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas, imituojamas (dirbtinai konstruojamas) veiklos modelis ar verslo operacijų seka, siekiant, kad tai formaliai atitiktų tas sąlygas, su kuriomis šalies įstatymų leidėjas sieja tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas.

Pavyzdžiui, Lietuvoje pastaruoju metu itin dažnai pasitaikantis mokesčių vengimo atvejis – darbo sutarties nesudarymas su įmonės darbuotojais, kai šie įsiregistruoja vykdančią individualią veiklą. Toks reiškinys, kai įmonės vadovas vietoj darbo sutarties su dirbančiuoju sudaro sutartį dėl paslaugų teikimo, o dirbančiojo ir įmonės santykiai atitinka darbo santykiams būdingus požymius, priskiriamas šešėlinei ekonomikai ir yra mokesčių vengimo atvejis. Minėtu atveju, fizinio asmens pajamos iš minėtosios veiklos turi būti apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.

Mokesčių vengimui priskirtinas *mokesčių grobstymas* – mokesčių mokėtojų veiksmai, kai dėl deklaruotų fiktyvių (neatitinkančių tikrovės) ekonominės veiklos rezultatų iš šalies biudžeto neteisėtai susigrąžinami (pasivadinama) mokesčiai (Tax Gap Map for Sweden 2008).

Mokesčių slėpimas traktuojamas kaip pats šturškiausias mokesčių mokėjimo vengimas, pasireiškiantis į mokesčių bazės nuslėpimą nukreiptais fiziniais veiksmais (pavyzdžiui, akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai) (A Dictionary of Economics 2002).

Mokesčių slėpimas gali pasireikšti tokiais būdais:

- neįsiregistruojama mokesčių mokėtoju, nors yra vykdoma ekonominė veikla;
- nedeklaruojamos apmokestinamosios pajamos arba jos mažinamos (neparodomi pajamų šaltiniai, nuslepia pelnas ar turtas (kapitalo prieaugis);
- deklaracijose pateikiami akivaizdžiai neteisingi duomenys (sąnaudos didinamos, taikomos neteisėtos lengvatos);
- nesumokama mokesčių (pavyzdžiui, raginant mokesčių administratoriui) (Mokesčių vengimas 2006).

Šalies mokestinius nuostolius kaip šešėlinės ekonomikos padarinių tikslinga skaičiuoti nuo nuslėptos mokesčių bazės. Ją sudaro įvairiais metodais kiekybiškai įvertinti šešėlinės ekonominės veiklos rezultatai (2 pav.).

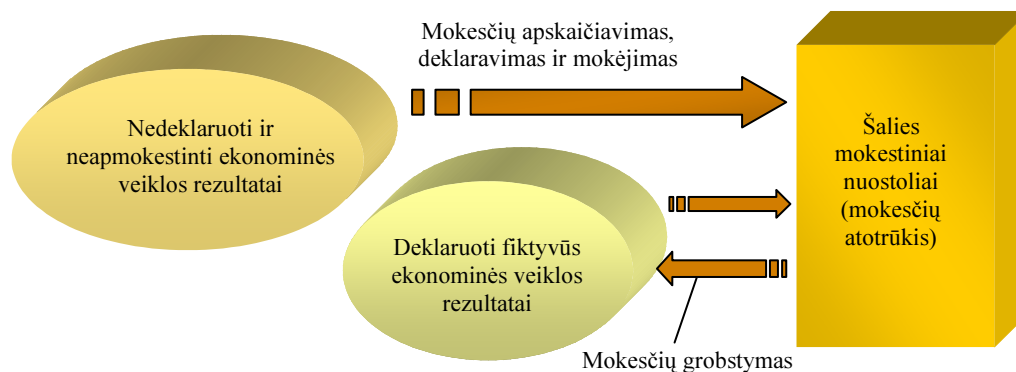
Prie nedeklaruotų ir neapmokestintų ekonominės veiklos rezultatų priskiriami įvairūs mokesčių vengimo ir slėpimo atvejai: neįtraukiama veiklos rezultatų į oficialią apskaitą, neįregistruojama ekonominė veikla, taip pat nelegalus darbas, nedeklaruoto darbo užmokesčio mokėjimas ir kt. (Krumplytė 2008c).

Deklaruojant fiktyvius (neatitinkančius tikrovės) ekonominės veiklos rezultatus, nuslepia mokesčių – sumažinama mokestinė bazė, gryninamos (iš oficialios apskaitos neteisėtai išimamos) pinigines lėšos ir pan.

2 paveiksle matome, kad kai kuriuos šalies mokestinius nuostolius sudaro mokesčiai, apskaičiuoti imant iš nedeklaruotų ekonominės veiklos rezultatų, o kiti susidaro dėl deklaruotų fiktyvių ekonominės veiklos rezultatų ir mokesčių grobstymo.

Prie šalies mokestinių nuostolių priskirtini ne tik skaičiuojami mokesčiai, bet ir mokesčių delspinigiai bei mokesčių baudos. Jos skiriamos kontrolės institucijoms nustačius, kad vengiama mokesčių arba jie slepiami.

Taip pat į šalies mokestinius nuostolius įtrauktinos *beviltiškos mokesčių nepriemokos* (dar vadinamos sukauptais mokestiniais nuostoliais), susidariusios dėl ūkio subjektų tyčinio mokesčių nemokėjimo (Toder 2007). Tai yra tam tikra mokesčių nepriemokų dalis, kuri per tam tikrą laiką (skaičiuojant nuo jos susidarymo pradžios) dėl mokesčių slėpimo nėra panaikinta (sumokant mokesčius arba padengiant iš kitų mokesčių permokų).



2 pav. Šešėlinės ekonomikos reiškinių ir mokestinių nuostolių ryšys
Fig. 2. The relationship of the effects of shadow economy and tax losses

Struktūrinis šešėlinės ekonomikos vertinimas (deta- lizuojant pagal mokesčių mokėtojų grupes, teisės aktu pažeidimų pobūdį, negautų mokesčių rūšis) leidžia nusta- tyti šešėlinės ekonomikos dalyvius, mokesčių vengimo būdus, jų paplitimą, mokesčių atotrūkį.

Išvados

1. Vertindama šešėlinę ekonomiką mokesčių admi- nistravimo prasme, autorė apibrėžia tyrimo objektą, api- mantį ekonomikos reiškinius, kurių rezultatai nėra apmokestinti. Ekonomikos dalyviai siekia mokestinės naudos, piktybiškai vengia mokėti mokesčius, nepateikia valdžios institucijoms statistinių ataskaitų ir deklaracijų arba nurodo fiktyvius duomenis.

2. Į šalies konsoliduotą biudžetą negautų mokestinių pajamų suma, susidariusi dėl mokesčių vengimo ir mo- kesčių slėpimo reiškinių, vadinama šalies mokestiniais nuostoliais (mokesčių atotrūkiu). Jie skaičiuojami kaip potencialios mokesčių sumos, kuri galėtų būti surinkta, jei mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuotų ir laiku sumokėtų pagal teisės aktų nuostatas mokėtinus mokes- čius, ir faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumas.

3. Šalies mokestiniai nuostoliai (mokesčių atotrūkis) yra vienas iš šešėlinės ekonomikos padarinių. Negautos šalies konsoliduoto biudžeto pajamos skaičiuotinos nuo nuslėptos mokestinės bazės – kiekybiškai įvertinto šešėli- nės ekonominės veiklos masto: neapmokestintų ir fikty- vių ekonominės veiklos rezultatų. Taip pat šalies mokestiniams nuostoliams priskirtinos dėl mokesčių slė- pimo susidariusios beviltiškos mokesčių nepriemokos.

4. Vadovaujantis šalies mokesčių įstatymų nuosta- tomis apskaičiuoti šalies mokestiniai nuostoliai gali būti svarus argumentas, grindžiant būtinybę tobulinti mokes- čių įstatymus ir kitus teisės aktus, reglamentuojančius apmokestinimą tų ekonominės veiklos sričių dalyvių, kurių mokesčių vengimo ir slėpimo mastai yra didžiausi.

Literatūra

A Dictionary of Economics. 2002. John Black. *Oxford Universi- ty Press. Oxford Reference Online* [žiūrėta 2009 m. sausio 8 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t19.e3075>>.

Krumplytė, J. 2008a. Šešėlinės ekonomikos samprata ir priežas- čių analizė, *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos* 2008 4(13): 238–250.

Krumplytė, J. 2008b. Šešėlinės ekonomikos priežastys ir pa- sekmės šalies ūkio raidai. *11-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ teminės konferencijos „Verslas XXI amžiuje“ straipsnių rinkinys* 123–132.

Krumplytė, J. 2008c. Šešėlinė ekonomika: mokesčių vengimo aspektas. *Vilniaus Gedimino technikos universiteto mokslinės konferencijos „Verslas, vadyba ir studijos 2008“, įvykusios 2008 m. lapkričio 20 d., pranešimas* (straipsnis priimtas spaudai).

Mokesčių vengimas. 2006. *Mokesčių žinios, Nr. 6(468)* [žiūrėta 2009 m. sausio 8 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2006-02-11/straipsniai/mokesciu_teise/mokesciu_vengimas.html>.

Solvinger, M. 2006. Risk management control planning tax gap calculation. *Swedish National Tax Agency. Meeting in State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania*.

Tax Gap Map for Sweden. 2008. *How was it created and how can it be used? Report 2008: 1B. Swedish National Tax Agency* [žiūrėta 2008 m. rugsėjo 7 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf>.

Toder, E. 2007. What is the tax gap? *Tax notes October 22, 2007* [žiūrėta 2008 m. sausio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf>.

THE EFFECT OF SHADOW ECONOMY – COUNTRY'S TAX LOSSES

J. Krumplytė

Summary

The article analyzes the content of shadow economy through the prism of the tax administration. The author provides the limitations of the study and methodologically based relationship between the shadow economy and the tax revenue not to be received to the national consolidate budget. Country's tax losses (tax gap) is the amount of the tax revenue that is not received to the country's consolidated budget in the tax non-payment effects: tax avoidance and tax evasion. Tax losses (tax gap) is treated as the difference between the amount of potential taxes and contributions that could be collected if the taxpayers correctly calculated and paid on time in accordance with the provisions of the legislation and actually paid taxes and contributions.

Keywords: shadow economy, tax losses (tax gap), tax avoidan- ce, tax evasion.