

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**ALEKSANDR SARVILOV**

**LIETUVOS IR RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS  
LYGINAMOJI ANALIZĖ**  
Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas  
prof. dr. A. Miškinis**

**VILNIUS, 2013**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**LIETUVOS IR RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS  
LYGINAMOJI ANALIZĖ**

**Finansų rinkų magistro baigiamasis darbas  
Studijų programa 621L10009**

**Vadovas**

\_\_\_\_\_  
2013 04 15 **prof. dr. A. Miškinis**

**Recenzentas**

\_\_\_\_\_  
2013 04 15

**Atliko**

**FRmis1-03 gr. stud.**

\_\_\_\_\_  
2013 04 15 **A. Sarvilov**

**VILNIUS, 2013**

## TURINYS

<b>LENTELĖS .....</b>	<b>5</b>
<b>ĮVADAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. LIETUVOS BEI RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS POREIKIS IR REIKŠMĖ .....</b>	<b>8</b>
1.1. Mokesčių svarba ir įtaka Lietuvos bei Rusijos valstybių finansams .....	8
1.2. Lietuvos bei Rusijos priklausymas skirtingoms muitų sąjungoms, kaip prielaida tirti šių valstybių mokesčių sistemas.....	11
1.3. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos teisinė aplinka: panašumai bei skirtumai .....	16
<b>2. LIETUVOS BEI RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS BŪDAI, METODAI BEI KRITERIJAI.....</b>	<b>20</b>
2.1. Mokesčių samprata ir esmė .....	20
2.2. Mokesčių sistemos koncepcija ir struktūra.....	27
2.3. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė.....	35
2.4. Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemos vertinimo metodika.....	42
<b>3. LIETUVOS IR RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ .....</b>	<b>44</b>
3.1. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų bendrosios charakteristikos .....	44
3.2. Pagrindinių mokesčių ir jų tarifų analizė.....	45
3.3. Mokesčių naštos įvertinimas .....	52
3.4. Mokesčių pajamų iš konkrečių mokesčių analizė .....	55
3.5. Mokesčių mokėjimai bei laikas, skirtas mokesčiams paruošti ir sumokėti.....	58
<b>IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS .....</b>	<b>60</b>
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS.....</b>	<b>62</b>
<b>ANOTACIJA .....</b>	<b>69</b>
<b>ANNOTATION.....</b>	<b>70</b>
<b>SANTRAUKA.....</b>	<b>71</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>72</b>

## PAVEIKSLAI

1 pav. Pajamų iš mokesčių dalies nuo BVP dinamika 2007 – 2011 m. Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje, proc. ....	9
2 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai .....	43
3 pav. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų lyginamosios analizės etapai .....	43
4 pav. Pajamų iš mokesčių ir BVP santykio dinamika 2007 – 2012 m., proc. ....	53
5 pav. Vidutinis pagrindinių mokesčių tarifas Lietuvoje bei Rusijoje, proc. ....	54
6 pav. Pajamų iš pajamų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol. ....	55
7 pav. Pajamų iš pajamų mokesčių dalis nuo visų pajamų iš mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje 2007 – 2012 m., proc. ....	56
8 pav. Pajamų iš prabangos bei licencijų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol. ....	57
9 pav. Mokesčių mokėjimų skaičiaus Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., sk.	58
10 pav. Laiko mokesčiams paruošti ir sumokėti Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., val. sk. ....	59

## LENTELĖS

1 lentelė. Pajamų iš mokesčių dinamika 2007 – 2011 m. Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje .....	8
2 lentelė. Prekių bei paslaugų mokesčių dalis nuo pajamų iš mokesčių bei BVP Rusijoje 2000 m. ....	9
3 lentelė. Surenkamų pajamų dalis iš atskirų mokesčių Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje 2007 – 2010 m., proc. ....	10
4 lentelė. Muitų sąjungų, kurioms priklauso Lietuva bei Rusija palyginimas .....	15
5 lentelė. Rusijos mokesčių kodekso struktūra .....	17
6 lentelė. Mokesčių sampratos .....	10
7 lentelė. Federaliniai, regioniniai bei vietiniai Rusijos Federacijos mokesčiai ir rinkliavos	24
8 lentelė. Akcizo mokesčio objektai Lietuvoje bei Rusijoje .....	46
9 lentelė. Akcizo mokesčio tarifai Rusijoje .....	47
10 lentelė. Akcizo mokesčio tarifai Lietuvoje .....	48
11 lentelė. Pagrindinių mokesčių tarifai Lietuvoje bei Rusijoje .....	51
12 lentelė. Pajamų iš mokesčių bei BVP dinamika Lietuvoje ir Rusijoje 2007 – 2012 m. ...	53
13 lentelė. Pajamų iš prekių ir paslaugų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol. ....	55
14 lentelė. Pajamų iš prekių ir paslaugų importo mokesčio Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol. ....	57

## ĮVADAS

**Temos aktualumas.** Veiksminga valstybės mokesčių sistema turėtų būti siektinas kiekvienos valstybės tikslas, kuris padėtų ir geriau surinkti bei paskirstyti gaunamas biudžeto lėšas (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006, p. 9). Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą bei užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydis- nuo mokesčių sistemos efektyvumo, nuo šalies ekonomikos lygio (Kindsfaterienė, Lukaševičius, 2008, p. 76). Valstybės mokesčių sistema turi tiesioginės įtakos pajamų perskirstymui, finansinei ūkio subjektų padėčiai, nacionalinės ekonomikos pokyčiams.

Anot J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2009), mokesčių sistemos vertinimas – svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga. Taigi tik atlikus Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų įvertinimą, bus galima numatyti šių sistemų tobulinimo galimybes.

**Temos naujumas.** Lietuvos bei užsienio šalių mokslinėje literatūroje daugiausiai dėmesio skiriama atskirų mokesčių analizei – pavyzdžiui, nekilnojamo turto (Raslanas, 2004; Bohac, 2010; Markova, 2010), akcizo (Oldenski, 2004), pajamų (Kalb et al., 2005; Buginskis, Mackevičius, 2007; Ramanauskienė, 2007) mokesčiams. Tačiau esama ir studijų, kuriose mokesčių sistema traktuojama kaip vientisas darinys (Štreimikienė, Mikalauskiene, 2006; Piketty, Saez, 2007; Hayashi, 2009; Sinkevičius, 2009). Mokslininkai analizuoja įvairius mokesčių sistemos aspektus, kurių tarpe sistemos vertinimo būdams ir metodams skiriamas deramas dėmesys (Timofeeva, 1997; Goncharov, Zimmerman, 2006; Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Bivainis, Skačkauskienė, 2008; Gorodnichenko et al., 2008; Handley, Maheswaran, 2008; Bivainis, Skačkauskienė, 2009; Jakštonytė, Giriūnas, 2010; Skačkauskienė, 2010; Mažeika et al., 2011; Andreyanova, 2012; Chermoshanskij, 2012; Gadzhieva, 2012; Zhurableva, 2012). Ir nors teoriniu požiūriu mokesčių sistemos vertinimo būdams ir metodams, kaip tyrimų objektui, dėmesio nestokojama, taikomasis šių vertinimo būdų ir metodų aspektas lieka beveik nepalietas. Taigi lieka neaišku, kaip mokesčių sistemos vertinimo būdai ir metodai gali būti taikomi praktikoje, vertinant atskirų šalių, o konkrečiu atveju Lietuvos ir Rusijos, mokesčių sistemas.

**Tyrimo problema.** Mokesčių sistemos vertinimas iš pirmo žvilgsnio neturėtų kelti problemų, kadangi mokesčių rūšys, mokėtojai, mokėjimo ir deklaravimo tvarka, administratoriai yra apibrėžti teisinėje bazėje. Tačiau praktikoje, vertinant tokį sudėtingą reiškinių, susiduriama su tinkamiausių vertinimo būdų ir metodų parinkimo problema, jų

pritaikomumu. Taigi probleminiai šio baigiamojo magistro darbo klausimai galėtų būti formuluojami taip:

- kokie būdai ir metodai yra taikytini Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemoms vertinti?
- kaip šie būdai ir metodai turėtų būti taikomi?
- kokius rezultatus jie atskleidžia?

**Tyrimo objektas** – Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos.

**Tyrimo tikslas ir uždaviniai.** Pagrindinis darbo tikslas – atliktus Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų analizę, numatyti jų tobulinimo kryptis. Numatytam tikslui įgyvendinti keliami tokie uždaviniai:

- atskleisti Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemos lyginamosios analizės poreikį ir reikšmę;
- išanalizuoti metodinį mokesčių sistemos vertinimo metodinį potencialą;
- atlikti Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų analizę.

**Tyrimo hipotezė:** Lietuvos mokesčių sistema yra palankesnė mokesčių mokėtojui negu Rusijos mokesčių sistema.

**Tyrimo metodika.** Darbui parengti taikyti bendrieji moksliniai kiekybiniai (statistinė analizė, statistinis prognozavimas) bei kokybiniai (mokslinės literatūros analizė, loginė lyginamoji analizė ir sintezė) metodai.

**Darbo rezultatai ir jų taikymo sritys.** Atlikto empirinio Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų tyrimo rezultatai leidžia atskleisti esminius šių sistemų trūkumus, kurių eliminavimui darbe formuluojamos rekomendacijos.

# 1. LIETUVOS BEI RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS LYGINAMOSIOS ANALIZĖS POREIKIS IR REIKŠMĖ

## 1.1. Mokesčių svarba ir įtaka Lietuvos bei Rusijos valstybių finansams

Surenkamos pajamos iš šalyje veikiančių mokesčių yra finansinių išteklių, reikalingų valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti, pagrindas. Neabejotinai šis teiginys yra taikytinas ir Lietuvos bei Rusijos atveju. Mokesčių svarbai bei įtakai Lietuvos bei Rusijos valstybių finansams atskleisti analizuojamos pajamos iš mokesčių, jų dalis nuo BVP, surenkamų pajamų dalis iš atskirų mokesčių.

Pajamų iš mokesčių dinamika 2007 – 2011 m. Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje pateikiama 1 lentelėje.

**1 lentelė. Pajamų iš mokesčių dinamika 2007 – 2011 m. Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje**

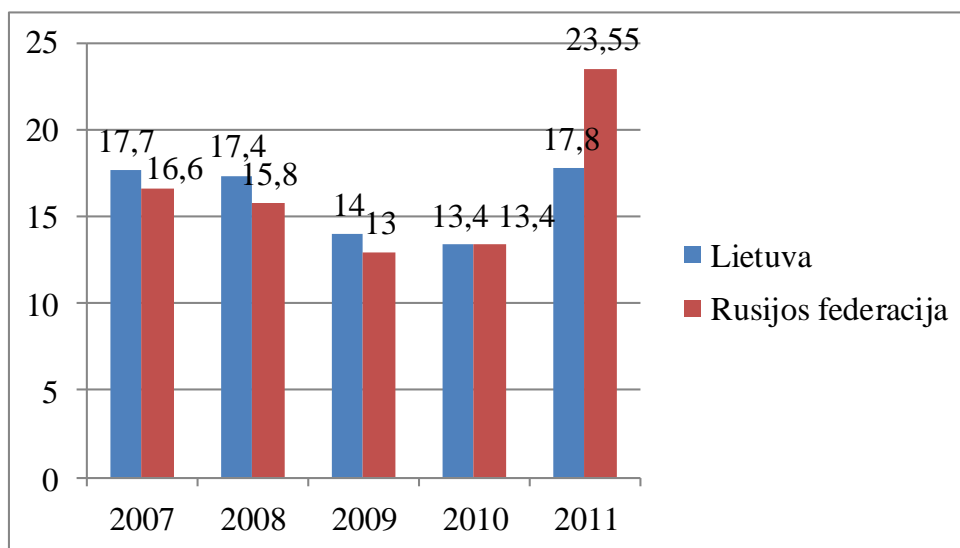
Valstybė	Metai				
	2007	2008	2009	2010	2011
Lietuva, mln. Lt	33366,4	38000,2	31549,6	32011,5	33891,6
Rusijos federacija, mlrd. RUB	5502,9	6529,2	5028,0	7695,8	9720,0

Šaltinis: Federal tax service of Russia, 2012; Lietuvos statistikos departamentas, 2012; WTO, 2012.

Kaip rodo lentelėje pateikti duomenys, 2008 m. lyginant su 2007 m. duomenimis, pajamos iš mokesčių padidėjo tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje. Tačiau 2009 m. pastebimas ženklus sumažėjimas. 2010 – 2011 m. laikotarpiu pajamos iš mokesčių didėjo abejose analizuojamose valstybėse. Per visą analizuojamą laikotarpį pajamos iš mokesčių Lietuvoje padidėjo tik 1,57 proc., o Rusijos Federacijoje – net 76,63 proc. Tai reiškia, jog Rusija, prasidėjus ekonomikos atsigavimui, sugebėjo ženkliai padidinti pajamas iš mokesčių, ko nepadarė Lietuva.

Pajamų iš mokesčių svarbą ekonomikai atskleidžia jų dalis nuo BVP. Šie duomenys pateikiami 1 paveiksle.





1 pav. **Pajamų iš mokesčių dalis nuo BVP dinamika 2007 – 2011 m. Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje, proc.**

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2012.

2007 – 2009 m. laikotarpiu pajamų iš mokesčių dalis buvo didesnė Lietuvoje. 2010 m. šio rodiklio reikšmė Lietuvoje ir Rusijos Federacijoje susilygino, o 2011 m. pajamos iš mokesčių sudarė net 23,55 proc. BVP, kai tuo tarpu Lietuvoje pajamos iš mokesčių tesiekė 17,8 proc. (tačiau tai buvo didžiausia reikšmė Lietuvoje per analizuojamą laikotarpį).

Dar 2000 m. daugiau nei pusė Rusijos pajamų buvo gauta iš netiesioginių mokesčių, kai tuo tarpu daugumoje Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) valstybių šis rodiklis buvo žemesnis negu 40 proc. Pajamų iš netiesioginių mokesčių tarpe didžiausias vaidmuo teko pridėtinės vertės mokesčiui (toliau – PVM) bei akcizams. Drauge jie 2000 m. sudarė maždaug 62 proc. netiesioginių mokesčių pajamų (Decoster, 2005, p. 706). Dar 2000 m. daugiausia biudžeto pajamų buvo surenkama iš mokesčių, taikytų prekėms bei paslaugoms. Šioje mokesčių grupėje dominavo PVM (žr. 2 lent.).

2 lentelė. **Prekių bei paslaugų mokesčių dalis nuo pajamų iš mokesčių bei BVP Rusijoje 2000 m.**

Mokesčiai	Indėlis į konsoliduotą biudžetą (mln. RUB)	Dalis nuo visų pajamų iš mokesčių, proc.	Dalis nuo BVP, proc.
Prekių bei paslaugų mokesčiai	999,526	52,5	14,4

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

## 2 lentelės tęsinys

<b>Mokesčiai</b>	<b>Indėlis į konsoliduotą biudžetą (mln. RUB)</b>	<b>Dalis nuo visų pajamų iš mokesčių, proc.</b>	<b>Dalis nuo BVP, proc.</b>
PVM	456,907	24,0	6,6
Pardavimų mokestis	34,638	1,8	0,5
Gyvenamojo būsto bei komunalinių paslaugų mokestis	73,965	3,9	1,1
Federalinis kelių fondas	143,635	7,5	2,1
Akcizai	166,211	8,7	2,4

Šaltinis: Decoster, 2005, p. 707.

Siekiant nustatyti, kaip pakito pajamų iš mokesčių struktūra 2007 – 2010 m. naudojami Pasaulio prekybos organizacijos (toliau – PPO) duomenys (žr. 3 lent.).

**3 lentelė. Surenkamų pajamų dalis iš atskirų mokesčių Lietuvoje bei Rusijos Federacijoje 2007 – 2010 m., proc.**

<b>Mokestis</b>	<b>Valstybė</b>	<b>Metai</b>			
		<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Pajamų mokestis	Lietuva	36,8	36,1	21,4	14,8
	Rusijos federacija	11,4	10,2	2,8	4,4
Muitas ir kitos importo rinkliavos	Lietuva	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
	Rusijos federacija	n.d.	9,8	9,5	9,3
Eksporto mokestis	Lietuva	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
	Rusijos federacija	n.d.	43,1	41,0	41,8
Prekių ir paslaugų mokesčiai	Lietuva	36,7	36,7	35,7	36,7
	Rusijos federacija	24,0	16,4	22,5	21,1
Pajamų, pelno ir kapitalinių įgijimų mokesčiai	Lietuva	21,4	20,7	9,7	6,4
	Rusijos federacija	6,0	4,7	1,4	2,2

Šaltinis: WTO, 2012.

Nustatyta, jog Lietuvoje daugiausia pajamų surenkama iš pajamų bei prekių ir paslaugų mokesčių. Rusijoje šiuo aspektu pirmauja eksporto mokestis. Pajamų iš pajamų, pelno ir kapitalinių įgijimų mokesčių dalis 2010 m. padidėjo, kas reiškė, kad šalis įveikia

ekonominę krizę (Interfax, 2010). Tačiau, darbo autoriaus nuomone, tai tik ženklas dėl ekonominės krizės įveikimo. Realiai krizė dar ir šiuo metu nėra įveikta.

Apibendrinant mokesčių svarbos bei įtakos Lietuvos bei Rusijos valstybių finansams, galima teigti, jog pajamos iš mokesčių sudaro ženklią abiejų šalių BVP dalį. Nustatyta, jog pagal surenkamas pajamas Lietuvoje dominuoja pajamų bei prekių ir paslaugų mokesčiai, o Rusijoje – eksporto mokesčiai.

## **1.2. Lietuvos bei Rusijos priklausymas skirtingoms muitų sąjungoms, kaip prielaida tirti šių valstybių mokesčių sistemas**

Importuojami produktai gali būti apmokestinami trijų tipų mokesčiais: importo, pridėtinės vertės (toliau – PVM) bei, kartais, akcizu.

Rusija yra prisijungusi prie Harmonizuotos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos tarptautinės konvencijos (Russia, 2011). Prie šios konvencijos yra prisijungusi ir Lietuva. Tą šalis padarė 1994 m. (LRV, 1994). Pagal šią konvenciją, visi produktai yra priskiriami vienai iš 97 kategorijų, numatančių pagrindinį tarifą, taikytiną produktų muitinei vertei. Tarifai nustatomi kaip procentas nuo produkto muitinės vertės ar eurais už vieneta, arba taikant abu šiuos metodus (Russia, 2011, p. 76). Taigi tiek Lietuva, tiek Rusija yra prisijungusi prie Harmonizuotos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos. Tai reiškia, kad abeiose tiriamose valstybėse taikomas bendravalstybinis prekių klasifikavimas.

Rusijos importo tarifų sistema turi keturis lygius. Importuojamos prekės iš Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių yra atleidžiamos nuo mokesčių muitinei. Importas iš išskirtinių valstybių yra apmokestinamas baziniu importo tarifu. Importas gali būti apmokestinamas tokiais tarifais: 5, 10, 15 ir 20 proc. Aukštesni tarifai taikomi tik tam tikriems produktams, pavyzdžiui, cukrui taikomas 40 proc. muistas, cigaretėms – 30 proc., automobiliams – 30 proc., naudotoms mašinoms (mažiausiai tris metus) – 35 proc., paukštienai – 25 proc. Importo mokesčiai transporto priemonėms nuo 25 iki 30 proc. buvo padidintas 2008 m. pabaigoje dėl pasaulinio ekonominio nuosmukio, kuris sumažino rusiškų automobilių pardavimus ir lėmė Rusijos didžiausio automobilių gamintojo bei didžiausio darbdavio Togliatti mieste, turinčio daugiau nei 1 mln. gyventojų, bankrotą. Šie pokyčiai prieštaravo Rusijos įsipareigojimams dėl prisijungimo prie Pasaulinės prekybos organizacijos (toliau – PPO). Taigi šis maito tarifas turės būti sumažintas jei Rusija prisijungs prie PPO, tačiau sumažinimas greičiausiai bus laipsniškas ir vykdomas per tam tikrą pereinamąjį laikotarpį. Šiuo metu manoma, kad minėtas tarifas nebus mažinamas iki 2014 m. Importo

mokesčiai bulvėms bei grikiams 2010 m. buvo sumažinti iki 0 proc. dėl ypač karštos vasaros lemto menko derliaus Rusijoje bei Kazachstane. 2011 m. birželio pradžioje Muitų sąjunga, apimanti Rusiją, Kazachstaną bei Baltarusiją, atkūrė minėtųjų produktų importo mokesť – 5 proc. grikiams ir 15 proc. bulvėms (Russia, 2011, p. 76).

Kaip praneša Rusijos Federacijos federalinės valstybės statistinis aptarnavimas (sutr. – RosStat), vidutinis importo tarifas 2000 m. buvo 12,14 proc., o 2007 m. siekė tik apie 11 proc. Ir nors dėl ekonominio nuosmukio buvo apdidinti importo tarifai automobiliams, Rusijos pagrindinis derybininkas dėl įstojimo į PPO pareiškė, kad 2011 m. lapkritį vidutiniai tarifai sumažės iki prieškrizinio lygio dėl Rusijos prisijungimo prie PPO, kuris prognozuotas 2011 m. gruodį (Russia, 2011, p. 76). Tačiau realus prisijungimas dar užtruko. Rusija prie PPO prisijungė tik 2012 m. rugpjūčio mėn. (Degutis, 2012).

Iki 2011 m. pabaigos beveik 150 valstybių buvo įgijusios išskirtinių šalių statusą Rusijos atžvilgiu. Tokiomis šalimis pagal 1997 m. Partnerystės ir bendradarbiavimo susitarimą tapo ir visos ES šalys. Kaskart prie ES prisijungiant naujoms šalims, susitarimas buvo išplečiamas ir su jomis. Daugiau negu 100 besivystančių šalių kilmės produktams taikomas 75 proc. sumažintas bazinis tarifas, o importas produktams iš 147 mažiau išsivysčiusių šalių nėra apmuitinamas (Russia, 2011, p. 77). Tačiau Rusijai prisijungimas prie PPO pareikalavo pokyčių šioje srityje. Vidutinė tarifų našta eksportuotojams Rusijai ratifikavus sutartį turi sumažėti nuo dabartinių 10 proc. iki 7,8 proc.. Tai apskaičiuotas vidurkis. Pavyzdžiui, nenaujų automobilių eksportuotojams vietoje 15 proc. reikės mokėti 12,5 proc. muitą (Degutis, 2012).

Nuo PVM atleistos šios prekių grupės: technologinė įranga, produktai, importuojami pagal užsienio finansuojamas programas bei produktai, importuoti į Rusiją kaip įnašas į Rusijos įmones (su daliniu užsienio kapitalu). Medikamentams nuo 2002 m. sausio taikomas 10 proc. PVM. Importuojamų produktų, kuriems taikomas akcizo mokestis, sąrašas apima alkoholį, tabaką, automobilius, degalus bei juvelyrinius dirbinius (Russia, 2011). Šį sąrašą galima rasti Rusijos mokesčių kodekse, jis aptariamas ir trečioje šio baigiamojo magistro darbo dalyje.

Eksportų tarifų subjektais yra įvairūs produktai. Šie produktai apima naftos ir dujų produktus, metalus ir mineralus, miškininkystės produktus, alkoholį, neapdorotą žuvį, kailį bei odą, brangius metalus bei brangakmenis. Naftos produktų eksporto tarifai pastarąjį kartą pasikeitė 2011 m. spalio 1 d. Pagal naująją sistemą tarifai skirtingai apskaičiuojami skystiems ir tirštiems naftos produktams, naudojant valstybės nustatytas gaires. Labai įvairūs tarifai yra taikomi įvairiems medienos ir popieriaus produktams bei odoms bei kailiams (Russia, 2011,

p. 80). Taigi eksportų tarifai gali labai skirtis priklausomai nuo produkto, kuris šiuo mokesčiu apmokestinamas.

Siekdamos sudaryti palankesnes tarpusavio prekybos sąlygas ir taip paspartinti prekybos plėtrą, anot J. Drożdż ir A. Miškinio (2011), valstybės neretai kuria įvairias prekybos ar ekonomines sąjungas. Anot T. Busleyko (2005), muitų sąjunga apima nacionalinių maito prievolių atšaukimą, bendrųjų maito prievolių pristatymą, vienodą nulinio tarifo sistemą trečiųjų šalių atžvilgiu. Kaip jau buvo minėta, Rusija, drauge su Kazachstanu bei Baltarusija yra sudariusi Muitų sąjungą. Muitų sąjunga pradėjo formotis 2007–2009 m. Tai buvo atsakas į ilgai užtrukusias Rusijos stojimo į PPO derybas. 2009 m. lapkričio 28 d. derybos tarp Muitų sąjungą ketinančių sudaryti šalių buvo baigtos, šalys pasirašė atitinkamas sutartis, o nuo 2010 m. sausio 1 d. buvo pradėti derinti tarpusavio veiksmai dėl laisvosios prekybos zonos sukūrimo (Drożdż, Miškinis, 2011, p. 27). Ši sąjunga pradėjo veikti 2010 m. liepos 5 d. Nuo liepos 6 d. šių valstybių teritorijose įsigaliojo bendras Muitų sąjungos kodeksas (Medalinskas, 2010). Muitų sąjungos įkūrimo nauda pasireiškė tuo, kad šalims atsirado galimybė suvienodinti pagrindines šalių užsienio prekybos reguliavimo priemones, sukurti bendrą muitų teritoriją bei sudaryti bendrą valdymo organą.

Muitų sąjungoje yra bendri visoms trimis šalims muitų tarifai, tačiau visos šalys atskirai pasilieka teisę kai kurioms prekėms taikyti kitokius mokesčius bei nusistatyti pereinamuosius laikotarpius. Įkūrus Muitų sąjungą, panaikintos vidinės muitinės sienos, unifikuoti užsienio prekybos statistikos metodai, susitarta dėl nuolaidų ir lengvatų užsienio prekybos partneriams, įdiegta bendra tarifinio ir netarifinio reguliavimo sistema prekybai su trečiosiomis šalimis, sukurta prekybos bendroji preferencijų sistema, iki 2012 m. turi būti suvienodinti techniniai reglamentai, įdiegta bendra higienos, sanitarijos ir fitosanitarijos normų kontrolės sistema (Drożdż, Miškinis, 2011, p. 27). Pažymėtina, kad iki 2012 m. visi minėtieji veiksmai buvo atlikti.

Sprendimas įkurti naująją Muitų sąjungą – jau antras Rusijos bandymas NVS teritorijoje sukurti panašų darinį, dalyvaujant toms pačioms trimis šalims. 1995 m. Rusija, Kazachstanas ir Baltarusija taip pat pasirašė tokį dokumentą, bet vėliau trijų valstybių interesai daugeliu klausimų išsiskyrė ir viskas liko tik „ant popieriaus“. Kaip ir dauguma kitų panašių projektų per beveik 20 metų NVS gyvavimo. Remdamosi 2010 m. liepos 5 d. nutarimu, šalys sukūrė bendrą muitų erdvę, kurios tarifai labai panašūs į iki šiol galiojusius Rusijoje. Bendras muitų tarifas, įvežant prekes į šių valstybių teritoriją, pradėtas taikyti jau nuo 2010 m. sausio 1-osios. Prognozuojama, jog sukurta Muitų sąjunga iki 2015 m. Baltarusijai ir Kazachstanui duos 16–18 mlrd. dolerių pelno per metus. Ir nors toks pelnas daugiau nei 20 kartų mažesnis nei galimas Rusijos pelnas, vis dėlto jis taip pat rodo, kad

projektas turėtų būti naudingas ir Rusijos partnerėms. Remiantis statistikos prognozėmis, Muitų sąjunga iki 2015 m. turėtų daugiausia naudoti atnešti būtent Rusijai. 2015 m. tai turėtų sudaryti apie 400 mlrd. dolerių (Medalinskas, 2010). Muitų sąjungos nauda jau šiuo metu yra akivaizdi visoms šiai sąjungai priklausančioms valstybėms – Rusijai, Kazachstanui bei Baltarusijai.

Norą ateityje prisijungti prie Muitų sąjungos parodė ir kitos Nepriklausomų Valstybių Sandraugos šalys: Kirgizija, Tadžikistanas. Rusija kvietė prisijungti ir Ukrainą. Ateityje numatoma stiprinti ekonominę ir politinę Muitų sąjungos šalių integraciją, siekti jų vykdomos ekonominės politikos suvienodinimo ir pan. (Drozdž, Miškinis, 2011, p. 28). Taigi Muitų sąjunga neapsiriboja dabartiniiais savo nariais, jos plėtra kultūriškai bei geografiškai artimose valstybėse yra planuojama bei skatinama.

Lietuva priklauso kitai muitų sąjungai – ES. Nuo Europos ekonominės bendrijos (toliau – EEB) įkūrimo 1957 m. buvo diskutuojama dėl bendros mokesčių politikos Europoje ir jų harmonizavimo. Šios diskusijos ypač suintensyvėjo įkūrus Ekonominę ir pinigų sąjungą (toliau – EPS). Jau EB steigėjams buvo aišku, kad Sutartimi įsteigta muitų sąjunga buvo tik vienas iš sudėtinių bendrosios išorinės prekybos politikos elementų. Jau septintajame dešimtmetyje pavyko panaikinti vidaus maito mokesčius, tačiau valstybės narės ir toliau taikė nemažai importo apribojimų, kuriuos pavyko panaikinti tik 1994 m. (Šaltinytė, 2008, p. 87).

1992 m. kovo mėn. parengta nepriklausomų ekspertų komiteto ataskaita dėl įmonių apmokestinimo (angl. – Runding Report) pabrėžė specialaus mokestinio režimo įsigaliojimo poreikį, kadangi mokesčių sistemų skirtingumai iškraipo vidinę rinką. Todėl Šalys narės, siekdamas paprasto ir subalansuoto apmokestinimo bei apsaugos nuo ekonominių netolygumų, susitarė eliminuoti šiuos režimų skirtumus. Dauguma Šalių narių ypač sutelkė dėmesį bei pastangas ties vieningos rinkos sukūrimu bei prekyba Bendrijos viduje, tačiau per mažai iniciatyvų mokesčių harmonizavimui, kadangi tai reiškė suverenumo praradimą tiesioginio apmokestinimo srityje. Todėl tiesioginio apmokestinimo harmonizavimo ėmėsi Ekonominės Bendrijos (toliau – EB) Teisingumo Teismas, kuris per kelerius metus išnagrinėjo daugybę tiesioginio apmokestinimo bylų, kurių didelė dalis siejama su pajamų mokesčiu. Ir nors Šalys narės ilgą laiką vengė harmonizavimo, Šalys narės pačios ėmė prašyti Europos Komisijos (toliau – EK) peržiūrėti fiskalinę politiką ir pasinaudoti savo galia pagal Susitarimo taisykles žalingos konkurencijos mokesčių srityje pažabojimui.

Lietuvai baigus derybas dėl narystės ES pagal derybinį skyrių „Muitų sąjunga“, muitinės veiklą reglamentuojantys teisės aktai buvo suderinti su ES muitinės kodeksu ir baigėsi pirmasis įstatymų kūrimo etapas. Lietuvai tapus ES nare iškilo ne mažiau svarbus

uždavinys įgyvendinti jos *Acquis communnataire* muitinės veiklos srityje (Radžiukynas, 2003, p. 97).

Nors užsienio prekybos režimą nustato ES Taryba ir Europos Komisija ir jis privalomas visoms ES šalims, Lietuva neturi formalios iniciatyvos teisės užsienio prekybos srityje. Būdamą visateisė ES narė, Lietuva turi teisę teikti ES institucijoms teisės aktų keitimo ir tobulinimo siūlymus, taip pat gali ginti savo šalies interesus susitikimuose ar svarstant Komisijos siūlymus. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lietuva gali kreiptis į Europos Komisiją dėl muitų suspendavimo ir kvotų suteikimo žaliavoms ir pusfabrikačiams, kurie ES šalyse negaminami, o jei ir gaminami, tai nepakankamu kiekiu. Pagrindinis tokių siūlymų tikslas – padėti įmonėms įsivežti žaliavas, pusfabrikačius ar sudedamąsias dalis be įprastų privalomųjų muitų, nustatytų bendrajame muitų tarife. Lietuvai, kaip ir ES valstybėms narėms, tam tikrais atvejais yra leidžiama nacionaliniais teisės aktais nustatyti griežtesnius ribojimus nei bendri importo ir eksporto ribojimai. Lietuvos ūkio subjektai dėl nesąžiningos trečiųjų šalių prekybos praktikos gali kreiptis į Europos Komisiją prašydami inicijuoti antidempingo ar antisubsidijų tyrimą, o Lietuvos atstovai turi teisę dalyvauti svarstant tokius klausimus (Jatuliavičienė, Kučinskienė, Garuckas, 2007, p. 79).

2011 m. kovo 16 d. EK pasiūlė direktyvą dėl bendros sistemos, taikytinos įmonių, veikiančių ES, mokesčių bazės apskaičiavimo (COM(2011) 121). Tai taisyklių rinkinys, kuriame numatytas ES veiklą vykdančių įmonių apmokestinamo pelno apskaičiavimas. Kitaip tariant, įmonė ar įmonių grupė, veikianči ES turėtų vadovautis viena apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo sistema, o ne skirtingomis taisyklėmis, taikomomis Šalyse narėse. EB tiki, kad bendra konsoliduota įmonių mokesčių bazė yra svarbus fiskalinės konkurencijos iškrpymo eliminavimo būdas tarp Šalių narių. Bendros konsoliduotos įmonių mokesčių bazės pasiūlymas reikštų pelno (nuostolio) ataskaitos pildymo suvienodinimą. Tačiau Šalims narėms suteikta ir suvereni teisė priimti savarankiškus sprendimus dėl mokesčių tarifų (Trandafir, 2011, p. 310).

Išanalizavus muitų sąjungas, kurioms priklauso Lietuva bei Rusijos Federacija, galima sudaryti palyginamąją lentelę (žr. 4 lent.).

#### 4 lentelė. Muitų sąjungų, kurioms priklauso Lietuva bei Rusija palyginimas

<b>Pavadinimas</b>	<b>Rusijos, Baltarusijos, Kazachstano Muitų sąjunga</b>	<b>ES muitų sąjunga</b>
Veiklos pradžios data	2010	1968

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

4 lentelės tęsinys

<b>Pavadinimas</b>	<b>Rusijos, Baltarusijos, Kazachstano Muitų sąjunga</b>	<b>ES muitų sąjunga</b>
Šalių narių skaičius	3	27 ES šalys narės, Norvegija, Islandija, Lichtenšteinas
Pagrindinis dokumentas	Muitų sąjungos kodeksas	ES muitinės kodeksas
Muitų tarifų pagrindas	Rusijos muitų tarifai (apie 80 proc. tarifų), kiti buvo perimti iš Baltarusijos ir Kazachstano	Bendras ES išorinių muitų paketas
Potencialiai ateityje prisijungiančios šalys	Kirgizija, Tadžikistanas, Ukraina	Kroatija, Buvusioji Jugoslavijos Respublika, Makedonija, Islandija, Juodkalnija, Serbija, Turkija, Albanija, Bosnija ir Hercegovina, Kosovas

Taigi pagal šalių narių skaičių Lietuva priklauso žymiai didesnei ir stipresnei muitų sąjungai – ES muitų sąjungai, kuriai be Lietuvos priklauso dar 26 ES šalys narės ir trys iš keturių ELPA šalių – Norvegija, Islandija ir Lichtenšteinas. Rusijos, Baltarusijos ir Kazachstano Muitų sąjunga neturi nei tokios ilgos istorijos, nei bendro sutarimo muitų tarifų atžvilgiu, kaip turi ES muitų sąjunga. ES muitų sąjunga turi ir gerokai daugiau potencialiai ateityje prie sąjungos prisijungiančių šalių. Taigi Lietuva ir Rusijos Federacija priklauso visiškai skirtingoms muitų sąjungoms, kas vertintina kaip vienas iš šių valstybių mokesčių sistemų skirtingumus suponuojantis veiksnys. Tačiau pažymėtina, kad Lietuva priklauso visais požiūriais pranašesnei muitų sąjungai.

### **1.3. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos teisinė aplinka: panašumai bei skirtumai**

Teisinis reglamentavimas yra bet kurios valstybės mokesčių sistemos pagrindas. Tad šiame darbo poskyryje analizuojama Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos teisinė aplinka, jų panašumai bei skirtumai.



Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų teisinį pagrindą sudaro visiškai skirtingi teisiniai dokumentai. Pagrindiniu tokiu dokumentu Rusijos Federacijoje laikytinas Rusijos mokesčių kodeksas. Jo struktūra pateikiama 5 lentelėje.

**5 lentelė. Rusijos mokesčių kodekso struktūra**

<b>Dalys</b>	<b>Sekcijos</b>
I dalis	1 sekcija. Bendrosios nuostatos
	2 sekcija. Mokesčių bei rinkliavų mokėtojai. Mokesčių tarpininkai. Atstovavimas legaliuose mokestiniuose santykiuose
	3 sekcija. Mokesčių institucijos. Mokesčių politika. Mokesčių institucijų atsakomybė
	4 sekcija. Mokesčių bei rinkliavų mokėjimo prievolės įvykdymo bendrosios taisyklės
	5 sekcija. Mokesčių ataskaitos bei mokesčių kontrolė
	6 sekcija. Mokestiniai pažeidimai bei atsakomybė už juos
	7 sekcija. Kreipimasis į mokesčių institucijas bei mokesčių institucijų darbuotojų veiksmai arba jų nebuvimas
2 dalis	8 sekcija. Federaliniai mokesčiai
	8.1 sekcija. Specialus mokesčių režimas
	9 sekcija. Regioniniai mokesčiai ir rinkliavos
	10 sekcija. Vietiniai mokesčiai

**Šaltinis:** Налоговый кодекс, 2012.

Taigi Rusijos mokesčių kodeksas yra sudarytas iš dviejų pagrindinių dalių. Pirmąją kodekso dalį sudaro septynios sekcijos, o antrąją – 4 sekcijos.

Pagal Rusijos mokesčių kodeksą apmokestinimas privalo atsižvelgti į ekonominę verslo sandorių esmę ir mokesčiai privalo turėti ekonominį pagrindą. Šie reikalavimai yra privalomi ne tik įstatymų leidėjui, bet ir įgyvendinančioms institucijoms (mokesčių institucijoms bei teismams). Reikalavimai draudžia ekonominio pagrindo ignoravimą įvedant mokesčius. Rusijos apskaitos standartuose numatyta, jog įmonės apskaitos politika turėtų atitikti turinio viršenybės prieš formą principą. Šie standartai, nurodantys ekonominį verslo sandorių pobūdį, yra svarbūs mokesčių teisinei bazei (jei mokesčių kodeksas nenurodo kitaip). Kitaip tariant, turinio viršenybės prieš formą doktrina teisiniuose mokestiniuose santykiuose reikalauja, kad bet kokių sandorių mokesčius lemtų jų ekonominė esmė, o ne

forma. Šis reikalavimas yra numatytas ir Rusijos mokesčių kodekso 45 straipsnyje (Tereschenko, Markov, 2008). Pažymėtina, jog Rusijos mokesčių sistemoje vengiama ir dvigubo apmokestinimo.

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis muitų tarifus yra 1993 m. gegužės 21 d. muitų tarifų įstatymas, apimantis muitinės vertinamo importo ir eksporto paaiškinimus, kilmės šalies apibrėžimą bei tarifų nustatymo kriterijus (Russia, 2011, p. 77).

Rusijos mokesčių kodeksas nenumato jokios specialios mokesčių naštos elektroniniams sandoriams. Praktikoje produktai, įsigijami internetu neretai yra neapmokestinami, jei už juos atsiskaitoma per neatsekamas priemones (t.y. ne banko perlaida) (Russia, 2011, p. 95). Tai vertinama kaip Rusijos mokesčių sistemos konkurenciniu pranašumu, lyginant tiek su Lietuvos mokesčių sistema, tiek su kitomis pasaulio mokesčių sistemomis. Tačiau, kita vertus, tai gali būti vertinama ir kaip Rusijos mokesčių sistemos netobulumas.

Lietuvoje teisės aktus, skirtus mokestiniams santykiams reguliuoti, leidžia daugybė institucijų – Seimas, Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, Aplinkos ministerija. Jų visuma sudaro atitinkamą mokesčių teisės šaltinių sistemą, kuri, atsižvelgiant į teisės aktų formą, teisinę galią, reguliavimo apimtį, yra skirstoma į atskiras sudėtines dalis (rūšis). Pavyzdžiui, pagal teisinę galią mokesčių teisės šaltiniai yra skirstomi į Lietuvos Respublikos Konstituciją, įstatymus, Konstitucinio Teismo nutarimus, poįstatyminius aktus. Pagal reguliavimo apimtį yra išskiriami bendrieji ir specialieji mokesčių teisės šaltiniai. Bendrieji mokesčių teisės šaltiniai yra skirti įvairiems visuomeniniams santykiams, tarp jų ir mokestiniams, reguliuoti. Tokie šaltiniai yra Lietuvos Respublikos Konstitucija, Biudžetinės sandaros įstatymas, kiekvienais metais priimamas biudžeto patvirtinimo įstatymas, Administracinių teisės pažeidimų kodeksas ir kiti. Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra skirti tik mokestiniams santykiams reguliuoti (Marcijonas, Sudavičius, 2003). Pagrindinis specialusis mokesčių teisės šaltinis yra LR mokesčių administravimo įstatymas (2004). LR mokesčių administravimo įstatymas (2004) numato bendrąsias nuostatas, mokesčių teisinį reglamentavimą, mokesčių įstatymų įgyvendinimą, mokesčius, mokesčių administravimo teisinių santykių dalyvius, mokesčių apskaičiavimą, sumokėjimą ir išieškojimą, mokesčio deklaraciją, mokestinį patikrinimą, mokestinį tyrimą, mokesčių įstatymų pažeidimus ir atsakomybę, mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimą, mokestinius ginčus, terminų skaičiavimą ir dokumentų įteikimą bei baigiamąsias nuostatas.

Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra ir poįstatyminiai aktai, kuriuos leidžia Vyriausybė, Finansų ministerija, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos.

Vyriausybė, įgyvendindama mokesčių įstatymus, nustato atitinkamus metodus ir taisykles, užtikrinančias mokesčių administravimą, arba paveda tai padaryti Finansų ministerijai. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, įgyvendindama mokesčių administravimo politiką, leidžia teisės aktus mokesčių įstatymams įgyvendinti. Pažymėtina, kad joks poįstatyminis teisės aktas negali būti priimtas be finansų ministro sutikimo. Specialieji mokesčių teisės šaltiniai yra ir Seimo ratifikuotos ir įsigaliojusios tarptautinės sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo, kurias Lietuva yra pasirašiusi daugiau kaip su 30 užsienio valstybių, ir kitos tarptautinės sutartys, skirtos mokestiniams santykiams reguliuoti (Marcijonas, Sudavičius, 2003).

LR mokesčių administravimo įstatymo (2004) 3 straipsnyje numatyta, jog mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu. Visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Išanalizavus Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos teisinę aplinką, toliau šiame baigiamajame magistro darbe pereinama prie šių dviejų valstybių mokesčių sistemų analizės būdų, metodų bei kriterijų.

## 2. LIETUVOS BEI RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖS BŪDAI, METODAI BEI KRITERIJAI

### 2.1. Mokesčių samprata ir esmė

Valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti reikalingi finansiniai ištekliai, kurių pagrindu išlieka surenkamos pajamos iš šalyje veikiančių mokesčių (Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009, p. 56). Jei šių pajamų nebūtų, valstybė negebėtų užtikrinti savo funkcijų vykdymo. Pajamos iš mokesčių užtikrina apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, vystymo (Švietimo, mokslo, meno, visuomenės rekreacijos) ir administracinės funkcijų vykdymą (Buškevičiūtė, 2003, p. 5). Taigi visų pagrindinių valstybės funkcijų vykdymą. Kadangi valdžia jokio produkto nesukuria, nei Rusijos Federacija, nei Lietuvos Respublika be mokesčių gyvuoti negalėtų.

Lietuvos bei užsienio autorių pateikti mokesčių termino apibrėžimai susisteminti 6 lentelėje.

**6 lentelė. Mokesčių sampratos**

Autorius / šaltinis	Apibrėžimas
C. Pass, B. Lowes, L. Davies (1991, p. 267)	Mokestis – tai mokestis, valstybės imamas atsižvelgiant į asmenų ir įmonių gaunamas pajamas (tiesioginis mokestis) bei prekių ir paslaugų apyvartą (netiesioginis mokestis).
Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (2000)	Mokestis – nustatyto dydžio pinigų suma, mokama valstybei ar organizacijai.
K. Levišauskaitė, G. Ruškys (2003, p. 77)	Mokesčiai – yra įstatyminių pagrindu besiremiantys privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą (valstybės ar savivaldybių).
A. Marcijonas, B. Sudavičius (2003, p. 15)	Mokesčiai – valstybės nustatyti privalomi piniginiai mokėjimai į valstybės biudžetą, savivaldybių biudžetus ir pinigų fondus.
LR mokesčių administravimo įstatymas (2004)	Mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

## 6 lentelės tęsinys

Autorius / šaltinis	Apibrėžimas
L. Šapalienė (2008, p. 9)	Mokesčiai – tai finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti
V. Šulija (2009, p. 286)	Mokestis – tai įmoka už valstybės institucijų garantuojamą saugumą.
Налоговый кодекс (2012, 8 str.)	Mokestis – tai privalomas ir negražintinas mokėjimas, renkamas iš organizacijų bei individų pinigine forma
Inovaciony biznis inkubator, 2013	Mokestis – gautas atlygis arba iš verslininko gauta pajamų dalis.

Lentelėje pateikti mokesčių termino apibūdinimai rodo, kad mokesčiai gali būti aiškinami kaip pinigų suma, mokėjimai, finansiniai santykiai, įmokos, atlygis. Ir nė vienas iš šių apibūdinimų nėra klaidingas. V. Šulija (2009) nurodo, kad mokesčiai yra įmoka už valstybės garantuojamą saugumą. Tačiau norėtusi pabrėžti, jog saugumas – ne vienintelė valstybės suteikiama garantija už iš mokesčių surenkamas lėšas. Už šias lėšas, kaip jau buvo minėta, valstybė garantuoja daugelio savo funkcijų įgyvendinimą. Mokesčio kaip gauto atlygio arba iš verslininko gautos pajamų dalies apibrėžimas labai lakoniškas ir neatskleidžiantis mokesčio esmės. Mokesčių esmę plačiausiai atskleidžia L. Šapalienės (2008) pateiktas apibūdinimas, pabrėžiantis finansinius santykius, valstybės neekonominę prievartą, valstybės funkcijų vykdymą. Šis ar bet kuris kitas lentelėje pateiktas apibrėžimas, išskyrus tuos, kurių trūkumai buvo aptarti, gali būti naudojamas tolesnei šio darbo objekto analizei.

Taigi mokesčiai, bendru atveju tai mokėjimai (prievolė) valstybei, kurie įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą, bei tam tikrais principus. Šie principai - tai teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, mokestinių įplaukų produktyvumo, solidarumo. Tai nėra sutartiniai santykiai, nes mokėdami mokesčius gauname ne paslaugas, o bendrą gerbūvį, tačiau žmonėms visame pasaulyje sunku ai įsisąmoninti. Mokesčiai dažnai suprantami kaip prievarta. Taip mąstant, mokesčiai yra kaip prievolė, nes paslaugos už tai negauname (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005, p. 142 – 143).

Rusijos mokesčių kodekso (Налоговый кодекс, 2012) 8 straipsnyje pateikiami mokesčių bei rinkliavos apibrėžimai. Mokestis – tai privalomas ir negražintinas mokėjimas,

renkamas iš organizacijų bei individų pinigine forma. Piniginiai ištekliai renkami pagal nuosavybės teisę, ekonominę jurisdikciją ar veiklos valdymą, siekiant finansuoti valstybės ir / ar savivaldybių veiklą. Rinkliava – tai privalomas indėlis, renkamas iš organizacijų ir individų; tai mokėjimas, renkamas teisiškai reikšmingu pagrindu už valstybės, savivaldybės institucijų bei kitų organizacijų teikiamas paslaugas. LR mokesčių administravimo įstatyme (2004) mokestis apibrėžiamas gerokai paprasčiau – tai „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoji nustatyta pinigine prievolė valstybei“. Rusijos mokesčių kodekse apibrėžimas nedetalizuojamas konkrečiais mokesčiais, o LR mokesčių administravimo įstatymo 1 str. nurodoma, kad mokesčio sąvoka apima 13 straipsnyje nurodytas įmokas ir rinkliavas.

Pabrėžiama, jog mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negrąžintini, kad mokestis nėra valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo susitarimo objektas – nustatius mokestį mokesčio mokėtoji atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka, o mokesčio mokėtoji, nevykdančiam (vykdančiam netinkamai) jam nustatytą privalomą mokestinę prievolę, gali būti taikomos įstatymų nustatytos poveikio priemonės (Sudavičius, 2006, p. 128). LR mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių mokėtoji, laiku nevykdančiam savo mokestinės prievolės, mokesčių administratorius įteikia raginimą geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas vienu iš šių atvejų:

- 1) įsiteisėja sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo mokestiniuose ginčiuose, tai yra apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtoji naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija savo sprendimu nepatenkina mokesčių mokėtojo skundo ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas nustatytu terminu neapskundžia; arba mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepatenkinantis mokesčių mokėtojo skundo, yra galutinis;
- 2) priimamas neigiamas sprendimas dėl mokesčių mokėtojo prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą;
- 3) nutraukiama mokestinės paskolos sutartis.

Mokesčių administratorius leidžia mokesčių mokėtoji sumokėti raginime nurodytas sumas per 20 dienų nuo raginimo mokesčių mokėtoji įteikimo dienos, jeigu mokesčio įstatymas nenustato kito termino.

LR mokesčių administravimo įstatymo (2004) 95 str. nurodyta, jog mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai yra: delspinigiai, turto areštas, nurodymas kredito, mokėjimo ar elektroninių pinigų įstaigai nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų), hipoteka ar įkeitimas, laidavimas ar garantija, įskaitant atvejus,

kada laidavimu arba garantija užtikrinamas galinčios atsirasti mokestinės prievolės įvykdymas. Rusijos mokesčių kodekso (Налоговый кодекс, 2012) 72 straipsnyje įvardijami tokie mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai: turto įkeitimas, garantija, sankcijos, operacijų banko sąskaitose sustabdymas ir mokesčių mokėtojo turto areštas. Akivaizdu, kad Lietuvoje bei Rusijoje taikomos mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai nėra visiškai identiškai, dalis jų sutampa, dalis jų taikoma išimtinai tik vienoje valstybėje. Nustatyta, kad abejose valstybėse taikomas turto areštas, operacijų banko sąskaitose sustabdymas, įkeitimas, garantija. Be šių priemonių Lietuvoje taikomi delspinigiai, hipoteka ar garantijų pakaitalas – laidavimas. O Rusijoje be bendrų abejose valstybėse taikomų priemonių, papildomai taikomos tik sankcijos.

Apie mokesčių socialinį vaidmenį, jų reikšmę visuomenės ūkiui yra įvairių nuomonių ir teorijų. Vieni sako, kad mokesčiai – tai atlyginimas už valstybės rūpestį. Kiti teigia, kad tai ekonominis botagas, neleidžiantis tinginiauti bei neracionaliai naudoti turto. Treti pabrėžia, kad mokesčiai yra kultūros puoselėtojas. O ketvirti pripažįsta, kad tai dorovinimo priemonė, nes „paspaudžia“ tuos, kurie nusižengia dorovinėms nuostatoms. Dar kiti įsitikinę, kad mokesčiai yra socialinio teisingumo laidas, nes turtingųjų lėšomis remiami socialiai vargingesni sluoksniai. Yra ir neigiamų nuomonių. Pavyzdžiui, kad mokesčiai didina kainas ir tuo blogina gyventojų padėtį, kartais ima globoti techniškai atsilikusią pramonę, trukdo jai plėtotis, moko apgauti, sudaro palankias sąlygas kontrabandininkams ir „juodajai rinkai“ (Meidūnas, 1997, p. 131). Taigi tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje mokesčių vaidmuo gali būti atskleidžiamas per jų atlyginimą už valstybės rūpestį, skatinimą racionaliai naudoti turta, puoselėti kultūrą, dorovingumo skatinimą, socialinio teisingumo atspindėjimą.

Mėginimai mokesčius klasifikuoti turbūt senesni už pastangas sukurti finansų mokslą, nes tam tikros, nors ir primityvios, mokesčių sistemos reikalavo kasdieninio gyvenimo sąlygos (Hussey, 1996, p. 218). Mokesčių raida sukūrė jų ėmimo būdų, principų ir technikos įvairovę. Tai leidžia juos apibendrintai sugrupuoti, klasifikuoti. Neabejotinai gali būti klasifikuojami tiek Lietuvos, tiek Rusijos mokesčiai.

Mokesčių paskirstymas tarp centrinio ir vietinių valdžios lygių grindžiamas tuo, jog visų ar didžiosios dalies apmokestinimo galių suteikimas vyriausybei nėra efektyvus, kadangi ribojamas vietinės valdžios organų fiskalinis savarankiškumas bei atsakomybė. Europos vietos savivaldos chartijoje pažymima, jog „vietinės valdžios organai bent dalį finansinių išteklių gauna iš vietinių mokesčių, kurių dydį nustato jie patys vadovaudamiesi statutu“. Kita vertus, pernelyg plačios autonomijos vietiniams valdžios organams suteikimas gali būti nepriimtinas makroekonominio stabilumo bei visuomenės išteklių efektyvaus paskirstymo požiūriu. Tai pagrindiniai principai, kuriais remiantis mokesčiai skirstomi į valstybinius,

priskiriamus centriniam valdymo lygiui, ir vietinius, priskiriamus vietiniam valdymo lygiui. Pastarieji atitenka vietiniams biudžetams. Tinkamiausi vietiniai mokesčiai yra tie, kurių bazė yra tolygiai pasiskirsčiusi šalies teritorijoje. Priešingu atveju mokesčiai priskiriami prie valstybinių (pvz., mokesčiai už naudojimąsi gamtos ištekliais). Svarbu, jog vietinių mokesčių dydis atitiktų tą naudą, kurią gauna vietos teritorijos gyventojai. Manoma, jog toks atitikimas skatina mokesčių mokėtojus savanoriškai ir teisingai mokėti mokesčius (Davulis, 2006, p. 20). Tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje yra mokesčių, kurie priklauso centrinių bei vietinių mokesčių grupėms.

Rusijos mokesčių kodekse (Налоговый кодекс, 2012) įvardijami tokie mokesčių ir rinkliavų tipai: federaliniai, regioniniai bei vietiniai mokesčiai. Federaliniai mokesčiai apibūdinami kaip mokesčiai, numatyti Rusijos mokesčių kodekse ir yra mokami Rusijos Federacijai. Regioniniai mokesčiai ir rinkliavos apibūdinami, kaip mokesčiai ir rinkliavos, numatytos Rusijos mokesčių kodekse, Rusijos Federacijos įstatymuose ir yra mokami tam tikriems teritoriniams subjektams. Vietiniai mokesčiai yra įtvirtinti mokesčių kodekse norminiuose vietinės valdžios institucijų teisės aktuose. Šie mokesčiai ir rinkliavos yra mokami teritorinėms savivaldybėms. Federaliniai, regioniniai bei vietiniai mokesčiai išvardinti 7 lentelėje.

**7 lentelė. Federaliniai, regioniniai bei vietiniai Rusijos Federacijos mokesčiai ir rinkliavos**

<b>Mokesčių ir rinkliavų tipas</b>	<b>Mokesčiai</b>
Federaliniai	1) pridėtinės vertės mokestis; 2) akcizo mokestis; 3) pelno mokestis; 4) kapitalinių įgijimų mokestis; 5) asmeninių pajamų mokestis; 6) įdėjimai į valstybės socialinio biudžeto fondus; 7) valstybinis mokestis; 8) muitai; 9) podirvio naudojimo mokestis; 10) mineralinių išteklių bazės atstatymo mokestis; 11) pajamų iš angliavandenilinės produkcijos mokestis; 12) rinkliava už teisę naudoti faunos ir biologinius vandens resursus; 13) miškų mokestis; 14) vandens mokestis; 15) ekologinis mokestis; 16) federaliniai licencijų mokesčiai
Regioniniai	1) organizacijų turto mokestis; 2) nekilnojamojo turto mokestis; 3) kelių mokestis; 4) transporto mokestis; 6) pardavimų mokestis; 7) regioninių licencijų mokesčiai

7 lentelės tęsinys kitame puslapyje



7 lentelės tęsinys

Mokesčių ir rinkliavų tipas	Mokesčiai
Vietiniai	1) žemės mokestis; 2) individualios nuosavybės mokestis; 3) reklamos mokestis; 4) paveldėjimo ar dovanos mokestis; 5) vietiniai licencijų mokesčiai

Šaltinis: Налоговый кодекс, 2012.

Taigi Rusijoje įtvirtinta 14 federalinių, 7 regioniniai bei 5 vietiniai mokesčiai. Lietuvoje analogiškas mokesčių klasifikavimas nėra taikomas. LR mokesčių administravimo įstatymo 13 str. pateikiamas administruojamų mokesčių sąrašas, neklasifikuojant jų į tam tikrus tipus. Minėtame straipsnyje įvardijami tokie mokesčiai:

- 1) pridėtinės vertės mokestis;
- 2) akcizai;
- 3) gyventojų pajamų mokestis;
- 4) nekilnojamojo turto mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 7) naftos ir dujų išteklių mokestis;
- 8) mokestis už aplinkos teršimą;
- 9) konsulinis mokestis;
- 10) žyminis mokestis;
- 11) paveldimo turto mokestis;
- 12) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 13) įmokos į Garantinį fondą;
- 14) valstybės rinkliava;
- 15) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 16) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 17) pelno mokestis;
- 18) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 19) pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje;
- 20) gamybos mokestis cukraus sektoriuje;
- 21) muitai;
- 22) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;
- 23) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;

24) socialinis mokestis;

25) papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

Tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje taikomų mokesčių skaičius yra labai panašus, Lietuvoje – 25, Rusijoje – 26. Analizuojant Lietuvos bei Rusijos mokesčių sąrašus, pastebima, jog abejose valstybėse yra taikomi pridėtinės vertės, akcizų, pelno, asmeninių (gyventojų) pajamų, privalomojo sveikatos draudimo įmokų (įdėjimų į valstybės socialinio biudžeto fondus), muitų, ekologinis / aplinkos teršimo, nekilnojamojo turto, valstybinis (valstybės rinkliavos), žemės, paveldėjimo mokesčiai. Likusieji mokesčiai išimtinai taikomi tik vienoje iš analizuojamų valstybių. Tik Rusijoje yra įtvirtinti šie mokesčiai: kapitalinių įgijimų mokestis, podirvio naudojimo mokestis, mineralinių išteklių bazės atstatymo mokestis, pajamų iš angliavandenilinės produkcijos mokestis, rinkliava už teisę naudoti faunos ir biologinius vandens resursus, miškų mokestis, vandens mokestis, federaliniai licencijų mokesčiai, organizacijų turto mokestis, kelių mokestis, transporto mokestis, pardavimų mokestis, regioninių licencijų mokesčiai, individualios nuosavybės mokestis, reklamos mokestis, vietiniai licencijų mokesčiai. O tik Lietuvoje taikomi šie mokesčiai: mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis, konsulinis mokestis, žyminis mokestis, įmokos į Garantinį fondą, loterijų ir azartinių lošimų mokestis, mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje, gamybos mokestis cukraus sektoriuje, atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą, mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise, socialinis mokestis, papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

Savo ruožtu tiek valstybiniai, tiek vietiniai mokesčiai skirstomi į *tiesioginius* ir *netiesioginius* (Levišauskaitė, Ruškys, 2003, p. 88):

- **tiesioginiai mokesčiai** – tokie, kurie nustatomi tiesiogiai mokesčių subjektams ir jie yra šių mokesčių mokėtojai. Nustatant tiesioginius mokesčius bandoma atsižvelgti į mokesčių subjektų pajamingumą ir kitus veiksnius (pvz. šeimyninė padėtis, invalidumas ir kt.);
- **netiesioginiai mokesčiai** – tokie, kurie nustatomi prekėms, paslaugoms, ir juos apmoka tie, kurie perka prekes ir naudojami paslaugomis. Netiesioginiai mokesčiai yra įtraukiami į prekių ir paslaugų kainą. Šį mokestį vienodai moka turtingi ir vargingi žmonės, kai įsigyja prekę ar paslaugą.

Tiek Lietuvos Respublikoje, tiek Rusijos Federacijoje esama ir tiesioginių, ir netiesioginių mokesčių.

Kitas mokesčių klasifikavimo pagrindas - apmokestinimo tikslai. Tiksliniai mokesčiai skirti konkrečių programų finansavimui, pajamų panaudojimas iš tokių mokesčių kitiems tikslams yra draudžiamas. Tikslinius mokesčius paprastai vadina markiruotais. Jie paprastai įskaitomi į nebiudžetinius fondus, naudojamus pagal tikslinę paskirtį ir atskirtus nuo valstybės ir savivaldybių biudžetų. Socialinio draudimo biudžetas taip pat atskirtas. Mokesčių mokėtojai gali būti tikri, kad markiruoti mokesčiai bus panaudoti tik tam tikram tikslui. Nemarkiruoti mokesčiai tie - kurių tikslinė paskirtis nenustatyta ir surinktos pajamos gali būti naudojamos įvairiems poreikiams tenkinti. Tai PVM ir t.t. Nemarkiruočių mokesčių pagrindinis privalumas - leidžia taikyti lanksčią biudžeto politiką. Stabilių nemarkiruočių mokesčių buvimas reiškia, kad valstybė turi tam tikrą autonomiją (nepriklausomybę) nuo rinkėjų (mokesčių mokėtojų) nustatydamą viešojo sektoriaus prioritetus. Biudžeto politikos lankstumas pasiekiamas dėl to, kad kiekvieno sprendimo priėmimui nebūtina išsiaiškinti pagrindinės rinkėjų dalies preferencijas (Dobravolskas, Panovas, 2004, p. 7). Abejose valstybėse mokesčiai taip pat gali būti analizuojami pagal apmokestinimo tikslus.

Progresyviniai, proporciniai ir regresyviniai mokesčiai klasifikuojami remiantis tuo, kaip keičiasi mokesčio dalis pajamose, pastarosioms didėjant. Šios sąvokos naudojamos kalbant apie tai, kokią įtaką mokestis turi mokėtojo pajamų dydžiui, o ne apie tai, kokia yra mokestinių įsipareigojimų skalė, pagal kurią skaičiuojami mokesčiai (Dobravolskas, Panovas, 2004, p. 8).

Tiksliai klasifikuoti mokesčius nelengva, nes mokesčių rūšiavimas turėtų būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Apibendrinant galima teigti, jog mokesčiai – tai sudėtinga socialinė institucija, turinti ilgą istoriją. Mokesčiai yra ne tik Rusijos Federacijos bei Lietuvos Respublikos pajamų šaltinis, bet ir galingas ekonomikos reguliavimo įrankis.

## **2.2. Mokesčių sistemos koncepcija ir struktūra**

Šiame darbo poskyriuje analizuojama mokesčių sistemos koncepcija bei jos struktūra.

Anot D. Juškevičienės (2012), mokesčių sistema – tai valstybės, organizacijų ir piliečių santykių visuma, kai nuolat vyksta visų minėtų šalių interesų optimalaus suderinimo paieška. Pažymėtina, jog tai išimtinai teorinis apibrėžimas, taikytinas bet kurios šalies mokesčių sistemai. O. Timofeeva (1997) mokesčių sistemą apibrėžė pateikdama mokesčių sistemos sąsają su Rusijos ekonomika. Anot autorės mokesčių sistema – tai kompleksiškas evoliucinis socialinis fenomenas, glaudžiai susijęs su Rusijos valstybės ekonomika. Ir nors tai apibūdinimas, taikytinas išimtinai Rusijai, šio darbo autoriaus nuomone, mokesčių sistemai

apibrėžti gerokai labiau taikytinas D. Juškevičienės (2012) pateiktas apibūdinimas, kadangi jis atskleidžia mokesčių sistemos esmę.

Kaip nurodo J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2007), pagrindinis mokesčių sistemos tikslas yra aprūpinti vyriausybę reikiamu pajamų kiekiu. Pažymėtina, jog tai pats bendriausias mokesčių sistemos tikslas. Smulkesni šios sistemos tikslai gali būti nulemti politinės, ekonominės bei socialinės šalies aplinkos. Rusijos mokesčių sistemos tikslas, anot O. Timofeevos (1997), yra suderinti apmokestinimą bei kintančias sąlygas bei visuomenės vystymąsi. Pagrindinis Lietuvos mokesčių sistemos tikslas mokslinėje literatūroje neakcentuojamas.

Tinkamos mokesčių sistemos parinkimas yra sudėtinga ekonominė problema (Inovaciony bisnis inkubator, 2013). Siekiant spręsti šią problemą, būtina žinoti mokesčių sistemos elementus. G. Jakštonytė ir L. Giriūnas (2010) nagrinėjo mokesčių sistemos efektyvumo vertinimą ir detalizavo mokesčių sistemos elementus. Anot autorių, mokesčių sistema apima tokius komponentus:

- 1) mokesčių administratorių;
- 2) mokesčių mokėtoją;
- 3) teisinę bazę;
- 4) apmokestinimo principus.

Tai neabejotinai pagrindiniai mokesčių sistemos elementai, sudarantys tiek Lietuvos, tiek Rusijos mokesčių sistemą, todėl šiame baigiamajame magistro darbe jie analizuojami išsamiau.

**Mokesčių administratorius.** LR mokesčių administravimo įstatymo (2004) 1 str. nurodoma, jog „mokesčių administratorius – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje“. Lietuvos Respublikoje visus mokesčius, išskyrus muitus, administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybės institucija, atsakinga už LR mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje, yra Valstybinė mokesčių inspekcija. Už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė.

Rusijos Federacijoje mokesčių administratoriumi yra paskirta Rusijos Federacijos apmokestinimo ministerija ir jos teritoriniai padaliniai (Налоговый кодекс, 2012, 30 str.). Kaip ir Lietuvoje, taip ir Rusijos Federacijoje mokesčių administratoriumi tam tikrais atvejais tampa muitinė. Tačiau be jos mokesčių administratoriumi gali tapti ir vyriausybinių ekstra- biudžetiniai fondai. Rusijos Federacijos mokesčių kodekse numatyta, kad mokesčius

administruojančios institucijos reikalui esant gali vykdyti viena kitos funkcijas ir bendradarbiauja viena su kita.

Taigi tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje už mokesčių administravimą yra atsakinga viena pagrindinė institucija, tačiau tam tikrais atvejais mokesčių administratoriumi gali tapti ir muitinė.

**Mokesčių mokėtojas.** Pagal LR mokesčių administravimo įstatymą (2004), mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokesťį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas). Rusijos Federacijos mokesčių kodekse (Налоговый кодекс, 2012) numatyta, kad mokesčių mokėtojai yra organizacijos bei asmenys, kurie pagal kodeksą privalo mokėti mokesčius bei rinkliavas. Taigi tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje pabrėžiama, kad mokesčių mokėtojui yra nustatyta prievolė mokėti mokesčius. Lietuvoje mokesčių mokėtojas įvardijamas kaip asmuo ir nedetalizuojamas. O Rusijos mokesčių kodekse nurodoma, kad mokėtojais gali būti organizacijos arba asmenys. Tačiau nors LR mokesčių administravimo įstatyme asmenys nedetalizuojami, neabejotinai į šią asmenų grupę patenka ir fiziniai, ir juridiniai asmenys.

LR mokesčių administravimo įstatymo (2004) 36 str. įtvirtintos tokios mokesčių mokėtojo teisės:

- 1) iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti;
- 2) gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais;
- 3) reikalauti laiku grąžinti (įskaityti) mokesčio permokas;
- 4) asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose;
- 5) dalyvauti mokestinio patikrinimo procese;
- 6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto;
- 7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu;

- 8) nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo;
- 9) reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų;
- 10) reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą;
- 11) reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą;
- 12) įstatymų nustatyta tvarka apskusti bet kokį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą;
- 13) naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydinių teisės aktų suteiktomis teisėmis.

Rusijos Federacijos mokesčių kodekse įtvirtintos tokios mokesčių mokėtojų teisės (Налоговый кодекс, 2012, 21 str.):

- 1) iš mokesčių administratoriaus (pagal registracijos vietą) gauti nemokamą informaciją apie galiojančius mokesčius ir rinkliavas, mokesčių ir rinkliavų įstatymus bei kitus dokumentus, reglamentuojančius mokesčius bei rinkliavas, mokesčių mokėtojų teises ir pareigas bei mokesčių administratoriaus ir jo darbuotojų teises;
- 2) iš mokesčių administratoriaus ir kitų valstybinių institucijų gauti rašytinius paaiškinimus apie mokesčius bei rinkliavas reglamentuojančios teisinės bazės taikymą;
- 3) naudotis mokestinėmis privilegijomis (pagal mokesčius bei rinkliavas reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtintas procedūras);
- 4) gauti mokesčių mokėjimo atidėjimą, mokėti mokesčius dalimis, gauti mokestinę paskolą ar investicinį mokesčių kreditą pagal kodekse numatytas procedūras bei sąlygas;
- 5) laiku kredituoti ar gražinti permokėtus mokesčius, palūkanas, baudas;
- 6) atstovauti savo interesus teisiniuose mokestiniuose santykiuose asmeniškai ar per atstovą;
- 7) mokesčių administratoriui bei jo darbuotojams teikti paaiškinimus dėl mokesčių ir rinkliavų apskaičiavimo bei mokėjimo bei atliktų patikrinimų protokolų;
- 8) dalyvauti mokestiniuose patikrinimuose;
- 9) gauti mokestinių patikrinimų protokolų ir mokesčių administratoriaus sprendimų, įspėjimų bei reikalavimų sumokėti mokesčius kopijas;
- 10) reikalauti suderinamumo su mokesčius reglamentuojančia teisine baze;

- 11) nesutikti su neteisėtais veiksmais ir mokesčių administratoriaus ar jo darbuotojų reikalavimais, prieštaraujančiais kodeksui ar federaliniams įstatymams;
- 12) teikti apeliacijas dėl mokesčių administratoriaus ir jo darbuotojų (ne)veiksmų;
- 13) reikalauti, kad mokesčių paslaptis būtų gerbiama;
- 14) reikalauti kompensacijos dėl dėka neteisėtų mokesčių administratoriaus ir jo darbuotojų sprendimų patirtų nuostolių.

Pastebima, jog tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje mokesčių mokėtojų teisių skaičius yra labai panašus. O ir dauguma teisių labai panašios: iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją, gauti konsultacijas ar rašytinius paaiškinimus, reikalauti grąžinti mokesčio permokas, atstovauti asmeniškai ar per atstovą, dalyvauti mokestinio patikrinimo procese, teikti paaiškinimus, gauti sprendimus ar jų kopijas, nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, reikalauti užtikrinti informacijos slaptumą, reikalauti kompensacijų, teikti apeliacijas. Tik Lietuvoje mokesčių mokėtojui yra užtikrintos tokios teisės: reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir nevirsytų jam suteiktų įgaliojimų; naudotis kitomis šio ir kitų įstatymų bei jų lydymųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis. Tik Rusijoje yra įtvirtintos šios teisės: naudotis mokestinėmis privilegijomis (pagal mokesčius bei rinkliavas reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtas procedūras), gauti mokesčių mokėjimo atidėjimą, mokėti mokesčius dalimis, gauti mokestinę paskolą ar investicinį mokesčių kreditą pagal kodekse numatytas procedūras bei sąlygas bei reikalauti suderinamumo su mokesčius reglamentuojančia teisine baze.

Lietuvos Respublikoje mokesčių mokėtojas privalo: 1) laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę; 2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; 3) teisės aktų nustatyta tvarka įsiregistruoti mokesčių mokėtoju, laiku pranešti apie pasikeitusius mokesčių mokėtojų registre esančius duomenis; 4) teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; 5) laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus; 6) teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus; 7) sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją; 8) pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją; 9) šio Įstatymo 42 straipsnyje nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sąskaitos užsienio kredito, mokėjimo ir elektroninių pinigų įstaigoje atidarymą; 10) atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų

lydimuosiuose teisės aktuose numatytas pareigas (LR mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 40 str.).

Rusijos Federacijos mokesčių kodekse įtvirtintos tokios mokesčių mokėtojų pareigos (Налоговый кодекс, 2012, 23 str.): 1) teisėtai mokėti mokesčius bei rinkliavas; 2) prisiregistruoti mokesčių administravimo institucijoje, jei kodekse numatyta tokia prievolė; 3) registruoti savo pajamas (išlaidas) bei apmokestinamus objektus, jei teisiniai dokumentai numato tokią prievolę; 4) saugoti dokumentus, patvirtinančius mokesčių grąžinimą; 5) mokesčių administratoriui ir jo darbuotojams pateikti mokesčių apskaičiavimui reikalingus dokumentus; 6) laikytis teisinio reikalavimo pašalinti mokestinius pažeidimus, o taip pat nekliudyti teisinei pareigūnų veiklai; 7) mokesčių administratoriui suteikti reikalingą informaciją bei dokumentus, įtvirtintus kodekse; 8) ketverius metus saugoti apskaitos informaciją bei kitus mokesčių bei rinkliavų apskaičiavimui reikalingus dokumentus, taip pat dokumentus, parodančius uždirbtas pajamas (organizacijoms ir patirtas išlaidas) bei sumokėtus (nuslėptus) mokesčius; 9) atlikti kitas mokesčių ir rinkliavų teisiniuose dokumentuose numatytas pareigas.

Pastebima, jog Lietuvoje bei Rusijoje įtvirtintos panašios mokesčių mokėtojų pareigos, tačiau kaip ir teisėse, esama ir skirtumų.

**Teisinė bazė.** Kaip buvo minėta pirmame šio darbo skyriuje, Rusijoje pagrindinis teisinis dokumentas, yra Rusijos mokesčių kodeksas (Налоговый кодекс, 2012). Lietuvoje tokiu dokumentu laikomas LR mokesčių administravimo įstatymas (2004). Abejose valstybėse šiuos pagrindinius dokumentus papildė kiti įstatymai, detalizuojantys mokesčių bei rinkliavų mokėjimą.

LR mokesčių administravimo įstatymo (2004) 3 str. nurodyta, kad mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu. Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos. Šio straipsnio 3 dalis netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimams bei teisės aktams, kurie derinami su Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis. Visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.



**Apmokestinimo principai.** Mokesčių sistema turi būti grindžiama tam tikrais principais. Mokesčių administravimo principai – tai pagrindinės taisyklės, kurias kūrė mąstytojai, visuomenės veikėjai, politikai ir kurios remiantis kuriamos ir šiuolaikinės mokesčių sistemos (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006, p. 10). Mokesčių administravimo principais siekiama ne tik sukurti darnią ir veiksmingą mokesčių sistemą, bet ir efektyvų, ku mažesnių išlaidų reikalaujantį mokesčių administravimo mechanizmą. Derinti mokesčių administravimo principus būtina, nes, kaip nurodo K. Levišauskaitė ir K. Šinkūnienė (2006), tai turi reikšmės efektyvios valstybės mokesčių sistemos kūrimui, kurį lemia ir mokesčių kultūros elementai.

Bėgant laikui mokslinės literatūros bazėje susiformavo klasikinių mokesčių administravimo principų rinkinys, apimantis teisingumo, apmokestinimo efektyvumo, apmokestinimo elastingumo bei administravimo paprastumo. Būtent šie principai išsamiau ir apibūdinami šiame darbo skyriuje.

*Teisingumo principas.* Pagrindiniu apmokestinimo principu mokslininkai išskiria teisingumą (Juozaitienė, 2009). Šis principas apima tam tikrus reikalavimus. Anot K. Levišauskaitės ir K. Šinkūnienės (2006), teisingumas reiškia ne vienos mokesčių mokėtojų grupės mokesčių naštos išvengimą. Mokesčių teorijoje teisingumo principas apima du reikalavimus. Pirmasis reikalavimas, anot J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2007) yra tas, kad mokesčius turi mokėti tie asmenys, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis (taip sukaupiama lėšų tolesniam šių paslaugų finansavimui, dėl to teisingumo principas dar vadinamas naudingumo principu. Antrasis reikalavimas yra tas, kad apmokestinant privaloma atsižvelgti į mokesčio mokėtojo gebėjimą mokėti (įtvirtinama neapmokestinamojo minimumo idėja, o reikalavimas vadinamas gebėjimo mokėti principu). Taigi teisingumo principas yra grindžiamas valstybės teikiamomis paslaugomis besinaudojančiais asmenimis ir jų gebėjimais mokėti mokesčius.

Anot A. Gomulowicz (2006), nagrinėjant teisingumo mokesčių srityje vykdymo klausimą pažymimi nesutarimai tarp mokesčių teorijos gynėjų ir viešosios valdžios, kuri sprendžia mokesčių nustatymo klausimus. Tačiau tokie ginčai tik tobulina teisingumo principą ir jo įgyvendinimą.

*Apmokestinimo efektyvumo principas.* Kiekviena valstybė siekia sukurti tokią sistemą, kuri atitiktų mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių lūkesčius. Tokią sistemą galima būtų vadinti efektyvia, tačiau efektyvumas yra ir siaura, aiški, ir kartu gana plati sąvoka, jei ją vertinsime ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Įvairūs literatūros šaltiniai efektyvumą supranta gana nevienodai. Efektyvi mokesčių sistema yra tokia, kuri užtikrina biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą tokių lėšų paskirstymą (Levišauskaitė, Šinkūnaitė, 2006, p. 10).

Tačiau remiantis efektyvumo koncepcija, efektyvia mokesčių sistema norėtųsi laikyti tokią mokesčių sistemą, kurios nauda yra didesnė negu patiriamos sąnaudos.

Apibendrintus efektyvios valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo veiksnius, remdamasi užsienio šalių patirtimi, savo knygoje nurodo E. Buškevičiūtė (2003, p. 34):

- skaidrūs ir aiškūs mokesčių įstatymai;
- mokesčių rinkimo tarnybų racionalus darbo organizavimas ir veiksmingas darbas;
- mokesčių rinkėjų aktyvi ir rezultatyvi kvalifikacijos kėlimo sistema;
- mokesčių mokėtojų ir visuomenės neveluojantis, suprantamas informavimas apie mokestines teises, pareigas ir pilietinę atsakomybę.

Neabejotinai visi šie aspektai yra svarbūs efektyviai mokesčių sistemai. Ir siekiant efektyvių mokesčių sistemų Lietuvoje bei Rusijoje, į šiuos veiksnius būtina atkreipti dėmesį.

*Apmokestinimo elastingumo principas.* Mokesčių sistemos efektyvumas glaudžiai susijęs su elastingumu – vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą naudojama elastingumo kategorija. Mokesčiai, kaip automatiniai stabilizatoriai, iš dalies išlygina svyravimus: augant ekonomikai apmokestinamosios pajamos didėja lėčiau nei mokestinės pajamos išde, o ekonomikos nuosmukio metu mokestinės pajamos mažėja didesniu tempu, nei mažėja apmokestinamosios pajamos. Mokesčių elastingumas apibrėžiamas kaip valstybės pajamų pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio (nesikeičiant mokesčių sistemai) santykis. Elastingumas daugiausiai priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 62). Šio principo įgyvendinimas yra svarbus tiek Lietuvos, tiek Rusijos mokesčių sistemai.

*Administravimo paprastumo principas.* Ketvirtu klasikiniu apmokestinimo – administravimo paprastumo principu siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Nesudėtina mokesčių sistema naudinga tokiais požūriais: 1) sumažėja netyčinis mokesčių vengimas, paprastai atsirandantis dėl atskirų mokesčių taisyklių nuostatų nesupratimo ar neteisingo supratimo; 2) sumažėja mokesčių mokėtojų sąnaudos (laiko, lėšų), vykdant mokestines prievoles; 3) sumažėja mokesčius administruojančių institucijų išlaikymo išlaidos – esant nesudėtingai mokesčių sistemai, sumažėja korespondencijos, konsultacijų ir panašios veiklos apimtys (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 62 - 63). Taigi mokesčių sistemai administravimo principą taikyti yra naudinga dėl netyčinio mokesčių vengimo, mokesčių mokėtojų sąnaudų, mokesčių administratorių išlaikymo išlaidų mažėjimo. Kita vertus, jei šalyje stebimas visų minėtų rodiklių mažėjimas, galima spręsti apie mokesčių sistemos administravimo paprastumą.

Pagal administravimo paprastumo principą mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs, ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį (Rakauskaitė, 2006). Taigi tai yra sąlygos, kurias įgyvendinus valstybė galės džiaugtis šio principo teikiama nauda.

Aptarus mokslinėje literatūroje išskiriamus mokesčių administravimo principus, tikslinga atskleisti ir Lietuvoje bei Rusijoje taikomus mokesčių administravimo principus. LR mokesčių administravimo įstatyme (2004) išskiriami tokie apmokestinimo principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo bei turinio viršenybės prieš formą. Rusijos Federacijos mokesčių kodekse (Налоговый кодекс, 2012) apmokestinimo principai nėra įtvirtinti, 3 str. išvardinti tik pagrindiniai mokesčių bei rinkliavų reglamentavimo pagrindiniai principai. Akivaizdu, kad tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje taikomi mokesčių administravimo principai neatitinka teorinių nuostatų.

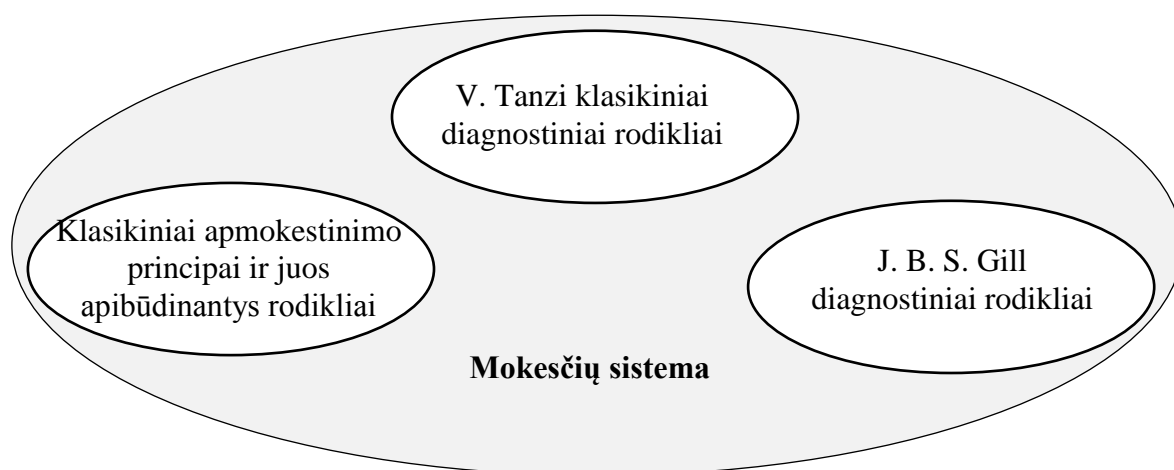
Apibendrinant galima teigti, jog mokesčių sistema – tai valstybės, organizacijų ir piliečių santykių visuma, kai nuolat vyksta visų minėtų šalių interesų optimalaus suderinimo paieška. Tiek Lietuvos, tiek Rusijos mokesčių sistemą sudaro mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojas, teisinė bazė bei apmokestinimo principai.

### **2.3. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė**

Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemoms vertinti iki šiol buvo taikyta gana plati būdų ir metodų įvairovė. Tačiau apskritai mokslinėje literatūroje galima rasti šimtus mokesčių sistemos vertinimo metodų. Šiame baigiamajame magistro darbe susikoncentruojama tik ties kompleksiškesniais jų.

Mokesčių sistemos vertinimas gali būti atliekamas nustatant numatomą arba faktinę mokesčių įtaką verslui, ekonomines ir institucines pasekmes (Inovaciony biznis inkubator, 2013). Taigi mokesčių sistemos vertinimas gali būti grindžiamas restrospektyvine arba perspektyvine analize.

J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2010) susisteminę specialiojoje literatūroje randamus metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus, nustatė, jog išsikristalizuoja trys savo esme skirtingo turinio metodai (žr. 2 pav.).



Šaltinis: Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 58.

## 2 pav. Mokesčių sistemos vertinimo metodai

Pirmasis kriterijus, kaip galima būtų nustatyti efektyvią mokesčių sistemą, yra apmokestinimo principai – pagrindinės taisyklės, kurias kūrė mąstytojai, visuomenės veikėjai, politikai ir kuriomis remiantis kuriamos ir šiuolaikinės mokesčių sistemos (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006, p. 10). Klasikiniai apmokestinimo principai šiame darbe jau buvo aptarti. Taikant klasikinius apmokestinimo principus ir juos apibūdinančius rodiklius, vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė (Skačkauskienė, Bivainis, 2007, p. 58).

Kaip nurodo D. Juškevičienė (2012), vienas svarbiausių mokesčių sistemos formavimo principų yra teisingumas, kuris suprantamas kaip proporcingas gaunamų pajamų apmokestinimas (vadinamasis horizontalusis teisingumas) arba kaip mokėjimo pajėgumo paisyimas (vadinamasis vertikalusis teisingumas). Teigiama, kad mokesčių sistema yra teisinga (neteisinga), jei neteisingumo laipsnis, išskaičiavus mokesčius, yra mažesnis (didesnis), nei buvęs prieš mokesčių išskaičiavimą. Suteikiant teisingumo matavimui praktinį aspektą, naudojami rodikliai, įvertinantys neteisingumo laipsnį. Plačiausiai naudojamas Džini (Gini) koeficientas ( $G$ ), aprėpiantis visų visuomenės sluoksnių pajamų pasiskirstymą. Algebrainė  $G$  koeficiento išraiška tokia (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 58):

$$G = 1 + \frac{1}{n} - (x_1 + 2x_2 + \dots + nx_n) \left( \frac{2}{n^2 \bar{x}} \right); \quad (1)$$

Čia:  $n$  – asmenų skaičius;

$x^i$  – asmenų pajamos, neišskaičiavus mokesčių, kai  $x_1 \geq x_2 \geq \dots \geq x_n$ ;

$\bar{x}$  – pajamų vidurkis.

Kuo  $G$  reikšmė mažesnė, tuo pajamų nelygybė mažiau išreikšta. Įvairiose šalyse šio rodiklio reikšmės svyruoja nuo 0,23 iki 0,37 (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 58). Pažymėtina, jog mokesčių sistemos įvertinimas per teisingumą yra pagrįstas, kadangi jis neretai taikomas empiriniuose tyrimuose. O ir Džini koeficiento pasirinkimas teisingumo įvertinimui nėra retas.

Analizuojant mokesčių sistemos teisingumą pasiskirstymo kontekste, siūloma įvertinti ir asmenims tenkančią santykinę mokesčių naštą (Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Chermoshanskij, 2012). Tai vienas populiariausių rodiklių vertinant mokesčių sistemas. N. I. Andreyanovos (2012) teigimu, mokesčių našta yra sunkiai apskaičiuojama. Anot D. Juškevičienės (2012), mokesčių našta gali būti skaičiuojama dviem lygiais: makrolygiu (valstybės, savivaldybės, ar kito teritorinio-administracinio vieneto) ir mikrolygiu (įmonės, gyventojų, šeimos). Šio darbo kontekste yra svarbi mokesčių našta makrolygiu. Labai svarbu, kad mokesčių našta visiems mokesčių mokėtojams būtų nekintanti ir teisinga, kiek tai įmanoma. Mikro lygiu mokesčių našta yra tinkama tuomet kai egzistuoja tam tikra proporcija tarp mokesčių ir uždirbtų pajamų (Inovaciony biznis inkubator, 2013).

Išskiriamos trys mokesčių naštos rūšys (tipai): tiesioginė, netiesioginė ir paslėptoji. *Tiesioginė* išmatuojama pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojai sumoka į biudžetą. Ji gali būti išmatuojama tiek absoliučia suma, tiek santykinai, pavyzdžiui, lyginant su bendruoju vidaus produktu. Šis rodiklis rodo pajamų perskirstymo šalyje lygį. Gali būti apskaičiuojamas ir atskiro gyventojų ar organizacijos tiesioginės mokesčių naštos rodiklis. *Netiesioginę* įprasta matuoti mokesčių administravimo sąnaudų dydžiu. Kai kurių mokesčių netiesioginė našta didesnė už tiesioginę. Jie įvardijami kaip nuostolingi arba neigiamo efekto. *Paslėptoji* pasireiškia atskiro mokesčio įtaka rinkos procesams. Ji neišmatuojama, o įtaką galima tik numatyti (Juškevičienė, 2012, p. 56). Šiame kontekste mokesčių našta matuojama dviem rodikliais: 1) valstybės pajamų iš mokesčių ir bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP) santykiu; 2) vidutiniu mokesčių tarifu. Svarbiausias rodiklis, naudojamas EBPO ir ES statistiniuose leidiniuose, lyginant atskirų šalių mokesčių sistemas, yra valstybės pajamų iš mokesčių santykis su BVP. Rodiklis apskaičiuojamas taip (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 59):

$$d = \frac{T}{Q}; \quad (2)$$

Čia:  $T$  – valstybės pajamos iš mokesčių;

$Q$  – BVP.

Mokesčių našta Lietuvoje (bei kitose ES šalyse) tyrė D. Štreimikienė ir A. Mikalauksienė (2006). Tačiau rodiklį siūlo skaičiuoti ir daugiau mokslininkų. Šį rodiklį rekomenduoja skaičiuoti ir N. I. Andreyanova (2012), teigdama, kad šis rodiklis yra prrntinas vertinant mokesčių našta tarptautinėje praktikoje. Autorės teigimu, Europoje šio rodiklio reikšmė vidutiniškai siekia 37 proc. Pažymėtina, jog mokesčių naštos vertinimas kaip valstybės pajamų iš mokesčių dalis nuo BVP yra tinkamas rodiklis mokesčių sistemai vertinti. Jį naudoja ir kai kurios tarptautinės institucijos (ES, PPO).

Mokesčių efektyvumo principas šiame baigiamajame darbe jau buvo aptartas, kaip vienas iš pamatinių mokesčių sistemos principų. Kaip pažymi J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2007), mokesčių teorijoje ekonominio efektyvumo principas, reikalaujantis, kad mokesčių sistema netrukdytų siekti ekonominių šalies tikslų ir kuo mažiau iškreiptų išteklių pasiskirstymą, apima ekonomikos teorijoje išskirtas techninio efektyvumo ir paskirstymo efektyvumo kategorijas.

Efektyvios mokesčių sistemos pagrindinis komponentas yra išsamus visų mokesčių aspektų teisinis reglamentavimas. Siūlomas toks rodiklių rinkinys mokesčių sistemos efektyvumui įvertinti (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 61):

- 1) išlaidų efektyvumas – mokesčių administravimo išlaidos, palyginti su surenkamomis pajamomis, turėtų būti mažos, t. y. sudaryti 1 – 3 proc. surenkamų pajamų;
- 2) pajamų surinkimo pastovumas – per tam tikrą laiką surenkamos pajamos iš mokesčių turėtų nuolat didėti nedidinant apmokestinamos bazės;
- 3) mokesčių mokėtojų prievolių nustatymo sudėtingumas – tiksliai ir aiškiai teisiškai apibrėžtos mokesčių mokėtojų prievolės sudaro prielaidas daugumai asmenų tinkamai vykdyti jų mokestines prievoles;
- 4) rinkimo procedūrų efektyvumas – surenkamų mokesčių, palyginti su planuotų surinkti, santykinė dalis didelė, mokestinių mokėjimų procedūros paprastos ir patogios, mokesčių apskaičiavimo taisyklės yra tikslios ir lengvai suprantamos;
- 5) administravimo procedūrų efektyvumas – administravimo procedūros organizuotos tokiu būdu, kad nepaliekama galimybių išvengti mokesčių mokėjimo; nesumokėti mokesčiai nustatomi per trumpą laiką, administratoriaus reikalavimai sumokėti mokestines priemokas yra pagrįsti;
- 6) apmokestinamosios bazės nustatymo efektyvumas – apmokestinamoji bazė reguliariai įvertinama teisiškai nustatytu būdu, įvertinimas yra kompiuterizuotas, vykdomas profesionaliai, įvertinant turtą dalyvauja mokesčių mokėtojas;

- 7) ginčų sprendimo sudėtingumas – ginčai, kylantys tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, nagrinėjami specializuotose įstaigose, mokesčių ginčų tyrimų ir kitų su tuo susijusių veiklų išlaidos yra santykinai mažos;
- 8) mokesčių administratoriaus mokesčių apskaitos kokybės – mokesčių apskaita yra tiksli, kompiuterizuota, reguliariai atnaujinama, apima visą apmokestinamąją bazę ir detalių mokesčių mokėtojų aprašymą.

Mokesčių sistemas siūloma vertinti taip: efektyvi, jei visi kriterijai yra patenkinti, t.y. pagal visus kriterijus įvertinimai teigiami (pliusai); pakankamai efektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai teigiami; santykinai efektyvi, jei teigiamų ir neigiamų įvertinimų skaičius lygus; santykiškai neefektyvi, jei pagal daugumą kriterijų įvertinimai neigiami; neefektyvi, jei pagal visus kriterijus įvertinimai neigiami (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 61–62).

Pažymėtina, kad tai labai ilgas mokesčių efektyvumo vertinimo rodiklių sąrašas. Pagal savo esmę efektyvumas yra suvokiamas kaip gautos naudos ir patiriamų išlaidų santykis, todėl, šio darbo autoriaus nuomone, ir mokesčių sistemos atveju, efektyvumas neturėtų prarasti savo esmės.

Mokesčių sistemos efektyvumas glaudžiai susijęs su elastingumu – vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą, naudojama elastingumo kategorija. Mokesčių elastingumas apibrėžiamas kaip valstybės pajamų iš mokesčių pokyčio ir apmokestinamosios bazės pokyčio (nesikeičiant mokesčių sistemai) santykis. Elastingumas daugiausiai priklauso nuo mokesčių tarifų struktūros ir apmokestinamosios bazės turinio. Paprastai kaip apmokestinamosios bazės artinys yra imamas BVP, tuo atveju elastingumas BVP atžvilgiu apskaičiuojamas taip (Bivainis, Skačkauskienė, 2007; Zhurableva, 2012):

$$e = \frac{\frac{\Delta T}{T}}{\frac{\Delta Q}{Q}}; \quad (3);$$

Čia:  $T$  – valstybės pajamos iš mokesčių (nesikeičiant mokesčių sistemai);

$\Delta T$  – valstybės pajamų iš mokesčių pokytis per tam tikrą laikotarpį;

$\Delta Q$  – BVP pokytis per tą patį laikotarpį.

Šio rodiklio reikšmė gali būti mažesnė, didesnė arba lygi vienetui. Anot J. Bivainio ir I. Skačkauskienės (2007), mokesčių sistema yra elastinga, kai elastingumo reikšmė yra didesnė nei vienetą: išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu bei BVP bei naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, t.y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje. Mokesčių sistemos elastingumas yra naudingas, nes suteikia sistemai tam tikrą

lankstumą ir padeda išvengti dažnų mokesčių sistemos pokyčių. Atitinkamai mokesčių sistema vertinama kaip neelastinga, jeigu elastingumo reikšmė yra mažesnė už vienetą.

Šio darbo autoriaus nuomone, elastingumas yra apskaičiuojamas pagrįstai, kadangi elastingumo vertinimo formulė yra grindžiama baziniais ekonomikos teorijos pagrindais.

Ketvirtu klasikiniu apmokestinimo – administravimo paprastumo principu siekiama įtvirtinti aiškias ir nesudėtingas mokesčių sistemos administravimo nuostatas. Dažniausiai mokesčių administravimo sudėtingumui kiekybiškai įvertinti ir jam palyginti tarp šalių naudojamas išlaidų ir mokesčių pajamų santykio rodiklis, literatūroje vadinamas mokesčių administravimo efektyvumo rodikliu (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 62–63):

$$a_a = \frac{I}{T}; \quad (4)$$

Čia:  $I$  – mokesčių administravimo išlaidos;

$T$  – valstybės pajamos iš mokesčių.

Ir nors J. Bivainis ir I. Skačkauskienė pateikia itin platų ir pagrįstą mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sąrašą, abejotina, ar siūlomas administravimo efektyvumo rodiklis parodo mokesčių sistemos administravimo paprastumą. Efektyvumą – taip, bet dėl paprastumo būtų galima diskutuoti.

V. Tanzi pabandė susisteminti efektyvios mokesčių sistemos vertinimo metodiką išskirdamas 8 kvalifikacinius diagnostinius rodiklius (Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006, p. 11). Ši metodika yra grindžiama kvalifikacinių diagnostinių rodiklių įvertinimu. Anot G. Jakštonytės ir L. Giriūno (2010), V. Tanzi mokesčių sistemos vertinimo metodas – tai tam tikrų indikatorių rinkinys, kur kiekvienas indikatorius turi jam skirtą klausimą, ir, priklausomai nuo gautų atsakymų, galima spręsti apie mokesčių sistemos pozityvumą, negatyvumą ar neutralumą. Šiuo atveju mokesčių sistema vertinama pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklius klausimus. V. Tanzi pasiūlė tokius kvalifikacinius diagnostinius rodiklius (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 64):

- 1) koncentracijos indeksas. Ar didelė pajamų iš mokesčių dalis gauta taikant santykiškai nedidelį mokesčių ir mokesčių tarifų skaičių?
- 2) dispersijos indeksas. Ar nėra ir ar nedaug tokių mokesčių, iš kurių surenkamos mažos pajamos, tačiau jų surinkimas kelia daug rūpesčių?
- 3) erozijos indeksas. Ar faktinė mokesčių bazė yra artima galimam jos potencialui?
- 4) atsilikimo renkant mokesčius, indeksas. Ar yra didesnis mokesčių mokėtojų atsilikimas vykdant prievoles?



- 5) specifiškumo indeksas. Ar mokesčių sistema priklauso nuo tokių mokesčių, kurių tarifai yra specifinio pobūdžio, t.y. nustatyti atsižvelgiant į objektų fizines charakteristikas, o ne į vertę?
- 6) objektyvumo indeksas. Ar mokesčiai nustatyti remiantis objektyviai išmatuojamais apmokestinamosios bazės kriterijais?
- 7) prievartos indeksas. Ar visiškai ir pakankamai efektyviai veikia mokesčių sistema?
- 8) mokesčių rinkimo išlaidų indeksas. Ar mokesčių rinkimo administravimo išlaidos yra minimalios?

Teigiamų ar neigiamų atsakymų į pateiktus klausimus santykis leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 64). Pažymėtina, jog V. Tanzi metodas apima labai platų diagnostinių rodiklių sąrašą, kuriam įvertinti reikalinga labai daug statistinių duomenų.

Lietuvos mokesčių sistemą pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius tyrė L. Juozaitienė (2009). Rusijos mokesčių sistemos tyrimų pagal šią metodiką rasti nepavyko. Greičiausiai tokį pasyvų V. Tanzi metodo taikymą Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemoms vertinti galėjo lemti statistinių duomenų prieigos ribotumai.

J. B. S. Gill diagnostiniais rodikliais mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas per pajamų surinkimo prizmę. Pagrindinė metodo mintis – taikant suderinamumo modelį (didžiausias efektyvumas pasiekiamas, kai atskiros sistemos dalys suderintos tarpusavyje) mokesčių sistemą analizuoti sisteminiu požiūriu mokestinių pajamų surinkimo aspektu. Tokiu aspektu nagrinėjant mokesčių sistemos komponentus, atskleidžiama jų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavio dermės. Autorius išskiria 3 rodiklių, apibūdinančių pajamų surinkimą, grupes – prigimtinių mokesčių sistemos savybių, efektyvumo ir našumo – kuriems įvertinti siūlo kiekybinių ir kokybinių (išskyrus našumą) rodiklių rinkinį (žr. 1 priedą). Lentelėje pateiktų diagnostinių rodiklių analizė galėtų atskleisti sritis, kuriose pajamų administravimas nėra pakankamas ir neatitinka vyriausybės bei mokesčių mokėtojų lūkesčių. Tarptautinė lyginamoji siūlomų rodiklių analizė atskleistų sritis, kuriose pajamų administravimas yra žemiau vidutinio lygio. Visgi šis metodas iš esmės orientuotas tik į vieno mokesčio sistemos elemento – administravimo – detalesnę analizę. Kiti elementai nagrinėjami tik per administravimo prizmę (Bivainis, Skačkauskienė, 2007, p. 65).

Tokių diagnostinių rodiklių analizė, Gill teigimu, leidžia atskleisti mokestinių pajamų administravimo spragas ir išaiškinti grandis, kuriose pajamų administravimas neatitinka valstybės ar mokesčių mokėtojų lūkesčių. Metodas taip pat tinka tarpvalstybinei lyginamajai analizei atlikti, nustatyti sritis, kuriose mokestinių pajamų administravimas yra geresnis ar blogesnis, palyginti su kitomis valstybėmis. Vertinant mokesčių sistemas, ypač atliekant jų

tarpvalybinę lyginamąją analizę, bene didžiausia kliūtis yra ribotos duomenų gavimo galimybės. Šiuo požiūriu nėra išimtis ir Gill diagnostinių rodiklių rinkinio taikymas. Gill tyrimui naudotini tokie duomenų šaltiniai: nacionalinės sąskaitos, mokesčių įstatymai ir taisyklės, periodiškai mokesčių administratorių rengiamos statistinės ataskaitos, mokesčių administratorių neskelbiama žinybinė informacija, interviu su mokesčių administratoriais ir reprezentatyviais mokesčių mokėtojų atstovais. Jis pastebi, kad surenkamų duomenų kiekis ir kokybė paprastai priklauso nuo mokesčių administravimo sistemos tobulumo ir mokesčių administratorių taikomų informacinių technologijų modernumo (Bivainis, Skačkauskienė, 2008, p. 43).

Apibendrinant Gill metodą, galima teigti, jog jame esama nemažai logikos. Mokesčių sistemos vertinimas per pajamas yra populiarus tiek ES, tiek PPO statistinėse ataskaitose. Gill metodą Lietuvos mokesčių sistemos tyrimui iki šiol taikė tik J. Bivainis ir I. Skačkauskienė (2008).

A. Pogorletskiy ir F. Sollner (2008) Rusijos mokesčių sistemą vertino konkurencingumo aspektu. Siekdami nustatyti, kaip Rusijos mokesčių sistema atrodo lyginant su kitomis šalimis (Brazilija, Indija, Kinija, Lenkija bei Ukraina), buvo pasitelkti tokie rodikliai: mokesčių naštos, fiskalinės laisvės indeksas, organizacijų pelno mokestis, kapitalinių įgijimų mokestis, pajamų iš dividendų apmokestinimas, pajamų iš palūkanų apmokestinimas, pajamų iš autorinių honorarų apmokestinimas, gyventojų pajamų mokestis, PVM.

Lietuvos mokesčių sistema konkurencingumo aspektu beveik neanalizuota, pastebimi tik fragmentiški bandymai analizuoti tam tikrus konkurencingumo aspektus, tačiau kompleksškumo stoka tokiuose tyrimuose akivaizdi.

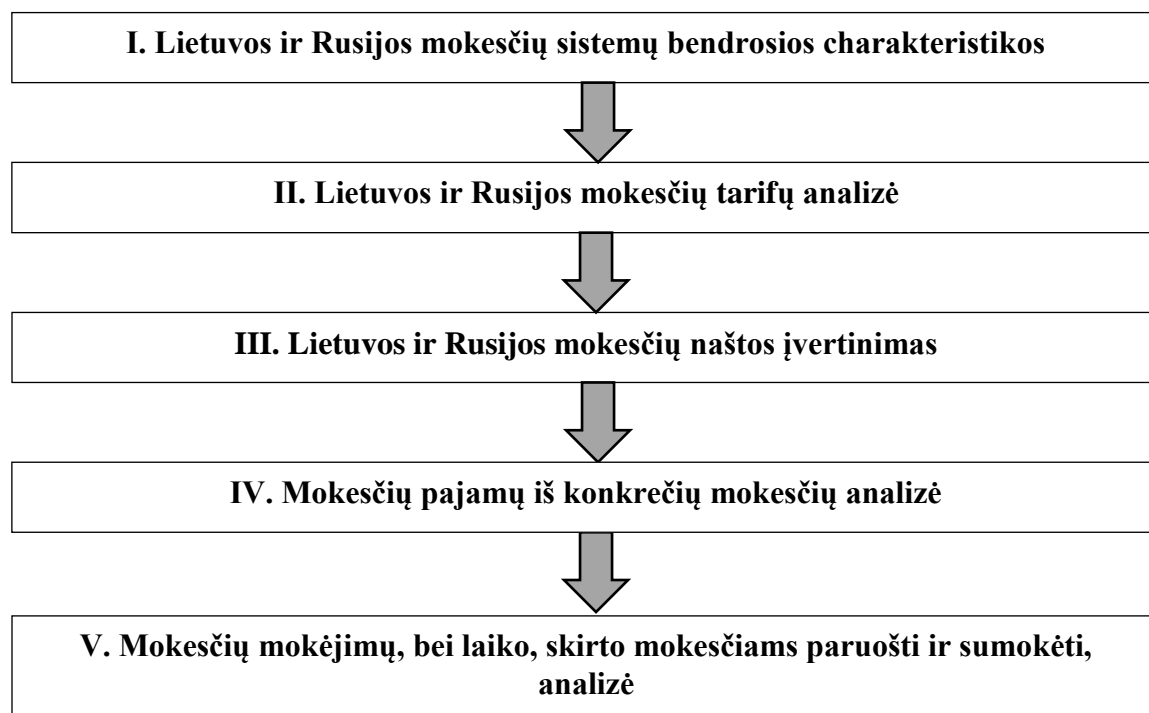
Atlikta mokesčių sistemos vertinimo metodų analizė rodo, kad šių sistemų vertinimo metodinis potencialas yra platus, tačiau būtina parinkti tinkamiausius jų. Galimas ir kelių mokesčių sistemos vertinimo metodų derinys.

## **2.4. Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemos vertinimo metodika**

Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų lyginamoji analizė yra atliekama penkiais pagrindiniais etapais (žr. 3 pav.). Tokių etapų pasirinkimą lėmė duomenų apie Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemas prieigos.

Pirmajame tyrimo etape pateikiamos esminės Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų bendrosios charakteristikos – pristatoma šių sistemų formavimosi istorija, reformos. Antrajame etape pasirinktų valstybių mokesčių sistemos pirmiausia vertinamos pagal

pagrindinius mokesčių tarifus. Pagrindiniais mokesčiais konkrečiu atveju laikomi pridėtinės vertės, akcizų, pelno, asmeninių (gyventojų) pajamų valstybinio socialinio draudimo, nekilnojamojo turto bei žemės mokesčiai. Toliau pereinama prie Lietuvos ir Rusijos mokesčių naštos įvertinimo. Mokesčių našta vertinama per du rodiklius – valstybės pajamų iš mokesčių ir BVP santykį bei vidutinį mokesčių tarifą.



3 pav. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų lyginamosios analizės etapai

Ketvirtajame etape analizuojamos mokesčių pajamos iš prekių ir paslaugų, pajamų, importo, prabangos bei licencijų mokesčių. Galiausiai, atliekama mokesčių mokėjimų bei laiko, skirto mokesčiams paruošti ir sumokėti, analizė. Mokesčių mokėjimai – tai mokesčių, kuriuos moka verslo organizacijos, skaičius. O laikas, skirtas mokesčiams paruošti ir sumokėti – tai per metus skirtas laikas (valandomis) mokesčiams paruošti, apskaičiuoti bei sumokėti.

Tyrimo laikotarpis – 2007 – 2012 m.

### 3. LIETUVOS IR RUSIJOS MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ

#### 3.1. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų bendrosios charakteristikos

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę pertvarkyta visa šalies finansų sistema, jos sandara, mokesčiai, bankai, ūkio subjektų finansai. Praktiškai nuo 1999-ųjų šalies mokesčių sistema ir fiskalinė politika formavosi kartu su kitomis reformomis: keitėsi nuosavybės formos, kainodara, bankų sistema, pinigų-kredito strategija ir pan. Kiekvieną žingsnį kuriant ir tobulinant nacionalinę mokesčių sistemą daugiausia lėmė sprendimai kitose srityse: bendra ekonominė padėtis, infliacijos lygis, valstybės pinigų-kredito politika, valstybės kontroliuojamos gamybos ir privataus sektoriaus santykis ir tarpusavio sąveika (Rimas, Stačiokas, 1996, p. 68).

Lietuvos mokesčių sistemos kūrimas pradėtas 1990 m. birželio 26 d. priėmus LR valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą. 1990 m. liepos 31 d. priimtas LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, pakeitęs anksčiau galiojusį mokesťį už pagrindinius fondus ir laisvo pelno likučio mokesťį (Novošinskienė, Aleknevičienė, 2001, p. 38).

Pirmosios mokesčių sistemos reformos laikotarpiu nuo 1994 m. gegužės 1 d. pradėtas taikyti LR pridėtinės vertės mokesťis, pakeitęs apyvartos mokesťį.

Žlugus Sovietų Sąjungai 1991 m., Rusijos mokesčių sistema buvo paini ir neefektyvi. Tačiau nuo to laiko ji buvo ženkliai reformuota (Guglyuvatyy, 2011, p. 339).

XXI a. įgyvendinta Rusijos mokesčių reforma buvo žingsnis konkurencingos mokesčių sistemos formavimo link. Mokesčių reformos metu buvo padaryti tokie pokyčiai (Višnevskiy, Grečiškin, 2004; Pogorletskiy, Sollner, 2008):

- mokesčių sistemos teisingumo bei neutralumo didinimas, uždraudžiant neleistinas mokesčių apgavystes. Tai padaryta per mokesčių surinkimo metodų tobulinimą bei tikslių mokesčių bazės apibrėžimo taisyklių nustatymą;
- bendros mokesčių naštos mažinimas, ją paskirstant. Reformos metu buvo sumažinta mokesčių į darbo užmokesčio fondą našta, individualių pajamų bei įmonių pelno mokesčiai;
- mokesčių sistemos supaprastinimas, sumažinant mokesčių bei jų surinkimo metodų skaičių bei supaprastinant ir racionalizuojant mokesčių mokėjimą;
- stabilumo ir nuspėjamumo įnešimas į mokesčių sistemą, panaikinant chaotišką ir nesisteminę mokesčių reglamentavimą, išlikusį iš Jelcino eros.

Apmokestinimas Rusijoje vyksta trimis lygmenimis: federaliniu, regioniniu bei vietiniu. Iki reformos Rusijoje buvo daugiau negu 200 mokesčių, o po reformos liko maždaug 40. Šiuo metu pagrindiniais mokesčiais, surenkamais federalinės valdžios, laikytini organizacijų pelno mokestis, kapitalinių įgijimų mokestis, asmeninių pajamų mokestis, socialinės įmokos, PVM, akcizai, vertybinių popierių mokestis, maito mokesčiai bei mokesčiai už federalines licencijas (Guglyuvatyy, 2011, p. 339).

Atskleidus bendrąsias Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų charakteristikas, toliau šiame darbe pereinama prie pagrindinių mokesčių ir jų tarifų analizės.

### 3.2. Pagrindinių mokesčių ir jų tarifų analizė

Šioje darbo dalyje analizuojami pagrindiniai mokesčiai Lietuvoje bei Rusijoje ir šių mokesčių tarifai. Pagrindiniais mokesčiais konkrečiu atveju laikomi pridėtinės vertės, akcizų, pelno, asmeninių (gyventojų) pajamų valstybinio socialinio draudimo, nekilnojamojo turto bei žemės mokesčiai.

**Pridėtinės vertės mokestis.** Lietuvoje standartinis PVM tarifas yra 21 proc. (LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, 2 str.). Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas (LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, 19 str.):

- 1) iki 2013 m. gruodžio 31 d. šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti;
- 2) knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams (įskaitant vadovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius);
- 3) laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto;
- 4) keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms.

Iki 2013 m. gruodžio 31 d. 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. Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui. 0 procentų PVM tarifas taikomas LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo VI skyriuje nurodytais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais.

PVM tarifas Rusijoje nuo 2004 m. sausio 1 d. yra 18 proc. Tam tikriems maisto produktams, vaistams taikomas 10 proc. tarifas, o bankų paslaugoms bei eksportui taikomas nulinis tarifas.

**Akcizai.** Akcizo mokesčiu Lietuvoje apmokestinamos tam tikrų grupių prekės. Akcizo mokesčio objektais Rusijoje yra prabangos prekės arba kontroliuojami produktai. Rusijos mokesčių kodekse (Налоговый кодекс, 2012) nurodoma, kad akcizu apmokestinama dešimt prekių grupių (žr. 8 lent.).

**8 lentelė. Akcizo mokesčio objektai Lietuvoje bei Rusijoje**

Lietuvoje	Rusijoje
1) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;	1) etilo alkoholis;
2) apdorotas tabakas;	2) alkoholio turintys produktai;
3) energiniai produktai;	3) alkoholiniai produktai;
4) elektros energija.	4) alus;
	5) tabako produktai;
	6) automobiliai ir motociklai, kurių variklio galia viršija 112,5kW;
	7) benzinas;
	8) dyzelis;
	9) variklių alyva dizeliniais ir / ar karbiratoriniams varikliams;
	10) tiesioginės distiliacijos benzinas.

**Šaltinis:** sudaryta pagal LR akcizų įstatymą, 2010; Налоговый кодекс, 2012.

Iš pirmo žvilgsnio, Rusijoje akcizo mokesčiu apmokestinamų objektų sąrašas atrodo gerokai platesnis negu Lietuvoje, tačiau tą paltumo įspūdį sudaro pasirinkta klasifikacija. Lietuvoje akcizmo mokesčiu apmokestinamiems objektams taikoma platesnė klasifikacija, pavyzdžiui, į pirmąją grupę patenka etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, o Rusijoje taikomoje klasifikacijoje šie produktai suskirstyti į keturias grupes: 1) etilo alkoholi; 2)

alkoholio turinčius produktus; 3) alkoholinius produktus bei 4) alų. Lietuvoje energiniais produktais vadinamos prekės įvardijamos kaip benzinai, dizelis, variklių alyva, tiesioginės distiliacijos benzinai. Pagrindinis akcizo mokesčių objektų skirtumas yra tas, kad Lietuvoje šiuo mokesčiu apmokestinama elektros energija (ko nėra Rusijoje), o Rusijoje apmokestinami 112,5 kW variklio galią viršijantys automobiliai ir motociklai (ko nėra Lietuvoje). Skiriasi ne tik akcizų mokesčio objektai, bet ir tarifai (žr. 9 ir 10 lent.).

**9 lentelė. Akcizo mokesčio tarifai Rusijoje**

<b>Produktas</b>	<b>Mokesčio tarifas (proc. ar rub. matavimo vienetui)</b>
Etilo alkoholis iš neapdirbtų medžiagų	18 rub / etilo alkoholio litrai
Alkoholio produktai, kuriuose etilo alkoholio dalis yra didesnė nei 25 proc. (išskyrus vynus)	135 rub / etilo alkoholio litrai
Alkoholio produktai, kuriuose etilo alkoholio dalis yra tarp 9 ir 25 proc. (išskyrus vynus)	100 rub / etilo alkoholio litrai
Alkoholio produktai, kuriuose etilo alkoholio dalis yra ne didesnė nei 9 proc. (išskyrus vynus)	70 rub / etilo alkoholio litrai
Netradiciniai alkoholiniai vynai	88 rub / etilo alkoholio litrai
Vynai, išskyrus natūralius netradicinius vynus, šampaną bei putojantį vyną	52 rub / etilo alkoholio litrai
Netradiciniai natūralūs vynai, kurių sudėtyje nėra alkoholio	4 rub / l
Šampanizuoti vynai bei putojantys vynai	10,5 rub / l
Natūralūs vynai (išskyrus netradicinius vynus, kuriuose nėra alkoholio)	2 rub / l
Alus, į kurio sudėtį įeina 0,5 proc. alkoholio	0 rub / l
Alus, kurio sudėtyje yra 0,5 – 8,6 proc. alkoholio	1,55 rub / l
Alus, kurio sudėtyje yra daugiau negu 8,6 proc. alkoholio	5,30 rub / l
Pypkinis tabakas	574 rub / kg
Rūkomasis tabakas, išskyrus tabaką, naudojamą kaip žaliava tabako produktų gamybai	235 rub / kg
Cigarai	14 rub / vnt.
Cigarilės	157 rub / 1000 vnt.

9 lentelės tęsinys kitame puslapyje

9 lentelės tęsinys

<b>Produktas</b>	<b>Mokesčio tarifas (proc. ar rub. matavimo vienetui)</b>
Cigaretės su filtru	60 rub / 1000 vnt. + 5 proc.
Įprastos cigaretės	23 rub / 1000 vnt. + 5 proc.
Keleiviniai automobiliai, kurių variklio galia yra iki 0,75 iki 67,5 kw	0 rub / 0,75 kWt
Keleiviniai automobiliai, kurių variklio galia yra nuo 67,5 iki 112,5 kWt	14 rub / 0,75 kWt
Keleiviniai automobiliai, motociklai, kurių variklio galia yra didesnė negu 112,5 kWt	142 rub / 0,75 kWt
Automobilinis benzinas, kurio oktalinė vertė yra ne didesnė negu 80	2460 rub / t
Automobilinis benzinas su kitomis oktalinėmis vertėmis	3360 rub / t
Dyzelinis kuras	1000 rub / t
Tepalai dyzeliniams ar karburatoriniams varikliams	2732 rub / t
Tiesioginės distiliacijos benzinas	0 rub / t

Šaltinis: sudaryta pagal Налоговый кодекс, 2012.

10 lentelė. Akcizo mokesčio tarifai Lietuvoje

<b>Akcizo mokesčio objektai</b>	<b>Mokesčio tarifas</b>
Alus	8,5 lt / 1 proc. faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos
Vynas, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 8,5 proc.	53 lt už produkto hektolitrą
Kitoks vynui	198 lt už produkto hektolitrą
Kiti fermentuoti gėrimai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais, gauta tik fermentuojant, yra ne didesnė kaip 8,5 procento	58 lt už produkto hektolitrą
Tarpiniai produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 15 procentų	198 litai už produkto hektolitrą

10 lentelės tęsinys kitame puslapyje



10 lentelės tęsinys

Akcizo mokesčio objektai	Mokesčio tarifas
Kiti fermentuoti gėrimai	216 lt už produkto hektolitrą
Tarpiniai produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 15 procentų	304 lt už produkto hektolitrą
Etilo alkoholis	4416 lt už gryno etilo alkoholio hektolitrą
Cigaretės	1) specifinis elementas – 132 lt; 2) vertybinis elementas – 25 proc.
Cigarai ir cigarilėms	38 lt / kg
Rūkomasis tabakas	111 lt / kg
Bešvinis benzinas	1500 lt / 1000 l
Benzinas, turintis švino	2000 lt / 1000 l
Žibalas	1140 lt / 1000 l
Gazolis	947 lt / 1000 l
Šildymui skirtas gazolis	73 lt / 1000 l
Skystasis kuras (mazutas), atitinkantis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytus požymius, orimulsija	52 lt / t
Naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai (išskyrus gamtines dujas)	1050 lt / t
Elektros energija, išskyrus energiją, naudojamą verslo reikmėms	3,5 lt / megavatvalandė
Elektros energija, naudojama verslo reikmėms	1,8 lt / megavatvalandė

Šaltinis: sudaryta pagal LR akcizų įstatymą, 2010.

**Pelno mokestis.** Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą (LR pelno mokesčio įstatymas, 2001). Rusijoje Pelno mokestį sudaro dvi dalys: federalinė ir regioninė. Federalinio pelno mokesčio tarifas yra 6,5 proc., o regioninio – 17,5 proc. Regioninės valdžios institucijos savo dalį gali sumažinti iki 13,5 proc. Tokiu atveju pelno mokestis siektų 20 proc. (PKF, 2012). Pagrindinis skirtumas tarp Rusijos ir Lietuvos pelno mokesčio aspektu glūdi pelno mokesčio bazės formavime.

Mokesčio metai yra kalendoriniai metai. Tik užsienio įmonės, veikiančios Rusijoje, privalo mokėti avansinius mokėjimus kiekvieną mėnesį.

Iš mokestinės bazės išskiriami tokie objektai:

- pelnas, gautas kaip mokėjimai į įstatinį kapitalą;
- pagrindinių socialinių prieigų palaikymo kaštai;
- pelnas, gautas iš specialioms tikslams skirto finansavimo (užsienio investicijos į kapitalą, apdovanojimai už kultūrinius, sporto, rekreacijos, mokslinių tyrinėjimų nuopelnus).

**Asmeninių (gyventojų) pajamų mokestis.** LR gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (2002) nurodyta, kad pajamų mokesčio tarifas yra 15 procentų. Pajamų mokesčio 20 procentų tarifas taikomas pajamoms iš paskirstytojo pelno, išskyrus neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio iš šio vieneto gautas pajamas. Pajamų mokesčio tarifas Rusijoje yra 13 proc. ir tai yra vienas žemiausių tarifų pasaulyje. Ne Rusijos piliečiams taikomas 30 proc. tarifas. Tokie pajamų mokesčių tarifai Rusijoje buvo įvesti 2001 m. Kaip nurodo A. Ivanova su bendraautoriais (2005), sumažinus pajamų mokesčio tarifą, surenkamos pajamos iš šio mokesčio padidėjo maždaug 26 proc.

**Valstybinio socialinio draudimo įmokos.** Lietuvos draudėjų bendrasis valstybinio pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokų tarifas (be nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo) – 30,8 procento. Jo dydžiai atskiroms socialinio draudimo rūšims: pensijų socialiniam draudimui – 23,3 procento; ligos ir motinystės socialiniam draudimui – 3,4 procento; nedarbo socialiniam draudimui – 1,1 procentas; sveikatos draudimui – 3 procentai. Patvirtintos trys nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokos tarifų grupės ir šių grupių tarifai: I grupė – 0,9 procento; II grupė – 0,38 procento; III grupė – 0,18 procento (Sodra, 2013).

Rusijos Federacijoje taikomas unifikuotas socialinis mokestis, kuris mokamas į keturis socialinius fondus: Socialinį pensijų fondą, socialinio draudimo fondą, užimtumo fondą bei privalomo medicininio draudimo fondą.

Mokesčiu apmokestinamos bendros metinės pajamos. Maksimalus mokesčio tarifas yra 26 proc., taikomas pajamoms iki 280000 rublių per metus. Jei ši riba viršijama, taikomas fiksuotas 72800 rublių mokestis bei 10 proc. nuo skirtumo tarp pajamų bei 280000 rublių. Tokia tvarka taikoma pajamoms iki 600000 rublių. Pajamoms, viršijančioms minėtą ribą, taikomas 104800 rublių mokestis bei 2 proc. nuo sumos, viršijančios 600000 rublių.

Nelaimingų atsitikimo draudimas Rusijoje varijuoja nuo 0,2 iki 8,5 proc. priklausomai nuo darbo užmokesčio bei rizikos, kylančios darbe. Įprastai biurų darbuotojams taikomas 0,2 proc. tarifas (Налоговый кодекс, 2012).

**Nekilnojamojo turto mokestis.** LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (2005) 4 str. numatyta, kad mokesčio objektas yra nekilnojamas turtas, esantis Lietuvos Respublikoje, išskyrus: 1) faktiškai nenaudojamą nekilnojamąjį turtą, kurio statyba

neužbaigta Lietuvos Respublikos statybos įstatymo nustatyta tvarka; 2) valdžios ir privataus subjektų partnerystės, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme, pagrindu sukurtą ar įgytą nekilnojamąjį turtą, kol vykdoma atitinkama valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis ir šis nekilnojamas turtas naudojamas pagal toje sutartyje nustatytą paskirtį. Mokesčio tarifas – nuo 0,3 procento iki 3 procentų nekilnojamojo turto mokestinės vertės. Konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, savivaldybės taryba nustato iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 dienos. Rusijoje nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinami pastatai, butai, statiniai ir garažai. Tarifai nustatomi federaliniu lygiu ir gali varijuoti nuo 0,1 iki 2,2 proc., priklausomai nuo kadastrinės nekilnojamojo turto vertės (Global property guide, 2012). Taikytiną tarifą nustato savivaldybė, kurioje nekilnojamas turtas yra. Maksimalus tarifas yra nustatytas daugumoje Rusijos regionų, tame tarpe ir Maskvos, Sankt Peterburgo.

**Žemės mokestis.** Žemės mokestį moka žemės savininkas – fizinis asmuo ir juridinis asmuo. Mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė, išskyrus miško žemę ir žemės ūkio paskirties žemę, kurioje įveistas miškas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Mokesčio tarifas – nuo 0,01 procento iki 4 procentų žemės mokestinės vertės, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Savivaldybės taryba iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 dienos nustato konkretų mokesčio tarifą. Savivaldybės taryba gali nustatyti ir kelis konkrečius mokesčio tarifus, kurie diferencijuojami tik atsižvelgiant į vieną arba kelis iš šių kriterijų: 1) pagrindinę žemės naudojimo paskirtį; 2) žemės sklypo naudojimo būdą ir pobūdį; 3) žemės sklypo naudojimą arba nenaudojimą; 4) žemės sklypo dydį; 5) mokesčio mokėtojų kategorijas (dydį ar teisinę formą, ar socialinę padėtį); 6) žemės sklypo buvimo savivaldybės teritorijoje vietą (pagal strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentuose nustatytus prioritetus) (LR žemės mokesčio įstatymas, 2011). Rusijoje žemės mokesčio tarifas gali siekti nuo 0,3 iki 1,5 proc.

Atliktos mokesčių bei jų tarifų analizės apibendrinimui sudaroma 11 lentelė, kurioje nurodyti pagrindinių mokesčių tarifai Lietuvoje bei Rusijoje.

**11 lentelė. Pagrindinių mokesčių tarifai Lietuvoje bei Rusijoje**

Mokesčiai	Lietuvoje	Rusijoje
PVM, proc.	21; 9; 5; 0	18; 10; 0

11 lentelės tęsinys kitame puslapyje

11 lentelės tęsinys

<b>Mokesčiai</b>	<b>Lietuvoje</b>	<b>Rusijoje</b>
Akcizai, Lt, Rub	8,5 lt / 1 proc. faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos - 4416 lt už gryno etilo alkoholio hektolitrą	4 rub / l - 3360 rub / t
Pelno mokestis, proc.	15	24
Asmeninių (gyventojų) pajamų mokestis, proc.	15; 20	13
Socialinio draudimo mokestis, proc.	30,80	26 proc. (galimai plius nustatyta suma)
Nekilnojamojo turto mokestis, proc.	0,3 – 3	0,1 – 2,2
Žemės mokestis, proc.	0,01 – 4	0,3 – 1,5

Kaip rodo atlikta analizė, standartinis PVM tarifas Lietuvoje yra 3 proc. didesnis negu Rusijoje. Ir nors lengvatiniai 9 ir 5 proc. tarifai yra mažesni negu Rusijoje taikomas 10 proc. lengvatinis tarifas, tikėtina, kad jis PVM atžvilgiu Lietuvos nepadaro palankesnės mokesstinės aplinkos negu Rusija, kadangi produktų klasifikacijose dominuoja produktai, kuriems taikomas standartinis PVM. Pelno mokesčio aspektu Lietuva yra gerokai palankesnė verslui. Skirtumas tarp šalyse taikomo pelno mokesčio yra net 9 proc. Tačiau asmeninių (gyventojų) pajamų bei socialinio draudimo mokesčių aspektu, palankesnė aplinka laikytina Rusija. Beje, sveikintina Rusijos iniciatyva taikyti progresinį socialinį draudimo mokestį, apie kurį Lietuvoje pastaraisiais metais labai intensyviai diskutuojama, tačiau jo taikyti vis dar nesirįžtama. Lietuvoje taikomos aukštesnės nekilnojamojo turto mokesčio ribos negu Rusijoje, tačiau žemės mokesčio atveju situacija yra atvirkščia.

### **3.3. Mokesčių naštos įvertinimas**

Šiame darbo poskyriuje analizuojami du mokesčių naštos rodikliai: valstybės pajamų iš mokesčių ir BVP santykis bei vidutinis mokesčių tarifas.

Valstybės pajamų iš mokesčių ir BVP santykiui apskaičiuoti būtini pajamų iš mokesčių bei BVP dinamikos duomenys. Tokie duomenys pateikiami 12 lentelėje.

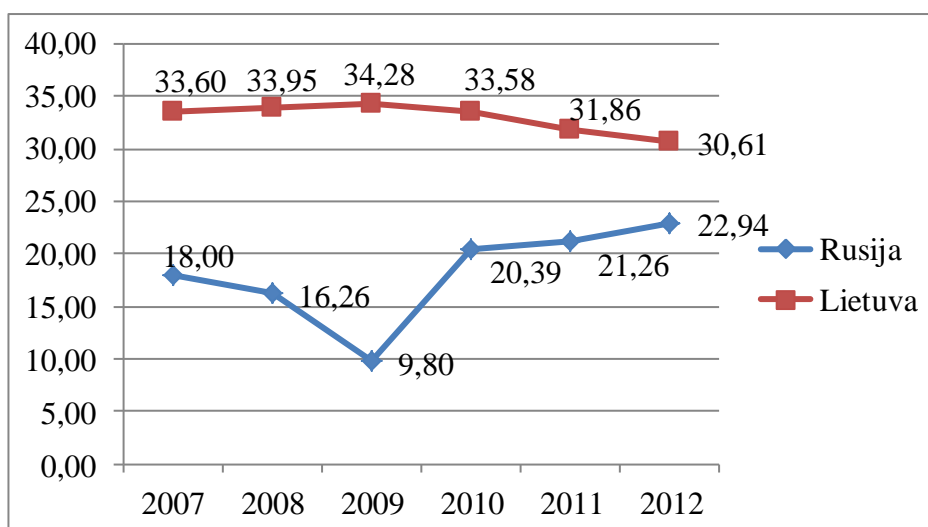
## 12 lentelė. Pajamų iš mokesčių bei BVP dinamika Lietuvoje ir Rusijoje 2007 – 2012 m.

Valstybė	Rodiklis	Metai					
		2007	2008	2009	2010	2011	2012
Rusija	Pajamos iš mokesčių, mlrd. RUB	5502,9	6529,2	5028	7695,8	9720	13163
	BVP, mlrd. RUB	989,93	1299,705	1660,846	1221,99	1479,819	1857,77
Lietuva	Pajamos iš mokesčių, mln. Lt	33366,4	38000,2	31549,6	32011,5	33891,6	34620,8
	BVP, mln. Lt	99299,3	111920	92032,4	95323,2	106370	113119

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamentas, 2013; Trading Economics, 2013.

Pastebima, jog pajamos iš mokesčių Rusijoje didėjo ir lyginant 2012 m. su 2007 m., skirtumas sudarė 2,39 karto. Lietuvoje tokio ženklaus padidėjimo nebuvo – tik 1,04 karto. Rusijos BVP lyginant 2007 ir 2012 m. padidėjo 1,86 karto, o Lietuvos – tik 1,14 karto.

Remiantis 12 lentelėje pateiktais duomenimis galima apskaičiuoti mokesčių naštos rodiklį – pajamų iš mokesčių ir BVP santykį (žr. 4 pav.).

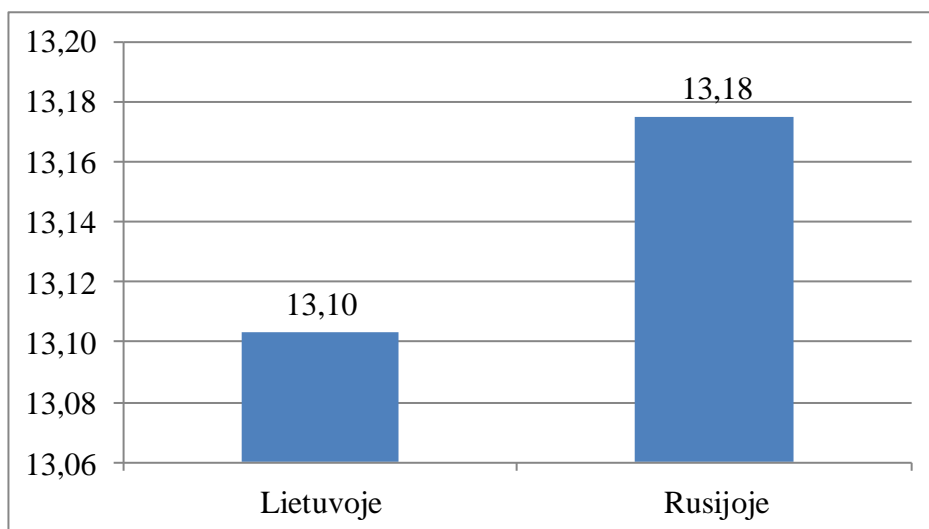


4 pav. Pajamų iš mokesčių ir BVP santykio dinamika 2007 – 2012 m., proc.

Kaip rodo paveiksle pateikti duomenys, Lietuvoje pajamos iš mokesčių visą analizuojamą laikotarpį sudarė gerokai didesnę dalį nuo BVP negu Rusijoje. Ypač ženklus šis

skirtumas buvo 2009 m. (24,48 proc.). Palyginimui 1995 m. pajamas iš mokesčių sudarė tik 10 proc. BVP, 1996 m. – 8,5 proc. (Timofeeva, 1997, p. 49). Taigi iki 2012 m. pajamų iš mokesčių ir BVP santykis padidėjo daugiau nei 3 kartus. 2012 m. skirtumas tarp pajamų iš mokesčių ir BVP santykio Lietuvoje bei Rusijoje buvo mažiausias per visą analizuojamą laikotarpį – 7,67 proc. Teorinėje šio darbo dalyje buvo pažymėta, kad vidutiniškai mokesčių naštos rodiklio reikšmė Europoje siekia 37 proc. Pažymėtina, kad tiek Lietuvoje, tiek Rusijoje mokesčių našta yra mažesnė negu vidutiniškai Europoje. Pažymėtina, jog 2013 m. kovo mėn. Rusijos finansų ministerija nustatė, kad Rusijoje dar galima didinti mokesčių našta (Lenta.ru, 2013).

Vidutinio mokesčių tarifo apskaičiavimui naudojami 11 lentelėje pateikti duomenys. Į skaičiavimus neįtraukiami akcizų mokesčio tarifai. Pagrindinių mokesčių vidutiniai tarifai pateikti 5 paveiksle.



5 pav. Vidutinis pagrindinių mokesčių tarifas Lietuvoje bei Rusijoje, proc.

Nepaisant to, kad pajamų iš mokesčių ir BVP santykis rodė didesnę mokesčių našta Lietuvoje, vidutinis pagrindinių mokesčių tarifas rodo kiek kitokią tendenciją, kadangi vidutinė mokesčių našta Rusijoje siekia 13,18 proc., kai tuo tarpu Lietuvoje – 13,10 proc. Tai paaiškinama tuo, kad vidutinė pagrindinių mokesčių našta matuota 2013 m., jos dinamika paveiksle neatsispindi. Tad tikėtina, kad mokesčių dinamika atskleistų kiek kitokias tendencijas. Kitokie vidurinio mokesčių tarifo rezultatai galėtų būti gauti ir integruojant visus mokesčius į rodiklio skaičiavimą.

Išanalizavus mokesčių našta Lietuvoje bei Rusijoje, toliau šiame darbe pereinama prie mokesčių pajamų iš konkrečių mokesčių analizės.

### 3.4. Mokesčių pajamų iš konkrečių mokesčių analizė

Šiame skyriuje analizuojamos mokesčių pajamos iš prekių ir paslaugų, pajamų, importo, prabangos bei licencijų mokesčių.

Pajamų iš prekių ir paslaugų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m. pateikiama 13 lentelėje.

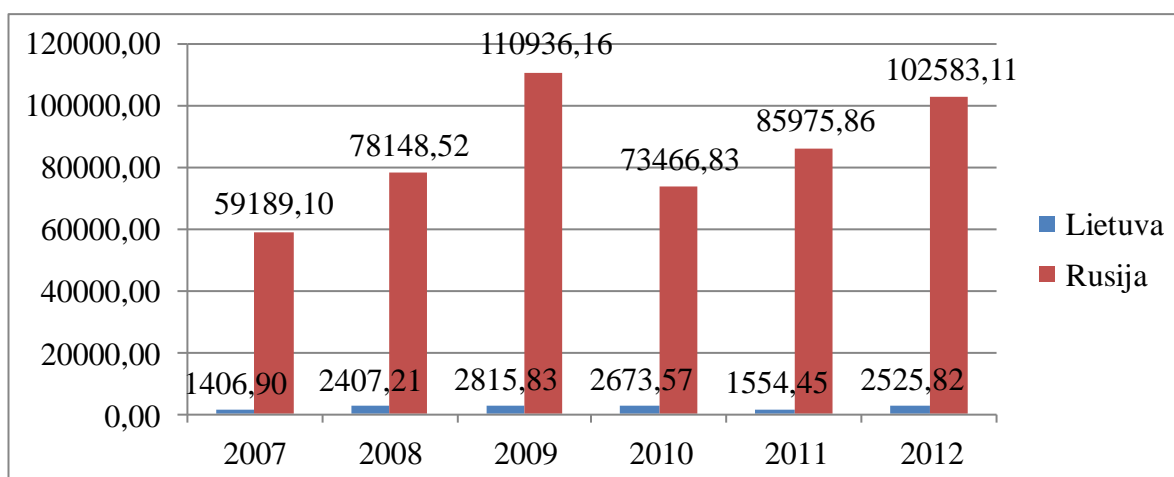
**13 lentelė. Pajamų iš prekių ir paslaugų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol.**

Valstybė	Metai					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Lietuva	4065,33	4907,49	3662,54	3842,70	n.d.	n.d.
Rusija	186195,98	245208,84	156768,99	207511,47	281311,86	n.d.

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Kaip rodo lentelėje pateikti duomenys, visą analizuojamą laikotarpį Rusijos pajamos iš prekių ir paslaugų mokesčių buvo daugiau nei 40 kartų didesnės. Pastebima, jog didėjant pajamoms iš prekių ir paslaugų mokesčių Lietuvoje, didėjo pajamos iš šio mokesčio ir Rusijoje.

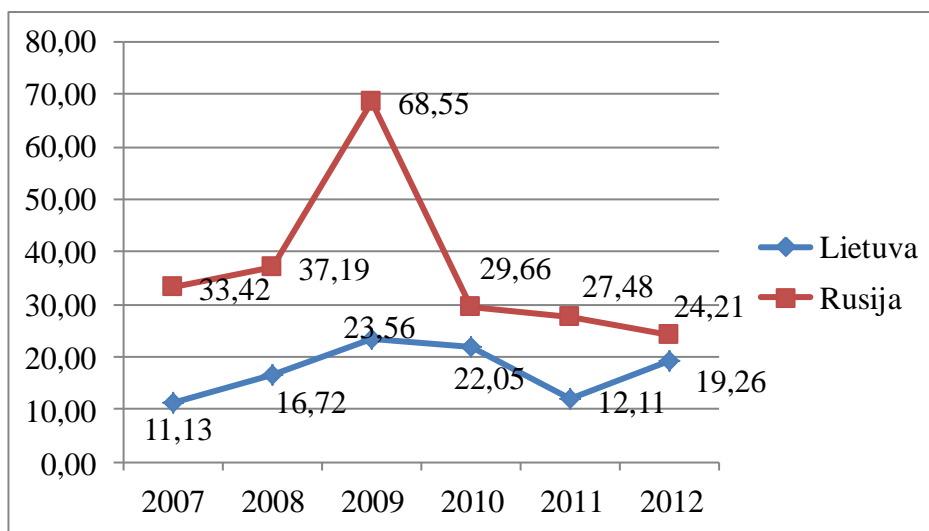
Pajamų iš pajamų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje analizuojamu laikotarpiu pateikiama 6 paveiksle.



**6 pav. Pajamų iš pajamų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol.**

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Iki 2010 m. pajamos iš pajamų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje kito tokiomis pat tendencijomis, tačiau 2010 m. Lietuvoje pajamos iš pajamų mokesčių mažėjo, o tuo tarpu Rusijoje – priešingai – didėjo. 2012 m. abeiose valstybėse fiksuojamas pajamų iš pajamų mokesčio didėjimas. T. A. Zhurableva (2012), analizuodama fiskalinės pajamų mokesčio galios įgyvendinimą, pažymėjo, kad pajamų mokestis yra pagrindinis regioninių pajamų šaltinis. Siekiant tai paneigti, ar patvirtinti, apskaičiuojama pajamų mokesčio dalis nuo visų pajamų iš mokesčių (žr. 7 pav.).



7 pav. Pajamų iš pajamų mokesčių dalis nuo visų pajamų iš mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje 2007 – 2012 m., proc.

Paveiksle pateikti duomenys rodo, kad T. A. Zhurableva (2012) teiginys, jog pajamos iš pajamų mokesčių yra labai svarbi biudžeto dalis, yra teisingas. Nepaisant to, kad Rusijoje šios dalies kitimo diapazonas analizuojamu laikotarpiu buvo labai platus (nuo 24,21 iki 68,55 proc.), šio mokesčio reikšmingumu surenkamoms pajamoms neabejojama. Palyginimui Danijoje šis rodiklis, anot T. A. Zhurablevos (2012) viršija 50 proc. Taigi pajamų dalies iš pajamų mokesčio aspektu Rusija tik vienais metais, t.y. 2009 m., lenkė Daniją. Lietuvoje iš pajamų mokesčio surenkama gerokai mažesnė dalis visų pajamų iš mokesčių (nuo 11,13 iki 23,56 proc.).

Pajamų iš prekių ir paslaugų importo mokesčio dydis Lietuvoje 2007 – 2012 m. buvo ne mažiau nei 10 kartų mažesnis negu Rusijoje (žr. 14 lent.). Pastebima, kad pajamos iš prekių ir paslaugų importo Lietuvoje bei Rusijoje kito tomis pačiomis kryptimis – iki 2009 m. didėjo, 2010 m. sumažėjo, o nuo 2011 m. vėl didėjo.

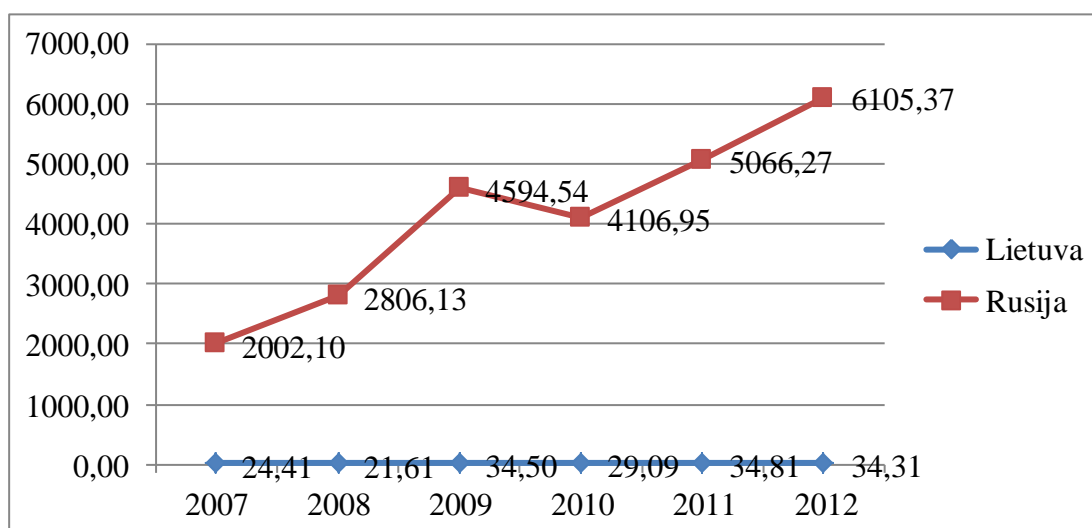


**14 lentelė. Pajamų iš prekių ir paslaugų importo mokesčio Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol.**

Valstybė	Metai					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Lietuva	20899,82	26428,55	34176,02	20648,95	25244,98	33857,90
Rusija	208996,39	281630,77	367328,83	253232,40	322316,00	413802,90

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Pajamų iš prabangos bei licencijų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m. pateikiama 8 paveiksle.



**8 pav. Pajamų iš prabangos bei licencijų mokesčių Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., mln. JAV dol.**

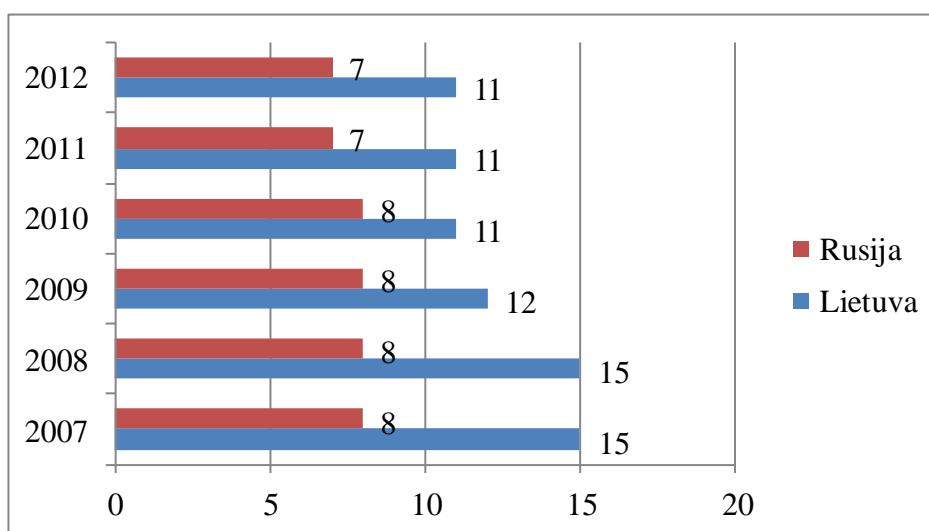
Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Pajamų iš prabangos bei licencijų mokesčių dydis Lietuvoje visą analizuojamą laikotarpį buvo daugiau nei 80 kartų mažesnis negu Rusijoje.

Išanalizavus pajamų iš tam tikrų mokesčių dinamiką Lietuvoje bei Rusijoje, toliau šiame darbe pereinama prie mokesčių mokėjimų bei laiko, skirto mokesčiams paruošti ir sumokėti įvertinimo.

### 3.5. Mokesčių mokėjimai bei laikas, skirtas mokesčiams paruošti ir sumokėti

Mokesčių mokėjimo bei laiko, skirto mokesčiams paruošti ir sumokėti rodiklių dinamika pateikia Pasaulio Prekybos Organizacija. Mokesčių mokėjimai – tai mokesčių, kuriuos moka verslo organizacijos, skaičius. Šio rodiklio dinamika Lietuvoje bei Rusijoje pateikiama 9 paveiksle.

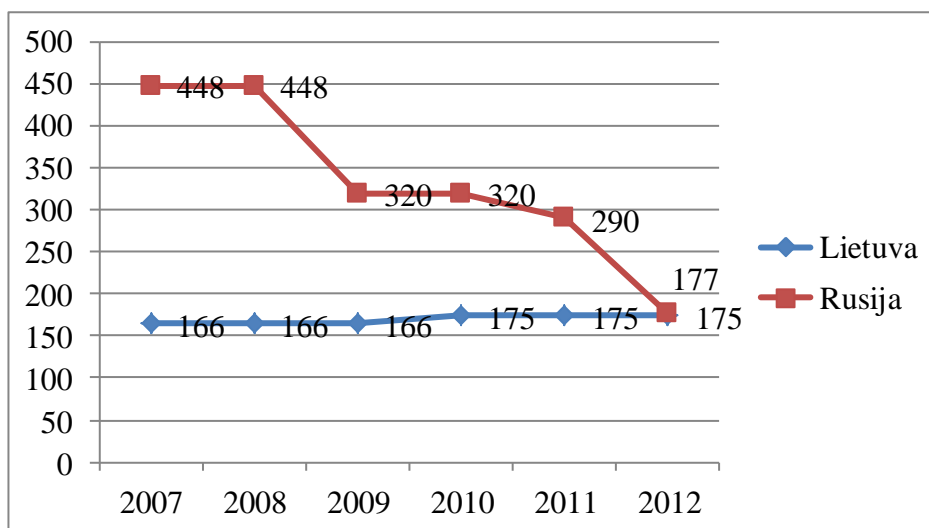


9 pav. Mokesčių mokėjimų skaičiaus Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., sk.

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Akivaizdu, jog visą analizuojamą laikotarpį verslas Lietuvoje mokėjo daugiau mokesčių negu Rusijoje. Sveikintina tai, kad abejose valstybėse pastebima mokamų mokesčių mažėjimo tendencija.

Laikas, skirtas mokesčiams paruošti ir sumokėti – tai per metus skirtas laikas (valandomis) mokesčiams paruošti, apskaičiuoti bei sumokėti. Šio rodiklio dinamika Lietuvoje bei Rusijoje 2007 – 2012 m. pateikiama 10 paveiksle. Nustatyta, jog visą analizuojamą laikotarpį Lietuvos mokesčių sistema laiko, skirto mokesčiams paruošti ir sumokėti, aspektu vertinama geriau, kadangi Lietuvos verslininkams bei privatiems asmenims to laiko reikėjo skirti mažiau negu Rusijoje. Tačiau ir Rusijos mokesčių sistema šiuo aspektu per 2007 – 2012 m. gerokai patobulėjo, kadangi laikas, skirtas mokesčiams paruošti ir sumokėti per analizuojamą laikotarpį sumažėjo 2,53 karto.



10 pav. Laiko mokesčiams paruošti ir sumokėti Lietuvoje bei Rusijoje dinamika 2007 – 2012 m., val. sk.

Šaltinis: sudaryta pagal WTO, 2013.

Apibendrinant atliktą analizę, galima teigti, kad mokesčių mokėjimų skaičiaus aspektu patrauklesne laikytina Rusijos mokesčių sistema, tačiau laiko, skirto mokesčiams paruošti bei sumokėti, aspektu patrauklesnė yra Lietuvos mokesčių sistema.

## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

Atlikus lyginamąją Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų lyginamąją analizę, galima daryti tokias **išvadas**:

- Išanalizavus mokesčių svarbą bei įtaką Rusijos ir Lietuvos finansams, nustatyta, kad abejose valstybėse iš mokesčių surenkama reikšminga valstybės pajamų dalis. Empirinio mokesčių sistemų tyrimo poreikį suponavo ne tik šių pajamų reikšmingumas, bet ir Lietuvos ir Rusijos priklausymas skirtingoms muitų sąjungoms. Nustatyta, jog Lietuva priklauso žymiai stipresnei ir žymiai didesnę potencialą ateityje turinčiai muitų sąjungai. Teisinis reglamentavimas, valstybės mokesčių sistemos pagrindas, taip pat tapo svarbiu Lietuvos bei Rusijos lyginamąją analizę lėmusiu veiksnium.
- Teorinė mokesčių sistemos analizė parodė, kad mokesčių sistema – tai valstybės, organizacijų ir piliečių santykių visuma, kai nuolat vyksta visų minėtų šalių interesų optimalaus suderinimo paieška. Tiek Lietuvos, tiek Rusijos mokesčių sistemą sudaro mokesčių administratorius, mokesčių mokėtojas, teisinė bazė bei apmokestinimo principai. Ženkiausi skirtumai tarp Rusijos bei Lietuvos mokesčių sistemų pastebimi teisinės bazės bei apmokestinimo principų elementuose. Nustatyta, jog mokesčių sistemos gali būti vertinamos ne tik per savo elementus, bet ir taikant klasikinių apmokestinimo principų ir juos apibūdinančių rodiklių, V. Tanzi klasikinių diagnostinių rodiklių bei J. B. S. Gill diagnostinių rodiklių metodus.
- Atlikta lyginamoji Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų analizė parodė, kad Lietuvos mokesčių sistema yra palankesnė mokesčių mokėtojui pelno mokesčio aspektu, o Rusijoje taikomi žemesni asmeninių pajamų mokesčio, socialinio draudimo mokesčio, nekilnojamojo turto bei žemės mokesčių tarifai. Nepaisant to, Rusijos gyventojams bei juridiniams asmenims tenka žymiai didesnė mokesčių našta negu Lietuvos. Tą lemia ir vidutinis pagrindinių mokesčių tarifas, kuris Rusijoje yra 0,08 proc. didesnis negu Lietuvoje. Reikšmingą abiejų valstybių pajamų iš mokesčių dalį sudaro pajamos iš prekių ir paslaugų, pajamų, prabangos bei licencijų mokesčių. Nustatyta, jog mokesčių mokėjimų skaičiaus aspektu patrauklesnė laikytina Rusijos mokesčių sistema, tačiau laiko, skirto mokesčiams paruošti bei sumokėti, aspektu patrauklesnė yra Lietuvos mokesčių sistema. Apibendrinant atliktą analizę, galima teigti, jog tyrimo hipotezė buvo patvirtinta, pagal daugelį vertinimo kriterijų Lietuvos mokesčių sistema yra palankesnė mokesčių mokėtojui.

**Rekomendacijos:**

- Rusijoje pagrindinis teisinis dokumentas yra mokesčių kodeksas, apimantis visus mokesčius, jų elementus, surinkimo užtikrinimo būdus, mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratoriaus teises ir pareigas ir kt. Lietuvoje taip pat rekomenduojama parengti mokesčių kodeksą, kas leistų išvengti daugybės įvairių mokesčių įstatymų pakeitimų ir papildymų, kurie labai apsunkina mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą.
- Rusijoje yra planų didinti mokestinę naštą. Tačiau, šio darbo autoriaus nuomone, šioje srityje mokestinės lubos jau pasiektos, kadangi Rusijos mokesčių našta gerokai viršija Lietuvos ir Europos šalių vidurkį. Todėl mokesčių naštos Rusijoje rekomenduojama nedidinti.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

- 1) **Albaitytė G.** Mokesčių administravimo institucijų veikla atviros ekonomikos sąlygomis // Viešasis administravimas. – Vilnius: Lietuvos viešojo administravimo lavinimo institucijų asociacija, 2007, Nr. 4, p. 64 – 72. ISSN 1648-4541.
- 2) **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: VGTU I-kla, 2009, Nr. 10(4), p. 298–307. – ISSN 392-1541.
- 3) **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu // Viešasis administravimas. – Vilnius: Lietuvos viešojo administravimo lavinimo institucijų asociacija, 2008, Nr. 1(17), p. 43–61. ISSN 1648-4541.
- 4) **Bivainis J., Skačkauskienė I.** Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė // Verslas: teorija ir praktika. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2007, Nr. 7(2), p. 57–67. – ISSN 1648-0627.
- 5) **Bohac R.** Inheritance tax, gift tax and real estate transfer tax in the Czech Republic // Socialinių mokslų studijos. – 2010, Nr. 2(6), p. 93–105. ISSN 2029-2236.
- 6) **Buginskis V., Mackevičius R.** Gyventojų pajamų mokesčio analizė // Ekonomika ir vadyba, 2007, Nr. 12, p. 181–187. ISSN 1822-6515.
- 7) **Busleyko T.** The Belarussian and Russian integration: customs cooperation // Jurisprudencija. – 2005, Nr. 73(65), p. 86 – 95. – ISSN 1392-6195.
- 8) **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2003. – 88 p. - ISSN 1392-2785.
- 9) Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. – 967 p. ISBN: 5-420-01464-5.
- 10) **Davulis G.** Vietinių mokesčių koncepcija Lietuvoje // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, Nr. 15, p. 19–26. – ISSN 1648-2603.
- 11) **Decoster A.** How progressive are indirect taxes in Russia? // Economics of transition. – 2005, No. 13(4), p. 705 – 729. – ISSN: 1468-0351.
- 12) **Degutis G.** Rusija oficialiai tapo 156-a PPO nare // Verslo žinios, 2012. <http://vz.lt/article/2012/8/22/rusija-oficialiai-tapo-156-ta-ppo-nare> [žiūrėta 2012 10 17]
- 13) **Dobravolskas A., Panovas, I.** Viešojo sektoriaus ekonomika. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2004.

- 14) **Drożdż J., Miškinis A.** Rusijos, Baltarusijos ir Kazachstano Muitų sąjungos žemės ūkio ir maisto produktų santykinio pranašumo vertinimas // Pinigų studijos. – 2011, Nr. 2, p. 24–40. – ISSN: 1648-8970.
- 15) **Federal tax service of Russia.** Tax statistics. – 2012 // <http://analytic.nalog.ru/portal/index.en-GB.htm> [žiūrėta 2012 10 11].
- 16) **Gipienė G., Jefimovas B.** Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai // Ekonomika ir vadyba. – 2000, Nr. 1, p. 13–17. ISSN 1392-8732.
- 17) **Global property guide.** High, flat taxes for non-residents. 2012. <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Russia/Taxes-and-Costs> [žiūrėta 2013 03 04].
- 18) **Gomulowicz A.** Principle of tax justice and tax system // Viešoji politika ir administravimas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, Nr. 15, p. 57–61. – ISSN 2029- 2872.
- 19) **Gorodnichenko Y., Martinez-Vazquez J., Sabirianova Peter K.** Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia // Journal of political economy. - University of Chicago Press, 2008, vol. 117(3), p. 504-554. - ISSN: 0022-3808.
- 20) **Groncharov, I., Zimmerman, J.** Earnings management when incentives compete: the role of tax accounting in Russia // Journal of international accounting research. – 2006, no. 5(1), p. 41–65.
- 21) **Guglyuvatyy E.** Recent changes in international taxation and double tax agreements in Russia // eJournal of tax research. – 2011, vol. 9, no. 3, p. 339 – 352.
- 22) **Hayashi M.** The tax system and labour supply. Regarding empirical analysis in Japan // The Japanese economy. – 2009, No. 36(1), p. 106–136. ISSN 1097-203X.
- 23) **Handley C., Maheswaran K.** A measure of the efficacy of the Australian imputation tax system // The economic record, 2008, Nr. 84(264), p. 82–94. ISSN 1475-4932.
- 24) **Hussey W.M., Lubick D.C.** Basic world tax code and commentary. Tax Analysis. Arlington: Virginia, 1996. – 159 p. ISBN, 090893579X.
- 25) **Interfax.** Share of profit tax collections in Russia growing // Russia & FSU General News. – 2010, No. 20.
- 26) **Ivanova A., Keen M., Klemm A.** The Russian ‘flat tax’ reform // Economic policy. – 2005, vol. 20(43), p. 397–444. - ISSN 0266-4658.
- 27) **Jakštonytė G., Giriūnas L.** Tax system efficiency evaluation modeling with reference to V. Tanzi criteria // Ekonomika ir vadyba. – 2010, Nr. 15, p. 941–946. ISSN 1822-6515.

- 28) **Jatuliavičienė G. ir kt.** Lietuvos užsienio prekybos pokyčiai integruotoje Europos Sąjungos rinkoje // *Ekonomika*. – 2007, Nr. 79, p. 77 – 93. – ISSN 1392-1258.
- 29) **Juozaitytė L.** Comparison of Lithuanian and Irish tax system using V. Tanzi qualification diagnostic indicators // *Ekonomika ir vadyba*. – 2009, Nr. 2. ISSN 1392-8732.
- 30) **Juškevičienė D.** Žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų tiesioginės mokesčių naštos diferencijavimo vertinimas // *Vadybos mokslas ir studijos – kaimo verslų ir jų infrastruktūros plėtrai*. – Akademija: Lietuvos žemės ūkio universitetas, 2012, Nr. 2(31), p. 53–61. ISSN 1822-6760.
- 31) **Kalb G. ir kt.** Effects of the Australian new tax system on income tax and benefits with and without labour supply responses // *The Australian review*, 2005, No. 38(2), p. 137–158. – ISSN: 1833-7139.
- 32) **Kindsfaterienė K., Lukaševičius K.** The impact of the tax system on business environment // *Engineering economics*. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2008, Nr. 2(57), p. 70–77. ISSN 1392–2785.
- 33) **Lenta.ru.** В Минэкономразвития допустили возможность повышения налогов. – 2013. <http://lenta.ru/news/2013/03/01/taxes/>
- 34) **Levišauskaitė K., Ruškys G.** Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto didžiojo universiteto leidykla, 2003. – 180 p. ISBN : 9955-530- 91-X .
- 35) **Levišauskaitė K., Šinkūnienė K.** Mokesčių kultūros mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje // *Viešoji politika ir administravimas*. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2006, Nr. 15, p. 9–18. – ISSN 2029- 2872.
- 36) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2010, nr. 45-2174.
- 37) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2002, nr. 73-3085.
- 38) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2004, nr. 63-2243.
- 39) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2005, nr. X-233.
- 40) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2001, nr. 110-3992.
- 41) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // *Valstybės žinios*. – 2002, nr. 35-1271.



- 42) **LR Seimas.** Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. – 2011, nr. 163-7743.
- 43) **LRV.** Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 325 dėl prisijungimo prie Harmonizuotos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos tarptautinės konvencijos // Valstybės žinios. – 1994, Nr. 33-604.
- 44) **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. – 287 p. ISBN 9955-557-05-2.
- 45) **Markova H.** Real estate tax in the Chech Republic // Socialinių mokslų studijos. – 2010, Nr. 2(6), p. 85–91. ISSN 2029-2236.
- 46) **Mažeika A. ir kt.** Evaluation of tax payment risks in whole of tax system // Communication of the IBIMA, 2011, No. 436738, p. 1–19. – ISSN:1943-7765.
- 47) **Medalinskas A.** Kam naudinga naujoji Muitų sąjunga? // Valstybė. – 2010. <http://www.delfi.lt/news/ringas/abroad/amedalinskas-kam-naudinga-naujoji-muitu-sajunga.d?id=35622343> [žiūrėta 2012 09 28].
- 48) **Meidūnas V.** (1997) Mokesčių kilmė ir istorinė raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius: Pačiolis, 1997, Nr. 12, p. 128–134. ISSN 1392-3722.
- 49) **Novošinskienė, A., Aleknevičienė, V.** Lietuvos mokesčių raida atkūrus Nepriklausomybę // Nepriklausomos Lietuvos žemės ūkio plėtros dešimtmečiai. – Kaunas: Akademija. – 2001, ISBN 9955-448-04-0.
- 50) **Odenski L.** Searching for structure in the federal excise tax system: an excise tax expenditure budget // National tax journal, 2004, No. 52(3), p. 613–637. – ISSN: 0028-0283.
- 51) **Pass C. ir kt.** Dictionary of economics. – London: Trafalgar Square, 1991. ISBN 10: 0004724739.
- 52) **Piketty T., Saez E.** How progressive is the U.S. Federal tax system? A historical and international perspective // Journal of economic perspectives. – 2007, No. 21(1), p. 3 – 24. – ISSN 0895-3309.
- 53) **PKF.** Russia tax guide 2012. <http://www.claytonmckervervey.com/attach/worldwide-tax-guide-russia.pdf> [žiūrėta 2013 03 11].
- 54) **Pogorletskiy A., Sollner F.** The Russian tax system and its international competitiveness // Intereconomics. – 2008, no. 9, p. 289 – 297.
- 55) **Pukelienė V., Šinkūnienė K.** (2005) Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui // Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2005, Nr. 33, p. 141 – 156. ISSN 1392-1142.

- 56) **Radžiukynas J.** Kai kurios importuojamų prekių muitinės vertės nustatymo problemos // *Jurisprudencija*. – 2003, Nr. 46(38), p. 97 – 106. – ISSN 1392-6195.
- 57) **Rakauskaitė R.** Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas. Studentų mokslinės konferencijos JAUNASIS MOKSLININKAS 2006 straipsnių rinkinys. – Akademija: LŽŪU I-kla, 2006.
- 58) **Ramanauskienė E.** Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą // *Ekonomika ir vadyba*, 2007, Nr. 12, p. 843–848. ISSN 1822-6515.
- 59) **Raslanas S.** Žemės vertės mokestis – Lietuvos nekilnojamojo turto mokesčių sistemos reformavimo alternatyva // *Verslas: teorija ir praktika*. – Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2004, Nr. 5(4), p. 175–181. – ISSN 392-1541.
- 60) **Rimas J., Stačiokas R.** Mokesčių kilmė ir socialinė ekonominė raiška. Vilnius: Lietuvos mokesčių inspekcija prie LR FM. – 1996.
- 61) **Rudytė D. ir kt.** (2009) Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas pagal V. Tanzi diagnostinius rodiklius // *Vadyba*. – Klaipėda: Lietuvos verslo kolegija, 2009, Nr. 3(16), p. 55–62. ISSN 1648-7974.
- 62) **Russia** // *Country commerce*. The economist intelligence unit limited, 2011.
- 63) **Sinkevičius V.** Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos // *Socialinių mokslų studijos*. – 2009, Nr. 3(3), p. 25–51. ISSN 2029-2236.
- 64) **Skačkauskienė I.** Tax system evaluation model // *Business management 2010*. 6<sup>th</sup> International scientific conference, May 13 – 14, 2010, Vilnius, Lithuania. Vilnius: Vilniaus Gedimino technikos universitetas, 2010. – ISSN 2029-4441.
- 65) **Sodra.** Įmokos tarifas. 2013. <http://www.sodra.lt/index.php?cid=1641> [žiūrėta 2013 03 16].
- 66) **Sudavičius B.** Mokesčiai kaip teisės kategorija // *Teisė*. – Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, Nr. 58, p. 125–133. ISSN 0203-719X.
- 67) **Šaltinytė L.** Europos Bendrijos kompetencija reglamentuojant užsienio investicijas: link daugiašalio susitarimo dėl užsienio investicijų apsaugos? // *Jurisprudencija*. – 2008, Nr. 1(103), p. 86 – 92. – ISSN 1392-6195.
- 68) **Šapalienė L.** Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: UAB „Mokesčių srautas“, 2008. – 166 p. ISBN 978-9955-453-83-3.
- 69) **Štreimikienė D., Mikalauksienė A.** Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste // *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. – Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2006, Nr. 38, p. 169–182. ISSN 1392-1142.

- 70) **Šulija V.** Benefits and costs of the statutory framework for residential property taxation: from tax theory to ineffective administrative practices // *Jurisprudencija*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009, Nr. 4(118), p. 285–298. ISSN 1392–6195.
- 71) **Tereschenko A., Markov A.** Russia. *International Tax Review // World Tax Supplement*. – 2008, Vol. 18, p. 41–46. – ISSN 1027-5606.
- 72) **Timofeeva, O.** Taxes as an instrument of state regulation // *Problems of economic transition*. – 1997, no. 39(11), p. 42–56.
- 73) **Trading economics.** Bank in Russia-Lanta Bank. – 2013. <http://www.tradingeconomics.com/russia/gdp> [žiūrėta 2013 03 17].
- 74) **Trandafir A.** Common consolidated corporate tax base, a new measure to remove tax competition distortions in the EU // *Economy transdisciplinarity cognition*. – 2011, No. 14(1), p. 310–317. – ISSN: 20675046.
- 75) **WTO.** Tax revenue (current LCU). - 2012. [http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?order=wbapi\\_data\\_value\\_2011+wbapi\\_data\\_value+wbapi\\_data\\_value-last&sort=asc](http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?order=wbapi_data_value_2011+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=asc)
- 76) **WTO.** Tax revenue (current LCU). - 2013. [http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?order=wbapi\\_data\\_value\\_2011+wbapi\\_data\\_value+wbapi\\_data\\_value-last&sort=asc](http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN?order=wbapi_data_value_2011+wbapi_data_value+wbapi_data_value-last&sort=asc)
- 77) **Андреянова, Н. И.** Теоретические и методологические проблемы учета расчетов с бюджетом по налоговым платежам в Российской Федерации // *Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта*. – 2012, Вып. 3. с. 41—46. - ISSN 2227- 8397.
- 78) **Вишневский В.П., Гречишкин А.В.** Принципы международного налогообложения в контексте налоговой нейтральности // *Економіка пром-сті*. – 2004, no. 5, с. 3–9. - ISSN 1802-5420.
- 79) **Гаджиева, Э. И.** Принцип должной осмотрительности в налоговом праве РФ // *Российский юридический журнал*. – 2012, no. 2, с. 192–210. - ISSN 2071-3797.
- 80) **Журавлева, Т.А.** Реализация фискального потенциала НДС в бюджетной системе субъектов ЦФО // *Bulletin of the East Siberian State University of Technology*. – 2012, no. 37(2), с. 151–154. - ISSN: 2074-1596.
- 81) **Инновационный бизнес инкубатор.** Концепции налогообложения. – 2013. [http://abc.vvsu.ru/Books/Teor\\_nal/page0011.asp](http://abc.vvsu.ru/Books/Teor_nal/page0011.asp)
- 82) **Налоговый кодекс.** 2012 <http://base.garant.ru/10900200/> [žiūrėta 2012 10 04]

- 83) **Чермошанский, А. В.** Методика расчета налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2012, по. 7(246), с. 43–44. - ISSN 0136-5835.

Sarvilov A. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos lyginamoji analizė / Finansų rinkų studijų magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 72 p.

## **ANOTACIJA**

Magistro baigiamajame darbe atlikta Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų lyginamoji analizė. Pirmoje darbo dalyje atskleistas Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų lyginamosios analizės poreikis. Antroji darbo dalis skirta mokesčių sistemų vertinimo metodikos parengimui. Trečioje darbo dalyje lyginamosios analizės metodu tiriamos pasirinktų valstybių mokesčių sistemos.

Pagrindiniai žodžiai: mokestis, mokesčių sistema, mokesčių sistemos vertinimas, mokesčių administratorius, mokesčių sistemos elementai.

Sarvilov A. Comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems / Master's paper in studies of financial markets. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vinius: Mykolas Romeris University. Faculty of economics and finance management, 2013. – 72 p.

## **ANNOTATION**

In this final master paper the comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems is accomplished. In the first part the demand to make a comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems is revealed. Second part is up for preparing survey methodology for tax systems evaluation. The third part is intended to evaluate tax systems of chosen countries.

Key words: tax, tax system, evaluation of tax system, tax administrator, elements of tax system.

Sarvilov A. Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos lyginamoji analizė / Finansų rinkų studijų magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 72 p.

## SANTRAUKA

Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą bei užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą. Labai dažnai valstybinių sričių finansavimas priklauso nuo valstybės biudžeto dydžio, o biudžeto dydys nuo mokesčių sistemos efektyvumo, nuo šalies ekonomikos lygio. Valstybės mokesčių sistema turi tiesioginės įtakos pajamų perskirstymui, finansinei ūkio subjektų padėčiai, nacionalinės ekonomikos pokyčiams. Mokesčių sistemos vertinimas – svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga. Taigi tik atlikus Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų įvertinimą, galima numatyti šių sistemų tobulinimo galimybes.

Baigiamojo darbo *objektas* – Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemos. Darbo *tikslas* – atlikus Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemų analizę, numatyti jų tobulinimo kryptis. Numatytam tikslui įgyvendinti keliami tokie *uždaviniai*: atskleisti Lietuvos bei Rusijos mokesčių sistemos lyginamosios analizės poreikį ir reikšmę; išanalizuoti metodinį mokesčių sistemos vertinimo metodinį potencialą; atlikti Lietuvos ir Rusijos mokesčių sistemų analizę. Šių uždavinių įgyvendinimui taikyti bendrieji mokslinio tyrimo kiekybiniai ir kokybiniai metodai (statistinė analizė, mokslinės literatūros analizė, loginė lyginamoji analizė ir sintezė).

Atliktų tyrimų pagrindu galima teigti, jog Lietuvos mokesčių sistema yra palankesnė mokesčių mokėtojui negu Rusijos mokesčių sistema.

Sarvilov A. Comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems / Master's paper in studies of financial markets. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolas Romeris University. Faculty of economics and finance management, 2013. – 72 p.

## SUMMARY

Tax system is one of primary economic mechanisms that impact the development of economy and safeguard the execution of primary functions of the state. Frequently financing of state spheres depends upon the size of state's budget and size of budget is dependent upon the effectiveness of tax system and level of state's economy. State's tax system has direct impact upon redistribution of income, financial situation of economic subjects, changes in national economy. The evaluation of tax system is the most important condition for constructive development of tax system. So, only when the evaluation of Lithuanian and Russian tax systems is accomplished, development possibilities can be formed.

*The object* of this paper is tax systems of Lithuania and Russia. *The purpose* of this work is to accomplish the comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems and to formulate their development possibilities. In order to fulfil this purpose, the following *tasks* were set: to reveal the demand of comparative analysis of Lithuanian and Russian tax systems; to analyse methodological potential for tax system evaluation; to accomplish the analysis of Lithuanian and Russian tax systems. Author has applied common quantitative and qualitative *methods* of scientific surveying (scientific literature analysis, logical comparative analysis and synthesis, statistical analysis).

The accomplished survey has presented that Lithuanian tax system is more favourable for tax payer than Russian tax system.



**J. B. S. GILL PAJAMŲ SURINKIMO DIAGNOSTINIAI RODIKLIAI**

<b>Vertinamas pajamų surinkimo aspektas</b>	<b>Kiekybiniai rodikliai</b>	<b>Kokybiniai rodikliai</b>
1. Prigimtinės mokesčių sistemos savybės	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mokesčių rūšių įvairovė</li> <li>2. Mokesčių mokėtojų skaičius pagal mokesčių rūšis</li> <li>3. Mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 % mokesčių pajamų, skaičius</li> <li>4. Kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius</li> <li>5. Surenkamų mokesčių pagal mokesčių rūšis suma</li> <li>6. Mokesčių įsiskolinimų per metus suma</li> <li>7. Kasmet grąžinamų mokesčių suma</li> <li>8. Darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančio personalo)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas (ar pagrįstas administruojamų mokesčių skirstymas rūšims ar funkcijoms)</li> <li>2. Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra</li> <li>3. Padalinių regionuose ir savivaldybėse skaičius</li> </ol>
2. Efektyvumas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Surinktų pajamų iš mokesčių santykis su planuotomis surinkti per metus pajamomis (pajamų surinkimo efektyvumas)</li> <li>2. Mokesčių pajamų santykis su BVP</li> <li>3. Mokesčių atotrūkis</li> <li>4. Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus santykis su mokesčių mokėtojų skaičiumi</li> <li>5. Savarankiškai sumokėtų mokesčių</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kaip mokesčių mokėtojai suvokia mokesčių nemokėjimo pasekmes, mokesčių administratorių teikiamos pagalbos kokybę, mokesčių administratorių darbo efektyvumą sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas</li> </ol>

	<p>santykis su mokėtinų mokesčių suma pagal deklaracijas</p> <p>6. Papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių santykis su deklaruotomis mokestinėmis prievolėmis</p> <p>7. Papildomai surinktų mokesčių, išnagrinėjus apeliacijas santykis su mokesčių suma užginčyta apeliacijose</p> <p>8. Papildomai surinktų mokesčių santykis su papildomai apskaičiuotais mokesčiais</p> <p>9. Padengtų mokesčių įsiskolinimų sumos santykis su bendra mokesčių įsiskolinimų suma metų pradžioje</p> <p>10. Mokesčių vengimo, sukčiavimo, kontrabandos atvejų skaičius per metus</p>	<p>2. Visuomenės požiūris į korupciją mokesčių administravimo srityje</p> <p>3. Mokesčių administratorių moralė</p>
3. Našumas	<p>1. Vidutinis žmogaus darbo dienų skaičius, sugaištamam mokesčių nemokėjimo atvejams nustatyti</p> <p>2. Mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis su mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų skaičiumi</p> <p>3. Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis</p> <p>4. Mokesčių mokėtojų, vykdančių mokestines prievoles, išlaidos</p>	