

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ FAKULTETO  
EKONOMIKOS KATEDRA

INGRIDA PAPEČKIENĖ  
MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS

**MOKESČIŲ SISTEMOS ĮVERTINIMAS. MOKESČIŲ  
SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas: dr. I.Panovas  
Konsultantas:

**VILNIUS, 2006**

## TURINYS

ĮVADAS	3
1. MOKESČIŲ SISTEMOS APŽVALGA	5
1.1. Istorinė mokesčių apžvalga	5
1.2. Mokesčių sistemos institucijos	11
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ĮVERTINIMAS	15
2.1. Apmokestinimo principai ir vertinimo kriterijai	16
2.2. Mokesčių klasifikacija	23
2.3. Pagrindinių LR mokesčių įvertinimas	25
2.3.1. Gyventojų pajamų mokestis	25
2.3.2. Pelno mokestis	31
2.3.3. Pridėtinės vertės mokestis	38
3. LATVIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS LYGINAMOJI ANALIZĖ	48
3.1. Gyventojų pajamų mokesčio analizė	48
3.2. Pelno mokesčio analizė	53
3.3. Pridėtinės vertės mokesčio analizė	57
IŠVADOS	61
LITERATŪRA	63
ANOTACIJA	65
SUMMARY	66

## ĮVADAS

### **Temos aktualumas ir reikšmė.**

Niekas nesukelia tiek prieštaravimų, kaip mokesčiai. Nors dauguma sutinka, kad jokia šiuolaikinė valstybė negali išsiversti be mokesčių, tačiau mokesčius mieliau visi kritikuoja negu giria. Dar 1789 m. JAV valstybės veikėjas Bendžaminas Franklinas (Benjamin Franklin) yra sakęs: „Šiame pasaulyje nieko nėra tikra, išskyrus mirtį ir mokesčius“.

Mokesčių atsiradimas turi savo istoriją. Jie tapo aktualūs jau XV – XVI a., kai Europos valstybėse prasidėjo politinės valdžios centralizavimas, pareikalavęs didelių išlaidų karalių rūmams, armijai, valstybiniam aparatui išlaikyti. Šiam tikslui buvo kuriami apmokestinimo principai. Nuo XIX a. antros pusės pasikeitė mokesčių sąvokos traktavimas, pavyzdžiui, kad mokesčiai yra kaip atlyginimas vyriausybei už jos politinę, ekonominę ir socialinę veiklą. Dabar mokesčiai suprantami kaip valstybės pajamų šaltinis, o kartu kaip galinga ekonominė priemonė valstybės rankose.

Užsienio valstybių mokesčių sistemos formavosi daugelį dešimtmečių. Lietuvos valstybės mokesčių sistema dar tik kuriama, ir būsimajam verslininkui bei vadybininkui, administratoriui norint nestabilioje veiklos bei finansų rinkų ir konkurencinėje aplinkoje priimti kvalifikuotus sprendimus, svarbu šiuos sudėtingus finansinius santykius pažinti, suvokti, analizuoti.

Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei. Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčių elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą.

Mokesčiai – vienas seniausiai taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Pagrindinė jų paskirtis – užtikrinti valstybės gyvavimui reikalingų piniginių išteklių sukaukimą.

Pastaraisiais metais priimta daug mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų, apmokestinimo teisinis reguliavimas Lietuvoje šiandien tebelieka vienas aktualiausių sričių. Tai lemia rinkos ekonomikos santykių įsitvirtinimas, užsienio kapitalo judėjimas bei kiti veiksniai. Būtent mokesčiais Lietuvoje, kaip ir kitose valstybėse, yra surenkama dauguma valstybės pajamų. Todėl gyvybiškai svarbu sukurti darnią ir veiksmingą, įstatymais pagrįstą mokesčių sistemą, kuri ne tik skatintų nacionalinės ekonomikos augimą, bet ir užtikrintų socialinį teisingumą, užtikrintų stabilias valstybės ir savivaldybių biudžeto pajamas, teisingą bei proporcingą mokesčių naštos paskirstymą, sąžiningą konkurenciją.

**Tyrimo objektas.** Lietuvos mokesčių sistema ir užsienio šalių mokesčių sistemos.

**Darbo tikslas.** Įvertinti esamą Lietuvos mokesčių sistemą ir sulyginti Latvijos ir Lietuvos pagrindinius mokesčius, išanalizuoti jų panašumus, skirtumus.

**Darbo uždaviniai.**

- 1) Apžvelgti ir įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą, jos formavimąsi;
- 2) Išanalizuoti mokesčių klasifikaciją pagal tam tikrus požymius, įvertinti pagrindinius LR mokesčius;
- 3) Išanalizuoti ir sulyginti Lietuvos mokesčius su Latvijos mokesčiais.

**Hipotezė.** Mokesčių sistemos reforma padidins ekonominį efektyvumą ir sumažins mokesčių našta.

**Naudoti darbo šaltiniai.** Rašant baigiamąjį magistro darbą panaudota viešojo administravimo, mokslinė, mokomoji literatūra. Išstudijuoti Valstybinės mokesčių inspekcijos norminiai aktai, Latvijos teisės aktai, susiję su nagrinėjama tema. Naudojasi internetu bei informaciniais leidiniais apie mokesčių sistemą Lietuvoje, Latvijoje.

**Naudoti tyrimo metodai.** Tyrimams panaudotos dokumentų analizės, analizės, lyginimo metodai. Analizei buvo atrinkta 1 kaimyninė Baltijos valstybė.

**Baigiamojo darbo struktūra.** Darbą sudaro 3 skyriai, kurie suskirstyti į poskyrius.

Pirmame skyriuje apžvelgta istorinė Lietuvos mokesčių sistema, mokesčių sistemos institucijos.

Antrame skyriuje nagrinėjama apmokestinimo principai ir vertinimo kriterijai, mokesčių klasifikacija, įvertinami pagrindiniai LR mokesčiai.

Trečiame skyriuje pateikta Latvijos ir Lietuvos mokesčių lyginamoji analizė.

Pabaigoje pateikti apibendrinimai. Darbas baigiamas išvadomis, santrauka anglų kalba, literatūros sąrašu. [6, 8]

# 1. MOKESČIŲ SISTEMOS APŽVALGA

Formuojantis valstybinėms sistemoms, atsirado poreikis imti mokesčius valstybės išlaidoms padengti. Mokesčių sistemos bei atskiri mokesčiai formavosi įvairiomis ekonominėmis socialinėmis bei politinėmis sąlygomis. Todėl pravartu apžvelgti istorinę mokesčių raidą. [6]

## 1.1. Istorinė mokesčių apžvalga

Mokesčių klausimas tapo aktualus 15-16 a., kai Europos valstybėse prasidėjo politinės valdžios centralizavimas, pareikalavęs didelių išlaidų karalių rūmams, valstybiniam aparatui bei kariuomenei išlaikyti. Feodaliniai monarchai nepajėgė šių išlaidų padengti iš tokių pajamų kaip domenai (karaliui ir valstybei priklausančio turto) ir regalijos (monopolinių pajamų iš monetų kalimo, turgaviečių rinkliavų, baudų). Siekiant išlaidas padengti, buvo ieškoma naujų valstybės pajamų šaltinių ir mėginama tai teoriškai pagrįsti. Kartu kito ir žmonių pažiūros į mokesčius. Viduramžiais daugeliui žmonių atrodė, kad mokesčiai – tai parama valdovui, kuris nepajėgia išsiversti iš savų pajamų. Žlugus feodaliniai santvarkai, mokesčiai jau tapo suprantami kaip:

- Teikiamas valstybei atlyginimas už politinę ir teisinę piliečio bei jo turto globą;
- Draudimo premija, kurią pilietis sumoka valdžiai, kad galėtų naudotis savo turimais turtais;
- Piliečio išsipirkimas nuo tolimesnio valstybės „kėsinimosi“ į jo turta.

18 a. prancūzų švietėjų darbuose buvo keliamos mokesčių visuotinio ir proporcingumo idėjos (mokesčių priklausymas nuo mokėtojų turto ir pajamų) ir tai, kad įvairius mokesčius derėtų sujungti į mokesčių sistemą. Tuo metu bajorija ir dvasininkija praktiškai mokesčių nemokėjo, o miesto buržuazija nebuvo stipri ir dažnai išsisukdavo nuo mokesčių. Pagrindinė mokesčių mokėtoja buvo valstietija. Ji mokėjo rentą ir vykdė įvairias feodales prievoles, bažnyčiai atiduodavo dešimtąją pajamų dalį, mokėjo mokesčius karaliui. Ekonomistai ir kiti autoriai pastebėjo, kad tokia mokesčių politika neskatino valstiečių nei geriau dirbti žemę, nei plėtoti savo veiklą, ir siūlė įvairius apmokestinimo projektus. Tokiu būdu kartu formavosi ir mokesčių teorijos pagrindai.

19-20 a. įsigalėjus kapitalistinei ūkio tvarkai bei pasikeitus gyvenimo lygiui, iš esmės pakito ir senosios mokesčių teorijos, toliau formavosi valstybių mokesčių sistemos. Aktyviai buvo diskutuojama, kurie mokesčiai geresni – tiesioginiai ar netiesioginiai. Juk 18 a. fiziokratai pirmieji visus mokesčius suskirstė į tiesioginius ir netiesioginius. Remdamiesi mokesčių perkėlimo teorija, jie tiesioginius mokesčius laikė „neperkeliama“, nes juos sumokėdavo pats

apmokestinamas subjektas, o netiesioginius mokesčius sumoka ne apmokestinamas subjektas, bet kiti asmenys, kuriems yra „perkelti“ šie mokesčiai. Kai kurie mokslininkai siūlė didinti netiesioginius mokesčius, nes tai naudinga valstybės išdui ir yra svarbus valstybės pajamų didinimo šaltinis. Jie siūlė neapmokestinti būtinų žmonių naudojimo produktų – duonos, druskos, mėsos ir kitų.

Toliau vyko diskusijos, kokie mokesčių tarifai tinkamesni – proporciniai ar progresiniai. 19 a. pabaigoje – 20 a. pradžioje buvo įvestas pajamų mokestis (žemės, trobesių, kilnojamojo turto, asmenų pajamų, pelno). Pelno mokestis mėgintas įvesti 19 a. pabaigoje. Pelno mokestis išsivystė iš pagalvės mokesčio pagal šią nuostatą: kiekvienas žmogus savo gyvenimui palaikyti turi gauti pelną ir iš jo privalo dalelę atiduoti valstybei. Po ilgų kovų 1914 m. liepos 15 d. prancūzai įstatymu įvedė visuotinę pelno mokesčių sistemą, tačiau įstatymas įsigaliojo tik 1916 m. sausio 1 d.

19 a. pabaigoje mokesčiai virto teisine mokėjimo prievole, priverstine jo auka viešajam ūkiui išlaikyti, ir praktiškai šia prasme išliko iki mūsų dienų.

Teoretikai ir praktikai anksčiau ir dabar įvairiai vertina valstybių mokesčių sistemas bei atskirus mokesčius ar jų elementus. Tačiau iki šiol žinomiausios mokesčių teorijos yra šios:

1. Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas.
2. Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė.
3. Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Pirmosios teorijos šalininkai įrodinėja, kad mokesčiai yra kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. Pirmieji šią mokesčių teoriją buvo pradėję propaguoti A.Smitas ir D.Rikardas. Po Antrojo pasaulinio karo Dž.Bjukanenas ir Dž.Hiksas manė, kad valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o mokesčiai yra kaina už vyriausybės veiklą, vidinę ramybę ir saugumo garantiją.

Teorija „Mokesčiai - ekonomikos stabilizavimo priemonė“ pateisina apmokestinimo netolygumą ir siekia mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo spartą bei pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą. Šios mokesčių teorijos pradininkas yra ekonomistas Dž.Keinsas. Jo manymu, šalies ekonomika negali pati savęs reguliuoti. Jis teigia, kad, siekiant suderinti paklausą ir pasiūlą, reikia mažinti mokesčius tiems rinkos veikėjams, kurie gamina deficitinę produkciją, teikia jiems lengvatinius kreditus ir didinti mokesčius tiems, kurie gamina nepaklausią rinkoje produkciją. Paklausa, dengiama mokesčiais ir vyriausybės paskolomis, turėtų didinti gamybą, mainus, užimtumą.

20 a. septintame-aštuntame dešimtmetyje P.Samuelsonas ir kiti ekonomistai tvirtino, kad ankstesni valstybinio reguliavimo metodai buvo neefektyvūs. Apibendrinę įvairias

ekonomines teorijas, jie patiekė naują ekonomikos reguliavimo teoriją, kuri rėmėsi mišria ekonomika, ir reikalavo nacionalinių pajamų paskirstymą derinti su optimaliais privačiais ir valstybiniais tarpusavio interesais ilgalaikėje perspektyvoje. Šį tikslą galima pasiekti, taikant atitinkamą valstybinių išlaidų ir mokesčių politiką. Daugelis nagrinėjamosios mokesčių teorijos bei jos atmainų šalininkų įrodinėja, jog veiksminga ekonomikos stabilizavimo ir skatinimo priemonė yra pelno mokesčių mažinimas (tokios pažiūros propaguojamos ir Lietuvoje).

Reformistinės teorijos „Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis“ šalininkai Ž.Furasje, S.Kuznecas ir kiti ekonomistai įrodinėja, kad tiesioginiams mokesčiams (pajamų, palikimo, dovanojimo) taikant progresinius tarifus, visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Tokiu būdu per mokesčius būtų perskirstomos nacionalinės pajamos iš turtingųjų neturtingiesiems. Be to, reformistinės teorijos šalininkai siūlo kuo mažiau apmokestinti verslininkus, siekiant skatinti gamybos plėtojimą.

Apžvelgę mokesčių teorijų pagrindinius teiginius, matome, kad ir anksčiau, kaip ir dabar, ekonomistų nuomonės mokesčių klausimais skiriasi. Vieniems atrodo, kad mokesčių politika turėtų tik tolygiau paskirstyti pajamas, kitiems – kad ji turi radikaliai keisti nacionalinių pajamų perskirstymo mechanizmą ar neapmokestinti pelno, kadangi tai mažina verslininkų iniciatyvą.

1918 m., Lietuvai atkūrus valstybingumą, pradėjo formuotis ir nauja valstybės mokesčių sistema. 1919 m. sausio 23 dieną priimtas mokesčių įstatymas, po to leidžiami kiti norminiai aktai mokesčių ir rinkliavų klausimais. Iš pradžių valstybė skolinosi, nes karo nuskurdintų gyventojų mokamasis pajėgumas buvo menkas.

1939 m. Lietuvoje buvo imami pagrindiniai mokesčiai (1.1.1 pav.). Tarpukario nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemai būdingi bruožai, į kuriuos verta atkreipti dėmesį ir mūsų dienomis, t.y. į verslo ir darbo pajamų mokesčius bei valstybės monopolius.

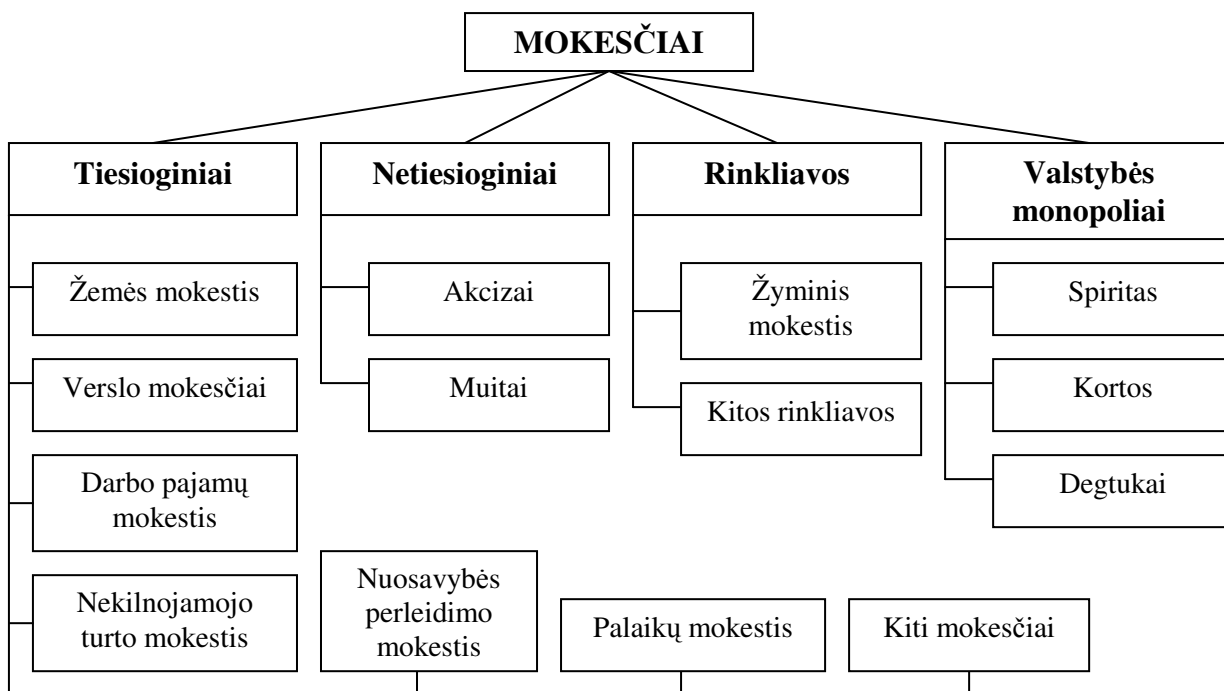
Verslo mokesčiai skirstomi į dvi pagrindines kategorijas:

1. Pagrindinis verslo mokestis. Mokestis, nustatomas pagal parduotų prekių sumą ar kitus požymius ir mokamas metų pradžioje. Mokestį mokėjo pramonės ir prekybos įmonės.

2. Verslo pelno mokestis. Jis buvo nustatomas pagal įmonės turtą, gautą metinį pelną.

Darbo pajamų mokestis įvestas 1932 m. liepos 1 dieną. Šį mokestį mokėjo tik fiziniai asmenys nuo darbo pajamų. Mokesčių mokėtojai buvo skirstomi į 2 kategorijas.

1. Savarankiški mokėtojai (gydytojai, advokatai, dailininkai ir kiti profesionalai) mokėjo mokesčius nuo bruto pajamų, kurias deklaruodavo mokesčių inspektoriumi, metams pasibaigus.



1.1.1 pav. Tarpukario nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistema

2. Nesavarankiški mokėtojai: tarnautojai, iš kurių atlyginimų darbdaviai išskaitydavo pajamų mokestį ir sumokėdavo jį išdui.

Valstybės tarnautojai darbo pajamų mokesčio nemokėjo (iš jų algų buvo atskaitomos sumos biudžetui subalansuoti). Darbo pajamų mokesčio 20% valstybė atiduodavo savivaldybėms.

Akcizais buvo apmokestinamos šios prekės: spiritas, alkoholiniai gėrimai, tabakas ir jo gaminiai, degtukai, arbata, mielės, cukrus, žibalo ir gazolino gaminiai. Didžiausių pajamų gauta iš cukraus, tabako ir alaus akcizų.

Nepriklausomos tarpukario Lietuvos mokesčių sistema bei atskiri mokesčiai (verslo pelno, darbo pajamų) buvo kritikuojami (kaip ir dabar) mokesčių mokėtojų, verslininkų, ekonomistų. Per 1939-1940 metus rengtų naujų mokesčių įstatymų nespėta įgyvendinti. Tačiau Lietuvos ūkio rezultatai leidžia teigti, o ir daugelis specialistų mano, kad valstybės mokesčių politika buvo nuosekli, lanksti, pakankamai stabili ir efektyvi. Žemi mokesčių tarifai daug prisidėjo prie savos pramonės ir prekybos plėtojimo, buvo skatinamas eksportas, tinkamai reguliuojamas importas.

Sovietiniais metais (1940-1989 m.) nepriklausomos tarpukario Lietuvos mokesčių sistema buvo sugriauta, apie 91% valstybės biudžeto pajamų sudarė įmonių ir organizacijų mokėjimai, o likusią dalį – gyventojų mokesčiai bei rinkliavos. Tais metais Lietuva neturėjo



mokestinio savarankiškumo, šalyje taikyta centralizuota apmokestinimo tvarka, nukreipta prieš privačią veiklą bei įtvirtinanti kolektyvinę priespaudą.

Valstybinės įmonės mokėjo pelno mokestį, kuris ilgą laiką buvo nustatomas kiekvienai įmonei individualiai, neatsižvelgiant į ekonomines sąlygas. Siekiant didinti įmonių ekonominių suinteresuotumą, vėliau įvesti trys pelno mokesčiai.

- Mokestis už gamybinius fondus (pagal pastovų tarifą nuo fondų vertės);
- Fiksuoti (rentiniai) mokėjimai priklausomai nuo įmonės pelningumo; jį mokėjo įmonės, kurių pelningumas buvo didesnis už vidutinį tos pramonės šakos pelningumą;
- Laisvasis pelno likutis, kuris likdavo, sudarius įmonės ekonominio skatinimo fondus.

Kooperatinės organizacijos mokėjo pelno mokestį pagal pastovų tarifą, o kolūkiai mokėjo pajamų mokestį, atsižvelgiant į pasiektą pelningumą ir sumokėjo darbo užmokesčio sumą.

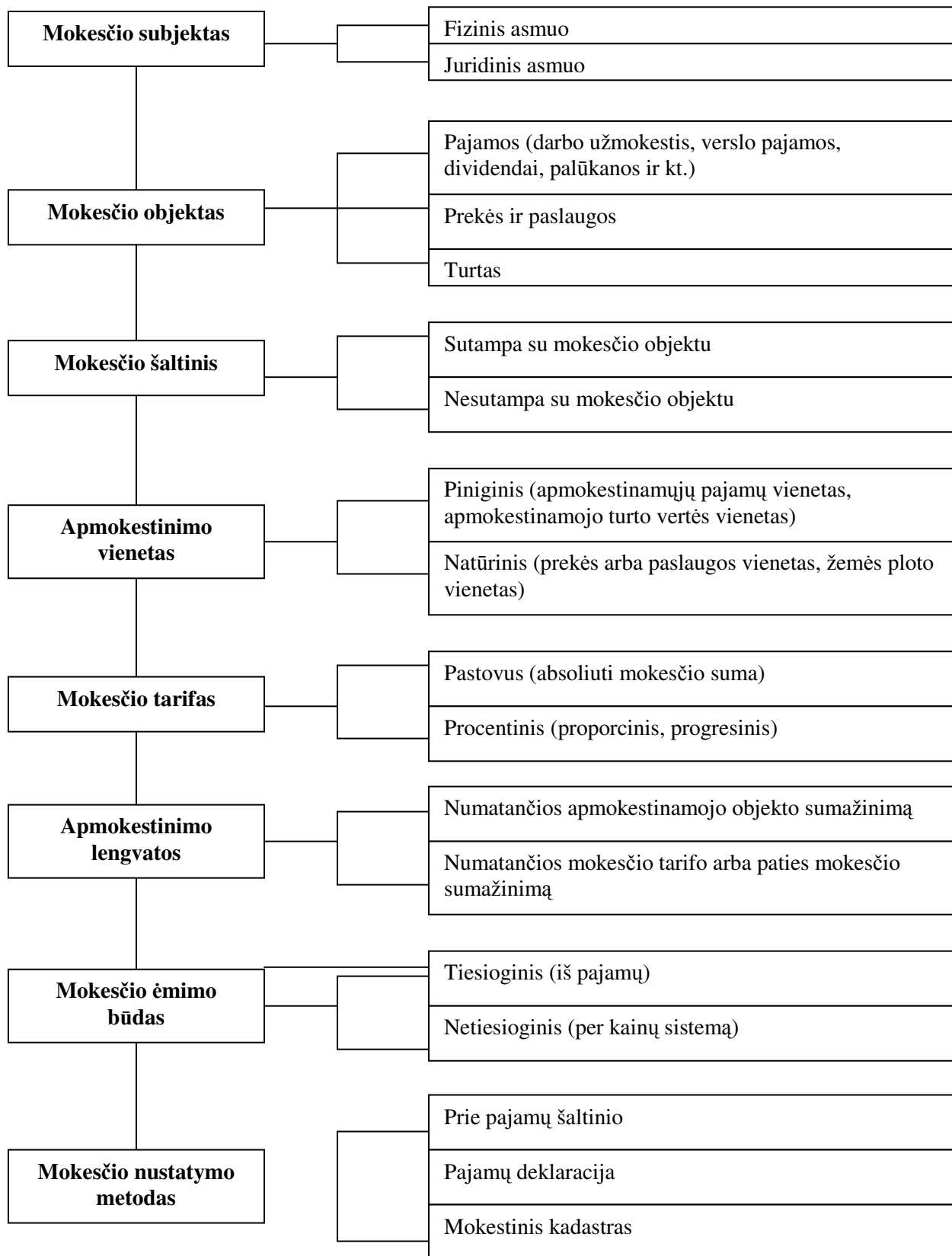
Gyventojai sovietiniais metais mokėjo pajamų, trobesių, žemės mokesčius, žemės rentą, viengungių, vienišų ir mažašeimių piliečių mokesčius, įvairias rinkliavas (pvz., žvejybos, valstybinę, transporto priemonių ir kt.). Kartu gyventojai mokėjo apyvartos mokestį, kuris okupacinei valstybei duodavo daug pajamų. Kadangi visas pramonės gaminių kainas nustatė valstybė, tai šis mokestis buvo fiksuota kainos dalis. Dėl nevienodo įmonių pelningumo lygio apyvartos mokesčio tarifai netgi toms pačioms prekėms skirtingose įmonėse buvo nevienodi.

1990 m. Lietuvoje pradėjus formuotis rinkos santykiams, senoji centralizuota apmokestinimo tvarka buvo skubiai keičiama į naujus mokestinius santykius.

Plačiau pakomentuosime 1.1.2 paveiksle pateiktus mokesčių elementus.

Mokesčio subjektas (mokėtojas) yra fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymais numatytus mokesčius ar rinkliavas. Mokesčio subjektas ne visada sutampa su tikroju mokesčio mokėtoju. Mokesčio mokėtojas juridškai neatsakingas už mokesčio mokėjimą, bet dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo tvarkos yra tikrasis mokesčio mokėtojas.

Mokesčio objektas yra įstatymiškai apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinių ir juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto kitiems asmenims vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių bei paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais, vertybinių popierių finansinių bei kreditinių operacijų rezultatai ir kiti objektai. Atskiras mokestis turi vieną ar kelis apmokestinimo objektus. Tai priklauso nuo mokesčio pobūdžio.



1.1.2 pav. Mokesčių elementų schema

Mokesčio šaltinis – tai subjektų pajamos (pelnas, darbo užmokestis, renta, palūkanos, dividendai), iš kurių mokami mokesčiai. Kartais mokesčio objektas ir šaltinis gali sutapti, pavyzdžiui, pelnas, asmeninės pajamos.

Apmokestinimo vienetas – tai ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčio tarifas. Apmokestinimo vienetu dažniausiai laikomas mokesčio objekto matavimo vienetas.

Mokesčio tarifas yra mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą. Mokesčių tarifai gali būti nustatyti absoliučiais dydžiais ir procentais. Procentiniai mokesčių tarifai finansinėje praktikoje būna proporciniai ir progresiniai, o kartais ir regresiniai. Proporciniai mokesčių tarifai apskaičiuojami pagal vienodą procentą nuo bendros apmokestinamojo objekto apimties, o progresiniai tarifai didėja, augant objekto apimčiai. Skaičiuojant pagal progresinį tarifą, pasitelkiama mokesčio tarifų skalė. Progresinis tarifas gali būti sudarytas pagal paprastą ir sudėtingą progresiją. Pagal paprastą progresiją padidėję tarifai taikomi visam mokesčio objektui, o pagal sudėtingą progresiją objektas skirstomas į dalis, ir kiekvienai tolesnei objekto daliai skiriamas vis didėjantis tarifo dydis.

Mokesčio ėmimo būdas yra tiesioginis (iš pajamų) ir netiesioginis (per kainų sistemą). Dėl to mokesčiai irgi skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius, nors praktiškai nėra griežtos ribos tarp šių mokesčių rūšių, ir riba priklauso nuo mokesčio perkėlimo galimybės.

Mokesčio suma gali būti nustatoma trimis metodais:

1. Prie pajamų šaltinio, t.y. pajamų susidarymo ar gavimo vietoje. Šiuo metodu dažniausiai apmokestinamos daugiau ar mažiau fiksuotos pajamos.
2. Pagal pajamų deklaraciją (mokesčio mokėtojas oficialų pareiškimą apie gautas per ataskaitinį laikotarpį pajamas). Tokiu metodu apmokestinami vieno asmens daugelis pajamų šaltinių ir daugiau ar mažiau nefiksuotos pajamos.
3. Pagal kadastrą. Kadastras yra pagal tam tikrus požymius suklasifikuotas tipinių apmokestinimo objektų sąrašas, kuriame nurodomas vidutinis jų pajamingumas, ir paprastai naudojamas nustatant žemės ir verslo mokesčiu.

Išnagrinėjus mokesčių elementus, toliau aptarsime mokesčių sistemos institucijas, nagrinėjančias pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius. [5, 6, 9]

## **1.2. Mokesčių sistemos institucijos**

Pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius – pridėtinės vertės mokestį, pelno mokestį, gyventojų pajamų mokestį, akcizus, įvairius turto mokesčius - administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro centrinis mokesčio administratorius

(Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos) ir 10 teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų. Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklą bei mokesčių administravimo procedūras reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.

Lietuvos Respublikos muitinė administruoja muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokesčių bei akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Lietuvos Respublikos muitinė veikia vadovaudamasi Bendrijos muitų kodeksu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu bei Lietuvos Respublikos muitinės įstatymu. Valstybinė mokesčių inspekcija bei Lietuvos Respublikos muitinė yra institucijos, pavaldžios Lietuvos Respublikos finansų ministerijai.

Kartu su Valstybine mokesčių inspekcija mokesčius už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokesčių, taip pat mokesčius už aplinkos teršimą administruoja ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos įgaliotos institucijos.

Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai skyriai. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba pavaldi Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijai.

Šiame poskyryje pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius administruojančią Valstybinę mokesčių inspekciją apžvelgsime plačiau.

### **Valstybinė mokesčių inspekcija**

Valstybinė mokesčių inspekcija yra valstybės institucija, įsteigta prie Finansų ministerijos, finansuojama iš valstybės biudžeto ir kitų lėšų bei atskaitinga finansų ministrui. Ją sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir teritorinės mokesčių inspekcijos, kurios yra juridiniai asmenys, turintys savo sąskaitas bankuose, antspaudus ir bendrą simboliką.

Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūrą, jos darbo organizavimo principus, mokesčio administratoriaus teises ir pareigas įtvirtina Mokesčių administravimo įstatymas, juos detalizuoja atskirų Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūrinių dalių nuostatai ir kiti teisės aktai.

Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro: 1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčio administratorius; 2) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos teritorinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčio administratoriai.

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos svarbiausi uždaviniai :

- įgyvendinti mokesčių administravimo politiką ir nustatyti mokesčių administravimo prioritetus, procedūras bei tvarką;

- kontroliuoti, koordinuoti teritorinių mokesčių inspekcijos darbą, užtikrinti mokesčių mokėtojams bei mokesčių išskaičiuojantiems asmenims jų teises ir pareigas.

Sprendami Valstybinės mokesčių inspekcijos uždavinius pareigūnai atlieka daugybę funkcijų:

- rengia ir teikia įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais paaiškinimus, nustato vienodo jų taikymo procedūras;

- šviečia ir informuoja mokesčių mokėtojus, mokesčius išskaičiuojančius asmenis, nustato jų aptarnavimo prioritetus ir procedūras bei kontroliuoja, kaip jų laikomasi;

- nustato mokesčių mokėtojų, mokesčius išskaičiuojančių asmenų elektroninių kasos aparatų, griežtos apskaitos dokumentų ir kitų teisės aktuose numatytų privalomų registruotų objektų, susijusių su mokesčių mokėjimu ir apskaita, registravimo procedūras ir kontroliuoja, jų atlikimą;

- nustato mokesčių ir kitų įmokų apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi, nustato permokų ir nepagrįstai išieškotų mokesčių, baudų, delspinigių grąžinimo procedūras ir kontroliuoja jų laikymąsi;

- nustato mokesčių ir kitų mokėjimų į valstybės biudžetus bei fondus apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras ir kontroliuoja jų laikymąsi;

- pagal savo kompetenciją atlieka mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę;

- nustato mokestinių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras;

- nagrinėja mokestinius ginčus, atstovauja valstybės interesams nagrinėjant mokestinius ginčus Mokestinių ginčių komisijoje ir teismuose;

- apibendrina mokesčių administravimo praktiką ir supažindina su ja teritorines mokesčių inspekcijas;

- nustato mokesčių administratoriaus ir jo pareigūnų atliekamų veiksmų metu priimamų sprendimų formas ir jų užpildymo tvarką;

- Seimo, Vyriausybės, Finansų ministerijos pavedimu leidžia teisės aktus mokesčių įstatymams įgyvendinti, rengia įstatymų projektus, teikia pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir mokesčių administravimo gerinimo;

- nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojų įdarbinimo atrankos prioritetus ir kriterijus;

- bendradarbiauja su Lietuvos Respublikos ir užsienio šalių mokesčių administratoriais;

- atlieka kitas įstatymais ir teisės aktais jai pavestas funkcijas.

Valstybinė mokesčių inspekcija kaip Valstybinės mokesčių inspekcijos sistemai vadovaujanti institucija turi atitinkamas teises, susijusias su teritorinėmis valstybinėmis mokesčių inspekcijomis. Valstybinė mokesčių inspekcija turi teisę gauti dokumentus, žodinius ir rašytinius paaiškinimus, išvadas bei kitokią informaciją, reikiamą jos uždaviniams ir funkcijoms atlikti, dalyvauti visose teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų atliekamose procedūrose; pavesti atlikti mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą, įskaitant bendrą ir mokesčio mokėtojo ar mokesčių išskaičiuojančio asmens, esančio kitos teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos aptarnaujamoje teritorijoje patikrinimą; pagal savo kompetenciją duoti teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms kitus privalomus vykdyti nurodymus; nustatyti kontrolės metodus, tvarką ir tikrinti bei vertinti teritorines valstybines mokesčių inspekcijas; teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms inicijuoti tarnybinių nuobaudų skyrimą; teisės aktais nustatytais atvejais ir tvarka pakeisti arba panaikinti teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų sprendimus.

Valstybinė mokesčių inspekcija privalo taip pat užtikrinti Valstybinės mokesčių inspekcijos veikos teisėtumą, tikslingumą ir efektyvumą; teikti Finansų ministerijai dokumentus, žodinius ir rašytinius paaiškinimus, išvadas bei kitokią informaciją; vykdyti Finansų ministerijos pavedimus, jai pareikalavus atsiskaityti apie savo veiklos rezultatus, užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtojus ir trečiuosius asmenis apsaugą.

Apžvelgę istorinę mokesčių raidą ir pagrindinius mokesčius administruojančias institucijas, toliau panagrinėsime dabartinę Lietuvos mokesčių sistemą. [1, 8, 11, 22, 25]

## 2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ĮVERTINIMAS

Mokesčių mokslo teoretikai skirtingai apibrėžia mokesčių sistemą. Vieni teigia, kad mokesčių sistema – tai visuma mokesčių, kuriuos nustato Seimas, o ima atitinkamos žinybos arba mokesčiai yra sumokami pagal deklaracijas, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai. Kitų ekonomistų nuomone mokesčių sistema – tai vienas su kitu susijusių mokesčių visuma. Ji formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius ir kartu laikantis tam tikrų apmokestinimo principų. Dar kitų manymu valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui. Tačiau visi apibrėžimai akcentuoja, jog mokesčių sistema apima visus mokesčius, kuriuos valstybė ima iš mokesčių mokėtojų į šalies bendra valstybinius fondus. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojai – ūkio subjektai ir gyventojai – mokesčius moka į kelis bendra valstybinius fondus: į šalies nacionalinį biudžetą ir į specialiuosius tikslinės paskirties fondus: Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą. Ūkio subjektai Lietuvoje dar moka įmokas į Kelių fondą. Matome, kad mokesčių sistema – tai lyg sandoris tarp valstybės ir piliečio, kuriame nuolat vyksta optimali abiejų pusių intereso suderinimo paieška. Siekiama atrasti tokias mokesčių sistemos sąlygas, kurios užtikrintų valstybės funkcijų vykdymą ne tik dabartiniame ekonominio ciklo etape, bet ir ateityje. Valstybės institutas skirtas tarnauti visų piliečių labui, todėl visuotinai pripažįstama, kad kiekvienas šalies gyventojas turėtų prisidėti prie valstybės išteklių mobilizavimo mokėdamas mokesčius.

Lietuvos mokesčių sistema yra derinama prie visame pasaulyje taikomų mokesčių. Mokesčių sistema nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos, tarifai.

Lietuvai tapus Europos Sąjungos (ES) nare, jos mokesčių sistema derinama su šioje sąjungoje funkcionuojančia mokesčių sistema, priimtais prioritetiniais apmokestinimo principais ir kitais mokesčių sistemos aspektais.

Remiantis šiuolaikiniu mokesčių darnos supratimu, siekiama – mokesčių sistemų vienodinimo ir standartizavo, t.y. vieningų visose ES šalyse mokesčių ir beveik vienodo lygio mokesčių tarifų nustatymo.

Pasaulyje nėra vieningo atsakymo kokia turėtų būti valstybės mokesčių sistema. Didelių prieštaravimų nesulauktų teiginys, jog mokesčiai neturėtų būti statinėje būsenoje. Mokesčių sistema turėtų vis tobulėti ir vystytis. [5, 9]

## 2.1. Apmokestinimo principai ir vertinimo kriterijai

Valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Svarbiausias apmokestinimo uždavinys yra gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti.

Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.

Formuojant šiuolaikines mokesčių sistemas reikėtų vadovautis šiais apmokestinimo principais, kuriuos išskiria 20 a. ekonomistai, sociologai ir filosofai:

- Teisingumas;
- Ekonominis efektyvumas;
- Administracinis paprastumas;
- Mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas.

Pagal teisingumo principą mokesčiai turi būti nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Kiekvienas turi atiduoti valstybei deramą savo dalį. Teisingumo principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis: juk jie gauna naudos, tad privalo už tai atsilyginti, o valstybei gauti lėšų toliau šias paslaugas finansuoti. Šiuo požiūriu teisingumo principas vadinamas naudingumo principu. Tačiau neleistina, kad sumokėtas mokestis prilygtų mokėtojo gaunamai naudai. Apmokestinant mokesčių objektus, kartu reikia atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą mokėti. Gebėjimas mokėti daugelio specialistų laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu; jis dar skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą. Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami. Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai, t.y. taip, kaip atrodo teisinga visuomenei. Reiškia, kad fiziniai ir juridiniai asmenys turėtų būti apmokestinami diferencijuotai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms, vis didesnė jų dalis būtų skiriama mokesčiams.

Kai kurie autoriai (Amonn, Cannan) teigia, kad valstybės mokesčių sistemą reikia formuoti remiantis tikslingumo, o ne teisingumo principu, kadangi teisingumas įvairių žmonių suprantamas nevienodai.

Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų, skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų. Reikėtų nustatyti tokius mokesčius, kurie



mažiausiai iškreiptų krašto išteklių paskirstymą. Optimalų išteklių paskirstymą sąlygoja gryniosios rinkos sąlygos. O mokesčiai, įtraukti į produktų kainas, ar kiti ekonominiai svertai sukelia krašto išteklių perpaskirstymą, kadangi rinkos veikėjai, priimdami sprendimus, dažnai remiasi kainomis. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas.

Apmokestinimo įtaka ekonominiams stimulams pasireiškia dvejopai: pajamų efektu; pakeitimo efektu. Pajamų efektas – mokesčio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių, skatinantis taupyti bei rezultatyviau dirbti, kad galima būtų prarastas pajamas atkurti. Pakeitimo efektas – santykinis pajamų lygio sumažėjimas, kai prarandamas stimulus investuoti ir diegti naujoves, taupyti bei tęsti veiklą.

Pagal administracinio paprastumo principą mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Neturėtų veikti mokesčių įstatymai, įteisinantys mažas mokesčių pajamas, o didelius jų ėmimo kaštus. Šiuo atveju svarbūs šie principiniai aspektai: paprastumas bei apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams. Kai mokesčio instrumentarijus taisyklės painios ir netiksliai apibrėžtos, dažniausiai mokesčiai ne visi surenkami, sukelia mokesčių mokėtojų ir mokesčių ėmėjų konfliktus.

Mokestinių įplaukų produktyvumas reiškia pakankamą pajamų apimtį, reikalingą valstybės išlaidoms padengti. Valstybei naudinga turėti elastingų įplaukų mokesčių sistemą, kuriai esant neįvedami nauji mokesčiai, nedidinami tarifai, o mokestinės įplaukos didėja sparčiau nei mokesčių bazė. Elastingumas naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Mokestinių įplaukų automatinis didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai.

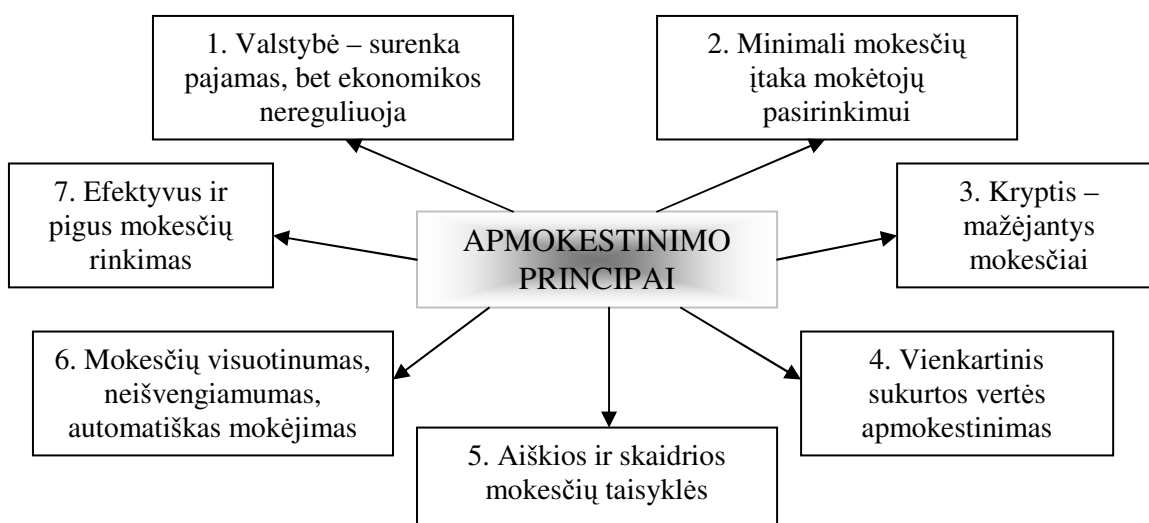
Praktiškai suderinti minėtuosius apmokestinimo principus bei uždavinius sunku, nes jie dažnai vienas kitam prieštarauja. Pvz., nustačius pajamų mokesčio tarifą, sunku pasiekti kuo didesnių mokestinių įplaukų, kuo mažesnio ekonominio efektyvumo sumažėjimo ir kuo didesnio apmokestinimo teisingumo. Apmokestinimo taisyklės, atitinkančios mokesčių teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų reikalavimus, gali būti labai sudėtingos ir brangios mokesčio ėmimo požiūriu. Pvz., jeigu, nustatydami fizinio asmens pajamų mokestį, atsižvelgsime į šeimyninę jo padėtį bei vaikų skaičių, pajamų dydį šeimos nariui, tai reikės nustatyti neapmokestinamąsias pajamas atitinkantį tokio asmens padėtį tarifą, o tada mokestis gali tapti sudėtingas, gali padidėti jo rinkimo kaštai. Jeigu neatsižvelgsime į asmens šeimyninę padėtį, tai pajamų mokesčio taisyklės taps paprastesnės, tačiau toks mokestis nederamai atitiks teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų reikalavimus.

Apžvelgsime mūsų dienomis autorių (O.Žėkienė) siūlomus valstybės mokesčių sistemos formavimo principus: - mokumo ir egzistencijos galimybę; - apmokestinimo teisingumą; - mokesčių apskaitos ir atskaitomybės metodikos paprastumą.

Taip pat autorė siūlo tobulinti šalies mokesčių sistemą ir mokesčių lėšų naudojimą. Tai pasiekti būtų galima, reglamentavus ir įteisinus:

1. Baigtinį visų mokesčių ir rinkliavų sąrašą bei pagrindinius jų taikymo principus;
2. Mokesčių įvedimo, pakeitimų, lengvatų tvarką bei atsakomybės sistemą;
3. Valstybės biudžeto formavimo ir mokesčių surinkimo santykius.

Radikalią mokesčių reformą vykdyti Lietuvoje siūlo Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Reformos esmę atspindi septyni proliberalios mokesčių sistemos principai (2.1.1 pav.).



2.1.1 pav. Proliberalios mokesčių sistemos formavimo principai

Pirmasis ir antrasis principas. Valstybė per mokesčių sistemą siekia tik vieno tikslo – surinkti pajamas, būtinas savo funkcijoms vykdyti ir nenaudoti mokesčių kaip įrankio ekonomikai reguliuoti. Apmokestinus ūkio procesų reguliavimą, pažeidžiami natūralūs kapitalo judėjimo dėsniai, žmonių pastangos nukreipiamos ne didžiausios naudos linkme. Kartu mokesčiai neturi daryti įtakos mokėtojo pasirinkimui užsiimti viena ar kita veikla, taupyti ar vartoti, investuoti ar skolinti. Reguluojanti mokesčių funkcija dažniausiai atitinka atskirų grupių interesus, ir jų įtvirtinimas įstatymuose, nutarimuose verčia kitus žmones taikytis prie nustatytų žaidimo taisyklių.

Mažėjantys mokesčiai. Mokesčių našta verslininkams ir gyventojams turi nuolat mažėti dėl valstybės funkcijų siaurinimo ir jo sukeliama finansinių lėšų mažinimo.

Mokesčių visuotinumas, neišvengiamumas ir automatiškas mokėjimas. Mokesčiai turėtų būti taikomi visuotinai, neteikiant kam nors išimčių ar lengvatų. Mokesčių apskaičiavimas ir

mokėjimas turi vykti automatiškai ir nepriklausyti nuo mokėtojo ar administratoriaus valios, interpretacijos, susitarimo. Mokesčių sistema neturi sudaryti sąlygų vengti mokesčių ir didinti mokesčių našta sąžiningiems mokėtojams.

Mano nuomone atsisakius arba sumažinus mokesčių našta, atsirastų galimybės Lietuvos žmonių pagamintoms prekėms ir paslaugoms konkuruoti pasaulio rinkose. Reikėtų mažinti pridėtinės vertės mokesčio tarifą, taip pat naikinti gyventojų pajamų ir įmonių pelno mokesčius arba juos sumažinti.

Dar kitokius apmokestinimo principus siūlo šiandieniniai Lietuvos mokslininkai bei finansų analitikai. Taip vadinami „geros“ mokesčių sistemos principai, paremti vadovaujantis tokiomis nuostatomis: „tobula“ mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų resursų mobilizavimą; ji turi atitikti makroekonominius tikslus ir jiems tarnauti; turi būti lengvai ir nebrangiai administruojama. Kitaip tariant, „geros“ mokesčių sistemos pagrindą sudarantys principai:

1. Valstybė gauna adekvačias ir stabilias laiko atžvilgiu pajamas. Tai reiškia, kad valstybė turi numatyti laiku gauti pajamas, pakankamas valstybės poreikiams finansuoti. Mokestinių pajamų sumą labiausia lemia tokie mokesčių sistemos elementai, kaip mokesčių bazė ir mokesčių tarifai. Tam, kad, augant nacionalinėms pajamoms, mokesčių sistema atneštų daugiau biudžeto įplaukų, būtina kiek įmanoma išplėsti mokesčių bazę, o mokesčių sistema turi atitikti elastingumo ir gyvybingumo kriterijams, t.y. mokestinių pajamų dinamika neturi atsilikti nuo BVP pokyčių.

2. Teisingumas. Mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei savo pajamų proporcingą dalį. Galima išskirti dvejopą proporcingumą – proporcingai gaunamai iš valstybės naudai ir proporcingai savo gebėjimams mokėti.

3. Lygybė – mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą.

4. Ekonominis efektyvumas. Kadangi mokesčiai didina prekių kainas, tarp kainos, kurią pasiruošęs sumokėti vartotojas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir įtakoja rinkos dalyvių elgseną bei paskatas. Ši pasekmė būtų visuotinio efektyvumo nuostolis. Pastarojo dydis priklauso nuo atitinkamos prekės paklausos/pasiūlos kainų elastingumo bei mokesčio tarifo.

5. Ekonominis augimas. Dinaminė mokesčių įvedimo iškraipymų kaštai veikia santaupas, investicijas, užimtumą, gamybos veiksmų sąnaudas, išteklių paskirstymą, rentą.

Kuriant ekonominės plėtros teisinius pagrindus, valstybės pajamų sistema turi skatinti taupymą ir investicijas, o taip pat nekenkti šalies prekių konkurentabilumui pasauliniu mastu.

6. Neutralumas. Tai reiškia, kad mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis, sudaryti palankesnes veiklos sąlygas kuriems nors ūkio subjektams. Vienas iš pagrindinių būdų pasiekti, kad mokesčių sistema būtų neutrali, - išplėsti mokesčių bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų.

7. Paprastumas. Mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs, jie negali prieštarauti vieni kitiems.

8. Viešumas. Viešumo principas privalo užtikrinti, kad visi verslo dalyviai tuo pačiu metu ir kuo anksčiau turėtų galimybę susipažinti su rengiamais verslo plėtrą įtakančiais mokesčių įstatymų ir jų pakeitimų projektais, pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie jų rengimo.

9. Administravimo veiksmingumas. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, t.y. mokesstinės biudžetų ir fondų pajamos turi būti užtikrintos kuo mažesnėmis išlaidomis. Mokesčių apskaičiavimas mokesčių mokėtojui neturi sukelti didelių išlaidų.

10. Koordinavimas/integravimas. Visi šalyje egzistuojami mokesčiai turi sudaryti sistemą, t.y. būti tarpusavyje suderinti (ekonominė, teisėnė prasme), tarnauti tiems patiems visuomeniniams tikslams ir savo visuma siekti aukščiau išvardintų kriterijų subalansuotumo.

Pažymėtina, kad nėra daugumai teoretikų ir praktikų priimtinos tokio sudėtingo objekto kaip valstybės mokesčių sistemos vertinimo metodikos. Dažniausiai šalių mokesčių sistema vertinama pagal anksčiau minėtus apmokestinimo principus. Tarptautinio valiutos fondo atstovo V.Tanzi siūlomi šiam objektui vertinti kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai: 1. Koncentracijos indeksas; 2. Dispersijos indeksas; 3. Erozijos indeksas; 4. Atsilikimo indeksas; 5. Specifiškumo indeksas; 6. Objektyvumo indeksas; 7. Prievartos indeksas; 8. Mokesčių ėmimo kaštų indeksas.

Kai kurie užsienio mokesčių specialistai bei ekspertai mano, jog padėtis yra normali, kai faktiškai surenkama mokesčių suma skiriasi 10-15 proc., o mokesčių administravimo tarnybų išlaidos sudaro apie 0,5 proc., visų surinktų mokesčių sumos. Apibendrintai galime teigti, kad svarbiausi valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo veiksniai yra šie: skaidri ir aiški mokesčių įstatyminė bazė; mokesčių rinkimo tarnybų racionalus darbo organizavimas ir efektyvus darbas; mokesčių rinkėjų aktyvi ir rezultatyvi kvalifikacijos kėlimo sistema; mokesčių mokėtojų ir visuomenės nevėluojantis, suprantamas informavimas apie jų mokesčines teises, pareigas ir pilietinę atsakomybę.

### Mokesčių sistemų vertinimo kriterijai:

1. Santykinė mokesčių įsipareigojimų lygybė. Mokesčiai turėtų būti vertinami efektyvumo ir teisingumo aspektais. Absoliučiai efektyvūs sprendimai – nepasiekiami. Lygybės kriterijus atspindi teisingumo idėją ir reikalauja mokesčius paskirstyti pagal visuomenės išreikštas ir remiamas nuostatas. Horizontali lygybė – vienodoje ekonominėje padėtyje esantys mokesčių mokėtojai apmokestinami vienodais mokesčiais. Vertikali lygybė – mokesčiai, kuriuos moka nevienodoje ekonominėje padėtyje esantys mokesčių mokėtojai, apmokestinami skirtingai. Mokesčių normų skalė turėtų atspindėti teisingumo supratimą. Norint įvertinti mokesčių mokėtojo padėtį naudojamosi dviem principais:

1) Gaunamos naudos principas. Tai reiškia, kad mokesčiais atsilyginame vyriausybei už jos teikiamas paslaugas. Tie, kurie naudojami valstybinių programų rezultatais, privalo už tai mokėti. Argi teisinga būtų reikalauti, kad mažas pajamas gaunančios šeimos arba pensininkai, invalidai apmokėtų išlaidas programų, kurios numatytos jiems padėti. Ši taisyklė netaikoma apmokėjimui už visuomenės gėrybes, kuriomis žmonės naudojami net ir nesumokėję. Pavyzdžiui, policijos patruliavimas, gaisrų kontrolė, ligų kontrolė, greitosios pagalbos medicininis suteikimas. Visi naudojami šiomis paslaugomis, bet niekas tiesiogiai už jas nemoka. Ar reikalingos šios paslaugos? Tai nusprendžia vyriausybė, ir jeigu atsakymas būna teigiamas, tai vyriausybė, parengia atitinkamas programas. Mes privalome remtis šių programų įgyvendinimą, mokėdami mokesčius. Jei apmokestinant laikomasi naudos principo, tai vyriausybė pati įvertina atskirų žmonių ar jų grupių gaunamą naudą. Tuo remiantis ir nustatomi mokesčiai.

2) Mokumas. Mokesčių našta turi būti paskirstyta atitinkamai mokėtojų ekonominėmis galimybėmis. Teisingumas tik ta prasme, kad turtingesniems ta pati pinigų suma yra mažiau naudinga, negu vargšams, ir jie gali daugiau paaukoti bendram labui. Paprastai vykta politinis pasirinkimas atitikimo pajamų ir mokesčio dydžio. Pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokestis. Mokumo įvertinime atskirą reikšmę turi šalutinės naudos, kurias gali būti sunku apskaityti ir apmokestinti (tai lengvatos, kurias galima gauti darbe, pvz., autotransportas asmeniniam naudojimui, internetas ir kt.). Kai tai apmokestinta yra interesas jas teikti, nedidinant darbo užmokesčio.

2. Ekonominis neutralumas. Mokesčių poveikis mokėtojų elgsenos efektyvumui – pagrindinis klausimas. Dideli pelno ir pajamų mokesčiai stabdo aktyvumą. Jeigu kokia nors veiklos rūšis arba jos rezultatas tampa apmokestinimo objektu, tenka spręsti, ar naudinga skirti išteklius tokiai veiklai. Gali įvykti ekonominės motyvacijos iškreipimas. Apmokestinimo ekonominis neutralumas – iškreipiančio poveikio nebuvimas arba santykinis silpnumas. Taigi valstybė turi surinkti mokesčius nesuteikdama jokių aktyvumo sumažinimo impulsų. Pvz.,

kiekvienas suaugęs žmogus metų gale turi sumokėti fiksuotą mokesčių sumą, nepriklausomai nuo turinės ar šeimyninės padėties, metinių pajamų, investicinės veiklos ar kitų veiksnių, kurie atspindėtų žmogaus aktyvumą. Toks mokestis vadinamas akordiniu. Jis neiškreipia žmogaus ekonominių motyvų. Tačiau toks mokestis nepriklauso nuo pajamų, todėl neatitinka įsipareigojimų santykinės lygybės kriterijaus. Neutralumas reiškia, kad valstybės įsikišimas riboja mokesčių mokėtojų ekonomines galimybes, tačiau nepanaikina tų ekonominės veiklos variantų, kurių lokacinis efektyvumas didelis.

3. Organizacinis paprastumas. Jį apibūdina mokesčių sistemos vidinė sandara. Apmokestinimo efektyvumas tuo didesnis, kuo mažesnės mokesčių surinkimo sąnaudos. Tai:

- sąnaudos mokesčių inspekcijai išlaikyti;
- mokesčių mokėtojų sąnaudos susijusios su šios prievolės vykdymu;
- mokesčių konsultantų, advokatų, teismų ir pan., apmokėjimo sąnaudos.

Kuo sudėtingesnė mokesčių sistema, tuo didesnės šios sąnaudos. Administracinės sąnaudos reikalingos įvertinti apmokestinamas sumas, patikrinti skaičiavimo tikslumą, užtikrinti mokesčių sumokėjimo pilnumą. Sudėtingumą padidina lengvatos.

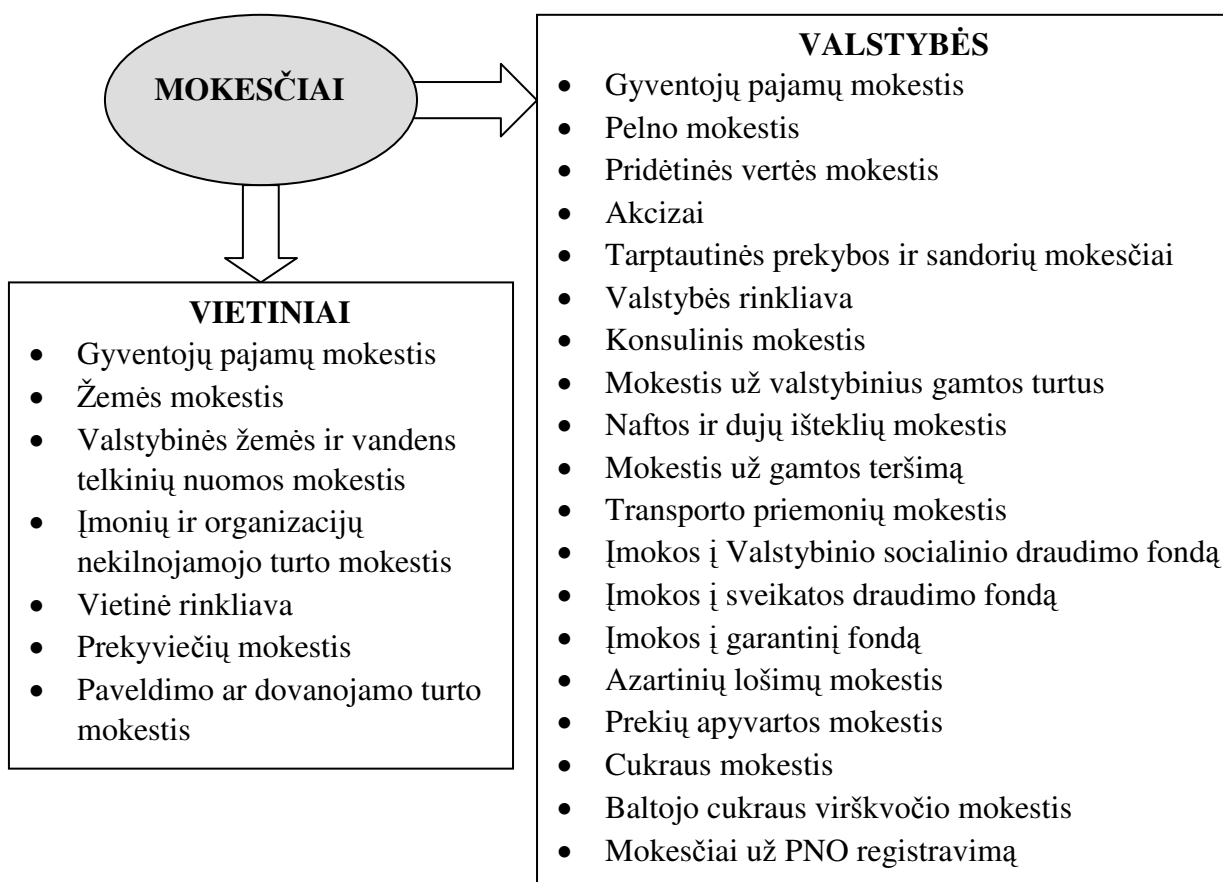
4. Apmokestinimo lengvumas. Tai – apmokestinimo adekvatumas makroekonominių procesų dinamikai. Be perskirstymo ir lokacinės funkcijos mokesčiai turi atlikti ir stabilizavimo funkciją. Mokesčiai gali atlikti stabilizavimo funkciją, kadangi jie veikia visuminę paklausą. Kartu mokesčiai savaime, be specialių sprendimų, gali sukelti makroekonominės situacijos pokyčius. Lankstūs mokesčiai veikia kaip įmontuoti stabilizatoriai. Tarkime, pelno mokestis sudarytas tokiu būdu, kad mokėjimai į biudžetą kinta du kart greičiau negu pelno dydis. Tuomet, pakilimo fazėje mokestis sulaiko ekonomikos augimą apsaugodamas nuo jos „perkaitimo“. Jeigu investicijų pelningumas mažėja, tai mokestis mažėja sparčiau negu pelnas, ir tai leidžia išvengti krizės. Jeigu pelno mokestis mokamas nepriklausomai nuo konjunktūros, pavyzdžiui, kartą metuose, o mokėjimo laikotarpiu įvyksta nuosmukis, tai gali tekti mokėti dideles sumas tada, kai įmonės turi mažiausiai lėšų.

5. Mokesčių sistemos skaidrumas. Rinkėjas nedaug žino ir įtakoja į mokesčius. Tačiau pageidautina, kad rinkėjams mokesčių sistemos turinys ir poveikis būtų suprantami, netgi jeigu jie neturi specialių žinių ir specialiai tuo nesidomi. Individas jaučia gyventojų pajamų mokesčio poveikį, tačiau mažiau jaučia PVM ir akcizų poveikį. Pelno mokestis ir jo poveikis investicijoms, vadinasi, ir augimui bei darbo vietų kūrimui, eiliniams mokesčių mokėtojams visai neiškūs. Tikėtina, kad eiliniai mokesčių mokėtojai prieštaraus prieš pajamų mokesčio didinimą, bet pasisakys už pelno mokesčio didinimą. T.y., mokesčiai skiriasi skaidrumo laipsniu.

Jeigu mokesčiai neskaidrūs, tai neribotą valdžią gauna politikai, biurokratai ir specialios interesų grupės. Organizacinis paprastumas taip pat padidina mokesčių skaidrumą. [6, 7, 9]

## 2.2. Mokesčių klasifikacija

Mokesčiai, kaip ir bet kurios kitos sistemos elementai, gali būti klasifikuojami pagal įvairius požymius. Mokesčiai klasifikuojami pagal juos renkančius valdymo organus, pagal apmokestinimo objektus ir pagal tarifus bei mokesčių apskaičiavimo būdą.



2.2.1 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema

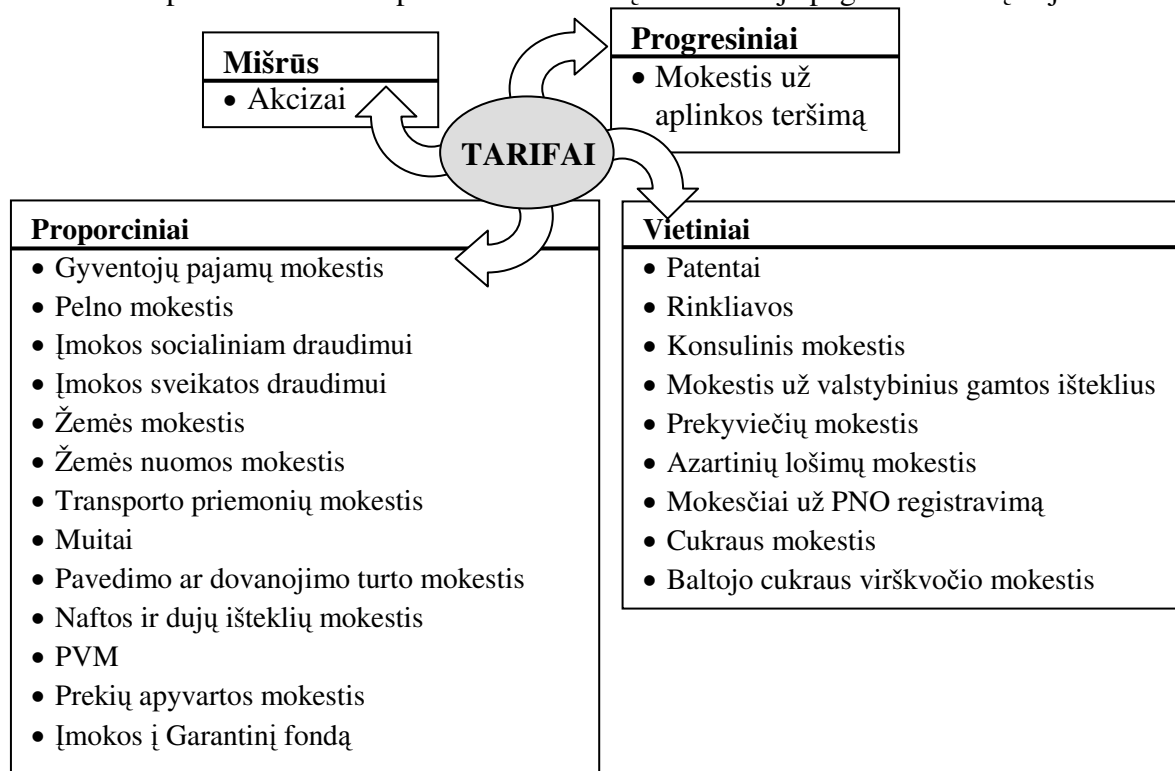
Lietuvos Respublikos mokesčių sistema atspindi 2.2.1 paveiksle. Čia mokesčiai išskiriami į valstybei skirtus (mokamus į valstybės biudžetą, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą) ir vietinius mokesčius (mokamus į savivaldybių biudžetus). Iš 2.2.1 paveikslo matyti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą sudaro 24 įstatymais reglamentuojami mokesčiai, iš kurių 18 renkami į valstybės biudžetą, o 7 – į savivaldybių biudžetus. Valstybinė mokesčių inspekcija administruoja 21 mokestį ir neapima muitų bei kol kas socialinio draudimo mokesčio.

Kiekvieno mokesčio svarbiausi elementai yra apmokestinimo objektas ir tarifai. Todėl, siekiant geriau pažinti Lietuvos mokesčių sistemą, derėtų suklasifikuoti mokesčius pagal

apmokestinimo objektus (2.2.2 paveikslas) ir tarifus bei mokesčių apskaičiavimo būdą (2.2.3 paveikslas). 2.2.2 paveiksle yra išskirtos mokesčių objektų grupės ir juos atitinkantys mokesčiai.

<b>MOKESČIAI</b>	<b>Pajamų ir pelno</b>	Gyventojų pajamų mokestis
		Pelno mokestis
		Azartinių lošimų mokestis
	<b>Turto</b>	Žemės mokestis
		Nekilnojamojo turto mokestis
		Paveldimo arba dovanojamo turto mokestis
	<b>Vidaus prekių ir paslaugų</b>	Pridėtinės vertės mokestis
		Akcizai
		Cukraus ir jo virškvočio mokesčiai
	<b>Prekybos ir prekybos sandorių</b>	Prekyviečių mokestis
		Muitai
		Prekių apyvartos mokestis
	<b>Valstybinio socialinio ir sveikatos draudimo įmokos</b>	Socialinis draudimas
Sveikatos draudimas		
Garantinis draudimas		
<b>Už naudojimąsi šalies ištekliais ir valstybės teikiamomis paslaugomis</b>	Konsulinis mokestis	
	Rinkliavos	
	Naftos ir dujų išteklių mokestis	
	Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	
	Mokestis už aplinkos teršimą	
	Žemės nuomos mokestis	
	Transporto priemonių mokestis	
	PNO registravimo mokesčiai	

2.2.2 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių klasifikacija pagal mokesčių objektus



2.2.3 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių klasifikacija pagal mokesčių tarifus ir jų apskaičiavimo būdą



Matome, kad Lietuvoje apmokestinami šie objektai: pajamos, pelnas, turtas, vidaus prekės ir paslaugos, šalies ištekliai, prekyba, ir prekybos sandoriai. Iš 2.2.3 paveikslo matome, kad daugumai mokesčių Lietuvoje taikomi proporciniai ir vietiniai tarifai.

Išnagrinėję Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą kaip visumą bei jų klasifikacijas, toliau įvertinsime atskirus mokesčius. [6]

## **2.3. Pagrindinių LR mokesčių įvertinimas**

### **2.3.1. Gyventojų pajamų mokestis**

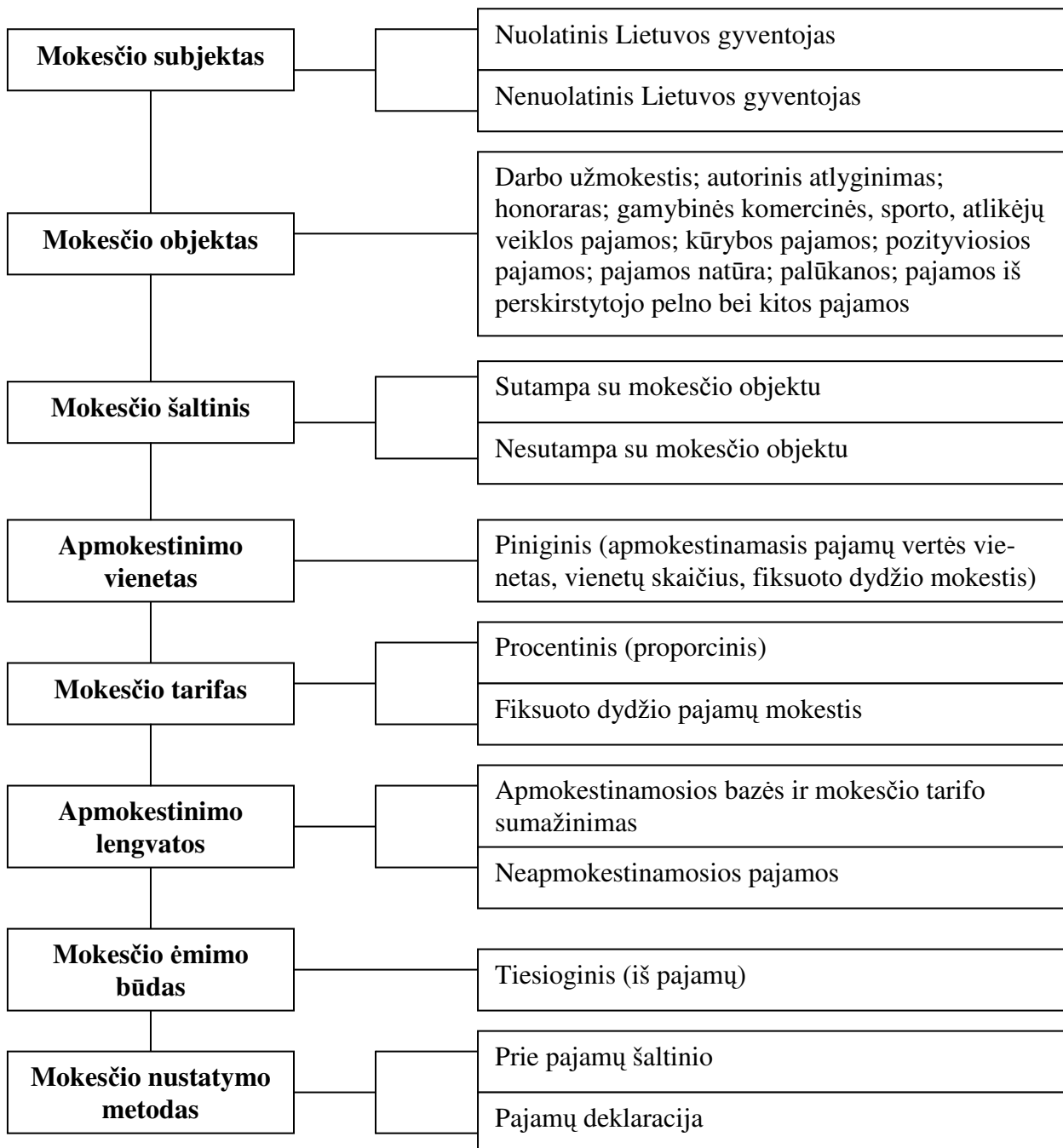
Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – Įstatymas), priimtas 2002 m. liepos 2 d., yra taikomas nuo 2003 m. sausio 1 d. Įsigaliojus šiam įstatymui, neteko galios Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas.

Gyventojų pajamų mokesčio (GPM) instrumentarijus (nuo 2003 m. sausio 1 dienos) matyti iš 2.3.1.1 paveikslo. Toliau plačiau aptarsime kai kuriuos jo elementus.

Nuolatinis gyventojas laikomas: kalendoriniais metais Lietuvoje turi nuolatinę gyvenamąją vietą; asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų kalendoriniais metais turi daugiau Lietuvoje, negu užsienio valstybėje; Lietuvoje kalendoriniais metais ištisai arba su pertraukomis išbūna 183 dienas ir ilgiau; dvejais vienas paskui kitą einančiais kalendoriniais metais Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna 280 dienų ar daugiau ir vienais iš tų metų Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna ne mažiau kaip 90 dienų (tuomet abiem buvimo Lietuvoje metais asmuo yra laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas); yra Lietuvos Respublikos pilietis, gyvenantis užsienio valstybėje ir iš Lietuvos Respublikos biudžeto gaunantis su darbo santykiais susijusių pajamų ar sumų pragyvenimo išlaidoms padengti.

Nenuolatinis gyventojas laikomas: kalendoriniais metais nuolatinę gyvenamąją vietą turi užsienio valstybėje; asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų kalendoriniais metais turi daugiau užsienio valstybėje, negu Lietuvoje; Lietuvoje kalendoriniais metais ištisai ar su pertraukomis išbūna trumpiau negu 183 dienas; dvejais vienas paskui kitą einančiais kalendoriniais metais Lietuvoje ištisai ar su pertraukomis išbūna mažiau negu 280 dienų.

Pajamų mokesčio mokėtojai (MM) yra pajamas gavę gyventojai; jie skirstomi į nuolatinis ir nenuolatinis gyventojus. Nagrinėjamame įstatyme nėra pakankamai aiškiai apibūdintos šios sąvokos ir, taikant įstatymą praktiškai, gali kilti neaiškumų, dėl kurių MM, taip pat ir valstybinių institucijų darbuotojai nereikalingai gaišta laiką, MM patiria nervinę įtampą, o kartais ir nuostolius.



2.3.1.1 pav. Gyventojų pajamų mokesčio instrumentarius Lietuvos sąlygomis

GPM įstatyme prie nuolatinių Lietuvos gyventojų tam tikromis sąlygomis gali būti priskiriami asmenys, kuriuos su Lietuva sieja reikšmingi komerciniai interesai, kai:

1) fizinis asmuo yra individualios (personalinės) įmonės Lietuvoje savininkas ir (arba) valdo daugiau kaip 25 procentus Lietuvos vieneto akcijų (dalių, pajų) arba

2) daugiau kaip 30 procentų mokestinio laikotarpio pajamų yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje. Fizinis asmuo, kuris nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju gali Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka kreiptis į mokesčio administratorių su prašymu pripažinti jį nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu per mokestinį laikotarpį jo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje (išskyrus pajamas, kurios tą mokestinį laikotarpį buvo apmokestintos

taikant Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytas pajamų mokesčio lengvatas), sudaro ne mažiau kaip 90 procentų visų per mokesčią laikotarpį jo gautų pajamų.

Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos.

Nuolatinio gyventojų pajamos: pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje; pajamos, kurių šaltinis yra ne Lietuvoje.

Nenuolatinio gyventojų pajamos: per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos ir užsienio valstybėse gautos pajamos, priskiriamos tai nuolatinėi bazei Lietuvoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su nenuolatinio Lietuvos gyventojų veikla per nuolatinę bazę Lietuvoje; ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje: palūkanos; pajamos iš paskirstytojo pelno; pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą; honoraras; su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos; sporto veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai sportininkui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam sportininko vardu; atlikėjų veiklos pajamos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai atlikėjui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam atlikėjo vardu; pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamojo daikto, esančio Lietuvoje.

Pajamų mokesčio tarifai. Vietoj FAPM įstatymą įvairiais laikotarpiais taikomų tarifų (2002 m. galiojo 8), GPM įstatyme reglamentuoti tik du tarifai.

Pajamų mokesčio tarifai:

1. Nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. pajamų mokesčio tarifai yra 15 ir 27 procentai, nuo 2008 m. sausio 1 d. pajamų mokesčio tarifai – 15 ir 24 procentai.

2. Pajamų mokesčio 15 procentų tarifas taikomas šioms pajamoms:

1) pajamoms iš paskirstytojo pelno, jei jos gaunamos iš Lietuvos vieneto arba iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų užsienio valstybėse arba zonose, įtrauktose į finansų ministro pagal Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatas tvirtinamą sąrašą, ir palūkanoms;

2) sportininkų pajamoms, gautoms iš sporto veiklos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai sportininkui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam sportininko vardu;

3) atlikėjų pajamoms, gautoms iš atlikėjo veiklos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šia veikla, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai atlikėjui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam atlikėjo vardu;

- 4) honorarui;
- 5) gautoms pagal autorinę sutartį pajamoms iš kūrybos;
- 6) pajamoms, gautoms iš turto nuomos;
- 7) pajamoms, gautoms iš šios dalies 3–6 punktuose nenurodytos individualios veiklos;
- 8) ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms;
- 9) pensijų išmokų, gautų bet kuriuo Lietuvos Respublikos papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatyme (toliau – Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymas);
- 10) išmokų, mokamų pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą iki 2004 m. balandžio 30 d.;
- 11) gražinamoms gyvybės draudimo įmokoms pagal nutrauktą gyvybės draudimo sutartį, sudarytą iki 2004 m. balandžio 30 d.;
- 12) gražinamoms gyventojų sumokėtoms pensijų įmokoms į pensijų fondą, įsteigtą pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą arba kitų užsienio valstybių įstatymus;
- 13) išmokų, mokamų pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2004 m. gegužės 1 d. su Europos ekonominės erdvės valstybės narės draudimo įmone;
- 14) gražinamoms gyvybės draudimo įmokoms pagal nutrauktą gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2004 m. gegužės 1 d. su Europos ekonominės erdvės valstybės narės draudimo įmone;
- 15) vieneto mokamoms draudimo įmokoms darbuotojų naudai už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, kai draudimo objektas yra apdraustojo sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimas.

Apmokestinamųjų pajamų ir pajamų mokesčio apskaičiavimas, jo mokėjimas. Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, GPM įstatyme numatyta atvejų, kai jas galima sumažinti, t.y. galima iš pajamų atimti: neapmokestinamąsias pajamas; pajamas, gautas iš veiklos, kuria verstasi turint verslo liudijimą; leidžiamus atsiskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu; ne individualios veiklos, turto įsigijimo kainą su šio turto pardavimu nuosavybėn susijusias išlaidas; pagrindinį ir papildomąjį neapmokestinamą pajamų dydį (NPD); nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtas išlaidas.

Iš 1 lentelės matome, kad neapmokestinimo atvejų yra nemažai, taigi gyventojai patiria tam tikrą valstybės dėmesį. Siekiant supaprastinti pajamų mokesčio administravimą ir išvengti išskirtinių apmokestinimo sąlygų taikymo atskiroms pajamų rūšims pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą nuo 250 litų iki 290 litų per mėnesį buvo padidintas pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis, tam tikroms nuolatinėms Lietuvos gyventojų kategorijoms

nustatyti individualūs neapmokestinamieji pajamų dydžiai (žr. 1 lentelė), tėvams (įtėviams), auginantiems vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaikį) nustatytas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis, lygus 0,1 pagrindinio neapmokestinamojo pajamų dydžio (šis papildomas dydis taikomas abiem tėvams (įtėviams) per pusę).

**1 lentelė.** Neapmokestinamųjų pajamų dydžių (NPD) taikymo lentelė 1996-2006 metais

Neapmokestinamųjų pajamų dydžio pobūdis	Neapmokestinamųjų pajamų dydžiai, litais			
	Nuo 1996-08 iki 1998-02	Nuo 1998-02 iki 2002-03	Nuo 2002-04 iki 2003-01	Nuo 2003-01-01 iki dabar
Pagrindinis NPD	191	214	250	290
Asmenims, auginantiems vieną vaiką*	191	214	250	304,5
Asmenims, auginantiems du vaikus*	191	214	250	319
Asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų*	329	368	430	430
Už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką*				46
Motinai arba tėvui, neturintiems sutuoktinio ir auginantiems vieną vaiką*	256	286	335	335
Motinai arba tėvui, neturintiems sutuoktinio ir auginantiems du ir daugiau vaikų iki 18 metų, už antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką*	45	45	53	53
I grupės invalidams	330	368	430	430
II grupės invalidams	289	324	379	380
III grupės invalidams	216	242	283	290

\* vaikai (įvaikiai) iki 18 metų bei vyresni nei 18 metų, iki jie baigs dienines bendrojo lavinimo mokyklas.

Apžvelgsime nuolatiniams Lietuvos gyventojams taikomus pagrindinį ir individualius neapmokestinamus pajamų dydžius.

Pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – pagrindinis NPD) – 290 litų per mėnesį.

Lietuvos gyventojams taikomi individualūs neapmokestinamieji pajamų dydžiai:

1) asmenims, kuriems nustatytas 0-25 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas didelių

specialiųjų specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007m. birželio 30 d. - ir I grupės invalidams) taikomas 430 Lt INPD per mėnesį;

2) asmenims, kuriems nustatytas 30-40 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. — ir II grupės invalidams) taikomas 380 Lt INPD per mėnesį;

3) asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, taikomas 430 Lt INPD per mėnesį, be to, už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) INPD didinamas 46 Lt;

4) motinai (įmotei) arba tėvui (įtėviui), kuris (kuri) vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vienas (viena), taikomas 335 Lt INPD per mėnesį, be to, už auginamą antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaiki) INPD didinamas 53 litais;

5) žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 procentų visų pajamų, taip pat ūkininkų, įstatymų nustatyta tvarka įregistravusių ūki, darbuotojams taikomas 330 Lt INPD per mėnesį.

Jeigu gyventojas atitinka daugiau nei vieną individualų NPD nustatytą kriterijų, taikomas didžiausias individualus NPD.

Atsiradus arba pasibaigus teisei gyventojui taikyti INPD, šis dydis pradedamas arba nustojamas taikyti nuo kito mėnesio, nei atsirado arba pasibaigė teisė juos taikyti.

Gyventojų pajamų mokestis kartu su socialinio draudimo įmoka sudaro žymią darbo jėgos kaštų dalį (49 procentus ribinių darbo jėgos kaštų dalį). Todėl šis mokestis ypač skatina slėpti ir mažinti gyventojų oficialiąsias pajamas. Jei anksčiau kentėjome nuo šešėlinės bedarbystės, dabar kone kiekviename žingsnyje susiduriame su atvirkščiu fenomenu - šešėliniu darbu. Konkurencinė kova, kurioje svarbų vaidmenį turi darbo jėgos kaštai, verčia ieškoti būdų mokesčiams darbo jėgai mažinti. Kai to nedaro valdžia - tai padaro įmonės ir žmonės. Nebegalėdami pakelti mokesčių naštos, jie verčiau dirba slapta nuo valdžios.

Gyventojų pajamų mokestį jau seniai reikėjo mažinti, nes iš esmės gyventojų pajamoms tenka labai didelė mokesčių našta. Gyventojas sumoka pajamų mokestį. Privalomojo socialinio draudimo mokestį moka ne darbdavys, bet žmogus, nes jei būtų mažesni mokesčiai, darbdavys galėtų daugiau žmogui mokėti. Mokesčių našta tampa tokia didelė, kad žmogui belieka labai mažai pinigų kitiems poreikiams tenkinti. Kad ir patiems būtiniausiems: valgyti, apsirengti, keliauti.

Įvertinus, galima apibendrinti, kad gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas yra būtina priemonė Lietuvos verslo konkurencingumui išlaikyti ir gyventojų pajamų didėjimui užtikrinti. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 15 proc., leistų Lietuvai lygiuotis į konkurencingiausias regiono valstybes ir paskatintų investicijas, padėtų iš esmės pristabdyti darbo jėgos nutekėjimą iš Lietuvos, smarkiai sumažintų paskatas slėpti mokesčius, sumažintų mokesčių planavimo poreikį ir leistų efektyviau organizuoti ekonominę veiklą. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 24 proc., jau 2007 metais leistų Lietuvai bent jau labai neatsilikti nuo Latvijos ir Estijos. [2, 6, 12, 18, 27, 28, 29]

### **2.3.2. Pelno mokestis**

Juridinių asmenų pelno mokesťį (PM) reglamentavo 1990 m. liepos 31 d. priimtas LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas ir vėlesni jo pakeitimai bei papildymai, taip pat iš dalies LR mažųjų įmonių įstatymas.

Šio mokesčio mokėtojai yra:

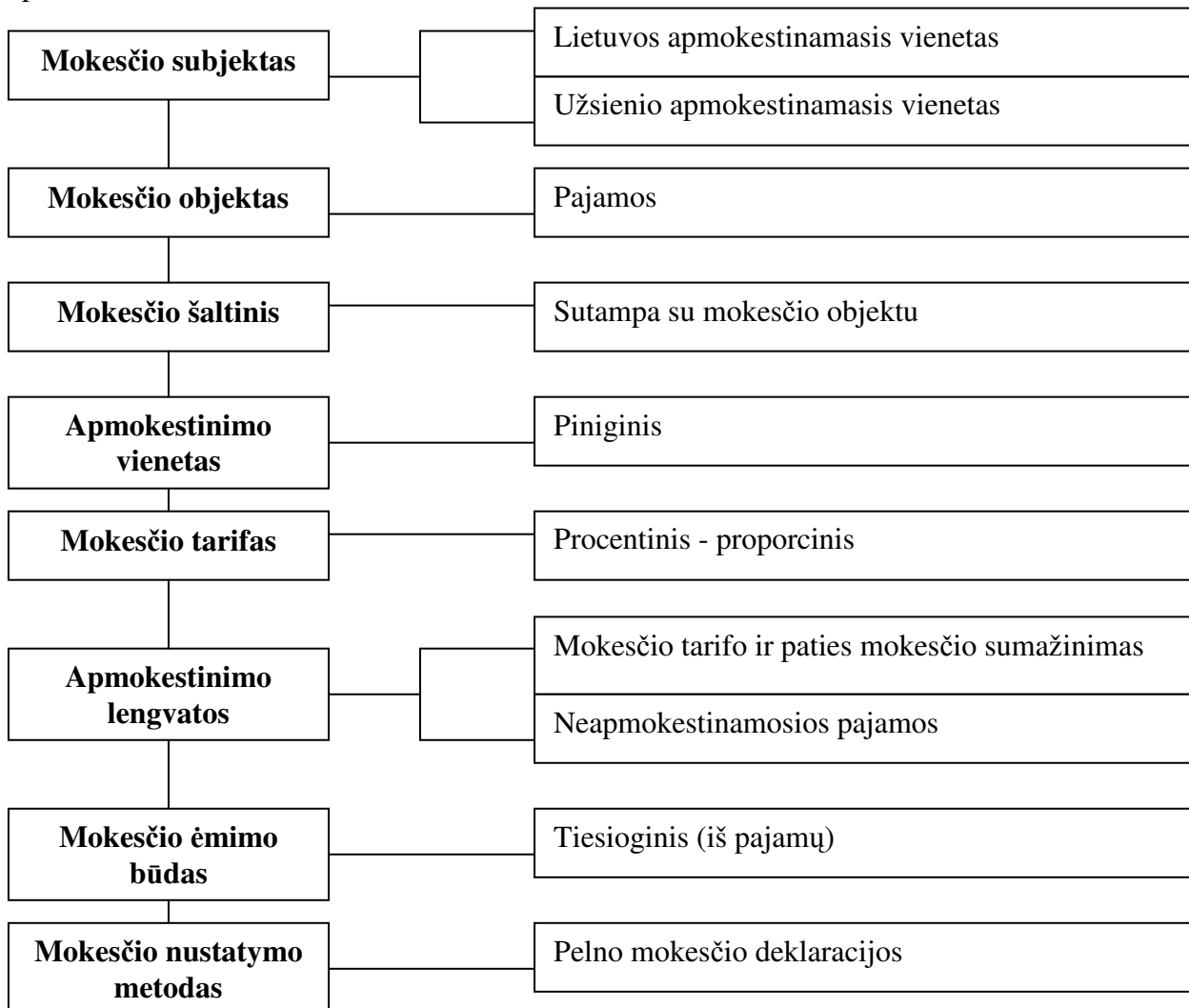
1. Juridinio asmens teises turinčios įmonės, kurių veiklą reglamentuoja LR įmonių įstatymas.
2. Juridiniai asmenys, vykdančys nekomercinę veiklą, bet gavę pajamų iš komercinės veiklos, išskyrus Lietuvos banką ir biudžetines įstaigas.
3. Užsienio valstybių įmonės, kurių veiklą reglamentuoja užsienio valstybių įstatymai ir kurių buveinė yra užsienio valstybėje.

Vadovaujantis juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymu, mokesčio objektas buvo apmokestinamasis pelnas ir pajamos. Pajamas gavo užsienio valstybių įmonės iš LR juridinių asmenų už suteiktas rinkotyros, konsultavimo, tarpininkavimo paslaugas ir už suteiktą teisę naudotis prekių ženklais, licencijomis, firmų vardais, taip pat užsienio valstybių įmonės, įregistruotos lengvatinio mokesčio tarifo valstybėse arba zonose ir gaunančios pajamas iš LR juridinių asmenų.

Pelno mokesčio (PM) instrumentarijus pateiktas 2.3.2.1 paveiksle.

Pelno mokesčio mokėtojai (subjektai) yra Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai. Lietuvos vienetas - juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktu nustatyta tvarka. Užsienio vienetas – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas.

PM įstatyme išskiriamos specialios kontroliuojamųjų užsienio vienetų apmokestinimo sąlygos. Kaip PM įstatyme suprantamas kontroliuojamasis vienetas ir kontroliuojančiojo vieneto pajamos matyti iš 2.3.2.2 paveikslo. Jeigu kontroliuojamasis vienetas atitinka nurodytus abu kriterijus, tai jį kontroliuojantis asmuo turi apskaičiuoti pozityvias pajamas, ir jos yra apmokestinamos.

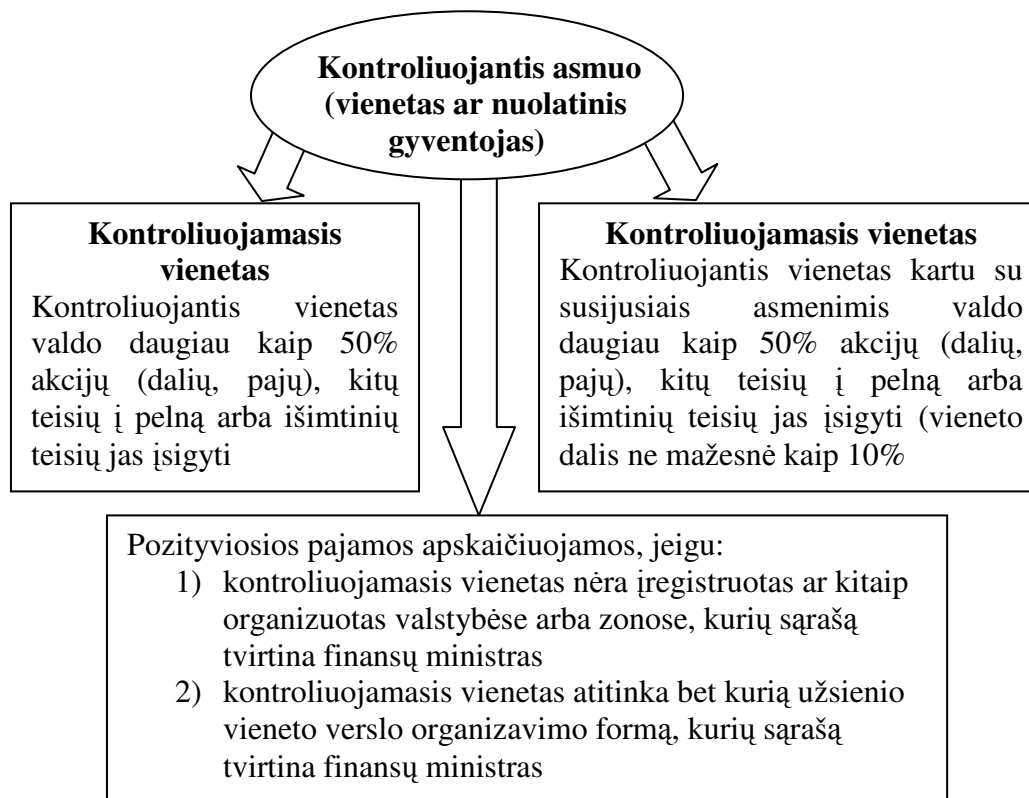


2.3.2.1 pav. Pelno mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis

Lietuvoje pelno mokesčio nemoka biudžetinės įstaigos, Lietuvos bankas, valstybės ir vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ir organizacijos, valstybės įmonė Indėlių draudimo fondas ir pelno nesiekiantys vienetai (veiklos tikslas nėra pelno siekimas, gauto pelno neturi teisės skirstyti steigėjams ir dalyviams).

Pelno mokesčio dydį lemia šie pagrindiniai veiksniai: mokesčiai bazės nustatymo tvarka; mokesčio tarifas; pelno ir kitų mokesčių sąveika.





2.3.2.2 pav. Kontroliuojantis vienetas ir jo pozityvių pajamų nustatymo kriterijai

PM įstatymo reglamentuojama mokesčio bazė: Lietuvos vienetas, užsienio vienetas. Lietuvos vienetas: visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje; kontroliuojamojo užsienio vieneto pozityviosios pajamos. Užsienio vienetas: per nuolatinės buveinės LR teritorijoje: užsienio vieneto per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikos teritorijoje vykdomos veiklos pajamos ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, priskiriamos toms nuolatinėms buveinėms Lietuvos Respublikoje tuo atveju, kai tos pajamos susijusios su užsienio vieneto veikla per nuolatinės buveinės Lietuvos Respublikoje; užsienio vieneto ne per nuolatinės buveinės Lietuvos teritorijoje gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje; ne per nuolatinės buveinės LR teritorijoje: palūkanų pajamos iš bet kokios rūšies skolinių įsipareigojimų, įskaitant vertybinius popierius (išskyrus Vyriausybės vertybinius popierius, išleidžiamus tarptautinėse finansų rinkose), obligacijas, taip pat su tais skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas bei premijas, išskyrus palūkanų pajamas už indėlius ir palūkanų pajamas už subordinuotas paskolas, kurios atitinka Lietuvos banko teisės aktais nustatytus kriterijus; pajamos iš paskirstytojo pelno; autorinio atlyginimo, įskaitant atlyginimą už suteiktas gretutines teises; pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar licencine sutartimi suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize; atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį; gautos pajamos už perduotą, kitokiu būdu perleistą nuosavybėn arba išnuomotą

nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje; kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos.

Pajamos yra iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos visų rūšių pajamos pinigais. Pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje: užsienio vienetų gautos pajamos ne per nuolatinę buveinę LR teritorijoje; pajamos iš Lietuvos vienetų paskirstyto pelno; pajamos iš veiklos Lietuvoje; 50% transportavimo, kuris prasideda Lietuvoje ir baigiasi užsienyje pajamų, uždirbtų per nuolatinę buveinę; tarptautinių telekomunikacijų pajamos, uždirbtos per nuolatinę buveinę Lietuvoje. Pajamos, kurių šaltinis yra ne Lietuvoje: visos kitos, išskyrus tas, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

**Nuolatinė buveinė** – užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Taikomi šie pelno mokesčio tarifai:

1) Lietuvos vieneto, nuolatinų buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą;

2) užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, apmokestinamos be atskaitymų, taikant 10 procentų mokesčio tarifą;

3) pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

4) gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį, taip pat iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 MGL dydžio sumą, apmokestinama be atskaitymų, taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 13 procentų mokesčio tarifą.

Apmokestinamojo pelno ir pelno mokesčio apskaičiavimas, jo mokėjimas ir deklaravimas. Apmokestinamas pelnas apskaičiuojamas:

*Pajamos – Neapmokestinamosios pajamos + Leidžiami atskaitymai-įprastinės veiklos sąnaudos, patvirtintos dokumentais + Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai (nuostoliai, mokesčiai, parama, nusidėvėjimas, amortizacija) = Apmokestinamasis pelnas*

Nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš uždirbtų pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas, ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus bei tokius atskaitymus, kurie susiję su užsienio vieneto pajamų uždirbimu per nuolatinės buveines. Toliau panagrinėsime iš pajamų atimamas neapmokestinamąsias pajamas ir atsiskaitymus.

Pelno mokesčiu neapmokestinamos kai kurios Lietuvos vieneto ir užsienio vieneto per nuolatinės buveines uždirbtos ar gautos pajamos: gauta parama (labdaros ir paramos įstatymo tvarka); gautos draudimo išmokos, neviršijančios patirtų nuostolių vertės; pensijų fondų gautos pensijų įmokos bei šių fondų investicinės pajamos; praėjusių mokesčių laikotarpių leidžiamų klaidų ir netikslumų taisymai; kitos neapmokestinamosios pajamos,

Apskaičiuojat apmokestinamąjį pelną, leidžiami atskaitymai gali būti neribojamų dydžių ir ribojamų dydžių. Neribojamų dydžių leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos ir dokumentais patvirtintos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Tai žaliavų ir medžiagų, darbo apmokėjimo sąnaudos, palūkanos, perparduoto turto įsigijimo kaina, perleistų vertybinių bei išvestinių finansinių priemonių įsigijimo kaina. Išvestinė finansinė priemonė – tai finansinis instrumentas (būsimoji sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su prekių verte arba kaina; dar ji gali būti susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju.

Ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai: ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos; materialiojo ilgalaikio turto eksploatavimo, remonto arba rekonstravimo sąnaudos; komandiruočių sąnaudos; reklamos ir reprezentacijos sąnaudos; natūralios netekties nuostoliai; mokesčiai; beviltiškos skolos; įmokos darbuotojų naudai; specialieji kredito įstaigų ir draudimo įmonių atidėjimai; parama; narių mokesčiai, įnašai ir įmokos; mokesčio laikotarpio nuostolių perkėlimas.

Apmokestinamojo pelno dydžiui nemažą įtaką turi ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) atskaitymai. Lietuvoje nusidėvėjimo normatyvus nustato pačios įmonės, atsižvelgdamos į Vyriausybės leidžiamus maksimalius ekonominius normatyvus. Materialiam ilgalaikiam turtui nuo 1994 m. galima taikyti pagreitinto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus.

Įsigaliojus PM įstatymui, nuo 2002 m. sausio 1 dienos kartu taikomi ir nauji nusidėvėjimo normatyvai. Dauguma įvestų nusidėvėjimo normatyvų, palyginti su ankstesniais, yra didesni. Nusidėvėjimas apskaičiuojamas tiesiniu metodu arba dvigubu – mažėjančios vertės metodu. Pasirinkto metodo turi būti laikomasi nuosekliai: turto grupei taikomas tas pats vieneto pasirinktas metodas per visą turto nusidėvėjimo laikotarpį. Vienetai, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. litų, išskyrus kai kurias įstatyme nurodytas sąlygas, gali patys nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo normatyvus.

PM įstatyme nurodomi nusidėvėjimo apskaičiavimų apribojimai:

- Turtui, perduotam pagal lizingo sutartį;
- Į kultūros vertybių registrą įtrauktam turtui, išskyrus pastatų rekonstravimo nusidėvėjimą;
- Paties vieneto susikurtam nematerialiam ilgalaikiam turtui;
- Nenaudojama (esančiam atsargose ar užkonservuotam) ilgalaikiam turtui, taip pat šio turto perkainojimo rezultatams.

Pagal anksčiau galiojusią tvarką patvirtinus ilgalaikio turto nusidėvėjimo normatyvus vienetai (įmonės) galėjo keisti vieną kartą per trejus metus. Pagal PM įstatymą ši teisė apribota, t.y. normatyvus galima tikslinti, kai: pakeičiama ilgalaikio turto naudojimo paskirtis arba atliktas rekonstravimas; per mokestinį laikotarpį ilgalaikio turto remonto suma viršija 50% šio turto įsigijimo kainos.

Mokesčių mokėtojams ir kitiems asmenims svarbu žinoti ir kokių atskaitymų negalima daryti iš pajamų (išmokų, nepagrįstų įrodymais; vieneto padarytos žalos atlyginimo; palūkanų, mokamų už valstybės kapitalo naudojimą ir kt.).

Pagal PM įstatymą dividendai apmokestinami iš esmės nauja tvarka, kuri taikoma ir paskirstytajam pelnui. Dividendai apmokestinami 15% tarifu (buvo 29%), mokesčio mokėtojas – dividendus išmokantis vienetas.

Kad tie patys dividendai nebūtų apmokestinami daugiau nei vieną kartą, gauti jau apmokestinti dividendai. Jei dividendus gaunantis vienetas pats išmoka dividendus, tai apmokestinamas tik jo išmokamų dividendų ir jau sukauptų grynųjų dividendų skirtumas.

Pelno mokestis mažinamas tik Lietuvos vienetų gaunamiems dividendams iš kitų Lietuvos vienetų. Tačiau kai dividendai išmokami užsienio vienetams arba kai dividendai gaunami iš užsienio vienetų, tai dividendų mokesčiu pelno mokestis nemažinamas. Palanki Lietuvos vienetams ši taisyklė: kai iš dividendų išskaičiuotas mokestis didesnis už mokėtiną pelno mokestį, skirtumą leidžiama perkelti į tolesnius mokestinius laikotarpius (ne ilgiau kaip

penkeriems metams) ir sumažinti pelno mokesť. Visais dividendų mokėjimo atvejais įteisintas dalyvavimo išimties principas: kai dividendus gaunantis Lietuvos ar užsienio vienetas ne trumpiau kaip 12 mėnesių be pertraukų valdo daugiau kaip 10% balsus suteikiančių akcijų, tai dividendų mokesčio nemoka, išskyrus atvejus, kai užsienio vienetas įregistruotas ar kitaip organizuotas tikslinėse teritorijose.

Pažymėtina, kad įstatinio kapitalo mažinimo atveju vieneto dalyvių gautos pajamos neapmokestinamos, jeigu jos neviršija dalyvių įnašų į įstatinį kapitalą dydžio, nes lėšos, tenkančios įstatinio kapitalo, sudaryto ne iš dalyvių įnašų, sumažinimo daliai, laikomos dividendais ir apmokestinamos 15% tarifu. Ši įstatyminė nuostata užkerta kelią dirbtinai mažinti įstatinį kapitalą, gauti pajamas ir nemokėti mokesčių.

Vienetai, atsiskaitydami su valstybe, teritorinėms mokesčių inspekcijoms pateikia penkių rūšių pelno mokesčio deklaracijas:

- 1) metinę pelno mokesčio deklaraciją;
- 2) avansinio pelno mokesčio deklaraciją;
- 3) deklaraciją apie užsienio vienetai išmokėtas pajamas ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtą pelno mokesť;
- 4) užsienio vieneto, vykdančio veiklą Lietuvos Respublikoje deklaraciją;
- 5) nuo gautų ir išmokėtų dividendų apskaičiuotą ir sumokėtą pelno mokesčio deklaraciją.

Metinė pelno mokesčio deklaracija pateikiama, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio pirmos dienos.

Įvertinus pelno mokesť, galima sakyti, kad tai įprastas ir patikimiausias valdžios įrankis, leidžiantis daryti intervencijas į ekonomikos procesus, juo nuolat ir nepaliaujamai kišamasi į ūkio subjektų veiklą, pažeidžiant laisvos konkurencijos sąlygas. Nors ir įmanoma įsivaizduoti vieningai, visuotinai ir proporcingai taikomą pelno mokesť, jo įtaka ekonomikos procesams ir subjektų sprendimams vis vien būtų didelė. Taip yra todėl, kad pati pelno apmokestinimo idėja verčia valdžią kontroliuoti pelno skaičiavimą, ribojant iš pajamų išskaičiuotinas išlaidas. Pasitelkiama vienokia ar kitokia pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka, kuri neišvengiamai įneša diskrecijos ir įtakoja kasdienes įmonių sprendimus.

Užsienio šalyse, o nuo 1995 m. jau ir Lietuvoje, vyksta judėjimas dėl pelno mokesčio naikinimo. Veikiančio pelno mokesčio ir mokestinės apskaitos panaikinimas leistų įmonėms daugiau laiko, lėšų ir pastangų skirti vertės bei darbo vietų kūrimui, investicijoms, verslo plėtrai. Verslo išlaisvinimas nuo beprasmio ir vertės nekuriančio biurokratinių reikalavimų tenkinimo

sukurtų palankesnę investavimo atmosferą. Todėl reikia tikėtis, kad Lietuva taps pirmąja šalimi, panaikinusia pelno mokestį. [3, 6, 13, 19]

### 2.3.3. Pridėtinės vertės mokestis

Pridėtinės vertės mokestį (PVM) išrado prancūzas M.Lore. 1954 m. jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kasdieninį efektą“ (mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose). Prancūzijoje galutinai PVM įvestas tik 1968 m. ir sparčiai plito kitose šalyse. Prie šio mokesčio plitimo prisidėjo ir Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) 1967 m. balandžio mėnesį priimtos I ir II Direktyvos, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Šiuo metu PVM taiko apie 50 šalių, iš jų visos Europos Sąjungos (ES) šalys.

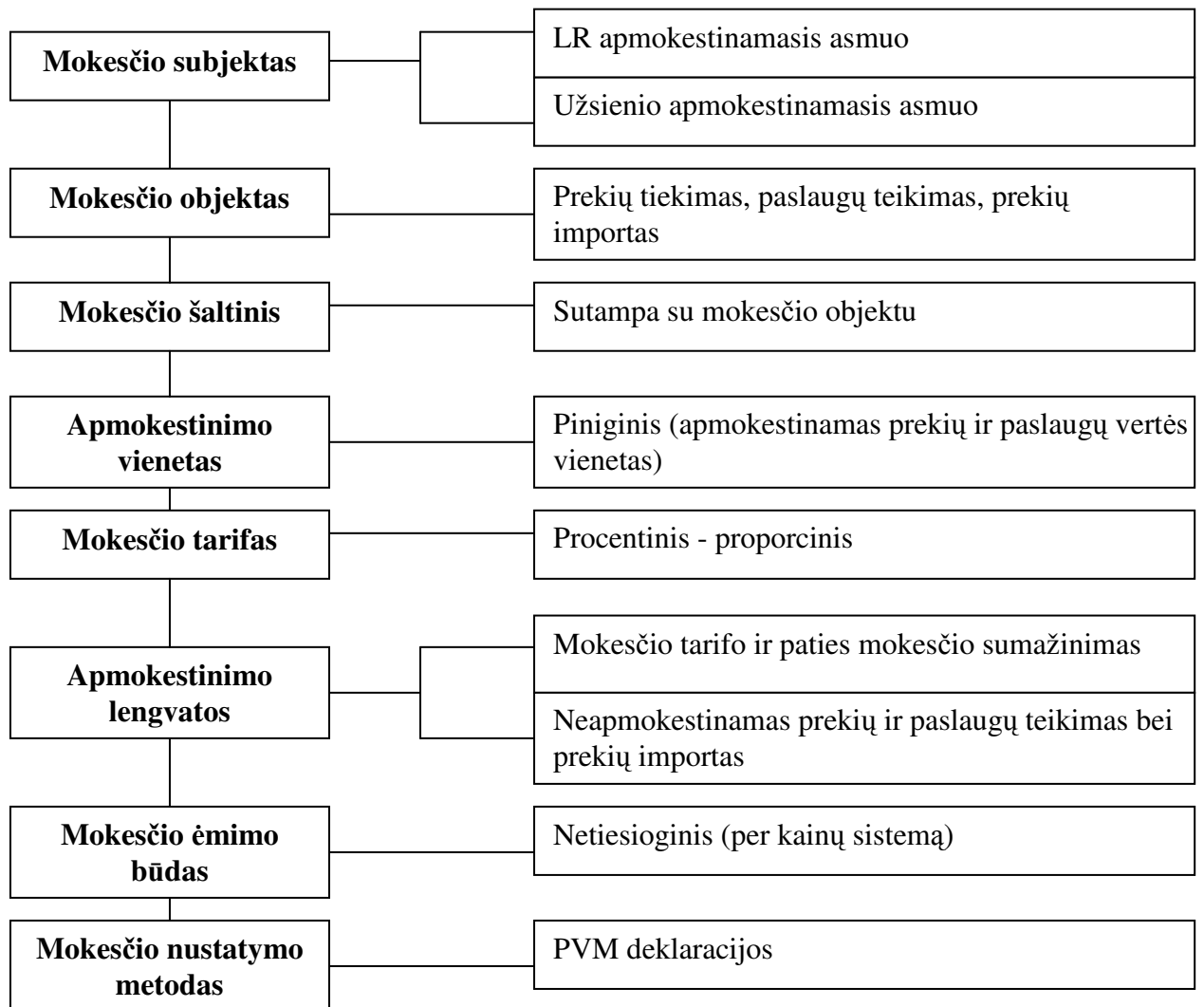
PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi.

2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas.

PVM yra vienas iš vartojimo mokesčių. Vartojimo mokesčiai gali būti bendrieji (PVM, apyvartos mokesčiai) ir atskiromis prekių ir paslaugų rūšims (akcizai, valstybės fiskalinio monopolio mokestis, licencijų mokestis ir kt.).

Istorijoje nėra žinoma atvejo, kad teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu. Specialistai mano, kad galutinai mokestį įvesti galima per dvejus metus. Kiekvienos šalies vyriausybė siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o PVM tam yra parankus. Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti, ypač kai yra vienas tarifas.



2.3.3.1 pav. Pridėtinės vertės mokesčio instrumentarijus Lietuvos sąlygomis

PVM įvedimui nebuvo pasiruošę gamintojai ir prekybininkai, apskaičiuojantys ir pervedantys mokesčių į biudžetą, taip pat ir mokesčių mokėtojai. Verslininkai prekėms ir paslaugoms pirkti turėjo išleisti 15%, o vėliau 18% daugiau grynujų pinigų, o pradedantys veiklą asmenys arba tie, kurių metinė apyvarta mažesnė nei 5000 litų, negalėjo daryti PVM atskaitos. Be to, šį mokesčių grąžinti iš biudžeto yra keblu, ir dažnai tai susiję su juridinių ar fizinių asmenų veiklos apskaitos patikrinimu. Įvedus PVM, nebuvo sumažinti ar panaikinti kiti mokesčiai, tad žymiai išaugo prekių kainos, o jų nekompensavo nei didinami atlyginimai, nei kitos lengvatos. Taigi sunkiausia našta teko vartotojams, nes pirmo būtinumo prekes jie vis tiek perka, ir už aukštesnę kainą. Nors PVM įstatymas, galiojęs iki 2002 m. liepos 1 d., ir buvo laikomas vienu geriausiai parengtų mokesčių reglamentuojančių įstatymų Lietuvoje, tačiau, praktiškai taikydami šio mokesčio įstatymą ir instrukcijas bei nutarimus, ūkio subjektų buhalteriai ir finansininkai susiduria su daugybe problemų bei neaiškumų. Įstatymo visų straipsnių nuostatos

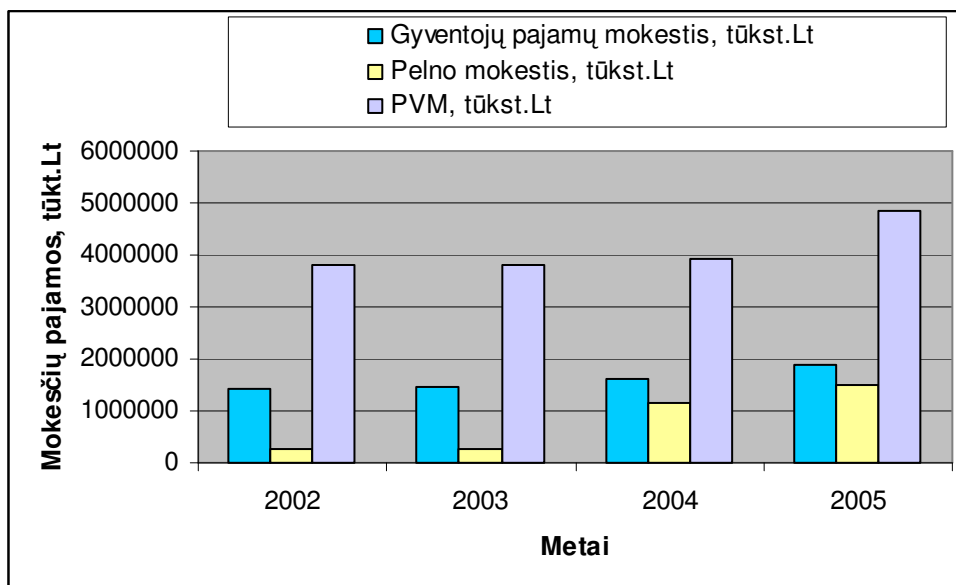
daug kartų įvairiomis kryptimis buvo kaitaliojamos, o tai trikdo verslininkus priimant savo veiklos organizacinius sprendimus ir sukelia nestabilumą visuomenėje, kurios kiekvienas žmogus yra PVM mokėtojas.

**2 lentelė.** Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pagrindiniai pajamų šaltiniai 2002-2005 metais

<b>Mokestiniai ištekliai</b>	<b>2002 m.</b>	<b>2003 m.</b>	<b>2004 m.</b>	<b>2005 m.</b>
Gyventojų pajamų mokestis, tūkst.Lt	1432 004 (26%)	1445 688 (26%)	1614164 (24%)	1875 250 (22,8%)
Pelno mokestis, tūkst.Lt	263 954 (4,8%)	281 044 (5,1%)	1168 950 (17,4%)	1507 704 (18,3%)
<b>PVM, tūkst.Lt</b>	<b>3809 678</b> <b>(69,2%)</b>	<b>3822 994</b> <b>(68,8%)</b>	<b>3930 111</b> <b>(58,5%)</b>	<b>4841 726</b> <b>(58,9%)</b>
<b>Nacionalinis biudžetas, tūkst.Lt</b>	<b>5505 636</b> <b>(100%)</b>	<b>5549 726</b> <b>(100%)</b>	<b>6713 225</b> <b>(100%)</b>	<b>8224 680</b> <b>(100%)</b>

Iš 2 lentelės ir 1 grafiko matome, kad PVM apmokestinus prekes ir paslaugas, išsiplėtė apmokestinamoji bazė, ir kasmet į nacionalinį biudžetą surenkama vis daugiau mokestinių išteklių. 2005 metais, palyginti su 2002 metais, PVM padidėjo 1,2 karto. 2002-2005 metų laikotarpiu PVM, palyginti su gyventojų pajamų ir pelno mokesčiais, augo panašiai. 2002 metais PVM pelno mokesčių viršijo net 14,4 karto, o 2005 metais tik 3,2 karto. Taigi kaip matome, PVM Lietuvoje tapo svarbiausiu biudžetinių įplaukų šaltiniu, nes į nacionalinį biudžetą PVM surenkama daugiausiai.

**1 grafikas.** LR pagrindinių mokestinių išteklių kitimas 2002-2005 metais





Pridėtinės vertės mokesčio, įsigaliojusio 2002 m. liepos 1 dieną, instrumentarijus Lietuvos sąlygomis pateiktas 2.3.3.1 paveiksle. Toliau ir panagrinėsime šio mokesčio kai kuriuos elementus, ėmimo būdą ir nustatymo metodą principiniu požiūriu.

Bendrajai prasme, PVM moka apmokestinamasis asmuo (AA), kuris gali būti Lietuvos Respublikos ar užsienio asmuo. Atsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita. Neatsiskleidęs tarpininkas - apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu ir kito sąskaita. PVM mokėtojas – apmokestinamasis asmuo:

- Lietuvos Respublikos: kuris vykdo ekonominę veiklą; juridinis asmuo; fizinis asmuo.
- Užsienio, kuris įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas bei vykdo ekonominę veiklą; juridinis asmuo ar organizacija; vienetasis; fizinis asmuo.

PVM mokėtojas – apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas kaip PVM mokėtojas. Ekonominė veikla - veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Į šią veiklą įskaitoma gamyba, prekyba, paslaugų teikimas, žemės ūkio veikla, žuvininkystė, kasyba, profesinė veikla, naudojimas turtu ir turtinių teisių turėjimas.

Tačiau pagal PVM įstatymą ekonomine veikla nelaikoma: darbo veikla; valstybės ir savivaldybių veikla.

Apmokestinamaisiais asmenimis gali būti atsiskleidę ir neatsiskleidę tarpininkai, dalyvaujantys prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriuose. PVM mokėtoju gali būti registruojamas tik toks apmokestinamasis asmuo, kurio bendra atlygio iš ekonominės veiklos suma per metus (pastaruosius 12 mėnesių) viršijo 100 000 litų. Viršijus minėtąją sumą, privalu teritorinei mokesčių inspekcijai pateikti prašymą įregistruoti PVM mokėtoju ir nuo to mėnesio skaičiuoti PVM. Užsienio AA, tiekiantis šalies teritorijoje prekes ar teikiantis paslaugas, tomis pačiomis sąlygomis kaip ir Lietuvos AA, taip pat privalo registruotis PVM mokėtoju. Jeigu užsienio AA neturi šalies teritorijoje padalinio, tai privalo paskirti LR fiskalinį agentą, kuris nustatyta tvarka skaičiuotų PVM ir mokėtų jį į nacionalinį biudžetą. Asmuo, vykdantis ekonominę veiklą šalies teritorijoje, PVM mokėtoju gali registruotis ir savanoriškai, ir tiekia prekes ir teikia paslaugas, nuo kurių PVM nėra vien neatskaitomas.

PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;

2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;

3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Šiame punkte nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiami nauja transporto priemonė, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Bendrijų teritoriją.

PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai: prekes iš apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, ir kuriam netaikomos teisės aktų nuostatos, įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jeigu šis prekių tiekimas nelaikomas įvykusi šalies teritorijoje; naujas transporto priemones įsigyja bet kuris asmuo; akcizais apmokestinamas prekes, už kurias prievolė apskaičiuoti akcizus pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą atsiranda Lietuvos Respublikoje, įsigyja bet kuris asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

Importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės laikomos importuotomis šalies teritorijoje.

PVM objektu nelaikomas šis prekių įsigijimas: prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai tokiam prekių tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas; naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų, įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jie įsigyjami iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, arba iš aukcionų organizatoriaus, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje; transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jos įsigyjamos iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje pagal specialias toje valstybėje narėje taikomas pereinamąsias nuostatas naudotoms transporto priemonėms.

Apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė. Mokesčių mokėtojui norint apskaičiuoti PVM ir įrašyti gautus duomenis į PVM deklaraciją, reikia teisingai apskaičiuoti apmokestinamąją vertę ir žinoti šio mokesčio galiojančio tarifus.

PVM mokėtojui svarbu žinoti prievolės atsiradimą apskaičiuojant PVM. PVM įstatyme nurodoma, kad apmokestinimo momentas atsiranda, kai: išrašoma PVM sąskaita – faktūra arba

kitas prekių tiekimui ar paslaugos teikimui įforminti naudojamas apskaitos dokumentas; pateikus prekes ar suteikus paslaugas; gaunamas atlygis; avansiniai mokėjimai; atvejai, kai apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo prekės pirkėjas; atsiranda importo skola muitinei (importo PVM); pasigamintas turtas pradedamas naudoti.

Paprastai apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. Apmokestinamoji vertė: už prekes ar paslaugas gaunamas atlygis; perduoto (sunaudoto) nuosavybės objekto nenudevėta vertė apmokestinimo momentu; ilgalaikio turto pasigaminimo savikaina; pakuotės vertė, negražinus jos per 12 mėnesių; gautas atlygis už atstovavimą; muitinė vertė + papildomos išlaidos iki paskirties vietos. Į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami: visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM; su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė; bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai.

Subsidija ar dotacija laikoma turinčia įtakos galutinei prekės (paslaugos) kainai, jeigu tenkinamos visos šios sąlygos: 1) ji mokama pardavėjui; 2) ją moka trečioji šalis; 3) ši suma sudaro atlygį už prekę (paslaugą) ar jo dalį.

Į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos: įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu; sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaitai, padengti. Kompensacijos suma šiuo atveju privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus.

Jeigu tiekiant prekę arba teikiant paslaugą yra numatyta, kad pirkėjas privalo mokėti palūkanas (už atidėtą atlyginimo terminą, taip pat finansinės nuomos (lizingo) atveju ir pan.), kurių dydis yra aiškiai nurodytas sutartyje, tokių palūkanų suma į tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę neįskaitoma. Tokiu atveju, laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis – prekės tiekimo arba paslaugos teikimo sandoris ir papildomas – paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro nurodytosios palūkanos.

Mokesčių mokėtojams nerimą kelia PVM įstatymo nuostata, kad apmokestinamoji vertė gali būti apskaičiuota mokesčių administratoriaus sprendimu. Jeigu kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta, tai mokesčio administratorius, taikydamas vyriausybės patvirtintus metodus, turi teisę apmokestinamąją vertę nustatyti pats. Ši PVM įstatymo nuostata užkirs kelią Lietuvoje paplitusiems piktnaudžiavimams, ypač importuojant prekes.

Prekių tiekimo bei įsigijimo iš kitos valstybės narės ir paslaugų teikimo atvejais, taikomas standartinis PVM tarifas (18%). Importuojamoms prekėms, taikomas standartinis PVM tarifas (18%).

Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas: keleivių vežimo reguliaraus susisiekimo maršrutais, keleivių vežimo keleiviniais traukiniais paslaugoms; knygoms, laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams; vaistams medicinos paskirties prekėms; turizmo veiklą, viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms; ekologiškiems maisto produktams; šviežiai atšaldytai mėsei, šviežiai atšaldytai, užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams.

Lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis.

0 procentų PVM tarifas taikomas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais: prekių eksportui ir su juo susijusioms draudimo bei finansinėms paslaugoms; keleivių išgabenamoms prekėms; aukso tiekimui į Lietuvos banką; diplomatinėms atstovybėms bei įstaigoms skirtoms prekėms ir paslaugoms; kilnojamųjų daiktų aptarnavimui; atstovavimui šalies sandoriuose ir sandoriuose už Lietuvos ribų; prekėms, tiekiamoms paramos gavėjams.

PVM mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas ir deklaravimas. PVM mokėtojai į biudžetą moka PVM skirtumą (iš gaunamos mokesčio sumos už parduotas prekes ar paslaugas atimama sumokėta mokesčio suma tiekėjams). Iš pardavimo PVM (atlygio) atimamas pirkimo PVM (suma tiekėjams), įskaitant ir importo PVM, ir teigiamas skirtumas mokamas į biudžetą, o neigiamas skirtumas pagal PVM įstatyme numatytas sąlygas gali būti grąžinamas.

**3 lentelė. PVM apskaičiavimo metodai**

<b>Metodai</b>	<b>Atimties</b>	<b>Sudėties</b>
Tiesioginis	$t (O - I)$	$t (W + P)$
Netiesioginis	$t (O) - t (I)$	$t (W) + t (P)$

O- įplaukos už parduotas prekes ir paslaugas; I- sąnaudos žaliavoms ir panašioms prekėms ir paslaugoms; W- išmokėtas darbo užmokestis; P – gautas pelnas; t – mokesčio tarifas.

Pardavimo PVM – PVM suma, kuri PVM įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuota už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas.

Pirkimo PVM – PVM suma, sumokėta už įsigytas prekes arba paslaugas, taip pat PVM suma, apskaičiuota už pasigamintą ilgalaikį materialųjį turtą.

Importo PVM – PVM suma, apskaičiuota už importuojamas prekes, dėl kurių atsiranda importo skola muitinei.

PVM atskaita yra pirkimo arba importo PVM dalis, atskaitoma įstatymo nustatyta tvarka. Teisė į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, tačiau jie šia teise gali ir nesinaudoti. Jeigu PVM apmokestinamas prekes perduoda asmenys ne PVM mokėtojai, jie neturi teisės atsiskaityti prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM, kurį sumokėjo tiekėjui, taip pat negali imti pagal nustatytą PVM tarifą apskaičiuotos PVM sumos iš pirkėjo, išskyrus įstatyme numatytus atvejus.

Kad būtų lengviau suprantamas PVM veikimo mechanizmas Lietuvos sąlygomis, pateikiame principinius mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo į biudžetą pavyzdžius.

*A pavyzdys.* Kepykla per praėjusį mėnesį sunaudojo žaliavų ir medžiagų, kurių vertė be PVM sudarė 50 000 litų. Iš pirktų prekių pagamino ir pardavė per tą patį mėnesį produkto už 65 000 litų be PVM. Per šį mėnesį į kepyklos sąskaitą banke įplaukė 76 700 litų. Žinome, kad visi duonos gaminiai PVM apmokestinami.

PVM mokėjimo į biudžetą rezultatas (Lt):	2700 (11 700 – 9000)
Pirktų prekių vertė.....	50 000
Sumokėtas už pirktas prekes PVM (pirkimo PVM).....	9 000
Atlygis (parduotų prekių vertė).....	65 000
Iš pirkėjo gautas PVM (pardavimo PVM).....	11 700

Matome, kad šiuo atveju veikia kompensavimo sistema, pagal kurią mokesčio mokėtoju leidžiama atskaityti ankstesnėje prekių judėjimo stadijoje jau sumokėtą mokesť. Tada PVM sumokės galutinis vartotojas, nusipirkęs duonos gaminius. Įmonė gautą iš vartotojų 2700 litų PVM perves į biudžetą.

*B pavyzdys.* Komercinė bendrovė X prekiauja PVM apmokestinamosiomis ir neapmokestinamosiomis prekėmis ir veda tikslią jų apskaitą. Per skaičiuotiną laikotarpį apmokestinamųjų prekių pardavė už 110 000 litų, o neapmokestinamųjų – už 40 000 litų. Koks bendrovės PVM mokėjimo į biudžetą rezultatas?

Pardavimo PVM – 19 800 litų (110 000×0,18).

Apskaičiavimai parodė, kad pirkimo PVM sudarė 17 000 litų. Taigi komercinė bendrovė X iš biudžeto šiuo atveju turės gauti 2800 litų (19 800 – 17 000).

*C pavyzdys.* Duomenys ir apskaičiavimai pateikiami 4 lentelėje. PVM mokėjimas atliekamas tokia tvarka:

1) AB „Cukrus“ perduoda individualiai konditerijos įmonei (IKI) cukraus už 15 000 litų ir gauna iš jos 2700 litų PVM, kurį reikės įmokėti į biudžetą.

2) IKĮ pirkdama cukrų sumoka akcinei bendrovei 2700 litų PVM, tačiau, pardavusi savo produktą, šią sumą susigražina ir dar į biudžetą mokės 945 litus PVM.

3) UAB „Prekyba“, nupirkusi IKĮ produktą, sumoka 3645 litus PVM, tačiau, pardavusi konditerijos gaminius, šią sumą susigražina ir į biudžetą sumoka tik 729 litus.

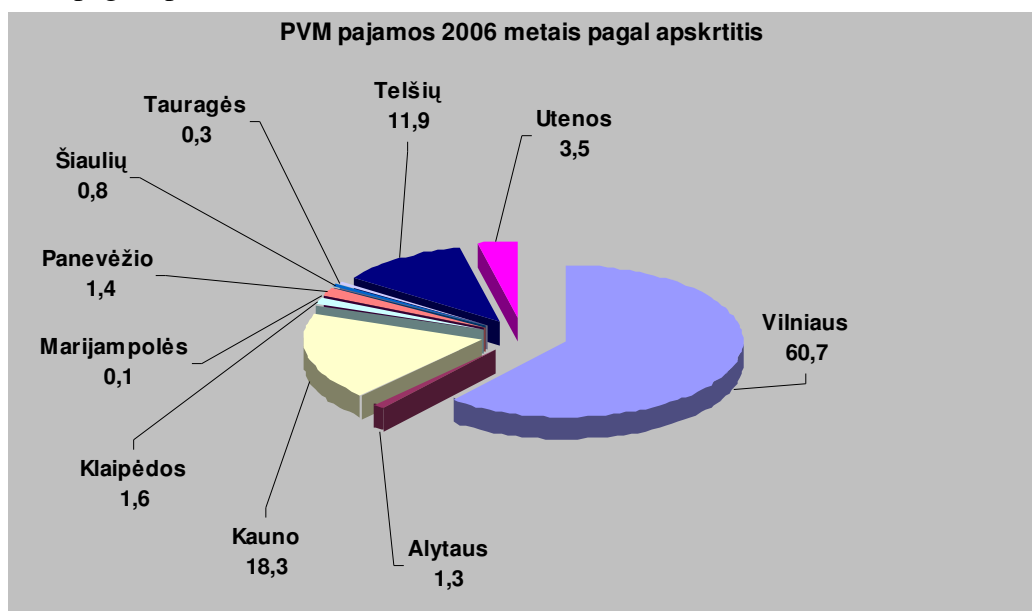
**4 lentelė.** PVM apskaičiavimas, kai visi sandėrio dalyviai yra mokesčio mokėtojai

Įmonės	Pirkimas, Lt		Pardavimas, Lt		Įmokos biudžetui, Lt
	kaina be PVM	PVM, 18%	kaina be PVM	PVM, 18%	
1. AB „Cukrus“			15 000	2700	2700
2. Individuali konditerijos įmonė (IKĮ)	15 000	2700	20 250	3645	945
3. UAB „Prekyba“	20 250	3645	24 300	4374	729
<b>Iš viso</b>					<b>4374</b>

Iš 4 lentelės matome, kad, nors prekės su PVM parduodamos per kelias grandis, PVM į biudžetą turi būti mokamas tik vieną kartą, o galutinėje grandyje nuo bendrovės vertės (kainos be PVM) atskaičiuotas PVM turi sutapti su atskirų įmokų į biudžetą suma. Tokia lygybė negaunama, jeigu vienas iš sandėrio dalyvių nėra PVM mokėtojas. Jei PVM mokėtojas pirsks prekes iš ne PVM mokėtojo, tai parduodamas jas turės sumokėti į biudžetą PVM už save ir už įmonę, iš kurios pirkto prekes. Vadinasi, PVM mokėtojui naudingiau sudaryti sandėrius tik su kitais PVM mokėtojais.

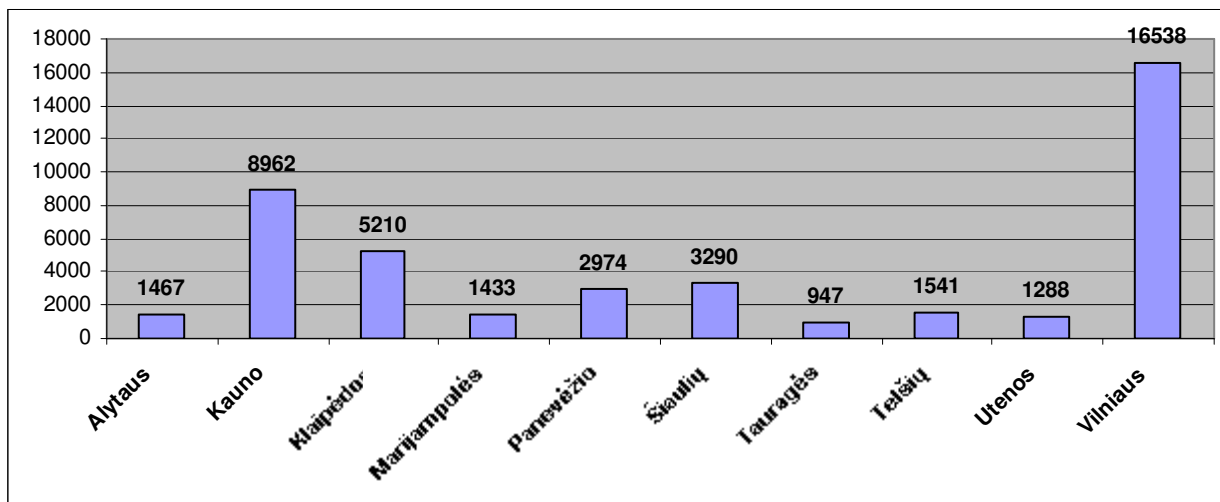
Panagrinėsime PVM sumokėtą į valstybės biudžetą, pavaizduotą 2 ir 3 diagramose.

**2 diagrama.** 2006 m. I pusmečio sumokėto PVM į valstybės biudžetą procentinė dalis pagal apskritis



Kaip matyti iš aukščiau pateiktos diagramos duomenų, didžiausią dalį net 60,7 proc. viso sumokamo PVM į valstybės biudžetą sumoka Vilniaus apskrityje registruotos įmonės. Dar šiek tiek sumoka Kauno apskrityje registruotos įmonės – 18,3 proc. ir Telšių apskrities įmonės – 11,9 proc. Likusių septynių įmonių indėlis sumokėtame PVM yra visai nežymus.

**3 diagrama.** PVM mokėtojų (juridinių asmenų) skaičius pagal apskritis



Sumokamą PVM į valstybės biudžetą puikiai iliustruoja ir paaiškina 3 diagrama. Kaip matyti 2 diagramoje net 60,7 proc. viso sumokamo PVM sumoka Vilniaus regiono įmonės, kurios regione yra 37,89 proc. visų mokesčių mokėtojų. Vilniaus regione yra ir didžiausi PVM mokėtojai. Kauno regione yra 20,53 proc. visų mokesčių mokėtojų ir jų sumokama dalis visame PVM sudaro 18,3 proc. Nors Klaipėdos regione yra apie 12 proc. visų PVM mokėtojų, tačiau jų sumokėta PVM dalis sudaro tik 1,6 proc. PVM.

Pagrindinis PVM mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Mokesčių inspekcijai PVM deklaraciją reikia pateikti ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Importo PVM apskaičiavimą ir mokėjimą kontroliuoja muitinės įstaigos. Jeigu visos PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 litų, tai mokėtojas turi teisę prašyti mokesčių administratoriaus jam leisti atsiskaityti už kalendorinį pusmetį. Tokią teisę turi ir naujai įregistruoti PVM mokėtojai. Fizinio asmens PVM mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis.

Dar neplačiai, bet vis dėlto Lietuvoje jau diskutuojama dėl perėjimo prie visuotinio pridėtinės vertės mokesčio, pamažu naikinant pajamų ir kitus tiesioginius mokesčius. Palikus tik PVM, galima būtų surinkti tuos pačius mokestinius išteklius, sistema taptų aiškesnė, artimesnė automatiškai veikianti ir lengviau administruojama, kiltų mažiau neaiškumų. Lietuvoje PVM pagalba surenkama 58,9 procentai nacionalinio biudžeto. Todėl, tinkamai sutvarkius PVM, galima jį palikti pagrindiniu biudžeto lėšų surinkimo šrankiu. [4, 6, 14, 19, 23]

### 3. LATVIJOS MOKESČIŲ SISTEMOS LYGINAMOJI ANALIZĖ

Latvijos mokesčių sistema yra labai jauna – ji gyvuoja dar tik šešioliktuosius metus, tačiau palyginti per trumpą laikotarpį pavyko sukurti gyvybingą ir veiksmingą mokesčių sistemą, kurioje mokesčių tikslai, t.y. valstybės biudžeto pajamų surinkimo užtikrinimas, atitinka mokesčių, kaip ekonominės politikos priemonės, naudojimą. Šiuo metu Latvijoje taikomi aštuoni skirtingi mokesčiai.

Šiuo metu Latvijos mokesčių sistema yra pakankamai konkurencinė, kad galėtų užtikrinti spartų ekonomikos augimą, tačiau, siekiant ilgalaikio sėkmingo Latvijos vystymosi, mokesčių tarifus reikia sumažinti.

Šiame skyriuje nagrinėsime keletą Latvijos pagrindinių mokesčių ir palyginsime su Lietuvos mokesčiais. [20, 21]

#### 3.1. Gyventojų pajamų mokesčio lyginamoji analizė

Latvijoje, kaip ir Lietuvoje taikomi dviejų rūšių pajamų mokesčiai – fizinių asmenų pajamų mokestis ir juridinių asmenų pelno mokestis, kurie sudaro vieną sistemą. Tai reiškia, kad:

- kiekvienas asmuo, gaunantis pajamas Latvijoje, apmokestinamas fizinių asmenų pajamų mokesčiu arba juridinių asmenų pelno mokesčiu;
- tos pačios pajamos vienu metu niekada neapmokestinamos abiem pirmiau nurodytais mokesčiais.

Latvijoje gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (GPMĮ) mokesčio mokėtojas apibrėžiamas taip: fizinis asmuo, kuris yra nuolatinis gyventojas pagal mokesčių įstatymus ir mokesčius gavo pajamų Latvijos Respublikoje ar užsienio šalyse per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus); fizinis asmuo, kuris pagal mokesčio įstatymus ir mokesčius yra ne Latvijos gyventojas gavo pajamų Latvijos Respublikoje per mokestinį laikotarpį; fizinis asmuo – nuosava individuali įmonė, nuosavas žemės ūkis ir žuvininkystės ūkis, kuris gavo pajamų, iš kurių neturi būti išmokėtas pelno mokestis per mokestinį laikotarpį.

Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) mokesčio mokėtojas apibrėžiamas panašiai kaip ir Latvijoje, tačiau yra keletas skirtumų. Lietuvos gyventojas dar yra laikomas fizinis asmuo, kuris ištiesai arba su pertraukomis išbūva 183 arba 280 ir daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų.



Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų mėnesinės pajamos. Latvijos mokesčių mokėtojo mėnesinės apmokestinamos pajamos yra mėnesinės pajamos, išskyrus neapmokestinamas pajamas, iš kurių turi būti atimta: atitinkamos išlaidos; mokėtojo mėnesinis neapmokestinamas minimumas ir pašalpa. Užsienio mokesčių mokėtojo apmokestinamos pajamos yra šios: darbo pajamos, įskaitant pajamas sumokėtas už darbą, atliktą Latvijos Respublikoje, darbuotojo, kuris nėra Latvijos gyventojas ir, kuris neturi įmonės filialo Latvijoje; pajamos iš profesionalios veikos, atliktų paslaugų Latvijos gyventojų ar nuolatinio užsienio atstovo ne Latvijoje; pajamos iš profesionalios veiklos aktorių, sportininkų ar trenerių Latvijos Respublikoje; pajamos už tarnybinių pareigų atlikimą tarnyboje ar direktorių tarnyboje registruotoje Latvijoje; pajamos iš prekybos bendrovių registruotų Latvijoje; pajamos naudojantis nekilnojamuoju turtu Latvijoje; pajamos naudojantis kilnojamuoju turtu Latvijoje; pajamos iš nekilnojamojo turto perleidimo, pajamos iš žemės ūkio produkcijos; palūkanos; honorarai; draudimo kompensacijos, išmokėtos pašalpos pagal Latvijos Respublikos įstatymą.

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos įstatymus galime teigti, kad Lietuvos ir Latvijos mokesčių objektai yra panašūs.

Lietuvoje ir Latvijoje apskaičiuojant mokesčio mokėtojo pajamas, įstatymo nustatyta tvarka iš pajamų atimamas neapmokestinamasis minimumas ir nustatytas mokesčio tarifas (pavaizduota 5 lentelėje).

**5 lentelė.** Neapmokestinamojo minimumo skaičiavimas Lietuvoje ir Latvijoje

Lietuvoje	Latvijoje
$(2000 - 290) \times 0,27 = 1537,30 \text{ Lt}$	$(1000 - 32) \times 0,25 = 758,00 \text{ LVL}$
T.y.: 2000 Lt - mėnesinis darbo užmokestis; 290 Lt - neapmokestinamasis minimumas; 0,27 % – pajamų mokesčio tarifas.	T.y.: 1000 LVL - mėnesinis darbo užmokestis; 32 LVL - neapmokestinamasis minimumas; 0,25 % – pajamų mokesčio tarifas.

Latvijoje neapmokestinamas minimumas išliko nepakitęs nuo 1997 iki 2004 metų, ypač gaunantys mažas pajamas. 2005 metais mokesčių našta iš tikrųjų išaugo nuo 21 iki 26 latų per mėnesį. Dabartinis Latvijoje neapmokestinamasis minimumas yra 32 latai (157 litai). Šiuo metu tai yra mažiausias neapmokestinamas minimumas palyginti ne tik su Baltijos šalimis, bet ir su kitomis ES šalimis. Iš 6 lentelės matome Latvijoje ženkliai dides neapmokestinamasis minimumas, kuris 2007 metais sieks 40 latų (196 litai) per mėnesį, o Lietuvoje neapmokestinamasis minimumas išliks toks pats. Lietuvoje neapmokestinamasis minimumas nuo

1997-2006 m. išaugo nuo 191 iki 290 litų per mėnesį. Dabartinis Lietuvoje neapmokestinamasis pajamų dydis – 290 litų per mėnesį.

**6 lentelė.** Neapmokestinamasis minimumas Lietuvoje ir Latvijoje 2005-2007

<b>Neapmokestinamasis minimumas per mėnesį</b>					
<b>Latvija</b>			<b>Lietuva</b>		
<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
26 LVL	32 LVL	40 LVL	290 Lt	290 Lt	290 Lt

Latvijos Respublikoje ir Lietuvos Respublikoje neapmokestinamos pajamos yra įvairios pašalpos, kompensacijos, draudimo kompensacijos, premijos, valstybės stipendija, moksleivių ir studentų stipendija ir kt.

Latvijoje nuo 1996 m. gruodžio 19 d. gyventojų pajamų mokesčio įstatyme mokesčio tarifas yra 25 ir 15 proc. Tačiau Latvijos gyventojų pajamos nuo 2007 metų turėtų būti apmokestinamos 22 ir 15 proc., nuo 2008-ųjų – 19 ir 15 proc., o nuo 2009-ųjų 15 proc., tarifu (pavaizduota 7 lentelėje). 2 procentų tarifu yra apmokestinamos pajamos iš nekilnojamojo turto perleidimo.

Latvijos planai drastiškai mažinti gyventojų pajamų mokestį gali paskatinti ir Lietuvos valdžią sumažinti mokesčius. Jau Lietuvoje nuo 2006 metų liepos 1 dienos gyventojų pajamų mokestis sumažėjo iki 27 ir 15 proc., o nuo 2008-ųjų pradžios turėtų sumažėti iki 24 ir 15 proc., nuo 2009 metų pradžios – 15 proc. (pavaizduota 7 lentelėje).

**7 lentelė.** Gyventojų pajamų mokesčio tarifai Lietuvoje ir Latvijoje 2005-2009 metais

<b>Šalis</b>	<b>2005 m.</b>	<b>2006 m.</b>	<b>2007 m.</b>	<b>2008 m.</b>	<b>2009 m.</b>
Latvija	25 proc.	25 proc.	22 proc.	19 proc.	15 proc.
Lietuva	33 proc.	27 proc.	27 proc.	24 proc.	15 proc.

Kaip matome iš 7 lentelės Latvijoje ir Lietuvoje ženkliai mažėja gyventojų pajamų mokesčių tarifai. Gyventojų pajamų mokesčio mažinimas yra priemonė Lietuvos verslo konkurencingumui išlaikyti ir gyventojų pajamų didėjimui užtikrinti. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 15 proc. leistų Lietuvai lygiuotis į konkurencingiausias regiono valstybes ir paskatintų investicijas, padėtų iš esmės pristabdyti darbo jėgos nutekėjimą iš Lietuvos, smarkiai sumažintų paskatas slėpti, sumažintų mokesčių planavimo poreikį ir leistų efektyviau organizuoti ekonominę veiklą. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 24 proc. nuo 2007 m. leistų Lietuvai bent jau neatsilikti nuo Latvijos. Beje, ir Latvija, kuri pranešė apie

pajamų mokesčio mažinimo iki 15 proc. planą, panašu, yra jau dabar pasiryžusi sumažinti mokesčius, tad Lietuva net norėdama nebegali laikyti savo didelių tarifų.

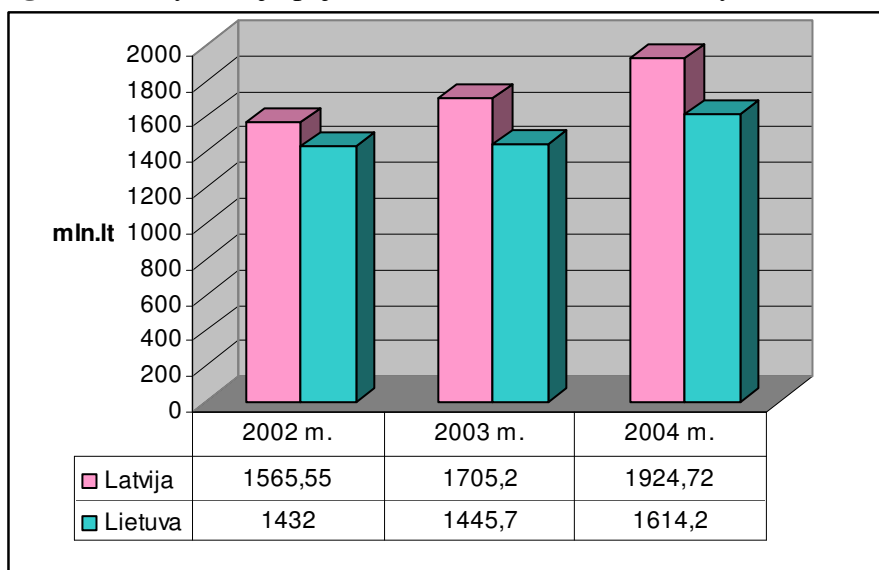
Latvijos Respublikoje mokėtojui yra suteikiama pašalpa, t.y.: alimentai, asmens išlaikymas, jeigu asmeniui nėra suteikta pašalpa ir jis negauna pašalpos pagal Valstybės pensijų įstatymą – mokama pusė neapmokestinamo minimumo:

- mažam vaikui;
- vaikui, iki kol gaus vidurinį, profesinį, aukštesnį ar specialų išsilavinimą, bet neilgiau kaip iki 24 metų;
- pašalpa bedarbio sutuoktiniui;
- bedarbio tėvams ir seneliams;
- vaikaičiui ar įvaikintam vaikui, jeigu negalima susigrąžinti pašalpos iš tėvų už vaiką, įskaitant laikotarpį kada jis gaus vidurinį, profesinį, aukštesnį ar specialų išsilavinimą, bet neilgiau kaip iki 24 metų;
- broliui, sesei, kuriems nėra 18 metų, jeigu jie neturi tėvų, kurie yra pajėgūs dirbti;
- išlaikomo asmens išlaikytiniui.

Lietuvos Respublikoje pašalpos mokamos asmenims panašiai kaip ir Latvijos Respublikoje. Skirtumas tas, kad Lietuvoje papildomai pašalpa mokama šeimai, auginančiai tris ar daugiau vaikų, tikrosios krašto apsaugos tarnybos karių (prievojininkų) vaikams, kompensacija sergantiems cukriniu diabetu, vienkartinė kompensacija asmenims, patyrusiems žalą likviduojant Černobylio atominės elektrinės avarijos padarinius ir kt.

Latvijos Respublikoje mokesčių apskaičiavimas ir mokesčių sumokėjimas į biudžetą.

**4 grafikas.** Gyventojų pajamų mokesčiai surinktas į valstybės biudžetą 2002-2004 metais



Iš 4 grafiko matome, kad į valstybės biudžetą 2002 metais Latvijoje surinkta 319,5 mln. latų (1565,55 mln. litų, 52%) pajamų, o Lietuvoje 1432,00 mln. litų, 48%, Latvijoje 133,55 mln. litais daugiau, 4%). 2003 metais Latvijoje surinkta 348,0 mln. latų (1705,20 mln. litų, 54%), Lietuvoje – 1445,70 mln. litų, 46%, Latvijoje 259,50 mln. litais daugiau, 8%. 2004 metais Latvijoje – 392,8 mln. latų (1924,72 mln. litų, 54%), Lietuvoje – 1614,20 mln. litų, 46%, Latvijoje 310,52 mln. litais daugiau, 10%. Taigi sulyginus surinktas pajamas Latvijoje gyventojų pajamų mokesčio į valstybės biudžetą surenkama daugiau nei Lietuvoje. Tačiau iš 4 grafiko matyti, kad kiekvienais metais Lietuvoje ir Latvijoje į valstybės biudžetą surenkama vis daugiau pajamų. Vieni iš svarbiausių veiksnių, lemiančių gyventojų pajamų mokesčio surinkimo rodiklius - gyventojų užimtumas, vidutinio darbo užmokesčio augimas ir kt. Tikėkimės, kad toks spartus darbo užmokesčio augimas ir gyventojų užimtumas vyks ir ateityje.

Lietuvoje ir Latvijoje gyventojai gaunantys pajamas turi pildyti deklaracijas. Deklaracija apibrėžia visas mokėtojo pajamas gautas per mokestinį laikotarpį, taip pat neapmokestinamas pajamas, jei bendra suma viršija neapmokestinamą minimumą. Ne vėliau kaip per 15 dienų nuo deklaracijos pateikimo, mokėtojas turi sumokėti į biudžetą apskaičiuotą mokesčių sumą, bet jeigu apskaičiuota mokesčių suma viršija 100 latų, mokėtojas turi sumokėti į biudžetą trečdalį sumos iki kiekvieno mėnesio 15 dienos per tris mėnesius. Deklaraciją su dokumentais, kaip patvirtinimą, kiek sumokėjęs mokesčių į biudžetą, gyventojas pateikia teritorinei valstybinei mokesčių tarnybai pagal mokesčių mokėtojo gyvenamąją vietą ne vėliau kaip iki kitų mokestinių metų balandžio 1 dienos. Nenuolatinis Latvijos gyventojas deklaraciją pateikia teritorinei Valstybinei mokesčių tarnybai pagal gyvenamąją vietą arba pagal pajamų išmokėjimo vietą. Jeigu pateikta deklaracija turi faktinių netikslumų ar skaičiavimo netikslumų, teritorinė Valstybinė mokesčių tarnyba turi ištaisyti klaidas ir išsiųsti mokėtojui ištaisytą deklaraciją kartu su klaidų nuorodomis. Mokėtojas, gavęs ištaisytą deklaraciją, turi sumokėti į biudžetą trūkstamą mokesčių sumą ir pranešti teritorinei Valstybinei mokesčių tarnybai per 30 dienų nuo ištaisytos deklaracijos gavimo.

Lietuvoje mokesčių skaičiavimas ir deklaravimas yra panašus kaip ir Latvijoje, tačiau skiriasi deklaracijos pateikimo data. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kitų metų gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį.

Latvijos Respublikos ir Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai nustato daug įvairių mokesčio mokėtojo pareigų. Šiame poskyriuje norėčiau svarbiausias paminėti. Mokesčio

mokėtojo pareiga mokesčių įstatymų nustatytu laiku mokėti mokesčius į biudžetą, suteikti galimybę atlikti patikrinimą, atvykti mokesčio administratoriui pareikalavus, teikti deklaracijas apie išmokėtas išmokas per mokesstinį laikotarpį, tiekti pajamų dokumentus tikrinimui, sumokėti į biudžetą trūkstamą mokesčių sumą, kada yra klaidingai užpildyta deklaracija, pradėdant ekonominę veiklą, registruoti ją per mėnesį su rajonine Valstybine mokesčių tarnyba, taip pat pranešti Valstybinės mokesčių tarnybos rajoninei valdžiai dėl ekonominės veiklos nutraukimo. Pagrindinė mokesčio mokėtojo pareiga – tai pareiga laiku sumokėti mokesčius. Šios pareigos pažeidimas lemia naujos prievolės atsiradimą – pagal įstatymą mokėti delspinigius. Tai yra dažniausias mokesčių mokėtojų pažeidimas. Latvijos Respublikos delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato Latvijos Bankas. Lietuvoje delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinį praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų kitais LR valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Šiuo metu Lietuvoje nustatytas 0,03 proc. delspinigių dydis, o Latvijoje – 0,05 proc. Kaip matome Lietuvos ir Latvijos mokesčio mokėtojo pareigos praktiškai nesiskiria, skiriasi tik 0,02 proc. delspinigių dydis. [1, 2, 10, 15, 16, 17, 20, 24, 30, 31, 34, 35, 36]

### **3.2. Pelno mokesčio analizė**

Latvijos Respublikos pelno mokesčio įstatyme pelno mokesčio mokėtojai yra: vietinės įmonės, kurios vykdo verslą, valstybinės ir religinės organizacijos, institucijos finansuojamos iš valstybės biudžeto ar vietos valdžios biudžeto, kurių pajamos gaunamos iš ekonominės veiklos, užsienio įmonės, kompanijos, fiziniai asmenys, nuolatiniai ofisų atstovai. Pelno mokesčio nemoka valstybinės įmonės, institucijos, finansuojamos iš valstybės biudžeto, kurių pajamos aprūpinamos iš ekonominės veiklos į valstybės biudžetą, institucijos, finansuojamos iš vietos valdžios biudžeto, kurių pajamos aprūpinamos iš ekonominės veiklos į vietos valdžios biudžetą, nepelno siekiančios organizacijos ir privatūs pensijų fondai. Taip pat pelno mokesčio nemoka fiziniai asmenys ir individualios įmonės (ūkiai, žvejybos įmonės).

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme skirtingai nei Latvijos pelno mokesčio mokėtojai yra: Lietuvos vienetai ir užsienio vienetai. Lietuvoje pelno mokesčio nemoka biudžetinės įstaigos, Lietuvos bankas, pelno nesiekiantys vienetai, valstybė ir savivaldybės, vietos savivaldos institucijos, valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“, Europos ekonominių interesų grupės.

Latvijos pelno mokesčio įstatyme prie mokesčio mokėtojo yra priskirti ir krovinių mokesčio/muitų mokėtojai, kurių Lietuvos pelno mokesčio įstatyme nėra paminėta. Latvijos

Respublikoje muitų mokėtojai yra vidaus įmonės, kurioms Valstybinė mokesčių tarnyba suteikia maito mokesčio mokėtojo statusą. Per kitą mokesstinį laikotarpį po maito mokesčio mokėtojo statuso gavimo, maito mokesčio mokėtojas turi apskaičiuoti ir sumokėti maito mokesť. Vidaus įmonės, kurioms Valstybinė mokesčių tarnyba suteikė maito mokėtojo statusą turi teisę pakeisti tai ne anksčiau kaip per 10 dienų nuo maito mokėtojo statuso suteikimo.

**8 lentelė.** Latvijos ir Lietuvos pagrindinis pelno mokesčio tarifas 2003-2006 metais

Šalis	2003 m.	2004 m.	2005 m.	2006 m.
Latvija	19 %	15 %	15 %	15 %
Lietuva	15 %	15 %	15 %	15 %

Iš 8 lentelės matyti, kad 2004-2006 metais pelno mokesčio tarifas Latvijoje ir Lietuvoje yra vienodas. Tik 2003 metais pelno mokesčio tarifas Latvijoje buvo 3 % didesnis.

Latvijos Respublikos gyventojų, maito mokesčio mokėtojų, nuolatinio ofiso atstovų, užsienio gyventojų pajamų mokesčio objektai turi būti apmokestinami taikant 15 proc., mokesčio tarifą. Mokestis turi būti atimtas iš užmokesčio, kuris mokamas nuolatinio gyventojų ar nuolatinio ofiso atstovų užsienio gyventojui. Jei tiesioginis pajamų mokestis neatimtas iš kitų pajamų, tada pelno mokestis turi būti atskaitomas iš šių pajamų:

- dividendai – 10 procentų;
- užmokestis administracinėms ir konsultacinėms tarnyboms – 10 procentų;
- palūkanų mokėjimas – jei palūkanų mokėtojas ir gavėjas yra bendrovės filialas – 10 procentų, jei palūkanų mokėjimas yra mokamas iš komercinių bankų registruotų Latvijos Respublikoje įmonėms ar filialams – 5 procentus;
- užmokestis už intelektualinį darbą:
  - užmokestis už autorines teises ar teises naudoti, vykdyti literatūros ar meno darbus, įskaitant filmus, video filmus ar garso įrašus – 15 procentų;
  - užmokestis už kitų tipų intelektualinį darbą – 5 procentai;
- užmokestis už naudojimąsi gyvenamuoju turtu Latvijoje – 5 procentai;
- užmokestis už perleidimą nekilnojamojo turto Latvijoje – 2 procentai.

Lietuvos Respublikoje ir Latvijos Respublikoje pelno mokesčio tarifai yra skirtingi, tik pagrindinis pelno mokesčio tarifas sutampa. Toliau detaliau panagrinėsime ir sulyginsime Lietuvos pelno mokesčio tarifus. Lietuvos vieneto, nuolatinų buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą kaip ir Latvijoje. Užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, t.y. palūkanos, pajamos iš paskirstyto pelno, autorinio atlyginimo, atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį,

gautos pajamos už parduotą, kitokiu būdu perleistą nekilnojamąjį turtą, kompensacijų už autorių arba gretutinių teisių pažeidimą pajamos, apmokestinamos taikant 10 procentų mokesčio tarifą. Pajamos iš paskirstytojo pelno, gauta parama, viršijanti 250 MGL dydžio sumą apmokestinama taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Lietuvos vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 13 procentų mokesčio tarifą. Taip pat vienetų, t.y. individualių įmonių, tikrųjų ūkinių bendrijų ir komanditinių ūkinių bendrijų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Lietuvos vienetų ir užsienio vienetų gaunami dividendai apmokestinami taikant 15 arba 13 proc. pelno mokesčio tarifą. Taigi Lietuvos ir Latvijos pelno mokesčio tarifai praktiškai nesutampa.

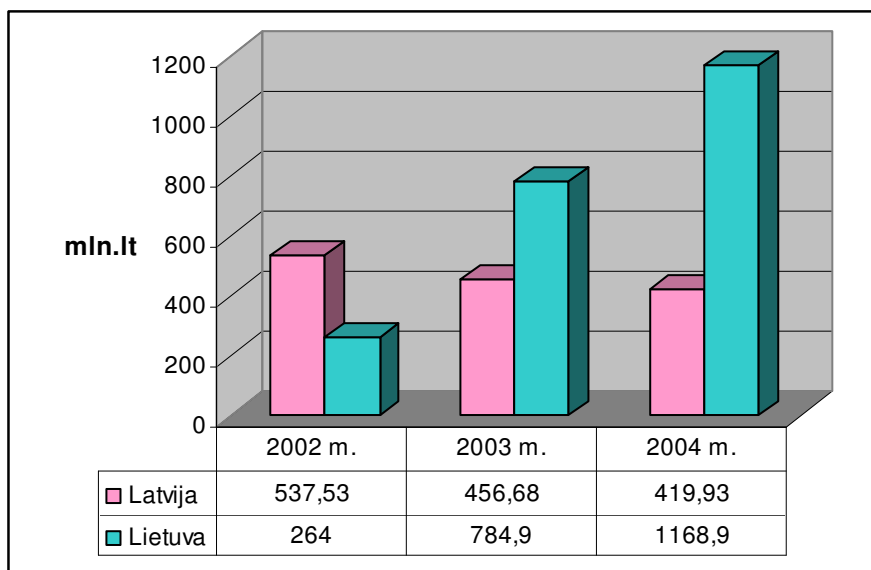
Latvijoje vietinių įmonių apmokestinamos pajamos turi būti sumažintos dividendų sumai, gaunami rodant pelną ar nuostolį įmonių kasmetinėje ataskaitoje. Latvijoje vietinių įmonių apmokestinamos pajamos turi būti sumažintos dividendų kiekiui, gaunami rodant pelną ar nuostolį įmonių kasmetinėje ataskaitoje. Vietinių įmonių apmokestinamos pajamos turi didėti:

1) dividendų sumai, gaunami iš užsienio gyventojų;

2) dividendų sumai, gaunami iš įmonių, taikančių pelno mokestį paramai, nurodytai Užsienio investicijų įstatyme Latvijos Respublikoje ir pelno mokesčio permokų grąžinimui nurodytus kituose Latvijos įstatymuose.

Latvijos ir Lietuvos mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą pavaizduotas 5 grafike.

**5 grafikas.** Pelno mokestis surinktas į valstybės biudžetą 2002-2004 metais



Iš 5 grafiko matome, kad į valstybės biudžetą 2002 metais Latvijoje surinkta 109,7 mln. latų (537,53 mln. litų, 67%) pelno mokesčio, o Lietuvoje 264,0 mln. litų, 33%, Latvijoje pajamų surinkta dvigubai daugiau, 34%. 2003 metais Latvijoje surinkta 93,2 mln. latų (456,68 mln. litų, 37%) pelno mokesčio, Lietuvoje – 784,9 mln. litų, 63%, Lietuvoje 328,22 mln. litų daugiau, 26%. 2004 metais Latvijoje surinkta 85,7 mln. latų (419,93 mln. litų, 26%) pelno mokesčio, Lietuvoje – 1168,9 mln. litų, 74%, Lietuvoje 748,97 mln. litų daugiau, 48%. Kaip matome Latvijoje su kiekvienais metais į valstybės biudžetą pelno mokesčio surenkama vis mažiau, o Lietuvoje kasmet vis daugiau. Lietuva 2002 metais atsiliko nuo Latvijos, tačiau 2003 - 2004 metais ženkliai pralenkė Latviją. Pelno mokesčio surinkimą lėmė išaugęs įmonių pelningumas, pagerėjusi įmonių finansinė būklė ir kt. Kadangi Latvijoje pelno mokesčio tarifai yra mažesni, todėl ir pelno mokesčio į valstybės biudžetą surenkama mažiau.

Latvijoje mokesčių mokėtojas, kuris moka pelno mokestį, taip pat maito mokėtojas savarankiškai pildo mokesčio deklaraciją už mokestinį laikotarpį pagal formą patvirtintą Vyriausybės ir pateikia Valstybinei mokesčių tarnybai. Mokesčio deklaracija už mokestinius metus turi būti pateikta kartu su įmonių kasmetinėmis ataskaitomis per laikotarpį, nustatytą įmonių kasmetinių ataskaitų įstatyme, kredito institucijų įstatyme ir draudimo kompanijų įstatyme. Mokesčio mokėtojas turi savarankiškai sumokėti mokesčius į Valstybės biudžetą, apskaičiuotus pagal mokesčio deklaraciją per 15 dienų nuo kasmetinės ataskaitos ir mokesčio deklaracijos pateikimo. Valstybinė mokesčių tarnyba taiko mokesčių permokėjimus, t.y. permokėtą įmonių mokesčių skolą, dėl mokestinio laikotarpio, einančio po mokesčių sumokėjimo per 10 dienų.

Lietuvos pelno mokesčio įstatymas išskiria tokias pelno mokesčio deklaracijų rūšis: metinė pelno mokesčio deklaracija, avansinio pelno mokesčio deklaracija, deklaracija apie užsienio vienetui išmokėtas pajamas ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtą pelno mokestį, užsienio vieneto, vykdančio veiklą Lietuvos Respublikoje deklaracija, deklaracija apie nuo gautų ir išmokėtų dividendų apskaičiuotą ir sumokėtą pelno mokestį. Metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe pateikiama pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio pirmos dienos. Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės paskutinio mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe pateikiama per 30 dienų nuo veiklos pabaigos. Deklaracija apie užsienio vienetui išmokėtas pajamas ir apskaičiuotą bei į biudžetą sumokėtą pelno mokestį pateikiama ne vėliau kaip per 15 dienų pasibaigus mėnesiui, kurį buvo išmokėtos pajamos.

Apibendrinant, Lietuvos ir Latvijos pelno mokesčio įstatymai yra panašūs, bet yra ir keletas skirtumų, kuriuos aukščiau paminėjau. [3, 15, 16, 17, 30, 32]



### 3.3. Pridėtinės vertės mokesčio analizė

Latvijos Respublikoje pridėtinės vertės mokesčio (PVM) įstatyme asmens registracija Valstybinėje mokesčių tarnyboje pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, apmokestinamas asmuo turi laikytis šių sąlygų:

- 1) fizinis asmuo turi būti įregistruotas pagal jo deklaruojamą gyvenamąją vietą;
- 2) juridinis asmuo turi būti įregistruotas pagal jo legalų adresą;
- 3) kompanija turi būti įregistruota pagal įmonių registre užregistruotą adresą;
- 4) jei grupė asmenų vykdo bendrą ekonominę veiklą, remiantis sutartimi, fizinis asmuo įgalioja tokią asmenų grupę, kuri bus įregistruota pagal jos deklaruotą gyvenamąją vietą.

Valstybinė mokesčių tarnyba (VMT) turi teisę gauti nutarimą dėl atsisakymo registruoti asmenį PVM mokėtoju, jei jis:

- 1) negali pateikti legalaus adreso ar deklaruotos gyvenamosios vietos;
- 2) nepateikia informacijos ar pateikia klaidingą informaciją dėl materialinių, techninių ir finansinių galimybių atliekant viešą verslą.

Jei fizinio ar juridinio asmens per 12 mėnesių laikotarpį, už atliktą tik vieną apmokestinamų prekių tiekimą, vertė siekia ar viršija 10 000 latų, turi teisę nesiregistruoti Valstybinėje mokesčių tarnyboje PVM mokėtoju, jei sandoris nesusijęs su ekonomine veikla. Lietuvos Respublikoje apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jei vykdamas ekonominę veiklą už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas suma per metus neviršijo 100 000 litų.

PVM įstatyme kitas straipsnis apibrėžia taip, jei neapmokestinamo juridinio asmens ar neapmokestinamo fizinio asmens, kuris vykdo ekonominę veiklą, prekių vertė be mokesčio, įgyto ES teritorijoje, kalendorinių metų eigoje viršija 7000 latų, asmuo per 30 dienų po pasiekimo ar viršijimo sumos turi registruotis Valstybinėje mokesčių tarnyboje PVM mokėtoju. Po registracijos PVM mokėtoju, asmuo gali savo noru išsiregistruoti ne anksčiau kaip per 2 metus nuo registracijos dienos.

Apmokestinamasis asmuo, užsiregistravęs PVM mokėtoju Valstybinėje mokesčių tarnyboje, tą pačią dieną gauna registracijos sertifikatą.

Apmokestinamasis asmuo gali kreiptis į Valstybinę mokesčių tarnybą su prašymu dėl jo pašalinimo iš mokesčių mokėtojų registro ne anksčiau kaip po vienerių metų nuo registracijos dienos. VMT turi teisę pašalinti asmenį iš mokesčių mokėtojo registro anksčiau nei vieni metai po registracijos, jei:

- 1) įmonė turi būti likviduota arba reorganizuota;

2) apmokestinamasis asmuo per 1 mėnesį po mokesčių deklaracijos pateikimo mokesčio laikotarpio, nepateikia mokesčių deklaracijos, mokesčių deklaracijoje nurodo klaidingą informaciją, arba mokesčių administratoriaus reikalavimu nepateikia dokumentų mokesčių skaičiavimo tikrinimui. Tačiau apmokestinamasis asmuo gali iš naujo registruotis mokesčių mokėtoju, kai pateikia deklaraciją ir sumoka į biudžetą mokesčių sumą, nurodytą mokesčių deklaracijoje, taip pat baudą.

3) VMT pateikia Įmonių registrui pasiūlymus dėl mokesčių mokėtojo išbraukimo iš Įmonių registro.

Apmokestinamasis asmuo pašalinamas iš mokesčių mokėtojų registro nuo tos dienos, kada Valstybinė mokesčių tarnyba paskelbia pranešimą laikraštyje „Latvijas Vēstnesis“ (oficialus Latvijos vyriausybės leidinys) dėl apmokestinamojo asmens registracijos sertifikato panaikinimo. Likvidavimo atveju apmokestinamasis asmuo gali būti išbrauktas iš mokesčių mokėtojų registro nuo likvidavimo dienos. Lietuvoje asmuo įsiregistravęs PVM mokėtoju, negali būti išregistruotas iš PVM mokėtojų nepaėjęs 24 kalendoriniams mėnesiams. Kaip matome Lietuvoje ir Latvijoje registracija PVM mokėtoju yra panaši.

Latvijos Respublikoje ir Lietuvos Respublikoje už tiekiamas bei įsigyjamas iš kitos valstybės narės prekes arba teikiamas paslaugas PVM apskaičiuojamas taikant standartinį 18 procentų tarifą.

Latvijoje 0 procentų tarifas taikomas prekių išgabėnimui iš ES teritorijos, vežimo paslaugoms ir susijusiems sandoriams ES teritorijoje; aprūpinimo tarnyboms, kurios aprūpina tarptautinį transportą ir susiję su tarptautinio transporto išlaikymu; uosto apmokėjimams, jūrų laivams, skirtiems kursuoti tarptautiniu maršrutu, taip pat, laivų gelbėjimo darbams; tarnyboms, kurios susiję su turizmu ir kt. Lietuvoje 0 procentų tarifas taikomas panašiai tokioms paslaugoms kaip ir Latvijoje, tačiau Lietuvoje papildomai 0 procentų tarifas taikomas draudimo ir finansinėms paslaugoms; prekėms, kurios tiekiamos paramos gavėjams; kilnojamųjų daiktų aptarnavimui ir perdirbimui ir kt.

Latvijoje 5 procentų tarifas taikomas medikamentų tiekimui; medicinos priemonių tiekimui ir mediciniam aptarnavimui, kuris numatomas invalidams; veterinarijos medikamentų tiekimui; knygų tiekimui; žiniasklaidos leidiniams; svečių apgyvendinimo tarnybai; vandens tiekimui per centralizuotą sistemą; komunalinių atliekų rinkimui, transportavimui ir tvarkymui; laidotuvių tarnyboms ir kt. Lietuvoje 5 procentų tarifas papildomai taikomas ekologiškiems maisto produktams; šviežiai atšaldytai mėsei ir valgomiems subproduktams; šviežiai atšaldytai, užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams; gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims.

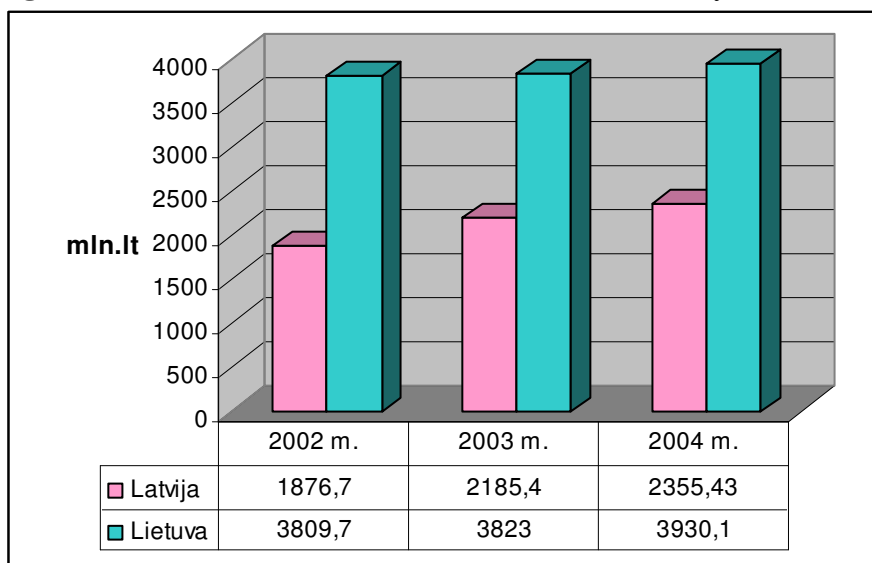
Lietuvos Respublikoje skirtingai nei Latvijos Respublikoje papildomai taikomas lengvatinis 9 procentų tarifas: gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmoka valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis.

Kaip matome Lietuvoje ir Latvijoje PVM tarifai yra panašūs ir mažai kuo skiriasi jų taikymo paskirtis, tačiau Lietuvoje papildomai dar taikomas 9 procentų tarifas.

Lietuvoje ir Latvijoje pridėtinės vertės mokesčio įstatyme mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Jeigu visos Latvijos Respublikoje PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 10 000 latų, mokesčių deklaracijų pateikimo laikotarpis ir mokestinis laikotarpis gali būti 3 arba 6 mėnesiai. Lietuvoje jeigu PVM mokėtojo pajamos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 litų, PVM mokėtojas turi teisę mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį. Mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje laikyti kalendorinį pusmetį turi teisę ir naujai įsteigti PVM mokėtojai, kurie numato, kad einamaisiais kalendoriniais metais jų pajamos iš ekonominės veiklos neviršys nustatyto dydžio.

Latvijos Respublikoje ir Lietuvos Respublikoje PVM mokėjimas į valstybės biudžetą pavaizduotas 6 grafike.

**6 grafikas.** Pridėtinės vertės mokestis sumokėtas į valstybės biudžetą 2002-2004 metais



Iš 6 grafiko į valstybės biudžetą 2002 metais Latvijoje surinkta 383,0 mln. latų (1876,7 mln. litų, 33%) PVM, o Lietuvoje 3809,70 mln. litų, 67%, Lietuvoje PVM surinkta dvigubai daugiau, 34%. 2003 metais Latvijoje surinkta 446,00 mln. latų (2185,40 mln. litų, 36%) PVM, Lietuvoje – 3823,00 mln. litų, 64%, Lietuvoje 1637,6 mln. litų daugiau, 28%. 2004 metais Latvijoje surinkta 480,70 mln. latų (2355,43 mln. litų, 37%) PVM, Lietuvoje – 3930,10 mln. litų,

63%, Lietuvoje 1574,67 mln. litų daugiau, 26%. Kaip matome Latvijoje kiekvienais metais į valstybės biudžetą PVM surenkama mažiau nei Lietuvoje, kurioje PVM surenkama beveik dvigubai daugiau. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimą lėmė įstojimo į ES nuo 2004 m. gegužės 1 dienos pasikeitusi pridėtinės vertės mokesčio už įvežamas prekes iš ES mokėjimo tvarka. Muitinė nuo 2004 metų gegužės mėnesio jau nerinko PVM už iš ES įsigytas prekes. Latvijoje ir Lietuvoje pridėtinės vertės mokesčio į valstybės biudžetą surenkama daugiausiai pajamų.

Latvijoje ir Lietuvoje PVM mokėtojas turi pildyti PVM deklaracijas. Latvijos Respublikoje apmokestinamasis asmuo Valstybinei mokesčių tarnybai pateikia mokesčių deklaraciją už mokestinį laikotarpį per 15 dienų nuo mokestinio laikotarpio pabaigos. Apmokestinamasis asmuo, kuris moka PVM į biudžetą už kelias įmones (filialus, departamentus), taip pat ūkius, turi pateikti mokesčių deklaraciją už mokestinį laikotarpį ne vėliau kaip per 25 dienas po mokestinio laikotarpio. Valstybinė mokesčių tarnyba gali pageidauti, jeigu tai yra būtina, kad apmokestinamasis asmuo pateiktų mokesčių deklaraciją kitu laiku, bet ne dažniau kaip kartą per ketvirtį.

Lietuvos Respublikoje pridėtinės vertės mokesčio įstatyme mokestinis laikotarpis apibrėžiamas skirtingai nei Latvijos Respublikoje. Lietuvoje jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, PVM deklaracija pateikiama ne vėliau kaip iki pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos. [4, 15, 16, 17, 30, 33]

## IŠVADOS

Pasaulyje nėra vieningo atsakymo kokia turėtų būti valstybės mokesčių sistema. Nemanau, kad didelių prieštaravimų susilauktų teiginys, jog mokesčiai neturėtų būti statinėje būsenoje. Mokesčių sistema turėtų vis tobulėti ir vystytis.

Nagrinėdami Lietuvos mokesčius, susiduriame su tuo faktu, kad jie nėra tobuli, kad dar daug ką reikia juose taisyti ir keisti. Pastoviai priimami įvairių mokesčių pakeitimai ir papildymai tai dar kartą įrodo. Todėl bandant nuspėti mokesčių perspektyvas, nagrinėtų mokesčių trūkumų pašalinimas ir turėtų vykti ateity.

Lietuvos mokesčių sistema yra derinama prie visame pasaulyje taikomų mokesčių. Mokesčių sistema nuolat keičiama ir tobulinama: tikslinamos mokesčių rūšys, mokesčių objektai, keičiamos tam tikros nuostatos, tarifai.

Lietuvai tapus Europos Sąjungos (ES) nare, jos mokesčių sistema derinama su šioje sąjungoje funkcionuojančia mokesčių sistema, priimtais prioritetiniais apmokestinimo principais ir kitais mokesčių sistemos aspektais.

Remiantis šiuolaikiniu mokesčių darnos supratimu, siekiama – mokesčių sistemų vienodinimo ir standartizavimo, t.y. vieningų visose ES šalyse mokesčių ir beveik vienodo lygio mokesčių tarifų nustatymo.

Gyventojų pajamų mokestį jau seniai reikėjo mažinti, nes iš esmės gyventojų pajamoms tenka labai didelė mokesčių našta. Gyventojas sumoka pajamų mokestį. Privalomojo socialinio draudimo mokestį moka ne darbdavys, bet žmogus, nes jei būtų mažesni mokesčiai, darbdavys galėtų daugiau žmogui mokėti. Mokesčių našta tampa tokia didelė, kad žmogui belieka labai mažai pinigų kitiems poreikiams tenkinti. Kad ir patiems būtiniausiems: valgyti, apsirengti, keliauti.

Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas būtinas dėl to, kad mes norime konkuruoti su kitomis Europos Sąjungos šalimis. Mokesčių našta artėja prie Europos Sąjungos mokesčių, o mes turime būti patrauklesni. Mažas gyventojų pajamų mokestis jau yra patrauklusis faktorius.

Pelno mokestis, galima sakyti, yra įprastas ir patikimiausias valdžios įrankis, leidžiantis daryti intervencijas į ekonomikos procesus, juo nuolat ir nepaliaujamai kišamasi į ūkio subjektų veiklą, pažeidžiant laisvos konkurencijos sąlygas. Nors ir įmanoma įsivaizduoti vieningai, visuotinai ir proporcingai taikomą pelno mokestį, jo įtaka ekonomikos procesams ir subjektų sprendimams vis vien būtų didelė. Taip yra todėl, kad pati pelno apmokestinimo idėja verčia valdžią kontroliuoti pelno skaičiavimą, ribojant iš pajamų išskaičiuotinas išlaidas. Pasitelkiama

vienokia ar kitokia pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka, kuri neišvengiamai įneša diskrecijos ir įtakoja kasdienes įmonių sprendimus.

Užsienio šalyse, o nuo 1995 m. jau ir Lietuvoje, vyksta judėjimas dėl pelno mokesčio naikinimo. Veikiančio pelno mokesčio ir mokestinės apskaitos panaikinimas leistų įmonėms daugiau laiko, lėšų ir pastangų skirti vertės bei darbo vietų kūrimui, investicijoms, verslo plėtrai. Verslo išlaisvinimas nuo beprasmių ir vertės nekuriančio biurokratinių reikalavimų tenkinimo sukurtų palankesnę investavimo atmosferą. Todėl reikia tikėtis, kad Lietuva taps pirmąja šalimi, panaikinusia pelno mokestį.

Dar neplačiai, bet vis dėlto Lietuvoje jau diskutuojama dėl perėjimo prie visuotinio pridėtinės vertės mokesčio, pamažu naikinant pajamų ir kitus tiesioginius mokesčius. Palikus tik PVM, galima būtų surinkti tuos pačius mokestinius išteklius, sistema taptų aiškesnė, artimesnė automatiškai veikiančiai ir lengviau administruojama, kiltų mažiau neaiškumų. Lietuvoje PVM pagalba surenkama 58,9 procentai nacionalinio biudžeto. Todėl, tinkamai sutvarkius PVM, galima jį palikti pagrindiniu biudžeto lėšų surinkimo įrankiu.

Latvijos mokesčių sistema yra labai jauna – ji gyvuoja dar tik dvyliktuosius metus, tačiau palyginti per trumpą laikotarpį pavyko sukurti gyvybingą ir veiksmingą mokesčių sistemą, kurioje mokesčių tikslai, t.y. valstybės biudžeto pajamų surinkimo užtikrinimas, atitinka mokesčių, kaip ekonominės politikos priemonės, naudojimą.

Šiuo metu Latvijos mokesčių sistema yra pakankamai konkurencinė, kad galėtų užtikrinti spartų ekonomikos augimą, tačiau, siekiant ilgalaikio sėkmingo Latvijos vystymosi, mokesčių tarifus reikia sumažinti.

## LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004 m. Nr. IX-2112.
2. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002 m. Nr. 73-3085.
3. Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001 m. Nr. IX-675.
4. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertė mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002 m. Nr. IX-751.
5. Aleknevičienė Vilija „Finansai ir kreditas“, 2005.
6. Buškevičiūtė Eugenija „Mokesčių sistema“, Kaunas, Technologija, 2005.
7. Dobravolskas A., Panovas I. „Viešojo sektoriaus ekonomika“, 2004.
8. Marcijonas Antanas, Sudavičius Bronius „Mokesčių teisė“, 2003.
9. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. „Valstybės finansai“, 2003.
10. <http://www.bernardinai.lt/index.php?-2010644031>
11. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F1F877C0D43D0EA11C1256D3500533FF5](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F1F877C0D43D0EA11C1256D3500533FF5)
12. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F15D1F7BA8DD7272BC2256D40003A187B)
13. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F4671C58C855FDFE8C2256D40003A3943](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F4671C58C855FDFE8C2256D40003A3943)
14. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F243061260AC8EF45C1256D1E0057DFB8)
15. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2FA89F5108DD289991C2256FFF001DC0B7](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FA89F5108DD289991C2256FFF001DC0B7)
16. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F2C6570A25EC4389AC2256E68002DE135](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F2C6570A25EC4389AC2256E68002DE135)
17. [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2F9A7D300AEE7F602FC1256CF600582AFB](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F9A7D300AEE7F602FC1256CF600582AFB)
18. <http://www.lrinka.lt/Leidinys/mokesciai.biudzetas/1998.1.maibe.phtml>
19. <http://www.lrinka.lt/Leidinys/mokesciai.biudzetas>
20. [http://www.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai\\_prezentacijos/latvijos\\_mokes\\_ciu\\_sistemos\\_privalumai\\_ir\\_trukumai/2223](http://www.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/latvijos_mokes_ciu_sistemos_privalumai_ir_trukumai/2223)

21. [http://www.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai\\_prezentacijos/latvijos\\_mokesciu\\_sistemas\\_privalumai\\_ir\\_trukumai/2222](http://www.lrinka.lt/index.php/temos/mokesciai/pranesimai_prezentacijos/latvijos_mokesciu_sistemas_privalumai_ir_trukumai/2222)
22. [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=233696](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=233696)
23. [http://www.lrv.lt/ekonom\\_analiz/Stat\\_ataskaitos/PVMD%20rodikliai\\_2006%20m.%20I-II%20ketv.pdf](http://www.lrv.lt/ekonom_analiz/Stat_ataskaitos/PVMD%20rodikliai_2006%20m.%20I-II%20ketv.pdf)
24. [http://www.mzinios.lt/lt/2006-03-01/straipsniai/argumentai/mokesciu\\_mazinimo\\_butinybe\\_irar\\_galimybes.html](http://www.mzinios.lt/lt/2006-03-01/straipsniai/argumentai/mokesciu_mazinimo_butinybe_irar_galimybes.html)
25. <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10127892>
26. [http://www.vmi.lt/Aktualijos/Spauda/2004/Juristas\\_NR\\_3.htm](http://www.vmi.lt/Aktualijos/Spauda/2004/Juristas_NR_3.htm)
27. <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10026916>
28. <http://nauja.vmi.lt/lt/?itemId=10020734>
29. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1008176>
30. [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/activities/sgp/country/countryfiles/lv/lv20052006\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/activities/sgp/country/countryfiles/lv/lv20052006_en.pdf)
31. [http://www.fm.gov.lv/image/file/Par\\_IIN\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_IIN(Engl).doc)
32. [http://www.fm.gov.lv/likumi/uin/Par\\_UIN\\_20050101\\_en.pdf](http://www.fm.gov.lv/likumi/uin/Par_UIN_20050101_en.pdf)
33. [http://www.fm.gov.lv/likumi/pvn/Par\\_PVN\\_20060101\\_en.pdf](http://www.fm.gov.lv/likumi/pvn/Par_PVN_20060101_en.pdf)
34. [http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business\\_guide/Tax/](http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business_guide/Tax/)
35. <http://www.lowtax.net/lowtax/html/latvia/jlvdctx.html#scope>
36. <http://www.lowtax.net/lowtax/html/latvia/jlvpctx.html>



## ANOTACIJA

Baigiamajame darbe apžvelgiu mokesčių sistemą Lietuvoje ir Latvijoje, analizuoju pagrindinius mokesčius, kadangi mokesčiais Lietuvoje ir Latvijoje, taip pat ir kitose valstybėse surenkama dauguma valstybės pajamų. Baigiamajame darbe išskiriami tokie aspektai: istorinė mokesčių apžvalga, apmokestinimo principai, mokesčių klasifikacija, pagrindinių Lietuvos Respublikos mokesčių įvertinimas.

Panaudodama Latvijos ir Lietuvos teisės aktus, kitą reikalingą medžiagą ir surinkus duomenis apie į biudžetą sumokėtus mokesčius, sulyginu ir išanalizuoju Latvijos ir Lietuvos pagrindinius mokesčius. T.y. gyventojų pajamų mokestį, kurį jau seniai reikėjo mažinti, nes iš esmės gyventojų pajamoms tenka labai didelė mokesčių našta, pelno mokestį, kurio panaikinimas leistų įmonėms daugiau laiko, lėšų ir pastangų skirti vertės bei darbo vietų kūrimui, investicijoms, verslo plėtrai ir pridėtinės vertės mokestį, pamažu naikinat kitus mokesčius, palikti jį pagrindiniu biudžeto lėšų surinkimo įrankiu.

## **SUMMARY**

The final paper reviews the tax system in Lithuania and Latvia. Moreover it analyses the main revenue of the state budget. The aspects of the final paper are historical review of taxes, the principles of taxation, the classification of taxes and the assessment of the main taxes in Lithuania.

The paper deals with comparison and analysis of the main taxes in Lithuania and Latvia. It is done on the grounds of the countries' law and the data about the revenue. The later consists of researching the income fee that had to be diminished long time ago, because of the big taxes people have to pay. Moreover, it speaks about the profit fee, if which was abolished, the institutions would have more time, funds and efforts for making vacancies, investments and the growth of business.