

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

AUDRONĖ PAVLOVIČIENĖ
Mokesčių administravimo
Magistratūros neakivaizdinės studijos

**EUROPOS SĄJUNGOS VALSTYBIŲ NARIŲ TIESIOGINIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ IR
GYVENTOJŲ APMOKESTINIMO TVARKOS LYGINAMOJI ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Dr. Herkus Gabartas

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. Mokesčiai ir tiesioginių mokesčių harmonizavimas.....	6
1.1 Mokesčiai ir jų klasifikavimas.....	6
1.2 Harmonizavimo samprata ir pastangos harmonizuoti tiesioginius mokesčius Europos Sąjungos valstybėse.....	14
2. Europos Sąjungos valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos.....	16
1.2 Europos Sąjungos valstybių narių gyventojų apmokestinimo ypatumai.....	40
1.2.1 Lyginamoji gyventojų pajamų mokesčio bazės analizė.....	41
1.2.2 Gyventojų pajamų mokesčio tarifo palyginimas.....	47
3. Europos Bendrijos teisės reikalavimai gyventojų apmokestinimo srityje ir jų įgyvendinimas Lietuvos teisėje.....	48
3.1 Tarybos Direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo..	50
3.2 Direktyvos 2003/48/EB įgyvendinimas Lietuvoje.....	51
IŠVADOS.....	54
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	56
SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	59
SANTRAUKA.....	60
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA (SUMMARY).....	61
PRIEDAI.....	62

ĮVADAS

Įstojus į Europos Sąjungą (toliau ES), naujosioms valstybėms narėms keliamas pagrindinis reikalavimas radikaliai reformuoti dabartinę mokesčių sistemą, derinant bei suvienodinant jos socialinius ir ekonominius padarinius su ES apmokestinimo praktika, galiojančiomis Europoje mokesčių teisinėmis normomis. Įgyvendinus valstybėje adekvačias ES vykdomas mokesčių politikos priemones, bus galima sparčiau plėtoti privatųjį verslą ir viešojo sektoriaus efektyvumą, geriau tenkinti teisėtus gyventojų materialinius, buitinius ir kultūrinius poreikius.

Vienas iš pagrindinių Lietuvos mokesčių reformos tikslų - padidinti Lietuvos konkurencingumą ir žmonių pajamas. Pradėta įgyvendinti gyventojų pajamų apmokestinimo reforma, kuria siekiama dviejų tikslų: sumažinti ir supaprastinti gyventojų pajamų apmokestinimą. Lietuvos Respublikos Seimas 2005 m. birželio 7 d. priėmė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą (Žin., 2005, Nr. 76-2743), kuriame numatoma 2006–2008 metais laipsniškai sumažinti esamą 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifą iki 24 proc.: nuo 2006 m. liepos 1 d. – iki 27 proc. (6 procentiniais punktais) ir nuo 2008 m. sausio 1 d. – iki 24 proc. (3 procentiniais punktais). Manoma, kad sumažėjęs gyventojų pajamų mokesčio tarifas padidins šio mokesčio lankstumą skatins, užimtumo ir potencialaus BVP didėjimą ir didesnes biudžeto pajamas ilguoju laikotarpiu.¹

Siekiant, kad mokesčių reformos tendencijos kokybiškai spartėtų, dera diegti pažangią pirmaujančių Europos Sąjungos valstybių mokesčių patirtį. Veiksmingai įsisavinti ir visaverčiai diegti galima gerai žinant apmokestinimo gerąsias ir blogąsias puses, mokesčių praktinio taikymo socialinių bei ekonominių padarinių įtaką žmonių socialinei gerovei. Todėl šiame darbe bandysime apžvelgti visų 25 ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemas ir palyginti minėtųjų šalių gyventojų pajamų apmokestinimo ypatumus.

Magistrinio darbo tikslas

Išanalizuoti ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemas bei palyginti gyventojų pajamų apmokestinimo ypatumus. Siekiant įgyvendinti pagrindinį tikslą keliami šie sekantys uždaviniai.

Uždaviniai:

1. išnagrinėti mokesčių ir mokesčių sistemos sampratą, mokesčių atliekamas funkcijas bei klasifikaciją;
2. apžvelgti ES valstybių narių tiesioginių mokesčių harmonizavimo tendencijas;

¹ Lietuvos Konvergencijos 2005 metų programa.

3. lyginant senąsias ir naujasias į ES priimtas valstybes nares, pateikti ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų apžvalgą;
4. lyginant mokesčių bazę ir tarifus, atlikti ES valstybių narių gyventojų pajamų apmokestinimo analizę;
5. apžvelgti pagrindinius Europos Bendrijos keliamus reikalavimus gyventojų apmokestinimo srityje;
6. nustatyti Lietuvos teisės aktų suderinamumą su ES teisės aktais.

Hipotezė

Tarp Europos Sąjungos naujų ir senųjų valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų yra atotrūkis.

Tyrimo metodai:

1. sisteminės analizės metodas – jo pagalba nagrinėjami tiesioginių mokesčių sistemų panašumai ir skirtumai;
2. lyginamosios analizės metodas atskleidžia tiesioginių mokesčių specifškumą;
3. loginės analizės metodas – leidžia daryti apibendrinimus ir išvadas, kurios padeda lengviau suvokti nagrinėjamus klausimus;
4. mokslinės literatūros analizė – padeda palyginti mokslinėje literatūroje pateikiamus duomenis.

Tyrimo objektas

ES valstybių narių tiesioginės mokesčių sistemos.

Tyrimo dalykas

ES valstybių narių gyventojų apmokestinimo bazė ir tarifai.

Temos problematiškumas

Europos Sąjunga apima 3,9 mln. kv. kilometrų, vienija 25 valstybes ir apie 455 milijonus gyventojų.² Tai savotiška valstybių asociacija, siekianti glaudesnės ekonominės ir politinės integracijos vardan savo piliečių gerovės užtikrinimo, taikos ir stabilumo Europoje. Tam, kad pasiekti užsibrėžtų tikslų, manome, kad kiekviena valstybė narė turi žinoti ne tik savo valstybės istoriją ir dabartį, bet turi žinoti ir apie kitas nares, jų papročius, tradicijas, galų gale esančią ekonominę būklę, jų išsivystymo lygį. Siekiant, kad ES tikrai užtikrintų savo piliečių ekonominę ir socialinę pažangą, būtina, kad visos valstybės narės pasiektų vienodą lygį.

Temos aktualumas

Kaip minėjome, ES sudaro 25 valstybės narės, iš kurių 15 laikomos senbuvėmis, o 10 – naujokėmis. Naujokės (tame tarpe ir Lietuva) į ES įstojo 2004 m. gegužės 1 d. Senosiose ES

² <http://www.euro.lt/showtopitems.php?TopMenuID=174&LangID=1>; prijungimo laikas: 2006-11-17.

valstybėse narėse mokesčių sistemos yra daugiaž suharmonizuotos, tuo tarpu ES naujokės narės tai daro tik dabar. Manome, kad kuo greitesnis patirties perėmimas iš senųjų ES valstybių narių, leistų sparčiau tobulinti esamas mokesčių sistemas su tikslu pasiekti kuo efektyvesnę ir kuo geresnę ES valstybių narių gyventojų gerovę.

Tyrimo šaltiniai

Mūsų nuomone, šiuo metu dar nėra pakankamai literatūros, analizuojančios ES valstybių narių mokesčių sistemas. Daugumoje mūsų nagrinėtų literatūros šaltinių pateikiami tik senųjų ES valstybių narių mokesčiai duomenys. Manome, kad tai tik laiko klausimas, nes nuo naujųjų narių įstojimo į ES praėjo tik 2 metai. Be to, dabar yra pereinamasis periodas, kai naujosios šalys reformuoja savo mokesčių sistemas ir spartūs pokyčiai įtakoja mokslinės literatūros „vėlavimą“.

Todėl pagrindinė medžiaga, kuri naudojama šiame darbe yra kompaktinio disko formate Europos apmokestinimo duomenų bazė (European taxation database) ir Europos Komisijos kasmetinis leidinys Europos Sąjungos mokesčių sistemų struktūros („Structures of the taxation systems in the European Union“). Taip pat darbe naudojami įvairūs mokesčių teisės vadovėliai, internetiniai tinklapiai bei Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai.

Darbo struktūra

Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados, naudotos literatūros sąrašas, santrumpų sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis bei priedai. Pirmame skyriuje „Mokesčiai ir tiesioginių mokesčių harmonizavimas“ nagrinėjama mokesčių ir mokesčių sistemos samprata, mokesčių funkcijos, mokesčių elementai, apmokestinimo principai, mokesčių klasifikavimas. Pateikiamos tiesioginių mokesčių harmonizavimo tendencijos. Antrame skyriuje „Europos Sąjungos valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos“ pateikiamos ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos, analizuojami gyventojų pajamų apmokestinimo ypatumai: lyginama gyventojų pajamų mokesčio bazė ir mokesčio tarifai. Trečiame skyriuje „Europos Bendrijos teisės reikalavimai gyventojų apmokestinimo srityje ir jų įgyvendinimas Lietuvos teisėje“ atskleidžiami pagrindiniai Europos Bendrijos keliami reikalavimai gyventojų apmokestinimo srityje bei nustatomas Lietuvos teisės aktų suderinamumas su ES teisės aktais.

1. Mokesčiai ir tiesioginių mokesčių harmonizavimas

1.1 Mokesčiai ir jų klasifikavimas

Mokesčių sąvoka

Mokesčiai nuo seniausių laikų žinomas svarbiausias valstybės finansinis šaltinis bei jos gyvavimo pagrindas. Lietuvoje mokesčiai mokami nuo Lietuvos Didžiosios Kunigaikštystės (LDK) laikų. Iki XVI a. mokesčiai buvo mokami natūra ir tik natūriniam ūkiui peraugant į prekinį, atsirado mokesčiai pinigais. Be to, Lietuva buvo viena iš pirmųjų Europos valstybių pradėjusi sudarinėti biudžeto formos sąmatas XV a. pabaigoje.³

Tam, kad kiekviena valstybė galėtų vykdyti savo funkcijas, būtina turėti atitinkamų finansinių išteklių, kurių svarbiausias šaltinis yra valstybės pajamos, surenkamos į biudžetą iš įvairių mokesčių. Valstybės institutas sukurtas visų piliečių labui, todėl visuotinai pripažįstama, kad kiekvienas šalies gyventojas turėtų prisidėti prie valstybės išteklių mobilizavimo – mokėti mokesčius⁴.

Mokesčių žinyne pateikiamas toks mokesčių apibrėžimas: „mokesčiai – tai įstatymų nustatyti individualių asmenų, įmonių ir kitų ūkio subjektų privalomojo pobūdžio mokėjimai; mokesčiai neatsiejami su kuriuo nors atpildu, nauda mokėtojui; mokesčiai yra svarbus valstybės finansų politikos įrankis..“⁵

Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su valstybe. Renkant mokesčius gaunamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, jos funkcijoms finansuoti. Mokesčiai – vienas nacionalinių pajamų perskirstymo būdų, plačiai naudojamas kartu su pinigų apyvarta, kreditavimu, kurio dėka gaunamo didžioji dalis valstybės pajamų.⁶

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme (2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112) **mokestis** apibrėžiamas kaip „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei.“

Mokesčiai – pagrindinis valstybės (savivaldybių) biudžeto pajamų šaltinis. Pabrėžiant jų svarbą LR Konstitucijos 127 straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.

³ Gabalienė A., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos analizė//http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Gabaliene%20Asta.htm; prijungimo laikas: 2006-08-18

⁴ Stankaitienė A. Starkevičiūtė M, Tabor St. R. Finansų ministerijos fiskalinės politikos interneto kursas, 2000.

⁵ Žvirblis A. Mokesčių žinynas. Vilnius: Žuma, 1998. P. 70.

⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Tesinės informacijos centras, 2003. P. 15.

V. Meidūno ir P. Puzinausko knygoje „Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida“ teigiama, kad mokesčiai – ūkio subjektų ir gyventojų privalomieji mokėjimai valstybei, kurie atsirado susikūrus valstybei.

Visuomenės sampratą apie mokesčius taikliausiai apibūdintų R. Šimašiaus išsakyta nuomonė: „Mokesčiai - tai našta, kurios kiekvienas mokėtojas norėtų nusimesti bent dalį“.⁷ Mokesčiai tai lyg susimokėjimas už paslaugas, kurias tau turi teikti valstybė, t.y. socialinės garantijos, švietimo sklaidos užtikrinimas, sveikatos apsauga, kariuomenė, policija ir pan. Bet tokio mokesčio mes negalime prilyginti toliems mokesčiams kaip už komunalines paslaugas, už Interneto, telefono paslaugas. Nes iš pradžių mokesčiai yra paimami, o tik paskui jie yra perskirstomi.

Mokesčių funkcijos

Mokesčiai svarbūs formuojant savivaldybių biudžetų pajamas. Dabar į savivaldybių biudžetus yra perduodamos visos žemės, įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčių įplaukos, žymi dalis gyventojų pajamų mokesčio.

Įmonių ir gyventojų sumokėti mokesčiai turi grįžtamąjį pobūdį – nacionalinio biudžeto (tiek valstybės, tiek ir savivaldybių) asignavimai skiriami socialinei sferai, ekonomikai, kitoms valstybės funkcijoms, taip pat ir viešajai tvarkai išlaikyti.⁸

Socialinis ekonominis mokesčių vaidmuo pasireiškia jų funkcijomis. Išskiriamos 3 pagrindinės mokesčių funkcijos:

- 1) *Fiskalinė* - pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės formuojamos remiantis šalies mokesčių sistema. Ši funkcija apima krašto biudžetinės politikos dalį;
- 2) *Perskirstomoji* – susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių, regionų;
- 3) *Reguliavimo (dar vadinama ekonomine, ribojamąja arba skatinamąja)* – realizuojama tada, kai valstybės per mokesčių sistemą (įvedama naujus mokesčius, suteikdama lengvatas ir pan.) reguliuoja išteklių pasiskirstymą ekonomikoje, skatina ar stabdo tam tikrą ekonominę veiklą bei veikia makroekonominius procesus (augimą, infliaciją, užimtumą).

⁷ R. Šimašius. Mokesčių lengvatų vilionės//Mokesčių žinios; 2006 kovo 20.

⁸ Buckiūnienė O., Meidūnas ., Puzinauskas P., Lietuvos finansų sistema, Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 108.

Pažymėtina, kad kai kurie autoriai pripažįsta tik dvi mokesčių funkcijas, o perskirstomąją priskiria fiskalinei funkcijai.⁹

Mokesčių elementai

Kiekvieną mokestį sudaro elementai. Jų pavadinimai bei charakteristikos pateikti 1 lentelėje.

1 lentelė. Mokesčio elementai ir jų charakteristikos

Mokesčio elementas	Elemento charakteristika
Subjektas (mokėtojas)	Fizinis arba juridinis asmuo, mokantis valstybei (savivaldybei) atitinkamą mokestį. Dažniausiai faktiškasis mokėtojas ir mokesčio subjektas yra tas pats asmuo (bet ne vartojamųjų mokesčių atveju).
Objektas	Visų rūšių pajamos ir turtai, sudarantys mokėjimo pagrindą. Tai daiktai, kurie įstatymo nustatyta tvarka privalomai apmokestinami: bendrosios ir realizavimo įplaukos, gauto pelno dalis, kompensaciniai priedai ir pajamos už išnuomotą turtą, žemė, prekės, įvairios materialinės vertybės ir t.t.
Šaltinis	Mokesčio subjekto pajamos (darbo užmokestis, pelnas, palūkanos), iš kurių mokamas mokestis. Pavyzdžiui, mokant pelno mokestį, jo objektas ir šaltinis sutampa.
Apmokestinimo vienetas	Apmokestinimo vienetas kaip matas reikalingas mokesčio šaltiniui nustatyti. Juo gali būti kiekis, kokybė, pinigų suma ir pan., pavyzdžiui, žemės hektaras, pajamos litais.
Mokesčio norma arba tarifas	Dalis, kuri kaip mokestis mokama į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Tai – mokesčio, imamo nuo apmokestinimo vieneto, dydis. Mokesčio tarifas gali būti: pastovus, proporcinis, progresinis, regresinis.
	Pastovus – absoliuti suma, gaunama iš apmokestinamo vieneto, nepriklausomai nuo pajamų dydžio.
	Proporcinis – vienodas visų pajamų procentas.
	Progresinis – apmokestinimo procentas didėja, didėjant apmokestinimo pajamoms.
	Regresinis – apmokestinimo procentas mažėja, didėjant pajamoms. Dažniausiai pagal jį apmokestinamos vadinamosios plataus vartojimo prekės. ¹⁰
Mokesčio ėmimo būdas	Tiesioginis – iš pajamų;
	Netiesioginis – per kainų sistemą;
Mokesčio nustatymo metodai	Prie pajamų šaltinio (pajamų gavimo vietoje);
	Pagal mokesčio mokėtojo oficialų pareiškimą (pvz. deklaraciją);
	Pagal specialių tipinių mokesčio objektų sąrašą – kadastrą ;

⁹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 10.

¹⁰ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 63.

Aukščiau išvardinti elementai sudaro normatyvinę mokesčio struktūrą. Konkretaus tipo mokesčio normatyvinė struktūra daugmaž vienodai suprantama visame pasaulyje. Mokesčių politikos esmę lemia nukrypimai nuo normatyvinės struktūros - pavyzdžiui, mokesčių lengvatos. Labiausiai paplitę mokesčių lengvatų tipai yra:

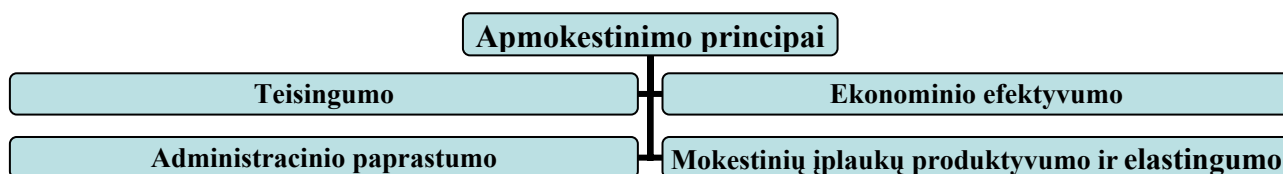
- mokesčio tarifo sumažinimas;
- mokesčio objekto fiksuotos neapmokestinamos dalies padidinimas;
- mokesčio objekto sumažinimas (pvz., leidžiant daryti įvairus atskaitymus iš pajamų);
- atleidimas nuo mokesčių;
- mokesčių sumos sumažinimas;
- mokesčių kreditai (grąžinami arba užskaitomi į vėlesnio mokesčio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus);
- mokesčių mokėjimo termino atidėjimas (ar mokėjimo išskaidymas ir išdėstymas laike).

Apmokestinimo principai

Teoriškai valstybės mokesčių sistema turėtų būti sudaroma atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir apmokestinimui keliamus uždavinius. Svarbiausias apmokestinimo uždavinys – gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti.¹¹

Bendrieji mokesčių sistemos principai – tai konceptualūs teiginiai, susitarimai, taisyklės ir procedūros, reikalingos galiojantiems mokesčiams apibūdinti.¹²

Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai išskiria kelis pagrindinius apmokestinimo principus.¹³



1 pav. *Apmokestinimo principai*

¹¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 25.

¹² Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P., Lietuvos finansų sistema, Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 70.

¹³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 25.

Pagrindinių apmokestinimo principų apibūdinimas būtų toks:

Teisingumas. Mokesčiai turi būti nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos yra pripažįstamos kaip teisingos ir proporcingos. Šis principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis. Tačiau neleistina, kad sumokėtas mokestis prilygtų mokėtojo gaunamai naudai. Apmokestinant mokesčių objektus, turi būti atsižvelgiama į mokėtojo gebėjimą mokėti. Gebėjimas mokėti daugelio specialistų laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu, dar skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą.¹⁴

Horizontalusis teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes (matuojama pajamomis, turtu ar vartojimu) mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami.¹⁵

Vertikalusis teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys asmenys apmokestinami skirtingai, t.y. augant mokesčio mokėtojo pajamoms, vis didesnė jų dalis turėtų būti skiriama mokesčiams.¹⁶

Ekonominio efektyvumo principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių pasiskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonomines motyvacijas.¹⁷

Administravimo veiksmingumas. Mokesčių administravimas turi remtis savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimu ir mokesčių mokėtojų švietimu. Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, tai užtikrintų mokestines biudžetų pajamas patiriant kuo mažesnes išlaidas.¹⁸ Neturėtų veikti įstatymai, įteisinantys mažas mokesčių pajamas, o didelius jų ėmimo kaštus.¹⁹

Mokestinių įplaukų **produktyvumas** reiškia pakankamą pajamų apimtį, reikalingą valstybės išlaidoms padengti. **Elastingumas**, dar vadinamas mokestinių įplaukų ekonominiu reagavimu į ekonomikos sąlygas, naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Mokestinių įplaukų automatinis didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai.²⁰

¹⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 25.

¹⁵ Gabalienė A., Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos analizė//http://ev.lzuu.lt/mokveikla/SMK_2005/Finansai/Gabalienė%20Asta.htm; prisijungimo laikas: 2006-08-18

¹⁶ Ten pat.

¹⁷ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 26.

¹⁸ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 73.

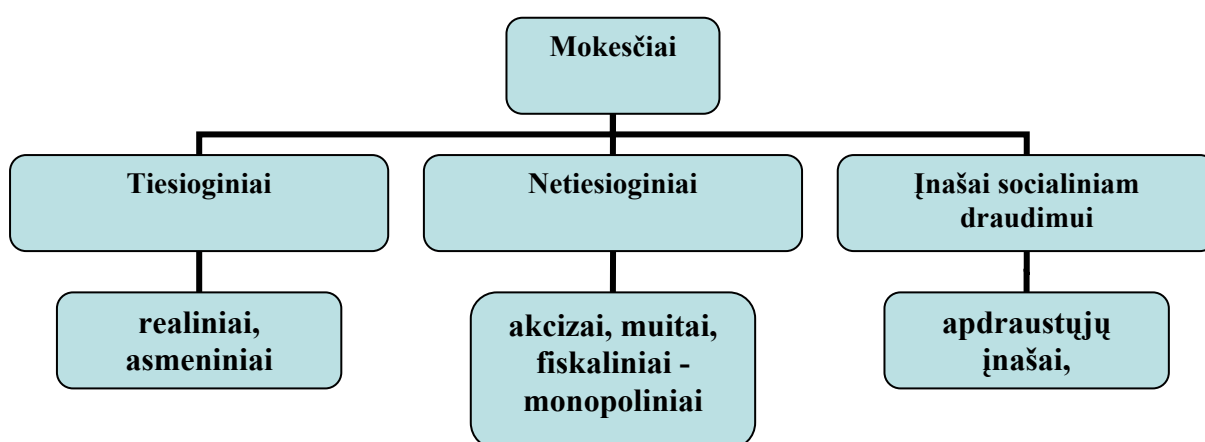
¹⁹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 26.

²⁰ Ten pat, P. 27.

Mokesčių klasifikavimas

Jau XVIII a. fiziokratai, remdamiesi mokesčių perkėlimo koncepcija, pirmieji visus mokesčius sugrupavo į tiesioginius ir netiesioginius. Būtent sąvoka „tiesioginiai“ reiškė „neperkeliamus“, o „netiesioginiai“ – ne tiesiogiai pačio apmokestinamo subjekto mokamus, bet kitiems asmenims sumokėti „perkeliamus“ mokesčius.

Pasaulio šalyse imami įvairūs mokesčiai, jie savitai ir klasifikuojami. Tačiau pastebimi ir šių klasifikacijų dėsningumai. Pažymėtina, kad mokesčių rūšys bei jų skaičius priklauso nuo valstybės fiskalinės politikos.²¹ Šalių mokesčių sistemoje dažnai išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. Tačiau šalia jų dar išskiriami įnašai socialiniam draudimui²² (mokesčių klasifikavimo schema pateikta 2 pav.)



2 pav. Mokesčių klasifikavimas

Tiesioginiai mokesčiai paprastai taikomi pajamoms ir turtui. Pavyzdžiui, pajamų ir pelno, žemės mokesčiai. Šiuos mokesčius apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą žmonės bei verslo įmonės. Pajamų mokesčiu apmokestinami visi žmonės, gaunantys atlyginimą už darbą. Todėl minėti mokesčiai ir vadinami tiesioginiais – kas gauna pajamų (pelno) už veiklos rezultatus, šiais mokesčiais ir apmokestinami. Tiesioginiai mokesčiai sumažina mokėtojo vartojimą tiek, kiek jis sumoka šių mokesčių.²³ Tiesioginiai mokesčiai dar yra skirstomi į realinius ir asmeninius. Realiniais mokesčiais apmokestinamos atskiros turto rūšys atsižvelgiant į vidutinį, o ne į realų mokėtojo pajamingumą. Dažniausiai taikomi proporciniai tarifai. Realiniams mokesčiams priskiriama verslo mokestis, vertybinių popierių mokestis ir kt. Asmeniniai mokesčiai imami už juridinių ir fizinių asmenų pajamas ir turtą prie pajamų šaltinio ar pagal deklaraciją.

²¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 34.

²² Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai, Kaunas: Technologija, 2003. P. 39.

²³ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 65.

Apmokestinamasis objektas apskaitomas kiekvienam mokėtojui individualiai, ir gali būti atsižvelgiama į finansinę jo būklę (šeimoms dydį ar kitą). Asmeniniai mokesčiai – pajamų, korporacijų pelno, kapitalo prieaugio, turto, palikimo mokesčiai.

Pajamų mokestis gali būti dviejų formų.²⁴

- 1) Šedulinė forma – kai pajamos išskaidomos į atskiras dalis (atlyginimas, dividendai, renta ir kt.) ir kiekviena pajamų dalis apmokestinama atskirai.
- 2) Globalinė forma – kai mokestis imamas už bendras mokėtojo pajamas nepriklausomai nuo jų šaltinio. Bendros pajamos gali būti sumažintos mokesčio lengvatomis (neapmokestinamasis pajamų dydis, šeiminių nuolaidos ir kt.).

Korporacijų pelno mokestis – tai juridinių asmenų mokestis, imamas pagal mokesčio deklaraciją. Apmokestinamasis pelnas nustatomas, iš bendro pelno atėmus leidžiamus atskaitymus ir mokesčio lengvatas.

Kapitalo prieaugio mokestis imamas už pajamas, gautas įvairiais būdais panaudojus turtą (nereguliariai parduodant, keičiant ar pan. žemę, pastatus, vertybinius popierius). Šiuo atveju apmokestinamosios pajamos – tai turto rinkos kainos ir jo įsigijimo kainos skirtumas.

Turto mokestis imamas iš juridinių ir fizinių asmenų už žemę, namus, pastatus ir kitus objektus.

Be įvairių tiesioginių mokesčių, visose šalyse egzistuoja dar viena specifinė mokesčių rūšis – *netiesioginiai mokesčiai*. Jais valdžia apmokestina ne pačias įmones, parduodančias prekes ir teikiančias paslaugas, o galutinius tų prekių (paslaugų) vartotojus, t.y. eilinius valstybių piliečius. Tačiau šiuos mokesčius valdžia renka ne tiesiogiai iš prekių (paslaugų) galutinių vartotojų, o per tarpininkus – įmones, parduodančias prekes ir paslaugas. Netiesioginiai mokesčiai (daugiausia masinio vartojimo reikmenų ir paslaugų kainų priedai) yra tie, kurių mokėjimo reali našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka verslo įmonės. Pavyzdžiui, akcizo mokestį, kurį moka alkoholinių gėrimų gamintojai, realiai sumoka šių gėrimų vartotojai.²⁵ Parduodamas prekė ar paslauga savininkas gauna iš mokėtojo ir mokesčio sumą, kurią vėliau perduoda valstybei. Šiuos mokesčius vienodai moka tiek turtingi, tiek neturtingi vartotojai, kurie įsigyja prekė ar paslaugą. Netiesioginiai mokesčiai išskiriami į akcizus (o šie – į individualius (alaus, cukraus, benzino)) bei universalius (apyvartos mokestis, pridėtinės vertės mokestis), muitus (importo, eksporto, tranzito, fiskalinius, antidempingo ir kt.) bei fiskalinius monopolinius (tabako ir jo gaminių, spiritinių gėrimų, kt.).

Fiskaliniai monopoliniai mokesčiai – tai netiesioginiai mokesčiai už valstybės monopolizuotas masinės gamybos prekes (apima gamybą ir prekybą). Šios prekės parduodamos

²⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 36.

²⁵ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 68.

aukštomis kainomis, į kurias įtraukiamas ir mokestis. Pavyzdžiui, Prancūzijoje tokie apmokestinimo objektai yra spiritas, tabakas, alus, degukai, Italijoje – tabakas, druska.²⁶

Muitai kaip mokesčiai taikomi prekėms ir kitoms vertybėms, kai jos pergabenamos per valstybės (muitų teritorijos) sieną. Jie yra vienas ekonomikos valstybinio reguliavimo svirtų. Muitais reguliuojamas atskirų produkcijos rūšių ir prekių kiekis, liekantis vidaus vartotojui ir skirtas mainams. Atsižvelgdami į muitų politiką, t.y. galimybes lengviau ar sunkiau įsiveržti į tam tikrų prekių realizavimo rinkas, gamybininkai gali nustatyti gamybos mastus ir formuoti savo gamybos struktūrą. Normaliai funkcionuojančios ekonomikos sąlygomis, kai varžomasi ne dėl prekių, bet dėl jų realizavimo rinkų, praktiškai taikomi tik įvežimo muitai.²⁷

Inašai socialiniam draudimui – lėšos, pervedamos savarankiškai ar/ir sumokamos darbdavių už savo darbuotojus (skaičiuojamos kaip procentas nuo darbo užmokesčio fondo, bendrų pajamų ar kitu būdu). Abiem atvejais tai yra tarsi avansiniai mokėjimai už teisę gauti socialinę paramą ateityje.²⁸ Taigi reikšmingas socialinio draudimo įnašų bruožas – jų tikslinis pobūdis. Iš pelno mokesčio gautomis lėšomis valstybė gali disponuoti laisvai, o socialinio draudimo įmokų mokėjimas dažniausiai yra reglamentuotas²⁹.

Mokesčių sistema

Valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.³⁰ Pagrindinė mokesčių sistemos funkcija – pajamų generavimas. Mokesčių sistema tarnauja kaip ekonominių resursų perdavimo iš privataus sektoriaus valstybei mechanizmas. Mokesčių sistemos potencialą lemia ekonomikos atvirumo laipsnis, šalies išsivystymo ir nacionalinių pajamų lygis bei nacionalinių pajamų sudėtis. Visa tai lemia šalies gyventojų gebėjimą mokėti mokesčius ir valstybės gebėjimą juos imti.³¹

Mokesčių sistema kaip sąvoka yra apibrėžiama skirtingai. Tarkim, Mokesčių žinyne yra pateikiamas toks mokesčių sistemos apibrėžimas: „kiekvienai valstybei būdinga tarpusavyje susijusių, vienas kitą sąlygojančių mokesčių visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius; ji išreiškia vyriausybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką.“³² Anot, V. Meidūno ir P. Puzinausko, mokesčių sistemą sudaro visi mokesčiai, kuriuos nustato aukščiausioji valdžia, o atitinkamos žinybos juos ima. Mokesčių mokėtojai – ūkio subjektai ir

²⁶ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 37.

²⁷ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 69.

²⁸ Stankaitienė A. Starkevičiūtė M, Tabor St. R. Finansų ministerijos fiskalinės politikos interneto kursas, 2000.

²⁹ Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003. P. 68.

³⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 25.

³¹ Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai, Kaunas: Technologija, 2003. P. 31.

³² Žvirblis A. Mokesčių žinynas. Vilnius: Žuma, 1998. P. 74.

gyventojai – mokesčius moka į kelis bendravalstybinius fondus: į šalies nacionalinį biudžetą ir į tikslinės paskirties fondus.

Siekiant tobulinti mokesčių sistemą gana vertinga mokesčių darnos patirtis yra Europos Sąjungos šalyse. Skirtingos mokesčių sistemos, prieštaravimai dėl mokesčių atskirose šalyse sukuria skirtingas ūkines sąlygas įvairiose ES valstybėse. Todėl remiantis šiuolaikiniu mokesčių darnos supratimu, teigiama, kad galutinis darnos proceso rezultatas būtų mokesčių sistemų suvienodinimas ir standartizavimas (vienodo lygio mokesčių tarifų nustatymas).³³

Europos Bendrijai siekiant šalinti kliūtis laisvam prekių, paslaugų, kapitalo bei asmenų judėjimui tarp valstybių narių, 1985 m. pradėta diegti Bendrosios rinkos programa, kurioje numatytos sudėtingos mokesčių sistemos vienodinimo ir derinimo priemonės. Šiomis priemonėmis buvo siekiama panaikinti kontrolę prie vidaus sienų, mažinti bendrosios rinkos iškreipimus, kuriuos iššaukia skirtingi mokesčių dydžiai bei apmokestinimo taisyklės. Ši programa numatė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) derinimo priemones bei akcizų harmonizavimą³⁴

Kadangi ES šalių narių biudžete pagrindinis vaidmuo tenka tiesioginiams mokesčiams,³⁵ toliau šiame darbe bus orientuojamasi į tiesioginius mokesčius.

1.2 Harmonizavimo samprata ir pastangos harmonizuoti tiesioginius mokesčius Europos Sąjungos šalyse

Mokesčių harmonizavimo termino apibrėžimo nėra nei Europos Sąjungos sutartyse, nei Vieningos Europos akte. Ekonomistai įvairiai vertina terminą „harmonizavimas“: vieni supranta tai kaip mokesčių politikos koordinavimą tarp valstybių narių – tarpusavio konsultacijas ir neoficialius susitarimus dėl atskirų mokesčių bazės, kiti mano, kad harmonizavimas reiškia perėjimą prie vienodos mokesčių sistemos ir visų įgaliojimų dėl pagrindinių mokesčių bazės ir tarifų perdavimo Europos Sąjungos valdymo organams. Mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje – tai procesas, kurio metu skirtingų šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos taip, kad netrukdytų prekėms, paslaugoms ir gamybos veiksniams judėti tarp šalių. Mokesčių harmonizavimas yra būtinas, kai tarp šalių vykdoma fiskalinė užsienio politika, t.y. kai vienos šalies fiskaliniai sprendimai veikia kitų valstybių ekonomiką. Mokesčių harmonizavimu siekiama padaryti skirtingas mokesčių sistemas palyginamas tarpusavyje ir siekiančias

³³ Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai, Kaunas: Technologija, 2003. P. 33.

³⁴ Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas: Technologija, 2003. P. 20-21.

³⁵ Damulienė A., Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui// Jurisprudencija, 2001, t. 23(15); P. 7.

ekonominės sąjungos tikslų³⁶ bei skatinimas tokios konkurencijos, kad integracija ir ekonominis augimas būtų pasiektas palaipsniui ir visose šalyse vienu metu.³⁷

Tačiau turbūt mokesčių harmonizavimą Europos Sąjungos deklaruojamų vertybių kontekste teisingiausia suprast kaip procesą, kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių.³⁸

Pagrindiniai nacionalinių mokesčių sistemų harmonizavimo ES tikslai³⁹:

- 1) suvienodinti mokesčių sistemų struktūras, apmokestinimo tvarką pagrindiniais mokesčiais visose ES šalyse;
- 2) užtikrinti mokesčių neutralumą bendros rinkos konkurencijos sąlygų požiūriu, t.y. nediskriminacinį režimą visiems ES dalyviams;
- 3) sukurti tokias sąlygas, kad nereikėtų kontroliuoti vidinių ES sienų;
- 4) panaikinti pelno dvigubo apmokestinimo galimybę kompanijų, vykdančių veiklą dviejose ar keliose ES šalyse;
- 5) panaikinti galimybę nemokėti mokesčių ir kartu garantuoti pakankamas pajamas į valstybių narių biudžetus.

Kiekviena valstybė siekia sukurti patrauklesnį savo įvaizdį, užuot siekusi patrauklaus visos ES įvaizdžio, todėl egzistavo ir egzistuoja mokesstinė konkurencija. Pelno mokeskis – viena iš sričių, kur tai ypač akivaizdu. Ši konkurencija daugiau vyksta ne tiesiogiai per mokesčio tarifą, bet įvairiais ne tokiais akivaizdžiais būdais (pavyzdžiui, tam tikriems subjektams suteikiamos specialios išlygos, per įvairias nusidėvėjimo skaičiavimo lengvatas ar išimtis tam tikrų rūšių pajamoms).

Tačiau tam tikrais laikotarpiais buvo idėjų visoje Europos Sąjungos erdvėje suvienodinti tiesioginius mokesčius.

³⁶ Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai// Inžinierinė ekonomika, 2003, Nr. 4. P. 35-36.

³⁷ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003. P. 101.

³⁸ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 272.

³⁹ Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai// Inžinierinė ekonomika, 2003, Nr. 4 (35). P. 36.

2. Europos Sąjungos valstybių tiesioginių mokesčių sistemos

Europos Sąjunga – tai Europos valstybių asociacija, siekianti platesnės ir gilesnės ekonominės bei politinės joje dalyvaujančių šalių integracijos. ES valstybės narės – tai šalys, pasirašiusios Europos Bendrijų steigimo ir ES sutartis. Vėliau prisijungusios valstybės – pasirašiusios Stojimo sutartį. Belgija, Italija, Liuksemburgas, Nyderlandai, Prancūzija, Vokietija, Airija, Danija, Jungtinė Karalystė, Graikija, Ispanija, Portugalija, Austrija, Suomija bei Švedija yra pirmosios 15 ES valstybės narės (toliau EU-15). 2004 m. gegužės 1 d. į ES įstoja dar 10 šalių (toliau EU-10): Čekija, Estija, Kipras, Latvija, Lenkija, Malta, Slovakija, Slovėnija, Vengrija ir Lietuva.⁴⁰

Toliau šiame darbe apžvelgsime ES valstybių narių tiesioginius mokesčius. Apžvalgai pasitelksime kompaktinio disko formato Europos apmokestinimo duomenų bazę („European taxation database“) bei Europos Komisijos kasmetinį leidinį Europos Sąjungos mokesčių sistemų struktūros („Structures of the taxation systems in the European Union“). Atsižvelgiant į tai, kad pajamų mokestis įvardijamas skirtingai (gyventojų pajamų, fizinių asmenų ar tik pajamų), ir kad darbas yra orientuotas į gyventojų apmokestinimą, šį mokestį darbe mes vadinsime gyventojų pajamų mokesčiu.

Airija. Tai viena iš labiausiai besivystančių ES valstybių ir šį jos augimą greičiausiai lemia patraukli fiskalinė politika. Nors ilgą laikotarpį Airijos mokesčių sistema buvo panaši į Anglijos, bet paskutiniu metu jaučiamas mokesčių tarifų mažinimas.

Airijoje *tiesioginių mokesčių* klasifikacinei grupei priklauso:

- pajamų mokestis (Income tax);
- pelno mokestis (Corporate Income tax);
- kapitalo prieaugio mokestis (Capital gains tax);
- kapitalo įsigijimų mokestis (Capital acquisitions tax);
- žyminis mokestis perleidžiant turtą (Stamp Duty on transfers of property);
- transporto priemonės registracijos mokestis (Vehicle registration Tax);

Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos Airijos rezidentų (asmenys, kurie Airijos teritorijoje praleidžia daugiau kaip 183 dienas) gaunamos pajamos iš įvairių šaltinių: atlyginimas už darbą, investicinės pajamos, pajamos iš ekonominės veiklos, nuosavo turto. Šio mokesčio tarifai yra du: 20 ir 42 proc. Mokestis priklauso nuo šeimyninės padėties bei pajamų dydžio.

⁴⁰ <http://www.euro.lt/showtopitems.php?TopMenuID=174&LangID=1>; prijungimo laikas: 2006-11-17.

Tarkim jei namų ūkį sudaro vienas asmuo, pirmieji 28 tūkst. eurų apmokestinami 20 proc. tarifu, o kiti – 42 proc. tarifu. Jeigu abu sutuoktiniai gauna pajamas iki 56 tūkst. eurų – tai ši suma apmokestinama 20 proc. tarifu, o šią sumą viršijančios bendrosios pajamos – 42 proc. tarifu. Pajamų mokesčio ypatingi bruožai: jis mokamas avansu, mokestis mažinamas už kiekvieną šeimoje turimą vaiką, lėšas išleistas gydymo reikmėms, nėra apmokestintos pensijos, loterijų laimėjimai. Ataskaitiniai pajamų mokesčio metai skaičiuojami nuo einamųjų metų balandžio 6 d. iki kitų metų balandžio 5 d.

Juridinių asmenų pelno mokesčiu apmokestinamas įmonių rezidenčių pelnas, gautas iš komercinės, pramoninės ar kt. veiklos. Mokesčio tarifas dar 1990 metais buvo 43 proc., 2002 metais – 16 proc., 2003 metais – 12,5 proc., o iki 2010 metų turėtų būti sumažintas iki – 10 proc.. Akcizai taikomi tik toms prekių grupėms, kaip reglamentuoja ES direktyvos. Bet nežiūrint tokios tendencijos Airijoje mokesčiai nėra labai žemi: PVM standartinis tarifas yra 21 proc.; taikomas kapitalo prieaugio mokesčio 20 proc. tarifas (kai kuriais atvejais 40 proc.); apmokestinamos ne bankų mokamos palūkanos; paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio tarifas iki 40 proc. ir pan. Lengvatos: išimtiniais atvejais gamybos ir tarptautinių paslaugų tiekėjams, pradėjusiems veiklą 1998 m.

Kapitalo prieaugio mokesčiu apmokestinamos fizinių ir juridinių asmenų pajamos, gautos disponuojant nuosavu turto, akcijomis ir kitais vertybiniais popieriais, žeme, pastatais (t.y. apmokestinamos palūkanos, dividendai, autoriniai honorarai, turto nuomos pajamos ir kt.). Mokesčio tarifas - 20 proc.

Kapitalo įsigijimų mokestis – paveldėjimo ar dovanojimo mokestis, kurį moka palikimo ar dovanos gavėjas. Mokestis yra progresyvinis, kurio tarifo dydis priklauso nuo palikimo ar dovanos vertės bei nuo giminytės ryšio. Mokesčio tarifas maksimaliai gali būti 40 proc.

Žyminis mokestis mokamas perleidžiant turtą ir tik surašant raštišką sutartį. Mokesčio tarifai kinta nuo nekilnojamo turto deklaruotos vertės, t.y. nuo 6-9 proc. Perleidžiant vertybinius popierius taikomas 1 proc. žyminio mokesčio tarifas.

Transporto priemonės registracijos mokestis – mokamas tik pirmą kartą registruojant transporto priemonę. Mokestis priklauso nuo automobilio rinkos kainos.

Vietiniai mokesčiai – yra tik vienas – turto mokestis, kuriuo apmokestinamas turtas, žemė bei pastatai (naudojami verslo plėtojimui). Mokesčio tarifai atskiruose regionuose yra skirtingi, nes juos nustato vietinės valdžios institucijos.

Austrija. Ši valstybė taiko aukštesnius nei vidutinius mokesčius Europos Sąjungoje, pakankamai išplėtota apmokestinimo bazė. Austrijoje gerai išplėtota rinkos ekonomika, turi puikią socialinės apsaugos sistemą bei aukštą pragyvenimo lygį. Šalyje didžiąją dalį mokesčių renka federalinė (centrinė) valdžia, kuri surinktas pinigines lėšas perskirsto. Vietiniai mokesčiai sudaro nežymią bendrų krašto mokesčių išteklių dalį.⁴¹ Pajamų mokesčio tarifas yra iki 50 proc.; PVM standartinis tarifas yra 20 proc.; pelno – 34 proc.. Taip pat renkami kiti mokesčiai: radijo ir televizijos, kitų pramoginių laidų, dovanojamo ir paveldimo turto (tarifas iki 60 proc.), turto pardavimo (3,5 proc.), turto perleidimo (1 proc.). Papildomai apmokestinta elektra, gamtinės dujos, reklama, turizmas, sporto renginiai, azartiniai lošimai ir kita. Austrijoje nuo pramoginių laidų yra numatytas mokestis skirtas antrojo pasaulinio karo aukoms.

Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos fizinių asmenų pajamos (darbo užmokestis, pajamos, gaunamos iš žemės ūkio ir miškininkystės, profesinės ir savarankiškos veiklos, taip pat iš investicijų bei kapitalo padidėjimo, nuosavybės nuomos). Austrijos rezidentai moka pajamų mokestį nuo bet kurioje valstybėje gaunamų pajamų. Kai tuo tarpu nerezidentai moka pajamų mokestį tik nuo Austrijoje gaunamų pajamų. Mokesčio tarifai svyruoja nuo 10 iki 50 proc.

Apskaičiavus pajamų mokestį, iš gautos sumos dar atimama koreguojama suma, kurios dydis priklauso nuo apmokestinamųjų pajamų dydžio (pajamų dydžiai pateikti 2 lentelėje).

2 lentelė. *Austrijos pajamų mokesčių tarifai*⁴²

apmokestinamos pajamos	koreguojama suma	tarifas
iki 56 800 šilingų	0	0 proc.
56 900 iki 63 600 šilingų	25 000 šilingų	10 proc.
63 600 iki 150 000 šilingų	11 000 šilingų	22 proc.
150 000 iki 300 000 šilingų	26 000 šilingų	32 proc.
300 000 iki 700 000 šilingų	56 000 šilingų	42 proc.
daugiau kaip 700 000 šilingų	112 000 šilingų	50 proc.

Be šių išvardintų pajamų mokesčio tarifų dar yra taikomas 20 proc. tarifas, kuriuo apmokestinamos rašytojų, lektorių, menininkų honorarai, autoriniai atlyginimai, konsultacinių paslaugų pajamos ir kitos.

⁴¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 243.

⁴² Ten pat, P. 244.

Mokestis atskaitomas iš darbuotojo atlyginimo kiekvieną mėnesį. Per metus mokamos avansinės ketvirtinės sumos, kurių dydis priklauso nuo praėjusiais metais sumokėto šio mokesčio (arba nuo metų pradžioje pateikiamo numatomų pajamų apskaičiavimo. Gyventojų pajamų mokestis galutinai apskaičiuojamas pasibaigus metams (einamieji metai skaičiuojami iki kovo 31 d.) pateikus mokesčių deklaraciją, yra primokama nesumokėta arba atgaunama permokėta suma.

Bendrovių pelno mokesčiu (dar kitaip vadinamas Korporacinis mokestis) apmokestinamas juridinių asmenų tiek Austrijos teritorijoje, tiek už jos ribų uždirbtas pelnas. Austrijoje korporacinio mokesčio tarifas – 25 proc. Be to, nepriklausimai nuo įmonės pajamų, Austrijos įstatymuose numatytas minimalus 1750 eurų dydžio ribotos atsakomybės bendrovės pelno mokestis ir 3500 eurų dydžio Akcinės bendrovės pelno mokestis. Šis mokestis mokamas iš anksto kas ketvirtį.

Vertybinių popierių apyvartos mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinamas ribotos atsakomybės bendrovių (taikomas 2,5 proc. tarifas) ir akcinių bendrovių vertybinių popierių perleidimas (taikomas 0,15 proc. tarifas). Austrijos įstatymai numato, kad tarifai gali būti mažinami 50 proc., jeigu vertybiniai popieriai perleidžiami ne Austrijos rezidentui.

Vietiniams mokesčiams priskiriami savivaldybėms mokamas:

- *darbo užmokesčio* mokestis - tarifas 3 proc. nuo išmokėto darbo užmokesčio;
- *žemės ir nekilnojamojo turto mokestis* - apmokestinama nekilnojamojo turto vertė, mokama vieną kartą per metus. Tarifai – nuo 0,4 iki 0,84 proc.
- *nekilnojamojo turto mokestis* – papildomas ketvirtinis mokestis, kuriuo apmokestinami nenaudojami žemės sklypai;
- *žemės ir nekilnojamojo turto perleidimo mokestis* – šiuo mokesčiu apmokestinami visi nekilnojamojo turto sandoriai, įskaitant ir sandorius, sudaromus kuriant įmonę. Tarifas – 3,5 proc. įgyjamo sklypo vertės mokesčio tarifas;
- *įsigijimo kainos registracijos mokestis* – įsigyjant nekilnojamąjį turtą ir jį registruojant nekilnojamojo turto registre mokamas 1 proc.

Belgija. Šioje šalyje taip pat palyginti aukšti mokesčio tarifai, išplėsta apmokestinimo bazė. Šalyje mokestinis laikotarpis – įmonės finansiniai metai. Mokesčių mokėtojai mokesčius moka kiekvieną mėnesį. Jeigu mokesčių sumokėta nepakankamai arba visai nemokėta, mokesčių mokėtojas tai turi padaryti per 2 mėnesius nuo mokesčių deklaracijos pateikimo. Kalbant apie įmonių pelno mokesčių, reiktų pažymėti, kad reziduojančios (tai įmonė, kuri yra registruota Belgijoje) įmonės apmokestinamos bet kurioje pasaulio šalyje gauto pelno mokesčiais, o nereziduojančios – tik pelno, uždirbto Belgijoje, mokesčiais. Belgijos įmonių ir užsienio šalių

įmonių filialai apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 40,17 proc. pelno mokesčio tarifu. Mokesčio tarifas gali svyruoti priklausomai nuo apmokestinamo pelno dydžio. Kuo didesnis pelnas, tuo didesnis ir mokesčio tarifas (žr. 3 lentelę):

3 lentelė. Belgijos pelno mokesčio tarifai

pelnas	tarifas
Nuo 0 iki 25 000 eurų	28,84 proc.
Nuo 25 000 iki 90 000 eurų	37,08 proc.
Nuo 90 000 iki 320 000 eurų	42,23 proc.

Belgijoje sumažinti tarifai netaikomi, jei daugiau kaip 50 proc. įmonės priklauso kitai įmonei, jei paskirstyti dividendai viršija 13 proc. įmokėto kapitalo, arba įmonė priklauso koordinacinio, distribucinio ar paslaugų centro grupei.

Gyventojų pajamų mokestis. Šio mokesčio tarifas yra progresyvinis ir svyruoja nuo 25 iki 50 proc., priklausomai nuo bendros pajamų sumos. Rezidentai privalo mokėti nuo pajamų gautų iš visų šaltinių. Skaičiuojant mokesčius dažniausiai abiejų sutuoktinių pajamos yra sudedamos, bet taip pat yra taikomos tam tikros išimtys. Jeigu abu sutuoktiniai pajamas gauna iš profesinės veiklos, tai vieno iš sutuoktinio mažesnės pajamos apmokestinamos mažesniu tarifu. Jeigu tik vienas sutuoktinis gauna profesines pajamas, tai 30 proc. šių pajamų perduodama kitam sutuoktiniui ir apmokestinama atskirai.

Komunaliniai mokesčiai – mokomi nuo 4 iki 10 proc. taip pat priklausomai nuo pajamų sumos.

Jei šeimoje yra trys išlaikytiniai, gali būti taikomas mažesnis pajamų mokesčio tarifas.

Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas – nuo 0,5 proc. turto kadastre nurodytos turto vertės. Realizuojant nekilnojamąjį turtą, pajamos apmokestinamos iki 21,5 proc. tarifu. Taip pat apmokestinamas turto pardavimo ir įsigijimo kainos skirtumas. Perkant nekilnojamąjį turtą – tarifas 12,5 proc. įsigyto turto vertės. Paveldint ar dovanojant turtą tiesioginiams įpėdiniams taikomas nuo 3 iki 30 proc. mokesčio tarifas, o kitoms asmenų grupėms – nuo 20 iki 80 proc. turto vertės.

Čekija. Gyventojų pajamų mokestis. Mokestis yra progresyvinis. Mokesčio tarifas svyruoja nuo 12 iki 32 proc., priklausomai nuo uždirbamų pajamų sumos (4 lentelėje pateiktas mokesčio tarifo svyravimas). Rezidentai pajamų mokestį moka nuo visų Čekijoje ir užsienio

šalyse gautų pajamų. Užsieniečiai reziduojantys šioje šalyje mokesčių moka tik nuo Čekijoje uždirbtų pajamų. Mokesčių kiekvieną mėnesį moka darbdavys.

4 lentelė. Čekijos pajamų mokesčio tarifai

Pajamos (CZK)	tarifas
nuo 0 iki 121,200	12 proc.
Nuo 121,200 iki 218,400	19 proc.
Nuo 218,400 iki 331,200	25 proc.
Virš 331,201	32 proc.

Pelno mokestis. Nuo 2006 m. sausio 1 d. pelno mokesčio tarifas 24 proc. (2005 m. buvo 26 proc.). Juridinių asmenų pelnas apmokestinamas vienu tarifu. Šį mokesčių turi mokėti akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės, kooperatyvai. Pelnas gautas iš investicinių fondų, kompanijų ir pensijų fondų yra apmokestinamas specialiu 5 proc. tarifu. Ne pelno siekiančių organizacijų, fondų bei kitų visuomeninių organizacijų apmokestinamas gautas pelnas iš reklamos, nario mokesčio ir lizingų.

Nekilnojamojo turto mokestis mokamas už pastatus ir žemę. Mokesčių moka žemės ar pastato savininkas. Ūkinės paskirties žemės turėtojas nuo mokesčio atleidžiamas 5 m., o miškingos žemės savininkas – 25 m. Mokesčio tarifas – 0,75 proc. ariamai žemei ir 0,25 proc. miškui.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestis. Šio mokesčio apmokestinimo principai yra panašūs kaip ir kitose ES šalyse. Mokesčio tarifas svyruoja nuo 1 iki 40 proc. priklausomai nuo giminystės ryšio

Danija. Šioje ES šalyje veikianti mokesčių sistema yra daugiasluoksnė, mokesčiai vieni iš didžiausių.

Juridinių asmenų pelno mokesčių apmokestinti ribotos atsakomybės akcinės bendrovės filialai, ūkio subjektai, kooperatyvai. Mokestis netaikomas įmonių atstovybėms, jeigu jos atlieka papildomą arba paruošiamąją veiklą ir neužsiima pardavimais. Danijos Karalystėje reziduojančios įmonės (tai įmonė registruota Danijoje arba užsienyje, bet pagrindiniai sprendimai priimami Danijoje) gautas pelnas apmokestinamas tiek Danijoje, tiek kitose šalyse. Užsienio įmonių filialų apmokestinamas tik Danijoje gautas pelnas. Yra tam tikros sąlygos, kurioms esant pelnas gali būti ir neapmokestinamas. Tai:

- neapmokestinami dividendai, kuriuos gauna Danijos įmonė jei ji valdo ne mažiau kaip 25 proc. akcijų kitos įmonės akcinio kapitalo;
- neapmokestinamas įmonės kapitalo prieaugis iš akcijų, kurios buvo įmonės nuosavybėje mažiausiai 3 metus;

Taip pat yra taikomos lengvatos toms įmonėms, kurios vykdo mokslinius tyrimus, mokančioms įnašus pensijų fondams, įsigyjančioms kompiuterinę įrangą ir pan.

Gyventojų pajamų mokesčio apmokestinimui taikoma progresyvinė mokesčio sistema. Šiuo mokesčiu apmokestinamos nuolatinių Danijos gyventojų arba asmenų, reziduojančių Danijoje ilgiau kaip 6 mėn., pajamos. Mokestis mokamas darbuotojui gaunant atlyginimą. Be to, Danijos Karalystėje suteikiamos lengvatos mokantiems įnašus į pensijų fondus, mokantiems palūkanas, profsąjungų nario mokesčius, nedarbo draudimo įnašus. Taip pat lengvatas gauna ir tie piliečiai, kuriems iki darbo reikia keliauti daugiau nei 24 km, o sulaukus pilnametystės (t.y. 18 m.) – skiriama 34 000 DKK (Danijos piniginis vienetas) dydžio pašalpa.

Užsienio šalių piliečiai, dirbantys Danijoje ir turintys šios šalies rezidento statusą, apmokestinami specialiu 25 proc. mokesčiu, bet tik po to, kai atskaičiuojama 9 proc. socialinio draudimo įnašų. Pagrindinė sąlyga: darbuotojas turi būti paskirtas dirbti ne trumpesniam kaip 6 mėn. ir neilgesniam kaip 36 mėn. laikotarpiui. Kitaip užsienio šalies pilietis dirbantis Danijoje bus apmokestinamas pagal bendras Danijos mokesčių taisykles (nuolatiniams gyventojams pajamų mokesčio tarifas svyruoja nuo 5,5 iki 47,6 proc.)

Turto mokesčiams priskiriami šie mokesčiai:

- *žemės mokestis* – apmokestinta žemė, esanti Danijoje (tarifas – nuo 0,6 iki 2,4 proc. žemės vertės);
- *nekilnojamojo turto vertės mokestis* – apmokestinamas visas privatus nekilnojamasis turtas, esantis tiek Danijoje, tiek užsienyje;
- *pastatų mokestis* – taikomas tik komerciniams pastatams (tarifas – ne daugiau kaip 1 proc. pastato vertės).

Estija. Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos pajamos gautos Estijos Respublikoje (nuolatinių gyventojų – visos pasaulinės pajamos, nerezidentų – gautos tik Estijos teritorijoje). Apmokestinamos šios pajamos: honorarai, dividendai, palūkanos. Papildomos lengvatos, gautos pajamos iš profesinės veiklos užsienyje, stipendijos, tam tikros viešosios subsidijos, draudimo įplaukos, loterijų prizai, gyvenamojo ploto ir kelionės išlaidų padengimas, dovanos gautos iš fizinių ir juridinių asmenų bei paveldėjimai priskiriamos prie neapmokestinamų pajamų. Minimalus neapmokestintas minimumas nuo 2005 m. padidėjo iki 20

400 EEK per metus (maždaug apie 1 304 eurų) bei 2 000 EEK per mėn. Tuo tarpu 2004 m. buvo 16 800 EEK (1 074 eurų) per metus. Taikomas pajamų mokesčio tarifas 23 proc. (nuo 2006 m.).

Žemės mokestis. Šį mokestį moka žemių savininkai. Mokesčio tarifas svyruoja nuo 0,1 iki 2,5 proc. Priklausomai nuo vykdomos ekonominės veiklos, Estijos įstatymuose numatytos 25, 50, 75 proc. lengvatos mokesčio tarifui.

Juridinių asmenų pelno mokestis. Mokesčiu apmokestinamos viešosios ir privačios ribotos atsakomybės bendrovės, ūkinės bendrijos, kooperatyvai, asociacijos bei fondai. Mokesčio tarifas – 24 proc.

Graikija. Tai valstybė su vienais mažiausių mokesčių.

Gyventojų pajamų mokesčio apmokestinimui taikoma progresyvinė mokesčių sistema. Šio mokesčio tarifas (svyruoja nuo 0 proc. iki 40 proc.) priklauso nuo gaunamų pajamų dydžio, kuo daugiau gauni pajamų, tuo daugiau moki. Graikijos gyventojų apmokestinamos visos (rezidentų) šalies viduje ir užsienyje gaunamos pajamos. Ne rezidentų – tik Graikijoje gautos pajamos.

Juridinių asmenų pelno mokesčiui galioja 35 proc. dydžio tarifas. Apmokestinamos įmonės, užsienio bei vietinių įmonių filialai, dukterinės įmonės. Įmonės finansines ataskaitas turi pateikti per 4 mėnesius nuo finansinių metų pabaigos.

Be šių pagrindinių mokesčių mokamas paveldėjimo ir dovanojimo mokestis (tarifas nuo 5 iki 60 proc. – priklausomai nuo turto vertės bei giminystės ryšių), nekilnojamojo turto įvertinimo mokestis (vienkartinis, tarifas 3 proc.), žyminis mokestis (mokamas registruojant sutartį, tarifas nuo 1,2 iki 3,6 proc.) ir nekilnojamojo turto mokestis (mokesčio dydis nuo 0,3 iki 0,8 proc. turto vertės ir mokamas 2 kartus per metus).

Ispanija. Kaip ir Graikijoje, šioje šalyje mokesčiai taip pat nėra dideli. Mokesčius moka rezidentai, kuriais laikomi fiziniai asmenys, Ispanijoje praleidžiantys daugiau nei 183 dienas bei juridiniai asmenys, įsteigia pagal Ispanijos įstatymus būstines šios šalies teritorijoje.

Tiesioginiams mokesčiams priskiriami fizinių asmenų pajamų mokestis; bendrovių pelno mokestis, paveldėjimo ir dovanojimo mokestis, pajamų ir kapitalo mokesčiai.

Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos nuolatiniai Ispanijos gyventojų gaunamos pajamos: atlyginimas už darbą, investicinės pajamos. Tarifas – nuo 15 iki 45 proc.

Pelno arba bendrovių mokestis. Apmokestinamos visos Ispanijoje įsteigtos įmonės ir užsienio bendrovės, kurios plėtoja nuolatinį verslą Ispanijoje. Šiam mokesčiui taikomi dvejetainiai tarifai: standartinis 35 proc. bei 30 proc. smulkioms įmonėms.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestis. Taikomas tik fiziniams asmenims. Ispanijos rezidentai moka mokestį už padovanotą ar palikimu gautą nuosavybę Ispanijos teritorijoje ir už jos ribų, o nerezidentai – moka tik už tą nuosavybę, kuri yra Ispanijos teritorijoje. Paveldėjimo mokestis turi būti sumokėtas per 6 mėn. nuo testamentą sudariusio asmens mirties. Dovanojimo atveju – per 30 d. nuo dovanos gavimo dienos.

Pajamų ir kapitalo mokesčiai mokami: ▪ nuo visų šalyje gautų pajamų; ▪ viso kapitalo; ▪ kapitalo vertės padidėjimo.

Žyminis mokestis. Apmokestinamos kolektyvinės sutartys, nekilnojamojo turto perdavimo, komercinės sutartis (tarifas nuo 0,5 iki 6 proc.).

Vietiniams mokesčiams priskiriami tokie mokesčiai:

- *nekilnojamojo turto mokestis* – mokamas vieną kartą, tarifo dydis priklauso nuo turto vertės ir nuo lokacijos: mieste iki 1,17 proc., kaime – 0,3 proc.
- *ekonominės veiklos (verslo) mokestis* – mokamas kartą per metus ir tik tame regione, kur verslas įkurtas;
- *transporto priemonių mokestis* – priklauso nuo transporto priemonės variklio galingumo. Jeigu regione gyvena daugiau kaip 100 000 gyventojų, savivaldybės turi teisę minimalų tarifą padidinti du kartus;
- *įrengimų instaliavimo bei statybos darbų mokestis* – priklauso nuo išlaidų, skirtų statybos ir įrengimų instaliavimo darbams, kuriems reikalingas savivaldybės leidimas. Tarifo dydis – nuo 2,4 iki 4 proc.

Italija. Lyginant su Ispanija, Italijos mokesčių sistema yra sudėtinga. Sistema grindžiama keturiais pagrindiniais principais: 1) Italijos piliečiai ir įmonės apmokestinami pagal jų visose šalyse gaunamas pajamas; 2) ne vietinių įmonių apmokestinamos Italijoje gautos pajamos; 3) įmonės pajamos apmokestinamos pastoviu pelno mokesčio tarifu; 4) fizinių asmenų – progresyviu tarifu.

Gyventojų pajamų mokesčiu (tarifas nuo 23 iki 43 proc.) apmokestinamos visos Italijos rezidentų pajamos (taip pat gautos ir kitose šalyse), o nerezidentų – tik Italijoje gautos pajamos. Taikoma progresyvinė tarifo skaičiavimo sistema. Prie šio mokesčio papildomai dar renkamas vietinis mokestis (galioja tik rezidentams) nuo 3,25 iki 5,25 proc.

Juridinių asmenų pelno mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinamos įmonės ir įmonių filialai, kurie be minėto mokesčio dar turi mokėti regioninį apyvartos mokestį, o bendrijos – regioninį apyvartos mokestį ir fizinių asmenų mokestį. Įmonės pelno mokesčio tarifas yra 36 proc., kuris gali būti sumažintas iki 27 proc.. Regioninio apyvartos mokesčio tarifas: nuo 4,25 iki 8,5 proc.

Bendrovių pajamų apmokestinimui taikomos ir lengvatos: siekiant atsilikusiuose regionuose skatinti investicijas, naujos įmonės dešimčiai metų yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio. Taip pat nuo mokesčių mokėjimo atleidžiama diegiant naujus pajėgumus.

Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas nuo 0,4 iki 0,6 proc. turto vertės ir mokamas kiekvienais metais vietiniai valdžiai.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestį moka paveldėtojai arba dovaną gavę piliečiai. Priklausomai nuo turto perduodančiojo ir priimančiojo giminystės ryšio, mokesčio tarifas svyruoja nuo 3 iki 33 proc.

Nekilnojamojo turto įvertinimo mokesčio tarifas nuo 5 iki 30 proc. turto vertės. Šį mokestį moka pardavėjas, perduodant nekilnojamąjį turto.

Sutarčių registracijos mokestis mokamas nuo sutarties vertės.

Jungtinė Karalystė. Pagal ekonomikos išsivystymo lygį, Jungtinė karalystė yra viena iš keturių pirmaujančių Vakarų Europos šalių. Mokesčių sistema susiformavo dar praėjusiame šimtmetyje ir kai kurie iš šių mokesčių imami iki šiol.

Gyventojų pajamų mokestis pirmą kartą įvestas dar 1799 m. kaip laikina priemonė karo išlaidoms finansuoti.⁴³ Šiuo mokesčiu apmokestinamos visos gyventojų pajamos, susijusios su darbo santykiais, pajamomis iš investuoto turto, individualios veiklos bei pajamomis gautomis už šalies ribų. Standartinis pajamų mokesčio tarifas yra 22 proc., bet gali būti sumažintas iki 10 proc. arba gali būti padidintas. Tarifas priklauso nuo asmens pajamų dydžio. Jeigu pajamos viršija 20 700 svarų sterlingų, tarifas didinamas iki 40 proc. Šio mokesčio lengvatos: neapmokestinamos išlaidos skirtos vedyboms, kreditai butui įsigyti, pajamos iš privačių pensijų fondų. Mokestis mokamas 4 kartus per metus (mokestinis laikotarpis skaičiuojamas nuo balandžio 6 d. iki kitų metų balandžio 5 d.). Asmenys, kurių pajamos sudaro tik darbo užmokestis, deklaracijas pildo kartą per penkerius metus.

Bendrovių pelno mokesčiu apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje reziduojančių įmonių bei užsienio įmonių filialų pelnas. Standartinis bendrovių pelno mokesčio tarifas nuo 1999 m. yra 30 proc.. Įmonėms, kurių pelnas neviršija 300 000 svarų sterlingų, taikomas sumažintas 19 proc. mokesčio tarifas bei 10 proc. tarifas – jei pelnas neviršija 10 000 svarų sterlingų.

Pažymėtina, kad Jungtinėje Karalystėje įmonės gali laisvai pasirinkti mokestinį laikotarpį. Stambios įmonės mokesčius privalo mokėti kas ketvirtį lygiomis dalimis. Smulkesnės – moka vienu kartu per devynis mėnesius nuo mokestinio laikotarpio pabaigos.

⁴³ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003. P. 236.

Nacionalinio draudimo įmokas kas savaitę moka darbdavys už kiekvieną darbuotoją 11 proc. nuo darbuotojo darbo užmokesčio ir pats darbuotojas 10 proc. nuo darbo užmokesčio atskaičiavus neapmokestintą minimumą.

Automobilio mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinami visi automobiliai naudojami komerciniais tikslais. Mokesčio tarifas priklauso nuo automobilio svorio ir mokamas kasmet.

Žyminis mokestis mokamas už turto perleidimo sandorius. Tarifas svyruoja nuo 1 iki 4 proc. (priklausomai nuo perleidžiamo turto vertės).

Naftos mokestis. Visos naftos gavybos ir perdirbimo įmonės vietoj pelno mokesčio moka naftos mokestį, kuris nustatomas kiekvienai įmonei individualiai kas pusę metų.

Paveldėjimo arba palikimo mokesčiu apmokestinamas daugiau nei 242 000 svarų sterlingų vertės paveldėtas ar gautas dovanų turtas. Tarifas – 40 proc. turto vertės.

Turto mokestis priskiriamas vietiniams mokesčiams ir jį moka juridiniai asmenys nuo viso jiems priklausančio arba nuomojamo turto vertės.

Kipras. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. Kipras yra ES šalis narė. Pagrindiniai mokesčių sistemos bruožai buvo harmonizuoti ES mokesčių teisės kontekste. Nepaisant to, vis dar jaučiamos britiškos „šaknys“.

Gyventojų pajamų mokestis. Kaip ir visose kitose ES šalyse narėse, pajamų mokesčiu apmokestinami rezidentai ir nerezidentai. Nuolatinių gyventojų apmokestinamos visos šalyje ir už jos ribų gautos pajamos. Tai verslo pajamos (ūkininkystė, gyvulininkystė), pajamos susijusios su darbo santykiais, įvairios kompensacijos, rentos, honorarai, kompensacijos. Mokesčio tarifas yra progresyvinis: svyruoja nuo 20 iki 30 proc. Mažiausiu 20 proc. tarifu apmokestinamos pajamos nuo 10 001 iki 15 000 CYP (Kipro piniginis vienetas), vidutiniu – 25 proc. – pajamos nuo 15 001 iki 20 000 CYP bei didžiausiu 30 proc. – pajamos virš 20 001.

Nuolatiniai Kipro gyventojai (rezidentai) nuo pajamų gautų iš dividendų (15 proc.), palūkanų (10 proc.) ir nuomos (3 proc.) privalo mokėti Gynybos įnašus (Defence contribution).

Pelno mokesčiu apmokestinamos įmonių pajamos gautos iš verslo pajamų, palūkanų, honorarų, turto nuomos. 2003 m. Kipras ženkliai sumažino pelno mokesčio tarifą nuo 20-25 proc. iki 10 proc.

Latvija. Nuo įstojimo į ES (2004 m. gegužės 1 d.), Latvijos mokesčių sistema, ypatingai tiesioginiai mokesčiai, harmonizuoti su ES mokesčių teise.

Gyventojų pajamų mokestis. Mokesčio tarifas yra 25 proc. ir jis nesikeičia nuo 1995 m. Atkreiptinas dėmesys, kad Latvijoje labai mažas neapmokestinamas minimumas – 32 Latai.⁴⁴ Šiuo mokesčiu apmokestinamos su darbo santykiais susijusios pajamos, pajamos iš patentų bei pajamos gautos iš turimos nuosavybės (nuoma). Draudimo išmokos, pajamos iš autorinių sutarčių, pavedėjimo ar dovanojimo, pašalpos skirtos vaikų išlaikymui, alimentai ir pan. – tai pajamos, kurios nėra apmokestinamos pajamų mokesčiu.

Juridinių asmenų pelno mokesčiu apmokestinamos kompanijos ir kitos bendrovės užsiimančios antrepreneriška veikla, t.y. akcinės bendrovės bei ribotos atsakomybės bendrovės, religinės organizacijos (gaunančios pajamas iš ekonominės veiklos), valstybės įsteigtos institucijos, kurių pelnas nemokamas į vietos ar nacionalinį biudžetą.

Nuo 2001 m. Latvija laipsniškai mažina pelno mokestį: 2001 m. – 25 proc., 2002 m. – 22 proc., 2003 m. – 19 proc. ir nuo 2004 m. iki šiol – 15 proc.

Nekilnojamojo turto mokestis. Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas, priklausomai nuo žemės ar pastatų kadastro vertės, yra 1,5 proc.

Lenkija. Lenkija, kaip ir Latvija, į ES įstojo 2004 m. gegužės 1 d. Nuo to laiko Lenkijos mokesčių sistema taip pat buvo harmonizuota atsižvelgiant į ES mokesčių teisę.

Gyventojų pajamų mokestis. Mokesčio tarifas yra progresyvinis ir svyruoja nuo 19 iki 40 proc. Iš 5 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad Lenkijoje nėra neapmokestinto dydžio ir taikomi 3 dydžiai mokesčio tarifai.

5 lentelė. *Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo svyravimas*

Pajamos (PLN)	tarifas
0 – 37 024	19 proc.
nuo 37 025 – 74 048	30 proc.
virš 74 049	40 proc.

Šiuo mokesčiu apmokestinamos pajamos susijusios su darbo santykiais, verslo pajamos, pajamos iš žemės ūkio sektoriaus, nekilnojamo turto nuomos pajamos, pajamos iš investicijų, pajamos gautos iš nekilnojamojo ir kilnojamo turto pardavimo bei kitos.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestis. Šį mokestį privalo mokėti asmenys paveldėję turtą ar gavę dovaną. Taip pat mokestis mokamas, kai Lenkijos pilietis arba asmuo, kurio nuolatinė

⁴⁴ Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004, P.156.

gyvenamoji vieta yra Lenkijoje, paveldi turtą ar gauną dovaną, esančią (-tį) užsienyje. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio tarifas priklauso nuo to, kokiai kategorijai turto/dovanos gavėjas yra priskiriamas. Išskiriamos trys kategorijos:

1 kategorija – sutuoktinių poros, vaikai (taip pat ir įvaikiai), tėvai, broliai, seserys, marčios, žentai;

2 kategorija – dukterėčios, sūnėnai, tetos ir dėdės;

3 kategorija – kiti;

Asmenys priklausantys 1-ai kategorijai yra apmokestinami nuo 3 iki 7 proc. turto/dovanos vertės, 2-os kategorijos asmenys mokesčiu apmokestinami nuo 7 iki 12 proc. turto/dovanos vertės, 3-ios kategorijos – nuo 12 iki 20 proc. turto/dovanos vertės (visoms kategorijoms apmokestinama suma nuo 10 278 PLN).

Pelno mokestis. Ši mokesčių privalo mokėti Akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės, valstybinės įmonės ir kooperacinė bendrovės. Įmonių rezidenčių apmokestinamos visos pasaulinės pajamos, nerezidenčių – tik gautos Lenkijos teritorijoje.

Nuo 1996 m. pelno mokesčio tarifas ryškiai sumažėjo. Mažėjimo tendencija pavaizduota 6 lentelėje.

6 lentelė. *Pelno mokesčio tarifo mažėjimas Lenkijoje*

metai	tarifas
1996 m.	40 proc.
1997 m.	38 proc.
1998 m.	36 proc.
1999 m.	34 proc.
2000 m.	30 proc.
2001-2002 m.	28 proc.
2003 m.	27 proc.
2004 m.	19 proc.

Lenkijos pelno mokesčio sistema laikoma klasikine mokesčių sistema.⁴⁵ Pelno pajamos yra pilnai apmokestinamos įmonės lygiu. Į nustatytą 19 proc. mokesčio tarifą įskaičiuojamas ir kapitalo prieaugio pajamos.

Nekilnojamojo turto mokestis – tai metinis vietinis mokestis, kuriuo apmokestinami pastatai ir žemė (išskyrus žemės ūkio paskirties).

⁴⁵ Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004, P. 177.

Lietuva⁴⁶. Gyventojų pajamų mokestis. Pajamų mokestį moka pajamų gavęs gyventojas. Gyventojai skirstomi į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus. Gyventojas laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jeigu jis atitinka Įstatyme nustatytus reikalavimus (pavyzdžiui: nuolatinė gyvenamoji vieta, jo asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje). Nuolatinio (rezidento) Lietuvos gyventojų apmokestinamos visos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra individualios veiklos pajamos bei pajamos iš palūkanų, iš paskirstyto pelno, iš darbo santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, pajamos gautos iš išnuomotą, parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybės nekilnojamąjį turtą, honoraras.

Mokesčio tarifai yra du: 15 proc. ir 27 proc. (iki 2006 m. liepos 1 d. buvo 33 proc.). 15 proc. tarifas taikomas pajamoms iš paskirstytojo pelno, sportininkų pajamoms, atlikėjų pajamoms, pajamoms gautoms iš turto nuomos, pardavimo ir kt. Už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis.

Pelno mokestį moka juridiniai asmenys registruoti Lietuvos Respublikoje bei užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos. Lietuvos juridiniai asmenys pelno mokestį moka už visas LR ir užsienio valstybėse uždirbtas pajamas. Užsienio valstybės juridiniai asmenys – LR teritorijoje vykdomas veiklos pajamas bei pajamas gautas iš LR rezidentų: palūkanas, autorinį atlyginimą, atlyginimus už frančizę, atlyginimas už parduotą ar išnuomotą nekilnojamąjį turtą ir kt.

15 proc. mokesčio tarifas taikomas tiek Lietuvos, tiek užsienio vienetų apmokestinamam pelnui.

Nekilnojamojo turto mokestis. Mokestį moka tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Mokesčio tarifas yra 1 proc. turto mokesstinės vertės. 2006 m. gegužės 25 d. buvo priimtas LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 6, 8, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas, pagal kurį nuo 2007 m. sausio 1 d. mokesčio tarifas bus nuo 0,3 iki 1 proc. nekilnojamojo turto mokesstinės vertės. Konkretų mokesčio tarifą turės nusistatyti savivaldybių tarybos.

Liuksemburgas. Liuksemburgo ekonomika pasižymi subalansuotu augimu, žema infliacija ir mažu nedarbo lygiu. Šalies mokesčiai taip pat nėra aukšti.

Gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos visos Liuksemburgo rezidentų pajamos gautos bet kurioje pasaulio šalyje. Nerezidentų – pajamos, kurių šaltinis yra Liuksemburgo

⁴⁶ www.finmin.lt

teritorijoje. Rezidentu laikomas asmuo gyvenantis šioje šalyje daugiau kaip 6 mėn. arba kuris 90 proc. savo pajamų gauna Liuksemburge. Mokesčio tarifas, priklausomai nuo mokėtojo kategorijos ir gaunamų pajamų, svyruoja nuo 0 iki 38 proc. Didžiausias tarifas taikomas tiems, kurių pajamos viršija 34 501 eurų per metus. Gaunantys iki nurodytos sumos ir esantys vieniši asmenys be vaikų – 14 proc. Asmenys sulaukę 64 metų, našliai (-ės), asmenys auginantys vaikus ir uždirbdami iki 30 000 eurų per metus, apmokestinami 10 proc. tarifu. Vedusios poros, auginančios 2 vaikus, taip pat išsiskyrusios poros – 4 proc. tarifu. Fizinių pajamų mokestis mokamas kas ketvirtį. Mokestiniai metai sutampa su kalendoriniais. Vedusių asmenų pajamos apmokestinamos bendrai.

Bendrovių pelno mokesčio nemoka finansinio holdingo kompanijos, žemės ūkio kooperatyvai, investiciniai fondai. Įmonės, kurių pelnas siekia iki 10 000 eurų, apmokestinamos 20 proc. tarifu ir 22 proc. tarifu, jei pelnas –virš 15 000 eurų. Nerezidentai, užsiimantys verslu per nuolatinės buveines, apmokestinami kaip ir vietiniai subjektai, tačiau jiems taikomas 15 proc. apmokestinimo minimumas.

Grynojo turto mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinamas visame pasaulyje turimas rezidentų grynasis turtas (žemė, nekilnojamasis turtas, vertybiniai popieriai, pinigai). Tarifas – 0,5 proc. turto vertės. Mokestis mokamas kasmet.

Paveldėjimo mokestis. Mokestį moka paveldėjęs Liuksemburgo gyventojas turto turtą asmuo. Taikomas iki 48 proc. paveldimo turto rinkos vertės tarifas. Šis mokestis netaikomas nekilnojamam turtui esančiam užsienyje.

Skirtingai nei kitose šalyse atskirai nuo paveldėjimo mokesčio išskiriamas dovanojimo mokestis, kuriuo apmokestinamos dovanos ir aukos bei, kurios turi būti registruojamos. Tarifas priklauso nuo dovanotojo ir dovanos gavėjo giminystės ryšio. Apmokestinama nuo 1,8 iki 14,4 proc. dovanos ar aukos vertė. Be to, šį mokestį moka Liuksemburge gyvenantis turto gavėjas.

Kapitalo prieaugio mokestis. Kapitalo prieaugis laikomas paprastomis verslo pajamomis ir apmokestinamas taip pat kaip ir bendrovių pelno mokestis.

Savivaldos mokesčiais (tarifu nuo 7 iki 12 proc.) apmokestinamas įmonės pelnas.

Savarankiškai dirbantys asmenys moka mokesčius kas ketvirtį dalimis.

Malta. Malta ES šalim nare tapo 2004 m. gegužės 1 d. Mokesčių sistemos raidai didelę įtaką paliko Jungtinė Karalystė. Pajamų mokesčio teisiniu pagrindu ilgai buvo dar 1948 m. priimtas Pajamų mokesčio aktas (Income Tax Act), kurį 1994 m. pakeitė Pajamų mokesčio valdymo aktas (Income Tax Management Act).

Gyventojų pajamų mokestis. Maltoje pajamų mokesčių mokėtojai skirstomi į tris grupes:

- 1) rezidentai (vietiniai gyventojai);
- 2) nuolatiniai rezidentai (gyvenantys Maltoje, bet jų kilmės šaknys ne Maltoje);
- 3) laikini rezidentai (reziduojantys ne trumpiau kaip 6 mėn. per metus).

Rezidentų ir nuolatinių rezidentų apmokestinamos visos gautos pajamos Maltoje ir už jos ribų (įskaitant ir kapitalo priaugio pajamas). Laikinių rezidentų apmokestinamos tik tos pajamos, kurios yra gautos Maltoje. Visos pajamos gautos iš amatininkystės, verslo, darbo, dividendų, palūkanų, pašalpių, kasmetinės rentos, nuomos, autorinių honorarų, premijų ir kt. yra apmokestinamos pajamų mokesčiu. Senatvės pensijos, stipendijos ir pašalpos skirtos vaikų išlaikymui nėra apmokestinamos.

Mokesčio tarifas svyruoja nuo 15 iki 35 proc., skiriasi apmokestinamos pajamos sutuoktinių poroms bei pavieniams asmenims. Iš 7 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad sutuoktinių poroms neapmokestinamos pajamos yra 4 300 MTL (Maltos piniginis vienetas), o individualiems asmenims – 3 100 MTL.

7 lentelė. *Apmokestinamos pajamos pajamų mokesčio tarifu Maltoje*

sutuoktinių pajamos (MTL)	individualios pajamos (MTL)	tarifas
iki 4 300	Iki 3 100	0 proc.
nuo 4 301 iki 6 000	nuo 3 101 iki 4 100	15 proc.
nuo 6 001 iki 7 250	nuo 4 101 iki 5 000	20 proc.
nuo 7 251 iki 8 500	nuo 5 001 iki 6 000	25 proc.
nuo 8 501 iki 10 000	nuo 6 001 iki 6 750	30 proc.
virš 10 000	virš 6 750	35 proc.

Pelno mokestis. Maltoje nėra atskiros pelno mokesčio sistemos. Įmonės apmokestinamos panašiai kaip ir fiziniai asmenys. Pajamų mokesčio tarifas įmonėms – 35 proc.

Maltoje nekilnojamo turto bei paveldėjimo ir dovanojimo mokesčių nėra.

Nyderlandai. Tai maža šalis su nedideliu skaičiumi gyventojų ir pasaulyje užima trečiąją vietą pagal žemės ūkio produkcijos eksporto vertę.

Gyventojų pajamų mokestį moka visi Nyderlanduose gyvenantys ir gaunantys pajamas asmenys. Apmokestinamos šios pajamos: pajamos, gautos iš verslo, darbinės pajamos, gautos iš nuomos pajamos, dovanos ir kt. Šalyje yra sukurta ir taikoma tiek rezidentams, tiek nerezidentams keturių pajamų lygių tarifinė fizinių asmenų pajamų mokesčio sistema. Atkreiptinas dėmesys, kad minėtoje sistemoje išskiriami asmenys iki 65 metų amžiaus ir virš 65 metų. (žr. 8 lentelę)

8 lentelė. 4 lygių tarifinė fizinių asmenų mokesčių sistema Nyderlanduose⁴⁷

Pajamų lygis	Pajamų mokestis asmenims iki 65 m. amžiaus	Pajamų mokestis asmenims virš 65 m. amžiaus
Neapmokestintos pajamos	1647 eurai	737 eurai
Iki 16 893 eurų	34,4 proc.	16,5 proc.
16 894-30 357 eurai	41,95 proc.	24,05 proc.
30 358-51 762 eurai	42 proc.	42 proc.
51 762 ir daugiau	52 proc.	52 proc.

Iš 8-oje lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad asmenims virš 65 metų amžiaus, kurių pajamos siekia iki 27 847 eurų, taikomas žymiai mažesnis pajamų mokesčio tarifas negu tiems, kurių amžius siekia iki 65 m.. Skirtingi tarifai taikomi ir pajamoms gautoms iš verslo ir dividendams. Mokesčių lengvatos suteikiamos tam tikro dydžio investicijų atvejais: investuojant į energijos taupymą, įsigyjant aplinkosaugos įrangos. Taip pat lengvatos taikomos savarankiškai dirbantiems asmenims pirmuosius tris metus.

Bendrovių pelno mokesčiu kaip ir fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinami rezidentai ir nerezidentai, kurių įmonių pelnas gautas vykdant veiklą šioje šalyje. Mokesčių tarifai taikomi du: 29 proc. (jei pelnas siekia apie 23 000 eurų) ir jeigu virš – 34,5 proc. tarifu. Lengvatos taip pat taikomos tam tikroms investicijų rūšims. Nuo mokesčio atleidžiamos tos įmonės, kurių veikla yra socialinio pobūdžio.

Nekilnojamojo turto perleidimo mokestis moka pirkėjas įsigyjant Nyderlanduose esantį turtą. Standartinis mokesčio tarifas – 6 proc. rinkos vertės arba pardavimo kainos.

Kapitalo mokestį (tarifas – 0,55 proc.) moka bendrovės ir organizacijos, kurių kapitalas padalytas į akcijas. Mokestis mokamas steigiant įmonę (sandorio atlikimo metu). Nuo kapitalo mokesčio atleidžiami įmonių filialai.

Draudimo mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinamos draudimo įmokos, išskyrus gyvybės draudimą, draudimą ligos ar nelaimingų atsitikimų, darbingumo netekimo, invalidumo, nedarbo bei transporto draudimą. Tarifas – 7 proc. draudimo įmokos sumos.

Vietiniams mokesčiams priskiriami *aplinkosaugos mokesčiai* (renka regioninė valdžia), *nekilnojamojo turto mokestis* (mokamas savivaldybėms), *šuns licencijos mokestis bei mokesčiai susiję su vandens tarša*.

⁴⁷ Sudaryta remiantis Stačioko R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas: Technologija, 2003 bei European taxation database

Portugalija. Portugalijos mokesčių sistemoje tiesioginiai mokesčiai skirstomi į 3 pagrindinius: gyventojų pajamų, juridinių asmenų pelno bei paveldėjimo ir dovanojimo mokestis.

Gyventojų pajamų mokestis. Mažiausias tarifas – 12 proc., o didžiausias – 40 proc. Rezidentų (Portugalijos teritorijoje praleidžiantys daugiau nei 183 dienas) apmokestinamos pajamos gaunamos tiek Portugalijoje, tiek už jos ribų. Tai atlyginimas už darbą, investicinės pajamos, pajamos už ekonominės veiklos, pelnas iš kapitalo ir kt. lengvatos taikomos šeimoms turinčioms daugiau kaip tris vaikus.

Juridinių asmenų pelno mokestis. Moka įmonės rezidentės, kurių pagrindinė veikla yra komercinė, pramoninė ar žemės ūkio. Taip pat apmokestinamos ir užsienio bendrovės, kurios yra įsteigusios nuolatinį verslą Portugalijoje. Lengvatiniai pelno tarifai taikomi toms įmonėms, kurios įsikūrusios ekonomiškai silpniau išsivysčiusiose šalies regionuose. Įmonės, kurių metinė apyvarta mažesnė nei 150 000 eurų, moka sumažintą 20 proc. tarifą. O jei dar įmonė įsteigta ekonomiškai silpname regione – tarifas sumažinimas iki 15 proc.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestis. Šio mokesčio tarifas yra progresyvinis ir skiriasi priklausomai nuo palikimo ar dovanojimo vertės ir giminystės ryšio. Daugiausiai gali būti apmokestinama 50 proc. turto vertės. Jei turto vertė mažesnė nei 350 eurų, paveldėtojas ar dovanos gavėjas yra atleidžiamas nuo mokesčio mokėjimo.

Vietiniai mokesčiai:

- *turto mokestis* - mokestis renkamas kasmet; tarifo dydis priklauso nuo turto buvimo vietos: kaimo teritorijoje tarifas 0,8 proc., miesto – 0,7-1,3 proc.;
- *nekilnojamojo turto perleidimo mokestis* – mokamas įsigyjant nekilnojamąjį turtą. Mokestis progresyvinis. Mokestis mokamas jei įsigyjamo turto vertė didesnė nei 60 000 eurų. Jei nuosavybė yra miesto teritorijoje, taikomas 10 proc. tarifas nuo pirkinio vertės, jei kaimo – 8 proc.;
- *priemoka prie juridinių asmenų pelno mokesčio vietos savivaldybei* – tai yra papildomas mokestis, kuriuo apmokestinamas įmonės pelnas. Mokestis mokamas tai savivaldybei, kurioje įmonė yra įsikūrusi. Mokesčio tarifas neturi viršyti 10 proc. juridinių asmenų pelno mokesčio.

Prancūzija. Šios šalies mokesčių sistema labai išplėtotą ir mokesčiai išlieka vieni iš didžiausių.

Gyventojų pajamų mokestis. Taikomas progresyvinis mokesčio tarifas (maksimalus dydis – 48,09 proc.⁴⁸ Šiuo mokesčiu apmokestinami visos Prancūzijoje ir už jos ribų gaunamas rezidentų pelnas. Nerezidentų apmokestinamos tik Prancūzijoje gaunamos pajamos. Neapmokestinamos pajamos yra šios: pašalpos, indėlių palūkanos, išmokos, gautos pagal gyvybės draudimo sutartis, pajamos, gautos už vertybinių popierių pardavimą. Nuolatiniai Prancūzijos gyventojai gali būti atleisti nuo pajamų mokesčio, gautas dirbant užsienyje, jei darbdavys yra įsikūręs Prancūzijoje.

Juridinių asmenų pelno mokestį moka visos Prancūzijos teritorijoje veikiančios įmonės ir įmonių filialai. Pelno mokestis mokamas iš anksto kas ketvirtį. Standartinis pelno mokesčio tarifas – 33,33 proc., o sumažintas – 15 proc. (taikomas apmokestinant kapitalo prieaugio pajamas).

Vietiniai mokesčiai:

- *verslo mokestis* – kiekvienais metais mokamas tame regione, kuriame įsikūręs mokesčio mokėtojas. Mokestis skaičiuojamas nuo patalpų nuomos vertės ir įmonės ilgalaikio turto vertės;
- *turto mokestis* – moka žemės ir pastatų savininkai;
- *gyvenamųjų patalpų mokestis* – mokestis skaičiuojamas pagal turto nuomos vertę ir šį mokestį moka ne verslui naudojamų patalpų savininkai.

Slovakija. Slovakijai 2004 m. gegužės 1 d. tapus ES nare, mokesčių sistema buvo harmonizuota atsižvelgiant į ES mokesčių teisę.

Gyventojų pajamų mokestis. Pajamų mokestį moka tiek rezidentai (apmokestinamos visos gaunamos pajamos), tiek nerezidentai (apmokestinamos tik Slovakijoje gautos pajamos). Rezidentais laikomi asmenys, turintys nuolatinę pastovią gyvenamąją vietą ir Slovakijos teritorijoje praleidžiantys ne trumpiau kaip 183 d. per metus. Studijuojantys ir besigydantys asmenys šiai kategorijai nepriskiriami. Slovakijoje išskiriamos šios apmokestinamųjų pajamų kategorijos: su darbo santykiais susijusios pajamos; pajamos iš komercinės veiklos bei nuomos pajamos; kapitalo pajamos bei kitos pajamos. Pašalpos ir socialinio draudimo išmokos, nedarbo ir sveikatos draudimo įmokos, stipendijos, kompensacijos už padarytą žalą ir kt. nėra apmokestinamos pajamų mokesčiu. Minėtojo mokesčio tarifas – 19 proc.

Paveldėjimo ir dovanojimo mokestis panaikintas nuo 2004 m. sausio 1 d.

Juridiniai asmenys yra apmokestinami pelno mokesčiu, socialinės apsaugos įmokomis, nekilnojamojo turto mokesčiu.

⁴⁸ Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004, P. 132.

Fizinių asmenų pelno mokestį moka Akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės bei kooperatyvai. Nuo 2004 m. sausio 1 d. pelno mokestis nuo 25 proc. sumažėjo iki 19 proc.

Nekilnojamojo turto mokestis skirstomas į tris rūšis: žemės, pastatų ir butų mokestis.

Slovėnija. Viena iš šalių, kurios 2004 m. gegužės 1 d. tapo ES nare.

Gyventojų pajamų mokestis. Rezidentų (nuolatinių gyventojų) yra apmokestinamos visos pasaulinės pajamos, į kurias įeina: su darbo santykiais susijusios pajamos, pajamos iš komercinės veiklos, pajamos iš žemės ūkio ir miškininkystės, investicinės pajamos ir kt. Apmokestinimas netaikomas tam tikroms draudimo įmokoms (sveikatos ir bedarbystės), kompensacijoms už žalos atlyginimą asmenims, studentų stipendijoms ir pašalpoms.

Pajamų mokesčiui taikomi progresyviniai tarifai. Mokesčių tarifų svyravimas pavaizduotas 9 lentelėje.

9 lentelė. *Gyventojų pajamų apmokestinimas*

Pajamos (SIT)	tarifas
nuo 1 300 000	16 proc.
nuo 1 300 000 iki 2 540 000	33 proc.
nuo 2 540 000 iki 5 140 000	38 proc.
nuo 5 140 000 iki 10 330 000	42 proc.
virš 10 330 000	50 proc.

Fiziniai asmenys, turintys nuosavas valdas ir laivus (katerius, valtis), yra apmokestinami turto mokesčiu. Jeigu namų valdos savininkas arba jo šeima jo deklaruotame pastate ar bute gyvena, pirmieji 160 m² nėra apmokestinami. Mokestis nemokamas, jei turimas laivas yra trumpesnis nei 8 m. Turto mokesčio tarifas yra progresyvinis ir priklauso nuo turto tipo ir vertės. Bet tarifas negali būti mažesnis nei 0,1 proc. ir negali būti didesnis nei 1,50 proc. Už turimą laivą nustatytas konkretus mokestis: jei laivo ilgis tarp 8-9 m., imama 29,137 SIT (Slovėnijos piniginis vienetas) suma. Toliau už kiekvieną metrą imama po 11,404 SIT.

Rezidentai ir nerezidentai (išskyrus sutuoktinių poras ir tiesioginius palikuonis), gaunantys palikimą ar dovaną, kurio vertė viršija 2,018,101 SIT, apmokestinami paveldėjimo ir turto mokesčiu. Mokesčio tarifas yra progresyvinis ir svyruoja priklausomai nuo giminystės ryšio tarp palikimo ar dovanos teikėjo ir gavėjo bei nuo palikimo ar dovanos vertės.

Pelno mokestis. Manoma, kas Slovėnijos pelno mokesčio sistema yra klasikinė, nes pelnas apmokestinamas priklausomai nuo įmonės lygmens. Pelno mokestį moka šios įmonės: Akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės, visuomeninės kompanijos, kooperacinės bendrovės,

komercinės asociacijos, valstybinės įmonės ir kt. Standartinis pelno mokesčio tarifas yra 25 proc. Sumažintas 10 proc. mokesčio tarifas taikomas įmonėms veikiančioms specialioje ekonominėje zonoje. Investicijų ir pensijų fondai bei draudimo kompanijos šio mokesčio nemoka.

Suomija. Suomijos ekonomika yra viena efektyviausių Europoje. Mokesčių sistema apibūdinama trimis esminiais požymiais:

- 1) aiškus kapitalo prieaugio ir uždirbtų pajamų atskyrimas;
- 2) nedidelis kapitalo prieaugio apmokestinimas;
- 3) progresyviniai pajamų mokesčiai;

Gyventojų pajamų mokestį moka visi nuolatiniai ir nenuolatiniai Suomijos gyventojai. Rezidentai (nepertraukiamus 6 mėn. gyvenantis Suomijoje) mokestį moka nuo visų gaunamų pajamų, o nerezidentai – tik nuo Suomijoje gautų pajamų. Pastariesiems taikomas 35 proc. pajamų mokesčio tarifas ir 29 proc. kapitalo prieaugio mokestis. Nuolatiniais Suomijos gyventojams pajamų mokestis svyruoja iki 33,5 proc. Prie pajamų mokesčio privalomas savivaldybių mokestis (tarifas 15-20 proc.) ir, jeigu gyventojas priklauso Suomijos liuteronų bažnyčiai, bažnyčios mokestis (tarifas 1-2 proc.).

Juridinių asmenų pelno mokestis mokamas nuo viso pelno gauto tiek Suomijoje, tiek užsienyje. Įmonių rezidenčių grynasis pelnas apmokestinamas 26 proc. tarifu. Taikomos lengvatos: maždaug iki 50 proc. reprezentacinių išlaidų neapmokestinama.

Grynojo turto mokestis. Šiuo mokesčiu apmokestinamas kilnojamasis ir nekilnojamasis turtas, jį moka fiziniai ir juridiniai asmenys. Jei turtas įvertinamas iki 185 000 eurų, mokamas 80 eurų mokestis, o jei viršiją šią sumą – apmokestinamas 0,9 proc. tarifu.

Švedija. Tai valstybė turinti aukščiausius mokesčius. Skirtingas mokesčių tarifas taikomas Švedijos piliečiams bei ES ir EEE (Europos ekonominės erdvės) valstybių gyventojams.

Gyventojų pajamų mokestis priklauso nuo šalies piliečių darbo trukmės – jei darbas neviršija 6 mėn., apmokestinamos tik darbo pajamos gautos Švedijoje. Menininkų ir verslo atstovų darbo pajamos apmokestinamos specialiu 15 proc. tarifu. ES ir EEE valstybių gyventojų darbo pajamos apmokestinamos 25 proc. tarifu. Dirbant ilgiau negu 6 mėn. apmokestinamos visos tiek Švedijoje, tiek kitose šalyse gautos pajamos.

Juridinių asmenų pelno mokesčiu apmokestinamos visos įmonės ir jų filialai. Tarifas 28 proc.

Žemės ir nekilnojamojo turto mokestis apmokestinama žemė ir nekilnojamas turtas. Už biurų nekilnojamąjį turtą mokamas 1 proc. rinkos vertės mokestis, o už pramoninį ir gyvenamąjį turtą – 0,5 proc. vertės. Mokestis mokamas vieną kartą per metus.

Vengrija. Gyventojų pajamų mokestis. Vengrijos rezidentų apmokestinamos visos pasaulinės pajamos. Vengrijoje rezidentu laikomas asmuo, kurio tautybė - vengras arba asmuo, kuris nuolatos gyvena šioje šalyje. Rezidentu taip pat gali būti ir užsienietis, turintis nuolatinį leidimą gyventi Vengrijoje. Pajamų mokesčių teisėje yra išskiriamos šios apmokestinamos pajamos: pajamos susijusios darbo santykiais, kapitalo prieaugio pajamos iš kilnojamojo ir nekilnojamojo turto, pajamos iš kapitalo įskaitant dividendus bei palūkanas ir kt. Vaikų pašalpos, stipendijos, subsidijos už būsto įsigijimą, draudimo išmokos nėra apmokestinamos.

Nuo 2005 m. pajamos iki 1,5 mln. HUF (Vengrijos piniginis vienetas) yra apmokestinamos 18 proc. tarifu, viršijančios minėtąją sumą – 38 proc. tarifu.

Paveldėjimo mokestį moka turto paveldėtojas. Mokestis priklauso nuo giminystės ryšio.

Dovanojimo mokestis mokamas, kai gautos dovanos vertė viršija 150 000 HUF.

Pelno mokestis. Akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės įmonės, Europos kompanijos, kooperatyvai, valstybinės įmonės, advokatų kontoros, notarų biurai – visos šios įstaigos yra apmokestinamos pelno mokesčiu. Pelno mokesčio tarifas – 16 proc. Specialiu 4 proc. tarifu apmokestinamos užsienio kompanijos.

Nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinami pastatai ir žemės.

Vokietija. Šios šalies mokesčių tarifai nėra labai aukšti, bet mokesčių sistema išsiskiria detaliu mokesčių mokėjimo mechanizmu.

Vokietijoje tiesioginių mokesčių klasifikacijai priskiriami šie mokesčiai:

- pajamų mokestis;
- bendrovių pelno mokestis;
- verslo mokestis;
- solidarumo priedas;
- žemės mokestis;
- žemės įsigijimo mokestis.

Gyventojų pajamų mokestis. Taikoma progresyvinė mokesčių sistema. Šį mokestį moka visi asmenys Vokietijoje gaunantys pajamas. Minimalios neapmokestintos pajamos vienam asmeniui sudaro 7 664 eurų per metus. Gaunantiems pajamas virš 52 152 eurų per metus taikomas nuo 15 iki 42 proc. mokesčio tarifas. Kartu gyvenančių sutuoktinių pajamos yra apmokestinamos kartu (taikomas 15 329 euru neapmokestintas minimumas).⁴⁹ Mokestis mokamas iš anksto kas ketvirtį. Prie pajamų mokesčio Vokietijoje yra mokamas *bažnyčios mokestis* (iki 9 proc.)

Bendrovių pelno mokestis. Mokesčio tarifas 25 proc. ir mokamas kas ketvirtį. Mokestį moka visi juridiniai asmenys įsteigę įmonę Vokietijoje. Pelno gavimo vieta apmokestinimo neįtakoja.

Verslo mokesčių savivaldybės apmokestina jos teritorijoje veikiančias įmones. Mokesčio tarifus nusistato pačios savivaldybės, tad kiekvienoje savivaldybėje tarifai yra skirtingi ir priklauso nuo savivaldybės taikomo koeficiento. Mokestis mokamas iš anksto kas ketvirtį.

Solidarumo priedas mokamas kartu su pajamų ar pelno mokesčiu nuo uždirbtų pajamų arba pelno. Mokesčio tarifas – 5,5 proc.

Žemės mokestis mokamas 0,35 proc. nuo žemės sklypo vertės metų pradžioje. Suma dauginama iš nustatyto savivaldybės koeficiento (visose savivaldybėse mokesčio tarifai svyruoja nuo 1 iki 2 proc. žemės sklypo vertės metų pradžioje).

Žemės įsigijimo mokesčio tarifas 3,5 proc. nuo įsigijamo sklypo vertės. Šis mokestis taip pat mokamas atliekant komercines operacijas, kaip pavyzdžiui įsigyjant įmonės akcijas.

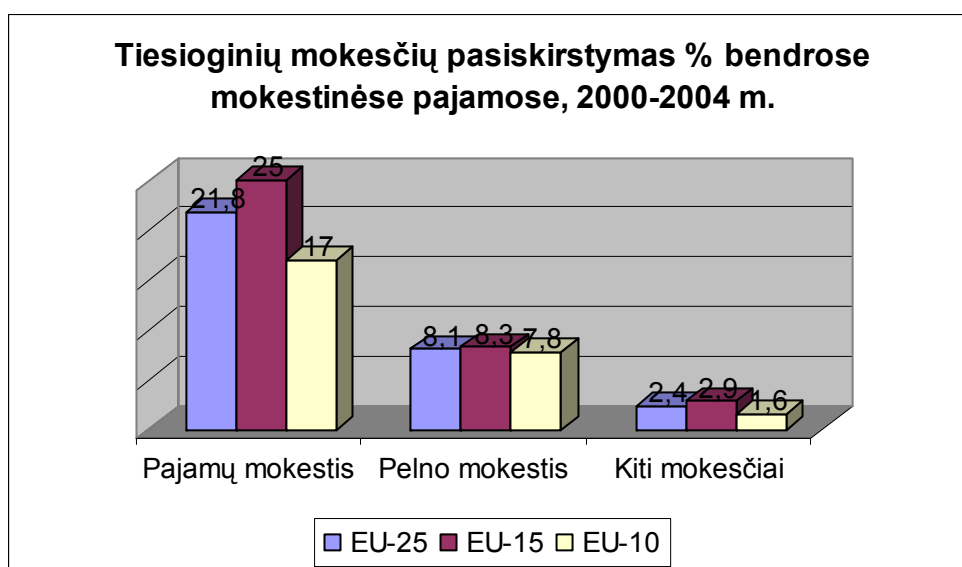
Be šių mokesčių Vokietijoje mokami paveldėjimo ir dovanojimo mokestis (mokesčio tarifas priklausomai nuo giminystės ryšio svyruoja nuo 7 iki 50 proc.), nekilnojamojo turto pardavimo mokestis (tarifas 3,5 proc.), nekilnojamo turto (iki 0,6 proc.).

Apžvelgus tiesioginius mokesčius taikomus ES šalyse, pastebima, kad jie daugiau mažiau skiriasi tarp šalių tiek tarifų dydžiais, tiek pačių mokesčių įvairove. Mokesčių struktūra naujose ES narėse yra kitokia nei senose ES šalyse. Nagrinėjant mokesčių struktūrą, kurią sudaro netiesioginiai, tiesioginiai mokesčiai bei socialinės įmokos, matyti, kad Lietuvoje vyrauja netiesioginiai mokesčiai (PVM, akcizai, muitai), sudarantys 41,6 proc. visų valstybės pajamų ir

⁴⁹ Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004, P. 137.

šis skaičius viršija ES šalių vidurkį 3,8 procentinio punkto.⁵⁰ Tuo tarpu senose ES šalyse tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai yra pasiskirstę maždaug vienodai. Imant 2004 m. duomenis, netiesioginiai mokesčiai senose ES šalyse sudarė 35,9 proc. dalį mokestinėse pajamose,⁵¹ o tiesioginiai mokesčiai – 36 proc.⁵² Kadangi šiame darbe orientuojamasi į tiesioginius mokesčius, netiesioginiai mokesčiai nebus aptariami.

Nagrinėjant tiesioginių mokesčių pasiskirstymą bendrose mokestinėse pajamose, pastebima ryški tendencija tarp pajamų, pelno bei kitų mokesčių. „Lyderio“ poziciją užima pajamų mokestis, sudarydamas 21,8 proc. tiesioginių mokesčių mokestinėse pajamose. Pelno mokestis sudaro 8,1 proc., o kiti mokesčiai – tik 2,4 proc. (tiesioginių mokesčių pasiskirstymas pateiktas 3 pav.)



3 pav. Tiesioginių mokesčių pasiskirstymas % bendrose mokestinėse pajamose

Tiesioginių mokesčių struktūroje didžiausias skirtumas išryškėja pelno mokesčio srityje. Lietuvoje pelno mokesčio pajamos sudaro 1,9 proc. BVP ir tai yra dvigubai mažiau nei ES šalių vidurkis (žr.13 lentelę, Priedas Nr. 2). Tai galima paaiškinti tuo, kad Lietuvoje pelno mokesčio tarifas yra 15 proc., tuo tarpu ES šalių vidurkis 28,7 proc.

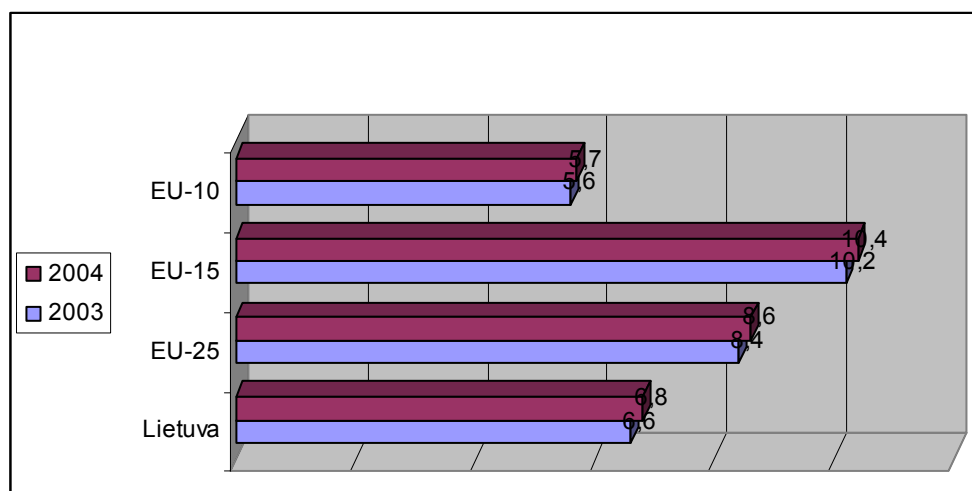
Lyginant Lietuvoje taikomą gyventojų pajamų mokesčio tarifą su kitų Europos Sąjungos valstybių tarifu yra sudėtinga dėl to, kad daugumoje šalių mokesčių sistemos yra progresinės. Proporcinė mokesčių sistema be Lietuvos dar yra Estijoje, Latvijoje ir Slovakijoje. Lietuvoje mokesčio tarifas yra didesnis nei kitose proporcinę mokesčio sistemą turinčiose šalyse.

⁵⁰ LR Finansų ministerijos duomenys už 2003 m.

⁵¹ Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004, P. 217.

⁵² Ten pat, P. 227.

Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčio lygis 2003-2004 m. buvo šiek žemesnis už ES šalių vidurkį ir 2004 m. sudarė 6,8 proc. BVP, o visų 25 ES šalių narių – 8,6 proc. Skirtumas, lyginant su senosiomis ES šalimis narėmis, ženklus – 10,4 proc. BVP (žr. 4 pav.).



4 pav. Gyventojų pajamų mokesčio lygis % nuo BVP

Tuo tarpu Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio lygis proc. nuo BVP (6,8 proc.) yra šiek tiek aukštesnis tarp šalių naujokių. 5 paveiksle „ES šalių narių gyventojų pajamų mokesčio lygis proc. nuo BVP“ (žr. Priedą Nr. 1) pateikti duomenys rodo, kad mažesnis gyventojų pajamų mokesčio lygis yra Kipre – 3,6 proc., Lenkijoje – 4 proc., Čekijoje – 4,8 proc. nuo BVP. Pagal 2003 m. duomenis, mažiausias pajamų mokesčio lygis buvo Slovakijoje (3,3 proc.). Deja, negalime palyginti su 2004 m., nes Slovakijos valstybė nėra pateikusi Europos Komisijai duomenų už minėtus metus.

2.1 Europos Sąjungos valstybių gyventojų apmokestinimo ypatumai

Iš anksčiau pateiktų duomenų jau žinome, kad didžiąją dalį tiesioginių mokesčių mokestinėse pajamose sudaro gyventojų pajamų mokesčio įplaukos. Dėl darbo ribotos apimties toliau bus nagrinėjami ES valstybių gyventojų pajamų mokesčio ypatumai. Šiuos ypatumus bandysime atskleisti per du kriterijus:

- 1) mokesčių bazė;
- 2) tarifai.

2.1.1 Lyginamoji gyventojų pajamų mokesčio bazės analizė

Visose valstybėse pagrindinė mokesčio bazė yra bendrosios mokesčio mokėtojo pajamos. Nuolatinio (rezidento) gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra toje šalyje ir už jos ribų. Dažniausiai pajamos klasifikuojamos į grupes arba kategorijas pagal pajamų šaltinius. Pagrindiniai išskiriami šaltiniai būtų *su darbo santykiais susijusios pajamos* bei *individuali veikla*. Prie pajamų šaltinių dar yra priskiriamos *profesinės pajamos*, *komercinės (veiklos) pajamos*, *pajamos iš turto nuomos ar pardavimo*, *sporto veiklos pajamos*, *kapitalo pajamos* ir kitos. Tačiau šiame darbe vadovausimės pagrindiniais dviem šaltiniais, t.y. su darbo santykiais susijusios pajamos (t.y. darbo užmokestis ir pajamos natūra) bei individuali veikla (komercinės veiklos pajamos ir profesinės pajamos).

Nagrinėjantis ES valstybių gyventojų apmokestinimo ypatumus, pastebima, kad tokia sąvoka kaip „individuali veikla“ nėra vartojama. ES mokesčių teisėje kalbama apie *komercinės veiklos pajamas* („Business income“), į kurias įeina verslo pajamos („trading income“), profesinės pajamos („professional income“), jungtinės veiklos (partnerystės) pagrindais veikiančių gyventojų pajamos („partnership income“) bei kai kuriose šalyse pajamos iš žemės ūkio ir miškininkystės („agricultural and forestry income“). LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau GPMĮ) 2 straipsnio 7 dalyje individuali veikla apibrėžiama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų. Individualiai veiklai priskiriama savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, savarankiška kūryba, sporto, atlikėjo, profesinė veikla.

Verslo pajamos apibūdinamos kaip nepriklausomos, siekiančios gauti pelno bei tęstinės. Profesinės pajamos – tai pajamos gautos iš savarankiškos profesinės veiklos. Kai kuriose ES valstybėse profesinės ir verslo pajamos nėra išskiriamos kaip atskiras komercinės veiklos pajamų šaltinis. Kaip pavyzdį galime pateikti **Švediją**, kurioje komercinės veiklos pajamos iki 1992 m. buvo klasifikuojamos į 3 rūšis (žemės ūkio ir miškininkystės pajamos, pajamos iš kilnojamojo turto bei verslo ir profesinės pajamos). Šiuo metu ši klasifikacija panaikinta ir šios pajamos apibūdinamos kaip komercinės veiklos pajamomis, kurios turi atitikti šias 3 pagrindines sąlygas:

- 1) veikla, iš kurios gaunamos pajamos, turi būti savarankiška;
- 2) veikla turi būti komercinė;
- 3) vykdomos veiklos pagrindinis tikslas – pelno siekimas.

Nyderlandų Asmens pajamų mokesčio įstatyme („Individual Income Tax Law“) „verslo“ terminas nėra apibūdintas. Tik kai kuriuose teisės šaltiniuose minima, kad verslas –tai organizacijos ar įmonės veikla, paremta dalyvavimu ekonominiuose procesuose ir pelno siekimu.

Asmenys, besiverčiantys savarankiška profesine veikla, traktuojami kaip gaunantys pelno iš verslo. Tiek profesinės, tiek verslo pajamos apmokestinamos tai pat.

Profesinės pajamos kaip atskiras šaltinis nėra minimas ir **Ispanijos** mokesčių teisėje. Pajamos iš profesinės veiklos ir verslininkystės traktuojamos kaip pajamos iš komercinės veiklos. Verslo pajamos apibrėžiamos kaip mokesčio mokėtojo ekonominio aktyvumo rezultatas, orientuotas į prekių ir paslaugų (žemdirbystės, gyvulininkystės, miškininkystės, žvejybos, kalnakasybos, statybos, sporto, meno) teikimą.

Atkreiptinas dėmesys, kad verslo ir profesinių pajamų samplaika į bendrą komercinės veiklos pajamų sąvoką daugiau būdingas naujai priimtoms ES valstybėms narėms. Tarkim, **Maltos** mokesčių teisėje nenumatytos jokios teisinės normos profesinėms pajamoms, o visas gautas pelnas ar pajamos yra apmokestinamos pajamų mokesčiu. **Kipre** pajamos gautos iš profesinės veiklos, ūkininkystės ir gyvulininkystės apibūdinamos kaip verslo pajamos ir yra vienas iš pelno mokesčio šaltinių. Panaši situacija yra ir **Slovėnijoje**, kur asmens verslo pajamos apmokestinamos taip pat kaip ir bendrovių pelnas. Be to, neišskiriami komercinės veiklos šaltiniai. Kalbant apie **Estijos** gyventojų komercinės veiklos pajamas, pastebima, kad šių pajamų sąvoka siejama su privačios nuosavybės sąvoka („sole proprietorship“). Asmenys, užsiimantys bet kokia verslo veikla yra vadinami vieninteliais savininkais („sole proprietorship“). Nėra jokių mokesčių specialių taisyklių numatyta asmenims, gaunantiems pajamas iš profesinės, žemės ūkio veiklos ar miškininkystės. **Latvijoje** irgi nėra klasifikuojamos komercinės veiklos pajamos. Pabrėžiamas tik pajamų apmokestinimo principas: jei asmens verslo pajamos viršija 45 000 latų nustatytą ribą, šios pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu, jei šios sumos nesiekia – gyventojų pajamų mokesčiu. **Čekijoje** verslo ir profesinės pajamos irgi traktuojamos bendrai. Pagrindinė taisyklė, taikoma šias pajamas gaunantiems asmenims yra ta, kad gaunamos pajamos negali būti mažesnės negu nustatyta minimali mokesčio bazė (kasmet nustatoma Vyriausybės ir sudaro 50 proc. vidutinio metinio darbo užmokesčio). Taisyklė netaikoma pradedantiesiems ir studentams jaunesniems kaip 26 m. amžiaus. Verslo ir profesinių pajamų išskyrimas nėra būdingas ir **Slovakijos** mokesčių sistemai. Bet pabrėžiama, kad šios pajamos apima pajamas gautas iš žemės ūkio veiklos, amato ar kitos verslininkiškos veiklos, nekilnojamojo turto nuomos pajamos, intelektualinių teisių pardavimo pajamos. **Lenkijoje** visas asmenų gautas pelnas iš kokio nors biznio veiklos, laikomas komercinės veiklos pajamomis. Nors šioje šalyje taip pat nėra išskiriamos profesinės veiklos pajamos kaip atskiras šaltinis, bet yra kalbama apie savarankiškos veiklos pajamas, kurias sudaro:

1) pajamos iš profesinės veiklos (gydytojai, stomatologai, slaugytojos, teisininkai, ekonomistai, inžinieriai, architektai, vertėjai, buhalteriai);

- 2) pajamos iš laisvai samdomų artistų, rašytojų, mokslininkų, pedagogų, žurnalistų veiklos, t.p. priskiriami apdovanojimai mokslo, kultūros, meno, sporto srityse;
- 3) arbitrų gautos pajamos;
- 4) direktorių valdybos narių užmokesčiai.

Apžvelgus išvardintas savarankiškos veiklos pajamas, galima teigti, kad jas galima būtų priskirti profesinėms pajamoms, kaip yra kitose ES valstybės.

Savarankiškos veiklos arba profesinės veiklos pajamos išskiriamos ir ES senbuvėje valstybėje **Liuksemburge**. Verslo pajamos – tai pajamos gautos iš komercinės, gamybinės veiklos ir kalnakasybos. Šioms pajamoms taikomi 4 pagrindiniai kriterijai: savarankiškumas, pelno siekimas, nuolatinė bazė, dalyvavimas ekonominiame gyvenime. Pastebėtina, kad pajamos gautos iš žemės ūkio veiklos priskiriamos prie komercinių pajamų. Savarankiškai besiverčiančių asmenų profesinės veiklos pajamomis laikomos šios: mokslininkų, artistų, rašytojų, pedagogų gautos pajamos, gydytojų, stomatologų, veterinarų, pribuvėjų, psichoterapeutų, teisininkų, notarų, antstolių, testamentų vykdytojų, buhalterių, mokesčių konsultantų ir kt.

Vengrijoje komercinės veiklos pajamas sudaro savarankiškai besiverčiančių asmenų pajamos. Prie savarankiškai besiverčiančių asmenų priskiriamos tokios veiklos kaip žemės ūkio produktų gamintojai, nuomotojai, nepriklausomi auditoriai, kompanijų, teikiančių papildomas paslaugas, nariai. Atskirai minimos ir verslininkystės pajamos, kurioms taikomos specialios apmokestinimo taisyklės.

Airijos įstatymuose taip pat neišskirtas skirtumas tarp verslo ir profesinių pajamų. Teigiama, kad profesinės pajamos – tai asmens intelektualinių sugebėjimų panaudojimas. Teisės aktuose numatyta, kad nuolatinių Airijos gyventojų uždarbis už nuopelnus kultūros ar meno srityje, nėra apmokestinamas. Nuo 2002 m. sausio 1 d. savo rezidentams Airija teikia specialią paramą išėjusiems į pensiją sportininkams (t.p. įskaitant ir individualia veikla užsiimantiems asmenims), neapmokestindama 40 proc. pastarųjų 10 metų (iki išėjimo į pensiją) jų uždarbio.

Toliau lyginant ES valstybių narių komercinės veiklos pajamas, pastebima, kad senųjų ES valstybių teisės aktai labiau išryškina verslo ir profesines pajamas. Aiškus komercinės veiklos pajamų skirstymas į verslo ir profesines pajamas atsispindi **Suomijos** teisės aktuose. Anot, suomių, verslą charakterizuojantys faktoriai – nepriklausomumas, pelno siekimas, tęstinumas ir ekonominė rizika. Profesinė veikla apibūdinama kaip verslo veikla, tik labiau susieta su mokesčio mokėtojo asmeniniais gebėjimais.

Portugalijoje komercinės veiklos pajamos apima profesines ir versliškumo pajamas. Verslo pajamos apima: 1) mažmeninę gamybą, žuvininkystę, kalnakasybą, transporto ir statybos paslaugas, viešbučių paslaugas; 2) žemės ūkio bei gyvulininkystės; 3) investicinės ir nuomos pajamos. Panašiai kaip ir kitose šalyse (Lenkija, Liuksemburgas, Vengrija), Portugalijoje kalbant

apie profesines pajamas akcentuojamas savarankiškai besiverčiančių asmenų darbas, kuris klasifikuojamas priklausomai nuo ekonominio aktyvumo (specialųjį sąrašą yra paruošusi Portugalijos Finansų ministerija).

Verslo pajamos **Italijoje** suprantamos kaip pelno gavimas iš komercinės įmonės. Komercinė įmonė gali verstis žemės ūkio produktų pardavimu, gyvulių veisimu, auginimu ir pardavimu, tam tikrų paslaugų teikimu, transportavimo paslaugų teikimu, kasyklų, karjerų, druskų klodų, vidaus vandenų (ežerai, tvenkiniai) eksploatacija. Profesinės pajamos – tai pajamos gautos iš meno ar profesijos žinių panaudojimo.

Graikijos gyventojai, turintys savo parduotuvę ar verčiasi gamybiniu verslu, priskiriami tai žmonių kategorijai, kurie gauna verslo pajamas. O tie, kurie verčiasi iš savo profesijos (teisininkai, gydytojai, psichologai, veterinarijos gydytojai, ekonomistai, buhalteriai, mokesčių konsultantai, programuotojai, dainininkai ir kt.) – gauna profesines pajamas.

Austrija priskiriama prie tų šalių, kurioje komercinės veiklos pajamos skirstomos į tris pagrindines kategorijas, t.y. žemės ūkio ir miškininkystės, verslo ir profesinės paslaugos. Pastarajai kategorijai priskiriamos mokslinės, meninės, pedagoginės veiklos, taip pat tam tikrų profesijų atstovų veiklos, pavyzdžiui: atestuoti inžinieriai, gydytojai, veterinarai, advokatai, notarai, buhalteriai, draudimo agentai, fotografai, žurnalistai, vertėjai ir kt. Verslo pajamoms irgi būdingas nepriklausomumas (savarankiškumas), tęstinė veikla, pelno siekis.

Jungtinės Karalystės mokesčių sistemoje, kaip Austrijoje, komercinės veiklos pajamos skirstomos į tris kategorijas, tik skirtumas tas, kad išskiria kategoriją, kuriai priskiriamos tik tam tikros rūšies veiklos (medicinos, teisės, buhalterijos; kai asmuo pasamdytas naru arba nardymo instruktoriumi Jungtinės Karalystės kontinentiniame šelfe; kalnakasyba, žuvininkystė ir pan.). Verslo pajamų pagrindiniai kriterijai motyvacija ir pelno siekimas.

Danijoje gautas pelnas iš mėgstamos veiklos (hobio), taip pat yra apmokestinamas, nepaisant to, kad ši veikla nėra priskiriama prie pelno siekiančių. Be to, Danijos mokesčių teisėje nėra skirtumo tarp komercinės veiklos pajamų rūšių (t.y. verslo, profesinių ir kt. pajamų)

Vokietijoje savarankiška, ilgai trunkanti veikla su motyvacija gauti pelną atviroje rinkoje ir nėra vertinama kaip profesinė ar žemės ūkio veikla, vadinama verslu. Profesinės pajamos gaunamos iš profesinės veiklos (mokslininkų, artistų, rašytojų, pedagogų), iš savarankiškos veiklos bei pajamos iš dalyvavimo organizuojant loterijas.

Prancūzijoje komercinės veiklos pajamos charakterizuojamos pagal gaunamo pelno profilį. Tarkim verslo pajamoms būdingas komercinis ar pramoninis pelnas (iš komercinės veiklos, nuosavybės pardavimų bei nuomos). Profesinėms pajamoms būdingas nekomercinis pelnas, kuris dar skirstomas į grupes: pelnas iš liberalių profesijų (advokatai, architektai, gydytojai, stomatologai, buhalteriai); pelnas iš nekomercinių ofisų (notarų biurai).

Manome, kad plačiausias komercinės veiklos pajamų apibūdinimas pateikiamas **Belgijos** mokesčių sistemoje. Į minėtąsias pajamas įeina verslo pajamos, darbo pajamos, profesinės pajamos, profesinės pajamos iš nevykdomos profesinės veiklos ir pensijų pajamos. Verslo pajamomis laikomos užsidirbtos pajamos komercinėse, pramoninėse ar žemės ūkio įmonėse. Profesines pajamas užsidirba asmuo iš savo profesijos.

Kalbant apie **Lietuvos** gyventojų apmokestinimą, tai individualiai veiklai priskiriama bet kokio pobūdžio komercinė ar gamybinė veikla, savarankiška kūryba ir profesinė veikla, savarankiška sporto ir atlikėjo veikla (GPMĮ 2 straipsnio 7 dalis). Atskirų rūšių komercinė ar gamybinė veikla gali būti vykdoma ir turint verslo liudijimą. Kad gyventojas būtų laikomas vykdančiu individualią veiklą, jo sandoriams turi būti būdingas tęstinumas, motyvacija, pelno siekimas. Atsitiktiniai sandoriai (būsto ar transporto priemonės pardavimas ar nuoma) nėra laikomi individualios veiklos požymiu.

Apibendrinant galima teigti, kad individuali veikla (nors ES teisėje kaip tokia ji nėra išskiriama) būdinga visoms ES valstybėms. Tik vienoje mokesčių sistemoje (ypač senosiose ES valstybėse) ji išskiriama ryškiau negu kitose. Pagrindiniai tokios veiklos kriterijai: pelno siekimas, savarankiškumas ir ekonominė rizika.

Išvada: visose ES valstybėse gyventojų pajamų šaltinio pagrindinis kriterijus yra veiklos tęstinumas, savarankiškumas ir siekis gauti pelną.

Prieš pradėdant nagrinėti su darbo santykiais susijusias pajamas ES valstybės narėse, norėtumėme trumpai apžvelgti darbo santykių sampratą **Lietuvos** teisės aktuose. GPMĮ 2 straipsnio 31 dalyje teigiama, kad: „darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai – santykiai, kai darbas atliekamas pagal darbo sutartis, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (...) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu.“ Darbo santykiai – tai tokie teisiniai santykiai, kurie darbo sutarties pagrindu susiklosto tarp darbdavio ir darbuotojo. Darbdavys įsipareigoja mokėti už atliktą darbą, o darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros kvalifikacijos, specialybės ar profesijos darbą. Už atliktą darbą darbdavys atsilygina pinigine išraiška – t.y. moka darbo užmokestį. Pajamos natūra – tai gyventojų pajamos (darbo užmokestis, premijos, autorinis atlyginimas, turto pardavimo pajamos, pajamos už suteiktas paslaugas arba atliktus darbus) gautos ne pinigais.

Apžvelgus ES valstybių narių su darbo santykiais susijusias pajamas (ES valstybių narių darbo užmokesčio ir pajamų natūra palyginimas pateiktas 19 lentelėje, Priedas Nr. 3), pastebima, kad didžioje dalyje valstybių su darbo santykiais susijusios pajamos mokamos pinigine išraiška (tame tarpe ir Lietuvoje). O pajamos natūra – nepinigine. **Austrijoje, Belgijoje, Liuksemburge,**

Slovėnijoje ir **Vokietijoje** darbo ūmokestis gali bŭti mokamas ir nepinigine forma. Iŝimtys yra **Italijoje**, **Nyderlanduose**, **Ŗvedijoje** kur pajamos natŭra gali bŭti mokamos tiek nepinigine, tiek pinigine iŝraiŝka. Pajamos natŭra daugumoje ES valstybiŭ nariŭ apmokestinamos pajamŭ mokesčiu ir daŝniausiai jos ūvertinamos atsiŝvelgiant ū rinkos nustatyta vertę. **Austrijoje** kai kurios pajamos natŭra yra apmokestinamos maŝesne nei rinkos nustatyta kaina (nustatyta Austrijos Finansŭ ministerijos). **Jungtinėje Karalystėje** apmokestinamas skirtumas tarp esančios rinkos kainos ir pritaikytos darbuotojui kainos.

Pajamos natŭra gali bŭti ir neapmokestinamos. Daŝniausiai neapmokestinamos ŝios lengvatos: maisto talonai arba vieŝas maitinimas darbovietėje, vaiko prieŝiŭra darbuotojo darbo metu, kompiuterinė ūranga, darbo vietos ūrengimas, darbo drabuŝiai, tobulinimosi kursai, darbo saugos iŝlaidos, bilietai vieŝajam transportui, poilsio ir sveikatos paslaugos, prekiŭ ir paslaugŭ teikimas darbuotojui su nuolaida, vestuviŭ ar jubiliejinės dovanos. Naudojimasis darbovietės automobiliu kai kuriose ŝalyse yra neapmokestinamas, o kitose – apmokestinamas. Tarkim **Danijoje** naudojimasis automobiliu apmokestinamas (25 proc. automobilio vertės per metus), o automobiliui stovėjimo aikŝtelėje skirta vieta – neapmokestinama (aiŝku, su ŝalyga, kad automobilis turi bŭti naudojamas darbo reikmėm, o stovėjimo aikŝtelė yra prie darbovietės). **Ispanijoje** darbuotojo naudojamas automobilis apmokestinamas 20 proc. ūsigijimo vertės tarifu (jei automobilis yra darbdavio nuosavybė) arba rinkos vertės (jei darbdavys automobilį nuomojasi). **Liuksemburge** naudojimasis automobiliu apmokestinamas 1,5 proc. automobilio vertės (per mėnesį). **Portugalijoje** naudojimasis automobiliu apmokestinamas tik tuo atveju, kai darbo sutartyje numatytas automobilio davimas darbuotojui. Vadinasi, ŝioje vietoje darbdaviai gali pasinaudoti ūstatymŭ spraga ir darbo sutartyse nenumatyti automobilio skyrimo darbuotojui. **Suomijoje** automobilio suteikimas apmokestinamas visa automobilio rinkos verte. Kaip jau minėjome, ES valstybėse narėse jubiliejinės ar proginės (vestuviŭ, vaiko gimimo) dovanos nėra apmokestinamos. Neapmokestinamos ir Kalėdinės dovanos, iŝskyrus **Danijoje** (Kalėdinės dovanos priskiriamos prie apmokestinamŭjŭ pajamŭ).

Apibendrinant galėtumėm teigti, kad su darbo santykiais susijusios pajamos visose ES valstybėse narėse yra maŝdaug vienodos. Pagrindinis skirtumas susijęs su pajamŭ natŭra apmokestinimo principu (apmokestinamos ar ne). Mŭsŭ nuomone, tai ūtakoje nevienodas valstybiŭ nariŭ ekonominis iŝsivystymo lygis.

2.1.2 Gyventojų pajamų mokesčio tarifo palyginimas

Europos Sąjungos valstybėms narėms būdingi progresyviniai mokesčių tarifai, išskyrus Latviją, Lietuvą, Estiją ir Slovakiją, kuriose taikomi proporciniai tarifai. (20 lentelėje, Priedas Nr. 4, pateikti tarifų ir apmokestinamųjų pajamų dydžiai). Iš išvardintų šalių tik **Lietuvoje** taikomi du tarifai (15 ir 27 proc.). Kitose šalyse po vieną: **Latvijoje** - 25 proc. tarifas, **Estijoje** – 23 proc. ir **Slovakijoje**- 19 proc. Progresyvinėse mokesčių sistemose didžiausias taikomas mokesčio tarifas yra **Nyderlanduose** (iki 52 proc.). Kiek mažesnis (t.y. 50 proc.) yra **Austrijoje**, **Belgijoje** ir **Slovėnijoje**. Trečioje vietoje pagal tarifų dydį būtų **Prancūzija**, kurioje pajamų tarifas siekia iki 48,09 proc., **Danija** „užimtų“ ketvirtąją vietą su 47,6 proc. tarifu. 45 proc. taiko **Ispanija**, 43 proc. – **Italija**, po 42 proc. – **Airija** ir **Vokietija**. Keturiuose valstybėse narėse (**Jungtinėje Karalystėje**, **Graikijoje**, **Lenkijoje** ir **Portugalijoje**) – 40 proc. tarifas. **Liuksemburgo** ir **Vengrijos** didžiausias pajamų tarifas yra 38 proc. **Maltoje** vyrauja 35 proc. tarifas, truputi „atsilieka“ **Suomija** – 33,5 proc., 32 proc. - **Čekijoje**, 30 proc. tarifas yra **Kipre** ir 25 proc. – **Švedijoje**. Atkreiptinas dėmesys, kad labiausiai diferencijuotas tarifas yra Liuksemburge (taikomi net 17 tarifų – žr. 20 lentelę, Priedas Nr. 4).

Mūsų nagrinėjamosiose ES valstybėse narėse skiriasi ne tik mokesčių tarifai, bet apmokestinamųjų pajamų sumos, nuo kurių priklauso tarifo dydis. Norėtumėme atkreipti dėmesį, kad kai kuriose valstybėse narėse atskiroms žmonių socialinėms grupėms taikomas skirtingas pajamų dydis. Tarkim **Graikijoje** pajamų dydis skiriasi priklausomai nuo turimų išlaikomų vaikų skaičiaus (išlaikomais vaikais laikomi nepilnamečiai, besimokantys mokyklose vaikai, t.p. neįgalūs). **Airijoje** nustatyti skirtingi apmokestinamų sumų dydžiai pagal 3 kategorijas: 1) vieniši asmenys; 2) našliai (-ės) arba asmenys vieni auginantys vaikus; 3) susituokusios poros. **Maltoje** skirtingas pajamų dydis taikomas sutuoktinių poroms bei vienišiams asmenims. Panašiai yra ir **Vokietijoje**, kur irgi vienišų asmenų ir susituokusių porų apmokestinamos pajamos yra skirtingos. Taip pat **Vokietijoje** dar yra numatyta, kad pajamų mokesčio tarifas gali priklausyti nuo darbdavio ir darbuotojo tarpusavio susitarimo, kuris turi būti įformintas darbo sutartyje.

Kiekviena valstybė yra nusistačiusi savo pajamų dydį ir visose šalyse jis yra skirtingas. Vertinti, kuri valstybė taiko mažiausią ar didžiausią pajamų mokesčio dydį, mūsų nuomone, būtų netikslinga. Nes kai kurios valstybės narės turi savo nacionalinę valiutą (nėra euro zonos šalys), turi savo skirtingą mokesčių sistemą, skirtingai išvystytą ekonomiką, skirtingas žmonių pragyvenimo lygis. Tad visai suprantama, kad apmokestinamų pajamų dydis vienai valstybei narei gali būti priimtinas, o kitai ne.

3. Europos Bendrijos teisės reikalavimai gyventojų apmokestinimo srityje ir jų įgyvendinimas Lietuvos teisėje

Europos Sąjunga neturi bendro unifikuoto mokesčių politikos modelio. Todėl kiekviena valstybė narė formuoja savo mokesčių politiką, atsižvelgdama į Europos Sąjungos direktyvas ir kitus mokesčius reglamentuojančius dokumentus. Europos Sąjungos mastu direktyvomis bei reglamentais visiškai reglamentuoti tėra du mokesčiai – pridėtinės vertės bei akcizai, t.y. tik netiesioginiai mokesčiai. Visi kiti mokesčiai daugiau ar mažiau paliekami nacionalinei kompetencijai, išskyrus kelias pelno ir pajamų mokesčių srities direktyvas. Tiesioginių mokesčių srityje Europos Sąjunga yra priėmusi vadinamąjį Mokesčių etikos kodeksą (Code of Conduct for Business Taxation), t.y. verslo apmokestinimo taisyklės, kurios iš esmės ir sako, kad tiesioginiai mokesčiai turi būti taikomi taip, jog nebūtų diskriminacinių ar konkurencinių iškreipimų, taip pat būtų užtikrintas bendrosios rinkos funkcionavimas. Valstybės narės yra įsipareigojusios neįvesti naujų apmokestinimo taisyklių, jeigu jos laikytinos žalingomis, taip pat įvertinti galiojančią apmokestinimo tvarką ir siekti greitesnio žalingų sąlygų panaikinimo.⁵³

Vis dėlto, kadangi tokia bendramokestinė politika lėmė didelius verslo sąlygų skirtumus ES valstybėse narėse, tiesioginis apmokestinimas jose buvo pradėtas derinti tomis teisinėmis priemonėmis, kurios buvo skirtos kitoms bendradarbiavimo sritims vienodinti. Pavyzdžiui, EB sutarties 94(100) straipsnis pasirodė esąs labai naudingas derinant teisės aktus tada, kai pati Sutartis nenustato jokio konkretaus teisinio pagrindo priimti vieną ar kitą teisės aktą. Remiantis šiuo straipsniu, Europos Tarybai suteikiami įgaliojimai priimti direktyvas, kuriomis būtų suderinti nacionaliniai įstatymai, taisyklės ir administracinės normos, darančios tiesioginį poveikį bendrajai rinkai kurti ir plėtoti.⁵⁴ Skirtingas tiesioginio apmokestinimo režimas įvairiose valstybėse narėse ir buvo viena iš tų sričių, kuri, nors tiesiogiai nepriklausė ES kompetencijai, tačiau betarpiškai įtakojo bendrąją rinką, todėl buvo iš dalies pradėta reguliuoti EB teisės lygiu. ES teisiniu požiūriu nesankcionuotai išplėtė savo kompetenciją dėl tiesioginių mokesčių ir priėmė kelias direktyvas šioje srityje.⁵⁵ Direktyvos yra daugiau tarpvalstybinio taikymo ir iš esmės privalo būti įgyvendintos valstybėse narėse, kaip tai numato Europos Bendrijos steigimo (Romos) sutarties 249 str. 3 d.

Direktyvos yra privalomos visoms valstybėms narėms siekiamų tikslų požiūriu, bet leidžia valstybinėms institucijoms pasirinkti jų įgyvendinimo formas ir būdus. Svarbu yra tai, kad esant tam tikroms sąlygoms, direktyvos gali būti taikomos tiesiogiai. Pagrindinė tokio taikymo

⁵³ Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai// Inžinierinė ekonomika, 2003, Nr. 4 (35). P. 36.

⁵⁴ Stačiokas R. Lietuva ir Europos Sąjunga: mokesčių harmonizavimas// Ekonomika, 2003, t. 63. P. 57.

⁵⁵ Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas: Technologija, 2003. P. 73.

prielaida – valstybių narių pagal numatytus terminus neatliktas direktyvų įgyvendinimas nacionalinėje teisėje. Taigi iš esmės mokesčių mokėtojas turi žinoti, kad ne visada nacionalinis įstatymas iš tikrųjų atitinka ES direktyvos nuostatas. Jeigu nacionalinis įstatymas arba jo taikymo praktika neatitinka direktyvos nuostatų, mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikoma jam palankesnė traktuotė.⁵⁶ Mokesčių administratorius tokios teisės neturi. Direktyvos reglamentuoja kai kuriuos su dviejų valstybių narių subjektais susijusius aspektus: skirtingose valstybėse narėse esančių įmonių reorganizavimo apmokestinimą, dividendų, mokamų vienos valstybės narės dukterinių įmonių kitų valstybių narių motininėms įmonėms apmokestinimą, palūkanų bei honorarų, mokamų tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų narių, apmokestinimą. Tačiau per kelerius metus Europos Bendrijos Teisingumo teismas priėmė daug sprendimų, kurie turi tiesioginių pasekmių valstybių narių mokesčių sistemoms ir verčia keisti pelno ir pajamų apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus.⁵⁷ Bylos Europos Bendrijos Teisingumo teisme kyla ne iš mokesčius reglamentuojančių teisės aktų neteisingo interpretavimo – jos remiasi pirminiais ES teisės dokumentais – Steigimosi sutartimis ir šiose sutartyse numatytais principais – 4 laisvėmis – laisvu prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimu bei asmenų ir įmonių įsikūrimo/įsisteigimo laisve. Siekiama, kad valstybių narių vykdoma mokesčių politika šių laisvių nevaržytų.⁵⁸ Per pastaruosius 10 metų Europos teisingumo teismas išnagrino 87 bylas, susijusias su diskriminacine tiesioginių mokesčių teisės praktika, iš kurių net 85 buvo išspręstos mokesčio mokėtojo naudai.⁵⁹

ES teisinis pagrindinių gyventojų pajamų (kaip ir pelno) apmokestinimo klausimų (bazės, tarifų, jų struktūros) nereglamentuoja. Valstybė narė privalo laikytis „4 laisvių“ principų, kiek tai susiję su gyventojų pajamų apmokestinimu (pavyzdžiui, nuo 2003 metų įsigaliojusiame Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) buvo apribojimas, leidžiantis iš gyventojų pajamų atskaityti tik įmokas į Lietuvoje esančius pensijų fondus. Vėliau jis buvo pakeistas taip, kad apimtų ir kitose ES valstybėse įsteigtus pensijų fondus, mat kitaip būtų pažeistas laisvo kapitalo judėjimo principas, taip pat kai kurios direktyvos tiesioginių mokesčių srityje susijusios ir su gyventojų pajamų mokesčiu (reorganizavimo direktyva). Kol

⁵⁶ Laisuskas K. Mokesčių mokėtojo kasdienybė iki ir po 2004 m. gegužės 1 d// <http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4058c8dd659a0?vbanga2=8a86e3cfe648653f756d6adc3fd25731>; prijungimo laikas: 2006-11-15.

⁵⁷ Šimonytė I. Apmokestinimo tvarkos pasikeitimai Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare//<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4058c93d12189?vbanga2=4286225450c9fe4d6874149c2cf707d>; prisijungimo laikas: 2006-11-15.

⁵⁸ Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos//http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ES_pajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-16.

⁵⁹ Visų 25 ES valstybių narių mokesčių sistemos pažeidžia ES teisės normas, rodo „PricewaterhouseCoopers“ tyrimas//<http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/6B0D938F0B3B32078025711D00627567>; prisijungimo laikas: 2006-10-16.

kas nuomonė pajamų mokesčio naštos klausimu ES mastu yra išdėstyta tik Lisabonos deklaracijoje, kurioje numatyta, kad, siekdama 2010 metais tapti konkurencingiausia pasaulio ekonomika, ES turi mažinti pajamų mokesčio našta, visų pirma mažesnes pajamas gaunantiems gyventojams.

Taigi, tiesioginių mokesčių srityje formaliųjų reikalavimų mažiau, o kai kas jau perkelta į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą.

Toliau šiame darbe bandysime išnagrinėti vieną iš keturių pagrindinių Europos Tarybos direktyvų, reglamentuojančių tiesioginius mokesčius, bei jų įgyvendinimo praktiką Lietuvoje.

3.1 Tarybos Direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo

Pirminis tikslas, kuris buvo numatytas priimant šią direktyvą – efektyvus taupymo pajamų padidėjimo apmokestinimas, siekiant kaip įmanoma labiau sumažinti ne rezidentų mokesčių mokėtojų (faktiškųjų savininkų) mokesčio vengimą.⁶⁰ Pasirinkti instrumentai buvo du – tai arba pajamų mokestis, išskaičiuojamas prie šaltinio, arba automatinis apsikeitimas informacija. Dabartinis keliamas galutinis tikslas – kad tarptautiniai palūkanų mokėjimai būtų efektyviai apmokestinami rezidavimo šalyje. Pagrindinis pasirinktas instrumentas – informacijos pasikeitimas apie išmokamas palūkanas. Taigi, galutinis Direktyvos tikslas – pasiekti, kad taupymo pajamos, kurios kaip palūkanų mokėjimai mokami vienoje valstybėje narėje faktiškiesiems savininkams, kurie yra fiziniai asmenys, kitos valstybės narės rezidentai mokesčių tikslais, būtų veiksmingai apmokestinamos pagal pastarosios valstybės narės įstatymus, t.y. taikant faktiškojo savininko rezidavimo šalies mokesčių sistemą. Direktyva apibrėžia palūkanas, apie kurias turi būti keičiamasi informacija.

Klausimas, ar vienos ar kitos atitinkamos palūkanos yra mokesčio objektas, sprendžiama nacionaliniu lygiu. Tačiau tokiu atveju gali pasitaikyti atveju, kad nors atitinkamoje šalyje vienos rūšies palūkanos nėra mokesčio objektas, apie tokias palūkanas privalu teikti informaciją, nes tai numatyta direktyvoje.

Kai faktiškasis savininkas, valstybės-narės rezidentas, gauna iš mokėjimo tarpininko, esančio kitoje valstybėje–narėje, palūkanas, mokėjimo tarpininkas privalo savo šalies kompetentingai institucijai pateikti informaciją apie tokias išmokėtas palūkanas. Kompetentinga institucija tokia informacija keičiasi su kitomis valstybėmis-narėmis. Informacija atitinkamoms

⁶⁰ Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel. European tax law. Kluwer Law International, 2004. P. 641.

valstybėms narėms turi būti pateikiama vieną kartą per metus, per 6 mėnesius po mokesčių metų pabaigos.

Faktiškasis savininkas – gyventojas, kuris gauna palūkanas, arba kuriam palūkanų mokėjimas yra garantuotas, nebent yra pateikti įrodymai, kad mokėjimas buvo gautas ne jo (asmeninei) naudai. Taigi, bet kokių palūkanų nenuolatiniam gyventojui išmokėjimas patenka po šios direktyvos taikymo spektru, nebent įrodyta priešingai ir faktiškasis palūkanų savininkas (naudos gavėjas) yra kitas asmuo. Palūkanų mokėtojui pagal direktyvą yra nustatyta prievolė nustatyti, kas yra faktiškasis palūkanų (naudos) gavėjas. Jeigu mokėtojui kyla abejonių, jis privalo imtis atitinkamų priemonių, kad patikrinti faktiškojo savininko (naudos gavėjo) tapatybę – remdamasis Tarybos Direktyva 91/308/EEB dėl finansų sistemos apsaugos nuo jos panaudojimo pinigų plovimo tikslais.

Visoms šalims, išskyrus Austriją, Belgiją ir Liuksemburgą nėra privaloma apmokestinti palūkanas. Pereinamasis laikotarpis direktyvai įgyvendinti yra suteiktas minėtosioms šalims. Šios šalys neteikia informacijos ir išskaito pajamų mokesčių prie šaltinio. Pajamų mokestis išskaitomas tokia tvarka - 15 proc. pajamų mokesčio tarifas taikomas pirmus tris pereinamojo laikotarpio metus, 20 proc. – tris vėlesnius metus, o 35 proc. – sekančius pereinamojo laikotarpio metus. Valstybės, išskaitančios mokesčių prie šaltinio, 25 proc. mokesčio pasilieka sau, o 75 proc. perveda kitoms šalims, proporcingai atitinkamų šalių rezidentų gautiems palūkanų mokėjimams. Pažymėtina, kad Belgija, Liuksemburgas ir Austrija gali pereinamojo laikotarpio eigoje nuspręsti keisti informaciją ir nustoti taikyti išskaičiuojamąjį mokesčių bei pajamų pasidalijimą.

Tarybos 2004 m. liepos 19 d. sprendimu Direktyvos nuostatos turėjo būti pradėtos taikyti nuo 2005 metų liepos 1 dienos, tačiau tik tuo atveju, jeigu bus sudarytos lygiavertės priemonės užtikrinančios sutartis su Šveicarijos Konfederacija, Lichtenšteino Kunigaikštyste, San Marino Respublika, Monako Kunigaikštyste ir Andoros Kunigaikštyste.

3.2 Direktyvos 2003/48/EB įgyvendinimas Lietuvoje

Mokesčių administravimo įstatymo 61 straipsnyje nustatyta, kad tretieji asmenys privalo centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją, būtiną Europos Bendrijos Tarybos direktyvai 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo įgyvendinti. Pateiktinų duomenų sąrašą bei juos privalančių teikti subjektų kategorijas, atsižvelgdama į minėtosios direktyvos nuostatas, nustato Lietuvos

Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija⁶¹. Lietuvos Respublikos Vyriausybė pateiktinų duomenų sąrašą bei juos privalančių teikti subjektų kategorijas įgaliojo nustatyti Lietuvos Respublikos finansų ministerija⁶². Finansų ministras duomenis privalančių teikti subjektų kategorijų aprašą bei pateiktinų duomenų sąrašą patvirtino 2004 m. spalio 26 d. įsakymu⁶³.

Atsižvelgiant į Tarybos 2004 m. liepos 19 d. sprendimą, nuo 2005 metų liepos 1 dienos Lietuva turėjo būti pasiruošusi keistis informacija apie palūkanų mokėjimus. Tačiau paruošiamieji darbai per vėlai prasidėjo, centrinis mokesčių administratorius nebuvo iki galo nusprendęs, koku būdu informacija pasikeitimui bus surenkama iš kredito įstaigų. Taip pat, įskaitant ilgas viešųjų pirkimų procedūras programinei įrangai įsigyti bei sukurti, Lietuva iki liepos mėnesio nebuvo pasirengusi šios Direktyvos įgyvendinti. Tai padaryta tik 2006 m.⁶⁴

Dar viena kliūtis tinkamai pasirengti keistis informacija – nepakankamas įstaigų, privalėsiančių teikti duomenis, informavimas. Belgija pereinamąjį laikotarpį pasirinko dėl sudėtingo Direktyvos nuostatų įgyvendinimo, ir nesugebėjimo susitarti su įstaigomis, privalančiomis teikti duomenis (pvz. daugelis kredito įstaigų vengia prisiimti išipareigojimus kiekvienu atveju išsiaiškinti, ar asmuo, kuriam mokamos palūkanos, yra faktiškasis palūkanų gavėjas, ar tik gaunantysis mokėjimo tarpininkas). Kitos Europos Sąjungos šalys Direktyvos įgyvendinimui pradėjo ruoštis palyginti senai ir nuosekliai – pvz. Nyderlanduose jau 2004 metų pradžioje buvo įsteigtas specialus centrinio mokesčių administratoriaus padalinys, kuris bendrauja su kredito įstaigomis. Šios dvi šalys yra netgi parengusios specialų kodeksą, kaip jos tarpusavyje bendrauja, keičiasi informacija.

Nuostatos dėl gyventojų gaunamų palūkanų apmokestinimo GPMĮ taip pat nėra tinkamai suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais.

Visų pirma, pačiose įstatymo sąvokose trūksta tinkamai išdėstyto palūkanų apibrėžimo (kuris iš esmės turėtų atitikti Direktyvos nuostatas).

Atsižvelgiant į Europos Bendrijos steigimo sutarties nuostatas dėl laisvo asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimo, turėtų būti suvienodintos GPMĮ nuostatos dėl apmokestinimo palūkanų, kurias nuolatiniai Lietuvos gyventojai gauna už Lietuvos Banko licencijas turinčiose banko ir kredito įstaigose laikomus indėlius (šiuo metu neapmokestinamos) ir palūkanų, kurias nuolatiniai Lietuvos gyventojai gauna už Europos Sąjungos valstybių narių bankuose ir kredito

⁶¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243).

⁶² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 518 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 61 straipsnį“ (Žin., 2004, Nr. 69-2429).

⁶³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. spalio 26 d. įsakymas Nr. 1K-345 „Dėl pateiktinų duomenų sąrašo bei juos privalančių teikti subjektų kategorijų aprašo patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 159-5825)

⁶⁴ LR Finansų ministerijos duomenys.

institucijose laikomus indėlius (šiuo metu apmokestinama taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą).

Galima teigti, kad iš tikrųjų vienintelė nuostata, tinkamai įgyvendinanti Direktyvą GPMĮ, yra nuostata dėl pajamų mokesčio grąžinimo (įskaitymo), jei buvo išskaičiuotos palūkanos nuo užsienio valstybėje gautų palūkanų pajamų. Tačiau vėlgi, šiame kontekste keistai atrodo MAĮ 87 straipsnio nuostata, kad permokėtas mokestis grąžinamas iš biudžetų, į kuriuos buvo įskaitytas – juk mokestis sumokėtas į užsienio valstybės biudžetą, o jokios atskiros nuostatos dėl tokio mokesčio grąžinimo nėra.

Vis dėlto, mūsų nuomone, Direktyvos nuostatos kai kuriais atvejais gali būti laikomos diskriminacinėmis. Direktyvos 16 straipsnis numato, kad „direktyva nekliudo valstybėms narėms imti kitų rūšių išskaičiuojamojo mokesčio nei nurodytas 11 straipsnyje⁶⁵ pagal jų nacionalinius įstatymus arba dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis“. Tuo tarpu Direktyvos 14 straipsnyje „Dvigubo apmokestinimo panaikinimas“ yra numatyta, kad naudos gavėjo rezidavimo vietos valstybė narė užtikrina bet kokio dvigubo apmokestinimo panaikinimą. Tačiau dvigubo apmokestinimo panaikinimas (kreditavimas ar mokesčio grąžinimas) negalimas, jeigu nebus atskleista naudos gavėjo tapatybė. Be to, netgi tokiu atveju, ne visada šalys gali būti sudariusios dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurios galėtų panaikinti dvigubą apmokestinimą.

⁶⁵ Austrijos, Belgijos bei Liuksemburgo pereinamuoju laikotarpiu išskaičiuojamas 15, 20 arba 35 proc. mokestis.

IŠVADOS

1) Mokesčių sistema vadinama šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal tam tikrus principus. Mokesčių sistemoje dažniausiai išskiriami tiesioginiai („neperkeliami“) ir netiesioginiai („perkeliama“) mokesčiai.

2) Harmonizavimas reiškia perėjimą prie vienodos mokesčių sistemos. Mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje – tai procesas, kurio metu skirtingų šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos taip, kad netrukdytų prekėms, paslaugoms ir gamybos veiksniams judėti tarp šalių. Mokesčių harmonizavimu siekiama padaryti skirtingas mokesčių sistemas palyginamas tarpusavyje ir siekiančias ekonominės sąjungos tikslų skatinimas tokios konkurencijos, kad integracija ir ekonominis augimas būtų pasiektas palaipsniui ir visose šalyse vienu metu.

3) Duomenys parodė, kad senose ES valstybėse tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai mokestinėse pajamose sudaro panašią dalį. Analizuojant 2000-2004 m. Europos Komisijos pateiktus duomenis, netiesioginiai mokesčiai senose ES šalyse sudarė 35,9 proc. dalį mokestinėse pajamose, o tiesioginiai mokesčiai – 36 proc.

4) Gyventojų pajamų mokestis (visų ES valstybių narių atžvilgiu) sudaro didžiausią procentą (21, 8 proc.) bendrose mokestinėse pajamose. Tuo tarpu pelno mokestis sudaro 8,1 proc., o kiti mokesčiai – 2,4 proc.

5) Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio tarifo lyginimas su kitų ES valstybių narių tarifu yra neadekvatus, nes Lietuvoje taikoma mokesčių sistema yra proporcinė (taip pat ir Estijoje, Latvijoje, Slovakijoje), o tuo tarpu daugumoje narių mokesčių sistemos yra progresinės.

6) Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčio lygis 2004 m. buvo tik šiek tiek mažesnis už ES valstybių vidurkį: Lietuvoje sudarė 6,8 proc. BVP, visų 25 ES valstybių – 8,6 proc.

7) Pagrindinė mokesčio mokėtojo bazė – bendrosios mokesčio mokėtojo pajamos, kurios klasifikuojamos į grupes pagal pajamų šaltinius (su darbo santykiais susijusios pajamos ir individuali veikla).

8) ES narių mokesčių teisėje „individualios veiklos“ sąvoka kaip tokia, nėra vartojama. Vietoj jos kalbama apie komercinės veiklos pajamas, kurios skirstomos į verslo ir profesines pajamas. Visose narėse verslo pajamos apibūdinamos kaip nepriklausomos, siekiančios gauti pelno bei tęstinės. Profesinės pajamos – tai pajamos iš savarankiškos profesinės veiklos.

9) Nors ES narėse „individualios veiklos“ sąvoka ir nėra vartojama, apibendrinus gyventojų apmokestinimo ypatumus, galima teigti, kad individuali būdinga visoms valstybėms narėms. Pagrindiniai tokios veiklos kriterijai: pelno siekimas, savarankiškumas ir ekonominė rizika.

10) Su darbo santykiais susijusios pajamos (darbo užmokestis) mokamos pinigine išraiška, bet pasitaiko atvejų, kai mokama ir nepinigine išraiška (Austrijoje, Belgijoje, Liuksemburge, Slovėnijoje, Vokietijoje).

11) Daugumoje ES valstybių narių pajamos natūra mokamos nepinigine forma. Pinigais pajamos natūra gali būti išmokomos Italijoje, Nyderlanduose, Švedijoje. Pajamos natūra apmokestinamos atsižvelgiant į rinkos vertę.

12) ES valstybėse narėse vyrauja progresyviniai tarifai. Didžiausias mokesčio tarifas yra Nyderlanduose (52 proc.), mažiausias – Danijoje (5,5 proc.).

13) Visose valstybėse narėse skiriasi apmokestinamųjų pajamų dydžiai, nuo kurių skaičiuojamas tarifo mokestis. Valstybės narės Graikija, Airija, Malta, Vokietija skirtingoms socialinėms žmonių grupėms taiko skirtingą pajamų dydį.

14) Tiesioginių mokesčių srityje ES yra priėmusi vadinamąjį Mokesčių etikos kodeksą (Code of Conduct for Business Taxation), t.y. verslo apmokestinimo taisykles, kurios iš esmės ir sako, kad tiesioginiai mokesčiai turi būti taikomi taip, jog nebūtų diskriminacinių ar konkurencinių iškreipimų, taip pat būtų užtikrintas bendrosios rinkos funkcionavimas.

15) ES teisyne pagrindinių gyventojų pajamų (kaip ir pelno) apmokestinimo klausimų (bazės, tarifų, jų struktūros) nereglementuoja. Valstybė narė privalo laikytis „4 laisvių“ principų, kiek tai susiję su gyventojų pajamų apmokestinimu: laisvu prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimu.

16) Tarybos Direktyvos 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo pagrindinis tikslas - pasiekti, kad taupymo pajamos, kurios kaip palūkanų mokėjimai mokami vienoje valstybėje narėje faktiškiesiems savininkams, kurie yra fiziniai asmenys, kitos valstybės narės rezidentai mokesčių tikslais, būtų veiksmingai apmokestinamos pagal pastarosios valstybės narės įstatymus, t.y taikant faktiškojo savininko rezidavimo šalies mokesčių sistemą. Direktyva apibrėžia palūkanas, apie kurias turi būti keičiamasi informacija.

17) Nuostatos dėl gyventojų gaunamų palūkanų apmokestinimo GPMĮ nėra tinkamai suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, nes įstatymo sąvokose trūksta tinkamai išdėstyto palūkanų apibrėžimo (kuris iš esmės turėtų atitikti Direktyvos nuostatas).

18) Atlikus gyventojų apmokestinimo lyginamąją analizę, manome, kad gauti duomenys patvirtina išsikelto hipotezė, kad tarp senųjų ir naujųjų ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų yra atotrūkis.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63- 2243.
4. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110–3992.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. 1323 „Dėl Lietuvos Konvergencijos 2005 metų programos“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 146-5320.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 518 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 61 straipsnį“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 69-2429.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. spalio 26 d. įsakymas Nr. 1K-345 „Dėl pateiktinų duomenų sąrašo bei juos privalančių teikti subjektų kategorijų aprašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 159-5825.

Specialioji literatūra

8. Balevičienė J., Vasiljeva K. Apmokestinamųjų pajamų rūšys ir pajamų mokesčio apskaičiavimo tvarka//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002 (12), P. 22-29.
9. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003.
10. Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P., Lietuvos finansų sistema, Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
11. Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel. European tax law. Kluwer Law International, 2004.
12. European taxation database//IBFD Publications BV, 2005.
13. Damulienė A., Vengrauskas V. Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui// Jurisprudencija, 2001, t. 23(15); P.7-18.
14. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
15. Makroekonomika. Vadovėlis. Kaunas: Technologija, 2005.
16. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida, V.; VĮ teisinės informacijos centras, 2001.

17. Mokesčių reforma Lietuvoje: šiuolaikinės mokesčių sistemos sukūrimas ar prieštarų ir tarpusavyje nesuderintų reglamentų rinkinys?//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003 (1), P. 3-20.
18. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai, Kaunas: Technologija, 2003.
19. Ramanauskienė E., Stačiokas R. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai// Inžinierinė ekonomika, 2003, Nr. 4 (35).
20. Rimas J. Vietiniai mokesčiai. Kaunas: Technologija, 2000.
21. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. Kaunas: Technologija, 2003.
22. Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003.
23. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003.
24. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
25. Stačiokas R. Lietuva ir Europos Sąjunga: mokesčių harmonizavimas// Ekonomika, 2003, t. 63, p. 49-65.
26. Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2004.
27. Šimašius R. Mokesčių lengvatų vilionės//Mokesčių žinios; 2006 kovo 20, Nr. 12 (474).
28. Šimašius R. Du neišvengiami dalykai ir politika//Laisvoji rinka, 2005 Nr. 1, sausis-kovas P. 7.
29. Vasiliauskas V. Pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje: privalumai ir trūkumai// pranešimas tarptautinėje konferencijoje „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“ Gruodžio 5-6, 2002, Vilnius.
30. Vitkus G. Europos Sąjunga. Enciklopedinis žinynas. Vilnius: Eugrimas, 2002.
31. Tidikis R., Pečkaitis J.S., Šedbaras S. Magistrų baigiamųjų darbų rengimas ir gynimas. Vilnius: LTU, 2002.
32. Žvirblis A. Mokesčių žinynas. Vilnius: Žuma, 1998.

Informacija iš interneto

33. Europos Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo //http://eur-lex.europa.eu/lt/repert/0920.htm; prisijungimo laikas: 2006-11-24.
34. Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos //http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ESpajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2006-10-16.
35. Gabalienė A. Palubinskienė S. Lietuvos mokesčių sistemos analizė///http://ev.lzuu.lt/mokveikla/ SMK_2005/Finansai/Gabaliene%20Asta.htm; prisijungimo laikas: 2006-08-18.

36. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentarai, skelbiami Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainėje // www.vmi.lt.
37. LISAUSKAS K. Mokesčių mokėtojo kasdienybė iki ir po 2004 m. gegužės 1 d// <http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4058c8dd659a0?vbanga2=8a86e3cfe648653f756d6adc3fd25731>; prisijungimo laikas: 2006-11-15.
38. STANKAITIENĖ A. STARKEVIČIŪTĖ M, TABOR ST. R. Finansų ministerijos fiskalinės politikos interneto kursas, 2000// <http://www.fmnc.lt/lit/world/sitemap.htm>: prisijungimo laikas: 2006-09-12.
39. ŠIMONYTĖ I. Apmokestinimo tvarkos pasikeitimai Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare// <http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/4058c93d12189?vbanga2=4286225450c9fe4d6874149c2cf707d>; prisijungimo laikas: 2006-11-15.
40. Visų 25 ES valstybių narių mokesčių sistemos pažeidžia ES teisės normas, rodo „PricewaterhouseCoopers“ tyrimas
[//http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/6B0D938F0B3B32078025711D00627567](http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/6B0D938F0B3B32078025711D00627567); prisijungimo laikas: 2006-10-16.
41. <http://www.euro.lt/showtopitems.php?TopMenuID=174&LangID=1>; prisijungimo laikas: 2006-11-17.
42. http://europa.eu/abc/panorama/whatdoes/index_lt.htm#symbols; prisijungimo laikas: 2006-11-17.
43. <http://www.worldwide-tax.com/cyprus/indexcyprus.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
44. http://www.worldwide-tax.com/malta/malta_tax.asp; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
45. <http://www.rowbotham.com/knowledgenet/countryprofiles/bulgaria.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
46. <http://www.rowbotham.com/knowledgenet/countryprofiles/czech.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
47. <http://www.worldwide-tax.com/poland/indexpoland.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
48. <http://www.worldwide-tax.com/greece/indexgreece.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
49. <http://www.worldwide-tax.com/estonia/indexestonia.asp>; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
50. www.finmin.lt; prisijungimo laikas: 2006-08-23.
51. www.vmi.lt; prisijungimo laikas: 2006-08-23.

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BVP	Bendras vidaus produktas
EB	Europos Bendrija
EK	Europos Komisija
ES	Europos Sąjunga
EU-25	ES valstybės narės
EU-15	ES valstybės narės, senosios šalys į ES įstojusios iki 2004 m. gegužės 1 d.
EU-10	ES valstybės narės, naujosios narės į ES įstojusios 2004 m. gegužės 1 d.
GMPI	Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema „Europos Sąjungos valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų ir gyventojų apmokestinimo tvarkos lyginamoji analizė“.

Darbe vartojamos pagrindinės sąvokos: mokesčiai, mokesčių sistema, tiesioginiai mokesčiai, gyventojų pajamų mokestis, mokesčio bazė, tarifai.

Šiame darbe remiantis pagrindiniais dviem šaltiniais (t.y. Europos apmokestinimo duomenų bazė ir Europos Komisijos kasmetinis leidinys Europos Sąjungos mokesčių sistemų struktūros) nagrinėjamos ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos.

Pirmame darbo skyriuje bandoma trumpai apžvelgti mokesčius bendrai ir tiesioginių mokesčių harmonizavimą ES valstybėse. Pradžioje pateikiama mokesčių ir mokesčių sistemos sąvokos samprata, mokesčių funkcijos, išskiriami mokesčių elementai ir apmokestinimo principai, mokesčių klasifikacija. Pirmo skyriaus antroje dalyje kalbama apie pastangas harmonizuoti tiesioginius mokesčius ES valstybėse narėse bei atskleidžiami pagrindiniai nacionalinių mokesčių sistemų harmonizavimo ES tikslai.

Antrame darbo skyriuje apžvelgiamos ES valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemos, t.y. trumpai aprašomi tiesioginiai mokesčiai: gyventojų pajamų, juridinių asmenų pelno, nekilnojamojo turto, paveldėjimo ar dovanojimo mokesčiai.

Antro skyriaus pirmame poskyryje bandoma atskleisti gyventojų pajamų apmokestinimo ypatumus. Darbe apsiribojama nuolatinių (rezidentų) mokesčio bazės bei tarifų ES valstybėse palyginimu. Analizuojant mokesčių bazę, remiamasi 2 pajamų grupėmis: su darbo santykiais susijusiomis pajamomis bei individualia veikla. Atskleidžiami individualios veiklos, o tiksliau – komercinių pajamų ir profesinių pajamų traktavimo ypatumai. Taip pat su darbo santykiais susijusių pajamų (darbo užmokestis ir pajamos natūra) apmokestinimo pagrindiniai skirtumai. Kalbant apie ES valstybių narių taikomus tarifus, išskiriami progresyviniai ir proporciniai tarifai.

Darbo trečias skyrius skirtas ES ir Lietuvos mokesčiams bei jų santykiams apibrėžti. Šiame skyriuje apžvelgiama viena iš keturių pagrindinių Europos Tarybos direktyvų (Tarybos Direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo), reglamentuojančių tiesioginius mokesčius bei jų įgyvendinimo praktiką Lietuvoje, pasitelkiant į pagalbą LR teisės aktus.

SUMMARY

The theme of Master studies final thesis is „Comparative analysis of European Union member states direct taxes and order of citizens’ taxation”.

In this thesis the main concepts used are: taxes, tax system, direct taxes, tax on income of individuals, tax base, and tax rates.

This thesis, referring to such main sources as “European taxation database” and European commission annual journal on “Structures of the taxation systems in the European Union”, analyses EU member states direct tax systems.

First chapter gives a brief overview on taxes in general and direct taxes harmonization in EU countries. Firstly it is described the concept of tax and tax system, tax functions, elements of taxes and the principles of taxation, also the classification of taxes.

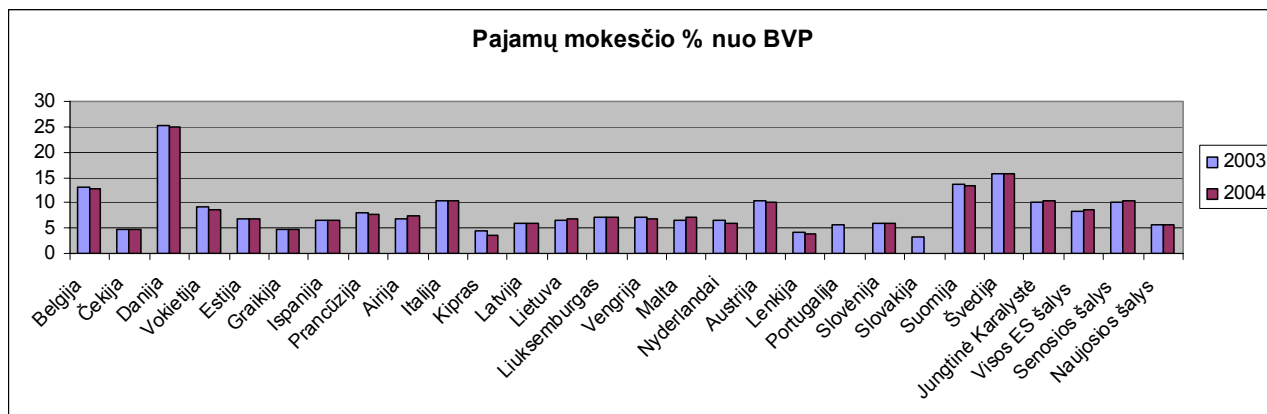
The second part of the first chapter describes the attempts on direct taxes harmonization in EU member states and develops the main goals of the national taxes systems harmonization in EU. Second chapter gives an overview of the direct taxes systems of the EU member states, i.e. briefly presents direct taxes, such as tax on income of individuals, tax of profit of legal persons, tax on immovable property, inheritance tax, or donative tax.

The first section of the second chapter describes peculiarities of the income of individual’s tax. This thesis confines to comparison of permanent (residential) tax base and tax rates in EU member states. Analyzing tax base references are made to 2 income groups: income related to work relations and individual activity. The peculiarities of individual activity, to be more precise – the peculiarities of commercial income and professional income treatment are being established. Also work related income (wage and in-kind revenue) taxation main differences are being revealed. Talking about EU member states applicable rates, progressive and proportional rates are being distinguished.

The third chapter is devoted to EU and Lithuanian taxes and their relationship to define. The latter describes one of the four main European Council directives (Council directive 2003/48/EC on taxation of saving income in the form of interest payments), which, regulates direct taxes and their implementation practice in Lithuania, with the help of the laws of the Republic of Lithuania.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1



5 pav. ES šalių narių gyventojų pajamų mokesčio lygis proc. nuo BVP

10 lentelė		Tiesioginių mokesčių % nuo BVP: bendras					vidurkis
		2000	2001	2002	2003	2004	
Belgija	BE	17,5	17,8	17,6	17,2	17,5	17,5
Čekija	CZ	8,5	9	9,3	9,7	9,4	9,2
Danija	DK	30,5	29,5	29,3	29,2	30,1	29,7
Vokietija	DE	12,5	11	10,7	10,6	10,2	11,0
Estija	EE	8,1	7,6	7,9	8,6	8,5	8,1
Graikija	EL	10,9	9,7	9,6	8,9	8,9	9,6
Ispanija	ES	10,5	10,4	10,8	10,5	10,7	10,6
Prancūzija	FR	12,5	12,6	11,8	11,5	11,6	12,0
Airija	IE	13,5	12,8	11,6	11,9	12,4	12,4
Italija	IT	14,5	14,8	14,2	14,9	14	14,5
Kipras	CY	11,2	11,4	11,3	9,7	8,9	10,5
Latvija	LV	7,3	7,6	7,7	7,5	7,9	7,6
Lietuva	LT	8,4	7,8	7,5	8	8,8	8,1
Liuksemburgas	LU	15,6	15,7	16,2	15,9	14,1	15,5
Vengrija	HU	9,9	10,3	10,3	9,8	9,3	9,9
Malta	MT	9,3	10,2	11,6	12,3	12,4	11,2
Nyderlandai	NL	12,4	11,7	11,8	11	10,8	11,5
Austrija	AT	13,1	15,1	14,1	13,6	13,4	13,9
Lenkija	PL	7,2	6,7	6,9	6,6	6,4	6,8
Portugalija	PT	9,9	9,5	9,4	8,8		9,4
Slovėnija	SI	7,6	7,8	8	8,2	8,5	8,0
Slovakija	SK	7,6	7,4	7,5	7,2	6,1	7,2
Suomija	FI	21,6	19,7	19,5	18,3	18,1	19,4
Švedija	SE	22,3	19,9	18	18,7	19,5	19,7
Jungtinė Karalystė	UK	16,9	17	15,8	15,3	15,8	16,2
Visos ES šalys	EU-25	12,8	12,5	12,3	12,2	12,2	12,4
Senosios šalys	EU-15	15,6	15,1	14,7	14,4	14,8	14,9
Naujosios šalys	EU-10	8,51	8,58	8,8	8,76	8,62	8,654

*Pastaba. 10-18 lentelės sudarytos naudojantis EK leidiniu "Structures of the taxation systems in the European Union".

11 lentelė	Tiesioginių mokesčių % nuo bendro apmokestinimo: bendras						vidurkis
		2000	2001	2002	2003	2004	
Belgija	BE	38,8	39,3	38,9	38,3	38,8	38,8
Čekija	CZ	24,6	26	26,4	26,9	25,8	25,9
Danija	DK	61,8	60,8	61,2	61,4	61,8	61,4
Vokietija	DE	29,8	27,6	27,2	26,7	26,3	27,5
Estija	EE	24,8	23,9	24,3	26,2	26,1	25,1
Graikija	EL	28,8	26,6	25,8	24,3	25,5	26,2
Ispanija	ES	31,1	31	31,9	30,9	30,8	31,1
Prancūzija	FR	28,3	28,9	27,3	26,6	26,7	27,6
Airija	IE	42,7	43,2	40,9	41,1	41,1	41,8
Italija	IT	34,8	35,8	34,6	35,8	34,5	35,1
Kipras	CY	36,7	36,2	35,8	29,2	26	32,8
Latvija	LV	24,7	26,5	27,3	26,4	27,6	26,5
Lietuva	LT	28,1	27,3	26,4	28,3	30,8	28,2
Liuksemburgas	LU	38,5	38,6	39,4	38,9	35,1	38,1
Vengrija	HU	25,1	26,1	26,4	25	23,8	25,3
Malta	MT	32,7	33,5	36,1	38	35,2	35,1
Nyderlandai	NL	30	30,6	31,3	29,3	28,5	29,9
Austrija	AT	30,6	33,7	32,1	31,6	31,5	31,9
Lenkija	PL	21,1	19,7	20,3	19,8	19,5	20,1
Portugalija	PT	28,9	27,9	27	25,2		27,3
Slovėnija	SI	19,7	20	20,4	20,8	21,4	20,5
Slovakija	SK	22,9	23,2	23	23,1	20,2	22,5
Suomija	FI	45,3	43	42,9	41	40,9	42,6
Švedija	SE	41,9	38,7	36,2	37,3	38,6	38,5
Jungtinė Karalystė	UK	45,1	45,8	44,6	43,2	43,9	44,5
Visos ES šalys	EU-25	32,7	32,5	32,3	31,8	31,7	32,2
Senosios šalys	EU-15	37,1	36,8	36,1	35,4	36	36,3
Naujosios šalys	EU-10	26,0	26,2	26,6	26,4	25,6	26,2

12 lentelė		Tiesioginių mokesčių % nuo BVP: pajamų mokestis					
		2000	2001	2002	2003	2004	vidurkis
Belgija	BE	13,2	13,5	13,3	13	12,8	13,2
Čekija	CZ	4,6	4,6	4,8	4,9	4,8	4,7
Danija	DK	25,6	26	25,7	25,3	24,9	25,5
Vokietija	DE	10,2	9,9	9,6	9,3	8,7	9,5
Estija	EE	7,1	6,8	6,7	6,9	6,7	6,8
Graikija	EL	5,5	5	5	4,8	4,8	5,0
Ispanija	ES	6,6	6,8	6,8	6,6	6,4	6,6
Prancūzija	FR	8,4	8,2	7,9	8	7,8	8,1
Airija	IE	8,5	8,1	7,1	6,8	7,4	7,6
Italija	IT	10,6	10,9	10,6	10,5	10,4	10,6
Kipras	CY	3,7	3,9	4,3	4,5	3,6	4,0
Latvija	LV	5,6	5,5	5,6	5,8	6	5,7
Lietuva	LT	7,7	7,3	6,9	6,6	6,8	7,1
Liuksemburgas	LU	7,4	7,2	6,7	7,1	7,1	7,1
Vengrija	HU	7,2	7,6	7,6	7,1	6,7	7,2
Malta	MT	5,6	6,2	6,3	6,5	7,2	6,4
Nyderlandai	NL	6,3	6,2	6,8	6,5	6	6,4
Austrija	AT	10	10,7	10,5	10,3	10	10,3
Lenkija	PL	4,4	4,3	4,3	4,2	4	4,2
Portugalija	PT	5,6	5,6	5,4	5,5		5,5
Slovėnija	SI	5,8	5,9	5,9	5,9	5,9	5,9
Slovakija	SK	3,5	3,8	3,4	3,3		3,5
Suomija	FI	14,6	14,4	14,2	13,8	13,5	14,1
Švedija	SE	17,4	16,3	15	15,6	15,7	16,0
Jungtinė Karalystė	UK	10,8	10,9	10,4	10	10,3	10,5
Visos ES šalys	EU-25	8,6	8,6	8,4	8,4	8,6	8,5
Senosios šalys	EU-15	10,7	10,6	10,3	10,2	10,4	10,4
Naujosios šalys	EU-10	5,5	5,6	5,6	5,6	5,7	5,6

13 lentelė		Tiesioginių mokesčių % nuo BVP: pelno mokestis					vidurkis
		2000	2001	2002	2003	2004	
Belgija	BE	3,2	3,1	3	2,9	3,2	3,1
Čekija	CZ	3,5	4,2	4,4	4,6	4,4	4,2
Danija	DK	3,3	2,8	2,9	2,8	3,1	3,0
Vokietija	DE	1,7	0,6	0,6	0,7	0,9	0,9
Estija	EE	1	0,7	1,2	1,7	1,8	1,3
Graikija	EL	4,5	3,7	3,7	3,2	3,3	3,7
Ispanija	ES	3,1	2,9	3,3	3,1	3,5	3,2
Prancūzija	FR	2,8	3,1	2,5	2,1	2,4	2,6
Airija	IE	3,7	3,5	3,7	3,7	3,6	3,6
Italija	IT	2,3	2,9	2,5	2,2	2,2	2,4
Kipras	CY	6,3	6,3	6	4,3	3,8	5,3
Latvija	LV	1,6	1,9	1,9	1,5	1,7	1,7
Lietuva	LT	0,7	0,5	0,6	1,4	1,9	1,0
Liuksemburgas	LU	7,2	7,5	8,4	7,9	6,1	7,4
Vengrija	HU	2,2	2,3	2,3	2,2	2,1	2,2
Malta	MT	2,9	3,2	4	4,6	4,2	3,8
Nyderlandai	NL	4,4	4,2	3,6	3	3,3	3,7
Austrija	AT	2,2	3,3	2,4	2,4	2,4	2,5
Lenkija	PL	2,3	1,7	1,7	1,8	2	1,9
Portugalija	PT	3,9	3,4	3,4	2,9		3,4
Slovėnija	SI	1,2	1,2	1,5	1,7	2	1,5
Slovakija	SK	2,9	2,4	2,7	2,8		2,7
Suomija	FI	6	4,3	4,3	3,4	3,6	4,3
Švedija	SE	3,8	2,7	2,1	2,3	3	2,8
Jungtinė Karalystė	UK	3,4	3,3	2,8	2,7	2,8	3,0
Visos ES šalys	EU-25	3,2	3	3	2,9	2,9	3,0
Senosios šalys	EU-15	3,7	3,4	3,3	3	3,1	3,3
Naujosios šalys	EU-10	2,5	2,4	2,6	2,7	2,7	2,6

14 lentelė	Tiesioginių mokesčių % nuo bendro apmokestinimo: pajamų mokestis						
		2000	2001	2002	2003	2004	vidurkis
Belgija	BE	29,2	29,9	29,4	29	28,4	29,2
Čekija	CZ	13,5	13,3	13,4	13,6	13,2	13,4
Danija	DK	51,9	53,6	53,6	53,2	51	52,7
Vokietija	DE	24,4	24,7	24,3	23,5	22,4	23,9
Estija	EE	21,8	21,4	20,6	21	20,6	21,1
Graikija	EL	14,4	13,6	13,3	13,2	13,7	13,6
Ispanija	ES	19,5	20,2	20,1	19,4	18,5	19,5
Prancūzija	FR	18,9	18,8	18,3	18,5	18	18,5
Airija	IE	27	27,3	24,9	23,3	24,6	25,4
Italija	IT	25,3	26,2	26	25,3	25,6	25,7
Kipras	CY	12	12,5	13,6	13,5	10,4	12,4
Latvija	LV	18,8	19,3	19,8	20,5	20,9	19,9
Lietuva	LT	25,6	25,3	24,2	23,3	24	24,5
Liuksemburgas	LU	18,3	17,8	16,3	17,2	17,8	17,5
Vengrija	HU	18,5	19,2	19,6	18,2	17,1	18,5
Malta	MT	19,8	20,3	19,4	20,1	20,5	20,0
Nyderlandai	NL	15,2	16,1	18,1	17,5	15,9	16,6
Austrija	AT	23,4	24	24	24	23,5	23,8
Lenkija	PL	13	12,8	12,6	12,6	12,1	12,6
Portugalija	PT	16,2	16,5	15,6	15,8		16,0
Slovėnija	SI	15	15,3	15,1	15	15	15,1
Slovakija	SK	10,4	11,9	10,5	10,7		10,9
Suomija	FI	30,6	31,5	31,2	31	30,4	30,9
Švedija	SE	32,7	31,6	30,3	31,1	31,1	31,4
Jungtinė Karalystė	UK	29	29,4	29,3	28,3	28,6	28,9
Visos ES šalys	EU-25	21,8	22,1	21,7	21,6	21,9	21,8
Senosios šalys	EU-15	25,1	25,4	25	24,7	25	25,0
Naujosios šalys	EU-10	16,8	17,1	16,9	16,9	17,1	17,0

15 lentelė	Tiesioginių mokesčių % nuo bendro apmokestinimo: pelno mokestis						
		2000	2001	2002	2003	2004	vidurkis
Belgija	BE	7,1	6,9	6,7	6,5	7,1	6,9
Čekija	CZ	10,3	12	12,4	12,8	12,2	11,9
Danija	DK	6,6	5,7	6	6	6,4	6,1
Vokietija	DE	4	1,4	1,5	1,9	2,4	2,2
Estija	EE	2,9	2,3	3,6	5,1	5,5	3,9
Graikija	EL	12	10,1	9,9	8,9	9,4	10,1
Ispanija	ES	9,2	8,6	9,6	9,3	10,1	9,4
Prancūzija	FR	6,3	7	5,9	5	5,5	5,9
Airija	IE	11,8	11,9	13	12,8	11,9	12,3
Italija	IT	5,6	7	6,2	5,2	5,4	5,9
Kipras	CY	20,6	20,1	19,2	13,1	11,1	16,8
Latvija	LV	5,3	6,6	6,8	5,2	6	6,0
Lietuva	LT	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	3,6
Liuksemburgas	LU	17,8	18,5	20,6	19,3	15,3	18,3
Vengrija	HU	5,6	5,9	6	5,7	5,5	5,7
Malta	MT	10,3	10,6	12,3	14,2	12,1	11,9
Nyderlandai	NL	10,7	11	9,4	8,1	8,8	9,6
Austrija	AT	5,2	7,3	5,6	5,5	5,7	5,9
Lenkija	PL	6,8	5,1	5,1	5,3	6	5,7
Portugalija	PT	11,3	10	9,9	8,3		9,9
Slovėnija	SI	3	3,1	3,8	4,4	5	3,9
Slovakija	SK	8,6	7,5	8,4	9		8,4
Suomija	FI	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	9,4
Švedija	SE	7,2	5,2	4,2	4,5	5,9	5,4
Jungtinė Karalystė	UK	9	9	7,8	7,6	7,9	8,3
Visos ES šalys	EU-25	8,5	8,2	8,2	7,8	7,8	8,1
Senosios šalys	EU-15	9,1	8,6	8,4	7,8	7,8	8,3
Naujosios šalys	EU-10	7,6	7,5	8,0	8,0	7,8	7,8

16 lentelė	Tiesioginių mokesčių % nuo bendro apmokestinimo: kiti mokesčiai						
		2000	2001	2002	2003	2004	vidurkis
Belgija	BE	2,4	2,4	2,7	2,8	3,3	2,7
Čekija	CZ	0,8	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6
Danija	DK	3,3	1,5	1,6	2,3	4,3	2,6
Vokietija	DE	1,4	1,5	1,4	1,3	1,5	1,4
Estija	EE	0,1	0,1	0,1	0	0	0,1
Graikija	EL	2,4	2,9	2,6	2,3	2,3	2,5
Ispanija	ES	2,4	2,2	2,2	2,2	2,3	2,3
Prancūzija	FR	3	3,1	3,1	3,1	3,2	3,1
Airija	IE	3,9	3,9	3	5	4,6	4,1
Italija	IT	3,8	2,6	2,4	5,2	3,5	3,5
Kipras	CY	4,1	3,6	2,9	2,7	4,5	3,6
Latvija	LV	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,7
Lietuva	LT	0,2	0,1	0,2	0,1	0,2	0,2
Liuksemburgas	LU	2,4	2,3	2,5	2,4	2	2,3
Vengrija	HU	1	0,9	0,9	1,1	1,2	1,0
Malta	MT	2,6	2,6	4,4	3,8	2,7	3,2
Nyderlandai	NL	4,1	3,5	3,7	3,7	3,8	3,8
Austrija	AT	2,1	2,4	2,6	2,1	2,3	2,3
Lenkija	PL	1,3	1,8	2,6	1,9	1,5	1,8
Portugalija	PT	1,4	1,4	1,5	1		1,3
Slovėnija	SI	1,7	1,7	1,5	1,4	1,5	1,6
Slovakija	SK	3,9	3,8	4,1	3,4		3,8
Suomija	FI	2,2	2,2	2,3	2,2	2,4	2,3
Švedija	SE	2	1,9	1,7	1,7	1,6	1,8
Jungtinė Karalystė	UK	7	7,5	7,5	7,3	7,5	7,4
Visos ES šalys	EU-25	2,4	2,3	2,3	2,4	2,5	2,4
Senosios šalys	EU-15	2,9	2,8	2,7	3	3,2	2,9
Naujosios šalys	EU-10	1,6	1,6	1,8	1,6	1,4	1,6

17 lentelė		Socialinių įmokų % nuo BVP: bendras					vidurkis
		2000	2001	2002	2003	2004	
Belgija	BE	13,9	14,2	14,4	14,4	14,1	14,2
Čekija	CZ	14,4	14,4	15	15,2	15,1	14,8
Danija	DK	1,8	1,7	1,2	1,2	1,2	1,4
Vokietija	DE	16,9	16,7	16,7	16,9	16,5	16,7
Estija	EE	11,6	11,3	11,5	11,3	11,1	11,4
Graikija	EL	11,5	11,7	12,6	13	12,1	12,2
Ispanija	ES	12	12,2	12,1	12,2	12,2	12,1
Prancūzija	FR	16,1	16,1	16,2	16,4	16,3	16,2
Airija	IE	4,4	4,4	4,4	4,4	4,6	4,4
Italija	IT	12,1	12	12,1	12,3	12,3	12,2
Kipras	CY	6,7	6,9	6,8	7,1	7,8	7,1
Latvija	LV	9,9	9,2	9,3	8,9	8,7	9,2
Lietuva	LT	9,3	9	8,6	8,5	8,4	8,8
Liuksemburgas	LU	10,4	11,2	11,4	11,5	11,3	11,2
Vengrija	HU	13,1	13,7	13,7	13,5	13,5	13,5
Malta	MT	6,4	6,9	6,7	6,7	6,9	6,7
Nyderlandai	NL	16	13,7	13,3	13,8	14	14,2
Austrija	AT	14,6	14,6	14,5	14,5	14,4	14,5
Lenkija	PL	13,6	14,8	14,5	14	13,4	14,1
Portugalija	PT	10,3	10,5	10,8	11,1	11,3	10,8
Slovėnija	SI	14,7	15	14,8	14,7	14,7	14,8
Slovakija	SK	13,7	13,7	13,5	13	12,2	13,2
Suomija	FI	12	12,3	12,1	11,9	11,9	12,0
Švedija	SE	14,3	14,6	14,5	14,1	13,8	14,3
Jungtinė Karalystė	UK	6,3	6,3	6,1	6,6	6,6	6,4
Visos ES šalys	EU-25	11,4	11,5	11,5	11,5	11,4	11,5
Senosios šalys	EU-15	11,5	11,5	11,5	11,6	11,5	11,5
Naujosios šalys	EU-10	11,3	11,5	11,4	11,3	11,2	11,3

18 lentelė	Socialinių įmokų % nuo bendro apmokestinimo: bendras						
		2000	2001	2002	2003	2004	vidurkis
Belgija	BE	30,8	31,4	31,8	32	31,1	31,4
Čekija	CZ	41,9	41,8	42,3	42,1	41,3	41,9
Danija	DK	3,6	3,6	2,5	2,5	2,4	2,9
Vokietija	DE	40,4	41,8	42,3	42,5	42,6	41,9
Estija	EE	35,6	35,7	35,4	34,4	34	35,0
Graikija	EL	30,4	31,9	33,8	35,6	34,6	33,3
Ispanija	ES	35,5	36,3	35,8	36	35,3	35,8
Prancūzija	FR	36,5	36,8	37,5	38	37,4	37,2
Airija	IE	13,9	14,9	15,5	15,3	15,3	15,0
Italija	IT	28,9	28,8	29,6	29,7	30,2	29,4
Kipras	CY	21,8	21,9	21,5	21,2	23	21,9
Latvija	LV	33,5	32,3	32,9	31,1	30,6	32,1
Lietuva	LT	31,1	31,2	30,4	30,3	29,7	30,5
Liuksemburgas	LU	25,7	27,5	27,8	28,2	28,1	27,5
Vengrija	HU	33,4	34,7	35	34,6	34,5	34,4
Malta	MT	22,6	22,9	20,7	20,8	19,7	21,3
Nyderlandai	NL	38,6	35,7	35,2	36,9	37,1	36,7
Austrija	AT	34	32,7	33,2	33,7	33,8	33,5
Lenkija	PL	39,8	43,6	42,2	42	40,9	41,7
Portugalija	PT	30,1	30,9	31	31,7	32,7	31,3
Slovėnija	SI	38,1	38,6	37,8	37,3	37,1	37,8
Slovakija	SK	41,3	42,6	41,8	41,5	40,1	41,5
Suomija	FI	25,2	26,9	26,6	26,7	26,9	26,5
Švedija	SE	26,7	28,5	29,2	28,1	27,4	28,0
Jungtinė Karalystė	UK	16,9	17	17	18,5	18,4	17,6
Visos ES šalys	EU-25	30,3	30,8	30,8	30,8	30,6	30,7
Senosios šalys	EU-15	27,8	28,3	28,6	29	28,9	28,5
Naujosios šalys	EU-10	33,9	34,5	34,0	33,5	33,1	33,8

19 lentelė. ES valstybių narių darbo atlygio ir pajamų natūra palyginimas

	Šalis	Darbo atlygis	Pajamos natūra
1	Airija	Visos pajamos susijusios darbo santykiais yra apmokestinamos. T.p. apmokestinami visi apmokėjimai ir dovanos už atliktas paslaugas (pvz.: arbatpinigiai) arba paskatinimai.	Neapmokestinamos pajamos natūra: maisto talonai; visuomeninio transporto bilietai; vaiko priežiūra; mobilus telefonai; kompiuterinė įranga; Interneto įdiegimas darbuotojo namuose (darbo ir asmeniniams reikalams); nario mokesčio apmokėjimas.
2	Austrija	Atlygis už darbą (pinigine ir ne pinigine forma) mokamas darbuotojui	Kai kurios pajamos natūra yra apmokestinamos mažesne nei rinkos nustatyta kaina (nustato FM). Neapmokestinamos : tam tikros paslaugos (sporto klubai, vaikų darželiai, bibliotekos, poilsio paslaugos); socialinė išlaidos; pietų apmokėjimas;
3	Belgija	Ta visi apmokėjimai darbuotojui, susiję su jo darbine veikla. Darbo atlygis yra apmokestinamas nepriklausomai: nuo to, kas moka, kokia forma moka (grynais ar ne), koku būdu ir kaip (už valandą, dieną). Visos darbdaviui priskirtos darbuotojo išlaidos neapmokestinamos ; t.p. neapmokestinamos transporto į/iš darbo išlaidos (keliaujant visuomeniniu transportu – visos, keliaujant nuosava mašina – išlaidos siekiančios 160 euru per metus)	Visos pajamos natūra yra apmokestinamos .
4	Čekija	Su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos pajamų mokesčiu.	Pajamos natūra priskiriamos prie apmokestinamųjų su darbo santykiais susijusių pajamų ir apmokestinamos atsižvelgiant į rinkos vertę. Už naudojimąsi automobiliu mokamas 1% automobilio vertė per mėnesį. Neapmokestinami tobulinimosi kursai, maitinimas darbo metu, laikinas apgyvendinimas (jei tai susiję su darbu). Tokios paslaugos kaip socialinės, sveikatos, švietimo, laisvalaikio paslaugos neapmokestinamos jei yra finansuojamos iš specialių fondų.
5	Danija	Pajamos susijusios darbo santykiais apmokestinamos pajamų mokesčiu.	Pajamos natūra apmokestinamos pajamų mokesčiu. Jos įvertinamos rinkos kaina. Pajamos natūra, kurios neapmokestinamos : •kompiuterio ir programinės įrangos naudojimas; •automobilio stovėjimo vieta (jei automobilis reikalingas darbo reikalams ir vieta yra šalia darbo); •„mažosios“ privilegijos (maisto ir vandens tiekimas darbo metu, spauda, vairuotojo pažymėjimas, darbo drabužiai); Apmokestinamos paslaugos: darbovietės automobilis (25% mašinos vertės, išskyrus degalus), telefonas (darbdavys už telefono liniją turi mokėti 3 000 DKK per metus); Kalėdų dovanos.

			Medicininės išlaidos, kurias įtakojo darbinė veikla, nėra apmokestinamos.
6	Estija	Darbo užmokestis, premijos ir kiti piniginiai mokėjimai priskiriami prie su darbo santykiais susijusių pajamų.	Nepiniginiai mokėjimai priskiriami prie pajamų natūra.
7	Graikija	Atlygis gautas už padarytą darbą.	Apmokestinamos pajamos; vertė paskaičiuojama pagal rinkos kainą gavimo metu
8	Jungtinė Karalystė	Taikomos 2 taisyklės, kuriomis remiantis pajamos yra apmokestinamos pajamų mokesčiu: 1) mokamos pinigine išraiška; 2) moka darbovietė (darbdavys darbdaviui). Alga, taksi vairuotojų arbatpinigiai, Velykų proga kunigui mokamos aukos, kalėdinės dovanos medžiotųjų klubų nariams – apmokestinamos (pagal 2 taisyklę)	Apmokestinamas skirtumas tarp esančios rinkos kainos ir pritaikytos darbuotojui kainos. Neapmokestinamos: darbo vieta, darbuotojų vaikų priežiūra, mirties ar išėjimo į pensiją išmokos; darbovietėje teikiami pietūs; darbo saugos išlaidos, išmokos darbuotojui atleidus iš darbo (pradirbus ne mažiau kaip 2 m.)
9	Italija	Darbo užmokestis: gaunamas iš darbinės veiklos; darbininkams (kooperatyvų nariams) mokama kompensacija; stipendijos ar pašalpos mokamos už tobulinimosi kursus.	Visos mokamos kompensacijos ar paslaugos (grynais ir ne) per mokestinį periodą: socialinės įmokos; sveikatos apsaugos įmokos; viešas maitinimas, transporto paslaugos; švietimo, poilsio paslaugos.
10	Ispanija	Į darbo užmokestį įeina alga; pensijos ir bedarbystės pašalpos; reprezentacinės išlaidos; šeimos pašalpos, stipendijos; kelionės išlaidos; Ispanijos tarnautojų, dirbančių Europos Parlamente gautas uždarbis; mokestis gautas už konferencijų, kursų organizavimą ir t.t.	Pajamos natūra – tai prekių, paslaugų gavimas mažesne kaina nei yra nustatyta rinkoje. Taikomos išimties: 1) nemokai išnuomojant gyvenamąjį būstą, mokama 10% būsto kadastrinės vertės; 2) nemokamas naudojamas automobilis apmokestinamas 20% įsigijimo vertės tarifu (jei automobilis yra darbdavio nuosavybė) arba rinkos vertės (jei darbdavys nuomojasi); 3) kelionpinigiai, draudimo įmokos, pragyvenimo išlaidos ir pan. yra apmokestinamos tikrąja jų verte.
11.	Kipras	Pajamos gautos iš darbdavio (atlyginimas, užmokestis direktoriams, uždarbis) yra apmokestinamos pajamų mokesčiu.	Pajamos natūra apmokestinamos jų tikrąja rinkos verte.
12.	Latvija	Darbo užmokestis, premijos, įvairūs apmokėjimai, vienkartinės išmokos.	Papildomos lengvatos apmokestinamos rinkos verte.
13.	Lietuva	Darbo užmokestis, už kurį darbdavys atsilygina pinigine išraiška	Pajamos natūra – tai gyventojų pajamos (darbo užmokestis, premijos, autorinis atlyginimas, turto pardavimo pajamos, pajamos už suteiktas paslaugas arba atliktus darbus) gautos ne pinigais.
14.	Lenkija	Alga, užmokestis už viršvalandžius, premijos, apdovanojimai, išmokos už neišnaudotas atostogas ir kt.	Nuolaidos apmokestinimui taikomos darbuotojų apgyvendinimui.
15.	Liuksemburgas	Darbo užmokestį sudaro visos kompensacijos gautos darbinių santykių pasekoje (pinigine išraiška ir ne): avansas, bedarbio pašalpos, motinystės, ligos ir nelaimingų atsitikimų pašalpos.	Papildomos lengvatos apmokestinamos atsižvelgiant į jų vertę. Dalis lengvatų apmokestinamos sumažintu tarifu arba išvis neapmokestinamos: nemokamas darbuotojo apgyvendinimas apmokestinamas 25% nuomos kainos; nemokami pietūs valgyklose apmokestinami jei kainuoja virš 2,80 eurų; naudojamas automobilis apmokestinamas 1,5% per mėn. automobilio vertės; dovanos darbuotojams neapmokestinamos .
16.	Malta	Pajamos susijusios darbo santykiais	Papildomos lengvatos apmokestinamos kartu

		apmokestinamos pajamų mokesčiu.	su kitomis pajamomis (susijusiomis darbo santykiais). Šios lengvatos skirstomos į tris kategorijas: 1) automobilio naudojimas; 2) aprūpinimas kitu turtu (pvz. apgyvendinimas); 3) kitos lengvatos/
17.	Nyderlandai	Visos pajamos susijusios darbo santykiais yra apmokestinamos. Išimtyt taikomos socialinėms išmokoms, išėjimo į pensiją išmokoms, ligos ir bedarbystės išmokoms, išmokos mirties ar dėl nesugebėjimo (negalia) dirbti, kompensacijos už personalo turtui padarytą žalą ir pan.	Pajamos natūra gali būti mokamos/teikiamos pinigine forma ir ne. Tokiu atveju, pajamos natūra yra skaidomos į tas, kurias sumokėjo pinigais (ir jos apmokestinamos pajamų mokesčiu) ir į tas, kurias darbuotojas gavo nepinigine išraiška (apmokestinamos atsižvelgiant į rinkos kainą). Neapmokestinama: gyvenamojo ploto suteikimas, maitinimas darbe; skalbyklos paslaugos, šildymas, elektra ir vanduo; lengvatos teikiamos šeimos nariams; bilietai visuomeniniam transportui; vaikų priežiūra dienos metu; paskolos be palūkanų.
18.	Portugalija	Į darbo užmokestį įeina įvairaus pobūdžio apmokėjimai: alga, premijos, priemokos, pelnas, komisinės rinkliavos, subsidijos)	Pajamos natūra yra su darbo santykiais susijusios pajamos. Darbuotojui teikiamos paslaugos yra apmokestinamos: būsto suteikimas, automobilis (apmokestinamas tik tuo atveju, kai darbo sutartyje numatytas automobilio davimas darbuotojui), beprocentės paskolos darbuotojui.
19.	Prancūzija	Tai piniginis mokeskis už veiklą numatytą darbuotojo darbo sutartyje. Kompozitorių, rašytojų ir draudimo brokerių gaunamos pajamos irgi traktuojamos kaip alga.	Pajamos natūra traktuojamos kaip apmokestinamos pajamos ir turi būti sumuojamos prie algos. Jeigu išmokos (darbdavio išlaidos) tiesiogiai susijusios su darbine veikla (darbo inventorius), jos yra neapmokestinamos . Jei išmokos susijusios ir su darbine, ir su asmenine veikla, jos yra dalomos ir asmeninės išlaidos yra apmokestinamos .
20.	Slovakija	Su darbo santykiais susijusios pajamos, pajamos už narių darbą kooperatyvuose, atlygis už darbą valstybinėse įstaigose.	Su kelione susijusios išlaidos, dienpinigiai, darbo drabužiai, bilietai į kultūrinius renginius ar sporto varžybas. Pajamos natūra yra apmokestinamos. Išimtyt: išlaidos tobulinimosi kursams; viešas maitinimas; poilsio, sveikatos, švietimo paslaugos.
21.	Slovėnija	Darbo užmokesčio pajamos apima visus mokėjimus grynais ir ne. Taikomas pajamų mokeskis.	Apmokestinant atsižvelgiama į rinkos vertę. Pajamos natūra: naudojimasis darbovietės automobiliu; aprūpinimas gyvenamuoju plotu; draudimo įmokos; švietimo išlaidos susijusios su darbu; paskolų su mažesnėmis palūkanomis teikimas; nuolaida darbovietės teikiamomis gėrybėms ir paslaugoms.
22.	Suomija	Darbo užmokestis ir visos su darbu susijusios kompensacijos.	Visos papildomos lengvatos apmokestinamos jų tikrąją vertę. Nemokamas darbuotojui apgyvendinimas apmokestinamas 90% nuomos mokesčiu; automobilio suteikimas (visa jo vertė), maisto talonai - 75%. Neapmokestinamos paslaugos: darbdavio organizuojama sveikatos priežiūra; prekių ar paslaugų suteikimas su nuolaida darbuotojui; jubiliejinės dovanos; paslaugos susijusios su laisvalaikiu; visuomeninio transporto bilietai

			apmokėjimas; iki 4 d. profesionali vaiko priežiūra ligos atveju.
23.	Švedija	Su darbo santykiais susijusios pajamos: atlygis už darbą bei kompensacijos darbuotojams: ligos, motinystės, tėvystės išmokos.	Pagrindinė sąlyga, kad visos kompensacijos turi būti apmokestinamos tikrąja jų verte, nepriklausomai nuo to ar buvo sumokėtos pinigine išraiška ar ne. Neapmokestinamos gyvybės draudimo išmokos; Kalėdinės dovanos, dovanos jubiliejaus proga
24	Vengrija	Darbdavio mokami atlygiai (alga, premijos, kompensacijos, tantžemos) yra apmokestinami pajamų mokesčiu.	Pajamos natūra yra apibrėžtos išsamiau sąrašu, į kurį įeina verslo dovanos ir paslaugos, aprūpinimas darbuotojų gaminiais ir paslaugomis; nemokamai arba žemesne kaina teikiami pietūs, laisvalaikio, visuomeninio transporto paslaugos ir t.t. (tarifas 44%). Neapmokestinami darbo drabužiai, vaiko priežiūros paslaugos, išėjimo į pensiją dovanos (iki 15 000 HUF)
25	Vokietija	Darbo užmokestį sudaro visi piniginiai ir nepiniginiai mokėjimai darbdavio darbuotojui, tame tarpe ir papildomos lengvatos	Darbuotojo persikraustymo arčiau darbo išlaidos neapmokestinamos ; Viršvalandžiai (šeštadieniais, naktimis, per Kalėdas, atostogų metu) neapmokestinami . Vestuvių ar vaiko gimimo proga dovanos darbuotojui iki 315 Eurų neapmokestinamos Darbdavio mokamas priedas prie algos už vaiko priežiūrą (vaikų darželiai) neapmokestinamas , jei tai sutarta darbo sutartyje. Keliavimo iš/į darbą išlaidos apmokestinamos .

* **Pastaba.** 19 lentelė sudaryta naudojantis duomenų baze "European taxation database".

20 lentelė. ES valstybėse narėse taikomi pajamų mokesčio tarifai

	VALSTYBĖ	PAJAMŲ MOKESČIO TARIFAS (%) min max	PAJAMŲ MOKESČIO TARIFO TAIKYMAS PAGAL PAJAMŲ DYDĮ	
			Pajamų suma (eurais)	Mokesčio tarifas
1	AIRIJA	20 - 42	Iki 29 400 Nuo 29 400	20 42
2	AUSTRIJA	0-50	Iki 3 640 3 640-14 529 14 530-29 069 29 070-50 870 virš 50 870	0 21 31 41 50
3	BELGIJA	25 - 50	iki 6 950 6 951 – 9 890 9 891 – 16 480 16 481 – 30 210 virš 30 210	25 30 40 45 50
4	ČEKIJA	15 - 32	Iki 3 798 3 799-7 597 7 598-11 520 virš 11 520	12 20 25 32
5	DANIJA	5.5 - 47.6	Pajamų dydis, kurioms taikomas atitinkamas tarifas priklauso nuo pajamų rūšies, pasirinktų atimti išlaidų ir pan.	
6	JUNGTINĖ KARALYSTĖ	10 - 40	Iki 2 875 2 876-44 733 virš 44 733	10 22 40
7	ESTIJA	23	Nepriklausomai nuo pajamų sumos, taikomas vienas tarifas	
8	GRAIKIJA	0 - 40	Iki 9 500 9 501-13 000 13 001-23 000 virš 23 000	0 15 30 40
9	ITALIJA	23 - 43	Iki 26 000 26 001-33 500 33 501-100 000 virš 100 000	23 33 39 43
10	ISPANIJA	15 - 45	Iki 4 000 4 001-13 800 13 801-25 800 25 801-45 000 virš 45 000	15 24 28 37 45
11	KIPRAS	0 - 30	Iki 17 404 17 405-26 107 26 108-34 809 virš 34 809	0 20 25 30
12	LATVIJA	25	Nepriklausomai nuo pajamų sumos, taikomas vienas tarifas	

13	LIETUVA	15, 27	Nepriklausomai nuo pajamų sumos, taikomi du tarifai	
14	LENKIJA	19 - 40	Iki 9 341 9 342-18 682 virš 18 682	19 30 40
15	LIUKSEMBURGAS	0 - 38	Iki 9 750 9 751-11 400 11 401-13 050 13 051-14 700 14 701-16 350 16 351-18 000 18 001-19 650 19 651-21 300 21 301-22 950 22 951-24 600 24 601-26 250 26 251-27 900 27 901-29 550 29 551-31 200 31 201-32 850 32 851-34 500 virš 34 500	0 8 10 12 14 16 18 20 22 24 26 28 30 32 34 36 38
16	MALTA	0 - 35	Iki 10 031 10 032- 13 996 13 997-16 912 16 913-19 828 19 829-23 327 virš 23 327	0 15 20 25 30 35
17	NYDERLANDAI	34.4 - 52	Iki 16 893 16 894-30 357 30 358-51 762 virš 51 762	34,4 41,95 42 52
18	PORTUGALIJA	12 - 40	Iki 4 266 4 267-6 452 6 453-15 997 15 998-36 792 36 793-53 322 virš 53 322	12 14 24 34 38 40
19	PRANCŪZIJA	0 - 48.09	Iki 4 334 4 335-8 524 8 525-15 004 15 005-24 294 24 295-39 529 39 530-48 747 virš 48747	0 6,83 19,14 28,26 37,38 42,62 48,09
20	SLOVAKIJA	19	Nepriklausomai nuo pajamų sumos, taikomas vienas tarifas	
21	SLOVĖNIJA	16 - 50	Iki 5 432 5 433-10 613 10 614-21 477 21 478-43 163 virš 43 163	16 33 38 42 50

22	SUOMIJA	0 - 33,5	Iki 12 000 12 001-15 400 15 401-20 500 20 501-32 100 32 101-56 900 virš 56 900	0 10,5 15 20,5 26,5 33,5
23	ŠVEDIJA	0 - 56	Iki 32 730 32 731-49 267 virš 49 267	0 20 25
24	VENGRIJA	18 - 38	Iki 5 709 Virš 5 709	18 38
25	VOKIETIJA	0 - 45	Iki 7 664 7 665-12 739 12 740-52 151 virš 52 151	0 15-23,97 23,97-42 42

* **Pastaba.**20 lentelė sudaryta naudojantis duomenų baze “European taxation database”.