

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

DONATAS BERNECKIS

**VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS  
MOKESČIŲ SISTEMOS TEISINĖ ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė  
lekt. A. Remeikienė

Vilnius, 2009

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

**VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS  
MOKESČIŲ SISTEMOS TEISINĖ ANALIZĖ**

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas  
Studijų programa 62401S102

Konsultantas  
2009 doc. dr. M. Strumskis

Vadovė  
2009 lekt. A. Remeikienė

Recenzentas

Atliko  
FNTmn7-01 gr. stud.  
D. Berneckis  
2009

Vilnius, 2009

## TURINYS

ĮVADAS .....	4
1. VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOS BENDROJI CHARAKTERISTIKA.....	8
1.1. Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos struktūra .....	8
1.2. Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai .....	11
2. VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS MOKESČIAI .....	17
2.1. Mokesčio ir mokesčio mokėtojo sąvoka Vokietijos Federacinės Respublikos Mokesčių kodekse (AO).....	17
2.2. Vokietijos Federacinės Respublikos tiesioginiai mokesčiai .....	18
2.3. Vokietijos Federacinės Respublikos netiesioginiai mokesčiai.....	37
2.3.1. Apyvartos mokestis .....	37
2.3.2. Kiti Vokietijos Federacinės Respublikos netiesioginiai mokesčiai .....	45
3. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS VOKIETIJOS FEDERACINĖJE RESPUBLIKOJE .....	52
IŠVADOS .....	60
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	62
ANOTACIJA .....	68
SANTRAUKA .....	70
ZUSAMMENFASSUNG .....	71

## IVADAS

**Temos aktualumas ir naujumas.** Įvairių šalių mokesčių sistemos susiformavo veikiant nevienodoms ekonominėms, socialinėms ir politinėms aplinkybėms. Valstybių mokesčių sistemos skiriasi pagal imamų mokesčių skaičių, pavadinimus, nustatytus tarifus, sudarymo būdus, veikimo sferas. Todėl šiandien svarbu yra pažinti ne tik savo šalies, bet ir kitų, ypač Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybių narių mokesčių sistemas.

Mokesčiai yra viena jautriausių valstybės sričių, dėl ko ES valstybės narės nėra linkusios visiškai perduoti kompetencijos ES institucijoms (ypatingai tai pabrėžtina dėl tiesioginių mokesčių). Kiekvienoje valstybėje narėje veikia savos vidaus apmokestinimo taisyklės. Nepaisant to, gyventojai neapsiriboja vien savo šalies sienomis: steigiami juridiniai asmenys užsienio valstybėse, sudarinėjamos sutartys tarp skirtingų valstybių piliečių, emigravus į ES šalis ten įsidarbinama ir gavus pajamų mokami mokesčiai pagal tos valstybės teisės aktus. Lietuvos narystė ES tik paskatino gyventojų emigraciją į Vakarų Europą.

Per įvairias visuomenės informavimo priemones vis dar galima išgirsti apie atvejus, kai gyventojai nepaisydami rizikos vyksta dirbti į užsienio valstybę nemokantys tos šalies kalbos ir nesusipažinę su mokesčius reglamentuojančiais įstatymais: „Lietuviai per visas žiniasklaidos priemones yra seniai informuojami apie riziką dirbti užsienyje nemokant kalbos ir nesusipažinus su darbo bei kitais šalies įstatymais. Veltui. Arba jie netiki „prasimanymais“, nes tai, anot jų, „nupirkti“ antiemigraciniai straipsniai, arba juos užburia viltis per trumpą laiką uždirbti „didelius“ pinigus.“<sup>1</sup>

Visos paminėtos priežastys skatina domėtis ne tik savo šalies mokesčių sistema, bet ir kitų valstybių, ypač tų, pagal kurių teisės aktus atsiranda prievolė mokėti mokesčius.

Šiame darbe bus nagrinėjama tema – „*Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisinė analizė*“. Vokietijos Federacinė Respublika – valstybė, dalyvavusi ES kūrimosi procese nuo pat pradžių. Po antrojo pasaulinio karo sugebėjusi atkurti ekonominę, teisinę, socialinę santvarką ir tapusi pavyzdžiu daugeliui kitų šalių. Be to, Vokietijos Federacinėje Respublikoje veikia progresyvinė pajamų mokesčio sistema, apie kurią buvo kalbama ir Lietuvoje: būta siūlymų vietoj proporcinės mokesčių sistemos įvesti progresyvinę; teigta, kad tokia mokesčių sistema (progresyvinė) efektyvesnė, atneštų naudos tiek valstybei, tiek gyventojams („Progresyvinės mokesčių sistemos šalininkai teigia, kad didesnes pajamas gaunantys žmonės disponuoja didesnėmis lėšomis mokesčiams mokėti ir kad jie

---

<sup>1</sup> Bogdaniene D. Nesumokėjo mokesčių Norvegijoje - buvo pričiuptas Lietuvoje // [http://www.lrytas.lt/?data=&id=11979600161197417085&sk\\_id=&view=4&p=1](http://www.lrytas.lt/?data=&id=11979600161197417085&sk_id=&view=4&p=1) [žiūrėta 2007 12 18].

mažiau vertina papildomai uždirbtus pinigus negu mažiau uždirbantys.<sup>2</sup>). Tačiau šis siūlymas sulaukė ir neigiamos reakcijos. Pastarosios pozicijos šalininkai taip pat pateikė svarių argumentų, paneigiančių progresyvinės mokesčių sistemos pranašumus: „Pagrindinė progresyviųjų mokesčių yda - jie menkina motyvacijas daugiau uždirbti, diskriminuoja kvalifikuotą darbą, supriešina ir skaido visuomenę. Šių mokesčių socialinis teisingumas yra jau išsklaidyta iliuzija, nes socialinė politika efektyviai gali būti vykdoma tik per tikslingas biudžeto išmokas. Įvertinant kvalifikuotos darbo jėgos nutekėjimo iš Lietuvos tendencijas, toks žingsnis suduotų mirtiną smūgį šalies konkurencingumui darbo jėgos srityje.“<sup>3</sup>; „Progresyviniai mokesčiai būtų žalingi ir valstybės biudžetams, nes ne žemas proporcinis, bet diferencijuotas mokestis mažina biudžeto įplaukas. Jis sunkiai administruojamas, didina paskatas slėpti pajamas arba tiesiog verčia atsisakyti labiau apmokestinamo papildomo lito.“<sup>4</sup>

Pasirinkta magistrinio darbo tema aktuali ir todėl, kad yra mažai nagrinėta. Yra keletas autorių aptarta bendrais bruožais, tačiau detalesnės analizės nėra atlikta. Dr. Eugenija Buškevičiūtė (2005)<sup>5</sup> aptaria keletą ES valstybių narių (tarp jų ir Vokietijos) bei tokių valstybių kaip JAV, Kanada, Japonija mokesčių sistemas. Autorė nurodo pagrindinius mokamus mokesčius: pavadinimą, kokie nustatyti tarifai, kas kokius mokesčius privalo mokėti. Iš Lietuvos autorių, aprašiusių Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemą paminėtini ir prof. dr. Romas Stačiokas ir dr. Justinas Rimas. Pastarųjų autorių išleistoje monografijoje (Mokesčiai: teorija ir praktika)<sup>6</sup> trumpai aptariami užsienio šalių tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai.

Prof. dr. R. Stačiokas (2003)<sup>7</sup> yra išleidęs ir atskirą monografiją, kurioje visas dėmesys skiriamas ES valstybių narių mokesčių sistemoms. Viename iš skyrių autorius pateikia ir trumpą Vokietijos mokesčių sistemos analizę.

Iš užsienio mokslininkų, kurių darbai susiję su Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistema, paminėtini: Frank Hettich ir Carsten Schmidt<sup>8</sup>, dr. Johannes Becker ir prof. Dr. Clemens Fuest<sup>9</sup>, prof. dr. C. Fuest, taip pat Andreas Peichl ir Thilo Schaefer<sup>10</sup>. Visų pastarųjų autorių darbų

<sup>2</sup> Piasecka A. Progresyviniai mokesčiai - našta daugiau uždirbantiems // [http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/progresyviniai\\_mokesciai\\_nasta\\_daugiau\\_uzdirbantiems/1324](http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/progresyviniai_mokesciai_nasta_daugiau_uzdirbantiems/1324) [žiūrėta 2007 12 18].

<sup>3</sup> Vainienė R. Įvesti progresyvnius mokesčius: ne // [http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/ivesti\\_progresyvinius\\_mokescius\\_ne/1625](http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/ivesti_progresyvinius_mokescius_ne/1625) [žiūrėta 2007 12 18].

<sup>4</sup> Ten pat [žiūrėta 2007 12 18].

<sup>5</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005.

<sup>6</sup> Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.

<sup>7</sup> Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. – Kaunas: Technologija, 2003.

<sup>8</sup> Hettich F., Schmidt C. Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich // [http://www.ub.uni-konstanz.de/kops/volltexte/2000/516/pdf/dp00\\_17.pdf](http://www.ub.uni-konstanz.de/kops/volltexte/2000/516/pdf/dp00_17.pdf) [žiūrėta 2007-12-20].

<sup>9</sup> Becker J., Fuest C. Does Germany Collect Revenue from Taxing the Normal Return to Capital? // <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1475-5890.2005.00021.x?prevSearch=allfield%3A%28tax+system+of+Germany%29> [žiūrėta 2007-12-20].

<sup>10</sup> Fuest C., Peichl A., Schaefer T. Führt Steuervereinfachung zu einer „gerechteren“ Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland // <http://www.blackwell-synergy.com/doi/full/10.1111/j.1468-2516.2007.00228.x> [žiūrėta 2007 12 21].

pagrindinė tema – mokesčių reformos. Tiek aptariamos jau įvykusios, tiek analizuojamos galimos naujos reformos.

Taigi, kaip buvo minėta jau anksčiau, išsamios analizės nagrinėjama tema nėra atlikta. Todėl šiame darbe bus aptariami Vokietijoje šiuo metu nustatyti mokėtini mokesčiai, jų pagrindiniai bruožai. Be to, svarbu išsiaiškinti, ar Vokietijoje iš tikrųjų sukurta gremėzdiška mokesčių sistema, kurioje sunku susivokti ir patiems šios šalies gyventojams.

**Magistro baigiamojo darbo objektas ir dalykas.** Šiame darbe bus analizuojama vienos iš ES valstybių – Vokietijos Federacinės Respublikos – mokesčių sistema. Taigi magistro baigiamojo darbo *tyrimo objektas* – Vokietijos Federacinėje Respublikoje nustatyti ir mokami mokesčiai.

Magistro darbo *tyrimo dalykas* – Vokietijos Federacinės Respublikos įstatymų teisės normos, reglamentuojančios šios šalies mokesčius ir sudarantys teisinę mokesčių sistemos bazę.

**Darbo tikslas ir uždaviniai.** Atsižvelgiant į magistro baigiamojo darbo tyrimo objektą bei dalyką, tiesioginis darbo tikslas yra išanalizuoti Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemą.

Siekiant nustatyto tikslo iškeliami tokie tyrimo uždaviniai:

1. Pateikti Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos struktūrą.
2. Nurodyti ir išanalizuoti teisės aktus, kurie reglamentuoja Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčius.
3. Atskirai išnagrinėti tiesioginius ir netiesioginius Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčius.
4. Nustatyti, kokioms institucijoms (valstybės, žemių, bendruomenių), kokius mokesčius yra pavesta administruoti, taip pat, į kokius biudžetus (valstybės, žemių, bendruomenių), kokie mokesčiai yra mokami.

**Hipotezės iškelimas.** Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistema yra sudėtinga, pasižyminti mokesčių gausa, komplikuoju teisiniu reglamentavimu.

**Tyrimo metodai.** Tam, kad būtų pasiekti numatyti šio darbo uždaviniai, bus naudojami teoriniai ir empiriniai metodai.

Darbe naudojamas *analizės* metodas, kurio pagalba nagrinėjami atskiri mokesčiai, nustatomi jų mokesčių požymiai.

Taip pat remiamasi *sisteminės analizės* metodu, kurio pagalba nustatomi atskirų teisės aktų, reglamentuojančių mokesčius ir kitų įstatymų, kurie laikomi mokesčių teisės sudedamąja dalimi, tarpusavio santykiai.

*Kritikos metodas* naudotas galimiems mokesčių sistemos privalumams ir trūkumams nustatyti.

Išanalizuotai medžiagai apibendrinti, išvadsms suformuluoti, darbe taikytas *apibendrinimo* metodas.

Pagrindinis šio darbo empirinis metodas – *teisinių dokumentų analizė*. Pastarojo metodo pagalba tiriamas Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių kodeksas (vok. Abgabenordnung), taip pat kiti teisės aktai, sudarantys mokesčių sistemos teisinius pagrindus.

## **1. VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOS BENDROJI CHARAKTERISTIKA**

Šiame darbo skyriuje visų pirma bus apžvelgta Vokietijos Federacinės Respublikos (toliau – VFR) mokesčių sistemos struktūra, pagrindiniai bruožai. Nagrinėjant šalies mokesčių sistemą, būtina žinoti, kokie yra teisiniai pagrindai. Todėl toliau bus nurodomi teisės aktai, kurie sudaro VFR mokesčių sistemos pagrindą, taip pat įstatymai, reglamentuojantys atskirus mokesčius.

### **1.1. Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos struktūra**

Mokesčiai yra vienas pagrindinių valstybės pajamų gavimo šaltinių. Nuo to, kokia egzistuoja valstybėje mokesčių sistema, koks pastarosios modelis bus pasirinktas, taip pat, kaip paskirstoma mokesčių našta, koks yra mokesčių mokėtojų kontrolės mechanizmas priklauso ne tik tai, kiek bus gauta pajamų visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti, bet ir kaip bus sureguliuoti šalyje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, teikiami valstybės ūkio plėtrai prioritetai.

Mokestinės pajamos yra skirtos valstybės funkcijoms vykdyti. Neteisingas mokesčių apskaičiavimas, sumokėjimas ar deklaravimas gali būti priežastis ir netinkamo valstybės funkcijų vykdymo, gali strigti atitinkamų projektų įgyvendinimas, kadangi planuotų mokesčių nesurinkimas įtakoja valstybių ir atitinkamų administracinių vienetų biudžetus.

VFR mokesčių sistema priskiriama prie federacinio mokesčių sistemų tipo, kur būdingas aukštas centralizacijos lygis. Tai sąlygoja šalyje egzistuojanti valstybės sandaros forma. Minėtam mokesčių sistemos tipui būdingi trijų rūšių mokesčiai:

- federaciniai;
- regioniniai;
- vietiniai.

Remiantis Vokietijos Federacinės Respublikos Konstitucijos 105, 106 ir 108 straipsniais, kur numatytas kompetencijos padalijimas mokestinių įstatymų leidybos, mokesčių rinkimo ir pajamų gautų surinkus mokesčius, paskirstymo srityse, galima būtų pateikti tokią šios šalies mokesčių sistemos struktūrą<sup>11</sup>:

- bendrieji mokesčiai;
- federaciniai mokesčiai;

---

<sup>11</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch das Gesetz vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2248) geändert worden ist// <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html#BJNR000010949BJNG000100314> [žiūrėta 2009 05 12].



- federalinių žemių mokesčiai;
- bendruomenių mokesčiai.

Bendrieji yra mokesčiai, iš kurių gautos pajamos tenka Federacijai ir federalinėms žemėms kartu. Atitinkamai – federaciniai, kurie tenka Federacijai, federalinių žemių mokesčiai – federalinėms žemėms, o bendruomenių – bendruomenėms.

Pateiktoje 1 lentelėje nurodytas pajamų, kurios gautos surinkus mokesčius, paskirstymas į atitinkamus biudžetus.

1 lentelė. VFR mokestinių pajamų paskirstymas tarp Federacijos ir Federacijos subjektų

<b>Federacijai</b>	<b>Federalinėms žemėms</b>	<b>Bendruomenėms</b>
Apyvartos mokestis	Alaus mokestis	Pajamų mokestis
Elektros energijos mokestis	Apyvartos mokestis	Verslo mokestis
Energetinių produktų mokestis	Dovanojamo ir paveldimo turto mokestis	Žemės mokestis
Kavos mokestis	Korporacijų pelno mokestis	
Korporacijų pelno mokestis	Pajamų mokestis	
Muitai	Žemės įgijimo mokestis	
Pajamų mokestis		
Putojančio vyno ir tarpinių produktų mokestis		
Saldžiųjų alkoholinių gėrimų („Alkopops“) mokestis		
Stipriųjų gėrimų mokestis		
Tabako mokestis		

**Šaltinis:** Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen, p. 22 – 23.

Iš 1 lentelėje esančių duomenų matyti, jog visos pajamos iš netiesioginių mokesčių, išskyrus alaus mokestį, tenka Federacijai. VFR Konstitucijos 106 straipsnio 2 dalies 4 punkte nurodyta, kad alaus mokesčio pajamos priklauso federalinėms žemėms.

Pajamų mokestis, korporacijų pelno mokestis ir apyvartos mokestis yra laikomi bendraisiais mokesčiais, todėl, kad pajamos, gautos surinkus šiuos mokesčius (pajamų, korporacijų pelno, apyvartos), tenka Federacijai ir federalinėms žemėms kartu. Tai yra numatyta VFR Konstitucijos 106 straipsnio 3 dalyje. Tačiau paminėtina, jog dalis pajamų ir apyvartos mokesčių tenka ir bendruomenėms.

Beje, literatūroje, pagal tai, kam atitenka iš mokesčių surinktos pajamos, galima rasti dar vieną išskiriamą grupę – religinėms bendruomenėms atitenkantis mokestis (bažnyčios mokestis).<sup>12</sup>

Mokesčių atsiradimo pagrindas yra įvairūs ekonominiai procesai, besikeičiantys teisiniai santykiai (pvz.: turto paveldėjimas, socialinio ar sveikatos draudimo atsiradimas), vartojimo poreikių tenkinimas (įvairių prekių, paslaugų pirkimas), uždirbamos pajamos, gaunamas pelnas. Pagal minėtus požymius, VFR Finansų ministerijos internetinėje svetainėje pateiktas mokesčių suskirstymas į tris grupes (galima teigti, jog tai teorinis mokesčių klasifikavimas – įstatymiškai tai nėra įtvirtinta). Pirmajai grupei priskiriami mokesčiai, kuriuos reikia mokėti vykstant įvairiems sandoriams, ūkinėms operacijoms. Tokiems mokesčiams priskirtini: žemės įgijimo, apyvartos (pridėtinės vertės). Vokiečių kalboje šiems mokesčiams apibrėžti naudojamas bendras terminas – *die Verkehrssteuer*, t. y. „judėjimo“ mokestis; mokestis, kurio atsiradimo pagrindas yra vykstantis atitinkamas procesas, judėjimas.

Antroji grupė – vartojimo mokesčiai. Tai mokesčiai, kurie netiesiogiai mokami perkant įvairius produktus ar paslaugas (energetinių produktų, elektros energijos mokestis). Vartojimo mokesčius faktiškai sumoka galutinis vartotojas.

Trečioji mokesčių grupė – *die Besitzsteuer*, kurie dar išskirstomi į: *die Ertragsteuer* ir *die Substanzsteuer*. *Die Ertragsteuer* yra mokesčiai, kuriuos reikia mokėti nuo gautų pajamų, uždirbto pelno (pajamų mokestis, pelno mokestis, verslo mokestis). *Die Substanzsteuer* mokesčio mokėjimo pagrindas yra atitinkamo turto turėjimas, nepriklausomai nuo to, ar iš to turto yra gaunamos pajamos ar kita nauda (pvz.: žemės mokestis).<sup>13</sup>

Literatūroje galima rasti ir kitokių VFR mokesčių klasifikavimo pagrindų. Vienas jų – mokesčių ėmimo būdas. Pagal šį kriterijų mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius (pvz.: atitinkamai – verslo ir elektros energijos mokestis). Taip pat išskiriami: asmeniniai ir realiniai (pvz.: atitinkamai pajamų ir žemės mokestis); mokesčiai, mokami nuo visos gaunamos naudos, nuo visų pajamų ir mokesčiai, mokami atėmus išlaidas, kurios patirtos siekiant gautos naudos (pvz.: pajamų mokestis ir

<sup>12</sup> Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen. P. 20.

<sup>13</sup>[http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_39808/DE/BMF\\_Startseite/Service/Glossar/S/008\\_Steuer.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_39808/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/S/008_Steuer.html) [žiūrėta 2009 05 12].

pelno mokestis); pasikartojantys ir vieną kartą mokami mokesčiai (pvz.: pajamų ir žemės įgijimo mokestis); nuo kito mokesčio „priklausantys“ mokesčiai (vok. *abhängige Steuern*) ir „savarankiški“ mokesčiai (vok. *selbstständige Steuern*) (pvz.: verslo mokestis, kuris susijęs su korporacijų pelno mokesčiu bei pajamų mokesčiu ir atitinkamai „savarankiškas“ mokestis – transporto priemonių mokestis).<sup>14</sup>

VFR, kaip ir kitose šalyse, mokesčiai yra vienas valstybės pajamų šaltinių. Pajamos, gautos surinkus mokesčius, naudojamos valstybės funkcijoms vykdyti. Kaip nurodyta VFR Finansų ministerijos internetinėje svetainėje, pajamos, gautos surinkus mokesčius, gali būti paskirstomos:

- ❖ darbo užmokesčiui asmenų, dirbančių valstybinėse institucijose;
- ❖ socialiniams skirtumams kompensuoti;
- ❖ mokslinių tyrimų, švietimo, mokymo finansavimui;
- ❖ infrastruktūros kūrimui, gerinimui ar išlaikymui.<sup>15</sup>

Mokesčių pagalba galima įtakoti įvairius socialinius reiškinius, t. y. palenkti juos visuomenei naudinga linkme: mokesčiais galima mažinti nepageidaujamų reiškinių egzistavimą (pvz.: akcizo taikymas tabako gaminiams, siekiant mažinti rūkymą; apmokestinant alkoholinius gėrimus, kurių vartojimas paplitęs tarp jaunimo („Alcopop“ mokestis)). Arba priešingai, visuomenei naudingų reiškinių egzistavimą galima skatinti numatant mokesčių lengvatą.

Mokesčių įvedimu šalyje galima perskirstyti pajamas. VFR to pavyzdys yra solidarumo mokestis, kurio tikslas yra finansuoti mažiau ekonomiškai stiprias VFR žemes, taip siekiant suvienodinti visos šalies (rytinės ir vakarinės šalies dalių) ekonominę situaciją. Taip pat paminėtinas VFR progresinių mokesčių egzistavimas, kurio pagalba mažinama socialinė atskirtis: daugiau uždirbantys moka didesnius mokesčius, o mokestinė našta mažėja asmenims, gaunantiems mažesnes pajamas.<sup>16</sup>

## 1.2. Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai

Mokėtinus mokesčius bei subjektus, kurie privalo apskaičiuoti, deklaruoti, sumokėti mokesčius, nustato įstatymai. Siekiant nagrinėti šalies mokesčių sistemą, būtina nurodyti, kokie egzistuoja teisės aktai, sudarantys mokesčių sistemos teisinius pagrindus.

Pirmiausia būtina paminėti VFR pagrindinį įstatymą – Konstituciją. Būtent VFR Konstitucijos X skyriaus 105, 106 ir 108 straipsniai numato, kokios šalies institucijos (Federacijos ar federalinių

<sup>14</sup> Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen. P. 20 – 21.

<sup>15</sup> [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_39808/DE/BMF\\_Startseite/Service/Glossar/S/008\\_Steuer.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_39808/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/S/008_Steuer.html) [žiūrėta 2009 05 12].

<sup>16</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 05 12].

žemių) yra įpareigotos atitinkamai leisti įstatymus dėl atskirų mokesčių, kokios institucijos renka mokesčius ir kam atitenka pajamos, gautos surinkus atskirus mokesčius.

Ypatingai svarbu, kad visoje šalyje egzistuotų vienodos teisės normos dėl mokestinės bazės nustatymo, mokesčių surinkimo, mokestinių prievolių vykdymo, atsakomybės už padarytus mokestinius nusižengimus taikymo ar mokestinių ginčų procesas vyktų vadovaujantis tomis pačiomis nuostatomis. Būtent visa tai numatyta VFR Mokesčių kodekse – *die Abgabenordnung* (toliau – VFR AO).<sup>17</sup> Šis teisės aktas įtvirtina bendrąsias nuostatas, nustato pagrindines apmokestinimo taisykles, prisideda prie vienodo mokesčių reglamentavimo visoje šalyje. VFR AO padeda formuoti racionalią apmokestinimo tvarką, mažina biurokratizmą.

VFR AO yra visų šalyje egzistuojančių mokesčių pagrindas, kuriuos reglamentuoja ne tik VFR, bet ir ES teisė ir administruoja atitinkamos Federacijos bei federalinių žemių institucijos (VFR AO § 1 (1)). Šis teisės aktas su išlyga taikomas muitams, kadangi pastaruosius reglamentuoja Bendrijos muitų kodeksas.

VFR AO nurodoma, kas laikytina mokesčiu, taip pat pateikiami kitų, mokestinėje aplinkoje vartotinių sąvokų apibrėžimai, išvardijami bendri mokesčių principai, aptariamas institucijų, kurios administruoja mokesčius, kompetencijos paskirstymas, mokesčius administruojančių institucijų ir mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, kokiais terminais, kokioms sąlygoms esant nustatomi mokėtini mokesčiai (tai plačiau bus aptariama kituose šio darbo skyriuose).

VFR AO taip pat nurodoma, kokie reikalavimai, pretenzijos kyla iš mokestinių santykių, pvz.: mokesčių mokėtojo pretenzija dėl mokestinės kompensacijos, kokių tikslų siekiama nustatant mokesčių lengvatas, kokioms sąlygoms esant už mokesčių mokėtojo mokestinę skolą atsako kitas asmuo arba, kaip yra skaičiuojami ir pratęsimi mokestiniai terminai.

Ypatinga reikšmė VFR mokesčių kodekse teikiama mokestinei paslaptčiai. AO 30a, 31 ir 31a paragrafuose reglamentuota, kas laikytina mokestine paslaptimi, nurodoma, jog mokesčius administruojančios institucijos turi galimybę disponuoti mokesčių mokėtojų duomenimis, todėl turi būti užtikrintas jų (duomenų) konfidencialumas. Taip pat paaiškinama, kokie yra duomenų saugojimo reikalavimai, kokioms aplinkybėms esant tam tikrus duomenis galima skelbti viešai.

Teisės aktas, reglamentuojantis institucijų, kurios susijusios su VFR mokesčių administravimu, veiklą yra Finansų administravimo įstatymas (vok. *Gesetz über die Finanzverwaltung*).<sup>18</sup> Šiame įstatyme pateikiamos nuostatos tiek apie institucijas, kurios veikia Federacijos pavedimu, tiek apie institucijas, kurios turi įgaliojimus veikti tik federalinėse žemėse.

<sup>17</sup> Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009 // [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 05 15].

<sup>18</sup> Gesetz über die Finanzverwaltung. BGBl. I S. 846, 1202, 2006; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009. [http://bundesrecht.juris.de/fvg\\_1971/BJNR014270971.html](http://bundesrecht.juris.de/fvg_1971/BJNR014270971.html) [žiūrėta 2009 05 26].

Žvelgiant lyginamuoju aspektu, Lietuvoje galioja Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas<sup>19</sup> (toliau – LR MAĮ). Tai, kaip ir VFR AO, yra teisės aktas, nustatantis pagrindines apmokestinimo taisykles, prisidedantis prie vienodo mokesčių reglamentavimo visoje šalyje. Tačiau tarp LR MAĮ ir VFR AO pastebėtinas skirtumas: LR MAĮ 13 straipsnyje yra nurodyta, kokie mokesčiai sudaro Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, o VFR AO nėra straipsnio, kuriame būtų išvardijami šalyje egzistuojantys mokesčiai. Todėl pažymėtina, kad, nors VFR ir pasižymi mokesčių gausa (įvairioje literatūroje minima, kad VFR mokesčių sistemą sudaro 37,<sup>20</sup> 38<sup>21</sup> ar net apie 50 mokesčių<sup>22</sup>), mokesčių sistema yra aiškesnė, kai mokesčiai išvardijami viename teisės akte, pvz.: tai būtų galima padaryti pateikiant atitinkamą mokesčių klasifikaciją, suskirstant mokesčius į atskiras grupes (tik VFR AO § 3 (2) nurodyta, jog realiniams mokesčiams priskirtini: žemės mokestis ir verslo mokestis).

Kaip minėta pirmame šio darbo skyriuje, vienas iš galimų mokesčių klasifikavimo pagrindų yra mokesčių ėmimo būdas, pagal kurį mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius.<sup>23</sup> Toliau šiame poskyryje išvardinsime pagrindinius VFR tiesioginių ir netiesioginių mokesčių teisės aktus.

Taigi konkrečius mokesčius nustato atskiri teisės aktai. Vienas tokių teisės aktų yra Pajamų mokesčio įstatymas – *Einkommensteuergesetz* (toliau – VFR EStG).<sup>24</sup> Pastarasis įstatymas nustato gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo tvarką.

VFR EStG susideda iš XI dalių. Įstatymo pradžioje yra apibrėžiama, kas moka pajamų mokestį, po to išvardijamos pajamos, nuo kurių šis mokestis yra mokamas, ir pajamos, kurios yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Taip pat nurodoma, kokias išlaidas galima atimti iš pajamų, apskaičiuojant apmokestinamąją bazę, iki kada privaloma pateikti deklaraciją ir sumokėti nesumokėtą mokestį. Atskira dalis yra skirta tarifui, kuris taikomas gyventojų pajamoms. Toliau išdėstytos nuostatos apie mokestines lengvatas, apie pajamų mokesčio surinkimą (nuo kokių pajamų mokestis yra išskaičiuojamas, nuo kokių gyventojas turi sumokėti mokestį pats), taip pat atskira dalis (VIII) skirta mokesčių mokėtojui, kuris turi ribotą pareigą mokėti mokesčius.

VFR EStG gali būti prilyginamas Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui<sup>25</sup> (toliau – LR GPMĮ).

Kitas mokestis, mokamas tik fizinių asmenų, yra bažnyčios mokestis (šis mokestis susijęs su mokamu pajamų mokesčiu). Įstatymai, reglamentuojantys pastarojo mokesčio mokėjimą priimami

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios 2004, Nr. IX-2112.

<sup>20</sup> Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen. P. 22 – 23.

<sup>21</sup> Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран : Европа и США : учебное пособие. – Москва : Дашков и К°, 2002.

<sup>22</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 234.

<sup>23</sup> Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen. P. 21.

<sup>24</sup> Einkommensteuergesetz. BGBl. I S. 4210, 2002; 2003 I S. 179; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009 // <http://bundesrecht.juris.de/estg/BJNR010050934.html#BJNR010050934BJNG000107301> [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1007.

VFR federalinių žemių institucijų. Todėl kiekvienoje federalinėje žemėje galioja atskiras Bažnyčios mokesčio įstatymas (vok. *Kirchensteuergesetz*).

Kalbant apie mokestį, kurį moka juridiniai asmenys, visų pirma paminėtinas korporacijų pelno mokestis. Kaip teigiama, korporacijų pelno mokestis yra pajamų mokestis juridiniams asmenims.<sup>26</sup> Šio mokesčio teisinį pagrindą sudaro Korporacijų pelno mokesčio įstatymas – *Körperschaftsteuergesetz* (toliau – KStG).<sup>27</sup>

VFR taip pat atskiru įstatymu reglamentuojamas verslo mokestis, kurį moka asmenys, vykdančys komercinę veiklą ir iš vykdomos veiklos gaunantys pelną. Šio mokesčio teisės aktas – Verslo mokesčio įstatymas – *Gewerbsteuergesetz* (toliau – GewStG).<sup>28</sup>

Dar vienas įstatymas, reglamentuojantis atskirą mokestį, yra Žemės įgijimo mokesčio įstatymas – *Grunderwerbsteuergesetz* (toliau – GrEStG).<sup>29</sup> Šiame teisės akte išdėstytos nuostatos dėl mokesčio, kurį mokėti atsiranda prievolė, kai įvyksta žemės įgijimo – perleidimo sandoris.

VFR, kaip ir Lietuvoje, yra mokamas žemės mokestis. Nuostatos, reglamentuojančios pastarojo mokesčio mokėjimo tvarką išdėstytos Žemės mokesčio įstatyme (vok. *Grundsteuergesetz*, toliau GrStG).<sup>30</sup>

Kitas tiesioginis mokestis, kuris aptariamas šiame darbe, yra paveldėjimo ir dovanojimo mokestis. Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio teisinį pagrindą sudaro Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio įstatymas – *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (toliau – ErbStG)<sup>31</sup>. Pastarasis teisės aktas apjungia du turto įgijimo būdus, t. y. paveldėjimą ir dovanojimą. ErbStG nurodyta, kam yra prievolė mokėti mokestį, kada šis mokestis yra mokamas, taip pat koks paveldėtas ar dovanotas turtas yra neapmokestinamas, kokio dydžio yra mokestis.

Solidarumo mokesčio įstatymas (vok. *Solidaritätszuschlaggesetz*)<sup>32</sup> reglamentuoja solidarumo mokesčio (kitai dar vadinama solidarumo priemoka) mokėjimo tvarką.

VFR galioja įvairūs poįstatyminiai teisės aktai, kurie padeda įgyvendinti įstatymų nuostatas. Vienas tokių teisės aktų, kuris nagrinėjamas šiame darbe – nutarimas „Dėl mokestinio identifikavimo numerio suteikimo“ (vok. *Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern*, toliau –

<sup>26</sup> [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/004\\_BestKoerp/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/004_BestKoerp/index.php) [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>27</sup> *Körperschaftsteuergesetz*. BGBl. I S. 4144, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2302, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/kstg\\_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301](http://bundesrecht.juris.de/kstg_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301) [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>28</sup> *Gewerbsteuergesetz*. BGBl. I S. 4167, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 550, 2009// <http://bundesrecht.juris.de/gewstg/BJNR009790936.html#BJNR009790936BJNG000104301> [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>29</sup> *Grunderwerbsteuergesetz*. BGBl. I S. 418, 1804, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2794, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/grestg\\_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/grestg_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG000101301) [žiūrėta 2009 05 24].

<sup>30</sup> *Grundsteuergesetz*. BGBl. I S. 965, 1973; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2794, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/grstg\\_1973/BJNR109650973.html#BJNR109650973BJNG000100314](http://bundesrecht.juris.de/grstg_1973/BJNR109650973.html#BJNR109650973BJNG000100314) [žiūrėta 2009 05 24].

<sup>31</sup> *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*. BGBl. I S. 378, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3018, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/erbstg\\_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140](http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140) [žiūrėta 2009 05 24].

<sup>32</sup> *Solidaritätszuschlaggesetz* 1995. BGBl. I S. 4130, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2955, 2008. [http://bundesrecht.juris.de/solzg\\_1995/BJNR097500993.html](http://bundesrecht.juris.de/solzg_1995/BJNR097500993.html) [žiūrėta 2009 05 24].

StIdV).<sup>33</sup> Pastarajame teisės akte yra konkretizuota fizinių asmenų, kaip pajamų mokesčių mokėtojų, identifikavimo tvarka.

Vienas VFR netiesioginių mokesčių – apyvartos mokestis. Apyvartos mokesčio teisinis pagrindas yra Apyvartos mokesčio įstatymas – *Umsatzsteuergesetz* (toliau – UStG).<sup>34</sup>

VFR nėra vieno bendro teisės akto, kuriame būtų reglamentuojamas mokestis, mokamas nuo tokių prekių kaip elektros energija, tabako gaminiai ar alkoholiniai gėrimai. Lietuvoje galioja Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (toliau – LR AI),<sup>35</sup> kuriame reglamentuotas akcizo mokesčio mokėjimas. VFR egzistuoja atskiri teisės aktai, kurie nustato minėtų produktų apmokestinimą. Vienas iš įstatymų, reglamentuojantis netiesioginį mokestį – Energijos mokesčio įstatymas (vok. *das Energiesteuergesetz*,<sup>36</sup> toliau – EnergieStG). Reiktų paminėti, jog priėmus 2003 metų direktyvą, pakeičiančią Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, tapo būtina koreguoti ES valstybėms narėms nacionalinius teisės aktus, kurie reglamentavo energetinių produktų apmokestinimą. VFR įsigaliojo Energijos mokesčio įstatymas, pakeitęs iki tol buvusį Naftos produktų mokesčio įstatymą (vok. *Mineralölsteuergesetz*). Įsigaliojus minėtai direktyvai, taip pat reikėjo keisti kai kurias Elektros energijos mokesčio įstatymo nuostatas (vok. *das Stromsteuergesetz*).<sup>37</sup> Tai dar vienas teisės aktas, kuriame išdėstytos nuostatos apie kitą netiesioginį mokestį – elektros energijos mokestį.

Taip pat kiti įstatymai, sudarantys VFR netiesioginių mokesčių teisinę bazę: Tabako mokesčio įstatymas (vok. *Tabaksteuergesetz*),<sup>38</sup> Alkoholio monopolio įstatymas (vok. *Gesetz über das Branntweinmonopol*),<sup>39</sup> Saldžiųjų alkoholinių gėrimų („Alcopop“) įstatymas (vok. *Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen*),<sup>40</sup> kuris priimtas, siekiant mažinti jaunimo alkoholio vartojimą, taip pat Alaus mokesčio įstatymas (vok. *Biersteuergesetz*),<sup>41</sup> Putojančio vyno ir tarpinių produktų įstatymas (vok. *Gesetz zur*

<sup>33</sup> Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern (Steueridentifikationsnummerverordnung - StIdV). BGBl. I S. 2726, 2006; geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 26. Juni 2007 (BGBl. I S. 1185) // <http://bundesrecht.juris.de/stidv/BJNR272610006.html> [žiūrėta 2009 05 20].

<sup>34</sup> Umsatzsteuergesetz. BGBl. I S. 386, 2005; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1959, 2009 // [http://bundesrecht.juris.de/ustg\\_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301](http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301) [žiūrėta 2009 05 24].

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Valstybės žinios 2001 m., Nr. IX-569.

<sup>36</sup> Energiesteuergesetz. BGBl. I S. 1534, 2006; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1979, 2009; 2009 I 2444. <http://bundesrecht.juris.de/energiestg/BJNR153410006.html#BJNR153410006BJNG000100000> [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>37</sup> Stromsteuergesetz. BGBl. I S. 378, 1999; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1870, 2009. <http://bundesrecht.juris.de/stromstg/BJNR037810999.html> [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>38</sup> Tabaksteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2830, 2006. [http://bundesrecht.juris.de/tabstg\\_1993/BJNR121500992.html](http://bundesrecht.juris.de/tabstg_1993/BJNR121500992.html) [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>39</sup> Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG). Branntweinmonopolgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 612-7, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. <http://bundesrecht.juris.de/branntwmong/BJNR004050922.html> [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>40</sup> Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen (Alkopopsteuergesetz – AlkopopStG). BGBl. I S. 1857, 2004. <http://bundesrecht.juris.de/alkopopstg/BJNR185710004.html> [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>41</sup> Biersteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 2158 (1993, 169), 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3076, 2003. [http://bundesrecht.juris.de/bierstg\\_1993/BJNR021580992.html](http://bundesrecht.juris.de/bierstg_1993/BJNR021580992.html) [žiūrėta 2009 05 26].

*Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen*),<sup>42</sup> Kavos mokesčio įstatymas (vok. *das Kaffeesteuergesetz*).<sup>43</sup>

Remiantis šiame poskyryje minėtais teisės aktais, toliau darbe analizuosime atskirus VFR mokesčius. Taip pat nagrinėsime, kokia yra mokesčių administravimo tvarka VFR, kaip paskirstyta kompetencija mokesčių rinkimo srityje tarp Federacijos ir Federacijos subjektų.

---

<sup>42</sup> Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen. BGBl. I S. 2150, 2176; zuletzt geändert durch: BGBl. I S. 1594, 2006.  
<http://bundesrecht.juris.de/schaumwzstg/BJNR021760992.html#BJNR021760992BJNG000100333> [žiūrėta 2009 05 26].

<sup>43</sup> Kaffeesteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 2199, 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2830, 2006.  
[http://bundesrecht.juris.de/kaffeestg\\_1993/BJNR021990992.html](http://bundesrecht.juris.de/kaffeestg_1993/BJNR021990992.html) [žiūrėta 2009 05 26].



## 2. VOKIETIJOS FEDERACINĖS RESPUBLIKOS MOKESČIAI

### 2.1. Mokesčio ir mokesčio mokėtojo sąvoka Vokietijos Federacinės Respublikos Mokesčių kodekse (AO)

Kaip žinoma, pagal mokesčių ėmimo būdą mokesčius galima skirstyti į tiesioginius ir netiesioginius. Mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius yra pasirinktas ir ES, sprendžiant, kokie mokesčiai turėtų būti harmonizuojami, o kokių mokesčių reguliavimą palikti valstybių narių kompetencijai. Pagal tokį klasifikavimą (tiesioginiai, netiesioginiai mokesčiai) ir bus analizuojami VFR esantys mokesčiai, tačiau pirmiausia svarbu išsiaiškinti, kaip VFR AO apibrėžia *mokestį*, ir kaip apibūdinamas *mokesčių mokėtojas*.

Mokesčio ir mokesčio mokėtojo sąvokos pateiktos VFR AO pirmoje dalyje, kur yra įvadinės nuostatos, paaiškinamos pagrindinės sąvokos, kurios naudojamos ir kituose mokestiniuose įstatymuose. VFR AO § 3 pirmoje dalyje apibrėžiama, kas laikytina mokesčiais: „Mokesčiai yra užmokestis, neturintis individualaus atlygintinumo už suteiktas paslaugas. Tai konkrečios viešosios institucijos, kurios tikslas surinkti pajamas į biudžetą, renkama ir visiems mokesčių mokėtojams, kuriems įstatymas numato tokią pareigą, uždedama našta; Pajamų siekimas gali būti šalutinis (nepagrindinis) biudžeto tikslas.“ Panaši mokesčio sąvoka pateikta LR MAĮ: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei. Šiame Įstatyme mokesčio sąvoka apima ir 13 straipsnyje nurodytas įmokas ir rinkliavas.“<sup>44</sup>

Literatūroje galima rasti ir tokių mokesčių apibrėžimų: „Mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei; [...] ... mokesčiai yra privalomi fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms. [...] Mokesčiai – tai valstybės imami juridinių ir fizinių asmenų privalomieji mokėjimai.“<sup>45</sup> Taip pat pateikiami tokie apibrėžimai: „mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė; mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.“<sup>46</sup>

Kaip matyti iš pateiktų sąvokų, tiek Vokietijoje, tiek Lietuvoje mokestis suprantamas panašiai. Išskirtini tokie pagrindiniai mokesčio požymiai:

- privalomasis pobūdis;
- prievolė mokėti mokesčius gali būti nustatoma tik įstatymu;
- mokamas valstybei.

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios 2004, Nr. IX-2112.

<sup>45</sup> Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001. P. 5.

<sup>46</sup> Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. P. 22.

Mokesčio sąvokai būtų galima priskirti ir individualaus atlygintinumo nebuvimą, t. y. „mokestinės prievolės atsiradimas apskritai nesiejamas su tam tikrų paslaugų teikimu mokesčių mokėtojui.“<sup>47</sup> Išimtis būtų valstybės rinkliavos, žyminis mokestis, kurie renkami už atitinkamų valstybės institucijų teikiamas paslaugas. Šis požymis aiškiai įvardytas VFR mokesčių kodekso pateiktame mokesčių apibrėžime („[...] neturintis individualaus atlygintinumo už suteiktas paslaugas. [...]“<sup>48</sup>).

VFR AO § 33 (1) nurodoma, kas laikytina mokesčių mokėtoju: „Mokesčių mokėtojas yra tas, kuris moka mokestį, kuris atsako už mokesčio sumokėjimą, taip pat privalantis apskaičiuoti ir išskaičiuoti mokestį už trečiuosius asmenis, yra atsakingas pateikti mokesčių deklaraciją, privalantis vesti buhalterinę apskaitą, kitus mokesčių įstatymų numatytus įpareigojimus turintis įvykdyti asmuo.“<sup>49</sup> Kaip matyti iš sąvokos, pirmiausia mokesčių mokėtojas siejamas su mokesčių mokėjimu, po to nurodomos ir kitos, su mokesčių mokėjimu susijusios pareigos (deklaracijos pateikimas, buhalterinės apskaitos tvarkymas). Čia pat galima pateikti mokesčio mokėtojo sąvoką, kuri įtvirtinta LR MAĮ 2 straipsnio 15 dalyje: „Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių mokėtoju pagal šį Įstatymą laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).“<sup>50</sup> Sąvokos panašios, tačiau LR MAĮ įtvirtintoje sąvokoje nėra vardijamos kitos galimos mokesčių mokėtojo pareigos. Nurodoma tik prievolė mokėti mokestį. Taip pat matyti, jog tiek VFR AO, tiek LR MAĮ apibrėžiant, kas yra mokesčių mokėtojas, nurodoma, kad mokesčių mokėtoju gali būti laikomas ir asmuo, išskaičiuojantis mokestį (pvz.: darbdavys, mokėdamas darbuotojui darbo užmokestį, išskaičiuoja ir sumoka mokestį).

## 2.2. Vokietijos Federacinės Respublikos tiesioginiai mokesčiai

Pajamų mokestis (vok. *die Einkommensteuer*) yra vienas pagrindinių VFR tiesioginių mokesčių. Šio mokesčio mokėtojas yra fizinis asmuo. Išskiriami du fizinio asmens, kaip pajamų mokesčio mokėtojo tipai: fizinis asmuo, gyvenantis Vokietijoje ir turintis „neribotą“ pareigą mokėti mokesčius (vok. *unbeschränkte Steuerpflicht*) („Fiziniai asmenys, kurie šalyje turi nuolatinę gyvenamąją vietą

<sup>47</sup> Marcijonas A., Sudavičius B., Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. P. 16.

<sup>48</sup> Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009 // [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>49</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>50</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios 2004, Nr. IX-2112.

arba pagrindinę gyvenamąją vietą, yra neribotai įpareigojami mokėti pajamų mokestį. “<sup>51)</sup> ir fizinis asmuo, nesantis Vokietijos gyventojas, bet gaunantis šioje šalyje pajamų bei turintis „ribotą“ pareigą mokėti mokesčius (vok. beschränkte Steuerpflicht) („Fiziniai asmenys, kurie šalyje neturi nei nuolatinės gyvenamosios vietos, nei pagrindinės gyvenamosios vietos, pajamų mokestį nuo pajamų, išvardytų § 49, gautų šalies viduje, moka su nustatytais išimtimis.“<sup>52)</sup>).

Laikoma, kad nuolatinė asmens gyvenamoji vieta yra ta vieta, kur gyventojas gali įrodyti, kad yra apsistojęs ne laikinai. Nuolatinė gyvenamoji vieta yra siejama su nepertraukiamu buvimu tam tikrą laiką, kuris negali būti trumpesnis negu šeši mėnesiai. Šešių mėnesių laikotarpis netaikomas, kai atvykstama lankymo, atostogų, gydymo ar kitais asmeniniais tikslais, jeigu tai netrunka ilgiau kaip vienus metus.<sup>53</sup>

Galima paminėti, kad Lietuvoje taip pat yra išskiriami du gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai: nuolatinis Lietuvos gyventojas ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas. LR GPMĮ 4 straipsnyje pateikti kriterijai, kuriais remiantis galima nustatyti, fizinis asmuo – nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas: *Nuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas:*

- 1) *fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokestiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba*
- 2) *fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokestiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba*
- 3) *fizinis asmuo, kuris mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. 183 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba*
- 4) *fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokestiniais laikotarpiais ir viename iš šių mokestinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištiesai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei šio straipsnio 3 dalyje nenustatyta kitaip. 90 ir 280 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba*
- 5) *fizinis asmuo, kuris yra Lietuvos Respublikos pilietis ir neatitinka šios dalies 3 ir 4 punkto kriterijų, tačiau tokiam fiziniui asmeniui atlyginimas pagal darbo sutartį arba pagal jų esmę atitinkančias sutartis mokamas arba jo gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų.<sup>54</sup>*

Kaip matyti iš pastarųjų įstatymo nuostatų, jei fizinis asmuo atitinka bent vieną iš pateiktų kriterijų, jį galima laikyti nuolatinis Lietuvos gyventoju. Pažymėtina, jog pilietybė nenulemia to, ar gyventojas nuolatinis ar nenuolatinis: fizinis asmuo gali būti užsienio pilietis, bet mokesčių mokėjimo

<sup>51</sup> Einkommensteuergesetz. BGBl. I S. 4210, 2002; 2003 I S. 179; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009 // <http://bundesrecht.juris.de/estg/BJNR010050934.html#BJNR010050934BJNG000107301> [žiūrėta 2009 06 09].

<sup>52</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 09].

<sup>53</sup> <http://www.steuerlinks.de/ls-gewoehnlicher-aufenthalt.html> [žiūrėta 2009 06 07].

<sup>54</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1007.

atžvilgiu laikomas nuolatiniu gyventoju ir atvirkščiai – Lietuvos pilietybę turintis gyventojas gali būti laikomas nenuolatiniu.

Kai kalbama apie fizinius asmenis kaip apie mokesčių mokėtojus, būtina aptarti dar vieną dalyką – mokesčio mokėtojo kodą. VFR apie mokesčių mokėtojo identifikavimą rašoma AO 139a, 139b, 139c, 139d paragrafuose. Pirmiausia AO § 139a aptarta, kaip yra identifikuojami mokesčių mokėtojai. Nurodyta, kad mokesčių administratorius suteikia kiekvienam mokesčių mokėtojui kodą, kurio pagalba mokesčių mokėtojui dalyvaujant mokestiniuose santykiuose būtų galima pastarąjį identifiukuoti. Mokesčių mokėtojo kodo suteikimu siekiama aiškios identifikavimo sistemos sukūrimo. Fizinių asmenų, kaip mokesčių mokėtojų, identifikavimo kodo (vok. *die Identifikationsnummer*) suteikimo, naudojimo tvarka reglamentuota VFR AO § 139b, nutarime „Dėl mokestinio identifikavimo numerio suteikimo“ (vok. *Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern*, toliau – StIdV). Taip pat Federacinė centrinė mokesčių tarnyba yra parengusi informacinį pranešimą *Vieningas identifikavimo numeris mokesčių mokėtojams* (vok. *Bundeseinheitliche Identifikationsnummer für Steuerpflichtige*), kuris sudarytas vadovaujantis minėtais teisės aktais: AO § 139b ir StIdV.

AO § 139b (1) nurodyta: „Fizinis asmuo gali turėti ne daugiau kaip vieną identifikavimo numerį. Kiekvienas identifikavimo numeris gali būti išduotas tik vieną kartą.“<sup>55</sup> Identifikavimo numeris susideda iš 11 skaitmenų, kurie nesikeičia iki pat mokesčio mokėtojo mirties. Kaip nurodyta parengtame informaciniame pranešime, „vienuolikos skaitmenų seka, iš kurių sudarytas identifikavimo numeris, parenkami remiantis atsitiktinumo principu.“<sup>56</sup> Be to, identifikavimo numeris nesuteikia jokios informacijos apie mokesčių mokėtoją, yra neinformatyvus. Identifikavimo numeris sudarytas iš skaitmenų, kurie vokiečių kalba apibūdinami kaip „*nichtsprechende*“, t. y. „nekalbantys“. Identifikavimo numeris nėra susijęs su mokesčio mokėtojo gimimo data, adresu, vardu, pavarde ar kita asmenine mokesčių mokėtojo informacija.

Suteiktą numerį fizinis asmuo naudoja pildydamas deklaracijas, teikdamas prašymus mokestinėms institucijoms. Be to, pažymėtina, jog identifikavimo kodas suteikiamas ir ką tik gimusiems asmenims, kadangi pagal EStG, mokesčių mokėtojas yra asmuo, turintis gyvenamąją vietą arba nuolat gyvenantis šalyje, taip nenurodant mokesčių mokėtojo amžiaus. Nepilnametis mokestiniuose santykiuose taip pat gali dalyvauti, pvz.: nepilnamečio asmens vardu gali būti kredito įstaigoje padėtas indėlis ir už tai gaunamos palūkanos.

Kad identifikavimo kodo suteikimo mokesčių mokėtojams procesas vyktų operatyviai, mokesčių administratorius bendradarbiauja su Registrų biurais. Pastaroji įstaiga teikia mokesčių administratoriui

<sup>55</sup> Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009 // [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 05 23].

<sup>56</sup> Bundeseinheitliche Identifikationsnummer für Steuerpflichtige. Informationsbroschüre, Stand: 1. Januar 2009. P. 3 // [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_41542/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/Steueridentifikationsnummer/021\\_anI.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_41542/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Steueridentifikationsnummer/021_anI.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) [žiūrėta 2009 05 17].

informaciją apie fizinius asmenis, taip pat informuoja apie fizinių asmenų duomenų pasikeitimą. AO § 139b (6) nurodyta, kad registru biuras mokesčių administratoriui teikia tokią informaciją:

- ❖ pavardė;
- ❖ mergautinė pavardė;
- ❖ vardas;
- ❖ daktaro laipsnis;
- ❖ gimimo data ir vieta;
- ❖ lytis;
- ❖ gyvenamoji vieta;
- ❖ įsiregistravimo ar išsiregistravimo iš gyvenamosios vietos diena.

Mokesčių administratorius, kaip nurodyta AO § 139b (2), mokesčio mokėtojo identifikavimo numerį naudoja tik atlikdamas įstatymo nustatytas užduotis ir vykdydamas pavestas funkcijas. Taip pat identifikavimo kodais mokesčių administratoriai gali keistis tarpusavyje, kai tai būtina pvz.: dėl atliekamo tyrimo.

Mokesčius administruojančios institucijos apie fizinius asmenis kaupia duomenis. AO § 139b (3) nurodyta, jog kaupiami tokie duomenys:

- identifikavimo numeris
- komercinis identifikavimo numeris;
- pavardė;
- anksčiau turėtos pavardės;
- vardas;
- mokslinis laipsnis;
- gimimo diena ir vieta;
- lytis;
- dabartinis ar paskutinis žinomas adresas;
- aptarnaujanti mokesčių institucija;
- mirties data.

Kaip įvardinta AO § 139b (4), aukščiau paminėti duomenys kaupiami siekiant atitinkamų tikslų. Būtent:

- ❖ užtikrinti, kad vienas gyventojas turėtų tik vieną identifikavimo numerį ir, kad toks pat identifikavimo numeris nebūtų suteikiamas keletui mokesčių mokėtojų;
- ❖ identifikavimo numerio patvirtinimui;
- ❖ nustatyti, kuri mokesčius administruojanti institucija aptarnauja mokesčio mokėtoją;

- ❖ suteikti reikiamą informaciją kitoms šalies institucijoms, kurioms tokių duomenų reikia, kad būtų galima tinkamai atlikti įstatymų jiems pavestas užduotis;
- ❖ kad mokesčių administratorius pats galėtų tinkamai atlikti jam įstatymų nustatytas užduotis.

StIdV § 4 nurodyta, jog duomenys saugomi 20 metų po mokesčio mokėtojo mirties: „Mokesčių kodekso § 139b (3) nurodyti Federalinės centrinės mokesčių tarnybos saugomi duomenys, kai mokestinėms institucijoms vykdant įstatymų joms pavestas funkcijas tie duomenys yra nebereikalingi, anuluojami vėliausiai per 20 metų nuo mokesčių mokėtojo mirties.“<sup>57</sup>

Kaip pažymėta Federalinės centrinės mokesčių tarnybos parengtame pranešime, esant naujai mokesčių mokėtojų identifikavimo tvarkai yra operatyvesnis mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas, taip pat tai leidžia greičiau vykti įvairiems mokestiniams procesams, yra lengviau spręsti mokestinius klausimus ar kilusias mokestines problemas.<sup>58</sup>

Palyginimui trumpai galima aptarti, kokia yra Lietuvoje fizinių asmenų, kaip mokesčių mokėtojų, identifikavimo tvarka. LR MAĮ 47 straipsnis nustato: „Kiekvienam asmeniui, įregistruotam mokesčių mokėtoju, suteikiamas mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris.“ Taigi Lietuvoje kiekvienam mokesčių mokėtojui identifikuoti taip pat yra naudojamas mokesčio mokėtojo identifikacinis numeris. Kaip paaiškinta LR MAĮ komentare: „Mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, – tai mokesčių mokėtojui (juridiniam ar fiziniam asmeniui) registravimo į Registrą metu Registro tvarkytojo priskirtas mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, kurio paskirtis – be visų kitų rekvizitų nustatyti mokesčių mokėtojo tapatybę, atpažinti jį, ir užtikrinti supaprastintą Registro sąveiką su kitomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos integruotos mokesčių informacinės sistemos (toliau – IMIS) duomenų bazėmis ir pagrindiniais valstybės registrais (Juridinių asmenų, Lietuvos Respublikos gyventojų, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto, Ūkininkų ūkių).“<sup>59</sup>

Kaip matyti, paskirtis mokesčių mokėtojo identifikavimo numerio yra kaip ir VFR, t. y. mokesčių mokėtojo tapatybės nustatymui. Taip pat tai supaprastina sistemos veikimą, palengvina mokesčių administratorių bendradarbiavimą su kitomis institucijomis (Juridinių asmenų, Lietuvos Respublikos gyventojų, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto, Ūkininkų ūkių registrais).

Fiziniams asmenims Lietuvoje identifikuoti yra naudojamas gyventojų registro asmenų kodas, „kurį suteikia Lietuvos Respublikos gyventojų registro tvarkytojas ir kuris nurodytas kiekvieno fizinio

<sup>57</sup> Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern (Steueridentifikationsnummerverordnung - StIdV). BGBl. I S. 2726, 2006; geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 26. Juni 2007 (BGBl. I S. 1185) // <http://bundesrecht.juris.de/stidv/BJNR272610006.html> [žiūrėta 2009 05 21].

<sup>58</sup> Bundeseinheitliche Identifikationsnummer für Steuerpflichtige. Informationsbroschüre, Stand: 1. Januar 2009. P.3 // [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_41542/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/Steueridentifikationsnummer/021\\_anl1.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_41542/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Steueridentifikationsnummer/021_anl1.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) [žiūrėta 2009 05 21].

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. P. 91.

asmens tapatybę patvirtinančiuose dokumentuose (Lietuvos Respublikos piliečio pase, pase, asmens tapatybės kortelėje, leidime nuolat gyventi Lietuvoje).<sup>60</sup> Šiuo atveju Lietuvoje nustatyta tvarka skiriasi nuo mokesčių mokėtojų identifikavimo tvarkos, esančios VFR. Lietuvoje, kaip minėta anksčiau, fizinio asmens mokesčių mokėtojo identifikavimo numeris yra gyventojų registro asmens kodas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų registro nuostatų patvirtinimo“ yra nurodyta asmens kodo struktūra:

„pirmasis skaitmuo atitinka lytį ir gimimo šimtmetį;

antrasis ir trečiasis – gimimo metų du paskutinius skaitmenis;

ketvirtasis ir penktasis – gimimo mėnesį;

šeštasis ir septintasis – gimimo dieną;

aštuntasis, devintasis ir dešimtas – gimusiųjų tą pačią dieną įrašymo į registrą eilės numerį; vienuoliktasis – pirmųjų dešimties skaitmenų kontrolinis skaičius.<sup>61</sup>

Taigi Lietuvoje iš gyventojų mokesčių mokėtojo kodo galima nustatyti asmens lytį, gimimo metus, mėnesį ir dieną. Tuo tarpu VFR, kaip ir buvo nurodyta, gyventojų mokesčių mokėtojo identifikavimo kodą sudaro 11 skaitmenų, kurie nėra susiję su asmens gimimo data ar kitais Registro kaupiamais duomenimis (vokiečių kalba šie skaitmenys pavadinami *nichtsprechende* – „nekalbantys“). Iš čia galima matyti, jog VFR gyventojų duomenų apsauga yra geresnė, kadangi iš mokesčių mokėtojo identifikavimo numerio nesužinoma jokia papildoma informacija apie patį šio numerio savininką, kadangi identifikavimo numeris yra neinformatyvus.

Aptarus pajamų mokesčių mokėtoją, galima aprašyti, kas yra apmokestinama pastaruoju mokesčiu, t. y. kas yra pajamų mokesčio objektas. VFR pajamų mokesčio objektas – fizinio asmens gautos pajamos. Kokios konkrečiai pajamos gali būti apmokestinamos pajamų mokesčiu, yra išdėstyta EStG II skyriaus, kuris pavadintas – *Pajamos* (vok. *Einkommen*), § 2. Taigi pajamų mokestis taikomas pajamoms, gautoms iš:

- žemės- ir miškų ūkio;
- iš komercinės veiklos;
- individualios veiklos (savarankiško darbo);
- samdomo (nesavarankiško) darbo;
- investicijų (kapitalo prieaugio);
- turto nuomos;
- kitų privačių sandorių (pvz.: dovanojimas).

EStG § 13 – 23 kiekviena pajamų rūšis reglamentuota atskirai. Pirmiausia aptartos pajamos iš žemės- ir miškų ūkio. EStG § 13 numatyta, kad žemės- ir miškų ūkio pajamos sudaro pajamos iš

<sup>60</sup> Ten pat.

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų registro nuostatų patvirtinimo // Valstybės žinios 2002 m., Nr. 1346.

žemdirbystės, miškininkystės, vynuogininkystė, sodininkystės (pvz.: vynuogių, vaismedžių auginimas), visų veiklų, kurias vykdant natūraliu būdu išauginami augalai ir augalų dalys, gyvulininkystės.

EStG 15 – 17 paragrafuose yra nuostatos apie pajamas iš komercinės veiklos (vok. *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*), kur numatyta, kad ši veikla apima pajamas iš amatų, pramoninės ir prekybinės veiklos.

EStG § 18 aptariamos pajamos iš savarankiškos veiklos (vok. *selbständige Arbeit*). Savarankiška veikla – „tai priešinga darbo santykiams asmens veikla [...], tai ekonominė veikla, vykdoma savo rizika, savarankiškai pasirenkant veiklos organizavimo formą (įskaitant pasirinkimą, kokias funkcijas atlikti, kaip organizuoti veiklos vykdymo laiką, etc.).“<sup>62</sup> Šiai veiklai būdingas mokliškumas, kūrybiškumas, meniškumas, intelektualumas. Prie savarankiškos veiklos vykdytojų priskiriami tokie laisvai samdomi asmenys (vok. *Freiberufler*) kaip gydytojai, veterinarai, advokatai, notarai, mokesčių konsultantai, inžinieriai, architektai, vertėjai, žurnalistai. Beje, kaip yra pažymėta EStG § 18 (2), prie savarankiškos veiklos pajamų priskirtinos ir pajamos, kurios gaunamos pardavus individualioje veikloje naudotą turtą ar dalį tokio turto.

Aptarta savarankiška veikla gali būti prilyginama Lietuvoje egzistuojančios individualios veiklos sąvokai. „Nors definicija teisės aktuose nėra identiška, individuali veikla VFR suprantama iš principo analogiškai kaip ir Lietuvoje. Būtent toks individualios veiklos sąvokos konstravimo būdas VFR pasirinktas siekiant užkirsti kelią ir šioje šalyje aktualiai apsimestinės individualios veiklos (angl. – „*false self-employment*“) problemai.“<sup>63</sup>

Kalbant apie pajamas iš žemės- ir miškų ūkio, komercinės, individualios veiklos, pabrėžiama, kad apmokestinama tik gauta nauda, t. y. iš gautų pajamų atimamos patirtos išlaidos, susijusios su vykdoma veikla. Prie išlaidų yra priskiriama ir ilgalaikio turto, naudojamo vykdomoje veikloje, nusidėvėjimas. Be to, pažymėtina, jog įprastinės gyvenimo išlaidos, tokios kaip išlaidos maistui, rūbams, būsto išlaikymui, negali būti priskiriamos prie išlaidų, kurios susijusios su pajamų gavimu.

Atskirai EStG yra aptartos pajamos iš samdomo darbo – nesavarankiškos veiklos (vok. *nichtselbständiger Arbeit*). EStG § 19 nurodyta, kad tai gali būti:

- darbo užmokestis, premijos, piniginės dovanos, dienpinigiai, pajamos natūra, kitos pajamos, gautos dirbant viešajame arba privačiame sektoriuje;
- senatvės, neįgalumo, našlių, našlaičių pensija, kitos piniginės išmokos, mokamos už praeityje dirbtą darbą arba mokamos vietoj darbo užmokesčio, dėl to, kad dirbti darbo asmuo nebegali dėl nelaimingo atsitikimo, kuris įvyko atliekant užduotį darbe;

<sup>62</sup> Advokatų profesinės bendrijos Soloveičikas, Markauskas, Aviža, Bagdanskis | SMA advokatas, partneris dr. Saulius Aviža ir kt. Individualios veiklos reglamentavimo analizė. Studija, 2007. P.33.

<sup>63</sup> Ten pat. P.33.



- tantjėmos.

Kita pajamų rūšis – pajamos, gautos iš investicijų. Tokioms pajamoms priskiriama (EStG § 20):

- dividendai, kitos išmokos už turimas akcijas;
- pajamos, gautos pardavus vertybinius popierius (akcijas, pajus) ar likviduojant vieneta, taip pat gautas turtas ar pajamos mažinant vieneto kapitalą;
- pajamos už skolos vertybinius popierius;
- palūkanos (už suteiktą paskolą juridiniam asmeniui, kurio akcijų gyventojas turi ar suteiktą paskolą nesusijusiems asmenims; palūkanos už indėlių);
- išmokos, gautos pagal įmokų mokėjimą į pensijų fondus;
- taip pat kitos pajamos, gautos už teisę naudotis turtu ar turimomis teisėmis.

EStG § 21 pateiktas sąrašas pajamų, kurios gaunamos nuomojant įvairų turtą:

- ✓ nekilnojamo turto nuoma (žemės, pastatų, pastato dalies, laivų, kurie registruoti laivų registre);
- ✓ kilnojamo turto nuoma;

Prie nuomos pajamų EStG § 21 priskirtos ir pajamos, gautos už suteiktą teisę panaudoti kūrinį, už teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį. LR GPMĮ tokios pajamos apibrėžiamos kaip honoraras: „**Honoraras** – atlyginimas už autorine licencine sutartimi suteiktą teisę panaudoti kūrinį, atlyginimas už suteiktas gretutines teises, pajamos, gautos kaip atlyginimas už perduotą ar pagal licencinę sutartį suteiktą teisę naudotis pramoninės nuosavybės objektu, franšize, atlyginimas už suteiktą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (*know-how*).“

EStG § 22 – 23 nurodomos pajamos, kurios nepatenka nė į vieną anksčiau pateiktą sąrašą. Pvz.: pajamos iš žemės, pastatų perleidimo sandorių. Paminėta ir tai, jog yra apmokestinama tik gauta nauda, t. y. iš gautų pajamų galima atimti turto įsigijimo kainą ar kitokias su įsigijimu susijusias išlaidas.

Lyginant Vokietijos ir Lietuvos šalių pajamų mokesčių objektus, galima pastebėti panašumą, kai kalbama apie pajamas, nuo kurių mokesčių turi mokėti nuolatinis gyventojas. Nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurios gautos tiek Lietuvoje, tiek ne Lietuvoje. Tuo tarpu nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio objektas yra tik tam tikros rūšies pajamos, išvardytos LR GPMĮ 5 straipsnyje, pvz.: per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos, palūkanos, pajamos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, esančio Lietuvoje, nuomą, su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos.

VFR apmokestinant gyventojų pajamas taikomi progresiniai mokesčiai, t. y. didėjant gyventojo pajamoms didėja ir pajamų mokesčio tarifas (tai sietina su socialinio teisingumo principo

įgyvendinimu). Taip daugiau uždirbantys moka valstybei daugiau mokesčių, tuo pačiu sumažinama mokesstinė našta mažesnes pajamas gaunantiems asmenims. Taigi šioje šalyje gyventojų pajamos apmokestinamos taikant nuo 14 iki 42 procentų tarifus. Taip pat įvestas vadinamas „turtuolių mokestis“ – 45 procentai.

Pagal VFR EStG § 32a (1), gyventojų pajamų apmokestinimas suskirstytas į penkias pakopas. Tai pavaizduota 2 lentelėje.

2 lentelė. VFR gyventojų pajamoms taikomi tarifai

Metinė pajamų suma eurais	Taikomas tarifas
iki 7 834	0 (neapmokestinama)
nuo 7 835 iki 13 139	$(939,68 \cdot y + 1\,400) \cdot y$
nuo 13 140 iki 52 551	$(228,74 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 1\,007$
nuo 52 552 iki 250 400	$0,42 \cdot x - 8\,064$
nuo 250 401	$0,45 \cdot x - 15\,576$

**Šaltinis:** Einkommensteuergesetz. BGBl. I S. 4210, 2002; 2003 I S. 179; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009 // <http://bundesrecht.juris.de/estg/BJNR010050934.html#BJNR010050934BJNG000107301>. [žiūrėta 2009 06 09].

Įstatyme pateikti paaiškinimai, kur nurodyta, kad:

- „y“ yra viena dešimttūkstantoji sumos, kuri viršija 7834 eurus, dalis;
- „z“ yra viena dešimttūkstantoji sumos, kuri viršija 13 139 eurus, dalis;
- „x“ yra suma, nuo kurios skaičiuojamas mokestis (ne mažesnė negu 52552 eurai).

Taip pat paminėtina, kad kairėje lentelės pusėje nurodytos sumos – tai metinės gyventojų pajamos (pvz.: 7834 eurų).

Taigi pagal EstG § 32a (1), pajamų apmokestinimą VFR galima suskirstyti į tokias grupes:

- pajamų suma, neviršijanti 7834 eurų yra neapmokestinama pajamų mokesčiu;
- pajamoms nuo 7835 iki 13139 eurų taikomi nuo 14 iki 23,97 procentų tarifai;
- pajamoms nuo 13140 iki 52551 eurų taikomi nuo 23,97 iki 42 procentų tarifai;
- pajamos nuo 52552 eurų apmokestinamos 42 procentų tarifu, atimant 8064 eurus;
- pajamos nuo 250401 eurų apmokestinamos 45 procentų tarifu, atimant 15 576 eurus.

Anksčiau pateiktos sumos taikomos vienišioms asmenims. Susituokusių asmenų pajamų apmokestinimui taikomos palankesnės nuostatos. EstG § 26b numatyta, kad „sutuoktinių uždirbtos pajamos sudedamos ir jiems priskiriamos bendrai, o tada sutuoktiniai laikomi vienu mokesčių mokėtoju, išskyrus atvejus, kai priimama tam prieštaraujanti nuostata“.<sup>64</sup> EstG § 32a (5) įtvirtintas *splitting* procedūros taikymas: susituokusiems asmenims neapmokestinama pajamų suma, taip pat sumos, kurioms esant keičiasi tarifo dydis yra dvigubinamos, pvz.: pajamos yra neapmokestinamos, kai metinė suma neviršija 15668 eurų (vienišioms asmenims – 7834 eurų). Apie *splitting* procedūros taikymą viename savo sprendimų yra užsiminęs ir Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT): „Laikantis *ESStG*, 32a dalies 5 punkto, bendrai įvertintų sutuoktinių pajamų mokesčio suma turi būti „du kartus didesnė negu būtų mokestis, taikomas pusės jų bendrai apmokestinamų pajamų atžvilgiu (*splitting* procedūra).“ Todėl pajamos apmokestinamos taip, lyg kiekvienas iš sutuoktinių būtų uždirbęs po pusę apmokestinamos sumos.“<sup>65</sup>

EstG yra atskiros nuostatos dėl pajamų iš investicijų apmokestinimo (dividendų, palūkanų, vertybinių popierių pardavimo). Netgi pačiame Pajamų mokesčio įstatyme mokestis, mokamas nuo pajamų, gautų iš investavimo operacijų, įvardijamas kitu pavadinimu – *Kapitalertragsteuer*, t. y. mokestis nuo kapitalo prieaugio. EstG § 32d nurodyta, kad tokios pajamos apmokestinamos taikant 25 procentų tarifą. Be to, numatyta, kad neapmokestinama pajamų mokesčiu 801 eurų suma vienišioms asmenims, 1602 eurų – sudariusiems santuoką.

Paminėtina, kad Lietuvoje yra nustatytas fiksuotas tarifas ir šis tarifas taikomas visais atvejais, nepriklausomai nuo to, kokio dydžio yra pajamos. Šiuo metu LR GPMĮ įtvirtinti du tarifai: 15 ir 20 procentų. Taip pat yra nustatytas atskiras fiksuotas pajamų mokesčio dydis asmenims, kurie ketina vykdyti individualią veiklą įsigydami verslo liudijimus. Konkretų šio mokesčio dydį nustatyti yra suteikta teisė savivaldybių taryboms („Už per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, nuo kurių mokestis sumokamas įsigyjant verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis [...]“<sup>66</sup>).

Kaip numatyta LR GPMĮ 6 straipsnyje, 20 procentų tarifas taikomas pajamoms iš paskirstyto pelno (dividendams), tuo tarpu visoms kitoms pajamoms – 15 procentų. Tačiau vertėtų pažymėti, kad nuo 2009 metų įsigalioję Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – LR SDĮ) pakeitimai numato, jog nuo pajamų, nuo kurių mokamas gyventojų pajamų mokestis, yra mokamos ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos: „Nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kaip jie apibrėžti Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, gaunantys kitas, negu šio straipsnio 1–6 dalyse nurodytos, pajamas, nuo kurių Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka turi būti išskaičiuotas ir (ar)

<sup>64</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 22].

<sup>65</sup> Europos Teisingumo Teismo 1999 m. rugsėjo 14 d. sprendimas byloje C-391/97, Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Außenstadt.

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1007.

sumokėtas gyventojų pajamų mokestis, nuo šių pajamų, išskyrus išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, moka 6 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas.<sup>67</sup> Pvz.: dividendai, tantjemos, pajamos už turto nuomą ar vertybinių popierių pardavimą yra apmokestinamos ne tik gyventojų pajamų, bet ir privalomo sveikatos draudimo mokesčiu. Pastarasis mokestis 2009 metais mokamas nepriklausomai nuo to, ar gyventojas yra draudžiamas valstybės lėšomis, ar už jį sveikatos draudimo įmokos yra mokamos kitų asmenų, ar gyventojas jį (privalomo sveikatos draudimo mokestį) moka savarankiškai.

Lietuvoje nėra įtvirtinto progresyviai didėjančio tarifo didėjant gyventojų pajamoms. Tačiau nuo 2009 metų sausio 1 dienos priimtuose LR GPMĮ pakeitimuose numatyta, kad kuo mažesnės pajamos gaunamos, tuo didesnė yra suma, nuo kurios neskaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis. Tai sietina su nauja neapmokestinamo pajamų dydžio (toliau – NPD) taikymo tvarka. LR GPMĮ 20 straipsnyje nurodyta, jog gyventojų, kurių pajamos per vieną mėnesį neviršija 800 litų, NPD yra 470. Mėnesio pajamoms didėjant 100 litu, 20 litų mažėja NPD. Įstatyme pateiktos formulės, kurių pagalba galima apskaičiuoti tiek mėnesio, tiek visų metų gyventojui priklausantį NPD:

Gyventojui taikytinas mėnesio NPD = 470 – 0,2 x (gyventojų mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – 800)

Gyventojui taikytinas MNPD = 5 640 – 0,2 x (GMP – 9 600)<sup>68</sup>, kur MNPD – metinis NPD, o GMP – gyventojų metinės pajamos.

Pažymėtina, kad „GMP yra lygios gyventojų mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų, išskyrus išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų dydžio, sumai [...]“<sup>69</sup> Todėl norint teisingai apskaičiuoti, koks gyventojui priklauso NPD, būtina sumuoti visas pajamas, nuo kurių mokamas gyventojų pajamų mokestis (išskyrus minėtas išmokas, mokamas pasibaigus ar nutraukus gyvybės draudimo ar pensijų kaupimo sutartį, neviršijančias sumokėtų įmokų dydžio).

Neįgalumą turintiems asmenims nustatytas pastovus NPD, kuris gali būti 800 arba 600 litų (priklausomai nuo darbingumo lygio, išreikšto procentais). Taip pat, asmenims, auginantiems vieną vaiką priklauso 100, o už kiekvieną kitą vaiką – 200 litų suma (tėvams kartu auginant vaikus, šie dydžiai dalijasi per pusę), kuri neapmokestinama pajamų mokesčiu.<sup>70</sup> Šie dydžiai (papildomas NPD) taip pat nekinta, nepriklausomai nuo to, kiek uždirbama pajamų.

Iš EStG § 25 matyti, jog VFR mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Būtent metams pasibaigus, fiziniai asmenys turi suskaičiuoti visas savo gautas pajamas, patirtas išlaidas, sumokėti reikiamus mokesčius. Taip pat pasibaigus mokestiniam laikotarpiui įstatymo numatytais

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas// Valstybės žinios 1996 m., Nr. I-1343.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1007.

<sup>69</sup> Ten pat.

<sup>70</sup> Ten pat.

atvejais gyventojai privalo pateikti deklaraciją. Pagal AO § 149 (2), Vokietijoje deklaruoti pajamas už mokestinį laikotarpį būtina iki kitų metų gegužės mėnesio 31 dienos. Be to, „jei terminas baigiasi šeštadienį, sekmadienį arba šventinę dieną, paskutinė deklaravimo diena perkeliama į artimiausią darbo dieną.“<sup>71</sup> Pažymėtina, jog nurodytas terminas deklaracijai pateikti (gegužės 31 diena) svarbus asmenims, kuriems numatyta prievolė deklaruoti pajamas. Jeigu deklaracija teikiama savo noru (pvz.: norima susigrąžinti mokesčio permoką), tai galima padaryti per ketverius metus nuo mokestinio laikotarpio pabaigos (už 2008 metus deklaruoti galima iki 2012 gruodžio 31 dienos). Be to, yra numatyta išimčių, kada terminas deklaracijai pateikti gali būti pratęstas iki tų pačių metų gruodžio 31 dienos, jei deklaruoti pajamas yra privaloma, pvz.: deklaraciją pildo ir teikia mokesčių konsultantas; duomenų nėra pateikęs darbdavys; deklaracijos nebuvo galima pateikti dėl ligos ar gyventojas buvo išvykęs į užsienį. Tačiau nurodyta, kad asmuo nepateikęs laiku deklaracijos, turi pateikti mokesčius administruojančiai institucijai paaiškinimą, nuroydamas priežastis, dėl kurių deklaracija nebuvo pateikta laiku.

Įstatyme numatyti atvejai, kada VFR pajamų mokesčio mokėtojai privalo teikti deklaraciją. Keletą šių atvejų galima paminėti:

- fiziniai asmenys vykdantys individualią (prekybininkai, kiti mokslinės, meninės veiklos vykdytojai), žemės- ir miškų ūkio veiklą ir pajamos iš tokios veiklos viršija nustatytą metinę neapmokestinamą pajamų sumą (2009 metams tokia suma yra 7834 eurai);
- gaunantys kitokių nei iš savarankiškos veiklos ar samdomo darbo, pajamų (pvz.: parduodamas turtas);
- norintys susigrąžinti per mokestinį laikotarpį susidariusią permoką;
- gyventojų ar jo sutuoktinio pajamos priskiriamos V arba VI klasei;
- darbo užmokestis buvo gautas iš keleto darbdavių.

Taigi VFR, kaip ir daugelyje kitų ES valstybių narių, gyventojams, gaunantiems pajamų taikomi progresiniai mokesčiai. Tačiau negalima teigti, kad tokių mokesčių taikymas vienodai veiktų visose šalyse, kadangi progresinė pajamų mokesčių sistema turi tiek privalumų, tiek trūkumų. Progresinių mokesčių pagalba įgyvendinamas socialinis teisingumas: gyventojai, daugiau uždirbantys, moka didesnius mokesčius ir sumažina mokestinę naštą mažiau uždirbantiems asmenims. Tačiau progresinės pajamų mokesčio sistemos administravimas yra sudėtingesnis, reikalaujantis daugiau išlaidų. Taip pat progresiniai mokesčiai gali būti viena mokesčių vengimo priežasčių, nes gaunant didesnę darbo užmokestį reiktų sumokėti daugiau mokesčių. Todėl siekiant įvesti progresinius mokesčius šalyje negalima vien tik „aklai“ remtis kažkurios tai šalies pavyzdžiu. Būtina įvertinti visas aplinkybes, kurios gali turėti įtakos šalies ekonominei situacijai. Netinkamo mokesčių sistemos modelio

<sup>71</sup>Abgabenordnung. BGBl. I S. 3866. 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch 2009 (BGBl. I S. 2474)// [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 06 25].

parinkimas gali netgi paskatinti emigraciją (pvz.: gyventojui, kuris moka didesnius mokesčius ir mato, kad valstybėje pajamos iš mokesčių nėra efektyviai panaudojamos, progresiniai mokesčiai gali būti paskata išvykti į kitą valstybę).

Kitas mokestis, kuris priskiriamas prie tiesioginių ir toliau darbe bus nagrinėjamas, yra korporacijų pelno mokestis (vok. *Körperschaftsteuer*). Daugelis autorių savo darbuose šį mokestį vadina pelno mokesčiu, neištraukdami į pavadinimą žodžio „korporacija“. Tokia sąvoka pateikta monografijose: Buškevičiūtė E. *Mokesčių sistema*, Stačioko R., Rimo J. *Mokesčiai: teorija ir praktika*, Stačioko R. *Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje*, kur pateikiamos trumpos užsienio šalių, tarp jų ir VFR, mokesčių sistemų apžvalgos.

*Körperschaft* apibūdinamas kaip susivienijimas, turintis teisinį subjektiškumą, susidedantis iš atskirų asmenų ir egzistuoja nepriklausomai nuo narių pasikeitimo.<sup>72</sup> VFR korporacijų pelno mokesčio analogas Lietuvoje – pelno mokestis. Tiek VFR korporacijų pelno mokestį, tiek Lietuvoje pelno mokestį moka vienetai – juridiniai asmenys. Teigiama, kad korporacijų pelno mokestis, kaip pajamų mokestis juridiniams asmenims. Mokestis mokamas asmens, gaunančio pajamų.

KStG § 1 nurodyta, jog šio mokesčio subjektai yra įmonės, organizacijos, bendrijos, įvairūs susivienijimai, fondai (ribotos- ir neribotos atsakomybės bendrovės, kooperatyvai, kredito įstaigos), kurių buveinė ar administracija (valdymo organai) – VFR teritorijoje. Tačiau korporacijų pelno mokestį moka ir tie juridiniai asmenys, kurių nei buveinė, nei administracija nėra Vokietijoje, tačiau gauna pastarojoje šalyje pajamų (KStG § 2). Taigi kaip EStG, taip ir KStG, mokesčių mokėtojais skirstomi į „apribotus“ ir „neapribotus“. Mokesčių mokėtojų, kurie turi „neribotą“ pareigą mokėti mokestį, yra apmokestinamas visas be išimties pelnas, o „apribotieji“ mokesčių mokėtojais moka mokestį nuo pelno, kuris gautas VFR.

Minėta, jog korporacijų pelno mokesčiu apmokestinamas vienetų gautos pajamos. Kaip ir mokant pajamų (pvz.: nuo pajamų iš savarankiškos veiklos), taip ir korporacijų pelno mokestį, yra vertinamas kalendorinių metų rezultatas (KStG § 7 (2)), t. y. pagal vedamą buhalterinę apskaitą iš pajamų atimamos sąnaudos, nuo gauto skirtumo yra sumokamas mokestis (KStG § 8). Būtent apmokestinama yra gauta ekonominė nauda (gali būti turto padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas). Be to KStG § 8 (3) pažymėta, jog mokesčio mokėtojo mokestinis laikotarpis gali ir nesutapti su kalendoriniais metais: „Jei mokesčių mokėtojas egzistuoja ne visus kalendorinius metus, tada mokestinis laikotarpis yra tų kalendorinių metų mokesčių mokėtojo egzistavimo laiko tarpas.“<sup>73</sup>

Korporacijų pelno ir pajamų mokesčiai yra glaudžiai susiję vienas su kitu, kas gali būti pagrįsta šiuo pavyzdžiu: įmonė gauna pajamas, sumoka pelno mokestį ir kas lieka po pelno apmokestinimo,

<sup>72</sup> [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/004\\_BestKoerp/032\\_Begriff/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/004_BestKoerp/032_Begriff/index.php) [žiūrėta 2009 06 07].

<sup>73</sup> *Körperschaftsteuergesetz*. BGBl. I S. 4144, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2302, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/kstg\\_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301](http://bundesrecht.juris.de/kstg_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301) [žiūrėta 2009 06 07].

paskirstoma vieneto nariams. Pastarieji nuo gautų pajamų turi sumokėti pajamų mokestį. Toks reglamentavimas yra ir Lietuvos Respublikoje. Pvz.: individuali įmonė gauna pelną, nuo kurio sumokamas pelno mokestis, tada išmokama išmoka individualios įmonės savininkui, kuris turi sumokėti gyventojų pajamų mokestį.

Korporacijų pelno mokesčio tarifas, kuris nurodytas KStG § 23, yra 15 procentų.

Kaip buvo minėta, Lietuvoje pelno mokestį taip pat moka vienetai, kurie skirstomi į: Lietuvos apmokestinamąjį vienetą ir užsienio apmokestinamąjį vienetą. Mokestinis laikotarpis, kaip ir VFR teisės aktuose nustatyta, yra kalendoriniai metai, tačiau „jeigu vienetas buvo įregistruotas Lietuvos Respublikoje ir veiklą vykdė trumpiau kaip 12 mėnesių, tai jo mokestinis laikotarpis skaičiuojamas nuo vieneto įregistravimo (veiklos pradžios) datos iki jo veiklos pabaigos (išregistravimo iš juridinių asmenų registro datos).“<sup>74</sup>

Pagrindinis pelno mokesčio tarifas Lietuvoje yra 20 procentų.

Dar vienas VFR tiesioginis mokestis – verslo mokestis (vok. *Gewerbesteuer*). Pastarasis mokestis yra nustatomas ir renkamas vietos bendruomenių (GewStG § 1). Verslo mokestį moka asmenys, kurie vykdydami veiklą siekia pelno, t. y. ekonominės veiklos vykdytojai, išskyrus laisvųjų profesijų atstovus (vok. *Freiberufler*), tokius kaip: gydytojai, teisininkai, mokesčių konsultantai, inžinieriai, architektai. Taip pat verslo mokestis netaikomas pajamoms iš žemės- ir miškų ūkio veiklos (GewStG § 2). Be to, šis mokestis mokamas tai bendruomenei, kur yra vykdoma veikla. (GewStG § 4 (1)).

GewStG § 7 nurodyta, jog verslo mokesčiu yra apmokestinama: gautos pajamos, kaip jos apskaičiuojamos pagal EStG (jei mokėtojas – fizinis asmuo) arba pelnas, kaip jis apskaičiuojamas pagal KStG (jei mokėtojas – juridinis asmuo). Apskaičiuotas pajamas ar pelną galima sumažinti įvairiomis išlaidomis, kurios patiriamos vykdant veiklą, pvz.: 1,2 procento žemės sklypo vertės, kuriame įmonė vykdo veiklą (GewStG § 9). Kai žinoma suma, nuo kurios skaičiuojamas mokestis, dar galima atimti Verslo mokesčio įstatymo 11 paragrafo 1 dalyje nurodytą neapmokestinamą sumą. Yra nustatytos skirtingos neapmokestinamos verslo mokesčiu sumos atskiriems verslo mokesčio mokėtojams. „Fiziniai asmenys ir privatūs juridiniai asmenys moka mokestį, kai pelnas viršija 24500 eurų.“<sup>75</sup> Kiti mokesčių mokėtojai yra atleisti nuo verslo mokesčio iki 5000 eurų sumos. Suma, viršijanti nurodytus neapmokestinamus dydžius yra dauginama iš verslo mokesčio tarifo (3,5 procento, GewStG § 11 (2)). Tada, verslo mokesčiui apskaičiuoti, gauta sandauga dar dauginama iš koeficiento (vok. *der Hebesatz*).<sup>76</sup> Koeficientas, pagal GewStG § 16 (4), yra 200 procentų, jeigu bendruomenė nenustato didesnio. Taigi minimas koeficientas kiekvienoje bendruomenėje gali būti skirtingas,

<sup>74</sup> [http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000043997&tree\\_id=1000002103](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000043997&tree_id=1000002103) [žiūrėta 2009 06 07].

<sup>75</sup> Gewerbesteuergesetz. BGBl. I S. 4167, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 550, 2009// <http://bundesrecht.juris.de/gewstg/BJNR009790936.html#BJNR009790936BJNG000104301> [žiūrėta 2009 06 15].

<sup>76</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 15].

kadangi šio dydžio (*der Hebesatz*) nustatymas yra bendruomenių diskrecija (tačiau koeficientas negali būti mažesnis negu 200 procentų). Kaip numatyta GewStG § 16 (2), koeficientas gali būti nustatomas vieniems arba keletui kalendorinių metų.

Verslo mokesčiui surinkti nustatyti kalendoriniai metai, kas reglamentuota GewStG § 14. Taip pat numatyta, „jei mokesčių mokėtojas vykdo veiklą ne visus kalendorinius metus, mokestinis laikotarpis šio mokesčio mokėtojo yra kalendorinių metų dalis, kurią vykdyta veikla.“<sup>77</sup> Yra nurodyta, jog verslo mokestis pradedamas skaičiuoti nuo kalendorinių metų pradžios arba nuo datos, kada pradeda veikti mokesčių mokėtojas (GewStG § 21).

Įstatymas, reglamentuojantis verslo mokesčio mokėjimą, numato, jog turi būti mokamos avansinės įmokos. Primoji avansinė įmoka sumokama iki vasario 15 dienos, antroji – iki gegužės 15 dienos, trečioji – iki rugpjūčio 15 dienos ir ketvirtoji – iki lapkričio 15 dienos (GewStG § 19).

Analizuojant kitus du tiesioginius mokesčius – paveldėjimo ir dovanojimo (vok. *Erbschaft- und Schenkungssteuer*), paminėtina, kad šie mokesčiai VFR reglamentuojami bendru teisės aktu – Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio įstatymu (toliau – ErbStG). Pagal pastarąjį teisės aktą, prievolė mokėti mokestį atsiranda, kai paveldimas turtas po palikėjo mirties arba gaunamas turtas ar kitos rūšies pajamos iš kito asmens neatlygintinai, t. y. gaunama dovana. ErbStG § 10 pažymėta, kad mokestis atsiranda ne dėl turto egzistavimo, bet dėl kito asmens praturtėjimo, t. y. būtent tada, kai turtas pereina kito asmens nuosavybėn ir šis gauna iš to naudą. Be to, paveldėti ar gauti dovanų turtą gali tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys.

ErbStG § 2 numatyta, kad mokestį reikia mokėti, jeigu „palikėjas mirties dieną, dovanotojas dovanojimo dieną arba įgijėjas mokesčio atsiradimo momentu buvo šios šalies gyventojas [...]“<sup>78</sup> Taip pat mokestis mokamas, kai nei viena sandorio šalis negyvena VFR teritorijoje, bet paveldimas ar dovanojamas turtas yra VFR teritorijoje.

Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio dydis priklauso nuo mokesčio klasės. Iš viso ErbStG § 15 (1) numatytos trys klasės. Tai pavaizduota 3 lentelėje.

3 lentelė. Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčių mokėtojų suskirstymas į klases

Klasė I	Klasė II	Klasė III
Sutuoktiniai	Tėvai ir seneliai, jeigu jie nepriklauso I mokesčio klasei (kai turtas yra dovanojamas)	Visi kiti paveldėtojai ar dovanų gavėjai (kurie nepriklauso I ir II klasei).
Vaikai (įvaikiai)	Broliai ir seserys	

3 lentelės tęsinys kitame puslapyje

<sup>77</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 15].

<sup>78</sup> Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. BGBl. I S. 378, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3018, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/erbstg\\_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140](http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140) [žiūrėta 2009 06 25].



Klasė I	Klasė II	Klasė III
Anūikai	Sūnėnai ir dukterėčios	
Tėvai (įtėviai) ir seneliai (paveldint turta)	Įtėviai	
	Vaikų sutuoktiniai	
	Sutuoktinio (-ės) tėvai	
	Buvę sutuoktiniai	

**Šaltinis:** Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. BGBI. I S. 378, 1997; zuletzt geändert durch BGBI. I S. 3018, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/erbstg\\_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140](http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140) [žiūrėta 2009 06 25].

Kaip matyti iš 3 lentelės, klasifikacija sudaryta remiantis giminystės laipsniu. Nuo to, kokiai klasei, koks asmuo yra priskiriamas, priklauso, kokia yra neapmokestinama suma eurais:

1. 500 000 sutuoktiniams;
2. 400 000 vaikams (įvaikiams), jeigu pastarieji mirę – vaikų (įvaikių) vaikams;
3. 200 000 anūkams;
4. 100 000 kitiems asmenims, kurie priklauso I klasei;
5. 20 000 asmenims, kurie priklauso II klasei;
6. 500 000 partneriams (kai registruota partnerystė);
7. 20 000 asmenims, kurie priklauso III klasei.<sup>79</sup>

Koks mokesčio tarifas taikomas gautam turtui, nurodyta ErbStG § 19. Pastarojoje nuostatoje esantys duomenys pateikti 4 lentelėje.

Kaip matyti iš 4 lentelėje pateiktų duomenų, taikomų tarifų intervalas yra nuo 7 iki 50 procentų. Pažymėtina, jog tarifo dydis priklauso nuo:

- turto vertės, ir
- kokiai mokesčio klasei asmuo yra priskiriamas.

Didėjant turto vertei, didėja ir mokesčio tarifas. Mažiausi tarifai taikomi I Klasei (priklausomai nuo turto vertės, mažiausias tarifas gali būti 7, o didžiausias – 30 procentų), didžiausi – II ir III Klasei priskirtiniems asmenims (mažiausias tarifas gali būti 30, didžiausias – 50 procentų).

<sup>79</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 25].

4 lentelė.<sup>80</sup> Taikomi tarifai gaunamam turtui

Turto vertė iki ... eurų	Procentų dydis pagal mokesčio klasę		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	50	50
26 000 000	27	50	50
virš 26 000 000	30	50	50

**Šaltinis:** Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. BGBl. I S. 378, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3018, 2008//  
[http://bundesrecht.juris.de/erbstg\\_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140](http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140)  
 [žiūrėta 2009 06 27].

Taip pat įstatyme yra sąrašas pajamų, kurios yra priskiriamos neapmokestinamoms paveldėjimo ar dovanojimo mokesčiu (ErbStG § 13), pvz.: namų apyvokos daiktai asmenims, priskirtiems I mokesčio klasei, jei daiktų vertė neviršija 41000 eurų.

Dovanojimo mokestis papildo paveldėjimo mokestį. Dovanojimo mokestis sumažina mokesčių vengimo galimybę, pvz.: turto savininkas ir galimas paveldėtojas sudaro turto perleidimo (dovanojimo) sutartį (dar esant gyvam turto savininkui) ir taip išvengia ateityje mokėtino paveldėjimo mokesčio.

Lietuvoje gautų dovanų ir paveldėto turto mokesčiai reglamentuoti atskirais teisės aktais. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatyme pateikta paveldimo turto mokesčio mokėjimo tvarka. Pastarajame teisės akte yra nurodyta, kad paveldėto turto mokesčio mokėti nereikia, jei turtas paveldėtas iš: sutuoktinio, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), globėjų (rūpintojų), globotinių (rūpintinių), senelių, vaikaičių, brolių, seserų; taip pat, jei paveldėto turto vertė neviršija 10000 litų. Jei paveldėtas turtas nėra neapmokestinamas, taikomi tarifai – 5 procentai, kai turto vertė neviršija 500000 Lt ir 10 procentų, kai paveldėto turto vertė didesnė negu 500000 Lt. Be to, numatyta, jog skaičiuojant paveldėto turto mokestį, turto vertė mažinama 30 procentų, t. y. paveldėto turto mokesčio apmokestinamoji bazė – 70 procentų turto vertės.

<sup>80</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 06 27].

Fizinių asmenų dovanų apmokestinimo tvarka išdėstyta LR GPMĮ. Dovanos apmokestinimas priklauso nuo to, kas yra dovanotojas: fizinis ar juridinis asmuo. Jei dovanotojas yra fizinis asmuo ir yra apdovanotojo sutuoktinis, vaikas (įvaikis), vienas iš tėvų (įtėvių) ar senelių, brolis, sesuo, tokiu atveju mokesčio mokėti nereikia. Jei dovanotojas – fizinis asmuo, tačiau nepatenka į anksčiau išvardytų giminaičių sąrašą, tuomet dovana bus neapmokestinama, jei per mokestinį laikotarpį nebus gauta dovanų už daugiau kaip 8000 litų. Jei pastaroji suma viršijama, nuo viršijančios dalies mokami mokesčiai (15 procentų gyventojų pajamų ir 6 procentai privalomo sveikatos draudimo mokestis).

Jeigu fizinis asmuo gauna dovaną iš juridinio asmens ir pastarasis yra apdovanotojo darbdavys – apmokestinama visa dovanos vertė. Jei dovanotojas juridinis asmuo ne darbdavys, mokestis mokamas, jei dovanos vertė didesnė negu 320 litų.

Žemės mokestis (vok. *Grundsteuer*) yra realinis mokestis (VFR AO § 3 (2)). Šis mokestis mokamas nuo turto vertės, neatsižvelgiant į tai, ar asmuo iš turimo turto gauna pajamų. Ar mokestį reikia mokėti, sprendžia vietos bendruomenės. Tai nuodyta Žemės mokesčio įstatymo § 1 (toliau – GrStG).

Pagal GrStG § 2, apmokestinamas yra šalyje nuosavybės teise turimas turtas: žemės sklypai, žemės ūkio ir miškų ūkio įmonės. GrStG § 2 nurodyta, jog neapmokestinama yra valstybės institucijoms, bažnyčiai ar religinėms bendruomenėms priklausantis turtas, taip pat turtas, naudojamas visuomeniniais tikslais.

Nustatant mokėtino mokesčio dydį, dalyvauja dvi institucijos: mokesčius administruojanti institucija ir vietos bendruomenė. Visų pirma yra nustatoma, nuo kokios vertės bus skaičiuojamas mokestis (GrStG § 13, § 14, § 15), tada vietos bendruomenė nustato, kokią procentinę dalį nuo pateiktos vertės reikia mokėti ((GrStG § 25).

Kaip nurodyta GrStG § 27, žemės mokestis yra nustatomas kalendoriniams metams.

Žemės įgijimo mokestis (vok. *Grunderwerbsteuer*) mokamas, kai vyksta žemės perleidimo sandoriai. Šio mokesčio mokėtojai yra sandorio šalys: turto įgijėjas ir perleidėjas. Tačiau numatyta galimybė sutarties pagrindu mokestinę naštą perkelti vienai iš sandorio šalių.

Žemės įgijimo būdai, kurių pagrindu atsiranda prievolė mokėti žemės įgijimo mokestį, išvardyti GrEStG 1 §. Keletas įgijimo būdų:

- ✓ pirkimo-pardavimo sandoriai;
- ✓ mainų sutartys;
- ✓ įgijimas iš varžytinių;
- ✓ įgijimas pagal reikalavimo teisę;
- ✓ konfiskavimas dėl nuostolių atlyginimo.

Kaip pateikta GrEStG § 11, žemės įgijimo mokesčio tarifas – 3,5 procento. Mokestis yra mokamas nuo gaunamo atlygio už perleidžiamą turtą. Jei atlygis nenustatytas ar negalima nustatyti,

mokama nuo žemės sklypo vertės, kurios nustatymą reglamentuoja Vertinimo įstatymas (vok. *Bewertungsgesetz*, toliau – BewG).<sup>81</sup> Įstatyme (GrEStG § 9) apibūdinta, koks gali būti atlygis, nuo kurio mokamas mokestis: atlygis gali būti piniginis (pirkimo – pardavimo sutarties atveju – sutarta pinigų suma; parduodant iš varžytynių – pasiūlyta didžiausia kaina), kita gaunama nauda (esant mainų sutarčiai, mokestis skaičiuojamas nuo mainais gaunamo turto vertės).

GrEStG nurodyta, kad prievolė mokėti mokestį atsiranda, kai įvyksta sandoris. Gali būti nuodyta, kad nuosavybė pereina, kai įvykdomos sutartyje įvardytos sąlygos. Vadinasi, tik įvykdžius sąlygas žemė pereina kito asmens nuosavybėn ir tik tada atsiranda prievolė mokėti žemės įgijimo mokestį: „Mokestį reikia mokėti:

kai įgijimas siejamas su atitinkamų sąlygų įvykdymu, kai įvykdomos nurodytos sąlygos;

kai įgijimui reikalingas leidimas, kai yra gaunamas leidimas.“<sup>82</sup>

Žemės įgijimo mokestis turi būti sumokamas per mėnesį, nuo sprendimo, kuriame nurodomas mokėtinas mokestis, gavimo dienos. Tačiau „mokesčių inspekcija turi teisę nustatyti ilgesnį mokesčio mokėjimo terminą.“<sup>83</sup>

Minėta, jog mokestį turi sumokėti sandorio šalys. Kiekvienu žemės įgijimo būdu šalys gali būti skirtingos, pvz.: pirkimo – pardavimo atveju tai yra savininkas ir turto įgijėjas; konfiskavimo atveju – turto įgijėjas; kai įgyjama iš varžytynių – didžiausią kainą pasiūlęs pirkėjas (GrEStG § 13).

GrEStG § 3, § 4 reglamentuota, kada žemės įgijimo mokestis yra nemokamas. Tai gali būti, kai:

- ❖ vyksta mažos vertės sandoriai (suma neviršija 2500 eurų);
- ❖ žemė yra paveldima ar įgyjama pagal dovanojimo sutartį, kas yra reglamentuojama Paveldėjimo ir dovanojimo mokesčio įstatymu;
- ❖ sandoris sudaromas tarp sutuoktinių;
- ❖ įgyjama skyrybų metu;
- ❖ įgyjama padalinant bendrąją nuosavybės teise priklausantį turtą;
- ❖ įgyjama iš tiesiosios linijos giminaičių, taip pat jų sutuoktinių (priklauso ir įvaikiai, įvaikių sutuoktiniai).

Nesumokėjus žemės įgijimo mokesčio, įgyta žemė negali būti registruojama nekilnojamo turto registre. Todėl „mokesčių tarnyba išduoda pažymą, kai žemės įgijimo mokestis yra sumokėtas, sumokėjimas yra užtikrintas ar atidėtas arba yra atleista nuo mokėjimo. Pažyma išduodama ir kitais atvejais, kai nėra pavojaus, jog bus išvengta sumokėti mokestį. Mokesčių tarnyba išduoda raštišką pažymą.“<sup>84</sup>

<sup>81</sup> Grunderwerbsteuergesetz. BGBl. I S. 418, 1804, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2794, 2008// [http://bundesrecht.juris.de/grestg\\_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/grestg_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG000101301) [žiūrėta 2009 07 10].

<sup>82</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 07 10].

<sup>83</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 07 10].

<sup>84</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 07 10].

VFR nuo 1995 metų sausio 1 dienos buvo įvestas atskiras papildomas mokestis – solidarumo priemoka (vok. *Solidaritätszuschlag*). Šio mokesčio surinktomis pajamomis padengiamos išlaidos, patirtos vykdant vakarinės ir rytinės Vokietijos suvienijimą.

Solidarumo mokesčio įstatymo (toliau – SolzG) § 1 (2) nurodyta, kad solidarumo mokesčiui taikomos atitinkamai Pajamų mokesčio ir Korporacijų pelno mokesčių įstatymų nuostatos. Jeigu nuo pajamų mokestis nėra atskaitomas ar įmonių pelno mokestis nemokamas, tas pats galioja ir solidarumo mokesčiui (SolzG § 1 (3)). Taip pat, jeigu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis pajamų mokesčiu gautos pajamos yra neapmokestinamos, nemokama ir solidarumo priemoka (SolzG § 1 (5)).

Pagal SolzG 2 §, solidarumo priemoka yra mokama:

- fizinių asmenų, kurie pagal EStG § 1 įpareigoti mokėti pajamų mokestį;
- fizinių asmenų, kurie pagal Užsieniečių mokesčių įstatymo (vok. *Außensteuergesetz*) § 2 yra įpareigoti mokėti mokesčius;
- juridinių asmenų, kurie pagal KStG 1 ir 2 paragrafus įpareigoti mokėti korporacijų pelno mokestį.

Solidarumo mokesčio dydis – 5,5 procento nuo apmokestinamosios bazės (SolzG § 4).

Kaip papildomas mokestis paminėtinas taip pat VFR egzistuojantis bažnyčios mokestis, kuris yra mokamas fizinių asmenų. Pastarieji bažnyčios mokestį moka religinėms bendruomenėms, kurių teritorijoje nuolat gyvenama ar yra pagrindinė gyvenamoji vieta. Bažnyčios mokesčio tarifas svyruoja nuo 8 iki 9 procentų metinės pajamų mokesčio sumos. Be to, įstatyme gali būti numatyta minimali bažnyčios mokesčio suma.

Jeigu gyventojų pajamos yra tik su darbo santykiais susijusios pajamos, tokiu atveju bažnyčios mokestį kartu su pajamų mokesčiu sumoka mokestį išskaičiuojantis asmuo.

Bažnyčios mokestis mokamas vadovaujantis teisės aktais, kuriuos priima federalinių žemių institucijos. Vadinasi kiekviena žemė vadovaujasi atskiru, tik jos teritorijoje galiojančiu Bažnyčios mokesčio įstatymu.

Be jau nagrinėtų, VFR taip pat mokami tokie mokesčiai kaip loterijų laimėjimų, lošimo namų (k kazino), draudimo, transporto priemonių, antrų namų, medžioklės ir žvejybos, šunų.

## **2.3. Vokietijos Federacinės Respublikos netiesioginiai mokesčiai**

### **2.3.1. Apyvartos mokestis**

Vienas iš VFR netiesioginių mokesčių, kuris bus aptartas šiame poskyryje, yra apyvartos mokestis (vok. *Umsatzsteuer*). Būtent vokiškas žodis *der Umsatz* verčiant į lietuvių kalbą reiškia – *apyvarta*. VFR apyvartos mokestį Lietuvoje atitinka esantis pridėtinės vertės mokestis (toliau –

PVM). Analizuojant VFR Apyvartos mokesčio įstatymą (*UStG*), matyti, jog šio mokesčio reglamentavimas panašus į Lietuvoje egzistuojančio PVM. Pavyzdžiui nuostatos, apibrėžiančios subjektą, tiek VFR apyvartos mokesčio, tiek Lietuvos PVM yra labai panašios. Taip pat abu šiuos mokesčius atsiranda prievolė mokėti vykdant tas pačias ūkines operacijas (prekių tiekimas ir paslaugų teikimas). Galima pastebėti, jog literatūroje VFR apyvartos mokestis yra pavadinamas ir PVM<sup>85</sup> arba sujungiami abu pavadinimai į vieną: apyvartos – pridėtinės vertės mokestis.<sup>86</sup> Tačiau nei įstatymo pavadinime, nei to paties įstatymo teisės normose nėra minimas žodis – *pridėtinė vertė* (vok. *Mehrwert*).

Kaip minėta, VFR apyvartos mokestis priskiriamas prie netiesioginių mokesčių. Apmokestinama teisės aktuose numatytas paslaugų teikimas ar prekių tiekimas. Apyvartos mokestį faktiškai sumoka paslaugos ar prekės galutinis vartotojas, bet pagal įstatymą, mokėtojas yra asmuo, vykdantis ekonominę veiklą, kuris mokestį perveda į biudžetą, kurį galima pavadinti mokesčio surinkėju. „Techniškai būtų neįmanoma, kad apyvartos mokestį tiesiogiai sumokėtų vartotojas. [...] Ekonominę veiklą vykdantis asmuo prie pardavimo kainos prideda apyvartos mokestį, kurį sumoka klientas.“<sup>87</sup> Vadinasi apyvartos mokesčio dydis įeina į paslaugos ar prekės, kuriuos perka vartotojas, kainą. Be to, apyvartos mokesčio dydis nepriklauso nuo mokėtojo turimo turto ar gaunamų pajamų. Kad vykdant ūkines operacijas atsirastų prievolė mokėti apyvartos mokestį, turi būti tam tikros sąlygos. Šios sąlygos bus aptartos vėliau. Apyvartos mokestis priskiriamas prie vartojimo mokesčių, kadangi realiai šį mokestį sumoka galutinis prekės ar paslaugos vartotojas.

Visų pirma būtina aptarti, kas yra apmokestinama apyvartos mokesčiu ir kas šį mokestį moka į biudžetą (šiuo atveju galima būtų sakyti surenka ir perveda, kadangi faktinis mokėtojas yra vartotojas). Kaip nurodyta *UStG* § 1, apyvartos mokesčiu apmokestinami sandoriai: tiekimai ar kitos ūkinės operacijos, kurias verslininkas, vykdydamas savo ekonominę veiklą, atlieka už užmokestį valstybės viduje.

Į pastarąjį sakinį pažvelgus detaliau, galima teigti, jog prekių tiekimas ar kitos ūkinės operacijos (pvz.: paslaugų teikimas) apmokestinamos apyvartos mokesčiu, kai yra šios trys sąlygos:

- tiekimus ar kitas ūkines operacijas atlieka verslininkas, vykdydamas savo ekonominę veiklą;
- tiekimai ar kitos ūkinės operacijos vyksta už atlygį;
- tiekimai ar kitos ūkinės operacijos vyksta šalies teritorijoje.

Taigi pirmoji sąlyga, būtina apyvartos mokesčio atsiradimui – asmuo, vykdantis ekonominę veiklą. „Verslininkas yra asmuo, kuris savarankiškai vykdo komercinę ar profesinę veiklą. Ekonominę

<sup>85</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 235.

<sup>86</sup> Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. – Kaunas: Technologija, 2003. P. 65.

<sup>87</sup> [http://www.steuertliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/008\\_umsatz/index.php](http://www.steuertliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/008_umsatz/index.php) [žiūrėta 2009 07 15].

veikla apima visą verslininko komercinę ar profesinę veiklą.<sup>88</sup> VFR apyvartos mokesčio mokėtojas gali būti fizinis arba juridinis asmuo. Sąvoka „verslininkas“ (vok. *Unternehmer*) apima net tik fizinį, bet ir juridinį asmenį. Tai galima teigti pasižiūrėjus, kaip „verslininkas“ apibrėžiamas VFR Civilinio kodekso (vok. *Bürgerliches Gesetzbuch*) § 14 (1): „Verslininkas yra fizinis arba juridinis asmuo ar kitas teisnus asmenų susivienijimas, kuris gali dalyvauti sudarant sandorį.“<sup>89</sup>

Ekonominė ar profesinė veikla apibūdinama kaip veikla, kurios tikslas yra pajamų gavimas, nepaisant, ar yra gaunamas pelnas (UStG § 2 (1)). Taip pat nurodyta, kad ekonominė ar profesinė veikla nebus laikoma savarankiška, kai:

- fiziniai asmenys, pavieniui ar kartu, yra įsipareigoję vykdyti ekonominę veiklą vykdančio asmens nurodymus;
- juridinis asmuo priklauso kitai įmonei (pvz.: juridinio asmens padalinys) (UStG § 2 (2)).

Remiantis abiem aukščiau išvardytais atvejais, matyti, kad mokėtojui turi būti būdingas savarankiškumas, neturi būti kažkam pavaldus.

Kita sąlyga, kuri būtina apyvartos mokesčio atsiradimui – sandoris turi vykti už atlygį, t. y. neatlygintino santorio vykimasis nebus apyvartos mokesčiu objektu. Be to galima paminėti, kad apyvartos mokesčiui taikomas kaupimo principas: vien susitarimas, kad už prekę ar paslaugą bus atlyginta, yra dingstis apyvartos mokesčio atsiradimui. Nesvarbu, ar atsiskaitoma iš karto, ar po kažkurio tai laiko (netgi jei ir niekada neatsiskaitoma, bus laikoma, kad ši sąlyga įvykdyta, jeigu dėl atlygio buvo susitarta).

Trečioji sąlyga, kuri buvo išskirta remiantis UStG § 1: ūkinės operacijos turi vykti šalies teritorijoje. Pvz.: paslauga teikiama kitoje šalyje, tai apyvartos mokestis į VFR biudžetą nebus mokamas. Tačiau būtina pažymėti, jog jeigu apyvartos mokesčio mokėti nereikia todėl, kad ūkinė operacija nevyksta VFR valstybės teritorijoje, negalima teigti, kad apyvartos mokestis (PVM) nebus mokamas kitoje šalyje (jeigu yra kitos dvi anksčiau aptartos sąlygos). Vadinas svarbu atskirti VFR teritoriją nuo kitų valstybių, kadangi tai turi įtakos, kurioje šalyje atsiranda prievolė mokėti apyvartos mokestį (PVM).

Palyginimui galima pateikti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo<sup>90</sup> (toliau – LR PVMĮ) 3 straipsnio nuostatą, kuria apibrėžiamas PVM objektas ir nurodomos sąlygos, būtinos PVM atsiradimui:

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

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

<sup>88</sup> Umsatzsteuergesetz. BGBl. I S. 386, 2005; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1959, 2009//

[http://bundesrecht.juris.de/ustg\\_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301](http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301) [žiūrėta 2009 07 10].

<sup>89</sup> Bürgerliches Gesetzbuch. BGB I 42, 2909, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3161, 2009. <http://bundesrecht.juris.de/bgb/BJNR001950896.html> [žiūrėta 2009 07 10].

<sup>90</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m. Nr. IX-751.

2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;

3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Šiame punkte nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiami nauja transporto priemonė, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Bendrijų teritoriją.<sup>91</sup>

Taigi matyti, jog prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra laikomas PVM objektu tik esant visoms trimis būtinoms sąlygoms. Šiuo atveju dėl objekto viskas sutampa su VFR UStG § 1 nuostata. Skirtumas tik tas, jog dabar galiojančiame LR PVMĮ visos trys sąlygos yra aiškiai išdėstytos atskirais punktais, kai VFR UStG § 1 viskas įvardyta viename sakinyje.

Be prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, VFR apyvartos mokesčiu taip pat gali būti apmokestinama:

- ✓ prekių importas į VFR teritoriją (importo apyvartos mokestis);
- ✓ prekių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės už atlygį.

Kai yra importuojamos prekės iš ne ES valstybių narių, mokamas importo apyvartos mokestis (Lietuvoje tai būtų – importo PVM). Pastarasis mokestis yra renkamas muitinės. Šiuo atveju importo apyvartos mokestį gali tekti mokėti tiek ekonominę veiklą vykdančiam asmeniui, tiek tokios veiklos nevykdančiam.

Kitas atvejis, kai gali reikėti mokėti apyvartos mokestį – prekių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės už atlygį.

Laikoma, kad prekės už atlygį įsigytos iš kitos ES valstybės narės, kai sandoris atitinka UStG 1a § (1) nurodytas sąlygas:

1. Prekes įgyja asmuo šalies teritorijoje (VFR) iš tiekėjo, kuris yra iš ES valstybės narės;
2. Įgijėjas yra:
  - a) apyvartos mokesčio mokėtojas, prekes įgyjantis savo apmokestinamai veiklai, arba
  - b) juridinis asmuo, kuris nėra apyvartos mokesčio mokėtojas ar prekes įgyja ne savo apmokestinamai veiklai, ir
3. Prekės tiekiamos:
  - a) už atlygį ekonominę veiklą vykdančio asmens, ir

---

<sup>91</sup> Ten pat.



- b) nėra pagal valstybės narės, kurioje vykdo veiklą ir moka mokesčius, teisės aktus dėl gaunamos nedidelės apyvartos atleidžiamas nuo apyvartos mokesčio mokėjimo.<sup>92</sup>

Iš nurodytų sąlygų matyti, kad svarbu, tarp kokių šalių vyksta prekių įgijimas: jeigu tiekėjas yra iš valstybės, kuri – ES narė, o įgijėjas – iš VFR, bus laikoma, kad prekių įgijimas vyko ES teritorijoje. Tačiau prekių tiekėjui esant ne iš ES valstybės narės, tai bus laikoma importu ir mokestinėms prievolėms nustatyti bus taikomos kitos Apyvartos mokesčio įstatymo nuostatos.

Kaip nurodyta antroje sąlygoje (2 a)) – įgijėjas turi būti apmokestinamasis asmuo ir prekes įgyti iš kitos ES valstybės narės savo apmokestinamai veiklai. Tačiau galima situacija, kad prekių įgijėjas nėra apyvartos mokesčio mokėtojas arba yra apyvartos mokesčio mokėtojas, bet prekes įgyja ne savo apmokestinamai veiklai, bet tada jis (įgijėjas) turi būti juridinis asmuo (2 b)).

Trečioji pateikta sąlyga apibrėžia reikalavimus tiekėjui. Būtent tiekėjas turi būti ekonominę veiklą vykdančias asmuo ir būti apyvartos mokesčio mokėtoju. Vadinas sandoris turi vykti tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų. Be to, svarbu, kad tiekėjas nebūtų savo šalyje atleistas nuo apyvartos mokesčio (kadangi kiekvienoje šalyje gali būti nustatyta riba, kurios neviršijus, asmuo nemoka apyvartos mokesčio (ar PVM)).

Taip pat paminėtina, kad kaip ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas šalies teritorijoje, taip ir prekių įgijimas iš kitos ES valstybės narės, turi vykti už atlygį.

Tačiau net ir esant UStG § 1a (1) sąlygoms, galimi atvejai, kada prekių įgijimas iš kitos ES valstybės narės nebus laikoma apyvartos mokesčio objektu. Tai pateikta UStG § 1a (3). Būtent, kai:

1. Įgijėjas yra
  - a) ekonominę veiklą vykdančias asmuo, kuris atlieka tik nuo apyvartos mokesčio mokėjimo atleidžiamus sandorius,
  - b) ekonominę veiklą vykdančias asmuo, kuris nemoka apyvartos mokesčio pagal UStG 1§ 9 (1),
  - c) ekonominę veiklą vykdančias asmuo įgytas prekes naudoja ūkinėms operacijoms, kurios apmokestinamos UStG § 24 nurodytu tarifu, arba
  - d) juridinis asmuo, kuris nevykdo ekonominės veiklos arba prekes įgyja ne savo ekonominei veiklai, ir
2. Bendra įgytų prekių vertė praėjusiais metais neviršijo 12500 eurų ir ši suma nebus viršyta einamaisiais metais (prekių įgijimo riba).<sup>93</sup>

Kaip matyti iš pateiktų sąlygų, asmuo gali vykdyti ekonominę veiklą, bet tik tokią, kurią vykdančias gaunama apyvarta neapmokestinama apyvartos mokesčiu arba gali būti juridiniu asmeniu,

<sup>92</sup>Umsatzsteuergesetz. BGBl. I S. 386, 2005; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1959, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/ustg\\_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301](http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301) [žiūrėta 2009 07 17].

<sup>93</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 07 18].

nevykdančiu ekonominės veiklos ar prekes įgyti ne vykdomai ekonominei veiklai. UStG § 1a (3) 1 punkto b) ir c) variantuose yra nuorodos į kitus UStG straipsnius. Pagal pateikto 1 punkto b) variantą, prekių įgijėjas gali būti verslininkas, kuriam nereikia mokėti apyvartos mokesčio vadovaujantis UStG § 19. Pastarajame įstatymo paragrafe numatyta, jog per praėjusius metus apyvartai neviršijus 17500 ir einamaisiais metais numatoma, kad nebus viršyta 50000 eurų, mokėti apyvartos mokesčio nereikia. Asmuo, kurio apyvarta neviršija nurodytų sumų, įstatyme įvardijamas smulkiuoju verslininku (vok. *Kleinunternehmer*). Nagrinėjamo 1 punkto c) variante yra nurodomas UStG § 24, kur lengvatinės apmokestinimo sąlygos taikomos asmenims, užsiimantiems žemės ar miškų ūkio veikla (pagal UStG § 24 (2) žemės ir miškų ūkio veiklai priskiriama: žemdirbystė, miškininkystė, vynuogininkystė, sodininkystė, vaismedžių auginimas, daržininkystė, medelynų auginimas, visos veiklos, kurias vykdant natūraliu būdu išauginami augalai ir augalų dalys, žuvininkystė vidaus vandenyse, žuvininkystė tvenkiniuose, bitininkystė, gyvulių auginimas bei grūdinių kultūrų auginimas, taip pat papildoma veikla, skirta aprūpinti žemės ir miškų ūkio veiklą).

Taigi prekes įgyjančiam asmeniui atitinkant vieną iš pirmo punkto paminėtų sąlygų ir kai įgyjama prekių ne už daugiau kaip 12500 eurų (per praėjusius vienerius ir einamuosius kalendorinius metus), apyvartos mokesčio mokėti nereikės.

Grįžtant prie prekių įsigijimo iš ES valstybių narių, UStG § 1a (5) nurodyta, kad net ir esant minėtoms UStG § 1 (3) aplinkybėms, apyvartos mokesčių reikia mokėti, kai įsigijami nauji automobiliai ar vartojimo prekės (naftos produktai, alkoholiniai gėrimai, tabako prekės).

Lietuvoje, be minėtų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, PVM objektu, kaip ir VFR, taip pat nurodytas prekių įsigijimas už atlygį iš kitos ES valstybės narės (LR PVMĮ 3 straipsnio 2 dalis), kai „[...] prekes iš apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, [...] įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo“<sup>94</sup>, taip pat naujas transporto priemonės įsigyja bet kuris asmuo ar „akcizais apmokestinamas prekes, už kurias prievolė apskaičiuoti akcizus pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą atsiranda Lietuvos Respublikoje, įsigyja bet kuris asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.“<sup>95</sup>

Taip pat, kaip nurodyta LR PVMĮ 3 straipsnio 3 dalyje, Lietuvoje PVM objektu laikomas ir prekių importas: „Importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio Įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje.“<sup>96</sup>

Toliau būtina aptarti VFR taikomus apyvartos mokesčio tarifus. Kokie tarifai taikomi, reglamentuota UStG § 12. Kaip nurodyta pastarojoje įstatymo nuostatoje, pagrindinis apyvartos

<sup>94</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m. Nr. IX-751.

<sup>95</sup> Ten pat.

<sup>96</sup> Ten pat.

mokesčio tarifas yra 19 procentų. Tačiau kai kuriais atvejais taikomas ir mažesnis – 7 procentų tarifas (UStG § 12 (2)). Tai būtų:

- ◆ atitinkamų prekių įsigijimas iš ES valstybių narių;
- ◆ gyvulių auginimas ir veisimas, augalų auginimas;
- ◆ kai kurie maisto produktai (gėrimams taikomas 19 procentų tarifas);
- ◆ knygos;
- ◆ laikraščiai;
- ◆ viešojo transporto paslaugos;
- ◆ teisių perleidimas, patikėjimas, kas reglamentuojama Autorių teisių įstatymu (vok. *Urheberrechtsgesetz*);
- ◆ meno renginiai;
- ◆ cirkų, cirkų artistų veikla;
- ◆ asmenų gabenimas laivais.

UStG § 4 pateiktas sąrašas veiklų, kurios neapmokestinamos apyvartos mokesčiu. Keletas jų paminėtini:

- prekių tiekimas į kitą ES valstybę narę;
- centriniam bankui įvežamas auksas;
- finansinių paslaugų teikimas (pvz.: paskolų teikimas);
- sandoriai, kuriems taikomos GrEStG nuostatos;
- kultūrinė veikla (pvz.: teatrai, muziejai, zoologijos sodai);
- ilgalaikė nekilnojamo turto nuoma;
- privačių ar kitų bendrojo ir profesinio lavinimo įstaigų veikla;
- viešųjų juridinių asmenų, administravimo ir ekonomikos aukštesniųjų mokyklų, suaugusiųjų švietimo centrų arba įstaigų, siekiančių viešojo intereso arba profesinės organizacijos tikslų, veikla;
- savanoriška veikla;
- atitinkamos profesijos asmenų veikla (pvz.: gydytojai);
- operacijos su vertybiniais popieriais;
- įmonės akcijų įsigijimas;
- draudimo agentų, finansų maklerių veikla.

Prekių tiekimas į kitas ES valstybes nares nurodyta kaip neapmokestinama ūkinė operacija. Tačiau turi atitikti UStG 6a § (1) nurodytas sąlygas:

1. Prekės gabenamos į kitą ES valstybę narę;
2. Prekių įgijėjas yra:
  - a) ekonominę veiklą vykdomas asmuo ir įgyjamos prekės savo apmokestinamai veiklai;
  - b) juridinis asmuo, nevykdomas ekonominės veiklos arba įgyjamos prekės ne savo apmokestinamai veiklai, arba
  - c) bet kuris kitas (ne ekonominę veiklą vykdomas) asmuo, įgyjantis tiekiamus naujus automobilius,
3. Prekes įgijęs asmuo pagal savo šalies teisės aktus turi sumokėti apyvartos mokestį (PVM).

Tačiau šiuo atveju prekių tiekėjas turi savo šalies mokesčius administruojančiai institucijai pateikti įrodymus, jog prekės tiekta ES teritorijoje ir mokestis bus sumokėtas kitoje šalyje (UStG § 6a (3)). Taip pat prekių įgijėjas turi pateikti savo, kaip apyvartos mokesčio (ar PVM) mokėtojo kodą, kuris išduotas mokesčius administruojančios institucijos. Nepateikus kodo, prekės negali būti parduotos be apyvartos mokesčio.

Kalbant apie apyvartos mokesčiu neapmokestinamas veiklas, galima paminėti ETT vieną bylą, kurioje buvo sprendžiama, ar vykdoma veikla atitinka UStG § 4 21 punkte nurodytą privačių ar kitų bendrojo ir profesinio lavinimo įstaigų ar viešųjų juridinių asmenų, administravimo ir ekonomikos aukštesniųjų mokyklų, suaugusiųjų švietimo centrų arba įstaigų, siekiančių viešojo intereso arba profesinės organizacijos tikslų, veiklą, kuri nėra apmokestinama apyvartos mokesčiu. Šioje byloje buvo paminėta, kad „fizinių asmenų šioms įstaigoms teikiamos paslaugos nėra atleidžiamos nuo mokesčio.“<sup>97</sup>

Lietuvoje prekių gabenimas į kitą ES valstybę narę pagal PVMĮ nuostatas, nėra laikomas neapmokestinama ūkine operacija. Pagal PVMĮ 49 straipsnį, tokiems sandoriams taikomas 0 procentų tarifas: „Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę [...]“.<sup>98</sup>

Galima paminėti keletą prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejų, kada Lietuvoje PVM nėra mokamas: sveikatos priežiūros paslaugos (prekės) (LR PVMĮ 20 straipsnis), socialinės paslaugos (prekės) (LR PVMĮ 21 straipsnis), švietimo ir mokymo paslaugos (LR PVMĮ 22 straipsnis), kultūros ir sporto paslaugos (LR PVMĮ 23 straipsnis), pašto paslaugos ir specialūs ženklai (LR PVMĮ 25 ir 29 straipsniai), draudimo paslaugos (LR PVMĮ 27 straipsnis), finansinės paslaugos (LR PVMĮ 28 straipsnis), nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų nuoma (LR PVMĮ 31 straipsnis), nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų tiekimas (LR PVMĮ 32 straipsnis).

<sup>97</sup> Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 14 d. sprendimas byloje C-445/05, Werner Haderer v. Finanzamt Wilmersdorf.

<sup>98</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m. Nr. IX-751.

### 2.3.2. Kiti Vokietijos Federacinės Respublikos netiesioginiai mokesčiai

VFR, be apyvartos mokesčio, prie netiesioginių mokesčių priskiriami dar tokie mokesčiai: alaus, alkoholio, kavos, baltojo vyno, putojančio vyno, tarpinių produktų, tabako, elektros energijos, energetinių produktų, saldžiųjų alkoholinių gėrimų („alcopop“). Vokiečių kalboje visi šie mokesčiai pavadinti bendru terminu – *die Verbrauchsteuer*. Išvertus į lietuvių kalbą, tai būtų – vartojimo mokesčiai. Čia nėra naudojamas žodis „akcizas“, tačiau minėti mokesčiai yra mokami vadovaujantis tomis pačiomis taisyklėmis kaip ir mokant akcizus. Taigi VFR mokesčio pavadinimas priklauso nuo produkto pavadinimo, kuris yra apmokestinamas (pvz.: elektros energijos mokestis). Taip pat žiūrint į vartojimo mokesčio pavadinimą galima pasakyti, kokia prekė yra apmokestinama.

Minėta, jog VFR egzistuoja atskiri teisės aktai, kurie reglamentuoja atskirų prekių apmokestinimą. Paminėtina, jog kompetencija teisės aktų leidybos srityje dėl vartojimo mokesčių priklauso Federacijai.

Kaip jau buvo rašyta apie apyvartos mokestį, vartojimo mokesčiai sudaro prekės kainos dalį ir faktinis tokio mokesčio mokėtojas yra galutinis prekės vartotojas. Toliau darbe trumpai aptarsime kiekvieną mokestį atskirai.

Energetinių produktų (naftos produktų) mokestis reglamentuojamas teisės aktų, kurie priimami šalies įstatymų leidžiamosios valdžios. Pagrindinis įstatymas, susijęs su pastaruoju mokesčiu yra Energijos mokesčio įstatymas (EnergieStG). Energijos mokesčiu yra apmokestinami energetiniai produktai, kurie naudojami kaip variklių degalai arba šildymo kuras.

Lengvatų taikymas energijos mokesčio srityje susijęs su ekologiško kuro naudojimu, siekimu mažinti aplinkos užterštumą.

Gaunamos apie 40 mlrd. eurų pajamos per metus rodo energetinių produktų mokesčio svarbą šalies ekonomikai ir ūkiui.<sup>99</sup>

„Jauniausias“ iš vartojimo mokesčių yra elektros energijos mokestis. VFR šis mokestis buvo įvestas 1999 metais. Metinės pajamos, gaunamos iš elektros energijos mokesčio yra apie 6,3 mlrd. eurų.<sup>100</sup>

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis pastarojo mokesčio mokėjimą yra Elektros energijos mokesčio įstatymas (toliau – StromStG).

Elektros energijos mokesčio apmokestinimo bazės pagrindas yra megavatvalandė. StromStG § 3 nurodyta, jog tarifas yra 20,50 euro už megavatvalandę. Tuo tarpu pagal LR AĮ 45 straipsnio 1 dalį, Lietuvoje „taikomas 3,5 lito už elektros energijos megavatvalandę akcizo tarifas.“<sup>101</sup>

<sup>99</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/c0\\_energiesteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/c0_energiesteuer/index.html) [žiūrėta 2009 09 10].

<sup>100</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/d0\\_strom/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/d0_strom/index.html) [žiūrėta 2009 09 10].

Kas yra apmokestinama tabako mokesčiu, nurodyta Tabako mokesčio įstatyme (toliau – TabStG). Pagal TabStG § 1, tabako mokesčiu apmokestinami tokie produktai: cigaretės, cigarai, cigarilės, rūkomais tabakas.

2008 metais iš šio mokesčio buvo surinkta 13,6 mlrd. eurų.<sup>102</sup>

VFR alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimas reglamentuojamas trimis atskirais įstatymais. Vienas jų yra Alkoholio monopolio įstatymas (toliau – BranntwMonG). Pastarasis teisės aktas susideda iš trijų dalių, kur antroje dalyje (BranntwMonG § 130 – 159) yra nuostatos apie stipriųjų gėrimų mokestį.

BranntwMonG 130 § (1) nurodyta, kad stipriųjų gėrimų mokesčiu apmokestinama: stiprieji alkoholiniai gėrimai ir stipriųjų gėrimų produktai. Pagal BranntwMonG § 130 (2), stipriesiems gėrimams priskiriami produktai, kurie:

1. klasifikuojami KN 2207 ir 2208 pozicijose ir faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio;
2. klasifikuojami KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose ir faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 22 procento tūrio.

Stipriųjų gėrimų mokestis VFR – vienas iš mažiausiai pajamų valstybei atnešančių vartojimo mokesčių. 2008 metais iš šio mokesčio surinkta apie 2 mlrd. eurų.

VFR atskiru teisės aktu yra reglamentuojamas gaiviųjų gėrimų ar limonadą primenančių alkoholinių gėrimų (angl. *alcopops*) apmokestinimas. Tokio teisės akto atsiradimą paskatino siekis sumažinti jaunimo pamėgtų alkoholinių gėrimų vartojimą. Apie šią, ES šalyse egzistuojančią problemą (jaunimo alkoholio vartojimą), pasisakė ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas (toliau – EESRK): „EESRK atkreipia dėmesį į Europoje vyraujančią paauglių polinkį vartoti gaiviuosius gėrimus ar limonadą primenančius alkoholinius gėrimus [...]“.<sup>103</sup> Taip pat EESRK buvo užsiminta, kad iki šiol naudotos priemonės norimo tikslo nepadeda pasiekti: „Vis didėjantis besaikis girtavimas ir faktai, kad vaikai anksti pradeda vartoti alkoholį, patvirtina, jog dabartinės politikos priemonės neduoda norimo rezultato.“<sup>104</sup> Toliau kalbėta apie ES valstybių narių skatinimą rengti priemones, kurios padėtų mažinti jaunimo alkoholio vartojimą: „EESRK ragina, kad, siekiant apsaugoti jaunimą, valstybėms narėms turėtų būti palikta galimybė lanksčiai naudoti mokesčius konkrečių alkoholinių

---

<sup>101</sup> Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas// Valstybės žinios 2001 m., Nr. IX-569.

<sup>102</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/e0\\_tabak/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/e0_tabak/index.html) [žiūrėta 2009 09 10].

<sup>103</sup> Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl Komisijos komunikato Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui „Dėl ES strategijos remti valstybes nares mažinant alkoholio daromą žalą.“ 2007/C 175/19// <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=lt&ihmlang=lt&lng1=lt,mt&lng2=bg,cs,de,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv&val=453138:cs&page=> [žiūrėta 2009 09 11].

<sup>104</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 09 11].

gėrimų, pvz., ypač jaunimo pamėgtų alkoholinių gėrimų "alkopops", keliamoms problemoms spręsti.<sup>105</sup>

VFR 2004 metais priimtas įstatymas (Saldžiųjų alkoholinių gėrimų („Alcopop“) įstatymas, toliau – AlcopopStG), kurio tikslas – sumažinti alkoholinių gėrimų vartojimą tarp jaunimo.

Saldžiųjų alkoholinių gėrimų mokesčio tarifas priklauso nuo produkte esančio alkoholio kiekio, kur už vieną 20 °C temperatūros hektolitrą gryno alkoholio mokama 5.500 euro (AlcopopStG § 2).

2008 metais VFR iš „Alcopops“ mokesčio surinkta mažiausiai pajamų tarp visų vartojimo mokesčių (apie 2 mln. eurų<sup>106</sup>). Tačiau, kaip numatyta AlcopopStG § 4, didžioji dalis gautų pajamų yra naudojama prevencinių priemonių, apie sveiką gyvenimo būdą, rengimui.

Alaus mokestis iš kitų vartojimo mokesčių išsiskiria tuo, jog yra administruojamas Federacijos institucijų, tačiau pajamos iš šio mokesčio tenka federalinėms žemėms.

Pagal Alaus mokesčio įstatymo (toliau – BierStG) § 1 (2), alui priskiriama:

1. produktai, klasifikuojami KN 2203 pozicijose,
2. su alumi maišomi nealkoholiniai produktai, kurie klasifikuojami KN 2206 pozicijose.

Metinės pajamos iš alaus mokesčio siekia apie 1 mlrd. eurų.<sup>107</sup> Minėta, jog gautos pajamos patenka į federalinių žemių biudžetus. Kuriai žemei priklauso iš alaus mokesčio gautos pajamos sprendžiama ne pagal tai, kurioje žemėje alus yra suvartojamas, o pagal mokesčio mokėtojo (pagal įstatymą) buvimo vietą.

Putojančio vyno ir tarpinių produktų mokesčiu, kaip jau galima spręsti iš pavadinimo, apmokestinamas vinas, putojantis vinas, kiti fermentuoti alkoholiniai gėrimai. Putojančio vyno ir tarpinių produktų įstatymo (toliau – SchaumwZwStG) § 1 (2) pažymėtina, kokie turi būti požymiai, kad gėrimas būtų laikomas putojančiu vynu, būtent:

„Putojantis vinas pagal šį įstatymą yra visi gėrimai, kurie išpilstyti į butelius su grybo formos kamščiais, kurie pritvirtinti specialiais prietaisais arba gali būti patiekti kitaip, jeigu esant 20 °C jo perteklinis slėgis dėl ištirpusio anglies dioksido yra ne mažesnis kaip 3 barai ar daugiau, ir klasifikuojami Kombinuotosios Nomenklatūros pozicijose ar subpozicijose:

1. „2204 10, 2204 2110, 2204 2910 subpozicijose ir 2205 pozicijoje, ir jų faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, bet ne didesnė kaip 15 procentų tūrio;
2. 2206 0091 subpozicijoje ir neklasifikuojami 1 punkte nurodytose subpozicijose 2204 10, 2204 2110, 2204 2910 ir pozicijoje 2205, ir faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, bet ne didesnė kaip 13 procentų tūrio;

<sup>105</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 09 11].

<sup>106</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/g1\\_alkopops/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/g1_alkopops/index.html) [žiūrėta 2009 09 11].

<sup>107</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/h0\\_biersteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/h0_biersteuer/index.html) [žiūrėta 2009 09 11].

3. 2206 0091 subpozicijoje ir faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 13 procento tūrio, bet ne didesnė kaip 15 procentų tūrio.<sup>108</sup>

Tame pačiame įstatyme (SchaumwZwStG) yra nuostatos ir apie tarpinių produktų mokestį.

Kaip numatyta SchaumwZwStG § 23, tarpiniai produktai yra alkoholiniai gėrimai, atitinkantys šiuos požymius:

- faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 22 %, ir
- yra priskiriami Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 2204, 2205 ir 2206 pozicijoms, ir
- nepriskiriami SchaumwZwStG § 1 (2) (putojantis vynas) ir § 26 (1) (vynas, kuris nepriskiriamas putojančiam vynui pagal SchaumwZwStG § 1 (2) ir priskiriamas KN 2204, 2205 pozicijoms, ir faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 15 % ar viršija 15 %, bet neviršija 18 %, t. y. kitas fermentuotas gėrimas) nurodytiems produktams ir nėra priskiriamas alui.<sup>109</sup>

Tarpiniais produktais laikytini tokie alkoholiniai gėrimai kaip portveinas, cheresas.

Pajamos, gaunamos tiek iš putojančio vyno, tiek iš tarpinių produktų mokesčio tenka Federacijos biudžetui. VFR šis mokestis pagal gaunamų pajamų dydį 2008 metais buvo priešpaskutinėje vietoje: 2008 metais surinkta apie 450 mln. eurų<sup>110</sup> (mažiau pajamų gauta tik iš saldžiųjų alkoholinių gėrimų („Alkopops“) mokesčio).

Dar vienas, paskutinis, netiesioginis mokestis, kuris bus aptartas šiame darbe – kavos mokestis. Kavos mokestis nėra harmonizuotas ES, tai – VFR nacionalinis mokestis.

Kavos mokesčio įstatymo (toliau – KaffeeStG) § 1 nurodyta, jog kavos mokesčiu apmokestinami kava ir kavos produktai. Toliau KaffeeStG § 2 (2) teigiama, kad kavai priskiriama skrudinta kava ir tirpi kava, taip pat kavos mokestis taikomas ir produktams, kai 1 kilograme yra mažiau kaip 100 gramų kavos (kavos produktai apmokestinami kavos mokesčiu, kai 1 kilograme yra nuo 10 iki 900 gramų kavos<sup>111</sup>; mokesčio dydis priklauso nuo produkte esančio kavos kiekio). Pažymėtina, jog kavos mokesčiu nėra apmokestinama kavos žaliava (KaffeeStG § 15 (4)).

Iš kavos mokesčio VFR 2008 metais buvo gauta apie 1 mlrd. eurų.<sup>112</sup> Pajamos, gautos iš šio netiesioginio mokesčio, tenka Federacijos biudžetui.

5 lentelėje nurodyti duomenys apie iš kiekvieno aptarto netiesioginio mokesčio (išskyrus apyvartos mokestį) gautų pajamų dydį 2001 – 2008 metų laikotarpyje.

<sup>108</sup> Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen. BGBl. I S. 2150, 2176 (Zuletzt geändert durch Art. 2 G v. 15.7.2006 I 1594).

<sup>109</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 09 12]. <http://bundesrecht.juris.de/schaumwzwstg/BJNR021760992.html#BJNR021760992BJNG000100333> [žiūrėta 2009 09 12].

<sup>110</sup> Ten pat [žiūrėta 2009 09 12].

<sup>110</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/i0\\_schaumwein/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/i0_schaumwein/index.html) [žiūrėta 2009 09 12].

<sup>111</sup> Kaffeeesteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 2199. (Zuletzt geändert durch Art. 2 G v. 9.12.2006 I 2830)// [http://bundesrecht.juris.de/kaffeeestg\\_1993/BJNR021990992.html](http://bundesrecht.juris.de/kaffeeestg_1993/BJNR021990992.html) [žiūrėta 2009 09 12].

<sup>112</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/j0\\_kaffeesteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/j0_kaffeesteuer/index.html) [žiūrėta 2009 09 12].



5 lentelė. Mokestinės pajamos (mlrd. eurų)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Energetinių produktų mokestis	40,7	42,2	43,2	41,8	40,1	39,9	39,0	39,2
Tabako mokestis	12,1	13,8	14,1	13,6	14,3	14,4	14,3	13,6
Elektros energijos mokestis*	4,3	5,1	6,5	6,6	6,5	6,3	6,4	6,3
Stipriųjų alkoholinių gėrimų mokestis	2,1	2,2	2,2	2,2	2,1	2,2	2,0	2,1
Alaus mokestis	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Putojančio vyno ir tarpinių produktų mokestis	0,5	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5
Kavos mokestis	1,0	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,0
„Alcopop“ mokestis*	–	–	–	–	0,01	0,01	0,01	0,01
Bendra suma	61,5	65,6	68,2	66,5	65,2	65,0	64,0	63,5

\* Naujai įvestas 1999.01.04.

\*\* Naujai įvestas 2004.02.08.

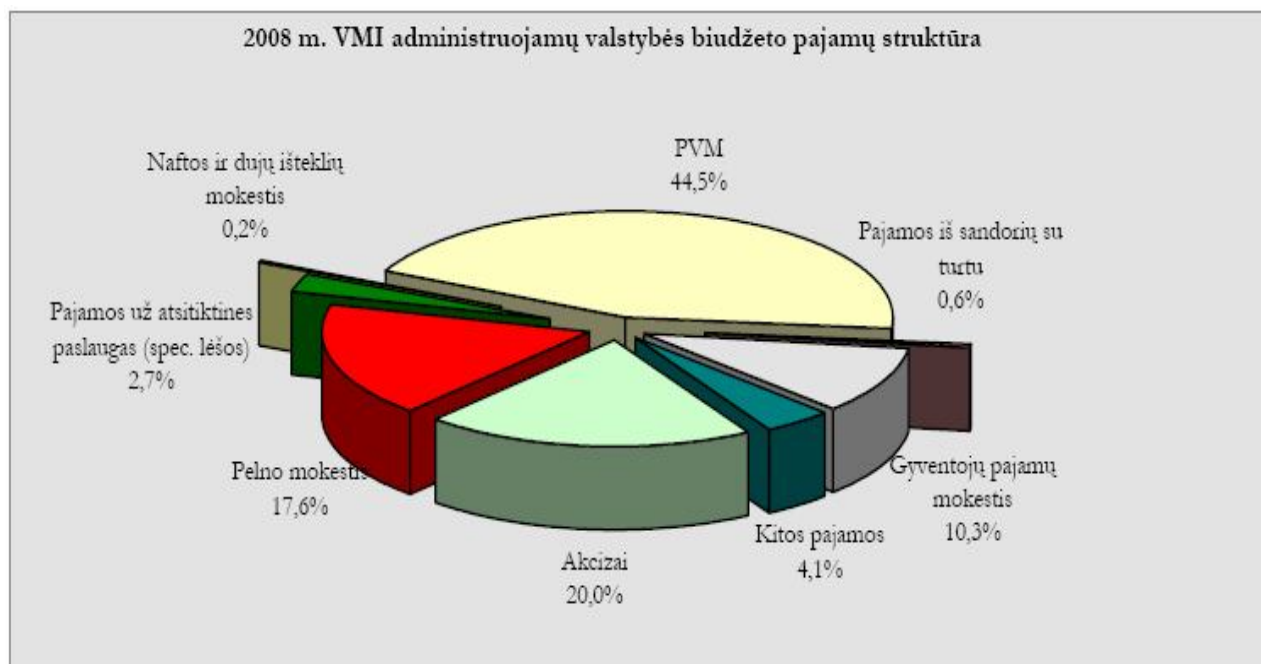
**Šaltinis:** [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/index.html) [žiūrėta 2009 09 13].

Pažymėtina, kad VFR vartojimo mokesčiai (be apyvartos mokesčio) sudaro apie 13 procentų šalies mokestinių pajamų.<sup>113</sup> Tai rodo šių mokesčių svarbą šalies ūkiui.

Palyginimui galima paminėti, kad Lietuvoje 2008 metais iš akcizų buvo gauta apie 3,3 mlrd. Lt pajamų, kai visos pajamos valstybės biudžete iš mokesčių – apie 17,9 mlrd. Lt,<sup>114</sup> o tai sudaro 18,4 procentų šalies mokestinių pajamų. Taip pat, kaip matyti iš 2 pav., tarp visų 2008 metų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos administruojamų valstybės biudžeto pajamų akcizai sudarė 20,0 procentų.

<sup>113</sup> [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/index.html) [žiūrėta 2009 09 13].

<sup>114</sup> Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2008 m. ataskaita. Forma Nr. 1 patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. kovo 8 d. įsakymu Nr. 1K-068.



2 pav. Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus suvestinės apyskaitos Formos 1-VP duomenys.

**Šaltinis:** VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, p. 12.

6 lentelėje pateikti duomenys apie Lietuvoje 2008 ir 2009 metais sausio – birželio mėnesiais iš akcizų gautas pajamas. Tiek 2008, tiek 2009 metais sausio – birželio mėnesiais Lietuvoje, kaip ir VFR, didžiausią į valstybės biudžetą surinktų akcizų dalį sudaro akcizai už energetinius produktus: 2008 ir 2009 metų pirmą pusmetį surinkta atitinkamai 821,7 ir 880,1 mln. Lt. Antroje vietoje pagal gaunamų pajamų dydį tarp akcizų – akcizai už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus (žr. 6 lentelė).

6 lentelė. Akcizų pajamos pagal akcizais apmokestinamų prekių grupes, mln. Litų

	2008 m. sausio -birželio mėn. faktas	2009 m. sausio -birželio mėn. faktas	Fakto pokytis	Dalis akcizų struktūroje
<b>IŠ VISO AKCIZŲ</b>	1.648,1	1.618,2	-31,1    -1,9%	100%
už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus	478,0	392,3	-85,7    -7,9%	24,3%

6 lentelės tęsinys kitame puslapyje

	2008 m. sausio -birželio mėn. faktas	2009 m. sausio -birželio mėn. faktas	Fakto pokytis	Dalis akcizų struktūroje
už vyną ir kitus fermentuotus gėrimus, tarpinius produktus	43,5	42,4	-1,1    -2,6%	2,6%
už etilo alkoholį	363,8	282,4	-81,4   -22,4%	17,5%
už alų	70,9	67,6	-3,3    -4,7%	4,2%
už apdorotą tabaką	348,4	344,6	-3,8    -1,1%	21,3%
už energetinius produktus	821,7	880,1	58,5    7,1%	54,4%
už variklių benzina	299,1	350,0	50,9    17,0%	21,6%
už gazolius	472,3	459,0	-13,4   -2,8%	28,4%
už suskystintas dujas, skirtas automobiliams	41,5	71,0	29,5    71,0%	4,4%
už kitus energetinius produktus	8,7	0,2	-8,5    -97,9%	0,0%

**Šaltinis:** Biudžeto pajamų apžvalga. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija.  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdydas/Biudzeto\\_pajamu\\_apzvalga/fm\\_nacbiudz\\_at\\_askaita\\_2009\\_I\\_pusm.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdydas/Biudzeto_pajamu_apzvalga/fm_nacbiudz_at_askaita_2009_I_pusm.pdf) [žiūrėta 2009 10 15].

### 3. MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMAS VOKIETIJOS FEDERACINĖJE RESPUBLIKOJE

Sėkmingam mokesčių sistemos funkcionavimui būtinas efektyvus mokesčių administravimas. „Mokesčiai turi būti administruojami veiksmingai, tai užtikrintų mokestinių pajamų surinkimą, patiriant kuo mažiau išlaidų.“<sup>115</sup>

Pagrindinės nuostatos, susijusios su mokesčių administravimu išdėstytos VFR Mokesčių kodekse (VFR AO) ir Finansų administravimo įstatyme (FVG).

VFR AO įtvirtintos nuostatos apie mokesčių administratorių uždavinius, kurie numato pareigą prižiūrėti, kad visi mokestiniai procesai vyktų pagal teisės aktus (AO § 85 – 92). Taip pat aptariami procesiniai principai. Ypatingai daug dėmesio skiriama apmokestinimo lygiateisiškumui (proporcingumui) ir teisėtumui. Yra nurodoma, kad kiekvienas mokestinio proceso dalyvis yra įpareigotas suteikti reikiamą informaciją (AO § 93), kad pareigūnas galėtų tinkamai vykdyti savo funkcijas; reglamentuota ekspertų įtraukimo į procesą tvarka, dokumentų, vertingų daiktų pateikimas (AO § 93). Taip pat yra numatyta, kokioms aplinkybėms esant asmuo gali atsisakyti atskleisti informaciją; nuodyta, kokiais atvejais institucijos mokesčių mokėtojams turi patarti ir suteikti informaciją.

Didžiąją dalį VFR AO sudaro teisės normos apie mokesčių apskaičiavimą, sumokėjimą, deklaravimą. Yra apibrėžtos mokesčius administruojančių institucijų ir mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos, taip pat numatomas mokesčių mokėtojų bendradarbiavimas su mokesčius administruojančiomis institucijomis, kadangi pastarųjų užduočių įvykdymas labai priklauso nuo sėkmingo bendradarbiavimo su mokesčių mokėtojais. Numatyti bendri mokesčių deklaravimo ir apskaitos reikalavimai. Nors šie reikalavimai nepasižymi konkrečiomis nuostatomis, tačiau bendrų principų turi laikytis visi mokesčių mokėtojai (AO § 140 – 148).

Toliau yra nustatoma, kokia forma, kokiais terminais, kokioms sąlygoms esant nustatomi mokėtini mokesčiai. Tai numatyta AO § 155 – 158. VFR AO § 155 nurodyta, jog mokėtini mokesčiai nustatomi administraciniu aktu – *der Steuerbescheid*. Lietuvių kalboje tai būtų – mokesčių nutarimas, pranešimas apie prievolę mokėti atitinkamus mokesčius, kurį mokesčių administratorius atsiunčia mokesčių mokėtojui. Šis pranešimas konkrečiai kiekvienam mokesčių mokėtojui nurodo mokėtinus mokesčius, kiekvienos rūšies mokestis nurodomas atskirai, pateikiami sumokėjimo terminai (AO § 157 (1)). Tai – dokumentas, kurio pagrindu lengviau įvykdyti mokestines prievoles (pvz.: nors mokesčių deklaraciją turi pildyti pats mokesčių mokėtojas, tačiau vadovaujantis informacija, esančia

---

<sup>115</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. P. 56.

mokesčių administratoriaus atsiųstame dokumente, mokesčių mokėtojams deklaracijas pildyti yra lengviau).

VFR AO § 169 reglamentuoja terminų, kurie nurodo, kada mokėti mokestį, skaičiavimo tvarką. Teigiama, jog mokesčių nustatymas, jų atšaukimas, pakeitimas, pataisų darymas nėra galimas, kai tam skirtas terminas yra pasibaigęs. Vartojimo mokesčiams yra nustatytas vienerių metų terminas. Importo ir eksporto mokesčiams, kas susiję su terminų nustatymu, taikomas Muitų kodeksas. Minima, jog reikalauti sumokėti maito mokestį nebegalima praėjus trims metams nuo pareigos tokį mokestį sumokėti atsiradimo. Kitų mokesčių (pajamų mokesčio, apyvartos – pridėtinės vertės mokesčio ir įmonių pelno mokesčio) mokėjimo reikalavimo terminas yra ketveri metai. Tačiau numatyta išimčių, kada terminas gali būti pratęstas, pvz.: kai nustatomi mokesčių vengimo atvejai. Čia numatytas galimas termino pratęsimas iki dešimties metų.

Toliau yra kalbama apie mokesčio nutarimo privalomumą (AO § 172 – 177). Siekiant užtikrinti teisinį stabilumą ir tikrumą, mokesčio nutarimas atšaukiamas, pakeičiamas ar taisomas tik tiek, kiek tai įstatymiškai yra leidžiama. Tam neturi įtakos – pakeitimas yra mokesčio mokėtojo naudai ar jo nenaudai. Be to, numatyta, jog vykstant ginčams, mokesčio nutarimas gali būti panaikinamas arba keičiamas atsiradus naujoms aplinkybėms, pateikiant naujus įrodymus, kurie yra susiję su mažesniu ar didesniu mokesčio atsiradimu. Pažymima, jei vadovaujantis naujais faktais ir įrodymais sumažėja mokėtinas mokestis, tai pakeitimas galimas tik tada, jei nėra mokesčių mokėtojo kaltės, dėl to, kad nauji faktai paaiškėjo vėliau ( VFR AO § 173 (1)):

„Mokesčius nustatantis nutarimas gali būti atšauktas ar pakeistas:

1. Vėliau tapus žinomiems naujiems faktams ir aplinkybėms, dėl kurių atsiranda didesni mokesčiai.
2. Vėliau tapus žinomiems naujiems faktams ir aplinkybėms, dėl kurių atsiranda mažesni mokesčiai ir nėra mokesčių mokėtojo kaltės dėl to, kad anksčiau nebuvo žinomi šitie faktai ir aplinkybės. [...].<sup>116</sup>

Kita vertus, remiantis mokesčių teisėje galiojančiu sąžiningumo principu, mokesčius administruojančiai institucijai draudžiama daryti pakeitimus pagal AO § 173 (1), kai paaiškėja naujos aplinkybės ir faktai, dėl kurių padidėja mokesčiai, jei mokesčius administruojanti institucija atlikdama savo funkcijas privalėjo minėtus faktus žinoti, t. y. netinkamai atliko savo pareigą ir dėl to apskaičiuotas mažesnis mokestis, o mokesčių mokėtojai tinkamai vykdė savo pareigą – bendradarbiavo su institucijomis. Kaip matyti, čia aiškinama mokesčio mokėtojo naudai.

<sup>116</sup>Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 09 12].

AO § 174 reglamentuoja mokesčio nutarimo pakeitimo tvarką, kai yra faktų prieštaravimas, vyksta ginčas. Taip pat pagal AO § 175, mokesčių teisės aktas gali būti skelbiamas, keičiamas, kai priimamas ar keičiamas pagrindinis teisės aktas arba įvyksta įvykis, kuris turi retrospektyvinį poveikį.

VFR mokesčių kodekse yra nuostatos, skirtos mokesčių mokėtojų tikrinimo tvarkai nustatyti (AO IV skyrius). Nustatytos taisyklės (patikrinimo tvarka), kuriomis turi būti vadovaujama atliekant patikrinimą, galioja visoje šalies teritorijoje. Muitinė patikrinimui atlikti vadovaujasi specialiomis nuostatomis.

Kaip nurodyta AO § 195, patikrinimas atliekamas institucijų, kurių veiklos teritorijoje mokesčių mokėtojas gyvena ar vykdo veiklą. Teigiama, jog mokesčius administruojančios institucijos mokesčių mokėtojų veiklos duomenis gali tikrinti ne tik savo buveinėje, bet ir pas mokesčių mokėtoją (AO § 193 (2)):

„(1) Patikrinimą leidžiama atlikti pas mokesčių mokėtojus, kurie vykdo komercinę, žemės ar miškų ūkio veiklą, arba vykdo savarankišką veiklą.

(2) Patikrinimą pas mokesčių mokėtoją galima atlikti ir,

1. kai kyla ginčas dėl mokesčių mokėtojų įsipareigojimų, susijusių su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu, vykdymu arba,
2. kai reikia išsiaiškinti aplinkybes dėl mokesčių santykių, o patikrinimas jį atliekančios institucijos buveinėje neleistų tinkamai išsiaiškinti visų aplinkybių.
3. kai mokesčių mokėtojas nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, kaip tai numatyta § 90.<sup>117</sup>

Mokestinio patikrinimo metu reikalaujama itin didelio mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo su patikrinimą atliekančiais pareigūnais (AO § 200), taip pat turi būti užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė būti išklaustam, suteikti, jei reikalinga, teisinę pagalbą.

Toliau reglamentuojamas mokesčių išieškojimas ir sprendimų vykdymo procesas, kada pasibaigia mokesstinė prievolė ir kokios yra pasekmės laiku nesumokėjus mokesčių. Numatyta, jog laiku nesumokėjus mokesčių, atsakingos institucijos įgyja teisę mokesčius išieškoti priverstinai (AO § 208). Taip pat įvardijamos sąlygos, kurioms esant mokesčio mokėjimas gali būti atidėtas arba teisingumo pagrindais gali būti atleistas nuo mokesčio. AO § 233 kalbama apie delspinigių pradėjimą skaičiuoti, o AO § 240 – apie mokesčių išieškojimą laiku neįvykdžius mokesstinės prievolės, kai sprendimas priimamas nedalyvaujant pačiam mokesčių mokėtojui.

Nagrinėjamame teisės akte (VFR AO) pateikiamos nuostatos, reguliuojančios mokesčių mokėtojų skundo pateikimo galimybę ne teismo tvarka (ginčo procesas AO § 347). Teisė paduoti skundą yra vienas iš mokesčių mokėtojo teisių gynimo būdų. Be to, galimybė ginčą spręsti neteisminiu

---

<sup>117</sup>Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 09 15].

būdu yra vertinama palankiai žvelgiant tiek iš mokesčių mokėtojų, tiek iš mokesčių administratorių pusės, kadangi toks būdas – galimybė mokesčius administruojančioms institucijoms priimtus sprendimus persvarstyti nesikreipiant į finansinius teismus, dėl ko ginčas gali būti išspręstas greičiau. Neteisminio mokestinio ginčo procesas yra nemokamas. Teisminio mokestinio ginčo nagrinėjimas priklauso finansinių teismų kompetencijai. Pastarasis procesas nėra reglamentuotas AO. Yra atskiras teisės aktas, kuriame išdėstytos nuostatos dėl teisminio mokestinio ginčo. Tai – Finansinių teismų įstatymas (vok. *Finanzgerichtsordnung*).

VFR AO pabaigoje (§ 369 – 412) išdėstytos materialinės teisės normos apie mokestinius nusikaltimus, mokestinės tvarkos pažeidimą. Yra specialios nuostatos apie bausmes, pinigines baudas, delspinigius. AO § 369 (1) nurodyta, kas laikoma mokestiniu nusikaltimu:

„ Mokestiniai nusikaltimai (muitų nusikaltimai) yra:

1. Veiklos, kurios pagal mokestinius įstatymus yra baudžiamos.
2. Prekių gabenimo taisyklių pažeidimai.
3. Vertės ženklų klastojimas ir tokių klastočių rengimas.
4. Slėpimas asmenų, kurie padarė 1 – 3 punktuose numatytas veikas.<sup>118</sup>

Taip pat AO § 369 (2) paminėta, jog mokestiniams nusikaltimams taikomi baudžiamosios teisės įstatymai, jeigu ko kita nenumato mokestiniai įstatymai.

Paminėtina, kad pinigines baudas yra išieškomos pagal Administracinių teisės pažeidimų įstatymą (vok. *das Ordnungswidrigkeitengesetz*).

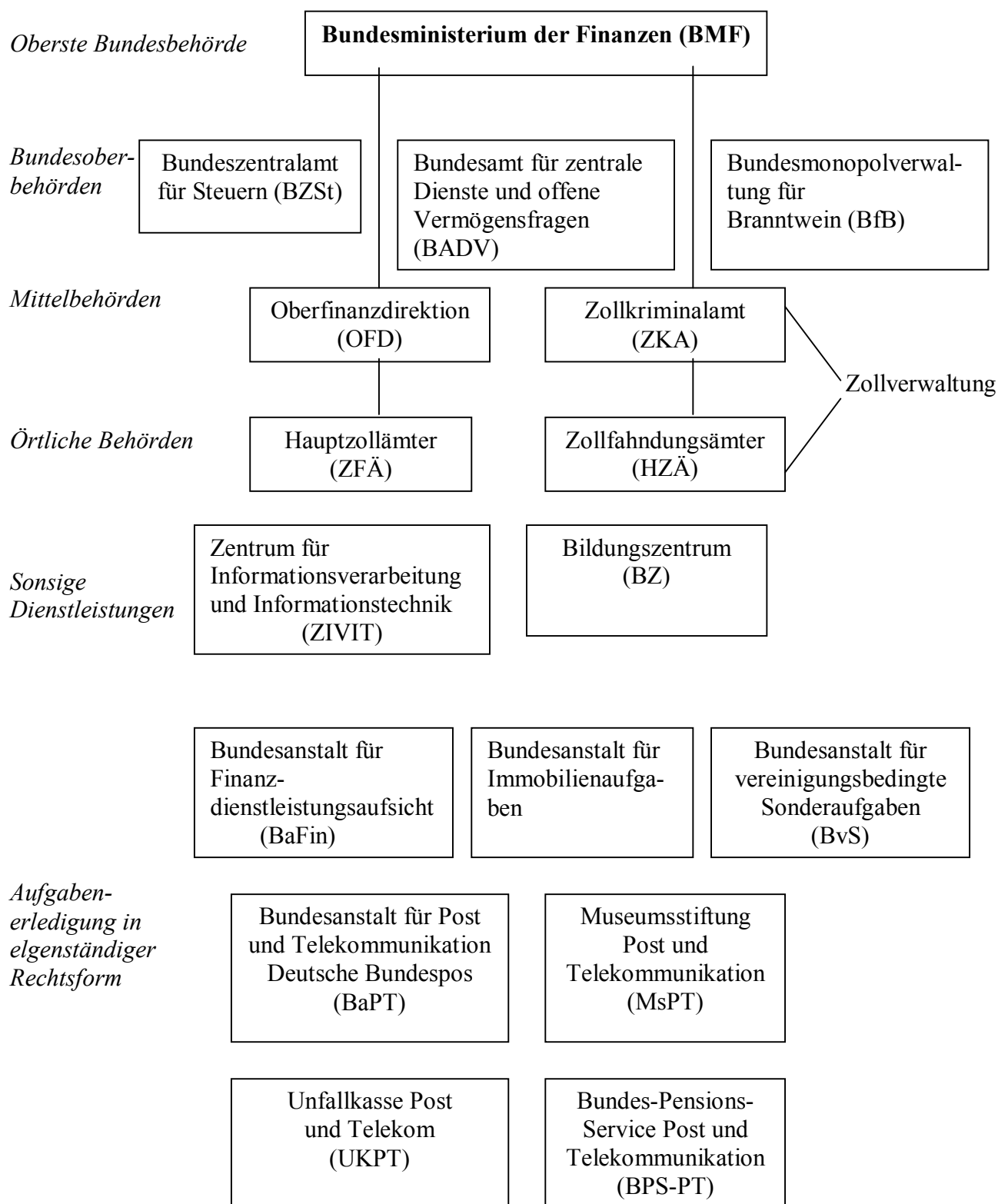
VFR mokesčių administravimo funkcijos paskirstytos tarp Federacijos ir federalinių žemių institucijų. 1 pav. pavaizduotas VFR institucijų, kurios susijusios su mokesčių administravimu, subordinacinis išsidėstymas.

Kaip yra nurodyta FVG 1 §, aukščiausia institucija (vok. *Oberste Bundesbehörde*) VFR finansų sistemoje yra Federalinė finansų ministerija (vok. *Bundesministerium der Finanzen*). Toliau žemėjančia tvarka išsidėsčiusios (žr. 1 pav.) tokios Federacijos institucijos:

- federalinės institucijos (*Bundesoberbehörden*);
- vidurinės grandies valdymo institucijos (*Mittelbehörden*);
- vietos institucijos (*Örtliche Behörden*).

Taigi kaip ir kitose srityse, taip ir mokesčių administravimo, tarp institucijų egzistuoja hierarchija.

<sup>118</sup> Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009// [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrėta 2009 05 25].



1 pav. VFR institucijų, kurios susijusios su mokesčių administravimu, išsidėstymas.

Šaltinis: [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/003\\_BFINV/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/003_BFINV/index.php)  
[žiūrėta 2009 09 10].



Mokesčių administravimo srityje iš 1 pav. pateiktų institucijų svarbiausią vietą užima Federalinė centrinė mokesčių tarnyba (vok. *Bundeszentralamt für Steuern*, toliau – *BZSt*). Pastaroji institucija yra pavaldi Federalinei finansų ministerijai.

BZSt darbui vadovauja BZSt prezidentas. BZSt taip pat dirba viceprezidentai, kurie BZSt prezidentui padeda rengti strategiją, ruošti strategijos įgyvendinimo priemones.

Federalinė centrinė mokesčių tarnyba sudaryta iš atitinkamų skyrių, kad būtų galima operatyviau atlikti teisės aktuose numatytas funkcijas. Skyriai būtų tokie:

- Mokesčių skyrius I (tarptautinė sritis);
- Mokesčių skyrius II (nacionalinė sritis);
- Patikrinimų skyrius I (gamybos sektoriaus);
- Patikrinimų skyrius II (paslaugų sektoriaus).

Taip pat kiekvienas iš pastarųjų skyrių sudarytas iš atskirų poskyrių, kurių iš viso yra 38. Beje, BZSt dirba apie 1000 darbuotojų.<sup>119</sup>

Pagrindiniai Federalinės centrinės mokesčių tarnybos uždaviniai išdėstyti FVG 5 §. Keletas jų paminėtini:

- ◇ organizuoja mokestinius patikrinimus;
- ◇ priima sprendimus dėl atleidimo nuo mokesčių mokėjimo pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis;
- ◇ Federalinės finansų ministerijos pavedimu renka duomenis apie užsienyje gautas pajamas ir atlieka šių duomenų analizę;
- ◇ iškilus ginčui nustato, kokia institucija aptarnauja asmenis, kurie neturi nuolatinės gyvenamosios vietos VFR;
- ◇ renka ir analizuoja informaciją, kurią pateikia vietos mokesčių administratoriai, apie sukčiavimą apyvartos mokesčio srityje;
- ◇ renka ir analizuoja informaciją, susijusią su patikrinimais dėl apyvartos mokesčio;
- ◇ vadovaujantis VFR AO 139a, 139b, 139c, 139d paragrafais, nustato identifikavimo numerio mokesčių mokėtojams suteikimo tvarką;
- ◇ nustato delspinigių dydį;
- ◇ kreipiantis kitoms valstybėms suteikia reikiamą informaciją, kuri gaunama iš VFR žemių mokesčius administruojančių institucijų.

VFR žemių institucijų išsidėstymas nuo aukščiausios iki žemiausios pateiktas FVG § 2 (1):

---

<sup>119</sup> [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/003\\_BFINV/0021\\_bzst/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/003_BFINV/0021_bzst/index.php) [žiūrėta 2009 09 14].

- aukščiausia pagal įgaliojimus institucija – konkrečios federalinės žemės Finansų ministerija;
- vidurinės grandies institucijos;
- federalinių žemių finansų tarnybos (vietos mokesčių administratoriai).

Taigi mokesčiai VFR administruojami dviem lygmenimis: Federacijos ir federalinių žemių institucijų. Taip pat pažymėtina, jog kai kuriuos mokesčius administruoti pavesta bendruomenėms (pvz.: verslo mokestis).

Pateiktoje 7 lentelėje pavaizduota, kokių institucijų, t. y. Federacijos, federalinių žemių ar bendruomenių, kompetencija yra rinkti atskirus mokesčius.

7 lentelė. Kompetencijos VFR mokesčių rinkimo srityje paskirstymas

<b>Federacijos kompetencija</b>	<b>Federalinių žemių kompetencija</b>	<b>Bendruomenių kompetencija</b>
Alaus mokestis	Apyvartos mokestis	Verslo mokestis
Elektros energijos mokestis	Dovanojamo ir paveldimo turto mokestis	Žemės mokestis
Energetinių produktų mokestis	Korporacijų pelno mokestis	
Kavos mokestis	Pajamų mokestis	
Muitai	Verslo mokestis	
Putojančio vyno ir tarpinių produktų mokestis	Žemės mokestis	
Saldžiųjų alkoholinių gėrimų („Alkopops“) mokestis	Žemės įgijimo mokestis	
Stipriųjų gėrimų mokestis		
Tabako mokestis		

**Šaltinis:** Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen, p. 22 – 23.

Kaip matyti iš pateiktoje 7 lentelėje esančių duomenų, Federacijai administruoti priskirti visi netiesioginiai mokesčiai, išskyrus apyvartos mokestį, kurį renka federalinių žemių institucijos. Tačiau pabrėžtina, kad apyvartos mokestis šiuo atveju administruojamas federalinių žemių, Federacijos pavedimu. Tai reglamentuota VFR Konstitucijos 108 straipsnio 3 dalyje: „Jei federalinių žemių institucijos valdo mokesčius, kurie visi ar dalis jų tenka Federacijai, jos veikia Federacijos

pavedimu.<sup>120</sup> Bendruomenių kompetencijai iš nurodytų mokesčių, administruoti pavesta: verslo ir žemės.

Taigi išanalizavus VFR mokesčių sistemą galima teigti, jog dalis šios šalies mokesčių panašūs į galiojančius Lietuvoje (pvz.: pajamų, pelno, žemės), tačiau yra ir tokių, kurie mokami tik VFR (pvz.: solidarumo įmoka, bažnyčios mokesčiai). Taip pat galima teigti, kad keletas mokesčių pasižymi sudėtingu apskaičiavimu, ypatingai tai būtų galima sakyti apie progresinį pajamų ar verslo mokesčius. Prie mokesčių sistemos sudėtingumo požymių galima priskirti ir tai, jog pajamos ar pelnas be atitinkamai pajamų ir pelno mokesčių, yra apmokestinami dar kitais mokesčiais: pajamos – solidarumo įmoka, bažnyčios mokesčiu, verslo mokesčiu (jei gyventojas vykdo komercinę veiklą); pelnas – solidarumo įmoka, verslo mokesčiu (jei vykdoma komercinė veikla). VFR sudėtingas yra ir mokesčių administravimas, kadangi vienus mokesčius administruoja Federacijos, kitus – federalinių žemių institucijos arba bendruomenės. Paminėtina ir tai, jog nors VFR ir galioja teisės aktas, sudarantis visos šalies mokesčių sistemos teisinį pagrindą (VFR AO), vis tiek yra daug mokesčių įstatymų, kas daro mokesčių sistemą sudėtingą ir painią (pvz.: galiojantys atskiri įstatymai dėl vartojimo mokesčių, kai Lietuvoje yra vienas Akcizų įstatymas).

---

<sup>120</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch das Gesetz vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2248) geändert worden ist// <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html#BJNR000010949BJNG000100314> [žiūrėta 2009 09 20].

## IŠVADOS

1. Požiūrį į mokesčių sistemą VFR rodo nuostatų dėl mokesčių įstatymų leidybos, mokesčių rinkimo kompetencijos paskirstymo ir pajamų, kurios gaunamos surinkus mokesčius, paskirstymo įtvirtinimas svarbiausiame šalies įstatyme – Konstitucijoje (VFR Pagrindiniame įstatyme).
2. VFR pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių administravimą yra VFR AO ir FVG. Pirmasis teisės aktas (VFR AO) skirtas bendrų taisyklių dėl mokesčių administravimo nustatymui, o FVG nurodyta, kokios institucijos atsakingos už mokesčių administravimą, kaip išsidėsčiusios ir nurodytas institucijų tarpusavio pavaldumas.
3. Svarbiausia institucija, dalyvaujanti mokesčių administravime yra Federalinė centrinė mokesčių tarnyba.
4. VFR mokesčiai administruojami dviem lygmenimis – Federacijos ir federalinių žemių. Keletas mokesčių (žemės, verslo mokestis) priskirti administruoti bendruomenėms.
5. VFR nėra vieno bendro teisės akto, kuriame būtų reglamentuojamas mokestis, mokamas nuo tokių prekių kaip elektros energija, tabako gaminiai ar alkoholiniai gėrimai (pvz.: Lietuvoje galioja Akcizų įstatymas, kuriame reglamentuotas akcizo mokesčio mokėjimas). VFR egzistuoja atskiri teisės aktai, kuriuose išdėstytos nuostatos apie konkrečios prekės apmokestinimą. Iš vienos pusės, tai yra teigiamas dalykas, kadangi viename įstatyme yra teisės normos tik apie konkretaus produkto apmokestinimą. Tačiau iš kitos pusės, tai taip pat ir apsunkina informacijos ieškojimą, nes nėra teisės akto su bendromis nuostatomis.
6. Progresiniai mokesčiai reikalauja aukšto administravimo lygio, todėl negalima teigti, jog tokia pat mokesčių sistema vienodai veiktų skirtingose valstybėse. Siekiant šalyje įvesti kitokius mokesčius (pvz.: vietoj egzistuojančių proporcinių – progresinius), būtina įvertinti ne tik galima naudą, bet ir turėtinas išlaidas.
7. Fizinių asmenų, kaip pajamų mokesčio mokėtojų identifikavimas VFR yra geresnis žvelgiant iš duomenų apsaugos pusės nei Lietuvoje. VFR mokesčių mokėtojui identifikuoti naudojami skaičiai, nesuję su asmens gimimo data ar kitais Registro kaupiamais duomenimis (vokiečių kalba šie skaitmenys pavadinami *nichtsprechende* – „nekalbantys“). Iš mokesčio mokėtojo identifikavimo numerio nesužinoma jokia papildoma informacija apie patį šio numerio savininką, kadangi identifikavimo numeris yra neinformatyvus.
8. Darbo autoriaus nuomone, atsižvelgiant į VFR egzistuojančią mokesčių mokėtojų (fizinių asmenų) identifikavimo tvarką, tikslinga Lietuvoje gyventojams suteikti atskirus mokesčių mokėtojų kodus.

9. VFR dovanojimo mokestis papildo paveldėjimo mokestį ir sumažina mokesčių vengimo tikimybę, pvz.: nesant dovanojimo mokesčio, turto savininkas ir galimas paveldėtojas sudaro turto perleidimo (dovanojimo) sutartį (dar esant gyvam turto savininkui) ir taip išvengia ateityje mokėtino paveldėjimo mokesčio.
10. VFR gyventojų pajamos ar juridinių asmenų pelnas apmokestinami ne tik atitinkamai pajamų ar pelno, bet ir tokiais mokesčiais: solidarumo įmoka, verslo mokestis (moka verslininkai), bažnyčios mokestis (moka fiziniai asmenys).
11. Dalis VFR mokesčių panašūs į galiojančius Lietuvoje (pvz.: pajamų, pelno, žemės), tačiau yra ir tokių, kurie mokami tik VFR (pvz.: solidarumo įmoka, bažnyčios mokestis). Taip pat galima teigti, kad keletas mokesčių pasižymi sudėtingu apskaičiavimu, ypač tai būtų galima sakyti apie progresinį pajamų ar verslo mokestį.
12. Nors VFR ir galioja teisės aktas, sudarantis visos šalies mokesčių sistemos teisinį pagrindą (VFR AO), vis tiek mokesčių įstatymų yra daug, kas daro mokesčių sistemą sudėtingą ir painią. Darbo pradžioje iškelta hipotezė pasitvirtino.

**LITERATŪROS SĄRAŠAS**

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas// Valstybės žinios 2001 m., Nr. IX-569.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1007.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios 2004, Nr. IX-2112.
4. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas.// Valstybės žinios 2002 m., Nr. IX-1239.
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2002 m. Nr. IX-751.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios 2001 m., Nr. IX-675.
7. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas// Valstybės žinios 1996 m., Nr. I-1343.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų registro nuostatų patvirtinimo //Valstybės žinios 2002 m., Nr. 1346.
9. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das durch das Gesetz vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2248) geändert worden ist.
10. Abgabeordnung. BGBl. I S. 3866, 2002; 2003 I S. 61; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2474, 2009.
11. Biersteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 2158 (1993, 169), 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3076, 2003.
12. Bürgerliches Gesetzbuch. BGB I 42, 2909, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3161, 2009.
13. Einkommensteuergesetz. BGBl. I S. 4210, 2002; 2003 I S. 179; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009.
14. Körperschaftsteuergesetz. BGBl. I S. 4144, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2302, 2009.
15. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. BGBl. I S. 378, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 3018, 2008.
16. Energiesteuergesetz. BGBl. I S. 1534, 2006; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1979, 2009; 2009 I 2444.
17. Gesetz zur Besteuerung von Schaumwein und Zwischenerzeugnissen. BGBl. I S. 2150, 2176; zuletzt geändert durch: BGBl. I S. 1594, 2006.
18. Gesetz über die Finanzverwaltung. BGBl. I S. 846, 1202, 2006; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2702, 2009.

19. Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz – BranntwMonG). Branntweinmonopolgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 612-7, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15.
20. Gesetz über die Erhebung einer Sondersteuer auf alkoholhaltige Süßgetränke (Alkopops) zum Schutz junger Menschen (Alkopopsteuergesetz – AlkopopStG). BGBl. I S. 1857, 2004.
21. Gewerbesteuerengesetz. BGBl. I S. 4167, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 550, 2009.
22. Grunderwerbsteuergesetz. BGBl. I S. 418, 1804, 1997; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2794, 2008.
23. Grundsteuergesetz. BGBl. I S. 965, 1973; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2794, 2008.
24. Kaffeesteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 2199, 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2830, 2006.
25. Solidaritätszuschlaggesetz 1995. BGBl. I S. 4130, 2002; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2955, 2008.
26. Stromsteuergesetz. BGBl. I S. 378, 1999; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1870, 2009.
27. Umsatzsteuergesetz. BGBl. I S. 386, 2005; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 1959, 2009.
28. Tabaksteuergesetz. BGBl. I S. 2150, 1992; zuletzt geändert durch BGBl. I S. 2830, 2006.
29. Verordnung zur Vergabe steuerlicher Identifikationsnummern (Steueridentifikationsnummerverordnung - StIdV). BGBl. I S. 2726, 2006; geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 26. Juni 2007 (BGBl. I S. 1185).

### **Teismų praktika**

30. Europos Teisingumo Teismo 1999 m. rugsėjo 14 d. sprendimas byloje C-391/97, Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Außenstadt.
31. Europos Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 14 d. sprendimas byloje C-445/05, Werner Haderer v. Finanzamt Wilmersdorf.

### **Specialioji literatūra**

32. Bundeseinheitliche Identifikationsnummer für Steuerpflichtige. Informationsbroschüre, Stand: 1. Januar 2009.
33. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005.
34. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonė dėl Komisijos komunikato Tarybai, Europos Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui „Dėl ES strategijos remti valstybes nares mažinant alkoholio daromą žalą.“ 2007/C 175/19.
35. Брызгалина А. В. Налоги и налоговое право : учебное пособие / Москва : Налоги и финансовое право : Аналитика-Пресс, 1997.

36. Individualios veiklos reglamentavimo analizė. Studija, 2007. Autoriai: Advokatų profesinės bendrijos Soloveičikas, Markauskas, Aviža, Bagdanskis | SMA advokatas, partneris dr. Saulius Aviža; Advokatų profesinės bendrijos Soloveičikas, Markauskas, Aviža, Bagdanskis | SMA advokatas, partneris dr. Deividas Soloveičikas; Advokatų profesinės bendrijos Soloveičikas, Markauskas, Aviža, Bagdanskis | SMA advokato padėjėja Jurga Gradauskaitė.
37. Marcijonas A., Sudavičius B., Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003
38. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001.
39. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, Valstybinė mokesčiųinspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos.
40. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2008 m. ataskaita. Forma Nr. 1 patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2005 m. kovo 8 d. įsakymu Nr. 1K-068.
41. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. – Kaunas: Technologija, 2003.
42. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.
43. Steuern von A bis Z. Ausgaben 2005. Bundesministerium der Finanzen.
44. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран : Европа и США : учебное пособие. – Москва : Дашков и К°, 2002.
45. Verslo labirintas. 2004, Nr. 7/8.
46. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

### **Elektroniniai šaltiniai**

47. Becker J., Fuest C. Does Germany Collect Revenue from Taxing the Normal Return to Capital? // <http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/j.1475-5890.2005.00021.x?prevSearch=allfield%3A%28tax+system+of+Germany%29> [žiūrėta 2007 12 20].
48. Biudžeto pajamų apžvalga. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/Biudzeto\\_pajamu\\_apzvalga/fm\\_nachiu\\_dz\\_ataskaita\\_2009\\_I\\_pusm.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/Biudzeto_pajamu_apzvalga/fm_nachiu_dz_ataskaita_2009_I_pusm.pdf) [žiūrėta 2009 10 15].
49. Bogdaniene D. Nesumokėjo mokesčių Norvegijoje - buvo pričiuptas Lietuvoje // [http://www.lrytas.lt/?data=&id=11979600161197417085&sk\\_id=&view=4&p=1](http://www.lrytas.lt/?data=&id=11979600161197417085&sk_id=&view=4&p=1) [žiūrėta 2007 12 18].
50. Fuest C., Peichl A., Schaefer T. Führt Steuervereinfachung zu einer „gerechteren“ Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland // <http://www.blackwell-synergy.com/doi/full/10.1111/j.1468-2516.2007.00228.x> [žiūrėta 2007-12-21].



51. Hettich F., Schmidt C. Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich // [http://www.ub.uni-konstanz.de/kops/volltexte/2000/516/pdf/dp00\\_17.pdf](http://www.ub.uni-konstanz.de/kops/volltexte/2000/516/pdf/dp00_17.pdf) [žiūrēta 2007 12 20].
52. Piasecka A. Progresyviniai mokesčiai - našta daugiau uždirbantiems // [http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/progresyviniai\\_mokesčiai\\_nasta\\_daugiau\\_uždirbantiems/1324](http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/progresyviniai_mokesčiai_nasta_daugiau_uždirbantiems/1324) [žiūrēta 2007 12 18].
53. Vainienė R. Įvesti progresyvnius mokesčius: ne // [http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/ivesti\\_progresyvnius\\_mokescius\\_ne/1625](http://www.freema.org/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/ivesti_progresyvnius_mokescius_ne/1625) [žiūrēta 2007 12 18].
54. [http://www.bundesfinanzministerium.de/nm\\_39808/DE/BMF\\_Startseite/Service/Glossar/S/008\\_Steuer.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_39808/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/S/008_Steuer.html) [žiūrēta 2009 05 12].
55. [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/004\\_BestKoerp/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/004_BestKoerp/index.php) [žiūrēta 2009 05 23].
56. [http://bundesrecht.juris.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301](http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301) [žiūrēta 2009 05 23].
57. [http://bundesrecht.juris.de/solzg\\_1995/BJNR097500993.html](http://bundesrecht.juris.de/solzg_1995/BJNR097500993.html) [žiūrēta 2009 05 24].
58. <http://bundesrecht.juris.de/estg/BJNR010050934.html#BJNR010050934BJNG000107301> [žiūrēta 2009 06 09].
59. [http://bundesrecht.juris.de/grstg\\_1973/BJNR109650973.html#BJNR109650973BJNG000100314](http://bundesrecht.juris.de/grstg_1973/BJNR109650973.html#BJNR109650973BJNG000100314) [žiūrēta 2009 05 24].
60. <http://www.steuerlinks.de/ls-gewoehnlicher-aufenthalt.html> [žiūrēta 2009 06 07].
61. [http://www.bundesfinanzministerium.de/nm\\_41542/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/S\\_teueridentifikationsnummer/021\\_\\_an11,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_41542/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/S_teueridentifikationsnummer/021__an11,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) [žiūrēta 2009 05 17].
62. <http://bundesrecht.juris.de/stdv/BJNR272610006.html> [žiūrēta 2009 05 21].
63. [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/004\\_BestKoerp/032\\_Begriff/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/004_BestKoerp/032_Begriff/index.php) [žiūrēta 2009 06 07].
64. [http://bundesrecht.juris.de/kstg\\_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301](http://bundesrecht.juris.de/kstg_1977/BJNR025990976.html#BJNR025990976BJNG000106301) [žiūrēta 2009 06 07].
65. [http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000043997&tree\\_id=1000002103](http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000043997&tree_id=1000002103) [žiūrēta 2009 06 07].
66. <http://bundesrecht.juris.de/gewstg/BJNR009790936.html#BJNR009790936BJNG000104301> [žiūrēta 2009 06 15].
67. [http://bundesrecht.juris.de/erbstg\\_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140](http://bundesrecht.juris.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html#BJNR109330974BJNG000203140) [žiūrēta 2009 06 025].

68. [http://bundesrecht.juris.de/grestg\\_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG00010130\\_1](http://bundesrecht.juris.de/grestg_1983/BJNR017770982.html#BJNR017770982BJNG00010130_1) [žiūrēta 2009 07 10].
69. [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/002\\_ISt/008\\_umsatz/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/002_ISt/008_umsatz/index.php) [žiūrēta 2009 07 15].
70. [http://bundesrecht.juris.de/ustg\\_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301](http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/BJNR119530979.html#BJNR119530979BJNG000904301) [žiūrēta 2009 07 15].
71. <http://bundesrecht.juris.de/bgb/BJNR001950896.html> [žiūrēta 2009 07 15].
72. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/c0\\_energiesteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/c0_energiesteuer/index.html) [žiūrēta 2009 09 10].
73. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/d0\\_strom/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/d0_strom/index.html) [žiūrēta 2009 09 10].
74. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/e0\\_tabak/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/e0_tabak/index.html) [žiūrēta 2009 09 10].
75. <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=lt&ihmlang=lt&lng1=lt,mt&lng2=bg,cs,de,et,fi,fr,hu,i t,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=453138:cs&page> [žiūrēta 2009 09 11].
76. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/g1\\_alkopops/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/g1_alkopops/index.html) [žiūrēta 2009 09 11].
77. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/h0\\_biersteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/h0_biersteuer/index.html) [žiūrēta 2009 09 11].
78. <http://bundesrecht.juris.de/schaumwzwstg/BJNR021760992.html#BJNR021760992BJNG000100333> [žiūrēta 2009 09 12].
79. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/i0\\_schaumwein/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/i0_schaumwein/index.html) [žiūrēta 2009 09 12].
80. [http://bundesrecht.juris.de/kaffeestg\\_1993/BJNR021990992.html](http://bundesrecht.juris.de/kaffeestg_1993/BJNR021990992.html) [žiūrēta 2009 09 12].
81. [http://www.zoll.de/b0\\_zoll\\_und\\_steuern/b0\\_verbrauchsteuern/j0\\_kaffeesteuer/index.html](http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/b0_verbrauchsteuern/j0_kaffeesteuer/index.html) [žiūrēta 2009 09 12].
82. [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/003\\_BFINV/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/003_BFINV/index.php) [žiūrēta 2009 09 10].
83. [http://www.steuerliches-info-center.de/de/003\\_menu\\_links/003\\_BFINV/0021\\_bzst/index.php](http://www.steuerliches-info-center.de/de/003_menu_links/003_BFINV/0021_bzst/index.php) [žiūrēta 2009 09 14].
84. <http://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html#BJNR000010949BJNG000100314> [žiūrēta 2009 09 20].
85. <http://bundesrecht.juris.de/energiestg/BJNR153410006.html#BJNR153410006BJNG000100000> [žiūrēta 2009 09 12].

86. <http://bundesrecht.juris.de/stromstg/BJNR037810999.html> [žiūrēta 2009 09 11].
87. <http://bundesrecht.juris.de/branntwmong/BJNR004050922.html> [žiūrēta 2009 09 13].
88. [http://bundesrecht.juris.de/tabstg\\_1993/BJNR121500992.html](http://bundesrecht.juris.de/tabstg_1993/BJNR121500992.html) [žiūrēta 2009 09 12].
89. <http://bundesrecht.juris.de/alkopopstg/BJNR185710004.html> [žiūrēta 2009 09 14].
90. [http://bundesrecht.juris.de/bierstg\\_1993/BJNR021580992.html](http://bundesrecht.juris.de/bierstg_1993/BJNR021580992.html) [žiūrēta 2009 09 14].
91. [http://bundesrecht.juris.de/fvg\\_1971/BJNR014270971.html](http://bundesrecht.juris.de/fvg_1971/BJNR014270971.html) [žiūrēta 2009 09 16].

**Berneckis D.** Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. A. Remeikienė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 71 p.

### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe analizuojama Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistema, darbo pabaigoje pateikiamos išvados. Pirmoje darbo dalyje aprašoma Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos struktūra. Yra pateikiami duomenys, kurie mokesčiai pervedami į Federacijos, kurie į federalinių žemių biudžetus. Taip pat nurodoma, kokie mokesčiai tenka bendruomenėms. Toliau nurodomi Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai. Antroje dalyje analizuojami atskiri mokesčiai: visų pirma aprašomi pagrindiniai Vokietijos Federacinės Respublikos tiesioginiai, po to – netiesioginiai mokesčiai. Trečia darbo dalis skirta aptarti mokesčių administravimą Vokietijos Federacinėje Respublikoje. Yra nurodoma, kokios pagrindinės mokesčių administravimo taisyklės yra įtvirtintos Vokietijos Federacinės Respublikos Mokesčių kodekse. Taip pat pateikiama, kokius mokesčius administruoti pavesta Federacijai, federalinėms žemėms ir bendruomenėms.

Pagrindiniai žodžiai: *mokestis, mokesčių mokėtojas, mokesčių sistema, mokesčių sistemos teisinė analizė, Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistema.*

**Berneckis D.** Rechtliche Analyse des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland / die Magistrusarbeit des Finanzrechts. Die Leiterin lekt. A. Remeikienė. – Vilnius: Mykolas Romeris Universität, Fakultät für Wirtschaft und Finanzverwaltung, 2009. – 71 p.

### ANNOTATION

In dieser Magistrusarbeit analysiert man das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschlands. Im ersten Teil dieser Arbeit schreibt man über die Struktur des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland, auch welche Steuern in das Budget des Bundes und welche Steuern in das Budget der Bundesländern überwiesen werden. Es wird auch gezeigt, welche Steuern den Gemeinden zufallen. Auch wird es gezeigt, welche Rechtsgrundlage des Steuersystems sind. Im zweiten Teil werden einzelne Steuern analysiert: zuerst werden direkte und dann indirekte Steuern der Bundesrepublik Deutschland analysiert. Im dritten Teil wird die Steuerverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland

besprochen. Es wird hingewiesen, welche Grundregeln der Steuerverwaltung in der Abgabeordnung der Bundesrepublik Deutschland sind. Es wird auch gezeigt, wie die Funktionen in der Steuerverwaltung zwischen Bund, Bundesländern und Gemeinden aufgeteilt sind.

Schlüsselwörter: *die Steuer, der Steuerpflichtiger, das Steuersystem, rechtliche Analyse des Steuersystems, das Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland.*

**Berneckis D.** Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemos teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovė lekt. A. Remeikienė. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 71 p.

## SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tyrimo objektas – Vokietijos Federacinės Respublikoje nustatyti ir mokami mokesčiai. Šio darbo tikslas yra išanalizuoti Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemą. Tikslui pasiekti primiausia nurodoma, kokia yra šalies mokesčių sistemos struktūra, yra pateikiami duomenys, kurie mokesčiai pervedami į Federacijos, kurie į federalinių žemių biudžetus. Taip pat nurodoma, kokie mokesčiai tenka bendruomenėms. Toliau nurodoma, kokie yra mokesčių sistemos teisiniai pagrindai, analizuojami atskiri mokesčiai. Iš pradžių analizuojami Vokietijos Federacinės Respublikos pagrindiniai tiesioginiai (pajamų, korporacijų pelno, paveldėjimo ir dovanojimo, žemės, žemės įgijimo, verslo, bažnyčios, solidarumo įmoka), po to – netiesioginiai mokesčiai (apyvartos ir kiti vartojimo mokesčiai). Nurodoma, kas yra apmokestinama konkrečiu mokesčiu, kas yra mokesčio mokėtojas, galiojantys tarifai. Taip pat keletas mokesčių yra palyginami su Lietuvoje galiojančiais analogiškais mokesčiais. Atskirame skyriuje pateikiama, kaip mokesčių administravimo srityje yra paskirstytos funkcijos tarp Federacijos, federalinių žemių ir bendruomenių.

Išanalizavus Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių sistemą galima daryti išvadą, kad keletas Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių panašūs į galiojančius Lietuvoje (pvz.: pajamų, pelno, žemės), tačiau yra ir tokių, kurie mokami tik VFR (pvz.: solidarumo įmoka, bažnyčios mokestis). Taip pat galima teigti, kad, nors šalyje ir galioja teisės aktas, sudarantis visos šalies mokesčių sistemos teisinį pagrindą (Mokesčių kodeksas), vis tiek mokesčių įstatymų yra daug, kas daro mokesčių sistemą sudėtingą ir painią.

**Berneckis D.** Rechtliche Analyse des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland / die Magistrusarbeit des Finanzrechts. Die Leiterin lekt. A. Remeikienė. – Vilnius: Mykolas Romeris Universität, Fakultät für Wirtschaft und Finanzverwaltung, 2009. – 71 p.

## ZUSAMMENFASSUNG

Das Objekt der Forschung dieser Magistrusarbeit ist die festgesetzten und bezahlenden Steuern der Bundesrepublik Deutschland. Das Ziel dieser Arbeit ist die Analyse des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland machen. Damit man dieses Ziel erreicht, wird zuerst die Struktur des Steuersystems hingewiesen, welche Steuern in das Budget des Bundes und welche Steuern in das Budget der Bundesländern überwiesen werden. Es wird auch gezeigt, welche Steuern den Gemeinden zufallen. Es wird auch hingewiesen, welche Rechtsgrundlage des Steuersystems sind, und werden dann einzelne Steuern analysiert. Zuerst werden direkte (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Gewerbesteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) und dann indirekte Steuern (Umsatzsteuer und andere Verbrauchsteuern) der Bundesrepublik Deutschland analysiert. Es wird gezeigt, was besteuert wird, wer Steuerpflichtiger ist, welche Steuersätze sind. Auch werden einige Steuern mit in Litauen geltenden Steuern verglichen. In der getrennten Abteilung wird es gezeigt, wie die Funktionen in der Steuerverwaltung zwischen Bund, Bundesländern und Gemeinden aufgeteilt sind.

Nach der Analyse des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland kann man die Schlussfolgerung ziehen, dass einige Steuern der Bundesrepublik Deutschland ähnliche den Steuern Litauens sind (z. B. die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Grundsteuer), aber sind auch solche Steuern, die die Steuerpflichtigen nur in der Bundesrepublik Deutschland bezahlen (z. B. Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag). Auch kann man behaupten, dass, obwohl im Land das Gesetz, der der rechtliche Grund des Steuersystems bildet (die Abgabeordnung), gilt, sind sowieso viel steuerliche Gesetze und das macht das Steuersystem kompliziert und verwickelt.