

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

IRENA RUŠKYTĖ

**EUROPOS SAJUNGOS IR NEPRIKLAUSOMŲ
VALSTYBIŲ SANDRAUGOS ŠALIŲ MOKESČIŲ
SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
Prof. dr. A. Miškinis**

VILNIUS, 2010

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

**EUROPOS SĄJUNGOS IR NEPRIKLAUSOMŲ
VALSTYBIŲ SANDRAUGOS ŠALIŲ MOKESČIŲ
SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ**

**Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S102**

**Vadovas
Prof. dr. A. Miškinis
2010 12**

Recenzentas:

**Atliko
FNTmns9-01 gr. stud.
I. Ruškytė
2010 12 06**

VILNIUS, 2010

TURINYS

IŽANGA.....	6
1. MOKESČIŲ SISTEMA: SĄVOKA IR SAMPRATA.....	9
1.1. Mokesčio samprata ir sąvoka.....	9
1.2. Mokesčių sistemos samprata ir sąvoka.....	17
1.3. Apmokestinimo principai ir jų sąveika su mokesčių sistema.....	20
1.4. Mokesčių sistemos vertinimo kriterijai.....	24
2. EUROPOS SĄJUNGOS IR NEPRIKLAUSOMŲ VALSTYBIŲ SANDRAUGOS ŠALIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ.....	28
2.1. Mokesčių sistemų įvertinimas remiantis bendro pobūdžio rodikliais.....	28
2.1.1. Mokesčių skaičius ir mokestinių teisės aktų kodifikavimas.....	28
2.1.2. Valstybės pajamų sudėtis.....	31
2.1.3. Mokesčių našta.....	37
2.2. Atskirų apmokestinimo sričių tyrimas.....	40
2.2.1. Darbuotojų apmokestinimas.....	40
2.2.2. Įmonių apmokestinimas.....	45
2.2.3. Vartojimo apmokestinimas.....	49
2.3. Pagrindiniai analizuojamų valstybių vykdomos mokesčių politikos bruožai, panašumai ir skirtumai.....	51
3. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMAS.....	53
3.1. Mokesčių sistemos efektyvumo samprata ir bruožai.....	53
3.2. Mokesčių efektyvumas ES ir NVS šalyse	55
IŠVADOS.....	58
LITERATŪRA.....	60
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	64
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	66
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA.....	67
PRIEDAI.....	68

LENTELĖS

Lentelė Nr.1. Mokesčio požymiai Lietuvos ir užsienio valstybių įstatymų leidyboje.....	13
Lentelė Nr.2. Mokesčio požymiai mokesčių teisės teorijoje.....	14
Lentelė Nr.3. ES ir NVS šalių mokesčių sistemų bruožai.....	52

PAVEIKSLAI IR DIAGRAMOS

1 pav. Apmokestinimo principai.....	22
2 pav. Mokesčių skaičius.....	28
3 pav. Biudžeto pajamos Lietuvos Respublikoje.....	32
4 pav. Biudžeto pajamos Danijos Karalystėje.....	32
5 pav. Biudžeto pajamos Suomijos Respublikoje.....	32
6 pav. Biudžeto pajamos Rusijos Federacijoje.....	33
7 pav. Biudžeto pajamos Baltarusijos Respublikoje.....	33
8 pav. Biudžeto pajamos Kazachstano Respublikoje.....	33
9 pav. Mokesčių našta.....	38
10 pav. Darbuotojų apmokestinimas.....	41
11 pav. Pelno mokesčio tarifai.....	45
12 pav. Darbuotojo kaina.....	48
13 pav. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai.....	50

IŽANGA

Nėra vienareikšmiškos nuomonės, koks apmokestinimas yra tinkamas. Balansas tarp valstybės intereso (surinkti kiek įmanoma daugiau pajamų į nacionalinį biudžetą) ir privataus intereso (pasilikti sau kiek įmanoma daugiau savo veiklos rezultatų) nėra apibrėžtas. Apmokestinimo struktūra – gyventojų, įmonių, vartojimo apmokestinimo tendencijos, atspindinčios mokesčių pajamų procentine išraiška valstybės biudžete – atskirose valstybėse yra skirtinga. Šio nuolatinio interesų konflikto kontekste, neturint aiškių mokesčių naštos paskirstymo taisyklių valstybės privalo suformuoti stabilias, aiškias ir teisingas mokesčių sistemas.

Ekonomikos ir teisės teoretikai sutaria, kad mokesčių sistema privalo turėti nacionalinį charakterį, t.y. ji priklauso nuo individualių tos valstybės ir jos visuomenės bruožų (ekonominių, socialinių, moralinių). Kadangi šie rodikliai skiriasi, apmokestinimo našta, atspindėdama valstybės vidinę padėtį, užgula atitinkamas mokesčių mokėtojų grupes. Tai reiškia, kad mokesčių sistema negali turėti universalių konstravimo taisyklių. Ji yra savarankiška valstybės teisinė – ekonominė konstrukcija. Teisinė šio reiškinio pusė slypi finansų teisės reguliavimo metode – imperatyvusis metodas būdingas visoms viešosios teisės šakoms, ir nors mokesčiai renkami privačių civilinių teisinių santykių pagrindu (ir tai yra vienintelė dispozityviojo metodo įtaka finansų teisei), tačiau valstybė imperatyviai įtvirtina mokesčius, jų mokėjimo tvarką, mokesčio mokėtojo pareigą mokėti mokesčius ir tokią pareigą garantuoja valstybės prievartos priemonėmis. Ekonominė šio reiškinio pusė atspindi mokesčių naštos pasiskirstyme, pasirenkant mokesčių objektus, apmokestinimo tarifus, suteikiant lengvatas - ji yra mokesčių sistemos vidinis turinys. Mokesčių sistema atskirose valstybėse remiasi ekonomine analize, skaičiavimais ir prognozėmis, tokiu būdu reali ekonominė situacija yra perkeliama į apmokestinimo sritį, ir taip sukuriama pusiausvyra tarp realaus valstybės ekonominio pajėgumo ir valstybės finansinių lūkesčių. Vadinasi, mokesčių sistema yra valstybės teisinėmis priemonėmis įtvirtinta biudžetą formuojančių privalomų mokėjimų visuma, kurios turinį apsprendžia reali valstybės padėtis.

Nepaisant to, kad valstybės jungiasi į tarptautines organizacijas, kurių nuostatomis remiantis harmonizuoja savo mokesčių sistemas, šis procesas yra lėtas ir sudėtingas, nes savarankiška mokesčių sistema yra vienas iš valstybės suvereniteto požymių, o tai pastaruoju metu tampa opiu klausimu globalizacijos veikiamame pasaulyje.

Kaip matome, mokesčių sistema yra savaiame probleminis klausimas. Egzistuoja daugybė tokių sistemų formų, paremtų skirtingomis teisinėmis, ekonominėmis, socialinėmis teorijomis, kurios kartais net viena kitai prieštarauja (nevienareikšmiškas mokesčių teisingumo principo supratimas). Kadangi bendrai pripažintos taisyklės, kuriomis vadovaujasi atsakingos institucijos kurdamos savo apmokestinimo sistemas, yra labai bendro pobūdžio, apmokestinimo našta atskiroms mokesčių

mokėtojų grupėms skirtingose valstybėse pasiskirsto labai netolygiai. Mokesčių sistemų bendras požymis yra jų teisinis įtvirtinimas, tačiau visa kita yra vertinamojo pobūdžio ir reikalauja analizės.

Mokesčių sistema Lietuvos Respublikoje yra besiformuojanti. Pastarojo meto ekonominiai sunkumai ir po jų sekusieji mokesčių įstatymų pakeitimai tik patvirtina šios sistemos nestabilumą, organizacijos ir tęstinumo trūkumą. Šiuo metu ypatingai svarbus kritinis požiūris į esamą būseną, turimos patirties analitinis tyrimas, siekiant suformuluoti stabilios ir socialines, ekonomines sąlygas atitinkančios sistemos strategiją, todėl lyginamoji skirtingų savo raida ir padėtimi valstybių mokesčių sistemų analizė, apmokestinimo politikos krypties išskyrimas yra naudinga informacija esamos padėties tobulinimui, galinti padėti išskirti mūsų nacionalinės sistemos klaidas, trūkumus ir pateikti įdomių mokesčių sistemų konstravimo variantų bei atramos taškų.

Atliekamos analizės tikslas yra išskirti, kur mokesčių sistemos yra efektyvesnės – Europos Sąjungos ar Nepriklausomų valstybių sandraugos valstybėse, darant pradinę hipotezę, kad Europos Sąjungos valstybių mokesčių sistemos yra efektyvesnės nei mokesčių sistemos Nepriklausomų valstybių sandraugoje. Darbo apimtis neleidžia išsiplėsti ir apimti didelio skaičiaus valstybių, todėl apribosime tiriamų šalių imtį iki septynių valstybių. Tam kad tyrimo kontekstas būtų platesnis pasirinksiame tris Europos Sąjungos (toliau - ES) šalis ir tris Nepriklausomų Valstybių Sandraugos (toliau - NVS) šalis. ES valstybių bloką šiame darbe sudarys šios dalyvės: Danijos Karalystė, Suomijos Respublika, Lietuvos Respublika. Tuo tarpu NVS pusę atstovaus šios šalys: Rusijos Federacija, Baltarusijos Respublika ir Kazachstano Respublika.

Siekiant išskirti efektyviausią apmokestinimo modelį reikės įgyvendinti šiuos uždavinius:

- 1) atlikti pasirinktų šalių bendrų ekonominių rodiklių bei įmonių, gyventojų ir vartojimo apmokestinimo analizę;
- 2) palyginti atskirų valstybių mokesčių sistemas – apmokestinimo ypatumus, mokesčių naštą ir jos pasiskirstymą;
- 3) išskirti bendrus ES bei bendrus NVS šalių bruožus;
- 4) suformuluoti mokesčių sistemos efektyvumo sąvoką;
- 5) įvertinti apibendrintų mokesčių sistemų efektyvumą.

Šio tyrimo objektas yra mokesčiai teisiniai santykiai susiklostantys skirtingų valstybių apmokestinimo praktikoje, todėl bus analizuojami pasirinktų valstybių atitinkami mokesčiai teisiniai dokumentai įtvirtinantys mokesčių sistemą jose, taip pat šių valstybių bei tarptautinių organizacijų pateikiami statistiniai ekonominiai rodikliai. Tyrimo metu bus naudojami keletas metodų. Pats darbas remsis dokumentų analizės metodu, o jo pagalba išgauti duomenys bus apdorojami analizės, apibendrinimo bei lyginimo metodais. Šiame rašto darbe tyrimas bus atliekamas modeliavimo metodu, t.y. bus sukurtas teorinis paprasčiausias funkcijas atliekančios įmonės modelis, kuriuo remiantis pasirinktose valstybėse matematiniais skaičiavimais bus atliekami apmokestinimo tyrimai, o gauti

rezultatai apdorojami matematinės statistikos metodais, sudarant intervalines ir santykių skales bei išreiškiant procentinius santykius.

Rašant darbą pasiremsime finansų teisės teorine literatūra, Lietuvos Respublikos bei pasirinktų valstybių konstitucijomis bei mokestiniais teisiniais aktais, Lietuvos statistikos departamento duomenimis bei „Eurostat“ ir Ekonominio Bendradarbiavimo ir Vystymosi Organizacijos (toliau EBVO) statistiniais rodikliais ir tyrimais; taip pat naudosime audito ir konsultacijų įmonių grupės „PriceWaterhouseCoopers“ kartu su Pasaulio Banku atliekamų tyrimų duomenis. Teorinė rašto darbo dalis remsis lietuvių B.Sudavičiaus, B.Martinkaus, P.Gylio, R.Stačioko, J.Tušaitės analitiniais darbais, taip pat rusų teoretikų И.И.Кучеров, К.В.Рудый, М.Ю.Березин, К.С.Белский bei В.И.Гуреев teoriniais darbais.

Sąvokos, kurias šio darbo aiškumo tikslais norėtume patikslinti:

ES – Europos Sąjunga.

NVS – Nepriklausomų Valstybių Sandrauga.

Pasirinktos valstybės –Danijos Karalystė, Suomijos Respublika, Lietuvos Respublika, Rusijos Federacija, Baltarusijos Respublika, Kazachstano Respublika.

Mokestis – tai privalomas, individualiai negražintinas piniginis mokėjimas valstybės veiklai finansuoti, nustatytas įstatymų numatyta tvarka.

Mokesčių sistema – tai mokestinės sistemos dalis, kurią sudaro nustatytų mokesčių rūšių visuma.

Mokesčių našta – tai ekonominis rodiklis, atskleidžiantis, kokia dalis bendro valstybės vidaus produkto mokesčių pavidalu yra perskirstoma valstybės biudžete.

Darbo mokesčiai – tai visuma su darbo santykiais susijusių mokesčių, kurių našta tenka darbdaviui (dažniausiai įmokos į socialinio draudimo fondus).

Pelnas prieš apmokestinimą – įmonės pelnas neatskaičius jokių mokesčių (t.y. šio darbo tikslais pelnas prieš apmokestinimą = pelnas prieš apmokestinimą – socialinio draudimo įmokos už darbuotojus – įmokos į Garantinį fondą – kt. Susiję mokėjimai).

EBVO – Ekonominio Bendradarbiavimo ir Vystymosi Organizacija.

1.MOKESČIŲ SISTEMA: SĄVOKA IR SAMPRATA

Lyginamąją mokesčių sistemų analizę pradėsime nuo pamatinių mokesčių teisės sąvokų turinio aiškinimo, kadangi nuo to tiesiogiai priklauso tyrimo apimtis ir kryptis.

Sąvoka „mokesčių sistema“ neturi tikslaus ir aiškaus apibrėžimo ne tik įstatymų leidyboje, bet ir mokesčių teisės teorijoje. Manome, kad tokį nekonkretumą iš dalies nulemia paties mokesčio nevienareikšmis supratimas. Ekonomistai nesutaria dėl mokesčio panaudojimo valstybės gyvenime ribų, teisės teoretikai – dėl mokesčio skiriamųjų požymių, įstatymų leidėjai valstybės teisės aktuose apsiriboja abstrakčiomis sąvokos formuluotėmis ir taip išvengia problemos sprendimo. Todėl tikslinga būtų mokesčių sistemos sąvoką gvildinti nuosekliai ir pradėti nuo smulkiausias jos detalės – mokesčio sampratos.

1.1. Mokesčio samprata ir sąvoka

Pačia bendriausia prasme mokestis suprantamas kaip valstybės pajamų šaltinis: „Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“¹. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje pateiktas valstybės pajamų sąrašas nėra baigtinis. Jį detalizuojantis Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas papildomai nurodo valstybės biudžetinių įstaigų pajamas, negražintiną finansinę paramą bei dotacijas kaip valstybės finansavimo šaltinius², tačiau ir šis sąrašas nėra baigtinis, kadangi tas pats straipsnis numato galimybę biudžetą papildyti „kitomis pajamomis“ jų nedetalizuodamas. Nepaisant to, kad teisės aktai numato gana platų valstybės pajamų šaltinių sąrašą, mokesčiai yra laikomi pagrindiniu instrumentu finansiškai užtikrinančiu valstybės funkcijų įgyvendinimą.

Tokią išskirtinę mokesčių padėtį nulemia jų atsiradimo priežastis. Mokesčiai pradėti rinkti kaip dvarininkų, karaliaus rūmų išlaikymo priemonė. Vėliau formuojantis suverenioms valstybėms, o kartu ir atitinkamam vidaus tvarkos palaikymo aparatui, mokesčiai pradėjo įgauti sisteminių pobūdį, kadangi tapo valstybės išlaikymo priemone. Nors tuo metu apmokestinimo principai tik formavosi ir mokesčių mokėjimas nepasižymėjo nei teisingumu, nei visuotinumu, o visuotinai priimta mokesčių sąvoka bei jos teorinės koncepcijos tik vystėsi, jau tada mokesčiai buvo suprantami kaip individualūs mokėjimai valstybei, visuomeninė pareiga ją išlaikyti. Mokesčiai yra valstybės egzistavimo sąlyga, užtikrinanti finansinį jos išlaikymą, o tuo pačiu ir visuomeninių valstybės funkcijų nepertraukiamą įgyvendinimą.

„Mokestis – tai pagrindinė konstitucinės valstybės veiklos finansinio išlaikymo priemonė. Apibrėžimai „pagrindinė finansinio išlaikymo priemonė“ ir „konstitucinė valstybės veikla“ visų pirma,

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014. 127str. 2d.;

² Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 4-47. 13str. 1d.;

išreiškia specifinį mokesčio ypatumą, visų antra, tarnauja kaip skiriamieji požymiai³. Kadangi pagrindinė prielaida mokesčių atsiradimui buvo valstybės funkcijų finansavimas, mokesčiams yra skiriama ypatinga vieta formuojant valstybės biudžetą. Mokestinės valstybės pajamos sudaro didžiąją dalį visų surenkamų pajamų į nacionalinį biudžetą. Šis dėsningumas paprastai paaiškinamas: mokesčiai kaip pagrindinė finansavimo priemonė per ilgą laiką išsirutuliojo į specifinę sistemą, sukonstruotą taip, kad atneštų pakankamas pajamas į atitinkamos valstybės biudžetą. В.И.Гуреев mokesčių sisteminių pobūdį aiškina taip: „Mokesčių specifika išreiškiama per kiekybinį ir kokybinį faktorius. Kiekybiškumas pasireiškia per mokesčių skaičių ir mokesčių tarifų dydį. Kokybę nulemia pinigų patekimo į biudžetą pastovumas ir stabilumas.“⁴ Vadinasi, mokesčių kiekybinių ir kokybinių charakteristikų derinys yra ne stichinė, o apgalvota ir pagrįsta sistema užtikrinanti nuolatines ir pakankamas pajamas valstybei. Būtent todėl mokesčiai yra laikomi pagrindine finansinio išlaikymo priemone.

Analizuojant šiuolaikinių mokesčių teisės teoretikų darbus pastebima, kad į mokesčius ir jų poveikį visuomenei būtina pažvelgti ir iš ekonomikos perspektyvos, siekiant apmokestinimą kaip reiškinį suprasti įvairiapusiškai. Be to, kad mokesčiai „išlaiko“ valstybę, jie apibudinami ir kaip „vienas nacionalinių pajamų perskirstymo būdų, plačiai naudojamų kartu su pinigų apyvarta, kreditavimu ir k.t.“⁵, taip pat kaip „viena iš svarbiausių kategorijų rinkos ekonomikoje, nes savo esme mokesčiai – tai perskirstymo santykiai“⁶. Perskirstymo santykių pamatas ir mokesčių šaltinis yra nacionalinės pajamos – „sukurta vertė, susiformavusi gamybos procese panaudojant darbą, kapitalą bei gamtinius išteklius“⁷. Kitaip tariant, mokesčiai perskirsto valstybėje sukuriama bendrą vidaus produktą (toliau - BVP). И.В.Никулина savo knygoje puikiai detalizuoja, kaip pajamos gaunamos mikroekonominiu lygiu darbo, prekybos ir gamybos santykiuose, makroekonominiame lygmenyje tampa valstybės sukurto BVP dalimi, kuri perskirstoma valstybės funkcijoms įgyvendinti, kaip tai numato atitinkamų metų biudžeto įstatymas. Mokesčių mokėtojų gaunamos pajamos, nors ir apmokestinamos individualiai, bendrai sudaro nacionalines pajamas, kurių dalį mokesčių forma valstybė paima savo poreikiams tenkinti. Tokiu būdu mokesčiai yra vienkrypčiai (nuo mokesčių mokėtojų link valstybės) piniginiai santykiai turintys specifinę visuomeninę paskirtį – surinkti lėšas valstybės valdymui. Savo ruožtu valstybė gautas pajamas iš naujo paskirsto tarp gyventojų, ūkio subjektų, ekonominės veiklos sferų ir regionų vykdydama savo funkcijas. Tokiu būdu mokesčiai daro įtaką šalies gyvenimui, palaiko socialiai remtinus sluoksnius, vykdo pajamų išlyginimo funkciją. Taip pat daugelis autorių akcentuoja, kad mokesčiai yra neatsiejama visuomenės ekonominių santykių dalis bei vienas iš efektyviausių

³ В.И.Гуреев. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005, Но.4. С. 51;

⁴ В.И.Гуреев. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005, Но.4. С. 52;

⁵ Марсijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 15;

⁶ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 49;

⁷ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009; С. 49;

ekonomikos reguliavimo instrumentų. Remdamiesi anksčiau išsakytu, manytume, kad mokesčiai yra ekonominė kategorija, nes:

- a) juos galima išmatuoti ekonominiais rodikliais;
- b) mokesčių efektyvumas tiesiogiai priklauso nuo ekonominių sąlygų;
- c) mokesčiai patys daro įtaką ekonominiams procesams valstybės viduje;
- d) savo esme mokesčiai yra ekonominis procesas.

Puikiai iki šiol išdėstytas mintis apibendrina B.Sudavičius: „Vienu atveju mokestis suprantamas kaip ekonomikos, rinkos reguliavimo svirtas, kitu – kaip pajamų išlyginimo priemonė, trečiu – kaip valstybės grynujų pajamų forma ir t.t.“⁸ Mokesčio samprata gali apimti įvairius aspektus, todėl tam, kad pernelyg nenukrypti, patogiausia būtų šią sampratą formuluoti per mokesčių funkcijas – veikimo valstybėje kryptis.

Remiantis teorinės medžiagos analize paaiškėja, kad tai, kokį konkretų vaidmenį mokesčiai atlieka valstybės gyvenime sunku vienareikšmiškai apibrėžti. Dominuojanti pozicija, ypač lietuvių autorių darbuose – trys mokesčių funkcijos: fiskalinė, perskirstomoji, reguliacinė. Šią poziciją palaiko E.Buškevičiūtė, V.Aleknevičienė, K.Levišauskaitė ir G.Rūškys, V.Naraškevičiūtė ir A.Lakštutienė. Tuo tarpu A.Marcijonas, B.Sudavičius, K.Kindsafarienė, И.В.Никулина bei А.В.Перов mokesčių veiklos apimtį supranta siauriau, nes jai priskiria tiesiog fiskalinę ir reguliacinę funkcijas. Rusų literatūroje pasitaikė ir originalių sprendimų – išskiriamos stimuliuojančioji, stabilizuojančioji, integruojanti funkcijos. Tokios funkcijos savo apibrėžimu yra labai artimos reguliacinei, todėl nėra tikslinga jas išskirti kaip atskiras funkcijas. И.Горский pateikia taip pat pateikia nestandartinį sprendimą, aiškindamas, kad „mokesčiams būdinga tik viena funkcija – fiskalinė: joje glūdi mokesčio esmė, vidinė patirtis, loginis ir istorinis postūmis“⁹. Pastebėtina, kad kontrolinė funkcija jau yra retai išskiriama, ir manome, kad tai puikiai paaiškina А.В.Перов ir А.В.Толкушнин: „Paplitusi nuomonė mokesčiams priskirti kontrolinę funkciją. Tačiau nė vienas autorius nesugeba paaiškinti, koku būdu privalomi mokėjimai patys savaime ką nors kontroliuoja. Apmokestinimo ir paskirstymo kontrolę įgyvendina ne patys mokesčiai, o mokestinės institucijos“¹⁰.

Vienos – fiskalinės - funkcijos išskyrimas, mūsų manymu yra per siauras, kadangi mokestiniai santykiai jau nebėra vien tik biudžeto formavimo priemonė. Mokesčiai yra plati kategorija, todėl tikslinga išskirti tris jos funkcijas:

- a) Fiskalinė funkcija – „istoriškai pirma ir pagrindinė. Jos esmė ta, kad mokesčių pagalba formuojami valstybės finansiniai resursai, o tuo pačiu sukuriamas materialinis pagrindas pačiam valstybės egzistavimui bei funkcionavimui“¹¹;

⁸ .Sudavičius. Mokesčiai kaip teisės kategorija // Teisė. 2007, Nr.62. P.125;

⁹ И.Горский. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. 2002, No.3. С.21;

¹⁰ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва: Юрайт, 2008. С.29;

¹¹ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 57;

- b) Perskirstomoji funkcija – „susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sričių“¹²;
- c) Reguliacinė funkcija – „buvo pradėta taikyti nuo tada, kai valstybė pradėjo aktyviai dalyvauti organizuojant valstybės ūkinį gyvenimą. Ši funkcija skirta pasiekti nustatytus mokesčių politikos tikslus panaudojant mokestinį mechanizmą.“¹³.

И.А.Майбуров išskiria tris reguliacinės funkcijos subfunkcijas: stimuliuojančią, destimuliuojančią ir atkuriamosios paskirties. Tokiu būdu jis apibrėžia galimus reguliavimo metodus atitinkamai skatinant ar stabdant ekonominius procesus arba atkuriant valstybinius resursus. Šių subfunkcijų išskyrimas gali būti vertinamas neigiamai, nes teoriją daro gremėzdišką, tačiau tai, kad jis konkrečiai detalizuoja mokestinį reguliavimą, bei suteikia jam sistemišką pobūdį, mūsų manymu, yra didžiulis privalumas.

Kaip matome, skirtingi autoriai mokesčius supranta įvairiai, nes priskiria mokesčiams nevienodus vaidmenis valstybės gyvenime. Vieni mokesčius supranta labai siaurai – tiesiog kaip biudžeto papildymo priemonę, kiti – labai plačiai, detalizuodami įmanomus poveikio ekonomikai ir vidaus ūkiui būdus, treči – laikosi vidurio ir pripažįsta, kad mokesčiai daro ekonominį poveikį perskirstant lėšas, bet reguliuoti ekonominio šalies gyvenimo negali, nes tokį įsikišimą supranta kaip neleistiną intervenciją į savireguliuojantį rinkos mechanizmą. Svarbu tai, kad visos pozicijos palaiko tam tikrą mokesčių teoriją ir pasižymi atitinkama logine argumentacija, todėl jos visos savaip yra teisingos. Manome, kad šiuo atveju sprendimas glūdi valstybės apsisprendime. Konstruodamos savo mokestinį mechanizmą, atsakingos valstybės institucijos turėtų įtvirtinti mokesčių ar apmokestinimo principų forma tai, kokias funkcijas mokesčiai atlieka valstybėje, kokia jų poveikio valstybės gyvenimui apimtis – teisiškai sureguliuoti valstybinę mokesčių sampratą.

Neatsiejama mokesčių suvokimo dalis yra teisinis jos aspektas. „Mokestis yra kompleksinė kategorija – tuo pat metu ir ekonominė, ir finansinė, ir teisinė. <...> Kaip ekonominė kategorija, mokesčiai perskirsto realiai sukurtas visuomenės pajamas <...>; kaip finansinė kategorija – mokesčiai įgyvendina vieną iš dviejų finansų funkcijų – perskirstymą ir atitinkamai talpina dalį finansų funkcinės paskirties <...>; kaip teisinė kategorija – mokesčiai išreiškia objektyvius, juridiskai formalizuotus valstybės ir mokesčio mokėtojo santykius mokestinės įstatymų leidybos forma, kuri yra bazinė sudedamoji valstybės finansų teisės dalis.“¹⁴ Manome, kad И.А.Майбуров, Н.В.Ушак, М.Е.Косов savo knygoje pateikia įvairiapusį mokesčio suvokimą ir jam pritariame. Kadangi ekonominį ir finansinį aspektus aptarėme anksčiau, belieka apžvelgti mokesčius kaip teisinę kategoriją

¹² Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P.10;

¹³ Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С.149;

¹⁴ И.А.Майбуров, Н.В.Ушак, М.Е.Косов. Теория и история налогообложения. Москва. Юнити. 2009. С.25;

Būtinybę įtvirtinti mokesčių teisinėmis priemonėmis nulemia mokesčių teisinių santykių svarba. Kadangi mokesčiai finansuoja visą valstybės veiklą, tam, kad užtikrintų valstybinių pajamų stabilumą, atsakingos valstybės institucijos teisės aktuose nustato mokesčio sąvoką, požymius, principus ir, svarbiausia, pareigą mokėti mokesčius bei sankcijas už tokių pareigų nevykdymą, mokesčių administravimo institucijas. Įstatyminis tokių nuostatų pobūdis garantuoja mokesčių privalomumą bei valstybės valdingus įgaliojimus mokesčių pareigų nevykdymo atvejais. Taip pat svarbu teisės aktuose įtvirtinti ir pačią mokesčio sąvoką bei jo detales, kadangi mokesčiai yra susiję su piniginių lėšų, nuosavybės teise priklausančių mokesčių mokėtojams, atskyrimu į valstybės biudžetą.

Lentelė Nr.1. Mokesčio požymiai Lietuvos ir užsienio valstybių įstatymų leidyboje.

Valstybė	Mokesčio požymiai														
	įstatymo forma	valstybės nustatymas	privalomumas	piniginė forma	surenkamas į valstybės ir savivaldybių biudžetus	surenkamas nustatyta tvarka	negrąžintinas pobūdis	nekompensacinis pobūdis	surenkamas iš fizinių ir juridinių asmenų	garantuojamas valstybės prievarta	valstybei	nuosavybės teise, ūkio vedimo ar operatyvaus valdymo pagrindų turimos (piniginės lėšos)	visuotinumumas	neapmokamas	ne apmokėjimas už prekes ar paslaugas, ne bauda ar skolos sumažėjimas, ne mokesčiai už naudojamą valstybine nuosavybe
Kazachstano Respublika ¹⁵	+	+	+	+	+	+	+	+							
Rusijos Federacija ¹⁶			+	+	+			+	+			+			
Baltarusijos Respublika ¹⁷			+	+	+			+	+			+			
Moldovos Respublika ¹⁸			+				+								+
Vokietijos Federacinė Respublika ¹⁹	+	+		+	+		+	+		+					
Lenkijos Respublika ²⁰	+		+				+				+		+	+	
Latvijos Respublika ²¹	+		+		+										+
Lietuvos Respublika ²²	+		+	+							+				

¹⁵ Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) С.10 п.17 // <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Documents/Кодекс%20Республики%20Казахстан.doc>; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. С. 8 п.1 // <http://docs.kodeks.ru/document/901714421>; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

¹⁷ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть).С.6 п.1//<http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166>; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

¹⁸ Tax Code of the Republic of Moldova. Article 6, P.1 // <http://www.fisc.md/en/lege/fiscrm/1/>; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

¹⁹ Abgabenordnung – AO. Art.3, P.1 // http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

²⁰ Ustawa Ordynacja Podatkowa. Art.6 //

<http://isip.sejm.gov.pl/servlet/Search?todo=file&id=WDU19971370926&type=3&name=D19970926Lj.pdf> ; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

²¹ Law „On Taxes and Fees“ of Republic of Latvia. Sec.1, p.1 //

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNTC/UNPAN018404.pdf> ; prisijungimo laikas: 2009 11 06;

²² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243; 2str. 23p.;

Pareiga mokėti mokesčius apriboja mokesčių mokėtojų teises disponuoti savo lėšomis, todėl mokesčiai tiksliai, aiškiai ir nedaugiaprasmiškai turi būti įtvirtintas įstatyminiu lygmeniu, siekiant užtikrinti šio proceso skaidrumą bei teisėtumą.

Analizuojant Lietuvos ir užsienio valstybių mokesčių teisės aktus pastebime, kad vienodų sąvokų nėra. Nedidelio tyrimo rezultatus pateikiame Lentelėje Nr.1 – Mokesčio požymiai Lietuvos ir užsienio valstybių įstatymų leidyboje (psl.11). Iš pateiktų duomenų aišku, kad įstatymų leidyboje įtvirtinami skirtingų apimčių ir skirtingus mokesčio požymius įtvirtinantys apibrėžimai. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme pateikta sąvoka kitų valstybių apibrėžimų kontekste atrodo labai lakoniška ir aptaki – ji apima vos keletą bendro pobūdžio požymių, todėl siekiant detaliai išskirti mokesčio požymius ji yra per siaura. Nors tarp pateiktų apibrėžimų identiškus požymius išskiria tik dvi valstybės – Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika – tačiau ir pateiktoje lentelėje galime įžvelgti tam tikrus dėsningumus bei tokiu būdu išskirti dažniausiai minimus mokesčio požymius. Taigi, beveik visuose teisės aktuose pažymima, kad mokesčiai yra privalomas mokėjimas.

Lentelė Nr.2. Mokesčio požymiai mokesčių teisės teorijoje.

Autoriai	Mokesčio požymiai								
	įstatymo forma	surenkamas į valstybės ir savivaldybių biudžetus	privalomumas	individualus negražintinumas	surenkamas iš fizinių ir juridinių asmenų	piniginė forma	neturi bausmės ar kompensavimo požymių	garantuojamas valstybės priverčia	nuosavybės teise, ūkio vedimo ar operatyvaus valdymo pagrindu turimos (piniginės lėšos)
V.Aleknevičienė ²³	+	+							
K.Levišauskaitė, G.Rūškys ²⁴	+	+	+						
B.Martinkus, V.Žilinskas ²⁵	+	+	+	+					
B.Sudavičius ²⁶	+	+	+	+		+			
K.В.Рудый ²⁷		+	+	+		+			
И.И.Кучеров ²⁸	+	+		+		+			
И.А.Майбуров, Н.В.Ушак, М.Е.Косов ²⁹	+		+	+			+		
И.В.Никулина ³⁰	+	+	+	+	+				+
В.И.Гуреев ³¹		+							
А.В.Перов, А.В.Толкушнин ³²	+		+	+			+		

²³ Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005. P. 88;

²⁴ Levišauskaitė K. Rūškys G. Valstybės finansai. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2003. P. 77;

²⁵ Martinkus B. Žilinskas V.J. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 2008. P. 642;

²⁶ B.Sudavičius. Mokesčiai kaip teisės kategorija // Teisė. 2007, Nr.62. P. 127-129;

²⁷ Рудый К.В. Финансовые денежные и кредитные системы зарубежных стран. Москва: Новое знание, 2004. С.43;

²⁸ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Москва: Центр Юринфор, 2003. С. 96;

²⁹ Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С. 15;

³⁰ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 45;

³¹ В.И.Гуреев. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005, No.4. С.51;

³² Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва: Юрайт, 2008. С. 24;

Taip pat jam būdingas negražintinumas ar nekompensacinis pobūdis, dažnai išskiriama, kad mokestis įtvirtinamas tik įstatymu, akcentuojama pinigine jo forma bei tai, kad jis renkamas į valstybės ar savivaldybių biudžetus. Visi likę išskirti požymiai yra ne sistemiški ir net kritikuotini, nes apsinkina apibrėžimą: Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika gremėzdiškai apibudina kokios piniginės lėšos gali būti atskaitomos kaip mokesčiai; Latvijos Respublika neiškiria individualaus negražintinumo požymio, tačiau ypač detalai apibrėžia atvejus kada mokėjimas nebus laikomas mokesčiu; Lenkijos Respublika išskiria visuotinumą kaip mokesčio požymį, nors jį galima būtų laikyti apmokestinimo principu; Vokietijos Federacinė Respublika nenurodo privalomumo kaip mokesčio požymio, bet jo mokėjimą užtikrina valstybės prievartos priemonėmis, o tai iš esmės turi vienodą poveikį. Iš šių pavyzdžių aišku, kad egzistuoja universalūs mokesčio požymiai, o sąvoka įstatymų leidyboje yra šių požymių nacionalinė interpretacija. Universalių požymių tikslinga būtų ieškoti mokesčių teisės teorijoje tam, kad išsigrūdyti teorinę mokesčio sąvoką, ir tik tada pateikti nacionalinių mokesčių apibrėžimų vertinimą.

Mokesčio požymių teorijos analizei panaudosime Lentelę Nr.2.

Remiantis išskirtais požymiais aišku, kad ir mokesčių teoretikai taip pat plačiau arba siauriau apibrėžia mokestį, tačiau čia nepastebėsime tokios požymių gausos kaip teisės aktuose. Pagal turimus duomenis išskirtini tokie mokesčio požymiai:

- 1) Įstatymo forma – visi mokesčiai turi būti nustatomi, keičiami ir naikinami tik įstatymu. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 str. 15 punktą numato išimtinę Seimo kompetenciją nustatant mokesčius ir kitas rinkliavas. Tačiau nors daugumoje valstybių įgaliojimus priiminėti mokestinius teisės aktus turi išimtinai įstatymų leidžiamoji valdžia, „yra grupė valstybių, kuriose mokesčiai gali būti įvedami aukščiausios vykdomosios valdžios nutarimais, t.y. tai, kad tam tikras mokėjimas buvo nustatytas ne įstatymų leidžiamosios valdžios, neatima iš to mokėjimo mokestinio pobūdžio“³³. Ypač tai aktualu didelėse federacinėse valstybėse, kuriose federacijos subjektai turi įgaliojimus teisės aktų numatytose ribose priiminėti sprendimus dėl mokesčių tame regione. Todėl tiksliau šį požymį būtų galima formuluoti kaip „įstatyme nustatyta tvarka priimtas, pakeistas, panaikintas mokėjimas“.
- 2) Tikslinis pobūdis – mokėjimas surenkamas į valstybės ar savivaldybių biudžetus. Šis požymis atspindi pagrindinę – fiskalinę mokesčio funkciją, nes mokesčio tikslas yra užtikrinti valstybės piniginius resursus. Dažnai apibrėžimuose pasitaiko apibudinimas „mokėjimas valstybei“, kuris yra abstraktesnis ir ne toks aiškus, tačiau jeigu jis interpretuojamas kaip „mokėjimas valstybei išlaikyti“, jo prasmė tampa identiška. Kadangi mokesčio tikslas – valstybės išlaikymas, tai įvairios baudos už prasižengimus ir kitokie

³³ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва: Юрайт, 2008. С. 25;

pobūdžio kompensacijos nėra laikomos mokesčiais, nes jų pirminis tikslas yra kompensuoti padarytą žalą.

- 3) Privalomumas – pareiga mokėti mokesčius. „Privalomumas atsispindi tame, kad mokestiniai teisiniai santykiai visų pirma yra valdingi santykiai, susiklostantys tarp mokesčių mokėtojų ir valstybės“³⁴. Valstybė nustato pareigą mokėti mokesčius ir baudžia tos pareigos nesilaikančius. Taip pat šis požymis eliminuoja bet kokį savanoriškumo elementą – savanoriški įnašai ir dovanos nėra laikomi mokesčiais.
- 4) Individualus negražintinumas (ekvivalentiškumo nebuvimas) – mokesčio sumokėjimas nenustato kažkokių konkrečių valstybės pareigų konkrečiam mokesčių mokėtojui. Mokesčio sumokėjimas yra vienašalė mokesčio mokėtojo pareiga. Mokestis – negražintinas, nekompensuojamas, nėra susijęs su jokiais paslaugomis ar prekėmis, todėl nelaikomas išankstiniu apmokėjimu už jas ar apsidraudimu. И.В.Никулина pateikia įdomią interpretaciją: „žiūrint iš visuomenės perspektyvos mokesčiai pasižymi ekvivalentiškumu, todėl, kad biudžeto pajamos yra naudojamos visos visuomenės naudai“³⁵. B.Sudavičius analizuoja tą patį reiškinį ir jį įvardina kaip „mokesčių visuotinai atlygintą pobūdį“³⁶. Tačiau nors toks gražintinumas yra visuomeninis, nes išplaukia iš valstybės funkcijų, individualiai mokesčio mokėtojas neįgyja jokių reikalavimo teisių.
- 5) Piniginė forma. Kadangi rinkdama mokesčius valstybė užsitikrina savo finansavimo šaltinį, mokesčiai yra piniginis mokėjimas. „Savaime suprantama, kad šiuolaikinėmis sąlygomis dauguma mokesčių yra sumokami pinigine forma. Tačiau visų pirma – istorijoje yra daug pavydžių, kada mokestiniai įsipareigojimai buvo įgyvendinami natūrine forma; visų antra – dauguma šiuolaikinių mokestinių sistemų specialiais atvejais suteikia teisę mokesčius sumokėti suteikiant valstybei paslaugas ar atiduodant prekes (natūrinė forma labiau būdinga išgaunamosios pramonės šakose)“³⁷. Nepaisant to, kad А.В.Перов ir А.В.Толкушнин yra teisūs, tačiau atvejai, apie kuriuos jie kalba, yra labiau išimtis iš taisyklės nei dėsningumas. Taigi remiantis mokestinių santykių nusistovėjusia praktika, vienas iš mokesčio skiriamųjų požymių – piniginė forma.

Likę požymiai nėra universalūs ir priskiriami atskirų autorių teorijoms. Valstybės prievartos kaip mokesčio požymio galima ir neišskirti, kadangi jis sudaro privalomumo turinį. Bausmės ir kompensavimo savybių neturėjimas kaip požymis taip pat įeina į tikslinio mokesčių pobūdžio turinį. Mokesčio apibūdinimas kaip piniginių lėšų, priklausančių mokesčio mokėtojui nuosavybės teise, dalies nusavinimas valstybės labui taip pat susilaukė kritikos iš teisės teoretikų, nes bet koks

³⁴ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 46;

³⁵ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 46;

³⁶ B.Sudavičius. Mokesčiai kaip teisės kategorija // Teisė. 2007, Nr.62. P. 129;

³⁷ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва: Юрайт, 2008. С. 26;

nuosavybės teisės apribojimas galimas tik teismo keliu, o tokiu atveju mokestinis procesas taptų teisminiu. Mokesčių mokėtojų detalizavimas į fizinius ir juridinius asmenis taip pat nėra tikslingas, nes egzistuoja ir teisnumu bei veiksniumu pasižymintys ir apmokestinami dariniai, nepriskiriami nė vienai iš šių kategorijų – Prancūzijoje gyventojų pajamų mokestis surenkamas iš bendrų (apjungtų apmokestinimo tikslais) visų šeimos narių pajamų – namų ūkis čia yra apmokestinamasis asmuo.

Remiantis požymių analize galima formuluoti mokesčio sąvoką, kuri apimtų visus jam būdingus bruožus. Taigi, mokestis – tai privalomas, individualiai negražintinas piniginis mokėjimas valstybės veiklai finansuoti, nustatytas įstatymų numatyta tvarka.

Grįžtant prie mokesčių teisės aktuose nustatytų sąvokų, pastebime, kad iš mūsų analizuojamų sąvokų arčiausiai universalus apibrėžimo (kurį suformulavome nedidelio tyrimo metu) yra Kazachstano Respublikos mokesčių kodekse esantis apibūdinimas – jis apima visus požymius ir papildomai išskiria nekompensacinį mokesčio pobūdį. Moldovos Respublikos mokesčių kodekse esanti sąvoka taip pat neapima svarbių požymių – įstatymo formos, piniginės formos ir tikslinės paskirties, o vietoj to detalčiai išvardina atvejus, kada mokėjimas nėra laikomas mokesčiu ir tokiu būdu labai apsunkina apibrėžimą. Latvijos Respublikos pavyzdys neapima svarbaus požymio – individualaus negražintinumo – o vietoj jo taip pat gremėzdiškai detalizuoja atvejus, kada mokėjimas nėra mokestis. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme esanti sąvoka taip pat stokoja individualaus negražintinumo požymio, bet apima visus kitus. Viena vertus, visos sąvokos labai individualios, kita vertus jos visos talpina tą patį mokesčio turinį, tačiau pasirenka skirtingas išraiškos priemones. Turint omeny, kad mokesčio sąvokos formuluotė turi būti lakoniška ir tuo pat metu informatyvi, nes įprasmina ypač svarbius valstybinius santykius ir todėl turi būti aiškiai suprantama ir greitai įsimenama, visiškai pateisinama tai, kad valstybės išskiria joms esmingiausius mokesčių bruožus ir juos įstatymiškai įtvirtina. Tokiu atveju įstatyme įtvirtintas apibrėžimas tėra bendrojo pobūdžio formuluotė, negalinti iškreipti mokesčio sampratos, kuri yra istoriškai susiformavęs pasaulinis reiškinys turintis bendrus, mūsų jau aptartus, bruožus.

1.2. Mokesčių sistemos samprata ir sąvoka

Išsiaiškinus, kokia yra mokesčio sąvoka, toliau svarbu suformuluoti mokesčių sistemos turinį.

Analizuojant mokesčių teorinę literatūrą pastebime, kad dažniausiai mokesčių sistema yra apibūdinama tiesiog kaip mokesčių visuma: „įstatymiais aktais nustatytų mokesčių rūšių visuma sudaro valstybės mokesčių sistemą“³⁸, „valstybės mokesčių sistema reikėtų laikyti visumą įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei

³⁸ Martinkus B. Žilinskas V.J. Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija, 2008. P. 643;

ar teritoriniam vienetai³⁹, „mokesčių sistema yra tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių mokesčių visuma“⁴⁰. Nors V.Naraškevičiūtė ir A.Lakštutienė pritaria mokesčių sistemos kaip mokesčių visumos nuomonei, tačiau savo knygoje jos pripažįsta, kad ši samprata gali būti ir platesnė, t.y. apimti mokesčio nustatymo metodus ir principus arba apimti ne vien mokesčius, bet ir įvairias rinkliavas. Rusų mokesčių teorijoje aptinkama ypač plati mokesčių sistemos sąvoka: „mokesčių sistema – tai nustatytais principais besiremianti visuma tarpusavyje susijusių elementų apmokestinimo sferoje, prie kurių priskiriami mokestinis mokumas, įstatymais nustatyta mokesčių ir rinkliavų visuma, mokesčių administravimo-kontrolės aparatas, valstybės apmokestinimo metodai“⁴¹ arba „mokesčių sistema – tai mokesčių, rinkliavų ir muitų, surenkamų nustatyta tvarka visuma, jų nustatymo, pakeitimo, panaikinimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo principai ir tvarka, mokesčių mokėtojų, atsakingų institucijų ir kitų mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų nustatymas, o taip pat ir kontrolės bei atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formos ir metodai“⁴². Kaip matome, mokesčių sistema apibrėžiama įvairiai – nuo paprastos mokesčių visumos iki visų galimų apmokestinimo sąlygų. Viena sąvoka negali talpinti tiek daug reikšmių, nes ji nebeatliktų savo funkcijos ir nieko neapibrėžtų, todėl mėginsime visas šitas nuomones susisteminti.

Galimi du išaiškinimai:

- 1) Mokesčių sistema gali būti suprantama plačiąja ir siaurąja prasmėmis. Mokesčių sistema siaurąja prasme – tai mokesčių tam tikroje valstybėje visuma. И.В.Никулина mokesčių sistemų skirstymą paaiškina taip: „Mokesčių sistema siaurąja prasme suprantama kaip mokesčių ir įmokų visuma valstybėje, surenkamų nustatyta tvarka. Bet toks apibrėžimas neatspindi šios sąvokos sisteminio pobūdžio“⁴³. К.С.Бельский puikiai paaiškina sistemiškumo prasmę: „Sistema – tai tarpusavyje susijusių elementų visuma, kurios vientisumas sukuria atitinkamą efektą“⁴⁴. Tam, kad mokesčių sistema darytų poveikį, sukeltų efektą – t.y. būtų surenkami mokesčiai, neužtenka vien nustatyti mokesčius. Jų visuma be mokestinių teisinių santykių įgyvendinimo mechanizmo darytų visai kitokią poveikį ir greičiausiai būtų neefektyvi mokesčių surinkimo prasme. Plačiąja prasme mokesčių sistema apima daug nevienarūšių veiksnių, kurių bendra sąveika garantuoja biudžeto aprūpinimą piniginais ištekliais. Į ją įeina:
 - a) Nustatytų valstybėje mokesčių visuma ir apmokestinimo metodai – kaip privalomos visuomenės apmokestinimo taisyklės;

³⁹ Naraškevičiūtė V. Lakštutienė A. Valstybės finansai. Kaunas: Technologija, 2009. P. 17;

⁴⁰ Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Vilnius: Enciklopedija, 2005. P. 89;

⁴¹ К.С.Бельский. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. 2006, No.9. С. 55;

⁴² Рудый К.В. Финансовые денежные и кредитные системы зарубежных стран. Москва: Новое знание, 2004. С. 42;

⁴³ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 93;

⁴⁴ К.С.Бельский. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. 2006, No.9. С. 48;

- b) Mokesčių nustatymo tvarka ir principai – kaip pripažintos apmokestinimo proceso taisyklės;
 - c) Mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų nustatymas – užtikrinantis proceso šalių lygiateisiškumą ir piktnaudžiavimo negalimumą;
 - d) Mokesčių administravimo ir kontrolės aparatas – garantuojantis mokesčių teisingą, tvarkingą ir savalaikį surinkimą bei mokestinės drausmės ir tvarkos palaikymą
- 2) Dviejų atskirų sąvokų išskyrimas: mokesčių sistema ir mokestinė sistema. К.С.Бельский išskiria dvi sąvokas: „система налогов и сборов“ ir „налоговая система“. Pirmą jis aiškina kaip mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų visumą, kuri yra platesnės – antrosios sąvokos, kurios turinį ką tik aptarėme, sudedamoji dalis. Taikant rusų kalbos morfologijos taisyklės lietuvių kalboje, „mokesčių sistema“ yra suprantama siaurąja prasme – kaip mokesčių visuma, tuo tarpu „mokestinė sistema“ – žodžių junginyje panaudojant būdvardį „mokestinis“, kuris apima visus su mokesčiais susijusius aspektus – yra mokesčių sistemos plačiąja prasme sąvokos atitikmuo.

Sunku pasakyti, koks skirstymas yra patogesnis, tačiau mokesčių sistemos plačiąja prasme (mokestinės sistemos) ir mokesčių sistemos siaurąja prasme (tiesiog mokesčių sistemos) atskyrimas atlieka reikiamą takoskyrą tarp šių mokestinių sąvokų bei leidžia suprasti jų savarankiškus turinius. Dėl ribotos apimties šiame rašto darbe remsimės mokesčių sistemos (siaurąja prasme) sąvoka ir lyginsime pasirinktų valstybių mokesčių visumą.

Mokesčių sistemos siaurąja prasme sąvoka taip pat gali būti suprantama įvairiai. V.Naraškevičiūtė ir A.Lakštutienė bei keletas rusų teoretikų į mokesčių sistemos sąvoką įtraukia rinkliavas, muitus ir socialinio draudimo įmokas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas numato, kad remiantis juo administruojami ne vien mokesčiai, bet ir kitokios įmokos, neatitinkančios mokesčio sąvokos: konsulinis mokestis, žyminis mokestis, privalomojo sveikatos draudimo įmokos, įmokos į Garantinį fondą, valstybės rinkliava⁴⁵. Siekiant supaprastinti visų šių valstybės pajamų administravimą, joms visoms yra taikomos tos pačios taisyklės, tačiau tai nesuteikia šioms įmokoms mokesčių savybių. Muitai skirti apsaugoti vidaus rinkai. Socialinio draudimo įmokos yra individualiai gražintini įnašai, jų funkcinė paskirtis yra mokančio šias įmokas mokėtojo apdraudimas esant numatytiems draudiminiams įvykiams. Valstybės rinkliava, žyminis mokestis, konsulinis mokestis yra apmokėjimas už valstybės institucijų suteiktas paslaugas, taigi jų pirminė paskirtis yra ne valstybės finansavimas, o valstybės išlaidų teikiant būtinas paslaugas apmokėjimas-kompensavimas. Manome, kad šių tikslinių įmokų įtraukimas į mokesčių sistemos sąvoką yra klaidingas, nes šios įmokos yra nevienarūšės, jos neatitinka mokesčio sampratos ir skirtos kitiems tikslams įgyvendinti, todėl negali

⁴⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 13str.;

būti įtraukiamos į mokesčių sistemos apibrėžimą. Vadinasi, mokesčių sistema – tai mokestinės sistemos dalis, kurią sudaro nustatytų mokesčių rūšių visuma.

1.3. Apmokestinimo principai ir jų sąveika su mokesčių sistema

Apmokestinimo principai – tai „bazinės idėjos ir teiginiai, naudojami mokestinėje sferoje“⁴⁶; „esminiai teiginiai, glūdinčios vienos ar kitos valstybės mokesčių sistemoje“⁴⁷; „pamatinės vadovaujančios idėjos, kurias įvertino ir įtvirtino mokslininkai, finansininkai ir juristai mokesčių sistemos istorinio formavimosi procese“⁴⁸. Remiantis mokesčių teorija aišku, kad valstybės konstruodamos savo mokesčius, t.y. apmokestinamos visuomenę, remiasi tam tikromis pripažintomis idėjomis ir teiginiais, kurie buvo formuojami per ilgą laiką, patikrinami praktiškai ir iki šiol buvo laikomi pamatinėmis nuostatomis, užtikrinančiomis teisingą ir efektyvų apmokestinimą. Apmokestinimo principai yra gairės, nustatančios tam tikrą būseną kaip tikslą, o įstatymų leidėjai tuos tikslus, keliamus apmokestinimui, įgyvendina priimdami atitinkamus įstatymus.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad „Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą“⁴⁹. Įtvirtindama apmokestinimo principus, valstybė išipareigoja apmokestinimo politiką vykdyti taip, kad ši juos atitiktų arba bent jau jiems neprieštarautų.

Kita vertus, apmokestinimo principai gali būti suprantami ne vien kaip tam tikras siekinys, bet ir kaip apmokestinimo vertinimo kriterijus. Remiantis visuotinai pripažintais apmokestinimo principais galima įvertinti atskirų valstybių pasirinktų apmokestinimo sprendimų privalomumus ir trūkumus. Mokesčių teisės ir ekonomikos teorijoje yra išskiriama daugiau apmokestinimo principų nei atskirų valstybių mokestinėje įstatymų leidyboje. Nuolat besivystanti teorija ieško taisyklių kaip turėtų būti kuriama mokesčių sistema ir kaip ji turi funkcionuoti, o šios teorinės gairės tampa puikia priemone įvertinti atskiras apmokestinimo sistemas bendrai priimtų principų kontekste.

Atlikus teorinės medžiagos analizę pastebime, kad:

- 1) skirtingi autoriai tiems patiems principams suteikia skirtingus pavadinimus (optimalumas/ pigumas/ ekonomija);
- 2) toms pačioms sąvokoms autoriai suteikia skirtingą turinį;
- 3) kai kurie autoriai prie apmokestinimo principų priskiria atskirus bendruosius teisės principus (teisėtumas, apmokestinimo įstatyminis įtvirtinimas);

⁴⁶ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С. 59;

⁴⁷ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Москва: Центр Юринфор, 2003. С. 86;

⁴⁸ К.С.Бельский. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. 2006, No.9. С. 55;

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243. 6 str.;

- 4) kaip atskiri principai yra įvardinami principų išimtys (pvz.: neutralumas ir neutralumo ignoravimas⁵⁰);
- 5) išskirti principai nesudaro visumos, o tiesiog atskirų principų kratinį.

Analizuojant pateiktus principus, pastebime, kad apmokestinimas kaip procesas gali būti analizuojamas keliais aspektais. Principais gaires galima nustatyti tiek apmokestinimo turiniui, tiek apmokestinimo poveikiui visuomenėje, tiek jo įgyvendinimo tvarkai. Mūsų manymu, neišskiriant principų taikymo sričių sunku išgryninti jų turinį, todėl literatūroje ir yra gausu įvairių interpretacijų. Šios problemos sprendimą galima rasti vos kelių autorių darbuose, kur principai pagal bendrus požymius yra skirstomi į grupes. A.Vagneris išskiria keturias grupes:

- a) finansiniai principai;
- b) nacionaliniai - ūkiniai principai;
- c) etiniai - teisingumo principai;
- d) administraciniai - techniniai principai⁵¹.

Taip pat savitą teoriją bei susistemintus principus pateikia И.А.Майбуров, Н.В.Ушак ir М.Е.Косов. Jie išskiria tris apmokestinimo principų grupes:

- a) ekonominiai principai;
- b) organizaciniai principai;
- c) teisiniai principai⁵².

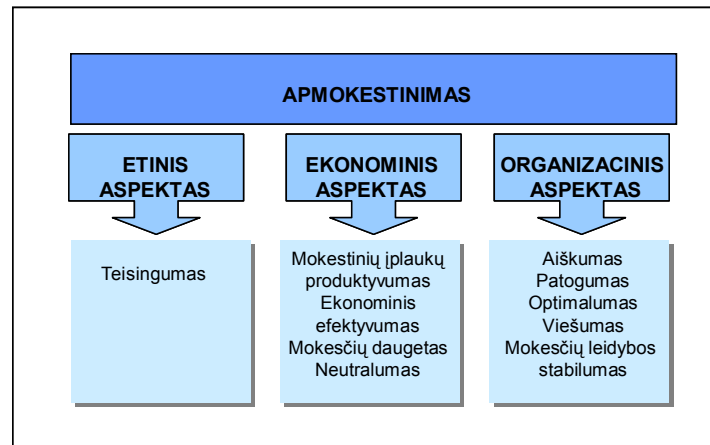
Bendras šių klasifikacijų požymis yra organizacinių – administracinių principų išskyrimas. Analizuojami autoriai išskiria grupę bendro pobūdžio taisyklių, užtikrinančių apmokestinimo sistemos funkcionavimą visuomenėje. Panašius principus apima klasifikacijose minimos finansinių ir ekonominių principų grupės. A.Vagnerio išskirti finansiniai principai apima siauresnę sritį – jų nustatymo tikslas yra pakankamų piniginių išteklių į biudžetą surinkimas, tuo tarpu ekonominiai principai papildomai įtraukia lygybės ir teisingumo principus, kurie šiuo atveju yra matuojami ekonominiais dydžiais. Analizuojami rusų autoriai apmokestinimą suvokia kaip sudėtinį ekonominį, finansinį, teisinį procesą, kur teisinis aspektas tiesiog apima valdingų valstybės įgaliojimų, valstybės ir mokesčių mokėtojų teisių ir pareigų įstatyminių įtvirtinimą, o tai turėjo įtakos ir teisinių principų grupės atsiradimui. Šiais principais autoriai apmokestinimui kaip procesui mėgina suteikti teisinę formą. Kadangi įstatymo forma yra mokesčio požymis, manome, kad šį požymį papildomai priskirti apmokestinimui yra netikslinga. A.Vagnerio išskirta nacionalinių – ūkinių principų grupė apima teisingą apmokestinimo objektų pasirinkimą bei teisingą atskirų mokesčių kombinaciją. Nepaisant to, kad tai yra individualus nacionalinis pasirinkimas, praktiškai jis remiasi ekonominiais skaičiavimais, todėl šiuos principus būtų patogu tiesiog prijungti prie ekonominių arba šį principą vertinti kaip

⁵⁰ Martinkus B. Žilinskas V.J. Ekonomikos pagrindai. Technologija. Kaunas. 2008. P. 644-649;

⁵¹ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва. Юрайт. 2008. С. 36;

⁵² Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С.161-166;

išvestinį principą iš apmokestinimo teisingumo. Svarbus A.Vagnerio teisingumo – etinių principų išskyrimas. Apmokestinimas turi būti teisingas. Šį principą rusų autoriai priskyrė prie ekonominių, tačiau turint omenyje, kad atskirų socialinių grupių apmokestinimo našta bei bendras apmokestino naštos paskirstymas yra vertinamojo pobūdžio dydis, manome, kad etinių principų grupės išskyrimas yra reikalingas. Remiantis išdėstytu vertinimu, pateikiame galimą principų klasifikaciją Paveiksle Nr.1.



1 pav. Apmokestinimo principai.

Apmokestinimas organizaciniu požiūriu turėtų remtis šiais principais:

- 1) Aiškumas – mokesčiai turi būti nedviprasmiški ir suprantami mokesčių mokėtojams, „surinkimo tvarka negali palikti tarpės interpretacijai“⁵³. A.V.Перов ir A.B.Толкушнин net suformulavo minimalius šios srities reikalavimus:
 - a) „kiekviena naudojama sąvoka turi vienintelę prasmę, nustatytą įstatyme;
 - b) išleidžiamų teisės aktų skaičius neturi būti per didelis;
 - c) teisės aktai ir jose nustatytos normos neturi prieštarauti viena kitai;
 - d) mokesčių įstatymų tekstai turi būti suprantami vidutinio pagal tos šalies kriterijus išsilavinimo asmeniui“⁵⁴;
- 2) Patogumas – mokesčio mokėjimo tvarka turi būti maksimaliai supaprastinta – „mokestis turi būti surenkamas tokiu laiku ir tokiu būdu, kuris yra patogiausias mokesčių mokėtojui“⁵⁵;
- 3) Optimalumas (mokesčių pigumas) – mokesčių surinkimas turi būti maksimaliai pigiausias, taip pat turi būti atrastas protingas santykis tarp pajamų, gaunamų surenkant mokestį, bei šio mokesčio surinkimo kaštų;

⁵³ Рудый К.В. Финансовые денежные и кредитные системы зарубежных стран. Москва: Новое знание, 2004. С. 43;

⁵⁴ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва. Юрайт. 2008. С. 39;

⁵⁵ Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С.163;

- 4) Viešumas – informacija apie mokesčius turi būti prieinama - turi veikti tokios informacijos skleidimo sistema. Taip pat šis principas garantuoja, kad „suinteresuoti asmenys gali iš anksto susipažinti su rengiamų mokesčių įstatymų projektais bei reikšti dėl jų pastabas“⁵⁶;
- 5) Mokesčių įstatymų leidybos stabilumas – taisyklės ir normos, reguliuojančios mokestinę sferą, turi būti pastovios. Šio principo laikymasis užtikrina anksčiau minėtą apmokestinimo aiškumą. „Remiantis šiuo principu, negali būti pasikeitimų mokestiniuose įstatymuose finansinių metų eigoje, o taisyklės, nustatančios lengvatas ir preferencinę padėtį, negali būti keičiamos iki to laiko, kuris iš pat pradžių buvo numatytas ir nustatytas teisės aktuose. Ne mažiau svarbus ir stabilumas keleto metų eigoje, t.y. esminiai pakeitimai ir reformos negali vykti kiekvienais metais“⁵⁷.

Kadangi apmokestinimas yra ekonominis procesas, tai siekiant jam suteikti kryptį yra išskiriami šie ekonominiai principai:

- 1) Mokestinių įplaukų produktyvumas – apmokestinimas turi būti suorganizuotas taip, kad užtikrintų pakankamas pajamas valstybės išlaidoms padengti;
- 2) Ekonominis efektyvumas – mokesčių sistema turi pati savyje talpinti instrumentus stimuliuojančius ekonominį augimą, organizacijų ir piliečių ūkinį aktyvumą;
- 3) Mokesčių daugėtis – mokesčių sistema turi būti diferencijuota – „negali būti leidžiama sukurti apmokestinimo sistemą, besibazuojančią ant vieno mokesčio arba besiremiančią pagrindiniu mokesčiu, todėl, kad netikėtai pasikeitus ekonominei ar politinei situacijai, biudžeto pajamų gali nebelikti“⁵⁸;
- 4) Neutralumas – „kiek įmanoma mokesčiai negali turėti įtakos ekonominiams sprendimams arba tokia įtaka turi būti minimali“⁵⁹.

Etiniam apmokestinimo aspektui priskiriame vieną principą – teisingumą. Jis neturi apibrėžtų kriterijų, todėl jo turinys labai platus. Šio principo esmę atskleidžia teiginys „kiekvienas turi atiduoti valstybei savo teisingą dalį“⁶⁰. Remiantis šiuo principu yra deklaruojamas visuotinis mokesčių mokėjimo privalomumas, kadangi teisingumas reikalauja, kad valstybę išlaikytų visi. Taip pat šis principas reikalauja, kad apmokestinimo našta tarp mokesčių mokėtojų pasiskirstytų proporcingai, tolygiai, protingai. Kadangi principas nenurodo tokio „protingumo“ kriterijų, jis yra deklaratyvus. Sukonkretinti šio principo reikalavimus mėginama išskiriant du teisingumo reikalavimus:

- a) „horizontalus teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami;

⁵⁶ Marcijonas A. Sudavičius B. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma // Teisė. 2007, Nr. 62. P. 131;

⁵⁷ Перов А.В. Толкушнин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва. Юрайт. 2008. С. 37;

⁵⁸ Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С.161;

⁵⁹ Рудый К.В. Финансовые денежные и кредитные системы зарубежных стран. Москва: Новое знание, 2004. С. 43;

⁶⁰ Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai. //Jurisprudencija. 2003, Nr. 48(40). P.111;

- b) vertikalus teisingumas pasireiškia tada, kai skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai⁶¹.

Skirstymas, teigiantis, kad vienodas pajamas gaunantys asmenys apmokestinami vienodai, o skirtingas pajamas gaunantys – skirtingai, viena vertus užtikrina, diskriminacijos draudimą, kita vertus gali būti interpretuojamas kaip progresinių mokesčių pagrindimas, tačiau neapibrėžia koks tos „teisingos dalies“ dydis. Visos valstybės vykdydamos apmokestinimą išreiškia individualią teisingumo viziją ir yra įrodymas, kad teisingumas skirtingose visuomenėse yra suprantamas nevienodai (vienur proporciniai mokesčiai yra teisingumo išraiška, kitur jie vertinami kaip diskriminacija).

Apmokestinimo teisingumas yra etinis principas. Jo paskirtis – apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo piktnaudžiavimo ir diskriminacijos, apmokestinimą apibūdinant ne kaip valstybės prievarta grindžiamą reikalavimą, bet kaip sutvarkytą pagal bendrai priimtus principus visuomeninį procesą. Kaip teorinis principas jis sunkiai apčiuopiamas, tačiau apčiuopiamos šio principo interpretacijos. Tai, kaip atskiros valstybės suvokia teisingumą, atspindi jų apmokestinimo objektų pasirinkimas bei atskirų mokesčių kombinacijos. A.Vagneris pastaruosius dydžius išskyrė į nacionalinių – ūkinių principų grupę, tačiau šiame darbe jie suprantami kaip teisingumo principo įgyvendinimo išraiška. Apmokestinimo objektai, atskirų mokesčių kombinacija bei pajamos gaunamos iš jų atspindi kaip pasiskirsto išlaikymo našta visuomenei, o valstybė tokiu būdu parodo ką ji laiko teisingu apmokestinimu.

Visų išvardintų principų ryšys su mokesčių sistema yra tiesioginis – visų jų įgyvendinimas užtikrina pageidaujamą mokesčių sistemą. Ji turi būti teisinga, aiški, paprasta, produktyvi, ekonomiškai efektyvi ir t.t. Visos valstybės stengiasi šiuos principus įgyvendinti, kadangi jie apmokestinimo procesą padaro skaidrų bei užtikrina demokratišką valstybės santykį su mokesčių mokėtojais. Tokiu būdu apmokestinimo principai yra vidinė atraminė mokesčių sistemos konstrukcija, kur organizaciniai principai užtikrina sistemos naudojimo patogumą, ekonominiai principai – priartina ją prie ekonominės realybės, o etiniai – garantuoja moralinę poziciją bei sukuria pasitikėjimo santykį tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų.

1.4. Mokesčių sistemos vertinimo kriterijai

Vienas iš šio rašto darbo uždavinių yra skirtingų mokesčių sistemų palyginimas, vadinasi būtina nusistatyti kriterijus, pagal kuriuos analizuosime pasirinktas valstybes. Mokesčių sistemas analizuoti galima įvairiais aspektais, tačiau dėl darbo apimties apsistosime ties bazinių rodiklių analize bei atliksime nedidelį tyrimą.

Bazinius rodiklius apribosime šiais dydžiais:

- mokesčių skaičius;

⁶¹ Naraškevičiūtė V. Lakštutienė A.. Valstybės finansai. Technologija. Kaunas. 2009. P.17-18;

- mokestinių teisės aktų kodifikavimas;
- valstybės pajamų sudėtis;
- mokesčių našta.

Mokesčių skaičius – tai valstybėje surenkamų mokesčių visuma. Mokesčių skaičius yra neišsamus ir neinformatyvus rodiklis, tačiau būtinas ir reikalingas siekiant susidaryti bendrą įspūdį apie mokesčių sistemą. Nuo jo tiesiogiai priklauso tokio apmokestinimo principo kaip aiškumas įgyvendinimas, nes didelis mokesčių skaičius sistemą daro gremėzdišką ir sunkiau suprantamą. Taigi šio rodiklio paskirtis yra nustatyti mokesčių sistemos apimtį ir sudėtines dalis.

Siekiant išsiaiškinti mokesčių skaičių neišvengiamai susidursime su mokestiniais teisės aktais, o tai suteikia puikią progą lygiagrečiai paanalizuoti, kaip skirtingos valstybės sistemina savo mokestinius teisės aktus. Kodifikavimas taip pat prisideda prie aiškumo principo apmokestinimo srityje įgyvendinimo, todėl manytume, kad apžvelgti jo apraiškas skirtingose teisės sistemose yra svarbu.

Valstybės pajamų sudėtis – tai skirtingų valstybės pajamų rūšių išraiška procentais bendrose vienerių metų valstybės pajamose. Šis rodiklis atskleidžia pajamų struktūrą. Jo pagalba bus galima palyginti pagrindinius valstybes išlaikančius mokesčius bei atskirų mokesčių dalis. Taip pat šio rodiklio pagalba bus galima palyginti tiesioginių ir netiesioginių mokesčių dalis bendrose valstybės pajamose.

Mokesčių našta – tai ekonominis rodiklis, atskleidžiantis, kokia dalis bendro valstybės vidaus produkto mokesčių pavidalu yra perskirstoma valstybės biudžete. Jau anksčiau minėjome, kad apmokestinimas yra ekonominis procesas, kurio metu dalis valstybės sukurto produkto yra perskirstoma siekiant užtikrinti valstybės funkcijų įgyvendinimą. Mokesčių našta ir yra ta dalis valstybėje sukurtos vertės surenkamos mokesčių pavidalu.

Pasirinktasis rodiklis atskleidžia kokia apimtimi visuomenė finansuoja valstybės veiklą. Nors jis nepateikia detalios informacijos pagal mokesčių mokėtojų grupes, tačiau nurodo bendrą dydį, kuris lyginamuoju aspektu tampa rodikliu identifikuojančiu, kokia apmokestinimo riba atitinkamoje visuomenėje yra laikoma teisinga.

Mokesčių našta – tai santykio tarp visų surenkamų mokesčių ir bendro vidaus produkto (toliau - BVP) procentinė išraiška. Ekonomikos teorijoje šiam dydžiui apskaičiuoti galime aptikti ir daugiau metodų, tačiau šis yra labiausiai paplitęs. Daugiausia problemų sukelia dydžio „visi surenkami mokesčiai“ turinys. Jau anksčiau išaiškinome, kad mokesčiams nepriskiriame įmokų į specializuotus valstybės fondus, rinkliavų, muitų ir kitų mokėjimų, nes jie neatitinka visų mokesčio požymių. Abejonių kyla dėl socialinio draudimo įmokų. Kadangi dalį šių įmokų moka darbdaviai, individualaus gražintinumo požymis šiai situacijai netaikomas. Taip pat šios įmokos pasižymi privalomumu. Socialinio draudimo mokesčius yra tikslinga įtraukti apskaičiuojant mokesčių našta, kadangi jie taip

pat privalomai surenkami į valstybinius fondus bei juos moka mokesčių mokėtojai nepretenduojantys į galimą finansinę paramą, kurią garantuoja mokėjimas į šiuos fondus.

Visi išvardinti rodikliai yra aptakūs ir bendro pobūdžio. Nors juos apžvelgti yra būtina, nes jie suteikia bendrą mokesčių sistemų vaizdą, tačiau jie nėra pakankami. Norėdami labiau įsigilinti, turime atlikti papildomą tyrimą, detalizuojantį atskiras apmokestinimo sritis.

Įmonių, darbuotojų ir vartojimo apmokestinimas yra detalesni rodikliai apibūdinantys valstybės mokesčių sistemą. Šie rodikliai apibrėžia atskiras apmokestinimo sritis bei atskleidžia jų reguliavimo specifiką. Įmonių, darbuotojų ir vartojimo apmokestinimą kaip tyrimo dalis išskiriame todėl, kad šios sritys reikšmingiausios mokesčių pajamų prasme bei ypatingai jautrios, kadangi įtakoja ekonomikos dalyvių elgesį. Jų pagalba galėsime paanalizuoti, kuriose valstybėse yra palankiau investuoti, kuriose valstybėse yra labiau apmokestinamas vartojimas, galiausiai, kuriose valstybėse samdomi darbuotojai sumoka mažiau mokesčių. Bendra visų šių rodiklių visuma atskleidžia valstybės vykdomą mokesčių politiką bei socialinius, ekonominius prioritetus.

Mokesčių teisės aktų reguliuojančių įmonių ir darbuotojų apmokestinimą analizė yra teorinė, todėl jos pagalba yra sunku išgauti duomenis, kuriuos būtų galima lengvai palyginti tarpusavyje. Remiantis tuo, sumodeliuosime supaprastintą situaciją – įmonės modelį ir analizuosime, kaip ši įmonė ir jos darbuotojai apmokestinami skirtingose mokesčių sistemose.

Kadangi darbo apimtis ribota ir neturime galimybių įvertinti visus galimus atvejus, įtakančius apmokestinimą, nustatome šias įmonės modelio egzistavimo sąlygas:

- 1) modelis – ribotos turtinės atsakomybės juridinis asmuo – UAB „Perparduodu“;
- 2) UAB „Perparduodu“ vykdoma veikla – akcizais neapmokestinamos produkcijos perpardavinėjimas;
- 3) UAB „Perparduodu“ nuosavybės teise neturi jokio nekilnojamojo turto;
- 4) visą veikloje naudojamą inventorių UAB „Perparduodu“ nuomoja;
- 5) UAB „Perparduodu“ atlieka tik tas ūkines operacijas, kurios tiesiogiai susijusios su jos vykdoma veikla;
- 6) apskaitoje užregistruotos įmonės metinės pajamos ir sąnaudos pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pripažįstamos apmokestinamosiomis pajamomis ir sąnaudomis; įmonės ataskaitinių metų pelnas prieš apmokestinimą lygus apmokestinamajam pelnui;
- 7) įmonės apmokestinamosios pajamos 690.560 LTL (200.000 EUR);
- 8) įmonėje pagal neterminuotas darbo sutartis dirba 10 darbuotojų: 8 vadybininkai, kurių sutartinis mėnesinis atlyginimas - 2.762 LTL (800 EUR); 1 buhalteris – 3.452 LTL (1.000 EUR); 1 vadovas – 5.179 LTL (1.500 EUR).

Remdamiesi šiuo modeliu, mes apskaičiuosime ir palyginsime įmonės sumokamus mokesčius pasirinktose valstybėse (įskaitant ir socialinio draudimo mokesčių, kadangi dalį jo privalo sumokėti

darbdavys), taip pat mokesčių dalį tenkančią samdomiems darbuotojams. Analizuojant juridinių asmenų pelno mokestį būtina papildomai apžvelgti neleidžiamus atskaitymus ir ribotų dydžių leidžiamus atskaitymus, kadangi tiriama įmonė yra supaprastinta ir atitinkamų veiksmų nevykdo, o šie atskaitymai turi didelės įtakos apmokestinamajam pelnui ir atitinkamai pelno mokesčio dydžiui.

Vartojimo apmokestinimas atsirado Prancūzijoje XX a. pradžioje, nes tuo metu valstybei trūko biudžeto pajamų. Apyvartos mokestis, akcizai, pardavimų mokestis, pridėtinės vertės mokestis - tai įvairios mokesčių formos apmokestinančios vartojimą. Nepaisant to, kad tokie mokesčiai turi negilias tradicijas, šiuo metu jie renkami didelėje pasaulio dalyje, nes užtikrina svarią dalį valstybės pajamų. Šiame darbe pamėginsime palyginti vartotojo apmokestinimo skirtumus pasirinktose valstybėse. Tam mes nekursime apmokestinamojo krepšelio, o tiesiog apžvelgsime vartojimo mokesčių tarifus bei galimus poveikio vartojimui būdus.

2. EUROPOS SĄJUNGOS IR NEPRIKLAUSOMŲ VALSTYBIŲ SANDRAUGOS ŠALIŲ MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ

2.1. Mokesčių sistemų įvertinimas remiantis bendro pobūdžio rodikliais

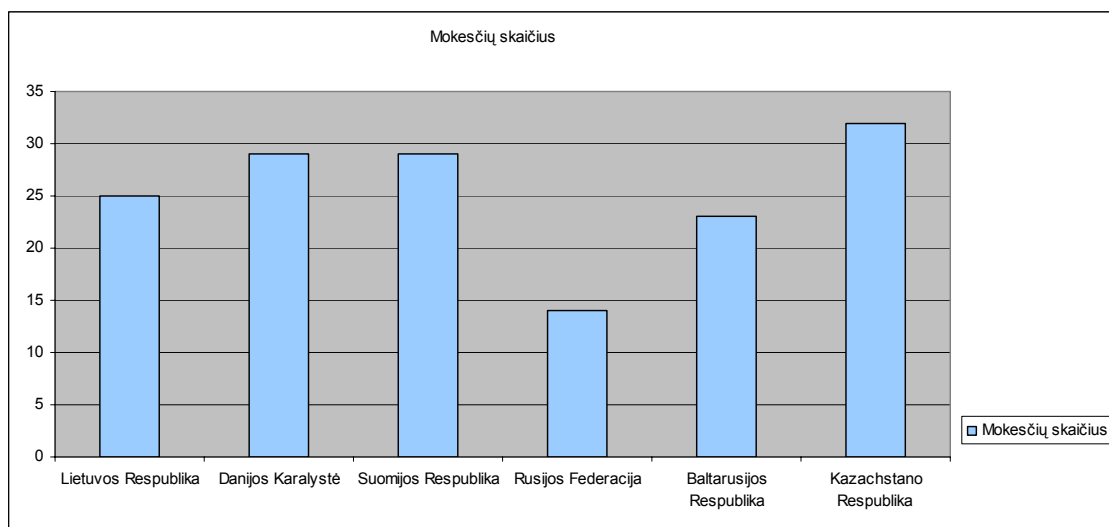
Europos Sąjungos šalių – Lietuvos Respublikos, Danijos Karalystės, Suomijos Respublikos bei Nepriklausomų Valstybių Sandraugos šalių – Rusijos Federacijos, Baltarusijos Respublikos ir Kazachstano Respublikos mokesčių sistemų lyginamąją analizę pradėsime nuo bendro pobūdžio rodiklių tyrimo. Joje remsimės valstybių statistiniais duomenimis bei informacija iš mokesčių teisės aktų.

2.1.1. Mokesčių skaičius ir mokestinių teisės aktų kodifikavimas

Mokesčių skaičius nusako mokesčių sistemos apimtį. Didelis mokesčių skaičius asocijuojasi su sistemos gremėzdiškumu, ir atitinkamai mažas skaičius – su aiškumu ir paprastumu. Kadangi sunku nustatyti, koks mokesčių skaičius yra optimalus (nes tai priklauso nuo valstybės socialinės, ekonominės, geografinės, politinės padėties ir kitų rodiklių, nulemiančių skirtumus tarp valstybių), šis rodiklis skirtingose valstybėse yra nevienodas.

Analizuojamų valstybių mokesčiai pateikti Priede Nr. 1, o mokesčių skaičiaus analizės rezultatas pavaizduotas 2 Paveiksle.

Kaip matome, analizuojamose ES valstybėse mokesčių skaičius svyruoja tarp 25 ir 30, tuo tarpu analizuojamose NVS šalyse skirtumas daug didesnis – nuo 14 iki 32. Mažiausiai mokesčių turi Rusijos Federacija, didžiausias skaičius priskiriamas Kazachstano Respublikai, vidutinis mokesčių skaičius – 25.



2 pav. Mokesčių skaičius

Bendra daugumai valstybių yra tai, kad mokesčių skaičius viršija 20, todėl šiame kontekste Rusijos Federacijos pavyzdys yra išskirtinis. Ši valstybė yra didžiausia iš visų analizuojamų valstybių. Jai būdinga sudėtinga trijų pakopų valdymo (federacinis, regioninis, vietinis lygmuo) ir atitinkamai biudžetų sistema. Ko gero būtent dėl administracinio paprastumo ir aiškumo paskutinės mokesčių reformos metu, kada buvo kodifikuota visa mokesčių teisinė bazė, mokesčių skaičius buvo sumažintas iki minimumo – 14. Rusijos Federacijos Mokesčių kodekso 13, 14 ir 15 straipsniai apibrėžia surenkamus mokesčius bei jais surenkamas lėšas priskiria atitinkamiems valdymo lygmenims. Svarbu pastebėti, kad aptariamoje mokesčių sistemoje yra visi pagrindiniai biudžetą formuojantys mokesčiai – fizinių asmenų pajamų mokestis, organizacijų pelno mokestis, akcizai, pridėtinės vertės mokestis, turto mokesčiai, vieningas socialinis mokestis ir kt. Analizuojant Priedą Nr. 1 pastebime, kad lyginant su kitomis valstybėmis Rusijos Federacija turi tuos pačius pelno/pajamų, turto, vartojimo, socialinių mokesčių grupėms priskiriamus mokesčius, tačiau ženkliai mažiau turi mokesčių, priskiriamų kategorijai „kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai“. Pastaroji kategorija biudžeto formavimo prasme nėra reikšminga, kadangi pagrindines pajamas akumuliuoja arba pajamų, arba netiesioginiai mokesčiai, todėl mokesčių sistemos supaprastinimas jų sąskaita atrodo logiškas žingsnis reformuojant Rusijos Federacijos iki tol galiojusią gremėzdišką sistemą.

Panašią išvadą padarysime paanalizavę Kazachstano Respublikos mokesčių sistemos sudėtį. Iš visų tiriamų valstybių, jos mokesčių kodekse užfiksuotas didžiausias mokesčių skaičius – 32. Iš jų tik 7 mokesčiai yra svarbūs formuojant valstybės biudžetą, tuo tarpu net 25 mokesčių kodekse išvardinti mokėjimai Priede Nr.1 yra priskirti prie mokesčių kategorijos „kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai“, kurios svarba biudžeto pajamoms, kaip minėjome anksčiau, yra mažareikšmė. Kazachstano Respublikoje tokie mokėjimai kaip „Rinkliava už vaistinių preparatų valstybinį registravimą“ arba „Rinkliava už užstato ir hipotekos valstybinį registravimą“ ir dar 23 panašūs pavyzdžiai Mokesčių kodekse yra išskirti į atskiras savarankiškas kategorijas, kurios yra sudedamosios mokesčių sistemos dalys. Tokiu būdu mokesčių sistema pasidaro didelė, neskaidri ir neaiški.

Danijos Karalystėje mokesčių skaičius taip pat yra didesnis negu vidutinis. Tačiau čia situacija kitokia. Didelį skaičių privalomų mokėjimų šioje mokesčių sistemoje nulemia sudėtinga pajamų apmokestinimo tvarka, kur vietoj tradicinio vieno Pajamų mokesčio galioja 6 atskiri mokesčiai, kuriais apmokestinamos gyventojų pajamos. Taip pat priede Nr. 1 išskirtoje kategorijoje „kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai“ yra išvardinta 13 atskirų mokesčių įeinančių į mokesčių sistemos sudėtį. Skirtingai nuo kitų analizuojamų valstybių, Danijos Karalystėje didžioji dalis šioje kategorijoje išvardintų mokesčių turi bendrą tikslinę paskirtį – mažinti aplinkos taršą. Anglies mokestis, Degalų mokestis, Dujų mokestis, Elektros energijos mokestis, Anglies dvideginio mokestis, Sieros mokestis, Motorinių transporto priemonių registracijos mokestis, Motorinių transporto priemonių akcizas, Žaliojo transporto priemonės savininko mokestis – visi šie mokesčiai yra ekologiniai. Jų pagalba

valstybė siekia pakeisti savo gyventojų aplinką teršiančių medžiagų vartojimo įpročius. Danijos Karalystė yra pažengusi, išsivysčiusios ekonomikos valstybė ir jos mokesčių sistema tai atspindi. Čia mokesčiais ne tik siekiama surinkti pakankamai pajamų į valstybės biudžetą, bet ir reguliuoti gyventojų elgesį. Ši mokesčių sistema - puikus mokesčių reguliacinės funkcijos pavyzdys, ir nors ji yra didelė, bet kadangi net 9 mokesčiai yra skirti formuoti elgesį, manome, kad tokia tikslinė paskirtis ši gremėzdiškumą pateisina.

Lietuvos Respublikos mokesčių sistema nėra pati didžiausia iš analizuojamų pavydžių, tačiau kategorija „kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai“ yra gana paini ir joje sunku aptikti sistemą. Čia aptinkame kelias rinkliavų rūšis, net tris cukraus sektoriaus mokesčius bei kelis gamtinių išteklių mokesčius. Mūsų manymu, net keletą iš jų būtų galima subendravardiklinti ir sujungti, ir tokiu būdu aiškiai supaprastinti mokesčių sistemą. Galimą supaprastinimo variantą pateikiame Priede Nr. 2.

Visos analizuojamos mokesčių sistemos turi bendrų dėsningumų. Joms visoms būdingi beveik identiški pelno/pajamų, turto, vartojimo ir socialiniai mokesčiai, todėl ir jų skaičius panašus – 7 arba 8. Skandinavijos šalys turi painią pajamų apmokestinimo tvarką, dėl kurios šis skaičius pasidaro kiek didesnis – 16. Nepaisant to, didžiausius skirtumus tarp valstybių nulemia mokesčiai, nepatenkantys į išvardintas kategorijas, t.y. mokesčių skaičius ženkliai skiriasi mokesčių, iš kurių surenkama mažiausiai pajamų į valstybės biudžetą, dėka. Šioje kategorijoje skaičius svyruoja nuo 6 iki 25. Dažniausiai didžiąją dalį šių mokesčių sudaro atskirai detalizuotos rinkliavos, tai ypač ryšku Kazachstano Respublikos pavyzdyje.

Mokesčių sistemos aiškumą nulemia ne vien mokesčių skaičius, bet ir mokesčių teisės aktų kodifikavimas. Jo dėka svarbiausi srities teisės aktai yra sutraukiami į vieną vietą. Toks teisės aktų rinkinys negali būti padrikas – atskirų teisės aktų turinys yra sutraukiamas ir sudėliojamas į tam tikrą logišką sistemą tam, kad naujas teisės aktas būtų vientisas, o reguliuojama sritis aiški ir vieninga. Taigi kodifikuotos teisės sritys turi privalumą prieš sritis, reguliuojamas atskirų teisės aktų, visų pirma todėl, kad svarbiausia informacija yra pateikiama viename teisės akte. Taip pat šis aktas pristato tam tikrą sistemą, o atskirų įstatymu atveju, sistemos nėra, nes ją reikia susidėlioti iš dalių.

Mokesčių teisės kodifikavimas mūsų analizuojamoje valstybių imtyje yra NVS šalių bruožas. Tiek Rusijos Federacija, tiek Kazachstano Respublika ir net Baltarusijos Respublika yra kodifikavusios savo mokesčių teisę. Tuo tarpu ES atstovės mokesčius teisinius santykius reguliuoja atskirais įstatymais. Tai atrodo ypač keista, turint omenyje, kad visų posovietinių respublikų mokesčių sistemos yra labai jaunos. Tuo tarpu Danijos Karalystės ir Suomijos Respublikos mokesčių sistemos turi labai galias apmokestinimo tradicijas, tačiau čia mokesčius santykius reguliuoja atskiri įstatymai. Tokios sistemos trūkumus aiškiai atskleidė informacijos apie mokesčius šiose valstybėse paieška.

Mūsų manymu, tokį keistą pasiskirstymą nulėmė tai, kad NVS šalys, kurdamos apmokestinimo tradicijas savo šalyse išanalizavo ir stengiasi perimti geriausią išsivysčiusių šalių šios srities praktiką –

o teisės aktų kodifikavimas yra viena iš jų. Tuo tarpu Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika remiasi tvarka, turinčia galias istorines ištakas, jų mokesčių teisės aktai yra iš įvairių laikotarpių, pati mokesčių sistema labai individuali ir unikali. Nesupaprastindamos jos, šios valstybės išsaugo savo nacionalinį tapatumą.

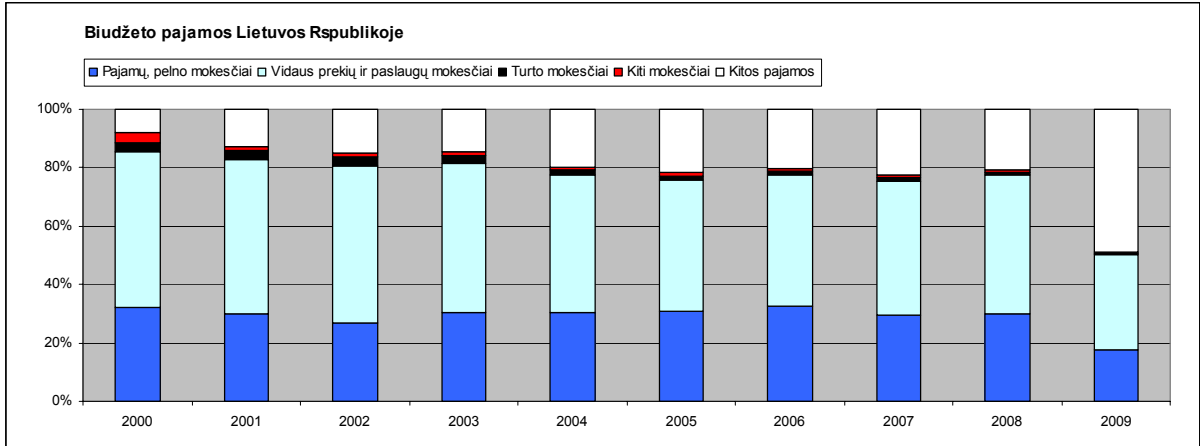
Lietuvos Respublika šiuo atveju atsilieka. Mokesčių teisės bazė nėra kodifikuota, nors sąlygos mokesčių teisei vystytis Lietuvos Respublikoje ir NVS šalyse yra panašios.

Mokesčių skaičius ir mokesčių kodifikavimas yra rodikliai nulemiantys mokesčių sistemos aiškumą ir paprastumą. Mokesčių sistema yra lengviau suprantama, kai ją sudaro kuo mažesnis mokesčių skaičius bei kai tokie mokesčiai yra susisteminti. Šiuo aspektu optimaliausiai savo mokesčių sistemą sukonstravo Rusijos Federacija. Šios valstybės teritorijoje renkami tik keturiolika mokesčių, o mokestiniai teisės aktai yra kodifikuoti. Kitos lyginamos valstybės pasižymi dideliu mokesčių skaičiumi, kurį apsprendžia mažareikšmių biudžeto formavimo prasme mokesčių gausa.

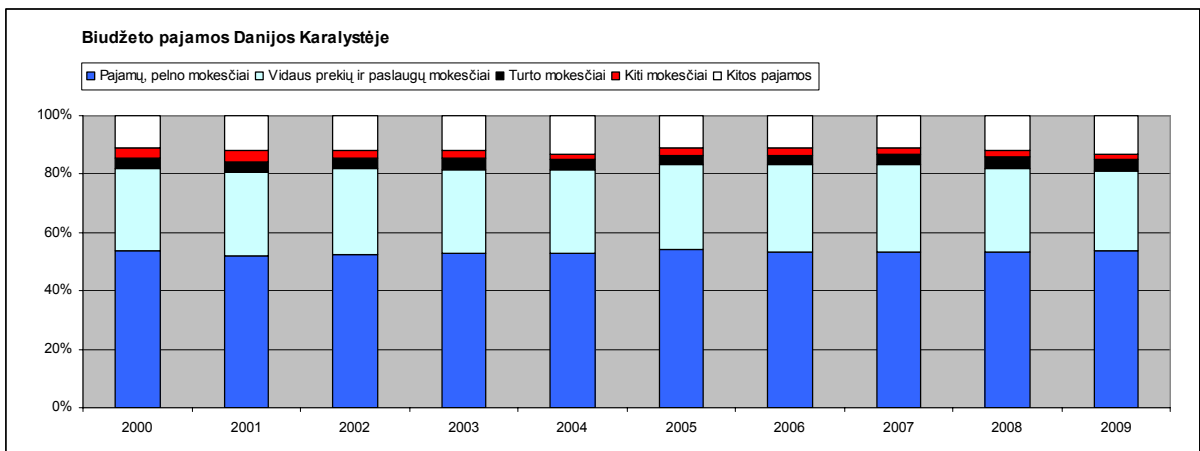
2.1.2. Valstybės pajamų sudėtis

Neabejotinai mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, tačiau biudžetą formuojančių atskirų mokesčių dalys skirtingose valstybėse yra nevienodos. Būtent šie skirtumai yra įdomūs, kadangi nusako, ką apmokestindama save išlaiko valstybė. Paskutinių dešimties metų susistemintus statistinius rodiklius pateikiame Paveiksluose 3- 8.

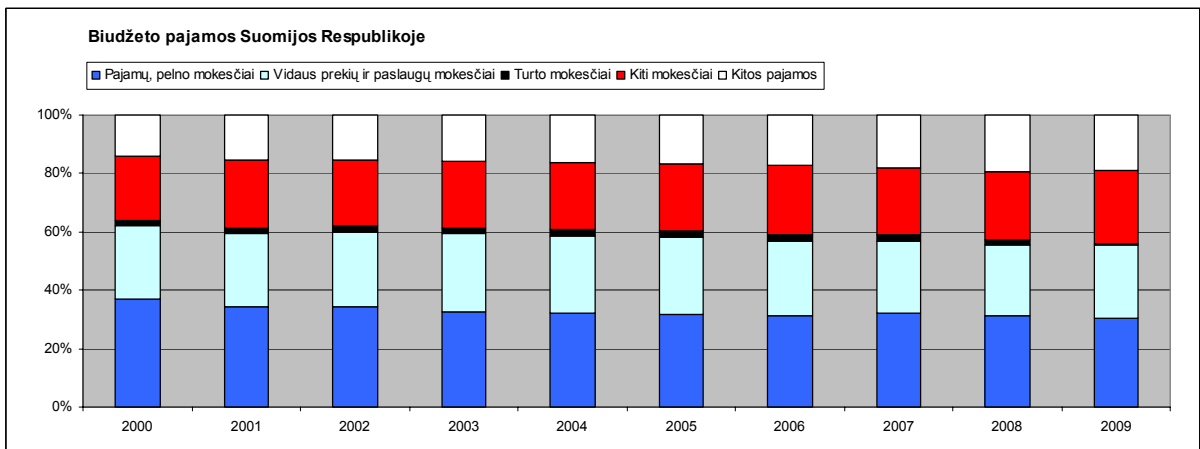
Mokesčių dalis bendrose valstybės pajamose yra dominuojanti. Tą puikiai iliustruoja mūsų pasirinktos valstybės. Lietuvos Respublikoje, Danijos Karalystėje, Suomijos Respublikoje, Kazachstano Respublikoje mokesčiai sudaro virš 80 % visų į biudžetą surenkamų pajamų tiriamu dešimties metų laikotarpiu (nuo 2000 iki 2009 metų). Tuo tarpu Baltarusijos Respublikoje ir Rusijos Federacijoje situacija kiek kitokia. Baltarusijos Respublikoje skirtingais laikotarpiais mokesčiai sudaro tik nuo 60 iki 80 % valstybės pajamų, o Rusijos Federacijoje galima aiškiai išskirti du laikotarpius – iki 2005 metų ir po jų. Iki 2005 metų šioje valstybėje mokesčių dalis valstybės pajamose svyruoja nuo 80 iki 90 % , o antruoju laikotarpiu mokesčių dalis nukrenta iki 60 %. Akivaizdu, kad toks ryškus pokytis yra mokesčių reformos padarinys. Įgyvendinus reformą surenkamų mokesčių dalis valstybės pajamose sumažėjo iki 30 %. Tačiau vertinant faktinius finansinius rodiklius pastebime, kad stabiliu keturių metų laikotarpiu mokestinių pajamų lyginant su 2004 metų rodikliais padvigubėjo. Daugumoje lyginamų valstybių kitokių pajamų negu mokesčiai dalis bendrose valstybės pajamose yra labai menka. Tuo tarpu Rusijos Federacijoje ši dalis pastaruosius ketverius metus stabiliai laikosi ties 40 % riba. Baltarusijos Respublikoje ši dalis sudaro apie 30 % , kai tiriamų valstybių vidurkis yra apie 20 %. Tokį pasiskirstymą įtakoja valstybių gebėjimas gauti papildomų pajamų, kurį iš esmės nulemia ekonominiai faktoriai (ekonominis pajėgumas, gamtiniai išteklių ir panašiai). Didžiąją dalį Rusijos



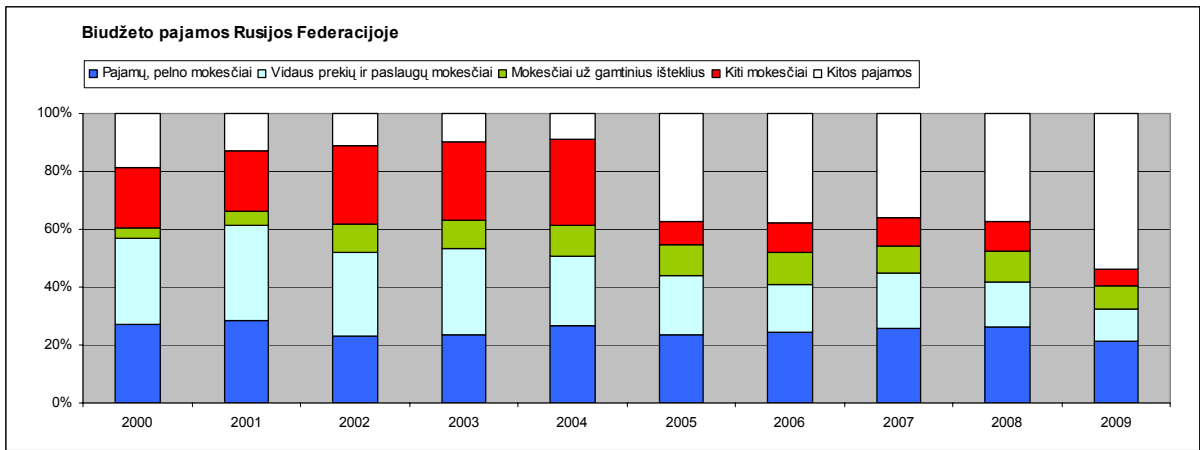
3 pav. Biudžeto pajamos Lietuvos Respublikoje



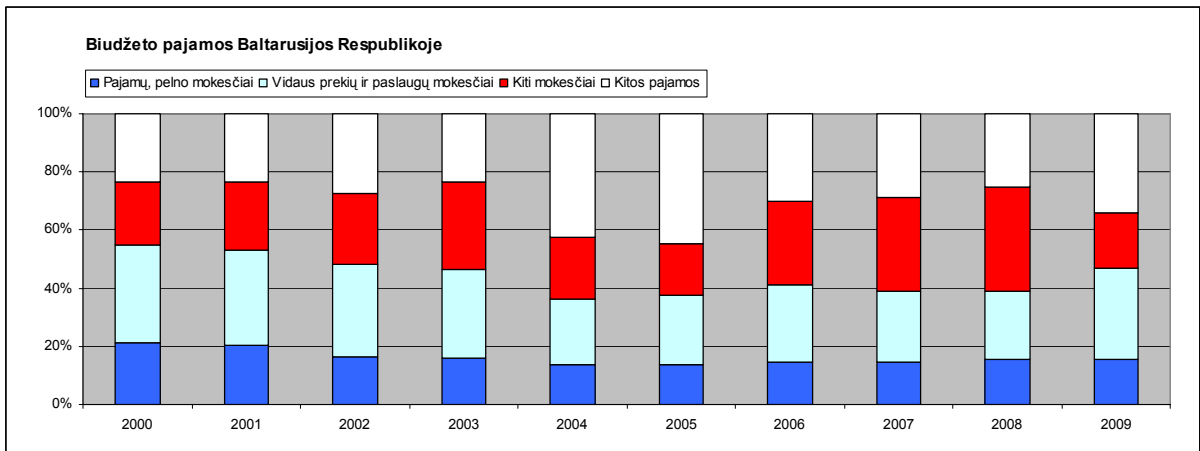
4 pav. Biudžeto pajamos Danijos Karalystėje



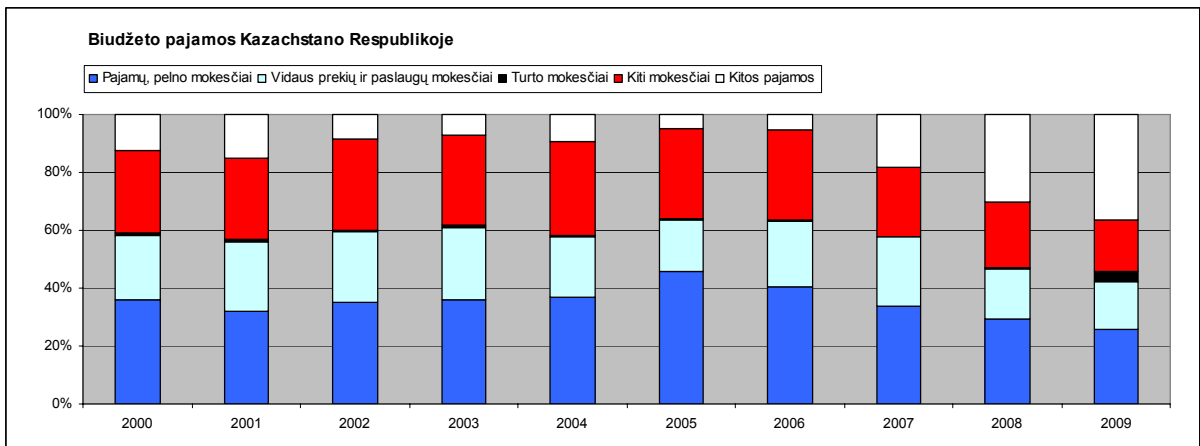
5 pav. Biudžeto pajamos Suomijos Respublikoje



6 pav. Biudžeto pajamos Rusijos Federacijoje



7 pav. Biudžeto pajamos Baltarusijos Respublikoje



8 pav. Biudžeto pajamos Kazachstano Respublikoje

Federacijos nemokestinių biudžeto pajamų sudaro išorinės ekonominės veiklos pajamos. Tačiau tokią jų apimtį bendrose valstybės pajamose nulemia tiesiog Rusijos federacijos ekonominis pajėgumas. Tokiu būdu ši valstybė tampa puikiu pavyzdžiu kaip galima diferencijuoti valstybės pajamas ir neprisirišti prie vieno pajamų šaltinio.

Vienas iš bendriausių mokesčių skirstymų – tai tiesioginių ir netiesioginių mokesčių išskyrimas. Tokiu būdu yra atskiriamas vartojimo apmokestinimas. Netiesioginiai mokesčiai atsirado tik dvidešimtame amžiuje, kaip nauja apmokestinimo koncepcija, siekiant sukurti papildomą pajamų šaltinį valstybės biudžetą. Nors tokie mokesčiai (kaip Pridėtinės vertės mokestis, Apyvartos mokestis ir pan.) labai paplito, vis dar yra valstybių, kurios jo į savo mokesčių sistemą „neįsileidžia“ (pav. Jungtinės Amerikos Valstijos). Tokius mokesčius realiai sumoka prekių ir paslaugų vartotojai, o juos išskaičiuoja tokių prekių ir paslaugų pardavėjai. Egzistuoja daugybė skirtingų vartojimo mokesčių apskaičiavimo technikų, tačiau iš esmės mokesčio dydis priklauso nuo įsigyjamų prekių ar paslaugų vertės, t.y. jis nustatomas kaip tam tikra kainos papildoma dalis. Tokiu būdu skirtingas pajamas gaunantys vartotojai įsigydami tokias pat prekes ar paslaugas sumoka vienodą mokestį. Atitinkamai, kuo mažesnės vartotojo pajamos, tuo vartojimo mokesčiai sudaro didesnę jų dalį, taigi šiuo aspektu vartojimo mokesčiai yra regresiniai – mažesnes pajamas gaunantys mokėtojai mokesčių sumoka daugiau. Kadangi tokie mokesčiai yra vertinami nevienareikšmiškai – prasminga paanalizuoti šių mokesčių dalis pasirinktose valstybėse.

Iš pirmo žvilgsnio į akis krinta tai, kad netiesioginių mokesčių dalis Lietuvos Respublikoje yra žymiai didesnė negu likusiose valstybėse. Priklausomai nuo laikotarpio šis dydis svyruoja nuo 53 iki 45%. Tuo tarpu likusiose valstybėse netiesioginių mokesčių dalis įvairiais laikotarpiais nesiekia 30% bendrų valstybės biudžeto pajamų. Mažiausia surenkamų netiesioginių mokesčių dalis tenka Rusijos Federacijai – 16 – 19% - bet tik laikotarpiui nuo 2005 metų po mokesčių reformos įgyvendinimo. Stebėtina tai, kad likusiose valstybėse netiesioginių mokesčių santykis bendrose valstybės pajamose yra labai panašus – nuo 20 iki 30%.

Šiame kontekste Lietuvos Respublika užima išskirtinę poziciją. Pusę valstybės biudžeto pajamų sudaro netiesioginiai mokesčiai (2009 metų duomenys nebuvo vertinami, nes ekonominė krizė iškreipė vartojimą, o kartu ir iš jo gaunamus mokesčius). Turint omenyje, kad jie gali būti vertintini kaip regresiniai mokesčiai, tokia praktika nėra teisinga, kadangi valstybė laikosi mažiausias pajamas uždirbančio visuomenės sluoksnio dėka. Valstybės išlaikymo našta gulasi ant vartotojų pečių. Taip pat tokia valstybės biudžeto politika yra žalinga ir tuo aspektu, kad sutrikus vartojimui (kaip parodė pastarųjų metų pavyzdys) į biudžetą nebesurenkama pakankamai pajamų.

Mūsų manymu, „demonizuoti“ netiesioginių mokesčių nereikia, tačiau formuojant valstybės biudžetą, juos reikia naudoti protingai. Tiriamų valstybių praktika rodo, kad netiesioginiai mokesčiai yra svarbi valstybės pajamų dalis, tačiau jie naudojami saikingai. Netiesioginiai mokesčiai yra vienas

iš pagrindinių biudžeto pajamų šaltinių, tačiau jokių būdu ne dominuojantis. Mūsų manymu, praktika netiesioginius mokesčius paversti pagrindiniu valstybės išlaikymo šaltiniu yra ydinga. Nors šie mokesčiai užtikrina pastovias biudžeto pajamas stabilios ekonomikos ar jos augimo laikotarpiu, manome, kad biudžete dominuojantys netiesioginiai mokesčiai yra ekonomiškai silpnų valstybių bruožas, iškraipantis mokesčių teisingumo principą.

Analizuojant biudžeto pajamų sudėtį, taip pat svarbu aptarti pelno ir pajamų mokesčių dalį. Ši dalis nurodo, kiek prie valstybės išlaikymo prisideda valstybės rezidentai bei įmonės, vykdančios valstybėje ekonominę veiklą, kadangi mokesčiai skaičiuojami nuo jų pajamų arba pelno. Remiantis tyrimo duomenimis, valstybių biudžetuose šios pajamos vidutiniškai sudaro apie 30%, tačiau yra ir išimčių. Rusijos Federacijos valstybės biudžete pajamos iš pelno ir pajamų sudaro tik 15 – 20% bendrų pajamų, tuo tarpu Danijos Karalystėje ši santykinė dalis yra labai aukšta – 52 – 53%. Natūralu, kad valstybė yra išlaikoma darant atskaitymus iš fizinių ir juridinių asmenų reziduojančių jos teritorijoje. Tokios pajamos turi stabilią dalį valstybės biudžete. Priklausomai nuo valstybės apmokestinimo politikos ši dalis gali būti labai aukšta – net apie pusę biudžeto pajamų. Toks apmokestinimas yra sveikintinas, tačiau mūsų manymu, jis galimas tik valstybėje su stabilia ekonomika ir aukšta mokesčių kultūra bei pragyvenimo lygiu.

Be pagrindinių išskirtų valstybės pajamų grupių (netiesioginiai mokesčiai, pajamų/pelno mokesčiai), į valstybės biudžetą „suplaukia“ ir kiti mokesčiai. Dažniausiai jų dalys nėra tokios reikšmingos, kad atskirus mokesčius išskirti į atskiras grupes, todėl mes juos apjungėme į vieną grupę su tikslu apžvelgti jų bendrą santykinę dalį valstybės pajamose. Taip pat išskyrėme kelis mokesčius, pajamos iš kurių nėra būdingos visoms analizuojamoms valstybėms, o tik pavieniais atvejais.

Vienas iš tokių pavyzdžių yra turto mokesčiai. Stabilias pajamas iš jų – nuo 2 iki 4 % - surenka tik Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika. O pastaraisiais metais turto mokesčių dalis išaugo ir Kazachstano Respublikoje. Kitose analizuojamose valstybėse ši dalis yra labai nežymi. Analizuojant turimus pavyzdžius darytina išvada, kad turto mokesčiai yra būdingi valstybėms su progresine mokesčių sistema, kuriose daugiau turintys/uždirbantys moka daugiau mokesčių. Mūsų manymu, turto mokesčiai yra vienas iš progresinės mokesčių sistemos bruožų. Tokia apmokestinimo politika ir vėlgi tiesiogiai priklauso nuo valstybės ekonominių sąlygų, pragyvenimo lygio ir mokesčių kultūros.

Rusijos Federacijos viena iš reikšmingų biudžeto formavimo dalių yra mokesčiai už gamtinius išteklius. Nuo 2004 metų jų dalis valstybės pajamose sudaro apie 10%. Ko gero, visos valstybės turi tokius mokesčius, tačiau nedaugeliui pavyksta juos paversti svaria valstybės pajamų dalimi. Rusijos Federacijos gamtinių išteklių mokesčių dalis yra puikus pavyzdys, kaip geografinė valstybės padėtis gali įtakoti valstybės apmokestinimą bei valstybės pajamas.

Visų likusių mokesčių dalis valstybės pajamose yra labai skirtinga. Lietuvos Respublikoje ir Danijos Karalystėje ši dalis yra labai nežymi, tuo tarpu kitose valstybėse šių mokesčių suma sudaro

pilnavertę biudžeto pajamų dalį – nuo 20 iki 30%. Jau anksčiau minėjome, kad Kazachstano Respublika, Baltarusijos Respublika ir Suomijos Respublika turi didelį skaičių mokesčių, kurie pavieniui neatneša didelių pajamų valstybės biudžetui. Tačiau kaip matome iš Paveikslų Nr. 5, 7 ir 8 duomenų, bendra jų suma yra svarus valstybės finansavimo šaltinis, todėl didelis mokesčių skaičius šiose valstybėse yra pateisinamas. Visiškai kitaip vertintina Lietuvos Respublikos situacija. Kaip minėjome anksčiau, šioje valstybėje veikia 25 mokesčiai. Tuo tarpu 80% valstybės metinio biudžeto suformuoja tik 4 mokesčiai (Gyventojų pajamų, Pelno, Pridėtinės vertės mokesčiai ir akcizai). Visi kiti mokesčiai sudaro iki 3% biudžeto pajamų. Esant tokiai situacijai, neaišku, kam reikalingas toks skaičius mokesčių, jeigu jie visiškai neakumuliuoja pajamų. Danijos Karalystėje padėtis yra panaši, tačiau, kaip minėjome anksčiau, čia veikia didelis skaičius mokesčių, kurių tikslas ne surinkti pajamas į biudžetą, o reguliuoti vartojimo įpročius, o tai pagrindžia tokių mokesčių reikalingumą.

Galiausiai žvelgdami į grafiškai išreikštą skirtingų valstybių biudžeto pajamų sudėtį, negalime nepastebėti, kaip jose skiriasi biudžeto pajamų diversifikavimas. Suomijos Respublikoje mokestinės pajamos pasiskirsto proporcingomis dalimis tarp netiesioginių mokesčių, pajamų/pelno mokesčių ir kitų mokesčių. Kazachstano Respublikoje netiesioginių mokesčių dalis yra mažesnė lyginant su pajamų/pelno ir kitais mokesčiais, kurių dalys yra panašaus dydžio. Baltarusijos Respublikoje yra surenkama palyginus nedidelė dalis pelno/pajamų mokesčių, bet didelė kitų mokesčių dalis bei nemokestinės pajamos. Rusijos Federacijoje pastaruosius penkerius metus dominuojantis pajamų šaltinis yra išorinės ekonominės veiklos pajamos, o mokestinė dalis taip pat padalinta į sektorius: lygiomis dalimis vyrauja pelno/pajamų ir netiesioginiai mokesčiai, o jas papildo kiek mažesnės mokesčių už gamtinius išteklius bei kitų mokesčių dalys. Kaip matome, visoms išvardintoms valstybėms yra būdingas mokesčių diversifikavimas – biudžetas yra formuojamas iš skirtingą apmokestinimo objektą turinčių mokesčių, ir tokiu būdu jo formavimas priklauso nuo kelių skirtingų šaltinių.

Kiek kitokia situacija Danijos Karalystėje ir Lietuvos Respublikoje. Joms būdingas vienas dominuojantis biudžeto pajamų šaltinis bei silpna pajamų diversifikacija. Danijos Respublikos biudžetas yra priklausomas nuo pelno/pajamų mokesčių bei perpus mažesnės netiesioginių mokesčių dalies, o likę mokesčiai sudaro nereikšmingą pajamų dalį. Lietuvos Respublikos biudžetas formuojamas iš netiesioginių mokesčių ir perpus mažesnės pelno/pajamų mokesčių dalies, o likusią mokesčių dalis taip pat yra nežymi. Mūsų manymu, tokia biudžeto pajamų sudėtis prieštarauja vienam iš mūsų išskirtų ekonominių apmokestinimo principų. Mokesčių daugėtas – tai principas, reikalaujantis, kad apmokestinimas būtų diferencijuotas, nes „netikėtai pasikeitus ekonominei ar politinei situacijai, biudžeto pajamų gali nebelikti“⁶². Lietuvos Respublikoje taip ir atsitiko 2009 metais, kai sutrikus ekonomikai ir sumažėjus vartojimui, pajamų iš netiesioginių mokesčių gavimas

⁶² Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009. С.161;

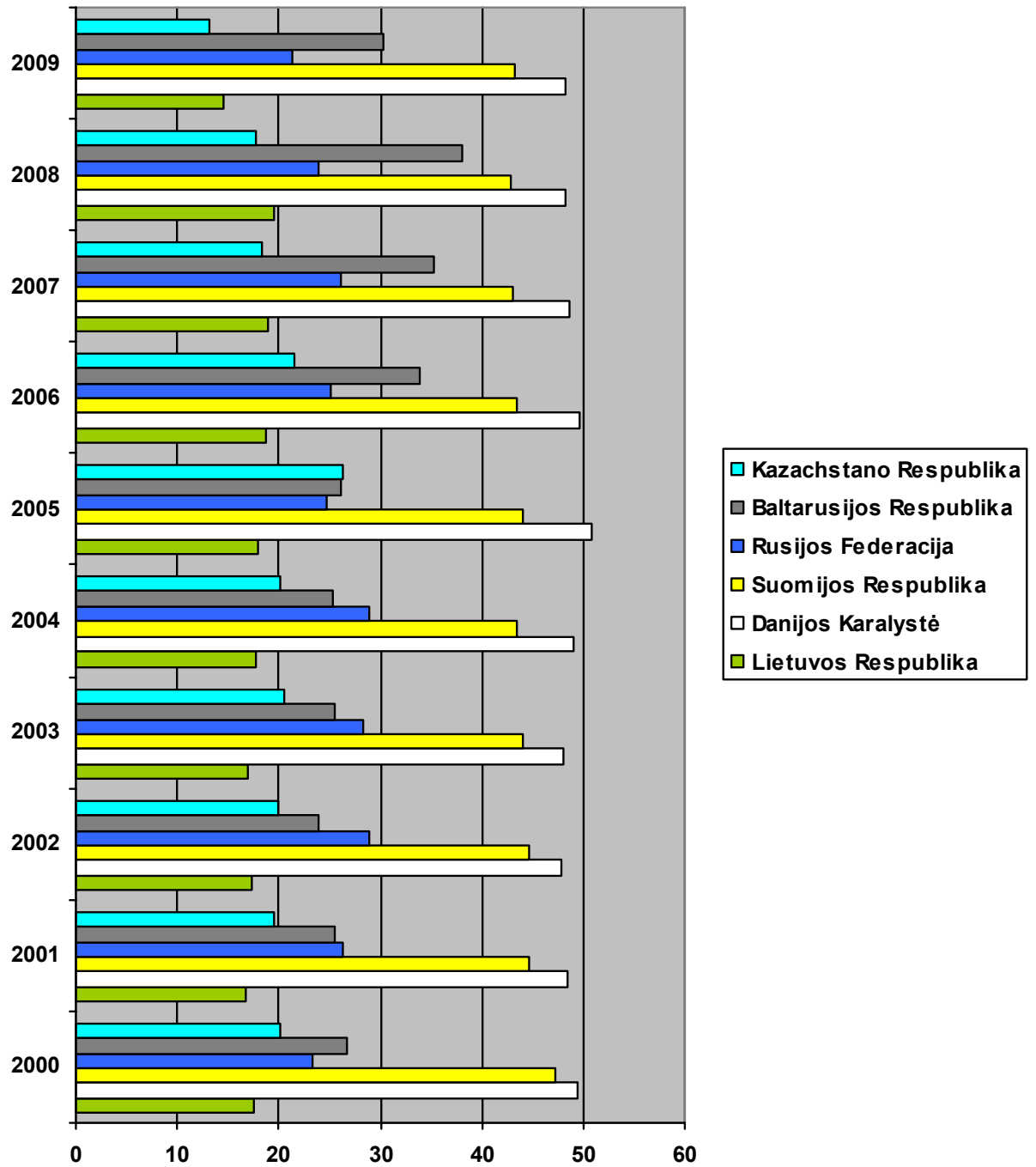
sutriko net ir du kartus pakėlus Pridėtinės vertės mokesčio tarifą. Iš grafikų puikiai matosi, kad kitos analizuojamos valstybės remiasi mokesčių daugėto principu ir diferencijuoja gaunamas į biudžetą pajamas, taip apsaugodamos save nuo staigių biudžeto pajamų šuolių.

Analizuojamų valstybių pajamų struktūra atskleidė skirtingą valstybių apmokestinimo politiką bei sisteminę apmokestinimo klaidą. Danijos Karalystė yra išlaikoma savo teritorijoje veikiančių fizinių ir juridinių asmenų, Lietuvos Respublika remiasi vartojimo apmokestinimu, Rusijos Federacija įvykdė mokesčių reformą, po kurios stipriai išaugo nemokestinių biudžeto pajamų dalis bei sumažėjo visos kitos, o Suomijos, Kazachstano ir Baltarusijos Respublikos savo biudžetą konstruoja iš trijų mokesčių rūšių skirtingų procentinių santykių. Remiantis mokesčių daugėto principu Danijos Karalystės ir Lietuvos Respublikos praktika yra ydinga, nes biudžetą formuoja vienos dominuojančios mokesčių rūšies pagrindu.

2.1.3. Mokesčių našta

Mokesčių našta – tai santykio tarp visų surenkamų mokesčių ir BVP procentinė išraiška. Tai labai apibendrintas, tačiau kartu ir labai paplitęs ekonominis rodiklis. Jau anksčiau mokesčius teisinius santykius apibudinome kaip ekonominį procesą, kuriam būdingas lėšų perskirstymas, kai pajamos gaunamos mikroekonominiu lygiu darbo, prekybos ir gamybos santykiuose, makroekonominiame lygmenyje tampa valstybės sukurtu BVP dalimi, kuri perskirstoma valstybės funkcijoms įgyvendinti. Tai reiškia, kad valstybė pasiima dalį BVP mokesčių pavidalu savo poreikiams tenkinti, o mokesčių našta – tai dydis, apibudinantis šį santykį. Mokesčių naštos pasirinktose valstybėse 2000 -2009 metų rezultatus pateikiame 9 Paveikslėlyje.

Pateiktame grafike aiškiai išreikšta Skandinavijos regiono valstybių mokesčių naštos tendencija. Ne paslaptis, kad Danijos Karalystėje ir Suomijos Respublikoje mokesčių našta yra viena iš aukščiausių pasaulyje. Ekonominio vystymosi ir bendradarbiavimo organizacija (OECD) pateikdama kasmetinius statistinius savo valstybių narių rodiklius, šias valstybes nuolat išskiria. Danijos Karalystė kasmet mokesčių pavidalu perskirsto 48 – 49% BVP. 2005 metais mokesčių našta čia buvo 51% BVP, o tai reiškia, kad valstybė perskirstė pusę jos teritorijoje per metus sukurtos vertės. Suomijos Respublika valstybės poreikiams perskirsto šiek tiek mažiau BVP – 43-44%. Toks aukštas apmokestinimo lygis negali būti sektinas pavyzdys, kadangi toks aukštas perskirstymo procentas daugelio valstybių atveju visiškai stabdytų ekonomikos vystymąsi ir užsienio investicijas į šalies ekonomiką. Šios dvi valstybės pasižymi ypač aukštu pragyvenimo lygiu bei valstybėje sukūrė tokias socialines, ekonomines ir kitas sąlygas, kad tokia didelė mokesčių našta yra šioms valstybėms natūrali, mokesčių mokėtojai sąmoningai moka ypač didelius mokesčius finansuodamos valstybę, todėl mokesčių naštos dydžiai čia yra stabilūs.



9 pav. Mokesčių našta

Analizuojant grafiką pastebime, kad nuo 2000 metų dešimties metų laikotarpiu labiausiai mokesčių našta keitėsi Baltarusijos Respublikoje. Tiriamo laikotarpio pradžioje šis dydis siekė 25% BVP, o vėliau pastebima augimo tendencija – 2008 metais mokesčių našta siekė net 38%. Rusijos Federacijoje, nepaisant mokesčių reformos įgyvendinimo, mokesčių našta gana stabili – nuo 23 iki 29% BVP. Mažiausia mokesčių našta NVS regione tenka Kazachstano Respublikai, perskirstančiai tik apie 20% savo BVP, o pastaraisiais metais net šis procentas ėmė mažėti. Nors NVS regiono valstybės yra tarpusavyje visiškai nepanašios, tačiau jų visų apmokestinimo našta yra labai panaši, o skirtumų amplitudė labai nedidelė. Šios valstybės perskirsto iki 30% savo BVP, o tokį rezultatą laikytume labai vidutinišku ir normaliu – makroekonominio lygmeniu valstybės saikingai apkrauna atitinkamą visuomenę – riba nėra pernelyg aukšta, kad stabdytų ekonomikos vystymąsi bei ne pernelyg žema, kad valstybė užtikrintų būtiniausias savo bei savo gyventojų poreikius.

Pasirinktose ES valstybėse atotrūkis daug ryškesnis, tačiau šiame regione atrinktos labai skirtingos valstybės, iš kurių dalis pasižymi vienu iš aukščiausių apmokestinimo lygių pasaulyje. Todėl čia neatrasime bendrų dėsningumų. Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika pasižymi mokesčių našta nuo 43 iki 51% BVP, tuo tarpu Lietuvos Respublikoje perskirstoma tik nuo 14 iki 19% BVP. Manome, kad abu išvardinti atvejai yra aukšto ir žemo apmokestinimo kraštutinumai.

Lietuvos Respublikoje yra žemiausias BVP perskirstymo mokesčių pavidalu valstybės naudai lygis visoje tiriamų valstybių imtyje. Nors pastaruosius 3 metus Kazachstano Respublika net lenkė Lietuvos Respubliką mokesčių naštos kritimu, tačiau vertinant šį rodiklį kartu su anksčiau tirta valstybių pajamų sudėtimi (6f lentelė) pastebėsime, kad šioje NVS valstybėje per pastaruosius tris metus ypač išaugo nemokestinių pajamų kiekis, taigi mokestinių pajamų sumažėjimas yra natūralus procesas, kai taip suaktyvėja alternatyvių biudžeto pajamų gavimas. Tuo tarpu Lietuvos Respublikoje situacija yra visiškai kitokia. Čia mokestinės pajamos visu tiriamu laikotarpiu (išskyrus 2009 metus, kurių rezultatai yra įtakoti ekonominio nuosmukio) sudaro apie 80% visų valstybės pajamų. Tačiau nepaisant to, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės išlaikymo šaltinis, jis sudaro tik iki 19% BVP. Sunku pasakyti, kokia apmokestinimo riba yra teisinga, tačiau mūsų manymu, 19% BVP mokesčių našta yra per žema. 27 ES valstybių mokestinių pajamų ir BVP santykio vidurkis pastarąjį dešimtmetį svyruoja ties 40% riba⁶³. Toks neaukštas BVP perskirstymas valstybės poreikiams gal ir skatina investuoti į Lietuvos Respublikos ekonomiką, tačiau negali užtikrinti valstybės funkcijų pilnaverčio finansavimo, nes santykis tarp visuomenės sukuriamos naudos ir jos indėlio į valstybės veikimą yra tiesiog per mažas.

Įvertinus mokestinių pajamų ir BVP santykį, pastebime, kad valstybės perskirsto labai skirtingą kiekį visuomenės pajamų. Tačiau nors ir sunku surasti visuomenės ir valstybės interesų vidurkį, turi būti surastas protingas ir pakankamas visuomenės ir valstybės abipusės priklausomybės santykis, kurį išreiškia mokesčių našta pačiu bendriausiu pavidalu.

⁶³ Eurostat statistics in Focus. Tax Revenue in the European Union.

2.2. Atskirų apmokestinimo sričių tyrimas

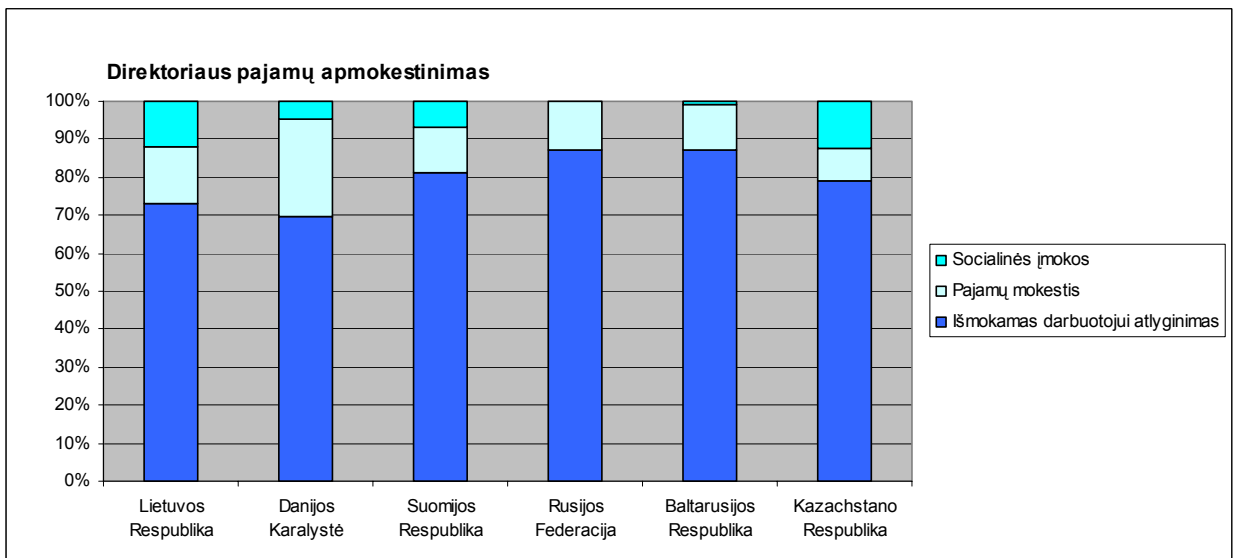
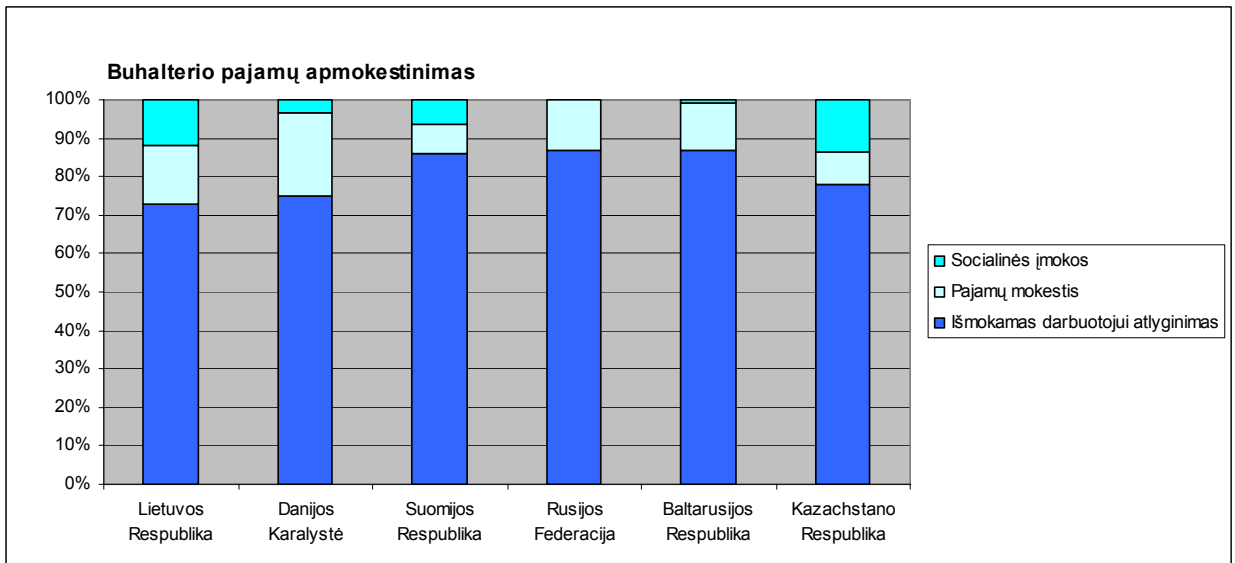
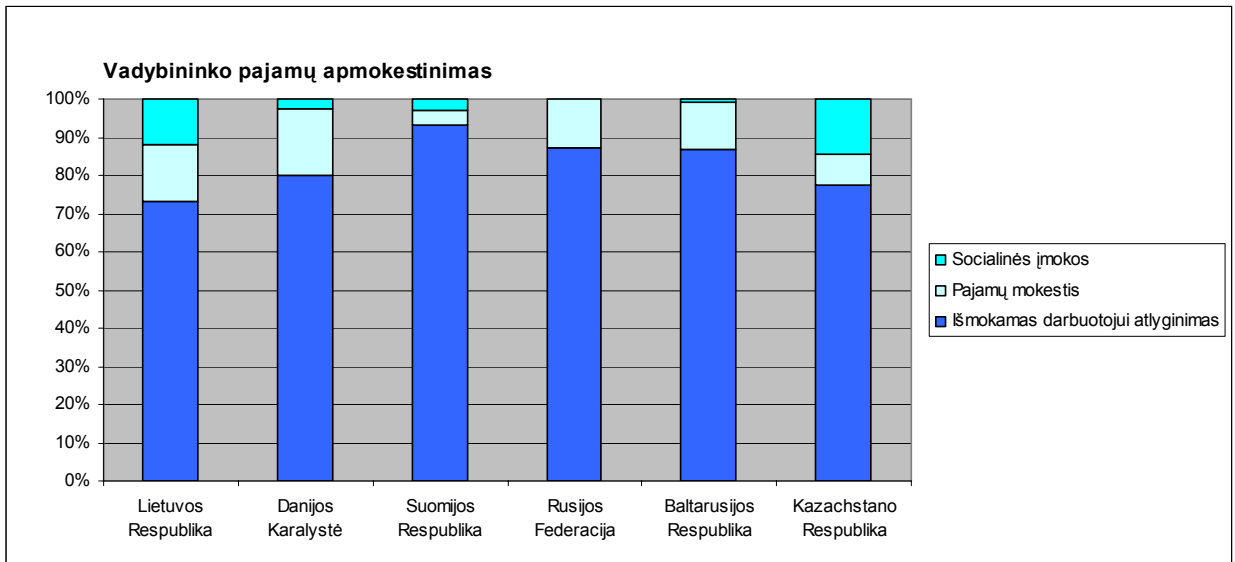
Tokie mokesčių sistemos vertinimo rodikliai kaip mokesčių skaičius, valstybės pajamų sudėtis, mokesčių ir BVP santykis yra labai bendro pobūdžio, o jų pateikiama informacija yra aptaki. Nors jau dabar galime išskirti specifinius tiriamų valstybių bruožus, tačiau atskirų apmokestinimo sričių tyrimas šiose valstybėse padės atskleisti individualius jų mokesčių sistemų požymius. Pasitelkę į pagalbą supaprastintą įmonę – modelį UAB „Perparduodu“ (kurio veikimo sąlygos buvo išdėstytos pirmoje šio darbo dalyje) panagrinėsime įmonių bei darbuotojų apmokestinimą bei apibudinsime vartojimo apmokestinimo skirtumus mūsų analizuojamose valstybėse.

2.2.1. Darbuotojų apmokestinimas

Supaprastintame įmonės modelyje dirba aštuoni vadybininkai, vienas buhalteris ir vadovas. Tokia pat eilės tvarka jie uždirba 800 eurų, 1000 eurų ir 1500 eurų per mėnesį. Šioje dalyje pamėginsime išskirti šių asmenų apmokestinimo dėsningumus ES ir NVS valstybėse, įvertinsime kuriose valstybėse darbuotojai apmokestinami palankiausiai ir kuriose griežčiausiai. Atliktus skaičiavimus pateikiame Priede Nr. 3, o skaičiavimų rezultatus Paveiksle Nr. 10.

Analizuojant gautus rezultatus, iš karto pastebime Danijos Karalystės ir Suomijos Respublikos apmokestinimo progresyvumą. Šiose valstybėse augant gaunamoms pajamoms, sumokamų mokesčių dalis didėja, tuo tarpu likusiose valstybėse tiek vadybininko su mažiausiomis pajamomis, tiek buhalterio, tiek vadovo sumokamų mokesčių procentinės dalys bendrose pajamose yra vienodos.

Danijos Karalystėje vadybininkui nuo savo sutartinio atlyginimo sumos tenka sumokėti 20% pajamų mokesčių ir socialinių įmoku, buhalteriu - 25%, vadovui - 30%. Suomijos Respublikoje darbuotojų sumokami mokesčiai ženkliai mažesni: vadybininkas į biudžetą ir socialinius fondus sumoka 7% savo sutartinio atlyginimo, buhalteris – 14%, o vadovas - 19%. Nors 30% dalis nuo sutartinio atlyginimo analizuojamose valstybėse yra didžiausias darbuotojo pajamų apmokestinimas šiame tyrime, tačiau Skandinavijos valstybėse šis rodiklis pakyla iki 50% ir daugiau. Šiame tyrime gauti Danijos Karalystės ir Suomijos Respublikos rezultatai yra tokie nedideli todėl, kad pragyvenimo lygis ir atitinkamai atlyginimai jose yra daug aukštesni. Siekdami sukurti paprastą tiek ES, tiek NVS sąlygomis galinčią veikti smulkia įmonę (ir kurdami šios įmonės gaunamas pajamas bei darbuotojų atlyginimus) negalime remtis Skandinavijos šalių pragyvenimo vidurkiu, kadangi tiriamų valstybių imtyje toks pragyvenimo lygis yra labiau išimtis negu taisyklė. To pasekoje, įmonės – modelio darbuotojai šiose valstybėse tapo uždirbančiais mažiau negu vidutinės pajamas, o jų apmokestinimas čia laikomas lengvatiniu. Ypač palankiomis sąlygomis yra apmokestinamas vadybininkas gaunantis 800 eurų Suomijos Respublikoje – nuo jo atlyginimo nuskaitomi tik 7% jo uždirbamų pajamų.



10 pav. Darbuotojų apmokestinimas

Mokesčių našta (bendra mokesčių suma tenkanti darbuotojui) ES ir NVS šalyse pasiskirsto 30% ribose, tačiau analizuojant Lentelėje Nr. 8 pateiktus duomenis net vizualiai pastebime, kad NVS šalyse darbuotojai yra apmokestinami mažiau. Rusijos Federacijoje ir Baltarusijos Respublikoje mokesčiams ir įmokoms yra atskaitoma tik 13% darbuotojo pajamų, tuo tarpu Kazachstano Respublikoje kiek daugiau – 23 – 21%. ES valstybėse kiek mažiau yra apmokestinamas vadybininko atlyginimas, tačiau iš kitų darbuotojų pajamų mokesčiams atskaitoma nuo 14 iki 30%. Įdomu tai, kad vertinant mažiau uždirbančių darbuotojų apmokestinimo lenteles, jose didžiausią mokesčių našta tiek vadybininkui, tiek buhalterii nustato Lietuvos Respublika. Apmokestinant direktoriaus pajamas Lietuvos Respublikos rodiklį pasiveja ir aplenkia Danijos Karalystė, direktorių apmokestindama 30%, tačiau progresinės analizuojamų ES šalių mokesčių sistemos dėka, kai mažiau gaunantys mažiau ir apmokestinami, likusiais atvejais Lietuvos Respublika tampa labiausiai apmokestinančia darbuotojus šalimi šiame regione. Analizuojamų valstybių imtyje ji taip pat pirmauja.

NVS šalyse mokesčių naštos rodiklis darbuotojo pajamoms yra stabilus ir proporcingas visoms tiriamoms pareigybėms, nors Kazachstano Respublikai būdingas nedidelis regresyvumas – kuo daugiau darbuotojas gauna pajamų, tuo mažesnė jo sumokamų mokesčių procentinė dalis – vadybininkas šioje šalyje sumoka 22,5% nuo savo sutartinio atlyginimo, buhalteris – 21,9%, o vadovas – 20,9%. Tokį keistą pasiskirstymą nulėmė darbuotojo mokamų socialinių įmokų apskaičiavimo tvarka (žiūrėti Priedą Nr.1), kur įstatyme yra numatytos „lubos“ sumai, nuo kurios skaičiuojamos įmokos. Nuo šios sumos yra nustatytas fiksuotas įmokos dydis, taigi nuo tam tikros ribos, didėjant atlyginimui, sumokamų įmokų dydis pasidaro stabilus, ir atitinkamai jos dalis augant pajamoms darosi vis mažesnė. ES Skandinavijos regiono valstybėse, kaip minėjome anksčiau, mokesčių naštos dydis kinta progresyviai priklausomai nuo gaunamų pajamų, tuo tarpu Lietuvos Respublikoje šis dydis yra stabilus.

Socialinių įmokų dalys yra labai nevienodos. Dominuojančiose NVS regione valstybėse Rusijos Federacijoje ir Kazachstano Respublikoje socialinių įmokų dalis tenkanti darbuotojams yra labai maža. Rusijos Federacijoje už darbuotoją įmokas sumoka darbdavys, tuo tarpu Baltarusijos Respublikoje iš darbuotojo atlyginimo yra nuskaitomas simbolinis 1% gaunamų pajamų į socialinio draudimo fondą. Kazachstano Respublikoje draudimo įmokos sudaro kiek daugiau – 12 - 14% gaunamų pajamų. Šioje valstybėje įdomu ir tai, kad tai vienintelė šalis, kurioje socialinių įmokų dalis didesnė už mokesčių nuo darbuotojų pajamų dalį.

Visose analizuojamose ES valstybėse darbuotojai moka socialinio draudimo įmokas nuo savo atlyginimo ir joms visoms būdinga skirtinga tokių įmokų tvarka. Danijos Karalystėje darbuotojų mokami įnašai yra nedideli. Net ir didėjant darbuotojo atlyginimui kartu su progresyviai didėjančiu pajamų mokesčiu, socialinio draudimo įnašai auga lėtai. Tai paaiškinama paprastai – Danijos Karalystėje socialinio aprūpinimo sistema yra finansuojama iš bendrai surenkamų mokesčių, tame

tarpe ir iš mokesčių nuo gyventojų pajamų (Valstybės mokestis, Savivaldybių mokestis), o ne iš specialios paskirties valstybinių fondų. Tuo tarpu Suomijos Respublikoje veikia būtent specializuoti fondai į kuriuos surenkamos 5 rūšių socialinės įmokos. Šių įmokų dydis, kaip matome iš tyrimo rezultatų, nėra didelis – 2,8 – 6,8%. Tačiau ir čia toks nedidelė procentinė dalis yra paaiškinama tuo, kad mūsų pasirinktos darbuotojų pajamos yra laikomos mažomis ir apmokestinamos mažesniais tarifais. Net ir analizuojamuose pavyzdžiuose pastebimas nors ir nedidelis tačiau aiškus socialinių įmokų progresyvumas didėjant darbuotojų pajamoms. Lietuvos Respublikoje socialinės įmokos yra renkamos vienodu tarifu visiems darbuotojams. Surenkama socialinių mokesčių dalimi ši šalis gali lygiuotis su Kazachstano Respublika. Atskaitant stabilius 12% nuo darbuotojo pajamų tiriamų ES valstybių kontekste Lietuvos Respublika pirmauja, t.y. Lietuvos Respublikoje šios įmonės darbuotojai sumoka daugiausiai socialinių įmokų į socialinius valstybinius fondus.

Pajamų mokestis (dar vadinamas gyventojų pajamų mokesčiu, fizinių asmenų pajamų mokesčiu, individualiu pajamų mokesčiu) beveik visais analizuojamais atvejais yra pagrindinis (didžiausias) darbuotojų mokamas mokestis. Pagal šio mokesčio tarifus valstybės pasiskirsto į dvi grupes: valstybės turinčios nustatyto dydžio nedidelius tarifus ir valstybės su kintamo dydžio, progresyviais ir dideliais mokesčių tarifais. Pirmajai grupei priskiriamos visos NVS šalys ir Lietuvos Respublika, antrajai – Skandinavijos šalys. Tiek Danijos Karalystei, tiek Suomijos Respublikai būdingi keli darbuotojų pajamų apmokestinimo lygmenys (Danijos Karalystėje iki 2009 metų jų buvo net trys). Pajamos (šiuo atveju gaunami darbuotojų atlyginimai) apmokestinami savivaldybės mokesčiu bei valstybės mokesčiu. Savivaldybės mokestis yra renkamas vienodu tarifu nuo visų pajamų, tačiau jo dydis gali skirtis priklausomai nuo savivaldybės, kadangi savivaldybės kasmet pagal analizuojamus poreikius ir ilgalaikius vystymosi planus turi pasitvirtinti šio mokesčio tarifus. Tuo tarpu valstybės mokesčio tarifas priklauso nuo darbuotojo gaunamų pajamų. Tiek Danijos Karalystėje, tiek Suomijos Respublikoje yra numatytos pajamų „pakopos“ – pajamos yra suskirstytos į dalis, kurių kiekviena apmokestinama skirtingais tarifais. Žemiausia pakopa yra apmokestinama žemiausiu tarifu, aukštesnėje pakopoje apmokestinamos tik tos pajamos, kurios yra aukščiau numatytos ribos ir būtent jos apmokestinamos aukštesniu tarifu. Be minėtų mokesčių abi valstybės nuo gyventojų pajamų atskaito ir bažnyčios mokestį – Danijos Karalystėje apie 0,75%, Suomijos Respublikoje apie 1,5%. Tačiau skirtingai nei pajamų mokestis, bažnyčios mokestis mokamas savanoriškai, kai darbuotojas raštiškai patvirtina priklausąs tam tikrai bažnyčiai. Tokia sistema užtikrina Evangelikų Liuteronų bažnyčios finansavimą. Visų išvardintų aplinkybių visuma lemia tai, kad mokesčių tarifai gyventojų pajamoms yra labai skirtingi, o bendra jų suma gali suformuoti pajamų mokestį iki 50% visų gaunamų pajamų. Analizuojamais atvejais tarifai nėra tokie dideli kokie galėtų būti dėl nedidelių darbuotojų gaunamų pajamų – Danijos Karalystėje 28,57%, Suomijos Respublikoje – 19,75%. Nors bendrame

visų analizuojamų valstybių kontekste Danijos Karalystė su savo 28,57% tarifu pirmauja. Šiose valstybėse darbuotojai užima svarbų vaidmenį formuojant valstybės/savivaldybių biudžetus.

Antrajai grupei priskirtose valstybėse tarifai yra proporciniai, t.y. vienodai taikomi nepriklausomai nuo gaunamų pajamų. Šioje grupėje aukščiausią tarifą turi Lietuvos Respublika – 15%, o mažiausią – Kazachstano Respublika, kuri darbuotojo pajamas apmokestina 10% individualiu pajamų mokesčiu. Rusijos Federacija taiko 13%, o Baltarusijos Respublika - 12% tarifus. Šioms valstybėms nėra būdinga mokesčių našta perkelti ant darbuotojų – valstybės rezidentų, jų pajamoms priskiriami mokesčių tarifai lyginant juos su Skandinavijos šalių tarifais yra simboliški.

Daug informacijos apie valstybės apmokestinimo politiką bei ekonominę valstybės situaciją pasako ir svarbi pajamų mokesčio dalis – neapmokestinamas pajamų dydis, taikomas apskaičiuojant pajamų mokesť. Neapmokestinamas pajamų dydis – tai neapmokestinama pajamų mokesčiu darbuotojo algos dalis. Šioje vietoje ir vėl ypač išsiskiria Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika, kuriose neapmokestinamasis pajamų dydis yra atitinkamai 480 ir 650 eurų per mėnesį. Ši dalis yra neliečiama kaip būtinas pragyvenimo minimumas. Likusiose valstybėse neapmokestinamasis pajamų dydis atlieka tik simbolinę funkciją, kadangi realiai daro labai menką poveikį darbuotojo pajamų apmokestinimui. Kazachstano Respublikoje šis dydis yra lygus nustatytam minimaliam mėnesiniam atlyginimui – 74,03 eurų ir taikomas visų dydžių pajamoms. Likusiose valstybėse neapmokestinamas pajamų dydis yra taikomas tik ribotų dydžių pajamoms – Baltarusijos Respublikoje neapmokestinami 65 eurai, bet tik tol kol mėnesinės pajamos neviršija 393 eurų, Rusijos Federacijoje – neapmokestinami 9,48 eurai ir tik tol kol pajamos nesiekia 948 eurų, Lietuvos Respublikoje yra taikoma formulė, pagal kurią neapmokestinamas pajamų dydis nebetaikomas pajamoms viršijančioms 912,3 eurų, o pats dydis yra kintantis, t.y. mažiausioms apmokestinamoms pajamoms taikomas 136 eurų dydis, kuris nuolat mažėja augant pajamoms, kol visai išnyksta, pasiekus minėtą 912,3 eurų ribą. Tačiau šią informaciją analizuojant kartu su anksčiau aptartais pajamų mokesčių tarifais, pasidaro aišku, kad simbolinis neapmokestinamas pajamų dydis, realiai nemažinantys apmokestinamųjų pajamų, veikia būtent tose valstybėse, kuriose veikia simboliniai pajamų mokesčio tarifai, o didelės neapmokestinamų pajamų sumos būdingos valstybėms su aukštu darbuotojų apmokestinimu.

Remiantis pateiktais duomenimis taip pat galime išskirti valstybes, kuriose vadybininkui, buhalteriu ir vadovui mokesčių prasme dirbti yra palankiausia:

- 1) vadybininkas didžiausią atlyginimą atskaičius mokesčius gautų Suomijos Respublikoje, taip pat palankus apmokestinimas yra Rusijos Federacijoje ir Baltarusijos Respublikoje, mažiausią atlyginimą jis gautų Lietuvos Respublikoje;
- 2) buhalteris palankiausiai apmokestinamas tose pačiose valstybėse (Suomijos Respublika, Rusijos Federacija, Baltarusijos Respublika), tuo tarpu mažiausią atlyginimą jis gaus Lietuvos Respublikoje ir Danijos Karalystėje;

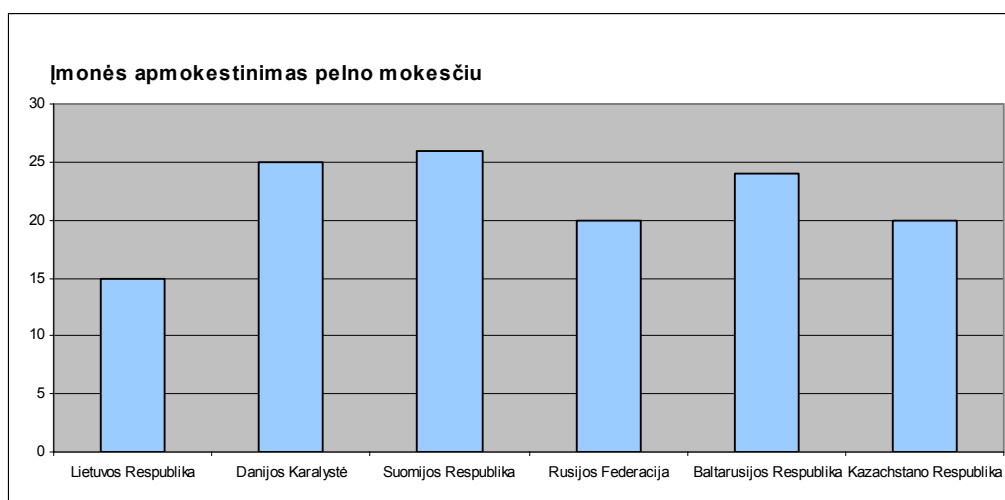
- 3) vadovas mažiausiai mokesčių sumokės Rusijos Federacijoje ir Baltarusijos Respublikoje, tuo tarpu daugiausiai jo atlyginimas būtų „apkarpytas“ Danijos Karalystėje ir Lietuvos Respublikoje.

Remiantis aukščiau išdėstytu, darome išvadą, kad NVS šalims būdingas nedidelis gyventojų pajamų mokestis bei simbolinės neapmokestinamojo pajamų dydžio taisyklės, nes darbuotojų pajamos šiose šalyse nėra prioritetas pajamų šaltinis. Lietuvos Respublikos darbuotojų apmokestinimui būdingi NVS šalių bruožai, bet nepaisant to, lyginamuoju aspektu čia darbuotojų apmokestinimas, ypač mažiau uždirbančių, yra griežčiausias. Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika pasižymi lanksčiu darbuotojų apmokestinimu. Be to, kad garantuoja valstybės finansavimą, skirtingas pajamų apmokestinimas čia užtikrina ir būtiną pragyvenimo minimumą silpniesiems bei silpnina socialinę priešpriešą. Darbuotojai šiose valstybėse aktyviai dalyvauja formuojant valstybės biudžetą.

2.2.2. Įmonių apmokestinimas

Juridiniai asmenys, taip pat kaip ir fiziniai, vykdydami savo veiklą ir gaudami pelno tam tikroje teritorijoje, privalo prisidėti prie valstybės finansų formavimo. Įmonių apmokestinimas yra vienas iš rodiklių galinčių nulemti investicijų kryptis, todėl šiuo klausimu valstybės labai atsargiai renkasi mokesčių taisykles. Šioje dalyje paanalizuosime svarbiausius įmonės veiklos rodiklius galinčius paveikti apmokestinimo aspektus: pagrindinius pelno mokesčio bruožus bei darbdavio socialinį draudimą, keičiantį darbuotojo kainą, ES ir NVS šalyse.

Tradicinis atskaitos taškas pradėdant analizuoti pelno mokestį yra jo tarifai. Preziuruojame, kad mūsų tiriama UAB „Perparduodu“ neatitinka jokių lengvatinių sąlygų ir jai yra taikomas standartinis valstybės pelno mokesčio tarifas. Šiuos analizuojamų valstybių mokesčių tarifus pateikiame 11 Paveiksle.



11 pav. Pelno mokesčio tarifai

Kaip matome, didžiausius tarifus įmonės apmokestinamajam pelnui taiko Suomijos Respublika – 26%, antroje vietoje - Danijos Karalystė – 25%, bei Baltarusijos Respublika, įmonėms taikanti 24%. Lietuvos Respublikoje pelno mokesčio tarifas yra mažiausias - 15%, o Rusijos Federacija ir Kazachstano Respublika užima tarpinę poziciją. Investiciniu požiūriu, žinoma palankiausia veiklą plėtoti Lietuvos Respublikoje, o pelno mokesčio išlaidų daugiausiai įmonė patirs Danijos Karalystėje. Tačiau valstybės finansų požiūriu, Lietuvos Respublikos rodiklis yra žemiau tiriamų valstybių pajamų mokesčio tarifų vidurkio (21,3%). Mūsų manymu, labai žemas įmonės apmokestinimas yra naudingas kuriant palankią terpę verslui plėtotis, tačiau neatspindi kompromiso tarp viešo ir privataus intereso. Tai ypač ryšku analizuojant Lietuvos Respublikos mokesčines biudžeto pajamas, kur pelno mokesčio pajamos geriausiu pastarojo dešimtmečio laikotarpiu (2005-2008) tesudarė vos 10%, o valstybės išlaikymo našta didžia dalimi teko gyventojams (Gyventojų pajamų mokestis ~20% + Pridėtinės vertės mokestis ~45% = 65%).

Pelno mokesčio tarifo negalima suabsoliutinti, kadangi sumokamo į biudžetą mokesčio dydį lemia ne tik tarifas, bet ir apmokestinamųjų pajamų nustatymo tvarka. Neapmokestinamosios pajamos, leidžiami atskaitymai bei ribotų dydžių leidžiami atskaitymai nustatyti nacionaliniuose įstatymuose gali taip sumažinti pajamas, kurioms taikomas tarifas, kad tarifo dydis realiai nebeturės reikšmės. Kiekviena valstybė nusistato savo individualias pelno mokesčio bazės apskaičiavimo taisykles. Jos apima įvairias pajamų ir išlaidų įtraukimo į apskaitą situacijas, kurios valstybės nurodymu vienaip ar kitaip įtakoja apmokestinamąjį pelną. Įmonės apskaičiuodamos savo veiklos pelną į apskaitą įtraukia visas patiriamas išlaidas ir pajamas, tuo tarpu pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu valstybė tam tikras išlaidų rūšis apriboja, o tam tikras pajamas laiko neapmokestinamosiomis pajamomis. Visoms analizuojamoms valstybėms bendra yra tik viena taisyklė – apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš faktinių įmonės pajamų galima atimti tik tas sąnaudas, kurios yra įprastinės tokiai veiklai vykdyti bei pajamoms uždirbti arba ekonominei naudai gauti bei kurios yra pagrįstos jas patvirtinančiais buhalteriniais dokumentais. Visos kitos taisyklės yra labai individualios, nors pastebimos tam tikros bendros tendencijos, kaip antai neleidžiami atskaitymai – dažniausiai tai yra sąnaudos atsirandančios, kai įmonė netinkamai vykdo savo veiklą – netesybos, delspinigiai, palūkanos, baudos, teismų išlaidos ir panašiai. Valstybės pasirenka įvairius būdus apibrėžti ir apriboti įprastines įmonės veiklos sąnaudas. Rusijos Federacija savo mokesčių kodekse stengiasi detalčiai išvardinti galimas įmonių veiklos išlaidas, jas sugrupuoja į materialiąsias, darbo apmokėjimo, nudėvėjimo ir kitas išlaidas ir pagal šias rūšis detalizuoja, prie kai kurių pridėdant galimus apribojimus. Tuo tarpu Lietuvos Respublikoje leidžiami atskaitymai yra apibendrintos nedetalios prezumpcijos („įprastos veiklos išlaidos“) arba prezumpcijos su išlygomis („išlaidos darbuotojų naudai, jei jos yra Gyventojų pajamų mokesčio objektas“), o atvejais kada leidžiamų dydžių atskaitymai yra ribojami yra išskirti į atskirą straipsnį, o detalės išdėstytos sekančiuose straipsniuose. Skiriasi ir būdai kuriais atskaitymai yra ribojami. Ilgalaikio turto, pastatų

amortizacija Lietuvos Respublikos įstatymuose yra ribojama nustatant tam tikrą minimalų nusidėvėjimo terminą (pvz. 8 metai), tuo tarpu Danijos Karalystėje ir Suomijos Respublikoje yra numatomos maksimalios dalys per metus (pvz.: iš įmonės pajamų galima atskaityti tik iki 25% per metus pastato nusidėvėjimo išlaidų). Jau nuo 1962 ES mastu buvo svarstomas mokesčio bazės harmonizavimo klausimas, tačiau iki šiol jis liko neišspėstas. Kadangi preziumuojame, kad mūsų tiriamą UAB „Perparduodu“ atlieka tik standartines savo veiklos operacijas, ilgalaikio turto neturi, visos jos pajamos pripažįstamos apmokestinamosiomis, o išlaidų, kurios gali būti ribojamos ji nepatiria, tai apmokestinimo skirtumai skirtingose šalyse bus nulemti tiesiog skirtingų tarifų. Tokiu būdu, pelno mokesčio prasme, jai palankiausia veiklą vykdyti Lietuvos Respublikoje, o daugiausiai šio mokesčio ji sumokės Suomijos Respublikoje.

Įmonių apmokestinimas susideda ne vien iš pelno mokesčio. Įmonė kaip darbdavys nors ir ne visada, bet dažniausiai savo sąskaita privalo mokėti socialinio draudimo įmokas už savo darbuotojus. Šios įmokos kartu su darbuotojų mokamomis socialinio draudimo įmokomis patenka į socialinio draudimo fondus, kurie kuriami tam tikriems socialiniams tikslams įgyvendinti – išmokėti pensijas, nedarbingumo, motinystės, nedarbo pašalpas ir pan. Nors mokant tokias įmokas įtvirtinamas verslo ir darbuotojų solidarumas užtikrinant pastarųjų socialinę gerovę, tačiau tokie privalomi mokėjimai ne tik padidina darbuotojo kainą, bet ir atitinkama dalimi mažina įmonės pelną, todėl šiuos mokesčius būtina aptarti.

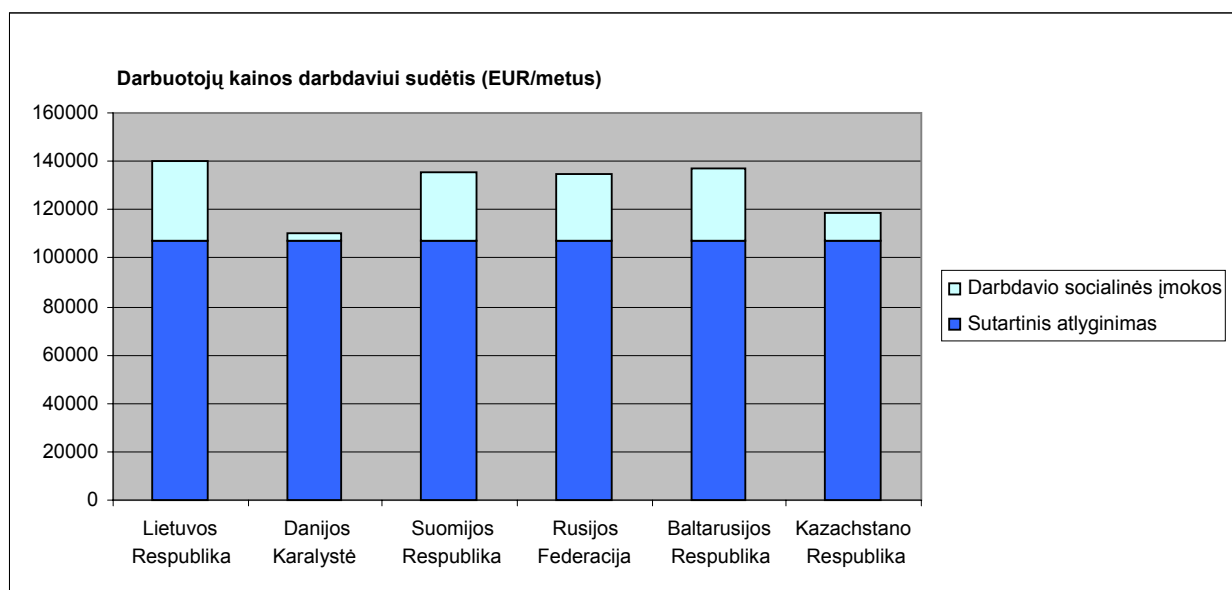
Visose analizuojamose ES šalyse mokamos socialinio draudimo įmokos, tačiau visose pasirinkta skirtinga tvarka. Danijos Karalystėje mokamos mažiausios įmokos – iki 3% - į specialų pensijų fondą. Kaip jau minėjome anksčiau, šioje valstybėje socialinė gyventojų apsauga yra užtikrinama ne per specializuotus fondus, o yra finansuojama iš surenkamų pajamų mokesčių. Nors be minėto fondo egzistuoja sveikatos apsaugos ir specialusis pensijų fondas finansuojami iš darbuotojų surenkamų atitinkamų įmokų, tačiau jie visi laikomi išimtimi iš taisyklės, nes pagrindinės socialinės rūpybos pajamos ateina iš centrinio ir savivaldybių biudžetų. Tuo tarpu Suomijos Respublikoje sėkmingai veikia socialinių fondų sistema, kur darbdavys privalo kas mėnesį sumokėti socialinio draudimo, pensijų draudimo, nelaimingų atsitikimų draudimo, nedarbo draudimo ir gyvybės draudimo įmokas, kurių bendra suma sudaro 27% nuo sutartinio darbuotojo atlyginimo. Tuo tarpu Lietuvos Respublikoje darbdavys moka 0,1% nuo sutartinio darbuotojo atlyginimo į Garantinį fondą bei priklausomai nuo įmonės veiklos rizikos valstybinio socialinio draudimo įmokas, kurių standartinis tarifas 30,98%. Bendra įmokų suma sudaro 31,08%, o tai yra didžiausias rodiklis mūsų analizuojamose ES valstybėse.

NVS šalyse visos socialinio draudimo įmokos surenkamos į specializuotus fondus. Kazachstano Respublikoje darbdavys moka 11% socialinių mokesčių, numatytą mokesčių kodekse, Baltarusijos Respublikoje nedarbo, pensijos, invalidumo draudimo mokesčiai siekia jau 28%. Tuo tarpu Rusijos Federacijoje nuo 2010 metų buvo panaikintas vieningas socialinis mokesčiai ir vietoj jo įvestos įmokos į

Pensijų fondą (20%), Socialinio draudimo fondą (2,9%) bei Būtiną medicininio draudimo fondą (3,1%), kurių bendra suma 2010 metais siekia 26%, o nuo kitų metų šis dydis turėtų augti – numatoma, kad priklausomai nuo įmonės veiklos srities, rizikos ir kitų rodiklių, šių įmokų dydis tam tikroms įmonėms sieks iki 34%. Kaip matome, NVS šalyse Rusijos Federacijoje Baltarusijos Respublikoje darbdavio socialinio draudimo įnašai yra panašūs, tuo tarpu Kazachstano Respublikoje šie įnašai yra daugiau nei perpus mažesni.

Remiantis pateiktais duomenimis, 12 Paveiksle pateikiame UAB „Perparduodu“ išlaidas darbuotojams per metus. 8 vadybininkai, kurių sutartinis atlyginimas 800 eurų, buhalteris uždirbantis 1000 eurų bei direktorius su 1500 eurų analizuojamose valstybėse įmonei per metus kainuotų įvairiai. Suomijos Respublikoje ir Rusijos Federacijoje darbuotojų kaina darbdaviui labai panaši – apie 135 000 eurų, mažiausiai darbdavys darbo jėgai išleisų Danijos Karalystėje – 110 000 eurų, brangiausiai darbuotojai kainuotų Lietuvos Respublikoje – 140 000 eurų. Nors daugumoje analizuojamų valstybių darbuotojų kaina yra panaši, o Kazachstano Respublika ir Danijos Karalystė yra vertintinos kaip išimtis bendrame kontekste, manoma, kad šiuos duomenis reikėtų analizuoti kartu su Lentele Nr. 8 – Darbuotojų pajamų apmokestinimas.

Lygindami šias dvi lenteles pastebime jų atvirkštinį proporcingumą. Valstybėse, kuriose darbuotojas yra mažiausiai apmokestinamas (Suomijos Respublika, Rusijos Federacija, Baltarusijos Respublika), darbdavio socialiniai mokesčiai yra aukštesni, o valstybėse su aukštu darbuotojų apmokestinimo lygiu (Kazachstano Respublika, Danijos Karalystė) – darbdavio įnašai yra nedideli. Išimtis šioje situacijoje yra Lietuvos Respublika, kurioje darbuotojo apmokestinimo lygis gana aukštas, o darbdavio socialiniai įnašai taip pat dideli. Akivaizdu, kad dažniausiai didžiausia socialinio draudimo našta tenka arba darbuotojui, arba darbdaviui. Rusijos Federacija ir Baltarusijos Respublika



12 pav. Darbuotojo kaina

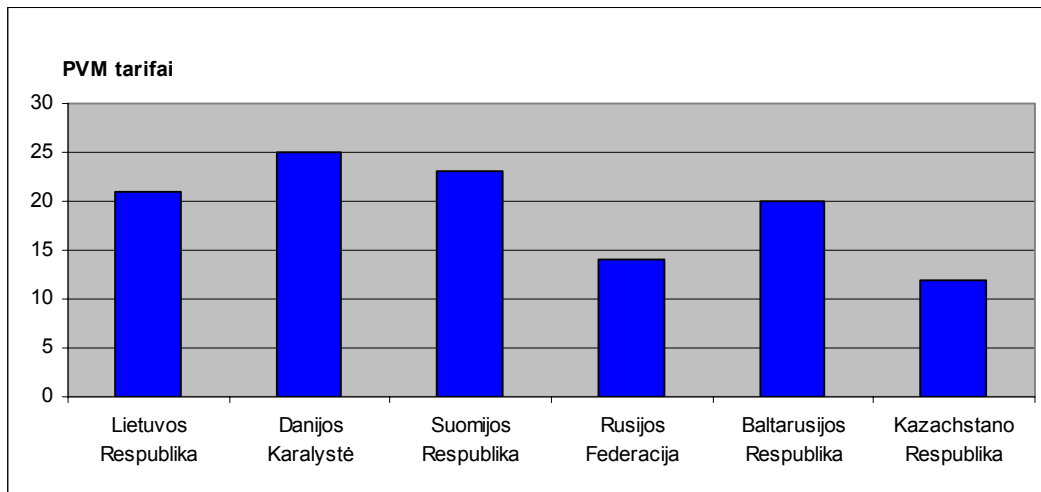
iš darbuotojų beveik nenuskaito socialinio draudimo įnašų, tuo tarpu jie visa savo našta užgula darbdavį. Suomijos Respublikos socialiniai mokesčiai didžiajai daliai analizuojamų pareigybių taip pat simboliniai, tačiau šiuo atveju juos atkompensuoja darbdavio įnašai. Kazachstano Respublikoje darbuotojo socialinio draudimo įnašai yra didžiausi (tarp tiriamų valstybių), o darbdavys atitinkamai moka mažas įmokas. Danijos Karalystės socialinio draudimo sistema yra išimtis, nes yra finansuojama iš biudžeto, taigi čia tiek darbuotojas, tiek darbdavys atskaito minimalius įnašus. Lietuvos Respublikoje darbuotojų socialinio draudimo įnašai yra labai panašūs į įmokas Kazachstano Respublikoje, tačiau mūsų šalyje, nepaisant to, kad darbuotojas prisideda prie socialinės paramos sistemos gana svaria dalimi, įmonė taip pat yra į tai įtraukta, ir socialinio draudimo našta nusvyra į darbdavio pusę. Mūsų manymu, remiantis tiriamais pavyzdžiais, valstybė kurdama socialinio draudimo politiką privalo pasirinkti, kas mokės pagrindinius įnašus ir atitinkamai nuo tokių įnašų atleisti priešingą pusę, arba įnašus paskirstyti proporcingai, tačiau išlaikyti bendrą protingą tarifą.

Remiantis išdėstytu manome, kad NVS šalims būdingas panašus įmonių apmokestinimas pelno mokesčiu, o tiriamose ES valstybėse vieningos pelno mokesčio politikos nėra. Tarifų svyravimų amplitudė nėra plati, tačiau Lietuvai būdingas ypač žemas įmonių apmokestinimo pelno mokesčiu tarifas, kuris neatspindi kompromiso tarp viešo ir privataus intereso. Tiriamų šalių socialinio draudimo politikai būdingas dėsningumas – darbdavio mokama socialinio draudimo dalis yra atvirkščiai proporcinga darbuotojo mokamoms įmokoms. Nors įmokos su keliomis išimtimis yra panašios tiek ES tiek NVS šalyse, Lietuvos Respublikoje atvirkštinio proporcingumo principo nėra laikomasi.

2.2.3. Vartojimo apmokestinimas

Vartojimo mokesčiai yra vienas iš svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. Šiuos mokesčius moka visi galutiniai prekių ir paslaugų vartotojai. Pagrindinė šių mokesčių atsiradimo priežastis buvo biudžeto lėšų trūkumas - jie laikomi efektyviu būdu užtikrinti valstybės finansavimą. Visose analizuojamose valstybėse yra surenkami vienokie ar kitokie vartojimo mokesčiai, taigi šios darbo dalies tikslas yra juos apžvelgti, aptarti jų naudojimo tikslus bei reikšmę valstybės biudžetui.

Daugiausiai pajamų atnešantis vartojimo mokeskis – pridėtinės vertės mokeskis (toliau – PVM). Jis surenkamas visose valstybėse. Juo apmokestinamas prekių ir paslaugų vartojimas, neturint jokių papildomų tikslų, tik surinkti pajamų į valstybės biudžetą. Dėl darbo apimties neturime galimybės aptarti apmokestinimo bazės skirtumų, bet paminėsime, kad ES mastu PVM yra harmonizuotas, o jo tarifai skiriasi tik numatytose ribose. Standartiniai PVM tarifai tiriamose valstybėse pateikti 13 Paveiksle. Pagal lentelės duomenis nesunku pastebėti, kad PVM tarifai NVS šalyse yra mažesni – Kazachstano Respublikoje – mažiausias 12% tarifas, Rusijos Federacijoje - 14%, o kiek didesnis -



13 pav. Pridėtinės vertės mokesčio tarifai

20% tarifas Baltarusijos Respublikoje. Tuo tarpu ES šalyse PVM tarifas svyruoja nuo 21% iki 25%. Didžiausi mokesčio tarifai yra Skandinavijos šalyse. Toks dėsningumas atsispindi ir šių valstybių biudžeto pajamose – Kazachstano Respublikoje ir Rusijos Federacijoje pajamos iš netiesioginių mokesčių nėra pagrindinės (15 - 20% visų valstybės pajamų), o Skandinavijos valstybėse ši dalis yra didesnė – nuo 25 iki 30%. Lietuvos Respublikoje vartojimo mokesčių yra surenkama daugiausia – apie 45%, tuo tarpu tarifas nėra aukščiausias. Tai tiesiog reiškia, kad pajamos iš kitų mokesčių yra nedidelės.

Akcizai – taip pat vartojimo mokestis, tačiau taikomas tam tikroms specialioms prekėms. Jų kaina pakeliama ir jos tampa „prabangos prekėmis“ su tikslu sumažinti jų vartojimą. Dažniausiai akcizais yra apmokestinamas alkoholis, tabakas ir degalai, tačiau šalys yra laisvos pasirinkti apmokestinimo objektus, taigi jie gali skirtis.

Suomijos Respublikoje akcizais yra apmokestinami „minkštieji gėrimai“ („soft drinks“) – limonadas, mineralinis vanduo, sultys. Baltarusijos Respublikoje ir Kazachstano Respublikoje šis mokestis skaičiuojamas mikroautobusams ir lengviesiems automobiliams. Taip pat Kazachstano Respublikoje apmokestinama nafta. Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika akcizais apmokestino ir prekių įpakavimus: Suomijos Respublikoje apmokestintos gėrimų pakuotės, tuo tarpu Danijos Karalystėje apmokestinti visi nenatūralių medžiagų įpakavimai mažesni negu 20 litrų.

Analizuojant vartojimo apmokestinimą išryškėja dvi tokių mokesčių kryptys:

- 1) vartojimo apmokestinimas, turint tikslą papildyti biudžetą;
- 2) vartojimo apmokestinimas, turint tikslą reguliuoti vartotojų elgseną.

Pirmajai kategorijai priskiriamas mūsų minėtas PVM. Antrajai galima priskirti akcizus. Dėmesio vertas yra Danijos Karalystės pavyzdys. Šioje valstybėje be mūsų minėtų tradicinių akcizų veikia tokie mokesčiai kaip anglies mokestis, degalų mokestis, dujų mokestis, elektros energijos mokestis, anglies

dvideginio mokestis, sieros mokestis, motorinių transporto priemonių akcizas, žaliasis transporto priemonės savininko mokestis. Svarbu tai, kad šie mokesčiai yra papildomi mokesčiai prie akcizais jau apmokestinamų produktų. Mokesčių administratorius visus juos priskiria vienai – ekologinių mokesčių kategorijai. Pavyzdžiui elektros energija yra apmokestinama akcizu, tačiau siekiant motyvuoti gyventojus jos vartoti mažiau, elektros energija buvo apmokestinta papildomu mokesčiu. Kaip mokesčių reguliuojantį vartotojų elgseną įvardintume ir motorinių transporto priemonių akcizą, kuris yra kasmet automobilių savininkų mokamas priklausomai nuo transporto priemonės variklio galios. Kartu su transporto priemonių registracijos mokesčiu, kurio dydis priklauso nuo automobilio išmetamų į atmosferą teršalų kiekiu ir didina automobilio kainą dvigubai, šių mokesčių visuma sudaro puikias prielaidas keistis transporto priemonių vairuotojų pasirinkimams. Taip pat ir anksčiau minėti prekių įpakavimo mokesčiai skatina naudoti natūralias pakavimo medžiagas. Tokie vartojimo mokesčiai ne tik padeda formuoti valstybės biudžetą, bet įtakodami vartotojų elgesį, padeda siekti kitų valstybės tikslų. Šie mokesčiai kol kas būdingi tik Skandinavijos regionui.

Remiantis visu išdėstytu, galime teigti, kad NVS šalims būdingas mažesnis vartojimo apmokestinimas ir atitinkamai mažesnės pajamos iš šių mokesčių valstybės biudžete. Tuo tarpu ES regiono valstybės PVM mokesčio tarifai aukštesni. Išskirtinis tiriamų ES valstybių bruožas – ekologiniai mokesčiai, kurių paskirtis yra ne papildyti biudžetą, bet įgyvendinti valstybės numatytus ekologinius tikslus, kas, mūsų manymu, yra pažangios mokesčių sistemos bruožas. Šiuo metu NVS šalis bei Lietuvos Respublika ekologinių tikslų mokesčių sistemos pagalba nesiekia.

2.2.4. Europos Sąjungos ir Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių mokesčių sistemų bruožai

Antrojoje darbo dalyje atlikome mokesčių sistemų ES ir NVS šalyse bendrų rodiklių bei atskirų apmokestinimo sričių analizę. Tyrimo metu pastebėjome, kad visos analizuojamos mokesčių sistemos yra labai individualios ir savitos. Nors buvo pastebimi bruožai, būdingi tik tam tikram regionui (ES arba NVS), bet dažniausiai čia pat pasitaikydavo ir išimčių. Kadangi vienas iš šio darbo tikslų yra atrasti dėsningumų būdingų ES ir NVS šalims, juos kaip tyrimo apibendrinimą pateikiame Lentelėje Nr. 3 – ES ir NVS šalių mokesčių sistemų bruožai.

Atrinkti bruožai remiasi tokia tvarka:

- 1) pateikiami tik tie bruožai, kurie buvo aptarti šiame darbe;
- 2) tais atvejais kai regionui nėra būdinga bendra tendencija, išvada daroma daugumos principu (2:1);
- 3) apmokestinimo išimtys ar klaidos aptartos antrojoje dalyje į bendrų dėsningumų apimtį neįeina.

Lentelė Nr. 3. ES ir NVS šalių mokesčių sistemų bruožai.

Europos Sąjunga	Nepriklausomų valstybių sandrauga
1. Mokesčių teisinė bazė nėra kodifikuota.	1. Mokesčių teisinė bazė – kodifikuota.
2. Didelis mokesčių skaičius.	2. Nedidelis mokesčių skaičius.
3. Maža nemokestinių pajamų dalis valstybės biudžete.	3. Didelė nemokestinių pajamų dalis valstybės biudžete.
4. Neproporcingai paskirstyta mokesčių našta – valstybės biudžetas priklauso nuo pelno/pajamų arba netiesioginių mokesčių.	4. Proporcingai paskirstyta mokesčių našta tarp pelno/pajamų, netiesioginių ir kitų mokesčių.
5. Didelė mokesčių našta (mokesčiai/BVP) – valstybė perskirsto daugiau visuomenės pajamų nei NVS šalyse.	5. Nedidelė mokesčių našta (mokesčiai/BVP) – valstybė perskirsto mažesnę dalį visuomenės pajamų nei ES šalys.
6. Progresinė gyventojų pajamų apmokestinimo sistema (daugiau pajamų gaunantys apmokestinami aukštesniais tarifais)	6. Proporcinė gyventojų pajamų apmokestinimo sistema (skirtingoms pajamoms taikomi vienodi tarifai).
7. Aukštas gyventojų pajamų apmokestinimo lygis.	7. Žemas gyventojų pajamų apmokestinimo lygis.
8. Aukšti gyventojų pajamų mokesčių tarifai bei dideli neapmokestinamieji pajamų dydžiai.	8. „Simboliniai“ gyventojų pajamų mokesčio tarifai ir „simboliniai“ neapmokestinami pajamų dydžiai.
9. Aukštesni pelno mokesčio tarifai.	9. Žemesni pelno mokesčio tarifai.
10. Darbdavio mokama socialinio draudimo dalis yra atvirkščiai proporcinga daliai, mokamai darbuotojų.	10. Darbdavio mokama socialinio draudimo dalis yra atvirkščiai proporcinga daliai, mokamai darbuotojų.
11. Didesni vartojimo mokesčių tarifai.	11. Mažesni vartojimo mokesčių tarifai.
12. Išvystyta vartojimo mokesčių, reguliuojančių vartotojų elgseną sistema (ekologiniai mokesčiai).	12. Ekologiniai mokesčiai nėra prioritinė sritis.

3. MOKESČIŲ SISTEMOS EFEKTYVUMAS

Darbo įvadinėje dalyje, padarėme prielaidą, kad išsivysčiusios ekonomikos šalyse, kurias atstovauja Europos Sąjungos valstybės, mokesčių sistemos yra efektyvesnės už besivystančios ekonomikos šalių (pastarąsias atstovauja Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių imtis). Tam, kad patvirtintume ar paneigtume šią prielaidą, turime suformuluoti efektyvios mokesčių sistemos sąvoką, išskirti tokios sistemos bruožus bei juos palyginti su mūsų antroje šio darbo dalyje išvestais ES ir NVS mokesčių sistemų blokų bruožais.

3.1. Mokesčių sistemos efektyvumo samprata ir bruožai

Efektyvumas reiškia, kad kažkas veikia gerai, teisingai, našiai, yra veiksmingas, duoda geriausių rezultatus. Sąvoka gali būti suprantama labai plačiai, tačiau puikią jos koncepciją pateikia И.А.Майбуров, Н.В.Ушак ir М.Е.Косов: „Efektyvumas ekonominėje literatūroje nepasižymi vienareikšme samprata, tačiau jam įvertinti naudojamos dvi metodologijos: pirma apibudina proceso rezultatyvumą, kaip nustatyto tikslo pasiekimo laipsnį (faktiškai gauto rezultato palyginimas su iš anksto numatytu ir planuojamu dydžiu), antra charakterizuoja sąnaudų, resursų, panaudotų realizuojant kokį nors tikslingą procesą, lygį (efekto suma lyginama su visų rūšių resursų sąnaudomis)⁶⁴. Patogesnė ir paprastesnė yra pirmoji efektyvumo interpretacija.

Efektyvumas kaip rezultatyvumas siejasi su tikslais. Todėl kalbant apie mokesčių sistemos efektyvumą, neabejotinai turime išsiaiškinti kokių tikslų gali siekti mokesčių sistema. Remiantis pačia mokesčių kilme, galėtume teigti, kad pagrindinis ir vienintelis mokesčių sistemos tikslas fiskalinis – surinkti kiek galima daugiau pajamų valstybės poreikiams tenkinti ir ją išlaikyti. Tačiau tokiu atveju, mokesčių sistema pati save sunaikintų, nes remdamasi tik finansiniais tikslais bei jais motyvuodama aukštą mokesčių lygį, ji ne tik pakirstų verslo vystymo iniciatyvą, sukeltų socialinius neramumus, bet galų gale ir biudžeto pajamos imtų mažėti – dėl ekonominio nuosmukio, šešėlinių verslo pajamų ir mokesčių kultūros stokos. Taigi manome, kad nors fiskaliniai mokesčių tikslai glūdi pačioje mokesčių egzistavimo prielaidoje, šiuolaikinėje valstybėje mokesčių sistemai yra keliami ir daugiau tikslų.

Mokesčių politika - tai valstybės politikos dalis, kai joje suformuluoti tikslai yra įgyvendinami mokestinėmis priemonėmis. Tai reiškia, kad remiantis suformuluotais tikslais mokesčių sistema bus sudėliota taip, kad šie tikslai būtų įgyvendinami. Kadangi mokesčių politika yra neatsiejama nuo mokesčių sistemos, manome, kad nesuklysimė darydami mokesčių politikos ir mokesčių sistemos tikslų analogiją.

И.В. Никулина savo knygoje pateikia tokius mokesčių politikos tikslus:

⁶⁴ Майбуров И.А. Ушак Н.В. Косов М.Е. Теория и история налогообложения. Москва: Юнити, 2009; С. 375.

- a) Fiskalinis – biudžeto pajamų formavimas mokesčių ir rinkliavų pavidalu;
- b) Ekonominis (reguliacinis) – investicijų stimuliavimas, BVP augimo skatinimas, ekonomikos augimo tempų palaikymas ir pan.;
- c) Socialinis – socialinės nelygybės švelninimas mokestinėmis priemonėmis, investicijų į žmonių potencialą skatinimas, skirtingos apmokestinimo naštos nelygybės švelninimas;
- d) Ekologinis – aplinkos apsauga, gamtos resursų naudojimo tvarka, investicijų skatinimas, siekiant išsaugoti gamtos resursus ateinančioms kartoms;
- e) Tarptautinis – dvigubo apmokestinimo panaikinimas, apmokestinimo išvengimo panaikinimas ir pan.⁶⁵

Manome, kad mokesčių sistemos efektyvumas atsiskleidžia būtent per šiuos tikslus. Tik tokia mokesčių sistema, kuri rinkdama pajamas valstybės finansavimui, kartu skatina ekonomikos augimą, aplinkos apsaugą, socialinę taiką ir gerovę, gali būti vadinama efektyvia.

Negalima pamiršti ir apmokestinimo principų, kuriuos aptarėme pirmojoje šio darbo dalyje. Jie yra atraminė mokesčių sistemos konstrukcija, užtikrinanti vidinę mokesčių sistemos tvarką ir skaidrumą. Neaiški, gremėzdiška, neteisinga, brangi mokesčių sistema yra pasmerkta, nes sunkiai įgyvendintų ir tą vienintelę funkciją kuriai buvo sukurta. Mokesčių sistemos atitikimas apmokestinimo principams sukuria prielaidas mokesčių sistemai veikti, o tikslų jai numatymas ir jų siekimas, tokią mokesčių sistemą daro efektyvia. Taigi efektyvi mokesčių sistema – tai sistema atitinkanti apmokestinimo principus bei įgyvendinanti valstybės jai keliamus fiskalinius, ekonominius, socialinius, ekologinius bei tarptautinius tikslus.

Siekiant įvertinti ES ir NVS šalių mokesčių sistemas efektyvumo aspektu, mums taip pat reikia sukonkretinti efektyvios mokesčių sistemos bruožus, kurie mums vėliau pasitarnaus kaip vertinimo kriterijai.

Efektyvi mokesčių sistema:

- 1) Atitinka apmokestinimo principus. Kadangi neturime pakankamai duomenų įvertinti analizuojamų valstybių mokesčių sistemų atitiktį visiems mūsų išskirtiems principams, šiame darbe susikoncentruosime tik ties tais, kuriuos palietėme tyrimo metu:
 - Aiškumas / paprastumas;
 - Patogumas;
 - Viešumas;
 - Optimalumas (mokesčių pigumas)
 - Mokesčių daugėtas;
- 2) Skatina ekonomikos augimą, todėl kuria prielaidas investicijoms bei esamo verslo augimui, perskirsto protingą dalį visuomenės pajamų;

⁶⁵ Никулина И.В. Общая теория налогообложения. Москва: Эксмо, 2009. С135;

- 3) Švelnina socialinę nelygybę, ugdo mokesčių kultūrą, neeksploatuoja socialiai silpniausio visuomenės sluoksnio;
- 4) Sukuria prielaidas aplinkos apsaugai šalyje, mokesčių pavidalu daro įtaką gyventojų elgesiui ir vartojimo įpročiams;
- 5) Eliminuoja kliūtis tarptautiniam valstybių bendradarbiavimui panaikinant dvigubo apmokestinimo atvejus, dalinantis informacija apie mokesčių vengimą ir pan. (kadangi šis aspektas darbe nepaliestas, nors jis ir svarbus, negali būti įvertintas).

3.2. Mokesčių efektyvumas ES ir NVS šalyse

1. Atitiktis apmokestinimo principams:

ES valstybėse mokesčių teisinė bazė nėra kodifikuota. Atskiras apmokestinimo sritis reguliuoja pavieniai įstatymai ir poįstatyminiai aktai. Skandinavijos šalyse darbuotojo pajamoms yra taikomi net keli mokesčiai, kurie yra detalizuoti atskiruose teisės aktuose. Susigaudyti nekodifikuotose mokesčių sistemose yra painu. Taip pat šioms valstybėms yra būdingas didelis mokesčių skaičius. Šioms mokesčių sistemoms nėra būdingas aiškumas. Atitinkamą informaciją surasti nėra patogu. Šie bruožai įtakoja ir viešumo principą. ES sąjungos valstybėms taip pat būdingas nedidelis biudžeto pajamų kiekis ne iš pajamų/pelno ir vartojimo mokesčių. Pajamos iš kitų mokesčių yra minimalios, o tai signalizuoja apie optimalumo principo įgyvendinimo sunkumus: mokesčių sistema yra apsunkinama galybe mokesčių, kurie neatsispindi valstybės biudžete. Šiems mokesčiams yra kuriamos administracinės struktūros, atskira administravimo tvarka, juos privaloma žinoti ir laiku mokėti, tačiau jie neduoda pajamų. Galiausiai ES valstybėse nesilaikoma mokesčių daugėto principo. Pagal jį mokesčių sistema turi būti diferencijuota, ji negali remtis vienu ar dviem pagrindiniais mokesčiais.

NVS yra puikiai realizuotas mokesčių aiškumo/ paprastumo principas. Visose tiriamose valstybėse mokesčių teisinė bazė yra kodifikuota. Šioms sistemoms būdingas ne toks didelis mokesčių skaičius. Rinkti ir sisteminti informaciją buvo patogu. Mūsų manymu, šie veiksniai įtakoja ir viešumo principo įgyvendinimą. Šiose valstybėse įgyvendinamas ir mokesčių daugėto principas, nes biudžeto pajamose vyrauja proporcija tarp vartojimo, pelno/pajamų ir kitų mokesčių. Tai reiškia, kad valstybės finansavimas priklauso nuo kelių mokesčių šaltinių ir nesiremia vienu, kuriam išnykus, valstybės biudžetas netektų didžiosios dalies pajamų. Kadangi „kitų“ mokesčių biudžeto dalis yra ženkliai didesnė už šių mokesčių dalį ES valstybių biudžetuose, preziumuojame, kad optimalumo principas šiame bloke yra įgyvendinamas.

2. Ekonomikos augimo skatinimas:

ES šalims būdinga didelė mokesčių našta – valstybė mokesčių pavidalu perskirsto didelę dalį visuomenės sukurtos vertės. Dažnai tai laikoma veiksniu mažinančiu ekonominę iniciatyvą. Taip

pat šioms šalims būdingi didesni pelno mokesčių tarifai bei aukštesnis vartojimo apmokestinimas. Pelno mokesčio tarifai nėra vienintelis veiksnys galintis paveikti ekonomikos vystymąsi ar investicijų kryptis, nes pelno mokestis savyje talpina dar ir neapmokestinamąsias pajamas ir leidžiamus atskaitymus, tačiau lyginant tarifus, apmokestinimas čia nėra toks palankus kaip NVS šalyse. Vartojimo apmokestinimas tiesiogiai įtakoja vartojimą, o dideli apmokestinimo tarifai natūraliai pristabdo pirkimo mastus. Pastarieji savo ruožtu veikia gamintojų ir paslaugų teikėjų veiklos apimtį. Egzistuoja daugybė mokesčių ekonomikos skatinimo priemonių, tačiau mes galime pagrįsti tik išvardintąsias. O pastarųjų dydžiai nėra tokie patrauklūs kaip NVS šalyse.

NVS šalyse priešingai nei ES valstybėse, mokesčių našta (mokesčiai/BVP) nėra tokia didelė. Tokiu būdu yra išlaikoma fizinių ir juridinių asmenų veiklos iniciatyva. Šioms šalims taip pat būdingi žemesni pelno mokesčio tarifai, kurie nors ir nėra absoliutus dydis vertinant ekonomikos skatinimą, tačiau tai svarbus rodiklis, nurodantis, kad pajamos, kurias verslas pateikia apmokestinimui, yra sumažinamos valstybės naudai mažiau nei ES šalyse. Vartojimo mokesčiai NVS šalyse taip pat pasižymi ne tokiais dideliais tarifais, vartojimas nėra taip ribojamas, kaip valstybėse su aukštesniais tarifais.

3. Socialinės politikos įgyvendinimas:

ES valstybėms būdingas aukštas gyventojų pajamų apmokestinimas. Tačiau čia pat yra imamas ir veiksmingų priemonių socialinei nelygybei švelninti. Visų pirma, neapmokestinami pajamų dydžiai, priešingai nei NVS šalyse, nėra simboliniai. Jais siekiama užtikrinti socialiai pažeidžiamiems sluoksniams minimalias pragyvenimo sąlygas. Visų antra, šiose valstybėse pajamos yra apmokestinamos remiantis progresiniu pajamų mokesčio tarifu – daugiau uždirbantys, nuo tam tikro pajamų limito moka pajamų mokesčius aukštesniu tarifu. Mūsų manymu, tokia apmokestinimo koncepcija padeda eliminuoti kylančią socialinę įtampą visuomenėje.

NVS šalyse vyrauja žemas gyventojų pajamų apmokestinimo lygis. Nuo darbuotojo pajamų yra atskaitoma mažiau mokesčių ir socialinio draudimo įmokų nei ES valstybėse. Gyventojų pajamos apmokestinamos proporciniais tarifais – skirtingas pajamas uždirbantiems taikomas tas pats mokesčio tarifas. Tarifus, lyginant su ES valstybių tarifais, laikome simboliniais, o tas pats dėsniumas taikomas ir neapmokestinamam pajamų dydžiui. Mokesčių sistema neapkraunanti mokesčiais valstybės gyventojų pajamų yra palanki jos veikimo teritorijoje gyvenantiems, tačiau kadangi ji nediferencijuoja gyventojų pagal jų uždirbamas pajamas, tai šiuo atveju sunku kalbėti apie šios sistemos socialinį taikomąjį pobūdį.

4. Poveikis aplinkosaugai reguliuojant vartotojų elgesį:

ES šalyse išvystyta vartojimo mokesčių, reguliuojančių vartotojų elgseną sistema. Viena iš valstybių vykdomos politikos sričių čia yra aplinkosauga, o mokesčių sistema yra vienas iš būdų paskatinti vartotojus elgtis atitinkamai. Mokesčių sistemos pagalba yra mažinamas energetinių šaltinių

vartojimas, keičiami vairuotojų įpročiai, skatinant juos naudoti mažalitražius automobilius ir t.t. Ekologinių mokesčių paskirtis yra ne pajamų į biudžetą surinkimas, o gyventojų įpročių keitimas. Manome, kad tai puikus mokesčių reguliacinės funkcijos pavyzdys, kur mokesčiai yra ne vien biudžeto finansavimo šaltinis, bet ir visuomeninius santykius įtakojantis bei juos reguliuojantis mechanizmas.

NVS valstybėse ekologiniai mokesčiai nėra prioritetinga sritis. Čia vartotojų elgesį gali reguliuoti nebent akcizai. Nors ir yra renkami mokesčiai už naudojimąsi gamtos resursais, tačiau jų paskirtis yra ne keisti vartojimo įpročius, o riboti šių išteklių vartojimą pramoniniu būdu juos išgaunantiems juridiniams asmenims.

Darbo pradžioje darėme prielaidą, kad mokesčių sistemos yra efektyvesnės Europos Sąjungos šalyse, nes jos turi ilgametę mokesčių vystymosi ir formavimosi istoriją bei yra labiau pažengusios ekonomiškai. „Posovietiniam“ regionui mes priskyreme besivystančių valstybių stereotipą bei padarėme prielaidą, kad mokesčių sistema čia yra mažiau efektyvi.

Remiantis tyrimo ir tolimesnės analizės rezultatais turime paneigti hipotezę, kad ES valstybėse mokesčių sistema yra efektyvesnė nei NVS šalyse. Efektyvumo kriterijų detalizavimas atskleidė, kad abu analizuojami valstybių blokai turi efektyvias mokesčių sistemas, tačiau tam tikrais aspektais yra visiškai neefektyvios.

NVS šalys per gana trumpą vystymosi laikotarpį perėmė „gerąją“ vakarų šalių praktiką ir po truputį ją pritaiko sau. Tai ypač akivaizdu metodologinėje mokesčių sistemos dalyje, kur realiai galima apčiuopti apmokestinimo principų veikimą. Mokesčių sistemos čia yra kodifikuotos, nedidelės, aiškios, optimalios, joms būdingos diferencijuotos biudžeto pajamos. Taip pat šiose valstybėse stengiamasi sukurti palankią terpę verslui vystytis, taikant nedidelius pelno mokesčius. Tačiau jose kol kas nerasime socialinių įtampos mažinimo ar aplinkosauginių priemonių.

ES šalyse viskas atvirkščiai. Susiformavusios mokesčių sistemos neatitinka pagrindinių apmokestinimo principų taip, kaip juos atitinka NVS šalys. Taip pat šiose valstybėse ne tokios palankios sąlygos verslui. Tačiau šios mokesčių sistemos aktyviai veikia socialinėje bei ekologinėje srityje. Jos yra pavyzdžiai kaip mokesčiai gali veikti visuomeninius santykius bei įprasmina mokesčių sistemos raidos naują etapą, kai mokesčių sistemos tikslais pasidaro ne vien pajamų į biudžetą surinkimas, bet ir visuomeninių santykių reguliavimas.

Darytina išvada, kad abi mokesčių sistemos yra savaip efektyvios ir viena iš kitos galėtų perimti naudingus pasiekimus.

IŠVADOS

1. Mokesčio sąvokos formuluotė turi būti lakoniška, nes privalo būti suprantama visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi ji turi būti aiškiai suprantama ir greitai įsimenama, visiškai pateisinama tai, kad valstybės išskiria joms svarbiausius mokesčių bruožus ir tik juos įstatymiškai įtvirtina.
2. Apmokestinimo principai skirstytini į etinius, ekonominius ir organizacinius. Apmokestinimo principai yra vidinė atraminė mokesčių sistemos konstrukcija, kur organizaciniai principai užtikrina sistemos naudojimo patogumą, ekonominiai principai – priartina ją prie ekonominės realybės, o etiniai – garantuoja moralinę poziciją bei sukuria pasitikėjimo santykį tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų.
3. Mokesčių skaičius ir mokesčių kodifikavimas yra rodikliai nulemiantys mokesčių sistemos aiškumą ir paprastumą. Mokesčių sistema yra lengviau suprantama, kai ją sudaro kuo mažesnis mokesčių skaičius bei kai tokie mokesčiai yra susisteminti. Šiuo aspektu optimaliausiai savo mokesčių sistemą sukonstravo Rusijos Federacija.
4. NVS šalims būdingas nedidelis gyventojų pajamų mokestis bei simbolinės neapmokestinamojo pajamų dydžio taisyklės, nes darbuotojų pajamos šiose šalyse nėra prioritetinis pajamų šaltinis. Lietuvos Respublikos darbuotojų apmokestinimui būdingi NVS šalių bruožai, bet nepaisant to, lyginamuoju aspektu čia darbuotojų apmokestinimas, ypač mažiau uždirbančių, yra griežčiausias. Danijos Karalystė ir Suomijos Respublika pasižymi lanksčiu darbuotojų apmokestinimu. Be to, kad garantuoja valstybės finansavimą, skirtingas pajamų apmokestinimas čia užtikrina ir būtiną pragyvenimo minimumą silpniesiems bei silpnina socialinę priešpriešą.
5. NVS šalims būdingas panašus įmonių apmokestinimas pelno mokesčiu, o tiriamose ES valstybėse vieningos pelno mokesčio politikos nėra. Tarifų svyravimų amplitudė nėra plati, tačiau Lietuvos Respublikai būdingas ypač žemas įmonių apmokestinimo pelno mokesčiu tarifas, kuris neatspindi kompromiso tarp viešo ir privataus intereso. Tiriamų šalių socialinio draudimo politikai būdingas dėsningumas – darbdavio mokama socialinio draudimo dalis yra atvirkščiai proporcinga darbuotojo mokamoms įmokoms.
6. NVS šalims būdingas mažesnis vartojimo apmokestinimas ir atitinkamai mažesnės pajamos iš šių mokesčių valstybės biudžete. Tuo tarpu ES regiono valstybės PVM mokesčio tarifai aukštesni. Išskirtinis tiriamų ES valstybių bruožas – ekologiniai mokesčiai, kurių paskirtis yra ne papildyti biudžetą, bet įgyvendinti valstybės numatytus ekologinius tikslus.
7. Efektyvi mokesčių sistema – tai sistema atitinkanti apmokestinimo principus bei įgyvendinanti valstybės jai keliamus fiskalinius, ekonominius, socialinius, ekologinius bei tarptautinius tikslus. Efektyvumo kriterijų detalizavimas atskleidė, kad abu analizuojami valstybių blokai turi efektyvias mokesčių sistemas, tačiau tam tikrais aspektais yra visiškai neefektyvios.

8. Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių mokesčių sistemos čia yra kodifikuotos, nedidelės, aiškios, optimalios, joms būdingos diferencijuotos biudžeto pajamos. Taip pat šiose valstybėse stengiamasi sukurti palankią terpę verslui vystytis, taikant nedidelius pelno mokesčius. Tačiau jose kol kas nerasime socialinių įtampos mažinimo ar aplinkosauginių priemonių. Europos Sąjungos valstybių mokesčių sistemos neatitinka pagrindinių apmokestinimo principų taip, kaip juos atitinka NVS šalys. Taip pat šiose valstybėse ne tokios palankios sąlygos verslui. Tačiau šios mokesčių sistemos aktyviai veikia socialinėje bei ekologinėje srityje. Jos yra pavyzdžiai kaip mokesčiai gali veikti visuomeninius santykius bei įprasmina mokesčių sistemos raidos naują etapą, kai mokesčių sistemos tikslais pasidaro ne vien pajamų į biudžetą surinkimas, bet ir visuomeninių santykių reguliavimas.

LITERATŪRA

Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Paskelbta: Žin., 1992, Nr. [33-1014](#) – aktuali redakcija 2006-04-25);
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 2004, Nr. [63-2243](#) – aktuali redakcija 2009-12-28);
3. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 1990, Nr. [24-596](#) – aktuali redakcija 2009-11-10);
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 2002, Nr. [73-3085](#) – aktuali redakcija 2010-10-14);
5. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 1996, Nr. [55-1287](#) – aktuali redakcija 2010-07-20);
6. Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas (Įstatymas skelbtas Žin., 2000, Nr. [82-2478](#) Aktuali redakcija Aktuali 2008-11-29);
7. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (įstatymas skelbtas Žin., 1991, Nr. [17-447](#) – aktuali redakcija 2010-08-01);
8. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2010 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (Įstatymas skelbtas Žin., 2009, Nr. [151-6783](#) – aktuali redakcija 2010-07-10);
9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Įstatymas skelbtas Žin., 2001, Nr. [110-3992](#) – aktuali redakcija 2009-12-28);
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. <http://base.garant.ru/10900200/> [žiūrėta 2010 08 15];
11. Федеральный закон Российской Федерации О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. http://www.fss.ru/ru/legal_information/23962/documents/26323/26324.shtml [žiūrėta 2010 08 15];
12. Налоговый кодекс Республики Беларусь. http://www.minfin.gov.by/rmenu/taxation/kodeks_nalogi/ [žiūrėta 2010 09 03];
13. Закон Республики Беларусь Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

- http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/law2/~page_m17=1~news_m17=280 [žiūrėta 2010 10 10];
14. Закон Республики Беларусь Об основах государственного социального страхования. http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/law2/~page_m17=1~news_m17=277 [žiūrėta 2010 09 03];
15. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет . <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx> [žiūrėta 2010 09 05];
16. Закон Республики Казахстан "Об обязательном социальном страховании" . http://www.gfss.kz/ru/zakon/element.php?ELEMENT_ID=17666 [žiūrėta 2010 09 05];

Kita literatūra:

1. Aleknevičienė V. Finansai ir kreditas. Enciklopedija. Vilnius. 2005
2. Buckiūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos finansų sistema. Teisinės informacijos centras. Vilnius. 2003
3. Levišauskaitė K., Rūškys G. Valstybės finansai. Vytauto Didžiojo universitetas. Kaunas. 2003
4. Šiaudytis V. Pamaštymai apie rinkos ekonomiką ir žmonių tarpusavio santykius. „Aušros“ spaustuvė. Kaunas. 2006
5. Martinkus B., Žilinskas V.J. Ekonomikos pagrindai. Technologija. Kaunas. 2008
6. Naraškevičiūtė V., Lakštutienė A. Valstybės finansai. Technologija. Kaunas. 2009
7. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Technologija. Kaunas. 2005
8. Sudavičius B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. Teisė. 2007/62
9. Marcijonas A., Sudavičius B. Lietuvos respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma. Teisė. 2002/43
10. Mikalonis E. Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimuose. Teisė. 2003/46
11. Gylys P. Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. Ekonomika. 2006/75
12. Tušaitė J. Naujosios mokesčių reformos bruožai. Jurisprudencija. 48(40)/2003
13. Stačiokas R. Apmokestinimo ir mokesčių pokyčiai Lietuvoje atkūrus nepriklausomybę. Inžinerinė ekonomika. 2003. Nr. 4(35).
14. K.Kindsfaterienė, K. Lukaševičius. The Impact of the Tax System on Business Environment. Inžinetrinė ekonomika. 2008. Nr. 2(57).
15. И.И.Кучеров. Налоговое право зарубежных стран. Центр Юринфор. Москва. 2003
16. К.В.Рудый .Финансовые денежные и кредитные системы зарубежных стран. Новое знание. Москва. 2004

17. А.В.Перов, А.В.Толкушнин. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Москва. Юрайт. 2008
18. И.А.Майбуров, Н.В.Ушак, М.Е.Косов. Теория и история налогообложения. Москва. Юнити. 2009.
19. И.В.Никулина. Общая теория налогообложения. Москва. Эксмо. 2009.
20. Ф.Н.Филина. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Москва. Российский Бухгалтер. 2009.
21. В.И.Гуреев. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины. Государство и право. Но.4/2005.
22. М.Ю.Березин. Императивные и диспозитивные элементы налога. Государство и право. Но.5/2006.
23. К.С.Бельский. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы. Государство и право. Но.9/2006.
24. Eurostat statistical books. Taxation trends in the European Union. 2007 Edition. European Commission
25. Eurostat Statistical books. Europe in Figures. Eurostat Yearbook 2009. 2009. European Commission.
26. Содружество Независимых Государств в 2009 году. Межгосударственный статистический комитет Содружества независимых государств. Москва. Moscow. 2010.
27. Статистический ежегодник. 2009. Минск 2009. Национальный статистический комитет республики Беларусь.
28. Содружество Независимых Государств и Европейский союз. Статистические сравнения. 2008. Межгосударственный статистический комитет Содружества Независимых Государств.
29. Eurostat Statistical books. Europe in Figures. Eurostat Yearbook 2009. 2009. European Commission.
30. Содружество Независимых Государств в 2008 году. Статистический ежегодник. Межгосударственный статистический комитет Содружества независимых государств. Москва. Moscow. 2009.
31. Statistics Denmark. Statistical Yearbook 2010.
<http://www.dst.dk/HomeUK/Statistics/ofs/Publications/Yearbook.aspx> [žiūrēta 2010 10 01];
32. SKAT. Tax in Denmark. http://www.skat.dk/Vejledninger/Personserien/Pnr_37_eng2005.pdf [žiūrēta 2010 10 03];

33. Eurostat statistical books. Government finance statistics. Data 1996-2009. 2010 edition.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-10-001/EN/KS-EK-10-001-EN.PDF [žiūrēta 2010 10 13];
34. Eurostat statistics in focus. Tax revenue in the European Union. 2010/23.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-10-023/EN/KS-SF-10-023-EN.PDF [žiūrēta 2010 10 24];
35. Eurostat. Taxation trends in the European Union. Main results. 2010 edition.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-81-09-553/EN/KS-81-09-553-EN.PDF [žiūrēta 2010 09 06];
36. Eurostat. Economy and Finance. Manual on Compilation of Taxes and Social Payments on a quarterly basis. 2002. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-BE-02-007/EN/KS-BE-02-007-EN.PDF [žiūrēta 2010 09 06];
37. Ministry of Finance Publications. Taxation in Finland 2009.
http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20090504Taxati26547/taxation_2009_netto%2bkannet.pdf [žiūrēta 2010 11 10];
38. Vero SKATT. Brief statistics 2010. <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=7752;260557> [žiūrēta 2010 11 10]

Ruškytė I. Europos Sąjungos ir Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių mokesčių sistemų lyginamoji analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A.Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2010. – 75 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuotos, įvertintos bei palygintos Europos Sąjungos ir Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių mokesčių sistemos, išskirti specifiniai bei bendri jų bruožai, atliktas efektyvumo įvertinimas. Pirmojoje darbo dalyje teoriniu aspektu gvildenami mokesčių sistemos metodologiniai aspektai – mokesčio sąvoka, samprata, mokesčių sistemos turinys. Analizuojamos sąvokos skirtingų valstybių įstatymų leidyboje bei mokesčių teisės teorijos analitiku darbuose, išskiriami jų trūkumai bei bendri bruožai. Aptariami apmokestinimo principai bei jų reikšmė mokesčių sistemai. Antrojoje dalyje analizuojami pasirinktų valstybių ekonominiai rodikliai, atskleidžiantys mokesčių sistemos veikimą bei atliekamas atskirų apmokestinimo sričių tyrimas. Valstybių mokesčių sistemos yra nagrinėjamos mokesčių skaičiaus, teisės aktų kodifikavimo aspektu, detalizuojama valstybės pajamų sudėtis dešimties metų laikotarpiu, įvertinti mokesčių naštos skirtumai. Taip pat antroje dalyje yra sumodeliuojama supaprastintos įmonės situacija, kurios pagalba įvertinamas darbuotojų bei darbdavių apmokestinimas pasirinktose šalyse. Papildomai aptariami vartojimo apmokestinimo skirtumai bei galiausiai išskiriami bendri apmokestinimo bruožai Europos Sąjungoje ir Nepriklausomų valstybių sandraugoje. Trečiojoje dalyje yra suformuluojamos efektyvios mokesčių sistemos savybės ir jomis remiantis atliktas bendrų mokesčių sistemų bruožų įvertinimas.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių sistema, mokesčių sistemos efektyvumas, mokesčių našta, darbuotojo apmokestinimas, darbdavio apmokestinimas, valstybės pajamų sudėtis, ekologiniai mokesčiai.

Ruškytė I. Comparative analysis of tax systems in countries of European Union and Commonwealth of Independent States / Master's Work in Financial Law. Supervisor prof. dr. A.Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2010. – 75 p.

ANOTATION

This Master's Work is devoted to comparative analysis of taxation in countries of European Union and Commonwealth of Independent States. It comprises an analysis, evaluation and comparison of tax systems in chosen countries, marking out of its specific and common features as well as evaluation of their effectiveness. The first part of this work is dealing with methodological aspects of tax system – tax notion and conception, content of tax system itself. There is an analysis of tax concept in legislation of different countries and tax law analytical publications at the same time defining its imperfections and common features. Additionally taxation principles and its meaning to tax system are described here as well. The second part is dedicated to analysis of economical data in chosen countries and investigation of different taxation areas. Based on careful research of statistical data, analysis of tax number, codification, composition of state revenue and tax burden was carried out. In order to perform research of employee's and employer's taxation, simplified Model Company situation is analyzed, while consumer taxation differences are compared only on the basis of legislation. The second part is finalized by excluding common features in the European Union countries and countries of Commonwealth of Independent States. Finally there are features of effective tax system described in the third part of Master's Thesis. According to these features evaluation of common traits in the European Union countries and in countries of Commonwealth of Independent States is performed.

Key Words: tax system, effectiveness of tax system, tax burden, taxation of employee, taxation of employer, composition of state revenue, ecological taxes.

SANTRAUKA

Mokesčiai yra tiesioginis ryšys tarp valstybės ir jos rezidentų (plačiaja prasme). Ši abipusės priklausomybės santykį vienašališkai reguliuoja valstybė formuodama mokesčių sistemą, o mokesčių sistema nulemia kaip pasiskirsto valstybės išlaikymo pareiga. Formulės, kaip ši pareiga turi pasiskirstyti tarp gyventojų, įmonių, vartotojų nėra, o poreikis suformuoti efektyvią mokesčių sistemą yra pastovus, nes ji naudinga tiek mokantiems mokesčius, tiek juos surenkantiems. Turint omenyje, kad Lietuvos Respublikos mokesčių sistema dar tik formuojasi, analitinis mokesčių sistemų, Europos Sąjungos regione, bei Nepriklausomų valstybių sandraugos srityje, kur apmokestinimas taip pat tik formuojasi, tyrimas yra naudinga praktika.

Lyginamajai analizei buvo pasirinkta po tris valstybes iš ES ir NVS regionų. Kadangi jie laikomi skirtingais, tyrimo tikslas yra išsiaiškinti, kuriam iš jų yra būdinga efektyvesnė mokesčių sistema, darant pradinę prielaidą, kad NVS regiono mokesčių sistemos yra besivystančios, todėl ir mažiau efektyvios. Gilindamiesi į pasirinktų valstybių mokesčius teisinius santykius atlikome šių šalių bendrą apmokestinimo rodiklių bei atskirų apmokestinimo sričių analizę, gautus rezultatus palyginome tarpusavyje bei išskyrėme bruožus būdingus išimtinai kiekvienam iš regionų. Taip pat lygiagrečiai suformulavome efektyvios mokesčių sistemos požymius bei juos pritaikėme įvertinant ES ir NVS apibendrintus rodiklius.

Didele dalimi tyrimas remiasi dokumentų ir literatūros analizės metodu, o jo pagalba išgauti duomenys, apdorojami analizės, apibendrinimo bei lyginimo metodais. Rezultatai pateikiami diagramose. Taip pat darbe panaudotas modeliavimo metodas. Susikurtas įmonės modelis, padėjo įvertinti darbuotojų ir darbdavių apmokestinimo skirtumus pasirinktose šalyse.

Tyrimas suskirstytas į tris logines dalis. Pirmoji detalizuoja mokesčių sistemą teoriniu aspektu, išskiriant pagrindinius jos bruožus, paskirtį bei principus. Antroje dalyje analizuojami bendrieji apmokestinimo rodikliai bei atliekamas darbuotojų, darbdaviu bei vartojimo tyrimas. Remiantis tyrimo rezultatais čia pat išskiriami bendri ES šalių bei bendri NVS šalių bruožai. Trečioje dalyje išskirti bruožai įvertinami efektyvumo aspektu.

Tyrimas atskleidė, kad visų šalių mokesčių sistemos yra labai skirtingos. Darbo metu buvo paryškintos probleminės Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos vietos. Pagal pasirinktus efektyvumo kriterijus, paaiškėjo, kad abiejų regionų mokesčių sistemos yra efektyvios, tačiau skirtingais aspektais. NVS šalims būdinga ekonomikos skatinimo politika bei mokesčių sistemos sutvarkymas pagal visuotinai pripažintus apmokestinimo principus. Tuo tarpu ES šalys yra mokesčių reguliacinės funkcijos pavyzdys, kur mokesčiais yra įgyvendinami socialiniai bei ekologiniai valstybės tikslai. Tokiu būdu, iškelta hipotezė nepasitvirtino, o darbo rezultatai parodė, kad valstybės turėtų dalintis savo naudinga praktika tarpusavyje.

SUMMARY

Taxation is a direct link between the state and its residents. This mutual dependency is unilaterally controlled by the state when it forms a tax system, as the tax system determines the combination of state maintenance duty among residents. There is no formula describing how this duty must be distributed between citizens, companies and consumers, but definitely there is a constant need to form an effective tax system, because it is useful not only to tax payers, but to the state as well. Keeping in mind, that tax system of the Republic of Lithuania is still developing, it must be a useful practice to analyse tax systems in the European Union as well as in the Commonwealth of Independent States, where tax systems are in a state of development too.

Three countries were picked from each region. As these regions are considered to be different, the aim of the Thesis is to find out in which of them tax system is more effective. The basic presumption is: tax systems in CIS are still developing, thus it must be less effective than tax systems in EU. Related goals are to analyse common economical tax indicators and separate taxation areas in chosen countries, to compare achieved results and to choose common features characteristic to EU and to CIS countries. Also the notion of effective tax system must be formed in order to evaluate EU and CIS tax systems.

Master's Thesis is based on document and literature analysis. Achieved information is analysed, generalised, compared and results are presented in diagrams. Also there is a method of modelling. Model Company was useful conducting a research of employees' and employers' taxation in different countries.

Master's Thesis consists of three logical parts. The first part details a theoretical side of tax system describing main features, principles and purpose of it. The second part deals with common economical indicators and analysis of taxation of employees, employers and consumption. According to results main features of EU and CIS tax systems are described. Thus the third part is dedicated to the evaluation of obtained features according to criteria of effective tax system.

Analysis showed us, that taxation in all countries is very different. There were also defects of tax system of the Republic of Lithuania singled out through the Thesis. According to the criteria of effectiveness it appeared that both generalised tax systems are effective, but in very different way. CIS countries are concerned with reviving economics and transform their tax system in accordance with common tax principles, while EU countries are the perfect example of regulative function of taxes, because taxes became a mean to achieve social and ecological goals of the states. As a result, our presumption was disclaimed, leaving the suggestion to share the good practises among themselves.

PRIEDAS NR. 1

Kodas, data / valstybė	LIETUOVOS RESPUBLIKA	DANIJOS KARALYSTĖ	SUOMIJOS RESPUBLIKA	RUSIJOS FEDERACIJA	BALTARUSIJOS RESPUBLIKA	KAZACHSTANO RESPUBLIKA
Pieno / pajamų mokesčiai	Gyventojų pajamų mokesčiai Pieno mokesčiai	Pieno mokesčiai Valstybės mokesčiai	Gyventojų pajamų mokesčiai Savivaldybės mokesčiai	Fizinį asmenų pajamų mokesčiai Organizacijų pieno mokesčiai	Pieno mokesčiai Fizinį asmenų pajamų mokesčiai Mokesčiai už vyksmų, vyksmų ne per nuolatinę atstovybę, pieno mokesčiai	Korporacijų pieno mokesčiai Individualūs pajamų mokesčiai
Turto mokesčiai	Nekilnojamojo turto mokesčiai Žemės mokesčiai Paveldimo turto mokesčiai	Darbo rinkos mokesčiai Savivaldybių mokesčiai Baznyčių mokesčiai Pajamų iš vėlybinių popierių, užsienio valiutos mokesčiai	Nekilnojamojo turto mokesčiai Paveldimo turto ir dovanų mokesčiai Turto perdavimo mokesčiai	Organizacijų nuosavybės mokesčiai Fizinį asmenų nuosavybės mokesčiai Žemės mokesčiai	Nekilnojamojo turto mokesčiai Žemės mokesčiai	Žemės mokesčiai Nuosavybės mokesčiai
Vartojimo mokesčiai	Pridėtinės vertės mokesčiai Akciniai	Loterijos prizų mokesčiai Nekilnojamojo turto mokesčiai Nekilnojamojo turto ir dovanų mokesčiai Turto perdavimo mokesčiai	Pridėtinės vertės mokesčiai Akciniai	Pridėtinės vertės mokesčiai Akciniai	Pridėtinės vertės mokesčiai Akciniai	Pridėtinės vertės mokesčiai Akciniai
Socialiniai mokesčiai	Privačiomajam sveikatos draudimo mokesčiai Įmokos / Garantinių fondų mokesčiai Valstybinio socialinio draudimo įmokos	Pensijos fondų mokesčiai Sveikatos apsaugos mokesčiai	Nacionalinis pensijos mokesčiai Sveikatos draudimo mokesčiai Nedarbo draudimo mokesčiai	Vieningas socialinis mokesčiai	Socialiniai mokesčiai	Socialiniai mokesčiai
	Mokesčiai už vaistyninius gamtos išteklius Nalios ir dujų išteklių mokesčiai Mokesčiai už apimkos teršimą Konsulinis mokesčiai Žymintis mokesčiai	Muitai Anglies mokesčiai Degalų mokesčiai Dujų mokesčiai Elektros energijos mokesčiai	Motorinių transporto priemonių mokesčiai (sigilijimo mokesčiai) Mokesčiai už šunis Reguliarus motorinių transporto priemonių mokesčiai Sukilčių tvarkymo mokesčiai Pašto mokesčiai	Naudingųjų iškasenų gavybos mokesčiai Vandens mokesčiai Valstybinė rinkliava Transporto mokesčiai Rinkliava už naudojimąsi gyvūnų pasaulio objektais bei vandens biologinių resursų objektais	Ekologinis mokesčiai Rinkliava už ozoną naikinančių medžiagų įvežimą / BR / Člornė rinkliava Herbo mokesčiai Rinkliava už transporto priemonės, už naudojimąsi BR bendro naudojimo keliais Rinkliava už leidimus BR transporto priemonėms važiuoti užsienio konsulinė rinkliava Valstybės rinkliava Patentų rinkliavos Muitai Paslaugų mokesčiai	Transporto priemonių mokesčiai Muitai Žemės gaminių naudojimo mokesčiai ir specialiosios rinkliavos Rinkliava už pravažavimą per KR Auksinių rinkliava Rinkliava už lesių / nekilnojama turą bei kitų veiksmų su juo valstybinį registravimą Rinkliava už juridinių asmenų, filialų ir astovybių valstybinį registravimą Rinkliava už verslo liudijimų valstybinį registravimą Rinkliava už užstato ir hipotekos valstybinį registravimą Rinkliava už transporto priemonių valstybinį registravimą Licenzių rinkliava Rinkliava transliucijoms Rinkliava už vaistinių preparatų valstybinį registravimą Mokesčiai už naudojimąsi žeme
Kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai	Atskaitiniai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą Loterijų ir azartinių lošimų mokesčiai Mokesčiai už pramoninės nuosavybės sektorius Poreikiškas mokesčiai cukraus sektoriuje Gamybos mokesčiai cukraus sektoriuje Muitai Valstybės rinkliava	Draudimo nuo gaisrų įmoka Vaistinių rinkliava Jūrreivių gerovės įmoka Degalų taršos įmoka Miško padarytos žalos įmoka Žaidimų administravimo, medžioklės licencijų ir žvejybos administravimo mokesčiai	Suomijos Nacionalinės Idrifėsipieno perirkliavos mokesčiai Draudimo nuo gaisrų įmoka Vaistinių rinkliava Jūrreivių gerovės įmoka Degalų taršos įmoka Miško administravimo mokesčiai Žaidimų administravimo, medžioklės licencijų ir žvejybos administravimo mokesčiai	Mokesčiai šunų laikydamas Teritorijos vyšymo rinkliava	Rinkliava už radioteleskop prietaisų ir aukštuminių išėjų valstybinį registravimą Mokesčiai už naudojimąsi išoriniais vandens ištekčiais Mokesčiai už emisiją / aplinka Mokesčiai už naudojimąsi gyvenijos pasauliu Mokesčiai už naudojimąsi mišku Mokesčiai už naudojimąsi ypaci saugotomis gamtos teritorijomis Mokesčiai už radiobangų spektro naudojimą Mokesčiai už naudojimąsi terpmestiniu ar tarptautiniu telefonu ryšiu Mokesčiai už naudojimąsi laivybos keliais Valstybės rinkliava Mokesčiai už šornę reklamą	Rinkliava už radioteleskop prietaisų ir aukštuminių išėjų valstybinį registravimą Mokesčiai už naudojimąsi išoriniais vandens ištekčiais Mokesčiai už emisiją / aplinka Mokesčiai už naudojimąsi gyvenijos pasauliu Mokesčiai už naudojimąsi mišku Mokesčiai už naudojimąsi ypaci saugotomis gamtos teritorijomis Mokesčiai už radiobangų spektro naudojimą Mokesčiai už naudojimąsi terpmestiniu ar tarptautiniu telefonu ryšiu Mokesčiai už naudojimąsi laivybos keliais Valstybės rinkliava Mokesčiai už šornę reklamą
Šio vnto mokesčiai	25	20	29	14	23	32

LR Mokesčių administravimo įstatymas. 13str.
 Šaltinis:
 Lietuvos Respublikos mokesčių kodexas PK C. 60, 61, 62, 63, 64.
 Lietuvos Respublikos mokesčių kodexas PK C. 8, 9.
 Lietuvos Respublikos mokesčių kodexas PK C. 13, 14, 15.
 Lietuvos Respublikos mokesčių kodexas PK C. 60, 61, 62, 63, 64.

PRIEDAS NR. 2

Mok.rūšis	ESAMA PADĖTIS	REKOMENDACIJA
Pelno/ pajamų mokesčiai	Gyventojų pajamų mokestis Pelno mokestis	Gyventojų pajamų mokestis Pelno mokestis
Turto mokesčiai	Nekilnojamojo turto mokestis Žemės mokestis Paveldimo turto mokestis	Nekilnojamojo turto mokestis Žemės mokestis Paveldimo turto mokestis
Vartojimo mokesčiai	Pridėtinės vertės mokestis Akcizai	Pridėtinės vertės mokestis Akcizai
Socialiniai mokesčiai	Privalomojo sveikatos draudimo mokestis Įmokos į Garantinį fondą Valstybinio socialinio draudimo įmokos	Privalomojo sveikatos draudimo mokestis Įmokos į Garantinį fondą Valstybinio socialinio draudimo įmokos
Kiti mokesčiai, rinkliavos ir muitai	Mokestis už valstybinius gamtos išteklius Naftos ir dujų išteklių mokestis Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	Gamtos išteklių mokestis
	Konsulinis mokestis Žyminis mokestis Valstybės rinkliava Mokestis už pramoninės nuosavybės registravimą	Valstybinė rinkliava
	Pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje Gamybos mokestis cukraus sektoriuje Papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis	Cukraus sektoriaus mokestis
	Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise Socialinis mokestis Mokestis už aplinkos teršimą Loterijų ir azartinių lošimų mokestis Muitai	Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise Socialinis mokestis Mokestis už aplinkos teršimą Loterijų ir azartinių lošimų mokestis Muitai
	Iš viso mokesčių:	25

PRIEDAS NR. 3**LIETUVOS RESPUBLIKA⁶⁶****DARBUOTOJAS:**

1. Gyventojų pajamų mokestis – 15%
2. Neapmokestinamas pajamų dydis – NPD=470-0.2(Atlyginimas - 800)
3. Valstybinis socialinis draudimas - 9%
4. Privalomojo sveikatos draudimo mokestis - 3%

	Vadybininkas 2762 LTL 800 EUR	Buhalteris 3452 LTL 1000 EUR	Vadovas 5179 LTL 1500EUR
NPD	77,60	0	0
GPM	402,66	517,8	776,85
PSD	82,86	103,56	155,37
VSD	248,58	310,68	466,11
Išmokėtas atlyginimas	2027,9	2519,96	3780,67
Išmokėtas atlyginimas EUR	587,32	729,83	1094,96

ĮMONĖ

1. Pelno mokestis - 15%
 2. Valstybinis socialinis draudimas 30,98%
 3. Įmokos į Garantinį fondą - 0,1%
- a) Apmokestinamosios pajamos 690 560 LTL
 - b) Pelno mokestis – 103 584 LTL
 - c) Pelnas po apmokestinimo – 586 976 LTL
 - d) Mokesčiai už darbuotojus: 9519,24 LTL / mėn:
 - i. VSD:
 - Vadybininkas 855,67 LTL *8= 6845,36 LTL
 - Buhalteris 1069,43 LTL
 - Vadovas 1604,45 LTL
 - ii. GF:
 - Vadybininkas 2,76 LTL
 - Buhalteris 3,45 LTL
 - Vadovas 5,18 LTL

DARBUOTOJO KAINA:

1. Vadybininkas – 3620,43 LTL *8= 28 963,44 LTL
2. Buhalteris – 4524,88 LTL
3. Vadovas – 6788,63 LTL
4. VISO: 40 276,95 LTL / mėn (11 665,01 EUR/mėn)

⁶⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 2002, Nr. [73-3085](#) – aktuali redakcija 2010-10-14)

Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (Įstatymas skelbtas: Žin., 1996, Nr. [55-1287](#) – aktuali redakcija 2010-07-20)

Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas (Įstatymas skelbtas Žin., 2000, Nr. [82-2478](#) Aktuali redakcija Aktuali 2008-11-29)

Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (įstatymas skelbtas Žin., 1991, Nr. [17-447](#) – aktuali redakcija 2010-08-01)

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Įstatymas skelbtas Žin., 2001, Nr. [110-3992](#) – aktuali redakcija 2009-12-28)

DANIJOS KARALYSTĖ⁶⁷**DARBUOTOJAS:**

5. Valstybės mokestis 3,67% žemoji grandis, 15%
6. Darbo rinkos mokestis 8%
7. Savivaldybės mokestis 24,90%
8. Sveikatos apsaugos mokestis 8%
9. Bažnyčios mokestis 0,74
10. Neapmokestinamas pajamų dydis 42 900 DKK

	Vadybininkas 71 567,04 DKK/metus 800 EUR*12	Buhalteris 89 458,80 DKK/metus 1000 EUR*12	Vadovas 134 188,20 DKK/metus 1500EUR*12
DRM	5725,36	7156,70	10 735,06
Apmokestinamosios pajamos	65 841,68	82 302,1	123 453,14
NPD	42 900	42 900	42 900
Bažn. + Sav m.	5882,25	10 102,70	20 653,82
SAP	1835,33	3152,17	6444,25
VM	841,96	1446,06	2956,30
Išmokėtas atlyginimas	57 282,14	67 601,17	93 398,77
Išmokėtas atlyginimas / mėn	4773,51	5633,43	7783,23
Išmokėtas atlyginimas EUR	640,32	755,67	1044,04

ĮMONĖ

1. Pelno mokestis - 25%
2. Pensijos įmokos - 3%

- a) Apmokestinamosios pajamos 1 490 980 DKK
- b) Pelno mokestis 372 745 DKK
- c) Pelnas po apmokestinimo 1 118 235 DKK
- d) Įmokos už darbuotojus: 1 990,4 DKK:
 - Vadybininkas 178,91 DKK *8 =1431,28 DKK
 - Buhalteris 223,65 DKK
 - Vadovas 335,47 DKK

DARBUOTOJO KAINA:

- a) Vadybininkas – 6142,83 DKK *8 = 49 142,64 DKK
- b) Buhalteris – 7678,55 DKK
- c) Vadovas – 11 517,82 DKK
- d) VISO: 68 339,01 DKK / mėn (9 166,99 EUR/mėn)

⁶⁷ SKAT. Tax in Denmark. http://www.skat.dk/Vejledning/Personserien/Pnr_37_eng2005.pdf [žiūrėta 2010 10 03]; www.skat.dk;

SUOMIJOS RESPUBLIKA⁶⁸

DARBUOTOJAS:

1. Savivaldybės mokestis 19,75%
2. Bažnyčios mokestis 1.5%
3. Sveikatos draudimo įmoka 1,47%
4. Mokestis nuo pajamų 0,93%
5. Neapmokestinamasis pajamų dydis 620 EUR
6. Pensijos draudimo įmoka 4,5%
7. Nedarbo draudimo įmoka 0,4%

	Vadybininkas 800 EUR*12	Buhalteris 1000 EUR*12	Vadovas 1500EUR*12
MNP	89,28	111,60	167,40
PI	89,28	540	810
NDI	38	48	72
SM	316,14	762,43	1878,34
BM	24,01	57,90	142,66
Sv.Į	141,12	176,40	264,46
Išmokėtas atlyginimas	8902,17	10 303,47	14 665,14
Išmokėtas atlyginims / mėn	741,85	858,62	1222,09

ĮMONĖ:

1. Pelno mokestis 26%
 2. Socialinis draudimas: 27%
 - Socialinio draudimo įmokos
 - Pensijos draudimo įmokos
 - Nelaimingų atsitikimų draudimas
 - Nedarbo draudimas
 - Gyvybės draudimas
- a) Apmokestinamosios pajamos 200 000 EUR
 b) Pelno mokestis 52 000 EUR
 c) Pelnas po apmokestinimo 148 000 EUR
 d) Soc. Draudimo įmokos: 2 403 EUR:
 - Vadybininkas 216 EUR *8 = 1728 EUR
 - Buhalteris 270 EUR
 - Vadovas 405 EUR

DARBUOTOJO KAINA:

- a) Vadybininkas – 1016 EUR *8 = 8128 EUR
- b) Buhalteris – 1270 EUR
- c) Vadovas- 1905 EUR
- d) VISO: 11 303 EUR

⁶⁸ Ministry of Finance Publications. Taxation in Finland 2009.

http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20090504Taxati26547/taxation_2009_netiti%2bkannet.pdf [žiūrėta 2010 11 10];

www.vero.fi;

RUSIJOS FEDERACIJA⁶⁹**DARBUOTOJAS:**

1. Fizinų asmenų pajamų mokestis 10%
2. Neapmokestinamas pajamų dydis 400 RUB (iki 40 000 RUB sumos)

	Vadybininkas 800 EUR 33 736 RUB	Buhalteris 1000 EUR 42 170 RUB	Vadovas 1500 EUR 63 255 RUB
NPD	400	0	0
FAPM	4333,68	5482,10	8223,15
Išmokėtas atlyginimas	29 402,32	36 687,9	55 031,85
Išmokėtas atlyginimas EUR	697,23	870	1305

ĮMONĖ:

- i. Organizacijų pelno mokestis 20%
 - ii. Socialinis draudimas: 26%
 - Įmokos į Pensijų fondą
 - Įmokos į socialinio draudimo fondą
 - Įmokos į būtinąjo medicininio draudimo fondą
1. Apmokestinamosios pajamos 8 434 000 RUB
 2. Pelno mokestis 2 024 160 RUB
 3. Pelnas po apmokestinimo 6 409 840 RUB
 4. Soc. Draudimo įmokos: 97 581,38 RUB:
 - Vadybininkas - 8771,36 RUB *8 = 70 170,88 RUB
 - Buhalteris – 10 964,2 RUB
 - Vadovas – 16 446,3 RUB

DARBUOTOJO KAINA:

- a) Vadybininkas – 42 507,36 RUB *8 = 340 058,88 RUB
- b) Buhalteris – 53 134,2 RUB
- c) Vadovas – 79 701,3 RUB
- d) VISO: 472 894,38 RUB = 11 214 EUR

⁶⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. <http://base.garant.ru/10900200/> [žiūrėta 2010 08 15];
 Федеральный закон Российской Федерации О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.
http://www.fss.ru/ru/legal_information/23962/documents/26323/26324.shtml [žiūrėta 2010 08 15];

KAZACHSTANO RESPUBLIKA⁷⁰

DARBUOTOJAS:

3. Individualus pajamų mokestis 10%
4. Įmoka į pensijų fondą 10%
5. Neapmokestinamas pajamų dydis 14 952 KZT
6. Socialinis draudimas 5%

	Vadybininkas 800 EUR 161 568 KZT	Buhalteris 1000 EUR 201 960 KZT	Vadovas 1500 EUR 302 940 KZT
PF	16156	20196	30294
IPM	13046	16681,2	25769,4
SD	7270,6	7476	7476
Išmokėtas atlyginimas	125 095,4	157 606,8	239 400,6
Išmokėtas atlyginimas EUR	619,41	780,39	1185,39

ĮMONĖ:

3. Organizacijų pelno mokestis 20%
4. Socialinis draudimas: 11%
 - a) Apmokestinamosios pajamos 40 392 000 KZT
 - b) Pelno mokestis 8 078 400 KZT
 - c) Soc. Draudimo įmokos 1 797 444 KZT:
 - Vadybininkas – 17 772,48 KZT *8= 142 179,84 KZT
 - Buhalteris – 22 215,6 KZT
 - Vadovas – 33 323,4 KZT

DARBUOTOJO KAINA:

- a) Vadybininkas – 179 340,48 KZT *8 = 1 434 723,8 KZT
- b) Buhalteris – 224 175,6 KZT
- c) Vadovas – 336 263,4
- d) VISO: 1 995 162,8 KZT = 9 878,99 EUR

⁷⁰ Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет .
<http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx> [žiūrėta 2010 09 05];
 Закон Республики Казахстан "Об обязательном социальном страховании" .
http://www.gfss.kz/ru/zakon/element.php?ELEMENT_ID=17666 [žiūrėta 2010 09 05];

BALTARUSIJOS RESPUBLIKA⁷¹**DARBUOTOJAS:**

1. Fizinių asmenų pajamų mokestis 12%
2. Neapmokstinamas pajamų dydis 270 000 BRU (iki 1 635 000 BRU)
3. Socialinis draudimas 1%

	Vadybininkas 800 EUR 3 321 600 BRU	Buhalteris 1000 EUR 4 152 000 BRU	Vadovas 1500 EUR 6 228 000 BRU
FAPM	398 592	498 240	747 360
SD	33 216	41 520	62 280
Išmokėtas atlyginimas	2 889 792	3 612 240	5 418 360
Išmokėtas atlyginimas EUR	696	870	1305

[MONĖ:

1. Pelno mokestis 24%
2. Nedarbo, pensijos, invalidumo draudimo mokestis: 28%

- a) Apmokestinamasis pelnas 830 400 000 BRU
- b) Pelno mokestis 199 296 000 BRU
- c) Pelnas po apmokestinimo 631 104 000 BRU
- d) Soc. Draudimo įmokos: 77 309 784 BRU:
 - Vadybininkas – 930 048 BRU *8 = 74 403 384
 - Buhalteris – 1 162 560 BRU
 - Vadovas – 1 743 840 BRU

DARBUOTOJO KAINA:

- a) Vadybininkas – 4 251 648 BRU *8 = 34 013 184 BRU
- b) Buhalteris – 5 314 560 BRU
- c) Vadovas – 7 971 840 BRU
- d) VISO: 47 299 584 BRU = 11 392 EUR

⁷¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь. http://www.minfin.gov.by/rmenu/taxation/kodeks_nalogi/ [žiūrėta 2010 09 03];

Закон Республики Беларусь Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/law2/~page_m17=1~news_m17=280 [žiūrėta 2010 10 10];

Закон Республики Беларусь Об основах государственного социального страхования.

http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/law2/~page_m17=1~news_m17=277 [žiūrėta 2010 09 03].