

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS  
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS  
VADYBOS KATEDRA**

**Alma BETINGIENĖ**

**PAGRINDINIŲ VERSLO MOKESČIŲ  
POLITIKA AB „MAŽEIKIŲ NAFTA“ PAVYZDŽIU**

**Magistro darbas**

Šiauliai, 2007

# SANTRAUKA

Alma Betingienė

## **Pagrindinių verslo mokesčių politika AB „Mažeikių nafta“ pavyzdžiu**

Magistro darbas

Mokesčių politika turi lemiamą vaidmenį tiek atskiriems ūkio subjektams, verslo plėtrai, tiek valstybės ekonomikai. Verslo išvystymas yra grindžiamas mokesčių sistemos reforma. Norint sukurti efektyvią mokesčių politiką, būtini ekonominiai ūkinių subjektų tyrimai.

Magistro darbe atlikta Lietuvos pagrindinių verslo mokesčių analizė, palygintos mokesčių sistemos pokyčiai ir tendencijos Europos Sąjungos šalyse.

Pasitelkus horizontalios ir vertikalios finansinės analizės būdus, įvertinta 2002 – 2006 metų AB „Mažeikių nafta“ ūkinė - komercinė veikla, nustatyta pagrindinių verslo mokesčių našta įmonei.

Panaudojant scenarijaus metodą, analizuota įmonės finansinė būklė, įvertinant prognozuojamas įvairias apmokestinimo strategijas. Išaiškinama kokia apmokestinimo strategija būtų naudingiausia įmonei.

Patvirtinama autorės suformuota hipotezė, kad pasirinkta mokesčių politika daro tiesioginę įtaką įmonės veiklos efektyvumui bei konkurencingumui.

# SUMMARY

Alma Betingienė

## **The Policy of the Major Business Taxes as in AB Mažeikių Nafta**

Master's Thesis

Tax policy has a significant influence over individual economic entities, investments and economy of the country. Business development is grounded on tax reforms. Thus, the development of an effective tax system calls for the study of business activities of the entities.

The Master's Thesis contains the analysis of the major taxes applicable to the Lithuanian entities, the comparison of changes in tax system and the tendencies of the European Union countries.

Using horizontal and vertical methods of financial analysis AB Mažeikių Nafta's business-commercial activities of 2002-2006 were evaluated, the burden of the major taxes applicable to the Company identified.

The analysis of the financial standing of the Company was performed using the scenario method taking into consideration the different forecasted taxation strategies. Finally it provides the most beneficial taxation strategy for the Company.

The scientific research hypothesis of the author stating that the selected tax policy makes a direct influence to the efficiency and competitiveness of the Company activities was proved to be correct.

# TURINYS

ĮVADAS.....	4
1. TEORINIAI MOKESČIŲ ASPEKTAI BEI APMOKESTINIMO YPATUMAI.....	6
1.1. Mokesčių esmė ir funkcijos.....	6
1.2. Mokesčių analizė kitose ES šalyse.....	17
1.2.1. Konkurencija mokesčių srityje.....	17
1.2.2. Pagrindinių verslo mokesčių palyginimas.....	18
1.2.3. PVM lengvatų taikymas ES šalyse.....	22
1.2.4. GPM ir SODROS mokesčio apmokestinimo ypatumai-skirtumai ES šalyse.....	24
1.3. Mokesčių mažinimo galimybės.....	27
1.4. Pajamų apmokestinimo skaičiavimo metodai.....	32
2. AB“MAŽEIKIŲ NAFTA“ MOKAMŲ PAGRINDINIŲ VERSLO MOKESČIŲ NAŠTOS ĮVERTINIMAS.....	35
2.1. Trumpa AB „Mažeikių nafta“ charakteristika.....	35
2.2. Pagrindinių verslo mokesčių analizė 2002 – 2006 metų laikotarpiu.....	39
2.2.1. Sumokėtų 2002 – 2006 metais mokesčių vertikalioji analizė.....	43
2.2.2. Sumokėtų 2002 – 2006 metais mokesčių horizontalioji analizė.....	57
2.3. Gyventojų pajamų ir socialinio draudimo mokesčių įtaka įmonės veiklai ir jos rezultatams tyrimas.....	60
2.4. Mokesčių rizikos šaltiniai įmonėje.....	63
3. BESIKEIČIANČIŲ MOKESČIŲ TARIFŲ ĮTAKOS ŪKINEI- KOMERCINEI VEIKLAI MODELIAVIMAS (PROGNOZAVIMAS).....	67
3.1. Apmokestinimo Gyventojų pajamų ir Socialinio draudimo mokesčiais keičiantis tarifams prognozavimas.....	67
3.1.1. GPM tarifo mažinimo tendencijos.....	68
3.1.2. Socialinio draudimo įmokų „Lubų“ nustatymas.....	70
3.2. Pelnų mokesčio, PVM ir Socialinio mokesčio mažinimo galimybės.....	73
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	83
LITERATŪRA.....	86
PRIEDAI.....	94

## LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Mokesčių definicijos	7
2 lentelė Europos šalių gyventojų mokamų mokesčių tarifų palyginimas	19
3 lentelė Sumažinti PVM tarifai ES šalyse	22
4 lentelė LLRI pasiūlymai dėl mokesčių pakeitimo poreikio ir galimybių	30
5 lentelė Lietuvos Respublikos stambiausi mokesčių mokėtojai į VMI surenkamąsias sąskaitas	38
6 lentelė AB "Mažeikių nafta" sumokėtų 2002 – 2006 metais mokesčių (tūkst. Lt) dinamika	40
7 lentelė AB "Mažeikių nafta" sumokėtų 2002 – 2006 m. mokesčių (tūkst.Lt.) vertikalią analizę	42
8 lentelė AB "Mažeikių nafta" PVM našta 2002 – 2006 metais	46
9 lentelė AB "Mažeikių nafta" pelno mokesčio našta 2000 – 2004 metais tūkst. Lt	51
10 lentelė Horizontali AB "Mažeikių nafta" sumokėtų mokesčių analizė (mln. Lt)	56
11 lentelė AB "Mažeikių nafta" darbuotojų struktūra ir vidutinis darbo užmokestis 2004 - 2006 metais	58
12 lentelė AB "Mažeikių nafta" 2004-2006 metais patirtų sąnaudų struktūros ir dinamikos analizė	58
13 lentelė AB "Mažeikių nafta" darbuotojų struktūra ir darbo užmokesčio sąnaudos 2004-2005 metais	60
14 lentelė Mokesčių rizikos šaltinių identifikavimas	62
15 lentelė Prognozuojamas gyventojų pajamų mokesčio tarifas 2007 m. – 27 proc., 2008 m. - 24 proc. ir 2009 m. – 15 proc.	67
16 lentelė Prognozuojama 2006- 2008 metų SODROS įmokos	70
17 lentelė Prognozuojami mokesčių tarifai	73
18 lentelė Prognozuojamų A, B ir C strategijų palyginimas, atsižvelgiant į pardavimų apimtį	75
19 lentelė Projektuojamo pelno mokesčio našta	77
20 lentelė AB "Mažeikių nafta" prognozuojamo PVM našta	78
21 lentelė AB "Mažeikių nafta" laikinojo socialinio mokesčio našta	79
22 lentelė AB "Mažeikių nafta" prognozuojamo SODROS mokesčio našta	79
23 lentelė AB "Mažeikių nafta" bendra prognozuojamų mokesčių našta	80

## ILIUSTRACIJŲ SĄRAŠAS

1 pav. Verslo įmonės mokesčių politikos dedamosios dalys	11
2 pav. Pagrindinės verslo įmonės mokesčių planavimo sąlygos	12
3 pav. Verslo apmokestinimo taisyklių pasirinkimas	14
4 pav. Verslo įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka	16
5 pav. Realusis darbo apmokestinimas	20
6 pav. Lafero kreivė	34
7 pav. AB "Mažeikių nafta" sumokėti mokesčiai per 2002 – 2006 metus	41
8 pav. 2006 m. sumokėtų mokesčių struktūra	42
9 pav. 2002 – 2006 m. AB "Mažeikių nafta" sumokėto PVM dinamika	44
10 pav. PVM lyginamasis svoris sumokėtuose mokesčiuose 2006 m.	45
11 pav. 2002 – 2006 m. sumokėtas akcizo mokestis	48
12 pav. Akcizo mokesčio lyginamasis svoris visuose sumokėtuose mokesčiuose 2006 m.	49
13 pav. Grynojo pelno dinamika 2002 – 2006 m.	51
14 pav. Darbdavių mokamos socialinio draudimo įmokų pasiskirstymas	55
15 pav. AB "Mažeikių naftos" sumokėtų į biudžetą Gyventojų pajamų ir Socialinio draudimo mokesčių kitimo tendencija	57
16 pav. AB "Mažeikių nafta" darbo užmokesčio ir valstybinio socialinio draudimo įmokų sąnaudos 2004 – 2006 metais	60
17 pav. Mokesčių rizikos šaltiniai	62
18 pav. AB "Mažeikių nafta" prognozuojamas gyventojų pajamų mokestis, sumažinus nuo 27 iki 15 proc.	69
19 pav. Prognozuojama 2006 – 2008 metų socialinio draudimo įmokų suma tūkst.. Lt.	70
20 pav. AB "Mažeikių nafta" pardavimų apimtys 2007 metams prognozė, panaudojant tiesinę trendo funkciją.	74
21 pav. A, B ir C strategijų prognozuojamas pelnas	77
22 pav. Bendra prognozuojamų mokesčių našta	80

## ĮVADAS

*Jei mokesčiai padidinami virš nuosaikios ribos, jie nustoja būti mokesčiais ir tampa rinkos ekonomikos griovimo aparatu. (Liudvig von Mises)*

**Problema.** Valstybės funkcijų vykdymui būtini finansiniai resursai, kurių svarbiausias šaltinis yra valstybės pajamos, surenkamos į biudžetą iš įvairių mokesčių. Tiek mažoms, tiek didelėms įmonėms pagal jų vykdomas veiklas yra nustatyta prievolė mokėti tam tikrus mokesčius.

Rinkos ekonomikos sąlygomis mokesčių dydis neturi peržengti ribos, už kurios nelieka ekonominių stimulų pradėti ir plėtoti verslą. Tačiau visiškai atsisakyti mokesčių arba juos žymiai sumažinti per trumpą laiką yra nerealu, nes Vyriausybė mokesčių forma privalo surinkti lėšas, reikalingas valstybės valdymui ir įvairioms socialinėms programoms įgyvendinti.

Įstatymų ribose pasirinktų apmokestinimo taisyklių bei apskaitos politikos visuma, leidžianti pelno siekiančioms įmonėms teisingai apskaičiuoti bei sumokėti minimalius mokesčius ataskaitiniu bei ateinančiais laikotarpiais, vadinama mokesčių politika. Jos įgyvendinimą sąlygoja apskaitos rūšių (finansinės ir mokestinės) atsiradimas.

Mokesčių politikos sritis Lietuvoje menkai reglamentuota valstybės mastu. Įmonės mokamų mokesčių politikos realizavimas gali būti vykdomas metodiniu (apmokestinimo taisyklių pasirinkimas, pajamų ir sąnaudų perskaičiavimo į mokestines metodikas parinkimas) ir organizaciniu (mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo vidinis administravimas) aspektais, kaip mokesčių menedžmento realizavimas.

Mokesčiai vienaip ar kitaip veikia visus: vienus kaip mokesčių mokėtojus, kitus kaip mokesčių forma surinktų lėšų vartotojus, o dažnai – ir vienu, ir kitu aspektu. Mokesčių politika turi lemiamą vaidmenį tiek atskiriems ūkio subjektams, verslo plėtrai, tiek valstybės ekonomikai. Verslo išvystymas ir plėtojimas yra grindžiamas mokesčių sistemos reforma.

Įmonės mokesčių politikos pasirinkimas įstatymų leistinose ribose bei finansinių rezultatų perskaičiavimas į apmokestinamuosius rezultatus reikalauja išsamių profesinių žinių, yra specifinis organizavimo, planavimo ir kontrolės objektas. Norint sukurti efektyvią mokesčių sistemą, būtini ekonominiai ūkinių subjektų veiklos tyrimai.

**Temos aktualumas** - verslui palankesnės mokesčių politikos parinkimas. Mažinant pagrindinius verslo mokesčius, skatinamas įmonių veiklos efektyvumas, tuo pačiu užtikrinant reikiamas mokestines įplaukas į valstybės biudžetą.

**Tyrimo objektas** – LR pagrindiniai verslo mokesčiai, AB „Mažeikių nafta“ mokesčių politika.

**Tyrimo tikslas** – išanalizuoti LR pagrindinių verslo mokesčių apmokestinimo poveikį AB „Mažeikių nafta“, parodyti jų esmę, svarbą bei nustatyti perspektyvią AB „Mažeikių nafta“ mokesčių politiką.

**Darbo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti teorinius mokesčių aspektus bei apmokestinimo ypatumus, jų įtaką verslo vystymui.
2. Palyginti Europos Sąjungos valstybėse mokamus pagrindinius verslo mokesčius.
3. Atlikti analizę įmonės mokamų mokesčių realizavimo metodiniu ir organizaciniu aspektu.
3. Nustatyti apmokestinimo situacijas, išryškinant pagrindines problemas, numatyti tolimesnes perspektyvas, apmokestinimo pokyčių tendencijas ekonominės gerovės kontekste.
4. Išanalizuoti AB „Mažeikių nafta“ mokamų pagrindinių verslo mokesčių naštos pasikeitimus, jų įtaką verslo rezultatams.
5. Prognozuoti, kaip skirtingos mokesčių politikos reformos paveiktų įmonės veiklą bei išsiaiškinti, kokia apmokestinimo strategija būtų naudingiausia įmonei.

**Hipotezė** – nuo mokesčių politikos grynumo ir pritaikymo prie konkurencinės rinkos sąlygų priklauso įmonės verslo sėkmingas organizavimas, kurio rezultatai turi įtakos šalies ekonomikos kėlimui. Aiški, teisės aktais reglamentuota, suprantama mokesčių politika, kuri objektyviai konkuruoja su kitų šalių mokesčiais, leistų įmonei užtikrinti verslo plėtrą bei skatintų užsienio investicijas.

**Pagrindiniai tyrimo metodai :**

- Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų analizė, tiriant verslo aplinką, teisinius ir ekonominius veiksnius;
- Mokesčių esmės, elementų ir funkcijų bei jų reglamentavimo analizė.
- Mokslinės literatūros, straipsnių lyginamoji analizė, teisinių dokumentų apžvalga, atliktų tyrimų ir projektų apžvalga.
- Siekiant įvertinti mokesčių įtaką verslo vystymui, naudotas statistinės analizės metodas analizuojant įmonės ūkinę – komercinę veiklą, ją įtakojušias sąlygas;
- Palyginamosios analizės metodas, tiriant įmonės veiklą iki mokesčių teisinės bazės pakeitimo ir po pakeitimo.
- Scenarijaus metodas, tiriant kaip skirtingaops mokesčių politikos reformos paveikia prognozuojamą įmonės veiklą.
- Tiriamojoje darbo dalyje analizuojama esama įmonės situacija, atliekamas perspektyvų tyrimas, apibrėžiami mokesčių politikos tikslai bei apmokestinimo strategijos.

# 1. PAGRINDINIŲ VERSLO MOKESČIŲ TEORINIAI APMOKESTINIMO ASPEKTAI

## 1.1. Mokesčių esmė ir funkcijos

Absoliučiai laisvos rinkos nėra nė vienoje pasaulio valstybėje. Daugiau ar mažiau šalies ūkį visuomet reguliuoja valstybė. Vienas iš šio reguliavimo instrumentų yra mokesčiai.

**Mokestis** – Mokesčių administravimo įstatyme mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti (LR mokesčių administravimo įstatymas).

Kitaip tariant, mokesčiai – tai įvairūs privalomo pobūdžio mokėjimai į valstybės biudžetą. Pagrindinė jų paskirtis – užtikrinti valstybės gyvavimui reikalingų piniginių išteklių sukaupimą. Mokesčiais yra surenkama absoliuti dauguma valstybės (savivaldybių) pajamų. Todėl gyvybiškai svarbi yra darni ir veiksminga, įstatymais pagrįsta valstybės mokesčių sistema, kuri ne tik skatintų nacionalinės ekonomikos augimą, bet ir užtikrintų socialinį teisingumą, proporcingą bendros mokesčių naštos paskirstymą tarp atskirų mokesčių mokėtojų grupių, stabilias ir pakankamas valstybės (savivaldybių) pajamas, sudarytų sąlygas teisingai konkurencijai [45, 9 psl.]

Patys seniausi apmokestinimo faktai istorijoje užfiksuoti molinėse lentelėse, rastose atliekant kasinėjimus Lagašo mieste, valstybės, kuri gyvavo prieš šešis tūkstančius metų, teritorijoje (dabartinė Irako teritorija). Per ilgą mokesčių gyvavimo istoriją ne kartą keitėsi požiūris į jų esmę, paskirtį ir funkcijas. Per kelis pastaruosius šimtmečius susiformavo trys populiariausios mokesčių teorijos, grindžiamos šiomis pagrindinėmis idėjomis:

➤ *Mokesčiai – tai kaina už valstybės teikiamas paslaugas.* Pirmieji šios teorijos šalininkai buvo A.Smitas ir D.Rikardas. Šiame amžiuje šią teoriją vystė Dž.Bjukanenas ir Dž.Hiksas. Valstybė įgyvendina savo politiką, atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o už tai jai priklauso tam tikras atlygis, kurį ir sudaro renkami mokesčiai.

➤ *Mokesčiai yra ekonomikos stabilizavimo priemonė.* Pirmas tokį požiūrį į mokesčius savo knygoje „Bendroji užimtumo, procento ir pinigų teorija“ (1936 m.) išdėstė Dž.Keinsas. Kaip žinoma, jis propagavo aktyvų valstybės dalyvavimą ekonomikoje, pabrėždamas rinkos mechanizmo netobulumą. Siekiant visuomeninės paklausos ir pasiūlos pusiausvyros, valstybė gali veikti atitinkamos valstybės pajamų/mokesčių politikos pagalba. Po Antrojo pasaulinio karo neokeinsininkai (atstovai – E.Domaras, A.Hansenas, K.Klarkas ir kiti) ir neoklasikai (M.Fridmanas,



Dž. Mydas) tęsė diskusiją apie valstybės mokesčių politikos pritaikymą ir efektą. Valstybės kišimasis į ekonomiką turi būti kruopščiai apgalvotas, pamatuotas ir suderintas, atsižvelgiant į rinkos dėsnius. Šiuolaikinės ekonomikos reguliavimo teorijos remiasi mišria ekonomika, ir reikalauja nacionalinių pajamų paskirstymą derinti su optimaliais privačiais ir valstybiniais interesais ilgalaikėje perspektyvoje. Šiam tikslui turėtų tarnauti ir nuosaiki valstybės išlaidų bei mokesčių politika.

➤ *Mokesčiai – tai pajamų išlyginimo priemonė.* Šios teorijos šalininkai (Ž.Furasje, S.Kuznecas) įrodinėja, kad per mokesčius nacionalinės pajamos turi būti perskirstomos, nukreipiant jas iš turtingųjų neturtingiesiems. Pagrindinį vaidmenį čia turėtų atlikti tiesioginiai mokesčiai (pajamų, turto), taikant progresyvinius tarus, o verslo mokesčiai turi mažėti tam, kad nebūtų slopinama iniciatyva ir nebūtų stabdoma gamybos plėtra [9,15psl].

Autoriai skirtingai pateikė mokesčių apibrėžimus:

1 lentelė

### Mokesčių definicijos

	<b>Autorius, metai</b>	<b>Definicija</b>
<b>1</b>	A.Smitas, D.Rikardas (1776)	Tai kaina už valstybės teikiamas paslaugas
<b>2</b>	Dž.Keinsas (1936)	Ekonomikos stabilizavimo priemonė
<b>3</b>	Ž.Furasje (1897)	Tai pajamų išlyginimo priemonė
<b>4</b>	LR mokesčių administravimo įstatymas (2003)	Tai įvairūs privalomo pobūdžio mokėjimai į valstybės biudžetą
<b>5</b>	Meidūnas V.,Puzinas P.(2001)	Nustatyta piniginė prievolė valstybei
<b>6</b>	Pajuodienė (1993)	Tai privalomo pobūdžio mokėjimai valstybei
<b>7</b>	E. Buškevičiūtė (2003)	Tai sudėtinga sistema, turinti objektą, šaltinius, normas ir tarifus.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Buškevičiūtė E., Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2003. ir Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998.

Nepaisant skirtingų akcentų, visos ekonominės mokyklos išskiria keletą esminių funkcijų, per kurias atsiskleidžia socialinis – ekonominis mokesčių vaidmuo:

➤ *Fiskalinė* funkcija pasireiškia tuo, kad nacionalinio biudžeto pajamos iš esmės yra formuojamos šalies mokesčių sistemos dėka (pvz., Lietuvoje mokestinės įplaukos sudaro apie 95 proc. nacionalinio biudžeto pajamų)

➤ *Perskirstomoji* funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad mokesčių mokėtojų lėšos, sukauptos nacionaliniame biudžete, perskirstomos subsidijų, paramos ir kitų pervedimų (transferų) forma tarp gyventojų, ūkio subjektų, ekonominės veiklos sferų, regionų.

➤ *Reguliavimo* funkcija realizuojama tada, kai valstybė, per mokesčių sistemą sąlygoja resursų pasiskirstymą ekonomikoje, skatina ar stabdo tam tikrą ekonominę veiklą bei įtakoja makroekonominis procesus (augimą, infliaciją, užimtumą)

Visi mokesčiai įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima mokesčio elementus (subjektą, objektą, šaltinį, apmokestinimo vienetą, lengvatas, mokesčio sumą), mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą [68, 13psl.]. Apmokestinimo instrumentarijus [10, 22 psl.] *žiūrėti į priedą Nr.1.*

#### **Mokesčio elementai :**

➤ *Mokesčių subjektas/mokėtojas* – fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti mokesčius ar rinkliavas įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių subjektas ne visada sutampa su tikroju mokesčiu mokėtoju. Pavyzdžiui, netiesioginių, arba taip vadinamųjų vartojimų mokesčių (PVM, akcizai ir pan.) atveju mokesčių subjektas – asmuo, faktiškai sumokantis mokestį – yra prekių/paslaugų galutinis vartotojas, o mokesčių mokėtojas – asmuo, kurio pareiga šį mokestį sumokėti į biudžetą – yra prekių/paslaugų gamintojas/importuotojas arba pardavėjas.

➤ *Mokesčių objektas* yra įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinių ar juridinių asmenų pajamų suma, turto (tame tarpe ir parduodamo kitiems asmenims) vertė, prekių/paslaugų pridėtinė vertė, finansinių/kreditinių operacijų rezultatas, teisė naudotis gamtos ištekliais, teisė užsiimti tam tikra veikla ir kt. Mokestis gali turėti vieną (pvz. nekinojamojo turto mokestis) ar keletą (žyminis mokestis) objektų. Mokesčių objektų visuma sudaro *mokesčių bazę*.

➤ *Mokesčių šaltinis* – tai subjektų pajamos, iš kurių mokami mokesčiai. Mokesčių šaltinis gali sutapti su mokesčių objektu, pavyzdžiui, pelno mokesčio atveju.

➤ *Apmokestinimo vienetas* – ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčių tarifas. Dažniausia tai mokesčio objekto matavimo vienetas (pvz., piniginis vienetas – pajamų mokesčio, akras/hektaras – žemės mokesčio atveju ir pan.)

➤ *Mokesčio tarifas* yra mokesčių suma už apmokestinimo vienetą. Jis gali būti nustatytas absoliučiais dydžiais (specifinių mokesčių atveju – akcizo mokestis, nustatytas 1000 cigarečių vienetų ar 1 degalų tonai) ir procentine išraiška (taip vadinamieji „ad valorum“ mokesčių tarifai) Pastarieji būna:

➤ *Proporciniai*, kai visam mokesčių objektui (kiekvienam jo apmokestinimo vienetui) taikomas vienodas procentas;

➤ *Progresiniai*, kai procentas didėja, didėjant mokesčių objektui. Skaičiavimams pagal progresinį tarifą sudaroma mokesčių tarifų skalė. Progresinis tarifas gali būti pagrįstas paprasta ar sudėtinga (laipsniuota) progresija. Pirmu atveju padidėję tarifai taikomi visam mokesčių objektui, antru atveju – objektas skaldomas į atskiras dalis ir kiekvienai sekančiai daliai taikomas vis didėjantis tarifas;

➤ *Regresiniai* – analogiška progresinių tarifų schema, tik tarifai ne didėja, o mažėja.

➤ *Mokesčio ėmimo būdas* yra tiesioginis (iš pajamų) ir netiesioginis (per kainų sistemą). Pagal tai mokesčiai atitinkamai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius, tačiau riba tarp jų yra gana sąlyginė ir priklauso nuo mokesčio perkėlimo į prekių/paslaugų kainas galimybių.

➤ *Mokesčio nustatymo metodai* priklauso kaip nuo mokesčių ypatumų, taip ir nuo mokesčių administravimo galimybių konkrečiose šalyse. Tų pačių mokesčių tipų suma gali būti nustatoma skirtingais metodais. Paprastai išskiriami tokie pagrindiniai metodai:

- *Prie pajamų šaltinio*, t.y. pajamų formavimo/gavimo vietoje;
- *Pagal mokesčių mokėtojo oficialų pareiškimą*;
- *Pagal specialų tipinių mokesčių objektų sąrašą – kadastrą*.

Aukščiau išvardinti elementai sudaro normatyvinę mokesčio struktūrą. Konkretaus tipo mokesčio normatyvinė struktūra daugiau ar mažiau vienodai suprantama visame pasaulyje. Įdomu, kad mokesčių politikos esmę nulemia būtent nukrypimai nuo normatyvinės struktūros – pvz., *mokesčių lengvatos*. Labiausiai paplitę tokie mokesčių lengvatų tipai yra: mokesčio tarifo sumažinimas; mokesčio objekto fiksuotos neapmokestinamos dalies padidinimas; mokesčio objekto sumažinimas (pvz., leidžiant daryti įvairius atskaitymus iš pajamų); atleidimas nuo mokesčių; mokesčių sumos sumažinimas; mokesčių kreditai (grąžinami arba užskaitomi į vėlesnio mokestinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus); mokesčių mokėjimo termino atidėjimas (ar mokėjimo išskaidymas ir išdėliojimas laike).

Lietuvoje taikomi apmokestinimo principai yra pateikti Vyriausybės patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės programoje, o įstatymus, kurie reglamentuoja mokesčius, priima Seimas. Mokesčių rūšys priklauso nuo valstybės vykdomos fiskalinės politikos.

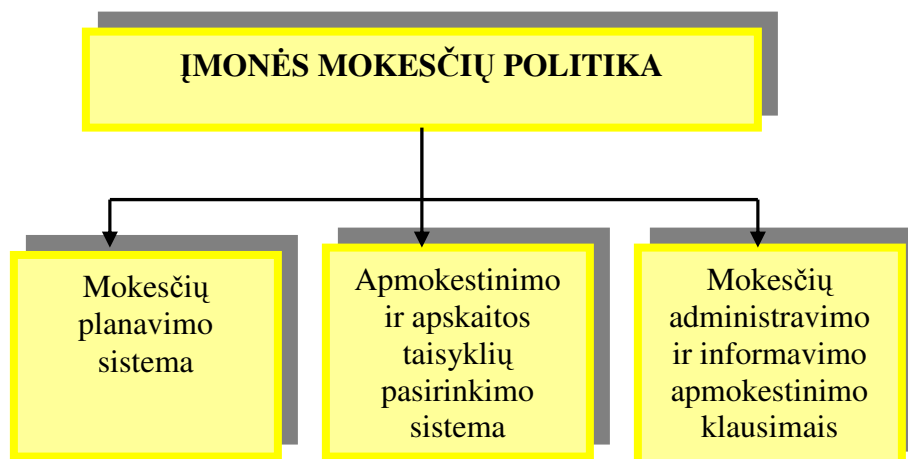
Nustatant mokesčių bazę, tarifus bei kitas pajamų apmokestinimo sąlygas, labai svarbu neperžengti tos ribos, už kurios nebelieka sąžiningo verslo iniciatyvos bei paties verslo tikslo – kad atsipirktų įdėtos į verslą investicijos ir būtų gaunamos papildomos pajamos (pelnas).

Kaip rodo verslininkų apklausos rezultatai, daugelis jų nėra nusiteikę apskritai prieš bet kokių mokesčių mokėjimą ir sutinka dalį savo verslo grynojo produkto atiduoti valstybės reikmėms. Tačiau, jų nuomone, bendra mokesčių našta neturi viršyti tam tikros ribos, kuri, sakykim, galėtų būti 40 procentų Bendrojo vidaus produkto (BVP) [37,70psl].

Galiojantys mokesčių įstatymai numato tam tikras alternatyvas apmokestinimo srityje. Verslo įmonė turi teisę rinktis vieną ar kitą mokesčių skaičiavimo, deklaravimo ar skatinimo būdus, konkrečias lengvatas. Kitaip tariant, mokesčių reglamentai leidžia įmonei pačiai apsispręsti dėl tam tikrų apmokestinimo nuostatų taikymo [32, 17psl.].

Tačiau įstatymų ir jų pataisų, nutarimų dėl mokesčių, kitų poįstatyminių dokumentų priimama tiek daug, kad labai sunku juos teisingai suvokti ir sekti ne tik paprastam darbuotojui, bet ir specialistui. Verslininkai pagrįstai kelia tokius trūkumus: nesuderinti kai kurių mokesčių įstatymai, gamybai ir komercijai plėsti silpnai panaudojamos mokesčių skatinamoji ir reguliuojamoji funkcijos, dideli tarifai, neaiškiai apibrėžtos įstatymų bei poįstatyminių aktų sąvokos, netvarka išieškant mokesčius ir taikant ekonomines sankcijas, dažnai keičiami mokesčiai, trūksta informacijos apmokestinimo bei mokesčių mokėjimo klausimais ir t. t. [70, 4-5 psl]. Pašalinus šias negeroves, susidarytų geresnės sąlygos verslui plėtotis bei ūkiui augti, didėtų mokesčių objektų fizinė apimtis, kartu ir valstybės bei savivaldybių biudžetų pajamos iš mokesčių.

**Verslo įmonės mokesčių politika**, pasak R.Stačioko [73, 18 psl.], vadinami įmonės pasirinkti verslo organizavimo, apskaitos bei mokesčių metodai ir būdai, sąlygojantys tam tikrų ilgalaikių apmokestinimo normų taikymą įmonėje bei sudarantys objektyvias sąlygas teisingai (nepažeidžiant mokesčių įstatymų) planuoti ir apskaičiuoti minimalią mokėtiną į valstybės išdą mokesčių sumą, ją savalaikiai deklaruoti ir sumokėti (1 pav.)



**1 pav.** Verslo įmonės mokesčių politikos dedamosios dalys

Įmonės mokesčių politiką sudaro trys tarpusavyje priešasties – pasekmės ryšiais glaudžiai susijusios sistemos:

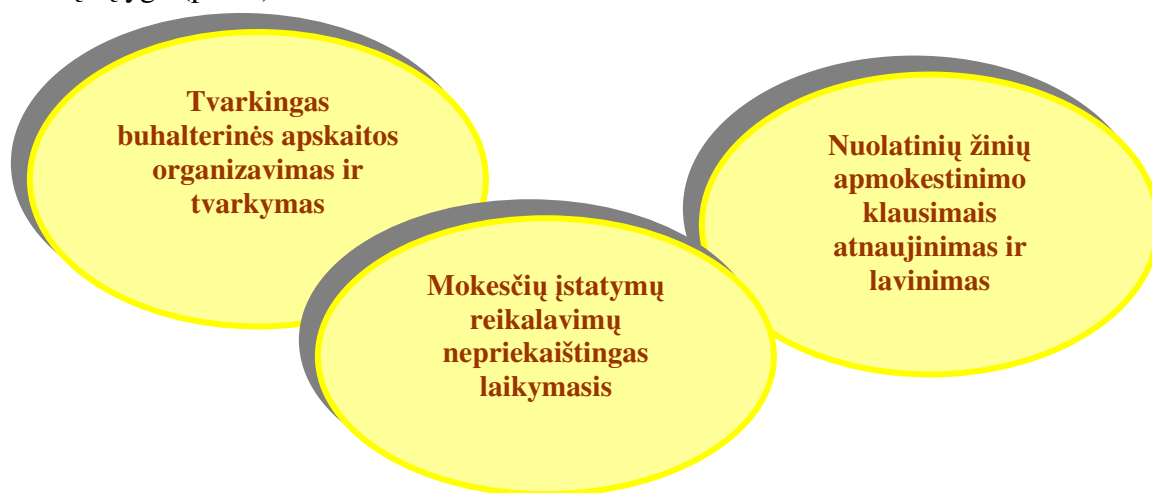
- Mokesčių planavimo;
- Apmokestinimo ir apskaitos taisyklių pasirinkimo;
- Mokesčių administravimo ir informavimo apmokestinimo klausimais.

Tiek mažoms, tiek didelėms įmonėms pagal jų vykdomas veiklas yra nustatyta prievolė mokėti tam tikrus mokesčius. Gyvenimo realija yra tokia, kad ne visos įmonės sugeba koordinuoti savo veiklą taip, kad galėtų sėkmingai veikti konkurencingoje aplinkoje bei laiku ir teisingai susiskaičiuoti bei sumokėti mokesčius. Tai padaryti nėra labai paprasta, kadangi mūsų šalyje dar nėra pasiekta, kad mokesčiai būtų susieti į vieningą, aiškią sistemą. Dažna jų kaita bei skirtingas interpretavimas įneša nemažai neaiškumų, įtampos, pareikalauja daug laiko ir deja finansinių išteklių.

Kiekviena verslo įmonė vienaip ar kitaip planuoja savo veiklą. Šis planavimo procesas, taikomas konkrečioje įmonėje, skiriasi nuo planavimo sistemos kitoje, netgi ta pačia ūkine komercine veikla užsiimančioje įmonėje. Pasak G. Juškausko, planavimo sistema yra unikali kiekvienoje įmonėje [32, 12 psl.].

**Mokesčių planavimas** – tai sudėtinė verslo planavimo dalis. Mokesčių planavimu galima laikyti procesą, kurio metu nustatomi tam tikri siektini tikslai (pavyzdžiui, mokėtinų mokesčių suma), numatomos ir įgyvendinamos tam tikros priemonės keliamiems tikslams pasiekti (pavyzdžiui, paskiriamas atsakingas už už mokesčių apskaičiavimą, sumokėjimą ir taupymą asmuo), įvertinami gauti faktiniai rezultatai bei identifikuojamos nukrypimų priežastys.

Nors mokesčių planavimo procesas kiekvienoje įmonėje gali skirtis, tačiau turi būti laikomasi trijų pagrindinių sąlygų (pav.2)



**2 pav.** Pagrindinės verslo įmonės mokesčių planavimo sąlygos

Minimalias prielaidas mokesčių planavimui objektyviai reikštis sudaro tik visos trys sąlygos, pavaizduotos 2 pav. paimtos drauge. Nors vienos iš nurodytų sąlygų nepaisymas užkerta kelią sąmoningam mokestinių prievolių valdymui ir savalaikiam įvykdymui [69, 32 psl.].

Planuojant verslo įmonės mokesčius išskiriami tokie svarbiausi šio proceso tikslai:

- Teisingas mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir savalaikis mokėjimas;
- Mokėtinų mokesčių optimizavimas.

Teisingas mokesčių apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas, nepažeidžiant nustatytų mokėjimo į valstybės ir savivaldybių biudžetus terminų, apima mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo klaidų prevenciją, mokestinių nepriemokų bei permokų savalaikį identifikavimą.

Įmonės mokesčių planavimo tikslai yra išvestiniai iš įmonės ūkinės ir komercinės veiklos planavimo tikslų [46, 16 psl].

Lietuvoje apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas arba jo pagrindu priimtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas, arba jų pagrindu priimtas kitas teisės aktas. Šiuo metu funkcionuoja 23 rūšių mokesčiai.

Manoma, kad bet kokie mokesčiai prieštarauja ekonominiams verslo principams, deformuoja rinkos ekonominius santykius. Todėl, nustatant mokesčių bazę, tarifus bei kitas pajamų apmokestinimo sąlygas, labai svarbu neperžengti tos ribos, už kurios nebelieka sąžiningo verslo

iniciatyvos bei paties verslo tikslo – kad atsipirktų įdėtos į verslą investicijos ir būtų gaunamos papildomos pajamos (pelnas).

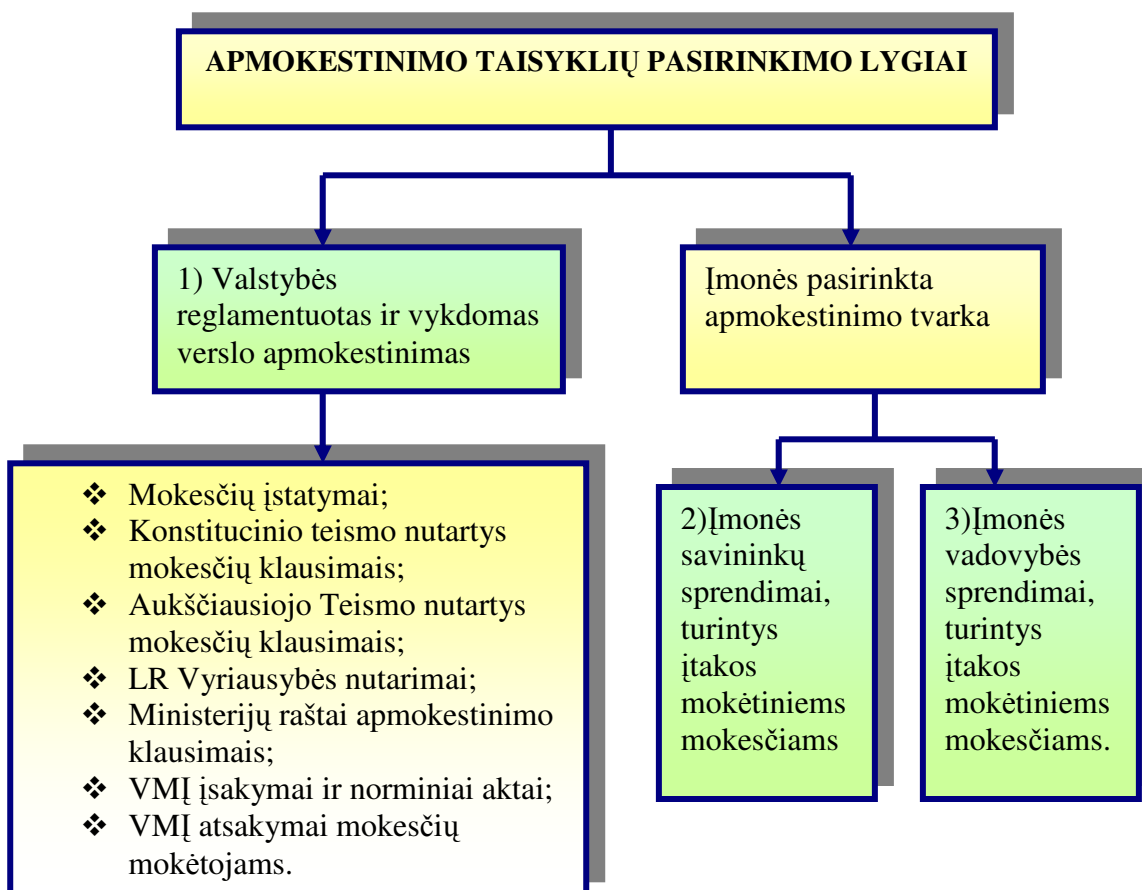
Kaip rodo verslininkų apklausos rezultatai, kurie buvo atlikti rinkos tyrimų Studijos Spinter (Lietuvos Laisvosios rinkos instituto iniciatyva), daugelis jų nėra nusiteikę apskritai prieš bet kokių mokesčių mokėjimą ir sutinka dalį savo verslo grynojo produkto atiduoti valstybės reikmėms. Tačiau, jų nuomone, bendra mokesčių našta neturi viršyti tam tikros ribos, kuri, sakykim, galėtų būti 40 procentų Bendrojo vidaus produkto (BVP). Kaip labiausiai trukdantys šalies verslo ir ekonomikos plėtrai buvo paminėti pelno, pridėtinės vertės ir socialinio draudimo mokesčiai. Pelno mokestis buvo akcentuojamas du kartus dažniau (28 proc.) nei pridėtinės vertės ar socialinio draudimo mokesčiai (*žiūrėti į priedą Nr. 2*). Naujų darbo vietų kūrimą, respondentų nuomone, apsunkina socialinio draudimo (Sodros) ir fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesčiai. Nemaža kliūtimi naujų darbo vietų kūrimo procese laikomas ir įmonių pelno mokestis. Tyrimo dalyvių nuomone, šiuo metu šalies ūkiui būtų naudingiau, jei įmonės galėtų mokėti mažesnius mokesčius ir daugiau skirtų investicijoms ir naujų vietų kūrimui. Tokios pozicijos laikosi net 90 proc. respondentų. (*žiūrėti į priedą Nr. 2*). [26].

Galiojantys mokesčių įstatymai numato tam tikras alternatyvas apmokestinimo srityje. Verslo įmonė turi teisę rinktis vieną ar kitą mokesčių skaičiavimo, deklaravimo ar skatinimo būdus, konkrečias lengvatas. Kitaip tariant, mokesčių reglamentai leidžia įmonei pačiai apsispręsti dėl tam tikrų apmokestinimo nuostatų taikymo [63, 17 psl.]

Pasirinkdama ir nustatydama palankiausias apmokestinimo ir mokesčių buhalterinės apskaitos organizavimo bei tvarkymo, finansinės atskaitomybės sudarymo taisykles, įmonė formuoja tinkamiausias prielaidas (nepažeidžiant įstatymų reikalavimų) jos mokesčiams į valstybės ir savivaldybių biudžetus optimizuoti bei teisingai apskaičiuoti mokesčių sumą [9, 84 psl.]. Tačiau įstatymų ir jų pataisų, nutarimų dėl mokesčių, kitų poįstatyminių dokumentų priimama tiek daug, kad labai sunku juos teisingai suvokti ir sekti ne tik paprastam darbuotojui, bet ir specialistui. Verslininkai pagrįstai kelia tokius trūkumus: nesuderinti kai kurių mokesčių įstatymai, gamybai ir komercijai plėsti silpnai panaudojamos mokesčių skatinamoji ir reguliuojamoji funkcijos, dideli tarifai, neaiškiai apibrėžtos įstatymų bei poįstatyminių aktų sąvokos, netvarka išieškant mokesčius ir taikant ekonomines sankcijas, dažnai keičiami mokesčiai, trūksta informacijos apmokestinimo bei mokesčių mokėjimo klausimais ir t. t. [70, 4-5 psl.]. Pašalinus šias negeroves, susidarytų geresnės sąlygos verslui plėtotis bei ūkiui augti, didėtų mokesčių objektų fizinė apimtis, kartu ir valstybės bei savivaldybių biudžetų pajamos iš mokesčių.

Vienas iš sudėtingesnių verslo įmonės mokesčių politikos klausimų yra tinkamas *mokesčių buhalterinės apskaitos ir apmokestinimo taisyklių pasirinkimas*. Nagrinėjant verslo mokestinius aspektus R.Stačiokas [74. 85 psl.] išskiria tris pagrindinius lygmenis (3 pav.):

- Valstybės reglamentuota ir vykdoma verslo apmokestinimo tvarka;
- Įmonės savininkų, akcininkų sprendimai, formuojantys apmokestinimo tvarką;
- Įmonės vadovybės sprendimai šiais klausimais.



**3 pav.** Verslo apmokestinimo taisyklių pasirinkimas

*Valstybės reglamentuota ir įgyvendinama verslo apmokestinimo tvarka* pasireiškia įstatymus leidžiančios ir iš dalies įstatymus vykdančios valdžios nustatytais apmokestinimo taisyklėmis (t.y. įstatymais, nutarimais, raštais, įsakymais, išaiškinimais ar komentarais) bei mokesčių rūšimis. Kaip tik šiame lygmenyje ir keliamos tam tikros norminiuose aktuose įteisintos nuostatos, suteikiančios verslui teisę rinktis vieną ar kitą apmokestinimo alternatyvą. Dažniausiai tokios alternatyvos pasireiškia mokesčių įstatymuose nurodytomis mokesčių lengvatomis ir kitais skatinimo būdais.



**Mokesčių lengvatos** pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnį – tai “mokesčio mokėtojai įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčių arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesčių galima sumokėti per keletą kartų”. Mokesčių lengvatų nustatymas ir taikymas palengvina mokesčio našta atskiriems mokesčio mokėtojams ar jų grupėms [70, 51 psl.].

Mokesčių lengvatos - tai vienas iš aiškiausių ir dažnai veiksmingiausių instrumentų, siekiant minimizuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius. Apskritai ekonomistai neturi vieningos nuomonės dėl mokesčių lengvatų išskirtiniams ūkio subjektams. Klasikinis ekonominis argumentas prieš tokias mokesčių lengvatas (išskirtines ekonomines veiklos sąlygas tam tikriems verslininkams, jų įmonėms) yra nuostata, kad jos iškreipia ekonominę veiklą, mažina resursų panaudojimo efektyvumą. Mokesčių sistemos, duodančios tokį efektą, nelaikomos neutraliomis. Dauguma mokesčių lengvatų susijusios su investicijų skatinimu, kapitalo atsiperkamumo didinimu. Įvairios išimtys iš bendrų nuostatų, kaip ir mokesčių lengvatos atskiroms įmonėms ar veiklos sritims, daro mokesčių sistemą labiau sudėtingą. Reikalingos specialios taisyklės mokesčių lengvatoms taikyti, kartais susiduriama ir su skirtingais ekonominės veiklos rezultatų skaičiavimo metodais, reikalingi skirtingi rodikliai ir kriterijai. Taigi platesnis ir įvairesnis mokesčių lengvatų spektras reikalauja papildomų sąnaudų tiek iš mokesčių rinkėjų, tiek iš pačių mokesčių mokėtojų [70, 71 psl.]

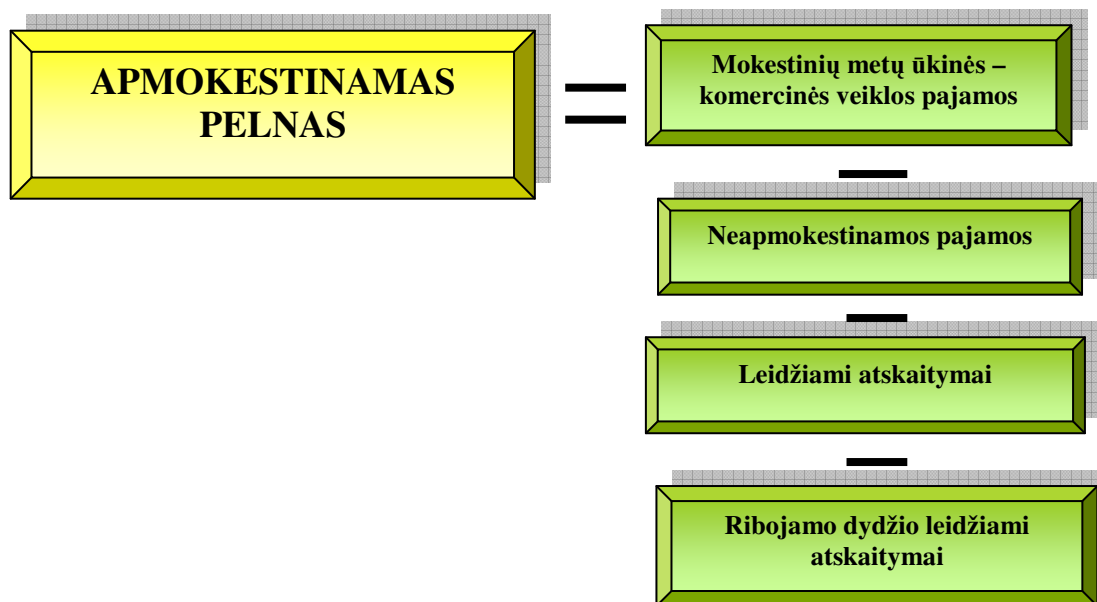
*Kita vertus, mokesčių lengvatos gali išplėsti mokesčių bazę ir duoti geresnį galutinį rezultatą – didesnes mokesčines biudžeto įplaukas.*

Galiojančiuose mokesčių įstatymuose galima išskirti keturių rūšių mokesčių lengvatas:

- Mokesčių tarifų lengvatos ir skatinimo būdai;
- Dalinio arba visiško atleidimo nuo mokesčinės prievolės lengvatos ir skatinimo būdai;
- Mokėjimo terminų lengvatos ir skatinimo būdai;
- Mokesčio objekto (apmokestinimo bazės) sumažinimo lengvatos ir skatinimo būdai.

Akivaizdžiausia ir dažniausia lengvatų ir mokesčių skatinimo būdų grupė yra **mokesčio tarifų lengvatos**. Jų esmė – tam tikram mokesčio objektui nustatytas mažesnis tarifas, palyginti su baziniu mokesčio tarifu. Mažesni mokesčių tarifai gali būti nustatyti toms įmonėms, kurios užsiima tam tikros rūšies veikla arba atitinka kitokius reikalavimus. Tai gali būti veiklos pobūdžio, įmonės dydžio, apmokestinamų pajamų dydžio, eksporto apimčių bei kiti rodikliai ir sąlygos. Daugelyje šalių naudojami progresyviniai mokesčių tarifai, kurie yra nedideli mažoms pajamų sumoms ir didesni sumoms, viršijančioms nustatytas ribas [68, 15 psl].

Kita dažnai sutinkama lengvatų grupė – **mokesčio objekto sumažinimo lengvatos**. Kiekviename mokesčių įstatyme numatyta ir apibrėžta mokesčio apskaičiavimo tvarka. Pavyzdžiui, LR pelno mokesčio įstatyme verslo įmonių apmokestinamasis pelnas nuo 2002 m. sausio 1 d. apskaičiuojamas tokia tvarka (žr. 4 pav.):



**4 pav.** Verslo įmonių apmokestinamojo pelno apskaičiavimo tvarka

Verslo įmonės pajamoms priskiriamos visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais. Leidžiamų atskaitymų, ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, neleidžiamų atskaitymų ir kitas sąvokas, naudojamas Pelno mokesčio įstatyme.

Mokesčių įstatymuose rečiau sutinkamos **mokesčio mokėjimo terminų lengvatos ir mokesčio mokėtojo dalinio arba visiško atleidimo nuo mokesstinės prievolės lengvatos**.

Verslo mokesčių politiką mikrolygiu paprastai formuoja ūkio subjekto savininkai bei administracija. Įmonės savininkų vaidmuo, formuojant įmonės mokesčių politiką, pasireiškia priimant strateginius verslo sprendimus. Akcininkų pritarimas būtinas perleidžiant ar keičiant reikšmingą įmonei ilgalaikį turtą, investuojant ar skolinantis reikšmingas sumas, skirstant uždirbtą pelną, reorganizuojant įmonę. Kiekvienas iš šių sprendimų tiesiogiai turi įtakos mokėtinų mokesčių sumai. Todėl dažniausiai įmonės savininkų priimti sprendimai lemia konkrečių apmokestinimo taisyklių ilgalaikį taikymą įmonėje. *Įmonės vadovybės* formuojama mokesčių politika yra ribojama ir valstybės vykdomos mokesčių politikos, ir savininkų pasirinktos apmokestinimo politikos [37, 89 psl.].

Viena iš svarbiausių sėkmingo verslo plėtojimo sąlygų – deramas informacijos, ypač apskaitinės ir mokesčių, reikšmės įvertinimas ir sugebėjimas tinkamai pasinaudoti jos teikiamomis galimybėmis. Visą šią informaciją apdoroja, registruoja ir vertina įmonės buhalteriai. Kertinis mokesčių administravimo uždavinys – tai funkcijų ir atsakomybės paskirstymas tarp įmonės buhalterijos darbuotojų.

Atsižvelgiant į įmonės dydį, plėtojamos veiklos pobūdį bei pasirinktų apmokestinimo taisyklių sudėtingumą, teisingo mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo bei sumokėjimo laiku funkcija gali būti deleguota įmonės buhalterijos vadovui arba specialistui, užsiimančiam vien mokesčių klausimais.

Toliau panagrinėsime bei palyginsime pagrindinių verslo mokesčių našta tenkančią kitose Europos šalyse.

## **1.2. Mokamų mokesčių analizė kitose ES šalyse**

### **1.2.1. Konkurencija mokesčių srityje**

Mokesčių konkurencija pateikia ne vieną mintį apmąstymams apie mokesčių politiką. Jei valstybės mokesčius mažina dėl konkurencijos spaudimo, kaip tada su valstybių išlaidomis?

Vyriausybių pasiryžimas mokesčius mažinti ne tiek dėl savo piliečių politinės valios, kiek dėl konkurencinio spaudimo rodo keletą dalykų. Valstybės gali sumažinti mokesčius ir sumažinti savo išlaidas taip, kad ne tik valstybė nesužlunga, bet ji netgi tampa labiau konkurencinga. Konkurencingumas reiškia ir naujas pajamų galimybes žmonėms, kurie tokiu būdu patys gali spręsti problemas, kurias bandydavo spręsti valstybė. Arba, kas įvyko ne vienoje mokesčius mažinusioje valstybėje, mokesčių mažinimas netgi padidina valstybės pajamas [42].

ES ir EBPO kampanijos, skirtos konkurencijai mokesčių srityje ir finansiniam privatumui panaikinti, iš esmės yra globalizacijos padarinys. Didėjant pasaulio ekonomikos integracijai ir tobulėjant technologijoms, išvengti perdėto apmokestinimo darosi vis lengviau. Vito Tanzi, dirbęs vyresniuoju ekonomistu Tarptautiniame Valiutos Fonde (TVF), pastebėjo, kad:

„Šiandien žmonės turi galimybę, priimdami sprendimą, kur dirbti, apsipirkti, investuoti finansinį kapitalą, išdėstyti savo kontroliuojamų įmonių gamybinę veiklą ir kt., pasirinkti vieną iš daugelio šalių. Tokius sprendimus jie priima, atsižvelgdami į mokesčių poveikį, ypač esant tokioms skirtingoms įvairių šalių mokesčių sistemoms, kokios egzistuoja šiandien.“

Patrauklūs mažesnio tarifo mokesčiai. Egzistuoja daugybė įrodymų, kad ekonominė veikla yra pritaikyta mažų mokesčių režimams. Šis požiūris ypač svarbus tarptautinių investicijų srautams, kadangi, kaip pastebėjo profesorius Mason Gaffney, Kalifornijos Universiteto ekspertas iš Riverside: „Pasirinkimo kapitalo rinkose galimybė suvienodina pelno normas; tačiau vienodomis tampa ne bendrojo, o grynojo pelno normos, sumokėjus mokesčius, ir dėl to didesnių mokesčių jurisdikcijose veikiančios įmonės, norėdamos toliau pritraukti investicijas, turi siūlyti ir gauti atitinkamai didesnę bendrąjį pelną iš kapitalo.“ [13]

### **1.2.2. Pagrindinių verslo mokesčių palyginimas**

Žmogaus poreikis suskaičiuoti, išmatuoti, palyginti yra visai natūralus, todėl kyla klausimas – dideli ar maži Lietuvoje mokami mokesčiai. Mokesčiai yra ta sritis, kurioje gali būti skaičiuojama netgi keliais būdais, bet dažnai neįvertinama, kad šiuos skaičiavimus reikia svarstyti su didelėmis išlygomis. Jie tik tam tikrais atvejais gali suteikti informacijos apie tai, dideli ar maži mokesčiai, pakeliama ar nepakeliama jų našta. Dažniausiai yra naudojamas mokesčių tarifų lyginimas. Dažniausiai šis matavimo būdas naudojamas tarpvalstybinėms mokesčių lyginamosioms analizėms atlikti, kai lyginami to paties mokesčio tarifai. Tačiau mokestis – ne tik tarifas, bet ir mokesčio bazė. Lyginant tarifus gaunama labai paviršutiniška informacija, kurią prasminga lyginti tik tada, kai mokesčio bazė sutampa. Kadangi mokesčių bazė itin skiriasi tiesioginių mokesčių, tai mokesčių bazę geriausiai įvertina taisyklių aprašas, o skaičius tai – absoliutus mokesčių dydis. Ji gali būti tiek individualus, tiek visuminis. Kiekvienas žmogus, kiekviena įmonė gali suskaičiuoti, kiek mokesčių jie sumoka valstybei. Galima netgi palyginti su pajamomis (apyvarta) ir pasakyti, kokią mokesčių sumą atiduoda. Šis rodiklis ypač prasmingas įmonėse, ypač įvertinant mokesčių pasikeitimus. Visuminis absoliutus dydis yra biudžeto gautos mokestinės pajamos, tačiau mokesčio našta gali būti kilnojama, ir tai, jog asmuo ar įmonė sumokėjo mokesčius į biudžetą dar nereiškia, jog jam atiteko mokesčių našta. Pavyzdžiui, žmogaus mokesčiu laikomas gyventojų pajamų mokestis gali būti darbuotojo perkeltas darbdaviui, jei tarp jų sulygta fiksuota alga į „rankas“. Tokiu atveju visi pajamų mokesčio padidėjimai ir sumažėjimai darbuotojui yra nesvarbūs, nes visą mokesčio našta jis perdavė darbdaviui.

Taip pat analizuojamas mokesčio naštos rodiklis nieko nepasako apie žmogaus galimybę geriau gyventi, nes šis rodiklis neįvertina to (ir neskirtas tam), ką žmogus gali įpirkti, sumokėjęs kad ir to paties dydžio mokesčius skirtingose šalyse per skirtingus laikotarpius. Šalyse, kur pajamos mažos,

o Lietuva kaip tik tokia, jos pajamų lygis tesiekia vos 40 proc. Europos vidurkio, todėl sumokėjus tenkančią mokesčių našta, iš likusių pinigų žmogus sunkiai gali įsigyti geresnį automobilį, būstą, išmokslinti vaikus ir t.t. Tuo tarpu net ir didesnę mokesčių našta sumokėjus mokesčius kitose šalyse palieka žmonėms solidžią sumą padoriam gyvenimui. Todėl, esant kainų konvergencijai, bet dideliems pajamų skirtumams, mokesčių naštos lyginimas tampamajai prasmingas [43].

Žemiau 2 lentelėje pateikiamas palyginimas Europos šalių gyventojų mokamų įvairių mokesčių naštos dydis.

2 lentelė

### Europos šalių gyventojų mokamų mokesčių tarifų palyginimas

Šalis	Pajamų mokesčio	Socialinio draudimo	Pelno mokesčio	PVM (VAT)
Lietuva	27 (15)	31+3	15	18
Latvija	25	24,09+9	15	18
Estija	22 (numatoma 2008-21;2009-20)	33+0	-	18
Lenkija	19-30-40 (progres.)	17,2 (20,1)+18,71	19	22
Rusija	13	26+2	24 max(6,5ir17,5)	18
Čekija	12-32 (progres.)	35+12	24	19
Airija	20-41	11+4 (2)	12,5	21
Bulgarija	0-24(progres.)	23,6+12,3	10	20
Rumunija	16		16	19
Slovakija	19	35,2+13,4	19	19
Vokietija	15-42(progres)	24,7+4	25	19

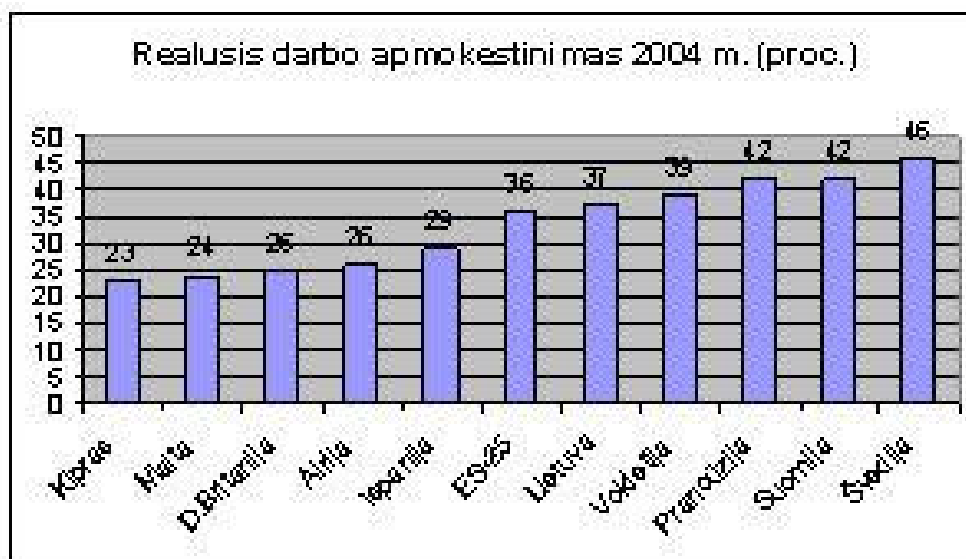
Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis <http://www.worldwide-tax.com> 2007 m. duomenimis.

Kaip matyti iš pateiktos lentelės, Lietuva tikrai nėra mažiausių mokesčių šalis, norint būti konkurencingai bei kelti bendrą pragyvenimo lygį, valdžia turėtų neieškoti kaip čia dar pateisintus savo išlaidų didinimą, o nuolat mažinti mokesčius. Ne tiek dydis, kiek kryptis – mažėjimo tendencija – yra mokesčių sistemos „gerumo“ matas ir valdžios veiksmų rodiklis.

Gyventojų pajamų arba darbo apmokestinimas Lietuvoje yra didelis, ypač palyginus su dinamiškiausiai besivystančiomis ES šalimis, kurios sukuria daugiausiai darbo vietų ir prisivilioja daugiausia emigrantų iš Lietuvos. Todėl spartesnis gyventojų pajamų mokesčio (GPM) mažinimas yra

tiesiog būtinas. Lietuva, kuri ir taip stokoja užsienio investicijų ir jau stokoja darbuotojų, negali leisti sau prabangos apmokestinti darbo jėgą daugiau nei pagrindiniai jos konkurentai [43].

Deja, GPM Lietuvoje yra didesnis nei Latvijoje ir Estijoje, o visas realusis darbo apmokestinimas, Europos Komisijos duomenimis, 2004 m. Lietuvoje siekė 37 proc. (įskaitant GPM ir socialinio draudimo mokestį) ir buvo aukštesnis nei ES vidurkis (36 proc.).



5 pav. Realusis darbo apmokestinimas

Šaltinis: Europos Komisijos duomenys; Prieiga per internetą: 2007-03-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Projektai/Tyrimai.phtml>

Pasak Lietuvos laisvosios rinkos instituto analitikų nors ekonominiams emigrantams svarbiausias ne gyventojų apmokestinimo dydis, bet realus „į rankas“ gaunamas atlyginimas, įdomu tai, kad lietuvių labiausiai pamėgtos šalys – Airija, Didžioji Britanija ir Ispanija, apmokestino gyventojų darbą mažiau nei Lietuva ir užėmė, atitinkamai, 3, 4 ir 5-ą vietas pagal bendrą gyventojų pajamų apmokestinimo mažumą tarp 25 ES šalių (žiūrėti priedą Nr. 7). Lietuviai emigravo į šalis, kuriose darbo apmokestinimas yra mažiausias. Jie ten buvo labai laukiami todėl, kad mažesnis darbo jėgos apmokestinimas ir mažesnis darbo rinkos reguliavimas sumažina darbo jėgos kaštus darbdaviui ir skatina jį plėsti verslą ir samdyti naujus darbuotojus. Dėl to mažesnę darbo apmokestinimą turinčiose šalyse yra mažesnis nedarbas, kas ir skatina „importuoti“ darbuotojus iš užsienio.[34].

Išanalizavus Europos šalių pajamų apmokestinimą, remiantis <http://www.worldwide-tax.com> duomenimis, galima teigti, kad dideli mokesčiai nepatrauklūs nei verslui, nei darbuotojams nei investuotojams. Tačiau Lafero dėsnis parodo (žiūrėti darbo 2 dalį), jog esant dideliems mokesčiams ir surenkama nebūtinai daug. Esant nuliniams mokesčiams nulis bus ir surinkta. Esant šimtaprocentiniams mokesčiams bus surenkamas tas pats nulis, nes kokia prasmė dirbti, jei viskas vis

tiek nusavinama? Tai reiškia, kad biudžeto prasme yra optimalūs (didžiausias pajamas generuojantys) mokesčiai, nuo kurių nukrypus, t.y. juos arba sumažinus, arba padidinus, biudžeto įplaukos būtų mažesnės. Panašu, kad dauguma ES valstybių yra persiritusios per šios kreivės kalnelį ir ne mokesčių didinimas, o mokesčių mažinimas bei sistemos skaidrumas duotų daugiau pajamų į biudžetą.

Jei pažvelgsime į Lietuvą, atrasime daugiau nei užtekinai priežasčių manyti, kad mažesni mokesčiai gali reikšti netgi daugiau pajamų į biudžetą. Štai šešėlinės ekonomikos dalis ekonomikoje nemažėja. Lietuvos laisvosios rinkos instituto tyrimas rodo, kad prieš metus prognozuotą jos mažėjimą pakeitė vertinimai dėl didėjimo ir kad 4 iš 10 darbuotojų gauna atlyginimus vokeliuose. Galima būtų pasimokyti ir iš Slovakijos pavyzdžio. (žiūrėti lentelę Nr.2 aukščiau) Kai 2003 m. Slovakija progresyvią 10-34 proc. gyventojų pajamų mokesčio sistemą pakeitė 19 proc. mokesčiu, nuo 25 proc. iki 19 proc. sumažino pelno mokesčių ir atsisakė skirtingų 14-20 proc. PVM dydžių bei lengvatų, įvesdama vieno dydžio 19 proc. mokesčių, jos mokesčių surinkimas paaugo 5 proc. 2004 m. [15].

Didėjant konkurencingumui Europos ir pasaulio rinkose, Lietuvos įmonių konkurenciniai pranašumai baigia išsekti, ekonominė plėtra taip pat sulėtėjusi, kadangi kitose Europos šalyse vykdomos mokesčių mažinimo reformos, atsirado galimybės Lietuvos žmonėms išvykti dirbti į kitas šalis. Todėl darosi aišku, kad norint padidinti Lietuvos ekonomikos konkurencingumą, mokesčius mažinti būtina, juos mažinti reikia ne mažiau nei konkuruojančiose šalyse.

Pasak ekonomikos ekspertų, be įmonių konkurencingumo ir gyventojų gerovės padidinimo, mokesčių mažinimas turi ir kitų teigiamų pasekmių: reikšmingai sumažinus mokesčius, sumažėja paskatos užsiimti šešėline veikla ir taikyti nelegalias bei legalias mokesčių susimažinimo schemas. Taigi mokesčių reformos tikslas turi būti mažinti mokesčius siekiant Lietuvos konkurencingumo, gyventojų pajamų didėjimo ir paskatų ekonominę veiklą vykdyti skaidriai ir legaliai.

### **1.2.3.Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) lengvatų taikymas ES šalyse**

Išanalizavus ES šalių mokamą pridėtinės vertės mokesčių, galime pastebėti, kad iki šiol dar dauguma ES šalių tam tikroms prekėms ir paslaugoms taiko PVM tarifo lengvatas. Nors ir seniai diskutuojama, kad pridėtinės vertės mokesčio tarifų lengvatų reikėtų atsisakyti, kadangi iškraipoma prekybinė rinka, tačiau daugelis šalių mokesčio lengvatas vis dar taiko tam tikriems produktams.

Kaip matome iš pateiktos 3 lentelės, Jungtinė Karalystė, Malta, Airija, ir Kipras maisto produktams taiko 0 proc. PVM tarifą, Lenkija ir Liuksemburgas – 3 proc., Italija, Ispanija – 4 proc., Airija – 4,4 proc.

Jungtinė Karalystė 0 proc. PVM tarifą taip pat taiko knygoms, vaikiškiems rūbams ir avalynei, spaudai. Toks pat tarifas taikomas Belgijoje ir Danijoje. Prancūzijoje 2,1 proc. PVM tarifas taikomas vaistams ir laikraščiams.

Iš 3 lentelės duomenų matyti, kad net 15 ES šalių kai kurių prekių ir paslaugų visai neapmokestina, kai kurioms taiko 0 proc. PVM tarifą. Todėl atsižvelgiant į ES šalių patirtį, gal būt būtų tikslinga Lietuvoje geriau mažinti PVM tarifą, atsisakant tam tikrų lengvatinių tarifų taikymo.

Mažiausiai PVM lengvatų nustatyta Danijoje, jų nėra Norvegijoje, kur taikomas pagrindinis 23 proc. PVM tarifas.

3 lentelė

### Sumažinti PVM tarifai ES šalyse

	Valstybė narė	Maisto produktai	Kultūrinių renginių lankymas	Pramogų parkų lankymas	Rašytojų, atlikėjų teikiamos paslaugos	Apgyvendinimo paslaugos	Sporto renginių lankymas
1	Belgija	6/12/21	N/6	6	6/21/N	6/N	6/N
2	Čekija	5	5	5	5	5	5
3	Danija	25	25	25	N	25	N/25
4	Vokietija	7/16	N/7	16	7	16	7/16
5	Estija	18	5/18	18	18	5	18
6	Latvija	18/5	N	18	N	5	5
7	Lietuva	5/18	5	5	5	5	5
8	Graikija	9	4,5	9	9	9	9
9	Ispanija	4/7	N/7	7	7	7	7/16
10	Prancūzija	5,5/19,6	5,5/19,6	5,5/19,6	5,5	5,5	19,6
11	Airija	0/4,4/13,5	N/13,5	13,5	21	13,5	N
12	Italija	4/10	10	20	N/20	10	10/20
13	Kipras	0/5/15	N/15	15	5	8	15
14	Liuksemburgas	3	3	3	3	3	3/N
15	Vengrija	15	15	15	15/20	15	15
16	Malta	0	18	18	15	5	18
17	Olandija	6	6	6	6/19/N	6	6
18	Austrija	10	N/10	20	20/10	10	20



19	Lenkija	3/7	7	7	7	7	7
20	Portugalija	5/12/21	N/5	5	21/N	5	5
21	Slovėnija	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
22	Slovakija	19	N/19	19	19	19	19/N
23	Suomija	17	8	8	N	8	8/N
24	Švedija	12/25	6	25	6	12	N/6
25	Jungtinė Karalystė	0/17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis Europos Komisijos pranešimu „VAT rates applied in the member states of the European Community“ (2006 m.) Interneto prieiga (2007-02-12):  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf).)

Apyvartos mokesčio maisto produktams netaiko ir pvz.: Australija ir Kanada, knygoms ir spaudai – Australija, vaistams – Kanada. Šveicarijoje PVM tarifas yra 6,5 proc., tačiau taikomas sumažintas 2 proc. Ir specialusis 3 proc. PVM tarifas atskiroms prekių bei paslaugų rūšims. Japonijoje pagrindinis apyvartos mokesčio tarifas yra 5 proc.

Lietuvoje įvedinėjant PVM lengvatas pagrindinis deklaruojamas tikslas buvo tiesioginė nauda vartotojui – mažesnės konkrečių produktų kainos, tačiau, pasak Lietuvos valstybės kontrolės, praėjusių metų pabaigoje atlikus PVM lengvatų taikymo pagrįstumo tyrimą, konstatuota, jog nustatyti lengvatiniai PVM tarifai Lietuvoje neturėjo tiesioginio ilgalaikio poveikio apmokestinamųjų prekių ir paslaugų kainoms, t.y. tiesiogiai vartotojams naudos nesukūrė, o sukūrė tik išskirtines sąlygas šių paslaugų teikėjams ir prekių tiekėjams. [3].

Lietuvos laisvosios rinkos institutas taip pat siūlo nuo 2008 m. atsisakyti visų pridėtinės vertės mokesčio lengvatų. PVM lengvatos iškreipia konkurenciją, suteikdamos daliai gamintojų išskirtines sąlygas, ir iškraipo vartojimą. Tarptautinis valiutos fondas neseniai taip pat rekomendavo Lietuvai atsisakyti PVM ir daugelio kitų mokesčių lengvatų, nes jei valstybės išlaidos yra daugiaž nustatytos iš anksto ir jei kas nors sumoka mažiau mokesčių, visi likusieji turi sumokėti daugiau. Atsisakius lengvatų būtų galima surinkti tiek pat pajamų, net jei bendrasis mokesčių tarifas būtų mažesnis.

### 1.2.4. Gyventojų pajamų mokesčio ir Socialinio draudimo apmokestinimo ypatumai ES šalyse

Europos šalių gyventojų pajamų mokesčio sistemos turi savitų bruožų, tačiau daugelio jų sistemoms būdingi šie dalykai: mokesčių tarifai yra progresiniai; itin dideli mokesčio tarifai nustatyti didelės pajamas gaunantiems gyventojams; nustatytos minimalios neapmokestinamos pajamos.

**Progresinis pajamų mokestis**- tai toks mokestis, kurio tarifas didėja, didėjant asmens gaunamoms pajamoms. Kai dirbančiojo pajamos viršija nustatytą ribą, kiekvienas papildomas litas (euras) apmokestinamas didesniu mokesčio tarifu.

Progresinę mokesčių sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu tarifu (*žiūrėti į 3 Priedą*). Pavyzdžiui, Austrijoje, Vokietijoje, Švedijoje, mažiausiais pajamas gaunantiems gyventojams taikomas nulinis pajamų mokesčio tarifas. Nuliniu pajamų mokesčio tarifu apmokestinamos pajamos svyruoja nuo 303 eurų Austrijoje iki 2618 eurų Švedijoje.

Europos Komisijos duomenimis, daugiausia pajamų mokesčio įplaukų proc. nuo BVP surenkama Danijoje (26 proc.), Švedijoje (15,2 proc.), Suomijoje (14,3 proc.). Mažiausiai – Lenkijoje (4,6 proc.), Čekijoje (4,8 proc.), Graikijoje (5,0 proc.). Lietuvos pajamų mokesčio įplaukos nuo BVP sudaro apie 7 proc.

Didesnius kaip 30 proc. tarifus ES šalys paprastai taiko didesnėms nei 1 000 eurų pajamoms. Didžiausiais, kelis tūkstančius ir daugiau per mėnesį siekiančias pajamas gaunantiems gyventojams taikomi didesni – 40 proc. pajamų mokesčio tarifai. Tokie tarifai taikomi Austrijoje, Belgijoje, Prancūzijoje, Italijoje, Lenkijoje, Vokietijoje.

Pavyzdžiui, Belgija pajamų mokestį pradėjo reformuoti 2001 m. Reformos tikslas – sumažinti vidutines pajamas gaunančių asmenų pajamų apmokestinimą. Buvo padidintos maksimalios pajamų ribos 30 ir 40 proc. tarifams bei sumažintos maksimalios pajamų ribos 45 ir 50 proc. tarifams, taip pat padidintas neapmokestinamasis pajamų minimumas.

Vokietijoje 2000m. pradėta gyventojų pajamų mokesčio sistemos reforma siekiama mažinti tarifus. Jei 2002m. tarifas buvo nuo 19,9 proc. iki 48,5 proc., tai 2003 m. mažėjo atitinkamai iki 17 proc. ir 47 proc., 2004m.- 15 proc. ir 42 proc.

Realūs pajamų mokesčio tarifai Vokietijoje yra 39,9 proc., Belgijoje – 43,5 proc., Švedijoje-46,6 proc., Olandijoje – 31,9 proc.

Analizuojamoje lentelėje (*žiūrėti priedą Nr. 3*) pateiktos šalys kuriose pajamų mokestis skaičiuojamas (žymėjimas):

\* tam tikra ne centrinės vyriausybės taikoma apmokestinimo forma.

\*\* iki nustatyto pajamų minimumo mokesčių tarifas yra nulis, nuo nustatytos sumos yra nuo 16 iki 45 proc. tarifas apskaičiuojamas taikant matematinę formulę. Nurodyti mokesčių tarifai taikomi, kai apmokestinamas vienas asmuo, o ne bendros šeimos pajamos.

\*\*\* tam tikroms pajamoms taikomas 15 proc. tarifas.

Proporcinė mokesčių sistema yra penkiose Europos šalyse – Slovakijoje, Estijoje, Latvijoje, Lietuvoje ir Rusijoje. Dvi jų – Rusija ir Slovakija – pajamų mokesčio sistemą pakeitė visai neseniai.

**Proporcinis pajamų mokestis** – tai toks mokestis, kurio tarifas vienodas, neatsižvelgiant į mokesčio mokėtojo uždirbamas pajamas.

Slovakijoje praėjusiais metais įvykdyta mokesčių reforma. Vietoj anksčiau galiojusio 10,20,28,35 ir 38 proc. pajamų mokesčio tarifų nustatytas vienas – 19 proc. – mokesčio tarifas.

Prieš keletą metų pajamų mokesčio reforma įvykdyta ir Rusijoje. Vietoj iki tol galiojusių tarifų, kurių didžiausiais buvo 30 proc., nuo 2001m. sausio 1 d. nustatytas bendras 13 proc., pajamų mokesčio tarifas [6].

Lietuvoje mokesčio tarifas yra gerokai didesnis nei kitose proporcinę sistemą turinčiose šalyse. Tačiau efektyvus pajamų mokesčio tarifas Lietuvoje per pastaruosius dvejus metus sumažėjo – padidintas neapmokestinamasis minimumas, sumažintas mokesčio tarifų skaičius, įdiegtas visuotinis mokesčių deklaravimas, įdiegtas mokesčių minusavimo mechanizmas (įmokos į pensijų fondus, gyvybės draudimo įmokos, būsto paskolų palūkanos, švietimo išlaidos, kompiuterio pirkimo išlaidos).

Lietuvoje vis garsiau kalbant apie progresinės gyventojų darbo pajamų apmokestinimo sistemos įvedimą, sistemos priešininkai teigia, jog ši sistema Europoje nepopuliari, jos žadama atsisakyti. Tačiau spausdinamos lentelės Nr.1 (*žiūrėti priedą Nr. 3*) skaičiai rodo ką kita.

Žiūrint į pajamų ir darbo apmokestinimą kiekybine prasme, šiandien Lietuvoje „Sodros“ įmokos net daugiau nei pajamų mokesčiai paima nuo produkto, kurį sukuria vienas darbuotojas. Panagrinėjus, kodėl į Latviją, o ne į Lietuvą masiškai veržiasi regiono įmonių centrinės būstinės pamatysime, kad priežastis – mokesčių socialinio draudimo fondo biudžeto skirtumai, kurie yra žymiai patrauklesni verslininkams Latvijoje nei Lietuvoje, kadangi ten mokesčio tarifas yra 24,09

proc. Kaimyninėje Lenkijoje „Sodros“ mokestis tesiekia 17,20 proc. (*žiūrėti į priedą Nr. 3*) Todėl samdyti brangiai atlyginamą specialistą įmonei yra be galo brangu, nes nuo jo reikės mokėti didžiulius mokesčius.

Siūlomas „Sodros“ įmokų „lubos“ ši vaizdą smarkiai pakoreguotų į gerąją pusę. „Sodros“ lubos ne tik padėtų pritraukti į Lietuvą brangiai atlyginamus darbuotojus ar išlaikyti juos čia, bet ir prisidėtų prie naujų investicijų. „Sodros“ įmokų lubos reikštų tai, kad nuo tam tikros sumos, kurią darbdavys skiria darbo užmokesčiui, „Sodros“ įmokos nebūtų imamos. Vadinasi, nuo atlyginimo dalies „popieriuje“, viršijančios nustatytas lubas, darbuotojui nebebūtų skaičiuojami 3 proc., darbdaviui – 31 proc., Pati „Sodra“ jau šiandien turi nusistačiusi įmokų lubas – įmokos, kurios imamos nuo atlyginimo, viršijančio vidutinį mėnesinį atlyginimą daugiau nei penkis kartus, nebedaro įtakos būsimam pensijos dydžiui.

Įvedus „Sodros“ lubas ūgtelėjusi darbuotojų paklausa dar labiau didintų darbo užmokesčius. Aišku „Sodros“ įmokų lubos negali kompensuoti pajamų mokesčio mažinimo ir socialinio draudimo reformos, tačiau ekonominis efektas minimaliomis priemonėmis – garantuotas.

Mažas, ir didesnes pajamas gaunantis darbuotojas Lietuvoje gyventojų pajamų mokesčiu ir socialinio draudimo įmokomis yra apmokestinamas daugiau nei kitose regiono ir daugumoje Europos Sąjungos valstybėse. Tai neigiamai veikia investuotojų ketinimus investuoti Lietuvoje, darbuotojų gaunamų pajamų augimą ir jų planus dirbti Lietuvoje bei šešėlinio ar pusiau šešėlinio verslo motyvaciją ir galimybes legalizuoti savo veiklą. Situacijai pagerinti būtina iš esmės sumažinti darbo apmokestinimą Lietuvoje.

### **1.3. Mokesčių mažinimo galimybės**

2005 m. LR Vyriausybės buvo priimti svarbūs sprendimai dėl mokesčių: pagaliau ryžtasi atsisakyti apyvartos mokesčio, nustatytas laipsniškas gyventojų pajamų mokesčio mažinimas, tačiau įvestas laikinas „socialinis“ mokestis įmonių pelnui, mokestis komercijai naudojamam gyventojų nekilnojamajam turtui, pakeista nekilnojamojo turto mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka (lėmusi bendrą bazės padidėjimą), priimti nauji sprendimai dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatų.

Šiandienos vis dar ekonomikos augimo situacija yra dėkinga mokesčių mažinimui, nes absoliutus biudžetas auga vien dėl ekonomikos augimo. Tą akivaizdžiai patvirtina 2005 metų biudžeto surinkimo faktai ir 2006 metų biudžeto surinkimo prognozės.

Vykdytos mokesčių pertvarkos kol kas nedavė (ir su dabartinėmis apimtimis neaišku ar duos) ekonomikos postūmio efekto, nes mokesčių mažinimas kol kas yra neesminis. Vertinant pagal mokesčių kriterijų Lietuva nėra konkurencinga ir kelianti mažiau pasitikėjimo dėl ateities, palyginti su kaimynais. Tai prisideda prie investicijų (ypač užsienio) į Lietuvos ekonomiką santykinio menkumo ir to, kad daug perspektyvių darbuotojų nesieja savo ateities su darbu Lietuvoje.

Be to, Lietuvoje kol kas netgi nėra rimtai vertinama galimybė mažinti valstybės išlaidas arba jų bent nedidinti proporcingai bendrojo vidaus produkto augimo tempams, nors prielaidos tam yra: funkcijų privatizavimas, išlaidų efektyvinimas, tikslingas ES paramos panaudojimas.

Tai verčia permąstyti mokesčių mažinimo tempus. Turint omenyje didėjančią konkurencinį spaudimą Europos ir pasaulio rinkose, beišsenkančius Lietuvos įmonių konkurencinius pranašumus (visų pirma – santykinai pigi ir santykinai kvalifikuota darbo jėga), kitose Europos Sąjungos ir aplinkinėse šalyse vykdomas mokesčių mažinimo reformas, didėjančias galimybes Lietuvos žmonėms išvykti dirbti į kitas šalis bei galimą ekonominės plėtros Lietuvoje lėtėjimą, akivaizdu, kad norint padidinti Lietuvos ekonomikos konkurencingumą, įmonių konkurencingumą, mokesčius mažinti būtina, juos mažinti reikia ne mažiau nei konkuruojančiose šalyse.

Be įmonių konkurencingumo, patrauklumo dirbti Lietuvoje ir gyventojų gerovės didinimo, mokesčių mažinimas turi ir kitų teigiamų pasekmių: reikšmingai sumažinus mokesčius, sumažėja paskatos užsiimti šėšeline veikla ir taikyti nelegalias bei legalias mokesčių susimažinimo schemas. Dėl pastarųjų aplinkybių Lietuva šiandien neretai vadinama ne mažų mokesčių šalimi, bet didelių nesurenkamų mokesčių šalimi, o tai pakeisti gali ne mokesčių administravimas, o tik mokesčių mažinimas. Tačiau mažinant mokesčius taip laipsniškai, kaip numatyta Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, šio efekto bus menkai pasiekta.

Mokesčių mažinimo tempo dinamikos ir kitų pertvarkymų poreikio ir jų įgyvendinimo galimybės:

**Dėl gyventojų pajamų mokesčio.** Gyventojų pajamų mokesčio mažinimas yra būtina priemonė Lietuvos verslo konkurencingumui išlaikyti ir gyventojų pajamų didėjimui užtikrinti. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 15 proc. leistų Lietuvai lygiuotis į konkurencingiausias regiono valstybes ir paskatintų investicijas, padėtų iš esmės pristabdyti darbo jėgos nutekėjimą iš Lietuvos, smarkiai sumažintų paskatas slėpti mokesčius (ir gyventojų pajamų, ir kitus), sumažintų mokesčių planavimo poreikį ir leistų efektyviau organizuoti ekonominę veiklą. Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas iki 24 proc. jau nuo 2007 m. leistų Lietuvai bent jau labai neatsilikti nuo Latvijos ir Estijos.

**Dėl socialinio draudimo įmokų.** Socialinio draudimo įmokų lubų nebuvimas ypač neigiamai veikia konkurencingiausias ūkio šakas ir labiausiai kvalifikuotus darbuotojus, nes daug uždirbantys aukštos kvalifikacijos darbuotojai už socialinį draudimą moka daug daugiau nei potencialiai gaus naudos. Socialinio draudimo įmokų lubų nustatymas ypač mažintų kvalifikuotos darbo jėgos emigraciją, bei ypač didintų Lietuvos konkurencingumą, nes skatintų Lietuvoje steigti aukštos kvalifikacijos darbo reikalaujančią veiklą užsiimančias įmones ir Lietuvoje įkurti įmonių pagrindines būstines.

Socialinio draudimo įmokų dalies, kurią galima pervesti į savo sąskaitą antrosios pakopos pensijų fonde, didinimas būtų svarbi paskata legalizuoti šešėlinius atlyginimus, išlaikyti darbo jėgą Lietuvoje, padidinti kapitalo prieinamumą Lietuvoje, o svarbiausia – leistų spręsti ilgalaikes socialinio draudimo sistemos problemas.

**Dėl nekilnojamojo turto mokesčio gyventojams.** Pasak Lietuvos laisvosios rinkos instituto specialistų, bet kuriai paskirčiai naudojamą gyventojų nekilnojamojo turto apmokestinimas yra ydingas, nes tai dvigubas apmokestinimas, baudžiantis tuos gyventojus, kurie taupo ir investuoja. Toks mokestis stabdo vidurinėsios klasės formavimąsi, nesiderina su esama valstybės pozicija skatinant įsigyti nekilnojamąjį turtą iš skolintų lėšų (lengvata būsto palūkanoms), iškreipia statybų ir nekilnojamojo turto rinką, sukelia rimtas technines problemas dėl mokesčio bazės nustatymo, sukuria prielaidas korupcijai (pavyzdžiui, nustatant nekilnojamojo turto vertę).

Tik komercinės paskirties gyventojų nekilnojamojo turto apmokestinimas yra mažesnė blygybė nei viso gyventojų turto, tačiau jis taip pat nėra prasmingas. Jis nesulygina įmonių ir gyventojų padėties nekilnojamojo turto rinkoje, o greičiau ją iškreipia: įmonės, užsiimančios nekilnojamojo turto nuoma, šiuo metu turi mokestinių pranašumų prieš ta pačią veiklą užsiimančius gyventojus, nes jos vietoje gyventojams tenkančių pajamų mokesčio moka nuo mažesnės bazės skaičiuojamą pelno mokestį. Be to, šis mokestis sukuria didelę administracinę naštą ir labai iškraipo ekonominę motyvaciją, o pajamų vis tiek generuoja nedaug.

**Dėl įmonių nekilnojamojo turto mokesčio tarifo ir bazės.** Įmonių apmokestinimas nekilnojamojo turto mokesčiu, ypač išaugus mokesčio bazei dėl skubotai įvesto bazės skaičiavimo pagal rinkos kainas, yra dvigubas to paties objekto apmokestinimas, nes ir nekilnojamojo turto mokestis, ir žemės mokestis apmokestina tą patį objektą – su vieta susijusią rinkos vertę. Staigus nekilnojamojo turto mokesčio realus padidėjimas daugmaž galėtų būti kompensuotas iki 0,5 proc. sumažinus jo tarifą, o ilginiui nekilnojamojo turto mokestis ir žemės mokestis turėtų būti pertvarkyti,

panaikinant dvigubą apmokestinimą, sumažinant mokesčio dydį bei išskaidrinant ir supaprastinant mokesčio apskaičiavimą ir mokėjimą.

**Dėl įmonių apmokestinimo socialiniu mokesčiu.** Įmonių apmokestinimas socialiniu mokesčiu padidino paskatas vengti šio mokesčio ir sumažino vieną iš pagrindinių Lietuvos verslo aplinkos konkurencinių pranašumų. Nepaisant to, jog mokestis įtvirtintas laikinu įstatymu, neigiamos pasekmės yra ilgalaikės, nes investuotojams buvo pasiųstas signalas dėl mokesčių nestabilumo Lietuvoje ir galimybės bet kada mokesčius pakelti. Atsižvelgiant į konkurencingumo didinimo bei investicijų pritraukimo būtinybę ir optimistiškesnę nei planuotą biudžeto pajamų surinkimą tikslinga kuo greičiau panaikinti socialinį mokestį.

**Dėl pridėtinės vertės mokesčio.** Pridėtinės vertės mokestis yra labiausiai harmonizuotas visoje ES ir kelia mažiausiai keblumų dėl konkurencingumo ir kitų ekonominę gerovę užtikrinančių veiksnių. Tačiau šiandien pridėtinės vertės mokestis yra vis labiau apauginamas lengvatomis (tai oficialiai siekiama ir planuojama daryti ir ateityje). Tokios lengvatos mokestį daro vis sudėtingesnį, sukuriama ekonominiai iškreipimai ir mokestinės spragos, apsunkina bendrų mokesčių tarifų mažinimą. Siekiant vienodų konkurencijos sąlygų tikslinga nustatyti visoms prekėms ir paslaugoms vienodą 18 proc. mokesčio tarifą ir nesiekti jo sumažinimo jokioms sritims.

**Dėl biudžeto pajamų.** Pateiktas mokesčių mažinimo scenarijus nebūtinai reikštų netgi biudžeto santykinio dydžio sumažėjimą, nes ekonominė veikla legalizuotųsi, mokestinių „skylių“ sumažėtų, prasiplėstų PVM bazė. Netgi esant santykiniam biudžeto sumažėjimui dėl ekonominės veiklos didesnio aktyvumo yra lauktinas biudžeto absoliutus didėjimas. Toks absoliutus biudžeto augimas esant mokesčių mažinimui būtų didesnis negu nemažinant mokesčių.

Pateikiu Lietuvos Laisvosios rinkos instituto siūlymus dėl mokesčių mažinimo:

4 lentelė

**LLRI pasiūlymai dėl mokesčių pakeitimo poreikio ir galimybių**

<b>Mokestis</b>	<b>Situacija 2006 m. sausio 1 d.</b>	<b>Galimybės ir būtynybė nuo 2007 m. sausio 1 d.</b>	<b>Tolimesnė perspektyva (2009 – 2010 m.)</b>
<b>Gyventojų pajamų mokestis</b>	Bendras tarifas 33 proc. (nuo 2006 m. liepos 1 d. - 27 proc., nuo 2008 m. sausio 1 d. – 24 proc.), autoriniams darbams – 15 proc.	Sumažinti aukščiausią tarifą iki 24 proc.	Nuo 2009 metų suvienodinti tarifą iki 15 proc.
<b>Socialinio draudimo įmokos</b>	34 proc.	Nustatyti 3,5 vidutinių darbo užmokesčių lubas. Padidinti pensijų fondams galimą pervesti dalį iki 7 proc. punktų.	Iki 2009 metų pensijų fondams galimą pervesti dalį padidinti iki 10 proc. punktų.
<b>Gyventojų nekilnojamojo turto mokestis</b>	1proc. apmokestinamas komercijai naudojamas turtas.	Panaikinti mokestį.	
<b>Nekilnojamojo turto mokestis juridiniams asmenims</b>	Tarifas – 1 proc. Apmokestinamoji vertė komercijai naudojamam turtui pradėta skaičiuoti nuo rinkos vertės (kuri paprastai didesnė nei atstatomoji vertė).	Sumažinti tarifą iki 0,5 proc. (už 2006 m. periodą).	Reformuoti persidengiančius nekilnojamojo turto ir žemės mokesčius, panaikinant dvigubą vertės apmokestinimą, sumažinant mokestį, išskaidrinant ir supaprastinant mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką.
<b>Įmonių socialinis mokestis</b>	4 proc.	Panaikinti mokestį.	



<b>Pridėtinės vertės mokestis</b>	18 proc., dešimčiai veiklų – lengvatinis 5 proc. tarifas.	Panaikinti visas lengvatas.
<b>Akcizai</b>	Minimalius tarifų dydžius nustato ES. Lietuva turi pereinamuosius laikotarpius, kad pasiektų minimalius dydžius - cigaretėms iki 2010 m., bešviniam benzinui – iki 2011 m., dyzelinui, žibalui – iki 2013 m.	Iškelti ES minimalios tarifo ribos sumažinimo ir panaikinimo klausimą, atsižvelgiant į per didelio tarifo poveikį naujoms ES narėms.

Šaltinis: Lietuvos Laisvosios rinkos instituto pasiūlymai Vyriausybei. Prieiga per internetą:

2006-11-23 adresu : [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/)

### **Mokesčių konkurencingumas**

Mokesčiai, jei jau jie renkami, turi būti surinkti, o tai reiškia, kad jų tarifai turi atspindėti mokėtojo galėjimą šį mokestį sumokėti.

### **Paprastumas**

Mokesčio paprastumas yra pageidautinas, kad mokestis netaptų nefiskaline našta. Jei mokesčių mokėtojui tenka ne tik sukti galvą, kaip gauti pajamų mokesčiui sumokėti, bet ir kaip apskaičiuoti bei sumokėti mokestį, padidėja mokesčio mokėtojo sąnaudos. Tai tampa papildomu apmokestinimu be tarifo ir sumažina ne tik veiklos galimybes privatiems subjektams, bet ir biudžeto įplaukas, nes labai išauga paskatos ir galimybės mokesčio išvengti.

Mokesčio paprastumas pasireiškia ir per mokesčio bazės paprastumą, ir per mokesčio tarifo paprastumą. Lengvata, progresyvumas ar bet kokia kita įmantrybė mokesčio paprastumą mažina.

## **Lengvesnis visiems**

Iškyla problema, kaip atskirti lengvatą nuo nelengvatos. Žymus austrų ekonomistas Murray Rothbardas taikliai demistifikuoja „plokščius“ mokesčius, parodydamas, kad būtinas prisitaikymas prie realybės dažnai yra nutolimas nuo idealaus visiems vienodo mokesčio.

Kai kurios mokesčių lengvatos net nevadintinos lengvatomis. Pavyzdžiui, pensijų kaupimo, švietimo išlaidų ar sveikatos draudimo neapmokestinimas pajamų mokesčiu. Jei žmogus, neleidžiantis savo lėšų šiems tikslams, galiausiai pasinaudoja valdiškais (mokesčių mokėtojų) ištekliais, kuris (pasinaudojantis „lengvata“ ar nepasinaudojantis) yra tikrasis lengvatininkas? Arba pelno mokesčio nulinis tarifas reinvesticijoms – kodėl jis vadinamas lengvata, jei uždirbtas pelnas netampa vartojimui skirtomis akcininko pajamomis, o toliau paliekamas versle? Arba verslo liudijimai – ar tikrai jie lengvata? Jei taip, tai gal ir juridinių asmenų neapmokestinimas pajamų, o pelno mokesčiu – taip pat lengvata?

Mokesčių politikoje tenka laviruoti tarp mokesčio grynumo ir jo pritaikymo realiai situacijai.

Pusiausvyros paieška galėtų remtis principu, kad, viena vertus, būtina panaikinti akivaizdų atskirų veiklų protegavimą, kita vertus, ekonominės veiklos subjektams turi būti pasirinktos maksimaliai didelės galimybės veikti nebūtinai pagal bendrą standartą, o panaudojant įvairias veiklos formas (darbo santykiai, įmonė, verslo liudijimas).

Lengvatų atsisakyti ir bendrus mokesčių tarifus mažinti būtina. Tačiau tai neturi būti vėždas tikrajam problemos sprendimui – mokesčių mažinimui., padedantis šią vergovę visiems bent pasilengvinti ir biudžeto skylės ne užkišinėti, bet mažinti.

## **1.2. Pajamų apmokestinimo skaičiavimo metodai**

Ekonomikoje dažnai iškyla klausimai, kaip statistiškai išmatuoti ekonomikos augimą, našumą, paklausą, o tuo pačiu, ką reiškia konkretus rezultatas ekonominei politikai.

Sėkmingam statistikos duomenų pritaikymui reikia išskirti tris etapus:

- Formuluojamą uždavinio teorinę analizę ir performulavimą statistinėmis kategorijomis;
- Tyrimo atlikimas ir vertinimas;
- Rezultatų interpretavimas.

Statistiniai paskaičiavimo būdai padeda atskleisti ir nustatyti reiškinų santykius, dėsningumus, kitimo tendencijas. Iš gautų duomenų galima pasakyti, kas vyksta valstybėje, kokie yra susiklostę

santykiai, proporcijos bei ryšiai ir kaip jie kinta. Visa tai sudaro prognozių skaičiavimų, reikalingų valdymo sprendimams priimti, bazę.

Ekonometrinė dinaminė analizė ir prognozavimas apima metodus ir skaičiavimus, orientuotus į retrospektyvinę ūkinių reiškinių analizę ir perspektyvos prognozavimą. Ūkio statistikoje dominuoja tik trumpalaikių prognozių gavimo metodikos, kompleksiniai trumpalaikių prognozių skaičiavimai, atliekami tiek makro, tiek mikro lygiu. Įmonėje atliekant pokyčių analizę, vienas svarbiausių informacijos šaltinių yra finansinės, veiklos ataskaitos dokumentai, t.y. statistinės ataskaitos. Gyventojų mokesčių naštos analizė bus atlikta remiantis 2002-2006 metų laikotarpio veiklos analizės duomenimis. Horizontali ir vertikali analizė statistikoje dar vadinama struktūrine ir dinamine.

Horizontali analizė – tai dviejų ar daugiau metų pajamų duomenų palyginimas. Ši analizė padeda nustatyti atitinkamų rodiklių dinamiką. Rodiklių dinamika apskaičiuojama absoliučiais dydžiais, t.y. nustatomi nukrypimai nuo bazinių rodiklių. Horizontali mokesčių naštos analizė atlikta lyginant finansinių ir praėjusių metų ataskaitų duomenis, apskaičiuojant absoliučius jų pasikeitimo dydžius. Ši analizė leidžia įvertinti sumokėtų mokesčių dydžio bei jų sudėties kitimą.

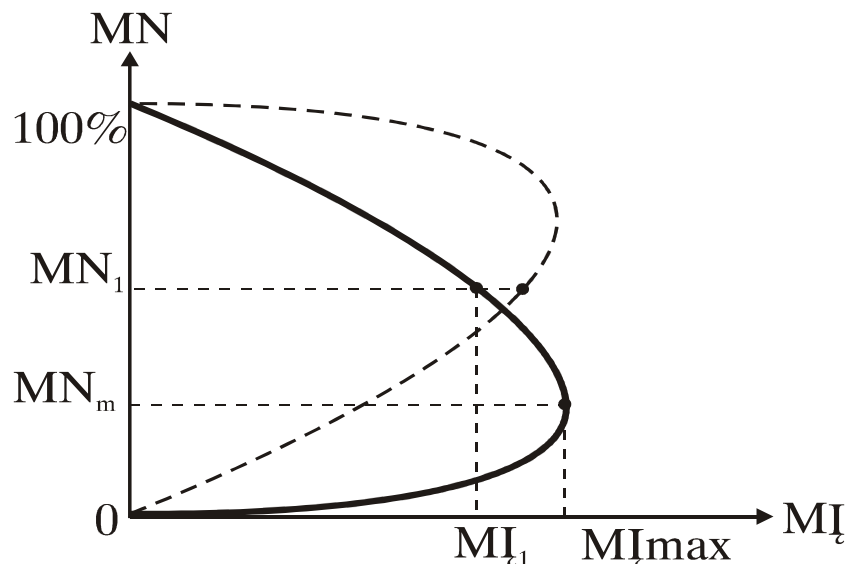
Vertikaliosios analizės esmę sudaro tai, kad atitinkamas statistinis mokesčių ataskaitos rodiklis lyginamas su bendru tos ataskaitos rodikliu, o gautas dydis išreiškiamas bazinio dydžio procentais. Ją suprantame, kaip kiekvieno ataskaitos straipsnio lyginamojo svorio pasirinktame baziniame rodiklyje apskaičiavimą. Analizuojant keleto metų ataskaitų rodiklius, galima nustatyti jų pasikeitimo priežastis. Vertikalioji 2002-2006 metų statistinių ataskaitų analizė bus atlikta, lyginant kiekvieną šių ataskaitų rodiklį su bendrąja suma.

Deciliai skaičiuojami į dešimt lygių dalių dalijant eilutę, kurią sudaro tiriami duomenys, išdėstyti didėjimo tvarka. Jei pagal decilius tiriame gyventojų namų ūkio pajamas ar išlaidas tai, pirmąjį dešimtadalį, t.y. pirmąjį decilį, sudaro namų ūkiai. Kurių narių pajamos (ar išlaidos) yra mažiausios, o antrąjį – namų ūkiai, kurių pajamos (ar išlaidos) yra didesnės nei pirmojo decilio tiriamųjų, bet mažesnės nei trečiojo decilio tiriamųjų ir t.t.

Santykinė analizė- ji dar vadinama finansinių koeficientų analize. Santykiniai rodikliai (koeficientai) yra finansinės analizės priemonė, kurios pagalba nusakomas įvairių finansinės atskaitomybės straipsnių tarpusavio ryšį, pavyzdžiui, tarp trumpalaikio turto ir trumpalaikių įsipareigojimų, tarp pelno ir kapitalo ir t.t. Finansiniai santykiniai rodikliai gali būti taikomi įmonės prognozuojamos finansinės būklės vertinimui.

Statistikoje norint išsiaiškinti bendrų mokestinių pajamų priklausomybę nuo mokesčio tarifo dydžio naudojama Lafero kreivė, kuri parodo kad mokesčių tarifų didinimas nuo 0 iki tam tikro dydžio sąlygoja pajamų iš mokesčių augimą. Tačiau tolimesnis mokesčių tarifo didinimas nebeduoda

teigiamo efekto, ir mokesčių pajamos pradeda mažėti. Pagrindinė Lafero kreivės problema ta, jog sunku teisingai įvertinti, koks turi būti vidutinis mokesčių tarifas, kuri viršijus biudžeto mokestinės pajamos pradės mažėti.



6 pav. Lafero kreivė

Šaltinis: OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) Interneto prieiga (2007-02-15) adresu: [http://www.oecd.org/statsportal/0,2639,en\\_2825\\_293564\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/statsportal/0,2639,en_2825_293564_1_1_1_1_1,00.html)

**Lafero kreivė** – teorinė koncepcija, kuri kreive parodo įplaukų į biudžetą priklausomybę nuo mokesčių tarifų. Ji sukurta XX a. aštuntajame dešimtmetyje metais ekonomisto Artūro Lafero ir buvo naudojama kaip argumentas sumažinti mokesčius [59].

Jeigu mokesčio tarifas (MN) lygus nuliui, tai ir mokestinės pajamos (MI) bus lygios nuliui. Jeigu mokesčio tarifas (MN) lygus 100 proc., tai mokestinės pajamos (MI) irgi bus lygios nuliui, nes, esant tokiems aukštiems mokesčiams, nebus stimulo dirbti. Išvada: vyriausybė, nustatydamą aukštus mokesčių tarifus, gali gauti mažesnes pajamas iš mokesčių, nei nustačiusi žemus mokesčių tarifus. Jei aukšti mokesčių tarifai neigiamai veikia ūkinę veiklą, gali mažėti BNP. Be to, esant aukštiems mokesčiams, siekiama neteisėtai išvengti jų mokėjimo – dalį gautų pajamų nuslėpti. *Lafero kreivė rodo*, jeigu vyriausybė nori padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, ji gali nustatyti aukštesnius mokesčių tarifus. Tačiau vyriausybė negali tiesiogiai kontroliuoti mokestinių įplaukų. Šie tyrimo metodai taikomi mikro ir makro ekonomikoje ir labiausia atspindi esamą padėtį, šių paskaičiavimų dėka galima numatyti tolimesnį ekonomikos vystymąsi, jos tendencijas.

## 2. AB „MAŽEIKIŲ NAFTA“ MOKAMŲ PAGRINDINIŲ VERSLO MOKESČIŲ NAŠTOS ĮVERTINIMAS

### 2.1. Trumpa AB „Mažeikių nafta“ charakteristika

**Įmonės pristatymas.** Nuo 1980 m. veikianti Mažeikių naftos perdirbimo gamykla, tuometinėje Tarybų Sąjungoje buvo pati moderniausia šios pramonės šakos įmonė. Šiandien AB "Mažeikių nafta" - vienintelė naftos perdirbimo įmonė Baltijos valstybėse, dirbanti kaip kompleksinio perdirbimo įmonė. Projektinis jos pajėgumas 15 mln. tonų naftos per metus. Nuolat tobulinama technologinį procesą, sekama naujoves Vakaruose ir planuodama jų įgyvendinimą įmonė yra žinoma pasaulio naftos perdirbimo specialistams bei šios srities verslininkams kaip universalus ir visiškai patikimas partneris.

**1995 m. liepos mėnesį** valstybinė įmonė "Nafta" reorganizuota į akcinę bendrovę "Mažeikių nafta", kurios 90% akcijų valdo valstybė ir 10% įmonės darbuotojai bei kiti juridiniai ir fiziniai asmenys.

**1996 m.** Bendrovė pradėjo plėsti mažmeninės prekybos tinklą rinkoje. Pirmoji AB "Mažeikių nafta" degalinė buvo atidaryta 1996 m. vasario mėnesį. Tuo tikslu buvo įsteigta dukterinė įmonė – UAB "Ventus nafta"

**1998 m. gruodžio 1 d.**, strateginio investuotojo "Williams International" pageidavimu, prie įmonės prijungiami Biržų naftotiekis bei statomas naftos terminalas Būtingėje, prieš tai atskyrus ir perdavus Valstybės Turto Fondui AB "Mažeikių nafta" priklausančias dukterines įmones, tarp kurių ir UAB "Ventus nafta", todėl nuo 1998 m. pabaigos bendrovė nebeturi mažmeninio prekybos tinklo.

Po **1999 m. Spalio 29 d.** sutarties pasirašymo tarp LR Vyriausybės ir strateginio investuotojo "Williams International Company", 33% AB "Mažeikių nafta" akcijų buvo parduota strateginiam investuotojui – kompanijai "Williams International Company". Šiai bendrovei perduodamas įmonės valdymas. Kita bendrovės akcinio kapitalo dalis priklauso: Valstybei 59,3% ir 7,7% - Lietuvos, užsienio fiziniams bei juridiniams asmenims.

**2002 m. birželio mėn.** Lietuvos Vyriausybė, "Williams International Company" ir Nyderlandų ribotos atsakomybės bendrovė "Yukos Finance B.V." (toliau - "Yukos") baigė sandorį, kuriuo "Yukos" įsigijo akcijų už 75 mln. JAV dolerių, suteikė "Mažeikių naftai" ilgalaikę 75 mln. JAV dolerių paskolą bei garantavo naftos tiekimą perdirbimo įmonei. Po šio sandorio pasirašymo "Williams International Company" ir Rusijos kompanija "Yukos" turi po 26,85 proc. "Mažeikių naftos" akcijų, Lietuvos Vyriausybė – 46,6 proc.

**2006 gruodžio 15 d.** PKN ORLEN tapo 596 834 352 AB „Mažeikių nafta“ akcijų valdytoju. PKN Orlen valdomas akcijų paketas sudaro 84,36 proc. AB „Mažeikių nafta“ įstatinio kapitalo ir suteikia PKN ORLEN 596 834 352 balsus arba 84,36 proc. visų balsų „Mažeikių naftos“ visuotiniame akcininkų susirinkime.

PKN Orlen įsigijo 379 918 411 AB „Mažeikių nafta“ akcijų iš Yukos International už 1 492 000 000 JAV dolerių ir 216 915 941 akciją iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės už 851 828 900,31 JAV dolerio. Šiuo metu Bendrovėje dirba 3300 darbuotojų.

**Įmonės pagrindinė veiklos sritis:**

- naftos ir naftinės žaliavos perdirbimas;
- prekyba naftos produktais;
- naftos ir naftos produktų transportavimas vamzdiniais
- naftos krova į tanklaivius.

**Šiuo metu AB „Mažeikių nafta“ gaminama:**

- bešvinis benzinas 98, 95, 92;
- bešviniai benzinais su multifunkciniu priedu *VENTUS 98, VENTUS 95, VENTUS 92*;
- vasarinis ir žieminis dyzelinas;
- dyzelinas su *VENTUS* priedu;
- Arktinis 2 klasės dyzelinas;
- Žymėtasis žemės ūkiui skirtas dyzelinas;
- Katilų kuras;
- Reaktyvinis kuras JET-A1;
- Suskystintos automobilinės dujos ir suskystintos buitinės dujos, elementinė siera;
- kelių, stogų ir statybinis bitumas; bitumai pagal Europos Sąjungos standartus;

Mažeikių naftos perdirbimo įmonės pajėgumas – 15 mln. t. naftos per metus. Siekiant geriau išnaudoti gamybinius pajėgumus, perdirbama ir kita žaliava – dujų kondensatas, mazutas ir vidutiniai distiliatai. AB „Mažeikių nafta“ priskiriama prie senbuvusių Europos Sąjungos rinkoje. Strateginis įmonės tikslas- tapti viena efektyviausių Europoje dirbančių naftos kompanijų ir sėkmingai konkuruoti Europos rinkoje sukaupta ilgametė patirtis, didžiulis įmonės potencialas, kryptingas tikslas duoda gerų rezultatų:

- atlikus pirmąjį modernizacijos etapą, įmonė rinkai gali pasiūlyti aukščiausios kokybės naftos produktų;

- padidintas Būtingės terminalo eksporto pajėgumas iki 14 mln. tonų per metus (6 mln. tonų per metus importo galimybė panaudojama eksportui), kartu išlaikant terminalo galimybes importuoti naftą;
- baigta dviejų naujų naftos talpyklų (po 52 tūkst. kub.m.) Būtingės terminale statyba;
- įkurta “Mažeikių naftos” dukterinė įmonė – UAB “Mažeikių naftos” prekybos namai”, kurios paskirtis- Bendrovės gaminamos produkcijos pardavimas vartotojams Baltijos šalyse ir kaimyninėse rinkose.

AB “Mažeikių nafta” būdama tarptautinės kompanijos YUKOS dalimi turi stabilus ir patikimo žaliavos tiekimo garantą, kuri efektyviai ir produktyviai išnaudojo – 2003 m. pasiekta rekordinių žaliavos perdirbimo, transportavimo ir krovos apimčių.

2004 m. AB “Mažeikių nafta” išlaikė didžiausios Lietuvos eksportuotojos pozicijas - 3,6 mln. tonų naftos produktų (beveik 60 proc. pagamintos produkcijos) buvo eksportuota per Klaipėdos uostą į Vakarų Europą, JAV, Kanadą bei kitas pasaulio valstybes.

2005 m. AB „Mažeikių nafta“ Lietuvos pramoninkų konfederacijos apdovanota už Svariausią indėlį prisidėjus prie 2005 m. Lietuvos eksporto augimo. “Metų eksportuotojo 2005” titulas atiteko “Mažeikių naftai”.

Lietuvos eksporto apimtys 2005 m., palyginus su 2004 m., išaugo 27 proc. ir sudarė 32,8 mlrd. Lt. Kaip ir kasmet, didžiausią indėlį į Lietuvos eksportą įnešė „Mažeikių nafta“ -produkcijos pardavimai sudarė 26,5 proc. Lietuvos eksporto.

Įmonės pardavimų pajamos už Lietuvos ribų per metus išaugo nuo 6 mlrd. iki 8,7 mlrd. Lt. Didžiausia benzino rinka yra – JAV, o dyzelino – Vakarų Europa (Prancūzija, Ispanija, Belgija).

Pastaraisiais metais įmonės aviacinį kurą pamėgo islandai – įmonė yra didžiausia šio kuro tiekėja Keflaviko oro uostui, aptarnaujančiam ne tik Islandijos avialinijų reisu, bet ir lėktuvus, skraidančius tarp Šiaurės Amerikos ir Europos.

2006 m. Gruodžio 12 d. Prezidentūroje Lietuvos pramoninkų konfederacijos organizuotame konkurse „Lietuvos metų gaminys – 2006“ „Mažeikių nafta“ apdovanota dviem medaliais: auksu už dyzeliną su RRME (riebalų rūgščių metilo esteriu, pagamintu iš biologinės kilmės komponento — rapsų aliejaus) priedu; sidabru — už benzina su ETBE (etiltretbutilo eteriu, pagaminto iš biologinės kilmės komponento — etanolio) priedu. Šie produktai skirti Lietuvos rinkai. Biologinės kilmės priedai leidžia mažinti bendrąją taršą ir pagerina kuro savybes (išsamiau apie gaminius - <http://www.nafta.lt/content.php?pid=218> ; <http://www.nafta.lt/content.php?pid=217>).

## 2.2. Pagrindinių verslo mokesčių analizė

### 2002-2006 metų laikotarpiu

AB "Mažeikių nafta" yra ir viena didžiausių mokesčių mokėtojų Lietuvoje.

2004 metais dešimt stambiausių mokesčių mokėtojų į Valstybės mokesčių inspekcijos (VMI) surenkamąsias sąskaitas kartu pervedė 2,24 mlrd. litų – arba 4,1 proc. mažiau nei užpernai, pranešė VMI.

Kaip ir ankstesniais metais, pernai VMI sąskaitas daugiausia papildė "Mažeikių nafta", atsekėjusi 980,5 mln. litų (15,2 proc. mažiau nei užpernai). Ši suma beveik prilygsta mokesčiams, kuriuos VMI kartu sumokėjo 7 tolesnes dešimtuko vietas užimančios bendrovės.

AB "Mažeikių nafta" įneša svarų indėlį į valstybės biudžetą. Palyginimui pateiksiu stambiausių mokesčių mokėtojų į VMI surenkamąsias sąskaitas Lietuvoje sąrašą (5 lentelė).

Sąrašė dominuoja įmonės, mokančios stambias akcizo bei pridėtinės vertės mokesčių sumas. Mokesčiai, parodantys galutinį finansinį rezultatą – pelną, atrodo gana kukliai. Įmonės, nemokančios šių netiesioginių mokesčių, neturi galimybių patekti į stambiausių mokesčių mokėtojų sąrašo viršų.

Kita tendencija – sąrašė dominuoja užsienio kapitalo valdomos bendrovės. Tai rodo ne tik, jog užsienio kapitalas pasigriebė "skaniausius kąšnelius", bet ir patys kuria finansiškai stiprias įmones.

5 lentelė.

#### Lietuvos Respublikos stambiausi mokesčių mokėtojai į VMI surenkamąsias sąskaitas

Vieta 2004m.	Įmonė	2004m., Lt.	2003 m. Lt. (vieta)
1.	AB "Mažeikių nafta"	980492203	1156249027 (1)
2.	UAB "Philip Moris Lietuva"	203184785	187473192 (3)
3.	UAB "Lietuva Statoil"	161379295	*
4.	AB "Lietuvos telekomas"	159627350	152659075 (5)
5.	AB "Stumbras"	146165932	203091311 (2)
6.	AB "Alita"	127592359	98752103 (7)
7.	UAB "Omnitel"	121309726	98299213 (8)
8.	VĮ "Ignalinos atominė elektrinė"	120443239	158835034 (4)
9.	UAB "Švyturys – Utenos alus"	117467904	98800682 (6)
10.	UAB "VP Market"	102753859	*
11.	UAB "Dujotekana"		97930279 (9)
12.	AB "Lietuvos dujos"		85034522(10)

Šaltinis : VMI ir AB "Mažeikių nafta" statistiniai duomenys.



Iš viso 2004 m. į VMI sąskaitas buvo įskaičiuota 10,95 mrd. litų, arba 25 proc. daugiau nei ankstesniais metais, sumokėti 8,7 mlrd. litų. Biudžetinės ir viešosios įstaigos sumokėjo 2 mlrd. litų.

Nuo 2005 metų pradžios įmonės, kurių metinė apyvarta viršija 50 mln.litų, prižiūri naujas VMI Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamentas.

Tačiau kaip ir visa statistika, taip ir šie duomenys negali apsieiti be komentarų. Akcizo mokesčius bei PVM nuo parduotų Lietuvoje degalų surenka jau ne tik "Mažeikių nafta", bet ir kiti didmeniniai degalų pardavėjai, kurie turi įsiregistravę akcizų sandėlius. Būtent šis faktas iškelia UAB "Lietuva Statoil" į trečią vietą.

Iš viso 2004 m. AB "Mažeikių nafta" surinko ir sumokėjo daugiau nei 2 mlrd. litų mokesčių. Į VMĮ pateiktą statistiką nėra įtraukti muitinei ir "Sodrai" sumokėti mokesčiai bei rinkliavos: PVM už Bendrovės importuojamą žalią naftą bei įrenginius, perkamus užsienyje, sumokami Lietuvos muitinės departamentui. Tarp kitų mokesčių, nepatenkančių į VMĮ statistiką, yra ir Bendrovės "Sodrai" sumokėti virš 45 mln. litų bei už gamtos išteklių naudojimą sumokėti apie 50 mln. litų.

Nuo 2000 metų "Mažeikių nafta" kas metai sumoka beveik po 2 milijardus litų mokesčių į Lietuvos biudžetą (5 lentelė). Per 2004 m. Bendrovė sumokėjo didžiausią sumą mokesčių į biudžetą, t.y. 2005,10 mln.Lt., neskaitant rekordinio pelno mokesčio, kuris sudaro 134,6 mln. litų, ir kuris kaip to reikalauja įstatymai, į valstybės biudžetą buvo sumokėtas pernai. Šiomet už 2005 m. nepatvirtintais duomenimis pelno mokesčio priskaičiuota - 142 mln. Lt.

Kad pamatyti mokesčių augimo tendenciją, remiantis AB "Mažeikių nafta" finansinio planavimo ir analizės skyriaus informacija, atlikta mokesčių analizė (žr. 6 lent.).

**AB "Mažeikių nafta" sumokėtų 2002 – 2006 metais mokesčių (tūkst. Lt) dinamika**

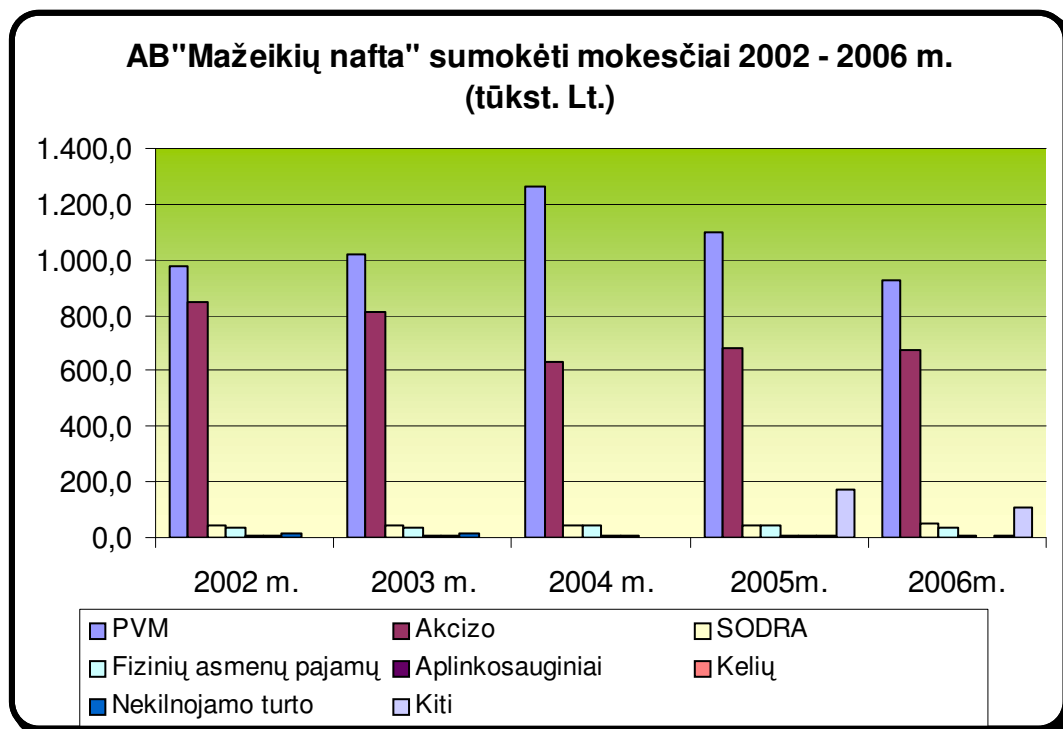
Mokesčiai	2002	2003		2004		2005		2006	
	Suma	Suma	Pasikei timai %	Suma	Pasikei timai %	Suma	Pasikei timai %	Suma	Pasikei timai %
PVM	979176	1016265	3.79	1260976	24.08	1095223	-13,14	928773	-15,19
Akcizo	849465	813864	-4.19	633662	-22.14	680918	7,46	673475	-1,09
SODRA	40680	44770	10.05	45676	2.02	44901	-1,69	51222	14,08
Fizinių asmenų pajamų	34108	37152	8.92	46066	23.99	43155	-6,32	37784	-12,44
Aplinkosaugos	4522	4633	2.45	5486	18.41	6955	2,68	7478	7,52
Kelių priežiūros	4852	6713	38.35	8049	19.90	5917	-26,48	-	-
Nekilnojamo turto	13417	11943	-10.98	3487	-70.80	9515	172,87	8994	-5,48
Socialinis mokestis								18888	100
Kiti	1438	3078	14.05	1689	-45.13	171584	100,58	110986	-35,31
<b>Viso</b>	<b>1927700</b>	<b>1938400</b>	<b>0,55</b>	<b>2005100</b>	<b>3,44</b>	<b>2058168</b>	<b>2,64</b>	<b>1837600</b>	<b>-10,72</b>

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinio planavimo ir analizės veiklos ataskaitomis.

Atlikus 2002 - 2006 metų sumokėtų į biudžetą mokesčių dinamikos analizę, matyti kad, kiekvienais metais mokesčių buvo sumokama apylygiai, išskyrus 2005 metus. Būtent tais metais sumokėta 53 068 tūkst. litų (arba 2,64 proc) mokesčių daugiau, negu 2004 metais, o lyginant su 2002 metais, mokesčių sumokėta netgi 130 468 tūkst. litų daugiau (tai 6,77 procentais daugiau). Labai skiriasi atskirų mokesčių dinamika. Iki 2004 m. ypatingai turėjo tendenciją mažėti nekilnojamo turto mokestis. Tam įtakos turėjo tai, kad AB "Mažeikių nafta" palaipsniui atsisako ne pagrindinės veiklos ir pardavė su ta veikla nesusijusius objektus. Dėl to mažėjo nekilnojamo turto mokesčio suma. Taip buvo parduotas Plinkšių profilaktoriumas, Naftininkų kultūros rūmai ir kiti pastatai. Labai sparčiai didėja fizinių asmenų pajamų mokestis (gyventojų) iki 2004 m., taip pat SODROS mokestis didėjo iki pat 2006 metų. Akcizo mokestis iki 2004 metų turėjo tendenciją mažėti, tačiau 2004 m. jo surinkta 180202 tūkst.litų mažiau, negu 2003 metais. Tai sudaro -22,14 proc. Nors AB "Mažeikių nafta" parduodamų degalų Lietuvoje apimtys, nuo kurių skaičiuojamas akcizo mokestis, 2004 metais išaugo, lyginant su 2003 metais, tačiau neigiamas akcizo mokesčio pokytis atsirado dėl to, kad ši mokesčių surenka jau ne vien tik AB "Mažeikių nafta", bet ir kiti didmeniniai degalų pardavėjai, kurie turi

įsiregistravę akcizų sandėlius. PVM mokesčio suma per šiuos analizuojamus metus didėjo tik nuo 2004 metų.

Didžiausia PVM mokesčio suma į valstybės biudžetą buvo sumokėta 2004 metais. Lyginant su 2003 metais PVM mokesčio buvo sumokėta 244 711 tūkst. Lt. daugiau, kas sudaro +24,08 proc.



7 pav. AB "Mažeikių nafta" sumokėti mokesčiai per 2002 – 2006 metus

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas

### 2.2.1. AB "Mažeikių nafta" sumokėtų 2002 – 2006 metais mokesčių vertikalioji analizė

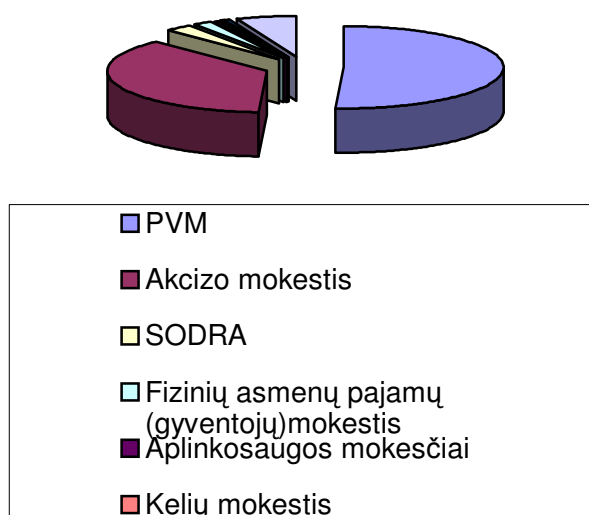
Vertikalioji AB "Mažeikių nafta" pagrindinių verslo mokesčių analizė atlikta atitinkamą finansinės ataskaitos rodiklį lyginant su bendru tos ataskaitos rodikliu, o gautas dydis išreikštas bazinio dydžio procentais. Ją suprantame, kaip kiekvieno finansinės ataskaitos straipsnio lyginamojo svorio pasirinktame baziniame rodiklyje apskaičiavimą.

## AB"Mažeikių nafta" sumokėtų 2002 – 2006 m. mokesčių (tūkst.Lt.) vertikalią analizė

Mokesčiai	2002		2003		2004		2005		2006	
	Suma	Lygina masis svoris %	Suma	Lygina masis svoris %	Suma	Lygina masis svoris %	Suma	Lygina masis svoris %	Suma	Lygina masis svoris %
PVM	979176	50,79	1016265	52,42	1260976	62,88	1095223	53,21	928773	50,54
Akcizo	849465	44,07	813864	41,98	633662	31,60	680918	33,08	673475	36,64
SODRA	40680	2,11	44770	2,31	45676	2,28	44901	2,18	51222	2,79
Fizinių asmenų pajamų	34108	1,77	37152	1,92	46066	2,30	43155	2,10	37784	2,05
Aplinkosaugos	4522	0,23	4633	0,24	5486	0,28	6955	0,33	7478	0,41
Kelių priežiūros	4852	0,26	6713	0,35	8049	0,40	5917	0,29	-	
Nekilnojamo turto	13417	0,70	11943	0,62	3487	0,18	9515	0,47	8994	0,49
Socialinis mokestis							-		18888	1,03
Kiti	1438	0,07	3078	0,16	1689	0,08	171584	8,34	110986	6,03
<b>Viso</b>	<b>1927700</b>	<b>100</b>	<b>1938400</b>	<b>100</b>	<b>2005100</b>	<b>100</b>	<b>2058168</b>	<b>100</b>	<b>1837600</b>	<b>100</b>

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinio planavimo ir analizės veiklos ataskaitomis.

## 2006 m. sumokėtų mokesčių struktūra



8 pav. 2006 m. sumokėtų mokesčių struktūra

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis 7 lentelės duomenimis

Išanalizavus mokesčių struktūrą, galima teigti, kad didžiausią mokamų mokesčių dalį sudaro netiesioginiai mokesčiai, tai - PVM ir akcizo mokestis (7 pav). Šie abu mokesčiai kartu paėmus sudaro virš 80 proc. visų Bendrovės mokamų mokesčių. Likusieji visi mokesčiai sudaro tik apie 20 proc. mokamų mokesčių sumos. Ypatingai daug sumokama PVM . Šio mokesčio lyginamasis svoris visuose mokesčiuose 2006 metais sudarė 50,54 proc., o akcizo mokesčio 36,64 proc. Nors akcizo mokesčio lyginamasis svoris 2004 metais, lyginant su 2003 m. sumažėjo, tačiau netiesioginių mokesčių kasmet sumokama vis daugiau. Lyginant 2002 metus su 2004 metais PVM ir akcizo mokesčio kartu paėmus sumokėta 65 997 tūkst. Lt. daugiau. Maždaug apylygiai yra Sodros ir fizinių asmenų (gyventojų) pajamų mokesčiai. Jie kiekvienas sudaro apie 2 proc. visų mokesčių. Kitų mokesčių skaičiuje yra pelno mokestis (kuris lentelėje neišskirtas), kurio 2005 m. buvo sumokėta 167 985 tūkst. Lt, t.y. 8,16 proc. visų mokamų mokesčių o 2006 m. – 107 092 tūkst. Lt. – 5,82 proc. visų mokamų mokesčių dalis. Ankstesniais metais jis nebuvo mokamas, kadangi galiojo investicinė sutartis (detaliau bus nagrinėjama pelno mokesčio dalyje) . Visi kiti mokesčiai sudaro tik nežymią dalį mokamų mokesčių struktūroje. Tačiau paėmus absoliučiais skaičiais, jie yra gana nemaži. Vien tik nekilnojamo turto mokesčio per 2006 metus sumokėta 8049 tūkst. litų, aplinkosaugos mokesčių 7478 tūkst. litų, o naujai atsiradusio socialinio mokesčio 18888 tūkst. litų.

***Pridėtinės vertės mokestis (PVM)*** vienas iš svarbiausių Lietuvos biudžeto įplaukų šaltinių buvo pradėtas skaičiuoti nuo 1994 metų gegužės 1d. Šis įstatymas pasižymėjo tuo, kad per savo gyvavimo laikotarpį buvo daugiausiai kartų (virš 360) keistas. Dažnas įstatymo bei jo taikymą reglamentuojančių poįstatyminių aktų kaitaliojimas labai apsunkino mokesčio mokėtojų darbą, padidino klaidų galimybę. Šiuo metų PVM reglamentuoja 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos PVM įstatymas Nr. IX-751, kuris (su tam tikromis išimtimis) įsigaliojo nuo 2002 m. liepos 1 dienos [65].

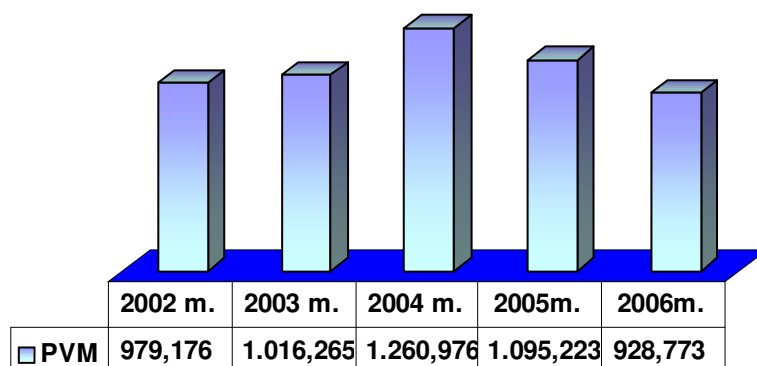
AB "Mažeikių nafta" PVM mokesčio mokėtoju registruota 1994 m. liepos 1d.

Pagal savo esmę PVM yra netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamas įvairių prekių tiekimas bei paslaugų teikimas. PVM dydis yra įskaičiuojamas į prekės (paslaugos) kainą. Jį sumoka prekės (paslaugos) vartotojas, nors įstatyminiu PVM mokėtoju išlieka prekės (paslaugos) tiekėjas [66].

*PVM mokestis* mokamas į valstybės biudžetą. 8 paveikslėlyje pateikiu Bendrovės apskaičiuotą ir į biudžetą sumokėtą PVM mokestį per praėjusius penkerius metus.

Telšių apskrities VMI Mažeikių skyriaus inspektoriai pastoviai kontroliuoja Bendrovės mokestinių prievolių vykdymą. Bendrovei tai yra gana patogiu, nes taip išvengiama didelių baudų bei delspinigių jei viena ar kita įstatymo nuostata mokesčio mokėtojo ir surinkėjo būtų įvertinta ir suprasta skirtingai. Tikrinimo laikotarpis trunka įvairiai – priklausomai nuo tikrinimo tikslų bei apimties - nuo savaitės iki mėnesio.

### Į biudžetą sumokėtas PVM mokestis (tūkst. Lt.)



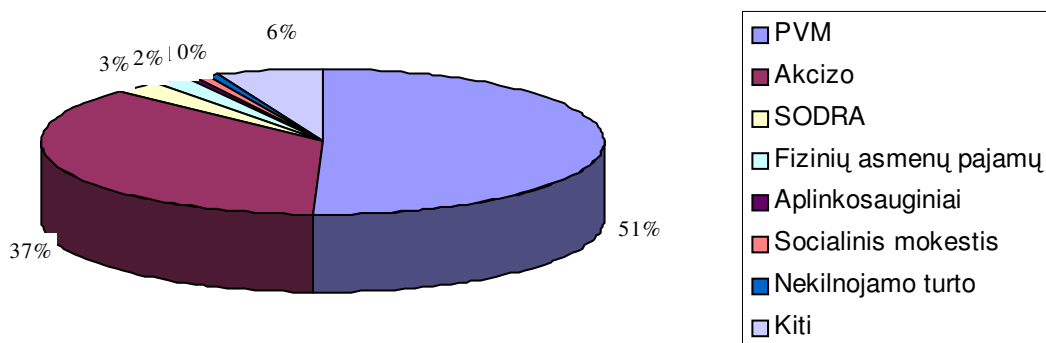
**9 pav.** 2002 – 2006 m. AB”Mažeikių nafta” sumokėto PVM dinamika

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinio planavimo ir analizės veiklos ataskaitomis.

Kaip matome, per šį laikotarpį daugiausia PVM surinkta 2004 metais (1260976 tūkst.Lt.). Tai 24,08 proc. daugiau lyginant su 2003 metais ir 15,13 proc. daugiau negu 2005 metais. Tam turėjo įtakos padidėję pardavimai Lietuvos Respublikos pirkėjams. Dideles pardavimo apimtį lėmė AB ”Mažeikių nafta” prekybos namų efektyvi veikla, didelės naftos produktų eksporto jūra apimtys. Nors daugiausia naftos produktų buvo parduota į Latvijos ir Lenkijos rinkas, kur prekių ir paslaugų pardavimai apsimokestina nuliniu tarifu, tačiau padidėjo pardavimai ir Lietuvos rinkoje. Mažiausiai PVM sumokėta 2002 metais ir 2006 metais. Tam įtakos turėjo sunki Bendrovės padėtis pirmąjį 2002 metų pusmetį. Įmonę valdžiusi kompanija “Wiljams International” nesugebėjo pasirašyti sutarčių su naftos tiekėjais dėl naftos tiekimo, todėl įmonė neturėjo pakankamai žaliavos, dirbo su pertrūkiais. Tačiau 2002 metų birželio 18d. Yukos kompanija įsigijo 53,7% AB”Mažeikių naftos” akcijų ir buvo peržiūrėti naftos tiekimo kiekiai bei grafikai, dėl to žymiai padidėjo naftos bei jos produktų perdėbimo ir transportavimo apimtys. Bet sunkus 2002 metų pirmasis pusmetis lėmė tai, kad PVM

mokesčio buvo surinkta mažiausiai per visą analizuojamą laikotarpį (979176 tūkst. Litų). Panaši situacija buvo ir 2006 m., kada nebuvo gaunama pakankamai žaliavos, įmonė dirbo su pertrūkiais, nes uždarytas Rusijos vamzdynas, taip pat spalio mėnesį įvykęs didžiulis gaisras taip pat turėjo įtakos pardavimams, kadangi įmonė nebegalėjo dirbti pilnu pajėgumu.

Kaip jau minėjome, visų AB "Mažeikių nafta" mokamų mokesčių struktūroje PVM užima pirmaujančią vietą. PVM sudaro apie 51 proc. visų AB "Mažeikių nafta" mokamų mokesčių (9 pav.)



**10 pav.** PVM lyginamasis svoris sumokėtuose mokesčiuose 2006 m.

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas

Mokesčio našta, tiesiogiai veikiančią bendrovės ūkinę - komercinę veiklą galime apskaičiuoti pagal formulę:

$$MN_j = (M_j / P) * 100\%;$$

Čia  $MN_j$  – bendrovės mokamo mokesčio našta, procentais.

$M_j$  – mokesčio suma, litais.

$P$  – pardavimų pajamos, litais.

## AB "Mažeikių nafta" PVM našta 2002 – 2006 metais

8 lentelė

Mokesčiai	2002 m.	2003 m.	2004 m.	2005m.	2006m.
PVM (tūkst.Lt.)	979176	1016265	1260976	1095223	928773
Pardavimai, (tūkst. Lt.)	4668430	5268392	7558219	10156498	10065600
Sumokėto PVM našta, (procentais)	20,97	19,29	16,68	10,78	9,23

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

Kaip matome, PVM našta įmonei yra gana didelė, tačiau ji per penkis nagrinėjamus metus turi tendenciją mažėti. 2003 metais, lyginant su 2002 metais PVM našta sumažėjo 1,68 punkto, o 2004 metais, lyginant su 2003 metais, sumažėjo 2,61 punkto. Žymus sumažėjimas taip pat matosi 2005 metais. Lyginant su 2004 metais PVM našta sumažėjo 5,90 punkto.

Kadangi pagal įstatus Bendrovė turi teisę vykdyti net 48 rūšių veiklas, kurios yra gana skirtingos (naftos produktų gamyba, transportavimas vamzdiniais (Lietuvos, Latvijos, Baltarusijos teritorijomis), krovinių laikymas, tvarkymas ir sandėliavimas, naftos produktų didmeninė ir mažmeninė prekyba, krovinių vežimas keliais ir geležinkelių transportu; verslo ir valdymo konsultacijų teikimas, transporto priemonių bei nekilnojamo turto ilgalaikė nuoma, gamtos ir technikos mokslų tiriamieji ir taikomieji darbai, viešasis maitinimas, žmonių gydymo veikla, profesinis ir techninis mokymas ir kita) PVM įstatymo požiūriu nėra lengva taikyti ir sekti visus įstatymo bei poįstatyminių aktų nuostatų pasikeitimus.

Papildomą našta, kuri dažnai neįvertinama, sukuria PVM apskaitos mechanizmas. Didžiausia problema, be abejo, yra dažna įstatymų kaita ir įstatymų kūrėjų sugebėjimas sudėtingai pateikti kartais net gana elementarius apibrėžimus, nuostatas, reikalavimus bei nesugebėjimas nustatyti visiems dokumentams vieningų reikalavimų, bendros tvarkos. Bendrovė, pirkdama įvairias prekes ir paslaugas, turi mokėti kainą su PVM, dėl to iš karto turi investuoti daugiau pinigų. Todėl įmonė kredituoja valstybę, nes PVM mokamas įsivežant (išigyjant) ekonominei veiklai reikalingas atsargas, įrengimus ir technologijas. Mokestis skaičiuojamas nuo sąskaitos faktūros išrašymo momento, nepriklausomai nuo to, ar pinigai už parduotą prekę gaunami, ar ne [8; 43-46psl].



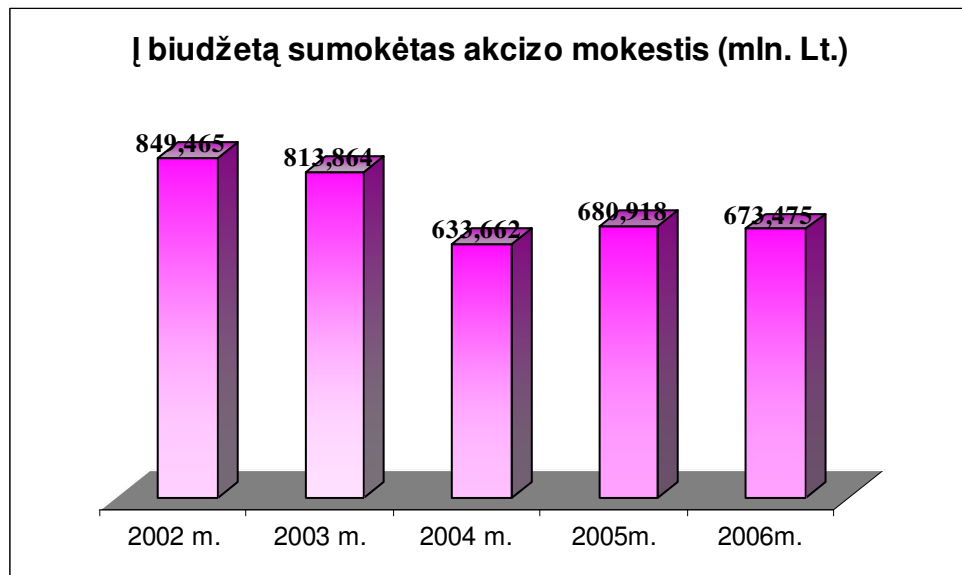
Pridėtinės vertės mokestis, kaip žinome, vainikuoja visą kainos struktūrą. Naujai sukurtą vertę, kurios pagrindines dalis – darbo pajamas ir pelną jau apmokestinome, šioje PVM pakopoje apmokestiname dar kartą. Kartu apmokestiname ir sumokėtus mokesčius. Importuojamų prekių apmokestinimo metodai taip pat pagrįsti keleriopu apmokestinimu. Prekėms, už kurias priklauso sumokėti muitą, PVM yra pridedamas prie šitos “muitinės” kainos, priskaičiuojant 18 proc. ir nuo maito mokesčio. Tarp PVM ir maito dar gali įsiterpti akcizas, jeigu jį priklauso mokėti už importuojamą prekę, tad PVM dar labiau padidės, kadangi jis bus skaičiuojamas ir nuo akcizo mokesčio. Nenuostabu, kad Lietuvoje klesti kontrabanda, nes tokia mokesčių piramidė sukuria didelius viršpelnius tiems, kas sugeba ją apeiti.

Sveikintinas logikos, nelabai dažnai randamos mokesčių sistemose pavyzdys yra JAV, kur iki šiol neįvestas PVM ir kur visi siūlymai jį įvesti siejami su pajamų ir pelno mokesčio panaikinimu.

**Akcizų mokestis.** Pagal 2003 metais Seimo priimtas įstatymo pataisas „Mažeikių nafta“ 2003 metų liepos 1d. įsteigė akcizais apmokestinamų prekių sandėlį (AAPS), identifikavimo Nr. AO147, kurį užregistravo Telšių apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje. AAPS nauda didelė - kol akcizais apmokestinamos prekės yra saugomos šiame sandėlyje, akcizas neskaičiuojamas, tai leidžia sutaupyti apyvartines lėšas, kurios šiuo metu yra nepaprastai reikalingos modernizacijai. Tokia pat tvarka yra nustatyta ir Europos Sąjungos šalyse [4].

Per metus „Mažeikių naftoje“ buvo surenkama 750-800 mln. Lt. akcizo mokesčio. Buvo planuojama, kad 2004 metais bus surinkta apie 920 mln. Lt., tačiau įsigaliojus tvarkai, kad šį mokestį gali surinkti ne vien tik AB“Mažeikių nafta”, bet ir kiti didmeniniai degalų pardavėjai, kurie turi įsiregistravę akcizų sandėlį, mokesčio surinkta 633662 tūkst. Lt. Mokesčių administratoriai kontroliuoja akcizų priskaičiavimą bei dokumentų užpildymo teisingumą AB“Mažeikių nafta“ trijuose kontrolės postuose (Bugenių st., Gamybiniame padalinyje Nr.3, ir 4).

11 paveiksle pateikiame Bendrovės sumokėto akcizo už kurą 2002– 2006 metais dinamiką.



**11 pav.** 2002 – 2006 m. sumokėtas akcizo mokestis

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis įmonės finansinio planavimo ir analizės veiklos ataskaitomis.

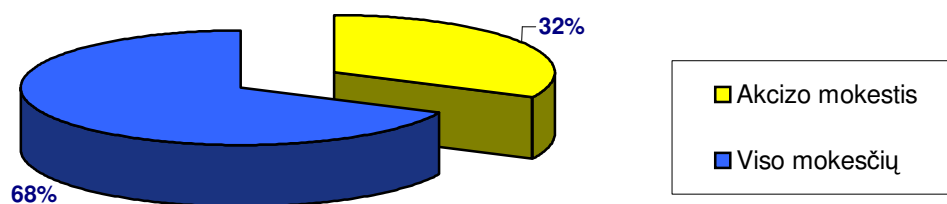
Išanalizavus akcizo mokesčio kitimą per 2002 – 2006 metus, galime pastebėti, kad jis turi tendenciją tai didėti, tai mažėti. Šis pokytis priklauso nuo labai įvairių priežasčių: nuo pagamintos akcizuojamų prekių produkcijos kiekio, nuo akcizo tarifų kitimo, nuo Vyriausybės ir Seimo priimamų sprendimų ir kt. Didžiausia akcizo mokesčio suma buvo surinkta 2002 m. t.y. 849465 tūkst. Lt. Lyginant su 2001 metais, tai sudaro 11,37 proc. daugiau. Tam įtakos turėjo nuo 2002 metų pakilę akcizo mokesčio tarifai. Akcizo mokesčio dydis įtakoja ir produkcijos kainos dydį. Nuo 2002 metų padidinus akcizo tarifą litras benzino vidutiniškai brango 4 centais, dyzelinis kuras – 18 centų, dujos automobiliams – vidutiniškai 4 centais. Pavyzdžiui šiuo metu A-95 benzino 15 proc. didmeninės “Mažeikių naftos“ kainos Lietuvoje sudaro pridėtinės vertės mokestis, 43 proc. – akcizas, o likusius 42 proc. – naftos bendrovės pajamos. Kai kas nepagrįstai kritikuoja “Mažeikių naftą” už tai, kad šiuo metu Lietuvoje degalai kainuoja 15-20 centų brangiau nei Latvijoje ir Estijoje, nors visose šalyse degalus parduoda “Mažeikių nafta“. Iš tiesų, parduodamų degalų didmeninė kaina Lietuvoje ir kitose Baltijos šalyse beveik nesiskiria, o kainų skirtumui įtakos turi nevienodas šalyse taikomas degalų akcizo mokestis. Lietuvoje ir Estijoje akcizai vienodi. O Latvijoje jis mažesnis – už litrą benzino – apie 10 centų, už litrą dyzelino – 9 centais.

Mažiausiai akcizo mokesčio surinkta 2004 metais, t.y. 633662 tūkst. Lt. Lyginant su 2003 m., kai buvo surinkta 813864 tūkst. Lt. akcizo mokesčio, pokytis sudaro – 180202 tūkst. Lt., t.y. 22,14

proc. mažiau. Kaip jau anksčiau minėjome, tam didžiulę įtaką turėjo leidimas akcizo mokesčių nuo parduotų Lietuvoje degalų surinkti kitiems didmeniniams degalų pardavėjams, kurie turi įsiregistravę akcizų sandėlius. Tokie stambūs AB "Mažeikių naftos" klientai, kaip UAB "Lietuva Statoil", AB "Pakrijas", UAB "Rekolas", AB "Neste Lietuva" yra įsteigusios akcizinius sandėlius, todėl patys surenka ir moka akcizo mokesčių [19].

Atliekant vertikalią sumokėto akcizo mokesčio analizę (11 pav), matome, kad nors 2004 metais lyginant su 2003 metais, akcizo mokesčio sumokėta 22,14 proc. mažiau, vis tiek jis sudaro apie 32 proc. visų mokamų mokesčių.

Akcizo mokesčiai yra vienas pagrindinių mokesčių, papildantis valstybės biudžetą nemažomis lėšomis. Akcizo tarifai yra gana dideli, todėl tokia akcizų mokesčio politika stumia gamintojus į nesąžiningą konkurenciją (nemokant mokesčių prekės pigesnės). Atskirų apmokestintų akcizais prekių kainų kilimas gali turėti neigiamą įtaką daugelio rinkos veikėjų finansiniams rezultatams, sutrinkti importuotojų veikla. Žymiai padidinus degalų akcizus, valstybės biudžeto pajamos gali pradėti sparčiai mažėti. Peržengus optimalią mokesčių normą galima patekti į pavojingą zoną ir pasiekti apmokestinamos bazės tokį tašką, kur apmokestinimo bazė ir mokestinės pajamos sparčiai mažėja, dėl sumažėjusio vartojimo.



**12 pav.** Akcizo mokesčio lyginamasis svoris visuose sumokėtuose mokesčiuose 2006 m.

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas.

Akcizo mokesčio našta įmonei labai sunku išmatuoti, nes akcizo mokesčių įmonė tik surenka iš degalų pirkėjų ir praveda į biudžetą. Tačiau šio mokesčio našta Bendrovei yra taip pat didelė. AB "Mažeikių nafta" savo patikimiems ir didžiausiems klientams taiko mokėjimo atidėjimus. Didžiausiems pirkėjams apmokėjimo už produkciją terminas gali būti atidėtas net mėnesiui, o akcizo

mokestį įmonė praveda mokesčių inspekcijai kas dešimt dienų. Akcizo mokestis pravedamas, nepriklausomai nuo to, ar pirkėjas apmokėjo už produkciją ar ne. Nors lėšos už parduotą produkciją dar negautos, įmonė mokestį turi praveisti. Dėl to yra išaldomos apyvartinės lėšos, kurios galėtų būti panaudotos kitiems tikslams.

**Pelno mokestis.** Prieš keletą metų Lietuvoje buvo svarstoma idėja atsisakyti įmonių pelno mokesčio. Tačiau vis tik ši gera idėja buvo pripažinta kaip utopinė. Lietuva pelno mokesčio neatsisakė. Jo nuo 2000m. atsisakė Estija. Čia pelnas apmokestinamas tik tuomet, kai jis išmokamas savininkams. Šiuo metu daugumoje valstybių pelno mokestis mažinamas: Lenkija pelno mokestį sumažino iki 19%, Vengrija – iki 16%, Slovakija vykdo unikalią reformą, suvienodindama pelno, pajamų ir pridėtinės vertės mokesčio tarifus ties 19%, Austrija ketina mažinti pelno mokestį nuo 34% iki 25%.

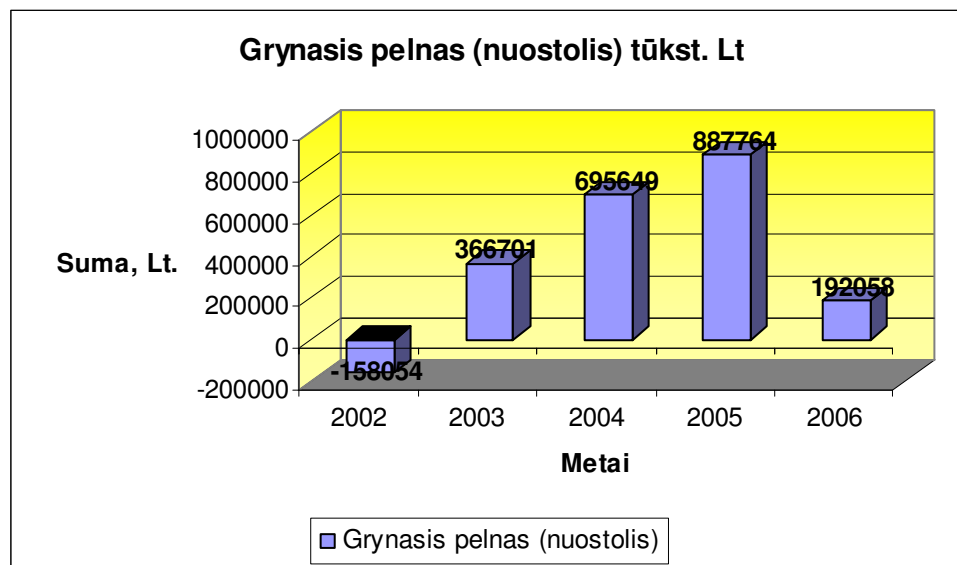
Šiuo metu Lietuvoje mokestį reglamentuoja 2001 m. gruodžio 20 d. LR Pelno mokesčio (PM) įstatymas Nr. IX-675, įsigaliojęs nuo 2002 metų sausio 1d. Šiuo metu galiojantys pelno mokesčio tarifai pateikti *priede Nr.5*.

Bendrovėje mokesčio mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai, kurie sutampa su kalendoriniais metais.

Mokesčio bazė - tai visos LR ir užsienio valstybėje uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublika (LR) ir ne LR [62].

Bendrovė pelno mokesčio sąnaudas apskaičiuoja pagal **kaupimo principą**. Pelno mokesčio (PM) sąnaudos finansinėje apskaitoje pripažįstamos tada kai jos patiriamos, o ne kai apmokama sąskaita. Mokėtinas PM apskaičiuojamas pagal PM apskaičiavimo taisyklės, o šio mokesčio sąnaudos apskaitoje registruojamos pagal duomenų kaupimo principą.

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, iš per mokestinį laikotarpį gautų pajamų atimamos neapmokestinamosios pajamos ir atskaitomi leidžiami atskaitymai (įprastinės veiklos sąnaudos, patvirtintos dokumentais), įskaitant ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus (nuostoliai, mokesčiai, parama, nusidėvėjimas, amortizacija).



**13 pav.** Grynojo pelno dinamika 2002 – 2006 m.

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas remiantis įmonės finansine atskaitomybe (2002,2003,2004,2005,2006m.)

Pelno mokesčio našta AB “Mažeikių nafta” apskaičiuota 9 lentelėje

9 lentelė

**AB”Mažeikių nafta” pelno mokesčio našta 2000 – 2004 metais tūkst. Lt**

Mokesčiai	2002m.	2003 m.	2004 m.	2005m.	2006m.
Pelno mokestis (tūkst. Lt.)	0	6710	127910	167985	107092
Pardavimai, (tūkst. Lt.)	4668430	5268392	7558219	10156980	10065600
Sumokėto pelno mokesčio našta, (procentais)	0	0	1,69	1,65	1,06

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

Kaip matome iš 9 lentelės, AB”Mažeikių nafta” 2002 – 2003 metais pelno mokesčio nemokėjo. Investicijų įstatymas, Mokesčių administravimo įstatymas ir Investicijų sutartis tarp OAO „Yukos Oil Corporation, Yukos Finance“, AB“Mažeikių nafta“ bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės garantavo,

kad pelno mokesčio tarifas nebus didinamas 5 metus nuo 1999 m. spalio 29 d. ir jei Bendrovė patirs nuostolį, jis bus perkeliamas 5 metus į ateities laikotarpius. Taip pat šioje sutartyje numatyta, kad dešimtį metų apmokestinamo turto dalis investuota į ilgalaikį materialųjį turtą bus apmokestinama nuliniu pelno mokesčio tarifu. Jei LRV neužtikrintų šios investicijų lengvatos taikymo, Vyriausybė turėtų kompensuoti visus nuostolius, išpareigojimus bei sąnaudas patirtas Bendrovės dėl šio išpareigojimo nevykdymo. Nors įmonė 2003 metais priskaičiavo 373411454 Lt. pelno prieš apmokestinimą, tačiau pelno mokesčio nemokėjo, bet dengė praėjusių laikotarpių nuostolius. 2004 metais priskaičiuotas 127910000 Lt. pelno mokestis. Šio mokesčio našta įmonei sudaro 1,69 proc. Nors šio mokesčio našta nėra labai didelė, tačiau pelno mokesčio panaikinimas ar bent sumažinimas įmonės rezultatus veiktų teigiamai. Pelno mokesčio panaikinimas negali būti vertinamas tik kaip mokesčių į biudžetą sumažinimas. Pelno mokesčio panaikinimas padidina kitų mokesčių įplaukas daugiausia dėl to, kad padidėja veiklos efektyvumas. Taigi pelno mokesčio panaikinimas gali ne sumažinti, o padidinti mokesčių įplaukas į biudžetą. Padidinus gamybos apimtį ir išplėtus kitų mokesčių bazę, įmokų netektys dėl pelno mokesčio panaikinimo bus kompensuotos. Atsisakius pelno mokesčio, pelno panaudojimo galimybės labai išplečiamos ir tai gali turėti įtakos darbuotojų darbo užmokesčio lygiui, o kartu ir fizinių asmenų bei valstybinio socialinio draudimo mokesčių apimtims. Pelno mokesčio panaikinimas išdo pajamoms nebūtų itin skausmingas dėl didelių jo administravimo kaštų, ir galima būtų apmokestinti dividendus. O apmokestinus dividendus savininkai bus labiau linkę investicijomis didinti įmonės turtą, t.y. ateities pelningumą ir konkurencingumą.

Daugiausia praktinių Bendrovės apskaitos specialistams klausimų kelia pelno mokestis. Priežastis ta, kad pelno mokesčio atveju apmokestinamąją bazę reikia skaičiuoti pagal taisykles, kurios neapima ir negali apimti visų gyvenimo atvejų. Pelno mokesčio administravimas yra labai brangus – Bendrovės buhalteriai jam skiria didžiausią dalį darbo laiko. Tai vienas iš sudėtingiausiai apskaičiuojamų mokesčių. Esant sudėtingiems skaičiavimams, išsivelia klaidų, mokesčių administratoriai jų ieško, randa, baudžia, vertina. Ir tokią sudėtingą pelno mokesčio sistemą sukūrėme vien todėl, kad vienas sąnaudas apmokestiname, kitas – leidžiame įtraukti į išlaidas.

**Gyventojų pajamų mokestis.** Nuo 2003 m. sausio 1 dienos įsigaliojo naujas Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002m. liepos 2 d. įstatymas Nr. IX-1007), kuris pakeitė Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą. Naujas įstatymas atnešė tam tikrų naujovių, kurios palietė visus gyventojus. Valstybė, nustatydama mokestį, visada numato, už ką jis turi būti mokamas (mokesčio objektą), kas tą mokestį mokės (mokesčio subjektus), kokio dydžio turėtų būti mokestis (mokesčio tarifas) ir kaip mokestis bus mokamas (apskaitymo, mokėjimo tvarką).

Gyventojų pajamų mokestį moka bet kokias pajamas gavęs gyventojas. Vadinasi, nuolatinio gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje (pvz. atlyginimas už darbą, autorinis atlyginimas, atlygis už turto nuomą ir pan.) ir ne Lietuvoje t.y. užsienyje (gautas palikimas, uždirbtas darbo užmokestis užsienyje ir pan.) *žiūrėti priedą Nr.6* [25].

Pajamų mokesčio objektą reglamentuoja 5 straipsnis:

1. Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos.

2. Nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra:

1. Per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamos;
2. Ne per nuolatinę bazę gautos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.

**Socialinis draudimas.** Socialinio draudimo įmokų mokėjimą ir tarifus reglamentuoja Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas ir LR valstybinio socialinio draudimo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės. Lietuvos Respublikos Seimas 2004 m. lapkričio 4 d. priėmė valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo įstatymą Nr. IX-253, kuris įsigaliojo nuo 2005 m. sausio 1 d. ir pakeitė 1991 m. gegužės 21 d. priimtą Valstybinio socialinio draudimo įstatymą. Valstybinio socialinio draudimo įstatymo tikslas [20, 26-34 p.] – tarptautine praktika besiremiančiu įstatymu reglamentuoti valstybinio socialinio draudimo sistemą, socialinio draudimo rūšis, socialinio draudimo sistemoje dalyvaujančių subjektų prievoles, teises ir tarpusavio santykius.

Asmenys, dirbantys pagal darbo sutartis bei dirbantys narystės pagrindais renkamose institucijose, ūkinėse bendrijose ir gaunantys atlyginimą yra draudžiami visomis valstybinio socialinio draudimo rūšimis: pensijų, ligos ir motinystės (tėvystės), sveikatos, nelaimingų atsitikimų darbe, profesinių ligų draudimas ir draudimas kompensacijoms.

Socialinio draudimo įmokų mokėjimas yra aktuali problema ir darbdaviams (draudėjams), kuriems įmokos yra jų ūkinės veiklos išlaidos, ir darbuotojams (apdraustiesiems), kuriems nuo sumokėtų įmokų sumos bei jų mokėjimo laikotarpių priklauso pensijų, pašalpų bei kompensacijų dydžiai.

Socialinio draudimo įmokos mokamos nuo pajamų, susijusių su darbo santykiais. Nuo pajamų, kurios nėra susietos su darbo santykiais (dividendai) įmokos neskaičiuojamos.

Mokamų įmokų tarifas ir dydis priklauso nuo to, kaip įforminti apdraustųjų darbo santykiai. Nuo 2000 m. sausio 1d. bendrasis įmokos tarifas – 34 proc. Darbdaviai (draudėjai) privalo mokėti 31 proc. dydžio įmokas nuo darbuotojams priskaičiuotų atlyginimų, o patys apdraustieji turi

mokėti 3 proc. dydžio įmokas. Tiek socialinio draudimo pajamos, tiek išlaidos apskaitomos pagal atskiras draudimo rūšis.

Darbdavių mokamos įmokos atskiroms draudimo rūšims yra paskirstomos tokiu būdu [91, 15 p.]:

- ✓ Pensijų socialiniam draudimui – 23.5 proc.(buvo – 23.4 proc.);
- ✓ Ligos ir motinystės draudimui – 2.8 proc.(tiek ir buvo);
- ✓ Draudimui nuo nedarbo – 1.4 proc.(buvo – 1.5 proc.);
- ✓ Sveikatos draudimui – 3 proc.(tiek ir buvo);
- ✓ Sveikatos draudimui – 3 proc.(tiek ir buvo);
- ✓ Nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų draudimui – 0.3 proc.(tiek ir buvo).

Kiekvienais kalendoriniais metais Lietuvos Respublikos Seimas atskiru Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto rodiklių įstatymu patvirtina bendro įmokų tarifo paskirstymą pagal draudimo rūšis tiems metams. Didžiausia naujovė yra ta, kad siekiant paskatinti draudėjus labiau rūpintis savo darbuotojų sveikata, sveikomis ir saugiomis darbo sąlygomis, patvirtinti teisės aktai, pagal kuriuos nuo 2006 m. sausio 1 d. draudėjai moka diferencijuoto tarifo nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokas. Padidinus šios įmokos tarifą tiems draudėjams, kurių apdraustieji dažniau žūsta darbe ar sunkiai susižaloja, atsirado galimybė sumažinti šios įmokos tarifą toms įmonėms, kuriose darbuotojams užtikrinamos saugios ir sveikos darbo sąlygos. Įstatymu patvirtintos trys nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokų tarifų grupės ir tokie šių grupių įmokų tarifai:

I grupė – 1,0 proc. (arba 0,7 proc. didesnis už buvusį tarifą). Tokią įmoką mokės draudėjai, kurių įmonėse per paskutiniuosius 3 kalendorinius metus įvyko mirtinų arba daug sunkių nelaimingų atsitikimų darbe ar ūmių profesinių ligų;

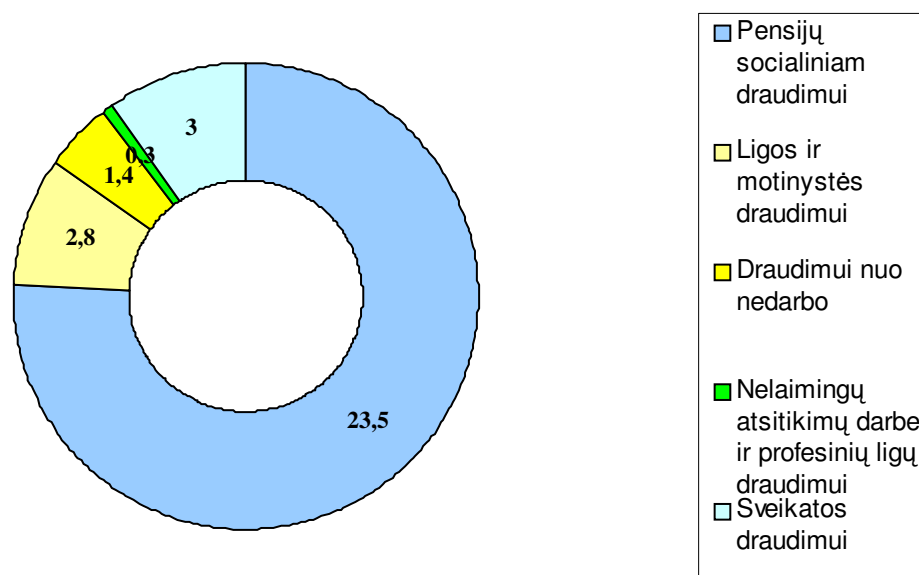
II grupė – 0,53 proc. (arba 0,23 proc. didesnis už buvusį tarifą). Tai bus draudėjai, kurių įmonėse per vertinimo laikotarpį buvo sunkių nelaimingų atsitikimų darbe ar mirtinų, tačiau įvykusių ne paskutiniais metais, o anksčiau;

III grupė – 0,28 proc. (arba 0,02 proc. mažiau negu buvo). Tokią sumažintą įmoką mokės draudėjai, kurių įmonėse nebuvo nei sunkių, nei mirtinų nelaimingų atsitikimų darbe[28].

Informacijos apie nelaimingus atsitikimus darbe šaltinis yra „Sodros“ duomenys, o apie nelaimingus atsitikimus dėl trečiųjų asmenų kaltės – iš LR valstybinės darbo inspekcijos. Pagal asmenų, nukentėjusių dėl sunkių ir mirtinų nelaimingų atsitikimų darbe, įvykusių per paskutinius trejus kalendorinius metus skaičių, pritaikius specialią formulę, bus apskaičiuojamas kiekvieno draudėjo rizikingumo balas.



Toliau panagrinėsime, kaip atrodo darbdavio mokamų socialinio draudimo įmokų pasiskirstymas pateiktas 14 paveiksle, iš kurio matome, kad didžioji dalis 23,5 procento skiriama pensijų socialiniam draudimui.



**14 pav.** Darbdavių mokamos socialinio draudimo įmokų pasiskirstymas

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis Socialinio draudimo fondo valdybos informacija, interneto prieiga: <http://www.sodra.lt>

Socialinio draudimo įmokos nėra mokestis “pagal apibrėžimą”, tačiau jų panašumas su pajamų mokesčiu yra tas, kad jos privalomos ir skaičiuojamos nuo žmogaus gaunamų darbo pajamų [65].

Akcinė bendrovė “Mažeikių nafta” į biudžetą 2002 metais gyventojų pajamų mokesčio sumokėjo 34 108 tūkst. litų, t.y. 1.77 proc. visų sumokėtų mokesčių, 2003 metais gyventojų pajamų mokesčio sumokėjo 37 152 tūkst. litų, t.y. 1.92 procentų visų sumokėtų mokesčių, 2004 metais gyventojų pajamų mokesčio sumokėjo 46 066 tūkst. litų, tai yra 2.30 procentų visų sumokėtų mokesčių, o paskutiniaisiais analizuojamais metais 2005 m. – 43 155 tūkst. litų, t.y. 2,10 proc. visų sumokėtų mokesčių, 2006 m. 37 784 tūkst. litų, t.y. 2,05 proc. visų sumokėtų mokesčių. Lyginamasis svoris šio mokesčio per analizuojamą laikotarpį praktiškai laikėsi stabiliai apie 2 proc. visų sumokamų įmonės mokesčių.

Panašiai sumokėta ir socialinio draudimo įmokų: 2002 metais sumokėta 40 680 tūkst. Lt arba 2.11 procentų, 2003 metais sumokėta 44 770 tūkst. Lt arba 2.31 procentų, 2004 metais 45 676 tūkst. Lt arba 2.28 procentų, 2005 metais sumokėta 44 901 tūkst. Lt. arba 2,18 procentų, 2006 metais sumokėta 51 222 tūkst.Lt. arba 2,79 procentų.

## 2.2.2. AB „Mažeikių nafta“ sumokėtų 2002-2006 m. mokesčių horizontalioji analizė

Horizontali analizė – tai dviejų ar daugiau metų duomenų palyginimas. Ši analizė padeda nustatyti atitinkamų rodiklių dinamiką. Rodiklių dinamika apskaičiuojama absoliučiais dydžiais, t.y. nustatomi nukrypimai nuo bazinių rodiklių. Horizontali mokesčių analizė atlikta lyginant finansinių ir praėjusių metų duomenis, apskaičiuojant absoliučius jų pasikeitimo dydžius. Ši analizė leidžia įvertinti mokamų mokesčių dydžio bei jų sudėties kitimą.

Horizontaliai analizei naudojami AB “Mažeikių naftos” 2002, 2003, 2004 ir 2005 ir 2006 metų sumokėtų mokesčių į biudžetą duomenys, kurie matosi 10 lentelėje.

10 lentelė

### Horizontali AB “Mažeikių nafta” sumokėtų mokesčių analizė (mln. Lt)

Mokesčiai	Metai					Pokytis		Pokytis		Pokytis		Pokytis	
						(2003:2002)		(2004:2003)		(2005:2004)		(2006:2005)	
	2002	2003	2004	2005	2006	(+,-) Lt	Proc.	(+,-) Lt	Proc.	(+,-) Lt	Proc.	(+,-) Lt	Proc.
Gyventojų pajamų mokestis	34108	37152	46066	43155	37784	3 044	8.92	8 914	23.99	-2911	-6,32	-5371	-12,45
SODRA	40680	44770	45676	44901	51222	4 090	10.05	906	2.02	-775	-1,69	6321	14,07
Pridėtinės vertės mokestis	979176	1 016 265	1 260 976	1 095 223	928 773	37 089	3.79	244 711	24.08	-165 753	-13,14	-166 450	-15,19
Akcizai	849465	813864	633662	680918	673475	-35 601	-4.19	-180 202	-22.14	47256	7,46	-7443	-1,09
Pelno mokestis		6710	127910	167985	107092	-	-	121200	180,6	40075	31,33	-60893	-36,25
Kiti	24229	19657	17432	25986	39254	-4572	-18,86	-2225	-11,32	8554	4,91	13268	51,11
Viso:	1 927 658	1938 418	2005 091	2058 168	1837 600	10.76	0.56	66 673	3.44	53077	2,65	-220568	-10,72

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės ekonomikos ir planavimo skyriaus duomenimis

Gyventojų pajamų mokestis 2003 metais, palyginus su 2002 metais, padidėjo nuo 34 108 iki 37 152 tūkst. Lt arba 8.92 proc. ir 2004 metus lyginant su 2003 metais padidėjo nuo 37 152 tūkst. Lt iki 46 066 tūkst. Lt arba 23.99 proc. 2005 m. gyventojų pajamų mokestis buvo šiek tiek sumažėjęs - 6,32 proc., bet tam turėjo įtakos darbuotojų skaičiaus mažinimas, o jei palyginti 2006 su 2005 m. mokestis sumažėjo net -12,45 proc. – tai turėjo įtakos gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas nuo 2006 liepos 1 d. iš 33 proc. į 27 procentus.

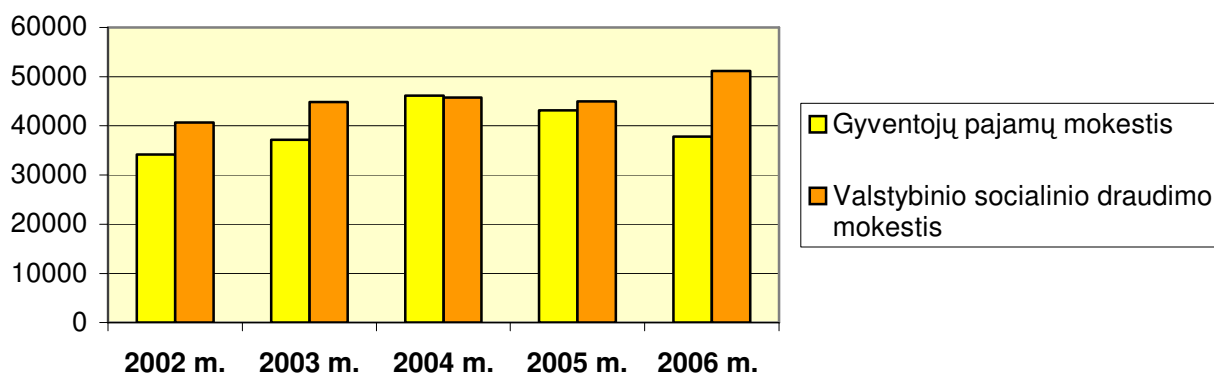
Jei panagrinėti SODROS mokestį, tai iš 6 lentelės pateiktų rezultatų matome, kad mokestis visą nagrinėjamą laikotarpį augo nuo 40 680 tūkst. litų 2004 metais iki 45 676 tūkst. Lt 2005

metais, arba 2.02 procento, sumažėjęs buvo tik 2005 m. – 1,69 proc. kaip ir buvo minėta tam turėjo įtakos darbuotojų skaičiaus sumažėjimas, o jau 2006 m. Sodros mokestis padidėjo 14,07 procentais.

Atitinkamai augo ir pridėtinės vertės mokestis, net 24.08 procentų. Sumažėjimas šio mokesčio buvo tik paskutiniaisiais analizuojamais metais 2006 m. -15,19 proc. tam turėjo įtakos Sutrikęs žaliavos tiekimas ir pablogėjusi įmonės situacija po įvykusio gaisro. Bendra mokesčių našta įmonei per analizuojamą laikotarpį išaugo 3.44 procento iki 2005 metų, o 2006 m. dėl įvykusių avarijos padarinių buvo parduota mažiau produkcijos bei sumokėta mažiau mokesčių lyginant su 2005 metais -10,72 procento.

### **Gyventojų pajamų mokesčio ir socialinio draudimo kitimo tendencijos**

Gyventojų pajamų mokesčio ir socialinio draudimo įmokų tendencija per analizuojamą laikotarpį 2002 – 2006 metais pateikta 15 paveiksle:



**15 pav.** AB “Mažeikių naftos” sumokėtų į biudžetą Gyventojų pajamų ir Socialinio draudimo mokesčių kitimo tendencija

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis įmonės finansinio planavimo ir analizės veiklos ataskaitomis.

Gyventojų pajamų mokestis, nagrinėjamą laikotarpį keitėsi tik nuo 2006 m. liepos 1 d. iš 33 proc. dabar apmokestinama 27 proc. Kaip matome 14 pav. tarifo pasikeitimas turėjo įtakos. Gyventojų pajamų mokesčio našta įmonei sumažėjo lyginant su 2005 m. 12,45 procentais. Socialinių draudimo įmokų tarifas visą nagrinėjamą laikotarpį praktiškai nesikeitė, SODROS – 34 proc.

Bendrovė kaip savo darbuotojų draudėja už juos moka socialinio draudimo mokesčius į Valstybinio socialinio draudimo fondą. Šių įmokų, kaip ir kitų mokesčių, dydį lemia jų apmokestinimo bazė – darbo užmokesčio suma, kuri priklauso nuo darbuotojų skaičiaus ir nuo vieno darbuotojo mėnesinio darbo užmokesčio sumos. Socialinio draudimo įmokos taip pat priklauso ir nuo kitokio pobūdžio išmokų (pašalpų, dovanų ir kt.) darbuotojams. Jų suma yra santykinai nedidelė, dėl to platesnė analizė nebūtina.

Vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių gyventojų pajamų ir SODROS mokesčių sumokėjimui - tai darbuotojų skaičiaus ir darbo užmokesčio pokyčiai.

11 lentelė

**AB “Mažeikių nafta” darbuotojų struktūra ir vidutinis darbo užmokestis  
2004 - 2006 metais**

Rodiklis	Metai		
	2004	2005	2006
Vidutinis darbo užmokestis (Litais)	3 244	3 552,1	3 623,14
Dirbančiųjų skaičius(žm.)tame tarpe:	3 483	3 568	3 585
Vadovai	358	344	345
Specialistai	606	633	634
Tarnautojai	102	98	102
Darbininkai	2 417	2 494	2 504

Šaltinis: AB “Mažeikių nafta” 2004 –2006 metų veiklos ataskaitos

11 lentelėje matome kaip kito AB “Mažeikių nafta” dirbančiųjų skaičius ir vidutinis darbo užmokestis, tenkantis vienam darbuotojui. Nuo šitų skaičių pasikeitimo priklauso gyventojų pajamų ir socialinio draudimo mokesčių dydis.

### 2.3. Gyventojų pajamų ir Socialinio draudimo mokesčių įtakos bendrovės veiklai ir jos rezultatams tyrimas

Kokią įtaką bendrovės veiklai ir jos rezultatams darė sumokėti gyventojų pajamų mokestis ir socialinio draudimo įmokos nagrinėsiu remdamasi 2004 – 2006 metų patirtomis pagrindinės veiklos sąnaudomis. Akcinės bendrovės “Mažeikių nafta” 2004-2006 metų patirtų sąnaudų vertikalioji ir horizontalioji analizė pateikta 12 lentelėje:

12 lentelė

#### AB “Mažeikių nafta” 2004-2006 metais patirtų sąnaudų struktūros ir dinamikos analizė

Straipsnis	Sąnaudos, tūkst. Lt			Struktūra, procentais			Pasikeitimas, lyginant su ankstesniu ataskaitiniu laikotarpiu			
							(2005 : 2004)		(2006 : 2005)	
	2004	2005	2006	2004	2005	2006	tūkst.Lt	%	tūkst.Lt	%
Materialinės ir joms prilygintos sąnaudos	4 518 621	4 821 140	6 524 697	95.70	95.74	96.73	302 519	6.69	1 703 557	35.34
Amortizacija	21 138	20 447	19 973	0.45	0.41	0.30	-691	-3.27	-474	-2.32
Darbo užmokesčio sąnaudos	122 888	131 359	133 263	2.60	2.61	1.98	8 471	6.89	1 904	1.45
Socialinio draudimo įmokos	38 095	40 721	41 312	0.81	0.81	0.61	2 626	6.89	591	1.45
Mokesčiai	20 971	21 759	26 107	0.44	0.43	0.39	788	3.76	4 348	19.98
Sąnaudos iš viso:	4 721 713	5 035 426	6 745 352	100	100	100	313 713	6.64	1 709 926	33.96

Šaltinis: AB “Mažeikių nafta” 2004 - 2006 metų finansinė atskaitomybė

Iš 12 lentelėje atliktos analizės matyti, kad nagrinėjamu laikotarpiu didžiausią lyginamąjį svorį sąnaudų struktūroje sudarė materialinės ir joms prilygintos sąnaudos, kurių santykinė dalis bendrose sąnaudose kito nežymiai: 2004 m. jos sudarė 95.70 proc., 2005 m. – 95.74 proc., o 2006 m. – 96.73 proc.

Darbo užmokesčio dalis sąnaudų struktūroje 2004 m. buvo 2.60 proc., 2005 m. – 2,61 proc., 2006 m. – 1,98 proc. Valstybinio socialinio draudimo įmokų dalies visose sąnaudose kitimo tendencija atitinka darbo užmokesčio sąnaudų dalies kitimui, t.y 2004 m. buvo 0.81 proc., 2005 m. – 0.81 proc., 2006 m. – 0.61 proc.

Amortizacijos sąnaudų lyginamasis svoris 2004 –2006 metais buvo nežymus ir mažėjo. Mokesčiai, kurių suma susidaro iš nekilnojamo turto mokesčio, kelių mokesčio, žemės mokesčio, gamtos teršimo ir išteklių mokesčio, įmokų į garantinį fondą, lyginamasis svoris bendrose sąnaudose mažėjo: 2004 m. – 0.44 proc., 2005 m. – 0.43 proc. 2006 m. – 0.39 proc.

AB “Mažeikių nafta” vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius 2004 - 2006 metų laikotarpiu keitėsi nežymiai. Vidutinis mėnesinis darbo užmokestis augo.

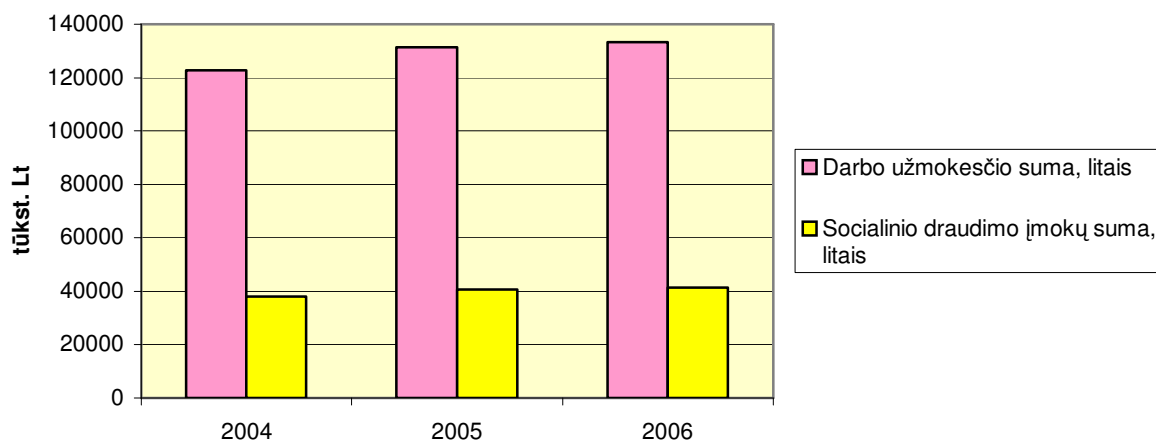
#### **AB “Mažeikių nafta” darbuotojų struktūra ir darbo užmokesčio sąnaudos 2004-2005 metais**

13 lentelė

<b>Metai</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Vidutinis metinis darbuotojų skaičius	3 483	3 569	3 587
Vidutinis mėnesinis darbo užmokestis, Lt	2 845.00	3 051.83	3 117.72
Darbo užmokesčio suma, tūkst. Lt	122 888	131 359	133 263
Socialinio draudimo įmokų suma, tūkst.Lt	38 095	40 721	41 312

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

16 paveiksle pavaizduotas metinių darbo užmokesčio ir valstybinio draudimo įmokų kitimas 2004 - 2006 metais.



**16 pav.** AB “Mažeikių nafta” darbo užmokesčio ir valstybinio socialinio draudimo įmokų sąnaudos 2004 – 2006 metais

Gyventojų pajamų mokesčio našta Bendrovei pasireiškia per darbo užmokestį. Bendrovė moka didelius atlyginimus, o atlyginimai sudaro dalį gamybinių sąnaudų.

2004 - 2006 metų darbo užmokestis kartu su socialinio draudimo įmokomis bendrovės sąnaudose sudarė ne daugiau 3.42 procentų. Galima daryti išvadą, kad gyventojų pajamų ir socialinio draudimo įmokų našta AB „Mažeikių nafta“ nėra didelė.

## **2.4. AB „Mažeikių nafta“ mokesčių rizikos šaltiniai**

Kaip ir kitų finansinių rizikų įvertinimas, taip ir mokesčių rizika užima svarbią vietą įmonės veikloje. Mokesčių rizikos valdymo procedūrų įgyvendinimo procesas reikalingas todėl, kad įmonės mokami mokesčiai (pelno, pridėtinės vertės, akcizai, nekilnojamojo turto ir kiti) sudaro reikšmingas sumas įmonės finansinėse ataskaitose ir išleidžiamų pinigų apimtyje.

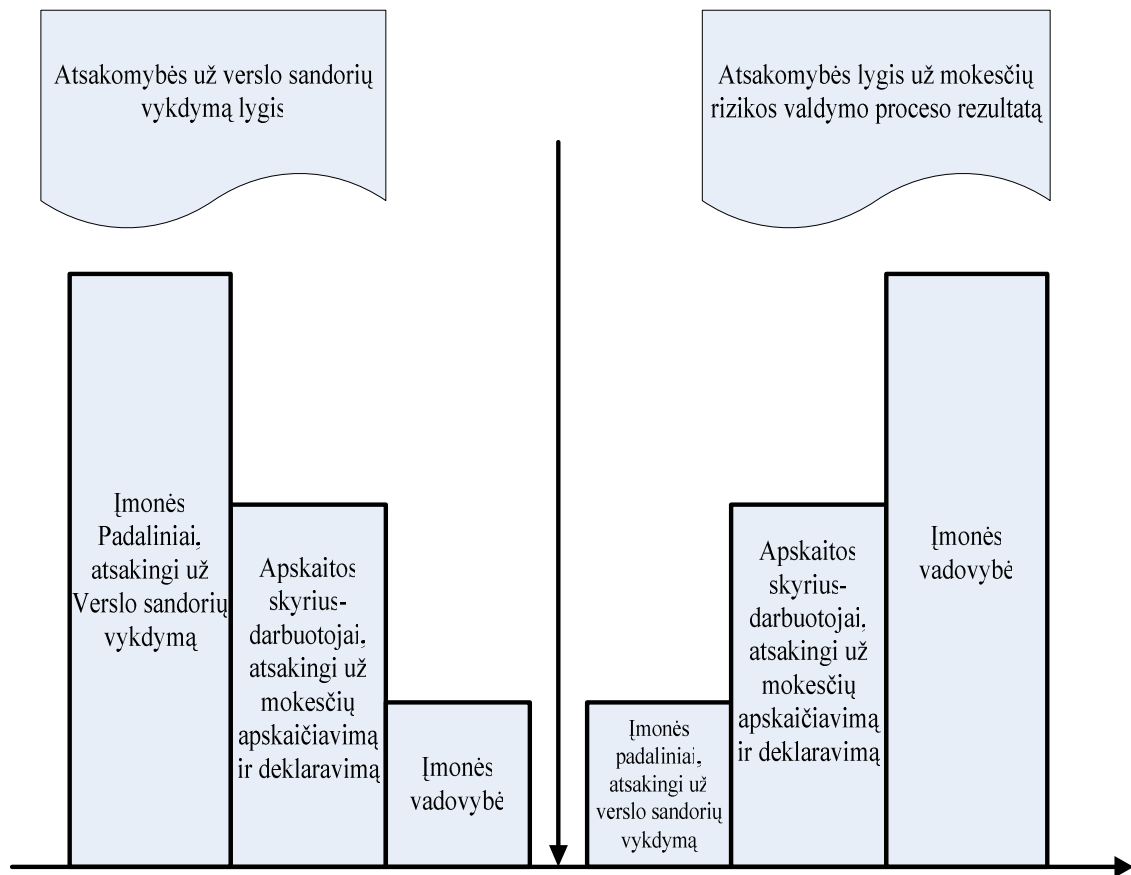
Šioje darbo dalyje analizuosiu įmonės esamą ir galimą mokesčių riziką įmonėje ir numatysiu efektyvius jo sumažinimo būdus. Remiantis galiojančiais įstatymais, apžvelgsime kaip pasinaudoti mokesčių lengvatomis, sumažinti įmonės ar įmonių grupės mokesčių našta. Išsiaiškinsiu kaip įmonėje planuojami mokesčiai, patikrinsiu įmonės vidaus kontrolės procedūros ir identifikuosiu silpnąsias vietas.

### **Dabartinis mokesčių apskaičiavimo procesas AB „Mažeikių nafta“:**

1. Įmonėje nėra formalių mokesčių rizikos valdymo, mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procedūrų.
2. Nėra nustatytos atskirų darbuotojų ar skyrių, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujančių mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procese, funkcijos bei atsakomybės.
3. Nėra formalios dokumentų, reikalingų mokesčiams apskaičiuoti, pateikimo už nustatyto mokesčio apskaičiavimą atsakingiems darbuotojams tvarkos.
4. Faktiškai įmonėje yra tik vienas darbuotojas atsakingas už didžiąją dalį mokesčių apskaičiavimo.

5. Nėra nei formalios, nei neformalios šio darbuotojo kontrolės, pavadavimo procedūros.
6. Verslo valdymo ir apskaitos sistemoje (Oracle) nėra formaliai nustatytos mokesčiams apskaičiuoti tvarkos ar procedūros.

**Mokesčių rizikos šaltiniai AB „Mažeikių nafta“**



**17 pav.** Mokesčių rizikos šaltiniai

Šaltinis: autorės sudarytas schema.



## Mokesčių rizikos šaltinių identifikavimas

Rizikos šaltiniai	Rezultatas
<b>Apskaitos sistema</b>	
1. Verslo valdymo ir apskaitos sistema nėra pilnai išnaudojama mokesčiams apskaičiuoti, nemažai skaičiavimų atliekama rankiniu būdu.	Didelė rankinio darbo apimtis- reikšmingos laiko sąnaudos mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo proceso metu
2. Ne visos verslo valdymo ir apskaitos sistemos gaunamos ataskaitos gali būti iš karto tiesiogiai panaudotos mokesčių deklaracijoms užpildyti	Didelė klaidų ir netikslumų tikimybė
<b>Procedūros</b>	
1. Už mokesčių apskaičiavimą ir deklaravimą atsakingi darbuotojai nedalyvauja verslo sprendimų priėmimo procese	Ne visais atvejais įmonės verslo padalinių sprendimai gali būti priimami iš karto įvertinant galimą mokestinę riziką ar būtiną turėti informaciją teisingam ir savalaikiam mokesčių apskaičiavimui ir deklaravimui.
2. Nepakankamas komunikavimas tarp įmonės verslo padalinių ir apskaitos skyriaus už mokesčių skaičiavimą ir deklaravimą atsakingų asmenų. Nėra formalių informacijos perdavimo ir atsakomybės už informacijos teisingumą nustatymo procedūros.	Neformalus informacijos perdavimas už mokesčius atsakingiems darbuotojams ir tarp atskirų padalinių nepaskirstyta atsakomybė, sąlygoja didžiulio darbo krūvio ir atsakomybės priskyrimą už mokesčių apskaičiavimą ir deklaravimą atsakingiems įmonės darbuotojams.
<b>Žmonės</b>	
1. Informacijos trūkumas kituose įmonės padaliniuose apie mokestinius reikalavimus ir reikalingos informacijos verslo procesų metu surinkimą ir savalaikį perdavimą apskaitos skyriui.	Kitų padalinių darbuotojai nėra susipažinę su savo vaidmenimis mokesčių rizikos valdymo procese.

2. Neaiškus atsakomybių už mokesčių rizikos valdymą tarp atskirų padalinių, dalyvaujančių mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procese, nustatymas ir paskirstymas.	Kitų padalinių darbuotojai neturi pakankamai žinių ir patirties nagrinėjant ir taikant mokesčių teisės aktų reikalavimus praktikoje priimant verslo sprendimus.
3. Mokestinių apmokymų visiems mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procese dalyvaujantiems darbuotojams stoka.	Verslo sprendimus priimantys darbuotojai nėra reguliariai supažindinami su mokesčių teisės aktų pasikeitimais kas sąlygoja galimų klaidų riziką, ir sprendimų ne pilnai atitinkančių mokesčių reikalavimus priėmimą. Reikiamos informacijos ir dokumentų stoka, papildomos darbo laiko sąnaudos, nes vėliau rūpinamasi dėl trūkstamos informacijos ir dokumentų gavimo.

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonėje atliktos mokesčių rizikos analizės rezultatais

### **Mokesčių rizikos valdymo procedūrų sukūrimas ir įgyvendinimas:**

1. Užtikrins mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo atitikimą reglamentuojantiems teisės aktams, šių teisės aktų teisingą ir savalaikį įgyvendinimą, minimaliuos klaidų tikimybę.
2. Užtikrins nuolatinį mokesčių apskaičiavimą ir deklaravimą reglamentuojančių teisės aktų stebėjimą ir pritaikymą.
3. Leis nustatyti teisingą mokesčių apskaičiavimą ir deklaravimą įtakojančią riziką.
4. Leis nustatyti ir įgyvendinti šios rizikos valdymo priemones.
5. Leis nustatyti ir paskirstyti atsakomybę visuose svarbiuose atskirų mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo etapuose.
6. Leis efektyviau išnaudoti kompiuterinę apskaitos programą mokesčių apskaičiavimo tikslams.
7. Leis vadovams sprendimų priėmimo procese pasinaudoti turima informacija atsižvelgiant į mokestinę riziką, priimti teisingus sprendimus.

## **Mokesčių rizikos valdymo procedūrų įgyvendinimo procesas:**

### 1. ETAPAS.

- Esamų verslo sandorių ir jų grupių, įtakojančių mokesčių apskaičiavimą ir deklaravimą, identifikavimas;
- Identifikuotų verslo procesų ir jų grupių aprašymas, siekiant nustatyti jų sąlygojamas mokesčių rizikas ir sudaryti jų hierarchiją pagal reikšmingumą ir tikimybę;
- Esamųjų mokesčių rizikos valdymo priemonių analizė ir įvertinimas, šių priemonių trūkumų nustatymas;

### 2. ETAPAS.

- Mokesčių rizikos valdymo procedūrų sukūrimas atskirai pagal identifikuotus verslo sandorius, formalizuojant egzistuojančias ir tinkamai veikiančias procedūras ir kuriant naujas, siekiant užtikrinti efektyvų mokesčių rizikos valdymą;
- Rekomendacijos dėl esamos Oracle apskaitos programos efektyvesnio pritaikymo mokesčių apskaičiavimui (pvz. Segmentų pasirinkimas, atskirų sąskaitų naudojimas, mokesčių kodavimas ir pan.);
- Mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procese dalyvaujančių asmenų (visų įmonės padalinių atsakingų asmenų) apmokymai, siekiant užtikrinti efektyvų procedūrų įgyvendinimą.

### **3. BESIKEIČIANČIŲ MOKESČIŲ ĮTAKOS ŪKINEI – KOMERCINEI ĮMONĖS VEIKLAI, MODELIAVIMAS**

Detali AB "Mažeikių nafta" mokamų mokesčių analizė parodė, kad didžiausią įtaką bendrovės veiklai turi didžiausią mokesčio našta užkraunantys mokesčiai: PVM, pelno mokestis, valstybinio socialinio draudimo įmokos, gyventojų pajamų mokestis, socialinis mokestis. Todėl šių mokesčių tarifų ir apmokestinimo bazės pakeitimai apspręstų didesnius ar mažesnius įmonės ūkinės – komercinės veiklos pasikeitimus.

Mokesčių temai nemažai dėmesio skiria politikai, mokslininkai, taip pat verslininkai bei dauguma spaudos leidinių ir kitų visuomenės informavimo priemonių [38]. Išskirtinis dėmesys skiriamas pelno mokesčio panaikinimui. Pateikiama svarių argumentų už pelno mokesčio panaikinimą. Manoma, kad atsisakius pelno apmokestinimo, pirmiausia sumažės šešėlinės veiklos patrauklumas, atsiras motyvacijų legalizuoti veiklą ir uždirbtą pelną. Kadangi išmokami dividendai bus apmokestinami, savininkai sieks investicijomis didinti įmonės turtą, taigi ateities konkurencingumą ir pelningumą.

Tačiau yra ir kitokios nuomonės šalininkų, užimančių atsargesnes pozicijas.

#### **3.1. Apmokestinimo gyventojų pajamų ir Socialinio draudimo mokesčiais keičiantis tarifams prognozavimas**

Dabartinė darbo pajamų apmokestinimo sistema mažina paskatą gamybai ir kapitalo taupymui. Jau minėjau pirmoje darbo dalyje, kad, papildomas 100 litų, patekęs darbuotojui "į rankas", darbdaviui atsieina 204,68 lito. Tai yra bene daugiausiai tarp šalių ES kandidačių. Tuo tarpu Lietuva kvalifikuotų specialistų rinkoje turi būti pasirengusi konkuruoti su esamomis ir būsimomis ES narėmis. Gyventojų pajamų mokesčio mažinimas būtų reikšmingas žingsnis, mažinantis darbo jėgos sąnaudas.

Pajamų mokestis ir socialinio draudimo įmokos apskaičiuojami ir mokami nuo tos pačios bazės – darbuotojo darbo pajamų. Norint sukurti geresnes sąlygas žmonių motyvacijai ir ekonomikos augimui reikėtų mažinti pajamų mokesčio tarifus. Nors vien tik sumažinti gyventojų pajamų mokestį nepakanka. Mokamos socialinio draudimo įmokos yra aukštos ir joms netaikomi jokie apribojimai. Reikėtų nustatyti pajamų ribą, nuo kurios socialinio draudimo įmokos nebūtų skaičiuojamos.

### 3.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimo tendencijos

Pajamų apmokestinimo ir socialinio draudimo įmokų prognozavimas bus atliekamas, remiantis AB “Mažeikių nafta” 2006 metų vidutiniu darbuotojų skaičiumi ir vidutiniu mėnesiniu darbo užmokesčio dydžiu. Darome prielaidą, kad vidutinis metinis darbuotojų skaičius 2007 – 2009 metais nesikeičia. Vidutinis mėnesinis darbo užmokestis pagal kolektyvinės sutarties nuostatas didinamas 2 proc., jeigu Bendrovė dirba pelningai. Remiantis 2006 metų veiklos rezultatais manome, kad Bendrovės veikla bus pelninga ir darbo užmokestis 2007 metais didinamas vidutiniškai dviem procentais. Sekančiais prognozuojamais 2008-2009 metais darom prielaidą, kad darbo užmokestis nekis 2008 metais, o 2009 m., atsižvelgiant į šalies ekonominę situaciją bus darbo užmokestis bus keliamas vidutiniškai 2 procentais.

Gyventojų pajamų mokesčio prognozė 2007- 2009 metams sudaryta, remiantis sumažėjimo procentu. Atsižvelgiant į LLRI siūlymus dėl mokesčių mažinimo (buvo aptarta darbo pirmojoje dalyje). Prognozuosime, darydami prielaidą, kiek AB “Mažeikių nafta” sumokėtų mažiau gyventojų pajamų mokesčio, jei tarifas mažės. 2005 metais gyventojų pajamų mokesčio tarifas buvo 33 proc., nukrypimas nuo per AB “Mažeikių nafta” 2006 metus sumokėtos sumos skirsis dėl 2 proc. padidėjusio darbo užmokesčio. 2006 - 2007 metais jau skaičiuojamas 27 proc., o 2008 metais skaičiuojamas 24 proc. gyventojų mokesčio tarifas, nuo 2009 metų mokesčio tarifas būtų sumažintas iki 15 procentų. Prognozės duomenys pateikti 15 lentelėje.

15 lentelė

#### Prognozuojamas gyventojų pajamų mokesčio tarifas

**2007 m. – 27 proc., 2008 m. - 24 proc. ir 2009 m. – 15 proc.**

Mokestis	2006 m. tūkst. Lt	Prognozė								
		2007 m. tūkst.Lt	Pokytis 2007 : 2006		2008 m. tūkst.Lt	Pokytis 2008 : 2007		2009 m. tūkst..Lt	Pokytis 2009 : 2008	
			%	(+,-) tūkst. Lt		%	(+,-) tūkst. Lt		%	(+,-), tūkst.Lt
Gyventojų pajamų mokestis	37 784	37 595	- 1	- 189	36 468	- 3	-1127	33 916	-7	- 2552

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

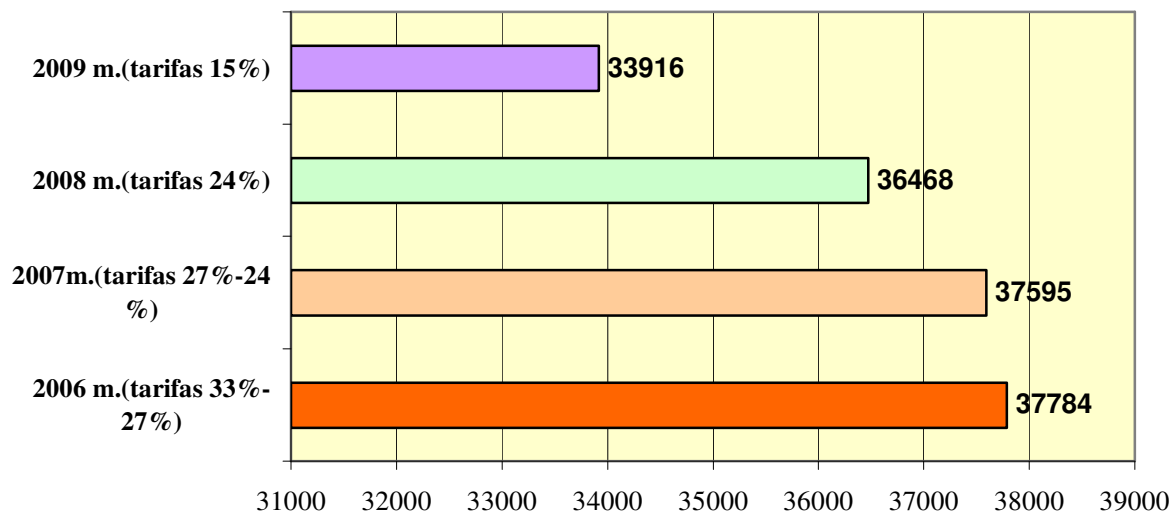
Prognozuojamais 2007 metais darom prielaidą, kad gyventojų pajamų mokesčio suma sumažėtų 1 proc. (įvertinant, tai kad 2007 m. pusę metų tarifas būtų 27 proc., kita pusė metų 24 proc.), kadangi įvertintas atlyginimo pakėlimas 2 proc. (nuo ko padidės įmokų suma). Tarifas skaičiuojamas  $37784:2 = 18892$  tūkst. Lt  $18892 \times 1\% = 188,9266$ , vadinasi už 2007 m. pirmą pusmetį 18892 GPM + už 2007 m. antrąjį pusmetį 18703 GPM = 37595 tūkst. Lt. sumažinimas (27 proc. - 24 proc. + 2 proc.). Iš 11 lentelės paskaičiavimų matome, kad gyventojų pajamų mokesčio suma sumažėjo nuo 37 784 tūkst. Lt. iki 37 595 tūkst. Lt.

Tuo tarpu, nagrinėjant 2008 m. gyventojų pajamų mokesčio sumą, ir lyginant su 2007 metais, sumažėjimas yra žymesnis, kadangi mokesčio tarifas sumažėjo – 3 procentais. Jei prognozuojamu laikotarpiu 2009 metais gyventojų pajamų mokesčio tarifas sumažės iki 15 proc. tai, įvertinę atlyginimo pakėlimą 2 proc. (24 proc.- 15 proc. + 2 proc.), matome, kad įmonės mokesčių našta ženkliai sumažėjo iki 2552 tūkst. litų. Per visą prognozuojamą laikotarpį 2006-2008 metų įmonės mokamų mokesčių našta sumažėtų net 3868 tūkst. Lt., tai lems gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas nuo 27 iki 15 proc.

Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas - teigiamas poveikis Lietuvos ekonomikai. Sumažinus mokesčių ir į rankas gaunama alga pakiltų, ir darbdavio išlaidos darbuotojų samdymui sumažėtų. Vienas universaliausių veiksnių, motyvuojančių žmones darbui yra darbo užmokestis. Šios sistemos leistų bendrovei išlaikyti darbuotojus bei skatintų juos dirbti dar efektyviau. Įmonės vadovų dėmesys bei išlaidos, skirtos darbuotojų motyvacijai didinti, visuomet atsiperka, o darbuotojai skleidžia teigiamą informaciją apie įmonę aplinkiniams bei išlieka lojalūs savo įmonei.

Gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas nuo 27 iki 15 proc. pavaizduotas 18 paveiksle:

### Gyventojų pajamų mokestis



**18 pav.** AB “Mažeikių nafta” prognozuojamas gyventojų pajamų mokestis, sumažinus nuo 27 iki 15 proc.

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas iš 15 lentelės duomenų

Sumažinus mokestį padidėtų gyventojų perkamoji galia ir didžioji dalis pinigų, kurie liktų “kišenėse” sumažinus mokestį, vėliau grįžtų į rinką. Tai skatintų spartesnę vidaus rinkos augimą, o tuo pačiu ir ūkio augimą. Mažesnis gyventojų pajamų mokestis lems didelį turto efektą, o tai garantuos dėl mokesčio mažinimo prarastų biudžeto lėšų sugrįžimą vartojimo mokesčiais.

#### 3.1.2. Socialinio draudimo įmokų „Lubų“ nustatymas

Socialinio draudimo įmokų prognozavimas bus atliekamas, siūlant (pradedant 2008 metais) nustatyti pajamų ribą, nuo kurios socialinio draudimo įmokos nebūtų skaičiuojamos. Ta riba galėtų būti 3 500 litų, t.y. darbo užmokesčio sumai, gaunamai per 3 500 litų, nebūtų skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos. Skaičiavimai bus atliekami, remiantis 2006 metų vidutiniu darbuotojų skaičiumi ir vidutiniu mėnesiniu darbo užmokesčio dydžiu. Metinė darbo užmokesčio suma paskaičiuota: vidutinis metinis darbuotojų skaičius dauginamas iš vidutinio mėnesinio darbo užmokesčio ir gauta sandauga dauginama iš 12 mėnesių. 2007 m. įvertintas darbo užmokesčio pakėlimas 2 procentais. 2008 metų darbo užmokesčio skaičiavimai atlikti, atsižvelgiant į nustatytą pajamų ribą nuo kurios neskaičiuojamos SODROS įmokos. Jeigu vidutinis mėnesinis darbo užmokestis viršija 3 500 lt, metinė darbo užmokesčio suma išskiriama į dvi dalis: paskaičiuojamas

darbo užmokesčio dydis nuo kurios SODROS įmokos skaičiuojamos ir kita dalis, nuo kurios SODROS įmokos neskaičiuojamos, pvz.: apskaičiuoju 2007 metų vadovų metinį darbo užmokestį:

- 1)  $350 * 3\,500 * 12 = 14\,700$  tūkst. Lt (SODROS įmokos - skaičiuojamos)
- 2)  $350 * 2\,521.92 * 12 = 10\,592$  tūkst. Lt (SODROS įmokos – neskaičiuojamos)

Atitinkamai analogiškai paskaičiavimai atlikti ir su kitom personalo kategorijomis bei duomenimis. Visus apskaičiuotus duomenis matome 16 lentelėje.

16 lentelė

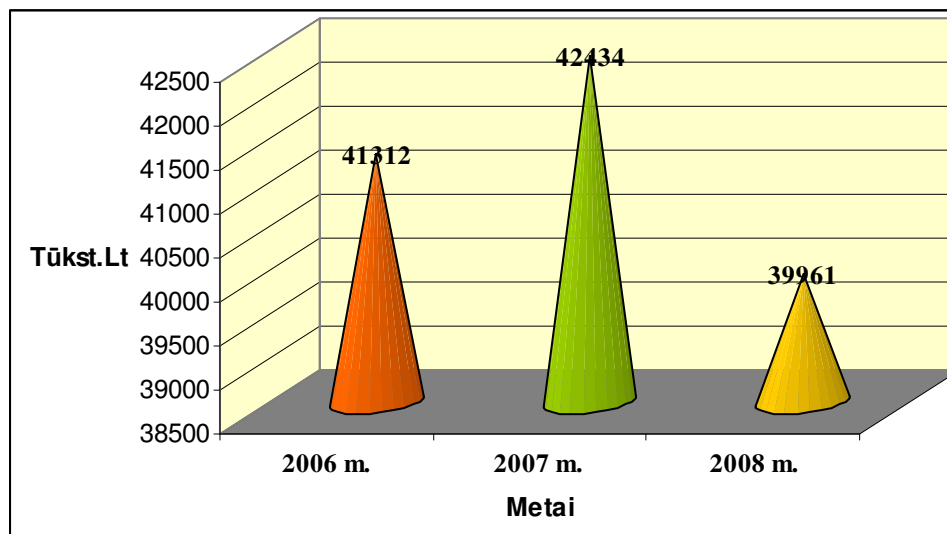
**Prognozuojama 2006- 2008 metų SODROS įmokos**

	2006	2007	2008
Vidutinis metinis darbuotojų skaičius:			
Vadovai	350	350	350
Specialistai	642	642	642
Tarnautojai	95	95	95
Darbininkai	2 500	2 500	2500
Vidutinis mėnesinis darbo užmokestis, Lt :			
Vadovai	5 787.61	5903.62	6021.92
Specialistai	3 379.58	3447.17	3516.11
Tarnautojai	2 630.17	2682.77	2736.45
Darbininkai	2 695.22	2749.12	2804.10
Darbo užmokesčio suma, tūkst. Lt tame sk.:	133 263	136 884	139 623
SODROS įmokos 31 %	133 263	136 884	128 907
SODROS įmokos neskaičiuojamos	-	-	10 716
Socialinio draudimo įmokų suma, tūkst.Lt	41 312	42 434	39 961

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

Iš skaičiavimų matome, kad nustačius pajamų ribą nuo kurios socialinio draudimo įmokos nebūtų skaičiuojamos (3 500 Lt), bendrovės našta, lyginant 2008 metus su 2007 metais sumažėja 2 mln. 473 tūkst. Lt ( $42\,434 - 39\,961 = 2\,473$ ). Galimybė sumažinti išlaidas, naudojantis mokesčio reformomis, teigiamai paveiktų bendrovės rezultatus, žiūrėti 19 pav. T.y. šia suma sumažėtų sąnaudos ir padidėtų bendrovės pelnas.





**19 pav.** Prognozuojama 2006 – 2008 metų socialinio draudimo įmokų suma tūkst.. Lt.  
Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis 16 lentelės duomenimis

Pagal pateiktas prognozes aiškiai matyti, kad iš gyventojų, surenkamos pajamų mokesčio įplaukos į LR biudžetą proporcingai mažės, mažėjant gyventojų pajamų mokesčio tarifui. Tačiau pasiekus 15 proc. ribą, jos turėtų nusistovėti, o žinant, kad LR bendras vidaus produktas (BVP) per paskutinius kelerius metus kasmet augo, reikia tikėtis ir pastovių kasmetinių įplaukų, už gyventojų pajamų mokesčių, didėjimo.

Vienas iš pagrindinių argumentų prieš pajamų mokesčio tarifo mažinimą paprastai būna teiginys, kad dėl to nukentės biudžeto pajamos, bet tokių išvadų negalima daryti. Viena populiariausių teorijų, nagrinėjanti mokesčių dydžio ir biudžeto pajamų priklausomybę, yra Arthur Laffer teorija, (apie šią teoriją buvo kalbėta darbo pirmojoje dalyje) . Remdamasi faktais jis bandė įrodyti, kad nustačius nepamatuotai aukštus pajamų mokesčio tarifus biudžeto pajamos yra mažesnės, nei galėtų būti esant mažesniai tarifui. Svarbu, kad į valstybės biudžetą mokesčiai būtų surinkti visi ir laiku [41].

Gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas bei socialinio draudimo įmokų „lubų“ nustatymas būtų naudingas šalies ūkiui. Šiuo metu Lietuvos gyventojams pajamų mokesčio tarifas yra vienas didžiausių tarp Pabaltijo šalių. Didesni mokesčiai stipriai padidina Lietuvoje gaminamos produkcijos savikainą, ir dėl to mažėja Lietuvos įmonių konkurencingumas Europoje ir pasaulyje. Tai

yra ypač nepalanku visam paslaugų sektoriui bei tekstilės pramonei, kur darbo užmokestis sudaro didžiąją dalį kaštų.

Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, visų pirma, ženkliai paskatintų tarptautines ir vietines institucijas į Lietuvos ūkį - tai yra pagrindinė prielaida naujų darbo vietų sukūrimui. Sumažinus mokesčių padidėtų gyventojų perkamoji galia ir didžioji dalis pinigų, kurie liktų kišenėse sumažinus mokesčių vėliau grįžtų į rinką. Tai skatintų spartesnį vidaus rinkos augimą, o tuo pačiu ir ūkio augimą, atitinkamai mažėtų bedarbystė ir gyventojų emigracija į užsienio šalis ieškant geresnio pragyvenimo šaltinio.

Teigiamus pokyčius labiausiai pajustų vargingiau gyvenantys asmenys, nes būtent juos labiausiai žeidžia darbo trūkumas, neoficialių atlyginimų mokėjimas ir su tuo susiję socialinių garantijų nebūvimas. Taip pat svarbu, kad spartesnis ūkio augimas ir galimybė daugiau uždirbti yra būtinos prielaidos siekiant Lietuvoje išlaikyti aukštos kvalifikacijos specialistus ir jaunus žmones, nes būtent nuo jų priklausys šalies pažanga.

Vyriausybės numatomoje mokesčių reformoje turėtų būti siekiama mažinti mokesčių našta, kas sudarytų sąlygas mažinti persikirstymą per biudžetą, iš esmės peržiūrėtos išimties atskiroms veiklų rūšims arba pajamų rūšims taikymas, sudarant tolygias apmokestinimo sąlygas, kas sudarytų prielaidas mažinti mokesčių tarifus.

### **3.2. Pelno mokesčio, Pridėtinės vertės ir Socialinio mokesčio mažinimo galimybės**

Sumažinus įmonių pelno mokesčių ar jų visai panaikinus, atsirastų didelių prieštaravimų su dabar egzistuojančia Europos Sąjungos mokesčių sistema. Todėl iškyla dvi prieštaringos problemos:

- 1) Ar mažinti įmonių pelno mokesčių, o vėliau jų visai panaikinti;
- 2) Ar įmonių pelno mokesčių didinti net iki 30 procentų tarifo.

Viena aišku, kad visos diskusijos dėl juridinių asmenų pelno mokesčio panaikinimo neturi prasmės, nes Europos Sąjungos 6 direktyva to neleidžia.

Projektiniai skaičiavimai bus atliekami 2007 ir 2008 metams, įvertinant AB"Mažeikių nafta" galimą ūkinę – komercinę veiklą ir jos sąlygotą bendrovės finansinę būklę.

Projektuojama atsižvelgiant į tris galimas ateityje (2007-2008 metais) alternatyvias ekonomines verslo situacijas A, B ir C.

Strategija A – mokesčių sistema yra tokia pati kaip ir 2007 metais;

Strategija B – mokesčių sistema pertvarkoma: mažinant pelno mokestį iki 13 proc., mažinant PVM iki 15 proc., mažinant GPM iki 24 proc., socialinio draudimo mokestį paliekant tą patį 34 proc., ir panaikinant socialinį mokestį;

Strategija C – mokesčių sistema pertvarkoma, didinant pelno mokestį iki 20 proc., PVM mažinant iki 15 proc. mažinant GPM iki 15 proc., socialinio draudimo mokestį paliekant tą patį 34 proc., ir panaikinant socialinį mokestį mokestį.

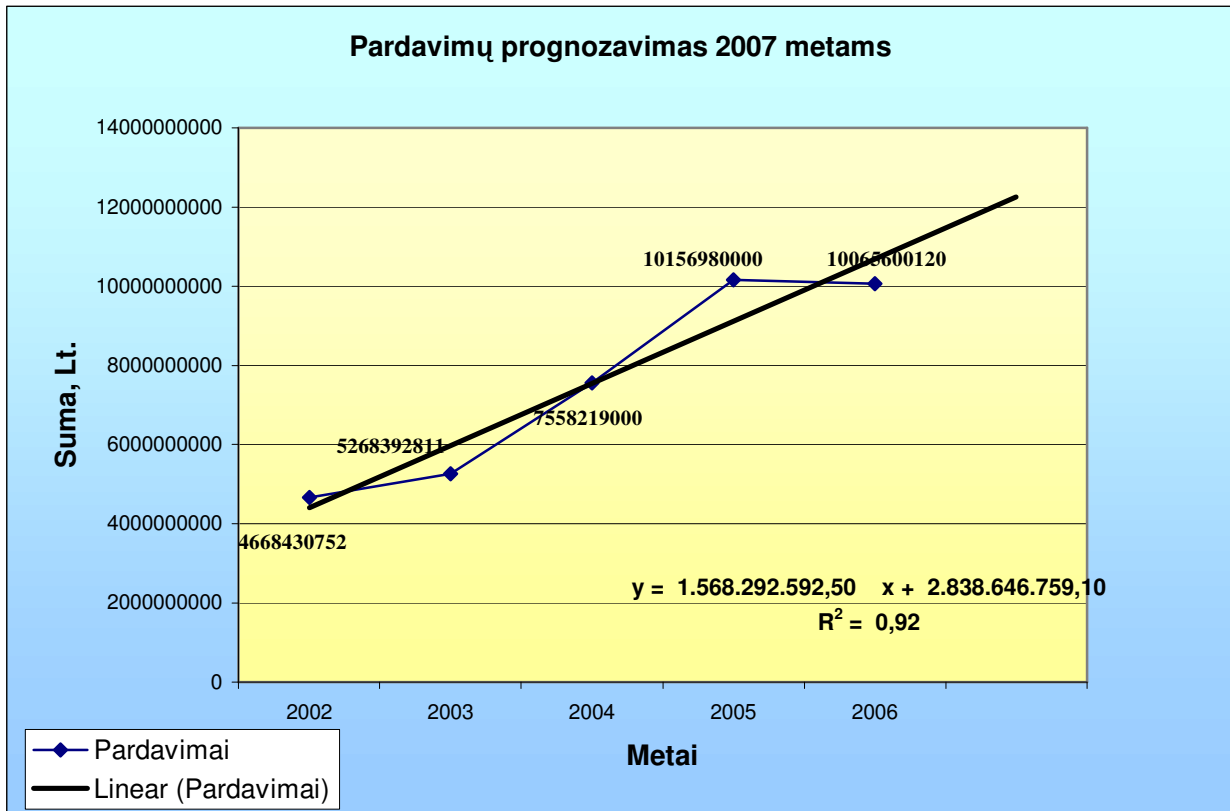
17 lentelė

**Prognozuojami mokesčių tarifai**

<b>Mokestis</b>	<b>A strategija</b>	<b>B strategija</b>	<b>C strategija</b>
Pelno mokestis	Pagrindinis tarifas – 15 proc.	Pagrindinis tarifas – 13 proc.	Pagrindinis tarifas – 20 proc.
PVM	Tarifas 18 proc.	Tarifas 10 proc.	Tarifas 15 proc.
Socialinis mokestis	Tarifas - 4 proc.	Tarifas - 0 proc.	Tarifas - 0 proc.
Soc.draudimo mokestis	Tarifas – 34 proc.	Tarifas – 34 proc.	Tarifas – 34 proc.

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

Bendrovės finansinės veiklos projektavimas pradedamas 2007 m. pardavimų apimties prognozė. Tuo tikslu panaudojama tiesinė funkcija ( 20 pav.)



20 pav. AB "Mažeikių nafta" pardavimų apimties 2007 metams prognozė, panaudojant tiesinę trendo funkciją.

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas

$$y = 1568292592,65x + 2838646759,10$$

čia y – pardavimų apimtis litais;

x – laikotarpio eilės numeris.

Į funkciją įstačius kintamojo – laikotarpio skaičiaus – reikšmę 6, apskaičiuojame 2007 metų pardavimų apimtis litais.

Prognozuojami pardavimai =  $1568292592,65 * 6 + 2838646759,10 = 12\,248\,402\,315$  Lt.

Prognozių finansinių atskaitomybių sudarymui panaudosime prognozavimo proporcingai pardavimams metodą. Remiantis šiuo metodu, kiekvienas bazinių metų pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnis pateikiamas proporcingai pardavimų apimčiai procentais. Baziniais metais bus imami 2006 metų finansiniai ekonominiai rodikliai. Pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių lyginamieji svoriai dauginami iš prognozuojamos 2007 metų pardavimų apimties ir taip gaunama prognozuojama A strategijos pelno (nuostolių) ataskaita (žr. 18 lentelę).

Pavyzdžiui, savikaina baziniais metais sudaro 88,56 proc. pardavimų, taigi analogiškai tokią pačią dalį ji sudarys ir A strategijos atveju ir bus lygi 10846942514 Lt.

### Prognozuojamų A, B ir C strategijų palyginimas, atsižvelgiant į pardavimų apimtį

18 lentelė

Straipsnis	2006 m.	Lyginamasis svoris pardavimų sumoje, proc.	A strategija	B strategija	C strategija
Pardavimai	10065600120	100	12248402315	12248402315	12248402315
Parduotų prekių savikaina	8913896120	88,56	10846942514	10357006422	10357006422
Bendrasis pelnas (nuostolis)	<b>151704000</b>	11,44	1401459801	1891395893	1891395893
Veiklos sąnaudos	<b>930837000</b>	9,25	1132696107	1132696107	1132696107
Veiklos pelnas (nuostolis)	<b>220867000</b>	2,19	268763694	758699786	758699786
Kita veikla	<b>90829000</b>	0,90	110525962	110525962	110525962
Finansinės ir investicinės veiklos rezultatas	<b>(7529000)</b>	-0,70	(9161721)	(9161721)	(9161721)
Pelnas (nuostolis) prieš apmokestinimą	<b>304167000</b>	3,20	370127935	860064027	860064027
Pelno mokestis	107092000		55519190	111808324	172012805
Grynasis pelnas (nuostolis)	<b>197075000</b>		314608745	748255704	688051222

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

B strategijos atveju pelno (nuostolių) ataskaita gaunama koreguojant A strategijos pelno (nuostolių) ataskaitą.

Kadangi prognozuojamais 2007 m. pardavimų apimtys padidėjo 17,82 proc., lyginant su 2006 metais, tai jos sudarys 10846942514 Lt.

Netaikant atskaitymų nuo realizavimo pajamų laikinojo socialinio mokesčio, bus sutaupyta 489936092 Lt., kadangi tokią sumą šio mokesčio sudarė A strategijos atveju ( $12248402315 \cdot 0,04$ ).

Taigi B strategijos atveju savikaina sumažėja 489936092 Lt. ir sudaro 10357006422 Lt. ( $10846942514 - 489936092$ ).

C strategija skiriasi nuo B strategijos tik Bendrovės mokamu pelno mokesčio tarifu t. y. 20 proc. Taikant A strategiją, kai pelno struktūra atitinka pakoreguotą bazinių metų struktūrą, uždirbama 1401459801 Lt. bendrojo pelno. B ir C strategijų atvejais bendrojo pelno uždirbama 1891395893 Lt. tai yra 489936092 Lt., arba 25,9 proc. daugiau, lyginant su A strategija.

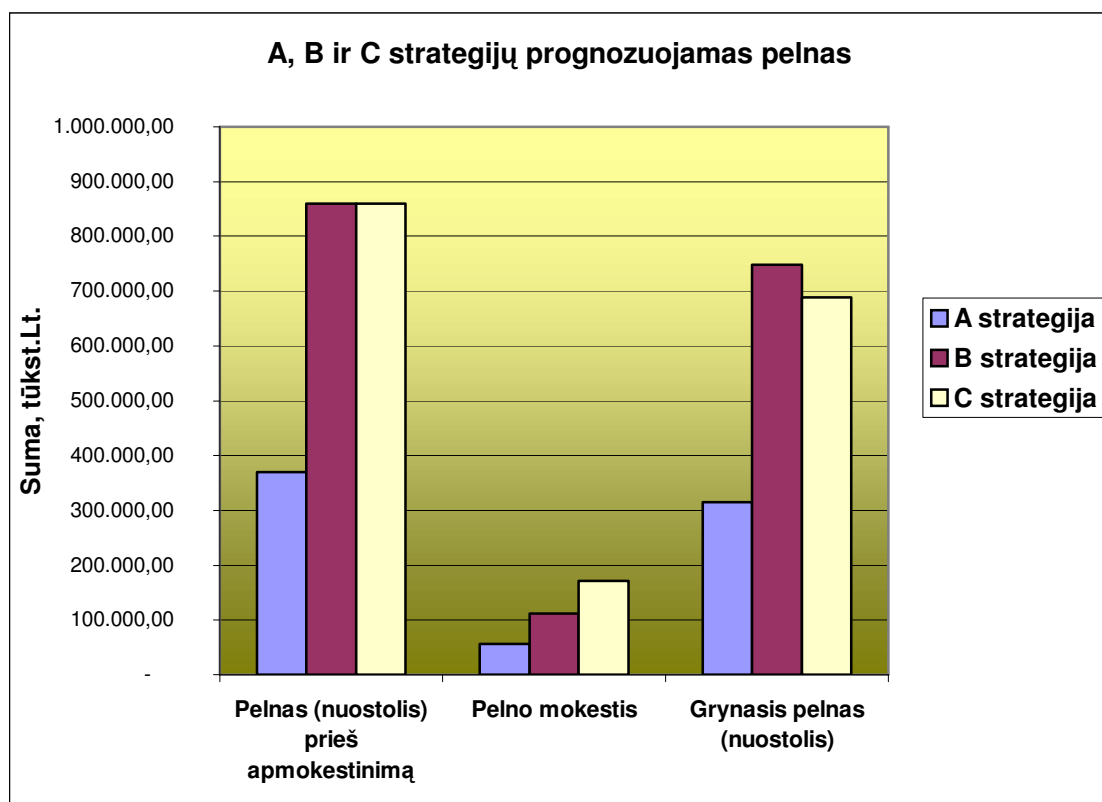
Taikant B ir C strategiją, veiklos sąnaudos yra tokios pačios, tačiau veiklos pelnas, padidėjus bendrajam pelnui išauga taip pat 489936092 Lt, arba 25,90 proc., negu taikant A strategiją.

Bendrojo pelno marža A strategijos atveju sudaro 11,44 proc., o B ir C strategijų atveju lygi 15,44 proc.

Veiklos pelno marža B ir C strategijų atveju taip pat yra didesnė už A strategijos. A strategijos atveju lygi 2,19 proc., o B ir C strategijų atveju – 6,19 proc.

A strategijos atveju pelnas prieš apmokestinimą lygus 370127935 Lt., o atėmus 15 proc. pelno mokesčių, gautas grynas pelnas sudarys 314608745 Lt. Grynojo pelno marža sudarys 2,57 proc. B strategijos atveju grynas pelnas lygus 748255704 Lt., pelno marža sudarys 6,14 proc., arba 57,00 proc. pelnas didesnis, negu pasirinkus A strategiją. C strategijos atveju pelnas prieš apmokestinimą sutampa su B strategijos atveju, tačiau padidėjus mokamo pelno mokesčio tarifui, 8,00 proc. arba 60 204482 Lt. sumažėja uždirbamas grynas pelnas ir grynojo pelno marža sudaro 5,62 proc.

A, B ir C strategijų pelnas iki apmokestinimo ir grynas pelnas palyginami grafiškai 21 paveiksle.



**21 pav.** A, B ir C strategijų prognozuojamas pelnas

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas, remiantis 18 lentelės duomenimis.

Projektuojamo pelno mokesčio našta apskaičiuota 19 lentelėje.

19 lentelė

**Projektuojamo pelno mokesčio našta**

Rodiklis	A strategija	B strategija	C strategija
Pelno mokestis (tūkst.Lt)	129009	111808	172013
Pardavimai (tūkst. Lt.)	12248402	12248402	12248402
Pelno mokesčio našta, procentais	1,05	0,91	1,40

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinės atskaitomybės duomenimis.

Palankiausia įmonei yra B strategija, kai pelno mokestis mažinamas iki 13 procentų, o nepalankiausiai įmonės veiklą ir rezultatus įtakotų C strategija, kai pelno mokestis didinamas iki 20 procentų. A strategijos galutiniam rezultatui įtakuoja didesnė parduotų prekių savikaina, nes nuo realizavimo pajamų išskaičiuotas socialinis mokestis sumažino galutinį rezultatą, t.y., uždirbtas pelnas prieš apmokestinimą net 25,90 proc. mažesnis už B ir C strategijas.

Bendrovės veiklą įtakoja ir netiesioginis pridėtinės vertės mokestis. A strategijos atveju PVM tarifas nesikeičia, lyginant su baziniais metais, ir yra lygus 18 proc. B strategijos atveju prognozuojama, kad PVM tarifas bus sumažintas iki 10 proc., o C strategijos atveju, kad PVM tarifas bus 15 proc. PVM ir jo našta projektuojamu laikotarpiu parodo 20 lentelė.

### AB"Mažeikių nafta" prognozuojamo PVM našta

20 lentelė

Rodiklis	A strategija	B strategija	C strategija
Mokėtinas PVM, (tūkst.Lt.)	1130528	1020086	1074002
Pardavimai (tūkst. Lt)	12248402	12248402	12248402
PVM našta procentais	9,23	8,32	8,76

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinės atskaitomybės duomenimis.

A strategijos atveju PVM tarifas yra kaip ir baziniais 2006 metais 18 procentų ir sudaro 1130528 tūkst.Lt.

B strategijos atveju PVM tarifas sumažės iki 10 proc. ir sudarys 1020086tūkst.Lt.

C strategijos atveju PVM našta, sumažėjus iki 15 proc., ir sudarys 1074002 tūkst. Lt.

Tiek B tiek C strategijų atveju PVM našta, įmonei būtų mažesnė, negu realizuojant A strategiją.



Toliau prognozuosime laikinojo socialinio mokesčio našta, realizuojant A, B ir C strategijas.

### AB"Mažeikių nafta" laikinojo socialinio mokesčio našta

21 lentelė

Rodiklis	A strategija	B strategija	C strategija
Socialinis mokestis (tūkst.Lt.)	489936	0	0
Pardavimai (tūkst. Lt.)	12248402	12248402	12248402
Mokesčio našta procentais	0,04	0	0

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinės atskaitomybės duomenimis.

Kadangi pardavimai A strategijos atveju padidėjo, lyginant su baziniais 2006 metais, tai padidėjo ir socialinio mokesčio įmokos. Jis sudaro A strategijos atveju 489936 tūkst.litų. B ir C strategijos atveju prognozavome, kad šis mokestis bus panaikintas ir tai įmonei sumažintų mokesčių našta, bei padidintų uždirbtą bendrąjį pelną.

Toliau paskaičiuojame socialinio draudimo įmokų našta. Kadangi mokesčio tarifas A, B ir C strategijų atvejais nekinta, tai ir mokesčio našta bus vienoda.

### AB "Mažeikių nafta" prognozuojamo SODROS mokesčio našta

22 lentelė

Rodiklis	A strategija	B strategija	C strategija
SODROS mokestis (tūkst.Lt.)	51222	51222	51222
Pardavimai (tūkst. Lt.)	12248402	12248402	12248402
Mokesčio našta procentais	0,42	0,42	0,42

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė, remiantis įmonės finansinės atskaitomybės duomenimis.

Įvertinus visų prognozuojamų mokesčių naštos rodiklius A, B ir C strategijų atvejais, galime apskaičiuoti bendrą prognozuojamų mokesčių našta ir įvertinti palankiausią įmonei strategiją (23 lentelė).

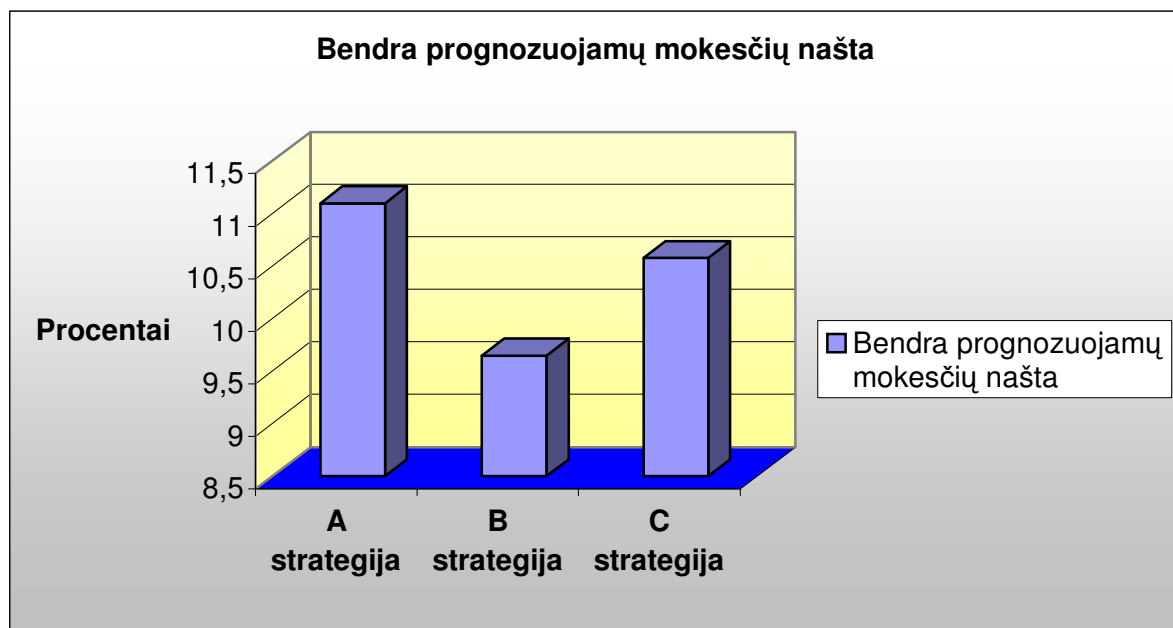
## AB "Mažeikių nafta" bendra prognozuojamų mokesčių našta

23 lentelė

Mokestis	A strategija	B strategija	C strategija
Pelno mokesčio našta	1,05	0,91	1,40
PVM našta	9,23	8,32	8,76
Laikinojo socialinio mokesčio našta	0,40	0	0
Soc.draudimo mokesčio našta	0,42	0,42	0,42
Bendra prognozuojamų mokesčių našta	11,10	9,65	10,58

Šaltinis: autorės sudaryta lentelė

Prognozuojamą Bendrą mokesčių našta galime pavaizduoti grafiškai (22 pav.).



**22 pav.** Bendra prognozuojamų mokesčių našta

Šaltinis: autorės sudarytas grafikas

Apskaičiuotas bendros mokesčių naštos rodiklis rodo, kad įmonei yra palankiausia B strategija. Pelno mokesčio tarifo mažinimas įmonės veiklos rezultatus veiktų teigiamai, tačiau mažėtų valstybės biudžeto pajamos ir tikėtina, jog būtų padidintas įmonės akcininkų gaunamų dividendų apmokestinimas. Realizuojant C strategiją, mokesčių našta yra mažesnė, negu realizuojant A strategiją. Nors C strategijos atveju pelnas buvo apmokestinamas 20 procentų tarifu, tačiau padidėjusią pelno mokesčio našta nusvėrė sumažėjęs iki 15 procentų PVM. Kaip matome didžiausią našta įmonei užkrauna netiesioginis pridėtinės vertės mokestis. PVM tarifo sumažinimas, laikinojo socialinio mokesčio panaikinimas ir įvedimas socialinio draudimo mokesčiui „lubas“ įmonės veiklos rezultatams turėtų didžiulę teigiamą reikšmę.

## IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

**Remiantis Lietuvos ir užsienio mokslininkų paskelbtų darbų atlikta mokesčių ir apmokestinimo analize, galima suformuluoti tokias pagrindines išvadas:**

1. Mokesčiai yra kiekvienos valstybės egzistavimo pagrindas ir atlieka tam tikrą socialinį – ekonominį vaidmenį krašto ūkyje.

2. Nors šiuo metu žinoma daug ir įvairių mokesčių ir apmokestinimo koncepcijų ir teorijų, būtų gana sunku, nurodyti kurią nors vieną, geriausią ar blogiausią iš jų šiuolaikinėmis sąlygomis. Mokslininkų ir finansų specialistų tarpe kol kas nėra vieningos nuomonės: vieni mano, kad būtina pertvarkyti pajamų pasiskirstymą, kiti pasisako už tai, kad būtina radikali mokesčių reforma. Kiekviena iš šių vyraujančių koncepcijų ir teorijų (netgi pačios seniausios) pasižymi savais privalumais, ir priklauso nuo vyriausybės vykdomos biudžeto pajamų ir išlaidų politikos nuostatų. Remiantis Europos sąjungos šalių galiojančiais mokesčiais, jų administravimo tvarka gali pasitarnauti ir pertvarkant mokesčius Lietuvoje. Rinkos ekonomikos šalių patirtimi galima būtų rekomenduoti, kaip pereiti į tobulesnį, kokybiškesnį lygmenį.

3. Mokesčių sistemos struktūra yra daugialaipinė – vieni mokesčiai įeina į kitų mokesčių bazę, ją dar labiau išplėsdami. Todėl, pakeitus vieno ar kito mokesčio tarifus arba mokesčio apskaičiavimo bazę, dažnai tuojau pat keičiasi ir kitų mokesčių bazė bei bendra mokesčių našta.

4. ES mokesčių politika reikalauja, kad mokesčių taisyklės atitiktų darbo vietų kūrimo, ES konkurencingumo, vienos bendros rinkos ir laisvo kapitalo judėjimo tikslus.

5. Mokesčių dydis neturi peržengti ribos, už kurios nelieka ekonominių stimulų pradėti ir plėtoti verslą.

**Atlikus AB “Mažeikių nafta” finansinę ir pagrindinių verslo mokesčių analizę gauti tokie rezultatai:**

6. Nuo 2002 metų "Mažeikių nafta" kas metai sumoka beveik po 2 milijardus litų mokesčių į Lietuvos biudžetą

7. Didžiausią AB “Mažeikių nafta“ mokamų mokesčių dalį sudaro netiesioginiai mokesčiai, tai - PVM ir akcizo mokestis. Šie abu mokesčiai kartu paėmus sudaro apie 90 proc. visų Bendrovės mokamų mokesčių.

8. Didžiausią mokesčių naštą įmonei užkrauna PVM. Šio mokesčio našta įmonei 2006 metais sudarė 50,54 proc.

9. PVM apskaičiavimo ir mokėjimo mechanizmas gana sudėtingas, taip pat mokesčių ap sunkina sudėtingos mokesčio taisyklės, daug išimčių, įstatymo nuostatų interpretavimo vingrybių, todėl būtina susisteminti PVM įstatymo galiojančius aiškinimus, kad jie būtų aiškesni tiek mokesčių mokėtojams, tiek visai visuomenei.

10. Apmokestinamos negautos pajamos. Kaupimo būdu vedant apskaitą, pajamos pripažįstamos uždirbtomis ir apmokestinamos, išrašius sąskaitą – faktūrą. Pirkėjui nevykdant finansinių įsipareigojimų, įmonė vis tiek privalo sumokėti pelno mokesčių nuo negautų pajamų.

11. Socialinio draudimo įmokų mokėjimas yra aktuali problema ir darbdaviams (draudėjams), kuriems įmokos yra jų ūkinės veiklos išlaidos, ir darbuotojams (apdraustiesiems), kuriems nuo sumokėtų įmokų sumos bei jų mokėjimo laikotarpių priklauso pensijų, pašalpų bei kompensacijų dydžiai.

12. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas nuo 27 iki 15 proc. per prognozuojamą laikotarpį 2006-2008 metų mokesčių našta įmonei sumažintų net 3868 tūkst. Lt. Sumažinus mokesčių pakiltų į rankas gaunama alga, ir sumažėtų darbdavio išlaidos darbuotojų samdymui.

13. Lietuva su 27 proc. tarifu ir dideliu darbdavių mokamu “Sodros“ mokesčiu yra nekonkurencinga, palyginti ir su naujosiomis ES šalimis, ir su senbuvėmis.

15. Nustačius pajamų ribą nuo kurios socialinio draudimo įmokos nebūtų skaičiuojamos (3 500 Lt) bendrovės našta, lyginant 2008 metus su 2007 metais sumažėja 2 mln. 473 tūkst. Lt Galimybė sumažinti išlaidas, naudojantis mokesčio reformomis, teigiamai paveiktų bendrovės rezultatus, sumažėtų sąnaudos ir padidėtų bendrovės pelnas.

16. Prognozuojamos A strategijos atveju, įmonei mokant 15 proc. dydžio pelno mokesčių, mokesčių našta įmonei sudarytų 11,10 proc., B strategijos atveju, įmonei mokant sumažintą iki 13 proc. pelno mokesčių, sumažintą PVM iki 10 proc. ir panaikinus laikinąjį socialinį mokesčių, našta įmonei sumažėtų iki 9,65 proc., o C strategijos atveju pakėlus pelno mokesčių iki 20 proc., o PVM tarifą sumažinus iki 15 proc., kitų mokesčių tarifus palikus tokius pat kaip B strategijos atveju, našta sudarytų 10,58 proc. Taigi, apskaičiuotas bendros mokesčių naštos rodiklis rodo, kad įmonei yra palankiausia B strategija. PVM tarifo sumažinimas, laikinojo socialinio mokesčio panaikinimas ir įvedimas socialinio draudimo mokesčiui „lubas“ įmonės veiklos rezultatams turėtų didžiulę teigiamą reikšmę.

17. Pelno mokesčio našta įmonei nedidelė, ji sudaro 1,06 proc. visų įmonės sumokamų mokesčių. Pelno mokesčio panaikinimas gali padidinti kitų mokesčių įplaukas į biudžetą daugiausia dėl to, kad padidėja veiklos efektyvumas. Taip pat pelno mokesčio panaikinimas išdo pajamoms nebūtų itin skausmingas dėl didelių jo administravimo kaštų.

18. Mokesčių tarifų didinimas didina mokesčių našta bei mažina disponuojamas įmonių pajamas. Remiantis atliktais empiriniais tyrimais, sumažinus mokesčių tarifus disponuojamų pajamų suma gali padidėti apie 6 - 8 proc. Tai paaiškinama tuo, kad įmonės veiklos rezultatai reaguoja į pakitusias verslo sąlygas.

#### **Siūlomi Lietuvos mokesčių sistemos apmokestinimo srityje reformavimo principai:**

19. Mažinti gyventojų pajamų mokesčio tarifą, o ne vietoj to didinti neapmokestinamojo minimumo dydį, panaikinti arba reformuoti paveldimo ir dovanojimo turto mokestį, panaikinti nekilnojamo turto mokestį gyventojams. Tobulinti netiesioginių mokesčių bazę.

20. Kadangi pajamų mokestis ir socialinio draudimo įmokos apskaičiuojami ir mokami nuo tos pačios bazės - gyventojų pajamų, vien tik sumažinti gyventojų pajamų mokestį ar priešingai - atlikti pakeitimus tik socialinio draudimo srityje, nepakanka. Būtina atlikti kompleksinę darbo pajamų apmokestinimo reformą. Racionalus žingsnis – mažinti gyventojų pajamų mokestį ir įvesti “SODROS” lubas.

21. Mokesčiai turi būti maksimaliai aiškūs, ir neturi klaidinti mokesčių mokėtojo. Įstatyme reikia numatyti tikslias, išsamias, vienareikšmes mokesčių objekto nustatymo ir mokėjimo taisykles. Valstybės pirmiausia turi sukurti aiškias ir vienodai traktuojamas mokesčių taisykles. Neleistina taikyti tokių mokesčių, kurių objektas yra neaiškus ar ginčytinas.

22. Mokesčiai neturi įtakoti mokesčio mokėtojo pasirinkimo užsiimti viena ar kita veikla, taupyti ar vartoti, investuoti ar skolintis. Suvokiant, kad nėra absoliučiai neutralių mokesčių, būtina visgi siekti, kad mokesčių politika kuo mažiau įtakotų ekonomikos dalyvių priimamus sprendimus. Šio principo įgyvendinimas sudarytų vienodas mokesčines sąlygas visiems – gyventojams ir įmonėms.

## LITERATŪRA

1. Analizė „Kodėl 2007m. Valstybės biudžetas turėtų būti subalansuotas?“ (2006) *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-23 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
2. Ar smulkesnės įmonės slegia didžiausia mokesčių našta (2007) I. Brazauskas *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-17 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai)
3. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos (savaitraštis) 2005- 2007 m.Nr. 3, 17, 25, 27, 45, 53;
4. Akcizų įstatymas 2001-10-31 Nr. IX-569// Valst. žinios 2001, Nr.98-3482;
5. Apskaitos ir mokesčių aktualijos (žurnalai) 2006-2007 m.
6. Analitinė medžiaga „Pelno mokesčio bazės harmonizavimas ES (2006) *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-09-10 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
7. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos Nr. 34 2005-09-12 d. 11-12 psl. Nr. 9 2007-03-05
8. Betingienės A. Bakaluro baigiamasis darbas – „Pridėtinės vertės mokesčio pokyčių analizė po Lietuvos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą AB „Mažeikių nafta“ pavyzdžiu“ - 2005.
9. Buškevičiūtė E., Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2003.
10. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998.
11. Christauskas, Č. „Kompiuterizuotos apskaitos organizavimas“ Kaunas. Technologija. 2001
12. Darbo mokesčių Europos Sąjungoje lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos.(2004). *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-09-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ESpajamos.pdf>
13. Daniel J. Mithell dr. (vyresnysis mokslinis bendradarbis, Heritage fondas, JAV) 2003 Pranešimas tarptautinėje konferencijoje “Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui”;
14. Dumčiuvienė,D. EU Competition Policy:State Aid Control. *Ekonomika ir Vadyba*(2004) (p.p.28-29) Kaunas:Technologija;
15. Europos Komisijos pranešimas „VAT rates applied in the member states of the European Community“(2006m) Prieiga per internetą 2007-02-18 adresu: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/table\\_derogations/index\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/index_en).

16. Finansų ministerijos tinklapis. Prieiga per internetą 2006-12-17 adresu: [http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis\\_inf.nsf%2F0%2FFA49F905EFFC4289C2257268004E843E](http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FFA49F905EFFC4289C2257268004E843E)
17. Europos sąjungos šalių mokesčių sistemos studijų tinklapis Prieiga per internetą 2007-03-16 adresu: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/company\\_tax\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf).)
18. Europos sąjungos mokesčių tinklapis. Prieiga per internetą 2007-01-14 adresu: [www.eurotax.fr/en/index.php](http://www.eurotax.fr/en/index.php)
19. Finansinė atskaitomybė (AB „Mažeikių nafta“) už 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 m.
16. Gaidienė Z. Finansų valdymas. Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras. – 1998.
17. Garantinio fondo įstatymas 2000-09-12 Nr. VIII-1926// Valst. žinios 2000, Nr.82-2478;
18. Ghaskar Jyoti Das. Vadybinė ekonomika. – Kaunas: Technologija, 2000.
19. Gineitienė Z., Korsakaitė D., Kučinskienė M., Tamulevičius J. „Verslas“ ROSMA, 2003
20. Gudas, S. „Organizacijų veiklos modeliavimas“ Kaunas. Technologija. 2000m.
21. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002-07-02 Nr. IX-1007// Valst. žinios 2002, Nr.73-3085;
22. Gyventojų požiūris į mokesčių sistemą.(2001). *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą:2006-10-21 adresu <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/Apklausa-gyv.phtml>
23. Gyventojų požiūris į labiau apmokestinamų prekių kontrabandą. (2004). *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą adresu <http://lrinka.lt/Projektai/Kontrabandos%20tyrimas.doc>
24. Įmonės finansų valdymas. – Kaunas: Technologija, 1997,
25. Įmonių sociologinė apklausa „Mokesčių administravimas ir nuosavybės apsauga“ (2004). *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-02-12 adresu <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/Nuosaps.phtml>
26. Įmonių vadovų požiūris į mokesčių sistemos administruvimą. Sociologinio tyrimo rezultatai. (2004) *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-11 adresu <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/Apklausa2.phtml>
27. Joann M. Weiner „Cooperation in European Tax Reform: Why can't we be friends“ Prieiga per internetą: 2007-03-12 adresu [www.taxanalysts.com](http://www.taxanalysts.com)
28. Juškauskas G. Mokesčių planavimas įmonėje. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2001
29. Kavaliauskienė, V. (2004). The Assurance of The Economic Security Under Conditions of Globalization. *Ekonomika ir Vadyba – 2004*, tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga; Verslo valdymo ypatumai eurointegracijos sąlygomis. 2 knyga. Kaunas: Technologija;



30. Kaip vienu šūviu nušauti du mokestinius zuikius (II) (2007) I. Brazauskas. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-23 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai)
31. Kaip vienu šūviu nušauti du mokestinius zuikius (I) (2007) I. Brazauskas. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-10 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai)
32. Laikinasis socialinio mokesčio įstatymas 2005-06-07 Nr.X-231//Valst.žinios 2005, Nr.76-2739;
33. Lukoševičius K. Verslas ir mokesčiai. – Kaunas: Technologija, 1999.
34. Lietuvai šiuo metu būtina gerinti sąlygas verslumui. (2004). *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-12-12 adresu <http://www.lrinka.lt/SPranesimai/Verslumas.phtml>
35. Lietuvos ekonomikos tyrimas 2003-2004. Prognozės 2003-iesiems (patikslintos) ir 2004-iesiems. *Lietuvos laisvosios rinkos instituto*. Prieiga per internetą: 2006-03-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Projektai/Tyrimai12.phtml>
36. Lietuvos ekonomikos tyrimas 2005-2006. 2005 m. Vertinimai ir patikslintos prognozės 2006-iesiems. *Lietuvos laisvosios rinkos instituto*. Prieiga per internetą: 2006-03-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Projektai/Tyrimai.phtml>
37. Lietuvos ekonomikos tyrimas 2006-2007. Patikslintos prognozės 2006-iesiems ir lūkesčiai 2007-iesiems. *Lietuvos laisvosios rinkos instituto*. Prieiga per internetą: 2007-01-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Projektai/Tyrimai.phtml>
38. Lietuvos integracija į ES Bendrąją Rinką: Reguliavimo poveikis Lietuvos ūkiui. (2004). *Lietuvos laisvosios rinkos instituto*. Prieiga per internetą: 2006-09-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Projektai/ES.phtml>
39. LLRI pozicija dėl spartesnio gyventojų pajamų mokesčio mažinimo, kartu asisakant PVM lengvatų (2007) *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-02-10 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
40. 18-asis Lietuvos ekonomikos tyrimas: 2006/2007 (2006) Ekonominė politika??
41. Marcijonas A., Gudavičius B., Mokesčių teisė. Teisinės informacijos centras. Vilnius. 2003.
42. Mackevičius J., Apskaita. – Vilnius: Mintis, 1994. 122 - 123 p.
43. Martišius St.A., Kėdaitis V. Statistika: Statistinės analizės teorija ir metodai - Vilniaus universiteto leidykla, 2003.
44. Mokesčiu mažinti galima ir būtina (2007) R.Šimašius *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-23 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai)

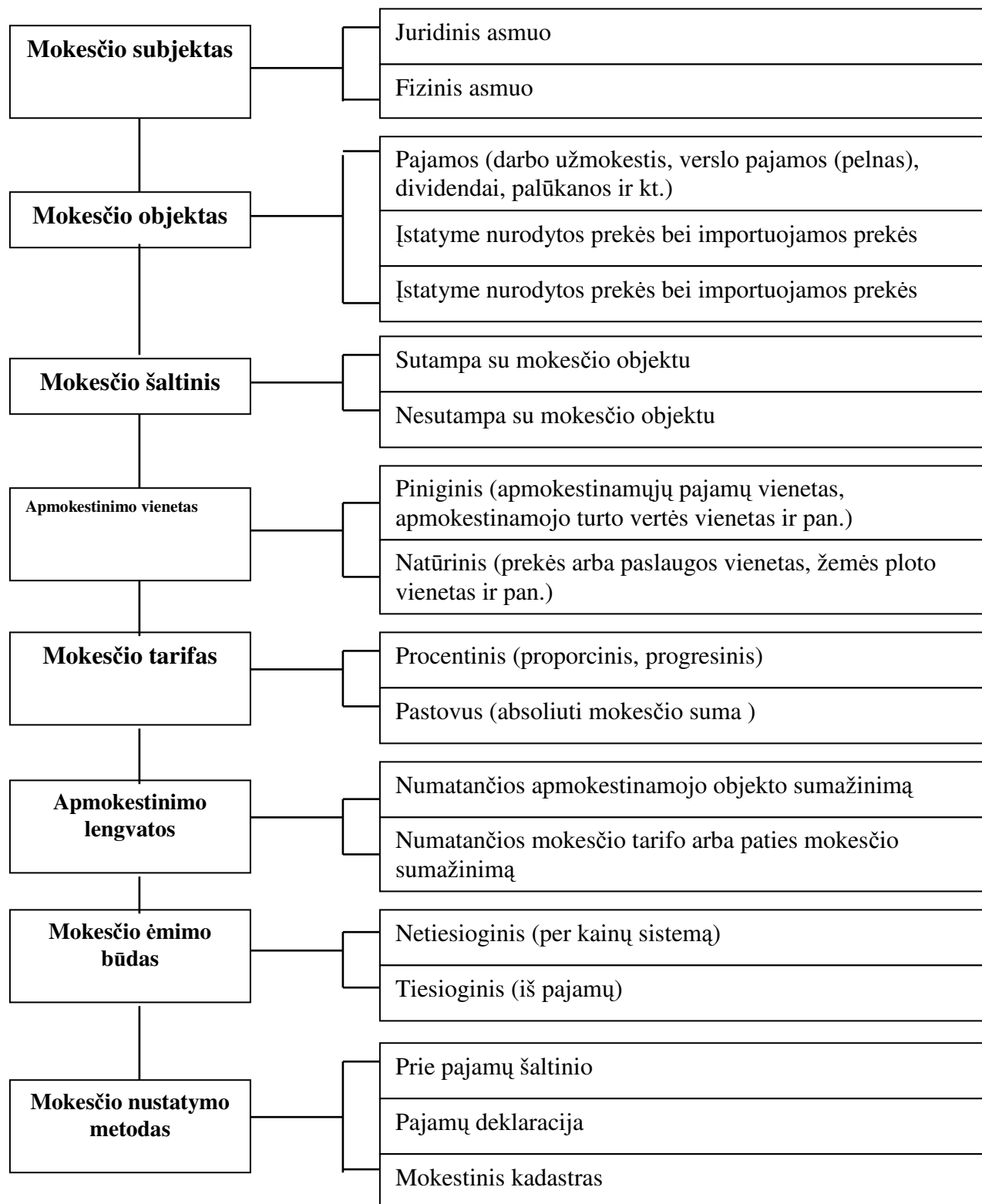
45. Mokesčiai. Teisės aktai. [http://www.svv.lt.verslo\\_zinynas/mokesciai.html](http://www.svv.lt.verslo_zinynas/mokesciai.html)
46. Mitchell,D.,J. (2005). The Economics of Tax Competition: Harmonization. Liberalization. 2004 Index of Economic Freedom (2) Prieiga per internetą: 2006-11-16 adresu [http://www.heritage.org/research/features/index/ChapterPDFs/Index2004\\_Chap2.pdf](http://www.heritage.org/research/features/index/ChapterPDFs/Index2004_Chap2.pdf)
47. Mykolaitienė, V., Naraškevičiūtė, V. (2003). Mokesčių koordinavimo Europos Sąjungoje problemos. *Ekonomika ir vadyba*- 2003 (p.p.39-41). Kaunas: Technologija;
48. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas 1999-05-13 Nr.VIII-1183// Valst. žinios 1999, Nr.47-1469;
49. Mokesčių administravimo įstatymas 2004-04-13 Nr. IX-2112 // Valst. žinios 2004, Nr.63-2243;
54. Mokesčių analizės ABC. Prieiga per internetą: 2007-01-10 adresu: [http://www.tax-abc.com/Labor\\_Employment\\_Taxes.html](http://www.tax-abc.com/Labor_Employment_Taxes.html)
55. Naraškevičiūtė, V., Švelnienė, E. (2003). Biudžeto Pajamų Politika. *Ekonomika ir Vadyba* – 2003 (p.p. 35-38). Kaunas: Technologija;
56. Navickas, V. „Valdymo kontrolė tarptautinėse firmose“ Kaunas. Technologija. 2001 m.
57. Neverauskas, B.,Rastenis, J., „ Vadybos pagrindai“ Kaunas. Technologija. 2001 m.
58. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005-06-07 Nr. X-233 //Valst. žinios 2005, Nr.76-2741;
59. OECD Organisation for Economic Co-operation and Development. Prieiga per internetą: 2007-03-17 adresu: [http://www.oecd.org/statsportal/0,2639,en\\_2825\\_293564\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/statsportal/0,2639,en_2825_293564_1_1_1_1_1,00.html)
60. Pasaulinio masto mokesčių sistema. Prieiga per internetą: 2007-01-10 adresu: <http://www.worldwide-tax.com/lithuania/indexlithuania.asp>  
[http://www.worldwide-tax.com/latvia/latvia\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/latvia/latvia_tax.asp)  
[http://www.worldwide-tax.com/estonia/estonia\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/estonia/estonia_tax.asp)
61. Pasiklydę skurdo skaičiuose (2007) G.Steponavičienė *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-17 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
62. Pelno mokesčio įstatymas 2001-12-20 Nr.IX-675//Valst.žinios 2001, Nr.110-3992;
63. Pukas, V., Dabulskytė, L. (2003). Pagrindinių smulkaus ir vidutinio verslo mokesčių harmonizavimo kryptys. *Ekonomika ir Vadyba* – 2003 (p.p. 49-51). Kaunas: Technologija;
64. Paulauskas, A., Mokesčio objekto išreiškimo į bazę problemos. (2004) *Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai*: 2004 51. Vilniaus universitetas, Teisė;
65. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002-02-28 Nr. IX-743// Valst. žinios 2002, Nr.35-1271;
66. PVM apmokestinimą ES viduje bei Lietuvoje reglamentuojanti 2006-11-28 d. Tarybos direktyva 2006/112 EB (Šeštoji direktyva)
67. Rinkliavų įstatymas 2000-06-13 Nr. VIII-1725// Valst. žinios 2000, Nr.52-1484;

68. Rimas J., Vietiniai mokesčiai. – Kaunas: Technologija. 2000.
69. Rimas J., Stačiokas R. Verslininkas ir mokesčiai. – Kaunas, 1996
70. Rimas J., Stačiokas R. Verslininkui apie mokesčius. (Bendroji mokesčių ir apmokestinimo samprata). Vilnius. 1998.
71. Rinkliavų sistemos analizė ir rekomendacijos tobulinimui (2006) *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-02-17 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
72. Rugys, V. (2002) Nedidelio apmokestinimo ir konkurencijos mokesčių srityje privalumai. Tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga. Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-09-23 adresu <http://www.lrinka.lt/Pranesim/derugy.phtml>
73. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai ES. – Kaunas: Technologija, 2003.
74. Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. – Kaunas: Technologija, 2003.
75. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai : istorinė raida ir dabartis. – Kaunas: Technologija, 2003.
76. Stačiokas, R. (2003). Lietuvos Mokesčių sistemos pertvarka integruojantis į Europos Sąjungą. *Ekonomika ir Vadyba – 2003* (p.p.58-63) Kaunas: Technologija;
77. Stačiokas, R., Mažeika, A., Šerėnienė, L., Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos (2004) *Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai:2004* 67. Vilniaus universitetas, Lietuvos Ekonomikos institutas;
78. Stripeikis, O., Žukauskas, P. (2004). Smulkaus ir vidutinio verslo aplinka Lietuvos ir ES rinkose. *Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai:2004* 31. (p.p. 209-227). Vilniaus universitetas, Lietuvos Ekonomikos institutas;
79. Socialinės rinkos neveiknumas. (2007) Jude Blanchette. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-02-10 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai\\_darbai](http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai)
80. Staliūnienė, D., J., Adomaitienė, G., Vilionytė, J. „, Apskaitos procesas ir jo organizavimas“ Kaunas. Technologija. 2001m.
81. Socialinio draudimo įstatymas 1996-05-21 Nr.I-1343// Valst. žinios 1996, Nr.55-1287;
82. Šimašius, R., Mokesčių mažinimo būtinybė ir/ar galimybės (2006) *Laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-09-23 adresu [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai\\_ir\\_komentarai/](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/)
83. Šimašius R.. (2005). Ką daryti, kad klestėtų Lietuvos ekonomika. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2006-09-10 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Ek4.phtml>
84. Šlekienė D., Klimavičienė I. Įmonės veiklos finansinis įvertinimas.–KTU, 1999.

85. Tarptautinių žodžių žodynas (2001)./ Bendorienė A., Bogušienė V., Dagytė E. ir kt. Vilnius: Alma Littera.
86. Tarptautinis mokesčių tinklapis. Prieiga per internetą 2007-02-17 adresu: <http://www.taxsites.com>
87. UAB „Mokesčių srauto“ seminarų ciklo medžiaga „Kaip optimaliau apskaičiuoti mokesčius“ (2006 )
88. Verslas ir mokesčiai Lietuvoje – dešimtmečio patirtis ir pamokos. D. Mockus (2002) Pranešimas tarptautinėje konferencijoje.
89. Verslo paramos programa „Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga“ (2004);
90. Veiklos analizė (AB „Mažeikių nafta“) už 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 m.
91. Vainienė, R., (2004). Apie mokesčius ES arba „Viskas gerai, puikioji markize“. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-02-17 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Mokes.phtml>
92. Vainienė, R., (2004). Investicijų neapmokestinimo idėja – nemirtinga. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-03-07 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Nemirt.phtml>
93. Vaitkevičiūtė, V., (2002) Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius: leidykla „Žodynas“;
94. Vipšauskas, R. (2003). ES siekis – mažinti tarptautinės prekybos apribojimus. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-01-10 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/ESSiekis.phtml>
95. Vilpišauskas, R. (2004). Kiek kainuoja narystė Europos Sąjungoje? *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-01-10 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Kaina.phtml>
96. Vipšauskas, R. (2004). Narystė ES ir pokyčiai verslo aplinkoje. *Lietuvos laisvosios rinkos institutas*. Prieiga per internetą: 2007-01-10 adresu <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Pokyciai.phtml>
97. Zahariev, A., Zaharieva, G., Ciburiene, J. (2004). The role of foreign direct investment in the integration process into EU: the case of Bulgaria and Lithuania. E. Bartkus. *Ekonomika ir Vadyba – 2004*, tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga; Verslo valdymo ypatumai eurointegracijos sąlygomis. 2 Knyga. Kaunas: Technologija;
98. Žitkus, L. (2003). Eurointegraciniai Lietuvos įmonių konkurencingumo determinantai. International Scientific Conference „European Union – 2004: Challenges, Processes and European Studies“. (p.p. 149-161). Kaunas;

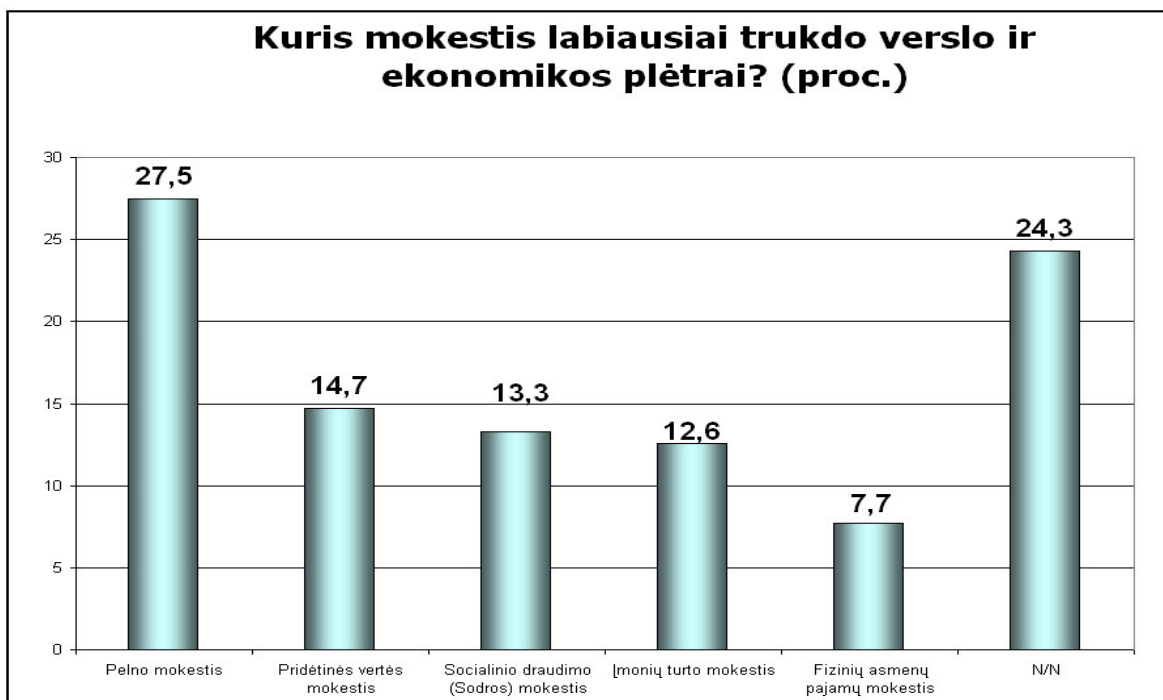
# **PRIEDAI**

## Apmokestinimo instrumentarijus

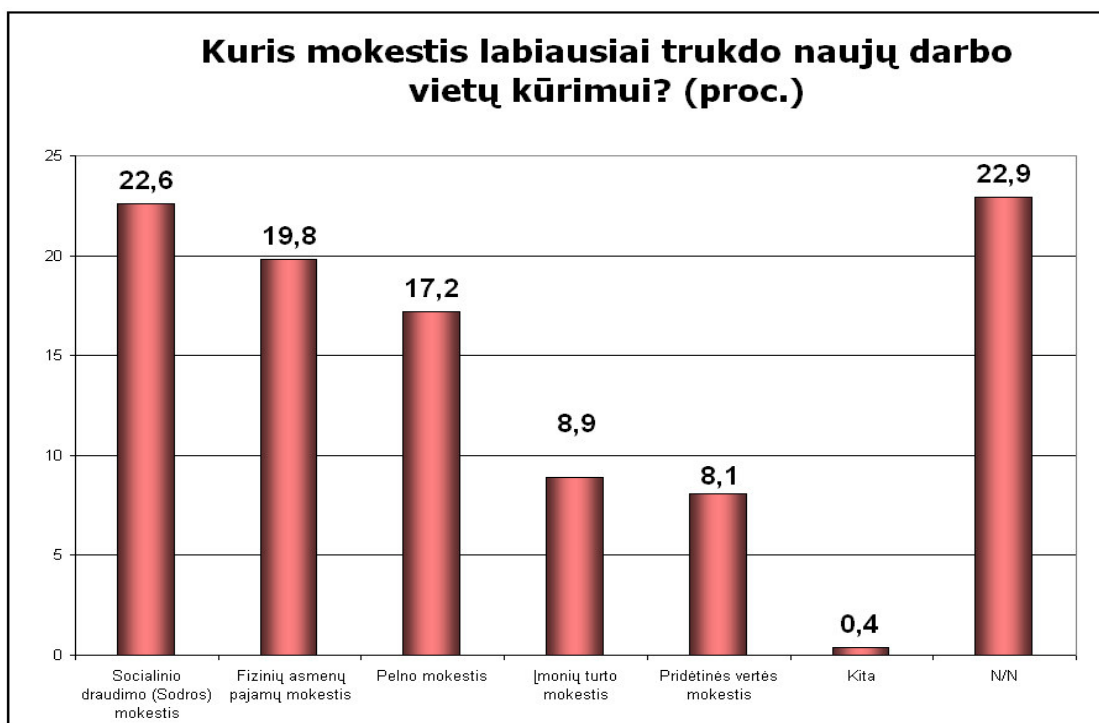
**1pav.** Apmokestinimo instrumentarijus

Šaltinis: Rimas J. Vietiniai mokesčiai- Kaunas: Technologija, 2000

## Mokamų mokesčių naštos tyrimas



2 pav. LLRI atlikto tyrimo rezultatai



3 pav. LLRI atlikto tyrimo rezultatai

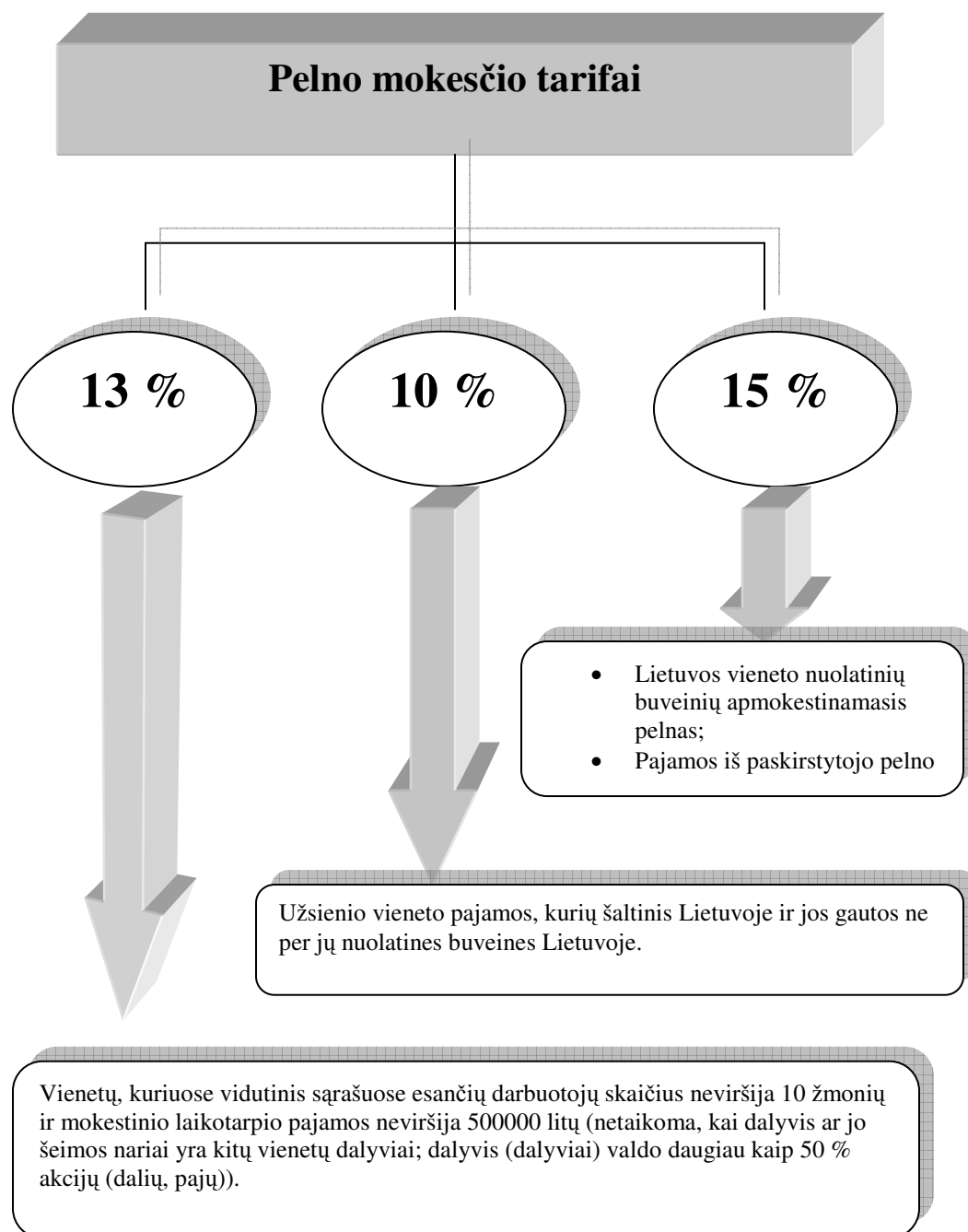




## Lietuvos Respublikos stambiausi mokesčių mokėtojai į VMI surenkamąsias sąskaitas

Vieta 2004m.	Įmonė	2004m., Lt.	2003 m. Lt. (vieta)
1.	AB"Mažeikių nafta"	980492203	1156249027 (1)
2.	UAB"Philip Moris Lietuva"	203184785	187473192 (3)
3.	UAB"Lietuva Statoil"	161379295	*
4.	AB"Lietuvos telekomas"	159627350	152659075 (5)
5.	AB"Stumbras"	146165932	203091311 (2)
6.	AB"Alita"	127592359	98752103 (7)
7.	UAB"Omnitel"	121309726	98299213 (8)
8.	VĮ "Ignalinos atominė elektrinė"	120443239	158835034 (4)
9.	UAB"Švyturys – Utenos alus"	117467904	98800682 (6)
10.	UAB"VP Market"	102753859	*
11.	UAB"Dujotekana"		97930279 (9)
12.	AB"Lietuvos dujos"		85034522(10)

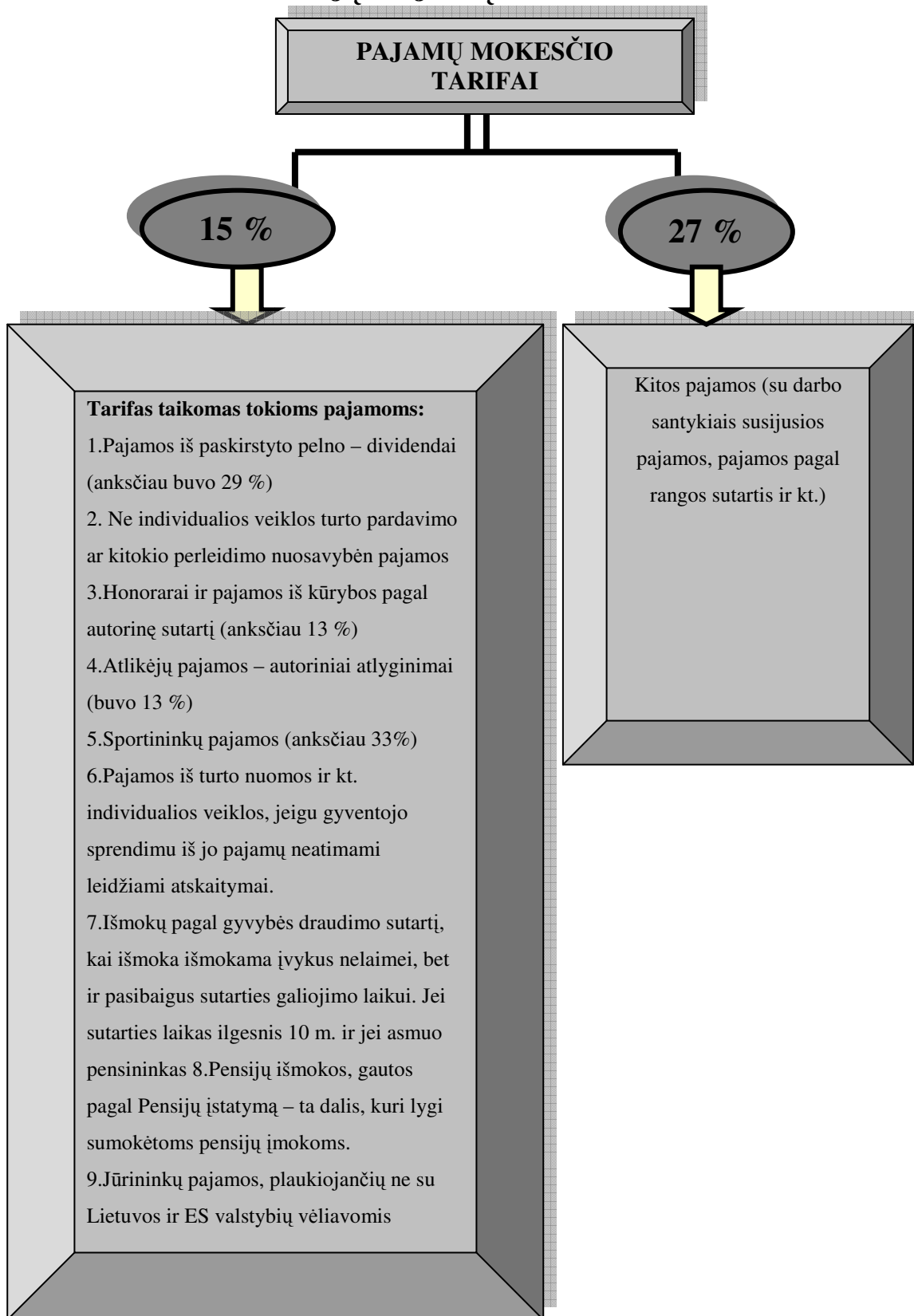
Šaltinis : VMI ir AB"Mažeikių nafta" statistiniai duomenys.



3 pav. Pelno mokesčio tarifai

Šaltinis: autorės sudaryta schema, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 2001-12-20 Nr. IX-675 nuostatomis

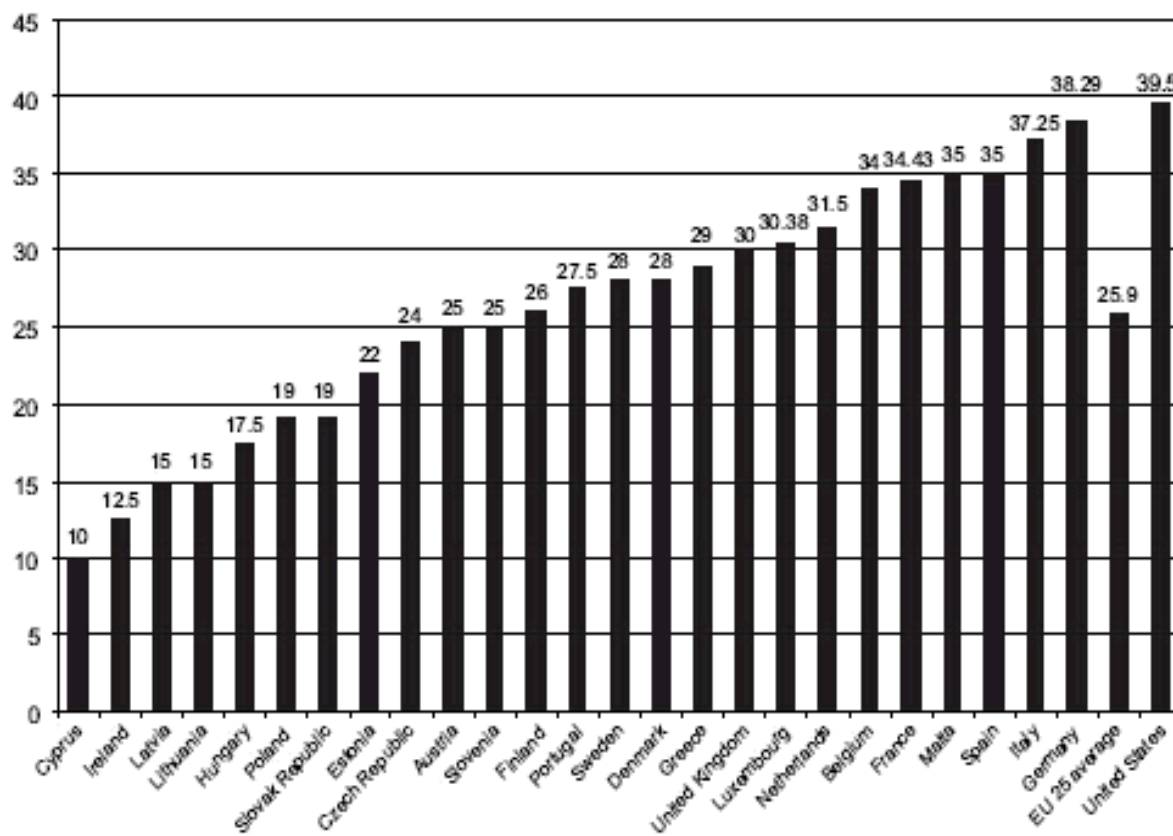
## GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TARIFAI



**4 pav.** Gyventojų pajamų mokesčio tarifų sistema

Šaltinis: autorės sudaryta schema, remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis

**Corporate Income Tax Rates in the EU and the  
U.S., 2006**



**5 pav.** Bendras šalių mokamų mokesčių naštos koeficientas

Šaltinis: <http://www.taxanalysts.com/www/website.nsf/Web/EuropeanTaxReform?OpenDocumen>