

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
VADYBOS KATEDRA**

Siga ŠEMETIENĖ

**TEORINIAI IR PRAKTINIAI MOKESČIŲ SISTEMOS
FORMAVIMO ASPEKTAI**

Magistro darbas

Šiauliai, 2007

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
VADYBOS KATEDRA**

**TEORINIAI IR PRAKTINIAI MOKESČIŲ SISTEMOS
FORMAVIMO ASPEKTAI**

**Magistro darbas
Socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas (03S)**

Magistro darbo autorius.....

Vadovas.....
.....

Recenzentas

SANTRAUKA

Siga Šemetienė

Teoriniai ir praktiniai mokesčių sistemos formavimo aspektai. Magistro darbas

Magistro darbe išanalizuota dabartinė Lietuvos mokesčių sistema, atkreipiant dėmesį į pagrindinius mokesčius, t.y. gyventojų pajamų, pelno, laikinąjį socialinį, pridėtinės vertės bei akcizų mokesčius, atskleisti pagrindinių mokesčių trūkumai ir pateikti pasiūlymai mokesčių sistemai tobulinti, darbe išdėstytos pagrindinės mintys apie valstybės mokesčius bei jų paskirtį, apžvelgiami mokesčių sistemos ypatumai, nagrinėjami teoriniai mokesčių sistemos formavimo pagrindai, t.y. mokesčių reikšmė ir būtinumas, vykdant valstybės funkcijas, mokesčių teorijos, apmokestinimo principai ir riba, pateikiama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema. Rašant darbą atlikta ekonominės, mokslinės, normatyvinės ir kt. literatūros analizė, naudoti loginės analizės ir sintezės, palyginamosios analizės tyrimo metodai, santykiniai dydžiai, grafinis būdas ir kt.. Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino, LR mokesčių sistema nėra tinkamai sureguliuota (suformuota), jai būdinga - apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, nestabilumas ir neskaidrumas, ko pasekoje sumažėja mokesčių įplaukų produktyvumas bei ekonominis efektyvumas.

SUMMARY

Siga Šemetienė

Theoretical and practical forming aspects of tax system. MA thesis

MA thesis covers the analysis of current Lithuanian tax system paying attention to main taxes, i.e., value-added tax, personal income tax, profits tax, temporary social tax, and excise duty tax. Here, drawbacks of the most important taxes are also discussed; furthermore, some suggestions of improving tax system are provided. Also, the study concentrates on taxes and their purpose, surveys peculiarities of tax system; and researches theoretical elements of forming tax system, i.e. significance and importance of taxes prosecuting functions of government, theories of taxation, principals of taxation and its limit. Finally, tax system of the Lithuanian Republic is provided. The analysis of economical, scientific, normative and other kind of literature is carried out; research methods such as logic analysis and synthesis, comparative analysis, relative values, graphical presentations are applied in the study. The raised hypothesis was proved out that tax system of the Lithuanian Republic is not properly formed, due to this fact, regulations of taxation are indeterminate, unstable and not transparent what influences the decrease of productivity of annual income and economical efficiency.

TURINYS

<i>IVADAS</i>	4
<i>1. METODOLOGINIAI APMOKESTINIMO IR MOKESČIŲ ASPEKTAI</i>	7
1.1. Mokesčių reikšmė ir būtinumas, funkcijos	7
1.2. Esminės mokesčių teorijos koncepcijos	10
1.3. Apmokestinimo instrumentarijus	16
1.4. Apmokestinimo uždaviniai ir efektyvios mokesčių sistemos formavimo principai	20
1.5. Mokesčių klasifikavimas	24
1.6. Apmokestinimo našta ir riba	27
1.7. Mokesčių sistemos vertinimas	29
<i>2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMAS</i>	34
2.1. Pagrindinių mokesčių apžvalga	34
2.2. Tiesioginiai mokesčiai	36
2.2.1. Pelno mokestis	36
2.2.2. Gyventojų pajamų mokestis	40
2.2.3. Laikinasis socialinis mokestis	43
2.3. Netiesioginiai mokesčiai	44
2.3.1. Pridėtinės vertės mokestis	44
2.3.2. Akcizo mokestis	49
<i>3. MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMAS</i>	55
3.1 Mokesčių sistemos įvertinimas	55
3.2 Mokesčių sistemos tobulinimo kryptis	60
<i>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</i>	66
<i>LITERATŪRA</i>	68
<i>PRIEDAI</i>	72
1 priedas	72
2 priedas	73
3 priedas	75
4 priedas	77
5 priedas	79

Paveikslų sąrašas

1 paveikslas. Valstybės vykdomos funkcijos	7
2 paveikslas. Apmokestinimo instrumentarijus.....	19
3 paveikslas. Mokesčių klasifikavimo schema.....	26
4 paveikslas. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (A.Laffero kreivė).....	32
5 paveikslas. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokestinių pajamų ryšys.....	33
6 paveikslas. Mokesčių pajamos į nacionalinį biudžetą 2002-2006 m, tūkst.Lt.....	35
7 paveikslas. LR valstybės biudžeto vykdymas, surinkti mokesčiai.....	36
8 paveikslas. LR valstybės biudžeto vykdymas, nemokestinės (kitos) pajamos.....	36
9 paveikslas. LR valstybės biudžeto vykdymas, pelno mokestis.....	38
10 paveikslas. Pateiktos 2003-2006 metų pelno mokesčio pajamos pagal ekonomines veiklas, duomenys pateikti %.....	40
11 paveikslas. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas gyventojų pajamų mokestis, tūkst.Lt.....	43
12 paveikslas. Laikinasis socialinis mokestis, tūkst.Lt.....	45
13 paveikslas. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas pridėtinės vertės mokestis, tūkst.Lt.....	49
14 paveikslas. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas pridėtinės vertės mokestis, tūkst.Lt.....	53

ĮVADAS

Nuo seniausių laikų žinomas svarbiausias finansinis šaltinis, duodantis lėšų atlikti įvairias - apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, socialinės plėtros (švietimo, mokslo, meno), administravimo ir pan. – funkcijas yra mokesčiai. Minėtas ir kitas funkcijas per parlamentą ir valdymo institucijas vykdo bet kurios civilizuotos valstybės vyriausybė. Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti krašto ekonomikos spartesnį augimą arba stagnaciją bei smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan.

Kad galėtų valdyti ir išsilaikyti, atlikti jai keliamas funkcijas, parodyti reikiamą rūpinimąsi ir paramą skurstantiems bei socialiai skriaudžiamiems sluoksniams, centrinė ir vietinė valdžia surenka mokesčius iš žmonių bei verslo subjektų. Vyriausybės išlaidas paprastai padengia valstybės piliečiai, įmonės, organizacijos, mokėdami mokesčius ir rinkliavas. Mokesčiai – įstatymų tvarka viešosios valdžios nustatyta privaloma pinigine prievolė (įmoka), už kurią jokia specialia paslauga mokesčio mokėtojui nėra atlyginama.

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, reikėjo pertvarkyti šalies ūkį iš planinės komandinės ekonomikos į rinkos ekonomiką. Sudėtinga ekonomikos reformos dalimi buvo ir mokesčių sistemos pertvarkymas. Paskubomis, palyginti per trumpą laiką, buvo pakeista daug mokesčių įstatymų, išleista nutarimų, aiškinamųjų raštų. Daug tarptautinių organizacijų, Vakarų valstybių specialistų teikė patarimus dėl mokesčių sistemos reformos. Geros mokesčių sistemos sukūrimas - ilgas, labai sudėtingas ir atsakingas darbas. Galima pasimokyti iš užsienio šalių patirties, bet kiekviena šalis sukuria tik jai būdingą mokesčių sistemą, kuri atspindi tos šalies politines, socialines, ekonomines sąlygas

Šiuo metu Lietuvos mokesčių sistemą sudaro 24 mokesčiai, įmokos ir rinkliavos. Kaip ir kitose daugiau ar mažiau išsivysčiusiose šalyse, tai - mokestis už aplinkos teršimą; konsulinis mokestis; žyminis mokestis; paveldimo turto mokestis; privalomojo sveikatos draudimo įmoka; įmoka į Garantinį fondą; valstybės rinkliava; loterijų ir azartinių lošimų mokestis; bei kiti mokesčiai. Tiesioginiai ir netiesioginiai, mokami tiek fizinių, tiek juridinių asmenų. Šių mokesčių įplaukos patenka į nacionalinį (valstybės bei savivaldybių) biudžetą, Valstybinio socialinio draudimo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžetus, Garantinį fondą.

Visame pasaulyje valstybių mokesčių sistemos yra pastoviai tobulinamos, o šie patobulinimai automatiškai paliečia bet kurių valstybės pilietį, nesvarbu kas jis bebūtų, ar

darbininkas, ar socialiai remtiną bedarbis, ar turtingas verslininkas, ar valdžios atstovas. Visi privalo mokėti tam tikrus mokesčius ir visi anksčiau ar vėliau gauna tam tikrą netiesioginę naudą iš surinktų mokesčių pajamų. Todėl bet koks darbas, susijęs su mokesčių sistemos pagrindu nagrinėjimu, mokesčių sistemos įvertinimu ir tobulinimu sukelia plačias diskusijas visuomenėje.

Šio darbo naujumas pasireiškia tuo, kad mokesčių sistema yra pastoviai tobulinama, ieškant optimaliausių apmokestinimo variantų, kurie geriausiai atitiktų apmokestinimo principus ir būtų įvykdomi apmokestinimui keliami uždaviniai.

Vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimo realią būklę, šalyje esančios politinės, teisinės, ekonominės, socialinės ir kitokios aplinkos sąlygos į minėtas problemas neleidžia žvelgti siaurai, bandant ieškoti vien specifinių požymių. Lietuva palaipsniui tampa integralia atviros pasaulinės socioekonominės sistemos dalimi, formuojama daugiausia ir mokesčių ir rinkliavų sąskaita. Jei mokesstinė valstybės politika bus įgyvendinama ne prasčiau negu išsivysčiusiose pasaulio šalyse, galima tikėtis, kad bus geriau patenkinti gyventojų materialiniai, buitiniai ir kultūriniai poreikiai.

Derybose dėl Lietuvos narystės Europos Sąjungoje, mokesčių politikos vienodinimo su ES reikalavimais klausimas ypač aktualius. Jis eurointegraciniu lygiu parduotas nagrinėti 2001 metų antroje pusėje. Galima sakyti, kad tai vienas sudėtingiausių ir jautriausių mūsų dalykų. Įgyvendinus šalyje adekvačias ES vykdomas mokesčių politikos priemones, bus galima sparčiau plėtoti privatų ir viešąjį verslą, geriau patenkinti teisėtus gyventojų poreikius. Juolab, kad minėtų priemonių nuoseklus realizavimas jau teikia neblogų rezultatų. Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus suderinus su Europos Sąjungos *acquis* ir tarptautinių organizacijų reikalavimais, Juridinių asmenų pelno mokesčių reglamentuojantį įstatymą pakeitus nauju Pelno mokesčio įstatymu, o fizinių asmenų pajamų mokesčių bei turto ir pajamų deklaravimą apibrėžiančius įstatymus – Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, buvo: beveik perpus sumažintas pelno mokesčio tarifas; paprastesnė pasidarė pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka; atsisakyta nepagrįstų lengvatų ir mokesčių išimčių; padidintos gyventojų neapmokestinamos pajamos ir pan. Pavyzdžiui, akivaizdu, kad padidintas neapmokestinamas pajamų minimumas realiai padidins perkamąją galią. Kartu kils paklausa, o tai formuos palankesnes sąlygas verslui augti ir naujoms darbo vietoms kurti.

Siekiant geriau pažinti bei suprasti mokesčių esmę ir jų socialines - ekonomines raiškos padarinius, apmokestinimo teorinius bei empirinius aspektus, sąlygojančius biudžetinių pajamų akumuliacijos rezultatus, teko atlikti mokslinių teorijų ir koncepcijų apie mokesčius, nuo seniausių laikų analizę.

Tyrimo objektas – mokesčių sistemos formavimo teoriniai ir praktiniai pagrindai.

Pirmajame šio darbo skyriuje pateikiami apmokestinimo teoriniai pagrindai, t.y. mokesčių reikšmė ir būtinumas, verdant valstybės funkcijas, mokesčių teorijų apžvalga, apmokestinimo principai ir riba, taip pat mokesčių sistemų vertinimas.

Antrajame skyriuje nagrinėjama Lietuvos Respublikos mokesčių sistema, atkreipiant dėmesį į pagrindinius mokesčius, t.y. gyventojų pajamų, pelno, pridėtinės vertės, akcizų ir laikinąjį socialinį.

Trečiajame skyriuje aptariami esamos mokesčių sistemos trūkumai, mokesčių sistemos tobulinimo kryptys bei mokesčių harmonizavimas įstojus į Europos Sąjungą.

Darbo pagrindinis tikslas- įvertinti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą bei pateikti pasiūlymus tolesniam mokesčių sistemos tobulinimui.

Pagrindiniai tyrimo uždaviniai: susipažinti su Lietuvos metodologiniais apmokestinimo ir mokesčių aspektais; apžvelgti pagrindinius mokesčius; atskleisti Lietuvos mokesčių sistemos ypatumus ir trūkumus; parengti pasiūlymus Lietuvos mokesčių sistemai tobulinti; pateikti išvadas ir pasiūlymus.

Darbo hipotezė : LR mokesčių sistema nėra tinkamai sureguliuota (suformuota), jai būdinga apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, nestabilumas ir neskaidrumas, ko pasekoje sumažėja mokesčių įplaukų produktyvumas bei ekonominis efektyvumas.

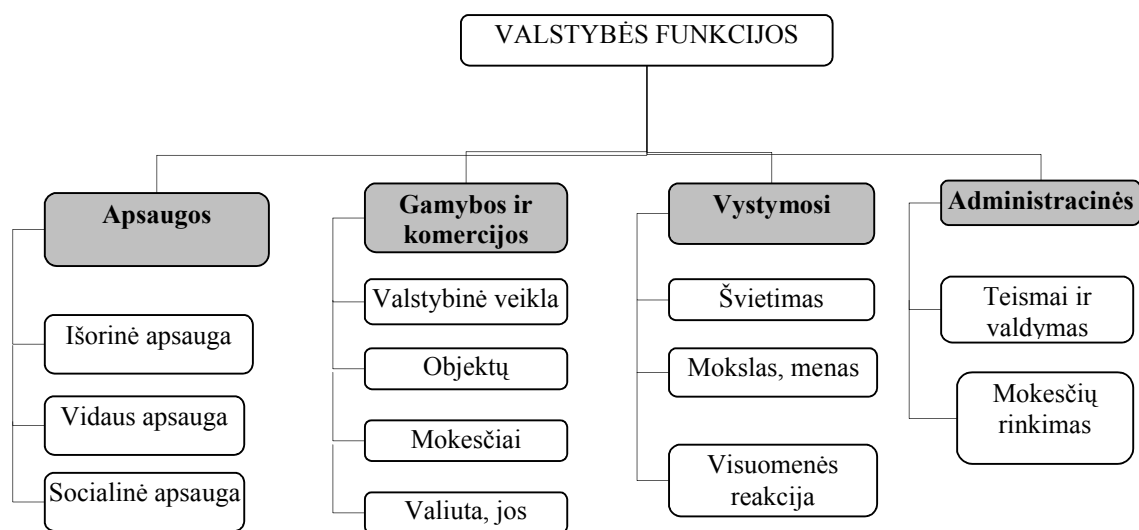
Darbe išanalizuoti Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkų darbai, Lietuvos Respublikos įstatymai ir kiti norminiai aktai mokesčių sistemos, apmokestinimo, mokesčių naštos klausimais. Vykdam tyrimą remtasi šiais tyrimo metodais: loginės analizės, palyginamosios analizės, loginio abstrahavimo, įstatymų, poįstatyminių aktų, Vyriausybės nutarimų analizės, literatūros šaltinių analizės, grafinių, statistiniu ir monografiniu.

Atlikus tyrimą gauti rezultatai: išnagrinėti mokesčių sistemos formavimo teoriniai ir praktiniai aspektai, nurodyti Lietuvos Respublikos mokesčių įstatyminės bazės trūkumai ir pasiūlymai šiems trūkumams pašalinti, pateikta Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos tolesnio tobulinimo kryptis.

1. METODOLOGINIAI APMOKESTINIMO IR MOKESČIŲ ASPEKTAI

1.1. Mokesčių reikšmė ir būtinumas, funkcijos

Kiekviena pasaulio valstybė atlieka daug įvairių funkcijų (1 pav.) : apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, vystymosi, administracinės. Valstybių kūrimosi pradžioje svarbiausia jų funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių piliečių užpuolimo ir palaikyti vidaus tvarką. Valstybėms vystantis, jų funkcijos išsiplėtė. Tvarkai palaikyti reikėjo sukurti teisingumo bei policijos sistemą, išplėsti ryšius, reglamentuoti turtingųjų vaidmenį visuomenėje, ginti vargšus – teikti jiems socialines paslaugas (nemokamą švietimą, medicininių aptarnavimą), taip pat tvarkyti išplėstinius ūkininkavimo santykius. Valstybės pareiga yra vykdyti visas tas veiklas, kurių nepasiūlytų atlikti (neverčiami) privatūs asmenys. Pvz., jiems nenaudinga organizuoti apsaugą nuo užsienio užpuolimo ir išlaikyti kariuomenę, karo laivyną, oro pajėgas, organizuoti civilinę gynybą bei slaptųjų tarnybų veiklą. Privatūs asmenys vargiai imtūsi palaikyti vidaus saugumą ir išlaikyti policiją, teismus. Be to, minėtose veiklos srityse privatūs asmenys dažnai gali būti ir nepatikimi.



1 pav. Valstybės vykdomos funkcijos

Šaltinis: (Buškevičiūtė E., (2006), 6 p.154)

Valstybė turi imtis ir kai kurių produktų gamybos, teikti komercines paslaugas, kurių privati įmonė nebus suinteresuota arba nesugebės teikti: pvz., tiesti kelius, tiltus, kanalus, statyti uostus, elektrines, visa tai prižiūrėti.

Socialinės paslaugos, kurių imasi valstybė, negali būti visiškai paliekamos privatiems asmenims, nes dažnas jų neturės intereso arba lėšų šias paslaugas teikti, arba jų teikiamų paslaugų sąlygos (ypač tarifai) nebus priimtini vartotojams. Vadinasi, valstybei reikia rūpintis bendra piliečių gerove, t.y. statyti ligonines, mokyklas, tiesti gatves, kelius, įrengti parkus, žaidimų aikšteles ir pan., kad gyventojai galėtų užsiimti visuomeniniais ar ūkiniais reikalais. Tokių paslaugų nauda vertine išraiška sunkiai apskaičiuojama. Tačiau gerai organizuotas piliečių švietimas, rūpinimasis jų sveikata, gerove labai reikšmingas ir efektyvus, nes didina krašto bendrijos produktyvumą [6, 154]

Beveik visi sutinka, kad dabartinio civilizacijos lygio sąlygomis, valstybės įsikišimas į visuomeninį gyvenimą yra būtinas, nors nesutariama, kiek valstybei šiame procese reikėtų dalyvauti. Vieni norėtų gyventi laisviau, tad jie mano, kad šiuolaikinė valstybė visuomeninį gyvenimą reguliuoja daugiau negu derėtų. Kitų nuomone, valstybė dar daug skolinga savo piliečiams, kad šie gyventų turtingiau, geriau. Dar prieštaringesni samprotavimai dėl to, kiek valstybė turėtų dalyvauti visuomenės ūkinėje veikloje. Pvz.: ar reikia valstybei reguliuoti prekių judėjimą tarp jos piliečių ir kitų šalių fizinių bei juridinių asmenų, įvedant varžančius muitus ir valiutinę kontrolę; ar verta mokėti subsidijas už eksportą ir teikti įvairias mokesčių lengvatas.

Ne visi vienodai atsakytų ir klausimą, kiek žmonių išrinkti atstovais gali reguliuoti tų žmonių ūkinę veiklą, dalyvauti perskirstant piliečių turtą, ir pan. Aišku tik tai, kad valstybės funkcijoms vykdyti reikia didelių finansinių išteklių. Finansinių išteklių svarbiausias, nuo seniausių laikų žinomas, šaltinis yra mokesčiai. Patys seniausi apmokestinimo faktai istorijoje užfiksuoti molinėse lentelėse, rastose atliekant kasinėjimus Lagašo mieste, valstybėje (dabartinė Irako teritorija), kuri gyvavo prieš šešis tūkstančius metų. Jeigu valstybės išlaidoms padengti mokesčių nepakanka, tai valstybė yra priversta imti paskolas ir kartu patirti papildomų išlaidų, t.y. mokėti palūkanas arba didinti mokesčius. Vadinasi, mokesčiai yra būtini, nes tai kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas.

Mokesčiai – ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika (mokesčių nomenklatūra, tarifų dydžiai, bazių nustatymo tvarka, taikoma lengvatų sistema, mokesčių mokėjimo taisyklės bei baudų sistema) tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina (ar neskatina) nacionalinės ekonomikos augimą. Priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartesnę krašto ekonomikos plėtojimą arba stagnaciją, smukimą, kovoti su infliacija, nedarbu ir pan. Šiuo atveju pasireiškia mokesčių reguliavimo funkcija. Valstybinis reguliavimas, pasitelkus mokesčių sistemą, praktikuojamas seniai, ir daugelyje šalių manoma, kad tai patikima priemonė, nors esama ir manančių (nedaug), kad valstybė iš viso neturėtų kištis į ekonominį krašto gyvenimą. [4, 154]

Ypač vaizdžiai mokesčius apibūdino Lietuvos finansų mokslo kūrėjas profesorius V.Jurgutis. Viename svarbiausių veikalų „Finansų mokslo pagrindai“ jis rašė: „Mokesčiai, tai įnirtęs, užsispyręs, veiklus, energingas, judrus žmonių laisvės skelbėjas, bet drauge žiaurios priespaudos ir kruvinų kančių įrankis. Mokesčiai gali paversti aršiais priešais ir kaimynines, draugingas valstybes. Mokesčiai melagysčių, neteisingų priesaikų ir šventvagysčių mokytojas, mokesčiai – kontrabandininkų ir šmugelininkų džiaugsmas. Mokesčiai yra padarę pasauliui daug gero, bet drauge sukūrę ir neišpasakytai daug blogo. Mokesčiai išliejo kraujo upes ir ašarų jūras, bet mokesčiai davė ir didžiausią žmonijos turtą – laisvę” [20,209].

Kaip žinoma, valdžia nieko negamina ir neparduoda. Kad galėtų valdyti ir išsilaikyti, atlikti jai keliamas funkcijas, aprodyti reikiamą rūpestį ir paramą skurstantiems ir socialiai skriaudžiamiems gyventojų sluoksniams, bet kurios šalies vyriausybė, kaip tai įprasta nuo seniausių laikų, ima iš žmonių įvairius mokesčius. Vyriausybės išlaidas apmoka valstybės gyventojai, t.y. mes patys, mokėdami mokesčius, rinkliavas. Vienas pajamų šaltinis – viešųjų įmonių sukurtos pajamos. Tačiau rinkos ekonomikos šalyse šios įmonės neduoda pelno arba net nuostolingos. Tam tikrą laikotarpį pajamų galima gauti ir iš valstybės paskolų, bet už jas reikia mokėti palūkanas, o ilgainiui ir gražinti. O jos gražinamos taip pat iš surinktų mokesčių [64,5].

Šiuo požiūriu mokesčiai suvokiami kaip įstatymų nustatyta įmoka, už kurią, deja, atskiram mokesčių mokėtojui jokia specialia paslauga valstybė neatsilygina. Mokesčiai, kaip dar įsivaizduojama, nėra baudos, nors jie privalomi. Viskas, kas susiję su prievarta, neabejotinai kelia neigiamas emocijas ir psichologiškai sunkiai priimama. Galbūt todėl visais laikais ir visose valstybėse buvo ir tebėra vengiančių mokėti mokesčius, priešiška nusiteikusių prieš juos. Tačiau nereikia painioti mokesčių su baudomis, nes baudą mokame už padarytą nusižengimą, o mokesčiai skirti visuomenės poreikiams tenkinti ir netiesiogiai susiję su grįžtamąja nauda. Kadangi toji nauda gaunama ne tuoj mokesčius sumokėjus, išryškėja tam tikrais atvejais, susidaro įspūdis kad mokesčiai – tiesiog valstybės lupikavimas. Mokesčius dar reikia skirti ir nuo užmokesčio, kai vyksta lygiaverčiai mainai. Tad nevertėtų, pavyzdžiui vadinti tų įmokų, kurias mokame už komunalines paslaugas, už apdraustą gyvulį ar turtą, už išnuomotą žemę ir pan. [17,6]

Mokesčiai gerokai skiriasi tuo, kokią našą jie užkrauna visuomenės nariams, kaip renkami ir kokia jų dalis iš tikrųjų susitelkia valstybės biudžete. Todėl, mokesčius įprasta skirstyti į vadinamuosius gerus ir blogus. Gerais mokesčiais laikomi tie, kurie, pavyzdžiui, netrukdo žmonių interesams, polinkiams, ir sugebėjimams užsiimti kokiais nors verslais, bet mažina visuomenės narių pajamų nelygybę. Tokie interesai, polinkiai ir sugebėjimai nevaržomi gali reikštis tik ekonominėje sistemoje, kur privati nuosavybė, kaip žmogaus prigimtinė teisė disponuoti jam priklausančiais daiktais, dvasinėmis ir intelektualinėmis vertybėmis bei

potencijomis, konstituciškai ar kitais teisiniais aktais tvirtai garantuota. Valstybės valdžia yra suinteresuota laisvosios verslininkystės plėtojimu. Ar nepakankamai racionalios tos valstybinės valdžios pastangos, akivaizdžiai rodo mokesčių įstatymai. Geriausių rezultatų pasiekama tada, kai taikomi lankstūs ir ekonomiškai pagrįsti, tai yra geri mokesčiai. Vadinamųjų blogųjų mokesčių mokėjimas labai apsunkina žmonių gyvenimą, sukelia daug nepatogumų arba jiems surinkti reikia didelių išlaidų ir pastangų.

Apie mokesčių socialinį vaidmenį, jų reikšmę visuomenės ūkiui yra įvairių nuomonių ir teorijų. Vieni sako, kad mokesčiai – tai atlyginimas už valstybės rūpestį. Kiti teigia, kad tai ekonominis botagas, neleidžiantis tinginiauti bei neracionaliai naudoti turto. Treti pabrėžia, kad mokesčiai yra kultūros puoselėtojas. O ketvirti pripažįsta, kad tai dorovinio priemonė, nes “paspaudžia” tuos, kurie nusižengia dorovinėms nuostatoms. Dar kiti įsitikinę, kad mokesčiai yra socialinio teisingumo laidas, nes turtingųjų lėšomis remiami socialiai vargingesni sluoksniai. Yra ir neigiamų nuomonių. Pavyzdžiui, kad mokesčiai didina kainas ir tuo blogina gyventojų padėtį, kartais ima globoti techniškai atsilikusią pramonę, trukdo jai plėtotis, moko apgaulinėti, sudaro palankias sąlygas kontrabandininkams ir “juodajai rinkai”...[38, 131].

“Mokesčių sistema yra atskirų mokesčių sujungimas į vieną logišką koncepciją, kuri rodo jų įvairumą ir išreiškia jų bendrą tikslą bei sudaro vieną darbų vienetą”, Foldesas, ekonomistas.

“Apmokestinimas – tai menas taip nupešti žąsį, kad pūkų būtų kuo daugiau, o gagenimo – kuo mažiau.”- Žanas Batistas Kolberas,, XVII a. prancūzų valstybės veikėjas.

Autorių mintys mokesčių tematika parodo požiūrį į mokesčius. Tai, kad mokesčiai yra būtini ir neišvengiami. Mokesčiai – valstybės gyvavimo pagrindas.

1.2. Esminės mokesčių teorijos koncepcijos

Apie mokesčius, jų “užkrautą” našta, mokesčių apskaičiavimo prieštaras, rinkimo prievartinį pobūdį plačiai ir įvairiai kalbama nuo seniausių laikų. Pirmųjų rašytinių žinių apie mokesčius, pilietinę prievolę juos mokėti valdžiai randama Biblijoje. [48, 69,130].

Visuotiniai mokesčiai paplito kuriantis valstybėms. Dažnai jie nebuvo skiriami nuo duoklių kaip seniausios mokėjimų natūra arba pinigais formos.

Formuojantis feodalinėms valstybėms ir stiprėjant politinės valdžios centralizacijai (Europoje tai įvyko XV – XVI a.) išaugo išlaidos armijai, karalių rūmams, valstybiniam aparatui ir pan. Feodaliniai monarchai nepajėgė šių išlaidų dengti iš viduramžiams įprastų pajamų šaltinių – domenų (karaliui ir valstybei priklausančio turto) ir regalijų (pajamos iš

rinkliavų, baudų ir pan.). Buvo būtina ieškoti naujų valstybės pajamų šaltinių, juos teoriškai pagrįsti. Aktualūs pasidarė mokesčių klausimai. [64, 105]

Nuo XVII a. antrosios pusės iki XVIII a. pabaigos buvo intensyviai kuriami bei tobulinami apmokestinimo principai, diegiamos vadinamojo mokestinio visuotinumą (už valdžios suteiktą piliečiams fizinį ir turimos nuosavybės saugumą visi privalo mokėti į valstybės išdą tam tikrus mokesčius) ir teisingumo (apmokestinant reikia atsižvelgti į mokėtojo mokumą, t.y. skirtingas gebėjimo mokėti galimybes turinčius individus apmokestinti skirtingai, taip kaip tai atrodo teisinga visuomenei) nuostatos. Daugelis Prancūzijos, Anglijos, Vokietijos, Italijos ir kitų šalių mokslininkų pagrindė požiūrį į mokesčius, tikslingumą juos didinti ne vien vadovaujantis valstybės fiskalinės politikos (gauti į išdą kuo daugiau pajamų iš mokesčių) reikalavimais, bet ir kruopščiai įvertinus realias mokesčines galimybes.

Mokesčių analitinį vertinimą, atsižvelgus į valstybės ūkio ir mokesčių mokėtojų interesus, pirmasis paskelbė merkantilistas A. Monkretjenas (“Politinės ekonomijos traktatas” 1651). Jis mėgino įtikinti, kad Prancūzijos vyriausybė turi globoti pramoninkus ir pirklius, o šie, už tai mokėdami mokesčius, gausins valstybės išdo lėšas. A. Monkretjenas siūlė muitais riboti užsienio prekių įvežimą (kad nekliudytų nacionalinei gamybai), turtinio kadastro (apmokestinamųjų objektų apyrašo ir įkainojimo) pagrindu visuotinai taikyti pajamų mokestį. Deja, ši mokesčių teorijos plėtojimo kryptis visapusiškai buvo suvokta ir praktiškai pradėta diegti žymiai vėliau – tik XVIII amžiuje. [59, 5]

Prancūzijos mokslų akademijos įkūrėjo A. Rišelje (1653) suformuluotos apmokestinimo taisyklės bei principai aktualūs ir šiomis dienomis. Jis įrodė, jog gerų rezultatų galima pasiekti, kai valstybės išlaidos mažinamos keičiant paskolų sąlygas ir reguliuojant tarnautojų darbo užmokestį. Perėjimas nuo luominių žemės/turto mokesčių (pastovių tiesioginių mokesčių) ir regalijų prie netiesioginių mokesčių, vertinamas kritiškai. Buvo padaryta išvada, kad netiesioginių mokesčių už vadinamuosius pirmojo būtinumo reikmenis didinimas dar labiau nuskurdina nepasiturinčius jų vartotojus, sukelia nepasitenkinimą, dažnai peraugantį į bruzdėjimą ir maištus. A. Rišelje (“Politinis testamentas”) pasmerkęs mokesčių ir rinkliavų didinimą suformulavo universalų apmokestinimo principą: “Būtina, kad pinigai, valdovo imami iš savo valdinių, atitiktų jų mokesčines galimybes, neskurdintų ir smarkiai nepakenktų turtui. Netinka pernelyg apsunkinti mokesčiais, taip pat reikalauti mažiau, negu reikalinga valstybei”.

Išlaidų mažinimo administraciniam aparatui, rūmams, teismui, armijai ir didinimo socialinėms reikmėms (prieglaudoms, ligoninėms, našlaičių namams) būdus nagrinėjo V. Petis (1662). Jis gvildeno ir mokesčių naštos perkėlimo teorijos elementus, parodė santykinius skirtumus tarp mokesčių faktinių mokėtojų ir mokesčių subjektų: žemvaldžiai sąmoningai

perkelia jiems skirtus mokesčius už rentą ant fermerių (nuomos forma) ir žemės ūkio produktų pirkėjų (padidinus produktų kainas) pečių.

Kritiniu požiūriu į Europoje nuo seno vyravusį regresinį apmokestinimą išskyrė P. Bualgiberas (1707), pasiūlęs pakeisti jį proporciniu arba iš dalies progresyviu apmokestinimu. Esant regresinei sistemai, kuo didesnės tam tikro asmens pajamos, tuo mažesnis mokesčių procentas. Šitokia nuostata buvo radikali, nes įtvirtino visų (neišskiriant diduomenės) mokėtojų apmokestinimą, proporcingą jų pajamoms. Galima teigti, kad buvo pradėtas visuotinai taikyti vadinamasis apmokestinimo vertikalaus teisingumo (žmonių, turinčių skirtingas galimybes mokėti mokesčius) principas.

Siekiant mokesčių administravimo paprastumo (apmokestinimas turi būti lengvai įgyvendinamas, su tuo susiję valstybės išdo kaštai pagrįsti, mokesčių įstatymų laikymasis neturi sudaryti mokėtojams didelių rūpesčių) išplito apmokestinimo vieninteliu mokesčiu koncepcija. Tokiu vieninteliu mokesčiu fiziokratai (F.Kenė, 1758) siūlė žemės mokestį, žemę ir žemdirbystę vertinant kaip ekonominį augimą nulemiantį pagrindinį veiksnį, kadangi pramonė tik perdirba žemės ūkio produktus. Pirmą kartą mokesčiai buvo sugrupuoti į tiesioginius ir netiesioginius. Sąvoka “tiesioginiai” reiškė neperkeliamus, o “netiesioginiai” – ne paties apmokestinamo subjekto tiesiogiai mokamus, bet kitiems asmenims sumokėti “perkeliamus” mokesčius. Žemės mokestio kaip vienintelio neperkeliamo mokesčio tuometinėje apmokestinimo sistemoje įtvirtinimas (eliminuojuant kitų mokesčių taikymą) atitiko mokestinio visuotinumą ir teisingumo kriterijus: mokestį privalėjo mokėti ne tik valstiečiai (žemės nuomotojai), bet ir dvarininkai (žemės savininkai).

A.Smito (1776) parengtos apmokestinimo taisyklės (keturi mokesčių sistemos formavimo bendrieji teiginiai), pripažintos klasikiniiais apmokestinimo principais, apibūdino: mokesčių kilmę, tikslą, apmokestinimo objektą ir tolygumą; mokėjimo terminus, būdą ir sumą; mokėtojui patogiausią mokėjimo laiką; mokesčių rinkimo tarnybos organizavimą, siekiant išvengti piktnaudžiavimų imant mokesčius. Pajamų kaip apmokestinimo objekto akumuliacijai šaltiniais pripažinta: renta, pelnas ir darbo užmokestis.

Mokesčių sistemos formavimo taisyklės ne tik labiausiai cituojamos XIX a. finansų mokslo veikaluose, bet ir pritaikytos besiformuojančios laisvosios konkurencijos rinkos epochai (Ž.Sismondis, 1819; Ž.B.Sėjus, 1820; F.Bastija, 1839). Įvairių mokslininkų minėtų taisyklių interpretacijų buvo teikiama kitais laikotarpiais iki pat mūsų dienų (V.Jurgutis, 1938; I.Tomas, 1974; G.M.Pajuodienė; E.Leontjeva, 1996). A. Smito suformuluotais apmokestinimo principais remiamasi apibūdinant vadinamųjų “gerų” mokesčių charakteristikas. Mokslininkai netgi pakartoja (žinoma, savaip moksliskai traktuodami) A.Smito mintis apie mokesčių tolygumą ir ekonomiškumą, mokėjimo terminus, būdą ir sumą, mokėtojui patogiausią mokėjimo laiką ir t.t.,

kad “geri” mokesčiai pirmiausia privalo būti teisingi ir lygūs. Tačiau tai nereiškia, kad turtingas ir neturtėlis priversti mokėti tą pačią pinigų arba pajamų dalį.[71, 38-91]

Antra svarbi būtina “gerų” mokesčių savybė yra ta, kad jie turi būti tvirti – kiekvienas turi žinoti, kiek turės sumokėti, o valstybė – ką ji gaus. Individams keltų nerimą, o verslui trukdytų, jei mokesčiai būtų neapibrėžti ir dėl to netikrumo laiku negalima būtų pasirūpinti atsiskaityti už mokesčius. “Geri” mokesčiai taip pat turi būti patogūs – renkami tinkamiausiu mokesčių mokėtojams laiku, taip pat ekonomiškai – kuo mažiau atsieina mokesčių surinkimas, tuo geriau ir valstybei, ir individui, kaip tos valstybės piliečiui.

Mokesčiai turi garantuoti tokias pajamas, kad jų įvedimas būtų pateisinamas. Vadinasi, vienas didelis mokestis, kuris tokiu atveju vadintųsi produktyviu, geresnis negu keli smulkūs mokesčiai, jų mokėtojui nepatogūs arba erzinantys ir kuriems surinkti reikia aukoti daug laiko ir išlaidų. Tokiu vieninteliu mokesčiu XIX – XX amžių sandūroje buvo keliamas pajamų mokestis, po to – vadinamasis “pagalvės” ir pan. Vienintelio mokesčio koncepcijos iki šiol neatsisakyta. Ji plėtojama ir Lietuvoje (E.Leontjeva, 1997; V. Gronskas, 1998), radikaliuos mokesčių į valstybinį biudžetą reformos pagrindiniais orientyrais argumentuojant ne tik nuoseklią laipsnišką valstybinių biudžetinių įstaigų bei jų atliekamų funkcijų privatizaciją, bet ir laipsnišką mokesčių skaičiaus mažinimą, siekiant kad ateityje liktų vienintelis “pagalvės” mokestis. [15, 43,46].

Iki šiol žinomiausios teorijos yra šios:

Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas.

Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė

Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Mokesčiai iš pat pradžių buvo suvokti kaip atlyginimas už valstybės teikiamas paslaugas (pirmiausia už asmens ir turto saugumą). XVIII a. gale ir XIX a. pirmoje pusėje centrinės ir vietinės valdžios politinių, socialinių – ekonominių ir kt. funkcijų vykdymo išlaidas daugelis tyrinėtojų traktavo kaip specifinės rūšies paslaugas, o mokesčius – kaip kainą už naudojamąsi minėtomis paslaugomis. Apmokestinimo proporcingumo nuostatos ir jas atitinkanti realinių mokesčių sistema buvo diegiama į ūkinę praktiką.

Mokesčių, kaip apmokėjimų už vyriausybės teikiamas paslaugas, suvokimas XIX a. viduryje keitėsi, nes plėtojantis rinkos santykiams pradėjo vyrauti kiti požiūriai į mokesčius ir rinkliavas. Naujų mokslinių tyrimų objektu tapo tema: kokiems mokesčiams priklauso ateitis – proporciniais ar progresyviniais. Buvo paneigta dar A.Smito (1776) suformuluota ir iki tol laikyta klasikine mokesčių perkėlimo teorija (kad darbininkų mokesčiai iš darbo užmokesčio yra perkeliama darbdaviams, t.y. gamybos priemonių savininkams), įtvirtinta asmeninių mokesčių pranašumo prieš realinius mokesčius (žemės, namų, verslo, kapitalo, pelno) traktuotė.

Mokėdami asmeninius – “pagalvės” tipo, pajamų, turto, palikimo – mokesčius, žmonės aiškiau supranta, kodėl ir kiek jie moka ir ką už tai gauna. Tuo laikotarpiu buvo pradėta tyrinėti ir vietinių valdymo institucijų pajamų bei išlaidų sistema. Miestų finansiniam poreikiui tenkinti reguliariai pradėti rinkti vietiniai mokesčiai. Tokia rinkliavų sistema transformavosi į tiesioginį apmokestinimą, siejamą su miesto gyventojams teikiamomis paslaugomis.

Teorija “mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė” turėjo du tikslus: ideologinį ir praktinį. Pirma, buvo siekiama išryškinti socialinę – ekonominę mokesčių esmę, pateisinti netolygų apmokestinimo didėjimą. Antra, teorija pagrindė konkrečias mokestines priemones didinti ekonominio augimo spartą, pertvarkyti visuomeninės gamybos struktūrą. Jos pradininkas anglų ekonomistas Dž. Keinsas (1936m. “Bendroji užimtumo, procento ir pinigų teorija”). Jis teigia, kad, siekiant sureguliuoti paklausą ir pasiūlą, reikia mažinti mokesčius tiems rinkos veikėjams, kurie gamina deficitinę produkciją, teikti jiems lengvatinius kreditus ir didinti mokesčius tiems, kurie gamina nepaklausią produkciją. Paklausa, dengiama mokesčiais ir vyriausybės paskolomis, turėtų didinti gamybą, mainus, užimtumą. Dž. Keinsas pasisakė už progresinį pajamų apmokestinimą, kartu tvirtino, kad šalis ūkio ateitis priklauso nuo valstybinių ir privatinių investicijų apimties suderinimo, teikiant pirmenybę privačiai iniciatyvai. [75, 41-122].

Keinsistai tvirtina, jog didesni mokesčiai mažina žmonių perkamąjį pajėgumą ir yra stabdančio arba antiinflacinio pobūdžio. Priešingos nuomonės yra pasiūlos ekonomikos teorijos (A.Laferis, 1938) šalininkai: mokesčiai anksčiau ar vėliau didina verslininkų kaštus, galiausiai juos apmoka vartotojai, nes mokesčiai pakelia kainą. Minėtos teorijos požiūriu, mokesčiai į valstybės biudžetą skatina kaštų sąlygotą infliaciją. Dėl mokesčių didinimo mažėja visuminė pasiūla. Taip pat silpnėja darbo stimulai, mažėja investicijos, gamybos atnaujinimas. Keinsistų kritikoje ypač pažymėtinas A.Laferio vaidmuo, kurio esmė grafiškai reiškiamą mokslininko vardu pavadintomis kreivėmis. Jos parodo hipotetinę ryšį tarp mokesčių normos, mokesčių bazės ir biudžeto pajamų, gaunamų iš mokesčių.

Pokario metais dėmesys mokesčių problemai padidėjo, susiformavus dviem kryptims: nekeinsistinei ir neoklasikinei. Žymiausi nekeinsistinės mokyklos atstovai (E.Domaras, A.Hansenas, K.Klarkas, F.Peru ir kiti), priešingai nei Dž.Keinsas, įrodinėjo sisteminio valstybės poveikio (iš jo ir mokesčiais) verslininkystei būtinumą. Teorijos tikslas - užtikrinti nuolatinę didelę gamybos spartą, naudojant įvairius finansų ir kredito metodus. Mokesčiai, nekeinsistų nuomone, svarbiausias kaupimo reguliatorius, turįs užtikrinti ūkio kilimą. Jų teigimu, priklausomai nuo ekonominės būklės reikia kombinuoti finansinius svertus: mokesčius ir išlaidas, Daugelis nekeinsistų pasisakė prieš bet koki pelno apmokestinimą, mokesčius laikydami gamybos plėtojimo kliūtimi.

Neokeinsistai verslininkystei skatinti ir reguliuoti siūlo: automatinius (progresyvinis pajamų mokestis, biudžeto išlaidos) ir valdomus (įvairios mokesčių ir kitos finansinės priemonės) stabilizatorius. Jų politikos esmė yra ta, kad apmokestinimą ir kitus finansinius svertus valstybė privalo taikyti prie ekonominio ciklo. Didinant gamybą - plėtoti ir stiprinti apmokestinimą, dirbtinai stabdant paklausą ir mažinant valstybines išlaidas, tuo tikslu įrengiant specialų valstybės fondą. Gręšiant krizei - didinti paklausos apimtis mažinant mokesčius ir didinant valstybės išlaidas, fiksuojant privatų kapitalą valstybės įsteigtų fondų sąskaita. Mažinant infliacijos tempus rekomenduota didinti mokesčius, kurie atitinkamai sumažintų vartotojų (pirkėjų) pajamas ir padidėjusią prekių paklausą.

Neoklasikinė teorija (M.Fridmenas, R.Solou, Dž.Mydas) gina laisvąją prekinę verslininkystę, besiplėtojančią dėl konkurencijos ir kainų, pripažįsta, jog šiuolaikinė rinka yra "savireguliuojanti" ir valstybės kišimasis į ją nepageidautinas. Mokesčių politika turi padėti subalansuoti gamybos augimą bei pasiūlą ir paklusti rinkos ūkiui.

Teorija "mokesčiai - ekonomikos stabilizavimo priemonė" šalininkai įrodinėja, kad veiksminga ūkio raidos stabilizavimo ir stimuliacijos priemonė yra pelno mokesčio sumažinimas.

Reformistinę teoriją "mokesčiai - pajamų išlyginimo įrankis" propaguoja Ž.Furastjė, S.Kuznecas ir R.Tiboldas, kiti mokslininkai. Jų nuomone, tiesioginiais mokesčiais (iš pajamų, palikimo ir dovanojimo), imamais taikant progresinius tarifus, galima likviduoti "vystantis visuomenei atsiradusią" turtinę nelygybę. Valstybė per mokesčius ir transferinius mokėjimus perskirto visuomenės nacionalines pajamas iš turtingųjų neturtingiesiems. Kartu jie teigia, kad reikia riboti verslininkų apmokestinimą, nes kitaip išnyks stimulus plėsti gamybą. [59, 2]

Aštuntajame šio amžiaus dešimtmetyje išpopuliarėjo pajamų mokesčio pakeitimo išlaidų mokesčiu koncepcija. Šis mokestis vertinamas kaip pajamų mokesčio, kuriuo apmokestinamos ne visos pajamos, bet tik tai jų dalis, naudojama vartojimui, variantas.

Keičiasi ir valstybinių bei vietinių mokesčių struktūra. Anksčiau nemažai Vakarų pasaulio vyriausybių noriai didino netiesioginius mokesčius pagrindiniams vartojimo produktams. Todėl šiuos mokesčius buvo įprasta vadinti mokesčiais, didinančiais pajamų paskirstymo netolygumą.

Dabar kai kuriose šalyse taikoma kitokia valstybės finansų politika - didinti tiesioginius ir mažinti netiesioginius mokesčius. Tiesioginiai mokesčiai reikalingi norint patenkinti bendrus visų visuomenės narių poreikius. Kartu skelbiama, kad per dideli mokesčiai (o tokius paprastai moka gyventojų sluoksniai, gaunantys didžiausias pajamas) slopina verslininkų iniciatyvą.

Išanalizavus mokesčių teorijų koncepcijų įvairovę, galima daryti išvadą, kad nors šiuo metu žinoma daug ir įvairių, net iš pagrindų skirtingų mokesčių ir apmokestinimo teorijų, būtų sunku, o gal išvis neįmanoma šiuolaikinėmis sąlygomis nurodyti kurią nors vieną, geriausią ar blogiausią iš jų. Ekonomistai ir verslininkai neturi bendros nuomonės mokesčių ir apmokestinimo klausimu. Vieni mano,

kad egzistuojantys mokesčiai savo esme turi racionalizuoti netolygų pajamų paskirstymą. Kiti gina teiginį, kad nors mokesčiams ir būdinga nacionalinių pajamų perskirstymo funkcija, tačiau jai realizuoti būtina radikali mokesčių reforma.

1.3. Apmokestinimo instrumentarijus

Apmokestinimas įgyvendinamas taikant tam tikrą instrumentarijų. Apmokestinimo instrumentarijus apima bendruosius mokesčio elementus, mokesčio ėmimo būdus ir mokesčio nustatymo (įvertinimo) metodus.

Bendrieji mokesčio elementai - tai mokesčio subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetas, tarifas, mokesčio suma ir mokesčio lengvatos.

Fizinis arba juridinis asmuo, mokantis valstybei arba savivaldybei atitinkamą mokestį, vadinamas *mokesčio subjektu*, arba mokesčio mokėtoju. Ši sąvoka apibrėžiama šitaip: mokesčio mokėtojas - tai asmuo, kuriam mokesčio įstatyme nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių įstatymai paprastai išvardija tuos asmenis, kurie moka mokesčius nacionaliniam išdui.

Mokesčių mokėtojai - tai mokesčių naštos nešėjai. Dažniausiai mokėtojas ir mokesčio subjektas yra tas pats asmuo. Tačiau gali būti ir priešingai, kai konkrečiu atveju gana sunku įrodyti, kas faktiškai kurio nors mokesčio mokėtojas. Mokesčio naštos nešėjas formaliai ir juridiškai nėra atsakingas už mokesčio mokėjimą. Tačiau dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo sistemos jis yra tikrasis mokesčio mokėtojas. Tai pirmiausia pasakytina apie vartojimo mokesčius. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokestis mokamas kiekvienoje gamybos proceso stadijoje, kai produktas keičia šeimnininką, o grandinės pabaigoje perkeliamas galutiniam vartotojui. Kita vertus, pats vartotojas, ypač ne gamybininkas, šio mokesčio nemato. Nė vienos prekės etiketėje neparašyta, kokia suma sumokama gamintojui, o kokia - valstybei.

Elastingumo teorija padeda atskleisti mokesčių pasiskirstymą tarp pirkėjų ir pardavėjų. Kai kurioms prekėms, turinčioms didelę paklausą, vyriausybė uždeda akcizo mokestį. Lietuvoje Akcizų įstatymas įsigaliojo 1994 m. gegužės 1d. ir patvirtino šiuo mokesčiu apmokestinamų prekių sąrašą, kuris šiuo metu gerokai sumažintas. Individualūs akcizai jau buvo nustatyti 1991m. pabaigoje. Akcizų tarifai keičiami atsižvelgiant į infliaciją. Remiantis Akcizų įstatymu, nustatyti akcizai alkoholiniams gėrimams, tabako gaminiams, naftos produktams ir kt. Akcizų tarifai nustatyti absoliučia suma prekės vienetui. [37, 71]

Tarkime, prekės paklausa yra santykiškai elastinga kanos atžvilgiu renkama iš pardavėjų. Šiuo atveju svarbu tai, kas realiai sumokės šį mokestį, t.y. kokia jo dalis teks pirkėjui ir pardavėjui. Pradinė pusiausvyra (iki apmokestinimo) uždėjus akcizo mokestį, pasiūla sumažėja. Šiuo atveju pirkėjų mokama kaina didėja, o perkamas prekių kiekis mažėja. Kokia mokesčių dalis tenka pirkėjams ir pardavėjams, lemia paklausos elastingumas kainos atžvilgiu. Šiuo atveju paklausa labiau reaguoja į kainos pokyčius, ji yra elastingesnė už

pasiūlą. Padidėjus kainai paklausos kiekis mažėjo. Tačiau pirkėjui prekės kaina padidėjo. Šios kainos pasikeitimas ir parodo, kokią realią akcizo mokesčio dalį, tenkančią vienam prekės vienetui, sumoka pirkėjas. Likusią akcizo mokesčio dalį, realiai sumoka pardavėjas.

Mokesčio pasiskirstymas tarp pirkėjų ir pardavėjų vadinamas apmokestinimo (mokesčio veikimo) sritimi, kuri parodo, kam ir kokia mokesčių naštos dalis tenka.

Tarkime, apmokestinama prekė, kurios paklausa neelastinga kainos atžvilgiu. Šiuo atveju pirkėjų mokama kaina padidėja, o perkamas prekių kiekis sumažėjo. Taigi neelastingos paklausos atveju parduotų prekių apimtis sumažėja mažesniu dydžiu, o kaina padidėja negu tai būtų elastingos paklausos atveju. Dabar akcizo mokesčio našta tenka pirkėjui.

Tarkime, prekės paklausa turi vienetinį elastingumą kainos atžvilgiu. Šiuo atveju pirkėjų mokama kaina padidėjo, o perkamas prekių kiekis sumažėjo. Esant vienetiniam paklausos elastingumui kainos atžvilgiu mokesčio našta pasiskirsto po lygiai.

Tarkime, pasiūlos elastingumas kainos atžvilgiu. Esant santykiškai elastingai pasiūlai, didesnė akcizo mokesčio naštos dalis tenka pirkėjams. Jeigu pasiūla yra santykiškai neelastinga, rinkos kainos ir prekių apimtys pokyčiai yra gerokai mažesni. Tuomet pagrindinė mokesčio našta tenka pardavėjams, ir tik mažoji dalis – pirkėjams. Tiek pasiūlos, tiek paklausos vienetinio elastingumo atveju mokesčio našta vienodai pasiskirsto tarp pirkėjų ir pardavėjų.

Paklausos ir pasiūlos elastingumo analizė padeda suprasti ne tik akcizo mokesčio pasiskirstymą tarp pirkėjų ir pardavėjų, bet taip pat paaiškina, kokias pajamas gauna vyriausybė iš mokesčių. Esant tam pačiam akcizo mokesčiui, valstybės gaunamų pajamų dydį nulemia parduotų prekių kiekis. Pajamos, kurias vyriausybė gauna iš akcizo mokesčio, apskaičiuojame, akcizo mokesčių už prekę vienetą padauginus iš parduoto prekių kiekio.

Tarkime, paklausa ir pasiūla yra neelastingos. Uždėjus akcizo mokesčių, perkamas prekių kiekis sumažėja labai nežymiai. Todėl vyriausybė gauna dideles pajamas iš akcizo mokesčio.

Kai paklausa ir pasiūla yra labai elastingos, dėl akcizo mokesčio gerokai sumažėja parduodamų prekių kiekis. Dėl to vyriausybės pajamos iš akcizo mokesčio nedidelės.

Mokesčio objektas yra visa tai, už ką (arba nuo ko) reikia mokėti mokesčių: įvairių rūšių pajamos (pelnas), prekės ir paslaugos, įvairių rūšių turtas; darbinis veiksnumas, pajėgumas. Dažnai ir mokesčio pavadinimas priklauso nuo objekto, pvz., žemės mokestis, pajamų mokestis.

Mokesčio subjekto pajamos (darbo užmokestis, pelnas, palūkanos, įplaukos, renta), iš kurių mokamas mokestis, vadinamos mokesčio šaltiniu. Kai kurių mokesčių objektas ir šaltinis sutampa, pavyzdžiui, juridinių asmenų pelno mokesčio atveju.

Apmokestinimo vienetas - tai objekto matavimo vienetas, kuris reikalingas mokesčio dydžiui nustatyti. Atsižvelgiant į mokesčio objektą jis gali būti išreikštas pinigine arba natūrine forma, pvz.: pajamų mokesčio - valstybės piniginis vienetas, žemės mokesčio - hektaras, aras.

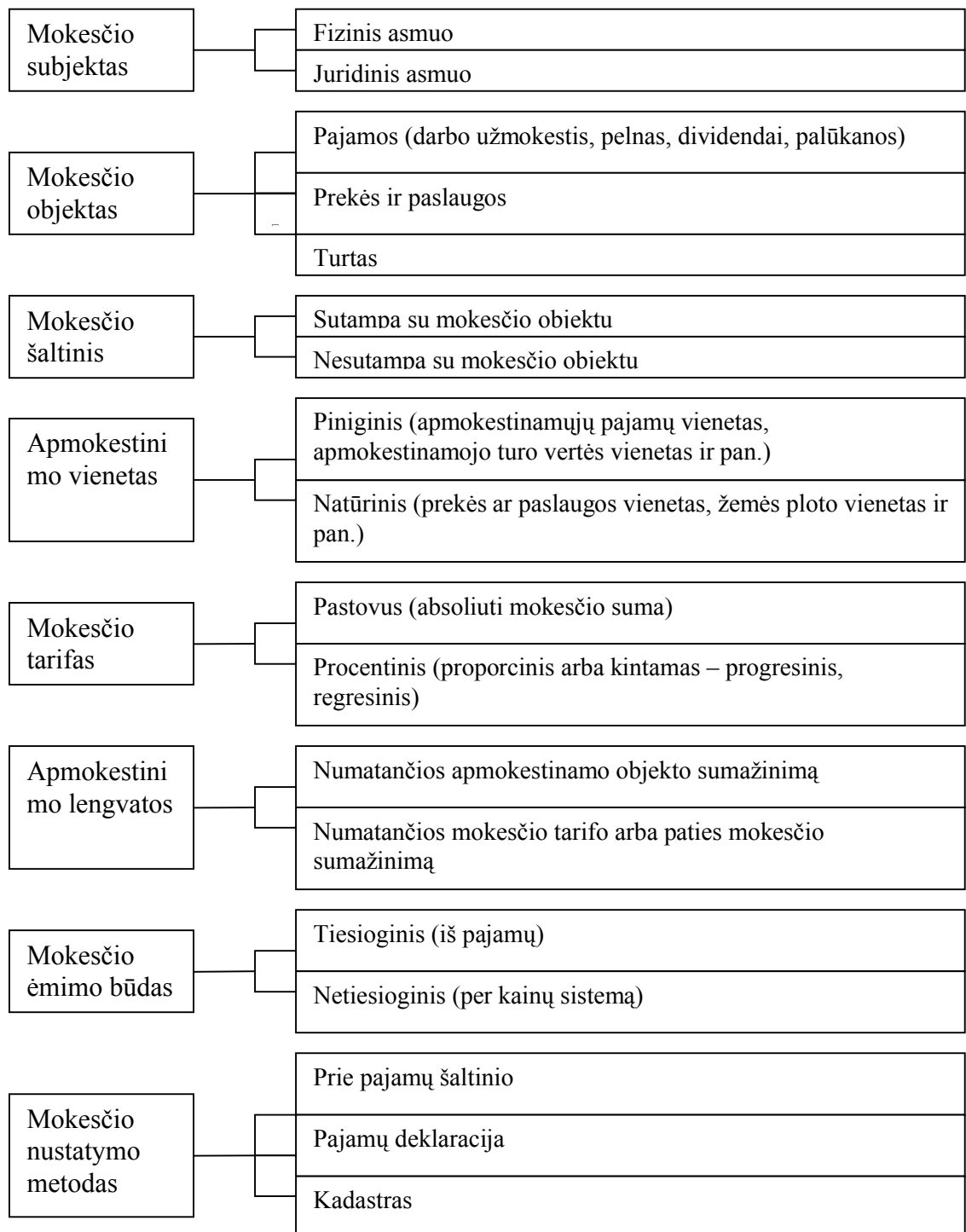
Mokesčio tarifas - tai mokesčio už apmokestinimo vienetą dydis. Išreikštas procentais, jis vadinamas kvota. Mokesčio tarifas gali būti pastovus, išreikštas absoliučiu dydžiu pinigais (taikomas, kai apmokestinamasis vienetas yra natūrinis) arba procentinis (taikomas apmokestinamojo objekto vertei).

Kiekio mokestis - vartotojas turi sumokėti valstybei tam tikrą sumą už kiekvieną nupirktą prekės vienetą.

Vertės (ad valorem) mokestis - apmokestinama prekės vertė, tai yra kaina, o ne nupirkta prekės kiekis.

Procentinis tarifas gali būti proporcinis, progresinis, regresinis ir regresinis. Proporcinis tarifas mokesčio objektui numato bendrą (vieną) tarifo procentą, neatsižvelgiant į objekto dydį. Progresinis tarifas, priešingai, didėjant objektui, didėja. Regresinis tarifas yra tvirtai nustatytas maksimalus dydis, kuris, mažėjant objektui, palaipsniui mažinamas. Regresinis tarifas yra priešingas progresiniam, nes, didėjant objektui, jis mažėja. Paprastai pagal regresinį tarifą apmokestinamos vadinamos plačiai vartojamos prekės.

Mokesčio lengvatos - tai mokesčio mokėtoju įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį arba jo galima nemokėti. Lengvatos gali būti laikinos arba neriboto laiko, privalomos (teikiamos pagal įstatymą) arba galimos (teikiamos atskiru dekretu, nutarimu pagal mokėtojo prašymą).



2 pav. Apmokestinimo instrumentarijus

Šaltinis: Pajuodienė G.M. (1993) Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse, 1993, p.11

Ryškesia mokesčio lengvata yra neapmokestinamasis minimumas - mažiausia objekto dalis, visiškai atleista nuo mokesčio. Prie mokesčio lengvatų reikia priskirti ir mokestinį kreditą, tai yra mokėjimo laiko atidėjimą, bei mokestines atostogas - atleidimą nuo mokesčio tam tikram laikui.

Mokesčio suma - tai suma, kurią sumoka subjektas už vieną objektą už mokestinį laikotarpį. [17, 8-9; 71, 11].

Mokesčio ėmimo būdas gali būti tiesioginis, tai yra tiesiogiai iš pajamų, ir netiesioginis - per kainų sistemą.

Išsivysčių šalių praktikoje yra taikomi trys mokesčių ėmimo (rinkimo) metodai:

1. *Kadastrinis* - tai rejestras, kuriame pateikiamas tipišku apmokestinimo objektų (žemės, pajamų ir t.t.), klasifikuojamų pagal išorinius požymius, sąrašas, nurodantis kiekvieno objekto vidutinį pajamingumą. Antai žemės mokesčiui išoriniai požymiai yra sklypo dydis, galvijų skaičius, atstumai iki transporto magistralių ir rinkų;

2. *Prie pajamų šaltinio*, kai mokesčio suma nustatoma ir imama pajamų susidarymo ar gavimo vietoje. Šiuo atveju mokesčiai renkami anksčiau, negu savininkas iš savo darbo, veiklos ir turto gauna pajamų. Tai būdinga apmokestinant samdomojo darbo ir kitas daugiau ar mažiau fiksuotas pajamas. Čia mokesčių skaičiuoja ir išskaito buhalterija to juridinio ar fizinio asmens, kuris išmoka pajamas mokesčio subjektui, pavyzdžiui, fizinių asmenų pajamų mokesčio atveju;

3. *Pagal deklaraciją*, tai yra pagal apmokestinamojo subjekto pareiškimą dėl savo pajamų, turto dydžio. Šiuo atveju mokesčiai renkami savininkui jau gavus pajamas. Šis metodas taikomas apmokestinant daugiau ar mažiau nefiksuotas pajamas, taip pat esant daugeliui pajamų šaltinių. Pas mus taip apmokestinamos individualių (personalinių) įmonių ir ūkinių bendrijų pajamos [7, 3-5; 62, 11-13].

Išnagrinėjus apmokestinimo instrumentariją, galima pereiti prie valstybės mokesčių sistemos formavimo principų.

1.4. Apmokestinimo uždaviniai ir efektyvios mokesčių sistemos formavimo principai

Visi įvairių rūšių mokesčiai, kuriais įgyvendinami tam tikri principai, sudaro šalies mokesčių sistemą. Ji formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius. Atskirose valstybėse tie uždaviniai gali būti skirtingi, nes priklauso nuo konkrečios šalies ekonominių sąlygų, ekonominės politikos tikslų. Tačiau pagrindinis apmokestinimo uždavinys visur tas pats - gauti valstybei pajamų, reikalingų jos išlaidoms (valstybės valdymui, nacionalinei apsaugai, švietimui, sveikatos apsaugai, transferiniams išmokėjimams). Mokesčiai gali būti ir valstybės fiskalinės politikos poveikio ekonomikai bei ūkio stabilizavimui priemonė.

Laisvosios rinkos sistemoje nėra savaiminio mechanizmo pajamų paskirstymo netolygumui išlyginti. Todėl nusprendus, kokio paskirstymo siekiama šalyje, šiam uždaviniui gali būti panaudota ir mokesčių sistema. Tradiciškai prie jų priskiriamas ir socialiai nepatrauklių prekių bei paslaugų (pirmiausia alkoholinių gėrimų) gamybos ir vartojimo apribojimas. [56, 4]

Paprastai yra akcentuojamos dvi pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė ir ekonominė (reguliavimo, ribojamoji, skatinamoji), kurios atspindi mokesčių prasmę ir vaidmenį, išorinį jų savybių reiškimąsi.

Fiskalinė mokesčių funkcija - pagrindinė, būdinga visoms valstybėms. Ja remiantis formuojamos nacionalinio biudžeto pajamos ir sukuriamos materialinės sąlygos funkcionuoti valstybei. Lietuvoje mokestinės įplaukos sudaro apie 94 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Mokesčių fiskalinė funkcija, kuria remiantis suvalstybinama dalis nacionalinių pajamų pinigine forma, sudaro prielaidas įsikišti valstybei į ekonomiką, t.y. mokesčių fiskalinė funkcija veikia ekonominę funkciją.

Ekonominė mokesčių funkcija reiškia, kad mokesčiai tiesiogiai veikia šalies ekonomiką. Ši funkcija skatina ar stabdo gamybos ir verslo augimo tempus, didina ar mažina kapitalo kaupimą, gyventojų mokumą ir t.t. Ji yra glaudžiai susijusi su fiskaline funkcija.[64, 9]

Kai kurie autoriai (E.Buškevičiūtė, V.Pukelienė) išskiria ir trečią - paskirstomąją funkciją. Ši funkcija susijusi su fiskaline funkcija ir pasireiškia tuo, kad gautos į nacionalinį biudžetą mokesčių mokėtojų lėšos perskirstomos tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų bei veiklos sferų.

Mokesčiai ir jų funkcijos atspindi mokestinių santykių kaitą. Šiuos santykius valstybė panaudoja mokesčių politikoje per mokesčių ėmimo priemones (mokesčių tarifus, apmokestinimo būdus, lengvatas ir kt.), kurios lemia mokesčių mechanizmą.

Apmokestinimas jokių būdu neturi stabdyti ūkio plėtros ar neigiamai jį veikti. Gali pakenkti per dideli mokesčiai arba netinkama jų sistema. Apmokestinimas turi padėti kurti naujas darbo vietas, nuolat stiprinti ir plėsti šalies ekonomiką, prisidėti prie pajamų ir turto perskirstymo. Todėl, kuriant mokesčių įstatymus ir vykdamat ekonominę politiką, labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčiai nebus nepakeliama našta, stabdanti viso ūkio plėtojimasi. Tuo tikslu laikytis ir bendrų apmokestinimo principų.

Smitas pateikė keturias taisykles, kurias vadino tikslingo apmokestinimo organizavimo principais:

- mokesčiai turi būti mokami atsižvelgiant į valdiniu galimybes;
- mokesčių dydis ir mokėjimo terminas turi būti tiksliai nustatyti iki mokestinio laikotarpio pradžios;

- mokesčiu ėmimo laikas turi būti patogus mokėtojui;
- kiekvienas mokestis turi būti suformuotas taip, kad iš žmonių kišenės būtų paimta kuo mažiau virš to, kas patenka į valstybės išdą.

Dvidešimtojo amžiaus ekonomistai, sociologai ir filosofai išskiria tokius apmokestinimo principus:

- teisingumas;
- ekonominis efektyvumas ;
- administracinis paprastumas;
- mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas.

Teisingumo principas reikalauja, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, nes jie gauna naudos, tad privalo už tai atsilyginti, o valstybė gauti lėšų toliau šias paslaugas finansuoti. Apmokestinant mokesčių objektus, kartu reikia atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą mokėti. Mokumas pripažįstamas bei taikomas daugelyje pasaulio valstybių ir laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu, kuris savo ruožtu turi du aspektus: horizontalųjį -teisingumas reikalauja, kad individai, turintys lygias ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami; vertikalųjį - skirtingas galimybes turintys individai apmokestinami skirtingai, t.y. taip, kaip atrodo teisinga visuomenei. Paplitusi nuomonė, kad gebėjimas mokėti auga spartesniais tempais negu pajamos (turtas ar vartojimas), todėl apmokestinimas turi būti progresinis.

Ekonominis efektyvumas. Remiantis šiuo principu, mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomiką ir visus su ja susijusius procesus. Ekonomikos teorijos požiūriu ekonominis efektyvumas yra pasiekiamas tada, kai neiškreipiamas optimalus išteklių paskirstymas. Tačiau dauguma mokesčių sukelia šalies išteklių perskirstymą, nes tiesiogiai veikia prekių ir paslaugų kainas.

Apmokestinimas neturi veikti minimalaus vartojimo dydžio, mažinti žmonių darbingumo lygį. Todėl itin atidžiai reikia apsvarstyti žmonių, gaunančių mažiau pajamų, apmokestinimą. Taip pat svarbu įvertinti apmokestinimo įtaką ekonominėms paskatomis. Ši įtaka sukelia vadinamuosius pajamų ir pakeitimo efektus. Pajamų efektas - tai vartojimo dydžio dėl mokesčio mokėjimo sumažėjimas, kuris skatina daugiau bei geriau dirbti, taupyti, kad būtų galima atkurti prarastasias pajamas, išlaikyti įprastą ar net pasiekti aukštesnį pragyvenimo lygį.

Pakeitimo efektas

Keičiantis kainai atsiranda dviejų rūšių pasekmės: kinta prekių mainų santykis, taip pat pasikeičia bendra pajamų perkamoji galia. Jei, pavyzdžiui, atpinga pirma prekė, tai reiškia, kad antros prekės už ją turite atiduoti mažiau. Pirmos kainos pokytis pakeičia santykį, kuriuo rinka leidžia jums mainyti antrą prekę į pirmą. Kinta rinkos pateikiamų prekių mainai. Jei pirma prekė atpigo, vadinasi, jos įstengsite nusipirkti daugiau. Perkamoji

galia padidėjo. Nors pinigų suma išliko ta pati, kiekis, kurį galite nupirkti, padidėjo. Paklausos pokytis dėl pasikeitusio prekių mainų santykio - vadinamas pakeitimo efektu. *Pakeitimo efektas* - toks santykinis pajamų lygio mažėjimas, kai parandamos paskatos dirbti, taupyti ir pan. Tad reikia sudaryti tokias apmokestinimo sąlygas, kurios skatintų pageidautinas veiklos rūšis, o stabdytų tokias, kurios susijusios su didelėmis socialinėmis sąnaudomis.

Administracinis paprastumas. Šio principo esmė ta, kad mokesčių surinkti turi būti lengva. Su tuo susijusios sąnaudos turi būti minimalios ir pagrįstos. Pažymėtini tokie šio principo aspektai: paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojui. Todėl siekiama, kad apmokestinimas be reikalo nebūtų pernelyg sudėtingas, tai yra nebūtų numatyta per daug mokesčių bei sudėtingų ir painių jų taisyklių. Išsivysčiusių šalių praktika rodo, kad pernelyg sudėtingi ir nepakankamai apibrėžti mokesčiai paprastai surenkami ne visi ir yra ne tokie teisingi bei efektyvūs kaip tikėtasi.

Mokesčių susirinkimo sąnaudos turi būti minimalios. Kiekvienas mokestis turi būti numatytas toks, kad jo rinkimo sąnaudos sudarytų kuo mažesnę surinkto mokesčio dalį. Taip pat svarbu, kad mokesčiai būtų imami patogiausiu mokėtojui būdu ir laiku.

Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas. Mokesčių produktyvumas - tai pajamų valstybės išlaidoms padengti užtikrinimas.

Valstybei naudinga ir patogu turėti mokesčių sistemą su elastingomis įplaukomis, kai, neišvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu nacionalinės pajamos. Esant mokestinių įplaukų automatiško didėjimo mechanizmui, pavyksta išvengti dažno ir nenumatyto mokesčio didinimo, į kurį visuomenė paprastai reaguoja neigiamai ir kuris gali neigiamai veikti subjektų investicinį aktyvumą. [55, 4-7].

Apibūdinti apmokestinimo principai ir uždaviniai yra sunkiai suderinami ir net prieštarauja vienas kitam. Dėl to neįmanoma sukurti tokios mokesčių sistemos, kuri padėtų sėkmingai spręsti visus apmokestinimui keliamus uždavinius ir laikytis visų apmokestinimo principų. Siekiant socialiai priimtino paskirstymo teisingumo, reikia daugiau apmokestinti turtinguosius gyventojų sluoksnius, pavyzdžiui, labiau apmokestinti prabangos dalykus. Tačiau tai didina atotrūkį tarp kainų, į kurias įtraukti ir į kurias neįtraukti mokesčiai, ir iškraipo išteklių paskirstymą bei mažina jų naudojimo efektyvumą. Susidaro prieštaravimas tarp efektyvaus išteklių naudojimo ir jų paskirstymo teisingumo.

Taigi, norint pasiekti, kad būtų paisoma visų apmokestinimo principų, reikia kompromisų. Formuojant ir tobulinant mokesčių sistemą, dažnai tenka pasirinkti "mažesnę blogybę", vadinasi, kuriam nors apmokestinimo uždaviniui teikiama pirmenybė, nes tarp kai kurių mokesčių politikos tikslų yra

neįveikiamų prieštaravimų ir vienu metu visų jų pasiekti neįmanoma. Todėl, formuojant mokesčių sistemą, svarbu gerai žinoti, kokias galimybes teikia atskiri mokesčiai, kokie jų pranašumai ir trūkumai.

Atsižvelgiant į išdėstytus apmokestinimo principus, šiuolaikiniu vertinimu mokesčių sistema laikoma efektyvia, jeigu atitinka šiuos reikalavimus:

- Laiduoja, kad į biudžetą numatytais dydžiais reguliariai įplauks piniginės lėšos ir jų suma atitinkamai didės augant apmokestinamoms pajamoms;
- Skatina reikiamą gamybinio aktyvumo ir asmeninio vartojimo lygį;
- Suderina centrinės ir vietos valdžios interesus formuojant jų biudžetų pajamas.

1.5. Mokesčių klasifikavimas

Mokesčių raida sukūrė jų ėmimo būdų, principų ir technikos įvairovę. Tai leidžia juos apibendrintai sugrupuoti, klasifikuoti.

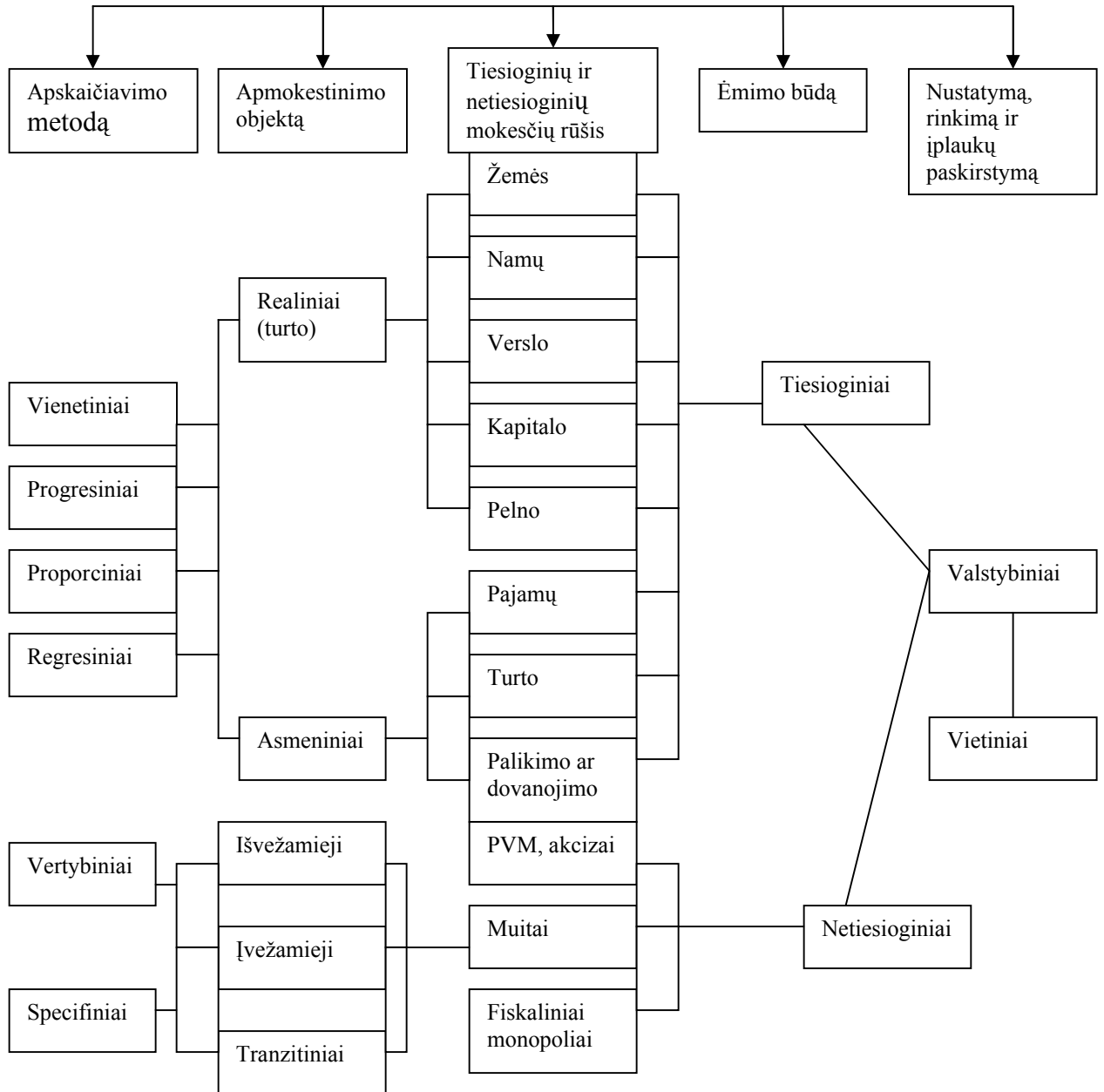
Tiksliai klasifikuoti mokesčius nelengva, nes mokesčių rūšiavimas turėtų būti pagrįstas ne tik pačia mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais. Mėginimai mokesčius klasifikuoti turbūt senesni už pastangas sukurti finansų mokslą, nes tam tikros, nors ir primityvios, mokesčių sistemos reikalavo kasdieninio gyvenimo sąlygos.[18, 218].

Mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius atsižvelgiant į apmokestinimo objektą ir mokėtojo bei valstybės santykius. Tiesioginiai mokesčiai nustatomi tiesiogiai pajamoms ir turtui. Tai yra tiesioginis apmokestinimo būdas, kai mokėtojas, atsižvelgdamas į turimą apmokestinimo objektą, mokestį sumoka pats. Tokiems mokesčiams priklauso pajamų, turto, žemės, verslo, kapitalo, palikimo ir kiti mokesčiai.

Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, sumokami per prekės kainas ar įtraukiami tarifus. Tai tokie mokesčiai (daugiausia masinio vartojimo reikmenų ir paslaugų kainų priedai), kurių reali mokėjimo našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka verslo įmonės. Pavyzdžiui, akcizo mokestį moka alkoholinių gėrimų gamintojai, o iš tiesų sumoka šių gėrimų vartotojai. Akcizo mokestis, istoriškai taikytas kaip mokestis prabangos prekėms, šiandien tapo tiesiog fiskaliniu įrankiu ir pažeidžia bene visus mokesčiams keliamus reikalavimus. Akcizas neskatina taupymo, racionalaus išteklių naudojimo ir nepanaikina įpročių, kuriems norima užkirsti kelią. Apstu pavyzdžių, kai akcizas tapo populiariu įrankiu valdžios protekcionizmui įgyvendinti (akcizas naftai). Akcizas yra žymi paskata kontrabandai bei nelegaliai prekybai. Kuo jis didesnis, tuo daugiau pelno galima gauti jo išvengus, tuo patraukliau užsiimti šėšeline veikla. Netiesioginių

mokesčių grupei dar priklauso muitai, rinkliavos ir kiti. Tai netiesioginis apmokestinimo būdas, kai ryšys tarp mokėtojo (vartotojo) ir valstybės reiškiasi per apmokestinimo objektą.

Klasifikaciniai požymiai pagal:



3 pav. Mokesčių klasifikavimo schema

Šaltinis: Kaunienė V., Novošinskienė A. Lietuvos mokesčių sistema, 1996, p.48

Šiuolaikinės rinkos sąlygomis būtų sunku atskirti, kurie mokesčiai yra grynai tiesioginiai ir kurie netiesioginiai. Pavyzdžiui, pelno mokestis formaliai yra tiesioginis. Tačiau dalis jo įtraukiama į prekių ar paslaugų kainas, tai yra "perkeliama" vartotojui. Mokslškai pagrįstos teorijos dėl "mokesčių perkėlimo" nėra. Todėl daugumoje valstybių mokesčiai klasifikuojami į tiesioginius ir netiesioginius, tačiau vienai ar kitai grupei priskiriami įstatymų nustatyta tvarka arba remiantis praktika.

Netiesioginiai mokesčiai (indirect tax) įtraukiami į prekės ir paslaugų kainas, vartotojams išsigyjant jas bei vartojant. Labiausiai paplitę netiesioginiai mokesčiai – PVM, akcizas, maito rinkliava ir kt.

Mokesčiai dar skirstomi į rūšis. Antai tiesioginiai mokesčiai būna realiniai (žemės, verslo, kapitalo, pelno) ir asmeniniai (pagalvės tipo, pajamų, nekilnojamojo turto, palikimo ir kiti). Realiniai mokesčiai yra imami už konkretų nuosavą turtą - žemę, namus, kapitalą, kuris savininkui sukuria pajamas - dividendus, palūkanas už indėlius, paskolų laimėjimus ir pan. Asmeniniai mokesčiai - tai mokesčių už fizinių asmenų nuosavybę atmaina. Jie imami už pajamas, turtą, palikimą ir kitą asmeninę nuosavybę.

Netiesioginiai mokesčiai - akcizai: individualūs - konkrečioms prekėms (alui, cukrui, benzinui ir kitoms); *universalūs* - apyvartos mokestis, pridėtinės vertės mokestis, fiskaliniai monopoliniai mokesčiai (druskai, tabakui, degtukams, spiritui ir kt.) *muity rinkliavos*.

Pagal apskaičiavimo metodą mokesčiai būna *vienetiniai* – pastovūs – konkreti suma apmokestinimo vienetui, pavyzdžiui, mokestis už žemės hektarą; *proporciniai*, kai vienodu procentu apmokestinamas visas objektas, pavyzdžiui, pajamų suma, turto vertė; progresiniai -didėjant objekto apimčiai (pajamoms, turto vertei), didėja mokesčio procentas; *regresiniai* -didėjant objekto apimčiai, apmokestinimo procentai mažėja.[48, 146]

Pagal nustatymą, rinkimą ir įplaukų paskirstymą mokesčiai būna *valstybiniai* - skiriami centrinės vyriausybės funkcijų išlaidoms dengti, jiems priklauso pajamų, pelno mokesčiai, maitų rinkliavos ir kt., o Lietuvoje - ir akcizai; *vietiniai*, kuriuos ima vietos valdymo organai atitinkamoje teritorijoje ir skiria į vietos biudžetus. Literatūroje apie mokesčius galima rasti ir kitokių klasifikavimo principų.

Pagal paskirtį mokesčius dar galima skirstyti į *bendruosius* ir *specialiuosius*. Bendrieji yra mokami į valstybės išdą ir naudojami bendra tvarka, o specialiųjų pagrindu formuojami šių mokesčių panaudojimo valstybiniai - vyriausybiniai fondai.

Funkciniai mokesčiai. Jų pagalba nėra perskirstomos pajamos. Šie mokesčiai sumokami už dar neprivatizuotas valdžios paslaugas (funkcijas), moka tas, kuris ta paslauga naudojasi, o mokesčio dydis turėtų atitikti paslaugos kaštus (pvz.: valstybės rinkliavos ir pan.)

Pastaruoju metu atsirado dar keletas mokesčių grupių. *Ekologinių* mokesčių tikslas - ne valstybės pajamų didinimas, bet ekologinė apsauga. Kaip *tarptautinių* mokesčių pavyzdį būtų galima paminėti importuojamų žemės ūkio produktų mokesčių, nustatytą šalyse, kurios yra Europos Sąjungos narės, o pajamos iš šio mokesčio atiduodamos į Europos Sąjungos biudžetą [16,7-8; 71, 14-16].

1.6. Apmokestinimo našta ir riba

Formuojant mokesčių sistemas, svarbus yra apmokestinimo ribos klausimas. Visame pasaulyje mokesčių mokėtojai skundžiasi, kad jie moka per daug. Apibendrintai mokesčių dydžiui apibūdinti dažniausiai naudojamas rodiklis - mokesčių įplaukų ir bendrojo nacionalinio produkto (BNP) santykis procentais (mokesčių naštos rodiklis).

Mokesčių našta yra trijų tipų: tiesioginė, netiesioginė ir paslėptoji. Tiesioginė mokesčių našta yra išmatuojama ta pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą. Tiesioginė mokesčių našta, t.y. sumokami mokesčiai, gali būti išmatuojama tiek absoliučia suma, tiek santykinai, pvz., lyginant su bendruoju vidaus produktu (BVP). Pastarasis rodiklis rodo persikirstymo lygį.

Netiesioginė mokesčių našta yra mokesčių administravimo išlaidos. Tai tokios laiko ir pinigų sąnaudos, kurias mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius patiria apskaičiuodamas, sumokėdamas ir administruodamas mokesčius. Nėra vieno rodiklio, leidžiančio atspindėti netiesioginę mokesčių našta. Netiesioginei mokesčių naštai išmatuoti gali būti naudojamas įmonių buhalterijų ir kitų darbuotojų, tvarkančių mokesčines apskaitą ar vykdančių biurokratinis nurodymus, darbo užmokestis, mokesčius administruojančių institucijų išlaikymas, specialiųjų apskaitos dokumentų įsigijimo ir pildymo išlaidos bei daugelis kitų. Esama tokių mokesčių, kurių netiesioginė mokesčių našta viršija tiesioginę, t.y. kuomet administravimas kainuoja daugiau, nei biudžetas gauna pajamų iš šio mokesčio. Tokie mokesčiai vadinami nuostolingais arba neigiamais. Tokie mokesčiai dažniausiai yra nekilnojamo turto mokesčiai bei muitai.

Trečioji mokesčių naštos atmaina - paslėptoji mokesčių našta negali būti išmatuojama, kartais jos įtaką sunku būna pastebėti, nors ji visuomet egzistuoja šalia kiekvieno mokesčio. Netiesioginę mokesčių našta įmanoma tik numatyti ir teoriškai įrodyti. Paslėptoji mokesčių našta yra mokesčio įtaka rinkos procesams, žmonių pasirinkimams. Ji pasireiškia tiek nustatant mokesčių, tiek išleidžiant mokesčio pagalba surinktas lėšas. Paslėptoji mokesčių našta visų pirma atsiranda įvedant mokesčių. Pavyzdžiui, įvedus muitus cukrui, buvo visiškai sunaikintas cukraus importas, vietiniai gamintojai gavo galimybę padidinti cukraus kainas taip, kad jos dabar yra tarp didžiausių cukraus kainų pasaulyje. Kita paslėptosios mokesčių naštos atmaina yra biudžeto išlaidų politika. Kuomet valstybė

dotuoja, subsidijuoja atskirus gamintojus, pati dalyvauja įsigyjant prekes ir paslaugas, normalus ir neutralus rinkos funkcionavimas sutrinka, vyksta dirbtinis kapitalo persiskirstymas tarp šakų. [41]

Siekiant sumažinti mokesčių našta, dažnai apsiribojama tik tiesioginės mokesčių naštos mažinimu. Žinoma, tiesioginė mokesčių našta yra akivaizdžiausia, tačiau siekiant išlaisvinti verslą, nepakanka tik ja apsiriboti. Būtina mažinti visų trijų mokesčių naštų įtaką. Esti pasiūlymų mokesčių našta apriboti vienu įstatymu, pvz., priimant mokesčių kodeksą. Tačiau vienas įstatymas leistų nustatyti *tik* tiesioginės mokesčių naštos maksimumą, pvz., maksimalų persiskirstymo lygį, lyginant su BVP. Vienas įstatymas nesudaro prielaidų sumažinti netiesioginės ir paslėptosios mokesčių naštos. Jas būtina mažinti, keičiant pačią mokesčių sistemą, atsisakant nuostolingų mokesčių bei ketinimų reguliuoti mokesčiais (tai didina paslėptąją mokesčių našta). Maksimalus tiesioginės mokesčių naštos dydis gali būti apribotas ir esančios teisinės sistemos rėmuose, t.y. papildant biudžetinės sandaros įstatymą ir nustatant persiskirstymo mažinimo tempus.

Taip pat esama idėjų nustatyti asmeninę kiekvieno mokesčių mokėtojo mokesčių naštos ribą ir taip suvienodinti mokesčių naštos netolygumus. Šis tikslas yra iš principo nepasiekiamas. Neįmanoma nustatyti individualios mokesčių naštos, o juo labiau jos apriboti. Dažno mokesčio našta gali būti numetama. Pavyzdžiui, pelno mokesčio našta gali būti nustumiama vartotojams arba darbo jėgai. Nekilnojamo turto mokestį savininkai gali perkelti nuomininkams, mokestį įtraukdami į prekės ar paslaugos vertę arba įtraukdami į nuomos mokestį.

Būtent todėl galima išmatuoti tik techniškai į biudžetą pervedamą mokestį, bet ne mokesčių mokėtojui tenkančią našta. Kadangi individualios mokesčių naštos neįmanoma išmatuoti, jos neįmanoma ir apriboti. Todėl turi būti mažinama bendroji mokesčių našta, ir daroma tai mokesčių bei biudžeto įstatymais.

Rinkos ekonomikos šalių tyrinėtojai teigė, kad įprastinėmis sąlygomis (ne karo metais, kai nėra ypatingų aplinkybių) egzistuoja teorinė apmokestinimo riba, kurią peržengti ekonominio skatinimo ir augimo požiūriu nepageidautina. Vienas iš tokių tyrinėtojų Kolin Klark netgi suformulavo hipotezę, kad mokestinių įplaukų ir BNP ribinis santykis yra 25 proc. ir šalis, peržengusi šią ribą, gali patirti nuostolius [55, 14-15].

Šis teiginys yra teisingas tuo, kad dideli mokesčiai trukdo augti gamybai ir sąlygoja mokesčių mokėjimo vengimą. Tačiau daugeliu kitų aspektų minėtas teiginys yra klaidingas. Be abejo, svarbu įvertinti, kam naudojami surinkti mokesčiai (ar daug jų skiriama sveikatos apsaugai, švietimui ir pan.), kokios konkrečios priežastys lemia didelį mokesčių įplaukų procentą nuo BNP (aukšti mokesčių tarifai, mokesčių bazės išplėtimas ar lengvai pasiekiamų objektų apmokestinimas).

Kartu pasaulio šalių mokslininkai ir praktikai pastebėjo dėsningumą, kad per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai dažnai slepiami (dabartinė padėtis Lietuvoje), plėtojasi "šešėlinės

ekonomikos veikla", JAV ekonomisto A. Lafferio (Arthur Laffer) nuomone, mokesčių mažinimas nesukelia biudžeto infliacinio deficito. Šis požiūris literatūroje žinomas kaip Lafferio kreivė [16, 41; 63, 909], kuri išreiškia mokesčių normos (lygio) ir absoliučios mokesčių apimties ryšį.

Pagrindinė Lafferio kreivės idėja ta, kad kylant mokesčių į biudžetą normai (pvz., BNP procentais) nuo 0 iki 100 procentų, mokesčių absoliučios įplaukos didės nuo 0 iki maksimalios apimties M , o po to jos mažės iki 0. Mokesčių į valstybinį biudžetą absoliučios įplaukos už tam tikro taško mažėja, aiškino Lageris. Aukštesnės mokesčių normos stabdo ūkinę veiklą ir verslininkų pajamas, todėl kartu mažėja ir mokesčių į valstybinį biudžetą įplaukos. Jeigu mokesčių norma sudarytų 100 procentų, gamyba visiškai sustotų, ir absoliučios mokesčių įplaukos būtų lygios nuliui.

Lageris aiškino, kad mažesnės mokesčių į valstybinį biudžetą normos stiprins darbo, taupymo, investicijų, inovacijų ir rizikingų sprendimų stimulus, taigi skatins gamybą ir didins nacionalines pajamas. Todėl mokesčių absoliučios įplaukos liks ankstesnės apimties, nors mokesčių normos ir sumažės.

Teoriškai orientaciniai manoma, kad ribinis mokesčių tarifas yra apie 30-35 proc. Tikslus bei optimalus mokesčių tarifas matematiškai neskaičiuojamas (nėra formulės), o kiekvienu konkrečiu atveju gali būti nustatomas intuityviai, pagrindžiant loginiais argumentais.

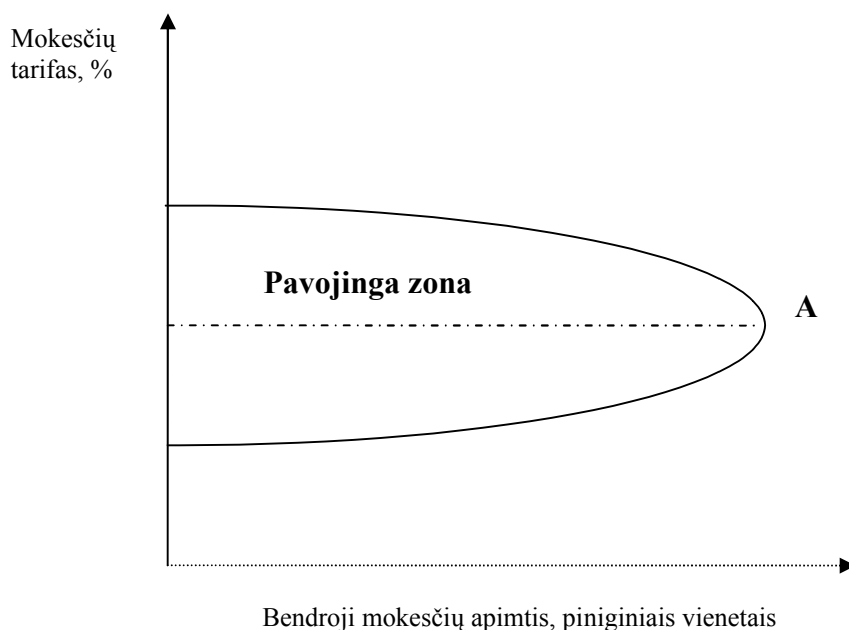
1.7. Mokesčių sistemos vertinimas

Įvairių šalių mokesčių sistemos susiklostė veikiant nevienodoms ekonominėms, politinėms ir socialinėms sąlygoms. Pagal imamų mokesčių rinkinį, pavadinimus, sudarymo būdus, bazes, tarifus, veikimo sferas ir t.t. jos gana skirtingos.

Analitikai, atliekantys mokesčių sistemos analizę, paprastai akcentuoja tokius klausimus: mokesčių sistemos tinkamumas konkrečiai šaliai ir galimų reformų kryptys. Nors svarbiausia mokesčių funkcija yra generuoti valstybės pajamas, mokesčiai dažnai naudojami rinkos mechanizmo spragoms taisyti ir pajamoms perskirstyti. Turėdami galvoje šiuos tikslus teoretikai siūlo keletą kriterijų, kuriais remiantis galima įvertinti tai, kaip veikia mokesčių sistema. Vienas iš populiariausių yra vadinamasis V.Tanzi diagnostinis pajamų produktyvumo testas (angl. *The Tanzi Diagnostic Test for Revenue Productivity*). Tai tam tikrų rodiklių (indeksų) rinkinys, kur pagal kiekvieną rodiklį pateikiamas klausimas, o remiantis gautais atsakymais galima teigiamai, neigiamai ar patenkinamai (atsižvelgiant į gautų atsakymų visumą) vertinti šalies mokesčių sistemą. Mokesčių sistemos įvertinimo rodikliai (TVF atstovo V.Tanzi): [56, 13]

1. Koncentracijos indeksas - parodo kurią dalį mokestinių įplaukų gauna valstybė, taikydama santykinai nedidelį mokesčių skaičių.
2. Dispersijos indeksas. parodo, kurią mokestinių įplaukų dalį sudaro mokesčiai, iš kurių gaunama mažai pajamų, o administravimo išlaidos yra didelės.
3. Erozijos indeksas apskaičiuojamas kaip faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės santykis
4. Atsilikimo renkant mokesčius indeksas parodo, ar mokesčiai mokami laiku.
5. Specifiškumo indeksas. išreiškiamas santykiu mokesčių, kurių tarifai turi specifinį pobūdį su visais mokesčiais. Tai tokie tarifai, kurie nustatyti atsižvelgiant į prekės fizines charakteristikas (svorį, kiekį).
6. Objektyvumo indeksas - išreiškiamas santykiu mokesčių, nustatytų remiantis objektyviais principais, su visais mokesčiais. Ši santykį labai sunku apskaičiuoti, nes nevienodai suvokiamas principų objektyvumas.
7. Prievartos indeksas - faktiškai surenkamos mokesčių sumos santykis su pagal įstatymą galima surinkti mokesčių suma.
8. Mokesčių ėmimo kaštų indeksas apskaičiuojamas kaip mokesčių ėmimo išlaidų santykis su surinktomis mokestinėmis įplaukomis.

Šie rodikliai nėra normatyvinio pobūdžio ir praktiškai tik nurodo svarbiausius momentus, į kuriuos reikėtų atkreipti dėmesį nagrinėjant šalies mokesčių sistemą. Manoma, kad faktinių įplaukų iš mokesčių suma ir ta, kurią galima potencialiai surinkti (pagal įstatymuose numatytą tvarką ir susiklosčius visiškai palankioms sąlygoms) turėtų skirtis apie 10-15 proc., o mokesčių administravimo išlaidos turėtų sudaryti apie 0,5 proc. mokestinių pajamų. Tačiau nedaug šalių vienu metu pasiekia nurodytą šių abiejų rodiklių lygį. Paprastai atsilikimas nuo potencialaus surinkimo yra žymiai didesnis, o geresnis surinkimas įmanomas tik gerokai padidinus administravimo sąnaudas.



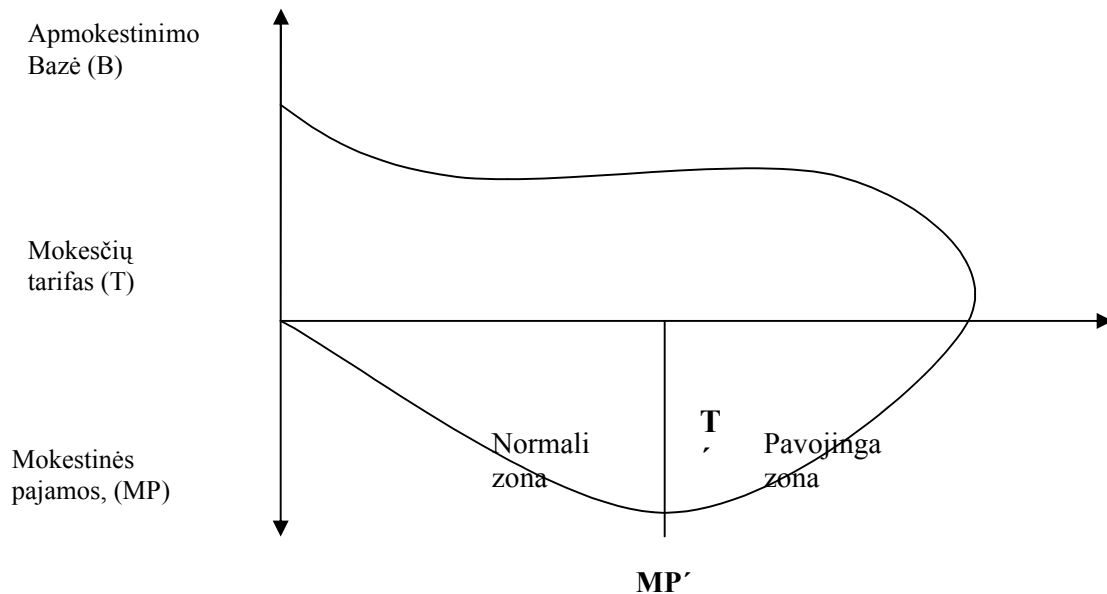
4 pav. Mokesčių tarifų ir mokestinių įplaukų priklausomybė (A.Laffero kreivė)

Šaltinis: Buškevičiūtė E. (2005) Mokesčių sistema. Kaunas. Technologija.

Vienas iš labiau paplitusių rodiklių, apibūdinančių valstybės dalyvavimą ekonominiame gyvenime, yra valstybės biudžeto santykis su BVP. Paprastai akcentuojama biudžeto išlaidų dalis BVP, bet pajamų (mokesčių) dalies BVP rodiklis taip pat teikia daug vertingos informacijos apie mokesčių naštos dydį šalyje arba apmokestinimo ribas. Kadangi šis rodiklis labai skiriasi įvairiose šalyse ir priklauso nuo daugybės veiksnių (tradicijų, mokesčių sistemos struktūros ir architektūros, vidinės ir tarptautinės ekonominės situacijos ir t.t.), vargu ar galima nustatyti kažkokį optimalų orientyrą. Tačiau nagrinėjant konkrečius mokesčius jau senai buvo pastebėtas dėsningumas, kad pernelyg dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, skatina mokesčių slėpimą ir šešėlinės ekonomikos plėtrą. Vadinamoji A.Laffero kreivė rodo, kad egzistuoja hipotetinis ribinis mokesčių tarifas, kurį padidinus mokesčių įplaukos į biudžetą pradeda sparčiai mažėti, kadangi siaurėja mokesčių bazė, t.y. ūkio subjektai vengia mokėti mokesčius (žr. 4 pav.).

Mokesčių tarifo didinimas iki tam tikro lygio (taškas T' pav. 5) didina ir mokestinės biudžeto pajamas, tačiau lėtėjančiu tempu, o mokesčių bazė MP mažėja, nors ir ne taip sparčiai, kaip didėja mokesčių tarifas. Už taško T' mokesčių tarifo didinimas pradėtų mažinti mokestines pajamas (nes suaktyvės mokesčių vengimas), o mokesčių bazė mažėtų žymiai spartesniais tempais nei auga mokesčių tarifas. Taškas T' mokesčių tarifų skalę dalija į normalią ir pavojingą. Taške T'

yra optimali mokesčių tarifas, kuriam esant mokestinės pajamos pasiekia maksimumą (taškas MP'). Taigi mokestinės pajamos priklauso ir nuo mokesčių tarifų, ir nuo mokesčių bazės. Didėjant mokesčių tarifą iki tam tikros ribos kompensuojamas mokesčių bazės mažėjimas ir bendroji mokesčių suma gali netgi didėti, bet tarifui pasiekus ribinį tašką T', mokesčių bazę "susitraukia" labai greitai ir tai jau nekompensuoja padidėjusių tarifų, taigi mokesčių surinkimas taip pat krenta. Nors su formaliais metodais tiksliai apskaičiuoti ar intuityviai įvertinti ribinio tarifo reikšmę be galo sudėtinga, priimant sprendimus dėl mokesčių tarifų pakeitimų pačio dėsningumo ignoruoti negalima.



5 pav. Mokesčių normos, apmokestinimo bazės ir mokestinių pajamų ryšys (pagal Lafferą)

Šaltinis: Buškevičiūtė E. (2005) Mokesčių sistema. Kaunas. Technologija.

Teigiamas atsakymas į visus šiuos klausimus pagal V.Tanzi leidžia atitinkamai vertinti konkrečios šalies mokesčių sistemą [56, 13]. Tačiau manau, kad nereikėtų pamiršti atlikti ir konkrečių skaičiavimų. Dr.A.Novošinskienė [52, 24] mokesčių sistemų vertinimui siūlo naudoti ir stabilumo indeksą. Šis indeksas parodytų ar mokestinės pajamos patenka į biudžetą stabiliai, t.y. pastoviais intervalais.

Vis plačiau pritariama nuomonei, kad mokesčių sistemą turėtų sudaryti 5-6 pagrindiniai mokesčiai: asmeninių pajamų mokestis, korporacijų mokestis, apyvartos arba pridėtinės vertės mokestis, akcizai (iki 5-10

prekių pavadinimams), importo mokestis ir keli vietinės valdžios lygio mokesčiai, pavyzdžiui, turto, automobilių registracijos ir pan.

Atkreiptinas dėmesys į paskutinių dviejų kvalifikacinių rodiklių tarpusavio priklausomybę. Kai kurių užsienio ekspertų nuomone, padėtis gera, kai atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos sudaro ne daugiau kaip 10-15 proc. (t.y. surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios mokesčių sumos), o mokesčių tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos. Pasiiekti tokius abiejų rodiklių dydžius daugelyje šalių nepavyksta. Pavyzdžiui, Italijoje minėtos išlaidos sudaro 0,5 proc., tačiau laikoma, kad nesurenkama apie 35 proc. potencialios mokesčių sumos. Portugalijoje laikoma, kad nesurenkama apie 10 proc., tačiau mokesčių ėmimo išlaidos sudaro net 5 procentus. [63, 14]

Kaip rodo išsivysčiusių šalių patirtis, sėkmingas mokesčių sistemos funkcionavimas priklauso nuo tokių keturių veiksnių kompleksų: mokesčių įstatyminės bazės, mokesčių tarnybų organizavimo, jų darbuotojų mokymo bei kvalifikacijos kėlimo sistemos ir visuomenės informavimo apie jos teises ir pareigas mokant mokesčius.

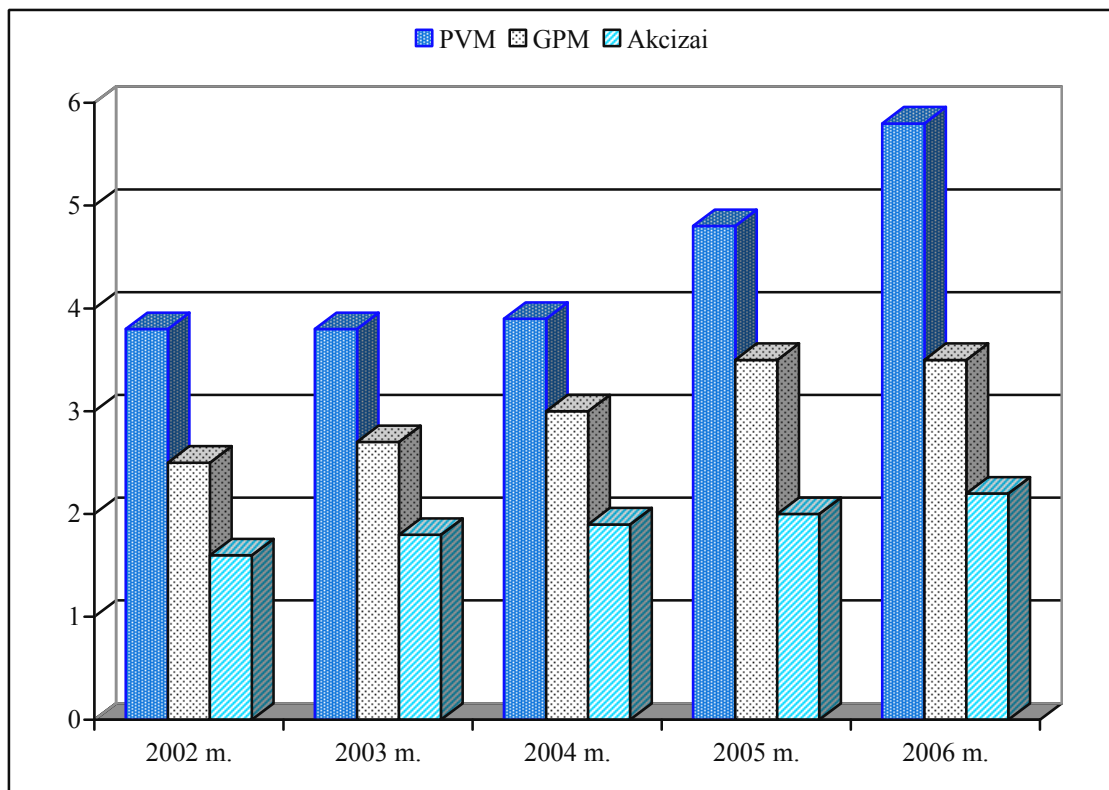
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS FORMAVIMAS

2.1. Pagrindinių mokesčių apžvalga

Lietuvoje egzistuoja bendra, grindžiama įstatymais, valstybinė mokesčių sistema, kurią pagal LR Mokesčių administravimo įstatymo 5 str.[29] sudaro 24 mokesčių bei muitai reglamentuojami LR Muitinės kodeksu [31], LR muitų tarifų įstatymu .

Didžioji dalis mokesčių yra surenkama į valstybės biudžetą, pvz.: 2006 metų operatyviniais duomenimis į valstybės biudžetą buvo surinkta 13'244'535 tūkst.Lt

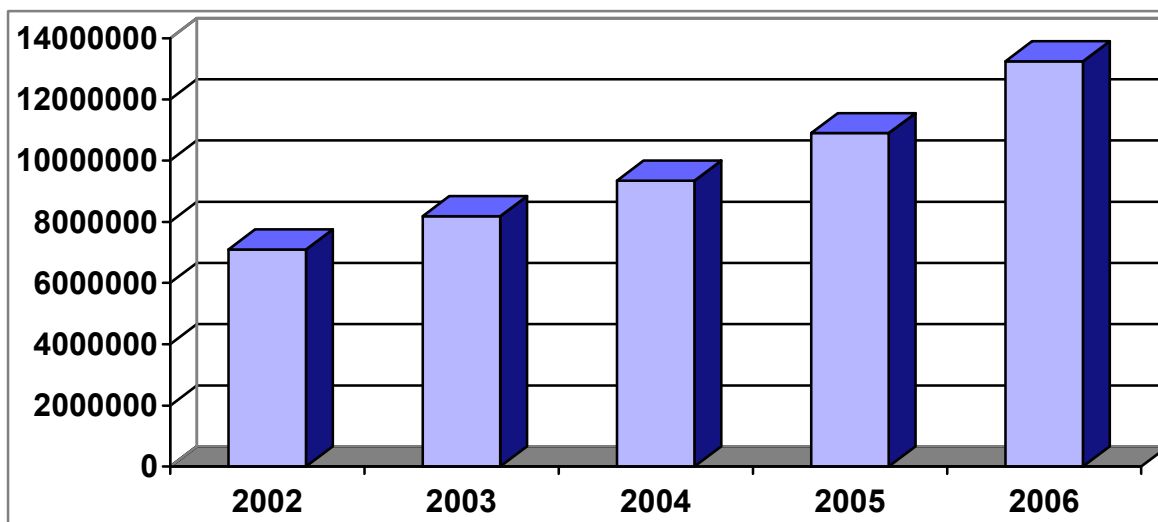
Pateikti 6 pav. duomenys rodo, jog 2002-2006m. šalies nacionalinio biudžeto pajamų didžiausią dalį sudarė netiesioginių mokesčių įmokos. Didžiausią šalies nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis (6'152'214 tūkst.Lt.), gyventojų pajamų mokestis (4'059'245 tūkst.Lt.) bei akcizai (2'374'429 tūkst.Lt). Kiti mokesčiai užima palyginti nedidelę nacionalinio biudžeto pajamų dalį. Taigi iš netiesioginių mokesčių gausiausias - PVM, o iš tiesioginių – gyventojų pajamų mokestis.



6 pav. Mokesčių pajamos į nacionalinį biudžetą 2002-2006 m, tūkst.Lt.

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006 (55)

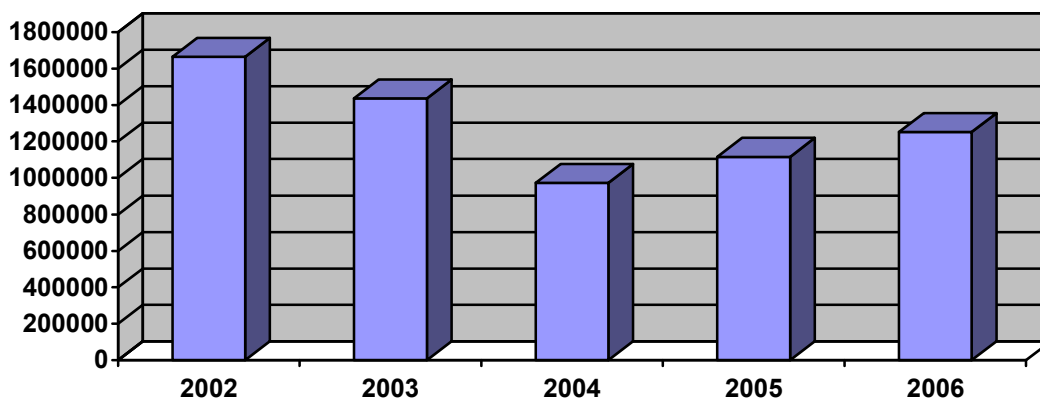
Analizuojant sumokėtus mokesčius į valstybės biudžetą pagal surenkamus mokesčius, (žr.7 pav.) matyti, kad daugiausiai mokesčių buvo sumokėta 2006 metais.



7 pav. LR valstybės biudžeto vykdymas, surinkti mokesčiai

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

Analizuojant gautas nemokestines (kitas) pajamas į valstybės biudžetą pagal surenkamus mokesčius, (žr.8 pav.) matyti, kad daugiausiai mokesčių buvo surinkta 2002 metais, t.y. 1'665'929 tūkst.Lt., 2003 – 2004 metais jos mažėjo. Nuo 2005 metų (1'115'586 tūkst.Lt) nemokestinių pajamų surinkimas pradėjo didėti, 2006 metais surinkta – 1'253'663 tūkst.Lt.



8 pav. LR valstybės biudžeto vykdymas, nemokestinės (kitos) pajamos

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

2.2. Tiesioginiai mokesčiai

2.2.1. Pelno mokestis

Pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992). Pelno mokestį moka: Lietuvos vienetas, užsienio vienetas. Šio Įstatymo nustatyta tvarka pelno mokesčio nemoka: biudžetinės įstaigos; Lietuvos bankas; pelno nesiekiantys vienetai; valstybė ir savivaldybės; valstybės ir vietos savivaldos institucijos, įstaigos, tarnybos ar organizacijos;

Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje.

Taikomi šie pelno mokesčio tarifai:

- 1) Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą.
- 2) užsienio vieneto pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, gautos ne per jų nuolatinės buveines Lietuvos Respublikoje, apmokestinamos be atskaitymų, taikant 10 procentų mokesčio tarifą;
- 3) pajamos iš paskirstytojo pelno apmokestinamos taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Mokesčio *mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai*. Pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. Apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, iš pajamų:

- 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos;
- 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai;
- 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

Išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita.

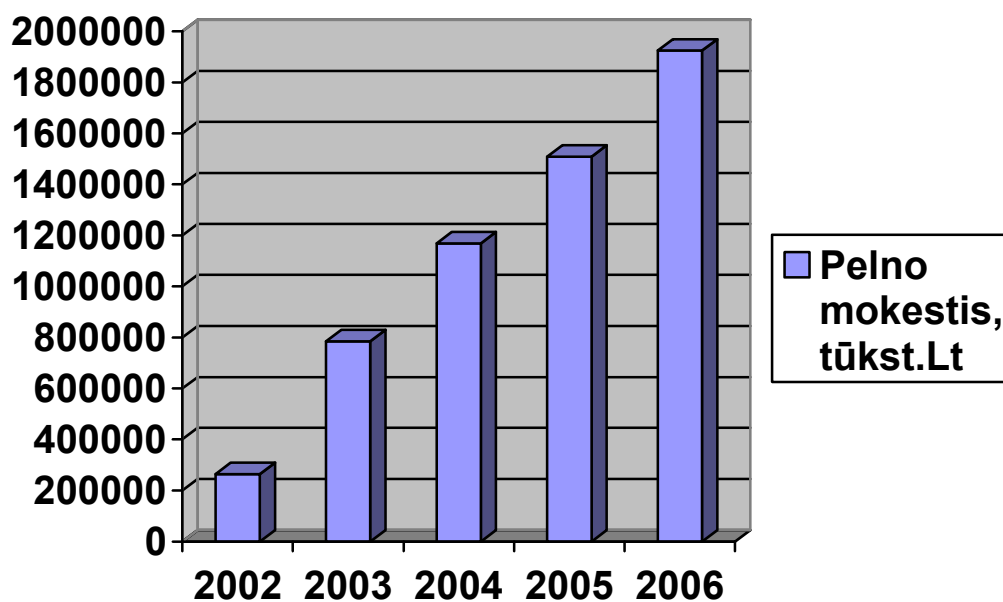
Analizuojant sumokėtą įmonių pelno mokesčių į valstybės biudžetą, (žr.9 pav.) matyti, kad pelno mokesčio surinkimas turi tendenciją augti.

Palygint su 2003 m., 2004 m. pelno mokesčio surinkta net 384 066 tūkst. litų arba 49 proc. daugiau.

Palygint su 2004 m., 2005 m. pelno mokesčio surinkta 338 754 tūkst. litų arba 29 proc. daugiau

Lyginant su 2005 m., 2006 m. pelno mokesčio surinkta 416 817 tūkst. litų arba 27,65 proc. daugiau.

Pelno mokesčio 2006 m. iš kitų mokesčių permokos įskaityta 29,7 mln. litų daugiau, nei 2005 m., PM į surenkamąsias VMI sąskaitas 2006 m. įplaukė 392 mln. litų arba 30,7 proc. daugiau, nei 2005 m. Gražinta šio mokesčio permokų 15 mln. litų arba 2,4 karto daugiau, nei 2005 m., o užskaityta kitiems mokesčiams 10,2 mln. litų arba 9 proc. mažiau.



9 pav. LR valstybės biudžeto vykdymas, pelno mokesčiai

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

Lyginant 2003 su 2002 m. pelno mokesčio surinkta 520 930 tūkst. litų (arba 2,97 karto) daugiau. Ūkio subjektų pateiktų metinių pelno mokesčio apyskaitų duomenys patvirtina teigiamą mokesčių reformos įtaką (atsisakyta nulinio tarifo investicijų apmokestinime ir sumažintas pagrindinis tarifas).

Palygint su 2004 m., 2005 m. pelno mokesčio surinkta 338 754 tūkst. litų arba 29 proc. daugiau

Lyginant su 2005 m., 2006 m. pelno mokesčio surinkta 416 817 tūkst. litų arba 27,65 proc. daugiau.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

1. Avansinio pelno mokesčio mokėjimo terminais – paskutinė ketvirčio diena (išskyrus IV ketvirtį), o metinio pelno mokesčio mokėjimo terminas spalio 1 d. 2006 m. I-III ketvirčių avansinis pelno mokestis, dažniausiai mokamas pagal 2004 m. rezultatus, o IV ketvirčio jau pagal apskaičiuotą 2005 m. pelną. 2006 m. sumokėtas avansinis pelno mokestis buvo 37,8 proc., arba 295 mln. litų didesnis, nei 2005 m.

2. Įmonių pelningumas išaugo. Pagal pateiktas 2005 m. metines pelno mokesčio deklaracijas įmonių pelningumas, palyginti su 2004 m. išaugo visose ekonominėse veiklose, iš viso 2,3 mlrd. litų arba 27 proc.

3. Šimto, didžiausias pelno mokesčio sumas sumokėjusių įmonių dalis visose pelno mokesčio pajamose sudaro 48 proc. Per 2006 m. šie mokėtojai sumokėjo 267,4 mln. litų arba 40 proc. daugiau nei per 2005 m., nepaisant to, kad ketvirtadalis įmonių iš didžiausiųjų šimtuko 2006 m. sumokėjo 55 mln. litų mažiau, nei 2005 m.

Įmonių sumokėto pelno mokesčio duomenų analizė

Pateikiu 2003 – 2006 m. į valstybės biudžetą sumokėjimą pelno mokesčio pagal įmonių rūšis (10 pav.)

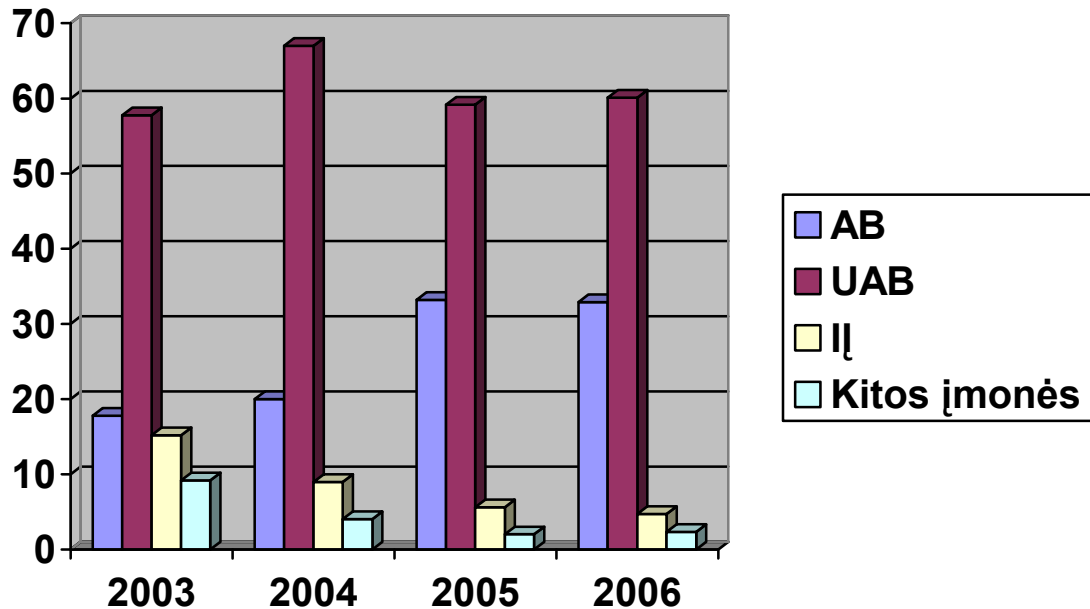
- 2003 metais į valstybės biudžetą 89,8 proc. viso pelno mokesčio sumokėjo AB, UAB bei IĮ ir ūkinės bendrijos.

- 2004 metais akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės ir individualios įmonės sumokėjo didžiąją dalį pelno mokesčio – net 96 proc.

- 2005 metais - pagrindinė priežastis - išaugęs įmonių pelningumas 30 proc. arba 1 965 mln. litų. Didžiausias pelno mokesčio sumas sumokėjusių įmonių 2005 m. bendroje sumoje pervedė į valstybės biudžetą 138,6 mln. litų (arba 1,56 karto) daugiau, nei 2004 m. 10 didžiausias sumas pervedusių įmonių. Šimto didžiausias pelno mokesčio sumas sumokėjusių

įmonių dalis visose pelno mokesčio pajamose sudaro 49 proc.

- 2006 m. į valstybės biudžetą sumokėto pelno mokesčio pagal jo rūšis matome, kad akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės ir individualios įmonės sumokėjo didžiąją dalį pelno mokesčio – net 97,7 proc.



10 pav. Pateiktos 2003-2006 metų pelno mokesčio pajamos pagal ekonomines veiklas, duomenys pateikti %

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2003-2006

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos pelno mokesčio surinkimui:

1. Pagal naująjį Pelno mokesčio įstatymą avansinio pelno mokesčio įmokas įmonės nuo 2003 m. pradžios moka vieną kartą per ketvirtį, o iki 2002 m. pabaigos avansinius mokėjimus pervesdavo kas mėnesį iki 15 dienos. Tai yra pagrindinė priežastis dėl kurios 2003 m. pelno mokesčio pajamos buvo didesnės.

2. Pagal naująjį Pelno mokesčio įstatymą Lietuvos vienetai ir nuolatinės buveinės, kurių pajamos apmokestinamos, metines pelno mokesčio deklaracijas už 2002 m. privalėjo pateikti (ir sumokėti pelno mokestį) iki 2003 m. spalio 1 d., kai 2002 m. šis terminas buvo gegužės 1 d. Todėl rugsėjo mėnesį buvo gauta net 263 641 tūkst. litų pelno mokesčio, tame tarpe 217 950 tūkst. litų pagal metines deklaracijas už 2002 m. gautą pelną, o spalio mėn. - 156 493 tūkst. litų, tame tarpe 118 485 tūkst. litų pagal metines deklaracijas už 2002 m. gautą pelną.

3. Pagal pelno mokesčio įstatymo nuostatas suteikta galimybė pagreitintai (per 3 metus) nudėvėti kompiuterinę techniką bei programinę įrangą bei iš karto prie sąnaudų priskirti mokslinio tyrimo darbus.

4. Numatyta pelno mokesčio lengvata smulkiam ir vidutiniam verslui – ūkio vienetų, kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkst. litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas 13 proc. tarifu.

2.2.2. Gyventojų pajamų mokestis

Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. (Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085)
Nuo 2006 m. liepos 1 d. palaipsniui pradėtas mažinti 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifas iki 24 proc., t. y. 2006 m. liepos 1 d. – 27 ir 2008 m. – iki 24 proc. Mažinant pagrindinį mokesčio tarifą siekiama padidinti Lietuvos konkurencingumą regione, subalansuoti darbo ir kapitalo apmokestinimą ir sumažinti mokesčių našta gyventojams. Siekiama, kad mokesčių sistema būtų patrauklesnė užsienio investuotojams. Be to, dideli mokesčio tarifai sukelia nepageidaujamas pasekmes, tokias kaip vengimas mokėti mokesčius.

Pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Pajamų mokesčio tarifai yra 15 ir 27 procentai.

Pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas, gavimo momentu laikomas momentas:

- 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos.
- 2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nuo gyventojų pajamų nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.
- 3) Mokestinio laikotarpio pozityviųjų pajamų gavimo momentu laikoma to mokestinio laikotarpio gruodžio 31 diena.

Pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – pagrindinis NPD)– 320 litų per mėnesį. Minimali mėnesinė alga – 600 litų.

Šiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams taikomi individualūs *neapmokestinamieji pajamų dydžiai* (jeigu gyventojas atitinka ne vieną iš 1–3 punktuose nustatytų kriterijų, taikomas didžiausias individualus NPD):

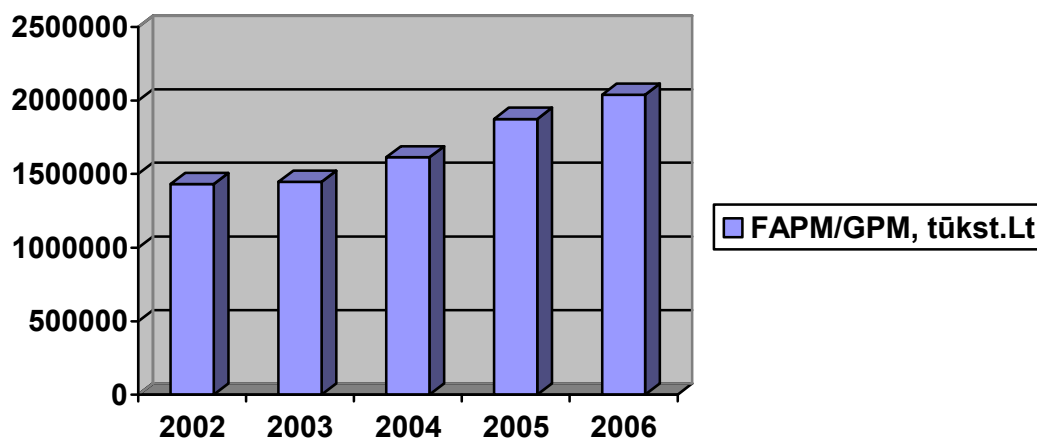
- 1) asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. – ir I grupės invalidams), ar asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas sunkus neįgalumo lygis, – 475 litai per mėnesį;
- 2) asmenims, kuriems nustatytas 30–40 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. – ir II grupės invalidams), ar asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinis neįgalumo lygis, – 420 litų per mėnesį;
- 3) asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, – 475 litai per mėnesį, be to, už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) NPD didinamas 50 litų;
- 4) motinai (imotei) arba tėvui (itėviui), kuris (kuri) vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vienas (viena), – 370 litų per mėnesį, be to, už auginamą antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) NPD didinamas 60 litų;
- 5) žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 procentų visų pajamų, taip pat ūkininkų, įstatymų nustatyta tvarka įregistravusių ūki, darbuotojams – 365 litai per mėnesį.

Nuolatiniais Lietuvos gyventojams (tėvams arba itėviams), auginantiems vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaikį) yra taikomas papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – PNP), kuris lygus 0,1 pagrindinio NPD.

Metinis neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – MNP) nustatomas sudedant tam gyventojui taikytinus mokestinio laikotarpio atitinkamų mėnesių NPD ir jo sutuoktiniui pagal šio straipsnio nuostatas taikytinus mokestinio laikotarpio atitinkamų mėnesių NPD, netaikytus apskaičiuojant to sutuoktinio apmokestinamąsias pajamas, ir atimamas bendrai iš visų mokestinio laikotarpio pajamų apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas.

Neigiamas skirtumas, susidaręs iš pajamų atėmus NPD ir PNP (ar MNP ir MPNP), negražinamas ir į kitus mokestinius laikotarpius neperkeliamas.

Analizuojant sumokėtą gyventojų pajamų mokestį į valstybės biudžetą, (žr.11 pav.) matyti, kad gyventojų pajamų mokesčio surinkimas turi tendenciją augti.



11 pav. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas gyventojų pajamų mokestis, tūkst.Lt.

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

- Į valstybės biudžetą 2003 m. pervesta 1 445 688 tūkst. litų gyventojų pajamų mokesčio. Palyginti su 2002 m., gyventojų pajamų mokesčio 2003 metais gauta 13 684 tūkst. litų arba 1 proc. daugiau.

- Į valstybės biudžetą 2004 m. pervesta 1 614 164 tūkst. litų gyventojų pajamų mokesčio. Palyginti su 2003 m. tuo pačiu laikotarpiu, gyventojų pajamų mokesčio 2004 metais gauta 168 476 tūkst. litų arba 11,65 proc. daugiau.

- Į valstybės biudžetą 2005 m. pervesta 1 875 250 tūkst. litų GPM. Palyginti su 2004 m., GPM 2005 metais gauta 261 086 tūkst. litų arba 16,17 proc. Daugiau

. - 2006 m. pajamos iš GPM sudarė 4 059 246 tūkst. litų (iš viso į valstybės ir savivaldybių biudžetus). Palyginti su 2005 m., 2006 m. gauta 492 944 tūkst. litų arba 13,82 proc. daugiau.

Gyventojų pajamų mokesčio surinkimo bendrosios tendencijos

Nuo 2003 m. sausio 1 d., įsigaliojus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui, jeigu asmuo gauna su darbo santykiais susijusių pajamų iš kelių darbdavių, tai ne pagrindinėje darbovietėje gaunamos pajamos apmokestinamos 33 proc. tarifu. Tai buvo vienas iš faktorių dėl ko buvo gauta 2003 metais daugiau GPM nuo su darbo santykiais susijusių pajamų.

2006 metais didžiausią teigiamą įtaką GPM pajamų padidėjimui turėjo šalyje augantis vidutinis darbo užmokestis. VMI įgyvendinamas Kovos su neapskaityta ekonomika ir mokesčių vengimu priemonių planas duoda teigiamą rezultatą – mažėja darbuotojų, gaunančių pačius žemiausius atlyginimus, procentas ir tai įtakoja didesnę gyventojų pajamų mokesčio surinkimą. GPM išaugimui didelę įtaką turėjo ir gyventojų užimtumo padidėjimas.

2.2.3. Laikinis socialinis mokestis

Nuo 2006 m. liepos 1 d. palaipsniui pradėtas mažinti 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifas iki 24 proc., t. y. 2006 m. liepos 1 d. – 27 ir 2008 m. – iki 24 proc.

Pasak finansų ministro, skaičiavimai rodo, kad sumažinus šį mokestį nacionalinis biudžetas praras apie 460–480 mln. litų, todėl įplaukų iš šio mokesčio sumažėjimui finansuoti 2006–2007 m. papildomai apmokestinamas įmonių pelnas, įvedant socialinį mokestį, kuris reikalingas biudžeto pajamų trūkumui padengti.

Pagal 2005 m. birželio 7 d. (2005, Nr. 76–2739) priimtą Laikinąjį socialinio mokesčio įstatymą nuo 2006 m. sausio 1 d. juridiniai asmenys, kurie privalo mokėti pelno mokestį nuo apmokestinamojo pelno, apmokestinami papildomu laikinuoju socialiniu mokesčiu. Šis mokestis mokamas už 2006 ir 2007 m. prasidėjusius mokestinius laikotarpius.

Apskaičiuojant mokestį už 2006 m. prasidėjusį mokestinį laikotarpį, taikomas 4 proc. mokesčio tarifas, o už 2007 metais prasidėjusį mokestinį laikotarpį – 3 proc. Mokesčio bazė yra Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas.

Laikinąjį socialinį mokestį turi mokėti tie juridiniai asmenys, kurie už tą patį mokestinį laikotarpį privalo mokėti pelno mokestį, t. y. pelno mokesčio mokėtojai, taip pat nuo 2006 m. sausio 1 d. ir socialinio mokesčio mokėtojai, išvardyti PMĮ 3 straipsnyje, t. y.:

- 1) Lietuvos vienetai – ribotos arba neribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka.
- 2) užsienio vienetai – tai užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus ir vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatines buveines PMĮ tikslais.

2006 m. laikinojo socialinio mokesčio gauta 365 489 tūkst. litų.

Biudžeto vykdymo rodikliai parodė, kad socialinio mokesčio mokėjimai yra mažesni, nei prognozuota, remiantis pelno mokesčio deklaracijų duomenimis.

Laikotarpis	Planas	Ataskaitiniais metais gauta pajamų	Ataskaitiniais metais gautų ir planuotų pajamų palyginimas	
			+/-	%
2006 metai I ketvirtis	120 000	95 068	- 24 932	79,22%
2006 metai II ketvirtis	85 000	113 511	28 511	133,54%
2006 metai III ketvirtis	97 300	93 869	- 3 431	96,47%
2006 metai IV ketvirtis	97 700	63 041	- 34 659	64,53%
Per metus	400 000	365 489	- 34 511	91,37%

12 pav. Laikinasis socialinis mokestis, tūkst.Lt

Šaltinis: Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus suvestinės apyskaitos Formos 1-VP duomenys

2.3. Netiesioginiai mokesčiai

2.3.1. Pridėtinės vertės mokestis

PVM pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje 1958 metais. Dabar jisai įvestas 135 šalyse. Tarp išsivysčiusių kapitalistinių šalių jo nėra JAV ir Australijoje. Juose yra pardavimų mokestis ir svyruoja nuo 2 % ir 11 %.*Pridėtinės vertės mokestis.* (PVM mokesčio įstatymas, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271). Šis Įstatymas nustato apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (toliau - PVM), taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievoles, susijusias su šio mokesčio mokėjimu.

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

- 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;
- 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma

ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo teikia prekes ir (arba) paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo.

Importo PVM objektas yra prekių importas, kai dėl importuojamų prekių pagal Muitinės kodeksą atsiranda importo skola muitinei.

Prievolė apskaičiuoti PVM už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita-faktūra ar kitas numatytas vietoj PVM sąskaitos-faktūros prekių tiekimui ar paslaugos teikimui įforminti naudojamas apskaitos dokumentas.

Apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas (pardavėjas).

Į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami:

- 1) visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;
- 2) su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: įpakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė;
- 3) bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai.

PVM tarifai

Standartinis PVM tarifas yra 18 procentų. Taip pat yra taikomi lengvatiniai 5 ir 9 procentų PVM tarifai.

Lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas:

- keleivių vežimo nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais, keleivių vežimo keleiviniais traukiniais paslaugoms, bagažo vežimo paslaugoms;
- knygoms, laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams;
- vaistams (įskaitant veterinarinius) ir kai kurioms medicinos prekėms;
- viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms;
- ekologiškai švariems maisto produktams (nuo 2006 m. sausio 1 d.);
- šviežiai atšaldytai mėsei ir valgomiems subproduktams (išskyrus naminių paukščių mėsą ir jų valgomus subproduktus);
- šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiems subproduktams;
- žemės ūkio bendrovių ir kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) - žemės ūkio subjektų paslaugoms žemės ūkiui, teikiamoms savo nariams ;
- gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims.

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

Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais taikomas standartinis 18 % PVM tarifas. Importuojamoms prekėms taikomas standartinis 18 % PVM tarifas.

0 procentų PVM tarifas taikomas šiais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais: Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos; Socialinės paslaugos ir susijusios prekės; Švietimo ir mokymo paslaugos; Kultūros ir sporto paslaugos; Pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla; Pašto paslaugos; Radijas ir televizija; Draudimo paslaugos; Finansinės paslaugos; Specialūs ženklai; Azartiniai lošimai ir loterijos; Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma; Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas.

Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai.

Prekių tiekimą arba paslaugų teikimą PVM mokėtojas privalo įforminti nustatytos formos PVM sąskaita-faktūra, išskyrus tuos atvejus, kai prekių tiekimas arba paslaugų teikimas Įstatymo nustatyta tvarka gali arba turi būti įforminamas kitais apskaitos dokumentais.

Mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Jeigu visos PVM mokėtojo pajamos iš ekonominės veiklos per praėjusius kalendorinius metus neviršijo 200 000 litų, toks PVM mokėtojas turi teisę pateikti mokesčio administratoriui prašymą mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį pusmetį.

Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, mokestinio laikotarpio PVM deklaracija turi būti pateikta ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos.

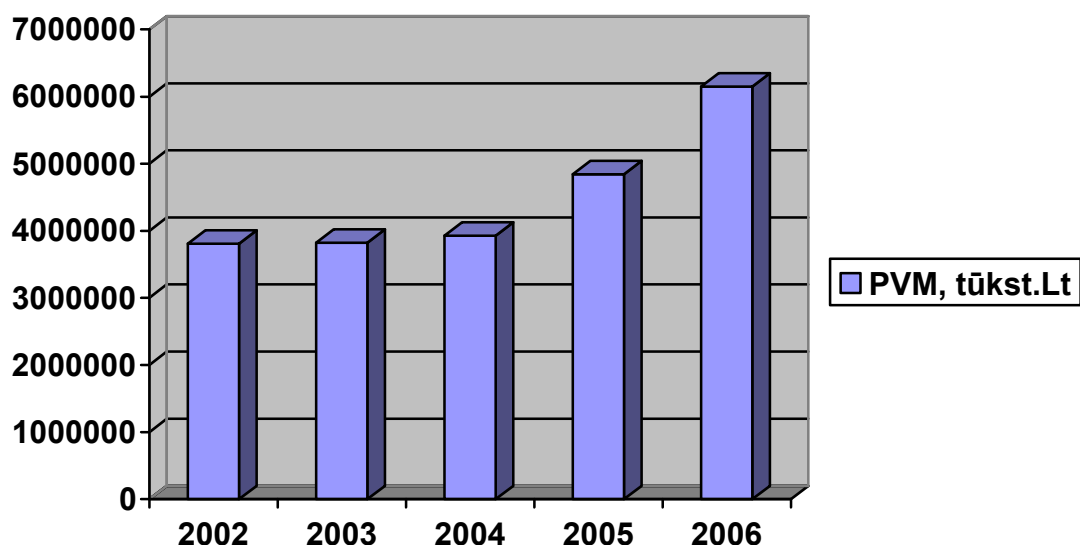
Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, PVM deklaracija pateikiama ne vėliau kaip iki kito pusmečio pirmo mėnesio 25 dienos.

Apskaičiuojant už mokestinį laikotarpį mokėtiną į biudžetą PVM sumą iš per mokestinį laikotarpį apskaičiuotos pardavimo PVM už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, atimama atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM suma.

PVM skaičiavimas. Lietuvoje kai kuriems ūkio subjektams PVM mokėti nereikia, taip pat daliai prekių PVM sumažintas ar visai jo mokėti nereikia. Mokesčio mokėtojas padaugina valstybės nustatytu PVM, sąskaitoje – faktūroje nurodytą sumą. Apskaičiuota suma atskira eilute nurodoma sąskaitoje – faktūroje. Taip pat ta suma įrašoma į PVM apskaitos registrą. Taip pat į tą patį registrą atskirai įrašomas sumokėtas ar turimas sumokėti PVM pagal kitų ūkio subjektų išrašytas sąskaitas – faktūras. Nustatytu mokestiniu periodu iš priskaičiuoto PVM atimamas

kitiems ūkio subjektams turimas mokėti PVM ir skirtumas sumokamas valstybei. Jei gautuose sąskaitose – faktūrose PVM nurodyta mokėti daugiau nei išrašytuose PVM sąskaitose – faktūrose, tai valstybė turi skirtumą gražinti ar įmonė gražintinu skirtumu sumažina kitų mokesčių laikotarpiu turimą mokėti PVM. Iš priskaičiuoto PVM atimamas tik sumokėtas ar turimas sumokėti PVM. Iš jo negalima atimti algų, prekių ar paslaugų verčių už kuriuos PVM mokėti nereikia ar tiekėjas sąskaitoje – faktūroje jo neišrašė. Parduodant prekes į užsienį, ne Europos Sąjungos valstybę PVM mokėtojas gali tiesiog nepaskaičiuoti PVM mokesčio ir tada valstybė negražins PVM. Taip pat pardavėjui nereikės nuo parduotos į užsienį prekių sumos mokėti PVM valstybei.

Analizuojant PVM mokestį, 2003 m. iš viso PVM į valstybės biudžetą pervesta 0,35 proc. arba 13 316 tūkst. litų daugiau nei 2002 m. Palyginti su 2003 m. faktinėmis įplaukomis, 2004 metais pridėtinės vertės mokesčio pajamų yra gauta 107 190 tūkst. litų arba 2,8 proc. daugiau. Per 2005 metus VMI į valstybės biudžetą pervedė 3 693 072 tūkst. litų pridėtinės vertės mokesčio; lyginant su 2004 metais, PVM pervedimai padidėjo 1 813 444 tūkst. litų arba beveik 2 kartus. 2006 metų PVM įplaukos (mokėjimai į VMI surenkamąsias sąskaitas bei įskaitymai į PVM iš kitų mokesčių) siekė 8 368 358 tūkst. litų, t.y. buvo 1 975 438 tūkst. litų (30,90 proc.) didesnės nei 2005 metais. (žr.13 pav.)



13 pav. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas pridėtinės vertės mokestis, tūkst.Lt

Šaltinis Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

Pagrindiniai veiksniai, įtakoję VMI administruojamų PVM pajamų surinkimą

- Išaugusios namų ūkių vartojimo išlaidos.

- Padidėjusios prekių ir paslaugų kainos. Statistikos departamento duomenimis, metiniai vartotojų kainų indeksai, palyginus 2006 ir 2005 metų gruodžio mėnesio duomenis, išaugo 4,5 proc.; vidutiniai metiniai gamintojų parduotos visos pramonės produkcijos kainų indeksai, 2006 metus palyginus su 2005 metais, padidėjo 7,4 proc.

- Išaugęs PVM mokėtojų skaičius. Valstybinės mokesčių inspekcijos pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre 2007-01-01 buvo įregistruoti 57 609 PVM mokėtojai. Per 2006 metus PVM mokėtojų skaičius padidėjo 8,2 proc. arba 4 420 asmenų.

Teigiamas prekių bei paslaugų pardavimo apimčių pokytis. Lyginant per 2006 ir 2005 metus pateiktų PVM deklaracijų duomenis, ataskaitiniais metais mokesčių mokėtojų deklaravo 42 399 914 tūkst. litų (27,63 proc.) didesnę pardavimų vertę. Tai sąlygojo pardavimo PVM augimą (2006 metais pardavimo PVM deklaruota 4 351 240 tūkst. litų (23,25 proc.) daugiau nei 2005 metais) bei teigiamą apskaičiuoto mokėtino PVM pokytį – lyginamuoju laikotarpiu šis rodiklis išaugo 1 790 388 tūkst. litų (26,62 proc.). Ženkiausiai pardavimų apimtys per 2006 metus augo didmeninės ir mažmeninės prekybos, apdirbamosios pramonės bei statybos sektoriuose.

PVM – vartojimo mokestis, todėl mokesčio pajamų dydis priklauso nuo galutinio vartojimo išlaidų dydžio. Kadangi valdžios sektoriaus ir nepelno institucijų, teikiančių paslaugas namų ūkiams, vartojimo išlaidos nėra PVM objektas arba nuo jų sumokėtas PVM yra atskaitomas, tai pagrindinis makroekonominis rodiklis, lemiantis PVM pajamas yra namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos. 2003 m. PVM pajamų be permokos pokyčio ir prognozuojamų namų ūkio vartojimo išlaidų santykis sudarė 11,15 proc. Palyginti su 2002 m., šis santykis beveik nepasikeitė, o nežymų jo sumažėjimą galima paaiškinti nuo 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusio lengvatinio PVM tarifo mėesai ir viešbučių paslaugoms įtaka.

Vertinant PVM administravimo efektyvumą ir mokesčio našta galutiniam vartojimui, populiariu skaičiuoti PVM pajamų ir BVP santykį. 2002 m. ir 2003 m. PVM pajamų be permokos pokyčio santykis su BVP veikusiomis kainomis (2003 m. prognozuojamu BVP) Lietuvoje sudarė 7,03 proc. Palyginimui, 2003 m. I ketvirtį penkiolikoje ES šalių surinktų PVM pajamų santykis su sezoniškai adaptuotu BVP siekė 6,5 proc. Žymiai didesnis PVM pajamų ir BVP santykis buvo tik tose šalyse, kur taikomas aukštesnis standartinis PVM tarifas: pavyzdžiui, Danijoje (standartinis PVM tarifas – 25 proc.) PVM ir BVP santykis I ketvirtį buvo 9,7 proc., Švedijoje (standartinis

PVM tarifas – 22 proc.) – 7,4 proc. Vadinas, PVM surinkimas Lietuvoje neatsilieka nuo ES šalių narių vidurkio.

Analizuojant 2004 metus pats svarbiausias PVM pajamų surinkimą įtakojęs veiksnys yra nuo 2004 m. gegužės 1 dienos įsigaliojusi nauja LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcija. Pagal minėtą įstatymą nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsivežant prekes iš kitų ES šalių narių nebereikia mokėti importo PVM – vietoj to Lietuvos PVM mokėtojas įsigijęs prekių iš kitų ES šalių narių turi pats apskaičiuoti ir sumokėti PVM jau šalies viduje (VMI). Taigi iš esmės keičiasi muitinės ir VMI surenkamų PVM pajamų pasiskirstymas. Aukščiau pateikta priežastis labai įtakojo 2004 m. gruodžio mėn. PVM pajamas, nes vykstant aktyviai kalėdinei prekybai PVM už šias prekes į biudžetą pateks tik š. m. sausio mėn., tai yra deklaruojuojant ir sumokant PVM už gruodžio mėn. Taip pat reikia atkreipti dėmesį, kad 2003 m. už prekes, skirtas kalėdinei prekybai, įsivežtas iš ES, importo PVM buvo sumokėtas muitinei ir šios įplaukos pateko į biudžetą dar gruodžio mėnesį (apie 170 mln. litų). 2004 m. iš ES įsigytų prekių PVM į biudžetą pateks tik jas pardavus, t. y. po 2005 m. sausio 1 d.

Planuojant 2004 m. valstybės biudžeto pajamas, buvo numatyta gauti 190 mln. litų iš ES struktūrinių fondų. Tačiau neišsivinus paramos, lėšų iš ES nebuvo gauta.

2.3.2. Akcizo mokestis

Akcizas – mokestis, kuriuo apmokestinamos kai kurios prekės. Tai vienas iš seniausių mokesčių. Pirmiausia juo buvo apmokestinama degtinė, alus ir kiti alkoholiniai gėrimai. Paskui akcizu pradėtas apmokestinti tabakas. Šis mokestis kartais naudojamas rinkti mokesčius į kokį nors fondą, sakykim kelių fondą. Taip pat juo kartais apmokestinama prabangios prekės, sakykim imamas mokestis nuo brangesnės negu valstybės nustatyta vertė perkamos prekės vertės. Akcizas visados būna tik vienkartinis mokestis už pagamintos ar parduotos prekės vienetą.

Akcizo apskaičiavimo būdai:

Specifinis – nustatoma konkreti pinigų suma nuo prekės vieneto. Pvz.: už litrą alkoholio, benzino nustatoma pinigų suma, kurią reikia sumokėti.

Vertybinis – nustatomas nuošimtis nuo prekės vertės. Pvz.: nuo didesnės automobilio vertės, negu nustatyta valstybės, nustatomas nuošimtis, kurį reikia sumokėti.

Mišrus – nustatoma konkreti pinigų suma nuo prekės vieneto ir nustatomas nuošimtis nuo prekės vertės. Pvz.: kilogramui cukraus nustatoma pinigų suma ir dar nustatomas nuošimtis nuo cukraus vertės.

Lietuvoje akcizo mokestis nustatytas:

- Etilo alkoholiui ir alkoholiniam gėrimams (degtinei, alui, vynui ir kt.)
- Apdorotam tabakui (Papirosams, cigaretėms ir kt.)
- Energetiniams produktams (Benzinui, dyzeliui ir kt.)
- Elektros energijai (Elektrai)

Akcizo mokestis, istoriškai taikytas kaip mokestis prabangos prekėms, šiandien tapo tiesiog fiskaliniu įrankiu ir pažeidžia bene visus mokesčiams keliamus reikalavimus. Akcizas neskatina taupymo, racionalaus išteklių naudojimo ir nepanaikina įpročių, kuriems norima užkirsti kelią. Apstu pavyzdžių, kai akcizas tapo populiariu įrankiu valdžios protekcionizmui įgyvendinti (akcizas naftai). Akcizas yra žymi paskata kontrabandai bei nelegaliai prekybai. Kuo jis didesnis, tuo daugiau pelno galima gauti jo išvengus, tuo patraukliau užsiimti šešėline veikla. Akcizai importuotoms prekėms nustatomi pagal muitinę prekių vertę, įskaitant muitą, o vietinėje rinkoje pagamintoms prekėms - pagal pardavimo kainą be PVM. Tokiu būdu akcizo taikymas dar labiau iškreipia kainų disproporcijas, susidariusias dėl muitų taikymo.

Akcizų įstatymas, Valstybės žinios, 2001 Nr. 98 – 3482). Akcizais yra apmokestinamos šios prekės:

- etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai (alus, vynas, kiti fermentuoti gėrimai, tarpiniai produktai, etilo alkoholis);
- apdorotas tabakas (cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas);
- kuras (variklių benzinai, žibalai, gazoliai, skystasis kuras (mazutas), skirti naudoti kaip degalai (variklių kuras) naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai, taip pat Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyti šių produktų pakaitalai (t. y. produktai, kurie numatomi naudoti, parduodami arba yra naudojami kaip degalai (variklių kuras) arba kuras šildymui vietoj nurodytų produktų) ir degalų (variklių kuro) priedai, išskyrus produktus, kurie pagaminti vien iš biologinės kilmės žaliavų, taip pat orimulsiją, kietąjį kurą bei naftos dujas ir dujinius angliavandenilius, skirtus naudoti kaip kuras šildymui).

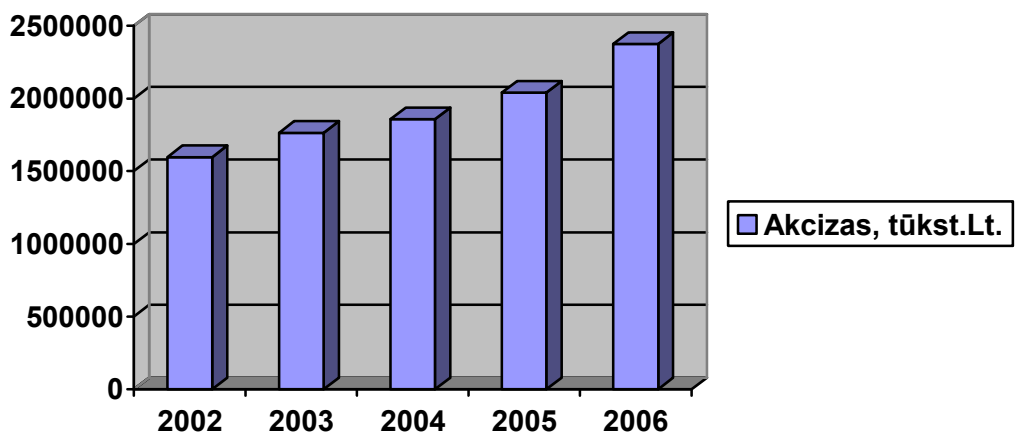
Lietuvos Respublikoje pagamintos nurodytos prekės tampa akcizų objektu nuo pagaminimo. Importuojamos prekės, tampa akcizų objektu, kai dėl jų pagal Lietuvos Respublikos muitinės kodeksą atsiranda importo skola muitinei.

Asmuo, numatantis gaminti prekes, kurios pagal Akcizų Įstatymą yra akcizų objektas, verstis jų perdirbimu ir (arba) maišymu (jeigu tokių operacijų rezultatas yra prekės, kurios pagal šį Įstatymą yra akcizų objektas), šiai veiklai privalo įsteigti akcizais apmokestinamų prekių sandėli (sandėlius).

Akcizų mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, kuriam pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos mokėtojas privalo vietos mokesčio administratoriui, kurio veiklos teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, pateikti akcizų deklaraciją ir teisės aktų nustatytus jos priedus. Deklaracijos formą ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Akcizų mokėtojai yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkai ir šių prekių importuotojai.

Mokėtina akcizų suma apskaičiuojama pagal LRV nustatytus akcizų tarifus. Analizuojant akcizų mokestį (žr.14 pav.) per 2003 metus VMI akcizų surinko ir pervedė į valstybės biudžetą 1 631 823 tūkst. litų arba 88 347 tūkst. litų (5,7 proc.) daugiau, negu per 2002 – uosius metus. Per 2004 metus VMI į valstybės biudžetą pervedė 1 724 003 tūkst. litų akcizų arba 92 180 tūkst. litų (5,7 proc.) daugiau, negu per 2003 metus. Per 2005 metus VMI į valstybės biudžetą pervedė 1 995 997 tūkst. litų akcizų mokesčio arba 271 994 tūkst. litų (15,8 proc.) daugiau, negu per 2004 metus. Į valstybės biudžetą 2006 m. VMI pervedė akcizų 343 525 tūkst. litų (17,21 proc.) daugiau nei 2005 m.

VMI administruojamų akcizų dalis 2006 m. valstybės biudžeto pajamų struktūroje sudarė 18,85 proc., 2005 m. – 19,54 proc.



14 pav. Pateiktas 2002-2006 metų surinktas pridėtinės vertės mokestis, tūkst.Lt

Šaltinis: Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2002-2006

Nuo 2002 07 01 įsigaliojęs naujos redakcijos Akcizų įstatymas šio mokesčio objektų skaičių sumažino nuo 11 iki 3 (etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, kuras). 2001 m. akcizų pajamų už šiuos 3 prekių objektus lyginamasis svoris valstybės biudžeto akcizų pajamose sudarė 92 procentus. Naujojo Akcizų įstatymo tikslas buvo suderinti nacionalinę teisę akcizų srityje su atitinkamomis ES acquis nuostatomis, t.y. įgyvendinti privalomas ES teisės normas dėl akcizų.

Bendrą akcizų mokesčio užduoties augimą įtakojo planuojamas akcizų mokesčio tarifo didinimas dyzeliniams degalams ir tabako gaminiams.

Didžiausia dalis 2003 metais – net 50,6 procentai akcizų mokesčio surenkama Telšių apskrityje. Į valstybės biudžetą Telšių apskrityje per 2003 metus surinkta 825 813 tūkst. litų arba 38 243 tūkst. litų (4,5 proc.) mažiau negu per 2002 – uosius metus. Per 2002 metus buvo surinkta 864 056 tūkst. litų. Akcizų mokesčio surinkimas Telšių apskrityje tiesiogiai priklauso nuo AB “Mažeikių nafta” naftos produktų realizavimo apimčių Lietuvos vartotojams. Kadangi 2002 metų pabaigoje pradėjo veiklą naftos produktų akcizų sandėliai, dalis akcizų už naftos produktus surenkama kitose apskrityse.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos akcizų mokesčio surinkimui 2003 metais:

1. Akcizų mokėjimo tvarkos pasikeitimas. Pagal iki 2002 m. liepos 1 d. galiojusią akcizų mokėjimo tvarką akcizų mokesčių mokėjo akcizinių prekių gamintojai prieš realizuodami prekes arba per 2 dienas realizavę produkciją iš gamyklos. Po 2002 m. liepos 1 d. akcizai mokami pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mėnesio 15 dienos arba dešimtadieniais. Sausio mėnesį akcizai buvo mokami ir už gruodžio mėnesio 3 dešimtadienį realizuotas prekes. Todėl, 2003 m. sausio mėnesį gauta 20 344 tūkst. litų akcizo už 2002 m. gruodžio mėnesį realizuotas akcizines prekes.
2. Akcizų objektų skaičiaus pasikeitimas Nuo 2002 07 01 akcizais neapmokestinami kava, cukrus, šokoladas, elektros energija, bižuterija, tepalai, o skysti parfumerijos, kosmetikos preparatai, automobiliai, erotinio pobūdžio spaudiniai apmokestinami prekių apyvartos mokesčiu. Dėl to, į valstybės biudžetą per 2003 metus VMI pervedė apie 9 mln. litų akcizo mažiau.
3. Akcizo tarifo gazoliams pasikeitimas. Nuo 2003 01 01 gazoliams, jų pakaitalams ir priedams taikomas 860 litų už toną produkto akcizo tarifas, iki tol buvo 720 Lt/t akcizo tarifas. Dėl šios priežasties prieš akcizų tarifo padidinimą gruodžio mėnesį gazolių realizuota apie 2,5 karto daugiau, nei vidutiniškai per mėnesį. Todėl 2003 metų sausio mėnesį gauta apie 18 mln. litų akcizo

už kurą daugiau. Iš viso per metus VMI gavo 1050,7 mln. litų akcizų už kurą, tai yra 121,6 mln. litų arba 13 proc. daugiau, negu per 2002 m.

4. Išaugęs akcizo už alkoholinius gėrimus (išskyrus alų) surinkimas. VMI per 2003 metus akcizo už alkoholinius gėrimus (išskyrus alų) gavo 323 709 tūkst. litų arba 15 032 tūkst. litų (4,9 proc.) daugiau nei per 2002 m.

5. Sumažėję akcizų pajamos už alų. VMI 2003 m. akcizų už alų gavo 104 695 tūkst. litų arba 8 658 tūkst. litų (7,6 proc.) mažiau nei per 2002 m.

6. Akcizo tarifo tabako gaminiams pasikeitimas. Nepaisant net 30 proc. sumažėjusios cigarečių realizacijos, VMI akcizo iš tabako gaminių gavo 152 156 tūkst. litų akcizo arba 13 221 tūkst. litų (9,5 proc.) daugiau, nei 2002 m.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos akcizų surinkimu 2004 metais:

- Akcizo tarifo degalams pasikeitimas. Nuo 2004 01 01 variklių benzinui, jo pakaitalams ir priedams taikomas 1 318 litų už toną produkto akcizo tarifas (buvo – 1 250 litų), o gazoliams, jų pakaitalams ir priedams taikomas 1 002 litų už toną produkto akcizo tarifas (buvo 860 litų). Iš viso per 2004 metus VMI gavo 1 033 709 tūkst. litų, tai yra 17 002 tūkst. litų arba 1,6 proc. mažiau, negu per 2003 metus. Akcizų mokesčio įplaukų už kurą sumažėjimą 2004 m. nulėmė mažesnės nei 2003 m. naftos produktų realizavimo apimtys Lietuvos vartotojams.

- Padidėjo naftos produktų importas į Lietuvą. 2004 m. lyginant su 2003 m. importuota daugiau: benzino 10,4 tūkst. t, dyzelio 123,8 tūkst. t.

- Išaugusios akcizų pajamos už alkoholinius gėrimus (išskyrus alų). VMI per 2004 m. akcizo už alkoholinius gėrimus (neįskaitant alaus) gavo 376 280 tūkst. litų arba 52 571 tūkst. litų (16,2 proc.) daugiau nei per 2003 metus.

- Išaugusi alaus realizacija. Lietuvos alaus rinka 2004 m., palyginti su 2003 metais, išaugo 5,4 proc. nuo 24,163 mln. iki 25,462 mln. dekalitų. VMI 2004 metais akcizų už alų gavo 114 509 tūkst. litų arba 9 814 tūkst. litų (9,4 proc.) daugiau nei per 2003 metus.

- Akcizo tarifo tabako gaminiams pasikeitimas. Per 2004 metus akcizo iš tabako gaminių gavo 192 924 tūkst. litų akcizo arba 40 768 tūkst. litų (26,8 proc.) daugiau, nei 2003 m. per tą patį laikotarpį, kurį gauta 152 156 tūkst. litų akcizo. Per 2004 m. UAB „PHILIPS Morris Lietuva“ vidaus rinkoje realizavo 2.076.600 tūkst. vnt. cigarečių arba 765.624 tūkst. vnt. (27 proc.) mažiau, negu 2003 metais ir 1.944.297 tūkst. vnt. (48 proc.) mažiau negu 2002 metais. Cigarečių akcizų tarifų didinimas ženkliai mažina parduotų cigarečių kieki.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos akcizų mokesčio surinkimui 2005 metais:

Išaugusios akcizų pajamos už kurą. VMI per 2005 m. akcizo mokesčio už kurą gavo 118 934 tūkst. litų arba 11,5 proc. daugiau nei per 2004 metus. Tai įtakojo dujų, skirtų automobiliams, bei dyzelinių degalų realizacijos augimas.

Išaugusios akcizų pajamos už alkoholinius gėrimus. Palyginti su 2004 metais, VMI per 2005 m. akcizo mokesčio surinko 19,3 proc. arba 94 681 tūkst. litų daugiau. Tai įtakojo 2005 metais, lyginant su 2004 m., išaugusi alkoholinių gėrimų realizacija.

Išaugusios akcizų pajamos už tabako gaminius. VMI per 2005 m. akcizo mokesčio už tabako gaminius gavo 258 319 tūkst. litų arba 65 395 tūkst. litų (33,9 proc.) daugiau nei per 2004 metus. Tai įtakojo 20,9 proc. išaugusi tabako gaminių realizacija.

Pagrindiniai veiksniai, turėję įtakos akcizų mokesčio surinkimui 2006 metais:

Akcizų tarifai 2006 m. nesikeitė ir buvo tokie patys kaip ir 2005 m., todėl galima teigti, kad akcizų pajamų augimą nulėmė padidėję prekių, apmokestinamų akcizu, pardavimai. 2006 m. VMI ir muitinė kartu akcizo už kurą surinko 115 041 tūkst. litų (9,7 proc.) daugiau nei 2005 m., akcizo už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus – 125 307 tūkst. litų (21,02 proc.) daugiau, akcizo už apdorotą tabaką – 94 218 tūkst. litų (36,46 proc.) daugiau.

3. MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMAS

3.1 Mokesčių sistemos įvertinimas

Pasaulyje nėra vieningo atsakymo į klausimą, kokia turėtų būti valstybės mokesčių sistema. Užsienio valstybėse mokesčių sistemos formavosi ištisus dešimtmečius, daugelį kartų buvo tobulinamos ir iki šiol prireikus vis dar koreguojamos.

Pirmiausia mokesčių sistemą reikia įvertinti taikant TVF siūlomus diagnostinius kvalifikacinius rodiklius (žr. 1.7 skyrių).

Koncentracijos indeksas. Pagal šį rodiklį LR mokesčių sistemą galima vertinti teigiamai, kadangi mūsų respublikos mokesčių sistemoje išskiriami keturi pagrindiniai mokesčiai: PVM, GPM ir akcizai.

Dispersijos indeksas. Galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistemoje yra vienas mokestis, iš kurio gaunamos mažos pajamos, tačiau jo administravimas yra sudėtingas. Tai - pelno mokestis.

Erozijos indeksas. Mano manymu, faktiškai egzistuojančios ir potencialios mokesčių bazės suartėjimas yra pasiektas, kadangi visi pagrindiniai apmokestinamieji objektai yra apmokestinti.

Atsilikimo renkant mokesčius indeksas. Šis klausimas nėra plačiau nagrinėjamas, todėl objektyvią nuomonę pateikti yra sunku. Mano manymu, šį rodiklį reikėtų laikyti teigiamu, nes LR mokesčių įstatymai numato delspinigius ir baudas už delsimą mokėti mokesčius, ar bandymą juos nuslėpti. Įstatymai turėtų užkirsti kelią šiems nusižengimams.

Specifiškumo indeksas. Lietuvos mokesčių sistemoje yra keletas mokesčių, kurių tarifai priklauso ne nuo vertės: akcizai, muitai (specifiniai muitų tarifai), prekyviečių mokestis, mokestis už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestis už aplinkos teršimą. Kaip matome, tokių mokesčių LR mokesčių sistemoje yra gana daug, todėl pagal šį rodiklį mūsų šalies mokesčių sistemą reikėtų vertinti neigiamai.

Objektyvumo indeksas. Lietuvoje praktiškai visi mokesčiai, bent jau apmokestinimo bazės atžvilgiu, yra nustatyti pagal objektyvius principus, išskyrus atskaitymus. Kelių priežiūros ir plėtros programai finansuoti, kur apmokestinimo baze yra iš ūkinės veiklos gautos pajamos (įplaukos), o ne turimas automobilių skaičius, jų nuvažiuotas kelias ar pan. Šiuo požiūriu LR mokesčių sistemą vertinčiau teigiamai.

Prievartos ir mokesčių ėmimo kaštų indeksai. Mokesčių sistemos veikimo efektyvumą parodo atotrūkis tarp pagal įstatymą galimos surinkti mokesčių sumos ir faktiškai surenkamos mokesčių sumos bei minimalus mokesčių administravimo tarnybų išlaidų dydis. Padėtis yra gera, kai surenkama daugiau kaip 85-90 proc. potencialios mokesčių sumos, o mokesčių administravimo tarnybų funkcionavimo išlaidos sudaro apie 0,5 proc. surinktos mokesčių sumos. Remiantis LR nacionalinio biudžeto 2006 m. pajamų

surinkimo duomenimis ir LR 2006 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo duomenimis, Lietuvoje šie rodikliai atitinkamai buvo lygūs 88 proc. ir daugiau kaip 1,5 proc. Tačiau pasiekti minėtus abiejų rodiklių optimalius dydžius pavyksta nedaugeliui šalių. Taigi, pagal šiuos rodiklius Lietuvos mokesčių sistemą reikėtų vertinti patenkinamai.

Galima teigti, kad pasaulyje nėra idealių mokesčių sistemų, tuo pačiu nėra ideali ir Lietuvos mokesčių sistema. Dauguma mokesčių įstatymų Lietuvoje buvo įvedami išsivysčiusių Vakarų Europos šalių pavyzdžiu, neatsižvelgiant į išskirtines vietos sąlygas, nesiremiant mokesčių teoriniais pagrindais (apmokestinimo principais, mokesčių vykdomomis funkcijomis, mokesčių naštos bei apmokestinimo rodikliais). Lietuvos mokesčių sistemai būdingas apmokestinimo nuostatų neapibrėžtumas, nestabilumas ir neskaidrumas. Šiuo atveju vadovaujamosi tik mokesčių fiskaline funkcija (kuo daugiau jų gauti į biudžetą) ir nedaroma visapusiška ekonominė analizė (poveikis mokesčių mokėtojų interesams, krašto ekonomikai bei rinkoms). Kartu dažnai ignoruojami tokie apmokestinimo principai, kaip teisingumas, ekonominis efektyvumas, administracinis paprastumas, mokesčių įplaukų produktyvumas bei mokesčių ekonominė funkcija. Labai dažnas mokesčių įstatymų kaitaliojimas rodo nekokybišką jų parengimą, tai destabilizuoja ūkio subjektų veiklą, patiriama nuostolių, kyla konfliktų tarp mokesčių rinkėjų ir mokesčių mokėtojų.

Formuojant bet kurios šalies mokesčių sistemą, susiduriama su mokesčių įplaukų poreikio didinimo ir to didinimo galimybių prieštaravimu. Išsivysčiusiose užsienio valstybėse nuolat ieškoma būdų, viena, kaip sumažinti valstybės išlaidas, o antra vertus - kaip padidinti mokesčių sistemos ekonominį efektyvumą, jos teisingumą. Šiose valstybėse galima skirti tokias pagrindines apmokestinimo problemas [63, 11]:

- Sudėtingas mokesčių sistemas sunku suprasti mokesčių mokėtojams, o šalies mokesčių administravimo organams keblu jas efektyviai valdyti; pasekmė - vengiama mokėti mokesčius;
- Dėl aukštų mokesčių tarifų sunku priimti racionalius ekonominius sprendimus, ir mokesčių mokėtojai pereina į šešėlinę ekonomiką;
- Kompanijų investicijų neapmokestinimas skatina daryti investicinius sprendimus, remiantis ne ekonominiais, bet mokesčiais motyvais: tai turi neigiamos įtakos ribotų finansinių išteklių paskirstymui ir investicijų kokybei;
- Dažnai vienodo lygio asmeninės pajamos apmokestinamos nevienodai (tai susiję su apmokestinimo laikotarpiu); šiuo atveju pažeidžiamas teisingumo principas

Bet koks apmokestinimas (naujų mokesčių įvedimas, mokesčių tarifo kėlimas) sukelia įvairių sunkumų plėtojant verslą ir stiprinant ekonomiką. Dideli mokesčiai rinkoje skatina mokesčių slėpimą, o valstybei kyla papildomų problemų organizuojant mokesčių tarybų darbą ir atliekant ūkinių subjektų finansinės veiklos kontrolę [58, 5]. Todėl mokesčių surinkimo tvarka turi būti aiški, suprantama ir paprasta, konkrečiai apibrėžta, pigi ir patogi mokesčių mokėtojams. Viena iš

priežasčių, kodėl surenkami ne visi mokesčiai, o dalis jų slepiama - pačių mokesčių sudėtingumas, o kartais ir neapibrėžtumas.

Rinkoje įsigalint netobulos konkurencijos santykiams buvo pradėta mokesčius reguliuoti. Atlikdama šią funkciją, valstybė savo ruožtu veikia nacionalinio produkto reprodukciją, prekių pasiūlą ir paklausą. Nesunku įžvelgti, kad valstybė, prisiimdama atsakomybę ir rūpestį už gamybos ir vartojimo lygių suderinimą, kartu sustiprina ir centralizuotos valdžios pozicijas.

Esant neapibrėžtai mokesčių sistemai, sudėtingas yra ir mokesčių administravimas. Tuo atveju kyla nemažai ginčų tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus. Tobulinant mokesčių sistemą bet stiprinant mokesčių administravimą, būtų pašalintas neigiamas visuomenės reiškinys - "šešėlinė" ekonomika.

Kai kurie autoriai (Dr. S.R.Taboras, M.Starkevičiūtė) teigia: Lietuvos mokesčių sistemos trūkumas yra per didelis jos pagrindimas netiesioginiais mokesčiais (PVM ir akcizas), nukreiptais daugiausia į mažas ir vidutines pajamas gaunančius vartotojus - tuo kurie didžiąją dalį savo pajamų išleidžia savo reikmėms. EBPO šalyse tiesioginiai mokesčiai sudaro nuo 50 iki 67 proc. visų pajamų, Lietuvoje - mažiau nei trečdalį (čia įskaičiuojami ir įmokos "Sodrai"). [67, 6] Netiesioginių mokesčių vaidmuo priklauso nuo dviejų veiksnių: pagrindinės gyventojų grupės gyvenimo lygio, kuris matuojamas vienam gyventojui tenkančių pajamų dydžiu, ir šių mokesčių traktavimo atsižvelgiant į uždavinius, kuriuos apmokestinimui kelia rinkos ekonomika. Dabartiniu metu rinkos ekonomikos šalys pasiekė aukštą gyvenimo lygį kuriam esant pirmojo veiksnio poveikis yra minimalus. Besivystančiose šalyse apmokestinimo sistemose paprastai vyrauja netiesioginiai mokesčiai, nes juos lengva surinkti. Rinkos ekonomikos šalyse pasireiškia netiesioginių mokesčių masto skirtumai (mažas vaidmuo JAV, Japonijoje ir gana ryškus ES šalyse bei Kanadoje) susiję ne su vienam gyventojui tenkančia bendrojo vidaus produkto dalimi, o su tose valstybėse susiformavusiu požiūriu į šiuos mokesčius [42, 38]. Pavyzdžiui, JAV vyrauja nuomonė, kad netiesioginiai mokesčiai (įtraukiami į prekių bei paslaugų kainas ir atitinkamai apmokami jų vartotojų) labiau neteisingi palyginti su tiesioginiais už pajamas ir turtą, nes pirmieji daug mažiau susiję su atskirų socialinių grupių turtingumu arba pajamų dydžiu. Netiesioginių mokesčių socialinis neteisingumas įžvelgiamas ir ta prasme, kad keliant kainas jie gali stimuliuoti infliaciją. Tokie požiūriai sutrukdė plėsti netiesioginių mokesčių praktiką JAV, nepaisant daugkartinių siūlymų įvesti čia naujus netiesioginius mokesčius valstybės biudžeto deficito problemoms spręsti (pvz., PVM). Viena svarbiausių netiesioginių mokesčių gausumo ES šalyse priežasčių (greta istorinės) yra ekonominės integracijos rėmuose vykdoma Sąjungos šalių mokesčių harmonizavimo politika. [2, 119; 59, 4] Žinoma, netiesioginiai mokesčiai yra neutralresni, daugiau tinkantys

ekonominio efektyvumo principui įgyvendinti, juos lengviau administruoti. Tiesioginiai mokesčiai parankesni lygybės, teisingumo principui įgyvendinti, aukštesniam mokestinių įplaukų elastingumui (priklausomai nuo pajamų augimo) pasiekti.

Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamose ir mokestiniuose ištekliuose dominuoja valstybė. Jai tenka apie 2/3 finansinių išteklių. Savivaldybių biudžetuose sukaupiama apie trečdalis mokestinių pajamų. Viena iš priežasčių, manau, yra PVM priskyrimas valstybės biudžeto pajamoms. Lietuvos savivaldybių fiskalinės teisės yra gan ribotos ir jų vaidmuo formuojant savo biudžetines pajamas yra nepakankamas. Užsienio šalyse vietinių biudžetinių mokesčių sistemos labai skirtingos, ir pajamų struktūroje vietiniai mokesčiai sudaro nuo 30 (Japonija) iki 65 (JAV) proc. pajamų. Fiskalinės politikos centralizavimo laipsnis įvairiose šalyse skirtingas. Pavyzdžiui, pajamų konsoliduotame biudžete vietos biudžetai Japonijoje sudaro apie 45, Danijoje apie 50, Suomijoje apie 41, Didžiojoje Britanijoje apie 28, Prancūzijoje apie 19, Belgijoje apie 13, Portugalijoje apie 8 proc. [4, 126]. Kartu pasaulio ir ES šalyse vietos savivaldos institucijos naudojami finansinio savarankiškumo įvairove, nes nacionalinės vyriausybės vis labiau supranta, kad, išplėtus pajamų iš vietinių mokesčių dalį, operatyviau galima spręsti vietines ekonomines problemas (statyti būtinas socialinės infrastruktūros objektus, padengti miestų rekonstravimo, kelių parkų tvarkymo sąnaudas ir pan.), neprašant lėšų iš valstybės biudžeto. Tada mažėja valstybės biudžeto deficitas, sparčiau auga nacionalinė ekonomika.

Lietuvoje savivaldybės neturi pakankamo fiskalinio savarankiškumo bei galimybių surinkti būtinas lėšas funkcijoms vykdyti, kadangi svarbiausius mokesčių elementus (apmokestinimo bazę, tarifus, lengvatas) nustato Seimas, mokesčių surinkimui įtaką daro mokesčių inspekcijos. Dėl šių priežasčių yra slopinama savivaldybių fiskalinė iniciatyva bei atsakomybė, ir jų finansinė veikla tampa ne tokia efektyvi. Vietos savivaldybių biudžetams priskiriamos pajamos iš žemės mokesčio, valstybinės žemės ir valstybiniam vandeniui priskirtų vandens telkinių, išnuomotų verslinei arba mėgėjiškai žūklei, nuomos mokestis, įmonių ir organizacijų nekilnojamo turto mokestis, žyminis mokestis, prekyviečių mokestis, paveldimo ar dovanojamo turto mokestis. Tačiau mokestinės pajamos iš šių mokesčių yra nedidelės. 2000m. įplaukos iš šių mokesčių į savivaldybių biudžetus sudarė tik 7 proc. nacionalinio biudžeto įplaukų. Nuo 1998m. savivaldybėms priskiriamas visas FAPM, iš kurio 30 proc. pervedama į sveikatos draudimo fondą ir nepaliekama juridinių asmenų pelno mokesčio. Iki 1995m. valstybė dalijosi su savivaldybėmis PVM, tačiau nuo 1995m. įplaukos iš PVM patenka tik į valstybės biudžetą.

Mano manymu, reikėtų didinti savivaldybių mokestinių pajamų dalį nacionaliniame biudžete. Be to, būtų tikslinga, kad valstybė susitarimo pagrindu PVM vėl dalintųsi su savivaldybėmis. Kadangi dažnai savivaldybių biudžetų išlaidos yra didesnės nei pajamos,

savivaldybėms yra skiriamos dotacijos iš valstybės biudžeto. Toks mokesčių įplaukų pasidalijimas leistų atsisakyti dotacijų. Tokiu būdu, sumažėtų priešpriešiniai pinigų judėjimo srautai, būtų efektyviau panaudojamos įplaukos gautos iš mokesčių.

Dar viena mūsų mokesčių sistemos problema - nepastovus jų normatyvinis pagrindas. Kai kurie mokesčių įstatymai neapima jų svarbių bruožų, todėl juos tenka reglamentuoti Vyriausybės nutarimais ar kitais teisiniais aktais. Dėl to ūkto subjektų mokamų mokesčių skaičiavimo tvarka nevienodai aiškinama ir suprantama, - kyla ginčų tarp mokesčių mokėtojų ir administratorių dėl sumokėtų sumų, baudų ir delspinigių

Lietuvos Respublikos Seimas, Vyriausybė ir kitos valdymo institucijos labai dažnai keičia mokesčių įstatymus ir apmokestinimo tvarką. Teisinių aktų nestabilumas ir neapibrėžtumas neigiamai veikia ir atbaido užsienio investuotojus. Kai kurios įstatymų nuostatos yra per daug drastiškos mokesčių mokėtojų atžvilgiu ir jų taikymas nepadaeda įgyvendinti tvarkos surenkant mokesčius.

Mokesčių sistemoje pasitaiko atveju, kai apmokestinama dvigubai, t.y. nuo vieno mokesčių atskaitomi kiti mokesčiai (pvz., PVM). Daugiaaukštis apmokestinimas ypač neigiamai atsiliepiama racionaliam išteklių paskirstymui, žmonių motyvacijoms ir neišvengiamai - jų gerovei. Pažymėtina, kad ši problema nėra nacionalinė. Ji yra aktuali visoms šalims, pavyzdžiui, įvedusioms PVM. Reikėtų panaikinti esančius prieštaravimus tarp mokesčių įstatymų bei poįstatyminių aktų.

Finansiniu požiūriu investicijos Lietuvoje nėra tinkamai skatinamos - mokesčiai nėra daug mažesni, o mokesčių sistema daug biurokратиškesnė ir formalesnė palyginti su kitomis Europos šalimis. Ekonominės strategijos ekspertų tarybos darbo grupė [12, 5], išnagrinėjusi ir apsvarsčiusi Seime priimtus mokesčių sistemą reglamentuojančius įstatymus, pareiškia, kad:

- 1) Ir toliau pažeidinėjamas mokesčių neutralumo principas: sudaromos nelygios sąlygos tarp kreditų ir akcijų rinkos, pastarosios nenaudai, nelygioje padėtyje mokesčių atžvilgiu atsiduria individualios įmonės ir bendrovės ir t.t.
- 2) Dėl sudėtingos mokesčių ir jų lengvatų nustatymo metodikos padidės mokesčių administravimo kaštai, atsiras poreikis papildomai ir komplikuoti buhalteriniai apskaitai.
- 3) Nelygios sąlygos apmokestinant pajamas, susidarancias skirtingose sferose, trukdo kapitalo persiliejimui į efektyvesnes šakas per kapitalo rinkos aktyvinimą. Pasaulinė patirtis rodo, kad investicijų efektyvumas didžiausias yra tuomet, kai jos ateina per akcijų rinką. Lietuvos mokesčių įstatymai nesudaro pakankamai paskatų kaupimui, kad ateityje užtikrintų didesnę vartojimą.
- 4) Nėra atsakomybės pusiausvyros tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Pažeidžiamas nekaltumo prezumpcijos principas.

5) Baudos nėra diferencijuotos pagal pažeidėjo kaltę ir nuostolių, padarytų valstybei, dydį.

6) Mokesčių sistema tampa sunkiai įgyvendinama.

Mokesčių sistema turėtų būti skirta ne mokesčių kėlimui ir biudžeto įplaukų didinimui, o verslo plėtrai skatinti. Esant mažesnei mokesčių naštai gausesni ir stipresni verslo subjektai daugiau uždirbdami kurtų naujas darbo vietas, didintų darbuotojų atlyginimus, laiku atsiskaitytų su biudžetu, kreditoriais bei ūkiniais partneriais.

Skirtingiems mokesčiams būdingi savi pranašumai ir trūkumai, į kuriuos reikia atsižvelgti kuriant Lietuvos mokesčių sistemą, keliant jai tuos ar kitus uždavinius.

3.2 Mokesčių sistemos tobulinimo kryptis

Lietuvos mokesčių sistemą reikėtų reformuoti pagal ilgalaikę valstybės socialinę -ekonominę programą. Mokesčių sistemos koncepcija turi atitikti Lietuvos integravimosi į Europos Sąjungą strategiją, kuri apibrėžia ir mokesčių sistemos harmonizavimą.

Siekiant išspręsti prieš tai išvardintas problemas tiek užsienio šalyse, tiek Lietuvoje mokesčių sistemos keičiamos bei tobulinamos. Daugiausia siūlomos tokios mokesčių sistemų tobulinimo kryptys:

- Mokesčių bazės išplėtimas: tai dažniausiai liečia asmeninių pajamų mokestį (apmokestinamos nedarbo pašalpos, išmokos ligos atveju ir pan.);
- Apmokestinimo lygio mažinimas, mažinant mokesčių tarifų viršutinę ribą. Tačiau pastaraisiais metais šalių vyriausybės pradėjo atsargiau žiūrėti į mokesčių tarifų mažinimą, galbūt taip elgiamasi norint sumažinti valstybinių biudžetų deficitą;
- Pajamų, gaunamų iš įvairių šaltinių, apmokestinimo lygio suvienodinimas;
- Mokesčių sistemų supaprastinimas, atsisakant kai kurių apmokestinimo lengvatų (tai dažniausiai prisideda prie mokesčių bazės išplėtimo);
- Kompanijų išmokamų ir akcininkų gaunamų dividendų dvigubo apmokestinimo mažinimas;
- PVM, vadinamojo neutralaus mokesčio, kai kuriose šalyse vaidmens didinimas; paprastai naujų mokesčių įvedimas sukelia stiprią opozicinę mokesčių mokėtojų reakciją;
- Infliacijos veiksnio įvertinimas; kai kuriose šalyse, kurioms būdinga infliacija, infliacijos įtaka apmokestinamoms pajamoms neutralizuojama progresinio tarifo dydžiais, taikomais realių (o ne nominalių) pajamų sumoms.

Lietuvos mokesčių reformatorius būtų galima suskirstyti į dvi grupes. Vieni - tai pramonininkai, verslininkai, kai kurie politikai - siūlo tobulinti mokesčių sistemą daugiau praktiniu požiūriu [58, 5]. Pagrindiniai jų reikalavimai:

1) nustatyti visos mokesčių sistemos viršutinę ribą, kad mokesčių išlaidas būtų galima planuoti ir laiduoti tam tikras garantijas;

2) suderinti mokesčių įstatymus, aiškiai juos apibrėžiant;

3) mažinti mokesčių normatyvus, didinant mokesčių mokėtojų gretas;

per mokesčius atlikti reguliavimo funkciją, skatinant verslininkystės plėtotę;

Antrosios grupės atstovai siūlo kardinalesnius pakeitimus. Pagrindinės jų idėjos:

1) fiskalinis, bet ne reguliavimo vaidmuo;

2) atsisakyti dvigubo ar daugiapakopio to paties objekto apmokestinimo;

3) mokestis turi kuo mažiau, o jei įmanoma, ir visai neturėti įtakos ekonomikos dalyvių priimtiems sprendimams;

4) panaikinti pelno mokestį - kaip ekonomikos plėtros stabdį.

Bene radikaliausius pasiūlymus pertvarkant mokesčių sistemą pateikia Lietuvos laisvosios rinkos instituto eksprezidentė Elena Leontjeva. Jos propaguojamos proliberalios mokesčių reformos credo: atsisakyti mokesčių reguliuojamosios funkcijos, paliekant tik jų fiskalinę funkciją. Siūlomos reformos esmė - pereiti prie visuotinio PVM, nuosekliai panaikinant tiesioginius pajamų - tiek įmonių, tiek gyventojų - mokesčius. Kiti mokesčiai turi būti arba naikinami, arba reformuojami taip, kad ir jie patys, ir sistema atitiktų mokesčių sistemos principus. Neturi būti plečiama mokesčių bazė ar įvedami nauji mokesčiai. Įvykdžius reformą, PVM būtų pagrindinis biudžeto formavimo šaltinis, kiti mokesčiai būtų funkciniai. Jais būtų sumokama už dar neprivatizuotas valdžios paslaugas; jais surinktos lėšos naudojamos tik paslaugoms finansuoti. Instituto parengtoje ir konferencijoje nagrinėtoje reformų medžiagoje aptariamas kiekvieno mokesčio trūkumas ir neigiamos pasekmės, pateikiami konkretūs siūlymai [66, 57, 70].

Lietuvos Vyriausybė patvirtino 2000-2004 metų programos įgyvendinimo priemones [9]. Mokesčių politikos srityje orientuojamasi į tai, kad mokesčių našta fiziniams ir juridiniams asmenims laipsniškai mažėtų, tačiau negali mažėti įplaukos į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą. Be to, yra parengta mokesčių sistemos koncepcija [45] šios koncepcijos tikslas - nubrėžti būsimos LR mokesčių sistemos gaires, jos reformavimo kryptis siekiant sukurti darnią, šiuolaikinę mokesčių sistemą, skatinti sparčią Lietuvos ekonomikos raidą, stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, taip pat užtikrinančią, kad teisės aktai būtų

suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais. Vykdoma reforma turi užtikrinti, kad mokesčių sistema atitiktų tokius jai keliamus uždavinius:

1. mažinti mokesčių našta;
2. atsisakyti neefektyvių apmokestinimo priemonių;
3. užtikrinti reikiamas biudžeto pajamas valstybės ir savivaldos funkcijoms įgyvendinti;
4. suderinti mokesčių teisinę bazę su Europos Sąjungos ACQUIS.
5. nustatyti efektyvius mokesčio administratoriaus teisių ir pareigų įgyvendinimo būdus bei mokesčio mokėtojų teisių apsaugą;
6. suteikti savivaldybių taryboms daugiau teisių spręsti klausimus, susijusius su mokesčiais įskaitomais į savivaldybių biudžetus;

Teoretikai bei praktikai spaudoje ir kituose pasisakymuose priekaištauja Lietuvos Seimui ir Vyriausybei, kad Lietuvoje dar nepriimtas Mokesčių sistemos pagrindų įstatymas, tačiau tokio įstatymo neturi nė viena valstybė [38, 9; 5, 5]. Užsienio valstybėse dažniausiai yra išleidžiamas mokesčių kodeksas, apimantis visus mokesčius, jų elementus, surinkimo užtikrinimo būdus (sankcijas, baudas), mokesčių inspekcijos bei mokesčių mokėtojų teises ir pareigas. Prireikus keisti kodeksą apie tai būtų pranešama iš anksto, įstatymai keičiami tik nuo metų pradžios. Mokesčių kodekso sudarymas leistų išvengti daugybės įvairių mokesčių įstatymų pakeitimų ir papildymų, kurie labai apsunkina mokesčių apskaičiavimą ir mokėjimą. Finansų ministerijoje jau svarstoma apie tokio mokesčių kodekso išleidimą.

Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą vienas iš tikslų yra harmonizuoti mokesčius su ES reikalavimais. Mokesčių harmonizavimas ES - tai procesas, kurio metu skirtingų šalių mokesčių sistemos yra derinamos ir vienodinamos taip, kad netrukdytų prekėms, paslaugoms ir gamybos veiksniams judėti tarp šalių. Mokesčių harmonizavimas yra būtinas, kai tarp šalių - narių yra fiskalinė užsienio politika, t.y. kai vietos šalies fiskaliniai sprendimai veikia kitų valstybių ekonomiką. Mokesčių harmonizavimu siekiama padaryti skirtingas mokesčių sistemas palyginamas tarpusavyje ir siekiančias ekonominės sąjungos tikslų.

Valstybėms yra nustatomi minimalūs mokesčių reikalavimai. Daliai mokesčių, kaip, pavyzdžiui, pajamų ir pelno, nėra jokių rašytų taisyklių. Tačiau kai kurie reikalavimai nėra jau tokie minimalūs ir nereikšmingi. Reikėtų pažymėti, kad Europos dokumentai nustato viršūnę, t.y. maksimalią, laisvės ribą. Tai reiškia, kad ES direktyvas įgyvendinusios valstybės narės negali konkuruoti suteikdamos verslui didesnes laisves negu nustato ES norminiai aktai [73, 12].

Lietuvoje dabar yra taikomi švelnesni apmokestinimo reikalavimai, harmonizavimas su ES juos griežtins. ES norminiai aktai detaliausiai reglamentuoja netiesioginius mokesčius - pridėtinės vertės ir

akcizus. Interpretacijos laisvės nustatant apmokestinimo bazę čia nėra daug. Nustatyti ir apmokestinimo objektai, ir minimalus mokesčio tarifas, ir mokesčio mokėjimo principai.

Vyriausybė, patvirtinus deryboms su Europos Sąjunga derybinę poziciją "Mokesčiai", įsipareigojo nuo 2002m. pradžios pakeisti kai kurias mokesčių įstatymų nuostatas. Parengtas naujos redakcijos PVM įstatymas (įsigalioja nuo liepos 1 d.) ir parengtas Akcizų įstatymo projektas, kurie padidins tiek gyventojų, tiek įmonių mokesčių našta.

ES taikomi privalomi akcizai trims prekių grupėms - tabakui, degalams ir alkoholiui. Jiems nustatyti minimalūs akcizai yra kur kas didesni, nei dabar taikomi Lietuvoje, taigi Lietuva turės juos padidinti. Yra žinoma akcizų didinimo neigiamą įtaką: keičiasi vartotojų prioritetai - jie yra dirbtinai iškreipiami, didėja kontrabanda, mokesčių naša, mažėja įplaukos į biudžetą. Tačiau Lietuvoje akcizai yra taikomi ne trims prekių grupėms, o vienuolikai. Nors pagal ES reikalavimus šie akcizai nėra privalomi, bet jie nėra ir draudžiami. Panaikinti juos neskubama: Saulėtekio grupei pateikus pasiūlymą tai padaryti, nutarta iš pradžių dar apskaičiuoti, kokią įtaką tai turės biudžetui. Kadangi Lietuvoje trumpalaikė įtaka biudžetui yra labai svarbi, išlieka didelė tikimybė, kad šie akcizai nebus panaikinti.

Didžiausią poveikį šalies ūkiui ir gyventojų išlaidoms didėti turės numatomas dyzelinių degalų akcizų didinimas. Dabar Lietuvoje šiam kurui taikomas 560 litų už toną akcizo tarifas, jis Lietuvoje perpus mažesnis negu ES šalyse. Lietuvos Vyriausybė prašo pereinamojo laikotarpio iki 2008m. sausio 1 d., kad būtų pasiektas minimalus ES nustatytas dyzelinio kuro akcizo mokestis. Lietuva pereinamuoju laikotarpiu nuosekliai šį tarifą didins maždaug po 11,25 procento kasmet. Ekspertų skaičiavimais, toks mokesčio tarifo didinimas turės didžiulės įtakos šalies ūkiui, ypač automobilių pervežimams, žemės ūkiui. Kuro brangimas skatins prekių ir paslaugų brangimą.

Derinantys prie ES direktyvų, bus peržiūrėti alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių akcizų tarifai, dėl kurių labiausiai nukentės rūkantys pigias cigaretes ir spirituotą vyną geriantys žmonės. Jau nuo šių metų planuojama perimti ES direktyvose numatytą alkoholio apmokestinimo akcizais struktūrą su tam tikromis išimtimis midaus bei uogų ir vaisių vyno grupėms.

Vyriausybė teigia, kad perėjimas prie nustatytos minimalios cigarečių pakelio normos -57 proc. per trumpą laiką sąlygotų ypač didelį šių prekių kainos didėjimą ir tai itin neigiamai atsilieptų šių produktų vartojimams. Staiga sumažėjęs vartojimas turėtų neigiamos įtakos gamintojams ir importuotojams. Be to, staigus kainų padidėjimas galėtų skatinti nelegalų šių prekių įvežimą iš kaimyninių valstybių, kuriose cigaretės 4-7 kartus pigesnės. Sumažėtų valstybės biudžeto pajamos iš tabako akcizo. Atsižvelgiant į tai, Lietuva prašo pereinamojo laikotarpio iki 2009m. spalio 1d. akcizo normai pasiekti. Toks pereinamasis laikotarpis leistų geriau prisitaikyti prie būsimų pokyčių vartotojams ir tabako gamybos bei

prekybos verslui. Pereinamuoju laikotarpiu Vyriausybė įsipareigoja akcizo tarifą didinti kas pusę metų po 1,41 procentinio punkto ir jį keisti pagal cigarečių populiarumo ir kainos pokyčius. [11, 13]

PVM įstatyme yra kai kurių naujų nuostatų, kurios išdėstytos ES direktyvose, reglamentuojančiose apmokestinimą PVM. Iki liepos 1 d. galiojantis PVM įstatymas nustato, kad apmokestinamąją vertę sudaro tam tikri elementai, o Tarybos direktyva 77/388 EEB - kad viskas, kas sudaro atlygį, išskyrus patį PVM. Naujame įstatyme yra nuostata, apibrėžianti atlygį, kaip apmokestinamąją vertę. Įstatymas nustatys, kad apmokestinamoji veikla bus ir tais atvejais, kai prekės suvartojamos ar paslaugos suteikiamos įmonės, jos savininko ar darbuotojų poreikiams. Dabar Lietuvoje tokie atvejai nėra PVM objektas.

Lietuva taip pat žada įteisinti PVM lengvatą privačių mokyklų paslaugoms, tam tikroms su sportu susijusioms nekomercinėms ir kai kurioms kitoms paslaugoms. Kartu bus trumpinamas dabar galiojančių PVM lengvatų sąrašas. Lietuva pasiryžo iki to laiko, kai taps ES nare, panaikinti visas PVM lengvatas, kurios neatitinka ES direktyvų, kur leistina bus nustatomi mažesni PVM tarifai.

Įteisinta nuostata, kad užsienio keleiviams - asmenims, nereziduojantiems Lietuvoje, už asmeniniame bagaže išsivežamas prekes PVM bus gražinamas. PVM mokėtojai, įsiregistravę kitose valstybėse, šiuo metu negali susigražinti PVM, sumokėto Lietuvoje už prekes ir paslaugas. Ši ES direktyvos neatitinkanti nuostata ištaisyta naujos redakcijos PVM įstatyme. Įstatyme taip pat numatoma taikyti specialią kelionių agentūrų apmokestinimo schemą - turizmo paketo maržos apmokestinimą. Taip pat atsisakoma minimalaus apribojimo asmenims, besiregistruojantiems PVM mokėtojais. Registruotis galės kiekvienas to panorėjęs asmuo, vykdamas apmokestinamąją veiklą.

Lietuva prašo ES suteikti jai teisę ir toliau taikyti galiojančią privalomojo PVM mokėtojų registravimo ribą (100 000 Lt). Jei būtų įteisinta nuostata PVM mokėtojams registruotis visiems, kurių apyvarta viršija 5 000 eurų (maždaug 17 700 Lt), tai šalies smulkiam ir vidutiniam verslui sudarytų papildomų sunkumų, susijusių su PVM mokėtojų apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės teikimo reikalavimais, ir labai padidintų PVM administravimo išlaidas, nes mokėtojų padaugės maždaug trečdaliu [11, 13]. Aišku, kad tada dar labiau padidėtų PVM grobstymo iš biudžeto atvejų.

Direktyvos taip pat numato minimalų bendrą PVM tarifą, kuris yra mažesnis nei Lietuvoje taikomas 18 procentų tarifas. Norint sudaryti verslui palankias sąlygas valdžia galėtų laikytis tik tų minimalių ES reikalavimų, tačiau Lietuvoje tarifo mažinimas nesvarstomas.

Dėl tiesioginių pelno ir pajamų mokesčių ES turi labai nedaug reikalavimų. Jie susiję su tam tikrų pajamų, kurias gauna nerezidentai, apmokestinimu, įtvirtina nediskriminacinį principą, su lengvatomis smulkiam verslui ir transnacionalinių motininių ir dukterinių įmonių apmokestinimu.

Tačiau ES labai svarbūs ir nerašyti įstatymai. Nors dėl pelno mokesčio nėra jokių reikalavimų, žinome, kad pagrindinis argumentas, dėl kurio nebuvo panaikintas pelno mokestis, yra nepalanki tarptautinių institucijų, ypač EBPO, nuomone. Iš tikrųjų EBPO testuoja šalių mokesčių sistemas. Šitaip siekia identifikuoti konkurencijai žalingas mokesčių taisykles ir sudaro juodusius sąrašus. Neseniai buvo identifikuotos ES valstybių mokesčių taisyklių nuostatos, kurios tariamai kenkia konkurencijai.

Anot LLRI viceprezidentės R. Vainienės [73, 12] reikėtų veikti ES nubrėžtuose rėmuose ir išnaudoti esamas galimybes:

1. Reikia derėtis dėl kuo ilgesnio pereinamojo laikotarpio mokesčių srityje, išlaikant didesnę konkurencingumą, kurį leidžia mažesnė mokesčių našta;
2. Priimti tik minimalius būtinus teisės aktų pakeitimus;
3. Švelninti tas mokesčių taisykles, kurios nėra privalomos pagal ES reikalavimus, kad jos kompensuotų neigiamus harmonizavimo padarinius;
4. Išnaudoti tą laikotarpį, kuris yra likęs iki to laiko, kol tapsime visaverte ES nare -tuo metu vadovaujantis ekonomine logika ir būtinybe, bet ne direktyvų eilutėmis.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė žengė ryžtingą žingsnį mokesčių įstatymų suderinimo su ES direktyvomis srityje ir pritarė ES direktyvoms mokesčių klausimais, išskyrus dyzelinio kuro ir cigarečių akcizų dydį, kuriems pasiekti mūsų šalis prašo pereinamųjų laikotarpių, ir išimtį dėl PVM mokėtojų registravimo. Ateitis parodys, ar Lietuvos valdžia nepersistengė, taip ryžtingai priėmus visas direktyvas dėl mokesčių, ir ar tie pakeitimai Lietuvoje nepadidins infliacijos bei kitų negatyvių ūkio ir socialinės sferos reiškinių.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Mokesčiai yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, vienas iš jos gyvavimo pagrindų, vyraujanti biudžeto įplaukų akumuliacinio formavimo forma.

Didelė mokesčių teorijų įvairovė rodo, kad šioje srityje nėra vieningos nuomonės. Skirtingoje ekonominėje ir socialinėje aplinkoje tie patys mokesčių sistemos formavimo metodai duoda skirtingus rezultatus. Mokesčių prasmę ir vaidmenį atspindi dvi pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė ir ekonominė (reguliavimo).

Apmokestinimas įgyvendinamas taikant tam tikrą instrumentariją, kaip - bendruosius mokesčio elementus, mokesčio ėmimo būdus ir mokesčio nustatymo (įvertinimo) metodus.

Mokesčiai turi garantuoti tokias valstybės pajamas, kad jų įvedimas būtų pateisinamas. Vadinasi, vienas didelis mokestis, kuris tokiu atveju vadintųsi produktyviu, geresnis negu keli smulkūs mokesčiai. Pasaulio šalyse taikomi įvairūs mokesčiai, jie savitai ir klasifikuojami. Pažymėtina, kad mokesčių rūšys bei jų skaičius priklauso nuo valstybės fiskalinės politikos.

Formuojant mokesčių sistemas, svarbus yra apmokestinimo ribos klausimas. Apibendrintai mokesčių dydžiui apibūdinti naudojamas mokesčių našos rodiklis - mokestinių įplaukų ir BVP santykis procentais. Mokesčių našta yra 3 tipų: tiesioginė, netiesioginė, paslėptoji.

Pasaulio šalių mokslininkai ir praktikai pastebėjo dėsninę, kad per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai dažnai slepiami, plėtojasi "šešėlinės ekonomikos" veikla. Lafferio kreivė rodo, kad yra ribinis mokesčių tarifas, kurį padidinus, labai sparčiai mažėja surenkamų mokesčių pajamos.

Valstybės mokesčių sistema vertinama pagal tai, kaip ji sprendžia apmokestinimui keliamus uždavinius ir įgyvendina apmokestinimo principus. Sėkmingas mokesčių sistemos funkcionavimas priklauso nuo mokesčių įstatyminės bazės.

Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos 2002-2006 metais - didžiąsą dalį sudarė PVM, nemažai pajamų gauta iš gyventojų pajamų mokesčio, akcizų bei pelno mokesčio. Kiti mokesčiai užima palyginti nedidelę nacionalinio biudžeto pajamų dalį.

PVM yra vienas populiariausių mokesčių, nes turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas. Mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti, ypač kai yra vienas tarifas. Tačiau pridėtinės vertės didžiąją dalį sudaro išmokėtas darbo užmokestis ir gautas pelnas, nuo kurių Lietuvoje mokami mokesčiai. Gaunasi dvigubas apmokestinimas.

Akcizas visados būna tik vienkartinis mokestis už pagamintos ar parduotos prekės vieneta. Užsienio praktika rodo, kad akcizai dažniausiai nustatomi prekėms ar paslaugoms, kurios turi neelastingą paklausą bei siekiant apriboti kai kurių prekių (paslaugų) vartojimą. Tačiau Lietuvoje ne visada to paisoma. Vyriausybė siekia gerokai padidinti pajamas iš akcizo mokesčio, ji turi šiuo mokesčiu apmokestinti tas prekes, kurių paklausa ir pasiūla yra neelastinga kainos atžvilgiu.

Gyventojų pajamų mokestis yra vienas sudėtingiausių ir svarbiausių mokesčių. Jis daro didelę įtaką formuojant valstybės pajamas.

Pelno mokestis mokamas nuo apmokestinamojo pelno. Įstaigos bei organizacijos, kurių išlaikymo išlaidos arba jų dalis finansuojama iš valstybės biudžeto ar savivaldybių biudžetų, šiuo mokesčiu neapmokestinamos. Lietuvoje pelno mokestis yra per didelis, todėl verslininkai randa įvairiausių būdų jį sumažinti.

Formuojant valstybės mokesčių sistemą, reikia remtis įvairiomis mokesčių teorijomis, derinti jas tarpusavyje. Tik tokiu principu suformuota valstybės mokesčių sistema duos norimus rezultatus.

Lietuvoje dažnai vadovaujamosi tik mokesčių fiskaline funkcija, nesutvarkyta mokesčių įstatyminė bazė, iškyla nemažai problemų susijusių su atskirų mokesčių surinkimu, didelės mokesčių sistemos administravimo išlaidos.

Tobulinant Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą reikėtų mažinti mokesčių našta. Tai būtų galima įgyvendinti ne tik mažinant mokesčių tarifus, apmokestinimo bazę, bet ir taupiai naudojant mokestininius išteklius. Tobulinant Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą turėtų būti parengtas mokesčių kodeksas, kuris apribotų dažną mokesčių įstatymų kaitaliojimą. Prireikus juos pakeisti visuomenė turėtų būti informuota nors prieš metus.

Galima pastebėti, kad netiesioginiai mokesčiai Lietuvoje yra lengviau administruojami negu tiesioginiai, tai matosi ir nacionalinio biudžeto pajamose. Todėl geriausia būtų pereiti prie netiesioginių mokesčių.

Pagrindiniu tikslu laikoma surinkti kuo daugiau lėšų, o tai kelia didelį nerimą; šios perspektyvos yra beveik kiekvienoje VMI programos nuostatoje.

Piktybiškam mokesčių nemokėjimui sudaro sąlygas ir beatodairiškas įstatymų kaitaliojimas, pildymas.

LITERATŪRA

1. A World of Taxes// <http://www.oecd.org/std/nahome.Htm>
2. Bird R.M. (1992) Tax policy and economic development. - Baltimore, London: The Johns Hopkins university, 270 p.
3. Burneikis J., Štreimikienė D. (1997) Prekyba taršos leidimais // Lietuvos ūkis. Nr. 6-7.-P.21.
4. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. (1998) Valstybės mokesčių sistema. - Kaunas: Technologija, -22 Ip.
5. Buškevičiūtė E., (2003) Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija,-219p.
6. Buškevičiūtė E. (2006) Valstybės biudžeto apskaita.-Kaunas: Technologija,-154 p.
7. Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. (2000) Kas valstybės kišenėje? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga,-liepa-rugpjūtis.-Nr. 7-8 .-P.4-8, 44-49.
8. Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. (1994) Mokesčiai.-V.: Vilniaus universiteto leidykla, -47p.
9. Danilevičiūtė V. Naujas mokestis - Garantiniam fondui // Respublika, priedas Pinigai.- 2000 rugsėjo 5.- P.15.
10. Dėl LR Vyriausybės 2000-2004m. programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo // <http://www.lrs.lt>
11. Dičkus R. Kaip sumažinti mokesčių našta? // Apskaita ir kontrolė.-1997 gruodžio 16.-P.3.
12. Dičkus R. Kitais metais didės akcizo mokestis degalams ir cigaretėms // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.- 2001. Vasario 12.- P.13.
13. Ekonominės strategijos ekspertų tarybos darbo grupės išvada dėl mokesčių sistemos įstatymų naujausių pataisų ir jų pasekmių verslui // Respublika.-1998 liepos 23 P.5.
14. Ekspertai abejoja juridinių asmenų pelno mokesčio panaikinimo nauda // Kauno diena.- 2001 kovo!3- P.7.
15. Gipienė G. Pridėtinės vertės mokestis: tikros ir tariamos lengvatos // Lietuvos ūkis.-1998.-Nr. 7-8.- P.27-28.
16. Gronskas V. Mokesčiai į valstybinį biudžetą ir prekinės verslininkystės ardymas // Inžinerinė ekonomika.-1998.-Nr.2(II).-P38-46.
17. Gurskis V. Šapalienė L. Mokestinis darbas.-V.: Vilniaus aukštesnioji ekonomikos mokykla, 1996.-59p.
18. Hussey W.M., Lubick D.C. Basic world tax code and comentary. Tax Analysis.- Arlington, Virginia,1996.- 532 p.
19. Janušauskas R. Gerinti PVM sistemą verčia ES // Verslo žinios.- 1999 vasario 22.-P.10.

20. Jurgutis V. (1938) Finansų mokslo pagrindai.- K.: Žaibas,- 490p.
21. Kalčinskas G. Bendrosios finansinės ir mokesstinės apskaitos suderinamumas bei pelno mokesčio problema // Apskaitos apžvalga,- 1996. -Nr.2.-P. 42-44.
22. Kaunienė V., Novošinskienė A. (1996) Lietuvos mokesčių sistema.- Kaunas-Akademija,- 48p.
23. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // <http://www.lrs.lt>
24. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // <http://www.lrs.lt>
25. Lietuvos Respublikos Garantinio fondo įstatymas // <http://www.lrs.lt>
26. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // <http://www.lrs.lt>
27. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // <http://www.lrs.lt>
28. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// <http://www.lrs.lt>
29. Lietuvos Respublikos Muitinės kodeksas // <http://www.lrs.lt>
30. Lietuvos Respublikos Pajamų gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // <http://www.finmin.lt>
31. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // <http://www.lrs.lt>
32. Lukaševičius K. Verslas ir apmokestinimo tobulinimo strategija: daktaro disertacija, socialiniai mokslai, vadyba, KTU.-1998.
33. Lukšas A. (2000) Pelno mokesčio problemos // Mokesčių žinios.-2000 02 14 -20.-Nr. 7 (157).P. 11.
34. Marcijonas A. (1998) Mokesčių teisė: mokomoji priemonė. - Vilnius: VU,- 116 p.
35. Mikroekonomika. Kaunas. Technologija., 2000.- 71p.
36. Meidūnas V. Lietuvos mokesčių sistema // Mokesčių žinios.-1997 balandžio 15-21.-P.9.
37. Meidūnas V. Mokesčių kilmė ir istorinė raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.-1997.-Nr.IO.-P.128-134.
38. Meidūnas V. Mokesčių kilmė ir istorinė raida // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.-1997.-Nr. 12.-P. 144-149.
39. Mokesčiai ir mokesčių administravimas // <http://www.Irinka.lt/Tyrimai/Seimas2000/Mokesčiai.htm>
40. Mokesčiai rinkos šalyse//Aljansas.-1997.- Nr.2.-P.37-43.
41. Mokesčių laikinosios darbo grupės identifikuotos problemos bei siūlomi sprendimo būdai // <http://www.Irinka.lt/Tyrimai/Mokest/Sauletekis.htm>
42. Mokesčių reforma ekonomikos augimo labui: konferencijos medžiaga.- V.: Pradai,1996.-24 lp.
43. Mokesčių sistemos koncepcija (projektas) // Mokesčių žinios.- 2001 04 02-08.-Nr. 14 (216).-P.4-6.
44. Muitų už importuojamas prekes tarifų normos //Valstybės žinios.-1998 liepos 3.-P. 18-29.

45. Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys per 2000m. 12 mėnesių. // <http://www.finmin.lt>
46. Naujasis testamentas.- (1988) Kaunas - Vilnius, Lietuvos vyskupų konferencijos leidinys,-645p.
47. Navikas P.,(2003) Mokesčių labirintai. Vilnius.-52p.
48. Novošinskienė A, Žaltauskienė N. Pajamų ir pelno mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės // Inžinerinė ekonomika.- 2000m.- Nr. 3(18).-P.39-45.
49. Novošinskienė A. (2000) Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas: daktaro disertacija, socialiniai mokslai, ekonomika, LŽŪU.-Kaunas,-134p.
50. Novošinskienė A. Vidaus prekių ir paslaugų mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės // Tiltai.- 2000.- Nr. 1.-P. 37-41.
51. OECD. Degree of Reduction of Economic Double Taxation. Tax Training Center Copenhagen, 1996.-123p.
52. Pajuodienė G.M. (1998) Mokesčiai Lietuvoje: jų naštos ir struktūros lyginamoji analizė // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. -.- Nr. 11. - P. 72-78.
53. Pajuodienė G.M. (1993) Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. V.: Lietuvos informacijos institutas,- 36p.
54. Parking M. (1999) Economics.- Addison -Wesley Publishing Company,-1020p.
55. Proliberali mokesčių sistema - ateities Lietuvai // Litas.- 1997 rugpjūčio 19.- P. 14.
56. Rimas J. Ar būtina Lietuvos mokesčių sistemos reforma ? // Respublika, priedas Rinka.-1998. sausio5.- P.5.
57. Rimas J. Mokesčių koncepcijų teorija ir praktika // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.-1999 gegužės 18.-P.5.
58. Rimas J. Mokesčių koncepcijų teorija ir praktika // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.-1999 liepos 13.- P.2.
59. Rimas J. Mokesčių koncepcijų teorija ir praktika // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos.- 1999. liepos 27.-P.4.
60. Rimas J., Stačiokas R. (1996). Verslininkas ir mokesčiai.- K.:Spindulys, -191p.
61. Ruchovienė D. (2000) Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai, KTU, -34p.
62. Stačiokas R., Rimas J. (1996) Savivaldybių mokesčiai ir rinkliavos.- K.: AB Aušra.- 125p.
63. Stačiokas R. Rimas J. (2004) Mokesčiai: teorija ir praktika.. Kaunas –Technologija. - 4p.
64. Staniulytė T. Mokesčių revoliucijos scenarijus Lietuvai // Verslo žinios.-1997 gruodžio 24.-P.12-13.

65. Taboras S.R., Starkevičiūtė M. Lietuvos ūkio pamatai byra be visuomenės sutarties // Lietuvos rytas.- 2000 liepos 24.- Nr. 172.-P.6.
66. Tamulionis P. Mažesnis akcizas padėjo išdui ir įmonėms // Lietuvos rytas.-2000 sausio 19.-P.10.
67. Tamulionis V. Akcizų metamorfozės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga.- 1999 sausis (Nr. 1).- P.24-26 , ;
68. Tarptautinės konferencijos "Mokesčių reforma ekonomikos augimo labui" rezoliucija // Apskaitos apžvalga.-1996. -Nr.2.- P.45-48.
69. Tomas S. Ivlinas. (1991) Ekonomikos teorija.-V.: Mintis,-150p.
70. Tvaronavičienė M. (2000) Pelno mokestis Lietuvoje: už ir prieš // Lietuvos ūkis.- Nr. 1-2.-P.38-40.
71. Vainienė R. Mokesčiai ir ES reikalavimai // Kauno diena.-2000 rugpjūčio 17.-P.12.
72. Žikienė S. (2000) Aplinkos mokesčiai Europos Sąjungos šalyse ir Lietuvoje // Aplinkos tyrimai, inžinerija ir vadyba.- Nr. 1 (11).- P.81-85.
73. Žvirblis A. (1994) Lietuvos mokesčių sistema: realijos, pokyčiai, alternatyvos // Kauno diena. - . gruodžio 29.-P.19.

PRIEDAI

1 priedas

Nacionalinio biudžeto pajamos 2002 metai

Pajamos	Patikslintas planas	Įvykdyta	Skirtumas	Planas įvykdytas proc.
			+, -	
Fizinių asmenų pajamų mokestis	1428056	1432004	3948	100,3
Pelno (Juridinių asmenų pelno) mokestis	348028	263954	-84074	75,8
Pridėtinės vertės mokestis	3863987	3809678	-54309	98,6
Akcizai	1582029	1596134	14105	100,9
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	119000	132600	13600	111,4
Kitos pajamos	1583843	1665929	82086	105,2
IŠ VISO PAJAMŲ:	8924943	8900299	-24644	99,7

(C) LR Finansų Ministerija 2003. WWW sprendimas UAB "Sintagma".

Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviniai duomenys 2003 metai									
(tūkst. Lt)									
	Nacionalinis biudžetas			Valstybės biudžetas		Savivaldybių biudžetas			
Pajamos	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %	Metinis planas	Sausio-gruodžio mėn. faktas	Metinio biudžeto vykdymas %
Mokestinės pajamos									
Gyventojų pajamų mokestis	2394400	2666073	111.3	1298148	1445688	111.4	1096252	1220385	111.3
Pelno mokestis	503840	784884	155.8	503840	784884	155.8			
Turto mokesčiai	313737	253416	80.8				313737	253416	80.8
Pridėtinės vertės mokestis	4183592	3822994	91.4	4183592	3822994	91.4			
Akcizai	1714948	1765158	102.9	1714948	1765158	102.9			
Prekių apyvartos mokestis	1500	2411	160.7	1500	2411	160.7			
Cukraus mokestis	86000	88402	102.8	86000	88402	102.8			
Azartinių lošimų mokestis	15000	8026	53.5	15000	8026	53.5			
Transporto priemonių mokestis	33000	38558	116.8	33000	38558	116.8			
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	114718	74307	64.8	114718	74307	64.8			
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	149000	146362	98.2	149000	146362	98.2			
Mokestis už aplinkos teršimą	10472	11370	108.6	10472	11370	108.6			
Prekyviečių mokestis	7600	6899	90.8				7600	6899	90.8
Nemokestinės pajamos									
Lietuvos banko likutinis pelnas	65700	51780	78.8	65700	51780	78.8			

Palūkanos už kapitalo naudojimą	22160	18284	82.5	21660	17879	82.5	500	405	81.0
Dividendai	88364	92024	104.1	87125	87206	100.1	1239	4818	388.9
Palūkanos paskolas	158902	157890	99.4	158902	157890	99.4			
Palūkanos depozitus	23150	11883	51.3	23050	11883	51.6	100	0	
Rinkliavos	120356	82452	68.5	87000	58621	67.4	33356	23831	71.4
Konsulinis mokestis	14615	21531	147.3	14615	21531	147.3			
Pajamos iš patalpų nuomos	14394	16621	115.5	11960	13259	110.9	2434	3362	138.1
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	67700	54575	80.6	38345	29240	76.3	29355	25335	86.3
Kitos nemokestinės pajamos	43182	54046	125.2	42132	53376	126.7	1050	670	63.8
Pajamos iš kapitalo	31392	15795	50.3	27350	4855	17.8	4042	10940	270.7
Iš viso pajamų	10177722	10245741	100.7	8688057	8695680	100.1	1489665	1550061	104.1
Biudžetinių įstaigų pajamos, gautos už teikiamas paslaugas	432559	483530	111.8	375559	444032	118.2	57000	39498	69.3
Asignavimų valdytojų administruojamos pajamos	489614	485053	99.1	489614	485053	99.1			
Iš viso	11099895	11214324	101.0	9553230	9624765	100.7	1546665	1589559	102.8

LIETUVOS RESPUBLIKOS 2004 METŲ VALSTYBĖS BIUDŽETO VYKDYMAS
(tūkst. Lt)

Pajamos	Metų prognozė	Įvykdyta	Skirtumas nuo prognozės +,-	Metų prognozė įvykdyta proc.
MOKESČIAI				
Gyventojų pajamų mokestis	1338234	1614164	275930	120.6
Pelno mokestis	837407	1168950	331543	139.6
Pridėtinės vertės mokestis	4628807	3930111	-698696	84.9
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	13000	13811	811	106.2
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą	341353	437160	95807	128.1
Prekių apyvartos mokestis	1500	1034	-466	68.9
Akcizai	1854372	1857710	3338	100.2
Cukraus mokestis	28000	32705	4705	116.8
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	10000	13621	3621	136.2
Transporto priemonių mokestis	66000	54829	-11171	83.1
Mokestis už aplinkos teršimą	91238	25325	-65913	27.8
Rinkliavos	59600	45221	-14379	75.9
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	159350	147487	-11863	92.6
KITOS PAJAMOS				
Palūkanos už paskolas	99242	98096	-1146	98.8
Palūkanos už depozitus	18700	8974	-9726	48.0
Lietuvos banko likutinis pelnas	65400	66617	1217	101.9
Dividendai	57986	67010	9024	115.6
Palūkanos už kapitalo naudojimą	18660	19963	1303	107.0
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	15172	16729	1557	110.3
Naftos ir dujų išteklių mokestis	50154	43765	-6389	87.3
Pajamos už patalpų nuomą	15160	16363	1203	107.9
Konsulinis mokestis	19500	21648	2148	111.0
Pajamos už atsitiktines paslaugas	243459	269506	26047	110.7
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	150828	228574	77746	151.5
Žyminis mokestis	9200	12158	2958	132.2
Kitos pajamos	23000	27832	4832	121.0

Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	35845	36675	830	102.3
Kitos neišvardintos pajamos	28910	39246	10336	135.8
SANDORIAI SU MATERIALIUOJU IR NEMATERIALIUOJU TURTU BEI FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRISIĖMIMAS				
Žemė	17500	48534	31034	277.3
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	11350	12195	845	107.4
Kitos gautinos sumos	25985	28209	2224	108.6
VISO PAJAMŲ	10334912	10404222	69310	100.7
Europos sąjungos parama	1590281	1389794	-200487	87.4
IŠ VISO	11925193	11794016	-131177	98.9
Asignavimai	Patikslintas metinis planas	Įvykdyta	Skirtumas +,-	Metinis planas įvykdytas proc.
Bendros valstybės paslaugos	5415450	5182941	-232509	95.7
iš jų:				
perduota savivaldybėms pagal LRV nutarimus	54943	48663	-6280	88.6
specialioji dotacija	2208370	2197661	-10709	99.5
bendrosios dotacijos kompensacija	77481	77481	0	100.0
Gynyba	1056913	926009	-130904	87.6
Viešojo tvarka ir visuomenės apsauga	1238874	1123774	-115100	90.7
Ekonomika	2949833	2503720	-446113	84.9
Aplinkos apsauga	332327	148546	-183781	44.7
Būstas ir komunalinis ūkis	400	400	0	100.0
Sveikatos apsauga	225594	207785	-17809	92.1
Poilsis, kultūra ir religija	326304	346478	20174	106.2
Švietimas	1278837	1352862	74025	105.8
Socialinė apsauga	928430	873973	-54457	94.1
IŠ VISO IŠLANDŲ	13752962	12666488	-1086474	92.1

LIETUVOS RESPUBLIKOS 2005 METŲ VALSTYBĖS BIUDŽETO VYKDYMAS

I. PAJAMOS

Pajamos	Metų progozė	Įvykdyta	Skirtumas nuo progozės +,-	Metų progozė įvykdyta proc.
MOKESČIAI	10195775	10898462	702687	106,9
Gyventojų pajamų mokestis	1826614	1875250	48636	102,7
Pelno mokestis	1324694	1507704	183010	113,8
Pridėtinės vertės mokestis	4484928	4841726	356798	108,0
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	13000	16555	3555	127,3
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą	230000	296568	66568	128,9
Akcizai	1972440	2040094	67654	103,4
Cukraus mokesčiai	4500	5677	1177	126,2
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	20000	24580	4580	122,9
Transporto priemonių mokesčiai	50100	48597	-1503	97,0
Mokestis už aplinkos teršimą	25166	28264	3098	112,3
Rinkliavos	71120	55051	-16069	77,4
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	173213	158396	-14817	91,4
KITOS PAJAMOS	906682	1115586	208904	123,0
Palūkanos už paskolas	71279	105505	34226	148,0
Palūkanos už depozitus	12500	6226	-6274	49,8
Lietuvos banko likutinis pelnas	55000	66062	11062	120,1
Dividendai	49885	135167	85282	271,0
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	17900	17701	-199	98,9
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	15615	17079	1464	109,4
Naftos ir dujų išteklių mokestis	51000	30799	-20201	60,4
Pajamos už patalpų nuomą	16000	18861	2861	117,9
Konsulinis mokestis	50000	34438	-15562	68,9

Pajamos už atsitiktines paslaugas	286716	295882	9166	103,2
Įmokos už mokslą aukštesiose mokyklose	172068	250575	78507	145,6
Žyminis mokestis	10000	13139	3139	131,4
Kitos pajamos	12000	15244	3244	127,0
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	36345	46571	10226	128,1
Kitos neišvardintos pajamos	50374	62337	11963	123,7
SANDORIAI SU MATERIALIUOJU IR NEMATERIALIUOJU TURTU BEI FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRISIĖMIMAS	79905	136470	56565	170,8
Žemė	39420	66325	26905	168,3
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	27500	10425	-17075	37,9
Kitos gautinos sumos	12985	59720	46735	459,9
IŠ VISO	11182362	12150518	968156	108,7
Europos sąjungos parama	2677298	2002570	-674728	74,8
IŠ VISO	13859660	14153088	293428	102,1

II. PERVESTA ASIGNAVIMŲ PAGAL VALSTYBĖS FUNKCIJAS

Asignavimai	Patikslintas metinis planas	Įvykdyta	Skirtumas +,-	Metinis planas įvykdytas proc.
Bendros valstybės paslaugos	5854731	5635949	-218782	96,3
Gynyba	1237930	977673	-260257	79,0
Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga	1242452	1218107	-24345	98,0
Ekonomika	3709790	3519508	-190282	94,9
Aplinkos apsauga	368991	280730	-88261	76,1
Būstas ir komunalinis ūkis	3400	700	-2700	20,6
Sveikatos apsauga	263949	261561	-2388	99,1
Poilsis, kultūra ir religija	406015	406514	499	100,1
Švietimas	1445976	1482478	36502	102,5
Socialinė apsauga	1136026	1048968	-87058	92,3
IŠ VISO IŠLAIDŲ	15669260	14832188	-837072	94,7

LIETUVOS RESPUBLIKOS 2006 METŲ VALSTYBĖS BIUDŽETO ĮVYKDYMAS

I. PAJAMOS				
Pajamos	Metų progozė	Įvykdyta	Skirtumas +,-	Metų prognozė įvykdyta proc.
MOKESČIAI	12492197	13244536	752339	106,0
Gyventojų pajamų mokestis	1885145	2038405	153260	108,1
Pelno mokestis	1695374	1924521	229147	113,5
Socialinis mokestis	400000	365489	-34511	91,4
Pridėtinės vertės mokestis	5941106	6152214	211108	103,6
Atskaitymai nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą	13500	17065	3565	126,4
Akcizai	2230964	2374429	143465	106,4
Cukraus mokesčiai	4500	2193	-2307	48,7
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	20000	21635	1635	108,2
Transporto priemonių mokesčiai	43915	78461	34546	178,7
Mokestis už aplinkos teršimą	15483	27567	12084	178,0
Rinkliavos	85210	59613	-25597	70,0
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	157000	182944	25944	116,5
KITOS PAJAMOS	1190769	1253663	62894	105,3
Palūkanos už paskolas	69707	88552	18845	127,0
Palūkanos už depozitus	7000	20430	13430	291,9
Lietuvos banko likutinis pelnas	67000	63596	-3404	94,9
Dividendai	146728	56903	-89825	38,8
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	24477	16117	-8360	65,8
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	16880	16933	53	100,3
Naftos ir dujų išteklių mokestis	42000	35016	-6984	83,4
Pajamos už patalpų nuomą	16000	19796	3796	123,7
Konsulinis mokestis	38000	47771	9771	125,7
Pajamos už atsitiktines paslaugas	305008	328740	23732	107,8
Įmokos už mokslą aukštosiose mokyklose	179789	234197	54408	130,3
Žyminis mokestis	12452	14104	1652	113,3
Kitos pajamos	12000	13239	1239	110,3
Pajamos iš baudų ir konfiskacijos	40400	61394	20994	152,0
Kitos neišvardintos pajamos	213328	236875	23547	111,0

SANDORIAI SU MATERIALIUOJU IR NEMATERIALIUOJU TURTU BEI FINANSINIŲ ĮSIPAREIGOJIMŲ PRISIĖMIMAS	76985	144059	67074	187,1
Žemė	48000	102847	54847	214,3
Kitas ilgalaikis materialusis turtas	17000	12227	-4773	71,9
Kitos gautinos sumos	11985	28985	17000	241,8
IŠ VISO	13759951	14642258	882307	106,4
Europos sąjungos parama	3326230	2162284	-1163946	65,0
IŠ VISO	17086181	16804542	-281639	98,4
II. PERVESTA ASIGNAVIMŲ PAGAL VALSTYBĖS FUNKCIJAS				
Asignavimai	Metinis planas	Pervesta asignavimų	Skirtumas +,-	Metinis planas įvykdytas proc.
Bendros valstybės paslaugos	5979543	5612380	-367163,0	93,9
Gynyba	1295087	1293580	-1507,0	99,9
Viešoji tvarka ir visuomenės apsauga	1428863	1416111	-12752,0	99,1
Ekonomika	4945509	4604993	-340516,0	93,1
Aplinkos apsauga	568345	473183	-95162,0	83,3
Būstas ir komunalinis ūkis	7400	3849	-3551,0	52,0
Sveikatos apsauga	1184578	1172649	-11929,0	99,0
Poilsis, kultūra ir religija	459805	467812	8007,0	101,7
Švietimas	1650756	1697610	46854,0	102,8
Socialinė apsauga	1313295	1271530	-41765,0	96,8
IŠ VISO IŠLAIDŲ	18833181	18013697	-819484,0	95,6