

Lietuva ir Europos Sąjunga: mokesčių harmonizavimas

Romas Stačiokas

Profesorius socialinių mokslų daktaras
Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto
Finansų ir apskaitos katedra
Muitinės g. 8, 3000 Kaunas
Tel. / faks. (8 37) 30 05 65
El. paštas: romas.staciokas@ktu.lt

Atkūrus nepriklausomybę, Lietuvoje pertvarkyta mokesčių sistema – biudžetas, jo sandara, mokesčiai, ūkio subjektų finansai. Mokesčių sistema formavosi kartu vykstant ir kitoms reformoms: keitėsi nuosavybės formos, kainodara, bankų sistema, pinigų–kredito strategija ir pan. Kiekvieną žingsnį kuriant ir tobulinant nacionalinę mokesčių sistemą daugiausia lėmė sprendimai kitose srityse: bendra ekonominė padėtis; infliacijos lygis; valstybės pinigų–kredito politika; privataus sektoriaus ir valstybės kontroliuojamos gamybos santykis bei tarpusavio sąveika.

Nuo 2000 metų vis labiau plėtojantis bendriems eurointegraciniam procesams, Lietuvai iškilo svarbūs uždaviniai radikaliai reformuoti mokesčių sistemą, derinant jos socialinius ir ekonominius padarinius su apmokestinimo ES praktika bei čia vyraujančiomis mokesčių teisinėmis nuostatomis. Lietuvos mokesčių teisės aktai turi atitikti Europos Sąjungos teisę ir direktyvas apmokestinimo klausimais, tai numatyta Lietuvos Respublikos derybinėje su ES pozicijoje „Mokesčiai“ (10 derybinis skyrius). Įgyvendinus mūsų krašte adekvačias Europos Sąjungoje vykdomos mokesčių politikos priemones, gerės privataus ir viešo verslo plėtotės, gyventojų materialinių, buitinių ir kultūrinių poreikių tenkinimo sąlygos. Todėl sprendžiamosioms valstybės centrinės ir vietinės valdžių institucijoms prisieis dėti daugiau pastangų mažinti bendrą mokesčių našta, sudaryti veiksmingą mokesčių pajamų perskirstymo per valstybės ir savivaldybių biudžetus mechanizmą, iš esmės peržiūrėti išimčių tam tikroms verslo organizacinėms formoms arba pelno (pajamų) rūšims taikymą. Tada turėtų formuotis tolydi apmokestinimo aplinka ir visapusiškiau atsiskleistų realios galimybės derinti ir vienodinti Lietuvos mokesčius su kitų Europos šalių mokesčiais.

Tyrimo objektas – Lietuvos Respublikos mokesčių sistema ir jos derinimo ir vienodinimo kryptys.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti, kokią įtaką eurointegracinės politikos ir tarptautinių normų reikalavimai turi mokesčių Lietuvoje derinimo ir vienodinimo su ES galiojančiomis apmokestinimo nuostatomis, kokių tai sukelia biudžetinių pajamų akumuliacinio padarinių. Siekdamas šio tikslo autorius rėmėsi W. Hussey, A. Williams, A. Butkevičiaus, E. Buškevičiūtės, I. Čepienės, A. Damulienės, H. Gabarto, V. Gronsko, V. Meidūno, G. M. Pajuodienės, V. Pukelienės, P. Puzinausko, J. Listavičiaus, A. Junevičiaus, V. Navicko, V. Vengrausko ir kitų autorių (nagrinėjusių mokesčių vienodinimo ir Lietuvos mokesčių sistemos reformų vyksmo padarinių poveikio biudžetinių pajamų kaupimui, verslo plėtotei probleminius klausimus) teiginiais bei teoriniais ir taikomojo pobūdžio apibendrinimais.

Tyrimo metodai – norminių dokumentų, literatūros, ūkinės praktikos ir statistikos duomenų struktūrinė funkcinė analizė, tiriamų klausimų nagrinėjimas sisteminiu požiūriu, išvadų formulavimas, mokesčių harmonizavimo tobulinimo prielaidų pagrindimas.

Pagrindiniai žodžiai: apmokestinimas, mokesčiai, biudžetas, mokesčių derinimas, pajamos, išlaidos, mokesčių sistemos koncepcija.

Išvadas

Atkūrus nepriklausomybę, Lietuvoje pirmiausia buvo pakeisti įmonių mokėjimai iš pelno. Panaikinus mokestį už gamybinius fondus ir pelno likučio įmokas, įsigaliojo LR juridinių asmenų pelno mokestis (1990 07 31 įstatymas Nr. I-442; žr. Valstybės žinios. 1990, Nr. 24-601). Analogiškai, panaikinus iki tol buvusį gyventojų pajamų mokestį, įvestas fizinių asmenų pajamų mokestis (1990 10 05 įstatymas Nr. I-641; žr. Valstybės žinios. 1990, Nr. 31-742). Seimas taip pat paskelbė kitus įstatymus, susijusius su mokestinių pajamų akumuliaciniu valstybės ir savivaldybių biudžetuose. Tai Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (Valstybės žinios. 1991, Nr. 11-274), Žemės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios. 1992, Nr. 21-612), Prekyviečių mokesčio įstatymas (Valstybės žinios. 1993, Nr. 66-1264), Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios. 1994, Nr. 30-530), Akcizų įstatymas (Valstybės žinios. 1994, Nr. 51-951) bei Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios. 1994, Nr. 59-1156).

1995 metais įsigaliojo LR mokesčių administravimo įstatymas (MAĮ). Jame buvo pateiktas verslo įmonėms, organizacijoms ir gyventojams taikomų mokesčių sąrašas, apibūdintos mokesčio mokėtojo, taip pat mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos. Reglamentuota mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka, mokesčio ir su juo susijusių sumų išieškojimas ir mokestinių ginčų nagrinėjimas. Nurodytos kitos mokesčių administravimo taisyklės ir procedūros. Tačiau svarbiausia – šiame teisės akte buvo nustatyti pagrindinės sąvokos ir reikalavimai, kurių būtina laikytis vykdant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus.

Vėliau buvo priimti: Sveikatos draudimo įstatymas (Valstybės žinios. 1996, Nr. 55-1287;

1997, Nr. 61-1441; 1998, Nr. 115-3231; 1999, Nr. 62-2035; 2000, Nr. 92-2882, Nr. 111-3565; 2001, Nr. 21-694, Nr. 102-3625); Rinkliavų įstatymas (Valstybės žinios. 2000, Nr. 52-1484; 2001, Nr. 62-2233); Kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas (Valstybės žinios. 2000, Nr. 92-2873; 2001, Nr. 112-4089); Pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992) ir kiti.

Pažymėtina, kad nuo 2000 metų vis labiau plėtojantis bendriems eurointegraciniams procesams ir pradėjus įgyvendinti naują Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos koncepciją, Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymai suderinti su Europos Sąjungos *acquis communautaire** ir tarptautinių organizacijų reikalavimais. Fizinių asmenų pajamų mokestį bei turto ir pajamų deklaravimą reglamentuojančius įstatymus pakeitė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Juo padidintas neapmokestinamųjų pajamų dydis, įteisintas visuotinis pajamų deklaravimas. Įvedus visuotinį pajamų deklaravimą sudaromos prielaidos atsisakyti specialaus pajamų deklaravimo išsigyjant brangų turtą ir lėšas. Juridinių asmenų pelno mokestį reglamentuojantį įstatymą pakeitė naujas Pelno mokesčio įstatymas. Jis įteisino beveik perpus mažesnę pelno mokesčio tarifą, paprastesnę pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarką bei nepagrįstų lengvatų ir išimčių atsisakymą.

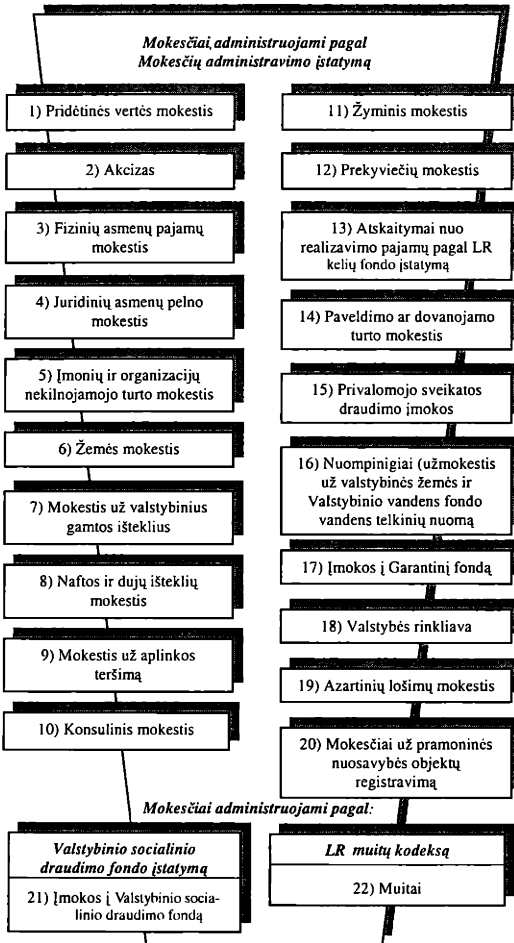
Mokesčiai – pagrindinis biudžetinių pajamų šaltinis

Lietuvos mokesčių sistema yra nemažai „nusižiūrėta“ nuo Vakarų valstybių. Nustatyti beveik

* *Acquis communautaire* apima rašytinę pirminę (Bendrijų steigimo sutartys) ir antrinę Bendrijų teisę (Bendrijų institucijų teisės aktai: reglamentai, direktyvos, sprendimai), taip pat taisykles, rezolucijas, pozicijas, nuomones, teismų praktiką, bendruosius teisės principus.

tie patys mokesčiai, o jų tarifai nėra jau tokie dideli, palyginti su kitų Europos valstybių mokesčių tarifais. Beje, Lietuvos mokesčių sistema būdingi panašūs kaip ir Vakaruose trūku-

mai. Šiuo atžvilgiu galime kalbėti ne tik apie dvigubo apmokestinimo pasireiškimus, bet ir visą mokesčių piramidę. Mokesčių sistemą reikia tobulinti – dėl to, atrodo, jau nesiginčijama.



1 pav. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema, galiojusi iki 2003 m. sausio 1 d.

Iki 2003 m. sausio 1 d. pagal Mokesčių administravimo įstatymą (2000 12 20 įstatymo Nr. IX-100, įsigaliojusio nuo 2001 m. sausio 1 d., redakcija; žr. Valstybės žinios. 2000, Nr. 113-3607; 2001, Nr. 39-1326, Nr. 52-1812) buvo administruojami 1 pav. nurodyti mokesčiai ir rinkliavos. Iš jų verslo įmonės apmokestintos:

- juridinių asmenų pelno mokesčiu (uždarosios akcinės bendrovės, personalinės įmonės, ūkinės bendrijos);
- fizinių asmenų pajamų mokesčiu (su darbo santykiais susiję mokesčiai);
- pridėtinės vertės mokesčiu (visos įmonės, kurios yra įsiregistravusios kaip PVM mokėtojos);
- atskaitymais į Kelių fondą (visos įmonės nuo realizavimo pajamų (įplaukų);
- nekilnojamojo turto mokesčiu (tik tada, kai turi nuosavybės teise registruotą nekilnojamąjį turą);
- mokesčiu į Garantinį fondą (visos įmonės nuo darbo užmokesčio fondo dalies);
- žemės mokesčiu (tik tada, kai turi nuosavybės dokumentus);
- žemės nuomos mokesčiu (tik turėdamas sutartį su savivaldybe, kai nuomojamas žemės sklypas);
- mokesčiu už aplinkos teršimą;
- kiti mokesčiai yra specialūs ir taikomi tik tam tikroms įmonėms.

Renkami mokesčiai nemažai diskutuoti, o ir dabar diskutuojama spaudoje, įvairiuose teoriniuose ir praktiniuose dalykiniuose renginiuose. Daugiausia kritiškai svarstomi mokesčių tarifų dydžiai, apmokestinimo objektai ir panašūs klausimai. Tačiau kad ir kaip rutuliuojasi diskusija, akivaizdu: per mokesčius siekiama įtvirtinti gamyboje ir komercijoje pripažintus fiskalinės politikos principus (lygybę, teisingumą, efektyvumą). Norint kuo geriau

„atsirinkti“ apmokestinimo ir mokesčių administravimo pranašumus ir trūkumus, mūsų manymu, būtina nuodugniau pažvelgti į nacionalinį (valstybės ir savivaldybių) biudžetą, išsiaiškinti, kaip jame akumuliuojamos mokesstinės pajamos, kokia šių pajamų, vertinant skyrium pagal mokesčių rūšis, lyginamoji bendrų biudžetinių įplaukų dalis ir pan. Juoba kad biudžeto pajamų formavimas išlieka viena iš svarbiausių šalies socialinės-ekonominės raidos problemų.

2001 metais į valstybės biudžetą buvo surinkta 9,7 proc. daugiau pajamų, palyginti su 2000 metais, tačiau pajamų planas įvykdytas tik 97,5 procento. Taip pat nebuvo įvykdytas ir savivaldybių biudžetų pajamų planas (96,6 proc.). Pagrindinė biudžeto deficito priežastis – nepakankamas mokesčių surinkimas. Nors 2002 metais ekonomika palyginti sparčiai augo, tačiau biudžeto pajamos buvo surenkamos ne taip sparčiai, todėl biudžeto deficitas sumažėjo labai nedaug (žr. 1 lentelę).

Nacionalinio biudžeto pajamos ir išlaidos, palyginti su sukuriamu BVP, po 1998 metų kitus trejus metus mažėjo. Nors 2001 metais biudžeto pajamos padidėjo, jų ir BVP santykis siekė 19,3 proc. (žr. 2 pav.), kadangi BVP galiojusiomis kainomis didėjo sparčiau.

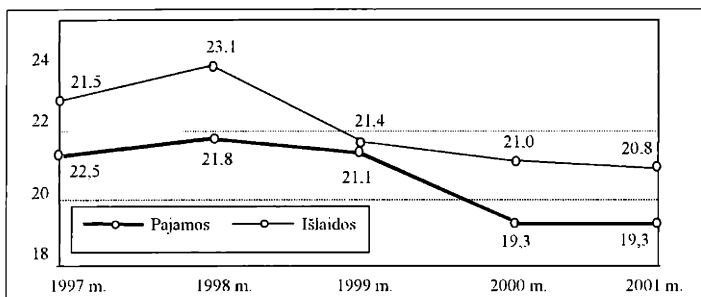
Mokestinės pajamos sudarė apie 87 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Didžiausia lyginamoji dalis teko pridėtinės vertės mokesčiui ir fizinių asmenų pajamų mokesčiui (žr. 2 lentelę), tačiau 2001 metais jų bendros mokesčių įplaukų apimties lyginamoji dalis sumažėjo. Pastarųjų metų tendencija yra tokia, kad nuolat didėja netiesioginių mokesčių lyginamoji dalis. Iš kitų pajamų sparčiau didėja nekilnojamojo turto mokesčiai, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai.

Kai kurių mokesčių 2001 metais buvo surinkta daugiau nei planuota – akcizų už alko-

1 lentelė. Nacionalinio biudžeto pajamos ir išlaidos (mln. litų)

	1997 m.	1998 m.	1999 m.	2000 m.	2001 m.
Pajamos	8237,5	9377,8	8983,6	8723,6	9275,6
Išlaidos	8612,4	9915,6	9108,7	9468,0	9987,7
Perteklius / deficitas (-)	-374,9	-537,8	-125,1	-744,4	-712,1

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis. Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės, 2000, p. 151; 2002, p. 603.



2 pav. Nacionalinio biudžeto pajamos ir išlaidos, palyginti su BVP (procentais)

2 lentelė. Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra (procentais)

	1997 m.	1998 m.	1999 m.	2000 m.	2001 m.
Fizinių asmenų pajamų mokestis	23,8	26,8	28,7	29,1	27,1
Juridinių asmenų pelno mokestis	7,5	6,4	4,0	3,6	2,8
Pridėtinės vertės mokestis	40,6	39,6	38,6	39,7	37,9
Akcizai	14,1	14,7	14,7	14,0	14,0
Kitos pajamos	14,0	12,5	14,0	13,6	18,2

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis. Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės, 2000, p. 152; 2002, p. 603–604.

3 lentelė. Akcizų struktūra (procentais)

	1997 m.	1998 m.	1999 m.	2000 m.	2001 m.
Alkoholinių gėrimų	45,3	40,3	32,1	35,0	34,4
Tabako ir tabako gaminių	9,5	9,1	15,4	11,6	13,3
Naftos produktų	43,2	46,2	46,0	44,0	41,7
Elektros energijos	0,7	0,8	0,5	0,6	0,9
Kitų prekių	1,3	3,7	6,0	8,8	9,7

Šaltinis: Lietuvos ekonomikos apžvalga, 2002, p. 8.

4 lentelė. Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamos

	1993		1995		1997		1999		2000		2001	
	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%
Pajamos	2 738 572	100,0	5 758 017	100,0	8 237 475	100,0	8 983 600	100,0	8 723 642	100,0	9 275 641	100,0
Mokestinės pajamos	2 396 149	87,5	5 535 004	96,1	7 813 696	94,9	8 376 071	93,2	8 033 120	92,1	8 104 680	87,4
Pajamų, pelno mokesčiai	1 255 440	45,9	2 243 614	39,0	2 577 921	31,3	2 937 222	32,7	2 815 953	32,3	2 770 830	29,9
Fizinių asmenų pajamų mokesčiai	614 723	22,5	1 689 745	29,3	1 957 016	23,8	2 576 394	28,7	2 504 272	28,7	2 511 614	27,1
Juridinių asmenų pelno mokesčiai	640 717	23,4	553 869	9,6	620 905	7,5	360 828	4,0	311 681	3,6	259 216	2,8
Turto mokesčiai	27 471	1,0	156 841	2,8	216 857	2,6	246 606	2,7	258 503	3,0	284 410	3,1
Nekilnojamojo turto mokesčiai	27 471	1,0	156 841	2,6	216 857	2,6	244 457	2,7	256 672	2,9	282 158	3,0
Žemės mokesčiai	8 245	0,3	13 985	0,2	15 945	0,2	18 795	0,2	20 849	0,2	23 065	0,2
Žemės nuomos mokesčiai	19 226	0,7	74 036	1,3	53 120	0,6	47 452	0,5	46 019	0,5	47 266	0,5
Nekilnojamojo turto mokesčiai			68 820	1,2	147 792	1,8	178 210	2,0	189 804	2,2	211 826	2,3
Turto dovanojimo ir paveldėjimo mokesčiai							2149	0,0	1831	0,0	2252	0,0
Vidaus prekių ir paslaugų mokesčiai	981 097	35,8	2 589 163	45,0	4 512 830	54,8	4 784 873	53,3	4 628 995	53,1	4 912 000	53,0
Pridėtinės vertės mokesčiai	760 399	27,8	1 974 926	34,3	3 347 782	40,6	3 466 514	38,6	3 419 412	39,2	3 511 812	37,9
Akcizai	212 329	7,7	614 237	10,7	1 165 048	14,1	1 318 359	14,7	1 209 583	13,9	1 295 349	14,0
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	99 951	3,6	187 412	3,3	270 796	3,3	192 611	2,1	142 930	1,6	133 831	1,4
Kiti mokesčiai	32 190	1,2	357 974	6,2	235 292	2,9	214 759	2,4	186 739	2,1	3610	0,0
Nemokestinės pajamos	337 074	12,3	222 865	3,9	421 524	5,1	605 203	6,7	687 521	7,9	1 159 713	12,5
Pajamos už perduotą ilgalaikį turtą			148	0,0	2255	0,0	2326	0,0	3001	0,0	1395	0,0

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis. Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės (1996, p. 154–155; 1997, p. 163–164; 2002, p. 603–604).

holinius gėrimus iš importuotojų, už importuotus naftos produktus, už valstybinius gamtos išteklius, palūkanų už valstybės kapitalo naudojimą, palūkanų už paskolas.

Pajamų iš akcijų (žr. 3 lentelę) didžiausią lyginamąją dalį sudaro alkoholinių gėrimų ir naftos produktų akcizai. Tačiau 2002 metais alkoholinių gėrimų ir naftos produktų akcijų lyginamosios dalys sumažėjo, o tabako ir tabako gaminių – padidėjo.

Kaip 1993–2001 metais formavosi Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto mokestinės pajamos, parodyta 4 lentelėje. Nagrinėjamu laikotarpiu nacionalinio biudžeto pajamos sudarė įstatymų nustatyti mokesčiai ir kitos įmokos į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Atkreipiame dėmesį, kad šioje lentelėje pateikti duomenys neparodo tikrosios 1993–2001 metų nacionalinio biudžeto pajamų įplaukų sumos ir kai kurių mokesčių tam tikrais nagrinėjamo laikotarpio metais įplaukų lyginamosios dalies. Antai dalis akcizo už realizuotą benzi-

ną, dyzelinius degalus ir tepalus buvo tiesiogiai pervedama į Kelių fondo sąskaitą (pavyzdžiui, 1996 m. – 15 proc., 1997 m. – 25 proc.). Todėl bendra akcizo įplaukų suma 1996 metais buvo 897,8 mln. litų, 1997 metais – 1332,6 mln. litų. Nuo 1997 metų dalis apskaičiuoto fizinių asmenų pajamų mokesčio pervedama į Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą. Taigi bendra minėto mokesčio suma tais metais sudarė 2779,5 mln. litų.

Vadinasi, kai kuriuose mokesčių įstatymuose reglamentuota nuostata pagrindinių mokesčių biudžetinių įplaukų dalį perduoti ne į valstybės išdą, o į tikslinės paskirties fondus. Tai prieštarauja mokesčių teorijos principams. Toks valstybės išdai priklausantių mokesčių tiesioginis perdavimas į kitų centralizuotų fondų lėšų pajamas reiškia užslėptą tų fondų finansavimą.

Iš kokių pagrindinių mokesčių 1991–2001 metais buvo kaupiamos Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamos iliustruoja 5 len-

5 lentelė. Pagrindiniai mokesčiai į Lietuvos Respublikos nacionalinį biudžetą (palyginti su visa pajamų suma, procentais)

<i>Metai</i>	<i>Fizinių asmenų pajamų mokestis</i>	<i>Juridinių asmenų pelno mokestis</i>	<i>Pridėtinės vertės mokestis ir akcizai</i>
1991	15,7	20,5	41,3
1992	19,5	22,3	41,4
1993	22,5	23,4	35,5
1994	29,4	13,7	35,4
1995	29,3	9,6	45,0
1996	31,0	8,7	46,4
1997	23,8	7,5	54,8
1998	25,8	6,2	52,8
1999	28,7	4,0	53,3
2000	28,7	3,6	53,1
2001	27,1	2,8	51,9

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis. Vilnius: Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės (1997, p. 164; 2002, p. 604).

1991–1992 metų mokesčiai apskaičiuoti remiantis 1993 metais patvirtinta Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacija.

telė. 2001 m., palyginti su 1991 m., mokestinės pajamos padidėjo: iš fizinių asmenų pajamų mokesčio – nuo 15,7 proc. iki 27,1 proc.; iš pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų – nuo 41,3 proc. iki 51,9 proc. Atitinkamai iš juridinių asmenų pelno mokesčio pajamos sumažėjo nuo 20,5 proc. iki 2,8 proc. (palyginti su visa mokestinių pajamų suma).

Pateikiami 4 ir 5 lentelėse duomenys rodo, kad 1991–2001 metais nacionalinio biudžeto pajamas iš esmės sudarė netiesioginių mokesčių įmokos. Tai pirmasis išskirtinis mūsų šalies mokesčių struktūros bruožas. Antra vieta teko fizinių asmenų pajamų mokesčiui (pavyzdžiui, 2001 metais 2511,6 mln. Lt), trečia – kitiems mokesčiams ir įmokoms, ketvirta – juridinių asmenų pelno mokesčiui (2001 metais 259,2 mln. Lt). Taigi iš netiesioginių mokesčių „gausieniai“ 1991–2001 metais papildęs biudžetą buvo pridėtinės vertės mokestis, iš tiesioginių – fizinių asmenų pajamų mokestis.

Kitas mokesčių struktūros analizuojamu laikotarpiu bruožas – sparti netiesioginių mokesčių plėtra. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio įplaukos į nacionalinį biudžetą 2001 metais, palyginti su 1993 metais, padidėjo nuo 760,4 mln. Lt iki 3511,8 mln. Lt, t. y. padidėjo 2751,4 mln. Lt (4,6 karto). 2001 metais, palyginti su 1999 metais, augimas buvo 45,3 mln. Lt, arba 101,3 proc. Spartų šio mokesčio į biudžetą augimą analizuojamais metais lėmė: pridėtinės vertės mokesčio lengvatojimo panaikinimas ir tarifo lietuviškos maisto prekės padvigubinimas (nuo 9 proc. iki 18 proc.). Akcizų įplaukos kasmet vis didėjo, nes didėjo apmokestinimo tarifai. Galima daryti išvadą, kad Lietuvos Respublikos nacionaliniame biudžete vyrauja netiesioginių (vartojimo) mokesčių įplaukos.

Pajamų ir lėšų poreikiai vykdyti valstybės valdžios ir savivaldybių funkcijas kasmet sparčiai didėja ir juos patenkinti kyla didelių sunkumų. Minėtų poreikių finansinio padengimo šal-

tinis – bendrasis vidaus produktas (BVP). Kaip žinoma, orientuojantis į einamųjų metų Lietuvos Respublikos ekonominius ir finansinius rezultatus, tikslinamas anksčiau prognozuotas būsimųjų metų BVP. Atitinkama jo dalis pajamomis skiriama ateinančių metų valstybės, įskaitant savivaldos, funkcijoms vykdyti. Bendrojo vidaus produkto augimas ir jo dalies skyrimas nacionaliniam biudžetui (NB) arba valstybės biudžetui (VB) ir savivaldybių biudžetams (SB) formuoti turėtų bent optimaliai tenkinti vis didėjančias Lietuvos ir jos žmonių reikmes.

Europos Sąjungos teisės ir galios vienodinti mokesčius

Mokesčių įvairiose šalyje derinimo ir vienodinimo požiūriu ES yra ribotos kompetencijos teisinis darinys. Tai reiškia, kad ji turi įgaliojimus savarankiškai veikti tik tose srityse, kurias jai perdavė valstybės narės savo suvereniteto sąskaita. 1951 metais Europos anglies ir plieno bendrijos, 1957 metais Europos Ekonominės Bendrijos ir Euratomo steigiamosios sutartys (toliau Sutartys) ir sudaro tą pirminį konstitucinį pagrindą Europos Sąjungai veikti savo vardu. Nors nėra taisyklės, aiškiai draudžiančios priimti kokią nors teisės normą, kurios neaprepia Sutartys, tačiau visuotinai pripažinta: pagal Europos Bendrijos (EB) sutarties 3 ir 249(189) straipsnių sąlygas kiekviena Bendrijos teisės norma privaloma pagrįsti sutarties nuostatomis.

ES kompetencija mokesčių vienodinimo ir derinimo srityje labai nevienalytė, nes Bendrijos sutartyje įtvirtintas nevienodas teisinis pagrindas valstybių narių tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams derinti ir vienodinti. Remiantis EB sutarties 93(99) straipsniu Europos Tarybai (ET) suteikiama teisė priimti teisės aktus, reikalingus suderinti apyvartos, akcizo mokesčius ir kitokias netiesioginio apmokestinimo formas. Vadinasi, valstybės na-

rės labai aiškiai pritarė ES kompetencijai reglamentuoti valstybių narių mokesčius – pridėtinės vertės mokesčių, akcizų ar muitus.

Aiškiaus teisinio pagrindo (analogiško EB sutarties 93(99) straipsniui), leidžiančio ET suderinti ir tiesioginius mokesčius, Europos Bendrijos sutartyje nenustatyta. Valstybės narės sąmoningai vengė perleisti ES kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje šiuo atžvilgiu siekdamos dar išlaikyti savo suverenitetą. Kadangi tokia politika lėmė didelius verslo sąlygų skirtumus valstybėse narėse, tiesioginis apmokestinimas jose buvo pradėtas derinti tomis teisinėmis priemonėmis, kurios buvo skirtos suderinti kitas sritis. Pavyzdžiui, EB sutarties 94(100) straipsnis pasirodė esąs labai naudingas derinant teisės aktus tada, kai pati sutartis nenustato jokio konkretaus teisinio pagrindo priimti vieną ar kitą teisės aktą. Juo remiantis Europos Tarybai suteikiami įgaliojimai priimti direktyvas, kuriomis būtų suderinti nacionaliniai įstatymai, taisyklės ir administracinės normos, darančios tiesioginį poveikį ES bendrajai rinkai kurti ir veikti. Skirtingas tiesioginio apmokestinimo režimas įvairiose valstybėse narėse ir buvo viena iš tų sričių, kuri, nors tiesiogiai nepriklausė ES kompetencijai, vis dėlto tiesiogiai veikė bendrąją rinką, todėl buvo iš dalies pradėta reguliuoti EB teisės lygiu. Europos Sąjunga netiesiogiai išplėtė savo kompetenciją tiesioginių mokesčių atžvilgiu ir priėmė kelias šios srities direktyvas* (Gabartas, 2002).

* ES direktyva – vienas iš Europos Bendrijos steigimo (Romos) sutarties 249 straipsnyje numatytų EB institucijų leidžiamų teisės aktų. Direktyvos tikslai yra privalomi valstybėms narėms, tačiau jų įgyvendinimo formos ir būdus valstybių narių vyriausybės gali pasirinkti. Pagrindinis direktyvos tikslas – ne nustatyti visai Europos Sąjungai vienodas taisykles, bet siekti, kad ją sudarančių valstybių įstatymai būtų suderinti su ES institucijų patvirtintais standartais ir reikalavimais arba kad būtų vykdomos iš Bendrijos steigimo sutarčių kylančios pareigos. Tad direktyvos daugiausia naudojamos derinti, koordinuoti tuos nacionalinius įstatymus, kurių įvairovė ar netolygumai trukdo veikti ES bendrajai rinkai.

Analitiškai apžvelgiant mokesčių vienodinimo ir derinimo raidos svarbesnius etapus, išskirtina tai, kad dar 1985 metais pradėtoje diegti ES bendrosios rinkos programoje buvo numatytos gana sudėtingos mokesčių sistemos derinimo priemonės. Jomis buvo siekiama ne tik panaikinti kontrolę prie vidaus sienų, bet ir sumažinti dėl skirtingų mokesčių dydžių ir apmokestinimo taisyklių egzistuojančius bendrosios rinkos iškraipymus. Programa numatė pridėtinės vertės mokesčio (PVM) vienodinimo priemones ir siekė sukurti bendrą PVM mokesčių sistemą, kuri įsigaliojūt panaikinus vidaus kontrolę. Tačiau PVM derinimo priemonės nepritarė valstybės narės, kuriose didelis PVM yra pagrindinis pajamų ir socialinių programų finansavimo šaltinis. Dėl galimų neigiamų politinių padarinių kai kurios valstybės nepritarė ir panaikinti PVM išimtis. 1991 metais ES valstybės narės sutarė dėl kompromisinio varianto ir pritarė, kad standartinis 15 proc. ir didesnis PVM būtų įgyvendinamas nuo 1993 metų pradžios. Sutarta panaikinti didelį PVM prabangos prekėms, tačiau taip pat buvo numatytas sąrašas prekių, kurioms pereinamoju laikotarpiu galėjo būti paliktas mažesnis pridėtinės vertės mokesčių arba nenustatyta jokio.

1987 metais Europos Komisija pasiūlė suvienodinti PVM mokesčių sistemą, pagal kurią šis mokestis būtų mokamas tik prekės pardavimo šalyje. Tačiau valstybės narės sutarė dėl pereinamojo laikotarpio, kada PVM būtų mokamas prekės paskirties šalyje. Įgyvendinant šią sistemą įmonės, prekiaujančios įvairiose valstybėse narėse, turi reguliariai deklaruoti mokesčių institucijoms tarpvalstybinius sandėrius, viršijančius nustatytą minimalią sumą, ir mokėti PVM nuo įvežamų prekių jų paskirties šalyje. Tuo tarpu fiziniai asmenys, pirkdami prekes ne savo šalyje, išskyrus pirkinius paštu,

ir automobilius, pridėtinės vertės mokestį turi mokėti prekių pardavimo šalyje. Siekdama palengvinti sandėrius, Komisija inicijavo kompiuterizuotos PVM deklaravimo sistemos įgyvendinimą. Vis dėlto tokia sistema neatitiko pirminių Europos Komisijos lūkesčių, ir nors ji laikoma pranašesne už PVM deklaravimą prie vidaus sienų, naujos pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo taisyklės menkai tepalengvino įmonių, ypač smulkių, administracinių krūvių, susijusių su PVM mokėjimu (Stačiokas, 2003).

Taigi pridėtinės vertės mokestį (*value-added tax*) Europos Sąjungos valstybės bendroje rinkoje taiko nuo XX amžiaus septintojo dešimtmečio pabaigos, nes jis neiškreipia ūkio subjektų veiklos, suteikia daugiau galimybių nustatyti ir pašalinti ekonominę raidą iškreipiančias eksporto subsidijas. Dėl nesuderintų taikymo principų ir dydžių PVM ilgą laiką trikėdė prekybą tarp ES valstybių, tačiau įgyvendinant bendrosios rinkos programą buvo sutarta dėl pridėtinės vertės mokesčio taikymo taisyklių suderinimo ir rastas kompromisas dėl šio mokesčio dydžio ribų ir apmokestinamų prekių (buvo numatytos tam tikros išimties ir pereinančieji laikotarpiai).

PVM, kaip netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinama nauja sukurta produkto vertė, yra vienas iš pagrindinių Europos Sąjungos biudžeto pajamų šaltinių. Iki 1999 metų 1,4 proc. valstybėse narėse surenkamų pridėtinės vertės mokesčių buvo pervedama į bendrą ES biudžetą. Dabar šis dydis yra sumažintas iki 1 procento. Bendrijos PVM taikymo principų įgyvendinimas yra viena iš narystės sąlygų, o su pridėtinės vertės mokesčiu susijusios direktyvos buvo įtrauktos į Baltąją knygą, skirtą asocijuotų Vidurio ir Rytų Europos valstybių pasirengimui integruotis į Europos Sąjungos vidaus rinką.

Kitas svarbus netiesioginių mokesčių sistemos vienodinimo ir derinimo elementas – ak-

cizų suderinimas. Pagrindinės prekių grupės, ES valstybėse apmokestinamos akcizais, yra kuras, alkoholis ir tabakas. 1991 metų kovo mėn. Europos Taryba nusprendė panaikinti visus kiekybinius apribojimus minėtoms prekėms, kurios perkamos kitoje valstybėje narėje asmeniniam naudojimui. 1992 metų liepą valstybės narės susitarė dėl suderintos akcizų struktūros ir mokesčių dydžių. Nors logiškas tokio sprendimo rezultatas būtų „prekių be maito mokesčio“ pardavimo ES teritorijoje (oro uostuose ar keltuose) panaikinimas, šio sprendimo įgyvendinimas buvo atidėtas iki 1999 metų.

Akcizų tikslas, kaip žinoma, yra ne tik surinkti pajamas, bet ir visuomenės sveikatos labui apriboti žalingų produktų vartojimą. Nors akcizų mokesčiai ES šalyse labai skiriasi, tačiau yra gana dideli. Tai reiškia, kad jie turi vyraujančią įtaką kainoms ir šių mokesčių vaidmuo ekonomikoje išties svarbus. Akcizų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai Europos Sąjungos valstybėse smarkiai veikia konkurenciją.

Nepaisant to, kad Europos Tarybai daugiausia suteikti kol kas juridiniai įgaliojimai priimti teisės aktus, reikalingus suderinti apyvartą, akcizo mokesčius ir kitokias netiesioginio apmokestinimo formas, yra priimta keletas ES direktyvų ir konvencijų, reglamentuojančių tiesioginio apmokestinimo Europos Sąjungoje principus. Svarbiausios iš jų:

Susijungimų direktyva (90/434 EEB). Ši direktyva reglamentuoja įvairių skirtingose ES šalyse veikiančių įmonių jungimosi, turto perleidimo, akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimo klausimus (KPMG EU Tax overview, 1999). Ja siekiama eliminuoti ES veikiančių įmonių akcininkų mokesčius tais atvejais, kai įmonės reorganizuojamos. Dabar direktyva realiai eliminuoja kitoms šalims perduodamo tur-

to bei akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimą. Kol kas dar neįmanomas neapmokestintas įmonių arba padalinių jungimasis, nes skirtingose ES šalyse šiuos dalykus reglamentuoja įmonių įstatymai. Pagrindiniai Susijungimų direktyvos principai yra šie:

- panaikina mokesčių našta tai ES veikiančiai įmonei, kuri gauna tam tikrą turtą iš kitos ES šalies;
- eliminuoja kapitalo prieaugio dėl įmonių susijungimo arba akcijų pakeitimo apmokestinimą;
- leidžia perkelti neapmokestinamus įmonės atidėjimus ir kitus rezervus iš vienos šalies įmonės į kitą šioms įmonėms susijungus;
- leidžia perkelti nepanaudotus mokesčių nuostolius iš vienoje šalyje veikiančių įmonių į kitos šalies įmones;
- panaikina dėl anksčiau aprašytų sandoirių atsirandančių paskirstomų akcijų apmokestinimą;
- atideda iš akcijų gaunamo pelno apmokestinimą iki to laikotarpio, kai šios akcijos bus parduotos. Pardavus akcijas pelnas yra apmokestinamas pagal individualioje ES šalyje galiojančius tarifus.

Dėl visų nurodytų aplinkybių labai sumažėja įvairių įmonių sujungimo išlaidos. Tačiau Susijungimų direktyvos teikiamos lengvatos, mažinančios mokesčių našta, nėra taikomos tada, kai nustatoma, jog įmonės buvo sujungtos arba reorganizuotos siekiant išvengti mokesčių (Damulienė, Vengrauskas, 2001).

1990 m. liepos 23 d. Europos Taryba priėmė **Direktyvą Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir antrinėms bendrovėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse**. Kaip matyti iš šios direktyvos pavadinimo, ja nesiekia suderinti tiesioginių mokesčių taikymo valstybėse narė-

se apskritai; atvirkščiai, ji skirta tik vienam įmonių mokesčio aspektui – suvienodinti pelno, paskirstyto įmonėms, esančioms skirtingose valstybėse narėse, apmokestinimą.

Direktyvos tikslas – palengvinti tarpnacionalinių bendrovių steigimą ir jų veiklos sąlygas valstybėse narėse, padidinti jų produktyvumą, konkurencinę galią tarptautiniu lygiu. Jau Direktyvos preambulėje nurodoma, kad patronuojančių ir antrinių bendrovių, esančių skirtingose valstybėse narėse, mokesčių našta paprastai didesnė nei tų patronuojančių ir antrinių bendrovių, kurios veikia toje pačioje valstybėje narėje. Todėl Europos Taryba, atsižvelgdama į ES siekius suvienodinti verslo sąlygas skirtingose valstybėse narėse ir sukurti bendrą ES rinką, priėmė šią direktyvą (Gabartas, 2002).

Kitas Direktyvos Nr. 90/435/EEB tikslas – apsaugoti visų Europos Sąjungos šalių patronuojančias įmones nuo pelno, gauto iš antrinių įmonių, apmokestinimo. Taip palengvinamas kapitalo judėjimas tarp skirtingų ES šalių. Remiantis šiuo norminiu dokumentu panaikinamas dvigubas pelno apmokestinimas. ES viduje sukuriama vientisa ir efektyviai funkcionuojanti rinka, kuri leidžia stambioms ir daug antrinių įmonių skirtingose Europos Sąjungos šalyse turinčioms patronuojančioms įmonėms smarkiai sumažinti mokesčių sąnaudas ir geriau konkuruoti tarptautinėje rinkoje. Patronuojančios/antrinės įmonės direktyva panaikina mokesčines sienas tarp skirtingų ES valstybių. Nors ji gana aiškiai apibrėžia dvigubo pelno apmokestinimo panaikinimą, tačiau skirtingų ES šalių mokesčių įstatymai šiek tiek skiriasi nuo Direktyvos Nr. 90/435/EEB nuostatų. Pavyzdžiui, Belgijoje yra taikoma 95 proc. pelno, gaunamo iš antrinės įmonės, mokesčio nuolaida (šiuo atveju antrinės įmonės statusas Belgijoje taikomas tokioms įmo-

nėms, kurių patronuojanti įmonė turi daugiau kaip 5 proc. akcinio kapitalo). Tuo tarpu Graikijoje iš antrinės įmonės (šis statusas suteikiamas įmonėms, kurių patronuojanti įmonė turi daugiau nei 10 proc. akcinio kapitalo) gautas pelnas yra neapmokestinamas, tačiau investicijos trukmė į antrinę įmonę turi viršyti dvejus metus. Šitaip stengiamasi apriboti įvairias manipuliacijas, kuriomis siekiama išvengti mokesčių.

Arbitražo konvencijos taikymo teoriniai aspektai. Šis dokumentas įsigaliojo 1995 m. sausio 1 d. ir yra skirtas panaikinti perskaičiuoto pelno iš susijusių įmonių, veikiančių skirtingose ES šalyse, dvigubą apmokestinimą. Dvigubo apmokestinimo galimybės atsiranda tuo atveju, kai atskiros ES šalies institucija, atsakinga už mokesčių surinkimą, dirbtinai padidina (perskaičiuoja) individualios įmonės pelną. Perskaičiuojama remiantis prielaida, jog tam tikros įmonės deklaruotas pelnas neatitinka to pelno, kuris būtų gautas, jeigu įmonė būtų prekiauvusi pagal tam tikros ES šalies dabar vyraujančias rinkos kainas. Pavyzdžiui, tam tikra įmonė deklaruoja 1000 eurų pelną, o tos šalies, kurioje įmonė veikia, atsakingos institucijos daro prielaidą, kad jeigu įmonė prekiautų pagal dabartines šios šalies rinkos kainas, jos pelnas būtų 1200 eurų, ir nuo šio perskaičiuoto pelno nustato valstybei mokėtiną pelno mokesťį (KPMG EU Tax overview, 1999).

Pagrindiniai Arbitražo konvencijos principai:

- Konvencija išsamiai apibūdina procedūras ir aplinkybes, kada įmonė gali pateikti savo apmokestinimo atvejį nagrinėti kompetentingai institucijai, kuri nustato, ar ta įmonė buvo apmokestinta teisingai;
- arbitražo procedūromis eliminuojamas dvigubas apmokestinimas;

- skatina skirtingų ES šalių kompetentingas institucijas tarpusavio susitarimu eliminuoti dvigubą apmokestinimą;
- nustato atvejus, kada reikia kreiptis į nepriklausomą patariamąją komisiją, kad ši pareikštų kompetentingą nuomonę apie pelno perskaičiavimą (Damulienė, Vengrauskas, 2001).

2001 metų antrąjį pusmetį, kaip žinoma, derybose dėl narystės Europos Sąjungoje šalia kitų Lietuvai jautriausių derybinių klausimų (energetikos sektoriaus restruktūrizavimas ir Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimas; vizų politikos suderinimas su ES reikalavimais ir jos taikymas Rusijos, ypač Kaliningrado srities, Ukrainos ir Baltarusijos piliečiams) buvo pradėtas nagrinėti mokesčių politikos suderinimo su ES reikalavimais klausimas. Jis yra labai sudėtingas, nes Lietuvos mokesčių teisės aktus reikia suvienodinti su Europos Sąjungos teise ir direktyvomis apmokestinimo ir mokesčių srityje. Konkrečios priemonės numatytos Lietuvos Respublikos derybinėje pozicijoje „Mokesčiai“ (10 derybinis skyrius).

Remiantis ES reikalavimais Lietuvoje priimti nauji mokesčių įstatymai nereiškia mokesčių naštos didinimo. Atvirkščiai, mokesčių reformos tikslas mažinti bendrą mokesčių naštą: tai ir buvo padaryta iki 15 proc. sumažinus pelno mokesčio tarifą. Tai – vienas iš liberaliausių tarifų Europoje. Vykdamą reformą nustatyta palanki paskirstyto pelno apmokestinimo tvarka, o gyventojų pajamų neapmokestinamas dydis padidintas nuo 2002 metų pradžioje galiojusios 214 litų ribos iki 290 litų. Finansų ministerijos skaičiavimu, gyventojų pajamos vien dėl šios naujovės realiai didėja 400 mln. litų. Be to, įteisinta galimybė neapmokestinti tos gyventojų pajamų dalies, kuri išleidžiama mokėti palūkanas už būsto paskolas ar studijas, gyvybės draudimo įmokas ir

įmokas į pensijų fondus. Kalbant apie mokesčių reformą, būtina atskirti „mokesčių naštos didinimo“ ir „apmokestinimo subalansavimo“ sąvokas. Šių sąvokų neatskyrus, galima klaidingai teigti, kad, pavyzdžiui, vertybinių popierių pardavimo pajamas apmokestinus gyventojų pajamų mokesčiu, tokias pajamas gaunantiems gyventojams „didėja mokesčių našta“ – juk pastaruosius porą metų jos nebuvo apmokestinamos. Antra vertus, toks vienu ar kitų pajamų rūšių išskyrimas sudaro pagrindą mokesčių sistemos disbalansui ir lemia, kad viena dalis visuomenės – nebūtinai gaunanti didesnes pajamas – moka didesnius mokesčius nei kita. Taigi šio ir kitų panašių atvejų, kai sistema reformuojama siekiant subalansuotumo, jokių būdu negalima vadinti mokesčių naštos didinimu, juolab kad reiškiasi bendros mokesčių naštos mažėjimo tendencija (Grybauskaitė, 2003).

Viena iš priežasčių, taip pat lėmusių mokesčių reformą, buvo mokesčių naštos darbu ir kapitalui netolygus pasiskirstymas. Todėl natūraliai kyla klausimas: kada galima tikėtis ir šioje srityje sulaukti ES šalyse įprastų proporcijų? Ieškant atsakymo į jį dera atkreipti dėmesį į daug pasakantį faktą, kad mokesčių tarifai ES daugeliu atvejų yra didesni už Lietuvos (pavyzdžiui, jau analizuotas pelno mokesčio tarifas pas mus vienas iš mažesnių). Europos Sąjungos valstybės aktyviai svarsto būtinybę mažinti darbo apmokestinimą. Kalbama ir apie verslo įmonių pelno apmokestinimo taisyklių „rimtesnį“ derinimą ES mastu. Tuo tarpu nauji įsigalioję (nuo 2003 m. sausio 1 d.) mokesčių įstatymai geriau suderina įmonių pelno apmokestinimą, be to, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas gana konkrečiomis priemonėmis mažina gyventojų pajamų mokesčio našta.

Besirutuliojanti mokesčių reforma, LR Vyriausybės mokesčių ir pajamų politikos prie-

monės vidaus rinkai pagyvinti pirmiausia teigiamai atsiliepė paslaugų sektoriui ir vidaus prekybai. Atsigavus vidaus rinkai, importas 2002 metais didėjo sparčiau nei eksportas: atitinkamai 12,3 proc. ir 8,8 procento. Pažymėtina, kad neigiamas prekybos balansas, pavyzdžiui, Latvijoje buvo 26,2 proc., Estijoje – 16,9 proc., o Lietuvoje – tik 14,4 proc. užsienio prekybos apimties.

Prasidėjo ilgai laukti poslinkiai darbo rinkoje – realus darbo užmokestis šalies ūkyje padidėjo 7,5 procento. Vidutinės disponuojamos pajamos per 2002 metus, palyginti su 2001 metais, padidėjo beveik 5,8 proc., o tai atitinkamai turėjo įtakos padidėti vidutinėms vartojimo išlaidoms apie 4,5 procento. Po ilgo augimo laikotarpio nedarbo lygis sumažėjo iki 10,7 procento. Sukurta per 1000 naujų darbo vietų. Išskirtina tai, kad nuo 2003 metų pradžios jaunimo nedarbo lygis sumažėjo net 4,9 procentinio punkto. Daug palyginti teigiamų pokyčių ir socialinėje srityje: po ketverių metų pertraukos padidinta bazinė pensija, atitinkamai šiek tiek padidėjo ir vidutinė pensija. LR Vyriausybė yra numačiusi didinti mažas pensijas (Urbonavičiūtė, 2003).

Reikia tikėtis, kad panašios mūsų krašto ekonomikos tendencijos turėtų išlikti. Juk, pavyzdžiui, padidintas neapmokestinamas gyventojų pajamų minimumas realiai padidins perkamąją galią šalyje. Tuo pačiu didės paklausa, o tai sudarys palankesnes sąlygas plėtoti verslą ir kurti naujas darbo vietas. Manoma, kad toliau kils ir namų ūkių pajamos, gerės įmonių ūkinės komercinės veiklos rodikliai.

Tačiau ir spręstinų problemų mūsų ekonomikoje ir socialinėje srityje tikrai netrūksta. Siekiant padėti verslui sukurti palankų socialinį-ekonominį klimatą, geriau patenkinti gyventojų teisėtus materialinius, buitinius ir kultūrinius poreikius, be abejo, mokesčių reformą

reikės ženkliai plėtoti iki pat 2004–2005 metų, kai Lietuva taps Europos Sąjungos nare. Juoba kad beišskylančių socialinės ir ekonominės raidos problemų pagal ES reikalavimus sprendimo prielaidoms padėti neblogi pamatai. Atliktas tikrai didelis darbas derinant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio teisinę bazę su Europos Sąjungos direktyvų reikalavimais. Kadangi taikant naują priimtą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą padaryta nemažai apmokestinimo pakeitimų, atsirado (ko gero, dar ir iškilis) tam tikrų keblumų diegti tokius pakeitimus praktiškai. Šiuo požiūriu būtų galima išskirti dvi problemų grupes. Pirmiausia PVM taisyklės, Lietuvai esant ES bendrosios rinkos nare, t. y. neegzistuojant „importo“ ir „eksporto“ kategorijų, bus gana sudėtingos. Todėl jas perimti reikės didesnio mokesčių mokėtojų dėmesio ir kruopštesnio mokesčių administratorių darbo.

Kita vertus, pridėtinės vertės mokesčio administravimui ES erdvėje, t. y. kontrolės ir kitoms procedūroms, reikės papildomų darbų informacinių sistemų srityje, taip pat papildomų priemonių kovojant su apmokestinimo, mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo piktnaudžiavimais siekiant laiku surinkti mokesčius į vals-

tybės išdą. Todėl Lietuvoje, kaip ir Europos Sąjungoje, prioritetu laikomas finansinės kontrolės stiprinimas. Akivaizdžiai didėja tarnybų ir padalinių, vykdančių ekonominę (finansinę) kontrolę, vaidmuo mokesčių administravimo ir audito srityje.

Pagal Lietuvos ekonominės programos laikotarpiui iki stojimo į Europos Sąjungą konsoliduoto bendrojo šalies biudžeto prognozes 2003 metų pajamos sudarė 28,9 proc., išlaidos – 30,4 proc. (patikslintos dėl išlaidų pensijų reformai vykdyti) ir fiskalinis deficitas – 1,5 proc. šalies bendrojo vidaus produkto (BVP). Šie konsoliduoto biudžeto pajamų ir išlaidų mažesni procentai, palyginti su kitų Europos valstybių analogiškais rodikliais, rodo, kad Lietuvoje ekonominis darbas ir finansinė drausmė dar turėtų būti tobulinami. Dėl nepakankamo ekonominio ir finansinio darbo milijardinės pajamų sumos nepatenka į nacionalinį biudžetą (NB) ir kitus biudžetus. Iškreipiama laisva ir sąžininga konkurencija. Kaip matyti iš 6 lentelės duomenų, pagrindiniai Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės rezultatai yra skirtingi. Per pastaruosius penkerius metus, įskaitant ir 2003 metus, NB pajamų ir BVP santykio procentas nesiekia net

6 lentelė. Pagrindiniai Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės duomenys

Metai ir duomenys	BVP			NB pajamos		NB asignavimai		VB pajamos		VB asignavimai	
	mln. Lt	mln. Lt	nuo BVP proc.	mln. Lt	nuo BVP proc.	mln. Lt	nuo BVP proc.	mln. Lt	nuo BVP proc.	mln. Lt	nuo BVP proc.
1997 fak.	38 340	8237	21,5	8612	22,5	6131	16,0	6571	17,1		
1998 fak.	42 990	9378	21,8	9916	23,1	6440	15,0	7123	16,6		
1999 fak.	42 535	8984	21,1	9109	21,4	5904	13,8	5942	14,0		
2000 fak.	45 148	8724	19,3	9468	21,0	5781	12,8	6534	14,5		
2001 fak.	47 958	9276	19,3	9977	20,8	6345	13,2	6975	14,5		
2002 patv.	50 116	10 338 ^{1,2}	20,7/1 9,3 ³	12 523 ^{1,2}	23,0/2 1,5 ³	8868 ^{1,3}	17,7/1 6,2 ³	10 003 ^{1,2}	20,0/1 8,5 ³		
2003 pl.	53 760	10 983 ^{1,2}	20,4/1 8,9 ³	12 282 ^{1,2}	22,8/2 1,3 ³	9463 ^{1,2}	17,6/1 6,0 ³	10 762 ^{1,2}	20,0/1 8,4 ³		

1) Pridėtos pajamos ir asignavimai kelių priziūrai ir plėtrai; 2) Savivaldybių ankstesnių metų negautoms pajamoms ir neperduotoms lėšoms kompensuoti pridėtos pajamos ir asignavimai; 3) Lyginamųjų duomenų nuo BVP procentai.

1998 metų lygio. Nors keitėsi kelios Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Seimo kadencija, bet formuojant biudžetus, o ypač juos vykdant, geresnių rezultatų dar nėra pasiekta (Listavičius, 2002).

Dėl minėtų pakeitimų, Finansų ministerijos skaičiavimais, nacionalinis biudžetas 2003 metais neteko apie 224 mln. litų pajamų. Tačiau nenorima atsižvelgti į tai, kad mažėjant NB pajamoms iš gyventojų pajamų apmokestinimo didės gyventojų perkamoji galia ir vartojimas. Todėl didės pajamos į NB ir kitus biudžetus iš pridėtinės vertės mokesčio, akcizų ir kitų mokesčių. Pamištami ir keli šimtai milijonų litų papildomų pajamų į Lietuvos Respublikos biudžetus dėl pakeisto Pelno mokesčio įstatymo.

Net be gilesnės 2003 metų Lietuvos Respublikos konsoliduoto biudžeto ir nacionalinio biudžeto duomenų ir BVP santykio analizės galima teigti, kad 2003 metų biudžetai galėjo būti didesni. Vien padidinus nacionalinio biudžeto pajamų augimą iki BVP augimo (4,9 proc.), 2003 metų nacionalinis biudžetas galėjo padidėti 228 mln. litų, o valstybės biudžetas – 196 mln. litų.

Palyginę 2003 metų NB pajamų (lyginamaisiais duomenimis, be kelių priežiūrai ir plėtrai bei savivaldybėms ankstesnių metų negautoms pajamoms ir neperduotoms pajamoms bei lėšoms kompensuoti) ir BVP santykį (18,9 proc.), analogiškam 1998 metų procentui (21,8 proc.), gausime 2,9 procento skirtumą (21,8 – 18,9). Esant vien jau ankstesniais metais pasiektam lygiui, 2003 metų NB galėtų būti dar 1599 mln. litų didesnis ($53\,760 \times 2,9:100$). Valstybės biudžetas taip pat galėjo būti padidintas dar 1379 mln. litų. Taigi vietoje 2003 metų nacionalinio biudžeto apskaičiuotų 595 mln. litų asignavimų padidėjimo, palyginti su 2002 metų asignavimais, jo asignavimai turėjo būti gerokai didesni.

Išvados

1. Lietuvai integruojantis į Europos Sąjungą yra iškilę svarbūs uždaviniai reformuoti mokesčių sistemą, derinant jos socialinius ir ekonominius padarinius su ES apmokestinimo praktika bei galiojančiomis mokesčių teisinėmis normomis.

2. Mokesčių vienodinimo požiūriu Europos Sąjunga yra ribotos galios teisinis darinys. ES turi įgaliojimus savarankiškai veikti tik tais apmokestinimo klausimais, kuriuos jai perdavė valstybės narės savo fiskalinio suvereniteto sąskaita.

3. Europos Sąjungos kompetencija apmokestinimo srityje labai nevienalytė, nes atitinkamoje sutartyse įtvirtintas nevienodas teisinis pagrindas ES valstybių narių tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams derinti ir vienodinti. Europos Tarybai daugiausia suteikta teisė priimti teisės aktus ir ES direktyvas, kitus norminius dokumentus, reikalingus apyvartos, akcizo mokesčiams ir kitokioms netiesioginio apmokestinimo formoms suderinti.

4. Nepaisant to, kad Europos Tarybai kol kas suteikti juridiniai įgaliojimai priimti teisės aktus, reikalingus netiesioginiams mokesčiams suvienodinti, yra priimta keletas ES direktyvų ir konvencijų, reglamentuojančių tiesioginio apmokestinimo Europos Sąjungoje principus.

5. Įgyvendinant adekvačias ES vykdomos mokesčių politikos priemones ir reikalavimus nuo 2001 metų Lietuvoje vykdoma kardinali mokesčių reforma. Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymai suderinti su Europos Sąjungos *acquis communautaire* ir tarptautinių organizacijų reikalavimais. LR fizinių asmenų bei turto ir pajamų deklaravimą reglamentuojančius įstatymus pakeitė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Vietoje ankstesnio juridinių asmenų pelno mokesčių reglamentuojančio įsta-

tymo įsigaliojo naujas Pelno mokesčio įstatymas. Jis įteisino beveik perpus mažesnę pelno mokesčio tarifą, paprastesnę pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarką bei nepagrįstų mokesčių lengvatų ir išimčių atsisakymą.

6. Vykdamt Lietuvos mokesčių reformą prīmti naujiejī mokesčių įstatymai nereiškia mokesčių naštos didinimo. Atvirkščiai, mokesčių reformos tikslas – mažinti bendrąją mokesčių našlą, daryti teigiamą įtaką mokesčių vienodinimo pagal ES reikalavimus procesui.

LITERATŪRA

1. Asocijuotų Vidurio ir Rytų Europos valstybių pasirengimas integracijai į Sąjungos vidaus rinką. Briuselis: Europos Bendrijų komisija, 1995.

2. Butkivičius A. Biudžeto reforma Lietuvoje // Lietuvos ekonomikos apžvalga, Nr. 1. Vilnius: Ūkio ministerija, Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės, 2002.

3. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998.

4. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2003.

5. Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Kas valstybės kišenėje? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2000, Nr. 7-8.

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

7. Europos Sąjunga. Enciklopedinis žinynas. Vilnius: Eugrimas, 2002.

8. Gabartas H. Paskirstyto pelno apmokestinimas pagal Europos Bendrijos teisę // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2002, Nr. 5(95).

9. Gronskas V. Mokesčiai į valstybinį biudžetą ir prekinės verslininkystės ardymas // Inžinerinė ekonomika. 1998, Nr. 2.

10. Juncvičius A. Europos Sąjunga. Kaunas: Technologija, 1999.

11. Listavičius J. Biudžetai galėtų būti didesni // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2002, Nr. 39.

12. Maniakas K. Europos Sąjungos plėtra ir europeizacija. Vidurio ir Rytų Europos valstybių įsijungimas į Europos Sąjungą. Vilnius: Eugrimas, 2003.

13. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003.

14. Stačiokas R. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas: Technologija, 2003.

15. Stačiokas R. Apmokestinimo ir mokesčių pokyčiai Lietuvoje atkūrus nepriklausomybę // Inžinerinė ekonomika. 2003, Nr. 4.

16. Verslo steigimas Europos Sąjungos šalyse. Vilnius: Europos komitetas prie LR Vyriausybės, 2002.

17. Williams A. Europos Bendrija. Vilnius: Alma littera, 1996.

18. Tatham A. Europos Sąjungos teisė. Vilnius: Eugrimas, 1999.

19. Hussey W. M., Lubic D. C. Basic world tax code and commentary. Virginia, 1996.

20. 2000 Index of economics freedom // The Wall street journal, 2000.

21. KPMG EU Tax overview. Amsterdam, 1999.

22. Revenue statistics of OECD member countries 1965-1988. France: OECD, 1999.

23. Экономика налоговой политики / Под ред. Майкла П. Древе. Москва: Информационно-издательский дом „Филинъ“, 2001.

LITHUANIA AND EUROPEAN UNION: TAX HARMONIZATION

Romas Stačiokas

Summary

Article contains analysis of issues related with radical reformation of Lithuanian tax system, harmonization its social and economical consequences with EU taxation practice and applicable tax legal attitudes. Lithuanian tax legislation must agree with legal

acts and taxation directives of European Union, as it is stated in Lithuanian negotiation position „Taxes“ (10th paragraph of negotiation). After implementation of tax policy means adequate to EU, the development of private and public undertakings will grow,

satisfaction of material, everyday and cultural needs of inhabitants will be improved. This is the reason why decisive state and local authority institutions will have to reduce the tax load and create effective mechanism of taxing income redistribution over state and local authorities' budgets. These institutions will also have to review applications of exceptions for different forms business organizations or profit (income). Therefore continuous taxation environment will develop and practical possibilities for reducing tax rates of juridical and physical bodies will appear. This of course will influence accession of state and local authorities' budgetary income from tax and charges.

The more especially as according to the forecast of Lithuanian consolidated gross country budget economy program (until the admission to the European Union) income of the year 2003 were 28.9 percent, expenses – 30.4 percent (corrected regarding expenses of pension reform) and the fiscal deficit – 1.5 percent of Gross Domestic Product (GDP). These lower (comparing with rates of other European countries) rates of revenue and expenses of Lithuanian consolidated budget indicate that economical performance and financial discipline may be improved. Due to the incomplete economical and financial performance huge amounts of income do not pass to the National budget (NB) and other budgets. Free and fair competition is perverted. Basic results of Lithuanian Republic financial statements are different. During last five years (including year 2003) proportion of NB and GDP has not reached level of year 1998. Though several governments of Lithuanian Republic and Parliament have changed, but there have not been achieved better results on budget formation and especially on its performing.

On the basis of performed analysis, there have been conclusions, that in the point of tax harmoniza-

tion view European Union is legal formation of limited power. It has delegation to act solo only if it concerns issues of taxation, which have been transmitted to EU by its member countries. This conception in taxation sphere is very heterogeneous, because respective treaties fix unequal legal base for coordination and unification of direct and non direct taxes of EU member countries. European Council mainly has the right to initiate legal acts and EU directives, other legal documents required for coordination of turnover, excise duties and other non direct taxation forms. Although European Council has juridical right to initiate legal acts needful for harmonization of non direct taxes, there is several EU directives and conventions regulating principles of direct taxation in European Union.

Since year 2001 cardinal tax reform has been implemented in Lithuania taking into consideration adequate tax policy means and requirements of EU. Law on Value added tax (VAT) and excise duties are reconciled with *acquis communautaire* requirement of European Union and requirements of international organizations. Law on income tax of individuals has come into force. This law has changed Law on income and assets of physical persons. Law on profit tax has changed law on profit tax of juridical persons. It has legitimated almost in half less rate of profit tax, simplified method of revenue and expense recognition and canceled baseless taxable privileges and exceptions. New tax laws in pursuance of Lithuanian tax reform do not mean enlargement of tax load. Contrarily, the purpose of tax reform is the reduction of gross tax load and positive influence of tax harmonization process (according EU requirements).

Keywords: *taxation, taxes, budget, tax harmonization, income, expenses, conception of tax system.*

Įteikta 2003 m. rugšėjo mėn.