

I. TARPTAUTINĖ IR EUROPOS SAJUNGOS TEISĖ

EUROPOS SAJUNGOS MOKESČIŲ SISTEMA IR JOS ĮTAKA VERSLO PLĖTOJIMUI

Doc. dr. Aldona Damulienė

Lietuvos teisės universitetas, Valstybinio valdymo fakultetas, Ekonomikos katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 71 45 47
Elektroninis paštas ekk@ltu.lt

Prof. habil. dr. Vytautas Vengrauskas

Vilniaus universitetas, Ekonomikos fakultetas, Prekybos ekonomikos katedra
Saulėtekio g. 9, Vilnius
Telefonas 36 61 52
Elektroninis paštas Vytautas.Vengrauskas@ef.vu.lt

Pateikta 2001 m. birželio 8 d.

Parengta spausdinti 2001 m. gruodžio 20 d.

*Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Finansų ir mokesčių teisės katedros vedėjas
dr. Algirdas Miškinis ir Vilniaus Gedimino technikos universiteto Verslo vadybos fakulteto Finansų katedros
docentas dr. Vytautas Sūdžius*

S a n t r a u k a

Pagrindinis fiskalinės politikos tikslas – panaikinti nedarbą ir infliaciją. Vyriausybės fiskalinė politika įgyvendinama mokesčiais ir biudžeto išlaidomis veikiant visuminę paklausą. Skatindami taupyti, investuoti ir dirbti mokesčiai veikia ekonomikos funkcionavimą. Šis skatinimo efektas gali kisti priklausomai nuo mokesčio rūšies. Kapitalo mokesčiai mažina kapitalo grąžos rodiklį. Dėl to sukaupiama mažiau kapitalo ir prarandamas noras taupyti. Darbo mokesčiai didina darbo sąnaudas, taigi mažina užimtumą ir didina nedarbą. Esminis Europos Sąjungos (ES) ekonominės politikos elementas ir yra tokia mokesčių sistema, kuri skatina dirbti, taupyti, investuoti. Lietuva, siekianti narystės ES, privalo derinti savo įstatymus, taip pat ir mokesčių, su ES norminiais dokumentais. Todėl ES mokesčių sistemą, jos ypatumus būtina aptarti plačiau ir išsamiau.

ES šalių narių biudžete pagrindinis vaidmuo tenka tiesioginiams mokesčiams, tačiau lyginamasis jų svoris kiekvienoje šalyje skirtingas. Didžiausią tiesioginių įplaukų dalį sudaro įplaukos iš įmonių pelno ir fizinių asmenų pajamų mokesčių bei socialinio draudimo įmokų. Pastaruju metu akivaizdi mokesčių pajamų tiesioginių mokesčių lyginamojo svorio mažėjimo tendencija.

Nepaisant to, jog jau kurį laiką mokesčiai vienodinami, iki šiol skiriasi atskirų ES šalių mokesčių struktūra, tarifai, apmokestinimo principai ir bazė, taikomos lengvatos.

Atskirų ES šalių mokesčių ir fiskalinių sistemų skirtumai neigiamai veikia konkurenciją, prekių ir paslaugų kainas ir įgyvendinimo mastus, kapitalo judėjimą arba išteklių migraciją ir net vietinių įmonių sprendimus.

Straipsnio tikslas – remiantis užsienio ir lietuvių literatūra atskleisti ir įvertinti ES mokesčių sistemos esmę, ypatumus, įtaką verslo plėtojimui.

Tyrimo objektas – ES mokesčių sistema.

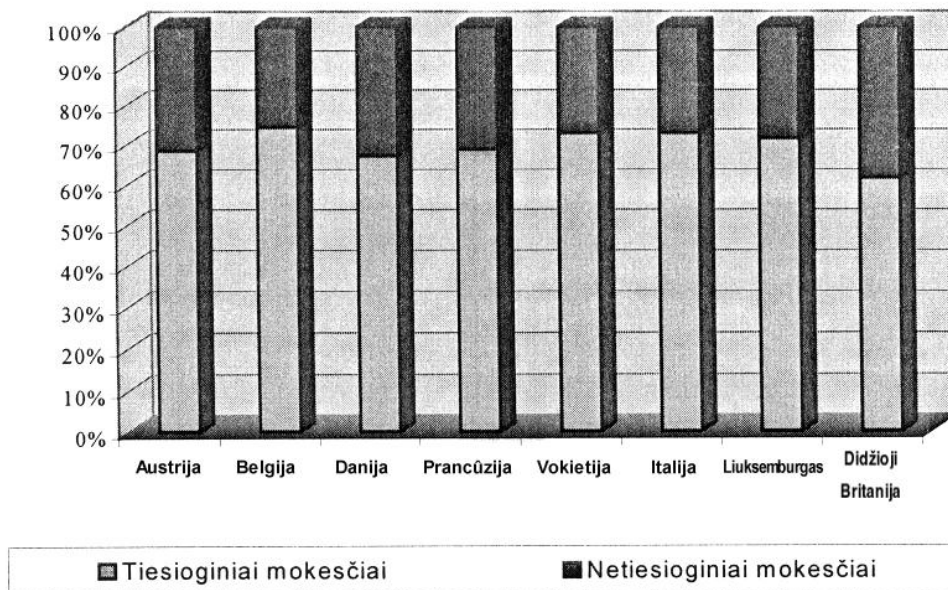
Straipsnyje taikomi aprašomasis, analitinis ir lyginamasis metodai.

Akivaizdu, kad nė vienos šalies Vyriausybė piniginių vertybių nekuria. Tačiau kasmet ji turi išleisti didžiules sumas negamybinėms funkcijoms atlikti: šalies gynybai ir valstybės valdymo aparatui išlaikyti, atsargoms sudaryti ir įvairių rūšių prekėms bei paslaugoms pirkti, pensijoms ir palūkanoms už paskolas mokėti.

Kiekvienos šalies vyriausybės išlaidos, skirtos valstybinėms programoms finansuoti, daugiausia yra padengiamos valstybės pajamas sudaranciais mokesčiais ir kitomis įmokomis. Mokesčiai yra valstybės arba viešosios valdžios nustatyta privaloma įmoka, už kurią jokia specialia paslauga jo mokėtojui nėra atlyginama. Nagrinėjant mokesčius jų poveikio mokėtojui aspektu išskiriami tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai. Tokia mišri mokesčių sistema leidžia užtikrinti apmokestinimo lygybę.

Tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi tiesiogiai už pajamas ir turtą ir imami iš asmenų (fizinių arba juridinių), kuriems šios pajamos ir turtas priklauso. Tiesioginis mokestis paprastai sumažina mokesčio mokėtojo vartojimo dydį sumokėto mokesčio suma.

Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurių kainos padidėja dėl gamintojo išlaidų apmokestinimo. Reali šių mokesčių našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka firmos. Netiesioginiai mokesčiai dažniausiai yra regresiniai, nes žmonės, gaunantys mažas pinigines pajamas, dėl šių mokesčių netenka didesnės pinigų dalies nei turtingieji.



1 pav. Europos Sąjungos valstybių mokestinių įplaukų struktūra 1998 m. [11, p. 70]

Didžiausią procentinę ES šalių narių mokestinių pajamų dalį sudaro tiesioginiai mokesčiai (1 pav. ir 1 lent.). Tačiau atskirose valstybėse ta dalis skirtinga. Palyginę aštuonių ES valstybių (Austrijos, Belgijos, Danijos, Prancūzijos, Vokietijos, Italijos, Liuksemburgo ir Didžiosios Britanijos) mokestinių pajamų struktūrą matome, kad didžiausias tiesioginių pajamų lyginamasis svoris yra Belgijoje – 74,5 proc. Vokietijoje ir Prancūzijoje jis sudaro po 73,1 proc., Liuksemburge – 71,7 proc., o mažiausiai Didžiojoje Britanijoje – 53,9 proc. Likusiose valstybėse jam tenka nuo 67,3 iki 69 proc.

Žvelgiant iš istorinės perspektyvos pažymėtina, kad tiesioginiai mokesčiai kasmet sudarydavo vis mažesnę ES šalių biudžetų mokestinių įplaukų dalį. Šį mažėjimą lėmė tiesioginių mokesčių administravimo brangumas ir sudėtingumas.

1. Tiesioginių mokesčių bei juos reglamentuojančių direktyvų ES šalyse analizė

1.1. Tiesioginių mokesčių ES šalyse apžvalga

Vienas iš ES ilgalaikių tikslų yra įgyvendinti tiesioginio apmokestinimo suderinimo strategiją, kad ES šalių įmonės galėtų konkuruoti laisvai ir vienodomis sąlygomis. ES šalyse pagrindinius tiesioginius mokesčius sudaro:

- fizinių asmenų pajamų (FAPM) ir įmonių pelno mokesčiai įskaitant ir kapitalo prieaugio mokestį;
- darbo užmokesčio mokesčiai;
- socialinio draudimo įmokos;
- turto (nekilnojamo turto, žemės nuosavybės, paveldėjimo, dovanojimo) mokesčiai.

Pažymėtina, kad tiesioginių mokesčių struktūra atskirose ES valstybėse labai skirtinga (1 lent.). Tai rodo, jog tiesioginiai mokesčiai ES dar nebaigti derinti.

1 lentelė. ES šalių mokestinių pajamų tiesioginių mokesčių dalis 1998 m. proc. [11, p. 70]

Tiesioginiai mokesčiai ir įmokos					
Šalis	Pelno ir pajamų	Socialinio draudimo	Darbo užmokesčio	Turto	Iš viso
Austrija	26,9	33,0	6,0	2,7	68,6
Belgija	36,0	36,0	–	2,5	74,5
Danija	59,5	3,1	0,7	4,0	67,3
Prancūzija	17,3	44,6	2,1	5,0	69,0
Vokietija	32,0	38,4	–	2,7	73,1
Italija	39,1	31,3	0,3	2,4	73,1
Liuksemburgas	35,4	28,4	–	7,9	71,7
Didžioji Britanija	36,1	17,8	–	7,9	53,9

Iš 1 lentelės matome, kad didžiausią tiesioginių mokesčių įplaukų dalį sudaro įplaukos iš pajamų ir pelno mokesčio bei socialinio draudimo įmokų. Dėl nedidelės straipsnio apimties toliau bus nagrinėjami tik penkių ES šalių (Belgijos, Didžiosios Britanijos, Vokietijos, Prancūzijos ir Italijos) pajamų ir pelno mokesčiai bei tiesioginius mokesčius reglamentuojančios direktyvos.

Įmonių pelno mokesčiai daro įtaką investicijoms, investicijų rizikai bei verslo plėtojimui. Įmonių mokesčių skirtumai skirtingose šalyse sukuria mokesčių galimybių „teismą“, t.y. jų įvertinimą, kuris gali turėti įtakos tarptautiniam kapitalo mobilumui [5, p. 181]. ES pelno mokesčio derinimas yra laikomas vienu iš prioritetinių uždavinių. Derinant įmonių mokesčius siekiama integruoti kapitalo rinkas bei optimizuoti kapitalo ir investicijų pasiskirstymą. Idealiu atveju, jei įmonių mokesčiai būtų iki galo suderinti, kapitalas būtų traukiamas ten, kur investicijų grąžos norma yra didžiausia.

1.2. Lyginamoji įmonių pelno mokesčio analizė

Nors įmonių pelno mokestis derinamas, atskirose ES šalyse jis dar labai skiriasi. Tai akivaizdu pažvelgus į 2 lentelėje pateiktus įmonių mokesčių tarifus, taikomus ES šalyse.

2 lentelė. Įmonių pelno mokesčio tarifai kai kuriose ES šalyse [1, p. 221, 229]

Šalis	Mokesčio tarifas proc.
Belgija	30, 38, 43 ir 45
Didžioji Britanija	25, 30 ir 35
Vokietija	36 ir 50

Prancūzija	39 ir 42
Italija	16 ir 37

Iš 2 lentelės matome, kad, viena vertus, smarkiai skiriasi atskirų ES šalių pelno mokesčio tarifai. Didžiausi pelno mokesčiai yra Vokietijoje, Prancūzijoje ir Belgijoje, kitose šalyse jie jau mažesni. Kita vertus, toje pačioje šalyje galioja skirtingi pelno mokesčio tarifai. Tokia tarifų įvairovė rodo, jog skirtingiems verslo subjektams taikomos skirtingos nuolaidos.

ES šalys, norėdamos pritraukti kuo daugiau kapitalo į atitinkamus regionus arba pačią šalį, taiko daugybę lengvatų. Pagrindinės lengvatų apibendrintai pateiktos 3 lentelėje.

3 lentelė. ES šalyse taikomos pelno mokesčio lengvatų [12, p. 144–200]

Šalis	Lengvatų forma
Belgija	Taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas, jei pelnas neviršija 1 mln. frankų; neapmokestinamos kompensacijos už stichines nelaimes, nacionalizaciją.
Didžioji Britanija	Taikomas lengvatinis 25 proc. tarifas, jei apmokestinamosios pajamos nesiekia 200 tūkst. svarų sterlingų; apmokestinant akcininkus taikoma dalinė mokesčio, įmonių sumokėto už pelną, skirtą dividendams, užskaita.
Vokietija	Lengvatiniu 36 proc. tarifu apmokestinamas pelnas, skirtas dividendams išmokėti; įvairiomis lengvatomis skatinamos investicijos, aplinkos apsauga, darbo vietų mažo užimtumo regionuose vietų kūrimas.
Prancūzija	Lengvatiniu 39 proc. tarifu apmokestinamas pelnas, skirtas bendrovei plėsti; naujai įsteigtoms įmonėms 5 metus taikomi šie lengvatiniai tarifai: pirmaisiais ir antraisiais metais nereikia mokėti pelno mokesčio, trečiais – ketvirtadalio standartinio tarifo (ST), ketvirtais – pusės ST; naujai įsteigtoms įmonėms leidžiama naudoti greito nusidėvėjimo metodą.
Italija	Lengvatiniu 16 proc. tarifu apmokestinamas pelnas, skirtas investicijoms, darbo vietoms mažo užimtumo regionuose kurti.

Šios ir daugybė kitų lengvatų palengvina mokesčių našumą ir sumažina pelno mokesčio įtaką įmonių veiklai. Tačiau tokių nuolaidų taikymas stabdo tiesioginių mokesčių derinimo procesą ES, nes šalys narės nenoriai jų atsisako.

Visose ES šalyse pelno mokesčių moka juridinio asmens teises turinčios įmonės. Mokestis visose ES šalyse apskaičiuojamas taip pat: iš bendrųjų pajamų atimamos įstatymais leidžiamos sąnaudos. Į bendrąsias pajamas įtraukiama prekių ir paslaugų realizacija, nuomos pajamos, kapitalo prieaugio ir kitos pajamos. Atimamas darbo užmokestis, beviltiškos skolos, amortizacija ir turto nuvertėjimas, procentai už kreditus, remonto išlaidos, nuostoliai, išlaidos patentams ir licencijoms gauti ir t.t.

Kai kuriose valstybėse numatyta, kokių sąnaudų negalima minusuoti iš apmokestinamojo pelno (žr. 4 lent.).

4 lentelė. Apmokestinamojo pelno nemažinančios sąnaudos [12, p. 144–200]

Šalis	Sąnaudų rūšis
Didžioji Britanija	Nuostoliai dėl turto perpardavimo; pagrindiniai rezervai.
Vokietija	Žemės, didelių dovanų darbuotojams sąnaudos; amortizacija.
Belgija	Išlaidos, susijusios su poilsiu; socialinės pašalpos darbuotojams; išmokos mažų mokesčių šalims.
Prancūzija	Žemės, prekybos ženklų, vertybinių popierių sąnaudos;

	amortizacija.
--	---------------

Susipažinus su ES šalyse taikomais įmonių pelno mokesčiais galima daryti išvadą:

- nors mokesčiai pradėti derinti jau seniai, įmonių pelno mokesčio įtakos sritis skiriasi;
- skirtingose ES šalyse skiriasi apmokestinimo bazė;
- skirtingose šalyse taikomos nevienodos lengvatos;
- skiriasi pelno mokesčio tarifai.

1.3. Fizinį asmenų pajamų mokesčio palyginimas

Šiuo metu ES šalys nėra įtraukusios į mokesčių derinimo programą FAPM [10, p. 15], todėl mokesčių derinimas šiam mokesčiui jokios įtakos neturi. Fizinį asmenų pajamų mokesčio bazė, dydis bei kiti klausimai ir toliau yra nacionalinės valdžios prerogatyva. Nors FAPM dėl mokesčių normų progresijos palyginti sunku, ES šalyse jie akivaizdžiai skiriasi (5 lent.). Šie skirtumai turi didelę įtaką individualiam taupymui, investiciniams sprendimams, migracijai ir net įmonių veiklai. Tai reiškia, jog remiantis ES deklaruojamomis nuostatomis šie mokesčiai taip pat turėtų būti suderinti. Tačiau ES šalys yra pasirengusios gana ilgai išlaikyti žymius mokesčių dydžių svyravimus ir manevravimo laisvę. Tai paaiškinama dar egzistuojančiais dideliais ES šalių kalbiniais ir kultūriniais skirtumais, lemiančiais palyginti nedidelę migraciją ES viduje.

5 lentelė. FAPM tarifai kai kuriose ES šalyse 1998 m.
[12, p. 144–200]

Šalis	Mokesčio tarifas
Belgija	25, 30, 40, 45, 50, 52 ir 55
Didžioji Britanija	23 ir 40
Vokietija	26–53
Prancūzija	12, 25, 35, 45, 50 ir 56
Italija	10, 22, 27, 34, 41, 46 ir 51

Daugumoje nagrinėjamų ES šalių yra palyginti sudėtinga FAPM apskaičiavimo sistema, išskyrus tik Didžiąją Britaniją, kurioje ji paprastesnė ir turi mažiau lengvatų.

ES šalyse FAPM yra svarbesnis už įmonių pelno mokestį. ES būdingi progresiniai pajamų mokesčio tarifai (išskyrus Didžiąją Britaniją, kurioje yra tik du tarifai). Tarifo dydis priklauso nuo pajamų dydžio.

Visose šalyse pradinė mokesčio bazė yra bendrosios mokesčio mokėtojo pajamos. Tačiau dėl taikomų įvairių lengvatų (žr. 6 lent.) apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos skirtingai.

6 lentelė. ES šalyse taikomos FAPM lengvatos [4, p. 23–27]

Šalis	FAPM lengvatos objektas
Belgija	Lengvatiniai tarifai taikomi mažesnes pajamas gaunantiems asmenims.
Didžioji Britanija	Neapmokestinamos pajamos iš privačių fondų, vedybų išlaidos, kreditai būstui pirkti; apmokestinant atsižvelgiama į šeimines padėtis.
Vokietija	Neapmokestinamos nedarbo pašalpos, išmokos ligos atveju, išlaidos, susijusios su darbu (pvz., transporto bilietai), gyvybės draudimo įmokos, kvalifikacijos kėlimo kursų išlaidos.
Prancūzija	Neapmokestinamos išsimokslinimo išlaidos; galima atimti iš apmokestinamųjų pajamų tris ketvirtadalius grąžinamo kredito palūkanų, akcijų pirkimo, gyvybės draudimo išlaidų. Įvairiomis

	lengvatomis naudojasi taip pat piliečiai, teikiantys labdarą.
Italija	Lengvatiniai tarifai taikomi mažesnes pajamas gaunantiems asmenims bei taikoma labai daug kitų jau minėtų lengvatų.

Kai kuriose ES šalyse pajamos griežtai klasifikuojamos į grupes arba kategorijas pagal pajamų šaltinius (darbo užmokestis ir pensijos, pajamos iš vertybinių popierių, žemės nuosavybės pajamos ir kt.). Pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje yra šešios fizinių asmenų pajamų grupės, Prancūzijoje – septynios. Kiekvienai tokiai grupei taikomi skirtingi FAPM tarifai.

Visose ES šalyse neapmokestinamos pajamų sumos, užtikrinančios pragyvenimo minimumą. Vokietijoje ir Italijoje šeimą turintiems asmenims taikomas didesnis neapmokestinamas minimumas. Didžiojoje Britanijoje toks minimumas nepriklauso nuo šeiminės padėties, bet kiekvienas gyventojas turi teisę į neapmokestinamą pajamų sumą, vadinamą asmenine nuolaida.

Lengvatos, taikomos ES šalyse, taip pat skiriasi. Prancūzijoje egzistuoja ypatinga pajamų rūšis – priverstinio sąžiningumo lengvata. Skatinant smulkių akcijų turėtojus šioje šalyje leidžiama iš procentinių pajamų atimti tam tikrą sumą, be to, numatoma neapmokestinama minimalaus taupomojo indėlio suma. Prancūzijoje pajamoms iš žemės ūkio taikomos kolektyvinės nuolaidos. Visose šalyse taikomos lengvatos šeimoms, investicijoms. Mokestinėmis lengvatomis suteikiama pagalba mažoms įmonėms, taikant neapmokestinamą minimumą padedama vienišiams žmonėms, šeimoms, auginančioms vaikus, invalidams, riboto darbingumo žmonėms. Vis dar daug dėmesio skiriama žemės ūkiui. Skatinama labdara, parama, naujų finansinių institucijų kūrimasis.

Nepaisant taikomų lengvatų pastaruosiu metu ES šalyse pastebima lengvatų mažinimo tendencija, nes lengvatos sudaro nevienodas konkurencines sąlygas, ne visada skatina veiksmingai dirbti.

Išsamiau panagrinėjus ES šalių FAPM skaičiavimo metodus matyti, kad jie skirtingose šalyse nevienodi. Pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje ir Prancūzijoje žemės ūkyje dirbantys subjektai gali skaičiuoti dvejų paeiliui metų pajamų vidurkį, o Prancūzijoje dar įtraukiami ir einamieji metai [5, p. 3]. Daugumoje šalių darbo užmokesčio ir jam prilygintų pajamų mokestis mokamas iš pajamų šaltinio. Jį apskaičiuoja ir išskaičiuoja darbdavys. Kitų šaltinių pajamų mokestis paprastai mokamas pagal pajamų deklaraciją. Asmeninių pajamų mokestis Prancūzijoje sudaro nedidelę mokestinių įplaukų dalį (apie 14 proc.) [11, p. 70]. Taip yra dėl to, kad FAPM Prancūzijoje daugiau taikomas socialiniams tikslams, o ne ekonominiams – fiskaliniams. Pajamų mokestis šioje šalyje yra priemonė šeimai skatinti, išsilavinimui įsigyti, pagalbai vargstantiems ir kitoms socialinėms reikmėms įgyvendinti. Mokestis naudojamas ir akcijoms, nekilnojamajam turtui pirkti, todėl taikoma sudėtinga lengvatų ir nuolaidų sistema. Nenuostabu, kad šis mokestis sudaro nedidelę mokestinių įplaukų dalį, nes mokesčio bazė yra maža, daug mokesčių mokėtojų atleidžiama nuo mokesčio. Dalis laisvųjų profesijų atstovų, smulkių verslininkų arba prekyvių savo pajamas gali lengvai nuslėpti. Tačiau mokesčių įstatymų leidėjai nesiima griežtų priemonių tam išvengti, o dar sumažina mokestinių įplaukų dalį, nes darbuotojams, dirbantiems įmonėse ir negalintiems nuslėpti savo pajamų iš darbo santykių, suteikiama FAPM sumažinanti priverstinio sąžiningumo nuolaida. Mažas įplaukas taip pat lemia mokesčio mokėjimas ne iš šaltinio, o pagal deklaracijas. Įvairių šaltinių duomenimis, Prancūzijoje FAPM moka tik 52 proc. [12, p. 119] mokesčių mokėtojų (t.y. iš 25 mln. tik 13 mln.), tuo tarpu Vokietijoje – 84 proc., Didžiojoje Britanijoje – 66 proc., Belgijoje – 95 proc. [12, p. 110].

Didžiojoje Britanijoje gyventojų pajamų mokestis ypatingas tuo, kad jis ne tik skaičiuojamas, bet ir renkamas taikant kaupimo principą, t.y. atsižvelgiama į pajamų svyravimą nevienodais laikotarpiais. Kitose šalyse mokestis tik apskaičiuojamas pagal kaupimo principą, o mokamas kiekvieną mėnesį atsižvelgiant į tą mėnesį gautą darbo užmokestį.

Vokietijoje pajamų mokestis apskaičiuojamas labai sudėtingai. Jį apskaičiuojant atsižvelgiama į daugybę veiksnių, nuo kurių priklauso apmokestinamosios pajamos, t.y. į šeimines padėtis, vaikų skaičių, dirbančių asmenų skaičių šeimoje, netgi į tai, ar priklauso as-

muo tam tikrai religinei konfesijai. Visi mokesčių mokėtojai skirstomi į klases, sudaromos tam tikros mokesčių lentelės, pildomos mokesčių kortelės.

Aptarę skirtingose ES šalyse taikomų pagrindinių tiesioginių mokesčių tarifų dydžio, apskaičiavimo ir mokėjimo ypatumus susipažinsime su svarbiausiomis ES direktyvomis ir konvencijomis, reglamentuojančiomis tiesioginio apmokestinimo principus ES.

1.4. Direktyvos, reglamentuojančios tiesioginį apmokestinimą

Susijungimų direktyva (90/434 EEC). Ši direktyva reglamentuoja įvairių skirtingose ES šalyse veikiančių įmonių susiliejimo, turto perleidimo, akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimo klausimus [10, p. 16]. Ja siekiama eliminuoti ES veikiančių įmonių akcininkų mokesčius tais atvejais, kai įmonės reorganizuojamos. Šiuo metu direktyva realiai eliminuoja kitoms šalims perduodamo turto bei akcijų pasikeitus jų vertei, apmokestinimą. Kol kas dar neįmanoma neapmokestinti įmonių arba padalinių susiliejimas, nes skirtingose ES šalyse šiuos dalykus reglamentuoja įmonių įstatymai. Pagrindiniai Susijungimo 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 sandorių 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 susiliejimo išlaidos. Tačiau Susijungimų direktyvos teikiamos lengvatos, mažinančios mokesčių našta, nėra taikomos tada, kai nustatoma, jog įmonės buvo sujungtos arba reorganizuotos siekiant išvengti mokesčių.

Motininės/ dukterinės įmonės direktyva (90/ 435/ EEC). Pagrindinis šios Direktyvos tikslas – eliminuoti mokesčius iš pelno, kurį vienoje ES šalyje veikianti dukterinė įmonė perduoda motininei įmonei, veikiančiai kitoje ES šalyje. Kitas tikslas – apsaugoti visų ES šalių motinines įmones nuo pelno, gauto iš dukterinių įmonių, apmokestinimo [10, p. 30]. Taip palengvinamas kapitalo judėjimas tarp skirtingų ES šalių. Remiantis šia Direktyva panaikinamas dvigubas pelno apmokestinimas. ES viduje sukuriama vientisa ir efektyviai funkcionuojanti rinka, kuri leidžia stambioms ir daug dukterinių įmonių skirtingose ES šalyse turinčioms motininėms įmonėms smarkiai sumažinti mokesčių sąnaudas ir geriau konkuruoti tarptautinėje rinkoje. Motininės/dukterinės įmonės direktyva panaikina mokesčių sienas tarp skirtingų ES šalių. Nors Direktyva gana aiškiai apibrėžia dvigubo pelno apmokestinimo panaikinimą, tačiau skirtingų ES šalių mokesčių įstatymai šiek tiek skiriasi nuo Direktyvos nuostatų. Pavyzdžiui, Belgijoje yra taikoma 95 proc. pelno, gaunamo iš dukterinės įmonės, mokesčio nuolaida (šiuo atveju dukterinės įmonės statusas Belgijoje taikomas tokioms įmonėms, kuriose motininė įmonė turi daugiau kaip 5 proc. akcinio kapitalo). Tuo tarpu Graikijoje iš dukterinės įmonės (šis statusas suteikiamas įmonėms, kuriose motininė įmonė turi daugiau nei 10 proc. akcinio kapitalo) gautas pelnas yra neapmokestinamas, tačiau investicijos trukmė į dukterinę įmonę turi viršyti 2 metus. Šitai stengiamasi apriboti įvairias manipuliacijas, kuriomis siekiama išvengti mokesčių.

Arbitražo konvencijos pritaikymo teoriniai aspektai. Ši Konvencija įsigaliojo 1995 m. sausio 1 d. ir yra skirta perskaičiuoto pelno iš susijusių įmonių, veikiančių skirtingose ES šalyse, dvigubam apmokestinimui panaikinti [10, p. 39]. Dvigubo apmokestinimo galimybės

atsiranda tuo atveju, kai atskiros ES šalies atsakinga už mokesčių surinkimą institucija dirbtinai padidina (perskaičiuoja) individualios įmonės pelną. Perskaičiuojama remiantis prielaida, jog tam tikros įmonės deklaruotas pelnas neatitinka to pelno, kuris būtų gautas, jeigu įmonė būtų prekiavusi 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, tai jos pelnas būtų 1200 eurų ir nuo šio perskaičiuoto pelno skaičiuoja valstybei mokėtiną pelno mokestį [10, p. 43].

Pagrindiniai Arbitražo konvencijos principai:

- Konvencija išsamiai apibūdina procedūras ir aplinkybes, kada įmonė gali pateikti savo apmokestinimo atvejį nagrinėti autoritetingai institucijai, kuri nustato, ar ta įmonė buvo apmokestinta teisingai;
- arbitražinėmis 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 dėl pelno perskaičiavimo.

2. Teoriniai ir praktiniai netiesioginio apmokestinimo aspektai

2.1. Netiesioginių ES mokesčių apžvalga

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo ES ir pasaulyje nuolat didėja, nes netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių administravimo sistema. Todėl šiame skyriuje panagrinėsime ES šalyse taikomus netiesioginio apmokestinimo principus ir metodus.

1993 m. sausio 1 d. ES buvo panaikintos netiesioginių mokesčių sienos [2, p. 58]. Tačiau tai dar nereiškia, jog šiuo metu visos ES šalys narės sudaro bendrą teritoriją, kurioje galioja tie patys netiesioginiai mokesčiai. Pridėtinės vertės mokestis (PVM) ir akcizai vis dar yra renkami pagal atskiros šalies narės Finansų ministerijos nurodymus ir yra reglamentuojami skirtingų šalių narių įstatymais. Tačiau buvo panaikinta fiskalinė kontrolė. Dėl to:

- nebereikia pildyti muitinės dokumentų;
- panaikinus vidines sienas labai pagreitėjo prekių ir žmonių judėjimas ES viduje;
- buvo panaikintas išankstinis importo PVM finansavimas.

Netiesioginiai mokesčiai euro zonoje sudaro apie 21 vartotojo sumokamos kainos procentą, tuo tarpu JAV – 9 proc., Japonijoje – 14 proc. Apskritai, bendra PVM sistema ES šalyse lėmė mažesnius palyginti su kitomis pasaulio šalimis vartojimo mokesčių tarifų skirtumus. Vis dėlto realūs ES vartojimo mokesčių tarifai dar labai skiriasi. Šie skirtumai iš esmės atsiranda dėl mažinamų PVM tarifų, akcizo mokesčių, taip pat dėl energijos bei aplinkos mokesčių.

Netiesioginiai mokesčiai įeina į galutines prekių ir paslaugų kainas. Tačiau panašiomis gamybos sąnaudų sąlygomis dėl skirtingų mokesčių principų gali susiklostyti skirtingos rinkos kainos. Pagrindinis netiesioginis mokestis yra PVM.

2.2. PVM taikymo ES šalyse analizė

1963 m. Neumarko komitetas išanalizavo ES šalių narių fiskalines sistemas ir pasiūlė įvesti bendrąjį pardavimo mokestį, kuris visiems žinomas kaip PVM. Pagrindiniai šio mokesčio pranašumai palyginti su kitais mokesčiais:

- PVM užtikrina sprendimų dėl taupymo, investavimo ir darbo neutralumą, ypač jei didelė mokesčių bazė ir mokesčiai vienodi;
- PVM yra neutralus esant vertikalčiai įmonių integracijai arba gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms;

- apmokestinimo vietoje vadovaujantis tarptautiniu principu PVM užtikrina nedviprasmišką pasienio mokesčių taikymą – gražinami eksporto mokesčiai ir tiksliai apibrėžiamas nediskriminacinis importo apmokestinimas.

ES šalyse pabrėžiama, kad PVM yra apmokestinimo metodas, o ne nauja mokesčių rūšis. PVM yra pardavimų mokestis, o tai reiškia, kad visą mokestį sumoka galutinis vartotojas. Tačiau PVM sistema užtikrina efektyvią gamybą [6, p. 125]. Nuo 1969 m. šeštoje ES direktyvoje buvo kalbama apie PVM kaip bendrą ES pardavimų mokestį. Mokesčių derinimas tuo laikotarpiu reiškė bendros struktūros pritaikymą, tačiau bendras šalių narių PVM dydis nebuvo akcentuojamas. Vienodindama PVM ES pirmiausia suvienodino struktūrą, o mokesčio dydžius vienodinti buvo numatyta vėliau. 1977 m. šeštosios PVM direktyvos, kuria buvo siekiama suvienodinti apmokestinimą PVM mokesčiu, tikslas buvo labiau suderinti mokesčių struktūrą sukuriant bendrą apmokestinimo tvarką ir bendras išimtis. Šioje Direktyvoje buvo akcentuojama mokesčių riba, t.y. žemiausias sandorių mokesčių limitas. Nors ir daug jau atlikta vienodinant PVM ir kitus netiesioginius mokesčius, tačiau išsamiau panagrinę ES šalių narių netiesioginius mokesčius, jų tarifus, apmokestinimo principus, įvairias lengvatas matome, kad jie labai skiriasi.

Pastaruoju metu PVM reikšmė labai didelė ir vis didėja. Tai liudija ir tas faktas, kad šio mokesčio egzistavimas yra būtina stojimo į ES sąlyga. PVM turi potencialiai didelę bazę, jo mokėjimo mechanizmas neleidžia išvengti mokesčio, jį paprasta surinkti, todėl jis yra gera priemonė šalies mokestinėms įplaukoms padidinti. Šis mokestis skatina dirbti ir taupyti. Be to, daugelio manymu, pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, o PVM verslui yra neutralus. PVM įvedamas gamybos pradžioje, kai jį galima lengvai nustatyti ir kontroliuoti. Vėliau jis pats save kontroliuoja, nes atsispindi pirkimo kainoje. Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad šis mokestis didina administracines išlaidas, skatina regresyvių mokesčių didėjimą.

PVM yra pagrindinis netiesioginis mokestis visose nagrinėjamose šalyse. Visose ES šalyse pajamos iš PVM sudaro ne mažiau kaip 25 proc. šalių biudžetų mokestinių pajamų ir ši dalis nuolat didėja. PVM visur apskaičiuojamas taip pat. Skiriasi tik tarifai, kai kurios mokesčio lengvatos (žr. 7 lent.).

Iš 7 lentelės duomenų galime daryti išvadą, kad PVM tarifai mažiausi Vokietijoje – 7,0 ir 15,0 proc. Didžiausias standartinis tarifas taikomas Belgijoje – 21,0 proc. Pasaulinio mokesčių kodekso autorių nuomone, optimalus turėtų būti 15 proc. tarifas [8, p. 78]. Visose šalyse PVM neapmokestinamos eksportuojamos prekės.

7 lentelė. **PVM tarifai kai kuriose ES šalyse narėse [7, p. 1]**

Šalis	Tarifas proc.			
	Didžioji Britanija	0,0	8,0	17,5
Vokietija	7,0	15,0		
Prancūzija	2,1	5,5	20,6	
Italija	4,0	10,0	16,0	19,0
Belgija	6,0	12,0	21,0	

Vienose šalyse taikomas bendras, kitose – diferencijuotas tarifas, bet artimiausiu laiku visose ES šalyse ruošiamasi priėti prie dviejų – lengvatinio ir pagrindinio – tarifų.

Daugelyje ES šalių taikomos PVM lengvatos (žr. 8 lent.).

8 lentelė. **Kai kuriose ES šalyse taikomos PVM lengvatos [12, p. 144]**

Šalis	Lengvatos objektas
Didžioji Britanija	PVM neapmokestinami maisto produktai, knygos, vaistai, importo ir eksporto prekės, energija, vanduo, kanalizacija, gyvenamųjų namų statyba, transporto paslaugos ir kt.
Vokietija	Lengvatinis 7 proc. tarifas taikomas maisto produktams, visuomeniniam transportui, informacijos priemonėms, meno dirbiniams. PVM nemoka

	žemės, miškų ūkio įmonės, neapmokestinamas eksportas.
Prancūzija	Lengvatinis 5,5 proc. PVM tarifas yra taikomas daugumai maisto produktų, medikamentams, kai kurioms paslaugoms. Lengvatomis naudojasi investuojančios įmonės. Nuo PVM atleidžiamas eksportas, medicinos prižiūra, švietimo veikla, draudimas, kazino, loterijos.
Italija	Lengvatinis tarifas taikomas kai kuriems maisto produktams ir būtiniausioms prekėms (vaistams, energijai ir kt.).
Belgija	Lengvatinis tarifas taikomas gyvenamųjų namų statybai, kai kuriems maisto produktams, vandeniui, kurui, vaistams, keleiviams vežti.

Panagrinėjame 8 lentelėje pateiktas taikomas PVM lengvatas matome, kad skirtingose ES šalyse dar egzistuoja nevienodos ekonominės rinkos sąlygos bei prekių kainos, kurias lemia skirtingi PVM tarifai ir įvairių šalių taikomos lengvatos atitinkamoms ūkio sritims.

2.3. Teoriniai akcizų taikymo aspektai

Nuo 1993 m. sausio 1 d. ES visos akcizu apmokestinamos prekės (tabakas, alkoholis, kuras ir kt.) buvo pradėtos apmokestinti remiantis vietos principu. Tai reiškia, jog akcizas mokamas toje ES šalyje, kurioje šios prekės suvartojamos. Tačiau minėtos prekės, kurios juda ES šalyse ir kurių kiekis viršija visuotinai priimtas asmeninio vartojimo normas, yra apmokestinamos tam tikru konkrečios šalies, į kurią jos įvežamos, akcizu. Visuotinai priimtos asmeninio vartojimo normos yra tokios: 800 cigarečių, 10 litrų spirito, 90 litrų vyno ir 110 litrų alaus [10, p. 55]. Šias ribas viršijančios prekės apmokestinamos (išimtis daroma tada, kai importuotojas logiškai pagrindžia kompetentingoms institucijoms, jog prekės yra skirtos asmeniniam vartojimui). ES mokesčiai vienodinami jau gana seniai. Tai gerai atspindi pavyzdys, susijęs su akcizais: nors ES vidaus sienos buvo panaikintos 1993 m., sukūrus bendrąją vidaus rinką, tačiau „*duty-free shopping*“ principai galioja iki šiol.

Akcizų tikslas – ne tik surinkti pajamas, bet ir visuomenės sveikatos tikslais apriboti žalingų produktų vartojimą. Nors akcizų mokesčiai ES šalyse labai skiriasi, tačiau yra gana dideli. Tai reiškia, kad jie turi didelę įtaką kainoms ir jų vaidmuo ekonomikoje tikrai svarbus. Tačiau jų struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai ES šalyse smarkiai veikia konkurenciją.

Išvados

Apžvelgus pastarojo meto leidinius apie ES mokesčių sistemą bei išanalizavus kitus straipsnyje nurodytus literatūros šaltinius galima daryti keletą esminių išvadų:

1. ES valstybių narių biudžetas formuojamas iš įvairių mokesčių. Didžiausią mokesčių pajamų lyginamąjį svorį (kai kur jis siekia per 70 proc.) sudaro tiesioginiai mokesčiai.
2. Pastaruoju metu ryškėja tiesioginio apmokestinimo vaidmens nuolatinio mažėjimo ir netiesioginių mokesčių didėjimo (beje, ne tik ES, bet ir pasaulyje) tendencija. Netiesioginius mokesčius paprasta apskaičiuoti, be to, jų administravimo sistema yra gerokai paprastesnė, pigesnė ir efektyvesnė nei tiesioginių mokesčių.
3. Dėl ilgai užtrukusio mokesčių derinimo ES šiuolaikinės mokesčių sistemos yra daugialypės, sudėtingos, todėl dažnai sunkiai suprantamos ir paaiškinamos.
4. Dideli mokesčių tarifai atskirose šalyse neleidžia ekonomikai sparčiai plėtotis, slopina darbo motyvaciją, verslininkų iniciatyvą, skatina šešėlinės ekonomikos atsiradimą.
5. Įmonių apmokestinimo skirtumai turi didelę įtaką įmonių investicijoms.
6. Didėjanti mokesčių našta skatina įmones susijungti.



LITERATŪRA

1. **2000** Index of economic freedom // The Wall street journal. 2000.
2. **A tax** guide to Europe. – England: Arthur Andersen, 1999.
3. **Ar daug** moka anglas – mokesčių sistema Didžiojoje Britanijoje // Litas. 1994 m. vasario 1 d.
4. **Autukienė R.** Lietuvos verslininkui apie mokesčius užsienio šalyse. – Vilnius, 1995.
5. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998.
6. **Euro zona** pasirengusi mažinti mokesčius // Verslo žinios, 2000.
7. <http://www.etat.lu/EC/Bed/facts/facts33a.htm>
8. **Hussey W. M., Lubick D. C.** Basic world tax code and commentary . – Virginia, 1996.
9. **Italijos** mokesčių sistema // Aljansas. 1997. Nr. 5.
10. **KPMG** EU Tax overview. – Amsterdam, 1999.
11. **Revenue** statistics of OECD member countries 1965–1998. – France: OECD, 1999.
12. **Rusteika M.** Euro zona pasirengusi mažinti mokesčius // Verslo žinios. 2000 m. rugsėjo 18 d.
13. **Мещерякова О.** Налоговые системы развитых стран мира. – Москва, 1997.



Das Steuersystem in der EU und sein Einfluss auf Geschäftsentwicklung

***Doz. Dr. Aldona Damuliene, Rechtsuniversität Litauen
Prof., Dr. hab. Vytautas Vengrauskas, Universität Vilnius***

ZUSAMMENFASSUNG

Das wichtigste Ziel der EU ist es, eine einheitliche, koordinierte und harmonische Marktwirtschaft in den EU-Ländern zu schaffen. Zur Zeit zeichnet sich die Tendenz in der EU ab, Unterschiede in den Steuersystemen der einzelnen EU-Länder zu harmonisieren. Dadurch wird fiskalische Politik in einzelnen EU-Ländern vereinheitlicht. Die einheitliche Steuerpolitik soll den EU Zielen entsprechen.

Den grössten Teil des Budgeteinkommens in den EU Ländern machen direkte Einkommensteuer, bloss das prozentuelle Verhältnis der Einkommen ist in einzelnen Ländern unterschiedlich. Den grössten Teil des direkten Budgeteinkommens bilden Gewinnsteuer der juristischen Personen und Einkommensteuer der natürlichen Personen sowie Einzahlung der Sozialversicherung. Jedes Jahr wird die Rolle der indirekten Steuer immer wichtiger, sie bilden gegen 30–40 Prozent des gesamten Steuereinkommens in den EU-Ländern aus.

Obwohl der Prozess der Steuerharmonisierung schon lange Zeit vor sich geht, sind viele Unterschiede in der Steuerstruktur, der Tarifordnung, in den Besteuerungsprinzipien und der Besteuerungsbasis einzelner EU-Länder geblieben.

Offensichtliche Unterschiede in den Steuersystemen einzelner EU-Länder haben negative Auswirkung auf den Konkurrenzkampf, Waren- sowie Dienstleistungspreise, den Kapitalverkehr, die Arbeitskraftmigration sowie auf Beschlüsse der kommunalen Behörden.

