



MOKESČIŲ VAIDMENS IR APMOKESTINIMO PRINCIPŲ TEORINĖ ANALIZĖ

Ilona SKAČKAUSKIENĖ¹, Kotryna GILYTĖ²

Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Verslo vadybos fakultetas, Socialinės ekonomikos ir vadybos katedra,
Saulėtekio al. 11, LT – 10223 Vilnius, Lietuva

El. paštai: ¹ilona.skackauskiene@vgtu.lt; ²kotryna.gilyte@stud.vgtu.lt

Santrauka. Straipsnyje nagrinėjama nesutarimo dėl mokesčių sąvokos apibrėžimo, mokesčių atliekamų funkcijų, geros mokesčių sistemos apmokestinimo principų ir jiems keliamų uždavinių problema. Išnagrinėjus mokslinėje literatūroje pateikiamus mokesčių apibrėžimus ir susiteminus įvairių darbų autorių siūlymus, galima teigti, kad mokesčiai yra privalomi mokėjimai į valstybės biudžetą, už kuriuos asmenims nėra atlyginama jokia specialia paslauga. Mokesčių funkcijų kritinė analizė leido išgryninti 2 pagrindines funkcijas – fiskalinę ir ekonominę. Formuojant mokesčių sistemą, pagrindiniais apmokestinimo principais laikomi: teisingumas, ekonominis efektyvumas, elastingumas ir produktyvumas bei administravimo paprastumas.

Reikšminiai žodžiai: mokesčiai, mokesčių sistema, apmokestinimo principai, fiskalinė funkcija, perskirstomoji funkcija.

JEL klasifikacija: H21, H23, H24, H31, E32, O23.

Įvadas

Mokesčiai – pagrindinis valstybės vykdomų funkcijų finansavimo šaltinis, nes pati valstybė nieko negamina ir neparduoda. Mokesčių pagalba galima ne tik užtikrinti mokesčių pajamų surinkimą į biudžetą ir paskirstyti jas veiklos sritims, kuriose valstybė gali būti veiksmingesnė nei rinka, bet per mokesčių sistemą valstybė gali perskirstyti pajamas ir turtą taip, kad būtų sumažinta nelygybė. Taip pat, galėdama daryti tiesioginę įtaką šalies ekonomikai mokesčių pagalba, valstybė gali užtikrinti šalies ūkio augimą ir makroekonominių rodiklių stabilumą – visa tai svarbu valstybės konkurencingumui tarptautinėse rinkose. Siekiant, kad mokesčių sistema tinkamai funkcionuotų, būtina apgalvoti kiekvieną mokesčių elementą, apmokestinimui taikomą principą ir keliamą uždavinį. Keičiant mokesčių elementus, pavyzdžiui, mažinant tarifus, keičiant apmokestinamąją bazę, įvedant apmokestinimo lengvatas ir pan., galima paskatinti priimtinas veiklas bei pristabdyti labiausiai nepageidautinas veiklas. Atsižvelgiant į tai, kiek daug gali padaryti valstybė vien mokesčių pagalba, suvokiame, kad jų vaidmuo labai svarbus. Kadangi pakeitimai, kurie vyksta mokesčių sistemoje aplinkoje, vienaip ar kitaip paliečia kiekvieną iš mūsų, ši tema yra plačiai diskutuotina tiek profesionalų, tiek visuomenės narių. Ji buvo aktuali, kai kūrėsi valstybės, yra aktuali ir šiandien – vis besiplečiančiant valstybės vykdomoms funkcijoms, kurių finansavimą užtikrina surenkamos mokesčių pajamos, sprendžiant ekonomikos plėtros galimybes ir kovojant už valstybės konkurencingumą tarptautinėse rinkose. Kiekvieną dieną pasaulyje vyksta pokyčiai tiek ekonomikoje, tiek politikoje, o norit prie jų prisitaikyti, būtini finansiniai ištekliai, formuojami daugiausia mokesčių pagalba, todėl tenka permanentiškai peržiūrėti mokesčių sistemą, ją įvertinti, o tuomet jau ir tobulinti.

Šiandien nėra galutinio sutarimo, kiek funkcijų mokesčiai atlieka, kokie yra geros mokesčių sistemos apmokestinimo principai ir jiems keliami uždaviniai, netgi nesutariama dėl mokesčių sąvokos apibrėžimo. Skirtingi autoriai pateikia savitą nuomonę, todėl labai svarbu ją susisteminti ir pateikti apibendrintą mokesčių vaidmens ir apmokestinimo principų sampratą.

Tyrimo objektas – mokesčių vaidmuo ir apmokestinimo principai.

Tyrimo tikslas – pateikti susistemintą ir apibendrintą mokesčių vaidmens ir apmokestinimo principų sampratą.

Darbe taikyti tokie tyrimo metodai kaip sisteminis požiūris, mokslinės literatūros analizė ir sintezė, duomenų analizė, sisteminimas, lyginamoji analizė.

Mokesčių ir mokesčių sistemos samprata

Įvairių darbų autoriai apibrėžimuose (žr. 1 lentelę) akcentuoja, kad mokesčių sistema yra visuma tarpusavyje glaudžiai susijusių mokesčių ir kitų įmokų bei privalomų mokėjimų valstybei, kuri sudaro vientisą derinį – mokesčių sistemą, padedančią aprūpinant valstybę būtinomis pajamomis, reikalingomis jos funkcijų vykdymui.

1 lentelė. Mokesčių sistemos apibrėžimai (šaltinis: sudaryta autorių pagal R. Mituzienę, E. Jonuškienę (2011); E. Sadauskaitę (2008); K. Kindsfaterienę, K. Lukaševičių (2008); S. James, C. Alley (2002); V. Meidūną ir P. Puzniauską (2001))
Table 1. Definitions of tax systems (source: compiled by authors according to R. Mituzienė, E. Jonuškienė (2011); E. Sadauskaitė (2008); K. Kindsfaterienė, K. Lukaševičius (2008); S. James, C. Alley (2002); V. Meidūnas ir P. Puzniauskas (2001))

Autoriai	Mokesčių sistemos apibrėžimas
R. Mituzienė, E. Jonuškienė 2011	Tai vieno su kitu susijusių mokesčių visuma. Mokesčių sistema apima visus mokesčius, kuriuos valstybė ima iš mokesčių mokėtojų į šalies bendravalstybinius fondus.
E. Sadauskaitė, 2008	Šalyje egzistuojančių mokesčių, įplaukų ir rinkliavų visuma, nustatyta sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius ir išreiškianti valstybės socialinę, ekonominę ir fiskalinę politiką.
K. Kindsfaterienė, K. Lukaševičius, 2008	Vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą.
S. James, C. Alley, 2002	Viena iš daugelio politikos priemonių, kurią naudoja vyriausybė skatinant tam tikras veiklas ir visiškai neskatinant kitų.
V. Meidūnas, P. Puzinauskas, 2001	Visuma mokesčių, kuriuos nustato Seimas (aukščiausia valdžia), o ima atitinkamos žinybos arba sumokami pagal deklaracijas, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai.

Taigi tiek užsienio, tiek Lietuvos darbų autoriai mokesčių sistemą apibūdina labai skirtingai, tačiau visuose apibrėžimuose esmė išlieka ta pati – tai valstybėje esančių mokesčių visuma. Valstybės kuria mokesčių sistemas, dėl kurių gali kokybiškiau veikti, planuoti ir vykdyti veiklą taip, kad būtų pasiektas kuo didesnis efektyvumas. Būtent dėl elementų tarpusavyje sąveikos sistema tampa daug pranašesnė negu pavieniai ar jų suma. Pasak Skačkauskienės (2009), analizuoti mokesčių sistemą sisteminiu požiūriu per mokesčių pajamų surinkimo prizmę naudinga, nes taip atsiskleidžia komponentų įtaka sistemai, kurios efektyvumas savo ruožtu priklauso nuo komponentų tarpusavyje dermės. Visos valstybės stengiasi sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri netrukdytų šalies ūkio augimui, padėtų kurti naujas darbo vietas, skatintų ir stiprintų ekonomikos plėtrą bei padėtų perskirstyti pajamas. Taip pat labai svarbu, kad ji sumažintų tokių mokesčių poveikį, kurie trukdo verslo plėtrai ir visai ekonominei veiklai, bei įgyvendintų svarbiausią savo tikslą – pajamų gavimą valstybės funkcijų vykdymui. Pasak Griniūnienės (2014), kiekvienos šalies mokesčių sistema yra formuojama, atsižvelgiant į jos numatytus prioritetus, ekonomines – socialines programas.

Mokesčiai, kurie sudaro šalies mokesčių sistemą, yra jos pagrindinis pajamų šaltinis ir socialinio bei ekonominio gyvavimo pagrindas. Jie renkami iš mokesčių mokėtojų už paslaugas, kurias teikia valstybė: šalies apsaugą, švietimą, socialinę apsaugą, administravimą ir panašiai. Kaip mokesčių sistemą, taip ir mokesčius įvairūs autoriai apibūdina skirtingai (žr. 2 lentelę). Novošinskienė (2013) teigia, kad ir įmokos plačiau prasme taip pat gali būti vadinamos mokesčiais, tačiau skirtumas tarp mokesčių ir įmokų, kad įmokos yra tiksliniai mokėjimai į tam tikrus fondus, žinant aiškiai jų mokėjimo paskirtį, pvz., sveikatos draudimo įmokos skirtos asmens sveikatos paslaugoms kompensuoti. Įmokų priskyrimas mokesčiams yra diskutuotinas, nes iš mokesčio sąvokos apibrėžimo akivaizdu, kad esminis mokesčių bruožas – neatlygintumas. Kita vertus, nesusirgus sveikatos priežiūros paslauga asmeniui nebus suteikta. Taigi įmokos iš dalies gali būti priskirtos mokesčiams.

2 lentelė. Mokesčio apibrėžimas (šaltinis: sudaryta autorių pagal S. Smith (2015); V. Kazlauskienę (2012); D. Ruškytę, A. V. Rutkauską, V. Navicką (2012); L. Šapalienę (2008))
Table 2. Definition of tax (source: compiled by authors according to S. Smith (2015); V. Kazlauskienė (2012); D. Ruškytė, A. V. Rutkauskas, V. Navickas (2012); L. Šapalienė (2008))

Autoriai	Mokesčių apibrėžimai
S. Smith, 2015	Privalomi mokėjimai, kurių iš mūsų reikalauja valstybė, ir, kurie mums nesuteikia jokių tiesioginių individualių teisių į konkrečias prekes ar paslaugas mainais už tai.

V. Kazlauskienė, 2012	Valstybės arba teritorinės valdžios nustatyti įstatymiais aktais privalomi mokesčiai į tam tikro valdymo lygio biudžetą arba nebiudžetinius fondus.
D. Ruškytė, A. V. Rutkauskas, V. Navickas, 2012	Įvairūs mokesčiai į valstybės biudžetą, tai yra valstybės arba viešosios valdžios nustatyta privaloma įmoka, neatlygintina individui jokia specialia paslauga. Kitaip tariant, mokesčiai yra suprantami kaip valstybės ar savivaldybių valdžios nustatyti įstatyminių aktų pagrindu privalomi mokesčiai į tam tikro valdymo lygio biudžetą bei nebiudžetinius fondus.
L. Šapalienė, 2008	Valstybės nustatyta pinigų suma, kurią turi sumokėti fizinis ar juridinis asmuo nuo savo veiklos rezultatų arba atliktų ar tik norimų atlikti veiksmų. Platesnis mokesčių apibrėžimas – tai finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti.

Išnagrinėjus įvairių darbų autorių pateiktus mokesčių sąvokų apibrėžimus, galime pastebėti, jog mokesčiai yra privalomi mokesčiai į valstybės biudžetą ir už tai asmenims nėra atlyginama jokia specialia paslauga. Iš biudžete sukauptų pajamų vėliau kompensuojamos valstybės vykdomų funkcijų išlaidos bei mokamos šalies gyventojams išmokos. Šių mokesčių ir kitų privalomų mokesčių valstybei visuma sudaro mokesčių sistemą. Mokesčiams nėra priskiriamos baudos, kurios gali būti skiriamos už įvairių įstatymų nesilaikymą, jų taip pat negalima prilyginti iš įvairių ūkinių veiklų ar už specialias, individualiems asmenims suteiktas paslaugas gaunamoms pajamoms.

Mokesčių reikšmė ir funkcijos

Mokesčiai yra gyvybiškai svarbūs, kad valstybė galėtų gyvuoti ir vykdyti visas veiklas, kurių neapsimokėtų perleisti privatiems asmenims, nes pačiai valstybei jas vykdyti pigiau ar saugiau. Pavyzdžiui, vykdyti išorinę ir vidinę apsaugą, išlaikyti šalies kariuomenę, oro pajėgų ar karo laivynus, policiją, teismus, teikti nemokamą mokslą bei finansinę paramą netekus darbo ir tuo nuolat rūpintis tam, kad būtų patenkinti visuomenės poreikiai, kurie vėliau prisideda prie krašto produktyvumo. Dar viena priežastis, kodėl valstybė negali perleisti savo vykdomų veiklų privatiems asmenims yra ta, kad jie gali būti nepatikimi (vykdant teisėkūrą ir panašiai). Akivaizdu tai, kad visų funkcijų vykdymas reikalauja labai didelių finansinių lėšų, todėl mokesčiai vaidina čia itin svarbų socialinį – ekonominį vaidmenį, jie – pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, kurių pritrūkus, valstybė verčiama skolintis, o taip patiriamos papildomos išlaidos mokant palūkanas.

Literatūroje sutinkame įvairių nuomonių dėl mokesčių atliekamų funkcijų. Ruchovienė (2000), Stačiokas (2003), Skačkauskienė (2012), Slavinskaitė *et al.* (2015) ir daugelis kitų autorių išskiria dvi mokesčių funkcijas: fiskalinę ir ekonominę, o Ruškytė *et al.* (2012), Buškevičiūtė (2008), Kazlauskienė (2012), Mituzienė, Jonušienė (2011) bei kiti autoriai išskiria tris mokesčių funkcijas: fiskalinę, perskirstomąją ir ekonominę. Fiskalinę mokesčių paskirtis – mokesčių sistemos pagalba suformuoti valstybės nacionalinio biudžeto pajamas ir paskirstyti jas veiklos sritims, kuriose valstybė gali būti veiksmingesnė nei rinka bei užtikrinti šalies makroekonominį stabilumą. Vystantis šalių ekonomikai, fiskalinės funkcijos vaidmuo vis didėja, nes didėja ir finansinių išteklių, reikalingų valstybės vykdomai veiklai išlaikyti, poreikis. Perskirstomoji mokesčių funkcija dažnai autorių yra tapatinama su fiskaline funkcija. Kitaip tariant, perskirstomąją funkcija per biudžetus yra sulyginamos įvairių socialinių visuomenės sluoksnių disponuojamos pajamos tam, kad sumažėtų pajamų netolygumas – tai yra pagrindinis perskirstomosios mokesčių funkcijos uždavinys. Mokesčių perskirstomoji funkcija yra sulyginama su fiskaline funkcija, nes perskirstymas vyksta vykdant fiskalinę politiką, o tai reiškia – taikant lengvatas, didinant ar mažinant mokesčius ir panašiai. Ekonominė mokesčių funkcija, kitų autorių įvardijama dar kaip reguliavimo funkcija, pasireiškia tuomet, kai valstybė įvairiomis priemonėmis skatina arba riboja šalies ekonomikos augimą, užimtumą, t.y. veikia makroekonominis procesus. Taip pat ekonominės mokesčių funkcijos pagalba valstybė gali skatinti arba riboti tam tikrą ekonominę veiklą ir išteklių pasiskirstymą ekonomikoje. Skatinamoji ekonominė funkcija įgyvendinama taikant mokesčių lengvatas arba atleidžiant nuo mokesčių: valstybė suteikdama mokesčių lengvatų, skatina atitinkamų verslo sričių vystymąsi, nukreipia kapitalo judėjimą į perspektyvias, bet silpnai išvystytas sritis (Skačkauskienė 2012). Tai valstybė gali padaryti tik per mokesčių sistemą – įvedant naujus mokesčius, keičiant apmokestinimo taisykles ar tarifus, suteikiant mokesčių lengvatas ir priimant atitinkamus mokesčių įstatymus. Kadangi fiskalinė ir perskirstomoji funkcija taip glaudžiai viena su kita siejasi ir sunku tarp jų nubrėžti ribą, galime teigti, kad pagrindinės mokesčių funkcijos yra tik dvi: fiskalinė ir ekonominė. Perskirstomoji funkcija yra tik fiskalinės funkcijos dalis. Juk pirmiausia

į biudžetą reikia surinkti iš mokesčių mokėtojų pajamas, kad vėliau jas galėtume perskirstyti tarp šalies gyventojų, ūkio subjektų ir ekonominių veiklų sferų, siekiant kuo mažesnės atskirties tarp jų disponuojamų pajamų.

Kaip jau buvo minėta, pajamos į šalies nacionalinį biudžetą daugiausiai surenkamos mokesčių pagalba, tačiau sudėtinga rasti tą ribą, kuri per daug neapsunkintų mokesčių mokėtojų, bet ir nebūtų surinkta mažiau negu reikia valstybės funkcijoms vykdyti. Taigi literatūroje (Ruškytė *et al.* 2012; Smith 2015; ir kt. autoriai) yra išskiriamos trys mokesčių naštos rūšys:

- tiesioginė – tai patys mokesčiai, kuriuos moka šalies gyventojai. Ji akivaizdžiausia ir lengviausiai išmatuojama, nes tai tiesiog pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas moka į atitinkamą valstybės biudžetą. Tiesioginę mokesčių naštą galima sumažinti tik ribojant pačias valstybės vykdomas funkcijas arba jų finansavimą;
- netiesioginė – tai mokesčių našta, susijusi su mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir administravimo išlaidomis. Tai ne tik pinigų, bet ir laiko sąnaudos, kurios yra patiriamos tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratorių. Pasak Ruškytės *et al.* (2012), netiesioginei mokesčių naštai išmatuoti gali būti naudojamas įmonių buhalterijų ir kitų darbuotojų, vedančių mokesčių apskaitą ir vykdančių biurokratinis nurodymus, darbo užmokestis, mokesčius administruojančių institucijų išlaikymas, specialiųjų apskaitos dokumentų įsigijimo ir pildymo išlaidos bei daugelis kitų. Siekiant išvengti netiesioginės naštos, svarbu, kad valstybės mokesčių sistemą sudarytų kuo daugiau tokių mokesčių, kurių administravimas bus pigus ir nesudėtingas, o apskaičiavimas kuo paprastesnis. Ekonomikos profesorius S. Smith (2015) teigia, kad JAV mokesčių mokėtojas, kuris yra susijęs su darbdaviu darbo santykiais, vidutiniškai dėl valstybei ir savivaldybėms mokamų mokesčių per metus praleidžia 27 valandas. Tačiau tie, kurie dirba savarankiškai, susiduria su dar sudėtingesne situacija, todėl tam praleidžia vidutiniškai 60 valandų per metus. Palyginus, tai nemenkas valandų skaičius, kuris galėtų būti išnaudotas daug produktyviau – dirbant arba maloniai užsiimant savo mėgstama veikla. Įvertinus mokesčių mokėtojų laiką skaičiais ir pridėjus buhalterines išlaidas, gauname, kad tai sudaro 80 milijardų JAV dolerių visų šalyje sumokėtų mokesčių, o padalijus šį skaičių iš visų gyventojų, gauname, kad šis laikas kiekvienam individualiai kainuoja apie 250 JAV dolerių;
- paslėptoji – tai mokesčių našta, kurios beveik neįmanoma išmatuoti. Paslėptoji mokesčių našta pasireiškia kaip įtaka žmonių sprendimams ir elgesiui arba rinkos procesams, kurią daro esamos ar kuriamos naujos mokesčių taisyklės, įstatymai. Pavyzdžiui, kai šalies gyventojai atsisako paslaugų, prekių ar veiklos dėl pernelyg aukštų mokesčių tarifų. Paslėptosios mokesčių naštos sumažinimo būdas – taikyti kuo neutralius mokesčius, kuriems būtų keliamas tikslas – surinkti lėšų valstybės išlaidoms finansuoti (Ruškytė *et al.* 2012).

Daugelis įvairiose šalyse atliktų tyrimų parodė, kad mokesčiai daro didelį poveikį šalies makroekonominiams rodikliams, tokiems kaip BVP, tiesioginės užsienio investicijos (toliau – TUI), nedarbas (žr. 3 lentelę). Taigi mokesčių tarifai turi būti gerai apgalvoti, kad tai netaptų didelė našta mokesčių mokėtojams ir nesukeltų neigiamo mokesčių poveikio, lemiančio BVP ir tiesioginių užsienio investicijų mažėjimo, nedarbo didėjimo ir panašiai.

3 lentelė. Mokesčių įtaka šalių makroekonominiams rodikliams (šaltinis: sudaryta autorių pagal O. Blanchard, R. Perotti (2002); S. Karpavičius (2009); Wijeweera, Mounter (2007); R. Carroll, T. Neubig (2011); Jungtinės Karalystės statistikos departamentą (2013); Å. Hansson, K. Olofsdottersing (2013); J. Myers (2011))

Table 3. Impact of taxes on macroeconomic indicators of countries (source: compiled by authors according to O. Blanchard, R. Perotti (2002); S. Karpavičius (2009); Wijeweera, Mounter (2007); R. Carroll, T. Neubig (2011); Statistics Department of the United Kingdom (2013); Å. Hansson, K. Olofsdottersing (2013); J. Myers (2011))

Rodiklis	Mokesčių įtaka makroekonominiams rodikliams	Autorius	Šalis
BVP	Mokesčiams padidėjus, šalies BVP sumažėja	O. Blanchard, R. Perotti (2002)	Teiginys patvirtintas JAV ekonomikos duomenimis
	Mokesčių tarifus sumažinus 1 proc. punktu, BVP svyruoja nuo –0,15 iki 0,15 %	S. Karpavičius (2009)	Lietuva
TUI	Pelno mokesčio sumažėjimas lemia TUI padidėjimą	Wijeweera, Mounter (2007)	Australija
	Pelno mokesčio tarifui sumažėjus 1 %, TUI padidėtų 2,9 %	R. Carroll, T. Neubig (2011)	JAV
	Pelno mokesčio tarifo mažėjimas nuo 28 % iki 20 % lemtų TUI padidėjimą nuo 2,5 iki 4,5 %, o BVP tuo tarpu padidėtų nuo 0,6 iki 0,8 %	Jungtinės Karalystės statistikos departamentas (2013)	Jungtinės Karalystės

	Vieną procentiniu punktu padidėjus darbo mokesčių tarifams, TUI srautai sumažėja maždaug 2 %	Å. Hansson, K. Olofsdottersing (2013)	ES šalys (Lietuva įėjo į tiriamų šalių sąrašą, nes 2004 m. gegužės 1 d. ji įstojo į ES ir buvo priskirta prie naujų ES narių)
Nedarbas	Pelnu po apmokestinimo padidėjus 1 procent. punktu, nedarbo lygis sumažėja 0,67 procent. punkto. Prognozė: 3 procent. punktais sumažėjęs pelno mokesčio tarifas lemtų pelno po apmokestinimo padidėjimą 0,39 procent. punktais, o tai sumažintų nedarbo lygį 0,26 procent. punktais (t.y. sukurtų 49,900 naujų darbo vietų)	J. Myers (2011)	Kanada

JAV, Australija, Jungtinė Karalystė bei Kanada priklauso ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijai, kuri padeda šalims ekonomiais bei socialinės politikos klausimais. Kaip žinome, Lietuva kaip tik šiuo metu yra pakviesta pradėti stojimo į EBPO procesą, todėl autorių atliktų tyrimų rezultatai gali būti aktualūs Lietuvai mokesčių aplinkos klausimais, kuri, kaip jau įrodyta, turi įtakos šalių makroekonominiais rodikliais. Valstybių ES narių pavyzdys Lietuvai aktualus tuo, kad ji pati priklauso šiai organizacijai.

Dideli mokesčiai gali žymiai sumažinti darbo paklausą, o ypač tuomet, kai vyrauja mažas darbo bei kapitalo pakeičiamumas. Tai reiškia, jei sunku gamybą perorientuoti iš darbu imlios produkcijos į kapitalui imlią, didelis darbo apmokestinimas nulems darbo jėgos sumažėjimą įmonėse, o tai savo ruožtu daro įtaką šalies nedarbui. Nenuostabu, jog mokesčių našta yra vienas svarbiausių rodiklių daugianacionalinėms kompanijoms, kurios ieško vietos, kur galėtų įsikurti ir plėstis. Tarptautinės įmonės dažnai atsižvelgia į tai, kurioje valstybėje tarp daugelio kitų, tinkančių jų veiklai, mokesčiai yra mažiausi. Wijeweera ir Mounter (2007) nustatė, kad pelno mokesčio tarifo pasikeitimo įtaka Australijos tiesioginių investicijų įplaukoms pasireiškia šešerių metų laikotarpyje. Taip greičiausiai yra dėl lėto investuotojų reagavimo į įmonių mokesčių naštos pasikeitimus. Groppo ir Kostial (2000) atliktas tyrimas tarp EBPO šalių parodė, kad šalys, kuriose pelno mokesčio tarifai buvo dideli, patyrė dvigubų nuostolių. Jos neteko TUI įplaukų ir tuo pat metu dėl mokesčių konkurencijos buvo prarastos biudžeto įplaukos. Tai reiškia, kad mokesčiai daro didelę įtaką konkurencijoje dėl tiesioginių užsienio investicijų, kurios yra labai svarbios kiekvienos šalies ekonomikos augimui, produktyvumui ir ūkio plėtros veiksniams. TUI pritraukia kapitalą į tas vietas, kur vietinis kapitalas yra nepakankamas, prisideda prie naujų įmonių ir darbo vietų kūrimo, valstybės biudžeto pajamų didinimo bei produktų plėtotės.

Taigi išanalizuota mokesčių reikšmė, jų funkcijos, mokesčių našta ir jos poveikis šalių makroekonominiais rodikliais dar kartą parodė, kad mokesčiai valstybei yra tarsi kraujas žmogaus organizme, kuris reikalingas visų gyvybinių funkcijų palaikymui. Per didelę mokesčių našta gali paskatinti gyventojus vengti mokesčių mokėjimo, o tai gali nulemti biudžeto pajamų deficitą ir turėti įtakos valstybės vykdomų funkcijų apimčiai bei kokybei. Išlaidos, susijusios su mokesčių apskaičiavimu, administravimu ir mokėjimu taip pat turėtų būti kuo mažesnės, nes visos lėšos, kurios skirti mokesčių apskaičiavimui, administravimui ir mokėjimui galėtų tapti papildomomis pajamomis, surenkamomis iš mokesčių.

Mokesčių elementai

Tinkamam mokesčių sistemos funkcionavimui reikia apgalvoti kiekvieną mokesčių elementą (žr. 4 lentelę), kiekvieną apmokestinimui taikomą principą ir keliamą uždavinį, nes išmanant mokesčių sudedamųjų dalių struktūrą, galima sureguliuoti šalies ūkių vykdomas ekonomines veiklas. Keičiant kuriuos nors mokesčių elementus, pavyzdžiui, mažinant tarifus, keičiant apmokestinamąją bazę, įvedant apmokestinimo lengvatas ir panašiai, galima paskatinti priimtinas veiklas bei pristabdyti labiausiai nepageidautinas veiklas. Mokesčio subjektu (mokėtoju) gali būti fizinis arba juridinis asmuo, kuris moka atitinkamus mokesčius valstybei ar savivaldybėms. Mokesčių subjektas ir mokesčių mokėtojas dažniausiai sutampa, tačiau kartais pasitaiko ir nesutapimų, o ypač netiesioginių mokesčių atveju. Ruškytė *et al.* (2012), Mituzienė *et al.* (2011) mokesčių mokėtoju vadina tą asmenį, kurio pareiga sumokėti mokesčių į biudžetą. Netiesioginių mokesčių atveju tai galėtų būti prekių arba paslaugų gamintojas, pardavėjas, importuotojas, o mokesčių subjektu autorės vadiną asmenį, kuris faktiškai sumoka mokesčių į biudžetą dėl įstatymais numatytos mokesčio perkėlimo tvarkos, nors tai nėra jo pareiga. Kazlauskienė (2012) ir Buškevičiūtė (2008) teigia priešingai, jų nuomone, mokesčių mokėtojas yra mokesčių naštos nešėjas, kuris formaliai ir juridškai nėra atsakingas už mokesčių mokėjimą, tačiau, dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo sistemos, jis yra tikrasis mokesčio mokėtojas, t. y. faktiškai sumoka valstybei ar savivaldybėms įstatymais numatytus atitinkamus mokesčius ir yra galutinis prekių ar paslaugų vartotojas. Taigi išanalizavus darbų autorių nuomones, nuspręsta, jog šiame darbe bus naudojama mokesčio subjekto sąvoka (atsižvelgiant į tai, jog kitas mokesčio elementas vadinamas mokesčio objektu),

kuri reiškia, kad mokesčių subjektu gali būti fizinis arba juridinis asmuo, įstatymų nustatyta tvarka, privalantis mokėti mokesčius arba rinkliavas, o netiesioginių mokesčių atveju – asmuo, kuris faktiškai sumoka mokesčių į biudžetą.

4 lentelė. Mokesčio elementai (šaltinis: sudaryta autorių pagal R. Mituzienę ir E. Jonuškiene (2011))
Table 4. Elements of taxes (source: compiled by authors according to R. Mituzienė ir E. Jonuškiene (2011))

Mokesčio subjektas	Fizinis asmuo
	Juridinis asmuo
Mokesčio objektas	Pajamos (darbo užmokestis, verslo pajamos (pelnas), dividendai, palūkanos ir kt.)
	Prekės ir paslaugos
	Turtas (žemė, nekilnojamas turtas, paveldimas ir dovanojamas turtas)
Mokesčio šaltinis	Sutampa su mokesčio objektu
	Nesutampa su mokesčio objektu
Apmokestinimo vienetas	Piniginis (apmokestinamųjų pajamų vienetas, apmokestinamojo turto vertės vienetas ir kt.)
	Natūrinis (prekės arba paslaugos vienetas, žemės ploto vienetas ir pan.)
Mokesčio tarifas	Pastovus (absoliuti mokesčio suma)
	Procentinis (proporcinis, progresinis, regresinis)
Apmokestinimo lengvatos	Numatančios apmokestinamojo objekto sumažinimą
	Numatančios mokesčio tarifo arba paties mokesčio sumažinimą
Mokesčio rinkimo būdas	Tiesioginis (iš pajamų)
	Netiesioginis (per kainų sistemą)
Mokesčio nustatymo metodas	Prie pajamų šaltinio
	Pajamų deklaracija
	Mokestinis kadastras

Visa tai, už ką mes mokame mokesčius, ir tai, kas yra apmokestinama įstatymais: paslaugos, prekės, turtas, pajamos (pelnas), yra vadinama mokesčio objektu. Labai dažnai mokesčio pavadinimas siejasi su objektu (pvz., pajamų mokestis). Mokestis gali turėti vieną arba keletą objektų, kurių visuma vadinama mokesčių baze. Pavyzdžiui, vieną objektą turi nekilnojamojo turto mokestis, o žyminis mokestis turi kelis objektus. Pasak Ruškytės (2012), „apmokestinama gali būti fizinių ar juridinių asmenų pajamų suma, turto (taip pat ir parduodamo kitiems asmenims) vertė, prekių (paslaugų) pridėtinė vertė, finansinių ir kreditinių operacijų rezultatas, teisė naudotis gamtos ištekliais, teisė užsiimti tam tikra veikla ir kt.“.

Visa tai, iš ko mes sumokame mokesčių, vadinama mokesčio šaltiniu. Tai gali būti pajamos (darbo užmokestis, įplaukos, pelnas, dividendai, palūkanos), kurias gauna mokesčių subjektas. Mokesčio šaltinis ir mokesčio objektas kartais gali sutapti, pavyzdžiui, pelnas, pajamos.

Mokesčio objekto dalis, kuriai yra nustatomas konkretus tarifas, vadinama apmokestinimo vienetu. Apmokestinimo vienetu dažniausiai laikomas mokesčio objekto matavimo vienetas (Buškevičiūtė 2008). Pavyzdys galėtų būti žemės mokestis, kurio matavimo vienetas yra aras, hektaras arba pajamų mokestis, kurio matavimo vienetas – valstybės valiuta. Taigi apmokestinimo vienetas gali būti išreikštas arba pinigine, arba natūrine forma.

Už apmokestinamąjį objekto vienetą mokamas dydis vadinamas mokesčio tarifu. Mokesčio tarifas gali būti dvejopas: išreikštas procentine išraiška (pajamų mokestis) arba absoliučiu dydžiu (akcizo, žyminis, konsulinis mokestis). Absoliutus dydis (pinigai) taikomas natūriniam apmokestinamam dydžiui. Procentine išraiška išreikšti tarifai gali būti

proporciniai, kuomet nustatomas vienodas mokesčio tarifas visam mokesčio objektui, neatsižvelgiant į mokesčio bazės dydį. Taip pat jie gali būti progresiniai – kai procentinė tarifo išraiška didėja kartu su didėjančiu mokesčių objektu arba regresiniai – kai tarifai santykinai mažėja didėjant mokesčių objektui. Progresiniai tarifai gali didėti didėjant visam mokesčio objektui arba mokesčio tarifas gali didėti tik tai objekto daliai, kuri yra didesnė už nustatytą ribą. Beje, procentinis tarifas taikomas jau ne apmokestinamajam vienietui, o apmokestinamojo objekto vertei.

Mokesčio mokėtojui įstatymais gali būti nustatomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios gali reikšti mažesnę privalomąjį mokestį arba visišką jo nemokėjimą, o kartais tiesiog atidėtą mokesčio mokėjimo terminą. Mokesčio lengvatomis įgyvendinama ekonominė funkcija, kurios tikslas sumažinti apmokestinamąjį objektą, mokesčio tarifą arba panaikinti objekto apmokestinimą visiškai. Buškevičiūtė (2008) teigė, kad išsivysčiusių užsienio šalių mokesčių lengvatų sistemose galima pastebėti šiuos dėsningumus: lengvatos taikomos tik pagrindiniams mokesčiams, siekiant palengvinti mokesčių našta socialiai remtiniams gyventojams; lengvatos nustatomos prioritetinėms ūkio šakoms arba norint padidinti svarbių ūkio šakų pelningumą. Pasak Kazlauskienės (2012), lengvatos gali būti laikinos arba suteiktos neribotam laikui, privalomos (teikiamos pagal įstatymą) arba galimos (teikiamos atskiru dekretu, nutarimu pagal mokesčio mokėtojo prašymą).

Mokesčio rinkimas būna dvejopas: tiesioginis, kai renkama tiesiai iš pajamų, ir netiesioginis, kai mokesčiai surenkami pasinaudojant kainų sistema. Vyrauja požiūris, kad tiesioginiais mokesčiais apmokestinamos pajamos (pajamų mokestis), turtas (nekilnojamojo turto mokestis), pelnas (pelno mokestis), o netiesioginiais – vartojimas, t. y. išlaidos (akcizo mokestis, pridėtinės vertės mokestis).

Mokestis gali būti nustatomas trimis būdais: 1) prie pajamų šaltinio – reikalinga mokesčio suma apskaičiuojama ir surenkama pajamų susidarymo ir gavimo vietoje. Mokestį išskaičiuojantis ir pajamas mokesčio subjektui sumokantis asmuo yra tas pats (gyventojų pajamų mokestis). Šis metodas dažniausiai taikomas fiksuotoms pajamoms; 2) pagal pajamų deklaraciją – tai oficialus pareiškimas dėl savo pajamų ar turto dydžio, kurį pateikia apmokestinamasis subjektas (pelno mokesčio deklaracija). Šiuo metodu apmokestinami keli pajamų šaltiniai, kurie priklauso vienam asmeniui, arba nefiksuotos pajamos; 3) pagal mokestinį kadastrą – atsižvelgiant į tam tikrus požymius, suklasifikuotas tipinių apmokestinimo objektų sąrašas, kuriame nurodomas vidutinis jų pajamingumas, ir paprastai naudojamas nustatant žemės mokesčius (Pajuodienė 1993). Šie mokesčių nustatymo metodai skirtingose valstybėse skiriasi, nes jie priklauso nuo mokesčių specifikos bei administravimo galimybių. Visose šalyse apmokestinimas yra vykdomas pagal tam tikrą priemonių visumą, kuri apima mokesčių elementus, mokesčio rinkimo būdus ir nustatymo metodą. Valstybė, tobulindama mokesčių sistemą, gali keisti bet kurią iš šių sudedamųjų dalių.

Geros mokesčių sistemos apmokestinimo principai ir uždaviniai

Sukurti gerą mokesčių sistemą yra svarbu kiekvienai valstybei, nes tai lemia jos sugebėjimą konkuruoti tarptautinėse rinkose, patrauklumą užsienio investuotojams ir šalies gyventojų gerovę. Pasak Rakauskaitės (2006), „tobula“ mokesčių sistema turi užtikrinti lygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą; ji turi atitikti makroekonominis tikslus ir padėti jų siekti; turi būti lengva ir nebrangiai administruojama. Manoma, jog gera mokesčių sistema yra formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius, nes jie užtikrina mokesčių sistemos funkcionavimo veiksmingumą. Pagrindiniu apmokestinimo uždaviniu yra laikomas pajamų valstybei gavimas, užtikrinantis valstybės išlaidų padengimą (Kazlauskienė 2012; Mituzienė *et al.* 2011; Ruškytė *et al.* 2012; Buškevičiūtė 2008). Tiesa, kiti autoriai mini dar ir kitus uždavinius: perskirstyti šalies pajamas ir turtą, kad būtų panaikinta nelygybė bei sureguliuoti privataus sektoriaus veiklą norima vyriausybės kryptimi (uždrausti nepageidautinas veiktis arba paskatinti teigiamas veiktis) (Avi-Yonah *et al.* 2006). Kabinga (2015) vardina tokius apmokestinimo uždavinius: gauti pajamas, perkainuoti prekes ir paslaugas, kurių kaina, manoma, yra klaidingai nustatyta rinkos arba iškreipta dėl suteikiamų lengvatų, perskirstyti pajamas ir turtą bei fiskalinės politikos pagalba pertvarkyti ekonomiką.

Apmokestinimo principai gali skirtis, nes jų pasirinkimas ir taikymas priklauso nuo valstybės ekonominės, politinės, socialinės aplinkos bei daugelio kitų veiksnių. Todėl svarbu išsiaiškinti, kokie principai dažniausiai taikomi formuojant mokesčių sistemas ir laikomi geros mokesčių sistemos pagrindu. Apmokestinimo principai – tai skirtingų apmokestinimo metodų taikymo loginis pagrindas (Ruškytė *et al.* 2012). Apžvelgus mokslinę literatūrą, pastebėta, kad teisingumas, ekonominis efektyvumas, elastingumas ir produktyvumas bei administravimo paprastumas, aiškumas ir pigumas – principai, kuriuos išskiria beveik visi šių dienų mokslinės literatūros autoriai. Jais remiantis formuojami šių dienų valstybių apmokestinimo principai. Beje, išvardinti principai atspindi XVIII a. ekonomisto A. Smito suformuotus pačius pirmuosius apmokestinimo principus.

Teisingumo principas įvairių darbų autorių yra laikomas pagrindiniu ir svarbiausiu. Pagal apmokestinimo teisingumo principą mokesčius turi mokėti tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, nes tik iš jų sumokėtų mokesčių valstybė gali ir toliau finansuoti savo atliekamas funkcijas. Mokesčiai turi būti nustatomi objektyviai, pagal visiems vienodas taisykles ir negali būti didesni nei mokesčių mokėtojas pajėgus sumokėti. Nepagrįstai maži mokesčiai – taikomi vieniems mokesčių mokėtojams – užkraus didžiulę našta kitiems mokesčių mokėtojams. Toks lengvatų suteikimas atskiriems asmenims neduos tiek naudos, kiek žalos atneš neteisingas apmokestinimas.

Teisingumo principas dažnai skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį. Horizontalusis teisingumas reiškia, kad visi gyventojai, kurie turi vienodas ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų apmokestinami vienodai. Tos galimybės matuojamos pagal pajamas, vartojimą ar turtą. Vertikalusis teisingumas reiškia, kad gyventojai, kurie turi skirtingas ekonomines galimybes mokėti mokesčius, būtų apmokestinami irgi skirtingai. Yra autorių, kurie teigia, kad geriau mokesčių sistemą formuoti remiantis tikslingumo principu – pirmiausiai žiūrėti kas tikslinga, o tik vėliau – kas teisinga, nes teisingumą žmonės supranta nevienodai (Mituzienė *et al.* 2001).

Ekonominio efektyvumo principu siekiama, kad mokesčiai nedarytų neigiamos įtakos valstybei ir jos gyventojams, siekiant šalies ūkio augimo, makroekonominio stabilumo, visiško užimtumo ir kitų ekonominių tikslų. Priešingai – šis principas turėtų padėti skatinti ekonomiką ir pageidautinas veiklos rūšis bei stabdyti tokias veiklas, kurios susijusios su didelėmis sąnaudomis. Taip pat svarbu, kad mokesčiai neturėtų įtakos valstybės išteklių paskirstymui, nes dažnai mokesčiai yra įskaičiuojami į kainą, o tai lemia gyventojų priimamus sprendimus, kurie susiję su vartojimu. Laikoma, kad mokesčių sistema yra efektyvi, jei ji daro labai mažą įtaką kainų lygiui. Ekonominis efektyvumas turi skatinti užimtumą. Apskritai, šalies ištekliai geriausiai paskirstomi grynosios rinkos sąlygomis. Apmokestinimas gali pasireikšti pajamų arba pakeitimo efektu. Pajamų efektas gali lemti sumažėjusias pajamas dėl mokesčių, kuriuos moka gyventojai. Tolimesnės šio efekto pasekmės: sumažėjęs vartojimas, padidėjęs taupymas bei daugiau dirbtų valandų, kurios kompensuotų prarastas pajamas. Pakeitimo efektas – tai santykinis mokesčių mokėtojų pajamų sumažėjimas, kuris mažina paskatas taupyti, investuoti ar tęsti savo veiklą ir skatina slėpti pajamas, perkelti savo vykdomą veiklą į mažesnio apmokestinimo valstybes.

Administravimo paprastumo principas reikalauja, kad mokesčių rinkimas būtų nesudėtingas ir, kad tai pareikalautų kuo mažiau laiko bei pinigų. Mokesčių administravimo išlaidų dalis surinktose mokesčių pajamose turėtų būti kuo mažesnė, kad mokesčiai iš tikrųjų neštų naudą valstybei, o ne našta mokesčių mokėtojams. Valstybėje neturėtų būti tokių mokesčių įstatymų, kurie neštų mažas mokesčių pajamas ir dideles mokesčių administravimo sąnaudas. Taigi, kuo paprastesni bei labiau apibrėžti įstatymai, o mokesčių administravimas patogesnis ir pigesnis, tuo didesnė nauda gaunama iš mokesčių.

Pagal produktyvumo principą kiekviena valstybė turi pasirūpinti tokiu pajamų kiekiu, kuris užtikrintų jos išlaidų padengimą. *Elastingumo principas* reiškia, kad be naujų mokesčių įvedimo ar mokesčių tarifų didinimo, įplaukos į atitinkamą valstybės biudžetą iš mokesčių didėja greičiau nei mokesčių bazė. Kitaip tariant, tai reiškia automatinį mokesčių įplaukų reagavimą į pasikeitusias ekonomines sąlygas. Tokiu būdu įmanoma be mokesčių didinimo, kuris neigiamai veikia mokesčių mokėtojus, surinkti į biudžetą pajamų tiek, kad jų užtektų netgi sunkiomis ekonominėmis sąlygomis užtikrinti valstybės išlaidų padengimą.

Išvardintus principus, kaip pagrindinius ir būtinus geros mokesčių sistemos formavimui, išskiria šie autoriai: Buškevičiūtė (2008), Ruškytė *et al.* (2012), Mituzienė *et al.* (2011), Skačkauskienė (2012) (tiesa, autorė, kaip pagrindinį apmokestinimo principą, atmeta produktyvumo bei elastingumo principą), Kazlauskienė (2012), Imbrasienė (2008), D. D. M. Waidyasekera (2012) (tiesa, autorius nemini produktyvumo bei elastingumo principo), ir kiti. Tiesa, šie principai autorių darbuose galėjo būti vadinami kitaip, tačiau jų reikšmė atitiko jau klasika vadinamų apmokestinimo principų reikšmes.

Taip pat žemiau pateikiami principai, kuriuos be klasikinių tapusių apmokestinimo principų, išskiria pavieniai autoriai:

Lygybė ir neutralumas – įstatymai turi užtikrinti lygias teises ir pareigas visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo jų statuso ar vykdomos veiklos. Taip pat mokesčių sistema turi netrukdyti veikti rinkos jėgoms (Ruškytė *et al.* 2012; Mituzienė *et al.* 2011).

Viešumas – teisės aktai turi būti visiems prieinami, suprantami ir viešai skelbiami specializuotuose leidiniuose, o tuo besidomintys mokesčių mokėtojai turi turėti galimybę pareikšti savo nuomonę ir netgi prisidėti asmeniškai rengiant naujus mokesčių įstatymų projektus (Ruškytė *et al.* 2012).

Neutralumo ignoravimas – apmokestinant nepageidautinus rinkos reiškinius, specialiai yra trukdomas rinkos veikimas, nes siekiama konkretaus tikslo. Tas tikslas dažniausiai yra siejamas su žmonių ir aplinkos gerove (mažinti taršą, suvartojamo alkoholio kiekį ar surūkomų cigarečių skaičių) (Mituzienė *et al.* 2011).

Vertinės išraiškos principas – mokesčiai turi būti mokami tik pinigine išraiška (Kazlauskienė 2012).

Imbrasienė (2008) teigia, kad mokesčių sistema laikoma gera, jeigu ji teisingai paskirsto mokesčių našta visuomenėje, sumažina skirtumus nuo efektyvaus išteklių paskirstymo, lanksčiai reaguoja į besikeičiančias ekonomines sąlygas, gali būti įgyvendinta paprastu, nebrangiu ir suprantamu būdu bei yra konkurencinga tarptautiniu mastu. Kiekviena valstybė skirtingai teikia prioritetus išvardintiems kriterijams, beje, kriterijų svarba gali kisti bėgant laikui, nes jie labai priklauso nuo šalies politinės situacijos (Imbrasienė 2008).

Pasak ekonomisto Kent (2015), geros mokesčių sistemos principai yra šie: efektyvumas – mokesčių sistema turi rūpintis ekonomikos augimu ir užimtumu, turi užtikrinti šalies konkurencingumą, kad ištekliai „neištekėtų“ iš šalies ir kad ji būtų kuo neutralesnė, t. y. nesuteiktų pranašumo vieniems mokesčių mokėtojams ir jų vykdomoms veikloms kitų sąskaita; lygybė ir sąžiningumas; pajamų užtikrintumas – reikia siekti, kad mokesčių bazės būtų kuo įvairesnės ir kad mokesčiai būtų surenkami iš skirtingų šaltinių, tam, kad būtų išvengta surenkamų mokesčių pajamų

svyravimo; paprastumas ir atskaitomybė – tai reiškia, kad mokesčių sistema turi būti kuo paprastesnė, aiškesnė ir skaidresnė, nes tada mokesčių mokėtojai nevens mokėti mokesčių. Taip pat labai svarbus apmokestinimo pastovumas – tai reiškia, kad pakeitimai mokesčių sistemoje turi būti vykdomi ne dažnai.

Mituzienė ir Jonušienė (2011) teigia, kad mokesčių sistema bus veiksminga, jei užtikrins, kad į biudžetą reguliariai ir numatytais dydžiais būtų įnešamos piniginės lėšos, o jų suma proporcingai didėtų kartu su augančiomis apmokestinamosiomis pajamomis. Taip pat užtikrintų reikalingą gamybos ir asmeninio vartojimo lygį bei, formuodama centinės valdžios ir vietos valdžios biudžeto pajamas, suderintų jų tarpusavio interesus.

Mirrlees *et al.* (2011) teigia, kad mokesčių sistema turi būti kuriama remiantis paprastumu, neutralumu ir mokesčių sistemos stabilumu. Neutralumas reiškia, kad sistema turi kuo mažiau turėti įtakos ir iškraipyti žmonių pasirinkimus bei elgesį. Paprasta sistema gera tuo, kad tai dažniausiai reiškia ir pigumą, mažesnes išlaidas. Sistemos stabilumas yra svarbus ir būtinas dėl ilgalaikių planų kūrimo, ateities investicinių sprendimų, taupymo ir pan. Tačiau tai neturi būti nuolatinio šalies neveikimo pasiteisinimas. Nors yra sąnaudų, kurios susijusios su mokesčių sistemos kaita, tačiau lygiai taip pat yra sąnaudų, kurios patiriamos, laikantis blogai suprojektuotos mokesčių sistemos. Autoriai knygoje „Tax by design“ pataria galvojant apie mokesčių sistemą, nepamiršti, kad tai sistema, kuri susideda iš skirtingų mokesčių, todėl kiekvieno jų reikšmė sistemoje yra labai svarbi.

Londono bendruomenės rūmai (2011) išskiria tris esminius apmokestinimo principus – tikrumą, stabilumą, įvykdomumą – pripažindami, kad jie nėra lengvai įgyvendinami. Pavyzdžiui, mokesčių sistema negali būti visiškai statiška, ji turi vystytis, kad atitiktų besikeičiančias ekonomines aplinkybes. Visgi, autoriai mano, kad šių principų laikymasis akivaizdžiai pagerintų mokesčių sistemą. Jų nuomone, tikrumas pasireiškia įstatymu aiškumu ir pasitikėjimu, kad tie įstatymai bus nuosekliai ir sąžiningai taikomi. Mokesčių mokėtojai, kurie gali suprasti apmokestinimo taisykles ir žino, kad tų pačių aplinkybių gyventojas bus vienodai apmokestinamas, labiau pasitiki mokesčių sistema. Mokesčių sistemos stabilumas, pasak autorių, labiausiai reikalingas ilgalaikių planų kūrimui. Taip pat stabili mokesčių sistema yra geras ginklas konkurencijoje tarp šalių. Įgyvendinimo principas reiškia, kad tiek mokesčių administravimo išlaidos, tiek išlaidos, kurias patiria mokesčių mokėtojai vykdydami mokesčius, turi būti kuo mažesnės.

Deja, realybėje suderinti ir pasiekti harmoniją tarp aprašytų apmokestinimo principų – sudėtingas uždavinys, nes jie labai dažnai vienas kitam prieštarauja. Jei siekiama kuo didesnio apmokestinimo teisingumo, kuris, žinoma, pareikalautų papildomų sąnaudų, dažniausiai nukentės administravimo paprastumas bei pigumas ir atvirkščiai, todėl šalims labai svarbu rasti kompromisą tarp šių apmokestinimo principų. Visgi, rėmimasis jais padeda kompleksiskai įvertinti visą šalies mokesčių sistemą bei kiekvieną mokesčių atskirai – jų silpnąsias ir stipriąsias puses. Tinkamam mokesčių sistemos funkcionavimui reikia apgalvoti kiekvieną mokesčių elementą, kiekvieną apmokestinimui taikomą principą ir keliamą uždavinį, nes išmanant mokesčių sudedamųjų dalių struktūrą, galima sureguliuoti šalies ūkių vykdomas ekonomines veiklas. Juk keičiant kuriuos nors mokesčių elementus, pavyzdžiui, mažinant tarifus, keičiant apmokestinamąją bazę, įvedant apmokestinimo lengvatas, galima paskatinti priimtinas veiklas bei pristabdyti labiausiai nepageidautinas veiklas. Iš mokesčių surenkamos pajamos turi pateisinti mokesčių įvedimą, nes kitaip jie bus tik našta ir duos priešingą rezultatą. Taigi, pateikti apmokestinimo principai yra tarsi pavyzdys, kuriuo reiktų sekti, o ekonominė situacija bei šalyje vyraujančios politinės jėgos pačios pakoreguos sukurtą mokesčių sistemos modelį. Apmokestinimo principai šalyse yra nuolat tobulinami, o ypač po įvykusių socialinių – ekonominių pokyčių. Tačiau nereiktų pamiršti, kad valstybės skiriasi savo ekonomine, politine, socialine padėtimi bei išsivystymo lygiu, todėl tai, kas tinka išsivysčiusioms šalims, nebūtinai tiks ir besivystančioms šalims.

Išvados

1. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą galima teigti, kad mokesčiai yra privalomi mokėjimai į valstybės biudžetą ir už tai asmenims nėra atlyginama jokia specialia paslauga. Iš biudžete sukauptų pajamų vėliau kompensuojamos valstybės vykdomų funkcijų išlaidos bei mokamos šalies gyventojams išmokos. Mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų valstybei visuma sudaro mokesčių sistemą. Mokesčiams nėra priskiriamos baudos, kurios gali būti skiriamos už įvairių įstatymų nesilaikymą, jiems negalima priskirti ir iš įvairių ūkinių veiklų ar už specialias, individualiems asmenims suteiktas paslaugas gaunamų pajamų. Vis dėlto, įmokos renkamos į įvairius fondus iš dalies gali būti priskirtos mokesčiams.

2. Mokesčiai yra svarbūs valstybei, kad ji galėtų gyvuoti ir vykdyti visas veiklas, kurių nevertėtų perleisti privatiems asmenims, nes pačiai valstybei jas vykdyti pigiau arba saugiau. Apibendrinus mokesčių funkcijų analizės rezultatus galima teigti, kad fiskalinė ir perskirstomoji funkcija glaudžiai viena su kita siejasi ir sunku tarp jų nubrėžti ribą, todėl išskyrėme tik dvi pagrindines mokesčių funkcijas: fiskalinę ir ekonominę. O perskirstomoji funkcija yra fiskalinės funkcijos dalis – juk pirmiausia į atitinkamą valstybės biudžetą reikia surinkti iš mokesčių mokėtojų pajamas, kad vėliau jas galėtume perskirstyti tarp gyventojų, ūkio subjektų ir ekonominių veiklų sferų.

3. Mokesčiai daro didelį poveikį šalies makroekonominiams rodikliams, tokiems kaip BVP, tiesioginės užsienio investicijos, nedarbas. Jų nustatomi tarifai turi būti gerai apgalvoti, kad tai netaptų didele našta mokesčių mokėtojams

ir nesukeltų neigiamo mokesčių poveikio, lemiančio BVP ir tiesioginių užsienio investicijų mažėjimą, nedarbo didėjimą.

4. Svarbu išmanyti mokesčių struktūrą, nes keičiant mokesčių elementus, pavyzdžiui, mažinant tarifus, keičiant apmokestinamąją bazę, įvedant apmokestinimo lengvatas, galima paskatinti priimtinas veiklas bei pristabdyti labiausiai nepageidautinas veiklas.

5. Kiekviena pasaulio valstybė siekia sukurti gerą mokesčio sistemą, nes tai lemia jos sugebėjimą konkuruoti tarptautinėse rinkose, patrauklumą užsienio investuotojams ir šalies gyventojų gerovę. Gera mokesčių sistema formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius, nes jie užtikrina mokesčių sistemos funkcionavimo veiksmingumą. Pagrindiniu apmokestinimo uždaviniu yra laikomas pajamų valstybei gavimas, užtikrinantis valstybės išlaidų padengimą.

6. Valstybėse apmokestinimo principai gali skirtis, nes tai priklauso nuo valstybės ekonominės, politinės, socialinės aplinkos bei daugelio kitų veiksnių. Išnagrinėjus mokslinę literatūrą pastebėta, kad teisingumas, ekonominis efektyvumas, elastingumas ir produktyvumas bei administravimo paprastumas yra pagrindiniai principai, kuriuos išskiria beveik visi šių dienų mokslinės literatūros autoriai. Jie turėtų būti pavyzdys, kuriuo reikėtų sekti šalims, kuriant savo mokesčių sistemas, o ekonominė ir finansinė situacija bei šalyje vyraujančios politinės jėgos gali pakoreguoti sukurtą mokesčių sistemos modelį.

Literatūra

- Avi-Yonah, Reuven, S. 2006. *The Three Goals of Taxation*. Tax L. Rev. 60, no. 1 (2006): 1-28. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. sausio 7 d.] Prieiga per internetą: <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=articles>
- Blanchard, O. J.; Perotti, R. 2002. An Empirical Characterization of the Dynamic Effects of Changes in Government Spending and Taxes on Output. *The Quarterly Journal of Economics* 117(4).
- Buškevičiūtė, E. 2008. *Viešieji finansai: vadovėlis*. Kaunas: Technologija. ISBN 9955-25-016-X.
- Carroll, R.; Neubig, T. 2011. *The Economic Benefits of Reducing the US Corporate Income Tax Rate*. Ernst & Young LLP. 6 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2016 m. sausio 11 d.]. Prieiga per internetą: <http://ratecoalition.com/wp-content/uploads/2013/04/ey-report-economic-benefits-of-a-lower-corporate-tax-rate-2011-09-17.pdf>
- Gropp, R.; Kostial, K. 2000. *The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?* IMF Working Paper NO 31, September. 11-14 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2016 m. sausio 5 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp031.pdf?aed583ed969941da13ed774ce848f750>
- Hansson, A.; Olofsdotter, K. 2013. *Labor Taxes and FDI Decisions in an Enlarged European Union*. Springer Science+Business Media New York. 264 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2016 m. sausio 2 d.]. Prieiga per internetą: <http://link.springer.com/article/10.1007/s11079-013-9282-8>
- James, S.; Alley, C. 2002. *Tax compliance, self-assessment and tax administration*. Munich Personal RePEc Archive. University of Exeter, University of Waikato. MPRA Paper No. 26906, posted 22. November 2010 19:35 UTC. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/26906/1/MPRA_paper_26906.pdf
- Imbrasienė, A. 2008. *Mokesčių sistemos vertinimo metodika. Jaunasis mokslininkas* 2008. Socialiniai mokslai, studentų mokslinės konfederacijos straipsnių rinkinys. 158 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf
- Kabinga, M. 2015. *Established Principles of Taxation*. Paper 5 of the Introduction to the Project “Tax Justice & Poverty”. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. sausio 9 d.]. Prieiga per internetą: http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf
- Karpavičius, S. 2009. *The Effects of Fiscal Instruments on the Economy of Lithuania*. Working Paper Series 4. Lietuvos bankas, Vilnius. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. sausio 23 d.]. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/wp2009_no_4
- Kazlauskienė, V. 2012. *Finansai: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija.
- Kent, A. C. 2015. *Principles of a Good Tax System*. West Virginia Legislative Joint Select Committee on Tax Reform. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: http://www.legis.state.wv.us/legisdocs/2015/committee/interim/TAX/TAX_20150504121250.pdf
- Kindsfaterienė, K., Lukaševičius, K. 2008. *The Impact of Tax System on Business Environment. Engineering Economics*. 2008. No 2 (57). ISSN 1392-2785. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 21 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.kalbos.ktu.lt/index.php/EE/article/viewFile/11533/6215>
- Meidūnas, V.; Puzinauskas, P. 2001. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius.
- Mirrlees, J.; Adam, A.; Besley, T.; Blundell, R.; Bond, B.; Chote, R.; Gammie, M.; Johnson, P.; Myles, G.; Poterba, J. 2011. *Tax by design*. Oxford University Press. 978-0-19-955374-7. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/design/ch2.pdf>

- Mituzienė, R.; Jonuškienė, E. 2011. Lietuvos mokesčių sistema: mokymo(si) priemonė. Šiauliai: Šiaulių valstybinė kolegija. ISBN 978-609-415-406-3.
- Myers, J. 2011. *The economic impact of corporate tax rate reductions*. January 2011. Canadian Manufacturers & Exporters. 18-26 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2016 m. sausio 5 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.cme-mec.ca/download.php?file=giubgju9.pdf>
- Pajuodienė, G. M. 1993. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas
- Rakauskaitė, R. 2006. *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. sausio 7 d.]. Prieiga per internetą: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf
- Ruchovienė, D. 2000. Lietuvos mokesčių sistemos įtaka verslo įmonių kaštų strategijai: daktaro disertacija. Kaunas: KTU. 161 P.
- Ruškytė, D.; Rutkauskas, A.V.; Navickas, V. 2012. Mokesčių ir darbo rinkos sąveika: monografija. Vilnius: Edukologija. ISBN 978-9955-20-747-4.
- Sadauskaitė, E. 2008. *Mokesčių sistemos įvertinimo metodika. Jaunasis mokslininkas 2008*. Socialiniai mokslai, studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. 197 p. [interaktyvus], [žiūrėta 2015 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf
- Skačkauskienė, I. 2009. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas remiantis J. Gill diagnostiniais rodikliais*. Verslas, vadyba ir studijos. Vilniaus Gedimino technikos universitetas.
- Skačkauskienė, I. 2012. Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos: mokomoji knyga. Vilnius: Technika, 124 p. ISBN 978-609-02-0280-7.
- Slavinskaitė, N.; Kreizaitė, O.; Stonytė, M. 2015. *Gyventojų pajamų mokesčio įtaka savivaldybių pajamoms*. ISSN 2029-2341 / eISSN 2029-2252. 2015 7(2): 246–252. [interaktyvus], [žiūrėta 2016 m. sausio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mla.vgtu.lt/index.php/mla/article/viewFile/752/pdf>
- Smith., 2015. *Taxation A Very Short Introduction*. Oxford University Press. ISBN 978-0-19-968369-7.
- Stačiokas, R. 2003. Verslo apmokestinimo įvadas. Kaunas. Technologija. 158 p.
- Šapalienė, L. 2008. Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai: mokomoji knyga. Vilnius: Mokesčių srautas. ISBN 978-9955-453-83-3.
- Waidyasekera, D. D. M. 2012. *Role of taxation in development strategy*. Prieiga per internetą: http://www.ips.lk/news/mediaarchive/17072007_dn/17072007_dn.pdf
- Wijeweera, A.; Mounter, S. 2007. AVAR Analysis of the Impacts of Company Tax Rates on Foreign Direct Investment and other Macro-economic Variables in Australia. *Global Economic Review*, 2007, vol. 36, Issue 2

THE THEORETICAL ANALYSIS OF THE IMPORTANCE OF TAXES AND THE TAXATION PRINCIPLES

Iona SKAČKAUSKIENĖ, Kotryna GILYTĖ

Abstract. Problems of disagreement in different concepts of taxes, their functions and roles in society as well as the taxation principles of good tax system and taxation tasks are analysed in this article. Different academic studies and definitions of taxation have been examined and classified and it allows us to state that taxation is obligatory for any person, it is indispensable for the budget of any country and no one can expect any rewards. Critical analysis of tax functions allowed us to highlight two main functions – fiscal and economic. Equity, economic effectiveness, elasticity, productivity and simplicity of administration are defined as the main principles of taxation when forming the tax system.

Keywords: taxes, tax system, principles of taxation, fiscal function, redistributive function.

JEL classification: H21, H23, H24, H31, E32, O23.