

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

Olga Sidorčuk
Finansų teisės dieninių studijų programa

TEMA
MOKESČIO LENGVATŲ TEISINIS REGULIAVIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė – lektorė Dovilė Mingėlaitė

Konsultantė – Doc.dr. Dalia Vasarienė

Vilnius
2006

TURINYS

Įvadas.....	3
1.Mokesčio lengvatos sampratos problemos teisiniai aspektai.....	7
1.1. Mokesčio lengvatos sąvokos apibrėžimas teisinės lengvatos sampratos pagrindu.....	7
1.2. Mokesčio lengvatos požymiai, rūšys, įgyvendinimo būdai.....	11
2. Mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas.....	25
2.1. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problemos.....	25
2.2. Mokesčių lengvatos Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje.....	33
2.2.1. Gyventojų pajamų mokestis.....	41
2.2.2. Žemės mokestis.....	52
2.3. Mokesčio lengvatų apmokestinimo sistemoje teisiniai, socialiniai, politiniai aspektai.....	60
2.3.1. Mokesčio lengvatos įtaka valstybės biudžetu, naštos perkėlimo aspektas.....	60
2.3.2. Piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis problematika.....	64
2.3.3. Mokesčio lengvatos mokesstinės nepriemokos atveju.....	67
2.3.4. Mokesčio lengvatos kaip būdas išvengti dvigubo apmokestinimo.....	70
Išvados.....	76
Rekomendacijos.....	77
Literatūros sąrašas.....	78
Santrauka lietuvių kalba.....	83
Santrauka užsienio kalba.....	84

PRIEDAI

Ivadas

„ Mokesčiai – tai užmokestis už gyvenimą civilizuotoje bendruomenėje.“

Oliveris V. Cholmzas

Darbo aktualumas ir problematika

Valstybės vystymosi istoriją galima apibūdinti kaip nuoseklų procesą, kurio dėka bandoma surasti optimalius būdus bei veiksnius stimuliuojančius ir įtakojančius šalies ekonomiką. Visuomeninių santykių sistema apmokestinimo sferoje yra viena iš bene dinamiškiausių visuomeninių sistemų. Vystantis visuomenei keičiasi ir apmokestinimo teisinė bazė, kurios net menkiausias pasikeitimas turėtų vykti ypatingai kruopščiai stebint vykstančius pasikeitimo procesus, siekiant garantuoti mokesčių santykių dalyvių interesų apsaugą bei palaikyti šių santykių stabilumą. Tarp daugybės būdų sureguliuoti valstybės ekonomiką išskiriamas apmokestinimo režimo įgyvendinimas bei keitimas, mokesčių ir rinkliavų surinkimo, mokesčių rūšių, mokesčių santykių dalyvių teisių ir pareigų, mokesčio tarifų nustatymas, o taip pat mokesčio lengvatų principų bei pačių lengvatų suteikimo tvarkos apibrėžimas ir mokesčio lengvatų formų ir sistemos suformulavimas. Apmokestinimo sistema yra suvokiama ne tik kaip šalies biudžeto išteklių gavimo šaltinis, bet ir kaip reikšmingą nacionalinių pajamų perskirstymo priemonę ir pagrindinis valstybinės ekonominės bei socialinės politikos instrumentas.

Mokesčiai be abejo vaidina vieną iš svarbiausių vaidmenų šalies politiniame, ekonominiame bei teisiniame gyvenime, jie leidžia valstybei funkcionuoti, įgyvendinti savo užduotis ir atlikti pareigas prieš visuomenę. Mokesčius, galima būtų įvardyti, kaip civilizacijos egzistavimo paralelė. Bet kaip bebūtų keista, dauguma civilizuotų valstybių gyventojų įvardija mokesčius, kaip – „blogį“, išvelgdami tik jų neigiamą pusę ir traktuodami mokesčius tik kaip konkrečiame mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei. Tačiau mokesčiai vis tik yra neišvengiami, jau nuo pat senųjų laikų mokesčiai yra būtina ekonominių, socialinių, teisinių santykių visuomenėje grandis, be kurios neįmanoma įsivaizduoti pilnaverčio bet kokios valstybės gyvavimo. Tad, jeigu mokesčiai yra neišvengiami, jie turėtų būti bent jau „protingi“. Eritetu „protingi“ autorė pabrėžia kaip svarbu yra atkreipti dėmesį į apmokestinimo principų laikymąsi, o taip pat ir į tinkamą bei teisingą visos mokesčių sistemos teisinį reguliavimą, kadangi tai yra būtent tas ramstis, kuris palaiko valstybę stabilia, funkcionuojančia, sugebančia konkuruoti tarptautinėje arenoje ir pritraukti investicijas iš užsienio.

Nuolatinis vystymasis bei valstybės santvarkos formų kaita skatina mokesčių sistemos reorganizavimą ir reformavimą, o šis procesas neretai tampa nesusipratimų ir kazusu apmokestinimo srityje atsiradimo šaltiniu, kai netinkamai pasirinkta mokesčio politika tampa dar vienu žingsniu atgal. Ypač svarbu yra tinkamai apibrėžti mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą. Kadangi pačios mokesčių politikos esmę lemia būtent nukrypimai nuo normatyvinės mokesčių struktūros. Be to Lietuvoje visa mokesčių sistema egzistuoja vystymosi bei tobulėjimo stadijoje, kadangi po nepriklausomybės atkūrimo mūsų valstybei praktiškai reikėjo kurti naują mokesčių sistemą, atitinkančią civilizuoto gyvenimo standartus. Todėl ypatingą dėmesį reikėtų skirti mokesčių administravimui bei teisingam pačios mokesčių sistemos ir mokesčių sudedamųjų dalių ar elementų teisiniam reglamentavimui bei reguliavimui.

Vienu, ypatingą reikšmę turinčiu elementu yra mokesčio lengvatos, kurių pagalba valstybė mokesčių mokėtojams suteikia išskirtines sąlygas - teisėtai būdais gauti ekonominės ir socialinės naudos. Ypatingo dėmesio ši kategorija reikalauja dėl to, kad įvedant mokesčio lengvatas keičiasi šalies apmokestinimo sistema. Mokesčių lengvatos plačiai taikomos siekiant įtakoti ekonomikos vystymosi procesus, jos struktūrinį pagrindą, norint sukurti ekonomine ir socialinę infrastruktūrą, taip pat sušvelninti socialinę įtampą, atrodo, amžinoje kovoje su infliacija.

Nuolatinį nesusitarimų ir požiūrių dėl mokesčio lengvatų gausa duoda pagrindą vadinti jas vienu labiausiai diskutuotinu ir kontroversišku mokesčio elementu. Tai skatina ne tik ganėtinai painus ir sudėtingas mokesčio lengvatų administravimas, bet ir ilgalaikės mokesčių politikos strategijos šiuo klausimų nebuvimas, dėl ko kaip pasekmė atsiranda spraga mokesčio lengvatų teisiniame reguliavime.

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme¹ nustatyta, kad: „Mokesčio lengvata, tai - mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis.“

Iš vienos puses viskas šiame apibrėžime atrodo elementaru: nurodoma kas yra ta mokesčio lengvata tai – ypatinga teisė ar pirmenybė, kuria yra atleidžiama nuo pareigos laikytis įstatymo nustatytų bendrųjų taisyklių reikalavimų; kam ši lengvata skirta tai yra mokesčių mokėtojais; atrodo suvokiama ir kokia yra mokesčio lengvatos paskirtis – sušvelninti mokesčių našta tenkanti mokesčių mokėtojams. Tačiau viskas ne taip genialu ir paprasta, kaip tai gali pasirodyti perskaičius aukščiau minėto įstatymo formuluotę, kadangi pastaroji apibūdina mokesčio lengvatas tik siaurąja prasme, nepaliečiant tokių, ganėtinai svarbių aspektų kaip mokesčio lengvatų efektyvumo įvertinimas, koks turėtų būti mokesčio lengvatų taikymo mastas, kokia

¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

įtaka turės mokesčio lengvatų pritaikymas vienokiam ar kitokiam mokesčiui ir ar išiktųjų mokesčio lengvatos padeda palaikyti balansą, ypač turint omenyje vieną iš apmokestinimo principų - visuotinumą principą bei tokį ypač svarbų principą kaip diskriminavimo vengimo principą.

Atsakymai į šiuos aukščiau minėtus klausimus bei jų išsamus nagrinėjimas padės užkirsti kelią mokesčių sistemos iškraipymui ar nevienodam, valstybės įstatymuose, nustatytam mokesčio lengvatų teisiniam reguliavimui tam tikram asmenų ratui. Taip yra todėl, kad mokesčio lengvata atspindi socialinę mokesčių esmę, klasinę valstybinės mokesčių politikos kryptį. Neretai mokesčio lengvatos taip pat laikomos galingiausiu valstybės poveikio instrumentu ekonomikai. Mokesčio lengvatos gali būti galingu įrankiu valdžios rankose kaip teigiama prasme, per skatinimo sistemą ar socialinės paramos atžvilgiu, taip ir neigiama prasme, kadangi valdžia teisės normos pagalba gali manipuliuoti mokesčių sistema teikdama mokesčio lengvatas, esant atitinkamai tendencijai arba palankiai politinei situacijai.

Pradedant nagrinėti mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo klausimą įdėmiau, bei gilinantį į jo esmę, ilgainiui tampa aišku, kad yra nemažai visai nepaliestų arba nepakankamai išnagrinėtų problemų, kurių išsprendimas gal būt galėtų ne tik pakeisti patį mokesčio lengvatų supratimą, bet ir tinkama linkme nukreiptų šio klausimo teisinį reguliavimą, užtikrinant rezultatyvų teisinį poveikį koreguojant mokesčio lengvatų skyrimo principus.

Šio darbo **tyrimo objektas** yra mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas. Pagrindinis dėmesys darbe yra skiriamas mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problemos aktualumui, įtakai, kurią daro mokesčio lengvatos visai valstybės apmokestinimo sistemai. Taip pat mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problemų sprendimo pasekmės valstybei ir visuomenei.

Darbo tikslas yra išnagrinėti mokesčių lengvatos teisinio reguliavimo problemas, bei plačiau aptarti problemos sprendimo alternatyvas, problemos reguliavimo kryptis ir perspektyvas ateičiai.

Baigiamojo darbo uždaviniai. Išskiriami šie pagrindiniai uždaviniai:

1. Apžvelgti pačios mokesčio lengvatos sampratą, požymius, šios kategorijos problematiką bei įvertinti mokesčio lengvatų įtaka apmokestinimo sistemai.
2. Išnagrinėti mokesčių lengvatų teisinį reguliavimą, mokesčio lengvatų teisėkūros procesą, taip pat poveikį, kuris yra daromas teisės normomis, reglamentuojančiomis įvairių mokesčių lengvatas.
3. Nustatyti ar mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas atspindi pagrindinę savo priežastį - derinti priešingų grupių interesus ir tokiu būdu įtvirtinti bei palaikyti visuomenėje socialinę santarvę bei rimtį.

Hipotezė. Mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas, pagrįstas apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais, gali būti viena iš galimų išeičių sprendžiant problemas ir atsakant į klausimus, susijusius su teisės normų, reglamentuojančių mokesčio lengvatas taikymu.

Šaltiniai. Rengiant šį darbą buvo naudotasi Lietuvos Respublikos ir užsienio šalių literatūros šaltiniais, enciklopedijomis, atliktais tyrimais, įstatymais ir kitais teisės aktais bei teismų praktika. Atliekant literatūros apžvalgą buvo vykdoma mokslinių straipsnių paieška Lietuvos ir pasaulio interneto duomenų bazėse.

Tyrimo metodologija. Darbo metu buvo naudoti šie mokslinių tyrimų metodai:

Apibendrinimo metodas. Šio metodo pagalba buvo nustatyti svarbiausi mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo požymiai ir savybės, aprašytos pagrindinės mokslinėje literatūroje pateikiamos mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo koncepcijos bei suformuluotos atlikto tyrimo išvados.

Duomenų analizės metodas. Tyrimo metu buvo analizuojami dokumentai – tai įvairios išvados, programos, atspindinčios mokesčio lengvatų įtaką valstybės ekonominei ir socialinei politikai, bei parodančios mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo aktualumą. Dokumentų bei mokslinės literatūros, apibrėžiančios ir nagrinėjančios tokio reiškimo, kaip mokesčio lengvatos bei mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo klausimus, analizė leido atskleisti skirtingus mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo aspektus.

Sisteminio metodas. Šio metodo pagalba atskiri mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo aspektai buvo sujungti į vieną bendrą konstruktyvų mechanizmą, kuris padėjo suvokti mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo egzistavimo valstybėje svarbą ir leido suvokti netinkamo mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo pasekmes.

1. Mokesčio lengvatos sampratos problemos teisiniai aspektai.

1.1. Mokesčio lengvatos sąvokos apibrėžimas teisinės lengvatos sampratos pagrindu.

Šiuolaikiniame pasaulyje praktiškai kiekvienoje valstybėje kasmet vyksta įvairiausi pokyčiai ar reformos, pastoviai vyksta reorganizavimo procesai ekonominėje, politinėje, bei teisinėje sferose. Keičiasi visuomeninių santykių charakteris, tolygiai jam pasikeičia ir teisės normos, reglamentuojančios šiuos santykius, arba pats teisinio reguliavimo procesas. Atitinkamai transformuojasi tikslai, būdai bei atskirų visuomenės sluoksnių teisinių reikalavimų socialinės kryptys. Naują atspindį įstatymų leidyboje įgauna ir pastaruoju metu vis dažniau akcentuojami ypatingi subjektų interesai, kurių įgyvendinimas yra paremtas būtent teisinėmis lengvatomis.

Nudienos rinkos ekonomikos² mechanizmo formavimosi sąlygose, pagrindinis vaidmuo valstybės valdyme atitenka ne administraciniams, bet ekonominiams metodams, o šių ekonominių metodų pagrindas yra ne kas kita, kaip mokesčių sistema. Tuo pačiu mokesčio lengvatos įgauna didesnę vaidmenį, kadangi pagrindinė dalis lengvatų nustatoma būtent mokesčių srityje. Mokesčio lengvatos nustatomos skirtingose gyvenimo sferose, tokiose kaip ūkio ar verslo veikla, taip pat socialinėse bei finansinėse sferose. Juk apmokestinimas yra viena iš svarbiausių valstybės vykdomų funkcijų. Visos šios modifikacijos atsispindi ir valstybėje veikiančiame teisiniame reguliavime, nes vykstančios reformos sąlygoja ir teisinio reguliavimo kaitą.

Lengvatos visų pirma yra socialinis matas, būtent čia slypi lengvatų visuomeninė vertė. Šiuolaikinė ganėtinai nepalanki socialinė-ekonominė situacija reikalauja ryžtingų, tačiau efektyvių ir racionalių lengvatų sistemos pokyčių. Pokyčiai reikalingi siekiant įveikti neigiamą šios srities raidos kryptingumą bei pasistengti lengvatų pagalba įgyvendinti būtent tuos tikslus, kurie kyla iš pačios lengvatų definicijos. Teisinių lengvatų vaidmens augimą sąlygoja ir lengvatų daromas poveikis. Lengvatos tampa tarsi universalieji teisiniai priemonės, kurios dėka išlyginama atskirų visuomenės sluoksnių nevienoda padėtis, arba atitinkamiems subjektams suteikiama galimybė įsitvirtinti ar toliau plėsti savo veiklą, garantuojant išskirtines sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginus su įprastinėmis sąlygomis. Mokesčio lengvatos tokias išskirtines sąlygas subjektams – mokesčių mokėtojams, suteikia konkrečiai apmokestinimo srityje.

Lengvatą galime apibrėžti kaip teisėtą tam tikro subjekto padėties palengvinimą, kurio dėka pastarasis sugebės efektyviau patenkinti savo interesus. Šios teisinės priemonės gali pasireikšti

² Rinkos ekonomika – tai ūkinės veiklos, vykstančios šalies rėmuose organizavimo sistema, kuri yra pagrįsta prekiniais-piniginiiais santykiais, nuosavybės formų gausa, taip pat ekonomine laisve bei piliečių (kaip savo darbo jėgos savininkų) ir ūkio subjektų konkurencingumu, prekių gamybos ir paslaugų bei prekių realizacijos sferose. (Д.Г. Черник. Налоги: издательство третье. Москва, 1997. Р. 40.)

skirtingai, tarkim suteikiant tam tikras teises arba visiškai ar iš dalies atleidžiant nuo įsipareigojimų.

Teisinė lengvata, tai specifinė teisinė priemonė, kurios pagalba teisės subjektams yra išplečiamos pastarųjų teisių ir teisėtų interesų įgyvendinimo galimybės, garantuotos teisės normomis. Tokiu būdu subjektams suteikiamos papildomos teisės (išskirtinės sąlygos), arba jie yra atleidžiami nuo tam tikrų įsipareigojimų įvykdymo (normatyvinis panaikinimas).³

Lengvatos tai pat yra išimtis ar nukrypimas nuo bendrai nustatytų norminių reikalavimų ir neretai traktuojamos kaip teisinės diferenciacijos priemonė.⁴ Atsižvelgiant į tai, kad kuo tobulesnė teisės sistema, tuo diferenciacija yra plačiau paplitusi ir daro didesnę įtaką reglamentuojant įvairius visuomeninio gyvenimo klausimus bei aspektus, tuo labiau reikia atkreipti dėmesį į šios diferenciacijos ribų nustatymą ir teisinės kontrolės sistemos veikimą. Viena vertus teisinių lengvatų diferenciacija sąlygoja lengvatų taikymo ribų išplėtimą. Bet kita vertus tam tikras lengvatas logiškiau būtų unifikuoti. Procesas nustatantis mokesčio lengvatas pagal vieną normą, galėtų tapti alternatyvia galimybe pagerinti padėtį susiklosčiusią apmokestinimo sistemoje, susijusia su ypatingai neigiamu požiūriu į mokesčio lengvatas ir mėginimu jas panaikinti radikalių priemonių pagalba. Tačiau, autorė pabrėžia, kad pernelyg griežtas lengvatų skaidymas bei unifikavimas gali sąlygoti socialinės nelygybės atsiradimą ir teisingumo stoką, todėl bet kuriuo atveju reikalinga įvairiapusė kontrolė. Kitaip, situacijoje kai šalyje nebus teisinio reglamentavimo bei reguliavimo, valdžios institucijos galės savo nuožiūrą nustatyti atitinkamas lengvatas įvairiems subjektams, tuo pačiu atverdamos duris subjektyviam situacijų vertinimui bei piktnaudžiavimui suteikiant lengvatas.

Lengvatos yra ypatingo teisinio asmens statuso elementas, kuris subjektui suteikia specifinių teisių, papildant pagrindinių subjekto teisių ir laisvių sąrašą.

Lengvatas, kaip teisėtas išimtis, nustato tik kompetentingos institucijos. Tai pastarosios daro teisės normų pagalba, leisdamos įstatymus ir laikydamosios demokratinių principų bei normų. Lengvatas dažniausiai nustato įstatymai, taigi jie yra reglamentuojami aukščiausiųjų valstybės institucijų nustatyta tvarka priimtais norminiais teisės aktais, turinčiais kitų norminių teisės aktų atžvilgiu viršenybę.

Lengvatas nederėtų painioti su privilegijomis. Šias dvi kategorijas vienija tik tas faktas, kad kaip lengvata, taip ir privilegija yra išimtis iš bendrai nustatytos taisyklės, kuri suteikia tam tikrą „gėrį“ atitinkamam subjektui. Tačiau lengvata, tai pagrįstas įstatymais teisėtas būdas, suteikiantis išskirtines sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginus su įprastinėmis sąlygomis. Privilegija, savo

³ Mokslinio – teorėtinio žurnalo „Правоведение“ interneto svetainė. И. С. Морозова. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы // http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2006-10-18.

⁴ Ten pat.

ruožu dažniausiai yra siejama su neteisėtomis palankesnių sąlygų suteikimo priemonėmis, pavyzdžiui, apeinant įstatymus. Privilegija skirtingai nuo teisėtos lengvatos suteikia vieniems asmenims išskirtines sąlygas, kitų subjektų sąskaita, perkeldama pirmųjų našta pastariesiems. Siekis, kad lengvata nevirstu neteisėta privilegija yra viena iš priežasčių, kodėl lengvatos nustatomos būtent įstatymais ir tik atitinkamą kompetenciją turinčių subjektų. Tai dar karta pabrėžia taip pat ir teisinio reguliavimo svarbą.

Tačiau privilegija gali būti traktuojama ir kaip lengvatinė visuomeninių santykių reguliavimo atmaina, kai pranašumai nustatomi teisės normomis, bet įstatymų leidėjas sąmoningai ar ne, tačiau suteikia galimybę pernelyg pagerinti subjektų padėtį. Šia prasme lengvata laikoma neigiama kategorija, kurios egzistavimas teisės normoje, prieštarautų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo principams. Taip mokesčio lengvatos dažnai apibūdinamos kaip neigiami padariniai šalies ekonomikai, kadangi jos iškreipia veiklos ir konkurencijos sąlygas, sudarydamos ypač patrauklią apmokestinimo aplinką išrinktajai kategorijai asmenų.

Pagrindinis teisėtos lengvatos tikslas glūdi mėginime suderinti asmens, socialinių grupių bei valstybės interesus. Racionalios, tikslingos ir paremtos įstatymais lengvatos sujungia bei harmonizuoja tarpusavyje šiuos skirtingus interesus. Teisėtai ir teisingai nustatančios išskirtines sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginus su įprastinėmis sąlygomis, lengvatos sukelia galimybes normaliam egzistavimui bei vystymuisi kaip atskiriems subjektams taip ir visai visuomenei, turint omenyje tarpusavio visų subjektų valstybėje sąsają. Kadangi lengvatos viena vertus yra nustatomos tiems subjektams, kurių konkretūs interesai dėl įvairių priežasčių negali būti deramai apsaugoti ar aprūpinti, nes pastarieji asmenys dėl įvairių aplinkybių negali gauti tiek pajamų užsitikrinti savo išlaikymui, kiek jų gauna kiti visuomenės nariai. Bet kita vertus, lengvatos suteikiamos ir tiems subjektams, kurių ekonomiškai ir socialiai naudingoje veikloje yra suinteresuota pati valstybė ir visuomenė.

Teisinių lengvatų paskirtį geriausiai apibūdina funkcijos, kurias ji įgyvendina. Derėtų išskirti dažniausiai doktrinoje autorių minimas ir akcentuojamas funkcijas: kompensacinę bei stimuliacinę (skatinančiąją) funkcijas:⁵

- Kompensacinė teisinės lengvatos funkcija pasireiškia mėginimais išlyginti tam tikros kategorijos asmenų padėtį visuomenėje, suteikiant tokiems subjektams įvairias lengvatas. Kompensacinė funkcija parodo kaip lengvatų dėka sukuriama galimybė bent iš dalies įgyvendinti socialinės lygybės principą.

⁵ Mokslinio – teorėtinio žurnalo „Правоведение“ interneto svetainė. И. С. Морозова. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы // http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2006-10-18.; Д.Г. Черник. Налоги: издание третье.- Москва: Фист. 1997.

- Stimuliacinė arba skatinančioji funkcija pasireiškia tam tikrų sąlygų sudarymu, kurios paskatintų investicijų įplaukas, šalies gamybos ar atskirų regionų vystymąsi. Stimuliacinę (skatinančioji) funkcija dažniausiai yra siejama būtent su mokesčio lengvatomis. Kadangi būtent šia teisinės lengvatos rūšimi pasitelkiama kai siekiama skatinti tam tikras ūkio šakas, norit padidinti prioritetinių ūkio šakų pelningumą, padėti plėtotis smulkiąjam ar vidutiniam verslui bei kitaip vystyti šalies ekonomiką, pavyzdžiui, siūlant nemažai mokesčio lengvatų užsienio įmonėms, taip pritraukiant į šalį kuo daugiau užsienio investicijų. Siekdamas pakelti atskirų regionų bendrą lygį valstybės taiko mokesčio lengvatas, taip skatindamos greitesnį atsigavimo procesą po regioną ištiktų krizių. Pačių mokesčių stimuliacinė funkcija yra realizuojama tik per mokesčio lengvatų sistemą.⁶ Tačiau mokesčio lengvata atlieka ne tik stimuliacinę, bet ir kompensacinę funkcija, neretai jas abi derindama. Pavyzdžiui, taikydama mokesčio lengvatas valstybė siekia sumažinti mokesčių našta tam tikroms žmonių grupėms. Mokesčio lengvatos dažnai taikomos invalidams, pensijinio amžiaus žmonėms, vienišiesiems asmenims ar kitiems socialiai remtiniems subjektams. Mokesčio lengvatos taikomos ir siekiant kompensuoti tam tikrus valstybės nustatytus ribojimus. Pavyzdžiui, saugomose teritorijose esančių žemės sklypų savininkams ir valdytojams gali būti taikomos tam tikros mokesčių lengvatos.⁷

Nepaisant visų teigiamų savybių, kuriais pasižymi teisinės lengvatos, pastarosios sukelia ir nemažai problemų. Viena iš pačių opiausių problemų susijusių su teisinėmis lengvatomis, tuo pačių apimanti ir mokesčio lengvatas yra lanksčios ir tikslingos valstybės politikos šiuo klausimu nebuvimas. Tai žymiai apsunkina lengvatų nustatymą ir jų įgyvendinimą. Teisinės sistemos nestabilumas ir dažnos reformos neigiamai įtakoja visą lengvatų sistemą.

Mokesčių lengvatos dažnai naudojamos kaip politinių batalijų įrankis, populistiniais tikslais, jos ypač mėgiamos lobistų. Tokiu būdu politiniai veikėjai mėgina pritraukti rinkėjų dėmesį savo pusėn, žadėdami ateityje suteikti atitinkamas lengvatas, kurios žymiai palengvintų rinkėjų gyvenimo sąlygas.

Valstybės valdžios formos kaita įtakoja ir lengvatų sistemą (vienos lengvatos naikinamos, kitos nustatomos, priimant atitinkamus įstatymus). Juk lengvatos tai ne tik politinės kovos būdas, bet ir objektas. Tam tikri subjektai visokeriopai įtakodami valstybinės valdžios institucijas, dažniausiai darydami spaudimą ekonominėmis ir politinėmis priemonėmis, siekia konkrečių lengvatų pagalba atitinkamų tikslų sau ar atskiroms visuomeninėms grupuotėms. Taip, dažniausiai ypač palankių mokesčio lengvatų dėka, atseit teįsėstais būdais, tačiau nesąžiningai,

⁶ Д.Г. Черник. Налоги издание: третье.- Москва: Фист. 1997, P.52.

⁷ Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2001 12 28, Nr. 108-3902.

paneigdami visus apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus, pastarieji asmenys naudojami mokesčio lengvatomis.

Todėl siekiant išspręsti šias problemas, mūsų nuomone, derėtų remtis detalio analize, kurios dėka būtų galima apgalvotai ir tikslingai atriboti neefektyvias ir nepagrįstas lengvatas, tuo pačiu ir apmokestinimo srityje. Ypač aktualu nustatyti tinkamą lengvatų teisinį reguliavimą. Teisinio reguliavimo dėka valstybės pozityviosios teisės normomis bei kitomis teisinėmis priemonėmis įtakoja teisinius santykius, siekiant tuos teisinius santykius tinkamai organizuoti ir stabilizuoti. Teisinio reguliavimo tikslas apibrėžiamas kaip teisėtas teisės subjektų elgesys⁸, todėl tinkamas teisinis lengvatų reguliavimas padės išvengti piktnaudžiavimo lengvatomis grėsmės.

Labai svarbu laiku reaguoti į permainas vykstančias visuomenėje, stebėti bei įvertinti jau esamų teisės normų, reglamentuojančių mokesčio lengvatas, daromą poveikį ir esant reikalui pašalinti nepasiteisinusias praktiškai lengvatas. Kadangi teisės normos tik tuomet yra veiksmingos, kuomet tos teisės normos atitinka objektyvias sąlygas ir vystymosi dėsningumus konkrečiai toje visuomenėje, kur yra vykdomas teisinis reguliavimas. Be to, tokiu būdu galima sumažinti kaštus susijusius su neefektyvių ir netikslingų mokesčio lengvatų administravimu ir išvengti kitokių neigiamų padarinių.

Turėtų būti apibrėžta tinkama mokesčio lengvatų realizavimo struktūra, kuri padėtų išvengti taip dažnai siejamo su mokesčio lengvatomis – realaus rinkos vaizdo iškreipimo. Nors mūsų nuomone, rinką iškreipia ne mokesčio lengvatos kaip tokios, bet netinkamai organizuotos ir įgyvendinamos valstybinės valdžios institucijų programos, pavyzdžiui, neracionaliai nustatytos papildomos socialinės pašalpos.

Lengvatos gana brangiai valstybei atsieinančios priemonės, nors ir ganėtinai veiksmingos, todėl lengvatų nustatymo bei įgyvendinimo procesas turėtų būti griežtai kontroliuojamas. Būtent racionalios, efektyvios lengvatos gali įtakoti tam tikrų santykių vystymąsi, kurie bus naudingi visuomenei bei valstybei, o lengvatinės funkcijos tokios kaip stimuliavimo bei kompensacinė atitinkamai skatins ekonomikos augimą ir socialinių garantijų stabilumą.

1.2. Mokesčio lengvatos požymiai, rūšys, įgyvendinimo būdai.

Klausimai, susiję su mokesčio lengvatų aiškinimu, reglamentavimu, jų pritaikymu pastoviai akcentuojami ir yra dėmesio centre kaip mokesčių mokėtoju, taip ir mokesčių administratorių. Kadangi mokesčio lengvatos, nepaisant jų fakultatyvios apraiškos, užima vieną svarbiausių vietų paties mokesčio struktūroje, taigi be detalaus mokesčio lengvatų išnagrinėjimo būtų neįmanoma

⁸ A. Vaišvila. Teisės teorija. –Vilnius: Justitia. P.153.

nustatyti realią mokesčio našta mokesčių mokėtojams.⁹ Nepaisant to, kad mokesčio lengvatos sąvoka daugelyje valstybių yra nustatyta teisės aktais, Lietuvoje mokesčio lengvatą apibrėžia Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnis¹⁰, vien teisinės formuluotės nepakanka visiškai suvokti tokio reiškimo, kaip mokesčio lengvatos esmės. Taip yra todėl, kad lengvatinė sistema nėra konstanta. Lengvatos išraišką ir turinį gali pakeisti naujos teisės normos, reguliuojančios lengvatinio apmokestinimo tvarką ar atleidžiančios nuo mokesčio sumokėjimo. Įstatymų leidėjo normatyviai išreikšta, kryptingai veikianti valia, atsižvelgiant į įvairius veiksnius: politinę padėtį, suinteresuotųjų subjektų įtaką, padėtį finansų sistemoje, gali ne tik papildyti lengvatinę sistemą, įvedant tam tikrus naujus elementus, bet ir struktūriškai reorganizuoti šią sistemą, bei reformuoti norminę tam tikros lengvatos konstrukciją. Taip įstatymų leidėjas gali įdiegti principingai nauja metodologiją, vadovaujantis kuria, ateityje bus suteikiamos mokesčių lengvatos.

Mokesčių įstatymai numato bendro apmokestinimo principo išimtis, įtvirtindami mokesčio mokėtojų teisę į mokesčio lengvatų taikymą. Minėtas Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, reglamentuojantis mokesčio lengvatas Lietuvos Respublikoje, nustato, kad: „mokesčio lengvata tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“.¹¹ Be to, įstatymą taikančios institucijos, aiškindamos šiame įstatyme nustatytas taisykles nurodė, kad mokesčio lengvatos sąvoka numatyta Mokesčių administravimo įstatyme apima ir šio įstatymo numatytas mokesčių mokėjimo lengvatas, tokias kaip atleidimas nuo baudų ar delspinigių, bei mokesstinės paskolos sutartys.¹² Lietuvos kaimyninėje šalyje, Rusijos Federacijoje mokesčio lengvatos suprantamos kaip atitinkamais įstatymais numatomi ir suteikiami, atskiroms mokesčių bei rinkliavų mokėtojų grupėms pranašumai, palyginus su kitais mokesčių mokėtojais.¹³ Panašiai mokesčio lengvatos nustatomos ir kitose valstybėse, pavyzdžiui, Latvijoje. Taigi užsienio teisinėje literatūroje mokesčio lengvatos suprantamos ir apibrėžiamos kaip įstatymais nustatytos atitinkamos išskirtinės sąlygos mokesčių mokėtojams.

Tokios atskiroms mokesčių mokėtojų kategorijoms suteikiamos išskirtinės sąlygos, palyginti su kitais mokėtojais, turėtų būti nustatomos vadovaujantis griežta sistema, pagal nustatytus normatyvus, siekiant atskirti būtent tuos asmenis, kuriems iš tikrųjų reikalinga mokesčio

⁹ Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, P.140.

¹⁰ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹¹ Ten pat.

¹² Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos parengtas mokesčių administravimo įstatymo komentaras//

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf61711100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument>; prisijungimo laikas:2006-09-12.

¹³ Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas// <http://nk.uprav.ru/codex.php?ch=0>; prisijungimo laikas:2006-09-12.

lengvata ir nustatyti būtent tokias situacijas, kai mokesčio lengvatų suteikimas yra aiškiai teisėtas, teisingas, reikalingas bei pagrįstas teisės akto reikalavimais. Taip pat tam, kad suteikiama išimtis netaptų neteisėtu naudos gavimo garantu, atitinkamiems subjektams įgyvendinant savus interesus. Taigi valstybėje turi veikti tinkamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas.

Mokesčio lengvatos definicija nurodyta mokesčių administravimo įstatyme, apibrėžia lengvatas ganėtinai plačiai, todėl reikia išskirti ir pažymėti mokesčio lengvatų požymius ir jų savybes.

Mokesčio lengvatos galima įvardinti kaip atskirą teisinių lengvatų rūšį, kuri pasireiškia tam tikrų pranašumų suteikimu, arba iš dalies atleidžiant nuo įsipareigojimų įvykdymo, arba tokių sąlygų sudarymą, kurios atvirksčiai skatintų konkrečių subjektų, šiuo atveju – mokesčių mokėtojų prievolių įvykdymą.

Teisinė lengvata pasižymi tokiais požymiais:¹⁴

1) lengvata yra skirta tam, kad savo ruožtu galėtų kuo mažiau geriau patenkinti visuomenės teisėtus interesus;

2) lengvata yra išimtis iš bendros taisyklės, pažyminti specialų asmens teisinį statusą;

3) lengvata visada yra teisėta ir legaliai pagrįsta išimtis iš bendros taisyklės.

Mokesčio lengvatos apibūdinimas įtraukia visus šiuos požymius, tačiau pasižymi dar ir kitais, tokiais, kurie būtent ir išskiria konkrečiai šios rūšies teises lengvatas iš bendro teisinių lengvatų rato ir apibūdina jos teisinę charakteristiką. Prie tokiu, tik mokesčių lengvatai būdingų požymių priskiriami:

1) Mokesčių lengvatos gali būti nustatomos konkrečiais teisės aktais, Lietuvoje tai atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką ir specialūs Lietuvos Respublikos Seimo priimti mokesčio lengvatų įstatymai, tai yra įstatymai, nustatantys apmokestinimo tvarkos išimtis, nenumatytas atitinkamuose mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką reglamentuojančiuose įstatymuose. Tokie specialūs įstatymai reglamentuoja laikinas mokesčio lengvatas. Reikia pastebėti, kad mokesčio lengvatas Lietuvos Respublikoje gali nustatyti ir valstybės teritorijos administracinio vieneto, tai yra savivaldybės institucija. Savivaldybės Taryba priima sprendimus teikti mokesčių, rinkliavų ir kitas įstatymų nustatytas lengvatas savivaldybės biudžeto sąskaita;

¹⁴ Mokslinio – teorėtinio žurnalo „Правоведение“ interneto svetainė. И. С. Морозова. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы // http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2006-10-18.

2) Mokesčio lengvata yra skirta ne visiems mokesčių mokėtojams, o yra numatyta atskirai kategorijai mokesčių mokėtojų, kurie pagal tik jų grupei būdingas savybes išsena iš bendro mokesčių mokėtojų rato;

3) Mokesčio lengvata egzistuoja kaip papildoma, prioritetinga taisyklė bendroje apmokestinimo sistemoje, apskaičiuojant mokesčius ir juos sumokant;

4) Mokesčio lengvata tai mokestinio planavimo elementas, kuris įstatymiškai įteisina mokestinės sumos, skirtos sumokėti į biudžetą, sumažinimą;

5) Mokesčio lengvatos negali turėti individualaus charakterio. Tai reiškia, kad jeigu suteikiamos fiziniams ar juridiniams asmenims mokesčio lengvatos yra individualaus pobūdžio, tai yra taikomos tik vienam konkrečiam atvejui ar tam tikram konkrečiam asmeniui, tai tokių mokesčio lengvatų suteikimas automatiškai prieštarauja mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo principams, pažeidžia proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Individualaus pobūdžio mokesčio lengvatų suteikimas mokesčių mokėtojui prieštarauja įstatymui ir yra pagrindas mokestinei nepriemokai išskaičiuoti, o taip pat tokiu atveju gali būti pritaikytos įstatymais numatytos sankcijos. Tokios pozicijos laikosi ir mūsų šalies įstatymų leidėjai, pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 2 dalį:¹⁵ „mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio“. Ši teisės norma yra ypač reikšminga, kadangi neleidžia pažeisti lygias visų mokesčių mokėtojų galimybes bei sudaro kliūtis atsirasti dirbtiniams individualaus pobūdžio palengvinimams konkrečioms subjektams. Tačiau individualaus mokesčio lengvatų charakterio neleistinumą, mūsų nuomone, nereikėtų painioti su mokesčio lengvatų taikymu pagal mastą, o konkrečiai su viena iš jo rūšių. Mokesčio lengvatos pagal jų taikymo mastą gali būti kaip visuotinės, taip ir individualios. Teisę į visuotines (obligatorines, įstatymines) mokesčio lengvatas įgyja visi mokesčių mokėtojai atitinkantis įstatymo nustatytas sąlygas mokesčio lengvatomis taikyti.¹⁶ Individualios mokesčio lengvatos gali būti taikomos, ir teisę į tokias lengvatas turi tie mokesčių mokėtojai, kurie atitinka įstatymo reikalavimus lengvatomis taikyti, tačiau tokie asmenys turi, atitinkamais teisės aktais nustatyta tvarka, laikytis specialiai tokiems atvejams numatytų taisyklių ir reikalavimų. Individualios mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir sutartimi. Pavyzdžiui, ankstesnės redakcijos Mokesčių administravimo įstatymas numatė galimybę tiesioginių mokesčių tarifus nedidinti investuotojo (investuotojų) pageidavimu investicijų sutartyje, sudarytose su strateginiais investitoriais.¹⁷

¹⁵ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹⁶ A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 2003, P.52.

¹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 1995 07 26, Nr. 61-1525.

6) Mokesčio lengvata numatyta mokesčių mokėtojui pagal įstatymą yra teisė, tačiau tai ne būtinai turi būti traktuojama kaip pareiga. Mokesčių mokėtojas gali savo nuožiūra atsisakyti nuo mokesčio lengvatų arba sustabdyti mokesčio lengvatų naudojimą tam tikram mokestiniam laikotarpiui, jeigu pagal įstatymus tai nėra uždrausta ar neleistina.

Aukščiau įvardyti požymiai apibūdina mokesčio lengvatas kaip tokias, bei atskiria jas pagal tik šios rūšies lengvatoms būdingus bruožus. Tačiau nagrinėjant mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo specifiką autorė pastebėjo, kad neretai be mokesčio lengvatos sąvokos skirtinguose šaltiniuose, teisės aktuose ar doktrinoje galima pastebėti ir kitokių, iš dalies panašių sąvokų.

Dažniausiai sutinkamos tokios sąvokos, kaip:

- 1) mokestinė lengvata¹⁸
- 2) apmokestinimo lengvata¹⁹

Klausimas, kaip gi atskirti šias kategorijas ir ar apskritai reikia tai daryti. Šios problemos opumas slypi tame, kad neretai šios sąvokos tarpusavyje painiojamos bei tapatinamos.

Mokesčio lengvata, tai kaip jau tapo aišku yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo, kuris reglamentuoja mokesčių apskaičiavimo tvarką, nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Mokesčio lengvatos yra išimtis iš bendros taisyklės, kurios nustatomos apskaičiuojant mokesčius. Tačiau mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir taip vadinamais specialiaisiais įstatymais, kurie nustato apmokestinimo tvarkos išimtis, kurios nėra numatytos bendruose mokesčių įstatymuose. Tai sąlygoja, kad mokesčių lengvatos sampratą derėtų suvokti plačiau ir aiškinti mokesčio lengvatas ne tik kaip lengvatas susijusias su mokesčio apskaičiavimu ar jo sumokėjimu, bet ir leidžiant mokesčių mokėtojui mokesťį sumokėti per kelis kartus ar atidedant mokesčio sumokėjimą tam tikram periodui. Taip pat prisiminkime, kas yra apmokestinimas bendrąja prasme. Apmokestinimas yra ne kas kita, kaip – mokesčių apskaičiavimo ir jų sumokėjimo formų sistema, kuria nustato tam tikros šalies vyriausybė arba vietos savivaldos institucijos, siekdamos finansuoti valstybės ar savivaldybės išlaidas, užtikrinti visuomenės teises ir teisėtus interesus, bei taip įgyvendinti savo fiskalinę politiką.²⁰ Darytina išvada, kad apmokestinimas apima mokesčių nustatymo ir jų surinkimo procesą, tai ir mokesčių rūšių, bei jų tarifų

¹⁸ Mokestinė lengvata minima: įvairiuose įstatymuose, teisės aktuose, teisės aktų projektuose, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Seimo kaimo reikalų komiteto išvadoje „Dėl žemės mokesčio įstatymo 4 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“; periodiniuose leidiniuose, pavyzdžiui, savaitraštyje „Mokesčių žinios“ Nr. 17 išspausdintame straipsnyje - Mokestinė lengvata: išlaidos, mažinančios gyventojų apmokestinamąsias pajamas; įvairiose programose ir projektuose, antai, Lietuvos Respublikos kultūros ministerijai skirtoje verslo paramos kultūrai skatinimo galimybių studijoje.

¹⁹ Apmokestinimo lengvata minima: įvairiuose įstatymuose, poįstatyminiuose teisės aktuose, pavyzdžiui Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakyme „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“; Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos informacijos centro pranešimuose.

²⁰ Enciklopedijos „Britannica“ interneto svetainė // <http://concise.britannica.com/>; prisijungimo laikas:2006-09-12.

apibrėžimas, mokesčių mokėtojų rato įvardijimas, bei mokesčių sumokėjimo tvarkos nustatymas. Taigi apmokestinimo lengvatą įeina į apmokestinimo procesą kaip viena iš jo sudedamųjų dalių ir šioji lengvata turėtų būti siejama su lengvatomis apskaičiuojant mokesčio tarifo dydį. Todėl apmokestinimo lengvata įeina ir į mokesčio lengvatos sampratą, kaip išskirtinės apmokestinimo sąlygos sudedamoji dalis.

Mokestinės lengvatos ir mokesčio lengvatos sampratos neretai vartojamos kaip sinonimai, tačiau tai nėra tapačios reikšmės žodžiai. Siekiant patvirtinti aukščiau išdėstytą nuomonę, galima pateikti Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme pateiktus mokesčio bei mokestinės nepriemokos apibrėžimus. Pagal šį įstatymą mokesčio nepriemoka, tai mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma.²¹ O mokestinė nepriemoka, tai mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos.²² Taigi terminas „mokestinis“ bendrąją prasme yra platesnė kategorija ir apima platesnį ratą veiksmų. Galima teigti, kad ir mokestinės lengvatos kategorija apima mokesčio lengvatas, kaip lengvatas susijusias su mokesčių apskaičiavimu. Kadangi pagal savo reikšmę terminas - „mokestinis“, reiškia viską, kas yra susiję su mokesčiais, todėl mūsų nuomone mokestinės lengvatos turėtų būti suvokiamos plačiau, palyginus su mokesčio lengvatos samprata.

Mokesčio lengvatų sampratos problema nėra išsprendžiama vien įvertinant sąvokų reikšmę ar konkretizuojant jų vartojimo ribas. Be aukščiau aptartų mokesčio, mokestinių, bei apmokestinimo lengvatų egzistuoja dar viena problema, susijusi su mokesčio lengvatos apibrėžimu. Dažnai lengvatomis vadinamos ir palankesnes sąlygas mokesčių mokėtojui nustatančios mokesčių taisyklės. Taigi, lengvatos prasmė nėra savaime suprantama.

Nepaisant fakto, kad mokesčių taisyklių bei mokesčio lengvatų reikšmė ir tikslai neretai sutampa, tarkime, mokesčių taisyklės kuriamos tam, kad paskatintų vieną ar kitą veiklą, pakreiptų ekonomiką pageidaujama linkme, panaikintų arba žymiai minimizuotų nepageidaujamus veiksmus, o viena iš mokesčio lengvatų taikymo priežasčių yra tai, kad mokesčio lengvatomis siekiama skatinti atitinkamas ūkio šakas, dažniausiai tai būna prioritetingas ūkio šakas, arba norint padidinti svarbių ūkio šakų pelningumą, padėti vystytis smulkiąjam ir vidutiniam verslui. Vis tik mokesčių taisyklės ir mokesčio lengvatos nėra tapatus reiškinys. Siekiant jas atskirti reikėtų prisiminti apmokestinimo principus, bei jų reikšmę, kadangi būtent apmokestinimo principai padeda atskirti mokesčio lengvatas nuo mokesčio taisyklės.²³ Daugelyje pasaulio šalių apmokestinimo principai yra įteisinti pagrindiniame valstybės

²¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

²² Ten pat.

²³ R. Vainienė. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės // Mokesčių žinios. 2000.

įstatyme, turinčiame aukščiausią teisinę galią - Konstitucijoje. Konstitucijos laikymosi priežiūra įgalina užtikrinti, kad mokesčiai nėra nustatomi ar keičiami stichiškai, pažeidžiant nustatytus apmokestinimo principus. Lietuvos teisinėje praktikoje apmokestinimo principus galima sutikti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti tokie apmokestinimo teisinio reglamentavimo pagrindiniai principai kaip: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, bei turinio viršenybės prieš formą principai.²⁴ Vertėtų prisiminti ir 1998 metų rugpjūčio 11 diena priimtą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimą Nr. 1016 „Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“.²⁵ Nepaisant to, kad šis nutarimas nebuvo iki galo įgyvendintas, jis vis tik yra svarbus apmokestinimo principų įtvirtinimo prasme. Be to nutarimas aiškiai parodė kryptis ir būdus, kaip Vyriausybė nutarė spręsti apmokestinimo uždavinius ir įgyvendinti apmokestinimo principus.²⁶

Minėtoje programoje įteisintas lygybės principas teigia, kad mokesčių taisyklės nustatomos nepriklausomai nuo veiklos rūšies ar mokesčio mokėtojo statuso.²⁷ Šis principas reiškia mokesčių taisyklių vienodą taikymą visiems mokesčių mokėtojams. Būtent šio principo išimtis yra mokesčio lengvata – išskirtinė sąlyga mokesčių mokėtojams ar jų grupei. Taigi, lengvata - tai išimtis nustatoma mokesčių mokėtojui, išskiriant jį pagal tam tikrus, teisės aktais numatytus požymius. Mokesčio taisyklės nuo mokesčio lengvatų atskiria dar ir tas faktas, kad lengvata yra išimtis numatyta būtent mokesčių mokėtojui, bet ne atskirų rūšių pajamoms. Kadangi pajamos nėra savarankiškos, be to pajamas gali gauti bet kuris mokesčių mokėtojas.

Kalbant apie mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą mes privalome atkreipti dėmesį dar į tokį aspektą, kad sąvokos "apmokestinimo tvarkos išimtis" ar „išskirtinė sąlyga“ mokesčių mokėtojams ar jų grupei ir mokesčio lengvata nėra tapačios sąvokos visais atvejais. Priklausomai nuo to, kokių tikslų siekia įstatymų leidėjas, nustatydamas specifinį teisinį reguliavimą, galimos dvejopo pobūdžio apmokestinimo tvarkos išimtis:²⁸

1) tokios, kuriomis bendra mokesčio įstatyme nustatyta tvarka sugriežtinama (pavyzdžiui, nustatoma, jog tam tikra veikla besiverčiantys mokesčių mokėtojai privalo apmokestinamosioms pajamoms taikyti didesnę mokesčio tarifą),

²⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

²⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios, 1998, Nr.72-2102.

²⁶ R. Vainienė. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės// Mokesčių žinios. 2000.

²⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios, 1998, Nr.72-2102.

²⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė// http://www.lvat.lt/?item=law_rule; prisijungimo laikas: 2006-09-15.

2) tokios, kuriomis bendra mokesčio įstatyme nustatyta tvarka sušvelninama, tai yra nustatomas mažesnis mokesčių tarifas, leidžiama atidėti mokesčio mokėjimo terminus ar didinama mokesčio objekto neapmokestinamoji dalis.

Taigi sąvoka „apmokestinimo tvarkos išimtis“ turi dvejopą prasmę – ji arba pažymi griežtesnį teisinį reguliavimą, dėl kurio nustatomas mažiau palankus mokesčių mokėtojams teisinio reguliavimo režimas, kaip numatyta pirmajame atvejuje arba pažymi mokesčio lengvatą, numatyta antrajame atvejuje.²⁹ Todėl apmokestinimo tvarkos išimtis ne visais atvejais yra siejama būtent su palankesnėmis mokesčio mokėtojams suteikiamomis apmokestinimo sąlygomis, tai yra su mokesčio lengvatomis.

Mokesčio lengvatomis taip pat nederėtų laikyti ir tokių reiškinių, kurių turinys, prasmė ir egzistavimo teisės normoje prasmė neatitinka mokesčio lengvatos esmės ir turinio. Pavyzdžiui, mokesčio lengvata nėra laikomi tokie reiškiniai kaip mokesčių administratoriaus ir mokesčio mokėtojų susitarimas dėl mokesčio dydžio nustatymo. Šioje situacijoje mokesčio tarifas mažinamas kadangi mokesčių administratoriui bei mokesčių mokėtojui trūksta įrodymų siekiant nustatyti tikslų mokesčio dydį ir dėl to kyla konfliktas. Taigi toks susitarimas neįeina į mokesčio lengvatos apibrėžimą ir neatitinka mokesčio lengvatos kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnė, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, turinio.

Mokesčio lengvatas privalu suvokti ir kaip teises priemones, kitaip sakant mokesčio lengvatos, tai specialus teisinis instrumentas, kurio dėka galima patenkinti teisės subjektų interesus ir pasiekti socialiai reikšmingų tikslų. Autorės nuomone taip yra todėl, kad mokesčio lengvatos yra ne kas kita, kaip teisinė priemonė palaikanti balansą, iš vienos pusės tarp konstitucinės prievolės mokėti įstatyme nustatytus mokesčius, garantuojančius visos visuomenės interesų tenkinimą, bei teisėtais interesais atskirų mokesčių mokėtojų iš kitos pusės, kurie siekia apsaugoti savo turtinius interesus. Mokesčio lengvatų dėka atsiradusios teisinės pasekmės pakankamai aiškiai parodo mokesčių santykių reguliavimo efektyvumą ar atvirkščiai, neefektyvios mokesčių politikos atveju, matomi visi neigiami tokio reguliavimo aspektai. Juk pačios mokesčių politikos esmę lemia būtent nukrypimai nuo normatyvinės mokesčių struktūros.

Mokesčio lengvatos tai vienas svarbiausių mokesčio elementų, nepaisant to, koks tai būtų mokestis: nekilnojamojo turto, gyventojų pajamu, pridėtinės vertės mokestis, ar bet kuris kitas mokestis. Kadangi mokesčio lengvatų dėka patį mokestį galima modifikuoti, tai yra pakeisti jo savybes, nekeičiant mokesčio esmės. Tokiu būdu siekiant, kad mokestis taptų tikslus, teisingas, konkurencingas, paprastas ir visiems lengvesnis. Tačiau mokesčio lengvatos gali būti ir

²⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė// http://www.lvat.lt/?item=law_rule; prisijungimo laikas: 2006-09-15.

piktnaudžiavimo bei neretai gana svarių nuostolių visai apmokestinimo sistemai priežastimi, nes įvedant mokesčio lengvatas keičiasi pati apmokestinimo sistema.

Mokesčio lengvatų tikslas – mokesčio mokėtojo mokesčio įsipareigojimo ar prievolės sumažinimas, taip lengvatomis įstatymų leidėjas mėgina sušvelninti mokesčių našta. Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos mažinant mokesčio dydį (tarifa) arba mokesčio bazę, taip pat gali būti nuolatinio pobūdžio, kurios nustatytos atitinkamais mokesčių įstatymais, ar laikinos, nustatytos specialių mokesčių įstatymų. Taikomas ir mokesčio mokėjimo atidėjimas, galimybė sumokėti mokesčių dalimis, tai netiesiogiai sąlygoja mokesčio įsipareigojimo sumažinimą, todėl mokesčio mokėjimo atidėjimą ar galimybę sumokėti mokesčių dalimis galima traktuoti kaip faktinį lengvatinio kredito suteikimą. Galima būtų išskirti keletą mokesčio lengvatų klasifikacijų.

Priklausomai nuo mokesčio struktūros elemento (apmokestinimo objekto, mokesčio bazės ar tarifo), kurį įtakoja lengvata, mokesčio lengvatos skirstomos į tris grupes:³⁰

1) mokesčio atidėjimas, (angl. tax immunity) – mokesčio lengvatų forma, kuri yra nukreipta į apmokestinimo objektą ir skirta panaikinti mokesčio įstatymu nustatyto konkretaus mokesčio objekto apmokestinimą. Kaip pavyzdį galima pateikti mokesčius skirtus apmokestinti pajamas ir pelną. Šiuo atveju mokesčio atidėjimas išreiškiamas per atitinkamą sistemą, kurios pagrindas slypi tame, kad pajamos ir pelnas, kuri mokesčių mokėtojas gauna versdamasis konkrečia veikla atidedamas iš pačio apmokestinamo pelno ar pajamų sudėties.

2) mokesčio nuolaidos, (angl. tax allowance) – labiausiai paplitusi mokesčio lengvatos forma, skirta sumažinti mokesčio bazę. Tokia mokesčio lengvatų rūšis nukreipta ne į mokesčio mokėtojų pajamas, o į jų išlaidas.³¹ Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas gali sumažinti savo pajamų ar pelno mokesčių atitinkamai tai daliai, kuria jis skyrė tarkim labdaros fondams, švietimo, sveikatos apsaugos institucijoms, aplinkos apsaugos programoms ir kitiems panašaus tipo tikslams. Mokesčio nuolaidos gali būti limitinės, kai nuolaidų dydis yra tiesiogiai arba netiesiogiai apribotas, bei nelimitinės, šiuo atveju mokesčio bazė gali būti sumažinta visai mokesčio mokėtojo padarytų išlaidų sumai. Egzistuoja dar vienas mokesčio nuolaidos skirstymas: į standartinę ir nestandartinę mokesčio nuolaidas. Standartinė mokesčio nuolaida tai mokesčio lengvatos, kurios dydis nėra sąlygotas faktinėmis mokesčio mokėtojo išlaidomis.

³⁰ В.А. Парыгина. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. Москва, 2005.; В.А.Витушко, В.Г.Тихин, Г.Б.Шимко. Основы права. Минск, 2002.; Д.Г. Черник. Налоги. – Москва: Финансы и статистика, 2002.; Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001.; А.Н.Арзилиян. Большой бухгалтерский словарь. Москва, 1999.

³¹ Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, P.141.

Nestandartinė mokesčio nuolaida, tai mokesčio lengvata, kurios dydis priklauso nuo mokesčio mokėtojų faktiškai padarytų išlaidų sumos.³²

3) mokesčio kreditai, (angl. tax credit) - tai laikotarpio ar termino per kuri turi būti sumokėtas mokestis, pakeitimas. Suteikiant mokesčio kreditą valstybė suteikia mokesčių mokėtojui galimybę tam tikrą periodą nemokėti mokesčių ir šias pajamas, kurias mokesčių mokėtojas tokiu būdu „sutaupė“ skirti kitiems tikslams, pavyzdžiui, savo finansinės padėties vystymuisi arba stabilumui užtikrinti.³³

Mokesčių kreditas būna kelių rūšių:³⁴

- kreditas mokesčiams, kurie buvo sumokėti užsienio valstybėse (angl. - foreign tax credit), šiuo atveju mokesčių mokėtojas gali iš bendros savo mokestinių įsipareigojimų sumos atskaityti tą mokesčių sumą, kurią pastarasis sumokėjo užsienyje.
- investicijų kreditas (angl. - investment credit), šio kredito dėka sumažėjus mokestinei sumai, mokesčių mokėtojas gali finansuoti tam tikrą dalį naujų investicijų. Taip yra todėl, kad šis investicijų mokesčio kreditas leidžia įmonei tiesiogiai iš jos mokesčių sumos atimti dalį naujo kapitalo pirkimo kainos. Pavyzdžiui, jei investicijų mokesčio kreditas yra 10%, įmonė pirkusi įrangos už 18,000 litų gali sumažinti mokesčių sumą 1800 litais tais metais, kai įranga perkama.
- užimtumo skatinimo kreditas (angl. - employment credit).

Doktrinoje dažniausiai galima sutikti ir išskirti tokius labiausiai pasaulyje paplitusius mokesčio lengvatų tipus:³⁵

- 1) mokesčio tarifo sumažinimas,
- 2) mokesčio objekto fiksuotos neapmokestinamos dalies padidinimas,
- 3) mokesčio objekto sumažinimas, leidžiant daryti įvairus atskaitymus iš pajamų,
- 4) atleidimas nuo mokesčių.

Atleidimas nuo mokesčių gali būti suprantamas kaip:

- laikinas atleidimas (angl. tax holiday), kai mokesčio objekto apmokestinimas panaikinamas tam tikram laikui, tai gali būti investuotojo atleidimas nuo mokesčių tam tikram laikotarpiui, siekiant pritraukti ar skatinti investicijas. Dar vienas laikinojo atleidimo pavyzdžiu gali būti kredito unijų bei Centrinės kredito unijos atleidžiamas nuo

³² Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, Р.141.

³³ В.А.Витушко, В.Г.Тихин, Г.Б.Шимко. Основы права. Минск, 2002. Р. 670.

³⁴ Pajamų departamento interneto svetainė// http://www.etax.dor.ga.gov/inctax/info_taxcredits.shtml ; prisijungimo laikas: 2006-09-27.

³⁵ С.Г.Пепеляева. Налоговое право. Москва, 2000. Р.106-112; Д.Г.Черник. Налоги: издательство третья. – Москва:Фист. 1997, Р. 52.

pelno mokesčio pirmuosius tris mokestinius laikotarpius nuo jų įregistravimo, pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą.³⁶

- nuolatinis (angl. tax exemption) tam tikriems asmenims, atitinkamiems mokesčių įstatymo nustatytas sąlygas, objekto apmokestinimas panaikinamas neapibrėžtam laiko tarpui.

5) mokesčių sumos sumažinimas,

6) mokesčių kreditai (grąžinami arba užskaitomi į vėlesnio mokestinio laikotarpio mokesčių įsipareigojimus).

7) mokesčių mokėjimo termino atidėjimas (ar mokėjimo išskaidymas ir išdėstymas laike). Mokesčio lengvatų mokėjimo termino atidėjimas gali būti kaip su išlanksto apibrėžtu terminu, kai yra nustatytas konkretus laikotarpis, pavyzdžiui, nuo 3 iki 5 metų, taip ir neapibrėžtas mokesčių mokėjimo termino atidėjimas, kai nėra nustatyta konkretaus termino, o mokesčio sumokėjimas bus sąlygotas tam tikro fakto atsiradimu.

8) anksčiau sumokėtų mokesčių ar jų dalies grąžinimas, dar vadinamas mokesčio amnestija (angl. tax amnesty), dažniausiai šios mokesčio lengvatos yra siejamos su dvigubo apmokestinimo išvengimu.

Siekiant ekonominių tikslų yra nustatomos mokesčio lengvatos, kurių taikymas turėtų užtikrinti spartesnę atskirų ūkio šakų plėtotę. Tokios lengvatos gali pasireikšti mokesčio dydžio (tarifo) arba mokesčio bazės sumažinimu. Pavyzdžiui, mažesniu tarifu yra apmokestinamos mažosios įmonės statusą turinčios įmonės. Nemažai mokesčio lengvatų siūloma užsienio įmonėms, kurios įsikuria taip vadinamosiose laisvosiose ekonominėse zonos³⁷, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas³⁸ leidžia laisvosios ekonominės zonos įmonei, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijoną eurų sumą, šešis mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemokėti pelno mokesčio, o kitas 10 mokestinių laikotarpių jai taikyti 50 procentų sumažintą pelno mokesčio tarifą. Nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų prekių, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų

³⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

³⁷ Laisvoji ekonominė zona - tai ūkinei-komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra įstatymo nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo sąlygos. Laisvoji ekonominė zona yra viena iš tiesioginių užsienio investicijų pritraukimo formų. Vikipedija: laisvoji enciklopedija// http://lt.wikipedia.org/wiki/Laisvoji_ekonom%C4%97_zona; prisijungimo laikas:2006-09-13.

³⁸ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas//Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.

prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklos rūšimis susijusių paslaugų). Taip pat lengvata taikoma, tik tuo atveju, kai zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Jeigu nesibaigus nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijos suma sumažėja ir nebesiekia 1 milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia 1 milijoną eurų.

Pagal tą patį įstatymą, zonos valdymo bendrovė už nuomojamą valstybinę žemę moka lengvatini – 50 procentų mažesnę žemės nuomos mokestį. Zonos valdymo bendrovė turi teisę žemės nuomos mokestį Lietuvos Respublikos Vyriausybės arba jos įgaliotos valstybės institucijos nustatyta tvarka sumokėti iš anksto už visą nuomos laikotarpį ar jo dalį. Tokiu atveju sukauptos lėšos už laisvųjų ekonominių zonų teritorijoje išnuomotą valstybinę žemę skiriamos žemei, paimamai visuomenės poreikiams iš žemės savininkų šioje teritorijoje, išpirkti ar kitoms visuomeninėms reikmėms.³⁹

Ekonominių tikslų mokesčių lengvatų pagalba dažnai siekia skirtingų valstybių politikos veikėjai. Pavyzdžiui, Prancūzijos ministro pirmininko Dominyko de Volpeno vedama mokesčio politika. Pastarasis pasiūlė peržiūrėti esamą šalyje mokesčių sistemą ir atgaivinti pelno mokesčio lengvatas. Mokesčio lengvatų dėka Volpenas siekė atgaivinti Prancūzijos ekonomiką bei tuo pačiu padidinti vyriausybės populiarumą. Prancūzijos ministras pirmininkas paskelbė naujojo šalies ekonominio vystymosi etapo pradžią, kuris bus paremtas mokesčių sistemos reformomis. Reforma bus nukreipta į apmokestinimą pelno ir pajamų mokesčiais supaprastinimą. Pradedant nuo 2006 metų vyriausybė numatė įvesti mokesčio lengvatų, kurių sumą bus lygi 3,5 milijardų eurų.⁴⁰

Mokesčio lengvatų pagalba stengiamasi skatinti įdiegti įvairaus pobūdžio inovacijas, lengvatos taip pat taikomos skatinant ir stimuliuojant mokslinių bei techninių procesų plėtrą ir progresą. Pastaruoju metu visoje Europos Sąjungoje, tuo pačiu ir Lietuvoje vyksta įvairios programos ir projektai raginantys valdžios institucijas palaikyti ir remti mokslo srities žmogiškuosius išteklius (mokslininkus) ir mokslinius tyrimus. Šių projektų galutinis tikslas yra sukurti atvirą ir konkurencingą mokslininkų darbo rinką, didinant kompetencijų ir profesijų įvairovę tarpvalstybiniame lygmenyje.⁴¹ Tinkamai taikomos mokesčių lengvatos gali paskatinti

³⁹ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas//Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.

⁴⁰ <http://www.nalogi.net/>; prisijungimo laikas: 2006-09-14.

⁴¹ Europos Komisijos 2005-11-10 komunikatas KOM(2005)549 galutinis 2 Tarybai, Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui, regionų komitetui „Švietimo ir profesinio rengimo modernizavimas – gyvybiškai svarbus gerovės ir socialinės sanglaudos Europoje veiksnys“. Tarybos ir Komisijos darbo programos „Švietimas ir mokymas 2010“ bendros ataskaitos apie 2006 m. įgyvendinimo pažangą projektas {SEK(2005) 1415}. P. 7.

įmones inicijuoti mokslinius tyrimus ir inovacijas. Per keletą pastarųjų metų daug Europos Sąjungos valstybių narių, siekdamas suaktyvinti verslo mokslinius tyrimus, pradėjo taikyti naujas mokesčių lengvatas arba gerokai išplėtė jau egzistuojančių lengvatų taikymo sritis. Šiuo metu keliose valstybėse narėse šios lengvatos yra vienas iš pagrindinių valstybės institucijų būdų remti verslo mokslinius tyrimus.⁴²

Tačiau, siekiant išlaikyti proporcijas, Europos Komisija, pritardama mokesčių lengvatų teigiamai įtakai mokslinių tyrimų ir technologinės plėtros infrastruktūrai pabrėžė, kad nustatant mokesčio lengvatas dėmesys turi būti skiriamas mažoms ir vidutinėms įmonėms, kurios dažnai užsako mokslinių tyrimų paslaugas arba įsigyja naujas technologijas technologijų perdavimo būdu. Naujų novatoriškų mažų ir vidutinių įmonių pelnas neretai yra mažas arba jos netgi patiria nuostolius, todėl negalės taip lengvai pasinaudoti mokesčių lengvatomis kaip didelės bendrovės.⁴³

Socialiniai aspektai įgauna reikšmę, kai siekiama sumažinti mokesčio našta socialiai remtiniams asmenims. Tai yra tokiems, kurie dėl tam tikrų aplinkybių negali gauti tiek pajamų užsitikrinti savo išlaikymui, kiek jų gauna kiti visuomenės nariai. Mažesnius mokesčius moka invalidai, pensinio amžiaus, vieniši asmenys. Mokesčio lengvatos šiuo atveju taikomos nustatant didesnę nei kitiems asmenims pagrindinį neapmokestinamų pajamų minimumą. Mokesčio lengvatos taip pat nustatomos paramos organizacijoms, vaikų ir jaunimo įstaigoms, skatinančioms vaikų ir jaunimo užklausinę veiklą, švietimo įstaigoms. Pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnį⁴⁴ nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas fiziniam asmeniui nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas ar jo dalis naudojamas švietimo darbui arba juridiniam asmeniui nuosavybės teise priklausantis mokslo ir studijų institucijų ir švietimo įstaigų nekilnojamasis turtas arba juridiniam asmeniui neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduotas naudotis mokslo ir studijų institucijų ir švietimo įstaigų nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), nuosavybės teise priklausantis fiziniam asmeniui.

Įvairių mokesčio lengvatų pagalba skirtingų valstybių vyriausybės mėgina išspręsti ekonominės politikos klausimus šalies viduje. Tokia praktika vadovaujasi praktiškai visų Europos Sąjungos valstybių narių vyriausybės. Nustatydamos mokesčio lengvatas, valstybės stengiasi sukurti kuo įmanoma palankesnes sąlygas nacionaliniam kapitalui bei užsienio

⁴² Europos Komisijos 2005-11-10 komunikatas KOM(2005)549 galutinis 2 Tarybai, Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui, regionų komitetui „Švietimo ir profesinio rengimo modernizavimas – gyvybiškai svarbus gerovės ir socialinės sanglaudos Europoje veiksnys“. Tarybos ir Komisijos darbo programos „Švietimas ir mokymas 2010“ bendros ataskaitos apie 2006 m. įgyvendinimo pažangą projektas {SEK(2005) 1415}. P. 9.

⁴³ Ten pat. P.9.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2741.

investitoriam.⁴⁵ Nemažai lengvatų yra nustatoma apmokestinant pajamų, pelno bei pridėtinės vertės mokesčiais. Pavyzdžiui, mokant pajamų mokestį yra taikomos taip vadinamos „šeimyninės“ mokesčio lengvatos, kurios priklauso nuo mokesčio mokėtojo šeimyninio statuso. Tokios mokesčio lengvatos yra populiarios Portugalijoje, Vokietijoje ir Airijoje.⁴⁶ Siekiant palaikyti tuos mokesčių mokėtojus, kurie dėl tam tikrų šeimose susiklosčiusių priežasčių priversti išlaikyti savo šeimos narius ar kitus asmenys, įstatymų leidėjai numato išlaikytinių mokesčio nuolaidas, tai yra tokios mokesčio lengvatos mokesčių mokėtojams, kurie išlaiko vaikus ar neįgaliuosius savo šeimos narius.⁴⁷ Tokiu būdu įstatymų leidėjai, nustatydami tokias mokesčio lengvatas užtikrina visuomenėje ekonominę ir socialinę gerovę, o ypatingoje situacijoje atsidūrę gyventojai, sąžiningai mokantys mokesčius nėra pasmerkami skurdui dėl nepakeliamos mokesčių naštos.

Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos tiek mokesčio mokėtojui, tiek tam tikram apmokestinimo objektui. Todėl yra skiriamos subjektinės ir objektinės mokesčio lengvatos:⁴⁸

1) Subjektinės mokesčio lengvatos taikomos tiems mokesčio mokėtojams, kuriems valstybė siekia palengvinti mokesčio našta. Prie tokių asmenų priskiriami socialiai remtini asmenys, arba tai gali būti ir atskirų rūšių įmonės.

2) Objektinės lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą mokesčio lengvatą įgyja asmuo, besinaudojantis atitinkamu apmokestinimo objektu. Pavyzdžiui, mažesnis mokesčio dydis (tarifas) yra nustatytas žemės savininkams ir nuomininkams, kurie naudojami riboto ūkinio naudojimo žeme, tai yra žeme esančia saugomose teritorijose, siekiant taip kompensuoti žemės naudojimo apribojimus. Pagal Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo pakeitimo įstatymo 32 straipsnio 8 dalį saugomose teritorijose žemės savininkams ir valdytojams gali būti teikiamos žemės mokesčio bei kitos lengvatos įstatymų nustatytais atvejais ir Vyriausybės nustatyta tvarka.⁴⁹

Priklausomai nuo mokesčio lengvatų galiojimo ar jų taikymo laiko, mokesčio lengvatos yra skirstomos į nuolatinės ir laikinos:⁵⁰

1) Nuolatinės mokesčio lengvatos nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas ir jos galioja tol, kol nebus priimtas įstatymas, panaikinant atitinkamą mokesčio lengvatą.

2) Laikinos mokesčio lengvatos gali būti nustatomos specialiais mokesčių įstatymais.

⁴⁵ Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, P.153.

⁴⁶ Ten pat. P.141.

⁴⁷ Ten pat. P.141.

⁴⁸ A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 2003, P. 53.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2001 12 28, Nr. 108-3902.

⁵⁰ A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 2003, P. 52.

Techniniu požiūriu mokesčio lengvatų taikymas gali pasireikšti mokesčio dydžio (tarifo) sumažinimu, mokesčio bazės sumažinimu, mokesčio sumokėjimo termino atidėjimu arba leidimu mokesčių sumokėti dalimis, taip pat panaikinant tam tikro mokesčio objekto apmokestinimą, tai yra mokesčio lengvatų taikymo būdų prasme.

Atskirų valstybių mokesčio lengvatų sistemos yra skirtingos, kadangi kiekviena valstybė vykdo savą mokesčių politiką. Tačiau išsivysčiusių užsienio šalių mokesčių lengvatų sistemoje galima pastebėti šiuos dėsningumus:⁵¹

- 1) lengvatos taikomos tik pagrindiniams mokesčiams, siekiant palengvinti mokesčių naštą socialiai remtiniams gyventojams,
- 2) lengvatos nustatomos prioritetinėms ūkio šakoms, kurios lemia šalies ūkio efektyvų ekonominį plėtojimą, arba lengvatos skirtos padidinti svarbių ūkio šakų pelningumą.

2. Mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas

2.1. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problemos.

Nagrinėjant mokesčius santykius egzistuojančius Lietuvos Respublikoje, beje ir daugelyje kitų šalių, galima pastebėti tendenciją - vykstant mokesčių reformoms dažniausiai yra mėginama pagerinti esamą padėtį minimizuojant mokesčių naštą subjektams, mažinant bendrą mokesčių kiekį, taip pat siekiama pertvarkyti ir sumažinti realiai egzistuojančių mokesčio lengvatų skaičių. Tokios politikos laikymasis atsispindi ir šalies Prezidento Valdo Adamkaus 2005 metų pavasarį vykusioje diskusijoje dėl mokesčių reformos.⁵² Šalies vadovo nuomone, mokesčių lengvatos iškraipo mokesčių sistemą, mažina jos skaidrumą, kuria paskatas jomis piktnaudžiauti, apsunkina mokesčių administravimą bei suteikia privilegijas atskirų produktų gamintojams ar paslaugų teikėjams, o kitus diskriminuoja.⁵³ Taip yra pažeidžiamas lygiateisiškumo principas ir iškraipomos konkurencinės sąlygos, lyginant su kitų paslaugų tiekėjais Lietuvoje. Tačiau valstybės įstatymuose gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikroms asmenų kategorijoms, bet tokiu atveju turi egzistuoti aiškiai įvardijami objektyvūs šių asmenų teisinės padėties skirtumai. Mokesčių mokėtojas turi teisę pasinaudoti mokesčių lengvatomis, pagal įstatymais nustatytą tvarką tik pagrįsdamas savo išskirtinę teisę atitinkamais dokumentais.

⁵¹ E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema.- Kainas: TECHNOLOGIJA,2005. P.24.

⁵² Lietuvos Respublikos Prezidento interneto svetainė// <http://www.president.lt/lt/news.full/6294>; prisijungimo laikas: 2006-09-27.

⁵³ Lietuvos Respublikos Prezidento 2005-12-23 d. Dekretas Nr. 483 „Valstybės institucijų, savivaldybių pasiūlymai, pataisos, pastabos“ .

Priešingu atveju būtų pažeidžiamas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnyje⁵⁴ įtvirtintas asmenų lygybės principas, taikytinas ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims.

Taigi nudienos prezidento ir vyriausybės programos nukreiptos į „tobulos“ mokesčio sistemos formavimą, kuri nustatytų tolygų mokesčių naštos pasiskirstymą, efektyvų išteklių mobilizavimą bei užtikrintų lygios konkurencijos sąlygas, nemaža dalimi yra susijusios su mokesčių lengvatų naikinimu. Tai nulemia, mūsų nuomone, pernelyg siauras požiūris į mokesčio lengvatas, kaip į neefektyvų ir aiškiai nepagrįstą mokesčių mechanizmą. Mokesčio lengvatų panaikinimas traktuojamas kaip greičiausias ir patikimiausias būdas, galėsiantis įtakoti šiuolaikinės mokesčių sistemos vystymąsi. Neigiama mokesčio lengvatų pusė grindžiama rezultatais, kurie išaiškėja praktikoje pritaikant mokesčio lengvatas esant įvairiom ekonominėm situacijom.

Galima daryti prielaidas, kad

- Mokesčio lengvatos pažeidžia lygios konkurencijos principą;
- Mokesčio lengvatos sąlygoja korupcijos atsiradimą;
- Mokesčio lengvatų administravimas sukelia papildomas problemas, kadangi reikalauja nemažų piniginių ir laiko sąnaudų;
- Mokesčio lengvatos praktiškai niekada iki galo nepasiekia konkretaus tikslo, kuriam pasiekti jos buvo įvestos. Tokių lengvatų efektyvumas yra žymiai mažesnis, lyginant su tais rezultatais, kurių galima būtų tikėtis esant tiesioginiam, tiksliniam tam tikrų programų finansavimui iš biudžeto;
- Subjektai, gavusieji mokesčio lengvatas, neretai praranda stimulą vystyti savo veiklą ir sutelkia dėmesį ties esamos privilegijuotos padėties išsaugojimu. Panaikinus mokesčių lengvatas tokios organizacijos dažniausiai praranda gyvybingumą, o kartais atsiduria ir ties bankroto riba.

Tokiu mokesčio lengvatų „meškos paslaugos“ pavyzdžių, gali būti atsinaujinančiųjų energijos išteklių naudojimo skatinimas. Europos Sąjungos šalys yra įsipareigojusios padidinti atsinaujinančios energijos dalį bendrame energetiniame šalių balanse iki 12 procentų 2010 metais.⁵⁵ Tuo tikslų yra naudojami skirtingi skatinimo mechanizmai, antai lengvatinės paskolos, dotacijos, bei mokesčių lengvatos. Mokesčių lengvatos, tai skatinimo būdai, leidžiantys mokesčines išimtis asmenims ir įmonėms, investuojantiems arba vartojantiems atsinaujinančią energiją. Šio skatinimo būdo privalumas yra tas, kad naujų technologijų plėtrai yra panaudojamos jau turimos egzistuojančių organizacijų lėšos. Tačiau pagrindinis šios skatinimo

⁵⁴ Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė//Lietuvos Respublikos Konstitucija// http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=274999; prisijungimo laikas: 2006-09-26.

⁵⁵ Lietuvos energetikos konsultantų asociacijos narės interneto svetainė// http://www.ekostrategija.lt/index.php?content=pages&lng=lt&page_id=31&news_id=53; prisijungimo laikas:2006-09-24.

būdo trūkumas tas, kad yra galimybė, kad naujų technologijų diegimo motyvu gali tapti ne pats švaraus, patikimo ir ilgaamžio energijos šaltinio atsiradimas, o galimybė sumažinti savo mokestinę naštą.⁵⁶ Tai gali įtakoti nevisiškai optimalių atsinaujinančių energijos išteklių panaudojimo sistemų pasirinkimą.

Mūsų nuomonė neigiamų padarinių šaltiniai šalies ekonomikai ar visuomenės interesams visgi yra ne pačios mokesčio lengvatos, bet netinkamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas ar jo nebuvimas.

Taigi būtina atkreipti ypatingą dėmesį į vykdomą šalyje mokesčių lengvatų teisinį reguliavimą, kurio pagrindinis uždavinys kaip tik yra teisėtas ir teisingas teisės subjektų elgesys ir bandymas teisėtais būdais užkirsti kelia galimam piktnaudžiavimui įstatymų suteiktomis mokesčio lengvatomis. Svarbu išsiaiškinti ir tokio reguliavimo vidinę sandarą. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo vidinė sandara - tai teisinių priemonių sistema, kurios dėka yra įgyvendinamas egzistuojančių šalyje mokestinių santykių teisinis reguliavimas. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo priemonės yra:⁵⁷

- 1) teisės normos, nustatančios mokesčio lengvatas bei reglamentuojančios jų įgyvendinimą;
- 2) teisiniai santykiai, kurie yra teisės normų įgyvendinimo forma;
- 3) bei teisės aktai nustatantys teisės taikymą ir jo įgyvendinimo realizavimą.

Būtent šiomis priemonėmis yra pasitelkiama, kai siekiama įtakoti mokesčio lengvatų nustatymą, taikymą ir jų tinkamą įgyvendinimą.

Teisinio reguliavimo pagrindą apibrėžia pagrindinis teisės tikslas – tvarkos ir stabilumo užtikrinimas visuomeniniuose santykiuose. Teisė visada priešpastatoma socialiniam chaosui, teisės pažeidimams ir savivalei. Teisės normos įtvirtina susiklosčiusius visuomeninių santykių modelius bei saugo viešpataujančias visuomenėje socialines vertybes, garantuodamos teisiniu problemų sprendimo metodus ir būdus.

Todėl jeigu tik atsiranda tikimybė ar galimybė individualiems mokesčių mokėtojams, jų grupei ar valdžios institucijoms nesažiningai pasinaudoti mokesčių lengvatomis, jomis manipuluoti siekiant savanaudiškų tikslų, ta pačia sekunde, teisinio reguliavimo dėka, turėtų „įsijungti apsaugos mechanizmas“, kuris užkirs kelia tokiai neteisėtai veiklai ir neleis jai plėtotis ateityje. Toks apsaugos mechanizmas arba apsaugos sistema yra įgyvendinama teisinio reguliavimo metodais.

Galima išskirti:⁵⁸

- 1) imperatyvų metodą

⁵⁶ Lietuvos energetikos konsultantų asociacijos narės interneto svetainė// http://www.ekostrategija.lt/index.php?content=pages&lng=lt&page_id=31&news_id=53; prisijungimo laikas:2006-09-24.

⁵⁷ S.Vansevičius. Teisės teorija. Vilnius, 1998. P.26.

⁵⁸ A. Vaišvila. Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2000. P.160.

Imperatyvus metodas – tai valdingais paliepimais pagrįstas metodas, kurio dėka griežtai ir detaliai teisės normų pagalba nustatomos ir apibrėžiamos elgesio ribos, užkertant kelia asmenims savarankiškai nustatyti elgesio formą ir būdą. Subjektas negali nepaisyti teisės normomis nustatytos elgesio tvarkos,

2) dispozityvų metodą

Dispozityvus metodas – tai galimybė patiems subjektam, savo nuožiūra reguliuoti tarpusavio elgesio būdus tačiau neperžengiant įstatymais numatytų ribų.

Mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas dažniausiai paremtas imperatyviu metodu, kadangi mokesčių teisės santykiuose subjektai nėra lygiateisiai. Mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokesstinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinių mokesčių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčio mokėtojų atsakomybės, mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai.⁵⁹ Toks imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas užtikrina bendrųjų visuomenės, valstybės interesų prioritetą mokesčiuose santykiuose.

Visos aukščiau autorės minėtos mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo priemonės ir metodai, kuriais įstatymų leidėjas gali pasitelkti arba kurių pagalba yra įgyvendinamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas turi užtikrinti neigiamų pasekmių negalimumą. Taigi turi būti nustatyta, kad esant atitinkamam teisiniam reguliavimui nebus neigiamos įtakos kriminogeninei situacijai ir korupcijai, bei verslo sąlygoms ir jo plėtrai.

Tačiau, derėtų pastebėti, kad radikaliai neigiamas požiūris į mokesčio lengvatas nėra vienintelis ar teisingas. Civilizuotai mokesčių sistemai turi priklausyti minimumas ekonomiškai motyvuotų bei faktiškai savo efektyvumą pagrindžiančių mokesčio lengvatų, kurios būtų griežtai kontroliuojamos. Kitaip sakant tinkamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas sąlygoja teigiamą požiūrį į mokesčio lengvatas. Kalbėdami apie mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą privalome pastebėti, kad tarp neracionalių neapgalvotų ir netikslingų mokesčių lengvatų egzistuoja ir tokios, kurios yra pragmatiškai apgalvotos bei vaidina svarų vaidmenį reguliuojant valstybės rinkos ekonomiką. Pavyzdžiui, mokesčio lengvatos skirtos paremti smulkujų bei vidutinį verslą. Kadangi smulkaus ir vidutinio verslo įmonės yra pagrindinis ekonominio augimo ir užimtumo variklis, todėl valstybės parama smulkaus ir vidutinio verslo įmonėms yra naudinga visuomenei ir pačiai valstybei. Lietuvos Respublikoje smulkaus ir vidutinio verslo subjektai, vykdydami savo veiklą, gali pasinaudoti pelno mokesčio, gyventojų pajamų ar mokesčio už aplinkos teršimą nustatytais lengvatomis bei kitomis specialiomis nuostatomis. Tokiems subjektams įstatymuose numatyta teisė pasinaudoti ir mokesčinėmis paskolomis. Lietuvos

⁵⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė// <http://www.lrkt.lt/>; prisijungimo laikas:2006-09-15.

Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato, kad vietos mokesčių administratorius gali atidėti arba išdėstyti jų mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą.⁶⁰

Nors pateikiant šį pavyzdį, mūsų nuomone, reikėtų pastebėti keletą aspektų. Visų pirma smulkaus ir vidutinio verslo įmonės turi pakankamai mažai numatytų mokesčio lengvatų. Vyrauja nuomonė, kad tai yra pakankamai logiška, nes lengvatų taikymas visoms tokio tipo įmonėms reikštu beveik tą patį, kaip ir tiesiog mokesčio sumažinimą. Kadangi 99 procentai šalies įmonių yra smulkaus ir vidutinio verslo įmonės.⁶¹ Be to mokestinė našta Lietuvoje yra viena mažiausių palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis, todėl verslas ir be lengvatų taikymo turi konkurencinį pranašumą prieš analogiška veikla užsiimančias smulkias ir vidutinio verslo įmones kitose Europos Sąjungos valstybėse.⁶² Tačiau tokio tipo įmonės sudaro didelę Europos ekonomikos dalį ir sukuria daug darbo vietų. Smulkaus ir vidutinio verslo įmonės visoje Europos sąjungos teritorijoje sukuria apie 75 milijonus darbo vietų. Šios įmonės yra labai svarbi Europos pramonės dalis – ypač tam tikriems jos sektoriams, pavyzdžiui, tekstilės, statybos ar baldų sektoriuose šių įmonių dėka sukuriami net iki 80 % darbo vietų. Smulkaus ir vidutinio verslo įmonės taip pat yra pagrindinis verslumo įgūdžių ir inovacijų šaltinis, jos taip pat didina ekonominę ir socialinę sanglaudą.⁶³ Todėl pastarųjų subjektų veiklos skatinimas mokesčio lengvatų pagalba, vadovaujantis nudienos politinėmis ir ekonominėmis tendencijomis skatintų tolesnę jų plėtrą ir bendrą šalies ūkio augimą. Vadovaujantis smulkaus ir vidutinio verslo 2005 metų apžvalga nustatyta, kad tikrasis mokesčio lengvatų segmentas pagrinde turi būti tik naujai įsikūrusiose smulkaus ir vidutinio verslo įmonėse ir mirko įmonėse.⁶⁴ Mokesčio lengvatas verslo pradžioje, galės užkirsti kelią nepriemokų susidarymui. O būtent dideli mokesčiai pačių verslininkų yra nurodomi kaip viena iš didžiausių kliūčių sėkmingai verslo plėtrai pirmaisiais metais.⁶⁵ Mokesčio lengvatos galėtų žymiai palengvinti šių ūkio subjektų, vykdančių ekonominę veiklą, vystymąsi pradinėje stadijoje. Nacionalinės plėtros instituto ekspertų paruoštuose išvadose siūloma, kad būtų tikslinga smulkaus ir vidutinio verslo įmones veiklos pradžioje, tarkim pirmais veiklos metais, atleisti nuo nekilnojamojo turto mokesčio, taip pat sudaryti galimybes iš anksto atidėti kitus mokesčius sutartam laikotarpiui, pavyzdžiui, išdėstyti antrais

⁶⁰ Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros agentūros interneto svetainė// <http://www.svv.lt/index.php/lt/30476/>; prisijungimo laikas:2006-09-15.

⁶¹ DnB NORD banko interneto svetainė// <http://www.dbnord.lt/files/Ataskaitos/Aktualios%20temos/svv%20lietuvoje.pdf>, 2005 metų lapkričio mėnesio Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros analizė.

⁶² Nacionalinės plėtros instituto interneto svetainė//http://www.npi.lt/site/Failai/File/EEK_SVV_galutine_ilga.doc; prisijungimo laikas:2006-10-02.

⁶³ Europos Komisijos 2005-11-10 komunikatas KOM(2005) 551 galutinis Tarybai, Europos parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui įgyvendinant bendrijos Lisabonos programą augimą ir užimtumą skatinanti šiuolaikiška MVĮ politika.

⁶⁴ Nacionalinės plėtros instituto interneto svetainė//http://www.npi.lt/site/Failai/File/EEK_SVV_galutine_ilga.doc; prisijungimo laikas:2006-10-02.

⁶⁵ Ten pat.

įmonės veikimo metais. Visa tai sąlygotų mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo efektyvumą konkrečiai taikant lengvatas smulkiam bei vidutiniam verslui.

Turint omenyje, kad teisinio reguliavimo efektyvumas nustatomas per teisinio reguliavimo tikslo bei galutinio rezultato atitikimą, peršasi išvada, kad mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo galutinis rezultatas yra siekis sukurti tokį veiklos mechanizmą, kuris galėtų sumažinti mokesčio našta mokesčių mokėtojams (esant situacijoms, kai tai yra būtina), bet tuo pačiu skatintų šalies ekonomikos augimą, bendro lygio vystymąsi bei gebėjimą konkuruoti. Ilgainiui šios priemonės padėtų visiškai eliminuoti galimybę vengti mokesčių sumokėjimo kaip verslo sferoje, taip ir visose kitose veiklos srityse.

Pernelyg staigus visų mokesčio lengvatų panaikinimas yra ne kas kita, kaip mėginimas pasiekti utopinės mokesčių sistemos reformos. Juk mokesčio lengvata atlieka ekonominę (reguliavimo) funkciją, kurios dėka galima įtakoti ir stimuliuoti prioritetines šalies gamybos kryptis ar privatų verslą, kitaip skatinti rinkos ekonomiką.

Darytina išvada, kad tik tuo pačių metu naikinant pasenusias, nebe racionalias, neatitinkančias šiuolaikinių siekių mokesčio lengvatas, laipsniškai mažinant pastarųjų skaičių ir naujų efektyvių, tikslingų lengvatinių formų nustatymas ir pritaikymas ir yra kone pagrindinis kelias, kuriuo einant, reikėtų vykdyti mokesčių sistemos reformas.

Kadangi teisinis reguliavimas - tai tokia socialinio reguliavimo rūšis ar forma, kai teisinis poveikis žmonių elgesiui yra daromas teisinėmis priemonėmis.⁶⁶ Mokesčio lengvatos teisinis reguliavimas turi būti nukreiptas visų pirma taip, kad tos teisinė priemonės skatintų ekonominių bei socialinių procesų stimuliavimą, todėl teisinga ir tikslinga būtų prieš vykdant tam tikrus pakeitimus sukurti konkrečia sistemine koncepcija. Kitaip mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas virst chaotišku procesu, kai vienu mokesčio lengvatų naikinimas įtakos savavališką kitų lengvatų atsiradimą ir nekontroliuojamą piktnaudžiavimą lengvatomis. Šis procesas yra gana pavojingas valstybės stabiliam funkcionavimui, kadangi naujos mokesčio lengvatos gali būti įtakotos įvairių lobistinių interesų. Mokesčio lengvatos plačiai naudojamos politikų, rinkimų metų savo agitaciniuose pranešimuose.

Todėl akivaizdu, kad norint naudoti mokesčio lengvatas reikalingas optimalus, visapusiškas, pagrįstas praktiškai mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas. Toks, kuris taptų pagrindu, iš kurio kiltų atitinkamos krypties teisinės idėjos, teisinės normos, teisinės organizacinės procedūros. Teisinis reguliavimas, kaip socialinio reguliavimo forma, neturėtų sukurti žalingų, teisiųjų kliūčių ar sukurti mokesčių sistemoje spragas, kurios leistų piktnaudžiauti suteikiamomis išskirtinėmis sąlygomis. Be to teisinis reguliavimas apima ir visuomeninių santykių dalyvių veiklą, taigi kalbėdami apie mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą būtina aiškiai nurodyti

⁶⁶ A. Vaišvila. Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2000. P. 153.

mokestinių santykių subjektų teises ir pareigas susijusias su mokesčio lengvatų administravimu bei skatinti mokesčių mokėtojų teisinį išprusimą.

Mokesčio lengvatų pobūdis, jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, valstybės vedamos mokesčių politikos, ekonominio ir socialinio kryptingumo.⁶⁷ Todėl valstybinių teisėkūros institucijų veiklą rengiant teises nuostatas ir teises priemones jų galiojimui užtikrinti, turi nustatyti tokį mokesčio lengvatų teisinio reglamentavimo tipą, metodus ir būdus bei normines reguliavimo priemones, kurios reikalingos normaliam pilietinės visuomenės ir jos institucijų gyvavimui kadangi teisėkūra yra įvardijama kaip teisinio reguliavimo priemonių gamyba. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo priemonės turi skatinti priešingų grupių interesų derinimą ir tokiu būdu įtvirtinti bei palaikyti visuomenėje teisės laikymąsi, socialinę santarvę ir ekonominę pusiausvyrą. Aiškus mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas būtinas, kadangi mokesčio lengvatos sąlygoja šešėlinės ekonomikos atsiradimą, sukuria pagrindą korupcijai atsirasti. Be to atsiranda įvairių būdų mokesčių mokėtojam besinaudojantiems mokesčio lengvatomis fiktyvių sandėrių su skirtingais subjektais dėka padėti pastariesiems išvengti mokesčių sumokėjimo. Taigi vienos įmonės vengia mokėti mokesčių „teisėtais būdais“, tai yra šios įmonės tiesiogiai nepažeidžia teisės normų, bet naudojasi įstatymų spragomis, kiti gi subjektai metai iš metų kaupia mokesčio nepriemokas, o sąžiningi mokesčių mokėtojai galiausiai nesugeba konkuruoti, iškrenta iš bendro rinkos dalyvių rato ir galiausiai pradeda vengti mokesčių mokėjimo.

Vertinant mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo ypatumus pastebima, kad problemas susijusias su mokesčio lengvatomis įstatymų leidėjai dažnai mėgina spręsti įstatymuose įveddami naujus mokestinius mechanizmus, kurie atseit turi pakeisti neefektyviai veikiančias mokesčio lengvatas. Tačiau bendrąją prasme tokie mokestiniai mechanizmai pakeičia tik konkrečiame teisės akte reglamentuotos mokesčio lengvatos kaip tokios reiškinių terminologiją, o esmė lieka ta pati. Mokesčio lengvatos terminą pakeičia taip vadinami – „kiti apmokestinimo ypatumai“, kuriuos galima vertinti, kaip mokesčio lengvatas. Taip yra todėl, kad jų turinys ir paskirtis išlieka tapatūs mokesčio lengvatų pagrindiniam tikslui - sumažinti mokesčių našta mokesčio mokėtojams. Vienas iš tokių mokestinių mechanizmų yra įstatymų leidėjų įvestas nulinis tarifas.

Nulinis tarifas - tai tarifas realaus mokesčio, kuris iš esmės yra mokamas, tačiau šio mokesčio dydis lygus nuliui. Verslininkas, mokantis pridėtinės vertės mokestį su nuliniu tarifu įgauna teisę sugrąžinti visą PVM sumą, įeinančią į prekių ar paslaugų vertę, kurias pastarasis įsigyja gamindamas prekes.

Tam tikrose šalyse, prekių, kuriems taikomas nulinis tarifas yra be galo daug, kitose gi šių prekių yra vos keletas. Pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje, nulinio tarifo dėka, faktiškai nuo

⁶⁷ A. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 1998, P. 33.

mokesčio mokėjimo atleisti beveik visi maisto produktai, išskyrus šokoladą, konditerijos gaminius bei alkoholinius gėrimus. Nuliniu tarifu apmokestinamos ir knygos, periodiniai leidiniai. Nulinis tarifas Didžiojoje Britanijoje taip pat taikomas ne tik prekėms, bet ir paslaugoms, juo apmokestinami kanalizacijos bei vandentiekio paslaugos, tačiau tik tuo atveju, jeigu šios paslaugos naudojamos ne pramoniniam tikslam. Apie trisdešimt procentų prekių šioje šalyje apmokestinami taikant nulinį tarifą.⁶⁸ Nulinis mokesčio tarifas taikomas ir Austrijoje, Vokietijoje, Belgijoje, Liuksemburge, Prancūzijoje, Suomijoje, bei Graikijoje.⁶⁹

Nagrinėjant mokesčių įstatymus, reglamentuojančius tų mokesčių apskaičiavimo tvarką, nulinis tarifas kaip toks nėra laikomas mokesčio lengvata. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 14 dalyje teigiama, kad lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio (toliau - PVM) tarifas – tai šiame įstatyme nustatytas PVM tarifas, mažesnis už standartinį, išskyrus 0 procentų PVM tarifą.⁷⁰ Tačiau ar nederėtų tokiu atveju nulinį tarifą apskritai įvardyti ne kaip tam tikro mokesčio tarifą, o tarkim gamintojui suteikiamą biudžeto subsidiją. Juk nulinis mokesčio tarifas nėra tiesiog nulis procentų, o šio tarifo taikymas sąlygoja atitinkamų taisyklių pagrįstu teisės aktais laikymąsi. Apmokestinimas nuliniu tarifu dažniausiai yra nustatomas konkrečioms pajamų rūšims ir faktiškai reiškia atleidimą nuo mokesčių.⁷¹

Vis dėlto nulinis tarifas iškrenta iš lengvatinių mokesčio dydžių kategorijos. Jeigu įstatymų leidėjas diferencijuoja mokesčio dydžius (tarifus), tai vadovaujantis loginiu mastymu, didžiausias tarifas turėtų būti laikomas normaliu, tai yra bendrąja prasme taikomu visiems mokesčių mokėtojams, o visi kiti nustatyti mokesčio tarifai turėtų priklausyti lengvatinių mokesčio tarifų kategorijai. Taigi nulinis tarifas, kaip ir kiti lengvatiniai tarifai turėtų priklausyti mokesčio lengvatų kategorijai, tačiau įstatymų leidėjas atskiria mokesčio tarifų diferencijavimą nuo mokesčio lengvatų, išskirdamas nulinį mokesčio tarifą.

Mokesčio lengvatos gali būti traktuojamos, kaip vienas iš pagrindinių mokestinio planavimo būdu, kuris reiškia optimalios apmokestinimo sistemos organizavimą, siekiant maksimalaus finansinio rezultato esant minimaliom sąnaudoms, tokio planavimo pagrindas yra ne tik mokesčių administratoriaus veiksmų įvertinimas ir valstybės mokestinės politikos krypties analizavimas, bet ir teisėtumas, bei kuo įmanoma tikslesnis ir teisingas visų įstatymais nustatytų mokesčio lengvatų naudojimas.⁷² Šis planavimas pats savaime yra daugybės nesutarimų ir ginčų priežastimi. Prieštaravimu bei konfliktų priežastis slypi tame, kad mokesčio lengvata yra

⁶⁸ <http://www.uk.ru/economics/taxes.html>; prisijungimo laikas:2006-10-04.

⁶⁹ Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, P.142.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁷¹ Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001, P.142.

⁷² А.В. Толкушкин. Энциклопедический словарь. Москва. 1995, P. 276.

suprantama kaip išimtis iš įprastų sąlygų. Kaip bet kuri išimtis, taip ir mokesčio lengvata turi ypatingą teisinį režimą, kuris pasireiškia tam tikrų specifinių teisinių būdų deriniu. Toks teisinis režimas yra reikalingas, siekiant užtikrinti mokesčio mokėtojo socialinį – ekonominį interesą kuo įmanoma geriau. Mokesčio lengvatų teisinį režimą galima apibūdinti kaip visumą taisyklių įtvirtintų atitinkamo teisės akto normose, reguliuojančiuose mokesčių teisinių santykių subjektų veiklą. Specialus teisinis reguliavimas susijęs su pačių reguliuojamų veiksmų specifika, jų tikslu. Toks mokesčio lengvatų teisinis režimas garantuoja stabilų visuomeninių santykių grupių norminį reguliavimą. Ypatingai svarbu tai būna tada, kada valstybėje vyksta ekonominės, politinės, socialinės, kultūrinės arba teisinės reformos ir pertvarkymai, kurie pastaruoju metu, deja palieka daugybę neaiškumų ir skatina tik naujų reorganizavimų būtinybę.

Ganėtinai svarbus aspektas yra tas, kad mokesčio lengvatų teisinis režimas, aiškiai išsėina už visuotinai privalomos elgesio taisyklės ribų, kuri įtvirtina vien tik mokesčio lengvatų normatyvinį pagrindą kaip tokį. Įstatymai, įsakymai, nutarimai ar kitokie teisės aktai, apibrėžiantys su mokesčių lengvatomis susijusius klausimus yra tik dalis šio teisinio režimo, tai tarsi jo sudėtinis elementas, kitaip sakant tai viena iš šios kategorijos charakteristikų. Kadangi kalbant apie mokesčių lengvatas egzistuojančias mokesčių sistemoje kaip jos sudėtinį elementą ir traktuojama kaip ypatingą atvejį, kuris nustato išimtį iš bendrosios taisyklės, labai svarbu tampa suvokti ne tik pačios teisės normos svarbą, bet ir jos turinio esmę. Tik tinkamai ir koordinuotai reglamentuota mokesčio lengvata galės tapti ypatingu įrankiu kaip valstybės leidžiamosios valdžios, kuri turi diskreciją tokias lengvatas nustatyti, taip ir mokesčio mokėtojo, kuris turi teisę pasinaudoti įstatymo jam suteikta išimtaine teise, rankose, galėsiančiu teigiamai įtakoti šalies mokesčių politikos reguliavimą.

Nepakankamai aiškus mokesčio lengvatų teisinio režimo esmės supratimas, o tam tikrais atvejais akivaizdus šios taisyklių visumos ignoravimas, yra būtent tas faktorius, kuris tiesiogiai įtakoja tokių situacijų atsiradimą, kai per klaidingos mokesčių bazės formavimą ar mokesčio tarifo mokesčio mokėtojui nustatymą, neveiksminga ir nenaši tampa visa mokesčių sistema. Priemonių kompleksas, pasireiškiantis ypatingu deriniu, apimančiu leistinas elgesio normas, draudimus ir pozityvius (pagrįstus faktais) subjekto įsipareigojimus, tokius kaip teisė nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesčių ir yra mokesčio lengvatų teisinis režimas, kuris garantuoja pusiausvyrą tarp visos visuomenės interesų ir konkretaus mokesčio mokėtojo lūkesčių.

2.2 Mokesčių lengvatos Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje

Visuomeninių santykių sistema apmokestinimo sferoje yra viena iš labiausiai dinamiškų visuomeninių sistemų. Visuomenės raida paliečia ir mokesčių įstatymų leidybos aspektus, kurie

keičiasi atitinkamai vykstančiom visuomenės permainom. Šio dinamiško proceso eigoje mokesčių santykių dalyviams turi būti suteiktos visos reikiamos garantijos, bei pasirūpinta tokių santykiu stabilumu. Kitaip sakant turi būti nustatytas tinkamas teisinis reguliavimas ir jo ribos. Teisinio reguliavimo apimtis tiesiogiai priklauso nuo teisės sampratos pobūdžio.⁷³

Kiekviena valstybė organizuoja ir įgyvendina būtent jai būdingą apmokestinimo sistemą, nustato ir apibrėžia mokesčių kompetenciją, mokesčių mokėtojų kategorijas, apmokestinimo objektus, mokesčių rūšys bei mokesčių sumokėjimo tvarką, taip pat reglamentuoja mokesčio bazę, tarifų dydžius, mokesčio lengvatas bei mokesčio lengvatų taikymą.

Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistema, tai valstybėje veikianči įstatymais pagrįsta santvarka ar sistema, vadovaujantis kuria mokesčių mokėtojai sumoka mokesčius į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Apmokestinimo sistema apima ir mokesčių mokėtojų teisių, pareigų bei atsakomybės nustatymą. Vyriausybė pasirinkdama tam tikrą mokesčių struktūrą, įtakoja ribotų gamybos išteklių perskirstymą tarp privataus ir visuomeninio sektoriaus, įgyvendina visuomenei priimtinas socialinio teisingumo normas, riboja arba atvirkščiai skatina kai kurias ekonomines veiklos sferas.

Svarbiausias įstatymas Lietuvos Respublikoje reguliuojantis šiuos klausimus yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas⁷⁴. Šis įstatymas, įsigaliojęs 2004 metų gegužės 1 diena ir pakeitęs anksčiau galiojusį mokesčių administravimo įstatymą, įteisino kai kurias naujas mokesčių administravimo nuostatas, kurios turi padėti liberalizuoti mokesčių administravimo procesą, suteikti daugiau teisių mokesčių mokėtojams, pateisinti mokesčių mokėtojų lūkesčius. Kai kurios nuostatos tapo aiškesnės ir tiksliau išdėstytos, pavyzdžiui, numatyta mokesčio mokėtojo teisė reikalauti neteisėta mokesčių administratoriaus veikla padarytos žalos atlyginimo, taip pat mokesčio mokėtojai gali iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokesčinėms prievolėms vykdyti. Tai sąlygoja teisingą ir sąžiningą teisinio reguliavimo įgyvendinimą.

Šio teisės akto svarba neabejotina, tai tarsi naujas mokesčių sistemos vystymosi etapas, turėsiantis išspręsti daugybę įsisenėjusių mokesčių administravimo problemų. Pastarasis teisės aktas be kita ko pakoregavo ir mokesčio lengvatų apibrėžimą. Ankstesnės, 1995 metų redakcijos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnis taip įvardijo kas yra mokesčio lengvatos: „tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia

⁷³ A. Vaišvila. Teisės teorija. –Vilnius: Justitia, 2000. P. 155.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

mokėti mažesnę mokestį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokestį galima sumokėti per keletą kartų“.⁷⁵

Dabar galiojanti, aktuali Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo redakcija, su vėlesnėmis pataisomis bei papildymais, mokesčio lengvatas apibrėžia kaip: „mokesčių mokėtojiui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“.⁷⁶ Centrinio mokesčių administratoriaus nuomonė, suderinta su Finansų ministerija, prie mokesčių lengvatų priskiria dar ir mokesčių administravimo įstatyme numatytas mokesčių mokėjimo lengvatas: atleidimą nuo baudų, atleidimą nuo delspinigių, mokestinės paskolos sutartys. Taigi mokesčio lengvatų samprata tapo platesnė ir apima ne tik tas sąlygas dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėdamas ar mokestį galima sumokėti per keletą kartų, bet ir kitas apmokestinimo tvarkos išimtis. Taigi Lietuvos apmokestinimo sistemoje galima išskirti tokias mokesčio lengvatų formas:

1) Mokesčių apmokestinimo

2) Mokesčių mokėjimo

Pirmoji kategorija - mokesčių apmokestinimo lengvatos, yra siejamos su lengvatomis apskaičiuojant mokesčio tarifo dydį. Pavyzdžiui, mokesčio tarifo sumažinimas, nustatant lengvatinius tarifus. Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio 3 ir 4 dalis⁷⁷ atitinkamai taikomi lengvatiniai 5 (taikomas keleivių vežimo reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat knygoms, vaistams (įskaitant veterinarinius), turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms) ir 9 (taikomas gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama valstybės ir savivaldybių biudžetų, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis) procentų mokesčio tarifai.

Prie apmokestinimo mokesčio lengvatų priskiriami ir mokesčio objekto fiksuotos neapmokestinamos dalies padidėjimas ir mokesčių sumos sumažinimas, bei mokesčio objekto sumažinimas, leidžiant daryti įvairius atskaitymus iš pajamų, pavyzdžiui, gyvybės draudimo įmokos, pensijų įmokos į pensijų fondus ar išlaidos investicijoms. Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 34 straipsnio 3 dalies⁷⁸ nuostatas nuo per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) gautų pajamų mokėtina pajamų mokesčio dalimi (iki 2 procentų) nuolatiniai Lietuvos gyventojai gali paremti pasirinktą ūkio subjektą, kuris pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turi teisę gauti paramą. Tačiau pastaroji nuostata yra ginčytina ir kelianti

⁷⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 1995 07 26, Nr. 61-1525.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

diskusijas dėl jos priskyrimo prie mokesčių lengvatų kategorijos. Įstatymų leidėjai, bei institucijos taikančios šiuos įstatymus priskiria minėtą nuostatą prie mokesčio lengvatų, bet jeigu mokesčio lengvata yra mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, ar nebūtų teisinga tiesiog priskirti tuos du procentus prie neapmokestinamųjų pajamų, taip dar labiau sumažinant pajamų mokesčio našta mokesčių mokėtojams, juk tai yra pagrindinis mokesčio lengvatų tikslas. Dabar gi asmenys du procentus savo pajamų tiesiog perskirsto, bet ne į savivaldybės biudžetą, o (vadovaujantis Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo 7 straipsniu) biudžetinių įstaigų, visuomenių organizacijų arba religinių bendruomenių ar centrų naudai.

Autorės nuomone, vis dėlto Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 34 straipsnio 3 dalies⁷⁹ nuostata atitinka mokesčio lengvatų turinio esmę, kadangi įstatymų leidėjai sudaro mokesčių mokėtojams palankesnes sąlygas, suteikdami jiems galimybę išreikšti, savo interesus. Mokesčių mokėtojai, nors ir netiesiogiai, tokiu būdu įtakoja valstybės lėšų paskirstymui. Taip pat yra skatinamas pačių gyventojų, mokančių mokesčius teisėtų lūkesčių išsipildymas ir teisinės sąmonės kūrimasis.

Be to paramos siekiančioms įstaigoms bei organizacijoms bus labai svarbu savo veikla sudominti kuo daugiau žmonių, ypač tuos, kurie pasižymi pakankamai didelėmis pajamomis. Tai savo ruožtu sudaro galimybę ne tik gauti papildomų lėšų, bet ir sukelti konkurenciją tarp įvairių turinčių teisę gauti paramą organizacijų.

Antroji kategorija - mokesčių mokėjimo lengvatos, tai mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė būti atleistam nuo baudų bei delspinigių ar tam tikrais atvejais su mokesčių mokėtojais gali būti sudaromos mokestinės paskolos sutartys⁸⁰ bei teisė perleisti savo mokestinius įsipareigojimus.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčio administravimo įstatymo 100 straipsnį⁸¹, reglamentuojanti atleidimą nuo delspinigių, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu jis atitinka tokias sąlygas:

1) delspinigiai buvo apskaičiuoti nuo vieno mokesčio nepriemokos, bet už tą patį laikotarpį mokesčių mokėtojas turėjo to paties ar kito mokesčio permoką, ir įstatymas nedraudžia įskaityti nurodytas sumas,

⁷⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

⁸⁰ Mokestinė paskolos sutartis - mokesčių administratoriaus sprendimo atidėti (išdėstyti) mokestinės nepriemokos mokėjimą pagrindu sudaryta sutartis, kai ja nustatomas mokestinės nepriemokos mokėjimo grafikas bei kitos mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo sąlygos.

⁸¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

2) mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, tai reiškia, kad mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčio mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti,

3) kitais atvejais, kai delpinigių priverstinai išieškoti netikslinga ekonominiu ir socialiniu požiūriu, ši nuostata taikoma tik fizinių asmenų atžvilgiu. Mokesčių mokėtojas privalo pats pateikti įrodymus, pagrindžiančius sunkią asmens ekonominę (socialinę) padėtį.

Nuo delpinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, atleidimo nuo delpinigių tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nėra atleidžiamas nuo delpinigių, atsisakymą atleisti nuo delpinigių pastarasis gali apskųsti Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Reglamentuojant atleidimo nuo delpinigių pagrindus, panaikinamas vienas iš senajame Mokesčių administravimo įstatyme numatytų atleidimo pagrindų - nustatančiu, kad atleisti nuo delpinigių galima ir tuo pagrindu, kai sudaroma mokestinės paskolos sutartis, kadangi taip iš esmės skatinama nemokėti mokesčių (mokestį sumokėjus pavėluotai, skaičiuojami delpinigiaai, o nesumokėjus iš viso ir sudarius mokestinės paskolos sutartį - nuo delpinigių yra atleidžiama).

Lietuvos Respublikos mokesčio administravimo įstatymo 141 straipsnis⁸² reglamentuoja mokesčių mokėtojų atleidimą nuo baudos, vadovaujantys šiuo straipsniu mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos, jeigu:

1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo,

2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas,

3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui,

4) kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas Mokesčio administravimo įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas.

⁸² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

Nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atleidimo nuo baudų tvarką, kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, nustato centrinis mokesčių administratorius. Atsisakymą atleisti nuo baudų, kaip ir atsisakymą atleisti nuo delspinigių, mokesčių mokėtojas gali apskųsti.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos parengė ir 2004 metų liepos 26 dienos viršininko įsakymu Nr. VA-144 patvirtino Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės.⁸³ Taisyklėse išsamiai išdėstytos nuostatos, kurių laikomasi atleidžiant mokesčių mokėtojus nuo baudų ir delspinigių.

Lietuvos Respublikos mokesčio administravimo įstatymo 13 straipsnis⁸⁴ pateikia sąrašą mokesčių, kurie Lietuvoje yra administruojami. Visi tie mokesčiai yra reglamentuojami atitinkamuose mokesčių įstatymuose, o atskiri šių mokesčių teisės aspektai, antai mokesčio lengvatos yra detalizuojami ir poįstatyminiuose, lydimuosiuose teisės aktuose. Kiekvienas minėtas mokesčio įstatymas, nustato mokesčio paskirtį, apibrėžia jo objektą, tarifus, mokesčio apskaičiavimo tvarką bei nustato šio mokesčio mokėtojui mokesčio lengvatas.

Visus minėtus mokesčius, tiksliau konkrečiai tas teisės normas, kurios reglamentuoja mokesčio lengvatas, jų taikymo mastą, mokesčio lengvatų tikslus, mokesčio mokėtojų teisės ir pareigas, susijusias su lengvatų taikymu ir galimybe pasinaudoti mokesčio lengvata, galima įvardinti kaip mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo pagrindą.

Tačiau be atitinkamų mokesčio įstatymų, reglamentuojančių konkretų mokestį, mokesčio lengvatas nustato ir kiti įstatymai bei teisės aktai:

- Specialūs mokesčio įstatymai, tai yra tokie, kurie nustato apmokestinimo tvarkos išimtis, nenumatytas atitinkamuose įstatymuose, reglamentuojančiuose mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką,
- Laikinos mokesčio lengvatas, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatytos specialiuose Seimo priimtuose mokesčio lengvatų įstatymuose,
- Kiti įstatymai, tokie kaip Laisvųjų ekonominių zonų įstatymas ar Lietuvos Respublikos Investicijų įstatymas. Pastarieji įstatymai leidžia Vyriausybei sudaryti mokesčių nedidindimo sutartis su strateginiais investuotojais.

Lietuvos apmokestinimo sistemoje įtvirtintų racionalių ir efektyvių mokesčio lengvatų dėka stengiamasi teigiamai paveikti įvairių procesų vyksmą, įtakoti tam tikrų santykių, kurie bus naudingi visuomenei ir valstybei vystymąsi, o mokesčio lengvatų funkcijomis: stimuliavimo bei

⁸³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2004 07 31, Nr. 118-4408.

⁸⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

kompensacinė atitinkamai skatins ekonomikos augimą ir socialinių garantijų stabilumą. Teisingai ir tikslingai numatytos mokesčio lengvatos padeda išvengti galimų neigiamų pereinamojo laikotarpio pasekmių, susijusių su skirtingomis permainomis valstybėje, atsirandančiomis lygiagrečiai vykstantiems visuomenėje ir valstybėje pažangos (evoliucionavimo) procesams, tuo pačių susijusioms ir su Lietuvos Respublikos įstojimu į Europos Sąjungą (toliau - ES).

Lietuvai įstojus į ES buvo pradėtos derinti Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatos su ES teisės aktų reikalavimais. Pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio teisės normos, reglamentuojančios patį mokestį, šio mokesčio lengvatas, bei jų taikymą, buvo derinamos pagal ES Šeštosios direktyvos⁸⁵, nustatančios bendrą Pridėtinės vertės mokesčio sistemą, reikalavimus. Buvo panaikintos ES normatyvų neatitinkančios lengvatos, tačiau visiškai mokesčio lengvatų atsisakyta nebuvo, anksčiau galiojusias pakeitė naujos ES poreikius ir sąlygas atitinkančios mokesčio lengvatos. ES toleruoja tokius lengvatinius pridėtinės vertės mokesčio tarifus, kurie leidžia sumažinti vartotojui prekės ar paslaugos kaštus ir yra palankus kitokia ekonomine prasme (subsidijos iš valstybės). Minėta direktyva leidžia net septyniolikos kategorijų šio mokesčio lengvatų, tačiau viena šalis gali turėti vieną ar du lengvatinius tarifus, ne mažesnius kaip 5 procentai ir visai neapmokestinti kai kurių paslaugų.

Stojimo į ES derybų metu Lietuva taip pat įsipareigojo uždaryti Ignalinos atominės elektrinės pirmąjį bloką iki 2005 metų, o antrąjį bloką iki 2009 metų gruodžio 31 dienos. Kadangi eksploatavimo nutraukimo procesas susijęs su išskirtine šaliai tenkančia finansine našta. Prieš uždarymą, 2004 metų duomenimis už parduotą energiją ir paslaugas Ignalinos atominė elektrinė gavo 729,356 milijonus litų pajamų, jos grynasis pelnas sudarė 16,606 milijonus litų ir ji sumokėjo 5,969 milijonus pelno mokesčio bei 10,8 milijonų litų palūkanų už naudojamą valstybės kapitalu. Be to 2004 metais Ignalinos atominėje elektrinėje dirbo 3,525 žmonės.⁸⁶

Bendrija nusprendė finansiškai paremti šį procesą ir paskelbė, kad tam tikros pagalbinės valstybės pagalbos priemonės atitinka vidaus rinkos reikalavimus. Taigi valstybė teisės aktų dėka gali nustatyti tam tikras išskirtines sąlygas, taip kompensuodama atsiradusią naštą. Nepaisant to, kad Europos Sąjungos valdžios institucijų nuomone daugeli atvejų pasireiškia prieš mokesčio lengtavas. Taip EB sutarties⁸⁷ 87 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad, išskyrus tuos atvejus, kai nustatyta kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma

⁸⁵ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo“ su paskutiniais pakeitimais, padarytais Direktyva 2004/66/EB (OL L 168, 2004 5 1, p. 35). // Oficialus leidinys L 145, p. 1

⁸⁶ Europos Komisijos interneto svetainė// http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2005/n337-05.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

⁸⁷ Vienos universiteto interneto svetainė//http://www.univie.ac.at/RI/home/eur/20041101/LT_ECTreaty20041101.pdf ; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai.

Tuo atveju, jeigu valstybė nebūtų atsižvelgusi į susiklosčiusią situaciją ir nesuteiktų Ignalinos atominei elektrinei mokesčio lengvatų, dėl apyvartinių lėšų trūkumo Ignalinos atominėje elektrinėje susidarytų prastesnės darbo sąlygos bei darbo santykiai, ir įmonė bei regionas prarastų kvalifikuotus darbuotojus.⁸⁸ Šiuo metu pagal Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnį⁸⁹, leidžiamiems atskaitymams priskiriami Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyti Ignalinos atominės elektrinės papildomi atskaitymai.

Nesant mokesčių lengvatų visos papildomos išlaidos greičiausiai būtų įtrauktos į elektros energijos kainas, o tai savo ruožtu neigiamai atsilieps eiliniams gyventojams, kurie turės mokėti didesnius mokesčius. Sutaupytos, dėka mokesčių lengvatų, lėšos pervedamos į eksploataavimo nutraukimo fondą. Fondo naudojimą reglamentuoja Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploataavimo nutraukimo fondo įstatymo pakeitimo įstatymas.⁹⁰ Fondo lėšos naudojamos tik Ignalinos atominės elektrinės eksploataavimo nutraukimo tikslams.

Tuo atveju, jeigu elektrinė bus pertvarkyta į uždarąją akcinę bendrovę ir pasikeis elektrinės statusas, nuo to momento kai tai įvyks planuojama, kad ši įmonė bus atleista ir nuo nekilnojamojo turto mokesčio. Taip mėginama dar labiau sumažinti mokesčine įmonės našta, atsižvelgiant į susiklosčiusią situaciją, tačiau kol kas valdžios institucijos nesusitarė dėl pertvarkymo ir įstatymų projektas, turėsiantis reglamentuoti šį procesą iki šios nėra priimtas.

Siekiant visapusiškai apžvelgti mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą būtent Lietuvos apmokestinimo sistemoje, mes aptarsime kelis svarbesnius mokesčius:

- Lietuvos Respublikos Žemės mokestį, bei
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestį.

Šių mokesčių lengvatų teisinio reguliavimo nagrinėjimas padės apžvelgti teisėkūros procesą, taip pat poveikį, kuris yra daromas teisės normomis, reglamentuojančiomis šių mokesčių lengvatas. Nustatyti ar konkrečiai mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas atspindi pagrindinę savo priežastį - derinti priešingų grupių interesus ir tokiu būdu įtvirtinti bei palaikyti visuomenėje socialinę santarvę bei rimtį.⁹¹ Toks detalus kelių mokesčių nagrinėjimas padės suvokti ar vis dėlto pasiektas pagrindinis teisinio reguliavimo tikslas – teisėto teisės subjektų elgesio užtikrinimas bei teisėtų lūkesčių garantavimas.

⁸⁸ Europos Komisijos interneto svetainė// http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2005/n337-05.pdf; prisijungimo laikas: 2006-11-20.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploataavimo nutraukimo fondo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006 07 14, Nr. 77-2960.

⁹¹ A. Vaišvila. Teisės teorija. -Vilnius: Justitia, 2000. P.154.

2.2.1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio lengvatos

Gyventojų pajamų apmokestinimo politiką lemia galiojanti gyventojų pajamų apmokestinimo sistema bei apmokestinimo politikos gairės, kurios šiuo metu apibrėžtos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-2008 metų programoje ir Lietuvos konvergencijos programoje. O pačią gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą apibrėžia Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, pakeitęs prieš tai galiojusį Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004–2008 metų programoje įtvirtintas įsipareigojimas per ketverių metų laikotarpį pasiekti geresnio darbo jėgos ir kapitalo apmokestinimo balanso, palaipsniui mažinti gyventojų, ypač gaunančių mažas pajamas, pajamų mokesčio našta, remti jaunas šeimas, garantuoti joms lengvatinį ilgalaikį kreditavimą įsigyjant būstą, kompensuoti kredito būstui įsigyti palūkanas, didinti mokesčio mokėtojų neapmokestinamąjį pajamų dydį.⁹² Lietuvos konvergencijos programoje kaip viena iš valstybės finansų politikos strategijos 2005–2007 metams numatomų priemonių yra vidutinės trukmės laikotarpiu siekti geresnio kapitalo ir darbo pajamų apmokestinimo balanso: mažinant gyventojų pajamų mokesčio našta ir racionalizuojant kapitalo apmokestinimą. Vykdam šią priemonę, siekiama, kad darbo ir kapitalo apmokestinimo subalansavimas nedidintų fiskalinio deficito, skatintų tvarią ūkio plėtrą, sudarytų sąlygas didinti verslo konkurencingumą ir pelningumą.⁹³ Žymus akcentas nukreiptas į gyventojų neapmokestinamųjų pajamų didinimą, taip pat į galimybę iš apmokestinamųjų pajamų atimti mokslo išlaidas, palūkanas už kreditą gyvenamajam būstui įsigyti, gyvybės draudimo ir pensijų įmokas, kadangi visa tai sumažina gyventojų mokesčius iki 3 procentų, nelygu, kaip šios lengvatos yra taikomos.⁹⁴

Taigi vykdomai gyventojų pajamų apmokestinimo politikai ir su ja susijusiu permainų įgyvendinimui valstybėje, nemažai įtakos turi Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos. Tai vėl gi patvirtina nuostata, kad mokesčių reformų bei permainų metu dažniausiai yra mėginama pagerinti esamą padėtį minimizuojant mokesčių našta subjektams arba pavyzdžiui, mažinant bendrą mokesčių kiekį. Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos, yra būdas sumažinti mokančių mokesčius gyventojų mokestinę našta ir suteikti galimybę užtikrinti pusiausvyrą tarp efektyvaus mokesčio mokėtojų interesų tenkinimo, vadovaujantis teisės normomis, reglamentuojančiomis mokesčio lengvatas ir pačios šalies siekio būti konkurencinga rinkos ekonomikos ar investicijų atžvilgiu, žengti koja kojon su išsivysčiusiomis valstybėmis. Derinant abejose minėtose

⁹² Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X-43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“ // Valstybės žinios. 2004 12 18, Nr. 181-6703.

⁹³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. sausio 21 d. nutarimas Nr. 54 „Dėl Lietuvos konvergencijos programos“ // Valstybės žinios. 2003 11 13, Nr. 107-4810

⁹⁴ Ten pat.

programose numatytas strategijas ir skatinant palankių valstybei ir visuomenei rezultatų pasiekimo, reikalingas tinkamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas. Kadangi mokesčių lengvatos, neesant tinkamo teisinio reguliavimo gali iškraipyti mokesčių sistemą, sumažinti jos skaidrumą, taip pat sukurti paskatas piktnaudžiauti mokesčio lengvatomis, bei apsunkina mokesčių administravimą.

Lietuvos teisinė sistema apima nemažai teisės normų reglamentuojančių gyventojų pajamų mokesčio lengvatas. Pagrindinis teisės aktas gerlamentuojantis šio mokesčio lengvatas yra Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau - GPMĮ), nemažiau reikšmingi yra Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas⁹⁵ bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio pakeitimo įstatymas⁹⁶, taip pat Vyriausybės nutarimai ar Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymai ir tarptautinės sutartys, reglamentuojančios pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimą ir užtikrinančios jo panaikinimą.

Šios teisės normos sukuria Gyventojų pajamų mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo pagrindą. Minėtų įstatymų ir kitų teisės aktų normos apibrėžia gyventojų pajamų mokesčio lengvatų tikslus, konkretizuoja jų apimtis, nustato mokesčių mokėtojų teises ir pareigas, kurių pastarieji privalo laikytis norėdami pasinaudoti mokesčio lengvatomis.

Svarbu ne tik reglamentuoti konkrečiame įstatyme mokesčio lengvatas, bet ir apibrėžti jų taikymą, kadangi teisinis reguliavimas, kaip socialinio reguliavimo forma apima ir visuomeninių santykių dalyvių veiklą, todėl būtina aiškiai suvokti ir apibrėžti mokesčių santykių subjektų teises ir pareigas susijusias su mokesčio lengvatų administravimu. Išspręsti esamas problemas susijusias su mokesčio lengvatų taikymu apskritai gali padėti mokesčių teisės subjektų teisinį išprusimo skatinimas, bei teisinės sąmonės buvimas.

Pagrindinės mokesčių mokėtojui ar jų grupei GPMĮ nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis, yra šio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies nuo 1 iki 52 punkto nustatytos neapmokestinamosios pajamos.⁹⁷ Tačiau mokesčio mokėtojas, norėdamas pasinaudoti šia Gyventojų pajamų mokesčio lengvata privalo atsižvelgti į pajamų deklaravimo laiką, kadangi dalis nuostatų taikomos apskaičiuojant ir deklaruojuant 2005 ir 2006 metų pajamas, o dalis apskaičiuojant ir deklaruojuant 2007 metų ir vėlesnių metų pajamas. Taip pat įstatyme nustatytos kelios nuostatos, kurios taikomos iki 2009 metų sausio 1 dienos. Pavyzdžiui, tik iki 2009 metų sausio 1 dienos apskaičiuojant

⁹⁵ Lietuvos respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios, 2006 11 25, Nr. 127-4821.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio papildymo įstatymas // Valstybės žinios, 2006 04 29, Nr. 48-1702.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

apmokestinamąsias pajamas iš pajamų atimama iš Europos Bendrijų lėšų gautos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, kurios buvo apmokestintos mokesčiu Europos Bendrijų naudai, taip pat iš Europos Bendrijų lėšų gautos išmokos, kompensacijos ir už gyventojus mokamos įmokos, numatytos Europos Parlamento 2005 metų rugsėjo 28 dienos sprendime dėl Europos Parlamento narių statuto priėmimo.⁹⁸

GPMĮ nustatyta - neapmokestinamąjį pajamų dydį, autorės nuomone nederėtų priskirti mokesčio lengvatų kategorijai. Kadangi šio įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje išdėstyta nuostata: pagrindinis neapmokestinamasis pajamų dydis yra 290 litų per mėnesį⁹⁹ (nuo 2007 metų sausio 1 dienos didinamas vidutiniškai 10 procentų: nuo 290 litų iki 320 litų), gali būti taikomas visiems pajamų mokesčio mokėtojams. Todėl pastaroji teisės norma reglamentuoja ne mokesčio lengvata, o nustato apmokestinimo taisyklę. Neapmokestinamas pajamų dydis – 290 litų, nėra apmokestinimo principo išimtis ar įstatymo nustatyta išskirtinė apmokestinimo sąlyga, kuri yra palankesnė, palyginus su įprastinėmis sąlygomis. Nepaisant to fakto, kad ši norma suteikia mokesčių mokėtojui palankesnes sąlygas ir iš dalies palengvina mokesčinę naštą, ji neatitinka visų mokesčio lengvatų požymių. Tačiau to paties straipsnio antrą dalį, reglamentuojančią papildomas, individualias neapmokestinamųjų pajamų dydžius, galima apibūdinti kaip teisės normą nustatančią mokesčių mokėtojams išimtis iš apmokestinimo principo, tai yra mokesčio lengvatas.

Individualūs neapmokestinami pajamų dydžiai (toliau - NPD) taikomi:¹⁰⁰

- asmenims, kuriems nustatytas 0–25 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis (iki 2007 metų birželio 30 dienos – ir I grupės invalidams) – 430 litų per mėnesį,
- asmenims, kuriems nustatytas 30–40 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžių sukakusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis (iki 2007 metų birželio 30 dienos – ir II grupės invalidams) – 380 litų per mėnesį,
- asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, – 430 litų per mėnesį, o už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) individualus NPD didinamas 46 litais;
- motinai (įmotei) arba tėvui (įtėviui), kuris (kuri) vienas (viena) augina vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose,

⁹⁸ 2005 m. rugsėjo 28 d. Europos Parlamento sprendimas 2005/684/EB „Dėl Europos Parlamento narių statuto priėmimo“ (2005/684/EB, Euratom). Oficialusis leidinys L, 0205 10 07, Nr. 262-1.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

¹⁰⁰ Ten pat.

- 335 litai per mėnesį, o už auginamą antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) individualus NPD didinamas 53 litais,
- žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 procentų visų pajamų – 330 litų per mėnesį,
- ūkininkų, įstatymų nustatyta tvarka įregistravusių ūki, samdomiems darbuotojams – 330 litų per mėnesį.

Šios Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos skatina geresnes socialines ir ekonomines tam tikrų mokesčių mokėtojų sąlygas, taip pat ragina gyventojus palaikyti legalius darbo santykius. Teisinio reguliavimo dėka įstatymų leidėjai tokiu būdu palaiko šalyje stabilią užimtumo politiką. Kadangi individualus ir papildomas neapmokestinamasis pajamų dydis gyventojui, gaunančiam apmokestinamųjų pajamų, nesusijusių su darbo santykiais arba su jų esmę atitinkančiais santykiais, nėra taikomas kas mėnesį. Tokiems gyventojams taikomas metinis individualus ir metinis papildomas neapmokestinami pajamų dydžiai.

GPMĮ be neapmokestinamųjų pajamų, nustato dar ir kitokio pobūdžio lengvatas mokesčių mokėtojams, pavyzdžiui, iš pajamų gali būti atimamoms per mokestinį laikotarpį patirtos nuolatinio Lietuvos gyventojo išlaidos. Yra leidžiami atskaitymai iš pajamų: gyvybės draudimo įmokos, pensijų įmokos į pensijų fondus, palūkanos, sumokėtos banko arba kitoms kredito įstaigoms už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, už studijas aukštojoje mokykloje, už vieną per trejus metus įsigytą asmeninį kompiuterį. Bendra leidžiamų atskaitymų suma negali viršyti 25 procentų apskaičiuotų iš visų tą mokestinį laikotarpį gautų pajamų atėmus sumas, tai yra:¹⁰¹

- neapmokestinamąsias pajamas,
- pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą,
- leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu,
- per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kainą ir su to turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas,
- metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį ir metinį papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį, taikytus apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas.

Galiojus Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajam įstatymui¹⁰², tokios mokesčio lengvatos nebuvo nustatytos.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

¹⁰² Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas//Valstybės žinios, 1990 11 10, Nr. 31-742.

Šių pajamų mokesčio lengvatų tikslas yra skatinti vystymosi procesus bei užtikrinti visokeriopą visuomenės pažangą per:

- kompiuterių įsigijimą (skatina gyventojų lavinimąsi, tobulėjimą, informacinės visuomenės proveržį Lietuvoje),
- investicijas į gyvybės draudimą (tam tikra prasme sudaro užtikrintos ateities vaizdą),
- studijuojančių asmenų remimą (taip tenkinamas intelektualios visuomenės ir valstybės poreikis) ir
- gyventojų būsto įsigijimą (skatina palankių socialinių ir ekonominių problemų išsprendimą, ypač jaunom šeimom, o šeima visais laikais buvo laikoma valstybės pagrindu).

Pajamų mokesčio lengvatų tikslų įgyvendinimas, lems skirtingų socialinių ir ekonominių uždavinių įgyvendinimą. Panaši situacija yra ir su įvairių inovacijų skatinimu. Suteiktos, mokesčio lengvatų pavidalų, skatinimo bei stimuliacijos galimybės leis žmonėms greičiau pasiekti tokį gyvenimo lygį, kuris ilgainiui teigiamai atsilieps ir nacionalinio biudžeto pajamoms. Tinkamo teisinio reguliavimo pagalba nustatytos mokesčio lengvatos, palaikys balansą tarp skirtingų visuomenės sluoksnių interesų, suteiks galimybę vystytis, užtikrins konkurencingumo didėjimą.

Logine prasme tikslinga būtų nustatyti būtent tikslines mokesčio lengvatas ir laikino pobūdžio - tokias kurios galios tik tiek, kiek faktiškai reikia pasiekti konkrečių rezultatų ar tikslų. Tokiu būdu bus užtikrintos apsaugos priemonės nuo piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis, kai nekontroliuojami, mokesčių mokėtojai tiesiog prisiderina ir prisitaiko prie nustatytų reikalavimų, norėdami pasinaudoti šiomis išskirtinėmis sąlygomis. Kadangi netinkamai teisiškai reguliuojama mokesčio lengvata ne tik nepasiekia savo socialinio tikslo, bet tampa ir ekonomiškai sunki kaip mokėtojams, taip ir pačiai valstybei. Tokia našta valstybei laikui bėgant bus nebepakeliama, o mokesčio lengvata nebeatspindės savo turinio ir virs tiesiog pašalpos atmaina.

Pagal GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 1 punktą¹⁰³ mokesčių mokėtojams taikoma mokesčio lengvata, kurios dėka nuolatinis Lietuvos gyventojas iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), savo, sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų (įvaikių) bei iki 18 metų ir vyresnių neįgaliųjų vaikų (įvaikių), kuriems nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis (iki 18 metų ir vyresnių vaikų (įvaikių), kuriems iki 2005 metų birželio 30 dienos buvo nustatyta visiška negalia), naudai sumokėtas gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudimui įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui.

¹⁰³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

Teikiama lengvata gali pasinaudoti nuolatinis Lietuvos gyventojas¹⁰⁴.

Tačiau mokesčio lengvata netaikoma:

- nenuolatiniams Lietuvos gyventojams,
- nuolatiniams Lietuvos gyventojams, mokantiems įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad pasibaigus sutarties galiojimo terminui (ne apdraustojo mirties atveju) draudimo išmoka išmokama trečiojo asmens naudai (ne apdraustojo sutuoktiniui, nepilnamečiui vaikui (įvaikiui) ar vyresniam kaip 18 metų neįgaliam vaikui (įvaikiui), kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis, o pavyzdžiui, kredito įstaigos naudai už kreditą būstui įsigyti)
- išankstiniai įsipareigojimai dėl gautos draudimo išmokos naudojimo, kai draudimo išmoka mokama trečiojo asmens naudai (pavyzdžiui, kredito įstaigos naudai už kreditą būstui įsigyti),
- nuolatiniams Lietuvos gyventojams, mokantiems įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka mokama tik įvykus draudžiamajam įvykiui,
- nuolatiniams Lietuvos gyventojams, mokantiems įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas su draudimo bendrovėmis, kurios yra įregistruotos ar kitaip organizuotos tikslinėse teritorijose,
- nuolatiniams Lietuvos gyventojams, mokantiems įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, sudarytas po 2004 metų gegužės 1 dienos su draudimo veiklą vykdančiomis įmonėmis, įregistruotomis ar kitaip organizuotomis valstybėse, kurios nėra Europos ekonominės erdvės narės.

Lengvata taikoma įmokoms, sumokėtoms pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta draudimo išmoką išmokėti ne tik įvykus draudimui įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui. Ji taikoma ir tuo atveju, kai pagal gyvybės draudimo sutartį mokamos papildomos investicinės įmokos arba papildomai draudžiama nuo nelaimingų atsitikimų ar ligos.

Lengvata taikoma draudimo sutartims, sudarytoms su Lietuvos draudimo bendrovėmis, o taip pat ir toms, kurios sudarytos su užsienio valstybėse įsteigtomis draudimo veiklą užsiimančiomis įmonėmis, tačiau jeigu sutartis sudaryta iki 2004 metų balandžio 30 dienos, tai užsienio valstybės įmonė negali būti įregistruota ar kitaip organizuota tikslinėje teritorijoje, o tuo atveju, kai sutartis

¹⁰⁴ Nuolatinis Lietuvos gyventojas - yra Lietuvos gyventojas, kuris tą mokesstinį laikotarpį Lietuvoje turi nuolatinę gyvenamąją vietą, arba kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta tą mokesstinį laikotarpį yra veikiau Lietuvoje, negu užsienyje, arba kuris tą mokesstinį laikotarpį Lietuvoje ištiesai arba su pertraukomis išbuvo 183 ar daugiau dienų.

sudaryta po 2004 gegužės 1 dienos, tai užsienio valstybės įmonė gali būti įregistruota ar kitaip organizuota tik Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje.¹⁰⁵

Gyventojas, norėdamas pasinaudoti lengvata, turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir prie jos pridėti priedo FR0462L formą “Gyventojų patirtų išlaidų, mažinančių apmokestinamąsias pajamas, apskaičiavimas”. Priedo FR0462L formos laukelyje L1 gyventojas nurodo kodą 1, tuo atveju, kai įmokas pagal gyvybės draudimo sutartį draudėjas moka ne savo naudai, jis pildo L3 laukeli.

Pagal GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 3 punktą¹⁰⁶ mokesčio lengvata taikoma mokesčių mokėtojams mokantiems palūkanas už kreditą gyvenamajam būstui įsigyti. Nuolatinis Lietuvos gyventojas iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), sumokėtas palūkanas už vieną paimtą kreditą (arba jo dalį) vienam gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, sumokėtos banko, kitoms kredito įstaigoms arba finansų ministro sąrašė nurodytiems užsienio valstybių fondams ir valstybinėms finansinėms institucijoms, kurių daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, paju) paketo turėtojais yra užsienio valstybių vyriausybės, arba palūkanos, sumokėtos finansų įmonei už vieno gyvenamojo būsto finansinę nuomą (lizingą). Tuo atveju, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas paima daugiau kaip vieną kreditą gyvenamajam būstui statyti ar įsigyti arba jeigu sudaro daugiau kaip vieną gyvenamojo būsto finansinės nuomos (lizingo) sutartį, jis iš pajamų gali atimti palūkanas už pirmąjį paimtą kreditą arba palūkanas pagal pirmąją sudarytą finansinės nuomos (lizingo) sutartį.

Tačiau visai neseniai mokesčių mokėtojai galėjo pasinaudoti šia pajamų mokesčio lengvata nepaisant to kiek kreditų būstui įsigyti, du ar daugiau jie buvo paėmę. Buvusi lygi šiol įstatyme įtvirtinta galimybė apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas iš pajamų atskaityti už būsto kreditą sumokėtas palūkanas, neatsižvelgiant į tai, kiek kreditų buvo paimta ir kiek būstų įsigyta, sąlygojo disbalanso atsiradimą. Autorė detaliau aptars šią ir kitas adekvačias mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problemas nagrinėdama – piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis problemas.

Mokesčių mokėtojas norėdamas pasinaudoti GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta lengvata, kreditą turi gauti iš banko, kitų kredito įstaigų arba finansų ministro sąrašė nurodytų užsienio valstybių fondų ir valstybinių finansinių institucijų, kurių daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, paju) paketo turėtojais yra užsienio valstybių vyriausybės. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtinto užsienio valstybių fondų ir valstybinių finansinių institucijų,

¹⁰⁵ Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006m. rugpjūčio 23 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-7365 „Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 4 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

kurių daugiau kaip 50 procentų sąraše nurodyta Jungtinių Amerikos Valstijų nepelno korporacija „*The Baltic-American Enterprise Fund*“.¹⁰⁷

Lengvata taikoma, jeigu paimto kredito paskirtis, tik būstui pirkti ar statyti, būstui pirkti ir apdailos darbams užbaigti, būsto ir garažo ar parkavimo vietai įsigyti, žemės sklypui kartu su gyvenamuoju namu, tai yra namų valdai, įsigyti arba žemės sklypui, skirtam gyvenamojo būsto statybai, įsigyti, o palūkanoms mokamoms už kreditą, suteiktą tik būsto apdailos darbams užbaigti, būsto remontui ar jo rekonstravimui atlikti, lengvata netaikoma.¹⁰⁸

Gyventojas, norėdamas pasinaudoti lengvata, turi pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir prie jos pridėti priedo FR0462L formą “Gyventojų patirtų išlaidų, mažinančių apmokestinamąsias pajamas, apskaičiavimas”. Priedo FR0462L formos laukelyje L1 gyventojas nurodo kodą 3. Jeigu kreditas gautas sutuoktinio arba kurio nors kito asmens vardu, priedo FR0462L formos L3 laukelyje gyventojas įrašo asmens, kurio vardu gautas kreditas asmens kodą.

Pagal GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 4 punktą¹⁰⁹ mokesčių mokėtojams (studijuojantiems ir/ar jų tėvams) taikoma tokia Gyventojų pajamų mokesčio lengvata, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus) sumokėtas ribojamo dydžio sumas už studijas (kurias baigus įgyjamas aukštasis išsilavinimas ir (ar) suteikiama atitinkama kvalifikacija, taip pat doktorantūros bei meno aspirantūros studijas.

Tačiau mokesčio lengvata netaikoma nuolatiniais Lietuvos gyventojams, išlyginamųjų studijų studentams, jeigu aukštosios mokyklos studijų nuostatuose šios studijos nėra prilygintos nuosekliosiomis arba vientisosiomis studijomis, kurias baigus įgyjamas aukštasis išsilavinimas ir (ar) suteikiama kvalifikacija.¹¹⁰

Lengvata gali pasinaudoti nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris moka už savo arba savo vaiko (įvaikio), globotinio studijas Lietuvos ar užsienio šalies aukštojoje mokykloje, neatsižvelgiant į tai, studijuojama dieniniu, vakariniu ar neakivaizdiniu būdu. Jeigu vienas iš tėvų (įtėvių) ar globėjų negali pasinaudoti visa už studijas leidžiama atimti suma, tai yra gauna nepakankamai apmokestinamųjų pajamų, tai kitas iš tėvų (įtėvių) ar globėjų nepasinaudota už studijas sumokėtos sumos dalimi pasinaudoti negali.

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 306 „Dėl užsienio valstybių fondų ir valstybinių finansinių institucijų, kurių daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) paketo turėtojais yra užsienio valstybių Vyriausybės, sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2002 10 02, Nr. 95-4152

¹⁰⁸ Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2005m. liepos 5 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-6340 „Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

¹¹⁰ Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006m. rugpjūčio 23 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-7365 „Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 4 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“

Studijuojantysis arba vienas iš jo tėvų (įtėvių) ar globėjų iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti ribojamo dydžio sumas už studijas, sumokėtas tiek iš savo, tiek skolintų lėšų (iš kredito įstaigos paimta paskola). Tačiau pastaruoju atveju iš apmokestinamųjų pajamų gali būti atimta per mokestinį laikotarpį gražinta ribojamo dydžio tos paskolos dalis.¹¹¹

Mokesčių mokėtojai norėdami pasinaudoti šia lengvata ir iš savo apmokestinamųjų pajamų atimti už studijas sumokėtas sumas reikia gyvenamosios vietos mokesčių administratoriui pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Deklaraciją reikia pateikti pasibaigus kalendoriniams metams, iki kitų metų gegužės 1 dienos.

Pagal GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 5 punktą¹¹² mokesčių mokėtojas iš pajamų gali atimti tokias savo patirtas išlaidas, kaip antai išlaidos už vieną 2004–2009 metais įsigytą asmeninio kompiuterio vienetą su programine įranga ir (arba) interneto prieigos įrengimą kartu su šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidomis, neviršijančios 4 000 litų. Jeigu kompiuterio vienetas su programine įranga įsigijamas pagal sutartį, kurioje nustatyta, kad nuosavybės teisė į daiktą pereina pirkėjui apmokėjus visą sutartyje nustatytą kainą, tai iš pajamų gali būti atimama faktiškai apmokėta kainos dalis (išskyrus palūkanas), tačiau visa atimama suma negali viršyti 4 000 litų (įskaitant interneto prieigos įrengimo ir šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidas) per sutarties galiojimo laikotarpį.

Asmeninio kompiuterio vienetą sudarančių elementų sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos Informacinės visuomenės plėtros komiteto prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės direktoriaus įsakymų.¹¹³

Deklaruojant 2007–2009 metų gyventojų pajamų mokestį, GPMĮ 21 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu minėtame punkte nurodytas asmeninio kompiuterio vienetas su programine įranga ir interneto prieigos įrengimas su šiai prieigai reikalinga įranga buvo įsigyti iš Lietuvos arba užsienio vieneto.

Minėtą teisės normą, reglamentuojančią gyventojų pajamų mokesčio lengvatą įsigijant kompiuterį, Seimas pratęsė dar trims metams, priimdamas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio papildymo įstatymo pakeitimo įstatymą¹¹⁴, kadangi galiojanti analogiška GPMĮ nuostata turėjo teigiamos įtakos informacinės visuomenės proveržiui Lietuvoje. Pavyzdžiui, 2005 metų pirmąjį ketvirtį asmeninį kompiuterį turėjo 29

¹¹¹ Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006m. rugpjūčio 23 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-7365 „Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 4 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“

¹¹² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

¹¹³ Lietuvos Respublikos Informacinės visuomenės plėtros komiteto prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės direktoriaus 2004 m. rugpjūčio 23 d. įsakymas Nr. T-10 „Dėl Asmeninio kompiuterio vienetą sudarančių elementų sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004 08 26, Nr. 132-4780.

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2006, Nr. 127- 4821.

procentų namų ūkių (2003 m. I ketvirtį – 19,3 proc.), internetu naudojosi 14,4 procentai namų ūkių (2003 m. I ketvirtį – 6,2 proc.).¹¹⁵

Finansų ministerijos duomenimis 2005 metais gyventojams buvo gražinta apie 24 mln. Litų pajamų mokesčio už kompiuterinę techniką ir interneto prieigos įvedimą. o 2006 metais tokius prašymus dėl dalies gyventojų pajamų mokesčio susigrąžinimo jau pateikė apie 85 tūkstančių gyventojų, planuojama, kad 2006 metais dėl šios lengvatos taikymo bus gražinta apie 60 milijonų litų sumokėto gyventojų pajamų mokesčio.¹¹⁶

Pagal GPMĮ gyventojui pateikus prašymą iš pajamų mokestiniu laikotarpiu darbdavys iš gyventojui išmokamų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų privalo atimti neapmokestinamųjų pajamų dydį. Gyventojams gali būti taikomas pagrindinis neapmokestinamųjų pajamų dydis (290 litų per mėnesį, po 2007 metų 320 litų), individualus neapmokestinamųjų pajamų dydis, nustatytas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 2 dalyje¹¹⁷ ir papildomas neapmokestinamųjų pajamų dydis (kuris lygus 0,1 pagrindinio neapmokestinamojo pajamų dydžio) už auginamą vieną arba du vaikus. Mokestiniam laikotarpiui pasibaigus gyventojas iš savo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų gali atimti metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį ir metinį papildomą neapmokestinamųjų pajamų dydį.

Be to įstatymas mokesčių mokėtojui suteikta galimybė skirti iki dviejų procentų sumokėtos gyventojų pajamų mokesčio sumos labdarai ir paramai. Pagal GPMĮ 34 straipsnio 3 dalies¹¹⁸ nuostatas mokesčio administratorius nuolatinio Lietuvos gyventojų prašymu, mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka privalo pervesti Lietuvos vienetams, pagal Labdaros ir paramos įstatymą¹¹⁹ turintiems teisę gauti paramą, iki 2 procentų pajamų mokesčio, mokėtino pagal metinę pajamų mokesčio deklaraciją, sumos, o jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas metinės pajamų mokesčio deklaracijos neteikia, – iki 2 procentų mokesčių išskaičiuojančio asmens išskaičiuoto pajamų mokesčio sumos.

Tokiu būdu visuomenės labai dirbančioms organizacijoms nukreipdami savo pajamų dalį mokesčių mokėtojai ne tik padidina asmeninio pasirinkimo laisvę ar stiprina susidomėjimas ne pelno organizacijų veikla, bei pagyvina tradicinę paramą ir savanorišką veiklą, bet ir daro

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė // http://www3.lrs.lt/pls/INTER/w5_show?p_d=60622&p_r=4445; prisijungimo laikas: 2006-11-26

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto svetainė // http://www.lrvk.lt/main.php?id=aktualijos_su_video/p.php&n=3675; prisijungimo laikas: 2006-11-26

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002, Nr. 73-3085.

¹¹⁸ Ten pat.

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas // Valstybės žinios 2000, Nr. 61-1818.

didesnę įtaką valstybės lėšų paskirstymui. Nors gyventojams pasinaudojus šia galimybe, valdžios sektoriaus biudžetas (2004 metų duomenimis) neteko 22,8 milijonų litų pajamų.¹²⁰

Pirmoji iš Centrinės Europos šalių, kur veikia panašios įstatymo nuostatos, leidžiančios mokesčių mokėtojams dalį jų mokamų pajamų mokesčių skirti jų pačių pasirinktai veiklai remti, yra Vengrija. Šios šalies įstatymai nuo 1996 metų leidžia kiekvienam mokesčių mokėtojui tokiu būdu disponuoti 1 procentu savo pajamų, skiriant juos bet kokiai oficialiai registruotai labdaros veiklai finansuoti. Numatyta, kad pinigai gali būti skiriami nevyriausybinėms organizacijoms, biudžetinėms ne pelno organizacijoms, viešosioms programoms, kurias įsteigė vyriausybė ar savivaldybė vyriausybinėms programoms, o taip pat vietinėms kultūrinėms organizacijoms. Be Vengrijos, panašios nuostatos įtvirtintos ir Lenkijos bei Slovakijos mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose.¹²¹

Lietuvoje šios mokesčio lengvatų įgyvendinimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 metų rugsėjo 25 dienos, įsakymas Nr. 305 „Dėl iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos pervedimo Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turtintiems teisę gauti paramą, tvarkos patvirtinimo“¹²², bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymas Nr. V-45 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymo pervedi iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turtintiems teisę gauti paramą, FR0512 formos ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklių patvirtinimo“.¹²³

Nuo 2006 metų pradedama įgyvendinti atlikta Mokesčių reforma, leis gyventojų pajamų mokesčio tarifą iki 2008 metų sumažinti net devyniais procentiniais punktais iki 24 procentų. Nuo 2006 metų liepos 1 dienos jau sumažintas gyventojų pajamų mokesčio tarifas nuo 33 procentų iki 27 procentų, o nuo 2008 metų sausio 1 dienos 27 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifą ketinama sumažinti iki 24 procentų. Šie pakeitimai turės įtakos esamoms gyventojų pajamų mokesčio lengvatoms, iš pajamų bus atskaitoma mažesnės sumos, tačiau tuo pačiu metu vykdoma reforma turėtų teigiamai atsiliiepti kaip mokesčių mokėtojui, taip ir valstybės

¹²⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainė// http://www.finmin.lt/finmin/content/document.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2FE259D6CFC6D6A032C1256CF60058BC82; prisijungimo laikas:2006-11-26.

¹²¹ Filantropijos portalas // <http://www.labdara-parama.lt/>; prisijungimo laikas:2006-12-04

¹²² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 305 „Dėl iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos pervedimo Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turtintiems teisę gauti paramą, tvarkos patvirtinimo“// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=187457; prisijungimo laikas:2006-11-27.

¹²³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymas Nr. V-45 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymo pervedi iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turtintiems teisę gauti paramą, FR0512 formos ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklių patvirtinimo“// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=205218 prisijungimo laikas: 2006-11-27.

biudžeto atžvilgių. Kadangi mokesčių mažinimas turi multiplikatoriaus¹²⁴ efektą. Kuo mažesni mokesčiai, tuo mažiau žmonių, kuriems reikia pagalbos.¹²⁵

2.2.2. Žemės mokesčio lengvatos

Pagrindinis teisės aktas nustatantis žemės mokesčio lengvatas yra Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas.¹²⁶ Šis įstatymas nustato žemės mokesčio objektus, kurių atžvilgiu taikoma mokesčio lengvata, mokesčių mokėtojus ar jų grupes, kurie turi teisę pasinaudoti mokesčio lengvatomis, taip pat įstatyme apibrėžtos sąlygos ir kiti kriterijai, kuriems esant taikoma žemės mokesčio lengvata. Nemažiau svarbūs yra ir poįstatyminiai teisės aktai, vyriausybės nutarimai, valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymai, kiti teisės aktai, nustatantys ir patvirtinantys žemės mokesčio administravimo taisykles ar reglamentuojantys šio mokesčio lengvatas.¹²⁷

Žemės mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas pastaruoju metu patyrė tam tikrus pokyčius. Visų pirma pasikeitė žemės mokesčio lengvatos taikymas pensinio amžiaus ar riboto darbingumo asmenims bei nepilnamečiams vaikams. Iki šiol žemės savininkai, turintys keletą žemės sklypų skirtingose savivaldybėse, turėdavo patys pasirinkti, kuriam sklypui galėtų būti taikoma lengvata. Dabar to daryti nebereikia, kadangi pati mokesčių inspekcija apskaičiuoja, kurio neapmokestinamo sklypo dydžio vertė yra didžiausia ir tam sklypui ar jo daliai pritaiko žemės mokesčio lengvatą (savivaldybių tarybos savo nuožiūra nustato tik neapmokestinamus žemės sklypų dydžius tų savivaldybių teritorijoje). Be to iki šiol nuo žemės mokesčio mokėjimo buvo atleisti senatvės pensininkai, gaunantys pensijas pagal Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymą.¹²⁸ Pasikeitus žemės mokesčio lengvatas reglamentuojančioms įstatymo nuostatomis, mokesčio nemokės asmenys, kuriems suėjo senatvės pensijos amžius, nesvarbu, ar jie gauna pensiją pagal Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymą. Vyriausybė taip pat nutarė pasiūlyti Seimui Žemės mokesčio įstatymo pataisas, kuriose aiškiau nustatoma, kaip turėtų būti apskaičiuojama žemės mokesčio lengvata tais atvejais, kai žemės savininkai turi kelis žemės sklypus. Minėtų siūlymų dėka nustatyta, kad apskaičiuojant lengvatą, žemės savininkui nuosavybės teise priklausantys keli žemės sklypai, esantys tos pačios savivaldybės teritorijos

¹²⁴ Multiplikatorius – (lot. *multiplicator* – daugintojas, daugiklis), koeficientas, rodantis vieno rezultatinio kintamojo dydžio priklausomybę nuo kito, jį ribojančio kintamojo poveikio. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius. 2001, P. 659.

¹²⁵ R. Vainienė. Mokesčiai ir socialinė politika//“Laisvoji rinka“. 1999, Nr.2.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.

¹²⁷ Žiūrėti: PRIEDAS I.

¹²⁸ Lietuvos Respublikos Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymas// Valstybės žinios 1994, Nr. 59-1153.

vietovėse, kurioms nustatytas vienodas neapmokestinamasis dydis, yra laikomi vienu žemės sklypu.¹²⁹

Vyriausybė taip pat pasiūlė minėtas įstatymo pataisas taikyti nuo 2006 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio ir tokiu būdu užtikrinti iki 2006 metų taikytos lengvatos tolesnį taikymą.¹³⁰

Pagal Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymą žemės mokesčiu neapmokestinama:¹³¹

- bendro naudojimo keliai,
- miško žemė, pastaroji nuostata taikoma apskaičiuojant žemės mokestį nuo 1995 metų.
- žemės sklypai, nuosavybės teise priklausantys užsienio valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms pariteto pagrindu, tai reiškia, kad neapmokestinami tų užsienio valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms žemės sklypai, kuriose Lietuvos valstybės atitinkamiems žemės sklypams numatyta tokia pati mokesčio lengvata.

Mokesčio lengvatas už apsauginių miškų, gamtosauuginės paskirties bei gamtos paminklų žemę, taip pat už istorijos ir kultūros paminklų žemę nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 603 „Dėl žemės mokesčio“¹³² nustatyta, jog žemės mokestis taip pat neimamas už:

- 1) nacionalinių parkų, regioninių parkų, kraštovaizdžio, kraštovaizdžio – kultūrinių, geologinių, geomorfologinių, botaninių, zoologinių, botaninių – zoologinių, hidrografinių ir pedologinių draustinių teritorijų ir jų apsaugos zonų žemės, išskyrus žemės ūkio naudmenas, pastatų, kiemų, kelių ir tvenkinių užimtą žemę,

- 2) vandens telkinių pakrančių apsaugos juostų žemę,

- 3) gamtos paminklų žemės, išskyrus pastatų, kiemų ir kelių užimtą žemę,

- 4) archeologijos paminklų (išskyrus senamiesčių kultūrinius sluoksnius) bei istorijos paminklų (neveikiančių kapinių ir laidojimo vietų) teritorijų ir jų apsaugos zonų žemės, išskyrus namų valdų, kitų pastatų, kiemų, tvenkinių ir kelių užimtą žemę,

- 5) istorijos, architektūros, dailės paminklų ir jų teritorijų žemę kaimo vietovėse.

- 6) katalikų bažnyčių institucijų privačios nuosavybės teise turimi žemės sklypai, naudojami sielovados, karitatyviniams, švietimo ir kultūros tikslams, žemės mokesčiu neapmokestinami. Kitos (ne katalikiškos) religinės bendruomenės nėra atleistos nuo žemės mokesčio mokėjimo, tačiau gali būti atleistos, jei savivaldybių tarybos priėmė tokius sprendimus.

¹²⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. lapkričio 29 d. nutarimas Nr. 1181 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-1735“ //Valstybės žinios, 2006 12 02, Nr. 131-4958.

¹³⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto svetainė//

http://www.lrv.lt/main.php?id=aktualijos_su_video/p.php&n=4079;prisijungimo_laikas:2006-11-24.

¹³¹ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.

¹³² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. rugpjūčio 3 d. nutarimas Nr.603 „Dėl žemės mokesčio“ //Valstybės žinios, 1993, Nr. 35-804.

Būtina pastebėti, kad pagal minėto nutarimo 1.3. punktą “ žemės mokestis mokamas ir apskaičiuojamas pagal Nekilnojamojo turto registro duomenis, kuriuos Žemės ir kito nekilnojamojo turto kadastro ir registro valstybės įmonė pateikia teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms kasmet iki balandžio 1 dienos”, o tame registre, nors jame turi būti registruojama visa teisinė informacija apie nekilnojamąjį turta, paminkliškumas iki šiol yra neregistruojamas. Todėl, nors žemės mokesčio lengvata yra nustatyta, praktiškai savininkų ji nepasiekia.¹³³ Be to miestuose žemės mokesčio lengvatos faktiškai nėra. Jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 603 „Dėl žemės mokesčio“ pagal 2.3 punktą „už istorijos ir kultūros paminklų reguliuojamo užstatymo ir saugomo landšafto zonų žemę kaimo vietovėse, senamiesčių kultūrinių sluoksnių teritorijų žemę“ leidžia mokėti senamiesčiuose sumažinti ne daugiau kaip 50 procentų, tai Vyriausybės 1999 metų vasario 24 dienos nutarimu Nr. 205 „Dėl žemės įvertinimo tvarkos“¹³⁴, patvirtinta žemės įvertinimo tvarka ir įveda paminklų statusą turinčių objektų koeficientus, kurie apmokestinamąją vertybių ir paminklų teritorijų žemės vertę (tuo pačiu ir žemės mokestį) padidina nuo 50 procentų iki 6 kartų.¹³⁵

Žemės mokesčio lengvatas mokesčių mokėtojams gali nustatyti ir savivaldybių tarybos. Savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti. Tačiau derėtų atsižvelgti į tą faktą, kad šioje vietoje mokesčių mokėtojas susiduria su įstatymo spraga. Minėta, Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsnyje numatyta taisyklė, kuri nustato savivaldybių tarybų teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti negali būti pilnai taikoma, kadangi pagal nuo 2006 metų sausio 1 dienos įsigaliojusią 6 straipsnio 3 dalies nuostatą, mokesčių mokėtojai turi teisę gauti didžiausią žemės mokesčio lengvatą tik vienam žemės sklypui. O tai prieštarauja Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsniui ir neleidžia vykdyti savivaldybės tarybos sprendimo tuo atveju, jeigu žemės savininkai turi kelis žemės sklypus skirtingose vietose.

Taigi, pagal Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsnį savivaldybių tarybos nustato tokias žemės mokesčio lengvatas:¹³⁶

- atleidžia nuo žemės mokesčio 100 procentų,
- nustato žemės mokesčio mažinimo procentą. Šiuo atveju, apskaičiuojant žemės mokesčio sumą, ji sumažinama nustatytu mokesčio mažinimo procentu,

¹³³ Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė//

http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=1016&p_d=11223&p_k=1; prisijungimo laikas: 2006-11-22.

¹³⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. vasario 24 d. nutarimas nr.205 „Dėl žemės įvertinimo tvarkos“//Valstybės žinios, 2002, Nr. 102-4574.

¹³⁵ Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė//

http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=1016&p_d=11223&p_k=1; prisijungimo laikas: 2006-11-22.

¹³⁶ Valstybinės mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2006 m. birželio 9 d. įsakymas Nr. VA-55 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2006 06 17, Nr. 68-2532.

- nustato neapmokestinamąjį sklypo dydį. Šiuo atveju Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnyje¹³⁷ nustatyti apribojimai netaikomi (tai reiškia, kad jeigu mokesčių mokėtojas vienoje savivaldybėje turi kelis žemės sklypus, tada nenustatoma didžiausios vertės lengvata, taip pat neatsižvelgiama į ataskaitinio laikotarpio pradžioje to žemės savininko šeimos narių darbingumą). Kai toks mokesčių mokėtojas vienoje savivaldybėje turi kelis nuosavybės teise priklausančius žemės sklypus, kurių plotas yra didesnis už savivaldybės tarybos pagal Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsnį nustatytą neapmokestinamąjį sklypo dydį, tai taikant šią žemės mokesčio lengvatą neapmokestinama tik tokio ploto žemė, koks yra savivaldybės nustatytas neapmokestinamasis sklypo dydis, o šį dydį viršijančioji dalis apmokestinama žemės mokesčiu. Pirmiausia lengvata taikoma apmokestinant didžiausios vertės sklypą, paskui kitus sklypus.

Pagal Lietuvos respublikos žemės mokesčio įstatymą¹³⁸ nuo žemės mokesčio atleidžiami žemės savininkai – I ir II grupės invalidai, senatvės pensininkai ir nepilnamečiai vaikai, kai minėtų savininkų šeimose apmokestinamojo laikotarpio pradžioje nėra darbingų asmenų ir jiems priklausančio žemės sklypo plotas ne didesnis už savivaldybių tarybų nustatytus neapmokestinamuosius dydžius. Taikant lengvatą, prie darbingų asmenų nepriskiriami mokymo įstaigų dieninių skyrių moksleiviai bei studentai.

Taigi galima išskirti tokius subjektus, kuriems yra taikoma šio mokesčio lengvatos: ūkininkai, pensininkai, invalidai, nepilnamečiai vaikai.

Pagal Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos 1992 metų birželio 25 dienos nutarimą „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“ 2 punkto 3 dalį¹³⁹, ūkininkams yra suteikta teisė už ūkininko ūkiui steigti arba plėsti gražintą žemę žemės mokesčių pradėti mokėti praėjus 3 metams nuo privačios žemės teisinio įregistravimo. Ši žemės mokesčio lengvata teikiama tik vieną kartą (per trejus metus nuo privačios žemės teisinio įregistravimo). Jeigu ūkininkas ūkininko ūkį įregistruoja vėliau, tarkim praėjus vieneriems metams po žemės įregistravimo Nekilnojamojo turto registre, tai minėta lengvata jam teikiama tik per likusią lengvatos galiojimo dvejų metų laikotarpį.

Tuo atveju kai ūkininko ūkis įregistruojamas pirmąjį metų pusmetį, tai žemės mokesčio lengvata ūkininkui teikiama visus tuos metus, o jeigu antrąjį pusmetį – lengvata pradedama teikti nuo kitų kalendorinių metų. Jeigu šios žemės mokesčio lengvatos taikymo metu ūkininkui gražinamas kitas žemės sklypas arba jei nuo ūkininko papildomai nusipirkto žemės pirminio jos

¹³⁷ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.

¹³⁸ Ten pat.

¹³⁹ Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1992 metų birželio 25 dienos nutarimas Nr. I-2676 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“//Valstybės žinios, 1992 07 31, Nr. 21-613.

teisinio įregistravimo dar nepraėjo treji metai, tai ir tokios žemės apmokestinimo atveju žemės mokesčio lengvata taikoma per likusią lengvatos galiojimo laiką.¹⁴⁰

Kai ūkininko ūkio žemę sudaro ne tik ūkininko, kurio vardu įregistruotas ūkininko ūkis, žemė, bet ir kitų ūkio narių bei bendrasavininkų bendrosios jungtinės ar bendrosios dalinės nuosavybės teise priklausantys žemės sklypai, tai žemės mokesčio lengvata taikoma apmokestinant viso žemės ploto visus žemės sklypus.¹⁴¹

Ūkininkui žemės mokesčio lengvata taikoma tik tada, kai žemė yra gražinta arba pirкта, o apmokestinant paveldėtą ar dovanotą žemę ši lengvata netaikoma. Tačiau jeigu ūkininkas, paveldėjęs žemę ir ją įregistravęs Nekilnojamojo turto registre bei Ūkininkų ūkio registre, tuo metu negalėjo pasinaudoti ūkininko žemės apmokestinimo lengvata, tačiau kai po kelerių metų plėsdamas savo ūkį šis ūkininkas nusipirko dar žemės ir nuosavybės teises į šią žemę įregistravo Nekilnojamojo turto registre bei ją įtraukė į įregistruoto ūkininko ūkio sudėtį, tai šiuo atveju apmokestinant nusipirktą žemę turi būti taikoma ūkininko žemės apmokestinimo lengvata (nuo nuosavybės teisių į šią nusipirktą žemę teisinio įregistravimo Nekilnojamojo turto registre 3 kalendorinius metus atleidžiama nuo žemės mokesčio mokėjimo), nes šis ūkininkas tokia lengvata dar nesinaudojo.¹⁴²

Ūkininko žemėms apmokestinimo lengvata taikoma apmokestinant tik žemės ūkio paskirties žemę, įregistruotą Nekilnojamojo turto registre ir Ūkininkų ūkių registre. Kai ūkininkas savo žemės sklypą yra įregistravęs tik Nekilnojamojo turto registre arba tik Ūkininkų ūkių registre, tai ūkininko žemės apmokestinimo lengvata netaikoma.

Pagal Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnį¹⁴³ nuo žemės mokesčio atleidžiami žemės savininkai – asmenys, sukakę senatvės pensijos amžių, jei šių savininkų šeimose apmokestinamojo laikotarpio pradžioje nėra darbingų asmenų ir jiems priklausančios žemės sklypo plotas neviršija savivaldybių tarybų nustatytų neapmokestinamųjų dydžių. Senatvės pensininkams priskiriami asmenys, sukakę senatvės pensijos amžių, kuris nustatytas Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatyme.

Taikant įstatymo 6 straipsnio nustatytą lengvatą, žemės mokestis imamas už žemės sklypo dalį, viršijančią savivaldybių nustatytus nepamokestinamuosius sklypų dydžius. Be to Kai žemės savininkui, turinčiam teisę į minėtame straipsnyje nurodytą lengvatą, nuosavybės teise priklauso keli žemės sklypai (skirtingose to paties miesto (rajono) vietovėse ar skirtinguose administraciniuose padaliniuose), tai taikoma didžiausia lengvata vienam žemės sklypui, tai reiškia, kad mokesčio lengvata taikoma tam sklypui, kuriam apskaičiuotas lengvatos dydis yra

¹⁴⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2003 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003 10 08, Nr. 94-4264.

¹⁴¹ Ten pat.

¹⁴² Ten pat.

¹⁴³ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.

didžiausias. Tais atvejais, kai šeimos nariai, asmenys, sulaukę senatvės pensijos amžių, naudojami atskirais teisiškai įregistruotais žemės sklypais, žemės mokesčio lengvata turi būti taikoma apmokestinant vieną žemės sklypą kiekvienam savininkui atskirai.¹⁴⁴

Pagal Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnį¹⁴⁵ nuo žemės mokesčio atleidžiami žemės savininkai – asmenys, kuriems nustatytas 0 — 40 procentų darbingumo lygis (iki 2007 metų birželio 30 dienos – ir I bei II grupės invalidai), jei šių savininkų šeimose apmokestinamojo laikotarpio pradžioje nėra darbingų asmenų ir jiems priklausančios žemės sklypo plotas neviršija savivaldybių tarybų nustatytų neapmokestinamųjų dydžių. Taikant šiame straipsnyje nurodytą žemės mokesčio lengvatą, prie darbingų asmenų nepriskiriami nepilnamečiai vaikai iki jiems sukaks 18 metų, dieninių skyrių mokymo įstaigų moksleiviai ir studentai, nedarbingi asmenys (kuriems nustatytas 0-25 procentų darbingumo lygis), nedirbantys iš dalies darbingi asmenys (kuriems nustatytas 30-55 procentų darbingumo lygis), taip pat nedirbantys invalidai (iki 2007 metų birželio 30 dienos) bei nedirbantys asmenys, sukakę senatvės pensijos amžių, tai yra asmenys, neturintys kitų pajamų šaltinių, išskyrus stipendijas ir pensijas. Taip pat prie darbingų asmenų nepriskiriami asmenys, sulaukę pensinio amžiaus, tačiau įstatymų nustatyta tvarka neturintys teisės gauti senatvės pensijos.

Visais atvejais, kai Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnyje¹⁴⁶ išvardytų mokesčių mokėtojų šeimose yra 18 metų sukakusių vaikų, dieninių skyrių mokymo įstaigų moksleivių ar studentų, kurie nepriskiriami darbingiems asmenims, tai tokie mokesčių mokėtojai, pageidaujantys naudotis minėtame straipsnyje nurodyta lengvata, apie tokius vaikus turi patys pranešti savo gyvenamosios vietos Apskritis Valstybinei mokesčių inspekcijai ir pateikti tai įrodančius dokumentus. O atskira šeima, kuriai taikoma Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnyje nustatyta žemės mokesčio lengvata, laikomi sutuoktiniai, likęs vienas iš sutuoktinių arba viengungis asmuo ir kartu su jais gyvenantys jų vaikai (įvaikiai, posūniai, podukros), iki jiems sukaks 18 metų, visi duomenys imami iš gyventojų registro.

Taikant įstatymo 6 straipsnio nustatytą lengvatą, žemės mokestis imamas už žemės sklypo dalį, viršijančią savivaldybių nustatytus neapmokestinamuosius nepamokestinamuosius sklypų dydžius.

Kai žemės savininkui, turinčiam teisę į šiame straipsnyje nurodytą lengvatą, nuosavybės teise priklauso keli žemės sklypai (skirtingose to paties miesto (rajono) vietovėse ar skirtinguose administraciniuose padaliniuose), tai taikoma didžiausia lengvata vienam žemės sklypui, tai reiškia, kad lengvata taikoma tam sklypui, kuriam apskaičiuotas lengvatos dydis yra didžiausias.

¹⁴⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2003 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003 10 08, Nr. 94-4264.

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 1992, Nr. 21-612.

¹⁴⁶ Ten pat.

Nuo 2007 metų sausio 1 dienos nuo žemės mokesčio taip pat atleidžiami žemės savininkai, kurių mokėtinas žemės mokestis (už visus nuosavybės teise priklausančius žemės sklypus) neviršija 5 litų, tai nustato Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymo 6, 11 straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas.¹⁴⁷

Tačiau pastaruoju metu pastebima tendencija, nukreipta į žemės mokesčio lengvatų mažinimą bei ribojimą. Įstatymų ar įstatymų projektų apžvalga atkreipia dėmesį į esamą įstatymų kūrėjų minties kryptingumą, kurio pagrindas yra ne kas kita, kaip mėginimas pakeisti apmokestinimo tvarką, konkrečiai minimizuojant esamas galimybes pasinaudoti mokesčio lengvatomis. Pastarieji apeliuoja į tai, kad tokie pasikeitimai galėtų ženkliai įtakoti šalies ekonomikos procesus, vykstančius šiame sektoriuje, pavyzdžiui, išjudinti į sąstingį papuolusią žemės rinką, kurioje dirbtinai suformuota aukšta žemės kaina. Įstatymų projektų rengėjai taip pat numato, kad teikiamos įstatymų projektų nuostatos ženkliai padidintų valstybės biudžeto įplaukas einamaisiais biudžetiniais metais.

Tokį teisinį reguliavimą atskleidžia nuostatos įvirtintos Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Tesisės departamento išvadoje „Dėl Žemės mokesčio įstatymo 3 ir 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto“.¹⁴⁸ Pagal minėtą aktą siūloma apriboti galimybę taikyti mokesstinę lengvatą žemės savininkams, kuriems nustatytas 0-40 procentų darbingumo lygis, sulaukusiems senatvės pensijos amžiaus ir nepilnamečiams. Taigi, siūloma žemės mokesčio lengvatą taikyti ne tik pagal įstatyme nustatytą subjektų statusą, bet ir pagal jų turimo tam tikroje teritorijoje žemės sklypo dydį. Teikiamu įstatymo projektu siūloma nustatyti, kad asmenys, turintys teisę į žemės mokesčio lengvatą atleidžiami nuo žemės mokesčio tik tuomet, kai jų žemės sklypas, esantis didžiuosiuose miestuose ir jų rajonuose, nėra didesnis nei 20 arų, o jeigu jis viršija 20 arų, jie tampa žemės mokesčio mokėtojais. Dabar galiojančio įstatymo 6 straipsnio 3 dalyje yra nustatyta, kad kai žemės savininkai turi teisę į mokesčio lengvatą ir turi ne vieną žemės sklypą nepriklausomai nuo žemės sklypo vietos, taikoma didžiausia lengvata vienam žemės sklypui. Bet, vis dėlto šiame įstatymo projekte trūksta teisinio pagrindo, svarbiausio dalyko, kuriuo remiantys projekto rengėjai siūlo iš visų žemės mokesčio lengvatų turėtojų išskirti tuos, kurie turi žemės sklypus didžiuosiuose miestuose ir jų rajonuose, ir nustatyti jiems žemės mokesčio lengvatos taikymo ribas. Svarstyтина, ar šiuo atveju siūlomas mokesčio lengvatos taikymo ribojimas pagal teritorinį principą tos pačios kategorijos mokesčių mokėtojams be objektyvaus pateisinimo nepažeistų asmenų teisinės lygybės principo.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymo 6, 11 straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2005 12 31, Nr. 153-5640.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos 2006-10-16 Teisės departamento išvada Nr. XP-1693 „Žemės mokesčio įstatymo 3 ir 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto“// http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=284383; prisijungimo laikas:2006-11-20.

Konstitucinio teismo 1996 metų lapkričio 20 dienos nutarime¹⁴⁹ numatyta, kad konstitucinis visų asmenų lygybės įstatymui principas būtų pažeidžiamas, jei tam tikra grupė asmenų, kuriems yra skiriama teisės norma, palyginti su kitais tos pačios normos adresatais, būtų kitaip traktuojama, nors tarp tų grupių nėra tokio pobūdžio ir tokios apimtys skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisintas.

Žemės mokesčių apskaičiuoja mokesčius administruojanti institucija. Tam, kad ši institucija galėtų teisingai pritaikyti lengvatas, ji privalo apie mokesčio mokėtoją turėti ne tik pagrindinę informaciją (vardas, pavardė, asmens kodas, gyvenamoji vieta, turimos žemės plotas ir vieta), bet ir daug papildomos informacijos apie jo ir visos jo šeimos socialinę padėtį. Ne gana to, vieną kartą surinktą informaciją turi būti nuolat atnaujinama, kadangi padėtis kinta. Mokesčio apskaičiavimas tampa individualizuotas, sunkiai kompiuterizuojamas, todėl labai brangus. Taigi ypatingai svarbu yra tinkama teisiškai sureguliuoti ne tik patį Žemės mokesčio lengvatų taikymą, bet ir Žemės mokesčio lengvatoms taikyti reikalingų duomenų surinkimo procesą, kuris sudaro nenutrūkstamą vieningą vyksmą, garantuojantį, kad mokesčių mokėtojas galės pasinaudoti visomis įstatymo jam suteiktomis išimtinėmis sąlygomis. Tokiu būdu siekiama išvengti galimo piktnaudžiavimo mokesčių lengvatomis kaip iš mokesčių mokėtojų, taip ir iš mokesčių administratorių pusės.

Pagal Žemės mokesčio įstatymo 11 straipsnio¹⁵⁰ nuostatas deklaracijos mokesčių mokėtojams turi būti pateiktos iki kalendorinių metų spalio 1 dienos. Siekdamas užtikrinti deklaracijų mokesčių mokėtojams pateikimą laiku ir sklandų žemės mokesčio surinkimą, Apskritis valstybinei mokesčių inspekcijai privalo savo apskričių savivaldybėms laiku išsiųsti prašymus kuo anksčiau priimti žemės mokesčio lengvatų nustatymo žemės mokesčio mokėtojams sprendimus ir juos pateikti atitinkamoms Apskritis Valstybinėms mokesčių inspekcijoms. Tokie raginimo raštai savivaldybėms turi būti išsiųsti iki kiekvienų metų liepos 1 dienos. Apskritis Valstybinės mokesčių inspekcijos ir jų teritoriniai skyriai pagal atskirus susitarimus su savo apskrities savivaldybėmis turi suderinti duomenų apie savivaldybių tarybų nustatytas lengvatas žemės mokesčio mokėtojams (pagal Žemės mokesčio įstatymo 6 ir 7 straipsnius) gavimo terminus. Šie duomenys Apskritis valstybinių mokesčių inspekcijoms ir jų teritoriniams skyriams turi būti pateikti ne vėliau kaip iki kalendorinių metų liepos 30 dienos. Surinktus duomenis apie savo apskrities savivaldybių tarybų nustatytus neapmokestinamuosius žemės sklypų dydžius bei kitas žemės mokesčių mažinančias ar nuo jo atleidžiančias lengvatas (pagal Žemės mokesčio įstatymo 6 ir 7 straipsnius) suveda į Apskritis valstybinei mokesčių inspekcijos tvarkomą Savivaldybių lengvatų žinyną.

¹⁴⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė//<http://www.lrkt.lt/dokumentai/1996/n611120a.htm>; prisijungimo laikas:2006-11-20.

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos Žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.

Standartinės lengvatos (neapmokestinamas sklypo dydis ir nustatytos minimalios žemės mokesčio sumos nuo kurių atleidžiami visi žemės mokesčio mokėtojai), skaičiuojant žemės mokesťį, pritaikomos automatiškai, o nestandartinės lengvatos (šimtaprocentinis atleidimas) nustatomos mokesčių mokėtojų turimiems atitinkamiems sklypams rankiniu būdu.

Taikant ūkininko žemės apmokestinimo lengvatas mokesčių mokėtojai turi pateikti tokius duomenys:¹⁵¹

- 1) ūkininko ūkio įregistravimo data, ūkį įregistravusio savininko vardas, pavardė, asmens kodas, ūkininko ūkį sudarančių žemės sklypų kadastriniai numeriai, žemės sklypų įregistravimo į ūkį datos, žemės sklypų (sklypo dalių) plotai, žemės sklypo buvimo vieta, į ūkininko ūkį įtrauktų partnerių vardai, pavardės, asmens kodai,
- 2) gaunami iš valstybės įmonės Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro pateiktų Ūkininkų ūkių registro duomenų,
- 3) į ūkininko ūkį įregistruotų žemės sklypų nuosavybės teisių įregistravimo į Nekilnojamojo turto registre datos ir tų žemės sklypų įsigijimo būdo duomenys gaunami iš Registrų centro pateiktų Nekilnojamojo turto registro duomenų.

2.3 Mokesčio lengvatų apmokestinimo sistemoje teisiniai, socialiniai, politiniai aspektai.

2.3.1. Mokesčio lengvatos įtaka valstybės biudžetui, naštos perkėlimo aspektas.

Mokesčiai yra neatsiejamas kiekvienos šiuolaikinės visuomenės elementas, be kurio pastaroji negali nei egzistuoti, nei būti įsivaizduojama tokia prasme, kokia mes ją suvokiame dabar. Mokesčių dėka valstybė įgyvendina, visuomenės jai patikėtas funkcijas. Įstatymas įvardija mokesťį kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei.¹⁵² Škotų ekonomistas ir filosofas Adamas Smitas (1723-1790) teigė, kad mokestis – tai našta, kuria valstybė užkrauna piliečiams įstatymų pavidalu, tokie įstatymai numato mokesčio dydį bei mokesčio sumokėjimo tvarką.¹⁵³ Valstybės įstatymais įtvirtinta pareiga mokėti mokesčius išplaukia iš būtinumo pačios valstybės ir jos institucijų egzistavimo, visuomenės ir jos individų labui. Tačiau valstybėje turi būti nustatyti atitinkami apmokestinimo principai, kurie yra nudienos teisėtos valstybės su aiškia mokesčių sistema gyvavimo pagrindas. Derėtų išskirti tokius autorių minimus apmokestinimo principus: teisingumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo bei mokestinių įplaukų elastingumo principus.¹⁵⁴

¹⁵¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006 m. birželio 9 d. įsakymas Nr. VA-55 „Dėl žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2006 06 17, Nr. 68-2532.

¹⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹⁵³ Д.Г. Черник. Налоги. – Москва: Финансы и статистика, 2002. P.50.

¹⁵⁴ E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema. Kaunas, 2005. P. 25.

Per ilgą mokesčių gyvavimo istoriją ne kartą keitėsi požiūris į mokesčių esmę bei paskirtį. Vienokios teorijos teigia, kad mokesčiai, tai kaina už valstybės teikiamas paslaugas, ar yra ekonomikos stabilizavimo priemonė, kitos teigia, kad mokesčiai - tai pajamų išlyginimo priemonė.¹⁵⁵ Tačiau kaip bebūtų mokesčiai beabejos yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, bei įvairių valstybės veiklos krypčių finansavimo įrankis. Šiais įrankiais valstybė operuoja, tai yra naudojasi jais skirtingų būdų ar metodų pagalba.

Mokesčio lengvatos šiuo atveju vaidina ne menką vaidmenį. Visų pirma mokesčio lengvatos atlieka jau minėtą reguliacinę (ekonominę) funkciją, per kurią atsiskleidžia ir pats socialinis-ekonominis mokesčių vaidmuo. Pastaroji funkcija realizuojama tada, kai valstybė per mokesčių sistemą, be kita ko suteikdama ir mokesčių lengvatas, reguliuoja tam tikrą ekonominę veiklą. Taigi mokesčio lengvatos įtakodamos įvairius procesus vykstančius valstybės ekonominiame sektoriuje, tuo pačiu paveikia ir valstybės biudžetą.

Mokesčio lengvatas taip pat galime įvardyti kaip aktyviai veikiančią elementą, kuris skatina ūkio bei verslo subjektus investuoti į jų pačių gamybinę bazę, kitaip sakant stimuliuoja šių subjektų gamybinės veiklos pagrindą. Gamybinės bazės augimas atitinkamai skatina mokesčio bazės augimą, o tai savo ruožtu įtakoja įplaukų į kitų metų biudžetą augimą. Mokesčio lengvatomis neretai pasitelkiama kai šalies vyriausybė ketina pakeisti gamybos kryptį, tuo pačiu atgaivinti ekonomiką, bei padidinti biudžeto pajamas.

Tačiau mokesčio lengvatų įtaka ir poveikis biudžetui ne visuomet būna teigiami. Išanalizavus Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išvadą dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto, pasirodo, kad kasmet didėja valstybės biudžeto negautų pajamų suma dėl taikomų mokesčių lengvatų. Pavyzdžiui, 2005 metų biudžetas negavo 567 milijonų litų pajamų.¹⁵⁶ Todėl būtina sistemiškai vertinti mokesčių lengvatų taikymą, bei pastarųjų rezultatyvumą ir efektyvumą. Tuo atveju, kai mokesčio lengvata nepasiekia jai keliamų tikslų, privalu spręsti klausimą dėl jos panaikinimo ar pakeitimo alternatyviomis priemonėmis, siekiant išvengti įplaukų į biudžetą nepagrįstą mažėjimą.

Vertinant prekių bei paslaugų grupių skaičius, kurioms taikomas Pridėtinės vertės mokesčio lengvatinis tarifas, pastebėta, kad jis taip pat kasmet didėja. Pavyzdžiui, 2003 metais pradžioje lengvatinis tarifas taikytas 5 prekių ir paslaugų grupėms, 2006 metų viduryje šis skaičius jau siekė dvylikos. Nustatomos naujos mokesčių lengvatos skatina siūlyti mokesčių lengvatas šiuo metu standartiniu Pridėtinės vertės mokesčio tarifu apmokestinamoms prekių ir paslaugų

¹⁵⁵ R. Stačiokas, J. Rimas. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: TECHNOLOGIJA, 2004. P.22.

¹⁵⁶ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006-11-15 išvada Nr. S-(60-1.9)-1839“Dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“// http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?ip; prisijungimo laikas:2006-11-23.

grupėms.¹⁵⁷ Negautos pajamos dėl lengvatinio Pridėtinės vertės mokesčio tarifo taikymo padidėjo nuo 139 milijonų litų 2003 metais iki 215 milijonų litų 2005 metais.¹⁵⁸ Minėtoje išvadoje pateikiama ateities prognozė, pasak kurios šiais metais dėl Pridėtinės vertės mokesčio lengvatinio tarifo taikymo į valstybės biudžetą nebus gauta 252 milijonų litų, tai reiškia, kad biudžeto pajamos sumažės maždaug 37 milijonais litų, palyginus su 2005 metų biudžetu.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paruoštais Gyventojų pajamų apmokestinimo politikos fiskaliniais aspektais, nustatyta, kad dėl leidžiamų atskaitymų iš pajamų (gyvybės draudimo įmokos, pensijų įmokos į pensijų fondus, palūkanos, sumokėtos banko arba kitoms kredito įstaigoms už paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti, už studijas aukštosiose mokyklose, už vieną per trejus metus įsigytą asmeninį kompiuterį) valdžios sektoriaus biudžetas 2004 metais neteko 112,1 milijonų litų pajamų.¹⁵⁹ Nepaisant to, kad bendra leidžiamų atskaitymų suma negali viršyti 25 procentų mokestiniais metais gautų pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas.

Egzistuoja nuomonių, kad mokesčio lengvatos praktiškai neturi įtakos biudžetui. Anot laisvosios rinkos viceprezidentės Rūtos Vainienės taip yra kadangi biudžetui priklauso tik tiek, kiek galima surinkti pagal mokesčių taisykles, o įteisindama mokesčių lengvatas, valdžia savanoriškai nustato tą pajamų dalį, kurią ji siekia paimti savo reikmėms tenkinti. Traktavimas, kad visos žmonių ir įmonių uždirbtos pajamos priklauso biudžetui, o jų neapmokestinimas yra žala biudžetui, yra neteisingas. Taigi, lengvatas reikia naikinti ne dėl biudžeto, o dėl lygiateisiškumo ir rinkos santykių plėtojimo.¹⁶⁰ Tačiau mes manome, kad pastaroji nuomonė nepilnai atspindi realiąją situaciją.

Mokesčių lengvatos įtakoja šalies biudžetą, dažnai tą įtaka būna ganėtinai sviri, bet ne visada. Pavyzdžiui, anot Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išvados dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto, 2006 metų 19 diena įsigaliojusio Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio pakeitimas dėl mokesčio lengvatos palūkanoms sumokėtoms bankui, kitoms kredito įstaigoms tik už vieną paimtą kreditą (arba jo dalį) vienam gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti poveikis biudžetui nėra pakankamai reikšmingas ekonomine prasme.¹⁶¹ Tačiau biudžetas vis tik pajus įtaką, kadangi minėta pataisa užkirto kelią piktnaudžiavimui šia gyventojų pajamų mokesčio

¹⁵⁷ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006-11-15 išvada Nr. S-(60-1.9)-1839“Dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“// http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?ip; prisijungimo laikas:2006-11-23.

¹⁵⁸ Ten pat.

¹⁵⁹ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos interneto svetainė//www.finmin.lt; prisijungimo laikas:2006-11-23.

¹⁶⁰ Laisvosios rinkos instituto interneto svetainė//http://www.lrinka.lt.Straipsn/Moklengvatos.phtml; prisijungimo laikas:2006-09-15.

¹⁶¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006-11-15 išvada Nr. S-(60-1.9)-1839“Dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“// http://www.vkontrole.lt/veikla_ataskaitos.php?ip; prisijungimo laikas:2006-11-23

lengvata, taip netiesiogiai apsaugojo biudžetą nuo pajamų dalies nutekėjimo ateityje, pakeitimas taip pat apsaugos šalies ekonominius ir socialinius šalies gyventojų interesus, užkirsdamas iškraipymų abiejose sferose galimybes.

Tuo atveju, jeigu numatomos įstatymais mokesčio lengvatos pasižymės tiksliniu pobūdžiu, su griežtai nustatytais ir apibrėžtomis sąlygomis, kuriom esant subjektas galės pasinaudoti mokesčio lengvata, bus nukreiptos atitinkamai ūkio šakai ar sričiai, ir numatomos tik atitinkamų biudžetinių metų laikotarpiui, galima bus drąsiai teigti, kad racionalus mokesčio lengvatų naudojimas, netgi esant nepakankamai biudžeto pajamų basei, teigiamai atsilies visos šalies ekonominiam vystymuisi.

Nagrinėjant mokesčio lengvatų įtaką valstybės biudžetui, mes turime pastebėti dar keletą aspektų. Mokesčio lengvatų dėka siekiama sumažinti mokesčio mokėtojo mokestinę naštą ir tokiu būdu bent iš dalies palengvinti, dėl tam tikrų aplinkybių susiklosčiusią konkretaus subjekto padėtį. Mokesčių naštos mažinimas gali išjudinti ekonomiką ir teigiamai paveikti tam tikrų kategorijų asmenų socialines – ekonomines sąlygas, kas savo ruožtu lems didesnių įplaukų į biudžetą mastą. Tačiau visur reikalinga proporcija ir balansas, todėl įvedant mokesčio lengvatas adekvačiai yra mažinamos biudžeto išlaidos (tam tikra veikla ar sritis negaus lėšų iš biudžeto arba ta lėšų dalis procenteliai sumažės), arba reikės papildomų biudžeto pajamų, kurios bus surenkamos iš kitų pajamų šaltinių.

Mokesčių mokėtojai, kuriems įstatymais nustatytos mokesčio lengvatos, dažnai mano, kad tokiu būdu yra visiškai eliminuojama mokestinė našta. Egzistuoja taip vadinamas – mokesčių numetimo fenomenas, šis reiškinys (angl. tax incidente) numato, kad mokesčių našta gali būti ir visuomet yra perkeliama pačiomis įvairiausiomis kombinacijomis.

Mokesčių numetimas reiškia, kad mokesčio našta nebūtinai tenka tam, kuris sumoka mokesčių ir perveda jį į biudžetą. Mokesčių mokėtojai tik fiziškai perveda mažesnę sumą, tačiau mokesčių našta juos gali užgulti taip pat sunkiai, pavyzdžiui, pabrangusių išteklių pagalba.¹⁶² Mokestis gali būti perleistas didesnės kainos dėka (dėl ekonomikos reguliavimo galimas kainų formavimas rinkoje), arba sumažinant darbo užmokestį darbuotojui.

Todėl egzistuoja tikimybė, kad tikrosios naštos sumažinimas yra labai menkas arba jo visai nėra, kadangi mokesčių lengvatų taikymas neretai sukuria mokesčių naštos mažėjimo iliuziją.

¹⁶² R. Vainienė. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės // Mokesčių žinios. 2000.

2.3.2. Piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis problematika.

Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo problema apima ir piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis problemą. Tai yra sąlygota tokio fakto, kad neretai mokesčio lengvatos naudojamos ne nustatytiems įstatymuose tikslams, o pritaikomos konkrečių subjektų savanaudiškiems siekiams. Dažniausiai mokesčių mokėtojai mokesčio lengvatas naudoja kaip mokesčių mokėjimo vengimo schemos sudėtinį elementą. Šia prasme mokesčio lengvatos sukelia pavojų visai apmokestinimo sistemai, atsiranda disbalansas tam tikrose jos srityse. Kadangi mokesčio lengvata atlieka ekonominę (reguliacinę) funkciją, o reguliacinė funkcija realizuojama tada kai valstybė per šalies mokesčių sistemą, naudojant skirtingus svertus, tuo pačių ir mokesčio lengvatas, sąlygoja resursų pasiskirstymą ekonomikoje, skatina ar stabdo tam tikrą ekonominę veiklą bei įtakoja makroekonominius procesus: augimą, infliaciją, užimtumą, todėl mokesčio lengvatų egzistavimas gali iš vienos pusės teigiamai įtakoti įvairius socialinius ir ekonominius gyvenimo aspektus, bet iš kitos pusės atveria kelią galimom neigiamom pasekmėm. Pagrindinis pavojus slypi tame, kad mokesčio lengvata mokesčio mokėtojas naudojasi pagal įstatymą, nepažeisdamas nustatytos visuotinai privalomos elgesio taisyklės arba teisės normos, laikydamasis visų įstatymų leidėjo, teisės aktų pagalba, nustatytų reikalavimų, tačiau vis dėlto mokesčio mokėtojas, nors ir neparžengia teisės normos ribų, bet piktnaudžiauja jam suteiktomis teisėmis. Naudojantis įstatymų spragomis, mokesčių mokėtojas apgaulingu būdu didina savo gerove kitų subjektų sąskaita bei netiesiogiai pažeidžia apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus.

Problema susijusi su piktnaudžiavimu mokesčio lengvatomis yra aktuali tol, kol egzistuos bent viena mokesčio lengvata, ko gero taip bus dar pakankamai ilgą laiko tarpą, todėl ganėtinais svarbu išsiaiškinti visus galimus problemų sprendimo būdus mokesčio lengvatų teisiniame reguliavime.

Vengdami mokesčių, mokesčių mokėtojai naudoja daug sudėtingų būdų. Pavyzdžiui, neteisėtas pridėtinės vertės mokesčio sugražinimas iš biudžeto, neteisėtas specialiųjų apskaitos dokumentų blankų naudojimas, kontrabandinių prekių realizavimas, sukčiavimas panaudojant užsienio įmones.¹⁶³ Mokėtojai, norėdami išvengti mokesčių mokėjimo plačiai naudojasi ir mokesčio lengvatų teikiamomis privilegijomis.

Pavyzdžiui, Lietuvoje pelno mokesčio nemokėjimas buvo itin paplitęs galiojus ankstesnės redakcijos Pelno mokesčio įstatymui. Anksčiau galiojusio Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas¹⁶⁴ numatė lengvatas, susijusias su kapitalinėmis investicijomis

¹⁶³ Lietuvos Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto svetainė// <http://www.std.lt/uploads/apzvalga/L087-091.pdf>; prisijungimo laikas:2006-11-27.

¹⁶⁴ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1990 08 31, Nr. 24-601.

į savo įmonę ir galimybe nemokėti ta dalimi mokesčio. Visa tai skatino įmones bet kokia kaina pirkti ilgalaikį turtą. Tokie sandoriai buvo sudaromi metų pabaigoje ir dažnai buvo iškreipti. Naujajame Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme šios lengvatos nėra.

Vienas iš svarbiausių 1986 metų Jungtinėse Amerikos Valstijose vykusios mokesčių reformos momentų buvo tai, kad mokesčių reformos įstatymas panaikino galimybę išvengti pelno mokesčio panaikindamas investicijų apmokestinimo lengvatą. Ši reforma sumažino galimybes vengti mokėti mokesčius nereikalingomis ir dažnai dirbtinėmis lėšų investicijomis į ilgalaikį materialųjį turtą.¹⁶⁵

Mokesčių mokėtojai piktnaudžiauja mokesčių lengvatomis apgalvotai, vadovaujantis nudienos tendencijų kryptingumu, kitaip sakant akcentas yra nukreiptas į dabartiniu metu egzistuojančius ekonominius prioritetus. Teisės normų spragos, esančios skirtinguose mokesčius reglamentuojančiuose įstatymuose yra tarsi stimulus ieškoti galimybių ir būdų vengti mokesčių mokėjimo. Taip dar visai neseniai egzistavusi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostata, suteikusi mokesčio lengvata asmenims, kurie naudojami keliais kreditais būsto statybai arba įsigijimui buvo aiškiai ydinga. Seimas padarė tikslingą ir pagrįstą žingsnį, panaikindamas pastarąją mokesčio lengvatą. Kadangi ribojama pajamų mokesčio lengvata sumažins perpardavimui įsigyjamų būstų skaičių, taip pat nebūs skatinamas būsto įsigijimas ne asmeninėms reikmėms. Tai padės subalansuoti gyvenamųjų būstų paklausą ir pasiūlą bei mažins šių būstų kainą. Ir svarbiausia, tai sudarys palankesnes sąlygas pajamų mokesčio lengvata pasinaudoti ir apsirūpinti būstu mažesnes pajamas gaunantiems žmonėms.¹⁶⁶

Įsigaliojus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimams¹⁶⁷, iš gyventojų pajamų atimamos palūkanos už pirmąjį paimtą kreditą. Jeigu gyventojas paima daugiau kaip vieną kreditą gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti arba jeigu sudaro daugiau kaip vieną gyvenamojo būsto finansinės nuomos (lizingo) sutartį, jis iš pajamų gali atimti palūkanas už pirmąjį paimtą kreditą arba palūkanas pagal pirmąją sudarytą finansinės nuomos (lizingo) sutartį. Jeigu gyventojas iki naujo įstatymo įsigaliojimo buvo paėmęs daugiau kaip vieną kreditą gyvenamajam būstui statyti ar buvo sudaręs daugiau kaip vieną finansinės nuomos (lizingo) sutartį, jis iš pajamų gali atimti palūkanas visą šių kreditų ar finansinės nuomos (lizingo) sutarčių galiojimo laikotarpį.

Buvusi lygi šiol įstatyme įtvirtinta galimybė apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas iš pajamų atskaityti už būsto kreditą sumokėtas palūkanas, neatsižvelgiant į tai, kiek kreditų buvo

¹⁶⁵ Tušaitė J. Naujos mokesčių sistemos bruožai //Jurisprudencija. 2003, Nr. 48(40). P. 117.

¹⁶⁶ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos interneto svetainė//http://www.finmin.lt/finmin/content/naujiena.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F395CB752ADC98273C2257126003ABA2F; prisijungimo laikas:2006-11-27.

¹⁶⁷ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 21 straipsnių pakeitimo ir priedo papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2006 10 19, Nr. 111-4197.

paimta ir kiek būstų įsigyta, sąlygojo disbalanso atsiradimą. Tokia mokesčio lengvata buvo vienas iš veiksnių, didinusių gyvenamojo būsto paklausą ir atitinkamai skatinusiu būsto kainų augimą. Kadangi gyventojai dažnai pasinaudoję kreditais įsigyja keletą būstų tam, kad juos perparduotų. Tokia situacija neatitinka pirminio šios gyventojų pajamų mokesčio lengvatos tikslo – sudaryti palankesnes sąlygas gyventojams įsigyti gyvenamąjį būstą.

Be to, mokesčių mokėtojai, naudojantys mokesčio lengvatas, neretai sutelkia savo dėmesį ties esamos privilegijuotos padėties išsaugojimu ir nustoja skatinti ekonominio augimo potencialą. Galimas atvejis, kad panaikinus mokesčių lengvatas tokios organizacijos praras gyvybingumą ir galiausiai atsidurs ties bankroto riba. Skatinimas mokesčių lengvatų pagalba gali virsti visuotinu motyvacijų iškraipymu. Tokiu būdu „Gamintojai gamina ne tai, kas natūraliai pelningiausia, o kas pelningiausia dėl mažesnių mokesčių. Pirkėjai perka ne tai, ko jiems labiausiai reikia, o tai, kas yra “mokesčių paskatinta” “. ¹⁶⁸

Nemažai neigiamų padarinių, dėl įstatymuose nustatytų pridėtinės vertės mokesčio lengvatų. Pridėtinės vertės mokesčio netinkamai nustatytos išimties apsunkina pridėtinės vertės mokesčio taikymą, paslepia jo našta, sudarydamos įvaizdį, kad pridėtinės vertės mokesčio neapmokestinta prekė turėtų kainuoti pigiau. Tačiau tai deja nėra imperatyvi norma. Besinaudojantys Pridėtinės vertės mokesčio lengvatomis neprivalo registruotis pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais, jie neskaičiuoja ir neima pridėtinės vertės mokesčio nuo savo sukurtos vertės, bet ir negali susigrąžinti sumokėto mokesčio už žaliavas, įrengimus, reikalingus jų prekėms gaminti ar paslaugoms teikti. Iš esmės, mokesčio mokėtojai turi šį pridėtinės vertės mokestį sumokėti iš savo kišenės. Tai neatneša didelės naudos mokesčių mokėtojams.

Ieškoti naudos ir ja pasinaudoti mokesčių mokėtojai įsigudrina apeinant praktiškai visų mokesčio įstatymų nuostatas. Ne išimtis ir Lietuvos Respublikos paramos ir labdaros įstatymas. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą: ¹⁶⁹

- Mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę teikti labdarą ir paramą, iš pajamų leidžiama atskaityti visas išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 minimalių gyvenimo lygių (MGL) dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos labdarai ir paramai, jei šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.
- Mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę teikti tik paramą, iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas

¹⁶⁸ Laisvosios rinkos interneto svetainė//<http://www.lrinka.lt/Straipsn/PvmLeng.phtml>; prisijungimo laikas:2006-11-12.

¹⁶⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

(išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos paramai, tačiau ne didesnes kaip 40 procentų mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą.

Paramos ir labdaros teikimas daugeliui verslininkų yra kone garbės reikalas. Tačiau kaip visuomet ten, kur galima pasinaudoti mokesčio lengvatomis ir gauti neuždirbtos naudos, atsiranda nesąžiningų asmenų, sugebančių sumenkinti pačias kilniausias idėjas.¹⁷⁰ Todėl 2006 metų sausio 12 diena įsigaliojo Labdaros ir paramos įstatymo pakeitimai, kurių paskirtis yra užkirsti kelią piktnaudžiavimams, pasitelkus šių įstatymų nuostatas. Kadangi paramos teikimas duoda mokestinės naudos, tai parama gauta pažeidžiant Labdaros ir paramos įstatymo nuostatas, tapo pelno mokesčio objektu. Tai nurodyta 2006 metų sausio 1 dieną įsigaliojusioje Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 6 dalyje¹⁷¹, kur nustatyta, kad vieneto mokesčio bazė taip pat yra gauta parama, panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį bei iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį grynais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 minimalių gyvenimo lygių dydžio sumą.

Pagrindinis mokesčio lengvatų tikslas, kaip jau autorė minėjo, yra mokesčio mokėtojo mokestinio įsipareigojimo ar prievolės sumažinimas, taip mėginant sušvelninti mokesčių našta, tačiau tai jokių būdu nėra pretekstas ar galimybė netiesiogiai vengti mokesčių mokėjimo ar piktnaudžiauti savo teisėmis. Taigi mokesčio lengvatos, kaip efektyvus mechanizmas, gali įtakoti mokesčių sistemą, valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius ar kitokius procesus, tačiau gali būti ir priešingų proceso rezultatas. Todėl įtvirtinant teisės normose išskirtines apmokestinimo sąlygas, turėtų būti ypač atsižvelgta į mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo tikslą (teisėtas teisės subjektų elgesys).

2.3.3. Mokesčio lengvatos mokestinės nepriemokos atveju.

Ne visuomet mokesčių mokėtojas gali įstatymų nustatytais terminais sumokėti mokesčius bei su jais susijusias sumas. Tokiais atvejais mokesčių mokėtojas tampa valstybės skolininku ir atsiranda mokestinė nepriemoka¹⁷².

¹⁷⁰ D. Būdvytienė. Parama gali būti apmokestinama // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr.3. P. 36.

¹⁷¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

¹⁷² Mokestinė nepriemoka - mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos mokesčio suma ir su mokesčiu susijusios sumos

Pagrindinė įstatyminė bazė, reguliuojančia mokestinės nepriemokos atvejus apima nemažai įvairių teisės aktų¹⁷³, reglamentuojančių mokestinės nepriemokos atidėjimą ir išdėstymą, mokesčio mokėtojo prašymo atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą pateikimą, nagrinėjimą, atitinkamo mokesčio administratoriaus sprendimo priėmimą bei mokestinės paskolos sutarties sudarymą, bei kitus veiksmus, susijusius su mokestine nepriemoka.

Viena iš mokesčio mokėtojams taikomų mokesčio lengvatų yra mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ir išdėstymas, pagal mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnį.¹⁷⁴ Įstatyme numatyta galimybe pasinaudoti mokesčio lengvata gali mokesčių mokėtojas turintis laikinų finansinių sunkumų. Pavyzdžiui, vietos mokesčių administratorius finansų ministro nustatyta tvarka gali atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti sunkumus patiriančiai įmonei, kurios turimų lėšų nepakanka, kad įmonė normaliai ir našiai funkcionuotų ir dabartiniu metu įmonę slegianti mokesčių našta jai būtų tiesiog pražūtinga. Sprendimą atidėti mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus sumokėjimą gali priimti vietos mokesčio administratorius, centrinis mokesčio administratorius ir finansų ministras.¹⁷⁵ Tokia mokesčio lengvata mokesčių mokėtojas gali pasinaudoti tik nustačius, kad nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką, mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba jis turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus.¹⁷⁶ Tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų mokesčių mokėtojui galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau. Ši nuostata netaikoma gyventojų pajamų mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, išskyrus atvejus, kai prašoma atidėti mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto šio mokesčio bei su juo susijusių sumų sumokėjimo terminą.¹⁷⁷

Mokesčio administratorius teikia pirmenybę šiai mokestinių nepriemokų administravimo priemonei, kadangi mokesčio administratorius suinteresuotas bei siekia, kad mokesčio mokėtojais savanoriškai vykdytų savo mokestines prievoles. Jeigu, išnagrinėjęs mokesčio mokėtojo prašymą atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimo terminą, mokesčio administratorius priima teigiamą sprendimą, jis su mokesčio mokėtoju sudaro mokestinės paskolos sutartį.

Kaip ir už kitas paskolas, taip ir už mokestinę paskolos sutartį teks mokėti palūkanas. Palūkanų dydį kas ketvirtį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Kadangi šios periodiškai mokėtinos sumos yra

¹⁷³ Žiūrėti: PRIEDAS II.

¹⁷⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 metų gegužės 13 dienos įsakymas Nr. 1K-182 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymas Nr. 268 "Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo“ //Valstybės žinios, 2004 05 20, Nr. 82-2965.

¹⁷⁶ Ten pat.

¹⁷⁷ Ten pat.

lengvatinio - kompensacinio pobūdžio, jos yra gerokai mažesnės už kredito įstaigų imamas palūkanas.¹⁷⁸ Pavyzdžiui, pagal Finansų ministro įsakymą „Dėl palūkanų už mokestinę paskolą dydžio nustatymo 2006 metų ketvirtajam ketvirčiui“¹⁷⁹, 2006 metų IV ketvirčiui yra nustatyta 0,01 procento palūkanų norma už kiekvieną naudojimosi mokestine paskola dieną (atsižvelgus į tai, kad 2006 metų III ketvirtį minėtas svertinis vidurkis buvo 3,03 procentai).

Kita mokesčio lengvata, mokestinės nepriemokos atveju, nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 86 straipsnyje¹⁸⁰, mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, mokesčių administratoriui leidus, gali perimti kitas asmuo (skolos perėmėjas) – juridinis asmuo ar kita organizacija arba fizinis asmuo, išskyrus, bankrutuojančios ar likviduojamos įmonės statusą turintis trečiasis asmuo, trečiasis asmuo, kuriam yra iškalta restruktūrizavimo byla, taip pat trečiasis asmuo, turintis mokestinę nepriemoką. Bet negalima perimti mokestinės nepriemokos tokio mokesčių mokėtojo, kuris turi likviduojamos įmonės statusą arba kuriam iškalta bankroto ar restruktūrizavimo byla. Skolos perėmėjas gali perimti visą mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką. Tačiau skolos perėmėjas negali perimti mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos, dėl kurios vyksta ginčas.

Mokestinės nepriemokos perėmimas įforminamas mokestinės nepriemokos perėmimo sutartimi tarp mokesčių mokėtojo ir trečiojo asmens. Pagal Sutartį trečiasis asmuo perima mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, susijusias su sutartyje nurodytos mokestinės nepriemokos sumokėjimu ir išieškojimu (tai reiškia, kad trečiasis asmuo įgyja teisę teisės aktų nustatyta tvarka kreiptis dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo, dėl mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška bei atlikti kitus veiksmus).¹⁸¹ Trečiojo asmens perimta mokestinė nepriemoka negali būti perduota kitam asmeniui arba grąžinta ją perdavusiam mokesčių mokėtojui, kadangi laikoma, kad ši mokestinė nepriemoka yra šio trečiojo asmens, o mokesčių mokėtojas šios mokestinės nepriemokos atžvilgiu jokių pareigų neturi (juridinis asmuo gali būti likviduojamas, jam gali būti išduodama licencija). Trečiasis asmuo šiuo atveju tampa mokesčių mokėtoju nuo perėmimo sutarties įsigaliojimo dienos.¹⁸²

Mokesčių mokėtojas ar skolos perėmėjas turi pateikti vietos mokesčių administratoriui užpildytą ir pasirašytą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nustatytos formos prašymą duoti sutikimą perimti mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką.

¹⁷⁸ Paulius Majauskas. Galimybė mokesčius išieškoti be ginčo. // Juristas. 2006 gruodžio mėn. 6 d., Nr.12.

¹⁷⁹ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. rugsėjo 4 d. įsakymas Nr. 1K-296 „Dėl palūkanų už mokestinę paskolą dydžio nustatymo 2006 metų ketvirtajam ketvirčiui: // Valstybės žinios, 2006 09 09, Nr. 95-3753.

¹⁸⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹⁸¹ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 m. vasario 25 d. įsakymas Nr. 51 Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro "Dėl Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo" // Valstybės žinios, 2004 05 20, Nr. 82-2967.

¹⁸² Ten pat.

Kai likviduojamos individualios įmonės savininkas perima tos įmonės mokestinę nepriemoką, jis paprastai neturi pateikti skolos perėmėjui išduodamos pažymos apie atsiskaitymą su valstybės, savivaldybių biudžetais ir valstybės pinigų fondais bei pažymos iš darbuočių apie Skolos perėmėjo per pastaruosius 12 mėnesių gautas pajamas, susijusias su darbo santykiais.

Įstatymuose taip pat numatyta mokesčių administratoriui galimybė pripažinti beviltiška tą mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią priverstinai išieškoti netikslinga išieškoti socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnį.¹⁸³ Taigi, tuo atveju, kai nerasta mokesčių mokėtojo turto arba rastas turtas yra nelikvidus (mažai likvidus), priverstinio išieškojimo išlaidos didesnės už nepriemoką, suėjo mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas arba netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė ar socialinė padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, invalidas, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama, mokestinė nepriemoka yra pripažįstama beviltiška. Tokiu būdu mokesčio mokėtojas, kurio materialinė, socialinė ar fizinė būklė yra pažeidžiama ir silpna yra apsaugomas nuo dar didesnės naštos ir nepatogumų toje situacijoje kai pastarajam to labiausiai reikia, kad atsistatęs asmuo galėtų vėl sąžiningai vykdyti savo įsipareigojimus sau, visuomenei ir valstybei.

Svarbus mokesčių mokėtojo padėtį lengvinantis institutas – priverstinio išieškojimo senaties instituto nustatymas mokesčio administravimo įstatymo 107 ir 108 straipsniuose.¹⁸⁴ Pasibaigus 5 metų mokesčio priverstinio išieškojimo senaties terminui, mokesčio administratoriaus neturi teisės imtis jokių išieškojimo veiksmų, taip pat be mokesčių mokėtojo prašymo ar sutikimo įskaityti mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) mokestinei nepriemokai, kurios pasibaigęs priverstinio išieškojimo senaties terminas, padengti. Tačiau senaties termino pasibaigimas netrukdo mokesčių mokėtojui savanoriškai įvykdyti savo mokestinę prievolę, kitaip sakant pačiam sumokėti mokestinę nepriemoką.

2.3.4. Mokesčio lengvatos kaip būdas išvengti dvigubo apmokestinimo.

Kiekviena šalis savo nacionalinėje teisėje nustato skirtingas sąlygas, kurioms esant mokesčių mokėtojams atsiranda pareiga sumokėti mokesčius toje valstybėje. Esant mokesčio mokėtojo ryšiui su apmokestinimo objektu, kuris sukuria mokestinę atsakomybę bei faktui, sąlygojančiam mokestinės atsakomybės atsiradimą tam tikru momentu, kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo

¹⁸³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

¹⁸⁴ Ten pat.

mokėti mokesčius, laikydamasis mokesčių įstatymų nuostatų bei tvarkos, o mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tačiau neretai mokesčių mokėtojai susiduria su tokia situacija, kai jų pajamos ar gautas pelnas apmokestinami pakartotinai. Dažniausiai tokią situaciją sąlygoja tai, kad potencialus mokesčių mokėtojas savo pajamų ar kitokio kapitalo gavimo šaltiniu pasirenka kitokią negu savo rezidavimo valstybę. Susiduriant skirtingų valstybių interesams, dėl tose valstybėse egzistuojančių skirtingų apmokestinimo sąlygų, atsiranda pagrindas tokiam reiškiniui kaip – dvigubas apmokestinimas.

Dvigubas apmokestinimas traktuojamas kaip mokesčių nustatymas tam pačiam mokesčio mokėtojui dėl to paties objekto (pavyzdžiui pajamų, turto ar pelno) ir per tą patį laiko tarpą.

Dvigubas apmokestinimas gali būti dvejopas:¹⁸⁵

- ekonominis dvigubas apmokestinimas. Tai situacija, kai mokesčių mokėtojas dvigubai apmokestinamas skirtingais mokesčiais tos pačios šalies teritorijoje, pavyzdžiui per tą patį laikotarpį apmokestinamas ir tam tikros įmonės pelnas ir asmeninis pelnas, gautas iš tos pačios veiklos, kuriuos gauna minėtos įmonės darbuotojas.
- tarptautinis dvigubas apmokestinimas. Situacija, kai pajamos ar pelnas apmokestinamas tais pačiais mokesčiais dviejuose ar daugiau valstybių.

Taigi galimi tokie atvejai, kai mokesčių mokėtojai priversti pakartotinai mokėti mokesťį dėl to paties apmokestinimo objekto. Tokiu būdu yra pažeidžiamas apmokestinimo teisinio reglamentavimo teisingumo principas. Pagal teisingumo principą mokesčiai turi būti nustatomi remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumai pripažįstamos kaip teisingos ir protingos.¹⁸⁶ Šalys, norėdamos išvengti dvigubo apmokestinimo, kurio atsiradimo priežastys yra tam tikro pobūdžio mokesčiai konfliktai (kai dvi ar daugiau valstybių apibūdina pajamas ar kapitalą skirtingai ir todėl taiko jų atžvilgiu skirtingas apmokestinimo taisykles arba skirtingos valstybės reikalauja, kad tos pačios mokesčio mokėtojo pajamos yra kilusios iš jų valstybės ir todėl joje turi būti ir apmokestinamos), pasirašo tarpusavio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Tokios sutartys yra ypač aktualios Europos Sąjungoje, kai vis daugiau skirtingų šalių narių gyventojų dirba užsienio valstybėse ir iš užsienio valstybių gauna pajamų. Esant dvišaliam valstybių narių susitarimui, panaikinamas dvigubas apmokestinimas. Šiuose susitarimuose numatyta, kad apmokestinimo teisė suteikiama tik vienai šaliai, o jeigu ši teisė yra suteikiama abiem šalims – vienoje šalyje turi būti atsižvelgiama į kitoje šalyje mokamus mokesčius.¹⁸⁷ Dvišaliai susitarimai sudaromi ir su trečiosiomis šalimis, kurios nėra Europos Sąjungos narės.

¹⁸⁵ Roy RoRohatdi. Basic International taxation. London, 2002.; Philp Baker. Double taxation convention and International tax law. London, 1994.

¹⁸⁶ Eugenija Buškevičūtė Mokesčių sistema. Kaunas, Technologija, 2005. P. 25.

¹⁸⁷ Europos Komisijos interneto svetainė/http://ec.europa.eu/youreurope/nav/en/citizens/services/eu-guide/buying/index_lt.html; prisijungimo laikas:2006-11-12.

Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo¹⁸⁸. Šalių, su kuriomis Lietuvą sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis sąrašas pateiktas PRIEDE III.

Minėtomis sutartimis siekiama ne tik sustiprinti ekonominius ryšius ir padėti palaikyti geros kaimynystės santykius tarp susitariančių valstybių, bet ir, kas yra svarbiausia, panaikinti tarptautinį dvigubą apmokestinimą, šalinti fiskalinius pažeidimus ir užkirsti kelią mokesčių nemokėjimui, paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių, išvengti mokesčių diskriminacijos.¹⁸⁹

Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, mokesčių mokėtojams yra numatytos mokesčių lengvatos. Mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas nuo pakartotinio mokesčio sumokėjimo arba mokėtojui suteikiamas mokesčio kreditas. Taigi praktikoje taikomi du būdai arba metodai, eliminuojantys dvigubą apmokestinimą.

Paprastai dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas taikant kredito (įskaitymo) arba atleidimo metodą:¹⁹⁰

- Tuo atveju, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinio gyventoju, ir užsienio valstybėje žymiai skiriasi, dažniausiai taikomas kredito metodas: į pajamų mokesčio bazę įtraukiamos užsienio valstybėje gautos pajamos, tačiau iš mokėtinos mokesčio sumos leidžiama atskaityti ten sumokėtą mokestį.
- Atleidimo metodas paprastai taikomas, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinio gyventoju, ir užsienio valstybėje nesiskiria ar skiriasi nežymiai. Atleidimo metodas reiškia, kad į nuolatinio gyventojų pajamų mokesčio bazę neįtraukiamos užsienio valstybėje gautos pajamos, jeigu jos ten buvo apmokestintos. Šis metodas paprastai netaikomas pasyvioms pajamoms, pavyzdžiui dividendams, palūkanoms.

Lietuvos Respublikos teisinio reguliavimo prasme labai svarbus yra 2006 metų sausio mėnesio 12 dieną įsigaliojęs Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas¹⁹¹, kuriuo buvo pakeistos įstatymo 37 straipsnio nuostatos,

¹⁸⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo"//Valstybės žinios, 1999 12 29, Nr. 110-3209.

¹⁸⁹ Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė//

http://www3.lrs.lt/pls/inter/w5_show?p_r=4178&p_d=3576&p_k=1; prisijungimo laikas:2006-11-12.

¹⁹⁰ Roy Rohatgi. Basic International Taxation: Kluwer Law International. London, 2002.

¹⁹¹ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006 01 12, Nr. 4-100.

reglamentuojančios nuolatinių Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse 2005 metais ir vėlesniais metais gautų pajamų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Lietuvoje.

Pagal minėtą įstatymą, Lietuvos piliečiai, mokantys pajamų mokestį Europos Sąjungos šalyse, neturi papildomai mokėti pajamų mokesčių skirtumo Lietuvoje. Iki įstatymo straipsnio pakeitimo užsienyje dirbę nuolatiniai mūsų šalies gyventojai per metus Lietuvoje sumokėdavo apie 20-25 milijonų litų gyventojų pajamų.¹⁹²

Seimo priimta įstatymo pataisa yra svarus ir teisingas žingsnis į priekį siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Tokiu būdu buvo pašalinta diskriminacija apmokestinimo srytyje, suteikiant teisingas, lygias galimybes visiems mokesčių mokėtojams ir išvengta galimų mokesčių vengimo variacijų. Be to šiomis įstatymo pataisomis siekiama, kad kuo daugiau Lietuvos piliečių užsienyje dirbtų legaliai.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse gautų pajamų, nuo kurių tose užsienio valstybėse buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio¹⁹³ nuostatomis.

Atsižvelgiant į tai, kokiais metais ir iš kokios užsienio valstybės nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų, bei kokios rūšies pajamų gavo, pajamų dvigubas apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant atleidimo metodą arba kredito (atskaitymo) metodą.

1) Taikydamas atleidimo metodą, nuolatinis Lietuvos gyventojas užsienio valstybėse gautų pajamų, nuo kurių tose užsienio valstybėse sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, neįtraukia į mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, tai reiškia, kad nuo tokių pajamų jis neturi mokėti mokesčio Lietuvoje.¹⁹⁴

2) Taikydamas kredito(atskaitymo) metodą, nuolatinis Lietuvos gyventojas užsienio valstybėse gautas pajamas įtraukia į mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, nuo jų įstatyme nustatyta tvarka apskaičiuoja mokėtiną pajamų mokestį. Užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapatus mokesčio suma atskaitoma iš pagal įstatymą apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų sumos. Tačiau atskaitoma užsienio valstybėje sumokėta pajamų mokesčio ar jam tapatus mokesčio suma neturi viršyti pagal įstatymą apskaičiuotos pajamų mokesčio nuo užsienio valstybėje gautų pajamų sumos.¹⁹⁵

Nuolatinio Lietuvos gyventojų 2005 metais ir vėlesniais metais iš užsienio valstybių gautos pajamos (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) atleidžiamos nuo mokesčio Lietuvoje, jeigu:

¹⁹² M. Vainorius, Dirbantiems užsienyje – mokesčių lengvatos, Vakarų ekspresas, 2005 09 28.

¹⁹³ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁹⁴ Koku būdu naikinamas iš užsienio valstybių gautų pajamų dvigubas apmokestinimas // Mokesčių žinios, 2006 kovo 20d. Nr.12 (474).

¹⁹⁵ Ten pat.

- pajamos gautos iš Europos Sąjungos valstybės narės arba iš užsienio valstybės, su kuria Lietuva yra sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir
- nuo tokių pajamų užsienio valstybėje jos vidaus mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka sumokėtas mokestis yra pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis, ir
- gyventojas turi dokumentą apie toje užsienio valstybėje gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą.

Todėl tie nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie gavo bet kokios rūšies pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) iš Europos Sąjungos valstybių narių arba iš užsienio valstybių, su kuriomis taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys ir tose užsienio valstybėse nuo pajamų buvo sumokėtas pajamų mokestis ar jam tapatus mokestis bei gyventojai turi tą faktą įrodančius dokumentus, pajamų mokesčio nuo tokių pajamų Lietuvoje neturi mokėti.

Nuolatinis Lietuvos gyventojas, 2005 metais užsienio valstybėje gavęs pajamų (išskyrus nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų), kurios, naikinant dvigubą apmokestinimą, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnį¹⁹⁶ atleidžiamos nuo pajamų mokesčio, mokesčių administratoriui Lietuvoje privalo pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir joje nurodyti mokestiniu laikotarpiu Lietuvoje ir užsienio valstybėse gautas visas savo pajamas. Užsienio valstybėje gautas pajamas, kurioms, naikinant dvigubą apmokestinimą, taikomas atleidimo metodas, gyventojas turi deklaruoti metinės pajamų mokesčio deklaracijos priede, skirtame neapmokestinamosioms pajamoms deklaruoti, ir prie deklaracijos pridėti dokumentą apie gautas pajamas ir nuo jų užsienio valstybėje sumokėtą pajamų mokesčio ar jam tapataus mokesčio sumą bei tokio dokumento vertimą į lietuvių kalbą. Jeigu gyventojas prie deklaracijos neprideda tokio dokumento, iš užsienio valstybių gautos pajamos negali būti deklaruojamos kaip neapmokestinamos pajamos.

Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas gavo pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarą) toje užsienio valstybėje, su kuria taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis ir tokios pajamos buvo apmokestintos toje užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus, bet pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas ši užsienio valstybė neturėjo teisės apmokestinti tokių pajamų, tuomet šios pajamos neatleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje. Pajamų mokestį, kuris buvo sumokėtas užsienio valstybėje ne pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas, nuolatinis Lietuvos gyventojas pats turi susigrąžinti iš užsienio valstybės.

Aišku, kad užsienyje Lietuvos piliečiai gali gauti ne tik pajamų iš darbo santykių, bet įsigyti ir kitokio kapitalo, pavyzdžiui, paveldėti turtą. Tokiu būdu asmenys vėlgi susiduria su dvigubo apmokestinimo reiškiniu, kadangi privalu sumokėti paveldimo turto mokestį ne tik paveldimo

¹⁹⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

turto buvimo valstybėje, bet ir toje valstybėje, kurios rezidentu yra asmuo. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo mokesčių mokėtojams suteikiamos atitinkamos sąlygos, kuriom esant asmeniui nereikia pakartotinai mokėti mokesčių už tą patį paveldimą turta.¹⁹⁷ Taip išlaikomas balansas, panaikinama dvigubo apmokestinimo našta. Mokesčio lengvata šiuo atveju suteikiama tiesiog leidžiant užsienio valstybėje sumokėtą paveldimo turto mokesčio (jam tapataus mokesčio) sumą įskaityti į Lietuvoje mokėtino paveldimo turto mokesčio sumą. Užsienio valstybėje sumokėtą paveldimo turto mokesčių ar jam tapatų mokesčių galima atskaityti iš paveldimo turto mokesčio sumos, mokėtinos į Lietuvos biudžetą, tai reiškia, kad Lietuvoje mokėtino paveldimo turto mokesčio sumą mažinama sumokėtą užsienio valstybėje.

Taigi mokesčio lengvatų dėka valstybės, teisėkūros proceso eigoje sukuria sąlygas mokesčių mokėtojams išvengti dvigubo apmokestinimo. Kadangi dvigubas apmokestinimas yra viena iš didžiausių mokesčio sistemos ydų, mažinančių sistemos skaidrumą ir racionalumą.

Dvigubas apmokestinimas žalingas dar ir todėl, kad nepagrįstai sumažina mokesčio lengvatų teikiamą naudą. Ekonominio dvigubo apmokestinimo žala mokesčių mokėtojui atsiranda dėl netinkamo, neapgalvoto įstatymo priėmimo, kuris nesuderinamas su jau galiojančiais teisės aktais ar su jais kertasi. Pavyzdžiui Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme numatytas mokesčio lengvatas nepagrįstai sumažina kito asmens (pavyzdžiui darbdavio), sumokėta pajamų mokesčio suma. Lengvatą sumažinti kito asmens sumokėta pajamų mokesčio suma yra nepagrįstas dalykas, turintis dvigubo apmokestinimo požymių. Mokestis tarsi sumokamas du kartus: vieną kartą jį už gyventoją savo lėšomis sumoka darbdavys, antrą kartą ta pati suma atimama iš gyventojų teisėtai prašomos gražinti mokesčio permokos. Todėl pildydami metinę pajamų deklaraciją gyventojai negali susigrąžinti visos jiems priklausančios mokesčio permokos.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Lietuvos Respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainė// <http://www.vmi.lt/?itemId=10067862>; prisijungimo laikas:2006-10-16.

¹⁹⁸ K. Krikščiūnaitė-Bartusevičienė // <http://www.pwc.com/extweb/ncpressrelease.nsf/docid/107250DAE3A30192802571C4002B123C>; prisijungimo laikas:2006-10-29.

IŠVADOS

1. Lengvatos yra ypatingo teisinio asmens statuso elementas, kuris subjektui suteikia specifinių teisių, papildančių pagrindinių jo teisių ir laisvių sąrašą. Mokesčio lengvatos kaip atskira teisių lengvatų rūšis, pasireiškia tam tikrų pranašumų suteikimu, arba iš dalies atleidžiant nuo įsipareigojimų įvykdymo, arba tokių sąlygų sudarymą, kurios atvirkščiai skatintų konkrečių subjektų, šiuo atveju – mokesčių mokėtojų prievolių įvykdymą.

2. Mokesčio lengvatų pobūdis, jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, valstybės formuojamos mokesčių politikos, nuo ekonominio ir socialinio kryptingumo. Todėl akivaizdu, kad norint naudoti mokesčio lengvatas reikalingas optimalus, objektyvias sąlygas atitinkantis, praktiškai pagrįstas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas, kuris taptų pagrindu, iš kurio kiltų atitinkamos orientacijos teisinės idėjos, teisinės normos, teisinės organizacinės procedūros.

3. Mokesčio lengvatos gali būti traktuojamos, kaip vienas iš mokestinio planavimo būdų, kuris reiškia optimalios apmokestinimo sistemos organizavimą.

4. Mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo priemonės turi skatinti priešingų grupių interesų derinimą ir tokiu būdu įtvirtinti bei palaikyti visuomenėje teisės laikymąsi, socialinę santarvę ir ekonominę pusiausvyrą. Kadangi mokesčio lengvatos sąlygoja šešėlinės ekonomikos atsiradimą, sukuria pagrindą korupcijai atsirasti bei gali sąlygoti piktnaudžiavimą suteikiamomis išskirtinėmis sąlygomis bei mokesčių mokėjimo vengimą (pavyzdžiui, fiktyvių sandėrių su skirtingais subjektais dėka), todėl aiškus mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas yra būtinas.

5. Teisinio reguliavimo efektyvumas nustatomas per teisinio reguliavimo tikslo bei galutinio rezultato atitikimą, taigi mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo galutinis rezultatas yra siekis sukurti tokį veiklos mechanizmą, kuris galėtų sumažinti mokesčio našta mokesčių mokėtojams (esant situacijoms, kai tai yra būtina), bet tuo pačiu skatintų šalies ekonomikos augimą, bendro lygio vystymąsi bei gebėjimą konkuruoti. Ilgainiui šios priemonės padėtų visiškai eliminuoti galimybę vengti mokesčių sumokėjimo kaip verslo sferoje, taip ir visose kitose veiklos srityse.

6. Lietuvos apmokestinimo sistemoje įtvirtintų racionalių ir efektyvių mokesčio lengvatų dėka stengiamasi teigiamai paveikti įvairių procesų vyksmą, įtakoti tam tikrų santykių, kurie bus naudingi visuomenei ir valstybei vystymąsi, o mokesčio lengvatų funkcijomis: stimuliavimo bei kompensacinė atitinkamai skatinti ekonomikos augimą ir socialinių garantijų stabilumą.

7. Būtina labiau atsižvelgti į mokesčio lengvatų efektyvumą. Kadangi netinkamai teisiškai reguliuojama mokesčio lengvata ne tik nepasiekia savo socialinio tikslo, bet tampa ir ekonomiškai sunki kaip mokėtojams, taip ir pačiai valstybei. Tokia našta valstybei laikui bėgant bus nebepekeliama, o mokesčio lengvata nebeatspindės savo turinio ir virst tiesiog pašalpos atmaina.

REKOMENDACIJOS

Išanalizavus mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą, nustačius jo problematiką buvo atskleista, kad pagrindiniai mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo trūkumai yra susiję su veiksmingos sisteminės koncepcijos, apibrėžiančios mokesčio lengvatų teisinio reguliavimo mastą ir ribas, nebuvimu bei su tendencingai neigiamu požiūriu į mokesčio lengvatas. Šis šališkas kryptingumas sąlygoja neefektyvios apmokestinimo politikos polinkį, kai atitinkamos valstybės valdžios institucijos nustatydamos bei vykdydamos apmokestinimo politiką mėgina visiškai eliminuoti mokesčio lengvatas. Siekiant pašalinti minėtus trūkumus, manytume derėtų atsižvelgti į šiuos pasiūlymus:

1. Mokesčių sistemai turi priklausyti minimumas ekonomiškai motyvuotų bei faktiškai savo efektyvumą pagrindžiančių mokesčio lengvatų, kurios būtų griežtai kontroliuojamos. Kadangi tinkamas mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas sąlygoja teigiamą požiūrį į mokesčio lengvatas.
2. Naikinant pasenusias, neracionalias, neatitinkančias šiuolaikinių siekių mokesčių lengvatas, laipsniškai mažinant pastarųjų skaičių ir naujų efektyvių, tikslingų lengvatinių formų nustatymas ir pritaikymas, galėtų būti tinkama kryptis, veiksmingos mokesčių sistemos reformos link.
3. Būtina aiškiai apibrėžti bei nurodyti atitinkamuose teisės aktuose mokesčių santykių subjektų teises ir pareigas susijusias su mokesčio lengvatų administravimu bei skatinti mokesčių mokėtojų teisinį išprusimą ir kultūrą. Tokiu būdu užkertant kelią savivaliavimui nustatant mokesčio lengvatas ir piktnaudžiavimui naudojantis mokesčio lengvatomis.
4. Nustatyti būtent tikslines mokesčio lengvatas ir stengtis, kad pastarosios būtų laikino pobūdžio - tokias kurios galios tik tiek, kiek faktiškai reikia pasiekti konkrečių rezultatų ar tikslų. Tokiu būdu bus užtikrintos apsaugos priemonės nuo piktnaudžiavimo mokesčio lengvatomis, kai nekontroliuojami, mokesčių mokėtojai tiesiog prisiderina ir prisitaiko prie nustatytų reikalavimų, norėdami pasinaudoti išskirtinėmis sąlygomis.

LITERATŪRA

Norminė literatūra:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 32-1040.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio papildymo įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2006, Nr. 127-4821.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio papildymo įstatymas // Valstybės žinios,2006 04 29, Nr. 48-1702.
6. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 21 straipsnių pakeitimo ir priedo papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2006 10 19, Nr. 111-4197.
7. Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2001 12 28, Nr. 108-3902.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
9. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas//Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.
10. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2741.
11. Lietuvos Respublikos saugomų teritorijų įstatymo pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2001 12 28, Nr. 108-3902.
12. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
13. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios 1992, Nr. 21-612.
14. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo 6, 11 straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas//Valstybės žinios, 2005 12 31, Nr. 153-5640.
15. Lietuvos Respublikos Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo įstatymo pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2006 07 14, Nr. 77-2960.
16. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas//Valstybės žinios, 1990 11 10, Nr. 31-742.
17. Lietuvos Respublikos Valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymas// Valstybės žinios 1994, Nr. 59-1153.
18. Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas //Valstybės žinios 2000, Nr. 61-1818.

19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios, 1998, Nr.72-2102.
20. Lietuvos Respublikos Prezidento 2005-12-23 d. Dekretas Nr. 483 „Valstybės institucijų, savivaldybių pasiūlymai, pataisos, pastabos“ // Valstybės Žinios, 2005.12.29.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. lapkričio 29 d. nutarimas Nr. 1181 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XP-1735“ //Valstybės žinios, 2006 12 02, Nr. 131-4958.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. rugpjūčio 3 d. nutarimas Nr.603 „Dėl žemės mokesčio“ //Valstybės žinios, 1993, Nr. 35-804.
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. sausio 21 d. nutarimas Nr. 54 „Dėl Lietuvos konvergencijos programos“ // Valstybės žinios. 2003 11 13, Nr. 107-4810
24. Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X-43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“ // Valstybės žinios. 2004 12 18, Nr. 181-6703.
25. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2004 07 31, Nr. 118-4408.
26. Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006m. rugpjūčio 23 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-7365 „ Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 4 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“.
27. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 306 „Dėl užsienio valstybių fondų ir valstybinių finansinių institucijų, kurių daugiau kaip 50 procentų akcijų (dalių, pajų) paketo turėtojai yra užsienio valstybių Vyriausybės, sąrašo patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2002 10 02, Nr. 95-4152.
28. Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2005m. liepos 5 d. parengtas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. (18.18-31-1)-R-6340 „ Dėl gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentaro (apibendrinto paaiškinimo) papildymo“.
29. Lietuvos Respublikos Informacinės visuomenės plėtros komiteto prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės direktoriaus 2004 m. rugpjūčio 23 d. įsakymas Nr. T-10 „Dėl Asmeninio kompiuterio vienetai sudarančių elementų sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004 08 26, Nr. 132-4780.
30. Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1992 metų birželio 25 dienos nutarimas Nr. I-2676 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“//Valstybės žinios, 1992 07 31, Nr. 21-613.

31. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2003 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003 10 08, Nr. 94-4264.
32. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2003 m. rugsėjo 30 d. įsakymas Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2003 10 08, Nr. 94-4264.
33. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 305 „Dėl iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos pervedimo Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą, tvarkos patvirtinimo“.
34. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 m. vasario 7 d. įsakymas Nr. V-45 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo prašymo pervesti iki 2 procentų pajamų mokesčio sumos Lietuvos vienetais, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę gauti paramą, FR0512 formos ir jos užpildymo bei pateikimo taisyklių patvirtinimo“.
35. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos 2006-10-16 Teisės departamento išvada Nr. XP-1693 „Žemės mokesčio įstatymo 3 ir 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto“.
36. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1990 08 31, Nr. 24-601.
37. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 metų gegužės 13 dienos įsakymas Nr. 1K-182 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymas Nr. 268 "Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo“ //Valstybės žinios, 2004 05 20, Nr. 82-2965.
38. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. rugsėjo 4 d. įsakymas Nr. 1K-296 „ Dėl palūkanų už mokestinę paskolą dydžio nustatymo 2006 metų ketvirtajam ketvirčiui: // Valstybės žinios, 2006 09 09, Nr. 95-3753.
39. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006-11-15 išvada Nr. S-(60-1.9)-1839“Dėl 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“.
40. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo"//Valstybės žinios, 1999 12 29, Nr. 110-3209.
41. Europos Komisijos 2005-11-10 komunikatas KOM(2005)549 galutinis 2 Tarybai, Parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui, regionų komitetui „Švietimo ir profesinio rengimo modernizavimas – gyvybiškai svarbus gerovės ir socialinės sanglaudos

Europoje veiksny“: Tarybos ir Komisijos darbo programos „Švietimas ir mokymas 2010“ bendros ataskaitos apie 2006 m. įgyvendinimo pažangą projektas {SEK(2005) 1415}.

42. Europos Komisijos 2005-11-10 komunikatas KOM(2005) 551 galutinis Tarybai, Europos parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir Regionų komitetui įgyvendinant bendrijos Lisabonos programą augimą ir užimtumą skatinanti šiuolaikiška MVĮ politika.

43. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo“ su paskutiniais pakeitimais, padarytais Direktyva 2004/66/EB (OL L 168, 2004 5 1, p. 35). // Oficialus leidinys L 145.

44. 2005 m. rugsėjo 28 d. Europos Parlamento sprendimas 2005/684/EB „Dėl Europos Parlamento narių statuto priėmimo“ (2005/684/EB, Euratom). Oficialusis leidinys L, 0205 10 07, Nr. 262-1.

Mokslinė literatūra, enciklopedijos, žodynai:

45. E. Buškevičiūtė. Mokesčių sistema.- Kainas: TECHNOLOGIJA, 2005.

46. A.Marcijonas, B. Gudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 2003.

47. R. Stačiokas, J. Rimas. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: TECHNOLOGIJA, 2004A.

48. Marcijonas, B. Sudavičius. Mokesčių teisė. Vilnius. 2003.

49. Vaišvila. Teisės teorija. –Vilnius: Justitia. 2000.

50. S.Vansevičius. Teisės teorija. Vilnius, 1998.

51. Д.Г. Черник. Налоги: издание третье.- Москва: Фист. 1997.

52. Г.П. Толстяненко. Европейское налоговое право// Сравнительно - правовое исследование.- Москва: Норма, 2001.

53. С.Г.Пепеляева. Налоговое право. Москва, 2000.

54. В.А. Парыгина. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики. Москва, 2005.

55. В.А.Витушко, В.Г.Тихин, Г.Б.Шимко. Основы права. Минск, 2002.

56. А.Н.Арзилиян. Большой бухгалтерский словарь. Москва, 1999.

57. А.В. Толкушкин. Энциклопедический словарь. Москва. 1995.

58. John Tiley. Revenue Law: Fifth edition. UK, 2005.

59. Marvin A. Chirelstein Federal income taxation: eight edition. New York, 1997.

60. Philp Baker. Double taxation convention and Internationas tax law. London, 1994.

61. Roy Rohatdi. Basic International taxation. London, 2002.

Moksliniai straipsniai, periodika:

62. J. Tušaitė. Naujos mokesčių sistemos bruožai //Jurisprudencija. 2003, Nr. 48(40).
63. D. Būdvytienė. Parama gali būti apmokestinama //Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr.3. P. 36.
64. Paulius Majauskas. Galimybė mokesčius išieškoti be ginčo.// Juristas. 2006 gruodžio mėn. 6 d., Nr.12.
65. R. Vainienė. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės // Mokesčių žinios. 2000.
66. R. Vainienė. Mokesčiai ir socialinė politika//Laisvoji rinka. 1999, Nr.2.
67. M. Vainorius, Dirbantiems užsienyje – mokesčių lengvatos. Vakarų ekspresas, 2005 09 28.
68. K. Krikščiūnaitė-Bartusevičienė. Koku būdu naikinamas iš užsienio valstybių gautų pajamų dvigubas apmokestinimas // Mokesčių žinios, 2006 kovo 20d. Nr.12 (474).

Internetiniai tinklapiai:

69. Mokslinio – teorėtinio žurnalo „Правоведение“ interneto svetainė. И. С. Морозова. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы // http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588;
70. Lietuvos respublikos Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainė // www.vmi.lt
71. Lietuvos Respublikos Seimo interneto svetainė // www3.lrs.lt
72. Lietuvos Respublikos Prezidento interneto svetainė//www.president.lt/
73. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė// <http://www.lrkt.lt/>
74. Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros agentūros interneto svetainė// <http://www.svv.lt/>
75. DnB NORD banko interneto svetainė// www.dnb nord.lt
76. Nacionalinės plėtros instituto interneto svetainė// www.npi.lt
77. Lietuvos Respublikos Vyriausybės interneto svetainė // www.lrvk.lt
78. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainė// www.finmin.lt
79. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo interneto svetainė// <http://www.lvat.lt/>
80. Filantropijos portalas // www.labdara-parama.lt
81. Laisvosios rinkos instituto interneto svetainė// www.lrinka.lt
82. Lietuvos energetikos konsultantų asociacijos narės interneto svetainė// <http://www.ekostrategija.lt>
83. Europos Komisijos interneto svetainė// <http://ec.europa.eu/>
84. Vienos universiteto interneto svetainė// www.univie.ac.at/RI/home/eur/20041101/LT
85. Vikipedija: laisvoji enciklopedija// www.lt.wikipedia.org
86. Enciklopedijos „Britannica“ interneto svetainė // <http://concise.britannica.com/>
87. <http://www.uk.ru/economics/taxes.html>
88. <http://nk.uprav.ru/codex.php?ch=0; prisijungimo>

SANTRAUKA

MOKESČIO LENGVATŲ TEISINIS REGULIAVIMAS

Pagrindinės sąvokos: teisinė lengvata, mokesčio lengvatos, mokestinė lengvata, apmokestinimo lengvata, mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas, apmokestinimo sistema, naštos perkėlimas, mokestinė nepriemoka, dvigubas apmokestinimas.

Išnagrinėjus mokesčio lengvatų teisinį reguliavimą pasitvirtino teorija, kad pati mokesčio lengvata įtakoja apmokestinimo sistemą ir gali įvairiai pakreipti valstybės politikas. Ši kategorija yra dvejopo pobūdžio. Vieną vertus mokesčio lengvatos yra naudingas reiškinys, kadangi lengvatų visuomeninė vertė siejama su socialinėmis bei ekonominėmis garantijomis ir nauda (socialiai remtinų asmenų mokesčio naštos mažinimas, prioritetinių ūkio šakų plėtojimas), tačiau kitą vertus mokesčio lengvatų buvimas gali nulemti nepakankamą pajamų kiekį valstybės biudžete ar piktnaudžiavimą nustatytais įstatymais išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis. Todėl reikalingas aiškus mokesčio lengvatų teisinis reguliavimas, galėsiantis užtikrinti pačios mokesčio lengvatos įgyvendinimą, garantuoti, kad teisinių priemonių poveikis leis palaikyti ir toliau skatinti stabilią ir patikimą mokesčių sistemą bei suderinti asmenų, socialinių grupių ir valstybės interesus.

SUMMARY

LEGAL REGULATIONS OF TAX RELIEVES

Primary conception: legal relieves, tax relieves, taxing relieves, taxation relieves, legal regulation of tax relieves, tax system, burden transference, tax arrears, double taxation.

Considering legal regulations of tax relieves, the theory that tax relieves influence on all taxation system and they can detach state politics has proved to be true. This category peculiar of dual character. On the one hand relieves benefit, it is caused that public character of tax relieves is connected to social and economic guarantees and advantage (decrease in tax burden for individuals, which require social security, development of priority spheres of a facilities an economy), but on the other hand presence of tax relieves can tip the scale insufficient receipt of means in the budget or abusing the special conditions of taxation, established in the law. Therefore it is necessary to definite legal regulation of tax relieves, which can vouch introduction of a tax relieves, guarantee, that effect of legal means becomes the reason of maintenance and the further encouragement of stable tax system. It is important and consequently, that will allow coordinate interests of separate persons, social groups and the states.

PRIEDAS I

- 1) Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 1993 metų rugpjūčio 3 dienos Nr. 603 „Dėl žemės mokesčio“;
- 2) Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1992 metų birželio 25 dienos nutarimas Nr. I-2676 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“;
- 3) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1992 metų gegužės 12 dienos nutarimas Nr. 343 "Dėl Specialiųjų žemės ir miško naudojimo sąlygų patvirtinimo";
- 4) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 metų rugsėjo 30 dienos įsakymo Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“;
- 5) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003 metų rugsėjo 30 dienos įsakymo Nr. V-266 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“;
- 6) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 1999 metų gruodžio 24 dienos įsakymo Nr. 265 „Dėl žemės mokesčio ir valstybinės žemės nuomos mokesčio administravimo tvarkos patvirtinimo" papildymo“;
- 7) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“ 2006 metų birželio 9 dienos Nr. VA-55.

PRIEDAS II

- 1) Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 metų lapkričio 17 dienos įsakymas Nr. 268 „Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo“;
- 2) Finansų ministerijos 2004 metų gegužės 13 dienos įsakymas Nr. 1K-182 „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymo Nr. 268 "Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo“;
- 3) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 metų spalio 3 dienos įsakymas Nr. 236 „Dėl mokestinės paskolos sutarties ir fizinių asmenų anketos formų patvirtinimo“ ;
- 4) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2001 metų spalio 16 dienos įsakymas Nr. 244 „Dėl mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimo, mokestinės paskolos sutarties nutraukimo ir pakeitimo sprendimų formų patvirtinimo“ ;
- 5) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 metų vasario 25 dienos įsakymas Nr.51 „Dėl Mokesčio mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo tvarkos patvirtinimo“;
- 6) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 m. gegužės 17 d. įsakymo Nr. 127 „Dėl Mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimo taisyklių patvirtinimo" pakeitimo;
- 7) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 metų kovo 29 dienos įsakymas Nr. 86 „Dėl mokestinės nepriemokos perėmimo sutarties, prašymo duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti ir sprendimo dėl mokestinės nepriemokos perėmimo formų patvirtinimo“;
- 8) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 metų rugsėjo 8 dienos įsakymas Nr. VA -160 „Dėl sprendimo pripažinti netekusiu formos patvirtinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 metų kovo 29 dienos įsakymo Nr. 86 „Dėl mokestinės nepriemokos perėmimo sutarties, prašymo duoti sutikimą mokestinei nepriemokai perimti ir sprendimo dėl mokestinės nepriemokos perėmimo formų patvirtinimo“ pakeitimo“ ;
- 9) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 metų gegužės 12 dienos įsakymo Nr. VA-92 "Dėl Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos pripažinimo beviltiška, jos revizavimo bei

apskaitos taisyklių ir Mokesčių mokėtojų mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo išlaidų apskaičiavimo metodikos patvirtinimo" pakeitimo;

- 10) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 metų gegužės 24 dienos įsakymas Nr. VA-104 „Dėl formų patvirtinimo“.

PRIEDAS III

Siekiant užsienio investicijų skatinimo bei Lietuvos ūkio subjektų veiklos plėtimo už Lietuvos Respublikos ribų, sudarytos ir taikomos šios dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo sutartys:

	LR SUTARTIS SU:	TAIKOMA NUO		LR SUTARTIS SU:	TAIKOMA NUO
1	Airija	1999 01 01	17	Lenkija	1995 01 01
2	Armėnija	2002 01 01	18	Rumunija	2003 01 01
3	Baltarusija	1997 01 01	19	Prancūzija	1997 01 01
4	Belgija	2004 01 01	20	Portugalija	2004 01 01
5	Čekija	1996 01 01	21	Norvegija	1994 01 01
6	Danija	1994 01 01	22	Nyderlandai	2001 01 01
7	Dž. Britanijos ir Š. Airijos Jungtinė karalystė	2002 01 01	23	Moldova	1999 01 01
8	Estija	1994 01 01	24	Kazachstanas	1998 01 01
9	Italija	2000 01 01	25	Turkija	2001 01 01
10	Islandija	2000 01 01	26	Kinija	1997 01 01
11	Suomija	1994 01 01	27	Kroatija	2002 01 01
12	Kanada	1998 01 01	28	Ukraina	1998 01 01
13	Slovakija	2003 01 01	29	Latvija	1995 01 01
14	Slovėnija	2003 01 01	30	Uzbekistanas	2003 01 01
15	JAV	2000 01 01	31	Vokietija	1995 01 01
16	Šveicarija	2003 01 01	32	Švedija	1994 01 01