

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

LINA LEKAVIČIŪTĖ

Mokesčių administravimo dieninių studijų programa

**MOKESČIŲ LENGVATŲ TAIKYMO YPATYBĖS IR JŲ ADMINISTRAVIMO
PROBLEMINIAI ASPEKTAI**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas:

Lektorė A. Remeikienė

Konsultantė:

Doc. dr. D. Vasarienė

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS	3
1. MOKESČIO LENGVATOS SAMPRATA	6
1.1. Mokesčio lengvatos sąvoka	6
1.2. Mokesčių lengvatų paskirtis	9
1.3. Mokesčių lengvatų funkcijos, požymiai ir taikymo būdai	14
1.4. Mokesčių lengvatų įtaka nacionaliniam šalies biudžetui	20
2. MOKESČIŲ LENGVATŲ TAIKYMO YPATYBĖS IR JŲ ADMINISTRAVIMO PROBLEMINIAI ASPEKTAI	24
2.1. Mokesčių lengvatos Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje.....	24
2.2. Netiesioginių mokesčių lengvatų taikymo ypatybės ir jų atitikimas ES teisės aktų nuostatomis	27
2.2.1. Pridėtinės vertės mokesčio lengvatos ir jų taikymo ypatybės	27
2.2.2. Akcizų mokesčio lengvatų taikymo ypatybės	36
2.3. Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos ir jų taikymo ypatybės	47
IŠVADOS	57
PASIŪLYMAI	59
LITERATŪROS SĄRAŠAS	60
SANTRAUKA	66
SUMMARY	67
PRIEDAI	68

IVADAS

Mokesčiai – nuo seniausių laikų žinomas svarbiausias bet kurios valstybės finansinių išteklių šaltinis ir jos gyvavimo pagrindas. Nors neretai jie įvardijami kaip „blogis“, tačiau mokesčiai neišvengiami. Be jų neįmanoma įsivaizduoti pilnaverčio bet kurios valstybės gyvavimo. Tik mokesčių pagalba valstybė gali įgyvendinti savo funkcijas, reguliuoti tam tikrus ekonominius procesus, apriboti žalingų produktų vartojimą bei atlikti kitas pareigas visuomenei.

Kiekvienas mokestis įgyvendinamas pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentarijų, kuris apima mokesčių elementus, mokesčių ėmimo būdą bei jų nustatymo metodą.

Vienas iš ypatingą reikšmę turinčių ir kartu labiausiai diskutuotinių mokesčio elementų yra mokesčių lengvatos. Taip yra todėl, jog iš vienos pusės mokesčių lengvatų pagalba siekiama įtakoti tam tikrus procesus, pavyzdžiui, skatinti atskirų ūkio šakų plėtotę, paklausos ir užimtumo didėjimą, kainų mažėjimą ar mažinti mokesčių našta atitinkamiems mokesčių mokėtojams. Tačiau iš kitos pusės, įvedant mokesčių lengvatas kartu keičiasi ir visa šalies apmokestinimo sistema, sudėtingėja mokesčių administravimas, atsiranda paskatos jomis piktnaudžiauti, sudaromos ne vienodos konkurencinės sąlygos ir kas svarbiausia jų egzistavimas gali nulemti nepakankamą pajamų kiekį valstybės biudžete. Šie ir kiti argumentai (už ir prieš lengvatas) dažnai pateikiami spaudoje ar įvairiose diskusijų laidose televizijoje, radijuje, tačiau mokslinės literatūros, nagrinėjančios mokesčių lengvatas nėra daug. И. С. Морозова, С. Г. Пепеляева, Г. П. Толстяненко pateikia bendrus teorinius mokesčių lengvatų taikymo būdus, jų funkcijas ar požymius. Tuo tarpu Lietuvoje plačiau apie lengvatas, jų sampratą, įtaką biudžetui kalba R. Vainienė. Tačiau kiti autoriai, pavyzdžiui, E. Buškevičiūtė, A. Marcijonas, B. Sudavičius, R. Stačiokas, V. Meidūnas apie lengvatas užsimena tik kaip apie vieną iš mokesčio elementų. Pažymėtina, jog Lietuvoje praktiškai neatliekami ir tyrimai, vertinantys konkrečias mokesčių lengvatas. Tokiu būdu nėra paliečiami svarbūs praktinių lengvatų taikymo ypatybių klausimai, mokesčių lengvatų efektyvumo, jų taikymo tikslų pasiekimo, pasekmių, taikymo masto ir kt. aspektai. O juk atsakymai į aukščiau paminėtus klausimus kaip tik ir leistų identifikuoti taikymo tikslų nepasiekiančias lengvatas, leistų įvertinti probleminius lengvatų administravimo aspektus, kas savo ruožtu būtų svarus pagrindas naikinti neefektyvias ir nerezultatyvias mokesčių lengvatas bei padėtų užkirsti kelią piktnaudžiavimui jomis ir tokiu būdu apsaugotų biudžetą nuo kasmet vis didėjančių pajamų netekimo.

Taigi nors apie lengvatas ir kalbama pakankamai dažnai, tačiau tai vyksta gana paviršutiniškai, o svarbiausi klausimai taip ir lieka nepalieti, todėl šiame darbe ir stengiamasi apžvelgti kaip mokesčių lengvatų teoriniai taikymo ir įgyvendinimo būdai pasireiškia praktikoje,

kokie yra Lietuvos mokesčių įstatymuose nustatytų lengvatų taikymo ypatumai, koks jų efektyvumas bei kokie gali iškilti probleminiai aspektai administruojant mokesčių lengvatas.

Tyrimo objektas – mokesčių lengvatų taikymo ypatybės ir jų administravimo probleminiai aspektai. Pagrindinis dėmesys darbe skiriamas mokesčių lengvatų taikymui, jų nustatymo tikslų pasiekimui bei galinčioms iškilti administravimo problemoms. Žinoma, išanalizuoti visų Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose nustatytų lengvatų taikymo ypatumus ir galinčius iškilti administravimo probleminius aspektus dėl ribotos darbo apimties neįmanoma. Todėl pasirinkti pridėtinės vertės, akcizų ir gyventojų pajamų, kaip didžiausią dalį mokesčių pajamų biudžete surenkantys, mokesčiai.

Darbo tikslas – nustatyti pagrindines mokesčių lengvatų taikymo ypatybes, jų administravimo probleminius aspektus ir įvertinti ar mokesčių lengvatų nustatymo tikslai yra pasiekti.

Uždaviniai:

1. Pateikti mokesčio lengvatos sąvokos apibrėžimą.
2. Apžvelgti mokesčių lengvatų nustatymo tikslus, požymius, taikymo būdus ir jų įtaką nacionaliniam šalies biudžetui.
3. Apibūdinti mokesčių įstatymuose nustatytų lengvatų taikymo ypatybes ir jų administravimo probleminius aspektus.
4. Nustatyti ar mokesčių įstatymuose nustatytos lengvatos pasiekia jų taikymo tikslus.

Hipotezė: Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose nustatytos lengvatos nepasiekia jų taikymo tikslų.

Šaltiniai. Rengiant darbą remtasi Lietuvos ir užsienio šalių moksline literatūra, periodiniais leidiniais, atliktų tyrimų rezultatais, statistiniais duomenimis, Valstybės kontrolės išvadomis, teismų praktika, direktyvomis, įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir kitais teisės aktais.

Darbo metu naudoti šie **tyrimo metodai:**

- literatūros šaltinių analizės metodas. Šio metodo pagalba susipažinta su mokesčių lengvatas nagrinėjančia moksline literatūra, periodiniais leidiniais ir kitais šią sritį nagrinėjančiais darbais. Visa tai padėjo suplanuoti darbą, jo struktūrą, pasirinkti kitus tyrimo metodus;
- duomenų analizės metodas. Darbo metu analizuoti įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai, Valstybės kontrolės išvados, Vyriausybės programos, mokslinė literatūra, leido apibrėžti mokesčių lengvatų taikymo ypatybes Lietuvos mokesčių įstatymuose, įvertinti

lengvatų įtaką valstybės biudžetui, galimas iškilti administravimo problemas bei nustatyti mokesčių lengvatų taikymo tikslų pasiekimą;

- palyginimo metodas. Šis tyrimo metodas leido pažvelgti kaip teoriniai mokesčių lengvatų įgyvendinimo būdai, tikslai, funkcijos atsispindi praktikoje bei kaip mokesčių įstatymuose nustatytos lengvatos atitinka Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytus reikalavimus ir sąlygas;
- apibendrinimo metodas. Šio metodo pagalba pateikti pagrindiniai mokesčių lengvatų taikymo būdai, tikslai, požymiai, funkcijos, suformuluota mokesčio lengvatos sąvoka bei pateiktos atlikto tyrimo išvados.

1. MOKESČIO LENGVATOS SAMPRATA

1.1. Mokesčio lengvatos sąvoka

Kiekviena pasaulio valstybė atlieka įvairias funkcijas. Valstybių kūrimosi pradžioje svarbiausia jų funkcija buvo apginti savo piliečius nuo kitų valstybių užpuolimo ir palaikyti vidaus tvarką. Tuo tarpu dabartinės valstybės funkcijos yra labai plačios. Valstybės turi garantuoti savo krašto apsaugą, viešąją tvarką, sveikatos, švietimo, socialinės apsaugos teikimą gyventojams, šalies ekonominę būklę, tinkamą valstybės vidaus ir bendrąjį valdymą, dengti kitas valstybės išlaidas.¹ Vykdamas visas šias funkcijas neabejotinai valstybei reikia didelių finansinių išteklių. Svarbiausias ir bene pagrindinis tokių išteklių šaltinis, žinomas nuo seniausių laikų, yra mokesčiai.

Pasak G. M. Pajuodienės, mokesčiai – tai privalomo pobūdžio, paprastai piniginiai, fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei.² Tačiau ši sąvoka nepilnai atskleidžia mokesčio esmę. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme pateikiamas kitoks mokesčių apibrėžimas. Čia įstatymų leidėjas mokesčius apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei.³ Būtent šis apibrėžimas ir atskleidžia pagrindinį mokesčio požymį, t.y. tik įstatymo nustatytas mokėjimas gali būti laikomas mokesčiu.

Kiekvienas mokestis įgyvendinamas pagal atitinkamą apmokestinimo instrumentariją, kuris susideda iš tokių elementų:⁴

- mokesčio subjektas;
- mokesčio objektas;
- mokesčio šaltinis;
- apmokestinimo vienetas;
- mokesčio tarifas;
- mokesčio lengvatos;
- mokesčio ėmimo būdas.

Kaip matyti iš aukščiau pateikto apmokestinimo instrumentarijaus vienas iš mokesčių elementų yra mokesčio lengvatos. Taigi, kas yra ta mokesčio lengvata?

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje pateikiamas toks mokesčio lengvatos apibrėžimas: „mokesčio lengvata – mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio

¹ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.

² Pajuodienė G. M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁴ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.

įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“.⁵ Kalbant apie aukščiau pateiktą apibrėžimą, reikia paminėti, kad Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktame Mokesčių administravimo įstatymo komentare⁶ nurodo, jog mokesčio lengvatos sąvoka apima ir Mokesčių administravimo įstatyme numatymas mokesčių mokėjimo lengvatas, tokias kaip atleidimas nuo delspinigių ir (arba) baudų bei mokestinės paskolos sutartys. Tačiau mokesčio lengvata nereikėtų, o tiksliau ir nedera, laikyti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo dėl mokesčio dydžio nustatymo. Ši galimybė numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnyje⁷, o kartu ir mažesnis mokesčio tarifas, yra naudojami tuomet, kai nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiuotoms sumoms pagrįsti. Taigi, tai jokių būdu neatitinka mokesčio lengvatos apibrėžimo.

Kalbant apie mokesčio lengvatos sampratą svarbu paminėti, jog neretai įvairiuose šaltiniuose, pavyzdžiui, periodiniuose leidiniuose, teisės aktuose, aptinkama ne tik mokesčio lengvatos, bet ir mokestinės lengvatos sąvoka. Pastebėta, jog šios sąvokos yra naudojami kaip sinonimai, tačiau ar iš tikrųjų taip yra? Juk mokestinė nepriemoka ir mokesčio nepriemoka, nors ir skamba labai panašiai, remiantis jų apibrėžimais, nėra tos pačios sąvokos. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje mokestinė nepriemoka apibrėžiama kaip mokesčio nepriemoka ir mokesčio mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos.⁸ Tuo tarpu mokesčio nepriemoka tai mokesčio mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma.⁹ Akivaizdu, jog mokestinės nepriemokos sąvoka yra platesnė už mokesčio nepriemokos sąvoka (pastaroji yra pirmosios sudėtinė dalis). O tai reiškia, jog ir mokestinės lengvatos sąvoka, skirtingai nei mokesčio lengvatos sąvoka, turėtų būti suvokiama, kaip platesnė ir daugiau veiksmų apimanti kategorija. Todėl remiantis aukščiau pateiktais pastebėjimais galima teigti, jog mokesčio lengvata, tai įstatymų leidėjo mokesčių mokėtojui suteiktos palankesnės apmokestinimo sąlygos, susijusios su mokesčio apskaičiavimu, o mokestinė lengvata apima ne tik mokesčio lengvatas, susijusias su mokesčio apskaičiavimu, bet ir lengvatas susijusias su mokesčio sumokėjimu, pavyzdžiui, kuomet mokesčių mokėtojui leidžiama sumokėti mokestį per kelis kartus ar atidedant mokestį tam tikram periodui ir pan.

⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁶ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras //

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320; prisijungimo laikas: 2007 09 15.

⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁸ Ten pat.

⁹ Ten pat

Toliau nagrinėjant mokesčio lengvatos sampratą, aptinkama dar viena problema, susijusi su mokesčio lengvata ir palankesnes sąlygas mokesčių mokėtojams nustatančia mokesčio taisykle. Dažnai lengvatomis kaip tik ir vadinamos šios mokesčių taisyklės. Ir nors mokesčio lengvatų bei mokesčių taisyklių tikslai neretai sutampa, nes ir vienos, ir kitos kuriamos bei naudojamos tam, kad, pavyzdžiui, paremti vieną ar kitą veiklą, tačiau jos nėra tapatus reiškinys. Pasak R. Vainienės mokesčio lengvatą nuo mokesčio taisyklės padeda atskirti apmokestinimo principų supratimas,¹⁰ o tiksliau vieno iš jų išsiaiškinimas. Daugelyje pasaulio valstybių šie principai yra įteisinti pagrindiniame valstybės įstatyme – Konstitucijoje. Tuo tarpu Lietuvoje apmokestinimo principus įteisina Mokesčių administravimo įstatymas, kuriame išskiriami tokie apmokestinimo principai kaip: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo bei turinio viršenybės prieš formą principai¹¹, ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtinta mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa¹². Tačiau čia reikėtų pažymėti, jog minėtoje Vyriausybės programoje paskelbti apmokestinimo principai ne visai atitinka teorinius apmokestinimo principus, o neretai ir principo turinys neatitinka jo pavadinimo. Tačiau pasak J. Tušaitės, nors apskritai pats nutarimas ir yra ganėtinai netikslus, jis yra reikšmingas, jau vien tuo, kad yra ir jį būtų galima laikyti Lietuvos mokesčių kodekso bendrosios dalies pirmtaku.¹³

Minėtoje mokesčių bazės sutvarkymo programoje įteisintas lygybės principas teigia, jog mokesčių taisyklės nustatomos nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo statuso ar jo vykdomos veiklos rūšies. Vadinasi, mokesčių taisyklės yra vienodos visiems mokesčių mokėtojams. Tuo tarpu mokesčio lengvata yra šio principo pažeidimas, kadangi ji nustato išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis, tik tam tikriems mokesčių mokėtojams. Taigi lengvata, pasak R. Vainienės,¹⁴ tai privilegija mokesčių mokėtojui ar jų grupei, išskiriant juos pagal tam tikrus teisės aktuose numatytus požymius, kai tuo tarpu mokesčio taisyklė visiems nustato vienodas apmokestinimo sąlygas.

Kaip jau buvo pastebėta lengvata suteikia specifinių teisių subjektui, papildant jo pagrindinių teisių sąrašą. Tačiau čia vėlgi nederėtų painioti lengvatų su privilegijomis. Nors mokesčių lengvatos neretai įvardijamos kaip privilegijos mokesčių mokėtojams, tokią nuomonę, kaip jau anksčiau minėta, pateikia ir R. Vainienė, tačiau, darbo autorės nuomone, šios sąvokos nėra tapачios. Privilegija apibūdinama kaip išimtinė teisė, kuri suteikiama asmeniui, organizacijoms,

¹⁰ Vainienė R. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės//Mokesčių žinios. 2000 04 03.

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004 Nr. 63 – 2243.

¹² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr.1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 72 – 2102.

¹³ Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai//Jurisprudencija. 2003, t. 48 (40).

¹⁴ Vainienė R. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės//Mokesčių žinios. 2000 04 03.

gyvenvietei¹⁵. Ir nors atrodytų panašiai apibrėžiama ir mokesčio lengvata, juk ji taip pat suteikia išimtines teises mokesčių subjektams, tačiau esminis skirtumas yra tas, kad lengvata, tai įstatymais pagrįstas teisėtas būdas, suteikiantis išskirtines sąlygas mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, o privilegija dažniausiai siejama su neteisėtomis palankesnių sąlygų suteikimo priemonėmis, neretai apeinant įstatymus. Privilegija taip pat skirtingai nuo lengvatos vieniems asmenims suteikia išskirtines sąlygas, kitų asmenų sąskaita, perkeldama pirmųjų našta antriesiems. Akivaizdu, jog lengvata ir privilegija atitinkamą „gėrį“ suteikia skirtingais būdais todėl ir šių sąvokų tapatinti nedera.

Taigi apibendrinant, mokesčio lengvatą galima apibrėžti kaip išimtį iš bendros mokesčio taisyklės, kurią nustato atitinkamo mokesčio įstatymas ir, kuri suteikia mokesčio subjektams palankesnes apmokestinimo sąlygas, lyginant su įprastinėmis, tačiau tuo pačiu mokesčio naštos neperkelia kitiems, tokiomis išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis pasinaudoti negalintiems mokesčio mokėtojams.

1.2. Mokesčių lengvatų paskirtis

Mokesčio lengvata yra vienas iš mokesčio elementų, kad ir koks bebūtų mokestis. Todėl svarbu ne tik suprasti kas ji yra, bet ir išsiaiškinti koku tikslu mokesčių lengvatos yra nustatomos.

Pagrindinis lengvatos tikslas glūdi mėginime suderinti asmens, socialinių grupių bei valstybės interesus. Tačiau šiuos skirtingus interesus sujungia ir tarpusavyje harmonizuoja tik teisėtos, t.y. įstatymais paremtos, teisingos bei racionalios lengvatos, kuriomis įstatymų leidėjas stengiasi sušvelninti mokesčio našta mokesčio mokėtojams.

Mokesčio lengvatos naudojamos siekiant įgyvendinti tris pagrindinius tikslus:

1. padėti socialinėms grupėms;
2. skatinti atskirų ūkio šakų plėtotę;
3. išvengti dvigubo apmokestinimo.

Tikslo, padėti socialinėms grupėms, įgyvendinimas pasireiškia tuo, jog mažesnius mokesčius moka pensinio amžiaus žmonės, neįgalūs, vieniši, vaikus auginantys asmenys ir kiti socialiai remtini subjektai. Šiuo atveju mokesčio lengvatos taikomos, nustatant didesnę pagrindinę neapmokestinamų pajamų dydį nei kitiems asmenims.¹⁶ Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnyje yra nustatyta, jog pagrindinis neapmokestinamų

¹⁵ Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius, 2003.

¹⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

pajamų dydis yra 320 litų per mėnesį.¹⁷ Tačiau asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose minėtas įstatymas numato 475 litų neapmokestinamą pajamų dydį per mėnesį, be to, už ketvirtą ir kiekvieną paskesnį vaiką ar įvaikį ši neapmokestinama pajamų suma didinama 50 litų. Taip pat Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, didesnis neapmokestinamas pajamų dydis nustatytas ir vienišioms tėvams (įtėviams), kurie vaikus iki 18 metų ir vyresnius, jei jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, augina vieni. Šiems asmenims taikomas 370 litų neapmokestinamas pajamų dydis per mėnesį, o už antrą ir kiekvieną paskesnį vaiką (įvaikį) jis didinamas 60 litų.¹⁸ Be jau aptartų, minėtame įstatyme, yra išskirti ir kiti atvejai kuomet neapmokestinamas pajamų dydis yra didesnis lyginant su pagrindiniu.

Antrasis mokesčių lengvatų tikslas, kuomet taikant mokesčio lengvatas yra skatinamas atskirų ūkio šakų vystymasis, dažniausiai įgyvendinamas mokesčio dydžio (tarifo) ar mokesčio bazės mažinimu.¹⁹ Vienas tokių pavyzdžių yra Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnyje nustatytos mokesčio lengvatos, kurios bus taikomos iki atskiro Seimo sprendimo priėmimo, laisvojoje ekonominėje zonoje²⁰ įsikūrusioms įmonėms taip pat įmonėms, kuriose dirba riboto darbingumo asmenys bei įmonėms gaminančios žemės ūkio produkciją. Šios pelno mokesčio lengvatos įgyvendinamos apmokestinant mažesniu pelno mokesčiu minėtų vienetų apmokestinamąjį pelną. Pavyzdžiui, jeigu žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų pajamų iš žemės ūkio veiklos dalis sudaro 50 ir daugiau procentų pajamų, šių vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 procentų pelno mokesčio tarifą.²¹ Įmonės, kuriose dirba riboto darbingumo asmenys ir kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų pajamų, mažina apskaičiuotą pelno mokestį priklausomai nuo riboto darbingumo asmenų dalies tarp visų dirbančių asmenų, apskaičiuota pelno mokesčio suma atitinkamai mažinama 25 proc., 50 proc., 75 proc. arba 100 proc.²² Laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Tačiau ši lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų

¹⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr.73 – 3085.

¹⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr.73 – 3085.

¹⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

²⁰ Laisvoji ekonominė zona - tai ūkinei – komercinei ir finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje yra įstatymo nustatytos ūkio subjektams specialios ekonominės ir teisinės funkcionavimo sąlygos. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 59 – 1462.

²¹ Valstybinė mokesčių inspekcija//<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101614>; prisijungimo laikas: 2007 09 10.

²² Ten pat.

sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir/arba teikiamų paslaugų, susijusių su aukščiau minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis.²³ Taip pat pelno mokesčio įstatyme yra numatytas mažesnis pelno mokesčio tarifas įmonėms, kuriose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų. Šių įmonių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 13 procentų mokesčio tarifą.²⁴ Tačiau pasak R. Vainienės tokios mokesčio lengvatos, kuomet taikomas mažesnis pelno mokesčio tarifas, gali sukelti priešingas pasekmes, nei kad buvo tikimasi iš pradžių, t.y. mažesnio pelno mokesčio tarifo taikymas mažoms įmonėms gali įtakoti dirbtinį įmonių smulkėjimą ir taip taupyti mokesčių sąskaita.²⁵

Kalbant apie mokesčio lengvatų taikymą atskirų ūkio šakų plėtojimui skatinti, svarbu paminėti, jog mokesčių lengvatų pagalba stengiamasi stimuliuoti įvairių inovacijų diegimą, mokslinių bei techninių procesų plėtrą ir progresą. Apie teigiamą mokesčių lengvatų įtaką inovacijų diegimui ar mokslinių tyrimų skatinimui kalba ir Europos komisija, kuri pabrėžia, jog tinkamas lengvatų taikymas gali paskatinti įmones inicijuoti mokslinius tyrimus bei įvairias inovacijas.²⁶ Tačiau Komisijos teigimu, nustatant tokias mokesčių lengvatas svarbu, jog jomis galėtų pasinaudoti ne tik stambios, bet ir mažos bei vidutinės įmonės, kurios neretai užsako įvairius mokslinius tyrimus ar įsigyja naujas technologijas, tačiau dėl mažo pelno ar patiriamų nuostolių negali pasinaudoti nustatytomis lengvatomis. Pažymėtina, jog Lietuva taip ėmėsi veiksmų, siekiant pagerinti verslo investicijas į mokslinius tyrimus. 2007 m. spalio 30 d. Finansų ministerija pateikė Vyriausybei Pelno mokesčio įstatymo pakeitimus dėl šio mokesčio lengvatų investicijoms į mokslinius tyrimus ir eksperimentinę plėtrą įmonėms, kurios savo veikloje kuria naujoves.²⁷

Paskutinis mokesčių lengvatų tikslas yra siekis išvengti dvigubo apmokestinimo. Dvigubas apmokestinimas apibrėžiamas kaip situacija, kuomet už tą patį turtą ar pajamas reikia sumokėti du ar daugiau mokesčius toje pačioje valstybėje bei kai tais pačiais mokesčiais apmokestina skirtingos valstybės tą patį turtą ar pajamas.²⁸ Skaitant aukščiau pateiktą dvigubo apmokestinimo apibrėžimą

²³ Valstybinė mokesčių inspekcija//<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101614>; prisijungimo laikas: 2007 09 10.

²⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110 – 3992.

²⁵ Vainienė R. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės//Mokesčių žinios. 2000 04 03.

²⁶ Įgyvendinant Bendrijos Lisabonos programą: Komisijos 2005 10 12 komunikatas KOM (2005) 488galutinis Tarybai, Europos parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui „Daugiau mokslinių tyrimų ir inovacijų. Investavimas ekonomikos augimui ir užimtumui skatinti“//

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2005/com2005_0488lt01.doc; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

²⁷ Investicijoms į mokslinius tyrimus – pelno mokesčio lengvatos//

http://www.finmin.lt/web/finmin/pranesimai_spaudai?erp_item=naujiena_000681; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

²⁸ Laisvoji internetinė enciklopedija//http://en.wikipedia.org/wiki/Double_taxation; prisijungimo laikas: 2006 09 21.

akivaizdu, jog dvigubas apmokestinimas gali būti dviejų rūšių. R. Rohatgi dvigubą apmokestinimą skirsto į:²⁹

- ekonominį dvigubą apmokestinimą. Ši situacija susidaro tuomet, kai mokesčių mokėtojas dvigubai apmokestinamas toje pačioje valstybėje skirtingais mokesčiais, t.y. kai mokesčio mokėtojo gautas turtas ar pajamos apmokestinami keliais mokesčiais tuo pačiu metu toje pačioje valstybėje;
- tarptautinį dvigubą apmokestinimą – kai asmens pajamos ar turtas apmokestinami tais pačiais mokesčiais dviejų ar daugiau valstybių. Tokia situacija dažniausiai atsiranda tuomet, kai mokesčių mokėtojas turto ar pajamų gavimo šaltiniu pasirenka kitą valstybę negu valstybę, kurioje jis yra nuolatinis gyventojas, t.y. kitą negu savo rezidavimo valstybę. Šiuo atveju susiduria skirtingų valstybių interesai, dėl tose valstybėse egzistuojančių skirtingų apmokestinimo sąlygų, o tai ir yra pagrindas dvigubo apmokestinimo atsiradimui.

Šalys, norėdamos išvengti šio reiškinių atsiradimo, tarpusavyje pasirašo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Esant tokiam dvišaliam susitarimui yra panaikinamas dvigubas apmokestinimas. Tai ypač aktualu šiuo metu, kuomet vis daugiau skirtingų šalių gyventojų dirba užsienio valstybėse ir iš šių valstybių gauna pajamas. Minėti susitarimai sudaromi tiek su Europos Sąjungos šalimis, tiek ir su trečiosiomis šalimis, kurios nėra Europos Sąjungos narės. Šalių, su kuriomis Lietuva sudarė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis sąrašas pateikiamas 1 priede. Dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimuose numatoma, jog apmokestinimo teisė suteikiama tik vienai šaliai, o jeigu ši teisė nustatoma abiem šalims, tai vienoje šalyje turi būti atsižvelgta į mokesčius, kuriuos mokesčių mokėtojas moka kitoje šalyje.

Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, mokesčių mokėtojams yra nustatomos mokesčių lengvatos. Šio lengvatos įgyvendinamos dviem metodais:³⁰

- atleidimo metodu;
- kredito (atskaitymo) metodu.

Atleidimo metodas paprastai taikomas, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinis gyventojas, ir užsienio valstybėje nesiskiria ar skiriasi nežymiai. Šis metodas reiškia, kad į nuolatinio gyventojas pajamų mokesčio bazę neįtraukiamos

²⁹ Rohatgi R. Basic International taxation. London, 2002.

³⁰ Europos komitetas//

[http://64.233.183.104/search?q=cache:2X8_t10ICMsJ:www.euro.lt/old/showitems.php%3FTopMenuID%3D1%26MenuItemID%3D180%26ItemID%3D4592%26LangID%3D1+atleidimo+metodas&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt;](http://64.233.183.104/search?q=cache:2X8_t10ICMsJ:www.euro.lt/old/showitems.php%3FTopMenuID%3D1%26MenuItemID%3D180%26ItemID%3D4592%26LangID%3D1+atleidimo+metodas&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 09 21.)

užsienio valstybėje gautos pajamos, jeigu jos ten buvo apmokestintos. Atleidimo metodas paprastai netaikomas pasyvioms pajamoms, t.y. dividendams, palūkanoms bei honorarams.

Tuo atveju, kai vidutinių pajamų apmokestinimo lygis valstybėje, kurioje asmuo laikomas nuolatinio gyventoju, ir užsienio valstybėje žymiai skiriasi, dažniausiai taikomas kredito metodas. Taikant šį metodą į pajamų mokesčio bazę įtraukiamos užsienio valstybėje gautos pajamos, tačiau iš mokėtinos mokesčio sumos leidžiama atskaityti ten sumokėtą mokestį.

Lietuvoje nuolatinio Lietuvos gyventojų užsienio valstybėse gautų pajamų, nuo kurių tose valstybėse buvo sumokėtas pajamų ar jam tapatus mokestis, dvigubas apmokestinimas naikinamas remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 37 straipsnio nuostatomis³¹. Remiantis šiuo straipsniu, nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie 2005 ir vėlesniais metais gavo bet kokios rūšies pajamų (išskyrus dividendus, palūkanas ir honorarus) iš užsienio valstybės, kuri yra Europos Sąjungos narė arba su kuria Lietuvos Respublika yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį 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. Taip pat Lietuvos gyventojai gali atskaityti iš šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos, sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą nuo užsienio valstybėje, kuri yra Europos Sąjungos valstybė narė arba su kuria yra sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, gautų palūkanų, dividendų ir honorarų. Tačiau šios dalies nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu yra pateikti įrodymai apie užsienio valstybėje per tą mokestinį laikotarpį gautas pajamas ir nuo jų sumokėtą pajamų mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą.

Kaip jau ankščiau buvo minėta su dvigubo apmokestinimo problema susiduria ne tik užsienio valstybėje pajamas uždirbantys asmenys, bet ir, pavyzdžiui, užsienio valstybėje turtą paveldintys mokesčių mokėtojai. Paveldėję turtą asmenys paveldimo turto mokestį turi sumokėti ne tik paveldimo turto buvimo valstybėje, bet ir toje valstybėje, kurioje jis yra nuolatinis gyventojas. Šioje situacijos dvigubas apmokestinimas naikinamas remiantis Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo 9 straipsnio nuostatomis.³² Šiame straipsnyje teigiama, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas iš šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto paveldimo turto mokesčio sumos gali atskaityti nustatyto paveldimo turto mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, sumokėtą užsienio valstybėje nuo paveldimo turto, esančio toje valstybėje, jeigu ta valstybė įtraukta į finansų

³¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

³² Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr.123 – 5531.

ministro tvirtinamą sąrašą. Tai reiškia, jog mokėtiną į biudžetą paveldimo turto mokesčio sumą mokesčio mokėtojas mažina sumokėtąja paveldimo turto mokesčio suma užsienio valstybėje.

Akivaizdu, jog mokesčio lengvatų taikymo šioje srityje dėka mokesčių mokėtojams sukuriama sąlyga išvengti dvigubo apmokestinimo.

Taigi apžvelgus pagrindinius mokesčių lengvatų taikymo tikslus matyti, jog mokesčio lengvatos nustatomos pirma, siekiant padėti subjektams, kurie dėl tam tikrų priežasčių negali tinkamai savimi pasirūpinti ir uždirbti pakankamai pajamų savo poreikiams patenkinti, antra, tiems subjektams, kurių veiklos naudingumu yra suinteresuota pati valstybė ir, trečia, siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų ar turto apmokestinimo.

1.3. Mokesčių lengvatų funkcijos, požymiai ir taikymo būdai

Toliau aiškinantis mokesčių lengvatos sampratą bei jų taikymo ypatybes ne mažiau svarbesni klausimai yra mokesčių lengvatų funkcijos, jų požymiai bei taikymo būdai.

Visų pirma, aptarsime kokios mokesčio lengvatos funkcijos. Taigi, bendrai mokslinėje literatūroje yra skiriamos tokios lengvatų funkcijos:³³

- Kompensacinė funkcija, kuri pasireiškia mėginimais išlyginti tam tikros grupės asmenų padėtį visuomenėje, suteikiant šiems subjektams atitinkamas lengvatas. Šios funkcijos dėka galima pamatyti kaip sukuriama galimybė bent iš dalies įgyvendinti socialinės lygybės principą.
- Stimuliacinė arba skatinančioji funkcija pasireiškia tam tikrų sąlygų sudarymu, kurios skatintų tam tikrų ūkio šakų plėtojimą, investicijų įplaukas, skatintų smulkuji verslą ar atskirų regionų vystymąsi bei kitaip padėtų vystyti šalies ekonomika.

Akivaizdu, jog iš pateiktų lengvatų funkcijų apibūdinimų, išskyla mokesčių lengvatų tikslai, kurie kaip jau anksčiau buvo minėta yra tam tikrų ūkio šakų plėtojimo skatinimas (pavyzdžiui, mažesnio pelno mokesčio tarifo taikymas įmonėms, kuriose dirba riboto darbingumo asmenys ar įvairios pelno mokesčio lengvatos laisvųjų ekonominių zonų įmonėms ir pan.), siekimas padėti atskiroms socialinės grupėms (neapmokestinimo pajamų dydžio padidinimas, lyginant su įprastiniu, asmenims auginantiems vaikus, neįgaliems asmenims ir kt.) bei dvigubo apmokestinimo išvengimo tikslas, kuomet gyventojų užsienio valstybėje gautos pajamos apmokestinamos tik vienoje iš valstybių arba mokėtina pajamų mokesčio suma atitinkamai mažinama suma, kurią asmuo sumokėjo

³³ Морозова И. С. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы// http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2007 09 30.

valstybėje, kurioje pajamas gavo ir pan. Įgyvendindama šiuos mokesčių lengvatų tikslus mokesčių lengvata realizuoja tiek kompensacinę, tiek ir stimuliacinę funkcijas, neretai jas abi derindama.

Mokesčio lengvata, kaip atskira teisinės lengvatos rūšis, pasižymi tam tikrais požymiais. И. С. Морозова išskiria tokius, bendrai visoms lengvatoms, įskaitant ir mokesčio lengvatas, būdingas savybes³⁴:

- lengvata yra skirta tam, kad kaip įmanoma geriau palengvintų atskirų mokesčių mokėtojų padėtį, tačiau tuo pačiu turi būti atsižvelgta ir į visos visuomenės interesus;
- lengvata yra teisinis mechanizmas, suteikianti subjektams papildomų teisių ir pareigų;
- lengvata yra teisėta ir legali išimtis iš bendros taisyklės, kurią nustato kompetentingi organai.

Greta šių požymių mokesčio lengvata dar turi tik jai būdingas savybes. Prie tokių požymių minėta autorė priskiria šias savybes:

- mokesčių lengvatos gali būti nustatomos tik teisės aktais. Lietuvoje mokesčių lengvatas, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnį, nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, kurie reglamentuoja tų mokesčių apskaičiavimo tvarką ir specialieji Lietuvos Respublikos Seimo priimti mokesčių lengvatų įstatymai³⁵, kurie nustato laikinas mokesčių lengvatas.³⁶ Mokesčio, baudų ar delspinigių mokėjimo lengvatas, kurios yra nesusijusios su mokesčio apskaičiavimo tvarka ar mokesčio tarifu, gali nustatyti Mokesčių administravimo įstatymas. Taip pat atitinkamas lengvatas, pavyzdžiui, su žemės mokesčiu ar su nekilnojamo turo mokesčiu susijusias lengvatas Lietuvos Respublikoje gali nustatyti ir savivaldybės. Tačiau tai jos daro savo biudžetų sąskaita;
- mokesčio lengvata yra kaip prioritetinga taisyklė apmokestinimo sistemoje apskaičiuojant ir sumokant mokesčius;
- mokesčio lengvata įstatymiškai įteisina mokėtiną biudžetą mokesčio sumos sumažinimą;
- mokesčio lengvata yra taikoma tik atskiriems mokesčių mokėtojams, kurie iš visų mokesčių mokėtojų išskiriami pagal tam tikrus požymius, savybes;

³⁴ Морозова И. С. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы// http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2007 09 30.

³⁵ Specialus mokesčio įstatymas – įstatymas, kuris nustato apmokestinimo tvarkos išimtis, nenumatytas atitinkamuose mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką reglamentuojančiuose įstatymuose ir priimtas išimtinai šių lengvatų taikymo tikslais. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

³⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

- mokesčio lengvata negali būti individualaus pobūdžio. Ši nuostata yra įteisinta Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 2 dalyje³⁷, kurioje yra teigiama, jog mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiant proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Taikant individualaus pobūdžio lengvatas būtų pažeidžiami ir kiti apmokestinimo principai – tai lygybės principas, kuriame teigiama, jog visi mokesčių mokėtojai dėl mokesčių įstatymuose nustatytų sąlygų yra lygūs, bei teisingumo ir visuotinio privalomumo, pagal kuriuos kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymuose nustatytus mokesčius. Todėl šios nuostatos egzistavimas yra labai svarbus ir reikšmingas, nes taip yra užkertamas kelias individualaus pobūdžio tam tikrų sąlygų palengvinimui konkreitiems subjektams. Tačiau čia svarbu nesupainioti individualaus mokesčių lengvatų pobūdžio su mokesčių lengvatų taikymo mastu, kadangi pagal mokesčių lengvatų taikymo mastą, jos gali būti tiek visuotinės, tiek ir individualios. Teisę į visuotines dar kitaip vadinamas obligatorines ar įstatymines mokesčio lengvatas įgyja visi mokesčio mokėtojai, kurie atitinka įstatymo numatytas sąlygas mokesčio lengvatai gauti. Tuo tarpu individualios lengvatos taikomos tik mokesčio mokėtojo prašymu, kurį jis paduoda kompetentingai institucijai. Pavyzdžiui, remiantis Mokesčių administravimo įstatymu, kuris kaip jau anksčiau buvo aptarta, taip pat turi teisę nustatyti mokesčio, baudų ar delspinigių mokėjimo lengvatas, nesusijusias su mokesčio apskaičiavimo tvarka ar tarifu, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, jeigu delspinigius ir su jais susijusias sumas išieškoti yra netikslinga ekonominiu ir/ar socialiniu požiūriu,³⁸ t.y. kai asmuo yra neįgalus, jam reikia valstybės paramos, jis yra pensinio amžiaus, jam reikalinga valstybės parama ir kt. atvejais. Tačiau dėl šio atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pats asmuo turi kreiptis į mokesčių administratorių ir pateikti jo padėtį patvirtinančius dokumentus. Taigi tokiu būdu jam bus suteikta individuali lengvata;
- mokesčio lengvata numatyta pagal įstatymą mokesčių mokėtojui yra jo teisė, tačiau ne pareiga. Todėl pats mokesčių mokėtojas gali savo nuožiūra atsisakyti nuo mokesčio lengvatos arba sustabdyti jos naudojimą tam tikram mokesčiniams laikotarpiui, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas, nustatęs lengvatas, neuždraudžia to daryti. Pavyzdžiui, tokia galimybė yra numatyta Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 31 straipsnio 3 dalyje³⁹, kuomet

³⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

³⁸ Ten pat.

³⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

PVM apmokestinamasis asmuo nuomoja nekilnojamą pagal prigimtį daiktą⁴⁰ PVM mokėtojui jis turi teisę pasirinkti skaičiuoti PVM nuo nuomos ar neskaičiuoti, nes pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 31 straipsnio 1 arba 2 dalį nekilnojamo pagal prigimtį daikto nuoma PVM neapmokestinama.

Prie mokesčių lengvatoms būdingų savybių dar būtų galima priskirti ir šiuos dėsniumus:⁴¹

- lengvatos taikomos tik pagrindiniams mokesčiams, siekiant palengvinti mokesčių našta socialiai remtiniams asmenims, t.y. tokiems gyventojams, kurie negali gauti tiek pajamų savo išlaikymui užtikrinti, kiek jų gauna kiti visuomenės nariai. Šiai grupei gyventojų yra priskiriami, jau anksčiau minėti, vieniši asmenys, neįgalūs ar pensinio amžiaus gyventojai;
- lengvatos nustatomos prioritetinėms ūkio šakoms, lemiančioms šalies ūkio efektyvų ekonominį plėtojimą, arba norint padidinti svarbių ūkio šakų pelningumą. Šiuo atveju lengvatos taikomos smulkioms įmonėms, ar siekiant pritraukti užsienio investicijas, įmonėms, esančioms laisvojoje ekonominėje zonoje ir pan.

Dar vienas svarbus aspektas kalbant apie mokesčių lengvatas yra jų taikymo būdai. Dažniausiai išskiriami tokie labiausiai paplitę mokesčių lengvatų įgyvendinimo būdai:⁴²

- mokesčio tarifo sumažinimas. Tai reiškia, jog tam tikriems subjektas, kurie atitinka atitinkamo mokesčio įstatymo nustatytas sąlygas, bus taikomas mažesnis mokesčio tarifas lyginant su baziniu tarifu. Pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra numatytas standartinis 18 procentų PVM tarifas bei mažesni 5, 9, 6, 0 proc. mokesčio tarifai;
- didinama mokesčio objekto neapmokestinamoji dalis. Šis mokesčių lengvatos tipas geriausiai atsispindi mokant gyventojų pajamų mokestį, kuomet neapmokestinamas pajamų dydis kinta priklausomai nuo, to kokiai gyventojų grupei priklauso subjektas, t.y. ar jis neįgalus, ar vienas augina vaikus, kiek vaikų augina ir pan.;
- mokesčio objekto sumažinimas. Pavyzdžiui, Pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnis⁴³ reglamentuoja leidžiamus atskaitymus, t.y. numato kokios išlaidos gali būti pripažįstamos sąnaudomis, kuriomis atitinkamai mažinamas įmonės gautas pelnas. O tai reiškia, jog pelno mokesčio objektas – pelnas, atitinkamai mažėja;

⁴⁰ Nekilnojamas pagal prigimtį daiktas – tai žemė ar kitas daiktas, kurio negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁴¹ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.

⁴² Пепеляева С. Г. Налоговое право. Москва, 2000.

⁴³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110 – 3992.

- atleidimas nuo mokesčių. Šis atleidimas gali būti nuolatinis, kuomet tam tikriems subjektams, atitinkantiems mokesčio įstatymo nustatytas sąlygas, mokesčio objekto apmokestinimas panaikinamas neapibrėžtam laiko tarpui, ir laikinas atleidimas, kai mokesčio objekto apmokestinimas panaikinamas tik tam tikram laikui. Laikinojo atleidimo pavyzdys galėtų būti laikina mokesčio lengvata laisvosios ekonominės zonos įmonei, kuri yra atleidžiam nuo pelno mokesčio 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuomet kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą⁴⁴;
- mokesčių sumos sumažinimas. Tokia mokesčio lengvatos įgyvendinimo galimybė yra numatyta, pavyzdžiui, Žemės mokesčio įstatyme,⁴⁵ kuriame teigiama, jog savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę sumažinti žemės mokestį;
- mokesčių mokėjimo termino atidėjimas dar kitaip vadinamas mokėjimo išskaidymas ir išdėstymas laike. Toks mokesčio mokėjimo termino atidėjimas gali būti su iš anksto apibrėžtu terminu, kuomet yra nustatomas konkretus laikotarpis per kurį mokestis turi būti sumokėtas, ir neapibrėžtas mokesčio sumokėjimo terminas, kai nėra nustatyta konkreto termino, tačiau mokesčio sumokėjimas bus įtakojamas tam tikro fakto atsiradimo. Geriausia ši mokesčių lengvatų taikymo būdą atspindi Mokesčių administravimo įstatyme⁴⁶ nustatyta galimybė mokestinę nepriemoką atidėti ir išdėstyti. Tokia mokesčių 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. Norėdamas, kad mokestinė nepriemoka būtų atidėta ir išdėstyta, mokesčių mokėtojas turi pateikti prašymą. Mokesčių administratoriui priėmus teigiamą sprendimą dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo ir išdėstymo, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas pasirašo mokestinės paskolos sutartį.⁴⁷ Šioje sutartyje mokesčių administratorius nurodo grafiką, pagal kurį mokesčių mokėtojas turės sumokėti mokestinę nepriemoką. Tokios mokestinės paskolos sudarymas leidžia mokesčių mokėtojui stabilizuoti jo finansinę būklę ir mokestinę nepriemoką sumokėti vėliau. Tačiau ši lengvata nėra taikoma gyventojų pajamų mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, išskyrus atvejus, kuomet yra prašoma atidėti mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto šio

⁴⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110 – 3992.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 1992, Nr. 21 – 612.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004m. gegužės 13d. įsakymas „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“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 82 – 2965.

mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo terminą.⁴⁸ Situacijos, kai mokesčio sumokėjimo terminas nėra nustatytas, tačiau mokesčio sumokėjimas bus įtakojamas tam tikro fakto atsiradimo, pavyzdžiu galėtų būti mokestinės nepriemokos pripažinimas beviltiška, kai ją išieškoti yra netikslinga dėl sunkios fizinio asmenis ekonominės ir/ar socialinės padėties. Tokią galimybę nustato Mokesčių administravimo įstatymo 113 straipsnis.⁴⁹ Šiuo atveju mokesčių mokėtojas, kurio materialinė, socialinė ir fizinė būklė silpna yra apsaugotas nuo dar didesnių sunkumų. Tačiau tai neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo prievolės sumokėti mokesť kai ta būklė pagerėja, t.y. jei asmuo anksčiau buvo bedarbis ir negalėjo sumokėti mokesčio bei su juo susijusių sumų, jam įsidarbinus ir gaunant pajamų, ta prievolė atsiranda. Žinoma jei nėra pasibaigęs priverstinis mokestinės nepriemokos išieškojimo terminas.

- Anksčiau sumokėtų mokesčių ar jų dalies grąžinimas. Dar kitaip šis būdas vadinamas mokesčio amnestija. Dažniausiai šios mokesčio lengvatos yra siejamos su dvigubo apmokestinimo išvengimu.

Mokesčio lengvatos gali būti nustatomos tiek mokesčio mokėtojui, tiek ir mokesčio objektui, todėl jos atitinkamai yra skirstomos į subjektines ir objektines.⁵⁰

- Subjektinės mokesčio lengvatos taikomos tiems mokesčių mokėtojams, kuriems valstybė nori palengvinti mokesčio našta. Tokiems subjektams priskiriami socialiai remti asmenys. Tačiau tokio tipo lengvatos gali būti taikomos ir atskiroms įmonių rūšims.
- Objektinės mokesčio lengvatos reiškia, kad teisę į atitinkamą lengvatą įgyja asmuo, naudodamasis atitinkamu apmokestinimo objektu, pavyzdžiui, teisę į atitinkamas žemės mokesčio įstatyme nustatytas žemės mokesčio lengvatas, įgyja asmuo turintis žemės.

Pagal mokesčio lengvatų galiojimo ar jų taikymo laiką, lengvatos skirstomos į nuolatinės, kurias nustato tik atitinkamas mokesčio įstatymas ir jos galioja tol, kol nepriimamas įstatymas, panaikinant atitinkamą mokesčio lengvatą, bei laikinas, kurios gali būti nustatomos ir specialiuose mokesčių įstatymuose ir „pagrindiniuose“ įstatymuose.⁵¹ Pavyzdžiui, pelno mokestis⁵² nustato laikinas lengvatas kredito unijoms, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, žemės ūkio veiklą

⁴⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. gegužės 13d. įsakymas „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“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 82 – 2965.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁵⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

⁵¹ Ten pat.

⁵² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110 – 3992.

vykdantiems ūkio subjektams, kooperatyvinėms bendrovėms ir kt., kurios galioja iki atskiro Seimo sprendimo.

Taigi apžvelgus mokesčių lengvatų funkcijas, jų požymius bei įgyvendinimo būdus, galima teigti, jog tik teisėtos, visuotinio, o ne individualaus pobūdžio lengvatos, teisingai taikant jų taikymo būdus bei tinkamai įgyvendinant jų kompensacinę ir stimuliacinę funkcijas, gali pasiekti teigiamus ekonominius bei socialinius tikslus.

1.4. Mokesčių lengvatų įtaka nacionaliniam šalies biudžetui

Valstybei, kaip visuomenės politinei organizacijai, vykdančiai atitinkamas funkcijas, būtini piniginiai ištekliai šioms funkcijoms įgyvendinti. Pagrindinis ir didžiausias finansinių išteklių fondas Lietuvos Respublikoje yra nacionalinis biudžetas, kurio pajamas sudaro valstybės ir savivaldybių biudžetų sukauptos lėšos, išskyrus skolintas lėšas.⁵³ Valstybės ir savivaldybių biudžetuose sukauptos lėšos pagal Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymą⁵⁴ yra pajamos iš mokesčių, turto, biudžetinių įstaigų pajamos ir kt. Kitaip tariant nacionalinio biudžeto pajamas sudaro mokestinės ir ne mokestinės pajamos sukauptos valstybės ir savivaldybių biudžetuose.

Visiems šalies biudžetams būdingas bruožas yra tai, kad vyrauja mokesčių ir kitų įmokų įplaukos. Pavyzdžiui, remiantis Lietuvos statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateiktais duomenimis 2003 metais valstybės ir savivaldybių mokestinės įplaukos sudarė 85,6 procentus visų gautų pajamų, 2004 metais atitinkamai 80,3 procentus, o 2005 metais 78,2 procentus.⁵⁵ 2006 metais valstybės biudžeto pajamose taip pat didžiausią dalį (74 procentus) sudarė mokestinės pajamos.⁵⁶ Nors iš pateiktų duomenų matyti, jog mokestinių pajamų procentas šiek tiek mažėja, tačiau jos vis tiek sudaro didžiausią nacionalinio biudžeto pajamų dalį ir be abejonės yra pagrindinis šio biudžeto pajamų gavimo būdas, o tuo pačiu ir įvairių valstybės veiklos kryptių finansavimo šaltinis.

Akivaizdu, jog mokesčiai yra labai svarbūs formuojant valstybės pajamas, taigi tuo pačiu yra svarbi ir mokesčių lengvatų įtaka šių pajamų gavimui. Jau anksčiau buvo minėta, jog pasitelkiant mokesčių lengvatas galima reguliuoti tam tikrą ekonominę veiklą, skatinti ūkio ir verslo

⁵³ Buckūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos finansų sistema. Vilnius, 2003.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 1990, Nr. 24 – 596.

⁵⁵ PRIEDAS II.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007m. spalio 1d. išvada Nr. 9 – 54 „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos“//http://www.vkontrolė.lt/auditas_isvados.php?tipas=ib; prisijungimo laikas: 2007 10 08.

subjektus investuoti į jų pačių gamybinę bazę, kas savo ruožtu sąlygotų gamybinės ir mokesčio bazės augimą, o tai reiškia, jog tuo pačiu didėtų įplaukos ir į biudžetą.

Tačiau nežiūrint teigiamų mokesčių lengvatų taikymo aspektų didinant valstybės pajamas, egzistuoja įvairios nuomonės dėl mokesčių lengvatų įtakos valstybės biudžetui. Pasak R. Vainienės mokesčių lengvatos neturi įtakos nacionaliniam biudžetui, nes biudžetui priklauso tik tiek, kiek galima surinkti pagal mokesčių taisykles. Kadangi mokesčių lengvatos yra išimties iš bendrų mokesčių taisyklių, tai įteisindama mokesčių lengvatas valdžia savanoriškai nustato tą pajamų dalį, kurią ji siekia paimti savo reikmėms tenkinti.⁵⁷ Tuo tarpu analizuojant Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės išvadą „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos“⁵⁸ pasirodo, jog kasmet didėja valstybės biudžeto negautų pajamų suma dėl taikomų mokesčių lengvatų. Ir nors minėtoje išvadoje pabrėžiama, jog jų nagrinėjamoje ataskaitoje neatskleidžiama informacija apie tai, kiek valstybės biudžetas negauna pajamų dėl pridėtinės vertės, pelno ir kitų mokesčių lengvatinių tarifų taikymo, kadangi Lietuvoje nėra vertinama mokesčių lengvatų įtaka biudžeto pajamų netekimams, tačiau valstybės kontrolės išvadoje vis tik aptinkami duomenys apie pajamas, kurių netenka valstybės biudžetas taikydamas pridėtinės vertės mokesčio lengvatas. Taigi Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės išvadoje teigiama, jog dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo valstybės biudžetas 2003 metai negavo 139 mln. litų, 2005 metais 215 mln. litų, o 2006 metais jau 252 mln. litų ir tai sudarė 4 procentus visų pridėtinės vertės mokesčio pajamų. Dar didesni biudžeto netekimai yra dėl visų taikomų pridėtinės vertės mokesčių lengvatų, kurie pateikiami Valstybės kontrolės išvadoje „Dėl 2008 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“.⁵⁹ Šioje išvadoje, teigiama, jog 2004 m. biudžetas neteko 237 mln. litų, 2005 m. 323 mln., 2006 m. 365mln. o 2007 m. jau neteko 430 mln. litų. Taip pat minėtoje išvadoje prognozuojama, kad 2008 m. pridėtinės vertės mokesčio netekimai dėl taikomų lengvatų didės ir numatoma, jog ateinančiais metais valstybės biudžetas praras apie 490 mln. litų.

Didėjantiems nacionalinio biudžeto praradimams dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatų taikymo greta kitų veiksnių didelę įtaką daro lengvatinių tarifų taikymas. Pažymėtina, jog remiantis Valstybės kontrolės išvadoje, „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo

⁵⁷ Vainienė R. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės//Mokesčių žinios. 2000 04 03.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007 metų spalio 1d. išvada Nr. 9 – 54 „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos“//http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ib; prisijungimo laikas: 2007 10 08.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007 metų lapkričio 15 d. išvada Nr. Y-9 „Dėl 2008 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“//http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ip; prisijungimo laikas: 2007 11 20.

apyskaitos“,⁶⁰ pateiktais duomenimis, kasmet didėja prekių ir paslaugų, kurioms taikomas lengvatinis tarifas, grupių skaičius. Pavyzdžiui, 2003 metais šis tarifas buvo taikomas penkioms prekių (paslaugų) grupėms, o 2006 metų viduryje – dvylikai grupių, iš kurių tik trys iš neapmokestinamų prekių ar paslaugų tapo apmokestinamomis lengvatiniu tarifu, visos kitos iki lengvatos taikymo buvo apmokestinamos standartiniu 18 proc. pridėtinės vertės mokesčio tarifu.⁶¹ Visa tai reiškia, jog didėjant prekių ir paslaugų grupių skaičiui, kurioms taikoma lengvata, tuo pačiu didėja ir valstybės pajamų suma, kuri kasmet negaunama dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo. Tačiau aptariamoje išvadoje visgi pastebėtas ir teigiamas pokytis, jog nors ir buvo pateikti keli siūlymai dėl naujų pridėtinės vertės mokesčio lengvatų taikymo naujoms prekių ir paslaugų grupėms, tačiau iki 2007 m. rugsėjo 1d. įstatymų priimta nebuvo. Kita vertus, naujų pridėtinės vertės lengvatų taikymo, o tuo pačiu ir didesnių biudžeto netekimų, rizika išlieka, nes 2007 m. spalio mėn. Seime užregistruoti keli pasiūlymai dėl naujų pridėtinės vertės lengvatų įvedimo vaisiams, daržovėms, pieno, mėsos, duonos ir kitiems produktams.

Be negautų pajamų dėl pridėtinės vertės mokesčio taikomų lengvatų nacionalinis biudžetas kasmet patiria netekimus ir dėl pelno mokesčio ar gyventojų pajamų mokesčio lengvatų. Pavyzdžiui, 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 bankams ar kitoms kredito įstatytoms už paimtą kreditą gyvenamajam būstui įsigyti ar statyti, už studijas aukštosiose mokyklose, už vieną įsigytą asmeninį kompiuterį), kurių bendra suma negali viršyti 25 procentų mokesčiais metais gautų pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, valstybės biudžetas 2004 m. neteko 112,1 mln. litų pajamų.⁶² Tuo tarpu 2005 m. dėl taikomų gyventojų pajamų mokesčio lengvatų biudžetas jau negavo 266 mln. litų. Pelno mokesčio lengvatų įtaka nacionaliniam biudžetui šiek tiek mažesnė lyginant su pridėtinės vertės mokesčio ar gyventojų pajamų mokesčio netekimais. Tačiau ir dėl šio mokesčio taikomų lengvatų 2005 m. valstybės biudžetas neteko 86 mln. litų.⁶³

⁶⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007m. spalio 1d. išvada Nr. 9 – 54 „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos“//http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ib; prisijungimo laikas: 2007 10 18.

⁶¹ PRIEDAS III.

⁶² Lietuvos Respublikos finansų ministerija//<http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas: 2007 05 19.

⁶³ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000 – 79 – 31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“//http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZZRxiMJ:www.vkontrole.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+I+engvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 08.

Remiantis aukščiau pateiktais duomenimis, akivaizdu, jog mokesčių lengvatos visgi įtakoja šalies biudžetą ir ta įtaka dažniausiai būna ganėtinai sviri, tačiau taip yra ne visada. Pavyzdžiui, remiantis Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės išvada „Dėl 2007 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“, 2006m. spalio 19d. įsigaliojusio Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio pakeitimo dėl mokesčio lengvatos palūkanoms sumokėtoms banko, kitoms kredito įstaigoms, tik už vieną paimtą kreditą ar jo dalį vienam gyvenamajam būstui įsigyti ar statyti poveikis biudžetui nėra pakankamai reikšmingas.⁶⁴ Tačiau, žinoma, biudžetas pajus teigiamą įtaką, nes anksčiau minėto straipsnio nuostatos pakeitimas užkirs kelią piktnaudžiavimui minėta lengvata bei tuo pačiu apsaugos biudžetą nuo pajamų dalies netekimo ateityje.

Taigi, trumpai apžvelgus mokesčių lengvatų daromą įtaką nacionaliniam biudžetui, akivaizdu, jog mokesčių lengvatos vienaip ar kitaip įtakoja šalies biudžetą, ir ta įtaka ganėtinai sviri, nors kaip buvo minėta, šiuo klausimu yra ir kitų nuomonių. Vis dėlto atsižvelgiant į didelius šalies biudžeto netekimus dėl taikomų mokesčių lengvatų reikėtų sistemiškai vertinti šių lengvatų taikymą, tirti jų rezultatyvumą bei efektyvumą, kas savo ruožtu padėtų nustatyti tas lengvatas, kurios nepasiekia joms keliamų reikalavimų. Tokiu būdu būtų galima spręsti jų panaikinimo ar keitimo klausimus ir išvengiama įplaukų į biudžetą mažėjimo dėl neefektyvių lengvatų taikymo.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006-11-15 išvada Nr. S – (60 – 1.9) – 1839 „Dėl 2007 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“// http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ip; prisijungimo laikas: 2007 10 08.

2. MOKESČIŲ LENGVATŲ TAIKYMO YPATYBĖS IR JŲ ADMINISTRAVIMO PROBLEMINIAI ASPEKTAI

2.1. Mokesčių lengvatos Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje

Kiekviena valstybė organizuoja ir įgyvendina jai būdingą apmokestinimo tvarką, nustato ir apibrėžia mokesčių rūšis, mokesčių mokėtojus, apmokestinimo objektus, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, reglamentuoja mokesčių tarifų dydžius, mokesčio lengvatas bei mokesčio lengvatų taikymą.

Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistema, tai valstybėje veikianči įstatymais pagrįsta apmokestinimo tvarka, kuria vadovaujantis mokesčių mokėtojai apskaičiuoja ir sumoka mokesčius į valstybės bei savivaldybių biudžetus.⁶⁵ Taip pat apmokestinimo sistema be kitų su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusių taisyklių nustatymo, apima ir mokesčių mokėtojų teisių, pareigų bei atsakomybės nustatymą. Svarbiausias teisės aktas, reguliuojantis šiuos klausimus, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.⁶⁶ Pirmoji šio įstatymo redakcija buvo 1995 m.⁶⁷, tačiau 2004 m. balandžio 13 d. Seimas priėmė naujos redakcijos Mokesčių administravimo įstatymą. Pagrindinė naujojo Mokesčių administravimo įstatymo atsiradimo priežastis buvo ta, jog didžioji 1995 m. Mokesčių administravimo įstatymo reikalavimų dalis neatitiko Europos Sąjungos mokesstinės teisės ir faktinių dabartinių mokesčių juridinių santykių turinio bei mokesčių administravimo politikos turinio.⁶⁸ 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojusi naujoji Mokesčių administravimo įstatymo redakcija įteisino kai kurias naujas mokesčių administravimo nuostatas, kaip pavyzdžiui, naujai apibūdinimo mokesčių administratoriaus paskirtį, kurio pagrindiniu uždaviniu tapo padėti mokesčių mokėtojams, įgyvendinti savo teises ir tinkamai vykdyti pareigas, taip pat remiantis naujojo įstatymo nuostatomis mokesčių mokėtojai įgijo teisę reikalauti neteisėta mokesčių administratoriaus veikla padarytos žalos atlyginimo, ar teisę iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas bei visą kitą su mokesčiais, jų apskaičiavimu ir sumokėjimu susijusią informaciją. Be kita ko, naujasis Mokesčių administravimo įstatymas šiek tiek kitaip apibrėžia ir mokesčių lengvatą. Remiantis 1995 m. redakcijos Mokesčių administravimo įstatymu, mokesčio lengvata – tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčių arba

⁶⁵ Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.

⁶⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁶⁷ Ten pat.

⁶⁸ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.

mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesčių reikia sumokėti per keletą kartų. Tuo tarpu dabartiniame Mokesčių administravimo įstatyme, kaip jau buvo minėta pačioje šio darbo pradžioje, mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Tačiau čia dar reikėtų priminti, jog Valstybinė mokesčių inspekcija apibendrintame Mokesčių administravimo įstatymo komentare⁶⁹ prie mokesčių lengvatų taip pat priskiria atleidimą nuo delspinigių ir baudų bei mokestinės paskolos sutartis. Akivaizdu, jog mokesčių lengvatos samprata, naujajame Mokesčių administravimo įstatyme, tapo platesnė, nes apima ne tik sąlygas, kuriom esant reikia mokėti mažesnę mokesčių ar mokesčių galima sumokėti per keletą kartų, bet ir kitas apmokestinimo tvarkos išimtis.

Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje galima išskirti dviejų rūšių mokesčių lengvatas. Pirmoji mokesčių lengvatų rūšis yra siejama su mokesčio objekto neapmokestinamosios dalies padidiniu, atskiriems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, taip pat su mokesčio sumos sumažinimu ar mokesčio objekto mažinimu, kuomet leidžiama daryti įvairius atskaitymus iš pajamų, pavyzdžiui, atskaityti gyvybės draudimo įmokas, pensijų įmokas mokamas į pensijų fondus ar apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš pajamų atskaityti įvairias išlaidas susijusias su konsultacinėmis, informacinėmis ar juridinėmis paslaugomis, taip pat dėl darbo saugos ir darbuotojų sveikatos apsaugos patirtas išlaidas, draudimo įmokų išlaidas ir pan. Prie pirmos mokesčių lengvatų rūšies yra priskiriamos ir lengvatos, susijusios su mokesčio tarifo dydžio mažinimu, t.y. kuomet mokesčio tarifas sumažinamas taikant lengvatinius tarifus. Pavyzdžiui, pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą tam tikroms prekėms ir paslaugoms yra taikomi du 5 ir 9 procentų lengvatiniai tarifai⁷⁰ ir pan.

Tuo tarpu antrajai mokesčių lengvatų rūšiai priskirtinos tos lengvatos, kurios mokesčių mokėtojui suteikia galimybę būti atleistam nuo baudų bei delspinigių mokėjimo ir lengvatos kuomet mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas sudaro mokestinės paskolos sutartis. Sąlygos, kurioms esant mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo skaičiuojamų ar jau apskaičiuotų, bet dar nesumokėtų delspinigių, yra nustatytos Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnyje bei 141 straipsnio 1 dalyje.⁷¹ Tokios sąlygos gali būti: mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo ar išieškoti delspinigių netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu. Mokesčių mokėtojų atleidimo nuo baudų mokėjimo sąlygas nustato minėto įstatymo 141 straipsnis.

⁶⁹ Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras// http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320; prisijungimo laikas: 2007 09 15.

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

⁷¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

Šio straipsnio nuostatos reglamentuoja mokesčių mokėtojo galimybė būti atleistam nuo baudų jeigu jis taip pat kaip ir atleidimo nuo delspinigių atveju, įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, mokesčio įstatymą pažeidė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, taip pat jeigu mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus konsultacijos raštu ar telefonu ir kai atskira mokesčių mokėtojo veikla nors ir pažeidžiant mokesčio įstatymo nuostatas nebuvo padaryta žala biudžetui. Konkrečią šių lengvatų įgyvendinimo tvarką reglamentuoja minėti Mokesčių administravimo įstatymo straipsniai bei Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtos atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės.⁷² Mokesčių lengvatos, kai mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimas yra atidedamas ar išdėstomas, t.y. kuomet yra sudaroma mokestinės paskolos sutartis, taikymo tvarka yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnyje⁷³ bei Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakyme „Dėl mokestinės nepriemokos į biudžetą bei fondus mokėjimo atidėjimo tvarkos patvirtinimo“.⁷⁴

Tam, kad visapusiškiau apžvelgti kaip mokesčių lengvatos pasireiškia Lietuvos apmokestinimo sistemoje, kokie jų nustatymo tikslai bei kokios kitos taikymo ypatybės toliau šiame darbe bus aptarti trys daugiausia mokestinių pajamų į biudžetą surenkantys mokesčiai:

- pridėtinės vertės mokestis;
- akcizai;
- gyventojų pajamų mokestis.

Toks detalesnis kelių mokesčių nagrinėjimas padės geriau suvokti kaip teoriniai mokesčių lengvatų taikymo aspektai ir lengvatų paskirtis praktiškai atsispindi pagrindiniuose Lietuvos mokesčių įstatymuose nustatytose lengvatose.

⁷² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr. VA – 144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 118 – 4408.

⁷³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004m. gegužės 13d. įsakymas „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“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 82 – 2965.

2.2. Netiesioginių mokesčių lengvatų taikymo ypatybės ir jų atitikimas ES teisės aktų nuostatomis

2.2.1. Pridėtinės vertės mokesčio lengvatos ir jų taikymo ypatybės

Pridėtinės vertės mokestis bene plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamas mokestis, išsivystęs iš apyvartos mokesčio. Prancūzijoje jis įvestas dar 1954 m., Vokietijoje 1963 m. Vėliau sparčiai plito ir kitose šalyse.

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) dar apibūdinamas kaip netiesioginis, vartojimo ar bendrasis mokestis. Taip yra todėl, jog faktiškai šį mokestį sumoka prekės ar paslaugos vartotojas (vartojimo mokestis), jis yra taikomas iš esmės visų rūšių ekonominei veiklai, o tai reiškia, jog PVM mokėtoju gali tapti tiek juridiniai, tiek ir fiziniai asmenys (bendrasis mokestis) ir šis mokestis yra surenkamas per tarpininkus PVM mokėtojus, parduodančius prekes ir/ar paslaugas (netiesioginis mokestis).

Lietuvoje PVM įvestas 1991 m. gruodžio 10 d. ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu. Toks šio mokesčio pavadinimas galiojo iki 1994 m. gegužės 1 d. Šiuo metu apmokestinimą PVM reglamentuoja 2002 m. kovo 5 d. įstatymas, su įvairiais papildymais ir pakeitimais, įsigaliojęs nuo 2002 m. liepos 1 d.⁷⁵ Reikia paminėti, jog 2002 m. priimtas PVM įstatymas jau suderintas su Europos Sąjungos reikalavimais, nustatytais Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB, kurios visus pakeitimus ir papildymus į vieną visumą sujungė naujoji 2006 m. lapkričio 28 d. priimta Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁷⁶. Šiuo metu Lietuvoje PVM pagal surenkamas pajamas į biudžetą yra pirmoje vietoje ir 2006 m. sudarė 46 proc. visų mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų, t.y. iš 13.244.536,7 tūkst. litų iš viso į biudžetą surinktų mokesčių PVM buvo surinkta 6.152.215, 2 tūkst. litų.⁷⁷

Tiek Tarybos direktyvoje 2006/112/EB, tiek Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme⁷⁸ yra reglamentuojamos ne tik bendros PVM mokėjimo sąlygos, bet ir išskiriamos palankesnės apmokestinimo sąlygos, lyginant su įprastinėmis. Ir nors Europos Sąjungos

⁷⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokestis//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁷⁶ 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/l_347/l_34720061211lt00010118.pdf; prisijungimo laikas: 2007 10 05.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2006 m. ataskaita//http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes_biudzetas/2006_apsyskaita/F1Pajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2007 09 18.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

nuostata dėl įvairių mokesčių lengvatų suformuluota gana aiškiai – jų negali būti, nes jos iškraipo konkurenciją,⁷⁹ tačiau ji visgi toleruoja tam tikras PVM lengvatas, kurios nėra žalingos konkurencijai, leidžia sumažinti kainas prekių ir paslaugų vartotojams, didinti paklausą ir pan.

Pagrindinės palankesnės mokesčio mokėjimo sąlygos PVM įstatyme yra įgyvendinamos taikant du mokesčių lengvatų įgyvendinimo būdus: mažesnių mokesčio tarifų nustatymą, lyginant su standartiniu, ir atleidimą nuo mokesčio, t.y. iš vis neapmokestinant tam tikrų tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme⁸⁰ yra nustatyti keturi mažesni mokesčio tarifai, lyginant su baziniu 18 proc. tarifu. Mažesni mokesčio tarifai yra 5 proc., 9 proc., 0 proc. ir 6 proc. Tačiau ne visi iš aukščiau paminėtų tarifų yra priskiriami prie lengvatinių. Lengvatinis tarifas PVM įstatymo 2 straipsnio 14 dalyje yra apibrėžiamas kaip PVM įstatyme nustatytas mažesnis už standartinį tarifas, išskyrus 0 proc. PVM tarifą. Remiantis šiuo apibrėžimu galima teigti, jog prie lengvatinių tarifų yra priskiriami 5 proc., 9 proc. ir 6 proc. tarifai. Tačiau toliau skaitant įstatymą aptinkama, jog lengvatiniais tarifais traktuojami tik 5 ir 9 proc. tarifai, o 6 proc. tarifas įvardijamas kaip kompensacinis tarifas, kuris taikomas žemės ūkio produkcijai ir žemės ūkio paslaugoms, pritaikius atitinkamą kompensacinio tarifo ūkininkams schemą. Akivaizdu, jog PVM įstatyme pateikta lengvatinio tarifo sąvoka ir tolesnės šio įstatymo nuostatos neatitinka viena kitai, nes remiantis apibrėžimu lengvatiniai tarifai yra trys, neįskaitant nulinio, kurį įstatymų leidėjas iš karto atmeta, o tolesnės įstatymo nuostatos iš lengvatinių tarifų dar „išmeta“ ir 6 proc. tarifą, kuris realiai yra lengvatinis tik pavadintas kitu pavadinimu. Tačiau pažymėtina, jog tokį kompensacinio tarifo taikymą ūkininkams numato ir Tarybos direktyvos 2006/112/EB 296 straipsnio nuostatos, pagal kurias valstybės narės gali taikyti ūkininkams vienodo tarifo schemas, skirtas kompensuoti PVM, kurį įsigydami prekes ar paslaugas sumokėjo ūkininkai⁸¹. Taigi, nors PVM įstatyme ir aptinkami keturi mažesni tarifai, lyginant su standartiniu, bei remiantis lengvatinių tarifų apibrėžimus juos visus būtų galima priskirti šiai tarifų kategorijai, tačiau faktiškai lengvatiniai tarifai yra tik 5 ir 9 proc.

Dar kalbant apie tarifus, išskirtus PVM įstatyme⁸², šiek tiek plačiau reikėtų aptarti ir nulinį tarifą, kurį taip pat galima vertinti kaip mokesčio lengvatą. Juk nulinis tarifas tai ne šiaip nulis procentų, o realaus mokesčio tarifas, kuris yra mokamas, tik jo dydis lygus nuliui. Taip pat norint

⁷⁹ Tušaitė J. Naujos mokesčių sistemos bruožai//Jurisprudencija. 2003, t. 48 (40).

⁸⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁸¹ 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/l_347/l_34720061211lt00010118.pdf; prisijungimo laikas: 2007 10 05.

⁸² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

pritaikyti nulinį tarifą tiekiamoms prekėms ir/arba teikiamoms paslaugoms reikia atitikti tam tikras teisės aktuose numatytas sąlygas ir laikytis nustatytų taisyklių. Tokiu būdu šis tarifas nėra taikomas visiems be išimties mokesčių mokėtojams, o tik tiems, kurie atitinka teisės aktuose nustatytus reikalavimus. Tai reiškia, jog nulinis tarifas savo esme sukuria išskirtines apmokestinimo sąlygas konkreitiems subjektams ar jų grupei, o tai savo ruožtu taip pat atitinka ir mokesčio lengvatos apibūdinimą pateiktą Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 8 punkte.⁸³ Be to, šio tarifo turinys atitinka ir pagrindinį mokesčių lengvatų taikymo tikslą – mokesčio naštos sumažinimą tam tikriems mokesčių mokėtojams – ir tuo pačiu dar suteikia teisę subjektams, mokantiems PVM nuliniu tarifu, susigrąžinti visą PVM sumą, įeinančią į prekių ir/arba paslaugų vertę, kurias mokesčių mokėtojas įsigyja gamindamas prekes ar teikdamas paslaugas. Todėl, atsižvelgiant į aukščiau pateiktus pastebėjimus, galima teigti, jog nulinis PVM tarifas yra mokesčio lengvata, suteikiama mokesčių mokėtojui ar jų grupei. Tokios nuomonės laikosi ir Г. П. Толстяненко⁸⁴. Pasak šio autoriaus apmokestinimas nuliniu tarifu dažniausiai yra nustatomas konkrečioms pajamų rūšims ir faktiškai reiškia atleidimą nuo mokesčio. Taigi akivaizdu, jog 0 proc. PVM tarifas visgi yra priskiriamas prie mokesčio lengvatų ir įgyvendinamas vienu iš lengvatų taikymo būdų – atleidimu nuo mokesčio. Tačiau, kad ir kaip ten bebūtų, nulinis tarifas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme⁸⁵ įstatymo leidėjo iniciatyva iškrenta iš lengvatinių tarifų kategorijos ir lengvatinais tarifais lieka tik du – 5 bei 9 procentų tarifai. Būtent tiek lengvatinių tarifų ir leidžiama turėti valstybėms narėms, pagal Tarybos direktyvą 2006/112/EB, kurioje be lengvatinių tarifų kiekio apribojimų yra nustatomi ir lengvatinių tarifų dydžiai bei pateikiamas prekių ir paslaugų, kurioms gali būti taikomas mažesnis PVM tarifas sąrašas⁸⁶.

Tiek 5 proc., tiek ir 9 proc. lengvatinių tarifų taikymas atskiroms prekių ir paslaugų rūšims, darbo autorės nuomone, priskiriami objektinių lengvatų kategorijai, nes tik tam tikru objektu, šiuo atveju preke ar paslauga, besinaudojantys subjektai gali pasinaudoti PVM nustatyta lengvata.

9 proc. lengvatinis PVM tarifas taikomas gyvenamųjų namų statybos, renovacijos ir apšiltinimo paslaugoms.⁸⁷ Tačiau ne visi subjektai statantys, renovuojantys ar apšiltinantys gyvenamuosius namus gali pasinaudoti šia pridėtinės vertės mokesčio įstatyme numatyta mokesčio lengvata. Lengvatinis 9 proc. tarifas taikomas tik tiems su gyvenamųjų namų statyba, renovavimu ir apšiltinimu susijusiems darbams, už kuriuos apmokama iš valstybės ir savivaldybių biudžetų,

⁸³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁸⁴ Толстяненко Г. П. Европейское налоговое право. Москва, 2001.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁸⁶ PRIEDAS IV.

⁸⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

valstybės teikiamų lengvatinių kreditų, už kuriuos valstybė padengia dalį arba visas palūkanas, ar valstybės specialiųjų fondų lėšų. Todėl tik turintys patvirtinimus, kuriuos išduoda biudžeto asignavimų valdytojas, paskolą suteikiančios institucijos ar specialiojo fondo valdytojas, jog už darbus ir paslaugas apmokama iš minėtų lėšų, rangovai bei subrangovai, gali pritaikyti lengvatinį tarifą savo teikiamoms paslaugoms.

5 proc. lengvatinis tarifas taikomas net 11 prekių ir paslaugų rūšių, kurios pateikiamos minėto įstatymo 19 straipsnio 3 dalyje. Pažymėtina, jog šiame straipsnyje numatytoms prekėms ir paslaugoms lengvatinis tarifas gali būti pritaikytas tik atitikus tam tikrus reikalavimus, kurie kartu yra ir kontrolės priemonės, užtikrinančios, kad lengvata yra naudojama tinkamai. Pagrindinės kontrolę užtikrinančios priemonės yra atitinkamų valstybės institucijų išduodami leidimai, licencijos, klasifikacijos pažymėjimai, suteikiantys teisę teikti konkrečias paslaugas, bei sertifikatai, kurie garantuoja ar bent jau turi garantuoti, jog tam tikra prekė ar paslauga atitinka lengvatinio tarifo taikymo sąlygas. Pavyzdžiui, viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugas, kurios apmokestinamos 5 proc. lengvatiniu tarifu, gali teikti tik tie viešbučiai, moteliai, svečių ir poilsio namai, kempingai, sanatorijos ir kitos panašios įstaigos, kurios yra klasifikuotos ir turi tai patvirtinančius klasifikacijos pažymėjimus arba licencijas, suteikiančias teisę teikti jose numatytas paslaugas. Tuo tarpu ekologiškiems maisto produktams, norint pritaikyti PVM lengvatą, būtina turėti ekologinio ūkio sertifikatą, taip pat ant jų pakuotės turi būti nurodytas sertifikavimo įstaigos suteiktas registracijos numeris, sertifikavimo įstaigos pavadinimas, nuoroda „Ekologiškas produktas“ ir „Ekoagros“ ženklas. Tačiau šiuo atveju mokesčių administratorius gali susidurti su problema, kaip sukontroliuoti, kad tai tikrai yra ekologiški maisto produktai ir kad jie nėra pakeičiami neekologiškais.

Turėti leidimą taip pat reikalaujama teikiant mažesniu PVM tarifu apmokestinamas keleivių bei jų bagažo vežimo paslaugas. Tačiau be šio reikalavimo yra nustatytos ir kitos lengvatos vežimo paslaugoms, kurios pagrindinis tikslas – padėti socialinėms grupėms, taikymo ypatybės. Pavyzdžiui, pagrindinė lengvatinio tarifo taikymo sąlyga – keleivių vežimas turi vykti Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais. Remiantis kelių transporto kodeksu⁸⁸ reguliarūs reisai – tai reisai, kuriais keleiviai vežami nustatytu maršrutu ir dažnumu, kelionės metu paimant ir išlaipinant keleivius tam tikslui nustatytose stotelėse bei laikantis iš anksto nustatytų tvarkaraščių ir tarifų. Reguliariais reisais keleiviai yra vežami autobusais, troleibusais, maršrutiniais taksi bei vietinio susisiekimo traukiniais.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas//Valstybės žinios. 1996, Nr. 119 – 2772.

Tačiau tam, kad būtų galima keleivius vežti reguliariais maršrutais, būtinas jau anksčiau minėtas leidimas, kurį išduoda savivaldybės arba jų įgaliotos institucijos bei Susisiekimo ministerija. Tik tokius leidimus turintys subjektai savo teikiamoms keleivių bei jų bagažo vežimo paslaugoms gali taikyti lengvatinį 5 proc. PVM tarifą. Kita šios lengvatos taikymo ypatybė yra ta, jog reguliariais maršrutais keleivius ir jų bagažą vežantis subjektas turi turėti keleivio vežimo sutartį patvirtinantį dokumentą, t.y. turi išduoti autobusu, troleibusu, traukiniu ar maršrutiniu taksi važiuojantiems asmenims keleivių bilietus. Tik esant šioms sąlygoms galima teigti, jog keleiviai tikrai buvo vežami reguliariais reisais ir paslauga, kuriai taikoma PVM lengvata, tikrai buvo suteikta. Priešingu atveju bet kuris panašias paslaugas teikiantis subjektas galėtų deklaruoti, jog teikia vežimo paslaugas reguliariais reisais ir tokiu būdu siektų pasinaudoti PVM įstatyme nustatyta lengvata. Susidarius tokiai situacijai, atsirastų ir papildomų minėtos lengvatos administravimo problemų, kuomet mokesčių administratoriui būtų be galo sunku nustatyti ar tikrai tos paslaugos suteiktos ir kokiu PVM tarifu, lengvatiniu ar standartiniu, jos turėjo būti apmokestinamos.

Toliau kalbant apie vežimo paslaugoms taikomą lengvatą, pažymėtina, jog kuomet keleiviai yra vežami specialiais reisais, kurie numato specialių grupių vežimą, pavyzdžiui, moksleivių – į mokyklą ir iš jos ar pan., bei užsakomaisiais reisais, kuriais vežamos keleivių grupės iš anksto turinčios kelionės tikslą, aptariama PVM lengvata nėra taikoma, o tai reiškia, jog specialiais ar užsakomaisiais reisais teikiamos paslaugos yra apmokestinamos standartiniu PVM tarifu. Svarbu atkreipti dėmesį ir į dar vieną šios lengvatos taikymo ypatumą, kuomet keleivis važiuoja tarptautiniu maršrutu vykstančiu autobusu, tačiau jo išlipimo vieta yra tarpinis punktas, esantis šalies teritorijoje, kurioje prasidėjo minėto autobuso maršrutas. Tokiu atveju vežimo paslauga turėtų būti apmokestinama 5 proc. PVM tarifu, nors autobuso maršrutas tarptautinis, o tarptautinėms keleivių vežimo paslaugoms, pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas⁸⁹, jau reikėtų taikyti nulinį tarifą.

Be jau anksčiau minėtų prekių ir paslaugų, kurioms taikomas mažesnis nei standartinis PVM tarifas, ši mokesčio lengvata taip pat taikoma vaistams ir medicinos įrangai, šviežiai atšaldytai mėsai ir valgomiems subproduktams, šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsai bei jų valgomiems subproduktams, gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims, meno, kultūros ir sporto renginių lankymui, taip pat muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų lankymui, knygoms, laikraščiams kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir smurtinio pobūdžio, rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo teikiamoms kūrybos ir atlikimo paslaugoms bei paslaugoms, už

⁸⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio apibendrintas komentaras// http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000041795&tree_id1000007324; prisijungimo laikas: 2007 10 20.

kurias šiems asmenims mokamas honoraras, o taip pat žemės ūkio subjektų savo nariams teikiamoms paslaugoms žemės ūkiui.⁹⁰

Pažymėtina, jog visoms prekėms ir paslaugoms PVM lengvata, taikant mažesnę mokesčio tarifą, nustatoma siekiant sumažinti produkcijos ar paslaugų kainas, didinti pasiūlą ir paklausą bei skatinti užimtumo didėjimą. Tokius PVM lengvatinių tarifų taikymo tikslus nurodo ir Tarybos direktyva 2006/12/EB⁹¹, kurioje teigiama, jog pritaikius lengvatinį tarifą turi būti glaudus ryšys tarp kainų sumažėjimo ir numatomos paklausos bei užimtumo padidėjimo. Atrodytų, jog šie tikslai yra sveikintini ir nustatyta lengvata tiesiogiai įtakoja prekių ar paslaugų vartotojus. Juo labiau, kad PVM yra vartojimo mokestis, kurį faktiškai sumoka prekės ir paslaugos vartotojas, todėl ir taikomos lengvatos poveikis turėtų būti tiesiogiai juntamas būtent vartotojų. Tačiau ar iš tikrųjų Lietuvoje taikoma PVM lengvata, kuomet mažesniu nei standartinis PVM tarifu apmokestinamos tam tikros prekių ir paslaugų grupės, pasiekia deklaruojamus jų taikymo tikslus? Pasirodo į šį klausimą ne taip lengva atsakyti, nes Lietuvoje nėra institucijos, kuri būtų atsakinga už sistemišką taikomų lengvatų rezultatyvumo ir efektyvumo vertinimą. Vienintelė institucija, kuri šiek tiek suteikia informacijos apie lengvatinių tarifų taikymą yra Valstybės kontrolė.

2006 m. gruodžio 19 d. Valstybės kontrolės skelbiamoje valstybinio audito ataskaitoje „Dėl pridėtinės vertės lengvatinių tarifų taikymo“⁹² pateikiami tyrimo, kurio metu siekta nustatyti lengvatinių tarifų taikymo efektyvumo, rezultatai. Pasirodo, jog Valstybės kontrolės atlikto tyrimo metu, kuomet buvo tiriama kaip pasikeitė prekių ir paslaugų kainos, ar padidėjo paklausa ir pasiūla bei ar pasiekti kiti lengvatos nustatymo tikslai, tų prekių ir paslaugų, kurioms iki lengvatinio tarifo taikymo buvo taikomas standartinis tarifas (viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms, šviežiai atšaldytai mėšai ir valgomiems subproduktams, šviežiai atšaldytai, užšaldytai ir giliai užšaldytai naminių paukščių mėšai ir jų subproduktams, gyvoms, šviežioms ir atšaldytoms žuvims bei meno, kultūros ir sporto renginių lankymui), rezultatai parodė, jog lengvatinio tarifo taikymas tiesioginio poveikio tų prekių ir paslaugų kainoms neturėjo. Pavyzdžiui, viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugų kainos palyginti su kainomis prieš lengvatinio tarifo įvedimą reikšmingai nesumažėjo, tačiau tai leido šiek tiek pristabdyti kainų kilimą, kurios 2003 m. lyginant su 2002 m. buvo išaugusios net 10,3 proc. Taip pat pažymėtina, jog net ir neįvedus lengvatinio tarifo šiems

⁹⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

⁹¹ 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos// http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/l_347/l_34720061211lt00010118.pdf; prisijungimo laikas: 2007 10 05.

⁹² Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000 – 79 – 31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“// http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZZRxiMJ:www.vkontrolė.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+I+engvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 08.

paslaugoms, jų kaina lyginant su dabartinėmis būtų tik 6 ar 7 proc. didesnės. Lygiai tokia pati situacija yra ir su lengvatinio tarifo taikymu atšaldytai mėšai bei jos subproduktams. Valstybės kontrolės pateiktoje ataskaitoje⁹³ teigiama, jog mėsos kainos nežymiai sumažėjo tik įvedus lengvatinį tarifą (2003 m. sausio 1 d.), tačiau jau 2003 m. antroje pusėje šios kainos pradėjo kilti, o 2005 m. atitinkamų mėsos produktų kainos padidėjo maksimaliai. Analogiška situacija yra ir su kitų prekių (paukštienos, žuvies) kainomis, kuomet jos tik nežymiai sumažėjo lengvatinio tarifo taikymo pradžioje, o vėliau vėl pradėjo kilti. Meno, kultūros ir sporto renginių lankymo kainoms lengvatinio tarifo taikymas taip pat didelės įtakos neturėjo. Ataskaitoje pateiktos gyventojų apklausos duomenimis, didžioji dalis tyrime dalyvavusių respondentų (82 proc.) nurodė, jog dėl lengvatinio tarifo taikymo, jie reikšmingų pokyčių nepajuto. Vadinasi faktiškai meno, kultūros ar sporto renginių lankymo kainos nesumažėjo.

Pažymėtina, jog lengvatinio tarifo taikymas siekiant padidinti pasiūlą ar paklausą taip pat neduoda teigiamų rezultatų, nes neretai pasiūlos ir paklausos augimui įtaką daro ir kiti veiksniai, kaip pavyzdžiui, padidėjęs asmenų, besinaudojančių viešbučio ar specialaus apgyvendinimo paslaugoms, skaičius gali būti įtakotas ne tik mažesnio tarifo taikymo, bet ir turistų skaičiaus augimo, gyventojų pajamų augimo ir pan. Lygiai taip pat yra ir su užimtumo augimu turizmo srityje, kuris gali būti įtakotas ne lengvatinio tarifo įvedimu, o paklausos atitinkamos viešbučio tipo paslaugoms padidėjimu. Tuo tarpu remiantis Valstybės kontrolės ataskaita⁹⁴, mėsos gamybos įmonėse darbuotojų netgi sumažėjo, kadangi modernizavus gamybą darbo našumas bei gamyba padidėjo, kas sąlygojo mažesnę priklausomybę nuo darbo jėgos.

Taigi akivaizdu, jog pagrindinių mokesčių lengvatų tikslų minėtos PVM lengvatos nepasiekia, kadangi tiesioginę naudą dėl lengvatinio tarifo taikymo nustatytoms prekių ir paslaugų rūšims, gauna ne atitinkamų prekių ir paslaugų vartotojai, o tų prekių tiekėjai ir paslaugų teikėjai. Vadinasi PVM lengvatinių tarifų taikymas tampa tiesiogine verslo subsidijavimo priemone, nes tokiu būdu didinamas atitinkamų prekių ir paslaugų tiekėjų pelnas, o vartotojai realios lengvatų naudos negauna.

Svarbu atkreipti dėmesį, jog lengvatinių tarifų taikymas apsunkina ir PVM administravimą. Juk nustačius lengvatinius tarifus atsiranda ir papildomų priemonių nustatymo būtinybė. Pavyzdžiui, reikia išleisti papildomus poįstatyminius teisės aktus, kuriais remiantis būtų administruojami

⁹³ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000 – 79 – 31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“// http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZZRxiMJ:www.vkontrolė.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+I+engvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 08.

⁹⁴ Ten pat.

lengvatiniai tarifai, turi būti aiškiai apibrėžtos prekių ir paslaugų rūšys, kurioms taikoma mokesčio lengvata, reikia nustatyti įvairius standartus ir reikalavimus, kuriuos turėtų atitikti lengvatiniu tarifu apmokestinamos prekės bei paslaugos ir pan. Be to, papildomų sunkumų atsiranda ir tada, kai reikia skirti papildomo laiko susipažinti su naujais teisės aktais reglamentuojančiais lengvatinio tarifo taikymą naujoms prekių ir paslaugų rūšims arba atliekant mokesčių mokėtojų patikrinimus nustatyti ar subjektai teisingai pritaikė lengvatinius tarifus. Pažymėtina, jog ypatingų sunkumų administruojant lengvatinius tarifus iškyla tada, kai jie yra nustatomi naujoms prekių ir paslaugų rūšims, o tokios įstatymo nuostatos įsigalioja ne po 6 mėnesių kaip yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalyje⁹⁵, bet iš karto po jų paskelbimo Valstybės žiniuose.⁹⁶ Akivaizdu, jog tokiu atveju mokesčių administratorius dar nėra pasiruošęs tinkamai administruoti šio lengvatinio tarifo, kadangi nėra sukurtos administravimo taisyklės, nėra tinkamai susipažinta su naujas lengvatas reglamentuojančiais teisės aktais. Be to, nesant tinkamam pasiruošimui administruoti lengvatą mokesčių administratorius negali suteikti ir teisingos konsultacijos mokesčių mokėtojui, kuris pagal įsigaliojusias naujas įstatymo nuostatas savo veiklai turi taikyti lengvatinį tarifą, o tai savo ruožtu gali įtakoti mokesčių apskaičiavimo klaidas ir sukelti nepageidautinas pasekmes mokesčių mokėtojui.

Kaip jau buvo minėta šio poskyriaus pradžioje be lengvatinių tarifų taikymo Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme numatytos lengvatos taip pat įgyvendinamos ir visiškai neapmokestinant tam tikrų paslaugų ar prekių. Pažymėtina, jog neapmokestinamas PVM paslaugas ir veiklą, kaip ir lengvatinių tarifų dydžius bei jų taikymą tik tam tikroms prekių ir paslaugų grupėms, reglamentuoja Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos sukūrimo 131 – 135 straipsniai⁹⁷, kuriuose konkrečiai nurodoma, kokios paslaugos ir veikla gali būti neapmokestinamos PVM.

Remiantis minėtos Direktyvos nuostatomis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 20 – 33¹ straipsniuose⁹⁸ PVM neapmokestinamos tik Direktyvos 131 -135 straipsniuose įvardintos paslaugos ir veikla. Atkreiptinas dėmesys, jog visų pirma PVM nepamokestinamos tos paslaugos, kurių teikimas tiesiogiai susijęs su valstybės funkcijų atlikimu.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63 – 2243.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000 – 79 – 31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“//

http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZ2ZRxjMJ:www.vkontrolė.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+lengvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 08.

⁹⁷ 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos// http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/1_347/1_34720061211lt00010118.pdf; prisijungimo laikas: 2007 10 05.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35 – 1271.

Kitaip sakant, neapmokestinamos tos paslaugos, kurių teikimą turi užtikrinti valstybė. Prie tokių paslaugų priskirtinos sveikatos, švietimo bei socialinės paslaugos. Taip pat prie PVM neapmokestinamų paslaugų priskiriamos ne pelno siekiančių juridinių asmenų teikiamos radijo ir televizijos visuomenės informavimo paslaugos, ne pelno siekiančių juridinių asmenų teikiamos kultūros (zoologijos sodų, muziejų, cirko, visų meno rūšių renginių lankymas), sporto bei su kūno kultūra susijusios paslaugos. PVM neapmokestinamos draudimo, finansinės, pašto ir kitos paslaugos bei veikla. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog neapmokestinamos gali būti tik tos paslaugos ir veikla, kurios atitinka teisės aktuose ir kituose PVM mokesčio lengvatą kontroliuojančių institucijų reikalavimuose nustatytas sąlygas. Pavyzdžiui, juridinis asmuo, teikiantis švietimo ir mokymo paslaugas PVM lengvata, kuomet švietimo ir mokymo paslaugos PVM neapmokestinamos, galės pasinaudoti tik tada, jeigu jis bus įgijęs teisę teikti minėtas paslaugas bei mokys pagal švietimo ministro patvirtintas mokymo programas. Kitu atveju, nors juridinis asmuo realiai ir teiks mokymo paslaugas, tačiau neatitiks nustatytų lengvatos taikymo sąlygų, savo teikiamoms paslaugoms negalės pritaikyti PVM lengvatos. Akivaizdu, jog tokių reikalavimų nustatymas yra viena iš kontrolės priemonių, padedančių užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

Apibendrinant aptartas PVM įstatyme nustatytas šio mokesčio lengvatas galima išskirti tokius pagrindinius PVM lengvatų taikymo ypatumus: visų pirma, PVM lengvatos yra objektinės, nes jomis gali pasinaudoti tik tam tikru objektu besinaudojantys subjektai, antra, lengvata gali pasinaudoti tik papildomas lengvatos taikymo sąlygas, nustatytas įvairiuose teisės aktuose, atitinkantys subjektai ir trečia, PVM lengvatos įgyvendinamos arba iš vis neapmokestinant PVM tam tikrų prekių ir paslaugų, arba taikant mažesnę mokesčio tarifą. Taip pat pažymėtina, jog PVM įstatyme yra nustatyti net keturi mažesni tarifai, lyginant su standartiniu, tačiau lengvatiniiais įvardijami tik du iš jų, nors ir likę atitinka PVM įstatyme pateikto lengvatinio tarifo apibrėžimą. Be to, nors PVM lengvatos ir nustatomos bei įgyvendinamos atsižvelgiant į teorinius lengvatų taikymo būdus bei jų nustatymo tikslus, tačiau dauguma PVM lengvatinių tarifų nepasiekia jų nustatymo tikslų, nes jų taikymas neduoda tiesioginės naudos vartotojams: neturi reikšmingos įtakos kainoms, paklausos ir užimtumo augimui, o sukuria išskirtines sąlygas verslui ir tokiu būdu tampa tiesiogine verslo subsidijavimo priemone.

2.2.2. Akcizų mokesčio lengvatų taikymo ypatybės

Lietuvoje kaip ir daugelyje užsienio šalių tam tikros prekės apmokestinamos akcizo mokesčiu. Šio mokesčio tikslas – ne tik papildyti biudžeto pajamas, nors, pavyzdžiui, Lietuvoje 2006 m. jo surinkta 2.374.429,2 tūkst. litų⁹⁹ ir pagal mokestines įplaukas į pagrindinį valstybės pinigų fondą jis yra antroje vietoje po PVM, bet ir visuomenės sveikatos labai apriboti žalingų produktų vartojimą.

Lietuvoje akcizų mokesčių reglamentuoja Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (toliau – Akcizų įstatymas).¹⁰⁰ Pirmasis šio mokesčio įstatymas Seime priimtas 1994 m. balandžio 12 d. Pagal jį akcizais apmokestinta net 12 prekių rūšių, t.y. nedenatūruotas etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, rūkomasis tabakas ir tabako gaminiai, kava, šokoladas ir maisto produktai su kakava, cukrus, prabangūs lengvieji automobiliai, erotinio ir smurtinio pobūdžio leidiniai, elektros energija, parfumerija, kosmetika ir kt.¹⁰¹ 2001 m. spalio 30 d. priimtas naujas Akcizų įstatymas, kurio nuostatos akcizo mokesčiu apmokestino alkoholi, apdorotą tabaką ir kurą¹⁰². Minėti akcizų objektai jau atitiko Europos Sąjungos apmokestinamuosius objektus, nustatytus 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvoje 92/12/EEB¹⁰³. 2004 m. sausio 29 d. šis įstatymas išdėstytas nauja redakcija. Būtent pastarojo įstatymo, su įvairiais naujais jo papildymais ir pakeitimais, reglamentuojamų akcizų lengvatų taikymo ypatybės ir bus toliau aptartos darbe. Pagrindiniai minėto Akcizų įstatymo straipsniai, reglamentuojantys akcizų mokesčio lengvatas, yra 17, 21, 25, 26, 31, 35, 38, 41 ir 51.

Analizuojant Akcizų įstatymo¹⁰⁴ nustatytas lengvatas, visų pirma, pastebima tai, jog dauguma šio mokesčio lengvatų yra objektinės, t.y. atitinkama lengvata gali pasinaudoti asmuo, kuris naudojami tam tikru, šiuo atveju, akcizais apmokestinamu objektu ir tik kelios iš šių lengvatų yra subjektinės, t.y. nustatytos subjektams. Prie subjektinių lengvatų galima priskirti alaus akcizų lengvatas mažoms alų gaminančioms įmonėms (21 straipsnio 2 dalis), žemės ūkio veiklai skirtų dyzelinių degalų akcizų lengvatą (35 straipsnio 3 dalis), lengvatą dujos, išpilstytoms į buitinius dujų

⁹⁹ Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2006 m. ataskaita// http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes_biudzetas/2006_apsyskaita/F1Pajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2007 09 18.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 1994, Nr. 46 – 1103.

¹⁰² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

¹⁰³ 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos Direktyva 1992/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

balionus (41 straipsnis 5 dalis) akmens anglių, kai jos perduodamos nuosavybėn gyventojams, lengvatą (51 straipsnis) bei diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms, Lietuvos Respublikos pripažintoms tarptautinėms organizacijoms ir kitiems negu Lietuvos Respublikos Šiaurės Atlanto Organizacijos Sutarties šalių kariuomenių vienetams ir juos lydintiems civiliams darbuotojams nustatytas lengvatas (17 straipsnio 2, 3, 6 ir 7 dalys). Pažymėtina, jog 17 straipsnio 2, 3, 6, ir 7 dalyse nurodytoms įstaigoms ir organizacijoms lengvatos taikymą reglamentuoja ir Tarybos direktyvos 92/12/EEB 23 straipsnio nuostatos¹⁰⁵. Tuo tarpu objektinėms lengvatoms priskirtini visi kiti prekių neapmokestinimo akcizais atvejai, nustatyti 17, 25, 26, 31, 38, 41 straipsniuose. Pavyzdžiui, pagal Akcizų įstatymo 17 straipsnį akcizais neapmokestinamos eksportuojamos prekės, pagal tarptautines sutartis importuojamos prekės, prekės atgabentos asmeniniame keleivių багаže; 31 straipsnis numato atvejus kada apdorotas tabakas gali būti atleistas nuo akcizų; 25 straipsnyje nustatyti etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų atleidimo nuo akcizų atvejai ir kt.

Analizuojant Akcizų įstatyme¹⁰⁶ numatytas lengvatas ir jų taikymo ypatybes galima pastebėti, jog minėtos lengvatos praktiškai taikomos trim būdais. Pirmasis lengvatų įgyvendinimo būdas yra mažesnio mokesčio tarifo nustatymas. Pavyzdžiui, mažosiom alaus daryklom 10 tūkst. hektolitrus per metus realizuoto alaus taikomas 50 proc. mažesnis akcizo tarifas negu alui nustatytas bazinis tarifas, taip pat tokios rūšies lengvata nustatyta ir šildymui skirtiems gazolinams, kuriems taikomas 86 litų už toną produkto akcizo tarifas, kai tuo tarpu kitiems gazoliams šis tarifas yra 1002 litai už toną. Pažymėtina, jog pastarieji tarifai gazoliui ir šildymui skirtam kurui greitu laiku gali būti pakeisti, kadangi parengtas Akcizų įstatymo 8, 9, 11, 28, 33, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas, kuriame siūloma šildymui skirtam kurui taikyti 73 litų akcizo tarifą už 1000 litrų produkto, o gazoliams 947 litų tarifą už 1000 litrų.¹⁰⁷ Antrasis Akcizų įstatyme nustatytų lengvatų taikymo būdas yra atleidimas nuo mokesčio. Šiuo atveju minėtame įstatyme atskiri straipsniai numato tam tikrus specialus atvejus, kuomet akcizais apmokestinamos prekės yra atleidžiamos nuo akcizų. Tokias sąlygas reglamentuoja 25 ir 26 straipsniai, kurie nustato konkrečius atvejus kuomet etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų, taip pat 31 straipsnis, kuriame pateikiamos sąlygos, kurioms esant nuo akcizų mokėjimo atleidžiamas apdorotas tabakas,

¹⁰⁵ 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos Direktyva 1992/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 8, 9, 11, 28, 33, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas// http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=305990&p_daug=2; prisijungimo laikas: 2007 11 02.

bei 41 straipsnis, kuriame numatyti atvejai, kada energetiniai produktai gali būti atleidžiami nuo akcizų. Trečiasis lengvatų taikymo būdas yra sumokėto mokesčio ar jo dalies grąžinimas. Tokį lengvatos taikymo būdą nustato Akcizų įstatymo specialius lengvatų taikymo atvejus reglamentuojantys straipsniai bei nagrinėjamo įstatymo 17 straipsnio 4 dalis, kurioje teigiama, jog jeigu akcizai už akcizais apmokestinamas prekes buvo sumokėti, tačiau tos prekės eksportuotos, skirtos diplomatinių ir konsulinių atstovybių veiklai, taip pat Lietuvos Respublikos pripažintoms tarptautinėms organizacijoms, atgabentos keleivių, neviršijant Vyriausybės nustatytą kiekį, asmeniniame bagaže, tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, gabenantiems keleivius bei krovinius tarptautiniais maršrutais ir kitais atvejais, akcizai yra grąžinami. Detalią akcizų grąžinimo tvarką nustatyto Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Pavyzdžiui, akcizų lengvatos taikymą prekėms, skirtoms diplomatinėms, konsulinėms, tarptautinėms organizacijoms ir jų atstovybėms, kariniams vienetams ir juos lydintiems civiliams darbuotojams, reglamentuoja Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 442¹⁰⁸ bei kiti teisės aktai. Tačiau pažymėtina, jog ne visais aukščiau paminėtais ir nagrinėjamame įstatyme įvardytais atvejais akcizų lengvata taikoma juos grąžinant. Atlikus poįstatyminių teisės aktų analizę, paaiškėja, jog, pavyzdžiui, atsargos ir degalai, tiekiami laivams ar orlaiviams, jeigu atitinka nustatytas taisykles, iš karto atleidžiami nuo akcizų, o tai reiškia, jog lengvata įgyvendinama ne sugrąžinant sumokėtus akcizus, bet iš karto atleidžiant nuo šio mokesčio mokėjimo prievolės. Tokią lengvatos, tiekiamoms atsargoms bei degalams laivams ir orlaiviams, taikymo tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792¹⁰⁹. Taigi, akivaizdu, jog neretai iš įstatymo nėra aišku koku būdu lengvata yra taikoma ir tik atlikus papildomų teisės aktų analizę galima tiksliai pasakyti koku būdu mokesčio lengvata įgyvendinama.

Toliau kalbant apie akcizų lengvatas, darbo autorės nuomone, reikėtų šiek tiek plačiau apžvelgti atskiras šio mokesčio lengvatas, jų tikslus bei kitus jų taikymo ypatumus, o taip pat ir galinčius iškilti probleminius aspektus administruojant šias palankesnes apmokestinimo sąlygas.

Akcizų įstatymo 21 straipsnio 2 dalyje yra nustatyta lengvata mažoms alų gaminančioms įmonėms.¹¹⁰ Pažymėtina, jog tokios lengvatos taikymą numato ir Tarybos direktyva 92/84/EEB¹¹¹,

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 442 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58 – 2052.

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 69 – 2433.

¹¹⁰ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

kurioje be kita ko nustatomos ir šios lengvatos taikymo sąlygos. Remiantis minėta Direktyva sumažintas mokesčio tarifas, kuris neturi būti mažesnis daugiau kaip 50 proc. už standartinį, gali būti taikomas tik ne daugiau kaip 200 tūkst. hektolitrus per metus alaus pagaminančioms įmonėms. Taigi atsižvelgiant į aukščiau pateiktas Direktyvos nuostatas Akcizų įstatyme taip pat apibrėžiamos nagrinėjamos lengvatos ribos. Pagal minėtą įstatymo 21 straipsnį mažosios alaus daryklos, t.y. daryklos, kurios per kalendorinius metus pagamina ne daugiau kaip 80 tūkst. hektolitrus alaus ir teisiškai bei ekonomiškai nepriklauso nuo kitos alų gaminančios įmonės. Jeigu alaus darykla atitinka mažos alų gaminančio įmonės apibrėžimą, tada 10 tūkst. hektolitrus per metus realizuoto alaus taikomas 50 procentų mažesnis akcizo tarifas, t.y. vietoj 7 litų taikomas 3,5 litų akcizo tarifas. Iš šio straipsnio nuostatos galima daryti išvadą, jog akcizų lengvatos mažoms alaus darykloms paskirtis yra palaikyti mažas alų gaminančias Lietuvos įmones, mažinant mokesčių naštą ir tokiu būdu padėti išsilaikyti rinkoje bei konkuruoti su didelėmis alaus daryklomis. Tačiau Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarime Nr. 521¹¹² nustatyta, jog tokia pati lengvata taikoma ir importuojamam alui iš Europos Sąjungos valstybių mažų alų gaminančių įmonių. Tokių sąlygų, kuomet valstybės narės taiko vienodas apmokestinimo sąlygas vietinėms ir iš kitos šalies importuojamoms prekėms, nustatymas yra reglamentuojamas Europos Sąjungos teisės aktuose, kuriais siekiama uždrausti diskriminaciją Europos Sąjungoje ir tokiu būdu užtikrinti laisvą prekių judėjimą. Pagrindinis tokio draudimo teisės aktas yra jau aukščiau mėta Tarybos direktyva 92/83/EEB, kuriame teigiama, kad valstybės narės turi užtikrinti vienodų tarifų taikymą toms pačioms prekėms, atgabentoms į jų teritoriją iš kitos valstybės narės. Kita vertus importuoto alaus iš mažųjų alaus daryklų taikoma lengvata naudojasi Lietuvos subjektai, kurie šias prekes įsigyja verslo tikslams. Taigi palankesnių apmokestinamų sąlygų nustatymo tikslas, kuriuo siekiama palengvinti mažoms alų gaminančioms įmonėms mokesčio naštą, mažinant mokėtiną mokesčio sumą, pritaikius lengvatinį tarifą, visgi yra įgyvendinamas.

Kita nagrinėjamame įstatyme nustatyta lengvata yra dyzelinių degalų lengvata žemės ūkio veiklai. Ši, kaip ir anksčiau aptarta mažoms alų gaminančioms įmonėms, lengvata, yra subjektinė, nes ja gali pasinaudoti tik žemės ūkio, tame tarpe ir žuvininkyste besiverčiantys, veiklos subjektai,

¹¹¹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/consleg/1992/L/01992L0083-20040501-lt.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 07.

¹¹² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 521 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gegužės 10 d. nutarimo Nr. 529 "Dėl Akcizo už mažųjų alaus daryklų alų lengvatos taikymo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr.69 – 2432.

kuriais pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimą Nr. 145¹¹³ yra: ūkininkai, įregistravę ūkį Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo¹¹⁴ nustatyta tvarka; teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotos žemės ūkio bendrovės, kooperatinės bendrovės (kooperatyvai) ir kitos įmonės, kurių pajamos, gaunamos iš žemės ūkio veiklos, sudaro daugiau kaip 50 procentų visų gautų metinių pajamų. Tačiau į šias pajamas neįskaičiuojamos iš Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų, tikslinių programų gautos subsidijos; teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotos žemės ūkio mokslo, studijų ir mokymo įstaigos, turinčios mokomuosius (bandymų) ūkius.

Žemės ūkio veiklai skirta dyzelinių degalų akcizų lengvata įgyvendinama žemės ūkio veiklos subjektus atleidžiant nuo mokesčio, t.y. žemės ūkio veiklos subjektai žemės ūkio veiklai skirtus degalus gali įsigyti visiškai nemokėdami akcizų. Akivaizdu, jog tokios lengvatos paskirtis žemės ūkio, kaip vienos iš prioritetinės ūkio šakos, rėmimas. Tačiau šios lengvatos įgyvendinimui yra nustatytos tam tikros sąlygos, kurių būtina laikytis siekiant, pritaikyti Akcizų įstatyme numatytą lengvatą dyzeliniams degalams. Taigi visų pirma tam, kad degalai būtų atleisti nuo akcizų, reikia, kad jie būtų pažymėti. Degalų žymėjimas yra reglamentuojamas teisės aktų nustatyta tvarka, tame tarpe ir Tarybos direktyva 95/60/EB „Dėl gazolių ir žibalo žymėjimo mokesčių tikslams“¹¹⁵. Antra, degalai gali būti įsigyti tik žemės ūkio veiklos subjektų. Trečia, per vienerius ūkinius metus, kurie skaičiuojami nuo einamųjų metų liepos 1 d. iki kitų metų birželio 30d., degalų turi būti įsigyjama tik nustatyta kiekį.¹¹⁶ Ketvirta, dyzeliniai degalai turi būti įsigijami tik pagal degalų įsigijimo leidimus ir degalų įsigijimo apskaitos lenteles. Penkta, degalai įsigijami tik iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, specialių nuo akcizų atleistų dyzelinių degalų sandėlių ir registruotų tiekėjų, kurie turi teisę verstis didmenine prekyba degalais. Ir šešta, degalai gali būti naudojami tik kaip žemės ūkio technikos (įskaitant traktorius), žvejybos laivų variklių, taip pat žemės ūkio veiklos subjektams nuosavybės teise priklausančių arba pagal raštu sudarytas nuomos, panaudos ar kitas sutartis žemės ūkio veiklos subjektų žemės ūkio veikloje naudojamų transporto priemonių kuras. Pastaroji nuostata reiškia, jog žymėti dyzeliniai degalai gali būti naudojami ne tik kaip technikos, skirtos tiesiogiai naudoti žemės ūkyje ar tvenkinių ir kitų vidaus vandens žuvininkystėje, degalai, bet ir kaip technikos, kuri žemės ūkio veikloje naudojama netiesiogiai,

¹¹³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleisto nuo akcizų gazolio (dyzelinių degalų), skirto naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandens žuvininkystėje, įsigijimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 14 – 544.

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123 – 5537.

¹¹⁵ 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/60/EB „Dėl gazolių ir žibalo žymėjimo mokesčių tikslams“// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31995L0060LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

¹¹⁶ PRIEDAS V.

pavyzdžiui, automobilių, kuriais Lietuvoje vežami žemės ūkio produktai, transporto priemonių, kuriomis gabenama žuvis, žvejybos priemonių ir pan., degalai¹¹⁷. Taigi tik visas šias sąlygas įgyvendinantys žemės ūkio veiklos subjektai gali pasinaudoti dyzeliniams degalams taikoma lengvata.

Dar kalbant apie dyzelinių degalų lengvatos taikymo sąlygas žemės ūkio veiklos subjektams, pažymėtina, jog nustatytos sąlygos kartu yra ir kontrolės priemonės, kurios turi užtikrinti tinkamą žymėtų degalų naudojimą. Kaip pagrindinės kontrolės priemonės išskirtinos: degalų žymėjimas, degalų įsigijimas tik turint leidimą ir tik iš tam tikrų vietų bei degalų naudojimas tik pagal nustatytą paskirtį. Tačiau, nors šios priemonės ir yra nustatytos, visgi mokesčių administratoriui yra sunku sukontroliuoti žymėtų degalų naudojimą. Žinoma kai kurios kontrolės priemonės palengvina šios lengvatos administravimą, pavyzdžiui, leidimo išdavimas, kuriame nurodomas atitinkamas leidžiamo įsigyti dyzelino kiekis, kurį viršijus žemės ūkio veiklos subjektas turi sumokėti akcizus už viršytą kiekį¹¹⁸. Ir tai nėra sunku nustatyti. Tačiau pagrindiniai administravimo probleminiai aspektai iškyla siekiant sukontroliuoti, kad žymėti degalai būtų naudojami pagal paskirtį, o ne kaip teigiama Tarybos direktyvoje 95/60/EB atitinkami naftos produktai būtų naudojami kaip kuras kelių transporto priemonės variklyje ar būtų laikomi jos kuro bako¹¹⁹. Žinoma, kaip jau anksčiau buvo minėta, žymėtas kuras gali būti naudojamas transporto priemonėse, tačiau tik tose, kuriomis Lietuvoje vežami žemės ūkio produktai. Tačiau visgi nereti atvejai kada žymėtas kuras naudojamas ir kitose, ne žemės ūkio veiklos subjektams priklausančiose transporto priemonėse. Todėl galima teigti, jog tokia kontrolės priemonė, kaip kuro žymėjimas, viena nėra pakankama siekiant efektyviai administruoti minėtą lengvatą. Šalia šios kontrolės priemonės, darbo autorės nuomone, turėtų būti konkrečiau apibrėžta žymėto kuro paskirtis, pavyzdžiui, nustatyti maršrutai, kuriais galima važiuoti naudojant žymėtą kurą ir pan., nes šiuo metu minėtas Vyriausybės nutarimas Nr.145 gana plačiau numato žymėto kuro naudojimo galimybes. Taip pat pažymėtina, jog Akcizų įstatyme nėra nustatyta prievolė sumokėti akcizus už ne pagal paskirtį panaudotą dyzeliną. O tai savo ruožtu gali būti viena iš priežasčių, kodėl žymėtas kuras dažnai aptinkamas asmenų, neturinčių teisės naudoti nuo akcizų atleisto dyzelino, transporto priemonėse. Taigi ir šiuo atveju, reikėtų pagalvoti apie tokios prievolės įvedimo galimybę. Svarbu

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleisto nuo akcizų gazolio (dyzelinių degalų), skirto naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenų žuvininkystėje, įsigijimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 14 – 544.

¹¹⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleisto nuo akcizų gazolio (dyzelinių degalų), skirto naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenų žuvininkystėje, įsigijimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 14 – 544.

¹¹⁹ 1995 m. lapkričio 27 d Tarybos direktyva 95/60/EB „Dėl gazolių ir žibalo žymėjimo mokesčių tikslams“// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31995L0060LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.

paminėti, jog Tarybos direktyvoje 95/60/EB taip pat akcentuojama, jog valstybės narės žymėtų degalų panaudojimą ne pagal paskirtį turi laikyti pažeidimu ir turi nustatyti atgrasančio poveikio sankcijas minėtų priemonių nevykdymo atveju.

Dar vienas administravimo probleminis aspektas kalbant apie žymėto kuro naudojimą, galėtų būti degalų lengvatos taikymas mokymo įstaigoms, turinčioms mokomuosius ūkius. 2004 m. Akcizų įstatymo¹²⁰ redakcijoje visiškai nebuvo minima galimybė mokymo įstaigoms naudotis šia lengvata, tuo tarpu nuo 2006 m. minėta nuostata buvo papildyta ir tokia galimybė suteikta, tačiau vis dar liko klausimas dėl šių mokymo įstaigų filialų. Minėtame įstatyme apie filialus nieko neužsimenama, lygiai taip pat apie tai nekalbama ir kituose teisės aktuose. Tokiu atveju mokesčių administratoriui administruojant šią lengvatą vis dar išlieka klausimas, o kaip elgtis tokioje situacijoje kai mokymo įstaigos įsigytus žymėtus degalus naudoja ir jos filialai?

Be jau aptartų Akcizų įstatyme nustatytų lengvatų, šiame teisės akte numatyti ir specialūs atvejai kai akcizais apmokestinamos prekės gali būti atleistos nuo akcizų. Kaip anksčiau buvo minėti šiuose specialiuose straipsniuose yra reglamentuojamos daugiau objektinės lengvatos, t.y. taikomos tam tikram objektui. Viena iš tokių objektinių lengvatų yra etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų atleidimas nuo akcizų, kurių atleidimo nuo akcizų atvejus reglamentuoja Tarybos Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnis¹²¹, kurio nuostatos yra perkeliamos į Lietuvos Akcizų įstatymo 25 ir 26 straipsnius. Remiantis minėtais straipsniais nuo akcizų atleidžiamas denatūruotas etilo alkoholis¹²², alus, vynas, kiti fermentuoti gėrimai, kuriuos pasigamina fizinis asmuo, tačiau tik savo asmeninems reikmėms, etilo alkoholis, naudojamas sveikatinimo reikmėms, skirtas acto, šokolado gaminių, kitų maisto produktų ir nealkoholinių gėrimų gamybai. Šiais atvejais akcizų lengvata taikoma tik tam tikra teisės aktų nustatyta tvarka denatūruotam, įsigytam bei importuotam tik anksčiau išvardintais atvejais naudojamam etilo alkoholiui arba grąžinant sumokėtus akcizus už etilo alkoholį ar alkoholinius gėrimus, kurie buvo sunaudoti šokolado, maisto produktų, kvapiųjų medžiagų ar nealkoholinių gėrimų gamybai, jeigu sunaudoto etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų kiekis neviršija nustatytų kiekių. Akivaizdu, jog administruojant šias su etilo alkoholiu ir alkoholiniais gėrimais susijusias lengvatas pagrindiniai administravimo probleminiai aspektai gali būti susiję su

¹²⁰ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

¹²¹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo//<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/consleg/1992/L/01992L0083-20040501-lt.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 07.

¹²² Denatūruotas etilo alkoholis – gaunamas į rektifikuotą etilo alkoholį pridendant priedų: metilo, izopropilo spiritų, piridino, salicilo rūšies. Etilo alkoholis su šiais priedais netinkamas gerti, jis skirtas techniniams tikslams//Lietuvos teismo ekspertizės centras//

http://64.233.183.104/search?q=cache:5F81nWA7TGoJ:www.ltec.lt/veikla/m_rekomend/alkoholiniu.php+denat%C5%ABruotas+etilo+alkoholis&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2006 10 25.

kontroliavimo priemonėmis, kuriomis siekiama įvertinti, ar nuo akcizų atleidžiamos prekės yra panaudojamos pagal paskirtį. Norint nustatyti ar tikrai nuo akcizų atleidžiamos prekės buvo panaudotos tiems tikslams, kuriems taikoma lengvata, reikia gerai išmanyti gamybos procesus, žinoti denatūravimo procedūras ir pan. Tačiau tik žinoti kaip vyksta vienas ar kitas procesas nepakanka, nes pavyzdžiui, denatūravus etilo alkoholį, ir pritaikius atleidimo nuo akcizo lengvatą, jis vėl cheminės reakcijos būdu gali būti išgrynintas ir panaudotas pilstuko gamybai. Tokius atvejus pavirtina ir Buitinių vartotojų sąjungos internetinėje svetainėje randama informacija, kurioje teigiama, jog neretai techninis spiritas, kuris yra atleistas nuo akcizų mokesčio, nelegalių svaigalų gamintojų pritaikius atitinkamas formules gali būti išgrynintas ir praskiedus jį vandeniu, pardavinėjamas kaip pilstukas.¹²³ Kitas lengvatos administravimo probleminis aspektas iškyla tada, ir kai denatūruotas etilo alkoholis yra importuojamas iš kitų šalių, nes pagal pateikiamus dokumentus jis kaip denatūruotas, pavyzdžiui, jau anksčiau minėtas techninis spiritas, dažų skiediklis, stiklų ploviklis, atleidžiamas nuo akcizų mokėjimo, tačiau vėliau vėlgi cheminės reakcijos metu gali būti išgrynintas ir panaudotas svaigalų gamybai. Taigi akivaizdu, jog denatūruoto etilo alkoholio atleidimo nuo akcizų lengvata neretai yra piktnaudžiaujama, o tokia lengvatos taikymo tvarka, kai tik denatūravus alkoholį jis yra atleidžiamas nuo akcizų mokėjimo, nėra tinkama. Galbūt reikėtų svarstyti apie tokią denatūruoto alkoholio atleidimo nuo akcizų tvarką, kuomet tik pateikus įrodymus, jog denatūruotas etilo alkoholis panaudotas pagal paskirtį, jam galėtų būti pritaikyta nagrinėjama lengvata.

Akcizų įstatymo 35 straipsnyje¹²⁴ numatyta akcizų lengvata energetiniams produktams, kurie atleidžiami nuo akcizų, jeigu panaudojami kitiems tikslams negu kaip variklių degalai, šildymui skirtas kuras ar variklių degalų priedai. Kiti tikslai galėtų būti įvairūs gamybos ar technologiniai procesai kaip, pavyzdžiui, energetinių produktų sunaudojimas dažams skiesti, detalėms plauti ir pan. Tačiau svarbiausia lengvatos sąlyga, kad tie energetiniai produktai nebūtų panaudoti šilumos energijos gamybai. Taip pat svarbu, kad energetiniai produktai būtų išpilstyti į mažmeninei prekybai skirtą pakuotę, kas reikštų, jog minėti produktai skirti galutiniam vartotojui bei parduoti tik tiems asmenims, kurie turi leidimus naudoti energetinius produktus technologiniams procesams arba pilstyti šiuos produktus į mažmeninę pakuotę.¹²⁵ Taigi, iš pateiktų lengvatos

¹²³ Buitinių vartotojų sąjunga//

http://64.233.183.104/search?q=cache:QWzGtZ4WfisJ:www.krantai.lt/titulinis_puslapis/naujienos.html%3Fid%3D58%26show%3Dplaciau+pilstukas+gamyba&hl=lt&ct=clnk&cd=2&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 25.

¹²⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

¹²⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 " Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 "Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo" pakeitimo"//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58 – 2051.

įgyvendinimo sąlygų matyti, jog pagrindinės kontrolės priemonės, kurios turi padėti administruoti energetiniams produktams taikomą lengvatą, yra leidimų išdavimas ir šių produktų panaudojimo srities nustatymas. Tačiau šiuo, kaip ir aukščiau aptartu atleidimo nuo akcizų, atveju iškyla problema, kaip sukontroliuoti, kad lengvatinėm sąlygom įsigyti energetiniai produktai būtų panaudojami tik technologiniams bei gamybos procesams. Todėl, darbo autorės nuomone, taikant lengvatą energetiniams produktams, kaip ir anksčiau minėtu denatūruoto etilo alkoholio atveju, tikslinga būtų jau egzistuojančias lengvatos taikymo sąlygas papildyti dar vienu reikalavimu, kuris nustatytų įrodymų, jog nuo akcizų mokėjimo atleidžiami produktai, buvo panaudoti pagal paskirtį, pateikimą ir tik tada pritaikyti minėtą lengvatą. Tokiu atveju aptartas lengvatas būtų daug lengviau administruoti, o ir lengvatų nustatymo tikslai tam tikriems produktams būtų geriau pasiekiami.

Dar kalbant apie energetiniams produktams nustatytas akcizų lengvatas svarbu paminėti ir lengvatą dujoms, skirtą buitinėms reikmės. Ši lengvata taikoma tiesiogiai atleidžiant nuo akcizų, tačiau tik toms dujoms, kurios išpilstomos į buitinius dujų balionus ir naudojamos gyvenamųjų patalpų šildymui, maisto gaminimui, vandens šildymui ir pan. Lengvata taip pat įgyvendinama ir gražinant sumokėtus akcizus jeigu suskystintos dujos panaudotos kitiems tikslams negu variklių degalai ar variklių degalų priedai. Akivaizdu, jog šios lengvatos paskirtis padėti gyventojams, naudojančioms dujas savo buitinėms reikmėms, ir neapsunkinti jų papildomais mokesčiais. Tačiau vėlgi, didžiausia problema administruojant minėtą lengvatą – kontrolė. Taip yra todėl, jog tos pačios dujos gali būti naudojamos ir kaip automobilių kuras. Todėl iškyla grėsmė, jog mažesne kaina įsigijus dujas, skirtas naudoti buitinėms reikmėms, jos bus panaudotos visai kitu tikslu ir tokiu būdu lengvatos tikslas vėlgi nebus įgyvendinamas.

Be jau aptartų energetiniams produktams taikomų palankesnių apmokestinimo sąlygų, akcizų lengvata taikoma ir energetiniams produktams iš biologinės kilmės medžiagų ar su jų priedais. Biologinės kilmės medžiagos, tai medžiagos iš sojos, žemės riešutų, alyvuogių ir kitų aliejų, taip pat pramoninių ir buitinių atliekų biologiškai skaidoma dalis ir pan.¹²⁶ Šios lengvatos įgyvendinamos sumažinus akcizo tarifą proporcinga dalimi atitinkančia biologinės kilmės priemaišų dalį. Tačiau norint pasinaudoti šia lengvata neužtenka gaminti energetinius produktus iš biologinės kilmės medžiagų, būtina turėti ir leidimą, kuris suteikia teisę energetinius produktus apmokestinti mažesniais akcizais. Ši kontrolės priemonė vėlgi naudojama lengvatos administravimui palengvinti ir užtikrinti, kad atitinkama akcizų lengvata pasinaudotų tik tie subjektai, kurie turi teisę į tokias palankesnes apmokestinimo sąlygas, lyginant su įprastinėmis. Kalbant apie šią lengvatą reikėtų

¹²⁶ Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 28 – 870.

pabrėžti ir jos tikslą, kuri, remiantis teoriniais pagrindais, turi turėti kiekviena tikslinga lengvata. Taigi, akcizų lengvatos energetiniams produktams iš biologinės kilmės medžiagų paskirtis yra skatinti žemės ūkio produkcijos, skirtos energetiniams produktams iš biologinės kilmės medžiagų, gamybą ir perdirbimą. Tuo pačiu skatinant naudoti šiuos produktus, kaip nekenksmingus aplinkai ir nuolat atsinaujinančius energijos šaltinius bei apribojant neatsinaujinančių energijos šaltinių naudojimą. Akivaizdu, jog šios akcizų mokesčio lengvatos tikslas ir paskirtis tikrai yra sveikinti, nes padeda plėtoti tam tikrą ūkio šaką, kuri pamažu tampa vis svarbesne.

Dar viena akcizų lengvata, nustatyta nagrinėjamo įstatymo 31 straipsnyje, yra sunaikinto apdoroto tabako (cigarečių, cigarų, cigarilių ir rūkomojo tabako) atleidimas nuo akcizų, esant tam tikriems atvejams. Ši lengvata įgyvendinama dviem lengvatų taikymo būdais t.y. visiškai atleidžiant nuo akcizų arba gražinant akcizus jeigu jie jau buvo sumokėti. Pažymėtina, jog nuo akcizų gali būti atleistas sunaikintas apdorotas tabakas, esantis teisėtoje apyvartoje, taip pat konfiskuotas ar neatlygintinai valstybei perduotas apdorotas tabakas bei sunaikintos muitinės prižiūrimos ne Bendrijos prekės¹²⁷.

Atleidimo nuo akcizų tvarką, kuomet sunaikinamas teisėtoje apyvartoje esantis apdorotas tabakas, nustato Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklės¹²⁸. Pagal šias taisykles nuo apmokestinimo akcizais gali būti atleidžiamas toks sunaikintas apdorotas tabakas, kurį po naujo Lietuvos Respublikos teisės akto, reglamentuojančio apdoroto tabako licencijavimo, gamybos, prekybos, gabenimo ar vartojimo klausimus, įsigaliojimo draudžiama laikyti, gabenti ar parduoti arba kuris dėl kitų priežasčių yra išimtas iš apyvartos, pavyzdžiui, yra pasibaigęs galiojimo terminas, bloga kokybė, pasibaigęs kokybės sertifikato galiojimas ir kt. Ūkio subjektai norėdami pasinaudoti atleidimu nuo akcizų visų pirma turi išimti iš apyvartos visus sunaikintinus tabako gaminius bei pateikti apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai prašymą sunaikinti apdorotą tabaką prižiūrint šios inspekcijos atstovui. Šiuo atveju kompetentingos institucijos dalyvavimas, sunaikinant tokį tabaką, užtikrina, kad nuo akcizų atleistas tik tas tabakas, kuris buvo sunaikintas.

Kalbant apie sunaikinto apdoroto tabako atleidimo nuo akcizų administravimą gali iškilti klausimas, o kaip gi elgtis konfiskavus nelegaliai gabentą, pavyzdžiui, viršijant Vyriausybės nustatytą leidžiamą įsivežti į šalies teritoriją kiekį, ar laikytą banderolėmis nepaženklintą apdorotą

¹²⁷ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo apibendrintas komentaras//

http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000039743&tree_id=1000007315; prisijungimo laikas: 2007 10 18.

¹²⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymas Nr. VA – 155 „Dėl apdoroto tabako sunaikinimo ir atleidimo nuo akcizų taisyklių pavirtinimo//Valstybės žinios. 2004, Nr. 136 – 4978.

tabaką, jo konfiskavimo ir sunaikinimo atveju. Šiuo atveju administruojant minėtą lengvatą padeda aiškus Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo pasisakymas minėtu klausimu byloje Nr. A¹⁰ – 812/2007¹²⁹, kurioje konstatuojama, jog Akcizų įstatymas nenumato, kad sunaikintos cigaretės, kaip administracinės teisės pažeidimo dalykas, yra atleidžiamos nuo akcizų ir todėl mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti akcizus nelegaliai gabentoms ar laikytoms prekėms. Tai reiškia, jog nelegaliai įvežtas ir vėliau sunaikintas apdorotas tabakas negali būti atleidžiamas nuo akcizų sumokėjimo. Tačiau čia iškyla dar vienas klausimas, susijęs su akcizų apskaičiavimu, kuomet yra pažeidžiama apdoroto tabako gaminių gabenimo ir laikymo tvarka, kuri nustatyta Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymu Nr. 4-200 patvirtintose Fiziniam asmenims taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo bei laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklėse¹³⁰. Pagrindinis probleminis aspektas apskaičiuojant akcizus už įvežtas akcizais apmokestinamas prekes yra tas, jog nėra aišku ar akcizus skaičiuoti už visas įvežtas minėtas prekes ar iš bendro kiekio atimti leidžiamą įvežti prekių kiekį ir akcizus apskaičiuoti tik likusioms prekėms. Visgi, remiantis aukščiau minėtu teismo sprendimu, nelegaliai gabentas ar laikytas prekes, apmokestinti akcizais, šioje situacijoje reikėtų už visą teismo pripažintą, pažeidus nustatytą laikymo ar gabenimo tvarką apdoroto tabako ar kitų gaminių kiekį, neatsižvelgiant į ūkio ministro įsakymu nustatytus tokių gaminių leidžiamus įsivežti kiekius. Akivaizdu, jog teismų praktika sprendžiant vieną ar kitą atitinkamų lengvatų administravimo klausimą palengvina šių lengvatų administravimą ir sudaro galimybes visais atvejais taikyti vienodas sąlygas, kas tuo pačiu sąlygoja ir efektyvesnę lengvatos nustatymo tikslų įgyvendinimą.

Taip pat pagal Akcizų įstatymo 31 straipsnį¹³¹ nuo akcizų atleidžiamas ir tas apdorotas tabakas, kuris buvo panaudotas būtiniems bandymams gamybos metu atlikti, paimtas įgaliotos institucijos privalomiems tyrimams bei tabakas skirtas moksliniams tyrimams. Šiais specialiais atvejais ūkio subjektas gali pasinaudoti minėta lengvata jeigu pateikia prašymą Valstybinei mokesčių inspekcijai apie paimtą ar sunaudotą tabaką aukščiau išvardintiems tikslams bei tvarko atitinkamus apskaitos dokumentus iš kurių bet kuriuo momentu galima nustatyti kiek apdoroto tabako sunaudota bandymams, kiek jo paimta privalomiems tyrimams, kokios mokslinių tyrimų

¹²⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 1 d. byla Nr. A¹⁰ – 812/2007// <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutart&lang=1>; prisijungimo laikas: 2007 10 18.

¹³⁰ Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymas Nr. 4 – 200 „Dėl fiziniam asmenims taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 87 – 3180.

¹³¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98 – 3482.

kurių metu panaudotas apdorotas tabakas, išvados bei kokios sumokėtų akcizų sumos. Akivaizdu, jog tokių gana aiškių lengvatos taikymo sąlygų nustatymas padeda mokesčių administratoriui kontroliuoti, jog minta lengvata būtų naudojama tik turint tam teisę, o tai savo ruožtu sąlygotų ir lengvatos nustatymo tikslo pasiekimą.

Taigi aptarus Akcizų įstatyme nustatytas lengvatas ir jų taikymo ypatybes galima būtų išskirti keletą šioms lengvatoms būdingų bruožų. Visų pirma paminėtina, jog dauguma šio mokesčio lengvatų yra objektinės, kurios taikomos tam tikru akcizų objektu besinaudojantiems subjektams ir tik kelios iš jų nustatytos subjektams, siekiant padėti mažoms įmonėms ar tam tikroms mokesčių mokėtojų grupėms. Antra, Akcizų įstatyme nustatytos lengvatos įgyvendinamos trim lengvatų taikymo būdais, t.y. mažinant mokesčio tarifą, atleidžiant nuo mokesčio mokėjimo ir gražinant sumokėtą mokesťį ar jo dalį. Tačiau pažymėtina, jog dažnai iš įstatymo nėra aišku koku būdu lengvata yra įgyvendinama ir tik atlikus poįstatyminių teisės aktų analizę paaiškėja, jog tam tikru atveju lengvata taikoma tiesiogiai, t.y. iš karto atleidžiant nuo akcizo mokesčio, o kitu ji realizuojama gražinant jau sumokėtus akcizus. Ir paskutinis akcizų lengvatoms būdingas bruožas yra tas, jog dažnai sunku sukontroliuoti atleistų nuo akcizų produktų panaudojimą pagal paskirtį, kas savo ruožtu įtakoja ir lengvatų nustatymo tikslų pasiekimą.

2.3. Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos ir jų taikymo ypatybės

Lietuvoje gyventojų pajamų mokesťį reglamentuoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas¹³², įsigaliojęs nuo 2003 m. sausio 1 d. Iki minėto įstatymo įsigaliojimo gyventojų pajamos buvo apmokestinamos pagal laikinąjį Lietuvos Respublikos fizinių asmenų įstatymą¹³³, kuris galiojo net 12 metų. Šiuo metu pagal surenkamas pajamas į biudžetą gyventojų pajamų mokestis užima trečią vietą po pridėtinės vertės ir akcizų mokesčių. 2006 m. į valstybės biudžetą šio mokesčio buvo surinkta 2.038.404,9 tūkst. litų ir tai sudarė 15 proc. visų biudžeto mokestinių pajamų.¹³⁴

Be Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo gyventojų pajamų mokesťį reglamentuoja Vyriausybės nutarimai bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymai. Svarbu paminėti, jog gyventojų pajamų apmokestinimo politikoje

¹³² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestis//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

¹³³ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr.31 – 742.

¹³⁴ Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2006 m. ataskaita//

http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes_biudzetas/2006_apsyskaita/F1Pajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2007 09 18.

ypatingą vaidmenį vaidina Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 – 2008 metų programa¹³⁵, kurioje apibrėžtos gyventojų pajamų apmokestinimo gairės. Minėtoje programoje Vyriausybė įsipareigoja siekti geresnio darbo ir kapitalo apmokestinimo balanso, pamažu mažinti gyventojų, ypač gaunančių mažas pajamas, pajamų mokesčio našta, didinti mokesčio mokėtojų neapmokestinamų pajamų dydį, remti jaunas šeimas, garantuoti joms lengvatinių ilgalaikių kreditavimą įsigyjant būstą, kompensuoti kredito būstui įsigyti palūkanas, siekti, kad daugelis Lietuvos gyventojų gebėtų naudotis kompiuteriu ir pan. Šie ir kiti Vyriausybės programoje deklaruojami siekiai yra įgyvendinami per Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme¹³⁶ numatytas mokesčio lengvatas. Pažymėtina, jog visos minėtuose straipsniuose nustatytos palankesnės apmokestinimo sąlygos mokesčių mokėtojui ar jų grupei yra subjektinės lengvatos ir taikomos tik nuolatiniais Lietuvos gyventojams, t. y. gyventojams, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba kurių asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta mokesčiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje negu užsienyje, arba kurie mokesčiniu laikotarpiu Lietuvoje ištiesai arba su pertraukomis išbuvo 183 ir daugiau dienų¹³⁷, pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, iki po to mokesčio laikotarpio einančių metų gegužės 1 d., pateikusiems metinę pajamų mokesčių deklaraciją. Taip pat pažymėtina ir tai, jog aptariamame įstatyme nustatytos gyventojų pajamų mokesčio lengvatos įgyvendinamos mažinant mokesčio tarifą, didinant mokesčio objekto neapmokestinamą dalį bei mažinant mokesčio objektą.

Mažesnis gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas 15 pajamų rūšių. Palankesnės apmokestinimo sąlygos, lyginant su įprastinėmis, kuomet tam tikros nuolatinė Lietuvos gyventojų gaunamos pajamos apmokestinamos, ne 27 proc., o nuo 2008 m. sausio 1 d. 24 proc. baziniu, tačiau mažesniu, 15 proc. tarifu, yra nustatytos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnyje¹³⁸. Visas pajamas, kurioms analizuojamame straipsnyje nustatytos palankesnės apmokestinimo sąlygos, galima suskirstyti į keturias grupes. Pirmajai, 15 proc. tarifu apmokestinamų pajamų grupei, galima priskirti pajamas, susijusias su gyvybės draudimo ar pensijų išmokomis, kurios išmokamos pasibaigus sutarties galiojimo laikui ar sutarties nutraukimo anksčiau nustatyto termino atveju. Antrajai grupei priskirtinos iš ne individualios veiklos turto pardavimo ar kito perleidimo nuosavybėn bei iš turto nuomos nuolatinė Lietuvos gyventojų gaunamos pajamos. Kitaip sakant, iš atsitiktinių sandorių gautos pajamos. Trečioji grupė pajamų, kurios apmokestinamos mažesniu

¹³⁵ Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X – 43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 181 – 6703.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

¹³⁷ Ten pat.

¹³⁸ Ten pat.

mokesčio tarifu, yra pajamos gautos iš 6 straipsnio 2 dalies 3, 4, 6, 7, 8 punktuose įvardintos individualios veiklos, t.y. sportininkų ir atlikėjų pajamos, pajamos gautos pagal autorinę sutartį iš kūrybos, turto nuomos pajamos ir kt. minėtuose punktuose neįvardintos individualios veiklos pajamos, jeigu iš jų neatimti nagrinėjamo įstatymo leidžiami atskaitymai. Ir ketvirtoji pajamų grupė, kuriai suteikiamos palankesnės apmokestinimo sąlygos, yra pasyvios pajamos, kurias gyventojų pajamų mokesčio mokėtojas gauna ne už atliekamą veiklą, bet už tam tikrų teisių suteikimą ir pan. Tokioms pajamoms priskirtinos pajamos iš paskirstytojo pelno ar pajamos gautos honoraro pavidalu. Akivaizdu, jog gyventojų pajamų mokesčio lengvata, apmokestinant tam tikras pajamas mažesniu mokesčio tarifu, yra taikoma tik toms nuolatinių Lietuvos gyventojų gautoms pajamoms, kurios tiesiogiai nėra susijusios su mokesčio mokėtojo darbo veikla, išskyrus dalį sportininkų ir atlikėjų gaunamų pajamų, kurios nepriskiriamos iš savarankiškos veiklos gautoms pajamoms.

Mokesčio objektas gyventojų pajamų mokesčio įstatyme mažinamas neapmokestinant tam tikrų gyventojų pajamų. Neapmokestinamos pajamos Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra nustatytos 17 straipsnio pirmoje dalyje nuo 1 iki 52 punkto.¹³⁹ Tačiau gyventojas norėdamas pasinaudoti šia gyventojų pajamų mokesčio lengvata turi atsižvelgti į sąlygas, kurioms esant jis iš savo apmokestinamųjų pajamų galės atimti 17 straipsnyje įvardintas neapmokestinamąsias pajamas. Pavyzdžiui, įstatyme prie neapmokestinamų pajamų priskiriamos gyventojų gaunamos pašalpos. Tačiau pagrindinė gaunamų pašalpų neapmokestinimo sąlyga yra jų gavimo šaltinis. Atsižvelgiant į įstatymo nuostatas gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos tik tos pašalpos, kurios yra gaunamos iš valstybės ir savivaldybių biudžetų bei Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto. Taip pat norint pasinaudoti šia gyventojų pajamų mokesčio lengvata mokesčio mokėtojas turi atkreipti dėmesį ir į pajamų deklaravimo laiką, kadangi kai kurios 17 straipsnio nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2005 ir 2006 metų pajamas, kitos 2007 ir vėlesnių metų pajamas. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog kai kurios minėto straipsnio nuostatos taikomos tik iki 2009 m. sausio 1d. Toks apribojimas nustatytas iš Europos Bendrijos lėšų gautoms su darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, kurios buvo apmokestintos mokesčiu Europos Bendrijų naudai. Nuo 2009 m. sausio 1 d. keičiama aukščiau aptartos dalies redakcija, kurioje greta jau paminėtų gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamų pajamų, pridedamos ir iš Europos

¹³⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio/Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

Bendrijų lėšų gautos išmokos, kompensacijos, už gyventojus mokamos įmokos, numatytos Europos Parlamento 2005 m. rugsėjo 28 d. sprendime dėl Europos Parlamento narių statuso priėmimo¹⁴⁰.

Gyventojų pajamų mokesčio objektas mažinamas ne tik atimant neapmokestinamas pajamas, bet ir mokesčio objektą atitinkamai mažinant tam tikromis gyventojų patirtomis išlaidomis, kurių bendra suma per mokestinius metus negali siekti daugiau kaip 25 proc. apskaičiuotų apmokestinamųjų pajamų sumos. Ši gyventojų pajamų mokesčio lengvata nustatyta nagrinėjamo įstatymo 21 straipsnyje. Minėtame straipsnyje išskiriamos tokios iš pajamų atimamos per mokestinį laikotarpį nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos:¹⁴¹

- sumokėtos gyvybės draudimo įmokos pagal gyvybės draudimo sutartis, kuriose numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudimui įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui;
- pensijų įmokos, sumokėtos į Lietuvos Respublikoje sudarytus pensijų fondus;
- sumokėtos palūkanos už vieną paimtą kreditą vienam gyvenamajam būstui statyti ar jam įsigyti;
- už studijas sumokėtos sumos;
- sumos sumokėtos už vieną per 2004 – 2009 metų laikotarpį asmeninio kompiuterio vienetą ir/ar įsirengtą interneto prieigą.

Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog atskaityti šias išlaidas iš pajamų nuolatinis Lietuvos gyventojas galės tik pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją.

Mokesčio lengvatos, kuomet nuolatinis Lietuvos gyventojas gali iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų atimti sumokėtas gyvybės draudimo ar pensijų įmokas, paskirtis yra dvigubo apmokestinimo išvengimas. Dvigubo apmokestinimo pavojus iškyla tuomet kai gyventojas įmokos, pagal gyvybės draudimo sutartis, ir pensijų įmokos yra apmokestinamos jų mokėjimo bei išmokėjimo momentu. Tam, kad to būtų išvengta ir yra nustatyta minėta gyventojų pajamų mokesčio lengvata, suteikianti mokesčių mokėtojui galimybę iš pajamų atimti sumokėtas įmokas. Tačiau ar gyvybės draudimo ir pensijų įmokas atimti iš apmokestinamųjų pajamų yra paliekama spręsti pačiam mokesčių mokėtojui. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas apsisprendžia sumokėtas įmokas atimti iš pajamų, tuomet išmokant draudimo ar pensijų išmoką, tokios gyventojų pajamos bus apmokestintos 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifu. Kitu atveju, kuomet gyventojas pasirenka neatiminti sumokėtų gyvybės draudimo ar pensijų įmokų, išmokėta išmoka nėra

¹⁴⁰ Europos Parlamento 2005 m. rugsėjo 28 d. sprendimas „Dėl Europos Parlamento narių statuso priėmimo“// [http://www.europarl.europa.eu/registre/statut_deputes/statut/2005/09-28/P6_DEC\(2005\)09-28_LT.pdf](http://www.europarl.europa.eu/registre/statut_deputes/statut/2005/09-28/P6_DEC(2005)09-28_LT.pdf); prisijungimo laikas: 2007 11 12.

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestis//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

apmokestinama minėtu gyventojų pajamų mokesčio tarifu. Atrodytų, jog šis atvejis yra priimtinesnis. Tačiau čia iškyla klausimas ar po dešimties ir daugiau metų gauti pinigai turės tokią pat vertę ir ar ne geriau bent iš dalies susigrąžinti sumokėtas įmokas kiekvienais metais. Kita vertus akivaizdu, jog lengvatos nustatymo tikslas, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, leidžiant iš apmokestinamų pajamų atimti sumokėtas gyvybės draudimo ir pensijų įmokas bent jau teoriškai turėtų būti pasiekiamas. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, jog šia lengvata gali pasinaudoti tik tas nuolatinis Lietuvos gyventojas, kuris faktiškai mokėjo draudimo ir/ar pensijų įmokas, bei buvo įgijęs teisę į tą lengvatą.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo¹⁴² 21 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostata, leidžianti iš metinių apmokestinamųjų pajamų atimti sumokėtas palūkanas už paimtą kreditą gyvenamajam būstui įsigyti ar statyti, įgyvendinama turint pagrindinį tikslą – palengvinti apsirūpinimą būstu. Svarbu atkreipti dėmesį jog minėta lengvata gali pasinaudoti tik tie nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kurie gyvenamąjį būstą stato ar įsigyja Lietuvoje ir kreditą gauna iš banko, kitos kredito įstaigos arba finansų ministro sąraše nurodytų užsienio valstybių fondų ir valstybinių finansinių institucijų, kurių daugiau kaip 50 proc. akcijų paketo turėtojai yra užsienio valstybių vyriausybės. Taip pat pažymėtina ir tai, jog palūkanas pagal nuo 2006 m. spalio 19 d. įsigaliojusią naują šios lengvatos taikymo redakciją iš apmokestinamųjų pajamų galima atimti tik už vieną paimtą kreditą ir tik vienam gyvenamajam būstui įsigyti ar statyti. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas paima daugiau kaip vieną kreditą gyvenamajam būstui, tuomet jis palūkanas iš metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti tik už pirmąjį paimtą kreditą. Iki minėtos datos galiojusi lengvatos taikymo redakcija sudarė sąlygas mokesčių mokėtojams atimti palūkanas iš apmokestinamųjų pajamų nepaisant to kiek kreditų būstui įsigyti jie buvo paėmė. Akivaizdu, jog dar visai neseniai gyvavęs toks lengvatos taikymas buvo ydingas ir realiai sudarė sąlygas gyvenamuosius būstus įsigyti ne savo asmeninėm reikmėm, o perpardavimui. Todėl pagrindinis lengvatos nustatymo tikslas, kuris deklaruojamas Vyriausybės 2004 – 2008 m. programoje¹⁴³, palengvinti gyvenamojo būsto įsigijimą ypač jaunoms šeimoms bei kitiems mažas pajamas gaunantiems gyventojams, nebuvo pasiektas. Pakeistos lengvatos taikymo sąlygos, šiek tiek apribojo piktnaudžiavimo minėta lengvata galimybes, tačiau visgi paliko tam tikrų spragų, pavyzdžiui, šiuo metu galiojanti mokesčio lengvatos nuostata, kuomet palūkanas iš apmokestinamųjų pajamų galima atimti tik už vieną tuo metu paimtą kreditą, neuždraudžia grąžinus pirmą kreditą iš naujo imti kitą ir vėl grąžintis mokamas palūkanas. Tokiu būdu sudaromos sąlygos

¹⁴² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

¹⁴³ Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X – 43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, Valstybės žinios. 2004, Nr. 181 – 6703.

lengvata naudotis ne tik tiems, kurie įsigyja būstą savo reikmėms, bet ir būstų perpardavinėtojams. Todėl galima daryti išvadą, jog minėtas lengvatos tikslas, nors ir su tam tikrais lengvatos taikymo pakeitimais bei apribojimais, nėra iki galo pasiekiamas. Taip pat lengvatos tikslas, siekiant palengvinti būsto įsigijimą mažas pajamas gaunantiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams, nėra pasiekiamas dar ir dėl kitų priežasčių kaip, pavyzdžiui, dėl per mažų pajamų gyventojai netgi negali gauti kredito, o tai reiškia, jog ir įsigyti būsto bei pasinaudoti gyventojų pajamų mokesčio lengvata jie taip pat negali. Dar kalbant apie šią mokesčio lengvatą, svarbu atkreipti dėmesį, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas iš savo metinių apmokestinamųjų pajamų gali atimti palūkanas, mokamas už paimtą kreditą žemės sklypui, kurio paskirtis – gyvenamojo būsto statyba¹⁴⁴. Tačiau šiuo atveju mokesčių administratoriui administruojant aptariamą lengvatą iškyla problema, kaip sukontroliuoti, jog žemės sklypas, kurio įsigijimui paimtas kreditas, yra panaudotas pagal paskirtį, nes realiai jokio patikrinimo mokesčių administratorius neatlieka, o sumokėtas palūkanas grąžina tik remdamasis gyventojų pateikta mokesčio deklaracija.

Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalį 4 punkto iš metinių apmokestinamųjų pajamų gali būti atimamos studijuojančių nuolatinųjų Lietuvos gyventojų už studijas, kurias baigus įgyjamas aukštasis išsilavinimas ir (ar) suteikiama kvalifikacija, taip pat doktorantūros bei meno aspirantūros studijas, sumokėtos sumos. Pažymėtina, jog nuo 2008 m. sausio 1 d. iš apmokestinamųjų pajamų bus galima atimti ir už profesinį mokymą sumokėtas besimokančių nuolatinųjų Lietuvos gyventojų sumas.¹⁴⁵

Reikia atkreipti dėmesį, jog pagal šiuo metu galiojančią aptariamą mokesčio lengvatos nuostatą už studijas sumokėtas sumas gali atimti tik tie studijuojantys asmenys, kurie, pagal Aukštojo mokslo įstatymą¹⁴⁶ yra pripažįstami studentais, t.y. tie asmenys, kurie studijuoja aukštojoje mokykloje pagal nuosekliųjų studijų programą. Tai reikštų, jog laisvieji klausytojai ar eksternu besimokantys nuolatiniai Lietuvos gyventojai negali pasinaudoti aptariamo įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatyta mokesčio lengvata. Tačiau apibendrintame Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare¹⁴⁷ aptinkama tokia nuostata, jog tai ar išlyginamųjų studijų studento, ar eksternu studijuojančio studento sumokėtas sumas už mokslus aukštojoje mokykloje bus galima atimti iš metinių apmokestinamųjų pajamų priklauso nuo to, ar tokios studijos konkrečios aukštosios mokyklos nuostatuose pripažįstamos kaip nuosekliosios studijos ir ar studijuojantys asmens

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio apibendrintas komentaras// http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040195&tree_id=1000007316; prisijungimo laikas: 2007 11 10.

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos aukštojo mokslo įstatymas//Valstybės žinios. 2000, Nr. 27 – 715.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio apibendrintas komentaras// http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040195&tree_id=1000007316; prisijungimo laikas: 2007 11 10.

pripažįstami studentais. Taigi, ar realiai studijuojantis nuolatinis Lietuvos gyventojas galės pasinaudoti nustatyta mokesčio lengvata, kurios tikslas paremti studijuojančius ir tuo patenkinti valstybės intelektualios visuomenės poreikį, praktiškai priklauso nuo to, kaip aukštoji mokykla pateiks duomenis. Tačiau visgi sveikintinas šios lengvatos aspektas yra tas, jog ji nėra vienkartinė, t.y. ja gali naudotis visi studentais pripažįstami asmenys neatsižvelgiant į tai kelinto aukštojo išsilavinimo šie asmenys siekia. Tokiu būdu yra remiami ne tik studijuojantys asmenys, bet kartu yra artėjama ir prie intelektualios visuomenės kūrimo tikslo.

Dar vienas svarbus aspektas, kalbant apie gyventojų pajamų mokesčio lengvatą kuomet iš apmokestinamųjų pajamų leidžiama atimti už studijas, neatsižvelgiant į jų formą (dieninės, neakivaizdinės ar vakarinės) sumokėtas sumas, yra tas, jog tokia galimybė yra suteikiama ne tik studijuojančiajam, bet ir jo tėvams (įtėviams), globėjams, broliui, seseriai ar sutuoktiniui (sugyventiniui), jeigu pats studijuojantis asmuo to padaryti negali. Akivaizdu, jog susijusių asmenų, kurie gali pasinaudoti minėta lengvata ratas yra gana platus, o tai reiškia, jog už studijas sumokėtas sumas gali susigražinti tas šeimos narys, kurio metinės apmokestinamosios pajamos yra didžiausios, kas savo ruožtu įtakos ir gražintinos sumos dydį, o ne tas, kuris faktiškai mokėjo už studijas. Reikėtų atkreipti dėmesį ir tai, jog šiuo metu galiojanti aptariamoms lengvatos nuostata, leidžianti už studijas sumokėtas sumas atimti iš apmokestinamųjų pajamų tėvams, broliams seserims ir pan., nėra apribota studijuojančiojo amžiaus, t.y. iki 2005 m. šia lengvata galėjo pasinaudoti tik to studijuojančio nuolatinio Lietuvos gyventojų tėvai, sutuoktinis, sesė ar brolis jeigu jis buvo ne vyresnis nei 26 metų.

Mokesčio lengvatos, kuomet nuolatiniam Lietuvos gyventojui iš metinių apmokestinamųjų pajamų leidžiama atimti išlaidas už vieną 2004 – 2009 metais įsigytą asmeninio kompiuterio vienetą su programine įranga ir (arba) interneto prieigos įrengimą bei šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidas, tikslas yra plėsti informacinę visuomenę, arba kaip įvardinta Vyriausybės 2004 - 2008 metų programoje¹⁴⁸, siekti, jog daugelis Lietuvos gyventojų gebėtų naudotis kompiuteriu. Šia gyventojų pajamų mokesčio lengvata, priešingai negu anksčiau aptarta, kuomet iš apmokestinamųjų pajamų leidžiama atimti už studijas sumokėtas sumas, gali pasinaudoti tik tas mokesčio mokėtojas, kuris faktiškai patyrė išlaidas bei turi tai patvirtinančius dokumentus, ir tik už vieną įgytą kompiuterį bei interneto prieigą, kurio atimama suma neviršija 4000 litų, per visą lengvatos galiojimo laikotarpį, t.y. nuo 2004 iki 2009 metų. Kita Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalyje 5 punkte¹⁴⁹ numatyta šios lengvatos taikymo ypatybė yra ta, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X – 43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 181 – 6703.

¹⁴⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

asmeninį kompiuterį su programine įranga ir interneto prieigą gali įsigyti tik iš Lietuvos ar užsienio vieneto. Tokiu atveju nustačius minėtus apribojimus užkertamas kelias piktnaudžiavimui aptariama lengvata, kadangi duomenis apie gyventojų įsigytą kompiuterį ir programinę įrangą bei interneto prieigą pateikia vienetas, priešingai nei iki 2006 m. gruodžio 31 d., kuomet asmeninį kompiuterį buvo galima įsigyti ir iš gyventojų, o vienintelis pirkimą patvirtinantis dokumentas buvo laisvos formos pirkimo – pardavimo sutartis. Tokiu atveju tas pats kompiuteris galėjo būti parduotas kelis kartus ir mokesčių administratorius realiai negalėjo to sukontroliuoti. Pažymėtina, jog šiuo metu vis dar galima susigrąžinti patirtų išlaidų dalį už 2006 metus, kada kaip buvo minėta dar galiojo įstatymo nuostata leidžianti asmeninį kompiuterį įsigyti iš gyventojų, todėl vis dar aktualia išlieka ir aptarta lengvatos administravimo problema.

Dar vienas svarbus aspektas, kalbant apie gyventojų pajamų mokesčio lengvatą, leidžiančią mokesčių mokėtojui iš apmokestinamų pajamų atimti patirtas išlaidas įsigyjant asmeninį kompiuterį ir (ar) interneto prieigą, yra tas, jog minėtos lengvatos galiojimo terminas turėjo baigtis 2006m., tačiau Seimas jį pratęsė dar 3 metams, kadangi kaip teigiama Vyriausybės internetinėje svetainėje minėtos lengvatos taikymas turėjo teigiamos įtakos informacinės visuomenės proveržiui Lietuvoje kadangi 2005 metais šia mokesčio lengvata pasinaudojo 40 285 tūkst. Lietuvos gyventojų, o 2006 metais šis skaičius išaugo daugiau nei dvigubai – 89 520 tūkst. Tačiau toks lengvatos termino pratęsimas turėjo neigiamos įtakos šios lengvatos administravimo kaštų padidėjimui, kadangi visa administravimo sistema buvo sukurta tik iki pirminio termino pabaigos, o pratęsus lengvatos taikymą atitinkamai reikėjo daryti ir papildomus pakeitimus šią lengvatą administruojančioje sistemoje.

Be jau aptartų mokesčio lengvatų Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme¹⁵⁰ yra nustatyta ir dar viena šio mokesčio lengvata, kuri kaip jau buvo minėta skyriaus pradžioje, yra įgyvendinama didinant mokesčio objekto neapmokestinamą dalį. Šiai lengvatų rūšiai priskiriamas neapmokestinamas pajamų dydis. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, jog ne visi nagrinėjamo įstatymo 20 straipsnyje nustatyti neapmokestinami pajamų dydžiai priskirtini prie lengvatų. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, jog ši lengvata ne tik didina mokesčio objekto neapmokestinamą dalį, bet kartu mažina ir patį mokesčio objektą, kadangi neapmokestinamas pajamų dydis yra atimamas iš mėnesinių ar metinių nuolatinio Lietuvos gyventojų apmokestinamų pajamų.

Minėto straipsnio 1 dalies nuostata reglamentuoja, jog neapmokestinamas pajamų dydis yra 320 litų per mėnesį ir jis gali būti taikomas visiems gyventojų pajamų mokesčio mokėtojams tame tarpe ne tik nuolatiniais, bet ir nenuolatiniais Lietuvos gyventojams, kurie iš Lietuvoje esančio

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestis//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

subjekto gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų. Tai reiškia, jog aptarta 20 straipsnio dalis nustato ne mokesčio lengvatą, o apmokestinimo taisyklę, be išimties taikomą visiems subjektams, gaunantiems pajamų. Vadinasi, pagrindinis neapmokestinamas pajamų dydis nėra apmokestinimo išimtis, suteikiantis išskirtines apmokestinimo sąlygas tam tikriems mokesčių mokėtojams ar jų grupei, nors iš dalies ir palengvina mokesčio našta.

Be pagrindinio neapmokestinamo pajamų dydžio, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnyje¹⁵¹ yra nustatyti individualūs neapmokestinami pajamų dydžiai bei papildomas neapmokestinamas pajamų dydis. Šiuos neapmokestinamų pajamų dydžius skirtingai nei pagrindinį neapmokestinamą pajamų dydį jau galima priskirti prie mokesčio lengvatos, kaip apmokestinimo taisyklės išimties, suteikiančios palankesnes apmokestinimo sąlygas tik tam tikriems gyventojų pajamų mokesčių mokėtojams ar jų grupei, atitinkantiems nustatytas lengvatos taikymo sąlygas. Pažymėtina, jog tiek papildomas, tiek ir individualūs neapmokestinami pajamų dydžiai kaip ir kitos gyventojų pajamų mokesčio lengvatos, taikomi tik nuolatiniais Lietuvos gyventojams.

Papildomas neapmokestinamas pajamų dydis taikomas tiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams, kurie augina vieną ar du vaikus (įvaikius) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, už kiekvieną auginamą vaiką (įvaikį).¹⁵² Papildomas neapmokestinamas pajamų dydis lygus 0,1 proc. pagrindinio neapmokestinamo pajamų dydžio, t.y. 32 litai per mėnesį, ir taikomas dalijant šią sumą kiekvienam iš tėvų (įtėvių) per pusę, t.y. kiekvienam iš tėvų taikoma 16 litų (už vieną vaiką) arba 32 litai (už du vaikus) papildomo neapmokestinamo pajamų dydžio. Pažymėtina, jog šia lengvata gali pasinaudoti tik tie tėvai ar įtėviai, kurie augina ne daugiau kaip du vaikus ir tik tuo atveju jeigu jie faktiškai tuos vaikus augina. Tai reiškia, jog skyrybų atveju, papildomas neapmokestinamas pajamų dydis bus taikomas tik vienam iš tėvų, pas kurį teismo sprendimu vaikai lieka gyventi. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, jog papildomas neapmokestinamas pajamų dydis netaikomas nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuriam kaip asmeniui vienam auginančiam vaiką (įvaikį), taikomas individualus neapmokestinamas pajamų dydis, lygus 370 litų per mėnesį, o už antrą ir kiekvieną paskesnę vaiką dar didinamas 60 litų. Tačiau papildomas neapmokestinamas pajamų dydis asmeniui, kuris vienas augina vieną ar du vaikus, gali būti taikomas visais kitais individualaus neapmokestinamo pajamų dydžio taikymo atvejais, išskyrus minėtąjį.

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestis//Valstybės žinios. 2002, Nr. 73 – 3085.

¹⁵² Ten pat.

Be jau paminėto individualaus neapmokestinamo pajamų dydžio Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra nustatyti dar keturi individualūs neapmokestinami pajamų dydžiai, kurie taikomi:¹⁵³

- asmenims, kuriems nustatytas nuo 0 iki 25 proc. darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka nustatytas didelių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. - ir I grupės invalidams), bei asmenims, kuriems nustatytas sunkus neįgalumo lygis, – 475 litai per mėnesį;
- asmenims, kuriems nustatytas nuo 30 iki 40 procentų darbingumo lygis, ar senatvės pensijos amžiaus sulaukusiems asmenims, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra nustatytas vidutinių specialiųjų poreikių lygis, (iki 2007 m. birželio 30 d. – ir II grupės invalidams), bei asmenims, kuriems nustatytas vidutinis neįgalumo lygis, – 420 litų per mėnesį;
- asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, taip pat vyresnius, jeigu jie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, – 475 litai per mėnesį, o už ketvirtą ir kiekvieną paskesnę vaiką (įvaikį) individualus neapmokestinamų pajamų dydis didinamas 50 litų;
- žemės ūkio veiklos subjektų darbuotojams, kai šių subjektų pajamos iš realizuotos žemės ūkio produkcijos per metus sudaro daugiau kaip 50 procentų visų pajamų – 365 litai per mėnesį.

Svarbu atkreipti dėmesį, jog jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas atitinka kelis individualaus neapmokestinamo pajamų dydžio nustatytus kriterijus, tuomet gyventojui taikomas didžiausias individualus neapmokestinamas pajamų dydis.

Apibendrinant aptartas gyventojų pajamų mokesčio lengvatas, akivaizdu, jog esminiai šio mokesčio lengvatų taikymo ypatumai yra tai, jog visos Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatytos lengvatos yra subjektinės ir be išimties taikomos tik nuolatiniams Lietuvos gyventojams, atitinkantiems nustatytas papildomas lengvatos taikymo sąlygas. Taip pat pažymėtina, jog pagrindinis visų lengvatų taikymo tikslas yra padėti tam tikroms socialinėms grupėms ir nors ne visos iki galo pasiekia joms iškeltus tikslus, tačiau jos visgi mažina gyventojų pajamų mokesčio našta ir skatina geresnes socialines bei ekonomines kai kurių mokesčio mokėtojų sąlygas. Pažymėtina ir tai, jog šio mokesčio lengvatos įgyvendinamos trim pagrindiniais lengvatų taikymo būdais. Pirma, mažinant mokesčio tarifą, kuris taikomas tik toms nuolatinėms Lietuvos gyventojų pajamoms, kurios tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo darbo veikla, išskyrus sportininkų ir atlikėjų gautas

¹⁵³ Ten pat.

pajamas iš savarankiškos veikos. Antra, lengvatos įgyvendinamos didinant mokesčio objekto neapmokestinamą dalį, kuomet iš apmokestinamųjų pajamų vietoj pagrindinio visiems gyventojams taikomo neapmokestinamo pajamų dydžio atimamas individualus ir/ar papildomas neapmokestinamas pajamų dydis, taikomas tik tam tikriems mokesčio mokėtojams. Ir trečia, gyventojų pajamų mokesčio lengvatos įgyvendinamos mažinant patį mokesčio objektą, kada iš apmokestinamųjų pajamų atimamas ne tik neapmokestinamas pajamų dydis, bet ir nuolatinio Lietuvos gyventojo patiriamos tam tikros išlaidos.

IŠVADOS

1. Mokesčio lengvata – tai išimtis iš bendros mokesčio taisyklės, kurią nustato atitinkamas mokesčio įstatymas ir kuri suteikia mokesčių mokėtojams palankesnes apmokestinimo sąlygas, lyginant su įprastinėmis, tačiau mokesčio naštos neperkelia tokiomis išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis pasinaudoti negalintiems subjektams.
2. Mokesčio lengvatos nustatomos siekiant mažinti mokesčio našta tam tikroms socialinėms grupėms, skatinant atskirų ūkio šakų plėtotę ir siekiant išvengti dvigubo tų pačių pajamų ar turto apmokestinimo.
3. Tik tikslingos, teisėtos ir visuotinio, o ne individualaus pobūdžio lengvatos įgyvendina savo kompensacinę ir stimuliacinę funkcijas bei pasiekia teigiamus ekonominius ir socialinius tikslus.
4. Mokesčių lengvatos gana brangiai valstybei atsieinančios priemonės, dėl kurių taikymo kasmet didėja negautų biudžeto pajamų suma.
5. Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje galima išskirti dviejų rūšių mokesčių lengvatas. Pirmoji mokesčių lengvatų rūšis siejama su mokesčio objekto neapmokestinamosios dalies didinimu, mokesčio objekto ir mokesčio tarifo mažinimu. Antrajai mokesčių lengvatų rūšiai priskirtinos lengvatos, kurios mokesčių mokėtojui suteikia galimybę būti atleistam nuo baudų ir delspinigių mokėjimo bei lengvatos, kuomet mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas sudaro mokesstinės paskolos sutartis.
6. PVM įstatyme nustatytos lengvatos yra objektinės ir įgyvendinamos arba iš vis neapmokestinant tam tikrų prekių ir paslaugų arba taikant mažesnę mokesčio tarifą. Pažymėtina, jog nors PVM įstatyme yra nustatyti net keturi mažesni mokesčio tarifai, lyginant su standartiniu, tačiau lengvatiniiais įvardijami tik du iš jų, nors ir likę atitinka lengvatinio tarifo apibrėžimą.
7. Dauguma PVM lengvatinių tarifų nepasiekia jų nustatymo tikslų, nes neduoda tiesioginės naudos vartotojams, o jų taikymas ne tik tampa verslo subsidijavimo priemone, bet ir apsunkina PVM administravimą.

8. Didžioji dalis Akcizų įstatyme nustatytų lengvatų yra objektinės ir tik kelios iš jų subjektinės, kuriomis siekiama palengvinti mokesčio našta tam tikriems subjektams.
9. Akcizų įstatyme nustatytos lengvatos įgyvendinamos mažinant mokesčio tarifą, atleidžiant nuo mokesčio mokėjimo ir sugražinant sumokėtą mokestį. Tačiau neretai iš įstatymo nėra aišku koku būdu lengvata įgyvendinama ir tik atlikus poįstatyminių teisės aktų analizę paaiškėja, kaip lengvata taikoma.
10. Administruojant akcizų lengvatas dažnai sunku sukontroliuoti nuo akcizų mokesčio atleistų produktų panaudojimą pagal paskirtį, o tai įtakoja ir šio mokesčio lengvatų tikslų pasiekimą.
11. Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatytos subjektinės lengvatos taikomos tik papildomas lengvatos taikymo sąlygas atitinkantiems nuolatiniais Lietuvos gyventojams ir įgyvendinamos mažinant mokesčio tarifą, didinant mokesčio objekto neapmokstamą dalį ir mažinant mokesčio objektą.
12. Pagrindinis gyventojų pajamų mokesčio lengvatų tikslas – mažinti mokesčio našta ir nors ne visos šio mokesčio lengvatos pasiekia joms išskeltus tikslus, tačiau jos visgi mažina gyventojų pajamų mokesčio našta bei gerina kai kurių mokesčių mokėtojų socialines ir ekonomines sąlygas.

PASIŪLYMAI

1. Siekiant mažinti kasmet didėjančius valstybės netekimus dėl taikomų lengvatų reikėtų kiekvienais metais vertinti taikomų mokesčių lengvatų rezultatyvumą ir efektyvumą, o nustačius tikslų nepasiekiančias mokesčių lengvatas, svarstyti jų naikinimo klausimą.
2. Būtina peržiūrėti mokesčių lengvatas reglamentuojančius teisės aktus tam, kad sugriežtinti kai kurių lengvatų taikymo sąlygas. Pavyzdžiui, taikant akcizų lengvatą energetiniams produktams ar denatūruotam etilo alkoholiui tikslinga jau egzistuojančias lengvatos taikymo sąlygas papildyti dar vienu reikalavimu, kuris nustatytų įrodymų, jog nuo akcizo mokesčio atleidžiami produktai panaudoti pagal paskirtį, pateikimą ir tik tada pritaikyti nustatytą lengvatą. Tokių sąlygų įvedimas ne tik palengvintų mokesčių lengvatų administravimą, bet ir užkirstų kelią piktnaudžiavimui jomis.
3. Reikėtų nustatyti tikslingas ir racionalias mokesčių lengvatas, kurios būtų taikomos tik tam tikram laiko tarpui. Tokiu būdu būtų užkertamas kelias dirbtiniams mokesčių mokėtojų prisiderinimams prie mokesčių lengvatų taikymo sąlygų, kuomet pagrindinis tikslas yra tik lengvatos gavimas, o ne siekis keisti situaciją, vystyti verslą ir pan.
4. Nustatant naujas mokesčių lengvatas ar lengvatų pakeitimus turėtų būti užtikrinta, jog pakeitimai įsigaliootų ne anksčiau kaip po 6 mėnesių po jų paskelbimo dienos, kadangi naujų, lengvatas nustatančių, nuostatų įsigaliojimas iš karto po teisės akto paskelbimo ypatingai apsunkina jų administravimą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos aukštojo mokslo įstatymas//Valstybės žinios. 2000, Nr. 27–715.
2. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 98–3482.
3. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas//Valstybės žinios. 1994, Nr. 46–1103.
4. Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 28–870.
5. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas//Valstybės žinios. 1990, Nr. 24–596.
6. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas//Valstybės žinios. 1990, Nr.31–742.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr.73-3085.
8. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 59 – 1462.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 2004, Nr. 63–2243.
10. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas//Valstybės žinios. 1995, Nr. 61–1525.
11. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr.123-5531.
12. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2001, Nr. 110–3992.
13. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 35–1271.
14. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas//Valstybės žinios. 1992, Nr. 21–612.
15. Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymas//Valstybės žinios. 2002, Nr. 123–5537.
16. Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas//Valstybės žinios. 1996, Nr. 119–2772.
17. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 metų rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr.1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“//Valstybės žinios. 1998, Nr. 72–2102.
18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 442 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų lengvatų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų nariams ir jų šeimų nariams bei Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir (arba) juos lydintiems civiliams darbuotojams, taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58–2052.

19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 69–2433.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 521 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gegužės 10 d. nutarimo Nr. 529 "Dėl Akcizo už mažųjų alaus daryklų alų lengvatos taikymo tvarkos patvirtinimo" pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr.69–2432.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleisto nuo akcizų gazolio (dyzelinių degalų), skirto naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenu žuvininkystėje, įsigijimo tvarkos patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 14–544.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 " Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 "Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo" pakeitimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 58–2051.
23. Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X–43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 181–6703.
24. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004m. gegužės 13d. įsakymas „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“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 82–2965.
25. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004m. gegužės 13d. įsakymas „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“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 82–2965.
26. Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004 m. gegužės 26 d. įsakymas Nr. 4–200 „Dėl fiziniams asmenims taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 87–3180.
27. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymas Nr. VA – 155 „Dėl apdoroto tabako sunaikinimo ir atleidimo nuo akcizų taisyklių pavirtinimo//Valstybės žinios. 2004, Nr. 136– 4978.
28. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. liepos 26 d. viršininko įsakymas Nr. VA–144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2004, Nr. 118–4408.

29. 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos Direktyva 1992/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole//
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31992L0012LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.
30. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholių ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo//<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/consleg/1992/L/01992L0083-20040501-lt.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 07.
31. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/60/EB „Dėl gazolių ir žibalo žymėjimo mokesčių tikslams“// <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/dd/09/01/31995L0060LT.pdf>; prisijungimo laikas: 2007 11 05.
32. 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/l_347/l_34720061211lt00010118.pdf; prisijungimo laikas: 2007 10 05.
33. Europos Parlamento 2005 m. rugsėjo 28 d. sprendimas „Dėl Europos Parlamento narių statuso priėmimo“//[http://www.europarl.europa.eu/registre/statut_deputes/statut/2005/09-28/P6_DEC\(2005\)09-28_LT.pdf](http://www.europarl.europa.eu/registre/statut_deputes/statut/2005/09-28/P6_DEC(2005)09-28_LT.pdf); prisijungimo laikas: 2007 11 12.

Specialioji literatūra:

1. Buckūnienė O., Meidūnas V., Puzinauskas P. Lietuvos finansų sistema. Vilnius, 2003.
2. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
3. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
4. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
5. Pajuodienė G. M. Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993
6. Rohatgi R., Basic International taxation. London, 2002.
7. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
8. Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai//Jurisprudencija. 2003, Nr. 48 (40).
9. Tarptautinių žodžių žodynas. Vilnius, 2003.
10. Vainienė R. Mokesčių lengvatos: ištakos, ribos ir pasekmės//Mokesčių žinios. 2000 04 03.

11. Морозова И. С. Нормативные изъятия и дополнительные преимущества: общетеоретические проблемы//http://www.jurisprudence-media.ru/article_cur.php?588; prisijungimo laikas: 2007 09 30.
12. Пепеляева С. Г. Налоговое право. Москва, 2000.
13. Толстяненко Г. П. Европейское налоговое право. Москва, 2001.

Kiti šaltiniai:

1. Buitinių vartotojų sąjunga//
http://64.233.183.104/search?q=cache:QWzGtZ4WfisJ:www.krantai.lt/titulinis_puslapis/naujienos.html%3Fid%3D58%26show%3Dplaciau+pilstukas+gamyba&hl=lt&ct=clnk&cd=2&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 15.
2. Europos komitetas//
http://64.233.183.104/search?q=cache:2X8_t10lCMsJ:www.euro.lt/old/showitems.php%3FTopMenuID%3D1%26MenuItemID%3D180%26ItemID%3D4592%26LangID%3D1+atleidimo+metodas&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 09 21.
3. Investicijoms į mokslinius tyrimus – pelno mokesčio lengvatos//
http://www.finmin.lt/web/finmin/pranesimai_spaudai?erp_item=naujiena_000681; prisijungimo laikas: 2007 11 05.
4. Įgyvendinant Bendrijos Lisabonos programą: Komisijos 2005 10 12 komunikatas KOM (2005) 488 Tarybai, Europos parlamentui, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui „Daugiau mokslinių tyrimų ir inovacijų. Investavimas ekonomikos augimui ir užimtumui skatinti“//
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2005/com2005_0488lt01.doc; prisijungimo laikas: 2007 11 05.
5. Laisvoji internetinė enciklopedija//http://en.wikipedia.org/wiki/Double_taxation; prisijungimo laikas: 2006 09 21.
6. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 1 d. byla Nr. A¹⁰ – 812/2007//<http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutart&lang=1>; prisijungimo laikas: 2007 10 18.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras//
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040008&tree_id=1000007320; prisijungimo laikas: 2007 09 15.

8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio apibendrintas komentaras//
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000041795&tree_id=1000007324; prisijungimo laikas: 2007 10 20.
9. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo apibendrintas komentaras//
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000039743&tree_id=1000007315; prisijungimo laikas: 2007 10 18.
10. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio apibendrintas komentaras//
http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000040195&tree_id=1000007316; prisijungimo laikas: 2007 11 10.
11. Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto įvykdymo 2006 m. ataskaita//
http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes_biudzetas/2006_apsyskaita/F1Pajamos.pdf; prisijungimo laikas: 2007 09 18.
12. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 11 15 išvada Nr. S-(60-1.9)-1839 „Dėl 2007 metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“//
http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ip; prisijungimo laikas: 2007 10 08.
13. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000-79-31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“//
http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZZ2RxiMJ:www.vkontrole.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+lengvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2007 11 08.
14. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007 metų lapkričio 15 d. išvada Nr. Y-9 „Dėl 2008 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projekto“//http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ip; prisijungimo laikas: 2007 11 20.
15. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2007m. spalio 1d. išvada Nr. 9 – 54 „Dėl Lietuvos Respublikos 2006 metų valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos“//
http://www.vkontrole.lt/auditas_isvados.php?tipas=ib; prisijungimo laikas: 2007 10 08.
16. Lietuvos Respublikos finansų ministerija//<http://www.finmin.lt>; prisijungimo laikas: 2007 05 19.
17. Lietuvos teismo ekspertizės centras//
http://64.233.183.104/search?q=cache:5F81nWA7TGoJ:www.ltec.lt/veikla/m_rekomend/alkoho liniu.php+denat%C5%ABruotas+etilo+alkoholis&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt; prisijungimo laikas: 2006 10 25.

18. Valstybinė mokesčių inspekcija//<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101614>; prisijungimo laikas:
2007 09 10.

SANTRAUKA

Mokesčių lengvatų taikymo ypatybės ir jų administravimo probleminiai aspektai

Pagrindinės sąvokos: mokesčiai, mokesčių lengvatos, mokestinė lengvata, apmokestinimo sistema, mokesčių lengvatų taikymo būdai, taikymo ypatybės, tikslai, administravimas.

Santraukos turinys. Šiame magistro baigiamajame darbe nagrinėjamos Lietuvos mokesčių įstatymuose reglamentuojamos mokesčių lengvatos. Darbo tikslas – nustatyti pagrindines mokesčių lengvatų taikymo ypatybes, jų administravimo probleminius aspektus ir įvertinti ar mokesčių lengvatų nustatymo tikslai yra pasiekti.

Pirmoje darbo dalyje bendrai apibūnamos mokesčio lengvatos, apibrėžta mokesčių lengvatos sąvoka, mokesčių lengvatų paskirtis, požymiai, funkcijos, jų taikymo būdai bei įtaka nacionaliniam šalies biudžetui. Antroje dalyje analizuojamos trijų daugiausiai mokestinių pajamų į valstybės biudžetą surenkančių mokesčių lengvatos, jų taikymo ypatybės, nustatyti galintys iškilti administravimo probleminiai aspektai bei įvertintas šių mokesčių lengvatų taikymo tikslų pasiekimas. Taip pat šioje dalyje lyginama kaip Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės ir Lietuvos Respublikos akcizų mokesčių įstatymuose nustatytos lengvatos atitinka Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus ir sąlygas. Darbo pabaigoje pateiktos pagrindinės išvados ir pasiūlymai mokesčių lengvatų taikymo bei administravimo gerinimui.

SUMMARY

Peculiarities on the implementation of taxes relieves and the problematic aspects of their administration

Keywords: taxes, taxes relieves, taxing relieves, taxation system, the implementation methods of taxes relieves, peculiarities on the implementation, purposes, administration.

The content of summary: Taxes relieves which are established in Lithuanian tax law are analyzed in this final master paper. The main purpose of this work – to determine peculiarities on the implementation of taxes relieves, to determine the problematic aspects of their administration and to evaluate if taxes relieves secured the purposes of their implementation.

In the first part of this paper are generally described taxes relieves, defined its concept, found out their purposes, features, functions, described the methods on the implementation of taxes relieves and submitted their influence on the national budget of Lithuania. In the second part of this work are analyzed peculiarities on the implementation of taxes relieves established in three main Lithuanian taxes which raises the biggest part of tax return in the national budget of Lithuania, determined the problematic aspects that might appear in their administration and evaluated the achievement of those taxes relieves establishment purposes. Equally there are compared how taxes relieves established in Lithuanian value – added tax law and Lithuanian excise tax law matches the requirements and conditions settled in European Union legislation in this part of the paper. In the end of this work are presented the main conclusions and propositions of taxes relieves implementation and administration development.

PRIEDAI

Tarptautinės Lietuvos Respublikos dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Valstybės pavadinimas (abėcėlės tvarka)	Sutarties pasirašymo data	Sutarties įsigaliojimo data
1. Airija	1997-11-18	1998-06-05
2. Armėnijos Respublika	2000-03-13	2001-02-26
3. Austrijos Respublika	2005-04-06	2005-11-17
4. Azerbaidžano Respublika	2004-04-02	2004-11-13
5. Baltarusijos Respublika	1995-07-18	1996-06-26
6. Belgijos Karalystė	1998-11-26	2003-05-05
7. Bulgarijos Respublika	2006-05-09	2006-12-27
8. Čekijos Respublika	1994-10-27	1995-08-08
9. Danijos Karalystė	1993-10-13	1994-01-01
10. Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinė Karalystė	2001-03-19	Įsigaliojimo data nėra numatyta
11. Estijos Respublika	2004-10-21	2006-02-08
12. Graikijos Respublika	2002-05-15	2005-12-05
13. Gruzija	2003-09-11	2004-07-20
14. Islandijos Respublika	1998-06-13	1999-06-17
15. Ispanijos Karalystė	2003-07-22	2003-12-29
16. Italijos Respublika	1996-04-04	1999-06-03
17. Izraelis	2006-05-11	Įsigaliojimo data nėra numatyta
18. Jungtinės Amerikos Valstijos	1998-01-15	1999-12-30
19. Kanada	1996-08-29	1997-12-12
20. Kazachstano Respublika	1997-03-07	1997-12-11
21. Kinijos Liaudies Respublika	1996-06-03	1996-10-18
22. Kroatijos Respublika	2000-05-04	2001-03-30
23. Latvijos Respublika	1993-12-17	1994-12-30
24. Lenkijos Respublika	1994-01-20	1994-07-19
25. Liuksemburgo Didžioji Hercogystė	2004-11-22	Įsigaliojimo data nėra numatyta
26. Malta	2001-05-17	2004-02-02
27. Moldovos Respublika	1998-02-18	1998-09-07
28. Nyderlandų Karalystė	1999-06-16	2000-08-31
29. Norvegijos Karalystė	1993-04-27	1994-01-01
30. Portugalijos Respublika	2002-02-14	2003-02-26
31. Prancūzijos Respublika	1997-07-07	2001-05-01
32. Rumunija	2001-11-26	2002-07-15
33. Rusijos Federacija	1999-06-29	2005-05-05
34. Singapūro Respublika	2003-11-18	2004-06-28
35. Slovakijos Respublika	2001-03-15	2002-12-16

36. Slovėnijos Respublika	2000-05-23	2002-02-01
37. Suomijos Respublika	1993-04-30	1994-01-01
38. Švedijos Karalystė	1993-09-27	1994-01-01
39. Šveicarijos Konfederacija	2002-05-27	2002-12-18
40. Turkijos Respublika	1998-11-24	2000-05-17
41. Ukraina	1996-09-23	1997-12-25
42. Uzbekistano Respublika	2002-02-18	2002-10-30
43. Vengrijos Respublika	2004-05-12	2004-12-22
44. Vokietijos Federacinė Respublika	1997-07-22	1998-11-11

Šaltinis: Lietuvos Respublikos ūkio ministerija//

[http://www.ukmin.lt/lt/veiklos_kryptys/investicijos/aplinka/doc/DvigApmSutart%20\(070705\).doc](http://www.ukmin.lt/lt/veiklos_kryptys/investicijos/aplinka/doc/DvigApmSutart%20(070705).doc).

Valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamos ir išlaidos 2000-2005

	2002		2003		2004		2005	
	tūkst.LT	%	tūkst.LT	%	tūkst.LT	%	tūkst.LT	%
Pajamos	10571910	100,0	11359801	100,0	13814690	100,0	16489504	100,0
Mokestinės pajamos	8990814	85,0	9723069	85,6	11086375	80,3	12899962	78,2
Nemokestinės pajamos	1559331	14,7	1603176	14,1	1203777	8,7	1386803,4	8,4
Pajamos iš kapitalo	21766	0,2	33557	0,3	134744	1,0	200168,4	1,2
Europos Sąjungos parama	-	-	-	-	1389794	10,1	2002570	12,1

Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės//
[http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1283,](http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1283)

PVM lengvatų skaičiaus kitimas 2003 – 2006 m.

PVM lengvatinio tarifo įsigaliojimo data	PVM lengvata	PVM tarifas iki lengvatos nustatymo proc.
2000 05 01	Keleivių vežimo nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais, keleivių vežimo keleiviniais traukiniais paslaugos, taip pat keleivių bagažo vežimo paslaugos	5
2003 01 01	Knygos, laikraščiai, žurnalai ir kiti periodiniai leidiniai, išskyrus erotinio ir smurtnio pobūdžio leidinius	Neapmokestinama
2003 01 01	Viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugos	18
2003 01 01	Šviežiai atšaldyta mėsa ir valgomieji subproduktai	18
2003 01 01	Šviežiai atšaldyta, užšaldyta, giliai užšaldyta naminių paukščių mėsa ir jų valgomieji subproduktai	18
2004 02 01	Žemės ūkio subjektų paslaugos žemės ūkiui, teikiamos savo nariams	Neapmokestinama
2004 02 01	Gyvos, šviežios ir atšaldytos žuvis	18
2004 05 01	Vaistai, priemonės, medicininė įranga pagal Vyriausybės patvirtintą sąrašą	Neapmokestinama
2004 05 01	Gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugos	Neapmokestinama
2006 01 01	Ekologiški maisto produktai	18
2006 01 17	Meno, kultūros ir sporto renginių, muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų lankymas	18
2006 07 27	Rašytojo, kompozitoriaus ar atlikėjo teikiamos kultūros ar atlikimo paslaugos ir paslaugos, už kurias šiems asmenims mokamas honoraras	18

Šaltinis: Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės 2006 m. gruodžio 19 d. valstybinio audito ataskaita Nr. 8000 – 79 – 31 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatinių tarifų taikymo“// http://64.233.183.104/search?q=cache:RWMYZZRxiMJ:www.vkontrolė.lt/naujienos_pranesimas.php%3F255+PVM+lengvat%C5%B3+tikslai&hl=lt&ct=clnk&cd=1&gl=lt.

**Prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi lengvatiniai tarifai,
sąrašas**

1. Maisto produktai (įskaitant gėrimus, išskyrus alkoholinius), skirti žmonių ir gyvūnų maistui, gyvi gyvūnai, sėklos, augalai ir sudedamosios dalys, paprastai naudojamos maisto produktams ruošti, bei produktai, skirti naudoti kaip maisto produktų papildai arba pakaitalai;
2. vandens tiekimas;
3. farmacijos gaminiai, paprastai naudojami sveikatos priežiūrai, ligų profilaktikai ir medicininiam bei veterinariniam gydymui, įskaitant kontraceptines ir sanitarines apsaugos priemones;
4. medicinos įranga, priemonės ir kiti reikmenys, skirti naudoti tik neigaliesiems jų negaliai palengvinti ar gydyti, įskaitant tokių prekių taisymą, bei vaikams skirtos automobilių sėdynės;
5. keleivių ir jų bagažo gabenimas;
6. knygų (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintines ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), laikraščių ir periodinių leidinių, išskyrus visiškai ar iš esmės reklaminius leidinius, tiekimas, įskaitant jų išdavimą bibliotekose;
7. teisė įeiti į programinius renginius, teatrus, cirkus, muges, pramogų parkus, koncertus, muziejus, zoologijos sodus, kino teatrus, parodas ir panašius kultūrinius renginius bei įstaigas;
8. naudojimasis radijo ir televizijos paslaugomis;
9. rašytojų, kompozitorių ir atlikėjų teikiamos paslaugos arba jiems priklausančių honorarų už autorines teises mokėjimas;
10. būsto teikimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, kai tai vykdoma kaip socialinės politikos dalis;
11. prekių ir paslaugų, paprastai skirtų naudoti žemės ūkio gamyboje, išskyrus ilgalaikį turtą, pvz., įrengimus ir pastatus, tiekimas ir teikimas;
12. viešbučių panašių įstaigų teikiamos apgyvendinimo paslaugos, įskaitant apgyvendinimą per atostogas ir stovyklaviečių ar namelių – autopriekabų stovėjimo vietų nuomą;
13. teisė įeiti į sporto renginius;
14. teisė naudotis sporto infrastruktūra;
15. prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia organizacijos, kurias valstybės narės pripažįsta socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis ir kurios

dalyvauja globos ir rūpybos arba socialinės apsaugos darbe, jeigu šie sandoriai nėra neapmokestinami;

16. laidojimo ir kremacijos tarnybų paslaugų teikimas ir su tuo susijęs prekių tiekimas;
17. medicininės ir dantų priežiūros bei gydymo šiluma paslaugų tiekimas, jeigu šios paslaugos nėra neapmokestinamos;
18. paslaugų, susijusių su gatvių valymu, šiukšlių surinkimu ir atliekų apdorojimu, tiekimas išskyrus paslaugas, kurias teikia valstybinės, regioninės ar vietinės valdžios institucijos.

Šaltinis: 2006m. lapkričio 28d. Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos//

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/oj/2006/l_347/l_34720061211lt00010118.pdf

**Atleisto nuo akcizų gazolio kiekis vienam deklaruotam žemės ūkio naudmenų hektarui
pagal žemės ūkio augalų rūšis**

Eil. Nr.	Žemės ūkio augalai	Dyzelinių degalų norma, l/ha
1.	Grūdiniai ir ankštiniai augalai	120
2.	Rapsai	120
3.	Bulvės	240
4.	Daržovės	240
5.	Cukriniai runkeliai	150
6.	Pašariniai šakniavaisiai	150
7.	Versliniai (intensyviai prižiūrimi) sodai	250
8.	Versliniai (intensyviai prižiūrimi) uogynai	150
9.	Linai	120
10.	Pievos ir ganyklos laikant ne mažiau kaip nustatytą sutartinių gyvulių skaičių	120
11.	Pievos ir ganyklos – gerai agrarinei būklei palaikyti	25
12.	Kiti augalai ir plotai, už kuriuos mokamos tiesioginės išmokos	120

Šaltinis: Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 3 d. nutarimas Nr. 145 „Dėl atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenių žuvininkystėje, įsigijimo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios. 2003, Nr. 14 – 544.