

## МУНИЦИПАЛЬНЫЕ ОБРАЗОВАНИЯ КАК СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

**Б. Судавичюс**

*Вильнюсский университет, г. Вильнюс, Литва*

### **Информация о статье**

Дата поступления –

27 февраля 2017 г.

Дата принятия в печать –

20 апреля 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

20 июня 2017 г.

В статье исследуется проблема участия муниципальных образований в деятельности по налоговому администрированию в Литовской Республике. На основе анализа Конституции и действующего налогового законодательства рассматривается деятельность органов местного самоуправления по регулированию ставок налогов, зачисляемых в бюджет муниципальных образований, а также по установлению налоговых льгот.

### **Ключевые слова**

Местное самоуправление,

налог, налоговое

администрирование, налоговое

право, налоговый закон,

налогообложение, Литва

## MUNICIPALITIES AS THE SUBJECTS OF TAX ADMINISTRATION IN THE REPUBLIC OF LITHUANIA

**Bronius Sudavicius**

*Vilnius University, Vilnius, Lithuania*

### **Article info**

Received – 2017 February 27

Accepted – 2017 April 20

Available online – 2017 June 20

### **Keywords**

Self-government, tax, tax

administration, tax law, taxation,

tax legislation, Lithuania

The subject. Article deals with problem of the participation of the municipalities in tax administration in the Republic of Lithuania.

The purpose of the article is clarify how municipalities may participate in tax administration in the Republic of Lithuania

The methodology of the research includes the analysis of Constitution and legislation of Republic of Lithuania, system analysis, logical-analytical method.

Results, scope of it's application. The existence of a unified state tax system, does not mean that the administrative-territorial unit (municipality) do not possess certain powers upon the introduction of taxes and (or) in the regulation of their collection. So, municipalities obtain part of the revenue by taxes, which rates are established by the councils of municipalities, not exceeding statutory dimensions, etc. Participation of municipalities in tax administration bases on the provisions of the Constitution on the law of the administrative territorial units to self-government and to have their own budget.

Elements of centralization and decentralization, based on the recognition of the single state tax system, are combined in Lithuania in the determination of tax competence.

The tax legislation of the Republic of Lithuania almost does not provide for local governments to participate in the tax collection process or in monitoring their collection.

Tax laws provide the right to local authorities to refine (adjust) the individual elements of taxes, although the establishment of these elements remain the exclusive right of bodies of the state (central) authorities. Besides, local authorities have the right to establishment and the provision of common and individual tax benefits, the right to use the incomes received in the form of taxes, etc.

Conclusions. Local authorities are involved in the process of tax regulation and possess a certain autonomy in this area – the Council of the municipality has the right to adjust tax rates and provide tax incentives at the expense of its budget. In exercising such rights, local self-government bodies detail the provisions of the tax laws. However, we should take into account the fact that the local authorities operate strictly in accordance with the requirements of the tax laws.

### 1. Введение

Общепризнанно, что налоги являются основным источником публичных финансов, одной из конституционных форм доходов бюджета [1, р. 29]. Часть 2 ст. 127 Конституции Литовской Республики (далее – Конституции) гласит: «Доходы государственного бюджета формируются за счет налогов, обязательных платежей, сборов, доходов от государственного имущества и иных поступлений»<sup>1</sup>. Особая роль налогов в формировании публичных финансов государства объективно требует создания действенной системы управления (администрирования) процессом сбора таких платежей. В Литовской Республике такая система получила название администрирования налогов. Согласно ч. 13 ст. 2 Закона № IX-2112 от 13 апреля 2004 г. «О налоговом администрировании»<sup>2</sup> налоговое администрирование – это «осуществление функций налогового администратора, а также выполнение обязанностей и осуществление прав налогового администратора и налогоплательщика, установленных в налоговом законодательстве и других законах».

В целом, администрирование налогов в науке налогового права Литовской Республики имеет как широкое, так и узкое понимание. В широком смысле под администрированием налогов понимается система компетентных институций государства и муниципальных образований и применяемых ими мер по установлению и сбору налогов в бюджет государства и другие денежные фонды [2, р. 116]. В узком смысле понятие администрирования налогов основывается на ранее приведенном положении ч. 13 ст. 2 Закона «О налоговом администрировании», согласно которому налоговое администрирование ограничивается осуществлением функций налогового администратора<sup>3</sup>, а также выполнением обязанностей и осуществлением прав налогового администратора и налогоплательщика.

Администрирование налогов в широком понимании охватывает систему и деятельность различных институций государства (муниципальных образований) по принятию и осуществлению нормативных предписаний налогового законодательства, таких как Сейм (Парламент), Правительство, Министерство финансов, Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов и др. Одна часть таких институций (Сейм, Правительство и др.) участвует в процессе администрирования налогов лишь путем принятия определенных нормативных законодательных актов, т. е. в форме установления налогов и определения порядка их сбора, другая (Государственная налоговая инспекция, Таможенный департамент при Министерстве финансов и др.) участвует в администрировании налогов путем как принятия правовых актов, так и их применения. Следовательно, администрирование налогов в широком смысле охватывает: 1) деятельность по установлению налогов, 2) деятельность по организации и осуществлению процесса сбора налогов и 3) деятельность по осуществлению надзора за процессом сбора налогов.

Анализ налогового законодательства Литовской Республики показывает, что определенными полномочиями в сфере налогового администрирования наделены и самоуправления, что позволяет говорить об их налоговой компетенции и расценивать их как субъект налогового администрирования. Под налоговой компетенцией в целом подразумевается совокупность полномочий, предоставляемых государству, его административно-территориальным единицам при установлении налогов, в процессе сбора налогов, а также в процессе контроля за сбором налогов [3, р. 166]. Следует отметить однако, что налоговое законодательство Литовской Республики практически не предусматривает возможности органам местного самоуправления участвовать в процессе сбора налогов или в деятельности по кон-

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija (Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume) // Teisės aktų registras. I. k. 0921010KONSRG922324.

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112 // Teisės aktų registras. I. k. 1041010ISTA0IX-2112.

<sup>3</sup> Согласно ч. 12 ст. 2 Закона «О налоговом администрировании», «налоговый администратор – ответственное за налоговое администрирование государственное учреждение или орган, имеющие представленные законодательством полномочия действовать в сфере налогового администрирования». Государственным органом, ответственным за адми-

нистрирование налогов, указанных в ст. 13 Закона «О налоговом администрировании», за исключением таможенных пошлин, является Государственная налоговая инспекция. Ответственность за администрирование таможенных пошлин несет таможня. Администрирование акцизов и налога на добавленную стоимость осуществляется таможней только в части, порученной таможне в соответствии с законами «О налоге на добавленную стоимость» и «Об акцизах». Ни одно другое государственное учреждение или орган не может выполнять функции налогового администратора, за исключением прямо установленных законом случаев.

тролю за их сбором. В статье, основываясь на изучении налогового законодательства и деятельности органов местного самоуправления, с помощью метода системного анализа, логико-аналитического и других методов научного исследования рассматриваются вопросы, связанные с налоговой компетенцией муниципальных образований.

## 2. Конституционные основы налоговой компетенции самоуправлений

Литовская Республика, как и любое другое государство, имеет свое налоговое устройство и государственную (национальную) систему налогов, predeterminedленную особенностями устройства государства. Ныне существующая государственная система налогов Литвы начала формироваться сразу же после восстановления независимости государства в 1990 г., так как взимаемые до этого времени по советским законам налоги уже не соответствовали ни новым реалиям политической и экономической жизни, ни статусу и потребностям независимого государства, вследствие чего перед государством встала задача создания собственной системы публичных финансов [4, р. 481]. Именно поэтому уже в первые годы независимости были приняты такие важные налоговые законы, как Закон № I-442 от 31 июля 1990 г. «О налоге на прибыль юридических лиц»<sup>4</sup> и Временный закон № I-641 от 5 октября 1990 г. «О подоходном налоге с физических лиц»<sup>5</sup>. Сама же государственная система налогов (составляющие ее налоги) впервые получила законодательное закрепление в Законе № I-974 от 28 июня 1995 г. «О налоговом администрировании»<sup>6</sup>.

Государственную систему налогов Литовской Республики согласно ст. 13 Закона «О налоговом администрировании» от 13 апреля 2004 г. составляют: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3) подоходный налог с населения; 4) налог на недвижимое имущество; 5) земельный налог; 6) налог на государственные природные ресурсы; 7) налог на углеводородные ресурсы; 8) налог за загрязнение окружающей среды; 9) консульский сбор; 10) гербовый сбор; 11) налог с имущества, переходящего в порядке наследования; 12) взносы по обязательному страхованию здоровья; 13) взносы в Гарантийный

фонд; 14) государственный сбор; 15) налог на лотереи и азартные игры; 16) налоги за регистрацию объектов промышленной собственности; 17) налог на прибыль; 18) взносы по государственному социальному страхованию; 19) налог на избыток в сахарном секторе; 20) налог на производство в сахарном секторе; 21) таможенные пошлины; 22) отчисления от доходов в соответствии с Законом «О лесах»; 23) плата за пользование государственным имуществом на праве доверительного управления; 24) плата за разовый выкуп дополнительной квоты на производство белого сахара и добавочной квоты на производство изоглюкозы. Следует отметить, что данный перечень охватывает как традиционные налоги, так и другие обязательные платежи в бюджет.

Существование единой государственной системы налогов, однако, не означает, что административно-территориальные единицы (муниципальные образования) не обладают определенными полномочиями при установлении налогов и (или) при регулировании их сбора. Так, бюджеты муниципальных образований часть доходов получают за счет налогов, ставки (тарифы) которых, не превышая предусмотренных налоговым законодательством размеров, устанавливают советы муниципальных образований, и т. д. Следовательно, можно говорить об определенной налоговой компетенции муниципальных образований.

Налоговая компетенция муниципальных образований – участие органов местного самоуправления в налоговом администрировании – основывается на определенных положениях Конституции. Согласно ст. 10 Конституции Литовская Республика является унитарным государством, территория которого едина и неделима на какие-либо государственные образования и власть в котором осуществляют Сейм, Президент Республики, Правительство и Суд (ст. 5). Вместе с тем ст. 119 Конституции гарантирует административно-территориальным единицам (муниципальным образованиям) право на самоуправление, т. е. право на самоорганизацию и инициативность общины постоянных жителей установленной законом государственной административно-территориальной единицы (муниципального образова-

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos Juridinių Asmenų Pelnų Mokesčio Įstatymas 1990 m. liepos 31 d. Nr. I-442 // Teisės aktų registras. I. k. 0901010ISTA000I-442.

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos Fizinių Asmenų Pajamų Mokesčio Laikinasis Įstatymas 1990 m. spalio 5 d. Nr. I-641 // Teisės aktų registras. I. k. 0901010ISTA000I-641.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos Mokesčių Administravimo Įstatymas 1995 m. birželio 28 d. Nr. I-974 // Teisės aktų registras. I. k. 0951010ISTA000I-974.

ния) в рамках компетенции, определенной Конституцией и законами (ч. 2 ст. 3 Закона № I-533 от 7 июля 1994 г. «О местном самоуправлении»<sup>7</sup>). Основное назначение каждого муниципального образования – создание и совешенствование экономического, социального, культурного и экологического устройства управляемой территории на основании сочетания интересов самоуправления и государства [5, р. 1027]. Практическое осуществление конституционного права на самоуправление невозможно без обладания муниципальным образованием определенным имуществом (собственностью муниципального образования), без права органов местного самоуправления самостоятельно распоряжаться публичными финансами и имуществом, находящимся в их распоряжении [6, р. 288].

Важной составной частью собственности муниципального образования являются финансовые ресурсы, которые согласно ст. 50 Закона «О местном самоуправлении» составляют: 1) получаемые в соответствии с законами и другими правовыми актами за счет налогов доходы бюджетов муниципального образования; 2) доходы от имущества (собственности) муниципального образования; 3) штрафы, полученные в установленном законодательством порядке; 4) установленные законодательством местные сборы; 5) доходы бюджетных учреждений муниципального образования за предоставляемые услуги; 6) доходы за остатки средств муниципального образования на текущих счетах; 7) доходы, полученные за сданную в аренду государственную землю и водоемы государственного фонда внутренних вод, а также доходы, полученные после распределения в установленном Правительством порядке денежных средств за проданные государственные земельные участки несельскохозяйственного назначения; 8) дотации из государственного бюджета; 9) иные установленные законодательством доходы; 10) не подлежащая возврату финансовая помощь (денежные средства); 11) ссуды. Финансовые ресурсы (публичные финансы) муниципального образования являются объектом общественной (публичной) собственности и накапливаются в основном в бюджете муниципального образования, который

является самостоятельным и не входит в состав государственного бюджета Литовской Республики. Согласно ч. 1 ст. 127 Конституции «бюджетную систему Литвы составляют самостоятельный Государственный бюджет Литовской Республики, а также самостоятельные бюджеты муниципальных образований». Право муниципальных образований на составление и утверждение своего бюджета закреплено и в ч. 1 ст. 121 Конституции, а структура доходов бюджетов муниципальных образований закреплена в ст. 22 Закона № I-430 от 30 июля 1990 г. «О бюджетном устройстве»<sup>8</sup> и в ст. 2 Закона № VIII-385 от 2 июля 1997 г. «О методике установления доходов бюджетов муниципальных образований»<sup>9</sup>, согласно которым доходы местного бюджета подразделяются на две основные части – налоговые и неналоговые доходы. Очевидно, что доходы, получаемые в форме налогов, составляют основную часть финансовых ресурсов муниципальных образований.

Основываясь на вышесказанном, можно сделать вывод, что участие муниципальных образований в налоговом администрировании основано на положениях Конституции о праве административно-территориальных единиц на самоуправление (ст. 119) и самостоятельный бюджет (ст. 121).

### **3. Налоговая компетенция муниципальных образований**

#### **3.1. Общие положения**

Существование публичных финансов как объекта собственности муниципальных образований и самостоятельного бюджета муниципальных образований с первого взгляда может создать впечатление, что муниципальные образования не только обладают собственными финансами (доходами), но и пользуются неограниченным правом полностью регулировать и контролировать их сбор в свой бюджет. Возникает, однако, вопрос: действительно ли бюджет муниципальных образований (особенно в своей доходной части) полностью независим от бюджета государства и от решений институций центральной власти, а органы местного самоуправления обладают абсолютной самостоятельностью в регулировании его доходов? В поиске ответа на заанный вопрос в первую оче-

<sup>7</sup> Lietuvos Respublikos Vietos Savivaldos Įstatymas 1994 m. liepos 7 d. Nr. I-533 // Teisės aktų registras. I. k. 0941010ISTA000I-533.

<sup>8</sup>Lietuvos Respublikos Biudžetinės Sandaros Įstatymas 1990 m. liepos 30 d. Nr. I-430 // Teisės aktų registras. I. k. 0901010ISTA000I-430.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos Savivaldybių Biudžetų Pajamų Nustatymo Metodikos Įstatymas 1997 m. liepos 2 d. Nr. VIII-385 // Teisės aktų registras. I. k. 0971010ISTAVIII-385.

редь следует обратиться к налоговому законодательству, так как доходы от налогов составляют значительную часть доходов местного бюджета. Вместе с тем следует учитывать и то обстоятельство, что ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления<sup>10</sup>, которую Сейм ратифицировал Законом № VIII-1197 от 25 мая 1999 г.<sup>11</sup>, обязывает подписавшие её государства – члены Совета Европы не только обеспечивать право органов местного самоуправления «в рамках национальной экономической политики, получать достаточные собственные финансовые средства, которыми они могут свободно распоряжаться при осуществлении своих функций» (п. 1), но и обеспечить такие условия, когда «по меньшей мере часть финансовых средств органов местного самоуправления должна поступать за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе устанавливать в пределах, определенных законом» (п. 3).

Статья 67 Конституции закрепляет исключительное право Сейма устанавливать государственные налоги путем принятия налоговых законов. Налоговый закон – закон, устанавливающий указанный в ст. 13 Закона «О налоговом администрировании» налог, сам Закон «О налоговом администрировании», Таможенный закон, а также Международный договор Литовской Республики или таможенное законодательство Сообщества, устанавливающие налог и (или) определяющие вопросы, связанные с применением налога или налоговыми льготами (ч. 9 ст. 2 Закона «О налоговом администриро-

вании»). То обстоятельство, что исключительным правом на установление налогов обладает Сейм, означает, что в Литве существует единая, основанная на налоговых законах система государственных налогов. Следует отметить, что в законодательстве Литовской Республики отсутствует понятие местных налогов, следовательно, и в национальном налоговом праве отсутствует институт местных налогов (налогов, право установления которых полностью принадлежит органам местной власти). Поэтому под местными налогами как в экономической науке [7; 8, р. 247], так и в теории налогового права [2, р. 47–50] Литовской Республики понимаются те налоги, которые в соответствии с налоговым законодательством зачисляются в местный бюджет (бюджет самоуправления). Следует иметь в виду, что ст. 36 Закона «О местном самоуправлении» предусматривает право муниципальных образований на получение доходов от налогов, ставки которых устанавливают сами органы местного самоуправления, а Конституция и другие законы предоставляют право советам муниципальных образований вводить на своей территории местные сборы, которые в определенном смысле выполняют роль местных налогов в Литве<sup>12</sup>, хотя их установление и сбор не подпадает под действие налогового законодательства<sup>13</sup>.

В соответствии с ныне действующим законодательством Литовской Республики порядок налогообложения определенным налогом устанавливается исключительно определенным налоговым законом

<sup>10</sup> Europos Vietos Savivaldos Chartija // Teisės aktų registras. I. k. 085T001CHARRG852248.

<sup>11</sup> Lietuvos Respublikos Įstatymas Dėl Europos Vietos Savivaldos Chartijos Ratifikavimo Įstatymas 1999 m. gegužės 25 d. Nr. VIII-1197 // Teisės aktų registras. I. k. 0991010ISTAIII-1197.

<sup>12</sup> Совет муниципального образования вправе на территории муниципального образования устанавливать местные сборы только за: 1) выдачу разрешения на проведение землеройных работ на территории общественного пользования муниципального образования, на ее ограждение или ограждение ее части либо ограничение движения по ней; 2) выдачу разрешения на торговлю или предоставление услуг в установленных советом муниципального образования общественных местах; 3) выдачу разрешения на установку внешней рекламы на территории муниципального образования; 4) выдачу разрешения на организацию коммерческих мероприятий на территориях общественного пользования, принадлежащих муниципальному образованию или управляемых им на праве управляю-

щего; 5) выдачу разрешения на въезд на механических транспортных средствах на охраняемые государством территории, в учрежденные муниципальными образованиями охраняемые заповедники, на территории провозглашенных ими объектов ландшафта и в установленные защитные зоны местного значения; 6) использование установленных советом муниципального образования мест для стоянки автомобилей; 7) регистрацию и содержание животных (собак, кошек) в многоквартирных домах; 8) сбор коммунальных отходов; 9) выдачу разрешения на оборудование временных переносных сооружений на территории муниципального образования; 10) выдачу разрешения на продажу средств гражданской пиротехники определенного класса; 11) использование общественной инфраструктуры населенных пунктов, имеющих статус курорта.

<sup>13</sup> В некоторых государствах, например в Польской Республике, местные налоги входят в общую систему налогообложения [9, р. 304–312].

или принятым на его основании постановлением Правительства, а также принятым на их основе другим правовым актом. Таким образом, основные полномочия в области налоговой компетенции при установлении налогов и основных структурных элементов налога: объекта, субъекта, ставки и др. – сконцентрированы в основном в руках органов центральной власти. Между тем следует отметить, что налоговые законы предоставляют право органам местного самоуправления детализировать (корректировать) отдельные элементы налогов, хотя само установление этих элементов остается исключительным правом органов государственной (центральной) власти. К тому же, органы местного самоуправления обладают правом на установление и предоставление налоговых льгот, правом на использование доходов, полученных в форме налогов, и т. д. Это означает, что в Литовской Республике при установлении налоговой компетенции, основываясь на признании единой государственной системы налогов, сочетаются элементы централизации и децентрализации. Следовательно, можно сделать вывод, что органы местного самоуправления участвуют в процессе налогового администрирования и обладают определенной самостоятельностью в этой области. Однако, полномочия муниципальных образований в области регулирования сбора своих доходов от налогов ограничены, так как право на введение налогов и на установление основных элементов налогов принадлежит исключительно Сейму. Вследствие этого сдерживается фискальная инициатива и ответственность органов местного самоуправления, их деятельность в сфере публичных финансов теряет свою эффективность [10, р. 208], а уровень фискальной децентрализации в государстве признается недостаточным [11]. Основной причиной такого положения можно назвать недостаточное развитие института местных налогов, вследствие чего собственные доходы муниципальных образований составляют лишь около 10 % доходов их бюджетов [12, р. 126].

### **3.2. Полномочия органов местного самоуправления по установлению ставки налога**

Как уже отмечалось, Европейская хартия местного самоуправления и национальное законода-

тельство гарантируют право муниципальных образований на получение доходов от налогов, ставки которых устанавливают сами органы местного самоуправления. Осуществляя такое право, органы местного самоуправления детализируют и исполняют положения налоговых законов. Однако, следует учесть то обстоятельство, что при этом органы местного самоуправления действуют строго в соответствии с требованиями налоговых законов. Несмотря на то, что государственную систему налогов Литовской Республики в соответствии со ст. 13 Закона «О налоговом администрировании» составляет даже двадцать четыре налога, в бюджет муниципальных образований (полностью или частично) зачисляются лишь: 1) подоходный налог с населения; 2) налог на недвижимое имущество физических лиц (за исключением налога на недвижимое имущество, стоимость которого превышает 220 000 евро); 3) земельный налог; 4) налог с имущества, переходящего в порядке наследования; 5) налог за использование охотничьих животных (как часть налога на государственные природные ресурсы); 6) налог на лотереи и игры; 7) государственный сбор за услуги, предоставленные органами местного самоуправления; 8) налог за загрязнение окружающей среды; 9) налог на углеводородные ресурсы. Именно эти налоги в Литовской Республике относятся к категории местных налогов, наличие которых расценивается как один из основных признаков финансовой самостоятельности муниципальных образований [5, р. 1026]. Однако и по отношению к этим налогам права органов местного самоуправления, связанные с установлением их ставок, ограничены.

Основную часть налоговых доходов бюджетов муниципальных образований составляют доходы от подоходного налога с населения. Несмотря на это, органы местного самоуправления в общем не имеют права ни регулировать (уменьшать или увеличивать) общую ставку данного налога, ни освободить от его уплаты, ни откладывать срок уплаты этого налога. Однако, существуют определенные исключения при налогообложении доходов, получаемых жителями от деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Предпринимательское свидетельство – выданный в установленном порядке документ, подтверждающий уплату подоходного налога установленного фиксированного размера при осуществлении индивидуальной деятельности, внесенной в установленный Правительством список видов деятельности, а

именно: предоставление сельскохозяйственных услуг; заготовка древесины; производство дров; торговля и др. Исчерпывающий список видов деятельности и порядок выдачи предпринимательских свидетельств см.: Lietuvos Respublikos Vyriausybės Nutarimas Dėl Verslo Liudijimų Išdavimo Gyventojams

Согласно ч. 3 ст. 6 Закона № IX-1007 от 2 июля 2002 г. «О подоходном налоге с населения»<sup>15</sup> за доходы, полученные от деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства, уплачивается установленный советами муниципальных образований подоходный налог фиксированного размера. Следовательно, советам муниципальных образований законом предоставлено исключительное право устанавливать величину (ставку) такого подоходного налога. Таким образом, совет муниципального образования в данном случае имеет право самостоятельно устанавливать ставку подоходного налога и тем самым в определенной мере воздействовать на свои публичные финансы. Однако реализация данного права ограничивается требованием ч. 4 ст. 6 Закона «О подоходном налоге с населения» – величина данного подоходного налога не может быть меньше «подоходного налога, исчисляемого путем применения к сумме двенадцати минимальных месячных окладов, действующих на 1 октября налогового периода, предшествующего налоговому периоду, на который приобретается предпринимательское свидетельство, указанной в части 1 настоящей статьи ставки подоходного налога, которая будет действовать на 1 января того налогового периода, на который приобретается предпринимательское свидетельство». Советам муниципальных образований предоставляется право установить меньший подоходный налог фиксированного размера за доходы, полученные от деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства: 1) для инвалидов, пенсионеров по старости, родителей (приемных родителей), воспитывающих троих и более детей (приемных детей) в возрасте до 18 лет, а также старше, если они обучаются в школах по программам общего образования, профессионального обучения в форме группового обучения с применением ежедневного, дистанционного способа организации учебного процесса, в форме индивидуального обучения с применением самостоятельного, дистанционного способа организации учебного процесса, по программам обучения в постоянной (дневной) форме обучения, родителей (приемных родителей), воспитывающих ребенка (приемного ребенка) – инвалида в возрасте до 18 лет, а также старше, в отношении которого установлена специальная потребность в постоянном уходе, матери (приемной ма-

тери) или отца (приемного отца), который (которая) в одиночку воспитывает ребенка (приемного ребенка) в возрасте до 18 лет, а также старше, если он обучается в школе по программам общего образования, профессионального обучения в форме группового обучения с применением ежедневного, дистанционного способа организации учебного процесса, в форме индивидуального обучения с применением самостоятельного, дистанционного способа организации учебного процесса, по программам обучения в постоянной (дневной) форме обучения, для учащихся и студентов школ, работающих по программам общего образования, профессионального обучения в форме группового обучения с применением ежедневного, дистанционного способа организации учебного процесса, в форме индивидуального обучения с применением самостоятельного, дистанционного способа организации учебного процесса, по программам обучения в постоянной (дневной) форме обучения, а также для безработных, в установленном порядке зарегистрированных на территориальных биржах труда; 2) для лиц, приобретающих предпринимательское свидетельство на занятие видом деятельности, указанным в предпринимательском свидетельстве, на всей территории Литовской Республики, кроме территорий Алитусского, Каунасского, Клайпедского, Палангского, Панявежского, Шяуляйского, Вильнюсского городских муниципальных образований и Нярингского муниципального образования, а также на территории города Мариямполье Мариямпольского муниципального образования, или на территории конкретного муниципального образования; 3) для лиц, приобретающих предпринимательское свидетельство на занятие деятельностью, связанной с традиционными ремеслами; 4) для лиц, которые в течение периода, на который приобретается предпринимательское свидетельство, получают доходы, связанные с трудовыми отношениями или соответствующими их сути отношениями.

Например, доходы, полученные от деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства, в столице Литвы (г. Вильнюсе) начиная с 1 января 2017 г. облагаются подоходным налогом в соответствии с решением Совета муниципального образования г. Вильнюс № 1-712 от 23 ноября 2016 г. «Об установлении ставки фиксированного подоходного налога на

Taisyklių 2002 m. lapkričio 19 d. Nr. 1797 // Teisės aktu registras. I. k. 1021100NUTA00001797.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos Gyventojų Pajamų Mokesčio Įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 // Teisės aktu registras. I. k. 1021010ISTA0IX-1007.

2017 г. для лиц за виды деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства»<sup>16</sup>. Этим решением доходы, полученные от всех видов деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства, облагаются годовым подоходным налогом в размере 342–684 евро в зависимости от вида и территории деятельности. Вместе с тем предусмотрена возможность уменьшить величину подоходного налога в соответствии с требованиями Закона «О подоходном налоге с населения» (например, для безработных лиц, зарегистрированных на бирже труда, величина налога уменьшается на 25 %, а для так называемых долговременных безработных – даже на 90 %). Решения аналогичного содержания приняты и в других муниципальных образованиях.

Следовательно, советы муниципальных образований путем установления ставки подоходного налога с доходов, полученных от деятельности, которая осуществляется при наличии предпринимательского свидетельства, не только реализуют налоговую компетенцию, но также регулируют занятость жителей, а тем самым воздействует на общую экономическую ситуацию на своей территории и регулируют доходы местного бюджета.

Другими налогами, ставки которых вправе устанавливать советы муниципальных образований, являются налог на недвижимое имущество и земельный налог. Согласно ч. 1 ст. 6 Закона № X-233 от 7 июня 2005 г. «О налоге на недвижимое имущество»<sup>17</sup> ставка этого налога – 0,3–3 % от налоговой стоимости недвижимого имущества. Конкретную ставку налога на недвижимое имущество обязан установить совет муниципального образования до 1 июня текущего налогового года. Закон также предоставляет право советам муниципальных образований установить и несколько различных ставок налога на недвижимое имущество в зависимости от:

1) назначения недвижимого имущества (строений); 2) состояния по результатам его технического осмотра; 3) категории налогоплательщика (размер или юридическая форма юридического лица, социальное положение физического лица); 4) месторасположения недвижимого имущества на территории муниципального образования. Аналогичным способом решается вопрос и установления ставки земельного налога. Часть 1 ст. 6 Закона № I-2675 от 21 июня 1992 г. «О земельном налоге»<sup>18</sup> устанавливает, что ставка земельного налога – от 0,1 до 4 % от стоимости земельного участка. Конкретную ставку земельного налога закон уполномочивает установить советы муниципальных образований в зависимости от назначения, величины, состояния земельного участка и других обстоятельств.

Следовательно, установление ставок земельного налога и налога на недвижимое имущество можно считать исключительным правом советов муниципальных образований, которое осуществляется путем принятия соответствующих правовых нормативных актов. Так, Совет муниципального образования г. Вильнюс решением № 1-479 от 25 мая 2016 г. «Об утверждении ставок налога на недвижимое имущество на 2017 год»<sup>19</sup> утвердил три ставки налога на недвижимое имущество на 2017 г. – ставкой 0,7 % облагаются налогом строения (помещения), используемые в целях спорта, культуры, общественного питания, научных исследований, предоставления гостиничных услуг; ставкой в 3 % от налоговой стоимости облагается неиспользуемое (используемое не по назначению), заброшенное или оставленное без присмотра имущество (строения); все остальное недвижимое имущество облагается налогом по ставке в 1 % от налоговой стоимости. Решением № 1-481 от 25 мая 2016 г. «Об установлении ставок земельного налога на 2017 год»<sup>20</sup> Совет муниципального образования г. Вильнюс утвердил общую

<sup>16</sup> Vilniaus Miesto Savivaldybės Taryba Sprendimas Dėl Fiksuoto Dydžio Pajamų Mokesčio Gyventojams Už Veiklos Rūšis, Kuriomis Gali Būti Verčiamasi Turint Verslo Liudijimą, Ir Lengvatų, Taikomų Gyventojams, Įsigyjantiems Verslo Liudijimus Vykdomai Veiklai, Dydžio 2017 Metams Nustatymo 2016 m. lapkričio 23 d. Nr. 1-712. URL: <https://www.e-tar.lt/rs/legalact/060baeb0c37511e69dec860c1f4a5372> (дата обращения: 14.02.2017).

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo Turto Mokesčio Įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 // Teisės aktų registras. I. k. 1051010ISTA000X-233.

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos Žemės Mokesčio Įstatymas 1992 m. birželio 25 d. Nr. I-2675 // Teisės aktų registras. I. k. 0921010ISTA00I-2675.

<sup>19</sup> Vilniaus Miesto Savivaldybės Taryba Sprendimas Dėl Nekilnojamojo Turto Mokesčio Tarifų 2017 Metams Nustatymo 2016 m. gegužės 25 d. Nr. 1-479. URL: <https://www.vilnius.lt/vaktai2011/DefaultLite.aspx?Id=3&DocId=30279973> (дата обращения: 15.02.2017).

<sup>20</sup> Vilniaus Miesto Savivaldybės Taryba Sprendimas Dėl Žemės Mokesčio Tarifų 2017 Metams Nustatymo 2016 m. gegužės 25 d. Nr. 1-481. URL: <https://www.vilnius.lt/vaktai2011/DefaultLite.aspx?Id=3&DocId=30279917> (дата обращения: 15.02.2017).



ставку земельного налога – 0,12 % стоимости земельного участка. Повышенная ставка (4 % от стоимости земли) земельного налога установлена для неиспользуемых участков, а также для участков, на которых находятся постройки, признанные самовольным строительством. Решения схожего содержания действуют и в других муниципальных образованиях.

Из анализа содержания решений советов муниципальных образований следует, что повышенная ставка земельного налога и налога на недвижимое имущество, как правило, устанавливается для тех объектов налогообложения, состояние которых не соответствует требованиям специального законодательства (строительного, земельного и др.) – земля (строения) используется не по назначению, оставлена без присмотра и т. д. Такие объекты (земельные участки, постройки) включаются в специальные списки, а их владельцы (пользователи) обязаны уплачивать соответствующие налоги по повышенной ставке<sup>21</sup>.

### **3.3. Полномочия органов местного самоуправления по установлению и применению налоговых льгот**

По сравнению с полномочиями по установлению ставок местных налогов, намного шире полномочия органов местного самоуправления в области установления налоговых льгот. Следует отметить, что право муниципальных образований на установление налоговых льгот предусмотрено уже в самой Конституции, ч. 2 ст. 121 которой гласит: «...советы муниципальных образований могут предусматривать за счет своего бюджета льготы по налогам...» Согласно ч. 8 ст. 2 Закона «О налоговом администрировании» налоговая льгота – это исключительные условия налогообложения, предоставляемые налогоплательщику или группе налогоплательщиков. По общему правилу налоговые льготы, носящие всеобщий характер, устанавливаются лишь налоговыми законами. Как гласит ч. 1 ст. 4 Закона «О налоговом администрировании», налоговую льготу или льготы предусматривают лишь законы об определенных налогах, устанавливающие порядок налогообложения данными налогами.

Однако при выяснении специфики установления и предоставления налоговых льгот, следует учесть то

обстоятельство, что в определенных случаях налоговые льготы вправе устанавливать и применять Правительство и органы местного самоуправления. Как констатировал Конституционный Суд Литовской Республики, правовое регулирование налогов – это не только их введение законом, но и порядок реализации этих законов, который может быть урегулирован и подзаконными актами [14, р. 1053]. Следовательно, в процессе правового регулирования могут быть установлены льготы, не связанные с порядком исчисления налога или с налоговой ставкой, а правом на установление таких льгот обладает не только Сейм, но и другие компетентные институты, участвующие в правовом регулировании налогообложения, в том числе и советы муниципальных образований. То обстоятельство, что советы муниципальных образований имеют право на установление налоговых льгот, не должно расцениваться как отклонение от принципа, закрепленного в ст. 4 Закона «О налоговом администрировании» и предусматривающего законодательную форму установления налоговых льгот, так как советы местных муниципальных образований, принимая решения о налоговых льготах, всегда действуют в соответствии с требованиями закона и вправе устанавливать и применять налоговые льготы лишь по отношению к тем налогам, которые зачисляются в местный бюджет. Право советов муниципальных образований на предоставление налоговых льгот индивидуального характера в форме полного освобождения от уплаты налога, уменьшения размера уплачиваемого налога и отсрочки уплаты налога предусмотрено в ст. 7 Закона «О налоге на недвижимое имущество», ст. 7 Закона «О земельном налоге», ст. 7 Закона № IX-1239 от 10 декабря 2002 г. «О налоге на имущество, переходящее в порядке наследования»<sup>22</sup>, ст. 7 Закона № VIII-1725 от 13 июня 2000 г. «О сборах»<sup>23</sup>.

В отличие от налоговых льгот, предусмотренных законами о налогах и имеющих всеобщий характер, налоговые льготы, устанавливаемые решениями советов муниципальных образований, как правило, имеют индивидуальный характер, применяются по отношению к конкретному налогоплательщику по его письменной просьбе [2, р. 94]. Так, решением Совета самоуправления г. Вильнюс за

<sup>21</sup> Следует заметить, что институт повышенной налоговой ставки в налоговом праве Литовской Республики нередко расценивается как разновидность налогово-правовой ответственности [13, р. 159].

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos Paveldimo Turto Mokesčio Įstatymas 2002 m. gruodžio 10 d. Nr. IX-1239 // Teisės aktų registras. I. k. 1021010ISTA0IX-1239.

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos Rinkliavų Įstatymas 2000 m. birželio 13 d. Nr. VIII-1725 // Teisės aktų registras. I. k. 1001010ISTAIII-1725.

2015 г. от уплаты налога на недвижимое имущество были освобождено восемь налогоплательщиков, от уплаты земельного налога – ни один; от уплаты налога за имущества, переходящего в порядке наследования, – один, еще одному срок уплаты последнего налога был отложен. Как видно, советы муниципальных образований не часто принимают решения по предоставлению налоговых льгот индивидуального характера. И это понятно: применение налоговых льгот осуществляется за счет бюджета муниципального образования, что означает уменьшение собственных доходов. Однако, несмотря на это, критике зачастую подвергается процедура принятия решений по освобождению от уплаты или уменьшению величины налога для отдельных налогоплательщиков, так как закон не обязывает советы муниципальных образований указывать мотивы принятия таких решений, что создает предпосылки для нарушения принципа социальной справедливости в сфере налогообложения.

#### 4. Заключение

Налоги, будучи одной из конституционных форм доходов бюджета, являются основным источником публичных финансов. Особая роль налогов в формировании последних объективно требует создания действенной системы управления (администрирования) процессом сбора таких платежей. В Литовской Республике такая система получила название администрирования налогов. Как следует из анализа налогового законодательства Литовской Республики, определенными полномочиями в сфере налогового администрирования наделены муниципальные образования, что позволяет говорить об их налоговой компетенции. Налоговая компетенция – это совокупность полномочий, предоставляемых государством его административно-территориальным единицам при установлении налогов, в процессе сбора налогов, а также в процессе налогового контроля. Применяя данное определение к муниципальным образованиям, следует понимать, что налоговое законодательство Литвы практически не предусматривает возможности для муниципальных образований в лице органов местного самоуправления участвовать в процессе сбора налогов или в деятельности по налоговому контролю.

Как и любое другое государство, Литовская Республика имеет собственное налоговое устройство, предопределяющее государственную (национальную) систему налогов. Статья 67 Конституции закрепляет исключительное право Сейма устанавливать государственные налоги путем принятия налоговых за-

конов. То обстоятельство, что исключительным правом на установление налогов обладает Сейм, означает, что в Литве существует единая, основанная на налоговых законах государственная система налогов. Единство такой системы, однако, не означает, что административно-территориальные единицы (муниципальные образования) не обладают определенными полномочиями при установлении налогов и (или) при регулировании их сбора. Так, муниципальные образования часть доходов получают за счет налогов, ставки (тарифы) которых в установленных законом пределах вправе устанавливать советы муниципальных образований, и т. д. Участие муниципальных образований в налоговом администрировании основано на положениях Конституции о праве административно-территориальных единиц на самоуправление и на собственный бюджет.

Согласно законодательству Литовской Республики порядок налогообложения конкретным налогом устанавливается исключительно определенным налоговым законом или принятым на его основании постановлением Правительства, а также принятым на их основе другим правовым актом. Таким образом, основные полномочия в области налоговой компетенции при установлении основных элементов налога: объекта, субъекта, ставки и др. – сконцентрированы в основном в руках органов центральной власти. Между тем налоговые законы предоставляют право органам местного самоуправления детализировать (корректировать) отдельные элементы налогов, хотя само установление этих элементов остается исключительным правом органов государственной (центральной) власти. К тому же органы местного самоуправления обладают правом на установление и предоставление налоговых льгот, правом на использование доходов, полученных в форме налогов, и т. д.

В Литве при определении налоговой компетенции в условиях единства государственной системы налогов сочетаются элементы централизации и децентрализации. Следовательно, органы местного самоуправления участвуют в процессе налогового регулирования и обладают определенной самостоятельностью в этой области: совет муниципального образования имеет право на корректировку ставок налогов и предоставления налоговых льгот за счёт своего бюджета. Осуществляя такие права, органы местного самоуправления детализируют положения налоговых законов. Однако следует учесть то обстоятельство, что при этом органы местного самоуправления действуют строго в соответствии с требованиями налоговых законов.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

1. Sinkevičius V. Mokesčių konstitucinė doktrina: Kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos social sciences studies*, 2009, no. 3(3), pp. 25–51.
2. Medelienė A., Sudavičius B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, Registrų centras, 2011.
3. Sudavičius B. Vietiniai mokesčiai Lietuvos Respublikoje: Savivaldybių tarybų veikla įgyvendinant mokesčių įstatymus. *Central and Eastern European legal studies*, 2016, no. 1, pp. 152–182.
4. Sudavičius B., Vasiliauskas V. The influence of European Union membership on budget planning in the Republic of Lithuania, in: Švedas G. (ed.). *Lithuanian legal system under the influence of European Union law*. Vilnius, Draugų studija, 2014, pp. 481–498.
5. Urmonas A., Novikovas A. Europos vietos savivaldos chartijoje įtvirtintų principų įgyvendinimo vietos savivaldoje ir inkorporavimo nacionalinėje teisės sistemoje ypatumai. *Jurisprudencija*, 2011, no. 18(3), pp. 1019–1034.
6. Šileikis E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius, TIC, 2005.
7. Davulis G. Vietinių mokesčių koncepcija Lietuvoje. *Viešojo politika ir administravimas*, 2006, no. 15, pp. 20–21.
8. Slavinskaitė N., Kreizaitė O., Stonytė M. Gyventojų pajamų mokesčio įtaka savivaldybių pajamoms. *Verslas XXI amžiuje*, 2015, no. 7(2), pp. 246–252.
9. Gluchovski J., Patyk J. *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa, LexisNexis, 2011.
10. Buškevičiūtė E. *Mokesčių sistema*. Kaunas, Technologija, 2005.
11. Davulis G. Lietuvos savivaldybių finansai: struktūra, raida, perspektyvos. *Lietuvos statistikos darbai*, 2006, no. 45, pp. 32–40.
12. Davulis G. Vietiniai mokesčiai ir jų perspektyvos Lietuvoje. *Lietuvos statistikos darbai*, 2007, no. 46, pp. 122–128.
13. Medelienė A., Žvaigždiniene I. Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 2012, vol. 7(1), pp. 144–163.
14. *Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo oficialiosios doktrinos nuostatos: 1993-2009*. Vilnius, LR Konstitucinis Teismas, 2010.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Судавичюс Бронюс** – доктор социальных наук (право), доцент, профессор кафедры публичного права  
*Вильнюсский университет*  
LT-10222, Lithuania, Vilnius, Saulėtekio al., 9-I  
e-mail: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

### БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Судавичюс Б. Муниципальные образования как субъекты налогового администрирования в Литовской Республике / Б. Судавичюс // Правоприменение. – 2017. – Т. 1, № 2. – С. 54–64. – DOI : 10.24147/2542-1514.2017.1(2).54-64.

### INFORMATION ABOUT AUTHOR

**Bronius Sudavicius** – Doctor of Social Sciences (Law), Associated Professor, Professor, Department of Public Law  
*Vilnius University*  
9-I, Saulėtekio al., Vilnius, LT-10222, Lithuania  
e-mail: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

### BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Sudavicius B. Municipalities as the subjects of tax administration in the Republic of Lithuania. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 2, pp. 54–64. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(2).54-64. (In Russ.).