

MOKESČIŲ LENGVATOS LIETUVOS MOKESČIŲ TEISĖS KONTEKSTE

Bronius Sudavičius

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros docentas
socialinių mokslų daktaras
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 2 36 61 75
El. paštas: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

Straipsnyje, vadovaujantis galiojančių Lietuvos Respublikos teisės aktų analize ir kitais šaltiniais, analizuojamas vienas iš esminių mokesčių kaip teisės kategorijos elementų – mokesčių lengvatų. Šis teisinis reiškinys vertinamas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų apmokestinimo principų kontekste, turint tikslą išsiaiškinti, ar jo įteisinimas įstatymuose neprieštarauja visų pirma mokesčių mokėtojų lygybės principui. Šalia to straipsnyje atskleidžiama mokesčių lengvatų esmė, nustatymo tikslai, pasireiškimo formos ir kiti su mokesčių lengvatomis susiję teisinio reguliavimo klausimai.

The article deals with the problem of the tax advantages in Lithuanian tax law. The study is based on the review of current tax legislation of the Republic of Lithuania that estimates tax advantages to be as one of basic structural elements of each tax, first of all, and on the standpoint to this legal phenomenon from the positions of it's correspondence to the legal principles of taxation legitimized in the Tax administration Act of 2004. Special attention is given to the questions of legal definition and to the analysis of the content (legal forms) of tax advantages.

Įvadas

Atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, vienas iš svarbiausių valstybės ekonominės politikos uždavinių tapo sukurti savarankišką, modernią valstybinę mokesčių sistemą. Šiandieną, praėjus dvidešimčiai metų, ne tik prabilta apie esminę atskirų mokesčių ir visos mokesčių sistemos reformą, bet ir imtasi realių veiksmų šioje srityje. Politinis pagrindas – Penkio-liktosios Vyriausybės programa, patvirtinta Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. XI-52 [2], ir jos sudedamoji dalis – Krizės įveikimo planas.

Neatskiriama Krizės įveikimo plano dalis – kardinali visos valstybės mokesčių sistemos ir jos teisinių pagrindų reforma, neišvengiamai susijusi su esminiais juridinių asmenų bei gyventojų pajamų apmokestinimo pakeitimais, siekiant padidinti valstybės biudžeto pajamas, kaip skelbiama Vyriausybės programoje, iki 2 milijardų litų. Vyriausybės Krizės įveikimo plano ir jam įgyvendinti priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų įstatymų turinio analizė leidžia pastebėti, kad mokesčių reforma Lietuvoje yra vykdoma, be kita ko, ir iš esmės peržiūrint mokesčių lengvatų nustatymą ir jų taikymo galimybes.

Pažymėtina, kad mokesčių lengvatos yra bene dažniausiai kritikuojamas mokesčių struktūros elementas, o Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso ir komentarų rengėjai apskritai „atmeta lengvatas, atleidimą nuo mokesčių, laikiną atleidimą nuo mokesčių ir kitas ypatingas privilegijas ir susitarimus“ kaip „protekcionistinės apmokestinimo sistemos“ apraišką [30, p. 7–8].

Nepaisant to mokesčių lengvatos tebelieka svarbus kiekvieno mokesčio struktūrinis elementas, įteisintas nacionaliniuose įstatymuose ir tarptautiniuose susitarimuose. Nors ir svarbus mokesčių lengvatų klausimas Lietuvos teisės moksle beveik nebuvo nagrinėtas: fragmentiškai mokesčių lengvatos kaip struktūrinis mokesčio elementas buvo aptartas tik A. Marcijono, B. Sudavičiaus mokomojoje priemonėje *Mokesčių teisė* [32, p. 33–35] ir tų pačių autorių 2003 metais išleistame vadovėlyje *Mokesčių teisė* [33, p. 51–54], parengtuose vadovaujantis dar 1995 metų Mokesčių administravimo įstatymu [9] bei tuo metu galiojusiomis mokesčių įstatymų redakcijomis. Būtent todėl, manytina, yra svarbu išsiaiškinti šios mokesčių teisės kategorijos turinį, jos vietą bendrojoje mokesčio struktūroje ir atsižvelgiant į įstatyme įtvirtintus apmokestinimo principus bei dabar taikomus mokesčių įstatymus.

Straipsnyje, naudojant sisteminės analizės, loginę-analitinę bei kitus tyrimo metodus ir vadovaujantis daugiausia Lietuvos Respublikos teisės aktais, yra nagrinėjamos mokesčių lengvatos jų atitikties įstatyme įtvirtintiems apmokestinimo principams požiūriu, mokesčių lengvatų samprata, turinys ir kiti su mokesčių lengvatų problematika susiję klausimai.

1. Mokesčių lengvatos ir apmokestinimo principai

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai – pagrindinis kiekvienos valstybės pajamų formavimo būdas. Toks mokesčių vaidmuo ir tai, kad mokesčius vienpusiškai nustato valstybė, kartu lemia ir mokesčių visuotinę privalomumą, tai reiškia, kad atitinkamų įstatymų nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys, pagal atitinkamo mokesčio įstatymą pripažįstami mokesčio mokėtoju. Dažnai prievolei mokėti mokesčius net suteikiamas konstitucinės asmens prievolės (pareigos) statusas (tokia nuostata, pavyzdžiui, yra įtvirtinta Lenkijos Respublikos, Rusijos Federacijos pagrindiniuose įstatymuose). Kaip konstatavo Konstitucinis Teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ [22] Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, pagal kurį Seimas nustato valstybinius mokesčius, „suponuoja ir mokesčių mokėtojų konstitucinę pareigą laiku sumokėti nustatyto dydžio mokesčius“. Visuotinis mokesčių privalomumas tiek teisės aktuose, tiek mokesčių teisės moksle vertinamas ir kaip mokesčius apibūdinantis požymis, ir kaip apmokestinimo principas. (Toks mokesčių požymis įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) [10] 2 straipsnio 8 dalyje, o principas – 8 straipsnio 1 dalyje.)

Todėl savaime gali kilti teoriškai ir praktiškai svarbus klausimas – ar dabar gana didelio atleidimo nuo mokesčių bei kitų mokesčių lengvatų rato nustatymas ir taikymas neprieštaruja mokesčių visuotinio privalomumo požymiui, apmokestinimo visuotinio privalomumo principui, jų nepaneigia ir neiškreipia jų esmės. Atsakymas į šį klausimą, manytina, turėtų būti neigiamas, nes atleidimas nuo mokesčio bei kitų mokesčio lengvatų taikymas yra numatomas jau pačiame MAĮ bei apmokestinimą tam tikru mokesčiu reguliuojančiame įstatyme, o tai reiškia, kad teisę į atleidimą nuo mokesčio ar teisę į kitą mokesčių lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka atitinkamame įstatyme nustatytas atleidimo nuo mokesčio ar mokesčio lengvatos taikymo sąlygas. MAĮ 8 straipsnio 2 dalyje nedviprasmiškai įtvirtinta, kad „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą“.

Apmokestinimo principai apskritai – tai pagrindinės nuostatos, kuriomis vadovaujantis yra nustatoma (kuriamo) valstybės mokesčių sistema ir įgyvendinamas mokesčių administravimas. Pažymėtina, kad literatūroje apmokestinimo principai suvokiami kaip šiuolaikinėje mokesčių teorijoje suformuluoti pagrindiniai mokesčių sistemos formavimo principai [38, p. 26]; kaip skirtingų apmokestinimo metodų panaudojimo loginis variantas [34, p. 643] ir t. t. Kitaip tariant – tai mokesčių taikymą valstybėje pagrindžiančios ir mokesčių ypatumus identifikuojančios charakteristikos.

Ilgą laiką apmokestinimo principai buvo traktuojami tik kaip mokslinė katego-

rija. Tačiau dabar apmokestinimo principų svarba yra pripažinta ir įstatymų leidėjo – 2004 m. balandžio 13 d. priimtame MAĮ apmokestinimo principų sistema buvo įteisinta 6 straipsnyje „Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai“, o jų turinys atskleistas 7–10 straipsniuose.

Mokesčių lengvatų pagrįstumo vertinimo požiūriu itin svarbūs yra visų pirma MAĮ 7 ir 8 straipsniai.

MAĮ 7 straipsnyje teigiama: „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.“ Kitaip tariant, šiame straipsnyje įteisintas mokesčių mokėtojų lygybės principas¹ reikalauja, kad nė vienam mokesčio mokėtojui (mokesčio mokėtojų grupei) nebūtų sudaromos ir taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos (privilegijos) kitų to paties mokesčio mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net nuo paties mokesčių mokėtojo statuso. Tačiau formalus šio principo laikymasis reikštų, kad visi asmenys, pagal įstatymą esantys atitinkamo mokesčio mokėtojai, privalėtų mokėti mokestį, neįvertinus jų galimybių tą daryti, o tai iš esmės prieštarautų klasikiniam apmokestinimo ekonominio efektyvumo (pagal MAĮ – apmokestinimo teisingumo) principui, kurį dar XVIII a. suformulavo škotų ekonomistas ir filosofas Adamas Smitas (Adam Smith) savo veikale *Tautų turto prigimties ir priešasčių tyrinėjimas* ir pagal kurį kiekvienas pilietis turi dalyvauti išlaikant valstybę *pagal savo išgales*. Be

¹ Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojų lygybės principas, skirtingai nuo kitų apmokestinimo teisinio reguliavimo principų, tiesiogiai buvo įtvirtintas jau 1995 metų MAĮ 3 straipsnyje, jame teigta, kad „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai yra lygūs“.

to, vertinant mokesčių lengvatas mokesčių lygybės principo (kaip konstitucinio asmenų lygiateisiškumo principo) apraišką mokesčių teisėje būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio Teismo doktriną šiuo klausimu, pagal kurią yra leidžiama įstatymais nustatyti „nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu“ [23].

Įstatymiškai įtvirtinant ir praktiškai įgyvendinant mokesčių mokėtojų lygybės principą (sistemoje su kitais apmokestinimo principais) yra siekiama, kad mokesčiai atliktų savo pagrindinę fiskalinę funkciją – užtikrintų valstybės (savivaldybės) pajamų gavimą, o ne spręstų pavienių ūkio subjektų ekonomines problemas kitų subjektų sąskaita.

Antra vertus, būtent apmokestinimo teisingumo (mokestinės naštos paskirstymo proporcingumo) principo įtvirtinimas įstatyme (MAI 8 straipsnio 2 dalyje), manytume, ir yra pagrindinė įstatyminė prielaida nustatyti mokesčių lengvatas ir pagrįsti taikymo teisėtumą. Pagal apmokestinimo (mokesčių sistemos teisingumo) principą, galintį įgauti horizontalaus ar progresinio teisingumo modelio išraišką [35, p. 6–7], reikalaujama, kad visa apmokestinimo sistema būtų organizuota taip, kad užtikrintų teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą atitinkamo mokesčio mokėtojams, juridiniams ir fiziniams asmenims ir panašiai, siekiant, kad kiekvienas subjektas perduotų valstybei atitinkamą dalį savo pajamų pagal savo galimybes [31, p. 131]. Pastarasis principas praktiškai yra įgyvendinamas nustatant skirtingus pagrindinius neapmokestinamuosius minimumus, taikant progresinį apmokestinimą, atleidžiant nuo mokesčių mokėjimo atskiras katego-

rijas asmenų ir t. t. Pažymėtina, kad toks mokesčių teisės principas buvo deklaruotas dar 1789 metų Žmogaus ir piliečių teisių deklaracijoje, skelbusioje, kad mokesčiai turi būti lygiai paskirstyti visiems piliečiams atsižvelgiant į jų galimybes.

2. Mokesčių lengvatų samprata, tikslai, nustatymo ypatumai

Kiekvieną mokestį, pirmiausia kaip ekonomikos kategoriją, apibūdina visuma elementų, sudarančių jo struktūrą. Dabar šie elementai yra įtvirtinami įstatymuose ir įgauna teisės kategorijų statusą.

Galiojančių mokesčių įstatymų turinio analizė leidžia išskirti šiuos mokesčio struktūros elementus: mokesčio mokėtojas, apmokestinimo objektas ir mokesčio bazė, mokesčio tarifas (dydis), mokesčio mokėjimo terminas, forma ir būdas, mokesčio lengvatos [27, p. 10]. Kartais šie elementai dar vadinami mokesčio juridine sudėtimi [29, p. 187–188], kintamaisiais mokesčio požymiais [33, p. 40].

Pažymėtina, kad esant mokesčių vidaus struktūrą pripažino ir Konstitucinis Teismas dar 1998 m. spalio 9 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ [24] konstatavęs, kad „Mokesčiai turi savo vidaus struktūrą“. Vertinant šiuos mokesčio struktūros elementus pagal jų privalomumą, reikia pažymėti, kad mokesčio lengvatos nėra privalomas kiekvieno mokesčio struktūros elementas, nes yra daug mokesčių, kurių struktūroje šio elemento nėra. Pavyzdžiui, jokių lengvatų nenumato Pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas [15], Gamybos mokesčio cu-

kraus sektoriuje įstatymas [3], beveik jų nenumato ir Loterijų ir lošimų mokesčio įstatymas [7].

Minėta, kad MAĮ 7 straipsnyje teigiama: „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.“ Todėl įstatymų nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai pripažįsta to mokesčio mokėtojais. Kartu mokesčių įstatymai numato ir šio bendro apmokestinimo principo išimtis, įtvirtindami mokesčio mokėtojų teisę į mokesčio lengvatų taikymą.

Mokesčio lengvatos sąvoka įstatymiškai pirmą kartą įtvirtinta 1995 m. birželio 28 d. MAĮ 2 straipsnyje kaip „mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčių arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesčių galima sumokėti per keletą kartų“. Dabar galiojančiame MAĮ įtvirtinta tokia mokesčio lengvatos sąvoka: mokesčio lengvata – tai „mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“ (MAĮ 2 straipsnio 8 dalis). Manytina, kad ši įstatyminė *mokesčio lengvatos* sąvoka, palyginti su anksčiau galiojusia, yra daug siauresnė, nes perteikia tik mokesčio lengvatos turinį – išskirtinių apmokestinimo sąlygų nustatymą, todėl nėra visiškai tiksli, nes leidžia gana įvairiai interpretuoti *išskirtinių apmokestinimo sąlygų* terminą. Tam, kad būtų išvengta įvairaus išskirtinio apmokestinimo sąlygų interpretavimo, visų pirma mokesčių įstatymų taikymo srityje, manytina, kad jau pačioje mokesčio lengvatos sąvokoje turėtų būti atsispindėti

ne tik mokesčio lengvatų turinys (išskirtinės apmokestinimo sąlygos), bet ir lengvatų (išskirtinių apmokestinimo sąlygų) formos (jos bus nagrinėjamos straipsnio trečioje dalyje). Be to, reikia turėti omenyje, kad „*išskirtinių apmokestinimo sąlygų*“ nustatymas gali įgauti ir mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo pagal didesnę tarifą formą (pavyzdžiui, mokestyje už aplinkos teršimą). Atkreiptinas dėmesys, kad pagal naujojo MAĮ 4 straipsnio 1 dalį mokesčių lengvatos sietinos ne tik su pačiais mokesčiais, bet ir su baudų ar delspinigių mokėjimu. Tačiau kadangi šios lengvatos liečia ne pačius mokesčius, o tik su mokesčiais susijusias sumas (t. y. baudas, delspinigius) bei jų mokėjimą, jos, manytume, nėra esminis struktūrinis mokesčių elementas ir todėl toliau nebus nagrinėjamos.

Atsižvelgiant į tai, mokesčių lengvatas kaip struktūrinį kiekvieno mokesčio elementą būtų galima apibūdinti kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastomis sąlygomis, ir kurios suteikia mokesčio mokėtojui teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesčių.

Apskritai nustatant mokesčių lengvatas ir jas taikant yra siekiama palengvinti mokesčių našta pavieniams mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Mokesčių lengvatų taikymo mastas, jų pobūdis priklauso tiek nuo istorinių tradicijų, tiek nuo valstybės mokesčių politikos ekonominio ir socialinio kryptingumo, tiek nuo kitų veiksnių. Daugelis mokesčių lengvatų yra tradiciškai ar istoriškai nulemtos. Taip yra įprasta neapmokestinti Bažnyčiai priklausantį turtą, monarchų nuosavybę. Pavyzdžiui, va-

dovaujantis Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo [12] 7 straipsnio 2 dalies 8 punktu nėra apmokestinamas „tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamojo turto [...]"“; pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo [4] 17 straipsnio 42 punktą neapmokestinamos religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų dvasininkų, religinių apeigų patarnautojų ir aptarnaujančio personalo pajamos, gautos kaip išlaikymas, ir t. t. Be to, kai kurios mokesčių lengvatos turi tikslą užkirsti kelią dvigubam to paties objekto apmokestinimui arba yra nulemtos tarptautinės teisės aktų (turi tarptautinę teisinę prigimtį). Vadovaujantis 1961 ir 1963 metų Vienos konvencijomis, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 1 punktu yra numatytas užsienio valstybių diplomatinių atstovybių ir konsulinių įstaigų nekilnojamojo turto neapmokestinimas.

Vis dėlto reikia pripažinti, kad dauguma mokesčių lengvatų yra nulemtos valstybės vykdomos socialinės-ekonominės politikos ir turi tendenciją kisti priklausomai nuo šios politikos pokyčių. Siekiant ekonominių tikslų yra nustatomos mokesčių lengvatos, kurių taikymas turėtų palaikyti (užtikrinti spartesni) tam tikrų ūkio šakų vystymąsi. Socialiniai aspektai imami domėn, kai siekiama sumažinti mokesčio našta socialiai remtiniams asmenims (mokesčių mokėtojams) [33, p. 51].

Pagrindinės esamojo laikotarpio Lietuvos valstybės politikos gairės mokesčių apskritai ir mokesčių lengvatų srityje suformuluotos Penkioliktosios Vyriausybės programoje, kurioje numatyta atsisakyti lengvatinių pridėtinės vertės ir gyventojų pajamų mokesčio tarifų, peržiūrėti kitas gyventojų pajamų mokesčio lengvatas

(įskaitant leidžiamas atimti iš pajamų išlaidas), paliekant tik socialiniu požiūriu pagrįstas išlygas, taip pat į taupymą orientuotas lengvatas; naikinti naftos ir dujų išteklių mokesčio lengvatas; apmokestinti pelno mokesčiu žemės ūkio veiklą vykdančius ūkio subjektus; įtraukti ūkininkus (išskyrus ūkininkus, kurių ūkis natūrinis) į apmokestinimo pajamų mokesčiu sistema ir t. t.

Įgyvendinant Vyriausybės programoje numatytas apmokestinimo reformavimo priemones, 2008 metų pabaigoje buvo priimta daug mokesčių įstatymų pakeitimo įstatymų, iš jų ir 2008 m. gruodžio 23 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13¹, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18¹ straipsniu įstatymas [5]. Šis įstatymas reiškė esminę gyventojų pajamų apmokestinimo pertvarką, kurios realus įgyvendinimas prasidėjo iš karto nuo jo priėmimo, t. y. nuo 2009 metų mokesčio laikotarpio², – juo buvo ne tik sumažintas pajamų mokesčio tarifas (o tai laikytina progresyviu reiškiniu), bet ir pakeistas neapmokestinamųjų pajamų dydžio taikymo modelis (t. y. nustatyta maksimali pajamų, kurioms jis taikomas, riba), bet ir išplėsta pajamų mokesčio bazė, pirmiausia atsisakant daugelio šio mokesčio lengvatų bei įtraukiant į apmokestinimo sistemą naujus asmenis. Nesigilinant į šio ir kitų vadinamosios naktinės mokesčių reformos įstatymų turinio analizę (tai nėra šio straipsnio objektas), galima daryti išvadą, kad priimant šiuos įstatymus buvo siekiama daugiausia fiskalinio tikslo – kuo labiau padidinti biudžeto pajamas, pamirštant esminius MAĮ įtvir-

² Įstatymas įsigaliojo 2008 m. gruodžio 30 d.

tintus apmokestinimo reguliavimo principus, visų pirma MAĮ 8 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą apmokestinimo teisingumo (mokestinės naštos paskirstymo proporcingumo) principą, o tai yra pagrindinė įstatyminė prielaida mokesčių lengvatų nustatymo teisėtumui pagrįsti, ir kurio nesilaikymas reiškia mokesčių naštos paskirstymo proporcingumo pažeidimą, nes gerokai padidėjusi bendroji mokesčių našta (gaunama bendrai sudėjus visus padidėjusius mokesčius) paliečia labiausiai socialiai pažeidžiamus visuomenės sluoksnius.

Bendra taisyklė – mokesčio lengvatos nustatomos mokesčių įstatymais. MAĮ 4 straipsnio 1 dalyje teigiama, kad „Mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką“. Tačiau aiškinantis mokesčio lengvatų nustatymo tvarkos specifika, reikia atsižvelgti į tai, kad tam tikrais atvejais mokesčio lengvatas gali nustatyti ir Vyriausybė, veikdama pagal mokesčio įstatymo jai suteiktus įgaliojimus. Tai, kad atitinkamais atvejais nustatyti mokesčio lengvatas yra deleguojama Vyriausybei, neturi būti vertinama kaip nuokrypis nuo MAĮ 4 straipsnio 1 dalies reikalavimo, nes, kaip yra konstatavęs Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 ir 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, [25] „teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įsta-

tymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais“. Todėl Vyriausybė, nustatydamą mokesčio lengvatas, veikia tik tose ribose, kurias jai suteikia atitinkamas mokesčio įstatymas, ir nustato tik tokias mokesčio lengvatas, kurias nustatyti jai paveda mokesčio įstatymas.

Taip, pavyzdžiui, Žemės mokesčio įstatymo [17] 5 straipsnis įpareigoja Vyriausybę nustatyti žemės mokesčio lengvatas už gamtos, istorijos ir kultūros paminklų žemę, gamtosauginės paskirties, apsauginių miškų žemę; Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 2 dalies 6 punktą – patvirtinti aplinkos apsaugai ir priešgaisrinei apsaugai naudojamo nekilnojamojo turto ir bendros paskirties objektų, neapmokestinamų nekilnojamojo turto mokesčiu, sąrašą ir t. t.

Kita vertus, aiškinantis mokesčių lengvatų nustatymo tvarką būtina atsižvelgti ir į MAĮ 8 straipsnio 2 dalies normą, teigiančią: „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, [...]“. Šių dviejų (MAĮ 4 ir 8 straipsnių) normų sisteminiis aiškinimas leidžia daryti prielaidą, kad mokesčių lengvatos gali būti nustatomos ne tik įstatymų, bet ir kitų valdžios institucijų priimamų teisės aktų. Atsakymą į klausimą, kas dar, be Seimo kaip mokesčių įstatymus priimančios institucijos, gali savo teisės aktais nustatyti mokesčių lengvatas, yra suformuluotas Lietuvos Respublikos Konstitucijos [1] 121 straipsnio 2 dalyje, pagal kurią „savo biudžeto sąskaita savivaldybių tarybos gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas“, t. y. tam tikrais atvejais savivaldybės institucijoms yra deleguojama

mokesčių lengvatų nustatymo teisė. Tokia situacija vėlgi neturėtų būti vertinama kaip mokesčių lengvatų nustatymo tik įstatymu principo, įtvirtinto MAĮ 4 straipsnyje, pažeidimas, nes savivaldybių tarybos, nustatydamos mokesčių lengvatas, visada veikia įstatymo įgalios ir turi teisę ne nustatyti mokesčio lengvatas apskritai, bet tik tam tikrais mokesčio įstatyme aptartais atvejais, – mokesčių įstatymai suteikia savivaldybių taryboms teisę nustatyti tik tų mokesčių, kurie yra įskaitomi į savivaldybės biudžetą, lengvatas. Savivaldybių tarybų teisė nustatyti mokesčių lengvatas yra nustatyta, pavyzdžiui, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 5 dalyje, Paveldimo turto mokesčio įstatymo [13] 7 straipsnio 2 dalyje, Žemės mokesčio įstatymo 7 straipsnyje. Skirtingai nuo mokesčių įstatymuose įtvirtintų mokesčio lengvatų, turinčių visuotinį pobūdį ir dėl to vadinamų visuotinėmis, savivaldybių tarybų nustatytos lengvatos dažniausiai yra individualaus pobūdžio, taikytinos konkrečiam mokesčio mokėtojui pagal jo rašytinį prašymą³. Vilniaus miesto tarybos 2009 m. rugsėjo 23 d. sprendimu Nr. 1-1212 [20] nuo 2009 metų nuo nekilnojamojo turto mokesčio buvo atleistas UAB „Vilniaus autobusai“ ir UAB „Vilniaus troleibusai“; Vilniaus miesto tarybos 2010 m. birželio 9 d.

³ Atkreiptinas dėmesys, kad iki 2004 m. MAĮ priėmimo individualios mokesčio lengvatos galėjo būti nustatytos ir sutartimi, nes anksčiau galiojusio MAĮ 5¹ straipsnyje numatyta galimybė nustatyti tiesioginių mokesčių tarifų nedidininimą investicijų sutartyse, sudarytose su strateginiais investuotojais (strateginis investuotojas – tai investuotojas, su kuriuo Vyriausybė arba jos įgaliota institucija sudaro investicijų sutartį (dėl ne mažesnės kaip 200 mln. litų ir atitinkančių Vyriausybės nustatytus kriterijus investicijų), nustatant joje specialias investavimo ir verslo sąlygas). (Ši mokesstinė lengvata taikoma, jeigu sutartis buvo pasirašyta iki 2001 m. rugsėjo 1 d.)

sprendimu Nr. 1-150 nuo 2010 metų nuo nekilnojamojo turto mokesčio mokėjimo atleista UAB „Vilniaus parkai“ [21] ir t. t.

3. Mokesčių lengvatų formos

MAĮ, įtvirtindamas mokesčio lengvatos sąvoką, deja, nedetalizuoja jos turinio, todėl išskirtinių apmokestinimo sąlygų taikymas gali būti įvairiai traktuojamas. Tačiau teisės literatūroje yra įprasta skirti tokias mokesčių lengvatų formas: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas), mokesčio bazės sumažinimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas) [28, p. 12; 37, p. 344–345].

a. Atleidimas nuo mokesčio

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus tenka pripažinti, kad dažnai įstatymų leidėjas kaip mokesčių lengvatą įvardija atleidimą nuo mokesčio (mokesčio išimtis), dėl to objektyviai kyla šių kategorijų santykio problema. Pažymėtina, kad literatūroje dažnai mokesčio išimtis dėl taikymo masto yra įvardijamos net kaip atskiras mokesčio struktūros elementas šalia mokesčio lengvatų [28, p. 12]. Atleidimas nuo mokesčio reiškia tokią situaciją, kai asmuo (mokesčio mokėtojas) ar apmokestinimo objektas, atitinkantis įstatymo nustatytus kriterijus, yra atleidžiamas nuo tam tikro mokesčio (jo dalies) mokėjimo (yra išskiriamas iš to mokesčio mokėtojų ar apmokestinimo objektų rato ir yra įvardijama kaip apmokestinimo tuo mokesčiu išimtis), nors pagal įstatymą ir išlieka to mokesčio mokėtoju (apmokestinimo objektas). Pavyzdžiui, pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 3 straipsnį

šio mokesčio mokėtojas yra „pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas“. Tačiau jeigu gyventojas yra gavęs tik pajamų neapmokestinamųjų pajamų, išvardytų Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnyje, jis nuo šio mokesčio yra atleidžiamas ir t. t.

Kartais, kad mokesčio mokėtojas pasinaudotų mokesčio lengvata atleidžiant nuo mokesčio (mokesčio išimtimi), pakanka priklausyti atitinkamų asmenų kategorijai ar naudotimosi tam tikros kategorijos apmokestinimo objektu fakto. Pavyzdžiui, nuo gyventojų pajamų mokesčio atleidžiamie asmenys, gaunantys tik neapmokestinamąsias pajamas, nuo nekilnojamojo turto mokesčio atleidžiami mokesčio mokėtojai, turintys neapmokestinamąjį nekilnojamąjį turtą, ir t. t. Tačiau yra ir daug sudėtingesnių situacijų, kai teisei į mokesčio lengvatą (atleidimą nuo mokesčio) atsirasti yra būtinas visas sąlygų kompleksas. Pavyzdžiui, kad mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojai pasinaudotų Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo [8] 5 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta lengvata, jie privalo įvykdyti Vyriausybės nustatytas gaminių bei pakuotės naudojimo ir (ar) perdirbimo užduotis ir nustatyta tvarka pateikti dokumentus, patvirtinančius šių gaminių ar pakuotės atliekų pakartotinai panaudotą arba perdirbtą arba energijai gauti panaudotą kiekį; kad žemės savininkas būtų atleistas nuo žemės mokesčio, jis turi priklausyti atleidžiamų asmenų grupei (jam turi būti nustatytas atitinkamas nedarbingumo lygis, jis turi sulaukti pensinio amžiaus ar būti nepilnametis), jo šeimoje apmokestinamojo laikotarpio pradžioje neturi būti darbingų asmenų, o jam priklausantis žemės sklypas neturi viršyti savivaldybės ta-

rybų nustatyto neapmokestinamojo dydžio (Žemės mokesčio įstatymo 6 straipsnis) ir t. t. Atleidimas nuo mokesčio savo esme yra mokesčio lengvata, pasireiškianti atleidimu nuo atitinkamo mokesčio mokėjimo. Toks atleidimas galioja tik tol, kol mokesčio mokėtojas atitiks įstatymo nustatytas sąlygas, o joms pasikeitus – mokesčių privalės mokėti.

b. Mokesčio nuolaidos

Skirtingai nuo atleidimo, mokesčio nuolaidos reiškia išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios taikomos realiai mokesčių mokančiam asmeniui siekiant palengvinti jam tenkančią mokesčinę našta. Dažniausiai mokesčių nuolaidos pasireiškia apmokestinimo bazės sumažinimu. Pavyzdžiui, apskaičiuojant gyventojų pajamų mokesčių pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 16 straipsnį, leidžiama sumažinti mokesčio bazę neapmokestinamosiomis pajamomis, leidžiamais atskaitymais, neapmokestinamuoju pajamų dydžiu, gyventojų patirtomis išlaidomis ir t. t.; apskaičiuojant pelno mokesčio bazę vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo [14] 11 straipsniu Lietuvos vienetų apmokestinamasis pelnas mažinamas atimamomis neapmokestinamosiomis pajamomis; leidžiamais bendraisiais ir ribojamų dydžių atskaitymais⁴ ir t. t.

Rečiau mokesčių nuolaidos įgauna ir biudžetą mokėtino mokesčio sumos su-

⁴ Tačiau išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos juridinių asmenų sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai.

mažinimo pavidalą, o tai reiškia, kad pagal turimą mokesčio bazę ir jai pritaikytą mokesčio tarifą apskaičiuota mokėtina į biudžetą mokesčio suma yra sumažinama įstatymo nustatytu dydžiu. Tokio pobūdžio mokesčio lengvata yra numatyta, pavyzdžiui, Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatyme [6], pagal kurią zonos įmonė (išskyrus kredito įstaigą ar draudimo įmonę), į kurią kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 milijono eurų sumą, šešis mokesčius laikotarpius, pradedant tuo mokesčiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, apskritai nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokesčių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokesčio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos prekių gamybos, apdirbimo, perdirbimo, sandėliavimo veiklos, didmeninės prekybos zonoje sandėliuojamomis prekėmis ir (arba) teikiamų paslaugų, susijusių su minėtomis zonoje vykdomos veiklos rūšimis (zonoje pagamintų, apdirbtų, perdirbtų ar sandėliuojamų prekių, taip pat zonoje vykdomai gamybai, apdirbimui ar perdirbimui reikalingų prekių transportavimo, aptarnavimo, statybos zonos teritorijoje ir kitų su minėtomis veiklos rūšimis susijusių paslaugų). Lengvata gali būti pritaikyta tik tuo atveju, kai zonos įmonė turi auditoriaus išvadą, patvirtinančią reikalaujamą kapitalo investicijos dydį.

Mokesčio sumažinimo galimybė numatyta ir Mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatyme [11], pagal kurio 5 straipsnį mokesčio dydis už paraiškų padavimą yra mažinamas 50 procentų

fiziniais asmenimis, savo vardu patentuojantiems išradimus ir registruojantiems dizainą.

Galiausiai, mokesstinė nuolaida gali įgauti ir vadinamojo lengvatinio tarifo taikymo formą, kai mokesčio mokėtojai, atitinkantys įstatymo nustatytas sąlygas, yra apmokestinami pritaikius mažesnę (lengvatinį) mokesčio tarifą nei kiti to paties mokesčio mokėtojai. Bendras pelno mokesčio tarifas Lietuvos vienetams yra 15 procentų (Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Tačiau vienetų (išskyrus pelno nesiekiančių), kuriuose vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokesčio laikotarpio pajamos neviršija 500 tūkstančių litų, apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą; pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesčio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą ir t. t. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo [16] 19 straipsnyje šalia standartinio 21 procento tarifo įteisinta galimybė laikinai taikyti lengvatinį 9 procentų tarifą: 1) iki 2010 m. rugpjūčio 31 d. šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti (įskaitant šilumos energiją, perduodamą per karšto vandens tiekimo sistemą), į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti; 2) iki 2010 m. gruodžio 31 d. knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniais (įskaitant va-

dovėlius, pratybų sąsiuvinius, enciklopedijas, žodynus, žinytus, informacines brošiūras, nuotraukų ir reprodukcijų albumus, vaikiškas knygeles su paveikslėliais, piešimo ir spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštinės natas, žemėlapius, schemas ir brėžinius, tačiau išskyrus kalendorius, užrašų knygeles ir kitus panašaus pobūdžio spaudinius) bei lengvatinį 5 procentų tarifą iki 2010 m. gruodžio 31 d. – vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, ir pan.

4. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo (išdėstymo) ir mokesčių lengvatos santykis

Jeigu mokesčių mokėtojas laiku nesumoka mokesčių ir (arba) su juo susijusių sumų, laikoma, kad mokestinė prievolė nėra įvykdyta, o mokesčių mokėtojui susidaro mokestinė nepriemoka.

Siekiant palengvinti mokestinės prievolės vykdymą mokestinę nepriemoką turintiems mokesčių mokėtojams, MAĮ 88 straipsnyje numatyta galimybė atidėti (išdėstyti) mokestinės nepriemokos sumokėjimą ir tokiu atveju, jeigu mokesčių mokėtojas nustatytais terminais sumokės nepriemoką, bus galima laikyti, kad mokestinė prievolė įvykdyta. Savaimė gali kilti klausimas, mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) laikytinas mokesčio lengvata ar ne? Pažymėtina, kad 1995 metų MAĮ mokesčio mokėjimo atidėjimas (išdėstymas) aiškiai išskiriamas kaip viena iš mokesčio lengvatų, teigiama, kad mokesčio lengvata – tai „mokesčio mokėtojui įstatyme nustatytos išskirtinės apmokes-

tinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokesčių arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokesčių galima sumokėti per keletą kartų“.

Esminis mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ir išdėstymo skirtumas tas, kad atidėjimas reiškia mokestinę nepriemoką sudarančios sumos sumokėjimo termino atidėjimą, o išdėstymas – mokestinės nepriemokos sumos sumokėjimo išdėstymą dalimis.

Mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą vietos mokesčių administratorius gali atidėti (išdėstyti) vadovaudamasis finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (finansų ministro 2004 m. gegužės 13 d. įsakymo Nr. 1K-182 redakcija) patvirtintomis Mokestinės nepriemokos atidėjimo arba išdėstymo taisyklėmis [19]. Mokestinės nepriemokos sumokėjimas yra atidedamas (išdėstomas) remiantis mokesčio mokėtojo prašymu, priimtu vietos mokesčių administratoriaus sprendimu, kuris gali būti priimtas tik nustačius, kad, mokesčių mokėtojui nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką, jo finansinė būklė taptų kritiška arba dėl to jis turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus finansinius įsipareigojimus, o mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas (išdėstymas) leistų jam stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau. Todėl, priimant sprendimą dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo (išdėstymo), yra vertinama mokesčių mokėtojo finansinė būklė vadovaujantis atitinkamomis rekomendacijomis ir atsižvelgiant į kartu su prašymu pateiktus dokumentus.

Mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) įforminamas Mokestinės pašolos sutartimi, kurios forma patvirtin-

ta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymu Nr. 236 „Dėl Mokestinės paskolos sutarties ir Fizinį asmenų anketos formų patvirtinimo“ [18], o būtina tokios sutarties dalis – mokėjimų grafikas. Už suteiktą mokestinę paskolą kas mėnesį yra mokamos finansų ministro nustatyto dydžio palūkanos.

Nors iš pirmo žvilgsnio gali susidaryti įspūdis, kad mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) reiškia mokestinės naštos palengvinimą mokesčio mokėtojui, t. y. mokesčio lengvatos jam pritaikymą, tačiau iš esmės mokestinės nepriemokos atidėjimas yra ne mokestinės naštos palengvinimas nepriemoką turinčiam asmeniui, o tik laikinas jo finansinės būklės stabilizavimas, t. y. pasibaigus mokestinės paskolos sutartyje nustatytam (Mokesčių mokėjimo termino atidėjimo įstatymo projekte aptartam) terminui, mokestinė prievolė vis tiek turės būti įvykdyta ir atidėta mokesčio suma sumokėta į biudžetą, be to, už paskolos laikotarpį valstybei reikia mokėti ir atitinkamo dydžio palūkanas. Tokiu atveju, mokesčių mokėtojui nustatytais terminais sumokėjus mokestinę nepriemoką, bus laikoma, kad mokestinė prievolė yra įvykdyta „klasikiniu“ (sumokėjimo) būdu [36, p. 112]. Todėl mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) neatitinka mokesčių lengvatoms keliamų reikalavimų (jau tai, kad MAĮ 88 straipsnis, reguliuojantis mokestinės nepriemokos atidėjimą ar išdėstymą, yra įstatymo trečiajame skirsnyje *Mokestinė prievolė*, leidžia šį reiškinį labiau traktuoti kaip mokestinės prievolės vykdymo būdą) ir neturėtų būti laikomas mokesčių lengvata pagal MAĮ 2 straipsnio 8 dalį.

Išvados

Kiekviena valstybė siekia sukurti tokią mokesčių sistemą ir apmokestinimo mechanizmą, kuris ne tik užtikrintų nuolatinį biudžeto pajamų surinkimą, bet ir būtų ekonomiškai pagrįstas, socialiai teisingas. Būtent todėl mokesčių sistemos kūrimas, apmokestinimo taikymas apskritai turi būti grindžiamas atitinkamais principais. Savaime gali kilti klausimas – ar dabartinė mokesčių įstatymuose įtvirtinta ir taikoma atleidimo nuo mokesčių bei kitų mokesčių lengvatų sistema neprieštaruoja mokesčių visuotinio privalomumo požymiui, jo nepaneigia ir neiškreipia jo esmės. Reikia manyti kad ne, nes atleidimas nuo mokesčio ir lengvatų taikymas yra numatytas jau pačiame mokesčio įstatyme, o tai reiškia, kad teisę į atleidimą nuo mokesčio ar teisę į konkrečią mokesčių lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka atitinkamame įstatyme nustatytas sąlygas atleisti nuo mokesčio ar taikyti mokesčio lengvatą. Be to, reikia įvertinti ir tą aplinkybę, kad dabartinėje mokesčių įstatymų leidyboje akivaizdžiai pastebima mokesčių lengvatų siaurimo, jų detalesnio reguliavimo tendencija.

Mokesčių lengvatas sąlygoja apmokestinimo teisingumo principas, pagal kurį reikalaujama, kad mokesčių sistema būtų organizuota taip, kad užtikrintų teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą atitinkamo mokesčio mokėtojams, juridiniams ir fiziniams asmenims ir pan., siekiant, kad kiekvienas subjektas perduotų valstybei atitinkamą dalį savo pajamų pagal išgales.

Mokesčių lengvatas kaip struktūrinį kiekvieno mokesčio elementą būtų galima apibūdinti kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios

yra palankesnės, palyginti su įprastomis sąlygomis, ir kurios suteikia mokesčio mokėtojui teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesťį.

Tokiu būdu mokesčių lengvatos gali reikšti atleidimą nuo mokesčio, mokesčio bazės sumažinimą, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimą ar lengvatinio tarifo pritaikymą. Bet kuriuo atveju mokesčio mokėtojas, norintis pasinaudoti mokesčio lengvata bet kuria forma, privalo atitikti įstatymo sąlygas lengvatai taikyti.

Nors dabar yra kalbama apie tokią mokesstinės naštos palengvinimo formą kaip

mokesčio mokėjimo termino atidėjimas (šiems santykiams reguliuoti dar 2009 metais buvo parengtas specialus Mokesčių mokėjimo termino atidėjimo įstatymo projektas [26]), vargu ar tokį atidėjimą būtų teisinga laikyti mokesčių lengvata pagal MAĮ, nes mokesčio mokėtojas, kuriam bus taikomas atidėjimas, suėjus atidėjimo terminui vis vien privalės sumokėti atidėtą mokesťį į biudžetą (t. y. privalės įvykdyti mokesstinę prievolę), be to, už atidėjimo periodą jis privalės mokėti atitinkamą užmokesťį valstybei.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija: Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. Vilnius, 2005.
2. Penkioliktosios Vyriausybės programa: patvirtinta Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. XI-52. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 146-5870.
3. Gamybos mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas: priimtas 2003 m. spalio 14 d. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 104-4634; 2007, nr. 46-1721.
4. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas: priimtas 2002 m. liepos 2 d. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
5. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13¹, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18¹ straipsniu įstatymas: priimtas 2008 m. gruodžio 23 d. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6033.
6. Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas: priimtas 1995 m. birželio 28 d. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462.
7. Loterijų ir lošimų mokesčio įstatymas: priimtas 2001 m. gegužės 17 d. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 43-1496; 2008, nr. 149-6006.
8. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas: priimtas 1999 m. gegužės 13 d. *Valstybės žinios*, 1999, nr. 47-1469; 2002, nr. 13-474.
9. Mokesčių administravimo įstatymas: priimtas 1995 m. birželio 28 d. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 61-1525.
10. Mokesčių administravimo įstatymas: priimtas 2004 m. balandžio 13 d. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
11. Mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas: priimtas 2001 m. birželio 5 d. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 52-1811.
12. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas: priimtas 2005 m. birželio 7 d. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741.
13. Paveldimo turto mokesčio įstatymas: priimtas 2002 m. gruodžio 10 d. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 123-5531.
14. Pelno mokesčio įstatymas: priimtas 2001 m. gruodžio 20 d. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
15. Pertekliaus mokesčio cukraus sektoriuje įstatymas: priimtas 2002 m. sausio 24 d. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 15-552; 2007, nr. 46-1722.
16. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas: priimtas 2002 m. kovo 5 d. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.
17. Žemės mokesčio įstatymas: priimtas 1992 m. birželio 25 d. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 21-612.
18. „Dėl Mokesstinės paskolos sutarties ir Fizinių asmenų anketos formų patvirtinimo“ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2001 m. spalio 3 d. įsakymas Nr. 236. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 86-3023.

19. Mokestinės nepriemokos atidėjimo arba išdėstymo taisyklės: patvirtintos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (finansų ministro 2004 m. gegužės 13 d. įsakymo Nr. 1K-182 redakcija). *Valstybės žinios*, 1998, nr. 103-2854; 2004, nr. 82-2965.
20. „Dėl UAB „Vilniaus autobusai“ ir UAB „Vilniaus troleibusai“ nekilnojamojo turto ir vertybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo“: Vilniaus miesto tarybos 2009 m. rugsėjo 23 d. sprendimas Nr. 1-1212, [interaktyvus], prieiga per internetą: <www.vilnius.lt>.
21. „Dėl UAB „Vilniaus parkai“ 2010 metų nekilnojamojo turto mokesčio mokėjimo“: Vilniaus miesto tarybos 2010 m. birželio 9 d. sprendimas Nr. 1-150, [interaktyvus], prieiga per internetą: <www.vilnius.lt>.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo aktai

22. „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“: Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 105-3318.
23. „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai: Konstitucinio Teismo 1996 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 1996, nr. 9-228.
24. „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“: Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 91-2533.
25. „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 ir 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“: Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 23-585.

Teisės aktų projektai

26. Mokesčių mokėjimo termino atidėjimo įstatymo projektas Nr. XIP-650, [interaktyvus], prieiga per internetą: <www.lrs.lt>.

Specialioji literatūra

27. GLUCHOWSKI, J. *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa, 2004.
28. GLUCHOWSKI J.; PATYK J. *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa, 2008.
29. GORBUNOVA, O; et al. *Finansovoje pravo*. Moskva, 2003.
30. HUSSEYUS, W.; LUBICKAS, D. *Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai*. Arlingtonas, 1996.
31. MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma. *Teisė*, 2002, t. 43, p. 128–136.
32. MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 1998.
33. MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2003.
34. MARTINKUS, B.; ŽILINSKAS, V. *Ekonomikos pagrindai*. Kaunas, 2001.
35. MORSE, G.; WILLIAMS, D. *Principles of Tax Law*. London, 2004.
36. SUDAVIČIUS, B. Mokestinė prievolė ir jos vykdymas. *Teisė*, 2007, t. 62, p. 104–116.
37. WOJTOWICZ, W. Preferencje w formie ulg podatkowych jako istotny element struktury podatku. In *W kregu prawa podatkowego i finansow publicznych*. Lublin, 2005, s. 341–347.
38. ŽVIRBLIS, A. *Mokesčių žinynas*. Vilnius, 1998.

TAX ADVANTAGES IN THE CONTEXT OF LITHUANIAN TAX LAW

Bronius Sudavičius

S u m m a r y

The article deals with the problem of the tax advantages in Lithuanian tax law. The study is based on review of legal provisions of Tax administration act, on the analysis of special tax acts of the Republic of Lithuania that estimates tax advantages to be as one of basic structural elements of each tax, first of all, and on the standpoint to this legal phenomenon from the positions of it's correspondence to the legal principles of taxation legitimized in the Tax administration act of 2004.

Special attention in article is given to the questions of legal definition and to the analysis of the content (legal forms) of tax advantages. Tax advantages are defined as a special conditions of taxation based on tax laws. The author affirms that establishment of tax advantages in national tax law is conditioned by the principle of fairness of state tax system and principle of accuracy of the taxation that are proclaimed in the article 8 of Tax administration act of the Republic of Lithuania of 2004.

Tax advantages are grasped in lithuanian tax law as exceptional conditions of taxation adapted to concrete tax-payers (or groups of tax-payers) in the respect to other tax-payers. The main legal forms of tax advantages, discussed in the article, according to lithuanian tax law are: exemption from tax; decrease of tax basis; diminution of tax and application of preferential tax rate.

The particular attention is given to the problem of relationship between tax advantages and respite of tax payment. The analysis of this legal question is based not only on the review of the current tax legislation, but on estimation of draft of special Act on respite of tax payment of 2009. It is affirmed in the article that today the respite of taxes can not be estimated as a legal form of tax advantages because after the end of the date of respite the tax-payer is obliged not only to pay the tax, but to pay interests, too.

Įteikta 2010 m. balandžio 19 d.

Priimta publikuoti 2010 m. birželio 30 d.