

Teisės aktualijos

MOKESČIŲ LENGVATOS IR MOKESČIŲ ATSKAITOS RUSIJOS FEDERACIJOS MOKESČIŲ TEISĖJE

Bronius Sudavičius

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros docentas
socialinių mokslų daktaras
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 75
El. paštas: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

Dabar tiek Lietuvoje, tiek kitose Rytų bei Vidurio Europos valstybėse išryškėja vis didesnis mokslo susidomėjimas apmokestinimo klausimais. Tai galima aiškinti ne tik šiose šalyse nuolat vykdomomis mokesčių reformomis, apmokestinimo reikšme valstybei apskritai, bet ir apmokestinimo svarba ir patiems mokesčių mokėtojams. Deja, reikia pripažinti, kad Lietuvos teisės moksle iki šiol pasigendama išsamesnių mokslinių tyrimų monografijų lygmeniu apmokestinimo problematika. Būtent todėl šiuo požiūriu Lietuvos skaitytojui, manytume, turėtų būti įdomi ir naudinga N. Solovjovos¹ 2012 metais pasirodžiusi monografija *Mokesčių atskaitos ir mokesčių lengvatos: tarpusavio santykio ir įstatyminio įvirtinimo problemos*². Nors Lietuva yra Europos

Sąjungos valstybė narė, o Rusijos Federacija ne, glaudūs ekonominiai ryšiai su Rytų kaimyne lemia būtinybę pažinti ir jos mokesčių teisę. Be to, būtina turėti omenyje, kad dar 1998 metais Rusijos Federacija ir Europos Sąjunga pasirašė partnerystės ir bendradarbiavimo susitarimą, kuriame pabrėžiamas šių dviejų tarptautinės bendrijos subjektų įstatymų leidybos suartėjimas.

Nors Rusijos finansų (mokesčių) teisės moksle mokesčių lengvatos jau buvo šiek tiek tirtos ir anksčiau (S. Barulinas, L. Batalova, V. Gricenko ir kt.), o pastaruoju metu atsirado ir mokslinių darbų mokesčių atskaitos klausimais (A. Andrejeva, D. Novinskis ir kt.), recenzuojama monografija, galima teigti, yra unikali, nes joje yra nagrinėjama ne tik mokesčių lengvatų

¹ Natalja Solovjeva – teisės mokslų kandidatė, Voronežo valstybinio universiteto Teisės fakulteto Finansų teisės katedros dėstytoja.

² СОЛОВЬЕВА, Н. А. *Налоговые вычеты и на-*

логовые льготы: проблемы соотношения и законодательного закрепления. Под научной рецензией М. В. Сенцовой. Москва: КНОРУС, 2012, 216 с. ISBN 978-5-406-01881-1.

ir atskaitų samprata, bet ir šių teisinių kategorijų santykio bei įstatyminio įtvirtinimo problematika.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokslinėje ir mokomojoje literatūroje šios dvi kategorijos dažnai tapatinamos; daugelis autorių mokesčių atskaitas teigia esant mokesčių lengvatų porūšiu, kiti jas traktuoja kaip mokesčių skaičiavimo tvarkos elementą. Tačiau kompleksinių mokslinių darbų šių dviejų kategorijų santykio klausimu nėra.

Rusijos Federacijoje, kaip ir daugelyje kitų Rytų ir Vidurio Europos valstybių (ir Lietuvoje), mokesčių įstatymai dažnai pildomi ir keičiami. Nepaisant to, nuo pat dabar galiojančio Rusijos Federacijos mokesčių kodekso (toliau – RFMK) priėmimo 1998 metais tiek mokesčių lengvatų, tiek mokesčių atskaitų institutai išliko beveik nepakitę. Tačiau tai nereiškia, kad šių institutų įtvirtinimas yra tobulas. Atvirkščiai, galima pastebėti didelį įstatyminio šių institutų įtvirtinimo neapibrėžtumą ir netikslumą. Kaip pažymi pati autorė (p. 17), RFMK 56 straipsnyje pirmą kartą buvo įtvirtinta mokesčių lengvatos sąvoka, o to nebuvo padaryta mokesčių atskaitos atžvilgiu, nors šis terminas RFMK dažnai vartojamas (RFMK 88, 173, 200, 218–221 straipsniai).

Viena iš mokesčių lengvatų ir atskaitų įstatyminio reguliavimo neapibrėžtumo priežasčių yra ir ta, kad nėra mokesčių lengvatų (ir ypač mokesčių atskaitų) doktrinos šių dienų finansų (mokesčių) teisėje. Pažymėtina, kad dažnai yra tiriamos tik tam tikros praktinio pobūdžio problemos, kylančios įgyvendinant mokesčių mokėtojų teises į mokesčių lengvatas bei atskaitas, vengiant kiek nuodugnesnės teorinės šių reiškinių turinio analizės.

Monografijos pasirodymas laiku ir mokslinė praktinė vertė ta, kad jos autorė

ne tik atskleidžia mokesčių lengvatų sampratą, mokesčių lengvatų ir atskaitų rūšinę įvairovę, bet ir pagrindžia jų ryšį. Kaip pažymi autorė, negalima neįvertinti mokesčių lengvatų kaip valstybės mokesčių ir socialinės politikos instrumento reikšmės tiek valstybės ekonomikai, tiek socialiniam stabilumui užtikrinti, ypač atsižvelgiant į tai, kad apie 15 procentų Rusijos Federacijos gyventojų pajamos yra mažesnės nei pragyvenimo minimumas (p. 13). Be to, nagrinėjant mokesčių lengvatų institutą, būtina turėti omenyje, kad mokesčių lengvatų taikymas skatina visų lygių biudžetų pajamų mažėjimą. Nepaisant to, Rusijos Federacijos mokesčių politikoje tebeišlieka socialinių mokesčių lengvatų plėtojimo tendencija. Išsamiam mokesčių lengvatų tyrimui yra skiriamas visas antrasis monografijos skyrius.

Autorės teigimu, vadovaujantis mokesčių lengvatos įstatymine sąvoka ir atsižvelgiant į mokesčių mokėtojų gaunamos ekonominės naudos dėl mokesčių lengvatos pritaikymo formą, visos mokesčių lengvatos skirstytinos į tiesiogines ir netiesiogines. Tiesioginės mokesčių lengvatos – tai lengvatos, leidžiančios arba apskritai nemokėti mokesčių, arba mokėti mažesnius mokesčius, o netiesioginės mokesčių lengvatos (mokesčių preferencijos) – tos, kurios sietinos su taikoma „privilegijuota“ mokesstinės prievolės vykdymo tvarka (mokesčio mokėjimo termino atidėjimas ar išdėstymas, investicinis mokesstinis kreditas). Rašydama apie mokesčių lengvatas, autorė paliečia ir mokesčių amnestijos (atleidimo nuo jau pritaikytų mokesčių sankcijų) problemą ir teigia, kad tai dabar nėra mokesčių lengvatų atskiras porūšis, nes ji nėra numatyta nei RFMK, nei kituose mokesčių įstatymuose ir gali būti taiko-

ma tik išimtiniais atvejais (p. 85), nors ir neatmeta teorinės galimybės, kad ateityje mokestinė amnestija galėtų įgyti mokesčių lengvatos statusą.

Mokesčių atskaitų institutas siejamas apskritai su pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų surinkimo mechanizmu. Remiantis atliktu tyrimu daroma išvada, kad tiek neteisėtas teisės į atskaitą naudojimas, tiek neteisėtas atsisakymas suteikti galimybę pasinaudoti teise į atskaitą daro didelį žalą ne tik valstybės biudžetui, bet ir teisėtiems mokesčių mokėtojų interesams. Įdomu ir tai, kad į mokesčių atskaitos institutą autorė bando pažvelgti plačiau: teisės į atskaitą elementų ji bando įžvelgti ir kituose mokesčiuose, siedama tai su atitinkamo mokesčio bazės (konkrečiai – gyventojų pajamų mokesčio) sumažinimu (p. 25–47). Būtent todėl autorė skiria dvi mokesčių atskaitos rūšis: 1) atskaitos, mažinančios į biudžetą mokėtiną mokesčio sumą (taikomos akcizo mokesčiui ir pridėtinės vertės mokesčiui), ir 2) atskaitos, mažinančios mokesčio bazę (taikomos gyventojų pajamų mokesčiui). Autorė pažymi, kad pagrindinis šių atskaitų rūšių skirtumas tas, kad teisę į akcizo bei pridėtinės vertės mokesčio atskaitą šių mokesčių mokėtojais įgyvendina patys, o teisę į gyventojų pajamų mokesčio atskaitą mokesčio mokėtojo nurodymu (pareiškimu) įgyvendina kompetentingos mokesčių institucijos ar mokesčių agentai (p. 193).

Nagrinėdama mokesčių lengvatų ir atskaitų įstatyminio įtvirtinimo problematiką tiek apskritai Rusijos Federacijos, tiek ją sudarančių subjektų mokesčių įstatymuo-

se, autorė atskleidžia konkrečius trūkumus ir siūlo jų išvengimo variantus (pavyzdžiui, patikslinti mokesčių lengvatos įstatyminę sąvoką, įtvirtinti išsamų mokesčių lengvatų sąrašą pačiame RFVK, tai leistų aiškiai atskirti mokesčių lengvatas nuo kitų mokestinės naštos mažinimo priemonių; įteisinti teisės į atskaitą diferenciaciją priklausomai nuo mokesčių mokėtojo kategorijos ar gaunamų pajamų ir t. t.).

Pažymėtina, kad autorė neapsiribojo Rusijos Federacijos mokesčių įstatymų ir Rusijos mokslininkų darbų analize, bet atliko išsamią pasirinkto tyrimo objekto lyginamąją analizę. Būtent todėl galima teigti, kad autorės padarytos išvados ne tik praturtina nacionalinę Rusijos mokesčių teisės doktriną, bet ir turi didelį praktinį potencialą, nes nustatyti teigiami mokesčių lengvatų ir atskaitų teisinio reguliavimo momentai užsienio šalyse gali tapti orientyru tobulinant Rusijos šios srities mokesčių įstatymus.

Apskritai N. Solovjovos monografiją galima vertinti kaip kompleksinį mokesčių lengvatos ir mokesčių atskaitos reiškinių nagrinėjimą, leidžiantį nustatyti jų santykį, atskleisti mokesčių atskaitos esmę ir funkcijas, mokesčių lengvatų rūšinę įvairovę, mokesčių lengvatų ir kitų mokestinės naštos mažinimo priemonių santykį, kt. Todėl, manytina, kad monografija gali būti įdomi ne tik mokslo darbuotojams, akademiniam jaunimui, bet ir visiems besidominantiems apmokestinimo problemomis. Apsisprendimą perskaityti šią monografiją, manytume, paskatintų ir tai, kad joje yra pateikiamas turinys ir išsami santrauka anglų kalba.

Įteikta 2012 m. gegužės 21 d.

Priimta publikuoti 2012 m. birželio 14 d.