

PAŽINTIS SU LENKIJOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMA IR MOKESČIŲ TEISE

Bronius Sudavičius

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedros docentas
socialinių mokslų daktaras
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 78
El. paštas: b.sudavicius@tm.lt

Atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, vienas iš svarbiausių uždavinių buvo sukurti savarankišką valstybės mokesčių sistemą, atitinkančią rinkos ekonomikos sąlygas. Šiandieną, praėjus aštuoniolikai metų, ne tik vėl kalbama apie atskirų mokesčių ir visos valstybinės mokesčių sistemos reformavimą, bet ir vykdomi kardinalūs darbai šioje srityje. Todėl yra svarbu pažinti kitų valstybių mokesčių sistemas, jų kūrimosi praktiką ir problemas, mokesčių teisės vietą šiame procese.

Šiuo požiūriu Lietuvos skaitytojui, manyčiau, turėtų būti įdomi ir naudinga Jano Gluchovskio ir Jaceko Patyko 2008 metais pasirodžiusi knyga (autorių vadinama vadovėliu, mokymo priemone) *Lenkijos mokesčių teisės apybraižos*¹. Jano Gluchovskio² ir Jaceko Patyko³ mokymo priemonė

laikytina atnaujintu knygos *Lenkijos mokesčių teisė (Polskie prawo podatkowe)*, išleistos 1993, 1996, 1998, 2002, 2004 ir 2006 metais, variantu, atspindinčiu paskutinius pokyčius Lenkijos Respublikos mokesčių teisėje bei mokesčių sistemoje.

Pažymėtina, kad tiek Lenkijos Respublikos mokesčių sistema, tiek Lenkijos mokesčių teisės pažinimas yra svarbus Lietuvos mokslui ir praktikai. Ir ne tik todėl, kad Lenkija yra viena didžiausių Europos valstybių, kad abi valstybės sieja ilgaamžė bendros valstybės istorija, geografinė kaimynystė, strateginės partnerystės santykiai, bet ir todėl, kad žlugus Sovietų Sąjungai bei socialistinei ūkininkavimo sistemai abi jos susidūrė su iš esmės naujų mokesčių sistemų sukūrimo problema. Be to, tiek Lietuva, tiek Lenkija nuo 2004 metų yra naujosios Europos Sąjungos valstybės narės, kurių mokesčių sistemos tebėra tolesnio reformavimo stadijoje. Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvoje ir Lenkijoje vyksta panašūs procesai ir reformuojant mokyimo procesus, – daugelyje abiejų valstybių

¹ Jan Gluchowski, Jacek Patyk. Zarys polskiego prawa podatkowego. Warszawa: Lexis Nexis, 2008. 334 s. ISBN 978-83-7334-929-2.

² Janas Gluchovskis (*Jan Gluchowski*) – Torūnės Mikalojaus Koperniko universiteto, Liublino Jono Pauliaus II katalikiškojo universiteto finansų teisės profesorius, Torūnės aukštosios bankininkystės mokyklos rektorius; žurnalų *Studia Iuridica* ir *Comparative Law Review* redaktinių komitetų pirmininkas; Europos mokesčių teisės profesorių asociacijos narys; daugiau nei 200 mokslinių darbų mokesčių bei finansų teisės klausimais autorius.

³ Jacekas Patykas (*Jacek Patyk*) – Torūnės Mikalojaus Koperniko universiteto absolventas, teisės mokslų

daktaras; dirba mokslo tiriamąjį darbą Torūnės aukštojoje bankininkystės mokykloje.

mokymo įstaigų studijų programose iki šiol dėstytos finansų teisės vietą laipsniškai užima mokesčių teisė. Be to, apmokestinimo problematikai vis daugiau dėmesio yra skiriama ekonominio profilio mokymo įstaigose.

Kaip pažymi patys autoriai, mokymo priemonė yra skirta pirmiausia ekonomikos ir teisės studentams, taip pat asmenims, jau dirbantiems mokesčių ir finansų institucijose arba siekiantiems to. Todėl joje⁴ kuo prieinamiau yra apibūdinami esminiai mokesčių požymiai, apmokestinimo principai, Lenkijos mokesčių sistema ir jos teisiniai pagrindai, mokesčius administruojančių institucijų sistema, etc.

Pažymėtina, kad Lenkijos mokesčių sistemos kūrimuisi būdingos panašios tendencijos kaip ir Lietuvoje. Kaip pastebi autoriai, Lenkijoje mokesčių teisės problematika, o kartu ir mokesčių teisės pozicijos pradeda vis labiau įsitvirtinti nuo praėjusio šimtmečio dešimtojo dešimtmečio, tai lėmė esminiai pokyčiai visoje valstybės ir jos finansų sistemoje. Autorių teigimu, ankstesniais laikotarpiais buvo teigiama apie laipsnišką mokesčių, kaip ekonominio reiškinių, „atmirimą“, kartu plečiant netiesioginį (paslėptą) apmokestinimą apyvartos mokesčio, kuris Lenkijoje buvo panaikintas 1993 metais. Be to, iki pat dešimtojo dešimtmečio buvo akivaizdžios

mokesčių naštos mažinimo valstybiniame (viešajame) sektoriuje tendencijos.

1992 metais įvestas pajamų mokestis tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims; dar po metų priimti pirmieji paslaugų ir prekių apmokestinimą bei akcizus reglamentuojantys įstatymai. Kartu buvo atsiskyta valstybinio (viešojo) ir privataus sektorių apmokestinimo skirtingais pagrindais praktikos. Tai, pasak autorių (p. 2), leido Lenkijoje sukurti iš esmės naują apmokestinimo sistemą, atitinkančią modernios visuomenės reikalavimus. Ši sistema yra grindžiama tokiais principais: mokesčių mokėtojų lygybės, apmokestinimo aiškumo, apmokestinimo patogumo, mokesčių surinkimo minimaliomis sąnaudomis ir kt. (I skyrius), kurie nesudaro baigtinio sąrašo, o nuolat plėtojami pagal tikslus, vyraujančius valstybėje (p. 12).

Lenkijos mokesčių sistema, o kartu ir apmokestinimo sistema apskritai yra pagrįsta Konstitucijos nuostatomis, kurios, pasak autorių, yra skirtingos nei Vakarų valstybėse (p. 18). Autoriai pažymi, kad daugelio Vakarų valstybių (Italijos, JAV, Vokietijos, Suomijos ir kt.) konstitucijose yra nuostatų, liečiančių ne tik mokesčius, bet ir rinkliavas. Tai gali būti paaiškinama tuo, kad tiek mokesčiai, tiek rinkliavos yra pagrindiniai Vakarų valstybių biudžetų pajamų šaltiniai. Lenkijoje ilgą laiką vyravo praktika, kai esminiai įgaliojimai, susiję su mokesčių dydžių nustatymu, buvo suteikti vykdomosios valdžios institucijoms. Pamažu buvo visuotinai sutarta, kad apmokestinimo klausimai turėtų būti reguliuojami ir konstituciniu lygiu (p. 19). Todėl 1997 m. Lenkijos Respublikos Konstitucijoje atsirado 84 straipsnis, įpareigojan-

⁴ Mokymo priemonę struktūriškai sudaro XI skyrių: I. Bendras mokesčių apibūdinimas; II. Mokestinė prievolė; III. Pajamų slėpimas ir nusikaltimai valstybės išdui; IV. Prekių ir paslaugų mokestis; V. Akcizo mokestis; VI. Fizinių asmenų pajamų mokestis; VII. Visuotinis ir supaprastintas fizinių asmenų pajamų apmokestinimas; VIII. Juridinių asmenų pajamų mokestis; IX. Kiti mokesčiai; X. Apmokestinimo procedūros; XI. Mokesčių institucijos bei jų kontroliniai įgaliojimai.

tis kiekvieną asmenį mokėti nustatytus valstybėje mokesčius bei kitas privalomas įmokas, ir 217 straipsnis, skelbiantis, kad visi privalomi mokėti mokesčiai bei juos privalantys mokėti asmenys bei apmokestinimo objektai, mokesčių dydžiai, mokėjimų lengvatos yra nustatoma įstatymais.

Visi mokesčiai, sudarantys Lenkijos valstybinę mokesčių sistemą, knygoje yra suskirstyti ir nagrinėjami keturiais stambiais blokais: prekių ir paslaugų mokestis (IV skyrius); akcizai (V skyrius); fizinių asmenų pajamų mokestis (VI ir VII skyriai); juridinių asmenų pajamų mokestis (VIII skyrius); kiti mokesčiai (IX skyrius).

Skaitant šiuos skyrius, skirtus Lenkijos Respublikos valstybinės mokesčių sistemos analizei, darosi akivaizdu, kad tiek Lenkijos, tiek Lietuvos valstybinės mokesčių sistemos turi daug bendro, – abiejose valstybėse yra renkami analogiško turinio, o neretai ir net analogiškų pavadinimų mokesčiai (pidėtinės vertės, gyventojų pajamų, juridinių asmenų pelno, žemės, nekilnojamojo turto, azartinių lošimų mokesčiai ir kt.); panašiai traktuojami ir tų mokesčių mokėtojai⁵ bei tų mokesčių apmokestinimo objektai; panaši ir pati apmokestinimo (plačiuoju požiūriu) bazė, jos nustatymo principai.

Tačiau galima pastebėti ir skirtumų: skiriasi tam tikrų mokesčių tarifai⁶, Lenkijoje

yra nustatyti ir tokie mokesčiai, kurių Lietuvos mokesčių sistemoje nėra. Lenkijoje yra įvestas tonažo mokestis (*podatek tonażowy*), kurį moka prekybinių laivų, plaukiojančių tarptautiniuose vandenyse, savininkai nuo laivo tonažo, miško mokestis (*podatek lesny*), jį moka miško savininkai ir naudotojai nuo miško ploto, dovanojant ar paveldint įgytas turtas yra apmokestinamas dovanojimo ir paveldėjimo mokesčiu (*podatek od spadkow i darowizn*) ir pan.

Lenkijos mokesčių sistemos analizė leidžia daryti išvadą, kad Lenkijos, kaip ir Lietuvos, mokesčių teisėje vyrauja plečiamasis mokesčių aiškinimas, t. y. į mokesčius yra žiūrima kaip į bet kokius fiskalinius instrumentus, kurių pagalba yra surenkamos valstybės pajamos. Todėl knygos autoriai Lenkijos mokesčių sistemai linkę priskirti ir tokias įmokas, kurios savo esme nėra mokesčiai, bet yra imamos kaip atlyginimas už atitinkamų valstybės institucijų teikiamas paslaugas (pavyzdžiui, valstybės (išdo) rinkliava (*oplata skarbową*)).

Ir dar vienas esminis skirtumas, kuris išaiškėja skaitant šią knygą: Lenkijoje fiskaliniai mokesčiai gali būti nustatyti tiek centrinės, tiek vietinės valdžios lygmeniu. Lenkijos Konstitucijos 94 straipsnyje teigiama, kad teritorinės savivaldos organai bei vietos administracijos organai turi teisę pagal savo kompetenciją neviršydamį įstatymų nustatytą ribų priimti privalomo pobūdžio teisės aktus. Tai leidžia autoriams daryti prielaidą, kad Lenkijos mokesčių sistemoje egzistuoja ir vietiniai

⁵ Pavyzdžiui, fizinių asmenų mokestį pagal Lenkijos 1991 m. liepos 26 d. įstatymą privalo mokėti asmenys, turintys nuolatinę gyvenamąją vietą Lenkijoje, taip pat asmenys, išbuvę Lenkijoje ne mažiau kaip 183 dienas per mokestinį laikotarpį, taip pat asmenys, nors ir neturintys nuolatinės gyvenamosios vietos Lenkijoje, bet čia gaunantis apmokestinamąsias pajamas ir t. t.

⁶ Pavyzdžiui, Lenkijoje yra taikomas 19 procentų fizinių asmenų pajamų mokesčio (*podatek dochodowy od osob fizycznych*) ir pelno mokesčio (*podatek dochodowy*

od osob prawnych) tarifas, o Lietuvoje gyventojų pajamos ir juridinių asmenų pelnas yra apmokestinamas 20 procentų mokesčio tarifu; yra numatyta galimybė bendrai apmokestinti sutuoktinių pajamas ir pan.

mokesčiai (p. 282), kurių ėmimas yra pagrįstas net specialiu Vietinių mokesčių ir rinkliavų įstatymu, priimtu 1991 m. sausio 12 d. (*Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*). Jiems priklauso: nekilnojamojo turto mokestis (*podatek do nieruchomości*), transporto priemonių mokestis (*podatek do środków transportowych*), šunų laikymo rinkliava (*opłata od posiadania psów*), prekybos rinkliava (*opłata targowa*), apgyvendinimo (gyvenamosios vietos) rinkliava (*opłata miejscowa*), kurorto rinkliava (*opłata uzdrowiskowa*).

Visuotinis mokesčių pobūdis kartu su tebevykstančiu valstybės turto privatizavimo procesu, privataus kapitalo lyginamosios dalies ekonomikoje augimas reikalau-

ja aukšto profesionalumo lygio apmokestinimo aparato. Neatsitiktinai, todėl paskutinysis (XI) knygos skyrius skirtas būtent mokesčių institucijoms, kurių pagrindinės yra Finansų ministerija bei jai pavaldžios mokesčių tarnybos, ir mokesčių mokėjimo kontrolei.

Kaip jau minėta, knyga yra skirta pirmiausia akademiniam jaunimui ir todėl yra daugiau mokomojo-pažintinio, informacinio pobūdžio leidinys. Būtent dėl šios priežasties ji tampa prieinama plačiam skaitytojų ratui ir turėtų skatinti toliau domėtis Lenkijos Respublikos mokesčių teise bei gretimos valstybės mokesčių sistema, jos kūrimosi ir įgyvendinimo praktika.

Įteikta 2009 m. sausio 19 d.

Priimta publikuoti 2009 m. balandžio 10 d.