

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

VIEŠOSIOS TEISĖS KATEDRA

Dieninės studijų formos

V kurso finansų ir mokesčių teisės

Studijų šakos studento

Emilio Juliaus Jasaičio

Magistro darbas

Mokesčių teisėkūros problematika Lietuvoje

Darbo vadovas: lekt. Dr. **Gediminas Užubalis**

Recenzentas asist. Dr. **Dovilė Valančienė**

Vilnius,

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama mokesčių teisėkūros problematika Lietuvoje, aptariama teisėkūros reikšmė tiek bendrai, tiek mokesčių srityje, taip pat apžvelgiama mokesčių reikšmė. Analizuojant teisėkūros problematiką Lietuvoje, atsižvelgiama į Konstitucinio teismo doktrinos *vacatio legis* principą ir jo naudojimą, aptariami įstatymų aiškinamieji raštai bei jų trūkumai, analizuojama strateginio planavimo dokumentų svarba teisėkūros procese bei *ex post* ir *ex ante* stebėseną.

Pagrindiniai žodžiai: Mokesčiai, teisėkūra, problematika, aiškinamieji raštai, teisinio reguliavimo ir poveikio stebėseną, *ex post*, *ex ante*.

This work analyzes the issues related to tax legislation in Lithuania. The significance of legislation in general and in the area of taxes is discussed, as well as the importance of taxes. In analyzing the legislative problems in Lithuania, the principle of *Vacatio Legis* of the Constitutional Court doctrine and its application are taken into account. The work discusses explanatory notes of laws and their shortcomings. The significance of strategic planning documents in the legislative process and *ex post* and *ex ante* monitoring are analyzed.

Key words: Taxes, legislation, issues, explanatory notes, legal regulation and impact monitoring, *ex post*, *ex ante*.

Turinys

| | |
|---|----|
| Ižanga | 5 |
| 1. Mokesčių ir teisėkūros teorija..... | 7 |
| 1.1. Teisėkūros samprata | 7 |
| 1.2. Mokesčių samprata ir funkcijos | 8 |
| 1.2.1. Mokesčių samprata | 9 |
| 1.2.2. Mokesčių funkcijos..... | 9 |
| 1.4. Teisėkūros problematika..... | 15 |
| 1.4.1. Teisėje bendrai | 15 |
| 1.4.2. Mokesčių teisėkūros problematika..... | 16 |
| 2. Vacation legis principo samprata ir taikymas | 17 |
| 2.1. Samprata | 17 |
| 2.2. Taikymas ekonominės krizės metu | 19 |
| 2.3. Įstatymų pokyčiai | 20 |
| 3. Teisinio reguliavimo Poveikio vertinimas mokesčių teisėje..... | 26 |
| 3.1 Poveikio vertinimo rūšys | 26 |
| 3.1.1 Ex post vertinimas | 26 |
| 3.1.2 Ex ante vertinimas..... | 27 |
| 3.2 Poveikio vertinimo problemos | 29 |
| 3.2 Poveikio vertinimas aiškinamuosiuose raštuose | 29 |
| 3.2.1 Aiškinamųjų raštų samprata | 29 |
| 3.2.2 Aiškinamųjų raštų tikslai | 31 |
| 3.2.3 Kylančios problemos | 32 |
| 3.2.4 Poveikio vertinimas | 33 |
| 4. Strateginis planavimas mokesčių teisėje | 35 |
| 4.1. Vyriausybės vaidmuo mokesčių politikoje..... | 35 |
| 4.1.1 Pagrindiniai aspektai formuojant mokesčių politiką | 37 |
| 4.2 Strateginio planavimo dokumentų reikšmė | 38 |

| | |
|---|----|
| 4.3 Strateginių planavimo dokumentų analizė | 39 |
| Išvados..... | 42 |
| Šaltinių sąrašas | 44 |
| Santrauka | 50 |
| Summary | 51 |

Ižanga

Temos aktualumas. Atkakliai siekiant užtikrinti ekonominę valstybės plėtrą, mokesčių teisėkūros problematika yra nuolat aktualizuojama Lietuvoje. Įvairios temos, susijusios su mokesčių administravimo reguliavimu, gyventojų pajamų mokesčio įstatymo taikymu ir naujovėmis, pajamų natūra pripažinimo, įvertinimo bei apmokestinimo, kelia didelį susidomėjimą ir reikalauja nuolatinio dėmesio. Tačiau, kai kalbama apie teisėkūrą, jos aktualumas kelia diskusijų. Kai kurie teisininkai mano, kad teisėkūra nėra gyva ir neturi aktualumo. Tačiau kiti mano, kad teisėkūra nuolat kinta ir atsinaujina, kad atspindėtų visuomenės poreikius ir reikalavimus. Be to, teisėkūros problematika yra susijusi su interpretacijos žaidimu ir jo doktrininėmis prielaidomis, kurios taip pat yra aktualios. Verta paminėti, kad mokesčių teisėkūros problematika yra labai sudėtinga ir reikalauja nuolatinio atnaujinimo ir tobulinimo. Svarbu, kad mokesčių teisės aktai atitiktų ne tik Lietuvos, bet ir Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus. Tik taip bus užtikrinta teisinė valstybės tvarka ir skatinama ekonominė plėtra.

Magistro darbo tikslas – pateikti išsamią mokesčių teisėkūros problematikos Lietuvoje analizę teoriniu ir praktiniu požiūriu.

Darbo uždaviniai:

1. Įgyvendinimo problemos - išnagrinėti mokesčių įstatymų ir taisyklių įgyvendinimo procesą ir nustatyti, kokios yra aktualios problemos, susijusios su jų taikymu Lietuvoje.
2. Mokesčių teisėkūros trūkumai - ištyrus mokesčių teisėkūros sistemą, nustatyti, kokie trūkumai darbo pasirinktoje srityje, pvz., įmonių, fizinio asmens ir kt. mokesčių srityse.
3. KT teismo doktrinos *vacatio legis* analizė.
4. Strateginio planavimo dokumentų apžvalga.
5. Poveikio vertinimo apžvalga.

Objektas: Mokesčių teisėkūros problematika Lietuvoje.

Tyrimo metodai: Darbe naudoti aprašymo, palyginimo, lingvistinis, dudučkinis, istorinis grupavimo, mokslinės literatūros analizavimo, apibendrinimo ir kiti metodai.

Originalumas: mokesčių teisėkūros problematika yra svarbi ir nuolat aktualizuojama tema Lietuvoje, kadangi ji tiesiogiai susijusi su valstybės ekonomine plėtra. Nors ši problema gali būti diskutuojama ir kitoms šalims yra svarbi, tačiau Lietuvos kontekste ji yra originali ir specifiška. Pavyzdžiui, Lietuvos mokesčių sistema skiriasi nuo kitų šalių sistemų, todėl mokesčių teisėkūros problematika Lietuvoje turi savo specifiką ir reikalauja nuolatinio dėmesio ir atnaujinimo, kad atitiktų ne tik šalies, bet ir Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimus. Be to, Lietuvoje mokesčių teisėkūros problematika yra sudėtinga ir susijusi su interpretacijos žaidimu ir jo doktrininėmis prielaidomis, todėl šis aspektas taip pat yra originalus Lietuvos kontekste. Taigi, galime teigti, kad mokesčių teisėkūros problematikos tema Lietuvoje yra originali ir reikalauja nuolatinio atnaujinimo ir tobulinimo, kad būtų užtikrinta teisinė valstybės tvarka ir skatinama ekonominė plėtra. Be to, nors teisėkūros problematika yra nemažai ištyrinėta Lietuvoje, būtent mokesčių sritis yra mažai paliesta.

Svarbiausi šaltiniai: Teisėkūros pagrindų įstatymas, aiškinamieji raštai, strateginio planavimo dokumentai, Konstitucinio Teismo nutarimai.

1. Mokesčių ir teisėkūros teorija

1.1. Teisėkūros samprata

Šiuolaikinėje teisėje teisėkūros sąvoka yra diskutuotina ir nėra aiškiai apibrėžta. Vartojant sąvoką „teisėkūra“, nėra visuotinai sutarta dėl jos reikšmės. Dažnai šis terminas yra painiojamas su įstatymų leidyba. Šią painiavą galima paaiškinti remiantis Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 2 straipsnio 5 punktu, kuriame nurodoma, kad teisėkūra yra procesas, kuris apima teisėkūros iniciatyvų pateikimą, teisės aktų projektų rengimą, teisės aktų priėmimą, pasirašymą ir skelbimą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1993 m. lapkričio 8 d. nutarime išaiškino, kad įstatymų leidybos procesas yra visumos juridškai reikšmingų veiksmų rinkinys, būtinas norint priimti teisės aktą, kuriems būtina laikytis griežtos logikos ir laiko sekos. Be to, minėtas Teismas pateikė įstatymų leidybos proceso etapus: įstatymų leidybos iniciatyvos teisės įgyvendinimas, įstatymo projekto svarstymas, projekto priėmimas, priimto įstatymo skelbimas ir įsigaliojimas. Taigi, Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatyme vartojama sąvoka „teisėkūra“ yra panaši į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrinoje vartojamą sąvoką „įstatymų leidyba“, tačiau šios sąvokos, mano nuomone, skiriasi. Terminas „teisėkūra“ yra platesnis, nei „įstatymų leidyba“ ir gali būti suvokiamas siaurąja ir plačiąja prasmėmis. Jis gali būti suprantamas net kaip ryšys tarp teisės ir visuomenės (Ulevič, J. 2018, p. 6).

Šios tematikos paaiškinimas gali būti išplėstas, pasinaudojant prof. A.Vaišvilos apibrėžimu. Minėtas mokslininkas teisėkūrą apibrėžia kaip veiklą, kuria siekiama kurti, keisti ar panaikinti teisės normas, atsižvelgiant į visų visuomenės narių teisių ir teisėtų interesų apsaugą ir įgyvendinimo poreikius. A.Vaišvila teisėkūros sąvoką sieja su visuomenės teisėmis, interesais ir lūkesčiais bei teigia, kad teisėkūra prasideda nuo socialinio intereso siekio tapti visuomenine tvarka. Mokslininkas taip pat teigia, kad teisėkūra gali būti suvokiama plačiau, kaip procesas nuo teisinio sumanymo, teisinės idėjos suformulavimo iki teisės normos priėmimo ir paskelbimo. (Vaišvila, A. 2009, p. 219). Prof. S.Vansevičius, kaip ir prof. A.Vaišvila, teisėkūros tikslą susieja su visuomenės gerove. Pasak S.Vansevičiaus, socialiniu požiūriu teisėkūra yra tautos valios diegimas į įstatymus. Jis išreiškia mintį, kad teisėkūros tikslas yra atsižvelgti į daugybę materialiujų visuomenės

gyvenimo sąlygų, įskaitant ekonomikos būklę, įvairių rūšių nuosavybės lygį, socialinių ir politinių jėgų sąveiką, politinių partijų ir judėjimų veiklumą, tautinių mažumų santykius, tarpvalstybinius santykius ir tautų sąveikos pobūdį. S.Vansevičius pabrėžia, kad kiekvienas teisės aktas turi maksimaliai atspindėti visuomenės poreikius ir sąlygas (Vancevičius, S. 2000, p. 68). Pasak V.Šlapkausko, teisėkūrą galima apibrėžti kaip procesą, kuriuo siekiama sukurti, modifikuoti ar atšaukti teisės normas, kad būtų apsaugoti visų visuomenės narių teisės ir teisėti interesai, taip pat kad būtų patenkinti jų poreikiai. Teisėkūros tikslas yra kurti ir tobulinti teisės normų sistemą, kuri turi didelę įtaką socialinei visuomenės raidai ir būviui. Teisėkūra yra teisinės sociologijos objektas, kadangi tyrimas apima teisinius reiškinius, kurie atsiranda ir veikia teisės ir socialinio gyvenimo sąveiką. Teisėkūros procesas yra ne tik priklausomas nuo kūrėjų, bet ir nuo teisės vartotojų. Kartais teisėkūros subjektas išleidžia teisės normų aktus, kurie yra visiškai neveiksmingi, o kartais teisės normų aktai tampa neveiksmingi, kadangi pasikeičia su jais susijusios visuomenės gyvenimo sąlygos. Todėl teisėkūros subjektas turi periodiškai užsakyti sociologines apklausas, kad būtų atskleistas teisės normų akto neveiksmingumas ir jo priežastys. Šio neveiksmingumo dalis gali būti įveikta įvairiais būdais, tokiais, kaip teisės aiškinimo aktas ar tarnybinė instrukcija, prokuratūros įsikišimas arba naujo teisės normų akto parengimas. Teisėkūros subjektas gali sukurti veiksmingą teisę tik tada, kai ji atitinka tos visuomenės interesus, kuriems ji taikoma. Teisė turi paskatas, kad būtų užtikrintas jos pačios įgyvendinimas. Tai dažnai reiškia, kad teisinės priemonės turi būti prieinamos tiems, kuriems jų reikia, kad būtų apsaugoti jų interesai. Svarbus yra šių priemonių patrauklumas, kad žmonės galėtų ieškoti pagalbos teisinėje sistemoje. Skirtingų socialinių grupių interesų išaiškinimas ir jų tinkamas įvertinimas yra sudėtinga veikla, kuri reikalauja specializuotų tyrimų (Beinoravičius et al., 2012, 105-106 p.).

Todėl apskritai galima teigti, kad visuomenės lūkesčiai ir teisėkūra yra glaudžiai susiję. Teisėkūrą galima apibūdinti kaip atspindį visuomenės lūkesčių, susijusių su visuomenės gerove. Iš to galima padaryti išvadą, kad teisėkūros sąvoka platesniu požiūriu, nei tiesiog įstatymų leidyba, siejama su visuomenės lūkesčiais.

1.2. Mokesčių samprata ir funkcijos

1.2.1. Mokesčių samprata

Gyvenime yra posakis, gyvenime yra neišvengiami tik du dalykai, mirtis ir mokesčiai. Kalbant apie mokesčių sampratą, įstatymų leidėjas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nurodo, kad mokestis yra pinigine prievole mokesčių mokėtoju pagal mokesčių įstatymą. Remiantis šiuo teiginiu, galime daryti prielaidą, kad mokesčiai yra visuotinai privalomi ir juos turi mokėti kiekvienas šalies gyventojas. Mokesčio mokėtojų pareigos apima ne tik laiku sumokėti mokesčius į biudžetą, bet ir atsakingai vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių skaičiavimu ir mokėjimu (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Mokesčiai yra gyvenimo pagrindas civilizuotoje visuomenėje. Jie yra vienas seniausių finansų institutų, kurio pagalba yra finansuojamos institucijos ir funkcijos. Mokesčiai egzistuoja nuo senovės laikų, kai jie buvo laikomi aukomis dievams. Vėliau, besikeičiant pasauliui, buvo pradėta rinkti pajamų mokesčius, kurie buvo dažniausiai taikomi aukštesnės klasės ir dvasininkijos nariams. Bizantijoje netgi iki 8-ojo amžiaus buvo taikomas 21 mokestis, tokie kaip pagalvės mokestis, žemės mokestis, muitai ir kt. Šie mokesčiai padėjo formuoti valstybingumo pagrindus (Navardauskaitė, p. 10, 2019).

Mokesčiai yra pagrindinis valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo elementas, ir jie yra vienas iš pagrindinių būdų, kuriais valstybės gauna pajamas. LR Konstitucija patvirtina šį požymį, nurodydama, kad valstybės biudžeto pajamos gali būti sudarytos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų (Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014). Svarbu paminėti, kad pajamų formavimas valstybėje nėra apribotas tik biudžetu – teisės aktų nuostatos leidžia kaupti pajamas ir kituose fondų šaltiniuose, tokiuose, kaip savivaldybių biudžetai, Valstybinio socialinio draudimo fondai ir pan. (Medelienė, Sudavičius, 2011 p. 32).

1.2.2. Mokesčių funkcijos

Galima teigti, kad fiskalinė funkcija yra pagrindinė mokesčių funkcija, kuri yra visuotinai pripažįstama. Ši funkcija yra seniausia ir ilgai formavo požiūrį, kad mokesčiai yra neišvengiamas būdas formuoti valstybės finansinius išteklius, taip pat yra svarbus valstybės šaltinių formavimosi būdas (Užubalis, 2012, p. 20). Ši funkcija yra skirta gauti pajamų,

kurios panaudojamos valstybės ar savivaldybių veiklai finansuoti. Perreguliuojant mokesčių bazę, tarifus, lengvatas ir kt., galima kontroliuoti valstybės makroekonominis procesus ir nukreipti juos tam tikra kryptimi. Valstybė gali centralizuotai kontroliuoti gamybą ir vartojimą per apmokestinimą (Novošinskienė, 2013, p. 222–229). Konstitucinis Teismas yra pabrėžęs, kad mokesčių tikslų pasiekti ir tinkamai surinkti reikia ne tik nustatyti mokesčius kaip prievolę, bet ir reguliuoti mokėjimo tvarką, įskaitant administravimo procedūras, apskaičiavimo metodus ir pan. Todėl mokesčių teisinis reguliavimas neapsiriboja tik jų nustatymu įstatymais, bet taip pat apima šių įstatymų vykdymo tvarkos įtvirtinimą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d nutarimas).

Kita aktuali mokesčių funkcija yra perskirstomoji. Ji susijusi su fiskaline funkcija ir susideda iš nacionalinio biudžeto lėšų, surinktų iš mokesčių mokėtojų, perskirstymo tarp gyventojų, įmonių, ekonominės veiklos sektorių ir regionų, naudojant subsidijas, paramą ir kitus pervedimus. Tačiau šis perskirstymas negarantuoja prekių ir paslaugų perskirstymo tarp individų. Mokesčių perskirstomoji funkcija yra suderinama su fiskaline funkcija, nes ji vykdoma per mokesčių tarifų didinimą ar mažinimą, mokesčių lengvatų teikimą ir kitas priemones, t. y. per fiskalinę politiką (Novošinskienė, 2013, p. 224). Prasmingas ir pagrįstas perskirstymas yra toks, kuris užtikrina žmogaus teises, tokias kaip pragyvenimo minimumo, minimalių galimybių (vidurinis ir aukštasis išsilavinimas gerai besimokantiems), ir pan. Per mažas arba per didelis apmokestinimas gali pažeisti žmogaus teises, tačiau pozityvūs valstybės veiksmai apie apmokestinimą taip pat gali sukelti pažeidimus. Teisininkai lengvai identifikuoja pažeidimus neigiamos teisės srityje, pvz., kai valstybė pažeidžia draudimą (tarkime, nustatydamą mokesčių neįstatyminiu teisės aktu), tačiau sunkiau identifikuoti pažeidimą, kuriuo nesilaikoma pozityvių teisių apsaugos (tarkime, nepakankamai apmokestinant, kad būtų surinktos reikalingos lėšos minimaliam pragyvenimo lygiui užtikrinti). (Užubalis, 2012, p. 21).

Paskutinė, tačiau ne mažiau svarbi mokesčių teisės funkcija, yra reguliuojamoji. Ši funkcija yra skirta skatinti arba stabdyti ekonomikos plėtojimąsi, kovoti su infliacija ir kitais ekonominiais procesais. Nustatant naujus mokesčių tarifus, įvedant naujus mokesčius ar suteikiant lengvatas, ši funkcija gali reguliuoti tam tikrą ekonominę veiklą. Mokesčiai gali būti naudojami ne tik kaip ekonominio reguliavimo priemonė, bet ir siekiant paveikti asmenų elgseną tam tikrais tikslais, pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio ar tabako vartojimo arba skatinti tam tikrus vartojimo pasirinkimus (Užubalis, 2012, p. 22).

Suderinti fiskalinę ir reguliavimo mokesčių funkcijas yra labai svarbu, todėl ieškoma būdų, kaip tai padaryti. Tai pasiekama, taikant įvairias priemones, tokias, kaip tarifų didinimas ar mažinimas, suteikiant mokesčių lengvatas ir įteisinant sankcijas. Tokios priemonės leidžia efektyviau įgyvendinti Vyriausybės ekonominę politiką, nei tiesiogiai kišantis į šalies ūkinę veiklą. Valstybė, suteikdama mokesčių lengvatas, skatina kapitalo judėjimą į silpniausias bei perspektyviausias sritis ir skatina įmonių bei jų produkcijos konkurenciją vidaus ir pasaulinėse rinkose. Sumažinus mokestį už pelną, kuris yra reinvestuojamas į gamybą, valstybė skatina jos plėtotę. Neapmokestinant taupymui skirtų lėšų, skatinama mažinti vartojimo išlaidas, nes gyventojai bus linkę taupyti (Antanaitytė, 2014, p. 13).

Galiausiai, reikia pabrėžti, kad mokesčių vaidmuo ekonominiuose procesuose yra labai svarbus, nes didžioji dalis valstybės išlaidų dengiamos valstybės biudžeto pajamas sudarančiais mokesčiais. Mokestinių pajamų dėka gali būti skatinamos investicijos, reguliuojamas vartojimas bei gamyba ir taip skatinamas ekonomikos plėtojimas, užtikrinamas svarbiausių valstybės funkcijų valdymas. Todėl yra svarbu suderinti fiskalinę, persikirstomojo ir reguliavimo funkcijas, taikant priemones, tokias kaip tarifų didinimas ar mažinimas, suteikiant mokesčių lengvatas ir įteisinant sankcijas.

1.3. Bendrieji teisėkūros principai

Prieš nagrinėjant mokesčių teisėkūros problematiką Lietuvoje, aktualu trumpai apžvelgti bendrus teisėkūros principus. Teisinių reguliavimų atsiranda ten, kur yra reikalinga spręsti bendro pobūdžio visuomenės problemas. Teisėkūros principų sistema nustato specifinius reikalavimus, kurių laikytis turi subjektai, dalyvaujantys teisėkūroje. Šie reikalavimai priverčia subjektus, rengiančius teisės aktus, atsižvelgti į numatomą teisinio reguliavimo poveikį ir visus potencialius alternatyvius variantus. Tokiu būdu siekiama įsitikinti, kad esamas teisinis reguliavimas yra būtinas ir tinkamas. Be to, būtina atlikti teisinio reguliavimo stebėseną ir konsultuotis su visuomene visose teisėkūros stadijose (Valstybinio audito ataskaita: 2018-03-16 Nr. VA-2018-P-40-6-2).

Teisės principų įtraukimas į teisės aktų rengimą yra esminis veiksmingų ir teisingų įstatymų kūrimo aspektas. Rengiant teisės aktą, turi būti įvertintos visos galimos teisinio

reguliavimo alternatyvos, o efektyvumui užtikrinti iš jų atrenkama geriausia (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas). Be to, prieš rengiant teisės aktą, reikia įvertinti, ar problemą reikia spręsti konkrečiai teisiniu reguliavimu. Konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidybos subjektams, tarp jų ir tai, kad teisės aktus leidžiantys subjektai gali priimti tik Konstituciją ir kitus teisės aktus atitinkančius teisės aktus (Konstitucinio Teismo 2016 m. liepos 8 d. nutarimas). Teisėkūros principų sistema išreiškia tam tikrus reikalavimus teisės aktuose dalyvaujantiems subjektams, įpareigojant juos rengti šiuos principus atitinkančius teisės aktus (Valstybinio audito ataskaita: 2018-03-16 Nr. VA-2018-P-40-6-2). Taigi, teisės principų įtraukimas į teisės aktų rengimą yra būtinas norint sukurti teisingus ir veiksmingus įstatymus.

Pirmiausia yra nustatomi bendri principai – svarbiausios idėjos ir pagrindai, kuriuos remiantis yra nustatomas konkretus reguliavimas. Tai yra pagrindinis šaltinis. Jei principų nėra laikomasi, kyla klausimas dėl viso proceso tinkamumo ir kokybės. Todėl svarbu aptarti teisėkūros principus – svarbiausias idėjas ir pagrindus, kuriais remiantis teisinėje demokratinėje valstybėje turėtų būti priimami norminiai teisės aktai, jų įgyvendinimo aspektus Lietuvoje. Pradinių problemų kilimas prasideda nuo principų nesilaikymo – tinkamas teisėkūros proceso organizavimas prasideda nuo principų tinkamo įgyvendinimo ir laikymosi. Kiti problemiški teisėkūros reguliavimo klausimai ir tolesnės reguliavimo raidos problemos turėtų būti sprendžiamas nuo šios pradžios – visų pirma, turėtų būti sprendžiamos principinės problemos. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas yra atnaujinta Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų skelbimo ir įsigaliojimo tvarka, papildyta teisėkūros principais, kurie yra nurodymai, kurių reikia laikytis visose institucijose, kuriant ar keičiant teisės aktus. Įstatymu įtvirtinami tokie teisėkūros principai, kurie apibrėžia, kokius reikalavimus turi būti atitikti teisės aktai, tai yra:

- tikslingumo;
- proporcingumo;
- pagarbos asmens teisėms ir laisvėms;
- atvirumo ir skaidrumo;
- efektyvumo;
- aiškumo;
- sistemiškumo.

Tikslingumo principas teisėkūroje reiškia, kad teisės akto projektas turi būti parengtas ir teisės aktas priimtas tik tuo atveju, kai tam tikrų tikslų negalima pasiekti kitomis priemonėmis. Tai taip pat reiškia, kad teisės aktas turi būti skirtas konkrečiai sprendžiamai problemai arba situacijai, t.y. jo priėmimas neturi būti savitikslis. Tikslingumas reikalauja, kad teisės aktas būtų parengtas taip, kad jis būtų veiksmingas ir nekeltų nereikalingos naštos asmenims ar organizacijoms, kuriems jis taikomas. Todėl teisėkūros procesas turi būti atliekamas racionaliai ir apgalvotai, siekiant užtikrinti, kad teisės aktas būtų tinkamai parengtas ir atitiktų reikiamus tikslus.

Proporcingumo principas reiškia, kad teisėkūros priemonės turi būti proporcingos siekiui pasiekti tam tikrą teisinio reguliavimo tikslą. Tai reiškia, kad teisėkūros priemonės neturi būti per daug griežtos arba ribojančios, kad jos neturėtų didesnės poveikio, nei reikia, siekiant teisinio reguliavimo tikslo. Šis principas reikalauja, kad teisėkūros priemonės būtų kuo mažesnė našta teisiniams subjektams ir kuo mažiau varžytų jų teisinius santykius. Teisėkūros priemonės turi būti proporcingos ir reikalingos siekiant tikslų, kuriems jos yra skirtos, ir negali būti taikomos, jei yra kitų, mažiau varžančių alternatyvių priemonių (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas). Pavyzdžiui, jei yra siekiama apsaugoti viešąją tvarką, teisėkūros priemonės turi būti taikomos taip, kad jos nevaržytų asmenų teisių laisvės arba jų veiklos, kuri nėra susijusi su viešąja tvarka. Tai reiškia, kad reikia rasti teisėkūros priemones, kurios yra proporcingos ir tinkamos, siekiant teisinio reguliavimo tikslo, bet tuo pačiu metu nevaržo teisinių subjektų teisių ir laisvių (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimas).

Pagarbos asmens teisėms ir laisvėms principas reiškia, kad teisėkūros priemonės negali prieštarauti teisių ir laisvių, kurios jau yra užtikrintos Konstitucijoje, Europos Sąjungos teisės aktuose, Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse, įstatymuose ir kituose teisės aktuose. Teisėkūros nuostatos turi būti suderintos su šiais teisės aktais ir nevaržyti asmens teisių arba laisvių daugiau, negu to reikia, siekiant kitų teisėkūros tikslų. Tai yra svarbu, kad būtų užtikrintas teisinis saugumas ir asmens laisvės bei teisės būtų gerbiamos (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 29 d. nutarimas).

Atvirumo ir skaidrumo principas reiškia, kad teisėkūros procesas turi būti viešas ir visuomenei prieinamas. Visi susiję sprendimai turi būti priimami, atsižvelgiant į bendruosius interesus ir visuomenės nuomonę. Teisėkūros tikslai, reguliavimo poreikis ir dalyvaujantys subjektai turi būti viešai žinomi, o visiems turi būti suteiktos galimybės

dalyvauti ir teikti pasiūlymus dėl teisinio reguliavimo. Be to, turi būti žinomi visi teisės aktų projektų rengėjai ir numatomas jų poveikis, taip pat turi būti atliekamas *ex post* teisinio reguliavimo poveikio vertinimas. Šie principai padeda užtikrinti skaidrumą ir atsakomybę teisėkūros procese (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas).

Efektyvumo principas teisėkūroje pasireiškia, kad teisės akto projektas turi būti parengtas taip, kad būtų įvertintos visos galimos teisinio reguliavimo alternatyvos, ir pasirinkta geriausia iš jų. Be to, teisės akto nuostatos turi būti veiksmingiausios ir ekonomiškiausios teisinio reguliavimo tikslui pasiekti leidžiančios priemonės. Kadangi teisėkūros sprendimai turi būti parengti greitai ir efektyviai, taip pat reikia atlikti dėl teisinio reguliavimo gautų pasiūlymų skelbimą ir įvertinimą (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas).

Teisės aktų aiškumas yra svarbus principas, nes tai užtikrina, kad piliečiai ir kitos susijusios šalys supranta, kokios yra jų teisės ir pareigos. Aiškumas taip pat leidžia užtikrinti, kad teisės aktai būtų vienodai taikomi ir nesukeltų nereikalingų neskaidrumo ar painiavos. Todėl, rengiant teisės aktus, turėtų būti siekiama, kad jie būtų aiškūs, suprantami, logiški ir nedviprasmiški, kad piliečiai galėtų lengvai su jais susipažinti ir juos įgyvendinti (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas).

Galiausiai, paskutinis įstatyme nurodytas principas yra sistemiškumo. Tai yra svarbi teisėkūros kokybės charakteristika. Teisės aktų nuostatos turi būti suderinamos tarpusavyje, turi būti užtikrinta aukštesnės teisinės galios teisės aktų hierarchijos viršenybė ir žemesnių teisės aktų nuostatų nesupriešinimas su aukštesnių teisės aktų nuostatomis. Tai užtikrina, kad teisės aktai veiktų kaip vieninga sistema ir kad nereikėtų spręsti nesuderinamų nuostatų konfliktų teisiniuose ginčuose arba sprendimo ieškant administracinėse institucijose (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas).

Taigi, bendrieji teisėkūros principai yra svarbūs ir reikšmingi, nes jie yra pagrindas, kuriuo remiantis yra kuriamos teisės normos ir sprendžiamos teisinės problemos. Jie padeda užtikrinti teisėkūros proceso kokybę, teisės aktų aiškumą ir nuoseklumą, bei užtikrina teisinio saugumo principą. Tai taip pat yra būdas užtikrinti, kad teisės aktai būtų kuriama demokratiškai, atsižvelgiant į žmogaus teises ir laisves, skatinant visuomenės dalyvavimą teisėkūros procese ir siekiant teisėtumo principų. Bendrieji teisėkūros principai taip pat padeda apsaugoti valstybės interesus, užtikrinant teisinį tikrumą ir užtikrinant, kad teisės

aktai būtų veiksmingi ir praktiški, taip pat suderinant skirtingas teisės normas ir užtikrinant jų tarpusavio suderinamumą.

1.4. Teisėkūros problematika

1.4.1. Teisėje bendrai

Viena iš pagrindinių teisėkūros problemų Lietuvoje yra netobuli įstatymai ir teisinio reguliavimo spragos (Valstybinio audito ataskaita: 2018-03-16 Nr. VA-2018-P-40-6-2). Tai kelia sunkumų ir verslui, ir gyventojams, kurie turi susidurti su chaotiška teisėkūra (Teisėkūros sistema „serga“ – kaip gydyti?, 2022). Be to, teisėkūros proceso efektyvumas yra kritikuojamas dėl formos dominavimo prieš problemų ir socialinio vaidmens trūkumo išsprendimą (Bakševičienė, 2017, 149 p.). Kitas iššūkis, su kuriuo susiduria teisėkūra Lietuvoje, yra nekonstruktyvių dalyvaujančių valdžios institucijų pozicijos (Lukošaitis 2020, p. 24). Tai gali kelti sunkumų teisėkūros proceso sklandumui ir kokybei. Be to, teisėkūros procesas yra sudėtingas ir reikalauja daug laiko ir išteklių. Kadangi teisėkūra yra svarbi visuomenės gerovei, būtina ieškoti būdų, kaip pagerinti jos kokybę ir efektyvumą (Kas naujo viešame sektoriuje..., 2017).

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pabrėžęs, kad Seimo, kaip tautos atstovybės, pareiga yra įtvirtinti konstitucines vertybes, o įstatymų leidyba yra Seimo prerogatyva, kurią naudojant reguliuojami svarbiausi visuomenės gyvenimo klausimai. Todėl tai yra viena iš priežasčių, kodėl Lietuvos parlamentas yra išskirtinai aktyvus teisėkūros srityje. Ilgamečiai statistiniai duomenys ir lyginamieji tarptautiniai duomenys patvirtina šią išskirtinę poziciją visoje Europoje. Valstybės kontrolė audito ataskaitoje atkreipė dėmesį į teisėkūros problemas, susijusias su Seimo aktyvumu šioje srityje. Tai gali lemti problemas dėl tinkamo mokesčių įstatymų taikymo, kai leidėjams ir vykdytojams skiriama per didelė laisvė. Per laiką, kai Lietuva vėl atgavo savo nepriklausomybę, Seime vis daugiau registruojama ir priimama teisės aktų projektų. Per 2008-2012 m. Seimo kadenciją buvo užregistruota daugiau nei 5 000 projektų, o pastaraisiais metais šis skaičius toliau kyla. Tai reiškia, kad Seimo darbotvarkėje yra svarstoma daugybė teisės aktų projektų, tačiau galiausiai dauguma jų yra atmetami arba nepriimami. Ši situacija yra vienas iš

svarbiausių požymių, rodančių neefektyvumą Seimo teisėkūros procese (Lukošaitis, 2020, p. 25, 29).

1.4.2. Mokesčių teisėkūros problematika

Viena iš didžiausių mokesčių teisėkūros problemų Lietuvoje yra per didelė teisėkūros fragmentacija ir sudėtingumas. Mokesčių teisės aktai Lietuvoje yra sudėtingi ir daugeliu atveju pernelyg išsamūs ir detalizuoti, o jų formuluotės ir terminai yra sudėtingai suprantami net ir kvalifikuotiems specialistams. Be to, mokesčių teisėkūros fragmentacija taip pat tampa dideliu sunkumu šaltinių įmonėms ir kitoms organizacijoms, nes jos dažnai turi susidurti su nesuderinamais mokesčių reikalavimais iš skirtingų valstybės institucijų. Didelė teisėkūros fragmentacija taip pat sukelia papildomas išlaidas mokesčių mokėtojams ir didina administracinę naštą valstybės institucijoms, nes reikia daugiau laiko ir pastangų, kad būtų galima teisingai interpretuoti ir taikyti (Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug..., 2019).

Mokesčių teisėkūroje Lietuvoje susiduriama su nemažai nenuoseklių ar netinkamų apibrėžčių, kurios gali kelti ne tik interpretavimo, bet ir vykdymo sunkumų. Tai ypač sietina su naujaisiais mokesčiais, kurių įstatymų rengimas kartais neskuba laiku nustatyti aiškių ir tikslių apibrėžčių, dėl ko susiduriama su interpretacijos ir taikymo sunkumais. Šios priežastys taip pat sukelia neaiškumų ir netikslumų, sudarant mokesčių deklaracijas bei kitus mokesčių pranešimus, kurie gali tapti pagrindu mokesčių administratorių ir mokėtojų ginčams ir neteislingam mokesčių sumokėjimui ar grąžinimui. Per didelės laisvės leidėjams ir vykdytojams gali lemti netinkamą mokesčių įstatymų taikymą. Taip gali būti dėl to, kad nėra aiškiai apibrėžtų kai kurių sąvokų ar nuoseklių įstatymų formuluočių. Be to, gali kilti interpretacijos skirtumų tarp leidėjų ir vykdytojų dėl to, kaip reikia taikyti įstatymus konkrečiose situacijose. Toks nenuoseklumas ir neaiškumas galėtų turėti rimtų pasekmių, tokių, kaip netinkamas mokesčių surinkimas arba nelygi ir neteisinga mokesčių našta tarp skirtingų mokesčių mokėtojų grupių. Lietuvos mokesčių sistema yra sudėtinga ir daug klausimų kelia jos nepakankamas aiškinamumo lygis bei nevienodos interpretacijos. Tai yra viena iš pagrindinių priežasčių, kodėl mokesčių teisės aktų taikymas kelia sunkumų ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams. Be to, mokesčių sistemų kūrimas

yra nesubalansuotas ir dažnai remiasi trumpalaikėmis politinėmis iniciatyvomis, o ne ilgalaikiais tikslais (Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug..., 2019).

Analizėje teigiama, kad dauguma mokesčių teisės aktų yra sudėtingi ir sunkiai suprantami. Mokesčių mokėtojams trūksta aiškios informacijos apie mokesčių tarifus, lengvatas ir atleidimus, o mokesčių administratoriams – aiškios instrukcijos ir teisinių klausimų interpretacijos. Be to, dažnai kyla nesusipratimų dėl to, kaip taikyti mokesčių teisės aktus ir ką laikyti mokesčių mokėtojų pajamomis ar išlaidomis. Kita problema yra nesubalansuotas mokesčių sistemų kūrimas. Dažnai mokesčių reformos yra kuriamos, remiantis trumpalaikiais politiniais tikslais, o ne ilgalaikėmis perspektyvomis. Be to, mokesčių sistemų kūrimas dažnai remiasi populiariais sprendimais, kurie gali būti naudingi tam tikriems socialiniams sluoksniams, bet nesuteikia visuomenei bendro naudingumo. (Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug..., 2019).

Taigi, nepakankamas aiškinamumo lygis ir nevienodos interpretacijos kartu su nesubalansuotu mokesčių sistemų kūrimu, kelia didelius sunkumus ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir mokesčių administratoriams. Būtų svarbu ieškoti sprendimų, kad mokesčių teisės aktai taptų aiškesni ir lengviau suprantami, o mokesčių sistemų kūrimas būtų grindžiamas ilgalaikiais tikslais ir bendru naudingumu visuomenei. Todėl, kaip hipotezę galima išsikelti teiginį, kad siekiant gerinti mokesčių teisėkūros procesą ir padidinti jos efektyvumą, būtina mažinti teisės aktų fragmentaciją ir sudėtingumą, kad jie būtų suprantamesni ir lengviau taikomi visiems suinteresuotiems subjektams. Tai gali padėti sumažinti administracinę našą ir pagerinti mokesčių administravimo kokybę bei skaidrumą (Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug..., 2019).

2. *Vacation legis* principo samprata ir taikymas

2.1. Samprata

Pagal lietuvių kalbos žodyną, teisėje terminas „*Vacatio legis*“ (lot. įstatymo nebuvimas; skaityti *vacatio legis*) reiškia laiko intervalą tarp teisinio ar normatyvinio akto paskelbimo datos ir jo įsigaliojimo datos (Lietuvių kalbos žodynas). Šis terminas žymi laiko tarpą nuo teisės akto viešo paskelbimo iki jo įsigaliojimo ir taikymo pradžios bei yra

pripažįstamas kaip techninis ir procedūrinis terminas. Tinkama *vacatio legis* įstatymų leidybos procese yra svarbi ne tik formaliam teisės aktų legalumui, bet ir jų legitimumui užtikrinti. Tai svarbu, garantuojant asmenų teisėtus lūkesčius, įstatymų grįžtamojo negaliojimo principą ir teisės viršenybę (Medelienė, Lukas, 2015, p. 137). Lenkijos Respublikos Konstitucinis Tribunolas savo sprendimu pažymėjo, kad valstybės lojalumo teisės normų adresatams principas reikalauja, kad įstatymai būtų kuriami ir taikomi taip, kad nesukurtų spąstų piliečiams. Jiems turi būti sudarytos sąlygos veikti pasitikint, kad atlikti veiksmai neturės negrįžtamų teisinių padarinių ir kad naujos taisyklės netrukdytų jų veiklai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. vasario 15 d. sprendimas byloje K 48/04). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas taip pat palaiko panašią poziciją savo jurisprudencijoje.

Vacatio legis yra vienas iš teisinio tikrumo principo aspektų ar subprincipų, kuriuos reikėtų laikyti kertiniais. Tai svarbu kartu su teisės aktų grįžtamojo negaliojimo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisės aktų aiškumo, jų galiojimo tik viešai paskelbus ir kitais elementais, kad būtų užtikrintas teisinės sistemos stabilumas, teisės normų adresatų pasitikėjimas ja ir jų legitimumas. Šie elementai daugiausia susiję su individualiais ir subjektyviais aspektais, tokiais, kaip pagrįstas ir teisėtas lūkestis ar pakankamai aiški ir išsami norma. Norminiu *vacatio legis* principu Lietuvoje turėtų būti laikomas Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnis (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas). Šiame straipsnyje numatyta, kad norminiai teisės aktai įsigalioja kitą dieną po oficialaus jų paskelbimo Teisės aktų registre, jei pačiame teisės akte nenumatyta vėlesnė įsigaliojimo data. Be to, kitose straipsnio dalyse nustatytos specialiosios normos. Pavyzdžiui, įstatymai, kurie keičia Konstituciją, reguliuoja ūkio subjektų veiklą ar jų priežiūrą, turi įtakos teisės aktų įsigaliojimui. Specifiniams mokesčių įstatymams, kurie nustato naujus mokesčius, mokesčių tarifus, lengvatas, sankcijas už pažeidimus arba iš esmės keičia apmokestinimo tvarką ir teisinį reguliavimą, taikomos taisyklės, kad jie galioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo oficialaus paskelbimo dienos. Ši nuostata netaikoma mokesčių įstatymams, kurie susiję su atitinkamų metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansiniais rodikliais, patvirtinami įstatymu. Taigi, siekiant užtikrinti pusiausvyrą tarp valstybės intereso ir individualių mokesčių mokėtojų teisių, nustatomas ilgas įsigaliojimo atidėjimo terminas, tačiau taikomos dvi išimtys: mokesčių įstatymų pakeitimams, kurie kyla iš tarptautinių įsipareigojimų vykdymo pareigos, ir pakeitimams, susijusiems su atitinkamų metų valstybės ir savivaldybių biudžetų finansiniais rodikliais, taikomas bendrasis įsigaliojimo atidėjimo

terminas. Tai suteikia valstybei papildomų argumentų formuoti viešųjų išteklių akumuliacinio ir finansavimo mechanizmą, kurio jiems reikia ir tada, kai to reikia (Medelienė, Lukas, 2015, p. 138).

2.2. Taikymas ekonominės krizės metu

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo pozicijoje dėl mokesčių įstatymų pakeitimų teigia, kad Vyriausybė ir Seimas, rengdami valstybės biudžeto projektą ir tvirtindami jį, turi atsižvelgti į galiojančius įstatymus, prognozuoti valstybės ekonomikos raidos tendencijas ir vertinti visuomenės bei valstybės poreikius bei galimybes (Konstitucinio teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas Nr. KT67-N6/2021). Mokesčių įstatymų pakeitimais nustatant naujus mokesčius, juos didinant, svarbu paistyti konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*, t.y. palikti pakankamai laiko, kad suinteresuoti asmenys galėtų tinkamai pasirengti pakeitimams. Konstitucinis Teismas pabrėžia, kad nukrypimas nuo iš Konstitucijos kylančių biudžeto ir mokesčių įstatymams priimti ir įsigalioji taikomų reikalavimų, tarp jų ir reikalavimo numatyti pakankamą *vacatio legis*, gali būti pateisinamas tik svarbiais viešojo intereso atvejais. Tuo tarpu Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje įtvirtintą bendrojo mokesčių įstatymams privalomo *vacatio legis* išimtį su valstybės biudžetu priimamiems įstatymams Konstitucinis Teismas paminėjo kaip išimtinį atvejį ir nurodė, kad 6 mėnesių įsigaliojimo atidėjimo terminas negali būti vertinamas kaip taikytinas kasmet. Taigi, Konstitucinis Teismas patvirtina minimalų 6 mėnesių *vacatio legis* laikotarpį, kaip reikalavimą mokesčių įstatymų keitimams, taip pat pabrėžia, kad išimtis turi būti skirtos tik svarbiausiems viešojo intereso atvejams (Medelienė, Lukas, 2015, p. 139).

Ekonomikos krizės laikais kiekviena valdžios institucija yra priversta priimti sprendimus ir taikyti priemones, užtikrinančias valstybės funkcijų tęstinumą, teisinę tvarką, socialinę suderinamumą ir t. t. Šie sprendimai, atsižvelgiant į krizės poveikį šalies finansams, turimus finansinius rezervus, viešojo sektoriaus „dydį“ ir kitus veiksnius, gali būti nuosaikesni (pvz., didesni skolinimosi limitai ar sukauptų rezervų panaudojimas, ilgalaikių investicinių projektų peržiūra) arba labai radikalūs (pvz., nacionalinio biudžeto peržiūra, socialinių, ekonominių ir kitų nacionalinės politikos sričių reformos ir kt.). Beveik nė viena valstybė, kuri patiria staigų BVP sumažėjimą ir mažėjančius nacionalinius pajamų

šaltinius, negali sau leisti nepasikeisti savo mokesčių sistemoje. Jei būtina konsoliduoti pajamas ir išlaidas, o galimybės pasiskolinti yra ribotos, finansinių rezervų nėra pakankamai, tokių pokyčių mastas gali būti reikšmingas ir staigus. Kita vertus, pokyčiai mokesčių teisės aktuose turi didelę įtaką asmenų lūkesčiams ir interesams, ypač atsižvelgiant į staigiai kintantį ekonominį kontekstą. Mokesčiai, kaip tiesioginės išlaidos, yra svarbi verslo, investicinių planų ir einamųjų veiklos sąnaudų dalis. Jie gali nulemti projektų ar investicijų atsipirkimo laiką, produktų konkurencingumą, taupymo grąžą ir kt. Mokesčių skaičiavimas yra sudėtingas procesas, kuriam reikia naudoti kompiuterines apskaitos sistemas ir duomenų bazines. Todėl reguliavimo pokyčiai dažnai reikalauja papildomų išlaidų, kad būtų galima prisitaikyti prie jų, ir tai tiesiogiai veikia visus mokesčių mokėtojus. Be to, mokesčiai tiesiogiai veikia pajamas, perkamąją galią, vartojimo prioritetus ir gyvenimo kokybę. Jie taip pat yra svarbus ekonominių, socialinių ir net kultūrinių procesų reguliatorius, kuris sąveikauja su valstybės politikos sprendimais atitinkamoje srityje, pvz., žemės ūkio politika, transporto sektoriaus reguliavimas ir kiti (Medelienė, Lukas, 2015, p. 139).

Galima teigti, kad mokesčių teisėkūros problematika ypač pasireiškė per 2008-2009 metus. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas daugelyje savo sprendimų konstatavo aplinkybes, reikalaujančias operatyvių ir ryžtingų sprendimų. Tokiomis aplinkybėmis Vyriausybė, įskaitant ir tuos teisės aktus, kurie buvo pirminės iniciatyvos pateikti Vyriausybei ir vėliau registruoti Seimo narių iniciatyva operatyvumo sumetimais, priėmė beveik trisdešimt įvairių mokesčių įstatymų pakeitimo įstatymų. Šie pakeitimai dažniausiai įsigaliojo iš karto, buvo pradėti taikyti, o vėliau dar ir buvo taisomi. Per šiuos pakeitimus buvo pakeisti mokesčių tarifai, panaikintos ar labai susiaurintos mokesčių lengvatos ir padaryti kiti reikšmingi pakeitimai vienoms ar kitoms mokesčių mokėtojų grupėms, jų teisėms ir pareigoms, taip pat sklandžiai mokesčių administratoriaus veiklai (Medelienė, Lukas, 2015, p. 133).

2.3. Įstatymų pokyčiai

Pelno mokesčio įstatymas buvo pakeistas 8 kartus. Konkrečiai kalbant apie pakeitimų turinį ir apimtį, tai pagrindinis mokesčio tarifas buvo padidintas nuo 15 iki 20 procentų, vėliau sumažintas. Atitinkamai pakeista dividendų apmokestinimo tvarka. Be to, buvo

nustatyta mokesčių lengvata investiciniams projektams ir atlikti kiti pakeitimai, susiję su užsienio įmonių mokamų kitų išmokų ir nuolatinių buveinių užsienyje gautų pajamų apmokestinimo tvarka (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 26, 41, 43, 54..., 2008). Reikia pažymėti, kad priimtų pakeitimo įstatymų skaičius nėra tiesiogiai susijęs su pakeitimų turiniu ir apimtimi. Kai kuriuose pakeitimuose buvo atliktos labiau redakcinės korekcijos, kurios neturėjo esmingos įtakos apmokestinimo tvarkai. Be to, kai kuriuose pakeitimuose vieniems mokėtojams mokestinė našta buvo padidinta, o kitiems sumažinta. Autorių teigimu, reikia atsižvelgti į kiekvieną pakeitimą atskirai, kad geriau suprastumėte jo reikšmę. Visiems šiems įstatymams bendra yra tai, kad privalomas 6 mėnesių atidėjimas nebuvo taikomas visiems. Pirmaisiais keturiais įstatymais, kurie įsigaliojo kartu su 2009 m. biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu, privalomasis 6 mėnesių atidėjimas nebuvo taikomas išskirtinai. Kitas įstatymas, priimtas kovo mėnesį 2009 m., buvo taikomas atgaline data, o dviem pakeitimų įstatymams iki pilnų 6 mėnesių trūko tik mėnesio ir keturių dienų (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 40-1..., 2009). Paskutiniai du įstatymai buvo priimti 2009 m. gruodžio mėnesį su 2010 m. biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17..., 2009). Tačiau tik vieną iš jų, kurio nuostatos dėl mokestinių nuostolių perdavimo tarp grupės įmonių buvo palankios mokesčių mokėtojams, galima vertinti kaip taikytą visiškai laikantis privalomojo atidėjimo, nes šios nuostatos buvo taikomos tik apskaičiuotiems mokestiniams nuostoliams nuo 2010 m., t. y. faktiškai tik nuo 2011 metų (Medelienė, Lukas, 2015, p. 142).

Tobulinant Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, per 2009 metus buvo priimti 7 pakeitimo įstatymai (įskaitant vieną papildomą pakeitimą), kuriuose buvo pakeisti 23 įstatymo straipsniai, įskaitant naujus 131 ir 181 straipsnius. Svarbu, kad šiuo metu įstatymas susideda iš 40 straipsnių, „tai pagrįstai leidžia kelti abejonę, ar neturėjo įstatymas apskritai būti išdėstytas nauja redakcija“, kad būtų palengvintas susipažinimas su naujomis teisinėmis nuostatomis, sumažinta interpretavimo rizika ir išvengta techninių netikslumų (Medelienė, Lukas, 2015, p. 142). Pakeičiant įstatymą, svarbu pradėti nuo peržiūrėtų ir atšauktų Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimų, kurie dar neįsigaliojo, nes jie yra neatitinkantys dabartinės ekonominės ir finansinės realybės bei kilusios krizei. Šie pakeitimai turėtų būti suderinti, kad jie atitiktų naujus antikrizinius įstatymo pakeitimus tiek turiniu, tiek technine prasme. Iš daugelio techninių ir patikslinančių pakeitimų, skirtų pašalinti trūkumus ir teisinius reglamentavimo spragas, gyventojų pajamų mokesčio tarifų peržiūra yra svarbiausia. Tai apima techninį savarankiškų privalomojo sveikatos draudimo

įmokų atskyrimą nuo gyventojų pajamų mokesčio, mokesčių lengvatų peržiūrą, įskaitant laipsnišką lengvatų žemės ūkio veiklos pajamoms eliminavimą, mokesčių atskaitymo lengvatų įsigijusiems būstą, asmeninį kompiuterį, mokėjusiems už studijas susiaurinimą ir kt. Be to, svarbu pakeisti neapmokestinamųjų pajamų dydžio taikymo tvarką ir individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką. (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30..., 2008).

Pakeitimai Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įsigaliojo tuo pačiu metu ir taip pat nežymiai skyrėsi nuo Pelno mokesčio įstatymo pakeitimų. Jie buvo priimti einamųjų metų pabaigoje ir susieti su ateinančių metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu, o įsigaliojo nuo kitų metų pradžios. Tai buvo padaryta pereinamojo laikotarpio tvarka (Iš esmės, ne ilgiau kaip per vieną ar dvi savaites po patvirtinimo). Pereinamojo laikotarpio tvarka pasinaudojo tie, kurie uždirba žemės ūkyje ar turi verslo liudijimą, taip pat gauna palūkanas iš paskolų būstui su lengvatomis būstui, kompensuoja kompiuterio pirkimą ar mokosi už mokymąsi, gauna įmokas iš gyvybės draudimo polisų. Tačiau kai kuriais atvejais, pavyzdžiui, taikant kaupimo apskaitos principą nustatant asmenines veiklos pajamas, atidėjimo laikotarpis buvo pratęstas iki šešių mėnesių ar daugiau. 2009 m. vasario 19 d. buvo priimti du gyventojų pajamų mokesčio pakeitimo įstatymai, kurie įsigaliojo atgaline data nuo tų pačių metų sausio 1 d. Šių įstatymų priėmimą Konstitucinis Teismas iš naujo įvertino 2013 m. vasario 15 d., tačiau nutarime buvo pripažinta, kad šie įstatymai Konstitucijos nepažeidžia (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30..., 2008).

Per laikotarpį nuo 2008 m. pabaigos iki 2009 m. pabaigos Akcizų įstatymas buvo pakeistas trimis pakeitimais, kurie visi buvo susiję su akcizų dydžiais. Šios peržiūros apėmė konkrečių pranašumų panaikinimą ir tarifų pakeitimus. Kai kurie iš šių pakeitimų atsirado dėl mūsų įsipareigojimo Europos Sąjungai, dėl kurio reikėjo laipsniškai didinti akcizus iki minimalių reikalavimų, numatytų ES gairėse (degalų ir cigarečių akcizai). Nepaisant to, degalų akcizas viršijo minimalų reikalavimą, išaugo alkoholinių gėrimų mokesčiai, panaikinta akcizo lengvata mažosioms alaus darykloms ir biokurui. Buvo priimtas tik vienas pakeitimas dėl laipsniško mokesčių už cigaretes didėjimo, kartu su kitais valstybės ir miestų biudžeto rodiklių leidimų įstatymų pakeitimais. Visi šie pakeitimai atitiko esminį *vacatio*

legis principą (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 21, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 35 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2008).

Per nurodytą laikotarpį buvo padaryti šeši Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo, toliau vadinamo PVM, pakeitimai. Tarp jų buvo ir lengvatinio PVM tarifo vaisiams ir daržovėms panaikinimas, kuris turėjo būti įgyvendintas 2009 metais. Be to, du kartus buvo padidintas pagrindinis PVM tarifas, o lengvatinio tarifo taikymo sritis smarkiai sumažinta. Taip pat, buvo įvestos naujos ES direktyvos, taikomos PVM klausimais, pavyzdžiui, TARYBOS DIREKTYVA 2006/112/EB. Nuo 2008 m. gruodžio mėn. iki 2009 m. gruodžio mėn. buvo priimti penki įstatymai, susiję su Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu. Nors jie negali tiesiogiai spręsti krizės priežasčių ar pasekmių, jie vis tiek gali būti laikomi susijusiais. Vienas iš pakeitimų buvo ankstesnio įstatymo pakeitimo, kuris dar neįsigaliojo, panaikinimas, todėl buvo sudėtinga taikyti *vacatio legis* (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38-2, 41, 58... 2008). Įdomu tai, kad kai kurias pataisas pavyko priimti, paskelbti ir įsigalioji vos per penkias savaites, tai yra trumpesnis nei privalomas šešių mėnesių laikotarpis (Medelienė, Lukas, 2015, p. 144), (Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas... 2008, Nr. 149-600).

Kaip teigia straipsnio autoriai, daug PVM teisės aktų modifikacijų, ypač susijusių su tarifų korekcijomis, lydėjo tam tikri pereinamieji laikotarpiai. Tai taikoma prekėms, apmokestinamoms akcizais, išankstinėms sutartims (pvz., prenumeratomis, apgyvendinimo paslaugomis, renginiais) ir kitais atvejais. Tačiau daugiausia šie pakeitimai buvo laikomi atitinkamų biudžetų rodiklių teisės aktų pakeitimais. Dvi teisės aktų pataisos buvo patvirtintos kartu su 2009 m. valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, o kitos dvi – nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. Nors yra klausimas, ar privalomas *vacatio legis*, taikomas mokesčių teisės aktams, galioja ir teisės aktų pakeitimams, susijusiems su valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymais, teoriškai gali kilti klausimas dėl teisės aktų leidėjo pastangų laikytis formalių reikalavimų, susijusių su PVM teisės aktų keitimu. Konstitucinis Teismas turės įvertinti faktinę valstybės ekonominę padėtį tuo metu ir įvertinti, ar tokių pakeitimų įsigaliojimo tvarka buvo būtina ir ar buvo proporcinga (Medelienė, Lukas, 2015, p. 144).

Mokslinio straipsnio autorių nuomone, tam, jog būtų pasiektas maksimalus tikslumas, reikėtų stebėti ir vertinti kiekvienos atskiros nuostatos priėmimo ir įsigaliojimo/taikymo chronologiją, o ne bendrai keisti įstatymus. Tačiau, atsižvelgiant į pokyčių skaičių ir apimtį,

tai *per se* taptų ne vieno mokslinio straipsnio, o kur kas platesnio tyrimo objektu. Nepaisant to, bendroji taikytos pokyčių praktikos apžvalga, autorių nuomone, pakankamai aiškiai parodo įstatymų leidėjo ir vykdomosios valdžios požiūrį į *vacatio legis* kaip vieną iš konstitucinių asmenų teisių apsaugos elementų, atsižvelgiant ir įstatymų iniciatyvos teises ir procedūras. Tačiau, autorių vertinimu, šis požiūris daugiausiai remiasi politiniu pažadu arba geranorišku įstatymų leidėjo pasižadėjimu, o ne išimtinai techniniu ar tik formaliai privalomu imperatyvu, kurio laikymasis yra tik įstatymų leidėjo diskrecija. Tinkamo *vacatio legis* reikalavimo įstatymų leidybos procese menkai siejant su giluminėmis šio principo ištakomis. Akcentuojama, kad teisės aktų pakeitimų priėmimo tvarka yra susijusi ne tik su pakeitimais, kurie turi apčiuopiamą poveikį mokesčių pajamoms, tokiems kaip mokesčių tarifų pokyčiai, kurių būtinumas yra neabejotinas per krizės laikotarpį, bet ir su kitais pakeitimais, kurių reikšmė yra mažiau pastebima, tačiau kurie sukels papildomų administracinių reikalavimų ir kelia sunkumų pakeitimų adresatams, pvz., privalomojo sveikatos draudimo įmokų atskyrimas nuo gyventojų pajamų mokesčio, nerezidentų apmokestinimo tvarka ir kt. Šie pakeitimai reikalauja nuolatinio prisitaikymo ir korekcijų, kurios sukuria papildomas pareigas adresatams (Medelienė, Lukas, 2015, p. 145).

Konstitucinis Teismas peržiūrėjo daugybę įstatymų, įskaitant tuos, kurie buvo priimti iki 2009 m. balandžio mėn. pabaigos, pagal pareiškėjų prašymą, ir nė vienas jų nebuvo pripažintas prieštaraujančiu Konstitucijai. Tačiau, atsižvelgiant į Konstitucinio Teismo išplėtotą *vacatio legis* doktriną, kuri aptarinėjama minėtame nutarime (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. vasario 15 d. sprendimas byloje K 48/04), ir analizės kriterijus, vertinti vėliau priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų įsigaliojimo tvarką būtų sudėtinga. Straipsnyje šią iškilusią problemą Lietuvoje galima lyginti su Lenkijos Respublikos Konstitucinio Tribunolo byla K 48/04, kurioje buvo svarstoma, kokie teisiniai padariniai iškiltų, jei mokestinis įstatymas būtų laikomas antikonstituciniu dėl įsigaliojimo tvarkos. Ar toks įstatymas netektų galios ir ar būtų reikalaujama naujai priimti įstatymus, kurie laikytųsi konstitucinio *vacatio legis* reikalavimo, siekiant įtvirtinti norimas taisykles? Galbūt, sprendimas būtų teisiškai reikšmingas tik įsigaliojimo aspektu, ir teisės aktas liktų galioti, tačiau sukurtų teisinių padarinių tik prasidėjus laikotarpiui, kuris prasidėtų po priėmimo (paskelbimo) ir atitiktų Konstitucijos ir įstatymų reikalavimą dėl *vacatio legis*. Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjimas konstitucinės justicijos bylose dažnai trunka ilgiau, nei mokestinis laikotarpis, pozityviosios teisės nuostata, nustatanti mokesčių įstatymų įsigaliojimo tvarką, suteiktų papildomo stabilumo mokesčių teisiniam reguliavimui.

Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalies formulavimas yra kategoriškas ir neturi netikrumo dėl privalomumo ir teisinio veikimo būdo, tačiau mokesčių mokėtojai, galbūt, sužinos, kiek ji yra imperatyvi ir kaip ją remtis galima, tik sulaukę atitinkamų Lietuvos Respublikos teismų aukščiausios instancijos sprendimų, nes jų turėjimas yra reikalingas (Medelienė, Lukas, 2015, p. 145).

Tarp teisės akto priėmimo ir tinkamo jo paskelbimo iki jo taikymo ir/arba įsigaliojimo pradžios turi praeiti tam tikras laiko tarpas, vadinamas *vacatio legis*. Ši taisyklė užtikrina, kad ne tik teisės aktai taps žinomi, bet ir teisinių santykių subjektai galės numatyti pasikeitusio teisinio reguliavimo padarinius. Kitaip tariant, *vacatio legis* yra vienas iš kertinių valstybės teisinio tikrumo, pasitikėjimo ir žmogaus teisių apsaugos aspektų." Mokesčių įstatymų leidėjas savo sprendimu apriboja savo galimybes veikti teisėkūros pagrindų ir Mokesčių administravimo įstatymuose, nustatant 6 mėnesių laikotarpį, per kurį taikomas *vacatio legis* mokesčių įstatymams, kuriuose nustatomi nauji mokesčiai, tarifai, lengvatos, sankcijos ar kitaip keičiama mokesčių tvarka ar teisiniai reglamentavimo principai. Nuo to momento jie gali įsigalioti. Toks ilgas laikotarpis tarp įstatymų paskelbimo ir taikymo patvirtina mokesčių teisinio reguliavimo ir teisinių santykių svarbą valstybėje. Su retomis išimtimis, kurios yra susijusios su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu susiję pakeitimais, galima pažeisti minėtą 6 mėnesių terminą, kad atitinkami įstatymai įsigaliotų. Lietuvos įstatymų leidėjas istoriškai dažnai naudojo šia nuostata, įskaitant „krizinių“ mokesčių įstatymų pakeitimus. Tai yra išimtis nuo įstatyminių *vacatio legis* taisyklių, kurios patvirtina mokesčių teisinio reguliavimo ir teisinių santykių reikšmę valstybėje. Nors Konstitucinis Teismas savo doktrinoje pripažino, kad „krizinių“ mokesčių įstatymų priėmimas be *vacatio legis* atitinka Konstituciją ir jos principus, pabrėždamas ekonominę situaciją, susiklosčiusią šių įstatymų priėmimo metu, teisingumo labui būtina pripažinti, kad tokia *vacatio legis* išimtis gali būti naudojama tik išimtiniais atvejais, grindžiamais objektyvia būtinybe, ir neturi tapti taisykle be pakankamo pagrindo (Medelienė, Lukas, 2015, p. 146).

Taigi, Mokesčių teisėkūros problematikos Lietuvoje aspektas susijęs su *vacatio legis* principu ir jo taikymo praktika. Konkrečiai, yra problemų su tam tikrų mokesčių įstatymų įsigaliojimo terminais, kai jie gali neatspindėti esamų ekonominių sąlygų, taip pat gali trūkti aiškaus pagrindo, kodėl reikia nukrypti nuo *vacatio legis* principo. Taigi, reikia atidžiai nagrinėti ir vertinti kiekvieną atvejį atskirai, kad būtų užtikrintas teisinis tikrumas ir teisėti interesai būtų gerbiami.

3. Teisinio reguliavimo poveikio vertinimas mokesčių teisėje

3.1 Poveikio vertinimo rūšys

Kaip nurodyta Vyriausybės puslapyje, poveikio vertinimas susideda iš dviejų dalių, tai yra: numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas (ex-ante) bei galiojančio teisinio reguliavimo poveikio ex post vertinimas. Poveikio vertinimas teisinio reguliavimo srityje yra priemonių sistema, kuri apima teisinio reguliavimo poreikio, tinkamumo ir veiksmingumo nustatymą, faktinių teisinio reguliavimo pasekmių ir jų atitikties įvertinimą planuojamiems tikslams ir rezultatams, taip pat teisinio reguliavimo poveikio visuomeniniams santykiams ir jo efektyvumo vertinimą, taip pat poreikio keisti teisinį reguliavimą (Bublienė, et al. 2017 p. 95).

3.1.1 Ex post vertinimas

Anksčiau vadintas teisinio reguliavimo stebėseną, šis procesas iš esmės yra tapatinamas su teisinio reguliavimo ex post vertinimu. Šį faktą patvirtina TPĮ 23 straipsnis, kuriame apibrėžiamos stebėsenos užduotys, kurios apima: (1) teisės aktų nustatytų reguliavimo priemonių veiksmingumo vertinimą, siekiant reguliavimo tikslų; (2) reguliavimo poveikio ir pasekmių vertinimą reguliuojamai sričiai ir kitoms sritims, tokiose kaip ekonomika, valstybės finansai, socialinė aplinka, viešasis administravimas, teisinė sistema, kriminogeninė padėtis, korupcijos mastas, aplinka, administracinė našta, regionų plėtra ir kt., taip pat vertinama, kaip tai paveikia asmenis ar jų grupes; (3) vertinama tiesioginė ir netiesioginė reguliavimo nauda, taip pat nustatomi naudos gavėjai; (4) nustatoma, ar reguliavimo pasekmės atitinka reguliavimo tikslus ir pasekmes; (5) nustatoma, ar reikia keisti reguliavimą arba jį atšalinti (Bublienė, et al. 2017 p. 95).

Lietuvoje nėra aiškaus reguliavimo, kuris reglamentuotų sistemisko ex post vertinimo planavimą ar sistemiskos vertintinų aktų atrankos procesą. Atsisakius bendro Vyriausybės lygiu atliekamo ketvirtinio planavimo taisyklės dėl „nelankstumo“, ministerijos pačios *ad hoc* pagrindu į savo vertinimo planus įtraukia atsitiktinius aktus, kurie nesusiję su LRV prioritetais ar strateginiais valstybės dokumentais, ir šie teisės aktai neteikia aiškių stebėsenos uždavinių.

Kai kalbama apie išankstinį *ex post* vertinimo planavimą, matome tik vieną veiksnį, kuris veikia - planai, kurių sudarymas vyksta paprastai kalendorinių metų pradžioje ir viešai skelbiami. Tačiau, nepaisant to, nėra numatyta joks vertinimo tikslas, jo rezultatų panaudojimas, suinteresuotų asmenų dalyvavimas, darbų tvarkaraštis ir pan. Be to, teisėkūrą reglamentuojančiuose teisės aktuose dažnai nėra aiškiai nurodyta, o praktikoje yra situacijų, kai ministerija, suplanavusi teisinio reguliavimo stebėseną, jau pradeda teikti susijusias teisėkūros iniciatyvas, nepasirengusi dar jokio vertinimo (o pačiose stebėsenos pažymose tai naudojama kaip pretekstas nevertinti, teigiant, kad teisinis reguliavimas jau pasikeitė, todėl vertinti to, ko nebeliko, yra nereikalinga) (Bublienė, et al. 2017 p. 96).

Galiausiai, reikia paminėti, kad *ex post* vertinimo rezultatų skleidimas ir praktinis panaudojimas yra labai riboti. Paskelbdama teisinio reguliavimo stebėsenos pažymą internete ir juos pateikdama TM, valdžia tik dalinai atlieka savo funkciją. Be to, daugelio pažymų turinys nėra pakankamai informatyvus ir neįgalina priimti tinkamų sprendimų atitinkamoje srityje. Taigi, kokybiniai rodikliai rodo, kad pažymų panaudojimo galimybės yra itin ribotos. Be to, jų aktyvus skleidimas taip pat nėra labai reikšmingas. Matome, kad esamas teisinis reglamentavimas neatitinka šiuolaikinių reikalavimų ir suteikia per daug diskrecijos. Todėl TPI ir Aprašas nesuteikia veiksmingo ir prasmingo *ex post* vertinimo (teisinio reguliavimo stebėsenos) mechanizmo (Bublienė et al. 2017 p. 98). Reiktų pabrėžti, kad Finansų ministerija nėra atlikusi jokio *ex post* vertinimo mokesčių srityje, todėl jo efektyvumo išanalizuoti nėra galimybės.

3.1.2 Ex ante vertinimas

Kita teisinio reguliavimo stebėsenos priemonių yra teisėkūros poveikio vertinimas *ex ante*, kuris yra atliekamas, rengiant naujus teisės aktus arba keičiant esamus. Šis vertinimas apima teisinius, socialinius, ekonominius ir kitus aspektus, kurie gali turėti įtakos teisės aktų įgyvendinimui.

Pagal vyriausybės pateiktą analizę, *ex ante* vertinimas – tai galimo siūlomo teisės akto poveikio įvertinimo procesas prieš jį įgyvendinant. Šis vertinimas atliekamas, siekiant nustatyti galimas problemas ir užtikrinti, kad teisės aktai būtų veiksmingi, veiksmingi ir atitinka vyriausybės tikslus. Mokesčių teisės aktų kontekste *ex ante* vertinimas apima galimo siūlomų mokesčių įstatymų ir teisės aktų poveikio mokesčių mokėtojams, įmonėms ir visai

ekonomikai įvertinimą. Šis vertinimas yra labai svarbus, siekiant užtikrinti, kad mokesčių teisės aktai būtų teisingi, veiksmingi ir veiksmingi. (Kas yra poveikio vertinimas?..., 2013).

Ex ante vertinimas yra būtinas mokesčių teisės aktuose dėl kelių priežasčių. Pirma, tai padeda nustatyti galimas nenumatytas siūlomų mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų pasekmes. Šis įvertinimas gali padėti išvengti bet kokio neigiamo poveikio mokesčių mokėtojams, įmonėms ir visai ekonomikai. Antra, *ex ante* vertinimas gali padėti užtikrinti, kad mokesčių teisės aktai atitiktų vyriausybės tikslus, pavyzdžiui, skatinti ekonomikos augimą ir socialinę gerovę. Galiausiai, *ex ante* vertinimas gali padėti nustatyti bet kokias galimas įgyvendinimo problemas, kurias galima išspręsti prieš priimant teisės aktą (Kas yra poveikio vertinimas?..., 2013).

Pagrindiniai *ex ante* vertinimo mokesčių teisės aktuose ypatumai yra numatomo siūlomų mokesčių įstatymų ir teisės aktų poveikio įvertinimas, galimų problemų ir nenumatytų pasekmių nustatymas ir teisės aktų atitikimo vyriausybės tikslams užtikrinimas. Šį vertinimą paprastai atlieka šios srities ekspertai, pavyzdžiui, ekonomistai, mokesčių specialistai ir teisės ekspertai. Taip pat svarbu pažymėti, kad *ex ante* vertinimas nėra vienkartinis, o nuolatinis vertinimas, kuriame atsižvelgiama į pokyčius ekonomikoje ir visuomenėje.

Ex ante vertinimo žingsniai:

- Apibrėžiama problema.
- Nustatomi tikslai, kurių siekiama.
- Nustatomos galimos problemos sprendimo ir tikslų pasiekimo alternatyvos.
- Įvertinamas galimas alternatyvų įgyvendinimo teigiamas ir neigiamas poveikis.
- Įvertinamos alternatyvų įgyvendinimo sąnaudos ir nauda.

Pagrindiniai poveikio vertinimo tikslai yra prieš priimant sprendimą, suteikti sprendimų priėmėjams visą geriausią įmanomą informaciją apie sprendimo pasekmes, naudą ir sąnaudas bei užtikrinti, kad priimami sprendimai būtų: pagrįsti argumentacija ir įrodymais, efektyvūs ir mažiau kainuojantys, skaidrūs, nuoseklūs ir kokybiški (Kas yra poveikio vertinimas?..., 2013).

Apibendrinant galima pasakyti, kad *ex ante* vertinimas yra esminė mokesčių teisės aktų sudedamoji dalis, padedanti užtikrinti, kad mokesčių įstatymai ir teisės aktai būtų

veiksmingi, veiksmingi ir atitiktų vyriausybės tikslus (Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas, Vyriausybės strateginės analizės centras, 2020).

3.2 Poveikio vertinimo problemos

Įstatymas dėl teisėkūros pagrindų apibrėžia, kada būtina atlikti poveikio vertinimą ir kokie viešojo gyvenimo sektoriai turi būti vertinami *ex ante* teisinio reguliavimo procese. Tačiau įstatymas nepateikia jokios informacijos apie poveikio vertinimo kokybę ar institucijas, atsakingas už kokybės priežiūrą. Atsižvelgiant į įstatymo 15 straipsnį, poveikio vertinimas turėtų būti atliekamas, kai yra numatoma reguliuoti santykius, kurie dar nereguliuojami, arba iš esmės keisti esamą teisinį reguliavimą (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas). Vertinimo išsamumas turėtų būti proporcingas reguliavimo pasekmėms, tačiau proporcingumo kriterijus nėra išsamiai nurodytas. Kai kurios įstatymo nuostatos palieka daug laisvės institucijoms, kurios rengia teisės aktų projektus, o tai neprisideda prie vieningos poveikio vertinimo praktikos formavimo. Pavyzdžiui, 15 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad "Sprendimą dėl numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo priima teisės akto projekto rengėjas" (matyt, reikėtų tikslinti ir detalizuoti tokio sprendimo priėmimo reikalingus kriterijus), o 3 dalyje nurodoma, kad "Įstatymo ar kito Seimo teisės akto projekte numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo rezultatai pateikiami aiškinamajame rašte arba atskirame dokumente". Be to, įstatyme trūksta svarbių nuostatų, kurios turėtų tiesioginę įtaką poveikio vertinimo kokybei. Aiškiai nenurodyta, kad poveikio vertinimas turi būti rengiamas prieš pradėdant rengti teisės akto projektą, neminimos nereguliacinio pobūdžio alternatyvos, nenumatytas konsultacijų su visuomene rezultatų įtraukimas į poveikio vertinimą, o teisės akto rengėjams nėra aiškiai nurodyta pareiga viešai skelbti poveikio vertinimo pažymą Teisės aktų informacinėje sistemoje. Įstatymo nuostatos dėl *ex-ante* ir *ex-post* vertinimų yra skirtingai detalizuotos, tačiau abiejų vertinimų kokybei būtina skirti dėmesio ir sukurti vieningą PV praktiką (Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo... 2021)

3.2 Poveikio vertinimas aiškinamuosiuose raštuose

3.2.1 Aiškinamųjų raštų samprata

Aiškinamieji raštai yra oficialios valstybės institucijų, tokių kaip teisės aktų leidėjų, išaiškinimai dėl tam tikrų teisinių klausimų. Tai yra svarbi teisinio reguliavimo priemonė, kuri padeda užtikrinti teisės aktų aiškumą ir nuoseklumą. Jie gali būti interpretuojami kaip įstatymų leidėjo tam tikros idėjos arba valios šaltinis.

Įstatymų aiškinamosios pastabos yra esminė teisėkūros proceso dalis, padedanti išaiškinti įstatymų leidėjų ketinimus ir pateikti gaires asmenims, kuriems pavesta įgyvendinti ir vykdyti įstatymus. Vienas iš pagrindinių aiškinamųjų pastabų tikslų yra paaiškinti teisėkūros ketinimus. Paaiškinus konkretaus įstatymo ar nuostatos pagrindimą, aiškinamieji raštai gali padėti užtikrinti, kad įstatymas būtų aiškinamas ir taikomas teisingai (Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų, reg. Nr. XIVP-1063-XIVP-1076, 2021). Tai ypač svarbu tais atvejais, kai įstatymo kalba gali būti dviprasmiška arba įvairiai interpretuojama.

Aiškinamosios pastabos taip pat atlieka svarbų vaidmenį aiškinant techninius terminus ir frazes, vartojamus teisės aktuose. Teisinė kalba gali būti sudėtinga ir sunkiai suprantama tiems, kurie neturi teisinio išsilavinimo. Aiškinamosios pastabos gali padėti išsklaidyti šią kalbą, pateikiant aiškius pagrindinių teisinių terminų ir frazių apibrėžimus ir paaiškinimus. Tai gali būti ypač svarbu tais atvejais, kai įstatymas ar nuostata gali turėti reikšmingų pasekmių asmenims ar organizacijoms, dirbantiems tam tikroje pramonės šakoje ar srityje (Vansevičius, 2000, p. 189).

Be to, aiškinamieji raštai gali suteikti svarbią teisinių nuostatų kontekstą. Pateikiant pagrindinę informaciją ir kontekstą apie konkretų įstatymą ar nuostatą, aiškinamieji raštai gali padėti užtikrinti, kad įstatymas būtų aiškinamas ir taikomas taip, kad jis atitiktų numatytą tikslą (Šileikis E., 2019) Tai gali būti ypač svarbu tais atvejais, kai įstatymas ar nuostata gali būti aiškinama arba kai gali būti konkuruojančių interesų. Apskritai, aiškinamieji raštai atlieka labai svarbią funkciją užtikrinant, kad įstatymai būtų suprantami ir teisingai taikomi, taip skatinant teisinę valstybę ir ginant visų jų paveiktų asmenų ir organizacijų teises ir interesus.

Taigi, aiškinamieji raštai yra svarbi teisėkūros proceso dalis, kadangi jie padeda užtikrinti teisės aktų aiškumą ir nuoseklumą, o taip pat ir suderinamumą su kitais teisės aktais. Tai yra svarbu siekiant užtikrinti, kad teisės aktai būtų veiksmingi ir kad jie būtų taikomi teisingai. Aiškinamieji įstatymų raštai yra reikalingi tam, kad būtų galima aiškiau suprasti mokesčių teisę ir jos taikymą praktikoje. Tai padeda užtikrinti teisės aktų aiškumą

ir skaidrumą, kurie yra svarbūs siekiant užtikrinti mokesčių sistemų teisingumą ir efektyvumą. Jie padeda užtikrinti, kad mokesčių teisės aktų reikalavimai būtų suprantami visiems piliečiams ir kad jie būtų taikomi vienodai visiems mokesčių mokėtojams. Be to, aiškinamieji įstatymų raštai taip pat padeda išvengti interpretacijos nesklandumų ir nesusipratimų, kurie gali kilti dėl teisinio kalbėjimo sudėtingumo ar mokesčių teisės aktų nuolatinių pakeitimų. Kadangi siekiama bendros gerovės, įstatymų leidėjas privalo pagrįsti legitimius tikslus, kuriuos aiškiai reikia nurodyti aiškinamajame memorandume (kas Lietuvoje atitiktų aiškinamąjį raštą) arba tiesiogiai įstatyme. Be to, svarbu, kad mokesčių lengvata būtų protinga, t.y. racionali ir proporcinga siekiant numatytų tikslų, ir kad jos apimtis ir išraiška būtų nuosekli (Užubalis G., 2012, p. 21).

3.2.2 Aiškinamųjų raštų tikslai

Vienas iš pagrindinių įstatymų aiškinimo tikslų yra išaiškinti bet kokius įstatuose esančius neaiškumus. Neaiškumų gali kilti dėl neaiškios kalbos ar prieštaraujančių statuto nuostatų, todėl tai gali sukelti painiavą. Įstatymų aiškinimas padeda išspręsti iškilusius neaiškumus ir suteikia aiškumo dėl įstatymo prasmės ir taikymo srities (Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų, reg. Nr. XIVP-1063-XIVP-1076). Tai ypač svarbu teisminiuose procesuose, nes taip užtikrinamas teisingas ir nuoseklus teisės aktų taikymas.

Kitas įstatymų aiškinimo tikslas – užtikrinti teisės taikymo nuoseklumą. Įstatymai dažnai yra atviri aiškinimams, o skirtingi aiškinimai gali lemti nenuoseklų teisės aktų taikymą. Nuoseklus įstatų aiškinimas padeda užtikrinti vienodą ir teisingą teisės taikymą (Valstybinio audito ataskaita. Teisėkūros procesas, 2018 m. p. 19). Tai labai svarbu, siekiant išlaikyti teisinės sistemos vientisumą ir skatinti visuomenės pasitikėjimą teise.

Dar vienas tikslas būtų užtikrinti teisės aktų taikymo praktinį poveikį. Aiškinamieji raštai gali padėti praktikams ir interesuotiesiems subjektams suprasti, kaip teisės aktai turėtų būti taikomi konkrečiais atvejais, kad būtų išvengta klaidų ir nesusipratimų.

Galiausiai, įstatymų nustatytas aiškinimas naudojamas, siekiant skatinti sąžiningumą ir teisingumą teisminiuose procesuose. Įstatymas skirtas apsaugoti asmenų teises ir interesus, o įstatymų aiškinimas atlieka esminį vaidmenį užtikrinant, kad šios teisės būtų gerbiamos. Aiškinant įstatymų reikšmę ir skatinant jų taikymo nuoseklumą, įstatymų aiškinimas padeda užtikrinti, kad teisminiai procesai būtų vykdomi sąžiningai ir teisingai

(Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Žin., 2000, Nr. 74-2262). Tai būtina, siekiant išlaikyti teisinę valstybę ir apsaugoti pagrindines asmenų teises.

3.2.3 Kylančios problemos

Analizuojant mokestinių įstatymų aiškinamuosius raštus, galima pastebėti nemažai problemų teisėkūros srityje. Tarp 2015-2019 metų laikotarpio, Lietuvos laisvosios rinkos institutas išanalizavo beveik 400 originalių teisėkūros iniciatyvų, susijusių su pagrindiniais mokesčių įstatymais. Šių iniciatyvų apima mokesčių administravimo, pelno mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio, akcizų, sveikatos draudimo, valstybinio socialinio draudimo ir pridėtinės vertės mokesčio įstatymų pakeitimus, taip pat įstatymus, kuriuose kasmet nustatomas Sodros ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų dydis. Atlikus analizę, paaiškėjo, kad per 2015-2019 metų laikotarpį buvo parengtas 391 originalus pagrindinių mokesčių įstatymų pakeitimo projektas, iš kurių buvo priimta 121 iniciatyva. Bendras iniciatyvų skaičius kartu su jų skirtingais variantais ir priimtais projektų dokumentais siekia 806. Tai yra didžiulis teisės aktų kiekis, kuris apsunkina kokybišką visuomenės ir nevyriausybinių organizacijų įsitraukimą į teisėkūros procesą. Seimo statutas reikalauja, kad įstatymų pakeitimai būtų pagrįsti, o prieš registruojant projektą Seime, būtų bent preliminariai įvertintas įmanomas įstatymų poveikis. Svarbiausias dokumentas, susijęs su įstatymo projektu, yra aiškinamasis raštas, kuriame reikia nurodyti galimą projektų poveikį verslui, korupcijai ir įvertinti įtaką valstybės biudžetui ir kt. Nors aiškinamasis raštas nurodo tam tikrą informaciją, kai kuriems teisėkūros subjektams gali atrodyti, kad tai yra formalumas. Atsižvelgiant į instituto atliktą analizę, paaiškėja, kad dažniausiai aiškinamosiose raštuose buvo naudojamos šabloninės frazės arba teiginiai, kurie nebuvo pagrįsti. Išnagrinėjus paaiškinamuosius tekstus, galima padaryti išvadą, kad viskas yra gerai su Lietuvos teisėkūra, nes dažniausiai teigiama, jog įstatymas neturi neigiamų pasekmių ir net atneša naudą gyventojams ir verslui, tačiau dažnai nenurodomos susijusios smulkmenos. Maždaug 75 % originalių teisėkūros iniciatyvų nesukėlė neigiamų padarinių, 77 % jų neturėjo kriminogeninio poveikio ar korupcinio poveikio, 60 % - neturėjo įtakos verslo sąlygoms ir plėtrai, o 49 % - buvo vertinti biudžeto lėšų požiūriu. Peržiūrint šiuos kriterijus, sunku padaryti vienareikšmišką išvadą. Vienas iš galimų paaiškinimų gali būti tas, kad teisės aktų rengėjai teigia, jog siūlomos iniciatyvos neturi neigiamo poveikio kriminogeninei situacijai, verslo sąlygoms ar šalies biudžetui, kas reiškia, kad jos yra vertingos ir atneša

didelę naudą. Tačiau kiti faktoriai gali rodyti, kad didelio masto pakeitimai, kurie neturi jokio poveikio jokiems subjektams, gali būti mažareikšmiai ar nereikalingi. Apie 85% teisėkūros iniciatyvų nesulaukė atsiliepimų iš suinteresuotų asmenų ar specialistų, ir to pasekoje nebuvo pateikta jokių išvadų aiškinamajame rašte. Specialistų nedalyvavimas teisės aktų projektų rengimo procese gali rodyti, kad siūlomos iniciatyvos tenkina suinteresuotas puses ir kiti specialistai nemanė, kad turėtų reikšti savo nuomonę. Taigi, verta apsvarstyti, ar suinteresuoti asmenys turi pakankamai galimybių reaguoti į kiekvieną pasiūlymą dėl teisės aktų pakeitimo. Yra galimybė, kad atsiliepimai nebūna laiku pateikti, o visuomenė ir suinteresuotos institucijos nemato vykstančių pokyčių arba specialistų išvados nėra atsižvelgiamos į aiškinamuosius raštus, nors jos gali būti aprašomos kitiems dokumentams. Nepaisant to, kad teisėkūros projektuose formaliai numatytas poveikis, tai vis dar nereikia, kad jie parengti kokybiškai. Tai matyti iš to, kaip yra pagrįsta ir pateikta informacija aiškinamuosiuose raštuose. Tik apie 14 % originalių teisėkūros iniciatyvų vertinama detalai dėl neigiamų pasekmių. Tik apie 10 % atvejų detalai vertinamas poveikis verslo sąlygoms ir plėtrai. Didžiausias darbas yra skiriamas vertinant biudžeto lėšų poreikį – apie 31 % iniciatyvų vertinama detalai. Kriminogeninės situacijos ir korupcijos vertinimas lydėjo tik apie 4 % iniciatyvų (Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug, kokybės trūksta. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius, 2019).

3.2.4 Poveikio vertinimas

Analizuojant pastarųjų metų pagrindines iniciatyvas galima apžvelgti jų aiškinamuosius raštus ir nustatyti, kas yra pateikiama kaip poveikio vertinimas ar tokio vertinimo pakanka ir ar jis apskritai yra pateikiamas. Atsižvelgiant į Vyriausybės strateginės analizės centro duomenis, poveikio vertinimas susideda iš šešių etapų:

- Problemos apibrėžimas
- Nustatomi siekiami tikslai
- Identifikuojamos galimos problemos ir ieškoma alternatyvų jų sprendimui ir tikslų pasiekimui
- Vertinamas galimas alternatyvių sprendimų įgyvendinimo teigiamas ir neigiamas poveikis
- Vertinamos alternatyvų įgyvendinimo išlaidos ir nauda
- Pasirinktos alternatyvos įgyvendinimo stebėseną ir ex post vertinimas, (Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas, 2020).

Išanalizavus nekilnojamo turto mokesčio įstatymo aiškinamąjį raštą išleistą 2020 metais, pastebima, kad rašto tekste yra pateikiami, numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo rezultatai, galimos neigiamos priimto įstatymo pasekmės ir kokių priemonių reikia imtis, kad tokių pasekmių būtų išvengta (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. x-233..., 2021).

Konkrečiai nurodoma, kad priėmus NTMI projektą, savivaldybių finansinis savarankiškumas didės, nes bus išplėstos jų teisės nustatyti mokesčių tarifus, atsisakyta dalies lengvatų reguliavimo ir perduota teisė spręsti dėl lengvatų taikymo. Tai suteiks papildomų galimybių finansuoti infrastruktūros plėtrą, modernizavimą, viešąsias gėrybes ir paslaugas. Pakeitę nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų modelį, galima padėti reguliuoti būsto kainas ir išvengti didelių mokesčių vertės pokyčių. Dažnesnis nekilnojamojo turto vertinimas padėtų užtikrinti teisingesnį mokesčio apskaičiavimą, taip pat supaprastintų fizinių asmenų mokesčių prievolių atlikimą. Netaikant lengvatų apleistam ar neprižiūrimam nekilnojamajam turtui, skatinamas savininkų tvarkyti savo pastatus. Šie pokyčiai lems nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojų skaičiaus padidėjimą (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. x-233..., 2021).

Dar vienas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo aiškinamasis raštas išleistas 2020 metais, numato poveikio vertinimo rezultatai, galimos neigiamos priimto įstatymo pasekmės ir kokių priemonių reikia imtis, kad tokių pasekmių būtų išvengta (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. ix-1007..., 2021).

Konkrečiai nurodoma, kad Pajamų mokesčio našta aukštinama, mažinant fiksuoto pajamų mokesčio ribą ir siaurinant mokesčio lengvatas, tačiau ši priemonė yra pagrįsta teisingesniu pajamų perskirstymu tarp didesnių ir mažesnių pajamų gaunančių gyventojų ir atsisakant socialiai nepagrįstų mokesčių lengvatų. Toks reguliavimas turėtų šiek tiek sumažinti pajamų nelygybę, o palankesnis finansų produktų apmokestinimo mechanizmas turėtų skatinti kapitalo rinkų plėtrą. Naujas pajamų deklaravimo procesas mažintų gyventojų ir mokesčių administratorių administracinę naštą ir užtikrintų teisingesnį mokesčių mokėjimą. EUROMOD modelio simuliacijos rodo, kad tokios priemonės turėtų nežymiai sumažinti pajamų nelygybę ir skurdo lygį (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. ix-1007..., 2020).

Galima teigti, kad aiškinamuosiuose raštuose atsispindi tam tikras poveikio vertinimas, tačiau jis nėra pakankamas ir neatitinka visų nurodytų etapų. Tai galima pagrįsti,

aptariant mokesčių reformą. Atsižvelgiant į naujausią Lietuvos mokesčių reformą, galima pastebėti jos lėtumą. Reforma nuolat yra siunčiama iš naujo į diskusijas ir nesulaukia reikiamos politinės paramos bei greito įgyvendinimo. Atsižvelgiant į skirtingų ekspertų požiūrius, kai kurie mano, kad reforma yra būtina, siekiant didesnio mokesčių sąžiningumo ir valstybės finansų stabilumo, o kiti yra skeptiški dėl reformos efektyvumo ir tikina, kad tai yra tik politinis triukas, skirtas populiarinti esamą valdžią. Tokios kalbos gali būti vertinamos, kaip tinkamo poveikio vertinimo stokos padarinys.

Galiausiai, *ex ante* ir *ex post* vertinimai yra būtinos priemonės, skirtos įvertinti tam tikros politikos, programos ar projektų poveikį ir rezultatus. Šie vertinimai yra svarbūs, nes padeda geriau suprasti, kaip politika, programos ar projektai veikia, ir ar jie yra efektyvūs. Tai padeda užtikrinti, kad viešieji išteklių būtų naudojami kuo efektyviau ir pagerinti projekto ar programos sėkmę. Galima teigti, kad teisinio poveikio bei reguliavimo stebėsenos stoka yra didelė mokesčių teisėkūros problematikos dalis. Siekiant užtikrinti, kad mokesčių teisės aktai būtų aiškūs, suprantami ir pritaikomi praktiškai, aiškinamieji įstatymų raštai yra būtini. Tačiau reikia nepamiršti, kad aiškinamieji įstatymų raštai neturėtų būti naudojami kaip vienintelis būdas suprasti mokesčių teisę – svarbu suprasti ir pačius teisės aktus, siekiant užtikrinti jų tikslingą taikymą praktikoje. Apžvelgus atliktą analizę akivaizdu, kad rengiant mokesčių srities įstatymus ir jų pakeitimus nėra išsamus poveikio vertinimas. Aiškinamųjų raštų tikslai nėra aiškiai apibrėžti, dažnai aiškinamieji raštai nesuteikia faktais, skaičiavimais ar išsamia analize paremtų argumentų daugeliui teiginių. Atliekant poveikio vertinimą, dažnai linkstama pasirinkti lengvesnį kelią ir teigti, jog siūlomi pakeitimai neturės jokio neigiamo poveikio.

4. Strateginis planavimas mokesčių teisėje

4.1. Vyriausybės vaidmuo mokesčių politikoje

Vyriausybė, o konkrečiai Finansų ministerija, vaidina lemiamą vaidmenį, plėtojant mokesčių politiką Lietuvoje. Tai vykdomoji valdžia, atsakinga už efektyvios valstybės finansų politikos kūrimą ir įgyvendinimą, užtikrinančią šalies makroekonominį stabilumą. Finansų ministerija yra atsakinga už su finansais ir mokesčiais susijusių teisės aktų rengimą, kuris apima vertinimo rezultatų peržiūrą ir rekomendacijų dėl kitų metų metinio biudžeto

teikimą. Be to, Finansų ministerija yra atsakinga už mokesčių sistemos analizę ir jos veiksmingumo gerinimo pakeitimų siūlymą. Todėl Finansų ministerija yra pagrindinė veikėja, kuriant mokesčių politiką, skatinančią ekonomikos augimą ir stabilumą. Mokesčių politika yra būtina ekonomikos augimui, o Finansų ministerija atlieka lemiamą vaidmenį kuriant šį tikslą remiančią politiką. Gera mokesčių politika atitinka pajamų tikslus ir kartu užtikrina, kad mokesčių sistema paremtų sąžiningą, įtraukų ir tvarų augimą. Finansų ministerija yra atsakinga už ilgalaikio ekonomikos augimo skatinimą ir sąžiningo bei proporcingo mokesčių paskirstymo užtikrinimą. Be to, Finansų ministerija yra atsakinga už anticiklinės fiskalinės politikos, padedančios stabilizuoti ekonomiką ekonomikos nuosmukio metu, įgyvendinimą. Todėl Finansų ministerijai tenka svarbi pareiga plėtoti mokesčių politiką, palaikančią ekonomikos augimą ir stabilumą (Dėl Valstybės biudžeto, apskaitos..., 2006 Nr. 41-1485).

Dar vienas svarbus aspektas yra šalies ekonomikos augimas ir stabilumas, remiantis mokesčių politikos kūrimu ir įgyvendinimu. Tai apima mokesčių sistemos analizę, pakeitimų siūlymą jos veiksmingumui pagerinti ir anticiklinės fiskalinės politikos įgyvendinimą. Finansų ministerija taip pat yra atsakinga už tai, kad mokesčių politika atitiktų pajamų tikslus, kartu remdama sąžiningą, įtraukų ir tvarų augimą (Revenue administration and public financial..., 2023).

Naujausios vyriausybės programos mokesčių srityje apima tikslus, susijusius su mokesčių politikos tobulinimu. Pavyzdžiui, vienas iš tikslų yra nustatyti vienodą 20 procentų asmens pajamų, įskaitant dividendus, ir pelno mokesčių tarifą, ir 19 procentų PVM tarifą. Taip pat siekiama modernizuoti mokesčių administravimą ir gerinti mokesčių mokytojų teisių apsaugą. Vyriausybės programų tikslai mokesčių srityje yra skirti ne tik tobulinti mokesčių politiką, bet ir gerinti kitas svarbias valstybės sritis. Pavyzdžiui, vienas iš tikslų yra kurti šeimai palankią aplinką, siekiant užtikrinti socialinę gerovę ir kovoti su skurdu (Lietuvos Respublikos Seimo 2020 m. gruodžio 11d. nutarimas). Taip pat siekiama skatinti švietimo ir mokslo srityje inovacijas ir projektus, kurie yra svarbūs valstybės plėtrai. Vyriausybės nustatytas naujas mokesčių lengvatų programas, kurios yra skirtos palengvinti piliečių finansinę naštą. Vienas iš pasiūlymų yra mokesčių kreditai ir atskaitymai, kurie nustato mažiau mokesčių sumas, kurių reikia sumokėti. Šie ir atskaitymai yra skirti skatinimui investuoti, kuriant naujas darbo vietas ir plėtojant verslą (Mokestinių pasiūlymų paketo akcentai – patogumas..., 2023). Be to, Vyriausybė taip pat siūlo neapmokestinamas taupomąsias sąskaitas, kurių tikslas taupyti ir pasiekti savo finansinius tikslus (Lietuvos

Respublikos Seimo 2020 m. gruodžio 11 d. nutarimas). Tokios sąskaitos yra naudingos tiems, kurie planuoja investuoti į savo ateitį arba nori pasiekti finansinę nepriklausomybę.

Vyriausybės programos taip pat numato, kad mažas pajamas gaunantys asmenys ir mažos įmonės gautų mokesčių lengvatas. Pavyzdžiui, yra siūloma mokesčių lengvata tiems, kurie reikalauja prie pensijų kaupimo sistemų (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, 2002). Be to, vyriausybė taip pat siūlo kvalifikacijų kėlimo programas tiems, kurie gauna mažas pajamas, siekiant padidinti jų galimybes rasti gerai apmokamą darbą (Lietuvos Respublikos Seimo 2020 m. gruodžio 11 d. nutarimas). Šios programos yra skirtos skatinti socialinę sanglaudą ir padėti tiems, kurie yra ekonomiškai pažeidžiami.

4.1.1 Pagrindiniai aspektai formuojant mokesčių politiką

Pagrindinis mokesčių politikos tikslas – skatinti spartų BVP augimą ir stabilias biudžeto pajamas. Finansų ministerija pripažįsta šios pusiausvyros svarbą ir pateikė mokesčių pasiūlymų paketą, kuriuo siekiama skatinti patogumą, ekonomikos augimą ir sąžiningumą (Finansų ministrė: „Mokestinių pasiūlymų paketo akcentai – patogumas, ekonomikos augimas ir sąžiningumas“). Ministerija supranta, kad tarp darbo ir kapitalo yra nemažas atotrūkis, ir stengiasi išspręsti šią problemą per mokesčių politiką (Valstybinio audito ataskaita. Išmanioji mokesčių..., 2019). Išlaikant pusiausvyrą tarp pajamų gavimo ir ekonomikos augimo, mokesčių politika gali prisidėti prie bendro ekonomikos stabilumo ir klestėjimo.

Mokesčių teisingumo samprata taip pat yra svarbus aspektas formuojant mokesčių sistemas (Skačkauskienė, Valentinovič, 2016 p. 179). Mokesčių politika gali būti naudojama kaip priemonė, skatinanti socialinę atsakomybę ir užtikrinti teisingą mokesčių naštos paskirstymą (Europos Sąjungos oficialusis leidinys C 108, 2021). Spręsdama nelygybės ir socialinio teisingumo problemas, mokesčių politika gali prisidėti prie teisingesnės ir teisingesnės visuomenės. Investicijų ir inovacijų skatinimas yra dar vienas svarbus ekonomikos augimo srities aspektas. Lietuvoje mokesčių politika vykdoma palankiu ekonomikos augimui, skatinant produktyvias investicijas ir inovacijas, remiančias regionų plėtrą (Lengvatos investicijoms ir inovacijoms - Finansų ministerija.). Su V. Finansų ministerija bendradarbiauja su kitomis valdžios institucijomis, tokiomis, kaip Ūkio ir

inovacijų ministerija, siekdama tobulinti Lietuvos mokesčių sistemą, skatinti investicijas ir inovacijas. Skatindama investicijas ir inovacijas, mokesčių politika gali prisidėti prie ilgalaikio ekonomikos augimo ir klestėjimo.

4.2 Strateginio planavimo dokumentų reikšmė

Strateginio planavimo dokumentai turėtų vaidinti svarbų vaidmenį ilgalaikėje šalies mokesčių sistemos pažangoje. Šiuose dokumentuose nustatomi mokesčių politikos tikslai ir uždaviniai, kuriais remiantis galima vadovautis priimant sprendimus ir užtikrinti, kad apmokestinimas atitiktų platesnius nacionalinius prioritetus. Strateginio planavimo dokumentai, nubrėždami konkrečius tikslus ir metrikas, sudaro pažangos matavimo ir politikos formuotojų atskaitomybės už norimų rezultatų siekimą sistemą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. kovo 5 d. nutarimas). Tai padeda užtikrinti, kad mokesčių politika būtų efektyvi ir derinama su šalies poreikiais.

Vienas pagrindinių strateginio planavimo dokumentų aspektų yra tai, kad jais remiantis turėtų būti daug paprasčiau nustatyti galimus iššūkius ir galimybes, kurie gali turėti įtakos mokesčių sistemai. Atlikdami išsamią ekonominio, socialinio ir politinio kraštovaizdžio analizę, politikos formuotojai gali numatyti pokyčius ir parengti strategijas, kaip juos spręsti. Tai leidžia imtis aktyvesnio požiūrio į politikos formavimą ir padeda sumažinti riziką bei pasinaudoti galimybėmis. Pavyzdžiui, strateginio planavimo dokumente gali būti nurodytos kylančios pramonės šakos arba sektoriai, kurie galėtų būti apmokestinti siekiant gauti papildomų pajamų.

Strateginio valdymo metodika yra detalizuojama planavimo dokumentų rengimo, tvirtinimo, įgyvendinimo ir stebėsenos procedūrose (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 292). Strateginio planavimo dokumentai yra svarbūs mokesčių teisei, nes jie padeda užtikrinti, kad mokesčių politika būtų suderinta su ilgalaikėmis valdymo strategijomis. Strateginio planavimo dokumentų svarba mokesčių srityje yra susijusi su tuo, kad jie padeda užtikrinti, kad mokesčių politika būtų suderinta su ilgalaikėmis valdymo strategijomis ir kad būtų galima pasirinkti mokesčių politikos įgyvendinimo būdus. Be to, strateginio planavimo dokumentai padeda užtikrinti skaidrumą ir atsakomybę už mokesčių politikos formavimą ir įgyvendinimą (Keitimasis informacija apie mokesčius ES..., 2021). Lietuvoje mokesčių srityje yra susiję dokumentai su strateginio

planavimu, pvz., Valstybinės mokesčių inspekcijos veiklos planai ir ataskaitos, investicijų projektų vertinimo dokumentai ir kt. Strateginis planavimas taip pat yra svarbus mokesčių teisės aktų kūrimo procesas, nes tai padeda užtikrinti, kad mokesčių politika būtų suderinta su valstybės tikslais ir poreikiais.

4.3 Strateginių planavimo dokumentų analizė

Strateginio planavimo dokumentų analizė ir peržiūra yra itin svarbūs veiksniai, tiriant mokesčių teisėkūros problematiką. Tai aiškiai matyti, apžvelgus, pvz., Vyriausybės 2018 metų veiklos ataskaitą, kurioje yra skiriamas tam tikras dėmesys mokesčių politikai ir jos poveikiui Lietuvos ekonomikai. Ataskaitoje pabrėžiama, kad Lietuvos mokesčių sistema turi būti skaidri ir nešti progresą, kad būtų užtikrintas verslumo ir ekonomikos augimas bei didesnė socialinė atsakomybė. Taip pat minima, kad Lietuvos mokesčių politikos tikslas yra didinti mokesčių pajamų efektyvumą, paskatinti investicijas ir modernizaciją, remti ekonomikos augimą, taip pat didinti socialinį solidarumą. Be to, ataskaitoje paminėta, kad Vyriausybė yra rengusi ir tvirtinusi Lietuvos mokesčių politikos strategiją 2018-2022 metams, kurioje yra numatytos priemonės siekiant užtikrinti skaidrumą, teisingumą ir efektyvumą mokesčių srityje. Tai apima, tarp kitų dalykų, mokesčių administravimo procesų supaprastinimą ir modernizaciją, mokesčių mokėjimo skaidrumo didinimą, mokesčių sistemų suderinimą su Europos Sąjungos taisyklėmis ir tarptautiniais standartais, taip pat specialios priemonės, skirtas skatinti investicijas ir inovacijas. Taigi, galima sakyti, kad mokesčiai yra viena iš priemonių, kurių pagalba Lietuvos Vyriausybė siekia įgyvendinti savo strategines nuostatas, tokius kaip verslumo ir ekonomikos augimas, socialinis solidarumas ir t.t. (Lietuvos Respublikos Vyriausybės veiklos ataskaita, 2018).

Pagal idėją, strateginio planavimo dokumentai turėtų būti labai svarbi mokesčių teisėkūros dalis, taip pat Vyriausybės teigimu, mokesčiai yra viena iš priemonių, kurių pagalba Lietuvos Vyriausybė siekia įgyvendinti savo strategines nuostatas, tokius kaip verslumo ir ekonomikos augimas, socialinis solidarumas ir t.t. (Lietuvos Respublikos Vyriausybės veiklos ataskaita, 2018). tačiau išanalizavus įvairius strateginio planavimo dokumentus kyla klausimų dėl jų efektyvumo. Pavyzdžiui Strateginio planavimo dokumentai, tokie, kaip Nacionalinė plėtros strategija „Lietuva 2030“, yra svarbus valstybės pažangos tikslų įgyvendinimo procesas. Ši strategija nustato tris svarbiausius prioritetus, kurių įgyvendinimas turėtų prisidėti prie tvaraus Lietuvos vystymosi: (1) ekonomikos

konkurencingumas ir inovacijos, (2) žmogiškasis kapitalas ir gerovė bei (3) saugi ir darni visuomenė. Ši strategija neturi tiesioginio ryšio su mokesčių teisėkūros procesu, tačiau pateikia kelių prioritetų, kuriuos vykdant, turėtų pagerėti mokesčių sistemos efektyvumas ir teisingumas. Pirmasis prioritetas - ekonomikos konkurencingumas ir inovacijos - nurodo poreikį supaprastinti mokesčių sistemą, kuri suteikia paskatų investuoti ir skatina ekonomikos augimą. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį į mažų ir vidutinių įmonių, taip pat naujų verslo sektorių plėtojimą, kad būtų sukurta naujų darbo vietų ir padidinta Lietuvos ekonomikos konkurencingumas tarptautinėje arenoje. Antrasis prioritetas - žmogiškasis kapitalas ir gerovė - nurodo poreikį kurti sąlygas gerinti darbo rinkos rezultatus ir skatinti verslumo vystymąsi, siekiant padidinti mokesčių mokėtojų skaičių ir sumažinti nelegalios ekonomikos dalį. Šis prioritetas taip pat nurodo poreikį sukurti teisingesnę socialinės apsaugos sistemą, kuri skatina dirbti ir prisideda prie didesnės socialinės sanglaudos. Trečiasis prioritetas - saugi ir darni visuomenė - susijęs su socialine ir teritorine sanglauda, aplinkos apsauga ir efektyvumu bei veiksminga valdymo struktūra. Šis prioritetas nurodo poreikį atsižvelgti į mokesčių sistemos vaidmenį sprendžiant šiuos klausimus, taip pat skatinti mokesčių mokėtojus vystyti aplinkai draugiškas verslo praktikas (Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“, 2018).

Nors "Lietuvos pažangos strategija "Lietuva 2030"" tiesiogiai nesiekia keisti mokesčių teisės aktų, ji pabrėžia svarbius prioritetus, kurie gali turėti tiesioginį poveikį mokesčių sistemos reformoms ir jų įgyvendinimui. Prioritetų įgyvendinimas gali padėti gerinti mokesčių sistemos efektyvumą ir teisingumą, skatinti ekonomikos augimą ir vystymąsi, kurti sąlygas didinti darbo užmokestį ir didinti socialinę apsaugą, taip pat skatinti aplinkai draugišką verslumą ir veiksmingą valdymą. Be to, "Lietuvos pažangos strategija "Lietuva 2030"" nurodo, kad valstybė turi skatinti inovacijas ir kurti palankias sąlygas verslumui, siekdama didinti pajamas ir prisidėti prie tvaraus ekonomikos augimo. Tam reikalingas ne tik tinkamas mokesčių reguliavimas, bet ir veiksmingi viešieji finansai, kurie užtikrintų valstybės išlaidų tvarumą ir valstybės skolos mažinimą. Pažangos strategija netiesiogiai susijusi su mokesčių teisėkūra, ji pabrėžia svarbų vaidmenį, kurį gali atlikti mokesčių sistemų reformos sprendžiant svarbius ekonomikos, socialinius ir aplinkosaugos iššūkius Lietuvoje (Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“, 2018).

Dar vienas išanalizuotas strateginio planavimo dokumentas yra Finansų ministerijos 2022-2024 metų strateginiame veiklos planas. Jame yra iškeliami prioritetai, susiję su mokesčių teisėkūra. Šiame plane pabrėžiamas poreikis tęsti mokesčių sistemų reformas,

siekiant užtikrinti jų efektyvumą ir atitikimą besikeičiančioms ekonomikos ir visuomenės sąlygoms. Vienas iš prioritetų yra padidinti mokesčių administravimo efektyvumą, siekiant sumažinti mokesčių slėpimą ir sukčiavimą. Šiam tikslui pasiekti, reikia tobulinti mokesčių administravimo sistemas ir procesus, didinti mokesčių administratorių kompetenciją ir taikyti modernias technologijas. Taip pat numatoma tobulinti mokesčių ginčų sprendimo procedūras ir įgyvendinti efektyvias priemones, kad būtų užtikrintas mokesčių teisinis tikrumas ir sumažinti administraciniai ištekliai. Kitas prioritetas yra didinti mokesčių sistemos teisingumą ir socialinį jautrumą, siekiant sumažinti mokesčių nelygybę tarp skirtingų gyventojų grupių ir padėti mažiau pajamų turintiems žmonėms. Tam reikia tobulinti mokesčių lengvatas ir atleidimus, kurie galėtų padėti tam tikriems žmonėms sumažinti mokesčius, taip pat tobulinti progresyvios mokesčių tarifų sistemą ir skatinti socialinę atsakomybę. Be to, veiklos plane yra pabrėžiama būtinybė užtikrinti, kad mokesčių politika būtų suderinta su tvaraus vystymosi principais ir aplinkos apsaugos tikslais. Tai gali apimti mokesčių tarifų, mokesčių lengvatų ir kitų mokesčių priemonių kūrimą, kad būtų skatinamas aplinkos draugiškas verslumas ir sumažintas aplinkos teršimas. Galų gale, veiklos plane yra keliamas tikslas, kad mokesčių politika turėtų skatinti ekonomikos augimą ir investicijas į Lietuvą. Tai apima tokius veiksmus kaip investicinių projektų skatinimas, investicinių mokesčių lengvatų įvedimas ir mokesčių politikos suderinimas su ES reikalavimais (2022–2024 metų strateginis veiklos planas, 2022). Beje, viskas identišškai pateikiama ir 2023-2025 metų strateginiame veiklos plane.

Apibendrinant galima teigti, kad strateginio planavimo dokumentai pateikia veiksmingos mokesčių politikos planą, nurodo siekiamus tikslus, prioritetus ir uždavinius, tačiau akivaizdžiai matosi, kad trūksta konkretumo. Nėra nurodomi konkretūs veiksmai ir terminai, kad mokesčių politika būtų įgyvendinama laiku ir veiksmingai, o tai gali kelti problemų mokesčių teisėkūroje. Efektyvus strateginio planavimo dokumentų naudojimas gali padėti išvengti vėlavimų ir užtikrinti, kad mokesčių politika reaguotų į besikeičiančias aplinkybes. Tokias kaip, visuotinės pandemijos, klimato kaitos, globalizacijos, gyventojų senėjimo ir technologijų raidos tendencijos. Šie veiksniai gali turėti tiesioginį poveikį mokesčių politikai ir reguliavimui.

Išvados

1. Galima teigti, kad yra artima sąsaja tarp visuomenės lūkesčių ir teisėkūros. Teisėkūra yra panaši į atspindį, kuris atspindi visuomenės lūkesčius dėl gerovės ir kitų svarbių dalykų. Todėl teisėkūros samprata yra platesnė nei tiesiog įstatymų leidyba, nes ji yra susijusi su visuomenės lūkesčiais ir poreikiais. Svarbu yra ir teisėkūros principų laikymasis, nes tai užtikrina teisės sistemos darną ir veiksmingumą.
2. Mokesčiai yra labai svarbus valstybės gyvavimo elementas. Tai yra pagrindinis valstybės finansų šaltinis, leidžiantis finansuoti viešuosius projektus ir programas, taip pat užtikrinantis socialinę gerovę. Valstybės mokesčių surinkimas yra būtinas tam, kad ji galėtų vykdyti savo pareigas ir pasirūpinti savo gyventojų gerove.
3. *Vacatio legis* reiškia, kad yra nustatytas tam tikras laiko tarpas tarp teisės akto priėmimo ir jo paskelbimo. Mokesčių įstatymams, kuriuose nustatomi nauji mokesčiai, mokesčių tarifai, lengvatos, sankcijos už mokesčių pažeidimus ar kitaip iš esmės keičiama apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarka ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principai, taikomas 6 mėnesių terminas, kurį išimtimi leidžia pažeisti. Lietuvos įstatymų leidėjas istoriškai pasinaudojo šia nuostata, priimdamas "krizinius" mokesčių įstatymų pakeitimus. Konstitucinis Teismas, nors pripažino, kad tokių "krizinių" mokesčių įstatymų priėmimas nesilaikant 6 mėnesių termino nėra prieštaraujantis Konstitucijai ir jos principams, akcentavo ekonominę padėtį, susiklosčiusią valstybėje šių įstatymų priėmimo metu. Nepaisant to, reikėtų pripažinti, kad naudojimasis *vacatio legis* išimtimi galimas tik išskirtiniais atvejais, grindžiamais objektyvia būtinybe, kurie neturėtų tapti taisykle be svarbaus pagrindo.
4. Poveikio vertinimas mokesčių teisėkūroje labai yra svarbus aspektas. Poveikio vertinimas susideda iš *dvių rūšių*, *Ex ante* ir *Ex post*. Mokesčių politikos sprendimai gali turėti didelę įtaką ekonomikos ir socialiniam gyvenimui, todėl svarbu numatyti jų galimus padarinius ir įvertinti jų poveikį visuomenei. Mokesčių teisė dažnai yra sudėtinga ir sudėtingai suvokiama, todėl poveikio vertinimas padeda suprasti mokesčių politikos sprendimų pasekmes ir padeda užtikrinti, kad sprendimai būtų gerai informuoti ir teisingi.

5. Aiškinamieji įstatymų raštai yra vienas pagrindinių aspektų teisėkūroje, nes juose nurodomi keliami tikslai bei poveikio vertinimas. Tačiau iškeliami tikslai nėra pakankami, o atliekamas poveikio vertinimas nėra nuodugnus.
6. Strateginio planavimo dokumentai yra labai svarbūs mokesčių teisėkūroje, nes jie nusako valdžios institucijų ilgalaikes strategines kryptis ir tikslus, kurių siekiama per tam tikrą laikotarpį, tačiau, kaip ir bet kuriame kitoje srityje, strateginis planavimas taip pat turi savo trūkumų. Vienas iš pagrindinių strateginio planavimo dokumentų netobulumų mokesčių teisėkūros atžvilgiu yra nekonkretumas. Nors strateginiai planai gali nurodyti bendruosius tikslus ir kryptis, jie ne visada gali atsižvelgti į specifinius mokesčių teisės klausimus arba atvejus. Kitas strateginio planavimo dokumentų netobulumas yra jų vykdymo kontrolės trūkumas. Kartais planavimo dokumentuose nustatyti tikslai ir kryptys gali būti per daug bendri arba nerealistiški, ir jų vykdymo kontrolė gali būti sunki arba net neįmanoma. Tai gali sukelti problemų vykdant mokesčių teisėkūros reformas ir sukelti neigiamą poveikį visuomenei.
7. Apibendrinant galima teigti, kad Mokesčių teisėkūra yra sudėtingas ir nuolat kintantis procesas, kuris gali kelti daug problemų. Neskaidri ir sudėtinga mokesčių sistema. Tai gali sukelti ne tik painiavą, bet ir neteisingus mokesčių mokėjimus. Be to, mokesčių sistemą gali sudaryti daugybė išimčių ir lengvatų, kurios gali būti piktnaudžiaujama. Trūksta skaidrumo ir dalyvavimo: Dažnai mokesčių teisėkūra vykdoma už uždarytų durų, o mokesčių mokėtojams trūksta galimybių dalyvauti ir pareikšti savo nuomonę. Be to, mokesčių teisėkūra gali būti naudojama kaip politinės priemonės, siekiant palaikyti tam tikrus interesų grupes arba padidinti politikų populiarumą.

Šaltinių sąrašas

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Žin., 2000, Nr. 74-2262
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymas (Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6000), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 2, 3 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6001),
4. Lietuvos Respublikos 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 2008 m. gruodžio 23 d. Nr. XI-111 Vilnius
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 2 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 12 straipsnio pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2008, Nr. 149- 6002)
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 40(1) straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2009, Nr. 25-976)
7. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. Valstybės žinios, 2012-09-22, Nr. 110-5564.

Kiti teisės aktai:

1. Europos Sąjungos oficialusis leidinys L 347/1 2006 m. lapkričio 28 d. TARYBOS DIREKTYVA 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
2. Europos Sąjungos oficialusis leidinys 2021m. kovo 26d ISSN 1977-0960

3. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl maksimalių informavimui apie Europos sąjungos struktūrinę paramą ir Europos sąjungos struktūrinės paramos viešinimui sumų, kurios 2009 metais skiriamos techninės paramos gavėjams projektų finansavimo ir administravimo sutartyje nustatytiems įsipareigojimams vykdyti, patvirtinimo 2009 m. balandžio 16 d. Nr. 1k-114 Vilnius
4. Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas dėl aštuonioliktosios Lietuvos respublikos vyriausybės programos 2020 m. gruodžio 11 d. Nr. xiv-72 Vilnius
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl 2021–2030 metų nacionalinio pažangos plano patvirtinimo, 2020 m. rugsėjo 9 d. Nr. 998, Vilnius.
6. Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymo nr. x-1024 2, 3, 6, 8, 9, 13, 14, 15, 16, 29, 30, 31, 33, 35, 39, 49, 50, 51, 72, 73, 76, 93, 97, 99, 102, 107, 111, 112, 114 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 141, 142, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 441, 1071, 1111 straipsniais ir v skyriaus pripažinimo netekusiu galios įstatymo projekto ir su juo susijusių įstatymų projektų aiškinamasis raštas, reg. Nr. XIVP-1063- XIVP-1076
7. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 Vilnius pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, 2021
8. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. ix-1007 2, 6, 8, 131, 16, 17, 18, 182, 20, 21, 24, 25, 27, 34, 35 ir 37 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 12 1 straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas, 2021
9. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl valstybės biudžeto, apskaitos ir mokėjimų sistemos nuostatų patvirtinimo 2006 m. balandžio 6 d. Nr. 1k-152 Vilnius, Valstybės žinios, Nr. 41-148
10. Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas dėl valstybės pažangos strategijos „Lietuvos pažangos strategija „Lietuva 2030“ patvirtinimo 2012 m. gegužės 15 d. nr. xi-2015 vilnius
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2022–2024 metų strateginis veiklos planas Lietuvos respublikos finansų ministerija, 12.900.0032, 2022 Vilnius
12. Lietuvos Respublikos finansų ministro valdymo sričių 2023–2025 metų strateginis veiklos planas Lietuvos respublikos finansų ministerija, 12.900.0032, 2023 Vilnius

Specialioji literatūra:

1. Antanaitytė R. Lietuvos mokesčių sistemos socialinis ekonominis vertinimas. Šiauliai, 2014.
2. Beinoravičius D., Šlapkauskas V., Katuoka S.,) ISBN 978-9955-19-447-7 Mykolo Romerio universitetas, 2012
3. Jaroslavas, U., Teisėkūros ir visuomenės lūkesčių savitarpio poveikis, Vilnius, 2018
4. Lukošaitis A. Teisėkūra Lietuvoje: instituciniai ir kultūriniai problemų suvokimo fragmentai. Parlamento studijos, Nr. 28|2020.
5. Medelienė A., Sudavičius B., finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos, ISSN 1392–1274. TEISĖ 2011
6. Medelienė A., Lukas M. Vacatio legis mokesčių teisėje, ISSN 1392-1274. Teisė, Nr. 2015 94
7. Navardauskaitė B., Mokesčių konstituciniai pagrindai, Vilnius 2019
8. Novošinskienė A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Žemės ūkio mokslai. 2013. T. 20. Nr. 3. P. 222–229 © Lietuvos mokslų akademija, 2013.
9. Vaišvila A., Teisės teorija, Justitia, 2009
10. Užubalis G. Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (Apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Daktaro disertacija Socialiniai mokslai, Teisė (01 S) Mykolo Romerio universitetas, 2012.
11. Šileikis, E., Referendumo įstatymo nauja redakcija: konstitucinių įstatymų sąrašo „blizgesys ir skurdas“ Teise.Pro 2019-07-21
12. Skačkauskienė I., Valentinovič J., Apmokestinimo teisingumo ir socialinės atsakomybės Lietuvoje tyrimas Vilniaus Gedimino Technikos universitetas, Vilnius, Lietuva 2016 8(2): 171–181

Teismų praktika:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas dėl kai kurių teisės aktų, kuriais reguliuojami valstybės tarnybos ir su ja susiję santykiai, atitikties Lietuvos respublikos konstitucijai ir įstatymams 2004 m. gruodžio 13 d. Vilnius
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas dėl Lietuvos respublikos vyriausybės 1994 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 728 patvirtinto Lietuvos respublikos vyriausybės darbo reglamento 96 punkto atitikties Lietuvos respublikos

- konstitucijai, Lietuvos respublikos vyriausybės įstatymui ir bylos dalies nutraukimo 2016 m. liepos 8 d. Nr. kt22-n11, 2016, Vilnius
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas dėl Lietuvos respublikos įstatymų nuostatų, susijusių su mokesčių teisinio reguliavimo pakeitimais, atitikties Lietuvos respublikos konstitucijai 2021 m. gegužės 13 d. Nr. kt67-n6, 2021, Vilnius
 4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. kovo 16 d. įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo rinkimų įstatymo dalinio pakeitimo ir papildymo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai Vilnius, 1993 m. lapkričio 8 d.
 5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas 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 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui Vilnius, 2000 m. kovo 15 d.
 6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas dėl Lietuvos respublikos organizuoto nusikalstamumo užkardymo įstatymo 3 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija), 4 straipsnio (2001 m. birželio 26 d., 2003 m. balandžio 3 d. redakcijos), 6 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies ir 8 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 dalies atitikties Lietuvos respublikos Konstitucijai 2004 m. gruodžio 29 d.

Elektroniai leidiniai:

1. Vansevičius S., Valstybės ir teisės teorija: mokomoji priemonė. Vilnius: Jusutia, 2000. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://vtvk2008.files.wordpress.com/2008/10/valstybes-ir-teises-teorija-vansevicius-2000.pdf> [žiūrėta 2023 m. kovo 12 d.].
2. Bakševičienė R. Nūdienos teisėkūros proceso reglamentavimo Lietuvoje ir jo veiksmingumo santykis, 2017, [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/318669579_NUDIENOS_TEISEKUROSO_PROCESO_REGLAMENTAVIMO_LIETUVOJE_IR JOS_VEIKSMINGUMO_SANTYKIS [žiūrėta 2023 m. kovo 12 d.]

3. Valstybinio audito ataskaita. Teisėkūros procesas, 2018 m. kovo 16 d. Nr. VA-2018-P-40-6-2. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/Download/3602> [žiūrėta 2023 m. kovo 12 d.]
4. Vipartienė, D., Teisė ir teisingumo vykdymas, Nr. 10 28. Kas naujo viešame sektoriuje: ar ne laikas įsileisti naujoves? Prieiga per internetą: [žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d.] <<https://www.aidas.lt/lt/teise-ir-teisingumo-vykdyimas/article/2497-10-28-kas-naujo-viesame-sektoriuje-ar-ne-laikas-isileisti-naujoves-2>>.
5. Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas, Vyriausybės strateginės analizės centras, 2020. Prieiga per internetą: <<https://strata.gov.lt/images/tyrimai/20200415-teisinio-reguliavimo-gaires-1-versija.pdf>> [žiūrėta 2023 m. kovo 12 d.]
6. Lietuvos mokesčių įstatymai: iniciatyvų daug, kokybės trūksta. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius, 2019. Prieiga per internetą: [žiūrėta 2023 m. balandžio 2 d.] <https://bit.ly/2RPKwiv>
7. Valstybinio audito ataskaita išmanioji mokesčių administravimo sistema 2019 m. rugsėjo 17 d. Nr. VA-6 Prieiga per internetą: <<https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/Download/3716>> [žiūrėta 2023 m. kovo 16 d.]
8. 2005 m. vasario 15 d. sprendimas byloje K 48/04 [Interaktyvus. Žiūrėta 2014-09-20]. Prieiga per internetą: <http://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K_48_04_p_GB.pdf>.
9. Kriaučiūnas V., Teisėkūros sistema „serga“ – kaip gydyti?, 2022, Prieiga per internetą: <<https://lvk.lt/2022/02/09/teisekuros-sistema-serga-kaip-gydyti/>>
10. Šileikis, E., Referendumo įstatymo nauja redakcija: konstitucinių įstatymų sąrašo „blizgesys ir skurdas“ Teise.Pro 2019-07-21 Prieiga per internetą: <<https://www.teise.pro/index.php/2019/07/21/e-sileikis-referendumo-istatymo-nauja-redakcija-konstituciniu-istatymu-saraso-blizgesys-ir-skurdas/>>
11. Directorate-General for STRUCTURAL REFORM SUPPORT Revenue administration and public financial management Prieiga per internetą: ><https://reform-support.ec.europa.eu/system/files/2021-03/ht0420248enn.pdf>, 2023
12. Finansų ministrė: „Mokestinių pasiūlymų paketo akcentai – patogumas, ekonomikos augimas ir sąžiningumas“ Prieiga per internetą: ><https://lrv.lt/lt/naujienos/finansu->

ministre-mokestiniu-pasiulymu-paketo-akcentai-patogumas-ekonomikos-augimas-ir-saziningumas, 2023

13. Keitimasis informacija apie mokesčius ES: tvirtas pagrindas, įgyvendinimo spragos, Europos audito rūmai, 2021, Prieiga per internetą: <
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_LT.pdf
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2018 metų veiklos ataskaita 2019 m. kovo 27 d., Vilnius, Prieiga per internetą
https://lr.lt/uploads/main/documents/files/Vyriausybes%202018%20m_%20veiklos%20ataskaita_patvirtinta%202019%20m_%20kovo%2027%20d_%20nutarimu%20Nr_%20273.pdf

Santrauka

Mokesčių teisėkūros problematika Lietuvoje yra gana sudėtinga ir apima daugelį sričių, tokių kaip mokesčių sistemos sudėtingumas, trūkumas ar nepakankama aiškumas dėl teisinių normų, neefektyvus mokesčių rinkimas ir t.t. Norint nagrinėti šią problematiką, galima remtis įvairiais dokumentais ir stebėsenos ataskaitomis. *Vacatio legis* doktrina yra vienas mokesčių teisėkūros netobulumo pavyzdžių, kai dėl nenumatytos situacijos, tenka priiminti "krizinių" mokesčių įstatymų pakeitimus. Aiškinamieji raštai yra vienas iš dokumentų, kuriuose dažnai aptariamos mokesčių teisėkūros problemos ir paaiškinamos jų priežastys. Tačiau aiškinamieji raštai turi ir trūkumų. Siekiant užtikrinti, kad mokesčių teisės aktai būtų aiškūs, suprantami ir pritaikomi praktiškai, aiškinamieji įstatymų raštai yra būtini. Tačiau reikia nepamiršti, kad aiškinamieji įstatymų raštai neturėtų būti naudojami kaip vienintelis būdas suprasti mokesčių teisę – svarbu suprasti ir pačius teisės aktus, siekiant užtikrinti jų tikslingą taikymą praktikoje. Atlikus analizę, akivaizdu, kad rengiant mokesčių srities įstatymus ir jų pakeitimus poveikio vertinimas nėra išsamus. Aiškinamųjų raštų tikslai nėra aiškiai apibrėžti, dažnai aiškinamieji raštai nesuteikia faktais, skaičiavimais ar išsamia analize paremtų argumentų daugeliui teiginių. Atliekant poveikio vertinimą, dažnai linkstama pasirinkti lengvesnį kelią ir teigti, jog siūlomi pakeitimai neturės jokio poveikio. Strateginis planavimas taip pat yra svarbus aspektas nagrinėjant mokesčių teisėkūros problematiką. Tai rodo, kad strateginis planavimas gali padėti identifikuoti mokesčių teisėkūros trūkumus ir nustatyti būdus, kaip juos pašalinti. Darbe nustatoma strateginio planavimo dokumentų reikšmė bei trūkumai.

Summary

Tax legislation issues in Lithuania are quite complex and cover many areas such as the complexity of the tax system, lack or insufficient clarity of legal norms, inefficient tax collection, and so on. Various documents and monitoring reports can be used to analyze this issue. The Vacatio Legis doctrine is one example of tax legislation imperfection, where due to unforeseen situations, "crisis" tax law amendments have to be adopted. Explanatory notes are one of the documents where tax legislation issues are often discussed and their causes explained. However, explanatory notes also have their shortcomings. In order to ensure that tax laws are clear, understandable, and applicable in practice, explanatory notes are necessary. However, it should not be forgotten that explanatory notes should not be used as the only way to understand tax law - it is important to understand the laws themselves in order to ensure their practical application. After analysis, it is clear that the impact assessment when drafting tax legislation and amendments is not comprehensive. The objectives of explanatory notes are not clearly defined, often not providing facts, calculations, or a comprehensive analysis to support many of the statements. When conducting impact assessments, it is often tempting to choose an easier path and state that the proposed changes will have no impact. Strategic planning is also an important aspect when examining tax legislation issues, showing that strategic planning can help identify shortcomings in tax legislation and establish ways to eliminate them. The paper identifies the significance and shortcomings of strategic planning documents.