

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Virginijos Baranauskaitės
V kurso, Finansų ir mokesčių
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Mokesčių sistemos reformos Lietuvoje: įgyvendintos ir
neįgyvendintos teisėkūros iniciatyvos**

**Reforms of the Tax System in Lithuania: Implemented and
Unimplemented Legislative Initiatives**

Vadovas: prof. dr. Egidijus Kūris

Vilnius
2026

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe nagrinėjami Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei kituose įstatymuose nustatyti reikalavimai mokesčių santykių reguliavimui. Šių reikalavimų atitiktis praktikoje atskleidžiama per 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. mokesčių reformas. Darbe taip pat analizuojamos minėtų mokesčių reformų įgyvendintos ir neįgyvendintos iniciatyvos gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčių ribose.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių reforma, teisinės valstybės principas, gyventojų pajamų mokestis, pelno mokestis, nekilnojamojo turto mokestis.

This work examines the requirements for the regulation of tax relations established in the Constitution of the Republic of Lithuania and other laws. The practical compliance with these requirements is revealed through the tax reforms of 2008, 2019, and 2025. The thesis also analyses the implemented and unimplemented initiatives of these tax reforms in the areas of personal income tax, corporate income tax, and real estate tax.

Keywords: tax reform, principle of the rule of law, personal income tax, corporate income tax, value-added tax, real estate tax.

TURINYS

IVADAS	2
1. Konstituciniai reikalavimai mokestinių santykių reguliavimui	5
1.1. Mokesčių nustatymas tik įstatymu	5
1.2. Atitiktis konstituciniam teisinės valstybės principui	7
2. Lietuvos mokesčių sistemos reformos iniciatyvos: apžvalga	14
2.1. Mokesčių reformos samprata ir požymiai.....	14
2.2. Lietuvos mokesčių reformų apžvalga	18
3. Trys analizuojamos mokesčių sistemos reformos (2008-2025 m.).....	23
3.1. 2008 metų gruodžio mėnesio mokesčių reforma	24
3.2. 2019 metų gruodžio mėnesio mokesčių reforma	26
3.3. 2025 m. birželio mėnesio mokesčių reforma	29
4. Atskirų mokesčių įstatymų įgyvendintos ir neįgyvendintos iniciatyvos	36
4.1. Gyventojų pajamų mokestis.....	36
4.1.1. <i>Tarifai</i>	37
4.1.2. <i>Neapmokestinamųjų pajamų dydis (NPD)</i>	40
4.1.3. <i>Individuali veikla ir verslo liudijimai</i>	43
4.2. Pelno mokestis	47
4.2.1. <i>Tarifai</i>	48
4.2.2. <i>Mokestinių nuostolių perdavimas</i>	50
4.3. Nekilnojamojo turto mokestis.....	54
4.3.1. <i>Tarifai</i>	55
4.3.2. <i>Neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė</i>	56
4.3.3. <i>Lengvatos</i>	59
IŠVADOS.....	61
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	62
SANTRAUKA	62
SUMMARY	73

IVADAS

Temos aktualumas. Mokesčių sistema yra vienas svarbiausių valstybės ekonominės ir socialinės politikos instrumentų, nuo kurio priklauso valstybės biudžeto pajamų surinkimas, viešųjų paslaugų finansavimas, pajamų perskirstymas ir socialinio teisingumo įgyvendinimas. Dėl šios priežasties mokesčių įstatymų leidyba turi būti vykdoma laikantis Konstitucijoje įtvirtintų principų ir reikalavimų, užtikrinančių teisinį aiškumą, teisėtų lūkesčių apsaugą, proporcingumą bei tinkamą teisėkūros procesą.

Lietuvoje mokesčių sistema yra nuolat keičiama, o reikšmingesni mokestinio reguliavimo pokyčiai buvo įgyvendinti tiek ekonominių krizių laikotarpiais, tiek vykdant platesnes fiskalines reformas. Temos aktualumą sustiprina tai, kad Lietuvos mokesčių sistema per pastaruosius dešimtmečius buvo reformuojama keliant skirtingus mokesčių reformų tikslus, o 2008, 2019 ir 2025 m. reformos atspindi nevienodas ekonomines aplinkybes, skirtingus fiskalinės politikos tikslus ir besikeičiančius teisėkūros prioritetus. Ypač reikšminga 2025 m. reforma, kuri įsigaliojo nuo 2026 m. sausio 1 d.

Šios temos aktualumą lemia ne tik poreikis įvertinti jau priimtus mokesčių sistemos pakeitimus, bet ir būtinybė analizuoti neįgyvendintas teisėkūros iniciatyvas. Būtent jos leidžia atskleisti, kokios mokestinės politikos kryptys buvo svarstomos, kokie sprendimai buvo laikomi prioritetiniais ir dėl kokių konstitucinių, politinių, ekonominių ar administracinių priežasčių dalis siūlymų taip ir nevirto galiojančiu teisiniu reguliavimu. Todėl įgyvendintų ir neįgyvendintų iniciatyvų analizė sudaro prielaidas visapusiškiau įvertinti ne tik reformų turinį, bet ir pačios mokesčių teisėkūros kokybę.

Tema taip pat aktuali teisės doktrinos ir teisėkūros praktikos požiūriu, nes leidžia kompleksiskai įvertinti, ar Lietuvos mokesčių reformos buvo rengiamos ir įgyvendinamos laikantis konstitucinių standartų, kokie tikslai jomis buvo keliami ir kiek šie tikslai atsispindėjo priimtuose sprendimuose. Toks tyrimas reikšmingas ne tik retrospektyviai vertinant 2008, 2019 ir 2025 m. reformas, bet ir formuluojant prielaidas nuoseklesnei, konstituciškai pagrįstai būsimai mokesčių teisėkūrai.

Darbo tikslas: išanalizuoti 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. mokesčių sistemos reformų įgyvendintas ir neįgyvendintas iniciatyvas bei įvertinti minėtų mokesčių reformų atitiktį konstituciniams reikalavimams, keliamiems mokesčių įstatymams.

Darbo uždaviniai. Siekiant darbo tikslo yra svarbu:

1. nustatyti konstitucinių reikalavimų mokesčių santykių reguliavimui turinį;
2. įvertinti 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. mokesčių sistemos reformų atitiktį konstituciniams mokesčių įstatymams keliamiems reikalavimams;
3. išanalizuoti 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. mokesčių sistemos reformų įgyvendintas ir neįgyvendintas iniciatyvas gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio ribose.

Tyrimo objektas. Magistro darbo objektas yra 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. Lietuvos mokesčių sistemos reformų metu įgyvendintos ir neįgyvendintos teisėkūros iniciatyvos bei šių mokesčių reformų atitiktis Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje suformuluotiems konstituciniams reikalavimams.

Tyrimo metodai. Darbe taikyti keli teisės moksle naudojami tyrimo metodai. Lingvistinis metodas naudotas analizuojant teisės normų formuluotes ir jų turinį. Teleologinis metodas taikytas aiškinantis teisės normų tikslus bei įstatymų leidėjo siekius, taip pat vertinant mokesčių reformų iniciatyvų atitiktį konstituciniams principams. Aprašomasis metodas pasitelktas pristatant 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. mokesčių sistemos reformas, jų teisėkūros iniciatyvas bei šių iniciatyvų įgyvendinimo ar neįgyvendinimo aplinkybes. Lyginamasis metodas naudotas lyginant šių reformų turinį, tikslus ir priemones. Sisteminis metodas taikytas mokesčių teisės normas analizuojant visos teisės sistemos kontekste, atskleidžiant jų ryšį su konstituciniais principais, Konstitucinio Teismo jurisprudencija ir kitais teisės aktais.

Darbo originalumas. Mokesčių įstatymams keliami konstituciniai reikalavimai buvo aptarti tiek magistro darbuose, tiek moksliniuose straipsniuose. Tačiau, šių reikalavimų realus pritaikymas mokesčių sistemos reformų kontekste buvo analizuojamas tik 2008 m. mokesčių reformos kontekste (pavyzdžiui, A. Medelienė, M. Lukas „*Vacatio legis* mokesčių teisėje“). 2008 metų mokesčių reformos turinys buvo aptariamas mokslinėje literatūroje (pavyzdžiui, V. Nakrošis, R. Vilpišauskas, V. Kuokštis „Fiscal consolidation and structural reforms in Lithuania in the period 2008–2012: from grand ambitions to hectic firefighting“; I. Skačkauskienė „Pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje: problemos ir aktualijos“), tačiau 2019 ir 2025 metų mokesčių reformos buvo aptariamose tik žiniasklaidoje, o moksliniuose darbuose nebuvo nagrinėjamos.

Svarbiausi šaltiniai. Darbui aktualiausi šaltiniai yra 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. atskirų įstatymų projektai, jų aiškinamieji raštai, įstatymų projektams pateikti pasiūlymai, Lietuvos Respublikos Seimo komitetų išvados bei priimti įstatymai. Aiškinant mokestinių įstatymų konstitucinių reikalavimų turinį bei 2008 ir 2019 metų reformų atitiktį konstituciniams reikalavimams remiamasi Konstitucija ir Konstitucinio Teismo jurisprudencija.

1. Konstituciniai reikalavimai mokestinių santykių reguliavimui

Mokesčių teisės dalyką sudaro visuomeniniai mokestiniai santykiai, kurių pagalba yra nustatomi ir surenkami piniginiai ištekliai į valstybės biudžetą. Mokestiniai santykiai pasižymi specifiniais bruožais. Pirmiausia, tai paskirstomojo pobūdžio santykiai, todėl per mokestinius santykius yra paskirstomos ir perskirstomos visuomenės grynosios pajamos viešosioms paslaugoms finansuoti. Antra, mokestinius santykius vienija bendras tikslas – užtikrinti valstybės funkcijų vykdymą ir viešųjų paslaugų finansavimą.¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra pažymėjęs, kad mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti.² Iš to galima daryti išvadą, kad mokestiniai santykiai yra ypatingai svarbūs kiekvienam asmeniui, kadangi nuo jų priklauso visos visuomenės poreikių tenkinimas. Atitinkamai, mokestinių santykių reglamentavimui turi būti keliami specialūs reikalavimai.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) yra išaiškinęs, kad mokesčių santykiai, tai valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės institucijų, todėl jų priimti sprendimai yra privalomi mokesčių mokėtojams.³ Atsižvelgiant į tai, mokestinius santykius taip pat išskiria jų imperatyvus pobūdis – jie atsiranda valstybės iniciatyva ir įgyvendinami tik valstybei dalyvaujant. Valstybė, nustatydamą mokesčius įgyvendina savo konstitucinę pareigą užtikrinti viešąjį interesą ir sudaryti prielaidas valstybės funkcijų vykdymui.⁴ Tačiau ši teisė nėra absoliuti. Įstatymų leidėjo diskrecija mokesčių srityje yra ribojama Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau – Konstitucija) įtvirtintų principų bei konstitucinėje jurisprudencijoje suformuotų reikalavimų. Todėl analizuojant mokesčių sistemos reformas ir teisėkūros iniciatyvas, pirmiausia būtina atskleisti konstitucinius reikalavimus, taikomus mokesčių santykių reguliavimui.

1.1. Mokesčių nustatymas tik įstatymu

Konstitucijos 67 straipsnis, nustato Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimas) konstitucinius įgaliojimus, o šio straipsnio 15 punkte kaip vienas iš įgaliojimų išskiriama

¹ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 56 psl.

² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A6-1845/2006.

³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. Valstybės žinios, Nr. 109-4887.

⁴ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 58 psl.

teisė nustatyti valstybinius mokesčius bei kitus mokėjimus. Konstitucinis Teismas taip pat yra išaiškinęs, kad šis įgaliojimas negali būti perduodamas Lietuvos Respublikos Vyriausybei (toliau – Vyriausybė) ar kitai institucijai, nes tai prieštarautų valdžių padalijimo principui. Taigi, Lietuvos įstatymų leidžiamoji valdžia turi išimtinę teisę nustatyti valstybinius mokesčius.⁵

Konstitucijos 127 straipsnio trečioje dalyje įtvirtinta, kad mokesčius bei kitas įmokas į biudžetus nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad Konstitucija ne tik įtvirtina Seimo prerogatyvą nustatyti mokesčius, bet ir nustato, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas.⁶ Tai taip pat nustatyta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 3 straipsnio 2 dalyje.

Tačiau mokestiniai santykiai yra kur kas labiau kompleksiniai, todėl tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka vien įstatymu nustatyti patį mokestį kaip prievolę. Būtina taip pat reglamentuoti mokesčių mokėjimo tvarką: apibrėžti ne tik mokesčio turinį, bet ir mokesčių administravimo organizacinius aspektus, faktinių mokėjimų apskaičiavimo metodiką bei kitus su įgyvendinimu susijusius klausimus. Taigi, teisinis mokesčių reguliavimas apima ne tik mokesčių nustatymą įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarką, kuri gali būti detalizuojama poįstatyminiais teisės aktais. Dėl to, nustatant mokesčius, itin svarbu atskirti, kurie santykiai privalo būti reguliuojami įstatymu, o kurie gali būti reglamentuojami poįstatyminiais aktais.⁷

Konstitucinis Teismas savo nutarimuose ne kartą yra konstatavęs, kad esminiai mokesčio elementai, tokie kaip mokesčio objektas, bazė, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys ir lengvatos turi būti nustatomi įstatymu⁸. Vėlesniais Konstitucinio Teismo nutarimais šis pavyzdinis sąrašas buvo praplėstas delspinigiais, palūkanomis, baudomis ar kitokia atsakomybe už pažeidimus.⁹ Iš to darytina išvada, kad būtinieji mokesčio elementai, išskiriami teisės doktrinoje, tokie kaip mokesčio mokėtojai, mokesčio bazė, tarifas bei bendrosios mokesčių mokėjimo taisyklės privalo būti nustatyti įstatymu.

MAĮ 11 straipsnyje įtvirtinta, kad mokesčių įstatymus įgyvendinančius lydimuosius teisės aktus leidžia Vyriausybė, o esant jos pavedimui – Finansų ministerija. Minėtos

⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 181-6708.

⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 91-2533.

⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 23-585.

⁸ *Ibid*

⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 126-5132.

institucijos taip pat gali pavesti centrinį mokesčių administratorių priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius tam tikras mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Pavedimas institucijoms priimti poįstatyminius aktus gali būti numatytas ir mokesčių įstatymuose, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad metinės pajamų mokesčio deklaracijos formą, jos užpildymo ir pateikimo tvarką nustato centrinis mokesčio administratorius. Atitinkamai, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkas 2019 m. gruodžio 12 d. priėmė įsakymą Nr. VA-93 „Dėl Pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos, jos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Taigi, poįstatyminiai teisės aktai, reguliuojantys mokestinių santykių įgyvendinimą, taip pat gali būti priimami tik įstatyme ar Vyriausybės pavedime numatytų subjektų.

Konstitucinio Teismo praktikoje taip pat yra nurodyta, kad visais atvejais poįstatyminiai teisės aktai negali prieštarauti įstatymui, be to, juose negali būti naujų teisės normų, kurios konkuruotų su įstatymo normomis.¹⁰ Šis ribojimas užtikrina, kad poįstatyminiais teisės aktais nebūtų įtvirtinami esminiai mokesčių elementai, kurie gali būti nustatomi tik įstatymu bei kontroliuoja, kad teisės sistemoje būtų kuo mažiau situacijų, kai ta pati situacija yra reguliuojama skirtingais teisės aktais.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, esminiai mokesčių elementai (mokesčio objektas, mokesčio mokėtojai, mokesčio tarifas, mokėjimo terminai, išimties, lengvatos, baudos, palūkanos ir delspinigiai) privalo būti nustatytos įstatymu, tačiau įgyvendinamieji aktai, nustatantys mokesčių administravimą, apskaičiavimo metodiką ir kita, gali būti nustatomi poįstatyminiais aktais, kuriuos gali priimti pavestos institucijos.

1.2. Atitiktis konstituciniam teisinės valstybės principui

Esminiai mokesčio elementai ne tik turi būti nustatyti įstatymu, tačiau kaip ir visi įstatymų leidėjo priimami teisės aktai, turi paisyti konstitucinio teisinės valstybės principo. Bendriausiu požiūriu teisinės valstybės principas reiškia, kad valstybėje yra vadovaujama si teise, o teisės doktrinoje šis principas suprantamas per du pagrindinius teiginius: valstybė turi būti apribota teisės ir teisė turi būti suprantama.¹¹ Kaip yra pažymėjęs Konstitucinis Teismas, šis principas yra universalus ir platus, jis apima daug įvairių tarpusavyje susijusių

¹⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 82-3529.

¹¹ MURAUSKAS, Donatas (2011) Teisinės valstybės principas: sampratos paieškos doktrinoje, *Teisė 2011*, 179 psl.

imperatyvų, kurių turinys atsiskleidžia įvairiose Konstitucijos nuostatose.¹² Teisinės valstybės principu yra grindžiama visa Lietuvos teisės sistema ir pati Konstitucija, todėl šiuo principu turi būti vadovaujama si kuriant teisę ir ją įgyvendinant.¹³ Atsižvelgiant į platų teisinio principo turinį, jis palaipsniui plėtojamas Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje. Naujausiuose Konstitucinio Teismo nutarimuose išaiškinta, kad teisinės valstybės principas suponuoja reikalavimą įstatymų leidėjui nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuris leistų teisinių santykių subjektams aiškiai suprasti, ko iš jų reikalauja teisė, ir pagal tai atitinkamai orientuoti savo elgesį.¹⁴ Atitinkamai, Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad esminiai Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementai yra teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvai, teisėtų lūkesčių apsaugos imperatyvas bei atsakingo valdymo ir valdžios atsakomybės visuomenei principas, kurie suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui bei įstatymų leidėjui.¹⁵ Toliau bus trumpai aptariamas šių principų turinys bei jų pritaikymas mokestiniams santykiams.

Teisinio reguliavimo aiškumo ir tikrumo principas Konstitucinio Teismo praktikoje pirmą kartą paminėtas Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime, tačiau paminėtas tik principo pažeidimas, neaiškinant pačio principo turinio. Teisinio reguliavimo aiškumo principo turinys Konstitucinio Teismo praktikoje išaiškintas 2003 metais priėmus nutarimą dėl savivaldybių tarybų rinkimų, kuriame išaiškinta, kad teisinis reguliavimas turi būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių. Teisės aktai turi būti nustatyta tvarka paskelbiami, galimybę su jais susipažinti turi turėti visi teisinių santykių subjektai.¹⁶ Vėlesniuose Konstitucinio Teismo nutarimuose principo turinys plėtėsi. 2004 m. nutarime principas apibrėžtas kaip teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna, todėl teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, tiksliai suformuluotas ir neprieštaringas, apimantis tiek įstatymus, tiek poįstatyminius aktus.¹⁷ Vėlesniuose nutarimuose Konstitucinis Teismas taip pat yra išaiškinęs, kad sprendžiant, ar konkretus teisinis reguliavimas atitinka iš konstitucinio teisinės valstybės principo kylančius teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo imperatyvus, nepakanka vien konstatuoti, jog atitinkamas reguliavimas nėra aiškus, jei jis vertinamas tik taikant lingvistinį teisės aiškinimo metodą. Tam tikrais atvejais teisinio

¹² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. liepos 19 d. nutartis, Valstybės žinios, Nr. 90-3580.

¹³ *Ibid*

¹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2025 m. spalio 9 d. nutarimas, TAR, Nr. 16984.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 68-3094.

¹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas. Valstybės žinios, Nr. 53-2361.

¹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 181-6708.

reguliavimo turinys gali būti atskleidžiamas taikant įvairius teisės aiškinimo metodus (sisteminį, lyginamąjį, istorinį), kurie leidžia nustatyti konkrečių įstatymo nuostatų paskirtį, tikslus, reguliuojamų santykių pobūdį ir apimtį bei paties reguliavimo ypatumus. Kartu Konstitucinis Teismas yra pabrėžęs, kad teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo principo privaloma laikytis ne tik nustatant materialųjį teisinį reguliavimą, bet ir įtvirtinant įstatymo įsigaliojimo bei jo įgyvendinimo tvarką.¹⁸

Reikalavimas, nustatyti aiškų teisinį reguliavimą yra įtvirtintas ir įstatymuose. Pavyzdžiui, Teisėkūros pagrindų įstatymo 3 straipsnio 6 dalyje paaiškinama, kad siekiant sukurti vientisą nuoseklią darnią ir veiksmingą teisės sistemą, teisinis reguliavimas turi būti aiškus, t. y. logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas. O MAĮ 9 straipsnyje, įtvirtinamas reikalavimas, mokestinės prievolės turinį, jos atsiradimo ir vykdymo tvarką bei pagrindus teisės aktuose aiškiai apibrėžti. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad MAĮ yra skirtas sureguliuoti mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus santykius, MAĮ 9 straipsnyje numatytas apmokestinimo aiškumo principas yra nukreiptas į mokesčių administratoriaus pareigą priimti aiškius ir mokesčių mokėtojui suvokiamus sprendimus bei tokiu būdu užtikrinti jo teises ir teisėtus interesus.¹⁹ Taigi, aiškumo principas mokestiniuose santykiuose taikomas ne tik įstatymams, poįstatyminiams aktams, tačiau ir mokesčių administratoriaus priimamiems apibendrintiems mokesčių įstatymų komentarams bei priimamiems sprendimams.

Atsižvelgiant į tai, kaip Konstitucinis Teismas apibrėžia teisinio aiškumo imperatyvą, jis apima daug skirtingų reikalavimų, kurių turi laikytis įstatymų leidėjas. Pirmiausia, teisės aktai negali būti prieštaraujantys vieni kitiems²⁰, t. y. įstatymų leidėjas prieš patvirtindamas įstatymo projektą turėtų įsitikinti, kad tas pats dalykas nėra reglamentuotas kitame įstatyme, Europos Sąjungos priimtame reglamente, direktyvoje ar tarptautinėje sutartyje bei įsitikinti, kad paruoštas įstatymo projektas neprieštarauja nei vienam iš jų. Antra, teisės aktai privalo būti aiškūs ir nuoseklūs²¹. Tai reiškia, kad įstatymuose turėtų būti vartojamos vieningos sąvokos, įstatymo eiga sudėliota pagal nustatytą tvarką, išskiriant specialiąsias, reguliacines ir apsaugines normas. Trumpai tariant, įstatymą skaitančiam asmeniui turėtų būti aišku kur jis gali rasti jam svarbią įstatymo nuostatą, nuostatoje naudojamos sąvokos turėtų būti paaiškinamos įstatyme, o įstatymo normos tekstas turėtų būti glaustas, aiškus ir neprieštaringas.

¹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas, TAR, Nr. 28387.

¹⁹ PUZINSKAITĖ, Egidija ir KLIŠAUSKAS, Romanas (2012) Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai, *Jurisprudencija*, 688 psl.

²⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 181-6708.

²¹ *Ibid*

Praktiškai šių reikalavimų įgyvendinimą prižiūri du struktūriniai padaliniai – Seimo kanceliarijos Teisės departamentas (toliau – Teisės departamentas) bei Teisingumo ministerijos Europos Sąjungos teisės grupė (toliau – ES teisės grupė).

Vienas iš Teisės departamento tikslų yra užtikrinti sklandų teisėkūros procesą Seime²², t. y. padėti suformuoti aiškias ir įgyvendinamas teisės normas. Šis tikslas yra įgyvendinamas peržiūrint teisės aktų projektus ir pateikiant išvadas dėl jų atitikties Konstitucijai ir kitiems įstatymams, teisėkūros taisyklėms bei teisės technikos taisyklėms²³. Teisės departamento teisės aktų projektų analizė apima tiek projekto teisinio pobūdžio vertinimą, tiek jo administracinio poveikio įvertinimą, identifikuojant galimas teises spragas, netikslumus sąvokose, techninius trūkumus ar kitus aspektus²⁴. Tokiu būdu išvados padeda užtikrinti mokesčių teisės normų teisinį aiškumą ir nuoseklumą.

ES teisės grupė turi įgaliojimus teikti išvadas dėl teisės aktų projektų atitikties Europos Sąjungos teisei ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) jurisprudencijai.²⁵ Vykdydama šią funkciją, ji vertina teisės aktų projektų suderinamumą su Europos Sąjungos teisės šaltiniais, taip pat analizuoja ESTT sprendimuose suformuotus teisės aiškinimo principus.²⁶ Atlikusi vertinimą, ES teisės grupė pateikia pastabas ir pasiūlymus dėl projekto tobulinimo, siekdama užtikrinti tinkamą Europos Sąjungos teisės taikymą nacionalinėje teisėkūroje ir išvengti galimų prieštaravimų. Toks vertinimas yra ypač svarbus mokestinių teisinių santykių srityje, kadangi reikšminga dalis mokesčių reguliavimo yra įtvirtinta ir Europos Sąjungos teisėje, o atitinkamai, ir ESTT praktikoje. Taigi, ES teisės grupės išvada padeda užtikrinti, kad nacionaliniai teisės aktai neprieštarautų Europos Sąjungos teisei bei būtų užtikrinamas toks pat Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimas kaip kitose valstybėse narėse.

Kaip minėta, teisinės valstybės imperatyvą taip pat sudaro teisėtų lūkesčių apsaugos principas. Šis principas buvo išvestas iš teisinio saugumo principo²⁷ ir savarankiškai Lietuvos konstitucinėje teisėje įsitvirtino priėmus 2001 m. gruodžio 18 d. Konstitucinio Teismo nutarimą, kuriame teisėtų lūkesčių principas apibrėžtas kaip valstybės institucijų pareiga laikytis prisiimtų įsipareigojimų. Vėlesniuose konkrečiai su mokestiniu

²² Lietuvos Respublikos Seimo valdybos 2008 m. spalio 7 d. sprendimas Nr. 2434 „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos nuostatų“, TAR, 2014, Nr. 2014-07519, 6.1 p.

²³ *Ibid.*, 7.5 p.

²⁴ Kaip pavyzdys, Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 12, 17, 30, 33, 34, 35, 382, 41 ir 43 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 302 straipsniu įstatymo projekto, 2024-06-11, Nr. XIVP-3877.

²⁵ Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2021 m. rugsėjo 13 d. įsakymas Nr. 1R-295 „Dėl Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos Europos Sąjungos teisės grupės nuostatų“, TAR, 2021, 4.2 p.

²⁶ *Ibid.* 4.7 p.

²⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 62-2276.

reguliavimu susijusiuose Konstitucinio Teismo nutarimuose teisėtų lūkesčių principo turinys buvo apibūdinamas kaip valstybės pareiga užtikrinti teisinio reguliavimo, kuriuo nustatomi mokesčiai, stabilumą, saugoti ir gerbti mokesčių mokėtojų teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius.²⁸ Tai reiškia, kad teisinio reguliavimo pakeitimai turėtų būti daromi taip, kad asmenims, kurių teisinei padėčiai jie turi įtakos būtų užtikrinama reali galimybė prisitaikyti prie naujos teisinės situacijos. Atitinkamai, gali būti būtina nustatyti vėlesnę įstatymo įsigaliojimo datą.²⁹ Įprastai teisės aktai įsigalioja kitą dieną po jų paskelbimo, nebent įstatyme numatyta kitaip.³⁰ Tačiau atsižvelgiant į tai, kad mokesčių reguliavimo pasikeitimai tiesiogiai daro įtaką didžiajai daliai fizinių ir juridinių asmenų, jiems yra būtinas pereinamasis laikotarpis, suteikiantis asmenims pakankamai laiko užbaigti tam tikrus pradėtus veiksmus, kurių šie ėmėsi ankstesnio teisinio reguliavimo pagrindu. Siekiant sudaryti sąlygas asmenims ne tik susipažinti su nauju teisiniu reguliavimu anksčiau, nei jis pradės galioti, bet ir tinkamai pasirengti numatomiems pakeitimams, Teisėkūros pagrindų įstatyme įtvirtinta speciali norma mokesčių teisės aktams: mokesčių įstatymų pakeitimai, nustatantys naujus mokesčius, jų tarifus, mokesčio lengvatas, sankcijas ar iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo taisyklių taikymo principus, įsigalioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių po oficialaus įstatymo paskelbimo. Analogiška nuostata įtvirtinta ir MAĮ 3 straipsnio 3 dalyje. Taigi, mokesčius santykius reguliuojančioms normoms nustatomas privalomas šešių mėnesių *vacatio legis* (liet. įstatymo nebuvimas).

Šio reikalavimo laikymąsi prižiūri Teisės departamentas bei pabrėžia teikdamas išvadas dėl teisės aktų projektų. Pavyzdžiui, 2025 m. spalio 13 d. išvadoje Nr. XVP-800 pateikė pastabas dėl pakartotinio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) keitimo, nurodydamas, kad įstatymo pakeitimas būtų priimtas likus mažiau nei šešiams mėnesiams iki naujo PVM tarifo įsigaliojimo, kas prieštarautų tiek Teisėkūros pagrindų įstatymui, tiek MAĮ³¹.

Tinkama *vacatio legis* mokesčių teisės srityje yra svarbi garantija, kad asmenys (pirmiausia mokesčių mokėtojai) galėtų ne tik iš anksto susipažinti su naujais mokesčių įstatymų reikalavimais, bet ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas. Tačiau, tam tikrais atvejais nukrypimas nuo iš Konstitucijos kylančių

²⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 19-938.

²⁹ *Ibid*

³⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. Valstybės žinios, 1992, 33-1014, 70 str. 1 d.

³¹ Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo nr. XV-287 1 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, 2025-10-13, Nr. XVP-800.

biudžeto ir mokesčių įstatymams priimti ir įsigalioji taikomų reikalavimų, gali būti pateisinamas. Konkrečiai, Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad *vacatio legis* nesilaikymas gali būti pateisinamas siekiu užtikrinti svarbų viešąjį interesą – garantuoti viešųjų finansų stabilumą, suvaldyti ekonominės ir finansinės padėties nulemtą didelį biudžeto deficitą. Tačiau taip pat pažymėjo, kad šis leidimas nesilaikyti 6 mėnesių įsigaliojimo atidėjimo termino negali būti vertinamas kaip taikytinas kasmet. Tai, Konstitucinio Teismo požiūriu esanti tik išimtiniais atvejais skirta išlyga.³²

Konstitucinis Teismas taip pat yra išaiškinęs, kad reikalavimas nustatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų įsigaliojimui gali būti netaikomas, kai mokesčių įstatymais ne nustatomos papildomos pareigos ar apribojimai asmenims, o lengvinama mokesčių mokėtojų padėtis.³³ Konstitucinis Teismas dar neturi susiformavusios praktikos kas konkrečiai būtų laikoma pakankamu mokesčių mokėtojo padėties pagerinimu, jog mokesčių įstatymams nustatytas *vacatio legis* galėtų būti netaikomas. Tačiau mokslinėje literatūroje pažymima, kad vertinant, ar mokesčių mokėtojo padėtis buvo pagerinta, būtina atsižvelgti ne tik į tų asmenų, kuriuos konkretus pakeitimas paveikia tiesiogiai, teises ir interesus, bet ir į kitų mokesčių mokėtojų padėtį. Kitaip tariant, turi būti vertinama, ar pagerinus vienos mokesčių mokėtojų grupės padėtį nebuvo pablogintos kitų mokesčių mokėtojų apmokestinimo sąlygos.³⁴ Objektiviai vertinant tokios situacijos, kai mokesčių įstatymo pakeitimu būtų pagerinama visų mokesčių mokėtojų padėtis yra labai retos. Pavyzdžiui, tokiems pakeitimams galėtų būti priskiriamas tarifo sumažinimas, mokestinės bazės keitimas ir panašiai.

Galiausiai, viena iš konstitucinio teisinės valstybės imperatyvo dalių - atsakingo valdymo ir valdžios atsakomybės visuomenei principas. Šis principas įtvirtintas Konstitucijos 5 straipsnio 2, 3 dalyse, kuriose nustatyta, kad valdžios galias riboja Konstitucija, valdžios įstaigos tarnauja žmonėms. Atsakingo valdymo ir valdžios atsakomybei principas Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pirmą kartą buvo paminėtas 2004 m. liepos 1 d. nutarime. Tuomet atsakingo valdymo principas buvo aiškinamas kaip konstitucinis reikalavimas valstybės tarnautojams veikti saistomiems teisės ir užtikrinti, kad vykdant priskirtas funkcijas nebūtų tenkinamas jų asmeninis interesas, o užtikrinamas visuomenės pasitikėjimas valstybe ir teise.³⁵ Vėlesniais Konstitucinio Teismo nutarimais šis principas buvo plėtojamas kaip reikalaujantis teisėkūros viešumo, skaidrumo ir

³² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 19-938.

³³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas, TAR, Nr. 14281.

³⁴ MEDELIENĖ, Aistė ir LUKAS, Mindaugas (2015) *Vacatio legis mokesčių teisėje, Teisė 2015*, Vilniaus universiteto leidykla, 141 psl.

³⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. liepos 1 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 105-3864.

procedūrinio korektiškumo: priimant Vyriausybės teisės aktus turi būti paisoma skaidrumo standartų, o įstatymų priėmimas skubos ar ypatingos skubos tvarka galimas tik išimtiniais, konstituciškai pagrįstais atvejais. Principo turinys buvo pildomas ne keičiant patį principo pagrindą, bet vis aiškiau apibrėžiant, kokių konkrečių elgesio standartų jis reikalauja iš viešosios valdžios.³⁶ Ilgainiui atsakingo valdymo principas Konstitucinio Teismo aktuose buvo sukonkretintas ir fiskaliniu aspektu. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad pagal Konstituciją viešieji finansiniai ištekliai turi būti naudojami atsakingai, racionaliai ir pagal paskirtį.³⁷ Ši nuostata ypač reikšminga mokesčių teisės kontekste, nes mokestiniai santykiai yra neatsiejami nuo valstybės finansinės veiklos: valstybė ne tik nustato ir surenka mokesčius, bet ir privalo atsakingai disponuoti iš surinktomis lėšomis. Todėl atsakingo valdymo principas mokestinėje srityje apima ne tik teisėkūros, bet ir biudžeto valdymo priežiūrą. Mokestiniuose santykiuose šis principas turėtų būti suprantamas kaip įstatymų leidėjo pareiga laikytis Konstitucijos ir įstatymų priimant mokesčių įstatymų pakeitimus, veikimas Tautos interesais bei atsakingas valstybės biudžeto lėšų valdymas. Atitinkamai, Seimas priimdamas mokestinius santykius reguliuojančius teisės aktus turi laikytis visų aukščiau išvardintų reikalavimų – esminius mokesčių elementus nustatyti įstatymu, nustatant mokesčių teisės aktus laikytis teisėkūros reikalavimų bei numatyti mokesčių įstatymų įsigaliojimą laikantis šešių mėnesių *vacatio legis*.

Taigi, mokesčius reguliuojantys teisės aktai yra laikomi atitinkantys teisinės valstybės principą tuo atveju, kai: teisės aktai yra aiškūs, apibrėžti ir tarpusavyje neprieštaraujantys, nustatomas bent šešių mėnesių teisės akto įsigaliojimo terminas, o Seimas priimdamas mokestinius santykius reguliuojančius aktus laikosi visų mokesčių įstatymams nustatytų reikalavimų.

³⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. liepos 8 d. nutarimas, TAR, Nr. 2016-19478.

³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 46-2219.

2. Lietuvos mokesčių sistemos reformos iniciatyvos: apžvalga

Šiame skyriuje bus nagrinėjamos Lietuvos mokesčių sistemos reformų iniciatyvos. Siekiant tinkamai įvertinti, kurie Lietuvos mokesčių sistemos pokyčiai yra laikomi reformomis, pirmiausia bus aptariama mokesčių reformos samprata, jos požymiai ir skirtumas nuo pavienių mokestinio reguliavimo pakeitimų. Toliau bus pateikiama Lietuvos mokesčių sistemos reformų apžvalga, daugiausia dėmesio skiriant svarbiausiems įgyvendintiems ir pasiūlytiems pakeitimams.

2.1. Mokesčių reformos samprata ir požymiai

Mokesčių sistema yra pagrindinis valstybės pajamų gavimo šaltinis, leidžiantis užtikrinti viešųjų finansų stabilumą ir finansuoti valstybės funkcijų vykdymą.³⁸ Valstybės taikoma mokesčių politika daro reikšmingą įtaką ekonomikos augimui, investicijų aplinkai, pajamų perskirstymui bei socialiniam teisingumui. Dėl šios priežasties mokesčių sistemos pokyčiai dažnai tampa svarbia teisėkūros ir politinių diskusijų tema.

Mokesčių reformos sąvoka nėra vienareikšmiškai apibrėžta ir yra diskusijų objektu mokslinėje literatūroje. Jungtinės Karalystės akademikas Sedrikas Sandfordas aiškindamas mokesčių reformos sampratą, remiasi Oksfordo žodyne pateikiama veiksmažodžio „reformuoti“ reikšme. Pagal šį aiškinimą reforma suprantama kaip siekis pagerinti sistemą pašalinant jos trūkumus ar netobulumus arba ją pertvarkant iš naujo.³⁹ Atitinkamai, lietuvių kalboje sąvoka „reforma“ aiškinama kaip visuomeninio gyvenimo (santvarkos, institucijų, įstaigų) pertvarkymas, pakeitimas nekeičiant esamos socialinės struktūros pagrindų. Reformomis dažniausiai siekiama pažangos, valstybės, organizacijos, bendruomenės ar tam tikrų sąlygų pagerinimo, įtvirtinimo.⁴⁰ Iš šio lingvistinio paaiškinimo, vis dar lieka neaišku kokie konkrečiai pakeitimai ar pertvarkymai būtų laikomi reforma. Atsižvelgiant į skirtingus akademikų požiūrius, mokesčių reformos sąvoka literatūroje dažniausiai aiškinama dviem aspektais – siaurąja ir plačiąja prasme.

Mokesčių reforma siaurąja prasme suprantama tik kaip plataus masto, esminiai mokesčių sistemos pokyčiai.⁴¹ Tokiais atvejais mokesčių reforma paprastai yra laikoma išsami visos mokesčių sistemos struktūros ar pagrindinių jos principų pertvarka, daranti reikšmingą poveikį valstybės pajamų kiekiui, mokesčių paskirstymui ar mokesčių sistemos

³⁸ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 29 psl.

³⁹ WITTE, John F (1994). Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries, by Cedric Sandford, *National Tax Journal*, Chicago, Ill. Vol. 47, Iss. 4, 889 psl.

⁴⁰ Reforma. Iš: *Visuotinė lietuvių enciklopedija* [interaktyvus]. <https://www.vle.lt/straipsnis/reforma/>

⁴¹ ALM, James, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge ir RIDER, Mark. (2006). The challenges of tax reform in a global economy, *Springer*, New York, US. 447 psl.

efektyvumui.⁴² Atitinkamai, vykdant mokesčių reformą turėtų būti peržiūrima kiekviena mokesčių sistemos dalis bei kiekvienas konkretaus mokesčio elementas, taip pat įtraukiami pasiūlymai dėl administravimo, įgyvendinimo ir priežiūros.⁴³ Taigi, siaurąją prasme mokesčių reforma apima tik tokius pokyčius, kuriais iš esmės pertvarkoma valstybės mokesčių sistema, o ne atliekami fragmentiški ar pavieniai jos koregavimai.

Tačiau, moksliniuose straipsniuose aptariama, kad mokesčių reformos gali būti įvairaus masto ir pobūdžio, todėl platusis mokesčių reformos supratimas apima bet kokius mokesčių sistemos pokyčius. Šie pokyčiai gali apimti tarifus, apmokestinamąją bazę, lengvatas ar kitus mokesčio elementus.⁴⁴ Plačiąją prasme suprantamos reformos taip pat gali būti skirstomos į tam tikras grupes, atsižvelgiant į jų tikslus ir rezultatus. Jorge Martinez-Vazquez straipsnyje „The Art of The Tax Reform“ (liet. Mokesčių reformos menas), be išsamiųjų reformų, išskiria tris reformų rūšis: technines, koordinuojančias ir kosmetines. Techninės reformos paprastai apima tam tikrus vieno konkretaus mokesčio aspektus, o pakeitimai yra korekcinio pobūdžio ir nedidelės reikšmės tiek fiskalinių pajamų poveikio, tiek institucinės mokesčių sistemos struktūros požiūriu. Tokie pakeitimai dažniausiai yra susiję su mokesčių administravimo tobulinimu, teisės normų patikslinimu ar atskirų mokestinių procedūrų koregavimu. Pavyzdžiui, techninei reformai galėtų būti priskiriamas mokesčio deklaracijos formos ar jos pateikimo tvarkos pakeitimas, atskirų sąvokų suvienodinimas mokesčių įstatyme arba mokestinės prievolės apskaičiavimo terminų patikslinimas. Tokie pakeitimai paprastai nekeičia nei mokesčio struktūros, nei jo fiskalinės reikšmės, tačiau prisideda prie aiškesnio ir efektyvesnio teisės taikymo. Koordinuojančių reformų tikslas – užtikrinti bendrąją ekonomikos pusiausvyrą ir suderinti skirtingų mokesčių tarpusavio poveikį. Todėl tokie pokyčiai gali lemti poreikį koreguoti kitą mokestį ar tarifą, siekiant kompensuoti vieno mokesčio sukeltą poveikį. Pavyzdžiui, sumažinus vieno mokesčio tarifą, padidinamas kito mokesčio tarifas, siekiant išvengti neigiamo poveikio viešųjų finansų stabilumui ir išlaikyti subalansuotą visos mokesčių sistemos veikimą. Galiausiai išskiriamos kosmetinės reformos, kurios apima paviršutiniškus pakeitimus ir dažniausiai yra daromos siekiant trumpalaikių politinių tikslų. Tokie pakeitimai gali būti susiję su simboliniu tam tikrų mokesčių tarifų sumažinimu ar lengvatų įvedimu, siekiant parodyti politinę iniciatyvą ar reaguoti į visuomenės lūkesčius,

⁴² MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2025). The Art of Tax Reform, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, IEF, vol. 255(4), 88 psl.

⁴³ ALM, James, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge ir RIDER, Mark. (2006). The challenges of tax reform in a global economy, *Springer*, New York, US. 447 psl.

⁴⁴ MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2025). The Art of Tax Reform, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, IEF, vol. 255(4), 88 psl.

tačiau iš esmės jie neturi reikšmingos įtakos nei mokesčių sistemos struktūrai, nei ilgalaikiam valstybės biudžeto pajamų surinkimui. Apibendrinant galima teigti, kad bet kokie mokesčių pakeitimai, gali būti vertinami kaip mokesčių reformos, o šios reformos savo ruožtu gali būti klasifikuojamos į atitinkamas grupes pagal jų tikslus ir poveikį mokesčių sistemai.

Siekiant nustatyti į kurią mokesčių reformų grupę turi būti priskirta konkreti mokesčių reforma, yra būtina nustatyti jos priežastis ir tikslus. Mokesčių reformų poreikį gali lemti įvairūs veiksniai, pavyzdžiui, biudžeto pajamų trūkumas, mokesčių vengimas ar šešėlinė ekonomika, per didelis lengvatų kiekis, pasenusi mokestinė sistema, kuri nėra prisitaikiusi prie šiuolaikinių mokestinių aktualijų ir panašiai.⁴⁵ Priežastys dažniausiai glaudžiai susijusios ir su mokesčių reformų tikslais. Mokslinėje literatūroje išskiriamos trys pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė, reguliacinė ir aplinkosauginė⁴⁶. Atitinkamai, mokesčių reformomis, dažniausiai siekiama su šiomis funkcijomis susijusių tikslų: fiskalinio stabilumo užtikrinimo, konkrečių ekonominių tikslų siekimo, aplinkosaugos stiprinimo ar socialinio teisingumo užtikrinimo.⁴⁷

Vienas svarbiausių ir dažniausiai praktikoje pasitaikančių mokesčių reformos tikslų yra fiskalinis, t. y. užtikrinti pakankamas valstybės biudžeto pajamas. Valstybei vykdant viešąsias funkcijas būtina turėti stabilų ir patikimą pajamų šaltinį, todėl mokesčių sistema turi būti pritaikyta prie ekonominių situacijų ir gebėti generuoti pakankamas pajamas. Atitinkamai, nustačius daugiau pajamų reikalaujančius viešųjų funkcijų tikslus ar pasikeitus ekonominei situacijai, valstybė turi koreguoti mokesčių sistemą, siekdama užtikrinti pakankamas biudžeto pajamas.

Kitas svarbus mokesčių reformų tikslas yra ekonominis efektyvumas. Tinkamai suformuota mokesčių sistema gali skatinti investicijas, verslumą ir ekonomikos augimą.⁴⁸ Priešingai, pernelyg sudėtinga ar neproporcinga mokesčių sistema gali mažinti ekonominį efektyvumą ir skatinti šešėlinę ekonomiką. Mokestinis reguliavimas taip pat gali keisti visuomenės įpročius – skatinti arba riboti tam tikrų produktų vartojimą. Tačiau dažnu atveju, siekiant pagerinti ekonominį efektyvumą, mokesčių reformų metu mokesčių našta paskirstoma netolygiai: vienoms mokesčių mokėtojų grupėms ji padidėja, kitoms – tenka mažesnė jos dalis.⁴⁹ Todėl vykdant mokesčių reformas svarbu rasti balansą tarp visų

⁴⁵ ALM, James (2026) Linking Tax Administration Reform with Tax Reform, *Working Papers* 2602, Tulane University, Department of Economics, 2 psl.

⁴⁶ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 39-40 psl.

⁴⁷ OECD (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>

⁴⁸ *Ibid*

⁴⁹ *Ibid*

išsikeltų tikslų. Atsižvelgiant į tai, valstybė turėtų išsikelti tam tikrus ilgalaikius ekonominius tikslus, kuriuos galėtų padėti įgyvendinti mokestinis reguliavimas. Lietuvoje, šie tikslai iškeliami Vyriausybės programose.

Mokestinis reguliavimas taip pat gali būti svarbi priemonė aplinkosaugos tikslams įgyvendinti. Per mokesčius valstybė gali daryti poveikį tiek ūkio subjektų, tiek vartotojų elgsenai. Didesnė mokestinė našta taršiai veiklai, iškastinio kuro naudojimui ar aplinkai žalingiems produktams gali mažinti jų vartojimą ir skatinti rinktis tvaresnes alternatyvas, o mokestinės lengvatos gali būti taikomos siekiant skatinti investicijas į atsinaujinančią energetiką, energijos vartojimo efektyvumą ir mažiau taršias technologijas. Empiriniai tyrimai rodo, kad aplinkosauginiai mokesčiai yra siejami su mažesnėmis šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijomis ir oro tarša, todėl jie gali būti laikomi reikšminga priemone įgyvendinant valstybės aplinkosaugos ir tvarumo tikslus.⁵⁰

Dar vienas iš svarbių reformos tikslų yra socialinis teisingumas. Mokesčių sistema dažnai naudojama pajamų perskirstymo tikslams įgyvendinti, siekiant mažinti socialinę nelygybę ir užtikrinti teisingesnį mokesčių naštos paskirstymą tarp skirtingų visuomenės grupių.⁵¹ Šiuo aspektu diskusijos dažniausiai kyla dėl progresinių mokesčių, lengvatų taikymo ar skirtingų pajamų rūšių apmokestinimo. Tačiau šis tikslas taip pat ne retai tampa politiniu įrankiu, siekiant užsitikrinti didesnę rinkėjų palaikymą.

Visi minėti mokesčių reformų tikslai yra pakankamai skirtingi, o šių tikslų pasiekimui yra pasitelkiamos skirtingos priemonės. Atsižvelgiant į tai, mokesčių reformos paprastai siekia suderinti kelis pagrindinius principus: fiskalinį stabilumą, ekonominį efektyvumą, socialinį teisingumą ir administracinį efektyvumą. Tačiau praktikoje šių tikslų suderinimas dažnai tampa sudėtingu uždaviniu, nes tikslai gali būti tarpusavyje konkuruojantys.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių reforma nėra vienareikšmiškai suprantama, nes ji gali apimti tiek esminius visos mokesčių sistemos pertvarkymus, tiek pavienius mokestinio reguliavimo pakeitimus. Reformos pobūdį lemia jos priežastys, tikslai ir poveikis mokesčių sistemai. Todėl vertinant konkrečias mokesčių reformų iniciatyvas būtina analizuoti ne tik jų turinį, bet ir siekiamus fiskalinius, ekonominius, aplinkosauginius bei socialinius rezultatus.

⁵⁰ UGRINOV, S. (2025). The effects of environmental taxes on environmental pollution in the member states of the European Union. *Economic Systems*, 49(3).

⁵¹ OECD (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>

2.2. Lietuvos mokesčių reformų apžvalga

Konkrečiai Lietuvos mokesčių sistema pradėjo formuotis po 1990 metų, atkūrus Lietuvos nepriklausomybę. Ankstyvuojų nepriklausomybės laikotarpiu buvo priimta daug teisės aktų, kuriais siekta sukurti pagrindinius valstybinės mokesčių sistemos elementus. Lietuvos mokesčių sistemos kūrimo pradžia laikomas Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymo priėmimas, kuriuo Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) nustatyta pareiga kontroliuoti mokesčių ir kitų įstatymais numatytų įmokų į valstybės ir savivaldybės biudžetus apskaičiavimą bei mokėjimą⁵². Per pirmuosius du nepriklausomybės metus buvo priimami ir kiti mokesčių įstatymai: Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio, Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio laikinasis, Lietuvos Respublikos bendro akcizo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo ir kiti įstatymai. Šiais teisės aktais suformuoti mokesčiai tapo pagrindiniais valstybės biudžeto pajamų šaltiniais. Tačiau sukurta mokesčių sistema turėjo tam tikrų trūkumų: mokesčių įstatymai nustatė didelę mokestinę naštą, sudėtingą mokesčių apskaičiavimą, tam tikrais atvejais neišvengta ir dvigubo apmokestinimo.⁵³ Dėl šių priežasčių 1994 metais įgyvendinta pirmoji mokesčių reforma. Šia reforma buvo priimta didžioji dalis mokesčių įstatymų, kurie nustatė tiek naujus mokesčius (tokius kaip nekilnojamojo turto mokestis, pridėtinės vertės mokestis, žyminis mokestis, konsulinis mokestis ir kt.), tiek įtvirtino mokesčių administravimo reguliavimą. Pagal 1995 metų birželio 28 d. MAĮ redakciją, Lietuvos valstybinę mokesčių sistemą sudarė 18 mokesčių⁵⁴, o šiuos mokesčius buvo pavesta administruoti VMI kartu su Lietuvos Respublikos muitine (tiek kiek pavesta pagal Lietuvos Respublikos muitinės kodeksą, Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus) bei Aplinkos apsaugos ministerija (kiek pavesta pagal Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčių už aplinkos teršimą bei Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymus).⁵⁵ Šis institucinės infrastruktūros kūrimas buvo būtinas siekiant užtikrinti efektyvų mokesčių surinkimą.

1997 m. pradėtas antrasis Lietuvos mokesčių reformos etapas buvo orientuotas ne tik į mokesčių mažinimą, bet ir į sistemos veiksmingumo didinimą.⁵⁶ Šio etapo poreikį lėmė tuo metu išryškėję pagrindiniai mokesčių sistemos trūkumai: per dideli tarifai, didelė

⁵² Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas. 1990 m. birželio 26 d. Nr. I-324. *Valstybės žinios*, 1990, Nr. 30-0

⁵³ NOVOŠINSKIENĖ, Albina (2012). Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas, Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos, 166 psl.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 1994 m. birželio 28 d. Nr. I-974. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 61-1525, 5 str.

⁵⁵ *Ibid*, 7 str.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas 1996 m. gruodžio 10 d. Nr. VIII-28 “Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos”. *Valstybės žinios*, 1996, Nr. 120-2821.

mokestinė našta, skatinusi šešėlinę ekonomiką, bei sudėtingas mokesčių apskaičiavimas.⁵⁷ Reformos metu buvo detalizuojamas mokesčių administravimas ir muitinės kontrolė, keičiamos atskirų mokesčių nuostatos, taip pat apmokestintos naujos veiklos sritys. Šie pokyčiai atspindėjo siekį atsisakyti mažai efektyvių apmokestinimo priemonių, didesnę dėmesį skiriant pajamų ir vartojimo mokesčiams bei stabilesniam biudžeto pajamų surinkimui. Nepaisant ekonominių iššūkių, per pirmąją nepriklausomybės dešimtmetį Lietuvoje buvo sukurti pagrindiniai modernios mokesčių sistemos elementai, kurie sudarė prielaidas vėlesnėms mokesčių reformoms, kuriomis siekta tobulinti jau sukurtą sistemą.

Viena reikšmingiausių Lietuvos mokesčių sistemos reformų buvo susijusi su pasirengimu narystei Europos Sąjungoje, kuri buvo visa apimtimi įgyvendinta 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare. Šiuo laikotarpiu buvo siekiama suderinti Lietuvos mokesčių sistemą su Europos Sąjungos teisės reikalavimais, ypač netiesioginių mokesčių srityje. Netiesioginių mokesčių harmonizavimas apėmė pridėtinės vertės mokesčio, akcizų ir muitų teisinio reguliavimo pakeitimus, nes būtent šie mokesčiai yra glaudžiausiai susiję su bendrosios rinkos veikimu ir ES *acquis* reikalavimais. Harmonizavimo procese buvo keičiama apmokestinimo bazė, tarifai ir administravimo tvarka, siekiant užtikrinti Lietuvos teisės suderinamumą su Europos Sąjungos teisės aktais.⁵⁸ Tačiau šis reforma neapsiribojo vien netiesioginiais mokesčiais. Tuo pačiu laikotarpiu buvo priimti ir svarbūs tiesioginių mokesčių įstatymai – naujasis Pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI) bei GPMĮ. Ypač reikšmingi pakeitimai buvo padaryti juridinių asmenų pelno apmokestinimo srityje: sumažintas standartinis pelno mokesčio tarifas, pakeistas apmokestinamojo pelno apskaičiavimo modelis, naujai sureglamentuotas pajamų ir sąnaudų pripažinimas, detalizuota ilgalaikio turto nusidėvėjimo tvarka ir atsisakyta dalies anksčiau taikytų lengvatų.⁵⁹ Minėti pakeitimai rodo, kad šis reformų etapas buvo orientuotas ne tik į nacionalinės teisės suderinimą su Europos Sąjungos reikalavimais, bet ir į modernesnės, aiškesnės bei investicinei aplinkai palankesnės mokesčių sistemos kūrimą.

Kitas reikšmingas Lietuvos mokesčių sistemos pokytis buvo susijęs su 2006 metais priimtu sprendimu mažinti darbo pajamų apmokestinimą, kartu įvedant laikiną papildomą pelno apmokestinimą.⁶⁰ Šio reformos etapo esmę sudarė gyventojų pajamų mokesčio tarifo sumažinimas ir laikinojo socialinio mokesčio nustatymas juridiniams asmenims. Taigi,

⁵⁷ NOVOŠINSKIENĖ, Albina (2012). Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas, Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos, 168 psl.

⁵⁸ *Ibid*

⁵⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. vasario 8 d. nutarimu Nr. 132 patvirtintas Finansų ministerijos 2006-2008 m. sutrumpintas strateginis veiklos planas. Valstybės žinios, 2006, Nr. 21-683.

reforma buvo orientuota į darbuotojų disponuojamų pajamų didinimą, tačiau kartu siekta išlaikyti fiskalinę pusiausvyrą, papildomą biudžeto poreikį kompensuojant laikinu mokesčiu nuo apmokestinamojo pelno. Socialinis mokestis buvo įtvirtintas kaip laikina priemonė, kurios apmokestinimo bazę sudarė pagal pelno mokesčio apskaičiavimo tvarką nustatytas apmokestinamasis pelnas. Šio mokesčio įvedimas buvo grindžiamas poreikiu finansuoti socialines programas ir skurdą mažinančias priemones.⁶¹ Pažymėtina ir tai, kad laikinojo socialinio mokesčio įvedimas viešojoje erdvėje vertintas nevienareikšmiškai. Didžioji dalis verslininkų tokias pataisas kritikavo, argumentuodami, kad valdžios atstovai nesiima veiksmų mažinti šešėlį, o papildomai apmokestina sąžiningus verslininkus. Taip pat išsakyta kritika ir dėl investicinės aplinkos bloginimo.⁶² Tačiau politikai teigė, kad šis sprendimas turėtų didinti Lietuvos konkurencingumą ir padėti užtikrinti socialines garantijas.⁶³

Viena reikšmingiausių Lietuvos mokesčių reformų buvo įgyvendinta ekonominės krizės laikotarpiu, kai dėl spartaus biudžeto pajamų mažėjimo ir augančio fiskalinio spaudimo buvo pertvarkyti kai kurie mokesčiai, didinami atskiri tarifai ir keičiama mokestinė struktūra. Šia reforma pirmiausia siekta stabilizuoti valstybės finansinę padėtį, kompensuoti sumažėjusias biudžeto pajamas ir užtikrinti valstybės gebėjimą vykdyti savo finansinius įsipareigojimus ekonominio nuosmukio sąlygomis.⁶⁴ Atsižvelgiant į jos reikšmę Lietuvos mokesčių sistemos raidai, ši reforma plačiau nagrinėjama šio darbo 3 ir 4 skyriuose.

Po 2008 m. krizės laikotarpio viena reikšmingiausių vėlesnių Lietuvos mokesčių sistemos pertvarkų buvo 2018–2019 m. laikotarpiu vykdyti mokestinio reguliavimo pakeitimai. Šiuo laikotarpiu pertvarkytas darbo pajamų apmokestinimas, pakeisti gyventojų pajamų mokesčio tarifai, didintas neapmokestinamasis pajamų dydis, keistos socialinio draudimo įmokos, taip pat nustatyti kai kurie vėlesniems laikotarpiams skirti mokestiniai sprendimai.⁶⁵ Šie pakeitimai buvo susiję su siekiu perskirstyti darbo apmokestinimo naštą, suvienodinti tam tikrų pajamų rūšių apmokestinimą ir pritaikyti mokestinį reguliavimą prie platesnių socialinio draudimo sistemos pokyčių. Kartu

⁶¹ Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas. 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-231. Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2739, 1 str.

⁶² Kauno diena (2008-05-14). *Mokesčių reforma sutikta be ovacijų* <https://kauno.diena.lt/dienrastis/kita/mokesciu-reforma-sutikta-be-ovaciju-29037>

⁶³ Delfi (2005-05-26). *Laikinasis socialinis mokestis yra geriausias pasirinkimas mokesčių reformai finansuoti, tvirtina A. Brazauskas* <https://www.delfi.lt/verslas/naujienos/laikinasis-socialinis-mokestis-yra-geriausias-pasirinkimas-mokesciu-reformai-finansuoti-tvirtina-a-brazauskas-6766574>

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. kovo 25 d. nutarimu Nr. 223 patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 metų veiklos ataskaita. Valstybės žinios, 2009, Nr. 38-1456.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. kovo 25 d. nutarimu Nr. 300 patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 metų veiklos ataskaita. TAR, 2020, Nr. 11236.

pažymėtina, kad ši reforma buvo įgyvendinama keliais etapais, todėl darbe atskirai bus analizuojama tik jos dalis, priimta 2019 m. gruodžio mėnesį.

Atskirai paminėtinas ir koronaviruso pandemijos laikotarpis, kai mokestiniai sprendimai buvo glaudžiai susiję su būtinybe reaguoti į valstybėje paskelbtą ekstremalią situaciją, kuri sukėlė staigų ekonominį sulėtėjimą ir išaugusį spaudimą viešiesiems finansams. Šiuo laikotarpiu taikytos įvairios mokestinės pagalbos priemonės, kurios buvo suskirstytos į dvi šakas: verslo ir gyventojų pajamų išsaugojimo. Siekis didinti verslo likvidumą buvo įgyvendinamas suteikiant garantijas bei dalinai kompensuojant palūkanas, atidedant mokesčių mokėjimo terminus, remiant elektroninių verslo modelių tiekimą ir kt. Tuo tarpu gyventojų pajamas buvo siekiama išsaugoti subsidijuojant prastovas, atidedant Sodros įmokų terminus, papildomomis išmokomis dirbantiems savarankiškai, senjorams bei vaikams.⁶⁶ Nors šie pokyčiai labiau laikytini reakcija į išskirtines aplinkybes nei nuosekalia struktūrine reforma, jie vis tiek parodo, kad mokesčių sistema gali būti naudojama ir kaip krizių valdymo bei ekonominio stabilizavimo priemonė.

Reikšminga, tačiau neįgyvendinta mokestinė iniciatyva buvo ir 2023 m. Finansų ministerijos pristatytas mokestinių pasiūlymų paketas. Šis paketas buvo grindžiamas trimis pagrindinėmis kryptimis – patogumu, ekonomikos augimu ir sąžiningumu. Juo siekta ne tik paprastinti mokesčių deklaravimą ir mažinti administracinę naštą, ypač smulkiajam verslui, bet ir skatinti investicijas, inovacijų plėtrą, ekonomiškai augimui palankesnę apmokestinimą bei sąžiningesnę mokestinės naštos paskirstymą. Pakete taip pat numatyta peržiūrėti tam tikras lengvatas ir specialiąsias apmokestinimo sąlygas, stiprinti savivaldybių finansinį savarankiškumą, plėsti aplinkosauginio ir nekilnojamojo turto apmokestinimą, taip pat tikslinti gyventojų pajamų ir pelno mokesčio reguliavimą.⁶⁷ Vis dėlto, nepaisant plataus užmojo ir sisteminio pobūdžio, šis projektų paketas Seimo pavasario sesijoje nebuvo priimtas. Dėl savo apimties, siūlomų pokyčių įvairovės ir siekio kompleksiskai peržiūrėti galiojantį mokestinį reguliavimą ši iniciatyva laikytina viena svarbiausių neįgyvendintų mokesčių reformų pastaraisiais metais.

Naujausias reikšmingas Lietuvos mokesčių sistemos pokytis yra sietinas su 2025 m. priimta mokesčių reforma. Nors Vyriausybės kadencijos pradžioje buvo viešai teigiama, kad nebus imamasi plataus masto mokesčių sistemos pertvarkos, laikytinos mokesčių reforma, o bus apsiribota tik tam tikrais galiojančios sistemos pakeitimais, tokiais kaip

⁶⁶ Ekonomikos skatinimo ir koronaviruso (COVID-19) plitimo sukeltų pasekmių mažinimo priemonės <https://koronastop.lrv.lt/uploads/documents/files/Priemones.pdf>

⁶⁷ Lietuvos Respublikos Finansų ministerija Finansų ministrės Gintarės Skaistės pranešimas (2023-03-21) https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/Mokestiniu%20pasiulymu%20paketas_0321_PDF.pdf

atskirų tarifų koregavimas⁶⁸, faktiškai pateiktas mokestinių įstatymų projektų paketas numatė net šešių mokesčių reguliavimo pakeitimus. Nepaisant to, kad pakeitimų mastas atskiruose įstatymuose buvo nevienodas, visais atvejais buvo keičiami esminiai mokesčių elementai. Be to, siūlyta nustatyti ir naują mokestį – saugumo įnašą.⁶⁹ Reforma buvo grindžiama siekiu užtikrinti papildomas valstybės biudžeto pajamas, ypač augant viešųjų finansų poreikiui ir stiprinant gynybos finansavimą.⁷⁰ Atsižvelgiant į jos reikšmę dabartinei Lietuvos mokesčių sistemos raidai, ši reforma šiame darbe detaliau nagrinėjama 3 ir 4 skyriuose.

Taigi, apžvelgus Lietuvos mokesčių sistemos reformas galima pastebėti, kad Lietuvos mokesčių sistemos raida pasižymėjo nuosekliais, tačiau nevienodo masto ir pobūdžio pokyčiais. Vienos reformos buvo orientuotos į pačios mokesčių sistemos sukūrimą ir suderinimą su Europos Sąjungos teise, kitos – į viešųjų finansų stabilumo užtikrinimą, ekonominių krizių suvaldymą, mokestinės naštos perskirstymą ar naujų valstybės prioritetų finansavimą. Tai rodo, kad Lietuvos mokesčių reformos buvo nulemtos ne tik vidinių mokesčių sistemos tobulinimo poreikių, bet ir platesnių ekonominių, socialinių bei geopolitinių aplinkybių.

⁶⁸ ELTA (2025-01-14). *Šadžius: Vyriausybė neis mokesčių reformos keliu*

<https://lnk.lt/straipsniai/visi/sadzius-vyriausybe-neis-mokesciu-reformos-keliu/294156>

⁶⁹ Lietuvos Respublikos Saugumo įnašo įstatymo projektas. 2024 m. liepos 31 d. Nr. 24-12427.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (2025-04-16) *Teikiamas mokestinių pasiūlymų paketas: siekiama socialiai teisingesnės ir efektyvesnės mokesčių sistemos.*

<https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/teikiamas-mokestiniu-pasiulymu-paketas-siekiama-socialiai-teisingesnes-ir-efektyvesnes-mokesciu-sistemos/>

3. Trys analizuojamos mokesčių sistemos reformos (2008-2025 m.)

Kaip minėta ankstesniame skyriuje, Lietuvos mokesčių sistema per pastaruosius dešimtmečius buvo reformuojama ne vieną kartą. Šie pokyčiai pasireiškė tiek plataus masto reformomis, iš esmės keitusiomis mokesčių sistemos struktūrą ir jos veikimo principus, tiek mažesnės apimties pakeitimais, kurie buvo orientuoti į atskirų mokesčių reguliavimo koregavimą, sistemos koordinavimą ar techninių teisės aktų nuostatų tikslinimą. Atsižvelgiant į tai, šiame darbe siekiama išanalizuoti tris Lietuvos mokesčių sistemos reformas, 2008, 2019 ir 2025 metų, bei įvertinti jų atitiktį konstituciniams reikalavimams, keliamiems mokesčių įstatymų leidybai.

2008 metų mokesčių reforma šiame darbe pasirinkta kaip viena iš esminių Lietuvos mokesčių sistemos reformų. Ši reforma pasižymėjo reikšmingais pokyčiais keletos mokesčių srityje ir buvo įgyvendinta itin ekonomiškai sudėtingu laikotarpiu, siekiant reaguoti į ekonominius iššūkius ir valstybės finansų poreikius. Mokslinėje literatūroje ši reforma neretai įvardijama kaip viena fundamentaliausių Lietuvos mokesčių sistemos pokyčių po nepriklausomybės atkūrimo, kadangi ji apėmė kompleksinius kelių pagrindinių mokesčių pakeitimus ir turėjo ilgalaikį poveikį valstybės fiskalinei politikai.⁷¹

2019 metų mokesčių reforma pasirinkta analizei dėl jos priėmimo proceso ypatumų. Šios reformos metu reikšmingi mokesčiai pakeitimai buvo svarstomi ir priimami intensyviai, per palyginti trumpą laikotarpį, todėl kyla klausimų dėl teisėkūros proceso kokybės, teisėkūros principų laikymosi ir pakankamo teisinių sprendimų pagrindimo. Atsižvelgiant į tai, ši reforma yra reikšminga vertinant, ar įstatymų leidybos procese buvo tinkamai laikomasi konstitucinių reikalavimų, susijusių su teisėkūros skaidrumu, teisės aiškumu bei teisinio tikrumo ir teisėtų lūkesčių apsauga.

2025 metų mokesčių reforma šiame darbe analizuojama dėl jos aktualumo ir naujumo Lietuvos mokesčių teisės sistemoje. Kadangi ši reforma yra naujausia, jos poveikis teisinei sistemai ir praktikai dar tik pradeda formuotis, todėl ypač svarbu įvertinti, ar jos rengimo ir priėmimo procese buvo paisoma konstitucinių mokesčių teisėkūros principų. Be to, ši reforma suteikia galimybę įvertinti, ar šiuolaikinėje teisėkūros praktikoje yra atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl mokesčių įstatymų leidybos reikalavimų.

Analizuojant šias reformas bus nagrinėjamos jų priėmimo priežastys, deklaruoti tikslai, teisėkūros proceso ypatumai bei vertinama, kaip jos atitinka konstitucinius mokesčių įstatymams keliamus reikalavimus. 2008 ir 2019 metų reformų atveju ypatingas

⁷¹ MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2025). The Art of Tax Reform, *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics, IEF*, vol. 255(4), 90-91 psl.

dėmesys bus skiriamas ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijai, susijusiai su šių laikotarpių mokestiniais sprendimais. Tuo tarpu 2025 metų reformos atveju bus analizuojama, ar jos nuostatos ir priėmimo procesas atitinka Konstitucinio Teismo suformuotus kriterijus, taikomus mokesčių įstatymų leidybai.

3.1. 2008 metų gruodžio mėnesio mokesčių reforma

Pasaulyje 2007-2008 metai siejami su prasidėjusia pasauline finansų ir ekonomikos krize, kuri turėjo reikšmingą poveikį daugelio valstybių ekonomikai, viešiesiems finansams ir fiskalinei politikai. Krizė, kilusi Jungtinių Amerikos Valstijų finansų rinkoje ir greitai išplitusi į kitas pasaulio ekonomikas, lėmė ekonomikos nuosmukį, didėjantį nedarbą bei valstybės biudžetų pajamų mažėjimą. Dėl šių priežasčių daugelyje valstybių buvo imtasi įvairių fiskalinės politikos priemonių, įskaitant mokesčių sistemos pakeitimus, siekiant stabilizuoti viešuosius finansus ir prisitaikyti prie pasikeitusių ekonominių sąlygų.⁷²

Pasaulinė ekonomikos krizė palietė ir Lietuvos ekonomiką. 2008 m. gruodžio 9 d. Seimas pritarė Penkioliktosios Lietuvos Vyriausybės programai (toliau – Programa), kurioje buvo numatyta, kad artimiausios trukmės laikotarpiu svarbiausias Vyriausybės uždavinys bus ekonomikos krizės ir jos pasekmių suvaldymas.⁷³ Atitinkamai, Programoje numatyti ekonominės krizės ir jos pasekmių suvaldymo uždaviniai: taupymo ir efektyvaus mokesčių mokėtojų lėšų panaudojimas, neatidėliotini mokesčių srities pakeitimai, verslo skatinimas, pinigų srautų balansavimas. Vyriausybės programoje numatyta mokesčių reformos kryptis apėmė kompleksinius Lietuvos mokesčių sistemos pakeitimus, orientuotus į mokestinės bazės išplėtimą ir valstybės biudžeto pajamų didinimą. Programoje buvo numatyta peržiūrėti pagrindinių mokesčių tarifus, atsisakyti dalies lengvatų, keisti socialinio ir sveikatos draudimo įmokų struktūrą bei įvesti naujus mokesčius ar išplėsti jau egzistuojančių mokesčių taikymo apimtį.⁷⁴ Plačiau atskirų mokesčių pakeitimai bus aptariami ketvirtajame skyriuje.

Netrukus po Programos patvirtinimo, Finansų ministerija pateikė GPMĮ, Pelnų mokesčio, Pridėtinės vertės mokesčio bei kitų mokesčių įstatymų projektus. Mokesčių įstatymų projektų aiškinamuosiuose raštuose kaip viena iš priežasčių parengti įstatymų projektus nurodomas Programos įgyvendinimas, taip pat išskiriamas tiesioginis ryšys su

⁷² KRIVKA, Algirdas (2013), Ekonominės krizės poveikio Lietuvos ūkio šakoms tyrimas, *Verslas: teorija ir praktika*, 189 psl.

⁷³ Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. XI-52 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, Valstybės žinios, 2008, Nr. 146-5870.

⁷⁴ *Ibid*

2009 metų valstybės biudžetu⁷⁵. Taigi, 2008 m. gruodžio mėnesio mokesčių reformos priežastimi būtų galima laikyti ekonominę finansų krizę, o tikslu – užtikrinti valstybės pajamų kiekį ir prisitaikyti prie pasikeitusių ekonominių sąlygų.

Vertinant teisėkūros procedūrą, visi teisėkūros procesai buvo atliekami skubos tvarka – vos po dviejų dienų nuo įstatymų projektų pateikimo Seimui, jie buvo svarstomi komitetuose, o po šiek tiek daugiau nei savaitės – priimti Seimo. Įstatymas įsigaliojo nuo 2008 m. gruodžio 30 d., t. y. numatytas septynių kalendorinių dienų įstatymų įsigaliojimo terminas. Jau įsigaliojus aptartoms mokesčių įstatymų pataisoms, vasario mėnesį kai kurie mokesčių įstatymai buvo vėl keičiami siekiant patikslinti atliktus pakeitimus ar siekiant užtikrinti priimtų pakeitimų veikimą, atitinkamai pakoreguoti kitų mokesčių įstatymus (pavyzdžiui, Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (toliau - NTMI) pakoreguotas atsižvelgiant į GPMĮ ir Pelną mokesčio pakeitimus⁷⁶). Dauguma šių pakeitimų taip pat įsigaliojo pakankamai greitai – už mažiau nei mėnesio. Pažymėtina, kad šiems pakeitimams nustatyta grįžtamoji įsigaliojimo data – 2009 m. sausio 1 d.⁷⁷ Atsižvelgiant į pirmoje darbo dalyje išskirtus konstitucinius mokesčių įstatymams keliamus reikalavimus, ši reforma nenumatė reikalaujamo 6 mėnesių *vacatio legis*, o 2009 metais priimti mokesčių pakeitimai nustatė grįžtamąjį įstatymo galiojimą.

Dėl šios priežasties Seimo narių grupė kreipėsi į Konstitucinį Teismą, jog šis įvertintų ar mokesčių reforma (tiek 2008 metais, tiek 2009 metais priimti mokesčių įstatymų pakeitimai) neprieštarauja Konstitucijai. Konstitucinis Teismas išaiškino, kad mokesčių įstatymų pakeitimo įstatymus, turėjusius įtakos 2009 metų valstybės biudžeto pajamų dydžiui, Seimas priėmė reaguodamas į valstybėje dėl ekonomikos krizės susiklosčiusią padėtį ir siekdamas užtikrinti svarbų viešąjį interesą – garantuoti viešųjų finansų stabilumą ir neleisti susidaryti pernelyg dideliui biudžeto deficitui. Šiuo konstituciškai svarbiu tikslu, nusvėrusiu asmens interesą turėti daugiau laiko pasirengti įgyvendinti iš šių įstatymų kylančius reikalavimus ir lėmusiu skubių sprendimų būtinybę, yra pateisinamas nukrypimas nuo konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*.⁷⁸ Taigi, nors nuo šio konstitucinio reikalavimo ir buvo nukrypta, konstitucinis teisinės valstybės principas šiuo atveju nebuvo pažeistas.

⁷⁵ Aiškinamasis raštas dėl pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 382, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymo projekto. 2008 m. gruodžio 15 d. Dokumentas Nr. XP-3424(2); Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto. 2008 m. gruodžio 15 d. Dokumentas Nr. XP-3425(2).

⁷⁶ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2009 m. sausio 20 d. Nr. XIP-253.

⁷⁷ Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymas. 2009 m. vasario 19 d. Nr. XI-177. Valstybės žinios, 2009, Nr. 25-979, 2 str.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 19-938.

Taip pat Konstitucinis Teismas nagrinėjo ir 2009 metais priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų atitiktį konstituciniams principams. Dėl šių pakeitimų Konstitucinis Teismas nurodė, kad nors įstatymų ir kitų teisės aktų grįžtamoji galia neleidžiama (*lex retro non agit*), tačiau tais atvejais, kai teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams (*lex benignior retro agit*), tokio teisinio reguliavimo įtvirtinimas neprieštarauja Konstitucijai. Konstitucinis Teismas išanalizavęs tiek Pelnų mokesčio, tiek GPMĮ pakeitimus priimtus 2009 m. vasarį, nustatė, kad įstatymo pakeitimais buvo nustatytas palankesnis teisinis reguliavimas, kuriuo nepakenkta kitiems teisinių santykių subjektams, todėl, galėjo būti nustatyta teisės akto grįžtamoji galia.⁷⁹

Taigi, atsižvelgiant į Konstitucinio Teismo nutarimą, nors formaliai buvo pažeistas *vacatio legis* terminas bei nustatytas grįžtamasis įstatymo galiojimas, šie neatitikimai nėra laikomi konstitucinės teisės pažeidimais, kadangi mokesčių įstatymų pakeitimai buvo atlikti reaguojant į susiklosčiusią ekonominę situaciją bei siekiant užtikrinti viešąjį interesą.

3.2. 2019 metų gruodžio mėnesio mokesčių reforma

Septynioliktosios Vyriausybės programoje (toliau – 17-oji Programa) buvo suformuluota plati viešosios politikos vizija, grindžiama darnios valstybės kūrimo idėja, žmogaus gyvenimo kokybės gerinimu, socialinės atskirties mažinimu ir piliečių pasitikėjimo valstybe stiprinimu. Šių tikslų įgyvendinimui reikšmingas vaidmuo buvo skirtas mokestiniam reguliavimui, kuris 17-oje Programoje suvokiamas ne tik kaip biudžeto pajamų surinkimo priemonė, bet ir kaip instrumentas, galintis prisidėti prie platesnių socialinių ir ekonominių problemų sprendimo. 17-ojoje Programoje buvo numatyta, kad mokesčių politika turi skatinti sveikesnę gyvenseną, sudaryti palankesnes sąlygas investicijoms, mažinti šešėlinę ekonomiką bei prisidėti prie teisingesnės ir paprastesnės mokesčių sistemos kūrimo⁸⁰. Iš šių programinių nuostatų matyti, kad mokestinių reformų poreikis buvo grindžiamas ne vien fiskaliniais tikslais. Jis sietas su siekiu mažinti skurdą ir šešėlinės ekonomikos mastą, įtvirtinti socialiai teisingesnę ir administravimo požiūriu paprastesnę mokesčių politiką, taip pat mokestinėmis priemonėmis daryti įtaką visuomenės elgesiui, pirmiausia mažinant žalingus įpročius sukeliančias medžiagas.

Mokesčių reformos tikslai apibrėžti konkrečiuose atskirų mokesčių įstatymų aiškinamuosiuose raštuose. Apibendrintai galima teigti, kad reforma siekta kelių

⁷⁹ *Ibid*

⁸⁰ Lietuvos Respublikos Seimo 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, TAR, 2016, Nr. 28737.

pagrindinių tikslų. Pirma, buvo siekiama tikslinti tam tikrų gyventojų grupių apmokestinimo sąlygas, didinant mažesnes pajamas ar ribotą darbingumą turinčių asmenų finansinę apsaugą ir skatinant jų dalyvavimą darbo rinkoje⁸¹. Antra, siekta koreguoti atskirų turto ir vartojimo objektų apmokestinimą, plečiant mokestinę bazę ir mažinant skirtingų apmokestinimo režimų skirtumus⁸². Trečia, dalis mokestinių pakeitimų buvo orientuoti į vartojimo struktūros pokyčius ir siekį mažinti žalingų produktų vartojimą⁸³. Galiausiai reforma taip pat buvo siekiama padidinti valstybės biudžeto pajamas ir sudaryti prielaidas finansuoti socialinės politikos priemonės.

Šios reformos teisėkūros procedūra pasižymi chaotiškumu. Pavyzdžiui, GPMĮ projektas Seimui buvo pateiktas 2018 m. birželio 27 d. Nors akivaizdu, kad priimti įstatymo pakeitimų iki liepos 1 d., t. y. laikantis 6 mėnesių *vacatio legis* termino, būtų neįmanoma, tačiau šis įstatymo projektas komitetuose pradėtas svarstyti tik rugsėjo mėnesį, kur susilaukė pakankamai didelio kiekio pasiūlymų tiek iš Seimo narių, tiek iš visuomenės. Atsižvelgiant į tai, įstatymo pakeitimai Seime patvirtinti tik gruodžio 12 d. Tuo tarpu NTMI projektas buvo pateiktas tik spalio 16 d. Šis projektas taip pat sulaukė didelio kiekio pasiūlymų, todėl teisėkūros procedūra išsitęsė ir to pasekoje, įstatymo pakeitimai buvo priimti tik gruodžio 12 d. Taigi, priimant 2019 m. gruodžio 17 d. mokesčių reformą buvo nepaisoma teisėtų lūkesčių principo, kadangi mokesčių įstatymų pakeitimai buvo priimti likus mažiau nei mėnesiui iki jo įsigaliojimo. Taip pat pažeistas ir atsakingo valdymo principas, kadangi įstatymų projektai buvo pateikiami likus mažiau negu šešiams mėnesiams iki jų įsigaliojimo.

Atsižvelgiant į konstitucinių reikalavimų mokesčių įstatymams nesilaikymą, Seimo narių grupė kreipėsi į Konstitucinį Teismą dėl mokesčių reformos atitikties Konstitucijai. Kaip buvo minėta 2013 m. vasario 15 d. Konstitucinio Teismo nutarime, nustatyto *vacatio legis* galima nesilaikyti tuo atveju, kai mokesčių įstatymų pakeitimais siekiama viešojo intereso tikslų. Tad, šiuo atveju yra svarbu įvertinti ar vėlyvi mokesčių įstatymų pakeitimų projektai buvo pateikti dėl viešojo intereso tikslų. Žiniasklaidoje 2018 metų pabaigoje buvo išskirtos įvairios mokesčių reformos priežastys – tiek biudžeto pajamų ieškojimas, tiek prognozuojamo ekonomikos sulėtėjimo valdymas.⁸⁴ Tačiau Konstituciniam Teismui

⁸¹ Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 4 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. sausio 27 d. Nr. XIIIIP-3614.

⁸² Aiškinamasis raštas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. spalio 17 d. Nr. XIIIIP-4020.

⁸³ Aiškinamasis raštas dėl Akcizų įstatymo Nr. IX-569 37 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. spalio 11 d. Nr. XIIIIP-3954.

⁸⁴ LRT (2019-10-17). *Valdančiųjų šokis su pinigais arba kodėl staiga prireikė naujų mokesčių*. <https://www.lrt.lt/naujienos/lietuvoje/2/1107385/valdanciuju-sokis-su-pinigais-arba-kodel-staiga-prireike-nauju-mokesciu>

pateiktuose paaiškinimuose nurodyta, kad esminė mokesčių pakeitimo priėmimo priežastis buvo valstybės biudžeto pajamų užtikrinimas.⁸⁵ Paaiškinimuose taip pat nurodyta, kad mokesčių pakeitimai turėjo užtikrinti valstybės, kartu ir visos visuomenės interesų paisymą, todėl laikoma, kad šių mokesčių įstatymų įsigaliojimo terminai atitiko Konstitucijos reikalavimus.

Konstitucinio Teismo šie paaiškinimai neįtikino. Konstitucinis Teismas 2021 m. gegužės 13 d. nutarime dar kartą pabrėžė įstatymo įsigaliojimo termino nustatymo svarbą ir išaiškino, kad atsakingo valdymo principų kontekste, konstitucinė Vyriausybės pareiga rengti valstybės biudžeto projektą ir konstitucinė Seimo pareiga jį svarstyti ir tvirtinti negali būti aiškinama kaip savaime sudaranti prielaidas nukrypti nuo iš Konstitucijos kylančio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų, kuriais nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, įsigaliojimui. Kitaip tariant, vien poreikis parengti ir patvirtinti valstybės biudžetą nėra konstituciškai pateisinama ypatinga, objektyvi aplinkybė, leidžianti pagrįsti skubų mokesčių įstatymų įsigaliojimą. Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad priešingu atveju, būtų sudarytos prielaidos įstatymų leidėjui kiekvieną kartą, rengiant, svarstant ar tvirtinant valstybės biudžetą, nepaisyti konstitucinio reikalavimo nustatyti tinkamą *vacatio legis*, nors tam nebūtų susiklosčiusios ypatingos aplinkybės ar itin sunki ekonominė ir finansinė padėtis. Tokia praktika lemtų nuolatinį skubų mokesčių įstatymų įsigaliojimą, pažeistų mokesčių teisinio reguliavimo stabilumą, taip pat neužtikrintų mokesčių mokėtojų teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių apsaugos. Atsižvelgiant į tai, Konstitucinis Teismas priėmė sprendimą, kad priimti mokesčių įstatymų pakeitimai yra prieštaraujantys Konstitucijai. Pripažinęs šiuos įstatymus antikonstituciniais, Konstitucinis Teismas turėjo nustatyti ir priimto nutarimo teisinius padarinius. Siekdamas atsižvelgti į valstybės biudžeto planavimo ir rengimo specifiką, jis nusprendė, kad nutarimas oficialiai bus paskelbtas tik 2022 m. liepos 1 d. Atitinkamai, Konstitucijai prieštaraujantys mokesčių įstatymai neteko galios tik po daugiau negu vienerių metų pereinamojo laikotarpio, per kurį valstybė turėjo pakeisti mokesčių įstatymus.

Taigi, atsižvelgiant į Konstitucinio Teismo nutarimą, valstybės biudžeto pajamų užtikrinimas nėra laikomas objektyvia priežastimi nesilaikyti *vacatio legis*, o pažeidžia atsakingo valstybės administravimo principą, pagal kurį, valstybės institucijos turi laikytis savo priimtų įstatymų.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas, TAR, 2022, Nr. 14281.

3.3. 2025 m. birželio mėnesio mokesčių reforma

Devynioliktosios Vyriausybės programoje (toliau – 19-oji Programa) išskirta gausa iššūkių su kuriais susiduria Lietuva: Rusijos agresija ir sudėtinga geopolitinė situacija, iki pamatų sudrebinta tarptautinė tvarka, gilėjanti klimato krizė, neprognozuojama dirbtinio intelekto plėtra, nevaržomai auganti didžiųjų pasaulinių bendrovių įtaka, pasaulyje plintančių ligų grėsmė, nuolat brangstantis pragyvenimas⁸⁶. Viena iš priemonių suvaldyti iš šių iššūkių kylančias problemas, tai mokestinio reguliavimo pakeitimai. Mokesčių pakeitimais ne tik siekiama surinkti viešąsias pajamas, bet ir didinti valstybės atsparumą bei gebėjimą reaguoti į saugumo, socialinius ir ekonominius iššūkius. Šią kryptį patvirtina ir Finansų ministerijos atstovų pozicija, jog mokestinių įstatymų pakeitimais buvo siekiama užtikrinti karinį ir socialinį saugumą⁸⁷. Todėl darytina išvada, kad 19-osios Programos laikotarpiu inicijuotos mokesčių reformos priežastys pirmiausia buvo susijusios su poreikiu stiprinti gynybos finansavimą ir užtikrinti didesnę socialinę teisingumą.

Vienas svarbiausių ir dažniausiai šios mokesčių reformos įstatymų projektų aiškinamuosiuose raštuose minėtas tikslas buvo gynybos finansavimas, tačiau reforma buvo siekiama ir kitų tikslų. Siūlomi pakeitimai buvo siejami ir su platesniu valstybės finansinių pajėgumų stiprinimu⁸⁸, efektyvesnės, skaidresnės ir socialiai teisingesnės mokesčių sistemos kūrimu⁸⁹, taip pat palankesnės mokestinės aplinkos formavimu smulkiajam bei kryptingai investuojančiam verslui. Greta fiskalinių tikslų buvo akcentuojamas siekis peržiūrėti lengvatų sistemą, didinti pajamų apmokestinimo nuoseklumą ir progresyvumą, mažinti nepagrįstus skirtingo apmokestinimo skirtumus bei sudaryti papildomas paskatas investicijoms į technologinį atsinaujinimą, MTEP veiklas ir aukštos pridėtinės vertės sektorius.⁹⁰ Tokiu būdu mokesčių pakeitimai buvo grindžiami ne vien poreikiu surinkti daugiau pajamų, bet ir siekiu mokestinę sistemą labiau suderinti su ekonomikos augimo, konkurencingumo ir teisingesnio mokestinės naštos paskirstymo tikslais.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos Seimo 2024 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. XV-54 „Dėl Devynioliktosios Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, TAR, 2024, Nr. 22047.

⁸⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministeris (2025-07-01) *Mokestinių pasiūlymų projektas*
<https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/mokestiniu-pasiulymu-paketas/>

⁸⁸ Aiškinamasis raštas dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-440.

⁸⁹ Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-436.

⁹⁰ Aiškinamasis raštas dėl Pelnų mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-435.

Šios mokesčių reformos teisėkūros procedūra išsiskyrė tuo, kad pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimų projektai Seimui buvo pateikti santykinai anksti, lyginant su ankstesnėmis šiame darbe aptartomis reformomis. Pirmieji įstatymų projektai Seimui buvo pateikti jau 2025 m. gegužės 13 d., todėl jų apsvaistymui bei priėmimui buvo skirtas vienas su puse mėnesio iki *vacatio legis* termino. Vis dėlto formaliai ankstesnis įstatymo projektų pateikimas savaime nereiškė sklandesnės teisėkūros eigos. Svarstant projektus komitetuose ir Seimo posėdžiuose buvo pateikta itin daug pasiūlymų tiek iš visuomenės ir interesų grupių, tiek iš pačių Seimo narių. Dėl svarstomų įstatymų pakeitimų buvo surengti net du mitingai: pirmasis dėl visuotinio nekilnojamojo turto mokesčio⁹¹, o antrasis – dėl ūkininkų pajamų apmokestinimo.⁹² Seime buvo registruota apie 70 Seimo narių pasiūlymų, todėl dalis projektų svarstymo metu buvo reikšmingai pakoreguoti, o kai kurių iš jų galutinė redakcija iš esmės skyrėsi nuo pradinių Vyriausybės pateiktų siūlymų. Galutiniai sprendimai dėl mokesčių įstatymų pakeitimų buvo priimti paskutinėmis birželio dienomis, o paskutiniai priimti mokesčiai įstatymai įregistruoti 2025 m. birželio 30 d.

Ši reforma išsiskyrė ir tuo, kad jos svarstymo metu kilo klausimų ne tik dėl siūlomų pakeitimų turinio, bet ir dėl teisėkūros procedūros. Įstatymų projektų svarstymo stadijoje, verslo organizacijos kreipėsi į Seimo Etikos ir procedūrų komisiją, prašydamos ištirti, ar Biudžeto ir finansų komitetas, svarstydamas su mokesčių reforma susijusius projektus, nepažeidė Seimo statuto ir Teisėkūros pagrindų įstatymo reikalavimų. Konkrečiai, buvo teigiama, kad suinteresuotiems subjektams buvo apribota galimybė visapusiškai dalyvauti teisėkūros procese, nes jų pateiktos pastabos nebuvo aptartos komiteto posėdyje.⁹³ Tačiau Etikos ir procedūrų komisija pažeidimų nenustatė ir pažymėjo, kad komitetas privalo svarstyti Seimo narių pasiūlymus, o kitų asmenų ar organizacijų pateikti siūlymai turi būti įtraukti į komiteto išvadą, tačiau neprivalo būti atskirai aptariami posėdžio metu.⁹⁴ Tai rodo, kad reforma sukėlė ne tik intensyvias diskusijas teisėkūros institucijose, bet ir reikšmingą visuomenės grupių reakciją. Vis dėlto, nepaisant procedūrinių priekaištų ir viešų

⁹¹ LRT (2025-04-27). *Vilniaus Katedros aikštėje vyks protestas prieš planuojamą įvesti visuotinį NT mokesį*. https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2547189/vilniaus-katedros-aiksteje-vyks-protestas-pries-planuojama-ivesti-visuotini-nt-mokesti?srsltid=AfmBOooqLI5dinbLFwuExCR_A16oj8_-cw8XBOZpSwrhW3C0vw3_Mxc

⁹² LRT (2026-06-16). *Ūkininkai protestuos prieš mokesčių reformą – rengiamas įspėjamas piketas*. https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2591235/ukininkai-protestuos-pries-mokesciu-reforma-rengiamas-ispejamasis-piketas?srsltid=AfmBOooqEYkHR-j_cuWlyMOy_3M-OgbC6sPOlwhj60NkSuNi-HDN4-Tp

⁹³ Skundas Lietuvos Respublikos Seimo Etikos ir procedūrų komisijai (2025-06-09). Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto ir Teisėkūros pagrindų įstatymo pažeidimų Biudžeto ir finansų komitetui svarstant mokesčių reformą sąlygojančius įstatymų projektus. <https://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2025/06/2025-06-09-Etikos-ir-proceduru-komisijai-del-pazeidimu-LVK-LPK-IF-Unicorns-1.pdf>

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Seimo Etikos ir procedūrų komisijos išvada dėl įstatymų projektų Reg. Nr. XVP-432(2)-XVP-440(2). 2025 m. birželio 16 d. Nr. 101-I-13.

nesutarimų, dėl priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų į Konstitucinį Teismą nebuvo kreiptasi. Dėl šios priežasties reformos atitiktis konstituciniams reikalavimams negali būti vertinama remiantis konkrečiai ją nagrinėjusia konstitucine jurisprudencija.

Atsižvelgiant į tai, 2025 metų birželio mėnesio mokesčių reformos atitiktis konstituciniams reikalavimams bus vertinama remiantis Konstitucinio Teismo suformuota doktrina. Šiuo tikslu bus analizuojami keturi pagrindiniai reikalavimai: teisėtų lūkesčių principas, apimantis *vacatio legis* ir įstatymo negaliojimo atgal aspektus, atsakingo valdymo principas, teisinio reguliavimo aiškumo ir teisinio tikrumo principai, taip pat konstitucinis reikalavimas mokesčius nustatyti įstatymu.

Pradedant teisėtų lūkesčių principu, pažymėtina, kad, priešingai nei anksčiau šiame darbe aptartų mokesčių reformų atvejais, 2025 m. birželio 25 d. priimta mokesčių reforma šio principo nepažeidė. Nors dalis mokesčių įstatymų pakeitimų buvo priimti paskutinėmis birželio dienomis, jų įsigaliojimas nustatytas taip, kad būtų išlaikytas mokesčių teisėje taikomas minimalus šešių mėnesių *vacatio legis* terminas. Taigi, mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriui buvo suteiktas formalus ir įstatymiškai reikalaujamas laikas pasirengti naujo teisinio reguliavimo taikymui, įvertinti jo poveikį turtiniams interesams ir prireikus atitinkamai koreguoti savo veiklą. Be to, priimtuose pakeitimuose nebuvo nustatyta atgalinio taikymo nuostatų, kurios blogintų mokesčių mokėtojų padėtį ar retrospektyviai keistų jau susiklosčiusius mokestinius santykius. Todėl darytina išvada, kad nagrinėjama reforma atitiko esminius teisėtų lūkesčių principo reikalavimus mokesčių teisėje, t. y. tinkamo *vacatio legis* termino nustatymą ir draudimą suteikti mokesčių įstatymams grįžtamąją galią, išskyrus mokesčių mokėtojams palankius atvejus. Atsižvelgiant į tai, 2025 m. birželio 25 d. mokesčių reforma teisėtų lūkesčių principo požiūriu vertintina kaip atitinkanti konstitucinius reikalavimus.

Atsakingo valdymo principo požiūriu reikšminga tai, ar teisėkūros procese dalyvaujančios institucijos savo įgaliojimus įgyvendino laikydamosi Konstitucijos, įstatymų ir pačios teisėkūros procedūrų reikalavimų. Vertinant 2025 m. birželio 25 d. mokesčių reformą, nėra pakankamo pagrindo teigti, kad šis principas būtų buvęs pažeistas. Nors teisėkūros procesas buvo intensyvus, o svarstymo metu pateikta daug pasiūlymų, pati šių pasiūlymų gausa savaime nereiškia atsakingo valdymo principo pažeidimo. Priešingai, tai rodo, kad projektai buvo aktyviai svarstomi, o jų turinys koreguojamas teisėkūros procese. Be to, įstatymų pakeitimai buvo priimti laikantis nustatytų procedūrų, o dėl komitetų darbo kilę priekaištai nebuvo pripažinti pagrindais Seimo Etikos ir procedūrų komisijos vertinimu. Todėl darytina išvada, kad nagrinėjamu atveju atsakingo valdymo principas nebuvo pažeistas, nes Seimas, vykdydamas jam tenkančią pareigą priimti

mokestinius santykius reguliuojančius teisės aktus, veikė teisės aktuose nustatytose ribose. Kitaip tariant, nėra duomenų, leidžiančių konstatuoti, kad mokesčių reformos priėmimo procese būtų buvę ignoruoti esminiai teisėkūros reikalavimai ar kad įstatymų leidėjas būtų veikęs akivaizdžiai nepaisydamas jam tenkančios atsakomybės visuomenei.

Teisinio reguliavimo aiškumo ir teisinio tikrumo principas reikalauja, kad teisės aktai būtų aiškūs, suprantami, tiksliai suformuluoti ir neprieštaringi. Vertinant 2025 m. birželio 25 d. mokesčių reformą teisinio reguliavimo aiškumo ir teisinio tikrumo principų požiūriu, pažymėtina, kad po jos priėmimo tiek teisinėje bendruomenėje, tiek viešojoje erdvėje kilo nemažai klausimų dėl kai kurių naujų nuostatų taikymo apimties ir turinio. Daugiausia diskusijų sukėlė du aspektai – mažesnio gyventojų pajamų mokesčio tarifo taikymas žemės ūkio veiklą vykdančioms gyventojams ir vadinamojo „cukraus mokesčio“ objektas. Tai leidžia teigti, kad nors pati reforma formaliai buvo priimta laikantis teisėkūros procedūrų, atskiros jos nuostatos iš karto po priėmimo nekėlė vienareikšmio supratimo, o tai yra reikšminga vertinant jų atitiktį konstituciniam teisinio reguliavimo aiškumo reikalavimui.

Vienas iš pavyzdžių buvo GPMĮ pakeitimai, susiję su žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų apmokestinimu. Pirminiai pakeitimai sukėlė didelį ūkininkų nepasitenkinimą, todėl teisėkūros procese buvo pateikta keletas alternatyvių pasiūlymų, kuriais siekta šią visuomenės grupę apmokestinti palankiau. Šie pasiūlymai buvo aktyviai palaikomi, o siekdami užtikrinti, kad jie tikrai būtų priimti, ūkininkai organizavo protestą prie Seimo.⁹⁵ Galiausiai priimtoje GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies 4 punkto redakcijoje buvo nustatyta, kad metinė žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų apmokestinamųjų pajamų dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos, apmokestinama taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą ir pajamų mokesčio kreditą, o šią ribą viršijanti dalis – taikant 20 procentų tarifą.⁹⁶ Vis dėlto tokia normos formuluotė nebuvo pakankamai tiksli. Pagal jos vietą įstatymo struktūroje buvo galima preziumuoti, kad lengvatinis tarifas taikomas visoms žemės ūkio veiklą vykdančio gyventojų pajamoms, o ne tik pajamoms iš pačios žemės ūkio veiklos. Be to, pačiame GPMĮ nebuvo aiškiai apibrėžta, kas laikytina žemės ūkio veiklą vykdančiu gyventoju, todėl atsirado poreikis šią sąvoką aiškinti sistemiškai, remiantis Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymu. Tokia situacija rodo, kad

⁹⁵ LRT (2025-06-26). *Nepaisant lengvatinių GPM, protestuojantys žemdirbiai jaučiasi neišgirsti*.

https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2598039/nepaisant-lengvatiniu-gpm-protestuojantys-zemdirbiai-jauciasi-neisgirsti?srltid=AfmBOopdIOBTx6v2FHLdun3VOzcAYJHBeJrMqgK_DUtBr2SzlnAtYAK

⁹⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Nr. XV-343, TAR 2025, Nr. 11757.

iš priimtos normos teksto nebuvo pakankamai aišku nei lengvatinio tarifo taikymo objektas, nei subjektų ratas, kuriam ši nuostata skirta.

Tai, kad priimta norma stokojo aiškumo, patvirtina ir vėlesni paties įstatymų leidėjo veiksmai. 2025 m. rugsėjo 19 d. buvo pateiktas įstatymo projektas, kuriuo siekta patikslinti minėtą reguliavimą⁹⁷, o jo aiškinamajame rašte tiesiogiai nurodyta, kad pakeitimas reikalingas dėl jau priimtos normos aiškumo ir tikslumo.⁹⁸ Naujoji redakcija buvo priimta gruodžio 16 d., kurioje atitinkama nuostata buvo įtvirtinta kaip atskira normos dalis (vietojo punkto) bei sukonkretinta, aiškiai nurodant, kad aptariamais tarifais taikomi būtent pajamoms iš žemės ūkio veiklos ir tokioje veikloje naudojamo turto nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamoms, jeigu jos pagal įstatymą priskiriamos individualios veiklos pajamoms.⁹⁹ Šis patikslinimas teisinio reguliavimo aiškumo požiūriu vertintinas teigiamai, nes pašalino dviprasmiškumą ir tiksliau apibrėžė mokestinės prievolės apimtį. Vis dėlto kartu kyla atskiras klausimas dėl šio patikslinimo santykio su teisėtų lūkesčių principu ir šešių mėnesių *vacatio legis* reikalavimu, kadangi pataisa buvo priimta 2025 m. gruodžio 16 d., o turėjo įsigalioti nuo 2026 m. sausio 1 d. Taigi, tarp jos priėmimo ir įsigaliojimo nebuvo išlaikytas bendrasis šešių mėnesių terminas. Seimo teikiamoje informacijoje nurodyta, kad ši pataisa buvo pateikiama kaip nuo 2026 m. sausio 1 d. jau turėjusio įsigalioti reguliavimo patikslinimas, o ne naujos apmokestinimo taisyklės sukūrimas.¹⁰⁰ Dėl to galima argumentuoti, kad šis pakeitimas buvo skirtas ne nustatyti naują mokestinę naštą, bet pašalinti pirminės normos neaiškumą ir susiaurinti galimo taikymo ribas. Tačiau kita vertus, atsižvelgiant į tai, kad buvo tikslinamas pats lengvatinio tarifo taikymo objektas ir subjektų ratas, neatmestina abejonė, ar toks pakeitimas neturėtų būti laikomas paliečiančiu esminius apmokestinimo elementus. Todėl teisinio aiškumo požiūriu gruodžio pataisa pašalino birželio reformoje paliktą neapibrėžtumą, tačiau jos priėmimo laikas kartu sudaro pagrindą atskirai vertinti, ar šis patikslinimas nekelia problemų teisėtų lūkesčių ir *vacatio legis* reikalavimo aspektu. Taigi, nors vėlesniu pakeitimu teisinis neapibrėžtumas buvo pašalintas, pirminis reguliavimas rodo, kad skubus kompromisinių sprendimų įtvirtinimas mokestiniuose įstatymuose gali lemti nepakankamai aiškias ir nevienareikšmiškai aiškinamas normas.

⁹⁷ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. 2025 m. gruodžio 4 d. Nr. XVP-753(2).

⁹⁸ Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų, XVP-754. 2025 m. rugsėjo 19 d. Nr. XVP-753.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2025 m. gruodžio 16 d. Nr. XV-680, TAR, 2025, Nr. 22569.

¹⁰⁰ Seimo pranešimas žiniasklaidai (2025-12-16). *Seimas patikslino žemės ūkio veiklos pajamų apmokestinimą*

https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35403&p_k=1&p_t=293538&p_a=1648&p_kade_id=10

Antrasis pavyzdys, atskleidžiantis 2025 m. birželio mėnesio mokesčių reformos neaiškumus, yra vadinamojo „cukraus mokesčio“ objektas. Pagal priimtus Akcizų įstatymo pakeitimus akcizais apmokestinami nealkoholiniai saldinti gėrimai¹⁰¹. Įstatyme įtvirtinta, kad tokiais gėrimais laikomas vanduo, mineralinis vanduo ir kiti nealkoholiniai gėrimai, kurių 100 ml yra daugiau kaip 2,5 g pridėtinių cukrų arba kurie turi saldiklių. Taip pat nustatyta, kad šio įstatymo taikymo tikslais nealkoholiniais saldintais gėrimais laikomi ir gėrimų koncentratai, tačiau prie jų nepriskiriami farmacijos produktai, medicinos priemonės, maisto papildai, specialiosios medicininės paskirties maisto produktai, pradinio ir tolesnio maitinimo kūdikių mišiniai.¹⁰² Vis dėlto, nors įstatyme atskirai minima gėrimų koncentratų kategorija, jame nėra aiškiai apibrėžta pati gėrimo sąvoka. Dėl to kyla neapibrėžtumas, kokie konkretūs produktai patenka į apmokestinimo apimtį, o kokie iš jos iškrenta.

Šis neaiškumas ypač išryškėjo mokesčių administratoriui pateikus mokesčių pakeitimų išaiškinimus. Viešojoje erdvėje svarstant įstatymo pakeitimus dažnai buvo teigiama, kad naujasis mokestis iš esmės bus taikomas limonadams ir kitiems sveikatai žalingiems gėrimams.¹⁰³ Vis dėlto vėlesni mokesčių administratoriaus paaiškinimai atskleidė, kad tokio bendro apibrėžimo nepakanka. Buvo nurodyta, kad kiekvienu konkrečiu atveju turi būti vertinama produkto konsistencija ir įprastas vartojimo būdas, t. y. ar produktas laikytinas skirtu gerti.¹⁰⁴ Toks aiškinimas sudaro prielaidas plačiau interpretuoti apmokestinimo ribas ir priskirti mokesčio objektui ne tik tradicinius gaiviuosius gėrimus, bet ir kitus produktus, pavyzdžiui, vaisių tyres ar tam tikrus pieno produktus.

Būtent šiame kontekste atsiskleidžia teisinio reguliavimo aiškumo problema. Mokesčio objektas turi būti apibrėžtas pačiame įstatyme taip, kad mokesčių mokėtojas iš anksto galėtų nustatyti, ar jo tiekiamas produktas patenka į apmokestinimo sritį. Tuo tarpu kriterijus, grindžiamas produkto „įprastu vartojimo būdu“, yra ne tik neapibrėžtas įstatyme, bet ir pernelyg lankstus, priklausomas nuo vertinimo aplinkybių. Todėl nesukuria pakankamo teisinio apibrėžtumo ir lemia situaciją, kai mokesčio objektas iš esmės formuojamas ne įstatymo normos, bet vėlesnio administracinio aiškinimo būdu.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymas. 2025 m. birželio 17 d. Nr. XV-286, TAR, 2025, Nr. 11282, 2 str.

¹⁰² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymas. 2025 m. birželio 17 d. Nr. XV-286, TAR, 2025, Nr. 11282, 3 str.

¹⁰³ LRT (2025-03-21). *Cukraus mokestis sveikatos nepagerins, jei jį pakeis tikinti bomba – saldikliai*. <https://www.lrt.lt/naujienos/sveikata/682/2517290/cukraus-mokestis-sveikatos-nepagerins-jei-ji-pakeis-tiksinti-bomba-saldikliai?srltid=AfmBOooBxuqhW9bgU-LM5DcrpICT1gJF2fvo84CGrXmvCoR2mnpfSHeb>

¹⁰⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiama informacija internetinėje svetainėje. *Apie nealkoholinių saldintų gėrimų apmokestinimą akcizais nuo 2026 m.* <https://www.vmi.lt/evmi/5717>, 37, 48 klausimai.

Panaši teisinė problema buvo nagrinėta Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarime. Jame buvo vertintas akcizų teisinis reguliavimas, susijęs su etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimu nuo akcizo. Nors įstatyme buvo vartojama sąvoka „sveikatinimo reikmės“, jos turinys nebuvo pakankamai aiškiai atskleistas pačiame Akcizų įstatyme. Vyriausybė, įgyvendindama įstatymo nuostatas, nutarimu iš esmės konkretino šios sąvokos turinį, sveikatinimo tikslus siedama su etilo alkoholio naudojimu kaip registruotų vaistų sudėtinė dalimi. Tačiau Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad pati sąvoka „sveikatinimo reikmės“ yra plati, neapibrėžta ir gali būti siejama ne tik su vaistais, bet ir su kitomis sveikatinimo tikslams naudojamomis prekėmis, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio. Atsižvelgiant į tai, Konstitucinis Teismas konstatavo, kad toks teisinis reguliavimas neatitiko teisės aiškumo reikalavimo, nes sudarė prielaidas skirtingai aiškinti tiek akcizo objektą, tiek atleidimo nuo šio mokesčio ribas. Be to, buvo pabrėžta, kad pagal Konstituciją esminiai mokesčio elementai, įskaitant mokesčio objektą ir taikymo išimtis, turi būti nustatomi įstatymu, o ne poįstatyminiu teisės aktu.¹⁰⁵ Vadinasi, kai mokesčio taikymo ribos iš esmės paaiškėja tik iš Vyriausybės ar mokesčių administratoriaus pozicijos, kyla ne tik teisės aiškumo, bet ir konstitucinio mokesčių nustatymo įstatymu principo pažeidimo rizika.

Ši Konstitucinio Teismo doktrina yra reikšminga vertinant ir nagrinėjamą mokestinę iniciatyvą. Jeigu įstatyme nėra pakankamai tiksliai apibrėžta, kokie produktai laikomi apmokestinamais gėrimais, o lemiamą reikšmę įgyja mokesčių administratoriaus pozicija, mokesčio objektą siejanti su produkto konsistencija ar įprastu vartojimo būdu, susidaro analogiška situacija: mokesčio objektas tampa nepakankamai aiškus, o jo ribos gali būti plečiamos ne įstatymu, bet aiškinimo praktika. Tai nesuderinama su teisinio tikrumo, teisėtų lūkesčių ir konstitucinio reikalavimo pagrindinius mokesčio elementus nustatyti įstatymu principais.

Apibendrinant, galima teigti, kad mokesčių reforma nėra visiškai atitinkanti iš Konstitucijos kylančių reikalavimų. Pavyzdžiui, GPMĮ pakeitimai, susiję su ūkininkų apmokestinimu buvo koreguojami likus mažiau negu mėnesiui iki įstatymo įsigaliojimo, kas galėjo pažeisti nustatytą *vacatio legis* mokesčių įstatymams, o Akcizų įstatymų pakeitimai nepakankamai apibrėžė akcizo objektą, kuris buvo tikslinamas mokesčių administratoriaus iniciatyva, kas pažeidžia tiek teisinio apibrėžtumo, tiek mokesčio nustatymo įstatymu reikalavimus.

¹⁰⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 130-6682.

4. Atskirų mokesčių įstatymų įgyvendintos ir neįgyvendintos iniciatyvos

Šioje darbo dalyje bus analizuojamos 2008, 2019 ir 2025 metų mokesčių reformų atskirų mokesčių įstatymų iniciatyvos, išskiriant įgyvendintas ir neįgyvendintas iniciatyvas. Toks analizės būdas pasirinktas todėl, kad reformos turinys atsiskleidžia ne tik galutiniame priimtų teisės aktų tekste, bet ir pačiame teisėkūros procese. Vien priimtų pakeitimų aptarimas neleidžia išsamiai įvertinti reformos apimties ir krypties, nes dalis siūlytų sprendimų svarstymo metu buvo koreguoti, švelninti arba apskritai nepriimti. Dėl to įgyvendintų ir neįgyvendintų iniciatyvų atskyrimas sudaro prielaidas tiksliau įvertinti, kokie valstybės fiskaliniai ir socialiniai tikslai buvo keliami reformų metu ir kokia apimtimi jie buvo realizuoti galutiniame teisiniame reguliavime.

Analizei pasirinkti gyventojų pajamų, pelno ir nekilnojamojo turto mokesčiai, nes reikšmingiausi nagrinėjamo laikotarpio mokesčių pakeitimai buvo siūlomi būtent šių mokesčių reguliavimo srityje. Gyventojų pajamų mokestis svarbus vertinant, kaip apmokestinamos skirtingos gyventojų pajamos ir kaip paskirstoma mokestinė našta tarp skirtingas pajamas gaunančių asmenų. Pelno mokestis atskleidžia valstybės požiūrį į juridinių asmenų apmokestinimą ir investicinės aplinkos formavimą. Nekilnojamojo turto mokestis į analizę įtraukiamas todėl, kad jis dažnai tampa reformų objektu, tačiau jo teisiniame reguliavime vis dar trūksta nuoseklumo ir stabilumo. Taip pat šio mokesčio srityje ypač aiškiai matyti skirtumas tarp siūlytų ir galutinai priimtų sprendimų.

Toliau kiekviename poskyryje bus aptariami pagrindiniai konkretaus mokesčio pakeitimų aspektai, išskiriant siūlytus, priimtus ir nepriimtus įstatymų projektus, taip pat įvertinant jų ryšį su išsikeltais mokesčių reformų tikslais. Tokia analizės struktūra sudaro prielaidas nuosekliai palyginti, kokiais mokesčių elementų pakeitimais siekiama reformų tikslų ir kiek galutinis teisinis reguliavimas atitiko pradinius reformų sumanymus.

4.1. Gyventojų pajamų mokestis

Gyventojų pajamų mokestis yra vienas svarbiausių Lietuvos mokesčių sistemos elementų. Jis reikšmingas ne tik kaip valstybės biudžeto pajamų šaltinis, bet ir kaip priemonė, per kurią paskirstoma mokestinė našta tarp skirtingas pajamas gaunančių gyventojų. Dėl to gyventojų pajamų mokesčio reguliavimas yra svarbus tiek fiskaliniu, tiek socialinio teisingumo požiūriu. Per šio mokesčio tarifus, neapmokestinamųjų pajamų

dydžius ir atskirų pajamų rūšių apmokestinimo taisyklės valstybė gali diferencijuoti mokestinę naštą pagal gyventojo gaunamų pajamų dydį ir pobūdį.¹⁰⁶

Gyventojų pajamų mokesčio mokėtojai yra nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai¹⁰⁷, o objektas – visos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos (įgytos Lietuvoje ir užsienyje) bei tik Lietuvoje gautos nenuolatinio gyventojo pajamos.¹⁰⁸ Šie pagrindiniai mokesčio elementai yra stabilūs ir nebuvo koreguojami nuo pat įstatymo priėmimo datos (2002 m.) Mokesčio bazės apskaičiavimo principai taip pat nėra keičiami, tačiau tiek neapmokestinamųjų pajamų, tiek iš pajamų atimamų išlaidų sąrašas jau ne kartą tapo mokestinių pakeitimų objektu. Atsižvelgiant į GPMĮ atliktus pakeitimus, reformų objektu dažnai tampa tarifai, neapmokestinamųjų pajamų sąrašas ir atskirų pajamų rūšių apmokestinimo išimtys. Tai matyti ir iš šiame darbe nagrinėjamų 2008, 2019 ir 2025 metų reformų. Visose iš jų buvo siekiama panašių bendrųjų tikslų: padidinti biudžeto pajamas ir perskirstyti mokestinę naštą. Atitinkamai, nagrinėjamų reformų metu buvo taikomos ir panašios priemonės – keičiami tarifai, peržiūrima neapmokestinamųjų pajamų dydžio taikymo tvarka ir lengvatų sistema. Iš to daroma išvada, kad būtent per šiuos elementus geriausiai atskleidžia gyventojų pajamų mokesčio reformų kryptys.

Kadangi pagrindiniai gyventojų pajamų mokesčio elementai, tokie kaip mokesčio objektas, mokesčio mokėtojai ir bendrieji mokesčio bazės nustatymo principai, nagrinėjamu laikotarpiu iš esmės išliko stabilūs, šiame skyriuje dėmesys sutelkiamas į tas sritis, kuriose reformų metu buvo siūlomi reikšmingiausi pakeitimai. Dėl to toliau analizuojami gyventojų pajamų mokesčio tarifų pakeitimai, neapmokestinamųjų pajamų taikymo tvarka ir individualios veiklos apmokestinimas.

4.1.1. Tarifai

Visose trijose nagrinėjamose reformose buvo keičiami gyventojų pajamų mokesčio tarifai, tačiau šių pakeitimų kryptis nebuvo vienoda. 2008 metų pabaigoje priimta reforma buvo orientuota į tarifų sumažinimą ir apmokestinimo suvienodinimą, o 2019 ir 2025 metų reformose jau ryškėjo priešinga kryptis – didesnis progresyvumas ir didesnė mokestinė našta didesnes pajamas gaunantiems asmenims.

Iki 2009 metų gyventojų pajamų tarifai buvo 15 ir 24 proc. Pagrindinis tarifas buvo 24 proc., o 15 proc. buvo taikomas įstatyme išvardintoms pajamų rūšims, tokioms kaip:

¹⁰⁶ BIKAS, Egidijus, SUBAVIČIENĖ, Rasa, ASTRAUSKAITĖ, Ieva ir kt. (2014) Evaluation of the personal income progressive taxation and the size of tax-exempt amount in Lithuania. *Ekonomika 2014*, Vilniaus universiteto leidykla, 85 psl.

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 3 str.

¹⁰⁸ *Ibid*, 5 str.

dividendai, sportininkų ir atlikėjų veiklos, turto pardavimo pajamoms, honorarams ir kt.¹⁰⁹ Tai reiškia, kad gyventojų pajamų sistema buvo pakankamai paprasta – vienas tarifas buvo taikomas visoms pajamoms, o atskiros pajamų rūšys apmokestinamos kitu tarifu. 2009 metų reforma nebuvo siūloma iš esmės keisti gyventojų pajamų mokesčio sistemos. Pateiktame įstatymo projekte buvo siūloma sumažinti gyventojų pajamų mokesčio tarifą nustatant du tarifus - standartinį 15 proc. ir 20 proc. tarifą pajamoms iš paskirstytojo pelno.¹¹⁰ Tačiau Seime buvo sulaukta ir kitų pasiūlymų, pavyzdžiui, buvo siūloma įvesti progresinius 15, 24 ir 40 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifus priklausomai nuo metinių pajamų dydžio.¹¹¹ Taip pat sulaukta pasiūlymo nuo 2010 m. sausio 1 d. tarifą dar sumažinti iki 14 proc.¹¹² Tačiau šie pasiūlymai nesulaukė palaikymo, todėl buvo priimtas pradinis įstatymo projekto variantas nustatantis 15 ir 20 proc. tarifus. Tai rodo, kad Seimas turėjo tvirtą poziciją dėl tarifo mažinimo ir siūlytos alternatyvos, kurios siūlė tiek griežtesnį, tiek švelnesnį reguliavimą, šiuo atveju nebuvo pasirinktos.

2019 metų gyventojų pajamų mokesčio sistema žymiai skyrėsi nuo 2009 metais įsigaliojusios. Gyventojų gaunamos pajamos buvo skirstomos į atskirus „krepselius“, kuriems buvo taikomi skirtingi tarifai: iš darbo santykių ir jų esmės susijusių santykių gaunamos pajamos, kurios buvo apmokestinamos dviem tarifais (20 proc. tarifu apmokestinamos 120 vidutinių šalies darbo užmokesčio, taikomo apdraustųjų asmenų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, dydis (toliau – VDU) neviršijančios pajamos ir 27 proc. tarifu – 120 VDU viršijančios pajamos), ne iš darbo santykių gautos pajamos (išskyrus tam tikras pajamų rūšis) viršijančios 120 VDU apmokestinamos 20% gyventojų pajamų mokesčio tarifu, 5 proc. tarifu apmokestinamas atliekų pardavimas, o į išvardintas grupes nepatenkančios pajamos buvo apmokestinamos standartiniu 15 proc. tarifu.¹¹³ 2019 metų reforma tarifų požiūriu buvo orientuota į didesnę progresyvumą darbo santykių pajamų apmokestinime. Reforma buvo padidintas tarifas pajamų daliai, viršijančiai 84 VDU, nustatant 32 proc. tarifą.¹¹⁴ Svarstant projektą Seime

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2007 m. balandžio 3 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 6 str.

¹¹⁰ 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 18(1) straipsniu įstatymo projektas. 2008 m. gruodžio 15 d. Nr. XP-3425(2), 4 str.

¹¹¹ Pasiūlymas 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 18(1) straipsniu įstatymo projektui. 2008 m. gruodžio 17 d. Nr. XP-3425(2).

¹¹² Pasiūlymas 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 18(1) straipsniu įstatymo projektui. 2008 m. gruodžio 18 d. Nr. XP-3425(2).

¹¹³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2018 m. gruodžio 20 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 6 str.

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2019 m. gruodžio 17 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 6 str.

buvo pateikta ir alternatyvių siūlymų, susijusių tiek su pajamų riba, tiek su tarifo dydžiu - buvo siūloma ribą sumažinti iki 72 VDU, o tarifą padidinti iki 35 proc. Tačiau šis pasiūlymas nebuvo priimtas, todėl galutinėje įstatymo redakcijoje liko projekte numatytas 32 proc. tarifas pajamų daliai, viršijančiai 84 VDU. Tai leidžia teigti, kad 2019 metų reforma buvo nukreipta į progresyvumo didinimą, tačiau pasirinktas nuosaikesnis variantas nei kai kuriuose teisėkūros procese pateiktuose pasiūlymuose.

2024 m. galiojusi GPMĮ redakcija tarifų požiūriu iš esmės išlaikė 2019 m. reformoje įtvirtintą modelį, tačiau buvo sumažinta aukštesnio tarifo taikymo riba – vietoj 84 VDU nustatyta 60 VDU riba.¹¹⁵ Tuo tarpu 2025 m. pateiktame pirminiame įstatymo projekte buvo siūloma atsisakyti vadinamojo „krepšelių“ metodo ir grįžti prie bendrųjų metinių pajamų modelio, kuris buvo aptartas ir analizuojant 2009 m. mokesčių reformą, išskiriant tik tam tikras pajamas, kurioms būtų taikomas atskiras apmokestinimas. Tokiu būdu buvo siekiama stiprinti progresyvumą nepriklausomai nuo pajamų rūšies ir labiau orientotis į bendrą asmens gaunamų pajamų lygį.¹¹⁶ Šis projektas susilaukė nemažai pasiūlymų – buvo siūlyta ir grįžti prie „krepšelių“ metodo, ir didinti progresyvumą nustatant 36 proc. tarifą pajamoms viršijančioms 120 VDU. Be to, reikšminga diskusijų dalis buvo susijusi ne tik su bendrąja tarifų struktūra, bet ir su tuo, kokioms pajamoms turėtų būti taikomas atskiras ar lengvatinis apmokestinimas. Buvo siūloma plėsti tokių pajamų sąrašą, į jį įtraukiant nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, tam tikras akcijų pardavimo pajamas, pajamas iš pasirinkimo sandorių, taip pat numatyti palankesnę apmokestinimą ūkininkams bei iš užsienio pritrauktiems specialistams.¹¹⁷ Šie siūlymai atskleidė priešingas Vyriausybės ir Seimo narių nuomones dėl mokesčių reformos. Viena vertus, buvo deklaruojamas siekis stiprinti progresyvumą nepriklausomai nuo pajamų rūšies. Tačiau kita vertus, kartu buvo siūloma plėsti išimtis, kurios tokį modelį silpnintų, nes išlaikytų ar net kurtų naujus skirtumus tarp atskirų pajamų rūšių apmokestinimo.

Pasiūlymų atmetimo priežastys taip pat buvo labai įvairios. Pavyzdžiui, siūlymas likti prie „krepšelių“ metodo buvo atmestas remiantis Vyriausybės programos nuostatomis, kuriose buvo numatytas pajamų mokesčių progresyvumo didinimas, nepriklausomai nuo pajamų rūšies, taip užtikrinant svaresnę labiausiai pasiturinčių asmenų indėlį į viešųjų paslaugų finansavimą, teisingesnę ir kartu į pajamų nelygybės mažinimą nukreiptą

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2023 m. gruodžio 19 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 6 str.

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d.

¹¹⁷ Pagrindinio komiteto išvada dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436(2). 2025 m. birželio 9 d.

mokesčių sistemą. Pasiūlymas nustatyti didesnę progresyvumą buvo atmestas dėl neigiamo poveikio Lietuvos konkurencingumui. Pasiūlymai dėl lengvatinio apmokestinimo iš užsienio pritrauktiems specialistams buvo atmesti dėl diskriminacijos Lietuvos specialistams, o pasiūlymai dėl ūkininkams taikytino mažesnio tarifo pradžioje taip pat buvo pasitikti priešišškai – Biudžeto ir finansų komitetas pasiūlymą vertino kaip nepagrįstą ir neatitinkantį įstatymo projekto tikslų, tokių kaip pajamų mokesčių progresyvumo didinimas, nepriklausomai nuo pajamų rūšies.¹¹⁸ Nors pagrindiniame komitete šiam pasiūlymui nebuvo pritarta, vėlesniame teisėkūros etape įstatymas buvo priimtas Seime. Toks pozicijos pasikeitimas gali būti siejamas ir su aktyvia visuomenės bei suinteresuotų grupių reakcija svarstomo reguliavimo atžvilgiu.

Pasiūlymai išplėsti pajamų rūšis, kurios neįtraukiamos į bendrąsias pajamas ir apmokestinamos mažesniu tarifu taip pat buvo pasitiktos skirtingai – pavyzdžiui, pasiūlymas dėl nekilnojamojo turto pajamų buvo atmestas motyvuojant tuo, kad pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo ir taip bus apmokestinamos 15 proc. tarifu jeigu neviršys 12 VDU, pasirinkimo sandoriams taikomas lengvatinis apmokestinimas Biudžeto ir finansų komitete pirmajame svarstyme taip pat buvo priimtas priešišškai, teigiant, kad pasirinkimo sandoriai ir taip yra neapmokestinami atitinkant lengvatos sąlygas, o pardavimo pajamos išlaikys tam tikrą laikotarpį ir taip pakliūtų į lengvatinį režimą. Tačiau antrajame svarstyme komitetas šį pasiūlymą jau patvirtino. Tikslią priežastį kodėl Biudžeto ir finansų komiteto nuomonė šiuo klausimu pakito nustatyti būtų sudėtinga. Tam įtaką galėjo daryti tiek pasiūlymo rengėjų įtaka komitetų nariams, tiek jų asmeninio vertinimo pasikeitimas. Apibendrinant 2025 metų mokesčių reformą, GPMĮ projektas sulaukė didelio kiekio pasiūlymų dėl tarifų keitimo. Daugelis jų buvo atmesti remiantis reformos tikslu suvienodinti pajamų apmokestinimą. Iš įgyvendintų ir neįgyvendintų iniciatyvų analizės galima daryti išvadą, kad Seimas nors ir stengėsi išlaikyti vienodą pajamų apmokestinimą, tačiau kai kuriose srityse visgi padarė išimtis, konkrečiai, nustatant kitokį ūkininkų apmokestinimą bei praplečiant į bendrąsias metines pajamas neįtraukiamų pajamų rūšių sąrašą.

4.1.2. Neapmokestinamųjų pajamų dydis (NPD)

NPD yra gyventojo pajamų dalis, nuo kurios gyventojų pajamų mokestis neskaičiuojamas. Jis taikomas siekiant užtikrinti minimalius vartojimo poreikius visiems mokesčių mokėtojams, o tai savo ruožtu galėtų sumažinti kai kurių socialinių išmokų

¹¹⁸ *Ibid*

poreikį. Atitinkamai, svarbu surasti tinkamą struktūrą, kad mokestinė našta nedidėtų ir taptų tolygesnė tarp skirtingų pajamų rūšių.¹¹⁹

Iki 2009 metų galiojusi GPMĮ 20 straipsnio redakcija numatė iš esmės fiksuotą pagrindinį NPD, kuris buvo lygus 320 litams per mėnesį (apie 93 eurus). Palyginimui, 2008 metais minimali mėnesinė alga (toliau - MMA) sudarė 800 litų, todėl taikytas NPD sudarė mažiau nei pusę tuo metu galiojusios MMA.¹²⁰ Šis dydis buvo taikomas apskaičiuojant gyventojų apmokestinamąsias pajamas, kartu įstatyme nustatant ir individualius NPD atskiroms socialinėms grupėms. Diferencijavimas buvo grindžiamas ne pajamų dydžiu, o paties gyventojų socialine padėtimi, pavyzdžiui, jo darbingumo lygiu ar kitomis įstatyme nurodytomis aplinkybėmis.¹²¹ Vertinant šį modelį sisteminiu požiūriu, iki reformos galiojęs reguliavimas rėmėsi universalaus, iš anksto apibrėžto neapmokestinamojo dydžio logika, o ne individualiu prisitaikymu prie faktiškai gaunamų pajamų.

2008 metais atlikti GPMĮ pakeitimai šioje srityje numatė esminį reguliavimo modelio pasikeitimą. Pirma, buvo pakeista pajamų rūšis, kuriai buvo taikomas NPD: vietoje ankstesnio platesnio taikymo modelio pasirinkta NPD sieti tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis. Antra, buvo atsisakyta iš esmės fiksuoto NPD ir pereita prie diferencijuoto modelio, pagal kurį NPD dydis tapo priklausomas nuo gyventojų gaunamų pajamų. Įstatymo pakeitimu nustatyta, kad tais atvejais, kai mėnesio pajamos neviršija 800 litų, taikomas 470 litų mėnesio NPD, o pajamoms šią ribą viršijus, NPD mažinamas pagal įstatyme nustatytą formulę.¹²² Taigi, reforma NPD institutą aiškiai perorientavo į tikslinę mažesnes darbo pajamas gaunančių asmenų apsaugą. Taip pat buvo pakeistos ir diferencijavimo galimybės - vietoje atskiriems asmenims nustatomo savarankiško fiksuoto NPD buvo pasirinktas papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio modelis, kai tam tikroms asmenų grupėms prie pagrindinio NPD buvo pridedama papildoma NPD suma. Pavyzdžiui, tėvams, auginantiems vaikus iki 18 metų, buvo nustatytas papildomas 100 litų dydis už kiekvieną vaiką. Iš tokio reguliavimo daroma išvada, kad 2009 metų mokesčių reforma buvo siekiama ne tik padidinti bazinę mokestinę lengvatą mažesnes pajamas gaunantiems dirbantiesiems, bet ir išlaikyti NPD diferencijavimą socialiai pažeidžiamoms grupėms. Teisėkūros procese

¹¹⁹ BIKAS, Egidijus, SUBAVIČIENĖ, Rasa, ASTRAUSKAITĖ, Ieva ir kt. (2014) Evaluation of the personal income progressive taxation and the size of tax-exempt amount in Lithuania. *Ekonomika* 2014, Vilniaus universiteto leidykla, 90 psl.

¹²⁰ Teisės aktų gidas. Minimalioji mėnesinė alga (MMA) ir minimalusis valandinis atlygis (MVA). <https://www.tagidas.lt/savadai/9003/>

¹²¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2007 m. balandžio 3 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 20 str.

¹²² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2008 m. gruodžio 23 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 20 str.

buvo pateiktas tik vienas siūlymas, kuris siūlė sulyginti NPD su MMA. Atsižvelgiant į tuo metu buvusią ekonominę situaciją toks sprendimas būtų atėmęs nemažą dalį valstybės pajamų, todėl šis pasiūlymas nebuvo priimtas, ir galutinėje įstatymo redakcijoje liko projekte numatytas 470 litų dydžio NPD bei jo mažinimo mechanizmas.

Per dešimtmetį NPD reguliavimas šiek tiek pasikeitė. Buvo atsisakyta fiksuotos sumos NPD dydžio ir pereita prie formulės, susietos su MMA dydžiu. Toks sprendimas leido NPD reguliavimą padaryti lankstesnį ir sumažino poreikį kiekvieną kartą keičiantis ekonominiais rodikliais atitinkamai keisti GPMĮ. Taip pat buvo pakeistos ir NPD diferencijavimo taisyklės - buvo atsisakyta papildomo NPD tėvams, auginantiems vaikus, o asmenims su negalia nustatyti atskiri fiksuoti NPD dydžiai.¹²³

2019 metų mokesčių reforma NPD srityje buvo nukreipta į NPD skaičiavimo formulės keitimą. Konkrečiai, įstatymo projektu nebuvo siūloma keisti maksimalaus taikytino NPD, kuris sudarė 400 eurų per mėnesį, tačiau buvo siekiama pakeisti jo apskaičiavimo formulę taip, kad NPD mažėtų sparčiau didėjant gyventojų pajamoms. Be to, projekte buvo siūloma padidinti specialius NPD dydžius asmenims su negalia: vietoje 453 eurų nustatyti 645 eurus, o vietoje 408 eurų – 600 eurų.¹²⁴ Vis dėlto svarstant šį įstatymo projektą buvo pateikta ir prieštaravimų. Jie pirmiausia sietų su tuo, kad dar 2018 metais buvo priimti GPMĮ pakeitimai, numatę laipsnišką NPD didinimą 2019–2021 metais, o naujuoju projektu iš esmės buvo siekiama pakoreguoti jau priimtą reguliavimą, nustatant kitokią NPD apskaičiavimo formulę. Tokia pozicija buvo grindžiama teisės aktų stabilumo argumentu bei išsikelto reformos tikslo, skurdo mažinimo, nevykdymo¹²⁵. Vis dėlto šie argumentai neįtikino Seimo, todėl buvo priimtas pradiniam įstatymo projekte numatytas reguliavimas. Taigi, nors pradinis įstatymo projektas buvo priimtas ir patvirtintas Seime be esminių pakeitimų, taip patvirtinant pasirinktą teisinio reguliavimo kryptį, tai, kad tas pats reguliavimas per tuos pačius metus buvo keičiamas antrą kartą, rodo, jog įstatymų leidėjas nepakankamai atsakingai įvertino pirminio sprendimo pasekmes ir jo poveikį valstybės finansams.

Tuo tarpu 2025 metų mokesčių reforma nenumatė esminių NPD reguliavimo pakeitimų. Pradiniam įstatymo projekte buvo siūloma atsisakyti trečiosios NPD apskaičiavimo formulės, taikytos didesnes pajamas gaunantiems asmenims, ir taip

¹²³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2018 m. gruodžio 20 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 20 str.

¹²⁴ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 2 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIIIP-3613. 2019 m. birželio 27 d.

¹²⁵ Pasiūlymas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 2 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-3613. 2019 m. spalio 22 d.

susiaurinti NPD taikymą, aiškiau jį orientuojant į mažesnes darbo pajamas gaunančius gyventojus.¹²⁶ Vadinasi, šiuo projektu nebuvo siekiama iš esmės pertvarkyti paties NPD instituto, bet koreguotos jo taikymo ribos ir sustiprintas tikslinis pobūdis. Tačiau teisėkūros proceso metu buvo pateiktas ir kitokios krypties pasiūlymas - grąžinti papildomą NPD tėvams, auginantiesiems vaikus. Pagal šį pasiūlymą papildomas NPD būtų taikomas greta pagal formulę apskaičiuoto pagrindinio NPD. Šiai iniciatyvai buvo pritarta, o priimtuose pakeitimuose numatyta, kad papildomas NPD įsigalios nuo 2027 m. sausio 1 d.¹²⁷ Taigi, galutinė reguliavimo raida parodė, kad nors pirminis reformos sumanymas buvo orientuotas į siauresnį ir labiau pajamų dydžiu grindžiamą NPD taikymą, galutiniame rezultate vėl atsirado ir šeiminei padėtei vertinantis NPD elementas.

4.1.3. Individuali veikla ir verslo liudijimai

GPMĮ individuali veikla apibrėžiama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį.¹²⁸ Tęstinumas aiškinamas kaip pasikartojanti veikla, kuri neatsitiktinai vykdoma tam tikrą laikotarpį, o savarankiškumas apibrėžiamas kaip santykiai, kuriuose nėra darbo santykiams būdingų bruožų, pavyzdžiui, susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo vietos ir funkcijų, pavaldumo, darbo drausmės ir kt.¹²⁹ Individualia veikla gali užsiimti asmenys, norintys užsiimti komercine veikla (išskyrus nekilnojamųjų daiktų pardavimo ir nuomos bei finansinių priemonių sandorius), savarankišką kūrybą, mokslinę ar profesinę veiklą vykdančios asmenys, sportininkai ar atlikėjai.¹³⁰ Ši sąvoka aktuali todėl, kad būtent iš individualios veiklos gautoms pajamoms taikomas kitoks apmokestinimo režimas.¹³¹

Tam tikrais atvejais, individualia veiklą vykdančios asmenys gali verstis ekonomine veikla naudodami verslo liudijimą. Verslo liudijimas tai nustatyta tvarka išduotas dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla,

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d., 20 str.

¹²⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. birželio 26 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 20 str.

¹²⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 2 str. 7 d.

¹²⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. 2025 m. spalio 10 d. redakcija, 8 psl.

¹³⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 2 str. 7 d.

¹³¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. 2025 m. spalio 10 d. redakcija, 7 psl.

jeigu šios veiklos rūšys įtrauktos į Vyriausybės nustatytą veiklos rūšių sąrašą.¹³² Veiklos rūšių sąraše galima rasti įvairių ir dažnai naudojamų ekonominių veiklų, pavyzdžiui, prekyba ne maisto produktais, apgyvendinimo paslaugų teikimas, drabužių siuvimas, įvairūs statybos darbai, muzikantų paslaugos, grožio paslaugos ir kt.¹³³ Verslo liudijimas nuo individualios veiklos skiriasi tuo, kad šis režimas taikomas ne visoms ekonominės veiklos rūšims bei tuo, kad gyventojų pajamų mokestis yra sumokamas fiksuota suma iki pradedant veiklą, o ne deklaruojant pajamas. Taigi, iš dalies, tai yra dar paprastesnis būdas vykdyti ekonominę veiklą, kadangi taikomas fiksuotas mokestis, kurį nustato savivaldybės ir veiklą vykdančias gyventojas neturi vykdyti papildomos apskaitos. Šių institutų apmokestinimas keitėsi tiek 2008 metais, tiek 2025 metais įvykdžius mokesčių reformas.

2009 metais įsigaliojusi mokesčių reforma priartino individualios veiklos pajamas prie pelno mokesčio sistemos. Iki mokesčių reformos, individualios veiklos pajamos buvo apmokestinamos jų faktiniu gavimo momentu.¹³⁴ Tai reiškė, kad tokiu atveju, kai sutartis buvo sudaryta vieną mokestinį laikotarpį, o pajamos gaunamos kitą mokestinį laikotarpį, jos būdavo apmokestinamos tik tada, kai pajamos faktiškai buvo gautos. Reforma sukūrė norminį pagrindą išimčiai, pagal kurią individualią veiklą vykdančio gyventoją, įregistruoto PVM mokėtoju arba savo individualiai veiklai priskyrusio ir joje naudojančio ilgalaikį turtą, pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą.¹³⁵ Atitinkamai, buvo suderintas ir leidžiamų atskaitymų institutas – leidžiamiesiems atskaitymams buvo leidžiama priskirti ne tik faktiškai gautas, bet ir uždirbtas pajamas.¹³⁶ Be to, nustatytas detalesnis neleidžiamų atskaitymų sąrašas ir naujai įtvirtinta galimybė tam tikriems individualią veiklą vykdančioms asmenims mokestinius nuostolius perkelti į kitus mokestinius laikotarpius neribotą laiką, kol tęsiama ta pati veikla.¹³⁷ Pasiūlymų dėl šių įstatymo straipsnių pakeitimo negauta, todėl pritarta įstatymo projekte numatytiems pakeitimams. Taigi, 2008 m. reforma reikšminga tuo, kad individualios veiklos apmokestinimas buvo priartintas prie sistemingesnio verslo pajamų apmokestinimo modelio.

¹³² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 2 str. 22 d.

¹³³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymo Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“ pakeitimo. 2020 m. birželio 19 d. Nr. VA-48. TAR, 2020, Nr. 13517

¹³⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2007 m. balandžio 3 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 8 str.

¹³⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2008 m. gruodžio 23 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 8 str.

¹³⁶ Ibid, 18 str.

¹³⁷ Ibid, 18-1 str.

Vykdam 2019 metų mokesčių reformą individualios veiklos reguliavimas nebuvo keičiamas, todėl jis nebus analizuojamas.

Iki 2025 metų mokesčių reformos individualios veiklos pagal pažymą pajamos buvo apmokestinamos pagal specialų režimą: formaliai joms buvo taikomas 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifas, tačiau faktinė mokestinė našta buvo mažinama taikant pajamų mokesčio kreditą. Dėl šio kredito, kai apmokestinamosios pajamos neviršijo 20 000 Eur, efektyvusis tarifas siekė 5 proc., o pajamoms didėjant nuo 20 000 Eur iki 35 000 Eur, jis palaipsniui didėjo iki 15 proc.¹³⁸ Tuo tarpu gyventojai, vykdamys individualią veiklą pagal verslo liudijimą, fiksuoto dydžio pajamų mokestį galėjo mokėti tik tuo atveju, jei jų pajamos per mokestinį laikotarpį neviršijo 45 000 Eur. Šią ribą viršijanti pajamų dalis buvo apmokestinama taikant 15 proc. tarifą.¹³⁹ Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) 2022 metais įvertinusi Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio sistemą, nustatė, kad individualios veiklos pajamos yra Atsižvelgiant į šį mokestinį reguliavimą individualios veiklos apmokestinimas yra palankesnis už darbo santykių apmokestinimą ir pateikė rekomendacijas sulygtinti šias pajamų rūšis.¹⁴⁰ Kaip minėta 4.1.1. poskyriuje, iki 2025 metų reformos, gyventojų gautos pajamos buvo skirstomos į tam tikrus „krepšelius“. Atitinkamai, iš individualios veiklos gautos pajamos buvo vertinamos atskirai nuo kitų gyventojų pajamų. Taigi, iki 2025 m. individualios veiklos pajamų progresyvumas buvo įgyvendinamas ne per bendrą visų gyventojų metinių pajamų sumavimą, bet per specialų kredito mechanizmą individualios veiklos režime. 2025 metų reforma šį modelį pakeitė, nes individualios veiklos pajamos buvo integruotos į bendrą progresinę gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą.

2025 metais buvo pateiktas pasiūlymas, kuriuo buvo siekiama apmokestinti individualios veiklos pajamas didesniais gyventojų pajamų mokesčio tarifais, siekiant turėti kuo mažiau skirtumų tarp darbo pajamų ir individualios veiklos apmokestinimo.¹⁴¹ Konkrečiai, buvo siekiama individualias pajamas apmokestinti 20 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifu ir toliau taikant pajamų mokesčio kreditą, tačiau tuo pačiu padidinant ir sumą, nuo kada būtų pradėtas taikyti 20 proc. tarifas. Jeigu iki reformos maksimalus tarifas buvo taikomas metinėms pajamoms viršijus 35 000 Eur, įstatymo projektu buvo siūloma šią ribą pakelti iki 42 500 Eur. Taip pat, atsižvelgiant į tai, kad visos gyventojų pajamos yra

¹³⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085, 18-2 str.

¹³⁹ Ibid, 6 str. 4 d.

¹⁴⁰ OECD (2022). Tax Policy Reviews: Lithuania 2022, Tax Policy Reviews, *OECD Publishing*, Paris, 194 psl.

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d.

sumuojamos (išskyrus tam tikras pajamų rūšis), iš individualios veiklos gautos pajamos viršijančios 36 VDU būtų apmokestinamos 25 proc. tarifu, o viršijančios 60 VDU – 32 proc. tarifu.¹⁴² Kitaip tariant, bazinis projekto tikslas buvo ne vien padidinti atskirą individualios veiklos tarifą, bet ir perkelti individualią veiklą iš santykinai izoliuoto specialaus režimo į bendresnę progresinio gyventojų pajamų mokesčio sistemą. Būtent dėl individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo Seime nekilo daug nesutarimų, todėl pasiūlymas pradine apimtimi ir buvo priimtas. Tačiau diskusijų objektu tapo verslo liudijimo mokestiniai klausimai. Nors Vyriausybės pateiktame projekte nebuvo numatyta pakeitimų dėl pajamų ribos, nuo kurios individualios veiklos pajamos negalėtų būti apmokestinamos fiksuotu gyventojų pajamų mokesčiu, tačiau Seime buvo pateikti net trys pasiūlymai siekiant tiek šią 45 000 Eur ribą tiek padidinti, tiek sumažinti. Abu pasiūlymai buvo argumentuoti. Kartelės sumažinimas iki 20 000 Eur buvo grindžiamas įstatymų pakeitimų tikslu suvienodinti visų gyventojų pajamų rūšių apmokestinimą, kadangi galiojusi 45 000 eurų riba lemia itin žemą efektyvųjų pajamų mokesčio tarifą – vidutiniškai apie 1,7 proc. (vertinant visas verslo liudijimų rūšis, išskyrus gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimus), nors iš individualios veiklos, mokant pajamų mokestį nuo metinio veiklos rezultato, pajamos apmokestinamos bent 5 procentų efektyviuoju gyventojų pajamų mokesčio tarifu. Todėl sumažinta kartelė turėjo šiek tiek sulyginti skirtingų rūšių pajamų apmokestinimą.¹⁴³ Kartelės padidinimas buvo argumentuojamas atkreipiant dėmesį į individualios veiklos rizikas, socialines ir ekonomines garantijas bei teigiant, kad tai turėtų motyvuoti smulkius verslininkus.¹⁴⁴ Nors Seimo narių išsiskiriančios nuomonės dėl pasiūlymų nestebino, tačiau Biudžeto ir finansų komitetas taip pat neturėjo vienareikšmiškos nuomonės šiuo klausimu. Visi pasiūlymai (tiek siūlantys kartelę sumažinti iki 20 000 Eur, tiek padidinti iki 50 000 Eur) buvo patvirtinti pagrindiniame komitete ir svarstyti Seime. Taigi, šiuo klausimu išryškėjo dvi priešingos pozicijos: viena siekė siaurinti verslo liudijimų taikymą ir labiau suvienodinti skirtingų pajamų rūšių apmokestinimą, o kita – išlaikyti palankesnę režimą smulkiąjam verslui. Galutiniame variante buvo pasirinkta antroji kryptis ir kartelė buvo padidinta iki 50 000 Eur, t. y. kartelė buvo dar labiau padidinta, taip dar labiau atitolinant verslo liudijimų apmokestinimą nuo darbo pajamų.

¹⁴² Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d., 1 str.

¹⁴³ Pasiūlymas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 23 d.

¹⁴⁴

4.2. Pelno mokestis

Pelno mokestis yra reikšmingas ne tik kaip valstybės biudžeto pajamų šaltinis, bet ir kaip priemonė, per kurią valstybė gali daryti įtaką investiciniams sprendimams, verslo plėtrai ir ūkio subjektų elgsenai.¹⁴⁵ Dėl to pelno mokesčio reguliavimas yra svarbus ne tik fiskaliniu, bet ir ekonominės politikos požiūriu. Per pelno mokesčio tarifus, lengvatas, leidžiamų atskaitymų taisykles ir specialius apmokestinimo režimus valstybė gali skatinti arba riboti tam tikras ekonomines veiklas, formuoti palankesnes ar mažiau palankias sąlygas investicijoms ir diferencijuoti mokestinę naštą tarp skirtingų ūkio subjektų.

Pelno mokesčio mokėtojai yra Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai¹⁴⁶, o mokesčio objektas siejamas su vieneto uždirbtu pelnu. Lietuvos vienetų atveju apmokestinamas tiek Lietuvoje, tiek užsienyje uždirbtas pelnas, o užsienio vienetų atveju – Lietuvoje per nuolatinę buveinę vykdomos veiklos rezultatas ir kitos įstatyme nustatytos pajamos iš Lietuvos šaltinių.¹⁴⁷ Šie pagrindiniai mokesčio elementai, kaip ir bendrieji apmokestinamojo pelno apskaičiavimo principai, nagrinėjamu laikotarpiu iš esmės išliko stabilūs. Tačiau reformų objektu ne kartą tapo konkretūs pelno mokesčio elementai: tarifas, lengvatinių tarifų taikymo sąlygos, leidžiami ir ribojamų dydžių atskaitymai, nuostolių perkėlimo taisyklės ir kitos mokesčio taikymui svarbūs elementai. Būtent šių elementų kaita geriausiai atskleidžia pelno mokesčio reformų kryptis.

Tai matyti ir šiame darbe nagrinėjamų 2008, 2019 ir 2025 metų reformų kontekste. Nors šių reformų apimtis ir turinys skyrėsi, visose jose galima išvelti panašius bendruosius tikslus: didinti biudžeto pajamas, koreguoti mokestinę naštą verslo subjektams ir kartu derinti fiskalinius interesus su ekonominio konkurencingumo bei investicijų skatinimo siekiais. Šiems tikslams įgyvendinti buvo taikomos ir panašios priemonės – keičiami tarifai, peržiūrimos lengvatos, tikslinamos sąnaudų pripažinimo taisyklės ir koreguojami specialūs apmokestinimo režimai.

Kadangi pagrindiniai pelno mokesčio elementai, tokie kaip mokesčio mokėtojai, mokesčio objektas ir bendrieji apmokestinamojo pelno apskaičiavimo principai, nagrinėjamu laikotarpiu iš esmės išliko stabilūs, šiame skyriuje dėmesys sutelkiamas į tas sritis, kuriose reformų metu buvo siūlomi reikšmingiausi pakeitimai. Dėl to toliau analizuojami pelno mokesčio tarifų pakeitimai, lengvatų ir specialių apmokestinimo režimų peržiūra, taip pat mokestinių nuostolių perdavimo taisyklės.

¹⁴⁵ OECD. Corporate taxation. https://www.oecd.org/en/topics/corporate-taxation.html?utm_source=chatgpt.com

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2025 m. birželio 30 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 3 str.

¹⁴⁷ Ibid, 4 str.

4.2.1. Tarifai

Iki 2009 metų juridinių asmenų pelnas buvo apmokestinamas 15 proc. standartiniu tarifu, kuris buvo taikomas Lietuvos vienetų ir nuolatinių buveinių apmokestinamajam pelnui bei dividendams. Ne per nuolatinės buveinės gautos užsienio vienetų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje buvo apmokestinamos taikant 10 proc. pelno mokesčio tarifą.¹⁴⁸ PMI buvo numatytos ir kelios lengvatinio pelno mokesčio tarifo taikymo galimybės smulkiąjam verslui. 13 proc. tarifu apmokestinami vienetai, kurių vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10 darbuotojų, o mokestinio laikotarpio pajamos neviršijo 500 000 litų (apie 145 000 Eur), išskyrus tuos atvejus, kai vienetai yra susiję bendro dalyvio, jo šeimos narių ar jų kontroliuojamo dalyvavimo kituose vienetuose pagrindu.¹⁴⁹ O vienetams, kurių metinės pajamos viršijo nustatytą ribą, bet neviršijo 1 milijono litų (apie 290 000 Eur) apmokestinamojo pelno dalis iki 25 tūkst. litų buvo apmokestinama 0 proc. tarifu, o likusi dalis – 15 proc. tarifu. Ši lengvata buvo taikoma individualioms įmonėms, tikrosioms ūkinėms bendrijoms ir komanditinėms ūkinėms bendrijoms, išskyrus įstatyme nustatytus atvejus.¹⁵⁰ Iš to galima daryti išvadą, kad pelno mokesčio tarifų sistemą sudarė vienas standartinis tarifas, nuo kurio nukrypstama tik įstatyme aiškiai numatytais atvejais. 2008 m. pabaigoje vykdant mokesčių reformą ši tarifas buvo pakoreguotas siekiant fiskalinių tikslų – 2009 metų mokestiniam laikotarpiui standartinis pelno mokesčio tarifas padidintas iki 20 proc.¹⁵¹ Vis dėlto šis sprendimas buvo laikinas, nes jau 2009 m. pabaigoje priimtu įstatymu nuo 2010 m. standartinis pelno mokesčio tarifas vėl buvo sumažintas iki 15 proc.¹⁵² Todėl 2009 metų pelno mokesčio tarifo pakeitimas vertintinas kaip trumpalaikė, į biudžeto pajamų didinimą orientuota priemonė, siekiant suvaldyti ekonominės krizės padarinius, o ne ilgalaikė pelno mokesčio sistemos reforma.

Per dešimtmetį, standartinis pelno mokestis išliko toks pat – 15 proc.¹⁵³ 2019 metų mokesčių reforma įprasti pelno mokesčio tarifai nebuvo keičiami, tačiau buvo siekiama įvesti papildomą pelno mokestį kredito įstaigoms. Pagal siūlomą įstatymo projektą kredito įstaigų pelnas, viršijantis 2 milijonų eurų sumą, būtų apmokestinamas papildomu 5 proc.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2007 m. liepos 3 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 1 d.

¹⁴⁹ *Ibid*, 5 str. 2 d.

¹⁵⁰ *Ibid*, 5 str. 4 d.

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2008 m. gruodžio 18 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 1 d.

¹⁵² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2009 m. gruodžio 9 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 1 d.

¹⁵³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2017 m. gruodžio 7 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 5 str. 1 d.

pelno mokesčiu.¹⁵⁴ Taigi, vietoj įprasto 15 proc. pelno mokesčio tarifo, kredito įstaigos, būtų apmokestinamos 20 proc. tarifu. Šie pakeitimai buvo grindžiami reikšmingai išaugusiu bankų sektoriaus pelningumu ir siekiu padidinti bankų indėlį į viešųjų finansų formavimą. Jų poreikis buvo siejamas su tuo, kad po krizės bankų veiklos rezultatai akivaizdžiai pagerėjo, ankstesni nuostoliai iš esmės buvo kompensuoti, tačiau bankų sektoriui vis dar buvo taikomos palankios mokestinės sąlygos. Be to, akcentuota, kad bankų pelno augimą daugiausia lėmė didėjančios palūkanų pajamos, kurių naštą labiausiai patyrė gyventojai ir smulkusis verslas. Todėl buvo siekiama nustatyti papildomą kredito įstaigų pelno mokestį, kad bankų sektorius didesne apimtimi prisidėtų prie valstybės finansinių įsipareigojimų vykdymo. Pelno, o ne turto apmokestinimo pasirinkimas buvo grindžiamas siekiu išlaikyti proporcingą apmokestinimą ir išvengti neigiamo poveikio finansų sektoriaus stabilumui.¹⁵⁵ Teisės departamentas šiame įstatymo projekte pastebėjo ne vieną trūkumą – iškeltas klausimas dėl projekto atitikties asmenų lygiateisiškumo principui, kadangi papildomai apmokestinamos buvo tik kredito įstaigos, o objektyvių priežasčių dėl tokio sprendimo nebuvo pateikta¹⁵⁶, taip pat pažymėta, kad siekiant laikytis *vacatio legis* termino, įstatymas turėtų įsigalioti ne vėliau kaip 2020 m. liepos 1 d.¹⁵⁷ Tačiau visos Teisės departamento išvados buvo atmestos.¹⁵⁸ Lietuvos bankų asociacija po įstatymų pakeitimų priėmimo Seime kreipėsi ir į Prezidentą dėl įstatymo vetavimo remdamasis tuo, kad Teisės departamento išvados buvo atmestos ir įstatymas prieštarauja Konstitucijai¹⁵⁹. Tačiau tokie argumentai Prezidento neįtikino ir įstatymas buvo priimtas bei įsigaliojo vos po kelių savaičių. Pažymėtina, kad pagal įstatymo projektą, papildomas tarifas turėjo būti taikomas tik tris mokestinius laikotarpius (2020, 2021 ir 2022 m.), tačiau 2021 metais priimtas PMĮ pakeitimas nustatė, kad papildomas pelno mokestis bus taikomas ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais. Iš vykdytos 2019 metų reformos, galima daryti išvadą, kad Seimas sąmoningai nekreipė dėmesio į Teisės departamento išvadą, nurodančią *vacatio legis* ir

¹⁵⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2019 m. gruodžio 17 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 38-3 str.

¹⁵⁵ Pasiūlymas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164. 2019 m. gruodžio 5 d.

¹⁵⁶ Teisės Departamento išvada dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38(3), 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164(2). 2019 m. gruodžio 12 d.

¹⁵⁷ Pagrindinio komiteto papildoma išvada dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38(3), 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164(2). 2019 m. gruodžio 13 d.

¹⁵⁸ Ibid

¹⁵⁹ Verslo žinios (2019-12-17). Seimas iki 20% padidino pelno mokestį bankams.

<https://www.vz.lt/finansai-apskaita/bankai-draudimas/2019/12/17/seimas-iki-20-padidino-pelno-mokesti-bankams>

mokesčių mokėtojų diskriminacijos pažeidimus ir priėmė, kaip vėliau nurodė Konstitucinis Teismas, Konstitucijai prieštaraujantį įstatymą.

2025 metų mokesčių reforma nebuvo numatomi dideli pelno tarifo pokyčiai. Pagal Vyriausybės pateiktą įstatymo projektą buvo nustatyta padidinti pelno mokesčio tarifą vienu procentiniu vienetu, t. y. nuo 16 proc. iki 17 proc.¹⁶⁰ Net kelios skirtingos Seimo narių grupės pateikė pasiūlymus tarifo nedidinti ir likti prie 16 proc. tarifo remdamiesi tiek verslo sąlygų bloginimu, tiek konkurencijos mažinimu.¹⁶¹ Tačiau Biudžeto ir finansų komitetas šiuos siūlymus atmetė. Komitetas nurodė, kad pelno mokesčio tarifo didinimu siekiama užtikrinti tvarų pajamų šaltinį prioritetiniams valstybės gynybos finansavimo poreikiams, numatytiems Valstybės gynybos fondo įstatyme, o tai kartu prisidėtų ir prie saugios investicinės aplinkos užtikrinimo. Be to, komiteto nuomone, kartu su šiuo pakeitimu teikiamos kitos PMĮ priemonės turėtų sudaryti palankesnes sąlygas verslui, įskaitant smulkias įmones, augti ir plėstis, didinti produktyvumą bei skatinti pažangą aukštųjų technologijų ir inovacijų srityse, o tai svarbu tolesniam ekonomikos augimui.¹⁶² Atitinkamai, pelno mokesčio tarifas buvo pakeltas vienu procentiniu vienetu.

Vertinant visas reformas, pelno mokesčio tarifo keitimas tampa viena iš priemonių kaip surinkti didesnes valstybės pajamas – tai pastebima tiek 2008 metų reformoje, kai tarifas buvo padidintas laikinai, kol ekonominė situacija normalizuosis, tiek 2025 metais, kai tarifas buvo padidintas siekiant didinti gynybos finansavimą, tiek 2019 metais, kai buvo siekiama padidinti socialinių tikslų finansavimą.

4.2.2. Mokestinių nuostolių perkėlimas

PMĮ mokestinių nuostolių sąvoka nėra apibrėžta. Jos turinys išplaukia iš PMĮ 30 straipsnio 1 dalies, pagal kurią mokestinio laikotarpio nuostoliai susidaro tuomet, kai iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas ir atskaičius leidžiamus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus gaunamas neigiamas mokestinis rezultatas. Mokestinių nuostolių perkėlimu, užtikrinamas neutralus apmokestinamas, kadangi pelno mokesčiu apmokestinamas tikrasis ekonominis veiklos rezultatas ir mokestinė našta nustatoma

¹⁶⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43, 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymas Nr. XV-285. 2025 m. birželio 17 d, 1 str.

¹⁶¹ Pasiūlymas dėl Pelnų mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto Nr. XV-285. 2025 m. birželio 16 d.

¹⁶² Pagrindinio komiteto išvada dėl Pelnų mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto Nr. XVP-435(2). 2025 m. birželio 9 d.

atsižvelgiant į ankstesniais laikotarpiais patirtus nuostolius.¹⁶³ Atitinkamai, dar pirmoje PMĮ redakcijoje yra numatyta mokestinių nuostolių perkėlimo galimybė.¹⁶⁴ Tačiau nuo pirmosios redakcijos, šis straipsnis buvo ne kartą keistas mažesnėmis, ar didesnėmis apimtimis.

2008 metais mokestinių nuostolių perkėlimo sistema nebuvo koreguojama. Pagal tuo metu galiojusią PMĮ redakciją, susidarę mokestiniai nuostoliai galėjo būti perkeliami į kitus mokestinius laikotarpius, išskyrus nuostolius, patirtus dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo.¹⁶⁵ Susidarę mokestiniai nuostoliai galėjo būti perkeliami neribotą laikotarpį, tol, kol vykdoma veikla, dėl kurios šie nuostoliai susidarė. O iš vertybinių popierių ir (ar) išvestinių finansinių priemonių perleidimo susidarę mokestiniai nuostoliai buvo taikomos specialios taisyklės.¹⁶⁶ Pirmiausia, šių nuostolių dengimas buvo galimas tik vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo veiklos pajamomis. O antra, įstatyme buvo įtvirtinta ir specialioji taisyklė dėl tam tikrų akcijų perleidimo nuostolių. Ji buvo taikoma tais atvejais, kai perleidžiamos vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto Europos ekonominės erdvės valstybėje arba valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, akcijos, jeigu jas perleidžiantis vienetas šiame vienete ne trumpiau kaip dvejus metus be pertraukų buvo valdęs daugiau kaip 25 proc. balsus suteikiančių akcijų. Tokiu atveju patirti nuostoliai galėjo būti atskaitomi tik iš to paties mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių perleidimo pajamų, tačiau jų suma negalėjo viršyti to laikotarpio apmokestinamųjų vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamų sumos. Nepanaudota tokio nuostolio dalis į kitus mokestinius metus nebebuvo perkeliama.¹⁶⁷ Papildomai, PMĮ įtvirtintas papildomas nuostolių perkėlimo ribojimas numatė, kad Lietuvos vienetų nuolatinių buveinių, kurios mokesčių mokėtojomis laikomos ne pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, mokestinio laikotarpio nuostoliai negali būti perkeliami.¹⁶⁸

2019 metų mokesčių reforma iš dalies buvo skirta įgyvendinti 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164 (toliau – Direktyva), kuria nustatomos kovos su

¹⁶³ Hanappi, T. (2018), Loss carryover provisions: Measuring effects on tax symmetry and automatic stabilisation, *OECD Taxation Working Papers, No. 35*, OECD Publishing, Paris, 2 psl.

¹⁶⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 30 str.

¹⁶⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2008 m. gruodžio 18 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992, 30 str. 1 d.

¹⁶⁶ *Ibid*, 30 str. 4 d.

¹⁶⁷ *Ibid*, 30 str. 2 d.

¹⁶⁸ *Ibid*, 30 str. 5 d.

mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.¹⁶⁹ Atitinkamai, į įstatymo projektą įtrauktos naujos sąvokos, tokios kaip mokestinės tvarkos neatitikimas, struktūrinis susitarimas, turto perkėlimas bei sureguliuoti nauji, iki šiol įstatyme nenustatyti institutai. Direktyvos įgyvendinimas apėmė ir mokestinių nuostolių perkėlimą. Šioje srityje buvo atlikti du pagrindiniai pakeitimai. Pirma, įstatyme įtvirtinta nauja nuostolių rūšis – nuostoliai dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, kuriems nebetaikoma bendroji neriboto termino nuostolių perkėlimo taisyklė.¹⁷⁰ Tai reiškia, kad tokie nuostoliai nebelaikomi įprastais mokestiniais nuostoliais, kuriuos galima perkelti į vėlesnius mokestinius laikotarpius ir dengti bendrąja tvarka, todėl susiaurinta neribotą laiką perkeliamų nuostolių apimtis. Antra, vietoje anksčiau galiojusio bendro draudimo nuolatinėms buveinėms perkelti mokestinius nuostolius tais atvejais, kai jos nėra Lietuvos mokesčių mokėtojos, įstatymo projekte nustatytos tam tikros išimtys. Pagal jas nuolatinės buveinės, kurių pajamos Lietuvoje neapmokestinamos, gali perduoti nuostolius Lietuvos vienetai tik išimtiniais atvejais, kai nuolatinė buveinė veikia Europos Sąjungos valstybėje narėje, jos pelnas ten apmokestinamas atitinkamu pelno mokesčiu, visos galimybės nuostolius panaudoti buveinės valstybėje jau yra išnaudotos, o perduodami nuostoliai apskaičiuoti pagal Lietuvos teisę.¹⁷¹ Praktinė prasme tai reiškia, kad po įstatymo pakeitimo leidžiama perimti tik tokius nuostolius, kurie iš esmės laikytini galutiniais, t. y. negali būti panaudoti užsienio valstybėje, kurioje veikia nuolatinė buveinė. Teisėkūros procese nekilo klausimų dėl mokestinių nuostolių perkėlimo, todėl įstatymo projektas buvo priimtas. Taigi, naujasis reguliavimas nesukuria bendros laisvos nuostolių perkėlimo galimybės, o tik nustato išimtį. Be to, ši išimtis taikoma ne visoms užsienio valstybėms, o tik ES valstybėms narėms, ir tik tada, kai nuostoliai perskaičiuoti pagal Lietuvos teisę. Apibendrinant galima teigti, kad 2019 m. pakeitimais mokestinių nuostolių perkėlimo reguliavimas tapo detalesnis ir labiau diferencijuotas. Šie pakeitimai aiškiau atskyrė bendrąją nuostolių perkėlimo taisyklę nuo išimtinių atvejų ir sustiprino ribojimus tais atvejais, kai egzistuoja didesnė piktnaudžiavimo ar dvigubo nuostolių panaudojimo rizika. Taigi pelno mokesčio sistema tapo ne tik labiau suderinta su Europos Sąjungos teise, bet ir griežtesnė bei tikslesnė mokestinių nuostolių pripažinimo ir perkėlimo požiūriu.

¹⁶⁹ Aiškinamasis raštas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIII-4164. 2019 m. lapkričio 12 d.

¹⁷⁰ Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projektas Nr. XIII-4164. 2019 m. lapkričio 12 d.

¹⁷¹ *Ibid*

2025 metų mokesčių reforma taip pat buvo atkreiptas dėmesys į grupės įmonių mokestinių nuostolių perkėlimo reguliavimą. Nors įprastos mokestinių nuostolių perkėlimo taisyklės nebuvo keičiamos, įstatymo projekte buvo numatyta pakeisti grupės įmonių mokestinių nuostolių perkėlimo taisykles. Pakeitimais siūlyta, suvienodinti mokestinių nuostolių atskaitymo ribas ir pradėti ją taikyti ir grupės įmonių nuostoliams, t. y. bendra įmonės atskaitytinų mokestinių nuostolių suma – įskaitant pačios įmonės, reorganizavimo metu perimtus ar iš kitų tos pačios įmonių grupės įmonių perimtus nuostolius – negali viršyti 70% to mokestinio laikotarpio pelno, kuris apskaičiuotas iš visų pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus bei ribojamo dydžio leidžiamus atskaitymus, tačiau neįtraukiant ankstesnių metų mokestinių nuostolių.¹⁷² Taip pat buvo siūlyta patikslinti sąlygas, kuriomis vienetas gali perduoti mokestinius nuostolius kitai grupės įmonei. Pakeitimais aiškiai nustatyta, kad vertinant, ar patronuojanti įmonė valdo ne mažiau kaip 2/3 patronuojamosios įmonės akcijų (dalių, pajų), ši aplinkybė turi būti konstatuojama tiek mokestinio laikotarpio, už kurį perduodami ar perimami mokestiniai nuostoliai, paskutinę dieną, tiek pačią mokestinių nuostolių perdavimo dieną. Be to, buvo patikslinta ir dalyvavimo įmonių grupėje trukmės skaičiavimo tvarka: nustatant, ar nuostolių perdavime dalyvaujančios įmonės grupei priklausė ne trumpiau kaip dvejus metus, šis terminas skaičiuojamas iki mokestinio laikotarpio, už kurį apskaičiuoti mokestiniai nuostoliai perduodami, paskutinės dienos.¹⁷³ Pasiūlymų dėl šio įstatymo projekto nebuvo sulaukta, o po svarstymų komitetuose ir Seime jis buvo sėkmingai priimtas. Apibendrinant galima teigti, kad 2025 m. reformos kryptis mokestinių nuostolių perkėlimo srityje buvo orientuota ne į bendrųjų taisyklių keitimą, bet į grupės įmonių nuostolių perdavimo sąlygų tikslinimą ir griežtesnį jų taikymą. Siūlymais siekta suvienodinti skirtingų nuostolių rūšių atskaitymo ribas, aiškiau apibrėžti kontrolės ir dalyvavimo grupėje kriterijus bei sumažinti galimų interpretacijų dėl nuostolių perdavimo momentų. Todėl 2025 m. reforma vertintina kaip žingsnis į labiau formalizuotą ir nuoseklesnį grupės įmonių mokestinių nuostolių reguliavimą, stiprinant teisinį aiškumą ir ribojant pernelyg platų šio instituto taikymą.

Apibendrinant galima teigti, kad mokestinių nuostolių perkėlimo institutas nagrinėjamu laikotarpiu išlaikė savo pagrindinę paskirtį – užtikrinti, kad pelno mokestis būtų siejamas su bendru ekonominiu veiklos rezultatu. Tačiau 2019 ir 2025 metų reformos rodo aiškią reguliavimo kryptį: nuostolių perkėlimo taisyklės tapo detalesnės, labiau

¹⁷² Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projektas Nr. XVP-435(2). 2025 m. birželio 9 d, 56-1 str. 9 d.

¹⁷³ Ibid, 56-1 str. 1 d.

diferencijuotos ir griežčiau apibrėžtos. Taip pat galima pastebėti, kad šio instituto ribose, Seimas įprastai pasitiki Vyriausybės pateiktais įstatymo projektais ir jie sėkmingai įgyvendinami be papildomų pakeitimų.

4.3. Nekilnojamojo turto mokestis

Nekilnojamojo turto mokestis dažnai vadinamas vietiniu mokesčiu, kadangi jis yra įskaitomas į savivaldybių biudžetus.¹⁷⁴ Tačiau Lietuvoje nuo 2012 metų, nekilnojamojo turto mokestis įskaitomas mišriai – ir į savivaldybių, ir į valstybės biudžetą.¹⁷⁵ Todėl mokestis naudojamas ne tik savivaldybių viešosioms funkcijoms užtikrinti, tačiau ir valstybės.

Nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojai yra fiziniai ir juridiniai asmenys¹⁷⁶, o mokesčio objektas siejamas su Lietuvoje esančiu nekilnojamuoju turtu.¹⁷⁷ Pagrindiniai šio mokesčio elementai (mokesčio objektas, mokėtojai ir mokestinės vertės nustatymo principai) iš esmės išliko stabilūs nuo įstatymo priėmimo. Tačiau tai nereiškia, kad pats mokestis nekito. Ne vieną kartą buvo skelbiama apie tikslą nekilnojamojo turto mokestį padaryti visuotinį ar bent praplėsti jo mokėtojų ratą.¹⁷⁸ Tam tikromis mokesčių reformomis pavyko prie šio tikslo priartėti, o kai kuriomis, atvirkščiai, mokestis tapo dar mažiau visuotinis ir taikomas tik mažai daliai asmenų. Reformų metu nuolat peržiūrimi tarifai, neapmokestinamos vertės ribos, lengvatos. Būtent šių elementų pokyčiai geriausiai parodo nekilnojamojo turto mokesčio reformų kryptis.

Tai matyti ir šiame darbe nagrinėjamų 2019 ir 2025 metų reformų kontekste. Nors šių reformų turinys nebuvo tapatus, visose jose galima įžvelgti bendrą siekį koreguoti mokesčių mokėtojų ratą ir surinkti daugiau pajamų iš nekilnojamojo turto mokesčio. Vienais atvejais didesnis dėmesys buvo skiriamas tarifams, kitais – lengvatomis, neapmokestinamos vertės riboms ar atskirų turto rūšių apmokestinimo išimtims.

¹⁷⁴ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 380 psl.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2011 m. gruodžio 21 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741, 14 str. 3 d.

¹⁷⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741, 3 str.

¹⁷⁷ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741, 4 str.

¹⁷⁸ Keli pavyzdžiai: LRT (2022-01-17) Skeptiškai vertinančių Skaistės siūlymą dėl visuotinio NT mokesčio yra tiek tarp valdančiųjų, tiek tarp opozicijos. https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1590357/skeptiskai-vertinanciu-skaistes-siulyma-del-visuotinio-nt-mokescio-yra-tiek-tarp-valdanciuju-tiek-tarp-opozicijos?srsId=AfmBOorXdp2lNgl3mMdKMiuLkNWEu3Vol3Q8QHklDxlfm3WirFi_W75Z; LRT (2021-11-23) Lietuvos bankas siūlo visuotinį NT mokestį: didžiųjų miestų gyventojai per metus susimokėtų po keliasdešimt eurų. <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1548440/lietuvos-bankas-siulo-visuotini-nt-mokesti-didziuju-miestu-gyventojai-per-metus-susimoketu-po-keliasdesimt-euru?srsId=AfmBOoqxggDpQznaWoT0r7r6rkUngjK3YNtVkuWwP3uUh2EHVlvVrBCG>

Atitinkamai, tolesniuose skyreliuose bus analizuojami tarifų, neapmokestinamosios nekilnojamojo turto vertės ir lengvatų pokyčiai. Kadangi 2008 metų mokesčių reforma NTMĮ nebuvo koreguojamas, todėl dėl nekilnojamojo turto mokesčio pasikeitimų 2008 metais nebus pasisakoma.

4.3.1. Tarifai

2019 metais pateikto įstatymo projekto tikslas buvo suvienodinti minimalų mokesčio tarifą komercinės paskirties nekilnojamajam turtui su jau taikomu minimaliu tarifu nekomercinės paskirties turtui. Atitinkamai projektu buvo siūloma padidinti minimalų komercinio turto nekilnojamojo turto mokesčio tarifą nuo 0,3 proc. iki 0,5 proc. Konkretų tarifą kaip ir iki tol, turėjo nustatyti savivaldybės.¹⁷⁹ Finansų ministerijos įstatymo projektas sulaukė keletos pasiūlymų dėl kitokios tarifų sistemos. Pavyzdžiui, viename iš pasiūlymų buvo nurodyta, kad mokesčio tarifas turėtų būti sumažintas, nustatant nuo 0 iki 2 proc. tarifą.¹⁸⁰ Tačiau šis pasiūlymas buvo atmestas Biudžeto ir finansų komitete remiantis tuo, kad minimalus 0,3 proc. tarifas savivaldybėse nustatomas pakankamai retai, tad šis pakeitimas nedarytų neigiamos įtakos mokesčių mokėtojams.¹⁸¹ Atsižvelgiant į tai, Seime buvo priimtas pirminis įstatymo projektas, kuriame buvo numatyta padidinti minimalų nekilnojamojo turto mokesčio tarifą.

Didesni tarifų pokyčiai buvo numatyti 2025 metų NTMĮ projekte. 6 straipsnio pakeitimais buvo planuojama iš esmės pertvarkyti nekilnojamojo turto mokesčio tarifų sistemą. Nors bendrasis nekilnojamojo turto mokesčio tarifas nebuvo keičiamas, projektas numatė gerokai platesnę savivaldybių tarybų diskreciją diferencijuoti tarifus. Savivaldybės tarifus galėtų nustatyti atsižvelgdamos ne tik į turto paskirtį, naudojimą ar teisinį statusą, bet ir į jo mokestinę vertę, technines savybes, įskaitant energinį naudingumą, mokesčio mokėtojo ekonominę ir socialinę padėtį, juridinio asmens dydį, apyvartą ar darbuotojų skaičių, taip pat į turto buvimo vietą savivaldybės teritorijoje.¹⁸² Tokiu būdu tarifų modelis turėjo būti labiau individualizuotas ir labiau priklausomas nuo savivaldybių sprendimų. Be to, buvo siūloma nustatyti papildomą 0,2 proc. nekilnojamojo turto mokesčio tarifą, kuris būtų taikomas juridiniams asmenims priklausančiam turtui bei fiziniams asmenims priklausančiam turtui, kuris nepapuoia į pagrindinio būsto ir kito turto sąvoką. Pagal

¹⁷⁹ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. x-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 19-12034. 2019 m. spalio 16 d., 1 str.

¹⁸⁰ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 11 d.

¹⁸¹ Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078(2). 2019 m. lapkričio 28 d.

¹⁸² Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 2, 3 ir 6 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 25-6746. 2025 m. balandžio 14 d. 6 str. 3 d.

įstatymo projekte nurodytą mokesčio paskirstymą, ši nekilnojamojo turto mokesčio dalis būtų skirta valstybės gynybos fondui.

Esminis projekto pokytis buvo fiziniams asmenims priklausančio gyvenamosios paskirties turto apmokestinimo peržiūra. Pirmiausia, įstatyme buvo siūloma įvesti pagrindinio būsto sąvoką, kuri apimtų nekilnojamąjį turtą, kuriam asmuo yra deklaravęs savo gyvenamąją vietą.¹⁸³ Pagrindiniam būstui būtų taikomas savivaldybės nustatytas neapmokestinamasis dydis ir mokesčio tarifas (nuo 0,1 iki 1 proc.).¹⁸⁴ Kitam fiziniam asmeniui priklausančiam turtui numatyti progresiniai tarifai (0,1 iki 1 proc.), priklausomai nuo turto vertės.¹⁸⁵ Projektas taip pat numatė atskiras taisykles apleistam ar neprižiūrimam nekilnojamajam turtui, kuriam būtų taikomas 4 proc. tarifas.¹⁸⁶ Tai rodo, kad pakeitimais buvo siekiama ne tik pakoreguoti atskirus tarifus, bet ir sukurti naują, labiau progresyvią ir savivaldybių sprendimais grindžiamą nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį.

Nors NTMI projektas sulaukė nemažai Seimo narių pasiūlymų, dėl pačių tarifų esminių nesutarimų nekilo. Dalis parlamentarų siūlė nustatyti didesnę progresyvumą tiek pagrindiniam gyvenamajam būstui, tiek kitam nekilnojamajam turtui, o kiti teikė tik pavienius tarifų koregavimo pasiūlymus, pavyzdžiui, vietoje 1 proc. tarifo tam tikrai turto grupei taikyti 0,8 proc. tarifą. Vis dėlto galutinėje redakcijoje bendrosios tarifų ribos iš esmės liko tokios pačios kaip ir pradiniam projekte. Išimtis padaryta tik apleistam ir neprižiūrimam nekilnojamajam turtui: jam iš pradžių siūlytas fiksuotas 4 proc. tarifas galutiniame variante pakeistas į 1–5 proc. tarifą, paliekant savivaldybėms teisę konkrečią jo ribą nustatyti savo sprendimu.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad nekilnojamojo turto mokesčio tarifų keitimas nesukelia didelių diskusijų ir reformų metu pradiniai pasiūlymų korekcijos nekeitė įstatymų projektų iš esmės.

4.3.2. Neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė

Nekilnojamojo turto mokesčio bazė yra nekilnojamojo turto mokestinė vertė, kuri nustatoma pagal nekilnojamojo turto vidutinę rinkos vertę.¹⁸⁷ Tačiau kaip ir daugelyje mokesčių įstatymų, NTMI taip pat yra numatyta išimčių, kuomet dalis nekilnojamojo turto vidutinės rinkos vertės gali būti neapmokestinama, t. y. nekilnojamojo turto rinkos vertė gali būti sumažinama ir mokesčio tarifas taikomas tik sumažintai turto vertės daliai.

¹⁸³ *Ibid*, 2 str. 9 d.

¹⁸⁴ *Ibid*, 6 str. 1-2 d.

¹⁸⁵ *Ibid*, 6 str. 4 d.

¹⁸⁶ *Ibid*, 6 str. 6 d.

¹⁸⁷ MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). Mokesčių teisė. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas, 381 psl.

Neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė dažnai tampa mokesčių reformų objektu. Atitinkamai, šis institutas buvo keičiamas ir vykdant 2019 ir 2025 metų mokesčių reformas.

2019 metų reforma siekta sumažinti fiziniams asmenims priklausančio gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties, taip pat žuvininkystės ir inžinerinio nekilnojamojo turto neapmokestinamąją vertę. Iš pradžių buvo siūloma ją mažinti nuo 220 000 iki 100 000 eurų. Kadangi asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų iki 18 metų, taip pat asmenims, auginantiems neįgalius vaikus, buvo taikoma didesnė neapmokestinamoji vertė, atitinkamai buvo siūloma mažinti ir šiai socialinei grupei taikomą neapmokestinamąjį dydį iki 200 000 Eur.¹⁸⁸ Vis dėlto Seimo nariams 150 000 Eur neapmokestinamojo turto vertės riba pasirodė per žema, todėl buvo pateiktas siūlymas ją didinti iki 150 000 eurų.¹⁸⁹ Būtent toks sprendimas ir buvo palaikytas Seime svarstant mokesčio pakeitimus. Taigi, neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė buvo sumažinta, tačiau ne tiek, kiek numatyta pirminiame įstatymo projekte.

Vykdant 2025 metų mokesčių reformą neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė tapo viena iš pagrindinių diskusijų temų. Atsižvelgiant į tai, kad pagal įstatymo projektą nekilnojamas turtas buvo suskirstytas į tam tikras grupes (pagrindinis būstas, kitas fiziniams asmenims priklausantis turtas, komercinis turtas), kiekvienai iš nekilnojamojo turto rūšių buvo priskirta ir atskira neapmokestinamojo turto vertė. Pagal Finansų ministerijos pateiktą įstatymo projektą pagrindinio būsto neapmokestinamąją vertę diskrecija palikta savivaldybei nustatant du kriterijus: nekilnojamojo turto mokesčinę vertę ir fizinių asmenų socialinę ir ekonominę padėtį. Kitam fiziniams asmenims priklausančiam nekilnojamajam turtui numatyta 20 000 Eur neapmokestinamoji vertė. Na, o komerciniam turtui neapmokestinamoji turto vertė nepriskirta, t. y. lygi 0.¹⁹⁰

Svarstymo stadijoje įstatymo projektas sulaukė pasiūlymų tiek iš Seimo narių, tiek iš visuomenės. Buvo gauta net virš 100 atskirų piliečių raštų prieštaraujančių pagrindinio būsto apmokestinimui. Pasiūlymus komitetui pateikė ir visuomeninės organizacijos, siūlančios neapmokestinti pagrindinio būsto.¹⁹¹ Dėl pagrindinio būsto apmokestinimo buvo surengtas ir gyventojų protestas, taip siekiant išreikšti nepasitenkinimą.¹⁹² Seimo nariai

¹⁸⁸ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. x-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 19-12034. 2019 m. spalio 16 d., 2 str.

¹⁸⁹ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 7 d.

¹⁹⁰ Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 2, 3 ir 6 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 25-6746. 2025 m. balandžio 14 d. 6 str.

¹⁹¹ Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto, Nr. XVP-437(2). 2025 m. birželio 9 d.

¹⁹² Verslo žinios (2025-04-27). Vilniuje vyko protestas prieš visuotinį NT mokestį.

<https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2025/04/27/vilniuje-vyko-protestas-pries-visuotini-nt-mokesti-567038>

visgi pateikė įvairesnių pasiūlymų. Vieni siūlė visiškai neapmokestinti pagrindinio būsto¹⁹³, kiti siūlė pagrindinio būsto neapmokestinamosios vertės nustatymo diskreciją palikti savivaldybėms, tačiau nustatyti tam tikrą minimalią vertę (pavyzdžiui, 200 000 Eur)¹⁹⁴, taip pat buvo siūlymų pagrindinio turto neapmokestinamąją vertę susieti ir su kitais rodikliais, pavyzdžiui, vidutine savivaldybės nekilnojamojo turto kaina.¹⁹⁵ Tačiau pakankamai greitai šias idėjas pakeitė kita – pagrindinio būsto neapmokestinamoji turto vertė turi būti nustatoma įstatyme, o ne perduodama savivaldybės sprendimui. Pirmajame Biudžeto ir finansų komiteto posėdyje buvo priimti pasiūlymai neapmokestinti pagrindinio būsto. Tačiau tuomet Seimo nariai pateikė skirtingus pasiūlymus neapmokestinamajai turto vertei nustatyti – 450 000 Eur ir 200 000 Eur. Komitete ir Seime buvo pritarta didesniajai 450 000 Eur sumai.¹⁹⁶ Nors didžiausias diskusijas sukėlė būtent pagrindinio būsto neapmokestinamoji turto vertė, tačiau pasiūlymai buvo nukreipti ir į kito fiziniams asmenims priklausančio turto neapmokestinamąsias vertes. Pavyzdžiui, buvo pateikti pasiūlymai šias ribas padidinti iki 50 000 Eur, 100 000 Eur, o vėliau ir iki 150 000 Eur. Seimas visgi priėmė sprendimą, kad optimaliausia būtų nustatyti 50 000 Eur neapmokestinamojo turto vertę.

Vertinant įstatymo pakeitimų įtaką nustatytam nekilnojamojo turto mokesčio reguliavimui, nekilnojamojo turto brokeriai taip pat atkreipia dėmesį, kad dalis gyventojų 2026 metais mokės net mažesnę nekilnojamojo turto mokestį negu mokėjo 2025 metais. Pavyzdžiui, jeigu nekilnojamojo turto mokestinė vertė siekia 300 000 Eur, 2025 metais savininkas per metus moka 750 Eur mokesčio. Įsigaliojus naujam mokesčiui, jis mokės mažiau – 700 Eur. Jeigu būsto mokestinė vertė siekia 2 mln. Eur, dabar savininkas per metus moka 32 750 Eur, o įsigaliojus mokesčiui mokės jau 17 250 Eur. Jam mokestis mažėja daugiau nei 50%. Augant mokestinei vertei, didėja ir skirtumas, kuris turtingiems investuotojams išeis į naudą.¹⁹⁷

Taigi, nors pradinis įstatymo projektu buvo siekiama apmokestinti didesnę mokesčių mokėtojų ratą ir surinkti didesnę kiekį mokesčių, tačiau praktikoje, mokesčių mokėtojų ratas tik dar labiau sumažėjo, kadangi iki reformos nekilnojamojo turto mokestį

¹⁹³ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(2). 2025 m. birželio 17 d.

¹⁹⁴ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(2). 2025 m. birželio 17 d.

¹⁹⁵ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(2). 2025 m. gegužės 23 d.

¹⁹⁶ Pagrindinio komiteto papildoma išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto XVP-437(2). 2025 m. birželio 16 d.

¹⁹⁷ Verslo žinios (2025-10-15). NT mokestis neprivers atsisakyti antro atostogų būsto, tačiau investuotojus pristabdys. <https://www.vz.lt/mano-pinigai/2025/10/15/nt-mokestis-neprivers-atsisakyti-antro-atostogu-busto-taciau-investuotojus-pristabdys-574013>

mokėjo visi fiziniai asmenys turintys nekilnojamojo turto, kurio vertė viršija 150 000 Eur, nepriklausomai nuo to, ar tai jų pagrindinis būstas ar ne, o po reformos nekilnojamąjį mokestį mokės tik labai didelės vertės pagrindinius būstus turintys asmenys.

4.3.3. Lengvatos

Nekilnojamojo turto mokesčio sistemoje, greta bendrųjų apmokestinimo taisyklių, taip pat numatytos ir tam tikros lengvatos. Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos daugiausia susijusios su nekilnojamojo turto naudojimo paskirtimi, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas turtas naudojamas socialinei globai ir priežiūrai, žemės ūkio veiklai, švietimo darbui, esantis kapinių teritorijoje. Taip pat nuo nekilnojamojo turto mokėjimo gali būti atleisti tam tikri įstatyme paminėti asmenys, tokie kaip užsienio diplomatinės atstovybės ir konsulai, valstybė ir savivaldybė, laisvojoje ekonominėje zonoje įsteigtos įmonės, tradicinės religinės bendruomenės.¹⁹⁸ Pažymėtina, kad nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų apimtis ir jų taikymo ribos neretai tampa mokesčių reformų objektu, atspindinčiu valstybės siekį iš naujo įvertinti esamų lengvatų efektyvumą ar nustatant naujas lengvatas.

2019 metais pateiktame įstatymo projekte nebuvo numatyta keisti nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų sąrašo. Tačiau Seimo nariai buvo pateikę pasiūlymų keisti ne tik NTMĮ 5 ir 6 straipsnius, bet ir 7, nustatantį lengvatų sąrašą. Konkrečiai buvo siūloma lengvatų nebetaikyti nekilnojamajam turtui esančiam kapinių teritorijoje, kūrybinėms dirbtuvėms, kurios naudojamos kūrėjo statusą turinčio asmens, savivaldybėms priklausančiam turtui, laisvosiose ekonominėse zonose esančiam turtui, bankrutavusių įmonių nekilnojamajam turtui, profesinių sąjungų nekilnojamasis turtas ir kt.¹⁹⁹ Biudžeto ir finansų komitetas pasisakė, kad pritaria pateiktam įstatymo projektui, tačiau atsižvelgiant į tai, kad įstatymo pakeitimai įsigaliotų jau po kiek daugiau nei mėnesio ir savivaldybės jau yra nusistačiusios tarifus 2020 metams, nusprendė šiuos pasiūlymus svarstyti vėliau.²⁰⁰ Be to, buvo pateiktas pasiūlymas ir neapmokestinti nekilnojamojo turto, kai tai yra vienintelis šeimos turtas.²⁰¹ Šis pasiūlymas buvo atmestas, nes išplėstų lengvatą fizinių asmenų nekomercinės paskirties nekilnojamajam turtui, t. y. būtų siaurinama mokesčio bazė, kas iš esmės neatitinka įstatymo projekto tikslų, susijusių su ekonomikos augimui mažiau žalingų

¹⁹⁸ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741, 7 str.

¹⁹⁹ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 7 d.

²⁰⁰ Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 28 d.

²⁰¹ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. gruodžio 5 d.

mokesčių bazės plėtra. Kartu komitetas atkreipė dėmesį, kad dėl siūlomos papildomos lengvatos pajamos iš nekilnojamojo turto mokesčio būtų mažesnės, nei suplanuota Vyriausybės pateiktame 2020 metų valstybės biudžeto projekte.²⁰²

2025 m. Vyriausybės pateiktame pirmajame įstatymo projekte nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų sąrašas iš esmės nebuvo išplėstas, tačiau buvo pakeistas fizinių asmenų turto apmokestinimas. Iki tol įstatymas numatė, kad fizinių asmenų tam tikros paskirties nekilnojamasis turtas neapmokestinamas, jeigu jo vertė neviršija 150 000 eurų, o šeimoms, auginančioms tris ir daugiau vaikų arba vaiką su negalia, – 200 000 eurų.²⁰³ 2025 m. projekte šios bendros neapmokestinamosios ribos nebeliko. Vietoje jos buvo pasiūlyta nauja tvarka, pagal kurią fizinių asmenų turtas būtų apmokestinamas taikant skirtingus tarifus pagal jo vertę. Kartu projekte buvo numatyta lengvata pagrindiniam gyvenamajam būstui: už jį apskaičiuotas mokestis būtų mažinamas 50 proc., o šeimoms, auginančioms tris ir daugiau vaikų arba vaiką su negalia, – 75 proc.²⁰⁴ Teisėkūros procese buvo pateiktas pasiūlymas papildomai numatyti 50 proc. mokesčio lengvatą daugiavaikėms šeimoms ir šeimoms, auginančioms vaiką su negalia, ne tik pagrindiniam gyvenamajam būstui, bet ir kitam jų nekilnojamajam turtui, jeigu jo bendra mokestinė vertė neviršytų 200 000 eurų.²⁰⁵ Tačiau šiam pasiūlymui nebuvo pritarta. Taigi, naujoje nekilnojamojo turto mokesčio redakcijoje įstatyme lengvatų sistema nebuvo išplėsta: fiziniams asmenims išliko bendrosios įstatyme numatytos lengvatos, savivaldybėms palikta teisė savo biudžeto sąskaita mokestį sumažinti arba nuo jo atleisti, o pagrindinio gyvenamojo būsto apsauga buvo sprendžiama ne per papildomas lengvatas, bet per savivaldybių nustatomą neapmokestinamąjį dydį, kuris negali būti mažesnis kaip 450 000 eurų.

²⁰² Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Nr. XIII P-4078. 2019 m. gruodžio 11 d.

²⁰³ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2024 m. balandžio 25 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741, 7 str. 1 d. 5-6 p.

²⁰⁴ Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 2, 3 ir 6 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 25-6746. 2025 m. balandžio 14 d. 7 str. 3-4 d.

²⁰⁵ Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(4). 2025 m. birželio 17 d.

IŠVADOS

1. Konstitucijoje nustatyta, kad pagrindiniai mokesčių elementai turi būti įtvirtinti įstatymu. Vis dėlto vien įstatymo forma savaime neužtikrina mokesčių įstatymų konstitucingumo. Mokesčių įstatymas taip pat turi atitikti teisėkūros kokybės reikalavimus: neprieštarauti Konstitucijai ir kitiems aukštesnės galios teisės aktams, būti aiškus, suprantamas ir nedviprasmiškas, o jo įsigaliojimas turi būti nustatytas taip, kad mokesčių mokėtojams būtų paliktas pakankamas *vacatio legis*. Todėl mokesčių teisėje svarbus ne tik reikalavimas pagrindinius mokesčių elementus nustatyti įstatymu, bet ir pareiga užtikrinti tokio reguliavimo atitiktį teisinio tikrumo, teisėtų lūkesčių apsaugos ir atsakingo valdymo ir valdžios atsakomybės principams.
2. Nors tiek 2008 m., tiek 2019 m. vykdant mokesčių reformas buvo nesilaikyta 6 mėnesių *vacatio legis* reikalavimo, Konstitucinio Teismo pozicija šiais atvejais išsiskyrė. 2008 m. reformai buvo pritaikyta *vacatio legis* išimtis dėl sudėtingos ekonominės situacijos, o 2019 m. priežasčių išimčiai pritaikyti nebuvo rasta. Tuo tarpu 2025 m. mokesčių reforma, nors formaliai ir atitiko *vacatio legis* reikalavimą, tačiau kelia abejonių dėl jos atitikties Konstitucijai dėl kitų aspektų. Pavyzdžiui, nepakankamai aiškiai apibrėžtas akcizo objektas bei metų pabaigoje priimti GPMĮ pakeitimai, susiję su ūkininkų apmokestinimu.
3. Išanalizavus skirtingas mokesčių reformas, galima įžvelgti tam tikras teisėkūros tendencijas. 2025 m. reforma išsiskyrė itin gausiu Seimo narių ir visuomenės pasiūlymų skaičiumi bei gyventojų mitingais, kurie lėmė reikšmingas pradinių įstatymų projektų korekcijas. Dėl šių pakeitimų dalis pirminių reformos tikslų nebuvo įgyvendinta visa apimtimi. Tuo tarpu 2008 m. ir 2019 m. mokesčių reformos sulaukė mažiau pasiūlymų, todėl jų galutinis turinys iš esmės mažiau nutolo nuo pradinių reformų tikslų.
4. Nagrinėjamos reformos neformavo nuosekliai vystomos mokesčių sistemos, o veikiau atspindėjo siekį per mokesčių teisę reaguoti į to meto valstybės poreikius. Tai rodo skirtinga reformų logika: vienais atvejais mažinta mokesstinė našta ir vienodintas apmokestinimas, kitais – didintas progresyvumas, plėstos išimtys ar siekta papildyti biudžetą. Todėl šio laikotarpio mokesčių sistemos raida vertintina kaip fragmentiška, situacinių sprendimų visuma, o ne nuoseklus ilgalaikės mokesstinės politikos įgyvendinimas.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. Valstybės žinios, 1992, 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 91-2533.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 23-585.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 62-2276.
5. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. rugpjūčio 21 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 82-3529.
6. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas. Valstybės žinios, Nr. 53-2361.
7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. Valstybės žinios, Nr. 109-4887.
8. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. liepos 1 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 105-3864.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. liepos 19 d. nutartis, Valstybės žinios, Nr. 90-3580.
10. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 181-6708.
11. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 126-5132.
12. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 68-3094.
13. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 46-2219.
14. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 19-938.
15. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas, Valstybės žinios, Nr. 130-6682.
16. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. liepos 8 d. nutarimas, TAR, Nr. 2016-19478.

17. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas, TAR, Nr. 28387.
18. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas, TAR, Nr. 14281.
19. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2025 m. spalio 9 d. nutarimas, TAR, Nr. 16984.
20. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas. 1990 m. birželio 26 d. Nr. I-324. Valstybės žinios, 1990, Nr. 30-0.
21. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymas. 2025 m. birželio 17 d. Nr. XV-286, TAR, 2025, Nr. 11282.
22. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2007 m. balandžio 3 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
23. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2008 m. gruodžio 23 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
24. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2018 m. gruodžio 20 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
25. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2019 m. gruodžio 17 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
26. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2023 m. gruodžio 19 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
27. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Nr. XV-343, TAR 2025, Nr. 11757.
28. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2025 m. gruodžio 16 d. Nr. XV-680, TAR, 2025, Nr. 22569.
29. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. 2025 m. gruodžio 16 d. Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
30. Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas. 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-231. Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2739.
31. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 1994 m. birželio 28 d. Nr. I-974. Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525.

32. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2011 m. gruodžio 21 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741.
33. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2024 m. balandžio 25 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741.
34. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. 2025 m. birželio 26 d. Valstybės žinios., 2005, Nr. 76-2741.
35. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
36. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. 2001 m. gruodžio 20 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
37. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2007 m. liepos 3 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
38. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2008 m. gruodžio 18 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
39. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2009 m. gruodžio 9 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
40. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2017 m. gruodžio 7 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
41. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2019 m. gruodžio 17 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
42. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2025 m. birželio 30 d. Valstybės žinios., 2001, Nr. 110-3992.
43. Lietuvos Respublikos Seimo 1996 m. gruodžio 10 d. nutarimas Nr. VIII-28 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“. Valstybės žinios, 1996, Nr. 120-2821.
44. Lietuvos Respublikos Seimo 2008 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. XI-52 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, Valstybės žinios, 2008, Nr. 146-5870.
45. Lietuvos Respublikos Seimo 2016 m. gruodžio 13 d. nutarimas Nr. XIII-82 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, TAR, 2016, Nr. 28737.
46. Lietuvos Respublikos Seimo 2024 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. XV-54 „Dėl Devynioliktosios Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“, TAR, 2024, Nr. 22047.

47. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. vasario 8 d. nutarimu Nr. 132 patvirtintas Finansų ministerijos 2006-2008 m. sutrumpintas strateginis veiklos planas. Valstybės žinios, 2006, Nr. 21-683.
48. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. kovo 25 d. nutarimu Nr. 223 patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 metų veiklos ataskaita. Valstybės žinios, 2009, Nr. 38-1456.
49. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. kovo 25 d. nutarimu Nr. 300 patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2019 metų veiklos ataskaita. TAR, 2020, Nr. 11236.
50. Lietuvos Respublikos Seimo valdybos 2008 m. spalio 7 d. sprendimas Nr. 2434 „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos nuostatų“, TAR, 2014, Nr. 2014-07519.
51. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2021 m. rugsėjo 13 d. įsakymas Nr. 1R-295 „Dėl Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos Europos Sąjungos teisės grupės nuostatų“, TAR, 2021.
52. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymo Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“ pakeitimo. 2020 m. birželio 19 d. Nr. VA-48. TAR, 2020, Nr. 13517.

Specialioji literatūra

1. ALM, James (2026) *Linking Tax Administration Reform with Tax Reform*, Working Papers 2602, Tulane University, Department of Economics.
2. ALM, James, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge ir RIDER, Mark. (2006). *The challenges of tax reform in a global economy*, Springer, New York, US.
3. BIKAS, Egidijus, SUBAVIČIENĖ, Rasa, ASTRAUSKAITĖ, Ieva ir kt. (2014) *Evaluation of the personal income progressive taxation and the size of tax-exempt amount in Lithuania*. Ekonomika 2014, Vilniaus universiteto leidykla.
4. HANAPPI, T. (2018), *Loss carryover provisions: Measuring effects on tax symmetry and automatic stabilisation*, OECD Taxation Working Papers, No. 35, OECD Publishing, Paris.
5. KRIVKA, Algirdas (2013), *Ekonominės krizės poveikio Lietuvos ūkio šakoms tyrimas*, Verslas: teorija ir praktika.

6. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge (2025). *The Art of Tax Reform, Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, IEF, vol. 255(4).
7. MEDELIENĖ, Aistė ir LUKAS, Mindaugas (2015) *Vacatio legis mokesčių teisėje*, Teisė 2015, Vilniaus universiteto leidykla.
8. MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas.
9. MURAUSKAS, Donatas (2011) *Teisinės valstybės principas: sampratos paieškos doktrinoje*, Teisė 2011.
10. NOVOŠINSKIENĖ, Albina (2012). *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*, Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos
11. OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en>.
12. OECD (2022). *Tax Policy Reviews: Lithuania 2022*, Tax Policy Reviews, OECD Publishing, Paris.
13. PUZINSKAITĖ, Egidija ir KLIŠAUSKAS, Romanas (2012) *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*, Jurisprudencija.
14. UGRINOV, S. (2025). *The effects of environmental taxes on environmental pollution in the member states of the European Union*. Economic Systems, 49(3).
15. WITTE, John F (1994). *Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*, by Cedric Sandford, National Tax Journal, Chicago, Ill. Vol. 47, Iss. 4.

Teismų praktika

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A6-1845/2006.

Internetiniai šaltiniai

1. Kauno diena (2008-05-14). *Mokesčių reforma sutikta be ovacijų*. <https://kauno.diena.lt/dienrastis/kita/mokesciu-reforma-sutikta-be-ovaciju-29037>.
2. Delfi (2005-05-26). *Laikinasis socialinis mokestis yra geriausias pasirinkimas mokesčių reformai finansuoti, tvirtina A. Brazauskas*. <https://www.delfi.lt/verslas/naujienos/laikinasis-socialinis-mokestis-yra-geriausias-pasirinkimas-mokesciu-reformai-finansuoti-tvirtina-a-brazauskas-6766574>.

3. *Ekonomikos skatinimo ir koronaviruso (COVID-19) plitimo sukeltų pasekmių mažinimo priemonės.*
<https://koronastop.lrv.lt/uploads/documents/files/Priemones.pdf>.
4. ELTA (2025-01-14). *Šadžius: Vyriausybė neis mokesčių reformos keliu.*
<https://lnk.lt/straipsniai/visi/sadzius-vyriausybe-neis-mokesciu-reformos-keliu/294156>.
5. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (2023-03-21). *Finansų ministrės Gintarės Skaistės pranešimas.*
https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/Mokestiniu%20pasiulyumu%20paketas_0321_PDF.pdf.
6. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (2025-04-16). *Teikiamas mokestinių pasiūlymų paketas: siekiama socialiai teisingesnės ir efektyvesnės mokesčių sistemos.* <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/teikiamas-mokestiniu-pasiulymu-paketas-siekiama-socialiai-teisingesnes-ir-efektyvesnes-mokesciu-sistemos/>.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2025-07-01). *Mokestinių pasiūlymų projektas.* <https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/mokestiniu-pasiulymu-paketas/>.
8. LRT (2019-10-17). *Valdančiųjų šokis su pinigais arba kodėl staiga prireikė naujų mokesčių.* <https://www.lrt.lt/naujienos/lietuvoje/2/1107385/valdanciuju-sokis-su-pinigais-arba-kodel-staiga-prireike-nauju-mokesciu>.
9. LRT (2025-03-21). *Cukraus mokestis sveikatos nepagerins, jei jį pakeis tikinti bomba – saldikliai.* <https://www.lrt.lt/naujienos/sveikata/682/2517290/cukraus-mokestis-sveikatos-nepagerins-jei-ji-pakeis-tiksinti-bomba-saldikliai?srsId=AfmBOooBxuqhW9bgU-LM5DcrpICT1gJF2fvo84CGrXmvCoR2mnpfSHeb>.
10. LRT (2025-04-27). *Vilniaus Katedros aikštėje vyks protestas prieš planuojamą įvesti visuotinį NT mokestį.*
https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2547189/vilniaus-katedros-aiksteje-vyks-protestas-pries-planuojama-ivesti-visuotini-nt-mokesti?srsId=AfmBOooqLl5dinbLFwuExCR_A16oj8_cw8XBOZpSwrhW3C0vw3_Mxc.
11. LRT (2025-06-26). *Nepaisant lengvatinio GPM, protestuojantys žemdirbiai jaučiasi neišgirsti.* <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2598039/nepaisant-lengvatinio-gpm-protestuojantys-zemdirbiai-jauciasi>

[neisgirsti?srsltid=AfmBOopdIOBTx6v2FHLdun3VOzcAYJHBeJrMqgK__DUtBr2SzlnAtYAK](https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2591235/ukininkai-protestuos-pries-mokesciu-reforma-rengiamas-ispejamasis-piketas?srsltid=AfmBOopdIOBTx6v2FHLdun3VOzcAYJHBeJrMqgK__DUtBr2SzlnAtYAK).

12. LRT (2026-06-16). *Ūkininkai protestuos prieš mokesčių reformą – rengiamas įspėjamasis piketas*. https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2591235/ukininkai-protestuos-pries-mokesciu-reforma-rengiamas-ispejamasis-piketas?srsltid=AfmBOooqEYkHR-j_cuWlyMOy_3M-OgbC6sPOlwhj60NkSuNi-HDN4-Tp.
13. OECD. *Corporate taxation*. <https://www.oecd.org/en/topics/corporate-taxation.html>.
14. Seimo pranešimas žiniasklaidai (2025-12-16). *Seimas patikslino žemės ūkio veiklos pajamų apmokestinimą*. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35403&p_k=1&p_t=293538&p_a=1648&p_kade_id=10.
15. Skundas Lietuvos Respublikos Seimo Etikos ir procedūrų komisijai (2025-06-09). *Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto ir Teisėkūros pagrindų įstatymo pažeidimų Biudžeto ir finansų komitetui svarstant mokesčių reformą sąlygojančius įstatymų projektus*. <https://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2025/06/2025-06-09-Etikos-ir-proceduru-komisijai-del-pazeidimu-LVK-LPK-IF-Unicorns-1.pdf>.
16. Teisės aktų gidas. *Minimalioji mėnesinė alga (MMA) ir minimalusis valandinis atlygis (MVA)*. <https://www.tagidas.lt/savadai/9003/>.
17. Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiama informacija internetinėje svetainėje. *Apie nealkoholinių saldintų gėrimų apmokestinimą akcizais nuo 2026 m.* <https://www.vmi.lt/evmi/5717>.
18. Verslo žinios (2019-12-17). *Seimas iki 20 % padidino pelno mokestį bankams*. <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/bankai-draudimas/2019/12/17/seimas-iki-20-padidino-pelno-mokesti-bankams>.
19. Verslo žinios (2025-04-27). *Vilniuje vyko protestas prieš visuotinį NT mokestį*. <https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2025/04/27/vilniuje-vyko-protestas-pries-visuotini-nt-mokesti-567038>.
20. Verslo žinios (2025-10-15). *NT mokestis neprivers atsisakyti antro atostogų būsto, tačiau investuotojus pristabdys*. <https://www.vz.lt/mano-pinigai/2025/10/15/nt-mokestis-neprivers-atsisakyti-antro-atostogu-busto-taciau-investuotojus-pristabdys-574013>.

Kita

1. Aiškinamasis raštas dėl Akcizų įstatymo Nr. IX-569 37 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. spalio 11 d. Nr. XIIP-3954.
2. Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 4 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. sausio 27 d. Nr. XIIP-3614.
3. Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-436.
4. Aiškinamasis raštas dėl įstatymų projektų, XVP-754. 2025 m. rugsėjo 19 d. Nr. XVP-753.
5. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto. 2008 m. gruodžio 15 d. Dokumento Nr. XP-3425(2).
6. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2009 m. sausio 20 d. Nr. XIP-253.
7. Aiškinamasis raštas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2019 m. spalio 17 d. Nr. XIIP-4020.
8. Aiškinamasis raštas dėl pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 382, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymo projekto. 2008 m. gruodžio 15 d. Dokumento Nr. XP-3424(2).
9. Aiškinamasis raštas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIP-4164. 2019 m. lapkričio 12 d.
10. Aiškinamasis raštas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-435.
11. Aiškinamasis raštas dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2025 m. gegužės 14 d. Nr. XVP-440.
12. 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 18(1) straipsniu įstatymo projektas. 2008 m. gruodžio 15 d. Nr. XP-3425(2).

13. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 2 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIIIP-3613. 2019 m. birželio 27 d.
14. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 29, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XV-343 1, 3, 6, 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. 2025 m. gruodžio 4 d. Nr. XVP-753(2).
15. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. 2025 m. spalio 10 d. redakcija.
16. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d.
17. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 131, 16, 17, 18, 182, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 14 d.
18. Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 2, 3 ir 6 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 25-6746. 2025 m. balandžio 14 d.
19. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. x-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. 19-12034. 2019 m. spalio 16 d.
20. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43, 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymas Nr. XV-285. 2025 m. birželio 17 d.
21. Lietuvos Respublikos Saugumo įnašo įstatymo projektas. 2024 m. liepos 31 d. Nr. 24-12427.
22. Lietuvos Respublikos Seimo Etikos ir procedūrų komisijos išvada dėl įstatymų projektų Reg. Nr. XVP-432(2)- XVP-440(2). 2025 m. birželio 16 d. Nr. 101-I-13.
23. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo nr. XV-287 1 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, 2025-10-13, Nr. XVP-800
24. Pagrindinio komiteto išvada dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr XVP-436(2). 2025 m. birželio 9 d.
25. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078(2). 2019 m. lapkričio 28 d.

26. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. gruodžio 11 d.
27. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 28 d.
28. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto, Nr. XVP-437(2). 2025 m. birželio 9 d.
29. Pagrindinio komiteto išvada dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto Nr. XVP-435(2). 2025 m. birželio 17 d.
30. Pagrindinio komiteto papildoma išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto XVP-437(2). 2025 m. birželio 16 d.
31. Pagrindinio komiteto papildoma išvada dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38(3), 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164(2). 2019 m. gruodžio 13 d.
32. Pasiūlymas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1335 2 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-3613. 2019 m. spalio 22 d.
33. Pasiūlymas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6, 13-1, 16, 17, 18, 18-2, 19, 20, 21, 23, 27, 34 ir 35 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-436. 2025 m. gegužės 23 d.
34. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. gruodžio 5 d.
35. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 11 d.
36. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4078. 2019 m. lapkričio 7 d.
37. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(2). 2025 m. birželio 17 d.
38. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(2). 2025 m. gegužės 23 d.

39. Pasiūlymas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto Nr. XVP-437(4). 2025 m. birželio 17 d.
40. Pasiūlymas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164. 2019 m. gruodžio 5 d.
41. Pasiūlymas dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projekto Nr. XV-285. 2025 m. birželio 16 d.
42. Pasiūlymas 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 18(1) straipsniu įstatymo projektui. 2008 m. gruodžio 18 d. Nr. XP-3425(2).
43. Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projektas Nr. XIIIIP-4164. 2019 m. lapkričio 12 d.
44. Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 5, 17, 18, 30, 33, 34, 35, 38-2, 41, 43 ir 56-1 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 30-3 straipsniu įstatymo projektas Nr. XVP-435(2). 2025 m. birželio 9 d.
45. Teisės Departamento išvada dėl Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2, 4, 12, 14, 30, 31, 55, 56(1) straipsnių, 3 priedėlio pakeitimo ir Įstatymo papildymo 38(3), 40(2) ir 56(2) straipsniais įstatymo projekto Nr. XIIIIP-4164(2). 2019 m. gruodžio 12 d.

SANTRAUKA

Mokesčių sistemos reformos Lietuvoje: įgyvendintos ir neįgyvendintos teisėkūros iniciatyvos

Virginija Baranauskaitė

Šiame darbe analizuojami konstituciniai reikalavimai, taikomi mokesčių santykių reguliavimui, ir atskleidžiama, kad mokesčių įstatymų konstitucingumą lemia ne tik pareiga esminius mokesčių elementus nustatyti įstatymu, bet ir teisinio apibrėžtumo, teisėtų lūkesčių apsaugos bei atsakingo valstybės valdymo principų laikymasis. Atsižvelgiant į tai, darbe vertinama, kaip šiuos reikalavimus atitiko 2008 m., 2019 m. ir 2025 m. Lietuvos mokesčių sistemos reformos. Nustatyta, kad vykdant 2008 m. ir 2019 m. reformas buvo pažeistas *vacatio legis* principas, tačiau Konstitucinio Teismo vertinimas dėl šių reformų konstitucingumo skyrėsi dėl nevienodų jų įgyvendinimo aplinkybių. Tuo tarpu 2025 m. mokesčių reformos konstitucingumas kelia abejonių dėl nepakankamai aiškaus akcizų objekto apibrėžimo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimų, priimtų 2025 m. gruodžio mėnesį.

Toliau darbe analizuojamos šių reformų metu įgyvendintos ir neįgyvendintos iniciatyvos gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio srityse, lyginant pirminius reformų sumanymus su galutinai priimtais sprendimais. Analizė parodė, kad 2025 m. reforma išsiskyrė itin dideliu pasiūlymų ir korekcijų skaičiumi, todėl galutiniai įstatymų pakeitimai labiau nutolo nuo pradinių tikslų negu 2008 m. ir 2019 m. reformų atvejais. Apibendrinant nustatyta, kad nagrinėtos reformos neformavo nuoseklios ilgalaikės mokesčių sistemos raidos, o labiau atspindėjo į konkretaus laikotarpio fiskalinius ir politinius poreikius orientuotus sprendimus. Todėl šio laikotarpio Lietuvos mokesčių sistemos raida vertintina kaip fragmentiška, o mokesčių teisėkūroje ir toliau išlieka aktualus konstitucinių aiškumo, stabilumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos reikalavimų užtikrinimas.

SUMMARY

Reforms of the Tax System in Lithuania: Implemented and Unimplemented Legislative Initiatives

Virginija Baranauskaitė

This thesis examines the constitutional requirements applicable to the regulation of tax relations and demonstrates that the constitutionality of tax laws depends not only on the obligation to establish the essential elements of taxation by statute, but also on compliance with the principles of legal certainty, the protection of legitimate expectations, and responsible governance. In this context, the thesis assesses the extent to which the Lithuanian tax system reforms of 2008, 2019, and 2025 complied with these requirements. It was established that the *vacatio legis* principle was violated during the 2008 and 2019 reforms; however, the Constitutional Court's assessment of the constitutionality of these reforms differed due to the differing circumstances of their implementation. By contrast, the constitutionality of the 2025 tax reform may be called into question because of the insufficiently clear definition of the object of excise duty and the amendments to the Law on Personal Income Tax adopted in December.

The thesis further analyses the initiatives implemented and not implemented during these reforms in the areas of personal income tax, corporate income tax, and real estate tax, comparing the original reform proposals with the final adopted decisions. The analysis showed that the 2025 reform was marked by an exceptionally high number of proposals and amendments, as a result of which the final legislative changes departed more significantly from the original objectives than in the cases of the 2008 and 2019 reforms. In conclusion, it was found that the reforms under examination did not shape a consistent long-term development of the tax system, but rather reflected decisions driven by the fiscal and political needs of a particular period. Therefore, the development of Lithuania's tax system during this period should be regarded as fragmented, while ensuring the constitutional requirements of clarity, stability, and the protection of legitimate expectations remains an ongoing concern in tax law-making.