

# MOKESČIŲ REGULIACINIO MECHANIZMO ANALIZĖ

## Povilas Gruodis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros doktorantas  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 75  
El. paštas: povilas@consultax.lt

*Straipsnyje analizuojama mokesčių teisės reguliacinė funkcija, jos poveikio mechanizmas, tiriami ir analizuojami mokesčių teisės reguliacinės funkcijos ypatumai. Siekdamas atskleisti svarbiausius mokesčių teisės reguliacinės funkcijos požymius, autorius mokesčių teisės reguliacinį mechanizmą ir jo poveikį analizuoja lygindamas jį su tradicine pozityviosios teisės metodologija pagrįsta teisinio reguliavimo samprata. Straipsnyje daug dėmesio skiriama mokesčių reguliacinės funkcijos fiskaliniam (ekonominiam) turiniui.*

*The article analyses regulative function and regulative mechanism of the tax law. The article focuses on the analysis of the features of the regulative tax function and its regulative impact. The features of the regulative tax function are analyzed in comparison with legal regulation based on the methodology of traditional positivism. Also the article focuses on the strong economical content of the regulative tax function.*

## Įvadas

Visuotinai pripažįstama, kad pagrindinis mokesčių teisės tikslas yra fiskalinis – užtikrinti pakankamas fiskalines pajamas valstybės biudžetui finansuoti ir valstybės funkcijai įgyvendinti. Fiskalinė mokesčių teisės funkcija visada iškeliama į pirmą vietą ir pabrėžiama labiausiai, todėl dažnai pamirštama, kad mokesčių teisė yra sudedamoji bendrojo teisinio reguliavimo dalis, kuriai, be kitų teisinio reguliavimo funkcijų, yra būdinga ir reguliacinė funkcija, ją naudojant efektyviai galima ne tik užtikrinti valstybės ekonomikos stabilumą, bet ir sukurti visiškai savarankišką savireguliacinę ekonomikos teoriją pagrįstą modernų teisinio reguliavimo mechanizmą, kuris galėtų būti naudojamas kaip tradicinio sankcijomis bei administraciniais draudimais ir nurodymais pagrįsto teisinio reguliavimo alternatyva.

Šiame straipsnyje analizuojama mokesčių teisės reguliacinės funkcijos sąvoka, pagrindinės jos ypatybės, reguliacinės mokesčių funkcijos poveikio mechanizmas, taip pat jo santykis su tradiciniu vyraujančiu teisinio reguliavimo modeliu, pagrįstu administraciniais draudimais ir nurodymais. Taip pat daug dėmesio skiriama mokesčių teisės reguliacinės funkcijos ekonominio turinio analizei.

Straipsnyje yra ieškoma šiuo metu dar tik kuriamo finansų sektoriaus apmokestinimo mechanizmo metodologinio pagrindimo, tiriamas ir aprašomas reguliacinis mokesčių teisės normų mechanizmas ir jo įtaka reguliuojant socialinį elgesį. Straipsnis yra aktualus tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu, nes reguliacinė mokesčių teisės funkcija ir jos poveikio mechanizmas atskirai nebuvo tiriamas ir analizuojamas nei nacionaliniu, nei tarptautiniu mastu. Analizuojama problema nėra iširta nei tarptautiniu, nei nacionaliniu mastu – mokesčių teisės reguliacinė funkcija ir poveikio mechanizmas atskirai nebuvo analizuojami ir tiriami.

Straipsnyje naudojamosi sisteminiu, aprašomuoju, loginiu-analitiniu lyginamuoju ir istoriniu tyrimo metodais.

## 1. Mokesčių teisės reguliacinės funkcijos esmė

Pripažįstama, kad mokesčių teisei yra būdingos dvi pagrindinės funkcijos: fiskalinė ir reguliacinė<sup>1</sup>. Fiskalinės mokesčių teisės funkcijos turinį sudaro būtinybė užtikrinti pakankamas pajamas į valstybės biudžetą, t. y. surinkti pakankamą kiekį mokesčių pajamų. Reguliacinė mokesčių teisės funkcija pasireiškia mokesčių teisės normų poveikiu socialiniams santykiams – pripažįstama, kad mokesčių teisės normomis ir teisiniu apmokestinimo mechanizmu galima efektyviai reguliuoti įvairius socialinius santykius.

Mokesčių teisei kartais priskiriama ir aplinkosauginė funkcija, t. y. racionalaus gamtos išteklių naudojimo skatinimas, aplinkos taršos mažinimo ir pažangių gamybos technologijų diegimo skatinimas<sup>2</sup>, tačiau iš esmės tai yra ta pati reguliacinė mokesčių teisės funkcija, pasireiškianti aplinkos apsaugos teisiniu santykiu reglamentavimu mokesčių teisės normomis, todėl šiame straipsnyje aplinkosauginė mokesčių teisės funkcija nebus tirama kaip savarankiška mokesčių teisės funkcija.

Reguliacinė mokesčių teisės funkcija pasireiškia mokesčių teisės normų poveikiu socialiniams santykiams. Mokesčių teisės normos poveikio mechanizmo analizė reikalauja mokesčių teisės normos poveikio mechanizmo analizės, nes būtent mokesčių teisės norma yra esminė mokesčių teisės reguliacinio mechanizmo dalis, per kurią tiesiogiai yra reguliuojamas vienas ar kitas socialinis reiškinys. Neatsižvelgiant į tai, kad paprastai teisės mokslas skiria kelias skirtingas mokesčių teisės normų rūšis (specializuotas, reguliacines, apsaugines *et. al.*), šio straipsnio kontekste mokesčių teisės norma toliau analizuojama supaprastinta (bendraja) prasme, t. y. kaip teisės norma, nustatanti prievolę mokėti privalomas įmokas (mokesčius) į valstybės biudžetą. Tiriamos supaprastintos mokesčių teisės normos hipotezėje yra nurodomos sąlygos, kuriomis turi įvykti mokesčiai padariniai, įtvirtinti mokesčių teisės normos dispozicijoje. Mokesčių teisės normos sankcija yra taikoma už atitinkamų mokesčių padarinių ignoravimą įvykus hipotezėje apibūdintoms aplinkybėms.

## 2. Mokesčių reguliacinis mechanizmas ir jo poveikio analizė

Patį mokesčio nustatymo arba mokesčių teisės normos veikimo mechanizmą supaprastintai galima pavaizduoti šitaip: mokesčių teisės normos hipotezėje yra aprašomos tam tikros sąlygos, kurioms įvykus, mokesčių teisės normos subjektui atsiranda prievolė mokėti į biudžetą nustatyto dydžio mokesť. Pavyzdžiui, jeigu pasirenkamas elgesio modelis A, tai tokiu atveju atitinkamą elgesio modelį pasirinkęs teisės subjektas (mokesčių mokėtojas) privalo į valstybės biudžetą sumokėti a dydžio mokesť, jeigu pasirenkamas alternatyvus elgesio modelis A1, tada mokesčių mokėtojas privalės į valstybės biudžetą sumokėti a1 dydžio mokesť. Šio darbo tikslais tariama, kad elgesio modeliai A ir A1 yra visiškai alternatyvūs ir pagal savo pobūdį bei sukkeliamus socialinius padarinius visiškai panašūs: pavyzdžiui, elgesio modelis A atitinka veiklos vykdymą asmeniui įsteigiant juridinį asmenį, o elgesio modelis A1 – tapačios veiklos vykdymą neįsteigiant juridinio asmens, o asmeniui veikiant kaip individualiam veiklos vykdytojui. Analizuojamoje mokesčių teisės normoje aprašyti mokesčiai padariniai a ir a1 šio darbo tikslais yra skirtingi ir reiškia skirtingo dydžio mokesčius veiklą A ir A1 būdu vykdančiam subjektui. Preziumuojama, kad mokesčių mokėtojas iš anksto žino vienu ar kitu būdu vykdomos veiklos būsimus mokesčius padarinius mokesčių mokėtojui. Atsižvelgiant į tai, preziumuojama, kad mo-

<sup>1</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2011, p. 39–40.

<sup>2</sup> Ten pat, p. 41.

kesčių mokėtojo pasirinkimas vykdyti veiklą vienu ar kitu būdu neabejotinai bus veikiamas mokesčių teisės normos dispozicijoje nustatytų mokesčių padarinių – mokesčių mokėtojas bus linkęs rinktis tokį elgesio modelį, kuris jam sukels palankiausias mokesčius padarinius, t. y. veiklą, už kurią atsidaranti prievolė mokėti mokesť bus mažiausia.

Taigi mokesčių teisės normos reguliacinis mechanizmas yra pagrįstas išankstiniu mokesčių mokėtojo informavimu apie mokesčių mokėtojo pasirenkamų veiksmų sukeltus mokesčius padarinius. Skirtingi mokesčiai padariniai daro įtaką renkantis mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos struktūrą ir yra reguliuojamas tiek mokesčių mokėtojo elgesys pasirenkant tam tikrą veiklos modelį, tiek pačios mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos intensyvumas.

Daroma prielaida, kad mokesčių mokėtojas, įvertinęs mokesčių A ir A1 elgesio modelių rezultatą, pasirenks tokį elgesio modelį, kuris mokesčių mokėtojui lems palankesnę mokesčių rezultatą a1 arba a, atsižvelgiant į tai, kuris iš jų yra palankesnis mokesčių mokėtojui. Čia papildomai pažymėtina, kad net jeigu supaprastintos mokesčių teisės normos hipotezėje yra apibūdinta tik viena grupė aplinkybių, aprašančių tik vieną numatomą elgesio modelį B, o tiriamos supaprastintos mokesčių teisės normos dispozicijoje yra nurodytas tik vienas į biudžetą mokėtinas mokesťis b, tokiu atveju mokesčių mokėtojas turi mažiausiai du leistinus elgesio variantus: pirmasis yra elgesio variantas B, antrasis visada bus B1, kuris reiškia mokesčių teisės normos hipotezėje neaprašytą alternatyvų elgesio modelį, nes, tiriant mokesčių teisės normos reguliacinį mechanizmą šio straipsnio tikslais yra preziumuojama, kad bet koku atveju, neatsižvelgiant į mokesčių teisės normos hipotezę, mokesčių mokėtojas turi mokesčių teisės normos hipotezėje aprašyto elgesio modelio alternatyvą, kad ir koks platus būtų mokesčių teisės normos hipotezėje aprašytas elgesio modelis. Tokios prezumpcijos pagrindas yra visada egzistuojanti mokesčių mokėtojo teisė apskritai atsisakyti (nevykdyti) veiklos, aprašytos mokesčių teisės normos hipotezėje. Taigi visada egzistuojant mokesčių teisės normos hipotezėje įtvirtinto elgesio modelio B alternatyvai B1, daroma išvada, kad tokiu atveju visada egzistuos ir mokesčių teisės normos dispozicijoje įtvirtintų mokesčių padarinių b alternatyva b1, todėl, analizuojant teorinį mokesčių teisės reguliacinį mechanizmą, teorinis mokesčių mokėtojas visada turės mažiausiai du alternatyvius skirtingus elgesio modelius, pasižyminčius skirtingais mokesčiais padariniais.

Čia būtina atskirai pažymėti, kad analizuojama supaprastinta mokesčių teisės norma, nustatanti tam tikrą mokėtiną į biudžetą mokesť už mokesčių teisės normos hipotezėje apibūdinto elgesio pasirinkimą, priešingai nei kitų teisės šakų normos nenustato ir negali nustatyti draudimų pasirinkti vieną ar kitą elgesio modelį. Mokesčių teisės normos dispozicija negali būti draudžianti vieną ar kitą veiklą. Mokesčių teisės normos dispozicijoje yra įtvirtinti mokesčiai (fiskaliniai) padariniai už tam tikros veiklos pasirinkimą, todėl mokesčių teisės norma kaip ir jos dispozicija negali būti nei leidžianti, nei draudžianti tam tikrą elgesį. Čia pasireiškia mokesčių teisės neutralumo principas – mokesčių teisė yra neutrali bet kokios mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos atžvilgiu, net jeigu ta veikla yra akivaizdžiai neteisėta ir draudžiama kitų teisės šakų normų, mokesčių teisės požiūriu tokia veikla yra tapati bet kokiai kitai mokesčių mokėtojo vykdomai veiklai ir sukelia mokesčių teisinių padarinių (prievolę mokėti mokesť į biudžetą) neatsižvelgiant į tai, ar tokia veikla yra draudžiama. Pavyzdžiui, neatsižvelgiant į tai, kad kontrabanda yra kriminalizuota ir baustina veikla, kontrabanda įvežtos prekės sukelia analogiškus mokesčius padarinius kaip ir leistinai įvežtos prekės<sup>3</sup>. Šiuo atveju mokesčių teisės normos dispozicija visada išlieka neutrali, mokesčių mokėtojui pasirinkus bet kurį elgesio modelį, nes mokesčių teisės normos dispozicija yra išimtinai fiskalinio pobūdžio ir yra skirta ne riboti tam tikrą elgesį, bet užtikrinti biudžeto pajamas (nustatyti mokesť).

<sup>3</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011.

Mokesčių teisės neutralumo principas atskleidžia mokesčių teisės normų reguliacinio mechanizmo ypatumus – mokesčių teisės normos socialinius santykius veikia nenustatydamas draudimų ar ribojimų mokesčių teisės normos subjektams rinktis vieną ar kitą elgesio modelį – mokesčių teisės normos visus elgesio modelius apibūdina kaip potencialiai galimus ir nė vieno iš jų neeliminuoja iš leidžiamų elgesio modelių aibės, todėl mokesčių teisės normos intervencija į bet kokius socialinius santykius visada išliks minimali. Tai ypač aktualu toms socialinių santykių sritims, kurios yra ypač jautrios teisinio reguliavimo intervencijai dėl savo neutralaus vertybinio pobūdžio. Pavyzdžiui, finansinių priemonių rinka vertybiniu požiūriu yra gana neutrali, todėl teisinis finansų rinkos reguliavimas gali būti grindžiamas būtinybe pasiekti tam tikrus ekonominius, o ne vertybinius tikslus: užtikrinti finansų rinkos stabilumą, saugumą, sudaryti sąlygas finansų rinkos plėtrai. Nė vienas iš nurodytų tikslų negali būti priskirtas prie svarbių vertybiniu (moraliniu) požiūriu, todėl visoks teisinis draudimas ar leidimas, susijęs su finansų rinkos reguliavimu, nebus pakankamai pagrįstas vertybiniu (moraliniu) aspektu, o tai, tikėtina, lems didesnę finansų rinkos subjektų priešinimąsi galiojantiems teisiniams draudimams. Finansų rinkų reguliavimas mokesčių teisės normomis šiuo atveju leistų išvengti teisinių draudimų arba juos sumažinti ir šitaip sumažinti teisinio reguliavimo intervenciją nesumažinant paties teisinio reguliavimo intensyvumo: draudimų ir leidimų metodo pakeitimas neutraliomis mokesčių teisės normomis neribotų finansų rinkos dalyvių pasirinkimo veikti vienu ar kitu būdu laisvės, o skatintų pačius finansų rinkos dalyvius savarankiškai įvertinti jų pasirinkamų elgesio variantų naudą ir sukeltus mokesčius padarinius, verstų atsisakyti mažiau palankių elgesio modelių ir pasirinkti palankesnę apmokestinimo režimą sukuriančius elgesio modelius.

### **3. Svarbiausių mokesčių reguliacinio mechanizmo savybių apžvalga**

Iš aprašyto supaprastinto mokesčių teisės normos poveikio mechanizmo analizės matyti, kad vienas ar kitas elgesio modelis pasirenkamas atsižvelgiant į numatomą mokesčių rezultatą – tam tikro dydžio mokesčių, kuris įtvirtintas mokesčių teisės normos dispozicijoje. Mokesčių teisės normos dispozicija visais atvejais yra visiškai objektyvi ir jai neturi įtakos subjektyvūs nuo valstybės ar mokesčių mokėtojo valios priklausantys veiksniai. Prievolė mokėti mokesčių atsiras visais atvejais įvykdžius mokesčių teisės normos hipotezėje nustatytas sąlygas. Taigi mokesčių mokėtojo elgesiui turi įtakos planuojamas mokesčių rezultatas arba mokesčio dydis, įtvirtintas mokesčių teisės normos dispozicijoje.

Šiame straipsnyje moralinio arba vertybinio kriterijaus įtaka mokesčių teisės normoms veikti atskirai nebus analizuojama, nes laikomasi prezumpcijos, kad moralinis (vertybinis) kriterijus mokesčių teisės normoms daro analogišką poveikį (įtaką) kaip ir bet kokiai kitai teisės normai: teisės norma, sutampanti su moralės norma ir pagrįsta vyraujančiu vertybiniu požiūriu, visada bus efektyvesnė negu teisės norma, sukurianti priešingą taisyklę vyraujančiam vertybiniam požiūriui ir moralinėms normoms, nes jos poveikį susilpnina vertybinė priešprieša. Dėl šios priežasties mokesčių teisės normų reguliacinės funkcijos analizei pasirinktinai neutralaus vertybinio pobūdžio elgesys, patenkantis į vertybiškai neutralių, bet socialiai svarbių socialinių santykių aibę.

Analizuojant mokesčių teisės normos reguliacinio mechanizmo poveikį, negalima nepažymėti, kad iki šiol nebuvo kalbėta apie mokesčių teisės normos sankcijos įtaką mokesčių teisės reguliacinio mechanizmo poveikiui. Iš pirmiau aprašyto pavyzdinio supaprastinto mokesčių teisės normos reguliacinio mechanizmo matyti, kad mokesčių teisės normų subjektai vieną ar kitą elgesio modelį pasirenka atsižvelgdami į mokesčių teisės normos dispozicijoje įtvirtintus mokesčius padarinius, atsirandančius mokesčių teisės normos subjektams pasirenkant vieną ar kitą elgesio modelį. Čia neišvengiamai kyla mokesčių teisės normos sankcijos vaidmens įgyvendinant mokesčių teisės normomis grįstą reguliacinį mechanizmą klausimas.

Žinoma, ir kiekvienos teisės normos vykdymas, ir mokesčių teisės normų vykdymas yra užtikrintas sankcijomis, kurios gali būti mokestinės, administracinės ir baudžiamosios. Mokesčių teisės sankcijos skirtos užtikrinti mokesčių teisės normų arba mokestinių taisyklių laikymąsi arba apmokestinimo tvarką. Mokesčių teisės sankcijos taikomos, jeigu nesilaikoma apmokestinimo tvarkos *per se*, t. y. jeigu ignoruojama pati apmokestinimo tvarka. Sankcijos nėra taikomos pasirinkus vieną ar kitą apmokestinimo variantą, t. y. vieną ar kitą mokesčių teisės reguliuojamą elgesio būdą. Pavyzdžiui, grįžtant prie analizuotos teorinės supaprastintos mokesčių teisės normos, nustatančios a ir a1 mokestinius padarinius pasirinkus A arba A1 elgesio modelį, pažymėtina, kad mokestinės sankcijos nebus taikomos pasirinkus nei A, nei A1 elgesio modelį, visiškai neatsižvelgiant į tai, kokius mokestinius padarinius toks elgesys sukels individui. Sankcija nebus taikoma ir tada, jeigu individas pasirinkęs elgesio modelį A2, t. y. tokį elgesio modelį, kuris nėra numatytas analizuojamoje mokesčių teisės normos hipotezėje. Sankcija šiuo atveju galima tik tada, jeigu individas, pasirinkęs vieną iš mokesčių teisės normos hipotezėje aprašytų elgesio modelių, ignoruos pačią mokestinę tvarką, t. y. jeigu mokesčių mokėtojas atsisakys paklusti apmokestinimo tvarkai ir, įvykus mokesčių teisės normos hipotezėje apibūdintoms sąlygoms, atsisakys mokėti mokesčių teisės normos dispozicijoje nurodytą mokestį apskritai, arba jeigu nuspręs mokėti ne tokį mokestį, koks nustatytas mokesčių teisės normos hipotezėje. Taigi sankcija už mokesčių teisės normos pažeidimą šiuo atveju skirta užtikrinti mokesčių mokėtojų paklusimą mokesčių sistemai. Sankcija šiuo atveju nėra siekiama skatinti arba riboti tam tikrą konkretų elgesio modelį, o jos tikslas užtikrinti bendrąjį mokesčių mokėtojų paklusimą vykdyti mokestines prievoles. Taigi mokesčių teisės normų sankcijos neatsižvelgia į konkretų elgesio modelį ir šios sankcijos neturi jokio tiesioginio poveikio mokesčių mokėtojui renkantis elgesio modelius A, A1 ir A2. Sankcija mokesčių teisės reguliaciniame mechanizme nėra tiesiogiai įtaką mokesčių mokėtojams darantis veiksnys. Mokesčių mokėtojas, rinkdamasis tam tikrą elgesio modelį, yra veikiamas ne sankcijos grėsmės, bet būsimos mokesčių teisės normos dispozicijoje nustatytos mokestinės prievolės poveikio. Sankcija ir jos dydis yra visiškai nesusieti su mokesčių mokėtojo pasirinkimu. Kokio dydžio sankcija bus taikoma ir ar apskritai sankcija bus taikoma, nėra svarbu, nes mokesčių mokėtojas žino, kad mokestis yra objektyvus ir visada neišvengiamas įvykus tam tikroms su apmokestinimu susijusioms aplinkybėms. Papildomai būtina pažymėti, kad praktiniame apmokestinimo modelyje visada yra tam tikra galimybė, jog mokesčių mokėjimą kontroliuojanti institucija nepastebės padaryto mokestinio pažeidimo ir nesumokėto mokesčio<sup>4</sup>, tačiau toks pats veiksnys egzistuoja ir kitų šakų teisės normų reguliuojamų teisinių santykių atžvilgiu, todėl, tiriant teorinį mokesčių teisės reguliacinio mechanizmo poveikį, galimybė išvengti apmokestinimo turėtų būti eliminuojama ir į ją neatsižvelgiama. Dėl šios priežasties galima daryti išvadą, kad mokesčių teisės sankcijos tiesiogiai nedalyvauja įgyvendinant mokesčių teisės reguliacinę funkciją ir nedaro tiesioginės įtakos mokesčių mokėtojų pasirinkimui.

O tradicinėje teisinio reguliavimo sistemoje sankcijai skiriamas išskirtinis vaidmuo. Sankcija – neigiami padariniai, numatyti už nustatytos teisinio reguliavimo tvarkos nesilaikymą. Sankcijai skiriama svarbi reikšmė tradicinio teisinio reguliavimo mechanizme, nes būtent sankcija privalo užtikrinti, kad būtų laikomasi teisės normų, t. y. iš esmės sankcija yra vienas iš pagrindinių veiksnių, kodėl laikomasi teisės normų, ir viena iš pagrindinių teisės normos veikimo garantijų<sup>5</sup>. Anot H. Kelseno, sankcija – būtinas kiekvienos socialinės tvarkos elementas. Būtent sankcija padeda atskirti teisinį reguliavimą nuo kitų socialinių reguliatorių. H. Kelsenas teigia, kad teisinis reguliavimas – prievartinis socialinis reguliatorius, pasižymintis imanentinių, socialiai organizuotų sankcijų

<sup>4</sup> DORAN, M. Tax penalties and tax compliance. *Harvard Journal on Legislation*, 2009, Vol. 46, p. 112–161.

<sup>5</sup> LASTAUSKIENĖ, G. Teisinė sankcija kaip daugiareikšmė teisinė kategorija. *Jurisprudencija*, 2003, t. 41(33), p. 7–15.

taikymu<sup>6</sup>. Imanentinė, socialiai organizuota sankcija – tiesiogiai su teisinio reguliavimo nustatytos tvarkos nesilaikymu susiję, realūs, neįsivaizduojami neigiami padariniai, kuriuos pažeidėjo atžvilgiu vykdo valstybė. Socialinis organizuotumas pasireiškia sankcijos apibrėžtumu. Moraliniam reguliavimui taip pat būdingos imanentinės sankcijos, tačiau jos nėra socialiai organizuotos, neigiami padariniai už moralinio reguliavimo pažeidimą pasireiškia tik neprognozuojama, neigiama kitų visuomenės narių reakcija, pasmerkimu. Dėl to moralė, kitaip nei teisė, nelaikoma prievartine socialine tvarka. Religinio reguliavimo sankcijoms būdingas transcendentiškas – dauguma neigiamų padarinių už religijos normų nesilaikymą kyla iš tikėjimo antžmogiškuoju autoritetu, dvasiomis, dievybėmis. Teisinio reguliavimo sankcija savo normatyviu pobūdžiu skiriasi ir nuo grasinimo. H. Kelsenas pažymi, jog grasinimas dar negarantuoja, kad bus įvykdyti grasinimo numatyti neigiami padariniai, jie priklauso nuo grasinančio subjekto valios, o teisinio reguliavimo sankcija yra būtinas elementas, kuris taikomas visada, kai atsiranda teisinio reguliavimo numatytos sankcijos priežastys – tam tikras teisės normoje apibrėžtas neigiamas elgesys<sup>7</sup>. Sankciją taikančio subjekto valia čia neturi jokios įtakos – sankcija tiesiog privalo būti taikoma, jeigu įvykdomos jai būtinos sąlygos.

Igyvendinant tradicinį teisinio reguliavimo mechanizmą, vienas ar kitas elgesio modelis, nustatytas teisės normos dispozicijoje, pasirenkamas būtent dėl sankcijos grėsmės<sup>8</sup>. Tradicinis teisinio reguliavimo mechanizmas, atsižvelgiant į vyraujančią teisinio pozityvizmo teisės sampratą, supaprastintai gali būti pavaizduotas kaip sankcijos nustatymas už valstybės nepageidaujamą elgesio modelį, t. y. už elgesį, kuris priešingas valstybės toleruotinam, bus taikoma teisės normoje įtvirtinta sankcija. Už elgesį, kuris yra neutralus arba valstybės pageidaujamas, sankcija nėra taikoma. Taigi šiuo atveju tradicinio teisinio reguliavimo mechanizmo veikimas yra tiesiogiai priklausomas nuo sankcijų (teisinių grasinimų) mechanizmo, nes būtent sankcija (jos baimė) ir daro tiesioginį poveikį teisinio reguliavimo subjektui. Maža to, teisinio pozityvizmo doktrinos požiūriu, būtent sankcija yra pagrindinis teisinio reguliavimo požymis, išskiriantis teisinį reguliavimą iš kitų socialinių regulatorių, tokių kaip antai moralė, religija, taip pat skiriantis teisinį reguliavimą nuo įprasto grasinimo.

Taigi mokesčių teisės reguliacinis mechanizmas yra specifinis, palyginti su tradiciniu teisinio reguliavimo mechanizmu, nes mokesčių teisės reguliacinės funkcijos poveikis nėra pagrįstas sankcijų taikymu ir sankcijos baime. Sankcija neturi jokios tiesioginės įtakos mokesčių teisės subjekto pasirinkimui, todėl negalima teigti, kad reguliacinė mokesčių teisės funkcija yra analogiška tradicinio teisinio reguliavimo reguliacinei funkcijai ir gali būti kildinama iš bendrųjų teisės funkcijų, nes reguliacinės mokesčių teisės funkcijos įgyvendinimo mechanizmas yra specifinis ir nebūdingas tradiciniams teisiniams reguliavimui, pagrįstam sankcijų taikymu už valstybės nepageidaujamą (draudžiamą) elgesį.

Reguliacinė mokesčių teisės funkcija yra pagrįsta ne sankcijos baime, bet būtent mokesčių teisės normos dispozicijoje įtvirtintais mokestiniais padariniais už individo pasirinktą vieną ar kitą elgesio modelį. Mokesčių mokėtojas visada rinksis tokį elgesio modelį, kuris jam sukurs palankesnius mokestinius padarinius – sukurs mažiausią mokestinę prievolę. Toks mokesčių mokėtojo pasirinkimas yra grindžiamas ne sankcijos baime, bet siekiu išsaugoti savo nuosavybę ir kuo labiau sumažinti nuostolius, susidarančius dėl prievolės mokėti mokesťį į valstybės biudžetą. Taigi mokesčių mokėtojo elgesiui šiuo atveju turi įtakos ne būsimos sankcijos grėsmė, tuo yra grindžiamas tradicinis teisinis reguliavimas, bet ekonominiai sąnaudų mažinimo arba nuosavybės teisinės apsaugos motyvai. Iš čia kyla labai svarbios hipotezės – reguliacinei mokesčių teisės funkcijai yra būdingas labai stiprus ekonominis turinys ir reguliacinė mokesčių funkcija gali būti kildinama iš ekonominio mokesčių teisės turinio, nes reguliacinės mokesčių teisės funkcijos poveikis yra grįstas ne teisiniu draudimu ir leidimu

<sup>6</sup> KELSENAS, Hansas. *Grynoji teisės teorija*. Vilnius: Eugrimas, 2002, p. 65.

<sup>7</sup> Ten pat.

<sup>8</sup> LASTAUSKIENĖ, G. Teisinė sankcija <...>, p. 7–15.

reguliuojamo mechanizmu, bet iki šiol pakankami mažai analizuotu ekonomikos teorija grįstu teisiniu-ekonominiu socialinių santykių reguliuojamo mechanizmu, prielaida.

Vadovaujantis ekonominiu didžiausio efektyvumo siekimo dėsniu, taip pat mažiausių sąnaudų ir didžiausių pajamų siekimo dėsniu, individas visada pasirinks tokį elgesio modelį, kuris leis jam padidinti gaunamą naudą ir sumažinti patiriamus praradimus, t. y. garantuos didžiausias pajamas mažiausiomis sąnaudomis. Pabrėžtina, kad, remiantis ekonominiu didžiausio efektyvumo siekimo dėsniu, taip pat mažiausių sąnaudų ir didžiausių pajamų siekimo dėsniu, visada pabrėžiamas ne absoliutus pelno dydis, bet santykinis pelno dydis: individas visada rinksis tokį elgesį, kuris leis jam pasiekti ne absoliučiai didžiausią, bet santykinai didžiausią (kokybiškai ir kiekybiškai vertingiausią) pelną. Tokiu atveju yra laikoma, kad individo vykdoma veikla yra efektyviausia, nes leidžia individui išlaikyti didžiausią naudą ir netekimų santykį, tokiu būdu suteikiant didžiausią naudą visuomenei<sup>9</sup>.

Analizuojant mokesčių teisės normą ne teisiniu, bet ekonominiu požiūriu, matyti, kad mokesčių teisės normos dispozicijoje nustatyta mokesstinė prievolė (mokestis a, a1) visada bus suvokiama kaip neigiamas mokesčių mokėtojo turto arba gaunamos naudos sumažėjimas, todėl visokie mokesstiniai padariniai bus vertinami kaip neigiami ir nepageidaujami ekonominiu požiūriu. Mokesstinės prievolės (mokesčiai) ekonomikos mokslo požiūriu yra viena iš įprastinių ir savaime suprantamų sąnaudų rūšių, tokių kaip antai bendrosios veiklos sąnaudos, natūraliosios gamybos proceso nulentos sąnaudos ir kt. Visos sąnaudos ekonomikos teorijos požiūriu suvokiamos kaip turto sumažėjimas arba nepageidaujami (neigiami) turtiniai padariniai, kurie ekonomikos teorijos požiūriu yra analogiški teisei sankcijai – privalomai atsirandantiems neigiamiems padariniams, o šie teisės normos reguliacinio mechanizmo yra susieti su draudžiamu arba nepageidaujamu elgesio modeliu. Taigi mokestis ekonomikos požiūriu taip pat suvokiamas kaip neigiamas turto sumažėjimas, sukeliantis neigiamų turtinių padarinių mokesčių mokėtojui, pasirinkusiam apmokestinamą elgesio modelį. Dėl šios priežasties ekonomikos teorijos požiūriu mokestis visiškai nesiskiria nuo teisinės sankcijos ir sukelia analogiškus neigiamus padarinius vieną ar kitą modelį pasirinkusiam teisės subjektui.

Mokesčiai (mokesčiai), kaip ir sankcijos, teisiniu požiūriu yra būdingas objektyvumas. Apibūdinamas teisę H. Kelsenas pabrėžė, kad tik teisei yra būdingos imanentinės ir nuo suvereno ar teisės subjekto valios nepriklausančios sankcijos, kurios bus bet kokiame atveju taikomos, neatsižvelgiant nei į valstybę, nei į teisės pažeidimą padariusio asmens valią<sup>10</sup>. Mokesstinė prievolė, kylanti mokesčių mokėtojui pasirinkus mokesčių teisės normos hipotezėje apibūdintą elgesio modelį, taip pat yra visiškai objektyvi ir nepriklauso nei nuo mokesčių mokėtojo, nei nuo valstybės valios. Įvykus visoms būtinoms mokesčių teisės normos hipotezėje numatytoms sankcijoms, mokestis privalės būti mokamas visada, neatsižvelgiant į mokesčių administratoriaus ar mokesčių mokėtojo poziciją atsiradusių mokesčių padarinių atžvilgiu.

Vis dėlto, neatsižvelgiant į objektyvų mokesstinės prievolės pobūdį ir sukeliamus neigiamus ekonominius padarinius, teisės teorijos požiūriu mokesčių teisės normos dispozicijoje įtvirtinta mokesstinė prievolė nuo teisinės sankcijos skiriasi iš esmės, nes mokesstinės prievolės atsiradimas nesiejamas su draudžiamais ar neteisėtais veiksmais, kuriems papildomai būdingas ir tam tikro laipsnio visuomenės pasmerkimas, taip pat neigiamas vertybinis tokių veiksmų aspektas. Skirtingai nei draudžiamą (neteisėtą) veiksma pasirinkęs individas, mokesčių mokėtojas, pasirinkęs apmokestinamą elgesio modelį, teisiniu požiūriu išliks visiškai saugus, jam nekils jokių neigiamų teisinių padarinių, atvirkščiai, savo pasirinktą elgesio modelį mokesčių mokėtojas galės ginti teisinėmis priemonėmis, toks jo pasirinkimas neišeis už teisėto elgesio modelių ribų. Maža to, mokesčių mokėjimas *per se* yra visuomenės

<sup>9</sup> COTTERELL, R. Common law approaches to the relationship between law and morality. *Ethical theory and moral practice*, 2000, Vol. 3, p. 9–26.

<sup>10</sup> KELSENAS, Hansas. *Grynoji teisės teorija* <...>, p. 65–69.

skatinamas ir valstybės remiamas veiksmas, todėl nors ir nepalankiausių mokesčių padarinius sukeltantį elgesio modelį pasirinkęs asmuo bus skatinamas ne tik teisiniu, bet ir vertybiniu požiūriu, natsižvelgiant į patiriamus neigiamus ekonominius padarinius. Būtent taip pasireiškia dar vienas labai svarbus mokesčių teisės kuriamo reguliacinio mechanizmo požymis – mokesčių teisės reguliaciniam mechanizmui nebūdingas negatyvus draudimais ir ribojimais pagrįstas poveikio mechanizmas. Mokesčių teisės normomis grįstas reguliacinis mechanizmas nedraudžia, bet skatina arba slopina tam tikrus elgesio modelius, nesuteikdamas vertybinio ar neigiamo socialinio efekto, pasmerkimo apmokestinamą veiklą pasirinkusiems asmenims. Tokiu būdu slopinamas natūralus visuomenės pasipriešinimas veiksmų laisvės ribojimui.

Pažymėtina, kad nesant draudimų ir leidimų metodo, mokesčių teisės normomis grįstas reguliacinis mechanizmas gali padėti spręsti su teisinio reguliavimo ribomis susijusias problemas, ypač kai kalbama apie tokias socialinės tikrovės sritis, kurios priskiriamos prie vertybiškai neutralių (pavyzdžiui, minėta finansinių priemonių rinka, finansų rinka, valstybės finansai ir kt.) arba glaudžiai susijusių su ekonominiais ir socialiniais santykiais (civiliniai teisiniai santykiai ir su jais susiję teisiniai santykiai).

Mokesčių teisės normos nedraudžia ir nešalina nė vieno elgesio modelio iš teisėto elgesio būdų aibės, mokesčių mokėtojui paliekama iš esmės neribota vidinė pasirinkimo teisė pačiam reguliuoti savo elgesį, o mokesčių teisės normomis grįstas teisinio reguliavimo mechanizmas iš esmės sukuria savireguliacijos efektą, kai pats individas sprendžia dėl galimo elgesio modelio pasirinkimo, jam visiškai neturi įtakos suvereno nubrėžtos teisėto ir neteisėto elgesio modelių aibės. Teoriniu požiūriu, socialinius santykius reguliuojant išskirtinai mokesčių teisės reguliaciniu mechanizmu, individas (mokesčių mokėtojas) gali rinktis bet kurį įmanomą elgesio modelį ir savarankiškai spręsti dėl jo naudingumo, o tą pačią socialinių santykių sritį reglamentuojant įprastiniu draudimų ir leidimų metodu grindžiamu teisiniu reguliavimu iš individo atimama galimybė (individui uždraudžiama) rinktis į neteisėtų veiksmų aibę patenkančius elgesio variantus, tokiu atveju sukeliamas pavojus kilti teisiniam konfliktui tarp individo ir visuomenės dėl tam tikro draudžiamo (arba neteisėto, visuomenės požiūriu) elgesio modelio pasirinkimo.

Taigi pateikta glausta reguliacinio mokesčių teisės mechanizmo analizė leidžia daryti išvadą, kad reguliacinis mokesčių teisės mechanizmas iš esmės skiriasi nuo teisinių leidimų ir draudimų metodu bei sankcijų taikymu grįstos tradicinės pozityviosios teisinio reguliavimo sampratos: mokesčių teisės reguliavimo mechanizmas yra pagrįstas ekonomikos dėsnių teisiniu pritaikymu ir teisės bei ekonomikos mokslų sąveika, todėl reguliacinis mokesčių teisės mechanizmas pasižymi minimalia teisine intervencija į individo pasirinkimų laisvę, neriboja individo veiksmų pasirinkimo galimybių ir yra pagrįstas kiekvieno individo savireguliacijos dėsniu, nes mokesčių teisės norma skatina individą savarankiškai nuspręsti dėl jam naudingiausio elgesio modelio ir siekti didžiausio veiklos efektyvumo.

Mokesčių teisės norma ekonominę normos subjektų elgesį veikia dvejopai – mokesčių teisės normos subjektai yra įpareigojami mokėti mokesčių pasirinkę vieną ar kitą elgesio modelį, taip pat mokesčių teisės subjektai mokesčių teisės normos fiskalinės funkcijos pagrindu yra verčiami pasirinkti vieną ar kitą elgesio modelį. Čia ir pasireiškia dvigubas mokesčių teisės normos poveikio mechanizmas, kuris pagrįstas tiek ekonominiu, tiek teisiniu mokesčių teisės normos turiniu. Didžiausią reguliacinį efektą turi būtent ekonominis mokesčių teisės turinys, nes pats mokesčių teisės tikslas yra fiskalinis (ekonominis). Būtent per ekonominę reguliacinę mokesčių teisės funkcijos turinį mokesčių teisės normos subjektai yra priverčiami pasirinkti vieną ar kitą elgesio modelį.

Mokesčių teisės normomis nebūtina uždrausti nepageidaujamą elgesį – pakanka nustatyti skirtingo dydžio rinkliavas, kurios skatintų pageidaujamą elgesį ir neskatintų nepageidaujamo elgesio. Skirtumas nuo tradicinio teisinio draudimo yra tas, kad nepageidaujamas elgesys nėra kriminalizuojamas ar smerkiamas valstybės vardu – nepageidaujamas elgesys mokesčių teisės normomis padaromas ekonomiškai nenaudingas arba nepriimtinas ekonominiu požiūriu, o tai skatina mokesčių teisės normos



subjektus rinktis palankesnę apmokestinimo režimą turintį elgesio modelį ir nesirinkti ekonomiškai nepalankaus elgesio modelio. Abu elgesio variantai yra galimi, tačiau vienas iš jų yra mažiau ekonomiškai priimtinas mokesčių teisės subjekto požiūriu. Tokiu atveju teisinė sankcija mokesčių teisėje nebėra svarbiausias mokesčių teisės normos reguliacinio mechanizmo pagrindas, nes mokesčių teisės reguliacinis mechanizmas visų pirma grindžiamas ekonominiu mokesčių teisės turiniu, kurio įgyvendinimas tampa įmanomas dėl to, kad jis papildomai yra užtikrintas teisine sankcija. Taigi mokesčių teisė sukuria dvigubo veikimo mechanizmą, kuris mokesčių teisės normos subjektų elgesį veikia tiek ekonominiu, tiek teisiniu turiniu.

Dėl tokios mokesčių teisės specifikos ir fiskalinio mokesčių teisės pobūdžio mokesčių teisės normomis galima reguliuoti iš esmės bet kokius teisinius santykius. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių teisės poveikis yra pagrįstas ekonominiu mokesčių teisės turiniu, manytina, kad didžiausią poveikį mokesčių teisės normos turėtų būtent ekonominio pobūdžio mokesčių teisės normos subjektų elgesiui, kuris iš esmės yra neutralus arba beveik neutralus moraliniu ir vertybiniu aspektu, pavyzdžiui, finansų sektoriaus dalyvių elgesiui reguliuoti, skolinimosi rinkų rizikos kontrolei, kapitalo ir turto naudojimo efektyvumo teisiniam reguliavimui.

Diskutuotinas mokesčių teisės normų taikymas reguliuoti ekonomiškai neutralų elgesį arba mažai ekonomiškai jautrų elgesį, nes tokiam elgesiui neturi įtakos arba beveik neturi įtakos ekonominiai motyvai, pavyzdžiui, šeimos teisiniai santykiai ir pan., nors ir čia galima rasti ekonomiškai jautrių klausimų, pavyzdžiui, sutuoktinių tarpusavio turto režimas, išlaikymo dydis ir kt., todėl ir tokios sritis gali būti reguliuojamos mokesčių teisės normomis. Tą pagrindžia ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintos papildomos lengvatos daugiavaikiams tėvams, šitaip mokesčių teisės normomis skatinant juos pasirinkti vieną ar kitą elgesio variantą, pavyzdžiui, skatinant mažavaikius tėvus siekti šeimos pagausėjimo<sup>11</sup>. Žinoma, neaišku, kiek toks teisinis reguliavimas yra socialiai veiksmingas, tačiau minėtas pavyzdys rodo, kad reguliacinė mokesčių teisės normų funkcija gali būti panaudota kur kas plačiau negu tradicinis įsakymų ir draudimų metodas.

Mokesčių teisė gali būti naudojama tiek kaip subsidarius ekonominio elgesio reguliatorius, tiek kaip savarankiškas reguliacinis mechanizmas, nes mokesčių teisės normomis tam tikra veikla nebūtų uždraudžiama *per se*, tačiau būtų mažinamas ekonominis jos patrauklumas, o tai leistų sumažinti mokesčių teisės subjektų elgesio kontrolei skiriamas lėšas – neberekėtų specializuotų kontroliuojančių institucijų, kurios nustatinėtų galbūt slepiamo neleistino elgesio atvejus, nes visi elgesio atvejai juos reglamentuojant mokesčių teisės normomis yra teisiškai leistini ir visiškai legalūs, skiriasi tik ekonominis jų turinys. Tokiu atveju mokesčių teisės subjektams nebeliktų tikslo slėpti tam tikrą veiklą: šios veiklos slėpimo tikslai būti išimtinai ekonominiai, todėl jų būtų galima išvengti užtikrinant ekonominį mokesčių teisės pagrindimą, t. y. parenkant tinkamus mokesčio tarifus, ekonomines sankcijas už mokesčius pažeidimus, vengiant atitinkamo ekonominio elgesio variantų visiško draudimo ar kriminalizavimo, tai leistų ekonominės veiklos dalyviams visiškai laisvai spręsti dėl tam tikro elgesio ekonominio tikslingumo.

Reguliuojant tam tikras teisiniame reguliavime jautrias socialinių santykių grupes, mokesčių teisės normomis galėtų būti efektyviau sprendžiama teisinio reguliavimo ribų nustatymo problema, nes tokiu atveju būtų išvengiama tam tikrų socialinių reiškinių draudimo, o suteikiama teisė socialinių santykių dalyviams spręsti dėl tokių socialinių santykių tikslingumo, tiesiogiai nedraudžiant ir nekriminalizuojant ginčytinų elgesio modelių.

Į klausimą, koks tikslas yra nepageidaujamą veiklą ne drausti, o riboti nepalankiomis mokesčinėmis normomis, jeigu tikėtina, kad esant nepalankiam mokesčių teisės režimui tam tikros veiklos asmenys nesirinks, atsakyti galima pakankamai paprastai: tam tikra ekonominė veikla yra tiek ekonomiškai,

<sup>11</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 20 straipsnio 2 dalis. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.

ties dėl tam tikrų vertybinių nuostatų, pavyzdžiui, prestižo suvokimo, yra naudinga net ir tada, kai jos vykdomas lemia santykinai didelį nuostolį ja besiverčiančiam subjektui – geriausias to pavyzdys yra finansinių korporacijų pasirinkimas veiklą vykdyti didesnio apmokestinimo zonoje: daugelį finansinių paslaugų bankai ir kitos finansų įstaigos gali sėkmingai teikti būdamos įsikūrusios mažų mokesčių zonose, tačiau dėl prestižo, reputacijos, galimybės veiklą vykdyti pasaulio finansų centruose, bankai ir finansų įstaigos savo operacijų padalinių veiklos vykdymo vietas dažniausiai renkasi prestižiniais laikomuose finansų centruose (Frankfurte, Londone, Singapūre, Niujorke), nors, siekiamos mažesnių mokesčių, nesunkiai galėtų savo struktūrinius padalinius perkelti į nulinių mokesčių zonas. Tai puikus pavyzdys, kad mokesčių teisės normos, skirtingai nei teisiniai draudimai verstis tam tikra veikla, visiškai neeliminuoję nepageidaujamos ekonominės veiklos, tačiau paliktą galimybę tokią veiklą vykdančiams subjektams toliau ją vykdyti, tačiau susitaikyti su mažesniu tos veiklos ekonominiu patrauklumu sumokant didesnius mokesčius, kurie galėtų būti sėkmingai naudojami galbūt tokios veiklos rizikai pašalinti arba sumažinti.

Mokesčių teisės normomis grįstas teisinis reguliavimas iš esmės perima pagrindinius draudimo teisinių santykių požymius, kai mokesčių teisės nustatomos įmokos gali būti suvokiamos kaip tam tikros draudimo įmokos už rizikingą ar mažiau pageidaujamą veiklą, tokiu būdu skatinant rinkos dalyvius rinktis vieną ar kitą elgesį, tačiau visiškai jo neuždraudžiant. Toks teisinis reguliavimas, skirtingai nei tradicinis draudimų metodas, užtikrina kur kas didesnę ekonominės veiklos laisvę ir mažesnę teisinio reguliavimo intervenciją į ekonominius teisinius santykius.

## Išvados

1. Mokesčių teisės reguliacinės funkcijos mechanizmas yra pagrįstas išankstiniu mokesčių mokėtojo informavimu apie jo pasirenkamų veiksmų sukeltus mokesčius padarinius. Skirtingi mokesčiai padariniai daro įtaką mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos struktūrai pasirinkti ir tokiu būdu yra reguliuojamas tiek mokesčių mokėtojo elgesys pasirenkant tam tikrą veiklos modelį, tiek pačios mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos intensyvumas.
2. Mokesčių teisės normos socialinius santykius veikia nenustatydamos draudimų ar ribojimų mokesčių teisės normos subjektams rinktis vieną ar kitą elgesio modelį – mokesčių teisės normos visus elgesio modelius apibūdina kaip galimus ir nė vieno iš jų nepašalina iš leidžiamų elgesio modelių aibės, šitaip mokesčių teisės normos intervencija į bet kokius socialinius santykius visada išlieka minimali.
3. Sankcija neturi jokios tiesioginės įtakos mokesčių teisės subjektui renkantis elgesio modelį, todėl reguliacinė mokesčių teisės funkcija negali būti kildinama iš bendrųjų teisės funkcijų, nes reguliacinės mokesčių teisės funkcijos įgyvendinimo mechanizmas yra specifinis ir nebūdingas tradiciniams teisiniams reguliavimui, pagrįstam sankcijų taikymu už valstybės nepageidaujamą (draudžiamą) elgesį.
4. Mokesčių teisės normos nedraudžia ir nepašalina nė vieno elgesio modelio iš teisėto elgesio būdų aibės, mokesčių mokėtojui paliekama iš esmės neribota pasirinkimo teisė pačiam reguliuoti savo elgesį; tokiu būdu mokesčių teisės normomis grįstas teisinio reguliavimo mechanizmas iš esmės sukuria savireguliacijos efektą, kai pats individas sprendžia dėl galimo elgesio modelio pasirinkimo, jam visiškai neturi įtakos suvereno nubrėžta teisėto ir neteisėto elgesio modelių aibė.
5. Reguliacinė mokesčių teisės funkcija negali būti priskiriama prie bendrųjų teisinio reguliavimo funkcijų ar išvedama iš jų, nes mokesčių teisės normos tiesiogiai nekuria ir nenustato elgesio normų – reguliacinei mokesčių teisės funkcijai yra būdingas ypač stiprus ekonominis turinys, kuris nebūdingas (taip pat neprivalomas) bendrajai reguliacinei teisės funkcijai. Reguliacinė mokesčių teisės funkcija tiesiogiai kyla iš fiskalinės (ekonominės) mokesčių teisės funkcijos ir jai yra būdingas stiprus ekonominis turinys.

## LITERATŪRA

### Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

### Specialioji literatūra

1. AUSTIN, J. *The Lectures on Jurisprudence or the Philosophy of Positive Law*, Vol. 1. London: John Murray, 1869.
2. ALM, J.; BAHL, R.; MATTHEW, N. M. Tax Structure and Tax Compliance. *The Review of Economics and Statistics*, 1990, Vol. 72, p. 601–613.
3. COASE, R. h. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics*, 1960, Vol. 3, p. 1–44.
4. COOTER, R. Expressive Law and Economics. *The Journal of Legal Studies*, Vol. 27, 1998, p. 585–607.
5. COTTERELL, R. Common Law Approaches to the Relationship Between Law and Morality. *Ethical Theory and Moral Practice*, 2000, Vol. 3, p. 9–26.
6. DORAN, M. Tax Penalties and Tax Compliance. *Harvard Journal on Legislation*, 2009, Vol. 46, p. 112–161.
7. GRAETZ, M.; REINGANUM, F.; WILDE, L. The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement. *Journal of Law and Economics*, Vol. 2, 1986, p. 1–32.
8. HARDIN, R. The Morality of Law and Economics. *Law and Philosophy*, Vol. 11, 1992, p. 331–384.
9. HOELZL, E.; KRCHLER, E.; WAHL, I. Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, 2008, p. 210–225.
10. HOVENKAMP, H. Positivism in Law and Economics. *California Law Review*, Vol. 78, 1990, p. 815–852.
11. KELSENAS, H. *Grynoji teisės teorija*. Vilnius: Eugrimas, 2002.
12. LASTAUSKIENĖ, G. Teisinė sankcija kaip daugiareikšmė teisinė kategorija. *Jurisprudencija*, 2003, t. 41(33), p. 7–15.
13. MEDELIENĖ, A.; VASILIAUSKAS, V. Mokestinių ginčų fenomenas, raida ir perspektyvos. Iš *Administraciniai teismai Lietuvoje: nūdienos iššūkiai*. VALANČIUS, Virgilijus. Vilnius: Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2010, p. 470–486.
14. MURPHY, K.; Regulating More Effectively: the Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy and Tax Non-compliance. *Journal of Law and Society*, 2005, Vol. 32, p. 562–589.
15. POSNER, R. A. Jurisprudencijos problemos. Vilnius: Eugrimas, 2004.
16. ŠIMAŠIUS, R. Teisinis pliuralizmas. *Filosofija, sociologija*. 2002, t. 1, p. 52–56.
17. TRUBEK, M. D. Toward a Social Theory of Law: an Essay on the Study of Law and Development. *The Yale Law Journal*, Vol. 82, 1972, p. 1–50.

### Teismų jurisprudencija

1. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011.

## ANALYSIS OF THE IMPACT OF TAX LAW REGULATORY MECHANISM

### Povilas Gruodis

#### S u m m a r y

The impact of tax law regulatory mechanism is based on the application of fundamental economic laws for the determination of different taxing (financial) consequences for the different pattern of behavior chosen by a taxpayer. The taxpayer is encouraged to choose such a pattern of behavior which causes him minimum taxing consequences. Social relations of tax law function without establishment of any prohibitions or restrictions to choose a certain pattern of behavior – all behavioral patterns are described by tax regulations as potentially possible, and neither of them is eliminated from the set of permissible behavioral patterns; thus the intervention of tax law into any social relations always remains minimal. Regulative function of tax law cannot be attributed to or derived from the general regulatory functions as the tax law regulations do not create or define any norms of behavior: tax regulatory function is characterized by particularly strong economic content, which is not typical (also optional) of regulatory function of common law. Regulative function of tax law is directly derived from the tax fiscal (economic) function and it is characterized by a strong economic content.

*Įteikta 2014 m. sausio 31 d.*

*Priimta publikuoti 2014 m. birželio 11 d.*