

2.3. Mokesčių teisės raida COVID-19 pandemijos metu: lyginamieji ir istoriniai aspektai

2020 m. pradžioje netikėtai prasidėjusi COVID-19 pandemija sutrikdė ne tik Lietuvos Respublikos, bet ir iš esmės visų kitų pasaulio valstybių įprastą socialinį ir ekonominį gyvenimą, sukėlė skaudžias pasekmes verslui. Šis jas pajuto tiek per vartojimo mažėjimą, tiek ir per įprastų prekių tiekimo grandinių sutrikimą, tiek ir dėl tiesioginių valstybių įvestų draudimų bei apribojimų vykdyti įvairias veiklos rūšis ar ekonominės veiklos operacijas siekiant sumažinti COVID-19 plitimo pavojų ar užtikrinti gyvybinių paslaugų teikimą visuomenei.

Būtina priminti, kad Lietuvos Respublikoje taikytinų tokio pobūdžio priemonių, t. y. draudimų bei ribojimų, sąrašas (kuris nuolat buvo atnaujinamas) patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. kovo 14 d. nutarimu Nr. 207 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“ (galioo iki 2021 m. liepos 1 d.)⁴⁰⁹, taip pat jų tolesnio taikymo galimybės ir tvarka išliko nustatyta pagal iki šiol galiojančio Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. vasario 26 d. nutarimo Nr. 152 „Dėl valstybės lygio ekstremaliosios situacijos paskelbimo“⁴¹⁰ nuostatas. Minėtų priemonių taikymas nulėmė, jog pirmaisiais karantino režimo taikymo mėnesiais (2020 m. pradžioje) reikšmingai (apie 15 proc.) mažėjo valstybės biudžeto pajamų iš mokesčių surinkimas, tūkstančiai verslo subjektų pateikė Valstybinei mokesčių inspekcijai prašymus atidėti mokėtinus mokesčius.⁴¹¹ Be to, tęsiantis ekstremaliajai situacijai (pavyzdžiui, 2021 m. pabaigoje) išliko tolesnė grėsmė tvariai šalies ekonomikos raidai, ekonomikos augimui ir mokesčių pajamų surinkimui į biudžetą, nes įvairiuose verslo sektoriuose buvo akivaizdžios darbuotojų atlyginimų mažėjimo tendencijos ar net atskirų verslo sričių įmonių, pavyzdžiui, teikiančių maitinimo, turizmo paslaugas, bankrotai⁴¹², nors iš esmės pandemijos poveikis apėmė ir daugelį

⁴⁰⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. lapkričio 4 d. nutarimas Nr. 1226 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“, TAR, 2020-11-05, Nr. 23062.

⁴¹⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. vasario 26 d. nutarimas Nr. 152 „Dėl valstybės lygio ekstremaliosios situacijos paskelbimo“, TAR, 2020-02-26, Nr. 4023

⁴¹¹ „Kovą pajamų surinkimas smuko 15 procentų, tūkstančiai įmonių prašo atidėti mokesčius“, *15min* <<https://www.15min.lt/verslas/naujiena/finansai/kova-mokesciu-surinkimas-smuko-15-procentu-tukstanciai-imoniu-praso-atideti-mokescius-662-1298454>>.

⁴¹² „Virtuvės šefai samčius kabina ant vinies: karantinas įveikė kai kuriuos lietuvių pamėgtus restoranus“. *LRT*, <<https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1187827/virtuves-sefai-samcius-kabina-ant-vinies-karantinas-iveike-kai-kuriuos-lietuviu-pamegtus-restoranus>>; Žyngintas Abromaitis,

kitų verslo sektorių, pavyzdžiui, transporto ir vežimų sektorių⁴¹³.

Atsižvelgiant į tai, šiame mokslo studijos skyriuje siekiama atsakyti į probleminius tyrimo klausimus, kaip pandemijos nulemtas ekonominės ir socialinės problemos Lietuvoje buvo siekiama spręsti mokesčių teisinio reguliavimo priemonėmis, nustatytomis tiek nacionaliniu, tiek ES lygiu (atskirai išskiriant tarptautinės prekybos apmokestinimo pokyčius), taip pat kokios buvo jų taikymo tendencijos bei išskirtiniai bruožai lyginamuoju ir istoriniu aspektais, vertinant kitų, ankstesnių ekonominių ir finansinių krizių valdymo patirtį. Nagrinėjami Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės, mokesčių sistemos teisinio reguliavimo pokyčiai nuo COVID-19 pandemijos ir su jais susijusių ekonominių sukrėtimų pradžios (nuo 2020 m. iki kovo) iki 2021 m. gruodžio pabaigos. Pokyčiai apėmė Lietuvos Respublikoje ir ES priimtų teisės norminių aktų, reglamentuojančių mokesčių administravimo ir atskirų mokesčių rūšių reglamentavimo klausimus, aspektus. Atitinkamai, vertinant šias teorines prielaidas bei praktinę patirtį, sukaupą teisinėmis priemonėmis reguliuojant mokesčių politiką bei mokesčių sistemą ekonominių krizių metu, siekiama įvertinti Lietuvos Respublikos, kaip ES valstybės narės, mokesčių teisinio reguliavimo tendencijas po pasaulinės ekonomikos sukrėtimų, prasidėjusių 2020 m. pradžioje bei sąlygotų COVID-19 pandemijos bei galimą jų poveikį neigiamų pandemijos ekonominių, finansinių ir socialinių padarinių suvaldymui. To siekiama analizuojant tiek mokesčių teisės aktus, kurie buvo priimti Lietuvoje (jos nacionalinių institucijų), tiek ir Lietuvoje taikomus teisės aktus, kuriuos priėmė ES institucijos (pirmiausia susijusius su tarptautinės prekybos apmokestinimo priemonių nustatymu pandemijos laikotarpiu).

Atlikto tyrimo pagrindu nustatyta, jog apibendrinant mokesčių teisinio reguliavimo patirtį Lietuvos Respublikoje 2020 m. kovą prasidėjusios COVID-19 pandemijos ir jos sukeltų ekonominių sukrėtimų akivaizdoje galima konstatuoti, kad realaus, esminio mokesčių naštos lengvinimo verslo subjektams, mokesčių mokėtojams, priemonių iki 2021 m. gruodžio nebuvo įgyvendinta. Kylančius iššūkius mokesčių teisiniui reguliavimui Lietuvos Respublikoje COVID-19 pandemijos metu buvo bandoma spręsti pirmiausia tik procedūrinėmis priemonėmis ir procedūriniais su-

Jovita Gaižauskaitė, „Nerimas dėl Lietuvos ekonominės būklės: pirmieji juodi debesys atskriejo iš šalies periferijos“, *LRT*, <<https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1190268/nerimas-del-lietuvos-ekonominės-buklės-pirmieji-juodi-debesys-atskriejo-is-salies-periferijos>>.

⁴¹³ „Lietuvos krovinių vežėjai dėl COVID-19 patiria milžiniškus nuostolius, rodo apklausa“, *Alkas*. *lt*<<https://alkas.lt/2020/04/20/lietuvos-kroviniu-vezejai-del-covid-19-patiria-milziniskus-nuostolius-rodo-apklausa/>>.

paprastinimais, teisės aktais nekeičiant atskirų mokesčių tarifų ar neįvedant naujų mokesčių lengvatų.

Šiame skyriuje atliktas tyrimas apsiriboja mokesčių teisinio reguliavimo krypties analize Lietuvoje COVID-19 pandemijos metu neįtraukiant kitų ES valstybių narių, išskyrus ES bendrai taikomas priemones, susijusias su tarptautinės prekybos apmokestinimo reguliavimu pandemijos metu (įgyvendinant ES bendrąją prekybos ir muitų politiką).

2.3.1. Mokesčių teisinio reguliavimo ypatumai socialinių, ekonominių ir finansinių krizių atvejais

Mokslinėje literatūroje iš esmės sutariama, kad kiekvienos šiuolaikinės valstybės pagrindiniai tikslai yra pirmiausia susiję su nacionalinės ekonomikos augimo užtkrinimu ir palankios aplinkos valstybės piliečių materialinei ir dvasinei gerovei kūrimu.⁴¹⁴ Tad dėl fiskalinės (taip pat – ir mokesčių) politikos priemonių valstybės vaidmuo visuomenės ekonominiame gyvenime įgauna ypatingą reikšmę. Pabrėžtina, kad paprastai fiskalinės politikos priemonėmis, stabilizuojančiomis valstybės ekonominę situaciją, kai ekonomikos rodikliai smunka, yra laikoma valstybės išlaidų / pajamų politika, valstybės turto pardavimas ir su šiuo procesu susijusios valdymo priemonės, socialinių išmokų (pensijų, subsidijų ir kt.) politika, valstybės biudžeto ir jo deficito mažinimo politika, mokesčių politika, valstybės skolos (vidaus ir užsienio) valdymo priemonės. Neabejotinai vienu iš svarbiausių veiksnių, padedančių stabilizuoti ekonomiką, yra ir efektyvi mokesčių sistema. Akivaizdu, kad dėl skirtingų vertinimų sunku nustatyti, koks konkretus apmokestinimo lygis ir mokesčių našta yra tinkama siekiant užtikrinti valstybės socialinį vystymąsi, bendrą visuomenės gerovę, taip pat palankias sąlygas verslui. Tačiau, remiantis mokslinėje literatūroje išskiriamais kriterijais, ji turėtų skatinti sparčią ekonomikos plėtrą ir užtikrinti stabilias valstybės biudžetui pajamas; taip pat turėtų būti teisinga ir šiuo aspektu užtikrinti proporcingą mokesčių bei mokestinės naštos paskirstymą gyventojams ir verslui, taip pat sąžiningą verslo subjektų konkurenciją vidaus rinkoje.⁴¹⁵ Akivaizdu, kad viena pagrindinių priemonių, siekiant užtikrinti visuomenės gerovę, yra viešojo sektoriaus finansavimas, priklausantis nuo į nacionalinį biudžetą surenkamų paja-

⁴¹⁴ Aistė Medelienė, *Mokesčių teisė* (Vilnius: Registrų centras, 2011), 18.

⁴¹⁵ J. E. Lane, *Konstitucija ir politikos teorija* (Kaunas: Naujasis lankas, 2003), 187.

mų. Savo ruožtu svarbiausias nuo seno naudojamų finansinių išteklių šaltinis yra mokesčiai. Taigi mokesčių sistemos efektyvumas laikytinas itin svarbia priemone šalies ekonominiam potencialui plėtoti.

Ekonomikos teorijoje iš esmės sutinkama, kad efektyvi mokesčių sistema yra vienas iš veiksnių, padedančių stabilizuoti valstybės ūkio situaciją ekonomikos nuosmukio atveju. Kaip tik priimdama atitinkamus mokesčių įstatymus, valstybė gali skatinti spartų ekonomikos vystymąsi ar, priešingai, sąlygoti ekonominės būklės stagnaciją arba net pagilinti ekonominės krizės pasekmes. Be to, mokestinėmis teisinėmis priemonėmis ji taip pat gali kovoti su infliacija, nedarbu ar susitelkti į valstybės biudžeto deficito mažinimą. Dėl šios priežasties ekonomikos reguliavimas pasitelkiant mokesčių sistemą yra praktikuojamas daugelyje pasaulio valstybių ir, nepaisant nuomonių pavienių autorių, akcentuojančių, kad valstybė apskritai neturėtų kištis į visą šalies ekonominį gyvenimą, kol kas laikomas gana efektyvia priemone čia nurodytiems tikslams pasiekti.⁴¹⁶ Pagrindinę valstybės ekonomikos reguliavimo problematiką, panaudojant tam mokesčių sistemą ir mokesčių politiką bei mokesčių teisinio reguliavimo priemones, galima apibrėžti taip: blogėjant ekonominei situacijai valstybėje surenkama mažiau pajamų iš mokesčių, o valstybė susiduria su biudžeto deficito problema. Jei valstybės politikai nusprendžia (politiniu lygmeniu) subalansuoti valstybės biudžetą, klasikiniu atveju jie gali pasirinkti arba sumažinti valstybės išlaidas, arba tiesiog padidinti mokesčių tarifus. Abiem atvejais bendros valstybės išlaidos mažėja, o tolesnės valstybės ekonominės padėties blogėjimo prieštinos išlieka. Tačiau bet kuriuo atveju, didindama mokesčius arba mažindama valstybės išlaidas, valstybės vyriausybė savo aktyvia veikla daro didesnę poveikį nei kiti mokesčių sistemoje savaimė veikiantys ją stabilizuojantys veiksniai ir aktyviai keičia sistemos būklę.⁴¹⁷

Tokį šiūolaikinį ekonominį ir teisinį požiūrį į mokesčių politiką kaip priemonę ekonominiams krizėms ar sukrėtimams valdyti iš esmės suformavo idėjos, kilusios dar vienos labiausiai globalias ekonomines pasekmes turėjusių pasaulinių ekonomikos krizių – Didžiosios depresijos metu (XX a. pradžioje, 1929–1939 m.). Manytina, kad būtent ši krizė buvo stimulus, paskatinęs sukurti valstybinio ekonomikos reguliavimo teoriją, kurios metodai gana sėkmingai taikomi ir šiandien, kai tenka spręsti

⁴¹⁶ Nicole Wilson-Rogers, Dale Pinto, „Tax Reform: A Matter of Principle? An integrated framework for the review of Australian taxes“, *E-Journal of tax research* 7 (1) (2009): 72–105.

⁴¹⁷ Žr. šiuo klausimu Martin Feldstein ir kt., *The Risk of Economic crisis* (Chicago, London: The University of Chicago Press, 1991).

šiuolaikinius iššūkius.⁴¹⁸ Egzistuoja du pagrindiniai tradiciniai mokesčių politikos požiūriai, taikomi siekiant kovoti su ekonomine krize ir jos neigiamu poveikiu šalies ekonomikai: 1) mokesčių didinimas siekiant užtikrinti valstybės biudžeto pajamas (fiskalinė politika, kurią 1930 m. pasiūlė ir taikė JAV prezidentas H. Hooveris, siekdamas kovoti su Didžiąja ekonomine depresija); 2) mokesčių tarifų mažinimas ir valstybės biudžeto išlaidų didinimas (fiskalinė politika, kurią dar XX a. viduryje pasiūlė taikyti britų ekonomistas J. M. Keynesas). Remiantis antruoju požiūriu (vadinamąja „keinsizmo“ teorija), vyriausybės sprendimai, kuriais skatinamos investicijos, laikomi geriausiu ekonomikos reguliavimo būdu, kuris duoda realų rezultatą ir socialinę naudą. Šis santykis J. M. Keyneso buvo apibūdintas taikant formulę: $\text{santaupos} + \text{mokesčiai} = \text{investicijos} + \text{vyriausybės išlaidos}$ ⁴¹⁹.

2008–2009 m. įvykusi pasaulinė ekonomikos ir finansų krizė paskatino mokslininkus ir praktikus visame pasaulyje domėtis keinsizmo teorija ir jos idėjų įgyvendinimu. Vietoj klasikinės ekonomikos idėjų, siūlančių didinti mokesčius ar mažinti išlaidas ekonomikos nuosmukio ar ekonominių sukrėtimų metu, keinsizmo teorijos šalininkai teigė, kad esant ekonomikos nuosmukiui reikia skatinti valstybės išlaidų didinimą, mažinti mokesčius ir palūkanų normas.⁴²⁰ Kai kuriuos šių idėjų aspektus taip pat siūlė taikyti ir kiti garsūs ekonomistai, tokie kaip Stevenas Pressmanas (2009) ir N. Gregory Mankiw (2008).⁴²¹ Pavyzdžiui, Keyneso makroekonomikos teorijos idėjos buvo tiesiogiai panaudotos praktikoje rengiant ir 2009 m. JAV primant Amerikos atkūrimo ir reinvestavimo įstatymą (angl. Stimulus Act arba The Recovery Act), apibrėžiantį ekonomikos skatinimo iniciatyvų sąrašą, kurį 2009 m. vasarį patvirtino JAV Kongresas. Be to, nuo 2008 m. įvairių teisinių priemonių, skirtų kai kuriems mokesčiams mažinti, ėmėsi ir kitos pagrindinės pasaulinėje ekonomikoje svarbios valstybės, pavyzdžiui, Kinija, Japonija ir Rusija.⁴²²

Dėl šios priežasties, vertindami ES valstybių narių patirtį mokesčių teisinio reguliavimo srityje ekonomikos krizių ir sukrėtimų metu, taip pat galime pasitelkti 2008 m. pasaulinės finansų ir ekonomikos krizės pavyzdį. Nors šios krizės priežastys buvo skirtingos nei COVID-19 pandemijos atveju įvykusio staigaus ekonominės

⁴¹⁸ Christina Romer, „Lessons from the Great Depression for economic recovery in 2009“, <<http://www.brookings.edu>>.

⁴¹⁹ Žr. šiuo klausimu Robert Heilbroner, *Visions of the Future* (Oxford: Oxford University Press, 1995).

⁴²⁰ Deepak Nayar, *Trade and Globalization* (Delhi: Oxford University Press, 2008).

⁴²¹ aron Pressman, „A time to return to Keynes“, *Critical perspectives on international business* 5 (1/2) (2009); Gregory Mankiw, *Principles of Economics* (Stamford: Cengage Learning, 2008).

⁴²² Shuanglin Lin, „Tax Reforms in China and Russia“, *The Chinese Economy* 42 (3) (2009): 24–40.

veiklos nuosmukį sąlygoję veiksniai, bendrosios jų pasekmės – smukęs vartojimas, išaugęs nedarbas, bankrotai, mokestinių pajamų surinkimo į biudžetą mažėjimas – yra panašios. 2008 m. prasidėjusios pasaulinės ekonomikos krizės laikotarpiu ES valstybės taikė skirtingas apmokestinimo reguliavimo priemones. Kai kurios valstybės narės (pvz., Lietuva, Latvija, Estija, Graikija) elgėsi klasikiniu būdu – didino mokesčių tarifus, išplėtė jau esamų mokesčių bazę ar net įvedė naujas mokesčių rūšis. Kitos valstybės narės (Vokietija, Jungtinė Karalystė, Prancūzija, Suomija) ieškojo kitų metodų ekonominėms problemoms spręsti ir bandė sumažinti mokesčių našumą, t. y. mažinti kai kurių mokesčių tarifus, įvesti papildomas mokesčių lengvatas ir pan.⁴²³ Šalys, kurios pasirinko šią ekonomikos atkūrimo politiką ir iš karto įvedė bent jau trumpalaikes mokesčių mažinimo priemones (nes ilgalaikėje perspektyvoje mokesčių, ypač netiesioginių (pvz., PVM), našta turėjo tendenciją didėti⁴²⁴), daugeliu atvejų pasiekė geresnių rezultatų – jų pagrindiniai makroekonominiai rodikliai (BVP augimo tempas, nedarbo lygis ir infliacijos lygis) pirmaisiais krizės metais (nuo 2009 iki 2010 m.) buvo geresni.⁴²⁵ Lietuvoje vykdytos mokesčių reformos 2008 m. pabaigoje–2009 m. prasidėjusios ekonomikos krizės metu gali būti vertinamos prieštaringai. Galima konstatuoti, kad tada (prieš dešimtmetį) Lietuvos Respublika aiškiai iš karto bei nedelsdama pasirinko tik mokesčių didinimu paremtą fiskalinę politiką (ypač sparčiai didino vartojimo mokesčius, PVM), kartu papildomai tuo pačiu metu susidurdama ir su tiesioginiais pasaulinės ekonomikos krizės padariniais, tačiau tokia politika neužtikrino itin greitos nacionalinės ekonomikos stabilizacijos. Dėl šių priežasčių galima konstatuoti ir daryti prielaidą, kad kaip tik mokesčių tarifų sumažinimas (ar bent jau laipsniškas, ilgalaikis jų didinimas) ištikus ekonomikos krizei galėtų būti laikomas tinkamesne valstybės ekonomine strategija, padedančia išvengti dar didesnio neigiamo poveikio šalies ekonomikos būklei.

⁴²³ Gediminas Valantiejus, „Development Trends of European Union Countries Tax Systems in the Period of Global Economic Crisis (yrs. 2008–2012)“, *Societal Innovations for Global Growth* 1 (2) (2013): 103.

⁴²⁴ *Taxation papers. Working Paper N.38-2013. Tax reforms in EU Member States* (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2013).

⁴²⁵ Gediminas Valantiejus, „Development Trends of European Union Countries Tax Systems in the Period of Global Economic Crisis (yrs. 2008–2012)“, *Societal Innovations for Global Growth* 1 (2) (2013): 106.

2.3.2. Lietuvos Respublikos pasirinktas mokesčių teisinio reguliavimo modelis, susidūrus su COVID-19 pandemijos pasekmėmis: esminiai jo bruožai ir pokyčiai

Koronaviruso plitimo sukelta COVID-19 pandemija paženklinė 2020–2021-ieji skaudžiai paveikė Lietuvą, o valstybė ir visuomenė gana stipriai nukentėjo nuo tiesioginių ir netiesioginių pandemijos pasekmių, ypač vadinamosios antrosios pandemijos bangos, prasidėjusios 2020 m. rudenį. Tiek dėl šių tiesioginių ribojimų, tiek ir dėl pačių gyventojų (vartotojų) elgsenos pokyčių pandemijos akivaizdoje sumažėjo kai kurių prekių ir paslaugų apyvarta. Itin buvo paveikti atskirų sričių verslai, pavyzdžiui, turizmo, apgyvendinimo, maitinimo paslaugų sektorius, tačiau kartu ir transporto bei logistikos verslai ar net atskiros gamybos ir mažmeninės prekybos sritys.⁴²⁶

2.3.2.1. Bendrųjų mokesčių administravimą reguliuojančių teisės aktų pokyčių tendencijos

Jau pirmosios COVID-19 bangos metu, dar 2020 m. pavasarį, buvo plačiai diskutuojama apie įvairias kompensacines, pagalbos ir kitas valstybės paramos priemones verslui, įskaitant ir priemones, kuriomis buvo siekiama švelninti mokestinę naštą verslui, atidėti ar išdėstyti mokesčių mokėjimą. Tam tikrų iniciatyvų šioje srityje imtasi net ES lygmeniu. Pavyzdžiui, dar 2020 m. gegužę EK pateikė pasiūlymus atidėti atskirų ES mokesčių teisės aktų dėl e. komercijos sandorių apmokestinimo PVM ir keitimosi informacija apie tarpvalstybinius susitarimus, galbūt turinčius mokesčių vengimo požymių, įgyvendinimo terminus. Taip pat buvo nuspręsta laikinai netaikyti importo mokesčių (muitų, importo PVM) į ES importuojamoms asmens apsaugos priemonėms – kaukėms, pirštinėms, respiratoriams, atskiroms medicininės įrangos rūšims ir pan. Be to, dalis ES valstybių narių, pavyzdžiui, Čekija, Vokietija, Vengrija, Airija, mažino prekėms ir paslaugoms (ar atskiroms jų rūšims) apmokestinti taikomo PVM tarifą (-us).⁴²⁷ Šiame kontekste svarbu įvertinti, kokiomis teisinėmis priemonėmis į susidariusią situaciją reagojo Lietuvos Respublika 2020–2021 m.,

⁴²⁶ Miglė Eleonora Černikovaitė, Žaneta Karazijienė, „Social-economic effects of the COVID-19 pandemic in Lithuania“, *SHS Web of Conferences* 92 (0100) (2021): 1–10.

⁴²⁷ Žr. šiuo klausimu V. V. Karpova, V. F. Tischenko, V. N. Ostapenko ir kt., „Anti-Crisis Fiscal Measures in the European Union during the COVID-19 Pandemic and their Impact on GDP“, *Journal of tax reform* 6 (3) (2020): 225–243

vis dar tebesitęsiančios koronaviruso sukeltos pandemijos protrūkių (vadinamųjų bangų) akivaizdoje.

Pastebėtina, kad mokesčių teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje paskelbus karantiną dėl COVID-19 pandemijos pirmosios bangos (nuo 2020 m. kovo) iš karto buvo labiau nukreiptas ne į tiesioginės mokestinės naštos verslui (pvz., mokesčių tarifų) mažinimą. Įstatymų leidėjas ir mokesčius administruojančios institucijos iš esmės orientavosi pirmiausia į procedūrinius palengvinimus ir supaprastinimus mokesčių mokėtojams, jų nustatymą ir įteisinimą. Pavyzdžiui, buvo patvirtinti nuo COVID-19 pandemijos nukentėjusių mokesčių mokėtojų, kuriems taikomos mokesčių mokėjimo terminų atidėjimo priemonės, sąrašai.⁴²⁸ Gana operatyviai buvo keičiamas tik Mokesčių administravimo įstatymas, numatant galimybę įmonėms ir gyventojams papildomai pasinaudoti gyventojų pajamų mokesčio mokestinės nepriemokos atidėjimu ir išdėstymu (žr. 2020 m. kovo 19 d. įsigaliojusį Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 88 straipsnio pakeitimo įstatymą⁴²⁹).

Taigi tenka atkreipti dėmesį, kad, skirtingai nei 2008–2009 m. prasidėjusios finansų ir ekonomikos krizės metu, kai Lietuvos Respublikoje buvo priimami skubūs ir greiti sprendimai dėl atskirų mokesčių tarifų didinimo (vėliau net sukėlę konstitucinių diskusijų dėl jų teisėtumo⁴³⁰), mokesčių teisinis reguliavimas paskelbus karantiną COVID-19 pandemijos metu (2020 m. kovą) buvo nukreiptas labiau į procedūrinius palengvinimus ir supaprastinimus mokesčių mokėtojams nei į realų mokestinės naštos mažinimą.

Iš esmės sutiktina ir su teisės doktrinos atstovų išsakytais vertinimais, kad kitos mokestinės priemonės, kuriomis buvo reaguojama į susiklosčiusią ekstremaliąją situaciją, buvo iš esmės nustatytos įstatymus įgyvendinančiais teisės aktais – Valstybinės mokesčių inspekcijos įsakymais.⁴³¹ Jais atidėti gyventojų pajamų mokesčio ir avansinės pelno mokesčio deklaracijų pateikimo terminai, patvirtinti specialūs mokesčių mokėtojų, nukentėjusių nuo COVID-19 pandemijos poveikio, sąrašai, pagal kuriuos šie subjektai iškart, be prašymo buvo atleidžiami nuo delspinigių ir buvo

⁴²⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, „Informacija verslui dėl COVID-19“, <<https://www.vmi.lt/cms/informacija-verslui-del-covid-19>>.

⁴²⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 88 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2020-03-18, Nr. 5693.

⁴³⁰ Žr. šiuo klausimu Aistė Medelienė, Mindaugas Lukas, „*Vacatio legis* mokesčių teisėje“, *Teisė*, 94 (2015): 132–148.

⁴³¹ Aistė Medelienė, „VMI skelbia, kad svarstoma atidėti mokesčių deklaravimo terminus: ką tai gali reikšti verslui?“, *Teisė.Pro*, <<http://www.teise.pro/index.php/2020/03/15/a-medeliene-vmi-skelbia-kad-svarstoma-atideti-mokesciu-deklaravimo-terminus-ka-tai-gali-reiksti-verslui>>.

nevykdomas jiems apskaičiuotų mokesčių išieškojimas (nuo karantino pradžios iki ekstremaliosios situacijos pabaigos ir du mėnesius po jos). Be to, dalis mokestinių priemonių buvo tik tikslinės, orientuotos į mokesčių mokėtojus (verslo subjektus), teikiančius paramą kovai su COVID-19 pandemija, ar į šią paramą gavusius asmenis, jie buvo nustatyti ne koreguojant teisės norminių aktų turinį, o teikiant išaiškinimus dėl esamų mokesčių teisės aktų taikymo.

Pavyzdžiui, remiantis VMI paskelbtais viešais išaiškinimais, nustatyta, kad pinigais, maistu, apsaugos priemonėmis medicinos įstaigas dėl COVID-19 pandemijos remiančių verslininkų ir lėšas renkančių labdaros ir paramos fondų teikiama pagalba pripažįstama parama mokesčių tikslais.⁴³² Todėl paramą gavę subjektai galėjo pasinaudoti mokesčių lengvatomis: nustatyta, jog paramą gavusiems medikams ir medicinos įstaigoms papildomai mokėtini mokesčiai nuo gautos paramos neskaičiuojami. Analogiškai numatyta, kad neatlygintą paramą suteikę verslo subjektai taip pat gali pasinaudoti mokesčių lengvatomis ir iš pajamų dukart atskaityti paramai skirtas išmokas ir taip susimąžinti mokėtiną pelno mokestį. Be to, jei įmonės, PVM mokėtojos, paramą suteikė prekėmis, kurių pirkimo PVM buvo įtraukusios į PVM atskaitą, buvo apibrėžta, kad ekstremaliosios situacijos metu dėl COVID-19 joms už tokias prekes nereikia apskaičiuoti PVM dėl prekių suvartojimo privatiems poreikiams, neatsižvelgiant į suteiktos paramos vertę. Šių specialių tikslinių mokestinių priemonių lengvatų taikymo tvarka buvo plačiau paaiškinta VMI pateiktame rašytiniame išaiškiniame⁴³³ (nekeičiant mokesčių teisės norminių aktų turinio).

2.3.2.2. Specialiųjų mokesčių įstatymų, reguliuojančių atskirų mokesčių rūšių taikymą, pakeitimai ir jų reikšmė pandemijos valdymui

Būtina pažymėti, kad kitų sprendimų dėl mokesčių tarifų, esminių mokesčių apskaičiavimo elementų keitimo nebuvo priimta arba karantino bei ekstremaliosios situacijos laikotarpiu buvo atliekami tie mokesčių įstatymų pakeitimai, kurie nesusiję su COVID-19 pandemija ir iš esmės buvo suplanuoti iš anksto. Iš mokesčių įstatymo

⁴³² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020 m. kovo 19 d. raštas Nr. (32.42-31-1E) RM-9867 „Dėl suteiktos / gautos paramos Lietuvoje paskelbus valstybės lygio ekstremalią situaciją dėl naujojo koronaviruso (COVID-19) plitimo grėsmės“, <https://www.vmi.lt/cms/mokesciu-naujienos/-/asset_publisher/DkY4/content/id/9630878>.

⁴³³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020 m. kovo 19 d. raštas Nr. (32.42-31-1E) RM-9867, <https://savadai.savadai.lt/document.php?id=17282&version_id=0&scrollTo=17282&scrollToCDoc=&undefined>.

keitimo iniciatyvų, kurias paskatino pandemija, matyti, jog šiuo metu, reaguojant į pandemijos sukeltas ekonomines pasekmes, buvo bandoma rinktis kiek kitą kelią nei 2008–2009 m. ekonominės krizės metu, t. y. mažinti mokėtinų mokesčių, pirmiausia PVM, našą. Šiuo klausimu pažymėtina, kad 2020 m. balandį Seime buvo įregistruoti keli PVM įstatymo projektai, kuriais buvo ketinama mažinti pridėtinės vertės mokestį atskirų verslo sričių subjektams. Šiais projektais buvo siūloma nustatyti, jog maitinimo ir gėrimų teikimo paslaugoms (išskyrus prekybą alkoholiniais gėrimais) būtų taikomas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas⁴³⁴, nustatyti lengvatinį 5 proc. PVM tarifą elektroninės žiniasklaidos priemonėms⁴³⁵. Taip pat buvo siūloma numatyti, kad, apskaičiuodamos PVM, pinigų apskaitos principą (apmokestinamųjų pajamų apskaitymą pagal jų gavimo faktą, o ne susidarymo momentą) galėtų taikyti įmonės, kurių pajamos nesiekia 2 000 000 Eur (galimybė apskaičiuoti PVM pagal jų gavimo faktą tiek iki pandemijos pradžios, tiek ir vėlesniu laikotarpiu iki šio tyrimo parengimo 2021 m. gruodį, apskritai nebuvo numatyta), bei taikyti lengvatinį 5 proc. PVM tarifą apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų sektoriams.⁴³⁶ Diskusijos vyko ir dėl kitų naujų pasiūlymų, pavyzdžiui, dėl blogėjančios ekonominės ir demografinės padėties nustatyti lengvatinį 9 proc. PVM tarifą, taikomą kūdikių maisto produktams ir vaikų sauskelnėms.⁴³⁷ Tačiau, išskyrus PVM lengvatų išplėtimą maitinimo paslaugoms ir elektroninės žiniasklaidos priemonėms (įtvirtintą tik 2021 m.)⁴³⁸, nė vienas iš kitų siūlomų minėtų PVM įstatymo pakeitimų nebuvo priimtas.

Be to, buvo pateikti (tačiau nerealizuoti) pasiūlymai mažinti ar koreguoti gyventojų pajamų mokestį (laikiniai 2020 m. liepos 1 d.–2020 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu sumažinti standartinį gyventojų pajamų mokesčio tarifą, taikomą pajamoms iš darbo santykių, nuo 20 iki 15 proc.⁴³⁹, taip pat nekilnojamojo turto mokestį (nuo 150 000 iki 220 000 Eur padidinant standartinę turto vertę, nuo kurios būtų prade-

⁴³⁴ PVM įstatymo 19 straipsnio pakeitimo projektas Nr. IX-751, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴³⁵ PVM įstatymo 2 ir 19 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas XIII-4709, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴³⁶ PVM įstatymo 14 ir 19 straipsnio pakeitimo projektas Nr. XIII-4673, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴³⁷ PVM įstatymo 19 straipsnio papildymo įstatymo projektas Nr. IX-751, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴³⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2021, Nr. 14645.

⁴³⁹ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIII-4871, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

damas skaičiuoti šis mokestis).⁴⁴⁰ Visi kiti, dažniausiai gyventojų ir verslo mokami mokesčiai, pavyzdžiui, pelno mokestis, akcizai, Lietuvoje COVID-19 pandemijos metu (2020 m.) liko nepakeisti, skirtingai nuo kitų ES valstybių narių, kurios aktyviai ėmėsi mokesčių priemonių kovai su pandemijos pasekmėmis įgyvendinimo bei mokesčių tarifų mažinimo, pavyzdžiui, Vokietijoje, nuspręsta mažinti tiek standartinį PVM tarifą (iki 16 proc.), tiek ir lengvatinį PVM tarifą (iki 5 proc.).⁴⁴¹

Taigi Lietuvoje 2020 m. pandemijos metu taikytos priemonės nebuvo itin išskirtinės, ypač vertinant jas kitų ES valstybių narių praktikos kontekste. Viena iš priemonių, kuri buvo labiau orientuota į mokesstinę naštos palengvinimą, buvo tai, kad 2020 m. birželį Lietuvos Respublikos Seimas pakeitė gyventojų pajamoms apmokestinti taikomus neapmokestinamuosius pajamų dydžius.⁴⁴² Atsižvelgiant į priimtus Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus nuo 2020 m. liepos 1 d. iki gruodžio 31 d. nustatytas neapmokestinamasis pajamų dydis, taikomas gyventojų su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms apmokestinti, buvo padidintas iki 400 Eur, o nuo 2020 m. sausio 1 d. iki liepos 1 d. taikomo NPD dydis buvo 350 Eur. Taigi nors darbuotojams mokesstinė našta šiek tiek švelnėjo, pirmosios COVID-19 pandemijos bangos metu (2020 m.) kitų verslui, nukentėjusiam nuo pandemijos poveikio, svarbių ir jo dažniausiai mokamų mokesčių (pvz., pelno mokesčio, PVM) pakeitimų nesulaukta. Todėl aktualu nagrinėti, kokie pokyčiai vyko vėliau ir kokios priemonės buvo orientuotos į naujus, 2021 metus, vis dar tęsiantis pandemijai ir toliau taikant su ja susijusius veiklos apribojimus verslui, atskirų paslaugų teikimui, prekybos draudimams. Pabrėžtina, jog prasidėjus ir įsibėgėjus 2020 m. antram pusmečiui, kurio metu Lietuvoje vėl susidurta su antrąja COVID-19 pandemijos banga, tam tikrų iniciatyvų, paprastinančių mokesčių sistemą ar švelninančių mokesstinę našta, Lietuvoje vis dėlto buvo imtasi. Kita vertus, daugeliu atvejų jų tiesioginį ryšį su pandemija ir jos paveiktomis verslo sritimis išvelgti sunku.

Pavyzdžiui, nuo 2021 m. sausio 1 d. įsigaliojo supaprastinti reikalavimai PVM mokesčio administravimui ir grąžinimui.⁴⁴³ Jų pagrindu atsisakyta iki 2021 m. sausio

⁴⁴⁰ Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴⁴¹ „Germany approves VAT cut to counter COVID-19 impacts“, VAT update, <<https://www.vatupdate.com/2020/06/13/germany-approves-vat-cut-to-counter-covid-19-impacts/>>.

⁴⁴² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 20 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2020-06-29, Nr. 14359.

⁴⁴³ 2020 m. birželio 26 d. PVM įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. XIII-3169, TAR, 2020-07-03, Nr. 15004.

1 d. taikytų ir nustatytų apribojimų PVM mokesčio grąžinimui ir nuostatos, kad už atitinkamą mokestinį laikotarpį susidariusi ir grąžinama PVM skirtumo suma negali būti didesnė už sąlyginę 21 proc. PVM sumą. Nuo 2021 m. sausio 1 d. už atitinkamą mokestinį laikotarpį susidaręs PVM skirtumas privalo būti grąžinamas bendra Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka.

Be to, pagal Seimo papildytą Pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalį⁴⁴⁴ nuo 2021 m. sausio 1 d. nustatyta nauja pelno mokesčio lengvata stambiais investuotojams. Įsigaliojusių pakeitimų pagrindu sudarę stambaus projekto investicijų sutartį su Vyriausybės įgaliota institucija juridiniai asmenys, kurių vidutinis darbuotojų skaičius mokesčiais metais ne mažesnis kaip 150 (kai investuojama Vilniuje – 200) ir kuriuose privačios kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 20 milijonų eurų sumą (kai investuojama Vilniuje – 30 milijonų eurų sumą), neprivalės mokėti pelno mokesčio, pradedant tuo mokesčiniu laikotarpiu, kurio metu ši investicijų suma buvo pasiekta. Vis dėlto pastebėtina, jog šis pakeitimas buvo ir yra orientuotas tik į atitinkamą, tikslinę mokesčių mokėtojų grupę, o ne į visus pandemijos paveiktus pelno mokesčio mokėtojus.

Kartu buvo išplėstas ir gyventojų pajamų mokesčio įstatymo lengvatų taikymas, numatant platesnes galimybes gyventojams susigrąžinti dalį sumokėto gyventojų pajamų mokesčio. 2020 m. gruodžio 18 d. įsigaliojusiuose Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimuose⁴⁴⁵ nurodyta, kad deklaruojant metines pajamas (pradedant 2020 m.) iš apmokestinamųjų pajamų galima atimti (ir atitinkamai gyventojų pajamų mokesčio permokos forma susigrąžinti) išlaidas ne tik už pirmą, bet ir antrą, ir paskesnę profesinį ar aukštąjį mokslą. Akivaizdu, kad ši lengvata taip pat mažina mokestinę naštą, tačiau tiesiogiai susijusia su COVID-19 pandemijos pasekmėmis vargu ar ją galima vadinti.

Su pandemijos poveikiu ir jos pasekmėmis (kaip nurodoma teisės aktų leidybos parengiamuosiuose dokumentuose) galima sieti nebent 2020 m. gruodžio 22 d. priimtą ir nuo 2021 m. sausio 1 d. įsigaliojusį PVM mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimą⁴⁴⁶, kuriuo įteisintas lengvatinis 5 proc. PVM mokesčio tarifas elektroniniams laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams. Kita vertus, jis

⁴⁴⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 2 ir 58 straipsnių pakeitimo įstatymas, TAR, 2020-07-03, Nr. 15010.

⁴⁴⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 21 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2020-12-17, Nr. 27623.

⁴⁴⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2021, Nr. 14645.

apima labai siaurą ekonominės veiklos sritį ir diskutuotina, kiek jis tikslingas, t. y. ar leidybos verslas yra labiau paveiktas pandemijos.

Šiuo aspektu svarbu įvertinti, kad kaip kovos su pandemijos pasekmėmis priemonė 2020 m. buvo registruoti ir kiti PVM įstatymo pakeitimo projektai, kuriais ketinta labiau mažinti PVM mokesčių verslo sritims, kurias tiesiogiai paveikė su pandemija susiję apribojimai, pavyzdžiui, maitinimo ir gėrimų teikimo, apgyvendinimo paslaugų verslui.⁴⁴⁷ Šie pakeitimai buvo įteisinti tik PVM mokesčio įstatymo pakeitimo 2021 m. birželio 22 d. įstatymu Nr. XIV-429, kuriuo buvo numatyta lengvatinį PVM tarifą (9 proc.) taikyti iki 2022 m. gruodžio 31 d. maitinimo įstaigų teikiamoms maitinimo paslaugoms ir išsinešti tiekiamam maistui; meno ir kultūros įstaigų paslaugų, meno ir kultūros renginių, sporto renginių, sporto klubų lankymui; atlikėjų (aktorius, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito asmens, vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius) teikiamoms atlikimo paslaugoms.

Kita vertus, nors nuo pandemijos itin nukentėjo ir iki pat 2021 m. pabaigos neatsigavo turizmo paslaugų verslas (jo apyvartai ES valstybėse narėse kritus apie keturis kartus nuo įprastinio paslaugų lygio⁴⁴⁸), jo apmokestinimas nesulaukė įstatymų leidėjų dėmesio. Pavyzdžiui, dar PVM įstatymo 2020 m. rugpjūčio 28 d. pakeitimo projektu⁴⁴⁹ buvo siūlyta taikyti 9 proc. PVM tarifą iki 2023 m. gruodžio 31 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms turizmo paslaugoms ir 5 proc. PVM tarifą (iki 2023 m. gruodžio 31 d.) – apgyvendinimo paslaugoms. Vis dėlto jokių specialių naujų PVM lengvatų turizmo paslaugų verslui iki 2021 m. pabaigos nebuvo nustatyta, paliekant toliau galioti dar iki pandemijos pradžios 2018 m. priimtą PVM įstatymo 19 straipsnio pakeitimą⁴⁵⁰, kuriuo lengvatinio 9 proc. PVM tarifo taikymas iki 2022 m. gruodžio 31 d. įteisintas turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms.

Atitinkamai kiti mokesčių įstatymų pakeitimai 2021 m. vertintini kaip neesmi-

⁴⁴⁷ PVM įstatymo 19 straipsnio pakeitimo projektas Nr. IX-751, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>; PVM įstatymo 14 ir 19 straipsnio pakeitimo projektas Nr. XIIIIP-4673, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴⁴⁸ Eurostat, „Tourism services down by 75 % in June compared with February“, <<https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-eurostat-news/-/ddn-20200904-2>>.

⁴⁴⁹ PVM įstatymo pakeitimo projektas reg. Nr. XIIIIP-5136, Lietuvos Respublikos Seimas, <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/>>.

⁴⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymas, TAR, 2018-12-20, Nr. 20947.

niai ir nesusiję su COVID-19 pandemijos pasekmių valdymu, nes jie tik patikslino anksčiau taikytą mokesčių apskaičiavimo tvarką. Tokiu būdu, pavyzdžiui, buvo patikslinta apskaitos tvarkymo tvarka apskaičiuojant pelno mokestį ir siejant pakeitimus su naujo Finansinės apskaitos įstatymo įsigaliojimu.⁴⁵¹ Taip pat 2021 m. buvo keičiamas gyventojų pajamų mokestiu neapmokestinamas pajamų dydis ir nustatytas skirtingas (selektyvus) jo taikymas fiziniams asmenims, uždirbantiems iki 1 vidutinio darbo užmokesčio bei uždirbantiems daugiau nei ši suma.⁴⁵²

2.3.2.3. Mokesčių teisinio reguliavimo COVID-19 pandemijos sukeltos krizės ir 2008–2009 m. ekonomikos ir finansų krizės metu lyginamoji analizė

Istoriniu ir lyginamuoju aspektu svarbu šiuos pokyčius palyginti su Lietuvos mokesetine politika ir jos teisiniu įgyvendinimu 2008–2009 m. prasidėjusios pasaulinės ekonomikos ir finansų krizės metu. Pavyzdžiui, nuo 2008 m. pabaigos Lietuva išgyveno stiprią ekonomikos krizę, po kurios smarkiai sumažėjo BVP (2009 m. – 14,8 proc.), sparčiai augo nedarbas – 13,7 proc. 2009 m. ir 17,8 proc. 2010 m.) ir biudžeto deficitas (2009 m. – 9,2 proc. ir 2010 m. – 7,1 proc.).⁴⁵³ Išorinės šios krizės priežastys siejamos su 2008–2009 m. pasaulį sukretusiais įvykiais – pasaulinės ekonomikos krizės pradžia ir jos pasekmėmis Lietuvai: eksporto rinkų susitraukimu ir užsienio kapitalo pasitraukimu iš Lietuvos bei Lietuvos vertybinių popierių biržų kursų kritimu. Minėtu laikotarpiu Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamos daugiausia buvo surenkamos iš PVM, akcizų ir pajamų mokestio (pajamos iš šių keturių mokesčių rūšių sudarė daugiau nei 90 proc. visų valstybės biudžeto pajamų). Atitinkamai pagrindinės mokesčių reformos Lietuvoje prasidėjus krizei buvo skirtos šių mokesčių reformai. Lietuva 2008 m. gruodį priėmė esminius mokesčių sistemos reformos sprendimus ir šios reformos apėmė⁴⁵⁴:

- 1) PVM tarifų didinimą (nuo 2009 m. liepos nuo 18 iki 19 proc. ir nuo 19 iki 21

⁴⁵¹ Lietuvos Respublikos pelno mokestio įstatymo Nr. IX-675 7, 11, 12, 31, 39-1 ir 57 straipsnių pakeitimo įstatymas, TAR, 2021-12-03, Nr. 2021-25112.

⁴⁵² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestio įstatymo pakeitimo 2021 m. lapkričio 25 d. įstatymas Nr. XIV-713, TAR, 2021-12-03, Nr. 25140.

⁴⁵³ „Global Finance: Country Economic Reports & GDP Data“, <<http://www.gfmag.com/gdp-data-country-reports.html#axzz2iGXeJPxn>>.

⁴⁵⁴ Gediminas Valantiejus, „Development Trends of European Union Countries Tax Systems in the Period of Global Economic Crisis (yrs. 2008–2012)“, *Societal Innovations for Global Growth* 1 (2) (2013): 108.

proc.) ir įvairių PVM mokesčių lengvatų (atleidimo) panaikinimą;

2) akcizų tarifų didinimą kurui, cigaretėms ir alkoholio gaminiams (akcizai kai kurioms kuro produktų rūšims buvo padidinti daugiau nei 200 proc. ir buvo panaikintos mokesčių lengvatos (atleidimai) tam tikriems alkoholinių gėrimų gamintojams (mažosioms alaus darykloms);

3) pelno mokesčio tarifo didinimą (nuo 15 iki 20 proc.);

Vienintelė priešinga apmokestinimo politikos priemonė buvo gyventojų pajamų mokesčio sumažinimas tam tikroms pajamų rūšims (nuo 24 iki 15 proc.), tačiau kartu su juo įvestos ir atskiros 6 proc. privalomojo sveikatos draudimo įmokos, todėl realus darbo užmokesčio pajamoms taikomas mokesčio tarifas padidėjo iki 21 proc.

Reikia pažymėti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių reformų patirtis šios ekonomikos krizės sąlygomis gali būti vertinama prieštaringai. Pirmiausia staigūs ir greitai mokesčių įstatymų pakeitimai (vadinamoji naktinė mokesčių reforma) sukėlė konstitucinių ginčų dėl tokių teisinio reguliavimo priemonių konstitucingumo, nors Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimu ir buvo pripažinta teisėta.⁴⁵⁵ Be to, nors 2008 m. prasidėjusios pasaulinės ekonomikos krizės metu Lietuva, kaip ir kai kurios kitos ES valstybės (pvz., Latvija, Estija ir Graikija), pasirinko mokesčių didinimo fiskalinę politiką, ši politika neužtikrino greito finansų stabilizavimo (pagrindiniai makroekonominiai rodikliai ir ypač valstybės biudžeto pajamos iš mokesčių toliau mažėjo 2009–2010 m. ir pradėjo gerėti / augti tik 2011 m.). ES valstybėse narėse, kurios pasirinko mokesčių mažinimo fiskalinę politiką, šis atsigavimas buvo spartesnis, t. y. jų pagrindiniai makroekonominiai rodikliai pradėjo augti sparčiau ir anksčiau, t. y. jau 2010 m.⁴⁵⁶

Apibendrinant galima konstatuoti, kad, skirtingai nei ankstesnės 2008–2012 m. finansų bei ekonomikos krizės metu, COVID-19 pandemijos metu Lietuvoje mokesstinė našta nebuvo didinama. Tačiau esminio mokesčių naštos sumažinimo, lengvinimo ar švelninimo (nepaisant įvairių politinio lygmens diskusijų ir inicijuotų mokesčių įstatymų projektų) pandemijos sąlygomis taip pat neįvyko. Taigi pažymėtina, kad

⁴⁵⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos 2009 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymų, su jais susijusių kai kurių įstatymų ir kitų teisės aktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, *Valstybės žinios*, 2013-02-20, Nr. 19-938.

⁴⁵⁶ Žr. Gediminas Valantiejus, „Development Trends of European Union Countries Tax Systems in the Period of Global Economic Crisis (yrs. 2008–2012)“, *Societal Innovations for Global Growth* 1 (2) (2013): 106.

pandemija nepaskatino ir esminės mokesčių teisės normų, ypač nustatančių mokesčių tarifus ir jų lengvatas, peržiūros Lietuvoje, o tai iš esmės neigiamai veikė (-ia) ir verslo sritis, labiausiai nukentėjusias nuo pandemijos (pavyzdžiui, turizmo verslą), ateityje planuojant savo veiklos plėtrą ar jos atnaujinimą.

2.3.3. COVID-19 pandemija ir tarptautinė prekyba ir jos apmokestinimas ES ir Lietuvoje

2.3.3.1. Importo mokesčių ir su jų taikymu susijusių taisyklių reglamentavimas pandemijos metu: ES ir nacionalinių priemonių santykio ypatumai

Prasidėjus COVID-19 pandemijai keitėsi tarptautinės prekybos reguliavimas, prekių srautų ir asmenų judėjimo per valstybių sienas reikalavimai, kurie apėmė tiek įvairių valstybių nustatytus draudimus įvežti ar išvežti tam tikras strateginę reikšmę turinčias prekes (produktus), tiek ir pačių prekių gabenimo per išorines valstybių sienas procedūrų reglamentavimą ir jų (kaip tarptautinės prekybos objektų) apmokestinimą. Šiuos procesus, dėl ES taikomos bendrosios prekybos politikos, nustatančios bendrus esminius reikalavimus prekybai su trečiosiomis valstybėmis, itin veikė (-ia) ES teisės aktai ir ES institucijų nustatytas teisinis reglamentavimas importo mokesčių (ypač muitų, taip pat importo PVM ir akcizų) srityse. Šiuo aspektu nagrinėjant tarptautinės prekybos ir prekių judėjimo apmokestinimą importo muitais pandemijos laikotarpiu būtina pastebėti, kad jų konvenciniai (įprastiniai) dydžiai (kuriuos ES valstybėse narėse, inter alia ir Lietuvoje, nustato ES institucijos, vykdydamos ES bendrąją prekybos politiką) iš esmės nesikeitė. Tačiau, kiek tai susiję su prekybos apsaugos (antidempingo, kompensaciniais) muitais, jie ES praktikoje iš įvairių trečiųjų valstybių (Kinijos, Indijos, Indonezijos, Turkijos ir kt.) kilusioms prekėms (plieno produktams, plastiko gaminiams ir kt.) buvo aktyviai didinami ir įvedami visu pandemijos laikotarpiu, ypač pačioje jos pradžioje.⁴⁵⁷

Kartu pabrėžtina, kad dar 2020 m. balandžio 3 d. EK vis dėlto ėmėsi tam ti-

⁴⁵⁷ „EU puts anti-dumping duties on stainless steel from China, Indonesia and Taiwan“ *Reuters*, <<https://www.reuters.com/article/us-eu-steel-dumping/eu-puts-anti-dumping-duties-on-stainless-steel-from-china-indonesia-and-taiwan-idUSKCN21T0GY?il=0>>; „EU targets more U. S. imports after U. S. metal tariff extension“, *Investing.com.*, <https://www.investing.com/news/commodities-news/eu-targets-more-us-imports-after-us-metal-tariff-extension-2132072>.

krų, selektyvių ir į konkrečių tikslinių prekių grupes orientuotų mokesčių naštos, susijusios su tarptautinės prekybos apmokestinimu, mažinimo priemonių ir priėmė sprendimą Nr. (ES) 2020/491⁴⁵⁸, kuriuo nuo importo mokesčių (importo PVM bei maitų) laikinai atleido vieną tikslinę prekių grupę – iš trečiųjų valstybių importuojamas prekes, reikalingas kovai su COVID-19 pandemija (atskirų rūšių medicininę įrangą, asmens apsaugos priemonės ir pan.). Minėtas sprendimas galiojo prekių importo procedūroms. Kita vertus, kartu buvo patvirtintos ir papildomos atleidimo nuo importo mokesčių sąlygos, kurias turi atitikti importuojamos prekės, t. y. šių nuostatų taikymas apribotas tik konkrečių specifinių prekių atžvilgiu. Importuojamos prekės turėtų būti skirtos nemokamai išdalyti ar nemokamai naudotis nuo COVID-19 protrūkio nukentėjusiems, galintiems nukentėti arba su COVID-19 protrūkiu kovojantiems asmenims, taip pat pagalbos tarnybų savo reikmėms skirtos prekės.⁴⁵⁹ Taip pat buvo įvesti ir apribojimai išvežti asmens apsaugos priemonės iš ES teritorijos pandemijos laikotarpiu.⁴⁶⁰ Be to, EK taip pat atnaujino ir paskelbė išsamų muitinės procedūrų / formalumų supaprastinimų ir jų vykdymo nuostatų, aktualių pandemijos sąlygomis, sąvadą. Sąvade COVID-19 pandemijos sąlygomis ES valstybių narių muitinėms rekomenduota: a) laikinai atleisti operacijų vykdytojus nuo prievolės teikti atskirus dokumentus muitinei apie importuojamas prekes (mažos vertės siuntas); b) arba teikti juos tik elektronine forma (pvz., prekių kilmės sertifikatus); c) pratęsti muitinės sprendimų priėmimo ir vykdymo terminus; d) taikyti kitus palengvinimus verslui, susiduriančiam su pandemijos iššūkiais.⁴⁶¹ Atkreiptinas dėmesys, jog šios priemonės taip pat daugiau yra vertintinos kaip procedūrinio pobūdžio ir tarptautinės prekybos operacijas vykdančiams subjektams mokesstinės naštos iš esmės kol kas nesumažino. Vadinasi, tarptautinės prekybos sandorių apmokestinimo kontekste mokesčių lengvatos ES institucijų sprendimais buvo pritaikytos

⁴⁵⁸ Komisijos sprendimas (ES) 2020/491 2020 m. balandžio 3 d. dėl importuojamų prekių, reikalingų kovai su COVID-19 protrūkio padariniais, atleidimo nuo importo maitų ir nuo PVM 2020 m., *Officialis leidinys*, 2020-03-04, Nr. L1 103/1.

⁴⁵⁹ Žr. taip pat Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2020 m. balandžio 7 d. įsakymą Nr. 1B-263 „Dėl Importo maitų ir pridėtinės vertės mokesčio netaikymo, esant ekstremaliajai situacijai, taisyklių patvirtinimo“, TAR, 2020-04-09, Nr. 7516.

⁴⁶⁰ Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) 2020/568 2020 m. balandžio 23 d., kuriuo tam tikrus gaminius leidžiama eksportuoti tik pagal eksporto leidimą, *Officialis leidinys*, 2020-04-24, L 129/7.

⁴⁶¹ European Commission, „Guidance on Customs issues related to the COVID-19 emergency“, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/covid-19-taxud-response/guidance-customs-issues-related-covid-19-emergency_en> .

tik selektyviai ir tam tikroms išskirtinėms prekių grupėms, pirmiausia medicinos ir apsaugos priemonėms.

Akcentuotina, kad Lietuvoje karantino bei ekstremaliosios situacijos laikotarpiu buvo nustatyta iš esmės tik viena bendro pobūdžio papildoma importo mokesčių (išskyrus muitus), t. y. importo PVM bei akcizų, mokėjimo palengvinimo priemonė. Verslo subjektams, turintiems muitinės administruojamų mokesčių (importo PVM, akcizų) skolų muitinei, buvo numatyta galimybė kreiptis į muitinę (el. paštu) dėl muitinės administruojamų akcizų ir PVM išieškojimo sustabdymo, mokestinių pasukų sutarčių sudarymo neskaičiuojant palūkanų ir atleidimo nuo delspinigių.⁴⁶² Be to, įgyvendinant čia nurodytus ES teisės aktus, buvo priimti ir Lietuvos Respublikos PVM įstatymo 19 straipsnio 5 dalies pakeitimai (įtvirtinti 2020 m. gruodžio 22 d. įstatymo pakeitimais), kuriais iki 2022 m. gruodžio 31 d. 0 proc. PVM tarifą taikyti nustatyta tiekiamoms (įskaitant tarptautinius tiekimo sandorius) vakcinoms nuo COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) ir in vitro diagnostikos medicinos priemonėms, skirtoms COVID-19 ligos (koronaviruso infekcijos) diagnostikai.⁴⁶³

2.3.3.2. Pandemijos sąlygoti ES bendrosios prekybos ir muitų politikos teisinio reglamentavimo pokyčiai ir jų reikšmė ES valstybėms narėms (Lietuvos Respublikai)

Vis dėlto analizuojant tarptautinės prekybos apmokestinimą pandemijos metu įžvelgtini ir labiau fundamentalūs ES bendrosios prekybos ir muitų politikos pokyčiai, galintys turėti ilgalaikių pasekmių ateityje. Įvairių autorių atliekamuose tyrimuose iš esmės pabrėžiama, kad, tęsiantis COVID-19 pandemijai ir vykstant jos sukeltiems socialiniams bei ekonominiams pokyčiams, keičiasi ir tarptautinės prekybos struktūra bei sistema, kinta tarptautinės prekių tiekimo grandinės.⁴⁶⁴ Todėl ir įgyvendinant ES bendrąją prekybos politiką bei tobulinant jos taikymo teises priemones vis labiau tolstama nuo tradicinio, globalizacija, Kinijos Liaudies Respublikos dominavimu prekybiniuose santykiuose pagrįsto modelio ir vis plačiau akcentuojama diversifikuotų, dvišalių prekybinių santykių svarba, ES plečiant dvišalių laisvo-

⁴⁶² Lietuvos Respublikos muitinė, „Lietuvos muitinės pagalba verslui, nukentėjusiam nuo COVID-19“, <https://www.lrmuitine.lt/web/guest/verslui/aktualijos>.

⁴⁶³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio ir 2 priedo pakeitimo įstatymas, TAR, 2020, Nr. 28971.

⁴⁶⁴ Kenneth Rapoza, „China-led Globalization Is Coming To An End. Forbes“, <<https://www.forbes.com/sites/kenrapoza/2020/05/21/face-it-china-led-globalization-is-over/#571a9d5255aa>>.

sios prekybos sutarčių tinklą, ieškant naujų rinkų prekių tiekimui, derantis dėl specialiųjų jų importo ir eksporto sąlygų, muitų tarifų. Pavyzdžiui, ES, vykdydama bendrąją prekybos politiką, pandemijos metu daug dėmesio skyrė prekybiniam ryšiams su Rytų Azijos regiono šalimis plėtoti. Dėl šios priežasties pastaraisiais metais, pavyzdžiui, buvo sudarytos laisvosios prekybos sutartys su Japonija (2019 m.), Vietnamu (2020 m.).⁴⁶⁵ Galiausiai 2021 m. vasarį EK pristatė ir apibūdino būsimas ES prekybos ir muitų politikos gaires / strategiją⁴⁶⁶ (toliau – Prekybos politikos peržiūra), kurių nuostatos sukėlė plačias diskusijas tiek ES institucijose⁴⁶⁷, tiek ir tarp suinteresuotų nevyriausybinį organizacijų⁴⁶⁸.

Remiantis šio strateginio teisinio dokumento nuostatomis, tarptautinis verslas ir kiti asmenys, dalyvaujantys tarptautinėje prekyboje, COVID-19 pandemijos sąlygomis galėtų tikėtis, kad ateityje tarptautinės prekybos ir muitų politikos srityje ES atliks aktyvų vaidmenį plečiant dvišalių lengvatinių tarptautinės prekybos susitarimų su trečiosiomis šalimis ir didins tarptautinės prekybos apimtis tokių susitarimų, nustatančių muitų lengvatas, pagrindu. Pirmiausia prekybos su Afrikos kontinento valstybėmis plėtra (dvišalių lengvatinių tarptautinės prekybos susitarimų pagrindu) Prekybos politikos peržiūroje numatyta kaip viena iš tokių prioritetinių sričių. Be to, remiantis šiuo strateginiu dokumentu, galima tikėtis tolesnio ES ir JAV prekybos santykių liberalizavimo ir muitų tarifų mažinimo tarpusavio prekybiniuose santykiuose bei būsimos prekybos (partnerystės) susitarimo tarp šių dviejų partnerių sudarymo (arba tolesnių derybų šioje srityje). Kita vertus, Prekybos politikos peržiūroje EK aiškiai išreiškė skeptišką požiūrį į prekybos santykių su Kinijos Liaudies Respublika didesnę liberalizavimą, todėl perspektyvos tolesniam muitų tarifų mažinimui ar pagrindinių mokesčių tarptautinės prekybos sąlygų švelninimui šioje

⁴⁶⁵ European Commission, „EU-Japan Economic Partnership Agreement“, <<https://ec.europa.eu/trade/policy/in-focus/eu-japan-economic-partnership-agreement/>>; Ha Hai Hoang, „Understanding the EU–Vietnam Free Trade Agreement“, *EASTASIAFORUM*, <<https://www.eastasiaforum.org/2020/05/21/understanding-the-eu-vietnam-free-trade-agreement/>>.

⁴⁶⁶ Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui ir regionų komitetui „Prekybos politikos peržiūra. Atvira, tvari ir ryžtinga prekybos politika“, COM/2021/66 final. Eur-Lex, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:52021DC0066>>.

⁴⁶⁷ „EESC opinion: Trade Policy Review – An Open, Sustainable and Assertive Trade Policy“, The European Economic and Social Committee, 07. 07. 2021, <<https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/trade-policy-review-open-sustainable-and-assertive-trade-policy>>.

⁴⁶⁸ „CONCORD’s reaction to the Communication „Trade Policy Review – An Open, Sustainable and Assertive Trade Policy“ (April 2021). European NGO Confederation for Relief and Development, <<https://concordeurope.org>>.

sirtyje lieka minimalios. Akcentuotina, kas EK Prekybos politikos peržiūros nuostatoje iš esmės atmetė Kinijos Liaudies Respublikos pasiūlytą idėją (pateiktą dar 2014 m.⁴⁶⁹) sudaryti papildomą dvišalę laisvosios prekybos sutartį (toks siūlymas buvo susijęs su tarptautinio „Vienos juostos vieno kelio“ (angl. One Road One Belt) prekybos projekto įgyvendinimu, skirtu transporto infrastruktūros ryšiams tarp Kinijos Liaudies Respublikos ir Europos šalių gerinti. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad artimiausiu metu galime tikėtis tolesnių įtemptų prekybos santykių ar net prekybos karų su Kinijos Liaudies Respublika ir tarptautinės prekybos su JAV apmokestinimo lygio mažėjimo. Konstatuotina, kad COVID-19 pandemija nelėmė tarptautinės prekybos mokesčių mažinimo, priešingai, netgi paskatino taikyti griežtesnes mokesťines vidaus rinkos apsaugos priemones, nustatomas ES lygiu.

Apibendrinant galima teigti, kad tarptautinės prekybos mokesčių teisinis reguliavimas pandemijos metu, kuriam didžiausią poveikį vis dėlto turėjo ES institucijų sprendimai, nebuvo ir nėra susijęs su šios prekybos apmokestinimo liberalizavimu ir vertintinas nevienareikšmiškai. Nors ES institucijų sprendimais ir ES teisės aktais, kartu ir Lietuvos Respublikos PVM įstatymo pakeitimais, buvo nustatytos galimybės taikyti importo mokesčių lengvatas daliai tarptautinės prekybos sandorių (susijusių su medicinos, diagnostinėmis priemonėmis), pavyzdžiui, pandemijos laikotarpiu toliau augo ES taikomų prekybos apsaugos muitų rūšių ir taikymo atvejų skaičius. Be to, pandemija iš esmės paskatino selektyvų ES institucijų požiūrį į tolesnį tarptautinės prekybos apmokestinimo reguliavimą, akcentuojant būtinybę ir poreikį taikyti atskiras prekybos apmokestinimo ir reguliavimo priemones skirtingų valstybių atžvilgiu vietoj universalių mokesčių sąlygų švelninimo priemonių. Akcentuotina, kad šis pasirinktas teisinis tarptautinės prekybos apmokestinimo reguliavimo modelis Lietuvos Respublikai ir jos verslo subjektams taip pat gali lemti mokesťinės naštos didėjimą tebesitęsiančios COVID-19 pandemijos metu.

⁴⁶⁹ European Commission, *Trade for all Towards a more responsible trade and investment policy* (Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014), 5, 31–32.