

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Pauliaus Vekerioto,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Rinkliavos kaip konstitucinė viešųjų pajamų forma

Charges as a constitutional form of public revenue

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentas: doc. dr. Vaidotas Vaičaitis

Vilnius

2022

Ižanga

Darbo aktualumas

Aukščiausią galią turinčiu teisės aktu – Konstitucija demokratinėse valstybėse reguliuojami konkrečiai apimtimi mokestiniai santykiai. Mokestiniai santykiai Lietuvoje taip pat reguliuojami Lietuvos Respublikos Konstitucija (toliau – Konstitucija). Mokesčių teisei aktualiausias – Konstitucijos XI skirsnis „Finansai ir valstybės biudžetas“. Šiame darbe bus nagrinėjama Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalies nuostata, nurodanti, kad valstybės biudžeto pajamos *inter alia* yra formuojamos iš rinkliavų. Taip pat daroma išvada, kad rinkliavos sąvoka šio straipsnio kontekste apima tik valstybės rinkliavą. Atitinkamai formuojama ir darbo kryptis, kuri orientuota į valstybės rinkliavos analizę, vietinę rinkliavą aptariant tik tiek, kiek reikia ją atskirti nuo valstybės rinkliavos.

Pirmoje šio darbo dalyje atliekama istorinių Lietuvos Valstybės Konstitucijų, priimtų 1922, 1928 ir 1938 metais, apžvalga. Tokiu būdu siekiama išsiaiškinti, kiek rinkliava buvo reglamentuojama to laikotarpio Konstitucijose ir tai, ar šios nuostatos yra perkeltos į šiandienos pagrindinį valstybės teisės šaltinį. Be to, aptariama ir šiandieninės Konstitucijos, kaip aukščiausio teisės šaltinio, svarba.

Antroji darbo dalis skirta mokesčių ir kitų valstybės pajamų sampratos aptarimui. Nagrinėjant šių institutų sampratą, požymius, Konstitucinio Teismo doktriną, siekiama suformuoti aiškius skirtumus tarp rinkliavos ir kitų Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje įtvirtintų valstybės biudžeto pajamų.

Trečiojoje šio darbo dalyje aptariama pati valstybės rinkliavos sąvoka, valstybės rinkliava atskiriama nuo vietinės rinkliavos, pateikiama papildoma Konstitucinio Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, analizuojama valstybės rinkliavos teisinio statuso problematika.

Darbo originalumas

Apžvelgiant pastarųjų penkerių metų (ir senesnius) mokslinius tyrimus, magistro darbus, matyti, jog valstybės rinkliava nėra dažnas tyrimų objektas. Dažniausiai apie valstybės rinkliavą užsimenama tik tarp kitko, atskleidžiant jos sąvoką ir nesigilinant plačiau. Iš esmės

nėra nei vieno mokslinio darbo, dedikuoto valstybės rinkliavai ir su ja susijusiems ypatumams, plačiau analizuojama tik vietinė rinkliava. Šis darbas dedikuojamas valstybės rinkliavai ir jos ypatumams.

Darbo tikslas, uždaviniai

Esminis darbo tikslas yra įrodyti, kad būtent valstybės rinkliava patenka į Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalies apibrėžimą ir yra konstitucinė viešųjų pajamų forma. Darbo uždaviniai: 1. Atskleisti istorinių Konstitucijų turinį, susijusį su mokestiniu reguliavimu; 2. Išanalizuoti Konstitucijos, kaip aukščiausio teisės šaltinio svarbą; 3. Aptarti mokesčių ir kitų institutų (ne rinkliavos) sąvoką, požymius, taip juos atskiriant nuo rinkliavos; 4. Atskirti valstybės rinkliavą nuo vietinės rinkliavos; 5. Aptarti aktualią Konstitucinio Teismo mokesčių doktriną, susijusią su valstybės rinkliava.

Darbo objektas

Rinkliava, kaip konstitucinė viešųjų pajamų forma.

Tyrimo metodai

Naudojami metodai – istorinis, lingvistinis, sisteminis, dokumentų analizės. Istorinio metodo pagalba aptariamos tarpukario Konstitucijos ir jų reglamentavimas. Lingvistinio metodo dėka atskleidžiamos įstatymuose ir kituose teisės aktuose vartojamos sąvokos. Sisteminis metodas padeda analizuoti valstybės rinkliavas kitų valstybės biudžeto pajamų kontekste. Dokumentų analizės būdas taikomas siekiant išanalizuoti aktualią Konstitucinio Teismo doktriną.

Svarbiausi šaltiniai

Darbo tikslas ir uždaviniai įgyvendinami pasitelkiant esminius teisės aktus – Konstituciją, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą ir Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymą. Kartu analizuojami Konstitucinio Teismo nutarimai, remiamasi ir specialiąja literatūra – B. Sudavičiaus, J. Žilio, V. Sinkevičiaus moksliniais straipsniais.

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Darbe analizuojamos rinkliavos kaip konstitucinė viešųjų pajamų forma. Atskleidžiama istorinių Konstitucijų nuostatų, susijusių su mokestinių pajamų reglamentavimu genezė, šiuolaikinės Konstitucijos svarba. Taip pat siekiama atskirti rinkliavas nuo kitų valstybės pajamų formų, įrodyti, kad tik valstybės rinkliava yra viešoji konstitucinių pajamų forma, išanalizuoti aktualią Konstitucinio Teismo praktiką.

Pagrindiniai žodžiai: Konstitucija, Konstitucinis Teismas, valstybės rinkliava, mokestinė doktrina.

The paper analyzes charges as a constitutional form of public revenue. The genesis of the provisions of the historic Constitutions related to the regulation of tax revenues and the importance of the modern Constitution are revealed. The aim is also to separate charges from other forms of state revenue, to prove that only the state fee is a public form of constitutional revenue, and to analyze the relevant practice of the Constitutional Court.

Keywords: Constitution, Constitutional Court, state fee, tax doctrine.

Turinys

1. Konstitucinė genezė	2
1.1. Istorinių Konstitucijų apžvalga	2
1.2. Konstitucija – aukščiausios teisinės galios šaltinis.....	9
2. Rinkliavos atskyrimas nuo kitų viešųjų pajamų	13
2.1. Mokesčiai	14
2.2. Privalomieji mokėjimai ir kitos įplaukos.....	19
3. Valstybės rinkliavos samprata	20
3.1. Probleminis valstybės rinkliavos apibrėžimas ir reguliavimas	30
3.2. Valstybės ir vietinė rinkliava.....	32
Išvados, pasiūlymai	36
Šaltinių sąrašas	38
Santrauka	43
Summary.....	44

1. Konstitucinė genezė

1.1. Istorinių Konstitucijų apžvalga

Algirdas Jakubčionis teigia, kad konstituciją parengusiems komisijos nariams didžiulį poveikį darė politinės, socialinės ir teisinės idėjos, kurios buvo paplitusios šalyse laimėjusiose Pirmąjį pasaulinį karą. JAV, Prancūzijoje, Anglijoje tuomet dar vyravo liberalios demokratijos nuostatos. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje yra įtvirtinta Seimo viršenybė, kuri buvo perimta iš Prancūzijos parlamentarizmo tradicijų. Taip pat joje užfiksuotos piliečių teisės atspindi pozityvų požiūrį į žmogų, kuris yra visuomenės tikslas ir centras, valstybė turi padėti asmeniui save realizuoti, užtikrinti jo turimas prigimtinės laisves (Jakubčionis, 2003, p. 51).

Teisės doktrinoje iš esmės nėra nesutarimo dėl to, kad Lietuvos konstitucijos formavimuisi įtaką darė kitų Europos šalių konstitucijos, tačiau nevienodumai atsiranda kalbant apie konkrečias valstybes: M. Römeris nurodė, jog Lietuvos konstitucijai įtaką darė prancūziškas modelis, kartu kuris buvo tobulinamas šveicariška doktrina, J. Purickis – Belgijos 1831 metų konstitucija. Lietuvos konstitucijos ištakos Lietuvos Vyriausiasis tribunolas buvo rastos Prancūzijos, Anglijos, dalinai JAV konstitucinėje raidoje, o J. B. Lauča – Skandinavijos, K. Račkauskas – Vokietijos (Weimaro) konstitucijų nuostatose. Šitie tyrinėtojai savotiškai teisūs, kadangi faktiškai visos šitos konstitucijos, buvo laikytos moderniomis, mažiau ar daugiau komisijai buvo pavyzdžiu, projektuojant teisinį reglamentavimą tam tikrą Lietuvos konstitucinių institutų (Maksimaitis, 2005, p. 122-123).

Jei žiūrėtume iš teisinės santvarkos pusės Lietuva buvo atsistojusi „moderniškiausių demokratijų“ gretoje, kuomet buvo priimta šita Konstitucija. Šita Konstitucija yra pagrįsta mūsų konstitucinė demokratinė tradicija, iš kurios privalėjo, atsiradus reikalui, iškilti ir augti galimos Lietuvos konstitucijos reformos ir raida, privalėjo vystytis šitoje Konstitucijoje pažymėta tvarka ir gairėmis (Sinkevičius *et al*, 2018, p. 59). Pagrindiniai 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos parametrai – esminių piliečio laisvių ir teisių įtvirtinimas ir teisiųjų apsaugos garantijų nustatymas, visuomeninių organizacijų ir politinių partijų veiklos laisvė, demokratiniai įvairių valdžios institucijų suformavimo mechanizmai – paliudijo jos demokratiškumą, politinį pliuralizmą (*Ibid.*)

Šitoje Konstitucijoje pirmą kartą Lietuvos konstitucionalizmo istorijoje *expressis verbis* pabrėžta, jog suverenitetas priklauso ne monarchui ar valstybei, bet tautai (Vaičaitis *et al.*, 2016, p. 188). 1922 metais Lietuvos Valstybės Konstitucijos atsiradimą sąlygojo teisinės ir

politinės to meto idėjos išplitusios Europoje, kitų Europos valstybių demokratiškos Konstitucijos.

Formos požiūriu 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstituciją sudarė preambulė ir 108 straipsniai, suskirstyti į 15 skyrių.

Visų kitų teisės normų sistemoje užfiksuotas formalus teisinis Konstitucijos prioritetas. Tai matyti iš straipsnių, kurie nurodo, kad valstybėje galios neturi joks įstatymas, kuris yra priešingas Konstitucijai (3 straipsnis) ir nustatantis ypatingą jos pakeitimo tvarką (102-103 straipsniai). Kartu laikytasi požiūrio, jog Konstitucija netiesioginio veikimo teisės aktas, neturi valstybės institucijai ar piliečiui privalomos galios, bet privaloma įstatymų leidėjui, kurio išleisti įstatymai ją įgyvendina (Maksimaitis, Vansevičius, 1997, p. 141.) Mokesčių teisės prasme šitoje Konstitucijoje aktualus XII skyriuje „Valstybės finansai“ įtvirtintas 91 straipsnis, nustatantis, jog gyventojams uždėti mokesčius, užtraukti vidaus paskolą, paskirti Valstybės Išdo išlaidas, arba išleisti popierinius pinigus galima tik įstatymų keliu (Lietuvos Valstybės Konstitucija. (1918.II.16 – 1940.VI.15). Tai reiškia, kad 1922 m. Konstitucijoje buvo numatyta, jog ne tik nustatyti mokesčius, tačiau ir paskirti valstybės biudžeto asignavimus, išleisti popierinius pinigus bei skolintis paimant vidinę paskolą galima tik priėmus įstatymą, norminį teisės aktą. Taigi, apie rinkliavas nėra užsimenama, tačiau galima manyti, jog jos priskiriamos mokesčiams plačiąja prasme.

Šitos Konstitucijos 27 straipsnyje buvo nurodyta, jog įstatymus leidžia Seimas. Kitiems valstybės valdymo subjektams tokia teisė nesuteikta. Pagal 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstituciją įstatymų leidyba – išskirtinė Seimo teisė. Šita nuostata leidžia teigti, kad tik Seimas 1922 m. Konstitucijos galiojimo metu turėjo įgaliojimus išleisti įstatymus nustatyti mokesčius, leisti popierinius pinigus, paskirti valstybės biudžeto asignavimus ir pasiskolinti paimant vidaus paskolą.

Dauguma Konstitucijoje minimų dalykų, kurių realizacijai reikėjo specialių įstatymų, įvertintas kaip Konstitucijos lankstumo rodiklis, galimybių lengvesniu metodu sureaguoti į kintančias gyvenimo sąlygas ir kitus kylančius reikalus, sudarymas. Šitokio pobūdžio konstitucinių normų gausa padidino Seimo vaidmenį, kadangi Konstitucija pavedė „statyti respublikos rūmą ant pamatų, kuriuos paklojo Steigiamasis Seimas“ (Sinkevičius *et al.*, 2018, p. 55).

1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucija padėjo modernios ir demokratinės valstybės konstitucinius pagrindus. Tuometinė politinė situacija Lietuvoje, demokratijos idėjų išplitimas

kitose Europos šalių Konstitucijose, 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje galime pastebėti išskirtinės reikšmės suteikimą įstatymų leidybos institucijai – Seimui, kuriam pavesta įgyvendinti daugelį Konstitucijos nuostatų ir išleidžiant įstatymus nustatyti mokesčius gyventojams.

Įvykęs 1926 m. gruodžio 16 d. valstybės perversmas reiškė, kad 1922 m. demokratiškai išrinkta Lietuvos Valstybės Konstitucija žlugo. Nekalbama apie teisėtą Konstitucijos reformos metodą, tam panaudojant Seimą. Tikėtasi visa tai padaryti naudojant referendumą, bet negavus iš kitų politinių jėgų paramos, 1928 m. gegužės 25 d. Vyriausybė oficialiai paskelbė prezidento dekretuotą dokumentą – Lietuvos Valstybės Konstituciją. Šitas faktas švelnintas nuostata (106 straipsnis), kad ne vėliau nei per 10 metų bus „patikrinta“ tautos atsiklausimo, tai yra referendumo būdu (Maksimaitis, Vansevičius, 1997, p. 153).

Nors Lietuvos demokratiškumas buvo kvestionuotas, tačiau pagal 1928 m. Konstituciją Lietuva iš parlamentinės tapo prezidentinės demokratijos šalimi. Konstitucija, iškėlus vieno asmens valdžią ir apribodama politinį pliuralizmą Seimo nešaukimu, turėjo savybes, leidžiančias priskirti ją prie autoritarinės konstitucijos. Šituo požiūriu – vienas pirmų Europoje konstitucinių aktų, iš demokratijos perėjusių į autoritarizmą. (Maksimaitis, 2005, p. 219).

Nauja Konstitucija kartojo daugumą 1922 m. Konstitucijos nuostatų pažodžiui, tačiau pats būdingiausias skiriamasis jų bruožas yra vykdomosios valdžios, pirmiausia Respublikos prezidento, galių išplėtimas, įdiegimas autoritarinių elementų (Maksimaitis, Vansevičius, 1997, p. 154). Abi Konstitucijos savo esme ženkliai skyrėsi viena nuo kitos. Naujoje Konstitucijoje, siekiant didesnio konkretumo ir pritaikymo mūsų valstybei, privalėjo būti užakcentuoti du dalykai: vykdomosios valdžios kompetencijos stiprinimas ir seimo darbo našumo kėlimas. Dėl to būdingiausias skiriamasis bruožas 1928 m. Konstitucijos – vykdomosios valdžios, pirma Respublikos Prezidento, turimų galių išplėtimas, autoritarinių elementų į valstybės valdymą įdiegimas, mėginant išsaugoti pagrindinių demokratinių institutų, parlamentarizmo, regimybę, net demonstruojant išaugusį pasitikėjimą šitokiu tiesioginės demokratijos institutu – referendumu. Lietuvą Konstitucija ir toliau linko laikyti demokratine valstybe, kur „valdžia priklauso Tautai“ (Sinkevičius *et al.*, 2018, p. 66).

Realiai nesamo Seimo teisių, ypatingai biudžetinės galios ir įstatymų leidybos sferose, sukcentravimas Prezidento rankose ir Prezidento turima teisė be kontrasignacijos paleisti Ministrų Kabineta yra esminės Konstitucijos nuostatos, Respublikos Prezidentą pavertusios centrine konstitucine institucija (*Ibid.*). Aktualus 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos

XII skyriuje „Valstybės finansai“ pavirtintas 92 straipsnis, viešųjų finansų, kartu ir mokesčių teisės prasme, teigiantis, jog uždėti gyventojams mokesčius, paskirti Valstybės Išdo išlaidų, paimti vidaus paskolą arba išleisti popierinius pinigus galima tik įstatymų numatytu keliu (Lietuvos Valstybės Konstitucija. (1918.II.16 – 1940.VI.15). Iš 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos identišškai pakartota šita nuostata. Lingvistiškai aiškinant šituos straipsnius jie gali atrodyti vienodi abiejose Konstitucijose, bet 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje autoritarizmo požymiai, kitos šito teisės akto nuostatos neleidžia šitų straipsnių aiškinti vienodai ir tapatinti. Priešingai negu 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje vienintelis įstatymų leidėjas ne vien tik tautos išrinktas Seimas, bet kuomet nėra Seimo sesijų, įstatymų leidybos teisė yra suteikiama Respublikos Prezidentui (1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos 52 straipsnis).

1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos 2 straipsnyje nurodyta, jog valstybės valdžią vykdo Vyriausybė, Seimas ir Teismas (Konstitucijos 42 straipsnyje Vyriausybę sudaro Respublikos Prezidentas ir Ministrų Kabinetas). Šituo straipsniu Konstitucijoje įtvirtintas valdžios padalijimo principas – vienas iš pagrindinių Konstitucijos principų, be jo negalima įsivaizduoti nei vienos demokratinės Konstitucijos. Respubliko prezidentui įstatymų leidybos teisės suteikimas, tokiu būdu išbalansuojant Vyriausybės ir Seimo galių sistemą, galima teigti, kad šitoks valdžių pasidalijimo principas patvirtintas tik formaliai (*de jure*), jam neleidžiant faktiškai (*de facto*) funkcionuoti. Galima sakyti, kad vienas iš pagrindinių Konstitucijos principų – valdžios padalijimo – 1928 m. Konstitucijoje įtvirtintas tik formaliai (*de facto*). Ilgą laikotarpį teisė paskirti valstybės biudžeto asignavimus, nustatyti mokesčius, išleisti popierinius pinigus bei skolintis imant vidaus paskolą buvo tik Respublikos Prezidento prerogatyva.

1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje aiškiai matyti autoritarinio prezidentinio valdymo bruožai. Konstitucijoje patvirtinta nuostata mokesčių teisinio reguliavimo prasme, kad mokesčiai gali būti nustatomi tik įstatymais, pakartota kaip tai buvo įtvirtinta 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, bet 1928 m. Valstybės Konstitucijoje, priešingai negu 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, Respublikos Prezidentas yra nepriklausomas įstatymų leidžiamosios valdžios subjektas ir turi teisę gyventojams nustatyti mokesčius.

1938 m. Lietuvos Konstitucija buvo visiškai naujas konstitucinis aktas, kuri pagrįsta nauja, palyginus su prieš tai buvusių Lietuvos konstitucijų filosofija, nepratęsiantis demokratinių prieš tai buvusių Konstitucijų tradicijų. Ji nekartojo 1922 m. Konstitucijos

principų, kaip tai daryta 1928 m. tik tai kas lietė valstybės vaidmenį ir sampratą, autoriteto klausimą asmens vietą valstybėje pasuko nuo jų kita kryptimi, autoritarinius pradus vystė į kokybiškai naują vadizmo lygį. Su prieš tai buvusiaja 1928 m. Konstitucija šitą akta tiesiogiai siejo tai, kad ją priimant formaliai buvo pasinaudota pirmos nustatyta keitimo tvarka (Maksimaitis, 2005, p. 250).

Galima abejoti tam tikrų autorių tvirtinimu, jog šitos filosofijos elementai buvo paimti iš Lietuvoje turimų gyvenimo sąlygų, turimų tradicijų ir keliamų reikalavimų, ją labiau formavo totalitarinės tendencijos tuomet skirtingais pavidalais pradėjusios reikštis daugumoje Europos šalių. Tai buvo lietuviškas šitokių tendencijų išraiškos variantas (Sinkevičius et al., 2018, p. 73).

Liudas Truska pažymėjo, kad Lietuva, išsukusi iš demokratinės raidos kelio, nebuvo išimtimi Europoje. Demokratija tarpukariu išgyveno gilią krizę ir kietesni ar švelnesni autoritariniai ir totalitariniai režimai įsitvirtino visose Vidurio, Ryto ir Pietų Europos šalyse, bet ne Čekoslovakijoje. Mūsų šalis šituo atžvilgiu viena iš pirmųjų: demokratinė santvarka sužlugo keturiais metais vėliau nei Italijoje, pusmečiu – nei Lenkijoje, bet net aštuoniais metais anksčiau nei Estijoje ir Latvijoje (Truska, 2003, p. 196-205).

Šita Konstitucija savo apimtimi viena didžiausių iš visų prieš tai buvusių Lietuvos Konstitucijų: valstybės bandymas apjungti visuomeninį gyvenimą, negalėjo nepalikti atitinkamų pėdsakų konstitucinio reguliavimo apimtyje, siekta kaip galima išsamiau ir plačiau aprėpti skirtingas visuomenės ir valstybės gyvenimo sritis ir kaip galima tiksliau nusakyti valdžios ir piliečių santykius. Tuomet buvo pasakyta, jog 48 atvejais, pasinaudojus nukreipiančiomis normomis, paprastiems įstatymams patikėtas Konstitucijos normų išvystymas, kurių sureguliuavimui pavesti tam tikri net labai svarbūs dalykai: keliami reikalavimai kandidatams į Seimo narius, jų skaičius, rinkseną, tautos atstovų prezidentui išrinkti ir paties prezidento rinkimų tvarka ir pan. (Sinkevičius et al., 2018, p. 74).

Pagal šitą Konstituciją Seimas nebeturėjo išskirtinės įstatymų leidybos teisės: nustatyta, jog Seimo arba nesant jo sesijos, įstatymus gali leisti prezidentas. (Maksimaitis, Vansevičius, 1997, p. 161).

Respublikos Prezidentui aktyviai naudojantis įstatymų leidybos teise, tokia Konstitucijos savybė reiškė, jog jis gali keisti Konstitucijos nuostatų turinį, ją plėtoti ar konkretinti paprastais įstatymais dabar praktiškai galėjo ne vien tik Seimas, tačiau ir vienasmeniškai valstybės vadovas (Sinkevičius et al., 2018, p. 74).

Turinio požūriu – absoliučiai naujas konstitucinis aktas, netgi žodžiais nebetęsęs demokratiškų Steigiamojo Seimo Konstitucijų tradicijų, griežtai atvirksčias demokratinei santvarkai: valdžia iš vieno šaltinio, iš viršaus, bet ne iš masės, iš apačios; nulemiantį vaidmenį turi vado valia, ne dauguma balsų. Anot M. Romerio, jau 1928 m. Konstitucijoje aiškiai buvo rengtasi demokratiją keisti prezidentokratija, o naujoje tai buvo iki galo ir realizuota (*Ibid.*).

1928 metų Konstitucijoje Lietuva deklaruota demokratinė respublika, kur suvereninės valstybės valdžia priklauso tautai (1 straipsnis), tačiau faktiškai valdžia Prezidento rankose. 1938 m. Konstitucijos 3-asis straipsnis skelbia, kad „Lietuvos Valstybė yra respublika“. Pašalintas „demokratinė“ žodis iš Konstitucijos teksto reiškė oficialų demokratinės santvarkos atsisakymą. Tokiu būdu sulaužytas 1918 m. Vasario 16-osios akto ir 1920 m. gegužės 15 dieną Steigiamojo Seimo priimtų deklaracijų teiginiai, kad yra atkuriamą Lietuvos valstybė, kuri yra sutvarkyta demokratiniais pamatais (Truska, 2003, p. 196).

Naujoji Konstitucija nesuteikė parlamentui, kuris pagal prigimtį yra demokratinė institucija, svarbesnio vaidmens, jis neturėjo vienintelio ir savarankiško įstatymų leidėjo statuso. Įsigaliojusioje Konstitucijoje Prezidentas įvardijamas kaip savarankiška įstatymų leidžiamoji institucija, veikianti šalia Seimo. Prezidento teisė leisti įstatymus vėl susiejama su Seimo arba jo sesijos nebuvimu, o tai priklausė nuo paties Prezidento (Sinkevičius et al., 2018, p. 78).

A. Smetona prezidento teisę leisti įstatymus laikė priežastimi tai, jog Lietuvai naudojantis tautos reikalų neatitinkančiais ikikariniais rusų įstatymais, nesuteikus prezidentui teisės vienam išleisti įstatymus, reikėtų sustabdyti nesustabdomą gyvenimą ar Seimas privalėtų nuolatos dirbti, kitaip sakant – Seimui būtų per daug didelis krūvis, dėl to jam yra būtina pagalba. Buvo pabrėžta, jog prezidentas, pagal 1938 m. Konstituciją išleisdamas įstatymus, neveikia Seimo suteiktu įgaliojimu, jis ne laikinas Seimo pavaduotojas, o veikia savarankiškai jam konstitucijos suteiktomis galiomis, dėl to ir jo leidžiami įstatymai visais aspektais lygūs Seimo išleistiems (*Ibid.*).

1938 m. Lietuvos Konstituciją suformavo totalitarizmo apraiškos daugumoje Europos valstybių. Konstitucijoje aiškiai galime pastebėti autoritarinio valdymo įsitvirtinimą, šitas teisės aktas netęsė 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos demokratiškų idėjų.

1938 m. Lietuvos Konstitucijoje neliko skyriaus pavadinimu „Valstybės finansai“, priešingai negu 1922 m. ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijose. Nuostata, kad visi mokesčiai uždedami įstatymais įtvirtinta 1938 m. Lietuvos Konstitucijos III skyriuje „Piliečių

teisės ir pareigos“, 19 straipsnyje (Lietuvos Valstybės Konstitucija (1918.11.16 – 1940.VI.15). Šitokią Konstitucijos kūrėjų valią patvirtinti nuostatą, kad mokesčiai uždedami įstatymais būtent skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“ negali būti atsitiktinumas.

Tomos Birmontienės teigimu, 1922 m. Konstitucijoje patvirtintas žmogaus teisių institutas, kurio turimų pilietinių politinių teisių blokas, beveik nenumatė piliečių pareigų ir pasirėmė liberaliomis idėjomis, priešingai negu vėlesnė – 1938 m. Lietuvos Konstitucija, nepasižymėjusi demokratiškumu. Autoritarizmo idėjos turėjo negatyvią įtaką žmogaus teisių doktrinai. Lietuvos Konstitucijoje 1938 m. aiškiai pradeda dominuoti piliečio pareigų valstybei principas. 1938 m. Konstitucijos 16 straipsnyje buvo numatyta, jog piliečiui valstybė – jo paties buvimo pamatas, 17 straipsnyje buvo numatyta, kad piliečio pareigos išlikti ištikimam valstybei (Birmontienė, 2003, p. 124-133).

Atsižvelgus į Tomos Birmontienės teiginius, galima padaryti išvadą, kad 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje akcentuojamos ne piliečių teisės, tačiau pareigos ir nuostatos, kad mokesčiai uždedami įstatymu įtvirtinimu 1938 m. Lietuvos Konstitucijos skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“ buvo siekta pabrėžti piliečio pareigą mokėti mokesčius.

Palyginus su prieš tai buvusiomis Lietuvos Valstybės Konstitucijomis, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje su mokesčiais susieta nuostata susiaurinta ir neminima, kad paskirti Valstybės Išdo išlaidų, išleisti popierinius pinigus arba užtraukti vidaus paskolą galima tik įstatymų keliu. Apsiribota nuostata, kad mokesčiai uždedami įstatymu. Svarbu atkreipti dėmesį, kad kaip ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, įstatymų leidybos ir mokesčių nustatymo teisė patikėta ne vien tik Seimui, tačiau ir Respublikos Prezidentui. 1938 m. įtvirtintas įstatymų leidybos instituto dualizmas Lietuvos Konstitucijoje.

Atsižvelgus į tai, kad įstatymų leidyba priskirta 2 valdžių kompetencijai, galime sakyti, kad mokesčių nustatymo įstatymais reikalavimo patvirtinimas 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje nelabai atliko tikrosios šito reikalavimo teisinės funkcijos. Gedimino Užubalio teigimu, procedūrinio požiūriu teisės principai reikalauja, jog pareigos sumokėti mokesčius dydžio pasiskirstymas būtų atliktas pagal demokratiškas procedūras – rinkimų metu išsirinkti atstovai priiminėti sprendimams dėl mokesčių (angl. *no taxation without representation*) principas yra susietas su visuotinai pripažintos piliečių mokesčių mokėjimo pareigos atitinkamu įgyvendinimu, įstatymo reikalavimas buvo laikytas piliečių apsauga nuo valdžios institucijų galimo piktnaudžiavimo uždedant mokesčius (Užubalis, 2012, p. 48). Taisyklės, kad mokesčiai nustatomi įstatymu įvedimas negarantavo piliečių turimos pareigos sumokėti mokesčius

atitinkamos apsaugos nuo valdžios turimų nepagrįstų reikalavimų, nes šita Konstitucija nenumatė vien tik demokratiškai išrenkamų piliečių atstovų teisės priimti sprendimus dėl mokesčių nustatymo.

Lietuvos Konstitucijoje 1938 m. mokesčių pagrindai, nuostata, kad mokesčiai uždedami įstatymu, priešingai negu 1922 m. ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijose patvirtinti III skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“. Šitoks įtvirtinimas leidžia teigti, kad Konstitucijos rengėjai norėjo pabrėžti piliečių pareigas mokėti mokesčius. Dėl politinių aplinkybių nulėmusių autoritarizmo valdymo formos įsitvirtinimą 1938 m. ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijose, suteikta teisė Respublikos Prezidentui priimti įstatymus, o tai reiškia, kad gyventojams mokesčius nustatyti galėjo Respublikos Prezidentas ir Seimas. Vis dėlto, atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog nei vienoje iš minėtų Konstitucijų *expressis verbis* nebuvo užsimenama apie rinkliavas, įtvirtinamas tik mokesčių (plačiaja prasme) teisinis reguliavimas.

1.2. Konstitucija – aukščiausios teisinės galios šaltinis

Konstitucijos samprata teisės moksle aiškinama 2 pagrindais. Pirmas, formalusis pagrindas, kuris apibūdina Konstituciją kaip nuolatinę, aukščiausią, rašytinę, vientisą galią turintį aktą, kurio pakeitimas ir priėmimas pasižymi išskirtine tvarka. Išskylant svarstymams dėl šito akto atitiktumens kitiems teisės aktams, yra kreipiamasi į Konstitucinį Teismą dėl minėtų aktų konstitucingumo. Šis aktas yra taikomas tiesiogiai, juo pasiremdamas kiekvienas valstybės pilietis gali apginti savo turimas teises. Be šitų bruožų, Konstitucija nustato valstybės valdžios funkcionavimo ir organizavimo pagrindus ir nusako valstybės ir asmens ryšius (Birmontienė, 2003, p. 124-133) Šito akto viršenybę garantuoja konstitucinė kontrolė (*Ibid.*)

Antru pagrindu atskleidžiamas Konstitucijos materialusis ar kitų autorių minimas faktinis pagrindas. Materialaus pagrindo atsiradimą nulemia tai, kad daugelio konstitucijų priėmimo laiką skiria ganėtinai nemažas laiko tarpas nuo pasikitusios realios padėties. Šitos padėties pasikeitimą gali nulemti konkretūs socialiniai, ekonominiai ar politiniai veiksniai. Dėl to neretai tenka surasti santykį tarp formalios ir faktinės konstitucijos. Remiantis politikos ar sociologijos mokslais materialioji konstitucija apibūdina tuomet egzistuojančias visuomenės vertybes, valstybės ir jos piliečių santykius bei kitokius tuo momentu itin svarbius veiksnius valstybei.

Konstitucijos termino apibrėžimų ir sampratų skirtingų, bet pagrindinė ir svarbiausia samprata suformuluojama Konstitucinio teismo jurisprudencijoje. Savo nutarime teismas

konstatavo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija priimta 1992 m. spalio 25 d. referendumu – visos Tautos balsavimu. Ji – aukščiausios teisinės galios aktas ir ji atspindi visuomenės sutartis – visų piliečių demokratiškai priimtas įsipareigojimas dabartinei ir būsimai kartai gyventi pagal Konstitucijoje patvirtintas pamatines taisykles ir paklusti joms, jog būtų garantuotas valdžios legitimumas, sprendimų teisėtumas, žmogaus laisvės ir teisės, kad visuomenėje vyrautų santarvė. Konstitucija, kaip aukščiausios teisinės galios aktas ir visuomenės sutartis, grindžiama nekvestionuojamomis ir universaliomis vertybėmis – demokratija, suvereniteto priklausymas Tautai, žmogaus laisvių ir teisių pripažinimu ir gerbimu, valdžios galių apribojimu, pagarba teisei ir jos viešpatavimu, valdžios įstaigų atsakomybe visuomenei ir priederme tarnauti žmonėms, teisingumu, pilietiškumu, atviros, darnios, teisingos pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės siekiu. Konstitucijoje nustatyti valstybės ir žmogaus santykių, viešosios valdžios suformavimo ir funkcionavimo, vietos savivaldos, Tautos ūkio, kitų pagrindinių valstybės ir visuomenės gyvenimo santykių pagrindai. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 24 d. nutarimas). Šitoje doktrinoje galime išvelgti pagrindinius Konstitucijos termino aspektus. Ją galima traktuoti, kaip tobulą teisę, nors ji tokia nėra, bet kitaip suvokiamas teisės aktas esantis hierarchijos viršuje, negali būti teisiškumo patikrinimo matu, teisės sistemą apjungiančia teisės dalimi (Jarašiūnas, 2002, p. 36).

Daugumos konstitucionalistų teigimu, neužtenka Konstitucijos, aukščiausią galią turinčio akto, įvardinti, kaip konkrečių nuostatų rinkinio, dabar ji gali būti įvardinta konstitucine jurisprudencija. Šioje jurisprudencijoje aiškinama ir plėtojama Konstitucija, tarsi teisės aktas. 2004 m. gegužės 25 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos prezidento rinkimų įstatymo 11 straipsnio (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ Konstitucinis Teismas pažymi, jog teisės negalima traktuoti tarsi teksto, kur *expressis verbis* išdėstytos konkrečios elgesio taisyklės, teisės nuostatos, taip ir Konstitucijos, kaip teisinės realybės, negalima traktuoti kaip tekstinės formos, suvokti Konstitucijos kaip eksplcitinių nuostatų visumos (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 24 d. nutarimas). Konstitucinio Teismo doktrinoje pripažinta Konstitucijos, teisės akto, ir šitą aktą aiškinančios konstitucinės jurisprudencijos jungtis reiškianti šitų dviejų teisinės tikrovės elementų neatsiejamumą, privalomumą ir vienodą teisinę reikšmę (Jarašiūnas, 2005, p. 75). Dažnai konstitucinėje doktrinoje ryškėja reguliavimo ribos, lemiančios valstybės institucijų veiklos konstitucingumą.

Oficialioji konstitucinė doktrina sukurta Konstitucinio teismo, retsykiais vadinama „gyvoji konstitucija“, nes pastoviai, po kiekvienos bylos išplėtojama, papildoma naujomis nuostatomis, privalomomis paisyti teisės taikytojams ir teisėkūros subjektams (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo biuletenis, 2006, p. 6) Su „pirminio dokumento“ tekstu neturi būti tapatinama kuriama „gyvosios konstitucijos“ idėja, pastoviai interpretuojant ir jas siejant viena su kita, po mažu padaugėja išaiškintų Konstitucijos nuostatų. Į antrinius tekstus yra transformuojamas pirminis konstitucinis tekstas – konstitucinio teismo išvadas, nutarimus ir sprendimus (Žalimas, 2018, p. 252). Konstitucinė teisė yra generuojama per jurisprudenciją – gyva sistema, kur Konstitucijos stabilumas tinka su jos dinamizmu; šitą darną garantuoja šitoks Konstitucijos aiškinimas, kuomet atskleidžiami nauji formaliai nesikeičiančio Konstitucijos tekste esančio kūrybinio potencialo aspektai (Kūris, 2004, p. 34).

Konstituciją, kaip teisės aktą, aiškina daug subjektų, bet turi būti nustatytas vienintelis subjektas, kurio aiškinimas būtų galutinis ir vienintelis. Konstitucinis Teismas Lietuvoje yra vienintelis turintis oficialią teisę aiškinti Konstituciją. 2001 m. liepos 12 d. nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad Konstitucijos normos ir principai turi aiškiai apibrėžtą turinį ir prasmę, kuris atskleistas konstitucinėje jurisprudencijoje. Jos principų ir normų negalima aiškinti naudojantis įstatymų leidėjų ir kitokių teisėkūros subjekto priimtais aktais, kadangi tokiu būdu teisės sistemoje būtų paneigiama Konstitucijos viršenybė. Kiekvieną kartą Seimas ir kitos valstybinės valdžios institucijos yra tiesiogiai susaistomos Konstitucijos. Oficialiojoje konstitucinėje doktrinoje galime pastebėti, kad visos normos susijusios tarpusavyje, sudarydamos vieningą visumą, dėl to tam tikros normos išaiškinimas, negali paneigti arba būti prieštaringas kitos Konstitucijos normai, tokiu atveju, būtų pažeidžiama visa konstitucinė pusiausvyra. Nors dauguma Konstituciją įvardija kaip teisinį aktą, kuris turi aukščiausią galią, vis dėl to jos poziciją teisės aktų hierarchijoje buvo pakoreguota Lietuvos narystės ES. Įstojus į ES, atsiradę nauji išpareigojimai nulėmė tai, kad nacionalinė sistema nėra pagrindžiama aukščiausiaja teise – Konstitucija. Vadovaujantis Europos Bendrijos sutartimi, ES priimti reglamentai privalo būti taikomi visuotinai, tiesiogiai ir visa apimtimi, dėl to ES narių įstatymai ir poįstatyminiai teisės aktai neturi jiems prieštarauti.

Vadovaujantis Konstitucinio Teismo doktrina ir nepaisant visų žemesnės galios turinčių teisės aktų, Konstituciją būtų galima įvardinti kaip aukščiausią ir pagrindinę teisę, kuri kaip branduolys aplinkui save suformuoja visą likusią teisinę sistemą. Reikėtų pripažinti, jog

Lietuvai išsirinkus ES narystę, ją apribojo ES priimami aktai, padarę korekcijas visoje nacionalinės teisės sistemoje, kuri negrindžiama vien Konstitucijos viršenybe.

2. Rinkliavos atskyrimas nuo kitų viešųjų pajamų

Konstitucijos 127 straipsnyje 2 dalyje nustatyta, kad valstybės biudžeto pajamos suformuojamos iš privalomųjų mokėjimų, rinkliavų, mokesčių, pajamų iš valstybinio turto ir kitokių įplaukų. Šio straipsnio 3 dalyje numatoma, kad mokesčius, rinkliavas ir kitokias įmokas į biudžetus nustato įstatymai. Konstitucijos 67 straipsnyje 15 punkte Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus. Siekiant išanalizuoti valstybės rinkliavas, pirma būtina išsiaiškinti kitų konstitucinių viešųjų pajamų formų ypatumus.

Atskleidžiant Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinį galime teigti, jog šitoje nuostatoje patvirtintas reikalavimas mokesčius, rinkliavas ir kitokias įmokas į biudžetus nustatyti ne bet kuriuo teisės aktu, o vien tik įstatymu, kas reiškia *inter alia*, kad: pirmiausi, teisės aktą, nustatantį mokesčius, gali priimti vien tik įstatymus leidžianti institucija; Vyriausybė, kitokios vykdomosios valdžios institucijos pagal Konstituciją neturi tokių įgaliojimų; antra, įstatyme, kuris nustato mokesčius, rinkliavas ir kitokias įmokas į biudžetus privaloma nurodyti visus pagrindinius mokesčių, rinkliavų ir kitokių įmokų į biudžetus elementus; trečia, Seimas ir jam priklausomų konstitucinių teisių nustatyti mokesčius, rinkliavas ir kitokias įmokas į biudžetą, tokių įgaliojimų nustatyti visus pagrindinius mokesčių, rinkliavų ir kitokių įmokų į biudžetą elementus, negalima perduoti Vyriausybei ar kitai vykdomosios valdžios institucijai, o jos negali šitų įgaliojimų perimti (Sinkevičius, 2009, p. 39).

Reikalavimas rinkliavas, mokesčius ir kitokias įmokas į biudžetus nustatyti ne bet kurios rūšies teisės aktu, o vien tik įstatymu, neatsitiktinai patvirtintas Konstitucijoje. Šitas reikalavimas vienas iš demokratinės teisinės valstybės principo elementų. Įstatymus priima Seimas – Tautos atstovybė, įstatymai priimami ypatinga tvarka, jiems būdingas (turėtų būti būdingas) teisinis tikrumas, aiškumas, stabilumas ir pan., dėl to konstitucinis reikalavimas rinkliavas, mokesčius ir kitokias įmokas į biudžetus nustatyti tik įstatymais, turi garantuoti mokesčių mokėtojų teisėtus interesus ir teises, apsaugoti nuo galimos savivalės vykdomosios valdžios. Jei pagrindinius mokesčių, rinkliavų ir kitokių įmokų į biudžetus elementus galėtų nustatyti Vyriausybė arba kitokios vykdomosios valdžios institucijos, gali iškilti grėsmė mokestinių prievolių stabilumui bei tikrumui, kadangi mokestinės prievolės bet kada gali būti pakeistos supaprastinta tvarka mokesčių mokėtojų nenaudai (*Ibid.*).

Seimas remiantis Konstitucijos 67 straipsnio 2 punktą leidžia įstatymus; Konstitucijos 69 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad „Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatos gali būti priimamos ir referendumu“. Konstitucinis seimas aiškindamas Konstitucijos 69 straipsnio 4 dalies turinį 1994 m. liepos 22 d. nutarime konstatavo, kad Konstitucijoje naudojama sąvoka „įstatymo nuostatos“ suvokiama kaip vienas įstatymas ir jo atskiros normos. Visas įstatymas ir jo dalys sudarytas iš konkrečių nuostatų, patampančių teisės normomis įstatymų leidybos procese. Remiantis Konstituciją įstatymai arba jų atskiros nuostatos gali būti priimami referendumu, kas nereiškia, jog remiantis Konstitucija referendumu priimamos šitokios įstatymų nuostatos arba šitokie įstatymai, nustatantys mokesčius, kitokias rinkliavas ir įmokas į biudžetus. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte, įtvirtinta, jog valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus nustato Seimas, Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje, nustatyta, jog mokesčiai, rinkliavas ir kitokios įmokos į biudžetus nustatomos įstatymu, reiškia, kad mokesčius, kaip buvo konstatuota Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarime, tik Seimas gali nustatyti.

2.1. Mokesčiai

Norint aiškiau suprasti rinkliavas, yra būtina išsiaiškinti joms priešingos mokestinių pajamų formos esmę. Nemokestinės pajamos – visos nepriklausančios mokestinėms pajamoms (pajamos, surenkamoms per mokesčius) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 28). Privalomieji mokėjimai sudaro vieną didžiausių valstybės biudžeto dalių, mokesčiai ir rinkliavas. Mokesčiai, tarp jų, sudaro net 90 proc. įplaukų (Valstybinės mokesčių inspekcijos informacija, 2022). Mokesčiai surenkami iš privačių ir juridinių asmenų valstybės paslaugoms finansuoti.

Mokesčiai – vienas seniausiai pradėtų pritaikyti finansinių instrumentų, kuris įvardintas kaip materialinio funkcijų ir esminių institucijų aprūpinimo šaltinis. Jau pirmą kartą žmonių bendruomenėje galime įžvelgti mokesčių pradmenis, kai mokesčiai prilyginti aukomis dievams. Besikeičiant pasauliui, pradėtas rinkti iš žmonių pajamų mokestis, dažnai šito mokesčio dešimtoji dalis atitekdavo dvasininkijai ir aukštesnei klasei. Iki 8 a. Bizantijoje iš gyventojų buvo renkamas 21 mokestis: žemės ir pagalvės mokestis, rinkliava rekrutams ir armijai išlaikyti, muitai už prekių pardavimą ir kitokie mokesčiai (Valstybinės mokesčių inspekcijos leidinys *Mokesčių administravimo raida Lietuvoje*). Taip suformuoti valstybingumo pagrindai.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato esminius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo taisykles ir principus Lietuvoje (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas). Šito įstatymo 2 straipsnio 25 dalyje mokestis apibrėžiamas kaip įstatyminė mokesčio mokėtojo prievolė valstybei. Pasirėmus šita nuostata, išskiriami šitokie nagrinėtos pajamų teisinės formos požymiai: 1) nustatymas norminiu teisės aktu, kuris turi įstatymine galią; 2) privalomumas. Reikia pažymėti, jog mokesčiui yra būdingos ir kitos savybės, dėl to pateikta įstatyminė šito pajamų šaltinio sąvoka nepakankamai išsami. Aktuali Konstitucinio Teismo doktrina, kur pasisakoma, jog mokesčiai yra valstybės nustatyti individualiai ir privalomi neatlygintini fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nustatant sumokėjimo terminą ir dydį (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Nagrinėjant pateiktą sąvoka galime išskirti dar vieną šito teisinio biudžeto pajamų šaltinio savybę, kad mokesčiai individualiai neatlyginami. Atlygintinumo nebuvimas, privalomumas ir įvedimas įstatymais – esminiai požymiai aptariamoms biudžeto pajamų teisinės formos. Norint pateikti kaip galima išsamesnę mokesčio sampratą, reikėtų išnagrinėti ne vien tik paminėtus, tačiau ir kitokius mokestinems pajamoms priskiriamus bruožus. Pažymėtina, jog mokestinės pajamos šitoje darbo dalyje nagrinėjamos siaurąja prasme, mokesčiams nepriskiriami tam tikri Mokesčių administravimo įstatymo reguliuojami mokėjimai kaip, pvz, konsulinis, žyminis mokestis, valstybės rinkliava, kur savo prasme, šitie mokėjimai yra laikytini rinkliava kaip biudžeto pajamų teisine forma.

Besiformuojant valstybei, atsiranda ir poreikis valstybinių institucijų ir įstaigų finansavimui, jog jos atitinkamai įgyvendintų valstybės valdžią, garantuotų atitinkamą valstybės funkcionavimą ir, kas svarbiausia, jog pasiektų valstybei iškeltą tikslą – visuotinę gyventojų gerovę. Nagrinėjant mokesčių reikšmę valstybei (savivaldybėms) iškeltų tikslų ir uždavinių įgyvendinimui, yra svarbi Konstitucinio Teismo doktrina (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas), kur konstatuojama, jog mokesčiai – pagrindinė valstybės finansų sistemos dalis, sudarantys esminę valstybės biudžeto pajamų dalį ir viena iš esminių valstybės normalaus gyvavimo sąlygų. Plėtodamas šitą mintį, Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad mokesčiai yra reikalingi valstybės (savivaldybės) funkcijų (viešųjų poreikių) finansavimui, siekiant atitinkamo jų vykdymo, o reikalingų pajamų negaunant – valstybės (savivaldybių) galimybės atitinkamai funkcionuoti smarkiai apribojamos (*Ibid.*). Remiantis šitokiu išaiškinimu, galima padaryti išvadą, jog mokesčiai yra esminis viešųjų pajamų šaltinis.

Mokestinės pajamos – būtina valstybės gyvavimo sąlyga, dėl to ir mokesčių nustatymas privalo būti atsakingai sureguliuotas. Todėl Konstitucija imperatyviai nurodo, jog mokesčius nustato įstatymai. Vienintelė institucija, kuri turi kompetenciją įvesti mokesčius Lietuvoje – Seimas. Konstitucinis Teismas konstatavo, jog tam, jog mokesčiai būtų atitinkamai surenkami ir mokami, neužtenka mokesčių, vien nustatyti kaip privalomą, yra būtina sureguliuoti jo sumokėjimo tvarką, kur privalo būti nustatomas mokesčio turinys, faktinių mokesčio mokėjimų skaičiavimo būdai, mokesčių administravimo organizaciniai klausimai ir t.t. Teisinis mokesčių reguliavimas yra ne vien jų nustatymas įstatymu, tačiau ir šitų įstatymų įgyvendinimo tvarka, kurią galima reguliuoti poįstatyminiais aktais. Dėl to nustatant mokesčius yra itin aktualu atskirti, kurie santykiai privalo būti reguliuojami įstatymais, o kurie gali būti sureguliuojami poįstatyminiais aktais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Konstitucinis Teismas taip pat pažymėjo, jog įstatymu nustatomi šitokie pagrindiniai mokesčio elementai: mokesčių santykių subjektai, mokesčio objektas, jų pareigos ir teisės, mokesčio dydis (tarifas), mokėjimo terminai, lengvatos ir išimties. Remiantis šitokiu išaiškinimu, galima padaryti išvadą, kad pagrindinius mokesčių elementus nustato vien Seimas, kuris priima įstatymą, tuo metu mokesčių santykių įgyvendinimo tvarka gali būti sureguliuojama poįstatyminiais teisės aktais. 1994 m. lapkričio 11 d. priimtas Vyriausybės nutarimas Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1123), Vyriausybė juo nustatė žyminio mokesčio tarifą (šis nutarimas negaliojantis, šiuo metu šis mokeskis apskaičiuojamas remiantis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso normomis). Mokesčio tarifo nustatymas – pagrindinis mokesčio elementas, Konstitucinis Teismas pabrėžia, jog „ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi tokią pat teisinę reikšmę bei vienodą teisinį reguliavimą. Tai reiškia, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teises formas“ (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas).

Nagrinėjant šitą nuostatą, galima akcentuoti, jog Konstitucinis Teismas žyminį mokesčių priskiria ne mokesčiui, tačiau rinkliavai kaip biudžeto pajamų teisei formai. Tačiau, konstitucionalistas, teisėtyrininkas V. Sinkevičius, analizuodamas minėtą Konstitucinio Teismo mintį, pabrėžė, jog pagal Konstituciją įstatymų leidėjas ne vien tik privalo skirtingai sureguliuoti minėtus įvairaus pobūdžio santykius, bet taip pat skirtingai gali sureguliuoti ir

tokios pačios rūšies santykius. Pagal Konstituciją įstatymų leidėjas gali skirtingai sureguliuoti tam tikrų mokesčių santykius, kadangi visi jie priskiriami vienai santykių grupei – mokesčių santykiams (Sinkevičius, 2009, p. 29). Nors pagrindiniai mokesčio elementai nustatomi vien tik įstatymu, Seimas kaskart nustatydamas tam tikrą mokestį arba kitą mokėjimą, gali jį reguliuoti įvairiai, atsižvelgiant į to mokėjimo paskirtį ir pobūdį. Kaip bus aptariama vėliau, tokia doktrina iš esmės keisis.

Europos Žmogaus Teisių Teismas savo doktrinoje priėmė kelis sprendimus, kur valstybės apribojamos nustatant mokesčius. Konstitucinę nuostatą, kad mokesčiai gali būti nustatyti vien tik įstatymu, galima laikyti apsaugine, nes taip yra saugojama privati nuosavybė. Konstitucinis Teismas pažymi, kad pagrindiniai mokesčio elementai tokie kaip mokestinių santykių subjektai, mokesčio objektas, jų pareigos ir teisės, mokesčio dydis (tarifas), mokėjimo terminas, lengvatos ir išimties privalo būti nustatomi įstatymais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas). Valstybiniai įsipareigojimai yra dar vienas svarbus aspektas įstatymo leidėjui. 2006 m. gruodžio 22 d. nutarime Konstitucinis Teismas pabrėžė, jog: nustatinėjant mokesčius, įstatymų leidėjus saisto valstybės įsipareigojimai, kurie kyla iš tarptautinių sutarčių (*inter alia* dvišalės ir daugiašalės sutartys dėl kapitalo ir pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo), o taip pat ir reikalavimai, kurie kyla iš Lietuvos narystės ES.

Mokesčių visuotinio privalomumo principas yra įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme – visi mokesčių mokėtojai privalo sumokėti mokesčių įstatymuose įtvirtintus mokesčius, besilaikant mokesčių teisės aktuose numatytos mokesčių mokėjimo ir paskaičiavimo tvarkos. Šis principas įtvirtina ne vien tik mokesčio mokėtojo prievolę mokėti mokestį, tačiau ir pareigas atitinkamai laikytis mokesčių įstatymuose ir kitokuose teisės aktuose numatytų mokesčių deklaravimo, skaičiavimo ir mokėjimo taisyklių. Pasirėmęs Konstitucijos nuostatomis ir tuo, jog mokesčiai yra pagrindinis nacionalinių pajamų šaltinis, Konstitucinis Teismas konstatavo, kad mokestinės pajamos – būtina valstybės normalaus funkcionavimo sąlyga, dėl to konstitucinė pareiga sumokėti įstatymais numatytus mokesčius įstatymuose patvirtinta valstybės reikalavimu, kuris yra skirtas visiems tų mokesčių mokėtojams. Pastarieji privalo dalį savo turimos nuosavybės, išreikštos konkrečia pinigų suma, pervesti į savivaldybės(valstybės) biudžetą, kadangi kitu atveju būtų pažeistas viešasis interesas ir kitų asmenų įstatymų saugomi interesai ir teisės (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas). Mokesčiai – pagrindinis valstybės

pajamų šaltinis ir yra būtina valstybės normalaus funkcionavimo sąlyga, dėl to jie yra privalomi. Jeigu jie būtų savanoriški, juridiniai ir fiziniai asmenys galėtų pasirinkti, ar juos mokėti valstybei, ar ne, biudžetas veikiausiai negautų užtektinai lėšų esminėms valstybės (savivaldybių) funkcijoms finansuoti. Dėl to mokesčių privalomumo principas – ne vien tik įstatyminis, tačiau ir konstitucinis. Pabrėžtina, jog aptariamas privalomumo principas padeda padaryti išvadą, jog mokesčiai negali būti ir nėra susitarimo dalykas tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės. Kaip buvo minėta, mokesčių privalomumo principas reiškia pareigą, o pareigų nevykdymas turi tam tikrą pasekmę. Dėl to tuo atveju, kuomet mokesčių mokėtojas neįvykdo arba netinkamai įvykdo mokesčių įstatymuose nustatytas pareigas, kurios susijusios su mokestinės prievolės įvykdymu, jis gali būti baudžiamas administracine ir net baudžiamąja atsakomybe. Visi mokesčiai visais atvejais – privalomi. Tuo pat metu nemokestinės pajamos gali būti renkamos savanoriškais pagrindais.

Mokesčiai yra piniginė prievolė. Jų pobūdis pasireiškia tuo, kad jis gali būti surenkamas tik grynaisiais ar negrynaisiais pinigais. Pažymėtina, jog tai prievolė valstybei, ne institucijai, kuri priima mokesčius sureguliuojančius įstatymus, arba institucijai, juos administruojančiai.

Pagrindinis mokesčių požymis – tai, jog jie yra neatlyginami. Mokestiniai santykiai – vienašalio pobūdžio, viena santykių pusė privalo sumokėti mokestį, o kita turi teisę jį reikalauti. Analizuojant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintus mokesčius iškyla klausimas, ar neatlyginimas – tas požymis, kuris skiria mokesčius nuo ne mokestinių valstybės (savivaldybės) biudžeto formų. Neaiškumus ir diskusiją kelia valstybės rinkliava, žyminis ir konsulinis mokesčiai. Dėl žyminio mokesčio pasisakęs Konstitucinis Teismas, teigė, jog šis mokestis, pavadintas mokesčiu, skiriasi nuo kitų mokesčių savo esme, nes tiesiogiai atlygintinio pobūdžio. Jis yra mokamas už valstybės institucijų atliktus veiksmus ir išduodamus dokumentus, kurie turi juridinę galią (Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 1 straipsnis). Šitokie mokėjimai paprastai – vienkartiniai. Tuo pat metu mokesčiams yra būdinga tai, jog jie reguliariai mokami nustatytu laiko tarpu ir tiesiogiai neatlygintinio pobūdžio, juos sumokėjus valstybės įstaigai, priėmusiai šituos mokesčius, neatsiranda prievolės suteikti tam tikrą paslaugą ar atlikti kokius nors veiksmus mokesčio mokėtojui (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas). Atlygintinumas – pagrindinis požymis, kuris atskiria mokesčius ne vien tik nuo rinkliavų, tačiau ir nuo kitokių nemokestinių pajamų. Pavyzdžiui, biudžetinių įstaigų pajamos už jų suteikiamas paslaugas, įplaukos iš turto gaunamos tuomet, kada tas turtas yra perduodamas kitiems asmenims valdyti

ir juo naudotis nuosavybės perdavimo, nuomos arba kitu pagrindu ir t.t. Mokesčiai – vienintelės biudžeto pajamos, kurių mokėjimas valstybei nesukuria prievolės atlyginti mokesčių mokėtojui konkrečių veiksmų atlikimu. Tačiau, reikėtų pabrėžti, jog mokesčiai neatlyginami vien tik individualiai. Surenkant mokesčius – suformuojamas valstybės biudžetas ir kitokie pinigų fondai, jų lėšos yra panaudojamos bendroms visuomenės reikmėms – socialinei paramai, sveikatos apsaugai, kultūrai, viešosios tvarkos palaikymui, švietimui, aplinkos apsaugai ir panašiai. Dėl to apie mokesčius šiuo aspektu galima sakyti, jog per valstybės (savivaldybių) vykdomą socialinių sričių finansavimą valstybė atsilygina ne individualiai kiekvienam, tačiau visiems mokesčių mokėtojams, o jie mokėdami mokesčius sumoka už valstybės jiems suteikiamas viešąsias paslaugas, tokiu būdu lyg ir būtų galima kalbėti apie visuotinai atlygintą mokesčių pobūdį.

Remiantis aukščiau pateiktais mokesčių apibūdinančiais požymiais, galima sakyti, kad mokesčiai yra įstatymų nustatytas esminis valstybės pajamų suformavimo būdas, kuris pasireiškia visuotinai neatlygintina, privaloma mokesčių mokėtojų pinigine prievole valstybei.

2.2. Privalomieji mokėjimai ir kitos įplaukos

Aptariant privalomuosius mokėjimus, verta paminėti, kad jų konstitucinė doktrina įtvirtinta Konstitucinio Teismo 2002 metų birželio 3 d. nutarime „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. Konstitucinis Teismas nutarimo motyvuojamąją dalį pradėjo teiginiu, jog Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto nuostata „Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“ – Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje neatsiejama nuo nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Šitoje byloje Konstitucinis Teismas pirmą kartą konstatavo, jog šitos nuostatos neatsiejamos. Konstitucinio Teismo iki tol priimtuose nutarimuose, nagrinėtose mokesčių bylose, teiginys, jog minėtos konstitucinės nuostatos neatsiejamos, neegzistuoja. Konstitucinis Teismas susiejęs Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatas, pirmą kartą padarė išvadą, kad remiantis Konstitucija ne vien valstybinius mokesčius, tačiau ir kitokius privalomus mokėjimus nustato vien Seimas įstatymais. Konstitucinio Teismo konstatavimas, kad ne vien tik mokesčiai, tačiau ir privalomi mokėjimai privalo būti nustatomi įstatymu reiškia, jog pagal Konstituciją nustatant mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus privalo būti paisoma tokių pačių konstitucinių reikalavimų. 2002 m. birželio 3 d. Konstitucinio Teismo

nutarime pirmą kartą konstatuota, jog nustatant ir kitokius privalomus mokėjimus įstatymu, privalomai apibrėžti tokie pagrindiniai kitų privalomo mokėjimų elementai, tokie kaip kitų privalomų mokėjimų mokėtojai, objektai, dydis, lengvatos ir išimtys, mokėjimo terminais. Konstitucinio Teismo nuomone, Vyriausybės nutarimu nustatyti už valstybinių automobilių kelių taisymui, tiesimui ir priežiūrai atskaitymai – pinigine prievolė valstybei; šitie atskaitymai yra privalomi, jie aprašyti Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte. Teismas konstatavo, jog pagal Konstituciją šitokie privalomi mokėjimai ir pagrindiniai jų elementai privalėjo būti nustatyti vien Seimo priimtais įstatymais, jog remiantis Konstitucija Seimas savo turimų konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius gyventojams ir kitokius privalomus mokėjimus neturi teisės perduoti kitoms institucijoms bei Vyriausybei, o jos negali šitokių įgaliojimų priimti. Atsižvelgdamas į šituos argumentus, Konstitucinis Teismas padarė išvadą, jog Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniams automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ prieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

Analizuojant kitų įplaukų kategoriją, reikia atkreipti dėmesį į tai, jog Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte naudojama sąvoka „kiti privalomi mokėjimai“, o Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nėra šitokios sąvokos – šioje dalyje naudojamos sąvoka „kitos įplaukos“. Nors ši sąvoka savo tekstine išraiška nesutampa su Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte naudojama sąvoka „kiti privalomi mokėjimai“, bet galime daryti prielaidą apie jų privalomą mokėjimą į biudžetą, todėl galima teigti, jog 127 straipsnio 3 dalyje naudojamos sąvokos „kitos įplaukos“ turinys iš pagrindų sutampa su 67 straipsnio 15 punkte naudojamos sąvokos „kiti privalomi mokėjimai“ turiniu. Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje vartojama sąvoka „kitos įplaukos“ apima Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte minimus „kitus privalomus mokėjimus“ (Sinkevičius, 2009, p. 32).

3. Valstybės rinkliavos samprata

Konstitucija rinkliavas išskiria iš mokesčių ir kitokių privalomųjų mokėjimų, kadangi jos iš pagrindų kitos teisinės prigimties (Žilys, et. al., 2017, p. 737). Mokesčiams būdingas neatlygintinumas, privalomumas, vienašališkumas, o mokesčių santykiai yra valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Konstitucijos 127 straipsnio 2, 3 dalių prasme rinkliava yra privalomas mokėjimas į valstybės biudžetą už valstybės kompetentingų įstaigų fiziniams ir juridiniams asmenims

suteiktas paslaugas arba atliktus veiksmus (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2010 m. vasario 22 d. nutarimas). Taip pat doktrinoje teigiama, jog rinkliavos privalo būti apskaičiuotos taip, jog jos padengtų paslaugos suteikimui reikiamas išlaidas, įskaičiuojant palūkanas ir kapitalo amortizaciją, rinkliavos privalo būti nustatomos tokios, jog gaunamos pajamos būtų ne didesnės nei tos paslaugos suteikimo kaštai (Stačiokas, Rimas, 1996, p. 46). Be to, teisės doktrinoje vyrauja nuomonė, kad Konstitucijos 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse kalbama vien apie valstybės rinkliavą, kadangi vietinė rinkliava ne valstybės biudžeto pajamų suformavimo šaltinio dalis. Taigi, skirtingai nei mokesčiai, kuris yra kolektyvinė visuomenės prievolė, valstybės rinkliava užmokesčiai už ypatingas privilegijas.

Vyriausybės nutarime „Dėl konkrečių valstybės rinkliavos dydžių ir šios rinkliavos mokėjimo ir gražinimo taisyklių patvirtinimo“, pateiktas tam tikras apmokestinamų paslaugų (leidimų išdavimas, dokumentų sutvarkymas, ir pan.) sąrašas ir numatyti rinkliavų dydžiai. Valstybinės rinkliavos – mokamos už paslaugą, gaunamą tiesiogiai iš karto, ar nustatyto laikotarpio. Įmokos privalomas pobūdis už teikiamas paslaugas akivaizdus, pavyzdžiui: asmuo, kuris nori gauti pavojingų atliekų sutvarkymo licenciją, turi susimokėti nustatyto dydžio sumą. Rinkliavos mokėjimas (licencija) vienas būtinųjų veiksnių, kurie suteikia teisę asmeniui teisėtai užsiimti kažkuria veikla. Be to, Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatyme (toliau – Rinkliavų įstatymas) aiškiai reglamentuojama, kuriais atvejais asmuo atleidžiamas nuo valstybinės rinkliavos mokėjimo ir tie atvejai, kuomet rinkliavos suma sumažinama.

Nuosekliai nagrinėjant oficialią konstitucinę mokesčių doktriną, pirmu nutarimu, kuris pradėjo suformuoti mokesčių (*inter alia* rinkliavų) doktriną, galima laikyti prieš tai minėtą 1996 m. kovo 15 d. nutarimą. Šitame nutarime Seimo narių grupė paprašė ištirti, ar neprieštaruoja Konstitucijai žyminio mokesčio nustatyti tarifai. Į Konstitucinį Teismą kreipęsis pareiškėjas teigė, kad padidindama žyminį mokesčių, Vyriausybė perėmė Seimo turimas funkcijas ir peržengė turimų savo įgaliojimų ribas. Konstitucinis Teismas, pateikė išvadą dėl Vyriausybės atliktų veiksmų, pirma vadovaudamasis Konstitucijos 127 straipsniu pabandė nustatyti žyminio mokesčio vietą valstybės pajamų sistemoje ir kuo skiriasi žyminio mokesčio teisinių santykių turinys nuo kitokių mokėjimų. Nagrinėjant 127 straipsnio nuostatas, kur antroje dalyje numatyta, jog: Valstybės biudžeto pajamos yra suformuojamos iš privalomų mokėjimų, mokesčių, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitokių įplaukų, Konstitucinis teismas nusprendė, kad žyminis mokesčiai yra priskiriamas prie jau paminėtų valstybės biudžeto pajamų teisinių formų. Konstitucinis teismas lygindamas Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte

išvardinamas biudžeto pajamų teisinės formos su 127 straipsnyje patvirtintomis formomis, nusprendė, jog vienodą teisinį reguliavimą turi ne visos biudžeto pajamų teisinės formos. Atlygintinumas – būdingas rinkliavai, kuri yra valstybės biudžeto pajamų teisinė forma. Ji Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžiama kaip „įstatymo nustatyta piniginė prievolė asmeniui už jam suteikiamas tam tikras valstybės institucijų paslaugas. Rinkliavos yra papildomas pajamų šaltinis valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“. Žyminio mokesčio ir valstybinės rinkliavos, bendras teisinių santykių turinys – analogiškas. Jie tik skiriasi kaip specialioji ir bendroji teisinė kategorija. Žyminis mokestis ir rinkliava, turi dvišalį pobūdį, teisinių santykių, kurie atsiranda jį sumokant, subjektai turi pareigas ir teises. Šio mokesčio įstatymo 2 straipsnyje apibrėžiama, kad „žyminį mokestį moka juridiniai ir fiziniai asmenys už valstybės institucijų atliekamus ar išduodamus juridinę galią turinčius dokumentus“. Dėl to valstybinė įstaiga, šitų teisinių santykių privalomas subjektas, kuri ima žyminį mokestį, turi atlikti atitinkamus veiksmus mokesčių mokėtojo naudai, pavyzdžiui, išduoti leidimą užsiimti veikla, suteikti paslaugas ir t.t. Kita vertus, žyminio mokesčio mokėtojai turi teisę pareikalauti iš valstybės įstaigų, kurios paėmė mokestį, atlikti atitinkamus veiksmus arba suteikti tam tikrą paslaugą. Šitoks teisinių santykių, kurie atsiranda sumokant šituos mokesčius, subjektų pareigų ir teisių abipusis ryšys suteikia atlygintinį pobūdį. Teismo buvo išaiškinta, jog priešingai nuo reguliarių mokesčių, kurie yra privalomi, žyminis mokestis ir kitokios rinkliavos, gali būti savanoriškas arba privalomas. Privalomas rinkliavos pobūdis reiškiasi tuo, jog numatytais atvejais nesumokėjus jų, jos bus išieškotos įstatymais nustatyta tvarka. Vis dėl to privalomų rinkliavų ir žyminio mokesčių, nėra vienodi mokėjimo pagrindai, mokesčiai mokami esant pastoviam apmokestinamam objektui, o privalomos rinkliavos mokėjimo pagrindas: valstybės kompetentingų įstaigų fiziniams ir juridiniams asmenims suteikiamos paslaugos ar atlikti veiksmai.

Konstitucinis Teismas vadovaudamasis minėtais argumentais, nusprendė, kad negalima teigti, jog Vyriausybė, nustatydamą žyminio mokesčio tarifą, perėmė Seimo funkcijas, kadangi patį žyminį mokestį įvedė Seimas, o ne Vyriausybė, išleidęs žyminio mokesčio įstatymą. Konstitucinis Teismas taip pat, vadovaudamasis Konstitucijos 94 straipsnio 2 punktu, paminėjo, kad siekiant įstatymų įgyvendinimo, Vyriausybė vykdo Seimo nutarimus ir įstatymus. Dėl to šituo atveju, Vyriausybė nepažeidė Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, nes privalomų mokėjimų ir naujų mokesčių neįvedė.

Reziumuojant Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarime dėstomus argumentus galima sakyti, jog jame suformuluota taisyklė: reikia atskirti mokesčius nuo tų įmokų į biudžetą, kurios, vadinamos mokesčiais, tačiau nėra mokesčiai; mokesčiai, kurie savo esme – rinkliavos (tiesiogiai atlygintino pobūdžio), nėra mokesčiai, dėl to Seimas, įstatymu yra nustatęs šitokius mokesčius (rinkliavas), gali pagal Konstituciją Vyriausybei pavesti įgaliojimus nustatyti šitokių rinkliavų (mokesčių) tarifus.

Reikia pabrėžti, jog Konstitucinis Teismas suformuodamas mokesčių konstitucinę doktriną savo kitais sprendimais šią taisyklę gerai pakoregavo. Konstitucinis Teismas 1998 m. spalio 9 d. savo nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo straipsnių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ pabandė pirmą kartą plačiau atskleisti 127 straipsnio 3 dalies sampratą. Prašyme buvo paprašyta ištirti ar Akcizų įstatymo 13 straipsnio antroji dalis, nustatanti, kad iki 1999 m. sausio 1 d. tam tikrais akcizais apmokestinamas prekes ir tarifas nustato Vyriausybė, neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatomis. Savo prašymą seimo narių grupė motyvavo tuo, kad remiantis Konstitucijos nuostatomis Seimas įstatymo forma nustato akcizų tarifus, bet šituo atveju šita teisė deleguota Vyriausybei. Šituo atveju Konstitucinis Teismas turėjo atsakyti į klausimą, ar Vyriausybė gavus įgaliojimus iš Seimo nustatyti akcizų tarifą, neviršijo turimų įgaliojimų Konstitucijos atžvilgiu.

Konstitucinis Teismas nutarime konstatavo, kad viena iš mokesčių mokėtojo garantijų nuo nepagrįstų reikalavimų – „Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas“. Teismas pažymėjo, kad pagal Konstituciją vien Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus ir pateikta Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis, kur nurodyta, kuria teisės akto forma yra nustatomi mokesčiai. Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnyje buvo nustatyta, jog šitas įstatymas apibūdina esmines taisykles ir sąvokas, kurių privaloma laikytis vykdant mokesčių įstatymus, buvo pateiktas taikomų mokesčių, kurie administruojami pagal Mokesčių administravimo įstatymą, sąrašas, buvo nustatytos mokesčio administratoriaus pareigos ir teisės, mokesčių mokėtojų pareigos, teisės ir pan. Šito įstatymo 2 straipsnyje buvo suformuluota mokesčio sąvoka: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti. Jame taip pat nustatyta, kad pinigine prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka“. Šitos normos parodo Seimo įgyvendinamą konstitucinę normą mokesčių santykius reguliuoti įstatymiškai. Nagrinėjant

prieš tai aptartą 1996 m. kovo 15 d. nutarimą ir lyginant jį su 1998 m. spalio 9 d. nutarimu, galima padaryti išvadą, kad praėjus 2 metams galime įžvelgti mokesčių konstitucinės doktrinos formavimo žingsnius. Šituo atveju keltinas klausimas, ar vadovaujantis šito nutarimo nuostatomis, Seimas vykdo savo konstitucinę pareigą mokestinius santykius sureguliuoti įstatymu. Atsakant į šią klausimą, reiktų išsiaiškinti, ar Seimas įstatymais nustatė būtent šitokius mokesčio elementus, privalomus nustatyti įstatymu ar Seimas įstatymu neperdavė tik vienam jam, remiantis Konstitucija, mokesčių srityje turimų įgaliojimų Vyriausybei arba kitoms vykdomosios valdžios institucijoms (Sinkevičius, 2005, p. 34). Nutarime, priimtame Konstitucinio Teismo, buvo nurodyti aspektai, jog Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta mokesčių, kurie administruojami pagal Mokesčių administravimo įstatymą, mokesčio administratoriaus pareigos ir teisės, mokesčio mokėtojo pareigos ir teisės, sąrašas, suformuota mokesčio sąvoka ir nustatyta, jog piniginė prievolė yra atliekama įstatymų numatyta tvarka, tik dalis įstatymų numatyto reguliavimo, kuris susijęs su Seimo „konstitucinės pareigos mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“ įgyvendinimu (*Ibid.*). Toliau nagrinėjant aukščiau minėtą 1998 m. Konstitucinio Teismo nutarimą, pažymėtina, kad analizuodamas Akcizų įstatymą, Konstitucinis Teismas pažymi, kad: šitame įstatyme numatyti mokantys jį subjektai, atvejai, kuomet jis netaikomas, mokestinis laikotarpis, apmokestinimo objektai, tam tikros prekių rūšys, apmokestinamoji apyvarta, mokėjimo tvarka, grąžinimas, išieškojimas, sankcijos už pažeidimą ir pan. Dėl to galima sakyti, jog Akcizų įstatyme patvirtintos esminės šito mokesčio sureguliuavimo taisyklės. V. Sinkevičiaus teigimu, šita Konstitucinio Teismo nuostata leidžia daryti prielaidas diskusijai, ar tikrai visi Konstitucinio Teismo nutarime išvardinamus elementus galima laikyti „esminėmis šio mokesčio reguliavimo taisyklėmis“. Konstitucinis Teismas šitame nutarime atvirkščiai traktuoja mokesčio objektą su mokesčio tarifu. Vienur nutarime mokesčio objektas su tarifu priskiriamas mokesčio struktūros elementams, kitur jie įvardijami kaip reguliavimo taisyklės. Tačiau, šituo nutarimu nebuvo iki pat galo pateikta nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ samprata. Šito nutarimo išvadose galima įžvelgti daugumą neaiškumų ir keliamų abejonių, dėl akcizų tarifo nustatymo kriterijų, neaiškaus atsakymo į klausimą, ar Seimas nustatydamas, kokia pajamų suma privalo būti surinkta iš akcizų į valstybės biudžetą, gali įstatymiškai pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifą. V. Sinkevičiaus nuomone, šitoks Konstitucinio Teismo išaiškinimas galėjo būti nulemtas daugumos prielaidų, viena iš kurių galėjo būti ne tik

nurodyti akcizo ypatumai, tačiau ir tai, jog Konstitucinio Teismo išvados galėjo sukelti pasekmes socialiniai sričiai ir šalies ūkiui (*Ibid.*).

Toliau nagrinėjant Konstitucinio Teismo padarytus nutarimus, yra svarbu atkreipti dėmesį ir į 2000 m. kovo 15 d. nutarimą, kur pagal pareiškėjo prašymą, prašoma iširti, ar Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštarauja Konstitucijos nuostatomis. Šitame nutarime yra bandoma pateikti Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies sampratą, kur šitokie pagrindiniai mokesčio elementai kaip mokestinių santykių subjektai, mokesčio objektas, jų pareigos ir teisės, mokesčio dydis (tarifas), mokėjimo terminai, lengvatos ir išimties privalo būti nustatomi įstatymiškai. Šio nutarimo nuostata leidžia išvelgti skirtumą nuo 1998 m. spalio 9 d. nutarimo nuostatos, kur pažymėta, kad Seimas, įstatymiškai nustatydamas akcizo objektą, kas metus valstybės biudžeto įstatyme turi teisę atskira eilute tarp mokestinių pajamų įtvirtinti ir tam tikrą pajamų iš akcizų sumą; apibrėžta suma biudžeto įstatyme iš esmės nulemia konkrečias akcizų tarifo ribas, todėl Vyriausybė negali laisvai nustatinėti akcizų tarifus; Seimas, nustatęs valstybės biudžeto įstatyme, kokia privalo būti į biudžetą surinkta pajamų iš akcizų suma, gali įstatymiškai pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifą. 2000 m. kovo 15 d. nutarime šitas skirtumas palieštas nebuvo. Šitame nutarime paminėti „mokesčių esminiai elementai“, bet nekalbama apie Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nurodytas „rinkliavas“, „kitas įmokas į biudžetą“ ir 67 straipsnio 15 punkte minėtus „kitus privalomus mokėjimus“ šitų formų elementų nustatymą įstatymiškai. Nagrinėjant šitą nutarimą, galima padaryti išvadą, kad visus mokesčio elementus Konstitucinis Teismas laiko esminiais, dėl to jie visi privalo būti nustatyti tiesiogiai įstatymu. Reiškia, jog Seimas neturi teisės perduoti Vyriausybei arba kitai valstybės institucijai įgaliojimų nustatyti pagrindinius mokesčių elementus, kurie nurodomi nutarime.

Nagrinėjant šitą nutarimą, galima padaryti išvadą, kad Konstitucinis Teismas visus mokesčio elementus laiko pagrindiniais, dėl to visi jie privalo būti nustatomi tiesiogiai įstatymais. Seimas neturi teisės perduoti Vyriausybei ar kitai valstybės institucijai įgaliojimų nustatyti pagrindinius mokesčių elementus, kurie nurodyti jo nutarime. Konstitucinis Teismas tokios pačios Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies sampratos laikosi ir kituose tolimesniuose savo nutarimuose. Vienas jų yra 2000 m. spalio 18 d. nutarimas, kur kvestionuojama Akcizų bendrovių „Mažeikių nafta“, „Būtingės nafta“ ir „Naftotiekis“ mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimas Konstitucijai, reorganizavimo įstatymo ir Seimo priimto nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Nacionalinio saugumo

pagrindų įstatymui ir Konstitucijai. 66 Seimo nariai paprašė ištirti, ar paminėti įstatymai pagal jų priėmimo tvarką neprieštarauja Konstitucijai ir ar nurodytos teisės aktų normos pagal savo turinį atitinka Konstituciją, ar Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta nuostata, jog „Vyriausybė turi teisę strateginiams investuotojams mokesčių nedidininimo terminą pratęsti iki 10 metų“ neprieštarauja Konstitucijai. Nagrinėdamas bylą, Konstitucinis teismas, atvirksčiai negu prieš tai buvusiose bylose, ėmė vertinti Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį, 67 straipsnio 15 punktą kartu ir nustatė jo: remiantis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi rinkliavas, mokesčius ir kitokias įmokas į biudžetą nustato įstatymai. Konstitucinis Teismas 2000 m. spalio 18 d. nutarimu „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Mažeikių nafta“, „Būtingės nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Konstitucijai ir dėl Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Konstitucijai ir Nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui, Nr. 88-2724. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte buvo nustatyta, jog valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus nustato Seimas. Tik įstatyme gali būti nustatomos lengvatos, išimties, mokėjimo terminai. Konstitucinis Teismas, kaip minėta, šiame nutarime, yra pažymėjęs, kad tais atvejais, kai Konstitucijoje tam tikri įgaliojimai priskirti vienai arba kitai valstybės institucijai, ji negali šitų įgaliojimų perduoti kitoms valstybės institucijoms, o jos negali jų perimti. Remiantis ginčijamo Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalimi Vyriausybei pavesta teisė strateginiam investuotojui mokesčių nepadidininimo terminą pratęsti iki dešimties metų, įstatymu Seimas jo turimus konstitucinius įgaliojimus perdavė Vyriausybei. Konstitucinis Teismas šituo atveju nusprendė, jog Vyriausybei duoti įgaliojimai nustatant teisę strateginiam investuotojui mokesčių nedidininimo terminą pratęsti dar dešimčiai metų, prieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui bei 127 straipsnio 3 daliai.

Dar vienas Seimui suteiktų įgaliojimų pažeidimas buvo nagrinėtas Konstitucinio Teismo nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, byloje Nr. 29/0416. Šitoje byloje Konstituciniam teismui Šiaulių apygardos administracinis teismas pateikė prašymą, dėl Mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio nuostatos dalies, kur buvo nustatyta, kad delspinigių dydžius už ne laiku sumokėtus mokesčius ir delspinigių apskaičiavimo ir apmokėjimo tvarką nustato finansų ministras, kuris atsižvelgia į vidutinę praėjusio ketvirčio metinę palūkanų normą, kad jis šitą normą padidina, tačiau ne daugiau nei

10 punktų, ir Muitų tarifų įstatymo 18 straipsnis ta apimtimi, kuria buvo nustatyta, jog delspinigių už laiku nesumokėtus ar nesumokėtus muitus dydžius nustato finansų ministras, neprieštaravimo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, kuri nustatyta, jog valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus nustato Seimas, ir 127 straipsnio 3 daliai, kur buvo nustatyta, jog rinkliavas, mokesčius ir kitokias įmokas į biudžetus nustato įstatymai. Pareiškėjas savo prašymą pagrindė tuo, kad vadovaujantis Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu ir 127 straipsnio 3 dalimi, kiekvienas mokesčių elementas privalo būti nustatytomas įstatymais. Dėl to šituo atveju Seimas savo turimų konstitucinių įgaliojimų neturėjo teisės perduoti kitoms institucijoms ar Vyriausybei, šituo atveju, pareiškėjo teigimu, finansų ministrui buvo suteikti įgaliojimai įsiterpti į šitokią išskirtinę Seimo kompetenciją. Konstitucinis teismas minėtoje byloje akcentavo, jog ginčijamu teisiniu reguliavimu buvo nustatyti ne nauji mokesčiai, tačiau delspinigiai – mokesčių prievolių vykdymo užtikrinimo priemonė, tai buvo patvirtinta Seimo nustatytų mokesčių prievolių netinkamo įvykdymo finansinių padarinių (delspinigių) skaičiavimo tvarka. Kartu konstatuota, jog delspinigių dydis už ne laiku sumokėtus mokesčius ir delspinigių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka nustatoma finansų ministro, kuris atsižvelgia į vidutinį praėjusio ketvirčio aukciono metodu išleistų litais Lietuvos Konstitucinis Teismas 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimu “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos maitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 29/04. 29 valstybės išdo vekselių metinių palūkanų normos svertinį rodiklį. Delspinigių dydis dažniausiai yra nustatomas palūkanas padidinus iki dešimties punktų ir įstatymų leidėjai įstatymiškai privalo nustatyti ne vien subjektą (pareigūnas, valstybės institucija), turintį įgaliojimus konstatuoti paminėtus rodiklius, kuriais vadovaujantis įstatymu priklauso šitoks delspinigių dydis, ir pagal šituos rodiklius nustatyti šitokių delspinigių dydį, tačiau ir įstatyme nurodyti kriterijus, pagal kuriuos, nustatydamas šitokių delspinigių dydį, paminėtas subjektas privalės vadovautis. Atsižvelgiant į situaciją galime sakyti, kad palūkanų normos padidinimas neviršijo įstatymo apibrėžtų ribų, tačiau kyla klausimas, dėl ko įstatyme esama formuluote „ iki 10 punktų“ yra naudojama maksimaliai ir kaskart yra didinama 10 punktų. Finansų ministras šitoje situacijoje, gavo įgaliojimus nustatyti ne vien delspinigių dydžius už pavėluotai sumokėtus mokesčius, bet ir turėjo teisę savo nuožiūra neviršijant apibrėžtos 10 punktų ribos pakelti palūkanų normą. Konstitucinis Teismas nusprendė, jog šitie finansų ministro gauti įgaliojimai prieštaravo

Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai, 67 straipsnio 15 punktui, ir teisinės valstybės konstituciniam principui.

Valstybės rinkliavos kontekste itin svarbus ir anksčiau paminėtas Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. Kauno miesto apylinkės teismas (pareiškėjas) pateikė prašymą, kad būtų ištirta, ar Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

Pareiškėjas teigė, jog Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte patvirtinta, jog valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus nustato Seimas, kai atskaitymai valstybiniam automobilių keliams taisyti, tiesti ir prižiūrėti nustatyti Vyriausybės nutarimu. Šituo nutarimu Konstitucinis Teismas suformulavo sekančias išvadas:

1. Pagal Konstituciją valstybiniai mokesčiai ir kitokie privalomi mokėjimai gali būti nustatomi vien Seimo ir įstatymais;
2. Teisės subjektams nustatyta piniginei prievolė valstybei – valstybiniai mokesčiai ir kitokie privalomi mokėjimai;
3. Svarbi asmens teisių apsaugos garantija yra konstitucinis reikalavimas valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus nustatyti tik įstatymais;
4. Nustatant mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus įstatymais, juose reikia apibrėžti tokius pagrindinius mokesčių ar kitokių privalomo mokėjimo elementus kaip mokesčio ar kitokio privalomo mokėjimo objektas, dydžiai, mokėtojas, lengvatos, išimtys, terminas;
5. Seimas savo turimų konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus neturi teisės perduoti kitoms institucijoms ar Vyriausybei, o jos negali šitokių įgaliojimų priimti;
6. Ginčijamu Vyriausybės nutarimu nustatyti „atskaitymai valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ – privalomi mokėjimai Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu. Pagal Konstituciją šitokie privalomi mokėjimai ir jų pagrindiniai elementai privalo būti nustatyti Seimo priimtais įstatymais.

Šituo nutarimu Konstitucinis Teismas nutarė, jog 1993 m. vasario 23 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ prieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

Konstitucinis teismas susiedamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatas padarė itin svarbią išvadą: remiantis Konstitucija ne vien valstybinius mokesčius, tačiau ir kitokius privalomus mokėjimus gali įstatymiškai nustatyti vien Seimas. Konstitucinio Teismo konstatavimas, kad mokesčiai ir kitokie privalomi mokėjimai privalo būti nustatomi įstatymais, *inter alia* reiškia, kad remiantis Konstitucija nustatant mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus privaloma paisyti tokių pačių konstitucinių reikalavimų. 2002 m. birželio 3 d. Konstitucinio Teismo nutarimas reikšmingas ne vien tik tuo, jog jame pirmą kartą buvo pateikta ganėtinai išsami Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatų samprata, kuria buvo suformuota ganėtinai vientisa mokesčių ir kitokių privalomų mokėjimų į biudžetą oficiali konstitucinė doktrina, tačiau ir tuo, jog jame suformuota konstitucinė doktrina iš pagrindų paneigė 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. Konstitucinio Teismo nutarimuose pateiktas atitinkamų Konstitucijos nuostatų sampratas. Šitas prieš tai buvusios doktrinos paneigimas buvo padarytas „netiesiogiai“ – 2002 metų birželio 3 d. Konstitucinio Teismo nutarime prieš tai buvusi Konstitucijos 127 straipsnio 3 ir 67 straipsnio 15 punkto dalies nuostatų samprata nediskutuojama, jame nėra ir jokių nuorodų į paminėtus 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. Konstitucinio Teismo nutarimus, nėra rašoma apie tai, kodėl ir kaip prieš tai buvusi konstitucinė doktrina pakeičiama. Gali pagrįstai iškilti klausimas, kokios aplinkybės nulėmė tai, kad taip buvo neaiškinami mokesčių konstituciniai pagrindai jau pirmais nutarimais ir 2002 metų birželio 3 d. nutarimas pakoreguoja ankstesnes Konstitucinio Teismo formuotas nuostatas. Vytautas Sinkevičius pažymėjo, kad tuomet tik buvo pradėta formuoti kokybiškai nauja mokesčių sistema, jog iki tol vyravo visuotina nuomonė, kad Vyriausybė savo leidžiamais teisės aktais gali sureguliuoti vadinamųjų ne tikrų mokesčių, pavyzdžiui, rinkliavų, santykius (Sinkevičius, 2009, p. 45). Galima padaryti prielaidą, kad atkūrus Lietuvos nepriklausomybę susiformavo nauja mokesčių sistema, tačiau nebuvo išvengta mokesčių įstatymų nuostatų skirtingo traktavimo, tai matyti ir iš to meto nenuoseklios Konstitucinio Teismo doktrinos.

Palaiapsniui keičiantis Konstitucinio Teismo doktrinai, 2002 m. birželio 3 d. nutarimas laikomas vienas iš svarbiausių mokesčių teisės prasme, nes jame naujai pateikiama Konstitucijos 27 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatų samprata pabrėžiant, kad ne vien mokesčiai, tačiau ir kitokie privalomi mokėjimai privalo būti numatomi įstatymu. Šituo nutarimu pateiktas naujas konstitucinių mokesčių pagrindų paaiškinimas, kuriuo

koreguoti prieš tai buvę Konstitucinio Teismo nutarimai. Tokiu būdu buvo įtvirtinta, jog valstybės rinkliava ir visi jos elementai nustatoma tik įstatymu.

3.1. Probleminis valstybės rinkliavos apibrėžimas ir reguliavimas

Vis dėlto, analizuojant doktriną, teisės aktus ir Konstitucinio Teismo praktiką kyla abejonių dėl valstybės rinkliavos teisinio statuso. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 25 dalyje nustatyta, jog mokestis yra nustatyta mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoju piniginė prievolė valstybei. Mokesčio sąvoka šitame įstatyme apima ir 13 straipsnyje nurodytas rinkliavas ir įmokas. To paties įstatymo 13 straipsnyje nurodyti šito teisės akto administruojami mokesčiai:

- 1) akcizas;
- 2) pridėtinės vertės mokestis;
- 3) nekilnojamojo turto mokestis;
- 4) gyventojų pajamų mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) muitai;
- 7) konsulinis mokestis;
- 8) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 9) angliavandenilių išteklių mokestis;
- 10) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 11) mokestis už aplinkos teršimą;
- 12) žyminis mokestis;
- 13) paveldimo turto mokestis;
- 14) įmokos į Garantinį fondą;
- 15) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 16) valstybės rinkliava;
- 17) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;
- 18) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 19) pelno mokestis;
- 20) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 21) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;

22) socialinis mokestis;

23) motorinių transporto priemonių registracijos mokestis.

Kaip matyti, mokesčių sistema apima ne tik klasikinius mokesčius, tačiau ir valstybės rinkliavą. Žodžiu „mokestis“ dažnai apibūdinami visos mokestinės prievolės ir mokestiniai įsipareigojimai. Iš esmės sąvoką „mokestis“ galima skirti plačiąja prasme (įmokos, rinkliavos ir kt.) ir grynąja (siaurąja).

Asmuo, kuris moka mokestį plačiąja prasme (įmokos ir rinkliavos) už tai iš savivaldybės ar valstybės gauna konkrečią paslaugą. Skirtumas tarp įmokų ir mokesčių, jog įmokos – tiksliniai mokėjimai į konkrečius fondus žinant jų aišką mokėjimo paskirtį (Novošinskienė, 2013, p. 223). Asmuo mokėdamas atitinkamas įmokas, galės ateityje pasinaudoti konkrečiomis paslaugomis. Tuo metu rinkliavos dažnai mokamos už paslaugas, kurias rinkliavos mokėtojas gauna tiesiogiai iš karto.

Siaurąja prasme įmokos rinkliavos nuo mokesčių skiriasi pagal valstybės institucijų suteikiamų paslaugų metodą. Mokesčių mokėtojas, kuris moka mokesčius siaurąja prasme (azartinių lošimų ar gyventojų pajamų mokestis ir pan.), tiesiogiai negauna konkrečių valstybės (savivaldybių) suteikiamų paslaugų, vykdomų funkcijų. Siaurąja prasme mokėdamas mokesčius už juos tiesiogiai negaus kažkokių paslaugų, bet sumokėti mokesčiai jam sugrįžta netiesiogiai.

Doktrinos požiūriu, turi būti vadovaujamasi mokesčių, kaip visuotinai privalomų ir individualiai neatlygintinų mokėjimų samprata, ir todėl mokesčiams gali būti priskirtini tik šie mokėjimai: 1) akcizo mokestis; 2) pridėtinės vertės mokestis ; 3) mokestis už valstybinius gamtos išteklius; 4) muitai; 5) žemės mokestis; 6) loterijų ir azartinių lošimų mokestis; 7) angliavandenilių išteklių mokestis; 8) mokestis už aplinkos teršimą; 9) gyventojų pajamų mokestis mokestis už valstybinius gamtos išteklius; 10) pelno mokestis; 11) atskaitymai nuo pajamų pagal Miškų įstatymą; 12) nekilnojamojo turto mokestis; 13) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise. Tuo tarpu kitais nurodytais mokėjimais (konsulinis mokesčiu, žyminiu mokesčiu, mokesčiais už pramoninės nuosavybės objektų įregistravimą, paveldimo turto mokesčiu, valstybės rinkliava), yra atsilyginama už atitinkamos institucijos teikiamas paslaugas, todėl tai yra ne mokesčiai, o rinkliavos (Sudavičius, 2016, p. 168).

Taigi, viena vertus, valstybės rinkliava atitinka anksčiau minėtą rinkliavos apibrėžimą ir požymius, tačiau, kaip matyti iš teisinio reguliavimo, ji iš esmės yra priskiriama mokesčiams

ir yra sudedamoji Lietuvos mokesčių sistemos dalis, nors tokia įstatymų leidėjo pasirinkta pozicija yra kvestionuotina ir kritikuotina (Sudavičius, 2006, p. 132).

Klasifikacija iš tikrųjų nėra svarbiausia: turinys visada yra svarbesnis už formą (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tačiau teisinga klasifikacija yra naudinga daugeliu atžvilgių – ji padeda tiksliai apibrėžti kategorijas ir apsaugo nuo painiavos. Be to, teisinga klasifikacija yra esminė visos mokslo pažangos sąlyga (Seligman, 1893, p. 1-2). Dėl to manytina, kad valstybės rinkliavos priskyrimas mokesčiams nėra teisingas ir neatitinka aiškumo reikalavimų.

3.2. Valstybės ir vietinė rinkliava

Siekiant aiškiau atskirti, kodėl tik valstybės rinkliava yra priskiriama konstitucinei viešųjų pajamų formai, būtina ją atskirti nuo vietinės rinkliavos: abiejų rūšių rinkliavų mokėtojai yra juridiniai ir fiziniai asmenys, išskyrus Lietuvos banką, bet objektai skiriasi – valstybės rinkliava imama už ES sprendimuose, reglamentuose taip pat nacionaliniuose įstatymuose nustatytas institucijų suteikiamas paslaugas, kai Rinkliavų įstatymo 11 straipsnis nustato baigtinį vietinių rinkliavų sąrašą. Valstybės rinkliavos negali būti mažesnė nei 1 euras ir didesnė nei 80 000 eurų, jų dydis privalo būti apskaičiuojamas atsižvelgus į paslaugos suteikimo išlaidas, tikslų dydį nustato Vyriausybė, o vietinės rinkliavos dydžiai nustatomi jų nuostatose, kurios patvirtintos savivaldybės tarybos sprendimu. Rinkliavų įstatymo 6-7 straipsniai numato atvejus, kai rinkliavos mokėtojas atleidžiamas nuo valstybinių rinkliavų mokėjimo arba jos yra sumažinamos, tuo tarpu vietinės rinkliavos lengvatos įtvirtinamos savivaldybės tarybos teisės aktuose. Tas pats pasakytina ir apie grąžinimo ir mokėjimo tvarką – valstybės rinkliavos mokėjimo (grąžinimo) tvarką nustato Vyriausybė, atsižvelgdama į Rinkliavų įstatymo reikalavimus, tuo tarpu vietinės rinkliavos mokėjimo tvarką nustato konkrečios savivaldybės taryba. Valstybės rinkliavos įskaitomos į tą biudžetą, kuriuo išlaikoma paslaugą teikianti institucija (už Lietuvos banko suteikiamas paslaugas įskaitoma į valstybės biudžetą). Vietinė rinkliava mokama į savivaldybės, nustačiusios minimą rinkliavą, sąskaitą.

Kaip buvo minėta, Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje išskirtos 5 valstybės biudžeto pajamų formos – privalomi mokėjimai, mokesčiai, rinkliavos, pajamos iš valstybinio turto ir kitokios įplaukos. Valstybės rinkliava įskaitoma į atitinkamos institucijos biudžetą, o vietinė rinkliava – į savivaldybės biudžetą, dėl to galima tvirtinti anksčiau iškeltą teiginį, jog rinkliava

konstitucine prasme suprantama kaip valstybės rinkliava. Pagrindinis vietinės rinkliavos ir valstybės skirtumas reiškia tuo, jog Vyriausybės kompetencija ženkliai apribota įstatymų leidėjo valstybės rinkliavos teisinio reguliavimo procese. Tuo pat metu vietos valdžia, nusistatydamą vietines rinkliavas, turi daug daugiau laisvės.

Pagrindinis vietinės rinkliavos ir valstybės skirtumas tas, kad valstybės rinkliava labiau reglamentuota įstatyme, o Vyriausybė, nustatydamą valstybės rinkliavos dydžius, objektą, jos sumokėjimo ir sugrąžinimo tvarką, turi kompetencijos tiek, kiek jai suteikia įstatymų leidėjas, priimėmės Rinkliavų įstatymą.

Konstitucijos 120 straipsnyje yra patvirtinta nuostata, kad savivaldybės remiantis Konstitucijos ir įstatymų apibrėžtomis kompetencijomis veikia savarankiškai ir laisvai. Šią konstitucinę teisę detalizuoja Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, nustatantis savarankiškas savivaldybių funkcijas. Viena jų yra vietinių rinkliavų nustatymas.

Kaip minėta, Rinkliavų įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje nustatas sąrašas objektų, už juos savivaldybės taryba turi teisę savo teritorijoje nusistatyti vietines rinkliavas. Tai yra:

1. leidimas suteikti paslaugas ar prekiauti savivaldybės tarybos nustatytose viešosiose vietose;

2. leidimas atlikinėti kasimo darbus savivaldybės viešojo naudojimo teritorijoje (gatvės, vietinės reikšmės keliai, aikštės, žalieji plotai), atitverti jos dalį ar visą ją ar apriboti eismą joje;

3. leidimas įrengti savivaldybės teritorijoje išorinę reklamą;

4. komunalinių atliekų surinkimas iš atliekų turėtojų ir jų tvarkymas;

5. leidimas suorganizuoti komercinius renginius valdytojo teise valdomose ar savivaldybei priklausančiose viešojo naudojimo teritorijose ;

6. leidimas įvažiuoti mechaninėmis transporto priemonėmis į savivaldybių įsteigtus saugomus draustinius, valstybės saugomas teritorijas, nustatytas vietinės reikšmės apsaugines zonas, paskelbtų kraštovaizdžio objektų teritorijas (išskyrus važiavimą per šitas teritorijas valstybinės reikšmės keliais, statinių, poilsio ir stovėjimo aikštelių naudojimą, pasienio kontrolės punktais ir terminalais; šitos išimtys netaikomos Neringai);

7. naudojimąsi vietomis statyti automobiliams statyti savivaldybių tarybų (išskyrus Rinkliavų įstatyme numatomas išimtis);

8. leidimas įrengti laikinus kilnojamus įrenginius savivaldybės teritorijose (išskyrus prie valstybinės reikšmės kelių, išnuomotuose ir privačiose valstybinės žemės sklypuose);

9. naudojimąsis gyvenamųjų vietovių viešąja poilsio ir turizmo infrastruktūra, apibrėžta Lietuvos Respublikos turizmo įstatyme, išskyrus vaikus iki 18 metų.

Šitas sąrašas baigtinis ir savivaldybės institucijos negali jo praplėsti, nustatyti rinkliavų už kitokius objektus, kurie nebuvo nurodyti minėtame sąraše. Kiekviena savivaldybė turi kompetenciją nuspręsti, Rinkliavų įstatymo 11 straipsnyje kurie iš nustatytų objektų bus apmokestinti vietine rinkliava jos teritorijoje, pvz., Kretingos raj. savivaldybė netaiko kokios nors vietinės rinkliavos už automobilių stovėjimo aikštelių naudojimąsi. Savivaldybės savo nuožiūra gali spręsti, kam iš įstatyme išvardintų objektų pritaikyti vietinę rinkliavą, o kam netaikyti.

Svarbu tai, jog valstybės rinkliavos pagrindiniai elementai imperatyviai nustatyti Rinkliavų įstatyme, Vyriausybei nesuteikus teisės jų keisti. Tuo pat metu savivaldybės taryba, dalinai apribota paminėto įstatymo 11 straipsnio nuostatomis dėl vietinės rinkliavos objekto, turi plačią diskreciją nusistatyti jos elementus.

Papildomai aptariant vietos valdžios turimas teises pačioms nustatyti vietinių rinkliavų dydžius, svarbu, kad valstybinių rinkliavų skaičiavimo atveju, Vyriausybė turi atsižvelgti į paslaugos teikimo išlaidas, sudarančias išlaidas darbui, kurios susijusios su paslaugos teikimu, apmokėti; dokumento blankui turinčiam juridinę galią gaminti; teisės aktų nustatytų reikalavimų įvykdymui tikrinti ir kitokios išlaidos. Rinkliavų įstatyme nėra numatyta paslaugos suteikimo kaštų vietinių rinkliavų dydžio nustatymas, dėl to savivaldybė šituo atveju turi absoliučią pasirinkimo laisvę. Vietinė valdžia, skaičiuodama rinkliavų dydį, nuostatuose, priimtuose savo institucijose turi pagrįsti nusistatytų rinkliavų tarifus. Vyriausybė neturi įgaliojimų, kuriais galėtų atleisti nuo vietinių rinkliavų arba mažinti jų dydį, savivaldybės tarybos priimtų sprendimų vietinių rinkliavų nusistatymo klausimais pakeisti valstybės vykdomoji institucija neturi kompetencijos. Šitokiu būdu yra patvirtinama konstitucinė savivaldybių turima teisė veikti savarankiškai ir laisvai.

Lietuvos teismams dažniausiai tenka nagrinėti atliekų tvarkymo organizacijų pareiškimus, jog atsakovai nesumoka vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų tvarkymą ir surinkimą. Šita problema egzistuoja dėl to, jog paprastai savivaldybės šitokio pobūdžio vietines rinkliavas skaičiuoja remdamosi ne faktiškai susidarantį ir perduodamą sutvarkyti atliekų kiekį, tačiau atsižvelgdamos į asmenų turimą nekilnojamąjį turtą, jo naudojimą ir dydį. Dėl vietinių rinkliavų už komunalinių atliekų sutvarkymą dydžio pagrįstumo pasisakęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, išaiškindamas, jog vietinės rinkliavos,

atvirkščiai nei valstybinės rinkliavos, nesiejamos su atlygiu už suteikiamas paslaugas, jog vietinės rinkliavos yra savivaldybės tarybos nustatytos įmokos (įstatymu nustatytas privalomasis mokėjimas į savivaldybės biudžetą) už naudojimąsi teise atlikti atitinkamus veiksmus, verstis konkrečia veikla, numatyta Rinkliavų įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje, o rinkliavos dydžio nusistatymas – savivaldybės tarybos diskrecija (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 15 d. nutartis). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas rėmėsi ES Teisingumo Teismo 2009 m. liepos 16 d. prejudiciniu sprendimu byloje *Futura Immobiliare srl Hotle Futura ir kt. (C-254/08)*, kur buvo nustatyta, kad kolektyvinių komunalinių atliekų sutvarkymo ir pašalinimo išlaidų dengimo paslaugos vartotojai, turi kolektyviai dengti minėtų atliekų pašalinimo išlaidas, o nustatyti metodus ir formas kaip šita pareiga bus garantuota, paliekama pačioms valstybėms narėms. Remiantis šituo, Teisingumo Teismas priėmė sprendimą, jog nacionalinės teisės nuostata, kuri numato komunalinių atliekų sutvarkymo ir pašalinimo finansavimo mokesčių, apskaičiuojamą remiantis galimai susidarančių atliekų kiekio vertinimu, bet ne faktiškai susidariusių ir perduotų sutvarkyti atliekų kiekiu, neprivalo būti laikoma prieštaraujanti Direktyvos 2006/12/EB nuostatomis. Visa tai reiškia, jog vietos valdžia, nustačiusi vietinę rinkliavą, atsižvelgia ne į realiai susidariusį, tačiau dėl atitinkamo nekilnojamojo turto naudojimo tam tikru būdu galimą susidaromą atliekų kiekį. Nagrinėtoje administracinėje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, jog vietinė rinkliava už komunalinių atliekų sutvarkymą, tai viešosios, o ne privatinės teisės sureguliuavimo dalykas, dėl to negali būti ir nėra susitarimo objektu tarp rinkliavos mokėtojo ir vietos valdžios, o pats komunalinių atliekų sutvarkymas negali būti siejamas su komunalinėmis paslaugomis.

Taigi, kaip matyti iš pateiktos teismų praktikos – vietinė rinkliava savo prigimtimi yra panašesnė į mokesčius nei į rinkliavas, be to, vietinė rinkliava nepatenka į valstybės biudžeto sudėtį. Rinkliavų įstatyme aiškiai reglamentuojama, kokiais atvejais asmuo yra atleidžiamas nuo valstybinės rinkliavos mokėjimo, tais atvejais, kai rinkliavos suma mažinama. Įstatymas nereglamentuoja vietinių rinkliavų lengvatų pritaikymo atvejų – savivaldybių tarybos savo nuožiūra nusistato sąlygas, kurias privalo atitikti asmuo, jog jis būtų atleistas nuo vietinės rinkliavos arba ji būtų sumažinta. Kiekviena savivaldybė turi teisę skirtingai nureguliuoti lengvatų pritaikymą arba apskritai atleidimą nuo vietinių rinkliavų mokėjimo. Savivaldybės savo nuožiūra gali nustatyti rinkliavos apskaičiavimo, mokėjimo ir grąžinimo tvarką. Dėl šių priežasčių, vietinė rinkliava negali būti laikoma viešąją konstitucinių pajamų forma.

Išvados, pasiūlymai

1. Europos valstybių Konstitucijose demokratijos idėjų išplitimas nulėmė 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje lengvai pastebimą specialios reikšmės suteikimą Seimui, kaip įstatymų leidybos institucijai ir kuriam pavesta įgyvendinti daugelį Konstitucijos nuostatų, tame tarpe, išleidžiant įstatymus nustatyti mokesčius gyventojams. Numatytas labai aktyvus Prezidento vaidmuo įstatymų leidybos procese 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, skirtingai negu prieš tai buvusioje Konstitucijoje, Prezidento privilegija buvo mokesčių nustatymas. Lietuvos Konstitucijoje 1938 m. patvirtinta nuostata, kad mokesčiai uždedami įstatymu įtvirtinta trečiame skyriuje pavadintu „Piliečių teisės ir pareigos“. Šitokiu būdu Lietuvos Konstitucijos rengėjai 1938 m. norėjo pabrėžti piliečių pareigas valstybei mokėti mokesčius. Istorinės 1925, 1928, 1938 metų Konstitucijos eksplicitiškai neužsimena apie valstybės rinkliavą, bet pažvelgus į mokesčius plačiąja prasme galima padaryti išvadą, jog valstybės rinkliava įtvirtinta įstatymo keliu, kaip ir mokesčiai.
2. Kaip aukščiausios galios teisės šaltinyje, Konstitucijoje viešųjų pajamų konstituciniai pagrindai *expressis verbis* įtvirtinti 67 straipsnio 15 punkte (Seimas nustato visus valstybinius mokesčius ir kitokius privalomus mokėjimus) ir 127 straipsnio 2 dalyje (pajamos valstybės biudžetui formuojamos iš privalomų mokėjimų pajamų ir mokesčių iš valstybinio turto ir kitokių įplaukų) ir 3 dalyje (mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai).
3. Pagrindinis valstybės rinkliavos ir mokesčių skirtumas yra atlygintinumų pobūdis. Mokesčiai – esminė valstybės biudžeto pajamų forma, kuri yra visuotinai privaloma visiems mokesčių mokėtojams. Mokėdamas mokesťį, mokesčių mokėtojas tiesiogiai negauna jokio konkretaus atlygio. Tuo tarpu sumokėdamas valstybės rinkliavą, rinkliavos mokėtojas gauna valstybės institucijos teikiamą paslaugą.
4. Konstitucinis Teismas savo doktrina palaiapsniui koreguodamas mokestinių santykių reguliavimą, galiausiai priėjo išvados, kad ne tik mokesčiams, bet ir kitiems privalomiems mokėjimams (tarp jų – ir valstybės rinkliavoms) taikomi konstituciniai reikalavimai, o tai reiškia, jog valstybės rinkliava ir visi jos elementai gali būti nustatomi tik įstatymu.

5. Teisinis reguliavimas valstybės rinkliavą priskiria prie mokesčių, bet šitokia nuostata yra ydinga, todėl siekiant įgyvendinti apmokestinimo aiškumo reikalavimus, yra teiktinas siūlymas įstatymų leidėjui – atskirti valstybės rinkliavą nuo kitų privalomų mokėjimų, nepriskiriant valstybės rinkliavos prie mokesčių.

Šaltinių sąrašas

Lietuvos Respublikos teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Lietuvos aidas*, Nr. 220-0.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas (2000.) *Valstybės žinios*, Nr. 52-1484.
4. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1997, Nr. 55-1049.
5. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir gražinimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, Nr. 89-1723.
6. Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymas (1994). *Valstybės žinios*, Nr. 51-950.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo aktai:

7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir gražinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34“.
8. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo

Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“.

10. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
11. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“.
12. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gegužės 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Prezidento rinkimų įstatymo 1¹ straipsnio (2004 m. Gegužės 4 d. Redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. Gegužės 4 d. Redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
13. Lietuvos Konstitucinis Teismo 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai”.
14. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismo 2010 m. vasario 12 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. vasario 13 d. nutarimo Nr. 226 „Dėl Klaipėdos valstybinio jūrų uosto rinkliavų rūšių, dydžių ir taikymo principų patvirtinimo“ 1, 2 punktų, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. vasario 13 d. nutarimo Nr. 226 „Dėl Klaipėdos valstybinio jūrų uosto rinkliavų rūšių, jų maksimalių dydžių ir taikymo principų patvirtinimo“ (2003 m. gegužės 27 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
15. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.

Specialioji literatūra:

16. Birmontienė, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis*. Vilnius, 2002.
17. Jakubčionis, A. *1918-1922 metų Konstitucijos istorinėje perspektyvoje*. Iš: *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo leidykla „Valstybės žinios“.
18. Jarašiūnas, E. *Aukščiausioji ir ordinarinė teisė: požiūris į Konstituciją pokyčiai*. Jurisprudencija, 2002.
19. Jarašiūnas, E. *Konstitucinė justicija ir demokratija: keletas sąveikos problemų*. Jurisprudencija, 2005.
20. Konstitucinė jurisprudencija: Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo biuletenis, Nr. 1 Sausis-Kovas. Vilnius, 2006.
21. Kūris E. *Lietuvos Respublikos Konstitucija ir Europos teisės iššūkiai*. Vilnius: Justitia, 2004, Nr. 6.
22. Lietuvos Valstybės Konstitucija. Iš: *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.11.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996.
23. Maksimaitis, M. *Lietuvos valstybės konstitucijų istorija: XX a. pirmoji pusė*. Vilnius: Justitia, 2005.
24. Maksimaitis, M., Vansevičius, S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997.
25. Medelienė, A., Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
26. Novošinskienė, A. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu*. Kaunas: Žemės ūkio mokslai, 2013.
27. Seligman, E. R. A. *The Classification of Public Revenues*. The Quarterly Journal of Economics, 1893.
28. Sinkevičius, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59).

29. Sinkevičius, V. *Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos*. Socialinių mokslų studijos. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2009.
30. Sinkevičius, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018.
31. Stačiokas, R., Rimas, J. *Verslininkas ir mokesčiai*. Kaunas: Spindulys, 1996.
32. Sudavičius, B. *Mokesčiai kaip konstitucinė biudžeto pajamų forma*. Iš: *Konstitucionalizmo idėja, bendroji Europos teisė ir Lietuvos konstitucinė tradicija*, sudarytojai Jevgenij Machovenko, Indrė Isokaitė. Vilnius: Vilniaus universitetas, 2016.
33. Sudavičius, B. *Mokesčiai kaip teisės kategorija*. Teisė, 2006.
34. Truska, L. 1938 metų Konstitucija. Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo leidykla „Valstybės žinios“, 2003.
35. Užubalis, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė): daktaro disertacija*. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012.
36. Vaičaitis, V. A., et al. *Lietuvos konstitucionalizmo istorija (istorinė Lietuvos konstitucija) 1387 m. - 1566 m. – 1918 m. – 1990 m.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2016.
37. Žalimas, D. Lietuvos Respublikos Konstitucija – jurisprudencinė Konstitucija. Iš: *Lietuvos konstitucionalizmas: ištakos, raida ir dabartis*. Vilnius: Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2018.
38. Žilys, J., et. al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2017.

Teismų praktika:

39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1877-520/2020.

Kiti šaltiniai:

40. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys *Mokesčių administravimo raida Lietuvoje*. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/vmi-istorija>.
41. Valstybinės mokesčių inspekcijos informacija apie biudžeto pajamas. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/biudzeto-pajamos?inheritRedirect=true>.

Santrauka

Rinkliavos kaip konstitucinė viešųjų pajamų forma

Paulius Vekeriotas

Magistro darbe yra analizuojama rinkliavos kaip konstitucinės viešųjų pajamų formos tema, nagrinėjant įstatyminių reguliavimų, teisės mokslininkų pateikiamas mintis ir išvadas, bei Konstitucinio Teismo praktikoje pateikiamas išvadas. Analizė pradedama nuo istorinės 1922, 1928 ir 1938 m. Konstitucijų apžvalgos, siekiant išsiaiškinti, kokie mokestiniai santykiai tuo metu buvo reglamentuojami aukščiausiuose valstybės aktuose ir kokia apimti buvo reglamentuojamos rinkliavos, vėliau aptariama 1992 m. Konstitucijos svarba finansų ir mokesčių teisės kontekste. Antroje darbo dalyje didžiausias dėmesys yra skiriamas mokesčių aptarimui. Yra analizuojama mokesčių sąvoka, požymiai ir kiti ypatumai, nurodomas teisinis reglamentavimas, doktrininės nuostatos, Konstitucinio Teismo išaiškinimai. Taip pat aptariami kiti privalomieji mokėjimai bei kitos įplaukos. Ši kitų pajamų formų analizė atliekama tam, kad būtų galima jas aiškiai atskirti nuo valstybės rinkliavos. Trečioje darbo dalyje yra nagrinėjama valstybės rinkliava. Pasitelkiant Konstitucinio Teismo praktiką, yra nagrinėjamos valstybės rinkliavos teisinio reguliavimo ypatybės ir jų pasikeitimai. Daroma išvada, kad Konstitucinis Teismas, įstatymų leidėjui nustatydamas reikalavimą reglamentuoti ne tik mokesčius, bet ir kitus privalomus mokėjimus (tarp jų – ir valstybės rinkliavą) paisant konstitucinių reikalavimų, įtvirtino nuostatą, kad valstybės rinkliava (ir visi jos elementai) gali būti nustatoma tik įstatymu. Be to, toliau magistro darbe, pasitelkiant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, įstatyminių reguliavimų, teisės doktriną, valstybės rinkliava atskiriama nuo vietinės rinkliavos, parodant, jog vietinė rinkliava savo prigimtimi yra panašesnė į mokesčius. Iš to daroma išvada, kad tik valstybės rinkliava gali būti laikoma konstitucine viešųjų pajamų forma.

Summary

Charges as a constitutional form of public revenue

Paulius Vekeriotas

The topic of charges as a constitutional form of public revenue is analyzed in the master's thesis, examining the legal regulation, the thoughts and conclusions presented by legal scholars, and the conclusions presented in the practice of the Constitutional Court. The analysis begins with a historical review of the year 1922, 1928 and 1938 Constitutions to find out what tax relations were regulated at the time by the highest state acts and to what extent charges were regulated. Moreover, the importance of the year 1992 Constitution in the context of financial and tax law is discussed. The second part of the paper focuses on the discussion of taxes. The concept of taxes, features and other peculiarities are analyzed, legal regulation, doctrinal provisions, and interpretations of the Constitutional Court are indicated. Other mandatory payment and different forms of revenue are also discussed. This analysis is carried out in order to clearly distinguish them from the state charges. The third part of the paper deals with the state charges. Using the case law of the Constitutional Court, the features of the legal regulation of the state charges and their changes are examined. It is concluded that the Constitutional Court, in imposing a requirement on the legislator to regulate not only taxes but also other mandatory payments (including state charges) in compliance with constitutional requirements, has established a provision that the state charges (and all its elements) may be established only by law. In addition, further in the master's thesis, using the case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania, legal regulation, and legal doctrine, the state charge is separated from the local charge, showing that the local charge is more similar to taxes in nature. It concludes that only the state charge can be considered a constitutional form of public revenue.