

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus V kurso finansų
ir mokesčių teisės studijų šakos
studento Tomo Petriko

MAGISTRO DARBAS

**VALSTYBĖS (SAVIVALDYBIŲ) FINANSINĖS VEIKLOS
FORMOS**

Darbo vadovas: doc. dr. B. Sudavičius

Recenzentas: prof. dr. E. Šileikis

Vilnius

2008

TURINYS

| | |
|---|----|
| Įvadas | 2 |
| 1. Finansinės veiklos ir jos formų sąvoka ir rūšys | 4 |
| 2. Valstybės finansinės veiklos formos..... | 7 |
| 2.1. Valstybės finansinės veiklos, vykdomos sudarant piniginius fondus, formos.... | 7 |
| 2.1.1. Seimo finansinės veiklos, vykdomos sudarant valstybės pinigų fondus, formos | 7 |
| 2.1.1.1. Seimo veikla priimant valstybės biudžetą..... | 7 |
| 2.1.1.2. Seimo veikla tvirtinant kitų valstybės pinigų fondų biudžetus | 13 |
| 2.1.2. Vykdomosios valdžios institucijų finansinės veiklos, vykdomos sudarant valstybės pinigų fondus, formos | 15 |
| 2.1.2.1. Vykdomosios valdžios institucijų veikla sudarant valstybės biudžetą ... | 15 |
| 2.1.2.2. Vykdomosios valdžios institucijų veikla sudarant Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą ... | 21 |
| 2.2. Valstybės institucijų veikla vykdamas valstybės biudžetą ir kitų valstybės pinigų fondų biudžetus | 22 |
| 2.2.1. Valstybės biudžeto vykdymas ir atskaitomybė..... | 22 |
| 2.2.2. Kitų valstybės piniginių fondų biudžetų vykdymas ir atskaitomybė..... | 26 |
| 2.3. Valstybės institucijų finansinės veiklos formos ne biudžetiniame procese..... | 29 |
| 2.3.1. Seimo vykdomos finansinės veiklos formos ne biudžetiniame procese | 29 |
| 2.3.2. Vykdomosios valdžios institucijų finansinės veiklos formos ne biudžetiniame procese..... | 32 |
| 2.3.3. Mokesčių administratorių finansinės veiklos formos | 33 |
| 2.3.4. Valstybės skolinimasis..... | 40 |
| 2.3.5. Valstybės finansinės veiklos kontrolė..... | 44 |
| 3. Savivaldybių finansinės veiklos formos | 47 |
| 3.1 Savivaldybių finansinės veiklos formos priimant savivaldybių biudžetus | 47 |
| 3.2. Savivaldybių finansinės veiklos formos savivaldybių biudžetų vykdymo procese | 50 |
| 3.3 Kita savivaldybių finansinė veikla..... | 54 |
| 3.3.1. Finansų srities teisės aktų priėmimas..... | 54 |
| 3.3.2. Savivaldybių skolinimasis | 57 |
| 3.4. Savivaldybių finansinės veiklos kontrolė | 60 |
| Išvados | 64 |
| Literatūros sąrašas:..... | 66 |
| Santrauka..... | 71 |
| Summary | 72 |

Išvadas

Darbo tikslas ir uždaviniai. Šiam darbui keliamas tikslas – išnagrinėti valstybės ir savivaldybių finansinės veiklos pasireiškimą teisine ir neteisine formomis. Siekiant šio tikslo, darbe keliami uždaviniai išanalizuoti atskirų valstybės ir savivaldybių institucijų veiksmus valstybės ir savivaldybių biudžetų bei kitų valstybės piniginių fondų sudarymo, priėmimo ir vykdymo procese, taip pat šių institucijų veiksmus vykdant kitą finansinę veiklą bei nustatyti, kurie iš šių veiksmų pasireiškia teisinėmis, o kurie neteisinėmis formomis.

Darbo objektas. Šio darbo objektas – kompetentingų valstybės ir savivaldybių institucijų veiksmai, atliekami vykdant finansinę veiklą. Dėl pakankamai nedidelės šio darbo apimties neįmanoma pakankamai tiksliai išanalizuoti visų valstybės ir savivaldybių institucijų vykdomos finansinės veiklos, todėl šiame darbe didžiausias dėmesys skiriamas Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimas), Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Vyriausybė) ir ministerijų (ypač Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Finansų ministerija)), taip pat savivaldybių tarybų ir administracijų bei mokesčių administratorių vykdomai finansinei veiklai. Tačiau dėl ribotos darbo apimties nenagrinėjama Lietuvos banko, Vertybinių popierių komisijos, taip pat kai kurių kitų institucijų vykdoma finansinė veikla.

Tyrimų metodika. Rašant šį darbą buvo naudojami loginis, sisteminis, palyginamasis, teleologinis, aprašomasis ir kiti metodai. Loginis metodas būtinas aiškinantis teisės normų turinį, pateikiant apibendrinimus bei išvadas. Įvairių valstybės ir savivaldybių institucijų vykdoma finansinė veikla yra glaudžiai tarpusavyje susijusi, todėl norint visiškai suvokti ir įvertinti šią sistemą, būtina į kiekvienos institucijos vaidmenį žiūrėti visos valstybės finansinės veiklos kontekste. Tam tikslui naudojami sisteminis ir palyginamasis metodai. Teleologinis metodas buvo naudojamas darant išvadas dėl tam tikrų normų turinio, atsižvelgiant į jų tikslus. Tuo tarpu aprašomasis metodas buvo naudojamas įvairių valstybės ir savivaldybių institucijų veiklai apibūdinti, kompetencijai atskleisti ir pan.

Temos aktualumas ir naujumas. Šio darbo aktualumą lemia tai, jog iki šiol Lietuvos teisės moksle valstybės ir savivaldybių finansinė veikla nagrinėta nepakankamai. Finansų teisės srities mokslinės literatūros lietuvių kalba yra labai nedaug. Daugelis autorių, valstybės ir savivaldybių finansų sritį nagrinėja iš ekonominės pusės, tačiau labai trūksta teisinę šios srities analizę pateikiančių darbų.

Todėl šis darbas gali būti naudingas geresniam valstybės ir savivaldybių vykdomos finansinės veiklos pažinimui.

Svarbiausi šaltiniai. Rašant šį darbą, daugiausia remtasi valstybės ir savivaldybių biudžetu, bei kitų valstybės piniginių fondų sudarymą ir vykdymą, taip pat kitą valstybės ir savivaldybių institucijų vykdomą finansinę veiklą reglamentuojančiais Lietuvos Respublikos įstatymais bei kitais teisės aktais, valstybės ir savivaldybių finansų sričiai svarbiais Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais, taip pat specialiąja literatūra (E. Buškevičiūtės, E. Šileikio, S. Vansevičiaus ir kt. darbais) ir kitais šaltiniais, nurodytais darbo pabaigoje.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys pagrindinės dalys ir išvados. Pirmoji dalis skirta trumpai apibūdinti valstybės ir savivaldybių finansinę veiklą bei jos formas. Antroje dalyje nagrinėjamos valstybės vykdomos finansinės veiklos formos, atskirai išskiriant kompetentingų institucijų veiklą sudarant, primant ir vykdant valstybės biudžetą ir kitų valstybės piniginių fondų biudžetus bei šių institucijų finansinę veiklą ne biudžetiniame procese (įskaitant valstybės skolinimąsi ir valstybės finansinės veiklos kontrolę). Trečioje darbo dalyje išnagrinėtos savivaldybių vykdomos finansinės veiklos formos (analogiškai kaip ir valstybės finansinės veiklos atveju).

1. Finansinės veiklos ir jos formų sąvoka ir rūšys

Finansinė veikla gali būti apibrėžta kaip žmonių veiklos rūšis, turinti tikslą sukaupti lėšas ir jas panaudoti tam tikrų poreikių tenkinimui. Daugelio šių poreikių įgyvendinimas reikalauja nemažų finansinių išteklių, kurių surinkimą ir tinkamą paskirstymą gali užtikrinti tik valstybė. Todėl visos valstybės, vykdydamos savo funkcijas, vykdo ir finansinę veiklą.

Kiekvienos valstybės žinion įstatymų nustatyta tvarka pereina dalis krašto nacionalinių pajamų. Tokiu būdu, perskirstant nacionalines pajamas, viena šių pajamų dalis lieka ūkio subjektams, o kita dalis atitenka valstybei. Lygiai taip pat valstybė perima dalį gyventojų asmeninių pajamų. Visos šios nustatyta tvarka perimtos pajamos tampa valstybės pajamomis, kurios gali būti apibrėžtos kaip piniginiai ištekliai, skirstant visuomenės nacionalines pajamas pereinantys valstybės žinion ir kaupiami valstybės biudžete bei pinigų fonduose, taip pat piniginiai ištekliai, kuriuos valstybė yra pasiskolinusi ir kurie paskirstomi valstybės vykdomoms funkcijoms finansuoti.¹

Taigi, valstybės (taip pat ir savivaldybių) finansinė veikla – tai kompetentingų institucijų veikla kaupiant, paskirstant ir panaudojant pinigų fondus, nustatant finansinių paslaugų teikimo pagrindus ir vykdant jų laikymosi priežiūrą. Finansinėje veikloje vienokiu ar kitokiu būdu dalyvauja praktiškai visos valstybės ir savivaldybių institucijos.

Valstybė ir savivaldybės finansinę veiklą, kaip ir kitas joms priskirtas funkcijas, vykdo konkrečiais veiksmais, atliekamais kompetentingų institucijų ir pareigūnų. Šie veiksmai gali pasireikšti tiek teisinėmis, tiek neteisinėmis formomis. Šios finansinės veiklos formos išreiškia valstybės ir savivaldybių institucijų veiksmus kaupiant ir panaudojant lėšas bei vykdant kitą finansinę veiklą.

Teisinės finansinės veiklos formos – tai veikla, susijusi su teisiškai reikšmingų veiksmų atlikimu teisės aktuose griežtai nustatyta tvarka. Juos atlieka įgalioti valdžios subjektai neperžengdami savo kompetencijos ir įgaliojimų ribų. Vykdydamos finansinę veiklą, pasireiškiančią teisine forma, kompetentingos institucijos priima finansinius teisinius aktus. Kaip ir visi kiti teisės aktai, jie skirstomi į norminius ir individualius.

¹BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006, p. 62.

Norminiai finansiniai teisės aktai, tai rašytine forma išreikšti valstybės institucijų sprendimai, kuriuose yra teisės normos. Tai teisėkūros aktai, nustatantys arba panaikinantys teisės normas. Jas pažeidus, taikomos teisinės poveikio priemonės.

Norminiai teisės aktai gerokai skiriasi nuo individualių (arba teisės taikymo) aktų. Nors ir norminiai, ir individualūs aktai yra teisiniai bei sukelia atitinkamus teisinius padarinius, tačiau esminis skirtumas yra tas, kad norminiai teisės aktai teisės normų pavidalu išreiškia bendruosius nurodymus. Šie aktai skirti taikyti daug kartų, tuo tarpu kai individualūs aktai neturi teisės normų ir juose esantys nurodymai – individualaus pobūdžio. Norminiai aktai adresuoti neapibrėžtam juridinių ir fizinių asmenų ratui, o individualūs leidžiami konkrečioms asmenims konkrečiu atveju. Individualaus akto galiojimas baigiasi, kai baigiasi konkretus visuomeninis santykis. Tuo tarpu norminis aktas galioja nepriklausomai nuo to, ar yra konkretūs visuomeniniai santykiai, numatyti akte, ar ne.

Valstybės ir savivaldybių institucijų vykdomos finansinės veiklos metu priimamų norminių aktų pavyzdžiu galėtų būti Seimo priimtas mokesčių įstatymas, Vyriausybės nutarimu patvirtintos biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu patvirtintos atitinkamo mokesčio deklaracijos teikimo taisyklės ir pan. Tuo tarpu kaip individualių finansinių teisinių aktų pavyzdžius galima paminėti Vyriausybės nutarimus dėl skolinimosi ar paskolos suteikimo, Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimus dėl konkretaus mokesčių mokėtojo teisių ir pareigų ir t.t.

Be teisinių, vykdančių finansinę veiklą taikoma daug neteisinių organizacinių formų. Ši veikla nereikalauja griežto teisinio įforminimo ir nesusijusi su teisiškai svarbių veiksmų atlikimu (neturi teisinių padarinių). Tačiau tai nereiškia, kad teisė visiškai nereguliuoja organizacinės veiklos. Ji vykdoma neperžengiant įstatymų ir vienos ar kitos įstaigos kompetencijos ribų. Teisė reguliuoja tik bendrą procesą atliekant veiksmus. Organizaciniams veiksmams nereikia specialių teisės aktų ir jie atliekami kaip bendros valdymo veiklos dalis. Veiklos rezultatai gali būti užfiksuoti ir teisiškai.²

Organizaciniai veiksmai gali pasireikšti:

- 1) valstybės įstaigų, pareigūnų ir nevalstybinių organizacijų inspektavimu;
- 2) jų instruktavimu;

² VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000, p. 73.

3) teisės aktų tikslų ir jų turinio aiškinimu;

4) ne valstybinių organizacijų ir piliečių įtraukimu į valstybės aparato darbą.³

Be organizacinių veiksmų, neteisėnėmis priemonėmis ir formomis atliekamos materialinės techninės operacijos (medžiagos rengimas teisės aktų leidybai, žinių rinkimas, ataskaitos ir pan.).

Taigi neteisėnės finansinės veiklos formos išreiškia tokius kompetentingų institucijų veiksmus, kurie nesukelia jokių teisinių pasekmių. Jie skirti sudaryti prielaidas tinkamam teisinių veiklos priemonių įgyvendinimui (pvz., darbuotojų mokymas, gyventojų konsultavimas ir kt.).

³ VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000, p. 74.

2. Valstybės finansinės veiklos formos

2.1. Valstybės finansinės veiklos, vykdomos sudarant piniginius fondus, formos

2.1.1. Seimo finansinės veiklos, vykdomos sudarant valstybės pinigų fondus, formos

2.1.1.1. Seimo veikla priimant valstybės biudžetą

Valstybės biudžeto tvirtinimas Seime (biudžeto įstatymo priėmimas) neabejotinai yra valstybės finansinės veiklos dalis. Visuotinai pripažįstama, kad valstybės biudžetas yra valstybės pajamų ir išlaidų planas tam tikram laikotarpiui (valstybės finansinis planas, kuriuo perskirstomos viešosios lėšos). Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos⁴ 129 straipsnį šis laikotarpis yra biudžetiniai metai, trunkantys nuo sausio 1 dienos iki gruodžio 31 dienos.

Teisine prasme valstybės biudžetas yra įstatymas, kuriuo biudžetiniams metams patvirtinamas valstybės biudžetas – pajamų ir išlaidų planas. Ekonominė prasme, valstybės biudžetas - tai visuma piniginių santykių, kuriems esant, planingai formuojamas ir naudojamas centralizuotas finansinių išteklių fondas. Tai valstybės finansinis planas, pateikiamas įstatymo forma.⁵

Biudžeto sandaros įstatymas valstybės biudžetą apibrėžia kaip Seimo patvirtintą valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų planą biudžetiniams metams.

Visų kompetentingų valstybės institucijų veikla sudarant, tvirtinant ir vykdant biudžetą apibūdinama kaip biudžetinis procesas. Šiame procese aktyviai dalyvauja daugelis valstybės institucijų, tačiau ko gero vieną svarbiausių funkcijų – patį biudžeto tvirtinimą atlieka Seimas.

Taigi pagrindinis Seimo uždavinys biudžetiniame procese yra priimti valstybės biudžeto patvirtinimo įstatymą – valstybės pajamų ir asignavimų planą biudžetiniams metams. Tačiau valstybės biudžeto priėmimo procesą Seime sudaro ne tik paties valstybės biudžeto patvirtinimo įstatymo priėmimas, bet ir visa eilė susijusių veiksmų (biudžeto projekto svarstymas komitetuose, pasiūlymų, pastabų teikimas ir pan.),

⁴ Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1033.

⁵ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006, p. 92.

kurie yra neatskiriama biudžeto patvirtinimo proceso dalis. Svarbiausios biudžeto priėmimo procesą reglamentuojančios nuostatos įtvirtintos Konstitucijoje, o detaliai šis procesas reglamentuojamas Biudžeto sandaros įstatyme⁶ ir Seimo statuto⁷ dvidešimt septintajame skirsnyje.

Minėtuose teisės aktuose nustatyta, kad valstybės biudžeto svarstymo ir priėmimo procesas Seime prasideda po to, kai Vyriausybė, sudariusi šio biudžeto projektą, ne vėliau kaip iki spalio 17 dienos (arba 75 dienos iki biudžetinių metų pabaigos) pateikia jį Seimui su duomenimis, kuriais pagrįstas šis projektas. Tuomet Seimo posėdžių sekretoriatas valstybės biudžeto projekto kopijas ne vėliau kaip per tris dienas perduoda Seimo valdybos nariams, komitetams ir frakcijoms bei valstybės kontrolieriui. Artimiausiame Seimo posėdyje išklausomas Vyriausybės pranešimas apie valstybės biudžeto projektą. Po šio pranešimo prasideda biudžeto projekto svarstymo stadija. Tolesniam valstybės biudžeto projekto nagrinėjimui komitetuose ir frakcijose skiriama ne mažiau kaip 15 dienų. Tuo metu eiliniai Seimo plenariniai posėdžiai nerengiami. Po pateikimo Seimo posėdyje Biudžeto ir finansų komitetas Seimo valdybos nustatyta tvarka spaudoje skelbia, iki kada komitete iš suinteresuotų asmenų yra laukiama pasiūlymų ir pastabų dėl valstybės biudžeto projekto. Gautus pasiūlymus ir pastabas Biudžeto ir finansų komitetas perduoda atitinkamiems Seimo komitetams pagal jų kompetenciją, kur šie pasiūlymai turi būti apsvarstyti.⁸

Tarp Seimo komitetų didžiausias vaidmuo valstybės biudžeto priėmimo procese tenka Biudžeto ir finansų komitetui. Tačiau atitinkama kompetencija suteikta ir kitiems Seimo komitetams. Komitetai išnagrinėja jų kompetenciją atitinkančius valstybės biudžeto projekto klasifikacinius skyrius, suformuluoja savo išvadas bei pataisas ir iki lapkričio 10 dienos pateikia jas Biudžeto ir finansų komitetui. Į komitetų posėdžius, kuriuose nagrinėjamas valstybės biudžeto projektas, kviečiami Vyriausybės, kitų valstybės institucijų bei Biudžeto ir finansų komiteto atstovai. Vyriausybė, kitos valstybės institucijos privalo pateikti komitetams duomenis, kuriais pagrįstas valstybės biudžeto projektas.⁹

Biudžeto ir finansų komitetas, gavęs kitų komitetų išvadas, frakcijų nuomones, siūlomas pataisas, kartu su Vyriausybės, frakcijų ir kitų komitetų atstovais apsvarsto valstybės biudžeto projektą ir suformuluoja savo išvadas. Biudžeto ir finansų

⁶ Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596.

⁷ Valstybės žinios, 1999, Nr. 5-97.

⁸ Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 172 str. (Valstybės žinios, 1999, Nr. 5-97)

⁹ *Ibid.*, 174 str.

komitetas privalo arba priimti kito komiteto siūlomas valstybės biudžeto įstatymo pataisas, jeigu jos atitinka šio komiteto kompetenciją, arba atmesti, pateikdamas motyvuotą atsakymą. Bet kuris kitas Seimo komitetas taip pat turi teisę teikti pasiūlymus taisyti ir tuos valstybės biudžeto straipsnius, kurie nepriklauso jo kompetencijai. Tokiu atveju Biudžeto ir finansų komitetas neprivalo motyvuotai atsakyti komitetui, ar priėmė jo siūlomas pataisas.¹⁰

Savo išvadą dėl valstybės biudžeto projekto turi pateikti ir Valstybės kontrolierius. Ši išvada pateikiama Biudžeto ir finansų komitetui iki lapkričio 15 dienos.

Vertinant, kurie išvardinti Seimo veiksmai valstybės biudžeto priėmimo procese priskirtini prie teisinių valstybės finansinės veiklos formų, o kurie prie neteisinių, reikia atsižvelgti, ar šie veiksmai sukelia tiesiogines teises pasekmes bei ar jų rezultate priimamas finansinis teisinis aktas. Visi Seimo veiksmai, kurių metu valstybės biudžeto projektas svarstomas Seimo komitetuose, teikiami pasiūlymai, pastabos ir išvados yra labai svarbi biudžetinio proceso dalis. Jos metu siekiama užtikrinti galimybę visiems šiame procese dalyvaujantiems subjektams įsigilinti ir deramai apsvarstyti biudžeto projektą bei pateikti siūlymus kaip šį projektą patobulinti. Tačiau, nepaisant biudžeto svarstymo Seime kaip vieno iš biudžetinio proceso etapų svarbos, jo metu pateikti pasiūlymai, pastabos ir išvados tiesiogiai dar neįgyja teisinės reikšmės. Biudžetas priimamas tik priėmus galutinį biudžeto įstatymo variantą, kuriame gali atsispindėti svarstymo metu pateikti pasiūlymai ir pastabos. Tuo tarpu tokie anksčiau išvardinti Seimo veiksmai kaip valstybės biudžeto projekto svarstymas, pasiūlymų ir pastabų teikimas komitetuose ir kt. yra tik viena iš tarpinių biudžetinio proceso stadijų.

Tačiau reikia pažymėti, jog, nepaisant to, kad ne visi Seimo veiksmai biudžeto svarstymo ir tvirtinimo procese tiesiogiai sukelia teises pasekmes, visi šie veiksmai yra valstybės finansinės veiklos dalis ir vienas iš valstybės biudžetinio proceso etapų bei yra nukreipti į vieną tikslą – valstybės biudžeto įstatymo priėmimą.

Kadangi valstybės biudžetas pagal teisinę formą yra įstatymas, tai ir jo priėmimo procesas yra ir valstybės įstatymų leidybos proceso dalis. Minėta, kad valstybės finansinės veiklos teisinėmis formomis laikytini tokie kompetentingų institucijų veiksmai, kuriais sukuriamos ar taikomos finansų teisės normos.

¹⁰ *Ibid.*, 175 str.

Atsižvelgiant į šią nuostatą galima konstatuoti, kad visi kompetentingų institucijų veiksmai įstatymų leidybos procese turėtų būti laikomi teisine šių institucijų veiklos forma, todėl ir visi atitinkamų institucijų veiksmai sudarantys biudžeto įstatymo priėmimo procesą taip pat turėtų būti vertinami kaip valstybės finansinės veiklos teisinė forma. Tačiau įvardijant kurie konkretūs kompetentingų institucijų veiksmai sudaro minėtą procesą, reikia tiksliai nustatyti įstatymų leidybos proceso pradžią ir pabaigą. Šiuo atveju susiduriama su tam tikra problema, nes įstatymų leidybos procesas gali būti suprantamas skirtingai.

Teisinėje literatūroje išskiriamos plačioji ir siauroji įstatymų leidybos sampratos. Siauroju požiūriu įstatymų leidyba – tai įstatymo projekto pateikimu Seimui prasidedantis procesas, apimantis išimtinai Konstitucijos 68 – 72 straipsniuose nurodytus subjektus ir jų veiksmus, atliekamus tam tikra logine ir laiko seka. Pagal šią sampratą galima skirti keturias įstatymų leidybos stadijas:

- a) inicijavimo;
- b) svarstymo;
- c) priėmimo;
- d) promulgavimo.¹¹

Taigi pagal minėtą sampratą, įstatymų leidybos procesas prasideda nuo įstatymo iniciavimo, t.y. įstatymų leidybos iniciatyvos teisės realizavimo, o baigiamas įstatymo pasirašymu ir paskelbimu.

Konstitucinis Teismas 1993 metų lapkričio 26 dienos nutarime konstatavo, kad „įstatymų leidybos iniciatyvos teisė praktiškai realizuojama pateikiant parlamentui įstatymo projektą arba raštu suformuluojant naują esminę idėją dėl įstatymų leidybos“.¹² Remiantis šiuo išaiškinimu, biudžeto įstatymo leidybos proceso pradžia reikėtų laikyti biudžeto projekto pateikimą Seimui. Todėl visi vėlesni Seimo vykdomi veiksmai, apimantys šio projekto svarstymą ir priėmimą, yra valstybės biudžeto įstatymo leidybos dalis, todėl turėtų būti laikomi valstybės finansinės veiklos teisine forma.

Pagal plačiąją sampratą, įstatymų leidyba – tai įstatymo projekto rengimu ir atitinkamu politinės valios formavimu prasidedantis procesas, apimantis ne tik Konstitucijoje įvardytus subjektus, jų nebūtinai juridiskai reikšmingus veiksmus,

¹¹ ŠILEIKIS, E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: TIC, 2005, p. 335.

¹² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. lapkričio 26 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto II dalies 5 skirsnio 25 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 1993, Nr. 66-1260).

atliekamus nebūtinai griežta logine ir laiko seka.¹³ Taigi, remiantis šia samprata, į įstatymų leidybos procesą žiūrima gerokai plačiau. Jam be iniciavimo, svarstymo, priėmimo, promulgavimo stadijų priskiriamas ir įstatymo projekto rengimas bei kiti šiame procese atliekami kompetentingų institucijų veiksmai, net jei jie neturi tiesioginės teisinės reikšmės.

Šia įstatymų leidybos samprata remiamasi ir 2007 metų rugsėjo 10 dieną Seimui pateiktame Teisėkūros proceso pagrindų įstatymo projekte¹⁴, kuriame minėta samprata pritaikoma ne tik įstatymų leidybai, bet ir visam teisėkūros procesui. Pagal šį įstatymo projektą, išskiriamos tokios teisėkūros proceso stadijos:

- 1) teisėkūros proceso planavimas;
- 2) teisės akto projekto rengimas;
- 3) teisės akto projekto derinimas ir vertinimas;
- 4) teisės akto projekto priėmimas;
- 5) teisės akto paskelbimas ir įsigaliojimas;
- 6) teisės akto stebėseną.

Taigi, pagal šį įstatymo projektą, visi kompetentingų institucijų veiksmai, pradedant teisėkūros proceso planavimu ir baigiant teisės akto stebėseną, yra teisėkūros proceso dalis. Kadangi teisėkūros procesas yra skirtas tam tikro teisės akto (norminio ar individualaus) priėmimui, todėl ir visi jame dalyvaujančių institucijų veiksmai laikytini teisinėmis veiklos formomis.

Pažymėtina, kad Teisėkūros proceso pagrindų įstatymas dar nėra priimtas, todėl ir jame pateikiama teisėkūros proceso samprata nėra galutinai įtvirtinta. Todėl, įvertinus anksčiau paminėtas įstatymų leidybos proceso sampratas ir Teisėkūros įstatymo projekte formuluojamas nuostatas, galima suformuluoti dvi alternatyvias – siauresnę ir platesnę – viso teisėkūros proceso sampratas: teisėkūros procesas gali būti suprantamas kaip kompetentingų institucijų veikla nuo teisės akto projekto pateikimo jį priimančiai institucijai iki šio teisės akto priėmimo, arba kaip kompetentingų institucijų veikla, pradedant teisėkūros proceso planavimu ir baigiant teisės akto stebėseną.

Vertinant anksčiau išvardintus Seimo veiksmus biudžeto projekto svarstymo metu, reikia pažymėti, kad pagal abi paminėtas teisėkūros proceso sampratas, Seimo

¹³ ŠILEIKIS, E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: TIC, 2005, p. 351.

¹⁴ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=303891&p_query=&p_tr2=

veiksmai biudžeto įstatymo svarstymo metu yra teisėkūros proceso dalis, todėl turėtų būti laikomi teisine valstybės finansinės veiklos forma.

Tačiau Seimo veikla biudžeto priėmimo procese nesibaigia anksčiau išvardintų veiksmų atlikimu. Baigus biudžeto projekto svarstymą komitetuose, prasideda jo svarstymas Seimo posėdžiuose ir priėmimo procedūra. Kadangi Valstybės biudžeto įstatymas - ypatingas teisės aktas, todėl ir jo priėmimo tvarka šiek tiek skiriasi nuo kitų įstatymų priėmimo. Seimo statute nustatyta, kad iki lapkričio 25 dienos valstybės biudžeto projektas turi būti apsvarstytas Seimo posėdyje. Jame išklausomas Biudžeto ir finansų komiteto pranešimas, taip pat pateikiamos kitų komitetų išvados, frakcijų ir paskirų Seimo narių nuomonės bei pastabos, kurioms nepritarė Biudžeto ir finansų komitetas. Ne vėliau kaip per 15 dienų nuo valstybės biudžeto projekto pirmojo svarstymo skiriamas antrasis svarstymas, jo metu Vyriausybė pateikia pagal gautus pasiūlymus ir pastabas pataisytą projektą. Apsvarstęs ir priėmęs sprendimus dėl pasiūlymų ir pataisų, Seimas turi balsuoti dėl viso valstybės biudžeto projekto.¹⁵

Jeigu Seimas atmeta valstybės biudžeto projektą, ne anksčiau kaip po 5 ir ne vėliau kaip po 10 dienų skiriamas dar vienas svarstymas, kuriame pateikiamas pagal komitetų, frakcijų ir Seimo narių pastabas Vyriausybės pataisytas projektas. Jeigu valstybės biudžetas laiku nepatvirtinamas, jo išlaidos biudžetinių metų pradžioje kiekvieną mėnesį negali viršyti praėjusių metų valstybės biudžeto 1/12 išlaidų.¹⁶

Kaip ir kiti įstatymai, taip ir biudžetas gali būti keičiamas. Jo keitimo tvarka reglamentuota Seimo statuto 180 straipsnyje. Biudžetas keičiamas pagal tą pačią tvarką, pagal kurią sudaromas, priimamas ir tvirtinamas, tačiau galima nesilaikyti kai kurių terminų (pvz., terminų komitetų išvadų suformavimui, biudžeto projekto pateikimui ir kt.).

Be to, jeigu reikia, Seimas gali patvirtinti ir papildomą biudžetą. Tai daroma, jei prireikia lėšų, kurių negalima skirti iš Vyriausybės rezervo fondo. Tokiu atveju, Vyriausybė pateikia Seimui įstatymo dėl Valstybės biudžeto įstatymo pakeitimo įstatymo projektą. Jame nurodoma trūkstamų lėšų paskirtis ir kiekis bei jų finansavimo šaltinis. Valstybės biudžeto pakeitimo įstatymas priimamas posėdyje dalyvaujančių Seimo narių balsų dauguma, jeigu jam neprieštaruoja Vyriausybė. Priešingu atveju įstatymui priimti reikia daugiau kaip pusės visų Seimo narių balsų.¹⁷

¹⁵ Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 177 str. (Valstybės žinios, 1999, Nr. 5-97).

¹⁶ *Ibid.*, 179 str.

¹⁷ *Ibid.*, 180 str.

Taigi, galutiniu valstybės biudžeto suformavimu laikomas valstybės biudžeto įstatymo priėmimas Seime. Biudžeto keitimas, papildomo biudžeto priėmimas taip pat įforminami atitinkamu įstatymu. Kaip minėta, visi Seimo atliekami veiksmai įstatymų leidybos procese, laikytini teisinėmis veiklos formomis, todėl ir šių įstatymų priėmimas yra Seimo vykdomos finansinės veiklos teisinė forma.

Biudžeto įstatymo priėmimas užima labai svarbią vietą valstybės finansinėje veikloje. Seimo veiklos priimant šį įstatymą svarbą pabrėžė ir Konstitucinis Teismas, 2002 metų sausio 14 dienos nutarime pažymėjęs, jog konstitucinė biudžeto proceso samprata suponuoja tai, kad visi valstybės biudžeto pajamų šaltiniai, planuojamos pajamos, išlaidos, kurioms skiriamos valstybės biudžeto lėšos, tų lėšų dydis, subjektai, kuriems skiriami valstybės biudžeto asignavimai, privalo būti nurodyti valstybės biudžeto įstatyme. Be to, Teismas pabrėžė, kad nustatyti subjektus, kuriems skiriami valstybės biudžeto asignavimai, – tik Seimo kompetencija. Seimas negali jos atsisakyti arba perduoti kitoms institucijoms, o šios negali tos kompetencijos perimti. Priešingu atveju būtų paneigta Seimo kompetencija suformuoti valstybės biudžetą, dalis šios kompetencijos būtų perduota vykdomajai valdžiai. Taip būtų paneigtas konstitucinis valdžių padalijimo principas. Vykdomosios valdžios institucijų aktai tegali būti valstybės biudžeto vykdymo aktai, kurie negali konkuruoti su valstybės biudžeto įstatymu, juo labiau jo pakeisti.¹⁸

2.1.1.2. Seimo veikla tvirtinant kitų valstybės pinigų fondų biudžetus

Seimo dalyvavimas valstybės finansinėje veikloje tvirtinant valstybės pinigų fondų biudžetus nesibaigia vien tik valstybės biudžeto tvirtinimu. Seimo kompetencijai priklauso tvirtinti ir kitų valstybės pinigų fondų biudžetus.

Vienas iš svarbiausių valstybės pinigų fondų – Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas. Kaip ir valstybės biudžeto projektą, taip ir šio biudžeto projektą rengia Vyriausybė ir teikia svarstyti Seimui. Pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymo¹⁹ 9 straipsnio 5 dalį, Vyriausybė, pritarusi Fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymo projektui, jį turi Seimui pateikti ne

¹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos respublikos 2001 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (2000 m. gruodžio 19 d. redakcija), Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų dydį ir išlyginimą lemiančių rodiklių tvirtinimo 2001, 2002 ir 2003 metams įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 5-186).

¹⁹ Valstybės žinios, 2001, Nr. 91-3190.

vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki einamųjų biudžetinių metų pabaigos. Pagal to paties įstatymo 10 straipsnį, Seimas fondo biudžetą atitinkamiems biudžetiniams metams tvirtina priimdamas Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymą ne vėliau kaip prieš 14 kalendorinių dienų iki einamųjų biudžetinių metų pabaigos.²⁰

Taigi valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas, kaip ir valstybės biudžetas, tvirtinamas įstatymu. Šis įstatymas – tai vienas iš Seimo priimamų valstybės finansinių planinių aktų, reglamentuojantis valstybės socialinio draudimo srities finansus biudžetiniams metams. Kaip ir valstybės biudžeto, taip ir šio biudžeto priėmimo procedūra Seime prasideda nuo projekto pateikimo ir baigiama valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto patvirtinimo įstatymo priėmimu. Visi Seimo veiksmai svarstant ir priimant šį biudžetą yra įstatymų leidybos procedūra, todėl šio biudžeto priėmimas taip pat yra valstybės finansinės veiklos teisinė forma.

Be minėtų biudžetų, Seimui taip pat pavesta tvirtinti Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą. Pagal Sveikatos draudimo įstatymo²¹ 14 straipsnį, Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas tvirtinamas įstatymu. Šio biudžeto projektas pateikiamas Seimui ne vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki biudžetinių metų pabaigos kartu su Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektu. Taigi, analogiškai kaip ir prieš tai minėtų biudžetų, taip ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto patvirtinimas atitinkamu įstatymu laikytinas valstybės finansinės veiklos teisine forma.

Seimui pavesta tvirtinti ir kitų valstybės pinigų fondų sąmatas. Pvz., Rezervinio (Stabilizavimo) fondo nuostatuose²² nustatyta, kad šio fondo lėšų metinė sąmata, tvirtina Seimas kartu su Privatizavimo fondo lėšų sąmata. Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo įstatyme²³ taip pat numatyta, kad šio fondo sąmatą tvirtina Seimas kiekvienais metais. Taip pat Seimas tvirtina ir 1990 metų blokados fondo sąmatą. Visos šios sąmatos tvirtinamos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, todėl jų tvirtinimas taip pat yra finansinės veiklos teisinė forma.

²⁰ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas, 10 str. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 91-3190).

²¹ Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5512.

²² Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2235.

²³ Valstybės žinios, 2001, Nr. 64-2331

2.1.2. Vykdomosios valdžios institucijų finansinės veiklos, vykdomos sudarant valstybės pinigų fondus, formos

2.1.2.1. Vykdomosios valdžios institucijų veikla sudarant valstybės biudžetą

Pagal Konstitucijos 94 straipsnio 4 punktą valstybės biudžeto projektą rengia Vyriausybė. Konstitucijos 130 straipsnyje nustatyta, kad Vyriausybė sudaro valstybės biudžeto projektą ir pateikia jį Seimui. Pažymėtina tai, jog nei Konstitucijoje nei kituose teisės aktuose nėra jokių teisės normų, nustatančių, jog valstybės biudžeto projektą gali rengti ir teikti Seimui svarstyti bei tvirtinti ne Vyriausybė, o kuri nors kita valstybės institucija arba kuris nors kitas subjektas. Todėl galima teigti, kad Konstitucijoje įgaliojimai rengti valstybės biudžeto projektą yra nustatyti tik Vyriausybei.

Apie Vyriausybės vaidmenį valstybės biudžeto rengimo procese yra pasisakęs ir Konstitucinis Teismas. 2002 metų sausio 14 dienos nutarime Teismas pažymėjo, kad pagal Konstituciją rengti (sudaryti) valstybės biudžeto projektą yra Vyriausybės, ir tik jos, teisė ir pareiga. Parengusi valstybės biudžeto projektą, Vyriausybė Konstitucijoje numatytais terminais jį teikia Seimui tvirtinti. Pagal Konstituciją biudžetinais metais biudžetas keičiamas taip pat tik Vyriausybės teikimu. Papildomas biudžetas įstatymu tvirtinamas irgi Vyriausybės teikimu. Valstybės biudžeto projekto rengimas (sudarymas) ir pateikimas Seimui – tai Konstitucijoje Vyriausybei priskirtas valstybės valdymo reikalo sprendimas. Todėl valstybės biudžeto projektas Seimui teikiamas Vyriausybės nutarimu. Taip pat Teismas pažymėjo, kad Vyriausybė turi ne tik konstitucinę teisę, bet ir konstitucinę pareigą valstybės biudžeto projekte numatyti konkrečius pajamų šaltinius, jų sumas, taip pat konkrečias sumas, numatomas valstybės ir visuomenės reikmėms finansuoti.²⁴

Be minėto nutarimo, Konstitucinis Teismas dėl Vyriausybės veiklos valstybės biudžeto sudarymo procese yra pasisakęs ir 2002 metų liepos 11 dienos nutarime. Jame Teismas pažymėjo, jog Konstitucijos nuostata, kad įgaliojimus rengti valstybės biudžeto projektą turi Vyriausybė, reiškia, jog Vyriausybė – ir tik ji – turi įgaliojimus

²⁴Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos respublikos 2001 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (2000 m. gruodžio 19 d. redakcija), Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų dydį ir išlyginimą lemiančių rodiklių tvirtinimo 2001, 2002 ir 2003 metams įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 5-186).

valstybės biudžeto projekte numatyti, kiek lėšų ir iš kokių pajamų šaltinių turėtų būti gauta, kiek lėšų ir kokiems tikslams turėtų būti skirta, ir kt. Valstybės biudžeto projekte numatydamą valstybės išlaidas, Vyriausybė yra saistoma atviros, teisingos, darnios pilietinės visuomenės imperatyvo, konstitucinio valdžių padalijimo principo, kitų Konstitucijos normų ir principų.²⁵

Taigi Vyriausybė atlieka pagrindinį vaidmenį kiekvienais metais rengiant valstybės biudžeto projektą. Tačiau pakankamai svarbias funkcijas valstybės biudžeto rengimo procese vykdo ir kitos valstybės institucijos, tarp kurių visų pirma reikėtų išskirti Finansų ministeriją. Visų šių kompetentingų institucijų veikla valstybės biudžeto sudarymo procese yra neatskiriama šio proceso kaip ir visos valstybės finansinės veiklos dalis.

Iki tol, kol valstybės biudžeto projektas pateikiamas Seimui, praeinamas ilgas biudžeto rengimo etapas. Pagal Konstituciją ir Biudžeto sandaros įstatymą, valstybės biudžeto projektas yra rengiamas trejiems biudžetiniams metams, nors tvirtinamas tik vieneriems biudžetiniams metams. Tokiu būdu valstybė planuoja savo išlaidas ir pajamas ne tik artimiausiems biudžetiniams metams, bet ir ilgesniam laikotarpiui. Tačiau kiekvienais metais rengiant naują biudžeto projektą yra iš naujo tikslinamos fiskalinės ir makroekonominės prognozės, nustatomi ar patikslinami strateginiai valstybės tikslai, įvardijant prioritetingas valstybės finansuojamas sritis ir kt.

Detaliai valstybės biudžeto sudarymo procesą reglamentuoja Biudžeto sandaros įstatymas²⁶ ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės²⁷. Pagal šias taisykles, Vyriausybei pavesta kiekvienais metais patvirtinti valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų rengimo planą (kalendorių), kuris apima tris esmines biudžeto projekto rengimo darbų grupes:

- 1) Makroekonominių ir fiskalinių prognozių atlikimą ir tikslinimą;
- 2) Strateginių Vyriausybės prioritetų sudarant biudžetą trejiems metams tikslinimą ir institucijų strateginių veiklos planų rengimą;

²⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. liepos 11 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo 39 straipsnio, Lietuvos Respublikos mokslo ir švietimo ilgalaikio finansavimo įstatymo 1, 2 ir 3 straipsnių, Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 18 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Seimo statuto 172 straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 72-3080).

²⁶ Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596.

²⁷ Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455.

3) Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projekto rengimą.²⁸

Biudžeto planavimo procesas prasideda, Vyriausybės prioritetų nustatymu ir tikslinimu. Vėliau, minėtame plane nustatytais terminais, valstybės institucijos ir įstaigos teikia Finansų ministerijai informaciją, kurios reikia makroekonominėms ir fiskalinėms prognozėms atlikti. Jų pagrindu formuojamas šalies fiskalinis planas.

Taip pat Vyriausybė tvirtina trejų metų laikotarpio nacionalinio biudžeto prognozuojamus rodiklius, valstybės investicijų preliminarias kontrolines sumas, maksimalių asignavimų nustatymo ir valstybės lėšų investavimo į atitinkamą sritį bendruosius principus ir prioritetus, preliminarius duomenis apie Europos Sąjungos finansinės paramos dydį.²⁹

Vyriausybei patvirtinus 3 metų preliminarius nacionalinio biudžeto pagrindinius rodiklius ir maksimalių asignavimų nustatymo bendrųjų principų projektus, Finansų ministerija praneša numatomiems valstybės biudžeto asignavimų valdytojams maksimalių valstybės biudžeto asignavimų, galimų skirti 3 metams, sumas. Maksimalūs asignavimai kiekvienai institucijai nustatomi remiantis fiskaliniu planu ir jų pagrindu sudaromi institucijų strateginių veiklos planų ir valstybės biudžeto programų sąmatų projektai.

Pagal strateginių veiklos planų ir valstybės biudžeto programų sąmatų projektus institucijų planavimo rodikliai apibendrinami ir gautos išvados taikomos rengiant atitinkamų metų biudžeto įstatymo projektą. Rengiant biudžetą, vyksta platus koordinavimo procesas, kuriame dalyvauja Finansų ir kitos ministerijos, valstybės institucijos ir įstaigos, Vyriausybės strateginio planavimo komitetas.

Ateinančių metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektą parengia Finansų ministerija ir pateikia jį Vyriausybei. Kartu su minėtu projektu Finansų ministerija pateikia ir valstybės investicijų programos projektą, aiškinamąjį raštą, asignavimų paskirstymo pagal funkcijas ir programas projektus ir kitus reikalingus dokumentus³⁰.

Vyriausybė, apsvarsčiusi pateiktą atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektą, pateikia jį

²⁸ http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_l_id=PUB.1.60

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas, 19 str. (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596).

Seimui ne vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki biudžetinių metų pabaigos. Šis projektas Seimui teikiamas Vyriausybės nutarimu.

Vertinant, ar išvardinti Vyriausybės, Finansų ministerijos ir kitų valstybės institucijų veiksmai sudarant biudžeto projektą laikytini teisine valstybės finansinės veiklos forma ar neteisine, kaip ir analogiškai vertinant Seimo veiksmus biudžeto svarstymo ir priėmimo procese, iškyla problema: ar šie kompetentingų institucijų veiksmai yra įstatymo leidybos proceso (tuo pačiu ir teisėkūros proceso) dalis, ar šie veiksmai turi būti vertinami atskirai. Šiuo atveju, taip pat kaip ir įvertinant Seimo veiksmus, reikia atsižvelgti į galimas skirtingas įstatymų leidybos proceso sampratas.

Kaip minėta ankstesniame skyriuje, įstatymų leidybos procesas, kaip ir visas teisėkūros procesas, gali būti suprantamas plačiau ir siauriau. Pagal plačiąją sampratą, į įstatymų leidybos procesą patenka ne tik įstatymo iniciavimas, svarstymas, priėmimas ir promulgavimas, bet ir įstatymo projekto rengimas.

Biudžeto įstatymo rengimo stadiją laikant įstatymų leidybos dalimi, galima kelti klausimą, kada prasideda biudžeto rengimas ir kada jis baigiasi. Biudžeto rengimo pradžia galima laikyti valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų rengimo plano patvirtinimą, kuriuo pradedamas biudžeto planavimo etapas, arba tik paties valstybės biudžeto įstatymo rengimo pradžia. Vis dėlto, atsižvelgiant į biudžeto planavimo etapo svarbą bei tai, jog biudžeto projektas rengiamas remiantis biudžeto planavimo procese gautais duomenimis, manytina, kad biudžeto rengimo stadija turėtų apimti visus kompetentingų institucijų veiksmus, pradedant biudžeto finansinių rodiklių projektų rengimo plano patvirtinimu ir baigiant biudžeto įstatymo projekto pateikimu Seimui. Biudžeto planavimą ir rengimą vertinant tik pagal jau minėtas Teisėkūros proceso pagrindų įstatymo projekto nuostatas, jų priskyrimo prie teisinių finansinės veiklos formų klausimas net nekyla, kadangi pagal šį projektą, tiek teisės akto planavimas, tiek jo rengimas yra teisėkūros proceso dalis, todėl kompetentingų institucijų veiksmai šiame procese savaime laikytini teisinėmis veiklos formomis.

Taigi, remiantis plačiąja įstatymų leidybos proceso samprata, visi anksčiau išvardyti Vyriausybės, ministerijų ir kitų institucijų veiksmai, sudarantys biudžeto rengimo procesą, yra ir įstatymų leidybos proceso dalis. Todėl visi šie veiksmai turėtų būti laikomi valstybės finansinės veiklos teisine forma.

Tuo tarpu pagal siaurąją įstatymų leidybos proceso sampratą, šiam procesui priskiriamas tik įstatymo iniciavimas, svarstymas, priėmimas ir promulgavimas.³¹ Taigi įstatymo projekto rengimas, remiantis minėta samprata, nelaikomas įstatymų leidybos proceso dalimi. Tokiu būdu, iš visų anksčiau išvardintų Vyriausybės, ministerijų ir kitų kompetentingų institucijų veiksmų biudžeto projekto sudarymo stadijoje, prie įstatymų leidybos proceso priskirtinas tik biudžeto projekto teikimas svarstyti Seimui Vyriausybės nutarimu, nes jis, remiantis minėta samprata, laikytinas įstatymo iniciavimu. Todėl šis Vyriausybės veiksmas laikytinas valstybės finansinės veiklos teisine forma. Tuo tarpu visi kiti kompetentingų institucijų veiksmai rengiant biudžeto projektą, nepatekdami į įstatymų leidybos procesą, savaime nelaikytini finansinės veiklos teisinėmis formomis. Norint šiuos veiksmus įvardinti kaip teisinę ar neteisinę finansinės veiklos formą, reikia įvertinti kiekvieno iš jų požymius.

Nagrinėjant atskirai kiekvieną iš kompetentingų institucijų veiksmų biudžeto projekto sudarymo procese, reikia pažymėti, kad daugelis šių veiksmų tiesiogiai teisinių pasekmių nesukelia ir jų rezultate nėra priimamas joks finansinis teisinis aktas. Todėl manytina, kad tokie valstybės institucijų ir įstaigų veiksmai biudžeto sudarymo procese kaip informacijos, reikalingos makroekonominėms ir fiskalinėms prognozėms atlikti, teikimas Finansų ministerijai, šių prognozių atlikimas Finansų ministerijoje, biudžeto rengimo plane nurodytų duomenų teikimas Vyriausybei ir pan. laikytini neteisinėmis valstybės finansinės veiklos formomis. Šie veiksmai tik sudaro prielaidas atsirasti finansinėms teisinėms pasekmėms, bet patys tiesiogiai šių pasekmių nesukelia.

Kiek kitaip reikėtų vertinti tokius Vyriausybės veiksmus biudžeto sudarymo procese kaip valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų rengimo plano patvirtinimas, 3 metų preliminarų nacionalinio biudžeto pagrindinių rodiklių patvirtinimas ar maksimalių asignavimų nustatymo bendrųjų principų ir prioritetų patvirtinimas. Šiais atvejais priimami Vyriausybės nutarimai, turi tam tikrą teisinę reikšmę tolimesniam biudžeto rengimo procesui (biudžeto projektas turi būti rengiamas patvirtintame plane nurodytais terminais, remiantis patvirtintais rodikliais ir pan.). Todėl minėtų nutarimų priėmimas galėtų būti vertinamas kaip valstybės finansinės veiklos teisinė forma.

Užbaigus biudžeto projekto rengimą, Seimas nustatyta tvarka apsvarsto Vyriausybės pateiktą biudžeto projektą ir priima valstybės biudžeto ir savivaldybių

³¹ ŠILEIKIS, E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: TIC, 2005, p. 335.

biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą. Tačiau Vyriausybės, ministerijų ir kitų kompetentingų institucijų veikla biudžetiniame procese tuo nesibaigia. Įsigaliojus biudžeto įstatymui, valstybės biudžeto asignavimų valdytojai patikslina ir pateikia Finansų ministerijai duomenis apie asignavimų paskirstymą pagal tvirtinamas programas. Gavusi patikslintus duomenis, Finansų ministerija parengia Vyriausybės nutarimo dėl atitinkamų metų valstybės biudžeto patvirtintų asignavimų paskirstymo pagal programas projektą ir pateikia jį tvirtinti Vyriausybei. Ministerijos, Vyriausybės įstaigos, apskričių viršininkai prireikus taip pat patikslina strateginių veiklos planų projektus ir pateikia juos Vyriausybei.

Vyriausybei patvirtinus valstybės biudžeto asignavimų paskirstymą pagal programas, sudaromos valstybės biudžeto programų sąmatos. Valstybės biudžeto asignavimų valdytojai, įsigaliojus Vyriausybės nutarimui dėl atitinkamų metų valstybės biudžeto patvirtintų asignavimų paskirstymo pagal programas, per 7 darbo dienas (jei paskirstymas keičiamas einamaisiais metais – per 5 darbo dienas) pateikia Finansų ministerijai suvestinę valstybės biudžeto programų sąmatą ir skaičiavimus pagal finansų ministro patvirtintas formas, kiekvienos valstybės biudžeto programos suvestinę sąmatą su skaičiavimais pagal finansų ministro patvirtintas formas ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų (programos vykdytojų) valstybės biudžeto programų sąmatas.³²

Minėti valstybės institucijų veiksmai, kuriais biudžeto asignavimai paskirstomi pagal programas ar sudaromos biudžeto programų sąmatos, turi teisinę reikšmę tolesniame biudžetiniame procese. Pagal šias programas yra vykdomas biudžeto įstatymas, t.y. skirstomi biudžeto asignavimai asignavimų valdytojams. Todėl ir kompetentingų institucijų veiksmai, kuriais sudaromos ir patvirtinamos minėtos sąmatos ar programos, yra valstybės finansinės veiklos dalis ir šios veiklos teisinė forma.

³² Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455).

2.1.2.2. Vykdomosios valdžios institucijų veikla sudarant Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą

Be valstybės biudžeto, vienas svarbiausių ir didžiausių reikšmę turinčių valstybės pinigų fondų yra Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas. Šio biudžeto sudarymą reglamentuoja Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės³³.

Pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymo 9 straipsnį, fondo biudžeto projektas sudaromas biudžetiniams metams. Fondo biudžeto projektą kartu su Fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymo projektu rengia ir su Socialinės apsaugos ir darbo ministerija suderina Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (toliau - Fondo valdyba). Šį dokumentą, kartu su lydimaisiais dokumentais bei pagrindimais, Fondo valdyba teikia derinti Finansų ir Teisingumo ministerijoms, kurios turi pateikti savo išvadas. Gavus išvadas, Fondo biudžeto projektas svarstomas Fondo taryboje. Fondo valdyba Fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymo projektą kartu su Fondo tarybos išvada ir lydimaisiais dokumentais bei pagrindimais teikia Socialinės apsaugos ir darbo ministerijai, o ši teikia juos svarstyti Vyriausybei. Vyriausybė, pritarusi Fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymo projektui, nustatyta tvarka, ne vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki einamųjų biudžetinių metų pabaigos pateikia jį Seimui.³⁴

Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto sudarymą reglamentuoja Sveikatos draudimo įstatymas ir Vyriausybės patvirtintos Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės³⁵.

Pagal Sveikatos draudimo įstatymo 13 straipsnį, Privalomojo sveikatos draudimo finansų pagrindą sudaro savarankiškas valstybinio Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas, neįtrauktas į valstybės ir savivaldybių biudžetus.

Pagal Sveikatos draudimo įstatymo 14 straipsnio 2 dalį, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto projektą rengia Valstybinė ligonių kasa. Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto projektą bei Privalomojo sveikatos draudimo

³³ Valstybės žinios, 2005, Nr. 75-2725.

³⁴ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sandaros įstatymas, 10 str. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 91-3190).

³⁵ Valstybės žinios, 2003, Nr. 48-2122.

fondo biudžeto ateinančių dvejų metų prognozuojamus rodiklius teikia Vyriausybei Sveikatos apsaugos ministerija kartu su Privalomojo sveikatos draudimo tarybos išvada. Vyriausybė apsversto atitinkamų metų Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto projektą bei Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto ateinančių dvejų metų prognozuojamus rodiklius ir ne vėliau kaip prieš 75 kalendorines dienas iki biudžetinių metų pabaigos teikia Seimui svarstyti kartu su Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo projektu. Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas tvirtinamas įstatymu.³⁶

Taigi išvardintų institucijų veikla Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetų sudarymo procesuose – tai šių biudžetų projektų sudarymas ir pateikimas Seimui tvirtinti įstatymais. Vertinant, ar šių biudžetų rengimo procesuose kompetentingų institucijų vykdomi veiksmai yra teisinės ar neteisinės veiklos formos, reikia atsižvelgti į ankstesniuose skyriuose minėtas teisėkūros proceso sampratas. Pagal plačiąją sampratą, šių biudžetų įstatymų projektų rengimas yra įstatymų leidybos proceso (arba teisėkūros proceso) dalis, todėl visų kompetentingų institucijų veiksmai šiame procese turėtų būti laikomi teisine finansinės veiklos forma.

Taikant siaurąją teisėkūros proceso sampratą, tik šių biudžetų projektų pateikimas svarstyti Seimui būtų įstatymų leidybos proceso dalis (įstatymo iniciavimas) ir savaime turėtų būti laikomas finansinės veiklos teisine forma. Tuo tarpu kiti kompetentingų institucijų veiksmai rengiant šių biudžetų projektus, laikytini neteisine finansinės veiklos forma, nes patys tiesiogiai finansinių teisinių padarinių nesukelia, o tik sukuria prielaidas tokioms pasekmėms atsirasti ateityje (Seimui priėmus šių biudžetų patvirtinimo įstatymus).

2.2. Valstybės institucijų veikla vykdant valstybės biudžetą ir kitų valstybės pinigų fondų biudžetus

2.2.1. Valstybės biudžeto vykdymas ir atskaitomybė

Kompetentingoms valstybės institucijoms sudarius ir patvirtinus valstybės biudžetą ir kitų valstybės pinigų fondų biudžetus, išskyla kitas uždavinys – tinkamai įvykdyti šiuos biudžetus, t.y. surinkti juose numatytas lėšas bei jas paskirstyti. Piniginių fondų lėšų kaupime, paskirstyme ar panaudojime tam tikra apimtimi dalyvauja daugybė

³⁶ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas, 14 str. (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5512).

valstybės institucijų, kurių kiekvienos kompetencija šiame procese yra griežtai reglamentuota.

Kaip minėta, svarbiausiu valstybės piniginiu fondu neabejotinai laikytinas valstybės biudžetas. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys jo vykdymą yra Konstitucija, Biudžeto sandaros įstatymas ir Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės.

Pagrindinis vaidmuo valstybės biudžeto vykdymo procese tenka Vyriausybei. Konstitucijos 94 straipsnio 4 punkte nustatyta, kad Vyriausybė vykdo valstybės biudžetą. Konstitucinis Teismas 2002 metų sausio 14 dienos nutarime yra pasisakęs, kad Konstitucijos 94 straipsnio 4 punkto nuostata, kad Vyriausybė vykdo valstybės biudžetą, reiškia, jog Vyriausybė turi pareigą užtikrinti, kad į valstybės biudžetą būtų surinktos nustatytos pajamos ir kad šios lėšos būtų pervestos valstybės biudžeto įstatyme nurodytiems subjektams. Konstitucinis Teismas taip pat yra konstatavęs, kad pagal Konstituciją Vyriausybė patvirtintą valstybės biudžetą turi vykdyti pagal tą paskirtį ir tomis apimtimis, kurios nustatomos biudžeto įstatyme, ji neturi teisės pakeisti biudžeto įstatyme nustatytų asignavimų sumų ir jų valdytojų.³⁷

Bendrosios biudžeto vykdymo taisyklės pateikiamos Biudžeto sandaros įstatymo ketvirtajame skirsnyje. Pagal šio įstatymo 27 straipsnį, valstybės biudžeto vykdymą organizuoja Vyriausybė, o valstybės biudžeto kasos operacijų vykdymą - Finansų ministerija per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas.

Vyriausybei nustatyta pareiga, išgaliojus biudžeto įstatymui, patvirtinti valstybės biudžeto asignavimų paskirstymą pagal programas. Vyriausybei tai padarius, Finansų ministerija patikslina valstybės biudžeto pajamų paskirstymą pagal metų ketvirčius ir remdamasi valstybės biudžeto programų sąmatomis, patvirtintomis atsižvelgiant į valstybės biudžeto asignavimų valdytojų iš anksto su Finansų ministerija suderintas bendrų valstybės biudžeto asignavimų paskirstymo ketvirčiais sumas, sudaro metų ketvirčiais paskirstytą valstybės biudžeto pajamų ir programų finansavimo planą (išlaidų sąrašą) pagal valstybės biudžeto asignavimų valdytojus ir programas, kurį tvirtina finansų ministras.

³⁷Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. birželio 3 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. gegužės 22 d. nutarimo Nr. 620 "Dėl buvusių Statybos ir urbanistikos ministerijos, Europos reikalų ministerijos, Ryšių ir informatikos ministerijos ir jų institucijų reorganizavimo tvarkos bei terminų" atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo 22 straipsnio 2 punktui, 29 straipsnio 2 daliai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 1 straipsniui ir Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 4 straipsniui (Valstybės žinios, 1999, Nr. 50-1624).

Remiantis šiomis patvirtintomis programomis ir planais vyksta tolesnis biudžeto vykdymo procesas. Todėl ši Vyriausybės ir Finansų ministerijos veikla, kurios metu biudžeto asignavimai paskirstomi pagal programas bei sudaromas biudžeto pajamų ir išlaidų planas pagal ketvirčius, turėtų būti vertinama kaip teisinė valstybės finansinės veiklos forma.

Valstybės biudžeto vykdymą galima apibrėžti kaip biudžete numatytų lėšų surinkimą ir paskirstymą asignavimų valdytojams. Todėl didžiąją dalį kompetentingų institucijų veiksmų biudžeto vykdymo procese ir sudaro tokie veiksmai, kuriais šios lėšos surenkamos ir pervedamos atitinkamiems subjektams. Kaip minėta, šių biudžeto kasos operacijų vykdymą organizuoja Finansų ministerija. Tuo tarpu patį lėšų parvedimą didžiąja dalimi vykdo mokesčių administratoriai. Jų vaidmuo valstybės finansinėje veikloje bus plačiau aptartas kitame šio darbo skyriuje.

Lėšų pervedimo tvarka į valstybės išdo sąskaitas reglamentuota 2003 m. birželio 20 dienos finansų ministro įsakyme „Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos“³⁸. Šiame įsakyme nustatyta, kad valstybės biudžetui priklausančias įmokas teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos ir teritorinės muitinės pveda į Valstybės išdo sąskaitą tokia tvarka ir terminais:

- 1) per darbo dieną pagal mokėjimų pavedimus į teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų ir teritorinių muitinių sąskaitas pervestos įmokos kitą darbo dieną, grąžinus mokėtojams permokas į valstybės biudžetą pagal jų rašytinius prašymus, bendru mokėjimo pavedimu pervedamos į Valstybės išdo sąskaitą;
- 2) grynaisiais pinigais per parą muitinės įstaigose sumokėtos įmokos kitą darbo dieną įnešamos į teritorinių muitinių sąskaitas ir dar kitą darbo dieną pagal bendrą mokėjimo pavedimą pervedamos į Valstybės išdo sąskaitas nacionaline arba užsienio valiuta;
- 3) biudžetiniams metams pasibaigus, iki kitų metų sausio 10 dienos įmokos pervedamos į Valstybės išdo sąskaitą atskiru mokėjimo pavedimu.

Asignavimų valdytojai biudžetinių įstaigų pajamas taip pat sumoka į biudžetą. Šie mokėjimai daromi į teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų

³⁸ Valstybės žinios, 2003, Nr. 60-2732.

surenkamą sąskaitą, o inspekcija šias įmokas įskaito į biudžeto, iš kurio finansuojama įstaiga, pajamas. Valstybinės mokslo ir studijų institucijos gautas pajamas įmoka į Valstybės išdo sąskaitą.³⁹

Minėtų institucijų veiklą biudžeto pajamų surinkimo procese reikėtų vertinti kaip neteisinę valstybės finansinės veiklos formą. Tai būtų galima pagrįsti tuo, kad minėtos veiklos metu nėra priimami jokie finansiniai teisiniai aktai. Vykdam šią veiklą, gautos lėšos yra tik pervedamos į atitinkamas sąskaitas, t.y. vykdomos biudžeto kasos operacijos.

Kaip minėta, biudžeto vykdymas susideda ne tik iš numatytų lėšų surinkimo (biudžeto pajamų vykdymas), bet ir tų lėšų paskirstymo asignavimų valdytojams pagal programas (biudžeto išlaidų vykdymas). Programos finansuojamos iš valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų vadovaujantis atitinkamų biudžetų pajamų ir finansavimo planais. Asignavimai iš biudžeto išduodami dengti tik toms išlaidoms, kurios numatytos biudžeto nurodytose programose. Biudžetinės įstaigos finansuojamos vadovaujantis patvirtintomis programų sąmatomis.

Manytina, kad kaip ir lėšų parvedimas į biudžeto sąskaitas, taip ir jų išmokėjimas asignavimų valdytojams, turėtų būti laikomas neteisine finansinės veiklos forma. Teisine šios veiklos forma reikėtų laikyti tik tokių kompetentingų institucijų veiksmų atlikimą, kuriais sukuriamas teisinis pagrindas atlikti minėtus mokėjimus iš biudžeto asignavimų valdytojams, t.y. sprendimo finansuoti atitinkamą programą priėmimas ir pan.

Biudžeto vykdymo procesas baigiamas biudžeto įvykdymo apyskaitų patvirtinimu. Valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą, apimančią atitinkamų metų patvirtintų finansinių rodiklių vykdymą, panaudotas Vyriausybės rezervo lėšas, perkeltas viršplanines ir nepanaudotas įmokas į biudžetą, skirtas specialiosioms programoms finansuoti, įskaitant asignavimus įsipareigojimams, informaciją apie vykdytų programų rezultatus ir vertinimo kriterijų įgyvendinimą, Vyriausybei teikia Finansų ministerija.

Vyriausybei nustatyta pareiga iki kovo 31 dienos valstybės biudžeto vykdymo apyskaitą pateikti Seimui. Apie šią apyskaitą Valstybės kontrolierius turi pateikti Seimo Pirmininkui išvadą ne vėliau kaip per 6 mėnesius po to, kai Vyriausybė valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą pateikė Seimo Pirmininkui. Seimo

³⁹ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, 51 p. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455).

Pirmininkas valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos ir valstybės kontrolieriaus išvados dėl jos kopijas per 2 darbo dienas pateikia Biudžeto ir finansų komitetui, kitiems komitetams bei frakcijoms. Gavus valstybės kontrolieriaus išvadas, artimiausiame Seimo posėdyje išklausomas Vyriausybės pranešimas apie valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą, taip pat valstybės kontrolieriaus papildomas pranešimas. Po to komitetai per 2 savaites apsvarsto valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitą ir parengia išvadas.

Valstybės biudžeto įvykdymo apyskaita ir valstybės kontrolieriaus išvada dėl jos kartu su ateinančių metų valstybės biudžeto projektu turi būti apsvarstytos Seimo posėdyje ne vėliau kaip iki lapkričio 20 dienos. Jei valstybės biudžeto įvykdymo apyskaita nepatvirtinama, Seimas sprendžia klausimą dėl pajamų ar išlaidų teisėtumo atkūrimo tvarkos. Tam parengiamas atitinkamo nutarimo projektas, taip pat gali būti balsuojama dėl nepasitikėjimo Ministru Pirmininku, ministru ar Vyriausybe.⁴⁰

Išvardintos dėl biudžeto įvykdymo apyskaitos nepatvirtinimo galinčios atsirasti teisinės pasekmės rodo, kad šios apyskaitos pateikimas ir patvirtinimas yra svarbi biudžetinio proceso dalis, leidžianti užtikrinti skaidrų ir teisėtą biudžeto lėšų surinkimą, paskirstymą ir panaudojimą. Todėl kompetentingų institucijų veikla, rengiant, svarstant ir tvirtinant šią apyskaitą, laikytina valstybės finansinės veiklos teisine forma.

2.2.2. Kitų valstybės piniginių fondų biudžetų vykdymas ir atskaitomybė

Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetas vykdomas pagal šio biudžeto sandaros įstatymą ir jo sudarymo ir vykdymo taisykles. Pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo sandaros įstatymo 14 straipsnį, už šio fondo biudžeto projekto parengimą ir biudžeto vykdymą yra atsakinga Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba. Metinis fondo biudžetas baigiamas vykdyti gruodžio 31 dieną.

Įsigaliojus fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymui, fondo valdyba per 2 savaites paskirsto ir patvirtina ketvirčiais fondo biudžeto pajamas, išlaidas ir pinigų srautus pagal klasifikacijos straipsnius bei patvirtina fondo administravimo įstaigų veiklos sąnaudų sąmatas. Pagal šias sąmatas vyksta tolesnis šio biudžeto vykdymas (surenkamos lėšos ir skirstomi asignavimai), todėl minėta fondo valdybos veikla, tvirtinant šias sąmatas, laikytina finansinės veiklos teisine forma.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 26 str. (Valstybės žinios, 1999, Nr. 5-97).

Kaip ir valstybės biudžeto, taip ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymo proceso didžiąją dalį sudaro pajamų surinkimas (pervedimas į biudžeto sąskaitas) ir lėšų paskirstymas iš biudžeto (lėšų pervedimas iš sąskaitų), t.y. biudžeto kasos operacijų atlikimas, kuris, kaip ir valstybės biudžeto vykdymo procese, nelaikytinas teisine finansinės veiklos forma.

Fondo biudžeto vykdymo procesas baigiamas biudžeto vykdymo ataskaitų patvirtinimu. Fondo valdyba, suderinusi su Socialinės apsaugos ir darbo ministerija, metinių fondo biudžeto vykdymo ir finansinių ataskaitų rinkinius kartu su audito išvada teikia derinti Finansų ir Teisingumo ministerijoms, suderinusi pateikia svarstyti Fondo tarybai, o ši pateikia išvadą. Fondo valdyba šiuos ataskaitų rinkinius kartu su Fondo tarybos ir audito išvada teikia Socialinės apsaugos ir darbo ministerijai, kuri metinių Fondo ataskaitų rinkinius kasmet, ne vėliau kaip iki balandžio 30 dienos, nustatyta tvarka teikia svarstyti Vyriausybei. Vyriausybė, pritarusi metinių Fondo ataskaitų rinkiniams, nustatyta tvarka pateikia juos tvirtinti Seimui. Seimas šiuos ataskaitų rinkinius tvirtina nutarimu. Kaip minėta, šis nutarimas yra teisės aktas, kurio priėmimas baigia šio fondo biudžeto vykdymą. Savo ruožtu, ataskaitų rinkinių nepatvirtinimas, kaip ir valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos nepatvirtinimas, sukeltų konkrečias teises pasekmes (pajamų ar išlaidų teisėtumo atkūrimas ir kt.). Todėl šio biudžeto ataskaitų rinkinių parengimas, apsvaistymas ir tvirtinimas turėtų būti laikomas valstybės finansinės veiklos teisine forma.

Kito labai svarbaus valstybės piniginio fondo – privalomojo sveikatos draudimo fondo – biudžetas vykdomas vadovaujantis šio biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėmis, patvirtintomis Vyriausybės nutarimu. Pagal šias taisykles, asmens sveikatos priežiūros paslaugų apmokėjimo ir kitos kompensuojamosios išlaidos apmokamos vadovaujantis teritorinių ligonių kasų ir atitinkamos veiklos licencijas turinčių įmonių ir įstaigų sutartimis. Valstybinė ligonių kasa lėšas teritorinėms ligonių kasoms perveda proporcingai teritorinių ligonių kasų biudžetams pagal atskirus išlaidų straipsnius. Teritorinės ligonių kasos atsakingos už teisingą ir teisėtą lėšų, gaunamų iš Valstybinės ligonių kasos, naudojimą.

Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetas baigiamas vykdyti gruodžio 31 dieną. Iki naujų metų sausio 5 dienos teritorinės ligonių kasos Valstybinės ligonių kasos nustatyta tvarka pateikia Valstybinei ligonių kasai duomenis apie Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto lėšų panaudojimą ir lėšų likutį teritorinių ligonių

kasų sąskaitose. Nepanaudoti lėšų likučiai teritorinių ligonių kasų sąskaitose iki kitų metų sausio 10 dienos gražinami į Valstybinės ligonių kasos einamąją sąskaitą.

Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo metinę apyskaitą rengia Valstybinė ligonių kasa. Šią apyskaitą kartu su Privalomojo sveikatos draudimo tarybos išvada kasmet, ne vėliau kaip iki balandžio 15 dienos, Sveikatos apsaugos ministerija teikia svarstyti Vyriausybei. Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo metinę apyskaitą tvirtina Seimas.

Taigi Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymo procesas yra panašus į Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą. Šio proceso metu atliekami kompetentingų institucijų veiksmai, kuriais vykdomos biudžeto kasos operacijos, dėl jau anksčiau išvardintų priežasčių laikytini neteisėtais finansinės veiklos formomis. Tuo tarpu tokie institucijų veiksmai, kaip biudžeto vykdymo metinės apyskaitos patvirtinimas – teisėtais finansinės veiklos formomis.

Kitų valstybės pinigų fondų biudžetai ir programos vykdomi pagal specialius įstatymus ir šių fondų nuostatus.

Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo įstatyme numatyta, kad fondo lėšos skiriamos fondo įgyvendinimo priemonių plane nustatytoms priemonėms finansuoti, vadovaujantis Seimo patvirtinta atitinkamų metų fondo lėšų sąmata. Sprendimą dėl Fondo lėšų skyrimo Ignalinos AE eksploatavimo nutraukimo programos įgyvendinimo priemonių plano priemonėms finansuoti priima Ūkio ministerija, atsižvelgdama į Fondo tarybos rekomendacijas.⁴¹ Taigi tam, kad būtų skirtos lėšos iš šio fondo reikia teisinio pagrindo – atitinkamo Ūkio ministerijos sprendimo. Todėl lėšų skyrimas šiuo sprendimu laikytinas finansinės veiklos teisine forma.

Finansų ministerijai pavesta tvarkyti fondo lėšų įplaukų ir išmokų apskaitą. Taip pat Finansų ministerija gali investuoti laikinai laisvas fondo lėšas pagal savo patvirtintą tvarką.

Pagal Rezervinio (Stabilizavimo) fondo nuostatus, Seimui patvirtinus Fondo lėšų metinę sąmatą, nutarimą dėl Fondo lėšų skyrimo Fondo nuostatuose nurodytiems tikslams (pensijų reformai, valstybės rezervui ir kt.) priima Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Lėšų gavėjai, norėdami gauti iš Fondo lėšų nurodytiems tikslams, prašymus bei lėšų poreikį pagrindžiančius skaičiavimus pateikia Finansų ministerijai,

⁴¹ Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo įstatymas, 5 str. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 64-2331).

kuri juos nagrinėja ir teikia svarstyti Fondo valdybai. Kai Fondo valdyba priima sprendimą siūlyti Vyriausybei skirti Fondo lėšas, Finansų ministerija parengia Vyriausybės nutarimo dėl lėšų iš Fondo skyrimo projektą ir kartu su Fondo valdybos sprendimu teikia Lietuvos Respublikos Vyriausybei. Paskirtas lėšas perveda Finansų ministerija į lėšų gavėjų Rezervinio (stabilizavimo) fondo lėšoms atidarytas atskiras sąskaitas kredito įstaigose.⁴² Taigi šio fondo lėšos, kaip ir Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo lėšos skirstomos atskirais valdymo institucijos sprendimais (individualiais finansiniais teisiniais aktais). Todėl atitinkamo Vyriausybės nutarimo priėmimas, kuriuo iš šio fondo skiriamos lėšos nurodytam gavėjui, laikytinas valstybės finansinės veiklos teisine forma.

2.3. Valstybės institucijų finansinė veiklos formos ne biudžetiniame procese

2.3.1. Seimo vykdomos finansinės veiklos formos ne biudžetiniame procese

Seimas turi ypatingą statusą tarp visų finansinę veiklą vykdančių institucijų – jam pavestas vadovavimas visai finansinei veiklai. Todėl Seimo vaidmuo valstybės finansinėje veikloje neapsiriboja vien tik valstybės biudžeto ir kitų valstybės pinigų fondų tvirtinimu. Be šių veiksmų, Seimas vykdydamas finansinę veiklą taip pat atlieka nemažai kitų funkcijų:

- 1) Priima finansų įstatymus;
- 2) Formuoja atsakingų institucijų sistemą;
- 3) Ratifikuoja tarptautines finansų sutartis;
- 4) Įstatymų numatytais atvejais priima sprendimus dėl paskolų valstybės vardu ir kt.

Vykdydamas šias išvardintas funkcijas, Seimas visais atvejais priima atitinkamus teisės aktus. Pvz., tarptautinė finansų sutartis ratifikuojama priimant šios sutarties ratifikavimo įstatymą, sprendimą skolintis daugiau kaip 40 mln. Lt Seimas priima įstatymu ir t.t. Todėl Seimo veikla išvardintų funkcijų įgyvendinimo procese yra teisėkūros proceso, kuriame priimami finansų teisės aktai, dalis. Atsižvelgiant į tai, ši veikla taip pat turėtų būti laikoma teisine finansinės veiklos forma.

⁴² Lietuvos Respublikos Rezervinio (Stabilizavimo) fondo nuostatai, 4 sk. Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2235).

Iš visų minėtų Seimo funkcijų, vykdant valstybės finansinę veiklą, viena svarbiausių reikėtų laikyti valstybės (savivaldybių) finansų sritį reglamentuojančių įstatymų priėmimą. Tarp šių įstatymų savo svarba valstybės finansų sistemai išsiskiria mokesčių įstatymai, nes valstybė didžiąją dalį savo pajamų gauna mokesčių pavidalu.

Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą, valstybinius mokesčius nustato Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus. Seimas nustato Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, mokesčių mokėtojus, reguliuoja kitus mokesčių surinkimą užtikrinančius santykius.

Mokesčių įstatymai nuo kitų įstatymų skiriasi savo reguliavimo objektu. Šiais įstatymais įtvirtinamos teisės normos, reguliuojančios visuomeninius mokestinius santykius privalomų nurodymų davimo pagrindu.

Pagal mokesčių administravimo įstatymo⁴³ 2 straipsnio 7 dalį, mokesčio įstatymas – tai Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, Muitinės įstatymas⁴⁴, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus.

Seimo veiklos, kurios metu priimami mokesčių įstatymai, laikymas valstybės finansinės veiklos teisine forma pagrindžiamas tuo, kad minėti teisės aktai yra teisinis pagrindas surinkti lėšas į biudžetą ir kitus specialius valstybės ar savivaldybių fondus, o visi Seimo veiksmai, atliekami priimant šiuos įstatymus, yra įstatymų leidybos proceso dalis. Kadangi didžioji valstybės pajamų dalis gaunama būtent per mokesčius, tai tik patvirtina mokestinių pajamų svarbą valstybei. Todėl ir atitinkami Seimo priimami įstatymai, kuriais nustatomas ar keičiamas apmokestinimas, turi didelę įtaką valstybės pajamoms ir visai valstybės finansų sistemai.

Tačiau pažymėtina tai, kad Seimas priima ne tik mokesčių įstatymus, bet ir nemažai kitų teisės aktų, darančių įtaką valstybės piniginių fondų surinkimui, paskirstymui ir panaudojimui. Todėl manytina, kad tokių teisės aktų priėmimo procesas taip pat gali būti vertinamas kaip finansinė veikla.

Tarp tokių teisės aktų, tiesiogiai reglamentuojančių valstybės išlaidas galima paminėti įstatymus, kuriais išsipareigojama skirti tam tikrą biudžeto dalį tam tikroms valstybės finansuojamoms sritims. Tokią praktiką Seimas dažnai taikė iki 2002 metų,

⁴³ Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁴⁴ Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517.

kol Konstitucinis Teismas ją pripažino prieštaraujančia Konstitucijai. Tokio reglamentavimo pavyzdys galėtų būti šios jau nebegaliojančios įstatymų nuostatos, galiojusios iki 2002 metų sausio 14 dienos Konstitucinio Teismo nutarimo: Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio nuostata, jog nacionalinei žemės ūkio plėtojimo programai ir žemės ūkio santykių valstybinio reguliavimo priemonėms įgyvendinti, maisto produktų valstybiniams rezervams sudaryti, melioracijai, rūgščioms dirvoms kalkinti kasmet paprastai skiriama ne mažiau kaip 10 procentų nacionalinio biudžeto išlaidų; Sveikatos sistemos įstatymo 39 straipsnio nuostata, kad bazinis Lietuvos nacionalinės sveikatos sistemos veiklos finansavimo dydis, įskaitant valstybės biudžeto, savivaldybių biudžetų lėšas bei privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto lėšas, kiekvienais metais turi sudaryti ne mažiau kaip 5 procentus bendrojo vidinio produkto vertės; Mokslo ir švietimo ilgalaikio finansavimo įstatymo nuostata kiekvienais metais mokslui ir studijoms skirti tam tikrą procentą nuo bendrojo vidaus produkto ir t.t.

Reikia pažymėti, kad pagal Konstitucijos 131 straipsnio 2 dalį, negalima mažinti įstatymų numatytų išlaidų, kol tie įstatymai nepakeisti. Vadinasi, Seimas, norėdamas mažinti atitinkamos srities finansavimą, visų pirma turėdavo pakeisti šios srities finansavimą reglamentuojantį įstatymą. Todėl, Seimui atskirais įstatymais įsipareigojus skirti tam tikroms sritims nustatytą finansavimą, iškilo klausimas, koks yra minėtų įstatymų santykis su valstybės biudžeto įstatymu ir ar tokiu būdu nėra pažeidžiama Vyriausybės ir Seimo kompetencija sudarant biudžetą kiekvieniems biudžetiniams metams. Kaip minėta, šiuo klausimu pasisakė Konstitucinis Teismas, 2002 m. sausio 14 d. nutarime, aiškindamas Konstitucijos 131 straipsnio 2 dalies nuostata, kad negalima mažinti įstatymų numatytų išlaidų, kol tie įstatymai nepakeisti. Teismas konstatavo, kad Konstitucijos 131 straipsnio 2 dalyje nurodyti įstatymai, numatantys tam tikras išlaidas, nėra įstatymai, atstojantys ar pakeičiantys valstybės biudžeto įstatymą. Tokiais įstatymais išlaidas galima numatyti tik konkrečiai apibrėžtam, visuotinai svarbiam tikslui pasiekti per įstatymo nustatytą laiką ir tik tada, kai šių reikmių negalima patenkinti per vienerius biudžetinius metus. Šiais įstatymais negali būti numatomos išlaidos valstybės nuolatinėms funkcijoms vykdyti, visuomenės kasdienėms reikmėms finansuoti, jais negali būti reguliuojami santykiai, kuriuos pagal Konstituciją galima reguliuoti tik valstybės biudžeto įstatymu. Minėtame nutarime Konstitucinis Teismas pabrėžė, kad įstatymais, numatančiais tam

tikras išlaidas, negalima nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kuriuo būtų paneigiama Vyriausybės konstitucinė teisė ir pareiga sudaryti valstybės biudžeto projektą biudžetiniams metams bei Seimo konstitucinė teisė ir pareiga tvirtinti valstybės biudžetą būtent biudžetiniams metams. Priešingu atveju būtų iškreipiama konstitucinė valstybės biudžeto samprata, konstitucinis biudžetinių metų institutas netektų prasmės, būtų paneigiami Vyriausybės konstituciniai įgaliojimai rengti valstybės biudžeto projektą ir Seimo konstituciniai įgaliojimai tvirtinti valstybės biudžetą biudžetiniams metams atsižvelgiant į esamą ekonominę ir socialinę padėtį, į visuomenės bei valstybės poreikius ir galimybes, į turimus ir numatomus gauti finansinius išteklius bei valstybės įsipareigojimus, į kitus svarbius veiksnius.⁴⁵

2.3.2. Vykdomosios valdžios institucijų finansinės veiklos formos ne biudžetiniame procese

Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra vykdomosios valdžios dalis, todėl taip pat turi gana plačią kompetenciją ne tik biudžetiniame procese, bet ir kitoje valstybės finansinėje veikloje. Galima paminėti tokias Vyriausybės funkcijas, valstybės finansinėje veikloje:

- 1) Nutarimų finansinės veiklos klausimais priėmimas;
- 2) Pavaldžių institucijų veiklos koordinavimas;
- 3) Siūlymų dėl finansų institucijų steigimo teikimas;
- 4) Atskirų finansų institucijų steigimas;
- 5) Sprendimų dėl skolinimosi ir valstybės garantijų paskoloms priėmimas ir kt.

Tarp Vyriausybės priimamų teisės aktų finansinės veiklos klausimais galima paminėti nutarimus, kuriais skiriamas finansavimas iš Vyriausybės rezervo, patvirtinamos įvairios finansavimo programos, steigiamos finansų institucijos (pvz., Garantinis fondas, valstybės įmonė „Indėlių ir investicijų draudimas“) ir kt. Vykdydama minėtą veiklą, Vyriausybė priima atitinkamus teisės aktus (norminius arba individualius). Vyriausybės veiksmai, vykdomi priimant norminius teisės aktus, yra teisėkūros proceso dalis, todėl turėtų būti vertinami kaip finansinės veiklos teisinė

⁴⁵Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos respublikos 2001 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (2000 m. gruodžio 19 d. redakcija), Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų dydį ir išlyginimą lemiančių rodiklių tvirtinimo 2001, 2002 ir 2003 metams įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 5-186).

forma. Tuo tarpu priimdama atitinkamus individualius teisės aktus, Vyriausybė sukuria konkrečius finansinių teisinius santykius, todėl tokia veikla taip pat laikytina teisine finansinės veiklos forma.

Vyriausybės vykdoma finansinė veikla daugeliu atveju glaudžiai siejasi su ministerijų, ypač Finansų ministerijos, veikla. Didžiąją dalį ministerijų veiklos finansų srityje sudaro finansinių teisinių aktų leidimas arba šių aktų projektų rengimas. Kaip ir Vyriausybės, taip ir ministerijų veikla, tiesiogiai priimant norminius teisės aktus, patenka į teisėkūros procesą, o priimant individualius aktus, nors ir nesukuria finansų teisės normų, bet sukuria finansinius teisinius santykius. Todėl ši veikla taip pat laikytina finansinės veiklos teisine forma. Tuo tarpu finansinių teisės aktų projektų rengimas prie teisėkūros proceso priskirtinas tik taikant plačiąją šio proceso sampratą. Priešingu atveju, įstatymų projektų rengimo nelaikant teisėkūros proceso dalimi, šie ministerijų veiksmai būtų laikomi neteisine finansinės veiklos forma, nes patys tiesiogiai teisinių pasekmių nesukelia, o tik sudaro prielaidas joms atsirasti, priėmus atitinkamus teisės aktus.

2.3.3. Mokesčių administratorių finansinės veiklos formos

Tam, kad iš valstybės pinigų fondų būtų galima paskirstyti lėšas pagal numatytas programas asignavimų valdytojams, šios lėšos turi būti efektyviai surenkamos. Todėl dalį mokesčių administratorių atliekamų veiksmų valstybės finansinėje veikloje galima priskirti prie valstybės biudžeto ir kitų valstybės pinigų fondų vykdymo proceso. Būtent šios institucijos atlieka pagrindinį darbą surenkant lėšas į valstybės biudžetą ir kitus valstybės piniginius fondus.

Tačiau mokesčių administratoriai ne tik dalyvauja valstybės ir savivaldybių piniginių fondų vykdyme, surinkdami į juos lėšas, bet ir vykdo kitokią finansinę veiklą, tokiu būdu užimdami labai svarbią vietą valstybės finansinėje sistemoje. Todėl mokesčių administratorių finansinę veiklą ir jos formas verta panagrinėti plačiau.

Lietuvos Respublikoje mokesčius administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas, taip pat kiti mokesčių administratoriai, išvardinti Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnyje. Didžiąją dalį valstybės surenkamų mokesčių administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Ją sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos (centrinis mokesčių administratorius) ir 10 apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų (vietos mokesčių administratoriai).

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, vykdydama finansinę veiklą, kaip centrinis mokesčių administratorius atlieka tokias pagrindines funkcijas:

- 1) Suderinusi su Finansų ministerija, rengia ir teikia įstatymų bei kitų teisės aktų mokesčių klausimais apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus;
- 2) Nustato mokestinių prievolių, mokamų mokesčių ir kitų įmokų apskaitos procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi teritorinėse valstybinėse mokesčių inspekcijose;
- 3) Nustato permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių grąžinimo (įskaitymo) procedūras ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi;
- 4) Kontroliuoja mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą;
- 5) Nagrinėja mokestinius ginčus ir kt.⁴⁶

Teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, kaip vietos mokesčių administratoriai, tvarko į biudžetą mokamų mokesčių apskaitą, registruoja mokesčių mokėtojus, tvarko mokesčių mokėtojų registrą, įstatymų nustatyta tvarka paskirsto biudžetams mokesčių sumas ir t.t.

Tačiau Lietuvoje mokesčius administruoja ne tik Valstybinė mokesčių inspekcija. Kaip mokesčių administratorius taip pat veikia muitinė, kuri Lietuvoje administruoja muitus ir, kiek jai pavesta, akcizus ir pridėtinės vertės mokestį. Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos veikia kaip centrinis mokesčių administratorius, o teritorinės muitinės – kaip vietos mokesčių administratoriai. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnį, atskrus administravimo veiksmus gali atlikti Žemės ūkio ministerija, Aplinkos ministerija ar jų įgaliotos institucijos. Šių institucijų veikla, atliekant mokesčių administravimo veiksmus, taip pat laikoma finansine veikla.

Tiek Valstybinė mokesčių inspekcija, tiek kiti mokesčių administratoriai, vykdydami savo veiklą, priima daugybę teisės aktų – tiek norminių, tiek individualių. Todėl šių aktų priėmimo procese vykdoma Valstybinės mokesčių inspekcijos ir kitų mokesčių administratorių veikla taip pat laikoma teisine finansinės veiklos forma.

⁴⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110 (Valstybės žinios, 1997, Nr. 87-2212).

Didžioji dalis mokesčių administratorių priimamų norminių teisės aktų skirti reglamentuoti mokesčių administravimo procedūras. Pvz., atitinkami norminiai mokesčių administratorių teisės aktai priimami nustatant mokesčių mokėtojų aptarnavimo procedūras, mokestinių prievolių bei sumokėtų mokesčių apskaitos procedūras, mokesčių permokų (skirtumų) ir nepagrįstai (neteisingai) išieškotų mokesčių, baudų bei delspinigių grąžinimo (įskaitymo) procedūras, mokestinių nepriemokų išieškojimo prioritetus ir procedūras ir t.t. Minėti teisės aktai paprastai priimami kaip mokesčius administruojančių institucijų vadovų įsakymai.

Tačiau didžiąją dalį mokesčių administratorių priimamų finansinių teisinių aktų sudaro individualūs teisės aktai, dažniausiai priimami konkretaus mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Priimdamas atitinkamus individualius teisės aktus, mokesčių administratorius gali atskirais atvejais apskaičiuoti mokėtiną mokestį, delspinigius, esant pagrindui skirti baudą arba atleisti nuo delspinigių ar baudos, taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus, atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, mokestinę nepriemoką pripažinti beviltiška ir pan.

Kaip ir kitų valstybės finansinės veiklos dalyvių, taip ir mokesčių administratorių dalį vykdomos finansinės veiklos sudaro tokia veikla, kuri tiesiogiai nesukelia teisinių pasekmių, tačiau sudaro sąlygas tokioms pasekmėms atsirasti. Tokie mokesčių administratorių veiksmai turėtų būti priskiriami prie neteisinių finansinės veiklos formų.

Vienas iš neteisinių mokesčių administratorių finansinės veiklos formų pavyzdžių yra pareigūnų mokymas. Tam, kad mokesčių administratorių pareigūnai galėtų tinkamai vykdyti jiems pavestas funkcijas, turi būti užtikrinta reikiama jų kvalifikacija. Todėl, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 24 straipsnį, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos privalomai organizuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų mokymą (kvalifikacijos kėlimą) pagal tam tikslui parengtas mokymo programas. Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat privalo užtikrinti visų Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų nuolatinį kvalifikacijos kėlimą. Priimti dirbti nauji Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnai privalo išklaudyti įvadinį kursą bendrais mokesčių ir jų administravimo klausimais.

Visų Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų nuolatinis kvalifikacijos tobulinimas užtikrinamas remiantis Valstybės tarnybos įstatymo nuostatomis, mokymo finansavimui kas metai skiriant ne mažiau kaip 1 proc. darbo užmokesčiui

nustatytų asignavimų. Minėtų valstybės tarnautojų kvalifikacijos tobulinimą organizuoja ir koordinuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Personalo skyrius. Pagrindinė Valstybinės mokesčių inspekcijos valstybės tarnautojų kvalifikacijos tobulinimo įstaiga yra Finansų ministerijos mokymo centras.⁴⁷

Teisės aktuose numatytas ir muitinės pareigūnų mokymas. Jis organizuojamas vadovaujantis Valstybės tarnybos įstatymu, Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statutu ir kitais muitinės veiklą reglamentuojančiais teisės aktais. Pagal šiuos teisės aktus, turi būti užtikrintas nuolatinis muitinės pareigūnų kvalifikacijos kėlimas. Be to, naujai priimami pareigūnai taip pat turi praeiti mokymo kursą. Pagal Tarnybos Lietuvos Respublikos muitinėje statuto 13 straipsnį priimtą į pareigas muitinės pareigūnui (išskyrus Muitinės departamento generalinį direktorių, jo pavaduotojus, muitinės įstaigų vadovus ir jų pavaduotojus) nustatoma stažuotė. Stažuotę sudaro įvadinis mokymas Muitinės mokymo centre ir praktinis darbas, prižiūrimas stažuotės vadovo.

Taigi, mokesčių administratorių pareigūnų mokymas ir kvalifikacijos kėlimas tiesiogiai jokių finansinių teisinių pasekmių nesukelia ir negali būti laikomas teisine finansinės veiklos forma, tačiau ši veikla sudaro prielaidas kokybiškam mokesčių administratorių darbui. Tik aukštos kvalifikacijos pareigūnai gali užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą ir kitų mokesčių administratoriams priskirtų funkcijų vykdymą. Todėl pareigūnų mokymas laikytinas neteisine valstybės finansinės veiklos forma.

Kita labai svarbi mokesčių administratoriams priskirta funkcija – mokesčių mokėtojų švietimas ir konsultavimas, kurį pagal Mokesčių administravimo įstatymo 25 str. 1 dalį organizuoja centriniai mokesčių administratoriai.

Siekdama užtikrinti vienodą mokesčių įstatymų bei kitų teisės aktų taikymo praktiką, mokesčių mokėtojų švietimo ir konsultavimo darbą organizuoja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Mokesčių mokėtojams organizuojami seminarai, rengiami įvairūs leidiniai, publikacijos spaudai, paaiškinimai, apibendrinti paaiškinimai (komentarai) valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių klausimais, teikiamos konsultacijos telefonu, raštu, elektroninėmis priemonėmis, organizuojamas vietos mokesčių administratorių švietimo ir konsultavimo darbas. Informacija mokesčių mokėtojams taip pat teikiama Valstybinės

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000047238&tree_id=1000007320).

mokesčių inspekcijos interneto svetainėje, kur pateikiamos mokesčių naujienos, mokesčių mokėtojams sudaryta galimybė naudotis komentarų ir paaiškinimų duomenų baze. Be to, Valstybinėje mokesčių inspekcijoje veikia Mokesčių informacijos centras, teikiantis mokesčių konsultacijas telefonu.⁴⁸

Muitinės departamentas taip pat teikia mokesčių mokėtojams aktualią informaciją, reikalingą jų pareigų vykdymui ir teisių realizavimui, raštu, žodžiu, elektroniniu paštu, taip pat skelbia šią informaciją Muitinės departamento interneto svetainėje, žiniasklaidoje, savo leidžiamuose leidiniuose ir atmintinėse.

Ne mažiau svarbus vaidmuo mokesčių mokėtojų švietimo ir konsultavimo procese tenka ir vietos mokesčių administratoriams. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 26 str. 1 dalį, vietos mokesčių administratoriai teikia mokesčių mokėtojams konsultacijas dėl mokesčių mokėjimo ir informaciją apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais, t.y. centriniam mokesčių administratoriui labiau tenka organizacinis vaidmuo mokesčių mokėtojų konsultavime, o vietos mokesčių administratoriai tiesiogiai konsultuoja mokesčių mokėtojus. Tiesiogiai į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Finansų ministerijos (aplenkiant apskričių valstybinės mokesčių inspekcijas) gali kreiptis tie mokesčių mokėtojai, kuriuos aptarnauja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Didžiųjų mokesčių mokėtojų departamentas.

Vietos mokesčių administratorius konsultacijas mokesčių mokėtojams teikia tiek žodžiu (įskaitant telefonu), tiek raštu.

Be individualių paaiškinimų mokesčių mokėtojams, centriniams mokesčių administratoriams taip pat pavesta teikti ir skelbti apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus. Šiuos paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. Aplinkos ministerijos ar jos įgaliotos institucijos, muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliotos institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas ir Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija.⁴⁹ Mokesčių administratoriai apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus nuolat papildoma ir atnaujina, mokesčių mokėtojus supažindina

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 12 str. 5 d. (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243).

su jiems suteiktomis teisėmis, nustatytomis pareigomis bei mokesčių administravimo procedūromis.

Vertinant, ar mokesčių administratorių veikla teikiant konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais ir apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus laikytina teisine ar neteisine veiklos forma, reikia atsižvelgti į Mokesčių administravimo įstatymo 37 str. 2 dalį, pagal kurią, mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais. Vadinasi, mokesčių administratoriaus teikiami paaiškinimai neturi privalomos galios mokesčių mokėtojui. Be to, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 12 str. 2 dalį, apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios, o tik išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais. Todėl darytina išvada, kad minėti paaiškinimai tik padeda mokesčių mokėtojams suprasti mokesčių teisės normas ir sudaro prielaidas tinkamam mokesčių teisės aktų įgyvendinimui. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorių veikla, kurios metu sudaromi ir paskelbiami minėti paaiškinimai, turėtų būti laikoma neteisine valstybės finansinės veiklos forma.

Tačiau, šiuo atveju galima kelti klausimą, ar iš tikrųjų mokesčių administratorių konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais ir apibendrinti mokesčių administratorių paaiškinimai neturi jokios teisinės reikšmės. Pažymėtina, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 12 str. 3 dalį, mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį. Taigi, ši nuostata turėtų įpareigoti mokesčių administratorių laikytis savo suformuotos mokesčių įstatymų aiškinimo praktikos (net jei mokesčių administratorius įpareigojamas tik atsižvelgti į reikiamą mokesčių įstatymo išaiškinimą, bet jam tiesiogiai nedraudžiama nukrypti nuo jame pateikto aiškinimo).

Be to, nagrinėjant klausimą dėl mokesčių administratorių teikiamų konsultacijų mokesčių mokėjimo klausimais ir apibendrintų mokesčių įstatymų paaiškinimų teisinės reikšmės, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalimi ir 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių ir baudos, jei jis mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių

administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą). Taigi, nors mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais neprivalo vadovautis nei mokesčių mokėtojas, nei pats mokesčių administratorius, tačiau jeigu suteikiama konsultacija yra klaidinga, ji gali būti pagrindas atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos ir delspinigių.

Tokiu būdu, apibendrinti mokesčių įstatymų paaiškinimai ir konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, nors ir nėra teisiškai privalomi, tačiau konkrečiais atvejais gali įgyti teisinę reikšmę. Todėl, remiantis minėtomis nuostatomis, galima teigti, kad mokesčių administratorių teikiamų mokesčių konsultacijų ir paaiškinimų teisinis statusas nėra iki galo aiškus.

Be anksčiau išvardintų veiksmų, mokesčių administratoriai taip pat vykdo daugybę kitos veiklos, kurią galima priskirti prie neteisinių valstybės finansinės veiklos formų. Vienas iš tokios veiklos pavyzdžių – Mokesčių administravimo įstatymo 25 str. 1 d. 12 punkte nustatyta pareiga centriniams mokesčių administratoriams kaupti ir apibendrinti geriausią įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindinti vietos mokesčių administratorius. Šiems apibendrinimams reikalinga informacija gaunama iš vietos mokesčių administratorių, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų, užsienio šalių mokesčių administratorių bei kitų šaltinių. Centriniai mokesčių administratoriai surenka visą reikalingą informaciją, ją susistemina, analizuoja, įvertina, apibendrina ir pateikia vietos mokesčių administratoriams. Geriausia įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje praktika perteikiama organizuojant vietos mokesčių administratorių mokymus.⁵⁰

Taip pat kaip vieną iš centrinių mokesčių administratorių vykdomos finansinės veiklos neteisinių formų galima išskirti vietos mokesčių administratorių darbo kontroliavimą, koordinavimą, metodinį vadovavimą ir periodišką darbo rezultatų įvertinimą. Vykdydama šią veiklą, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos vykdo teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų teikiamų konsultacijų mokesčių mokėjimo klausimais kokybės stebėseną, kaupia ir apibendrina geriausią įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir pan. Muitinės departamentas koordinuoja ir kontroliuoja teritorinių muitinių veiklą: muitų, kitų

⁵⁰Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000047238&tree_id=1000007320).

muitinės administruojamų mokesčių apskaičiavimą, surinkimą, mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių apskaitą, mokestinių nepriemokų išieškojimą, ES tradicinių nuosavų išteklių administravimą ir kitų funkcijų vykdymą.⁵¹

Prie neteisinių valstybės finansinės veiklos formų be jau minėtų centrinių mokesčių administratorių veiksmų, galima priskirti tokią centrinių mokesčių administratorių veiklą:

- 1) Pasiūlymų Finansų ministerijai teikimas dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo ir mokesčių administravimo gerinimo;
- 2) Bendradarbiavimas su Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybinėmis, visuomeninėmis, tarptautinėmis bei kitomis įstaigomis ir institucijomis, taip pat užsienio valstybių mokesčių administratoriais;
- 3) Mokesčių mokėtojų registro valdymas (vykdo tik Valstybinė mokesčių inspekcija) ir kt.

Tuo tarpu prie vietos mokesčių administratorių vykdomos finansinės veiklos neteisinių formų be jau minėtų galima priskirti tokius vietos mokesčių administratorių veiksmus kaip deklaracijų iš mokesčių mokėtojų priėmimas, mokesčių mokėtojų registro tvarkymas, mokesčių mokėtojo iškvietimas ir pan.

2.3.4. Valstybės skolinimasis

Tam, kad valstybė galėtų tinkamai vykdyti jai priskirtas funkcijas, reikia į specialius piniginius fondus surinkti atitinkamą kiekį lėšų. Tačiau šių lėšų, surenkamų mokesčių ir kitų valstybės pajamų pagrindu, ne visuomet pakanka. Vienas iš būdų padengti šį trūkumą yra valstybės skolinimasis. Tai viena iš valstybės pajamų formų, todėl kompetentingų institucijų veikla valstybės skolinimosi procese yra valstybės finansinės veiklos dalis.

Kai valstybės išlaidos yra didesnės nei pajamos – jų skirtumas paprastai dengiamas skolintomis lėšomis. Valstybės skola yra visų buvusių biudžetų deficitų sukauptą suma. Deficitiniais metais skola didėja, o pertekliniais metais – mažėja.⁵²

Pažymėtina, kad valstybė gali dalyvauti skoliniuose santykiuose ne tik kaip skolininkas, bet ir kaip kreditoriuos ar garantas. Teisės aktai leidžia valstybei pačiai

⁵¹ *Ibid.*

⁵² BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006, p. 337.

teikti paskolas bei garantijas dėl paskolų, naudojamų valstybės investicijoms finansuoti.

Pagal Valstybės skolos įstatymą⁵³, Lietuvoje valstybės vardu skolinasi Vyriausybė. Pagal minėto įstatymo 4 straipsnį, ji gali skolintis šiems tikslams:

- 1) valstybės biudžeto deficitui finansuoti bei valstybės piniginių išteklių srautams subalansuoti;
- 2) valstybės investicijoms finansuoti;
- 3) valstybės skolai dengti;
- 4) valstybės socialinės apsaugos fondų skoliniamis įsipareigojimams dengti bei šių fondų pinigų srautams subalansuoti;
- 5) kitiems tikslams, kai dėl to yra priimtas atskiras įstatymas.

Valdant Lietuvos valstybės skolą dalyvauja Seimas, Vyriausybė, Finansų ministerija, Lietuvos bankas, Valstybinė paskolų komisija, Valstybės kontrolė.

Seimas, dalyvaudamas valstybės skolinimo procese, atlieka šias svarbiausias funkcijas:

- 1) Priima sprendimus dėl valstybės turtinių įsipareigojimų;
- 2) Priima valstybės skolos įstatymą ir kitus teisės aktus dėl valstybės skolinimosi;
- 3) Nustato valstybės skolinimosi limitus.⁵⁴

Pagal Valstybės skolos įstatymo 5 straipsnį, Seimas priima sprendimus valstybės vardu skolintis didesnę kaip 40 mln. litų sumą. Tokia suma gali būti pasiskolinta neviršijant įstatymų nustatytų limitų, o atitinkamą sprendimą Seimas priima atskiru įstatymu, Vyriausybei pasiūlius. Be to, Seimas Vyriausybės siūlymu priima sprendimus suteikti valstybės garantiją dėl didesnės kaip 40 mln. litų paskolos.

Seimui taip pat pavesta nustatyti Vyriausybės grynojo skolinimosi limitą. Šį sprendimą Seimas Vyriausybės siūlymu priima tvirtindamas atitinkamų metų valstybės biudžetą.⁵⁵

Taigi, visi šie Seimo veiksmai valstybės skolinimosi procese išreiškiami atitinkamo teisės akto priėmimu, todėl jie turėtų būti laikomi valstybės finansinės veiklos teisine forma.

⁵³ Valstybės žinios, 2005, Nr. 83-3041.

⁵⁴ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006, p. 355.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas, 3 str., 1 d. (Valstybės žinios, 2005, Nr. 83-3041).

Labai svarbų vaidmenį valstybės skolinimosi procese taip pat atlieka Vyriausybė ir Finansų ministerija. Pagal Valstybės skolos įstatymo 3 straipsnio 3 dalį, Vyriausybė, laikydamasi įstatymuose nustatytų limitų, leidžia Vyriausybės vertybinius popierius, ima paskolas valstybės vardu, teikia valstybės garantijas ir prisiima įsipareigojimus pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus. Visus šiuos veiksmus Vyriausybė atlieka priimdama individualaus pobūdžio teisės aktus, t.y. kiekvieną kartą imant paskolą valstybės vardu, suteikiant valstybės garantiją ar išleidžiant vertybinius popierius, turi būti priimamas tai numatantis teisės aktas. Todėl ši Vyriausybės veikla taip pat laikytina finansinės veiklos teisine forma.

Skolinantis valstybės vardu, Vyriausybei atstovauja Finansų ministerija. Ši ministerija Vyriausybės nustatyta tvarka:

- 1) Skolinasi finansinius išteklius vidaus ir užsienio rinkose imdama paskolas, išleisdama Vyriausybės vertybinius popierius bei kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus;
- 2) Nustato Vyriausybės vertybinių popierių charakteristikas bei išleidimo į apyvartą sąlygas;
- 3) Atlieka operacijas su Vyriausybės vertybiniais popieriais vidaus ir užsienio rinkose.⁵⁶

Valstybės skolos įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje reglamentuota Finansų ministerijos veikla valdant Vyriausybės valstybės vardu priimtus įsipareigojimus. Ši ministerija Vyriausybės sprendimu ir jos nustatyta tvarka:

1) sudaro su akcine bendrove Turto banku pavedimo sutartis dėl Finansų ministerijos perduodamų administruoti paskolų, valstybės garantijų ir kitų turtinių įsipareigojimų. Paskolas, valstybės garantijas ir kitus turtinius įsipareigojimus, perduodamus akcinei bendrovei Turto bankui, bei jų administravimo tvarką nustato Vyriausybė;

- 2) nurašo beviltiškomis pripažintas paskolas arba skolas;
- 3) atlygintinai perleidžia reikalavimą grąžinti paskolas arba skolas ir įvykdyti su jomis susijusius kitus turtinius įsipareigojimus;
- 4) kai skolininkas arba skolininkas, už kurio įsipareigojimų įvykdymą garantuoja valstybė, didina įstatinį kapitalą papildomais įnašais, gali įsigyti šių skolininkų akcijų už emisijos kainą, įskaitydama jų įsiskolinimus valstybei ir kt.⁵⁷

⁵⁶ Ibid., 3str, 3 d.

Atliekant kiekvieną iš šių veiksmų, išleidžiamas atitinkamas individualaus pobūdžio finansų ministro teisės aktas, sukuriantis valstybei konkrečias teises ir pareigas. Todėl ši finansų ministerijos finansinė veikla taip pat išreiškiama teisine forma.

Vyriausybė gali ne tik skolintis lėšas, bet ir pati teikti paskolas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų. Valstybės skolos įstatymo 3 str. 11 dalyje nurodyta, kad šios paskolos gali būti teikiamos Lietuvos Respublikos juridiniams asmenims ar Lietuvos Respublikoje įsteigtiems Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybių narių juridinių asmenų filialams, išskyrus atvejus, kai lėšos yra gautos pagal paskolų sutartis, kuriose numatyta kitaip. Paskolų sutartis su skolininkais pasirašo finansų ministras arba jo įgaliotas asmuo.

Vyriausybei taip pat pavesta priimti sprendimus suteikti valstybės garantiją dėl ne didesnės kaip 40 mln. litų paskolos. Šiuos sprendimus Vyriausybė priima vadovaudamasi atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu arba kitais įstatymais.⁵⁸

Taigi visi minėti kompetentingų institucijų veiksmai, atliekami įstatymų nustatyta tvarka, sukelia valstybei konkrečias teises pasekmes (valstybė tampa teisiųjų skolos santykių dalyve pasiskolindama ar paskolindama lėšas, perleidžia skolinį reikalavimą, atsisako skolinio reikalavimo (nurašo skolą) ir t.t.). Šie valstybės teisiniai skolinimosi santykiai daro įtaką visai valstybės finansų sistemai. Todėl visi kompetentingų institucijų veiksmai, kurių teisinės pasekmės daro įtaką valstybės skolinimosi santykiams, laikytinos valstybės finansinės veiklos teisinėmis formomis.

Tačiau be šių minėtų funkcijų Finansų ministerija taip pat atlieka daugybę kitų su valstybės skolos administravimu susijusių funkcijų, kurių atlikimas nelaikytinas valstybės finansinės veiklos teisinėmis formomis: tvarko valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir prisiimtų įsipareigojimų, išplatinus Vyriausybės vertybinius popierius, pasirašius paskolų sutartis ir kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, apskaitą ir rengia atskaitomybę, sistemina, kaupia, saugo ir tvarko duomenis apie išleistus Vyriausybės vertybinius popierius, valstybės vardu gautas paskolas, paskolas su valstybės garantija ir kitus įsipareigojimus pagal kitus įsipareigojamuosius skolos dokumentus, saugo valstybės vardu gautų paskolų sutarčių, valstybės garantijų, su Vyriausybės vertybinių popierių platinimu susijusių bei kitų įsipareigojamųjų skolos

⁵⁷ Ibid., 3str, 4 d.

⁵⁸ Ibid., 6str, 2 d.

dokumentų originalus; planuoja skolinimosi poreikį ir kt. Šie veiksmai tiesioginių teisinių pasekmių nesukelia, todėl priskirtini prie valstybės finansinės veiklos neteisinių formų.

2.3.5. Valstybės finansinės veiklos kontrolė

Kiekvienai valstybei svarbu, kad į jos pinigų fondus surinktos lėšos būtų naudojamos taupiai ir tikslingai, valstybės turtas nebūtų švaistomas ar grobstomas, o valdininkai nesavivaliautų. Šiems tikslams įgyvendinti reikalinga speciali kontrolės sistema. Tik vykdant efektyvią valstybės finansų kontrolę galima užtikrinti tinkamą valstybės lėšų panaudojimą. Todėl visų kompetentingų valstybės institucijų, kontroliuojančių valstybės finansų sistemą, veikla yra viena iš labai reikšmingų valstybės finansinės veiklos dalių.

Finansų kontrolė apima šias tikrinimo sritis:

- 1) Ekonominių įstatymų reikalavimų laikymąsi;
- 2) Bendrojo vidaus produkto paskirstymo ir perskirstymo proporcijų laikymąsi;
- 3) Biudžetų sudarymo ir lėšų naudojimo pagal paskirtį laikymąsi;
- 4) Darbo, materialinių ir finansinių išteklių panaudojimo efektyvumą ūkio subjektuose ir finansinę jų būklę;
- 5) Kitas su valstybės piniginiiais santykiais susijusias sritis.⁵⁹

Valstybės mastu tarp visų finansų kontrolės formų ypatingą vietą užima valstybės kontrolė. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas įtvirtino valstybės kontrolę kaip aukščiausiąją valstybinio audito instituciją.

Pagal Valstybės kontrolės įstatymo 4 straipsnį, pagrindiniai Valstybės kontrolės uždaviniai yra:

- 1) prižiūrėti, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas;
- 2) skatinti teigiamą ir veiksmingą valstybinio audito poveikį valstybės finansų valdymo ir kontrolės sistemai bei į rezultatus ir visuomenės poreikius orientuotam viešajam valdymui.

Valstybės kontrolė savo veiklą grindžia audito procedūromis. Svarbiausias valstybės piniginių lėšų ir turto naudojimo kontrolės tikslas yra įsitikinti ar šis turtas ir lėšos naudojami pagal paskirtį, nustatyti iššvaistymą ar neteisėtą turto pasisavinimą. Valstybės kontrolieriams labai svarbu nustatyti potencialius apgaulės ar iššvaistymo

⁵⁹ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006, p. 372.

momentus visuose valstybės piniginių fondų sudarymo ir naudojimo etapuose, todėl Valstybės kontrolė tikrina visų pagrindinių valstybės piniginių fondų sudarymą ir naudojimą.

Valstybės kontrolės kompetencija apibrėžiama Valstybės kontrolės įstatymo 9 straipsnyje. Pagal šio straipsnio 1 dalį, Valstybės kontrolė, prižiūradama, ar teisėtai ir efektyviai valdomas ir naudojamas valstybės turtas ir kaip vykdomas valstybės biudžetas, audituoja:

- 1) valstybės biudžeto vykdymą;
- 2) valstybės piniginių išteklių naudojimą;
- 3) valstybės turto valdymą, naudojimą ir disponavimą juo;
- 4) Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 5) Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto vykdymą;
- 6) atitinkamas lėšų valdymo institucijas ir paramos gavėjus, kaip naudojamos Lietuvos Respublikoje gautos Europos Sąjungos lėšos ir kaip vykdomos programos, kuriose dalyvauja Lietuva.

Valstybės kontrolė valstybinio audito mastą kasmet nustato valstybinio audito programose, kurias tvirtina valstybės kontrolierius. Seimas taip pat gali pavesti Valstybės kontrolei atlikti valstybinį auditą pagal jos kompetenciją. Manytina, kad šie valstybės kontrolieriaus ar Seimo veiksmai turėtų būti vertinami kaip jų veiklos teisinė forma, nes valstybinio audito masto nustatymas ar pavedimas atlikti valstybinį auditą yra pagrindas Valstybės kontrolei atlikti konkrečius auditavimo veiksmus.

Vykdydama jai pagal kompetenciją priskirtų sričių auditą, Valstybės kontrolė turi kasmet teikti Seimui šiuos dokumentus:

- 1) išvadą dėl valstybės biudžeto įvykdymo apyskaitos;
- 2) išvadą dėl valstybės skolos, suteiktų paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir suteiktų valstybės garantijų ataskaitos;
- 3) išvadą dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaitos.

Taigi Seimas valstybės finansų kontrolės veikloje taip pat vaidina svarbų vaidmenį. Norint sustiprinti šią Seimo funkciją, 2004 metais jame netgi įsteigtas specialus Audito komitetas. Šis komitetas vykdo Valstybės kontrolės, Privatizavimo komisijos, Valstybės turto fondo, Viešųjų pirkimų tarnybos parlamentinę kontrolę. Be to, Audito komitetas nagrinėja valstybės piniginių lėšų ir turto naudojimo efektyvumą,

taip pat ES lėšų naudojimo teisingumą. Taigi Audito komitetas iš dalies dubliuoja Valstybės kontrolės veiklą.⁶⁰

Valstybinio audito procesą sudaro keli etapai:

1. Planavimas (renkami duomenys apie audituojamą objektą, ūkinius įvykius, operacijas, apskaitos procesą ir vidaus kontrolę);
2. Audito procedūrų planavimas (reikšmingumo nustatymas ir vidaus kontrolės bei rizikos įvertinimas);
3. Savarankiškų audito procedūrų atlikimas (atliekamos analitinės ir kitos procedūros);
4. Audito ataskaitos ir išvados parengimas.⁶¹

Valstybės kontrolės ataskaitoje ir išvadoje pateiktos rekomendacijos taip pat įgyvendinamos pagal specialią įstatymų nustatytą tvarką. Pirmiausia, Valstybės kontrolės ataskaita ir išvada pateikiama Seimo audito komitetui bei kitiems komitetams. Seimo audito komitetas (komitetai), gavęs šią ataskaitą ir išvadas, išklauso Vyriausybės narių ir kitų atsakingų asmenų paaiškinimus ir Seimas arba Audito komitetas priima nutarimą (sprendimą) dėl rekomendacijų vykdymo. Tuomet, Vyriausybė ar audituotas subjektas turi informuoti kaip bus įgyvendinamos Seimo nutarimo (sprendimo) rekomendacijos. Procesas baigiamas monitoringo stadija, kurioje Valstybės kontrolė stebi, kaip Vyriausybė, kitos valstybės institucijos ar audituotas subjektas vykdo Seimo bei Audito komiteto rekomendacijas.

Vertinant šiuos valstybinio audito procesą kaip teisinę ar neteisinę veiklos formą, reikia pažymėti, kad tiesioginę teisinę reikšmę šiame procese turi tik atitinkamas Seimo nutarimas (sprendimas) dėl rekomendacijų vykdymo (individualaus pobūdžio teisės aktas). Todėl šio teisės akto priėmimas laikytinas teisine veiklos forma. Tuo tarpu Valstybės kontrolės veikla, kurios metu parengiamos ataskaitos ir išvados gali būti vertinama dvejopai: kaip vientiso kontrolės proceso, užbaigiamo Seimo atitinkamu Seimo nutarimu, dalis (tuomet tai būtų teisinė veiklos forma), arba kaip veiksmai patys tiesiogiai nesukeliantys teisinių padarinių (tokiu atveju, tai būtų neteisinė veiklos forma).

⁶⁰ *Ibid.*, p. 381.

⁶¹ *Ibid.*, p. 384.

3. Savivaldybių finansinės veiklos formos

3.1 Savivaldybių finansinės veiklos formos priimant savivaldybių biudžetus

Savivaldybių finansinė veikla, rengiant ir tvirtinant savivaldybių biudžetus, turi daug bendrų bruožų, lyginant su valstybės biudžeto rengimu ir tvirtinimu. Vis dėlto savivaldybių biudžetinis procesas skiriasi nuo analogiško proceso valstybės mastu, todėl jį taip pat vertėtų panagrinėti plačiau.

Savivaldybių biudžetai sudaromi ir priimami remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucija (121 ir 127 str.), Biudžeto sandaros įstatymu, Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklėmis, atitinkamų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu⁶², Savivaldybių biudžetų pajamų nustatymo metodikos įstatymu⁶³, Savivaldybių skolinimosi taisyklėmis⁶⁴, Vietos savivaldos įstatymu bei Valstybinėms (perduotoms savivaldybėms) funkcijoms atlikti lėšų apskaičiavimo metodika. Sudarant savivaldybių biudžetų projektus taip pat atsižvelgiama į valstybinės statistikos duomenis, asignavimų valdytojų programas ir jų sąmatų projektus. Be to, kiekvienos savivaldybės biudžeto priėmimo procesą reglamentuoja savivaldybės teisės aktai, visų pirma savivaldybės tarybos veiklos reglamentas.

Visos savivaldybės pradeda rengti savo biudžetų projektus po to, kai Seimas priima atitinkamų metų Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą, kuriuo nustatomi savivaldybių biudžetų finansiniai rodikliai.

Prieš pradėdant rengti biudžetus savivaldybių administracijose, savivaldybių administracijų direktorių nustatyta tvarka numatomi savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai sudaro savo programų sąmatų projektus ir organizuoja jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų arba vykdomų atskirų programos priemonių (projektų) sąmatų projektų sudarymą.

Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai, organizuodami minėtų sąmatų projektų sudarymą, atlieka tokius veiksmus:

⁶² Lietuvos Respublikos 2008 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2007, Nr. 132-5356).

⁶³ Valstybės žinios, 1997, Nr. 69-1743.

⁶⁴ Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1557.

- 1) Duoda nurodymus dėl jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų programų sąmatų projektų sudarymo ir nustato jų pateikimo terminus;
- 2) Parengia ir praneša jiems pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms ir kitiems subjektams prognozuojamus pagrindinius šių įstaigų veiklos rodiklius, pakitusias arba patvirtintas naujas pinigines ir natūrinės išlaidų normas, kreditorinius išsiskolinimus, kitus rodiklius, kurie būtini programų sąmatų projektuose numatomiems asignavimams tiksliai apskaičiuoti;
- 3) Sudaro tiesiogiai (centralizuotai) vykdomų programų ir centralizuotų priemonių programų sąmatų projektus.⁶⁵

Kadangi savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai turi programų sąmatų projektus pateikti per savivaldybės administracijos nustatytą laiką, jie pavaldžioms biudžetinėms įstaigoms ir kitiems subjektams taip pat nustato tokius programų sąmatų projektų sudarymo terminus, kad galėtų laiku pranešti savivaldybių administracijoms asignavimų sumas, būtinas įtraukti į savivaldybių biudžetų projektus. Savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų ir kitų subjektų vadovai yra atsakingi už teisingą programų ir jų sąmatų sudarymą.

Kiekvienos savivaldybės administracija, gavusi asignavimų valdytojų programų sąmatų projektus, pradeda rengti savivaldybės biudžeto projektą. Šio proceso metu patikrinama ar gautuose programų sąmatų projektuose pateikti skaičiavimai yra tikslūs, ar laikytasi taupumo režimo, ar numatyti asignavimai esamiems išsiskolinimams padengti. Prireikus, asignavimai gali būti patikslinami atsižvelgiant į savivaldybių biudžetų bendras finansines galimybes. Atlikus minėtus patikrinimus, asignavimų valdytojų programų sąmatų projektai įtraukiami į savivaldybės biudžeto projektą.⁶⁶

Parengtą savivaldybės biudžeto projektą savivaldybės administracijos direktorius teikia svarstyti savivaldybės tarybai. Šio projekto svarstymas taryboje vyksta savivaldybės tarybos reglamento nustatyta tvarka. Pvz., Vilniaus miesto savivaldybės tarybos veiklos reglamente⁶⁷ nustatyta, kad visų pirma, meras parengtą ateinančiųjų metų savivaldybės biudžeto projektą pateikia frakcijų vadovų sueigai, o

⁶⁵ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, 34 p. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455).

⁶⁶ *Ibid.*, 36 p.

⁶⁷ <http://www.vilnius.lt/vaktai/Default.aspx?item=find&dokid=21043133>

jo kopijas - komitetams ir frakcijoms. Komitetai, frakcijos ir tarybos nariai visose savivaldybės biudžeto projekto svarstymo stadijose gali siūlyti didinti projekte numatytas išlaidas (nurodydami šių išlaidų finansavimo šaltinius) arba šias išlaidas mažinti (negalima siūlyti mažinti tų išlaidų, kurios į biudžeto projektą įrašytos pagal įstatymus, kitus Seimo, Vyriausybės priimtus norminius aktus, taip pat tarybos sprendimus). Pasiūlymai didinti arba mažinti biudžeto projekte numatytas pajamas arba išlaidas, kurias numato anksčiau priimti tarybos sprendimai, turi būti pateikiami kaip atitinkamų Tarybos sprendimų projektai, kuriuos taryba svarsto kartu su biudžeto projektu. Komitetų išvados, frakcijų nuomonė, siūlomos pataisos pateikiamos Ekonomikos ir finansų komitetui, kuris kartu su kolegijos, frakcijų ir kitų komitetų atstovais apsversto savivaldybės biudžeto projektą ir pateikia apie jį savo išvadas.

Po to, kai savivaldybės biudžeto projektas yra apsvaustytas komitetuose reglamento nustatyta tvarka, jis gali būti svarstomas tarybos posėdyje. Jei pirmą kartą svarstant tarybos posėdyje savivaldybės biudžeto projektas nepatvirtinamas tarybos sprendimu, ne vėliau kaip per 14 dienų nuo pirmojo svarstymo skiriamas antrasis, kuriame Administracijos direktorius pristato pagal gautus pasiūlymus ir pastabas pataisytą projektą.

Savivaldybės taryba, apsvaustčiusi biudžeto projektą, tvirtina jį sprendimu. Šiame sprendime nurodoma:

- 1) bendra pajamų suma ir jų paskirstymas pagal pajamų rūšis;
- 2) bendra asignavimų suma ir jų paskirstymas biudžetinėms įstaigoms ar savivaldybių administracijos padaliniais programoms vykdyti.

Taigi savivaldybės biudžeto priėmimo procesą galima laikyti teisėkūros procesu, nes jo rezultate priimamas savivaldybės tarybos sprendimas, kuriuo patvirtinamas šis biudžetas (norminis teisės aktas). Todėl ir savivaldybės veikla svarstant minėto sprendimo projektą ir priimant patį sprendimą, turėtų būti laikoma finansinės veiklos teisine forma. Tačiau visi minėtų kompetentingų institucijų veiksmai šio biudžeto planavimo ir rengimo procese būtų laikomi teisine veiklos forma tik tuo atveju, jei šie veiksmai būtų pripažįstami teisėkūros proceso sudėtine ir neatskiriama dalimi (vadovaujantis plačiąja teisėkūros proceso samprata). Priešingu atveju (vadovaujantis siaurąja teisėkūros proceso samprata), minėti kompetentingų institucijų veiksmai biudžeto planavimo ir rengimo procese būtų priskiriami prie neteisinių savivaldybių finansinės veiklos formų, nes patys tiesiogiai teisinių pasekmių nesukelia.

Kitas savivaldybių biudžetų sudarymo proceso etapas – savivaldybių asignavimų valdytojų vykdomų programų ir pavaldžių įstaigų sąmatų tvirtinimas. Po Savivaldybių biudžetų patvirtinimo, savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai ne vėliau kaip per 10 darbo dienų turi patvirtinti savo ir jiems pavaldžių biudžetinių įstaigų bei kitų subjektų programas ir jų (arba vykdomų programos priemonių) sąmatas pagal visus funkcinės ir ekonominės klasifikacijos kodus.⁶⁸ Pagal šias programas ir sąmatas skirstomos ir naudojamos kiekvienos savivaldybės biudžeto lėšos, skirtos konkrečioms biudžeto asignavimų valdytojams. Todėl šių programų ir sąmatų patvirtinimas taip pat turi teisinę reikšmę ir gali būti laikomas finansinės veiklos teisine forma.

Asignavimų valdytojams patvirtinus programų sąmatas, seka paskutinis savivaldybių biudžetų sudarymo proceso etapas – biudžetų pajamų ir išlaidų sąmatų sąrašų sudarymas bei šių sąrašų tvirtinimas. Kiekvienoje savivaldybėje šį sąrašą sudaro savivaldybės administracija, vadovaudamasi patvirtintu savivaldybės biudžetu, pajamų paskirstymu ketvirčiais, programų sąmatomis. Sąrašas sudaromas pagal asignavimų valdytojus, programas, valstybės funkcijas ir išlaidų ekonominę klasifikaciją. Jį tvirtina savivaldybės administracijos direktorius. Kadangi šie sąrašai iš dalies reglamentuoja tolesnį savivaldybės biudžeto vykdymą, todėl jų patvirtinimas laikytinas taip pat laikytinas finansinės veiklos teisine forma.

3.2. Savivaldybių finansinės veiklos formos savivaldybių biudžetų vykdymo procese

Savivaldybių taryboms patvirtinus savivaldybių biudžetus, jie turi būti nustatyta tvarka vykdomi, t.y. surenkamos lėšos ir paskirstomos atitinkamiems asignavimų valdytojams.

Pagal Biudžeto sandaros įstatymo 27 str. 3 dalį, savivaldybių biudžetų vykdymo organizavimas pavestas savivaldybių administracijų direktoriams. Savivaldybių biudžetų kasos operacijų vykdymą organizuoja savivaldybių administracijos per Lietuvos Respublikos kredito įstaigas.

Savivaldybių biudžetų vykdymas visų pirma reiškia šiuose biudžetuose numatytų pajamų surinkimą. Į konkrečių metų savivaldybės biudžeto pajamas

⁶⁸ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, 38 p. (Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455).

įskaitomos įmokos, kurios į Valstybinės mokesčių inspekcijos surenkamąsias sąskaitas bei savivaldybių biudžetų sąskaitas, į kurias mokėtojai įmokas perveda tiesiogiai, patenka iki gruodžio 31 dienos įskaitytinai.

Dalį kiekvienos savivaldybės pajamų sudaro iš valstybės biudžeto gaunamos lėšos. Valstybės biudžeto dotacijos skirstomos į bendrąsias, specialias tikslines ir bendrąsias dotacijas kompensacijas. Valstybės biudžeto bendroji dotacija savivaldybių biudžetams skiriama:

- 1) Savivaldybių gyventojų pajamų mokesčiui išlyginti;
- 2) Savivaldybių išlaidų struktūrų skirtumams, kuriuos lemia nuo savivaldybių veiklos nepriklausantys objektyvūs veiksniai.

Valstybės biudžeto specialios tikslinės dotacijos savivaldybių biudžetams skiriamos:

- 1) Valstybinėms (perduotoms savivaldybėms) funkcijoms atlikti;
- 2) Priskirtajai (ribotai savarankiškai) savivaldybių funkcijai (vaikų, jaunimo ir suaugusiųjų bendrajam lavinimui organizuoti) – pagal nustatytą šiai funkcijai atlikti lėšų apskaičiavimo metodiką;
- 3) Seimo, Vyriausybės patvirtintoms programoms vykdyti.

Valstybės biudžeto bendrosios dotacijos kompensacijos savivaldybių biudžetams skiriamos dėl Seimo ar Vyriausybės priimtų sprendimų atsirandantiems savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų pokyčiams kompensuoti.

Tam, kad minėtos lėšos iš valstybės biudžeto būtų skirtos savivaldybėms, Seimas atitinkamais teisės aktais turi patvirtinti šių lėšų kiekį nustatančius rodiklius:

- 1) Gyventojų pajamų mokesčio dalį, tenkančią visų savivaldybių biudžetams nuo įplaukų į nacionalinį biudžetą;
- 2) Valstybės biudžeto bendrosios dotacijos (jeigu ji numatoma) dalį, skiriamą kiekvienai savivaldybei gyventojų pajamų mokesčiui išlyginti;
- 3) Valstybės biudžeto bendrosios dotacijos (jeigu ji numatoma) dalį, skiriamą kiekvienai savivaldybei išlaidų struktūrų skirtumams išlyginti;
- 4) Valstybės biudžeto specialias tikslines dotacijas, skiriamas kiekvienai savivaldybei;
- 5) Valstybės biudžeto bendrosios dotacijos (jeigu ji numatoma) kompensacijų sumas, skiriamas kiekvienai savivaldybei.

Šiuos rodiklius kiekvienais metais Seimui tvirtinti teikia Vyriausybė, apsvarsčiusi su Lietuvos savivaldybių asociacija. Atitinkamų teisės aktų priėmimas,

kuriais nustatomi minėti rodikliai, yra teisinis pagrindas skirti tam tikrą kiekį valstybės biudžeto lėšų savivaldybėms. Todėl Seimo ir kitų kompetentingų institucijų veikla atitinkamų teisės aktų priėmimo procese laikytina finansinės veiklos teisine forma.

Patvirtintas valstybės biudžeto dotacijų sumas, išskyrus specialią tikslinę dotaciją valstybės investicijų programoje numatytiems projektams ir priskirtajai (ribotai savarankiškai) vaikų, jaunimo ir suaugusiųjų bendrojo lavinimo organizavimo savivaldybių funkcijai finansuoti, Finansų ministerija perveda kas ketvirtį lygiomis dalimis. Specialią tikslinę dotaciją valstybės investicijų programoje numatytiems projektams finansuoti Finansų ministerija perveda atsižvelgdama į faktiškai atliktus darbus, nurodytus savivaldybių teikiamose paraiškose, o specialią tikslinę dotaciją priskirtajai vaikų, jaunimo ir suaugusiųjų bendrojo lavinimo organizavimo savivaldybių funkcijai finansuoti perveda atsižvelgdama į lėšų poreikį švietimo įstaigų darbuotojams – pedagogams darbo užmokesčiui už kasmetines atostogas mokėti.

Manytina, kad kaip ir valstybės biudžeto, taip ir savivaldybių biudžetų vykdymo veiksmai, kuriais tiesiogiai lėšos pervedamos į biudžetą ar iš biudžeto asignavimų valdytojams, laikytini neteisėnėmis finansinės veiklos formomis, nes šiais veiksmais nesukuriamas joks norminis ar individualus teisės aktas, o tik iš mokesčių mokėtojų ar kitų šaltinių gautos lėšos pervedamos į atitinkamą sąskaitą ar lėšos iš biudžeto sąskaitos pervedamos numatytam asignavimų valdytojui (teisės normos tik reglamentuoja šį procesą, tačiau jo rezultate jokios teisės aktas nepriimamas).

Kaip surenkant lėšas į valstybės biudžetą, taip ir į savivaldybių biudžetus iš mokesčių šaltinių, svarbus vaidmuo tenka mokesčių administratoriams. Savivaldybių biudžetams priskirtus mokesčius, kitas įmokas bei rinkliavas surenka teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos bei perveda į savivaldybių biudžetų sąskaitas su savivaldybių administracijų direktoriais suderintais terminais. Be to, kaip minėta, kai kurias pajamas į savivaldybių biudžetų sąskaitas mokėtojai perveda ir tiesiogiai.

Parvedant lėšas į savivaldybių biudžetus pagrindines funkcijas atlieka vietos mokesčių administratoriai. Mokesčių administravimo įstatymo 26 straipsnyje nustatyta, jog vietos mokesčių administratoriai įstatymų nustatyta tvarka paskirsto biudžetams mokesčių sumas.

Kaip minėta, dalį savivaldybės biudžeto pajamų sudaro biudžetinių įstaigų pajamos. Pagal Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklių 51 punktą, savivaldybių biudžetinės įstaigos gautas pajamas sumoka į teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą (jeigu teisės aktai nenustato ko kita), o inspekcija šias įmokas įskaito į biudžeto, iš kurio finansuojama įstaiga, pajamas (savivaldybių tarybos gali nustatyti kitokią šių lėšų surinkimo tvarką).

Savivaldybių biudžetų vykdymo proceso metu lėšos ne tik surenkamos į biudžetus, bet ir paskirstomos asignavimų valdytojams. Asignavimai iš biudžetų išduodami dengti tik toms išlaidoms, kurios numatytos savivaldybių biudžetų nurodytose programose.

Savivaldybių administracijos savivaldybių biudžetų asignavimus savo nustatyta tvarka gali:

- 1) iš biudžetų sąskaitų pervesti tiesiogiai tiekėjams, kad jie sumokėtų už jų biudžetinėms įstaigoms patiektas prekes, atliktus darbus ir suteiktas paslaugas;
- 2) centralizuota tvarka pervesti į surenkamąsias mokesčio administratorių sąskaitas biudžetinių įstaigų priklausančias sumokėti darbdavių gyventojų pajamų mokesčio ir privalomojo valstybinio socialinio draudimo įmokas, apskaičiuotas nuo asignavimų valdytojams faktiškai pervestų lėšų praėjusio mėnesio darbo užmokesčiui mokėti;
- 3) Europos Sąjungos lėšas, įtrauktas į biudžetus, pervesti pagal patvirtintas lėšų išmokėjimo procedūras.⁶⁹

Kaip minėta anksčiau, kompetentingų institucijų veiksmai, kuriais tiesiogiai pervedamos lėšos asignavimų valdytojams pagal patvirtintas programas, laikytini neteisinėmis jų finansinės veiklos formomis, nes jų rezultate jokie teisės aktai (nei norminiai, nei individualūs) nėra priimami.

Valstybės ir savivaldybių biudžetų asignavimų valdytojai naudoja skirtus biudžetų asignavimus pagal paskirtį ir teikia finansinę bei kitą atskaitomybę Finansų ministerijai ir savivaldybių vykdomosioms institucijoms jų nustatyta tvarka ir terminais.

⁶⁹ Ibid., 56 p.

Kaip ir valstybės biudžeto taip ir savivaldybių biudžetų vykdymo procesas baigiamas biudžetų įvykdymo ataskaitų pateikimu. Savivaldybių biudžetų įvykdymo ataskaitą rengia savivaldybių administracijos pagal savivaldybių biudžetų apskaitos duomenis. Savivaldybės biudžeto įvykdymo ataskaitą tvirtina savivaldybės taryba.

Metines biudžetų įvykdymo ataskaitas savivaldybės teikia Finansų ministerijai. Finansų ministerija rengia savivaldybių biudžetų įvykdymo suvestinę ataskaitą ir pateikia ją Vyriausybei kartu su valstybės biudžeto įvykdymo apyskaita. Vyriausybė išnagrinėja savivaldybių biudžetų įvykdymo suvestinę ataskaitą, priima atitinkamus sprendimus ir Seimo statuto nustatyta tvarka bei terminais pateikia Seimui.

Analogiškai kaip ir valstybės biudžeto, taip ir savivaldybių biudžetų vykdymo ataskaitų pateikimas, apsparstymas ir priėmimas turėtų būti vertinami kaip finansinės veiklos teisinė forma. Šį teiginį galima pagrįsti tuo, kad minėtos ataskaitos tvirtinamos atitinkamais teisės aktais (savivaldybės tarybos sprendimais), kuriais baigiamas biudžeto vykdymas, o jų nepatvirtinimas taip pat gali sukelti konkrečias teises pasekmes (pajamų ir išlaidų teisėtumo atkūrimas ir kt.). Atitinkamas savivaldybės tarybos sprendimas dėl ataskaitos patvirtinimo laikytinas individualiu finansiniu teisiniu aktu, nes jis skirtas konkrečiam teisinio klausimo – biudžeto įvykdymo ataskaitos patvirtinimo ar nepatvirtinimo – išsprendimui, bet jokių bendro pobūdžio taisyklių nesukuria.

Tuo tarpu kompetentingų institucijų veikla, kurios metu yra rengiamos minėtos ataskaitos, apskritai turėtų būti laikoma finansinės veiklos neteisine forma, nes šie veiksmai, tiesiogiai jokių teisinių padarinių nesukelia (kaip ir bet kokio teisės akto projekto rengimas). Tačiau jei minėtų ataskaitų rengimas ir tvirtinimas būtų laikomas vientisu teisėkūros procesu, užbaigiamu atitinkamo teisės akto priėmimu (taikant plačiąją teisėkūros proceso sampratą), tai visų institucijų veikla šiame procese, įskaitant ir ataskaitų rengimą, galėtų būti laikoma finansinės veiklos teisine forma.

3.3 Kita savivaldybių finansinė veikla

3.3.1. Finansų srities teisės aktų priėmimas

Savivaldybių kompetencija finansų srityje nesibaigia vien savivaldybių biudžetų priėmimu ir vykdymu. Kiekviena savivaldybė taip pat priima daugybę kitų

finansinių teisinių aktų – tiek norminių, tiek individualių, darančių vienokią ar kitokią įtaką jos finansams. Todėl šių teisės aktų priėmimas taip pat yra savivaldybės finansinės veiklos teisinė forma.

Kaip vienus iš savivaldybių finansinių teisinių aktų galima paminėti teisės aktus priimamus mokesčių srityje, nes kai kurie Lietuvos mokesčių įstatymai suteikia tam tikrą kompetenciją šioje srityje ir savivaldybėms. Pvz., pagal Žemės mokesčio įstatymo⁷⁰ 7 str., savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti. Pagal Paveldimo turto mokesčio įstatymo⁷¹ 7 str. 2 dalį, savivaldybės taryba gali atidėti mokesčio sumokėjimo terminus ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui po paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo. Pagal to paties straipsnio 3 dalį, savivaldybės taryba savo biudžeto sąskaita turi teisę gyventojams mažinti mokestį arba visai nuo jo atleisti. Pagal nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo⁷² 6 str. 2 dalį, konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, nustato savivaldybės taryba. Pagal to paties įstatymo 7 str. 5 dalį, savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti mokestį arba visai nuo jo atleisti.

Taigi savivaldybėms suteikta kompetencija nustatyti tam tikrų mokesčių tarifus ar lengvatas. Visais šiais atvejais savivaldybės taryba turi priimti atitinkamą teisės aktą (norminį arba individualų).

Detaliai minėtų mokesčių lengvatų teikimo tvarką reglamentuoja pačių savivaldybių teisės aktai. Pvz., Vilniaus miesto savivaldybės tarybos patvirtintose Mokesčių lengvatų teikimo taisyklėse⁷³ nustatyta, kad Vilniaus miesto savivaldybės taryba teikia šių mokesčių lengvatas:

1. žemės;
2. valstybinės žemės (vandens telkinių) nuomos;
3. nekilnojamojo turto;
4. paveldimo turto.

Be to, minėtose taisyklėse nustatyti reikalavimai mokesčių mokėtojams, kuriuos jie turi atitikti, norėdami gauti atitinkamą mokesčio lengvatą. Konkrečios minėtų mokesčių lengvatos atitinkamam mokesčių mokėtojui (ar jų grupei) taikomos atskiru savivaldybės tarybos sprendimu, kuris priimamas atsižvelgiant į savivaldybės

⁷⁰ Valstybės žinios, 1992, 21-612.

⁷¹ Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5531.

⁷² Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2741.

⁷³ <http://www.vilnius.lt/vaktai/Default.aspx?dokid=21040911&item=find>

patvirtintus lengvatų teikimo kriterijus. Be to, tam, kad savivaldybės taryba svarstytu atitinkamą klausimą, reikalingas paties mokesčių mokėtojo prašymas. Kiekvienu iš šių atvejų priimamas savivaldybės tarybos sprendimas laikytinas individualiu teisės aktu, nes taikomas konkrečiam adresatui, konkrečiu atveju ir nesukuria bendro pobūdžio teisės normų.

Tačiau, priimdamos atitinkamus sprendimus mokesčių srityje, savivaldybių tarybos priima ne tik individualius, bet ir norminius teisės aktus. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokesčio konkretų mokesčio tarifą, galiosiantį atitinkamos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio, savivaldybės taryba nustato priimdama atitinkamą norminį teisės aktą. Taip pat norminiu teisės aktu (tarybos sprendimu), savivaldybės nustato konkretų nuomos mokesčio tarifą už valstybinę žemę, išnuomotą ne aukciono būdu. Šį sprendimą priima savivaldybė, kurios teritorijoje yra išnuojama valstybinė žemė.

Be to, atleisti nuo anksčiau išvardintų mokesčių mokėjimo ar sumažinti jų tarifus savo biudžeto sąskaita savivaldybės taryba gali ne tik priimdama atskirus individualius teisės aktus, skirtus konkrečioms mokesčių mokėtojams, bet ir norminius aktus. Tačiau tarp Lietuvos savivaldybių priimamų teisės aktų, nustatančių atitinkamų mokesčių lengvatas, dominuoja individualaus pobūdžio teisės aktai.

Taip pat labai svarbūs savivaldybių priimami finansiniai teisiniai aktai, darantys tiesioginę įtaką savivaldybių pajamoms, yra sprendimai dėl vietinių rinkliavų. Šias rinkliavas nustato pati savivaldybė (įveda, panaikina rinkliavą, nustato rinkliavos dydį ir pan.). Tai vienas iš įstatymais įtvirtintų savivaldybių pajamų gavimo būdų, priklausantis nuo pačių savivaldybių sprendimų, o valstybė Rinkliavų įstatyme⁷⁴ tik reglamentuoja kai kuriuos su rinkliavomis susijusius klausimus.

Vietinių rinkliavų objektų sąrašas yra griežtai reglamentuotas. Savivaldybės vietinėmis rinkliavomis gali apmokestinti tik tuos objektus, kurie išvardinti Rinkliavų įstatymo 11 straipsnyje: leidimo atlikti kasinėjimo darbus savivaldybės viešojo naudojimo teritorijoje, atitverti ją ar jos dalį arba apriboti eismą joje išdavimą, leidimo prekiauti ar teikti paslaugas savivaldybės tarybos nustatytose viešosiose vietose išdavimą, leidimo įrengti išorinę reklamą savivaldybės teritorijoje išdavimą, leidimo

⁷⁴ Valstybės žinios, 2000, Nr. 52-1484.

organizuoti komercinius renginius savivaldybei priklausančiose ar valdytojo teise valdomose viešojo naudojimo teritorijose išdavimą ir kt.⁷⁵

Pagal Rinkliavų įstatymo 12 str., savivaldybės taryba savo sprendimu:

- 1) Nustato vietinę rinkliavą;
- 2) Tvirtina vietinės rinkliavos nuostatus (nuostatuose tvirtinamas rinkliavos dydis);
- 3) Nustato lengvatas vietinių rinkliavų mokėtojams;
- 4) Nustato vietinės rinkliavos gražinimo atvejus.

Visi šie savivaldybės tarybos sprendimai yra teisės aktai, tiesiogiai reglamentuojantys vietinių rinkliavų rinkimą ir sukeltys konkrečias teises pasekmes. Visi minėti sprendimai paprastai priimami kaip norminiai teisės aktai, išskyrus sprendimus dėl vietinių rinkliavų lengvatų, kurie gali būti priimami ir kaip individualūs teisės aktai (t.y. savivaldybės vietinės rinkliavos lengvatą gali suteikti ir konkrečiam asmeniui atskiru sprendimu). Kadangi vietinės rinkliavos daro tiesioginę įtaką savivaldybės finansams (savivaldybių pajamoms), todėl savivaldybių institucijų veikla, kurios metu priimami minėti teisės norminiai ir individualūs aktai, taip pat yra viena iš savivaldybių finansinės veiklos teisinių formų.

3.3.2. Savivaldybių skolinimasis

Tam, kad savivaldybės galėtų įgyvendinti visas joms priskirtas funkcijas, ne visuomet pakanka savivaldybių biudžetuose daugiausia mokesčių pavidalu surinktų lėšų. Ypač ši problema išryškėja, kai savivaldybėms reikia finansuoti brangių infrastruktūros objektų statybą ir remontą (šilumos ūkis, gatvių tiesimas ir remontas, švietimo įstaigų renovacija ir pan.). Todėl savivaldybės, norėdamos gauti papildomų lėšų, gali jas skolintis iš vidaus ir užsienio kreditorių. Tokiu būdu, šalia valstybės skolos Lietuvoje egzistuoja ir savivaldybių skola.

Savivaldybės gali pačios imti paskolas arba teikti garantijas. Atlikdamos šiuos veiksmus, savivaldybės įgyja atitinkamas teises ir pareigas, t.y. dalyvauja skolos teisiniuose santykiuose, kurie sukelia konkrečias teises pasekmes. Todėl kompetentingų savivaldybės institucijų ir pareigūnų veiksmai, kurių rezultate savivaldybė tampa minėtų teisinių santykių dalyviu, yra viena iš savivaldybės finansinės veiklos teisinių formų.

⁷⁵Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas, 11 str. (Valstybės žinios, 2000, Nr. 52-1484).

Savivaldybių skolinimąsi reglamentuoja Vyriausybės nutarimu patvirtintos Savivaldybių skolinimosi taisyklės⁷⁶. Pagal šių taisyklių 3 punktą, savivaldybė, turėdama savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) išvadą, tarybos sprendimu gali:

- 1) Imti ilgalaikes paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių investicijų projektams finansuoti, nesunaudojamiesiems kilnojamiesiems ir nekilnojamiesiems daiktams įsigyti, skoloms padengti;
- 2) Imti trumpalaikes paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių biudžetinais metais laikinam pajamų trūkumui padengti, kai nepakanka šiam tikslui savivaldybės biudžeto apyvartos lėšų;
- 3) Suteikti garantijas dėl savivaldybės kontroliuojamų įmonių paskolų, naudojamų investicijų projektams finansuoti.

Savivaldybių skolinimuisi numatyti limitai. Šiuos limitus nustato Seimas, tvirtindamas atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinius rodiklius.

Savivaldybė gali skolintis tiesiogiai iš vidaus ir užsienio kreditorių savivaldybės tarybos sprendimu. Taip pat savivaldybė tarybos sprendimu gali imti paskolas iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų, taip pat gali imti paskolas iš vidaus ir užsienio kreditorių su valstybės garantija, vadovaudamasi teisės aktais, reglamentuojančiais paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų ir valstybės garantijų teikimo ir suteiktų paskolų grąžinimo tvarką.

Sprendimus dėl skolinimosi savivaldybės vardu gali priimti tik savivaldybės taryba, priimdama atitinkamą individualaus pobūdžio teisės aktą (sprendimą). Savivaldybės biudžeto asignavimų valdytojai ir jiems pavaldžios biudžetinės įstaigos savo vardu negali skolintis lėšų, priimti jokių skolinių įsipareigojimų, išskyrus Vyriausybės nustatytas maksimalias lėšų sumas, kurioms einamaisiais biudžetinais metais asignavimų valdytojai turi teisę priimti įsipareigojimus, sudarydami sutartis dėl projektų, remiamų iš Europos Sąjungos finansinės paramos ir bendrojo finansavimo lėšų, įgyvendinimo.⁷⁷

Savivaldybė privalo pateikti Finansų ministerijai priimtų skolinių įsipareigojimų ir suteiktų garantijų ataskaitas pagal ministerijos patvirtintas taisykles.

⁷⁶ Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1557.

⁷⁷ Savivaldybių skolinimosi taisyklės, 13 p. (Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1557).

Pažymėtina, kad savivaldybės gali skolintis ne tik iš užsienio bei vidaus kreditorių, bet ir iš valstybės biudžeto. Finansų ministerijai suteikta teisė iš valstybės biudžeto apyvartos lėšų savivaldybėms teikti trumpalaikes paskolas laikinam pajamų trūkumui padengti, kai nepakanka šiam tikslui savivaldybės biudžeto apyvartos lėšų.⁷⁸ Taigi, savivaldybės iš valstybės biudžeto skolinasi tik trumpam laikui (ne ilgiau kaip iki biudžetinių metų pabaigos) ir tik laikinam apyvartinių lėšų trūkumui padengti. Už šias paskolas savivaldybės moka 1 procento metines palūkanas. Šios paskolos yra tikslinės ir turi būti naudojamos tik pagal numatytą paskirtį.

Tam, kad Finansų ministerija svarstyti paskolos suteikimo savivaldybei klausimą, jai turi būti pateikti šie dokumentai:

- 1) Savivaldybės vykdomosios institucijos prašymas;
- 2) Savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) išvada;
- 3) Savivaldybės tarybos sprendimas imti trumpalaikę paskolą iš Finansų ministerijos;
- 4) Savivaldybės tarybos įgaliojimas pasirašyti trumpalaikės paskolos sutartį.

Be to, savivaldybė, norėdama gauti trumpalaikę paskolą iš valstybės biudžeto, turi būti patvirtinusi savo biudžetą.

Trumpalaikės paskolos savivaldybėms suteikiamos pagal paskolos sutartį. Paskolos sutartį pasirašo savivaldybės tarybos įgaliotas asmuo ir finansų ministras arba jo įgaliotas asmuo.

Kaip minėta, savivaldybė gali ne tik skolintis, bet ir teikti garantijas, tačiau tik dėl savivaldybės kontroliuojamų įmonių paskolų, naudojamų investicijų projektams finansuoti. Sprendimą (individualaus pobūdžio teisės aktą) suteikti tokią garantiją, kaip ir sprendimą dėl skolinimosi, gali priimti tik savivaldybės taryba, prieš tai gavusi savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) išvadą.

Taigi, norėdamos gauti reikiamą paskolą ar suteikti garantiją, savivaldybės turi atlikti eilę teisinių veiksmų. Visų šių veiksmų atlikimas reiškia, kad savivaldybės turi galimybę gauti reikiamas lėšas paskolos pavidalu arba įsipareigoja užtikrinti pavaldžių įmonių skolinius įsipareigojimus ir tuo pačiu tampa teisinių paskolos

⁷⁸ *Ibid.*, 15 p.

santykių dalyvėmis, turinčiomis teises ir pareigas. Todėl šie minėti veiksmai turėtų būti pripažįstami viena iš savivaldybių finansinės veiklos teisinių formų.

3.4. Savivaldybių finansinės veiklos kontrolė

Tam, kad kaip ir valstybės, taip ir savivaldybių finansai būtų tvarkomi įstatymų nustatyta tvarka, lėšos paskirstomos ir naudojamos efektyviai ir skaidriai, reikalinga efektyvi kontrolės sistema. Kaip ir valstybės, taip ir savivaldybių finansinės veiklos kontrolei atlikti sukurta speciali kontrolės institucijų sistema.

Pagrindinis vaidmuo savivaldybių finansinės veiklos kontrolės procese tenka savivaldybių kontrolieriams (savivaldybių kontrolierių tarnyboms) ir Valstybės kontrolei.

Pagal Vietos savivaldos įstatymo 27 straipsnį, savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) atlieka finansinį ir veiklos auditą. Šis auditas atliekamas savivaldybės administracijoje, savivaldybės administravimo subjektuose bei savivaldybės kontroliuojamose įmonėse.

Savivaldybės kontrolieriaus tarnyba steigama savivaldybės kontrolės ir audito institucijos funkcijoms įgyvendinti. Šią tarnybą steigia savivaldybės taryba savivaldybės kontrolieriaus teikimu (kai savivaldybės gyventojų skaičius yra mažesnis kaip 30 tūkstančių gyventojų, steigti šios tarnybos neprivaloma).

Savivaldybės kontrolierius (savivaldybės kontrolieriaus tarnyba) yra savivaldybės kontrolės ir audito institucija. Savivaldybės kontrolieriaus tarnybai vadovauja ir už jos veiklą atsako savivaldybės kontrolierius. Jis yra atskaitingas savivaldybės tarybai.

Savivaldybės kontrolierius, įgyvendindamas savivaldybių finansinės veiklos kontrolę, atlieka tokius veiksmus:

- 1) Pats atlieka ir (arba) skiria savivaldybės kontrolieriaus tarnybos valstybės tarnautojus atlikti finansinį ir veiklos auditą;
- 2) Priima sprendimus pagal finansinio ir veiklos audito ataskaitas, nurodo savivaldybės administracijos direktoriui, audituojamų savivaldybės administravimo subjektų bei savivaldybės kontroliuojamų įmonių vadovams jų veiklos trūkumus ir nustato terminą, per kurį turi būti pašalinti nustatyti teisės aktų pažeidimai;
- 3) Teikia merui, savivaldybės administracijos direktoriui, audituojamų savivaldybės administravimo subjektų bei savivaldybės kontroliuojamų

įmonių vadovams išvadas, ataskaitas ir sprendimus, kurie buvo priimti dėl finansinio ir veiklos audito metu nustatytų ir nepašalintų teisės aktų pažeidimų;

- 4) Kiekvienais metais savivaldybės tarybos veiklos reglamente nustatytais terminais ir tvarka teikia savivaldybės tarybai išvadą dėl savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto bei patikėjimo teise valdomo valstybės turto ataskaitos, dėl pateiktos tvirtinti metinės biudžeto įvykdymo apyskaitos, savivaldybės biudžeto ir turto naudojimo;
- 5) Imasi prevencinių priemonių, kad būtų ištaisyti ir nepasikartotų nustatyti teisės aktų pažeidimai;
- 6) Priima sprendimus dėl savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) gaunamų gyventojų skundų ir pareiškimų nagrinėjimo;
- 7) Atlieka savivaldybės biudžeto vykdymo auditą ir kt.⁷⁹

Iš išvardintų savivaldybės kontrolieriaus savivaldybės kontrolės procese atliekamų veiksmų matyti, kad ši veikla pasireiškia tiek teisinėmis, tiek neteisinėmis formomis. Tokie kontrolieriaus veiksmai, kaip sprendimų pagal finansinio ir veiklos audito ataskaitas priėmimas ar paskyrimas atlikti veiklos ir finansinį auditą, patys sukelia teises pasekmes (priimami individualaus pobūdžio teisiniai aktai), todėl šie veiksmai turėtų būti laikomi teisinėmis veiklos formomis. Tuo tarpu tokie veiksmai kaip atskirų audito procedūrų atlikimas, prevencinių priemonių ėmimasis, kad būtų ištaisyti ir nepasikartotų nustatyti teisės aktų pažeidimai ir pan. patys tiesiogiai finansinių teisiųjų pasekmių nesukelia (jų metu nepriimami nei norminiai, nei individualūs teisės aktai), todėl tai neteisinės veiklos formos.

Tačiau savivaldybių finansinę veiklą prižiūri ir kontroliuoja ne tik savivaldybių kontrolieriai. Pagal vietos savivaldos įstatymo 27 str. 1 dalį, savivaldybės kontrolieriaus (savivaldybės kontrolieriaus tarnybos) atliekamo audito išorinę peržiūrą atlieka Valstybės kontrolė. Be to, Valstybės kontrolės įstatymo 9 str. 1 dalyje nustatyta, kad Valstybės kontrolė audituoja valstybės biudžeto lėšų, skiriamų savivaldybių biudžetams, naudojimą. Savivaldybių turto valdymą, naudojimą bei disponavimą juo Valstybės kontrolė audituoja pagal valstybinio audito mastą, kurį kasmet nustato valstybinio audito programose. Vietos savivaldos įstatymo 37 str. 7

⁷⁹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 27 str. 2 d. (Valstybės žinios, 2000, Nr. 91-2832).

dalyje nustatyta, kad prireikus, valstybės kontrolieriaus sprendimu Valstybės kontrolė gali atlikti savivaldybių biudžetų vykdymo, taip pat savivaldybių įstaigų bei savivaldybių kontroliuojamų įmonių ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus.

Taigi, savivaldybės yra vieni iš Valstybės kontrolės atliekamo valstybinio audito subjektų. Tikrindama savivaldybes Valstybės kontrolė gali atlikti finansinį (teisėtumo) ir veiklos auditą. Valstybinis auditas atliekamas pagal valstybės kontrolieriaus patvirtintus Valstybinio audito reikalavimus.

Valstybinis auditas baigiamas įforminus valstybinio audito dokumentus. Dėl audito metu nustatytų reikšmingų teisės aktų pažeidimų priimami administraciniai aktai – sprendimai (individualaus pobūdžio teisės aktai), kuriuos pagal audito ataskaitas priima valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai. Šių sprendimų priėmimas – tai taip pat teisinė finansinės veiklos forma, nes baigiamas teisės akto priėmimu, kuriame gali būti nurodomi konkretūs įpareigojimai pažeidėjams. Minėtuose sprendimuose valstybės kontrolierius ar jo pavaduotojai turi teisę:

- 1) Nurodyti reikšmingus teisės aktų pažeidimus ir įpareigoti juos pašalinti;
- 2) Įpareigoti audituotų subjektų vadovus įstatymų nustatyta tvarka išieškoti valstybei, savivaldybei ar kitam juridiniam asmeniui padarytą žalą;
- 3) Įpareigoti audituotų subjektų vadovus ar aukštesniųjų institucijų vadovus įstatymų nustatyta tvarka traukti asmenis tarnybos ar drausminėn atsakomybėn;
- 4) Įpareigoti audituotų subjektų vadovus grąžinti į valstybės ar savivaldybių biudžetus arba atitinkamus valstybės pinigų fondus lėšas, skirtas ar panaudotas pažeidžiant įstatymus ar kitus teisės aktus;
- 5) Nustačius pažeidimus, nagrinėtinus atitinkamų viešojo administravimo subjektų arba teisėsaugos institucijų, valstybinio audito dokumentus perduoti pagal kompetenciją ir kt.⁸⁰

Pažymėtina, kad savivaldybėse vykdomas ne tik išorinis, bet ir vidaus auditas, kurio metu taip pat tikrinama ir savivaldybių finansinė veikla. Šį auditą kiekvienoje savivaldybėje atlieka centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba, kurią steigia savivaldybės taryba, tvirtindama savivaldybės administracijos struktūrą.

⁸⁰ *Ibid.*, 27 str. 9 d.

Centralizuota savivaldybės vidaus audito tarnyba dirba pagal su savivaldybės administracijos direktoriumi suderintą metinį vidaus audito planą. Savivaldybės administracijos direktorius gali pavesti centralizuotai savivaldybės vidaus audito tarnybai atlikti metiniame plane nenumatytą vidaus auditą, kuris gali būti atliekamas centralizuotos savivaldybės vidaus audito tarnybos vadovo sprendimu, suderintu su savivaldybės administracijos direktoriumi.⁸¹

Vidaus auditoriai atlikto audito ataskaitas pateikia savivaldybės administracijos direktoriui ir audituojamų subjektų vadovams. Šie turi priimti sprendimus dėl vidaus audito rekomendacijų. Be to, atliktų vidaus auditų ataskaitos teikiamos savivaldybės tarybai, savivaldybės tarybos Kontrolės komitetui, merui ir savivaldybės kontrolieriui jų prašymu.⁸² Kadangi vidaus auditorių pateikiamos ataskaitos pačios tiesiogiai teisinių pasekmių nesukelia, jų pateikimas, kaip ir pačių auditavimo veiksmų atlikimas, laikytinas neteisine veiklos forma.

Be minėtų institucijų, savivaldybių veiklą prižiūri ir Vyriausybės skiriami pareigūnai – Vyriausybės atstovai. Jie kontroliuoja kaip savivaldybės laikosi Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų, kaip vykdo Vyriausybės sprendimus. Taigi galima teigti, kad Vyriausybės atstovai iš dalies vykdo ir savivaldybių finansinės veiklos priežiūrą ir kontrolę.

⁸¹ *Ibid.*, 28 str. 3 d.

⁸² *Ibid.*, 28 str. 4 d.

Išvados

1. Valstybės ir savivaldybių finansinė veikla gali pasireikšti tiek teisinėmis, tiek neteisinėmis formomis. Teisinės finansinės veiklos formos išreiškia kompetentingų institucijų veiksmus, sukuriančius finansines teises pasekmes (priimami norminiai arba individualūs finansiniai teisiniai aktai). Tuo tarpu neteisinės finansinės veiklos formos tiesiogiai nesukelia jokių teisinių pasekmių, bet gali sudaryti prielaidas šioms pasekmėms atsirasti.

2. Kompetentingų valstybės ir savivaldybių institucijų veiksmai priimant norminius finansinius teisinius aktus gali būti apibūdinami kaip teisėkūros procesas. Kadangi šio proceso metu sukuriamos finansų teisės normos, todėl manytina, kad visi šį procesą sudarantys kompetentingų institucijų veiksmai savaime laikytini teisinėmis finansinės veiklos formomis.

3. Kompetentingų valstybės ir savivaldybių institucijų priimami individualūs teisės aktai nesukuria finansų teisės normų, tačiau sukuria finansinius teisinius santykius. Todėl šių aktų priėmimas taip pat laikytinas finansinės veiklos teisine forma.

4. Visų finansinių teisės aktų priėmimas – teisėkūros procesas – laikytinas finansinės veiklos teisine forma, tačiau jokiame teisės akte nėra nurodoma kas sudaro teisėkūros procesą. Todėl galima išskirti dvi galimas šio proceso sampratas: pagal plačiąją sampratą, teisėkūros procesas apima kompetentingų institucijų veiksmus nuo šio proceso planavimo ir teisės akto projekto rengimo iki priimto teisės akto stebėsenos, o pagal siaurąją sampratą, tik nuo teisės akto projekto pateikimo jį priimančiai institucijai iki akto priėmimo. Todėl nėra iki galo aišku, ar tokie kompetentingų institucijų veiksmai kaip teisės akto projekto rengimas ir derinimas turėtų būti laikomi teisėkūros proceso dalimi (tokiu būdu juos laikant teisine veiklos forma), ar šiam procesui nepriklausančiais veiksmais tiesiogiai nesukeliančiais teisinių padarinių (neteisine veiklos forma).

5. Vieną svarbiausių vietų valstybės (savivaldybių) finansinių teisinių aktų sistemoje užima finansiniai planiniai aktai (biudžetai). Kadangi tiek valstybės, tiek savivaldybių pinigų fondų biudžetai tvirtinami atitinkamais norminiais teisės aktais, todėl kompetentingų institucijų veikla šių biudžetų priėmimo procese laikytina finansinės veiklos teisine forma.

6. Valstybės piniginių fondų biudžetų vykdymo metu priimami teisės aktai laikytini teisinėmis finansinės veiklos formomis, tuo tarpu biudžeto kasos operacijos ir kiti institucijų veiksmai, nesukeliantys tiesioginių teisinių padarinių – neteisinėmis formomis.

7. Mokesčių administratoriai atlieka svarbų vaidmenį surenkant didžiąją dalį valstybės ir savivaldybių pajamų. Jų veikla pasireiškia tiek teisinėmis (priimant norminius ir individualius teisės aktus), tiek neteisinėmis formomis. Tačiau tokią mokesčių administratorių vykdomą veiklą kaip mokesčių mokėtojų konsultavimas ar apibendrintų mokesčių įstatymų išaiškinimų teikimas sunku vienareikšmiškai laikyti teisine ar neteisine veiklos forma, nes šių išaiškinimų teisinė reikšmė įstatymais nėra iki galo apibrėžta.

8. Valstybės ir savivaldybių skolinimosi procesas taip pat yra finansinės veiklos dalis. Šiame procese dominuoja teisinės veiklos formos. Didžioji dalis kompetentingų institucijų veiksmų valstybės ir savivaldybių skolinimosi procese įforminami individualaus pobūdžio teisės aktais.

9. Valstybės ir savivaldybių finansinės veiklos kontrolei vykdyti yra sukurta atsakingų institucijų sistema, kurių veikla taip pat yra valstybės finansinės veiklos dalis, pasižyminti tiek teisinėmis, tiek neteisinėmis veiklos formomis.

Literatūros sąrašas:

Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, priimta 1992 m. spalio 25 d. (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1033);
2. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 91-3190);
3. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-596);
4. Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 82-2478);
5. Lietuvos banko įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 28-890);
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243);
7. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517);
8. Lietuvos Respublikos Seimo statutas (Valstybės žinios, 1999, Nr. 5-97);
9. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5512);
10. Lietuvos Respublikos valstybės išdo įstatymas (Valstybės žinios, 2005, Nr. 88-3289);
11. Valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondo įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 64-2331);
12. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 112-4070);
13. Lietuvos Respublikos vidaus kontrolės ir vidaus audito įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5540);
14. Lietuvos Respublikos valstybės skolos įstatymas (Valstybės žinios, 2005, Nr. 83-3041);
15. Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 52-1484);
16. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 91-2832);

17. Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų nustatymo metodikos įstatymas (Valstybės žinios, 1997, Nr. 69-1743);
18. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2741);
19. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5531);
20. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1992, 21-612);
21. Lietuvos Respublikos 2008 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2007, Nr. 132-5356);
22. Lietuvos Respublikos Rezervinio (Stabilizavimo) fondo nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos Seimo 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. IX-912 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2235);
23. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 08 d. nutarimu Nr. 1088 (Valstybės žinios, 1998, Nr. 81-2267);
24. Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005m. birželio 14 d. nutarimu Nr. 647 (Valstybės žinios, 2005, Nr. 75-2725);
25. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų sudarymo ir vykdymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 543 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 42-1455);
26. Muitinės departamento nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. liepos 10 d. įsakymu Nr. 171 (Valstybės žinios, 1998, Nr. 64-1861);
27. Valstybinės mokesčių inspekcijos nuostatai, patvirtinti Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110 (Valstybės žinios, 1997, Nr. 87-2212);
28. Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gegužės 14 d. nutarimu Nr. 589 (Valstybės žinios, 2003, Nr. 48-2122);
29. Paskolų iš valstybės vardu pasiskolintų lėšų bei valstybės garantijų teikimo ir suteiktų paskolų grąžinimo taisyklės, patvirtintos 2001 m. birželio 4 d.

- Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 667 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 49-1713);
30. Savivaldybių skolinimosi taisyklės, patvirtintos 2004 m. kovo 26 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 345 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 47-1557);
31. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl valstybės biudžetui priklausančių ir kitų įmokų pervedimo į valstybės išdo sąskaitas tvarkos (Valstybės žinios, 2003, Nr. 60-2732);
32. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas Dėl Vilniaus miesto savivaldybės tarybos reglamento tvirtinimo (<http://www.vilnius.lt/vaktai/Default.aspx?item=find&dokid=21043133>);
33. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas Dėl mokesčių lengvatų teikimo taisyklių tvirtinimo (<http://www.vilnius.lt/vaktai/Default.aspx?dokid=21040911&item=find>);
34. Individualių paaiškinimų rengimo ir teikimo taisyklės, patvirtintos 2003 m. balandžio 24 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-119 (Valstybės žinios, 2003, Nr. 42-1960);

Teismų sprendimai:

35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. lapkričio 26 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Seimo statuto II dalies 5 skirsnio 25 straipsnio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 1993, Nr. 66-1260).
36. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. sausio 14 d. nutarimas Dėl Lietuvos respublikos 2001 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (2000 m. gruodžio 19 d. redakcija), Lietuvos Respublikos savivaldybių biudžetų pajamų dydį ir išlyginimą lemiančių rodiklių tvirtinimo 2001, 2002 ir 2003 metams įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės ūkio ekonominių santykių valstybinio reguliavimo įstatymo 16 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 5-186).
37. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. liepos 11 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo 39 straipsnio, Lietuvos Respublikos mokslo ir švietimo ilgalaikio finansavimo įstatymo 1, 2 ir 3

straipsnių, Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymo 18 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Seimo statuto 172 straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 2002, Nr. 72-3080).

38. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1999 m. birželio 3 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. gegužės 22 d. nutarimo Nr. 620 “Dėl buvusių Statybos ir urbanistikos ministerijos, Europos reikalų ministerijos, Ryšių ir informatikos ministerijos ir jų institucijų reorganizavimo tvarkos bei terminų” atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo 22 straipsnio 2 punktui, 29 straipsnio 2 daliai, Lietuvos Respublikos Vyriausybės įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 1 straipsniui ir Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymo 4 straipsniui (Valstybės žinios, 1999, Nr. 50-1624).

Specialioji literatūra:

39. MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: TIC, 2003;
40. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU, 2006;
41. ŠILEIKIS, E. *Alternatyvi konstitucinė teisė*. Vilnius: TIC, 2005;
42. LEVIŠAUSKAITĖ, K.; RŪŠKYS, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: VDU leidykla, 2003;
43. VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000;
44. АРТЕНОВ, Н. М.; ГОРБУНОВА, О. Н. *Финансовое право*. Москва: Юристъ, 1996;
45. ТЕДЕЕВ, А. А. *Финансовое право*. Москва: Эксмо, 2004.

Kiti šaltiniai:

46. Lietuvos Respublikos Teisėkūros proceso pagrindų įstatymo projektas (http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=303891&p_query=&p_tr2=), [žiūrėta 2008-04-10];
47. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras (http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000047238&tree_id=1000007320), [žiūrėta 2008-04-10];
48. Lietuvos Respublikos finansų ministerija: *Biudžeto vykdymas* (http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.62), [žiūrėta 2008-04-10];

49. Lietuvos Respublikos finansų ministerija: *Biudžeto planavimas ir tvirtinimas* (http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.60), [žiūrėta 2008-04-10].

Santrauka

Magistro darbe nagrinėjama valstybės ir savivaldybių finansinė veikla ir jos pasireiškimas teisinėmis ir neteisinėmis formomis. Pirmoje darbo dalyje trumpai pateikiama valstybės ir savivaldybių finansinės veiklos ir jos formų samprata. Antra darbo dalis skirta valstybės finansinės veiklos formų nagrinėjimui. Joje pagrindinis dėmesys skiriamas valstybės institucijų veiklai rengiant, priimant bei vykdant valstybės biudžetą, taip pat valstybinio socialinio draudimo fondo ir privalomojo sveikatos draudimo fondų biudžetus. Taip pat šioje darbo dalyje aptariami kompetentingų institucijų veiksmai vykdant finansinę veiklą, nesusijusią su biudžetiniu procesu, išskiriant Seimo ir vykdomosios valdžios institucijų veiklą. Antros darbo dalies pabaigoje išnarinėjamos valstybės institucijų finansinės veiklos formos valstybės skolinimosi procese bei valstybės finansinės veiklos kontrolės procese. Trečia darbo dalis skirta savivaldybių finansinės veiklos formoms. Joje analizuojama savivaldybių veikla rengiant, tvirtinant ir vykdant savivaldybių biudžetus, taip pat vykdant kitą finansinę veiklą. Trečiosios darbo dalies pabaigoje aptariamos kompetentingų institucijų veiklos formos savivaldybių skolinimosi ir finansinės veiklos kontrolės procese.

Summary

FINANCIAL ACTIVITY FORMS OF THE STATE (MUNICIPALITIES)

The main issue of this master paper is financial activity forms of the state and municipalities. This work is divided into three parts. In the first part of this work there is made a brief survey of the state's and municipalities' financial activity. The second part concerns questions about the financial activity forms of the parliament, government and other institutions in the budgetary process of the State budget, State Social Security Fund and Compulsory Health Insurance Fund. Also in this part there are some other issues discussed, concerning parliament, government, tax administrators (State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance and territorial tax offices) and other institutions financial activity forms not in the budgetary process. Furthermore, in the end of the second part, the financial activity forms of some institutions, acting in the national dept management procedure, are analysed. Finally, in the third part of this paper, the financial activity forms of municipalities are analysed in the same way, as the state's ones in the second part.