

**Vilniaus universitetas**  
**Teisės fakultetas**  
**Viešosios teisės katedra**

Beatričės Navardauskaitės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**  
**Mokesčių konstituciniai pagrindai**

Vadovas: Lekt. Dr. Agnė Petkevičiūtė  
Recenzentas: Prof. Dr. Bronius Sudavičius

Vilnius  
2019

## TURINYS

<b>ĮVADAS</b> .....	<b>2</b>
<b>1. Konstitucija – aukščiausioji teisė</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Mokesčių samprata ir sistema</b> .....	<b>9</b>
2.1. Mokesčių sistema.....	11
<b>3. Mokesčių konstitucinė doktrina</b> .....	<b>15</b>
3.1. Mokesčių konstitucinės doktrinos esminiai pagrindai .....	15
3.2. Kas turi teisę nustatyti mokesčius Lietuvoje?.....	19
3.3. Mokesčio bazės nustatymas .....	29
3.4. Mokesčio lengvatų nustatymo problemos .....	35
3.5. Mokesčių mokėtojų lygybės principo konstitucinė samprata .....	40
3.6. <i>Vacatio legis</i> .....	44
<b>IŠVADOS</b> .....	<b>48</b>
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS</b> .....	<b>50</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>56</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>57</b>

## IVADAS

**Temos aktualumas ir problematiškumas.** Mokesčiai yra neatskiriama kiekvienos valstybės bei kiekvieno jos piliečio gyvenimo dalis. Mokesčių dėka yra reguliuojami pagrindiniai ūkiniai, socialiniai ir ekonominiai veiksniai. Įstatymų leidėjas priiminėdamas mokesčių įstatymus, siekia, jog būtų užtikrintas prievolės sumokėti mokesčius įvykdymas ir tų mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą.

Demokratinėse valstybėse mokestiniai santykiai tam tikra apimtimi yra reguliuojami aukščiausią galią turinčiu teisės aktu - Konstitucija. Lietuvoje mokesčių santykiai taip pat yra reguliuojami Lietuvos Respublikos Konstitucija (toliau - LR Konstitucija). Mokesčių teisei aktualiausias yra LR Konstitucijos XI skirsnis „Finansai ir valstybės biudžetas“. Šiame magistro darbe ir yra nagrinėjami mokesčių konstituciniai pagrindai, kurie yra įtvirtinti minėtojo skirsnio 67 straipsnio 15 punkte, kuris nustato, jog valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, taip pat 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse, nustatančiose valstybės biudžeto pajamų šaltinius ir jų surinkimo tvarką.

Galima daryti prielaidą, kad LR Konstitucijoje yra įtvirtinti aiškūs pagrindai, jog mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas ir tik įstatymu, visgi, kaip rodo teisminė praktika, jų nustatymas kelia neaiškumų. Magistro darbe detalai analizuojama besikeičianti Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinio Teismo) doktrina, kurioje yra nagrinėjamas klausimas, ar tikrai visada tik Seimas gali priimti mokesčių įstatymus. Taip pat, net ir išanalizavus Konstitucinio Teismo doktriną, yra sunku vienareikšmiškai atsakyti į klausimą, ką būtent turi nustatyti įstatymas, tai yra, kokius būtent mokesčių elementus jis turi nustatyti. Iš šio klausimo kyla ir kiti klausimai, susijusiję su mokesčių elementais.

Mokesčių įstatymų įgyvendinimas yra neatsiejamas nuo mokesčių mokėtojų lygybės principo, kuriuo vadovaujantis mokesčių teisės sistema turėtų nediskriminuoti nei vieno mokesčio mokėtojo ir taikyti tą pačią normą skirtingiems asmenims. Be lygybės principo taikymo, asmenims privalo būti užtikrintas ir pakankamas laiko tarpas susipažinti su mokesčio įstatymo pakeitimais iki jie įsigalios. Šie principai, kaip aktualūs mokesčių teisei, ir kurie yra įtvirtinti LR Konstitucijoje, taip pat nagrinėjami šiame darbe.

Pirmoje magistro darbo dalyje yra atskleidžiama LR Konstitucijos, kaip aukščiausios teisės, samprata. Šios sampratos atskleidimas yra svarbus, kadangi pagrindiniai mokesčių konstituciniai pagrindai yra nustatyti būtent joje.

Antroji magistro darbo dalis yra skirta mokesčių sampratos aptarimui. Analizuojant mokesčių sampratą yra aptariami ne tik įstatymų, bet ir mokslininkų pateikti mokesčių sąvokos apibrėžimai, aprašomos ir pagrindinės mokesčių funkcijos.

Pirmoji ir antroji darbo dalys yra labiau aprašomojo pobūdžio, skirtos problematikai, išdėstyta trečioje dalyje, atskleisti.

Trečiojoje magistro darbo dalyje yra atskleidžiama mokesčių konstitucinė doktrina, kurią formuoja Lietuvoje Konstitucinis Teismas. Šioje dalyje yra analizuojama atskirų mokesčių elementų nustatymo tvarka, jų nustatymo problematika. Taip pat, dėmesys yra skiriamas principų taikymui.

**Darbo originalumas.** Analizuojant viešoje erdvėje publikuotus mokslinius teisinius straipsnius, magistro darbus ar disertacijas, pažymėtina, jog mokesčių konstituciniai pagrindai, jų samprata ir problematiškumas dar nebuvo plačiai aiškinamas. Moksliniuose straipsniuose ar vadovėliuose pagrindinis dėmesys yra skiriamas trumpai mokesčių konstitucinių pagrindų sampratai, tačiau nesigilinama į jų taikymą. Šiame darbe siekiama ne tik atskleisti mokesčių konstitucinių pagrindų sampratą, tačiau kartu atskleisti kiekvieno mokesčių elemento aiškinimo problematiką bei konstitucinių principų taikymą nustatant mokesčius.

**Darbo tikslas.** Šio darbo tikslas yra, vadovaujantis Konstitucinio Teismo doktrina, išanalizuoti mokesčių konstitucinius pagrindus bei atskleisti, ar kai kurios mokesčių įstatymų nuostatos neprieštaruoja LR Konstitucijai ir joje įtvirtintiems mokesčių principams.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant darbe išsikelti tikslo, keliami šie uždaviniai:

- 1) pateikti Konstitucijos, kaip aukščiausią galią turinčio akto, sampratą;
- 2) atskleisti mokesčių sampratą;
- 3) išsiaiškinti, vadovaujantis Konstitucinio Teismo doktrina, kokie mokesčių elementai yra nustatomi įstatymu bei kokius įgaliojimus Seimas gali suteikti Vyriausybei nustatant mokesčių elementus;
- 4) atskleisti mokesčio bazės netiesioginio nustatymo ypatumus;
- 5) apžvelgti mokesčių lengvatų taikymo aspektus;

- 6) atskleisti iš LR Konstitucijos kylančio mokesčių lygybės principo taikymo problematiką;
- 7) išsiaiškinti *vacatio legis* reikalavimo esmę.

**Darbo objektas.** Šio magistro darbo objektas yra mokesčių konstituciniai pagrindai.

**Tyrimo metodai.** Šiame darbe, norint pasiekti išsikeltą darbo tikslą bei atskleisti keliamus darbo uždavinius yra vadovaujamosi keliais metodais. Vadovaujantis sisteminiu bei lyginamuoju metodais yra analizuojama Konstitucinio Teismo jurisprudencija, kurios pagalba yra nagrinėjami Seimo įgaliojimai nustatant mokesčių įstatymus, mokesčių elementų nustatymo ypatumai bei jų problematika. Norint tinkamai atskleisti darbo temą, aprašomasis metodas yra naudojamas LR Konstitucijos bei mokesčių sampratai išdėstyti. Pasitelkiant loginės analizės metodą, tiriama Konstitucijos, mokesčių bei *vacatio legis* reikalavimo sampratos, vertinamos mokslinių teisės darbų autorių nuomonės.

**Šaltiniai.** Magistro darbo tikslą ir uždavinius siekiama įgyvendinti analizuojant pagrindinį mokesčių konstitucinius pagrindus nustatantį teisės aktą - LR Konstituciją, jos komentarą, taip pat Mokesčio administravimo įstatymą. Norint kuo geriau ir išsamiau atskleisti mokesčių konstitucinius pagrindus, vadovautasi ne tik LR Konstitucijos normomis bei principais, bet ir Konstitucinio Teismo doktrina, todėl darbe daugiausiai analizuojami Konstitucinio Teismo nutarimai. Norint atskleisti mokesčių sampratą, mokesčių konstitucinius pagrindus, darbe vadovautasi specialiąja lietuvių autorių Sudavičiaus B., Medelienės A., Sinkevičiaus V. ir kitų autorių vadovėliais ir moksliniais straipsniais.

## 1. Konstitucija – aukščiausioji teisė

Konstitucija yra neatsiejama kiekvienos valstybės teisinės sistemos dalis bei pagrindinis demokratijos instrumentas. Norint atskleisti Konstitucijos sampratą, pirmiausia, reikėtų aptarti terminą *konstitucija*. Šis terminas yra kildinamas iš lotynų kalbos žodžių *constitutio* (liet. imperatoriaus dekretas, įsakymas; santvarka; susitarimas), *constituo* (liet. nustatyti; įsteigti; sukurti; apibrėžti; įtvirtinti).<sup>1</sup> Termino prigimtis yra siejama su Romos imperija, tuo laiku buvo leidžiami imperatoriaus aktų dekretai pavadinti – *constitutiones*. Tačiau reikėtų atskirti konstitucijos žodžio reikšmę nuo konstitucijos, kaip teisinio reiškinių.<sup>2</sup> Pastarajam reiškiniui atsirasti prireikė nemažai laiko, tik XVIII a. pradėtos skleisti konstitucinės idėjos ir pirmosios rašytinės konstitucijos. 1787 m. Jungtinėse Amerikos valstijose buvo išleista pirmoji rašytinė konstitucija, tuo tarpu Lietuvai prireikė beveik pusantro šimtų metų priimti 1918 m. laikinąją Lietuvos Konstituciją, o po keturių metų priimta ir nuolatinė Lietuvos Respublikos Konstitucija. Šiuo metu Lietuvoje galiojanti LR Konstitucija yra priimta 1992 m.

Teisės moksle galima pastebėti, jog LR Konstitucijos samprata yra aiškinama dviem pagrindais. Pirmasis, formalusis pagrindas apibūdina LR Konstituciją kaip pastovų, aukščiausią, vientisą, rašytinę galią turintį aktą, kurio priėmimas ir pakeitimas pasižymi išimtinė tvarka. Kylant svarstymams dėl šio akto atitikties kitiems teisės aktams, yra kreipiamasi į Konstitucinį Teismą dėl minėtųjų aktų konstitucingumo. Tai tiesiogiai taikomas aktas, kuriuo remdamasis kiekvienas valstybės pilietis gali apginti savo teises. Be šių bruožų, LR Konstitucija taip pat nustato valstybės valdžios organizavimo ir funkcionavimo pagrindus bei nusako asmens ir valstybės ryšį.<sup>3</sup> Šio akto viršenybę užtikrina konstitucinė kontrolė.<sup>4</sup>

Antruoju pagrindu yra atskleidžiamas LR Konstitucijos materialusis arba kitų autorių minimas faktinis pagrindas. Materialaus pagrindo atsiradimą lemia tai, jog daugumos konstitucijų priėmimo laiką skiria gan didelis laiko tarpas nuo pasikeitusios realios padėties. Šios padėties pasikeitimą gali lemti tam tikri ekonominiai, socialiniai ar politiniai veiksniai. Todėl neretai tenka atrasti santykį tarp formaliosios ir faktinės konstitucijos. Remiantis sociologijos ar politikos mokslais materialioji konstitucija

---

<sup>1</sup> BIRMONTIENĖ, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis*. Vilnius, 2002, p. 23

<sup>2</sup> *Ibid.*

<sup>3</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 28.

apibrėžia tuo metu egzistuojančias visuomenės vertybes, valstybės bei jos piliečių santykį bei kitus tuo momentu svarbius valstybei veiksnius.

Nors LR Konstitucijos termino apibrėžimų bei sampratų yra įvairių, tačiau svarbiausia ir pagrindinė samprata yra formuluojama Konstitucinio teismo jurisprudencijoje. Savo nutarime šis teismas konstatavo: „Lietuvos Respublikos Konstitucija priimta 1992 m. spalio 25 d. referendumu – visos Tautos balsavimu. <...> Konstitucija – tai aukščiausios teisinės galios aktas. Konstitucijoje atsispindi visuomenės sutartis – visų Lietuvos Respublikos piliečių demokratiškai prisiimtas įsipareigojimas jų dabartinei ir būsimosioms kartoms gyventi pagal Konstitucijoje įtvirtintas pamatines taisykles ir joms paklusti, idant būtų užtikrintas valdžios legitimumas, jos sprendimų teisėtumas, žmogaus teisės ir laisvės, idant visuomenėje būtų santarvė. Konstitucija, kaip aukščiausios teisinės galios aktas ir visuomenės sutartis, yra grindžiama universaliomis, nekvestionuojamomis vertybėmis – suvereniteto priklausymu Tautai, demokratija, žmogaus teisių ir laisvių pripažinimu bei jų gerbimu, pagarba teisei bei teisės viešpatavimu, valdžios galių ribojimu, valdžios įstaigų priederme tarnauti žmonėms ir atsakomybe visuomenei, pilietiškumu, teisingumu, atviros, teisingos, darnios pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės siekiu. Konstitucijoje yra nustatyti žmogaus ir valstybės santykių, viešosios valdžios formavimo ir funkcionavimo, Tautos ūkio, vietos savivaldos, kitų svarbiausių visuomenės ir valstybės gyvenimo santykių pagrindai.“<sup>5</sup> Šio doktrinoje galima išvelgti pačius esminius LR Konstitucijos termino aspektus. Teisininko, konstitucionalisto, E. Jarašiūno teigimu, „konstituciją galima traktuoti, kaip tobulą teisę, nors ji ir nėra tokia, tačiau kitaip suprantamas hierarchijos viršuje esantis teisės aktas, negalėtų būti nei teisiškumo tikrinimo matu, nei visą teisės sistemą jungiančia teisės dalimi.“<sup>6</sup>

Daugelio konstitucionalistų autorių nuomone, nebeužtenka LR Konstitucijos, aukščiausios galios akto, įvardinti, kaip tam tikrų nuostatų rinkinio, šiai dienai ją galima įvardinti ir kaip konstitucinę jurisprudenciją. Būtent minėtoje jurisprudencijoje yra plėtojama ir aiškinama LR Konstitucija, kaip teisės aktas. 2004 m. gegužės 25 d. nutarime “Dėl Lietuvos Respublikos prezidento rinkimų įstatymo 11 straipsnio (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai” Konstitucinis Teismas pažymi, jog: kad kaip teisės negalima

---

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. gegužės 25 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos prezidento rinkimų įstatymo 11 straipsnio (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 24/04.

<sup>6</sup> JARAŠIŪNAS, E. Aukščiausioji ir ordinarinė teisė: požiūris į Konstituciją pokyčiai. *Jurisprudencija*, 2002, t. 33(25), p. 36.

traktuoti vien kaip teksto, kuriame *expressis verbis* yra išdėstytos tam tikros teisės nuostatos, elgesio taisyklės, taip ir Konstitucijos, kaip teisinės realybės, negalima traktuoti vien kaip jos tekstinės formos, negalima suvokti Konstitucijos vien kaip eksplisicinių nuostatų visumos<sup>7</sup>. Konstitucinio Teismo doktrinoje pripažinta Konstitucijos – teisės akto – ir šį aktą aiškinančios konstitucinės jurisprudencijos jungtis reiškia šių dviejų teisinės tikrovės elementų neatsiejamumą, vienodą teisinę reikšmę ir privalomumą.<sup>8</sup> Dažniausiai konstitucinėje doktrinoje išryškėja reguliavimo ribos, kurios lemia valstybės institucijų veiklos konstitucingumą. Konstitucinio teismo kuriama oficialioji konstitucinė doktrina, kartais vadinama „gyvąja konstitucija“, kadangi, yra nuolat, byla po bylos plėtojama, papildoma naujomis nuostatomis, kurių privalu paisyti ir teisėkūros subjektams, ir teisės taikytojams.<sup>9</sup> Kuriama „gyvosios konstitucijos“ idėja negali būti tapatinama su „pirminio dokumento“ tekstu, nuolat interpretuojant ir tas interpretacijas saistant viena su kita, po truputį vis daugėja išaiškintų, Konstitucijos nuostatų. Vadinasi, pirminis konstitucinis tekstas transformuojasi į antrinius tekstus – konstitucinio teismo nutarimus, išvadas ir sprendimus.<sup>10</sup> Teisėtyrininko, konstitucionalisto E. Kūrio teigimu: „Per jurisprudenciją generuojama konstitucinė teisė – tai gyva sistema, kurioje Konstitucijos stabilumas dera su jos dinamizmu; šią darną užtikrina toks Konstitucijos aiškinimas, kai atskleidžiami vis nauji formaliai nekintančio Konstitucijos tekste slypinčio kūrybinio potencialo aspektai“.<sup>11</sup>

Nors Konstituciją, kaip teisės aktą, aiškina daugelis subjektų, tačiau turi būti nustatytas vienintelis subjektas, kurio aiškinimas būtų vienintelis ir galutinis. Lietuvoje vienintelis oficialią teisę aiškinti LR Konstituciją turi Konstitucinis Teismas. 2001 m. liepos 12 d. nutarime Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs jog: „Konstitucijos principai ir normos turi aiškiai apibrėžtą prasmę ir turinį, kuris yra atskleidžiamas konstitucinėje jurisprudencijoje. LR Konstitucijos normų ir principų negalima aiškinti vadovaujantis įstatymų leidėjo ir kitų teisėkūros subjektų priimtais aktais, nes taip būtų paneigta LR Konstitucijos viršenybė teisės sistemoje. Priešingai, kiekvienu atveju Seimas, kaip ir kitos valstybinės valdžios institucijos, yra tiesiogiai saistomas Konstitucijos“. Oficialiojoje

<sup>7</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. gegužės 25 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos prezidento rinkimų įstatymo 11 straipsnio (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 24/04

<sup>8</sup> JARAŠIŪNAS, E. Konstitucinė justicija ir demokratija: keletas sąveikos problemų. Jurisprudencija, 2005, t. 64(56); 74–83, p. 75

<sup>9</sup> Konstitucinė jurisprudencija: Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo biuletenis, Nr. 1 Sausis-Kovas. Vilnius, 2006, p. 6

<sup>10</sup> ŽALIMAS, D. Lietuvos Respublikos Konstitucija – Jurisprudencinė konstitucija. Lietuvos Konstitucionalizmas. Ištakos, raida ir dabartis. 2018, Vilnius. p. 252

<sup>11</sup> KŪRIS, E. Lietuvos Respublikos Konstitucija ir Europos teisės iššūkiai. *Justitia*, 2004 m. Nr. 6(54). p. 34



konstitucinėje doktrinoje galima pastebėti, jog kiekvienos normos yra tarpusavyje susijusios, jos sudaro vieningą visumą, todėl konkrečios normos aiškinimas, negali paneigti ar būtų prieštaringas kitos LR Konstitucijos normai. Kitu atveju, būtų pažeista visa konstitucinė pusiausvyra. Nors daugelis LR Konstituciją įvardija kaip aukščiausią galią turintį teisinį aktą, tačiau jos poziciją teisės aktų hierarchijoje gerokai pakoregavo Lietuvos narystė Europos Sąjungoje. Įstojus į Europos Sąjungą, atsiradę įsipareigojimai lėmė tai, jog nacionalinė sistema nebėra grindžiama aukščiausia teise – LR Konstitucija. Vadovaujantis Europos Bendrijos sutartimi, Europos Sąjungos priimti reglamentai turi būti taikomi tiesiogiai, visuotinai ir visa apimtimi, todėl valstybių narių įstatymai ir poįstatyminiai teisės aktai negali prieštarauti jiems. Remiantis šia prielaida, galima daryti išvadą, jog LR Konstitucijos pataisos tokiu atveju buvo neišvengiamos. Todėl 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Seimas priėmė konstitucinį aktą „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“, kuriame buvo nustatyta, kad „Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus“.<sup>12</sup> Ši nuostata, kaip teigia V. Sinkevičius, lemia, tai jog, „vis labiau nacionalinės Konstitucijos (nuostatų) interpretavimo turinį lems Europos Teisingumo Teismo jurisprudencija, kadangi valstybės narės, perduodamos savo teisės sistemos teises ir įsipareigojimus, apriboja savo suverenias teises“.<sup>13</sup>

Nepaisant visų žemesnės galios teisės aktų ir vadovaujantis Konstitucinio Teismo doktrina, LR Konstituciją galima būtų įvardinti kaip pagrindinę bei aukščiausiąją teisę, kuri kaip branduolys aplink save suformuoja visą likusią teisinę sistemą. Visgi reikia pripažinti, kad Lietuvai pasirinkus narystės Europos Sąjungoje, ją riboja Europos Sąjungos priimami aktai, kurie daro korekcijas visoje nacionalinės teisės sistemoje, kuri nebėra grindžiama vien LR Konstitucijos viršenybe.

---

<sup>12</sup> 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu "Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje" ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas, Valstybės žinios, 2004-07-16, Nr. 111-4123

<sup>13</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*: Jurisprudencija. 2005, 67(59), p. 9

## 2. Mokesčių samprata ir sistema

Ant 100 JAV dolerių kupiūros besipuikuojančio, vieno iš Jungtinių Amerikos valstijų konstitucijos autorių B. Franklino pasakyta frazė: „Šiame pasaulyje dėl nieko negali būt tikras, išskyrus mirtį ir mokesčius“, net praėjus daugiau nei dviems šimtams metu dar yra tinkama ir gyvybinga. Šiais laikais civilizuota visuomenė yra neišsivaizduojama be mokesčių, tai yra jos gyvavimo pagrindas. Mokesčiai yra bene vienas iš seniausiai pradėtų taikyti finansų institutų, kurį įvardinti buvo ir yra galima, kaip pagrindinį institucijų ir funkcijų materialinio aprūpinimo šaltinį. Mokesčių pradmenis galima įžvelgti jau pirmąkart žmonijos istorijoje, kuomet mokesčiai buvo prilyginami aukojimui dievams. Vėliau, keičiantis pasauliui, iš žmonių buvo pradėtas rinkti pajamų mokestis, šio mokesčio dešimtoji dalis dažniausiai atitekdavo aukštesnės klasės luomui bei dvasininkijai. Bizantijoje iki 8 a. iš gyventojų buvo renkamas net 21 mokestis: pagalvės mokestis, žemės mokestis, rinkliava armijai ir rekrutams išlaikyti, muitai už prekių pardavimą ir kiti mokesčiai.<sup>14</sup> Taip buvo pradėti formuoti valstybingumo pagrindai.

Mokesčius galima įvardinti kaip kiekvienos valstybės ekonominio ir socialinio gyvavimo pagrindą. Tai esminė finansų sistemos dalis ir vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimo būdų. Šio požymio įtvirtinimą galima pamatyti ir pagrindiniame šalies įstatyme – LR Konstitucijoje, kurios 127 straipsnis skelbia, jog: Valstybės biudžeto pajamos yra formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.<sup>15</sup> Visgi, reikia atkreipti dėmesį, jog pajamos nebūtinai gali būti formuojamos tik valstybės biudžete, pagal dabartinį teisinį reguliavimą, jos gali būti kaupiamos ir kituose valstybės sudaromuose fonduose: savivaldybių biudžetuose, Valstybinio socialinio draudimo fonduose ir kt.<sup>16</sup>

Įstatymų leidėjas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme mokesčių apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojų nustatytą piniginę prievolę valstybei. Principai, įtvirtinti jau minėtame įstatyme, leidžia daryti prielaidą, jog mokesčiai yra privalomi ir juos turi mokėti kiekvienas šalies gyventojas. Iš įstatymo kylanti pareiga mokėti mokesčius kartu įtvirtina ir pareigas mokesčio mokėtojų laiku

<sup>14</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „Mokesčiai nuo senovės iki dabar“ [interaktyvus, žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Mokes%C4%8Diai+nuo+senoves+2.pdf/677c4d49-df47-48d2-9849-b181c82a03c0?version=1.0>>

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014;

<sup>16</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011; p. 32

sumokėti mokesį į biudžetą taip pat atsakingai vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.<sup>17</sup>

Mokesčių ir maitų teisės eksperte Aiste Medelienė ir profesorius Bronius Sudavičius mokesį apibūdina kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytą visuotinai privalomą ir individualiai neatlygintą bei negražintą piniginių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimą į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui.<sup>18</sup> Konstitucinio Teismo doktrinoje mokesčiai įvardijami taip: įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą.<sup>19</sup> Valstybiniai mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai yra teisės subjektams nustatyta pinigine prievolė valstybei.<sup>20</sup> Iš šių sampratų galime išvelgti ir mokesčių požymius: visuotini privalomumą, tiesioginį neatlygintinumą, įstatymų tvarkos laikymąsi apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokesį. Visuotino privalomumo požymis yra įtvirtinas jau minėtame Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnyje, kuriame įtvirtina, jog mokesčius privalo mokėti kiekvienas gyventojas, taip pat yra įtvirtinas ir jau minėtasis teisės aktų laikymosi požymis, kurio nevykdymas ar netinkamas vykdymas gali būti pradžia taikant prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, tokias kaip delspinigius, baudas, laidavimą. Šiomis priemonėmis valstybė skatina užtikrinti konstitucinę pareigą laiku sumokėti mokesčius ir juos mokėti įstatymo nustatyta tvarka.<sup>21</sup> Mokesčio neatlygintinumą požymio samprata yra aiškinama taip, kad mokesstinė prievolė niekada nebuvo ir negali būti vertinama kaip atlyginimas už valstybės ir savivaldybės paslaugas, o sumokėtas mokeskis nėra gražinamas jį sumokėjusiam asmeniui, išskyrus įstatymo numatytas išimtis.<sup>22</sup>

Visuotinai ir pripažįstama, jog pagrindinė mokesčių funkcijų yra fiskalinė. Tai seniausia funkcija, kuri nuo pat senų laikų formavo požiūrį, kad mokesčiai yra esminis ir

---

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>18</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011; p.23

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu nr. 898 „Dėl laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos 21.1 punkto (2002 m. birželio 27 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 11/04.

<sup>20</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 28/2000.

<sup>21</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011; p. 34

<sup>22</sup> *Ibid.*

būtinai valstybės šaltinių formavimosi būdas.<sup>23</sup> Matyt sunku būtų rasti valstybę, kurioje nebūtų šios mokesčių fiskalinės funkcijos. Būtent ji ir paskatino pačių mokesčių atsiradimą. Šios funkcijos tikslas yra gauti pajamų, kurias būtų galima panaudoti valstybės (savivaldybių) veiklai vykdyti. Keičiant mokesčius, apmokestinimo bazę, tarifus, lengvatas galima reguliuoti makroekonominius procesus valstybės norima linkme – valstybė tai atlieka centralizuotai, apmokestindama gamybą ir vartojimą.<sup>24</sup> Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad tam, jog būtų pasiekti minėti tikslai, o mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę, vien nustatyti – būtina sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir pan. Mokesčių teisinis reguliavimas – tai ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas.<sup>25</sup>

Be fiskalinės mokesčių funkcijos, dar viena labai aktuali mokesčių teisei funkcija yra reguliuojamoji. Ši funkcija atspindi norą skatinti ekonomikos plėtojimąsi arba smukimą, kovą su infliacija. Nustatant naujus mokesčių tarifus, įvedant mokesčius ar suteikiant lengvatas, ši funkcija skatina arba stabdo tam tikrą ekonominę veiklą. Mokesčiai gali būti ne tik ekonominio reguliavimo priemonė, bet naudojama specialiems tikslams siekiant paveikti asmenų elgseną, pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio ar tabako naudojimo, taip pat lemti kitus vartojimo pasirinkimus.<sup>26</sup>

## 2.1. Mokesčių sistema

Kiekvienos valstybės sėkmingo gyvavimo pagrindas yra tinkamai formuojama mokesčių teisės sistema. Formuojant mokesčių sistemą visada privalo būti atsižvelgiama į apmokestinimo uždavinius. Kiekvienoje valstybėje šie uždaviniai gali būti skirtingi, kadangi yra keliami skirtingi politiniai ir ekonominiai tikslai.

---

<sup>23</sup> UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012, p. 20*

<sup>24</sup> NOVOŠINSKIENĖ, A. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. Žemės ūkio mokslai. 2013. T. 20. Nr. 3. p. 222–229;*

<sup>25</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, Nr. 22/98.*

<sup>26</sup> UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012, p.22*

Lietuvos inžinierė ekonomistė, K. Levišauskaitė ir G. Rūkšys mokesčių sistemą įvardija kaip visumą įstatymais reglamentuojamų, tarp savęs glaudžiai susietų mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomu mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.<sup>27</sup> K. Kindsfaterienė ir K. Lukaševičius nurodo, kad mokesčių sistema yra vienas pagrindinių ekonominių mechanizmų, lemiančių ekonomikos plėtrą ir užtikrinančių svarbiausių valstybės funkcijų vykdymą.<sup>28</sup> Lietuvos teisininko A. Marcijono ir profesoriaus B. Sudavičiaus teigimu, valstybinė mokesčių sistema yra valstybėje nustatyti mokesčiai, sudarantys teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą visumą.<sup>29</sup> Profesorė G. Giriūnienė pažymi, kad nors skirtingi autoriai pateikia skirtingas mokesčių sistemos sampratas, tačiau didžioji dauguma mokslininkų vis dėlto prieina vieningos nuomonės ir sutinka, kad mokesčių sistema – tai tarpusavyje susijusių, vienas kitą papildančių, ribojančių ir sąlygojančių šalyje renkamų mokesčių visuma, sudaryta pagal bendruosius apmokestinimo principus, įskaitant ir mokesčių, kaip jos sudėtinių elementų, administravimą.<sup>30</sup>

Mokesčiai pasižymi įvairiapusiškumu, todėl juos galima klasifikuoti pagal įvairius požymius. Pagal apmokestinimo pobūdį, mokesčiai yra skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginius mokesčius moka tiesiogiai atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai, tai gali būti pajamas gaunantys ar uždirbantys gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmenys, žemės savininkai ir pan.<sup>31</sup> Netiesioginių mokesčių tokių kaip Pridėtinės vertės mokestis ar akcizai, apmokestinimui būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis.<sup>32</sup> Vadinas, jog iš paslaugų ar prekių vartotojų surinktus mokesčius, įstatyminis mokesčio mokėtojas (gamintojas ar tiekėjas) perveda į valstybės biudžetą. Be šio klasifikavimo mokesčiai taip pat gali būti skiriami pagal mokesčio mokėtoją, mokesčio objektą, mokesčius mokančių subjektų ypatybes, įskaitymo į biudžetą tvarką, apmokestinimo objektų ypatumus.

Visi mokesčiai, kuriuos nustato Seimas, sudaro mokesčių sistemą. Ji yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje. Minėtasis Įstatymas nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina

---

<sup>27</sup> LEVIŠAUSKAITĖ, K.; RŪKŠYS, G. 2003. Valstybės finansai: vadovėlis. Kaunas: VDU. p. 179

<sup>28</sup> Kindsfaterienė K., Lukaševičius K., 2008, The Impact of Tax System on Business Environment. Engineering Economics, 2 (57). p. 70

<sup>29</sup> MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p.20

<sup>30</sup> GIRIŪNIENĖ, G. Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu, Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, ekonomika (04S), 2014, Kaunas. p.13

<sup>31</sup> MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011; p. 44

<sup>32</sup> *Ibid.*

Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką.<sup>33</sup> Šio įstatymo 13 straipsnyje yra nurodyti 22 šiame įstatyme administruojami mokesčiai, tai yra:

- 1) pridėtinės vertės mokestis;
- 2) akcizai;
- 3) gyventojų pajamų mokestis;
- 4) nekilnojamojo turto mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 7) angliavandenilių išteklių mokestis;
- 8) mokestis už aplinkos teršimą;
- 9) konsulinis mokestis;
- 10) žyminis mokestis;
- 11) paveldimo turto mokestis;
- 12) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 13) įmokos į Garantinį fondą;
- 14) valstybės rinkliava;
- 15) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 16) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 17) pelno mokestis;
- 18) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 19) muitai;
- 20) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;
- 21) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;
- 22) socialinis mokestis.<sup>34</sup>

Iš šio mokesčių sąrašo galima pastebėti, jog mokesčių sistema apima ne tik tradiciškai suprantamus mokesčius, bet ir kitas privalomas įmokas į biudžetą bei pinigų fondus: žyminį, konsulinį mokesčius, valstybės rinkliavą ir kt.<sup>35</sup> Šios įmokos yra vienkartinio pobūdžio, skirtos atlyginti už valstybės ar savivaldybių institucijų atliktus

---

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p.22

veiksmus, todėl jos skiriasi nuo kitų mokesčių. Šios įmokos priklauso mokesčių sistemai, kadangi jos yra privalomos ir nustatytos įstatymu.

Apibendrinant tai, kas buvo išanalizuota, galima teigti, jog mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimosi būdų bei esminė valstybės finansų dalis. Mokesčių sistemos pagrindas yra LR Konstitucija ir Mokesčių administravimo įstatymas. Minėtuosiuose teisės aktuose yra atskleisti pagrindiniai mokesčių pagrindai bei mokesčių sistemą sudarantys mokesčiai.

### 3. Mokesčių konstitucinė doktrina

#### 3.1. Mokesčių konstitucinės doktrinos esminiai pagrindai

Nors mokesčius nagrinėja įvairių teisės šakų mokslai, konstitucinės teisės mokslo šakos pagalba yra lengviau nustatyti bei išsiaiškinti, kokiais ar koku teisės aktu yra nustatomi mokesčiai Lietuvoje, taip pat kokius įgaliojimus pagal LR Konstituciją turi Seimas, nustatydamas ar reguliuodamas mokesčius bei mokesčių santykius. Svarbu yra atkreipti dėmesį ir į įgaliojimų ribas, kokios jos yra Seimo, Vyriausybės ir kitų valstybės vykdomosios valdžios institucijų atžvilgiu. Tam tikri mokesčių sistemos pagrindai yra įtvirtinti LR Konstitucijoje.

LR Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomųjų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.<sup>36</sup> Taigi, kaip jau buvo minėta anksčiau mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės biudžeto šaltinių.

LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 dalyje nustatyta, jog Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, o 127 straipsnio 3 dalyje, nustatyta jog mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.<sup>37</sup> Matome, jog įstatymų leidėjas turi išimtinę konstitucinę teisę nustatyti mokesčius. Mokesčių mokėjimas, kaip valstybinis įsipareigojimas, yra kiekvieno asmens konstitucinė pareiga. Norint nepažeisti įstatymu saugomų asmenų teisių ir visuomenės interesų, kiekvienas mokesčių mokėtojas turi pareigą mokėti mokesčius, tai yra tam tikrą savo turto dalį, į valstybės ar savivaldybių biudžetus.

Europos Žmogaus Teisių Teismas savo doktrinoje yra priėmęs keletą sprendimų, kuriuose valstybės buvo ribojamos nustatant mokesčius. Konstitucinę nuostatą, jog mokesčius galima nustatyti tik įstatymu, galima būtų laikyti apsaugine, kadangi taip yra apsaugojama privati nuosavybė. Konstitucinis Teismas taip pat pažymi, jog „esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtytys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu.“<sup>40</sup> Dar vienas svarbus aspektas įstatymo leidėjui yra valstybiniai

---

<sup>36</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, nr. 33-1014

<sup>37</sup> *Ibid.*

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo nr. 546 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu



įsipareigojimai. Savo 2006 m. gruodžio 22 d. nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog: nustatant mokesčius įstatymų leidėją saisto ir valstybės įsipareigojimai, kylantys iš Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių (*inter alia* iš dvišalių bei daugiašalių sutarčių dėl pajamų ir (arba) kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo), taip pat reikalavimai, kylantys iš Lietuvos narystės Europos Sąjungoje.<sup>41</sup>

Didžiausią valstybės biudžeto dalį sudaro mokesčiai, privalomieji mokėjimai ir rinkliavos. Jie yra surenkami iš privačių ir juridinių asmenų valstybės paslaugoms finansuoti. Kitais šaltiniais paslaugoms finansuoti valstybės dažniausiai nesinaudoja.

Pažymėtina, jog LR Konstitucijoje nerasime mokesčių sąvokos ir jos apibūdinimo. Visgi, Lietuvos Konstitucinio Teismo doktrina pateikia gana aiškią mokesčių Lietuvoje koncepciją. Savo nutarimuose Konstitucinis Teismas pažymi, jog: mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą.<sup>42</sup> Valstybiniai mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai yra teisės subjektams nustatyta pinigine prievolė valstybei, pagal LR Konstituciją valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu.<sup>43</sup>

Savo 1998 m. spalio 9 nutarime “Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai” Konstitucinis Teismas pabrėžė, jog mokesčiais reguliuojami visuomenėje vykstantys socialiniai-ekonominiai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami tautos ūkio vystymo prioritetai. Taigi mokesčiai yra viena pagrindinių valstybės gyvavimo sąlygų.<sup>44</sup> Ir kaip jau minėta šiame darbe anksčiau, mokesčiai yra reguliariai mokami nustatytais laiko tarpais ir jie nėra tiesiogiai atlygintini,

---

*patvirtintos pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“, Nr. 53/01.*

<sup>41</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 47/03.

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu nr. 898 „Dėl laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos 21.1 punkto (2002 m. birželio 27 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 11/04.

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniais keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 28/2000.

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1998 m. spalio 9 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai”, Nr. 4/98.

tai reiškia, jog valstybė nėra įpareigota suteikti mokesčio mokėtojui tam tikrų, konkrečių paslaugų.<sup>45</sup> Mokesčių santykiai yra teisiniai santykiai tarp mokėtojo ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų.<sup>46</sup> Išsami mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų konstitucinė doktrina yra pateikta Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarime „Dėl atskaitymų valstybiniais keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.<sup>47</sup>

Vadovaujantis kitų šalių mokesčių teisiniu reguliavimu, galima pastebėti, jog šalys įvairiai reguliuoja mokesčių santykius. Lietuvoje pagrindinis teisės aktas, administruojantis mokesčius, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.<sup>48</sup> Šio įstatymo paskirtis yra numatyti pagrindines sąvokas, taisykles, susijusias su mokesčių santykiais, kurios yra privalomos, norint, kad įgyvendinant mokesčių įstatymus, būtų laikomasi mokesčių administratoriaus funkcijų, teisių ir pareigų, mokesčio mokėtojų teisių ir pareigų, būtų teisingai apskaičiuojamas mokestis. Taip pat, be įvairių taisyklių, šis įstatymas numato ir mokesčių sistemą, kurią sudaro įvairūs mokesčiai, kaip: pridėtinės vertės mokestis, akcizai, gyventojų pajamų mokestis, neklinojamo turto mokestis ir daugelis kitų. Esant šiai mokesčių įvairovei svarbu atskirti tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Europos sąjungos teisė numato griežtą netiesioginių mokesčių reguliavimą. Dabartinė LR Konstitucija išvelgia teisinio pobūdžio skirtumus ir bando atskirti rinkliavas nuo mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų. Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, jog: rinkliava turi dvišalį pobūdį, t. y. teisinių santykių, atsirandančių sumokant jį, subjektai turi atitinkamas teises ir pareigas. Pagal Žyminio mokesčio įstatymo 2 straipsnį „žyminį mokestį moka juridiniai ir fiziniai asmenys už valstybės institucijų atliekamus ar išduodamus juridinę galią turinčius

---

<sup>45</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1996 m. kovo 15 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“, Nr. 13/95.

<sup>46</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>47</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniais keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 28/2000.

<sup>48</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

dokumentus“. Todėl valstybinė įstaiga, kaip privalomas šių teisinių santykių subjektas, imanti žyminį mokestį, privalo atlikti atitinkamus veiksmus mokesčio mokėtojo naudai, pvz., duoti leidimą užsiimti kokia nors veikla, suteikti kokias nors paslaugas ir pan. Antra vertus, žyminio mokesčio mokėtojas savo ruožtu turi teisę reikalauti iš valstybės įstaigų, priėmusių mokestį, atlikti atitinkamus veiksmus ar suteikti konkrečią paslaugą mokesčio mokėtojui. Toks teisinių santykių, atsirandančių sumokant šiuos mokesčius, subjektų teisių ir pareigų abipusis ryšys suteikia joms atlygintinį pobūdį.<sup>49</sup>

Mokesčiai yra privalomi ir neatlyginto pobūdžio, tai yra santykiai tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų. Tuo tarpu, valstybės rinkliava pagal LR Konstitucijos 127 straipsnio 2 ir 3 dalis yra privalomas mokėjimas į valstybės biudžetą, už valstybės institucijų teikiamus veiksmus juridiniams ir fiziniams asmenims.

Siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą, valstybė turi teisę nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymu pažeidimus. Šiems pažeidimams yra taikoma tiek finansinė, administracinė, tiek ir baudžiamoji atsakomybė.<sup>50</sup> Aptikus mokesčio įstatymo pažeidimą, Valstybinė mokesčių inspekcija gali pritaikyti baudas arba palūkanas, kaip mokesčio nesumokėjimo rezultata. Visgi, taikydamas baudas mokesčių administratorius privalo laikytis konstitucinių teisingumo ir teisinės valstybės principų bei kitų konstitucinių reikalavimų.<sup>51</sup>

Apibendrinus, galima teigti, jog konstitucinės mokesčių doktrinos aiškinimas keičiasi, vis dėl to, analizuojant daugiau nei dvidešimt metų esančią Konstitucinio Teismo doktriną, galima teigti, jog svarbiausi mokesčių konstituciniai pagrindai yra atskleisti būtent joje. Toliau darbe bus analizuojami esminiai, su mokesčių konstituciniais pagrindais susiję, aspektai.

---

<sup>49</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“, Nr. 13/95.

<sup>50</sup> VASARIENĖ, D. *The Constitutional Foundations of the financial system of the state of Lithuania*, Jurisprudencija, 2012, 19(3), p. 994

<sup>51</sup> *Ibid.*

### 3.2. Kas turi teisę nustatyti mokesčius Lietuvoje?

Kaip jau minėta šiame darbe, mokesčių santykių pradžia galima būtų laikyti tam tikrų ūkinių operacijų apmokestinimą. Susikūrus valstybėms pradėti taikyti ir privalomieji mokėjimai mokesčių subjektams. V. Meidūno ir P. Puzinausko teigimu, mokesčių raida parodo, jog mokesčius nustato aukščiausia valstybės arba administracinio vienetė valdžia.<sup>52</sup> Vertinant anksčiau šiame darbe pateiktus esminius mokesčių konstitucinės doktrinos pagrindus yra aišku, jog teisė apmokestinti ir nustatyti apmokestinamos naštos dydį yra valstybės prerogatyva. Demokratinėse valstybėse šis apmokestinimą nustatančių subjektų modelis labai dažnai yra grindžiamas valdžių padalijimo principu, šis principas turėtų užtikrinti asmens teises ir laisves, padėti visuomenei išvengti valdžios savivalės.<sup>53</sup> Visgi, praktikoje galima kelti klausimą, ar vienašališkas galių suteikimas nustatant mokesčius negali pažeisti teisių ir interesų pusiausvyros? Mokesčių nustatymą ir apmokestinimo tvarką riboja LR Konstitucija, todėl šioje darbo dalyje bus analizuojama subjektų nustatančių mokesčius įgaliojimai ir jų problematika.

Nustatant, reguliuojant mokesčius bei jų santykius svarbu atkreipti dėmesį į LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį, kurioje nustatyta, jog mokesčius, kitas įmokas ir biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.<sup>54</sup> Šioje nuostatoje nustatyta, jog jokių kitų teisės aktu mokesčiai negali būti nustatyti. Vadovaujantis Konstitucinio Teismo formuojamą doktrina, galima teigti, jog ši nuostata kelia nemažai klausimų, kadangi net pačio Konstitucinio Teismo nutarimuose galima laikui bėgant įžvelgti nevienodų išaiškinimų.

Nuosekliai analizuojant oficialią konstitucinę mokesčių doktriną, pirmuoju nutarimu, kuris pradėjo formuoti mokesčių doktriną, galima laikyti 1996 m. kovo 15 d. nutarimą. Šiame nutarime Seimo narių grupė prašė ištirti, ar žyminio mokesčio nustatyti tarifai neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai. Į Konstitucinį Teismą kreipėsi pareiškėjas teigė, jog didindama žyminį mokestį, Vyriausybė perėmė Seimo funkcijas ir peržengė savo įgaliojimų ribas. Konstitucinis Teismas, pateikdamas išvadą dėl Vyriausybės atliekamų veiksmų, pirmiausia vadovaudamasis LR Konstitucijos 127 straipsniu bandė nustatyti „žyminio mokesčio vietą valstybės pajamų sistemoje ir kuo

<sup>52</sup> MEIDŪNAS, V.; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida* (Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001), p. 6

<sup>53</sup> Kolektyvinė monografija, *Lietuvos Konstitucinė teisė: raida, institucijos, teisių apsauga, savivalda* (Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2007), p. 135.

<sup>54</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014

skiriasi žyminio mokesčio teisinių santykių turinys nuo kitų mokėjimų.<sup>55</sup> Konstitucinis Teismas, analizuodamas 127 straipsnio nuostatas, kurio antroje dalyje yra nustatyta, jog: „Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“, padarė išvadą, jog žyminis mokestis yra priskiriamas prie jau minėtų valstybės biudžeto pajamų teisinių formų. Tačiau Konstitucinis Teismas bandydamas lyginti LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte išvardintas biudžeto pajamų teises formas su 127 straipsnyje įtvirtintomis formomis, padarė išvadą, „jog ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi vienodą teisinį reguliavimą. Atskleisdamas žyminio mokesčio bruožus, Konstitucinis Teismas, konstatavo, kad „Žyminis mokestis, nors ir pavadintas mokesčiu, savo esme skiriasi nuo mokesčių tikraja to žodžio prasme (reguliarių mokesčių), kadangi yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio. Jis mokamas už valstybės institucijų atliekamus veiksmus ir išduodamus juridinę galią turinčius dokumentus (Žyminio mokesčio įstatymo 1 straipsnis).“ Teismas atkreipė dėmesį ir į tai, jog „rinkliavos ir žyminio mokesčio turinys yra analogiškas, o juos skiria tik bendroji ir specialioji teisinė kategorija“. Minėtais argumentais vadovaudamasis, Konstitucinis Teismas padarė išvadą, jog „negalima teigti, kad Vyriausybė, nustatydamas žyminio mokesčio tarifus, perėmė Seimo funkcijas, nes patį žyminį mokestį įvedė ne Vyriausybė, bet Seimas, išleisdamas žyminio mokesčio įstatymą“. Taip pat, Konstitucinis Teismas, vadovaudamasis LR Konstitucijos 94 straipsnio 2 punktu, mini, jog siekiant įstatymų įgyvendinimo, Vyriausybė vykdo Seimo įstatymus ir nutarimus. Todėl šiuo atveju, Vyriausybė „nepažeidė Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, kadangi naujų mokesčių ir privalomų mokėjimų neįvedė.“<sup>56</sup>

Analizuojant minėtojo nutarimo išvadą, galima pastebėti, jog Konstitucinis Teismas sugretino LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nurodytas biudžeto pajamų teises formas su LR Konstitucijos 127 straipsnio nuostatomis ir padarė išvadą, jog „ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi tokią pat teisinę reikšmę bei vienodą teisinį reguliavimą“, o „tai reiškia, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teises formas“.<sup>57</sup> Vadovaujantis aukščiau minėtu nutarimu, įstatymų leidėjas ne tik gali, bet ir turi įvairiai reguliuoti

---

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“, Nr. 13/95.

<sup>56</sup> *Ibid.*

<sup>57</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 9

minėtus skirtingo pobūdžio santykius. Jis taip pat turi galimybę skirtingai reguliuoti ir panašaus pobūdžio santykius. Nors mokesčių santykiai yra priskiriami tai pačiai santykių grupei, tačiau įstatymų leidėjas turi galimybę įvairiai reguliuoti konkrečių mokesčių santykius.<sup>58</sup> Nors šio nutarimo esmė buvo nustatyti, ar Vyriausybė neperžengė savo įgaliojimo ribų, nustatydamą žyminio mokesčio tarifus, tačiau klausimas iškyla, kodėl Konstitucinis Teismas ignoravo šiam klausimui aktualią, LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatą, kurioje yra nustatyta, jog „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.“<sup>59</sup> Būtent ši nuostata yra glaudžiai susijusi su nutarime minimu LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu, kuris nustato subjektą, šiuo atveju Seimą, turintį įgaliojimus, nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus. V. Sinkevičiaus nuomone, Konstitucinis Teismas, nepaminėdamas LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies, galimai vengė atsakyti į klausimą, ką būtent turi nustatyti įstatymas. Šis klausimas gali iššaukti ir begales kitų klausimų, susijusių su mokesčių elementais, jų dydžių nustatymais. Vienintelę taisyklę, kurią Konstitucinis Teismas suformulavo savo 1996 m. kovo 15 d. nutarime buvo: „mokesčius tikrąja to žodžio prasme reikia skirti nuo tų mokėjimų į biudžetą, kurie, nors ir vadinami mokesčiais, nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme; tie mokesčiai, kurie savo esme yra rinkliavos (jos yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio), nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme, todėl Seimas, įstatymu nustatęs tokius mokesčius (rinkliavas), pagal LR Konstituciją turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus.“<sup>60</sup>

1998 m. spalio 9 d. Konstitucinis Teismas savo nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo straipsnių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ pabandė pirmą kartą plačiau atskleisti 127 straipsnio 3 dalies sampratą. Prašyme buvo prašoma ištirti ar Akcizų įstatymo 13 straipsnio antroji dalis, kuri nustato, jog iki 1999 m. sausio 1 d. konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus nustato Vyriausybė, neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir 127 straipsnio trečiosios dalies nuostatomis. Seimo narių grupė savo prašymą motyvavo tuo, jog pagal LR Konstitucijos nuostatas Seimas įstatymo forma nustato akcizų tarifus, tačiau šiuo atveju ši teisė yra

---

<sup>58</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 9

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“*, Nr. 13/95.

deleguota Vyriausybei. Konstitucinis Teismas šiuo atveju turėjo atsakyti į klausimą, ar Vyriausybė gavusi iš Seimo įgaliojimus nustatyti akcizų tarifus, neviršijo savo įgaliojimų LR Konstitucijos atžvilgiu.

Nutarime Konstitucinis Teismas konstatavo, jog viena iš apsauginių mokesčių mokėtojų garantijų nuo nepagrįstų reikalavimų yra „Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas“.<sup>61</sup> Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog pagal LR Konstituciją tik Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, o, kartu ir pateikia LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis, kurioje nurodoma, kokia teisės akto forma yra nustatomi mokesčiai. Konstitucinis Teismas kartu pažymėjo, jog: „Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnyje nustatyta, kad šis įstatymas apibrėžia pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus, taip pat yra pateiktas Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių, administruojamų pagal Mokesčių administravimo įstatymą, sąrašas, nustatytos mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos, mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos ir kt. Šio įstatymo 2 straipsnyje suformuluota mokesčio sąvoka: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoji nustatyta pinigine prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti. Jame taip pat nustatyta, kad pinigine prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka.“<sup>62</sup> Būtent šios normos parodo Seimo įgyvendintą konstitucinę normą mokesčių santykius reguliuoti įstatymais. Vertinant anksčiau aptartą 1996 m. kovo 15 d. nutarimą su 1998 m. spalio 9 d. aptartu nutarimu, galima daryti išvadą, jog praėjus dviems metams galima išvelgti mokesčių konstitucinės doktrinos formavimosi žingsnius. Šiuo atveju svarbu atsakyti į klausimą, ar vadovaujantis šio nutarimo nuostatomis, Seimas tikrai įgyvendina konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais? Atsakant į šį klausimą, reikia išsiaiškinti, ar Seimas įstatymu nustatė būtent tokius mokesčio elementus, kuriuos jis turi nustatyti įstatymu ar Seimas įstatymu neperdavė tik jam pagal LR Konstituciją mokesčių srityje priklausančių įgaliojimų Vyriausybei ar kitoms vykdomosios valdžios institucijoms.<sup>63</sup> Konstitucinio Teismo nutarime nurodyti aspektai yra tai, kad Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta mokesčių, administruojamų pagal Mokesčių administravimo įstatymą, sąrašas, mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos, mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos, suformuluota mokesčio sąvoka ir nustatyta, kad pinigine prievolė atliekama įstatymų

---

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“*, Nr. 4/98.

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 34

nustatyta tvarka, – yra tik dalis įstatymų nustatyto reguliavimo, susijusio su Seimo „konstitucinės pareigos mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“ įgyvendinimu.<sup>64</sup>

Toliau analizuojant aukščiau minėtą 1998 m. Konstitucinio Teismo nutarimą, pažymėtina, jog analizuodamas Akcizų įstatymą, Konstitucinis Teismas pažymi, jog: „šiam įstatyme numatyti jį mokantys subjektai, atvejai, kada jis netaikomas, apmokestinimo objektai, t. y. konkrečios prekių rūšys, apmokestinamoji apyvarta, mokestinis laikotarpis, mokėjimo tvarka, išieškojimas, grąžinimas, sankcijos už pažeidimą ir kt. Todėl galima teigti, kad Akcizų įstatyme yra įtvirtintos esminės šio mokesčio reguliavimo taisyklės.“ V. Sinkevičiaus nuomone, ši Konstitucinio Teismo nuostata sudaro prielaidas diskutuoti, ar tikrai visi Konstitucinio Teismo nutarime išvardinti elementai gali būti laikomi „esminėmis šio mokesčio reguliavimo taisyklėmis“. Kadangi pats Konstitucinis Teismas šiame nutarime skirtingai traktuoja mokesčio objektą su mokesčio tarifu. Vienoje nutarimo vietoje mokesčio objektą su tarifu priskiria mokesčio struktūros elementams, kitoje vietoje juos įvardija kaip reguliavimo taisykles.

Vis dėl to, šiuo nutarimu nebuvo iki galo pateikta nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ samprata. Šio Konstitucinio Teismo nutarimo išvadosse galima įžvelgti daug keliamų abejonių ir neaiškumų, tiek dėl akcizų tarifų nustatymo kriterijų, tiek dėl neaiškaus atsakymo į klausimą, ar Seimas nustatydamas, kokią, pajamų suma į valstybės biudžetą turėjo būti surinkta iš akcizų, galėjo įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus. V. Sinkevičiaus teigimu, toks Konstitucinio Teismo išaiškinimas galėjo būti nulemtas daugelio priežasčių, viena iš jų galėjo būti ne tik nurodyti akcizo ypatumai, tačiau ir tai, jog Konstitucinio Teismo išvados galėjo sukelti pasekmes šalies ūkiui ir socialiniai sričiai.<sup>65</sup>

Toliau analizuojant Konstitucinio Teismo nutarimus, svarbu atkreipti dėmesį ir į 2000 m. kovo 15 d. nutarimą, kuriame pagal pareiškėjo prašymą, buvo prašoma iširti, ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos nuostatoms. Šiame nutarime vėl bandoma pateikti LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies sampratą. Konstitucinis Teismas šiame nutarime konstatavo, jog „tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu.“ Pastarojo nutarimo nuostata leidžia įžvelgti skirtumą nuo

<sup>64</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 34

<sup>65</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 33



1998 m. spalio 9 d. nutarimo nuostatos, kurioje buvo pažymėta, jog: „Seimas, įstatymu nustatęs akcizo objektą, kasmet valstybės biudžeto įstatyme gali atskira eilute tarp mokesčių pajamų patvirtinti ir konkrečią pajamų iš akcizų sumą; biudžeto įstatyme apibrėžta suma iš esmės lemia tam tikras akcizų tarifų ribas, dėl to Vyriausybė negali visiškai laisvai nustatyti akcizų tarifų; Seimas, valstybės biudžeto įstatyme nustatęs, kokia pajamų iš akcizų suma turi būti surinkta į biudžetą, gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus.“ 2000 m. kovo 15 d. nutarime šis skirtumas nebuvo paliestas. Taip pat, šiame nutarime yra minimi tik „mokesčių esminiai elementai“, tačiau nėra kalbama apie LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nurodytas „kitas įmokas į biudžetą“, „rinkliavas“ bei 67 straipsnio 15 punkte paminėtus „kitus privalomus mokėjimus“ šių formų elementų nustatymą įstatymu.

Analizuojant šį nutarimą, galima daryti išvadą, jog visus mokesčio elementus Konstitucinis Teismas laiko esminiais, todėl jie visi privalo būti nustatyti tiesiogiai įstatymu. Tai reiškia, jog Seimas negali perduoti nei Vyriausybei nei jokiai kitai valstybės institucijai įgaliojimų nustatyti esminius mokesčių elementus, kuriuos nurodo savo nutarime.

Tokios pačios LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies sampratos Konstitucinis Teismas laikosi ir keletą kitų savo nutarimų. Vienas iš jų yra 2000 m. spalio 18 d. nutarimas, kuriame buvo kvestionuojama Akcizų bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikties Konstitucijai ir Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikties Konstitucijai ir Nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui.<sup>66</sup> Seimo narių grupė prašė ištirti, ar nurodytos teisės aktų normos pagal turinį atitinka LR Konstituciją, ar minėti įstatymai pagal priėmimo tvarką neprieštarauja LR Konstitucijai. Tai yra, ar Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta nuostata, kad „Vyriausybė turi teisę strateginiams investuotojams mokesčių nedidindami terminą pratęsti iki 10 metų“ neprieštarauja LR Konstitucijai. Analizuodamas bylą, Konstitucinis teismas, priešingai nei ankstesnėse bylose, pradėjo vertinti LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį, 67 straipsnio 15 punktą kartu ir nustatė jog: „Pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.

---

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“, Nr. 88-2724.

LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nustatyta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas. Taigi tik įstatyme gali būti nustatyti mokėjimo terminai, išimtytys ar lengvatos. Konstitucinis Teismas kaip minėta šiame nutarime, yra pažymėjęs, kad tais atvejais, kai LR Konstitucijoje konkretūs įgaliojimai yra priskirti vienai ar kitai valstybės institucijai, ji negali šių įgaliojimų perduoti kitai valstybės institucijai, o kita valstybės institucija negali jų perimti. Pagal ginčijamo Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalį Vyriausybei perduota teisė strateginiam investuotojui mokesčių nedidininimo terminą pratęsti iki 10 metų, t. y. įstatymu Seimas jam Konstitucijoje tiesiogiai priskirtus įgaliojimus perdavė Vyriausybei.” Šiuo atveju Konstitucinis Teismas padarė išvadą, jog Vyriausybei suteikti įgaliojimai nustatyti teisę strateginiam investuotojui mokesčių nedidininimo terminą pratęsti iki 10 metų, prieštaravo LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui bei 127 straipsnio 3 daliai.<sup>67</sup>

Kitas nutarimas, kuriame Konstitucinis Teismas laikėsi tos pačios pozicijos dėl LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatos sampratos yra 2002 m. birželio 3 d. Šiame nutarime buvo aiškinamasi, ar Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 “Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ neprieštarauja Konstitucijai. Pareiškėjai savo argumentus grindė tuo, jog: „remiantis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi, mokesčius, kitas įmokas į biudžetą ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai, taip pat, Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte įtvirtinta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, tuo tarpu atskaitymai valstybiniam keliams tirsti ir prižiūrėti buvo nustatyti Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimu Nr. 99 “Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“, o ne Seimo priimtu įstatymu.“<sup>68</sup> Savo argumentuose pareiškėjai, taip pat, pabrėžė, 1991 m. spalio 8 d. Seimo priimtą Lietuvos Respublikos transporto veiklos pagrindų įstatymą, kuriame nustatyta, kad už naudojimąsi automobilių keliais fiziniai ir juridiniai asmenys moka Vyriausybės nustatyto dydžio rinkliavas.<sup>69</sup> Pareiškėjų nuomone, išleistas nutarimas tik realizavo Transporto veiklos pagrindų įstatymo reikalavimą, todėl jis negalėtų prieštarauti jau minėtosioms Konstitucijoms straipsnių dalims ir punkтам.

---

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“, Nr. 88-2724.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 55-2199.

<sup>69</sup> *Ibid.*

Šiame nutarime Konstitucinis Teismas pirmą kartą paminėjo, jog LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą „Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“ ir 127 straipsnio 3 dalis „Mokesčius ir kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“ turi sąveikauti kartu. Įžvelgęs šį santykį, Konstitucinis Teismas 2002 m. birželio 3 d. nutarime padarė didelę reikšmę tolesnei mokesčių konstituciniai doktrina turėjusia išvadą, jog: „pagal Konstituciją valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu.“ Savo nutarime Konstitucinis Teismas taip pat konstatavo, jog „nustatant mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžti tokie esminiai elementai kaip mokesčio ar kito privalomo mokėjimo mokėtojas, objektas, dydžiai, išimtys bei lengvatos, mokėjimo terminai.“ Minėtuju Vyriausybės nutarimu buvo nustatyta pinigine prievolė valstybei – atskaitymai, skirti valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti. Konstitucinio Teismo nuomone, atsižvelgus į LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą prasmę, šiuos atskaitymus reikia laikyti privalomais mokėjimais, todėl vadovaujantis LR Konstitucija, tokie mokėjimai turėjo būti nustatyti tik Seimo priimtu įstatymu. Šis teiginys leidžia daryti išvadą, jog minėtasis Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 prieštaravo LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

V. Sinkevičiaus teigimu, šis nutarimas yra svarbus ne tik tuo, jog jame pirmą kartą pateikta gan aiški LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies samprata ir suformuota gana vientisa mokesčių, kitų privalomų mokėjimų į biudžetą oficiali konstitucinė doktrina, bet ji kartu ir paneigia Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. nutarimuose pateiktą atitinkamų LR Konstitucijos nuostatų sampratą. Tačiau, kaip teigia kai kurie teisės teoretikai, iškyla problema, jog Konstitucinis Teismas kartu nepaneigia savo ankstesniuose nutarimuose pateiktos sampratos, todėl kyla neaiškumų, kuria samprata reikėtų vadovautis.<sup>70</sup> Nepaisant šioje vietoje galinčių kilti diskucijų, kuria Konstitucinio Teismo praktika, reikėtų vadovautis, galima pagrįstai teigti (atsižvelgiantį ir į paties Konstitucinio Teismo formuojamą doktriną dėl teismo precedentų), kad sprendžiant klausimą, ar kuris nors teisės aktas, susijęs su mokesčiais, neprieštaruja LR Konstitucijai reikia remtis naujausia Konstitucinio Teismo suformuota praktika.

Pagal Konstitucinio Teismo jurisprudenciją (2006 m. kovo 28 d. ir 2007 m. spalio 24 d. Konstitucinio Teismo nutarimai) teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų precedentų – sprendimų analogiškose

---

<sup>70</sup> SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*. Jurisprudencija. 2005, 67(59); p. 45

bylose. Tačiau remtis teismų precedentais reikia itin apdairiai. Teismams sprendžiant bylas precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, t. y. precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktinėms aplinkybėms arba labai panašios į jas ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas.<sup>71</sup> Be to, turi būti atsižvelgiama į precedento sukūrimo laiką ir į kitus turinčius reikšmės veiksnius, kaip antai: į tai, ar atitinkamas precedentas atspindi susiformavusią teismų praktiką, ar yra pavienis atvejis; į sprendimo argumentacijos įtikinamumą; į sprendimą priėmusio teismo sudėtį (į tai, ar atitinkamą sprendimą priėmė vienas teisėjas, ar teisėjų kolegija, ar išplėstinė teisėjų kolegija, ar visa teismo (jo skyriaus) sudėtis); į tai, ar dėl ankstesnio teismo sprendimo buvo pareikšta teisėjų atskirųjų nuomonių; į galimus reikšmingus pokyčius (socialinius, ekonominius ir kt.), įvykusius priėmus atitinkamą precedento reikšmę turintį teismo sprendimą, ir kt.<sup>72</sup>

Pagal Konstitucinio teismo jurisprudenciją (t.y. 2001 m. liepos 18 d. Konstitucinio Teismo nutarimą) teisinio saugumo principas yra vienas iš esminių LR Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų. Jis reiškia valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisinių santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus interesus bei teisėtus lūkesčius. Teisinio saugumo principo paskirtis yra laiduoti asmens pasitikėjimą savo valstybe ir teise. Analizuodamas šį principą Konstitucinis Teismas išskyrė du aspektus. Pirma, teisinio saugumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui (jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, teisės norminiai aktai turi būti nustatyta tvarka paskelbiami ir t.t.). Antra, teismas nurodė, kad pagal šį principą teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos ir nepažeidžiant LR Konstitucijos principų ir normų, be to, šis principas reikalauja, kad būtų užtikrintas jurisprudencijos tęstinumas.

Apibendrinant aptartas teisinio saugumo principo aiškinimo koncepcijas, pastebėtina, kad tai yra sudėtinis principas, kurio vienas iš svarbiausių elementų yra

---

<sup>71</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. kovo 28 d. nutarimas: "Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 62 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 69 straipsnio 4 dalies (1996 m. liepos 11 d. redakcija), Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 11 straipsnio 3 dalies (2002 m. sausio 24 d. redakcija), 96 straipsnio 2 dalies (2002 m. sausio 24 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai" bylos nr. 33/03

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2007 m. spalio 24 d. nutarimas "Dėl Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso 4, 165 straipsnių (2002 m. vasario 28 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai", bylos nr. 26/07

stabilumo ir nuspėjamumo (numatomumo) užtikrinimas. Tuo tarpu teismo precedento vienas iš svarbiausių elementų yra ne kas kita, o teismų sprendimų prognozuojamumas ir jurisprudencijos tęstinumas.

Dar vienas pavyzdys, Seimui suteiktų įgaliojimų pažeidimui konstatuoti, yra analizuojamas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarime „Dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, LR muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties LR Konstitucijai“, byloje Nr.29/04<sup>16</sup>. Šioje byloje Šiaulių apygardos administracinis teismas pateikė Konstituciniam Teismui prašymą, dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio nuostatos dalies, kurioje nustatyta delspinigių dydį už ne laiku sumokėtą mokestį ir delspinigių mokėjimo bei skaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio metinę palūkanų normą, taip pat kad finansų ministras šią normą padidina, bet ne daugiau kaip 10 punktų, ir Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnis ta apimtimi, kuria nustatyta, kad delspinigių už nesumokėtus arba laiku nesumokėtus muitus dydį nustato finansų ministras, neprieštaravimo Lietuvos Respublikos LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, kuriame nustatyta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, ir 127 straipsnio 3 daliai, kurioje nustatyta, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.<sup>73</sup> Pareiškėjas prašymą grindė tuo, jog vadovaujantis LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu ir 127 straipsnio 3 dalimi, visi mokesčių elementai turi būti nustatyti įstatymu. Todėl šiuo atveju Seimas savo konstitucinių įgaliojimų negalėjo perduoti jokiai kitai institucijai, įskaitant ir Vyriausybę, tuo tarpu šiuo atveju, pareiškėjo nuomone, finansų ministrui buvo suteikti įgaliojimai įsiterpti į tokią išimtinę Seimo kompetenciją.

Minėtoje byloje Konstitucinis teismas akcentavo, jog ginčijamu teisiniu reguliavimu buvo nustatyti ne nauji mokesčiai, bet delspinigiai – mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonė, taigi buvo patvirtinta paties Seimo nustatytų mokestinių prievolių netinkamo vykdymo finansinių padarinių (delspinigių) skaičiavimo tvarka. Kartu buvo konstatuota, jog delspinigių dydį už ne laiku sumokėtą mokestį ir delspinigių mokėjimo bei skaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinį praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos

---

<sup>73</sup> Lietuvos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 29/04.

valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį rodiklį. Delspinigių dydis nustatomas palūkanų normą padidinus iki 10 punktų, taip pat, įstatymų leidėjas įstatymu privalo nustatyti ne tik subjektą (valstybės instituciją, pareigūną), kuris turi įgaliojimus konstatuoti minėtus rodiklius, nuo kurių pagal įstatymą priklauso toks delspinigių dydis, ir pagal šiuos rodiklius nustatyti tokių delspinigių dydžius, bet ir įstatyme nurodyti kriterijus, kuriais, nustatydamas tuos delspinigių dydžius, minėtas subjektas turi vadovautis.<sup>74</sup> Atsižvelgus į situaciją galima būtų teigti, jog palūkanų normos didinimas neperžengė įstatymo nurodytų ribų, nors iškyla klausimas, kodėl įstatyme esančia formuluoته „iki 10 punktų“ buvo naudojama maksimaliai ir kiekvieną kartą buvo didinta 10 punktų. Šioje situacijoje finansų ministras, buvo gavęs įgaliojimus nustatyti ne tik delspinigių dydį už paveluotai sumokėta mokesť, tačiau ir turėjo teisę savo nuožiūra neviršydamas nustatytos 10 punktų ribos didinti palūkanų normą. Konstitucinis Teismas padarė išvadą, jog šie finansų ministro įgaliojimai prieštaravo LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai ir konstituciniam teisinės valstybės principui.

Šioje darbo dalyje išanalizuota Konstitucinio Teismo doktrina leidžia daryti išvadą, jog Konstitucinis Teismas toliau laikosi pozicijos, jog mokesčius Lietuvoje gali nustatyti tik Seimas.

### 3.3. Mokesčio bazės nustatymas

Išanalizavus Konstitucinio Teismo nutarimus, kuriuose buvo atskleista, mokesčių teisinių santykių reguliavimas, taip pat, konstatuota jog „nustatant mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžti tokie esminiai elementai kaip mokesčio ar kito privalomo mokėjimo mokėtojas, objektas, dydžiai, išimtys bei lengvatos, mokėjimo terminai,“ svarbu analizuoti ir dar vieną mokesčio elementą, kuris tiesiogiai minėtuose nutarimuose nėra akcentuotinas, tačiau mokesčių santykiuose užima svarbią vietą – mokesčio bazė.

Detaliausiai analizuojantis šį elementą yra Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo ir kitų mokesčių

---

<sup>74</sup> Lietuvos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 29/04.

administravimo įstatymo normų“. Šiuo atveju pareiškėjai prašė ištirti, ar Mokesčių administravimo įstatymo 27<sup>1</sup> straipsnio nuostata, kurioje nustatyta, kad “mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliota institucija“ neprieštaruoja LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai. Taip pat pareiškėjams kėlė abejonių, ar neprieštaruoja LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai ir Mokesčių administravimo 5 straipsnio 2 daliai, 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarime Nr. 1073 “Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“, esanti nuostata „mokesčio bazė nustatoma netiesiogiai tuo atveju, kai jos neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymu nustatyta tvarka“. <sup>75</sup> Trečiasis prašymas buvo ištirti, ar minėtojo 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nuostata “mokesčio bazė nustatoma netiesiogiai tuo atveju, kai jos neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka“ neprieštaruoja tai pačiai LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai. Pareiškėjai savo argumentus grindė tuo, kad Mokesčių administravimo įstatyme esantis 27<sup>1</sup> straipsnis, nustatantis, jog būtent Vyriausybė tvirtina mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus, leidžia Vyriausybei taip pat nustatyti ir mokesčio bazę.

Nutarimo pražioje Konstitucinis Teismas, atkartoja šiame darbe analizuotus Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. nutarimus ir juose įtvirtintą 127 straipsnio 3 dalies nuostata, jog „mokesčius gali nustatyti tik įstatymas“ bei 67 straipsnio 15 punkte nustatytą subjektą, Seimą, kuris nustato mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus. Taip pat Konstitucinis Teismas mini jog norint užtikrinti tinkamą mokesčių mokėjimą ir surinkimą, būtina užtikrinti ir jų mokėjimo tvarką. Tai reiškia, jog mokesčių teisinį reguliavimą turi apimti tiek mokesčių nustatymas įstatymu, tiek ir mokesčių įgyvendinimo tvarkos nustatymas. <sup>76</sup> Toliau plėtodamas ir tirdamas pareiškėjų prašymą dėl Mokesčių administravimo 27<sup>1</sup> nuostatos “mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliota institucija“ Konstitucinis Teismas neatsieja minėtosios nuostatos nuo Mokesčių administravimo įstatymo 27<sup>1</sup> esančios „jei mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius <...> turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir pasirinkti mokesčio

---

<sup>75</sup>Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. Lapkričio 17 d. nutarimas “ Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai”, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>76</sup> Ibid.

bazės nustatymo metodus“ nuostatos. Konstitucinio Teismo nuomone, norint atlikti teisingą tyrimą šios nuostatos turi būti vertinamos kartu.

Konstitucinis Teismas, norėdamas įvertinti Mokesčio administravimo nuostatos atitiktį LR Konstitucijai, pirmiausia pateikė „mokesčio bazės“ sąvoką, kuri yra Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje. Iš šios minėtame įstatyme pateiktos sąvokos Konstitucinis Teismas sprendė, jog „mokesčio bazė“ būtų galima apibūdinti per du elementus: 1) mokesčio bazė – tai apmokestinamasis objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas); 2) šis apmokestinamasis objektas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka turi būti įvertintas pinigų suma.<sup>77</sup> Šios dvi sąvokos „apmokestinamasis objektas“ ir „mokesčio dydis“ (tarifas) jau yra analizuotos konstitucinėje doktrinoje ir vadovaujantis ja, šie du elementai yra nustatomi tik įstatymu ir jokie žemesnės galios teisės aktai jų negali nustatyti. Toliau, pažymima, jog Mokesčių administravimo įstatyme yra pateiktos ir kitos sąvokos „apmokestinimo tvarka“ apibrėžimas, kuris nustato, jog: „apmokestinimo tvarka – mokesčio įstatymo nustatytas mokesčio mokėtojas, mokesčio bazė, mokesčio dydžiai (tarifai), mokesčio lengvatos, baudos ir delspinigiai, mokesčio mokėjimo bei išieškojimo taisyklės“. Čia matome analizuojamą „mokesčio bazė“ sąvoką. Konstitucinis Teismas nustatė, jog būtent šis apibrėžimas ir jame pavartota formuluotė „mokesčio įstatymo nustatyta“ pažymi, jog mokesčio bazė taip pat turėtų būti nustatyta ne jokių kitu aktu, o įstatymu.

Analizuojant ir vertinant kitus įstatymus, juose vartojama sąvoka „mokesčio bazė“ gali būti naudojama apibūdinti apmokestinamąją vertę, kaip tai yra padaryta Paveldimo turto mokesčio įstatymo 5 straipsnyje, ši apmokestinamoji vertė yra apskaičiuojama Vyriausybės. Pelno mokesčio įstatyme „mokesčio bazės“ sąvoka apibrėžia, jog „Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje“. Konstitucinis Teismas pažymi, jog atitinkamus mokesčius nustatančiuose įstatymuose sąvoką „mokesčio bazė“ atspindi apmokestinamąjį objektą, o atitinkamo mokesčio pobūdis gali lemti, kad tokį mokesčių nustatančiame įstatyme apmokestinamasis objektas

---

<sup>77</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. Lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.



gali būti apibūdinamas vartojant įvairias sąvokas.<sup>78</sup> Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme apmokestinamasis objektas yra apibūdinamas, kaip „ apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis“<sup>79</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme apmokestinamasis objektas yra apibūdinamas kaip „ apmokestinamosios pajamos“. Iš šio Konstitucinio Teismo formulavimo, galima daryti prielaidą, jog sąvoka „mokesčio bazė“ gali atspindėti apmokestinamąjį objektą bei būti vartojama kaip jo sinonimas.

Konstitucinio Teismo teigimu, mokesčio bazės nustatymas įstatymo nustatyta tvarka reiškia, jog nustatant konkretų apmokestinamąjį objektą (mokesčio bazę), kuriam turi būti pritaikytas mokesčio dydis (tarifas) turi būti vadovaujama atitinkama mokesčių nustatančiu įstatymu.<sup>80</sup> Taip pat mokesčio bazės nustatymas įstatymo nustatyta tvarka atsižvelgiant į mokesčio pobūdį gali apimti ir kitus įstatymu įtvirtintus elementus (reikalavimus).<sup>81</sup> Vadinasi, Konstitucinis Teismas daro išvadą, jog: „sąvoka „nustatyti mokesčio bazę įstatymo nustatyta tvarka“ iš esmės reiškia konkrečios mokesčio bazės apskaičiavimą įstatymo nustatyta tvarka.“<sup>82</sup>

Vadovaujantis Konstitucinio Teismo išvada dėl mokesčio bazės nustatymo yra aišku, jog mokesčio bazė gali būti nustatyta ir apskaičiuota tik įstatymo tvarka. Tačiau dar viena problema iškyla, kurią kelia ir bylos pareiškėjai, jog ne visais atvejais mokesčio administratorius gauna visus reikalingus dokumentus mokesčiams apskaičiuoti. Neretu atveju mokesčio mokėtojai išvis nepateikia, pateikia klaidingus duomenis apie savo pajamas, turtą, jų panaudojimą. Esant tokiems trūkumams, mokesčių apskaičiavimas ir sumokėjimas vis tiek yra neišvengiamas. Norint apskaičiuoti mokesčius, reikalingas apmokestinamasis objektas. Be mokesčio bazės dydžio nustatymo, apmokestinamojo

---

<sup>78</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. Lapkričio 17 d. nutarimas „ Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>79</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Valstybės žinios, 2002-04-05, Nr. 35-1271

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „ Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>81</sup> *Ibid.*

<sup>82</sup> *Ibid.*

objekto apskaičiavimas nėra galimas. Kaip pažymi Konstitucinis Teismas: „Teisinėje valstybėje negali būti tokios teisinės situacijos, kai įstatymu nustatytus mokesčius nebūtų nustatyta, kaip konkrečiai mokesčio bazė (jos dydis) nustatoma (apskaičiuojama) tuo atveju, kai konkrečios mokesčio bazės (jos dydžio) negalima nustatyti (apskaičiuoti) tiesiogiai.“<sup>83</sup>

Konstitucinis Teismas priimdamas nutarimą analizavo senąją Mokesčių administravimo įstatymo redakciją ir joje esantį 27<sup>1</sup> straipsnį, šiuo metu galiojančioje redakcijoje, kurioje Mokesčių administravimo įstatymo 70 str. 1 dalyje nustatyta, jog: „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prirėikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.“<sup>84</sup> Šios mokesčio administratoriaus pareigos rodo, jog negalint nustatyti mokesčio bazės, mokesčio administratorius yra įpareigotas nustatyti mokesčio bazę netiesiogiai. Todėl grįžtant prie minėtosios bylos, kurioje pareiškėjai ginčijo Mokesčių administravimo įstatymo 27<sup>1</sup> straipsnio nuostatą „jei mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius <...> turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir

---

<sup>83</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>84</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

pasirinkti mokesčio bazės nustatymo metodus“ vadovaujantis Konstitucinio Teismo argumentais, ši nuostata neprieštarauja LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai.<sup>85</sup>

Analizuojant Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo (toliau – LVAT) formuojamą praktiką, galima pastebėti, jog „mokesčio bazės“ netiesioginio nustatymo doktrina, kuri buvo suformuota Konstitucinio Teismo, yra vadovujamasi iki pat šių dienų. Vadovaujantis LVAT išnagrinėta byla EA – 305 – 438/2018, kurioje uždaroji akcinė bendrovė „Baltic Ground Service“ kreipėsi į teismą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo panaikinimo, kuriuo įmonei buvo apskaičiuotas pelno mokestis bei pelno mokesčio delspinigiai. Atsiliepime pareiškėjai prašė Vilniaus Apygardos teismo kreiptis į Konstitucinį Teismą dėl Plonosios kapitalizacijos taisyklės atitikimo LR Konstitucijai.<sup>86</sup> LVAT pažymėjo, jog remiantis Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 3 dalimi, kadangi minėtame įstatyme yra nustatyti pelno mokesčio esminiai elementai (mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydis, mokėjimo terminai, išimties ir lengvatos, dėl to Vyriausybei yra perduota nustatyti tvarką, kuria būtų apskaičiuojamas mokėtino mokesčio dydis konkrečiam mokesčio mokėtojui esant tam tikroms sandorių aplinkybėms.<sup>87</sup> LVAT vadovavosi, šiame darbe jau analizuotu Konstitucinio Teismo nutarimu, kuriame pabrėžiame, jog tokios tvarkos, kuriomis yra apskaičiuojamas mokesčio dydis gali būti nustatytas ir poįstatymiais teisės aktais, todėl Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimu Nr. 1575 patvirtintos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės, kurios ir nustato konkrečiam mokesčio mokėtojui mokėtino mokesčio dydžio apskaičiavimo tvarką, atsižvelgiant į konkrečių sandorių ir ūkinių operacijų aplinkybes, kolegijos nuomone, neprieštarauja LR Konstitucijai.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“, Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

<sup>86</sup> Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Baltic Ground Service“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-305-438/2018.

<sup>87</sup> *Ibid.*

<sup>88</sup> Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo kolegija. 2018 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Baltic Ground Service“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-305-438/2018.

### 3.4. Mokesčio lengvatų nustatymo problemos

Kaip jau minėta anksčiau šiame darbe, vadovaujantis 1998 m. spalio 9 d. nutarimu „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, kiekvieną mokesčių, nustatytą įstatymu, galima apibūdinti jo vidaus struktūros elementais, kaip mokesčio objektu, mokesčio tarifu, mokesčių santykiu subjektais, jų teisėmis ir pareigomis, mokesčio dydžiais (tarifais), mokesčio terminais, išimtimis bei mokesčio lengvatomis. Mokesčio lengvata galima būtų įvardinti kaip bene vieną iš esminių elementų mokesčio struktūroje. Šis elementas yra svarbus tiek mokesčių mokėtojui, tiek ir mokesčio administratoriui. Visgi, galima teigti, jog lengvatos nėra privalomas mokesčio struktūros elementas, kadangi ne visuose mokesčių įstatymuose lengvatos būna nurodytos.<sup>89</sup> Nors sąvoka „lengvatos“ suponuotų teigiamo bei asmenims naudingo rezultato atsiradimą, visgi, viena aktualiausių problemų būtent susijusi su teisinėmis lengvatomis.

Mokesčio lengvatos samprata yra traktuojama gan skirtingai. Lietuvos Respublikos mokesčio administravimo įstatymo 2 straipsnio 10 dalyje mokesčio lengvata įvardinta, kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis.<sup>90</sup> Profesorius B. Sudavičius, papildydamas šią sąvoką, teigia, jog: lengvata suteikia mokesčio mokėtojui teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesčių.<sup>91</sup> Nustatant mokesčių lengvatas ir jas taikant, yra siekiama palengvinti mokesčių našta pavieniams mokesčių mokėtojams ar jų grupėms.<sup>92</sup> Profesorės Z. Gineitienės teigimu, mokesčių lengvata yra laikinas ar nuolatinis nukrypimas nuo mokesčio norminės struktūros.<sup>93</sup> LVAT savo nutartyje Nr. A<sup>442</sup>-2316/2011 pabrėžė, jog: „pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš pastarojo (mokesčių mokėtojų lygybės) bei mokesčio visuotinio privalomumo principų“. Nepaisant sampratų įvairovės,

---

<sup>89</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 103

<sup>90</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>91</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 104

<sup>92</sup> *Ibid.*

<sup>93</sup> GINEITIENĖ, Z. Verslo kūrimas ir valdymas. Vilnius: Rosma, 2005. – 327 p. – ISBN 9986-00-444-6, p. 20

galima pastebėti, jog mokesčių lengvatos yra veikiamos ir gali kisti priklausomai nuo valstybės vykdomos socialinės ir ekonominės politikos pokyčių.<sup>94</sup>

Analizuojant Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnį, kuriame nustatoma, jog: „Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.“<sup>95</sup> galima daryti prielaidą, jog vadovaujantis šiuo įtvirtintu principu, nei vienam mokesčio mokėtojui (mokesčio mokėtojų grupei) negali būti sudarytos ar taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos kitų to paties mokesčio mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net nuo paties mokesčių mokėtojų atžvilgiu priklausomai nuo jų vykdomos veiklos pobūdžio ir rūšies ar net nuo paties mokesčių mokėtojo statuso.<sup>96</sup> Kartu pažymėtina, kad mokesčių įstatymai numato ir išimtis iš šio bendro apmokestinimo principo, įtvirtindami mokesčių mokėtojų teisę į mokesčių lengvatų taikymą.<sup>97</sup> Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog įstatymai gali nustatyti „nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu“.<sup>98</sup> Norint tą teisinį nevienodumą taikyti, reikėtų labai aiškiai ir objektyviai nurodyti asmenų teisinės padėties skirtumus. Asmuo, norintis įgyti teisę naudotis lengvata, privalo pateikti dokumentus savo teisėms pagrįsti. Kitu atveju, vadovaujantis LR Konstitucijos 29 straipsnio dalimi, būtų pažeistas lygybės principas.

Analizuojant Konstitucinio Teismo doktriną, ne viename nutarime yra aptariama lengvatų taikymo problematika, atsižvelgiant į LR Konstitucijoje įtvirtintą lygiateisiškumo principą, kaip to pavyzdį galima pateikti 2015 m. rugsėjo 22 d. Konstitucinio Teismo nutarimą, kuriame pareiškėjai prašė ištirti, ar Lietuvos Respublikos nekilnojamo turto mokesčio įstatymas tiek, kiek jame nėra galimybė atleisti fizinius asmenis – mokesčio mokėtojus, pagal šio įstatymo 7 straipsnio 6 dalies nuostatą, pagal kurią šeimos narių nekilnojamasis turtas apmokestinamas visas kartu, taikant tokią pačią neapmokestinamąją

---

<sup>94</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 104

<sup>95</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>96</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 102

<sup>97</sup> *Ibid.*

<sup>98</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas. 1996 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 7/95.

vertę, kaip ir vieno fizinio asmens, pagal šį įstatymą neprieštarauja LR Konstitucijos 29 straipsnio 1 daliai.<sup>99</sup>

Konstitucinis Teismas, savo argumentus dėl Nekilnojamo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 6 dalies, grindė tuo, jog asmeniui, kuris yra įvardintas kaip šeimos narys, dėl to jog, yra sutuoktinis, asmuo, vienas auginantis vaiką (įvaikį), arba su jais gyvenantis vaikas (įvaikis) iki 18 metų, yra nustatytas mažiau palankus apmokestinamo nekilnojamo turto mokesčių reguliavimas, lyginant su kitais fiziniais asmenimis.<sup>100</sup> Taip pat, Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog: „asmens, kuris yra laikomas šeimos nariu, jam priklausantis ar jo įsigyjamas nekilnojamas turtas yra apmokestinamas kartu su atitinkamu kitų jo šeimos nariais laikomų asmenų turtu, nustačius bendrą viso šio turto vertę; apskaičiuojant nekilnojamojo turto mokestį, tiek fizinio asmens, kuris nelaikomas šeimos nariu, turtui, tiek visam šeimos narių turtui taikoma tokia pati neapmokestinamoji vertė; taip yra sudaromos prielaidos nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinti šeimos nariu laikomo asmens mažesnės vertės nekilnojamąjį turtą, palyginti su atitinkamu kitų fizinių asmenų turtu.“<sup>101</sup> Vadovaujantis šiais argumentais, Lietuvos Konstitucinis Teismas pripažino, jog toks teisinis reguliavimas prieštarauja LR Konstitucijoje įtvirtinam asmenų lygybės principui, „nes šeimos nariais laikomi asmenys nekilnojamojo turto mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo aspektu yra traktuojami skirtingai nei kiti fiziniai asmenys, nors tarp jų apmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu aspektu nėra tokių skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisinamas“.<sup>102</sup>

Toje pačioje byloje pareiškėjas taip pat ginčijo ir teisinį reguliavimą, kuriuo buvo nustatyta, kad vadovaujantis įstatymu mokesčio mokėtojai, kurių mokestis yra įskaitomas į savivaldybių biudžetus, turi teisę į mokesčio sumažinimą ar atleidimą nuo jo, tuo tarpu mokesčio mokėtojai, kurių mokamas mokestis yra įskaitomas į valstybės biudžetus, tokios teisės neturi.<sup>103</sup> Nors atsižvelgiant į apmokestinamąjį objektą, negalima išvelgti reikšmingų skirtumų ar kitų vertinamųjų požymių, pagal kuriuos šie mokesčių mokėtojai turėtų būti vertinami skirtingai. Lietuvos Konstitucinis Teismas šiuo atveju, vėl analizavo

---

<sup>99</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 17/2013.

<sup>100</sup> *Ibid.*

<sup>101</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 17/2013

<sup>102</sup> *Ibid.*

<sup>103</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 17/2013.

įstatymo nuostatų atitiktį LR Konstitucijoje įtvirtintam asmenų lygybės principui ir argumentavo, jog mokesčio mokėjimo sąlygos šiuo atveju skyrėsi pagal nuosavybės teisių objektus, kadangi vieni mokesčių mokėtojai turėjo mokėti už statinius (patalpas), kurių bendra vertė viršijo 1 milijoną litų, kiti šį mokestį turėjo mokėti už kitokį nekilnojamąjį turtą, todėl šiuo atveju, skirtumas buvo daromas ne pagal nuosavybės teisių subjektų požymius, o tai reiškia, kad ir konstitucinis asmenų lygiateisiškumo požymis nebuvo pažeistas.

Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą lengvatos sąvoka yra gan siaura, nes perteikia tik mokesčio lengvatos turinį (išskirtinių apmokestinimo sąlygų nustatymą), šis neapibrėžtumas, leidžia įvairiai interpretuoti išskirtinių apmokestinimo sąlygų terminą. B. Sudavičius pastebi, jog norint išvengti skirtingų apmokestinimo sąlygų interpretavimo, jau pačioje lengvatos sąvokoje turėtų atsispindėti ne tik mokesčių lengvatų turinys (išskirtinės apmokestinimo sąlygos), bet ir lengvatų formos.<sup>104</sup> Vadovaujantis bendromis taisyklėmis bei Konstitucinio Teismo nutarimais, lengvatos yra nustatomos įstatymu. Tai galima įžvelgti ir Mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje, kurioje nustatyta, kad „Mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką“.<sup>105</sup> Vadovaujantis šia nuostata, mokesčių lengvatos, susijusios su konkrečiu mokesčio apskaičiavimo tvarka ar tarifu, gali būti nustatomos tik atitinkamais mokesčius įteisinančiais įstatymais, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymu) ir kitais, taip pat Seimo ratifikuotomis, įsigaliojusiomis ir Lietuvoje taikomomis tarptautinėmis sutartimis bei Europos bendrijų muitų teisės aktais.<sup>106</sup> Visgi, vadovaujantis lengvatų tvarkos nustatymu, galima pastebėti, jog yra atvejų, kai mokesčio lengvatos gali būti nustatomos ir Vyriausybės. Šiam teiginiui pagrįsti pateikiame, 2000 m. kovo 15 d. Konstitucinio Teismo nutarimą „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo LR Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 ir 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui<sup>107</sup> Šiame nutarime, Konstitucinis Teismas „teisinį

<sup>104</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 104

<sup>105</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>106</sup> MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė, Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 92.

<sup>107</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 ir 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, Nr. 22/98.

mokesčių reguliavimą įvardijo ne tik kaip mokesčių nustatymą įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarką, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais“.<sup>108</sup> Šiuo atveju Vyriausybė veikė neperžengdama jai mokesčio įstatymu nustatytą įgaliojimų, nustatant mokesčio lengvatas.

Kaip teigia, profesorius B. Sudavičius, aiškinantis mokesčių lengvatų nustatymo tvarką, būtina atsižvelgti ir į Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 2 dalį, kurioje teigiama, kad: „Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, <...>“.<sup>109</sup> Vadovaujantis šios normos aiškinimu, galima daryti prielaidą, jog mokesčių lengvatos gali būti nustatomos ne tik įstatymu, tačiau ir kitų valdžios institucijų priimamais teisės aktais. Šiai prielaidai pagrįsti, galima vadovautis LR Konstitucijoje įtvirtinta 121 straipsnio 2 dalies nuostata, kurioje nustatoma, jog „savo biudžeto sąskaita savivaldybių tarybos gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas“<sup>110</sup>. Tai reiškia, jog yra atvejų, kuomet savivaldybės institucijoms yra perduodama teisė nustatyti mokesčių lengvatas. Šių įgaliojimų perdavimas nereiškia, jog yra pažeidžiamas Mokesčių administravimo 4 straipsnis, tačiau šie savivaldybių įgaliojimai nėra absoliutūs, todėl bet kokiame atveju būtina laikytis įstatymuose nustatytų jų realizavimo sąlygų, t.y. savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti tik tų mokesčių, kurie yra įskaitomi į savivaldybių biudžetą, lengvatas. Taip pat mokesčių įstatyme nesant nuorodos dėl teisės priimti savivaldybėms sprendimus dėl lengvatų teikimo, savivaldybių tarybų sprendimai negali būti priimti. Nuoroda pasireiškia tuo, jog savivaldybės turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti atitinkamą mokesčių arba visai nuo jo atleisti.<sup>111</sup> Vadovaujantis šia nuostata, galima teigti, jog šiuo atveju valstybės biudžetas nenukenčia, kadangi savivaldybės visą tai daro savo sąskaita. Paveldimo turto mokesčio įstatyme galima pastebėti, jog savivaldybių tarybos turi platesnę teisę nustatant lengvatas, kadangi jos gali ne tik atleisti ar sumažinti mokesčių, bet

---

<sup>108</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitinkimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“, Nr. 22/98.

<sup>109</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2010 76, p. 106

<sup>110</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, nr. 33-1014

<sup>111</sup> Šiaulių Apygardos Administracinio Teismo kolegija. 2016 m. gegužės 25 d. nutartis administracinėje byloje L.B. V. Šiaulių rajono savivaldybės administracija ir Šiaulių rajono savivaldybės taryba, Nr.I-1428-362/2016.



ir atidėti mokesčio sumokėjimo terminus ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui po paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo.<sup>112</sup>

Savivaldybių tarybų nustatomos lengvatos, skirtingai nei visuotinės lengvatos, paprastai yra individualaus pobūdžio, kurios yra taikomos konkrečiam mokesčio mokėtojui pateikus rašytinį prašymą dėl mokesčio lengvatos nustatymo. Šiuo atveju, šių subjektų nėra numatyta įstatymuose ir jiems tokios lengvatos nėra taikomos pagal bendrai visiems taikomą lengvatų sistemą. Todėl darytina išvada, jog savivaldybė turi taikyti bei nustatyto papildomus kriterijus, kurie nėra įtvirtinti įstatyme.

Taigi, akivaizdu, jog mokesčių sistemoje lengvatų nustatymas yra gana komplikotas. Problemos yra glaudžiai susijusios su konstituciniu lygiateisiškumo principu, todėl jas nustatant privalu atkreipti dėmesį, ar nėra pastarasis principas pažeidžiamas. Tuo tarpu savivaldybėms nustatant lengvatas būtina laikytis įstatymuose numatytų sąlygų bei neperžengti jiems suteiktų įgaliojimų.

### 3.5. Mokesčių mokėtojų lygybės principo konstitucinė samprata

Asmens lygybės principas bendrąja prasme reiškia, kad asmenys negali būti diskriminuojami jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimo ar pažiūrų pagrindu.<sup>113</sup> Šio principo pažeidimu būtų galima laikyti asmenų nevienodą vertinimą nepaisant to, kad to skirtumo tarp jų ir nebūtų. Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje yra įtvirtintas mokesčių lygybės principas, kuriame nustatoma, jog: taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatyme nustatytų sąlygų yra lygūs.<sup>114</sup> Šis principas yra kildinamas iš LR Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalies, kuriame yra įtvirtintas jau minėtas asmenų lygybės principas. Mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo<sup>115</sup> įtvirtinimas mokesčių teisėje. Todėl, norint išsamiai aiškinti mokesčių mokėtojų lygybės principą, privaloma atsižvelgti į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktriną. Šia doktrina vadovaujantis, lygybės principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą

<sup>112</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios.-2002, Nr.: 123-5531 str. 7.

<sup>113</sup> ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema: Jurisprudencija, 2005, t. 70(62); p. 68

<sup>114</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, nr. 63-2243.

<sup>115</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, nr. 33-1014

taikyti skirtingiems asmenims.<sup>116</sup> Šis principas taip pat įpareigoja vienodus faktus vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai, tačiau nepaneigia to, kad įstatymu gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingoje padėtyje, atžvilgiu.<sup>117</sup> Mokesčių administratorius privalo vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokesčio santykio dalyvių atžvilgiu.<sup>118</sup> Šio principo esmė yra ta, jog mokesčių įstatymai neturėtų suteikti išskirtinių apmokestinimo sąlygų atskiriems mokesčių mokėtojams (jų grupėms) priklausomai nuo jų vykdomosios veiklos pobūdžio ar net nuo mokesčio mokėtojo statuso. Įgyvendinant tokį principą siekiama, kad mokesčiai atliktų pagrindinę savo funkciją – užtikrintų valstybės (savivaldybės) pajamų gavimą, o ne spręstų pavienių ūkio subjektų ekonomines problemas kitų subjektų sąskaita<sup>119</sup>. Mokesčių teisėje šis antidiskriminacinis principas reiškia tai, kad visiems mokesčių mokėtojams mokesčių įstatymai ir apmokestinimo sąlygos taikomos vienodai, nesudarant skirtingoms mokėtojų grupėms skirtingų sąlygų.<sup>120</sup>

Vadovaujantis LVAT formuojam teismine praktika ir vertinant mokesčio administratoriaus pozicijos nenuoseklumą, galima paminėti bylą Nr. A5 -1000/2006, kurioje LVAT pažymėjo, kad: „remiantis tiek bendraisiais viešojo administravimo principais, tiek apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais, o ypač mokesčių mokėtojų lygybės principu, mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokesčių teisinių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai. Nagrinėtu atveju Telšių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimo aktas patvirtino, kad mokesčių administratorius, atlikdamas bendrovės, su kuria pareiškėjas buvo sudaręs pirkimo–pardavimo sutartį, patikrinimą ir vertindamas tuos pačius sandorius su pareiškėju (tą pačią PVM sąskaitą faktūrą), neneigė realaus ūkinės operacijos atlikimo, kaip tai darė byloje nagrinėtame mokesčiame ginče dėl pareiškėjo mokesčio patikrinimo. Įvertinusi visas bylos faktines aplinkybes, teisėjų kolegija pripažino, jog nebuvo įrodymų, kad prekių tiekimas kaip PVM objektas realiai

---

<sup>116</sup> PUZINSKAITĖ, E. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai: JURISPRUDENCE 2012, 19(2); p. 685

<sup>117</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo 5 straipsnio 12 dalies (2008 m. birželio 26 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 22/2011-28/2011.

<sup>118</sup> Lietuvos laisvosios rinkos institutas [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.] Prieiga: [https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2018/05/Mokesciu-moketoju-teises\\_.pdf](https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2018/05/Mokesciu-moketoju-teises_.pdf)

<sup>119</sup> MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B., *Mokesčių teisė* (Vilnius: Teisinės Informacijos Centras, 2003), p. 23,

<sup>120</sup> MEDELIENĖ, A. Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokesčius ginčus. Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Vilnius, 2012, p. 331

neįvyko, todėl konstatavo, jog pareiškėjas turi teisę į PVM atskaitą (2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A5 -1000/2006).<sup>121</sup>

Viename iš Konstitucinio Teismo nutarimų dėl „LR fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998m. Rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties LR Konstitucijai” buvo analizuojama, ar “Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) nuostata “Pajamų mokestis neišskaitomas: 1) pensininkams <...> iš kitų užsienio valstybių mokamų pensijų, kurios apmokestintos tose valstybėse” neprieštaravo LR Konstitucijos 29 straipsnio 1 daliai“. Pareiškėjas savo prašymą grindė tuo, jog pensininkai, gaunantys pensiją iš Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondų, valstybės ir savivaldybių biudžetų, yra neapmokestinami fizinių asmenų pajamų mokesčiu, o tais atvejais, kai pensija gaunama iš užsienio valstybių, tokia pensija yra apmokestinama. Nors pareiškėjo teigimu tokios pajamos yra vienu metu, jos skirtos minimaliam gyvenimo lygiui užtikrinti. Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog pagal LR Konstitucijos 52 straipsnį valstybė laiduoja piliečių teisę gauti senatvės ir invalidumo pensijas, socialinę paramą nedarbo, ligos, našlystės, maitintojo netekimo ir kitais įstatymų numatytais atvejais. Lietuvos gyventojai gali gauti pensijas, įvairias kitas išmokas iš kitų valstybių, tačiau jos, jeigu nėra atitinkamų tarpvalstybinių susitarimų, nelaikytinos išmokomis, mokamomis įgyvendinant iš LR Konstitucijos 52 straipsnio valstybei kylančias pareigas. Tokių išmokų, pensijų, skyrimo ir mokėjimo pagrindai nustatomi kitų valstybių teisės aktais, tačiau LR Konstitucijos atžvilgiu yra jos kitokios prigimties nei pensijos ar kitos išmokos, mokamos Lietuvos gyventojams įgyvendinant LR Konstitucijos 52 straipsnio nuostatas. Todėl Konstitucinis Teismas, išdėstęs savo argumentus ir nustatęs, jog įstatymų leidėjas turi diskreciją spręsti ar apmokestinti iš užsienio gautas įvairias išmokas ir pensijas, o, taip pat pripažinęs, jog išmokos ar pensijos iš kitų valstybių LR Konstitucijos atžvilgiu yra kitokios prigimties, nei pensijos ar išmokos, mokamos Lietuvos gyventojams, nusprendė, jog nėra jokio teisinio pagrindo teigti, jog „LR fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo“ nuostata prieštarauja LR Konstitucijos 29 straipsnio 1 daliai.<sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A5 -1000/2006.

<sup>122</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr. 47/03.

Ši Konstitucinio Teismo išvada leidžia daryti prielaidą, jog šioje byloje nėra įmanoma įžvelgti diskriminavimo, kadangi šiuo atveju užsienio valstybėje gaunamos pensijos ir pensijų, gaunamų Lietuvoje negalima būtų vadinti vienaarūšėmis pajamomis. Šis teiginys leidžia suprasti, jog tokiu atveju galima taikyti skirtingą apmokestinimą pagal skirtingas pajamas. Nors analizuojamos bylos atveju pajamos buvo vienodos – senatvės pensija, tačiau galima daryti išvadą, jog nors mokesčių lygybės principas turėtų siaurinti diskriminacijos ribas, tačiau šis principas gali būti taikomas tik su išimtimis.

Kitas svarbus aspektas susijęs su mokesčių teisėje įtvirtintu asmens lygybės principo pažeidimu, galėtų būti Nekilnojamo turto mokesčio įstatymo nuostatų aiškinimas. Visų pirma vadovaujantis minėtuoju įstatymu, apmokestinimas yra tik asmens nekilnojamasis turtas. Įstatymo nuostatos nereglamentuoja ir nepamokestina kito asmens turto, šiuo atveju, turima omenyje kilnojamąjį turtą arba Civilinio kodekso 1.98 straipsnio 2 ir 3 dalyse nekilnojamam turtui prilygintų daiktų. Tokiu atveju, galima daryti prielaidą, jog asmenims turintiems kitos rūšies nekilnojamąjį daiktą yra suteikiamos privilegijos. Nekilnojamojo turto apmokestinimas grindžiamas tuo, jog savivaldybės teikiamos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su gyvenvietėje esančiu nekilnojamuoju turtu.<sup>123</sup> Tačiau, šioje vietoje, kyla problema, kodėl savivaldybių teikiamas paslaugas turi finansuoti tik nekilnojamąjį turtą turintys asmenys. Visgi, konkrečiomis savivaldybių teikiamomis paslaugomis naudojasi visi savivaldybių gyventojai. Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedros doktoranto Vytauto Šulijos teigimu, faktiškai šis mokeskis perkeliamas visiems turto naudotojams (pvz.: nuomos mokesčio forma), todėl realiai mokesčių sumoka asmenys, kurie šiuo turtu naudojasi. Atsižvelgiant į tai, išskyrimas ir apmokestinimas tik nekilnojamojo turto neturėtų būti laikomas pažeidžiančiu asmenų lygybės įstatymui konstitucinę nuostatą<sup>124</sup>.

Bene daugiausiai diskusijų keliantis klausimas yra susijęs, su jau minėto Nekilnojamo turto mokesčio įstatymo atitiktimi mokesčių lygybės principui. Įstatyme nustatytos išimtys leidžia palengvinti mokesčio našta atskiroms mokesčio mokėtojų grupėms. Didelis kiekis taikomų lengvatų gali iškreipti asmens apmokestinimo lygybę, daryti neigiamą įtaka mokesčio pajamoms bei apkrauti mokesčių administravimą.

---

<sup>123</sup> ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema: Jurisprudencija, 2005, t. 70(62); p.68

<sup>124</sup> ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema: Jurisprudencija, 2005, t. 70(62); p.68

Apibendrinant pasakytina, kad mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokesčio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu.

### 3.6. *Vacatio legis*

Dar vienas aktualus mokesčių teisiniam reguliavimui yra iš LR Konstitucijos (teisėtų lūkesčių, teisinės valstybės ir kt.) kylantis *vacatio legis* principas. *Vacatio legis* reikalavimas reiškia reikalavimą įstatymo leidėjui suteikti pakankamai laiko asmenims pasirengti ekonominių santykių reguliavimo pakeitimams.<sup>125</sup> Tai laiko tarpas nuo priimto įstatymo ar kito teisės akto viešo paskelbimo iki jo įsigaliojimo ir / ar taikymo pradžios.<sup>126</sup> Dažniausiai šis principas analizuojamas ekonominės krizės atvejais. Kadangi, žvelgiant į poveikį, kurį gali sukelti krizė, valstybė gali imtis radikalesnių sprendimų. Šie sprendimai gali pasireikšti didesniais skolinimosi limitais, sukauptų rezervų panaudojimais, nacionalinio biudžeto peržiūra, tam tikrų sričių reformomis.<sup>127</sup> Taigi, sunkiai rastume šalį, kuri pajutus kylančią grėsmę šalies finansams nesiimtų skubotų valstybės sistemos pokyčių.

Nors krizinei situacijai ištikus LR Konstitucija pateisina neatidėliotinų ir veiksmingų sprendimų priėmimą, kuriais siekiama susidoroti su ekonomikos krizės pasekmėmis ir užtikrinti viešųjų finansų stabilumą visgi, tokie pakeitimai gali turėti reikšmingą ir tiesioginę įtaką asmenų lūkesčiams ir interesams. Taip yra apsunkinamas kelias siekiant užsibrėžtų tikslų. A. Medelienės ir M. Luko teigimu, tokie pakeitimai tiesiogiai veikia ne tik verslą ar investicijas, bet ir visus kitus mokesčių mokėtojus – jų pajamas, perkamąją galią, vartojimo prioritetus, taigi – gyvenimo kokybę, naudojamą turimomis teisėmis ir prievolių įvykdymo galimybes. Todėl svarbu, jog *vacatio legis* užtikrintų tris svarbius principus: asmenų teisėtų lūkesčių apsaugą, įstatymų grįžtamojo negaliojimo bei teisės viršenybės. D. Robertson teigia, jog naujos taisyklės neturi nustebinti asmenų, kurioms yra skirtos, o sudaryti prielaidas ir suteikti jiems laiko prisitaikyti prie pasikeitusių taisyklių, persvarstyti tolimesnius veiksmus.<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> ŽALIMAS, D. *Taupymo priemonių konstitucingumo kriterijai Lietuvos respublikos oficialiojoje konstitucinėje doktrinoje*, ISSN 1392-1274. TEISĖ 2015 94, p. 64

<sup>126</sup> MEDELIENE, A.; LUKAS, M. *Vacatio legis mokesčių teisėje*, ISSN 1392-1274. TEISĖ 2015, p.137

<sup>127</sup> *Ibid.*

<sup>128</sup> ROBERTSON, D. *The Judge as Political Theorist: Contemporary Constitutional Review*. Princeton: Princeton University Press, 2010, p. 104.

Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje<sup>129</sup> numatyta, jog norminiai teisės aktai įsigalioja kitą dieną po oficialiaus jų paskelbimo Teisės aktų registre, jeigu pačiame teisės akte nenumatyta vėlesnė įsigaliojimo data. 3 šio įstatymo straipsnyje yra numatytas mokesčių įstatymų galiojimo taisyklės: naujus mokesčius, naujus mokesčio tarifus, mokesčio lengvatas, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigalioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo oficialaus paskelbimo dienos. Ši nuostata netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimo (papildymo) įstatymams ir teisės aktams, kuriais Lietuvos nacionalinė teisė derinama su Europos Sąjungos teise.<sup>130</sup> Taigi, matome jog Lietuvoje naujų mokesčių įsigaliojimui yra skirtas 6 mėnesių terminas. Šiuo terminu lyg ir suteikiama teisė mokesčių mokėtojui turėti laiko koreguoti savo finansinę veiklą, nesukeliant teisinių padarinių.

Vacatio legis pagrindus galima kildinti iš LR Konstitucijos 70 straipsnio 1 dalies, kurioje nustatyta, jog Seimo priimti įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir oficialiai paskelbia Lietuvos Respublikos Prezidentas, jeigu pačiais įstatymais nenustatoma vėlesnė įsigaliojimo diena bei konstitucinio teisinės valstybės principo.<sup>131</sup> Konstitucinis Teismas, analizuodamas vacatio legis teigia jog labai svarbus šioje vietoje yra viešasis interesas bei asmens teisė turėti kuo daugiau laiko prisitaikyti prie naujo teisinio reguliavimo, todėl svarbu kiekvienu atveju atsižvelgti į konkrečias aplinkybes ar jų visumą. Tai yra, koks teisės aktas yra keičiamas, kokiam subjektų ratui jis yra skirtas, kaip greitai jie galės prisitaikyti prie pakeitimų. Šiuo atveju taip pat labai svarbus yra, Konstitucinio Teismo vadinamas pereinamasis laikotarpis, kurio metu asmenims yra leidžiama užbaigti pradėtus veiksmus, kurių jie ėmėsi teisinio reguliavimo pagrindu, tikėdamiesi, kad jis bus stabilus, ir įgyvendinti pagal ankstesnę teisinę reguliavimą įgytas teises.

Analizuojant Konstitucinio Teismo doktriną dėl mokesčio įstatymų, svarbu atkreipti dėmesį į 2013 m. vasario 15 d. nutarimą „Dėl 2009 metų valstybės biudžeto ir su juo susijusių įstatymų priėmimo“. Šiame nutarime Konstitucinis Teismas gan aiškiai išreiškė poziciją dėl mokesčių įstatymo keitimo ir tinkamo vacatio legis reikalavimo

---

<sup>129</sup> Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, Valstybės žinios, 2012-09-22, Nr. 110-5564

<sup>130</sup> *Ibid.*

<sup>131</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. vasario 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatų, kuriomis reguliuojamas pensijų perskaičiavimas ir mokėjimas valstybėje susidarius

pažymėdamas, jog: „Vyriausybė, rengdama valstybės biudžeto projektą, ir Seimas, jį svarstydamas bei tvirtindamas, yra saistomi galiojančių įstatymų, turinčių įtakos planuojamų valstybės pajamų ir išlaidų dydžiui, ir kartu turi pareigą prognozuoti valstybės ekonomikos raidos tendencijas, įvertinti visuomenės ir valstybės poreikius bei galimybes, gali kilti būtinybė minėtus įstatymus atitinkamai pakeisti. Pažymėtina, kad jeigu tokių įstatymų pakeitimais būtų nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, turėtų būti paisoma konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*, t. y. turėtų būti paliekama pakankamai laiko iki tų pakeitimų įsigaliojimo (taikymo pradžios), kad suinteresuoti asmenys galėtų jiems tinkamai pasirengti. Šiame kontekste paminėtina, kad darant valstybės biudžeto pajamoms lemiamą įtaką turinčių mokesčių įstatymų pakeitimus (nustatant naujus mokesčius, juos didinant ir pan.) tai ypač svarbu, nes tinkama *vacatio legis* mokesčių teisės srityje yra svarbi garantija, kad asmenys (pirmiausia mokesčių mokėtojai) galėtų ne tik iš anksto susipažinti su naujais mokesčių įstatymų reikalavimais, bet ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas.“<sup>132</sup> Taip pat Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog rengiant valstybės biudžeto projektą, taip pat jį svarstant, be kita ko, turėtų būti įvertinama ir tai, ar prieš jį tvirtinant Seime nėra būtina padaryti atitinkamus mokesčių, kitų įstatymų, turinčių įtakos valstybės pajamoms ir išlaidoms, pakeitimus, kurių įsigaliojimui būtų taikytinas konstitucinis tinkamos *vacatio legis* reikalavimas.<sup>133</sup> Kartu pabrėžiamas ir viešasis interesas. Susiklosčius sunkiai ekonominei, finansinei padėčiai ir nenorint susidaryti dideliui biudžeto deficitui, Konstitucinio Teismo nuomone, yra galimi nukrypimai nuo reikalavimų, kurie kyla iš konstitucinių teisinės valstybės ir atsakingo valdymo principų. Kartu vertinamas ir Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 4 dalį, kuri nustato išimtį dėl mokesčių įstatymų pasikeitimo įsigaliojimo, Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog ši išimtis negali būti vertinama kaip leidžianti priimant kiekvienų metų valstybės

---

<sup>132</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 vasario 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos 2009 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymų, su jais susijusių kai kurių įstatymų ir kitų teisės aktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr.28/2009.

<sup>133</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 vasario 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos 2009 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymų, su jais susijusių kai kurių įstatymų ir kitų teisės aktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, Nr.28/2009.

biudžeto įstatymą nesilaikyti mokesčio įstatymų įsigaliojimo termino.<sup>134</sup> Visgi, nukrypimas nuo reikalavimų galimas tik išimtiniais atvejais.

Apibendrinant, galima teigti, jog *vacatio legis* yra vienas iš esminių, LR Konstitucija gintino, teisinio tikrumo, žmogaus teisių apsaugos bei pasitikėjimo valstybe reikalavimų. Šis reikalavimas ypač aktualus ir mokesčių teisės reguliavime.

---

<sup>134</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 vasario 15 d. nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos 2009 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymų, su jais susijusių kai kurių įstatymų ir kitų teisės aktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai”, Nr.28/2009.



## IŠVADOS

1. LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą, LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis, kuriose reglamentuota, kokie subjektai ir kokių teisės aktų gali nustatyti mokesčius, yra aiškinami Konstitucinio Teismo doktrinoje. Išanalizavus šią doktriną, galime pastebėti aiškinimo skirtumų, tačiau ši Konstitucinio Teismo doktrina yra pagrindinis šaltinis atskleidžiantis mokesčių konstitucinius pagrindus.
2. Institucijų įgaliojimų viršijimai yra gan dažna problema nustatant mokesčius. Keičiasi ir Konstitucinio Teismo pozija, sprendžiant, kokie subjektai gali nustatyti mokesčius ir ar tam tikrų Seimo įgaliojimų suteikimas Vyriausybei neprieštarauja LR Konstitucijai. Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog tinkamas mokesčių sumokėjimas bus užtikrintas tik tada, kai bus nustatyta aiški jų mokėjimo tvarka. Norint nustatyti aiškią tvarką, Konstitucinis Teismas konstatavo, jog tik Seimas ir tik įstatymu gali nustatyti visus esminius mokesčius ir privalomų mokėjimų elementus. Taigi, tiek mokesčio dydžio, tiek mokesčio bazės nustatymas yra Seimo prerogatyva. Visgi, tam tikrais atvejais, kuomet mokesčių administratorius negauna jokių dokumentų reikalingų mokesčiams apskaičiuoti, jam yra suteikta galimybė apskaičiuoti mokesčio bazę netiesiogiai.
3. Lengvatos yra vienas aktualiausių ir daugiausiai problemų keliantis mokesčių elementas. Šį mokesčio elementą galima vadinti tam tikra išimtimi iš mokesčių mokėtojų lygybės ir mokesčių visuotinio privalomumo principų. Konstitucinis Teismas, aiškindamas mokesčio lengvatų sampratą, pažymi, jog lengvatos sąvoka negali būti aiškinama plečiamai, todėl nustatant šį mokesčio elementą reikia objektyviai identifikuoti teisinės padėties skirtumus tarp asmenų kategorijų.
4. Mokesčiai ir jų samprata yra neatsiejama nuo mokesčių mokėtojų lygybės principo, kuris yra kildinamas iš LR Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalies. Nustatant mokesčius yra privaloma įvertinti visas faktines aplinkybes, kurios galėtų lemti skirtumus tarp mokesčių mokėtojų pareigų. Pagrindinė taisyklė, kuria turi vadovautis mokesčio įstatymo leidėjas, yra vienodų sąlygų taikymas visiems mokesčių mokėtojams.
5. *Vacatio legis* esmė yra užtikrinti, jog tarp atitinkamo teisės akto priėmimo ir tinkamo jo paskelbimo iki jo įsigaliojimo datos arba taikymo pradžios praeitų tam

tikras laiko tarpas. Šis reikalavimas yra svarbus mokesčių teisėje kaip garantija asmeniui iš anksto susipažinti su naujais mokesčių reikalavimais ir turėti laiko prisitaikyti prie naujojo reguliavimo.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243;
3. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr.: 123-5531;
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002-04-05, nr. 35-1271;
5. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, *Valstybės žinios*, 2012-09-22, nr. 110-5564;
6. 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo Konstituciniu aktu "Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje" ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-07-17, Nr. 111-4123.

### Europos Sąjungos teisės aktai

7. Europos Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija: Oficialus leidinys 1995, Nr.. 40-987.

### Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai

8. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas. 1996 m. sausio 24 d. nutarimas „*Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai*“, bylos nr. 7/95
9. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „*Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip*

- pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui*”, bylos nr. 13/95;
10. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 1998 m. spalio 9 d. nutarimas *“Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai*”, bylos Nr. 4/98;
  11. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas *„Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“*, bylos Nr. 22/98;
  12. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo. 2000 m. spalio 18 d. nutarimas *„Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“*, bylos Nr. 88-2724;
  13. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas *„Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“*, bylos Nr. 28/2000;
  14. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime *“Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai”*, bylos Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03;

15. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. gegužės 25 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos prezidento rinkimų įstatymo 11 straipsnio (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) ir 2 straipsnio 2 dalies (2004 m. gegužės 4 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 24/04;
16. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo nr. 546 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“, bylos Nr. 53/01;
17. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu nr. 898 „Dėl laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos patvirtinimo“ patvirtintos laikinojo prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką perdirbti tvarkos 21.1 punkto (2002 m. birželio 27 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 11/04;
18. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. kovo 28 d. nutarimas: „Dėl Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo įstatymo 62 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 69 straipsnio 4 dalies (1996 m. liepos 11 d. Redakcija), Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 11 straipsnio 3 dalies (2002 m. Sausio 24 d. Redakcija), 96 straipsnio 2 dalies (2002 m. Sausio 24 d. Redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ bylos nr. 33/03
19. Lietuvos Konstitucinis Teismas. 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnio (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 3 dalies, Lietuvos Respublikos muitų tarifų įstatymo 18 straipsnio (1998 m. vasario 19 d. redakcija) 3 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 29/04;
20. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto (1998 m. rugsėjo 29 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos Nr. 47/03;

21. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2007 m. spalio 24 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso 4, 165 straipsnių (2002 m. vasario 28 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 26/07
22. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. vasario 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos teisės aktų nuostatų, kuriomis reguliuojamas pensijų perskaičiavimas ir mokėjimas valstybėje susidarius itin sunkiai ekonominei, finansinei padėčiai, atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai““, bylos nr. 46/2010-47/2010-48/2010-49/2010-51/2010-52/2010-70/2010-77/2010-82/2010-83/2010-84/2010-85/2010-86/2010-87/2010-94/2010-100/2010-101/2010-109/2010-114/2010-123/2010-124/2010-128/2010-129/2010-133/2010-134/2010-142/2010-143/2010-1/2011-2/2011-5/2011-8/2011-16/2011-21/2011-23/2011-25/2011-29/2011-32/2011-37/2011-39/2011;
23. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 vasario 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo, Lietuvos Respublikos 2009 metų privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymų, su jais susijusių kai kurių įstatymų ir kitų teisės aktų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai““, Nr.28/2009.
24. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo 5 straipsnio 12 dalies (2008 m. birželio 26 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 22/2011-28/2011;
25. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, bylos nr. 17/2013.

### **Specialioji literatūra**

26. BIRMONTIENĖ, T., et al. Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis. Vilnius, 2002;
27. GINEITIENĖ, Z. Verslo kūrimas ir valdymas. Vilnius: Rosma, 2005. – 327 p. – ISBN 9986-00-444-6;

28. GIRIŪNIENĖ, G. Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu, Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, ekonomika (04S), Kaunas, 2014;
29. JARAŠIŪNAS, E. *Aukščiausioji ir ordinarinė teisė: požiūris į Konstituciją pokyčiai*. Jurisprudencija. 2002, 33(25);
30. JARAŠIŪNAS, E. Konstitucinė justicija ir demokratija: keletas sąveikos problemų. Jurisprudencija, 2005, t. 64(56);
31. Kolektyvinė monografija, *Lietuvos Konstitucinė teisė: raida, institucijos, teisių apsauga, savivalda*, Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2007;
32. Konstitucinė jurisprudencija: *Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo biuletenis*, Nr. 1 Sausis-Kovas. Vilnius, 2006
33. KŪRIS, E. Lietuvos Respublikos Konstitucija ir Europos teisės iššūkiai. *Justitia*, 2004 m. Nr. 6(54);
34. LEVIŠAUSKAUTĖ, K.; RŪKŠYS, G. Valstybės finansai: vadovėlis. Kaunas: VDU, 2003;
35. MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
36. MEDELIENĖ, A. Principai kaip mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo instrumentas nagrinėjant mokestinius ginčus. Nepriklausomos Lietuvos teisė: praeitis, dabartis ir ateitis. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Vilnius, 2012
37. MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011;
38. MEDELIENE, A; LUKAS, M. *Vacatio legis mokesčių teisėje*, ISSN 1392-1274. Teisė, 2015;
39. MEIDŪNAS, V; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*, Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2001;
40. NOVOŠINSKIENĖ, A. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu: Žemės ūkio mokslai*. T. 20. Nr. 3, 2013;
41. PUZINSKAITĖ, E. Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai: Jurisprudencija, 19(2), 2012;
42. SINKEVIČIUS, V. *Konstitucijos interpretavimo principai ir ribos*: Jurisprudencija., 67(59), 2005;
43. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė, 2010, t. 76, p. 100-114;

44. ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema: Jurisprudencija, 2005, t. 70(62);
45. UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2012;*
46. VASARIENĖ, D. *The Constitutional Foundations of the financial system of the state of Lithuania*, Jurisprudencija, 2012, 19(3), p. 987-1003;
47. ŽALIMAS, D. *Taupymo priemonių konstitucingumo kriterijai Lietuvos respublikos oficialiojoje konstitucinėje doktrinoje*, . Teisė, 2015, ISSN 1392-1274
48. ŽALIMAS, D. Lietuvos Respublikos Konstitucija – Jurisprudencinė konstitucija. Lietuvos Konstitucionalizmas. Ištakos, raida ir dabartis. 2018, Vilnius;
49. ROBERTSON, D. *The Judge as Political Theorist: Contemporary Constitutional Review*. Princeton: Princeton University Press, 2010.

### **Teismų praktika**

50. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. *2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A5 -1000/2006;*
51. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo kolegija. *2018 m. balandžio 18 d. nutartis administracinėje byloje UAB “Baltic Ground Service” v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-305-438/2018;*
52. Šiaulių Apygardos Administracinio Teismo kolegija. *2016 m. gegužės 25 d. nutartis administracinėje byloje L.B. V. Šiaulių rajono savivaldybės administracija ir Šiaulių rajono savivaldybės taryba, Nr.I-1428-362/2016.*

### **Kiti šaltiniai**

53. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidinys „*Mokesčiai nuo senovės iki dabar*“ [interaktyvus], [žiūrėta 2019 m. kovo 1d.]. Prieiga per internetą:  
<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Mokes%C4%8Diai+nuo+senoves+2.pdf/677c4d49-df47-48d2-9849-b181c82a03c0?version=1.0>
54. Lietuvos laisvosios rinkos institutas [interaktyvus] [žiūrėta 2019 m. kovo 22 d.] Prieiga: [https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2018/05/Mokesciu-moketoju-teises\\_.pdf](https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2018/05/Mokesciu-moketoju-teises_.pdf)

## **SANTRAUKA**



Magistro baigiamajame darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų analize bei kitais šaltiniais yra analizuojami mokesčių konstituciniai pagrindai, jų samprata ir problematika. Šiame darbe mokesčių konstituciniai pagrindai yra analizuojami Lietuvos teisės sistemoje. Norint aiškiai pateikti mokesčių konstitucinių pagrindų vertinimą, darbo pradžioje yra atskleidžiama Konstitucijos, kaip aukščiausios teisės bei mokesčių ir mokesčių sistemos sampratos.

Šiame darbe siekiant atlikti visapusišką mokesčių konstitucinių pagrindų vertinimą yra vadovujamasi Lietuvos Konstitucinio Teismo praktika. Remiantis minėtojo teismo praktika darbe yra pateikiami Seimo, Vyriausybės ir kitų valstybės institucijų įgaliojimų taikymo požymiai, šių įgaliojimų viršijimai nustatant mokesčius. Siekiant atskleisti mokesčių konstitucinius pagrindus yra analizuojamas konkrečių mokesčių elementų nustatymas. Taip pat magistro baigiamajame darbe yra atskleistas iš Konstitucijos kylantis mokesčių mokėtojų lygybės principo taikymas nustatant mokesčius bei vacatio legis reikalavimo užtikrinimas atliekant tam tikrus mokesčių įstatymų pakeitimus.

Vadovaujanti Lietuvos Respublikos teisės aktų bei kitos teisinės literatūros analizė leidžia daryti išvadą, jog mokesčių konstituciniai pagrindai yra atskleidžiami oficialios konstitucinės doktrinos pagalba. Oficialiojoje konstitucinėje doktrinoje įtvirtinti mokesčių pagrindai gali kelti diskusijų ar visada tik Seimas ir tik įstatymu gali nustatyti mokesčius. Taip pat detaliai išanalizavus Konstitucinio teismo praktiką, išvelgiama, jog ne visada nustatant mokesčių elementus valstybės institucijos laikosi joms duotų įgaliojimų bei ne visada tinkamai yra taikomas mokesčių mokėtojų lygybės principas.

## **SUMMARY**

## **Constitutional Basis of Taxation**

In the master's thesis, in accordance with the analysis of legal acts of the Republic of Lithuania and other sources, the constitutional fundamentals of tax, their conception and problems are analyzed. In this work, the constitutional foundations of taxes are analyzed in the Lithuanian legal system. In order to provide a clear assessment of the constitutional foundations of taxes, the conception of the Constitution as the supreme law and the tax and tax system is revealed at the beginning of the work.

In this work, in order to carry out a comprehensive assessment of the constitutional foundations of taxes, the Lithuanian Constitutional Court practice is followed. According to the case law of the aforementioned court, features of the application of powers of the Seimas, the Government and other state institutions are presented in the thesis, exceeding of these powers in determining taxes. In order to reveal the constitutional basis of taxes, the determination of specific tax elements is analyzed. The Master's thesis also reveals the constitutional application of the principle of equality of taxpayers in the determination of taxes and the *vacatio legis* of the claim in certain amendments to tax laws.

The leading analysis of legal acts of the Republic of Lithuania and other legal literature leads to the conclusion that the constitutional foundations of taxes are disclosed with the help of official constitutional doctrine. The basics of taxation enshrined in the official constitutional doctrine may raise discussions whether only the Seimas, and only by the legislation can impose taxes. Similarly, a detailed analysis of the case-law of the Constitutional Court reveals that, not always in determining the tax elements, the state authorities follow the authority given to them and the principle of equality of taxpayers is not always applied properly.