

FINANSŲ IR MOKESČIŲ TEISĖ KAIP MOKSLINIO TYRIMO OBJEKTAS. BŪKLĖ IR PERSPEKTYVOS

Aistė Medelienė

Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės narė
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros docentė
socialinių mokslų daktarė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 2 36 61 75
El. paštas: a.medeliene@mgk.lt

Bronius Sudavičius

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros docentas
socialinių mokslų daktaras
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 2 36 61 75
El. paštas: bronius.sudavicius@tf.vu.lt

Straipsnyje analizuojama finansų teisė kaip sudedamoji Lietuvos teisinės sistemos dalis, savarankiška teisės šaka, apibrėžiamos jos galiojimo ribos, reguliavimo metodas, įvertinama vieta bendrojoje teisės sistemoje, atskleidžiama mokesčių teisės vieta visoje finansų teisės sistemoje. Finansų teisė straipsnyje nagrinėjama ir vertinama kaip mokslinio tyrimo objektas. Todėl straipsnyje yra analizuojama mokslinių tyrimų finansų ir mokesčių teisės srityje būklė ir pasiekimai Vilniaus universiteto Teisės fakultete, tolesnės šios teisės mokslo srities vystymosi galimybės.

The article deals with the problem of finance law as a constituent part of the legal system of Lithuania, with its status as an original branch of law. The limits of validity of finance law, its legal method and the place of finance law in the system of national law and the status of tax law is analysed in the article. Particular attention is given to the problem of scientific research in the field of finance and tax law in the Faculty of law of Vilnius university.

Įvadas

Dar 1892 metais išleistame veikale *Viešieji finansai* (orig. *Public Finance*) Charles F. Bastable teigė: „Piniginių išteklių fondų kaupimas valstybės reikmėms ir tokių fondų išteklių panaudojimas turi gyvybinės reikšmės visai politinei organizacijai [...]“ [9, p. 2]. Tai reiškia, kad valstybė, siekdama jai, kaip politinei organizacijai, keliamų tikslų, privalo sukaupti šiems tikslams įgyvendinti reikiamus piniginius išteklius

ir juos racionaliai paskirstyti ir panaudoti, t. y. vykdyti atitinkamą veiklą finansų srityje. To neįmanoma padaryti, jeigu nebus sukurtas atitinkamas valstybės piniginių išteklių kaupimo ir panaudojimo teisinio reguliavimo mechanizmas, pasireiškiantis atitinkamų teisės normų ir jų taikymo visuma. Kartu savarankiškos finansų sistemos ir jos teisinio reguliavimo mechanizmo sukūrimas vertintina kaip viena iš esminių valstybės nepriklausomumo prielaidų. Tai

ypač aktualu kalbant apie Lietuvos Respubliką, kuri po nepriklausomybės atkūrimo privalėjo nedelsdama imtis priemonių savo, kaip nepriklausomos valstybės, finansų sistemai sukurti. Neatsitiktinai todėl jau į Laikinąją Lietuvos Respublikos Pagrindinį įstatymą, patvirtintą 1990 m. sausio 11 d. įstatymu [1], buvo įtrauktos nuostatos dėl Lietuvos kaip nepriklausomos valstybės biudžetinės sistemos. Šio įstatymo 47 straipsnio 1 dalyje teigiama: „Lietuvos Respublikos biudžetinę sistemą sudaro savarankiški Lietuvos valstybės ir vietos savivaldybių biudžetai.“ Lietuvos valstybės biudžete sukaupiama nacionalinių pajamų dalis, skiriama Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo, sveikatos apsaugos ir socialinės šalpos programoms įgyvendinti, ekonomikai ir infrastruktūrai vystyti, valstybinės valdžios ir valstybinio valdymo įstaigoms išlaikyti bei išlaidoms, susijusioms su krašto apsauga padengti (47 straipsnio 2 dalis), o savivaldybių biudžetuose sukaupiamos lėšos socialinėms, ekonominėms ir kitoms vietinės reikšmės programoms finansuoti ir savivaldybės įstaigoms išlaikyti (52 straipsnis).

Straipsnyje, pasitelkus sisteminės analizės, loginį analitinį, istorinį ir kitus mokslinio tyrimo metodus, analizuojama Lietuvos Respublikos finansų teisė kaip teisės šaka ir mokslinio tyrimo objektas, siekiant pagrįsti šio reiškimo vietą ir reikšmę visai teisės sistemai, išsiaiškinti ir įvertinti mokslinių tyrimų finansų teisės srityje būklę ir perspektyvas Vilniaus universiteto Teisės fakultete.

1. Konstituciniai finansų teisės pagrindai

Finansų teisės, kaip teisės ir teisės mokslo šakos, kūrimasis ir raida – neatsiejama

viso nepriklausomos Lietuvos Respublikos valstybės teisės ir teisės mokslo sistemos kūrimosi ir raidos proceso dalis. Pradžią šiam procesui davė Laikinasis Lietuvos Respublikos Pagrindinis įstatymas, ne tik paskelbęs Lietuvos Respubliką suverenia demokratine Valstybe, išreiškiančia Lietuvos liaudies bendrą valią bei interesus (1 straipsnis), bet ir įpareigojęs Aukščiausiąją Tarybą „įstatymiškai reguliuoti [...] biudžetinės ir finansinės sistemos, [...] ir apmokestinimo santykius, [...]“ (78 straipsnio 1 dalies 4 punktas); 1991 m. vasario 11 d. konstitucinis įstatymas „Dėl Lietuvos valstybės“ [3], paskelbęs Lietuvos valstybės nepriklausomybę kaip konstitucinę normą bei pamatinį valstybės principą (1 straipsnis), bei pati 1992 m. spalio 25 d. Lietuvos Respublikos piliečių referendume priimta Lietuvos Respublikos Konstitucija [2], įtvirtinusi valstybės veiklos finansų srityje konstitucines principines nuostatas.

Visuotinai pripažįstama, kad Konstitucija – tai aukščiausią teisinę galią turintis kiekvienos valstybės teisės aktas, kuriuo vadovaujantis yra kuriama visa valstybės teisės sistema. Konstitucija yra ir pagrindinis kiekvienos teisės šakos šaltinis, nes ji įtvirtina principines teisinio reguliavimo nuostatas ir sudaro įstatymų leidybos pagrindą [10, p. 57].

Konstitucijos, kaip pagrindinio teisės šaltinio, reikšmė ta, kad ji nustato įvairių teisės šakų, įvairios teisinės galios teisės aktų, nacionalinės ir tarptautinės teisės santykį ir yra pagrindas kitoms teisės normoms, iš jų ir finansų teisės normoms, kurti.

Finansiniai ir mokestiniai santykiai tam tikra apimtimi yra reguliuojami beveik visų valstybių konstitucijose. Tiesa, vienoje jų (JAV, Prancūzijos Respublikos

Konstitucijos) šiems klausimams yra skirta tik po kelis straipsnius, kitose (Belgijos Karalystės, Suomijos Respublikos, Vokietijos Federacinės Respublikos) – ištisi skyriai [11, p. 18].

Kalbant apie Lietuvos Respublikos Konstituciją (toliau – Konstitucija) pažymėtina, kad finansų teisei (kartu ir mokesčių teisei) esminę reikšmę turi jos XI skirsnis „Finansai ir valstybės biudžetas“, įteisinantis Lietuvos banko kaip centrinio banko, nuosavybės teise priklausančio Lietuvos valstybei, įkūrimą (125 straipsnis) bei valstybės biudžetinę sistemą, susidedančią iš savarankiškų valstybės ir savivaldybės biudžetų (127 straipsnio 1 dalis), taip pat nustatantis valstybės biudžeto pajamų šaltinius bei jų įteisinimo tvarką (127 straipsnio 2 ir 3 dalys); Konstitucijos 67 straipsnio 14 punktas, skelbiantis, kad Seimas tvirtina valstybės biudžetą ir prižiūri jo vykdymą, ir 15 punktas, skelbiantis, jog valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas; 134 straipsnis, įpareigojantis Valstybės kontrolę prižiūrėti valstybės biudžeto vykdymą.

Šių Konstitucijos nuostatų kompleksinė analizė leidžia daryti išvadą, kad: 1) Lietuva turi savarankišką biudžeto sandarą ir nacionalinę biudžeto sistemą; 2) Lietuvoje veikia centrinis valstybės bankas, turintis išimtinę pinigų emisijos teisę; 3) Lietuvoje yra bendra valstybinė mokesčių sistema; 4) mokesčiai yra pagrindinis valstybės biudžeto ir valstybės pajamų apskritai šaltinis; 5) biudžeto tvirtinimas bei mokesčių ir kitų privalomų įmokų nustatymas – išimtinė Seimo prerogatyva; 6) savivaldybės turi savarankiškus biudžetus, laiduojančius finansinį jų savarankiškumą; 7) valstybėje

veikia specialus valstybės biudžeto vykdymo kontrolės mechanizmas. Pastarosios nuostatos, kylančios iš Konstitucijos teksto aiškinimo, ir yra viso finansinių santykių teisinio reguliavimo mechanizmo pagrindas, į šias nuostatas būtina atsižvelgti priimant finansų srities įstatymus ir kitus teisės aktus.

Šalia to, kuriant ir taikant finansų teisės normas, privalu vadovautis ir tomis Konstitucijos normomis, kurios apibrėžia atskirų institucijų galias: 94 straipsniu, įpareigojančiu Vyriausybę tvarkyti krašto reikalus, vykdyti Seimo priimtus finansų įstatymus, rengti ir teikti Seimui tokių įstatymų projektus; 121 straipsniu, suteikiančiu teisę savivaldybių taryboms savo biudžeto sąskaita numatyti mokesčių lengvatas, ir t. t.

2. Finansų teisės reguliavimo ribos

Apskritai finansų teisės kaip savarankiškos teisės šakos būtinumą ir egzistavimą lemia ta aplinkybė, kad kiekviena valstybė, siekdama jai keliamų tikslų, naudoja ekonominius svertus, kaip antai finansus, ir vykdo veiklą finansų srityje. Nereikia paminėti, kad tokie finansų veiklos instrumentai: mokesčiai, paskolos ir kt. atsirado kartu su pačia valstybe kaip būtinos prielaidos viešajai valdžiai išlaikyti [12, p. 24]. Todėl finansų teisės esmės išsiaiškinimas neatšiejamas nuo šių dviejų kategorijų (finansų ir finansų veiklos) išsiaiškinimo.

Kaip ekonominė kategorija finansai – tai visuma ekonominių santykių, atsirandančių sudarant piniginius fondus, juos paskirstant ir panaudojant. Tai visuma ekonominių piniginių pobūdžio santykių, kurių pagalba paskirstant ir perskirstant bendrąjį vidaus produktą bei nacionalines

pajamas yra formuojami piniginiai fondai, siekiant vykdyti valstybės funkcijas ir užtikrinti ekonominės plėtros sąlygas [8, p. 11; 18, p. 9]. Taigi finansų esmę sudaro ne patys piniginiai ištekliai (pinigai), bet santykiai, atsirandantys kaupiant, paskirstant ir panaudojant šiuos išteklius. Kartu finansai kiekvienoje valstybėje yra traktuojami kaip ekonominis bendrojo visuomeninio produkto ir nacionalinių pajamų paskirstymo svertas, naudojamas finansų veiklos srityje.

Finansų veiklos, kaip specifinės valstybės veiklos srities, atsiradimą lėmė atitinkamų visuomenės poreikių susiformavimas. Tai – vadinamieji bendrieji (vieši) visuomenės poreikiai, kuriems tenkinti reikia daug piniginių išteklių, jų sukauptimą bei tikslingai juos panaudoti yra pajėgi užtikrinti tik tokia organizacija kaip valstybė, kuri yra atsakinga už bendrųjų visuomenės reikalų tvarkymą. Todėl valstybei vykdant finansų veiklą yra paskirstomas ir perskirstomas bendrasis vidaus produktas ir nacionalinės pajamos siekiant patenkinti tiek asmeninius gyventojų, tiek kolektyvinius juridinių asmenų, tiek ir bendruosius visos visuomenės poreikius.

Valstybei vykdant finansų veiklą yra sudaromi įvairaus centralizacijos lygio piniginiai fondai, kurių lėšos yra naudojamos bendrosioms visuomenės reikmėms (sveikatos apsaugai, švietimui, kultūrai, aplinkos apsaugai ir kitoms).

Pažymėtina, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją Lietuvos Respublika yra unitarinė valstybė, kurioje yra laiduojama vietos savivaldos teisė. Finansų teisės požiūriu ši konstitucinė nuostata reiškia, kad atitinkami įgaliojimai (kompetencija) įgyvendinant finansų veiklą yra

suteikiama ir savivaldybėms. Be to, savivaldybės turi ir nuosavus finansinius išteklius, kuriuos sudaro: 1) pagal įstatymus ir kitus teisės aktus gaunamos savivaldybės biudžeto pajamos; 2) pajamos iš savivaldybės turto (nuosavybės); 3) pagal įstatymus gautos baudos; 4) valstybės rinkliavos; 5) savivaldybės biudžetinių įstaigų pajamos už jų teikiamas paslaugas; 6) pajamos už lėšų likučius einamosiose sąskaitose; 7) negražintina finansinė parama ir kt. Todėl finansų veiklą vykdo ne tik valstybės, bet ir savivaldybių institucijos.

Apskritai finansų veikla – tai žmonių veiklos, siekiant sukaupti pinigų išteklių atitinkamiems poreikiams tenkinti, rūšis. Tokią veiklą plačiuoju požiūriu vykdo ne tik valstybė ir savivaldybės, valstybės ir savivaldybių institucijos, bet ir kiti ūkio subjektai (draudimo įmonės, kredito įstaigos ir kiti), kaupdami ir naudodami piniginius išteklius bei teikdami atitinkamas finansines paslaugas. Dažnai tokie piniginiai ištekliai (kaip ir valstybės ar savivaldybių) yra kaupiami viešiesiems poreikiams tenkinti (draudimo išmokoms mokėti, pensijoms kaupti ir panašiai) ir santykiai, atsirandantys juos formuojant bei panaudojant, įgauna viešųjų finansų formą. Todėl objektyviai kyla klausimas, ar reguliuojant tokius viešuosius finansus taikomos finansų teisės normos, ar ne. Ieškant atsakymo į šį klausimą reikia vadovautis dviem esminiais kriterijais: 1) koks interesas (viešasis ar privatus) dominuoja tvarkant viešuosius finansus; 2) poreikių, kuriems tenkinti yra naudojami viešieji finansai, pobūdis [19, p. 32]. Tvarkant kredito įstaigų, draudimo įmonių ir kitų finansų įstaigų piniginių išteklių fondus, pirmenybė teikiama privatiems tokių fondų tvarkytojų interesams

tenkinti, nes tiek draudimo įmonės, tiek kredito įstaigos ir panašiai yra steigiamos turint tikslą gauti pelną iš savo veiklos, o lėšos, skiriamos iš tokių fondų, dažniausiai naudojamos ne visos visuomenės ar atitinkamos teritorijos gyventojų poreikiams, bet atskirų asmenų (juridinių ar fizinių) poreikiams tenkinti. Todėl darytina išvada, kad tokia veikla vyksta už valstybės (savivaldybių) finansų veiklos ribų, tačiau atitinkamos valstybės institucijos nustato tokios veiklos sąlygas ir vykdo šios veiklos priežiūrą.

Finansų teisės požiūriu finansų veikla kaip valstybės veiklos sritis gali būti apibrėžiama kaip organizuojanti kompetentingų viešojo sektoriaus subjektų veikla formuojant, paskirstant ir panaudojant viešojo sektoriaus piniginius fondus bei vykdant kitų viešiesiems poreikiams naudojamų piniginių fondų priežiūrą siekiant užtikrinti bendrųjų visuomenės poreikių tenkinimą.

Pagal Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymo [6] 22 straipsnio 1 dalį viešojo sektoriaus subjektams priklauso: 1) valstybė; 2) savivaldybės; 3) biudžetinės įstaigos; 4) valstybės, savivaldybių ir biudžetinių įstaigų kontroliuojamos sveikatos priežiūros viešosios įstaigos; 5) valstybės, savivaldybių ir biudžetinių įstaigų kontroliuojamos aukštosios mokyklos ir mokslinių tyrimų institutai, kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga; 6) valstybės, savivaldybių ir biudžetinių įstaigų kontroliuojamos bendrojo lavinimo mokyklos, profesinio mokymo įstaigos, kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga; 7) valstybės, savivaldybių ir biudžetinių įstaigų kontroliuojamos socialinės globos įstaigos, kurių teisinė forma yra viešoji įstaiga; 8) išteklių fondai

(valstybės, savivaldybės išdas, Valstybinio socialinio draudimo fondas, Privalomojo sveikatos draudimo fondas, Privatizavimo fondas, Rezervinis (stabilizavimo) fondas, valstybės įmonės Ignalinos atominės elektrinės eksploatavimo nutraukimo fondas, Garantinis fondas, taip pat pagal atskirą įstatymą arba savivaldybės tarybos sprendimu įsteigtas fondas valstybės arba savivaldybių ištekliams kaupti ir naudoti; 9) mokesčių fondai (fondai, kuriuose kaupiamos turto ir įsipareigojimų, susijusių su Valstybinės mokesčių inspekcijos arba Muitinės departamento administruojamais mokesčiais, rinkliavomis ir kitomis įmokomis, sumos ir kitos sumos, susijusios su minėtų įstaigų atliekamomis kitais teisės aktais joms perduotomis funkcijomis).

Finansų veiklos ypatumas tas, kad, viena vertus, ji gali būti aiškinama kaip ekonominė kategorija, t. y. kaip ekonominės veiklos rūšis, susijusi su pinigų fondų kaupimu ir naudojimu), kita vertus – kaip valdymo (administracinės) veiklos rūšis viešųjų finansų srityje, įgyvendinama valdingų nurodymų davimo ir nuolatinės priežiūros pagrindais. Būtent pastarasis finansų veiklos aspektas ir lemia finansų teisės atsiradimą ir egzistavimą praktiškai visose valstybėse. O finansų teisės galiojimas apima visus santykius, atsirandančius kaupiant, administruojant, paskirstant ir panaudojant viešuosius piniginius fondus viešiesiems poreikiams tenkinti.

3. Finansų santykių reguliavimo metodas

Atsižvelgiant į ypatingą finansinių santykių paskirtį, ypatingą viešųjų finansų vietą valstybės veikloje apskritai, reikia detalaus šių santykių reguliavimo, pagrįs-

to atitinkamo teisinio reguliavimo metodo taikymu. Finansinių santykių reguliavimas yra vykdomas vadovaujantis valdingų nurodymų davimo (imperatyviuoju) metodu. Tą pažymėjo (tiesa, tik mokesčių santykių reguliavimo atžvilgiu) ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1997 m. liepos 10 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punkto ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ [7]: „Mokesčių įstatymų normose, nustatančiose mokesstinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones, apibrėžiant teisinių mokesčių santykių subjektų statusą, sprendžiant mokesčių mokėtojų atsakomybę, mokesčių ginčų nagrinėjimo tvarkos ir kitus klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai. Toks imperatyvus, įpareigojantis reguliavimo metodas užtikrina bendrųjų visuomenės, valstybės interesų prioritetą mokesčiniuose santykiuose. Taikant administracinį mokesčių santykių reguliavimo metodą atsiranda valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės vykdomosios valdžios institucijų – mokesčių administratorių. Pastarųjų duoti nurodymai, priimti sprendimai yra privalomi mokesčio mokėtojams.“

Šis metodas, tiesa, būdingas ne tik visai finansų teisei, bet ir kitoms teisės šakoms, priskiriamoms viešosios teisės sistemai (konstitucinei, administracinei, baudžiamajai teisei ir kitoms). Tačiau finansinių santykių reguliavimo srityje šis metodas įgauna atitinkamą turinio ir institucijų, kurioms valstybė suteikia atitinkamus valdingus įgaliojimus, specifiką.

Valdingų įgaliojimų davimas yra siejamas su viešojo sektoriaus subjektų piniginių fondų sudarymu, paskirstymu ir panaudojimu, kitų viešųjų finansų priežiūra ir panašiai, o valdingus įgaliojimus šioje srityje daugiausiai turi tik valstybės valdžios institucijos bei institucijos, įsteigtos organizuoti ir vykdyti valstybės veiklą finansų srityje (Finansų ministerija, Lietuvos bankas ir kitos). Tokiu metodu pirmiausia užtikrinamas biudžeto mokesčių pajamų gavimas laiku, valstybės (savivaldybės) finansinių interesų apsauga. Imperatyvinio metodo dominavimas finansų teisėje nereiškia, kad čia nėra taikomi ir dispozityviojo teisinio reguliavimo metodo elementai, būdingi privatinės teisės šakų grupei (Valstybės skolos įstatymas [5] suteikia teisę valstybės kreditoriams apsispręsti dėl skolinimo valstybei būtinumo ir formos; Mokesčių administravimo įstatymas [4] suteikia teisę mokesčių mokėtojui užginčyti (apskųsti) bet kurių mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno veiksmą ar neveikimą ir t. t.). Tačiau tokių normų finansų teisėje nėra daug, o tai leidžia teigti, kad finansų teisėje nėra tos teisės subjektų veikimo laisvės, kuri yra apskritai būdinga civiliniam teisiniui (dispozityviajam) teisinio reguliavimo metodui. Vadinasi, asmuo praktiškai neturi galimybės rinktis: tapti finansinių santykių dalyviu ar ne.

Apibendrinant galima teigti, kad finansų teisėje vyrauja imperatyvusis metodas, draudžiantis finansinių santykių dalyviams elgtis kitaip, nei nustatyta įstatyme ar kitame teisės akte, o dispozityviškumo apraiškų galima rasti tik ten, kur tai aiškiai nustato finansų įstatymai ir jais remiantis priimti kiti teisės aktai.

4. Finansų teisės vieta bendrojoje teisės sistemoje

Jau nuo senovės Romos laikų visas teisės šakas įprasta skirstyti į dvi dideles grupes – į viešąją ir privatinę teisę. Toks skirstymas grįstas daugiausiai teisės šakoje dominuojančio intereso pobūdžiu: jei dominuoja viešasis interesas, teisės šaka priskiriama viešajai teisei, jei privatus – privatinei.

Yra skiriami šie viešosios teisės požymiai: ji skirta tenkinti viešuosius interesus; jai būdingas vienašalis teisės subjektų valios pasireiškimas, „plati nuožiūros sritis, hierarchiniai subjektų santykiai ir atitinkama teisės aktų ir subjektų subordinacija, direktyvinių privalomųjų normų vyravimas, norminis orientacinis poveikis, etc.“ [21, p. 161]. Viešosios teisės šakų grupei priskirtinos tos teisės šakos, kuriose ne tik dominuoja viešasis interesas, bet ir yra naudojamas imperatyvinis teisinio reguliavimo metodas, pagrįstas privalomųjų nurodymų davimu, o tai lemia privalomojo subjekto (valstybės) būtinas dalyvavimas atitinkamuose santykiuose.

Šiuo požiūriu privalu vadovautis ir vertinant finansų teisę. Kadangi joje vyrauja viešasis interesas (valstybei būtinų pajamų gavimas ir jų panaudojimas viešiesiems poreikiams tenkinti), kuriam atstovauja pati valstybė, o jam pasiekti naudojamas privalomųjų nurodymų davimo metodas, ši teisės šaka laikytina viešosios teisės dalimi, turinčia aiškią galiojimo sritį (viešieji finansai), plačią norminę bazę, savarakiškus tik jai būdingus instrumentus (biudžetas, mokesčiai, rinkliavos ir kitus) [13, p. 15].

Viešųjų interesų dominavimas, valdingų įgaliojimų metodo taikymas lemia finansų teisės ir administracinės teisės (valdymo

ir interesų derinimo teisės) sąsajos problemą. Vertinant finansų teisę šiais dviem aspektais, reikia konstatuoti, kad finansų teisė apima ir reguliuoja ne tik vykdomosios valdžios, bet ir kitų (ne vykdomosios valdžios) institucijų veiklą viešųjų finansų srityje. Finansų teisė reguliuoja Lietuvos Respublikos Seimo ir savivaldybių tarybų veiklą, svarstant ir tvirtinant valstybės ir savivaldybių biudžetus, jų vykdymo ataskaitų rinkinius, sprendžiant skolinimosi valstybės ar savivaldybės vardu klausimus; Lietuvos banko veiklą, tvarkant užsienio valiutos atsargas, ir panašiai. Vertinant finansų teisę iš viešųjų ir asmeninių interesų derinimo pozicijų pripažintina, kad finansų teisėje aiškiai dominuoja viešieji interesai, išreiškiantys poreikį sukaupti atitinkamą piniginių išteklių, kurių reikia tiek pačiai valstybei išlaikyti, tiek visuomenės bendroms reikmėms tenkinti, kiekį.

5. Mokesčių teisė: teisės šaka ar finansų teisės institutas?

Šiandieną teisės moksle vis dažniau vartojamas terminas „mokesčių teisė“. Atsižvelgiant į ypatingą mokesčių vietą biudžeto pajamų sistemoje, jų daromą poveikį ne tik valstybės biudžetui, bet ir visų ūkio subjektų bei valstybės gyventojų interesams, reikia detalaus mokesčių nustatymo ir surinkimo proceso teisinio reguliavimo. Siekiant šio tikslo kiekvienoje valstybėje neišvengiamai yra įgyvendinama mokesčių politika, priimami mokesčių įstatymai, formuojasi mokesčių teisė kaip specifinius visuomeninius santykius reguliuojanti teisės normų grupė (dažniausiai) bendrojoje finansų teisės sistemoje.

Jau pats dažnai vartojamas terminas „mokesčių teisė“ gali klaidinti lyg nuro-

dydamas, kad tai – atskira (savarankiška) teisės šaka, užimanti atitinkamą vietą bendrojoje teisės sistemoje. Nepaisant to, mokesčių teisė turi būti aiškinama kaip finansų teisės institutas (pošakis), apimantis tas finansų teisės normas, kurios reguliuoja visuomeninius finansinius santykius, atsižvelgiant į nustatant ir surenkant mokesčius bei jiems prilygintas privalomas įmokas į biudžetą.

Nors mokesčių teisė ir turi specifinį reguliavimo dalyką (mokestiniai santykiai), objektą (mokesčiai), šaltinius (mokesčių įstatymai ir kiti mokesčių teisės aktai), tačiau tai dar nėra pakankamas pagrindas pripažinti mokesčių teisę savarankiška teisės šaka, nes šie santykiai yra reguliuojami naudojant iš esmės tą patį reguliavimo metodą, kuris yra naudojamas finansų teisėje apskritai¹. Todėl logiška teigti, kad mokesčių teisė yra tik finansų teisės dalis, konkrečiai toji, kuri reguliuoja būtent su mokesčių nustatymu ir surinkimu susijusius santykius.

6. Moksliniai tyrimai finansų ir mokesčių teisės srityje. Būklė ir perspektyvos Vilniaus universiteto Teisės fakultete

Finansų teisės mokslinio tyrimo poreikis atsirado kartu su pačia finansų teise. Būtent

¹ Teisės teoretikas A. Vaišvila, pavyzdžiui, apie finansų teisę rašo taip: „Finansų teisės reguliavimo objektas – žmonių santykiai, atsirandantys sudarant valstybės biudžetą, jį naudojant, taip pat nustatant mokesčių mokėjimo pagrindus ir tvarką, teikiant kreditus, vykdam bankų operacijas, leidžiant vertybinius popierius ir kita. Šių santykių subjektai – valstybė, visi juridiniai ir fiziniai asmenys, nes jie saistomi su valstybe pareigos mokėti mokesčius [...] Skirtingai nuo civilinės teisės [...], finansų teisei būdingas ne dispozityvusis, o imperatyvusis metodas: valdžios paliepimai, kontrolė, revizijos ir kita“ [20, p. 340].

siekis tvirtinti nepriklausomą demokratine valstybę, turinčią savo viešųjų finansų sistemą, lemia būtinybę iš esmės peržiūrėti bazines finansų teisės kategorijas.

Nors ir svarbi, finansų teisė kaip mokslinio tyrimo objektas ilgai nesulaukė tinkamo dėmesio kaip mokslinio tyrimo objektas. Vilniaus universiteto mokslo darbų „Teisė“ tomo bibliografijoje, skirtoje šio teisės mokslo žurnalo 50-mečiui [22], iš 982 publikacijų tik 19 publikacijų vienaip ar kitaip sietinos su finansų teisės problematika. Pirmoji tokio pobūdžio publikacija „Teisėje“ pasirodė tik 1983 metais (SINKEVIČIUS, V. Biudžetinis reguliavimas. *Teisė*, 1983, t. 17, p. 82–86). Paskui tokių publikacijų finansų teisės problematika nebūta iki 2002 metais išleisto „Teisės“ 43 tomo.

Tai leidžia daryti prielaidą, kad iki nepriklausomybės atkūrimo ir savarankiškos nacionalinės finansų teisės susikūrimo finansų teisės mokslas iš esmės Vilniaus universiteto Teisės fakultete nebuvo plėtojamas, nors finansų teisės kursas buvo įtrauktas į studijų programas kaip privalomas dalykas².

Kaip atitinkamą indėlį į mokslinius tyrimus finansų teisės srityje būtų galima įvardyti Teisės fakulteto docento dr. A. Katkaus darbus: *Lietuvos valstybės kontrolė* (Vilnius, 1994); *Valstybinė ekonominė kontrolė* (Vilnius, 1997) ir kitus,

² Tiesa, būtų galima paminėti 1981 metais išleistą kolektyvinę monografiją *Lietuvos TSR konstituciniai institutai*, kurios atskirame skyriuje nagrinėti Lietuvos TSR valstybinio biudžeto konstituciniai pagrindai, bei 1980 metais pasirodžiusį K. Lapinsko ir P. Petkevičiaus vadovėlį *Tarybinė administracinė teisė*, kuriame dėstomas valstybinis valdymas finansų srityje. Tačiau šios publikacijos atitinkamus finansų srities klausimus nagrinėjo ne iš finansų, bet iš konstitucinės, administracinės teisės pozicijų.

kuriuose nagrinėjamos aktualiausios teorinės ir praktinės kontrolės organizavimo problemos, bandoma kompleksiskai nagrinėti kontrolės sampratą, formų ir metodų, proceso, institucijų ir kitos aktualijos.

Finansų ir mokesčių teisės mokslinių studijų pradžia po nepriklausomybės atkūrimo (Vilniaus universiteto Teisės fakulteto bazėje) iš dalies būtų galima laikyti 1996 metais išleistą A. Marcijono ir B. Sudavičiaus vadovėlį „Ekologinė teisė“ [14], kurio atskirame skyriuje buvo nagrinėjamas aplinkos apsaugos ekonominis mechanizmas ir jo sudedamoji dalis – aplinkosauginiai mokesčiai, bei tų pačių autorių 1998 metais pasirodžiusią mokymo priemonę „Mokesčių teisė“ [16], kurioje ne tik aprašomi tuo metu Lietuvoje galioję mokesčiai, bet ir aiškinamos pagrindinės šio finansų teisės instituto kategorijos: mokesčiai, mokesčio mokėtojas, apmokestinimo objektas, mokesčio tarifas ir kitos. Svarbią teorinę reikšmę turėjo vėlgė tų pačių autorių „Teisėje“ 2002 metais publikuotas straipsnis „Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma“ [15], skirtas valstybinės mokesčių sistemos organizavimo analizei bei moksliniam pagrindimui, bei 2003 metais pasirodęs leidinys „Mokesčių teisė“ [17], kuriame, be kita ko, nemažai dėmesio skirta mokesčių teisės teorinėms problemoms nagrinėti. Tai leidžia daryti prielaidą, kad būtent su šių mokslininkų veikla sietina mokslinių tyrimų mokesčių teisės kaip finansų teisės dalies srityje pradžia.

Svarbi mokslo tiriamojo darbo forma – doktorantūra. Ši forma Teisės fakultete pradėdama taikyti nuo 2001 metų, kai į finansų ir mokesčių krypties doktorantūros studijas priimami pirmieji doktorantai.

2005 metais Vilniaus universiteto Teisės fakultete apginama ir pirmoji daktaro disertacija finansų teisės problematika – P. Markovo „Vyriausybės ir savivaldybių vertybinių popierių apyvartos teisinis reguliavimas“ (vadovas – doc. dr. B. Sudavičius), kurioje kompleksiskai teoriniu ir praktiniu aspektu ištirtas ir įvertintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir savivaldybių leidžiamų bei potencialiai galimų leisti vertybinių popierių teisinis reguliavimas bei kylančios jo problemos: 1) aptartos suverenų vertybinių popierių atsiradimo priežastys; 2) išnagrinėtas Lietuvos Vyriausybės vertybinių popierių emisijos procesas ir perspektyvos; 3) aptartos savivaldybių skolinimosi vertybinių popierių forma galimybės ir t. t.

2006 metais Vilniaus universiteto Teisės fakultete moksliniai tyrimai mokesčių teisės srityje buvo gana aktyvūs, nes apgintos net dvi daktaro disertacijos. Pirmoji – Aistės Medelienės disertacija „Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos“ (vadovas – doc. dr. B. Sudavičius) – susijusi su mokestinių ginčų nagrinėjimo problematika. Galima sakyti, ji yra labiau procesinio pobūdžio mokslinių tyrimų krypties, nes disertacijoje analizuota mokestinio ginčo sąvoka kaip teisės kategorija, jo ribos, ypatingas dėmesys skirtas tiek mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso istorinei analizei, tiek jo raidai ir perspektyvoms, pateiktas galimas mokestinių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tobulinimo modelis. Taip pat joje analizuotas įrodinėjimo kilus mokestinių ginčų institutas. Negana to, disertacijoje nagrinėti ir kiti tiek procesinio, tiek su juo susiję materialinio pobūdžio klausimai: mokesčių teisės normų aiškinimo ir taikymo

pagrindiniai principai, kaltės nustatymo, vienodos praktikos formavimo problema mokestiniuose ginčiuose, mokestinių ginčų proceso atnaujinimo institutas ir terminai. Šis darbas reikšmingas tuo, kad į mokestinių ginčų procedūrą pirmą kartą pažiūrėta kompleksiskai, lyginant ją su užsienio šalių praktika, o to, manytina, labai stinga priimant vienokius ar kitokius teisės aktų pakeitimus.

Kitas darbas – Andriaus Paulausko disertacija „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio pritaikymo problemos“ (vadovas – prof. dr. A. Marcijonas) – susijusi su mokesčių apskaičiavimo proceso problematika. Disertacijoje analizuojami tiek savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimo, tiek specialiųjų mokesčio apskaičiavimo būdų taikymo probleminiai klausimai, moksliniu lygmeniu tiriamas mokesčių vengimas ir slėpimas, pateikiami jų atskyrimo kriterijai. Darbe taip pat atlikta mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolės formų (mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo) analizė. Taip pat pirmą kartą išnagrinėtas mokesčių optimizavimo institutas, jo sąvoka, etapai ir atskirai – optimizavimas panaudojant ofšorines įmones.

Žvelgiant į didesnės apimties mokslo darbų Vilniaus universiteto Teisės fakultete perspektyvas, paminėtina, kad jau rengiama Mindaugo Luko daktaro disertacija „Tarpvalstybinės konkurencijos mokesčiais įtaka (re)formuojant nacionalinių mokesčių sistemą“ (vadovas – doc. dr. B. Sudavičius), kuri turėtų būti ginama 2011 metais. Ši disertacija turėtų ne tik būti svarbus žingsnis mokesčių teisės tyrimo srityje, bet ir atskleisti kai kuriuos tarpdalykinius mokesčių teisės aspektus

(susijusius su ekonomikos ar politikos mokslais).

Šalia doktorantūros metu atliekamų tyrimų fakulteto mokslininkai atliko nemažai tyrimų mokslinių straipsnių lygmeniu. 2002 metais Vilniaus universiteto Mokslo darbų „Teisė“ tome paskelbtas A. Marcijono ir B. Sudavičiaus straipsnis „Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma“ (*Teisė*, 2002, t. 43, p. 128–136); 2004 metų leidiniuose „Teisė. Mokslo darbai“ buvo išspausdinti A. Medelienės ir A. Paulausko straipsniai jų rengtų disertacijų tematika, ir kt. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad 2008 metais pasirodė keletas mokslinių publikacijų ir muitų teisės tema: leidiniuose „Teisė. Mokslo darbai“ išspausdintas A. Medelienės ir A. Paulausko straipsnis „Sandorio vertė kaip prekių muitinio įvertinimo pagrindas“, taip pat A. Medelienės straipsnis „Ginčai su Muitine. Lyginamieji aspektai“. 2009–2010 metais parengti ir išspausdinti Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros doktoranto Mindaugo Luko straipsniai konkurencijos mokesčiais temomis: „Teisiniai valstybių konkurencijos mokesčiais elementai ir jų legitimumo ribos“ ir „Valstybių konkurencijos mokesčiais apraiškų teisiniai aspektai“. Be to, pažymėtina, kad Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Viešosios teisės katedros mokslininkai dr. A. Medelienė ir dr. V. Vasiliauskas yra ir 2010 metais išleistos kolektyvinės monografijos „Administraciniai teismai Lietuvoje: nūdienos iššūkiai“ bendraautorai³.

³ MEDELIENĖ, A.; ir VASILIAUSKAS, V. Mokestinių ginčų fenomenas, raida ir perspektyvos. In *Administraciniai teismai Lietuvoje: nūdienos iššūkiai*. Vilnius, 2010, p. 470–487.

Kaip teigiamą reiškinį reikėtų paminėti ir tai, kad Vilniaus universiteto Teisės fakulteto mokslininkai skelbia savo mokslinių tyrimų rezultatus ir užsienio mokslo leidiniuose. 2002 metais Lenkijoje buvo publikuotas A. Marcijono ir B. Sudavičiaus straipsnis, skirtas Lietuvos mokesčių sistemos reformavimui (*System podatkowy Republiki Litewskiej i jego reformy*. In *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe*. Torun: Dom organizatora, 2002, s. 345–355; 2004 metais – A. Marcijono ir B. Sudavičiaus straipsnis apie mokestinius ginčus ir jų nagrinėjimą (*Spory podatkowe i ich rozpatrywanie zgodnie z prawem Republiki Litewskiej*. *Roczniki naukowe Wyższej szkoły bankowej w Toruniu*, 2003/2004, nr. 3 (3), s. 49–54); o 2005 metais – A. Marcijono, B. Sudavičiaus ir V. Vasiliausko straipsnis apie naująjį Mokesčių administravimo įstatymą (*Tendencje w administrowaniu podatkami według nowej Ustawy o administrowaniu podatkami*. In *W kregu prawa podatkowego i finansow publicznych*. Lublin, 2005, s. 253–265).

Kalbant apie finansų teisės mokslą Teisės fakultete, negalima nepaminėti ir finansų teisės studijų kaip mokslinio darbo rezultatų aprobavimo formos. Nuo 2005 metų Vilniaus universiteto Teisės fakultete studentams sudaroma galimybė rinktis naują – finansų ir mokesčių teisės – studijų šaką. Šios studijų šakos studentams yra dėstomi tokie specialūs kursai: „Finansų teisė“, „Europos Sąjungos finansų teisė“, „Mokesčių teisės bendrosios dalies problemos“, „Lietuvos Respublikos mokesčių sistema ir finansų įstaigų veiklos teisinis reguliavimas“, „Mokesčių administravimas ir mokestiniai ginčai“, „Muitų

teisė“. Manytina, kad tokios specializuotos studijos ne tik padeda studentams gilinti savo žinias finansų ir mokesčių teisės srityje, to anksčiau padaryti studentams nebuvo sudarytos galimybės, bet ir skatina susidomėti finansų teisės mokslu. Be to, specializacijos dalykų dėstytojai yra ir savo srities praktikai, o tai užtikrina studentams lengvesnį studijų metu gautų žinių pritaikymą.

Apibendrinant šių tyrimų finansų (mokesčių) teisės srityje apžvalgą, pažymėtina viena gana aiški tendencija – moksliniai tyrimai yra koncentruojami tik ties vienu finansų teisės institutu – mokesčių teise. Akivaizdu, kad, skirtingai nuo finansų teisės apskritai, mokesčių teisės institutas sulaukia gerokai daugiau mokslininkų dėmesio, atliekami moksliniai tyrimai įvairiomis kryptimis, tačiau, manytina, mokslinis tam tikrų mokesčių teisės institutų iširtumas vis tiek nėra pakankamas. Pripažįstant, kad mokesčių teisės srityje atliekami tyrimai yra populiariesni nei finansų teisės, pabrėžtinai pirmųjų išskirtinis aktualumas ir galimybė juos pritaikyti praktiškai. Visų pirma prisimintina, kad 2004 metais, priėmus Mokesčių administravimo įstatymą, Lietuvoje buvo užbaigta mokesčių teisės aktų sistemos reforma, susijusi su Lietuvos įstojimu į Europos Sąjungą. Ženklesni atskirų mokesčių įstatymų pakeitimai padaryti 2008 metų pabaigoje ir įsigaliojo nuo 2009 metų. Tačiau vėlesni tų pačių įstatymų pakeitimai identifikuoja, kad reforma nebuvo pakankamai tobula. Manytina, kad moksliniai tyrimai atskirų mokesčių atžvilgiu vis dėlto nebuvo atlikti, todėl, žvelgiant į ateitį, jų aktualumas ir perspektyvumas neabejotinas. Taip pat pasigendama Europos Sąjungos *aquis tyri-*

mo Lietuvos Respublikos teisinio reguliavimo aspektu. Didėjantis mokesčių ginčų PVM srityje skaičius, taip pat konstatuojant piktnaudžiavimą mokesčiais rodo, kad mokslinių tyrimų nebuvimas daro tiesioginę įtaką tokiems principams, kaip antai teisinis tikrumas ir apmokestinimo aiškumas, įgyvendinti.

Kita vertus, sparčiai vystantis mokesčių teisės doktrinai, iškyla amžinas klausimas, ar mokesčių teisė gali būti išskiriama kaip atskira teisės šaka. Pripažįstant mokesčių teisės dalyko savitumą, be to, sparčiai daugėjant mokslinių tyrimų, būtų galima suabejoti, ar vien reguliavimo metodo vienodumas finansų ir mokesčių teisėje vis dar yra pakankamas pagrindas laikyti mokesčių teisę vien finansų teisės institutu. Be to, analizuojant muitų teisinius santykius reguliuojančius teisės aktus, nemažiau reikšmingas ir šios teisės normų grupės teisinis kvalifikavimas. Nors Vilniaus universiteto Teisės fakultete ir nėra atlikta atskirų mokslinių tyrimų muitų teisės srityje, tačiau svarstyta, ar ši teisės normų grupė nepasižymi kompleksiniu tarpšakiniu dalyku, kuriame galima rasti ne tik mokesčių teisės, bet ir administracinės ar baudžiamosios teisės elementų. Į visus šiuos klausimus galėtų atsakyti išsamesni moksliniai tyrimai.

Apibendrinant teigtina, nors finansų ir mokesčių teisės srities moksliniams tyrimams Vilniaus universiteto Teisės fakultete skiriama vis daugiau dėmesio (ypač mokesčių teisės srityje), vis dėlto jis negali būti pripažintas pakankamu, todėl skatintinas. Teorijos ir praktikos priklausomybė visada akcentuojama kaip įprasminanti abiejų sričių egzistavimą, nes teoriniai tyrimai leidžia formuoti tinkamą ir dar-

nią politiką, kurios egzistavimo rezultatas užtikrina vienodą praktiką. Kita vertus, praktinės problemos veikia kaip mokslinių tyrimų „variklis“, t. y. formuoja jų poreikį ir padeda identifikuoti kryptis. Todėl moksliniai tyrimai šiose srityse turėtų būti atliekami tikslingai, atsižvelgiant į jų ir praktinės veiklos sąveiką.

Išvados

Sukurti savarankišką finansų sistemą ir jos teisinio reguliavimo mechanizmą – būtina kiekvienos valstybės savarankiškumo sąlyga. Neatsitiktinai jau į Laikinąjį Lietuvos Respublikos Pagrindinį įstatymą, patvirtintą 1990 m. sausio 11 d. įstatymu, buvo įtrauktos nuostatos dėl Lietuvos kaip nepriklausomos valstybės biudžetinės sistemos. Šio įstatymo 47 straipsnio 1 dalyje teigiama: „Lietuvos Respublikos biudžetinę sistemą sudaro savarankiški Lietuvos valstybės ir vietos savivaldybių biudžetai.“ Lietuvos valstybės biudžete sukaupiama nacionalinių pajamų dalis, skiriama Lietuvos Respublikos švietimo, mokslo, sveikatos apsaugos ir socialinės šalpos programoms įgyvendinti, ekonomikai ir infrastruktūrai plėtoti, valstybinės valdžios ir valstybinio valdymo įstaigoms išlaikyti ir išlaidoms, susijusioms su krašto apsauga, padengti (47 straipsnio 2 dalis), o savivaldybių biudžetuose sukaupiamos lėšos socialinėms, ekonominėms ir kitoms vietinės reikšmės programoms finansuoti ir savivaldybės įstaigoms išlaikyti (52 straipsnis).

Panašaus turinio nuostatos įtvirtintos ir 1992 metų Lietuvos Respublikos Konstitucijoje. Pažymėtina, kad finansų teisei (kartu ir mokesčių teisei) esminės reikšmės turi jos XI skirsnis „Finansai ir

valstybės biudžetas“, įteisinantis Lietuvos banko kaip centrinio banko, nuosavybės teise priklausančio Lietuvos valstybei, įkūrimą (125 straipsnis) bei valstybės biudžetinę sistemą, susidedančią iš savarankiškų valstybės bei savivaldybės biudžetų (127 straipsnio 1 dalis), taip pat nustatantis valstybės biudžeto pajamų šaltinius ir jų įteisinimo tvarką (127 straipsnio 2 ir 3 dalys); Konstitucijos 67 straipsnio 14 punktas, kuriame teigiame, kad Seimas tvirtina valstybės biudžetą bei prižiūri jo vykdymą, ir 15 punkte, nustatyta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas; 134 straipsnis įpareigoja Valstybės kontrolę prižiūrėti valstybės biudžeto vykdymą.

Šios konstitucinės nuostatos vertintinos kaip finansų teisės kaip savarankiškos teisės šakos kūrimosi konstitucinės prielaidos. Pažymėtina, kad aiškinantis finansų teisės galiojimo ribas reikia turėti omenyje, kad finansų teisės normos galioja tik valstybės vykdomos finansų veiklos, kuri gali būti apibrėžiama kaip organizuojanti kompetentingų viešojo sektoriaus subjektų veiklą formuojant, paskirstant ir panaudojant viešojo sektoriaus piniginius fondus bei vykdant kitų viešiesiems poreikiams naudojamų piniginių fondų priežiūrą siekiant užtikrinti bendrųjų visuomenės poreikių tenkinimą, srityje.

Kalbant apie finansų teisę dažnai kaip savarankiškas terminas yra vartojamas terminas „mokesčių teisė“. Kartu kyla būtinybė aiškiai apibrėžti šių dviejų teisės kategorijų santykį. Manytina, kad nors ir turėdama specifinį reguliavimo dalyką

(mokestiniai santykiai), objektą (mokesčiai), šaltinius (mokesčių įstatymai ir kiti mokesčių teisės aktai), mokesčių teisė tebelaikytina sudedamąja finansų teisės dalimi, nes mokestiniai santykiai klostosi viešųjų finansų srityje ir yra reguliuojami naudojant iš esmės tą patį reguliavimo metodą, kuris yra naudojamas finansų teisėje apskritai. Todėl logiška teigti, kad mokesčių teisė yra finansų teisės dalis, konkrečiai toji, kuri reguliuoja būtent su mokesčių nustatymu ir surinkimu susijusius santykius.

Savarankiškos finansų teisės formavimasis objektyviai skatina ir mokslinių tyrimų finansų teisės srityje atsiradimą. Pažymėtina, kad tyrimai šioje srityje Vilniaus universiteto Teisės fakultete ypač suaktyvėjo tik XXI amžiaus pradžioje, kai buvo pradėtos rengti ir apgintos daktaro disertacijos finansų (mokesčių) teisės problematika. Vertinant finansų srities mokslinių tyrimų perspektyvą, reikia pripažinti, kad daugiausia dėmesio yra skiriama būtent mokesčių teisės problematikai, be to, ir šioje srityje dominuoja taikomieji tyrimai. Ir tai suprantama: teorijos ir praktikos priklausomybė visada akcentuojama kaip įprasminanti abiejų sričių egzistavimą, nes teoriniai tyrimai leidžia formuoti tinkamą ir darnią politiką, kurios egzistavimo rezultatas užtikrina vienodą praktiką. Kita vertus, praktinės problemos veikia kaip mokslinių tyrimų „variklis“, t. y. formuoja jų poreikį ir padeda identifikuoti kryptis. Todėl moksliniai tyrimai šiose srityse turėtų būti atliekami tikslingai, atsižvelgiant į jų ir praktinės veiklos sąveiką.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. Laikinasis Pagrindinis įstatymas: patvirtintas 1990 m. sausio 11 d. įstatymu. *Valstybės žinios*, 1990, nr. 9-224.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucija: Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendumu. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.
3. Konstitucinis įstatymas „Dėl Lietuvos valstybės“: priimtas 1991 m. vasario 11 d. *Valstybės žinios*, 1991, nr. 6-166.
4. Mokesčių administravimo įstatymas: priimtas 2004 m. balandžio 13 d. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
5. Valstybės skolos įstatymas: priimtas 1996 m. rugpjūčio 22 d. *Valstybės žinios*, 1996, nr. 86-2045; 2005, nr. 83-3041.
6. Viešojo sektoriaus atskaitomybės įstatymas: priimtas 2007 m. birželio 26 d. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 77-3046
10. BIRMONTIENĖ, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė*. Vilnius, 2001.
11. GLUCHOWSKY, J. *Zarys polskiego prawa podatkowego*. Warszawa, 2008.
12. GORBUNOVA, O., et al. *Finansovoje pravo*. Maskva, 2003.
13. KOSIKOWSKI, C.; ir MATUSZEWSKI, J. Geneza i ewolucja oraz stan obecny i przewidywana przyszlosc prawa finansowego. In *System prawa finansowego*. T. I. Pod. red. Kosikowskiego, C. Warszawa, 2010, s. 15–34.
14. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Ekologinė teisė*. Vilnius, 1996.
15. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma. *Teisė*, 2002, t. 43, p. 128–136.
16. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 1998.
17. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2003.
18. MEILŪNAS, V.; ir PUZINAUSKAS, P. *Finansai*. Vilnius, 2003.
19. NECHAI, A. Aims and tendencies of further development of financial law under present day conditions. In *Public finance and financial law in the context of financial crisis in Central and Eastern Europe*. Bialystok-Lwow, 2010, p. 31–35.
20. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*. Vilnius, 2004.
21. VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius, 2000.
22. *Vilniaus universiteto mokslo darbų „Teisė“ bibliografija 1957–2007*. Sudarytojai MACHOVENKO, J.; ir ŽEKYTĖ, N. Vilnius, 2007.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai

7. „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punkto ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos respublikos Konstitucijai“: Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 67-1696.

Specialioji literatūra

8. ALEKNEVIČIENĖ, V. *Finansai ir kreditas*. Vilnius, 2005.
9. BASTABLE, Ch. F. *Public Finance*. London; New York, 1892.

FINANCE AND TAX LAW AS AN OBJECT OF SCIENTIFIC STUDY. STATE AND PERSPECTIVES

Aistė Medelienė, Bronius Sudavičius

S u m m a r y

The article deals with the problem of finance law as a constituent part of the legal system of Lithuania, with its status as a separate field of legal regulation as an original branch of law. The limits of validity of finance law, its legal method and the place of finance law in the system of national law and the status of tax law is analysed in the article. Particular attention is given to the problem of scientific research in the field of finance and tax law in the Faculty of law of Vilnius university.

The establishment of finance law as the original field of legal regulation and original branch of national law in Lithuania started at once after the declaration of the independence of the Republic of Lithuania, – corresponding statutes were promulgated in the Temporarily Constitution and Constitution of Lithuania, that can be estimated as constitutional basis for establishment of finance law.

Finance law is estimated as the system of legal rules that regulates the relations within the field of

state finance activities in the article. The authors emphasize, that finance law is connected especially with regulation in field of public finance and with the activities of bodies of public sector, therefore it is distinguished from administrative or civil law that takes part in regulating finances, too. The status of tax law in the system of law is analysed in the article too. It is stated that tax law, while having its own subject of regulation, sources, etc., is still remaining to be the structural part of finance law.

The particular attention is given to the problem of scientific researches in field of finance (tax) law in the Faculty of law of Vilnius University. It is estimated that activities in this field of scientific researches began only in XXI century when the first doctoral thesis on finance law were maintained. It is affirmed in the article that scientific researches at present are concentrated mostly with the problems of tax law while the other problems of finance law are within of scientific interests.

Įteikta 2010 m. lapkričio 29 d.

Priimta publikuoti 2010 m. gruodžio 22 d.