

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**

**Viešosios teisės katedros**

Aušrinės Ramanauskytės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Mokesčių konstituciniai pagrindai: istorinė analizė**

Vadovė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Recenzentas: doc. dr. Vaidotas A. Vaičaitis

Vilnius

2020

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
1. MOKESČIŲ PAGRINDAI ISTORINĖSE LIETUVOS KONSTITUCIJOSE.....	5
1.1. Mokesčių pagrindai 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstitucijoje.....	5
1.2. Mokesčių pagrindai 1928 metų Lietuvos Valstybės Konstitucijoje.....	8
1.3. Mokesčių pagrindai 1938 metų Lietuvos Konstitucijoje .....	11
2. MOKESČIŲ KONSTITUCINIAI PAGRINDAI 1992 METŲ LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCIJOJE .....	16
2.1. Mokesčių samprata.....	17
2.2. Mokesčių konstituciniai pagrindai įtvirtinti 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje .....	20
2.3. Konstituciniai mokesčių nustatymo principai .....	25
3. MOKESČIŲ PAGRINDŲ AIŠKINIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCINIO TEISMO JURISPRUDENCIJOJE .....	29
3.1. Pirmieji mokesčių konstitucinių pagrindų išaiškinimai Konstitucinio Teismo nutarimuose .....	29
3.2. Mokesčių konstitucinių pagrindų aiškinimo koregavimas Konstitucinio Teismo doktrinoje .....	34
IŠVADOS .....	44
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	46
SANTRAUKA .....	51
SUMMARY .....	52

## IVADAS

**Temos aktualumas.** Nėra ir negali būti kvestionuojama nuostata, jog mokesčiai yra bet kurios valstybės gyvybiškai svarbus materialinės gerovės šaltinis, pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, kurio pagalba yra įgyvendinamos socialinės, administracinės valdžios funkcijos.

Mokesčiai ir su jais susiję klausimai yra plačiai diskutuojama sritis tiek politiniu, tiek ekonominiu aspektu dažnai pamirštant šio instituto teisinę pusę, o ypačingai konstitucinę mokesčių prigimtį. Viešojoje erdvėje pasigirsta kalbos apie vykdomas mokesčių reformas, kurios kelia abejonių, ar vykdant jas nepažeidžiamas aukščiausios teisinės galios aktas – Konstitucija, ar priimami mokesčių įstatymų pakeitimai neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintoms teisės normoms ir principams.<sup>1</sup> Dažniausiai rengiant mokesčių įstatymų pakeitimus yra koncentruojamasi į konkrečius mokesčius reglamentuojančius įstatymus, juose esančias teisės normas, pamirštant apie Konstitucijoje įtvirtintus mokesčių pagrindus, kuriais privaloma vadovautis, o tai lemia teisinį neaiškumą ir jau priimtų mokesčių įstatymų atitikties Konstitucijai tyrimo būtinumą.

Mokesčių pagrindų reglamentavimo Lietuvos Valstybės Konstitucijose istorinė raidos analizė bei Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) jurisprudencijos, kurioje aiškinami mokesčių konstituciniai pagrindai, susistemimas ir analizė leidžia aiškiau suprasti mokesčių konstitucinius pagrindus, jų įtvirtinimo aplinkybes bei reikšmę ir vienodai aiškinti bei suvokti Konstitucinio Teismo suformuluotą doktriną, aiškinant Konstitucijoje įtvirtintus mokesčių pagrindus. Atsižvelgiant į tai, yra aktualu išanalizuoti mokesčių konstitucinius pagrindus bei išsiaiškinti jų istorinę raidą.

**Darbo tikslas.** Šio magistro darbo tikslas yra istoriniu aspektu išanalizuoti mokesčių konstitucinius pagrindus bei atskleisti jų raidą.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant iškelto šio darbo tikslo, keliami šie uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių pagrindus, kurie buvo nustatyti istorinėse nuolatinėse Lietuvos Konstitucijose, t. y., 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje bei 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje;

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. kovo 19 d. sprendimas „Dėl pareiškėjos Lietuvos Respublikos Seimo narių grupės prašymo ištirti su mokesčių nustatymu (pakeitimu) susijusių įstatymų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai dalies priėmimo ir jo dalies grąžinimo“.

2. Išanalizuoti mokesčių konstitucinius pagrindus, nustatytus šiuo metu galiojančioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje;
3. 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintus mokesčių pagrindus palyginti su istorinėse Konstitucijose įtvirtintais mokesčių pagrindais;
4. Išanalizuoti, kaip Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas aiškina 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nustatytus mokesčių pagrindus, pateikti šio aiškinimo istorinę raidą bei pokyčius.

**Darbo objektas.** Magistro darbo objektas yra mokesčių konstituciniai pagrindai, įtvirtinti istorinėse Lietuvos Valstybės Konstitucijose ir šiuo metu galiojančioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje.

**Tyrimo metodai.** Vadovaujantis sisteminiu ir lingvistiniu teisės aiškinimo metodais yra analizuojamos Konstitucijose pateikiamos normos. Istorinis bei aprašomasis metodai yra naudojami analizuojant Konstitucijų kūrimo istorinius aspektus, normų atsiradimo istoriją. Lyginamuoju metodu yra analizuojamos Konstitucijų nuostatos, Konstitucinio Teismo doktrina, jos kaita. Pasitelkiant loginės analizės metodą vertinamos mokslininkų publikacijose pateikiamos nuomonės.

**Darbo originalumas.** 2019 m. Vilniaus Universiteto Teisės fakulteto V kurso finansų ir mokesčių teisės šakos studentė B. Navardauskaitė parašė magistro darbą tema „Mokesčių konstituciniai pagrindai“. Šiame darbe yra atskleidžiama Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir mokesčių sampratos bei mokesčių konstitucinė doktrina, kurią formuoja Lietuvoje Konstitucinis Teismas. Tačiau šiame darbe nebuvo analizuojama mokesčių konstitucinių pagrindų analizė būtent istoriniu aspektu, neakcentuoti pokyčiai istoriniu aspektu. Mokslininkų darbuose pasigendama mokesčių pagrindų analizės istoriniu aspektu, jų genezės. Ypač pasigendama mokslinių darbų, kuriuose būtų analizuojami mokesčių pagrindai istorinėse Lietuvos Respublikos Konstitucijose. Šiame magistro darbe dėmesys skiriamas būtent istorinei mokesčių konstitucinių pagrindų raidai.

**Svarbiausi šaltiniai.** Šiame magistro darbe yra analizuojami 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos, 1938 m. Lietuvos Konstitucijos bei 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijos tekstai, taip pat Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina, remiamasi Mindaugo Maksimaičio monografija „Lietuvos valstybės konstitucijų istorija“, autorių kolektyvo mokslo studija „Lietuvos teisė 1918–2018 m.: šimtmečio patirtis ir perspektyvos“, analizuojant Konstitucinio Teismo nutarimus remiamasi Vytauto Sinkevičiaus straipsniu „Mokesčių

konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos“ ir kitomis mokslininkų publikacijomis.

# 1. MOKESČIŲ PAGRINDAI ISTORINĖSE LIETUVOS KONSTITUCIJOSE

## 1.1. Mokesčių pagrindai 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstitucijoje

Konstitucija nėra tik „dar vienas“ teisės aktas. Dažnai vartojamas apibūdinimas „pagrindinis įstatymas“ šiek tiek klaidina – tik formos atžvilgiu Konstitucija primena įstatymą, tačiau pagal esmę ir prasmę ji yra aukščiausiaji teisė, visų teisės aktų teisiškumo matas.<sup>2</sup>

Keletu tik jai vienai būdingų požymių konstitucija išsiskiria iš visų kitų teisės šaltinių. Išskirtinė konstitucijos reikšmė pirmiausia yra susijusi su jos turiniu: konstitucija teisiškai reglamentuoja valstybės ir visuomenės santvarkos pagrindus, žmogaus ir piliečio statusą, aukščiausiųjų valstybės institucijų sistemos ir funkcionavimo principus. Konstitucija turi užtikrinti valstybinės santvarkos, politinės, ekonominės ir socialinės raidos, tarptautinių santykių stabilumą, piliečių teisių įgyvendinimą ir kitus visuomenei svarbius dalykus.<sup>3</sup>

Lietuvoje ne vienas autorius konstituciją apibrėžia kaip tautos priimtą arba aprobuotą aukščiausiąją teisę, įtvirtintą didžiausios teisinės galios akte, nustatančiame valdžios organizavimą ir asmens teisinės padėties pagrindus. Ji ne tik nustato teisės kūrimo procedūras, bet ir kreipia teisinio reguliavimo turinį. Konstituciniais imperatyvais būtina vadovautis visose valstybiškai organizuotos visuomenės gyvenimo srityse.<sup>4</sup>

Vadovėlinė tiesa, jog konstitucija – tai suvereninės tautos mandatas įsteigtos valstybės valdžiai, dažniausiai išreiškiamas ne tiesiogiai, o per reprezentantus, sudarančius konstituantą, įgaliotą tautos vardu suformuoti teisinius valstybės pagrindus. Būtent tokia klasikine yra laikoma 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucija – vienintelė mūsų šalyje priimta pagal visus demokratijos kanonus išrinkto Steigiamojo Seimo, tikro tautos valios reiškėjo ir jos suverenumo vykdytojo, kompromisinis teisinis aktas, atspindėjęs to meto visuomenės daugumos interesų pusiausvyrą.<sup>5</sup>

Algirdas Jakubčionis teigia, kad konstituciją rengusiems komisijos nariams didelį poveikį turėjo teisinės, politinės ir socialinės idėjos, paplitusios Pirmąjį pasaulinį karą laimėjusiose šalyse. Prancūzijoje, JAV, Anglijoje tuo metu vyravo liberalios demokratijos

---

<sup>2</sup> KŪRIS, E. Konstitucinė justicija Lietuvoje: pirmasis dešimtmetis. *Justitia*, 2003, Nr. 3-4 (45-46), p. 2-12, p. 2.

<sup>3</sup> MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos teisės šaltiniai 1918-1940 metais*. Vilnius: Justitia, 2001, p. 25.

<sup>4</sup> BIRMONTIENĖ, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 28.

<sup>5</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 48.

nuostatos. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje įtvirtinta Seimo viršenybė, perimta iš Prancūzijos parlamentarizmo tradicijų. Joje užfiksuotos piliečių teisės atspindi optimistinį požiūrį į žmogų: jis yra visuomenės centras ir tikslas, valstybė privalo padėti asmeniui save realizuoti, garantuoja jo prigimtines laisves.<sup>6</sup>

Juozas Žilys pagrįstai pažymi, kad autoriai vieningi, teigdami Lietuvos konstitucijai darius poveikį kitas Europos demokratinių valstybių konstitucijas, bet tų autorių nuomonės išsiskiria, kai šiuo požiūriu minimos konkrečios užsienio konstitucijos: M. Römeris teigė Lietuvą mokiusis iš prancūziškojo pavyzdžio, patobulinto šveicariškuoju patyrimu, J. Purickis – iš Belgijos 1831 m. konstitucijos. Sąrašą galima tęsti: Lietuvos Vyriausiasis tribunolas Lietuvos konstitucijos ištakų rado Anglijos, Prancūzijos, iš dalies net JAV konstitucinėje raidoje, K. Račkauskas – dar ir Vokietijos (Weimaro), J. B. Lauča – Skandinavijos konstitucijų nuostatose. Visi šie tyrinėtojai savaip teisūs, nes faktiškai visos šios konstitucijos, laikytos moderniomis, daugiau ar mažiau komisijai buvo pavyzdys, projektuojant kai kurių Lietuvos konstitucinių institutų teisinį reglamentavimą.<sup>7</sup>

Priėmus šią Konstituciją, teisinės santvarkos prasme Lietuva atsistojusi „moderniškiausių demokratijų“ gretoje. Šia Konstitucija grindžiama mūsų konstitucinė demokratinė tradicija, iš jos turėjo, atsiradus reikalui, kilti ir išaugti galimos Lietuvos konstitucijos reformos, taigi tolesnė Lietuvos konstitucijų raida turėjo vystytis šioje Konstitucijoje nužymėtomis gairėmis ir tvarka.<sup>8</sup>

Svarbiausieji 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos parametrai – pagrindinių piliečio teisių ir laisvių įtvirtinimas ir jų apsaugos teisinių garantijų nustatymas, politinių partijų ir visuomeninių organizacijų veiklos laisvė, politinis pliuralizmas, demokratiniai valdžios institucijų formavimo mechanizmai – liudijo jos demokratiškumą.<sup>9</sup>

Taip pat šioje Konstitucijoje pirmąkart Lietuvos konstitucionalizmo istorijoje *expressis verbis* buvo pabrėžta, kad suverenitetas priklauso ne valstybei ar monarchui, o tautai.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> JAKUBČIONIS, A. 1918-1922 metų Konstitucijos istorinėje perspektyvoje. Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida*: straipsnių rinkinys. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 49-56, p.56.

<sup>7</sup> MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos valstybės konstitucijų istorija: XX a. pirmoji pusė*. Vilnius: Justitia, 2005, p. 122-123.

<sup>8</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 55.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 55.

<sup>10</sup> VAIČAITIS, V. A., et al. *Lietuvos konstitucionalizmo istorija (istorinė Lietuvos konstitucija). 1387 m. - 1566 m. - 1918 m. - 1990 m.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2016, p. 188.

Taigi, 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos atsiradimą sąlygojo politinės ir teisinės to meto idėjos paplitusios Europoje, demokratiškos kitų Europos valstybių Konstitucijos.

Formos požiūriu 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstituciją sudarė preambulė bei 108 straipsniai, kurie suskirstyti į 15 skyrių.

Buvo užfiksuotas formalus teisinis Konstitucijos prioritetas visų kitų teisės normų sistemoje. Tai matyti iš straipsnių, nurodančių, jog valstybėje neturi galios joks įstatymas, priešingas Konstitucijai (3 str.) bei nustatančių ypatingą jos keitimo tvarką (102-103 str.). Kartu buvo laikomasi požiūrio, kad Konstitucija nėra tiesioginio veikimo teisės aktas, neturi piliečiui ar valstybės institucijai privalomos galios, ji tėra privaloma įstatymų leidėjui, kurio leidžiami įstatymai Konstituciją įgyvendina.<sup>11</sup>

Teisinės technikos požiūriu pažymėtina, jog Konstitucijoje buvo gana daug įvairiuose Konstitucijos skyriuose išmėtytų nuostatų, nukreipiančių į kitus, paprastus įstatymus, nuostatų, kurie, pasak jų pačių, turėjo būti realizuojami tam reikalui panaudojant esamus ar specialiai išleidžiamus naujus įstatymus.<sup>12</sup>

Tai, jog pakankamai daug Konstitucijoje numatytų nuostatų turėjo būti įgyvendinamos išleidžiant specialius įstatymus yra susiję su tuo metu susiklosčiusia politine situacija valstybėje bei siekiu suteikti įstatymų leidybos institucijai svarbų vaidmenį valdant šalį.

Mindaugas Maksimaitis teigia, kad itin palankiomis reikia laikyti demokratinio pobūdžio nuolatinės Lietuvos Valstybės Konstitucijos rengimo sąlygas, susiklosčiusias Steigiamajame Seime. Jame atstovaujamos kairiosios ir centro politinės jėgos savo nuostatomis dėl pagrindinio konstitucinio principo nebuvo labai skirtingos, visas jas vienijo polinkis į parlamentinę demokratiją. Stengdavosi akcentuoti tautos suverenumą, jį saugoti, idealiausiais tautos valios reiškėjais pripažindamos išrinktus į Seimą tautos atstovus, akivaizdžią pirmenybę aukščiausių valstybės valdžios ir valdymo institucijų sistemoje jos siekė atiduoti tautos atstovybei, t. y. įstatymų leidybos institucijai.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997, p. 141.

<sup>12</sup>SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 54.

<sup>13</sup> MAKSIMAITIS, M. Centro partijų koalicija Steigiamajame Seime ir 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstitucija. *Jurisprudencija*, 2004, t. 53(45), p. 85-94, p. 86.



Mokesčių teisės prasme šioje Konstitucijoje yra aktualus XII skyriuje „Valstybės finansai“ įtvirtintas 91 straipsnis, kuris nustatė, kad uždėti gyventojams mokesnių, skirti Valstybės Išdo išlaidų, užtraukti vidaus paskolą ar išleisti popierinius pinigus tegalima įstatymų keliu.<sup>14</sup> Tai reiškia, jog 1922 m. Konstitucija numatė, kad ne tik nustatyti mokesčius, bet ir skirti valstybės biudžeto asignavimus, skolintis imant vidaus paskolą bei išleisti popierinius pinigus galima tik priėmus norminį teisės aktą – įstatymą.

Šios Konstitucijos 27 straipsnyje nurodoma, kad Seimas leidžia įstatymus. Kitiems valstybės valdymo subjektams ši teisė nebuvo suteikiama. Pagal 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstituciją įstatymų leidyba buvo išimtinė Seimo teisė. Ši Konstitucijos nuostata leidžia teigti, jog tik Seimas 1922 m. Konstitucijos galiojimo laikotarpiu turėjo įgaliojimus išleidžiant įstatymus nustatyti mokesčius, skirti valstybės biudžeto asignavimus, skolintis imant vidaus paskolą ir išleisti popierinius pinigus.

Didelis skaičius Konstitucijoje paminėtų dalykų, kuriems realizuoti buvo reikalingi specialūs įstatymai, vertintas kaip Konstitucijos lankstumo rodiklis, galimybių paprastesniu, nei Konstitucijos keitimo procedūra, būdu reaguoti į besikeičiančias gyvenimo sąlygas bei kitus išskylančius reikalus, sudarymas. Šio pobūdžio konstitucinių normų gausa didino Seimo vaidmenį, nes Konstitucija pavedė „statyti respublikos rūmą ant pamatų, kuriuos paklojo Steigiamasis Seimas“.<sup>15</sup>

Taigi, 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucija padėjo demokratinės, modernios valstybės konstitucinius pagrindus. Dėl tuo metu susiklosčiusios politinės situacijos Lietuvoje, demokratijos idėjų paplitimo kitose Europos valstybių Konstitucijose, 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje pastebimas išskirtinės reikšmės suteikimas įstatymų leidybos institucijai – Seimui, kuriam pavesta įgyvendinti daugumą Konstitucijos nuostatų, o taip pat ir nustatyti gyventojams mokesčius išleidžiant įstatymus.

## **1.2. Mokesčių pagrindai 1928 metų Lietuvos Valstybės Konstitucijoje**

1926 m. gruodžio 16 d. įvykęs valstybės perversmas reiškė 1922 m. demokratiškai išrinktos Lietuvos Valstybės Konstitucijos žlugimą.

---

<sup>14</sup> Lietuvos Valstybės Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.11.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 7-14.

<sup>15</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 55.

Apie teisėtą Konstitucijos reformos būdą, panaudojant tam reikalui Seimą, nebuvo kalbama. Buvo tikimasi tai padaryti referendumu, tačiau nesulaukus paramos iš kitų politinių jėgų, Vyriausybė 1928 m. gegužės 25 d. oficialiai paskelbė prezidento dekretuotą dokumentą, pavadintą Lietuvos Valstybės Konstitucija. Šis Konstitucijos oktrojavimo faktas buvo švelninamas nuostata (106 str.), jog ji ne vėliau kaip per dešimtį metų būsianti „patikrinta“ tautos atsiklausimo“, t. y. referendumo, būdu.<sup>16</sup>

Pagal 1928 metų Konstituciją Lietuvos valstybė iš parlamentinės demokratijos virto prezidentinės demokratijos valstybe, nors apskritai jos demokratiškumas kvestionuotinas. Tai Konstitucija, kuri, išskeldama vieno asmens valdžią ir Seimo nešaukimu ribodama politinį pliuralizmą, pasižymėjo savybėmis, leidžiančiomis priskirti ją prie autoritarinių konstitucijų. Šiuo požiūriu tai vienas iš pirmųjų Europoje konstitucinių aktų, nuo demokratijos pasukusių į autoritarizmą.<sup>17</sup>

Naujoji Konstitucija pažodžiui pakartojo daugelį 1922 m. Konstitucijos nuostatų, bet būdingiausias jų skiriamasis bruožas – vykdomosios valdžios, pirmiausia Respublikos prezidento, galios išplėtimas, autoritarinių elementų įdiegimas.<sup>18</sup>

Struktūros požiūriu naujoji Konstitucija nesiskyrė nuo 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos, susidėjo iš tų pačių 15 skyrių, tik dabar joje buvo vienu straipsniu mažiau, beveik ta pati kiekvieno jų ir viso dokumento apimtis. Taip pat ir turinio požiūriu daugelis straipsnių – 62, arba 58 procentai – liko identiškai atitinkamiems senosios Konstitucijos straipsniams. Tokie liko „Tautinių mažumų teisių“, „Respublikos gynimo“, Švietimo reikalų“, „Valstybės finansų“, „Socialinės apsaugos“ skyriai. Priešingai, daugiausia buvo reformuoti Konstitucijos skyriai „Vyriausybė“ ir „Seimas“.<sup>19</sup>

Tačiau apskritai abi Konstitucijos savo esme žymiai skyrėsi viena nuo kitos. Naujojoje Konstitucijoje, tariamai siekiant didesnio jos konkretumo ir pritaikymo mūsų kraštui, „turėjo būti užakcentuoti du dalykai: Seimo darbo našumo pakėlimas ir vykdomosios valdžios kompetencijos sustiprinimas. Todėl būdingiausias skiriamasis 1928 m. Konstitucijos bruožas – vykdomosios valdžios, pirmiausia Respublikos Prezidento, galių išplėtimas, autoritarinių elementų į valstybės valdymą diegimas, tuo pat

---

<sup>16</sup> MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997, p. 153.

<sup>17</sup> MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos valstybės konstitucijų istorija: XX a. pirmoji pusė*. Vilnius: Justitia, 2005, p. 219.

<sup>18</sup> MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997, p. 154.

<sup>19</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 66.

metu mėginant išsaugoti svarbiausių demokratiškos institucijų, skyrium imant – parlamentarizmo, regimybę, netgi demonstruojant ūgtelėjusį pasitikėjimą tokiu tiesioginės demokratijos institutu, kaip referendumas. Konstitucija Lietuvą ir toliau buvo linkusi laikyti demokratinė valstybe, kurioje „valdžia priklauso Tautai“.<sup>20</sup>

Realiai nesant Seimo teisių, ypač įstatymų leidybos bei biudžetinės galios sferose, koncentravimas Prezidento rankose, taip pat Prezidento teisė be kontrasignacijos paleisti Ministrų Kabineta – tai pagrindinės Konstitucijos nuostatos, Respublikos Prezidentą vertusios centrine konstitucine institucija.<sup>21</sup>

Mokesčių teisės prasme yra aktualus 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos XII skyriuje „Valstybės finansai“ įtvirtintas 92 straipsnis, kuris teigia, kad uždėti gyventojams mokesnių, skirti Valstybės Išdo išlaidų, užtraukti vidaus paskolą ar išleisti popierinius pinigus tegalima įstatymų keliu.<sup>22</sup> Ši nuostata yra identiška atkartota iš 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos. Nors lingvistiškai aiškinant šiuos straipsnius jie atrodo vienodi abiejose Konstitucijose, tačiau 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje esantys autoritarizmo požymiai, kitos šio teisės akto nuostatos neleidžia šių straipsnių tapatinti ir aiškinti juos vienodai. Skirtingai nei 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje vienintelis įstatymų leidėjas nebėra vien tik tautos išrinktas Seimas, tačiau Seimo nesant Seimo sesijų tarpe įstatymų leidybos teisė suteikiama ir Respublikos Prezidentui (1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos 52 straipsnis).

Pažymėtina, jog 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos 2 straipsnyje nurodoma, kad valstybės valdžią vykdo Seimas, Vyriausybė ir Teismas (pagal Konstitucijos 42 straipsnį Vyriausybę sudaro Respublikos Prezidentas ir Ministrų Kabinetas). Šiuo straipsniu Konstitucijoje buvo įtvirtintas valdžių padalijimo principas – vienas svarbiausių Konstitucijos principų, be kurio neįsivaizduojama nei viena demokratinė Konstitucija. Tačiau įstatymų leidybos teisės suteikimas Respublikos Prezidentui, taip išbalansuojant Seimo ir Vyriausybės galių sistemą, leidžia teigti, jog toks valdžių padalijimo principas buvo įtvirtintas tik formaliai (*de jure*), neleidžiant jam pilnai, faktiškai (*de facto*) funkcionuoti.

---

<sup>20</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 66.

<sup>21</sup> *Ibid.*, p. 68.

<sup>22</sup> Lietuvos Valstybės Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.II.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 14-20.

Mindaugas Maksimaitis pažymi, kad Konstitucijoje numatyto Seimo Lietuvos Vyriausybė ilgą laiką apskritai nešaukė, prezidentas vienas leido įstatymus ir vykdė kitas parlamentines funkcijas.<sup>23</sup>

Nustatydamą terminų pirmajam Seimui sušaukti nenumatymą, Konstitucija akivaizdžiai devalvavo visas kitas demokratiškąsias Seimą liečiančias konstitucines nuostatas.<sup>24</sup>

Konstitucinę nuostatą, skelbiančią apie terminų pirmojo Seimo rinkimams netaikymą, opozicija pagrįstai vertino demokratijos vertimu „tikru farsu“: vien politinio pliuralizmo delisiant šaukti Seimą ribojimas ir tuo metu jo teisių, ypač įstatymų leidybos bei biudžetinės galios sferose, koncentravimas Prezidento rankose davė pagrindą Konstitucijoje įžvelgti aiškų krypsmą autoritarizmo link.<sup>25</sup>

Galima teigti, jog vienas svarbiausių Konstitucijos principų – valdžių padalijimo – 1928 m. Konstitucijoje buvo įtvirtintas tik formaliai (*de facto*). Teisė nustatyti mokesčius, skirti valstybės biudžeto asignavimus, skolintis imant vidaus paskolą bei išleisti popierinius pinigus ilgą laikotarpį buvo tik vieno asmens – Respublikos Prezidento prerogatyva.

Taigi, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje aiškiai matomi autoritarinio prezidentinio valdymo bruožai. Mokesčių teisinio reguliavimo prasme Konstitucijoje įtvirtinta nuostata, jog mokesčius galima nustatyti tik įstatymų keliu yra atkartota kaip tai įtvirtinta ir 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, tačiau 1928 m. Valstybės Konstitucijoje, skirtingai nei 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, Respublikos Prezidentas buvo savarankiškas įstatymų leidžiamosios valdžios subjektas ir turėjo teisę nustatyti gyventojams mokesčius.

### **1.3. Mokesčių pagrindai 1938 metų Lietuvos Konstitucijoje**

1938 m. Lietuvos Konstitucija buvo visiškai naujas konstitucinis aktas, pagrįstas nauja, lyginant su buvusių Lietuvos konstitucijų, filosofija, nepratęsęs demokratių ankstesnių Konstitucijų tradicijų. Ji ne tik nebekartojė 1922 m. Konstitucijos principų, kaip tai buvo 1928 m., bet, ypač kiek tai lietė valstybės sampratą bei vaidmenį, autoriteto klausimą,

---

<sup>23</sup> MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997, p. 156.

<sup>24</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 67.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 67.

žmogaus vietą valstybėje pasuko nuo jų priešinga kryptimi, autoritarinius pradus išvystė į kokybiškai naują – vadinamojo vadizmo – lygį. Su buvusiaja 1928 m. Konstitucija ši akta tiesiogiai tesiejo tai, jog ją priimant formaliai pasinaudota pirmosios nustatyta keitimo tvarka.<sup>26</sup>

Tiesa, galima suabejoti kai kurių autorių tvirtinimu, kad tos filosofijos elementai buvę „imti iš Lietuvos gyvenimo sąlygų, tradicijų ir reikalavimų“, ją veikiau formavo totalitarinės tendencijos tuo metu įvairiais pavidalais ėmusios reikštis daugelyje Europos šalių. Tai buvo lietuviškas šių tendencijų išraiškos variantas.<sup>27</sup>

Liudas Truska pažymi, jog Lietuva, išsukdama iš demokratinės raidos kelio, nebuvo kokia nors išimtis Europoje. Tarpukariu demokratija išgyveno gilią krizę ir švelnesni ar kietesni autoritariniai, ir net totalitariniai režimai įsitvirtino visose Rytų, Vidurio ir Pietų Europos šalyse, išskyrus Čekoslovakiją. Tiesa, mūsų šalis šiuo atžvilgiu buvo viena pirmųjų: joje demokratinė santvarka žlugo tik 4 metais vėliau negu Italijoje, pusmečiu – negu Lenkijoje, tačiau net 8 metais anksčiau negu Latvijoje ir Estijoje.<sup>28</sup>

Ši Konstitucija apimtimi buvo didžiausia iš visų iki to laiko galiojusių Lietuvos Konstitucijų: valstybei stengiantis pajungti visuomeninį gyvenimą, tos pastangos negalėjo nepalikti atitinkamo pėdsako konstitucinio reguliavimo apimtyje, joje siekta kiek galima plačiau ir išsamiau aprėpti įvairias valstybės ir visuomenės gyvenimo sritis ir kuo tiksliau nusakyti piliečių ir valdžios santykius. Tuo pat metu pasakyta, kad keturiasdešimt aštuoniais atvejais, naudojantis nukreipiančiomis normomis, Konstitucijos normų išvystymas buvo patikėtas paprastiems įstatymams, jų reguliavimui pavesti kai kurie net labai reikšmingi dalykai: reikalavimai kandidatams į Seimo narius, jų rinkseną, skaičius, tautos atstovų prezidentui rinkti ir paties prezidento rinkimų tvarka etc.<sup>29</sup>

Ir pagal šią Konstituciją Seimas neturėjo išimtinės įstatymų leidybos teisės: joje nustatyta, kad, Seimo ar jos sesijos nesant, įstatymus leidžia prezidentas.<sup>30</sup>

Aktyviai įstatymų leidybos teise naudojantis Respublikos Prezidentui, ši Konstitucijos savybė reiškė, kad keisti Konstitucijos nuostatų turinį jo konkretinimo ar

---

<sup>26</sup> MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos valstybės konstitucijų istorija: XX a. pirmoji pusė*. Vilnius: Justitia, 2005, p. 250

<sup>27</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 73.

<sup>28</sup> TRUSKA, L. 1938 metų Konstitucija., Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo 1-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 196-205, p.196.

<sup>29</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 74.

<sup>30</sup> MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997, p. 161.

plėtojimo paprastais įstatymais būdu dabar praktiškai galėjo ne tik Seimas, bet ir vienasmeniškai valstybės vadovas.<sup>31</sup>

Turinio požiūriu tai visiškai naujas konstitucinis aktas, net žodžiais nebepratęs demokratinių Steigiamojo Seimo Konstitucijų tradicijų, griežtai priešingas demokratinei santvarkai: valdžia einanti iš vieno šaltinio, iš viršaus, o ne iš masių, ne iš apačios; lemiamą vaidmenį vaidinanti vado valia, o ne balsų dauguma. Pasak M. Romerio, jau 1928 m. Konstitucijoje aiškiai rengtasi demokratiją pakeisti prezidentokratija, o naujojoje tai buvo iki galo realizuota.<sup>32</sup>

1928 metų Konstitucija Lietuvą dar deklaravo kaip demokratinę respubliką, kurioje suvereninė valstybės valdžia priklauso tautai (1 str.), nors visa faktinė valdžia jau buvo Prezidento rankose. 1938 m. Konstitucijos 3 - asis straipsnis skelbė, jog „Lietuvos Valstybė yra respublika“. Žodžio „demokratinė“ pašalinimas iš Konstitucijos teksto reiškė formalų atsisakymą nuo demokratinės santvarkos. Tuo buvo šiurkščiai sulaužytas 1918 m. Vasario 16-osios akto, taip pat 1920 m. gegužės 15 dieną Steigiamojo Seimo priimtose deklaracijos teiginys, jog atkuriamas demokratiniiais pamatais sutvarkyta Lietuvos valstybė.<sup>33</sup>

Formaliai išsaugodama demokratinę pagal prigimtį instituciją – parlamentą, naujoji Konstitucija iš tiesų nesuteikė jam kiek svaresnio vaidmens, taigi nei savarankiško ir vienintelio įstatymų leidėjo statuso. Įsigaliojusioje Konstitucijoje savarankiška įstatymų leidžiamąja institucija, veikiančia greta Seimo, įvardijamas Prezidentas. Pastarojo teisė leisti įstatymus vėl siejama su Seimo ar jo sesijos nebuvimu, o tai, savo ruožtu, gerokai priklausė nuo paties Prezidento.<sup>34</sup>

Prezidento teisės leisti įstatymus priežastimi pats A. Smetona laikė tai, kad Lietuvai tebesinaudojant tautos reikalų nebeatitinkančiais dar ikikariniais rusų įstatymais, nedavus prezidentui teisės vienam leisti įstatymus, „reiktų stabdyti nesustabdomą gyvenimą arba Seimas turėtų be atvangos dirbti“, kitaip tariant – Seimui susidarytų pernelyg didelis krūvis, todėl jam esanti būtina pagalba. Buvo pabrėžiama, kad prezidentas, pagal 1938 m. Konstituciją leisdamas įstatymus, „neveikia Seimo įgaliojimu, jis nėra taipogi laikinas

---

<sup>31</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, 74.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 74.

<sup>33</sup> TRUSKA, L. 1938 metų Konstitucija., Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 196-2005, p.196.

<sup>34</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 78.

Seimo pavaduotojas, jis veikia savarankiškai konstitucijos jam suteiktąją galia; todėl ir jo išleisti įstatymai yra visais atžvilgiais lygūs Seimo išleistiesiems“.<sup>35</sup>

Taigi, 1938 m. Lietuvos Konstituciją formavo totalitarizmo apraiškos daugelyje Europos valstybių, joje aiškiai pastebimas autoritarinio valdymo įsitvirtinimas, šis teisės aktas nepratęsė 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijos demokratinių idėjų.

Mokesčių teisės prasme svarbu pažymėti, jog 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje nebeliko skyriaus pavadinimu „Valstybės finansai“, kaip tai buvo 1922 m. ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijose. Nuostata, jog „mokesčiai dedami įstatymu“ buvo įtvirtinta 1938 m. Lietuvos Konstitucijos III skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“, 19 straipsnyje.<sup>36</sup> Tokią Konstitucijos kūrėjų valią įtvirtinti nuostatą „mokesčiai dedami įstatymu“ būtent skyriuje pavadinimu „Piliečių teisės ir pareigos“ negalima laikyti atsitiktinumu.

Toma Birmontienė teigia, jog 1922 m. Konstitucijoje įtvirtintas žmogaus teisių institutas, jo pilietinių politinių teisių blokas, rėmėsi liberaliomis idėjomis ir beveik nenumatė piliečiams pareigų, skirtingai nei vėlesnė – 1938 metų Lietuvos Konstitucija, kuri nepasižymėjo demokratiškumu. <...> autoritarizmo idėjos darė neigiamą įtaką žmogaus teisių doktrinai. <...> 1938 metais Lietuvos Konstitucijoje aiškiai pradėjo dominuoti piliečio pareigos valstybei principas. 1938 m. Konstitucijos 16 straipsnyje numatyta, kad piliečiui valstybė yra jo paties buvimo pamatas, <...> 17 straipsnyje <...> numatyta <...> piliečio pareiga – būti ištikimam valstybei.<sup>37</sup>

Atsižvelgiant į Tomos Birmontienės teiginius, galima daryti išvadą, jog 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje buvo akcentuojamos ne piliečių teisės, bet pareigos ir nuostatos „mokesčiai dedami įstatymu“ įtvirtinimu 1938 m. Lietuvos Konstitucijos skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“ buvo siekiama pabrėžti piliečių pareigą mokėti mokesčius.

Lyginant su ankstesnėmis Lietuvos Valstybės Konstitucijomis, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje su mokesčiais susijusi nuostata buvo susiaurinta, nebeminima, jog „skirti Valstybės Išdo išlaidų, užtraukti vidaus paskolą ar išleisti popierinius pinigus tegalima įstatymų keliu“. Apsiribojama nuostata, jog „mokesčiai dedami įstatymu.“

<sup>35</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 79.

<sup>36</sup> Lietuvos Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.II.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 20-32.

<sup>37</sup> BIRMONTIENĖ, T. Žmogaus teisių ir laisvių koncepcija 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje. Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 124-133, p. 132-133.

Pažymėtina, jog, kaip ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, įstatymų leidybos, o taip pat ir mokesčių nustatymo teisė buvo patikėta ne tik Seimui, bet ir Respublikos Prezidentui. 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje buvo įtvirtintas įstatymų leidybos instituto dualizmas.

Atsižvelgiant į tai, jog įstatymų leidyba buvo priskirta dviejų valdžių kompetencijai, galima teigti, jog mokesčių nustatymo būtent įstatymu reikalavimo įtvirtinimas 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje neatliko tikrosios šio reikalavimo teisinės funkcijos. Gediminas Užubalis teigia, jog procedūriniu aspektu teisės principai reikalauja, kad pareigos mokėti mokesčius apimties nustatymas (pasiskirstymas) būtų atliekamas pagal demokratines procedūras – rinkimuose išrinkti atstovai priimtų sprendimus dėl mokesčių (angl. *no taxation without representation*) principas siejamas su visuotinai pripažįstamos piliečių mokesčių mokėjimo pareigos tinkamu įgyvendinimu, t. y., įstatymo reikalavimas laikytinas kaip piliečių apsauga nuo valdžios institucijų piktnaudžiavimo nustatant mokesčius.<sup>38</sup> Taigi, mokesčių nustatymo įstatymu instituto įtvirtinimas neužtikrinimo piliečių pareigos mokėti mokesčius tinkamos apsaugos nuo valdžios nepagrįstų reikalavimų, kadangi ši Konstitucija nenumatė tik demokratiškai išrinktų piliečių atstovų teisę priimti sprendimus dėl mokesčių įvedimo.

Taigi, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje mokesčių pagrindai, t. y. nuostata, jog „mokesčiai dedami įstatymu“, skirtingai nei 1922 m. ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijose buvo įtvirtinti III skyriuje „Piliečių teisės ir pareigos“. Toks įtvirtinimas leidžia teigti, jog tokiu būdu 1938 m. Lietuvos Konstitucijos rengėjai siekė pabrėžti piliečių pareigą mokėti mokesčius. Pažymėtina, jog dėl politinių aplinkybių lėmusių autoritarizmo valdymo formos įsitvirtinimą 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje, kaip ir 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, buvo suteikta teisė Respublikos Prezidentui priimti įstatymus, o tai reiškia, jog mokesčius gyventojams nustatyti galėjo ne tik Seimas, bet ir Respublikos Prezidentas.

---

<sup>38</sup> UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 48.



## 2. MOKESČIŲ KONSTITUCINIAI PAGRINDAI 1992 METŲ LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCIJOJE

1992 m. spalio 25 d. referendume buvo priimta Lietuvos Respublikos Konstitucija. Šis aukščiausiajį juridinę galią turintis teisės aktas yra ilgiausiai galiojantis iš visų Lietuvos Konstitucijų.

Vertinant Lietuvos Respublikos Konstituciją istoriniame kontekste, pažymėtina, kad ji buvo priimta tuo laikotarpiu, kuris lyginamojoje konstitucinėje teisėje įvardijamas kaip pasaulinės konstitucinės raidos ketvirtasis etapas. Šiam etapui, prasidėjusiam praėjusio amžiaus devintajame dešimtmetyje, būdingas totalitarinių režimų žlugimas Vidurio ir Rytų Europoje. Politinį ir socialinį virsmą lėmė tautų siekis išsivaduoti iš Sovietų Sąjungos imperijos priespaudos ir diktato. Būtent tada šioje Europos dalyje gimė naujos konstitucijos, kurios reiškė socialistinių konstitucinių sistemų pabaigą Europoje.<sup>39</sup>

Siekiant parengti vieną konstitucijos projektą, kurį būtų galima teikti tautos referendumui, buvo ieškoma politinių ir teisinių kompromisų. Tam buvo sudaryta konstitucinių problemų derinimo grupė. 1992 m. rugsėjo pabaigoje – spalio pradžioje iš dviejų alternatyvių konstitucijos projektų buvo parengtas vienas vadinamasis „kompromisinis“ konstitucijos projektas ir buvo pateiktas aukščiausiajai tarybai, o vėliau – tautos referendumui.<sup>40</sup>

Nors darbo grupėje buvo nusistatymas, kad turi būti atsižvelgiama į Lietuvos konstitucinį paveldą, tačiau laikytasi pozicijos, kad nereikia teikti prioriteto nei 1922 m. rugpjūčio 1 d. Lietuvos Valstybės Konstitucijai, nei 1938 m. gegužės 12 d. Lietuvos Konstitucijai. Suprasta, kad įvertinus praeities konstitucingumo raidos sėkmes ir nesėkmes, reikia kurti tokius valstybės ir Tautos funkcionavimo pagrindus, kurie derintųsi ir su šiuolaikinės demokratijos vertybėmis.<sup>41</sup>

Konstitucijai pritarė 75,42 proc. piliečių, kurie dalyvavo referendume, o tai sudarė 56,75 proc. bendro rinkėjų skaičiaus. Tai buvo įspūdingas istorinis faktas, bylojantis apie

<sup>39</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 185.

<sup>40</sup> SINKEVIČIUS, V. 1992 m. Konstitucijos rengimas: to laikotarpio užrašų fragmentai. Iš *Lietuvos Konstitucijos dvidešimtmis: patirtis ir iššūkiai*: recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Klaipėda: Lietuvos notarų rūmai, 2012, p. 28.

<sup>41</sup> ŽILYS, J. Lietuvos Respublikos Konstitucijos Konceptijos matmenys. *Nepriklausomybės sąsiuviniai*, 2017(19), 2017, p.10-26, p. 10.

tautos pasiryžimą sukurti tvirtus demokratinius pagrindus tolesnei valstybingumo raidai, kurie taptų ilgalaikė visuomenės ir valstybės plėtros programa.<sup>42</sup>

Konstitucinis Teismas 2004 m. gegužės 25 d. nutarime pažymėjo, jog Konstitucijoje atsispindi visuomenės sutartis – visų Lietuvos Respublikos piliečių demokratiškai priimtas 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 universaliosiomis, 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.<sup>43</sup>

Taigi, šiuo metu galiojanti Lietuvos Respublikos Konstitucija buvo priimta totalitarizmo žlugimo laikotarpiu. Konstitucijos rengėjai kūrė šiuolaikinėmis demokratijos vertybėmis pagrįstą Konstituciją, atsižvelgdami į Lietuvos konstitucionalizmo ištakas, tačiau neteikiant prioriteto nei vienai istorinei Lietuvos Konstitucijai.

## 2.1. Mokesčių samprata

Prieš pradėdant analizuoti mokesčių pagrindus, įtvirtintus 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, trumpai aptartina mokesčių samprata, jos aiškinimas mokesčių teisės doktrinoje ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje.

Mokesčių teisės doktrinoje mokesčiai apibrėžiami kaip teisės kategorija, apskritai aiškintina ir plačiaja, ir siaurąja prasmėmis, atsižvelgiant į tai, kokiam (kokiems) mokesčių požymiams teikiama pirmenybė. Plačiaja (pagrįsta mokesčių visuotinio privalomumo prioritetu) prasme mokesčiai suprantami kaip visi valstybės taikomi privalomojo pobūdžio finansiniai instrumentai, skirti valstybės pajamoms surinkti. Siaurąja prasme prie mokesčių priskiriami tik tie valstybės pajamų gavimo finansiniai instrumentai, kuriems būdingi šie

---

<sup>42</sup> SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018, p. 185.

<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 85-3094.

bendrieji mokesčių požymiai – visuotinis privalomumas ir individualiai neatlygintinas pobūdis.<sup>44</sup>

Lietuvoje įstatymiškai pirmą kartą mokesčio sąvoka įtvirtinta 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatyme kaip „mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti“. Ši sąvoka buvo pakoreguota 2004 m. balandžio 13 d. priėmus naująjį Mokesčių administravimo įstatymą. Pagal šio įstatymo 2 straipsnio 23 dalį mokesčiai – tai „mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei“.<sup>45</sup>

Konstitucinis Teismas keliuose savo nutarimuose taip pat yra pateikęs mokesčių sampratą. Pirmuoju nutarimu, kuriame buvo pateiktas mokesčių apibrėžimas, galima laikyti 1997 m. liepos 10 d.<sup>46</sup> Konstitucinio Teismo nutarimą. Jame pažymima, jog mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą (tam tikrais atvejais į nebiudžetinius fondus). 1998 m. spalio 9 d. nutarimu<sup>47</sup> Konstitucinis Teismas konstatavo, kad mokesčiai yra viena pagrindinių valstybės gyvavimo sąlygų. 2000 m. kovo 15 d. nutarime<sup>48</sup> mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime<sup>49</sup> nurodoma, jog mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą.

---

<sup>44</sup> SUDAVIČIUS, B., ENDRIJAITYS, M. *Viešųjų finansų teisė*. Vadovėlis: Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020, p. 95.

<sup>45</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006 t. 58, p. 125-133, p. 126.

<sup>46</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1997, Nr. 67-1696.

<sup>47</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 91-2533.

<sup>48</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

<sup>49</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109-4887.

Taip pat Konstitucinis teismas konstatavo, jog mokesčiai yra vienas pagrindinių valstybės, taip pat vietos savivaldybių biudžetų pajamų šaltinių.

Pažymėtina, jog 2019 m. mokesčiai sudarė net 96 procentus Lietuvos nacionalinio biudžeto pajamų<sup>50</sup>, todėl galima pagrįstai teigti, jog mokesčiai yra ne vienas pagrindinių, o pagrindinis valstybės pajamų šaltinis.

Taigi, mokesčius galima apibrėžti kaip privalomus, neatlygintinus asmenų mokėjimus į valstybės (savivaldybės) biudžetą ir pagrindinį valstybės pajamų šaltinį.

Siekiant pabrėžti mokesčių reikšmingumą valstybei, Konstitucinis Teismas taip pat apibrėžė ir mokesčių paskirtį. 1997 m. liepos 10 d. nutarimu<sup>51</sup> Konstitucinis Teismas konstatavo, jog yra akivaizdu, kad pagrindinė mokesčių paskirtis – fiskalinė, jie naudojami sudaryti valstybės išdui, skirtam visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai, ekonominiai procesai, remiamos naudingos ūkinės pastangos, pritraukiamas kapitalas, investicijos arba priešingai – stabdomos nepageidautinos socialinės – ekonominės raidos tendencijos.

Taip pat šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas konstatavo, jog nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai.

---

<sup>50</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaita. 2019 m. gruodžio 31 d.

Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/Forma\\_1VP\\_2019\\_12/656beaeb-1544-4204-878e-9e7e660438cc](https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/Forma_1VP_2019_12/656beaeb-1544-4204-878e-9e7e660438cc)>.

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1997, Nr. 67-1696.

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

2003 m. lapkričio 17 d. nutarimu<sup>52</sup> Konstitucinis teismas pažymėjo, kad nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti.

Taigi, pagrindinė mokesčių paskirtis – surinkti pajamas, kurios užtikrintų visuomenės poreikių patenkinimą bei valstybės funkcijų ir uždavinių įgyvendinimą.

## **2.2. Mokesčių konstituciniai pagrindai įtvirtinti 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje**

Išanalizavus mokesčių sampratą, šiame skyriuje analizuojami šiuo metu galiojančioje Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinti konstituciniai mokesčių pagrindai. Taip pat jie lyginami su mokesčių konstituciniais pagrindais, nustatytais istorinėse Lietuvos Konstitucijose, kurie buvo aptarti ankstesnėje magistro darbo dalyje.

1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje<sup>53</sup> yra įtvirtinti mokesčių konstituciniai pagrindai. Galima išskirti, jog analizuojant Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintus mokesčių konstitucinius pagrindus, svarbiausios laikytinos trys normos: 1) Konstitucijos 67 straipsnio 14 punkte įtvirtinta taisyklė, kad Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus; 2) Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą nuostatą, jog valstybės pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų; 3) Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą nuostatą, jog mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.

Atkreiptinas dėmesys, jog nuostata, kad mokesčiai nustatomi įstatymu buvo įtvirtinta tiek 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje ir 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje, tiek šiuo metu galiojančioje, 1992 m. priimtoje Lietuvos

---

<sup>52</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109-4887.

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014.

Respublikos Konstitucijoje. Darytina išvada, jog pagrindinė konstitucinė mokesčių nuostata žvelgiant istoriniu aspektu yra nepakitusi.

Egidijus Kūris pažymėjo, jog daugelyje konstitucijos straipsnių yra nurodyta, kad tam tikrus dalykus „nustato įstatymas“, kad tam tikri dalykai leidžiami „įstatymo nustatyta tvarka“ (kartais ir „pagrindais“) ir pan. <...> tai labai „taupios“, bet kartu ir itin talpios nuostatos. Jos apima mažiausiai tris konstitucinius imperatyvus: (i) tam tikrus santykius privalu sureguliuoti, vadinasi, įstatymų leidėjas neturi diskrecijos apsispręsti, ar tuos santykius reguliuoti, ar galbūt galima juos palikti visuomenės savireguliacijai; (ii) jie turi būti sureguliuoti ne bet koku teisės aktu, o įstatymu; (iii) šių santykių nesureguliuojimas arba sureguliuojimas žemesnės nei įstatymas galios teisės aktu yra pagrindas nustatyta tvarka ginčyti jų atitiktį Konstitucijai, t. y. teisiškumą, o konstituciniam teismui, kurio jurisdikcijai priskirta įstatymų bei vyriausybės teisės aktų konstitucingumo kontrolė, ir administraciniams teismams, kurių jurisdikcijai priskirta žemesnės galios vykdomosios valdžios bei vietos savivaldos institucijų teisės aktų konstitucingumo kontrolė, toks nesureguliuojimas arba netinkamas sureguliuojimas yra pagrindas pripažinti atitinkamą teisinį aktą (jo dalį) antikonstituciniu, net jei, pavyzdžiui, žemesnės nei įstatymas galios teisės akte įtvirtintos nuostatos turinys yra nepriekaištingas, taip pat pagrindas konstituciniam teismui pripažinti antikonstitucine atitinkamus santykius nepakankamai detaliam reguliuojančiame įstatyme esančią spragą – legislatyvinę omissiją.<sup>54</sup>

Pažymėtina, jog mokesčių nustatymas – išimtinė įstatymų leidėjo konstitucinė kompetencija. Šios Konstitucijos normos turinys atitinka Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Pirmojo protokolo 1 straipsnio nuostatą<sup>55</sup>. Šioje nuostatoje pabrėžiama, kad kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo turi teisę netrukdomas naudotis savo nuosavybe. Iš nieko negali būti atimta jo nuosavybė, išskyrus tuos atvejus, kai tai yra būtina visuomenės interesams ir tik įstatymo nustatytais sąlygomis bei vadovaujantis bendraisiais tarptautinės teisės principais. Tačiau ankstesnės nuostatos jokių būdu neriboja valstybės teisės taikyti tokius įstatymus, kokie, jos manymu, jai reikalingi, kad ji galėtų kontroliuoti nuosavybės naudojimą atsižvelgdama į bendrąjį interesą arba kad garantuotų mokesčių, kitų rinkliavų ar baudų mokėjimą.<sup>56</sup> Analizuojant šią nuostatą galima

<sup>54</sup> KŪRIS, E. Konstitucija, teisėkūra ir konstitucinė kontrolė: retrospekciniai ir metodologiniai svarstymai. Iš *Lietuvos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai*: recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Klaipėda: Lietuvos notarų rūmai, 2012, p. 77.

<sup>55</sup> BIRMONTIENĖ, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė*: vadovėlis. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 867.

<sup>56</sup> Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Protokolas Nr. 1, iš dalies pakeistas Protokolu Nr. 11. *Valstybės žinios*, 2011-12-22, Nr. 156-7391.

teigti, jog šalys turi teisę įstatymu pavesti mokėti mokesčius. Mokesčių mokėjimas, kaip asmens nuosavybės perdavimas valstybei, neprieštarauja nuosavybės neliečiamumo principui, neatleidžia nuo pareigos mokėti mokesčius ir yra būtina sąlyga valstybės egzistavimui.

Gediminas Užubalis, analizuodamas pareigos mokėti mokesčius institutą, pabrėžė, jog, kai kurių šalių konstitucijose *expressis verbis* įtvirtinama ir pareiga mokėti mokesčius, tačiau tose konstitucijose, kuriose ši pareiga nėra tiesiogiai įrašyta (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje), pareiga mokėti mokesčius laikoma konstitucine, nes mokesčių nemokėjimas paverstų valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus.<sup>57</sup>

Konstitucinis Teismas 1997 m. liepos 10 d. nutarimu taip pat konstatavo, kad nuosavybės neliečiamumo principas nepaneigia pareigos mokėti mokesčius.<sup>58</sup> Šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad Konstitucijos 23 straipsnyje skelbiant bendrąjį nuosavybės neliečiamumo principą, kartu 127 straipsnio antrojoje dalyje, 67 straipsnio 15 punkte įtvirtinama Seimo teisė įstatymais nustatyti mokesčius. Be to, Konstitucijos normos, suteikdamos Seimui teisę nustatyti mokesčius, kartu suponuoja valstybei pareigą sukurti būtinas, pakankamas ir efektyvias mokestinių santykių subjektų teisių ir pareigų įgyvendinimo teisinės priemonės. Valstybės veiklos biudžeto formavimo, mokesčių srityse apmokestinimo dalykas pirmiausia yra turtas, gautos pajamos, pelnas, sukaupti finansiniai ištekliai ir kt. Taigi savininkui atsiranda konstitucinė pareiga mokėti mokesčius valstybei. Savininkas yra ir mokesčių teisės subjektas – mokesčių mokėtojas, ir per mokesčius jis finansuoja valstybės vidaus ir išorės funkcijų įgyvendinimą.

Apie konstitucinę pareigą mokėti mokesčius Konstitucinis Teismas pasisakė ir 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime.<sup>59</sup> Šiame nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog

---

<sup>57</sup> UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 170-185, p. 176.

<sup>58</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1997, Nr. 67-1696.

<sup>58</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. Mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai.

Taip pat šiame nutarime buvo analizuojami teisiniai institutai, kuriuos gali taikyti valstybė už pareigos nemokėti mokesčius pažeidimą. Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, taip pat ir baudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus.

Taip pat pažymėtina, jog Konstitucijoje įtvirtinta nuostata, kad mokesčiai yra vienas iš valstybės pajamų formavimo šaltinių. Galima teigti, jog pareiga mokėti mokesčius užtikrina ir tai, jog valstybė gaus pakankamai pajamų, kad galėtų įgyvendinti savo funkcijas.

Taigi, konstitucinė pareiga mokėti mokesčius neprieštaruoja nuosavybės neliečiamumo principui. Ši pareiga reikalinga tam, kad nebūtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai, valstybė surinktų pajamas savo funkcijoms įgyvendinti, o, siekdama užtikrinti šios pareigos vykdymą, valstybė gali taikyti tam tikras sankcijas.

Visuomenei ne tik yra nustatyta konstitucinė pareiga mokėti mokesčius, tačiau taip pat Konstitucijoje yra įtvirtintas apsaugos mechanizmas apsaugantis nuo nepagrįsto valdžios piktnaudžiavimo reikalaujant iš visuomenės įgyvendinti šią pareigą. Konstitucinis Teismas 1998 m. spalio 9 d. nutarimu<sup>60</sup> yra pažymėjęs, jog teisinėje valstybėje yra nustatomos garantijos, apsaugančios mokesčių mokėtojus nuo valdžios institucijų nepagrįstų reikalavimų. Pagrindinės mokesčių mokėtojų teisių apsaugos teisinės garantijos paprastai yra šios:

- 1) Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas;
- 2) pažeistų teisių gynyba, įskaitant jų teisminę gynybą.

---

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 91-2533.



Taigi, pareiga mokėti mokesčius turi būti aiškinama kartu su Konstitucijoje įtvirtintu mokesčių nustatymo įstatymu imperatyvu.

Reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti ne bet kokios rūšies teisės aktu, o tik įstatymu, Konstitucijoje įtvirtintas neatsitiktinai. Šis reikalavimas yra demokratinės teisinės valstybės principo elementas. Įstatymą priima Seimas – Tautos atstovybė, įstatymas priimamas ypatinga tvarka, jam būdingas (turėtų būti būdingas) teisinis aiškumas, tikrumas, stabilumas ir kt., todėl konstitucinis reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti tik įstatymu, turi užtikrinti mokesčių mokėtojų teises ir teisėtus interesus, apsaugoti juos nuo vykdomosios valdžios galimos savivalės. Jeigu esminius mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementus galėtų nustatyti Vyriausybė ar kitos vykdomosios valdžios institucijos, galėtų kilti grėsmė mokestinių prievolių tikrumui bei stabilumui, nes mokestinės prievolės bet kada galėtų būti supaprastinta tvarka pakeistos ne mokesčių mokėtojų naudai.<sup>61</sup>

Taigi mokesčių nustatymo įstatymu principas susijęs su tuo, kad mokesčius nustato Seimas, nes būtent Seimas yra Tautos atstovas, jam yra suteikta prerogatyva leisti įstatymus, o tai užtikrina mokesčių mokėtojų teises ir teisėtus interesus.

Tai, jog mokesčių nustatymas įstatymu turi būti laikomas imperatyvu, jam skiriama ypatinga reikšmė rodo ir tai, kad šį nuostata yra įtvirtinta ne tik Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, bet ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme.<sup>62</sup> Šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje yra nurodoma, kad „atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu.“

Taigi, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje mokesčių konstituciniai pagrindai *expressis verbis* yra įtvirtinti 67 straipsnio 15 punkte bei 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse. Pagrindinė konstitucinė mokesčių nuostata, jog mokesčiai privalo būti nustatomi įstatymu, žvelgiant istoriniu aspektu, išliko nepakitusi, t. y., ši nuostata buvo įtvirtinta tiek istorinėse Lietuvos Konstitucijose (1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje), tiek dabar galiojančioje 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje. Mokesčių nustatymo įstatymu principas susijęs su tuo, kad mokesčius nustato Seimas, nes būtent Seimui yra suteikta prerogatyva leisti įstatymus, o tai užtikrina mokesčių mokėtojų teises ir teisėtus interesus. Konstitucinė

---

<sup>61</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 39-40.

<sup>62</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

pareiga mokėti mokesčius neprieštarauja nuosavybės neliečiamumo principui. Ši pareiga reikalinga tam, kad nebūtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai, valstybė surinktų reikalingas pajamas savo funkcijoms įgyvendinti, o, siekdama užtikrinti šios pareigos vykdymą, valstybė gali taikyti tam tikras sankcijas.

### 2.3. Konstituciniai mokesčių nustatymo principai

Vytautas Sinkevičius teigia, jog nustatydamas mokesčius, reguliuodamas mokesčių santykius, įstatymų leidėjas yra saistomas *inter alia* konstitucinių teisingumo, proporcingumo principų, taip pat valstybės valdžios padalijimo, teisinės valstybės, asmenų lygiateisiškumo, asmens ūkinės veiklos laisvės ir iniciatyvos bei kitų konstitucinių principų. Šių konstitucinių principų būtina paisyti nustatant tiek bendrą mokesčių sistemą, tiek atskirus mokesčius, tiek atitinkamų mokesčių atskirus elementus.<sup>63</sup>

Analizuojant Konstitucinio Teismo nutarimus buvo pastebėta, jog pareiškėjai prašo iširti ne tik tam tikrų teisės aktų atitiktį šiame magistro darbe jau aptartiems Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir 127 straipsniui, bet ir tai, ar ginčijami teisės aktai neprieštarauja konstituciniams teisingumo ir teisinės valstybės bei valdžių padalijimo principams. Atsižvelgiant į tai, šiame skyriuje detaliau analizuojami būtent šie principai.

Konstitucinis Teismas, komentuodamas Konstitucijos preambulėje įtvirtintą teisingumo principą, 1995 m. gruodžio 22 d. nutarime<sup>64</sup> pažymėjo, kad vienas pagrindinių teisės, kaip socialinio gyvenimo reguliavimo priemonės, tikslų – teisingumas. Jis yra vienas svarbiausių moralinių vertybių ir teisinės valstybės pagrindų. <...> Jis gali būti įgyvendintas užtikrinant tam tikrą interesų pusiausvyrą, išvengiant atsitiktinumų ir savivalės, socialinio gyvenimo nestabilumo, interesų priešpriešos.

Analizuodamas teisingumo ir teisinės valstybės principo turinį bei jo reikšmę nustatant mokesčius, Konstitucinis Teismas 2000 m. gegužės 6 d. nutarime<sup>65</sup> konstatavo,

---

<sup>63</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 27.

<sup>64</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ 8 straipsnio antrosios dalies 4 punkto ir ketvirtosios dalies normos atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 106-2381.

<sup>65</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

jog Konstitucijoje įtvirtinti teisingumo ir teisinės valstybės principai yra universalūs, jais turi būti vadovaujamosi ir kuriant teisę, ir ją įgyvendinant. Šiais konstituciniais principais yra grindžiama visa Lietuvos teisės sistema. Teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai reiškia, kad visos valstybės institucijos turi veikti remdamosi ir vadovaudamosi teise, kad turi būti užtikrintos žmogaus teisės ir laisvės, paisoma prigimtinio teisingumo. <...> Teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti.

Taip pat šiame nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad nors pagal Konstituciją Seimas turi kompetenciją įstatymais nustatyti valstybinius mokesčius, taip pat teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau tai nereiškia, kad įstatymų leidėjas gali už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyti bet kokios rūšies teisinę atsakomybę ar bet kokios rūšies nuobaudas, taip pat ir bet kokio dydžio baudas. Nustatydamas baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus dydžius, įstatymų leidėjas yra varžomas teisingumo ir teisinės valstybės konstitucinių principų, kitų konstitucinių reikalavimų. <...> Taigi, vadovaujantis teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniais principais, įstatymuose nustatomos baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą.

2013 m. gruodžio 16 d. nutarime<sup>66</sup>, vadovaudamasis kitais, ankščiau priimtais nutarimais, Konstitucinis teismas išskyrė konstitucinio teisinės valstybės principo aspektus, kuriais turi vadovautis įstatymų leidėjas nustatydamas mokesčius:

1. Įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, neprieštaringas, teisės aktų formuluotės turi būti tikslios, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, turi būti užtikrinami teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna, teisės aktuose neturi būti nuostatų, vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius;

---

<sup>66</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 21 d. nutarimo Nr. 960 „Dėl etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo“ (2004 m. balandžio 27 d. redakcija) 2.3 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos akcizų įstatymui“. *Valstybės žinios*, 2013, Nr. 130-6682.

2. Vienas esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas, kuris suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių;
3. Iš Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, 127 straipsnio 3 dalies, konstitucinio teisinės valstybės principo kyla reikalavimas įstatymuose vartoti aiškias, apibrėžtas ir vienareikšmiškai suprantamas sąvokas (formuluotes), susijusias su mokesčių, *inter alia* jų objekto ir apmokestinimo išimčių, nustatymu, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, priešingu atveju būtų sukuriamas teisinis neaiškumas, netikrumas.

Taigi, apibendrinant visus nurodytus Konstitucinio Teismo nutarimus, galima išskirti, jog teisingumo ir teisinės valstybės principas reiškia, kad įstatymuose nustatomos baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus turi užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą. Taip pat iš teisinės valstybės principo įstatymų leidėjui kyla pareiga mokesčių įstatymuose vartoti aiškias, apibrėžtas ir vienareikšmiškai suprantamas sąvokas (formuluotes).

Taip pat, kalbant apie vieną pagrindinių konstitucijos principų – valdžių padalijimo principą, pirmą kartą 1995 m. spalio 26 d. nutarimu<sup>67</sup> Konstitucinis Teismas pateikė valdžių padalijimo principo apibrėžimą – jis reiškia, kad įstatymų leidžiamoji, vykdomoji ir teisminė valdžios turi būti atskirtos, pakankamai savarankiškos, bet kartu tarp jų turi būti pusiausvyra. Kiekvienam valdžios organui suteikiama jo paskirtį atitinkanti kompetencija, kurios konkretus turinys priklauso nuo to organo vietos tarp kitų valdžios organų, jo įgaliojimų santykio su kitų organų įgaliojimais.

Konstitucinio Teismo 1998 m. sausio 10 d. nutarimas<sup>68</sup> papildė šį apibrėžimą pabrėždamas, jog valdžių padalijimo principas yra pagrindinis demokratinės teisinės valstybės organizacijos ir veiklos principas. Taip pat šiuo nutarimu buvo nustatyta, kad kiekviena valstybės valdžia užima tam tikrą vietą valstybės valdžios sistemoje ir atlieka tik

---

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. spalio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ 10 straipsnio septintosios dalies nuostatos, taip pat dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. sausio 26 d. nutarimo Nr. 55 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. lapkričio 15 d. nutarimu Nr. 470 patvirtintos Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ įgyvendinimo tvarkos dalinio pakeitimo“ 1.2 punkto nuostatos, 2.1 punkto ir jo 1, 2 bei 3 papunkčių atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 89-2007.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. sausio 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo 1996 m. gruodžio 10 d. nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 5-99.

jai būdingas funkcijas. Seimas, kurį sudaro tautos atstovai – Seimo nariai, leidžia įstatymus, prižiūri Vyriausybės veiklą, tvirtina valstybės biudžetą ir prižiūri, kaip jis vykdomas, sprendžia kitus Konstitucijoje numatytus klausimus. Respublikos Prezidentas – valstybės vadovas, jis atstovauja valstybei ir daro visa, kas jam pavesta Konstitucijos ir įstatymų, o Vyriausybė yra vykdomoji tvarkomoji šalies institucija, vykdanči įstatymus ir kitus teisės aktus, tvarkanti krašto reikalus. Teismai vykdo teisingumą.

Svarbu pažymėti, jog 1998 m. balandžio 21 d.<sup>69</sup> nutarimu Konstitucinis Teismas pabrėžė, kad aukščiausiųjų valstybės valdžios institucijų statusas pirmiausia paremtas Konstitucijoje tiesiogiai įtvirtintais įgaliojimais: Seimo įtvirtinti Konstitucijos 67, Respublikos Prezidento – 84, Vyriausybės – 4 straipsnyje. Konstitucinio Teismo statusas įtvirtintas Konstitucijos VIII, Teismo – IX skirsnyje. <...> Tiesioginis įgaliojimų nustatymas Konstitucijoje reiškia, kad viena valstybės valdžios institucija negali iš kitos perimti tokių įgaliojimų, jų perduoti ar atsisakyti. Tokie įgaliojimai negali būti pakeisti ar apriboti įstatymu nustatant papildomas jų įgyvendinimo sąlygas. norint juos pakeisti ar apriboti būtina priimti konstitucinę pataisą. Galima teigti, jog šis Konstitucinio Teismo nutarimas ypač aktualus aiškinant mokesčių konstitucinius pagrindus. Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą Seimui yra tiesiogiai įtvirtintas reikalavimas Seimui nustatyti mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus. Taigi, vadovaujantis aukščiau nurodytu Konstitucinio Teismo nutarimu šio įgaliojimo Seimas negali perduoti nei vienai kitai valdžios institucijai, t. y., nei Vyriausybei, nei Teismui, taip pat šio įgaliojimo Seimas negali atsisakyti. Priešingu atveju būtų pažeistas konstitucinis valdžių padalijimo principas.

Taigi, Lietuvos Respublikos Konstitucijoje mokesčių konstituciniai pagrindai *expressis verbis* yra įtvirtinti 67 straipsnio 15 punkte bei 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse. Tačiau pažymėtina, jog nustatant mokesčius svarbu ne tik vadovautis šiomis *expressis verbis* Konstitucijoje įtvirtintomis nuostatomis, bet ir konstituciniais principais, tokiais kaip: teisingumo, teisinės valstybės ir valdžių padalijimo principas.

---

<sup>69</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. balandžio 21 d. nutarimas. „Dėl Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo 29 straipsnio pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos Seimo 1997 m. vasario 25 d. nutarimo „Dėl V. Nikitino atleidimo iš generalinio prokuroro pareigų“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 39-1044.

### 3. MOKESČIŲ PAGRINDŲ AIŠKINIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOS KONSTITUCINIO TEISMO JURISPRUDENCIJOJE

Konstitucinio Teismo jurisprudencija yra vienintelis teisiškai įpareigojantis Konstitucijos nuostatų interpretavimo šaltinis.<sup>70</sup> Konstitucijos aiškinimas yra ne tik jos taikymo sąlyga – jis užtikrina, kad niekuomet nenutrūkstančioje konstitucinio reguliavimo raidoje fundamentalių konstitucinių nuostatų stabilumas derės su Konstitucijos dinamiškumu, interpretuojamu kaip jos gebėjimas atitikti kintančias socialines ir politines realijas. Konstitucinė jurisprudencija užtikrina konstitucinės sistemos gyvybingumą – galimybę formaliai nekintantį, stabilų konstitucinį dokumentą taikyti atsižvelgiant į socialinius pokyčius ir jų nulemtus gyvenimo poreikius.<sup>71</sup>

Kaip jau buvo minėta šiame darbe, mokesčių konstituciniai pagrindai *expressis verbis* yra įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte (Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus), 127 straipsnio 2 dalyje (valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų) bei to paties straipsnio 3 dalyje (mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai). Šiame skyriuje analizuojami Konstitucinio teismo nutarimai, kuriuose buvo aiškinama teisės aktų atitiktis būtent šiems mokesčių konstituciniams pagrindams ir pagrindinis dėmesys skiriamas išsiaiškinti, ar visuomet Konstitucinio Teismo pozicija dėl šių pagrindų aiškinimo buvo nuosekli ir istoriškai nepakito.

#### 3.1. Pirmieji mokesčių konstitucinių pagrindų išaiškinimai Konstitucinio Teismo nutarimuose

Pirmasis Konstitucinio Teismo nutarimas, kuriame buvo aiškinami mokesčių konstituciniai pagrindai, buvo priimtas 1996 m. kovo 15 d.<sup>72</sup> Seimo narių grupė (pareiškėjas) kreipėsi su prašymu ištirti, ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr.

---

<sup>70</sup> BIRMONTIENĖ, T., et al., *Teisės raida: retrospektyva ir perspektyva. Liber Amicorum Mindaugui Maksimaičiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 424.

<sup>71</sup> KŪRIS, E. Konstitucinė justicija Lietuvoje: pirmasis dešimtmetis. *Justitia*, 2003, Nr. 3-4 (45-46), p. 2-12, p. 3.

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir gražinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtintų žyminio mokesčio tarifų 5, 6, 7, 8, 16, 17, 19, 27.4–27.9, 29, 34 ir 36 punktų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, taip pat Lietuvos Respublikos žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui ir Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 6 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 1996, Nr. 25-630.

1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir gražinimo tvarkos patvirtinimo“ patvirtinti žyminio mokesčio tarifai neprieštaruja Lietuvos Respublikos Konstitucijai.

Pareiškėjo nuomone, Vyriausybė, nuolat didindama žyminį mokestį, pavertė jį priemone neteisėtai papildyti biudžetą ir tuo faktiškai perėmė Seimo funkcijas, numatytas Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte.

Kad būtų įvertinta, ar Vyriausybė turėjo teisę nustatyti žyminio mokesčio tarifus, Konstitucinis Teismas aiškino, kokią vietą valstybės nustatytų valstybės pajamų sistemoje užima žyminis mokestis kaip tokių pajamų (mokėjimų) teisinė forma ir kuo žyminio mokesčio teisinių santykių turinys skiriasi nuo kitų mokėjimų.

Aiškindamas žyminio mokesčio teisinės formos sampratą Konstitucinis teismas padarė šias išvadas:

1. Žyminis mokestis priklauso vienai iš Konstitucijos 127 straipsnio antrojoje dalyje įtvirtintų valstybės biudžeto pajamų teisinių formų;
2. Sugretinus Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte minimas biudžeto pajamų teises formas su 127 straipsnio nuostatomis, darytina išvada, kad ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi tokią pat teisinę reikšmę bei vienodą teisinį reguliavimą. Tai reiškia, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teises formas;
3. Žyminis mokestis, nors ir pavadintas mokesčiu, savo esme skiriasi nuo mokesčių tikrąja to žodžio prasme (reguliarių mokesčių), kadangi yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio;
4. Žyminis mokestis, kaip ir rinkliava, turi dvišalį pobūdį, t. y. teisinių santykių, atsirandančių sumokant jį, subjektai turi atitinkamas teises ir pareigas;
5. Skirtingai nuo reguliarių mokesčių, kurie visada yra privalomi, žyminis mokestis, kaip ir kitos rinkliavos, gali būti privalomas arba savanoriškas.

Atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytas nuostatas, Konstitucinis Teismas konstatavo, kad negalima teigti, kad Vyriausybė, nustatydama žyminio mokesčio tarifus, perėmė Seimo funkcijas, nes patį žyminį mokestį įvedė ne Vyriausybė, bet Seimas, išleisdamas Žyminio mokesčio įstatymą. Šio įstatymo 3 straipsnio pirmojoje dalyje nustatytas mokesčio objektas, t. y. nurodyta, už ką imamas žyminis mokestis, o antrojoje šio straipsnio dalyje nustatyta „Žyminio mokesčio tarifus, išskyrus už teismų nagrinėjamas bylas ir išduodamų dokumentų nuorašus, nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė“.

Pagrįsdamas šią išvadą, Konstitucinis teismas paminėjo, jog pagal Konstitucijos 94 straipsnio 2 punktą Vyriausybė „vykdo įstatymus ir Seimo nutarimus dėl įstatymų įgyvendinimo“. Taigi, taip pat nustatyta Vyriausybės įstatymo 21 straipsnio 2 punkte, Vyriausybė, nustatydamą žyminio mokesčio tarifus, įvykdė įstatymo reikalavimą. Tuo ji nepažeidė Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto nuostatos, kadangi naujų mokesčių ar privalomų mokėjimų neįvedė, o tik nustatė pačius žyminio mokesčio tarifus.

Konstitucinis Teismas konstatavo, kad Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimo Nr. 1123 punktai, kuriais buvo patvirtinti žyminio mokesčio tarifai, neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir Žyminio mokesčio įstatymo 6 straipsniui.

Paminėtina svarbi Vytauto Sinkevičiaus išvalga, jog Konstitucinio Teismo nutarime cituojami Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas, taip pat 127 straipsnio 2 dalis, o Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies, kurioje nustatyta, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, tekstas nėra pateikiamas, ši konstitucinė nuostata šiame nutarime nėra analizuojama. Nepaisydamas to, Konstitucinis teismas savo nutarime rašo, kad Konstitucijos 67 straipsnio 15 dalyje nurodytos biudžeto pajamų teisinės formos buvo sugretintos su „Konstitucijos 127 straipsnio nuostatomis“. Taigi Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto nuostatos buvo sugretintos ne tik su Konstitucinio Teismo nutarime pacituota ir analizuota Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalies nuostata „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“, bet ir su to paties straipsnio 3 dalies nuostata „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, nors ji, kaip minėta, tame nutarime nebuvo nei pacituota, nei analizuota<sup>73</sup>

Vytautas Sinkevičius teigia, kad šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas suformulavo vieną taisyklę: reikia skirti mokesčius tikraja to žodžio prasme nuo tų mokėjimų į biudžetą, kurie, nors ir vadinami mokesčiais, nėra mokesčiai tikraja to žodžio prasme; tie mokesčiai, kurie savo esme yra rinkliavos (jos yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio), nėra mokesčiai tikraja to žodžio prasme, todėl Seimas, įstatymu nustatęs tokius mokesčius (rinkliavas), pagal Konstituciją turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 30.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 32.



Taigi, Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimu buvo pradėta formuoti mokesčių konstitucinių pagrindų Konstitucinio Teismo doktrina. Šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas konstatavo, jog mokesčiams, kurie savo esme yra rinkliavos, Seimas turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus.

Kitas mokestine prasme reikšmingas Konstitucinio Teismo nutarimas buvo priimtas 1998 m. spalio 9 d.<sup>75</sup> Seimo narių grupė (pareiškėjas) kreipėsi su prašymu ištirti, ar Akcizų įstatymo nuostata, kad Vyriausybė nustato akcizais apmokestinamų prekių sąrašą pagal nustatytą prekių aprašymo ir kodavimo sistemą bei akcizų tarifus bei konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d. neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto bei 127 straipsnio trečiosios dalies nuostatomis. Kitaip tariant, pareiškėjas kreipėsi į Konstitucinį Teismą su prašymu ištirti, ar Seimas galėjo deleguoti Vyriausybei teisę nustatyti akcizų tarifus.

Prašymas buvo motyvuojamas tuo, kad pagal minėtas Konstitucijos nuostatas teisė nustatyti akcizų tarifus yra skirta Seimui ir tik įstatymo forma, tuo tarpu ginčijamo įstatymo 13 straipsnio antroje dalyje nustatyta, kad akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d. nustato Vyriausybė. Taigi, pažeidžiant Konstitucijos reikalavimus, teisė nustatyti akcizų tarifus buvo deleguota Vyriausybei.

Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad nagrinėjant šį prašymą, būtina įvertinti akcizo pobūdį, ypatumus ir reikšmę mokesčių sistemoje.

Išanalizavęs akcizo mokestį, Konstitucinis teismas padarė šias išvadas:

1. Akcizų įstatyme yra įtvirtintos esminės akcizo mokesčio reguliavimo taisyklės (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.);
2. Akcizui būdingas individualumas, t. y. jis nustatomas konkrečioms prekėms;
3. Akcizo tarifu reguliuojama ir atitinkamos prekės kaina;
4. Akcizo objektas yra svarbiausia šio mokesčio vidaus struktūros dalis, lemianti išskirtinį mokesčio pobūdį;

---

<sup>75</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 91-2533.

5. Akcizo tarifas, palyginti su objektu, yra dinamiškesnis ir labiau kintantis. Teisės aktais keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus ir konjunktūrą, nustatyti ekonominius valstybės prioritetus. Taigi akcizo tarifas yra lankstus ekonomikos reguliavimo svertas.

Taip pat Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog vertinant, ar Seimas delegavo Vyriausybei savo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifus, atsižvelgtina į tai, kad kasmet priimant valstybės biudžeto ir savivaldybės biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą atskira eilute tarp mokesčių pajamų patvirtinama konkrečių pajamų iš akcizų suma. Taigi tik Seimas nustato, kokią akcizų sumą privalo surinkti Vyriausybė. Biudžeto įstatyme apibrėžta suma iš esmės lemia tam tikras akcizų tarifų ribas. Dėl to Vyriausybė negali visiškai laisvai nustatinėti akcizų tarifų.

Konstitucinis Teismas šiame nutarime konstatavo, kad Akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punktą bei šio straipsnio antroji dalis neprieštaruoja Konstitucijos 5 straipsniui, 67 straipsnio 15 punktui ir 127 straipsnio trečiajai daliai.

Sprendžiant iš Konstitucinio Teismo nutarimo, minėta „Seimo prerogatyva nustatyti akcizų tarifus“ gali būti įgyvendinta ne tik tokiu būdu, kai Seimas atitinkamame mokesčio įstatyme tiesiogiai nustato konkretų akcizo tarifą – ji gali būti įgyvendinta ir kitaip. Tam, kaip minėta, Konstitucinio Teismo nuomone, pakanka, kad Seimas kasmet valstybės biudžeto ir savivaldybės biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme atskira eilute tarp mokesčių pajamų patvirtintų konkrečių pajamų iš akcizų sumą, nes tai reiškia, kad „tik Seimas nustato, kokią akcizų sumą privalo surinkti Vyriausybė. Biudžeto įstatyme apibrėžta suma iš esmės lemia tam tikras akcizų tarifų ribas. Dėl to Vyriausybė negali visiškai laisvai nustatinėti akcizų tarifų“.<sup>76</sup>

Pritartina Vytauto Sinkevičiaus nuomonei, jog šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas pateikė ne bendrą konstitucinės nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymais“ sampratą, o tik kai kuriuos šios nuostatos sampratos aspektus, susijusius tik su vienu labai specifiniu mokesčio, t. y. akcizo, teisiniu reguliavimu, kurio atitiktis Konstitucijai buvo tiriama Konstitucinio Teismo nagrinėjamoje byloje<sup>77</sup>.

Taigi, 1998 m. spalio 9 d. nutarimu Konstitucinis Teismas pradėjo aiškinti Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos reikšmę, tačiau šiuo nutarimu ji buvo

---

<sup>76</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 37.

<sup>77</sup> *Ibid.*, p. 39.

atskleista tik iš dalies, tik su akcizo mokesčiu susijusius aspektus, nepateikiant bendro nuostatos išaiškinimo.

### **3.2. Mokesčių konstitucinių pagrindų aiškinimo koregavimas Konstitucinio Teismo doktrinoje**

Vienu svarbiausių mokesčių teisei būtų galima laikyti Konstitucinio Teismo nutarimą, kuris buvo priimtas 2000 m. kovo 15 d.<sup>78</sup> Lietuvos apeliacinis teismas (Pareiškėjas) kreipėsi Konstitucinį Teismą su prašymu ištirti, ar Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimas Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ neprieštaruja Konstitucijos, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ir Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo straipsniams.

Šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais. Todėl nustatant mokesčius ypač aktualu atskirti, kokie santykiai turi būti reguliuojami įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais.

Taip pat buvo suformuluota svarbi Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos nuostatos aiškinimo taisyklė. Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu.

Vytautas Sinkevičius pažymi, jog esminių mokesčio elementų sąrašas neturėtų būti vertinamas kaip išsamus (baigtinis), nes šiame nutarime pavartota formuluotė „tokie esminiai mokesčio elementai, kaip <...>“ suponuoja ir tai, kad ateityje Konstitucinis Teismas gali konstatuoti, jog esama ir kitų mokesčio elementų, kurie yra esminiai, taigi jie taip pat galės (turės) būti nustatyti tik įstatymu.<sup>79</sup>

Iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti, jog šiuo nutarimu aiškindamas esminius mokesčio elementus Konstitucinis Teismas prieštaravo šiame magistro darbe jau aptartam 1998 m. spalio 9 d. nutarimui, kuriame Konstitucinis Teismas nustatė, kad neprieštaruja

---

<sup>78</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

<sup>79</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 42.

Konstitucijai tai, kad akcizų tarifus Seimas gali įstatymu pavesti nustatyti Vyriausybei, prieš tai nustatydamas valstybės biudžeto įstatyme, kokia pajamų suma į biudžetą turi būti surinkta iš akcizų.

Šioje situacijoje svarbu pažymėti ir pritartina Vytauto Sinkevičius nuomonei, kad Konstitucinio Teismo nuostata, jog toks mokesčio elementas kaip mokesčio dydis (tarifas) turi būti nustatomas tik įstatymu, dar neleidžia teigti, kad Konstitucinis Teismas kartu pakoregavo savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime suformuluotą nuostatą <...>. Pažymėtina, kad Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime klausimas, ar pagal Konstituciją mokesčio tarifas gali būti nustatomas <...> būdu, kuriam <...> Konstitucinis Teismas pritarė savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime, visiškai nebuvo nagrinėtas. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime rašoma tik apie vienos valstybės biudžeto pajamų teisinės formos – mokesčių esminius elementus. Tačiau, kaip minėta, Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nurodomi ne tik „mokesčiai“, bet ir „kitos įmokos į biudžetus“, taip pat „rinkliavos“, o Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte vartojama sąvoka „kiti privalomi mokėjimai“. Apie tai, kad pagal Konstituciją ir „kitų įmokų į biudžetus“, „rinkliavų“, „kitų privalomų mokėjimų“ esminiai elementai taip pat turi būti nustatyti įstatymu, minėtame Konstitucinio Teismo nutarime nerašoma. Iš to galima daryti prielaidą, kad 2000 m. kovo 15 d. nutarime formuluodamas nuostatą, jog esminiai mokesčio elementai turi būti nustatomi įstatymu, Konstitucinis Teismas buvo saistomas savo 1996 m. kovo 15 d. bei 1998 m. spalio 9 d. nutarimuose pateiktos atitinkamų Konstitucijos nuostatų sampratos ir jos paisė, deja, neišdrįsdamas atvirai koreguoti jos.<sup>80</sup>

Kita vertus, Vytautas Sinkevičius pažymi, jog vien tai, kad šiame Konstitucinio Teismo nutarime visi nurodyti mokesčio elementai laikomi esminiais, reiškia, kad šie elementai nėra skirstomi į svarbius ir mažiau svarbius, kad visi jie turi būti nustatyti ne bet koku būdu, o tiesiogiai įstatymu, kad nustatyti šiuos elementus yra išimtiniai Seimo įgaliojimai, kad Seimas jam priklausančių įgaliojimų nustatyti mokesčius – taigi įgaliojimų nustatyti visus esminius mokesčio elementus – negali perduoti Vyriausybei ar kuriai nors kitai valstybės institucijai.<sup>81</sup>

Taigi, 2000 m. kovo 15 d. nutarimu, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, Konstitucinis teismas pirmą kartą pateikė nebaigtinį esminių mokesčių elementų sąrašą. Galima teigti, kad priimdamas šį nutarimą Konstitucinis Teismas padarė „lūžį“

---

<sup>80</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 42.

<sup>81</sup> *Ibid.*, 42-43.

aiškindamas konstitucinius mokesčių pagrindus, suformulavo bendrą konstitucinių mokesčių nuostatų aiškinimo taisyklę ir netiesiogiai pakoregavo prieš tai priimtuose nutarimuose išdėstytas nuostatas.

2000 m. spalio 18 d. nutarimu<sup>82</sup> Konstitucinis Teismas taip pat aiškino Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies sampratą. Vienas iš Seimo narių grupės (pareiškėjų) prašymų buvo iširti, Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio papildymo ir pakeitimo įstatymo 1 straipsnio 1 dalis, Užsienio kapitalo investicijų Lietuvos Respublikoje įstatymo 1 straipsnis neprieštaruja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir 128 straipsnio 1 daliai.

Pareiškėjai teigia, jog Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio papildymo ir pakeitimo įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje bei Užsienio kapitalo investicijų Lietuvos Respublikoje įstatymo 12 straipsnio papildymo įstatymo 1 straipsnyje numatyta Vyriausybės teisė ne trejiems, o dešimčiai metų savavališkai atleisti kai kuriuos ūkio subjektus nuo naujų ar pakitusių mokesčių mokėjimo. Šiomis įstatymų nuostatomis sudaroma galimybė valstybės esminį turtinį išipareigojimą priimti ne Seimo, bet Vyriausybės aktu.

Konstitucinis Teismas šiuo nutarimu pažymėjo, kad mokestiniai santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo. Mokesčius nustato įstatymai. Tik šios rūšies teisės normų aktuose gali būti nustatytas mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai, mokėjimo terminai, išimties ir lengvatos. Poįstatyminiais aktais gali būti reguliuojama šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, įgyvendinamos konkrečios mokesčių įstatymų normos.

Konstitucinis Teismas, kartu remdamasis Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalimi ir 67straipsnio 15 punkte numatytais nuostatomis, konstatavo, jog tik įstatyme gali būti nustatyti mokėjimo terminai, išimties ar lengvatos. <...> tais atvejais, kai 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 nedidinimo terminą pratęsti iki 10 metų,

---

<sup>82</sup> 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. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 88-2724.

t. y. įstatymu Seimas jam Konstitucijoje tiesiogiai priskirtus įgaliojimus perdavė Vyriausybei.

Konstitucinis Teismas konstatavo, kad Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies nuostata, kuria Vyriausybei nustatyta teisė strateginiam investuotojui mokesčių nedidindimo terminą pratęsti iki 10 metų, prieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai, <...>.

Taigi, 2000 m. spalio 18 d. nutarimu Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog mokesčius nustato įstatymai ir tik įstatyme gali būti nustatyti mokėjimo terminai, išimties ar lengvatos bei šių Seimo įgaliojimų (mokesčius nustatyti įstatymu) jis negali perduoti Vyriausybei.

Mokesčių konstitucinių pagrindų sampratos analizei yra reikšmingas ir 2002 m. birželio 3 d. nutarimas<sup>83</sup>. Kauno miesto apylinkės teismas (pareiškėjas) pateikė prašymą iširti, ar Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

Pareiškėjas teigė, jog Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte įtvirtinta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, tuo tarpu atskaitymai valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti buvo nustatyti Vyriausybės nutarimu.

Šiuo nutarimu Konstitucinis Teismas suformulavo šias išvadas:

1. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto nuostata neatsiejama nuo Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos. Taigi pagal Konstituciją valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu;
2. Valstybiniai mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai yra teisės subjektams nustatyta pinigine prievole valstybei;
3. Konstitucinis reikalavimas valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustatyti tik įstatymu yra svarbi asmens teisių apsaugos garantija.
4. Nustatant mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžti tokie esminiai mokesčio ar kito privalomo mokėjimo

---

<sup>83</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 55-2199.

elementai kaip mokesčio ar kito privalomo mokėjimo mokėtojas, objektas, dydžiai, išimtyms bei lengvatos, mokėjimo terminai.

5. Seimas savo konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus negali perduoti jokiai kitai institucijai, taip pat ir Vyriausybei. Vyriausybė ar kita institucija negali tokių įgaliojimų priimti.
6. Ginčijamu Vyriausybės nutarimu nustatyti „atskaitymai valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ – tai privalomi mokėjimai Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto prasme. Pagal Konstituciją tokie privalomi mokėjimai bei jų esminiai elementai turėjo būti nustatyti tik Seimo priimtu įstatymu.

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

Susiejęs Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatas, Konstitucinis Teismas padarė labai svarbią išvadą: pagal Konstituciją ne tik valstybinius mokesčius, bet ir kitus privalomus mokėjimus gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu. <...>. Konstitucinio Teismo konstatavimas, jog ir ne tik mokesčiai, bet ir kiti privalomi mokėjimai turi būti nustatomi įstatymu, *inter alia* reiškia, kad pagal Konstituciją nustatant tiek mokesčius, tiek kitus privalomus mokėjimus turi būti paisoma tų pačių konstitucinių reikalavimų.<sup>84</sup>

Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas reikšmingas ne tik tuo, kad jame pirmą kartą pateikta gana išsami Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata, taigi suformuota gana vientisa mokesčių, kitų privalomų mokėjimų į biudžetą oficiali konstitucinė doktrina, bet ir tuo, kad jame suformuota konstitucinė doktrina iš esmės paneigia Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. nutarimuose pateiktą atitinkamų Konstitucijos nuostatų sampratą. Nors šis ankstesnės doktrinos paneigimas padarytas „netiesiogiai“ – Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarime ankstesnė Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata neaptariama, jame taip pat nėra jokių

---

<sup>84</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 44.

nuorodų į minėtus Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. nutarimus, nerašoma apie tai, kaip ir kodėl ankstesnė konstitucinė doktrina yra keičiama.<sup>85</sup>

Gali pagrįstai kilti klausimas, kokios aplinkybės lėmė tai, jog taip nebuvo aiškinami mokesčių konstituciniai pagrindai jau pirmaisiais nutarimais ir 2002 m. birželio 3 d. nutarimas koreguoja ankstesnes Konstitucinio Teismo suformuotas nuostatas. Vytautas Sinkevičius pažymi, jog tuo metu [1996 - 1998 metais – aut. past.] kokybiškai nauja mokesčių sistema dar tik buvo pradėta formuoti, kad iki tol gana plačiai išsisknijusi nuomonė, jog Vyriausybė savo teisės aktais gali reguliuoti vadinamųjų netikrų mokesčių, pvz., rinkliavų, santykius.<sup>86</sup>Taigi, galima daryti prielaidą, jog formuojantis naujai mokesčių sistemai atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę, buvo neišvengta mokesčių įstatymų nuostatų įvairiapusiško traktavimo, o tai galima pastebėti ir iš nenuoseklios Konstitucinio Teismo doktrinos tuo laikotarpiu.

Taigi, galima teigti, jog 2002 m. birželio 3 d. nutarimas laikytinas vienas iš svarbiausių Konstitucinio Teismo doktrinoje mokesčių teisės prasme, kadangi jame buvo naujai pateikta Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata pabrėžiant, jog ne tik mokesčiai, bet ir kiti privalomi mokėjimai turi būti nustatomi įstatymu. Šiuo nutarimu buvo pateiktas naujas konstitucinių mokesčių pagrindų aiškinimas, kuriuo pakoreguoti ankstesni Konstitucinio Teismo nutarimai.

Esminių mokesčių elementų sąrašą Konstitucinis Teismas papildė 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimu.<sup>87</sup>

Šioje byloje vienas iš pareiškėjų (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas) prašė iširti, ar Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimu Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ patvirtintų Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyrius „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyrius „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ neprieštarauja Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies nuostatai „apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką nustato tik

---

<sup>85</sup> SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51, p. 45.

<sup>86</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>87</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109-4887.



atitinkamas mokesčio įstatymas“, kuri, pareiškėjo nuomone, aiškintina neatsiejamai nuo Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžtoje sąvokoje „apmokestinimo tvarka“ įtvirtintos nuostatos, kad mokesčio bazė turi būti nustatoma įstatymu.

Šiame nutarime buvo pažymėta, jog Konstitucinis Teismas 1999 m. spalio 6 d. nutarime yra konstatavęs, kad sąvoka „nustatyta tvarka“ reiškia tik tam tikrų procedūrų nustatymą. Taigi Mokesčių administravimo įstatyme apibrėžiant sąvoką „apmokestinimo tvarka“ turėtų būti nustatoma būtent tai, kaip turi būti veikiami, elgiamasi, kad mokesčio mokėtojas būtų apmokestintas, t. y. kad būtų apskaičiuota, kokio dydžio mokesčių turi mokėti mokesčio mokėtojas. Tuo tarpu Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje sąvokos „apmokestinimo tvarka“ apibrėžimas ne tik apibūdina apmokestinimo tvarką, bet ir apima tokius elementus, kurie apskritai negali būti priskirti apmokestinimo tvarkai: mokesčio mokėtojas, mokesčio bazė, mokesčio dydžiai (tarifai), mokesčio lengvatos, baudos ir delspinigiai nėra apmokestinimo tvarkos elementai. Pažymėtina, kad elementai, kurie apskritai negali būti priskirti apmokestinimo tvarkai, sudaro pagrindinį Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžtos sąvokos „apmokestinimo tvarka“ turinį.

Atsižvelgdamas į aukščiau paminėtas nuostatas, Konstitucinis Teismas pasisakė, kad sąvoka „apmokestinimo tvarka“ yra apibrėžiama per plačiai. Dėl to atsiranda Mokesčių administravimo įstatyme vartojamų terminų painiava, sudaromos prielaidos įvairiai aiškinti įstatyme nustatytą teisinį reguliavimą, kyla teisinis neaiškumas ir netikrumas – taip pat ir dėl to, kokia kompetencija mokesčių srityje įstatyme yra nustatyta Seimui, o kokia – Vyriausybei. Toks teisinis reguliavimas, kai teisės aktuose vartojamų sąvokų turinys neatitinka sąvokos bendrinės prasmės, yra teisiškai ydingas.

2003 m. lapkričio 17 d. nutarime minima, jog atsižvelgiant į tai, kad Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje apibrėžta sąvoka „apmokestinimo tvarka“ apima ir mokesčio mokėtoją, mokesčio bazę, mokesčio dydžius (tarifus), mokesčio lengvatas, baudas ir delspinigius, darytina išvada, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalį nurodyti mokesčio elementai gali būti nustatomi ne tik mokesčio įstatymu, bet ir jo pagrindu priimtu Vyriausybės nutarimu arba mokesčio įstatymo ar Vyriausybės nutarimo pagrindu priimtu kitu teisės aktu, t. y. žemesnės negu įstatymas galios teisės aktu.

Šiame nutarime taip pat buvo pažymėta 2000 m. kovo 15 d. nutarimu suformuluota taisyklė, jog Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis suponuoja tai, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos,

mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomos įstatymu.

Konstitucinis teismas pasisakė, kad atsižvelgiant į tai, kad mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo, kad mokant mokesčius dalis fizinių bei juridinių asmenų nuosavybės pereina valstybės nuosavybėn, esminiai mokesčio elementai yra ir mokesčių mokėtojams skiriamos baudos bei delspinigiai – šie mokesčio elementai (atsižvelgiant į Konstitucijos 23 straipsnį) taip pat turi būti nustatomi įstatymu. Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje įtvirtinus nuostatą, pagal kurią Vyriausybės nutarimu arba mokesčio įstatymo ar Vyriausybės nutarimo pagrindu priimtu kitu teisės aktu, taigi žemesnės negu įstatymas galios teisės aktu, gali būti nustatyti ir minėti esminiai mokesčio elementai, yra nepaisoma Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies.

Konstitucinis Teismas šiuo nutarimu padarė išvada, kad Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalis, siejant ją su Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje pateiktos sąvokos „apmokestinimo tvarka“ turiniu, ta apimtimi, kuria mokesčio mokėtojas, mokesčio bazė, mokesčio dydžiai (tarifai), mokesčio lengvatos, baudos ir delspinigiai gali būti nustatomi ne įstatymu, bet jo pagrindu priimtu Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu ar jų pagrindu priimtu kitu teisės aktu, prieštarauja Konstitucijos 127 straipsnio 3 daliai.

Taigi, Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimu papildė esminių mokesčių elementų sąrašą, kuris buvo nustatytas 2000 m. kovo 15 d. nutarimu. Susiejęs su Konstitucijos 23 straipsnio nuostatomis, Konstitucinis Teismas pabrėžė, jog ne tik mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu, tačiau ir baudos bei delspinigiai.

Paminėtinas ir Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas.<sup>88</sup> Pareiškėjas – Klaipėdos apygardos administracinis teismas kreipėsi į Konstitucinį Teismą su prašymu iširti, ar 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 punktas

---

<sup>88</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2006, Nr. 10-369.

neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai.

Pareiškėjas prašymą grindė tuo, kad, jo manymu, 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 (toliau – Tvarka) 21.1 punkte nustatyta mokesčio mokėtojo pareiga išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus mokėti ne tik importo mokesčius, bet ir delspinigius. Pareiškėjo nuomone, šie delspinigiai vertintini kaip mokesčio elementas ir turi būti nustatomi ne Vyriausybės nutarimu, o įstatymu.

Šiame nutarime buvo pažymėta, jog sprendžiant, ar Konstitucijai (*inter alia* jos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai) neprieštarauja Vyriausybės nutarimas (t. y. poįstatyminis teisės aktas), nustatantis kurią nors mokesčių mokėjimą užtikrinančią priemonę, kiekvienu atveju būtina išsiaiškinti, ar Vyriausybės nutarime nustatyta atitinkama mokesčių mokėjimą užtikrinanti priemonė nėra grindžiama įstatymu.

Taip pat šiame Konstitucinio Teismo nutarime konstatuota, kad jeigu Vyriausybės nutarimu yra nustatyta kokia nors mokesčių mokėjimą užtikrinanti priemonė, kuri yra grindžiama įstatymu, vien tai, kad ši priemonė poįstatyminiame teisės akte yra reglamentuojama detaliau negu įstatyme, savaime nėra pagrindas konstatuoti, kad toks Vyriausybės nutarimu nustatytas teisinis reguliavimas yra nesuderinamas su Konstitucija.

Aiškindamasis ginčijamos Tvarkos 21.1 punkte nurodytų „delspinigių“ turinį, Konstitucinis Teismas pažymėjo, jog :

1. Mokesčių teisėje delspinigiai traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius;
2. Ginčijamos Tvarkos 21.1 punkte nurodytų „delspinigių“ paskirtis – kompensuoti valstybei tas lėšas, kurių ji nebūtų praradusi, jeigu būtų buvę iškart deklaruota, kad prekės įvežamos į Lietuvos Respubliką ne perdirbti, bet laisvai cirkuliuoti šalyje, ir, atlikus nustatytus formalumus, būtų buvę sumokėti importo maitas ir (arba) atitinkamas mokestis, taip pat neleisti, kad būtų iškreipiama konkurencija tarp ūkio subjektų, įvežančių prekes į Lietuvos Respubliką;
3. Ginčijamoje Tvarkos 21.1 punkto nuostatoje vartojama sąvoka „delspinigiai“ turi kitokį turinį negu tas, kuris jai yra būdingas mokesčių teisėje: atsižvelgiant į teisinio reguliavimo kontekstą konstatuotina, kad Tvarkos 21.1 punkte vartojamai

sąvokai „delspinigiai“ buvo suteiktas kitos mokesčių teisės sąvokos, būtent sąvokos „kompensacinės palūkanos“, turinys;

4. Konstatuotina, kad ginčijamoje Tvarkos 21.1 punkto nuostatoje sąvoka „delspinigiai“ buvo vartojama teisiškai nekorektiškai, nes jai buvo suteiktas kitos sąvokos, būtent sąvokos „kompensacinės palūkanos“, turinys. Tačiau vien minėtas nekorektiškumas savaime nėra pagrindas pripažinti minėtą nuostatą prieštaraujančia Konstitucijai.

Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus Konstitucinis Teismas padarė išvadą, kad Tvarkos 21.1 punkto nuostata „išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus, importo muitai ir (arba) mokesčiai skaičiuojami <...> pridodant delspinigius“ neprieštaravo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai.

Taigi, nors Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimu konstatavo, kad toks esminiai mokesčio elementas kaip delspinigiai turi būti nustatomi įstatymu, tačiau ne visada vien formalus delspinigių pavadinimo įtvirtinimas teisės akte reiškia, jog aiškinant šią sąvoką joje yra mokesčių teisėje vartojamų delspinigių turinys. Taip pat svarbu paminėti, jog Konstitucinis Teismas šiame nutarime konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėjimą užtikrinanti priemonė, pvz., delspinigiai, yra nustatyta įstatymu, detalesnis jos reglamentavimas poįstatyminiame akte savaime nėra prieštaringas Konstitucijai.

Taigi, išanalizavus Konstitucinio Teismo doktriną, kurioje pateikiama mokesčių konstitucinių pagrindų analizė, galima išskirti keletą svarbiausių Konstitucinio teismo nutarimų: 2000 m. kovo 15 d. nutarimu, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, Konstitucinis teismas pirmą kartą pateikė nebaigtinį esminių mokesčių elementų sąrašą, kurie privalo būti nustatomi įstatymu. Galima teigti, kad, priimdamas šį nutarimą, Konstitucinis Teismas padarė tam tikrą „lūžį“ aiškindamas konstitucinius mokesčių pagrindus, pateikdamas esminių mokesčių elementų sąrašą suformulavo bendrą mokesčių nuostatų aiškinimo taisyklę ir netiesiogiai pakoregavo prieš tai priimtuose nutarimuose išdėstyti nuostatas. 2002 m. birželio 3 d. nutarimas laikytinas vienas iš svarbiausių Konstitucinio Teismo doktrinoje, kadangi jame buvo naujai pateikta Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata, jog ne tik mokesčiai, bet ir kiti privalomi mokėjimai turi būti nustatomi įstatymu bei tuo pateiktas naujas konstitucinių mokesčių pagrindų aiškinimas, kuriuo pakoreguoti ankstesni Konstitucinio Teismo nutarimai. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas papildė esminių mokesčių elementų sąrašą, kuris buvo nustatytas 2000 m. kovo 15 d. nutarimu, konstatuojant, jog baudos bei delspinigiai taip pat laikytini esminiais mokesčių elementais.

## IŠVADOS

1. Demokratijos idėjų paplitimas kitose Europos valstybių Konstitucijose lėmė 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje pastebimą išskirtinės reikšmės suteikimą įstatymų leidybos institucijai – Seimui, kuriam buvo pavesta įgyvendinti daugumą Konstitucijos nuostatų, o taip pat ir nustatyti gyventojams mokesčius išleidžiant įstatymus. 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje numatytas itin aktyvus Prezidento vaidmuo įstatymų leidybos procese leidžia teigti, jog, skirtingai nei ankstesnėje Konstitucijoje, mokesčių nustatymas gyventojams buvo Prezidento institucijos privilegija. 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje įtvirtinta nuostata, jog mokesčiai dedami įstatymu buvo įtvirtinta III skyriuje pavadinimu „Piliečių teisės ir pareigos“. Tokiu būdu 1938 m. Lietuvos Konstitucijos rengėjai siekė pabrėžti piliečių pareigą mokėti mokesčius.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje mokesčių konstituciniai pagrindai *expressis verbis* yra įtvirtinti 67 straipsnio 15 punkte (Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus) bei 127 straipsnio 2 dalyje (valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų) ir 3 dalyje (mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai). Tačiau pažymėtina, jog nustatant mokesčius svarbu ne tik vadovautis šiomis *expressis verbis* Konstitucijoje įtvirtintomis nuostatomis, bet ir konstituciniais principais, tokiais kaip teisingumo, teisinės valstybės ir valdžių padalijimo.
3. Mokesčių konstitucinių pagrindų nuostata, jog mokesčiai privalo būti nustatomi įstatymu, žvelgiant istoriniu aspektu, išliko nepakitęs, t. y., ši nuostata buvo įtvirtinta tiek istorinėse Lietuvos Konstitucijose (1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje), tiek dabar galiojančioje 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje.
4. Mokesčių konstitucinių pagrindų aiškinimas Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje buvo palaipsniui koreguojamas. Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę ir formuojantis naujai mokesčių sistemai buvo neišvengta mokesčių įstatymų nuostatų įvairiapusiško traktavimo, o tai galima pastebėti ir iš nenuoseklios Konstitucinio Teismo doktrinos:
  - 4.1. Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. ir 1998 m. spalio 9 d. nutarimais buvo pradėta formuoti mokesčių konstitucinių pagrindų Konstitucinio

Teismo doktrina. Šiais nutarimais Konstitucinis Teismas konstatavo, jog kai kuriems mokesčiams Seimas turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tam tikrus šių mokesčių elementus;

- 4.2. Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarimu, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, pirmą kartą pateikė nebaigtinį esminių mokesčių elementų (mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos), kurie turi būti nustatomi įstatymu, sąrašą, o 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas šį sąrašą papildė, nustatant, kad esminiai mokesčių elementai yra ir baudos bei delspinigiai;
- 4.3. 2002 m. birželio 3 d. nutarimu buvo naujai pateikta Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata ir konstatuota, jog ne tik mokesčiai, bet ir kiti privalomi mokėjimai turi būti nustatomi įstatymu bei taip pakoreguoti ankstesni Konstitucinio Teismo nutarimai.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai 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.

### Europos Sąjungos teisės aktai:

3. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Protokolas Nr. 1, iš dalies pakeistas Protokolu Nr. 11. *Valstybės žinios*, 2011-12-22, Nr. 156-7391.

### Pirminiai šaltiniai:

4. Lietuvos Valstybės Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.11.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 7-14.
5. Lietuvos Valstybės Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.11.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 14-20.
6. Lietuvos Konstitucija. Iš *Lietuvos Valstybės teisės aktai (1918.11.16 – 1940.VI.15)*. Sudarytojai V. Andriulis, R. Mockevičius, V. Valeckaitė. Vilnius: Spindulys, 1996, p. 20-32.

### Specialioji literatūra:

7. BIRMONTIENĖ, T., et al. *Lietuvos konstitucinė teisė: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
8. BIRMONTIENĖ, T., et al. *Teisės raida: retrospektyva ir perspektyva. Liber Amicorum Mindaugui Maksimaičiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013.
9. BIRMONTIENĖ, T. Žmogaus teisių ir laisvių koncepcija 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje. Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 124-133.
10. JAKUBČIONIS, A. 1918-1922 metų Konstitucijos istorinėje perspektyvoje. Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 49-56.

11. KŪRIS, E. Konstitucinė justicija Lietuvoje: pirmasis dešimtmetis. *Justitia*, 2003, Nr. 3-4 (45-46), p. 2-12.
12. KŪRIS, E. Konstitucija, teisėkūra ir konstitucinė kontrolė: retrospekciniai ir metodologiniai svarstymai. Iš *Lietuvos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai*: recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Klaipėda: Lietuvos notarų rūmai, 2012.
13. MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos teisės šaltiniai 1918-1940 metais*. Vilnius: Justitia, 2001.
14. MAKSIMAITIS, M. *Lietuvos valstybės konstitucijų istorija: XX a. pirmoji pusė*. Vilnius: Justitia, 2005.
15. MAKSIMAITIS, M., VANSEVIČIUS S. *Lietuvos valstybės ir teisės istorija*. Vilnius: Justitia, 1997.
16. MAKSIMAITIS, M. Centro partijų koalicija Steigiamajame Seime Ir 1922 metų Lietuvos Valstybės Konstitucija. *Jurisprudencija*, 2004, t. 53(45), p. 85-94.
17. SINKEVIČIUS, V., et al. *Lietuvos teisė 1918-2018 m. Šimtmečio patirtys ir perspektyvos*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2018.
18. SINKEVIČIUS, V. 1992 m. Konstitucijos rengimas: to laikotarpio užrašų fragmentai. Iš *Lietuvos Konstitucijos dvidešimtmetis: patirtis ir iššūkiai*: recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Klaipėda: Lietuvos notarų rūmai, 2012.
19. SINKEVIČIUS, V. Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 3(3), p. 25-51.
20. SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006, t. 58, p. 125-133.
21. SUDAVIČIUS, B., ENDRIJAITIS, M. *Viešųjų finansų teisė*. Vadovėlis: Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020.
22. TRUSKA, L. 1938 metų Konstitucija., Iš *Mūsų konstitucionalizmo raida: straipsnių rinkinys*. Vilnius: Seimo I-kla „Valstybės žinios“, 2003, p. 196-2005.
23. UŽUBALIS, G. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. *Teisė*, 2011, t. 81, p. 170-185.
24. UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
25. VAIČAITIS, V. A., et al. *Lietuvos konstitucionalizmo istorija (istorinė Lietuvos konstitucija). 1387 m. - 1566 m. – 1918 m. – 1990 m.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2016.
26. ŽILYS, J. Lietuvos Respublikos Konstitucijos Konceptijos matmenys. *Nepriklausomybės sąsiuviniai*, 2017(19), 2017, p. 10-26.



### **Elektroniniai dokumentai:**

27. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaita. 2019 m. gruodžio 31 d. Prieiga per internetą:

[https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/Forma\\_1VP\\_2019\\_12/656beaeb-1544-4204-878e-9e7e660438cc](https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/Forma_1VP_2019_12/656beaeb-1544-4204-878e-9e7e660438cc).

### **Teismų praktika:**

28. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. spalio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ 10 straipsnio septintosios dalies nuostatos, taip pat dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. sausio 26 d. nutarimo Nr. 55 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. lapkričio 15 d. nutarimu Nr. 470 patvirtintos Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ įgyvendinimo tvarkos dalinio pakeitimo“ 1.2 punkto nuostatos, 2.1 punkto ir jo 1, 2 bei 3 papunkčių atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 89-2007.

29. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1995 m. gruodžio 22 d. nutarimas. „Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų“ 8 straipsnio antrosios dalies 4 punkto ir ketvirtosios dalies normos atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 106-2381.

30. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimu Nr. 1123 „Dėl žyminio mokesčio tarifų bei žyminio mokesčio mokėjimo ir 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“. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 25-630.

31. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio

- trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1997, Nr. 67-1696.
32. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. sausio 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo 1996 m. gruodžio 10 d. nutarimo „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 5-99.
33. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. balandžio 21 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos visuomenės informavimo įstatymo 29 straipsnio pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos Seimo 1997 m. vasario 25 d. nutarimo „Dėl V. Nikitino atleidimo iš generalinio prokuroro pareigų“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 39-1044.
34. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 91-2533.
35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.
36. 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“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 88-2724.
37. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 105-3318.

38. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniams keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 55-2199.
39. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2003, Nr. 109-4887.
40. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 85-3094.
41. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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“. *Valstybės žinios*, 2006, Nr. 10-369.
42. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 21 d. nutarimo Nr. 960 „Dėl etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo“ (2004 m. balandžio 27 d. redakcija) 2.3 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos akcizų įstatymui“. *Valstybės žinios*, 2013, Nr. 130-6682.

## SANTRAUKA

Mokesčių konstituciniai pagrindai *expressis verbis* yra įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte (Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus), 127 straipsnio 2 dalyje (valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų) bei 3 dalyje (mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai).

Šiame magistro darbe yra analizuojami 1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje bei 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinti mokesčių konstituciniai pagrindai bei šių pagrindų aiškinimas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje.

Pirmoje dalyje yra tiriamos istorinėse Lietuvos valstybės Konstitucijose (1922 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje, 1928 m. Lietuvos Valstybės Konstitucijoje ir 1938 m. Lietuvos Konstitucijoje) įtvirtintos mokesčių institutą reguliuojančios nuostatos, atskleidžiamos šių Konstitucijų priėmimo istorinės ir politinės aplinkybės, dariusios įtaką šių nuostatų priėmimui.

Antroje dalyje analizuojami 1992 m. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinti mokesčių pagrindai, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina analizuojamas sąvokos „mokesčiai“ aiškinimas bei konstitucinių principų, kurie yra neatsiejami nuo mokesčių instituto, turinys.

Trečioje magistro darbo dalyje pagrindinis dėmesys yra skiriamas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimų, kuriuose buvo tiriamas Lietuvos teisės aktų atitiktis mokesčių konstituciniams pagrindams, analizei bei istorinei raidai.

## SUMMARY

### **Constitutional Foundations of Taxation: A Historical Analysis**

The constitutional bases of taxes are *expressis verbis* enshrined in Clause 15 of Article 67 of the Constitution of the Republic of Lithuania (the Seimas establishes state taxes and other obligatory payments), Part 2 of Article 127 (state budget revenues are formed from taxes, obligatory payments, fees, revenues from state property and other revenues) and Part 3 of Article 127 (taxes, other contributions to budgets and fees are established by the laws of the Republic of Lithuania).

This Master's thesis analyzes the constitutional bases of taxes enshrined in the Constitution of the State of Lithuania of 1922, the Constitution of the State of Lithuania of 1928, the Constitution of Lithuania of 1938 and the Constitution of the Republic of Lithuania of 1992 and the interpretation of these bases in the jurisprudence of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania.

The first part examines the provisions regulating the tax institute enshrined in the historical Constitutions of the State of Lithuania (in the Constitution of the State of Lithuania of 1922, the Constitution of the State of Lithuania of 1928 and the Constitution of Lithuania of 1938), reveals the historical and political circumstances of the adoption of these Constitutions that influenced the adoption of these provisions.

The second part analyzes the tax bases enshrined in the Constitution of the Republic of Lithuania of 1992, based on the doctrine of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania analyzes the interpretation of the term "taxes" and the content of constitutional principles inseparable from the tax institute.

In the third part of the Master's thesis, the main attention is paid to the analysis and historical development of the rulings of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania, which examined the compliance of Lithuanian legal acts with the constitutional bases of taxes.