



University
of Wrocław



ISSN 2029–2236 (print)
ISSN 2029–2244 (online)
SOCIALINIŲ MOKSLŲ STUDIJOS
SOCIAL SCIENCES STUDIES
2009, 3(3), p. 25–51

MOKESČIŲ KONSTITUCINĖ DOKTRINA: KAI KURIOS FORMAVIMOSI PROBLEAMOS

Vytautas Sinkevičius

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės teisės katedra
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva
Telefonas (+370 5) 271 4546
Elektroninis paštas ktk@mruni.eu

Pateikta 2009 m. birželio 5 d., parengta spausdinti 2009 m. rugsėjo 18 d.

Anotacija. Straipsnyje atskleidžiama Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje suformuota mokesčių konstitucinė doktrina, nagrinėjami šios doktrinos probleminiai aspektai. Tyrinėjama, kaip Konstitucinis Teismas aiškina Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinį; parodoma, kaip Konstitucinio Teismo nutarimuose šios konstitucinės nuostatos samprata laipsniškai keičiasi, kaip Konstitucinis Teismas koreguoja savo ankstesniuose nutarimuose suformuluotą mokesčių konstitucinę doktriną. Detaliai analizuojami Konstitucinio Teismo nutarimuose pateikti argumentai, kuriais jis rėmėsi konstatuodamas atitinkamų įstatymų ir Vyroisybės nutarimų nuostatų prieštaravimą arba neprieštaravimą Konstitucijai, pateikiamas kritinis kai kurių Konstitucinio Teismo nutarimų vadinamosiose mokesčių bylose vertinimas.

Reikšminiai žodžiai: Konstitucija, mokesčiai, Seimo įgaliojimai nustatant mokesčius, Konstitucinis Teismas, mokesčių konstitucinė doktrina.

Ivadas

Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas; Konstitucijos 127 straipsnio dalyje nustatyta, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Aiškindamas šias konstitucines nuostatas, Konstitucinis Teismas yra suformavęs oficialią mokesčių konstitucinę doktriną. Mokslinėse publikacijose, o jų nėra daug, ši doktrina dažniausiai tik cituojama, ja vienaip ar kitaip remiamasi, tačiau labai pasigendama nuodugnesnės jos analizės. Ypač trūksta darbų, kuriuose būtų nagrinėjami Konstitucinio Teismo nutarimuose išdėstyti argumentai, kuriais yra grindžiami jo priimti sprendimai vadinamosiose mokesčių bylose. Konstitucinio Teismo nagrinėtų mokesčių bylų analizė rodo, kad Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“ samprata, kuri buvo pateikta Konstitucinio Teismo nagrinėtose pirmose mokesčių bylose, vėliau buvo laipsniškai keičiama. Galima teigti, kad Konstitucinio Teismo suformuluotoje mokesčių konstitucinėje doktrinoje yra aspektų, kurie gali būti nevienodai aiškinami.

Mokesčių konstitucinės doktrinos probleminiai aspektai

Mokslinėje literatūroje mokesčiai dažniausiai apibūdinami kaip valstybės nustatyti privalomi piniginiai mokėjimai į valstybės biudžetą, savivaldybių biudžetus ir pinigų fondus¹. Pabrėžiama, jog mokesčiams būdinga tai, kad jie yra privalomi, individualiai neatlygintini ir negrąžintini, kad mokestis nėra valstybės ir atskiro mokesčio mokėtojo susitarimo objektas – nustačius mokesčių mokesčio mokėtojui atsiranda pareiga jį mokėti teisės aktų nustatyta tvarka, o mokesčio mokėtojui, nevykdančiam (vykdančiam netinkamai) jam nustatytą privalomą mokesstinę prievolę, gali būti taikomos įstatymų nustatytos poveikio priemonės². Ekonomikos teorijoje naudojamas platesnis mokesčių apibrėžimas – mokesčiai suprantami ir kaip „finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti“³, ir kaip „reali priemonė ne tik užtikrinti žmonių vidaus ir/ar išorės saugumą, bet kartu nustatyti tokias valstybės pajamų politikos kryptis, kad jos pačiu tinkamiausiu žmogui būdu paveiktų žmogaus kultūrinį-techninį-ekonominį potencialą, kurio pagalba šis maksimaliai panaudotų tuos savo išskirtinius gebėjimus, į kuriuos ir yra nukreipiamas kiekvienas mokesčiams skirtas litas, visuomenės, savo artimųjų naudai ir valstybės naudai, bei gauti už tai atitinkamą atlygį“⁴. Mokesčiai yra būtini, nes tai „kiekvienos

1 Žr., pvz., Marcijonas, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 15.

2 Sudavičius, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*. 2006, 58: 128.

3 Šapalienė, L. *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: UAB „Mokesčių srautas“, 2008, p. 9.

4 Butautas, D. A. *Modernūs Lietuvos ateities finansai. I dalis. Efektyvūs valstybės biudžeto valdymo prioritetai*. Vilnius, 2006, p. 14–15.

valstybės ekonominio bei socialinio gyvavimo pagrindas“⁵, mokesčiai atlieka fiskalinę, perskirstomąją ir reguliavimo funkciją⁶. Mokesčių santykiai – tai viešosios teisės reguliavimo dalykas. Nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti; mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos⁷.

Mokesčius įvairiais aspektais nagrinėja ir ekonomikos, ir teisės, ir kiti mokslai. Konstitucinei teisei mokesčiai kaip teisės kategorija yra įdomūs ne jų kilmės, reikšmingumo, sukauptų lėšų panaudojimo ir kt. požiūriais, o pirmiausia tuo, kokius įgaliojimus nustatant mokesčius, reguliuojant mokesčių santykius pagal Konstituciją turi Seimas, kokios šių Seimo įgaliojimų ribos, ar Seimas įstatymu gali pavesti Vyriausybei nustatyti mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementus, kokius įgaliojimus reguliuojant mokesčių santykius pagal Konstituciją turi (gali turėti) Vyriausybė ir kitos valstybės vykdomosios valdžios institucijos.

Konstitucijos 127 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai; pagal šio straipsnio 2 dalį „valstybės pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“; šio straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“; pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas. Be šių Konstitucijoje *expressis verbis* įtvirtintų mokesčių teisinio reguliavimo pagrindų, Konstitucijoje yra įtvirtinti ir kiti imperatyvai, kurių būtina paisyti nustatant mokesčius, reguliuojant mokesčių santykius. 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. Nustatant mokesčius įstatymų leidėją saisto ir valstybės įsipareigojimai, kylantys iš Lietuvos Respublikos tarptautinių sutarčių, taip pat reikalavimai, kylantys iš Lietuvos narystės Europos Sąjungoje.

5 Meidūnas, V.; Puzinauskas, Pr. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 9.

6 Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 10.

7 Žr., pvz., Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimą „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.

Būtent tai, kad pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį mokesčiai, kitos įmokos į biudžetus ir rinkliavos gali būti nustatyti tik įstatymais, o ne kokios nors kitos rūšies teisės aktais, leidžia kelti nemažai įvairių teorinio ir praktinio pobūdžio klausimų. Svarbiausi iš jų, ko gero, būtų tokie: koks yra konstitucinės nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinys? Kokie mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementai turi būti nustatyti įstatymais? Kokius įgaliojimus reguliuojant mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų santykius turi Vyriausybė?

Pirmu nutarimu, kuriame Konstitucinis Teismas pradėjo formuoti oficialią konstitucinę mokesčių doktriną, laikytinas 1996 m. kovo 15 d. nutarimas⁸, kuris buvo priimtas išnagrinėjus, ar Konstitucijai ir Žyminio mokesčio įstatymui neprieštarauja kai kurie Vyriausybės 1994 m. lapkričio 11 d. nutarimo, kuriuo buvo patvirtinti Žyminio mokesčio tarifai, punktai. Pareiškėjas – Seimo narių grupė savo abejones dėl Vyriausybės nutarimo nuostatų atitikties Konstitucijai motyvavo ir tuo, kad „Vyriausybė <...> perėmė Seimo funkcijas, numatytas Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte, pagal kurį Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“. Konstitucinis Teismas, siekdamas įvertinti, ar Vyriausybė turėjo teisę nustatyti žyminio mokesčio tarifus, pirmiausia aiškinosi, „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“. Išanalizavęs Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“, Konstitucinis Teismas konstatavo, kad „pagal Konstituciją gali būti išskiriamos penkios valstybės biudžeto pajamų teisinės formos (reguliarūs mokesčiai, kiti privalomi mokėjimai, rinkliavos, pajamos iš valstybinio turto ir kitos įplaukos)“. Konstitucinio Teismo nuomone, žyminis mokestis „priklauso vienai iš minėtų valstybės biudžeto pajamų teisinių formų“. Sugretinęs Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nurodytas biudžeto pajamų teises formas su Konstitucijos 127 straipsnio nuostatomis, Konstitucinis Teismas padarė išvadą, kad „ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi tokią pat teisinę reikšmę bei vienodą teisinį reguliavimą“. Konstitucinio Teismo nuomone, „tai reiškia, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teises formas“. Paskui Konstitucinis Teismas atskleidė žyminio mokesčio ypatumus ir konstatavo, kad „žyminis mokestis, nors ir pavadintas mokesčiu, savo esme skiriasi nuo mokesčių tikrąja to žodžio prasme (reguliarių mokesčių), kadangi yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio“, kad „atlygintinumas yra būdingas tokiai valstybės biudžeto pajamų teisei formai kaip rinkliava“, kad „valstybės rinkliavos, kaip ir žyminio mokesčio, teisinių santykių bendras turinys yra analogiškas“, kad „jie skiriasi tik kaip bendroji ir specialioji teisinė kategorija“. Konstitucinis Teismas pabrėžė ir tai,

8 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.

kad „reguliarių mokesčių ir privalomų rinkliavų, taigi ir žyminio mokesčio, mokėjimo pagrindai nevienodi – mokesčiai mokami esant nuolatiniam apmokestinamam objektui, o privalomų rinkliavų mokėjimo pagrindai yra du: apmokestinamas objektas ir valstybės kompetentingų įstaigų juridiniams ir fiziniams asmenims atlikti veiksmai ar suteiktos paslaugos“. Remdamasis nurodytais argumentais, Konstitucinis Teismas konstatavo, jog „negalima teigti, kad Vyriausybė, nustatydamą žyminio mokesčio tarifus, perėmė Seimo funkcijas, nes patį žyminį mokestį įvedė ne Vyriausybė, bet Seimas, išleisdamas žyminio mokesčio įstatymą“. Padaręs šią išvadą, Konstitucinis Teismas atkreipė dėmesį ir į tai, kad pagal Konstitucijos 94 straipsnio 2 punktą Vyriausybė vykdo įstatymus ir Seimo nutarimus dėl įstatymų įgyvendinimo. Konstitucinis Teismas konstatavo, kad „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“.

Panagrinėkime detaliau Konstitucinio Teismo argumentus, kuriais jis grindė savo 1996 m. kovo 15 d. nutarimo išvadą, jog „negalima teigti, kad Vyriausybė, nustatydamą žyminio mokesčio tarifus, perėmė Seimo funkcijas, nes patį žyminį mokestį įvedė ne Vyriausybė, bet Seimas, išleisdamas žyminio mokesčio įstatymą“, ir kad „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“.

Minėta, jog savo nutarimo pradžioje Konstitucinis Teismas konstatavo, kad pagal Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalį „gali būti išskiriamos penkios valstybės biudžeto pajamų teisinės formos (reguliarūs mokesčiai, kiti privalomi mokėjimai, rinkliavos, pajamos iš valstybinio turto ir kitos įplaukos)“, kad „žyminis mokestis „priklauso vienai iš minėtų valstybės biudžeto pajamų teisinių formų“; paskui Konstitucinis Teismas sugretino Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nurodytas biudžeto pajamų teisines formas su Konstitucijos 127 straipsnio nuostatomis ir padarė išvadą, jog „ne visos biudžeto pajamų teisinės formos turi tokią pat teisinę reikšmę bei vienodą teisinį reguliavimą“, jog „tai reiškia, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“.

Su šia Konstitucinio Teismo išvada būtų sunku nesutikti. Antai akivaizdu, kad Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje minima tokia biudžeto pajamų teisinė forma kaip „pajamos iš valstybės turto“ savo prigimtimi ir pobūdžiu skiriasi nuo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte ir 127 straipsnio 3 dalyje minimos tokios biudžeto pajamų teisinės formos kaip „mokesčiai“. Be abejo, pagal Konstituciją įstatymų leidėjas ne tik gali, bet ir turi įvairiai reguliuoti minėtus skirtingo pobūdžio santykius. Kita vertus, įstatymų leidėjas taip pat gali įvairiai reguliuoti ir tos pačios rūšies santykius. Pavyzdžiui, pagal Konstituciją įstatymų leidėjas gali įvairiai reguliuoti konkrečių mokesčių santykius, nors visi jie priskirtini tai pačiai santykių grupei – mokesčių santykiams. Lygiai taip pat įstatymų leidėjas gali įvairiai reguliuoti santykius, susijusius su iš valstybės turto gautomis įvairiomis pajamomis, pvz., pajamomis, kurios gautos pardavus valstybės turtą, jį išnuomojus ir pan., nors visi šie santykiai priskirtini tai pačiai santykių grupei – santykiams, susijusiems su iš valstybės turto gautomis pajamomis. Tad Konstitucinio Teismo

nutarime konstatuota Seimo galimybė „įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“ yra teisiškai pagrįsta.

Kartu galima atkreipti dėmesį į kai kurias iš pirmo žvilgsnio nereikšmingas dalykus, susijusias su tuo, kaip Konstitucinis Teismas padarė minėtą išvadą, kad pagal Konstituciją Seimas turi galimybę „įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“. 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. Ši aplinkybė leidžia teigti, kad nagrinėdamas bylą Konstitucinis Teismas matė ne tik Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas biudžeto pajamų teisines formas, bet ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatą, tačiau savo nutarime jos nepateikė ir jos turinio neatskleidė. Konstitucinis Teismas, kaip minėta, apsiribojo konstatavimu, kad „Konstitucijoje yra nustatyta galimybė Seimui įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“.

Šiame kontekste galima kelti, pavyzdžiui, tokius klausimus: kokios yra minėtos Seimo galimybės „įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“ ribos? Ar šios ribos priklauso nuo Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto reikalavimo mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti ne bet kokios rūšies teisės aktu, o įstatymu? Ar konstitucinis reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti įstatymu vienodai taikomas tiek mokesčiams, tiek kitoms įmokoms į biudžetą, tiek rinkliavoms, ar šis reikalavimas minėtoms biudžeto pajamų teisinėms formoms taikomas skirtingai? Jeigu skirtingai, tai kokios konstitucinės nuostatos lemia tuos skirtumus ir kokie tie skirtumai, kuo jie gali pasireikšti? Ar Konstitucinio Teismo nurodyta galimybė „įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisines formas“ reiškia ir tai, kad Konstitucija esą nereikalauja, kad kai kurių mokesčių (mokėjimų) tarifus – pvz., tokių mokesčių (mokėjimų), kuriems būdingas atlygintinumas ir kurie iš esmės yra rinkliavų pobūdžio, tarifus, – įstatymu tiesiogiai nustatytų pats Seimas? Ar Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti ne bet kokios rūšies teisės aktu, o įstatymu, reiškia ir tai, kad Seimas gali pavesti Vyriausybei nustatyti kai kurių mokesčių, kitų mokėjimų, rinkliavų į biudžetą tarifus? Kokių mokesčių, kitų mokėjimų, rinkliavų: ar tik tų, kuriems būdingas tiesioginis atlygintinumas ir kurie iš esmės yra rinkliavos, ar ir kitų, mokesčių tikrąja to žodžio prasme? Galima pateikti ir daugiau panašių klausimų.

Prisiminkime jau minėtą, iš pirmo žvilgsnio nereikšmingą, aplinkybę: konstatavęs, kad pagal Konstituciją Seimas gali pavesti Vyriausybei nustatyti žyminio mokesčio tarifus, Konstitucinis Teismas savo nutarime nepaminiėjo Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ ir šios nuostatos neanalizavo. Kodėl? Juk aiškinantis, kokius įgaliojimus nustatant mokesčius, kitus privalomus mokėjimus į biudžetą (taip pat ir rinkliavas), reguliuojant kitus mokesčių santykius pagal Konstituciją turi Seimas, o kokius – Vyriausybė, be Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos neįmanoma apsieiti, nes ji yra tiesiogiai susijusi su Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu: 67 straipsnio 15 punkte nurodyta, koks subjektas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus – tai daro Seimas, o 127 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kokios rūšies teisės aktu Seimas gali tai padaryti – mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas galima nustatyti tik įstatymu. Gal apie Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį nebuvo užsiminta dėl to, kad ją paminėjus Konstituciniam Teismui neišvengiamai tektų aiškinti, o ką gi ji reiškia, koks jos turinys? Ir, svarbiausia, atsakyti į klausimą, ką turi nustatyti įstatymas. Ar pagal šią nuostatą įstatymu pakanka nustatyti tik tai, kad yra įvedamas atitinkamas mokestis, privalomas mokėjimas, rinkliava, ir ji reiškia ir tai, kad, atsižvelgiant į valstybės biudžeto pajamų teisinės formas, pagal Konstituciją įstatymu gali būti nustatyti ne visi mokesčio, privalomo mokėjimo, rinkliavos esminiai elementai, o tik kai kurie iš jų? Kurie? Ar pagal šią konstitucinę nuostatą Seimas gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti esminius mokesčio, privalomo mokėjimo, rinkliavos elementus? Ar Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti tik įstatymu reiškia tai (ir tik tai), kad įstatymais turi būti nustatyti visi esminiai mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementai, įskaitant ir jų dydžius (tarifus)? Tai tik svarbiausi klausimai, į kuriuos būtina atsakyti norint bent kiek išsamiau atskleisti Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinį. Panašaus pobūdžio klausimų galima suformuluoti ir daugiau. Galima manyti, kad jeigu būtų sugretintos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, 127 straipsnio 2 bei 3 dalių nuostatos ir, svarbiausia, Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto bei 127 straipsnio 2 dalies nuostatos būtų analizuojamos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto reikalavimo, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“, kontekste, – o būtent to Konstitucinis Teismas minėtoje byloje nepadarė, – Konstitucinio Teismo nutarime pateiktų argumentų, kuriais jis grindė savo išvadą, kad pagal Konstituciją Seimas galėjo įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti žyminio mokesčio tarifus, galbūt nepakaktų, galbūt šie argumentai galėtų būti ir kitokie.

Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimo analizė leidžia teigti, kad šiame nutarime Konstitucinis Teismas suformulavo vieną (tiksliau – tik vieną) iš taisyklių, kuri turi būti taikoma sprendžiant, ar Seimas įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų dydžius (tarifus). *Ši taisyklė tokia: mokesčius tikrąja to žodžio prasme reikia skirti nuo tų mokėjimų į biudžetą, kurie, nors ir vadinami mokesčiais, nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme; tie mokesčiai, kurie savo esme yra rinkliavos (jos yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio), nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme, todėl Seimas, įstatymu nustatęs tokius mokesčius (rinkliavas),*

pagal Konstituciją turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus. Gerbiant Konstitucinio Teismo nuomonę vis dėlto galima klausti: koks yra šios taisyklės santykis su Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostata, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymas? Pažymėtina, jog „mokesčio“ sąvoka vartojama ir Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte, ir 127 straipsnio 3 dalyje, tad akivaizdu, kad pagal Konstituciją mokesčiai gali būti nustatomi tik įstatymu. Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte taip pat vartojama sąvoka „kiti privalomi mokėjimai“, o Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje tokios sąvokos nėra – šioje dalyje vartojamos sąvokos „kitos įmokos į biudžetą“ ir „rinkliavos“. Nors sąvoka „kitos įmokos į biudžetą“ savo tekstine išraiška nesutampa su Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte vartojama sąvoka „kiti privalomi mokėjimai“, sąvoka „kitos įmokos į biudžetą“ suponuoja jų privalomą mokėjimą į biudžetą, tad galima teigti, kad 127 straipsnio 3 dalyje vartojamos sąvokos „kitos įmokos į biudžetą“ turinys iš esmės sutampa su 67 straipsnio 15 punkte vartojamos sąvokos „kiti privalomi mokėjimai“ turiniu. Šiaip ar taip, Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje vartojama sąvoka „kitos įmokos į biudžetą“ apima Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte minimus „kitus privalomus mokėjimus“. Jeigu darytume kitokią prielaidą – esą Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje vartojama sąvoka „kitos įmokos į biudžetą“ neapima 67 straipsnio 15 punkte minimų „kitų privalomų mokėjimų“ ir kad sąvokos „kitos įmokos į biudžetą“ turinys yra siauresnis, – reikėtų padaryti išvadą, kad Konstitucija reikalauja įstatymu nustatyti tik mokesčius, kitas įmokas į biudžetą ir rinkliavas (127 straipsnis 3 dalis), o jos 67 straipsnio 15 punkte minimi „kiti privalomi mokėjimai“ esą gali būti nustatyti ir ne įstatymu, o Seimo priimtu kitos rūšies teisės aktu. Akivaizdu, kad tokia išvada būtų konstituciškai nepagrįsta. Pažymėtina, kad Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje nėra numatyta jokios išimties dėl „kitų privalomų mokėjimų“, apie kuriuos rašoma Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte. Pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį ir privalomi mokėjimai, minimi Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte, gali būti nustatomi tik įstatymu. Pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį ir rinkliavos turi būti nustatomos tik įstatymu.

Apibendrinant Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarime išdėstytus argumentus galima teigti, kad jame suformuluota taisyklė – ji, kaip minėta, yra tokia: reikia skirti mokesčius tikrąja to žodžio prasme nuo tų mokėjimų į biudžetą, kurie, nors ir vadinami mokesčiais, nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme; tie mokesčiai, kurie savo esme yra rinkliavos (jos yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio), nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme, todėl Seimas, įstatymu nustatęs tokius mokesčius (rinkliavas), pagal Konstituciją turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus – yra diskutuotina. Iš vėliau vadinamosiose mokesčių bylose priimtų Konstitucinio Teismo nutarimų matyti, kad ši taisyklė jo jurisprudencijoje toliau nebuvo plėtojama. Priešingai, formuodamas mokesčių konstitucinę doktriną Konstitucinis Teismas savo vėlesniais sprendimais šią taisyklę gerokai pakoregavo.

Suprantama, per laiką, praėjusį nuo 1996 m. kovo 15 d. nutarimo priėmimo, Konstitucinis Teismas sukaupė didžiulę patirtį interpretuodamas Konstitucijos nuostatas, iš esmės pasikeitė ir iki tol vyravusi konstitucinės teisės samprata. Tad minėtame nutarime suformuluotą taisyklę vertinant per šiandieninę Konstitucijos sampratą prizmę nesun-

ku teigti, kad ji diskutuotina. Tačiau būtų neteisinga nepastebėti ir to, kad minėtos taisyklės atsiradimą tikriausiai lėmė ir tai, kad tuo metu kokybiškai nauja mokesčių sistema dar tik buvo pradėta formuoti, kad iki tol buvo gana plačiai išsisknijusi nuomonė, jog Vyriausybė savo teisės aktais gali reguliuoti vadinamųjų netikrų mokesčių, pvz., rinkliavų, santykius. Neatmestina ir prielaida, kad nagrinėdamas bylą Konstitucinis Teismas įvertino ir pasekmes, kurias valstybės biudžetui, kartu ir šalies ūkiui bei socialinei sričiai, turės jo sprendimas pripažinti ginčijamas įstatymo nuostatas prieštaraujančiomis Konstitucijai. Kad ir kaip vertintume Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarime suformuluotą taisyklę, galima teigti, kad ji atspindėjo tik vieną konstitucinės mokesčių sampratos aspektą ir neužkirto kelio Konstituciniam Teismui vėliau atskleisti kitų, kokybiškai naujų, šios sampratos aspektų.

Ką reiškia Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostata „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymais“, Konstitucinis Teismas bene pirmą kartą pamėgino atskleisti 1998 m. spalio 9 d. nutarime⁹, priimtame išnagrinėjus bylą dėl Akcizų įstatymo nuostatų atitikties Konstitucijai. Šioje konstitucinės justicijos byloje buvo ginčijama, ar Konstitucijai neprieštaruoja tai, kad pagal Akcizų įstatymo 13 straipsnio 2 dalį konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d. nustato Vyriausybė. Pareiškėjas – Seimo narių grupė savo prašymą motyvavo tuo, kad pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą ir 127 straipsnio 3 dalį teisė nustatyti akcizų tarifus priskirta Seimui ir kad Seimas tai gali padaryti tik įstatymu, tačiau Akcizų įstatymo 13 straipsnio 2 dalyje nustačius, kad akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d. nustato Vyriausybė, teisė nustatyti akcizų tarifus, pažeidžiant Konstitucijos reikalavimus, buvo perduota Vyriausybei.

Taigi ir šioje byloje Konstitucinis Teismas turėjo atsakyti į svarbiausią klausimą: ar pagal Konstituciją Seimas įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti kai kurių mokesčių (Konstitucinio Teismo nagrinėtoje byloje – akcizų) tarifus, ar pagal Konstituciją Vyriausybė, esant tokiam Seimo pavedimui, galėjo nustatyti akcizų tarifus?

Minėtame nutarime Konstitucinis Teismas konstatavo, kad viena pagrindinių mokesčių mokėtojų teisių apsaugos teisinių garantijų yra „Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių įstatyminis nustatymas“, kad Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies „normomis yra ne tik įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyta, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas. Taigi mokesčius gali nustatyti tik įstatymas“. Su tokia Konstitucinio Teismo išvada negalima nesutikti; būtent tai *expressis verbis* yra įtvirtinta Konstitucijoje. Minėtame nutarime Konstitucinis Teismas netiesiogiai pateikė ir Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos nuostatos „mokesčius galima nustatyti tik įstatymais“ sampratą.

Konstitucinis Teismas taip pat konstatavo, jog tai, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnyje nustatyta, kad šis įstatymas apibrėžia pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymus, taip pat yra pateiktas Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių, administruojamų pagal Mo-

9 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.

kesčių administravimo įstatymą, sąrašas, nustatytos mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos, mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos ir kt.“, taip pat tai, kad „šio įstatymo 2 straipsnyje suformuluota mokesčio sąvoka: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savi-valdybės) funkcijoms vykdyti. Jame taip pat nustatyta, kad piniginė prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka“, *reiškia, kad „šiomis normomis Seimas įgyvendino konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“*.

Prisiminus Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimą, kuriame Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalis apskritai nebuvo pateikta, o Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktas jos kontekste nebuvo analizuojamas, galima teigti, kad Konstitucinis Teismas, savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime konstatavęs Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies sąsajas, žengė tam tikrą žingsnį pirmyn formuodamas mokesčių oficialią konstitucinę doktriną. Tačiau mus labiausiai domina tai, kokiais argumentais Konstitucinis Teismas grindė savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime pateiktą Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ sampratą.

Atkreipkime dėmesį į tai, kaip, Konstitucinio Teismo nuomone, galima „įgyvendinti konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“. Tam, Konstitucinio Teismo teigimu, pakanka Mokesčių administravimo įstatyme nustatyti mokesčių, administruojamų pagal tą įstatymą, sąrašą, mokesčio administratoriaus teises ir pareigas, mokesčio mokėtojo teises ir pareigas, taip pat Mokesčių administravimo įstatyme suformuluoti mokesčio sąvoką ir nustatyti, kad piniginė prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka?! Be abejo, minėtų santykių reguliavimas įstatymais yra svarbi konstitucinio imperatyvo „mokesčiai nustatomi įstatymais“ įgyvendinimo dalis. Tačiau ar tikrai to, kas nurodyta Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarime, pakanka, kad būtų galima teigti, jog Seimas „įgyvendino konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“? Manytina, esama pagrindo tuo abejoti. Juk galima įstatyme įvardyti konkrečius mokesčius, nustatyti mokesčio administratoriaus teises ir pareigas, mokesčio mokėtojo teises ir pareigas ir... visiškai neįgyvendinti minėtos konstitucinės pareigos mokestinius santykius reguliuoti įstatymais. Tiriant, ar Seimas įgyvendino konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais, visų pirma būtina išsiaiškinti, kokius mokesčio elementus Seimas nustatė įstatymu, ar Seimas įstatymu nustatė būtent tokius mokesčio elementus, kuriuos jis turi nustatyti įstatymu, ar Seimas įstatymu neperdavė tik jam pagal Konstituciją mokesčių srityje priklausančių įgaliojimų Vyriausybei ar kitoms vykdomosios valdžios institucijoms. Neištirus šių aplinkybių negalima teigti, kad Seimas įgyvendino konstitucinę pareigą mokestinius santykius reguliuoti įstatymais. Tad Konstitucinio Teismo nutarime nurodyti dalykai – tai, kad Mokesčių administravimo įstatyme yra nustatyta mokesčių, administruojamų pagal Mokesčių administravimo įstatymą, sąrašas, mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos, mokesčio mokėtojo teisės ir pareigos, suformuluota mokesčio sąvoką ir nustatyta, kad piniginė prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka, – yra tik dalis įstatymų nustatyto reguliavimo, susijusio su Seimo „konstitucinės pareigos mokestinius santykius reguliuoti įstatymais“ įgyvendinimu.

Minėtame 1998 m. spalio 9 d. nutarime Konstitucinis Teismas konstatavo ir tai, kad Lietuvos Respublikos mokesčių sąrašas yra nustatytas Mokesčių administravimo įstatyme, kad tarp 16 administruojamų mokesčių nustatytas ir akcizas, kad šis mokestis detaliai reglamentuojamas Akcizų įstatyme. Analizuodamas Akcizų įstatymą Konstitucinis Teismas atkreipė dėmesį, kad šiame „įstatyme numatyti jį mokantys subjektai, atvejai, kada jis netaikomas, apmokestinimo objektai, t. y. konkrečios prekių rūšys, apmokestinamoji apyvarta, mokestinis laikotarpis, mokėjimo tvarka, išieškojimas, grąžinimas, sankcijos už pažeidimą ir kt.“. Todėl, Konstitucinio Teismo nuomone, galima teigti, kad „*Akcizų įstatyme yra įtvirtintos esminės šio mokesčio reguliavimo taisyklės*“.

Konstitucinio Teismo nutarimo teiginys, jog tai, kad „Akcizų įstatyme numatyti jį mokantys subjektai, atvejai, kada jis netaikomas, apmokestinimo objektai, apmokestinamoji apyvarta, mokestinis laikotarpis, mokėjimo tvarka, išieškojimas, grąžinimas, sankcijos už pažeidimą ir kt., leidžia teigti, kad Akcizų įstatyme yra įtvirtintos esminės šio mokesčio reguliavimo taisyklės“, sudaro prielaidas diskutuoti, ar tikrai visi Konstitucinio Teismo nutarime išvardyti elementai gali būti laikomi „esminėmis šio mokesčio reguliavimo taisyklėmis“. Antai ar šio mokesčio reguliavimo taisykle gali būti laikoma, pavyzdžiui, tai, kad Akcizų įstatyme yra nustatyti mokestį mokantys subjektai, apmokestinimo objektai? Galbūt Konstitucinio Teismo nutarime paminėti „mokestį mokantis subjektai, apmokestinimo objektai, apmokestinamoji apyvarta, mokestinis laikotarpis, atvejai, kada mokestis netaikomas, mokesčio grąžinimas, sankcijos už pažeidimą“ galėtų būti apibūdinti juos pavadinant ne „esminėmis šio mokesčio reguliavimo taisyklėmis“, o vartojant kitą sąvoką, pavyzdžiui, „esminių mokesčio elementų“? Beje, ir pats Konstitucinis Teismas kitoje savo nutarimo vietoje rašo, jog mokesčio objektas ir mokesčio tarifas yra mokesčio struktūros elementas, – taigi ne akcizų reguliavimo taisyklės, kaip teigė prieš tai.

Priminsime, kad byloje, kurioje 1998 m. spalio 9 d. buvo priimtas aptariamasis Konstitucinio Teismo nutarimas, buvo ginčijama, ar Konstitucijai neprieštaruoja tai, kad pagal Akcizų įstatymo 13 straipsnio 2 dalį konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus iki 1999 m. sausio 1 d. nustato Vyriausybė. Minėta, kad Konstitucinis Teismas, tirdamas ginčijamos Akcizų įstatymo 13 straipsnio 2 dalies nuostatos atitiktį Konstitucijai, turėjo atsakyti į svarbiausią klausimą: ar pagal Konstituciją Seimas įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus, ar pagal Konstituciją Vyriausybė, esant Seimo pavedimui, gali nustatyti akcizų tarifus. Konstitucinis Teismas savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime konstatavo, kad ginčijamos Akcizų įstatymo nuostatos neprieštaruoja Konstitucijai. Vadinasi, *Konstitucinis Teismas teigiamai atsakė ir į minėtą klausimą: taip, pagal Konstituciją Seimas įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus, o Vyriausybė, esant tokiam Seimo pavedimui, pagal Konstituciją galėjo juos nustatyti?!*

Patyrinėkime, kaip Konstitucinis Teismas grindžia būtent tokia išvadą. Pirmiausia jis apibūdina akcizą, parodo jo ypatumus. Konstitucinio Teismo nutarime rašoma, kad „akcizui būdingas individualumas, t. y. jis nustatomas konkrečioms prekėms“, kad „vienas iš akcizo ypatumų yra tai, kad jis yra prekių kainos elementas“, kad „akcizas yra netiesioginis mokestis“, kad „jį moka tik atitinkamos prekės vartotojas, t. y. galutinis mokėtojas yra pirkėjas“. Toliau Konstitucinis Teismas konstatuoja, kad „akcizas turi

savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas“, kad „vertinant ginčijamas teisės normas negalima neatsižvelgti į šių elementų tarpusavio santykių“, kad „galima teigti, kad akcizo objektas yra svarbiausia šio mokesčio vidaus struktūros dalis, lemianti išskirtinį mokesčio pobūdį“, kad „akcizo tarifas, palyginti su objektu, yra dinamiškesnis ir labiau kintantis“, kad „teisės aktais keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus ir konjunkturą, nustatyti ekonominius valstybės prioritetus“. Konstitucinio Teismo nuomone, akcizo tarifas yra lankstus ekonomikos reguliavimo svirtis.

Konstitucinio Teismo nutarimo pradžioje pateiktas akcizo apibūdinimas – tai lyg fonas, tikrai labai svarbus tiriant, ar pagal Konstituciją Seimas įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus, o Vyriausybė, esant tokiam Seimo pavedimui, pagal Konstituciją galėjo juos nustatyti. Paskui Konstitucinis Teismas nurodo, kad „*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 konkreti 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 taip pat konstatuoja, kad „mokesčių tarifai yra svarbus mokesčių elementas, kuris vienaip ar kitaip fiksuotinas įstatymuose“, kad „akcizas įstatyme yra pakankamai detaliam reglamentuojamas“ ir kad „dėl šio mokesčio ypatumų apskritai yra suprantama įstatymo nuostata dėl Vyriausybės teisės sukonkretinti akcizų tarifus įstatyme išvardytiems akcizo objektams“. Kartu Konstitucinis Teismas atkreipia dėmesį į tai, kad „įstatyme galėtų būti aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijai“, kad „tai būtų svarbi akcizų mokėtojų teisių garantija“ ir kad „tokius įstatymų leidėjo ketinimus galima matyti Akcizų įstatyme. Antai 1994 m. balandžio 12 d. priimto Akcizų įstatymo 10 straipsnio trečiojoje dalyje, be minėtų pavedimų Vyriausybei, yra įtvirtintas Seimo įsipareigojimas nuo 1997 m. nustatyti konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifas. Panašus Seimo įsipareigojimas pakartotas jau 1999 m. naujai išdėstyto 1997 m. gruodžio 9 d. Akcizų įstatymo 13 straipsnio antrojoje dalyje“.

Tokie yra Konstitucinio Teismo argumentai. Manytina, kad kai kurie iš jų gali būti vertinami nevienareikšmiškai, dėl jų gali būti diskutuojama.

Antai Konstitucinio Teismo nutarimo teiginyje „vertinant, ar Seimas delegavo Vyriausybei savo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifus“ pavartojus sąvoką „prerogatyva“¹⁰ toliau būtų prasminga aiškintis, kaip Seimas gali įgyvendinti šią tik jam pagal Konstituciją priklausančią teisę nustatyti akcizų tarifus. Tikriausiai geriausias būdas įgyvendinti Konstitucinio Teismo nutarime nurodytą „Seimo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifus“ būtų toks: įstatymų leidėjas atitinkamame mokesčio įstatyme tiesiogiai nustato konkretų akcizo tarifą. Pažymėtina, kad Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarime nėra atskleista, kokiais būdais Seimas gali įgyvendinti tik jam pagal Konstituciją priklausan-

10 Sąvoka „prerogatyva“ aiškinama kaip „išimtinė teisė ką nors spręsti“. Žr. *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000, p. 594.

čia teisę nustatyti akcizų tarifus. 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 mokestinių pajamų patvirtintų konkrečią 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“. Taigi, Konstitucinio Teismo nuomone, *akcizų tarifus Seimas įstatymu gali nustatyti ir netiesiogiai, t. y. kasmet valstybės biudžeto įstatyme nustatydamas, kokia pajamų suma į biudžetą turi būti surinkta iš akcizų?! Būtent šis Konstitucinio Teismo nutarime išdėstytas požiūris – o jis kartu yra ir vienas pagrindinių argumentų, kuriuo buvo grindžiamas Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas, kad ginčijamos Akcizų įstatymo nuostatos neprieštaruja Konstitucijai, – gali būti diskusijų objektas. Manytina, jog Konstitucinio Teismo nutarime išdėstytas požiūris, kad Konstitucijoje įtvirtintą Seimo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifų dydžius galima įgyvendinti ir tokiu būdu, kai Seimas kasmet valstybės biudžeto įstatyme atskira eilute tarp mokestinių pajamų patvirtina konkrečią pajamų iš akcizų sumą, leidžia Seimui pagal Konstituciją jam priklausančius įgaliojimus faktiškai perduoti Vyriausybei, o Vyriausybei suteikia pernelyg didelę laisvę nustatant akcizų tarifus.*

Atrodo, kad ir pats Konstitucinis Teismas, apbavęs minėtą Seimo prerogatyvos nustatyti akcizų tarifų dydžius įgyvendinimo būdą, suprato, jog tai sudaro Seimui tam tikras prielaidas jam pagal Konstituciją priklausančius įgaliojimus nustatyti akcizų tarifus perduoti Vyriausybei. Taip manyti leidžia ta aplinkybė, kad, išdėstęs nurodytą požiūrį, kaip galima įgyvendinti Konstitucijoje įtvirtintą Seimo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifų dydžius, Konstitucinis Teismas toliau pateikia dar kelis, jau minėtus, argumentus: „mokesčių tarifai yra svarbus mokesčių elementas, kuris vienaip ar kitaip fiksuotinas įstatymuose“, „akcizas įstatyme yra pakankamai detalai reglamentuojamas“, „įstatyme galėtų būti aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijai“, „tai būtų svarbi akcizų mokėtojų teisių garantija“, „tokius įstatymų leidėjo ketinimus galima matyti Akcizų įstatyme“. Šie papildomi argumentai nekeičia prieš tai padarytos Konstitucinio Teismo išvados, kad Konstitucijoje įtvirtintą Seimo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifų dydžius galima įgyvendinti jau minėtu būdu, kai Seimas kasmet valstybės biudžeto įstatyme atskira eilute tarp mokestinių pajamų patvirtina konkrečią pajamų iš akcizų sumą. Galima manyti, kad šių papildomų argumentų paskirtis kita – jais norėta atkreipti įstatymų leidėjo dėmesį į tai, kad būtų geriau, jeigu akcizų tarifai įstatymu būtų nustatyti ne tokiu būdu, kaip buvo padaryta Konstitucinio Teismo nagrinėjamu atveju, o kitokiu. Kartu šiais papildomais argumentais lyg „daromos tam tikros išlygos“ Konstitucinio Teismo išdėstyto požiūrio atžvilgiu, kad Konstitucijoje įtvirtintą Seimo prerogatyvą nustatyti akcizų tarifų dydžius galima įgyvendinti ir Konstitucinio Teismo nutarime minėtu būdu. Kitaip tariant, šiais papildomais argumentais Konstitucinis Teismas lyg parodo, kad nors jis konstatavo, jog Akcizų įstatymo nuostatos, kuriomis Seimas įgaliojo Vyriausybę nu-

statyti akcizų tarifus, neprieštarauja Konstitucijai, Konstitucinis Teismas vis dėlto mato tam tikras konstitucines problemas, atsiradusias Seimui įstatymu suteikus teisę Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus. Šiais papildomais argumentais įstatymų leidėjas yra gana aiškiai orientuojamas keisti teisinį reguliavimą, susijusį su akcizų tarifų nustatymu. Kita vertus, šie papildomi argumentai leido kelti ir tam tikrus naujus klausimus, susijusius su Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ samprata. Antai, jei kalbėsime apie Konstitucinio Teismo nutarimo teiginį, kad „mokesčių tarifai yra svarbus mokesčių elementas, kuris vienaip ar kitaip fiksuotinas įstatymuose“, turėtų būti paaiškinta, ką reiškia „mokesčių tarifus vienaip ar kitaip fiksuoti įstatyme“? Kokiuose įstatymuose? Ar tik atitinkamo mokesčio įstatyme, ar ir kokiuose nors kituose, pvz., Seimo kasmet priimamuose biudžeto įstatymuose? Kokiu būdu tai turi būti fiksuojama įstatymuose? Ar ir tokiau, kai biudžeto įstatyme numatoma, kokia pajamų suma turi būti surinkta iš šio mokesčio?! Kokiais kitais būdais mokesčių tarifai gali būti fiksuojami įstatymuose?

Tam tikrų klausimų kyla ir dėl Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimo teiginio, kad „įstatyme galėtų būti aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijai“. Šis teiginys reiškia, kad, Konstitucinio Teismo nuomone, akcizų tarifų nustatymo kriterijai įstatyme nėra pakankamai aiškiai apibrėžti, tačiau aptariamajame nutarime jokie akcizų tarifų nustatymo kriterijai apskritai nėra minimi, jie nėra analizuojami! Kita vertus, jeigu Konstitucinis Teismas teigia, kad „įstatyme galėtų būti aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijai“, ar jis neturėtų aptarti ir įvertinti to neaiškumo laipsnio? Tikriausiai turėtų, nes galbūt minėtas neaiškumas yra toks, kad galėtų kilti klausimas, ar tai nepažeidžia teisinio aiškumo, teisinio tikrumo ir kitų konstitucinių principų. Deja, Konstitucinio Teismo nutarime tik užsimenama apie tam tikrą akcizų tarifų nustatymo kriterijų neaiškumą, tačiau jis nėra kaip nors analizuojamas ar vertinamas. Konstitucinio Teismo argumentacijos nesustiprino ir tai, kad, Konstitucinio Teismo teigimu, įstatymų leidėjas ketina Akcizų įstatyme aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijus. Na ir kas, kad ketina? Juk dėl to esamas teisinis reguliavimas netampa aiškesnis, o Konstitucinio Teismo nutarime konstatuoti Akcizų įstatyme įtvirtinto teisinio reguliavimo trukumai išlieka. Kita vertus, ar įstatymų leidėjo ketinimas ateityje atitinkamus santykius reguliuoti tiksliau gali būti laikomas vienu iš argumentų, turinčių pagrįsti tai, kad esamas teisinis reguliavimas neprieštarauja Konstitucijai?! Manytina, kad įstatymų leidėjo ketinimai ateityje teisinius santykius reguliuoti kitaip, gali rodyti nebent įstatymų leidėjo pastangas tobulinti esamą teisinį reguliavimą, tačiau jie neturėtų būti priskirtini prie argumentų, kuriais gali būti grindžiamas ginčijamo teisinio reguliavimo prieštaravimas ar neprieštaravimas Konstitucijai.

Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimo analizė leidžia teigti, jog labai diskutuotina jame pradėta formuoti tokia konstitucinė doktrina, kad pagal Konstituciją Seimas, įstatymu nustatęs akcizo objektą ir valstybės biudžeto įstatyme nustatęs, kokia pajamų suma į valstybės biudžetą turėjo būti surinkta iš akcizų, įstatymu galėjo pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus, o Vyriausybė, esant tokiam Seimo pavedimui, galėjo nustatyti akcizų tarifus. Yra pagrindo abejojti, ar tai, kad Seimas kasmet valstybės

biudžeto įstatyme nustato, kokia pajamų suma turi būti surinkta iš akcizo, iš tiesų reiškia, kad mokesčių tarifai yra nustatyti įstatymu taip, kaip reikalauja Konstitucija.

Sunku pasakyti, kodėl nagrinėtoje „akcizų“ byloje Konstitucinis Teismas būtent taip interpretavo Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, kodėl jis pasirinko būtent tokį sprendimą. Galbūt jį lėmė ne tik Konstitucinio Teismo nutarime nurodyti akcizo ypatumai, – akcizas yra prekių kainos elementas, akcizas yra netiesioginis mokestis, akcizą moka tik atitinkamos prekės vartotojas, t. y. galutinis mokėtojas yra pirkėjas, ir pan., – bet ir tai, kad nagrinėtoje byloje Konstituciniam Teismui teko spręsti ne tik Akcizo įstatymo nuostatų konstitucingumo klausimą, bet ir įvertinti, kokias pasekmes šalies ūkiui ir socialinei sričiai sukeltų jo nutarimas, jeigu ginčijamos įstatymo nuostatos būtų pripažintos prieštaraujančiomis Konstitucijai ir dėl to valstybės biudžetas netektų labai didelės pajamų sumos. Galbūt Konstitucinio Teismo sprendimui įtakos turėjo ir minėtas Seimo išsipareigojimas „artimiausiu laiku pačiam nustatyti konkrečias akcizais apmokestinamas prekes ir tarifus“.

Kad ir kokios aplinkybės būtų lėmusios Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimo priėmimą, vis dėlto konstatuotina, kad jame Konstitucinis Teismas pateikė ne bendrą konstitucinės nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ sampratą, o tik kai kuriuos šios nuostatos sampratos aspektus, susijusius tik su vienu labai specifinio mokesčio, t. y. akcizo, teisiniu reguliavimu, kurio atitiktis Konstitucijai buvo tiriama Konstitucinio Teismo nagrinėjamoje byloje. Tad minėtame Konstitucinio Teismo nutarime konstitucinės nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinys buvo atskleistas tik iš dalies, paliekant didelę erdvę platesniam ir galbūt labiau pagrįstam šios nuostatos interpretavimui ateityje. Kita vertus, negalima nematyti ir to, kad šio Konstitucinio Teismo nutarimo teiginiai „mokesčių tarifai yra svarbus mokesčių elementas, kuris vienaip ar kitaip fiksuotinas įstatymuose“, „akcizas įstatyme yra pakankamai detalai reglamentuojamas“, „įstatyme galėtų būti aiškiau apibrėžti akcizų tarifų nustatymo kriterijai“, „tai būtų svarbi akcizų mokėtojų teisių garantija“, taip pat kai kurie kiti teiginiai yra *obiter dictum* įstatymų leidėjui.

Atskleidžiant Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinį galima teigti, kad šioje nuostatoje įtvirtintas reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti ne bet kokios rūšies teisės aktu, o tik įstatymu, reiškia *inter alia* tai, kad: pirma, teisės aktą, kuriuo nustatomi mokesčiai, gali priimti tik įstatymų leidžiamoji institucija; Vyriausybė, kitos vykdomosios valdžios institucijos pagal Konstituciją tokių įgaliojimų neturi; antra, įstatyme, nustatančiame mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas turi būti nurodyti visi esminiai mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementai; trečia, Seimas jam priklausančių konstitucinių įgaliojimų nustatyti mokesčius, kitas įmokas į biudžetą ir rinkliavas, taigi įgaliojimų nustatyti visus esminius mokesčių, kitų įmokų į biudžetą ir rinkliavų elementus, negali perduoti Vyriausybei ar kuriai nors kitai vykdomosios valdžios institucijai, o jos negali šių įgaliojimų perimti.

Reikalavimas mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustatyti ne bet kokios rūšies teisės aktu, o tik įstatymu, Konstitucijoje įtvirtintas neatsitiktinai. Šis reika-

lavimas 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 mokesčių prievolių tikrumui bei stabilumui, nes mokesčių prievolės bet kada galėtų būti supaprastinta tvarka pakeistos ne mokesčių mokėtojų naudai. Beje, Lietuvos teisinėje praktikoje taip ne kartą yra buvę.

Koks subjektas gali priimti įstatymą, kuriuo nustatomi mokesčiai, kitos įmokos į biudžetus ir rinkliavas? Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 2 punktą įstatymus leidžia Seimas; Konstitucijos 69 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad „Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatos gali būti priimanos ir referendumu“. Aiškindamas Konstitucijos 69 straipsnio 4 dalies turinį Konstitucinis Teismas 1994 m. liepos 22 d. nutarime¹¹ yra konstatavęs, kad „Konstitucijoje vartojama sąvoka „įstatymo nuostatos“ gali būti suprantama ir kaip vientisas įstatymas, ir kaip atskiros jo normos. Tiek visas įstatymas, tiek jo dalys visada susideda iš tam tikrų nuostatų, kurios teisės normomis tampa įstatymų leidybos procese“. Tai, kad pagal Konstituciją įstatymai ar jų atskiros nuostatos gali būti priimanos ir referendumu, dar nereiškia, kad pagal Konstituciją referendumu gali būti priimanos ir tokios įstatymų nuostatos ar tokie įstatymai, kuriais nustatomi mokesčiai, kitos įmokos į biudžetus ir rinkliavas. Iš Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, kuriame įtvirtinta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, iš Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies, kurioje nustatyta, kad mokesčiai, kitos įmokos į biudžetus ir rinkliavas nustatomi įstatymais, išplaukia, kad mokesčius, kaip konstatuota Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarime, gali nustatyti tik Seimas¹². Konstitucinis Teismas, konstatavęs, kad pagal Konstituciją įstatymus, kuriais nustatomi mokesčiai, gal priimti tik Seimas, kartu konstatavo ir tai, kad mokesčių teisinis reguliavimas nėra priskirtinas svarbiausiems valstybės ir tautos gyvenimo klausimams, kurie pagal Konstitucijos 9 straipsnio 1 dalį gali būti sprendžiami referendumu.

Kokie mokesčių, kitų įmokų į biudžetus ir rinkliavų elementai laikytini esminiais, kada galima teigti, kad jie yra nustatyti įstatymu? Nei Konstitucijoje, nei mokesčių įstatymuose nėra nurodyta, kokie mokesčio, kitos įmokos į biudžetus, rinkliavos elemen-

11 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. liepos 22 d. nutarimas „Dėl 1994 m. birželio 15 d. įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos referendumo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ 1, 9, 12 ir 39 punktų nuostatų, kuriomis buvo pakeisti ar papildyti Referendumo įstatymo 1, 9, 12 ir 32 straipsniai, atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*. 1994, Nr. 57-1120.

12 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 20 d. nutarimu Nr. 276 patvirtintos Įmonių finansinių prievolių mokėjimo bankroto procedūrų metu tvarkos 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir 1992 m. rugsėjo 15 d. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (su 1994 m. gegužės 19 d. pakeitimais ir papildymais) 6 straipsnio 7 dalies 2 punktui“. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 37-1259; taip pat žr. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimą „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniais keliams tiesyti ir prižiūrėti“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 55-2199.

tai yra esminiai. Konstitucinis Teismas savo 1998 m. spalio 9 d. nutarime aptardamas mokesčio vidaus struktūrą bandė (netiesiogiai) apibrėžti ir tai, kokie mokesčio elementai yra esminiai. Minėta, kad Konstitucinis Teismas konstatavo, jog „mokesčiai, iš jų ir akcizas, turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas“. Tai, kad iš įvairių mokesčio elementų Konstitucinis Teismas išskyrė mokesčio objektą ir tarifą, rodo, kad, Konstitucinio Teismo nuomone, šie elementai priskirtini esminiams mokesčio elementams. Kartu Konstitucinis Teismas pabandė šiuos elementus palyginti tarpusavyje pagal jų reikšmingumą ir konstatavo, kad „akcizo objektas yra svarbiausia šio mokesčio struktūros dalis, lemianti išskirtinį mokesčio pobūdį“. Be abejo, jeigu nebūtų nustatytas mokesčio objektas, visi kiti mokesčio elementai netektų prasmės. Tad šiuo požiūriu galima sutikti su Konstitucinio Teismo teiginiu, kad būtent akcizo objektas yra „svarbiausia šio mokesčio struktūros dalis“. Kita vertus, ar yra pagrindo po to, kai mokesčio objektas jau nustatytas, tą objektą laikyti svarbesniu už mokesčio tarifą? Dėl to galima suabejoti, nes nustačius mokesčio objektą mokesčio mokėtojui ne mažiau svarbu ir tai, kokio dydžio mokesį jam reikės mokėti. Kitaip tariant, mokesčio dydis (tarifas) tampa tokiu pat esminiu mokesčio elementu, kaip ir mokesčio objektas. Tad tokių esminių mokesčio elementų kaip mokesčio objektas ir mokesčio tarifas lyginimas tarpusavyje jų reikšmingumo aspektu, kaip padaryta Konstitucinio Teismo nutarime, galėtų būti vertinamas skeptiškai. Bet gal akcizo objektas ir mokesčio tarifas jų reikšmingumo aspektu tarpusavyje buvo palyginti visiškai neatsitiktinai, o dėl to, kad būtų galima sukonstruoti atitinkamą argumentavimo schemą, pagrindžiančią ginčijamų Akcizo įstatymo nuostatų atitikimą Konstitucijai? Ši schema yra tokia: kadangi svarbiausia akcizo vidaus struktūros dalis yra šio mokesčio objektas, tai šis mokesčio elementas turi būti tiesiogiai nustatytas Akcizo įstatyme; akcizo tarifas yra ne toks svarbus šio mokesčio elementas, palyginti su mokesčio objektu, todėl akcizo tarifas gali būti nustatomas ir tokiu būdu: Seimas, įstatymu nustatęs akcizo objektą, kasmet valstybės biudžeto įstatyme gali atskira eilute tarp mokesčių pajamų patvirtinti ir konkrečią pajamų iš akcizų sumą; biudžeto įstatyme apibrėžta suma iš esmės lemia tam tikras akcizų tarifų ribas, dėl to Vyriausybė negali visiškai laisvai nustatyti akcizų tarifų; Seimas, valstybės biudžeto įstatyme nustatęs, kokia pajamų iš akcizų suma turi būti surinkta į biudžetą, gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus. Jau minėta, kad toks argumentavimas yra abejotinas. Manytina, jog tai, kad Seimas kasmet valstybės biudžeto įstatyme nustato, kokia pajamų suma turi būti surinkta iš akcizo, dar nereiškia, kad akcizo tarifai įstatymu yra nustatyti taip, kaip reikalauja Konstitucija. Tad akcizo objekto ir mokesčio tarifo palyginimas tarpusavyje jų reikšmingumo aspektu nesustiprino Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimo argumentų, kuriais jis rėmėsi konstatuodamas, kad Konstitucijai neprieštarauja Akcizų įstatymo nuostata, jog akcizų tarifus nustato Vyriausybė.

Tai, kad tokie *esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių savybių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu*, Konstitucinis Teismas konstatavo savo 2000 m. kovo 15 d. nutarime, priištame tiriant, ar Konstitucijai ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo bei Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo nuostatomis neprieš-

tarauja Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunktis. Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime nurodytų 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. Būtent tai Konstitucinis Teismas padarė *inter alia* savo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarime¹³, kuriame nurodė, kad ir tokie esminiai mokesčio elementai kaip baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi tik įstatymu.

Tai, kad Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ turinį konstatavo, jog ir 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, jog mokesčio tarifą galima nustatyti ir tokiu jau minėtu būdu: Seimas, įstatymu nustatęs akcizo objektą, kasmet valstybės biudžeto įstatyme gali atskira eilute tarp mokesčių pajamų patvirtinti ir konkrečią pajamų iš akcizų sumą; biudžeto įstatyme apibrėžta suma iš esmės lemia tam tikras akcizų tarifų ribas, dėl to Vyriausybė negali visiškai laisvai nustatyti akcizų tarifų; Seimas, valstybės biudžeto įstatyme nustatęs, kokia pajamų iš akcizų suma turi būti surinkta į biudžetą, gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti akcizų tarifus. Pažymėtina, kad Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime klausimas, ar pagal Konstituciją mokesčio tarifas gali būti nustatomas minėtu būdu, kuriam, kaip minėta, 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. Kita vertus, nors Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime nėra atskleista, kokių būdu Seimas turi įstatymu nustatyti mokesčio dydį

13 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 135-4903.

(tarifa), kad būtų galima konstatuoti, jog mokesčio dydis (tarifas) įstatymu yra nustatytas taip, kaip reikalauja Konstitucija, 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. Pagal Konstituciją Seimas įstatymu negali perduoti Vyriausybei ar kuriai nors kitai valstybės institucijai teisės nustatyti nė vieno kurio nors Konstitucinio Teismo nutarime nurodyto esminio mokesčio elemento – visus juos, kaip minėta, Seimas turi nustatyti atitinkamo mokesčio įstatyme.

Būtent tokia Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“ samprata Konstitucinis Teismas vadovavosi 2000 m. spalio 18 d. priimdamas nutarimą byloje, kurioje buvo tiriama Akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitiktis Konstitucijai ir Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitiktis Konstitucijai ir Nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui¹⁴. Pareiškėjas – Seimo narių grupė savo prašyme abejojo *inter alia* tuo, ar Konstitucijai neprieštarauja Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad „Vyriausybė turi teisę strateginiams investuotojams mokesčių nedidindimo terminą pratęsti iki 10 metų“. Savo abejonę pareiškėjas grindė ir tuo, kad „šia norma Vyriausybei yra deleguota Seimo kompetencija tvirtinti mokesčius“. Būtent šiuo aspektu Konstitucinis Teismas ir nagrinėjo ginčijamas Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio normas. Pažymėtina, kad, kitaip negu anksčiau nagrinėtose bylose, šį kartą Konstitucinis Teismas susiejo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto, 127 straipsnio 3 dalies ir 94 straipsnio 2 bei 7 punktų nuostatas ir pateikė tokius argumentus: pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai; Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte nustatyta, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas, taigi tik įstatyme gali būti nustatyti mokėjimo terminai, išimtyms 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; kadangi pagal ginčijamo Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalį Vyriausybei perduota teisė strateginiam investuotojui mokesčių nedidindimo terminą pratęsti iki 10 metų, konstatuotina, kad „įstatymu Seimas jam Konstitucijoje tiesiogiai priskirtus įgaliojimus perdavė Vyriausybei“. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, Konstitucinis Teismas padarė išvadą, kad Mokesčių administravimo

14 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.

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, taip pat Konstitucijos 5 straipsnio 1 daliai ir Konstitucijoje įtvirtintam teisinės valstybės principui.

Tokia pat Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir 67 straipsnio 15 punkto nuostatos samprata Konstitucinis Teismas vadovavosi 2002 m. birželio 3 d. priimdamas nutarimą¹⁵ byloje, kurioje buvo tiriama, ar Konstitucijai neprieštarauja Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“. Ginčijamu Vyriausybės nutarimu buvo nustatyti atskaitymai nuo gaunamų įplaukų (apyvartos apimties) ir jų dydžiai; šie atskaitymai buvo skirti valstybiniam automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti. Juridinių ar fizinių asmenų teises turinčios įmonės, taip pat bankai šiuos atskaitymus turėjo pervesti į specialiąsias automobilių kelių sąskaitas. Vyriausybės nutarimu taip pat buvo nustatyti atskaitymų iš įplaukų, gaunamų realizavus benzina ir dyzelinius degalus, dydžiai. Nustatyti atskaitymų apskaičiavimo tvarką buvo pavesta Susisiekimo ministerijai, suderinus su Finansų ministerija. Atkreiptinas dėmesys, kad ginčijamas Vyriausybės nutarimas buvo priimtas vadovaujantis Seimo 1991 m. spalio 8 d. priimtu Transporto veiklos pagrindų įstatymu, kurio 6 straipsnyje buvo nustatyta, kad už naudojimąsi automobilių keliais fiziniai ir juridiniai asmenys moka Vyriausybės nustatyto dydžio rinkliavas. Būtent šia aplinkybe Vyriausybės atstovai grindė savo poziciją, kad ginčijamas Vyriausybės nutarimas atitinka Konstituciją. Jų nuomone, Vyriausybė, išleisdama ginčijamą nutarimą, įgyvendino Transporto veiklos pagrindų įstatymo reikalavimą, todėl šis nutarimas neprieštarauja Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui ir 127 straipsnio 3 daliai.

Savo 2002 m. birželio 3 d. nutarimo motyvuojamąją dalį Konstitucinis Teismas pradėjo teiginiu, kad Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto nuostata „Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“ yra neatsiejama nuo Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatos „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Pažymėtina, jog šioje byloje Konstitucinis Teismas pirmą kartą konstatavo, kad šios nuostatos yra neatsiejamos. Iki tol Konstitucinio Teismo nutarimuose, priimtuose jo nagrinėtose vadinamosiose mokesčių bylose, teiginio, kad minėtos konstitucinės nuostatos yra neatsiejamos, nebuvo. 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. Išvada, kad „tik Seimas ir tik įstatymu gali nustatyti ir kitus privalomus mokėjimus“, taip pat buvo padaryta pirmą kartą. Konstitucinio Teismo konstatavimas, jog ir ne tik mokesčiai, bet ir 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. Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarime pirmą kartą *expressis verbis* konstatuota, kad, „nustatant <...> ir kitus privalomus mokė-

15 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“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 55-2199.

jimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžti tokie esminiai <...> kito privalomo mokėjimo elementai kaip <...> kito privalomo mokėjimo mokėtojas, objektas, dydžiai, išimties bei lengvatos, mokėjimo terminai“. Konstitucinio Teismo nuomone, Vyriausybės nutarimu nustatyti atskaitymai valstybinių automobilių kelių tiesimui, taisymui ir priežiūrai yra pinigine prievolė valstybei; šie atskaitymai – tai privalomi mokėjimai, apie kuriuos rašoma Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte. Konstitucinis Teismas konstatavo, kad pagal Konstituciją tokie privalomi mokėjimai ir esminiai jų elementai turėjo būti nustatyti tik Seimo priimtu įstatymu, kad pagal Konstituciją Seimas savo konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus negali perduoti jokiai kitai institucijai, taip pat ir Vyriausybei, o Vyriausybė ar kita institucija negali tokių įgaliojimų prisiimti. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, Konstitucinis Teismas padarė išvadą, kad Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl atskaitymų valstybiniais automobilių keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti“ prieštaravo Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktui.

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 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, – Konstitucinis Teismas, ateityje nagrinėdamas kitas „mokesčių bylas“, turėtų vadovautis savo 2002 m. birželio 3 d. nutarime suformuota Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata. Šiame Konstitucinio Teismo nutarime suformuotos oficialios konstitucinės doktrinos turėtų paisyti ir visi teisę kuriantys ir taikantys subjektai, įskaitant teismus¹⁶. Kartu negalima nepastebėti ir tokios aplinkybės: tai, kad minėtame Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarime nėra tiesiogiai nurodyta, jog ankstesnė Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata yra keičiama, sudaro tam tikras prielaidas nevienodai aiškinti esamą konstitucinę doktriną ir ginčytis dėl to, kokia gi ji iš tiesų yra. Kad ir priėmus Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimą išliko tam tikra galimybė skirtingai aiškinti, ar pagal Konstituciją Seimas įstatymu gali pavesti Vyriausybei nustatyti, pvz., rinkliavų bei pridėtinės vertės mokesčio dydžius (tarifus), liudija *inter alia* tokia aplinkybė: po to, kai buvo priimtas šis nutarimas, Konstitucinis Teismas keliose savo nagrinėtose bylose

16 Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 20 d. sprendimas „Dėl Klaipėdos apygardos teismo 2005 m. rugpjūčio 4 d. prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2002 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 432 „Dėl Sprendimų vykdymo instrukcijos patvirtinimo“ patvirtintos Sprendimų vykdymo instrukcijos 89 punktas neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 113-4132.

turėjo galimybę – vadovaudamasis savo šiame nutarime suformuota Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų samprata – išdėstyti savo nuomonę dėl Seimo ir Vyriausybės įgaliojimų reguliuojant rinkliavas bei pridėtinės vertės mokesčius, tačiau šia galimybe nepasinaudojo¹⁷. Tai leidžia manyti, kad Konstituciniam Teismui ateityje gali prireikti papildomai aiškinti Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatas.

Išvados

1. Konstitucinio Teismo nutarimuose, priimtuose pirmose jo nagrinėtose mokesčių bylose, yra nurodyta, jog sprendžiant, ar Konstitucijai neprieštarauja įstatymų nuostatos, kuriomis Seimas suteikia Vyriausybei įgaliojimus nustatyti atitinkamų mokesčių dydžius (tarifus), reikia skirti mokesčius tikrąja to žodžio prasme nuo tų mokėjimų į biudžetą, kurie, nors ir vadinami mokesčiais, nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme; Konstitucinis Teismas konstatavo, kad tie mokesčiai, kurie savo esme yra rinkliavos (jos yra tiesiogiai atlygintinio pobūdžio), nėra mokesčiai tikrąja to žodžio prasme, todėl Seimas, įstatymu nustatęs tokius mokesčius (rinkliavas), pagal Konstituciją turi įgaliojimus įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti tokių mokesčių (rinkliavų) tarifus. Konstitucinis Teismas, suformulavęs minėtą taisyklę, nenurodė konkretaus Konstitucijos straipsnio, iš kurio galima tiesiogiai ar netiesiogiai kildinti būtent tokią taisyklę, taip pat neatskleidė, koks yra šios taisyklės santykis su Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostata „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato įstatymai“. Iš vėliau mokesčių bylose priimtų Konstitucinio Teismo nutarimų matome, kad ši taisyklė jo jurisprudencijoje toliau nebuvo plėtojama. Priešingai, formuodamas mokesčių konstitucinę doktriną Konstitucinis Teismas savo vėlesniais sprendimais šią taisyklę gerokai pakoregavo.

2. Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad „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 mokestinių pajamų patvirtinama konkreti 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“. Šie nutarimo teiginiai rodo, kad Konstitucinio Teismo nuomone, akcizų tarifus Seimas įstatymu gali nustatyti ir netiesiogiai,

17 Žr., pvz., Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 6 d. sprendimas „Dėl Panevėžio apygardos administracinio teismo prašymo ištirti Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymo nuostatų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gruodžio 15 d. nutarimo Nr. 1458 „Dėl Valstybės rinkliavos objektų sąrašo, šios rinkliavos dydžių ir mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ nuostatų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir įstatymams“. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 45-2031; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15 straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 135-4903.

t. y. kasmet valstybės biudžeto įstatyme nustatydamas, kokia pajamų suma į biudžetą turi būti surinkta iš akcizų. Tokia Konstitucinio Teismo pozicija yra diskutuotina. Yra pagrindo abejoti, ar tai, kad Seimas kasmet valstybės biudžeto įstatyme nustato, kokia pajamų suma turi būti surinkta iš akcizo, iš tiesų reiškia, kad mokesčių tarifai yra nustatyti įstatymu taip, kaip reikalauja Konstitucija. Manytina, kad toks Konstitucinio Teismo požiūris sudaro Seimui prielaidas jam pagal Konstituciją priklausančius įgaliojimus nustatyti mokesčių dydžius (tarifus) perduoti Vyriausybei, o Vyriausybei suteikia pernelyg didelę laisvę nustatant mokesčių dydžius (tarifus).

3. Konstitucinis Teismas laipsniškai koreguoja savo ankstesniuose nutarimuose išdėstytą požiūrį, kad Seimas, atsižvelgdamas į atitinkamų mokesčių ypatumus, gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti jų dydžius (tarifus). Pastaraisiais metais priimtuose Konstitucinio Teismo nutarimuose yra suformuluota tokia konstitucinė mokesčių doktrina, kad tik pats Seimas įstatymu turi nustatyti visus esminius mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų elementus, taigi ir mokesčių dydžius (tarifus), kad šių pagal Konstituciją jam priklausančių įgaliojimų Seimas negali perduoti Vyriausybei ar kuriai nors kitai vykdomosios valdžios institucijai.

4. Suformavęs tokią mokesčių konstitucinę doktriną, kad tik pats Seimas įstatymu turi nustatyti visus esminius mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų elementus, taigi ir mokesčių dydžius (tarifus), Konstitucinis Teismas *ekspresis verbis* nenurodė, jog taip yra koreguojama jo ankstesniuose nutarimuose išdėstyta doktrina, kad Seimas, atsižvelgdamas į atitinkamų mokesčių ypatumus, gali įstatymu pavesti Vyriausybei nustatyti jų dydžius (tarifus). Vadinas, ankstesnė Konstitucinio Teismo doktrina yra paneigta tik netiesiogiai, o tai sudaro tam tikras prielaidas nevienodai suprasti ir aiškinti šiuo metu esančią mokesčių konstitucinę doktriną. Manytina, kad Konstituciniam Teismui ateityje gali prireikti papildomai aiškinti Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatų turinį bei jų santykį.

Literatūra

- Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003.
- Butautas, D. A. *Modernūs Lietuvos ateities finansai. I dalis. Efektyvūs valstybės biudžeto valdymo prioritetai*. Vilnius, 2006.
- Marcijonas, A.; Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
- Meidūnas, V.; Puzinauskas, Pr. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
- Sudavičius, B. *Mokesčiai kaip teisės kategorija. Teisė*. 2006, 58.
- Šapalienė, L. *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: UAB „Mokesčių srautas“, 2008.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. liepos 22 d. nutarimas „Dėl 1994 m. birželio 15 d. įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos referendumo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ 1, 9, 12 ir 39 punktų nuostatų, kuriomis buvo pakeisti ar papildyti Referendumo įstatymo 1, 9, 12 ir 32 straipsniai, atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*. 1994, Nr. 57-1120.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. balandžio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. balandžio 20 d. nutarimu Nr. 276 patvirtintos Įmonių finansinių prievolių mokėjimo bankroto procedūrų metu tvarkos 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir 1992 m. rugsėjo 15 d. Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (su 1994 m. gegužės 19 d. pakeitimais ir papildymais) 6 straipsnio 7 dalies 2 punktui“. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 37-1259.
- 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“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 55-2199.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 6 d. sprendimas „Dėl Panevėžio apygardos administracinio teismo prašymo ištirti Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymo nuostatų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. gruodžio 15 d. nutarimo Nr. 1458 „Dėl Valstybės rinkliavos objektų sąrašo, šios rinkliavos dydžių ir mokėjimo ir grąžinimo tvarkos patvirtinimo“ nuostatų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir įstatymams“. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 45-2031.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimą „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.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 2.4 punktu patvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registravimo tvarkos 11 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 daliai (1994 m. balandžio 7 d. ir 1997 m. spalio 14 d. redakcijos) bei 15

straipsniui (1993 m. gruodžio 22 d. redakcija)“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 135-4903.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. rugsėjo 20 d. sprendimas „Dėl Klaipėdos apygardos teismo 2005 m. rugpjūčio 4 d. prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2002 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 432 „Dėl Sprendimų vykdymo instrukcijos patvirtinimo“ patvirtintos Sprendimų vykdymo instrukcijos 89 punktas neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 113-4132.

Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000.

THE CONSTITUTIONAL DOCTRINE OF TAXES: SOME PROBLEMS OF ITS DEVELOPMENT

Vytautas Sinkevičius

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *The article reveals the constitutional doctrine of taxes as developed in the jurisprudence of the Constitutional Court and deals with problematic aspects of this doctrine. It is investigated how the Constitutional Court interprets the content of the provisions of Article 127(3) of the Constitution “taxes, other payments to the budgets, and levies shall be established by the laws.” It is revealed that the concept of this constitutional provision gradually undergoes changes in the Constitutional Court rulings and the Constitutional Court corrects the constitutional doctrine of taxes formulated in its previous rulings. The author presents a detailed analysis of the arguments presented in the Constitutional Court rulings upon which the Court grounded the in compliance or compliance of provisions of laws and Government resolutions with the Constitution and gives a critical assessment of some Constitutional Court rulings in tax cases.*

The Constitutional Court ruling of 15 March 1996 points out that while deciding whether the provisions of laws whereby the Seimas grants the powers to the Government to establish the rates (tariffs) of corresponding taxes are not in conflict with the Constitution, one has to distinguish between taxes in their proper sense from those payments to the budget which, although referred to as taxes, are not taxes in their proper sense. The Constitutional Court held that these taxes, which in their essence are levies (their nature is that of direct recompense), are not taxes in their proper sense. Therefore, the Seimas, after it has established

such taxes (levies), enjoys, under the Constitution, the powers to commission the Government to establish the tariffs of such taxes (levies). The Constitutional Court, after it had formulated this rule, did not refer to any particular article of the Constitution, from which precisely this rule could be derived either directly or indirectly, nor did it reveal the relation of this rule with the provision “taxes, other payments to the budgets, and levies shall be established by the laws of the Republic of Lithuania” of Article 127(3) of the Constitution. We can see from the Constitutional Court rulings adopted in subsequent cases on taxes that this rule was not further developed in its jurisprudence. On the contrary, while forming the constitutional doctrine of taxes, the Constitutional Court has corrected this rule rather substantially.

In its ruling of 9 October 1998, the Constitutional Court held that “assessing whether the Seimas has delegated the Government its prerogative to established the rates of excise tax, one has to take account of the fact that every year, when the law on approving the financial indices of the state budget and those of the budgets of local governments is passed, by a special clause a concrete sum of revenues which is to be acquired from excise taxes is confirmed among other tax revenues. Thus it is only the Seimas that establishes as to what sum the Government must collect from excise taxes. The sum defined in the law on the budget virtually determines certain limits on the rates of excise taxes. Due to this, in establishing the rates of excise taxes, the Government may not be independent absolutely”. These statements of the ruling indicate that, in the opinion of the Constitutional Court, the Seimas can establish, by means of a law, excise tariffs also indirectly, i.e. by establishing annually in the state budget law as to what sum of revenues must be collected from the excises into the budget. Such position of the Constitutional Court could be disputed. There are grounds to doubt whether the fact that the Seimas annually establishes in the state budget law the sum of revenues that must be collected from the excises into the budget actually means that the tax tariffs are established by a law in the manner as required by the Constitution. It is to be presumed that such an approach of the Constitutional Court creates preconditions to the Seimas to delegate the powers of establishing the rates (tariffs) of taxes (which belong to the Seimas under the Constitution) to the Government, and this grants too much freedom to the Government in the area of establishing the rates (tariffs) of taxes.

The Constitutional Court gradually corrects the approach set forth in its previous rulings that the Seimas, by taking account of the peculiarities of corresponding taxes, may, by means of a law, commission the Government to establish the rates (tariffs) of taxes. The Constitutional Court rulings, which have been adopted in recent years, formulated the constitutional doctrine of taxes whereby only the Seimas itself has to establish all essential elements of taxes and other compulsory payments, thus, also the rates (tariffs) of taxes, by means of a law, that the Seimas, may not delegate this powers belonging to it under the Constitution either to the Government or any other institution of the executive. Having formulated such constitutional doctrine of taxes whereby only the Seimas itself has to establish all essential elements of taxes and other compulsory payments, thus, also the rates (tariffs) of taxes, by means of a law, the Constitutional Court did not indicate *expressis verbis* that thereby one has corrected the doctrine set forth in its previous rulings whereby the Seimas, by taking account of the peculiarities of corresponding taxes, may, by means of a law, commission the Government to establish the rates (tariffs) of the taxes. Thus, the previous doctrine of the

Constitutional Court is denied only indirectly, while this creates certain preconditions to understand and interpret the existing constitutional doctrine of taxes in a different manner. It is to be presumed that in the future the Constitutional Court will have to additionally construe the content and interrelation of the provisions of Item 15 of Article 67 and Paragraph 3 of Article 127 of the Constitution.

Keywords: *the Constitution, taxes, the powers of the Seimas in establishing taxes, the Constitutional Court, the constitutional doctrine of taxes.*

Vytautas Sinkevičius, Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Konstitucinės teisės katedros profesorius. Mokslinių tyrimų kryptys: konstitucinė teisė, parlamentinė teisė, konstitucinė jurisprudencija, pilietybė.

Vytautas Sinkevičius, Mykolas Romeris University, Faculty of Law, Department of Constitutional Law, professor. Research interests: constitutional law, parliamentary law, constitutional jurisprudence, citizenship.