

## LIBERALIŲ PERMAINŲ (XVII–XIX A.) POVEIKIS MOKESČIŲ TEISINIO REGULIAVIMO KRYPTIMIS

Gediminas Užubalis

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto  
Teisės filosofijos ir istorijos katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius, Lietuva  
Telefonas (+370 5) 2714 521

Elektroninis paštas gediminas.uzubalis@gmail.com

Pateikta 2011 m. spalio 6 d., parengta spausdinti 2012 m. sausio 29 d.

**Anotacija.** Straipsnyje analizuojamas valstybės paskirties ir mokesčių teisinio reguliavimo santykis, susitelkiant ties liberaliomis permainingomis (XVII–XIX a.), kurios Vakarų teisės tradicijos šalyse sudėjo pamatus teisės viršenybei įgyvendinti, sudarė prielaidas liberaliai valstybei įsigalėti, kuri vėliau transformavosi į socialinę teisinę valstybę. Tema atskleidžiama trumpai apibūdinant liberalių reformų esmę, jų įtaką valstybės paskirčiai, nurodoma, kad jos suponavo pagrindines liberalios valstybės mokesčių teisinio reguliavimo kryptis – reguliavimo universalumą (formalią lygybę), lojalumo santykių keitimą turinomis pareigomis, valstybės ribojimą. Analizuojamas liberalių (daugiausia XIX a. Vakarų Europos) valstybių mokesčių teisinis reguliavimas, nagrinėjama, kaip jis išreiškė liberalios valstybės paskirtį. Akcentuojama, kad liberalios valstybės mokesčių teisiniu reguliavimu siekta formalaus lygia-teisiškumo, bet neatsižvelgta į faktinę asmenų padėtį (ekonominės galimybes). Nepaisant to, liberalios valstybės (ypač vėlyvuosiu laikotarpiu) mokesčių teisinis reguliavimas evoliucionavo, bandydamas įvertinti ir faktinę asmens padėtį (ekonominės galimybes) plečiant tiesioginių mokesčių bazę. Pažymima, kad buvo mėginama mainų lygybės pagrindu grįsti asmens santykį su valstybe ir mokesčius susieti su konkrečiomis teisėmis bei iš valstybės reikalauti konkrečių paslaugų, taip pat riboti valstybės galias apmokestinti asmenis.

**Reikšminiai žodžiai:** liberalios permainingos, valstybė, asmens laisvė, visuotinumai, mokesčių struktūra, tiesioginiai mokesčiai, netiesioginiai mokesčiai, valstybės ribojimas.

## Įvadas

Mokesčių teisinis reguliavimas dažnai kritikuojamas dėl painumo ir neaiškumo, todėl reikalingi kriterijai, kurie galėtų leisti vertinti jo turinį santykio su valstybės paskirtimi aspektu. Mokesčių teisė atsiranda iš socialinės būties ir yra socialinių tikslų siekimo priemonė. Kadangi šiuolaikinės socialinės teisinės valstybės šaknys glūdi liberalios teisinės valstybės (toliau vadinsime liberalia valstybe)<sup>1</sup> sampratoje, mokesčių teisinio reguliavimo krypties paieškas reikia pradėti nuo liberalių permainų ir jų suformuotų „užduočių“ valstybei (2 šio straipsnio skyrius), nes nuo valstybės paskirties priklauso, kaip piliečiai turi pasidalyti pareigą mokėti mokesčius. Visa mokesčių sistema veikia kaip viena integruota visuma, atspindinti „socialinį užsakymą“, valstybės paskirtį<sup>2</sup>.

Šio straipsnio tikslas – atskleisti, kaip liberalių permainų „socialinis užsakymas“ atsispindėjo liberalios valstybės mokesčių teisiniame reguliavime.

Pradžioje aptarsime liberalios valstybės paskirtį, kaip formuojančią mokesčių teisinio reguliavimo kryptis, o vėliau nagrinėsime, kaip šios poveikio kryptys paveikė konkretų mokesčių teisinį reguliavimą.

### 1. Liberalios permamos ir jų poveikis valstybės paskirčiai

Liberaliomis permainomis vadiname visuomenės valdymo ir reguliavimo principų pasikeitimą pereinant nuo viduramžiško, luominio valdymo, vadinamo „senuoju režimu“ (pranc. *Ancien Régime*), prie lygiateisiškumo ir atviros visuomenės principais pagrįsto valdymo. „Senasis režimas“ rėmėsi luominiu uždaru, asmeniniu lojalumu ir patrimonializmu, valdovo suverenitetu, kildinamu iš Dievo malonės, pavaldinių teisinės padėties priklausomybe nuo valdovo malonės<sup>3</sup>. Tuo tarpu Švietimo epochoje buvo ieškoma racionalių dėsnių, pagal kuriuos būtų kuriama ir tvarkoma valstybė prigimtinių teisių pagrindu siekiant bendrosios gerovės (pranc. *volonté générale*). Tokios valstybės koncepcijos ištakos nusidriekia į Antikos politinę filosofinę mintį<sup>4</sup>, atsispindėjo daugelio autorių (Bodin, Althusius, Lipsius, Grotius, Hobbes, Spinoza, Locke, Kant, Montesquieu, Rousseau, Pufendorf, Fichte, Smith, Hegel ir kt.) darbuose. Švietėjų politinė filosofija valstybei kelia objektyvumo reikalavimą, t. y. politiniai sprendimai turi remtis visuotinai priimtinais, racionaliais, kritiniais argumentais (angl. *public reason*), taigi

1 Dar galima vadinti tradicine (liberalia arba laisvosios konkurencijos) valstybe (Vaišvila, A. *Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje*. Vilnius: Litimo, 2000, p. 89).

2 Todėl, pavyzdžiui, kiekvieno atskiro mokesčio reforma ar tam tikro mokesčio įvedimo galimybė svarstyтина kaip visumos dalis – kaip ji dera įvertinus visumą ir kaip paveikia bendros mokesčių pareigos paskirtį ir funkcijas.

3 Tokie esminiai bruožai išskiriami Ch. Tilly, H. Bermanno, M. Webberio, E. Durkheimio, R. Bonney valstybių formavimosi teorijose. Lietuvoje A. Vaišvila yra aptaręs uždaro, viduramžiškos visuomenės bruožus (Vaišvila, A., *supra* note 1). G. Mesonis, aptardamas viduramžišką suvereniteto sampratą, taip pat akcentuoja asmens (valdovo) vaidmenį (Mesonis, G. Valstybės požymiai konstitucinėje teisėje. *Jurisprudencija*. 2002, 30(22): 24–41).

4 Vaišvila, A., *supra* note 1, p. 71.

žmonių tarpusavio santykių reguliavimui ieškojo universalių dėsnių, orientuodamiesi į Newtono jau surastus fizikos dėsnius<sup>5</sup>. Šios idėjos inspiravo liberalias permainas<sup>6</sup>, po kurių teisė pripažįstama žmogaus įrankiu, skirtu atsižvelgti į visos visuomenės poreikius<sup>7</sup>. Kartu su liberaliomis permainomis formavosi teisinės valstybės valdymo mechanizmas, kuriam būdingas vienodas visų visuomenės narių traktavimas įstatymo ir valstybės institucijų atžvilgiu. Teisinės valstybės valdymas ir valdžia grindžiami lojalumu valstybei kaip institucijai, o ne asmeniškai valdovui<sup>8</sup>, kartu siekiama konstituciškai riboti valdžios galias. Liberalios permainos suformavo ir kitokį požiūrį į mokesčius, jų paskirtį bei lėmė esminį jų teisinio reguliavimo pasikeitimą. Šios permainos vyko trimis pagrindinėmis kryptimis: luominio uždarumo (privilegijų sistemos) panaikinimu – formalaus lygiateisiškumo siekiu, asmeniniu lojalumu grindžiamo valdymo keitimu mokesčiais išlaikoma („profesionalia“) valstybe ir valstybės valdžios ribojimu.

## 2. Luominio uždarumo (privilegijų sistemos) panaikinimas ir formalaus lygiateisiškumo siekis

### 2.1. Liberalios reformos kaip reakcija į mokesčines privilegijas

Viduramžių valdovų galimybės apmokestinti buvo ribotos ir priklausė nuo susitarimų su vietiniais kilmingaisiais, o tai reiškė, kad pastarieji išsireikalaudavo privilegijų<sup>9</sup>. Mokesčių teisinis reguliavimas nepasižymėjo visuotinumu – atskiri regionai turėjo savitą mokesčių sistemą, kuri priklausė nuo valdovo ir jo vasalų santykių. Mokestinės privilegijos kartais įvardijamos kaip vienas iš didžiausių nepasitenkinimą keliančių

5 Snape, J. Montesquieu – “The Lively President” and the English Way of Taxation. *Tax history Conference. 2010 mokslinių straipsnių rinkinys* [interaktyvus]. Cambridge: Cambridge University Centre for Tax Law, 2010 [žiūrėta 2011-03-25]. <[http://ctl.law.cam.ac.uk/tax\\_history\\_conference\\_2010/conference\\_papers.php](http://ctl.law.cam.ac.uk/tax_history_conference_2010/conference_papers.php)>.

6 Ryškiausias šio proceso pavyzdys – 1789 m. Prancūzijos revoliucija, Amerikos revoliucija (1775–1783 m.), nors liberalios revoliucijos Vakarų Europoje prasidėjo jau XVII a. (Britanijoje 1640 m., vėliau restauracija ir 1688 m. „Šlovingoji revoliucija“, labiausiai išplito XIX a. Vakarų Europoje. Revoliucijų esmė buvo tai, kad valdovas turėjo legitimuoti savo valdžią gaudamas parlamento pritarimą (Berman, H. J. *Teisė ir revoliucija*. Vilnius: Atviros Lietuvos knyga, 1999, p. 20). Tiesa, Bermanas šių revoliucijų pradžią mato dar anksčiau – Vokietijos reformacijoje 1514 m., kuri taip pat išreiškia racionalaus prado ir individo iškėlimą prieš Katalikų bažnyčios autoritetą (Berman, H. J., *op. cit.*, p. 37). Pasak Bermano, jau Dievo karalystės ir Paskutiniojo Teismo paradigma, kuri išprovokavo pirmąją Vakarų teisės tradicijos revoliuciją, pagal nuorodą į J. R. Strayerį, „beveik reikalavo išrasti valstybės sampratą“ (Berman, H. J., *op. cit.*, p. 43), ir šiuo požiūriu mums svarbu tai, kad pirmoji teisės revoliucija buvo pirmas posūkis nuo valdovų savivalės išskiriant taip pasaulietinę ir bažnytinę valdžią, o liberalios permainos brendo nuo to laiko iki konkretaus pasireiškimo konkrečioje šalyje – vienoje pasitelkiant smurtą, kitose – nuosaikiai reformuojantis (pvz., Švedija).

7 Lounghlin, M. *Foundations of Public Law*. New York: Oxford University Press, 2010, p. 7.

8 Tokios pagrindinės valstybių raidos tendencijos aptartos literatūroje (plačiau žr.: Ch. Tilly, M. Weber, H. Berman, Lietuvoje – A. Vaišvila, G. Mesonis).

9 Dincecco, M. Fiscal centralization, Limited government, and Public Revenues in Europe, 1650–1913. *The Journal of Economic History*. 2009, 69(01): 49–51.

veiksnių, lėmusių Prancūzijos revoliuciją<sup>10</sup>. Vienodas visų visuomenės narių traktavimas valstybės atžvilgiu, kaip liberalių permainų siekis, reikalavo, kad būtų panaikintos *Ancien regime* privilegijos ir išimtyms – sukurtas centralizuotas, universalus, visai šaliai vienodas mokesčių teisinis reguliavimas<sup>11</sup>. Mokesčių teisinio reguliavimo unifkavimo (fiskalinės centralizacijos) procesai Europos šalyse išbėgėjo iš karto po Prancūzijos revoliucijos. Prancūzijoje Nacionalinė asamblėja iš karto po revoliucijos ėmėsi naikinti mokesčių privilegijas ir unifikuoti mokesčių sistemą, jos priimta 1789 m. Žmogaus ir piliečio teisių deklaracija skelbė, kad valstybės išlaikymo pareiga dalijama piliečiams lygiai pagal jų galimybes<sup>12</sup>. Napoleono užkariavimai (Flandrijos (dabartinė Belgija), Olandijos respublikos užkariavimas, pergalė prieš Prūsiją 1806 m.) šias reformas toliau plėtė visoje Europoje<sup>13</sup>. Vienas iš struktūrinių visuomenės pokyčių Europos šalyse po liberalių reformų buvo perėjimas prie unifikuotų mokesčių sistemų 1799–1815 m.<sup>14</sup>

## 2.2. *Ancien regime* privilegijos „sukompromitavo“ tiesioginius mokesčius

Teigiama, kad mokesčių skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius pirmieji pasiūlė fiziokratai<sup>15</sup>. Tiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami nuo mokėtojo pajamų ar turto (turto mokesčiai, pajamų, pelno mokesčiai), o netiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami per kainų sistemą, taigi nesantys tiesiogiai susiję su mokėtojo turtu ar pajamomis. Tiesioginiai mokesčiai savo ruožtu dar skirstomi į asmeninius (pajamų, pelno, pagalvės) ir turto (realinius). *Ancien regime* privilegijų sistema labiausiai buvo išreikšta tiesioginiame mokestyje, kuris žinomas visoje viduramžių Europoje kaip feodalinis valdytojo (ang. *tenant*) mokestis karaliui (pranc. *taille*), dažniausiai skaičiuotas nuo žemės vertės, bet vėlesniais viduramžių laikotarpiais jo objektas apimdavo

- 
- 10 Dincecco, M. Fiscal centralization, Limited government, and Public Revenues in Europe, 1650–1913. *The Journal of Economic History*. 2009, 69(01): 49–51.
  - 11 Menendez, A. J. *Justifying taxes – some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 97.
  - 12 Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių deklaracijos (1789 m.) 13 straipsnis: „contribution commune...doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés“ (Encyclopedia Britannica.com, Declaration of the Rights of Man and of the Citizen [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-08-01]. <<http://www.britannica.com/bps/additionalcontent/8/116846/Declaration-of-the-Rights-of-Man-and-of-the-Citizen/>>.
  - 13 Dincecco, M. The Political Economy of Fiscal Prudence in Historical Perspective. *Economics & Politics*. 2010, 22(1): 5.
  - 14 Plačiau žr. Acemoglu, D., et. al. *From Ancien Regime to Capitalism: The French Revolution as a Natural Experiment*. Mimeo: Harvard University, 2008.
  - 15 Fiziokratai, kuriems daugiausia priskiriami XVII–XVIII a. socialinių mokslų teoretikai (vienas žymiausių šios doktrinos atstovų – F. Quesnay), teigė, kad ekonomikoje galioja gamtos dėsniai, į kuriuos geriau žmogui nesikišti, ir kad visa žmonių sukuriama vertė vienaip ar kitaip kildinama iš žemės (gamtos). Fiziokratai vystė mokesčių perkėlimo teoriją, teigdami, kad yra „perkeliami“ mokesčiai ir „neperkeliami“. Esą, pirmuosius formalusius mokesčių mokėtojas gali perkelti kitam (pavyzdžiui, pardavėjas – pirkėjui ir pan.), todėl vieninteliai tikrieji „neperkeliami“ mokesčiai yra žemės mokesčiai ir turėtų būti skaičiuojami nuo jos duodamos naudos (pranc. *produit net*). Kai kurie autoriai iš to kildina mokesčių skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius (Stačiokas, R.; Rimas, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 14). Tokį skirstymą galima rasti net ir Aristotelio pasisakymuose apie netiesioginius mokesčius (Michelsen, Dr. The decimal system of the income tax and the budget of the ancients. *Journal of the Statistical Society of London*. 1861, 24(2): 235–236).

ir kitokius požymius, susijusius su paties mokesčių mokėtojo savybėmis<sup>16</sup>, t. y. įgavo asmeninio mokesčio bruožų. Pavyzdžiui, Prancūzijoje buvo taikomas mokestis turtui (pranc. *taille réelle*) ir asmeniui (pranc. *taille personnelle*)<sup>17</sup>. Šis mokestis tiesiog aplipo išimtimis (pavyzdžiui, kilmingieji jo nemokėjo), kol galiausiai tapo visiškai atsitiktinio pobūdžio (skirtingi tarifai regionuose, miestuose, gildijose ir pan.), kurį mokėjo mažiausiai pasiturintys, o dydis daugiausia priklausydavo nuo vertintojo<sup>18</sup>. Kiti bandymai įvesti asmeninį (angl. *capitation*) mokestį, kurio dydis būtų nustatomas skirstant mokėtojus į klases pagal gaunamų pajamų šaltinius, neišvengdavo pirmtakų likimo – aplipdavo išimtimis ir piknaudžiavimais: įvesta susitarimų praktika, kai gildijos ar miestai galėdavo išsipirkti nuo mokesčių, vadinta *abonnement*, o 1705 m. didele dalimi sujungtas su *taille*<sup>19</sup>. Kai 1710 m. vėl bandyta įvesti panašius mokesčius – „karališką dešimtinę“ (pranc. *dixième royale*), o 1749 m. – *vingième*, pasikartojo ta pati istorija – šie mokesčiai aplipo išimtimis, pasižymėjo taikymo subjektyvumu<sup>20</sup> ir prancūzų visuomenėje galutinai diskreditavo asmeninius tiesioginius mokesčius<sup>21</sup>. Liberalios reformos pirmiausia nusitaikė į asmeninius mokesčius, kaip *Ancien regime* atgyveną, buvo siekiama „nešališkai“ (neatsižvelgiant į asmeninius skirtumus) apmokestinti daiktus ir jų apyvartą, o ne atskirus asmenis<sup>22</sup>, taigi liberalios valstybės mokesčių struktūroje didžiausias vaidmuo teko materialaus turto ir jo apyvartos apmokestinimui (*ad rem* apmokestinimui).

### 2.3. Netiesioginių mokesčių reikšmė liberalios valstybės mokesčių struktūrai

Švietėjų politinėje filosofijoje vyravo nuostata, kad teisingesni yra netiesioginiai mokesčiai. Dar Aristotelis teigė, kad netiesioginiai mokesčiai suteikia galimybę asmeniui apmokestinti save patį (angl. *self-imposing*)<sup>23</sup>, taip pat ir švietėjai pamatu imdami asmens laisvės (moralinės autonomijos) idėją pirmenybę teikė netiesioginiams mokesčiams – pavyzdžiui, T. Hobbesas teigė, kad mokesčių vienodumas sietinas su vienodu vartojimu, o ne su vienodo turto turėjimu<sup>24</sup>. Ch. Montesquieu kategoriškai teigė, kad esant nuosaikiai valdymo formai pats natūraliausias yra prekių mokestis, o despotijoje – pagalvės mokestis<sup>25</sup>. D. Hume'as<sup>26</sup> ir A. Smith'as<sup>27</sup> taip pat pasisakė už netiesioginius

16 Seligman, E. R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: the Macmillan company, 1911, p. 49–53.

17 *Ibid.*

18 *Ibid.*

19 *Ibid.*

20 *Ibid.*

21 Lowell, E. J. *The Eve of the French Revolution*. Boston and New York: Houghton Mifflin Company, 1920, p. 149.

22 Menendez, A. J., *supra* note 11, p. 97.

23 Michelsen, Dr., *supra* note 14, p. 235–236; Bučas, J. *Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto Teisių fakulteto leidinys, 1935, p. 21.

24 Hobbes, T. *Leviathanas*. Vilnius: Pradai, 1999, p. 339.

25 Montesquieu, Ch. *Apie įstatymų dvasią*. Vilnius: Mintis, 2004, p. 229.

26 Hume, D. *Essays Moral, Political, and Literary*. Miller, E. F. (ed.). Indianapolis: Liberty Fund, 1987, p. 342–348.

27 Smith, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Campbell, R. H.; Skinner, A. S. (eds.). 2 vols. Indianapolis: Liberty Fund, 1979, II, p. 826, 869.

mokesčius. Šis leitmotyvas atkartojamas net ir naujųjų liberalų filosofijoje (pavyzdžiui, R. Nozickas tiesioginius mokesčius prilygina priverstiniam darbui<sup>28</sup>), tuo tarpu netiesioginiai mokesčiai (apyvartos, akcizai, muitai) tarsi sutinkami mokėti kiekvieną kartą atskirai (pavyzdžiui, perkant) paties mokesčių mokėtojo valia. Taigi tiesioginiai mokesčiai liberalioje ideologijoje paprastai vertinti kaip kėsinimasis į privačią nuosavybę ir laisvę, todėl liberalioje valstybėje daugiausia mokesčių buvo surenkama iš netiesioginių mokesčių. Netiesioginių mokesčių tikraja to žodžio prasme buvo šimtai, juos sunku empiriškai išskirti<sup>29</sup> ir jais buvo apmokestinami tradiciniai vartojamieji agropramoniniai gaminiai (druska, alus, spiritas, actas, sidras, krakmolos, žvakės ir pan.). Britanijoje nuo 1731 m. iki XVIII a. pabaigos netiesioginių mokesčių dalis svyravo nuo 82,6 iki 77,3 proc., 1831–1835 m. apie 75 proc.<sup>30</sup> Švedijoje muitai 1890 m. sudarė apie 90 proc. pajamų<sup>31</sup>. Nors Vokietijoje netiesioginiai mokesčiai sudarė mažesnę dalį nei Britanijoje ar Prancūzijoje – jų dalis, pavyzdžiui, Prūsijoje nuo 1857 m. viršydavo arba prilygdavo netiesioginių mokesčių daliai<sup>32</sup>, reikėtų atkreipti dėmesį, kad Vokietija išskirtina tuo, kad joje valstybės valdomų įmonių (pašto, geležinkelių, kt.) pelnas sudarydavo nemažą dalį (iki trečdaliao) pajamų (tiek reicho, tiek žemių, tiek net ir savivaldybių lygiu)<sup>33</sup>. Šie pelnai, kuriuos gaudavo iš esmės monopolinės įmonės, būdavo galiausiai sumokami vartotojų, todėl pagal savo ekonomines pasekmes prilyginami netiesioginiams mokesčiams<sup>34</sup>. Po liberalių permainų Nyderlanduose (1848 m.) tiesioginių mokesčių dalis tarp mokesčių pajamų taip pat pradėjo tolygiai mažėti – nuo 36,4 proc. 1860 m. iki 26,3 proc. 1880 m.<sup>35</sup> Po konstitucinių reformų Austrijoje-Vengrijoje (1867 m.) netiesioginių mokesčių dalis pajamose nuolatos augo – ir 1890-aisiais sudarydavo apie 70 proc.<sup>36</sup> Kadangi Austrijoje, kaip ir Vokietijoje, tradiciškai nemažą (nuo 10 iki 30 proc.<sup>37</sup>) pajamų dalį sudarė valstybės įmonių pelnas, kuris dėl jau minėtų priežasčių taip pat gali būti laikytinas netiesioginiais mokesčiais, reali netiesioginių mokesčių dalis valstybės pajamose sudarydavo apie 80 proc. Italijoje 1861–1913 m. netiesioginiai mokesčiai sudarė net 88 proc. mokesčių pajamų<sup>38</sup>. Portugalijoje netiesioginiai mokesčiai po 1851 m. (pi-

28 Nozick, R. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell Publishing, 2008, p. 169.

29 Teichova, A.; Matis, H. *Nation, State, and the Economy in History*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 26.

30 Cardoso, J. L., et. al. *Paying for liberal state: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 30.

31 *Ibid.*, p. 179.

32 *Ibid.*, p. 117.

33 *Ibid.*

34 *Ibid.*

35 *Ibid.*, p. 75.

36 *Ibid.*, p. 147.

37 Iki revoliucijos (1848 m.) sudarydavo beveik trečdalį, vėliau atsirado naujos sritys – tabako monopolis, 1913 m. davęs apie 10 proc., ir nuo 1890-ųjų geležinkeliai, kurie duodavo iki trečdaliao pajamų, bet panašiai pareikalaudavo ir išlaidų (*Ibid.*, p. 149–151).

38 Iki revoliucijos (1848 m.) sudarydavo beveik trečdalį, vėliau atsirado naujos sritys – tabako monopolis, 1913 m. davęs apie 10 proc., ir nuo 1890-ųjų geležinkeliai, kurie duodavo iki trečdaliao pajamų, bet panašiai pareikalaudavo ir išlaidų (*Ibid.*, p. 149–151), p. 97



lietinio karo pabaiga ir konstitucinės monarchijos įsigalėjimas) sudarydavo apie 75 proc. mokestinių pajamų<sup>39</sup>. Ispanijoje, skirtingai nei kitose šalyse, tiesioginiai mokesčiai sudarė apie pusę visų pajamų<sup>40</sup>, tačiau tai galima paaiškinti tuo, kad liberali valstybė Ispanijoje įsigalėjo gana vėlai – po Burbonų restauracijos (1875 m.), bei tuo, kad tradiciškai svarbūs liko archaiški agrarinės nuosavybės (žemės, ūkinių pastatų, pan.) mokesčiai<sup>41</sup>.

Apibendrinant galima teigti, kad apmokestinimas netiesioginiais mokesčiais liberalioje valstybėje visiškai atitiko universalaus apmokestinimo siekį, užtikrino formalią lygybę – mokestis buvo visiems vienodas nepriklausomai nuo socialinės padėties, t. y. „nešališkas“, taigi atitiko liberalios valstybės siekį teisiškai formaliai vienodai traktuoti visus visuomenės narius. Kita vertus, didelė netiesioginių mokesčių dalis mokesčių struktūroje lėmė mokesčių sistemos regresyvumą, nes mažai paisė ekonominės mokesčių mokėtojų padėties, t. y. ekonominės arba materialios lygybės paskirstant pareigą mokėti mokesčius.

#### 2.4. Apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais pradiniam liberalios valstybės etape nebuvo tobulinamas, todėl išliko archaiškas

Tiesioginių mokesčių dalies mažėjimą galima iš dalies paaiškinti ir tuo, kad iki pajamų mokesčio įvedimo tiesioginiai mokesčiai buvo archaiški, paveldėti iš *Ancien regime*, ir dažnai neatitiko liberalios valstybės paskirties siekti formalios lygybės, kuri turėjo pasireikšti apmokestinimo universalumu (vienodu visų asmenų teisiniu traktavimu). Britanijoje XVIII a. nuosavybės mokesčių surinkimo kvotos buvo paskirstomos pagal grafystes, taigi mokesčiai nebuvo universalūs visoje šalyje. Be to, siekiant surinkti daugiau pajamų, XVIII a. antroje pusėje turto mokesčiais buvo apmokestinamos kariatės, žirgai, tarnai, langai ir pan.<sup>42</sup>, kas nesiderino su liberalios valstybės siekiu universalizuoti apmokestinimą. JAV tiesioginiai mokesčiai *Ancien regime* ir britų kolonijinės politikos kontekste asocijavosi su piktnaudžiavimu ir neteisingu apmokestinimu, todėl manyta, kad vietinė bendruomenė turi kontroliuoti nuosavybės apmokestinimą. 1787 m. JAV konstitucijoje atsirado tiesioginių mokesčių apribojimai, pirmiausia nusitaikant į pagalvės (angl. *capitation poll*) mokesčius – „negalima nustatyti pagalvės mokesčių ir kitų tiesioginių mokesčių, išskyrus pagal cenzus“<sup>43</sup>, t. y. paskirstyti valstijoms pagal gyventojų skaičių, kuris nustatomas pagal surašymo duomenis (cenzą). Tai rodo to laikmečio požiūrį į tiesioginius mokesčius – kadangi praktikoje buvo taikoma kvotų sistema, niekas neįsivaizdavo, kad tiesioginiai mokesčiai galėtų būti kitokie, ir jau pačioje konstitucijoje buvo užprogramuotas jų archaiškumas bei stagnacija. Švedijoje tradiciš-

39 Iki revoliucijos (1848 m.) sudarydavo beveik trečdalį, vėliau atsirado naujos sritys – tabako monopolis, 1913 m. davęs apie 10 proc., ir nuo 1890-ųjų geležinkeliai, kurie duodavo iki trečdaliao pajamų, bet panašiai pareikalavo ir išlaidų (*Ibid.*, p. 149–151), p. 265.

40 *Ibid.*, p. 231.

41 *Ibid.*, p. 245.

42 Hartwell, R. M. Taxation in England during the Industrial Revolution. *Cato journal*. 1981, 1(1): 143.

43 JAV 1787 m. Konstitucijos I str. 9 skyrius.

kai išliko nuo viduramžių karaliaus ir valstiečių susitarimu fiksuoti žemės mokesčiai<sup>44</sup> ir „prisdėjimai natūra“ – daugiausiai kariuomenei ir valstybės tarnybai (taip sumažinant tarpininkavimo ir pervežimų išlaidas)<sup>45</sup>, jų tik palaipsniui atsisakyta per visą XIX a.<sup>46</sup> Vokietijos žemėse taip pat taikyta kvotų sistema turto apmokestinimui – pavyzdžiui, Württembergo parlamentas 1821 m. nustatė mokesčių sistemą iš trijų mokesčių – žemės, pastatų ir verslo. Pirmiausia bendra iš šių mokesčių surinktina suma nustatoma parlamento, po to parlamentas paskirsto kvotą kiekvienam tos sumos mokesčiui – pavyzdžiui, 1821 m. 71 proc. iš žemės, 17 proc. iš pastatų ir 12 proc. iš verslo, o kiekvienam mokesčio mokėtojui – atsižvelgiant į vietinę organizacinę sistemą, kuri iš dalies rėmėsi registru, iš dalies „vietiniu naudojimu“<sup>47</sup>, t. y. konkretus paskirstymas perduotas vietinėms bendruomenėms. Austrijoje-Vengrijoje tarp tiesioginių mokesčių didžiausią dalį sudarė nuosavybės (daugiausia agrarinės) mokesčiai – 1820 m. 90 proc., o 1850 m. 80 proc.<sup>48</sup> Italijoje po suvienijimo (1861 m.) parlamente taip pat buvo bandoma skirstyti surinktinąs sumas regionams (*contingente*). Nekilnojamojo turto mokestis buvo imamas nuo preziumuojamos nuomos vertės pagal sudarytus kadastrus, taikant skirtingus tarifus regionuose<sup>49</sup>. Ispanijoje neliko privilegijų ir atšaukta bažnytinė dešimtinė, t. y. valstybė įgavo apmokestinimo monopolį ir apmokestinimas turėjo tapti universalus, tačiau Vyriausybė nesukūrė mokesčių apskaičiavimo ir kontrolės aparato – mokesčių kvotas nustatinėjo miesto tarybos ir gildijos. Turtingiausi mokesčių mokėtojai čia turėjo didžiausią įtaką ir išvengdavo mokesčių. Šioje šalyje apmokestinimo sistema labiausiai išreiškė faktinę korumpuotą valdymo formą, ispaniškai vadintą *caciquismo*<sup>50</sup>.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad iš karto po liberalių permainų tiesioginio apmokestinimo formos nebuvo tobulinamos, naudotasi iš *Ancien regime* paveldėtomis tiesioginio apmokestinimo priemonėmis, todėl tiesioginių mokesčių struktūroje didžiausią dalį užėmė materialaus turto apmokestinimas. Tai reiškia, kad didžiausia tiesioginių mokesčių našta teko žemės ūkio nuosavybės savininkams (tuo metu tokio turto buvo daugiausia), bet paliko neapmokestintą nematerialų turtą, pirmiausia – finansinį kapitalą.

44 Skirtingai nei kitose šalyse, Švedijoje karalius ir valstiečiai politiškai „išstūmė“ kilmingųjų sluoksnių iš pajamų už žemės naudojimą, t. y. pradinių viduramžių laikotarpiu karalius atsilygindavo žemėmis ir titulai, bet tai tęsėsi tol, kol tęsėsi užkariavimai aplink Baltiją. Kaip ir kitur Europoje, žemių išdalijimas lėmė karaliaus valdžios decentralizaciją ir bajorijos iškilimą. Kovodamas dėl įtakos su bajorija, Švedijos karalius pasitelkė valstiečius ir susitaręs su jais dėl mokesčių nedidininimo, rentą gavo tiesiogiai iš jų (Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 30, p. 169–170).

45 Buvo mokami natūra (grūdais, malkomis, sviestu ir pan.) ir naudojami toje vietoje (valstybės tarnyboje, kariuomenėje, pan.). *Ibid.*, p. 173.

46 *Ibid.*

47 *Ibid.*, p. 107.

48 *Ibid.*, p. 146.

49 *Ibid.*, p. 192, 193.

50 *Ibid.*, p. 229.



## 2.5. „Klasiniai“ mokesčiai kaip pasiruošimas pereiti prie visuotinio (universalaus) asmeninio apmokestinimo – pajamų mokesčio ir bandymas užpildyti finansinio kapitalo apmokestinimo spragą

Mokesčiai, kurių dydis nustatomas atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo socialinę ekonominę padėtį (užsiėmimą, profesiją) pirmą kartą bandyti įvesti Prancūzijoje dar 1697 m., kaip Vaubano pasiūlytas viduramžiško *taille* (aptarta 2.2 skyriuje) modifikavimas, tačiau vėliau apaugo privilegijomis ir išimtimis. Prūsija bandė pereiti prie objektyvesnio apmokestinimo asmeniniais mokesčiais 1820 m. įvesdama laipsniuotą pagalvės mokestį (vok. *Klassensteuer*). *Klassensteuer* buvo tarpinis tarp pagalvės mokesčio ir primityvaus pajamų mokesčio. Mokesčių mokėtojai buvo apmokestinami ne pagal faktiškai gautas pajamas, bet pagal socialinę padėtį: padienis darbininkas, kepėjas ir pan., todėl šis mokestis dar vadinamas „klasiniu“. Šis mokestis, kaip teigiama, labiausiai slėgė mažiausias pajamas gaunančius (padienius darbininkus), kuriems nebuvo taikomas neapmokestinamas minimumas, o didžiausiems žemvaldžiams buvo taikomos „lubos“ – 432 markės per metus (palyginimui, metinis statybininko atlyginimas tuo metu buvo apie 300 markių)<sup>51</sup>. Mokestis liko nepakeistas, kol 1848 m. revoliucijų banga nepasiekė Prūsijos – 1851 m. mokestis reformuotas – bazė priklausė ne nuo socialinio ekonominio statuso, o nuo faktinių pajamų, įvesta neapmokestinama riba (iki 3000 markių per metus), mokestis taikomas ir miestuose taikant apie 3 proc. tarifą pajamoms iki 21 600 markių per metus. Šis mokestis reiškė gerokai didesnę našta turtingesniems mokesčių mokėtojams, bet už tai jiems buvo atiduota politinė įtaka per „trijų klasių balsavimo teisių sistemą“ (žr. 4.3 skyrių). Švedijoje dar 1810 m. vadinamuoju „bendruoju prisidėjimu“ bandyta pereiti prie visuotinio pajamų apmokestinimo, bet jau 1812 m. dėl sudėtingo administravimo atsisakyta skirstant asmenis pagal socialinį ekonominį statusą, o kur įmanoma taikant bendrąjį 5 proc. tarifą<sup>52</sup>. Austrijoje-Vengrijoje dėl to, kad šalis buvo ekonomiškai (socialiai) ir etniškai įvairialypė, nebuvo vienos asmeninių mokesčių sistemos – nuo seno taikyti nuolatiniai ir laikinieji mokesčiai pagal profesijas, žydų mokestis, tolerancijos mokestis ir pan. Siekdama suvienodinti asmeninį apmokestinimą ir persikirstyti pareigą tarp nuosavybės apmokestinimo (daugiausia žemės ūkyje) ir pajamų (iš laisvųjų profesijų, iš kapitalo, pan.), 1848 m. Austrija-Vengrija įvedė pajamų mokestį pajamoms iš laisvųjų profesijų ir kapitalo<sup>53</sup>. Italijoje, Piedmonte, XIX a. pirmoje pusėje, o po suvienijimo visoje Italijoje taikytas kilnojamojo turto mokestis (ital. *ricchezza mobile*), „nusitaikęs“ į ne žemės ūkio pajamas. Mokestis pradžioje sumanytas kaip bendrasis pajamų mokestis, kuris turėjo būti mokamas nuo visų gautų pajamų, kaip Britanijoje, bet dėl prasto surinkimo 1853 m. grįžta prie skirstymo pagal užsiėmimo rūšis<sup>54</sup>. Ispanija siekdama užpildyti pajamų iš nematerialaus turto apmokestinimo spragą

51 Buvo mokami natūra (grūdais, malkomis, sviestu ir pan.) ir naudojami toje vietoje (valstybės tarnyboje, kariuomenėje, pan.). *Ibid.*, p. 107–108.

52 *Ibid.*, p. 171.

53 Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 30, p. 146.

54 *Ibid.*, p. 188.

1900 m. įvedė darbo ir kapitalo mokesčių<sup>55</sup>, kuris taip pat iš dalies „klasinis“, nes taikytas tik atskirioms asmenų kategorijoms (kitos apmokestinamos nuosavybės mokesčiais). „Klasiniai“ mokesčiai sudarydavo nedidelę liberalios valstybės pajamų dalį, nes nevisiškai atitiko universalumo principą, bet besiindustrializuojančioje visuomenėje buvo svarbūs kaip užpildantys spragą tarp materialaus turto apmokestinimo ir nematerialaus turto apmokestinimo bei kaip bandymas atsižvelgti į faktinį asmens ekonominį pajėgumą, kaip pagrindą mokesčių mokėjimui.

## 2.6. Perėjimas prie universalaus asmeninio apmokestinimo – pajamų mokesčio

Didelė netiesioginių mokesčių dalis liberalios valstybės mokesčių pajamų struktūroje reiškė, kad mokesčių pareiga visuomenėje skirstoma paisant tik formalios lygybės, bet neatsižvelgiant į realią mokesčio mokėtojo galimybę mokėti mokesčius, t. y. didino ekonominę nelygybę. Tiesioginiai mokesčiai buvo archajiški ir šios problemos ne tik kad nespėdė, o atsižvelgiant į tai, kad neapmokestino finansinio kapitalo, dar ir didino ją. Ekonominės nelygybės didėjimas liberaliose valstybėse skatino ieškoti būdų, kaip paskirstyti mokesčių pareigą įvertinant objektyvią mokesčių mokėtojo padėtį. Tam reikėjo grįžti prie asmeninio apmokestinimo, kuris buvo sukompromituotas *Ancien regime*, todėl diskusijos ir bandymai pereiti prie asmeninio apmokestinimo, pagrįsto faktinėmis pajamomis, būdingi vėlyvesniam liberalios valstybės raidos etapui, kai visuomeninės santvarkos „šalutiniai efektai“ sukėlė dideles socialines įtampas. Pirmą kartą pajamų mokestis nuo visų pajamų Britanijoje įvestas 1799 m. (įstatymas priimtas 1798 m.), dar vadinamas Pitt'o, tuometinio ministro pirmininko, vardu, kaip laikinas mokestis – karui su Napoleonu. Šis mokestis pakeitė ir iš dalies nukopijavo vadinamuosius įvertinamuosius (angl. *assessed taxes*) ir žemės mokesčius (angl. *land taxes*)<sup>56</sup>. Iš esmės Pitt'as visų iki tol buvusių tiesioginių mokesčių „mišrainę“ (pavyzdžiui, už langus, tarnus, karietas, pan.) sujungė į vieną universalią sistemą, siekiant apmokestinti pajamas, o ne „preziuruojamas pajamas“, taip pat į apmokestinimo sistemą įtraukti pajamas ne tik iš disponavimo materialiu turto, bet ir visas kitas pajamas (pavyzdžiui, iš verslo, profesinių paslaugų ir pan.) ir labiausiai „nusiaikė“ į turtingiausiųjų lėšas – pajamos iki 60 svarų per metus nebuvo apskritai apmokestinamos, o „efektyvus tarifas“ didėjo priklausomai nuo gautų pajamų ir maksimalus (daugiau kaip 200 svarų pajamoms) siekė 10 proc., kas tais laikais atrodė radikaliai. Tiesa, įstatymas nauja redakcija išdėstytas jau po metų, 1800 m., o 1803 m. dar kartą pakeistas stiprinant administravimą – nustatant apmokestinimą „prie šaltinio“ (išskaičiuojamas išmokant pinigus)<sup>57</sup>. Ši reforma iš esmės pakeitė mokesčių pajamų struktūrą – pajamų mokestis sudarė 20 proc. dalį ir padvigubino tiesioginių mokesčių dalį iki beveik 40 proc.<sup>58</sup> Pajamų mokestis nustojo galios pasibaigus karui su Napoleonu. Britanijoje išsiplėtus rinkėjų ratui, didėjant socialinei įtampai ir čartistų judėjimui įgaunant populiarumą 1840-ieji pasižymėjo naujomis tendencijomis,

55 Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 30, p. 230.

56 Williams, D. D.; Morse, G. *Principles of Tax Law*. London: Sweet&Maxwell, 2004, p. 22.

57 Seligman, E. R. A., *supra* note 15, p. 70–80.

58 Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 29, p. 30.

todėl 1842 m. kaip laikinas buvo gražintas pajamų mokestis (1806 m. redakcija su kai kuriais pakeitimais, t. y. iš esmės progresyvus) ir jo galiojimas pratęsinėjamas kiekvienais metais iki šiol<sup>59</sup>. Daugelis kitų šalių bandė kopijuoti britišką sistemą. Vokiečiai, sekdami britų pavyzdžiu, galima sakyti visą XIX a. bandė įvesti pajamų mokestį – 1808 m. ir 1811–1812 m. Prūsijoje įvestas kaip laikina priemonė, bet dėl didelio pasipriešinimo jo atsisakyta. Kai Anglija 1842 m. vėl įsivedė pajamų mokestį, diskusijos dėl jo atsinaujino ir Vokietijos žemėse. Kai kurios, pavyzdžiui Saksonija 1878 m. ir labiausiai ekonomiškai išsivystęs Badenas 1884 m. įsivedė pajamų mokesčius. Galiausiai, pasitraukus O. Bismarkui, kuris buvo aršus pajamų mokesčio priešininkas, jau nuo kitų metų, 1891 m. (pradėtas taikyti 1893 m.), Prūsijoje įvestas universalus (visas pajamas apimantis) pajamų mokestis<sup>60</sup>. Švedija 1861 m. įvedė pajamų mokestį nuo faktinių pajamų, skirstant pajamas į tris rūšis – iš nekilnojamojo turto, kapitalo ir darbo, 1900 m. išplėtė jo bazę – tapo universalus, o nuo 1910 m. ir su aiškiai progresyvia tarifų sistema<sup>61</sup>. Nyderlanduose 1887 m. konstitucinės reformos išplėtė balsavimo teisę, o po jų buvo įvestas pajamų mokestis (1893 m.)<sup>62</sup>. JAV pajamų mokesčio istorija dramatiška – 1894 m. priimtas įstatymas 1895 m. Aukščiausiojo teismo pripažintas prieštaraujančiu konstitucijai *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.* byloje, tačiau XX a. pradžios JAV visuomenėje poreikis visuotiniam pajamų mokesčiui tapo akivaizdus ir 1913 m. priimta konstitucijos pataisa, leidžianti federalinei valdžiai priimti sprendimus dėl tiesioginių mokesčių. Kitose šalyse – Prancūzijoje, Ispanijoje, Portugalijoje, Italijoje pajamų mokestis įvestas vėliau – XX a. pradžioje. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad universalusis pajamų mokestis, būdingas vėlyvajam liberalios valstybės etapui, žymi įžangą į pereinamąjį laikotarpį tarp liberalios valstybės ir socialinės teisinės valstybės.

### 3. Asmeniniu lojalumu grindžiamo valdymo keitimas „profesionalia“ valstybe

#### 3.1. Liberalios revoliucijos – finansų revoliucijos

Valstybės idėjos įtaka didėja būtent liberalių reformų metu<sup>63</sup>, įgyvendinama tautinės valstybės idėja, kuri paprastai apibrėžiama klasikine trinare definicija (tauta, suverenitetas, teritorija), kurią XIX a. pabaigoje išgrynino G. Jellinekas, o vėliau M. Romeris<sup>64</sup>, todėl liberalios permainos išskėlė ir mokesčių kaip pagrindinės priemonės,

59 Pajamų ir pelno mokestis (*corporate tax*) yra metiniai mokesčiai iki šiol (tvirtinami vieniems metams), be to, jų mokesčiai metai nesutampa su kalendoriniais metais (Tiley, J. *Revenue law*. 6 ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 29).

60 Pagal Vokietijos konstituciją, tiesioginius mokesčius galėjo nustatyti tik žemės.

61 Cardoso, J. L. *et. al., op. cit.*, p. 182.

62 *Ibid.*, p. 75.

63 S. Cassese atkreipia dėmesį į valstybės sąvokos raidą, akcentuodamas jos kilimą liberalių reformų pradžioje (Cassese, S. The Rise and Decline of the Notion of the State. *International Political Science Review*. 1986, 7(2): 120–130).

64 Mesonis, G., *supra* note 3.

kuria visuomenė<sup>65</sup> palaiko valstybę, vaidmenį. Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių deklaracija (1789 m.) skelbė, kad viešosios valdžios palaikymui ir administravimui mokesčiai yra būtini<sup>66</sup>. R. Bonney, vystydamas J. Schumpeterio valstybių vystymosi raidos tipologinę teoriją, skiria keturis jos tipus: duoklės valstybė (angl. *tribute state*), domėno valstybė (angl. *dominium state*), mokesčių valstybė (angl. *tax state*) ir fiskalinė valstybė (angl. *fiscal state*)<sup>67</sup>. Sunku pervertinti mokesčių vaidmenį liberalios demokratinės valstybės egzistavimui ir veiklai – jos gyvybingumas tiesiogiai priklauso nuo mokesčių. E. Burke'as valstybės pajamas prilygino pačiai valstybei: „Valstybės pajamos yra pati valstybė. Iš tiesų viskas priklauso nuo jų – tiek jos palaikymas, tiek reformavimas.“<sup>68</sup> Mokesčiai patys savaime reiškia galimybę turėti valstybę, kuri niekada negali būti priimta kaip duotybė, o tik kaip pačių žmonių sukurta priemonė savo pačių poreikiams tenkinti. Valstybės pajamų trūkumas (negalėjimas jų surinkti) savo išpareigojimams vykdyti reiškia, kad valstybė realiai neveikia ir visuomenė gali atsisakyti tokios valstybės revoliucijos arba perversmo būdu. Finansai tapo pagrindine valstybės palaikymo priemone ir pagrindiniu visuomenės ir valstybės santykio elementu – geriausiu būdu matuoti valstybės kaip organizacinio darinio efektyvumą<sup>69</sup>. Tai patvirtino Ch. Montesquieu įžvalgas, kad mokesčiai liberalioje valstybėje reikalauja daugiau išmintingumo nei bet kuri kita valdymo sritis, kad apmokestinimo principus nulemia pati valdymo forma – „nuosaiki“ valdymo forma turėtų pasižymėti didesniais mokesčiais nei despotija, nes joje dideli mokesčiai yra laisvės kaina<sup>70</sup>.

### 3.2. Asmeninius (lojalumo, o kartais tiesiog asmeninės priklausomybės) santykius, būdingus *Ancien regime*, keičia turtiniai santykiai

Mainų lygybė tampa pagrindu vertinti santykių „teisingumą“, todėl ir valstybės išlaikymas grindžiamas ne asmeniniu lojalumu, o turtine pareiga – mokesčiais. Asmens

65 Skirtingai nei *Ancien regime*, kai valstybės pajamos daugiausia buvo formuojamos iš valdovo domėnų, po liberalių permainų valstybės išlaikymas tapo visos visuomenės pareiga.

66 Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių deklaracijos (1789 m.) 13 straipsnis: „Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable“ (Encyclopedia Britannica.com, Declaration of the Rights of Man and of the Citizen [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-08-01]. <<http://www.britannica.com/bsp/additionalcontent/8/116846/Declaration-of-the-Rights-of-Man-and-of-the-Citizen/>>).

67 J. Schumpeteris išskyrė senovėje gyvavusią „domėno valstybę“ ir šiuolaikinę „mokesčių valstybę“ (Cardoso, J. L. et. al., *supra* note 30, p. 4–5).

68 “The revenue of the state is the state. In effect all depends on it, wheather for support or reformation” (cituota iš Pollack, S. D. *War, revenue, and state building : financing the development of the American state*. New York: Cornell University Press, 2009, p. 1).

69 Apimant du aspektus: 1) valdžios institucijų veiklos atitiktį valstybės paskirčiai: nesugebėjimas surinkti mokesčių rodo tiek nesugebėjimą įgyti legitimumą, tiek prastą mokesčių administravimą; 2) pačių piliečių veiklą sprendžiant valstybės valdymo klausimus (atsisakydami mokėti mokesčius jie silpnina ir savo organizacines galimybes). Pavyzdžiui, organizacine prasme silpnose valstybėse mokesčių nesurinkimas rodo, kad valstybė kaip organizacija tiesiog neveikia – Egiptas dar prieš 2011 m. revoliuciją buvo pateikiamas kaip pavyzdys, kuriame mokesčių nemokėjimas rodė, kad bręsta valstybės krizė, panaši padėtis ir Lotynų Amerikoje (Pollack, S. D., *supra* note 68, p. 29).

70 Montesquieu, Ch., *supra* note 25, p. 227–229.

autonomijos iškėlimas ir privatinės teisės įtakos stiprėjimas<sup>71</sup> negalėjo aplenkti ir mokesčių teisinio reguliavimo, suteikdamas jam mainų lygybės bruožų (kontraktiškumas). Kontraktiškumas suponavo tai, kad valstybė gali gauti apmokėjimą tik už konkrečias paslaugas, kurių rinka nėra pasirengusi teikti, o tai reiškia, kad valstybės funkcijos apsiriboja vos keliomis funkcijomis (naktinis sargas).

### 3.3. Kontraktiškumo įtaka mokesčių teisiniam reguliavimui ir naujas pilietiškumo supratimas

Kontraktiškumo įtaka suponavo savotišką pilietiškumo turinį, būdingą liberaliai valstybei – dalyvavimas valstybės valdyne (balsavimo teisė) siejamas su mokamais tiesioginiais mokesčiais. Prūsijoje 1851 m. reformuotas „klasinis mokestis“ (vok. *Klassensteuer*)<sup>72</sup> susiejant su „trijų klasių balsavimo teisių sistema“ (taikyta nuo 1849 m.), kuri balsavimo galias susiejo su sumokėtų tiesioginių mokesčių suma<sup>73</sup>. Rinkėjai buvo padalyti į tris klases: pirmajai klasei priklausė didžiausi mokesčių mokėtojai, kurių sumokėti mokesčiai sudarė trečdalį iš rinkimų apygardos gautų tiesioginių mokesčių, antrajai – sumokantys antrąjį trečdalį ir trečiajai – kiti mokesčių mokėtojai. Pirmajai klasei paprastai būdavo priskiriama apie 5 proc., antrajai – 12–16 proc. rinkėjų, o trečioji buvo gausiausia – 80–85 proc. rinkėjų, bet kiekviena klasė turėjo teisę rinkti vienodą skaičių delegatų, kurie rinkdavo žemųjų rūmų atstovus. Tokia sistema nebuvo vien Prūsijos ypatybė, ši sistema buvo pritaikyta Saksonijoje ir kai kuriose mažesnėse žemėse ir išliko iki pat 1918 m.<sup>74</sup> D. Britanijoje iki 1867 m. turto cenzas balsavimo teisei ir riba, nuo kurios mokamas pajamų mokestis, buvo glaudžiai susieti. Italijoje balsavimo teisei iki 1881 m. buvo taikomas cenzas – raštingumas ir ne mažiau 40 lirų tiesioginių mokesčių, rinkimų teisę turėjo vos 400 000 žmonių iš 22 milijonų gyventojų, t. y. 1,9 proc.<sup>75</sup> Švedijoje po 1866 m. parlamento reformos balsavimo teisę turėjo tik tie, kurie mokėjo pajamų mokestį (tokia tvarka galiojo iki 1900 m.)<sup>76</sup>. Visuotinės rinkimų teisės suteikimo procesas įsibėgėjo tik XX a. pradžioje, prieš pat Pirmąjį pasaulinį karą. Viena vertus, tai rodė aiškų piliečio ryšį su valstybe – jis atsakingas už jos išlaikymą ir todėl „įsigyja“ galimybę dalyvauti jos valdyne mokamais mokesčiais. Kita vertus, *Quid pro quo* principas formalizavo valstybės ir piliečio santykius – mokami mokesčiai įgijo tarsi kainos už valstybės teikiamas paslaugas formą ir tai reiškė valstybės paskirties ir jos atliekamų funkcijų ribas (apsiribojama naktinio sargo funkcijomis). Dalis gyventojų dėl ekonominės padėties buvo eliminuoti iš dalyvavimo valstybės valdyne, o tai dar kartą išryškino skirtumus tarp formalios ir materialios lygybės.

71 Plačiau žr.: Vaišvila, A., *supra* note 1.

72 Bazė priklausė ne nuo socialinio ekonominio statuso (užsiėmimo), o nuo faktinių pajamų, įvesta neapmokesstinama riba (iki 3000 markių per metus), mokestis taikomas ir miestuose taikant apie 3 proc. tarifą pajamoms iki 21600 markių per metus. Šis mokestis reiškė gerokai didesnę našta turtingesniems mokesčių mokėtojams (Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 30, p. 108).

73 *Ibid.*, p. 108.

74 *Ibid.*

75 *Ibid.*, p. 205.

76 *Ibid.*, p. 179.

#### 4. Valstybės ribojimas kaip reakcija į *Ancien regime* savivaliavimą

Po Napoleono karų visoje Europoje kaip reakcija į *Ancien regime* absoliutizmą ir savivalę prasidėjo konstitucionalizavimo procesai, kurių siekis buvo „pažaboti“ valdžią. Mokesčiai dėl savo svarbos valstybingumui ir galimos grėsmės asmens laisvei iš karto tapo konstitucinio reguliavimo objektu – konstitucijose buvo įtvirtinti piliečių apsimokestinimo (angl. *no taxation without representation*) ir parlamento kontrolės pajamų ir išlaidų srityje principai. Britanijos valdymo sistema liberalios demokratijos bruožus pradėjo įgyti po 1688 m. „Šlovingosios revoliucijos“ ir Teisių bilio<sup>77</sup>. Šis posūkis lėmė ir liberalios valstybės poreikius atitinkančio valstybės išdo sistemos formavimosi pradžia<sup>78</sup>, buvo įtvirtintas „apsimokestinimo“ principas – Teisų bilyje įtvirtinta, kad be parlamento pritarimo negali būti įvestas joks mokestis<sup>79</sup>. Po „Šlovingosios revoliucijos“ susiklostė tradicija, kad bendruomenių rūmai nusprendžia dėl reikalingo pajamų dydžio (angl. *quantum*), po to parlamento „priemonių ir būdų“ (angl. *ways and means*) komitetas sprendžia dėl konkrečių būdų pasiekti tą dydį. Komiteto rezoliucijos, kai jas patvirtina bendruomenių rūmai, tapdavo privalomos. Taigi Parlamentas visiškai perėmė pajamų kontrolę, ir pajamos, kurios anksčiau laikytos „karaliaus pajamomis“, tapo renkamos pagal Parlamento įstatymą ir iš esmės tapo „visuomeninėmis pajamomis“ (angl. *public revenue*)<sup>80</sup>. JAV konstitucija buvo siekiama įkūnyti „nacionalinę vyriausybę, kuri būtų pakankamai stipri, kad gintų šalį ir siektų visuotinės gerovės, bet ir gana ribota, kad apsaugotų atskirą pilietį bei atskiras valstijas nuo nacionalinės vyriausybės“<sup>81</sup>. Taigi JAV konstitucijoje atsirado nuostatos, leidžiančios atstovaujamai federalinei valdžiai spręsti dėl skolinimosi ir mokesčių, bet buvo numatyti apribojimai tiesioginiams mokesčiams (žr. 2.4 skyrių). Vėliau, XX a. pradžioje, susidariusi padėtis reikalavo peržiūrėti valstybės paskirtį, kurios šerdis išliko ta pati kaip ir valstybės kūrimo pradžioje – asmens išlaisvinimas ir plačių galimybių suteikimas, tik valstybė šiame procese jau buvo nebe priešas, o būtina priemonė ir sąjungininkas<sup>82</sup>, ir priimti šešiolikąją JAV konstitucijos pataisą, kuri leido įvesti federalinį pajamų mokestį<sup>83</sup>.

77 Loughlin, M., *supra* note 7, p. 3.

78 Pollack, S. D., *supra* note 68, p. 10.

79 Nuostata, kad mokesčiai gali būti įvedami tik su visuomenės pritarimu, buvo įtvirtinta dar Magna Carta (1215 m. 12 ir 14 straipsniai), tik skirtumas, kad po „Šlovingosios revoliucijos“ tam buvo sukurta ir nuolat veikianti institucija – Parlamentas.

80 Hartwell, R. M., *supra* note 42, p. 143.

81 Turner, R. S. Neo-liberal constitutionalism: ideology, government and the rule of law. *Journal of Politics and Law*. 2008, 1(2): 48.

82 Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History*. 2nd Edition. West Nyack: Cambridge University Press, 2004, p. 45.

83 JAV pajamų mokesčio istorija dramatiška – 1894 m. priimtas įstatymas 1895 m. Aukščiausiojo teismo *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.* byloje pripažintas prieštaraujančiu konstitucijai. 1900 m. vis stiprėjo visuomenės poreikis visuotiniam pajamų mokesčiui, kol galiausiai abi partijos atsižvelgė į rinkėjų pageidavimus ir 1913 m. priimta konstitucijos pataisa, leidžianti federalinei valdžiai priimti sprendimus dėl tiesioginių mokesčių. Tais pačiais metais priimtas pajamų mokesčio įstatymas, jis numatė neapmokestinamą minimumą iki 3000 dolerių (tai reiškė, kad didelė dalis Amerikos vidurinės klasės nebuvo apmokestinami šiuo mokesčiu), taikant standartinį 1 proc. tarifą, kuris didėjo priklausomai nuo pajamų iki 6 proc. (paja-



Kai kuriais atvejais asmens laisvės saugojimas įgavo radikalias formas – Prancūzijoje iškart po revoliucijos įvestas savanoriškas mokesčių mokėjimas (pranc. *contribution patriotique*) – 1789 m. spalio 6 d. Dekretas kvietė visus piliečius ketvirtadalį savo pajamų sumokėti kaip prisidėjimą. Savanoriškas mokesčio pobūdis buvo priešingumo *Ancien regime* simbolis<sup>84</sup>. Tiesa, faktiškai surinktos pajamos gerokai skyrėsi nuo lūkesčių ir teko grįžti prie senų priemonių – beveik visi seni netiesioginiai mokesčiai buvo „atkurti“<sup>85</sup>.

Vokietijos žemės, nors ne revoliuciniu būdu, bet pasuko liberalizavimosi keliu. Pietinės žemės netrukus po 1815 m. priėmė konstitucijas – Bavarija ir Badenas 1818 m., o Württembergas 1819 m. Tiesa, kitos, ypač šiaurinės, neskubėjo priimti konstitucijų, bet procesus paspartino 1848 m. revoliucijos<sup>86</sup>.

## Išvados

1. Liberalios valstybės mokesčių teisiniu reguliavimu sukurtas centralizuotas, universalus, visai šaliai vienodas mokesčių teisinis reguliavimas. Liberali valstybė formalios lygybės siekį išreiškė „nešališkai“ apmokestindama daiktus (labiausiai jų apyvartą netiesioginiais mokesčiais), o ne atskirus asmenis, tačiau toks teisinis reguliavimas neįvertino faktinio asmens pajėgumo vykdyti pareigą bei reikė palankesnes sąlygas finansinio kapitalo turėtojams, todėl gilino visuomeninius prieštaravimus.

2. Po liberalių permainų valstybė tampa visuomenės poreikių tenkinimo organizacija, išlaikoma piliečių mokesčiais. Asmens autonomijos išskėlimas ir privatinės teisės įtakos stiprėjimas nulėmė kontraktiškumo (mainų) bruožų suteikimą piliečio ir valstybės santykiams. Valstybės funkcijos ribojamos konkrečiomis paslaugomis, o pilietiškumas įgyja dalyvavimo akcinės bendrovės valdyme bruožų – balsavimo teisę priklausau nuo sumokėtų tiesioginių mokesčių.

3. Kaip reakcija į *Ancien regime* absoliutizmą ir savivalę, po liberalių permainų mokesčiai tapo konstitucinio reguliavimo objektu – buvo įtvirtintas piliečių apsimokesstinimo (angl. *no taxation without representation*) beiparlamento kontrolės išlaidų srityje principai. Biudžeto (valstybės pajamų ir išlaidų) tvirtinimas tapo kertiniu valstybės finansų kontrolės instrumentu.

---

moms nuo 20000 dolerių) (Brownlee, E. W., *op. cit.*, p. 56). Toks reguliavimas išreiškė kompromisą – viena vertus, pajamų mokestis buvo „nusitaikęs“ į turtingiausius, kita vertus, tarifai nebuvo labai progresyvūs ir dideli.

84 Menendez, A. J., *supra* note 11, p. 97.

85 *Ibid.*

86 Cardoso, J. L. *et. al.*, *supra* note 30, p. 107.

## Literatūra

- Acemoglu, D., et. al. *From Ancien Regime to capitalism: The French Revolution as a Natural Experiment*. Mimeo: Harvard University, 2008.
- Berman, H. J. *Teisė ir revoliucija*. Vilnius: Atviros Lietuvos knyga, 1999.
- Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History*. 2nd Edition. West Nyack: Cambridge University Press, 2004.
- Bučas, J. *Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto Teisių fakulteto leidinys, 1935.
- Cardoso, J. L., et. al. *Paying for liberal state: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- Cassese, S. The Rise and Decline of the Notion of the State. *International Political Science Review*. 1986, 7(2).
- Dincecco, M. Fiscal centralization, Limited government, and Public Revenues in Europe, 1650–1913. *The Journal of Economic History*. 2009, 69(01).
- Dincecco, M. The Political Economy of Fiscal Prudence in Historical Perspective. *Economics & Politics*. 2010, 22(1).
- Encyclopedia Britannica.com, Declaration of the Rights of Man and of the Citizen [interaktyvus]. [žiūrėta 2011-08-01]. <<http://www.britannica.com/bps/additionalcontent/8/116846/Declaration-of-the-Rights-of-Man-and-of-the-Citizen/>>.
- Hartwell, R. M. Taxation in England during the Industrial Revolution. *Cato journal*. 1981, 1(1).
- Hobbes, T. *Leviatanas*. Vilnius: Pradai, 1999.
- Hume, D. *Essays Moral, Political, and Literary*. Miller, E. F. (ed.). Indianapolis: Liberty Fund, 1987.
- Menendez, A. J. *Justifying taxes – some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2001.
- Lowell, E. J. *The Eve of the French Revolution*. Boston and New York: Houghton Mifflin Company, 1920.
- Mesonis, G. Valstybės požymiai konstituciniėje teisėje. *Jurisprudencija*. 2002, 30(22): 24–41.
- Michelsen, Dr. The decimal system of the income tax and the budget of the ancients. *Journal of the Statistical Society of London*. 1861, 24(2).
- Montesquieu, Ch. *Apie įstatymų dvasią*. Vilnius: Mintis, 2004.
- Nozick, R. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell Publishing, 2008.
- Pollack, S. D. *War, revenue, and state building: financing the development of the American state*. New York: Cornell University Press, 2009.
- Seligman, E. R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: the Macmillan company, 1911.
- Smith, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Campbell, R. H.; Skinner, A. S. (eds.). 2 vols. Indianapolis: Liberty Fund, 1979.
- Snape, J. Montesquieu – “The Lively President” and the English Way of taxation. *Tax history Conference. 2010 mokslinių straipsnių rinkinys* [interaktyvus]. Cambridge: Cambridge University Centre for Tax Law, 2010 [žiūrėta 2011-03-25]. <[http://ctl.law.cam.ac.uk/tax\\_history\\_conference\\_2010/conference\\_papers.php](http://ctl.law.cam.ac.uk/tax_history_conference_2010/conference_papers.php)>.
- Loughlin, M. *Foundations of Public Law*. New York: Oxford University Press, 2010.
- Stačiokas, R.; Rimas, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija, 2003.
- Teichova, A.; Matis, H. *Nation, State, and the Economy in History*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.
- Tiley, J. *Revenue law*. 6 ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

Turner, R. S. Neo-liberal constitutionalism: ideology, government and the rule of law. *Journal of Politics and Law*. 2008, 1(2).

Vaišvila, A. *Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje*. Vilnius: Litimo, 2000.

Williams, D. D.; Morse, G. *Principles of Tax Law*. London: Sweet&Maxwell, 2004.

## THE IMPACT OF LIBERAL REFORMS (17TH–19TH C.C.) ON TAX REGULATION

Gediminas Užubalis

Mykolas Romeris University, Lithuania

**Summary.** *Tax legislation is criticized for being too complicated, bureaucratic and technical. 'Functional' approach to tax law is the key to explain and legitimise the whole taxation, which is divided into number of different taxes, but operates as one facility of society. The article is purported to reveal the way that tax legislation discharges the main purposes of the State, being set by the society. The research is focused on liberal reforms that changed Europe and Northern America in the late 18<sup>th</sup> c. and 19<sup>th</sup> c. as backgrounds for liberal state, predecessor of social state, and their impact on tax regulation. The first clause briefly describes the essentials of liberal reforms, their intellectual backgrounds relating to taxation. Three main directions of tax regulation in the liberal state are named: universality of taxation (formal equality), replacement of personal loyalty with 'professional' state, restriction of sovereign powers. Other clauses deal with the named directions. Tax privileges of Ancien regime are given as one of the reasons for the liberal reforms, and, as a consequence, liberal reforms targeted at privileges of Ancien regime. Tax reforms sought for universality and uniformity. The French Revolution was followed by fiscal centralisation processes throughout Europe. Universalization processes were felt hardly on direct taxation. Direct taxation was mostly associated with capitation taxes and taille, infamous of its Ancien regime privileges and arbitrariness. Universality of taxation in the liberal state was widely associated with 'impartial' taxation of goods (ad rem taxation). Consequently, the liberal state relied on indirect taxation which was opaque for the economic situation of a taxpayer and ensured formal equality of taxpayers only. Due to suspiciousness, in the first period of the liberal state direct taxation was not the subject for development and used instruments inherited from Ancien regime with some interim adjustments, such as 'class tax'. Because of relying on ad rem taxation, the liberal state was suffering the gap of immaterial assets taxation, in particular financial capital taxation. This situation resulted in social tensions in rapidly industrialising societies. Eventually, the gap was filled with the universal income tax. This change marks the beginning of the end of the liberal state. In the second direction taxation was recognised as the main source of liberal state resources. Although, following the tradition of liberal thought it was required to link taxes with state services. This led to very specific understanding of*

*citizenship in the liberal state - taxation was linked to political powers (voting rights) in quid pro quo manner. In the third direction the liberal state was aimed at restricting sovereign powers and taxation clauses found their places in constitutions of the liberal state.*

**Keywords:** *liberal reforms, state, direct taxes, indirect taxes, tax structure, personal liberty, universality, limited state.*

---

**Gediminas Užubalis**, Mykolo Romerio Teisės fakulteto Teisės filosofijos katedros doktorantas. Mokslinių tyrimų kryptys: mokesčių teisė, teisės teorija.

**Gediminas Užubalis**, Mykolas Romeris University, Faculty of Law, Department of Legal Philosophy and History, Doctoral Student. Research interests: tax law, legal theory.