

MOKESČIŲ SUMOKĖJIMO, SURINKIMO IR PRIVERSTINIO IŠIEŠKOJIMO PROCEDŪRŲ DALYVIŲ TEISĖS IR PAREIGOS TARPUKARIO LIETUVOJE

Indra Burneikaitė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros doktorantė
Teisės istorijos mokslo centro narė
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva
Tel. (+370 5) 236 61 75
El. paštas: <indra.burneikaite@tf.stud.vu.lt>

Straipsnyje analizuojamos tarpukario Lietuvos mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo procedūros, šių procedūrų dalyviai, jų teisės ir pareigos.

The article analyzes tax payment, tax collecting and forced tax collecting procedures applied in the interwar Lithuania, the participants of these procedures, their rights and obligations.

Įvadas

Siekiant tinkamai išanalizuoti mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio mokesčių išieškojimo procedūrų dalyvių teises ir pareigas tarpukario Lietuvoje, visų pirma reikėtų pažymėti, kad šiame straipsnyje vartojama dalyvio sąvoka apima valstybės institucijas, įstaigas, tam tikrus jų padalinius ir pareigūnus, taip pat kitus fizinius ir juridinius asmenis, kurie tam tikra apimtimi dalyvavo minėtose procedūrose. Visus šiuos dalyvius galima suskirstyti į tris grupes: (i) dalyviai, kuriems tarpukario Lietuvos teisės aktai nustatė tam tikras teises ir pareigas mokesčių sumokėjimo ir priverstinio išieškojimo srityje (toliau – mokesčių mokėtojai¹), (ii) dalyviai, kuriems tarpukario Lietuvos teisės aktai nustatė tam tikrus įpareigojimus ir suteikė mokesčių mokėtojų ir kitų dalyvių atžvilgiu atitinkamus įgaliojimus mokesčių surinkimo ir priverstinio išieškojimo srityje (toliau – viešosios valdžios atstovai²), (iii) dalyviai, kuriems tarpukario Lietuvos teisės aktai nustatė tam tikras teises ir pareigas turint tikslą padėti pirmosios grupės dalyviams vykdyti savo įpareigojimus minėtoje srityje (toliau – kiti dalyviai).

¹ Pažymėtina, kad tarpukario Lietuvos teisės šaltiniuose mokesčių mokėtojai buvo vadinami įvairiai, pavyzdžiui, Bostono enciklopedijoje, sudarytoje 1931–1933 m. Lietuviškosios enciklopedijos pagrindu, vartota sąvoka „mokesčių subjektai“, kuriems priskirti visi asmenys, privalėję pagal įstatymą mokėti mokesčius. Iš *Lietuvių enciklopedija: devynioliktas tomas: Mintis – Naronowicz* [interaktyvus]. Redagavo J. Puzinas. Bostonas: Lietuvių Enciklopedijos Leidykla, 1959, p. 111 [žiūrėta 2017-04-05.]. Prieiga per internetą: <<http://lituapedija.net/Puslapis:LE19.djvu/111>>.

² Ši sąvoka pasirinkta kaip šiuolaikinės mokesčių administratoriaus sąvokos alternatyva, atsižvelgiant į tai, kad pastaroji yra nevertotina tarpukario Lietuvos kontekste – minėta sąvoka nebuvo įtvirtinta ar kitaip paminėta nė viename šio laikotarpio teisės šaltinyje, vietoje jos vartota archajiška lietuvių kalbos sąvoka „mokesnių imamosios įstaigos“, kuri vargu ar galėtų būti vartojama šių dienų tyrėjų darbuose.

Reikėtų pažymėti, kad tarpukario Lietuvos laikotarpio mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio mokesčių išieškojimo procedūrų dalyvių nederėtų tapatinti su šiuolaikinės Lietuvos mokesčių teisės subjektais, esant poreikiui, būtų galima nebent ieškoti skirtumų ir panašumų, tačiau net ir šiuo atveju visų pirma reikėtų įgyti žinių apie minėtas procedūras ir jų dalyvius iš tarpukario Lietuvos perspektyvos. Šiuolaikinis teisės mokslas šių žinių suteikti kol kas negali. Taip yra todėl, kad tarpukario Lietuvos mokesčių teisinis reguliavimas iki šiol nesulaukė beveik jokio šiuolaikinių teisės tyrėjų dėmesio – nėra profesionalių teisės tyrėjų išleistų knygų, publikacijų, disertacijų, skirtų šiai teisės sričiai analizuoti³. Paminėti būtų galima nebent D. Juknelienės magistro baigiamąjį darbą, parengtą 2005 m.⁴, ir porą straipsnių, parengtų 1997–2005 metais⁵. Tačiau šie tyrimai atlikti iš ekonomikos mokslo perspektyvos, todėl Lietuvos teisinės minties raidai 1918–1940 m. mokesčių kontekste skirta palyginti labai nedaug dėmesio. Panašaus pobūdžio ir išsamumo informacijos apie tarpukario Lietuvos mokesčių sistemą galima rasti viešai publikuojamuose informacijos šaltiniuose⁶. Vadinasi, šis tyrimas, skirtas konkrečiai tarpukario Lietuvos mokesčių teisinio reguliavimo sričiai analizuoti, yra aktualus, siekiant užpildyti informacijos apie šį Lietuvos mokesčių teisės raidos laikotarpį spragą. Pasirinkta mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo procedūrų dalyvių teisių ir pareigų tema sudaro reikiamas sąlygas pažinti teorinius ir ypač praktinius šių procedūrų niuansus, t. y. įvertinti, kaip nustatytas teisinis reguliavimas pasireiškė konkrečių minėtų procedūrų dalyvių atžvilgiu, kokias tendencijas galima išvelgti šioje srityje, kokia buvo šios srities teisinio reguliavimo ir taikymo problematika (jeigu tokia būtų nustatyta). Šiuolaikiniam mokesčių teisės mokslui šis tyrimas yra aktualus netiesiogiai, nes leidžia įvertinti šių dienų teisinį reguliavimą mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo srityje iš naujos, iki šiol netirtos tarpukario Lietuvos teisinio reguliavimo perspektyvos.

Taigi šiam straipsniui yra keliamas tikslas išanalizuoti tarpukario Lietuvos mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo procedūrų dalyvių teises ir pareigas bei šios srities problematiką. Atitinkamai šio tyrimo objektas – mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo procedūrų dalyvių teisės ir pareigos tarpukario Lietuvoje.

Iškeltas tikslas turėtų būti pasiektas įgyvendinus tokius uždavinius: (i) išanalizuoti tarpukario Lietuvos teisinį reguliavimą, nustačiusį mokesčių sumokėjimo, surinkimo ir priverstinio išieškojimo procedūrų dalyvių (mokesčių mokėtojų, viešosios valdžios atstovų ir kitų dalyvių) teises ir pareigas; (ii) identifikuoti ir atitinkamai išanalizuoti minėtų procedūrų dalyvių teisių ir pareigų teisinio reguliavimo ir praktinio taikymo problematiką.

Šiame straipsnyje minimi tarpukario Lietuvos teisės šaltiniai yra analizuojami naudojant sisteminių (loginį) ir istorinių metodus, teisės aktai analizuojami papildomai naudojant teleologinį metodą, sąvokos, pateiktos tarpukario Lietuvos teisės aktuose archajiška lietuvių kalba, analizuojamos taikant lingvistinį metodą. O išvados formuluojamos remiantis sisteminiu (loginiu) metodu, taip pat papildomai

³ Išskyrus N. Černiausko daktaro disertaciją, kurioje fragmentiškai analizuojami mokesčiai tiek, kiek jie susiję su darbo užmokesčiu ir socialinės politikos priemonėmis kovojant su nedarbu, arba V. Kasperavičiūtės daktaro disertaciją, kurioje mokesčiai analizuojami taip pat tik tiek, kiek susiję su keliaujančių asmenų apmokestinimu (už leidimų išdavimus, liudijimus ar pasus). ČERNIAUSKAS, N. *Nedarbas Lietuvoje 1918–1940 metais*: daktaro disertacija. Humanitariniai mokslai, istorija (05 H). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014. KASPERAVIČIŪTĖ, V. *Lietuvos Respublikos emigracijos politika 1918–1940 m.*: daktaro disertacija. Humanitariniai mokslai, istorija (05 H). Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, Lietuvos istorijos institutas, 2011.

⁴ JUKNELIENĖ, D. *Lietuvos mokesčių sistemos raida*: magistrantūros studijų baigiamasis darbas. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: Akademija, 2005.

⁵ JUKNELIENĖ, D. Lietuvos mokesčių sistemos raida. *Jaunųjų mokslininkų darbai*, 2005, nr. 1 (5). MEIDŪNAS, V. Mokesčių kilmė ir istorinė raida. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 1997, nr. 10.

⁶ Žr., pvz., Mokesčių sistema [interaktyvus]. Media PRO žinios ir informacija visomis temomis [žiūrėta 2016-11-27.]. Prieiga per internetą: <<http://mediapro.lt/mokesciu-sistema-2/>>.

naudojami indukcijos ir deducijos metodai. Įvertinus tą aplinkybę, kad pasirinkta tema šiuolaikiniai teisės tyrėjai nėra rašę, šis straipsnis yra laikytinas originaliu.

Pažymėtina, kad šiame straipsnyje minimi tik tie tarpukario Lietuvos teisės šaltiniai, kuriuose nurodytos ar aiškintos nuostatos buvo taikomos sumokant, surenkant ir išieškant mokesčius bendrąja (administracine), ne teismine tvarka. Pagrindiniai teisės šaltiniai, naudoti rengiant šį straipsnį, – Įstatymas apie valstybės mokesčių imamąją tvarką, Civilinės teisenos įstatymas, Vyriausiojo Tribunolo 1924–1933 m. visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys ir Vyriausiojo Tribunolo civilinių kasacinių bylų sprendimų, priimtų 1929–1930 m., rinkiniai.

1. Mokesčių sumokėjimo ir surinkimo procedūrų dalyviai, jų teisės ir pareigos tarpukario Lietuvoje

Įstatymas apie valstybės mokesčių imamąją tvarką⁷ (toliau – Įstatymas) nustatė, kad mokesčių inspektorius ar jo padėjėjas, apskaičiavęs mokesčio dydį, turėjo išsiųsti mokesčių mokėtojams skirtus pareiškimus policijai, paskirdami terminą, per kurį šis mokestis turėjo būti sumokėtas į valstybės išdą (jeigu atskiras terminas nebuvo nurodytas pačiame mokesčio įstatyme, 12 p.). Miesto ir apskrities policija, įteikdama mokesčių mokėtojams reikalavimus sumokėti mokestį, įsakydavo pristatyti jai įrodymus, kad mokestis buvo sumokėtas nustatytu laiku. Mokesčių mokėtojai, gavę mokesčių inspektoriaus pareiškimus, turėjo pareigą sumokėti apskaičiuotą ir pareiškime nurodytą mokestį paskirtu laiku (13 p.). Mokesčių mokėtojai turėjo teisę teikti mokesčių inspektoriumi prašymus dėl mokesčio sumokėjimo termino išdėstymo arba dėl atleidimo nuo mokesčio įvykus nelaimingam atsitikimui (14 p.). Jeigu, mokesčių mokėtojo įsitikinimu, jam buvo nustatytas per didelis mokesčio dydis arba mokestis jam buvo apskaičiuotas nepagrįstai, toks mokesčių mokėtojas turėjo teisę paduoti skundą apskrities mokesčių komisijai.

Neatsižvelgiant į tai, ar mokesčių mokėtojas ginčijo jam apskaičiuotą mokestį, visada (išskyrus tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas kreipėsi į mokesčių inspektorius su prašymu išdėstyti mokesčio sumokėjimo terminą arba atleisti nuo mokesčio įvykus nelaimingam atsitikimui) mokesčių mokėtojas privalėjo sumokėti apskaičiuotą ir pareiškime nurodytą mokestį paskirtu laiku (14 p.). Šios prievolės nesilaikiusiems buvo skiriama bauda (1 proc.) už kiekvieną pradelstą mėnesį. Siekiant padėti mokesčių mokėtojams tinkamai užpildyti įvairaus pobūdžio skundų ir prašymų formas, buvo parengtas ir tarpukario Lietuvoje išleistas tipinių pavyzdžių sąvadas⁸.

Įvertinus išanalizuotus tarpukario Lietuvos teisės aktus, galima teigti, kad Įstatyme nurodytai mokesčių mokėtojų grupei priklausė Lietuvos ir užsienio valstybių fiziniai ir juridiniai asmenys, kuriems teisės aktai nustatė prievolę mokėti tam tikrą mokestį (valstybės institucijos, įstaigos ir įmonės buvo atleistos nuo valstybinių mokesčių). Taip pat reikėtų paminėti, kad 1918–1940 m. Lietuvos valstybės vardu buvo sudaryta daug tarptautinių prekybos sutarčių ir susitarimų dėl didžiausio palankumo mokestinio režimo taikymo susitariančiųjų valstybių piliečiams, jų pagrindu užsienio valstybių piliečiai nebuvo atleisti nuo mokesčių mokėjimo Lietuvoje, tačiau jiems buvo užtikrintos sąlygos mokesčių srityje, ne blogesnės nei Lietuvos piliečiams – tose valstybėse⁹. Šių sutarčių pagrindu Finansų, prekybos

⁷ Įstatymas apie Valstybės mokesčių imamąją tvarką. *Laikinosios Vyriausybės žinios*, 1919, nr. 17.

⁸ TEISININKŲ BŪRELIS. *Praktiškas vadovėlis įvairių bylų raštams rašyti*. Kaunas, 1933.

⁹ Žr., pvz.: Lietuvos ir Vokietijos prekybos sutartis. *Vyriausybės žinios*, 1924, nr. 173-1196, 1, 16 str.; Prekybos sutartis, sudaryta Lietuvos ir Anglijos notų pasikeitimo būdu. *Vyriausybės žinios*, 1926, nr. 231-1497, 1 pastr.; Prekybos ir laivininkystės sutartis tarp Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Valstybės. *Vyriausybės žinios*, 1929, nr. 295-1951, 1-2, 7 str., Baigiamojo protokolo 1 str.; Lietuvos ir Japonijos prekybos ir jūrininkystės sutartis. *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 371-2537, 1 str. 7 p., 11 str.; Lietuvos ir Brazilijos prekybos susitarimas. *Vyriausybės žinios*, 1933, nr. 406-2808, 1 pastr.; Prekybos sutartis tarp Lietuvos ir Latvijos. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 433-3015, 6 str.; Prekybos konvencija tarp Lietuvos ir Estijos. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 443-3101, 2 str.

ir pramonės ministerijai (toliau – Ministerija) vadovavęs Finansų ministras (to meto kalba „Finansų Ministeris“, toliau – Ministras) priėmė įsakymus dėl didžiausio palankumo mokesčio režimo taikymo prekybiniais keliautojams (to meto kalba – „komivojažeriams“) verslo ir darbo pajamų mokesčių srityje¹⁰. Taigi bendruoju atveju kitų valstybių piliečiams buvo taikomos tos pačios mokesstinės nuostatos kaip ir Lietuvos fiziniams asmenims, mokesčių mokėtojams.

Informacijos apie tai, kad užsienio valstybių juridiniai asmenys (įmonės) taip pat galėjo turėti pareigą mokėti mokesčius Lietuvoje, galima rasti, pavyzdžiui, Prekybos, pramonės, kredito ir amato pelno mokesčio įstatymo¹¹ 13 straipsnyje, pagal kurį užsienio firmų pelnas šiuo mokesčiu buvo apmokestinamas tik tiek, kiek jis buvo gautas iš operacijų Lietuvos Respublikoje (dabartinės apmokestinimo prie pajamų šaltinio taisyklės atitikmuo).

Pereinant prie kitos analizuojamų procedūrų dalyvių grupės ir vadovaujantis minėtu teisiniu reguliavimu, galima teigti, kad pagrindinis viešosios valdžios atstovas, dalyvavęs organizuojant mokesčių surinkimą, buvo mokesčių inspektorius. Tarpukario Lietuvoje mokesčių inspektorius skirdavo Ministras, kuris buvo vyriausias mokesčių valdytojas ir prižiūrėtojas valstybėje. Visi mokesčių inspektoriai buvo atskaitingi Ministrui¹². Ministerija savo ruožtu turėjo užtikrinti tinkamą ir efektyvų mokesčių apskaičiavimą, surinkimą ir kontrolę¹³ (įskaitant mokesčių išieškojimo). Nors yra žinoma, kad Ministerijos sudėtyje buvęs ir atskiros institucijos statuso neturėjęs¹⁴ Mokesčių departamentas turėjo vykdyti akcizų ir tiesioginių mokesčių priežiūrą¹⁵, išlikę analizuoti teisės šaltiniai nesuteikia informacijos, kokias konkrečias Mokesčių departamentas turėjo mokesčių surinkimo funkcijas. Išnagrinėti teisės šaltiniai leidžia teigti, kad kitos to meto ministerijos mokesčių inspektorių veiklai nedarė reikšmingos įtakos ir mokesčius surenkant dalyvavo netiesiogiai, pavyzdžiui, Teisingumo ministerija leido pavedimus teismams ir kitoms valstybės įstaigoms dėl mokesčių surinkimo ir tolesnio paskirstymo.

Atsižvelgiant į minėtas Įstatymo nuostatas, mokesčių inspektoriai turėjo iš esmės du pagrindinius įpareigojimus – apskaičiuoti tiesioginių mokesčių dydį mokesčių mokėtojams (ne šio tyrimo objektas) ir prižiūrėti, kad tiek tiesioginiai, tiek netiesioginiai mokesčiai būtų mokami į valstybės iždinę laiką. Įgyvendindami pastarąjį įpareigojimą, mokesčių inspektoriai turėjo teisę tikrinti akcizo kontrolierių, mokesčių rinkėjų ir valstybės bei savivaldybės įstaigų darbą mokesčių rinkimo srityje, prireikus savo nuožiūra galėjo sudaryti valstybės iždinių pajamų ir išlaidų, muitinių kasų ir kitų mokesčius surenkančių įstaigų tikrinimo komisijas, patraukti visus mokesčių nesumokėjusius asmenis atsakomybėn įstatymų nustatyta tvarka (Įstatymo 11 p.). Vadinasi, vertinant mokesčių inspektorių vietą kitų viešosios valdžios atstovų – akcizo kontrolierių, muitinių, valstybės iždinių, valstybės bei savivaldybės įstaigų atstovų – atžvilgiu, galima teigti, kad mokesčių inspektoriai mokesčių surinkimo srityje užėmė

¹⁰ Žr., pvz.: Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Latvijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 365-2491; Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Islandijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 366-2501; Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Estijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 366-2502; Finansų ministro įsakymas dėl Anglijos prekybinių keliautojų (komivojažerių) verslo ir darbo pajamų mokesčių srityje laikymo didžiausio palankumo kraštų prekybiniais keliautojais. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 435-3040.

¹¹ Prekybos, pramonės, kredito ir amato pelno mokesčio įstatymas. *Vyriausybės žinios*, 1925, nr. 184-1250.

¹² Atitinkamai mokesčių inspektoriai kas mėnesį turėjo teikti Ministrui ataskaitas apie tiesioginių ir netiesioginių mokesčių surinkimą apskrityse, atlikti kitus Ministro įsakymus dėl mokesčių įvedimo, nustatymo ir išieškojimo (Įstatymo apie valstybės mokesčių imamąją tvarką 10 p.).

¹³ Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinis tinklalapis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-04-02.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/apie-ministerija/istorija/1918-1940-m>>.

¹⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinis tinklalapis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-28.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vmi-istorija>>.

¹⁵ LIETUVOS TEISININKŲ DRAUGIJA. *Valstybės Tarybos nuomonės teisės klausimais. 1929–1937*. Kaunas: Spindulio bendrovės spaustuvė, 1937, p. 153–154.

dominuojančią padėtį (galėjo ne tik tikrinti šių viešosios valdžios atstovų veiklą, bet ir duoti jiems privalomus nurodymus). O visų mokesčių inspektorių veiklą galėjo tikrinti ir vertinti tik pats Ministras. Kritiškai vertinant tokį teisinį reguliavimą, kyla klausimas, kiek tokie platūs mokesčių inspektorių įgaliojimai buvo adekvatūs jų įpareigojimams ir kokią įtaką šių įgaliojimų ir atskaitomybės apimtis turėjo mokesčių surinkimo procedūros skaidrumui ir objektyvumui. Žvelgiant į šią probleminę sritį iš platesnės perspektyvos, reikėtų pažymėti, kad mokesčių inspektorių įgaliojimai kitose jų veiklos srityse taip pat buvo platūs, pavyzdžiui, turint tikslą teisingai apskaičiuoti mokesčio dydį mokesčių inspektoriai turėjo teisę reikalauti visos informacijos apie mokesčių mokėtojų pajamas ir išlaidas, rinkti ir sisteminti šią informaciją (Įstatymo 18 p.). Teismai šią mokesčių inspektoriaus teisę buvo linkę vertinti atsargiai – tarpukario Lietuvos teismų praktikoje buvo atvejų, kai teismas atsisakė teikti mokesčių inspektoriumi informaciją, reikalingą mokesčio dydžiui apskaičiuoti, be šalių sutikimo, motyvuodamas tuo, kad mokesčių inspekcija nebuvo bylos šalimi. Nepaisant to, Vyriausiasis Tribunolas pakeitė šią teismų praktiką, plečiamai išaiškinęs minėtą Įstatymo nuostatą, pagal kurią visi gyventojai ir įstaigos, vadinasi, ir teismai, privalėjo teikti mokesčių inspektoriumi reikalaujamą informaciją ir pagalbą savo kompetencijos srityje¹⁶.

Tarpukario Lietuvos įstatymų leidėjas, siekdamas apriboti mokesčių inspektorių galimybes naudoti įgytą informaciją asmeniniams tikslams, Įstatymo 5 p. įtvirtino apsauginę nuostatą, pagal kurią, prieš pradėdami eiti pareigas, mokesčių inspektoriai turėjo pasižadėti laikyti paslapyje ir nenaudoti asmeniniams tikslams gautų žinių apie mokesčių mokėtojų prekybos ir finansinę padėtį. Nusikaltusieji turėjo būti baudžiami taip pat kaip bankų ir valstybės kredito įstaigų tarnautojai už draudžiamą paslapties nelaikymą. Vis dėlto nagrinėtuose teisės šaltiniuose nepavyko rasti nė vieno atvejo, kai ši nuostata būtų įgyvendinta praktiškai. Tai savo ruožtu nepaneigia fakto, kad tokių pažeidimų galėjo būti.

Vadovaujantis minėtomis Įstatymo nuostatomis, mokesčių inspektoriai turėjo padėjėjus, kurių skyrimo tvarka ir įgaliojimų apimtis išlikusiuose teisės šaltiniuose nebuvo nuosekliai išdėstyta. Remiantis išnagrinėtais teisės šaltiniais, galima teigti, kad mokesčių inspektorių padėjėjai buvo pavaldūs mokesčių inspektoriams ir tam tikrose srityse turėjo įgaliojimus, tokius pačius kaip ir mokesčių inspektoriai: galėjo apskaičiuoti mokesčio dydį, išsiųsti mokesčių mokėtojams skirtus pareiškimus policijai, paskirti terminą, per kurį šis mokeskis turėjo būti sumokėtas į valstybės išdą, gauti ir rinkti informaciją apie mokesčių mokėtojus mokesčių apskaičiavimo ir surinkimo tikslais. Mokesčių inspektorių padėjėjai buvo saistomi to paties pasižadėjimo nenaudoti įgytos informacijos asmeniniams tikslams, už šio pasižadėjimo nevykdymą jiems grėsė ta pati atsakomybės forma kaip ir mokesčių inspektoriams. Vis dėlto lieka neaišku, kokiais pagrindais ar kokiomis aplinkybėmis mokesčių inspektorių padėjėjai galėjo vykdyti minėtas funkcijas mokesčių surinkimo tikslais. Jeigu šias funkcijas vykdyti mokesčių inspektoriaus padėjėjai galėjo ne tik mokesčių inspektoriams susirgus, išvykus ar esant kitoms svarbioms aplinkybėms, tokiu atveju šių padėjėjų įgaliojimų apimtis galėtų būti kvestionuojama kaip nepagrįstai plati ir dubliuojanti mokesčių inspektoriaus funkcijas.

Mažiausiai informacijos galima rasti apie surenkant netiesioginius mokesčius tiesiogiai dalyvavusius viešosios valdžios atstovus – akcizo (to meto kalba „akčyzės“) mokesčių kontrolierius. Iš tos informacijos, kurią vis dėlto pavyko rasti, galima spręsti, kad akcizo mokesčių kontrolierius skyrė Ministras fabrikams ir dirbtuvėms, šie kontrolieriai pagal Laikinųjų akcizo mokesčių įstatų¹⁷ 27 p. turėjo vykdyti akcizo mokesčių įstatymų vykdymo priežiūrą. Tačiau iš jau minėtų Įstatymo nuostatų yra žinoma, kad būtent mokesčių inspektoriai buvo atsakingi už tai, kad netiesioginiai mokesčiai būtų mokami į valstybės išdinę laiku. O netiesioginių mokesčių dydžiai buvo nustatomi įstatymų, įstatų

¹⁶ Vyriausiojo Tribunolo 1924–1933 metų visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys su Teisingumo ministerijos aplinkraščiais ir dalykine rodykle. Sudarytojas J. Byla. Kaunas: Karvelio ir Rinkevičiaus knygynas, 1933, p. 147.

¹⁷ Laikinieji akcizo mokesčių įstatai. *Laikiniosios Vyriausybės žinios*, 1919, nr. 10.

arba Ministro įsakymų forma. Vadinasi, akcizo mokesčių kontrolieriai fiziškai kontroliavo prekių judėjimą ir nustatytų dydžių netiesioginių mokesčių sumokėjimą į muitinių kasas, kurias bet kada galėjo patikrinti mokesčių inspektoriai. Atsižvelgiant į tai, akcizo mokesčių inspektorius būtų galima laikyti specializuota mokesčių inspektorių padėjėju rūšimi.

Atskirai reikėtų paminėti apskričių mokesčių komisijas, kurias sudarydavo mokesčių inspektoriai (šių komisijų posėdžių pirmininkai¹⁸, Įstatymo 15 p.). Apskritis mokesčių komisijai (toliau – komisija) įgyvendinant savo pirmąją funkciją – peržiūrėti gautus mokesčių mokėtojų skundus dėl mokesčių inspektorių priimtų sprendimų, mokesčių inspektoriai turėjo galimybę pakartotinai apsvarstyti savo priimtus sprendimus, šįsyk atsižvelgdami į kitų komisijos narių poziciją ir argumentus. Antroji komisijos funkcija buvo peržiūrėti mokesčių mokėtojų prašymus dėl mokestinių lengvatų (to meto kalba „palengvinimų“) taikymo ar atleidimo nuo mokesčių. Šių sprendimų mokesčių inspektoriai (ir jų padėjėjai) priimti vienasmeniškai negalėjo. Atsižvelgiant į tai, komisijų egzistavimas ir šios antrosios funkcijos priskyrimas jai gali būti vertinamas kaip dar vienas įstatymų leidėjo įvestas saugiklis, ribojęs mokesčių inspektorių (ir jų padėjėjų) galimybes piktnaudžiauti tarnybine padėtimi, nepagrįstai atleidžiant ar sumažinant mokestinę naštą mokesčių mokėtojams. Nepaisant gerų įstatymų leidėjo ketinimų ir atsižvelgiant į tai, kad mokesčių inspektoriai pirmininkavo komisijų posėdžiams, sudarinėjo svarstytinų klausimų darbotvarkes, rinko ir teikė komisijų nariams medžiagą svarstomais klausimais, galima apibendrintai teigti, kad toks komisijos sudėties ir jos veiklos teisinis reguliavimas negalėjo užkirsti kelio mokesčių inspektoriams kryptingai pasinaudoti savo padėtimi šiose komisijose turint tikslą priimti jiems asmeniškai svarbius ar priimtinus sprendimus. Todėl teisinis reguliavimas šioje srityje, manytina, buvo tobulintinas. Trečioji komisijos funkcija – aptarti visų apskrities mokesčių apskaitą yra vertintina tik kaip informacinė, skirta supažindinti komisijos narius su bendra mokestine padėtimi apskrityje. Šiai funkcijai teikti daugiau reikšmės nėra prasmės, nes komisija negalėjo svarstyti mokesčių inspektorius, kuris ir buvo atsakingas už mokesčių surinkimą apskrityje, veiklos rezultatų ar teikti jam nurodymų.

Mokesčių surinkimo procedūroje taip pat aktyviai dalyvavo kiti dalyviai, kurie tarpukario Lietuvos teisės aktų nustatyta tvarka turėjo teikti Ministerijai, Ministrui ir mokesčių inspektoriams reikalingą informaciją ir pagalbą savo kompetencijos srityje. Šią pareigą turėjo visi gyventojai, privačios ir valstybės bei savivaldybių įstaigos. Už sąmoningai neteisingos informacijos suteikimą ar atsisakymą ją teikti (kaip ir už teisėtų mokesčių inspektorius įsakymų, susijusių su mokesčių išieškojimu, nevykdymą) nusikaltusieji galėjo būti baudžiami administracine tvarka iki 1 000 auksinų arba traukiami „tieson“ (Įstatymo 6, 18 p.). Ši pagalba buvo įvairaus pobūdžio. Pavyzdžiui, Valstybės Taryba teikė atsakymus į Ministerijos paklausimus, taip pat kitas įvairias instrukcijas ir paaiškinimus. Kaip jau minėta, miestų ir apskričių policija (to meto kalba „milicija“), o prireikus netgi krašto apsaugos pareigūnai privalėjo teikti pagalbą mokesčių inspektoriams ir jų agentams – įteikti mokesčių mokėtojams reikalavimus sumokėti mokesčius, rinkti mokesčių sumokėjimą pagrindžiančius išdo kvitus, atsiskaityti mokesčių inspektoriams apie mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių įvykdymą jų veiklos teritorijoje ir dalyvauti išieškant mokesčius priverstine tvarka (plačiau apie tai antroje šio tyrimo dalyje). Kiti dalyviai – apskričių viršininkai, policijos agentai, savivaldybių nariai, visuomeninės įstaigos ir netgi

¹⁸ Apskričių mokesčių komisijas sudarė ne mažiau kaip du apskrities tarybos nariai, bent vienas miesto tarybos narys, mokesčių inspektorius pakviesti vietos gyventojai „žinovai“ (jų turėjo būti ne daugiau nei vietos savivaldybių atstovų), apskrities viršininkas ir vietos valstybės išdinės vedėjas, taip pat mokesčių inspektorius (arba jo padėjėjas). Už dalyvavimą apskrities mokesčių komisijoje pakviestieji vietiniai gyventojai nuolatinės algos negavo, tačiau jiems buvo atlyginamos kelionės išlaidos ir duodamos vadinamosios dietos (Įstatymo 17 p.). Tais atvejais, kai komisijoje buvo svarstomi klausimai, susiję su kitų ministerijų veiklos sritimis, į komisijos posėdžius buvo kviečiami ir jų atstovai (Įstatymo 9 p.). Komisijos narius saistė jau minėtas konfidencialumo pasižadėjimas, už šio pasižadėjimo pažeidimą jiems galėjo būti taikoma ta pati atsakomybės forma kaip ir mokesčių inspektoriams ir jų padėjėjams.

blaivybės draugijos – pagal Laikinių akcizo mokesčių įstatus taip pat buvo įpareigoti padėti akcizo mokesčių kontrolieriams atlikti akcizo mokesčių įstatymų vykdymo priežiūrą, pavyzdžiui, surašyti pažeidimų protokolus dėl kiekvieno akcizo mokesčių įstatymų pažeidimo ir siųsti šiuos protokolus Ministerijai (27, 28 p.).

Pasigilinus ne tik į teisės aktus, bet ir į kitus teisės šaltinius, pavyzdžiui, Lietuvos Steigiamojo Seimo posėdžių protokolus, galima pastebėti, kad toks nustatytas kitų dalyvių, ypač policijos, įtraukimas į mokesčių surinkimo (ir išieškojimo procedūrą) buvo kvestionuojamas dėl neproporcingai didelės naštos, tenkančioms šiems dalyviams. Dažniausiai pasitaikęs nusiskundimas buvo tas, kad policijai, vykdant mokesčių surinkimo (ir priverstinio mokesčių išieškojimo) funkcijas, nebelikdavo laiko pagrindinėms savo funkcijoms vykdyti¹⁹. Tačiau, sprendžiant iš analizuotų teisės aktų, tarpukario Lietuvoje nebuvo imtasi jokių reikšmingų priemonių šiai problemai spręsti.

Tarpukario Lietuvos teismų praktikoje galima išvystyti kitą probleminę sritį – kvestionuotiną kitų dalyvių kompetenciją tinkamai atlikti savo funkcijas mokesčių rinkimo procedūros metu. Šios problemos specifika puikiai atskleidžia „Agaras“ byla²⁰, kurioje Vyriausiasis Tribunolas nagrinėjo klausimą, ar teisėtas yra mokesčio sumokėjimas ne į valstybės išdinę, o policijos pareigūnui, kuriam buvo pavesta išieškoti laiku nesumokėtą mokestį. Kasatoriaus nuomone, mokesčio sumokėjimas policijos pareigūnui esąs teisėtas ir antrą kartą mokestis negali būti išieškomas. Vyriausiasis Tribunolas nesutiko ir pažymėjo, kad pagal Įstatymo 20–23 str. valstybės mokesčiai pačių mokėtojų įnešami į valstybės išdinę ir policijai pristatomi tik išdinės kvitai. Šią nuostatą pagal Vyriausiąjį Tribunolą reikėtų aiškinti taip, kad mokesčių subjektas, reikalaujama valstybės mokestį sumokėjęs policijai, o ne įnešęs į valstybės išdą, neįvykdė Įstatymo nustatytos prievolės, todėl toks mokesčių mokėtojas privalėjo antrą kartą sumokėti mokestį. Reikia pažymėti, kad šioje byloje liko nenagrinėtas policininko atsakomybės klausimas – kokių pagrindu pareigūnas priėmė mokėjimą, ar bandė paaiškinti mokesčių mokėtojui jam paskirto mokesčio sumokėjimo taisyklės ir tokio jo veiksmo būsimus teisinius ir mokestinius padarinius. Teismas, konstatuodamas, kad mokesčių mokėtojas privalėjo sumokėti mokestį antrą kartą, nepasisakė, ar policijos pareigūnas turėjo grąžinti nepagrįstai gautą mokėjimą. Tokia Vyriausiojo Tribunolo praktika atrodo iki galo neapgalvota ir iš esmės nespėdė valstybės pareigūnų galimo piktaudžiavimo tarnyba atvejų neatidžių mokesčių mokėtojų nenaudai, todėl yra vertintina kritiškai.

Apie tai, kad būta tam tikros mokesčių surinkimo procedūros organizavimo painiavos, galima spręsti ne tik iš Vyriausiojo Tribunolo praktikos, bet ir iš Teisingumo ministro pavedimų kitoms valstybės institucijoms ir įstaigoms. Siekiant eliminuoti dažniausiai pasitaikiusias problemas, 1928 m. kovo mėn. Teisingumo ministras nustatė, kad visi mokesčiai, kurie renkami kitos įstaigos pavedimu arba yra jai priskirtini pagal kompetencijos sritį, privalėjo būti įmokėti pačių mokesčių mokėtojų vardu ir banko kvito originalas turėjo būti išsiųstas tai konkrečiai įstaigai įrašyti į jos pajamų knygą; šiuos mokesčius įmokėti į Lietuvos banko sąskaitą kartu su kitomis valstybės pajamomis buvo draudžiama; teismo įstaigos privalėjo mokesčių mokėtojams tiksliai nurodyti, kur sumokėti mokesčius, ir prižiūrėti, kad ši prievolė būtų tinkamai įvykdyta; pajamų kvitų nuorašai buvo nepriimami²¹. Vadinas, galima suprasti, kad tarpukario Lietuvoje pasitaikydavo atvejų, kai mokesčių mokėtojams kildavo neaiškumų, į kokią sąskaitą mokėti mokesčius, kai asmenys vykdė kitų mokesčių mokėtojų prievoles, kai mokes-

¹⁹ 1921-02-22 I sesijos 65-asis posėdis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-04-01]. Prieiga per internetą: <://www3.lrs.lt/pls/inter_archyvas/dokpaieska_arch.showdoc_l?p_id=113614&p_tr2=2>.

²⁰ Vyriausiasis Tribunolas. 1930-01-24 sprendimas Akcinės bendrovės „Agaras“ byloje, Nr. 101. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 26–27.

²¹ Teisingumo ministras. 1928 m. kovo mėn. pavedimas nr. 79. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1924–1933 metų visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys su Teisingumo ministerijos aplinkraščiais ir dalykine rodykle*. Sudarytojas J. Byla. Kaunas: Karvelio ir Rinkevičiaus knygynas, 1933, p. 328.

čių mokėtojai neturėjo galimybės įrodyti, kad jų mokesstinės prievolės iš tiesų buvo įvykdytos (nes mokesčiai kurį laiką buvo painiojami su kitomis valstybės pajamomis). 1930-12-23 Teisingumo ministras taip pat atskirai pavedė pervesti baudas, išieškotas bylose dėl kontrabandos, tiesiai tai muitinei, kuri užvedė bylą²² (iki tol muitinė šiuo tikslu turėjo inicijuoti atskiras procedūras, todėl laiku negaudavo jai priklausančių pajamų).

Apibendrinant šią tyrimo dalį, visų pirma galima teigti, kad tarpukario Lietuvoje trūko detalesnio mokesčių sumokėjimo ir surinkimo poįstatyminio reguliavimo, atitinkamai iki atskirų Teisingumo ministro pavedimų valstybės įstaigos rinko ir toliau skirstė mokesčius neorganizuotai, t. y. taikė skirtingą tvarką, ir tokiu būdu galėjo klaidinti mokesčių mokėtojus. Visų antra, mokesčių sumokėjimo ir surinkimo procedūros tvarka, nepaisant įtvirtintų saugiklių, t. y. konfidencialumo pasizadėjimo ir atsakomybės už šio pasizadėjimo pažeidimą įtvirtinimo įstatymo forma bei komisijų steigimo, negalėjo užkirsti kelio mokesčių inspektoriams piktnaudžiauti tarnybine padėtimi. Manytina, kad komisijos galėjo turėti platesnius įgaliojimus vertinant mokesčių inspektorių sprendimus ir veiklą, šiuo tikslu komisijai būtų galėję pirmininkauti Ministro paskirti Mokesčių departamento atstovai, o mokesčių inspektoriai, jeigu ir būtų dalyvavę komisijose, tai tik kaip paprasti jų nariai. Tokiu būdu mokesčių inspektorių galimybė daryti įtaką šių komisijų darbotarkei ir priimamiems sprendimams būtų buvusi minimizuota. Šiuo atžvilgiu Vyriausiojo Tribunolo praktika, plečiamai aiškinusi mokesčių inspektorių įgaliojimų apimtį, negalėjo išspręsti šios teisinio reguliavimo taikymo praktikoje problemos, nes, kaip matyti iš bylų kiekio ir jose formuotos pozicijos, Vyriausiasis Tribunalas apskritai neidentifikavo galimo viešosios valdžios atstovų (kaip ir kitų dalyvių) piktnaudžiavimo tarnybine padėtimi mokesčių surinkimo procedūroje problemos (nors tokią galimybę turėjo tose keliose bylose, kurios vis dėlto pasiekė Vyriausiąjį Tribunalą).

Papildomai pažymėtina, kad įstatymų leidėjas galėjo įpareigoti pašto darbuotojus įteikti mokesčių mokėtojams pranešimus apie mokėtinus mokesčius pasirašytinai, o apie mokesčių sumokėjimą mokesčių inspektoriams galėjo pranešti tos valstybės įstaigos, kurios faktiškai priėmė mokesčius mokėjimus. Tokiu atveju mokesčių inspektoriai mokesčių surinkimo metu būtų galėję pasitelkti policiją tik esant išskirtiniams atvejams (mokesčių mokėtojams slapstantis, atsisakant priimti pranešimus ir pan.). Atsižvelgiant į tai, kad ši alternatyva galėjo būti įstatymų leidėjo apsvartyta, tačiau nebuvo pasirinkta, nepaisant policijos nuoseklių nusiskundimų, kyla klausimas – koks tokio sprendimo tikrasis motyvas? Ar galima įstatymų leidėjo pasirinkimą aktyviai įtraukti policiją į mokesčių surinkimo procedūrą vertinti kaip atsaką į bendrą tendenciją to meto mokesčių mokėtojams siekti išvengti mokesčių mokėjimo? Galbūt tokio pasirinkimo motyvas buvo tik mokesčių vengimo prevencija pavieniams mokesčių mokėtojams, kurie galėjo turėti ketinimą atsisakyti priimti pranešimus apie mokėtinus mokesčius? Vertinant mokesčių surinkimo procedūrą apskritai, nesuprantama, kodėl įstatymų leidėjas suteikė mokesčių inspektoriams įgaliojimus, kurių apimtis yra kvestionuotina dėl galimybių piktnaudžiauti tarnyba, tačiau mokesčių mokėtojus, visus be išimties, nuo pat pranešimų apie mokėtinus mokesčius kontroliavo su policijos pagalba. Vis dėlto diskusijas šiuo klausimu būtų galima reziumuoti bent jau vienu praktiniu argumentu, kad toks sprendimas turėjo daryti teigiamą įtaką mokesčių surinkimo procedūros efektyvumui, nes policijos pareigūnų, galinčių naudoti įvairaus pobūdžio poveikio priemones, prižiūrimi mokesčių mokėtojai savanoriškai ar priverstinai turėjo įvykdyti mokesťines prievoleis ir tai padaryti nustatytu laiku.

²² Teisingumo ministras. 1930-12-23 pavedimas nr. 103. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1924–1933 metų visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys su Teisingumo ministerijos aplinkraščiais ir dalykine rodykle*. Sudarytojas J. Byla. Kaunas: Karvelio ir Rinkevičiaus knygynas, 1933, p. 337.

2. Priverstinio mokesčių išieškojimo procedūros dalyviai, jų teisės ir pareigos tarpukario Lietuvoje

Pagal Įstatymo 20 punktą, negavusi mokesčio sumokėjimo įrodymų arba gavusi tiesioginį mokesčių inspektoriaus įsakymą, policija privalėjo nedelsdama, bet ne vėliau kaip per savaitę, pareikalauti iš skolininko ar jo turto valdytojo sumokėti skolą ir baudą į valstybės išdą per vieną mėnesį ir įteikti jai išdinės kvitą, kuriuo patvirtinamas pinigų sumokėjimas, per tris dienas nuo pinigų sumokėjimo. Negavusi išdinės kvito, policija privalėjo aprašyti skolininko kilnojamąjį turtą ir, jeigu reikėjo, areštuoti skolininko gaunamas pajamas. Aprašiusi turtą, policija įstatymų nustatyta tvarka skelbė šio turto pardavimą ir apie tai turėjo informuoti mokesčių inspektorius, įteikdama jam aprašymo nuorašą (21 p.). Jeigu mokestinei nepriemokai, baudai ir policijos išlaidoms atlyginti aprašyto kilnojamojo turto neužteko, policija privalėjo aprašyti nekilnojamąjį turtą ar jo dalį ir paskirti jo pardavimą per tris mėnesius, taip pat pranešti apie tai mokesčių inspektoriumi (22 p.). Pažymėtina, kad pagal Vyriausiojo Tribunolo praktiką²³, priverstinai išieškodami mokesčines nepriemokas iš skolininkų, mokesčių inspektoriai ir policijos pareigūnai privalėjo vadovautis Neleidžiamų parduoti ūkiui reikalingų kilnojamojo turto reikmenų sąrašu²⁴. Oskaro Trejaus byloje²⁵ Vyriausiasis Tribunolas pasisakė, kad Ligonių kasoms skirti mokesčiai išieškomi bendrąja (administracine) tvarka, tačiau su sąlyga, kad šie mokesčiai išieškomi tik iš darbdavio (t. y. darbdaviui laiku jų nesumokėjus, mokesčines nepriemokas išieškojimas negalėjo būti nukreiptas į įmonę); nesumokėtas pelno mokestis už pramonės įmonę ar garo malūną turėjo būti išieškomas iš pačios įmonės lėšų.

Atskirai reikėtų paminėti Garšono Zilbermano bylą²⁶, kurioje kasatorius skundė Šiaulių apygardos teismo sprendimą, nurodydamas, kad Prekybos, pramonės kredito ir amato pelno mokesčio įstatymo vykdymo instrukcijos 4 paragrafe yra nustatyta, kad veikiančios prekybos ir pramonės įstaigos nelaiškos naujai įsikūrusiomis, jei jos pereina iš vieno savininko kitam su prekėmis ar su įrengimu. Šiuo atveju naujasis prekybos ir / ar pramonės įstaigos savininkas yra atsakingas už anksčiau šios įstaigos nesumokėtą pelno mokestį. Vadovaudamasis šia nuostata, kasatorius teigė, esą policijos pareigūnas, vykdęs Šiaulių apskrities mokesčių inspektoriaus reikalavimą išieškoti iš C. Z. (kasatoriaus brolio) ir A. E. mokesčines nepriemokas, nepagrįstai surašė kasatoriaus parduotuvės, nes ji perėjo kasatoriui be prekių, turtą. Šioje byloje Vyriausiasis Tribunolas nusprendė, kad reikėtų vadovautis tuo, jog kasatorius tęsė prekybą jo brolio C. Z. ir A. E. parduotuvėje, iš jų pirmasis dirbo laikrodžių meistras, o antrasis buvo išvykęs užsienį. Atsižvelgiant į tai, kasatoriui kilo prievolė padengti buvusių savininkų mokesčinių įsiskolinimą. Ta aplinkybė, kad parduotuvę kasatorius perėmė be prekių, Vyriausiajam Tribunalui pasirodė neesminė. Toks Vyriausiojo Tribunolo sprendimas yra kvestionuotinas, nes neatitiko teisinio reguliavimo ir minėtoje nuostatoje eksplicitiškai nurodytos sąlygos, sprendžiant dėl naujojo parduotuvės savininko mokesčių prievolių.

²³ Vyriausiojo Tribunolo visuotinis susirinkimas. 1934-10-25 nutarimas Nr. 57. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

²⁴ Pagal Civilinės teisenos įstatymo 973 str. į šį sąrašą pateko kasdien dėvimi drabužiai pagal skirtingą metų laiką, būtini uniformos drabužiai, skalbiniai ir kasdienio naudojimo indai, patalynė ir lovos, namuose buvęs maistas ir malkos, kiek jų reikėjo namams išlaikyti vieną mėnesį, šventųjų paveikslai (kurie neturėjo nei „apdarų“ (išties keistas reikalavimas), nei brangių papuošalų), skolininkui priklausę raštai, išskyrus skolos prievolių raštus, akcijas, obligacijas ir panašius į juos procentinius lakštus, nekilnojamojo turto priklausiniai, kilnojamojo žemės savininkų turtas, kuris buvo būtinas žemės ūkio inventoriui; kasdienio naudojimo knygos, instrumentai ir įrankiai (pabūklai), kurie buvo reikalingi skolininkui jo profesijai, amatui ar verslui, ir kita.

²⁵ Vyriausiasis Tribunolas. 1936-04-17/24 sprendimas Oskaro Trejaus byloje, Nr. 328. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

²⁶ Vyriausiasis Tribunolas. 1929-01-10 sprendimas Garšono Zilbermano byloje, Nr. 19. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1929 metų Civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1931, p. 7–8.

Tešiant priverstinio mokesčių išieškojimo procedūros teisinio reguliavimo analizę, reikėtų paminėti, kad išimtiniais atvejais, kai skolininko ūkis buvo nukentėjęs dėl nenumatytų aplinkybių, tokių kaip antai gaisras, šeiminingo mirtis ar ligos, mokesčių inspektorius galėjo sulaikyti aprašytojo kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pardavimą ir mokesčio sumažinimo ar išdėstymo keliems terminams klausimą pavesti spręsti komisijai. Apie tokį pardavimo sulaikymą mokesčių inspektorius turėjo informuoti policiją. Negavusi šio pranešimo, policija privalėjo parduoti aprašytąjį turtą ir, atskaičiusi visas savo išlaidas, sumokėti mokesčio nepriemokas ir baudą į valstybės iždinę. Likusius nuo pardavimo pinigus, jeigu jų būtų, policija turėjo grąžinti mokesčių mokėtojui, įteikti jam valstybės iždinės kvitą. Baigusi išieškojimą arba nustačiusi, kad skolininkas neturėjo turto / jo neužteko mokestinei nepriemokai ir baudai padengti, policija turėjo pranešti apie tai mokesčių inspektoriumi (23 p.). Šiuo atveju mokesčių inspektorius turėjo nuspręsti: pripažinti skolą beviltiška ir panaikinti ją ar pavesti aprašyti kitą skolininko turtą, jeigu toks būtų surastas (24 p.). Mokesčių inspektorius taip pat turėjo vesti visų priverstinių mokesčių išieškojimo atvejų sąrašus ir informaciją apie juos teikti Ministerijai (25 p.). Nepavykus išieškoti mokestinių nepriemokų bendrąja (administracine) tvarka, galėjo būti inicijuotas teismo procesas. Tokiu atveju priverstinis mokestinės nepriemokos išieškojimas iš valstybės išdo skolininkų turto buvo vykdomas Civilinės teisenos įstatymo²⁷ nustatyta tvarka.

Sprendžiant iš Vyriausiojo Tribunolo praktikos, mokesčių mokėtojams ir jų atstovams dažnai kildavo neaiškumų dėl mokestinių ginčų, kilusių priverstinai išieškant mokesčius bendrąja (administracine) tvarka, teisingumo. Atitinkamai 1934-10-25 nutarime²⁸ Vyriausiojo Tribunolo visuotinis susirinkimas išaiškino, kad teismui nėra skųstini administracijos organų (mokesčių inspektorių, policijos) veiksmai, įskaitant tuos atvejus, kai pagal įstatymą yra išieškomas, aprašomas ir parduodamas iš varžytynių ūkininkų inventorių, neatsižvelgiant į neleidžiamą parduoti ūkiui reikalingų kilnojamojo turto reikmenų sąrašą. Anot Vyriausiojo Tribunolo visuotinio susirinkimo, taip yra todėl, kad pagal Civilinės teisenos įstatymo 1 straipsnio pastabą administracijos organų reikalavimai, kuriuos įstatymas laiko neginčijamais, nepriklauso teismų kompetencijai. Taisyklės apie išieškojimą neginčijamose išdo bylose 1 straipsnyje (*Įstatymų Rinkinys*, XVI t. II d.) nustatyta, kad valstybės mokesčiai išieškomi neleidžiant jokių ginčų, o dėl išieškančių tuos mokesčius valdininkų neteisėtų veiksmų leidžiami tik skundai, kurie sprendžiami atitinkamų administracijos organų, bet ne teismų. Pagal Civilinės teisenos įstatymo 2 straipsnį leidžiama nukentėjusiems dėl administracijos organų veiksmų pareikšti teisme ieškinį jų pažeistoms, įstatymo nustatytoms teisėms atkurti; toks ieškinys nesustabdo administracijos organų veiksmų, iki bus priimtas teismo sprendimas. Tokios pat pozicijos Vyriausiasis Tribunolas laikėsi ir anksčiau priimtuose sprendimuose Vilkaviškio Žydų Liaudies Banko byloje²⁹ (ginčas kilo dėl pelno mokesčio, kurį mokesčių inspektorius siekė išieškoti, o Žydų Liaudies Bankas siekė nukreipti šį reikalavimą į kitą asmenį), Chajos Gordonienės byloje³⁰ (ginčas kilo dėl pinigų išieškojimo vadovaujantis mokesčių inspektoriaus raštu), Jono Fišerio byloje³¹ (ginčas kilo dėl akcizo mokesčių išieškojimo už spirito varymą) ir Berelio Šatensteino byloje³² (ginčas kilo dėl policijos pareigūno turto

²⁷ Civilinės teisenos įstatymas su visais pakeitimais ir papildymais. *Vyriausybės žinios*, 1938.

²⁸ Vyriausiojo Tribunolo visuotinis susirinkimas. 1934-10-25 nutarimas nr. 57. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

²⁹ Vyriausiasis Tribunolas. 1930-05-14 sprendimas Vilkaviškio Žydų Liaudies Banko byloje, Nr. 495. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 102.

³⁰ Vyriausiasis Tribunolas. 1930-02-14 sprendimas Chajos Gordonienės byloje, Nr. 193. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 44–45.

³¹ Vyriausiasis Tribunolas. 1931-02-30 sprendimas Jono Fišerio byloje, Nr. 235. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

³² Vyriausiasis Tribunolas. 1933-10-23 sprendimas Berelio Šatensteino byloje, Nr. 40. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

aprašymo veiksmų, susijusių su mokesčių išieškojimu savivaldybei, kai atsakovas nepristatė kvito, kad mokesčiai sumokėti, dėl to įvyko turto aprašymas).

Taigi Vyriausiasis Tribunolas plėtojo pakankamai nuoseklią praktiką dėl ginčų, kilusių priverstinai išieškant mokesčius bendrąja (administracine) tvarka, nepriskyrimo teismų kompetencijai, atsižvelgiant į atitinkamas teisės aktų nuostatas. Todėl kvestionuoti būtų galima nebent minėtą teisinį reguliavimą, leidusį mokesčių mokėtojams teikti skundus iš esmės tik toms pačioms valstybės institucijoms, kurių pareigūnai nesilaikė procedūrinių mokesčių išieškojimo nuostatų. Kitaip tariant, tarpukario Lietuvoje nebuvo ikiteisminės mokesčių ginčų sprendimo procedūros, nebuvo netgi mokesčių ir nemokesčių ginčų skirstymo, mokesčių mokėtojai galėjo teikti skundus dėl mokesčių inspektorius sprendimų išieškoti mokesčines nepriemokas ir baudas šiuos sprendimus priėmusiems mokesčių inspektoriams, jų pirmininkaujamos komisijoms arba Ministrui, atitinkamai kitų dalyvių veiksmus, išieškant mokesčius priverstine tvarka, mokesčių mokėtojai taip pat galėjo skusti tik mokesčių inspektoriumi. Objektivių kriterijų, kurie leistų atskirti „neteisėtus mokesčius išieškančių valdininkų veiksmus“ nuo „administracijos organų veiksmų, kuriais pažeistos įstatymo nustatytos teisės“ Vyriausiojo Tribunolo praktikoje nebuvo. Neaiškumų šiuo klausimu kildavo ir teismams. Pavyzdžiui, Juozo Antanaičio byloje³³ policijos pareigūnai neteisėtai aprašė skolininko kilnojamąjį turtą, tačiau tai išaiškėjo tik tada, kai Panevėžio apygardos teismas neteisėtai interpretavo Civilinės teisenos įstatymo nuostatas ir, nors turėjo iš karto atmesti ieškinį kaip nenagrinėtiną teisme, nagrinėjo bylą iš esmės ir vėliau ją nutraukė, tokiu būdu nesilaikydamas procesinių nuostatų.

Apibendrintai vertinant Vyriausiojo Tribunolo praktiką priverstinio mokesčių išieškojimo srityje, galima teigti, kad teismams turėjo būti teisingi ginčai dėl neteisėtų mokesčius išieškančių valdininkų veiksmų ypač todėl, kad, to neįvertinus, iš esmės vienintelis objektyvus mokesčių inspektorius ir kitų dalyvių, dalyvavusių išieškant mokesčius priverstine tvarka, veiksmų ir sprendimų vertinimo šaltinis buvo Ministras. Tačiau vargu ar protinga buvo tik Ministrui priskirti tokią funkciją. Atsižvelgiant į šias priežastis, galima daryti išvadą, kad tarpukario Lietuvos teisinis reguliavimas pernelyg apribojo mokesčių mokėtojų galimybę skusti mokesčių inspektorius veiksmus priverstinio mokesčių išieškojimo srityje, todėl jį reikėjo tobulinti.

Minėtoje Juozo Antanaičio byloje Vyriausiasis Tribunolas taip pat pasisakė, kad, iškėlęs bylą Mokesčių departamentui, kuriam atstovavo konkretus mokesčių inspektorius, ieškovas kartu pripažino jį Mokesčių departamento teisėtu atstovu ir nebegalėjo kvestionuoti jo procesinio statuso dėl įgaliojimo stokos. Tačiau kaip tokiu atveju teismas galėjo įsitikinti, kad į teismą prisistatęs asmuo, kuris šioje byloje dar kartu pateikė bylai svarbius dokumentus, buvo minėtas mokesčių inspektorius, jeigu jis nepateikė įgaliojimo ar kito dokumento, patvirtinančio jo statusą, tokiu būdu nesilaikydamas procesinių normų? Tokia formuota Vyriausiojo Tribunolo praktika leidžia suprasti, kad Vyriausiasis Tribunolas turėjo tendenciją atvejus, tokius kaip šis, kai mokesčių inspektorius nesilaikė procesinių normų reikalavimų, vertinti pernelyg atlaidžiai. Dėl šios priežasties galima daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojams buvo sudėtinga apginti savo teises tarpukario Lietuvos teismuose priverstinio mokesčių išieškojimo srityje, net ir esant akivaizdiems viešosios valdžios atstovų procesinių pareigų nesilaikymo atvejams. Todėl Vyriausiojo Tribunolo formuota pozicija, įtvirtinusi tokią praktiką, yra kvestionuotina.

³³ Vyriausiasis Tribunolas. 1928-03-27 sprendimas Juozo Antanaičio byloje, Nr. 237. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1928 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1931, p. 91–92.

Išvados

1. Atlikta analizė parodė, kad tarpukario Lietuvoje trūko detalesnio mokesčių sumokėjimo ir surinkimo poįstatyminio reguliavimo, atitinkamai iki atskirų Teisingumo ministro pavedimų valstybės įstaigos rinko ir toliau skirstė mokesčius neorganizuotai, t. y. taikė skirtingą tvarką, ir tokiu būdu galėjo klaidinti mokesčių mokėtojus.
2. Mokesčių sumokėjimo ir surinkimo procedūros tvarka, nepaisant teisės aktuose įtvirtintų saugiklių, negalėjo užkirsti kelio mokesčių inspektoriams piktnaudžiauti tarnybine padėtimi. Ši rizika galėjo būti sumažinta suteikus apskričių mokesčių komisijoms platesnius įgaliojimus, vertinant mokesčių inspektorių sprendimus ir veiklą. Tačiau tarpukario Lietuvos įstatymų leidėjas šios ar kitos alternatyvos praktikoje neįgyvendino, todėl teisinis reguliavimas, nustatęs mokesčių inspektorių įgaliojimus mokesčių sumokėjimo ir surinkimo srityje, išliko tobulintinas.
3. Tarpukario Lietuvos teisinis reguliavimas pernelyg apribojo mokesčių mokėtojų galimybę skųsti mokesčių inspektorių veiksmus priverstinio mokesčių išieškojimo srityje, todėl jį reikėjo tobulinti. Ši problema galėjo būti išspręsta pakeitus teisinį reguliavimą tokiu būdu, kad ginčai dėl neteisėtų mokesčių išieškančių viešosios valdžios atstovų veiksmų būtų buvę teismingi teismams.
4. Vyriausiojo Tribunolo praktika, kai viešosios valdžios atstovų procesinių pareigų nesilaikymo atvejai buvo vertinami atlaidžiai, yra kvestionuotina, nes nepagrįstai apsunokino mokesčių mokėtojų galimybes ginti savo teises tarpukario Lietuvos teismuose priverstinio mokesčių išieškojimo srityje.

LITERATŪRA

Istoriniai teisės aktai

1. Lietuvos ir Vokietijos prekybos sutartis. *Vyriausybės žinios*, 1924, nr. 173-1196.
2. Prekybos sutartis, sudaryta Lietuvos ir Anglijos notų pasikeitimo būdu. *Vyriausybės žinios*, 1926, nr. 231-1497.
3. Prekybos ir laivininkystės sutartis tarp Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Valstybės. *Vyriausybės žinios*, 1929, nr. 295-1951.
4. Lietuvos ir Japonijos prekybos ir jūrininkystės sutartis. *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 371-2537.
5. Lietuvos ir Brazilijos prekybos susitarimas. *Vyriausybės žinios*, 1933, nr. 406-2808.
6. Prekybos sutartis tarp Lietuvos ir Latvijos. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 433-3015.
7. Prekybos Konvencija tarp Lietuvos ir Estijos. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 443-3101.
8. Įstatymas apie Valstybės mokesčių imamąją tvarką. *Laikinosios Vyriausybės žinios*, 1919, nr. 17.
9. Prekybos, pramonės, kredito ir amato pelno mokesčio įstatymas. *Vyriausybės žinios*, 1925, nr. 184-1250.
10. Laikinieji akcizo mokesčių įstatai. *Laikinosios Vyriausybės žinios*, 1919, nr. 10.
11. Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Latvijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 365-2491.
12. Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Islandijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 366-2501.
13. Finansų ministro įsakymas dėl verslo mokesčių ėmimo iš Estijos piliečių keliaujamų įsakytinių (komivojažerių). *Vyriausybės žinios*, 1931, nr. 366-2502.
14. Finansų ministro įsakymas dėl Anglijos prekybinių keliautojų (komivojažerių) verslo ir darbo pajamų mokesčių srityje laikymo didžiausio palankumo kraštų prekybiniais keliautojais. *Vyriausybės žinios*, 1934, nr. 435-3040.
15. Teisingumo ministro 1928 m. kovo mėn. pavedimas Nr. 79. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1924–1933 metų visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys su Teisingumo Ministerijos aplinkraščiais ir dalykine rodykle*. Sudarytojas J. Byla. Kaunas: Karvelio ir Rinkevičiaus knygynas, 1933.

16. Teisingumo ministro 1930-12-23 pavedimas Nr. 103. Iš Vyriausiojo Tribunolo 1924-1933 metų visuotinių susirinkimų nutarimų rinkinys su Teisingumo Ministerijos aplinkraščiais ir dalykine rodykle. Neoficialus leidimas. Sudarytojas J. Byla. Kaunas: Karvelio ir Rinkevičiaus knygynas, 1933.

Mokslinė literatūra

17. ČERNIAUSKAS, N. *Nedarbas Lietuvoje 1918–1940 metais*: daktaro disertacija. Humanitariniai mokslai, istorija (05 H). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2014.

18. JUKNELIENĖ, D. *Lietuvos mokesčių sistemos raida*: magistrantūros studijų baigiamasis darbas. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: Akademija, 2005.

19. JUKNELIENĖ, D. Lietuvos mokesčių sistemos raida. *Jaunųjų mokslininkų darbai*, 2005, nr. I (5).

20. KASPERAVIČIŪTĖ, V. *Lietuvos Respublikos emigracijos politika 1918–1940 m.*: daktaro disertacija. Humanitariniai mokslai, istorija (05 H). Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, Lietuvos istorijos institutas, 2011.

21. LIETUVOS TEISININKŲ DRAUGIJA. *Valstybės Tarybos nuomonės teisės klausimais. 1929–1937*. Kaunas: Spindulio bendrovės spaustuvė, 1937.

22. MEIDŪNAS, V. Mokesčių kilmė ir istorinė raida. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 1997, Nr. 10.

23. TEISININKŲ BŪRELIS. *Praktiškas vadovėlis įvairių bylų raštams rašyti*. Kaunas, 1933.

24. Lietuvių enciklopedija: devynioliktas tomas: Mintis – Naronowicz [interaktyvus]. Redagavo J. Puzinas. Bostonas: Lietuvių Enciklopedijos Leidykla, 1959, p. 111 [žiūrėta 2017-04-05.]. Prieiga per internetą: <<http://lituapedija.net/Puslapis:LE19.djvu/111>>.

Vyriausiojo Tribunolo praktika

25. Vyriausiojo Tribunolo visuotinis susirinkimas. *1934-10-25 nutarimas Nr. 57*. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

26. Vyriausiasis Tribunalas. *1930-01-24 sprendimas Akcinės bendrovės „Agaras“ byloje, Nr. 101*. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 26–27.

27. Vyriausiasis Tribunalas. *1930-05-14 sprendimas Vilkaviškio Žydų Liaudies Banko byloje, Nr. 495*. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 102.

28. Vyriausiasis Tribunalas. *1930-02-14 sprendimas Chajos Gordonienės byloje, Nr. 193*. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1930 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1932, p. 44–45.

29. Vyriausiasis Tribunalas. *1931-02-30 sprendimas Jono Fišerio byloje, Nr. 235*. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

30. Vyriausiasis Tribunalas. *1933-10-23 sprendimas Berelio Šatensteino byloje, Nr. 40*. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

31. Vyriausiasis Tribunalas. *1928-03-27 sprendimas Juozo Antanaičio byloje, Nr. 237*. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1928 metų civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1931, p. 91–92.

32. Vyriausiasis Tribunalas. *1929-01-10 sprendimas Garšono Zilbermano byloje, Nr. 19*. Iš *Vyriausiojo Tribunolo 1929 metų Civilinių kasacinių bylų sprendimų rinkinys*. Sudarytojai Z. Toliušis ir V. Požela. Kaunas, 1931, p. 7–8.

33. Vyriausiasis Tribunalas. *1936-04-17/24 sprendimas Oskaro Trejaus byloje, Nr. 328*. Iš *Civilinės teisenos įstatymas. Su visais pakeitimais ir papildymais. Vyriausybės žinios*, 1938.

Kiti šaltiniai

34. 1921-02-22 I sesijos 65-asis posėdis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-04-01.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter_archyvas/dokpaieska_arch.showdoc_l?p_id=113614&p_tr2=2>.

35. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinis tinklalapis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-04-02.]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/apie-ministerija/istorija/1918-1940-m>>.

36. Mokesčių sistema [interaktyvus]. Media PRO žinios ir informacija visomis temomis [žiūrėta 2016-11-27.]. Prieiga per internetą: <<http://mediapro.lt/mokesciu-sistema-2/>>.

37. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos internetinis tinklalapis [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-28.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vmi-istorija>>.

THE RIGHTS AND OBLIGATIONS OF THE PARTICIPATORS OF THE TAX PAYING, TAX COLLECTING AND FORCED TAX COLLECTING PROCEDURES APPLIED IN THE INTERWAR LITHUANIA

Indra Burneikaitė

S u m m a r y

The performed analysis shows that there was a lack of more detailed statutory legal regulation in the interwar Lithuania determined in the area of tax paying and tax collecting. Therefore, *taxpayers* could be misled by state institutions that applied different procedures for collecting taxes. Provided that the regulation of tax paying and tax collecting procedures could not prevent tax inspectors from abuse of authority, it was subject to improve.

The legal regulation of the interwar Lithuania restricted the possibility of *taxpayers* to appeal against actions of tax inspectors in the area of forced tax collecting more than it should. The main reason that caused this problem was the fact that disputes over illegal acts of officers of state authorities, who carried out the forced tax collecting procedure, could not be taken to the courts. Considering this, legal regulation in this area was subject to improve as well.

In the practice of the Lithuanian Supreme Tribunal, the cases where officers of state authorities failed to fulfill their procedural obligations in the court were treated indulgently, consequently, unnecessarily complicating the possibilities of *taxpayers* to defend their rights in the courts of the interwar Lithuania in the area of forced tax collecting.

Įteikta 2017 m. balandžio 11 d.

Priimta publikuoti 2017 m. gegužės 31 d.