

# MOKESČIAI DEMOKRATINĖJE VALSTYBĖJE

## Gediminas Užubalis

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto  
Teisės filosofijos ir istorijos katedros doktorantas  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius  
Tel. + 370 612 12 219  
El. paštas: Gediminas.uzubalis@gmail.com

*Šiame straipsnyje siekiama atskleisti mokesčių vaidmens ypatumą demokratinėje valstybėje, parodyti, kad mokesčių pareiga demokratinėje valstybėje gali būti suprantama kaip sukurianti atitinkamas teises. Tai atliekama atskleidžiant mokesčių socialinę paskirtį demokratinėje visuomenėje, pareigos mokėti mokesčius kilmę ir vykdant ją susikuriamas teises.*

*This research is aimed to reveal the peculiarities of the democratic taxes role. The topic is approached with the aim to expose the obligation to pay taxes in democratic society as creating adequate rights. This is done by revealing social mission of taxes in democratic society, origins of obligations to pay taxes and rights acquired by exercise of this obligation.*

## Įvadas

Žmogus iš prigimties yra sociali būtybė<sup>1</sup>. Tam, kad apgintų save, išreikštų save ir gyventų visavertį gyvenimą, žmonės jungiasi įvairias santalkas<sup>2</sup>. Tik taip žmonės užtikrina savo fizinį saugumą, kultūriškai vienas kitą papildo, sustiprina. Jau pats pagrindinis pirmojo lygio žmogaus poreikis – saugumas – verčia žmones jungtis į organizacijas, kurti kolektyvines savo poreikių ir interesų įgyvendinimo priemones<sup>3</sup>.

Šitaip sukuriama valstybė kaip aukščiausio lygio organizacija minėtiems tikslams siekti. Vienintelė demokratinės valstybės, kaip piliečių poreikių tenkinimo organizacijos, paskirtis veikti visų savo piliečių gerovės interesais, kitaip tariant, bendroji gerovė<sup>4</sup>. Kad valstybė pajėgtų atitinka-

---

objektyviai pasireiškia kuriant organizacijas. E. Spruogis išskiria tris pagrindinius termino „organizacija“ aspektus: 1) institucija arba jų visuma; 2) organizavimas kaip konkreti veikla; 3) atskirų dalių sujungimo į visumą būdas [24, p. 70–73]. F. A. V. Hayekas terminą „organizacija“ sieja išimtinai su tikslingai surinkta tvarka, *taxis*. [15, p. 83–86].

<sup>4</sup> Bendrosios gerovės sąvoka pasiekia mus nuo Antikos laikų (Platono ir Aristotelio). Vėliau, Prancūzijos demokratijos klasikai (Montesquieu ir Rousseau), postulodami demokratijos principus, kalbėdami apie valstybės paskirtį, vartojo terminą *Voluntée general*. Racionalistinė filosofija bendrosios gerovės siekimą pripažįsta vertybiniu elementu, kitais žodžiais tariant, teisė

<sup>1</sup> *Homo sapiens* visada ir tokiu pat mastu yra *homo socius* [8, p. 72].

<sup>2</sup> Čia pavartotas terminas „santalka“, nes jis bendriausiai apibūdina žmonių formuojamus kolektyvus. Lietuvių kalbos žodyne viena iš santalkos reikšmių yra žmonių kolektyvas, tam tikra grupė. Santalkoje viešpatuoja sutelktinis darbas ir sutelktinė atsakomybė [30].

<sup>3</sup> Tikslingas, kryptingas žmonių organizavimasis

mai elgtis, ji pirma turi egzistuoti ir būti pajėgti vykdyti jai keliamas užduotis. Šias galias valstybei suteikia piliečiai prisiimdami mokesčių mokėjimo pareigą. Todėl visais laikais, kai egzistavo valstybė, buvo žinomi ir mokesčiai. Juos mokėjo ne tik senovės graikai, bet ir šumerai [25, p. 9]. Iš tiesų terminas „mokestis“ (angl. *tax*, ital. *imposta*, isp. *impuestos*, pranc. *impôt*) yra senas, tačiau mokesčiai kaip socialinis instrumentas išreiškia būdus, kuriais visuomenė sprendžia socialines problemas, ir jų vaidmuo skirtinguose žmonijos raidos etapuose (vergovinėje, feodalinėje, demokratinėje santvarkose) skirtingas – vienos santvarkose pareiga mokėti mokesčius išreiškia pavergimą, kitais – išsilaisvinimą, valstybės gebėjimą realiai tarnauti savo piliečiams. Galima daryti prielaidą, kad demokratinėje valstybėje piliečiai yra pagrindinis valstybės išteklius – kultūrinis ir socialinis jų aktyvumas sukuria ir išlaiko valstybę. Piliečių mokamus mokesčius, kaip nuosavybės perdavimą bendrajai gerovei kurti, galima teigti esant pagrindiniu demokratinės valstybės materialiniu poreikiu ir demokratinės valstybės materialiniu pagrindu<sup>5</sup>. Šiuolaikinė mokesčių sistema, susidedanti iš pagrindinių tiesioginių (pajamų, pelno, kapitalo prieaugio, nekilnojamojo turto, kt.) ir netiesioginių (pridėtinės vertės, akcizų, kt.) mokesčių Vakarų demokratinėse valstybėse susiformavo po Antrojo pasaulinio karo. Akiivaizdu, kad mokesčiai, kartu ir finansinis instrumentas, galėjo vystytis tik vystantis ekonominiams santykiams – kol nėra pi-

ir valstybė turi racionalų pagrindą, kurio siekiama ir tas pagrindas yra bendroji gerovė.

<sup>5</sup> J. Schumpeteris šiuolaikinę valstybę laiko jos pačios fiskalinių poreikių kūrinium. Jis teigia, kad be finansinio poreikio šiuolaikinės valstybės susikūrimo poreikis nebūtų susiformavęs [21, p. 197].

nigų, mokestis galėjo būti tik natūrinis, kol nėra pajamų apskaitos – negali būti ir pajamų ar pelno mokesčio ir pan., tačiau ar mokesčių raidą nulėmė tik ekonomikos raida, ar ir visuomeninė santvarka, ar demokratinėje valstybėje mokesčių vaidmuo įgyja naujų savybių – tokie klausimai svarbūs vertinant mokesčių vaidmenį teisiniu požiūriu. Kadangi mokesčiai yra viena iš sunkiausių pareigų, kurias pilietis turi vykdyti nesitikėdamas gauti už tai ką nors, kas priklausytų išskirtinai tik jam vienam, kyla klausimas, iš kur kyla piliečiui mokesčių mokėjimo pareiga ir kokias teises ji jam sukuria, nes demokratinėje visuomenėje kiekvienas pareigos vykdymas turi sukurti tam tikras subjektines teises. Taigi mokesčiai vis dar atrodo mažai tirti teisių ir pareigų vienovės požiūriu. Šis tyrimas yra bandymas atskleisti mokesčių vaidmens specifiką demokratinėje valstybėje parodant žmogaus poreikio kurti valstybę kaip teisių užtikrinimo priemonę ir mokesčių kaip pagrindinės valstybės išlaikymo priemonės ir teisinės pareigos bei valstybės funkcijų kaip žmogaus poreikių tenkinimo ryšius, taip formuojant loginę vertybinę grandinę: **Žmogus**→**valstybė**→**mokesčiai**→**žmogus** (žmonių poreikiai sukuria valstybę, kuriai išlaikyti reikalingi mokesčiai, mokesčiais sukuriamą valstybę grįžtamuju būdu tarnauja žmonėms).

Šio straipsnio tikslas – atskleisti mokesčių vaidmens specifiką demokratinėje valstybėje teisiniu teisių ir pareigų vienovės požiūriu, aptarti mokesčius kaip valstybės išteklių kaupimo priemonę, kaip pilietiškumo išraišką ir teisinę pareigą.

Mokesčiai teisinės pareigos turinio ir jo specifiškumo demokratinėje valstybėje požiūriu iš esmės nėra aptarti Lietuvos teisinėje doktrinoje. Susijusi problematika

nagrinėjama B. Sudavičiaus straipsnyje „Mokesčiai kaip teisės kategorija“ [27], kuriame atskleisti požymiai, apibūdinantys mokesčius kaip teisinę kategoriją ir leidžiantys atskirti mokesčius nuo kitų valstybės pajamų. Problematikos tyrimai tiek, kiek susiję su demokratijos ir valstybės paskirties paieškomis, savo šaknimis driekiasi į antiką. Vėliau, švietimo epochos autoriai (pvz., Bodin [10, p. 44; 45], Grotius [10, p. 51], Hobbes [18, p. 195, p. 339], Montesquieu [20, p. 219–235], Smith [23], kt.) savo darbuose jau palietė ir mokesčių pareigos klausimus valstybės kaip organizacijos kontekste. Tyrimui naudojamą literatūrą ir duomenis galima suskirstyti į keturias grupes: bendrosios valstybės ir teisės teorijos, politinės filosofijos, apmokestinimo ir viešųjų finansų teorijos, įvairių valstybių ir laikotarpių empiriniai finansų ir teisinio reguliavimo duomenys.

## 1. Mokesčiai kaip valstybės išteklių kaupimo priemonė

### 1.1. Būtinasis piliečių dalyvavimas mokesčiais išlaikant demokratine valstybę

#### 1.1.1. Senovės Romos demokratija gyvavo tol, kol mokėti mokesčius buvo piliečių pareiga

Teigiama, kad romėnai buvo pirmieji, kurie apsimokestino tiesioginiais mokesčiais [29, p. 18], kurie vadinti *tributum*<sup>6</sup>. Anksčiau jame Senovės Romos respublikos laikotarpyje piliečio pareiga buvo dalyvauti

<sup>6</sup> *Tributum* lotyniškai reiškia mokestį. Nors Romoje, be tiesioginių mokesčių, galiojo ir muitai bei pardavimo (apyvartos) mokesčiai, *tributum* vadinti tik tiesioginiai mokesčiai, kuriuos mokėjo piliečiai pagal jų turimo apmokestinamo turto vertę (*capita*) [19, p. 235–236].

kare ir mokėti mokesčius (pareiga mokėti mokesčius išliko iki 163 m. pr. Kr.), o su šia pareiga buvo susieta balsavimo teisė<sup>7</sup>, t. y. romėniškojoje respublikos tradicijoje buvo išreikštas dalyvavimo valdant valstybę ir pareigų abipusiškumas kaip teisės ir pareigos vienovė. Demokratijos ir mokesčių ryšio paieškos baigėsi kartu su respublikos laikotarpiu, per kurį pasiekti karo laimėjimai leido perkelti Romos piliečių mokesčių pareigą romėnų nukariautoms (*praedae*) tautoms, kurios turėjo mokėti *praedae tributaria*<sup>8</sup>, t. y. tai, ką iki tol darė patys romėnai. Užkariavimai sudarė prielaidas bandymui atskirti teises nuo pareigų: savo pareigą mokėti mokesčius perkelti nukariautoms tautoms; Romos piliečiai atsisakė tiesiogiai dalyvauti išlaikant savo valstybę. Nors vėliau, imperijos saulėlydyje, spaudžiant finansiniam deficitui, buvo bandoma apmokestinti tiesioginiais mokesčiais ir Romos piliečius, bet piliečiai jau nebuvo pasirengę atlikti šios pareigos. Įprotis gyventi kitų sąskaita virto įgūdžiu vengti pareigų savo pačių valstybei<sup>9</sup>. Kaip

<sup>7</sup> Palankias sąlygas įvesti tiesioginius mokesčius sudarė piliečių skirstymas į turtines grupes pagal cenzus (*census*), kurie įvesti pirmiausia kariniais tikslais – išmatuoti piliečio turtingumą prisidėti prie gynybos [34]. Priklausomai nuo turtingumo kategorijos piliečiui buvo priskiriamas atitinkamas karinis vaidmuo (raitelis, pėstininkas ir kt.). Kita vertus, balsuojant centurijų susirinkime (*comitia centuriata*) aukštesnė turtingumo kategorija suteikė didesnę balso reikšmę [29], [14].

<sup>8</sup> *Praedae tributaria* lotyniškai reiškia grobio mokesčius ir buvo renkami provincijose [14, p. 2–4]. Provincijoms taikyti tiesioginiai mokesčiai skirstyti į *tributum soli* (žemės mokestį) ir *tributum capitis* (asmeninį mokestį, kuriam apskaičiuoti taip pat naudoti cenzai, išskyrus Egiptą, kuriame šis mokestis buvo renkamas kaip pagalvės mokestis [31].

<sup>9</sup> Politika iš esmės buvo monopolizuota elito, o siekiant sušvelninti įtampą dėl politikos uzurpavimo paprastiems piliečiams garantuojamas tam tikras pragyvenimo lygis (kariuomenės veteranams buvo mokamos pensijos, po Grakchų reformų taikomos įvairios socialinės paramos priemonės neturtingiesiems), taigi elitas

teigė Ch. Montesquieu, romėnai (žiūrint jų vertybių požiūriu) nugalėjo visus, bet imperija žlugo iš vidaus. Romėnų atsisakymą pareigos mokėti mokesčius galima laikyti iliustratyviu pavyzdžiu kaip pareigos atsisakymas laipsniškai virto teisių į valstybę atsisakymu, o galiausiai – ir pačios valstybės.

### 1.1.2. Išlaikyti feodalinę valstybę nebuvo piliečio pareiga

Feodalinė santvarka rėmėsi „patrimonializacija“, išskirtinio statuso asmeniui suteikimu pagal kilmę, luomo teisiniu uždarumu. Visa politinė sandara rėmėsi vasaliteto santykiais, t. y. dalis valstybės valdymo ir gynybos funkcijų buvo priskirta kilmingųjų luomui, kuris tai atlikdavo savo sąskaita. A. Smithas „Tautų turtuose“ rašo, kad senosiose Europos monarchijose socialinė sistema buvo orientuota į karo poreikius ir feodalinė pozicija, kurią užtikrindavo valdovas, buvo susieta su pareiga kariauti, o taikos metu valdovo pilių ir kariuomenės, kuri taikos metu galėjo būti ir nedidelė, išlaikymas tekdavo pačiam valdovui (dažniausiai iš žemių nuomos) [23]. Toks vasalo lojalumas valdovui, mūsų laikų požiūriu vertinant, iš dalies galėjo reikšti „apsimokestinimą“, nes pasireiškė pareigų atlikimu (pareiga kariauti), tačiau toks vertinimas būtų teisingas tiek, kiek galėtume skirti feodalo viešuosius interesus ir privačius. O feodalinėje santvarkoje feodalo padėtis buvo susieta su pačiu asmeniu, t. y. nebuvo skirtumo tarp feodalo privačių interesų ir viešųjų interesų – valdovas suteikdavo ir palaikydavo feodalo padėtį visuomenėje už jo asmeninį lojalumą valdovui. Pajamos

---

savęs apmokestini nenorėjo, o kitai daliai piliečių valstybė buvo svarbi tik kaip išmokų mokėtoja.

iš feodo tekdavo pačiam feodalui kaip asmeniui, o ne jo valdovui, neatskiriant, kurie poreikiai yra tenkinami – privatūs ar susiję su vasalo pareigų atlikimu. Be to, ir vasalo pareigų atlikimas rėmėsi asmeniniu lojalumu. Iš esmės nebuvo skiriama žemės renta kaip mokestis ar kaip nuoma (feodalai dažnai savavališkai nustatydavo rentą [25, p. 11]). Be žemės rentos, buvo apmokestinami įvairiausi objektai – barzdos nešiojimas, druska, pervažiavimas per tarpeklių, plaukimas upe ir pan., taip pat uždedamos natūrinės prievolės. Toks „apmokestinimas“ dažnai rėmėsi subjektyviu ir atsitiktiniu pasirinkimu, dažnai neilgam laikui, neplanuojant (*ad hoc*), labiausiai įvertinant galėjimą surinkti, o ne mokėtojo pajėgumą. Prie šių „mokesčių“ prisidėdavo dar „regalijos“<sup>10</sup>, duoklės nukariautiesiems, kurios taip pat nebuvo išskiriamos iš kitų valstybės pajamų<sup>11</sup>. Feodalinėje visuomenėje mokestis siejosi su valios primetimu, prievarta, nes ir pati santvarka rėmėsi jėgos prioritetu. Pagal to meto supratimą, laisvam žmogui mokesčių niekas negali uždėti. Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje *liberum veto* rėmėsi nuostata: *nihil de me sine me* (nieko apie mane be manęs), o tai reiškė, kad niekas negali uždėti laisvam bajorui pareigų, jei jis jų neprisiima [28, p. 185]. Bajorai ir dvasininkai nuolatinį mokesčių nemokėjo. Šią teisę bajorai „laikė vienu svarbiausiu savo aukso laisvės

---

<sup>10</sup> Regalijomis laikytos rinkliavos už monopolines paslaugas – antspaudo naudojimą, monetų kalimą, turgavietes ir pan.

<sup>11</sup> J. Bodin XVI a. išskyrė septynis svarbiausius valstybės pajamų šaltinius: 1 – pajamos iš domėnų, 2 – karo laimikių, 3 – dovanų, 4 – duoklių, 5 – prekybos pelnų, 6 – muitų, 7 – mokesčių. Mokesčiai buvo nurodytas kaip paskutinis šaltinis, t. y. jų vaidmuo tarp kitų valstybės pajamų nebuvo didelis, vertinti kaip papildomų pajamų šaltinis [10, p. 45].

požymiu ir stropiai ją saugojo [25, p. 12]. 1588 m. Statutas garantavo, kad valdovas be bajorų sutikimo negali jiems uždėti mokesčių. Vis dėlto grėsmės atveju, nenorint vykti į karą, būdavo priimami sprendimai apsidėti mokesčiais. Tai paprastai būdavo vienkartinės arba kelerius metus mokamos rinkliavos. Tokiu mokesčiu tapo 1662 m. įvestas pagalvės mokestis, kuris vėliau įgavo laisvos dovanos (*subsidium charitativium*) formą. Valdovas pajamų gaudavo iš valstybinių žemės valdų (ekonomijų) ir „regalijų“ [25, p. 12]. Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje susiklostė padėtis, kai tie, kurie turėtų būti labiausiai suinteresuoti valstybės išlaikymu – bajorai, atsisakė pareigos išlaikyti valstybę (kartu teisės į savo valstybę), o nekilmingųjų sluoksniui, kurių interesas išlaikyti valstybę buvo mažas (jie net nebuvo laikomi piliečiais), mokesčiai tapo prievole ir pagrindu dar labiau susipriešinti su valstybe<sup>12</sup>.

Apibendrinant galima teigti, kad feodalinė sistema buvo perdėm aristokratinė tuo požiūriu, kad didikai mokesčius mokėjo daugiau ar mažiau, laisvu noru, o prievartos mokesčiai beveik išimtinai užkraunami kitiems gyventojų sluoksniams [10, p. 38]. Feodalinėje pasaulėžiūroje „mokestis“ asocijavosi su pavergimu, paklusimu kito valiai, t. y. buvo tam tikru nelaisvės simboliu. Mokesčiai nebuvo pagrindinis valstybės pajamų šaltinis ir neišsiskyrė iš kitų valstybės išlaikymo išteklių – duoklių, prekybos pajamų, „regalijų“ ir kt., kurie dažnai buvo atsitiktiniai ir prievartiniai.

<sup>12</sup> Apie suinteresuotumo valstybe nykimo tendencijas Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje Statutų galiojimo laikotarpiu (nuo 1588 m. iki Lietuvos–Lenkijos valstybės žlugimo) plačiau žr. [28, p. 176–216].

### 1.1.3. Demokratinė valstybė – „mokesčių valstybė“

Liberalios permainos XVIII–XIX a. lėmė liberalių demokratinių valstybių susikūrimą Europoje ir Šiaurės Amerikoje. Pasikeitusi santvarka atvėrė politines pozicijas, suteikė galimybę dalyvauti valdant valstybę visų luomų žmonėms, bet kartu reikė atsakomybės už valstybės išlaikymą prisiėmimą. Atvira visuomenė remiasi aktyviu asmens dalyvavimu jos veikloje, taip pat kuriant jos politinę organizaciją – valstybę, taigi dalyvavimo paradigma suponuoja tai, kad demokratinė yra gyvybinga tiek, kiek žmonės prideda prie jos kūrimo. Demokratinės atviros visuomenės teikiamos galimybės reiškia ir pareigos mokesčiais išlaikyti valstybę prisiėmimą, o demokratinę valstybę pagrįstai galima vadinti mokesčiais išlaikoma valstybe. Atviroje demokratinėje visuomenėje pareiga mokėti mokesčius žmogaus socialumui suteikia formą. Pareigos mokėti mokesčius prisiėmimas reiškia, kad pripažįstama ne tik savo, bet ir aplinkinių teisė į valstybės vykdomą asmens teisių apsaugą, t. y. kiti asmenys pripažįstami lygiais teisės subjektais, skirtingai nuo feodalinės santvarkos, kurioje didikai galėjo savo nuožiūra prisidėti arba neprisidėti prie valstybės išlaikymo, t. y. kitų žmonių teisių apsauga priklausė nuo jų malonės. Išskirtinis demokratinės valstybės išlaikymo vaidmuo tenka mokesčiams kaip pagrindiniam ir iš esmės vieninteliam demokratinės valstybės išlaikymo šaltiniui<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Terminas „Mokesčių valstybė“ kilo iš J. Schumpeterio veikalų „The Crisis of the Tax State“ (1918 m.). Aišku, kitos valstybės pajamos (rinkliavos už teikiamas paslaugas, privatizavimo pajamos, pajamos už turto nuomą ir kt.) gali sudaryti tam tikrą pajamų dalį, bet tikrai nereikšmingą, kad valstybė galėtų tapti „nepriklausoma“.

#### 1.1.4. Mokesčiai kaip tarpininkas tarp privataus piliečių aktyvumo ir viešųjų poreikių

Mokesčiai gali veikti tik tokioje politinėje visuomenėje, kurioje socialinė ir ekonominė santvarka pasireiškia pasiskirstymu tarp privačios ir viešos veiklos kaip skirtingų produktų kūrimo organizavimo ir išteklių pasiskirstymo formų. Privati ekonominė veikla remiasi nuosavybės teisių įtvirtinimu ir užtikrinimu, taip pat nuosavybės perleidimais, kurių patikimumas ir sutarčių šalių veiksmų nuspėjamumas užtikrinamas sutarčių reguliavimo taisyklėmis, t. y. ši sistema turi pripažinti ir gerbti asmens laisvą valią. Galiausiai mokesčiais finansuojamos viešosios gėrybės (angl. *public goods*), kurių pati laisva rinka pateikti negali ir kurios yra būtina sąlyga, kad atsirastų laisva rinka (pavyzdžiui, ta pati nuosavybės ir jos perleidimo sandorių apsauga). Visa ši sistema veikia kaip viena visuma ir mokesčiai šioje paskirstymo sistemoje atlieka pagrindinį vaidmenį, kuris pasireiškia tarpininko tarp privačios ir viešosios veiklos vaidmeniu, nes perskirsto išteklius iš vienos kitai, taip pat yra tarpininkas tarp valstybės funkcijų ir jų įgyvendinimo. Apibendrinant galima teigti, kad mokesčiai surenkami iš privačios piliečių nuosavybės, kuri kuriama kultūriniu (ekonominiu) jų aktyvumu, todėl valstybės ištekliai kuriami piliečių kultūriniu (ekonominiu) aktyvumu, o valstybės teikiamos paslaugos grįžtamuju būdu garantuoja tokio aktyvumo galimybę ir saugumą.

---

soma“ nuo mokestinių pajamų; šiuolaikinėse demokratinėse valstybėse pajamos iš kitų nei mokesčiai šaltinių paprastai sudaro apie 5–7 procentus.

## 1.2. Mokesčių mokėjimas kaip pilietiškumo išraiška ir teisinė pareiga

### 1.2.1. Mokesčių mokėjimas – pilietiškumo išraiška

Demokratija neišvengiamai įpareigoja pilietį mokesčiais išlaikyti valstybę. Mokesčių mokėjimas yra pozityvi pareiga (reikalaujama atlikti aktyvų veiksma), tai kartu ir pilietiškumo apraiška (aktyvus dalyvavimas kuriant valstybę). Mokesčius G. W. Hegelis laikė viena iš piliečių dalyvavimo valstybės gyvenime formų. Jis tvirtino, kad pilietis (*citoyen*)<sup>14</sup> moka mokesčius ne dėl to, kad yra prievartaujamas, o todėl, kad pritaria nustatomai pareigai mokėti mokesčius ir tiems tikslams, kuriems siekti reikalingi mokesčiai [16, p. 224–225]. Kiekvienas iš mūsų kasdieniame gyvenime atsiduriame situacijose, kuriose esame tiek *citoyen*, tiek *bourgeois*. Išskirti, kurie iš mūsų yra vieni, kurie kiti – neįmanoma, nes tiek *citoyen*, tiek *bourgeois* yra vidiniai mūsų apsisprendimo ir valios formavimo elementai, kurie tarsi kovoja tarpusavyje – norime naudotis teisėmis, bet suprantame, kad siekiant bendrosios gerovės turime atlikti pareigas ir kartu apriboti save (atsisakyti dalies nuosavybės). Kaip teigė T. Hobbesas, „...visi žmonės iš prigimties turi puikius padidinauosius stiklus (tai jų aistros ir savimeilė),

---

<sup>14</sup> Iš lotyniško žodžio *civis*, G. W. Hegelis vartojo šį terminą, norėdamas pabrėžti kuriant valstybę dalyvaujantį piliečio savybes, kuriam priešpriešinama sąvoka *bürger* (vok.) arba *bourgeois* (pranc.), reiškianti individą, kuris rūpinasi asmeniniais interesais ir turi tam visas asmenines ir politines teises [16, p. 224–225]. Tuo pačiu pagrindu literatūroje kartais skiriamas respublikoniškas (atspindintis *citoyen* koncepcija) ir liberalus (atspindintis *bürger* arba *bourgeois* koncepcija) požiūris į pilietybę (pilietiškumą).

per kuriuos kiekvienas mažiausias mokes-  
tis jiems atrodo kaip didžiulė skriauda, ta-  
čiau jiems trūksta žiūronų (būtent moralės  
ir pilietiškumo), kad pamatytų tolimas ne-  
laimės, kurios jiems gresia ir kurių nega-  
lima išvengti nemokant tokių mokesčių“  
[18, p. 195].

### 1.2.2. Mokesčių mokėjimas kaip moralinė pareiga

Prisidėjimas prie bendrų reikalų visose  
santalkose remiamasi moraline pareiga  
(atrodo natūralu, kad kaimynai, tvarkyda-  
mi bendrą aplinką, jaučia pareigą prisidėti  
prie tvarkymo), tai kodėl valstybėje, kaip  
ginančioje svarbiausius žmonių interesus,  
neturėtų būti to paties. Pirmykštėse ben-  
druomenėse kiekvienas jautė savanorišką  
pareigą išlaikyti politinę ir karinę orga-  
nizaciją prisidedamas savo indėliu – arba  
nuosavybe, arba darbu, tarnyba [22, p.13].  
Buvo intuityviai jaučiama būtinybė išlaiky-  
ti organizaciją kaip vienintelę galimybę pa-  
tenkinti tam tikrus poreikius (pavyzdžiui,  
saugumą, viešąją tvarką). Taigi prisidėjimas  
prie bendrų poreikių tenkinimo buvo grin-  
džiamas moraline pareiga, bendru interesu.  
Piliečiai, dalyvaudami kuriant valstybę (tu-  
rима omenyje, kad tai nuolatinis procesas,  
valstybė nėra duotybė, o nuolatinių piliečių  
pastangų ir kūrybos pasekmė), prisiima  
pareigą mokėti mokesčius. Todėl mokes-  
čiai, kaip natūrali pareiga, pasak F. A. V.  
Hayeko jungia politines nuostatas (*thesis*)  
ir pagrindines natūralias teisingo elgesio  
(angl. *just conduct*) taisykles (*nomos*)<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> F. A. Hayekas įstatymų leidybą finansų srityje  
iš esmės priskiria „politiniams įstatymams“, teigdamas,  
kad biudžeto išlaidų nustatymas nesiremia jokiais tai-  
syklėmis (turima omeny – *nomos, aut past.*), bet išskiria  
biudžeto įplaukas, teigdamas, kad naštos paskirstymui  
galioja bendros taisyklės [15, p. 198–199].

Nors dauguma natūralių teisingo elgesio  
taisyklių yra negatyvios – paliepimai su-  
silaikyti nuo elgesio, pažeidžiančio kitų  
interesus, mokesčiai išsiskiria iš natūra-  
laus elgesio taisyklių savo pozityviu po-  
būdžiu – aktyviais veiksmais.

### 1.2.3. Mokesčiai kaip teisinė pareiga

Pirminė pilietiškumo pareiga yra dalyvau-  
ti išlaikant savo valstybę. Demokratinėje  
valstybėje tai teisinė pareiga, nes sukuria  
mokėtojui atitinkamas subjektines teises,  
garantuotas valstybės. Nors teisinė parei-  
ga mokėti mokesčius kyla iš pilietiškumo  
ir iš savanoriško apsisprendimo tai daryti  
(tiesiogiai ar per atstovus tokį sprendimą  
priima piliečiai<sup>16</sup>), mokesčius šiuolaikinėje  
valstybėje moka ne tik piliečiai, bet ir  
kiti asmenys (tiek fiziniai, tiek juridiniai  
asmenys), t. y. teisinė pareiga mokėti mo-  
kesčius nesiejama vien su pilietyste. Kai  
kurių šalių konstitucijose *expressis verbis*  
įtvirtinama ir pareiga mokėti mokesčius<sup>17</sup>,  
tačiau tose konstitucijose, kuriose ši parei-  
ga nėra tiesiogiai įrašyta (pavyzdžiui, Lie-  
tuvos Respublikos Konstitucijoje), pareiga  
mokėti mokesčius laikoma konstitucine [2]  
[3], nes mokesčių nemokėjimas paverstų  
valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis  
garantuojamos konstitucinės piliečių tei-  
sės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei  
kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus  
interesus. Kadangi ši pareiga yra teisinė,  
tai jai taikomi teisingumo kriterijai<sup>18</sup>. Tei-

<sup>16</sup> Kai kuriose šalyse, turinčiose nedidelį piliečių  
skaičių (Lichtenšteine, Islandijoje), konstitucijose mo-  
kesčiams nustatyti reikalaujama taikyti tiesioginės de-  
mokratijos procedūras – referendumus [26, p. 125–133].

<sup>17</sup> Pavyzdžiui, Ispanijos konstitucijos 31 straipsnis,  
Italijos Respublikos konstitucijos 53 straipsnis [31].

<sup>18</sup> F. A. Hayekas taip pat teigia, kad naštos pasis-  
kirstymas visuomenėje kelia teisingumo problemą [15,  
p. 199].

singumą<sup>19</sup> A. Smithas teigė esant vienu iš jo klasikiniais laikomų keturių apmokestinimo principų. Skirtingai nuo pareigos privatinėje teisėje, pareigos mokėti mokesčius apimtis nėra pasirenkama paties mokėtojo individualiai ar subjektyviai<sup>20</sup>, nes ir interesai nėra nulemti subjektyvaus pasirinkimo – nepriklauso nuo subjektyvių polinkių, skonių (G. W. Hegelio terminais kalbant – savivalės<sup>21</sup>). Kadangi siekiama bendrosios gerovės, viešojo poreikio, to-

<sup>19</sup> Dažnai taip vadinamas pirmasis A. Smitho apmokestinimo principas: „mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunamai naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje [23]. A. Smithas palygino mokesčių mokėjimą su turto valdytojų prisidėjimu prie bendrų turto naudojimo reikalų, matuojamą pagal jų to turto dalis. Jo nuomone, nuo šių kriterijų laikymosi ir priklauso, apmokestinimas atitinka lygybės principą ar ne. Toks A. Smitho pasiūlytas apmokestinimo teisingumo apibūdinimas iš esmės teisingas, bet mažai apibrėžtas, savyje apimantis du priešingus aspektus – galimybę mokėti ir gaunamą naudą, todėl sukėlė daug ginčų ir suteikė erdvės vėlesniems tyrėjams (apmokestinimo teisingumo skirstymas į „horizontalųjį“ ir „vertikalųjį“ savo šaknimis siekia šiuos A. Smitho pasiūlytus kriterijus). Šis skirstymas lieka aktualus iki šių dienų, kaip ir ginčas, koks lygybės aspektas – formalus ar realus yra svarbesnis: A. Smitho remiamasi, kai įrodinėjama, kad mokami mokesčiai turi atitikti gaunamą naudą, t. y. mokesčius laikant atlyginimu už teikiamas paslaugas (pabrėžiama formali lygybė – nepaisant turčinės padėties, visi turi mokėti tik tiek, kiek gauna naudos), lygiai taip pat taip apeliuojama į A. Smithą, kai įrodinėjama, kad svarbiausia yra reali galimybė mokėti, t. y. didėjant galimybėms mokestis turi didėti taip, kad našta išliktų tokia pati kaip ir turintiems mažesnes galimybes (vadinamoji aukos lygybės teorija, kuri remiasi ribinės naudos teorija, teigiančia, kad virš tam tikros ribos kiekvieno papildomo turto vieneto teikiama nauda turi vis mažesnę vertę, pavyzdžiui, uždirbančiam 500 litų per mėnesį kiekvienas litas gyvybiškai svarbus, nes tenkina gyvybiškai svarbius jo poreikius, o gaunančiam 5000 litų pajamų kiekvienas litas, viršijantis išlaidas gyvybiškai svarbiems poreikiams (tarkime, tuos pačius 500 litų), teikia vis mažesnę naudą, todėl, norint išlaikyti naštos lygybę, reikia „sunkiau“ apmokestinti tą turtą, kurio teikiama nauda mažėja).

<sup>20</sup> Kaip pažymėjo Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas – „dėl mokesčių nesitariama“ [2].

<sup>21</sup> G. W. Hegelio teigimu, kiekvienoje sutartyje yra subjektyvus laisvės elementas [17, p. 143–155].

dėl ir pareigų apimtis (mokesčių dydis) turi būti nustatoma demokratinėmis procedūromis ir teisinga substancialiai, t. y. turinio atžvilgiu. Todėl kalbant apie teisingą mokesčių pareigos pasiskirstymą galima išskirti du aspektus – procedūrinį ir substancialų<sup>22</sup>.

Procedūriniu požiūriu pagal teisės principus reikalaujama, kad pareigos mokėti mokesčius apimties nustatymas (pasiskirstymas) būtų atliekamas pagal demokratines procedūras – rinkimuose išrinkti atstovai priimtų sprendimus dėl mokesčių (angl. *no taxation without representation* principas<sup>23</sup>). Daugumos šalių konstitucijose (įskaitant ir Lietuvos) įtvirtintas principas, kad mokesčiai nustatomi įstatymu, nes tai susiję su subjektyviu žmogaus teisių į nuosavybę ribojimu. Taigi konstitucijose nubrėžtas kelias apsimokestinimui per atstovus turėtų reikšti pačių piliečių valią apsimokestinti. Kartu tai reikalauja suteikti pareigai mokėti mokesčius tam tikrą apibrėžtumą ir stabilumą. Deja, negalima garantuoti, kad mokesčių naštos pasiskirstymas bus teisingas vien todėl, jog buvo laikomasi demokratinės procedūros. Kita vertus, negalima neigti demokratinės procedūros reikšmės, ji laikytina būtina teisingo mokesčių naštos pasiskirstymo prielaida.

<sup>22</sup> Švedų ekonomistas Knutas Wicksellis bandė pagrįsti fiskalinius poreikius tam tikromis procedūromis – rinkimais, balsavimu už tam tikras fiskalines programas ir pan. Reikėtų pasakyti, kad vien pačių procedūrų legalumas nebūtinai reiškia rezultato turinio objektyvumą, teisingumą, kaip atspindintį skirtingų interesų derinimą. Ypač tai pasakytina apie naujas demokratines šalis, kuriose atstovaujamybų institucijų formavimas ir veiklos metodai turi savų „ypatymų“.

<sup>23</sup> Šis principas savo šaknimis siekia Anglijos 1215 m. *Magna Carta*, kurios 12 ir 14 straipsniuose buvo įtvirtinta, kad mokesčiai įvedami tik bendru karalystės sutarimu (angl. „*common counsel of our realm*“).



Substancialių požiūriu teisės principai konkretina teisingą materialinį mokesčių pareigos apimties nustatymą (pasiskirstymą) – juk akivaizdu, kad, nors mokesčių įstatymas ir būtų priimtas laikantis visų procedūrų, jame negali būti nuostatų, kurios diskriminuotų vienus asmenis ir suteiktų privilegijų kitiems. Šiuo požiūriu veikia tokie principai – lygybė, mokesčių visuotinis privalomumas, proporcingumas (dar galima vadinti socialinio kompromiso arba saiko principu). Literatūroje ir įstatymuose (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsnyje) dar išskiriami teisingumo, apmokestinimo aiškumo, įstatymo negaliojimo atgal, konfiskacinio dydžio mokesčių draudimo ir kiti principai. Teisingumo principas, kaip išreiškiantis visą teisės esmę, neturėtų būti skiriamas kaip atskiras principas šalia kitų. O tiek lygybės, tiek proporcingumo, tiek visuotinio privalomumo, tiek įstatymo negaliojimo atgal principai yra bendrieji teisės principai, jie vienas kitą papildo ir yra glaudžiai susiję (pavyzdžiui, visuotinio privalomumo principas gali būti išvedamas iš lygybės principo). Proporciningumo principas dažnai naudojamas teismų praktikoje, ieškant kompromiso tarp mokesčio mokėtojo individualaus intereso ir viešojo intereso<sup>24</sup>. Mokesčių teisėje iš šio principo išvedami principai, orientuoti į individo teisių apsaugos garantijas, pavyzdžiui, draudimo nustatyti konfiskacinio dydžio (angl. *confiscatory*) mokesčius, visuomenės pasitikėjimo valstybe ir teise (angl. *fair play*)<sup>25</sup> principas ir kiti. Iš lygy-

bės principo išvedamas pajėgumo mokėti (angl. *ability to pay*) principas, kuris reiškia, kad teisingas mokesčių pareigos pasiskirstymas visuomenėje remiasi piliečių galimybėmis prisidėti prie valstybės išlaidų<sup>26</sup>. Pajėgumo mokėti principas, kaip mokesčių naštos pasiskirstymo principas, žinomas nuo antikos laikų – Graikijoje liturgijas mokėdavo tik turtingiausi piliečiai [12, p. 415–478], iš esmės kiekvienu istoriniu laikotarpiu, atsižvelgiant į ekonomikos išsivystymą, mokesčiai buvo nustatomi bandant užčiuopti šaltinius, kurie leistų gauti pajamų. Šis principas laikytinas vienu iš esminių formuojant mokesčių sistemą, t. y. paskirstant mokesstinę našta visuomenėje.

Demokratinėje valstybėje mokesčiai nėra vien pajamų kaupimo priemonė, bet pareigos mokėti mokesčius apimčiai nustatyti pirmiausia taikomi teisės principai, o politikų apsisprendimas čia galimas tiek, kiek paklūsta teisei, t. y. kaip teisę atitinkančių alternatyvų pasirinkimas. Todėl, pavyzdžiui, mokesčių pareigos apimties nustatymas (išleidžiant atitinkamą mokesčių įstatymą) negali būti laikomas vien politikos įgyvendinimo įrankiu (tarkime, net ir siekiant labai svarbaus siekio – subalansuoti valstybės biudžetą), o politinis apsisprendimas turi atitikti teisingumo kriterijus.

---

travimo, tiek teisėkūros srityse (ypač tai pasakytina apie reformas).

<sup>26</sup> Mažai kurioje valstybėje šis principas *expressis verbis* įtvirtintas konstitucijoje (pvz., Italijoje ir Ispanijoje), tačiau Vakarų demokratijos tradicijos valstybėse šis principas pripažįstamas konstitucinėje jurisprudencijoje, pavyzdžiui, Vokietijos konstitucinis teismas išvedė šį principą iš lygybės prieš įstatymą principo [27, p. 86].

<sup>24</sup> Antai Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dažnai remiasi šiuo principu, nagrinėdamas siekiamo tikslo ir naudojamų priemonių atitiktį [4; 5; 6; 7; 13].

<sup>25</sup> Šis principas reiškia, kad reikia atsižvelgti į teisėtus mokesčių mokėtojo lūkesčius, valstybė negali imtis nepateisinamų „netikėtų“ priemonių tiek adminis-

## **2. Piliečių interesas kurti valstybę savo teisėms garantuoti – pagrindas atsirasti pareigai mokėti mokesčius**

### **2.1. Mokesčiai kaip priemonė formuoti valstybės galimybes piliečių teisių įgyvendinimo atžvilgiu**

Pareigos mokėti mokesčius tikslas demokratinėje valstybėje yra bendrosios gerovės (teisių ir laisvių apsaugos) siekis, neišskiriant atskirų visuomenės narių ar grupių. Dalyvavimo demokratijos paradigma suponuoja, kad mokesčių mokėjimas turi sukurti teises juos mokančiam subjektui, t. y. valstybės veikla turi padėti pareigą mokėti mokesčius vykančių gerovei (pvz., šio kriterijaus neatitiktų romėnų užkariautų tautų padėtis, nekilmingųjų padėtis feodalinėje santvarkoje arba kolonijos gyventojų kolonijinėje valstybėje, apskritai pavaldinių padėtis esant nedemokratinėi valdymo formai), kita vertus, bendraja gerove turi naudotis tik tie, kurie dalyvauja ją kuriant, todėl pareigos mokėti mokesčius atsisakymas reikštų ir organizuotos asmenų teisių apsaugos atsisakymą. Tai buvo galima kompensuoti užkariavimais, kai, pavyzdžiui, pareiga mokėti mokesčius perkeliama nukariautoms tautoms arba kitiems socialiniams sluoksniams. Kitaip tariant, „dalyvaujantys“ mokant mokesčius kuria savo subjektines teises į valstybės teikiamas paslaugas.

Demokratinėje valstybėje piliečio ir valstybės santykis nesibaigia įvykdžius pareigą mokėti mokesčius, nes mokesčiai naudojami valstybės paslaugoms (visuomeninėms gėrybėms) teikti. Šios dvi stadijos (mokesčių mokėjimas ir valstybės paslaugų teikimas) neturi tiesioginio ryšio, kuris yra būdingas privatiems santykiams (pvz., pinigai mokami gaunant daiktą). Be

to, mokėjimo stadijoje dalies nuosavybės netekimas akivaizdus, o gaunamų teisių objektas nėra apčiuopiamas, todėl pareiga mokėti mokesčius kartais klaidingai pateikiama kaip prievolė<sup>27</sup> ir prilyginama kėsinimuisi į asmens laisvę. Būtent piliečio interesas kurti valstybę siekiant bendrosios gerovės (laisvių ir teisių apsaugos) atsveria pareigą mokėti mokesčius. Mokesčius pagrįstai galime laikyti savitu šiuolaikinės valstybės suvereniteto ir demokratijos simboliu, būtinu laisvių ir teisių apsaugai<sup>28</sup>. Be to, šiuolaikinė valstybė yra priemonė siekiant ir kitų poreikių tenkinimo – teorijoje valstybės funkcijos skirstomos į valdymo, apsaugos ir ugdymo<sup>29</sup>, visos jos rodo tam tikrų poreikių tenkinimą. Kadangi valstybė yra priemonė piliečių poreikiams tenkinti, visa jos teikiama nauda turėtų grįžti piliečiams ir taip tarsi uždaryti teisių ir pareigų grandinę. Valstybės išlaidų teisinis reguliavimas turi užtikrinti, kad valstybės veikla tenkintų visuomenės poreikius ir

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 23 dalyje mokesčių apibrėžiamas kaip mokesčio mokėtoju nustatyta piniginė prievolė valstybei [1]. Toks apibrėžimas, tikėtina, atsirado vartojant civilinės teisės terminiją ir nėra korektiškas, nes „nemato“ pagrindinės mokesčių paskirties, ir todėl pareigą mokėti mokesčius iš esmės apibūdina kaip neteisinę (nesukuriant teisių). Tai „atveria“ galimybes spekuliatyviai teigti esą mokesčiais kėsinamasi į asmens laisvę.

<sup>28</sup> Tyrimai rodo, kad šalyse, kuriose mokesčių našta didžiausia, didžiausiais ir demokratijos indeksas (aišku, galima diskutuoti dėl tokios metodikos teisingumo ir galimybės „išmatuoti“ demokratiją apskritai). Demokratijos indeksas [33] rodo, kad tarp pirmų šešių šalių su didžiausiais demokratijos indeksais yra keturios Skandinavijos šalys, Nyderlandai ir Islandija. Keturios Skandinavijos šalys yra tarp šešių didžiausių BVP persikirstytojų pasaulyje: persikirstymas siekia beveik 50 proc. BVP, o Nyderlandai ir Islandija atitinkamai 9 ir 10 vietoje, persikirstydami apie 40 proc. [32].

<sup>29</sup> Dar išskiriama gamyba ir komercija, bet ji iš esmės reiškia kitų funkcijų „aparnavimą“ [11, p. 9].

kartu pagrįstų pareigą mokėti mokesčius. Todėl demokratinėse valstybėse sprendimų dėl išlaidų priėmimas turi konstitucinius rėmus<sup>30</sup>. Čia būtų galima nesutikti su F. A. Hayeko teiginiu, kad sprendimai dėl valstybės finansų išlaidų nesiremia jokiomis taisyklėmis (turima omeny natūraliomis taisyklėmis – *nomos*) [15, p. 198–199].

## **2.2. Mokesčiai kaip socialinio reguliavimo priemonė socialinėje teisinėje valstybėje**

Mokesčių, kaip tarpininko tarp viešojo ir privataus intereso, vaidmuo parodo, kad mokesčiai neapsiriboja vien siaura fiskaline funkcija – valstybės išlaidų padengimu („išoriniu“ valstybės išlaidymu), kaip norėtų teigti klasikiniai liberalai (F. A. Hayek, R. Nozick), o apima ir pajamų perskirstymą, ir ekonominę reguliavimą<sup>31</sup> kaip viešąsias gėrybes (*public goods*), kurias teikia valstybė. Dažnai teigiama, kad vokiečių ekonomistas A. Wagneris pirmasis mokesčiams priskyrė socialines funkcijas<sup>32</sup>, tačiau pažymėtina, kad apskritai nuo XIX a. vidurio pastebima tendencija pereiti nuo individualistinio *laissez faire* požiūrio į valstybę prie holistinio. Socialinės teisinės valstybės forma suponuoja pareigą švel-

ninti socialinius konfliktus ir siekti socialinio teisingumo. Galima diskutuoti, kokio masto perskirstymas<sup>33</sup> ar valstybės kišimasis reguliuojant ekonomiką reikalingas, kad būtų pasiektas didesnis teisingumas, bet akivaizdu, kad mokesčiai suteikia pačią ekonomikos stabilizavimo ir perskirstymo galimybę. Nevertinant, koku būdu ir koku mastu valstybė faktiškai siekia ir pasiekia paskirstomojo arba socialinio teisingumo, mokesčiai lieka pagrindine priemone siekiant socialinio teisingumo, taip pat mokesčiai tiesiogiai naudojami teikiant kitą viešąją gėrybę – ekonomikos ir visuomenės stabilizavimą. Socialinėje teisinėje valstybėje mokesčiai ne tik išoriškai palaiko valstybę kaip išteklių kaupimo priemonę, bet yra ir viena iš socialinės teisinės valstybės naudojamų aktyvių priemonių, kuriomis atliekamas socialinis reguliavimas ir siekiama visuomenės narių interesų derinimo bei teisių ir laisvių apsaugos.

## **2.3. Mokant mokesčius susikuriamos teisės, kurios nepriskiriamos išskirtinai konkrečiam asmeniui**

Dar nuo A. Smitho laikų žinomas principas, kad mokesčiai turi būti proporcingi jų teikiamai naudai. Kraštutiniai liberalai šį klasiko principą, interpretuodami griežtai individualistiniu metodu, formuluoja

<sup>30</sup> Beveik visose demokratinėse valstybėse įtvirtintas principas, kad išlaidas (biudžetą) tvirtina parlamentas.

<sup>31</sup> Pažymėtinas didžiulis Didžiosios Britanijos ekonomisto J. M. Keyneso indėlis į fiskalinės politikos makroekonominio poveikio tyrimus.

<sup>32</sup> Terminas „socialinė“ šiuo atveju vartojamas kaip suteikiantis mokesčiams daugiau nei vien siauras fiskalines (valstybės išlaidymu) funkcijas, pripažįstant jų vaidmenį siekiant solidarumo. A. Wagneriui priskiriama šio naujo mokesčių vaidmens autorystė, o vėliau, XX a. viduryje, R. A. Musgrave ir P. A. Samuelsonas dar labiau išryškino perskirstomųjų mokesčių funkcijų skirtumus nuo fiskalinių [9].

<sup>33</sup> Perskirstomąjį nacionalinio produkto dalis gerovės valstybės modeliui priskirtinose (labiausiai ekonomiškai išsivysčiusiose šalyse) siekia 50 proc. [32]. Pažymėtina, kad dar XIX a. A. Wagneris pažymėjo, kad dėl gerovės valstybės modelio įgyvendinimo valstybės dalis ekonominiame gyvenime nuolat plėsis. Šis dėsnis dar vadinamas Wagnerio dėsniu (*Wagner's rule*). Po Pirmojo pasaulinio karo ir ypač XX a. antrojoje pusėje „gerovės valstybės“ koncepcija lėmė vis didesnę perskirstomo nacionalinio produkto didėjimo tempą – po Antrojo pasaulinio karo perskirstomąjį dalis labiausiai išsivysčiusiose valstybėse didėdavo po 50 proc. kiekvieną dešimtmetį.

principą „Mokesčiai – atlygis už valstybės teikiamas paslaugas“. Kraštutinis individualistinis pažinimas iš esmės neigia interesus, kurie neatspindi jokio konkretaus individo intereso (kraštutiniai išreiškia *bourgeois* požiūri), todėl bendrąją gerovę laiko aritmetine atskirų narių gerovės suma, o mokamiems mokesčiams ir už juos gaunamoms paslaugoms siūlo taikyti rinkos santykių taisykles. Socialiniuose moksluose (pirmiausia – ekonomikos moksle, finansuose) visuotinai pripažįstama, kad valstybės funkcijos (angl. *public goods*) teikiamos ten, kur rinka jų neteikia (angl. *market failure*) arba yra didžiulis neigiamas poveikis trečiosioms šalims (angl. *externalities*). Be to, gaunama nauda negali būti priskirta konkrečiam individui – iš esmės visos valstybės teikiamos viešosios gėrybės turi du pagrindinius požymius: 1) vieningumą (angl. *jointness*), kuris reiškia, kad vartotojai netrukdo vienas kitam naudotis paslauga (angl. *non-rivalrous consumption*), bei tai, kad kiekvieno papildomo vieneto pateikimo kaina labai maža arba lygi nuliui; 2) neišskirtinumą (angl. *non-excludability*), kuris reiškia, kad tokiomis paslaugomis gali naudotis visi, nes yra neįmanoma arba nenaudinga atskirti jų vartotojus<sup>34</sup>. Tai reiškia, kad valstybė atlieka tik tokias funkcijas (teikia paslaugas), kurios iš esmės nėra ir negali būti rinkos prekės, o paslaugų gavėjai negauna nieko, ko negautų kiti. Be to, pritaikius rinkos principus mokesčiams, reikėtų pripažinti, kad mažiau pasiturintys turėtų mokėti

<sup>34</sup> Paprastai Paului A. Samuelsonui priskiriama viešųjų gėrybių (angl. *public goods*) teorijos pradininko garbė dėl jo 1954 m. straipsnio „Grynoji viešųjų išlaidų teorija“ (The Pure Theory of Public Expenditure), tačiau šia temą nagrinėjo ir kiti ekonomitai – R. A. Musgrave, J. A. Stiglitzas, J. M. Buchananas, Lietuvoje – P. Gilys ir kt.

didesnius mokesčius, nes būtent jiems labiausiai reikalingos valstybės paslaugos ir dažniausiai jie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis. Todėl darytina išvada, kad valstybės finansavimo santykiuose griežtai individualistinis metodas negali būti taikomas kaip matas teisių ir pareigų santykiui įvertinti – nėra griežtai proporcingos pareigos mokėti mokesčius ir teisės gauti grįžtamąją naudą iš valstybės priklausomybės. Valstybė net ir kraštutinių pažiūrų liberalams nėra vien atomų visuma, pats mokesčių buvimas ir liberalų (pvz., J. Locke ir R. Nozick) pritarimas jiems reiškia solidarumo kaip vertybės sukūrimą organizuojant valstybę [24, p. 47]. Tai, kas sukurama virš individualių interesų tenkinimo (rinkos) ir galima laikyti piliečių poreikiu kuriant valstybę – interesų derinimas, santarvė, solidarumas, stabilumas, darna, vystymasis, viso to nepajėgūs sukurti individai veikdami rinkoje kaip konkurentai. Kaip teigė Oliveris Wendellis Holmesas mokesčiai yra tai, ką mokame už civilizaciją. Kaip žinoma, civilizacijos negalima atriukti atskiram asmeniui, todėl mokant mokesčius susikuriamos teisės, kurios nepriskiriamos išskirtinai konkrečiam asmeniui.

## Išvados

1. Mokesčiai yra piliečių pareiga, kuri atsiranda natūraliai kartu su valstybe.
2. Nedemokratinėse santvarkose mokesčiai siejami su svetimos valios primetimu, nelaisve. O demokratinėje santvarkoje mokesčiai pagrįsti pačių piliečių interesu ir yra pagrindinė materialinė priemonė kurti ir išlaikyti bendrosios gerovės siekiančią valstybę. Mokesčiai, kaip laisvo piliečio prisidėjimas prie valstybės kūrimo ir išlaikymo, gali

egzistuoti tik tokioje visuomeninėje santvarkoje, kurioje gerbiama ir ginama privati nuosavybė, nes pareiga mokėti mokesčius vykdoma perduodant dalį nuosavybės bendriems poreikiams, o piliečių kultūrinis (ekonominis) aktyvumas kuria valstybę. Mokesčiai atlieka tarpininko vaidmenį tarp asmens privačios veiklos laisvės ir viešųjų poreikių.

3. Piliečių pareiga mokėti mokesčius ir taip prisidėti prie valstybės išlaikymo šiuolaikinėje demokratinėje valstybėje laikoma konstitucine. Tokios pareigos mastui nustatyti (pasiskirstymui visuomenėje) taikomas teisingumo kriterijus, kuris konkretinamas dviem požiūriais – procedūrinis ir substancialiu. Procedūrinis požiūris teisingumas reikalauja, kad mokesčių nustatymas būtų atliekamas pagal demokratines procedūras – rinkimuose išrinkti atstovai priima sprendimus dėl mokesčių (*no taxation without representation* principas) ir kad šios pareigos mastas turi būti aiškiai apibrėžtas. Substancialiu požiūriu teisingumas reikalauja, kad pareigos mokėti mokesčius mastas visiems turi būti lygus, tačiau formali lygybė nėra pakankamas matas – šiuolaikinė jurisprudencija iš lygybės principo išveda „galimybės mokėti“ principą. Šis principas reiškia, kad tik įvertinus realias asmens galimybes mokėti galima išmatuoti pareigos lygybę. Be to, saiko (arba proporcingumo) principas svarbus ieškant kompromiso tarp individo

intereso ir viešojo intereso. Todėl, pavyzdžiui, nustatant mokesčių pareigos mastą (išleidžiant atitinkamą mokesčių įstatymą) politinis sprendimas turi atitikti teisingumo kriterijų.

4. Mokesčiais sukauptas lėšas naudojant visuomenės poreikiams tenkinti įgyvendinama demokratinės valstybės mokesčių politikos formulė: **žmogus → valstybė → mokesčiai → žmogus**. Mokesčių sistema demokratinėje valstybėje negali būti vertinama pagal tai, kiek jos pagalba pajamų surenkama, svarbiausias kriterijus – kiek prisidedama prie bendrosios gerovės kūrimo. Valstybės išlaidų teisinis reguliavimas turi užtikrinti, kad valstybės veikla tenkintų visuomenės poreikius ir kartu būtų sudarytas pagrindas pareigai mokėti mokesčius. Socialinėje teisinėje valstybėje mokesčiai ne tik išteklių kaupimo priemonė, bet ir viena iš socialinio reguliavimo priemonių, kuria įsikišant į rinkos santykius siekiama derinti visuomenės narių interesus, garantuoti teisių ir laisvių apsaugą, palaikyti ekonominį ir socialinį visuomenės stabilumą, sudaryti sąlygas stabiliai kultūrinei ir ekonominei visuomenės raidai. Mokesčiai yra viena iš pagrindinių priemonių perskirstant išteklius siekiant socialinio teisingumo. Pareigos mokėti mokesčius specifika yra ta, kad, vykdant konkrečios apimties mokesčių mokėjimo pareigą, neįmanoma atskirti tą gerovės dalį, kuri tektų atskiram asmeniui.

## LITERATŪRA

### Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

### Teismų sprendimai

2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 67-1967.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 105-3318.
4. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas byloje *Cadbury Schweppes plc & Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*; Nr. C-196/04 [2006] ECR I-07995.
5. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; C-446/03 [2005] ECR I-10837.
6. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2004 m. kovo 11 d. sprendimas byloje *Hughes de Lasteyre du Saillant prieš Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*; C-9/02 [2004] ECR I-2409.
7. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2002 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje *F.W.L. de Groot v. Staatssecretaris van Financiën*; C-385/00 [2002] ECR I-11819.

### Specialioji literatūra

8. BERGER, P. L.; ir LUCKMANN, T. *Socialinis tikrovės konstravimas: žinojimo sociologijos traktatas*. Vilnius: Pradai, 1999.
9. BUCHANEN, J. M. *Public finance in democratic process: Fiscal Institutions and Individual*

- Choice*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999 (originalas 1967), [interaktyvus. Žiūrėta 2010-03-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4Cover.html>>.
10. BUČAS, J. *Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto Teisių fakulteto leidinys, 1935.
11. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema: vadovėlis*. Kaunas: Technologija, 2005.
12. CAVANAUGH, M. B. Democracy, Equality, and Taxes. *Alabama Law Review*, 2003, 2(54): 415–478.
13. DANIELIENĖ, I. Proporcingumo principo taikymas administracinėje ir aplinkos teisėje. *Teisė*, 2009, t. 72.
14. GREGGI, M. *Can economic integration be democratic? The case of taxes*, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=287620](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=287620)>.
15. HAYEK, F. A. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė*. Vilnius: Eugrimas, 1998.
16. HARDIMON, M. O. *Hegels social philosophy – the Project for reconciliation*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.
17. HEGEL, G. W. F. *Teisės filosofijos apmatai*. Vilnius: Mintis, 2000.
18. HOBBS, T. *Leviatanas*. Vilnius: Pradai, 1999.
19. 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.
20. MONTESQUIEU, CH. *Apie įstatymų dvasią*. Vilnius: Mintis, 2004.
21. REISMAN, D. A. *Schumpeters market – enterprise and evolution*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2004.
22. SELIGMAN, E. R. A. *Essays on taxation*. Norwood: Macmillan & Co., 2006 (originalus 1895).
23. SMITH, A. *Wealth of Nations*. London: Methuen & Co, 1904 [interaktyvus, žiūrėta 2010-09-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.econlib.org/library/Smith/smWNCover.html>>.
24. SPRUOGIS, E. *Šiuolaikinės demokratinės valstybės socialinė paskirtis ir funkcijos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.

25. STAČIOKAS, R.; ir RIMAS, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*: mokomoji knyga. Kaunas: Technologija, 2003.
26. SUDAVIČIUS, B. *Mokesčiai kaip teisės kategorija. Teisė*, 2006, t. 58.
27. THURONYI, V. *Comparative Tax Law*. Haga: Kluwer Law International, 2003.
28. VAIŠVILA, A. *Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje*. Vilnius: Litimo, 2000.
29. ENCYCLOPEDIA BRITANICA.COM, Ancient Rome, 2009 [interaktyvus, žiūrėta 2010-08-01]. Prieiga per internetą: < <http://www.bookrags.com/eb/ancient-rome-eb/>>.
30. LIETUVIŲ KALBOS INSTITUTAS. Lietuvių kalbos žodynas [interaktyvus, žiūrėta 2010-09-05]. Prieiga per internetą: < <http://www.lkz.lt/startas.htm> >.
31. Konstitucijos elektroniniame OSCE rinkinyje. Varšuva. [interaktyvus, žiūrėta 2010-08-26]. Prieiga per internetą: <<http://www.legislationline.org/documents/section/constitutions>>.
32. OECD, Revenue Statistics: 1965-2007, 2008 edition. [interaktyvus, žiūrėta 2010-08-15]. Prieiga per internetą: <[http://www.oecd.org/document/t/32/0,3343,en\\_2649\\_34533\\_44108128\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/t/32/0,3343,en_2649_34533_44108128_1_1_1_1,00.html)>.
33. THE ECONOMIST INTELLIGENCE UNIT, The Economist Intelligence unit's index of democracy, [interaktyvus, žiūrėta 2010-07-29]. Prieiga per internetą: <<http://graphics.eiu.com/PDF/Democracy%20Index%202008.pdf>>.
34. The New Schaff-Herzog Encyclopedia of Religious Knowledge, Vol. II: Basilica – Chambers. [interaktyvus, žiūrėta 2010-05-30]. Prieiga per internetą: <<http://www.ccel.org/s/schaff/encyc/encyc02/htm/iv.vi.ccxxx.htm>>.

#### **Kiti informacijos šaltiniai**

## **TAXES IN DEMOCRATIC STATE**

### **Gediminas Užubalis**

#### **S u m m a r y**

This research is aimed to reveal the peculiarities of the democratic taxes role. Revelation is achieved by analyzing relations between individuals' interest in setting up a state for guarantying their freedom; taxes as resource provider for such organization; legal obligation to pay taxes and public goods as meeting individuals' interests, all this grouping in the logical chain: individual → state → taxes → individual.

A human being is a social being. The state, as an organization is set up by citizens to purport general welfare, which is the only purpose and the source of state powers. To provide state with resources, there is created social phenomena, called taxes. Taxes are very old social institution. It is often said, that taxes are old as the state is, but this is just another confirmation that these social institutions, which through the history were called "taxes" hardly could have the same meaning and the same functions as taxes have in democracy. In non democratic societies, such as ancient and feudal, the notion of taxes had negative meaning, wasn't attributable with free will and free man. Liberal movements and reforms in late XVIII and early XIX century lead to

establishment of liberal democratic states in Europe and Northern America. The creation of open society opened people for abilities and responsibilities, one of which was material supporting of their state. The paradigm of participatory democracy enables to refer liberal democratic state as "tax state", which means that democratic state is fully financed by its citizens. Taxes intermediate between private activity and public activity and are possible in the political system, which consist of both mentioned forms of activities, for example, in political society which doesn't support private ownership (individuals free expression), taxation is impossible.

To pay taxes means actively support political institution of society, thus taxes can be referred as obligation of citizen (citoyen), which takes its roots in moral obligation participate in common activities. In democratic state such obligation of citizen becomes legal obligation to pay taxes. Legal obligation to pay taxes demands applying of legal principles on distribution of obligation of paying taxes among citizens. In democracy taxation couldn't be perceived as just another instrument

of implementing governments policy, but should go in line with legal frames first. Obligation to pay taxes is justified by citizens' interest to set up organization for guarantying their rights. In democracy taxes are attributable to freedom. Despite of "external" supporting of the state (as resources provider), taxes in social state are used as instrument for promoting general welfare and could be deemed as public good itself –

governments use them for economic stabilization and redistribution. All the public goods provided by the state are in the welfare of its citizens, and as far as it reaches citizens we can close the chain of rights and obligations. Its worth to mention that it is impossible to dissociate certain peace of public goods provided by the state for individual person as it is impossible to cut a peace of civilization for a separate person.

*Īteikta 2011 m. birželio 3 d.*

*Priimta publikuoti 2011 m. spalio 6 d.*