

Gediminas UŽUBALIS

DAKTARO DISERTACIJA

Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos  
(apmokestinimo teorijų  
kritinė analizė)

SOCIALINIAI MOKSLAI,  
TEISĖ (01 S)  
VILNIUS, 2012

  
MYKOLO ROMERIO  
UNIVERSITETAS

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

**Gediminas Užubalis**

MOKESČIŲ TEISĖS PASKIRTIS IR FUNKCIJOS  
(APMOKESTINIMO TEORIJŲ  
KRITINĖ ANALIZĖ)

Daktaro disertacija  
Socialiniai mokslai, teisė (01 S)

Vilnius, 2012

Disertacija rengta 2008-2012 metais Mykolo Romerio universitete .

Mokslinis vadovas:

prof. habil. dr. Alfonsas Vaišvila (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S).

# TURINYS

ĮVADAS.....	5
I SKYRIUS. MOKESČIŲ TEISĖS REGULIUOJAMI VISUOMENINIAI SANTYKIAI IR POVEIKIO JIEMS BŪDAI .....	20
1. Mokesčių samprata ir funkcijos (fiskalinė, perskirstymo ir reguliavimo).....	20
2. Apmokestinimo demokratinėje visuomenėje teoriniai pagrindai .....	22
2.1. Mokesčių vertinimas Apšvietos epochoje .....	22
2.2. Šiuolaikinių apmokestinimo teorijų idėjinės ištakos .....	25
3. Pareiga mokėti mokesčius kaip asmens teisių saugos garantas .....	33
3.1. Mokesčių teisinio reguliavimo objektas ir poreikis.....	33
3.2. Pareigos mokėti mokesčius tikslas .....	38
3.3. Teisinis pareigos mokėti mokesčius pobūdis .....	47
II SKYRIUS. APMOKESTINIMO IR TEISINGUMO SANTYKIS .....	56
1. Teisinio teisingumo reikalavimai mokesčių teisei liberalių permainų epochoje (XVII–XIX a.).....	56
1.1. Teisinio (formalaus) teisingumo samprata mokesčių teisėje .....	56
1.2. „Profesionali valstybė“ - piliečio ir valstybės „sutartinis“ santykis .....	59
1.3. Iš formalios lygybės - mokesčių teisės normų bendrumo reikalavimas .....	63
1.4. Asmens teisinio saugumo siekimas ir valstybės galių ribojimas .....	71
2. Iš teisinio teisingumo nepakankamumo – paskirstomojo teisingumo poreikis .....	72
2.1. Lygiateisiškumo problemos formaliai lygių asmenų visuomenėje .....	72
2.2. Nuo individualistinės (formalios) metodologijos link socialumo metodologijos .....	74
2.3. Mokesčiai kaip priemonė įgyvendinti „trečiojo kelio“ idėją .....	77
2.4. Mokesčių teisė: nuo formos prioriteto link formos ir turinio vienovės .....	84
2.5. Mokesčių teisinio reguliavimo socialinėje teisinėje valstybėje vidinis prieštaravimas .....	93
2.6. Liberalizmo idėjų laikinas atgimimas mokesčių teisės reformoje (XX a. pabaiga) .....	99
3. Teisinio ir paskirstomojo teisingumų sąveikos poveikis mokesčių teisės paskirčiai ir turiniui .....	104
3.1. Teisinio ir paskirstomojo teisingumo dialektika šiuolaikinėje mokesčių teisėje .....	104
3.2. „Teisingų mokesčių“ samprata apmokestinimo teorijose ir jos vertinimas .....	105
III SKYRIUS. ASMENS MOKAMASIS PAJĖGUMAS KAIP PAREIGOS MOKĖTI MOKESČIUS APIMTIES DIFERENCIJAVIMO PAGRINDAS .....	112
1. Asmens mokamojo pajėgumo samprata .....	113
1.1. „Ekonominiai faktoriai“ kaip mokesčių bazė .....	114
1.2. Asmens mokamasis pajėgumas utilitaristiniu požiūriu .....	117
1.3. „Kontinentinė“ asmens mokamojo pajėgumo samprata.....	119

2. Ekonominio pajėgumo padidėjimas – priemonė nustatyti asmens mokesčių pareigos apimtį .....	122
2.1. Ekonominio pajėgumo padidėjimas – substantyvus „Mokesčių rinkinio“ objektas	125
2.2. Asmens mokamasis pajėgumas kaip imperatyvas, apimantis horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą .....	130
3. Bendroji gerovė ir socialinis stabilumas – pagrindas nukrypti nuo horizontalaus ir vertikalaus teisingumo.....	133
IŠVADOS.....	138
SIŪLYMAI.....	141
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	142
SANTRAUKA .....	153
SUMMARY.....	176

# ĮVADAS

## Tyrimo objektas ir problematika

Brandžiose visuomenėse mokesčių klausimai užima kone svarbiausią vietą politiniame-teisiniame diskurse<sup>1</sup>. Su mokesčiais susiduriame kiekvieną dieną, mokesčių deklaracijas pildo daugiau žmonių negu balsuoja<sup>2</sup>. „Mokesčiai tapo ne tik finansine, bet ir reguliatyvine, socialine, dorovine kategorija. Jos dėka žmogus, reguliuodamas ūkinius, socialinius procesus, per juos reguliuoja ir patį žmogiškumo tapsmą visuomenėje, vykdo savo paties socializaciją ir humanizaciją, sprendžia gėrio ir blogio problemą gėrio naudai“<sup>3</sup>. Tai nėra tik nūdienos reiškinys. Dauguma liberalių revoliucijų (pavyzdžiui, JAV Nepriklausomybės karas, Didžioji Prancūzijos revoliucija) pagrindine savo misija laikė apmokestinimo teisingumą. Teisingų mokesčių klausimai išlieka svarbūs demokratinėje valstybėje, nes mokesčiai yra pagrindinis demokratinės valstybės išlaikymo šaltinis. Šiuolaikinėse labiausiai išsivysčiusiose šalyse<sup>4</sup> mokesčių (perskirstymo) apimtis sudaro apie 40 proc. viso visuomenės sukuriama produkto (galima matuoti bendru vidaus produktu – BVP). Šiuolaikinėje demokratinėje valstybėje vien tik pagrindinių demokratinų institucijų (parlamentas, teismai, vykdomosios valdžios, užtikrinančios teisės visuotinį privalomumą ir rinkos priežiūrą, aparatas) išlaikymas reikalauja didelių finansinių išteklių, o šiuolaikinį kultūrinį ir technologinį išsivystymo lygį atitinkančio (civilizuoto) gyvenimo sąlygų palaikymas reikalauja daug infrastruktūros (reikia kelių, gatvių, sanitarinių sistemų). Be to, socialinėje teisinėje valstybėje mokesčiai siekiama ir socialinės kontrolės tikslų, kartu ir didesnio perskirstymo per mokesčius. Taigi reikia pripažinti, kad šiuolaikinėje demokratinėje valstybėje mokesčiai tapo svarbiu visuomeninio gyvenimo, valstybės ir teisinės sistemos elementu.

Nepaisant to, ko gero, daugumos Vakarų valstybių mokesčių sistemoms ir visam mokesčių teisiniam reguliavimui bendra yra tai, kad jis kritikuojamas dėl savo neaiškumo, prieštaravimo, nestabilumo, teisingumo stokos, paskatų vengti mokesčių<sup>5</sup> ir spragų, leidžiančių tai daryti. Taigi teisinis mokesčių reguliavimas Vakarų šalyse susiduria su didelėmis legitimumo problemomis.

<sup>1</sup> McCaffery, E. J. Tax's Empire. *Georgetown Law Journal*. 1996–1997 85: 73.

<sup>2</sup> Graetz M. J. *The Decline and Fall? of the Income Tax*. New York: Norton, 1997, p. 2.

<sup>3</sup> Vaišvila. A. *Socialliberalizmas*. Vilnius, 1999, p. 145.

<sup>4</sup> Tokiomis paprastai laikomos Ekonominio vystymosi ir bendradarbiavimo organizacijos (angl. OECD) narės.

<sup>5</sup> Menendez, A. J. *Justifying Taxes – Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 35; Jones A. J. F. Tax Law: rules or principles? *Fiscal Studies*. 1996, 3 (17): 63; Slemrod, J.; Bakija, J. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate Over Tax Reform*. Cambridge, Ma: The IMT Press, 1996, p. 1–15; Snape J. 'Montesquieu - „The Lively President“ and the English Way of Taxation'. *Studies in the History of Tax Law*. Oxford: Hart Publishing, 2012. V laida, p. 75.; Seer R.: Ahrens, R. An Overview of Recent Tax Reform Plans in Germany. *European Taxation*. 2005, 11 (45): 500-506.

Lietuvoje ši problema dar ryškesnė, mat visuomenė mažai ištraukia į mokesčių įstatymų rengimą, trūksta palaikymo esamam teisiniam reguliavimui.<sup>6</sup> Lietuvoje teisinė valstybė pradėta kurti neseniai, palyginus su Vakarų demokratijomis (vos 20 metų praėjo iki šios disertacijos rengimo). Vakarų demokratijos praėjo sudėtingus formacijos procesus, kurie prasidėjo po liberalių revoliucijų XVII a., vėliau pasuko link socialinių teisinių valstybių vystymo (XX a.) ir tęsiasi iki šiol. Tuo tarpu atkūrus nepriklausomybę Lietuvos orientavimasis į Vakarų demokratijų modelius reiškė, kad iš karto bandoma „šokti“ į tolimesnės kartos demokratijos kūrimo stadiją. Toks „šuolis“ suponuoja mėginimą aplenkti „praleistas“ raidos stadijas ir dėl to kartais akiai kopijuoti senesnėse demokratijose taikomus modelius, t. y. atsitiktinai „pataikyti“ pasirenkant geriausią modelį. Dėl to apmokestinimo klausimai sprendžiami chaotiškai, neįvertinant visos priežasčių ir pasekmių sistemos. Mokesčių teisė tokiu požiūriu atrodo perdėm techninė, biurokратиška, menkai besisiejanti su valstybės paskirtimi, kurią jai suteikia visuomenė, t. y. su visuomenės narių teisių apsauga. Kaip taikliai pastebėjo H. J. Berman, visą Vakarų teisę nuo XX a. antros pusės apėmusi didžiulė krizė – fragmentiškas požiūris į teisę. XX a. pradžia pasižymėjo socialinių mokslų „gryninimo“ tendencijomis – išgalėjo „grynosios teisės teorija“ (H. Kelsen, kt.), „grynosios politikos teorija“, todėl susidarė integralaus, socialinių mokslų kryptis jungiančio požiūrio į valstybę ir mokesčius deficitas<sup>7</sup>. Socialinių mokslų mokslininkai XX a. mažai dėmesio skyrė mokesčiams kaip socialinius mokslus integruojančiai sričiai<sup>8</sup>. Dėl to ir dėl reguliavimo specifikos (mokesčių teisė gali egzistuoti tik tada, kai ji pozityviai išreikšta<sup>9</sup>) stiprėjo iliuzija, kad mokesčių teisės turinys fragmentiškas, priklausantis tik nuo valinio kompetentingos institucijos sprendimo<sup>10</sup>. Sekant tokia teisės samprata, vienintelė priežastis laikytis teisės – galima valstybės prievarta. Etatistinei teisės sampratai, kurios paradigma – teisė kaip stipresniųjų prievarta, legalizuota įstatymo raide, – visiškai nesvarbus klausimas dėl teisinio reguliavimo turinio (nebent tiek, kiek reikia suprasti taisyklę, kad būtų galima jos laikytis), todėl mokesčių teisinis reguliavimas be „socialinio turinio“ (socialinės funkcijos) lieka tik prievartos priemone surinkti pajamas. Fragmentacija teisininkus tarsi nušalina nuo klausimo, kokia mokesčių teisė turi būti,

<sup>6</sup> *Kova su kontrabanda: vartojimas auga, tolerancija didėja, priemonės neveiksmingos* [interaktyvus]. Vilnius: Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2011 [žiūrėta 2012-01-02]. [http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai\\_spaudai/pranesimas\\_spaudai\\_kova\\_su\\_kontrabanda\\_vartojimas\\_auga\\_tolerancija\\_dideja\\_priemones\\_neveiksmingos/6148](http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/ziniasklaidai/pranesimai_spaudai/pranesimas_spaudai_kova_su_kontrabanda_vartojimas_auga_tolerancija_dideja_priemones_neveiksmingos/6148).

<sup>7</sup> Pasak M. Loughlin, modernizacijos procesai lėmė didėjančią diferenciaciją žmonių veikloje. Ekonomika, sociologija, politika, filosofija, istorija išvirtino kaip atskiri mokslai su sau būdinga metodologija. Susidarė integralaus „mokslo apie valstybę“, kaip jį suprato G. W. Hegel, deficitas (Loughlin, M. *Foundations of Public Law*. Oxford: Oxford University Press 2010, p. 9.). J. Snape rašydamas apie Ch. Montesquieu įtaką šiuolaikiniams mokesčiams pažymi, kad net ir ne teisininkai 1950-ųjų Oksforde buvo taip „apsėsti“ vadinamos „analitinės jurisprudencijos“ hegemonijos, kad net negalėjo suprasti įstatymo apibrėžimo, kaip jį apibūdino Ch. Montesquieu „įstatymų dvasioje“ (Snape, J., *supra note 5*, p. 73-90).

<sup>8</sup> Tilly, Ch. Foreword. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p., xii.

<sup>9</sup> Livingston, M. A. Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy. *Cornell Law Review*. 1998, 83: 365.

<sup>10</sup> Formalistinis požiūris iki šiol išlieka „pagrindine srove“ (angl. *main stream*) tarp mokesčių teisės mokslininkų (Menendez, A. J., *supra note 5*, p. 35).

todėl ji dažnai yra politizuota: teisės vaidmuo sprendžiant fiskalinius klausimus su-  
prantamas pernelyg siaurai – lyg būtų skirtas tik atkartoti politinę valią. Toks teisės  
vaidmens sumenkimas susijęs su vyravusia samprata, kai teisė siejama su turinčiuoju  
galią duoti privalomus nurodymus pavaldiniams. Tačiau toks teisės vaidmuo apsiribo-  
tų vien „techniniu“<sup>11</sup> vaidmeniu – konkrečių taisyklių nustatymu, ir jos vertė priklausytų  
nuo to, kaip nustatytų taisyklių laikomasi. Todėl teisė tarsi nusišalina nuo turinio  
vertinimo. Tarkime, reikia atsakyti į paprastą klausimą: kuo remiasi konkreti pareiga  
sumokėti mokesčio sumą (kad būtų paprasčiau suvokti problemos aštrumą, pasiren-  
kame „skausmingą“ pavyzdį: pardavus butą reikia sumokėti mokesťį nuo buto vertės  
padidėjimo po jo įsigijimo, tarkime 20 000 Lt). Remiantis etatistine teisės samprata  
atsakymas būtų paprastas – taip numato įstatymas ir nesumokėjus mokesčio grėstų  
prievaratos priemonės. Asmuo, susidūręs su tokia situacija, mato tik pareigą sumokėti  
mokesťį. Kadangi ši pareiga neturi tiesioginio atlygintinumo, gali susidaryti iliuzija,  
kad pareiga savavališkai nustatyta, nesusijusi su įgyjamų teisių apimtimi ir tėra asmens  
teisių suvaržymas. Akivaizdu, kad toks argumentavimas nepakankamas demokratinės  
valstybės mokesčių teisei, kuri turi remtis teisės viršenybės principu, todėl šiuolaiki-  
nė teisė pirmenybę teikia legitimumui, o ne legalumui<sup>12</sup>. Piliietinės teisės samprata ir  
paskirtis susijusias su interesų derinimu, žmogaus teisių ir pareigų apsauga, turi kurti  
socialinio sugyvenimo ir socialinės raidos sąlygas<sup>13</sup>. Tai reiškia, kad reikia atskleisti  
mokesčių teisės socialinį vertingumą, kuris turi suponuoti jos turinį, pasireiškiantį  
konkrečiomis normomis. Tik tuomet, kai normų turiniui suteikiama tam tikra vieta  
socialinių vertybių sistemoje, galima jas laikyti legitimomis ir aiškiomis.

Šiuolaikinei teisės sampratai neužtenka vien tik teisėtumo požymio, apibrėžian-  
čio mokesčius kaip valstybės privalomai nustatytus mokėjimus (toks apibrėžimas fra-  
gmentiškas, tik dalis turinio). Reikia paaiškinti, kaip mokesčių teisėje siekiama teisės  
tikslu derinti interesus, t. y. kaip pasireiškia teisės samprata mokestiniame teisiniame  
reguliavime. Tik išsiaiškinus mokesčių pareigos atsiradimo pagrindus galima nagri-  
nėti atskirų teisinio reguliavimo priemonių poreikį ir turinį. Tarkime, nekilnojamojo  
turto mokestis tėra viena iš teisinio reguliavimo priemonių, mokesčių sistemos dalis,  
kuria tam tikra visuomenėje susidariusios gerovės dalis nukreipiama viešiesiems porei-  
kiams tenkinti. Diskusijas apie šią priemonę ir jos turinį galima pradėti tik tuomet, kai  
išsiaiškinti principai, pagal kuriuos nustatomos mokesčių pareigos, t. y. dalies visuo-  
menės narių gerovės nukreipimas viešiesiems poreikiams tenkinti. Atskirai paėmus,  
pats nekilnojamojo turto mokestis negali būti nei iki galo teisiškai pagrįstas, nei nepa-  
grįstas, jeigu nenagrinėjame jo kaip vieno iš visuomenėje sukurtos gerovės nukreipimo  
viešiesiems poreikiams tenkinti sistemos elemento. Dėl fragmentiško ir formalistinio  
požiūrio mokesčių aiškumo problema dažnai krypsta tik į normų tikslumą<sup>14</sup>, santykių  
formalizavimą. Kadangi mokesčių teisės objektai dažnai yra fiziškai neegzistuojantys,  
dirbtiniai reiškiniai (pavyzdžiui, pajamos), normų tikslumo kaip liberalios teisinio

<sup>11</sup> Picciotto, S. Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State. *Law & Policy*. 2007, 29: 11–30.

<sup>12</sup> Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2009, p. 157.

<sup>13</sup> Šlapkauskas V. Teisės prigimties ir paskirties piliietinėje visuomenėje ryšys. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 29–36; Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 157.

<sup>14</sup> Picciotto, S., *supra note* 11, p. 11–30.

saugumo vertybės siekimas praktikoje neišvengiamai sukuria vengimo arba „dirbtinio laikymosi“ sąlygas. Toks „laikymasis“ yra išradingas konstruktas ir labiau išreiškia pasipriešinimą politikai, o ne sutikimą su ja<sup>15</sup>. Mąstant apie teisės aiškumą tik kaip apie teisės akto teksto aiškumą, problema ne dingsta, o gilėja. Tai reiškia, kad reikia aiškaus teorinio požiūrio į mokesčių teisės paskirtį.

Problemą gilina ir tai, kad, kaip plačiai pripažįstama, mokesčių teisiniam reguliavimui suteikiama daugybė tikslų<sup>16</sup>. Šių tikslų sąrašas dažnai priklauso ir nuo vyraujančios politinės ideologijos. Tačiau tai nėra pagrindas teisininkams nusišalinti nuo mokesčių teisės paskirties paieškų. Atvirksčiai, tai rodo poreikį atskleisti ir įvertinti įvairių mokesčių teisinio reguliavimo priemonių poveikį visuomeniniams santykiams, sisteminti tas priemones į tam tikras grupes pagal poveikio visuomeninimas santykiams taksonomiją. Tai būtina siekiant išvengti sumaišties ir spekuliacijų, kurios dažnai pasitaiko dėl mokesčių svarbos šiuolaikinės visuomenės socialinėje, politinėje, etinėje dimensijose. Taigi reikalingi objektyvūs teisiniai kriterijai, kuriais remiantis būtų galima vertinti konkrečių teisinio reguliavimo priemonių (tokių kaip apmokestinimo objektų, tarifų ir kt.) legitimumą, vadinasi, reikalinga mokesčių teisės teorija, kuri atspindėtų socialinę teisės sampratą, jos paskirtį. Apmokestinimo teorijos (pagrindinių mokesčių principų, idėjų sistemos, atskleidžiančios atitinkamo laikotarpio socialinę būtį ir sąmonę) visą laiką darė įtaką mokesčių teisiniam reguliavimui, tačiau ši įtaka vyraujant pozityvistiniam teisėtyros metodui buvo mažai tyrinėta. Šios disertacijos objektas yra apmokestinimo teorijos, jų kaitos istorinis procesas, mokesčių teisinio reguliavimo praktika (teisėkūra) ir jo konstitucinė kontrolė Vakarų šalyse atsižvelgiant į santykį su teisingumo samprata ir žmogaus teisių sauga.

## **Tyrimo hipotezė**

Mokesčių teisės turinį galima vertinti teisiniais kriterijais: jis yra subordinuotas mokesčių teisės paskirčiai, kuri priklauso nuo socialinės būties, valstybės paskirties ir vyraujančios teisės sampratos konkrečiu istoriniu metu.

## **Tyrimo tikslai ir uždaviniai**

Tyrimo tikslas – atskleisti mokesčių teisės socialinį vertingumą ir substantyvių apmokestinimo principų, kaip žmogaus teisių saugos priemonių, turinį. Šiame tyrime nagrinėjama šiuolaikinės Vakarų demokratinės mokesčių teisės paskirties ir funkcijų problematika. Tyrimas apima tik substantyvius apmokestinimo klausimus, į kuriuos nepatenka tam tikros kategorijos, tik iš dalies turinčios nagrinėjamos problematikos požymių: socialinis ir sveikatos draudimas (ta apimtimi, kuri turi tiesioginį atlygintinumą mokėtojo atžvilgiu), specialiosios rinkos apsaugos priemonės (muitai, cukraus

<sup>15</sup> McBarnet, D. When compliance is not the solution, but the problem: from changes in law to changes in attitude. *Taxing democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Burlington: Aldershot: Ashgate, 2003, p. 229–243.

<sup>16</sup> Menendez, A. J., *supra note 5*, p. 113.; Elkins, D. Taxation and the Terms of Justice. *University of Toledo Law Review*. 2009, 41: 75.

mokesčiai ir pan.), federalizmo arba fiskalinės decentralizacijos aspektai, mokesčių administravimo klausimai.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai:

1. Išnagrinėti mokesčių pareigos, kaip teisinės pareigos, turinį (struktūrą) demokratinėje valstybėje:
  - 1.1. išnagrinėti mokesčių socialinę paskirtį.
  - 1.2. išnagrinėti kaip mokesčių socialinė paskirtis nulemia teisinio reguliavimo poreikį ir pobūdį;
2. Išnagrinėti kaip sprendžiamas mokesčių pareigos pasiskirstymo klausimas demokratinėje valstybėje (teisės viršenybės aspektu):
  - 2.1. išnagrinėti kaip socialinė būtis nulėmė teisinio (formalaus) teisingumo poreikį ir liberalias permainas (XVII a. – XIX a.);
  - 2.2. išnagrinėti teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimus paskirstant mokesčių pareigą, mokesčių struktūrą pozityviojoje teisėje, tokio teisinio reguliavimo socialinę vertę (naudą ir trūkumus žmogaus teisių saugai);
  - 2.3. Išnagrinėti kaip socialinė būtis lemia paskirstomojo (socialinio) teisingumo reikalavimus paskirstant mokesčių pareigą, mokesčių struktūrą pozityviojoje teisėje, tokio teisinio reguliavimo socialinę vertę (naudą ir trūkumus) žmogaus teisių saugos aspektu;
3. Rasti atskaitos tašką mokesčių pareigos paskirstymo lygybei matuoti, kuris būtų priemonė tiek teisiniam (formaliai), tiek paskirstomajam (socialiniam) teisingumui įgyvendinti;
4. Įvertinti nukrypimo nuo horizontalaus teisingumo (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies nukreipimo viešiesiems poreikiams tenkinti) skirstant mokesčių pareigą pagrindus ir ribas.

## Tyrimo metodologija

Teisės doktrinoje galima išskirti dvi pagrindines kryptis, turinčias skirtingus išeities taškus ir metodą teisės sampratai, taigi kartu ir paskirčiai bei funkcijoms apibūdinti – pozityvizmą ir prigimtinių teisių teoriją<sup>17</sup>. Tuo pagrindu dar galima išskirti teisės teoriją ir teisės filosofiją<sup>18</sup>. Pozityvistinėje teisės sampratoje teisė priimama kaip faktas, atsiradęs dėl tam tikro socialinio fakto (pavyzdžiui, įstatymų leidėjo priimto įstatymo) tvarkos<sup>19</sup>, taigi ši doktrina labiausiai pritaikoma atsakant į klausimą, ar egzistuoja konkreti teisės norma (faktas), ar ne. Pozityvistiniu metodu grindžiama teisės samprata teisės paskirtį sieja su taisyklių nustatymu, žmonių elgesio norminimu<sup>20</sup>. Tokia teisės paskirtis būdinga visoms epochoms ir iš esmės visoms teisės sampratoms<sup>21</sup>. Nė kiek nemenkinant tokio metodo reikšmės yra aišku, kad šis metodas nepakankamas, kai norima tirti teisės vertingumą, jos santykį su konkrečiais tos epochos visuomenės

<sup>17</sup> Baublys, L. *et al.* *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes: 2010, p. 10–19.

<sup>18</sup> Vaišvila, A., *supra note* 12, p. 42-43.

<sup>19</sup> Baublys, L. *et al.*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>20</sup> Aleksejev, S. S. *Voschozdenije k pravu* [Rising to Law]. Moskva: Norma, 2001, p. 52–57.

<sup>21</sup> Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 159.

interesais<sup>22</sup>. Visiškai pagrįstai teigiama, kad filosofinis teisės metodas ne konkuruoja, o talpina pozityvistinį (dogmatinį) metodą<sup>23</sup>, vadinasi, priima norminamąją teisės paskirtį, tačiau praplečia tyrimo lauką teisės vertės ir socialinio veiksmingumo klausimų spektru. Todėl norint pasakyti, kokia teisė turėtų būti, reikėtų naudoti filosofinį metodą. Teisės filosofija – vienas iš teisėtyros metodų, kuris naudojamas atskleidžiant teisės visuomeninę vertę, parodant fundamentinių visuomenės vertybių (tokių kaip lygybė, asmens moralinė autonomija, kt.) sąveiką su pozityviąja teise<sup>24</sup>.

XX a. pradžia pasižymėjo socialinių mokslų gryninimosi procesais. Tam daugiausia įtakos turėjo pozityvistinio metodo vyravimas. Šis metodas, pasiskolintas iš gamtos mokslų, pradėtas plačiai taikyti ir socialiniams mokslams. Jį taikant reiškiniai tiriami tokie, kokie jie yra. Klausimas, kokie jie turėtų būti, paliekamas nuošalyje. Todėl, pavyzdžiui, pozityvioji ekonomika tyrė, kaip faktiškai ekonominiai reiškiniai funkcionuoja, kokia teisė galioja (kaip faktas). M. Loughlin teisingai pažymi, kad atsirado integruojančio G. W. Hegel tradicijos mokslo apie valstybę (kaip visumą) deficitas<sup>25</sup>. Akivaizdu, kad mokesčių reiškinio negalima iki galo atskleisti apsiribojant vien tik ekonomikos arba teisės mokslo priemonėmis (pavyzdžiui, pozityviųjų normų analize), reikalingas istorinio socialinio konteksto įvertinimas, nes kiekvienu metu teisė sprendžia to laiko problemas ir siekia tam tikros interesų pusiausvyros. Socialinės teisės samprata suvokiama kaip ryšys tarp socialinės būties ir teisės. Šis ryšys abipusis: tiek socialinė būtis nulemia teisės turinį, tiek teisė veikia socialinę būtį. Ekonomikos, politikos, sociologijos mokslų priemonės gali būti naudojamos ir reikalingos identifikuojant susikertančius interesus ir vertinant galimas teisinio reguliavimo pasekmes šiems interesams. Apmokestinimo tema sudėtinga ir įdomi tuo, kad ji yra įvairių socialinių (pirmiausia teisės, ekonomikos, politikos) mokslų įtakos sferoje. Be to, mokesčiai yra susiję su visuomenės teisinės, politinės ir ekonominės sistemos esme, jie dažnai yra visuomenės santvarkos keitimo priemonė. Kyla klausimas, koks teisės ir teisininkų vaidmuo šioje srityje, nes teisininkui kyla grėsmė likti antro plano ekonomistu, politologu ar tenkintis smulkmenišku techniniu tyrimu. Visgi teisės mokslas (teisininkai) yra išsiugdę metodus, kurie leidžia naudoti daugybę įvairių priemonių: kitų socialinių mokslų priemonėmis gautus duomenis, kitų sričių patirtį, teisinio argumentavimo ir technikos įgūdžius, vertinti prieštarigus įrodymus ir teikti praktinius pasiūlymus, tinkančius realioms gyvenimo situacijoms<sup>26</sup>. Taigi sprendžiant apmokestinimo klausimus, teisė gali pasiūlyti integruojančius metodus, kurie tarsi sujungtų įvairių socialinių mokslų srityse sukauptas žinias, leistų jas palyginti ir įvertinti, t. y. savais metodais galėtų išspręsti tas problemas, kurių kiti socialiniai mokslai išspręsti negali. Teisė, kuri dažnai tik reflektuoja gyvenimą ir kristalizuoja jau turimas žinias, šiuo atveju gali panaudoti tai kaip savo unikalų privalumą.

Mokesčių teisę iš kitų teisės sričių išskiria tai, kad pagrindinės sąvokos, kuriomis ji remiasi, tokios kaip „pajamos“, „pajėgumas mokėti“, yra pasiskolintos iš viešųjų finan-

<sup>22</sup> Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2009, p. 42.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>24</sup> Tidikis, R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003, p. 264–273.

<sup>25</sup> Loughlin, M., *supra note 7*, p. 9.

<sup>26</sup> Livingston, M. A., *supra note 9*, p. 369.

sų<sup>27</sup>. Mokesčių teisės akademinė emancipacija prasidėjo tik praeito amžiaus pabaigoje ir remiasi dviguba metodologija – viešųjų finansų ir teisės<sup>28</sup>. Kadangi tuo metu (dėl socialinių mokslų diferenciacijos, gryninimosi) vyravo ir, ko gero, iki šiol tvirtas pozicijas išlaiko pozityvistinis teisėtyros metodas, mokesčių teisė lieka mažai tyrinėta socialiniu aspektu – koks jos vaidmuo visuomenės gyvenime. Pozityvistinio metodo vyravimo etapas gerokai prisidėjo prie teisės kaip atskiros mokslo šakos technikos tobulinimo, ji atrado savo metodologinį identitetą. Kai teisės teorija gerokai pažengė tobulinama savo techniką, „išsigrynino“, tuomet atsirado pakankamas techninis pagrindas vėl ieškoti jos ryšių su kitomis visuomeninio gyvenimo sferomis. Pati teisė neegzistuoja tiesiog dėl savęs, o tik konkrečioje visuomenėje konkrečiu laiku ir dėl tos visuomenės. Norint atsakyti į klausimus, kokia mokesčių teisė turėtų būti, negalima palikti nušalyje mokesčių teisės socialinės paskirties. Šioje disertacijoje apmokestinimo teorijos (apmokestinimo teoriniai pagrindai) į tyrimą integruojamos kaip atskleidžiančios atitinkamo laikotarpio socialinę būtį ir sąmonę, atliekama jų kaitos istorinio proceso analizė ir vertinimas žmogaus teisių saugos kriterijais. Naudojantis empirine informacija (teisinis reguliavimas tam tikrais istoriniais laikotarpiais ir jo faktinės pasekmės) atskleidžiamas apmokestinimo teorijų pasiūlytų sprendimų pasireiškimas praktikoje (mokesčių teisėkūroje), nagrinėjami privalumai ir trūkumai žmogaus teisių saugos aspektu. Disertacijoje mokesčių teisė ir jos paskirties kaita nagrinėjamos kaip procesas: pradedama nuo apmokestinimo teorijos kaip ideologijos, atsirandančios iš konkretaus laikmečio būties, pereinama prie jos perkėlimo į teisinį reguliavimą, o po to – prie pasekmių analizės, kuri tuo pačiu reiškia ir naujo ciklo pradžią.

### Disertacijoje ginami teiginiai

1. Mokesčiai yra istorinis socialinis teisinis reiškinys, determinuotas visuomenės ir valstybės poreikių bei teisės paskirties: nedemokratinėje santvarkoje mokesčių teisės paskirtis – sukurti ekonomines galias valstybinei valdžiai funkcionuoti, demokratinėje santvarkoje – ir piliečių teisėms garantuoti.
2. Klasikinei liberaliai valstybei būdinga teigti privačių asmens interesų prioritetą traktuojant valstybę kaip asmens apsaugą nuo neteisėto kėsینimosi, o mokesčių teisės paskirtį siejant tik su formaliai lygiu mokesčių pareigos paskirstymu. Tačiau to nepakanka žmogaus teisių saugai garantuoti rinkos ekonomikos sąlygomis.
3. Socialinėje teisinėje valstybėje asmens teisių pirmumo pripažinimas siejamas su būtinybe derinti asmens ir visuomenės interesus, todėl į mokesčių teisės paskirtį įtraukiama ir socialinė kontrolė, leidžianti taikyti pozityvias žmogaus teisių saugos priemones ir siekti paskirstomojo teisingumo.
4. Demokratinėje valstybėje substantyvus mokesčių pareigos nustatymo pagrindas yra asmens mokamasis pajėgumas, kuris suteikia galimybę siekti tiek teisinio, tiek paskirstomojo teisingumo, kuriuo būtų garantuojama asmenų socioekonominių teisių sauga bei socialinis stabilumas visuomenėje.

<sup>27</sup> Livingston, M. A., *supra note* 9, p.374; Picciotto, S., *supra note* 11, p. 15, 16.

<sup>28</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 34.

## Tyrimo naujumas ir praktinė reikšmė

Šio tyrimo tema aktuali vertinant mokesčių simbolinę ir praktinę reikšmę politinėje visuomenėje, jų reikšmę siekiant teisinio (formalaus) ir paskirstomojo (socialinio) teisingumo, visuomenės gerovės (neapsiribojant vien ekonomine jos išraiška). Reikia pripažinti, kad teisės moksle nebuvo skirta pakankamai dėmesio mokesčių teisės paskirties problemoms, trūksta nuodugnaus, sisteminančio ir koncentruoto tyrimo, kuris susietų teisės vertybes su apmokestinimu. Taigi lieka mokesčių teisės legitimumo tyrimo deficitas. Nuodugnus ir susistemintas paaiškinimas, kam reikalingas mokesčių teisinis reguliavimas ir mokesčių teisė, kodėl konkrečios jos normos įgyja vienokią ar kitokią turinį, suteiktų tvirtus teorinius kriterijus įstatymų leidėjui pasirenkant teisinį reguliavimą labiau išreikšti jo siekius. Tai didintų mokesčių teisės normų pripažinimą. Ne ką mažesnė tokio paaiškinimo reikšmė būtų ir taikant mokesčių teisės normas – administruojant mokesčius ir teismų praktikoje. Atliekant mokslinius mokesčių teisės tyrimus taip pat galėtų būti remiamasi teoriniais šio tyrimo rezultatais nagrinėjant atskiras apmokestinimo problemas (pavyzdžiui, apmokestinimo tam tikru mokesčiu). Galų gale, suprantamas mokesčių teisės paskirties paaiškinimas visuomenei sustiprintų jos galimybes kontroliuoti mokesčių teisėkūros procesus ir stiprinti pilietinę visuomenę. Taigi tyrimas turėtų įtakos visiems trims teisės egzistavimo lygmenims – teisei sąmonei, teisės normoms ir teisiniams santykiams. Lietuvoje ši tema nėra išplėtotą. Sovietinėje santvarkoje apmokestinimo klausimas nebuvo tyrinėtąs. Apmokestinimo teorijas ir priemones susisteminus būtų galima įvertinti dabartinę Lietuvos mokesčių teisinio reguliavimo būklę ir pasirinkti priemones tolimesnei raidai.

## Tyrimų apžvalga

Lietuvoje mokesčių teisinio reguliavimo socialinis vertingumas nebuvo plačiai nagrinėtąs. Išimtis būtų J. Bučas (1935 m.), nagrinėjęs ekonominį mokesčių paskirstymo turinį<sup>29</sup>, ir A. Vaišvilos darbas „Socialliberalizmas“<sup>30</sup>, kuriame atskiras skyrius skirtas mokesčių klausimui demokratinėje visuomenėje. Atskirais aspektais mokesčių teisės problemos nagrinėtos B. Sudavičiaus, A. Medelienės, A. Paulausko, M. Luko ir kt. Apmokestinimo principų klausimus mokesčių administravimo procedūrų turinio aspektu yra nagrinėję E. Puzinskaitė ir R. Kliškauskas. Lietuvos teisinėje doktrinoje buvo nagrinėjami valstybės socialinės paskirties klausimai (E. Spruogis, J. Bieliauskaitė), tačiau apmokestinimo tema nebūdavo išsamiai plėtojama. Lietuvos ekonomikos mokslo doktrinoje mokesčių tematiką yra nagrinėję R. Stačiokas, J. Rimas, E. Buškevičiūtė.

Bendrame valstybės (*politea*) paskirties ir valdymo klausimų kontekste mokesčių temą lieté dar Antikos mąstytojai. Visgi konceptualiai jie nesprenđė mokesčių paskirties ir teisingo mokesčių paskirstymo klausimo. Mokesčiai tuo laiku nebuvo suvokiami kaip būtinybė, netgi buvo laikoma labiau išimtimi negu taisykle (Aristotelis manė, kad valstybė turėtų apsirūpinti pati, kai kurie veikėjai būdavo atleidžiami nuo mokesčių

<sup>29</sup> Bučas, J. Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto teisių fakulteto leidinys, 1935.

<sup>30</sup> Vaišvila, A., *supra note 3*.

arba sumokėti jie net būdavo gražinami po sėkmingų karų<sup>31</sup>). Jau Antikoje užsimezgė diskusija dėl valstybės paskirties: ar valstybės paskirtis – apsiriboti konkrečių paslaugų teikimu, t. y. apibrėžta nauda (taip teigė sofistai), ar valstybė turi ir didesnę, dorovinę vertę (Platonas, Aristotelis)<sup>32</sup>. Aristotelis buvo kone pirmasis, kuris išskyrė dvi teisingumo kategorijas – atlyginamąjį ir paskirstomąjį.

Feodalinėje visuomenėje, patrimonialinėje santvarkoje, teisingas mokesčių paskirstymas nebuvo laikomas svarbiu visuomeniniame gyvenime. Mokesčiai buvo viena iš valdovo pajamų rūšių, bet dėl tuometinės visuomeninės santvarkos specifikos konceptualiai neatskiriami nuo kitų jo pajamų. Nors J. Bodin pripažįsta finansus respublikos nervais (lot. *Reipublicae nervus in pecuniis consistere*)<sup>33</sup>, visgi mokesčius nurodo tik paskutinėje vietoje po regalijų ir kitų pajamų<sup>34</sup>. Feodalinės rentos (pranc. *taille*) neišeitų atskirti nuo mokesčių. Kadangi visuomenė rėmėsi aiškiais pavaldinio ir valdovo santykiais, poreikis tirti mokesčių nustatymo principus buvo iš esmės daugiau taikomasis ekonominis, ieškantis, kaip efektyviau surinkti kuo daugiau pajamų. To meto pagrindinės teorinės kryptys – merkantilizmas (daugiausia britų), fiziokratizmas (daugiausia prancūzų), kameralizmas (daugiausia vokiečių) – mokesčius nagrinėjo kaip dalį valdovo ūkio. Pavyzdžiui, Prancūzijos karaliaus Liudviko XIV finansų ministras J. B. Colbert apmokestinimą laikė menu, kaip nupešti žąsį taip, kad gagenimo būtų kuo mažiau, o plunksnų kuo daugiau.

Konceptualesni mokesčių esmės tyrinėjimai prasidėjo kartu su Apšvietos laikotarpiu. Pripažinus asmens laisvę ir suteikiant valstybei ir teisei žmogaus poreikių tenkinimo prasmę, iškilo ir mokesčių esmės aiškinimo problema. H. Grotius (1583–1645) specialiai mokesčių apmokestinimo ir mokesčių paskirties nenagrinėjo, bet iš kelių pastabų, prišlietų prie kitų temų, galima daryti išvadą, kad mokesčius jis vadina tik tokius teisingais, kurie atitinka proporciją tarp duodamo ir gaunamo<sup>35</sup>. T. Hobbes (1588–1679) nors ir siejo mokesčius su pilietiškumu ir morale<sup>36</sup>, bet jo teorija rėmėsi atskiro individo interesų iškelimu<sup>37</sup>, reiškia jis taip pat laikė juos tam tikra atlyginimo forma už saugumą. S. Pufendorf (1631–1694), iš esmės sekdamas H. Grotius, mokesčiams suteikė tik atlyginimo už paslaugas paskirtį: „Mokesčiai tėra atlyginimas už atskiro piliečio ir jo turto apsaugą“<sup>38</sup> W. Petty buvo, ko gero, pirmasis tyrėjas, skyręs visą kūrinį vien mokesčiams – „Traktatas apie mokesčius ir rinkliavas“ (angl. *A treatise of taxes and contributions*) (1662 m.), kuriame iš esmės buvo atspindėtos prieš tai minėtų autorių pozicijos. J. Locke, remdamasis šiomis idėjomis, pridėjo tai, kad apmokestinimas būtinai turi remtis pačių piliečių apsisprendimu, kad nepažeistų „fundamentalios

<sup>31</sup> 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; Bučas, J. *Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto teisių fakulteto leidinys, 1935.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 17, 18.

<sup>33</sup> Savo veikale „De republica libri sex“ visą VI skyrių J. Bodin'as skiria mokesčiams (*Ibid.*, p. 45).

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>36</sup> Hobbes, T. *Leviatanas*. Vilnius: Pradai, 1999, p. 195.

<sup>37</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 57.

<sup>38</sup> Bučas, J., *op. cit.*, p. 51.

nuosavybės teisės<sup>39</sup>. Ch. Montesquieu nuosekliau tyrė valdymo formas (despotijos ar nuosaikiosios) ryšį su apmokestinimu (veikale „Apie įstatymų dvasią“, 1748 m.<sup>40</sup>), mokesčius nuosaikioje valstybėje laikydamas laisvės kaina. Tokios pozicijos laikėsi ir J. J. Rousseau teigdamas, kad mokesčiai yra būdas išsaugoti „brangią laisvę“<sup>41</sup>. Vėliau A. Smith „Tautų turtuose“ (1776 m.) konkretino mokesčių paskirtį liberalioje valstybėje ir apibrėžė pagrindinius apmokestinimo principus<sup>42</sup>.

Apmokestinimo teorijoje susiformavo dvi pagrindinės tradicijos – britiškoji viešosios ekonomikos ir kontinentinė (daugiausiai vokiečių) *Finanzwissenschaft*. Pirmajai priskirtini klasikiniai autoriai, tokie kaip A. Smith, D. Ricardo, J. Mill (vyresnysis). Daugumai jų buvo būdinga mokesčius sieti su asmens gaunama nauda iš valstybės paslaugų, taigi vyravo individualistinė metodologija. Šios metodologijos pagrindu vėliau susiformavo utilitaristinė tradicija, kuri apmokestinimui suteikė naudos maksimizavimo paskirtį, – J. S. Mill 1848 m.<sup>43</sup>, vėliau austrų mokyklos atstovai E. Sax (1887 m.)<sup>44</sup> ir F. Von Wieser (1889 m.)<sup>45</sup> bei italų autoriai M. Panteleoni<sup>46</sup>, U. Mazzola<sup>47</sup>, L. Einaudi<sup>48</sup>, A. De Viti De Marco<sup>49</sup>. Iš dalies sekdamas šia metodologija švedų mokslininkas K. Wicksell, taikydamas rinkos ekonomikos dėsnius, demokratinę balsavimo procedūrą prilygino paklausai tam tikroms valstybės paslaugoms<sup>50</sup>. F. Y. Edgerworth<sup>51</sup> ir A. C. Pigou<sup>52</sup> postulavo ribinės aukos lygybės pranašumą, nes ši yra mažiausia auka, skaičiuojant visos visuomenės bendrą auką. Šios teorijos idėjos vėliau buvo naudojamos sprendžiant socialinį klausimą ir bandant tą pačią visuotinę naudą pakeisti socialinės gerovės (angl. *social welfare*) koncepcija – remiantis subjektyviomis visuomenės narių pažiūromis buvo bandoma išvesti socialinės gerovės kreivę, kuriai esant perskirstymas leistų pasiekti abipusę naudą – tarp tų, iš kurių paimama, ir tų, kuriems perduodama<sup>53</sup>.

<sup>39</sup> Locke, J. *Second Treatise of government*. Indianapolis, Cambridge: Hackett Publishing Company, Inc., 1690, par. 140, p. 74.

<sup>40</sup> Montesquieu, Ch. *Apie įstatymų dvasią*. Vilnius: Mintis, 2004.

<sup>41</sup> Rousseau, J. J. *Discourse on The Origin of Inequality*. Indianapolis and Cambridge: Hackett Publishing Company, 1987 [1755], Letter to the Republic of Geneva, p. 29.

<sup>42</sup> Smith, A. *Wealth of Nations*, London: Methuen&Co, 1904, V II skyriaus 23–29 pastraipos [interaktyvus, žiūrėta 2010-09-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.econlib.org/library/Smith/smWNCover.html>>.

<sup>43</sup> Mill, J. S. *Principles of Political Economy*, London: Penguin, 1985 [1848].

<sup>44</sup> Sax, E. *Grundlegung der Theoretischen Staatswirtschaft*, Wien, 1887.

<sup>45</sup> Wieser, v. F. *Der Natürliche Wert*. Viena: Holder, 1889.

<sup>46</sup> Panteleoni, M. Contributo alia teoria del ripurto delli spese pubbliche, *Rassegna Italiana. Scritti varii de economia*. Vol. I., 1883.

<sup>47</sup> Mazzola, U. *I dati scientifici della finanza pubblica*. Roma, 1890.

<sup>48</sup> Einaudi, M. *Studi sugli effetti delle imposte: Contributo allo studio dei problemi tributari municipali*. Tutrin: Bocca, 1902.

<sup>49</sup> De Viti De Marco, A. *I primi principii dell'economia finanziaria*, Rome: Sampaolesi, 1928.

<sup>50</sup> Wicksell, K. *Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens*. Jena: Gustav Fischer, 1896.

<sup>51</sup> Edgeworth, F. Y. The pure Theory of Taxation, *The Economic Journal*. 1897, 25.(vol. 7), p. 46–70.

<sup>52</sup> Pigou, A. C. *A Study in Public Finance*. London: Macmillan and Co., 1928.

<sup>53</sup> Bergson, A. A Reformulation of Certain Aspects of Welfare Economics. *The Quarterly Journal of Economics*, 1938, 2(52): 310-334; Harsanyi, J. Cardinal Welfare, Individualistic Ethics, and Interpersonal Comparisons of Utility. *The Journal of Political Economy*, 1955, 63: 309-321.

Išpopuliarėjus J. Rawls teisingumo teorijai, „nežinojimo skraistės“ koncepcija buvo taikoma siekiant nustatyti visuomenės narių pasirinkimus<sup>54</sup>. Naudos didinimo teorija davė pagrindus šiuolaikinei optimalaus apmokestinimo teorijai, kuriai galima priskirti gausią literatūrą mokesčių poveikio ekonomikai tema. Pastarosios srovės pradininku paprastai laikomas F. P. Ramsey<sup>55</sup>, o labiausiai išstobulinusiais (aišku, neneigiant indėlio ir kitų autorių, tokių kaip L. Kaplow, J. Slemroad, G. Mankiw ir kt.) – J. Mirrlees ir P. Diamond<sup>56</sup>. Utilitaristinės metodologijos tradicijai galima priskirti ir ekonominio teisės interpretavimo kryptį (angl. *law and economics*), kurią charakterizuoja R. Coase, G. Calabresi, M. Webber, D. Friedman, R. Posner, S. Shavell darbai<sup>57</sup>.

*Finanzwissenschaft* koncepcijos brandos laikotarpis siejamas su L. von Stein, A. Schäffle ir A. Wagner, kurie paskutiniais XIX a. dešimtmečiais suformulavo jai labiausiai būdingus bruožus. L. von Stein rėmėsi G. W. Hegel asmens poreikių skirstymu į visuomeninius ir privačius, jo nuomone, valstybė jungia žmones kaip: 1) lygius bendruomenėje; 2) nelygius visuomenėje<sup>58</sup>. Tai reiškia, kad visuomenėje žmonės turi skirtingus interesus ir padėtį, o bendruomenėje – bendrus interesus ir vienodą padėtį, kol galiausiai abu interesai sutaikomi atsiradus pilietinei visuomenei (vok. *Staatsbürgerliche Gesellschaft*). A. Schäffle nuo filosofinio diskurso perėjo į biologinį – jo požiūriu visuomenės nariai organiškai susiję. Kadangi kiekvienas visuomenės narys turi skirtingas funkcijas ir padėtį visuomenėje, mokesčiai diferencijuotini pagal žmogaus padėtį ir pajėgumą<sup>59</sup>. Ši teorija davė pagrindą atsirasti pajamų kaip ekonominio pajėgumo padidėjimo teorijai, kurią labiausiai atspindi G. von Schanz 1896 m. pateikta sąvoka, kur mokesčiai siejamas su asmens ekonominio pajėgumo padidėjimu<sup>60</sup>. Ši koncepcija tapo kone žymiausia vokiškos fiskalinės teorijos indėlio į viso pasaulio fiskalinės minties ir praktikos raidą dalimi. Prie jos populiarumo neabejotinai prisidėjo tolimesnis koncepcijos plėtojimas 1920–1930 metais ir vėliau Jungtinėse Amerikos Valstijose (R. M. Haig, 1921<sup>61</sup>, H. C. Simons, 1938<sup>62</sup>, 1950<sup>63</sup>). A. Wagner bandė ieškoti kompromiso tarp A. Smith griežtai individualistinio metodo ir socialistinio metodo, iškeliančio visuomeninius poreikius aukščiau už individo. Pirmajam būdingą siaurą racionalistinį požiūrį į valstybę A. Wagner

<sup>54</sup> Atkinson, A. B. *Social Justice and Public Policy*, Brighton: Wheatsheaf Books, 1983.

<sup>55</sup> Ramsey, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*. 1927, 37 (145): 47-61.

<sup>56</sup> Diamond, P. A., Mirrlees, J. A. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *The American Economic Review*, 1971, 61 (I): 8-27, 61,(III): 261-278.

<sup>57</sup> Shavell, S. *Foundations of Economic Analysis of Law*, Cambridge, Ma: Harvard University Press, 2004; Shavell, S. *Welfare Economics, Morality, and the Law*. Harvard Law and Economics discussion Paper No. 409 [interaktyvus]. Cambridge, Ma, 2003 [žiūrėta 2011-12-11]. <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=391041](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=391041)>

<sup>58</sup> Musgrave, R. A. The Role of the State in Fiscal Theory. *Public Finance in a Democratic Society*. Vol. III. *The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 11.

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> Schanz, G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *Finanzarchiv*. 1896, 13.

<sup>61</sup> Haig, R. M. *The Concept of Income—Economic and Legal Aspects*. The Federal Income Tax. New York: Columbia University Press, 1921

<sup>62</sup> Simons, H. C. *Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago: University of Chicago Press, 1938.

<sup>63</sup> Simons, H. C. *Federal Tax Reform*. Chicago: University of Chicago Press, 1950.

papildo organiniu požiūriu ir leidžia matyti valstybę ne tik kaip neišvengiamą blogį, bet kaip pozityvią jėgą. Asmens motyvacijos klausimas taip pat neatmetamas ir išskiriamos trys jos formos: individualistinė, visuomeninė ir labdaringa. Pirmoji tenkinama rinkoje naudos siekimu, paskutinioji – vien tik savanoriška veikla, o tarpinė tarp jų yra visuomeninė, kuri reikalauja paslaugų ten, kur asmens interesai gali būti patenkinti tik tenkinant bendrą interesą. Gautos visuomeninės naudos negalima dalinti į atskiras dalis, todėl mokesčių paskirstymo negalima sieti su konkrečia asmens gauta nauda; mokesčių pareiga turi būti paskirstyta pagal individualų mokamąjį pajėgumą (angl. *ability to pay*). A. Wagner išvelgė valstybės funkcijų atvirumą – jos priklauso nuo istorinio konteksto ir turėtų didėti atsižvelgiant į pajamų augimą ir techninę pažangą. Be to, A. Wagner iš visuomeninių poreikių išveda ir socialpolitinių principą (vok. *Sozialpolitische Prinzip*), kuriuo teigiama, kad valstybė turi priimti vykdyti vadinamąsias socialines programas ir apmokestinimo priemonėmis siekti švelninti ekonominių vertybių pasiskirstymo rinkoje nelygybę. Skirtingai nuo utilitaristinės teorijos, toks perskirstymas remiasi ne visuminės naudos didinimu, bet socialinio teisingumo siekiu. Valstybė turi užtikrinti adekvatų pragyvenimo minimumą ir dalyvavimą kultūriniaame gyvenime<sup>64</sup>. R. A. Musgrave tarsi apibendrina britišką ir kontinentinę tradicijas<sup>65</sup>.

Su šia, kontinentine, tradicija sietina ir fiskalinės sociologijos (vok. *Finanzsoziologie*) kryptis, kuri sujungia ekonomikos, sociologijos ir teisės disciplinas, koncentruodamasi prie valstybės pajamų ir išlaidų klausimų. Šios krypties pradininkais laikytini R. Goldscheid<sup>66</sup>, R. W. Sombart, J. A. Schumpeter, M. Weber<sup>67</sup>. Pagal tai, kaip formuojami bendri šalies resursai piliečių asmeninių teisių požiūriu, jie išskyrė valstybės raidos etapus: duoklės valstybė ir mokesčių valstybė. Ši kryptis išsismė XX a. viduryje, nes socialiniai mokslai atsiskyrė, išsigrynino ir integralus ryšys sprendžiant fiskalines problemas buvo prarastas. XX a. pabaigoje ir XXI a. pradžioje fiskalinė sociologija tarsi atgimė, nes susiformavo kelias disciplinas apimančio požiūrio poreikis. Šiuolaikinė fiskalinė sociologija tiria iš esmės visus apmokestinimo socialinius poveikius, ypatingą dėmesį skirdama nenumatytiems efektams. Pagrindiniu leitmotyvu lieka J. A. Schumpeter tezę, kad mokesčiai ir valstybės išlaidos kiekvienu istoriniu momentu yra tikriausias visuomenės atspindys. Fiskalinė sociologija tiria vertybių pasiskirstymą, perskirstymą visuomenėje, žmonių elgseną, tam tikras mokesčių teisinio reguliavimo pasekmes. Šiai kryptčiai išlieka būdinga (iš dalies atkartojant K. Marx) skirstyti visuomenę į socialines klases.

Pastaruosius du dešimtmečius aktyviai susidomėta visuomeninės santvarkos ir valstybės finansų sandaros ryšiais. Pavyzdžiui, S. Steinmo tiria demokratijos ryšį su apmokestinimu<sup>68</sup>. Prie šių tyrimų prisideda ir pastarąjį dešimtmetį suaktyvėję

<sup>64</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 12.

<sup>65</sup> Musgrave, R. A. *Crossing Traditions. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 18-32.

<sup>66</sup> Goldscheid, R. *Grundfragen des Menschenschicksals: Gesammelte Aufsätze*, Leipzig & Vienna: E.P. Tal, 1919; Goldscheid, R. *Sozialisierung der Wirtschaft oder Staatsbankrott: Ein Sanierungsprogramm*, Leipzig & Vienna: Anzengruber Verlag, 1919

<sup>67</sup> Backhaus J. *Fiscal Sociology: What for?* *The American Journal of Economics and Sociology*. 2002, 1 (61):55-77.

<sup>68</sup> Steinmo, S. *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press, 1996. Tilly, Ch. *Extraction and Democracy. The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge

valstybių formavimosi socialinių-fiskalinių procesų tyrimai (Ch. Tilly<sup>69</sup>, R. Bonney<sup>70</sup>, S. D. Pollack<sup>71</sup>, M. Dincecco<sup>72</sup>, M. Daunton<sup>73</sup>, A. K. Mehrotra<sup>74</sup>, kt.<sup>75</sup>), kurie leidžia tipologizuoti socialinių procesų įtaką valstybės finansams Vakarų valstybėse. Lygybės ir asmens laisvės imperatyvai aptariami apmokestinimo teisingumo aspektu, įskaitant lyčių klausimą (pavyzdžiui, M. E. Kornhauser<sup>76</sup>, B. J. Crawford, A. C. Infanti<sup>77</sup>, E. McCaffery<sup>78</sup>). Fiskalinės sociologijos kryptis savo objektu panaši į optimalaus apmokestinimo teoriją, ir tie patys autoriai gali būti priskiriami tiek vienai, tiek kitai krypčiai (pavyzdžiui, J. Slemrod<sup>79</sup>), nes tiria apmokestinimo pasekmes (galimas pasekmes). Pagrindinis skirtumas tas, kad optimalaus apmokestinimo teorija gilinasi į ekonomines pasekmes, o fiskalinė sociologija daugiau dėmesio skiria platesnio masto socialinėms kategorijoms – visuomeninei santvarkai, galimybių lygybei, pilietiškumui ir pan. Tiesa, šiai krypčiai priskirtinos atskiros išvalgos paprastai liečia gana siaurus socialinius aspektus ir neformuoja bendrų išvadų mokesčių teisės paskirties atžvilgiu.

Teisės doktrinos vystymasis XX a. antroje pusėje pasiekė tokį lygį, kad tyrimų gylis atskirose kryptyse tiesiog prašėsi vėl susisteminti atskirus komponentus į visumą. Vakarų teisės doktrinoje XX a. pabaigoje susiformavo tendencija vėl ieškoti teisės socialinės vertės, spręsti jos legitimumo problemas. XX a. antroje pusėje pozityvistinė teisėtyros metodologija išsikvėpė ir teisės teoretikai pradėjo pabrėžti teisės atvirumą vertybėms ir kitoms socialinėms sistemoms. Pirmiausia, teisė suvokiama neatsiejamai

---

University Press, 2009, p. 173–182.

- <sup>69</sup> Tilly, Ch. *Coercion, Capital, and European States, Ad 990–1992*. Cambridge, Ma: Blackwell, 1994; Tilly, C. *European Revolutions, 1492–1992*. Cambridge, Ma: Blackwell, 1993.
- <sup>70</sup> Bonney, R. *Economic systems and state finance*. Oxford: Clarendon Press, 1995; Bonney, R. *The Rise of the Fiscal State in Europe, c. 1200–1815*. New York: Oxford University Press, 1999.
- <sup>71</sup> Pollack, S. D. *War, Revenue, and State Building: Financing the Development of the American state..* Ithaca: Cornell University Press, 2009.
- <sup>72</sup> Dincecco, M. *Political transformations and public finances: Europe, 1650–1913*. New York: Cambridge University Press, 2011.
- <sup>73</sup> Daunton, M. *Trusting Leviathan: the Politics of Taxation in Britain, 1799–1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2001; Daunton, M. *Just taxes: the Politics of Taxation in Britain, 1914–1979*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- <sup>74</sup> Mehrotra, A. M. Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State. *Law & History Review*, 2010, 1 (28):173–225.
- <sup>75</sup> Cardoso, J. L. et. al. *Paying for liberal state: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- <sup>76</sup> Kornhauser, M. E. Equality, Liberty, and a Fair Income Tax. *Fordham Urban Law Journal*. 1995, 3(23): 605–661; Kornhauser, M. E. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: a Typical Male Reaction, *Michigan Law Review*. 1987, 86: 465–523.
- <sup>77</sup> Crawford, B. J., Infanti, A. C. *Critical Tax Theory: An Introduction*. New York: Cambridge University Press, 2009.
- <sup>78</sup> McCaffery, E. Where’s the Sex in Fiscal Sociology?: Taxation and Gender in Comparative perspective. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 216–236.
- <sup>79</sup> Slemrod, J. War and Taxation: When Does Patriotism Overcome Free-Rider Impulse. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 138–154; Slemrod, J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. *Journal of Economic Perspectives*. 1990, 1 (4): 157–178.

nuo moralės. Kaip pavyzdžius galima paminėti tokius autorius: R. Alexy<sup>80</sup>, J. Raz<sup>81</sup>, J. Finnis<sup>82</sup>, J. Habermas<sup>83</sup>, N. D. MacCormick<sup>84</sup>, O. Weinberger<sup>85</sup>, kt. Pagrindinis akcentas tenka legitimumui, o ne legalumui. XX a. antroje pusėje, ypač po J. Rawls konceptualaus veikalą, išleisto 1971 m.<sup>86</sup>, tiek pritariančiųjų, tiek kritikų<sup>87</sup> buvo pradėtas plačiai diskutuoti paskirstomojo (socialinio) teisingumo klausimas. Paskirstomasis (socialinis) teisingumas siejamas su tarpusavio mainų rezultatų (pasiskirstymo laisvoje rinkoje) perskirstymu<sup>88</sup>, taigi mokesčiams suteikiamas pagrindinis vaidmuo siekiant ekonominės lygybės. Yra daugybė literatūros, kurioje aptariama lygybės sampratos apimtis ir ribos. Mokesčiai tampa svarbūs kaip viena iš pagrindinių paskirstomojo (socialinio) teisingumo siekimo priemonių, taigi jie svarbūs ne tik kaip ekonominė kategorija, bet kaip svarbi visuomenės politinio organizavimosi per teisingas institucijas priemonė<sup>89</sup>. Mokesčių legitimumo problema šiame kontekste užima ypatingą vietą, nes mokesčių legitimumas kredituoja visą visuomenės politinę ir teisinę sistemą. S. Holmes ir T. Sunstein teigia, kad iš esmės visos teisės gali būti laikomos pozityviomis, nes yra garantuojamos valstybės, kuri išlaikoma iš mokesčių<sup>90</sup>. L. Murphy ir T. Nagel<sup>91</sup> bando paneigti kone visus „tradicinius“ požiūrius teigdami, kad nuosavybė yra institucinio pobūdžio, konvencionalus dalykas, priklausantis nuo valstybės egzistavimo, ir neturi jokios moralinės vertės „iki“ valstybės egzistavimo, taigi visas pasiskirstymas (neišskiriant pasiskirstymo rinkoje nuo valstybinio skirstymo) turi vykti paskirstomojo teisingumo principais.

A. J. Menendez (Ispanija) sprendžia mokesčių legitimumo problemas aptardamas kai kuriuos aspektus, akcentuodamas pozityvistinės teisės privalomumo sampratos nepakankamumo ir mokesčių legitimumo krizę Vakaruose XX a. antroje pusėje<sup>92</sup>, o mokesčių įstatyminį pripažinimą grįsdamas demokratiniiais dalyvavimo ir argumentavimo principais. Panašius klausimus skirtingais aspektais dar XX a. pradžioje

<sup>80</sup> Alexy, R. *Theory of Legal Argumentation*, Oxford: Oxford University press, 1989.

<sup>81</sup> Raz, J. *The Authority of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1979; Raz, J. Hart on Moral Rights and Legal Duties, *Oxford Journal of Legal Studies*, 1984, 4: 123–131.

<sup>82</sup> Finnis, J. *Natural Law and Natural Rights*. Oxford: Oxford University Press, 1980.

<sup>83</sup> Habermas, J. *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge: Polity Press, 1990; Habermas, J. *Between Facts and Norms*. Cambridge, Ma: MIT Press., 1996

<sup>84</sup> MacCormick, N. D. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978;

<sup>85</sup> MacCormick, N. D., Weinberger, A. *An Institutional Theory of Law: New Approaches to Legal Positivism*. Dordrecht: Kluwer Law Publishers, 1986.

<sup>86</sup> Rawls, J. *A Theory of Justice*, Cambridge: Harvard University Press, 1971

<sup>87</sup> Hayek, F. A. *Rules and order*, London: Routledge, Kegan and Paul, 1973; Hayek, F. A. *The Mirage of Social Justice*. London: Routledge, Kegan and Paul, 1976; Nozick, R. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell, 1974.

<sup>88</sup> Nozick, R., *op. cit.*, 7 skyrius.

<sup>89</sup> Rawls, J. *A Theory of Justice*, Cambridge: Harvard University Press, 1971; Hayek, F. A., *supra note 87*; Nozick, R., *supra note 88*; Dworkin, R. *Sovereign Virtue*, Cambridge, London: Harvard University Press, 2000; Cohen, G. A. *Self-Ownership, Freedom, and Equality*, Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

<sup>90</sup> Holmes, S., Sunstein T. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

<sup>91</sup> Murphy, L., Nagel, T. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York: Oxford, 2001.

<sup>92</sup> Menendez, A. J., *supra note 5*.

buvo palietę kontinentinės Europos teisininkai, ieškodami mokesčių teisės tapatybės. Itališkos finansų teisės mokyklos atstovai (O. Raneletti<sup>93</sup>, B. Griziotti<sup>94</sup>, M. Pugliesi<sup>95</sup>, L. Berliri<sup>96</sup>) teigė, kad teisė apmokestinti nėra absoliuti, bet grindžiama tam tikru abipusiškumu (ital. *causa*, angl. *consideration* arba *counterpart*). Ši teorija iš dalies naudojosi privatinei teisei būdinga apibusiškumo (mainų) koncepcija<sup>97</sup>, o jos autorių indėlis padėjo mokesčių teisei atrasti savo tapatybę. Vokiškai rašantys teoretikai K. Tipke ir J. Lang<sup>98</sup> pradėjo liesti mokesčių teisingumo ir legitimumo klausimus, kas tuo metu nebuvo būdinga kontinentinės teisės doktrinai<sup>99</sup>, mokesčių teisę traktavo kaip sistemą (vok. *die Steuerrechtsordnung*), kuri remiasi tam tikrais principais, ir kėlė etinio įsipareigojimo klausimą. Ispanijos (C. A. D. Crespo<sup>100</sup>, C. B. Taboada<sup>101</sup>) ir kitų kontinentinės Europos šalių mokslininkai taip pat pradėjo kelti asmens pajėgumo mokėti teisinio turinio klausimą (R. Beiser<sup>102</sup>, A. Rijkers<sup>103</sup>). Gaila, kad nedaug šių autorių darbų apmokestinimo principų tematika yra išversta į anglų kalbą (šios disertacijos autoriui jie prieinami tik iš antrinių šaltinių, kuriuose yra cituojami). Pastaruoju metu angliškai nepublikuotų kontinentinės Europos autorių indėlis atrandamas angliškai publikuojamoje literatūroje, ieškant metodologinių mokesčių teisės tyrimo pagrindų, kurie dabar reikšmingi tarptautinei mokesčių teisei<sup>104</sup>, o mokesčių teisės tarptautiškumo aspektu pradėti kelti lygybės principo mokesčių teisėje<sup>105</sup> ir žmogaus teisių apmokestinimo procese<sup>106</sup> klausimai.

<sup>93</sup> Raneletti, O. *Natura Giuridica dell'Imposta. Diritto e Pratica Tributaria*, 1974, 1 (45): 789–823.

<sup>94</sup> Griziotti, B. *Studi di Diritto Tributario*, Pavia: Studi nelle scienze giuridiche e sociale della R. Università di Pavia, 1928; Griziotti, B. *Principii di politica, diritto e scienza della Finanze*, Padova: Cedam, 1929.

<sup>95</sup> Pugliesi, M. *Instituzioni di Diritto Finanziario*, Padova: Cedam, 1937.

<sup>96</sup> Berliri, L. *La Giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di una riforma organica della finanza ordinaria, etc. Annuario di diritto comparato e di studi legislativi*. Roma: Istituto Italiabno di Studi Legislativi, 1945, 3 (19).

<sup>97</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 193.

<sup>98</sup> Tipke, K. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993.

<sup>99</sup> *Ibid*, p. 34.

<sup>100</sup> Crespo, C. A. D. The „Ability to Pay“ as a Fundamental Right: Rethinking The Foundations of Tax Law. *Mexican Law Review*, 2010, 1 (III): 49–65.

<sup>101</sup> Taboada, C. P. Nueva visita al principio de capacidad contributiva, *Revista española de derecho financiero*. 2004, 124.

<sup>102</sup> Beiser, R. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? *Österreichische Steuerzeitung*, 2000, 16.

<sup>103</sup> Rijkers, A. Ability to pay Principle and Privileges, 5 *StuW* (2005)

<sup>104</sup> Amatucci, A., *et al. International Tax Law*. Haga: Kluwer Law International, 2006.

<sup>105</sup> Meusen. G. T. K. *The Principle of Equality in European Taxation*. Haga: Kluwer Law International, 1999.

<sup>106</sup> Kofler, G. *et al. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011.

# I SKYRIUS. MOKESČIŲ TEISĖS REGULIUOJAMI VISUOMENINIAI SANTYKIAI IR POVEIKIO JIEMS BŪDAI

## 1. Mokesčių samprata ir funkcijos (fiskalinė, persikirstymo ir reguliavimo)

Mokesčiai yra ekonominė, politinė, teisinė kategorija. Norint atskleisti mokesčių teisės paskirtį, pirmiausia reikia pradėti nuo pačios mokesčio sampratos. Oksfordo teisės enciklopedija pateikia tokį apibrėžimą: „privalomas įnašas valdžiai išlaikyti, imamas nuo asmenų, nuosavybės, pajamų, vartojimo, operacijų ir pan., dabar paprastai nustatytomas tarifu proporcingu apmokestinamo objekto dydžiui“<sup>107</sup>. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nustato tokį mokesčio apibrėžimą: „Mokestis - mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“<sup>108</sup>. Įvairiose šalyse mokesčio apibrėžimas gali skirtis, kai kurios šalys apskritai neturi įstatyminio mokesčio apibrėžimo (pavyzdžiui, D. Britanija<sup>109</sup>). Lietuvos teisės doktrinoje išskiriami šie pagrindiniai mokesčio požymiai: visuotinumumas, tiesioginis neatlygintinumumas, privalomas mokesčių pobūdis ir dalies nuosavybės perdavimo požymis<sup>110</sup>. Šie požymiai atskleidžia formalius (išorinius) mokesčio požymius – nesieja jų su tikslu, kuriam turėtų tarnauti ši teisinė kategorija, todėl iš jų nedaug ką galime pasakyti apie reguliuojamų santykių turinį, išskyrus tai, kad jie yra privalomi mokėjimai. Todėl dažnai teisininkai, aiškindami mokesčių (-io) sąvoką apsiriboja pozityvių normų tyrimu nenorėdami patekti į ekonomistų ir politikų „daržą“, t. y. teisę tiria nuo to etapo, kai ji įgauna įstatyminę išraišką. Todėl kiti teisės egzistavimo lygmenys (teisės idėjos ir teisiniai santykiai) lieka nuošalyje, nors yra ne mažiau teisiniai. Mokesčių sistema susideda iš daugybės mokesčių, jų reguliavimas laikomas vienu sudėtingiausių ir išties taip yra, jeigu šią gausybę normų tyrinėtume izoliuotai, „tuneliniu“ būdu. Mokesčių teisės normos kiekvienu atveju negali būti vertinamos ar aiškinamos izoliuotai tiek nuo kitų normų, tiek nuo realaus gyvenimo aplinkybių (socialinio konteksto), kuriame jos „gimė“ ir kurias ji turi paveikti.

*Fiskalinė funkcija.* Seniausia, „klasikinė“, mokesčių funkcija – valstybės piniginių išteklių sukaupimo funkcija. Ši funkcija mokesčiams buvo būdinga nuo pat senovės ir visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis ir būtinas valstybės išteklių formavimo šaltinis. Kitos išteklių kaupimo priemonės – pinigų leidimas ir skolinimasis. Pinigų leidimas pats savaime nesukuria daugiau vertybių - padidėjus pinigų kiekiui, jų vertė sumažėtų. Skolinimasis taip pat suteikia galimybę pinigais naudotis tik laikinai – kol nereikia grąžinti, ir iš esmės reiškia mokesčių atidėjimą vėlesniam laikotarpiui. Taigi mokesčiai yra kone vienintelė lėšų kaupimo priemonė. Tarpusavio mainų prasme mokesčiais finansuojamos valstybės funkcijos – tos kurių pati rinka (privati iniciatyva) negali suteikti žmonėms – teisingumo vykdymas, saugumas, viešoji tvarka,

<sup>107</sup> Cituojama iš Tiley, J. *Revenue Law*. Oxford: Hart Publishing, 2008, p. 3.

<sup>108</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243.

<sup>109</sup> Tiley, J., *op. cit.*, p. 3.

<sup>110</sup> Sudavičius, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*. 2006, 58: 125–133.

pan. Diskusija, kas ką turėtų atitikti – mokesčių pajamos išlaidas ar išlaidos mokesčių pajamas – galima sakyti, yra amžina, bet tai nėra šio tyrimo objektas.

*Perskirstymo funkcija.* Perskirstymo funkcijos reikšmė pradėjo didėti socialinėje teisinėje valstybėje. Socialinė teisinė valstybė imasi aktyvaus vaidmens siekdama socialinio teisingumo. Socialinės teisinės valstybės funkcijos gerokai išsiplėtė – valstybė nėra vien tik naktinis sargas, ji imasi aktyvių veiksmų, kad visuomenėje vyrautų santarvė ir interesų derinimas, prisiima saugoti taip vadinamas socioekonominės žmogaus teises. Mokesčiai, siekiant šių tikslų, atlieka pirmąją vaidmenį. Pirmą, socialinė valstybės paskirtis reikalauja daugiau išlaidų, todėl didėja per viešųjų finansų sistemą perskirstoma visos visuomenės sukurtos vertės (ekonominė prasme – bendrojo vidaus produkto) dalis, kuri surenkama per mokesčius. Net ir taikant ne progresinę mokesčių sistemą, perskirstymas didėja valstybei prisiimant daugiau funkcijų ir didėjant išlaidoms, o, tuo pačiu, ir mokesčiams. Antra, socialinėje teisinėje valstybėje paisoma ekonominio lygybės aspekto, todėl skirstant mokesčių pareigą tarp visuomenės narių diferencijuojama atsižvelgiant į faktinį ekonominį mokesčių mokėtojo pajėgumą (pavyzdžiui, nustatoma progresinė mokesčių sistema). Taigi, perskirstymas šiuo atveju būna „užprogramuotas“ jau pačioje mokesčių sistemoje. Šios aplinkybės suponuoja tai, kad naudojant mokesčius visuomenėje perskirstomos ekonominės gėrybės tarp pačių visuomenės narių.

Kalbant apie perskirstymą, svarbu nepamiršti, kad perskirstant siekiama (turi būti siekiama) tam tikrų apibrėžtų tikslų – pats perskirstymas nėra (negali būti) savitikslis. Tarkime didesnis turtingųjų apmokestinimas ir išdalinimas mažiau pasiturintiems pats savaime reikšmingas tik tuo, kad padėtų sumažinti ekonominę (veiksnumo lygmens) nelygybę. Tikrai abejotina, ar teisiškai būtų pagrįstas *per se* teisių išplėtimas vieniems, o susiaurinimas kitiems. Perskirstymas gali būti prasmingas ir pagrįstas tik jeigu juo apsaugomos asmenų teisės – užtikrinamas pragyvenimo minimumas, minimalios galimybės (vidurinis išsilavinimas, aukštasis išsilavinimas gerai besimokantiems) ir pan. Tai reiškia, kad per mažas apmokestinimas gali taip pat pažeisti asmenų teises kaip ir per didelis, nors teisininkai dažnai linkę pastebėti pažeidimus pozityviuose valstybės veiksmuose nustatant apmokestinimą. Tai natūralu – teisinis reguliavimas lengvai leidžia identifikuoti negatyvių teisių pažeidimą – pakankamai akivaizdu, kai valstybė pažeidžia draudimą (tarkime mokeskis nustatomas ne įstatymu, o poįstatyminiu teisės aktu), bet sunkiau identifikuoti pažeidimą, kuriuo nepaisoma pozityvių teisių apsaugos (tarkime, dėl mažo apmokestinimo surinkti pakankamai lėšų minimaliam pragyvenimo lygiui užtikrinti). Perskirstymo funkcija neatsiejamai susijusi su fiskaline – jeigu valstybės funkcijoms priskirtume socioekonominių teisių užtikrinimą, mokesčiai vykdydami fiskalinę funkciją užtikrins šias, kaip ir kitų valstybės funkcijų, finansavimą. Taigi perskirstymas galimas ir pagrįstas tiek, kiek atitinka valstybės visuomeninę paskirtį ir funkcijas. Literatūroje išskiriamas dar vienas perskirstymo pagrindas – rinkos pasiskirstymo korekcija. Šis išskyrimas grindžiamas tuo, kad ekonominių gėrybių pasiskirstymas rinkoje nėra teisingas ir todėl jas reikia papildomai perskirstyti remiantis

kitais kriterijais<sup>111</sup> (tokio perskirstymo pagrįstumas plačiau aptariamas II disertacijos skyriuje).

*Reguliavimo funkcija.* Valstybei neapsiribojant „naktinio sargo“ funkcija ir priiimant atsakomybę už ekonominę vystymąsi<sup>112</sup>, valstybė naudoja makroekonominio reguliavimo priemones. Valstybės makroekonominiam vaidmeniui sustiprėti didelės įtakos turėjo J. M. Keynes indėlis į ekonomikos teoriją. Jis išskėlė ir pagrindė valstybės vaidmenį išvengiant gilių ekonomikos ciklą. Pagrindinis jo teorijos leitmotyvas – kadangi ekonomikai būdingas cikliškumas, valstybė gali ir turi aktyviai veikti švelnindama neigiamas didžiulių svyravimų pasekmes. Jo teorija tuo laikotarpiu buvo revoliucinė, nes iki tol vyravo neoklasikinė teorija, pagal kurią laisva rinka ilgainiui ir trumpajame laikotarpyje turėtų leisti patiems dalyviams priimti teisingus sprendimus ir taip natūraliai įveikti svyravimus. Taip pripažintas aktyvios valstybės vykdomos fiskalinės (pajamų ir išlaidų) politikos vaidmuo siekiant makroekonominio stabilumo. Mokesčiai yra vienas iš fiskalinės politikos instrumentų – jų didinimas arba mažinimas gali paveikti investicijas, vartojimą ir taip valdyti ekonomiką. Mokesčiai gali būti ne tik ekonominio reguliavimo priemonė, bet naudojama specialioms tikslams siekiant paveikti asmenų elgseną, pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio ar tabako naudojimo, taip pat lemti kitus vartojimo pasirinkimus. Pavyzdžiui, teigiama, kad britų prielankumas arbatai lyginant su kava išsiugdė dėl kainų skirtumo, atsiradusio naudojant fiskalines priemones<sup>113</sup>. Aišku, ši funkcija gali būti naudojama sprendžiant ir kur kas rimtesnes problemas – pavyzdžiui, net ir šalies energetinės nepriklausomybės problemas akcizais apmokestinant naftos produktus ir skatinant biologinio kuro gamybą ir naudojimą.

Šiame skirsnyje aptartos pagrindinės mokesčių funkcijos atspindi faktinių mokesčių vaidmenį šiuolaikinėje visuomenėje. Norint plačiau atskleisti mokesčių vaidmenį ir jų raidą, svarbu aptarti, kaip mokesčių vaidmuo buvo suvokiamas apmokestinimo teorijose, kurios tarsi atsakas į konkrečias istorines aplinkybes, siūlė konkrečius apmokestinimo problemas sprendimo būdus.

## **2. Apmokestinimo demokratinėje visuomenėje teoriniai pagrindai**

### **2.1. Mokesčių vertinimas Apšvietos epochoje**

Mokesčiai yra tokia priemonė, kuri savo esme (vidumi) yra teisinė, bet visada yra susijusi su visuomenės politinio ir ekonominio mechanizmo esme<sup>114</sup>, todėl jų funkcijos

---

<sup>111</sup> Tiley, J., *supra note* 107, p. 8.; Besiremdami paskirstomojo (socialinio) teisingumo doktrina, kai kurie autoriai apskritai nesuteikia jokios teisinės vertės nuosavybei, įgytai iki mokesčių, t. y. iki patekimo į paskirstomojo teisingumo sistemą. Jų nuomone, nuosavybės teisė yra visiškai konvencionalus dalykas kaip ir kitos teisės (pavyzdžiui, teisė gauti paramą), todėl neturi jokio prioriteto prieš jas ir yra valstybės buvimo pasekmė, o tai reiškia, kad pasiskirstymas rinkoje (iki mokesčių) pats savaime nėra aprioriškai legitimus. (Murphy, L., Nagel, T., *supra note* 91).

<sup>112</sup> Vaišvila, A., *supra note* 3, p. 138-152.

<sup>113</sup> Tiley, J., *supra note* 107, p. , 9.

<sup>114</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 86.

ir samprata priklauso nuo visuomenės santvarkos pobūdžio<sup>115</sup>. Visuotinai pripažįstama, kad atviros demokratinės visuomenės ideologinės ištakos galime rasti Apšvietos epochos autorių įžvalgose. Apšvietos epochoje buvo ieškoma racionalių dėsnių, pagal kuriuos būtų kuriama ir tvarkoma valstybė prigimtinių teisių pagrindu siekiant bendrosios gerovės (pranc. *volonté général*). Tokios valstybės koncepcijos ištakos nusidriekia į Antikos politinę filosofinę mintį<sup>116</sup>, atsispindėjo J. Bodin, J. Althusius, J. Lipsius, H. Grotius, T. Hobbes, B. Spinoza, J. Locke, I. Kant, Ch. Montesquieu, J. J. Rousseau, S. Pufendorf, J. G. Fichte, A. Smith, G. W. Hegel ir kt. darbuose. Apšvietos epochos politinė filosofija valstybei kelia objektyvumo reikalavimą, t. y. politiniai sprendimai turi remtis visuotinai priimtinais, racionaliais, kritiniais argumentais (angl. *public reason*), taigi žmonių tarpusavio santykių reguliavimui ieškojo universalių dėsnių, kažkuo panašius į I. Newton jau surastus bendruosius fizikos dėsnius<sup>117</sup>. Apšvietos epochos idėjose atsispindėjo bandymai ieškoti objektyvumo valiniuose žmonių sprendimuose ir santykiuose. Šios idėjos inspiravo liberalias permainas<sup>118</sup>, po kurių teisė pripažįstama žmogaus įrankiu, skirtu atsižvelgti į visos visuomenės poreikius<sup>119</sup>. Kartu ieškoma teisinės valstybės valdymo mechanizmo, kuriam būtų būdingas vienodas visų visuomenės narių traktavimas: teisinės valstybės valdymas ir valdžia grindžiami lojalumu valstybei kaip institucijai, o ne asmeniškai valdovui<sup>120</sup>, siekiama konstituciškai riboti valdžios galias. Teisinėje valstybėje mokesčiai turėjo įgauti naują vaidmenį lyginant su iki tol gyvavusia santvarka (*Ancien Regime*), nes: 1. Mokesčiai tapo pagrindine priemone piliečiams patiems išlaikant valstybę; 2. Apmokestinimas turėjo atitikti liberalios valstybės paskirtį – saugoti asmens teises.

H. Grotius (1583–1645) specialiai apmokestinimo ir mokesčių paskirties nenagrinėjo, bet iš kelių pastabų, prišlietų prie kitų temų, galima daryti išvadą, kad mokesčiai tėra tik tokie teisingi, kurie atitinka proporciją tarp duodamo ir gaunamo<sup>121</sup>. T. Hobbes (1588–1679) nors ir siejo mokesčius su pilietiškumu ir morale<sup>122</sup>, bet jo teorija rėmėsi

<sup>115</sup> Vaišvila, A. *Socialliberalizmas*. Vilnius, 1999, p. 145–150.

<sup>116</sup> Vaišvila, A. *Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje*. Vilnius: Litimo, 2000, p. 71.

<sup>117</sup> Snape, J., *supra note* 5.

<sup>118</sup> Labiausiai ryškūs šio proceso pavyzdys – 1789 m. Prancūzijos revoliucija, Amerikos revoliucija (1775–1783 m.), nors liberalios revoliucijos Vakarų Europoje prasidėjo jau nuo XVII a. (Britanijoje 1640 m., vėliau restauracija ir 1688 m. „Šlovingoji revoliucija“, labiausiai išplito XIX a. Vakarų Europoje. Revoliucijų esmėje glūdėjo tai, kad valdovas turėjo legitimuoti savo valdžią gaudamas parlamento pritarimą (Berman, H. J. *Teisė ir revoliucija*. Vilnius: Atviros Lietuvos knyga, 1999, p. 20). Tiesa, Berman'as šių revoliucijų pradžią mato dar anksčiau – Vokietijos reformacijoje 1514 m., kuri taip pat išreiškia racionalaus prado ir individo iškėlimą prieš katalikų bažnyčios autoritetą (Berman, H. J., *op. cit.*, p. 37). Pasak Berman'o jau Dievo karalystės ir Pskutiniojo Teismo paradigma, kuri išprovokavo pirmąją Vakarų teisės tradicijos revoliuciją, pagal nuorodą į J. R. Strayer'į „beveik reikalavo išrasti valstybės sampratą“ (Berman, H. J., *op. cit.*, p. 43) ir šiuo požiūriu mums svarbu tai, kad pirmoji teisės revoliucija buvo pirmas posūkis nuo valdovų savivalės išskiriant taip pasaulietinę ir bažnytinę valdžią, o liberalios permainos brendo nuo to laiko iki konkretaus pasireiškimo konkrečioje šalyje – vienoje pasitelkiant smurtą, kitose – nuosaikiai reformuojantis (pvz., Švedija).

<sup>119</sup> Loughlin, M., *supra note* 7, p. 7.

<sup>120</sup> Tokios pagrindinės valstybių raidos tendencijos aptartos literatūroje (plačiau žr. Charless Tilly, Max Weber, H. Berman, Lietuvoje – A. Vaišvila, G. Mesonis)

<sup>121</sup> Bučas, J., *supra note* 29, p. 51.

<sup>122</sup> Hobbes, T., *supra note* 36, p. 195.

atskiro individo interesų iškelimu<sup>123</sup>, t. y. taip pat laikė juos tam tikra atlyginimo forma už saugumą. S. Pufendorf (1631–1694), iš esmės sekdamas H. Grotius, mokesčiams suteikia tik atlyginimo už paslaugas paskirtį: „Mokesčiai tėra atlyginimas už atskiro piliečio ir jo turto apsaugą“<sup>124</sup>. Ch. Montesquieu, išvalgiai numatydamas svarbų mokesčių vaidmenį naujoje santvarkoje jiems savo veikale „Apie įstatymų dvasią“ skyrė visą XIII knygą. Pagrindinis leitmotyvas lieka tas pats – mokestis grįžtamuoju ryšiu turi grįžti piliečio nauda, gaunama iš valstybės: „valstybės pajamos – tai ta turto dalis, kurią kiekvienas pilietis atiduoda valstybei, kad ji aprūpintų iš jų likusią dalį žmonių arba duotų jiems galimybę maloniai tuo naudotis“<sup>125</sup>. Tiesa, Ch. Montesquieu diplomatiškai nutyli, kokie konkretūs principai turėtų būti mokesčių sistemos pagrindu, tačiau akcentuoja, kad apmokestinimas priklauso nuo valstybės santvarkos, o kartais – net ir nuo klimato<sup>126</sup>, ir nustato kai kurias taisykles, kurios nesikeičia: „Nuosaikiose valstybėse atsilyginama už didelius mokesčius – tai laisvė. Despotinėse valstybėse irgi esama atpildo už laisvės atėmimą – tai nedideli mokesčiai“<sup>127</sup>. Nors Ch. Montesquieu pripažįsta, kad šalyse, kuriose visi žmonės yra piliečiai, „galima imti mokesčius iš asmenų, nuo žemės arba prekių, nuo dviejų iš šių kategorijų arba nuo visų trijų kartu“<sup>128</sup>, tuo pačiu teigia, kad „esant nuosaikiam valdymui pats natūraliausias mokestis – mokestis prekėms“<sup>129</sup>, nes jis mažiausiais pastebimas, sukuria iliuziją apie mokesčio nebuvimą<sup>130</sup>. Vėliau A. Smith, didžia dalimi atkartodamas Ch. Montesquieu idėjas, jas konkretna škotų Apšvietos epochos autoriams būdingu individualistiniu metodu<sup>131</sup> ir suformuluoja garsiuosius 4 apmokestinimo principus, kuriuos trumpai galima apibūdinti kaip teisingumo, apibrėžtumo, mokėjimo patogumo ir administravimo efektyvumo. Pirmasis, „Teisingumo“ principas skelbė, kad „mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunamai naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje“<sup>132</sup>. A. Smith naudojo analogiją su private teise ir prilygino mokesčių mokėjimą turto valdytojų prisidėjimui prie bendrų turto naudojimo reikalų, matuojamą pagal jų dalis tame turte. Nors A. Smith rėmėsi griežtai individualistine metodologija, ir laikėsi nuostatos, kad tik laisva rinka, kuri remiasi atskirų individų poreikiais gali kaip „nematoma ranka“ pati išspręsti pasiskirstymo klausimus, A. Smith mokesčių teisingumo maksima (paminėta aukščiau) buvo pagrindas vėliau išskirti iš jos du konkuruojančius tarpusavyje apmokestinimo principus: gaunamos naudos (angl. *benefit*) ir mokamojo pajėgumo (angl. *ability to pay*)<sup>133</sup>. Apibendrinant galime teigti, kad Apšvietos epochai būdinga tai, kad siekiama išvelgti socialiniuose santykiuose objektų, racionalų turinį. Ne išimtis ir piliečio santykis su valstybe – valstybės išlaikymas

<sup>123</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 57-59.

<sup>124</sup> Bučas, J., *supra note* 29, p. 51.

<sup>125</sup> Montesquieu, Ch., *supra note* 40, p. 219.

<sup>126</sup> *Ibid.*, p. 219-235.

<sup>127</sup> *Ibid.*, p. 228.

<sup>128</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>129</sup> *Ibid.*, p. 229.

<sup>130</sup> *Ibid.*, p. 224-225.

<sup>131</sup> Snape J., *supra note* 5; Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 4.

<sup>132</sup> Smith, A., *supra note* 42.

<sup>133</sup> Musgrave, R. A., *op cit.*, 58., p. 7.

grindžiamas piliečio gaunama nauda, todėl vyrauja individualistinis požiūris į mokesčių pareigą. Tuo metu tai buvo pažangu, nes reiškė išsivadavimą nuo absoliutizmui būdingo iracionalumo.

## 2.2. Šiuolaikinųjų apmokestinimo teorijų idėjinės ištakos

Čia aptarsime pagrindines teorijas, kurių išvalgomis grindžiamas mokesčių nustatymas demokratinėje visuomenėje. Aišku, nereikėtų manyti, kad galime aptarti apskritai visus argumentų rinkinius ir galimus sprendimus, bet reikėtų susisteminti pagrindinius loginius konstruktus, kuriais remiamasi nagrinėjant, koks apmokestinimas turėtų būti, atsižvelgiant į tikslus, kurių valstybė siekia, ir į žmogaus teises.

Pagrindines teorines sroves, nagrinėjančias mokesčių paskirties problemas, galima suskirstyti pagal valstybei suteikiamą vaidmenį visuomenėje.

### 2.2.1. Viešųjų finansų arba viešosios ekonomikos koncepcija

Ši koncepcija būdinga anglosaksų tradicijai, ji remiasi bendrosios ekonomikos teorijos postulatais (daugiausia paklausos ir pasiūlos principais) ir Apšvietos epochai būdingu individo laisvės ir prigimtinės tvarkos kvintesencijomis. Jos šaknų galime rasti A. Smith filosofijoje, kuris atmesdamas merkantilistinį modelį, išėities tašku pasirinko individą ir jo gerovės siekį. Valstybė buvo „atleista“ nuo pareigos rūpintis privačių asmenų veikla ir pasitikėta „akivaizdžia ir paprasta natūralia laisve, kuri save įtvirtins savaime“<sup>134</sup>. „Nematoma ranka“, veikianči konkurencinės rinkos pagrindais, užtikrina efektyviausią sprendimą tuo pačiu suderindama individo interesus su bendrąja gerove<sup>135</sup>. Valstybei priskiriamos aiškiai apibrėžtos funkcijos – saugumas (įskaitant teisingumo vykdymą), kitų paslaugų, kurių rinka negali teikti, teikimas<sup>136</sup>. Tiesa, situacija, kai pati rinka nesudaro sąlygų reikalingų paslaugų teikimui kaip valstybės poreikį formuojantis veiksnys aptarti jau D. Hume<sup>137</sup>, kuris aprašo kaip du kaimynai gali susitarti nusausti pievą, bet tūkstantis žmonių negalėtų, nes bandytų visą naštą perkelti kitiems, todėl reikalinga valstybė, kuri neturėtų žmonėms būdingų netobulumų. Taigi mokesčiai traktuojami kaip atlygis už valstybės teikiamas paslaugas, kurių rinka dėl savo netobulumo (angl. *market failure*) teikti nepajėgia. Šiuolaikinėje literatūroje šis principas vadinamos „gaunamos naudos“ (angl. *benefit*) principu, nors, tuo pačiu pripažįstama, kad jau yra atgyvenęs ir šiuolaikiniame gyvenime nepritaikomas<sup>138</sup>, bet teorijoje svarbus kaip loginis konstruktas, iš kurio išsivystė kitos, šiuolaikinės, teorijos. Toliau šios krypties laikėsi ir J. S. Mill, tačiau pripažino, kad apmokestinimo lygybė reiškia „aukos lygybę“<sup>139</sup> ir kad valstybės teikiamų (rinkos neteikiamų) paslaugų katalogas nėra baigtinis<sup>140</sup>. Ši teorija dar labiau sukonkretinta 1880-1890 m. austrų E. Sax

<sup>134</sup> Smith, A., *supra note* 42.

<sup>135</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 4.

<sup>136</sup> *Ibid.*

<sup>137</sup> *Ibid.*

<sup>138</sup> Tiley, J., *supra note* 105, p. 3-10.

<sup>139</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 7.

<sup>140</sup> *Ibid.*, p. 5.

ir F. Wieser bei italų – M. Panteleoni, U. Mazzola, M. Einaudi, A. De Viti De Marco<sup>141</sup>. Jie išryškino priežastys, kodėl kai kurios paslaugos negali būti teikiamos rinkoje (angl. *market failure*) – 1) vieningumas (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) neišskirtinumas (angl. *non-excludability*), kuris reiškia, kad tokiomis paslaugomis gali naudotis visi, nes yra neįmanoma arba nenaudinga atskirti jų vartotojus. Valstybės paslaugos teikiamos ir už jas apmokama tokiais pat principais kaip ir privačios, prilyginant kainą vartotojo gautai ribinei naudai. Skirtumas tik tas, kad privačių paslaugų pirkėjai renkasi kiekį ir moka vienodą kainą už kiekvieną paslaugos vienetą, o valstybės paslaugos teikiamos visiems vienodu kiekiu ir mokant skirtingą kainą priklausomai nuo gaunamos ribinės naudos, t. y. mokesčiai susiejami su gautos naudos dydžiu<sup>142</sup>. Švedų mokslininkas K. Wicksell, tęsdamas šią tradiciją, laikėsi nuostatos, kad apmokestinimas pagal ribinę gautą naudą yra fiskalinės ekonomikos dėsnis, tačiau nėra pagrindas valstybei nustatyti mokesčius, nes nėra aiškus vartotojų pasirinkimas. Jis teigė, kad vartotojų norą turėtų atspindėti demokratinė balsavimo procedūra - analogiškai kaip privačioje rinkoje vartotojo poreikis išreškiamas siūlant kainą. Tokia procedūra, manyta, turėtų išspręsti „*free-rider*“ (naudojimosi nemokamai) problemą, nes būtų balsuojama už konkrečias paslaugas, susietas su konkrečiais mokesčiais, t. y. paslauga būtų perkama savanoriškai (ideali situacija – jeigu vienbalsiai). Kitas švedų mokslininkas E. Lindahl vėliau (1919)<sup>143</sup> išplėtojo paklausos apskaičiavimo teoriją siūlydamas analogišką privačiai rinkai paklausos kreivę formuoti agreguotai vertikalčiai sudedant atskirų individų paklausos kreives.

„Gaunamos naudos“ teorija „išsivėpė“ jau XIX a. pabaigoje<sup>144</sup>, tačiau sudėjo pagrindus išsišakojimui į dvi šiuolaikines teorijas. Pirma, tai buvo pagrindas viešųjų gėrybių (angl. *public goods*) teorijai, kuri analizuoja skirtumus tarp privačių paslaugų ir viešųjų bei ieško geriausio jų santykio (žymiausias atstovas – P. Samuelson). Antra, iš „gaunamos naudos“ teorijos išsirutuliojo viešojo pasirinkimo (angl. *public choice*) teorija (žymiausi atstovai – J. M. Buchanan, G. Brennan, G. Tullock), kuri remiasi prielaida, kad rinkėjai yra vartotojai, o politikai – verslininkai, siūlantys jiems atitinkamas prekes. Ji atmeta prielaidą, kad valdžia būtinai elgiasi geranoriškai. Ji postuluoja, kad lygiai taip pat kaip visi supranta, kad verslininkas veikia savo paties asmeniniu interesu, taip ir politikai (jų rinkėjai) veikia valstybės vardu siekdami savo asmeninių interesų. Valdžia gali (kaip tikimybė) elgtis priešingai bendrajai gerovei arba bent jau yra didelė rizika, kad ji gali būti panaudota atskirų interesų grupių savo tikslams<sup>145</sup>. Be to, įvertinama, kad aukščiausi politikai negali žinoti, ką daro visi jų pavaldiniai, o biurokratija gali būti suinteresuota biudžeto didinimu, todėl mokesčių mokėtojams reikalinga konstitucinė apsauga nuo mokesčių. Šia teorija besiremiantys tyrimai koncentruojasi ties procedūromis, kuriomis mokesčių mokėtojai galėtų susitarti dėl mokesčių, pasitelkiama net ir

<sup>141</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 5.

<sup>142</sup> *Ibid.*

<sup>143</sup> *Ibid.*

<sup>144</sup> Kornhauser, M. E., *supra note* 78 (1995), p. 616.

<sup>145</sup> Tiley, J., *supra note* 107, p. 15.

J. Rawls „nežinojimo skraistė“. Ši teorija labiau kritinio pobūdžio, koncentruojasi ties procesu, nėra normatyvinė, neformuluoja universalių uždavinių, kurių turėtų siekti mokesčių reguliavimas.

### 2.2.2. Naudos (gerovės) didinimo koncepcija

Ši koncepcija taip pat būdinga daugiau anglosaksų viešosios ekonomikos minties tradicijai. Jos ištakas taip pat galima rasti A. Smith ir kitų škotų švietėjų politinėje ir ekonominėje filosofijoje. Pastarieji akcentavo laisvą rinką ir individualų interesą kaip priemones gerovei didinti. Neigdamą J. Locke kategoriškai postuluojamą prigimtinę teisę į susikurtą nuosavybę (rinkoje), gerovės didinimo koncepcija rėmėsi J. Bentham utilitaristinėmis idėjomis ir pripažino valstybės galimybę skirstyti ekonomines gėrybes taip, kad didėtų bendra nauda. Šios teorijos ašis – mokesčiai kaip auka (gerovės sumažėjimas), kuri gali pasitarnauti ir gerovės didinimui. Taigi nagrinėjami mokesčiai kaip auka ir įvairūs „aukos lygybės“ aspektai – absoliuti lygybė, proporcinga lygybė, ribinė lygybė<sup>146</sup>. F. Y. Edgerworth (1897 m.) ir A. C. Pigou (1928 m.)<sup>147</sup> postulavo ribinės aukos lygybės pranašumą, nes pastaroji yra mažiausia auka, skaičiuojant visos visuomenės bendrą auką. „Aukos lygybės“ koncepcija rėmėsi prielaida, kad kai pasiekama tam tikra riba 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 jam vis mažesnę naudą. Todėl norint padidinti bendrą visuomenės gerovę galima gaunančių didesnes pajamas „mažesnės naudos“ piniginius vienetus perskirstyti taip, kad jų teikiama nauda visos visuomenės lygmeniu padidėtų. Šia teorija mokesčių paskirstymo klausimas buvo nukreiptas nuo sąžiningumo, teisingumo (angl. *fairness*) link gerovės maksimizavimo. Šios teorijos idėjos vėliau buvo naudojamos bandant tą pačią visuotinę naudą pakeisti socialinės gerovės (angl. *social welfare*) koncepcija - remiantis subjektyviomis visuomenės narių pažiūromis buvo bandoma išvesti socialinės gerovės kreivę, kuriai esant perskirstymas leistų pasiekti abipusę naudą - tarp tų, iš kurių paimama ir tų, kuriems perduodama<sup>148</sup>. Visgi tokia teorija sunkiai gali paaiškinti alternatyvų pasirinkimą esant vienodai bendrajai naudai, kai vis vien vieni lieka gaunančių, o kiti atiduodančių pozicijoje. Išpopuliarėjus J. Rawls teisingumo teorijai, „nežinojimo skraistės“ koncepcija buvo taikoma siekiant nustatyti visuomenės narių pasirinkimus. Iš esmės tai nedavė konkrečių paaiškinimų, nes tiesiogiai „nežinojimo skraistės“ koncepcija nėra pritaikoma - realiaame gyvenime tokia procedūra neįmanoma. Todėl atsirado bandymų interpretuoti „nežinojimo skraistę“ kaip rizikos toleravimo indeksą<sup>149</sup>. Be to, praktikoje visuomenės narių pasirinkimą galima būtų patikrinti per balsavimo procedūras, pavyzdžiui iš jų „atkurti“ visuomenės požiūrį į pageidaujamą

<sup>146</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 7.

<sup>147</sup> Pigou, A. C., *supra note* 52.

<sup>148</sup> Pavyzdžiui, Bergson, A., *supra note* 53.

<sup>149</sup> Pavyzdžiui, Harsanyi, J., *supra note* 53.

socialinės gerovės modelį<sup>150</sup>. Visgi, pagrindinis šios teorijos trūkumas išliko – rinkėjų pasirinkimas subjektyvus, o svarbiausia – sunku jį susieti su pageidaujamu perskirstymo lygiu (politinių partijų programos šiuo požiūriu gali būti identiškos).

„Naudos (gerovės) didinimo“ teorija davė pagrindą kitai šiuolaikinei teorijai – optimalaus apmokestinimo teorijai. Šios teorijos ašis – apmokestinimo objektai (pavyzdžiui, pajamos) nėra fiksuoto dydžio, jie yra elastingi mokesčių poveikiui, t. y. apmokestinimas sukelia šalutinius efektus, mokesčių bazės praradimus (angl. *deadweight loss*)<sup>151</sup>. Pirmosios šios krypties įžvalgos būdingos dar „aukos lygybės“ koncepcijos atstovams - J. Dupuit<sup>152</sup> (1844), Marshall (1890)<sup>153</sup>, A. C. Pigou (1928)<sup>154</sup>, pastebint, kad aukos dydžiui įtakos turi ir šalutiniai mokesčių efektai. Toliau buvo vystoma „neutralaus“ apmokestinimo teorija – pavyzdžiui, F. P. Ramsey (1927)<sup>155</sup> teigė, kad mažiau elastingas prekes reikia apmokestinti aukštesniais tarifais<sup>156</sup>. Ši teorija buvo vystoma siekiant tiksliau apskaičiuoti mokesčių poveikį (J. A. Mirrlees, P. A. Diamond, 1971)<sup>157</sup>. Ši teorija (jos argumentacija) išlieka įtakinga sprendžiant apmokestinimo klausimus. Pavyzdžiui, J. E. Mead komiteto ataskaita<sup>158</sup> apie Jungtinės Karalystės apmokestinimą (1978 m.) turėjo didelę įtaką vertinant galimas mokesčių reformas šioje ir kitose šalyse, rėmėsi optimalaus apmokestinimo teorijai būdingais argumentais. Visgi ši teorija nėra ir iš esmės nepretenduoja tapti universaliam apmokestinimo teorija, paaiškinančia kaip turėtų būti sudaryta ir veikti visa mokesčių sistema. Nereikia pamiršti, kad ji iš prigimties orientuota į šalutinių poveikių analizę, t. y. gali puikiai atlikti pagalbinę funkciją priimančiam sprendimui. Be to, optimalaus apmokestinimo koncepcijos pritaikymas labai priklauso nuo informacijos, kuri yra prieinama. Pavyzdžiui, optimalaus apmokestinimo koncepcijoje svarbūs ne tik faktinės pajamos, bet ir taip vadinamos „įtrauktos“ (angl. *imputed*) pajamos - namų ruoša, laisvalaikis kaip alternatyva pajamoms<sup>159</sup>, kitaip sakant rinkoje nenaudojamas laikas (angl. *non market time*). Sekant šia koncepcija, idealiausia būtų apmokestinti asmenines individo savybes – talentus, skonius ir pan., kurie nulemia galimybes susikurti gerovę. Suprantama, tokie duomenys sunkiai prieinami arba pakankamai iškraipyti<sup>160</sup>. Be to, daug ką lemia ir paties individo subjektyvūs pasirinkimai (pavyzdžiui, daugiau dirbti ir gauti daugiau pajamų, daugiau ilsėtis ar daugiau studijuoti).

Apibendrinant galima pasakyti, kad tiek viešosios ekonomikos, tiek „naudos (gerovės) didinimo“ koncepcijos, bendra tai, kad jos remiasi bendrosios ekonomikos teorijos priemonėmis. Kadangi joms būdingas individualistinis metodas, klasikinė viešosios

<sup>150</sup> Pavyzdžiui, Atkinson, A. B., *supra note* 54.

<sup>151</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 8.

<sup>152</sup> Dupuit, J. De la mesure de l'utilité des travaux publics, *Annales des ponts et chaussées*. 1844, 2(8).

<sup>153</sup> Marshall, A. *Principles of Economics*. London: Macmillan, 1890.

<sup>154</sup> Pigou, A. C., *supra note* 52.

<sup>155</sup> Ramsey, F. P., *supra note* 55.

<sup>156</sup> Tiley, J., *supra note* 107, p. 14.

<sup>157</sup> Diamond, P. A., Mirrlees, J. A., *supra note* 56.

<sup>158</sup> Ataskaita „The structure and reform of direct taxation“ prieinama internete <http://www.ifs.org.uk/publications/3433>.

<sup>159</sup> Tiley, J., *op. cit.*, p. 15.

<sup>160</sup> *Ibid.*

ekonomikos koncepcija, analizuodama valstybės teiktinas paslaugas ir pasiskirstymą, rėmėsi mikroekonomikos priemonėmis<sup>161</sup>. J. M. Keynes ir jo pasekėjai 1930 – aisiais fiskalinę viešosios ekonomikos teoriją papildė makroekonomikos priemonėmis. Taip vadinamoji kompensuojamoji finansų funkcija papildė „klasikinę“ „paslaugų“ funkciją, ir buvo panaši tuo, kad valstybei suteikiamas vaidmuo tilpo į rinkos netobulumą (angl. *market failure*) taisyumą<sup>162</sup>, bet numatytas naujas vaidmuo – ji, siekdama visiško užimtumo, turėtų kompensuoti rinkoje susidariusį paklausos deficitą papildomomis išlaidomis. Taigi aptartųjų koncepcijų taikymą apibūdina tai, kad jos aiškina kaip siekti skirtingų tikslų – viena naudos (paslaugų) už mokamą kainą (mokesčius) adekvatumo, kita – bendros gerovės (naudos) didinimą. Taigi viena vertus, paklausos, kurią formuoja rinkėjai – mokesčių mokėtojai (rinkos prasme - vartotojai) preferencijos turi būti atskleidžiamos prisiimant kainą (mokesčius) už tam tikras paslaugas kartu. Tai užtikrinama mokesčius ir valstybės paslaugų biudžetą parlamente svarstant kartu arba vienas po kito. Tokiu būdu atkartojant rinkos situaciją „suvedama“ paklausa, t. y. kaina (mokesčiai) ir pasiūla, t. y. paslaugos (išlaidos). Iš esmės tokia logika atitinka „gaunamos naudos“ principą. Nepaisant to, į šį „suvedimą“ nepatenka „socialinės gerovės“ funkcija, kuri reikalauja perskirstyti iš naujo rinkos pasiskirstymą, remiantis kitokiais kriterijais. Taigi reikalingos tarsi dvi fiskalinės šakos<sup>163</sup>. Be to, prisideda ir stabilizavimo (kompensacinė) funkcija. Kadangi šios trys iš esmės skirtingos kryptys skirtingai siekia joms būdingų tikslų, R. A. Musgrave netgi siūlė išskirti kiekvienai fiskalinei šakai po atskirą subbiudžetą, kurie turėtų jiems priskirtus mokesčius ir išlaidų programas<sup>164</sup>.

### 2.2.3. *Finanzwissenschaft* arba valstybės visuomeninės (angl. *communal*) paskirties koncepcija

Ši koncepcija gimė ir vystėsi daugiausia vokiečių politinės filosofijos minties erdvėje. Šioje koncepcijoje valstybė arba visuomenė turi savo vaidmenį, kuris skiriasi nuo jos privačių narių. Negalima teigti, kad ši koncepcija nesinaudoja bendrosios ekonomikos teorijos priemonėmis, bet tik tiek, kiek susiję su ypatinga valstybės paskirtimi<sup>165</sup>, t. y. skirtingai nuo prieš tai aptartų anglosaksiškos tradicijos koncepcijų, ne valstybės paskirtis nustatinėjama remiantis bendrosios ekonomikos teorijos priemonėmis, o ekonomikos teorijos priemonės naudojamos tiek, kiek jos susijusios su valstybės paskirtimi. Jos ištakų galima rasti vokiečių kameralistų mokymuose. Pastaroji srovė būdinga XVII – XVIII a., jos analizės objektas buvo valdovo ekonominių reikalų tvarkymas. Kameralistai (J. G. H. Justi, kt.) aiškiai pripažino, kad valdovo funkcija nėra tik jo paties rūmų išlaikymas, bet ir įvairių ekonomikos šakų koordinavimas, ap rūpinant jas reikalingais ryšiais (pavyzdžiui, nutiesiant kelius)<sup>166</sup>. Kameralizmas įgavo institucinę formą, kai Prūsijos karalius, siekdamas apmokyti savo tarnautojus, 1723 m.

<sup>161</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 9.

<sup>162</sup> *Ibid.*

<sup>163</sup> *Ibid.*

<sup>164</sup> Musgrave, R. A. *A Theory of Public Finance*. New York: Mc Graw-Hill, 1959, p. 6

<sup>165</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 9.

<sup>166</sup> *Ibid.*, p. 10.

įsteigė dvi kameralistinių mokslų katedras Halle ir Frankfurto universitetuose. Nuo tada laikoma, kad Europos kontinente ekonomika pradėta dėstyti kaip atskira disciplina, kurioje svarbiausią vietą užėmė valstybės finansai, nes mokymas buvo nukreiptas į šalies (valdovo), o tuo pačiu ir žmonių, gerovės ir laimės (vok. *Wohlstand und Glückseligkeit*) siekį<sup>167</sup>. Kameralistai, kaip ir merkantilistai, ieškojo būdų kaip praturtinti šalį (valdovą)<sup>168</sup>. Kadangi analizė koncentravosi ties valdovo išdo (*fisko, camera*) interesais<sup>169</sup>, kryptis vadinta kameralizmu. Kameralistų mokymai nebuvo teoriškai formalūs, daugiau koncentravosi ties detalėmis ir praktiniu pritaikymu. Studentai buvo mokomi valdymo, politikos (vok. *Policywissenschaften*), teisės, taip pat įvairių aktualių ekonominių sričių (kasybos, gamybos, miškininkystės). Galiausiai tokia sritis pradėta vadinti valstybės mokslu (vok. *Staatswissenschaften*) ir daugelis universitetų turėjo tokius fakultetus<sup>170</sup>. Nors vokiškoje erdvėje pasirodė I. Kant filosofija, kuriai būdingas iš esmės panašus požiūris į tą, kuriuo rėmėsi anglosaksiškai tradicijai būdingos koncepcijos (A. Smith ir J. Locke būdingu individualizmu, pagal kurį visuomenė suvokiama kaip priemonė patenkinti ir apsaugoti privačius jos narių interesus), ji nebuvo vyraujanti besiformuojančiai *Finanzwissenschaft* koncepcijai<sup>171</sup>. Įsigalint vokiškam romantizmui (J. G. Fichte, J. W. Von Goethe, F. W. J. Schelling) ir G. W. Hegel valstybės kaip visuotinės dorovės koncepcijai, *Finanzwissenschaft* koncepcija plėtojosi skiriant prioritetą visumai, o ne atskirai daliai. Aišku, šiai koncepcijai įtakos turėjo ir praktinės aplinkybės – vykstant vokiečių žemių unifikavimosi procesui buvo ieškomi ir akcentuojami bendrumai, o ne skirtumai<sup>172</sup>). Šios koncepcijos susiformavimas netgi buvo vadinamas tikru „nacionaliniu produktu, būdinga vokiškos dvasios išraiška“<sup>173</sup>. Ankstyvojoje ir radikaliai romantiškoje šios koncepcijos stadijoje, valstybė suvokiama kaip „žmogiškumo visuma“ (vok. *die Totalität der Menschlichen Angelegenheiten*)<sup>174</sup>, konkurencija ir mainai atmetami vardan vertės kūrimo ir sąveikos<sup>175</sup>. Mokesčiai traktuojami kaip „šventa pareiga“, mokami už nematomą dvasinį kapitalą ir kurios dėka pastangos nukreipiamos visumos naudai<sup>176</sup>. „Dalyko vertė yra jos reikšmingumas valstybei ir jo nuolatinis atsinaujinimas“<sup>177</sup>. Vėliau, valstybės kaip atskiro subjekto, turinčio savo poreikius, samprata nunyko, bet visuomenės prioriteto koncepcija ir toliau liko dominuojanti. Paskiriems asmenims buvo suteikiamas dvilypis vaidmuo – kaip privatiems asmenims su privačiais poreikiais ir kaip visuomenės nariams su visuomeniniais

<sup>167</sup> Backhaus, J. G., *supra note* 67.

<sup>168</sup> Bučas, J., *supra note* 29, p. 45.

<sup>169</sup> *Ibid.*

<sup>170</sup> Backhaus, J. G., *op. cit.*, 67.

<sup>171</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 10.

<sup>172</sup> *Ibid.*

<sup>173</sup> Pasak F. Meisel 1926 (iš *Ibid.*)

<sup>174</sup> Pasak A. Müller 1809 m. (iš Musgrave, R. A. *Public Finance and Finanzwissenschaft: Traditions Compared. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 39).

<sup>175</sup> *Ibid.*

<sup>176</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 10.

<sup>177</sup> Spann, O. *Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre*, Leipzig: Quelle, 1929 [1910], p. 101 (iš *Ibid.*)

poreikiais.<sup>178</sup> Tokį asmens vaidmenų išskyrimą – į *bürger* (vok.) arba *bourgeois* (pranc.) ir *citoyen* (iš lotyniško žodžio *civis*) naudojo G. W. Hegel, norėdamas valstybės kūrimo dalyvaujančio piliečio (*citoyen*), kuriam priskirtini visuomeniniai poreikiai, vaidmenį priešpastatyti *bürger* (vok.) arba *bourgeois* (pranc.) vaidmenį, kuris remiasi asmeniniais interesais ir turi visas asmenines ir politines teises tam<sup>179</sup>. *Finanzwissenschaft* koncepcijos brandos laikotarpis siejamas su L. von Stein, A. Schäffle ir A. Wagner, kurie paskutiniaisiais XIX a. dešimtmečiais suformulavo jai labiausiai būdingus bruožus. L. von Stein rėmėsi G. W. Hegel asmens poreikių skirstymu į visuomeninius ir privačius, jo nuomone valstybė jungia žmones kaip: 1) lygius bendruomenėje; 2) nelygius visuomenėje<sup>180</sup>. Tai reiškia, kad visuomenėje žmonės turi skirtingus interesus ir padėtį, o bendruomenėje – bendrus interesus ir lygią padėtį, kol galiausiai abu interesai sutaikomi pilietinės visuomenės (vok. *Staatsbürgerliche Gesellschaft*) atsiradimu. Valstybės fiskalinė funkcija yra pasitarnauti bendruomenės gyvenimui visomis jos formomis. Mokesčiai turi būti surenkami, kad reikiamos paslaugos būtų suteiktos, bet privataus sektoriaus kapitalas turi būti išsaugotas, kad atkurti valstybės pagrindus. Visuomenei vystantis, vystosi ir jai reikalingų pajamų surinkimo formos, bet mokesčiai kaip lygių ir laisvų asmenų indėlis gali atsirasti tik su piliečio statusu.<sup>181</sup> A. Schäffle visuomenę suvokė kaip organinį darinį – sąveikaujančių organizmų visumą. Kiekvienas jos elementas turi savo funkciją, bet ji svarbi tiek, kiek prisideda prie visumos. Finansų paskirtis – pasiekti proporcingo privačių ir valstybės poreikių tenkinimo santykio. Ten, kur valstybės gaunama nauda viršija jos kainą, valstybė gali imtis tokios naudos užtikrinimo, kai privačios iniciatyvos požiūriu tai nepelninga. Iš to galime matyti panašumą lyginant su jau aptarta gerovės didinimo teorija, tačiau A. Schäffle nepateikia paaiškinimo kaip atskirti paslaugas, kurias turėtų teikti valstybė. Laikantis nuostatos, kad asmenys užima skirtingas pozicijas visuomenėje, asmens mokesčių bazė priklauso nuo jo pozicijos visuomenėje ir pajėgumo mokėti mokesčius šaltinio<sup>182</sup>. Taigi mokesčiai siejamas su individualiu (subjektyviu) asmens pajėgumu. Šis argumentas sudėjo pagrindus ir asmens ekonominio pajėgumo padidėjimo kaip universalios mokesčio bazės koncepcijai, kurią plėtojo G. von Schanz (1896)<sup>183</sup>. Ši koncepcija tapo žymiausia vokiškos fiskalinės teorijos indėlio į viso pasaulio fiskalinės minties ir praktikos raidą dalimi. Prie jos populiarumo neabejotinai prisidėjo tolimesnis jos plėtojimas 1920-30 - aisiais ir vėliau JAV (R. M. Haig, 1921<sup>184</sup>, H. Simons, 1950<sup>185</sup>). Būtent iš jos išsivystė taip vadinama visuotinės apmokestinimo bazės (angl. *comprehensive tax base*) teorija, kuri per visą XX a. liko vyraujančia normatyvine teorija, naudojama kaip atskaitos taškas mokesčių paskirstymo teisingumui matuoti<sup>186</sup>.

<sup>178</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 10.

<sup>179</sup> Hardimon, M. O. *Hegels social philosophy – the Project for reconciliation*. Cambridge University Press, 1994, p. 224-225.

<sup>180</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 10.

<sup>181</sup> *Ibid.*

<sup>182</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>183</sup> Schanz, G., *supra note* 60.

<sup>184</sup> Haig, R. M., *supra note* 61.

<sup>185</sup> Simons, H. C., *supra note* 63.

<sup>186</sup> Livingston. M. A., *supra note* 9; McCaffery, E. J., *supra note* 1.

A. Wagner bandė ieškoti kompromiso tarp A. Smith griežtai individualistinio metodo ir socialistinio metodo, iškeliančio visuomeninius poreikius aukščiau už individo. Siaurą racionalistinį požiūrį į valstybę A. Wagner papildė organiniu požiūriu ir leidžia matyti valstybę ne tik kaip neišvengiamą blogį, bet kaip pozityvią jėgą<sup>187</sup>. Asmens motyvacijos klausimas taip pat neatmetamas ir išskiriamos trys jos formos: individualistinė, visuomeninė ir labdaringa. Pirmoji tenkinama rinkoje naudos siekimu, paskutinioji – vien tik savanoriška veikla, o tarpinė tarp jų yra visuomeninė, kuri reikalauja paslaugų ten, kur asmens interesai gali būti patenkinti tik tenkinant bendrą interesą. Kadangi žmonės yra žmonės, visuomeninis motyvas negali būti patenkintas be privalomumo.<sup>188</sup> Gautos visuomeninės naudos negalima dalinti į atskiras dalis, todėl mokesčių paskirstymo negalima susieti su konkrečia asmens gauta nauda, todėl mokesčių pareiga turi būti paskirstyta pagal individualų mokamąjį pajėgumą (angl. *ability to pay*). A. Wagner įžvelgė valstybės funkcijų „atvirumą“ – jos priklauso nuo istorinio konteksto ir turėtų didėti atsižvelgiant į pajamų augimą ir techninę pažangą. Be to, A. Wagner iš visuomeninių poreikių išveda ir „sociopolitinį principą“ (vok. *Sozialpolitische Prinzip*) valstybė turi priimti vykdyti taip vadinamas „socialines“ programas ir apmokestinimo priemonėmis siekti švelninti gėrybių pasiskirstymo rinkoje nelygybę. Skirtingai nuo utilitaristinės teorijos, toks perskirstymas remiasi ne visuminės naudos didinimu, bet socialinio teisingumo siekimu. Valstybė turi užtikrinti adekvatų pragyvenimo minimumą ir dalyvavimą kultūriniame gyvenime<sup>189</sup>. Šios koncepcijos vystymas XX a. pradžioje buvo apmiręs, dalis vokiškai kalbančių autorių (E. Sax, K. Wicksell, K. Menger, F. Wieser) labiau gilino viešųjų gėrybių (angl. *public goods*) koncepciją ribinės naudos pagrindu, t. y. priartėjo prie anglosaksams būdingos viešosios ekonomikos koncepcijos. Nepaisant to, buvo atkreiptas dėmesys, kad *Finanzwissenschaft* koncepcijai netinka „grynai ekonominis“ ir ribinės naudos paieškomis grįstas požiūris, kaip neapimantis teisinių, etinių ir socialinių problemos aspektų<sup>190</sup>. 1920-1930 - aisiais stiprėjant nacistiniai ideologijai, ši koncepcija neišvengė ir jos įtakos. Buvo bandoma grįžti ir prie romantinio šios koncepcijos modelio – išaukštinant bendrumą ir visuomeninius poreikius. H. Ritschl (1925), remdamasis L. Stein asmens interesų dualizmu iškelia visuomeninius poreikius nacistiniu stiliumi: „Visuomenėje teka tie patys pinigai, o bendruomenėje – tas pats kraujas“, o mokesčiai, aišku, nėra *quid pro quo* mainų priemonė, o „šventa pareiga“<sup>191</sup>. Vėliau G. Colm (1927)<sup>192</sup> integravo dalį bendrosios ekonomikos priemonių į šią koncepciją, bet suteikdamas joms tik antraeilį vaidmenį – kaip priemonės efektyvumui didinti, bet negalintias būti kriterijumi pasirenkant valstybės funkcijas.

XX a. pradžioje JAV „progresyvistai“ (E. R. A. Seligman, R. T. Ely, H. C. Adams) daugelį vokiečių istorinės tradicijos postulatų perkėlė į JAV apmokestinimo doktriną. Vėliau, XX a. viduryje JAV teoretikai R. M. Haig ir H. C. Simons naudojami G. von

<sup>187</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 12.

<sup>188</sup> *Ibid.*

<sup>189</sup> *Ibid.*

<sup>190</sup> Meisel, F. *Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im 19. Jahrhundert bis zur Gegenwart, Handbuch der Finanzwissenschaft*, I laida. Tübingen: Mohr, 1925, p. 245-290. (iš Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 50)

<sup>191</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 50.

<sup>192</sup> *Ibid.*

Schanz išvalgomis, apibrėždami pajamas kaip objektyvų asmens ekonominės galios padidėjimą.

*Finanzwissenschaft* koncepcija, kaip integruojanti visus socialinius klausimus į vieną visumą leido susiformuoti fiskalinės sociologijos kryptčiai (J. A. Schumpeter, R. Goldscheid, F. K. Mann kt.). Ši krypttis iš dalies rėmėsi K. Marx teiginiais apie klasinę visuomenės sandarą, nagrinėjo socialines apmokestinimo (konkrečios mokesčių sistemos susiformavimo) priežastis ir pasekmes – gėrybių pasiskirstymą tarp klasių, kitokių socialinių grupių, dėl to atsirandančius interesus, jų pasireiškimą mokesčių sistemoje, valstybės pajamų ir išlaidų struktūroje ir pan. Šios kryptties ideologinė ašis išlieka J. A. Schumpeter mokesčių prilyginimas „istorijos griaustiniui“: mokesčiai ir išlaidos gali pasakyti viską apie visuomenę konkrečiu istoriniu momentu.<sup>193</sup> Pastaraisiais metais vėl didėja susidomėjimas šia sritimi, apimančia teisinius, sociologinius, politinius ir ekonominius tyrimus, taip vadinamojoje naujosios fiskalinės sociologijos srityje<sup>194</sup>.

### 3. Pareiga mokėti mokesčius kaip asmens teisių saugos garantas

#### 3.1. Mokesčių teisinio reguliavimo objektas ir poreikis

Žmonių santykių specifika nulemia jų teisinio reguliavimo pobūdį. Valstybė negali savavališkai keisti pradinio vieno ar kitų santykių pobūdžio ar laisvai savo nuožiūra jų sukurti<sup>195</sup>. Norint parinkti teisinio reguliavimo pobūdį, pirmiausia reikia apibūdinti santykius, kurie yra reguliuojami. Kyla klausimas, ką reikėtų laikyti mokesčių teisinio reguliavimo objektu? Kokie yra reguliuojamų teisinių santykių objektai ir tų santykių turinio elementų (subjektyvių teisių ir pareigų) objektai? Gramatiškai interpretuojant terminą „mokesčių teisė“ išeity, kad objektinė mokesčių teisė reguliuoja mokesčius. Jeigu mokesčių laikytume pinigų suma, jis negalėtų būti mokesčių teisinio reguliavimo objektu, nes nėra santykis. Kadangi teisinio reguliavimo objektu gali būti tik santykiai, reikėtų apibrėžti, kokius visuomeninius santykius reguliuoja objektinė mokesčių teisė.

Teisės doktrina ir praktika nėra vienalytė šiuo klausimu. Iš esmės doktrininės nuostatos galima skirstyti į mokesčių santykių turiniui suteikiančias procedūrinę reikšmę ir suteikiančias materialinę reikšmę. Iš dalies tai atskleidžia požiūris į mokesčių teisės vietą teisės sistemoje. Šis aspektas labiau ryškus kontinentinės teisės sistemoje, nes jai būdingas labiau sistemiantis požiūris į teisę negu bendrojoje teisės tradicijoje (angl. *common law*). Nors skirstymas į viešąją ir privatinę teisę būdingas tiek bendrosios teisės, tiek kontinentinės teisės tradicijoms, bendrojoje teisės tradicijoje jis nėra stipriai akcentuojamas ir jo reikšmė mažesnė<sup>196</sup>. Aišku, kad mokesčių teisė priskirtina viešosios teisės sričiai. Nepaisant to, tolimesnis priskyrimas viešosios teisės

<sup>193</sup> Martin, I. W., *et. al.* The Thundder of History: The Origins and Development of The New Fiscal Sociology. *The New Fiscal Sociology: Taxations in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge Univesity Press, 2009, p. 1-28.

<sup>194</sup> *Ibid.*

<sup>195</sup> Vaišvila, A., *supra note* 12, p 415.

<sup>196</sup> Thuronyi, V. *Comparative Tax Law*. New York: Kluwer Law International, 2003, p. 60-61.

rėmuose kelia daugiau klausimų. Pavyzdžiui, tradiciškai laikoma, kad Pietų Europos valstybėms (Italijai, Prancūzijai, Ispanijai) labiau būdingas mokesčių teisės priskyrimas viešiesiems finansams (finansų teisei), kai tuo tarpu vokiečių doktrina labiau linkusi mokesčių teisę priskirti administracinei teisei<sup>197</sup>. Laikant mokesčius administracinės teisės dalimi, didesnis akcentas tenka procedūriniais klausimams. Visgi reikia pastebėti, kad pastaruoju metu vokiečių doktrina (ypač K. Tipke ir J. Lang dėka) pripažįsta, kad mokesčių teisė gali būti laikoma viešosios įsipareigojimų teisės (vok. *Öffentliches Schuldrecht*) ir valstybės intervencijos arba politikos teisės (vok. *Eingriffsrecht*) dalimi<sup>198</sup>, taigi nukrypsta nuo formalaus procedūrinio požiūrio. Bendrosios teisės tradicijai būdingas požiūris labiau koncentruojasi į mokesčių teisę kaip atskirą sritį, kurioje svarbus akcentas tenka ir mokesčių politikai bei ekonominei teisės analizei<sup>199</sup>.

Kontinentinės teisės tradicijos šalių teisės doktrinai tradiciškai laikyta būdingu koncentruotis į procedūrinį mokesčių santykių pobūdį. Remiantis šiuo požiūriu, mokesčių teisiniai santykiai yra laikomi „prievoliniiais“ teisiniais santykiais, kuriame tik viena iš šalių turi pareigą. Pavyzdžiui, Lietuvoje tai netgi įtvirtinta įstatyminiame mokesčio apibrėžime<sup>200</sup>. Dar iki šio apibrėžimo įtvirtinimo įstatyme, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad „mokesčių santykiai yra prievoliniai santykiai, atsirandantys tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo“<sup>201</sup>. Tokį požiūrį stiprina tai, kad dauguma kontinentinės teisės sistemos šalių turi įstatyminių mokesčio apibrėžimą, kuris paprastai mokesčių apibūdina kaip įstatymu nustatytą privalomą mokėjimą<sup>202</sup>. Tuo tarpu bendrosios teisės sistemos šalims būdinga tai, kad jos neturi įstatyminio mokesčio apibrėžimo, o mokesčio samprata formavosi teismų praktikoje.<sup>203</sup> Be to, šiose šalyse teorija paprastai mažai dėmesio skiria bendrajam teisinių sąvokų aparatui (pavyzdžiui tokioms sąvokoms kaip norma, santykiai, jų elementai, reguliavimo metodas).

Procedūrinio požiūrio įsivyravimas kontinentinės teisės tradicijos šalyse pradėjo formuotis jau nuo pat mokesčių teisės akademinės „emancipacijos“ užuomazgų. Pats būdas, kuriuo buvo ieškoma mokesčių teisės tapatumo, rėmėsi dviguba metodologija – viešųjų finansų ir teisės. Mokesčių teisės autonomijos buvo siekiama teisinius reiškinius kuo labiau atribojant nuo ne teisinių. Turint omenyje, kad šis procesas vyko XX a. pradžioje ir viduryje, kai teisės doktrinoje vyravo pozityvistinis metodas, teisinių reiškinių identitetas buvo siejamas su normos privalomumu, o ne jos turiniu. Sekant pozityvistiniu teisėtyros metodu, laikyta, kad mokesčių teisė nesprenžia, kodėl viena ar kita norma atsiranda, šie klausimai griežtai atribojami nuo teisės<sup>204</sup>. Kadangi objektinė

<sup>197</sup> Thuronyi, V., *supra note* 196, p. 61. Toks priskyrimas iš esmės pagrįstas, nes istoriškai mokesčių teisė kilusi iš administracinės.

<sup>198</sup> *Ibid.*

<sup>199</sup> *Ibid.*

<sup>200</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra note* 108.

<sup>201</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui, Valstybės Žinios, 2000, Nr. 23-585.

<sup>202</sup> Thuronyi, V., *op. cit.*, 111, p. 48.

<sup>203</sup> *Ibid.*, p. 50-51.

<sup>204</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 34.

teisė laikyta santykio subjektų teisių ir pareigų šaltiniu, mokesčių teisinis santykis buvo suprantamas kaip dvišalis santykis tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo. Kadangi tai yra turtinis santykis, viešajai teisei priskirtinos priemonės papildomos civilinei teisei būdinga santykių formule, kurioje viena šalis yra kreditorius, o kita skolininkas. Atsižvelgiant į Lietuvos civilinės teisės doktrinoje nusistovėjusias sąvokas, tokie santykiai laikomi „prievolėmis“. Lietuvos mokesčių teisės doktrinoje jau buvo atkreiptas dėmesys į termino „prievolė“ naudojimo netikslumą<sup>205</sup>, bet iš esmės pripažįstama, kad tai yra santykis, kuriame viena šalis (mokesčių mokėtojas) turi pareigą, o kita – valstybė (ją atstovaujantis mokesčių administratorius) teisę<sup>206</sup>. Terminas „prievolė“ naudojimas apibūdinant mokestinius santykius naudojamas neadekvačiai ir metodologiniu požiūriu gilina problemą. Koncentruojantis ties procedūriniu (prievoliniu) mokesčių santykių traktavimu, reikėtų pripažinti, kad tokio santykio objektas yra veiksmai – mokesčio mokėjimas, o subjektinės pareigos objektu reikėtų laikyti perduodamą pinigų sumą. Priešingai, jeigu mokestį laikytume subjektinės pareigos objektu, subjektinė pareiga būtų mokesčio perdavimas. Vargu, ar tokios pareigos vykdymas realiai įmanomas, nes mokestis materialioje aplinkoje neegzistuoja, egzistuoja tik pinigai, kurie perduodami. Laikantis procedūrinio (prievolinio) požiūrio į mokesčių teisės normomis reguliuojamus santykius, juos galima skaidyti iki smulkesnių, kurių objektai – vis konkretesni veiksmai (veikos), pavyzdžiui, apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti akcizą, sumokėti nekilnojamojo turto mokestį ir pan.<sup>207</sup>. Reikia pripažinti, kad procedūrinis mokesčių santykių traktavimas gali padėti vykdymo stadijoje, jo pagalba galima pasitelkti ir privatinei teisei būdingą pareigų (kurios, kaip minėta, Lietuvoje vadinamos prievolėmis) vykdymo doktriną, tačiau tik subsidiariai (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso 1.1 straipsnio 2 dalis<sup>208</sup> numato, kad subsidiariai galima taikyti ir turtiniams santykiams, atsirandantiems atliekant pareigą valstybei). Pagrindinis formalus požiūris mokesčių santykių sampratos trūkumas tas, kad jis nieko nepasako apie jų subjektų poreikius, tikslus, nepaaiškina dėl ko atsiranda šie santykiai. Paprasčiausias paaiškinimas, dėl ko atsiranda teisiniai santykiai, būtų sekti pozityvistinio metodo tradicijomis ir teigti, kad teisiniai santykiai atsiranda dėl to, kad jie reguliuojami pozityviosios teisės (šiuo atveju mokesčių teisės) normomis. Tiesa, toks paaiškinimas būtų sunkiai nuginčijamas, nes trivialus, neturintis turinio. Nesiekiant paaiškinti, kodėl atsiranda mokesčių teisės normos, pripažįstama, kad normos turinys visiškai priklauso nuo įstatymų leidėjo valios. Kadangi prievolinė mokesčių santykių samprata suponuoja tai, kad santykio subjektais reikėtų laikyti valstybę ir mokesčių mokėtoją, vienam iš santykių subjektų (valstybei) pripažįstama iš esmės neribota valdžia nustatyti prievolės objekto apimtį. Tada kyla klausimas, ar apskirtai kita šalis – mokesčio mokėtojas, išsaugo kokį nors subjektiškumą ir ar nereikėtų jo laikyti teisės objektu. Akivaizdu, kad tokia santykių aiškinimo formulė anksčiau ar vėliau turėjo susidurti su legitimumo deficitu. Italų finansų teisės teoretikai B. Griziotti, O. Raneletti, P. Mugliese XX a. viduryje bandė privatinei teisei būdingais metodais ieškoti mokesčių pareigos ir apimties pa-

<sup>205</sup> Sudavičius, B., *supra note* 110.

<sup>206</sup> Sudavičius, B., Medelienė, A. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 186-187.

<sup>207</sup> Amatucci, A., *et. al.*, *supra note* 104, p. 25-29.

<sup>208</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, *Valstybės Žinios*, 2000, Nr. 74-2262.

grindimo. Šie autoriai (O. Raneletti<sup>209</sup>, B. Griziotti<sup>210</sup>, M. Pugliesi<sup>211</sup>, L. Berliri<sup>212</sup>) teigė, kad teisė apmokestinti nėra absoliuti, bet grindžiama tam tikru abipusiškumu (ital. *causa*, angl. *consideration* arba *counterpart*). Jų suformuluota mokesčio pagrindimo teorija literatūroje vadinama kauzaline (angl. *causal*). Ši teorija iš dalies naudojosi privatinei teisei būdinga apibusiškumo (mainų) koncepcija<sup>213</sup>. Visgi tokia argumentacija neišsprendė problemos, atsirandančios dėl to, kad šalių santykis yra laikomas dvišaliu. Pagal šią argumentaciją reikėjo surasti konkrečius materialius objektus, kuriais keičiasi šalys. Sprendžiant šią problemą, jie pasiūlė „priežastis“ (ital. *causa*, angl. *consideration* arba *counterpart*) skirsyti į galutines ir tarpines. Pirmajai grupei priskirtinos aplinkybės, susijusios su tuo, kad galiausiai mokesčiai naudojami bendrai gerovei. Dėl to mokesčių teisės turinys turi būti vertinamas bendrame valstybės pajamų ir išlaidų kontekste. Antrajai grupei priskirtinos aplinkybės, susijusios su tuo, kad mokesčių pareiga turi būti paskirstoma pagal asmens mokamąjį pajėgumą. Iš esmės tai galima laikyti pirmaisiais žingsniais, siekiant objektinę mokesčių teisę kildinti iš subjektinės.

Teisės teorijoje teisė skirstoma į subjektinę teisę ir objektinę teisę. Objektinė teisė – sistema pozityviosios teisės normų ir bendrųjų teisės principų, kurie nustato visiems teisės subjektams bendras elgesio taisykles (teises ir pareigas). Subjektinė teisė – tai konkrečiam asmeniui įstatymo leisto ar uždrausto konkretaus elgesio, ginamo valstybės prievarta, rūšis ir mastas<sup>214</sup>. Kaip matome, dauguma mokesčių teisės legitimumo problemų kyla iš prioriteto suteikimo objektinei teisei. Demokratinės visuomenės teisei būdinga tai, kad subjektinės teisės specifika lemia objektinės teisės specifika, o ne atvirkščiai. Pirmenybė turėtų būti teikiama (išeities tašku turėtų būti) subjektinės teisės, o ne objektinė teisė, todėl mokesčių teisės paskirties reikėtų pradėti ieškoti nuo subjektinių teisių ir jas formuojančių subjektinių interesų.

Suteikiant prioritetą subjektinei teisei, reikėtų laikyti, kad mokesčių teisės normomis reguliuojami piliečio ir kolektyvinio subjekto – valstybės, kuri atstovauja visiems piliečiams, santykiai. Šie santykiai atsiranda dėl pareigos išlaikyti valstybę, suteikti jai galimybę realizuoti savo paskirtį, kuri pasireiškia tų pačių piliečių interesų apsauga. Taigi mokesčių santykių objektas yra akivaizdžiai platesnis nei pinigų sumokėjimas. Plataus objekto santykius galima skaidyti į smulkesnius santykius, lygiai taip pat kaip ir teisės normos savo apimtimi gali skirtis – pačios bendriausios, pavyzdžiui, principai, gali būti detalizuojami siauresnės apimties bendro pobūdžio normomis, o galiausiai konkrečiomis elgesio taisyklėmis. Lygiai taip pat piliečio ir valstybės santykį galima skaidyti į smulkesnius santykius. Iš vienos pusės į tokius santykius patektų mokesčių mokėjimo, pilietybės, rinkimų, karo tarnybos ir pan. santykiai, o iš kitos – valstybės funkcijas apibūdinantys santykiai, tokie kaip valdymo, teisėsaugos, švietimo ir kitų sričių resursų formavimo santykiai.

Procedūrinis požiūris į mokesčių santykius įgauna prasmę tada, kai prieiname prie pareigų vykdymo procedūrų, kurias „pasiekiame“ mokesčių teisės normomis

<sup>209</sup> Raneletti, O., *supra note* 93.

<sup>210</sup> Griziotti, B., *supra note* 94.

<sup>211</sup> Pugliesi, M., *supra note* 95.

<sup>212</sup> Berliri, L., *supra note* 96.

<sup>213</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 193.

<sup>214</sup> Vaišvila, A., *supra note* 12, p. 434.

reguliuojamus santykius skaidydami iki smulkiausių, kurių objektai – konkretūs veiksmai, pavyzdžiui, sumokėti konkrečią akcizo sumą, sumokėti konkrečią nekilnojamojo turto mokesčio sumą ir pan. Procedūrinis požiūris ir šioje stadijoje palieka neišspręstų klausimų, nes teisė nėra vien tik uždara loginė sistema, todėl taikant mokesčių teisės normas taip pat tenka sugrįžti prie jų paskirties. Aiškinant mokesčių teisinius santykius ir mokesčių teisę reikalingas tiek procedūrinis, tiek materialinis požiūris į mokesčių santykius ir mokesčių teisę.

Tuo pačiu svarbu aptarti, kokia mokesčių teisės normų padėtis yra teisės normų sisteminimo lygmenų atžvilgiu – šaka, pošakis ar institutas. Galime sutikti su A. Medelienės ir B. Sudavičiaus straipsnyje<sup>215</sup> pateikta išvada, kad mokesčių teisės negalima laikyti teisės šaka. Pabrėžtinas dar ir sisteminis mokesčių teisės ryšys su kita finansų teisės sritimi – išlaidomis, ypač šiuolaikinėje valstybėje, kurioje mokesčiai atlieka ne tik fiskalinę (valstybės išlaikymo), bet ir persikirstymo bei elgesio reguliavimo funkciją. Įvertinus piliečio ir valstybės santykių apimtį, akivaizdu, kad mokesčių mokėjimas (pareigos vykdymas) yra tik dalis santykio, į kurią nepatenka piliečio interesas ir šio intereso formuojamos teisės. Kildinant objektinę teisę iš subjektinių teisių, teisės šaka turėtų apimti teisės normas, kurios išreiškia subjektinių teisių apsaugos techniką tam tikroje srityje. Todėl mokesčių teisės apimtis nepakankama, kad ją laikyti teisės šaka. Tuo tarpu finansų teisės normos, reguliuojančios santykius, susijusius su valstybės resursų formavimu ir jų panaudojimu, jau gali būti laikomos šaka, nes apima abi viešųjų finansų puses – tiek pajamas, tiek išlaidas. Finansų teisės normos reguliuoja tiek tai, kaip susiaurinamos atskirų subjektų teisės, tiek tai kaip dėl šio susiaurinimo sukaupti resursai virsta jų pačių teisių apsaugos galimybių formavimu. Tuo tarpu skirtumas tarp pošakio ir instituto yra reliatyvus<sup>216</sup> ir priklauso nuo to, kiek teisės normų sistema yra išvystyta, kiek ją galime atskirti nuo kitų struktūrinių dalių, koks yra poreikis sisteminti (skaidyti) šią normų sistemą į smulkesnius lygmenis. Tai, savo ruožtu, pirmiausia priklauso nuo visuomeninių santykių vystymosi spartos. Taigi įvertinę mokesčių teisės normomis reguliuojamų visuomeninių santykių svarbą šiuolaikinėje demokratinėje visuomenėje ir mokesčių teisės normų kiekį, bei tai, kokios apimties (skirtingumo) santykiai yra reguliuojami mokesčių teisės normas galime sisteminti pošakio lygmeniu (bent jau Lietuvoje).

Mokesčių teisė reguliuoja žmonių santykius valdant valstybę, kuriant jos materialines galimybes. Mokesčių teisės poreikis kyla iš poreikio derinti žmonių interesus išlaikant valstybę: 1) skirstant valstybės išlaikymo pareigos apimtį; 2) pasirenkant ekonominių gėrybių persikirstymo visuomenėje apimtį; 3) pasirenkant bendro ugdymosi sritis ir priemones.

<sup>215</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 2011, 79.

<sup>216</sup> Vaišvila, A., *supra note* 12, p. 343.

### 3.2. Pareigos mokėti mokesčius tikslas

Pareiga mokėti mokesčius teisinės technikos priemonėmis skirstoma į daugybę atskirų mokesčių, apmokestinimas kuriais dažnai reguliuojamas atskirais įstatymais (taip yra Lietuvoje, kai šalyse mokesčių teisės normos kodifikuotos atskiruose kodeksuose). Patys įstatymai dažnai būna didelės apimties (pavyzdžiui – PVM įstatymas turi apie 150 straipsnių, panašiai tiek, Mokesčių administravimo, kt.) ir to nepakan-ka – įstatymų nuostatos konkretinamos poįstatyminiuose teisės aktuose, kurių teksto apimtis gerokai viršija įstatymų. Nepaisant to, jos užtikrina fundamentalių, visiems reikšmingų interesų apsaugą. Iš tiesų mokesčių teisės normų ypatumas yra tas, kad jos įgyja prasmę, kai vertinama visa jų visuma. Negana to, jas reikia vertinti platesniame, viešųjų finansų sistemos, apimančios ir viešąsias išlaidas reguliuojančias teisės nor-mas, kontekste. Taigi šiame skyriuje nagrinėsime mokesčių pareigą kaip vieną visumą, neskirstydami jos į atskirus mokesčius.

#### 3.2.1. Pareigos mokėti mokesčius pagrindas – dalyvavimas politinėje organizacijoje, sukurtoje visuomenės narių teisių apsaugai

Žmogus iš prigimties yra sociali būtybė<sup>217</sup>, pasak Aristotelio, „iš prigimties pilie-tiškas gyvūnas“<sup>218</sup>. Tam, kad apgintų save, išreikštų save ir gyventų pilnavertį gyve-nimą, žmonės jungiasi į įvairias santalkas<sup>219</sup>. Tik tokiu būdu žmonės užtikrina savo fizinį saugumą, kultūriškai vienas kitą papildo, sustiprina. Jau pats pagrindinis pir-mojo lygio žmogaus poreikis – saugumas – verčia žmones jungtis į organizacijas, kurti kolektyvines savo poreikių ir interesų įgyvendinimo priemones<sup>220</sup>. Šitaip sukuriamą valstybę kaip aukščiausio lygio organizacija minėtiems tikslams siekti. Vienintelė de-mokratinės valstybės, kaip piliečių poreikių tenkinimo organizacijos, paskirtis veikti visų savo piliečių gerovės interesais, kitaip tariant bendroji gerovė<sup>221</sup>. Kad valstybė pa-jėgtų atitinkamai elgtis, ji pirma turi egzistuoti ir pajėgti vykdyti jai keliamas užduotis.

<sup>217</sup> *Homo sapiens* visada ir tokiu pat mastu yra *homo socius* (Berger, P. L., Luckmann, T. *Socialinis tikrovės konstravimas: žinojimo sociologijos traktatas*, Vilnius: Pradai, 1998, p. 72).

<sup>218</sup> Aristotelis. *Politika*. Vilnius: Margi raštai, 2009, p. 10.

<sup>219</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 viešpatauja sutelktinis darbas ir sutelktinė atsakomybė (*Lietuvių kalbos žodynas* [interaktyvus]. Lietuvių kalbos institutas. [žiūrėta 2010-09-05]. < <http://www.lkz.lt/startas.htm> >).

<sup>220</sup> Tikslingas, kryptingas žmonių organizavimas 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 (Spruogis, E. *Šiuolaikinės demokratinės valstybės socialinė paskirtis ir funkcijos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002, p. 70-73. F. A. v. Hayek terminą „organizacija“ sieja išimtinai su tikslingai sukurta tvarka, *taxis*. (Hayek, F. A. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė*. Vilnius: Eugrimas, 1998, p. 83-86).

<sup>221</sup> Bendrosios gerovės sąvoka pasiekia mus nuo Antikos laikų (Platono ir Aristotelio). Vėliau, Prancūzijos demokratijos klasikai (Montesquieu ir Rousseau), postuliuodami demokratijos principus, kalbėdami apie valstybės paskirtį, naudojo *volonté générale* terminą. Racionalistinė filosofija bendrosios gerovės siekimą pripažįsta vertybiniu elementu, kitais žodžiais tariant, teisė ir valstybė turi racionalų pagrindą, kurio siekiama ir tas pagrindas yra bendroji gerovė.

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<sup>222</sup>. 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 (reiškia prievolę), kitais – išsilaisvinimą, valstybės gebėjimą realiai tarnauti savo piliečiams. Galima daryti prielaidą, kad demokratinėje valstybėje piliečiai yra pagrindinis valstybės resursas – jų kultūrinis ir socialinis aktyvumas sukuria ir išlaiko valstybę. Piliečių mokamus mokesčius, kaip nuosavybės perdavimą bendrajai gerovei kurti, galime laikyti pagrindiniu demokratinės valstybės materialiniu poreikiu ir demokratinės valstybės materialiniu pagrindu<sup>223</sup>.

### 3.2.2. Būtinasis piliečių dalyvavimas mokesčiais išlaikant demokratinę valstybę

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

Teigiama, kad romėnai buvo pirmieji, kurie apsimokestino tiesioginiais mokesčiais<sup>224</sup>, vadinamais *tributum*<sup>225</sup>. Ankstyvajame Senovės Romos respublikos laikotarpyje piliečio pareiga buvo dalyvauti kare ir mokėti mokesčius (pareiga mokėti mokesčius išliko iki 163 m. pr. Kr.), o su šia pareiga buvo susieta balsavimo teisė<sup>226</sup>. Romėniškojoje respublikos tradicijoje tas, kas turėjo teisę balsuoti, tas turi ir pareigą mokėti mokesčius, nes mokesčiai yra garantas to, kad, kas balsavimu nutarta bus vykdoma, t. y. įgaus realią prasmę. Demokratijos ir mokesčių ryšių paieškos baigėsi kartu su respublikos laikotarpiu, per kurį pasiekti karo laimėjimai leido perkelti mokesčių

<sup>222</sup> Stačiokas, R., Rimas, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija, 2003, p.9.

<sup>223</sup> J. A. Schumpeter šiuolaikinę valstybę laiko jos pačios fiskalinių poreikių kūriniu. Jis teigia, kad be finansinio poreikio šiuolaikinės valstybės susikūrimo poreikis nebūtų susiformavęs (Reisman, D. A. *Schumpeters market – enterprise and evolution*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2004, p. 197).

<sup>224</sup> *Ancient Rome, 2009* [interaktyvus,] Encyclopedia Britanica.com, 2009. [žiūrėta 2010-08-01] <<http://www.bookrags.com/eb/ancient-rome-eb/>>; Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 90.

<sup>225</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*) (Michelsen, Dr., *supra note* 31).

<sup>226</sup> Palankias sąlygas tiesioginių mokesčių įvedimui sudarė piliečių skirstymas į turtines grupes pagal census (*census*), kurie įvesti pirmiausia kariniais tikslais – kad išmatuoti piliečio turtines galimybes prisidėti prie gynybos (*The New Schaff-Herzog Encyclopedia of Religious Knowledge, Vol. II: Basilica – Chambers* [interaktyvus], [žiūrėta 2010-05-30]. <<http://www.ccel.org/s/schaff/encycl/encyc02/html/iv.vi.ccxxx.htm>>. Priklausomai nuo turtinės kategorijos, piliečiui buvo priskiriama atitinkama karinė rolė (raitelis, pėstininkas ir pan.). Kita vertus, balsuojant centurijų susirinkime (*comitia centuriata*) aukštesnė turtinė kategorija suteikė didesnę balsavimo reikšmę (*Ancient Rome, 2009* [interaktyvus,] Encyclopedia Britanica. Com, 2009. [žiūrėta 2010-08-01] <<http://www.bookrags.com/eb/ancient-rome-eb/>> ), Gregg, M. *Can economic integration be democratic? The case of taxes*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-08-01]. <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=287620](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=287620)>.

pareigą nuo Romos piliečių romėnų nukariautoms (*praedae*) tautoms, kurios turėjo mokėti *praedae tributaria*<sup>227</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 (ir paversti ją prievole); Romos piliečiai atsisakė tiesiogiai dalyvauti savo valstybės išlaikyme. Nors vėliau, imperijos saulėlydyje, spaudžiant finansiniam deficitui, buvo bandoma apmokestinti tiesioginiais mokesčiais ir Romos piliečius, bet piliečiai jau nebuvo pasiruošę atlikti šios pareigos. Įprotis gyventi kitų sąskaita virto įgūdžiu vengti pareigų savo pačių valstybės atžvilgiu<sup>228</sup>. Kaip teigė Ch. Montesquieu, romėnai (žiūrint jų vertybių požiūriu) nugalėjo visus, bet imperija žlugo iš vidaus. Romėnų atsisakymą nuo pareigos mokėti mokesčius galima laikyti iliustratyviu pavyzdžiu kaip pareigos atsisakymas laipsniškai virto teisių į valstybę atsisakymu, o galiausiai – ir nuo pačios valstybės.

### 3.2.2.1. Feodalinės valstybės išlaikymas nebuvo piliečio pareiga

Feodalinė santvarka rėmėsi „patrimonializacija“, išskirtinio statuso asmeniui suteikimu pagal kilmę, luomo teisiniu uždaru. Visa politinė sandara rėmėsi vasalitetu santykiais, t. y. kad dalis valstybės valdymo ir gynybos funkcijų buvo priskirta kilmingųjų luomui, kuris tai atlikdavo savo sąskaita. A. Smith „Tautų turtuose“ rašo, kad senosiose Europos monarchijose socialinė sistema buvo orientuota į karo poreikius ir feodalinę poziciją, 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)<sup>229</sup>. Toks vasalo lojalumas valdovui, mūsų laikų požiūriu, vertinant, tam tikra prasme galėjo reikšti „apsimokestinimą“, nes pasireiškė pareigų atlikimu (pareiga kariauti), tačiau toks vertinimas būtų teisingas tiek, kiek galėtume skirti feodalo viešus interesus ir privačius. Tuo tarpu 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 padėti visuomenėje už jo asmeninį lojalumą valdovui. Pajamos 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)<sup>230</sup>. Be žemės rentos apmokestinami įvairiausi objektai – barzdos nešiojimas, druska, pervažiavimas per tarpeklį, plaukimas upe ir pan., taip pat uždedamos natūrinės prievolės. Toks „apmokestinimas“ dažnai rėmėsi subjektyviu ir atsitiktiniu pasirinkimu, dažnai

<sup>227</sup> *Praedae tributaria* lotyniškai reiškia grobio mokesčius ir buvo renkami provincijose (Greggi, M., *supra note 226*).

<sup>228</sup> Politika iš esmės buvo monopolizuota elito, o kad sušvelninti įtampą dėl politikos uzurpavimo eiliniams piliečiams garantuojamas tam tikras pragyvenimo lygis (kariuomenės veteranams buvo mokamos pensijos, po Grakchų reformų taikomos įvairios socialinės paramos priemonės neturtingiesiems), taigi elitas savęs apmokestinti nenorėjo, o kitai daliai piliečių valstybė buvo svarbi tik kaip išmokų mokėtoja.

<sup>229</sup> Smith, A., *supra note 42*.

<sup>230</sup> Stačiokas, R., Rimas, J., *supra note 222*, p. 11.

neilgam laikui, neplanuojant (*ad hoc*), labiausiai įvertinant galimybę gauti, o ne galimybę mokėti. Prie šių „mokesčių“ prisidėdavo dar „regalijos“<sup>231</sup>, duoklės nukariautiesiems, kurios taip pat nebuvo išskiriamos iš kitų valstybės pajamų<sup>232</sup>. Feodalinėje visuomenėje mokestis siejosi su valios primetimu, prievarta, kadangi 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 pats jų neprisiima<sup>233</sup>. Bajorai ir dvasininkai nuolatinį mokesčių nemokėjo. Šią teisę bajorai „laikė vienu svarbiausių savo aukso laisvės požymių ir stropiai ją saugojo. 1588 m. Statutas garantavo, kad valdovas be bajorų sutikimo negali jiems uždėti mokesčių. Visgi 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 charitavium*) formą. Valdovas pajamas gaudavo iš valstybinių žemės valdų (ekonomijų) ir „regalijų“<sup>234</sup>. Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje susiklostė situacija, kai tie, kurie turėtų būti labiausiai suinteresuoti valstybės išlaikymu – bajorai, atsisakė pareigos išlaikyti valstybę (tuo pačiu ir 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>235</sup>.

Apibendrinant galime teigti, kad feodalinė sistema buvo perdėm aristokratinė ta prasme, kad didikai mokesčius mokėjo daugiau ar mažiau laisvu noru, o prievartos mokesčiai beveik išimtinai užkraunami kitiems gyventojų sluoksniams<sup>236</sup>. 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 resursų – duoklių, prekybos pajamų, „regalijų“ ir kt., kurie dažnai buvo atsitiktiniai ir prievartiniai.

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

Liberalios permainingos XVIII - XIX a. lėmė liberalių demokratinių valstybių susikūrimą Europoje ir Šiaurės Amerikoje. Pasikeitusi santvarka atvėrė politines pozicijas, suteikė galimybę dalyvauti valstybės valdyme visų luomų žmonėms, bet tuo pačiu reišė atsakomybės už valstybės išlaikymą prisiėmimą. Atvira visuomenė remiasi aktyviu

<sup>231</sup> Regalijomis laikytos rinkliavos už monopolines paslaugas - antspaudo naudojimą, monetų kalimą, turgavietes ir pan.

<sup>232</sup> J. Bodin XVI a. išskyrė 7 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 (Bučas, J., *supra note* 29, p. 45).

<sup>233</sup> Vaišvila, A., *supra note* 116, p.184-185.

<sup>234</sup> Stačiokas, R., Rimas, J., *supra note* 222, p. 12.

<sup>235</sup> Apie suinteresuotumo valstybe nykimo tendencijas Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje Statutų galiojimo laikotarpiu (nuo 1588 m. iki Lietuvos - Lenkijos valstybės žlugimo) plačiau žr. Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 176-216.

<sup>236</sup> Bučas, J., *op. cit.*, p. 38.

asmens dalyvavimu jos veikloje, taip pat ir jos politinės organizacijos – valstybės kūrimo, taigi dalyvavimo paradigma suponuoja tai, kad demokratija yra gyvybinga tiek, kiek žmonės prisideda prie jos kūrimo. Demokratinės atviros visuomenės teikiamos galimybės tuo pačiu reiškia ir pareigos mokesčiais išlaikyti valstybę prisiėmimą, o demokratinę valstybę pagrįstai galime 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 vieninteliame demokratinės valstybės išlaikymo šaltiniui<sup>237</sup>.

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

Mokesčiai gali veikti tik tokioje politinėje visuomenėje, kurioje socialinė – ekonominė santvarka pasireiškia pasiskirstymu tarp privačios ir viešos veiklos, kaip skirtingų produktų kūrimo organizavimo ir resursų 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 tuo pačiu yra būtinos sąlygos, 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 vaidmeniu tarp privačios ir viešos veiklos, nes perskirsto resursus iš vienos į kitą, taip pat yra tarpininkas tarp valstybės funkcijų ir jų įgyvendinimo. Apibendrinant galime teigti, kad mokesčiai surenkami iš privačios piliečių nuosavybės, kuri kuriama kultūriniu (ekonominiu) jų aktyvumu, todėl valstybės resursai kuriami piliečių kultūriniu (ekonominiu) aktyvumu, o valstybės teikiamos paslaugos grįžtamuju būdu garantuoja tokio aktyvumo galimybę ir saugumą.

#### 3.2.2.5. Mokesčių mokėjimas kaip pilietiškumo išraiška

Demokratija neišvengiamai įpareigoja pilietį mokesčiais išlaikyti valstybę. Mokesčių mokėjimas yra pozityvi pareiga (reikalaujama atlikti aktyvų veiksmą), tai kartu ir pilietiškumo apraiška (aktyvus dalyvavimas kuriant valstybę). Mokesčius G.

<sup>237</sup> Terminas „Mokesčių valstybė“ kilo iš J. A. Schumpeter veikalo „The Crisis of the Tax State“ (1918 m.). Aišku, kitos valstybės pajamos (rinkliavos už teikiamas paslaugas, privatizavimo pajamos, pajamos už turto nuomą ir pan.) gali sudaryti tam tikrą pajamų dalį, bet tikrai nereikšmingą, kad valstybė galėtų tapti „nepriklausoma“ nuo mokesčių pajamų; Šiuolaikinėse demokratinėse valstybėse pajamos iš kitų nei mokesčiai šaltinių paprastai sudaro apie 5-7 proc.

W. Hegel laikė viena iš piliečių dalyvavimo valstybės gyvenime formų. Jis tvirtina, kad pilietis (*citoyen*)<sup>238</sup> moka mokesčius ne dėl to, kad yra prievartaujamas, o todėl, kad pritaria nustatomi pareigai mokėti mokesčius ir tiems tikslams, kuriems siekti reikalingi mokesčiai. Kiekvienas iš mūsų kasdieniniame gyvenime atsiduriame situacijose, kuriose mes 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 tuo pačiu apsiriboti save (atsisakyti dalies nuosavybės). Kaip teigė T. Hobbes „...visi žmonės iš prigimties turi puikius padidinamuosius stiklus (tai jų aistros ir savimeilė), per kuriuos kiekvienas mažiausias mokestis jiems atrodo kaip didžiulė skriauda, tačiau jiems trūksta žiūronų (būtent moralės ir pilietiškumo), kad pamatytų tolimas nelaimės, kurios jiems gresia ir kurių negalima išvengti nemokant tokių mokesčių“<sup>239</sup>.

### 3.2.2.6. Mokesčių mokėjimas kaip moralinė pareiga

Prisidėjimas prie bendrų reikalų visose santalkose remiamasi moraline pareiga (atrodo natūralu, kad kaimynai, tvarkydami bendrą aplinką, jaučia pareigą prisidėti prie tvarkymo), tai kodėl valstybėje, kaip ginančioje svarbiausius žmonių interesus, neturėtų būti to paties. Pirmykštėse bendruomenėse kiekvienas jautė savanorišką pareigą išlaikyti politinę ir karinę organizaciją prisidėdamas savo indėliu – arba nuosavybe, arba darbu, tarnyba<sup>240</sup>. Buvo intuityviai jaučiama būtinybė išlaikyti organizaciją kaip vienintelę galimybę patenkinti tam tikrus poreikius (pavyzdžiui, saugumą, viešąją tvarką). Taigi prisidėjimas prie bendrų poreikių tenkinimo buvo grindžiamas moraline pareiga, bendru interesu. Piliečiai, kaip dalyvaujantys valstybės kūrimo (turima omenyje, kad tai nuolatinis procesas, valstybė nėra duotybė, o nuolatinė piliečių pastangų ir kūrybos pasekmė). Todėl mokesčiai, kaip natūrali pareiga, naudojant F. A. v. Hayek terminus, jungia politines nuostatas (*thesis*) ir pagrindines natūralias teisingo elgesio (angl. *just conduct*) taisykles (*nomos*)<sup>241</sup>. Nors dauguma natūralių teisingo elgesio taisyklių yra negatyvios – paliepiama susilaikyti nuo elgesio, pažeidžiančio kitų interesus, mokesčiai išsiskiria iš natūralaus elgesio taisyklių savo pozityviu pobūdžiu – aktyviais veiksmais.

<sup>238</sup> Iš lotyniško žodžio *civis*. G. W. Hegel naudojo šį terminą, norėdamas pabrėžti aktyviai valstybės kūrimo dalyvaujančio piliečio savybes, kuriam priešpastatoma sąvoka *bürger* (vok.) arba *bourgeois* (pranc.), kuri reiškia individą, kuris rūpinasi savo asmeniniais interesais ir turi visas asmenines ir politines teises tam. (Hardimon, M. O, *supra note* 179, p. 224-225). Tuo pačiu pagrindu literatūroje kartais skiriamas respublikoniškas (atspindintis *citoyen* koncepciją) ir liberalus (atspindintis *bürger* arba *bourgeois* koncepciją) požiūris į pilietybę (pilietiškumą).

<sup>239</sup> Hobbes, T., *supra note* 36, p. 195.

<sup>240</sup> Seligman, E. R. A. *Essays on taxation*. Norwood: Macmillan & Co., 2006 (originalus 1895), p. 13.

<sup>241</sup> F. A. v. Hayek įstatymų leidybą finansų srityje iš esmės priskiria „politiniams įstatymams“, teigdamas, kad biudžeto išlaidų nustatymas nesiremia jokiais taisyklėmis (turima omeny – *nomos, aut past.*), bet išskiria biudžeto įplaukas, teigdamas, kad naštos paskirstymui galioja bendros taisyklės (Hayek, F. A., *supra note* 220, p. 198-199).

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

#### 3.2.3.1. 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 tai, kad mokesčių mokėjimas turi sukurti teises juos mokančiam subjektui, t. y. valstybės veikla turi pasitarnauti pareigą mokėti mokesčius vykdančių gerovei (pavyzdžiui, šio kriterijaus neatitiktų romėnų užkariautų tautų padėtis, nekilmingųjų padėtis feodalinėje santvarkoje arba kolonijos gyventojų kolonijinėje valstybėje, apskirtai pavaldinių padėtis nedemokratinėje valdymo formoje), kita vertus, bendrąja gerove turi naudotis tik tie, kurie dalyvauja jos kūrimo, todėl atsisakymas nuo pareigos mokėti mokesčius reikštų ir atsisakymą nuo organizuotos asmenų teisių apsaugos. Tai buvo galima kompensuoti užkariavimais, kai pavyzdžiui, pareiga mokėti mokesčius perkeliama nukariautoms tautoms arba kitiems socialiniams sluoksniams turėtų lemti ir teisių praradimą). Kitaip tariant, „dalyvaujantys“ mokesčių mokėjime kuria savo subjektyvias teises į valstybės teikiamas paslaugas.

Demokratinėje valstybėje piliečio ir valstybės santykis nesibaigia ties pareigos mokėti mokesčius įvykdymu, nes mokesčiai naudojami valstybės paslaugų (visuomeninių gėrybių) teikimui. Šios dvi stadijos (mokesčių mokėjimas ir valstybės paslaugų teikimas) neturi betarpiško ryšio, kuris yra būdingas privatiniam santykiams (pavyzdžiui, 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>242</sup> ir prilyginama kėsiniui į asmens laisvę. Būtent piliečio interesas kurti valstybę siekiant bendrosios gerovės (laisvių ir teisių apsaugos), atsveria pareigą mokėti mokesčius. Mokesčius pagrįstai galime laikyti savotišku šiuolaikinės valstybės suvereniteto ir demokratijos simboliu, būtinu laisvių ir teisių apsaugai<sup>243</sup>. Be to, šiuolaikinė valstybė yra priemonė siekiant ir

<sup>242</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 23 dalyje mokestis apibrėžiamas kaip mokesčio mokėtoju nustatyta piniginė prievolė valstybei. Toks apibrėžimas, tikėtina, atsirado naudojant Lietuvoje prigijusią civilinės teisės terminiją ir nėra korektiškas, nes „nemato“ pagrindinės mokesčių paskirties ir todėl pareigą mokėti mokesčius iš esmės apibūdina kaip neteisinę (nesukuriantį teisių). Tai „atveria“ galimybes spekuliatyviai teigti esant mokesčiais kėsinamasi į asmens laisvę.

<sup>243</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 (*The Economist Intelligence Unit's index of democracy* [interaktyvus]. The Economist Intelligence Unit, [žiūrėta 2010-07-29] <<http://graphics.eiu.com/PDF/Democracy%20Index%202008.pdf>>.) rodo, kad tarp pirmų 6 šalių su didžiausiais demokratijos indeksais yra keturios Skandinavijos šalys, Nyderlandai ir Islandija. 4 Skandinavijos šalys yra tarp 6 didžiausių BVP persikirstytojų pasaulyje: persikirstymas siekia beveik 50 proc. BVP, o Nyderlandai ir Islandija atitinkamai 9 ir 10 vietoje, persikirstydami apie 40 proc. (OECD, *Revenue Statistics: 1965-2007, 2008 edition* [interaktyvus]. OECD. [žiūrėta 2010-08-15] <[http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en\\_2649\\_34533\\_44108128\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_34533_44108128_1_1_1_1,00.html)>.)

kitų poreikių tenkinimo - teorijoje valstybės funkcijos skirstomos į valdymo, apsaugos ir ugdymo<sup>244</sup>, visos jos atspindi tam tikrų poreikių tenkinimą. Kadangi valstybė yra priemonė piliečių poreikiams tenkinti, visa jos teikiama nauda turėtų grįžti piliečiams ir taip tarsi uždaryti tiesių ir pareigų grandinę. Valstybės išlaidų teisinis reguliavimas turi užtikrinti, kad valstybės veikla tenkintų visuomenės poreikius ir tuo pačiu pagrįstų pareigą mokėti mokesčius. Todėl demokratinėse valstybėse sprendimų dėl išlaidų priėmimas turi konstitucinius rėmus<sup>245</sup>. Čia būtų galima nesutikti su F. A. v. Hayek teiginiu, kad sprendimai dėl valstybės finansų išlaidų nesiremia jokiais taisyklėmis (turima omeny natūraliomis taisyklėmis – *nomos*)<sup>246</sup>.

### 3.2.3.2. Mokesčiai kaip socialinio reguliavimo priemonė socialinėje teisinėje valstybėje

Mokesčių, kaip tarpininko tarp viešojo ir privataus intereso, vaidmuo parodo tai, kad mokesčiai neapsiriboja vien tik siaura fiskaline funkcija - valstybės išlaidų padengimu („išoriniu“ valstybės išlaikymu), kaip norėtų teigti klasikiniai liberalai (F. A. v. Hayek, R. Nozick), o apima ir pajamų perskirstymą, ir ekonominį reguliavimą<sup>247</sup>, kaip viešąsias gėrybes (angl. *public goods*), kurias teikia valstybė. Dažnai teigiama, kad vokiečių ekonomistas A. Wagner pirmasis mokesčiams priskyrė socialines funkcijas<sup>248</sup>, tačiau pažymėtina, kad apskritai nuo XIX a. vidurio pastebima tendencija pereiti nuo individualistinio *laissez fair* požiūrio į valstybę prie holistinio. Socialinės teisinės valstybės forma suponuoja pareigą švelninti socialinius konfliktus ir siekti socialinio teisingumo. Galima diskutuoti, kokios apimties perskirstymas<sup>249</sup> ar valstybės kišimasis reguliuojant ekonomiką reikalingas, kad pasiekti didesnę teisingumą, bet akivaizdu, kad mokesčiai suteikia pačią ekonomikos stabilizavimo ir perskirstymo galimybę. Nevertinant, koku būdu ir kokia apimtimi valstybė faktiškai siekia ir pasiekia perskirstomojo arba socialinio teisingumo, mokesčiai lieka pagrindine priemone siekiant

<sup>244</sup> Dari išskiriama gamyba ir komercija, bet ji iš esmės reiškia kitų funkcijų „aptarnavimą“ Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema: vadovėlis*. Kaunas: Technologija, 2005, p. 9.

<sup>245</sup> Beveik visose demokratinėse valstybėse įtvirtintas principas, kad išlaidas (biudžetą) tvirtina parlamentas.

<sup>246</sup> Hayek, F. A., *supra note* 220, p. 198-199.

<sup>247</sup> Pažymėtinas didžiulis Didžiosios Britanijos ekonomisto J. M. Keynes indėlis į fiskalinės politikos makroekonominio poveikio tyrinėjimus.

<sup>248</sup> Terminas „socialinė“ šiuo atveju vartojamas kaip suteikiantis mokesčiams daugiau nei vien tik siauras fiskalines (valstybės išlaikymo) funkcijas, pripažįstant jų vaidmenį siekiant solidarumo. A. Wagner priskiriama šio naujo mokesčių vaidmens autorystė, o vėliau, XX a. viduryje, R. A. Musgrave ir P. A. Samuelson dar labiau išryškino perskirstomųjų mokesčių funkcijų skirtumus nuo fiskalinių [Buchanan, J. M. *Public finance in democratic process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999 (originalas 1967), [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-03-15] <<http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4Cover.html>>].

<sup>249</sup> Perskirstomoji nacionalinio produkto dalis gerovės valstybės modeliui priskirtinose (labiausiai ekonomiškai išsivysčiusiose šalyse) siekia 50 proc. Pažymėtina, kad dar XIX a. A. Wagner pastebėjo, kad dėl gerovės valstybės modelio įgyvendinimo valstybės dalis ekonominiame gyvenime nuolat plėsis. Šis dėsnius dar vadinamas Wagner dėsniu (*Wagner's rule*). Po I pas. karo ir ypač 20 a. antroje pusėje „gerovės valstybės“ koncepcija lėmė vis didesnę perskirstomo nacionalinio produkto didėjimo tempą – po II pasaulinio karo perskirstomoji dalis labiausiai išsivysčiusiose valstybėse didėdavo po 50 proc. kiekvieną dešimtmetį.

socialinio teisingumo, o taip pat mokesčiai tiesiogiai naudojami teikiant kitą viešąją gėrybę – ekonomikos ir visuomenės stabilizavimą. Socialinėje teisinėje valstybėje mokesčiai ne tik išoriškai palaiko valstybę kaip resursų 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.

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

Kaip aptarta 2 skirsnyje, klasikinė viešosios ekonomikos koncepcija remiasi „gaunamos naudos“ principu, t. y. teigia, kad mokesčiai turi būti proporcingi jų teikiamai naudai. Kraštutiniai liberalai šį klasikinį principą, interpretuodami kraštutiniai individualistiniu metodu, formuluoja principą „Mokesčiai – atlygis už valstybės teikiamas paslaugas“. Kraštutinis individualistinis pažinimas, iš esmės neigia interesus, kurie neatspindi jokio konkretaus individo intereso (kraštutiniai išreiškia *bourgeois* požiūrį), todėl bendrąją gerovę laiko aritmetine atskirų narių gerovės suma, o mokamiems mokesčiams ir už jas 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 (pavyzdžiui, švaraus oro kaip viešosios gėrybės suteikimas 1 papildomam žmogui papildomai iš esmės nieko nekainuoja); 2) neišskirtinumą (angl. *non-excludability*), kuris reiškia, kad tokiomis paslaugomis gali naudotis visi, nes yra neįmanoma arba nenaudinga atskirti jų vartotojus<sup>250</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 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 - tarp pareigos mokėti mokesčius ir teisės gauti grįžtamąją naudą iš valstybės nėra griežtai proporcingos priklausomybės. Valstybė net ir kraštutinių pažiūrų liberalams nėra vien tik atomų visuma, pats mokesčių buvimas ir liberalų (pavyzdžiui J. Locke ir R. Nozick) pritarimas jiems reiškia solidarumo, kaip vertybės, sukūrimą organizuojant valstybę<sup>251</sup>. Tai, kas

<sup>250</sup> Paprastai Paul A. Samuelson priskiriama viešųjų gėrybių (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. Stiglitz, J.M. Buchanan, Lietuvoje – P. Gyls ir kt.

<sup>251</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 47.

sukuriamas 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 Oliver Wendell Holmes, mokesčiai yra tai, ką mes mokame už civilizaciją. Kaip žinia, civilizacijos negalime atriekti atskiram asmeniui, todėl mokant mokesčius susikuriamos teisės, kurios nepriskiriamos išskirtinai konkrečiam asmeniui.

### 3.3. Teisinis pareigos mokėti mokesčius pobūdis

#### 3.3.1. Teisės viršenybė - mokesčių teisinio reguliavimo pagrindas

Kadangi mokesčių pareiga yra fundamentali valstybės (o tuo pačiu žmonių teisių saugos) kūrimo ir išlaikymo požiūriu, kai kurių šalių konstitucijose *expressis verbis* įtvirtinama ir pareiga mokėti mokesčius<sup>252</sup>, tačiau tose konstitucijose, kuriose ši pareiga nėra tiesiogiai įrašyta (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucija), pareiga mokėti mokesčius laikoma konstitucine<sup>253</sup>, nes mokesčių nemokėjimas paverstų valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus. Kadangi ši pareiga yra teisinė, tai jai taikomi teisingumo kriterijai<sup>254</sup>. Teisingumą<sup>255</sup> A. Smith

<sup>252</sup> pavyzdžiui, Ispanijos konstitucijos 31 straipsnis, Italijos Respublikos konstitucijos 53 straipsnis, duomenų (Konstitucijos elektroniniame OSCE rinkinyje [interaktyvus]. Varšuva. [žiūrėta 2010-08-26]: <<http://www.legislationline.org/documents/section/constitutions>>.

<sup>253</sup> Pavyzdžiui, 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; 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

<sup>254</sup> F. A. v. Hayek taip pat teigia, kad naštos pasiskirstymas visuomenėje kelia teisingumo problemą (Hayek, F. A., *supra note* 220, p. 199).

<sup>255</sup> Dažnai taip vadinamas pirmasis A. Smith apmokestinimo principas: “mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunamai naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje (Smith, A., *supra note* 42). A. Smith palygino mokesčių mokėjimą su turto valdytojų prisidėjimu prie bendrų turto naudojimo reikalų, matuojamą pagal jų dalis tame turte. Jo nuomone, nuo šių kriterijų prisilaikymo ir priklauso, ar apmokestinimas atitinka lygybės principą, ar ne. Toks A. Smith 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. Smith pasiūlytus kriterijus). Šis skirstymas lieka aktualus iki šių dienų, kaip ir ginčas, koks lygybės aspektas - formalus ar realus yra svarbesnis: A. Smith remiamasi, kai įrodinėjama, kad mokami mokesčiai turi atitikti gaunamą naudą, t. y. mokesčius laikant atlyginimu už teikimas paslaugas (akcentuojama formali lygybė – nepaisant turčinės padėties, visi turi mokėti tik tiek, kiek gauna naudos), lygiai taip pat taip apeliuojama į A. Smith, kai įrodinėjama, kad svarbiausia yra reali galimybė mokėti, t. y. didėjant galimybės mokėti turi didėti taip, kad našta išliktų tokia pati kaip ir turintiems mažesnes galimybes (taip vadinama „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

laikė vienu iš jo klasikiniiais laikomų keturių apmokestinimo principų. Skirtingai nuo pareigos privatinėje teisėje, pareigos mokėti mokesčius apimtis nėra pasirenkama paties mokėtojo individualiai ar subjektyviai<sup>256</sup>, nes ir interesai nėra nulemti subjektyvaus pasirinkimo – nepriklauso nuo subjektyvių polinkių, skonių (G. W. Hegel terminais kalbant – savivalės<sup>257</sup>). Kadangi siekiama bendrosios gerovės, viešojo poreikio, todėl ir pareigų apimtis (mokesčių dydis) turi būti nustatoma demokratinėmis procedūromis ir turi būti teisinga substancialiai, t. y. turinio atžvilgiu. Todėl kalbant apie teisingą mokesčių pareigos apimtį pasiskirstymą galima išskirti du aspektus – procedūrinį ir substancialų<sup>258</sup>.

Procedūriniu aspektu teisės principai reikalauja, kad pareigos mokėti mokesčius apimtį nustatymas (pasiskirstymas) būtų atliekamas pagal demokratines procedūras – rinkimuose išrinkti atstovai priimtų sprendimus dėl mokesčių (angl. *no taxation without representation* principas<sup>259</sup>). Daugumos šalių konstitucijose (įskaitant ir Lietuvos) įtvirtintas principas, kad mokesčiai nustatomi įstatymu, nes tai susiję su subjektyvių 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, negalime garantuoti, kad mokesčių naštos pasiskirstymas bus teisingas vien todėl, kad buvo laikomasi demokratinės procedūros. Kita vertus, negalima neigti demokratinės procedūros reikšmės, ji laikytina būtina prielaida teisingam mokesčių naštos pasiskirstymui.

Substancialiu aspektu teisės principai konkretina teisingą materialinę mokesčių pareigos apimtį 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 aspektu veikia tokie principai kaip lygybė, mokesčių visuotinis privalomumas, proporcingumas (dar galima vadinti socialinio kompromiso arba saiko principu). Literatūroje ir įstatymuose (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsnyje<sup>260</sup>) dar atskirai išskiriami teisingumo, apmokestinimo aiškumo, įstatymo negaliojimo atgal, konfiskacinio dydžio

---

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). Plačiau aptariama 3 skyriuje.

<sup>256</sup> Kaip pažymėjo Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas – „dėl mokesčių nesitariama“ (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).

<sup>257</sup> G. W. Hegel teigimu, kiekvienoje sutartyje yra subjektyvus laisvės elementas (Hegel, G. W. F. *Teisės filosofijos apmatai*. Vilius: Mintis, 2000, p. 143-155).

<sup>258</sup> Švedų ekonomistas Knut Wicksell bandė pagrįsti fiskalinius poreikius tam tikromis procedūromis – rinkimais, balsavimu už tam tikras fiskalines programas ir pan. Reikėtų pasakyti, kad vien tik pačių procedūrų legalumas nebūtinai reiškia rezultato turinio objektyvumą, teisingumą, kaip atspindintį skirtingų interesų derinimą. Ypač tai pasakytina apie naujas demokratines šalis, kuriose atstovaujiamųjų institucijų formavimas ir veiklos metodai turi savą „ypatymą“.

<sup>259</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*“).

<sup>260</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *supra* note 108.

mokesčių draudimo ir kiti principai. Teisingumo principas, kaip išreiškiantis visą teisės esmę, neturėtų būti skiriamas kaip atskiras principas šalia kitų. Tuo tarpu tiek lygybės, tiek proporcingumo, tiek visuotinio privalomumo principas, tiek įstatymo negaliojimo atgal principai yra bendrieji teisės principai, jie vienas kitą papildo ir yra tarpiai susiję (pavyzdžiui, visuotinio privalomumo principas gali būti išvedamas iš lygybės principo). Proporcingumo principas dažnai naudojamas teismų praktikoje, ieškant kompromiso tarp mokesčio mokėtojo individualaus intereso ir viešojo intereso.<sup>261</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>262</sup> principas ir kiti. Iš lygybės principo mokesčių teisės doktrinoje išvedamas asmens mokamojo pajėgumo (angl. *ability to pay*) principas, kuris reiškia, kad teisingas mokesčių pareigos pasiskirstymas visuomenėje remiasi piliečių galimybėmis prisidėti prie valstybės išlaidų.<sup>263</sup>

Demokratinėje valstybėje mokesčiai nėra vien tik pajamų sukaupti priemonė, bet pareigos mokėti mokesčius apimties nustatymui 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 tik politikos įgyvendinimo įrankiu (tarkime net ir siekiant labai svarbaus siekio – subalansuoti valstybės biudžetą), o politinis apsisprendimas turi atitikti teisingumo kriterijus.

### 3.3.2. Teisinės pareigos mokėti mokesčius struktūra

#### 3.3.2.1. Mokesčiai kaip institucionalizuota solidarumo pareiga

Mokesčių teisės normomis abstraktus filosofinis, politinis, sociologinis pareigos mokėti mokesčius turinys (solidarumas) sukonkretinamas iki konkrečios teisinės pareigos, o pritaikius normą – net iki konkrečios sumos. Demokratinėje valstybėje tai teisinė pareiga, nes sukuria mokėtojui atitinkamas subjektyvias teises, garantuojamas

<sup>261</sup> Antai Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo praktikoje dažnai remiasi šiuo principu, nagrinėdamas siekiamo tikslo ir naudojamų priemonių atitikimą: 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; Europos Bendrijų Teisingumo teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Marks & Spencer plc prieš David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; C-446/03 [2005] ECR I-10837; 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.; Europos Bendrijų Teisingumo teismo 2002 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje *F.W.L. de Groot prieš Staatssecretaris van Financiën*; C-385/00 [2002] ECR I-11819.

<sup>262</sup> Šis principas reiškia, kad reikia atsižvelgti į teisėtus mokesčių mokėtojo lūkesčius, valstybė negali imtis nepateisinamų „netikėtų“ priemonių tiek administravimo, tiek teisėkūros srityse (ypač pasakytina apie reformas).

<sup>263</sup> Mažai kurioje valstybėje šis principas *expressis verbis* įtvirtintas konstitucijoje (pavyzdžiui, 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 (Thuronyi, V., *supra note* 196, p. 86). Plačiau šio principo turinys paašškintas III skyriuje.

valstybės. Be to, tokia pareiga pripažįstamas ne tik savo paties, bet ir kitų asmenų subjektiškumas – jų galimybės ginti savo teises pasitelkiant valstybę kaip priemonę. Nors interesas, kuris aptartas prieš tai einančiuose skyriuose sudaro moralinį pagrindą mokesčių teisei, jis nėra pakankamas realiame gyvenime, todėl reikalinga teisė kaip institucionalizuojanti priemonė. Mokesčių teisė „išverčia“ filosofinį, politinį, sociologinį ir ekonominį ikiinstitucinės pareigos dalintis politinės organizacijos kūrimo našta turinį jos nariams į konkrečios apimties pareigas.

### 3.3.2.2. Skirtingos pareigų rūšys, atsirandančios dėl mokesčių (piniginės ir administravimo)

Mokesčių buvimas sukuria įvairias pareigas valstybės piliečiams arba asmenims, kurių padėtis šiuo atžvilgiu yra lygiavertė. Todėl asmenims, kurie nėra piliečiai konstitucine prasme (t. y. jie neturi visų politinių teisių), bet yra šalies rezidentai, mokesčių tikslais taikomos tos pačios taisyklės kaip ir piliečiams, nors teisinė pareiga mokėti mokesčius kyla iš pilietiškumo ir iš savanoriško apsisprendimo tai daryti (tiesiogiai ar per atstovus tokį sprendimą priima piliečiai<sup>264</sup>). Mokesčiai sukuria dvejopo pobūdžio pareigas. Vienos pareigos susijusios su konkrečių sumų pagal įstatymo nustatytas taisykles sumokėjimu (turtinės pareigos), o kitos susijusios su tam tikrų veiksmų atlikimu arba susilaikymo nuo jų mokesčių administravimo atžvilgiu. Pastarosios apima tokias pareigas kaip informacijos teikimas mokesčių administratoriui, mokesčių deklaracijų teikimas, tam tikros informacijos saugojimas (dauguma tokių Lietuvoje reglamentuojamo Mokesčių administravimo įstatyme). Taigi galima išskirti pareigas į dvi pagrindines rūšis: 1) pareiga mokėti mokesčius; 2) pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi<sup>265</sup>. Šiame darbe koncentruojamės ties pirmąja pareigų rūšimi, nes, nors nemaža dalis mokesčių teisės normų yra būtent tos, kurios institucionalizuoja pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, visgi pareiga mokėti mokesčius yra pirminė ir bendradarbiavimo pareiga yra tik išvestinė jos atžvilgiu, daugiau procedūrinio pobūdžio.

Kalbant apie pareigą mokėti mokesčius kaip tam tikrą solidarumo institucionalizavimą, reikia paminėti, kad yra ir kitų būdų dalintis valstybės išlaikymo pareigomis, t. y. pareiga mokėti mokesčius koegzistuoja su kitomis pareigomis, atsirandančiomis dėl visuomenės susiorganizavimo į valstybę. Pakanka pavartyti konstitucijas, kuriose galima rasti ir kitų asmeninių ir turtinių pareigų, kuriomis siekiama tų pačių tikslų. Pavyzdžiui, tarnyba kariuomenėje arba alternatyvi socialinė tarnyba, politinio dalyvavimo teisės-pareigos (teisė-pareiga balsuoti), lavinimasis, pan. Atskirai reikėtų paminėti viešąsias paslaugas, už kurias atsilyginama komutatyviniu principu. Pavyzdžiui, už valstybės institucijų išduodamus leidimus ir pan. Tokie mokėjimai turi tiesioginį atlygintinumą. Šių mokėjimų atskyrimo nuo mokesčių klausimas išsamiai išnagrinėtas

<sup>264</sup> Kai kuriose šalyse, turinčiose nedidelį piliečių skaičių (Lichtenšteinas, Islandija) konstitucijos mokesčių nustatymui reikalauja taikyti tiesioginės demokratijos procedūras – referendumus (Sudavičius, B, *supra note* 110).

<sup>265</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 122.

V. Thuronyi<sup>266</sup> ir Lietuvoje B. Sudavičiaus<sup>267</sup>. Pirmiausia turimos omenyje rinkliavos, žyminis mokestis, konsulinis mokestis ir kiti panašūs mokėjimai. Prie šių mokėjimų sąlyginai galime priskirti ir baudas ir kitas sankcijas (pavyzdžiui, konfiskavimą arba viešuosius darbus), nes jomis taip pat reaguojama į konkretų pažeidimą.

### 3.3.2.3. Teisinės pareigos mokėti mokesčius funkcijos:

#### *Informacinė ir motyvuojamoji funkcija*

Kaip ir kitos teisės normos, mokesčių teisės normos panaikina informacinius ir motyvacinius trūkumus, kurie būdingi ikiinstitucinei moralinei pareigai. Tuo pat metu jos sukuria ir tam tikras teises. Pirmiausia, net ir gyvendami bendruomenėje be mokesčių žmonės gali suvokti, kad reikalinga pasidalinti pareigas, susijusias su tarpusavio politiniu sąveikavimu. Nepaisant to, gali kilti klausimas, kiek konkrečiai kiekvienas turi prisidėti. Be to, nežinodamas, kiek konkrečiai turi prisidėti žmogus suvokia, kad ir kiti gali to paties nežinoti. Tada kyla ir motyvacijos prisidėti problema – neaišku, ar kiti prisidės, ir ar bus sukurtas koks nors rezultatas. Mokesčių teisės normos pagrįstai yra vadinamos „sąveikaujančių mokesčių irklų tesės“ normomis<sup>268</sup>. Jos reikalingos, kad užtikrinti organizuotą visų visuomenės narių pastangų nukreipimą bendro rezultato siekiui. Taigi tik esant teisės normai, atsiranda pakankamas motyvacinis pagrindas, leidžiantis tikėtis, kad atskiro asmens pastangos nenueis veltui.

#### *Organizacinė ir koordinavimo funkcija*

Savo socialinę paskirtį mokesčiai atlieka ypatingu būdu. Akivaizdu, kad pareiga mokėti mokesčius yra pozityvi pareiga. Kaip žinia, sudėtinga išmatuoti (paskirstyti) tokių pareigų kiekį ir dar sunkiau efektyviai jas įvykdyti. Juk naudojant „sąveikaujančius mokesčių irklus“ jie efektyviai gali veikti tik tada, kai veikia kartu, sinchroniškai. Tarkime šiais laikais dėl informacijos perdavimo galime sužinoti apie nelaimės ir netektis visame pasaulyje. Sužinoję apie jas galime jaustis morališkai įsipareigoję kažką daryti, kad tą padėtį pakeisti. Kyla klausimas, kaip, kada, kiek ir kokių pareigų reikia atlikti. Be to, kaip išmatuoti priklausančių pareigų dydį, koks tos pareigos dydžio santykis būtų lyginant su kitais visuomenės nariais. Pasiryžimą aukoti kažkokiai vienai priemonei gali lemti ir subjektyvios priežastys - pavyzdžiui, pamatytas per televiziją reportažas, nors iš tiesų ji gali būti ir ne pati svarbiausia.

#### *Moralės papildymas ir asmeninių santykių peržengimas*

Mokesčių teisės normos yra tam tikra formulė, kuri apibrėžia kiekvieno asmens pareigas, susijusias su politinės bendruomenės sukūrimu ir palaikymu sąlyginai paprastu būdu<sup>269</sup>. Teisė čia veikia kaip papildanti moralę. Pasak T. Honore, pareigos, kurios pasireiškia socialiniu bendradarbiavimu siekiant socialinių tikslų negali būti paliktos be teisinių priemonių<sup>270</sup>. Moralinės pareigos prisidėti prie politinės bendruomenės išlaikymo virtimas teisine pareiga paaiškina ir leidžia demokratijai egzistuoti

<sup>266</sup> Thuronyi, V., *supra note* 196, p. 45-53.

<sup>267</sup> Sudavičius, B., *supra note* 110.

<sup>268</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 77.

<sup>269</sup> *Ibid.*, p. 127.

<sup>270</sup> Honore, T. Dependence of Morality on Law. *Oxford Journal of Legal Studies*. 1992, 13: 11-17.

ir vystytis didesnėse bendruomenėse, kuriose moraliniai įsipareigojimai vienas kitam betarpiškų asmeninių santykių pagrindu sunkiai įmanomi<sup>271</sup>. Teisė leidžia išlaikyti pareigą, atsirandančią betarpiško (angl. *face-to-face*) vienas kito pripažinimo pagrindu, būdingą mažesnėms bendruomenėms: „Teisė veikia kaip tam tikras transmisijos diržas, kuris paima tarpusavio pripažinimo struktūras, kurios būdingos betarpiškiems (angl. *face-to-face*) santykiams ir perkelia jas abstrakčia ir įpareigojančia forma nežinioms, bet sistemingai valdomiems santykiams tarp nepažįstamųjų“<sup>272</sup>. Be to, teisė, atsisakydama betarpiškumo, asmeniškumo leidžia žengti toliau už asmeninius santykius ir taip suteikti santykiams objektyvumą. Aišku, tokie teisės veikimo požymiai būdingi visai teisei apskritai, bet mokesčių teisėje jie ypatingai ryškūs, nes leidžia išlaikyti moralinį korektiškumą ir žengti žmonių socialumo (solidarumo) institucionalizavimo link.

#### 3.3.2.4. Specialieji mokesčių teisės normų veikimo būdai – pareigos kiekybės skaičiavimas

Pagrindinis būdas, kuriuo veikia mokesčių teisės normos, institucionalizuodamos pareigas, yra kiekybinis pareigos įvertinimas. Šio proceso metu pareiga „išverčiama“ į konkretias pareigas perleisti ekonominius resursus. Atrodo, paprasčiausia tai būtų padaryti naudojant piniginę išraišką, tarkime nustatant, kad kiekvienas pilietis prie valstybės išlaikymo prisideda fiksuota pinigine suma. Tai iš esmės atitiktų „pagalvės“ mokesťį. Šiuolaikinėse valstybėse tokia priemonė naudojama retai ir dėl svarbių priežasčių, kurios bus aptartos toliau. Nors pareiga mokėti mokesčius konkretinama nustatant daugelį mokesčių, tarp jų gali pasitaikyti ir tokios formos pareigos konkretinimo būdų, pavyzdžiui, Lietuvoje - fiksuoto pajamų mokesčio sumokėjimas įsigyjant verslo liudijimą<sup>273</sup>. Dažniausiai mokesčių teisės normomis apibrėžiama pareiga perleisti tam tikrą ekonominę kategoriją (jos dalį), pavyzdžiui, pelną, pajamas, o tik galiausiai, vykdymo (taikymo) stadijoje pareiga apskaičiuojama pinginiais vienetais. Mokesčių teisė iš kitų teisės sričių išskiria tai, kad pagrindinės koncepcijos, kuriomis remiasi mokesčių teisė, tokios kaip „pajamos“, „galimybė mokėti“ yra „pasiskolintos“ iš viešųjų finansų<sup>274</sup>. Jos akademinė emancipacija prasidėjo tik praeito amžiaus pabaigoje ir remiasi dviguba metodologija – viešųjų finansų ir teisės<sup>275</sup>. Dauguma mokesčių teisės normų remiasi šiomis koncepcijomis, jas konkretizuoja, nors vieningo jų apibrėžimo ir nepateikia. Pavyzdžiui, Lietuvoje mokesčių teisė neturi įstatyminio pajamų ar galimybės mokėti apibrėžimo, bet daugybė teisės normų bando „užčiuopti“ šios koncepcijos turinį (pavyzdžiui, leidžia atskaityti turto įsigijimo išlaidas, nes aišku, kad visos turto pardavimo pajamos nėra pajamos tikrąja prasme, taikomas neapmokestinamas pajamų dydis,

<sup>271</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 131.

<sup>272</sup> Habermas, J., *supra note* 83 (1996 m.), p. 448.

<sup>273</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 4 dalis. *Valstybės Žinios*. 2002, Nr. 73-3085.

<sup>274</sup> Livingston, M. A., *supra note* 9.

<sup>275</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 34; Picciotto, S., *supra note* 11.

nes tai kas būtina egzistavimui neprisideda prie galimybių mokėti<sup>276</sup>. Remiantis šiomis koncepcijomis nustatomos apmokestinimo bazės, kitaip tariant ekonominiai – teisiniai reiškiniai, kurie turėtų atskleisti ekonominį pajėgumą arba mokamąjį pajėgumą (angl. *ability to pay*), kuri yra pagrindas nustatant asmens pareigos dydį. Apmokestinimo bazės (ekonominiai – teisiniai reiškiniai, atskleidžiantys asmens mokamąjį pajėgumą) apibrėžiami įvairių mokesčių, kaip priemonių, pagalba. Mokamojo pajėgumo koncepcija yra per daug sudėtinga, kad vienu mokesčiu galėtume apibrėžti visas apmokestinimo bazes, todėl reikalingi įvairūs mokesčiai, kurie įvairiais aspektais apibūdina (bando apibūdinti) mokamąjį pajėgumą<sup>277</sup>, pavyzdžiui pajamos, vartojimas, turto turėjimas ir pan. Šios kategorijos individualizuojamos subjekto lygmenyje. Pirma, atsižvelgiama į subjektyvias asmens savybes, kurios lemia asmens galimybę mokėti, pavyzdžiui, nedarbingumo lygis, auginami vaikai, gal net sveikatos būklė ir pan. Antra, laikantis nuostatos, kad gaunamų pajamų ribinė nauda mažėja joms didėjant, gali būti taikomi progresiniai mokesčių tarifai. Aišku, ne visi mokesčiai turi savyje tokias individualizavimo priemones, bet visa mokesčių sistema turi išreikšti tokį pareigos pasiskirstymo principą.

### 3.3.2.5. Mokesčių teisės normų ryšys su morale nėra akivaizdus, nes yra sisteminio pobūdžio

Ikiinstitucinė pareiga, susijusi su dalyvavimu politinėje bendruomenėje įgyvendinama per dvi institucionalizuotas viešųjų finansų šakas – mokesčius ir išlaidas. Skirtingai nei privatinuose santykiuose, kuriuose ryškus apsieitimo pareigomis aspektas, mokesčių teisės normomis apibrėžtos pareigos nesukuria išskirtinių subjektyvių teisių atskirus objektus. Mokesčių teisės normos apibrėžia išskirtinių subjektyvių teisių objektą, kuris keičiamas į neišskirtines subjektyvias teises. Kadangi mokesčių teisės normos neapibrėžia įgyjamų subjektyvių teisių, gali susidaryti iliuzija, kad mokesčiai – vienašalė pareiga. Teisininkai dažnai save apriboja formaliu pareigos mokėti mokesčius akcentavimu, tuo pačiu pripažindami, kad įstatymų leidėjas turi plačias vertinimo ribas. Net ir įstatymo tekstas šiuo atžvilgiu būna labai formalus, pavyzdžiui MAĮ mokestis apibrėžiamas kaip „mokesčio įstatyme nustatyta mokesčių mokėtojai nustatyta pinigine prievole valstybei“<sup>278</sup>. Toks apibrėžimas labai formalistinio pobūdžio, panaudojantis daugiau privatinę teisę būdingas priemones ir nepateikiantis net užuominos apie tikslus, kuriems nustatomas mokestis. Santykių institucionalizavimas mokesčių teisės normomis piliečių tarpusavio santykius (horizontalius) transformuoja į dvišalius vertikalius santykius tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Piliečiai savo išpareigojimus vienas kitam perduoda kontroliuoti tam specialiai įsteigta institucijai. Pastaroji veikia visų piliečių vardu ir interesais siekdama įgyven-

<sup>276</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 16 straipsnis. *Valstybės Žinios*. 2002, Nr. 73-3085; Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnis. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 1110-3992.

<sup>277</sup> Tiesą sakant, teorijoje yra buvę siūlymų pereiti prie vieno mokesčio (Fiziokratai XVII a. ir H. George's XX a. pradžioje siūlė įvesti vienintelį – žemės (nekilnojamojo turto) mokestį). Plačiau ši tema aptariama III disertacijos skyriuje.

<sup>278</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių adminiostavimo įstatymo 2 straipsnio 23 dalis, *supra note* 108.

dinti mokesčių teisės normas ir prižiūrėti kaip jų laikomasi. Toks transformavimas taip pat sustiprina iliuziją, kad mokesčių santykis yra tik dvišalis santykis tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Reikia pripažinti, kad įstatymų formuluotės kartais taip pat prisideda prie tokios iliuzijos stiprinimo, akcentuodamos pareigą ir besikoncentruodamos ties mokesčių administratorių įgaliojimais, kurie remiasi valstybės prievarta. Taigi svarbu pažymėti, kad mokesčiai tėra priemonė, kuria siekiama sudėtingų socialinių tikslų, todėl visą laiką reikia „prisiminti“ jų paskirtį platesniame, visuomenės interesų ir valstybės paskirties kontekste. Mokesčių ryšys su išlaidomis (valstybės funkcijomis) išlieka sisteminiame lygmenyje, kuriame galime vertinti, ar mokesčiai kartu su išlaidomis sudarydami visumą pasiekia tikslus, kurie jiems yra keliami, ar atitinka visuomenės nustatytą valstybės paskirtį. Lygiai taip pat atskiro asmens lygmenyje galima vertinti, ar atsižvelgiant į mokesčių teisės normomis nustatytą jo pareigos mokėti mokesčius struktūrą ir viešųjų išlaidų programas visa viešųjų finansų sistema yra teisinga to asmens atžvilgiu.

### 3.3.2.6. Mokesčių teisė kaip subsystema

Mokesčių teisė yra visos teisės sistemos dalis, bet turi tik jai būdingas ypatybes. Konkretios normos, kurioje išreikšta pareiga sumokėti konkrečią mokesčio sumą, turinys turi būti aiškinamas kaip dalis visos mokesčių teisės sistemos. Mokesčių teisės normos nėra tik atskirų normų kratinys, jas jungia vieningas tikslas – pareigos mokėti mokesčius institucionalizavimas. Visa mokesčių sistema, o ne atskira norma, yra formulė, kuria sukonkretinama abstrakti solidarumo pareiga. Atskira pareiga sumokėti mokesčius yra taip pat tik dalis bendros visų mūsų pareigos prisidėti prie valstybės išlaidų. Šis ryšys su bendra pareiga visiems gali paaiškinti ir asmenų, turinčių tik laikiną ryšį su politine bendruomene (laikinei atvykusių ar vykdančių veiklą joje) pareigą mokėti mokesčius. Įstatymų leidėjas taip pat yra saistomas reikalavimo, kad visa mokesčių sistema (ją išreiškiančios mokesčių teisės normos) būtų susijusios loginiais ryšiais taip, kad būtų galima matyti joje tą tikslą, kurio siekiama mokesčių teisės normomis kaip visumos.

### 3.3.2.7. Mokesčių teisė kaip viešoji ir daugiašalė

Akivaizdu, kad mokesčių teisė yra viešosios teisės dalis. Viešajai teisei būdinga tai, kad jos normomis saugomi bendrieji bendruomenės narių poreikiai. Politinės bendruomenės palaikymas ir jai suformuluotų užduočių vykdymas yra bendrasis visų jos narių poreikis. Nepaisant to, kad nariai demokratinėmis procedūromis suteikia įgaliojimus valstybei arba konkrečiai imant mokesčių administratoriui, šie organizaciniai dariniai patys savaime savo interesų nesusikuria, nebent juos galime traktuoti kaip procedūrinės priemonės, tarpinius taškus, reikalingus visuomenės narių poreikių tenkinimui. Dar kartą grįžtant prie mokesčių teisės kaip „sąveikaujančių mokesčių irklų“ teisės sampratos, matome, kad mokesčių teisė reguliuoja daugiašalius tarpusavio bendruomenės narių santykius, tik pasitelkdama viešosios teisės reguliuojamas institucijas. Galime pagrįstai laikyti, kad mokesčių pareigos pasidalijimas vyksta visuomeninės

sutarties pagrindu, mokesčių teisė puikus pavyzdys, rodantis kaip piliečiai tarpusavio įsipareigojimais siekia socialinių tikslų. Valstybei pajamos nėra reikalingos pačiai savaime, jos reikalingos tik tiek, kiek jai priskirta ir kiek ji vykdo funkcijų. Taigi pareigos mokėti mokesčius nevykdymas (vengimas ar slėpimas) pažeidžia ne valstybės, kaip tokios interesus, bet visų kitų bendruomenės narių interesus. Kas nukenčia dėl tos pareigos nevykdymo? Sakyti, kad valstybė būtų per daug abstraktu. Kadangi atskiro asmens pareigos mokėti mokesčius nevykdymas reiškia didesnę pareigos apimtį kitiems (iš karto arba valstybės skolos forma ateityje) arba skurdesnes valstybės paslaugas, aišku, kad pralaimėjusių pozicijoje atsiduria visi kiti. Be to, įvertinus jau aptartas informacinę ir motyvacinę mokesčių teisės funkcijas, mokesčių pareigos nevykdymas demotyvuoja kitus asmenis, nes prarandamas tikėjimas, kad bus galima pasiekti bendrų socialinių tikslų. Taigi mokesčių teisės normos iš esmės reguliuoja horizontalius bendruomenės narių tarpusavio santykius. Apibendrinant mokesčių teisės, kaip viešosios ir daugiašalės, požymius, galima pasakyti, kad *quasi* rinkos principų taikymas mokesčių santykiams praranda prasmę, nes mokesčių santykiai nėra tik formalus dvišalis mokesčių mokėtojo ir abstrakčios valstybės santykis. Nors mokesčių pareiga institucionalizuojama pasitelkiant organizacines priemones ir suteikiant įgaliojimus mokesčių administratoriui, jos esmė grįsta tarpusavio bendruomenės narių santykių (daugiašalių) santykių reguliavimu, todėl rėmimasis valstybės interesu gauti pajamas arba valstybės fiskaliniu interesu tėra procedūrinio pobūdžio, t. y. papildo pirminį, piliečių interesą sukurti ir išlaikyti organizaciją savo teisių apsaugai.

## II SKYRIUS. APMOKESTINIMO IR TEISINGUMO SANTYKIS

### 1. Teisinio teisingumo reikalavimai mokesčių teisei liberalių permainų epochoje (XVII–XIX a.)

„Per skirtingų interesų susikirtimus ir bandymus kiekvienai iš klasių suversti mokesčių našta kitoms, galima išskirti lėtą ir sunkų teisingumo įsigalėjimą...“<sup>279</sup>.

Gali pasirodyti, kad mokesčiai dėl savo matematinės precizikos turėtų būti mokslo sritis, kuriai tolimi painūs normatyviniai ir moraliniai klausimai. Deja, taip negali būti, nes mokesčiai egzistuoja tik visuomenėje ir tik dėl visuomenės, kuri juos kuria, todėl „Mokesčių teoriją neišvengiamai subordinauja fundamentalūs politikos, ekonomikos ir etikos mokslų klausimai“<sup>280</sup>. Kadangi mokesčiai yra viena iš svarbiausių socialinių institucijų<sup>281</sup>, mokesčių pasiskirstymo teisingumas „kredituoja“ visą valstybės politinę ir teisinę santvarką.

#### 1.1. Teisinio (formalaus) teisingumo samprata mokesčių teiseje

Teisingumas, jo samprata, lemia kaip turėtų būti paskirstyti mokesčiai. Teisingumas teisės požiūriu paprastai suprantamas trimis prasmėmis:

- 1) kaip teisinis (formalusis), kurio esmė ta, kad dalys yra orientuojamos į visumą, t. y. visuomenės atskiri nariai kooperuojasi į valstybę (visumą), kuri gina jų teises ir laisves bei teisėtus interesus vienodai (formalioji lygybė);
- 2) kaip paskirstomasis (socialinis), kurio esmė ta, kad visuma orientuota į dalis. Valstybė paskirsto materialinius išteklius paramos reikalingiems asmenims;
- 3) kaip komutatyvinis, kai viena dalis siejama su kita<sup>282</sup>.

Priklausomai nuo to, kokią teisingumo prasmę (rūšį) išskeltume į pirmą vietą, suformuotume ir atitinkamą mokesčių paskirtį. Atsižvelgiant į teisingumo sampratą, mokesčių paskirtis gali kisti: jiems gali būti suteikiamas tiek siauras vaidmuo, apsiribojantis tik teisinio (formalaus) teisingumo samprata, tiek platus – jie pagrindinė priemonė siekti paskirstomojo (socialinio) teisingumo. Pastaruoju atveju mokesčiai būtų priemonė, kuri keičia ekonominių gėrybių pasiskirstymą rinkoje, kuris klostosi teisinio (formalaus) teisingumo ir (arba) komutatyvinio teisingumo pagrindu. Reikia pripažinti, kad šiuolaikinėje teorijoje nėra vieningo sutarimo dėl to, kokios apimties persiskirstymas reikalingas ir ar apskritai reikalingas. Šiuo klausimu visas teorijas galima

<sup>279</sup> E. R. A. Seligman (cituoja iš Mehrotra, A. K., *Intellectual Foundations of the Modern American Fiscal State*. *Daedalus: Journal of the American Academy of Arts and Sciences*. 2009 (pavasaris): 53-62.

<sup>280</sup> Weston S. F. *Principles of Justice in Taxation*. New York: Columbia University Press, 1903, p. 35-50.

<sup>281</sup> Duff, D. G. *The Social Contract Revisited: Tax Fairness and the Tax Mix*. Oxford: Foundation for Law, Justice and Society, 2008.

<sup>282</sup> Finnis, J., *supra note* 82, p. 161-193.

suskirstyti, pagal tai, kokią vertę jos suteikia ekonominių gėrybių pasiskirstymui rinkoje (be valstybės įsikišimo). Šiuo požiūriu yra susiformavusios dvi polinės kryptys: deontologinė<sup>283</sup> ir post-institucionalistinė. Deontologinės teorijos remiasi idėja, kad nuosavybė nėra vien tik politinio, institucinio sutarimo reikalas. Laikomasi nuostatos, kad nuosavybė turi ikipolitinę, ikiinstitucinę vertę<sup>284</sup> (tokie autoriai kaip R. Nozick, pan.). Šiai kryptčiai būdingos klasikinių liberalų, tokių kaip J. Locke, idėjos, kad nuosavybės teisės dėl įvairių priežasčių laikomos „prigimtinėmis“ arba priskiriamos fundamentaliai svarbioms žmogaus teisėms, todėl nepriklauso nuo konkrečių politinių institucijų. Tuo labiau, tai, kaip politinės institucijos gerbia ir saugo ikiinstitucines teises į nuosavybę naudojama kaip moralinio vertinimo kriterijus šioms politinėms institucijoms<sup>285</sup>. Post-institucionalistinė kryptis remiasi prielaida, kad bet kokia nuosavybė, tiksliau teisė į nuosavybę, be valstybės yra negalima. Kadangi bet koks nuosavybės įgijimas iš esmės yra valstybės (jos buvimo) nuopelnas, iki-institucinis pasiskirstymas neturi jokio moralinio pranašumo (T. Nagel ir L. Murphy teigia, kad bet koks ekonominių gėrybių pasiskirstymas visų pirma yra valstybės nuopelnas<sup>286</sup>). Post-institucionalistai remiasi paskirstomojo teisingumo samprata, t. y., jų teigimu, visas pasiskirstymas visuomenėje turįs remtis paskirstomojo teisingumo principais. Jie labiausiai akcentuoja J. Rawls teisingumo teorijos „skirtumo“ principą (kad ekonominė ir socialinė nelygybė turi būti palankiausia blogiausioje padėtyje esantiems), kurį reikėtų taikyti visam ekonominiam pasiskirstymui (tiek privačiai veiklai (pasiskirstymui), tiek valstybės veiklai), taigi privatinės teisės reguliuojamos sritys neturi jokios moralinės pirmenybės<sup>287</sup>. Vargu ar įmanoma įvertinti, kuri iš šių kryptčių turi pranašumą, t. y. nepriklausomai socialinio konteksto jos pranašumas negali būti racionaliai pagrįstas. Juose glūdi skirtingas požiūris į asmens ir valstybės (kaip kolektyvinio subjekto) santykius. Deontologinė kryptis iškelia artskiro asmens poreikius, jo individualumą. Tuo tarpu post-institucionalistinė kryptis iškelia žmonių bendrumo, solidarumo aspektą tarpusavio santykiuose. Asmens laisvės ir lygybės siekis įgauna vis kitokią turinį ir pasireiškimą skirtingose visuomenėse skirtingais istoriniais laikotarpiais. Kiekvienu konkrečiu momentu vyraujanti teisingumo samprata ir visuomenės poreikiai suteikia kryptį mokesčių teisiniui reguliavimui. Mokesčių teisingumas yra filosofinio turinio abstrakcija, siekiama lygybė. Ji apima tiek teisinį (teisingumo, lygybės) aspektą, tiek ekonominį (ekonominės padėties) aspektą. Realybėje, praktikoje jos siekiama įstatymais apibrėžiant konkrečias ekonomines kategorijas, kurios rodytų mokesčio mokėtojo galimybes mokėti mokesčių (arba mokesčio bazes). Tai gali būti turtas, pajamos, vartojimas ir kiti objektai. Kaip

<sup>283</sup> Šis terminas susijęs su deontologinės etikos terminu. Deontologinė etika yra etikos teorija, teigianti, kad poelgiai yra geri savaime, nepriklausomai nuo jų pasekmių (Olson, R. G. *Deontological Ethics. The Encyclopedia of Philosophy*. London: Collier Macmillan, 1967, p. 343). Deontologinė etika supriešinama su pasekmizmu (konsekventualizmu), kuris teigia, kad kiekvieno poelgio moralinė vertė matuojama pagal jo pasekmes.

<sup>284</sup> Kordana, K. A., Tabachnick, D. Taxation, the Private Law, and Distributive Justice. *Social Philosophy and Policy*. 2006, 23: 153; Kornhauser, M. E., *supra note* 78 (1995), p. 620; Kordana, K. A., Tabachnick, D. Tax and the Philosopher's Stone (reviewing Murphy & Nagel, *The Myth of Ownership*). *Virginia Law Review*, 2003, 89: 647-678.

<sup>285</sup> Kordana, K. A., Tabachnick, D., *op. cit.* (2006), p. 153.

<sup>286</sup> Murphy, L., Nagel, T., *supra note* 91, p. 192.

<sup>287</sup> Kordana, K. A., Tabachnick, D., *op. cit.* (2006), p. 146.

teisingai pastebėjo G. Radbruch „Mokesčių įstatymų leidėjas turi mąstyti kaip filosofas ir kalbėti kaip statybininkas“<sup>288</sup>.

Kadangi šiuolaikinės socialinės teisinės valstybės „šaknys“ glūdi liberalioje teisinėje valstybėje (toliau vadinsime liberalia valstybe)<sup>289</sup>, mokesčių teisinio reguliavimo krypties paieškas reikia pradėti nuo liberalių reformų ir jų suformuotų „užduočių“ valstybei. Valstybės paskirtis, savo ruožtu, turi lemti kaip atsakoma į svarbiausią mokesčių teisės klausimą - kaip pasidalinti pareigą mokėti mokesčius, o visa mokesčių sistema veikia kaip viena integruota visuma atspindinti „socialinį užsakymą“, valstybės paskirtį<sup>290</sup>.

Teisinio (formalaus) teisingumo samprata sietina su teisine (formalia) lygybe prieš valstybę, įstatymą. Šią teisingumo sampratą galime sieti su klasikiniu teisės viešpatavimo principu ir liberalia tradicija. Ši tradicija susiformavo kaip atsvara ir reakcija į viduramžišką valdymo formą, kuri buvo grįsta luominiu uždaru, asmeniniu lojalumu ir patrimonializmu, valdovo suverenitetu, kurio valdžios šaltinis – Dievo malonė, o pavaldinių teisinė padėtis priklausė nuo valdovo malonės<sup>291</sup>. Pastaroji valdymo forma literatūroje dar vadinama prancūzišku terminu *Ancien Regime*. Klasikinių liberalų gairėmis tapo metodologinis individualizmas, žmogaus teisių ir laisvių idėja, laisvos rinkos tvarka ir pilietinė visuomenė<sup>292</sup>. Liberalus judėjimas suponavo liberalias permainas – visuomenės valdymo ir reguliavimo principų pasikeitimą pereinant nuo viduramžiško, luominio valdymo prie lygybės ir atviros visuomenės principais pagrįsto valdymo. Naujųjų amžių Apšvietos epochoje buvo ieškoma racionalių dėsnių, pagal kuriuos būtų kuriama ir tvarkoma valstybė prigimtinių teisių pagrindu siekiant bendrosios gerovės (pranc. *volonté générale*). Tokios valstybės koncepcijos ištakos nusidriekia į Antikos politinę filosofinę mintį<sup>293</sup>, atsispindėjo Apšvietos epochos autorių darbuose. Apšvietos politinė filosofija valstybei kelia objektyvumo reikalavimą, t. y. politiniai sprendimai turi remtis visuotinai priimtinais, racionaliais, kritiniais argumentais (angl. *public reason*), taigi žmonių tarpusavio santykių reguliavimui ieškojo universalių dėsnių. Šios idėjos inspiravo liberalias permainas<sup>294</sup>, po kurių teisė pripažįstama žmogaus įrankiu, skirtu atsižvelgti į visos visuomenės poreikius<sup>295</sup>. Kartu su liberaliomis permainomis formuojasi teisinės valstybės valdymo mechanizmas, kuriam

<sup>288</sup> Šinkūnienė, K. Mokesčių kultūros vertinimo modelis. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (ekonomika). Vytauto Didžiojo universitetas, 2009, p. 28.

<sup>289</sup> Dar galima vadinti tradicine (liberalia arba laisvosios konkurencijos) valstybe (Vaišvila, A., *supra note* 116, p. 89)

<sup>290</sup> Todėl, pavyzdžiui, kiekvieno atskiro mokesčio reforma ar tam tikro mokesčio įvedimo galimybė svarstyti kaip visumos dalis – kaip ji dera įvertinus visumą ir kaip paveikia „bendros“ mokesčių pareigos paskirtį ir funkcijas.

<sup>291</sup> Tokie esminiai bruožai išskiriami Ch. Tilly, H. Berman, M. Webber, E. Durkheim, R. Bonney valstybių formavimosi teorijose. Lietuvoje A. Vaišvila yra aptaręs uždaro, viduramžiškos visuomenės bruožus (Vaišvila, A., *supra note* 1). G. Mesonis, aptardamas viduramžišką suvereniteto sampratą, taip pat akcentuoja asmens (valdovo) vaidmenį (Mesonis G. Valstybės požymiai konstitucinėje teisėje, *Jurisprudencija*. 2002, (22) 30: 24-41).

<sup>292</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 38.

<sup>293</sup> Vaišvila, A., *supra note* 116, 71 p.

<sup>294</sup> Žr., *supra note* 118.

<sup>295</sup> Loughlin, M., *supra note* 7, p. 7.

būdingas vienodas visų visuomenės narių traktavimas. Teisinės valstybės valdymas ir valdžia grindžiami lojalumu valstybei kaip institucijai, o ne asmeniškai valdovui<sup>296</sup>, kartu siekiama konstituciškai riboti valdžios galias. Liberalios permainos suformavo ir kitokį požiūrį į mokesčius, jų paskirtį bei lėmė esminį jų teisinio reguliavimo pasikeitimą, kuris pasireiškė trimis pagrindiniais kryptimis: luominio uždarumo (privilegijų sistemos) panaikinimu – formalios lygybės siekiu, asmeniniu lojalumu grindžiamo valdymo keitimu „profesionalia“ valstybe (kontraktiškumu) ir valstybės valdžios ribojimu.

## 1.2. „Profesionali valstybė“ - piliečio ir valstybės „sutartinis“ santykis

### 1.2.1. Liberalios revoliucijos – finansų revoliucijos

Valstybės idėjos įtaka didėja būtent liberalių permainų metu,<sup>297</sup> įgyvendinama tautinės valstybės idėja, kuri paprastai apibrėžiama klasikine trinare definicija (tauta, suverenitetas, teritorija), kurią vėliau išgrynino G. Jellinek XIX a. pabaigoje ir M. Romeris<sup>298</sup>, todėl liberalios permainos iškėlė ir mokesčių kaip pagrindinės priemonės, kuria visuomenė<sup>299</sup> palaiko valstybę, vaidmenį. Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių deklaracija (1789 m.) skelbė, kad viešosios valdžios palaikymu ir administravimui mokesčiai yra būtini<sup>300</sup>. R. Bonney, vystydamas J. A. Schumpeter valstybių vystymosi raidos tipologinę teoriją, išskiria 4 tipus – duoklės valstybė (angl. *tribute state*), domėno valstybė (angl. *dominium state*), mokesčių valstybė (angl. *tax state*) ir fiskalinė valstybė (angl. *fiscal state*)<sup>301</sup>. Mokesčių vaidmenį liberalios valstybės egzistavimui ir veiklai sunku pervertinti – jos gyvybingumas tiesiogiai priklauso nuo mokesčių. E. Burke valstybės pajamas prilygino pačiai valstybei – „Valstybės pajamos yra pati valstybė. Iš tiesų viskas priklauso nuo jų - tiek jos palaikymas, tiek reformavimas“<sup>302</sup>. Mokesčiai patys savaime reiškia galimybę turėti valstybę, kuri niekada negali būti priimta kaip duotybė, o tik kaip pačių žmonių sukurta priemonė savo pačių poreikiams tenkinti. Valstybės pajamų trūkumas (negalėjimas jų surinkti) savo įsipareigojimams vykdyti

<sup>296</sup> Tokios pagrindinės valstybių raidos tendencijos aptartos literatūroje (plačiau žr. Ch. Tilly, M. Weber, H. Berman, Lietuvoje – A. Vaišvila, G. Mesonis)

<sup>297</sup> Sabino Cassese atkreipia dėmesį į valstybės sąvokos raidą, akcentuodamos jos kilimą liberalių reformų pradžioje (Cassese, S. The Rise and Decline of the Notion of the State. *International Political Science Review*. 1986, 7(2): 120-130). *Ancien Regime* iš esmės buvo dinastiniai konglomeratai, organizaciniai dariniai, valstybių, kaip jas suprantame dabar (tauta, suverenitetas, teritorija) neegzistavo.

<sup>298</sup> Mesonis, G., *supra note* 291.

<sup>299</sup> Skirtingai nuo *Ancien regime*, kai valstybės pajamos daugiausia buvo formuojamos iš valdovo domėnų, po liberalių permainų valstybės išlaikymas tapo visos visuomenės pareiga.

<sup>300</sup> Prancūzijos Žmogaus ir piliečio teisių deklaracijos (1789 m.) 13 straipsnis: „*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable*” (Encyclopedia Britannica.com, Declaration of the Rights of Man and of the Citizen [interaktyvus, žiūrėta 2011-08-01]. Prieiga per internetą: < <http://www.britannica.com/bps/additionalcontent/8/116846/Declaration-of-the-Rights-of-Man-and-of-the-Citizen/>>).

<sup>301</sup> J. A. Schumpeter išskyrė senovėje gyvavusią „domėno valstybę“ ir šiuolaikinę „mokesčių valstybę“ (Cardoso, J. L. et. al., *supra note* 75, p. 4-5)

<sup>302</sup> “*The revenue of the state is the state. In effect all depends on it, wheather for support or reformation*” (cituota iš Pollack, S. D., *supra note* 71, p. 1).

reiškia, kad valstybė realiai neveikia ir visuomenė gali atsisakyti tokios valstybės revoliucijos arba perversmo būdu. Finansai tapo pagrindine valstybės palaikymo priemone ir pagrindiniu visuomenės ir valstybės santykio elementu - geriausiu būdu matuoti valstybės kaip organizacinio darinio efektyvumą<sup>303</sup>. Tai patvirtino Ch. Montesquieu įžvalgas, kad mokesčiai liberalioje valstybėje reikalauja daugiau išmintingumo nei bet kuri kita valdymo sritis, kad apmokestinimo principus nulemia pati valdymo forma - „nuosaiki“ valdymo forma turėtų pasižymėti didesniais mokesčiais nei despotija, nes joje dideli mokesčiai yra laisvės kaina<sup>304</sup>.

*Asmeninius (lojalumo arba tiesiog asmeninės priklausomybės) santykius, būdingus Ancien regime, keičia turtiniai santykiai.* Po liberalių permainų mainų lygybė tampa pagrindu vertinti santykių „teisingumą“, todėl ir valstybės išlaikymas grindžiamas ne asmeniniu lojalumu, o turtine pareiga - mokesčiais. Asmens autonomijos iškelimas ir privatinės teisės įtakos stiprinimas<sup>305</sup> negalėjo aplenkti ir mokesčių teisinio reguliavimo, suteikdamas jam mainų lygybės bruožų (kontraktiškumas). Kontraktiškumas suponavo tai, kad valstybė gali gauti apmokėjimą tik už konkrečias paslaugas, kurių rinka nėra pasirengusi teikti, o tai reiškia, kad valstybės funkcijos apsiriboja vos keliomis funkcijomis (naktinis sargas).

*Mokesčiai kaip atlygis už valstybės teikiamas paslaugas.* Liberalizmui būdingas požiūris į mokesčių paskirtį reikalauja glaudaus ryšio tarp mokamų mokesčių (valstybės pajamų) ir gaunamų paslaugų (valstybės funkcijų). Ši koncepcija dar vadinama „gaunamos naudos“ principu, nes piliečio ir valstybės santykius bando priartinti prie rinkos mainų santykių. Apšvietos epochos ideologija, išaukštindama asmens autonomiją, valstybės ir asmens santykyje pirmenybę teikė atskiram asmeniui, t. y. valstybė turėtų būti priemonė asmens poreikiams tenkinti, todėl mokesčiai suprantami kaip tam tikras atlygis už valstybės teikiamas paslaugas asmeniui. Antai H. Grotius (1583-1645) veikale „Apie karo ir taikos teisę“ (lot. *De Jure Belli ac Pacis*) (1625 m.) specialiai apmokestinimo ir mokesčių paskirties nenagrinėjo, bet iš kelių pastabų, prišlietų prie kitų temų, galima daryti išvadą, kad mokesčiai tėra tik tokie teisingi, kurie atitinka proporciją tarp duodamo ir gaunamo<sup>306</sup>. T. Hobbes (1588-1679) nors ir siejo mokesčius su pilietiškumu ir morale<sup>307</sup>, bet jo teorija rėmėsi atskiros individo interesų iškelimu<sup>308</sup>, t. y. taip pat juos laikėtam tikra atlyginimo forma už saugumą. S. Pufendorf (1631-1694), iš esmės sekdamas H. Grotius, mokesčiams suteikia tik atlyginimo už paslaugas paskirtį: „Mokesčiai tėra atlyginimas už atskiros piliečio ir jo turto apsaugą“<sup>309</sup>. Ch. Montesquieu, įžvalgiai

<sup>303</sup> apimant du aspektus: 1) valdžios institucijų veiklos atitiktį valstybės paskirčiai: nesugebėjimas surinkti mokesčių rodo tiek nesugebėjimą įgyti legitimumą, tiek prastą mokesčių administravimą; 2) pačių piliečių veiklą sprendžiant valstybės valdymo klausimus (atsisakydami mokėti mokesčius jie silpnina ir savo organizacines galimybes) . Pavyzdžiui, organizacine prasme silpnose valstybėse mokesčių nesurikimas rodo, kad valstybė kaip organizacija tiesiog neveikia – Egiptas dar dar prieš prieš 2011 m. revoliuciją buvo pateikiamas kaip pavyzdys, kuriame mokesčių nemokėjimas rodė, kad bręsta valstybės krizė, panaši situacija ir Lotynų Amerikoje (Pollack, S. D., *op. cit.*, p. 29 p.).

<sup>304</sup> Montesquieu, Ch., *supra note* 40, p. 227-229.

<sup>305</sup> Plačiau žr. Vaišvila, A., *supra note* 116.

<sup>306</sup> Bučas, J., *supra note* 29, p. 51.

<sup>307</sup> Hobbes, T., *supra note* 36, p. 195.

<sup>308</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 55-57.

<sup>309</sup> Bučas, J., *op. cit.*, p. 51.

numatydamas svarbų mokesčių vaidmenį naujoje santvarkoje jiems savo veikale „Apie įstatymų dvasią“ skyrė visą XIII knygą. Pagrindinis leitmotyvas lieka tas pats – mokestis grįžtamuju ryšiu turi grįžti piliečio nauda, gaunama iš valstybės: „valstybės pajamos – tai ta turto dalis, kurią kiekvienas pilietis atiduoda valstybei, kad ji aprūpintų iš jų likusią dalį žmonių arba duotų jiems galimybę maloniai tuo naudotis“<sup>310</sup>. Tiesa, Ch. Montesquieu diplomatiškai nutyli, kokie konkretūs principai turėtų būti mokesčių sistemos pagrindu, tačiau akcentuoja, kad apmokestinimas priklauso nuo valstybės santvarkos, o kartais – net ir nuo klimato<sup>311</sup>, ir nustato kai kurias taisykles, kurios nesikeičia: „Nuosaikiuose valstybėse atsilyginama už didelius mokesčius – tai laisvė. Despotinėse valstybėse irgi esama atpildo už laisvės atėmimą – tai nedideli mokesčiai“<sup>312</sup>. Nors Montesquieu pripažįsta, kad šalyse, kuriose visi žmonės yra piliečiai, „galima imti mokesčius iš asmenų, nuo žemės arba prekių, nuo dviejų iš šių kategorijų arba nuo visų trijų kartu“<sup>313</sup>, tuo pačiu teigia, kad „esant nuosaikiam valdymui pats natūraliausias mokestis – mokestis prekėms“<sup>314</sup>, nes jis mažiausiais pastebimas, sukuria iliuziją apie mokesčio nebuvimą<sup>315</sup>. Vėliau A. Smith Apšvietos epochai būdingas idėjas konkretina škotų Apšvietos atstovams būdingu insividualistiniu metodu<sup>316</sup> ir suformuluoja garsiuosius 4 apmokestinimo principus, kuriuos trumpai galima apibūdinti kaip teisingumo, apibrėžtumo, mokėjimo patogumo ir administravimo efektyvumo. Pirmasis, „Teisingumo“ principas skelbė, kad „mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunamai naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje“<sup>317</sup>. A. Smith naudojo analogiją su private teise ir prilygino mokesčių mokėjimą su turto valdytojų prisidėjimu prie bendrų turto naudojimo reikalų, matuojamą pagal jų dalis tame turte. Nors A. Smith rėmėsi griežtai individualistine metodologija, ir laikėsi nuostatos, kad tik laisva rinka, kuri remiasi atskirų individų poreikiais gali kaip „nematoma ranka“ pati išspręsti pasiskirstymo klausimus, jo suformuluotas principas savyje talpina du diametriškai skirtingus mokesčių paskirstymo principus: „gaunamos naudos“ (angl. *benefit*) ir mokamojo pajėgumo (angl. *ability to pay*)<sup>318</sup>, kurie buvo išgryninti vėliau.

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

Kontraktiškumo įtaka suponavo savotišką pilietiškumo turinį, būdingą liberaliai valstybei – dalyvavimas valstybės valdyme (balsavimo teisė) siejamas su mokamais

<sup>310</sup> Montesquieu, Ch., *supra note* 40, p. 219.

<sup>311</sup> *Ibid.*, p. 219-235.

<sup>312</sup> *Ibid.*, p. 228.

<sup>313</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>314</sup> *Ibid.*, p. 229.

<sup>315</sup> *Ibid.*, p. 224-225.

<sup>316</sup> Snape, J., *supra note* 5; Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 4.

<sup>317</sup> Smith, A., *supra note* 42.

<sup>318</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 7.

tiesioginiais mokesčiais. Prūsijoje 1851 m. „klasinis mokestis“ (vok. *Klassensteuer*)<sup>319</sup> reformuotas taip, kad atitiktų „trijų klasių balsavimo teisių sistemą“ (taikyta nuo 1849 m.), kuri balsavimo galias susiejo su sumokėtų tiesioginių mokesčių suma<sup>320</sup>. Rinkėjai buvo padalyti į tris klases: pirmajai klasei priklausė didžiausi mokesčių mokėtojai, kurių sumokėti mokesčiai sudarė trečdalį iš rinkimų apygardos gautų tiesioginių mokesčių, antrajai – „užpildantys“ antrąjį trečdalį ir trečiajai – kiti mokesčių mokėtojai. Pirmajai klasei paprastai būdavo priskiriama apie 5 proc., antrajai – 12–16 proc. rinkėjų, o trečioji buvo gausiausia – 80–85 proc. rinkėjų, bet kiekviena klasė turėjo teisę rinkti vienodą skaičių delegatų, kurie rinkdavo žemųjų rūmų atstovus. Tokia sistema nebuvo vien Prūsijos ypatybė, ši sistema buvo pritaikyta Saksonijoje ir kai kuriose mažesnėse žemėse ir išliko iki pat 1918 m.<sup>321</sup> D. Britanijoje iki pat 1867 m. turto cenzas balsavimo teisei ir riba, nuo kurios mokamas pajamų mokestis, buvo glaudžiai susieti<sup>322</sup>. Italijoje balsavimo teisei iki 1881 m. buvo taikomas cenzas – raštingumas ir ne mažiau 40 lirų tiesioginių mokesčių, rinkimų teisę turėjo vos 400.000 žmonių iš 22 milijonų gyventojų, t. y. (1,9 proc.)<sup>323</sup>. Švedijoje po 1866 m. parlamento reformos, balsavimo teisę turėjo tik tie, kurie mokėjo pajamų mokestį (tokia tvarka galiojo iki 1900 m.)<sup>324</sup>. Visuotinės rinkimų teisės suteikinėjimo procesai įsibėgėjo tik XX a. pradžioje, prieš pat I pasaulinį karą.

Asmeninius (lojalumo, o kartais tiesiog asmeninės priklausomybės) santykius, būdingus *Ancien regime*, keičia turtiniai santykiai. Mainų lygybė tampa pagrindu vertinti santykių „teisingumą“, todėl ir valstybės išlaikymas gindžiamas ne asmeniiniu lojalumu, o teisine pareiga mokėti mokesčius. Asmens autonomijos išskėlimas ir privatinės teisės įtakos stiprėjimas nulėmė kontraktiškumo bruožų suteikimą piliečio ir valstybės santykiams. Pirma, tai reiškė, kad valstybė gali gauti apmokėjimą tik už konkrečias paslaugas, kurių rinka nėra pasirengusi teikti, valstybės funkcijos apsiriboją vos keliomis funkcijomis (naktinis sargas). Antra, pilietiškumas įgyja klasinį turinį – dalyvavimas valstybės valdyme (balsavimo teise) suteikiama (o kartais skirstoma kvotomis, pvz., Vokietijoje) pagal mokamus tiesioginius mokesčius, analogiškai kaip dalyvavimas akcinės bendrovės valdyme. Viena vertus tai rodė suinteresuotą piliečio ryšį su valstybe – jis atsakingas už jos išlaikymą ir todėl „įsigyja“ galimybę dalyvauti jos valdyme mokamais mokesčiais. Kita vertus, *Quid pro quo* principas formalizavo valstybės ir piliečio santykius – mokami mokesčiai įgijo tarsi kainos už valstybės teikiamas paslaugas formą ir tai reiškė ribas valstybės paskirčiai ir jos atliekamoms funkcijoms (apsiribojama naktinio sargo funkcijomis). Dalis gyventojų dėl ekonominės padėties buvo eliminuoti iš dalyvavimo valstybės valdyme, o tai dar kartą išryškino skirtumus tarp formalios ir materialios lygybės.

<sup>319</sup> bazė priklausė ne nuo socioekonominio statuso (užsiėmimo), o nuo faktinių pajamų, įvesta neapmokestinama riba (iki 3000 markių per metus), mokestis taikomas ir miestuose taikant apie 3 proc. tarifą pajamoms iki 21600 markių per metus. Šis mokestis reiškė gerokai didesnę našta turtingesniems mokesčių mokėtojams (Cardoso, J. L., *et. al.*, *supra* note 75, p. 108).

<sup>320</sup> *Ibid.*, p. 108.

<sup>321</sup> *Ibid.*

<sup>322</sup> Daunton, M., *supra* note 73 (2007), p. 7.

<sup>323</sup> Cardoso, J. L., *et al.*, *supra* note 75, p. 205.

<sup>324</sup> *Ibid.*, p. 179.

„Gaunamos naudos“ principas vertingas tuo, kad išreiškė teisių ir pareigų vienvėgės valstybės ir piliečio santykiuose siekį. Valstybės valdymui buvo bandoma suteikti racionalų, piliečių interesus atitinkantį turinį, pareikalauta valstybės atskaitingumo piliečiui. Iš kitos pusės, pilietiškumo ir pilietybės sampratos buvo susiaurintos – bandant atkartoti rinkos santykius jos įgavo kainos ir prekės kategorijoms būdingus bruožus.

### 1.3. Iš formalios lygybės - mokesčių teisės normų bendrumo reikalavimas

Klasikiniam liberalizmui būdinga teisės samprata reikalauja, kad teisės normos būtų kuo bendresnės. Tai reiškia, kad aplinkybės, su kuriomis teisės normos sietų tam tikras pasekmes, turėtų būti apibrėžti kuo abstrakčiau. Toks bendrumo principas laikomas nešališkumo išraiška, nes, manoma, tik bendros normos įvertina visų kitų asmenų padėtį (Naujieji liberalai taip pat laikosi šių vertybių<sup>325</sup>). Klasikinis liberalizmas lygybę supranta kaip reikalavimą, kad viena ir ta pati norma būtų pritaikyta visiems. Bet kokia teisės sistemos fragmentacija (bandymas individualizuoti teisinį reguliavimą) kelia grėsmę lygybės principui, ir sudaro sąlygas savivaliavimui<sup>326</sup>. Taigi apmokestinimas turėtų būti reguliuojamas apibrėžiant abstrakčias (objektyvias) mokesčių bazes ir taikant visiems vienodą tarifą. Valstybės išlaidos, savo ruožtu, turi finansuoti tokias paslaugas, kurios būtų visuotinai prieinamos visiems piliečiams tomis pačiomis sąlygomis.

*Liberalios permainos kaip reakcija į mokesčines privilegijas.* Viduramžių valdovų galimybės apmokestinti buvo ribotos ir priklausė nuo susitarimų su vietiniais kilmingaisias o tai reiškė, kad pastarieji išsireikalaudavo privilegijų<sup>327</sup>. Mokesčių teisinis reguliavimas nepasižymėjo visuotinumu – atskiri regionai turėjo savitą mokesčių sistemą, kuri priklausė nuo valdovo ir jo vasalų santykių. Mokesčines privilegijas kartais įvardijamos kaip didžiausių nepasitenkinimo veiksnių, nulėmusių Prancūzijos revoliuciją.<sup>328</sup> Vienodas visų visuomenės narių traktavimas, kaip liberalių permainų siekis, reikalavo, kad būtų panaikintos *Ancien regime* privilegijos ir išimties – sukurtas centralizuotas, universalus, visai šaliai vienodas mokesčių teisinis reguliavimas<sup>329</sup>. Mokesčių teisinio reguliavimo unifikavimo (fiskalinės centralizacijos) procesai Europos šalyse įsibėgėjo iš karto po Prancūzijos revoliucijos. Prancūzijoje Nacionalinė asamblėja iš karto po revoliucijos ėmėsi naikinti mokesčių privilegijas ir unifikuoti mokesčių sistemą. Napoleono užkariavimai (Flandrijos (dabartinė Belgija), Olandijos respublikos užkariavimas, pergalė prieš Prūsiją 1806 m.) šias reformas toliau plėtė visoje Europoje<sup>330</sup>.

<sup>325</sup> Pavyzdžiui, Buchanan, J. M., Congleton, D. M. *Politics by Principle, Not Interest*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998 (iš Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 167).

<sup>326</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 167.

<sup>327</sup> Dincecco, M. Fiscal centralization, Limited government, and Public Revenues in Europe, 1650 – 1913. *The Journal of Economic History*. 2009, 69(01): 49-51.

<sup>328</sup> *Ibid.*

<sup>329</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 97.

<sup>330</sup> Dincecco, M. The Political Economy of Fiscal Prudence in Historical Perspective. *Economics & Politics*, 2010, 22 (1): 5.

Vienas iš struktūrinių visuomenės pokyčių Europos šalyse po liberalių reformų buvo perėjimas prie unifikuotų mokesčių sistemų 1799-1815 m.<sup>331</sup>

„Ancien regime“ buvo „sukompromitavusi“ tiesioginius mokesčius. Teigiama, kad mokesčių skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius pirmieji pasiūlė fiziokratai<sup>332</sup>. Tiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami nuo mokėtojo pajamų ar turto (turto mokesčiai, pajamų, pelno mokesčiai), o netiesioginiais mokesčiais laikomi mokesčiai, mokami per kainų sistemą, taigi nesantys tiesiogiai susiję su mokėtojo turtu ar pajamomis. Tiesioginiai mokesčiai savo ruožtu dar skirstomi į asmeninius (pajamų, pelno, pagalvės) ir turto (realinius). *Ancien regime* privilegijų sistema labiausiai buvo išreikšta tiesioginiame *taille* mokestyje, kuris žinomas visoje viduramžių Europoje kaip feodalinis valdytojo (ang. *tenant*) mokestis karaliui, dažniausiai skaičiuotas nuo žemės vertės, bet vėlesniais viduramžių laikotarpiais jo objektas apimdavo ir kitokius požymius, susijusius su paties mokesčių mokėtojo mokėtojo savybėmis<sup>333</sup>, t. y. įgavo asmeninio mokesčio bruožų. Pavyzdžiui, Prancūzijoje buvo taikomas *taille réelle* turtui ir *taille personnelle* asmeniui<sup>334</sup>. Šis mokestis tiesiog „aplipo“ išimtimis (pavyzdžiui, kilmingieji jo nemokėjo), kol galiausiai tapo visiškai atsitiktinio pobūdžio (skirtingi tarifai regionuose, miestuose, gildijose ir pan.), kurį mokėjo mažiausiai pasiturintys, o dydis daugiausia priklausydavo nuo vertintojo<sup>335</sup>. Kiti bandymai įvesti asmeninį (angl. *capitation*) mokestį, kurio dydis būtų nuatatomas skirstant mokėtojus į klases pagal gaunamų pajamų šaltinius, neišvengdavo pirmataktų likimo - „aplipdavo“ išimtimis ir piknaudžiavimais: įvesta susitarimų praktika, kai gildijos ar miestai galėdavo išsipirkti nuo mokesčių, vadinta *abonnement*, o 1705 m. didele dalimi sujungtas su *taille*<sup>336</sup>. Kai 1710 m. vėl bandyta įvesti panašius mokesčius - „karališką dešimtinę“ (pranc. *dixième royale*), o 1749 m. - *vingième*, pasikartojė ta pati istorija - šie mokesčiai aplipo išimtimis, taikymo subjektyvumu<sup>337</sup> ir prancūzų visuomenėje galutinai diskreditavo asmeninius tiesioginius mokesčius<sup>338</sup>. Liberalios reformos pirmiausia nusitaikė į asmeninius mokesčius, kaip *Ancien regime* atgyveną, buvo siekiama „nešališkai“ (neatsižvelgiant

<sup>331</sup> Plačiau žr. Acemoglu, D., et.al. *From Ancien Regime to Capitalism: The French Revolution as a Natural Experiment*. Mimeo: Harvard University, 2008.

<sup>332</sup> Fiziokratai, kuriems daugiausiai priskiriami XVII-XVIII socialinių mokslų teoretikai (vienas žymiausių šios doktrinos atstovų - F. Quesnay), teigė, kad ekonomikoje galioja gamtos dėsniai, į kuriuos geriau žmogui nesikišti ir kad visa žmonių sukuriama vertė vienaip ar kitaip kildinama iš žemės (gamtos). Fiziokratai vystė mokesčių perkėlimo teoriją, teigdami, kad yra „perkeliami“ mokesčiai ir „neparkeliami“. Esą pirmuosius formalusius mokesčių mokėtojas gali perkelti kitam (pavyzdžiui, pardavėjas - pirkėjui ir pan.), todėl vieninteliai tikrieji „neparkeliami“ mokesčiai yra žemės mokesčiai ir turėtų būti skaičiuojami nuo jos duodamos naudos (pranc. *produit net*). Kai kurie autoriai iš to kildina mokesčių skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius (Stačiokas, R., Rimas, J., *supra note* 222, p. 14) Vienok tokį skirstymą galima rasti net ir Aristotelio pasisakymuose apie netiesioginius mokesčius (Michelsen, Dr., *supra note* 31, p. 235-236).

<sup>333</sup> Seligman, E. R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: the Macmillan company, 1911, p. 49 - 53.

<sup>334</sup> *Ibid.*

<sup>335</sup> *Ibid.*

<sup>336</sup> *Ibid.*, p. 49-55.

<sup>337</sup> *Ibid.*

<sup>338</sup> Lowell E. J. *The Eve of the French Revolution*. Boston and New York: Houghton Mifflin Company, 1920, p. 149.

į asmeninius skirtumus) apmokestinti daiktus ir jų apyvartą, o ne atskirus asmenis<sup>339</sup>, taigi liberalios valstybės mokesčių struktūroje didžiausias vaidmuo teko materialaus turto ir jo apyvartos apmokestinimui (*ad rem* apmokestinimui).

*Netiesioginių mokesčių reikšmė liberalios valstybės mokesčių struktūrai.* Apšvietos politinėje filosofijoje vyravo nuostata, kad teisingesni yra netiesioginiai mokesčiai. Dar Aristotelis teigė, kad netiesioginiai mokesčiai suteikia galimybę apsimokestinti pačiam (angl. *self-imposing*)<sup>340</sup>, tuo tarpu tiesioginiai mokesčiai senovės Graikijoje buvo su laisvo piliečio sąvoka nesuderinamas dalykas<sup>341</sup>. Taip pat ir Apšvietos epochos autoriai pamatu imdami asmens laisvės (moralinės autonomijos) idėją pirmenybę teikė netiesioginiams mokesčiams – pavyzdžiui, T. Hobbes teigė, kad mokesčių vienodumas sietinas su vienodu vartojimu, o ne su vienodu turto turėjimu<sup>342</sup>. Ch. Montesquieu kategoriškai teigė, kad esant nuosaikiai valdymo formai pats natūraliausias yra mokestis prekėms, o despotijoje – pagalvės mokestis<sup>343</sup>. D. Hume<sup>344</sup> ir A. Smith taip pat pasisakė netiesioginių mokesčių naudai<sup>345</sup>. Šis leitmotyvas atkartojamas net ir naujųjų liberalų filosofijoje (pvz., R. Nozick kai kuriuos tiesioginius mokesčius prilygina priverstiniam darbui<sup>346</sup>), kai tuo tarpu netiesioginiai mokesčiai (apyvartos, akcizai, muitai) tarsi sutinkami mokėti kiekvieną kartą atskirai (pvz., perkant) paties mokesčių mokėtojo valia. Taigi tiesioginiai mokesčiai liberalioje ideologijoje (tiksliau kraštutiniai liberalioje arba liberteristinėje) paprastai vertinti kaip kėsinimasis į privačią nuosavybę ir laisvę, todėl liberalioje valstybėje mokesčių pareiga buvo skirstoma taip, kad netiesioginiams mokesčiams buvo suteikiama didžiausia dalis surenkamų mokesčių struktūroje. Netiesioginių mokesčių tikrąja to žodžio prasme buvo šimtai, kuriuos sunku empyriškai išskirti<sup>347</sup> ir jais buvo apmokestinami tradiciniai plačiai vartojami agropramoniniai gaminiai (druska, alus, spiritas, actas, sidras, krakmolas, žvakės ir pan.). Britanijoje nuo 1731 m. iki XVIII a. pabaigos netiesioginių mokesčių dalis svyravo tarp 82,6 ir 77,3 proc., 1831-1835 apie 75 proc.<sup>348</sup>. Švedijoje muitai 1890-90 m. sudarė apie 90 proc. pajamų<sup>349</sup>. Nors Vokietijoje netiesioginiai mokesčiai sudarė mažesnę dalį nei Britanijoje ar Prancūzijoje – jų dalis, pvz., Prūsijoje nuo 1857 m. viršydavo arba prilygdavo netiesioginių mokesčių daliai<sup>350</sup>, visgi, reikėtų atkreipti dėmesį, kad Vokietija išskirtina tuo, kad joje valstybės valdomų įmonių (pašto, geležinkelių, kt.) pelnas sudarydavo nemažą

<sup>339</sup> Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 97.

<sup>340</sup> Michelsen, Dr., *supra* note 31, p. 235-236; Bučas J., *supra* note 29, p. 21.

<sup>341</sup> *Ibid.*, p. 139.

<sup>342</sup> Hobbes, T., *supra* note 36, p. 339.

<sup>343</sup> Montesquieu, Ch., *supra* note 40, p. 229.

<sup>344</sup> Hume D. *Essays Moral, Political, and Literary* (ed. by Eugene F. Miller). Indianapolis: Liberty Fund, 1987, p. 342-348.

<sup>345</sup> Smith A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, ed. by R.H. Campbell and A.S. Skinner (textual editor W.B. Todd), 2 vols, Indianapolis: Liberty Fund, 1979, II, p. 826, 869 .

<sup>346</sup> Nozick, R., *supra* note 88, p. 160-180.

<sup>347</sup> Teichova, A., Matis, H. *Nation, State, and the Economy in History*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 26.

<sup>348</sup> Cardoso, J. L. *et. al.*, *supra* note 75, p. 30.

<sup>349</sup> *Ibid.*, p. 179.

<sup>350</sup> *Ibid.*, p. 117.

dalį (iki trečdalia) pajamų (tiek reicho, tiek žemių, tiek net ir savivaldybių lygiu)<sup>351</sup>. Šie pelnai, kuriuos gaudavo iš esmės monopolinės įmonės būdavo galiausiai sumokami vartotojų, todėl kai kurie ekonomistai juos linkę vadinti „netiesioginiais netiesioginiais mokesčiais“, t. y. savo ekonominėmis pasekmėmis prilyginti netiesioginiams mokesčiams<sup>352</sup>. Po liberalių permainų Nyderlanduose (1848 m.), tiesioginių mokesčių dalis tarp mokestinių pajamų taip pat pradėjo tolygiai mažėti – nuo 36,4 proc. 1860 m. iki 26,3 proc. 1880 m.<sup>353</sup> Po konstitucinių reformų Austrijoje – Vengrijoje (1867 m.), netiesioginių mokesčių dalis pajamose nuolatos augo – ir 1890 – aisiais sudarydavo apie 70 proc.<sup>354</sup> Kadangi Austrijoje, kaip ir Vokietijoje, tradiciškai nemažą pajamų dalį (nuo 10 iki 30 proc. pajamų<sup>355</sup>) sudarė valstybės įmonių pelnas, kuris dėl jau minėtų priežasčių taip pat gali būti laikytinas netiesioginiais mokesčiais, reali netiesioginių mokesčių dalis valstybės pajamose sudarydavo apie 80 proc. Italijos 1861 – 1913 m. mokestinėse pajamose netiesioginiai mokesčiai sudarė net 88 proc.,<sup>356</sup> Portugalijoje netiesioginiai mokesčiai po 1851 m. (pilietinio karo pabaigos ir konstitucinės monarchijos įsigalėjimo) sudarydavo apie 75 proc. mokestinių pajamų<sup>357</sup>. Ispanijoje, skirtingai nuo kitų šalių, tiesioginiai mokesčiai sudarė apie pusę visų pajamų<sup>358</sup>, tačiau tai galima paaiškinti tuo, kad liberali valstybė Ispanijoje įsigalėjo pakankamai vėlai – po Burbonų restauracijos (1875 m.) bei tuo, kad tradiciškai svarbūs liko archajiški agrarinės nuosavybės (žemės, ūkinių pastatų, pan.) mokesčiai<sup>359</sup>.

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

*Apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais pradiniam liberalios valstybės etape nebuvo tobulinamas, todėl išliko archajiškas.* Tiesioginių mokesčių dalies mažėjimą galima iš dalies paaiškinti ir tuo, kad iki pajamų mokesčio įvedimo tiesioginiai mokesčiai buvo archajiški, paveldėti iš *Ancien regime*, ir dažnai neatitiko liberalios valstybės paskirties siekti formalios lygybės, kuri turėjo pasireikšti apmokestinimo universalumu (vienodu visų asmenų teisiniu traktavimu). Britanijoje XVIII a. nuosavybės mokesčių surinkimo kvotos buvo paskirstomos pagal grafystes, taigi mokesčiai nebuvo universalūs visoje

<sup>351</sup> Cardoso, J. L. et. al., *supra note* 75, p. 117.

<sup>352</sup> *Ibid.*

<sup>353</sup> *Ibid.*, p. 75.

<sup>354</sup> *Ibid.*, p. 147.

<sup>355</sup> Iki revoliucijos (1848 m.) sudarydavo beveik trečdalį, vėliau atsirado naujos sritys – tabako monopolis, davęs apie 10 proc. 1913 ir nuo 1890-ųjų geležinkeliai, kurie duodavo iki trečdaliao pajamų, bet panašiai „atimdavo“ ir išlaidų (*Ibid.*, p. 149 – 151).

<sup>356</sup> *Ibid.*, p. 97

<sup>357</sup> *Ibid.*, p. 265.

<sup>358</sup> *Ibid.*, p. 231.

<sup>359</sup> *Ibid.*, p. 245.

šalyje. Be to, siekiant surinkti daugiau pajamų, XVIII a. antroje pusėje turto mokesčiais buvo apmokestinamas kariatų, žirgų, tarnų, langų turėjimas ir pan.<sup>360</sup>, kas nesiuderino su liberalios valstybės siekiu universalizuoti apmokestinimą. JAV tiesioginiai mokesčiai *Ancien regime* ir britų kolonijinės politikos kontekste asocijavosi su piktnaudžiavimu ir neteisingu apmokestinimu, todėl manyta, kad vietinė bendruomenė turi kontroliuoti nuosavybės apmokestinimą. 1787 m. JAV konstitucijoje atsirado apribojimais tiesioginiams mokesčiams, pirmiausia nusitaikant į pagalvės (angl. *capitation, poll*) mokesčius – „negalima nustatyti pagalvės mokesčių ir kitų tiesioginių mokesčių, išskyrus pagal cenzus“<sup>361</sup>, t. y. paskirstyti valstijoms pagal gyventojų skaičių, kuris nustatomas pagal surašymo duomenis (cenzą). Tai rodo to laikmečio požiūrį į tiesioginius mokesčius – kadangi praktikoje buvo taikoma kvotų sistema, niekas neįsivaizdavo, kad tiesioginiai mokesčiai galėtų būti kitokie ir jau pačioje konstitucijoje buvo užprogramuotas jų archajiškumas bei stagnacija. Švedijoje tradiciškai išliko nuo viduramžių karaliaus ir valstiečių susitarimu fiksuoti žemės mokesčiai<sup>362</sup> ir „prisidėjimai natūra“ – daugiausiai kariuomenei ir valstybės tarnybai (taip sumažinant tarpininkavimo ir pervežimų išlaidas)<sup>363</sup>, kurių tik palaipsniui atsisakyta per visą XIX a.<sup>364</sup> Vokietijos žemėse taip pat taikyta kvotų sistema turto apmokestinimui – pavyzdžiui, Württemberg'o parlamentas 1821 m. nustatė mokesčių sistemą iš trijų mokesčių – žemės, pastatų ir verslo. Pirmiausia bendra iš šių mokesčių surinktina suma nustatoma parlamento, po to parlamentas paskirsto kvotą kiekvienam mokesčiui toje sumoje – pavyzdžiui, 1821 m. 71 proc. iš žemės, 17 proc. iš pastatų ir 12 procentų iš verslo, o kiekvienam mokesčio mokėtojui – atsižvelgiant į vietinę organizacinę sistemą, kuri dalinai rėmėsi registru, dalinai „vietiniu naudojimu“<sup>365</sup>, t. y. konkretus paskirstymas perduotas vietinėms bendruomenėms. Austrijoje – Vengrijoje tarp tiesioginių mokesčių didžiausią dalį sudarė nuosavybės (daugiausia agrarinės) mokesčiai - 1820 m. 90 proc., o 1850 m. 80 proc.<sup>366</sup> Italijoje po suvienijimo (1861 m.) taip pat buvo bandoma parlamente skirstyti surinktiną sumą regionams (ital. *contingente*). Nekilnojamojo turto mokestis buvo imamas nuo preziuruojamos nuomos vertės pagal sudarytus kadastrus, taikant skirtingus tarifus regionuose<sup>367</sup>. Ispanijoje neliko privilegijų ir atšaukta bažnytinė dešimtinė, t. y. valstybė įgavo apmokestinimo monopolį ir apmokestinimas turėjo tapti universalus, tačiau Vyriausybė nesukūrė mokesčių apskaičiavimo ir kontrolės aparato – mokesčių kvotas nustatinėjo miesto tarybos ir gildijos. Turtingiausi mokesčių mokėtojai čia

<sup>360</sup> Hartwell, R. M. Taxation in England during the Industrial Revolution. *Cato journal*. 1981, 1 (1): 143.

<sup>361</sup> JAV 1787 m. Konstitucijos I str. 9 skyrius

<sup>362</sup> skirtingai nuo kitų šalių Švedijoje karalius ir valstiečiai politiškai „išstūmė“ kilmingųjų sluoksnį iš pajamų už žemės naudojimą, t. y. Pradiniame viduramžių laikotarpyje karalius atsilygindavo žemėmis ir titulais, bet tai tęsėsi tol, kol tęsėsi užkariavimai aplink Baltiją. Kaip ir kitur Europoje, žemių išdalijimas lėmė karaliaus valdžios decentralizaciją ir bajorijos iškilimą. Kovodamas dėl įtakos su bajorija, Švedijos karalius pasitelkė valstiečius ir susitaręs su jais dėl mokesčių nedidininimo, rentą gavo tiesiogiai iš jų (Cardoso, J. L. *et. al.*, *supra note* 75, p. 169-170).

<sup>363</sup> Buvo mokami natūra (grūdais, malkomkis, sviestu ir pan.) ir naudojami toje vietoje (valstybės tarnnyboje, kariuomenėje, pan.) - *Ibid.*, p. 173.

<sup>364</sup> *Ibid.*

<sup>365</sup> *Ibid.*, p. 107.

<sup>366</sup> *Ibid.*, p. 146.

<sup>367</sup> *Ibid.*, p. 192, 193.

turejo didžiausią įtaką ir išvengdavo mokesčių. Šioje šalyje apmokestinimo sistema labiausiai išreiškė faktinę korumpuotą valdymo formą, ispaniškai vadintą *caciquismo*.<sup>368</sup>

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

„Klasiniai“ mokesčiai kaip pasiruošimas pereiti prie visuotinio (universalaus) asmeninio apmokestinimo – pajamų mokesčio ir bandymas užpildyti finansinio kapitalo apmokestinimo spragą. Mokesčiai, kurių dydis nustatomas atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo socioekonominę padėtį (užsiėmimą, profesiją) pirmą kartą bandyti įvesti dar Prancūzijoje 1697 m., kaip Vauban'o pasiūlytas viduramžiško *taille* (jau – aptartas šiame skirsnyje) modifikavimas, tačiau vėliau „apaugo“ privilegijomis ir išimtimis. Prūsija bandė pereiti prie objektyvesnio apmokestinimo asmeniniais mokesčiais 1820 m. įvesdama laipsniuotą pagalgvės mokestį (vok. *Klassensteuer*). *Klassensteuer* buvo kažkas tarp pagalgvės mokesčio ir primityvaus pajamų mokesčio. Mokesčių mokėtojai buvo apmokestinami ne pagal faktiškai gautas pajamas, bet pagal socialinę padėtį: padienis darbininkas, kepėjas ir pan, todėl šis mokestis dar vadinamas „klasiniu“. Šis mokestis, kaip teigiama, labiausiai slėgė mažiausiais pajamas gaunančius (padienius darbininkus), kuriems nebuvo taikomas neapmokestinamas minimumas, o didžiausiems žemvaldžiams buvo taikomos „lubos“ – 432 markės per metus (palyginimui, metinis statybininko atlyginimas tuo metu buvo apie 300 markių)<sup>369</sup>. Mokestis liko nepakeistas, kol 1848 m. revoliucijų banga nepasiekė Prūsijos - 1851 m. mokestis reformuotas – bazė priklausė ne nuo socioekonominio statuso, o nuo faktinių pajamų, įvesta neapmokestinama riba (iki 3000 markių per metus), mokestis taikomas ir miestuose taikant apie 3 proc. tarifą pajamoms iki 21600 markių per metus. Šis mokestis reiškė gerokai didesnę našta turtingesniems mokesčių mokėtojams, bet už tai jiems buvo atiduota politinė įtaka per „trijų klasių balsavimo teisių sistemą“ (žr. 1.2 poskirsnį). Švedijoje dar 1810 m. taip vaidinamu „bendruoju prisidėjimu“ bandyta pereiti prie visuotinio pajamų apmokestinimo, bet jau 1812 m. dėl sudėtingo administravimo atsisakyta skirstant asmenis pagal socioekonominį statusą, o kur įmanoma taikant bendrąjį 5 procentų tarifą<sup>370</sup>. Austrijoje – Vengrijoje dėl to, kad šalis buvo ekonomiškai (socialiai) ir etniškai įvairialypė, nebuvo vieningos asmeninių mokesčių sistemos – nuo seno taikyti nuolatiniai ir laikinieji mokesčiai pagal profesijas, žydų mokestis, tolerancijos mokestis ir pan. Siekdama suvienodinti asmeninį apmokestinimą ir perskirstyti pareigą tarp nuosavybės apmokestinimo (daugiausia žemės ūkyje) ir pajamų (iš laisvųjų profesijų, iš kapitalo, pan.), 1848 m. Austrija-Vengrija įvedė pajamų mokestį pajamoms iš laisvųjų profesijų ir kapitalo<sup>371</sup>. Italijoje, Piedmonte, XIX a. pirmoje pusėje, o po suvienijimo

<sup>368</sup> Cardoso, J. L. et. al., *supra* note 75, p. 229.

<sup>369</sup> *Ibid.*, p. 107-108.

<sup>370</sup> *Ibid.*, p. 171.

<sup>371</sup> *Ibid.*, p. 146.

visoje Italijoje taikytas kilnojamojo turto mokestis (ital. *ricchezza mobile*), „nusitaikęs“ į ne žemės ūkio pajamas. Mokestis pradžioje sumanytas kaip bendrasis pajamų mokestis, kuris turėjo būti mokamas nuo visų gautų pajamų, kaip Britanijoje, bet dėl prasto surinkimo 1853 m. grįžta prie skirstymo pagal užsiėmimo rūšis<sup>372</sup>. Ispanija užpildant pajamų iš nematerialaus turto apmokestinimo spragą 1900 m. įvedė darbo ir kapitalo mokestį<sup>373</sup>, kuris taip pat iš dalies „klasinis“, nes palietė tik atskiras asmenų kategorijas (kitos apmokestinamos nuosavybės mokesčiais). „Klasiniai“ mokesčiai sudarydavo nedidelę dalį liberalios valstybės pajamose, nes ne visiškai atitiko universalumo principą, bet besiindustrializuojančioje visuomenėje buvo svarbūs kaip užpildantys spragą tarp materialaus turto apmokestinimo ir nematerialaus turto apmokestinimo bei kaip bandymas atsižvelgti į faktinį asmens ekonominį pajėgumą, kaip pagrindą mokesčių mokėjimui.

*Perėjimas prie universalios asmeninio apmokestinimo – pajamų mokesčio kaip liberalios valstybės epochos pabaigos pradžia.* Didelė netiesioginių mokesčių dalis liberalios valstybės mokestinių pajamų struktūroje reikė, kad mokesčių pareiga visuomenėje skirstoma paisant tik formalios lygybės, bet neatsižvelgiant į realią mokesčio mokėtojo galimybę mokėti mokesčius, t. y. didino ekonominę nelygybę. Tiesioginiai mokesčiai buvo archajiški ir šios problemos nesprendė, o atsižvelgiant į tai, kad neapmokestino finansinio kapitalo, tik didino. Ekonominės nelygybės didėjimas liberaliose valstybėse skatino ieškoti būdų kaip paskirstyti mokesčių pareigą įvertinant objektyvią mokesčių mokėtojo padėtį. Tam reikėjo grįžti prie asmeninio apmokestinimo, kuris buvo sukompromituotas *Ancien regime*, todėl diskusijos ir bandymai pereiti prie asmeninio apmokestinimo pagrįsto faktinėmis pajamomis būdingi vėlyvesniam liberalios valstybės raidos etapui, kai visuomeninės santvarkos „šalutiniai efektai“ sukėlė dideles socialines įtampas. Pirmą kartą pajamų mokestis nuo visų pajamų įvestas Britanijoje 1799 m. (įstatymas priimtas 1798 m.), dar vadinamas Pitt, tuometinio ministro pirmininko, vardu, kaip laikinas mokestis – karui su Napoleonu. Šis mokestis pakeitė ir iš dalies nukopijavo taip vadinamus įvertinamuosius mokesčius (angl. *assessed taxes*) ir žemės mokesčius (angl. *land taxes*)<sup>374</sup>. Iš esmės Pitt apjungė visų iki tol buvusių tiesioginių mokesčių „mišrainę“ (pvz., už langus, tarnus, karietas, pan.) į vieną universalią sistemą, siekiant apmokestinti pajamas, o ne „preziumuojamas pajamas“, taip pat į apmokestinimo sistemą įtraukti pajamas ne tik iš materialaus turto disponavimo, bet ir visas kitas pajams (pavyzdžiui, iš verslo, profesinių paslaugų ir pan.) ir labiausiai „nusitaikęs“ į turtingiausiųjų lėšas - pajamos iki 60 svarų per metus nebuvo apskritai apmokestinamos, o „efektyvus tarifas“ didėjo priklausomai nuo gautų pajamų ir maksimalus (pajamoms virš 200 svarų) siekė 10 proc., kas tais laikais atrodė radikalčiai daug. Tiesa, įstatymas nauja redakcija išdėstytas jau po metų, 1800 m., o 1803 m. dar kartą pakeistas stiprinant administravimą – nustatant apmokestinimą „prie šaltinio“ (išskaičiuojamas išmokant pinigais)<sup>375</sup>. Ši reforma iš esmės pakeitė mokesčių pajamų struktūrą - pajamų mokestis sudarė 20 proc. dalį ir padvigubino tiesioginių mokesčių dalį iki beveik

<sup>372</sup> Cardoso, J. L. et. al., *supra* note 75, p. 188.

<sup>373</sup> *Ibid.*, p. 230.

<sup>374</sup> Williams, D. D., Morse, G. *Principles of Tax Law*. London: Sweet&Maxwell, 2004, p. 22.

<sup>375</sup> Seligman, E. R. A., *supra* note 333, p. 70-80.

40 proc.<sup>376</sup> Pajamų mokestis nustojo galios pasibaigus karui su Napoleonu. Britanijoje išsiplėtus rinkėjų ratui, didėjant socialinei įtampai ir čartistų judėjimui įgaunant populiarumą 1840-ieji pasižymėjo naujomis tendencijomis, todėl 1842 m. buvo grąžintas pajamų mokestis (1806 m. redakcija su kai kuriais pakeitimais, t. y. iš esmės progresyvus), kaip laikinas ir jo galiojimas pratęsinėjamas kiekvienais metais iki šiol<sup>377</sup>. Daugelis kitų šalių bandė kopijuoti britišką sistemą. Vokiečiai, sekdami britų pavyzdžiu, galima sakyti visą XIX a. bandė įvesti pajamų mokestį - 1808 m. ir 1811-12 m. Prūsijoje įvestas kaip laikina priemonė, bet dėl didelio pasipriešinimo jų atsisakyta. Kai Anglija 1842 m. vėl įsivedė pajamų mokestį, diskusijos dėl jo atsinaujino ir Vokietijos žemėse. Kai kurios, pavyzdžiui Saksonija 1878 m. ir labiausiai ekonomiškai išsivystęs Baden 1884 m. įsivedė pajamų mokesčius. Galiausiai, pasitraukus O. Bismarc, kuris buvo aršus pajamų mokesčio priešininkas, jau nuo sekančių metų 1891 m. (pradėtas taikyti 1893 m.) Prūsijoje įvestas universalus (visas pajamas apimantis) pajamų mokestis<sup>378</sup>. Švedija 1861 m. įvedė pajamų mokestį nuo faktinių pajamų, skirstant pajamas į tris rūšis – iš nekilnojamojo turto, kapitalo ir darbo, 1900 išplėtė jo bazę – tapo universaliu, o nuo 1910 ir su aiškiai progresyvia tarifų sistema<sup>379</sup>. Nyderlanduose 1887 m. konstitucinės reformos išplėtė balsavimo teisę, o po jų buvo įvestas pajamų mokestis (1893 m.)<sup>380</sup>. JAV pajamų mokesčio istorija dramatiška – 1894 m. priimtas įstatymas 1895 m. Aukščiausiojo teismo pripažintas prieštaraujanti konstitucijai *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.* Byloje, tačiau XX a. pradžios JAV visuomenėje poreikis visuotiniam pajamų mokesčiui tapo akivaizdus ir 1913 m. priimta konstitucijos pataisa, leidžianti federalinei valdžiai priimti sprendimus dėl tiesioginių mokesčių. Kitose šalyse – Prancūzijoje, Ispanijoje, Portugalijoje, Italijoje pajamų mokestis įvestas vėliau – XX a. pradžioje. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad universalusis pajamų mokestis būdingas vėlyvajam liberalios valstybės etapui ir žymi išangą į pereinamąjį laikotarpį iš liberalios valstybės epochos į socialinės teisinės valstybės epochą.

Liberalios valstybės mokesčių teisiniu reguliavimu sukurtas centralizuotas, universalus, visai šaliai vienodas mokesčių teisinis reguliavimas. Liberalios valstybės mokesčių teisinis rėmėsi materialaus turto ir jo apyvartos apmokestinimu (*ad rem* apmokestinimas), kuris išreiškė liberalių permąnų siekį panaikinti asmeninius skirtumus, „nešališkai“ apmokestinti daiktus ir jų apyvartą, o ne atskirus asmenis. Po liberalių permąnų mokesčių pareiga buvo skirstoma taip, kad netiesioginiams mokesčiams buvo suteikiama didžiausia dalis. Toks teisinis reguliavimas užtikrino formalią lygybę, bet neįvertino faktinių asmens galimybių vykdyti pareigą. Vėliau teisinis mokesčių reguliavimas evoliucionavo bandant įvertinti faktines galimybes vykdyti pareigą - plečiant tiesioginių mokesčių bazę (iš pradžių įvesti „klasiniai“ mokesčiai, o liberalios valstybės epochos pabaigoje, išplėtus balsavimo teises, buvo pereita prie universalaus asmeninio apmokestinimo – pajamų mokesčio). Nors pajamos iš pajamų mokesčio sudarė

<sup>376</sup> Cardoso, J. L. et. al., *supra note* 75, p. 30.

<sup>377</sup> Pajamų ir pelno mokestis (corporate tax) yra metiniai mokesčiai iki šiol (tvirtinami vieniems metams), be to, jų mokestiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais (Tiley, J., *supra note* 107, p. 29).

<sup>378</sup> Pagal Vokietijos konstituciją, tiesioginius mokesčius galėjo nustatyti tik žemės.

<sup>379</sup> Cardoso, J. L. et. al., *op. cit.*, p. 182.

<sup>380</sup> *Ibid.*, p. 75.

nedidelę dalį liberalios valstybės mokesčių pajamų struktūroje (o tai reiškia, kad toks apmokestinimo principas buvo taikomas tik nedidele apimtimi) reiškė atsitraukimą nuo griežtai formalios ir bendros normos idealo. Be to, pajamų mokestis dėl nustatytos ganėtinai aukštos neapmokestinamųjų pajamų ribos iš esmės buvo „turingųjų mokestis“, dėl to išreiškė tam tikrą mokesčių sistemos progresyvumą, t. y. paskirstomojo teisingumo realizaciją, kuri būdinga socialinei teisei valstybei.

#### 1.4. Asmens teisinio saugumo siekimas ir valstybės galių ribojimas

Kaip reakcija į *Ancien regime* absoliutizmą ir savivalę, po Napoleono karų visoje Europoje prasidėjo konstitucionalizavimo procesai, kurių šerdyje buvo siekis „pažaboti“ valdžią. Mokesčiai dėl savo svarbos valstybingumui ir galimos grėsmės asmens laisvei iš karto tapo konstitucinio reguliavimo objektu – konstitucijose buvo įtvirtinti piliečių apsimokestinimo (angl. *no taxation without representation*) ir parlamento kontrolės pajamų ir išlaidų srityje principai. Britanijos valdymo sistema liberalios demokracijos bruožus pradėjo įgyti po 1688 m. „Šlovingosios revoliucijos“ ir Teisių bilio<sup>381</sup>. Šis posūkis lėmė ir liberalios valstybės poreikius atitinkančio valstybės išdo sistemos formavimosi pradžia<sup>382</sup>, buvo įtvirtintas „apsimokestinimo“ principas – Teisų bilyje įtvirtinta, kad negali būti įvestas joks mokestis be parlamento pritarimo<sup>383</sup>. Po „Šlovingosios revoliucijos“ susiklostė tradicija, kad bendruomenių rūmai nusprendžia dėl reikalingo pajamų dydžio (angl. *quantum*), po to parlamento „priemonių ir būdų“ (ang. *ways and means*) komitetas sprendžia dėl konkrečių būdų pasiekti tą patį dydį. Komiteto rezoliucijos, kai jas patvirtina bendruomenių rūmai, tapdavo privalomomis. Taigi Parlamentas visiškai perėmė pajamų kontrolę, ir pajamos, kurios anksčiau laikytos „karaliaus pajamomis“ tapo renkamos pagal Parlamento įstatymą ir iš esmės tapo „visuomeninėmis pajamomis“ (angl. *public revenue*)<sup>384</sup>. JAV konstitucija buvo siekiama įkūnyti „nacionalinę vyriausybę, kuri būtų pakankamai stipri, kad gintų šalį ir siektų visuotinės gerovės, bet tuo pačiu pakankamai ribota, kad apsaugoti atskirą pilietį bei atskiras valstijas nuo nacionalinės vyriausybės“<sup>385</sup>. Taigi JAV konstitucijoje atsirado nuostatos leidžiančios atstovaujamajai federalinei valdžiai spręsti dėl skolinimosi ir mokesčių, bet buvo numatyti apribojimai tiesioginiams mokesčiams (žr. 1.3 poskirsnį). Vėliau, XX a. pradžioje, susidariusi padėtis reikalavo peržiūrėti valstybės paskirtį, kurios šerdis išliko ta pati kaip ir valstybės kūrimo pradžioje – asmens išlaisvinimas ir plačių galimybių suteikimas, tik valstybė šiame procese jau buvo nebe priešas, o būtina

<sup>381</sup> Loughlin, M., *supra* note 7, p. 3.

<sup>382</sup> Pollack, S. D., *supra* note 73, p. 10.

<sup>383</sup> Nuostata, kad mokesčiai gali būti įvedami tik su visuomenės pritarimu ateina dar iš Magna Carta (1215 m. 12 ir 14 strapsniai), tik skirtumas, kad po „Šlovingosios revoliucijos“ tam buvo sukurta ir nuolat veikianti institucija – Parlamentas.

<sup>384</sup> Hartwell, R. M., *supra* note 360, p. 143.

<sup>385</sup> Turner R. S. Neo-liberal constitutionalism: ideology, government and the rule of law. *Journal of Politics and Law*, 2008,1(2):48.

priemonė ir sąjungininkas<sup>386</sup> ir priimti šešioliktąją JAV konstitucijos pataisą, kuri leido įvesti federalinį pajamų mokestį<sup>387</sup>.

Kai kuriais atvejais asmens laisvės saugojimas įgavo radikalias formas – Prancūzijoje iškart po revoliucijos įvestas savanoriškas mokesčių mokėjimas (*contribution patriotique*) – 1789 m. spalio 6 d. Dekretas kvietė visus piliečius ketvirtadalį savo pajamų sumokėti kaip prisidėjimą. Savanoriškas mokesčio pobūdis buvo priešingumo *Ancien regime* simbolis<sup>388</sup>. Tiesa, faktiškai surinktos pajamos gerokai skyrėsi nuo lūkesčių ir teko grįžti prie senų priemonių – beveik visi seni netiesioginiai mokesčiai buvo „atkurti“<sup>389</sup>.

Vokietijos žemės, nors ne revoliuciniu būdu, bet pasuko liberalizavimosi keliu. Pietinės žemės netrukus po 1815 m. priėmė konstitucijas – Bavarija ir Baden 1818 m., o Württemberg 1819 m. Tiesa kitos, ypač šaiurinės, neskubėjo priimti konstitucijų, bet procesus paspartino 1848 m. revoliucijos<sup>390</sup>.

Kaip reakcija į *Ancien regime* absoliutizmą ir savivalę, liberalios reformos įkvėpė konstitucionalizavimo procesus, kuriais siekta „pažaboti“ valdžią. Mokesčiai tapo konstitucinio reguliavimo objektu – buvo įtvirtintas piliečių apsimokestinimo (angl. *no taxation without representation*) principas ir konstitucijose įtvirtinamas parlamento kontrolės pajamų ir išlaidų srityje principas. Kai kuriais atvejais asmens laisvės saugojimas įgavo drastiškas formas – Prancūzijoje iškart po revoliucijos įvestas savanoriškas mokesčių mokėjimas (*contribution patriotique*), tačiau grįžta prie teisinės pareigos mokėti mokesčius.

## 2. Iš teisinio teisingumo nepakankamumo – paskirstomojo teisingumo poreikis

### 2.1. Lygiateisiškumo problemos formaliai lygių asmenų visuomenėje

Klasikinis teisės viešpatavimo principas, būdingas liberaliai valstybei, rėmėsi (-iasi) individo pirmenybe ir negatyvia laisvės sąvoka<sup>391</sup>, t. y. ribojančiu teisės poveikiu valstybės ir asmens santykiams. Tokia laisvė apibūdinama principu *laissez faire* (pranc. laisvas

<sup>386</sup> Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History (2nd Edition)*. West Nyack: Cambridge University Press, 2004, p. 45.

<sup>387</sup> JAV pajamų mokesčio istorija dramatiška – 1894 m. priimtas įstatymas 1895 m. Aukščiausiojo teismo pripažintas prieštaraujančiu konstitucijai Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co. byloje. Galiausiai visuomenėje 1900 m. stiprėjo poreikis visuotiniam pajamų mokesčiui, kol galiausiai abi partijos matė rinkėjų palaikymą tokiam mokesčiui ir 1913 m. priimta konstitucijos pataisa, leidžianti federalinei valdžiai priimti sprendimus dėl teisioginių mokesčių. Tais pačiais metais priimtas pajamų mokesčio įstatymas, kuris numatė neapmokestinamą minimumą iki 3000 dolerių (tai reiškė, kad didelė dalis Amerikos vidurinės klasės nebuvo apmokestinami šiuo mokesčiu), taikant standartinį 1 proc. tarifą, kuris didėjo priklausomai nuo pajamų iki 6 proc. (pajamoms virš 20.000 dolerių) (Brownlee, E. W., *op. cit.*, p. 395). Toks reguliavimas išreiškė kompromisą – viena vertus, pajamų mokestis buvo „nusitaikęs“ į turtingiausius, kita vertus, tarifai nebuvo labai progresyviūs ir aukšti.

<sup>388</sup> Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 97.

<sup>389</sup> *Ibid.*

<sup>390</sup> Cardoso, J. L. *et. al.*, *supra* note 75, p. 107.

<sup>391</sup> Spruogis, E., *supra* note 220, p. 38-39.

nuo) ir reikalavo (-auja) užtikrinti, kad asmuo galėtų veikti nekliudomas kitų asmenų. Liberalus *laissez faire* reguliavimas buvo palankus industrializacijai, miestų plėtrai ir ekonomikos augimui. Morton J. Horwitz<sup>392</sup> pastebėjo, kad teisė liberalios valstybės epochoje transformavosi nuo statiškosios viduramžių, varžiusios apyvartą į skatinančią apyvartą ir sutarties laisvę. Šiuo laikotarpiu dispozityvusis elementas pats savaime išreiškė teisingumą – kas gali būti teisingiau, jeigu šalys taip susitarė. Asmens iniciatyvos išlaisvinimas reiškė ekonominį augimą, pajamų augimą. Deja, reikia pasakyti, kad pajamų augimas pasiskirstė netolygiai, t. y. ekonominio augimo vaisiais galėjo džiaugtis tik nedidelė visuomenės dalis. Kadangi didžiulė ekonominio augimo dalis atiteko nedaugeliui, ekonominė atskirtis tik padidėjo. Galima sakyti, kad nors ir buvo panaikintos *Ancien regime* privilegijos, visuomenė liberalioje valstybėje sukūrė naujas. Liberalios valstybės žmogaus teisių sampratos formalizmui buvo nesvarbu, ar žmogus realiai gali pasinaudoti teisėmis: visi turi lygias teises nepriklausomai nuo galimybių jomis pasinaudoti. Nobelio literatūros premijos laureatas A. France tuo laiku taikliai apibūdino tokią lygybės sampratą: „Raudonojoje Lelijoje“ rašė, kad tokia lygybė reiškia, kad tiek vargšams, tiek turtingiems lygiai galioja draudimas miegoti po tiltu<sup>393</sup>. Neatsižvelgiama į asmens padėtį liberalaus kapitalizmo sąlygomis demokratija pasirodė įtvirtinta *de jure*, bet *de facto* dauguma realiai negalėjo pasinaudoti formaliai laiduotomis teisėmis ir laisvėmis (A. Vaišvila, A. Wagner, J. S. Mill, L. Stein, kt.). Atvirksčiai, dispozityvus elementas leido nevaržomai naudotis silpnesniosios šalies padėtimi, todėl realios jos galimybės pasinaudoti teisėmis buvo suvaržytos. Be to, didėjant atskirčiai didėjo korporacijų ir monopolijų bei turtingųjų politinė įtaka. Akivaizdu, kad didžiulė faktinė turtinė nelygybė galiausiai tampa pavojinga ir politinėms teisėms.

Jau liberalios valstybės epochoje pradedamas kelti taip vadinamas „socialinis klausimas“. Pasak Hayek, terminas „socialinis“ pradėtas plačiau naudoti trečiame XIX a. dešimtmetyje, taip apeliuojant į valdančiąsias klases ir raginant jas labiau pasirūpinti nepasiturinčiųjų masėmis<sup>394</sup>. Nors buvo kreipimasi į valdančiųjų sąžinę, t. y. pripažįstama, kad šie interesai realios įtakos valdžiai neturi, pradeda aiškėti, kad ši problema tampa visos visuomenės problema. Industrializuotoje visuomenėje gyventojų koncentracija didėjo (plėtėsi miestai), neturtingųjų masės darėsi vis labiau organizuotos. Balsavimo teisė per visą XIX a., nors ir nesparčiai, bet buvo suteikiama vis platesniam ratui gyventojų ir suteikė anksčiau ignoruojamoms visuomenės masėms politinį balsą. Politinis balsas netrukus pasireiškė ir realiomis reformomis – antai Vokietijoje 1880-aisiais sukurta socialinio draudimo sistema. Kaip teigiama, O. Von Bismarc buvo didžiulis šios reformos iniciatorius, nes manė, kad „pririšus“ darbininkų pensijas prie valstybės, jie prarastų motyvaciją dalyvauti revoliucijoje, kuri sugriautų valstybę ir pasiglemžtų jų pensijas<sup>395</sup>. Kita vertus, balsavimo teisių išplėtimas nebuvo vienintelė konceptualių pasikeitimų priežastis – pa-

<sup>392</sup> Horwitz, M. J. *The Transformation of American Law, 1790-1860*. Cambridge, Ma: Harvard University Press, 1977.

<sup>393</sup> France, A. *The Red Lily* (cituojuama iš Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 52).

<sup>394</sup> Hayek, F. A. Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė. T 2: Socialinio teisingumo mirražas. Vilnius: Eugrimas, 1988, p. 129-132.

<sup>395</sup> Cardoso, J. L. *et. al.*, *supra note* 75, p. 112.

sikeitimai prasidėjo dar neišplėtus balsavimo teisių<sup>396</sup>. Net ir tuometiniam politiniam elitiui tapo aišku, kad privačia iniciatyva (angl. *private ordering of society*) grindžiama visuomeninė santvarka negali užtikrinti savo pačios palaikymo ir reprodukcijos<sup>397</sup>.

## 2.2. Nuo individualistinės (formalios) metodologijos link socialumo metodologijos

Jau XIX a. viduryje Vakarų Europos visuomenėse keičiasi valstybės paskirties samprata, ieškoma platesnio valstybės vaidmens derinant interesus, juos socializuojant, todėl XIX a. antra pusė Vakarų Europoje pasižymėjo taip vadinamų „socialinių“ idėjų ir judėjimų epocha. Jeigu iki XIX a. pradžios politinėje filosofijoje vyravo J. Locke ir A. Smith būdinga „klasikinė“ nuostata, kad valstybė gali imtis tik apibrėžtos ir ribotos veiklos, XIX a. antroje pusėje – XX a. pirmoje pusėje atsiranda nauja kryptis, siekianti peržiūrėti Apšvietos laikotarpiu išaukštintus individo laisvės ir autonomijos principus, negatyvią (formalią) laisvės ir lygybės sampratą. Individualizmui priešpastatoma integruojanti, socialinė valstybės funkcija, kritikuojanti ribotą *laissez fair* požiūrį į valstybę. Kaip atsvara iki tol vyravusiam Apšvietos epochos britų „klasikiniam“ liberalizmui, istorinis organinis požiūris į valstybę tampa būdingas ir „klasikiniam“ konservatoriams (tokiems kaip E. Burke ir H. Spencer<sup>398</sup>). Ši tendencija vėliau tik stiprėjo formuotis kontinentinėje Europoje, labiausiai išryškėjo vokiškai kalbančioje kontinento dalyje. Nors vokiška Apšvietos epochos minties tradicija turtinga ir pirmiausia asocijuojasi su I. Kant asmens autonomijos koncepcija, ši koncepcija nebuvo vyraujanti XIX a. vokiškoje politinėje filosofijoje<sup>399</sup>, todėl ir apmokestinimo principų paieška pasisuko kitokia kryptimi. Įsigalėjus vokiškam romantizmui (J. G. Fichte, F. W. J. Schelling) ir G. W. Hegel valstybės kaip visuotinės dorovės koncepcijai, XIX a. viduryje ir pabaigoje Vokietijoje susiformavo *finanzwissenschaft* koncepcija. Ši koncepcija plėtojosi prioritetai skiriant visumai, o ne atskirai daliai<sup>400</sup>. Tuo tarpu, kai britų „klasikiniam“ liberalizmui priskirtini autoriai viešuosius finansus nagrinėjo tik kaip bendrosios ekonomikos teorijos dalį naudodami tuos pačius (pavyzdžiui, paklausos ir pasiūlos, kainų) teorinius pagrindus<sup>401</sup> ir iš esmės nenukrypavo nuo rinkos paklausos ir pasiūlos modelio<sup>402</sup>, viešųjų finansų tyrimui vokiškoji finansų mokslo srovė (vok. *finanzwissenschaft*) pasiūlė papildomas metodologines priemones. Kadangi ji rutuliovosi kartu su politine teorija bei valstybės ekonomikos mokslu (vok. *Staatswirtschaftslehre*), ji buvo artima „istorinei mokyklai“ savo požiūriu į socialinius mokslus<sup>403</sup>. „Istorinė mokykla“ rėmėsi organiniu, istoriniu – etiniu požiūriu į valstybę. Valstybei buvo suteikiamas

<sup>396</sup> Steinmio, S. The evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British journal of Politics and International Relations*. 2003, 5(2): 206-236.

<sup>397</sup> Polanyi, K. *The Great Transformation*. Boston: Beacon Press, 1944; Fiss, O. *The Troubled Beginnings of the Modern State*. New York: Macmillan, 1993 (iš Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 101).

<sup>398</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 38.

<sup>399</sup> *Ibid.*

<sup>400</sup> *Ibid.*

<sup>401</sup> *Ibid.*

<sup>402</sup> *Ibid.*, p. 40.

<sup>403</sup> *Ibid.*, p. 39.

didesnis vaidmuo nei vien tik atskirų privačių poreikių tenkinimo priemonė, ji laikoma „visuotine dorove“ (G. W. Hegel) arba „visų žmogaus reikalų visuma“ (vok. „die Totalität der menschlichen Angelegenheiten“) (A. Müller)<sup>404</sup>. Taigi valstybė turi savo etinę vertę ir veikia kaip etinis agentas. Žmonių santykiuose akcentuojama kooperacijos, o ne konkurencijos pirmenybė, analogiškai asmens ir valstybės santykiuose turėtų vyrauti bendrumo, o ne mainų ryšys<sup>405</sup>.

Sekant G. W. Hegel, paskiriems asmenims buvo suteikiamas dvilypis vaidmuo – kaip privatiems asmenis su privačiais poreikiais – *bürger* (vok.) (plačiau žr. I skyriaus 2.2 poskirsnį) ir kaip visuomenės nariams su visuomeniniais poreikiais – *citoyen* (iš lotyniško žodžio *civis*). L. von Stein, A. Schäffle ir A. Wagner paskutiniais XIX a. dešimtmečiais suformulavo labiausiai būdingus *Finanzwissenschaft* postulatus. L. von Stein teigimu valstybės funkcija yra pasitarnauti bendruomenės gyvenimui visomis jos formomis, nes valstybė yra žmonių sambūvio forma, apimanti tai, kad žmonės lygūs bendruomenėje ir nelygūs visuomenėje<sup>406</sup>, taip toliau plėtojant dualistinį asmens padėties traktavimą. L. von Stein teigimu, bendruomeniniai ir privatūs poreikiai yra derinami siekiant pilietinės visuomenės (vok. *Staatsbürgerliche Gesellschaft*). Mokesčiai turi būti surenkami, kad reikiamos paslaugos būtų suteiktos, bet privataus sektoriaus kapitalas turi būti išsaugotas, kad atkurtų valstybės pagrindus, t. y. mokesčiai turi veikti reproduktyviai. Valstybė yra begalinė idėja, tik jos pasireiškimas determinuotas konkrečių laikmečio poreikių, todėl visuomenei vystantis, vystosi ir jai reikalingų pajamų surinkimo formos, bet mokesčiai kaip lygių ir laisvų asmenų indėlis gali atsirasti tik esant pilietinei visuomenei ir valstybei. Dalyvavimas valstybės išlaikyme nepriklauso nuo individo pasirinkimo, bet nuo pačios valstybės ir visuomenės (valstybės dvynio) prigimties<sup>407</sup>. Nepaisant to, kad iškeliamas bendrųjų poreikių vaidmuo, išeities tašku lieka asmuo, jo poreikiai, tik pripažįstama visuomenės ir bendruomenės dichotomija (ir dėl to skirtingas asmens vaidmuo jose). A. Schäffle visuomenę suvokė kaip organinį darinį – sąveikaujančių organizmų visumą: kiekvienas jos elementas turi savo funkciją, bet ji svarbi tiek, kiek prisideda prie visumos<sup>408</sup>. Jis įrodinėja, kad griežta individualistinė, savanaudiškumu grįsta metodologija yra per siaura, kad žmonės turi ir kitas motyvacijas, taip pat ir valstybė turi veikti kaip etinis agentas<sup>409</sup>. Laikantis nuostatos, kad asmenys užima skirtingas pozicijas visuomenėje, mokesčių bazė sietina su konkrečiu asmeniu ir priklauso nuo asmens pozicijos visuomenėje ir pajėgumo mokėti mokesčius<sup>410</sup>. Taigi pareiga mokėti mokesť siejama su individualiu (subjektyviu) asmens pajėgumu. Šis argumentas sudėjo pagrindus ir asmens ekonominio pajėgumo padidėjimo, kaip universalios mokesčio bazės, koncepcijai, kurią labiausiai plėtojo G. von Schanz (1896). A. Wagner toliau integravo šias idėjas tarp asmeninių motyvacijų išskirdamas asmens visuomeninę motyvaciją ir iš jos išvesdamas „socialpolitinį principą“ (vok. *Sozialpolitische Prinzip*) – valstybė turi prisiimti vykdyti

<sup>404</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 39.

<sup>405</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>406</sup> *Ibid.*, p. 40.

<sup>407</sup> *Ibid.*, p. 40, 41, 42, 43.

<sup>408</sup> *Ibid.*, p. 42.

<sup>409</sup> *Ibid.*

<sup>410</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 11.

taip vadinamas „socialines“ programas ir apmokestinimo priemonėmis siekti švelninti rinkos gėrybių pasiskirstymo rinkoje nelygybę. A. Wagner įrodinėjo, kad negalima kliautis grynai individualistiniu metodu ieškant valstybės paskirties, lygiai kaip ir socialistiniu modeliu, kuris neigia asmeninę laisvę<sup>411</sup>. A. Wagner teigimu, „lygybė nukenčia vešint ekonominiam individualizmui, lygiai taip pat nukenčia asmens laisvė esant socializmui“<sup>412</sup>. Ekonominiai santykiai suvokiami kaip platesnės visuomeninės ir institucinės matricos dalis, kuri įtvirtinama teisiniu reguliavimu, todėl teisė turėtų veikti kaip valstybės etinis veiksnys<sup>413</sup>. Vokiečių istorinė mokykla turėjo didžiulę įtaką formuojantis ne tik šiuolaikinių Europos valstybių fiskaliniam teisiniui reguliavimui, bet ypatingai didelę įtaką turėjo JAV. XIX–XX a. sandūroje šioje šalyje dėl masinės imigracijos, industrializacijos, spartaus ir netolygiai pasiskirsčiusio ekonominio augimo bene aštriausiai buvo jaučiama socialinė įtampa. Dauguma reformistų, matydami didesnę valstybės, kaip integruojančios jėgos, poreikį, pagrindimą rado vokiečių istorinėje socialinių mokslų doktrinoje<sup>414</sup>. Tokie žymūs amerikiečių politinės ekonomikos mokslininkai reformistai kaip R. T. Ely, H. C. Adams ir E. R. A. Seligman studijavo Vokietijoje. Galų gale R. A. Musgrave, vienas žymiausių ir įtakingiausių JAV ir viso pasaulio politinių ekonomistų, kilęs iš Vokietijos ir tik studijų metais dėl nacistinio režimo įsigalėjimo paliko šią šalį, tačiau jo įžvalgoms visą laiką buvo būdingas socialinio ir politinio konteksto vertinimas. Amerikiečių reformistai puikiai suprato, kad neįmanoma įskiepyti europietiškos socialdemokratijos amerikiečių visuomenėje, todėl ieškojo galimybių kaip didingas mokslines teorijas susieti su materialiniu darbininkų gyvenimu savo šalyje<sup>415</sup>. XIX–XX a. sandūroje JAV vyksta socialinių mokslų minties lūžis, kuris dažnai apibūdinamas kaip „revoliucija prieš formalizmą“<sup>416</sup>. Taigi įvertinus kultūrinę amerikiečių visuomenės savitumą, kuriame asmens laisvės idealas užima svarbią vietą, jam paliekamas svarbus vaidmuo kaip ir klasikiniame liberalizme, tik akcentas pasisuka nuo negatyvios laisvės prie pozityvios<sup>417</sup>. Panašios tendencijos, kai kooperacija keičia konkurenciją, būdingos ir britų viešosios teisės sampratos raidoje<sup>418</sup>. Valstybė suvokiama ne kaip blogybė ir grėsmė laisvei, bet kaip pagalbininkas. Taigi klasikinis siauras liberalistinis valstybės funkcijų suvokimas, besiremiantis *laissez fair* principu ir jai būdinga mokesčių kaip atlyginimo už teikiamas paslaugas samprata prarado savo aktualumą<sup>419</sup>. Keičiasi valstybės ir piliečio santykių samprata. Jeigu liberaliai valstybei buvo būdingas kontraktiškumo santykių dominavimas, pradedamas akcentuoti solidarumas – individas yra visumos dalis, tik joje gali išreikšti save. Laikoma, kad valstybę ir piliečius sieja kooperacijos, reproduktyvumo santykiai, jie vienas kitą kuria ir papildo. Taigi nauja valstybės ir piliečio santykiams buvo tai, kad vietoj liberalizmui būdingo

<sup>411</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 11.

<sup>412</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 44.

<sup>413</sup> Mehrotra, A. K., *supra note* 279, p. 54.

<sup>414</sup> *Ibid.*

<sup>415</sup> *Ibid.*

<sup>416</sup> *Ibid.*

<sup>417</sup> *Ibid.*, p. 55; Spruogis, E., *supra note* 220, p. 49.

<sup>418</sup> Loughlin, M. The functionalist style in public law. University of Toronto law journal. 2005, 55 (3): 361-403.

<sup>419</sup> Kornhauser, M. E., *supra note* 76 (1995), p. 616; Mehrotra, A. K., *op. cit.*, p. 54.

kontraktiškumo iškeliamas solidarumas, dėl to pilietiškumas įgauna naują prasmę,<sup>420</sup> kontraktiškumas transformuojasi į solidarumą ir reproduktyvumą (pilietis ir valstybė vienas kitą papildo, kuria).

### 2.3. Mokesčiai kaip priemonė įgyvendinti „trečiojo kelio“ idėją

K. Marx veikalai, kurie taip pat buvo metodologiškai artimi G. W. Hegel filosofijai (naudojo dialektinį metodą), rėmėsi griežtu visuomenės narių skirstymu į antagoništas socialines klases ir pranašavo neišvengiamą jėgos pusiausvyros pasikeitimą „engiamųjų“ naudai. K. Marx pasekėjų radikali utopinė idėja pasirodė patrauklios industrializuotoje visuomenėje vis gausėjančioms samdomų darbuotojų (darbininkų) masėms. Proletariato revoliucijos idėjos ir realūs judėjimai įvairiomis formomis sparčiai plito kone visoje Vakarų Europoje XIX a. antroje pusėje. Katalikų bažnyčia, kuri turėjo didžiulę įtaka tuometinei Vakarų Europos visuomenei, 1891 m. enciklikoje *Rerum Novarum* atkreipia dėmesį į kapitalizmo trūkumus ir įspėja apie socializmo (komunizmo) grėsmes, akcentuoja valstybės vaidmenį socialiniame gyvenime. Taigi susidariusi socialinė įtampa pasiūlė dvi alternatyvas – marksizmą su „proletariniu“ (valstybiniu) socializmu, radikaliai keičiančiu visuomenės socialines, ekonomines struktūras ir evoliuciją (reformizmą) – tradicinio kapitalizmo transformaciją į „socialinės teisinės valstybės“ modelį, taip vadinamąjį „trečiąjį kelią“ tarp socializmo ir kapitalizmo<sup>421</sup>. Teisė turėjo evoliucionuoti įvertindama galimybių aspektą asmens autonomijoje. Ši tendencija dar kartais vadinama „teisės materializavimosi“ procesu, kuris reiškė teisės normų programavimą konkrečių socialinių tikslų siekiui<sup>422</sup>. Šią materialinę paradigmą galima vertinti kaip tų pačių principų, kurie suformavo ir liberalią (formalią) paradigmą, skirtingą conceptualizaciją. Pagrindinės vertybės išlieka tos pačios kaip ir liberalaus judėjimo šerdyje – laisvės, lygybės ir asmens teisinio saugumo siekis, tik jų siekimas conceptualizavosi skirtingais aspektais. Mokesčiai nuo techninės neutralios priemonės virto tikru politinių pasikeitimų „transmisijos diržu“ (angl. *transmission belt of society*)<sup>423</sup>. Lygiai kaip liberalios valstybės aušroje mokesčiai buvo pašaukti būti svarbiausia valstybės formavimo priemone, bolševizmo grėsmės akivaizdoje mokesčiai buvo pašaukti naujai misijai – nerevoliuciniu būdu iš esmės keisti visuomeninę santvarką. Perėjus prie progresyvinio pajamų mokesčio ir perskirstymo buvo išsaugota teisės viršenybe grindžiama visuomeninė santvarka, teisinė valstybė<sup>424</sup>. Kita vertus, perėjimas prie pajamų mokesčio reiškė naują valstybės funkcijų supratimą<sup>425</sup>.

<sup>420</sup> Mehrotra, A. K., *op. cit.*, p. 54-56; Musgrave, R. A., *supra note* 407, p. 41-43.

<sup>421</sup> Vaišvila, A., *supra note* 116, p. 89.

<sup>422</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 101; Loughlin, M., *supra note* 418.

<sup>423</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 102. Mokesčių vaidmenį sprendžiant didėjančias nelygybės problemas modernėjančioje visuomenėje aptartas J. Pechman, J. Waltman, Wildavsky kt. (iš Steinmo, S., *supra note* 396).

<sup>424</sup> R. Stanley atskleidžia kaip pajamų mokesčio įvedimu buvo siekiama apsaugoti santvarką nuo radikalių pasikeitimų, netgi kildina šią priemonę iš politinio elito interesų išlaikyti esamą santvarką (Stanley, R. *Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861-1913*. New York: Oxford University Press, 1993).

<sup>425</sup> Jense, E. M. The Taxing Power, The Sixteens Amendment, and the Meaning of „Incomes“. *Arizona State Law Journal*. 2001, 33: 1093-1106.

Teisinis (formalus) teisingumas remiasi privatinei teisei būdingomis nuostatomis. Pirmiausia, nuosavybės apsauga ir laisva asmens valios išraiška. Net jeigu privatinės teisės normomis reguliuojama rinka gali efektyviai veikti, galutinis pasiskirstymas joje gali neatitikti to, ką visuomenė laikytų teisingu<sup>426</sup>. Pripažinus, kad valstybė yra daugiau nei vien tik konkrečių paslaugų teikimo priemonė, bet turi ir etinę bei dorovinę vertę, atsiranda pagrindas nukrypti nuo privatinei teisei būdingo *quid pro quo* kriterijaus. Taigi nukrypstama nuo teisinio (formalaus) teisingumo kaip absoliutaus idealo ir atsiduriama paskirstomojo teisingumo veikimo lauke. Paskirstomojo teisingumo samprata žinoma dar nuo Antikos laikų. Laikoma, kad ši šiuolaikinė teisingumo samprata išsivystė iš Aristotelio teisingumo mato distinkcijos. Aristotelis nurodo, kad individo pareigas socialinei visumai – šeimai, bendruomenei, valstybei išreiškia įstatyminio teisingumo (*iustitia legalis*) samprata, įvairių individų ar jų grupių tarpusavio santykius išreiškia mainų teisingumo (*iustitia commutativa*) samprata, o socialinės visumos pareigas atskiriems individams išreiškia paskirstomojo teisingumo (*iustitia distributiva*) samprata<sup>427</sup>. Vėliau ši samprata buvo gerokai primiršta. Naujųjų laikų švietėjams ir liberalizmo judėjimui ji taip pat buvo metodologiškai tolima. Netgi priešingai, jeigu vertintume *Ancien Regime* būdingą perskirstymą, kai kilmingieji mokesčių nemokėjo, liberalizmo judėjimui paskirstomojo teisingumo siekis metodologiškai irgi buvo priešiškas. Taigi natūralu, kad paskirstomojo teisingumo sampratos turiniui būdingi klausimai atgimė kartu su „socialinio klausimo“ kėlimu XIX a. pabaigoje. Visa socialinio etoso ideologija tarsi reikalavo išrasti paskirstomojo teisingumo sąvoką iš naujo. A. Wagner XIX a. (1890 m.) pradėjo naudoti terminą „socialpolitinis“ apibūdinamas mokesčių paskirtį<sup>428</sup>. Nors pats terminas dar neapibrėžė kokios nors konkrečios teisingumo sąvokos, suteikiant „socialinius“ tikslus mokesčių paskirčiai buvo pripažįstama, kad mokesčių paskirtis neatsiejama nuo turto pasiskirstymo koregavimo<sup>429</sup>. Rinkos koregavimo (perskirstymo) legitimumas priklauso nuo teisingumo ir teisės viršenybės principo sampratos. Konkrečiai imant: ar teisingumas ir teisės viešpatavimo principas reikalauja tik negatyvių teisių apsaugos mechanizmo, ar reikalingas ir pozityvus valstybės įsikišimas, kad teisės vertybės būtų ne tik formaliai saugomos, bet ir realiai įgyvendinamos.

Klasikiniam liberalizmui būdingi argumentai remiasi deontologine etika, t. y. tuo, kad laisva rinka sukuria teisingiausią visuomeninę santvarką, nes ji veikia asmens autonomijos pagrindu<sup>430</sup>. Tokia visuomeninė santvarka pateisina ir legitimuoja visas operacijas, kurios yra atliekamos remiantis laisva šalių valia. Tai reiškia, kad privatus visuomeninis gyvenimas, kuris sukuria tam tikrą spontanišką visuomeninę tvarką, turi pirmenybę prieš viešą visuomenės sferą ir valstybinį reguliavimą. Pavyzdžiui, R. Nozick teigimu, jokie paskirstomojo teisingumo negali būti, o valstybė vadovaudamasi

<sup>426</sup> Elkins, D., *supra* note 16, p. 82.

<sup>427</sup> Baublys, L. Aristotelio teisingumo distinkcija šiuolaikiniame teisingumo diskurse. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 86.

<sup>428</sup> Musgrave, R. A., *supra* note 174, p. 46.

<sup>429</sup> H. Simons šitaip aiškina A. Wagner požiūrį į mokesčius savo veikale *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy* (1938) (iš Elkins, D., *supra* note 16, p. 83).

<sup>430</sup> Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 152.

institucine negatyviaja teise, turi įgyvendinti jos pagrindą – negatyvųjį teisingumą<sup>431</sup>. Nepaisant to, kad, klasikiniai liberalai pripažįsta valstybės ir jos institucijų būtinybę, mokesčių teisės normoms kelia šiuos turinio reikalavimus, kurie iš esmės neigia perskirstymo galimybę:

- 1) Normų bendrumas. Klasikiniam liberalizmui būdinga teisės samprata reikalauja, kad teisės normos būtų kuo bendresnės. Tai reiškia, kad aplinkybės, su kuriomis teisės normos sietų tam tikras pasekmes, turėtų būti apibrėžtos kuo abstrakčiau. Toks bendrumo principas laikomas nešališkumo išraiška, nes, manoma, tik bendros normos įvertina visų kitų asmenų padėtį<sup>432</sup>. Jeigu įstatymas arba atskira norma yra adresuojama išskirtai asmenų grupei arba nurodomos tam tikros faktinės aplinkybės, sprendimas negali būti nešališkas. Kadangi progresyvinis apmokestinimas bet koku atveju išskiria „laimėtojus“ ir „pralaimėtojus“, jis negali būti laikomas nešališku. Taigi pasirinkimas galimas tik tarp normos visuotinumą ir progresyvinio apmokestinimo, bet negali būti abu vienu metu. Bet koku atveju normos bendrumas labiau būdingas konstitucinio reguliavimo stadijai, nes šioje stadijoje yra daugiau nešališkumo – kol kas būna neaiškūs konkretaus reguliavimo „laimėtojai“ ir „pralaimėtojai“.
- 2) Formali lygybė. Klasikinis liberalizmas lygybę supranta kaip reikalavimą, kad viena ir ta pati norma būtų pritaikyta visiems. Nukrypimas nuo šio idealo reiškia lygybės principo, kuris iš esmės sudaro didžiąją dalį to, ką jie laiko teisės viešpatavimo principu, pažeidimą ir sudaro sąlygas savivaliavimui. Taigi apmokestinimo teisinis reguliavimas turėtų siekti suvienodinti mokesčių bazes ir tarifus (pavyzdžiui, tam labai tinka netiesioginiai mokesčiai, taikomi prekėms). Valstybės išlaidos, savo ruožtu, turi finansuoti tokias paslaugas, kurios būtų visuotinai prieinamos visiems piliečiams tomis pačiomis sąlygomis. Perskirstymas atmetamas, nes laikomas diskreciniu pasirinkimu ta apimtimi, kiek bet koks progresyvumo lygis pasižymi savavališkumu. Kai kurie klasikiniai liberalai (iš esmės tie, kurie mokesčių sistemą konstruoja remdamiesi proporciniais pajamų mokesčiais, o ne netiesioginiais, kas būdinga, ko gero, didesniajai daliai) daro išimtį tam, kas vadinama egzistenciniu minimumu. Tokia išimtis priimtina, nes yra objektyvi ir gali būti taikoma visuotinai (visoms pajamoms, nepriklausomai nuo jų šaltinio, pavyzdžiui įskaitant ir kapitalo pajamas).
- 3) Teisinis saugumas. Teisinis saugumas klasikiniams liberalams atrodo profilaktiškai reikalingas siekiant apsisaugoti nuo galimo „kūrybinio“ visuotinumą (bendrumą) ir lygybės principo taikymo, t. y. savivaliavimo. Klasikinis liberalizmas iš esmės pateikia du tvirtus argumentus. Pirma, teisės sistemos neaiškumas yra rimta kliūtis jos supratimui. Asmuo negali jaustis saugus, kol jo padėtis nėra teisiškai aiškiai apibrėžta. Antra, teisės vaidmuo nustatant elgesio modelį, kurio tikimasi, gali būti tinkamai atliktas tik tuomet, kai: a) teisės normos yra kiek įmanoma aiškesnės jos adresatams (jeigu normos nėra aiškios, sunku įsivaizduoti kaip jos galėtų koordinuoti elgesį) ir b) teisės normos nėra nustato-

<sup>431</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 51.

<sup>432</sup> Pavyzdžiui, Buchanan, J. M., Congleton, D. M. *Politics by principle, Not Interest*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998 (iš Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 167).

mos retroaktyviai. Reikia pripažinti, kad liberalai buvo, ko gero, pirmieji, kurie atkreipė dėmesį į mokesčių teisės „materializavimuisi“ būdingą eksponentiškai augantį mokesčių teisės normų kiekį. Pasak jų, persikirstymo tikslas neišvengiamai sužlugdytų mokesčių teisinį reguliavimą dėl sudėtingumo ir painumo – teisės normų turinio neaiškumo ir jų milžiniško kiekio, kurio negalėtume net perskaityti, nekalbant apie supratimą, iki gyvenimo pabaigos<sup>433</sup>. Be to, besikeičiant gyvenimo aplinkybėmis, šias normas reikėtų keisti ir pildyti naujomis, nes jos sukeltų nenumatytų problemų, o tai reiškia, kad galiausiai turėtume krūvą normų, kuriomis neaišku, ko siekiama<sup>434</sup>.

*Visuotinumą (bendrumą) suabsoliutinimas paneigtų jį kaip vertybę.* Normos visuotinumą (bendrumą) absoliutinimas klaidingai remiasi tuo, kad tai tarsi būtų vienintelis kelias į nešališkumą. Kyla klausimas, ar tarkime, apskritai teismo sprendimas kada nors galėtų būti laikomas nešališku, jeigu būtų vertinamas tokiu visuotinumą (bendrumą) kriterijumi. Reikia pripažinti, kad teismo sprendimas yra saistomas galiojančios teisės sistemos, į kurią įeina tiek galiojanti pozityvioji rašytinė teisė (lot. *ius scriptum*), tiek teismų praktika. Nepaisant to, teisės normos negali aprašyti visų gyvenimo atvejų, ir libertarai su tuo aiškiai sutiktų, nes jie patys reikalauja kuo abstraktesnių normų. Taigi, legitimumo klausimas vėl liktų atviras teisės taikymo stadijoje. Reikia nepamiršti, kad libertarai paprastai akcentuoja teismų precedentų pirmenybę prieš įstatymų leidybą<sup>435</sup>. Taigi jeigu nešališkumą suprastume tik kaip bendrumą (visuotinumą), reikėtų teigti, kad teismas apskritai negalėtų priimti nešališko sprendimo, nes jis vadovaujasi aplinkybėmis, konkrečiomis proceso dalyvių savybėmis, išklauso konkrečius proceso dalyvius. Mechaninis arba vien tik formalus loginis teisės taikymas iš esmės negalimas, nes teisė nėra uždara sistema ir jos taikymas priklauso nuo fakto<sup>436</sup>. Europos žmogaus teisių teismas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra ne kartą pasisakę: „...tačiau patys asmenys būna skirtingi, ir leidžiant įstatymus tam tikrais atvejais į tai atsižvelgtina. Be to, neretai įstatymai skiriami tik tam tikroms asmenų kategorijoms arba galioja tik esant situacijoms, į kurias patenka vienos ar kitos kategorijos asmenys. Teisinio reguliavimo būdus ir turinį lemia socialinio gyvenimo įvairovė. Tačiau prigimtinių žmogaus teisių skirtingas aiškinimas ir nevienodas taikymas atskiroms kategorijoms yra neleistinas“<sup>437</sup>.

*Formalios lygybės sąvokos turinio miglotumas.* Pagrindinis formalios lygybės koncepcijos trūkumas yra tas, kad ji neturi aiškaus turinio. Pati formali lygybės idėja iš esmės yra tuščia sąvoka. Pasak P. Westen, „pasakyti, kad taisyklė yra taikoma lygiai reiškia pasakyti, kad taisyklė yra taikoma tais atvejais, kuriais ji turėtų būti taikoma <...> be moralinių standartų, lygybė lieka be prasmės“<sup>438</sup>. O. Weinberger formaliai lygybei taip pat suteikia tik instrumentinę prasmę: „Formalios lygybės principas, nepaisant

<sup>433</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 167.

<sup>434</sup> *Ibid.*, p. 166-169.

<sup>435</sup> *Ibid.*, p. 170.

<sup>436</sup> Spruogis, E. Teisės aiškinimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 2006, 8(86):56-62.

<sup>437</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 45.

<sup>438</sup> Westen, P. The Empty Idea of Equality. *Harvard Law Review*. 1982, 95: 537-596.

viso savo reikšmingumo, yra tik priemonė užtikrinti turiningojo teisingumo kokybės skaidrumą<sup>439</sup>.

Visiškas lygybės formalizavimas mokesčių teisiniame reguliavime atvestų prie pagalbės mokesčio. Kai kurie klasikinio liberalizmo teoretikai taip ir teigia, tiesa, papildydami pagalbės mokesčius asmens mokamojo pajėgumo savybėmis. Asmens mokamojo pajėgumo lygybė suprantama kaip „lygus darbo laikas“, t. y. asmens pajėgumas mokėti turėtų būti matuojamas „lygiu darbo laiku“<sup>440</sup>, bet metodologinis pagrindas tam – visiems vienodas „pagalbės“ mokestis. Akivaizdu, kad lygybės samprata įgyja turinį, kai kalbama apie konkrečią asmens padėtį. Kai kalbame apie ekonominių priemonių perdavimą visuotiniams poreikiams (mokesčius), svarbi ekonominė asmens padėtis.

*Negatyvus teisinio saugumo nepakankamumas asmens teisėms apsaugoti.* Akivaizdu, kad teisinis saugumas pasireiškiantis kaip teisinio reguliavimo aiškumas yra svarbios vertybės. Tokiu būdu asmuo saugomas nuo pernelyg didelio valstybės kišimosi, kuris atsirastų palikus plačius diskrecinius įgaliojimus valdžiai. Nepaisant to, svarbu, kokia šių vertybių padėtis lyginant su kitomis teisės vertybėmis. Klasikiniai liberalai teisiniam aiškumui (paprastumui) ir saugumui linkę suteikti tikslo vaidmenį, ypač mokesčių teisiniame reguliavime. Suteikiant reguliavimo paprastumui tikslo vaidmenį, reikėtų pripažinti, kad sudėtingą pajamų apmokestinimo sistemą galėtų pakeisti, tarkime, žilus plaukus arba mėlynas akis turinčių asmenų dalies turto konfiskavimas. Žinoma, tai būtų žymiai paprasčiau negu aiškintis, kas yra pajamos, o kas ne, kurios iš jų apmokestinamos, o kurios ne, per kokį laikotarpį jas skaičiuoti ir kokį tarifą taikyti. Nepaisant to, akivaizdu, kad toks teisinis reguliavimas būtų diskriminacinio, savavališko pobūdžio, nesiremtų teisės viršenybe. Taigi galime sutikti, kad paprastumas ir išraiškos aiškumas yra vertybės, kaip ir teisinis saugumas bei retroaktyvumo draudimas, bet jos turi tik instrumentinę reikšmę. Teisės sistemos tikslas yra ne mokesčių paprastumas, bet teisingos visuomeninės tvarkos institucionalizavimas ir mokesčių pareigos paskirstymas. Tokios sistemos atžvilgiu teisinis saugumas yra dalis to, ką teisės sistema turi puoselėti ir jos rėmuose paprastumas nėra reikalingas dėl paprastumo, o tik kaip aiškumas. Reikia pabrėžti, kad normos aiškumo nereikėtų suprasti buitine (vulgaria) prasme – kaip normos reikalavimo aiškumą (pavyzdžiui, šia prasme aiškus būtų reikalavimas kiekvienam piliečiui sumokėti 100 Lt per mėnesį). Normos aiškumą reikėtų suprasti kaip galimybę paaiškinti, kodėl tokia norma yra, t. y. suteikti jai prasmę ir nustatyti jos vietą visoje teisės sistemoje. Tai reikšia, kad normų kiekybė ir sudėtingumas nėra didesnė kliūtis negu paprastumas, jeigu dėl jo prarandama visa normos prasmė. Pavyzdžiui, paprasta norma būtų, kad kiekvienas prisideda prie valstybės išlaikymo 100 litų per mėnesį, tačiau būtų sunku paaiškinti, kodėl tokia norma yra. Kaip teigia vienas XX a. viešųjų finansų klasikų R. A. Musgrave: „Kodėl galime tikėtis, kad geras apmokestinimas, t. y. teisingas ir efektyvus apmokestinimas, gali pasiūlyti paprastumo prieglobstį vis sudėtingėjančiame pasaulyje? Bent nebloga (angl. *decent*) mokesčių sistema yra būtina kiekvienai demokratinei visuomenei, ir, kaip ir visi geri dalykai, yra verta savo kainos“<sup>441</sup>.

<sup>439</sup> O. Weinberger (cituojiama iš Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 170).

<sup>440</sup> J. M. Buchanen (iš Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 171)

<sup>441</sup> Musgrave, R. A. Reconsidering the Fiscal Role of the Government. *American Economic Journal*. 1997, 87:156-159.

*Asmens teisės gali būti pažeistos tiek veikimu, tiek neveikimu.* Pažymėtina, kad klasikiniai liberalai teisinio saugumo principą siaurina iki negatyvių asmens teisių apsaugos. Jie griežtai skiria veiksmą ir neveikimą, laikydami, kad tik veikimu galima pažeisti asmens teises. Akivaizdu, kad bet koks persikirstymas reikalauja pozityvaus veiksmo. Jeigu asmens autonomija gali būti pažeista tik tuo atveju, kai suvaržoma kito asmens autonomija ir jeigu sutiktume, kad tiesiog nieko nedarymas negali būti prievartos (autonomijos pažeidimo) šaltiniu, libertarai galėtų pagrįstai teigti, kad negali būti jokio pagrindo pozityvioms pareigoms. Taip yra dėl to, kad kai pripažįstame, kad asmenys gali turėti pozityvių pareigų kitų atžvilgiu, iš karto patenkame ant slidaus skardžio, nuo kurio netoli iki pavergimo<sup>442</sup>. Asmens autonomiją ir teisinį saugumą klasikiniai liberalai supranta kaip paklusimo kito asmens valiai nebuvimą, arba, kitaip tariant, prievartos nebuvimą. Prievartos nebuvimas asocijuojasi su išsišakojimais laisvės kelyje – judėjimas laisvas, tik reikia pasirinkti kryptį. Taigi, jie galimo pažeidimo šaltinį klaidingai suveda į pozityvų elgesį<sup>443</sup>, todėl toks supratimas neapima neveikimo kaip galimo prievartos šaltinio kitų autonomijai. Kitaip tariant, tai reiškia, kad jeigu aš tiesiog sėdžiu ir nieko nedarau, negaliu pažeisti kitų autonomijos, pavyzdžiui, to, kuris šalia miršta badu. Vakarų visuomenių sąmonė ir kultūra pasiekė tokį išsivystymo lygį, kad valstybė negali apsiriboti formalaus (negatyviojo) teisingumo palaikymu<sup>444</sup>. Klasikinis, liberalusis (negatyvusis) teisės viešpatavimo principas gilina visuomenės prieštaravimus realiame gyvenime, jo ekonominėje, socialinėje sferoje. Juk formalioji arba teisinio reguliavimo lygybė visiems asmenims nustato vienodas veikimo taisykles, starto galimybių lygybę, bet tik nominaliai. Neįvertinama tai, kad realiai asmenys turi skirtingas galimybes. Pirma, kai kurie jų yra stipresni, sveikesni, pagaliau protingesni, todėl formaliai lygių visuomenėje visais atvejais įgis pranašumą. Natūralios pirminės gėrybės (angl. *primary goods*), tokios kaip sveikata, protas, vaizduotė ir pan. įgyjami atsitiktinai. Kalba apie „genų loteriją“ nėra perdėta, dėl jos atsirandantys skirtumai turi esminės reikšmės mūsų gebėjimų ir įgūdžių vystymuisi. Moraliniu požiūriu svarbus principas yra tai, kad žmonės negali būti vertinami pagal tai, kas yra už jų kontrolės ribų<sup>445</sup>. Tai, aišku, nepaneigia to, kad yra kitų aplinkybių, kurios svarbios gebėjimų ir įgūdžių vystymuisi (išsilavinimas, socialinės sąveikos galimybės ir pan.), kitos pasisekimo galimybės (pavyzdžiui, palankių aplinkybių susidėjimas), galiausiai paties asmens pastangos vystyti savo gebėjimus ir įgūdžius. Antra, žmonės paprastai turi ir nevienodas materialines starto galimybes – tėvų materialinė (socialinė) padėtis, galimybė paveldėti turtą reiškia, kad net ir materialinės starto sąlygos yra skirtingos. Kitaip tariant, žiūrinti iš moralinio vertinimo pozicijų, pasiskirstymo dalys (ekonominiai resursai, kuriuos įgyja asmenys) neturėtų priklausyti nuo moraliai atsitiktinių veiksmų, tų, kurių pats asmuo negali kontroliuoti.

*Žmogiškasis orumas kaip vertybė, reikalaujanti pozityvios apsaugos.* Asmuo turi tam tikrus pagrindinius poreikius, kurie yra neatsiejami su juo susiję. Šie poreikiai trak-

<sup>442</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 163.

<sup>443</sup> *Ibid.*

<sup>444</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 48 – 51.

<sup>445</sup> Nagel T. *Moral Luck. Moral Luck*. Albany: State University of New York, 1993, p. 57-71 (iš Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 180).

tuojami ir formaliąja prasme – kaip siekiai, ir materialiąja – kaip reali, faktinė nauda<sup>446</sup>. Tik realizuodamas juos asmuo gali gyventi visavertiškai. „Žmogiškasis orumas“ yra pagrindas pripažinti žmogaus teisę į visavertį gyvenimą. Pasak E. Durkheim, bendroji visuotinė vertybė – tai pagarba individo žmogiškajam orumui<sup>447</sup>. Socioekonominės žmogaus teisės, kaip ir negatyviosios teisės, yra juridinio pobūdžio ir jų teisinė vertė nėra mažesnė<sup>448</sup>, taigi yra imperatyvas valstybei.

*Visuomeninių prieštaravimų harmonizavimas reikalauja pozityvių priemonių.* Aristotelis „Politikoje“ pasisakė, kad geriausia, kai piliečiai maždaug vienodos turtinės padėties<sup>449</sup>. Demokratijai ir valstybei geriau, kuo piliečių turtinė padėtis lygesnė<sup>450</sup>. Priešingu atveju demokratija realiai negali veikti. Šiuolaikinė socialinių mokslų teorija, ko gero, visuotinai pripažįsta, kad kertinis demokratijos ir pilietinės visuomenės ramstis yra taip vadinamas vidurinis visuomenės sluoksnis<sup>451</sup>. Tyrimai rodo, kad tose visuomenėse, kuriose pajamų nelygybė mažesnė, mažesnes pajamas gaunantys asmenys labiau ištraukia į politiką<sup>452</sup>. XIX a. atkreipiant ir gilėjant visuomeniniams prieštaravimams, buvo kilusi reali perversmo ir liberaliomis vertybėmis grindžiamos santvarkos griuvimo grėsmė. Formalus neutralumas dažniausiai gina stipresniųjų interesus, todėl industrinėje visuomenėje (o tokios jau XIX a. pabaigoje buvo dauguma Vakarų šalių) susiorganizavusios žemesniųjų socialinių sluoksnių masės tapo realia grėsme kapitalistinei santvarkai ir asmens autonomija grindžiamai teisės sistemai. Tapo akivaizdu, kad valstybė ir teisė nebegali realiai atlikti savo paskirties – derinti asmens interesus su visuomenės, harmonizuoti socialinių grupių santykius, sumažinti konfliktų aštrumą visuomenėje. Padėtį dar labiau paaštrino bolševikinis perversmas Rusijoje 1917 m. Galiausiai ir tuometinis politinis elitas suvokė, kad norint išsaugoti visuomeninę santvarką nuo griūties, reikalingas persikirstymas. Mokesčiai pasirodė ta priemone, kuri galėjo pakeisti pasiskirstymą rinkoje, bet tuo pačiu ją išgelbėti nuo sugriovimo. Ekonominių resursų persikirstymu buvo išsaugota teisės viršenybe grindžiama visuomeninė santvarka. Kita vertus, tai reiškė valstybės vaidmens ir funkcijų išplėtimą.

*Mokesčiai – asmens ir visuomenės ugdomoji priemonė.* Jeigu apskritai pripažįstame rinkoje susiklosčiusio pasiskirstymo persikirstymo pagrįstumą, neabejotinai lengviau tampa pagrįsti mokesčius kaip ekonomikos reguliavimo priemonę siekiant bendrosios gerovės. Šiuo atveju turime omenyje mokesčius kaip priemonę, kuri gali būti naudojama konkretiems, bet visuomenei esminiams makroekonomikos tikslams, tokiems kaip visuotinis užimtumas ir ilgalaikis tvarus augimas. Aišku, kad toks mokesčių „įdarbi-

<sup>446</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 50.

<sup>447</sup> Cotterrell R. *Teisės sociologija. Įvadas*. Kaunas: Dangerta, 1997, p.102-106.

<sup>448</sup> Spruogis, E., *op. cit.*, p. 54-58.

<sup>449</sup> <http://halrager.org/WordPress/tag/aristotle/>.

<sup>450</sup> Vaišvila, A., *supra note* 3.

<sup>451</sup> Politologai dažnai pažymi kuo lygesnį turto pasiskirstymą ir visurinėsios klasės susiformavimą kaip demokratinės santvarkos sąlygas (pavyzdžiui, Acemoglu, D., Robinson, J. A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 35-40, 58-64).

<sup>452</sup> ir todėl paradoksaliai persikirstymas yra didesnis nei visuomenėse, kuriose didelė pajamų nelygybė. Tai vadinama Robino Hudo efektu (Lindert P. H. *Growing Public: Volume 2, Further Evidence: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century*. New York: Cambridge University Press, 2004, p. 8).

nimas“ yra taip pat pozityvi asmens teisių apsaugos priemonė, intervencija į rinkoje besiklostančius santykius.

## 2.4. Mokesčių teisė: nuo formos prioriteto link formos ir turinio vienovės

Susidariusios istorinės aplinkybės ir pasikeitusios ideologinės nuostatos reiškė, kad mokesčių teisės turinys turi keistis trimis pagrindinėmis kryptimis: 1) mokesčių samprata turi nutolti nuo privatinėi teisei būdingo *quid pro quo* santykių reguliavimo modelio – neturi būti saistoma vien tik atlygio už teikiamas paslaugas paskirtimi; 2) nuo universalaus ir formalaus daiktų (*ad rem*) apmokestinimo prie mokesčių pareigos personalizavimo pagal asmens pajėgumą; turi būti atsisakyta absoliutaus normos bendrumo ir vienodumo idealo – net ir teisinio (formalaus) teisingumo požiūriu jis tampa nebeapakankamas; 3) Teisinio saugumo turinys turi būti išplečiamas: negatyvi teisinio saugumo samprata nepakankama, reikalingas ir pozityvus (stumiantysis) pobūdis. Mokesčiais siekiama socialinės kontrolės tikslų: pozityvi pareiga lygybės materializavimas įveda realių galimybių elementą – lygybės siekiama persikirstant, t. y. suteikiant mokesčių teisei daug naujų užduočių.

### 2.4.1. Mokesčio objektas pasisuka nuo „universalus“ ir formalus daiktų (prekių) apmokestinimo prie mokesčių pareigos personalizavimo (pajamų mokesčių)

*Laissez fair* lygybės sampratai būdingas formalus požiūris, akcentuojantis neutralumą, negatyvų asmens autonomijos užtikrinimą – svarbiausias valstybės ir teisinio reguliavimo uždavinys yra nesikišti. Tokios lygybės sampratos svarbiausiu reikalavimu tampa nediskriminavimo reikalavimas, todėl liberalios valstybės teisinio reguliavimo idealu buvo (yra) teisės normos neutralumas ir visuotinumai. Todėl vienodai lygiai (nediskriminuojant) apmokestinama apyvartos mokesčiu druska, kurią perka tiek turtingas, tiek vargšas. Faktinės asmens padėties nepaisymas nei vieno iš jų formaliai nediskriminuoja. Pagrindinis argumentas, rodantis naktinio sargo valstybės negatyvių teisių apsaugos nepakankamumą buvo (yra) faktinės asmens padėties nepaisymas, kuris *de facto* nesukūrė demokratinės santvarkos. Liberaliai valstybei būdingas „neutralus“ mokesčių skirstymas, besiremiantis netiesioginiais mokesčiais, reiškė didesnę naštą mažesnes pajamas gaunantiems visuomenės nariams, nes mažai vertino jų faktinę ekonominę padėtį. Formaliai lygus apmokestinimas netiesioginiais mokesčiais *de facto* skirtingai apmokestino pajamas, todėl neatitiko lygybės principo. Vienas iš mokesčių teisės „materializavimosi“ proceso tikslų buvo nukrypti nuo formalus daiktų apyvartos apmokestinimo ir siekti mokesčių pareigos personalizavimo pagal asmens ekonominę padėtį.

Siekiant užpildyti kapitalo pajamų apmokestinimo spragas, dar liberalios valstybės brandos stadijoje pradedami įvesti universalūs asmeniniai pajamų ir pelno mokesčiai (korporacijoms) kaip tų mokesčių sudėtinė dalis. Vokietijos žemėse XIX a. antroje pusėje „klasinius“ mokesčius keitė pajamų mokesčiai<sup>453</sup>. JAV visuomenėje poreikis

<sup>453</sup> Utz, S. Ability to Pay. *Whittier Law Review*. 2001, 23: 896-904.

visuotiniam pajamų mokesčiui tapo toks akivaizdus, kad 1913 m. priimta šešioliktoji konstitucijos pataisa, leidžianti federalinei valdžiai priimti sprendimus dėl tiesioginių mokesčių, o pajamų mokestis įvestas 1916 m. Tiesa, reikia pripažinti, kad iš pradžių įvedus pajamų mokesčius, jų dalis visoje surenkamų mokesčių struktūroje nebuvo didelė ir jie buvo taikomi tik patiems turtingiausiems<sup>454</sup>. Be to, jie buvo siejami ir su politinėmis teisėmis (kaip buvo aptarta 2 skyriuje), todėl turėjo tam tikrą klasinį pobūdį<sup>455</sup>.

I Pasaulinis karas, be abejonės, taip pat turėjo didelę įtaką mokesčių teisinio reguliavimo lūžiui. XX a. pradžioje, besirengiant I Pasauliniam karui, daugelyje dalyvaujančių valstybių buvo įvesti taip vadinami „pridėtiniai mokesčiai“ (angl. *surtaxes*) – „pasiruošimo karui mokestis“, „viršpelnio mokestis“, „nacionalinės gynybos įmokos“ (vok. *Wehrbeitrag*) ir pan<sup>456</sup>. Visi šie mokesčiai buvo „laikina priemonė“ ir faktiškai reiškė papildomą pajamų apmokestinimą. I Pasaulinio karo metu Didžiojoje Britanijoje ir JAV pajamų mokesčių dalis mokestinėse pajamose sparčiai didėjo (karo pradžioje sudarė iki trečdaliu., o pabaigoje virš 70 proc.)<sup>457</sup>. Pavyzdžiui, JAV federalinis pajamų mokestis įvestas 1913 m. ir jo dėka tiesioginių mokesčių dalis padidėjo nuo 25 proc. 1902 m. iki 75 proc. 1920-aisiais<sup>458</sup>.

**1 lentelė.** D. Britanijos centrinės valdžios mokestinių pajamų struktūros pokyčiai I Pasaulinio karo metu (milijonais svarų sterlingų):<sup>459</sup>

	1913 m.	1919 m.
Visos mokestinės pajamos	168	784
Tiesioginiai mokesčiai*	70	619

\* Tiesioginių mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudarė pajamų mokesčiai (įskaitant naujai įvestus „pridėtinius mokesčius“)

**2 lentelė.** Vokietijos centrinės valdžios mokestinių pajamų struktūros pokyčiai I Pasaulinio karo metu (milijonais markių)<sup>460</sup>:

	1913 m.	1917 m.
Visos mokestinės pajamos	1960	7274
Tiesioginiai mokesčiai*	0,8	4991

\* Tiesioginių mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudarė pajamų mokesčiai (įskaitant naujai įvestus „pridėtinius mokesčius“).

<sup>454</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 210.

<sup>455</sup> *Ibid.*

<sup>456</sup> *Ibid.*

<sup>457</sup> Daunton M., *supra note* 73 (2007), p. 16; Seligman, E. R. A. Comparative Tax Burdens in The Twentieth Century. *Political Science Quarterly*, 1924, 1 (39): 106-146.

<sup>458</sup> Brownlee, W. E., *supra note* 386, p. 79.

<sup>459</sup> Daunton M., *supra note* 73 (2007), p. 16; Seligman, E. R. A., *op. cit.*

<sup>460</sup> Seligman, E. R. A., *Ibid.*

**3 lentelė.** JAV centrinės valdžios mokestinių pajamų struktūros pokyčiai I Pasaulinio karo metu (milijonais dolerių)<sup>461</sup>:

	1913 m.	1919 m.
Visos mokesstinės pajamos	672	4089
Tiesioginiai mokesčiai*	330	3840

\* Tiesioginių mokesčių struktūroje didžiausią dalį sudarė pajamų mokesčiai (įskaitant naujai įvestus „pridėtinius mokesčius“).

Po karo D. Britanijoje karališkoji komisija turėjo persvarstyti pajamų apmokestinimą ir savo išvadose pažymėjo, kad pajamų mokestis yra tapęs britišku laisvės simboliu<sup>462</sup>. Iš esmės apmokestinimas pajamų mokesčiu liko nepakitęs ir po karo – tik sumažinti tarifai (pavyzdžiui, D. Britanijoje pagrindinis tarifas sumažintas nuo 30 iki 20 proc.<sup>463</sup>) ir sušvelninta progresija<sup>464</sup>. JAV labiau sušvelninti tarifai – pavyzdžiui aukščiausias „laiptelis“ sumažintas nuo 77 procentų<sup>465</sup> iki 58 proc. (1921 m.)<sup>466</sup>, o vėliau palaipsniui sumažintas iki 20 proc. (1928 m.)<sup>467</sup>. Dėl to mokesčių struktūros pakeitimai pasibaigus I Pasauliniam karui literatūroje dažnai apibūdinami „atskirų varžtų suderinimu“, nes iš esmės struktūra nesikeitė, tik buvo pritaikyta taikos sąlygoms<sup>468</sup>. Asmens faktinės padėties vertinimo, kaip pagrindinio apmokestinimo principo, daigai būdingi dar liberaliai valstybei („klasiniai“ mokesčiai, pajamų iš turto (vok. *Ertrag*) mokesčiai ir pan.), tačiau reikia pripažinti, kad pirmieji pajamų mokesčiai buvo „fragmentiški“ – juos mokėjo vos keli procentai visuomenės ir buvo tarsi kompensacija neturtingiesiems už vartojimo mokesčių regresyvumą. Tiesioginių mokesčių (labiausiai pajamų mokesčių) didėjimas mokestinių pajamų struktūroje drastiškai pasikeitė I Pasaulinio karo metu, kai pajamų mokesčių dalis mokestinių pajamų struktūroje pašoko į iki tol neišsivaizduojamas aukštumas. K. Seehohm<sup>469</sup> skirsto Vakarų Europos šalis į kelis klasterius pajamų mokesčių įsigaliojimo atžvilgiu. Pirmiausia šalys, kurios sparčiausiai vystėsi XIX a. (D. Britanija, Vokietija, t. y. industrializacija pasiekė aukštesnį lygį (pavyzdžiui, D. Britanijoje 1901 m. apie 80 proc. gyventojų gyveno miestuose<sup>470</sup>) ir todėl jos anksčiausiai perėjo prie pajamų apmokestinimo. Šiose šalyse tiesioginių mokesčių dalis sparčiai pradėjo didėti jau XIX a. pabaigoje. Kitose šalyse (Švedija, Norvegija, Nyderlandai, Austrija, Belgija, Suomija) tiesioginių mokesčių dalies didėjimas pagreitį įgavo tik po I Pasaulinio karo. Dar vienoje grupėje (Prancūzija, Italija) tiesioginių mokesčių dalis

<sup>461</sup> Seligman, *supra note* 457.

<sup>462</sup> Daunton M., *supra note* 73 (2007), p. 105.

<sup>463</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>464</sup> *Ibid.*, p. 115-130.

<sup>465</sup> Toks aukščiausias tarifas, taikomas į „aukščiausius laiptus“ patenkančioms pajamoms, įvestas 1918 m. (Seligman, E. R. A., *op. cit.*, p. 128).

<sup>466</sup> Brownlee, W. E., *supra note* 386, p. 73.

<sup>467</sup> *Ibid.*

<sup>468</sup> Daunton, M., *op. cit.*, p. 103.

<sup>469</sup> Seehohm, K. *Die Entwicklung der Steuerstruktur im Prozess der Modernisierung – Eine vergleichend-historische Analyse westeuropäische Staaten*. Daktaro disertacija. Manheim: Manheimo Universitetas, 1976 (iš Steinmo. S., *supra note* 396).

<sup>470</sup> Her Majesty's Revenue and Customs. < <http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis4.htm>>.

pradėjo didėti tik po II Pasaulinio karo (pavyzdžiui, Italija pajamų mokestį įvedė tik septintajame dešimtmetyje). Faktinė ekonominė padėtis, kaip apmokestinimo pagrindas, jau nebebuvo kvestionuojamas<sup>471</sup>.

#### 2.4.2. Nuo „klasinio“ apmokestinimo pereita prie „masinio“

Antrasis pasaulinis karas pareikalavo milžiniškų resursų ir toliau keitė apmokestinimą – visiems buvo aišku, kad mokesčių pareigos didėjimas jų neaplenks. Tarp dviejų pasaulinių karų Vakarų valstybės sparčiai industrializavosi. Vis daugiau žmonių kėlėsi į miestus ir tapo samdomais darbuotojais ir pajamas gaudavo iš įmonių. Taigi susidarė prielaidos pajamų mokesčiais apmokestinti ne tik turtingiausius, bet ir visus samdomus darbuotojus. Administravimas pasitelkiant įmones buvo labai paprastas ir patogus - įmonės dar prieš išmokant darbuotojams atlyginimą galėjo išskačiuotus mokesčius pervesti į išdą. Vakarų industrinėse valstybėse sparčiai paplito taip vadinama „mokėk kai uždirbi“ (angl. *Pay as You Earn*) arba PAYE sistema<sup>472</sup>. Ši sistema sudarė sąlygas išde gauti pinigus iš karto, kai tik išmokamas atlyginimas, o ne laukti kol pasibaigs mokestinis laikotarpis (metai) ir tik po to laukti deklaracijos ir sumokamų pinigų. Mokesčių tarifų aukščiausi laiptai buvo pakelti į iki tol neregėtas aukštumas tuo pačiu metu sumažinant kartelę, nuo kurios pradedamas mokėti pajamų mokestis<sup>473</sup>. Jeigu 1930-aisiais pajamų mokestį mokėjo tik visuomenės grietinėlė, Antrojo pasaulinio karo pabaigoje jis buvo taikomas jau 60 proc. pajamas uždirbančių gyventojų. Taigi iš esmės išplėstas pajamų mokėtojų ratas ir mokestis, kuris anksčiau buvo „išskirtinis“, taikomas turtingiausiems, tapo „masiniu“. Išplėstas pajamų mokesčio taikymas reiškė objektyvaus asmens pajėgumo mokėti pripažinimą atspindinčiu asmens teisinę padėtį, kuri reikšminga priskiriant jam pareigą mokėti mokesčius. Pajamų mokesčiai jau nebebuvo „kovos prieš kapitalą“ priemonė, o tapo priemone skirstyti mokesčių pareigą pagal objektyvų kriterijų – asmens pajėgumą mokėti ir tuo pagrindu (metodu) derinti interesus.

#### 2.4.3. Mokesčių teisei keliami socialinio reguliavimo tikslai

Išsiplėtęs teisės viešpatavimo principo turinys apėmė ne tik negatyvias asmens teisių apsaugos priemones, bet ir pozityvias, todėl teisė pradėta laikyti ir „valdymo technika“ „socialinės kontrolės“ arba „socialinės inžinerijos“ programoje<sup>474</sup>. Antra, I Pasaulinio karo metu pajamos iš mokesčių, kuriomis valstybė galėjo disponuoti pašoko į iki tol neregėtas aukštumas (1-3 lentelė). Po karo didelės pajamos iš mokesčių buvo legitimuotos poreikiu atsistatyti. Tyrimai rodo, kad mokesčių padidėjimas karo metu paprastai išlieka ir po jo (A. T. Peacock ir J. Wiseman teorija, kad karo metu mokesčiai didėja ir po to nebesumažėja iki prieškarinio lygio<sup>475</sup>). Dėl to valstybė galėjo pradėti

<sup>471</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 210.

<sup>472</sup> *Ibid.*, p. 212.

<sup>473</sup> *Ibid.*, p. 213.

<sup>474</sup> J. Finnis (cituojuama iš Spruogis, E., *supra note* 220, p. 48).

<sup>475</sup> Peacock, A. T., Wiseman, J. *The Growth of Public expenditure in the United Kingdom*. Princeton: Princeton University Press, 1961.

vykdyti plataus masto programas – tiek socialines, tiek infrastruktūros<sup>476</sup>. Mokesčių teisės normų programavimas arba kitaip šis procesas dar vadinamas „mokesčių teisės materializacija“, pasireiškė tuo, kad mokesčių teisės normos pasitelkiamos konkrečioms socialiniams tikslams siekti. Taigi, be mokesčių pareigos paskirstymo, mokesčių teisei buvo suteikiama papildomų užduočių vykdyti socialinę kontrolę.

*Ekonominės nelygybės arba „socialinio“ klausimo sprendimas.* Klasikinio liberalizmo laikotarpiu politinis elitas tenkinosi formaliu teisių užtikrinimu ir nekreipė dėmesio į didelės visuomenės dalies poreikius ir sunkumus. Gilėjo visuomeniniai prieštaravimai tarp interesų grupių. Interesų grupės poliarizavosi gaunamų pajamų šaltinių atžvilgiu – kapitalo, rentos (žemės) ir darbo. Socialiniuose moksluose XIX a. šių ekonominių faktorių skirstymas įgavo paradigmatinę reikšmę – jiems buvo suteikiamas netgi kriterijaus vaidmuo skirstant asmenis į klases, kurios dėl skirtingų pajamų šaltinių turi skirtingus ir dažnai netgi antagonistinius interesus (pavyzdžiui, K. Marx teorija). Klasių priešprieša pasireiškė (-ia) interesais ir „stumdymusi“ mokesčių bazėje – žemės savininkai XIX a. reikalavo išplėsti mokesčio bazę ir taikyti ne tik rentai, bet ir verslo pajamoms, t. y. reikalavo pelno apmokestinimo. Verslas, savo ruožtu, siekė permesti mokesčių našta vartotojams<sup>477</sup>. Klasikiniam liberalizmui būdingoje mokesčių sistemoje, kurioje dominavo netiesioginiai mokesčiai, neturtingųjų sluoksniui teko sąlyginai didesnė pajamų našta. Juk kuo didesnę dalį pajamų asmuo išleidžia, tuo jam tenka didesnis apmokestinimas, o kuo mažesnės pajamos, tuo labiau tikėtina, kad jas reikės išleisti. Žemesniesiems visuomenės sluoksniams dėl organizuotumo įgavus realią galią, pradedamas kelti balsavimo teisių išplėtimo klausimas ir „teisingo“ mokesčių paskirstymo klausimas. Iš tiesų, apmokestinimas tapo pagrindiniu ekonominių teorijų ir politinių ideologijų mūšio lauku<sup>478</sup>. Politinės jėgos poliarizavosi apmokestinimo klausimu ir toks pasiskirstymas tapo „klasikiniu“ viso XX a. Vakarų demokratinių valstybių politinio ir teisinio diskurso bruožu. Naujoms jėgoms įgavus politinį balsą, buvo reikalaujama, kad mokesčiai būtų naudojami kaip priemonės, kuriomis būtų koreguojamas „neteisingas“ rinkos pasiskirstymas, kaip kapitalistinės santvarkos vaisius. Sparčiai populiarėjant utopinėms komunizmo idėjoms, politinis elitas taip pat pradėjo suvokti naujas realijas, ir pirmieji pajamų mokesčiai buvo įvesti dar XIX a. antroje pusėje. Tiesa, pajamos iš jų sudarydavo nedidelę dalį, ir buvo taikomi tik patiems turtingiausiems, todėl tam tikra prasme buvo „klasiniai“ mokesčiai<sup>479</sup> (jų nereikėtų painioti su liberaliai valstybei būdingais tikraisiais „klasinais“ mokesčiais, kurie buvo plačiai taikomi ir rėmėsi prezidentyviu apmokestinimu pagal socioekonominę padėtį). Taigi šie mokesčiai buvo progresyviniai dviem aspektais: pirma, juos mokėjo tik didžiausias pajamas gaunantys (turtingieji), antra, jų tarifai buvo progresyvūs (jau aptarta šiame skyriuje – 2.4.1). Reikia pažymėti, kad negalima tiesiogiai susieti progresyvių pajamų mokesčių įvedimo su politinės galios persiskirstymu – progresyvinis pajamų apmokestinimas daugelyje

<sup>476</sup> Tanzi, V., Schuknecht, L. *Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2000; Lindert, P. H. *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century* (vol. 1-2). 2004.

<sup>477</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 904.

<sup>478</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 209.

<sup>479</sup> *Ibid.*

šalių atsirado dar iki balsavimo teisės išplėtimo žemiausiesiems sluoksniams<sup>480</sup>. Tiesa, toks progresyvumas buvo tik „fragmentiškas“, ir tik iš dalies atkuriantis disproporciją tarp apmokestinimo asmens pajamų lygmenyje, nes vartojimo mokesčiai sudarė kur kas didesnę dalį visose mokeskinėse pajamose. Patys pajamų mokesčio tarifai nebūdavo dideli. Pavyzdžiui, D. Britanijoje 1842 m. įvedus pajamų mokestį (iš esmės atnaujinus tokį patį, koks galiojo nuo 1799 m. iki 1815 m.) bazinis tarifas buvo 7 pensai nuo svaro sterlingų<sup>481</sup>, t. y. 7/240 arba apie 2,91 proc.<sup>482</sup>). Pavyzdžiui, JAV bazinis tarifas įvedus pajamų mokestį 1913 m. buvo 1 proc.<sup>483</sup> Tai reiškė, kad vertinant visą mokesčių sistemą mažesnes pajamas gaunantys mokėjo didesnę procentinę dalį savo pajamų. Be to, įvertinus tai, kad mažesnes pajamas dažniausiai gaudavo samdomi darbininkai, *de facto* (per netiesioginius mokesčius) darbo pajamos buvo apmokestinamos aukštesniu tarifu. Taigi „klasių kova“ pradėjo reikštis ir pačioje pajamų bazės viduje – kaip pajamų iš kapitalo ir rentos arba „neuždirbtų“ pajamų ir pajamų iš darbo „kovoje“. Kartu su „socialinio klausimo“ kėlimu, keliamas ir preferencinio darbo pajamų apmokestinimo klausimas. Kaip bebūtų paradoksalu, dar liberalizmo klasikas A. Smith teigė, kad darbo pajamos iš esmės tik palaiko resursą, neduoda grynojo pelno, todėl neturėtų būti apmokestinamos(!)<sup>484</sup>. Aišku, šio klasiko teiginio negalima „įvilkti“ į „socialinio etoso“ rūbus (laikyti tam tikru „socialinio klausimo“ kėlimu) - jis siūlė netiesioginius mokesčius verslo pajamoms apmokestinti, tačiau faktiškai juos sumokėdavo tie patys darbininkai išleisdami savo uždarbį vartojimui. Vėliau vokiečių *finanzwissenschaft* teoretikai (visa klasikų „triada“ – L. Stein, A. Schäffle ir A. Wagner) siedami mokesčio pareigą su atskiro asmens padėtimi, skirtingiems pajamų šaltiniams (kapitalo ar darbo) suteikė skirtingą pajėgumo vertę. Pavyzdžiui, A. Wagner argumentavo, kad kapitalo ar kitoms ne darbo pajamoms reikėtų taikyti aukštesnius tarifus, nes jų gavėjas gali panaudoti laisvą laiką darbo pajamoms gauti<sup>485</sup>. Taigi reakcija į klasikiniame liberalizme būdingą preferencinį kapitalo apmokestinimą (*ad rem* mokesčiai nepasiekdavo finansinio kapitalo, žr. 1 skirsnys), visuomenėje susiformavo gajus darbo pajamų preferencinio apmokestinimo požiūris. Įvertinus socialinių vertybių pasikeitimus, idėja apmokestinti pramonininkų pelnus ir pajamas atrodė patraukliai, nes reikė didesnes valstybės pajamas ir atrodė „teisinga“ „socialinio klausimo“ požiūriu<sup>486</sup>. Tokios nuostatos pirmiausia buvo įtvirtintos D. Britanijoje – 1907 m. įvestas diferencijuotas, didesnis pajamų mokesčio tarifas pajamoms iš kapitalo (kaip „neuždirbtoms“)<sup>487</sup> 1908 m., rengiant 1909 m. biudžetą pirmą kartą buvo pasiūlyti senatvės pensijos, nepriklausančios nuo įmokų ir „super mokesčiai“ turtingiausiems piliečiams. Kadangi lordų rūmai vetavo projektą, 1911 m. buvo išleistas Parlamento įstatymas, kuris atėmė iš lordų rūmų veto teisę<sup>488</sup>.

<sup>480</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 210.

<sup>481</sup> Seligman, E. R. A., *supra note* 333, p. 130.

<sup>482</sup> Tuo metu 1 svarą sterlingų sudarė 20 šilingų, o šilingą sudarė 12 pensų.

<sup>483</sup> *Ibid.*, p. 693.

<sup>484</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 52.

<sup>485</sup> *Ibid.*, p. 56-71.

<sup>486</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 210.

<sup>487</sup> Daunton, M., *supra note* 73 (2007), p. 23;

<sup>488</sup> A brief History of Income Tax [interaktyvus]. Her Majesty's Revenue and Customs <<http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis4.htm>>.

Pirmasis pasaulinis karas tapo lūžiu, kai apmokestinimo progresyviškumas ėgavo iki tol neregėtas apimtis. Nesigilinant į detales, nes techniškai reguliavimas buvo sudėtingas, jais buvo siekiama apmokestinti kone visą pelną, kuris galėjo būti gautas dėl karo. Pavyzdžiui, JAV karo amunicijos įmonėms taikė didėjančius tarifus, siekiančius 65 proc. mokesčio pelnui, „viršijančiam normalią ribą“, o „pridėtinių“ asmeniniai pajamų mokesčių tarifai siekė 77 proc.<sup>489</sup> Be to, JAV 1916 m. pirmą kartą panaikinta dividendų lengvata apskaičiuojant asmens apmokestinamąsias pajamas. Tai reiškia, kad pereita prie faktiškai dvigubo korporatyvinių pajamų, paskirstytų kaip dividendai, apmokestinimo, t. y. turtingiausiųjų apmokestinimui taikytos iš esmės dvi skirtingos priemonės – pajamų apmokestinimas ir įmonių pelno mokestis<sup>490</sup>. Pasaulinėje praktikoje šios priemonės išsiskyrė tik po Antrojo pasaulinio karo, adaptuojant karo padėčiai būdingą papildomą korporacijų (įmonių) apmokestinimą viršpelnio mokesčiu taikomos sąlygoms ir įvedant atskirą – pelno (kaip šiuo metu yra vadinamas Lietuvoje) arba korporacijų (angl. *corporate*) mokestį<sup>491</sup>. Vokietijoje taikytos gynybos įmokos (vok. *werhbeitrag*) taip pat objektu ėmė pajamas ir turtą, taikant didėjančius tarifus ir neapmokestinamą minimumą<sup>492</sup>. Nors „pridėtiniai mokesčiai“ buvo taikomi tik didelėms įmonėms ir nedidelei daliai didžiausias pajamas gaunančių gyventojų (pajamų mokesčius mokėjo tik nedidelė dalis visuomenės – bendrai vertinant visas šalis mažiau kaip 5 proc. turtingiausių gyventojų<sup>493</sup> (JAV visuomenė buvo turtingiausia ir pajamų mokestį mokėjo apie 15 proc. šeimų)<sup>494</sup>, šie mokesčiai tapo pagrindine priemone karui finansuoti. Be to, karo metu buvo didinama tarifų progresija. Pavyzdžiui, D. Britanijoje standartinis pajamų mokesčio tarifas prasidėjęs karui buvo 6 proc. ir kasmet duodavo valstybei apie 44 mln. svarų pajamų. Prie to prisidėdavo dar 3 mln. iš „supermokesčio“ – papildomo pajamų mokesčio, taikomo gaunantiems didžiausias pajamas. Iki 1918 m. pagrindinis pajamų mokesčio tarifas pašoko iki 30 proc., o pajamos siekė jau 257 mln. svarų per metus, o pridėjus ir kitus „pridėtinius mokesčius“ („viršpelnio mokesčius“) 1918 m. iš pajamų mokesčio ir jo išvestinių priemonių gauta 580 mln. – septyniolika kartų didesnė suma nei 1905 m.<sup>495</sup> JAV be šių tiesioginio apmokestinimo priemonių pradėtas taikyti ir federalinis nekilnojamojo turto apmokestinimas, taikytas turtingiausiems piliečiams (buvo taikomi didėjęs tarifai neapmokestinamas cenzas, tokį mokestį mokėjo tik 1 procentas turtingiausių gyventojų, o aukščiausias tarifas siekė 25 proc.)<sup>496</sup>. Reikia paminėti ir tai, kad iš 1 proc. turtingiausiųjų JAV šeimų būdavo gaunama apie 80 proc. visų pajamų mokesčių<sup>497</sup>. Taigi karo finansavimui pasitelktas kraštutiniai progresyvinis apmokestinimas.

<sup>489</sup> Brownlee, E. W., *supra note* 386, p. 64.

<sup>490</sup> Bittker, B. I. Federal Income Taxation of Corporations and Share holders. *Federal tax Press*, 1959, p. 62.

<sup>491</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 231.

<sup>492</sup> Seligman, E. R. A., *supra note* 333, p. 262.

<sup>493</sup> Steinmo, S., *op. cit.*, p. 211.

<sup>494</sup> Brownlee, E. W., *op. cit.*, p. 63.

<sup>495</sup> A brief History of Income Tax [interaktyvus]. Her Majesty's Revenue and Customs <<http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis4.htm>>.

<sup>496</sup> Brownlee, E. W., *op. cit.*, p. 64.

<sup>497</sup> *Ibid.*, p. 63.

Didžioji depresija tik dar labiau įtvirtino naują kryptį mokesčių teisiniame reguliavime. F. Roosevelt „Naujosios krypties“ (angl. *new deal*) politika rėmėsi jau per I Pasaulinį karą išbandytais priemonėmis – „pridėtinių mokesčių“ įvedimu, nusitariant į didžiausias pajamas gaunančius: padidinta progresija ir tarifai, kurių didžiausias siekė 79 (!) proc.<sup>498</sup>, apmokestinti dividendai skirstant korporacijų pelną, taikomi progresyviniai tarifai korporacijų lygmenyje<sup>499</sup>. Ši kryptis politinėje retorikoje dar vadinama „išgręžk turtinguosius“ (angl. *saok-the-rich*) arba „dalinamės mūsų turtu“ (angl. *share our wealth*), nes pasireiškė aukštu perskirstymo lygiu ir antikorporatyvizmu<sup>500</sup>. Tokia politika JAV didžiausią pagreitį įgavo taip vadinamo „demokratinio statizmo“ (sąvoka naudojama apibūdinti demokratų partijos perskirstomąją politiką, priešpastant ją respublikonų „liberaliam iniciatyvumui“) metu<sup>501</sup>.

Reakcija į liberalios valstybės formalizmą ir žemesniųjų sluoksnių interesų ignoravimą, sukėlė visuomenėje įtampą ir šių sluoksnių siekį „revanšuotis“. Organizuotos politinės galios įgavimas ir bolševikinis perversmas Rusijoje sudarė palankias sąlygas iškelti jų interesus virš kitų interesų. Galime pagrįstai teigti, kad pirmojo Pasaulinio karo metu įvyko teisinio mokesčių reguliavimo lūžis, nes naudojant kraštutinai progresyvinės priemonės, būdavo surenkamos iki tol neregėtos sumos (pavyzdžiui viešųjų išlaidų dalis bendrajame vidaus produkte nuo 1870 iki 1920 m. padidėjo: D. Britanijoje nuo 9,4 iki 26,2 proc., Vokietijoje nuo 10 iki 25 proc., Prancūzijoje nuo 12,6 iki 27,6 proc., Italijoje nuo 13,7 iki 30,1 proc., JAV nuo 7,3 iki 12,1 proc.)<sup>502</sup>. Be to, progresyvinio apmokestinimo legitimumas nekėlė abejonių, iš esmės buvo nesutariama tik dėl progresyvumo „gylis“<sup>503</sup>. Šis mokesčių teisinio reguliavimo lūžis sudėjo pamatus socialinei teisei valstybei, kurioje apmokestinimas rėmėsi paskirstomajam teisingumui būdinga taksonomija – skirtumo (diferencijos) principo taikymu. Vakarų visuomenės, patyrusios galias transformacijas dviejų pasaulinių karų metu, po II Pasaulinio karo dar tvirtiau pasuko socialinės gerovės kūrimo kryptimi. Mokesčių, kaip perskirstymo priemonės, poreikis Vakarų visuomenėse beveik niekam nekėlė abejonės. XX a. antrojoje pusėje (iki pat 70–80 m.) progresyvinis apmokestinimas buvo derinamas su plataus masto socialinėmis programomis. Socialiniai sferai priskirtinų programų finansavimas po II Pasaulinio karo sudarydavo apie 70–80 proc. viešųjų išlaidų<sup>504</sup>.

*Teisinis saugumas ir asmens laisvės apsauga įgauna pozityvų pobūdį.* Asmens laisvė ir teisinis saugumas išlieka vertybe ir mokesčių teisės „materializavimosi“ procese, tik pasitelkiamos pozityvios priemonės. Juk formalioji arba teisinio reguliavimo lygybė visiems asmenims nustato vienodas veikimo taisykles, starto galimybių lygybę, bet tik nominaliai. Neįvertinama tai, kad realiai asmenys turi skirtingas galimybes. Taigi mokesčių ir išlaidų sistema buvo „įdarbinta“ siekiant perskirstymo, kuris sušvelnintų skirtumus, atsirandančius dėl pasiskirstymo rinkoje. Rinkos paskirstymas nebelaikomas

<sup>498</sup> Brownlee, E. W., *supra note* 386, p. 90 (disertacijos autoriaus duomenimis aukščiausias bet kada istorijoje taikytas demokratinėse šalyse)

<sup>499</sup> *Ibid.*, p. 80-96.

<sup>500</sup> *Ibid.*, p. 85.

<sup>501</sup> *Ibid.*, p. 85.

<sup>502</sup> Tanzi, V., Schuknecht, L., *supra note* 476, p. 25.

<sup>503</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 211.

<sup>504</sup> Lindert, P. H., *supra note* 452.

tobulu dėl įvairių priežasčių. Pirmiausia, dėl moraliai atsitiktinių aplinkybių, kurių pats asmuo negali kontroliuoti, tokių kaip fizinė ir protinė negalia, tėvų skurdas. Be to, suvokiama, kad ir visiškai ekonominis nuskurdimas paneigtų žmogiškąjį orumą. Taigi teisinis saugumas įgyja ne tik negatyvų, nesikišimo pobūdį, bet asmens autonomija saugoma ir pasitelkiant valstybės pagalbos, pozityvias priemones.

*Ekonomikos reguliavimas.* Ypač po Antrojo pasaulinio karo sustiprėjo požiūris, kad mokesčiai gali būti naudojami rinkos ekonomikai reguliuoti. Kadangi po karo reikėjo atsistatyti, ir privatūs finansai nebuvo pajėgūs to padaryti, valstybės vaidmuo turėjo išaugti. Karo sąlygomis valstybė buvo aktyviai įsitraukusi į ekonomikos reguliavimą, nes buvo akivaizdi išorinė grėsmė. Po karo socialinės ir ekonominės įtampos nedingo. Be to, keinsizmo (J. M. Keynes ir jo pasekėjų) teorija apie valstybės vaidmenį reguliuojant kapitalistinę ekonominę santvarką tapo kone neginčijama siekiamybe praktikoje. Valstybė dabar galėjo pasiūlyti susitarimą kapitalui: jeigu jūs investuojate į mūsų nustatytas vietas, veiklas ir nustatytu laiku, mokate mažesnius mokesčius, o jeigu ignoruojate mūsų iniciatyvas, mokate didesnius mokesčius. Po Antrojo pasaulinio karo nebuvo masiškai sumažinti mokesčių tarifai, bet nustatomas preferencinis režimas socialiai naudingoms investicijų kryptims<sup>505</sup>. Valstybė, palikdama erdvės privačiai iniciatyvai, pradėjo aktyviai mokestinėmis priemonėmis reguliuoti investicijų srautus. Mokesčiai tapo plačiai naudojami ekonominiam ir socialiniam valdymui derinant privačių iniciatyvą su visuomeniniais poreikiais. Konkrečios priemonės buvo įvairios: mokesčių kreditas įsigyjamos gamybos priemonėms, preferencinės turto amortizavimo sąlygos, mokesčių bazės mažinimas investuojamo į tam tikrą regioną ar veiklą ir pan. Antra, mokesčiai gali būti naudojami kaip ekonomikos cikliškumo švelninimo priemonė. Pavyzdžiui, kad įveikti cikliškumą, mokesčiai turėtų būti didinami augimo metu ir mažinami nuosmukio metu. Kone visos išsivysčiusios Vakarų šalys įsitraukė į ekonominių ir socialinių sąlygų keitimą mokesčių teisinio reguliavimo priemonėmis nepriklausomai nuo to, kokia partija ar ideologija užimdavo vadovaujančias pozicijas. Dar iki karo teoretikai pradėjo plačiai diskutuoti, kokios mokesčių priemonės geriausiai tiktų tam tikriems valstybės politikos tam tikrose srityse tikslams siekti<sup>506</sup>. Karui besibaigiant tarp taip vadinamos „pagrindinės krypties“ (angl. *mainstream*) ekonomikos teoretikų jau retas kėlė klausimą, ar mokesčiai gali būti naudojami socialinei kontrolei<sup>507</sup>. „Gera“ mokesčių sistema pradėta suprasti kaip tokia, kuri siekia teisingumo ir leidžia valstybei paveikti privačios ekonomikos pasekmes<sup>508</sup>.

*Tvari asmens ir visuomenės raida.* Mokesčiais galima skatinti pozityvų visuomenės atžvilgiu asmens elgesį. Pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio vartojimo taikant akcizus alkoholiui. Aišku, tai yra taip pat tam tikra intervencija į asmens autonomiją, bet pagrįsta tuo, kad apsvaigę asmenys gali sukelti neigiamas pasekmes ne tik sau, bet ir kitiems. Be to, alkoholį vartojantys asmenys yra mažiau produktyvūs, o galiausiai gali tapti našta visuomenei. Kita vertus, mokesčiais reguliuojant žmonių elgesį tokia elgesio reguliavime mokesčiais galime įžvelgti ir tam tikrą komutatyvinio teisingumo,

<sup>505</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 215.

<sup>506</sup> *Ibid.*

<sup>507</sup> *Ibid.*

<sup>508</sup> *Ibid.*

kuris remiasi mainų lygybe, bruožų. Jeigu valstybė prisiima pareigą užtikrinti sveikatos apsaugą (bent minimumo lygiu), komutatyvinio teisingumo rėmuose atsiranda pagrindas reikalauti, kad asmuo, rizikuojantis savo sveikata, atlygintų šį rizikos padidėjimą valstybei (kažkas panašaus į draudimo premiją privatinuose santykiuose). Panašiai galima paaiškinti ir į aplinkos tausojimą nukreiptą elgesio reguliavimą. Tarkime, taikant akcizą degalams, asmuo yra skatinamas rinktis kitus, labiau aplinką tausojančius, susisiekimo variantus. Nepaisant intervencinio pobūdžio, tokia priemonė yra ir būdas komutatyvinio teisingumo modelio pagrindu atlyginti visuomenei už teršimą.

*Nutolimas nuo mokesčių, kaip atlyginimo už teikimas paslaugas, sampratos reiškia ir naują pilietiškumo sampratą.* Mokesčių pareigos paskirstymo pagrindu laikant faktinę ekonominę asmens padėtį, o ne gaunamą naudą iš valstybės teikiamų paslaugų nutolstama nuo mokesčių, kaip atlyginimo už teikiamas paslaugas, sampratos. Valstybė nėra įpareigota apsiriboti tik konkrečių paslaugų, kurių rinka nėra pasirengusi pateikti, teikimu, t. y. rinkos netobulumo (angl. *market failure*) problemos sprendimu. Socialinė teisinė valstybė veikia kaip dorovinis, etinis agentas, todėl jos funkcijos peržengia siaurą „naktinio sargo“ priedermę. Teisę pradėjus laikyti kaip tam tikrą valdymo arba socialinę inžineriją, mokesčio samprata dar labiau nutolo nuo atlygio už teikiamas paslaugas sampratos. Atitinkamai keičiasi ir pilietiškumo samprata. Liberalaus (formalaus) teisingumo prasme pilietį ir valstybę sieja naudos siekimu grįsti *quid pro quo* santykiai, jie tarsi priešingos sutarties šalys. Socialinėje teisinėje valstybėje piliečio ir valstybės santykiai grindžiami solidarumu, bendros atsakomybės prisiėmimu.

## 2.5. Mokesčių teisinio reguliavimo socialinėje teisinėje valstybėje vidinis prieštaravimas

Mokesčių teisės „materializacijos“ procesai buvo didžiulių visuomenės pasikeitimų XX a. viduryje dalis. Šių pasikeitimų šaknys – reakcija į liberalios valstybės formalizmą, Didžioji depresija ir du pasauliniai karai. Pasikeitimai nevyko automatiškai ir kiekvienai visuomenei buvo reikalingi skirtingi būdai, kurie leistų pasiekti sutarimą. Kiekvienos šalies institucinė struktūra turėjo esminės reikšmės tam, kaip mokesčių teisės materializacijos poreikis buvo suprastas politiniame procese<sup>509</sup>. Nepaisant to, šie procesai daugumoje visuomenių turėjo panašius esminius bruožus, kuriuos jau aptarėme anksčiau – perėjimas prie apmokestinimo pagal asmens pajėgumą (pareigos personalizavimas), progresyvumo siekimas, socialinės kontrolės tikslų suteikimas mokesčių teisiniui reguliavimui.

Ekonominė vizija, su kuria buvo susijęs mokesčių teisės socialinis programavimas, pasirodė sėkminga. Atrodė, kad valstybės kišimasis yra vaistas nuo didžiulių ekonominių krizių. Dauguma Vakarų šalių bent tris dešimtmečius po Antrojo pasaulinio karo gyveno ekonominio pakilimo sąlygomis, gyvenimo sąlygos sparčiai gerėjo. Dėl to didėjančios viešosios išlaidos niekam „nebadė“ akių, netgi atvirksčiai, įvairios socializavimosi (solidarumo) priemonės po Antrojo Pasaulinio karo darėsi vis populiarenes. Atrodė, kad gerovės valstybė turi jai būdingą vidinę stabilizavimosi savybę. Tokia sistema daugumai rinkėjų atrodė patraukli. Pirma, samdomiems darbuotojams, kurie

<sup>509</sup> Menendez., A. J., *supra note 5*, p. 106.

sudarė rinkėjų daugumą. Antra, kapitalui, kuris palaikė „gerovės“ valstybę ne tik altruistiniais, bet ir praktinės naudos sumetimais, nes visuomeninė santvarka, kad ir su dideliu persikirstymo elementu, užtikrino nuosavybės apsaugą. Galų gale pats persikirstymas veikė kaip įtampą švelninantis veiksnys, užtikrinantis politinį stabilumą. Viso šaltojo karo metu socializmas „alsavo į nugarą“ kapitalizmui<sup>510</sup>, taigi kapitalui toks *status quo* buvo palankus. Be to, švietimo programos galėjo pasiūlyti kvalifikuotą (išsilavinusią) darbo jėgą.

Deja, mokesčių teisės materializacijos turinys nebuvo toks gražus kaip išorė. Pernelyg didelis valstybės kompetencijos išplėtimas gali virsti ir priežastimi suintensyvinti visuomenės biurokratizaciją ir tokios valstybės transformavimąsi į totalitarinę. Socioekonominių asmens teisių užtikrinimas valstybės priemonėmis sudaro palankias sąlygas plėtoti imperatyviniam teisiniam reguliavimui, o viso to pagrindu – totalitarinei valstybei, kuri naikina žmonių laisvę, paversdama asmenybę viena iš funkcijų kolektyviniame funkcijų sraute ir taip spartindama žmonių pavertimo mase tendencijas.

### 2.5.1. Takoskyra tarp principų ir išraiškos

Nuo pat pradžių mokesčių teisės materializavimosi procesas turėjo tam tikrų politinio neatsakingumo bruožų. Buvo siekiama užsitikrinti plačią politinę paramą, bet tuo pačiu per daug nesikišti į rinkos pasiskirstymą, kad nesugriauti ekonomikos<sup>511</sup>. Pavyzdžiui, F. Roosvelt „Naujoji politika“ sudarė prielaidas mokesčių sistemos progresyvumui, bet tuo pačiu ilgam „įstūmė“ įstatymų leidėjus į preferencijų (palankesnio režimo) taikymą tam tikros kategorijos mokesčių bazėje<sup>512</sup>, nes ypatingai aukšti tarifai buvo derinami su daugybe išimčių. Tai reiškia, kad mokesčių reguliavimas įgijo taip vadinamos *Realpolitik* (makiaveliškos, galia, materialiniu „pragmatizmu“ paremtos „politikos“) bruožų. Iš esmės beveik visose išsivysčiusiose šalyse mokesčių sistemos progresyvumas didele dalimi buvo pagražinamas. Aukšti mokesčių tarifai buvo derinami su didelėmis spragomis mokesčių bazėje, todėl efektyvūs tarifai (tai yra tarifai, mokami nuo visų faktinių pajamų) daugumai mokesčių mokėtojų būdavo nežymūs ir, aišku, gerokai mažesni negu deklaruojami standartiniai tarifai<sup>513</sup>. Politinio sutarimo buvo ieškoma tarp skirtingų interesų ir dar labiau skirtingų priemonių sutartiems tikslams pasiekti, dėl to visos mokesčių sistemos skaidrumo (aiškumo) nebuvo (nėra) paisoma<sup>514</sup>. Rezultatas buvo toks, kad atsirado didžiulė takoskyra tarp to, kokie principai turėtų būti taikomi mokesčių teisiniam reguliavimui ir to, kokia forma jis buvo įgyvendinamas. Mokesčių teisės normų kiekis augo geometrine progresija, tapo sunku jose įžvelgti pagrindinius principus, kuriais turėjo vykti mokesčių teisės „materializavimas“. Daugumai žmonių mokesčių teisinis reguliavimas atrodė (-) nesuprantamas,

<sup>510</sup> R. Mishra (cituojuama iš Spruogis, E., *supra note* 220, p. 95).

<sup>511</sup> Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 112.

<sup>512</sup> Thorndike, J. J. „The Unfair advantage of the Few“: The New Deal Origins of „Soak the Rich“ Taxation. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 30.

<sup>513</sup> Blum, W. J., Kalven, H. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. Chicago: Chicago University Press, 1963, p. xx.

<sup>514</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*, p. 112.

painus, techninis. Iš esmės silpnai suvokiamos vertybės, kuriomis grindžiamas mokesčių pareigos paskirstymas. Mokesčių teisinis reguliavimas prarado aiškumą – net specialistams tapo sunku paaiškinti, kodėl taikomas toks mokesčių reguliavimas, o ne kitoks, koks jo ryšys su pirminėmis vertybėmis, kurias jos institucionalizuoja.

### 2.5.2. Paskirstomojo teisingumo siekimo praktika nebuvo (nėra) skaidri

Išsivysčiusiose Vakarų valstybėse nuo XX a. vidurio iš esmės niekam abejonių nekėlė, kad mokesčiai bendrame socialinės inžinerijos programavime turėtų atlikti svarbų vaidmenį. Be pagrindinių (klasikinių) valstybės funkcijų finansavimo, mokesčiai plačiai pradėti naudoti kaip socialinės kontrolės priemonė - pajamų lyginimui (ekonominė faktinei nelygybei mažinti), ekonominėms iniciatyvoms, elgesio reguliavimui ir pan. Tai reiškia, kad mokesčių teisei priskiriami tikslai, kurie susiję su valstybės funkcijomis socialinėje, ekonominėje, sveikatos ar aplinkos apsaugos srityse. Kadangi mokesčių teisės „įdarbinimas“ siekiant socialinės kontrolės pasireiškia rinkos pasiskirstymo perskirstymu, jis remiasi paskirstomuoju teisingumu. Mokesčių teisės pagalba norima spręsti įvairialypes problemas (net ir apsirūpinimą kompiuteriais – Lietuvoje galiojo Gyventojų pajamų mokesčio lengvatos, leidžiančios sumažinti apmokestinamąsias pajamas išlaidomis įsigyjant kompiuterį). Šių įvairialypių problemų sprendimo dažniausiai siekiama įvairiomis mokesčių lengvatomis, kurios ne visada remiasi bendrosios gerovės siekimu. Ne veltui XX a. antroje pusėje išpopuliarėjo „viešųjų sprendimų“ (angl. *public choice*) teorija. Jos ištakos siekia A. Pareto, kuris 1916 m. teigė, kad negalima taikyti logiško pasirinkimo ir ekonominės analizės viešajam sektoriui. Esą viešajame sektoriuje veikia ne atskiri individai, o besikeičiantis elitas ir jų užsiėmimas mažumos interesais. Taip pat A. Puviani (1903 m.) pažymėjo fiskalinių sprendimų neefektyvumą, kuris atsiranda, kai valdžia siekia sukurti fiskalines iliuzijas (paslėpti mokesčių našta ir pervertinti finansuojamų priemonių naudą<sup>515</sup>). XX a. antroje pusėje tokie autoriai kaip J. M. Buchanan, G. Brennan, G. Tullock formulavo teoriją taikydami viešiesiems sprendimams rinkos dėsnius: rinkėjus laikė vartotojais (paklausos formuotojais), o politikus pardavėjais (pasiūlos formuotojais). Mokesčių teisinis reguliavimas tampa patogiu įrankiu slėpti paramą tam tikroms sritims. Pavyzdžiui, vienas ryškiausių ir įtakingiausių mokesčių teoretikų S. Surrey išplėtojo taip vadinamą „mokesčių išlaidų“ (angl. *tax expenditures*) teoriją<sup>516</sup>. Remiantis šiomis išvalgomis, 1980-aisiais JAV suskaičiavus visas „mokesčių išlaidas“, pastebėta, kad jos viršija visas įplaukas iš pajamų mokesčio!<sup>517</sup> Kadangi mokesčių lengvatos nematomos biudžeto išlaidose, jų teikėjai (politikai) be didelės rizikos visada naudodavosi (-asi) prabanga akcentuoti jų teikiamą naudą ignoruodami jų kainą<sup>518</sup>.

Taikant socialinės kontrolės priemones jos atsiduria mokesčių įstatymuose be sisteminio ryšio su valstybės vykdoma politika atskirose srityse, dažnai chaotiškai. Pavyzdžiui, vienoje eilėje šalia lengvatų, susijusių su ekonomikos skatinimu (tarki-

<sup>515</sup> Musgrave, R. A., *supra* note 58, p. 11.

<sup>516</sup> Surrey, S. S. *Pathways to Tax Reform: The concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Ma: Harvard University Press, 1973.

<sup>517</sup> Steinmo, S., *supra* note 396, p. 218.

<sup>518</sup> *Ibid.*, p. 216.

me, lengvatiniu reinvesticijų apmokestinimu), nurodomos ir lengvatos, susijusios su socialine politika (tarkime, lengvatos pajamų daliai, nukreipiamai pensijos kaupimui, lengvatos pelnui, panaudotam darbuotojų socialinei infrastruktūrai). O jeigu prie jų pridėtume dar įvairias lengvatas aplinkos apsaugos ar energetikos srityje, gautume labai „margą“ sąrašą. Be to, tokio pobūdžio lengvatos gali būti viename sąrašė su atskaitymais, kurie susiję su ekonominiu apmokestinimo objekto (pavyzdžiui, pajamų) apibrėžimu (tarkime, kad iš turto pardavimo pajamų atimamos jo įsigijimo išlaidos). Tokioje daugialypėje „mišrainėje“ gali „pasiklysti“ specialistai, jau nekalbant apie paprastą pilietį, kuris negali tam skirti daug laiko. Dėl to nukenčia viso mokesčių teisinio reguliavimo legitimumas, nes prarandamas ryšys su vertybėmis, kurias jis turi institucionalizuoti, stiprėja iliuzija, kad mokesčių teisės turinys labiausiai priklauso nuo politinio apsisprendimo, o kartais ir nuo politikų „prekybos“ interesais.

### 2.5.3. Mokesčių didinimas sudarė prielaidas vengti ir slėpti mokesčius

Jau pirmieji mokesčių teisės „materializavimo“ procesai atskleidė jo įgyvendinimo problemas. Pajamų mokesčių tarifai po Pirmojo pasaulinio karo, tiesa kiek sumažinti, siekė 20 proc., kas iki karo atrodė neįtikėtina (JAV pirmasis 1913 m. standartinis tarifas buvo 1 proc., D. Britanijoje – 2,91). Po Antrojo Pasaulinio karo jie toliau sparčiai didėjo. Antra, asmens faktinės padėties vertinimu pagrįstas mokesčių teisinis reguliavimas ir jo taikymas yra neišvengiamai sudėtingas procesas. Mokesčių teisės normomis apibrėžiamos kategorijos, kurių materialiaame pasaulyje neegzistuoja (pavyzdžiui, pajamos). Formali mokesčių teisės normų išraiška (tekstas) iš prigimties yra ribotas ir negali pilnai apibrėžti visų gyvenimo situacijų. Trečia, būdas, kuriuo mokesčių teisė buvo „įdarbinta“ įvairiose valstybės veiklos srityse įnešė chaosą mokesčių teisės normų sistemoje. Visa tai sudarė prielaidas taip vadinamam „kūrybingam laikymuisi“. „Kūrybingas laikymasis“ paprastai pasireiškia normos pritaikymu ne pagal turinį, o pagal formą. Pavyzdžiui, JAV mokesčių vengimas 1920-30 metais įgavo tokius mastus, kad buvo rengiamos specialios kongreso sudarytų komisijų ataskaitos. 1935 m. už JAV mokesčių administravimą atsakinga institucija - vidaus pajamų biuras (angl. *Bureau of Internal Revenue*) ataskaitoje „Pajamos ir pajamų mokestis“ išnagrinėjo didžiausių mokesčių mokėtojų gautas pajamas ir sumokėtus pajamų mokesčius. Paaiškėjo, kad tik nedidelė jų pajamų dalis pateko į apmokestinamąsias pajamas<sup>519</sup>. 1936 m. JAV bendradarbiaujant prezidentui ir įstatymų leidėjams buvo sudarytas jungtinis mokesčių slėpimo ir vengimo komitetas. Buvo nustatyta šešiasdešimt-septyniasdešimt turtingiausių ir didžiausių mokesčių mokėtojų<sup>520</sup>, kurie naudojosi spragomis (angl. *loopholes*). Daugiausia buvo naudojamos išimtimis ir leidžiamais atskaitymais iš korporatyvinių pajamų<sup>521</sup>. Laikas nuo laiko pasirodantys pranešimai apie didžiules tarptautines korporacijas ir multimilijonierius arba kitus žinomus asmenis (netgi JAV prezidentus), faktiškai nemokančius mokesčių, tapo įprastu reiškiniu<sup>522</sup>. Po Antrojo Pasaulinio karo formaliai

<sup>519</sup> Thorndike, J. J., *supra note* 512, p. 35.

<sup>520</sup> Tame tarpe ir buvęs Iždo sekretorius (atitinka finansų ministro poziciją) A. Mellon (*Ibid.*)

<sup>521</sup> Brownlee, E. W., *supra note* 386, p. 97.

<sup>522</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 218.

didėjant mokesčių progresyvumui, tuo pačiu pradėjo mažėti (ne absoliučiais dydžiais, bet imant santykį su visa ekonomine veikla) oficialios mokesčių bazės, t. y. yra ekonominiai faktoriai, kurie yra deklaruojami mokesčių administratoriui. Tokia tendencija Vakarų šalyse ryškėja nuo 1960-ųjų ir pasireiškia nuolatiniu „šešėlinės“ ekonomikos dalies didėjimu<sup>523</sup>. Iš dalies toks mokesčių mokėtojų elgesys reiškia nepasitenkinimą mokesčių teisiniu reguliavimu. Blogiausia tai, kad prieš mokesčių teisinį reguliavimą galima protestuoti ne tik atvirai ir konstruktyviai, bet ir slapta (tiesiog nevykdant pareigos). Kita blygė, kad mokesčių vengimas ir slėpimas plinta geometrine progresija. Kadangi mokesčiai yra priemonė sudėtingiems socialiniams tikslams siekti, kurių pasikiri asmenys negalėtų pasiekti, labai svarbu, kad jie veiktų kaip sąveikaujantys irklai. Tuo tarpu nesant pasitikėjimo kitais visuomenės nariais (jų irklų indėliu), prarandama motyvacija vykdyti savo pareigos dalį, nes apskritai abejojama galimybėmis pasiekti suplanuotus tikslus. Mokesčių teisės normų įgyvendinimo negalima užtikrinti vien tik prievarta. Net ir galingiausios mokesčių tarnybos negali patikrinti daugiau kaip 3–5 procentų mokesčių mokėtojų operacijų. Įvertinus tai, kad mokesčių slėpimo atveju ne visos operacijos fiksuojamos, tikrinimo galimybės iš esmės nedidelės.

#### 2.5.4. Taikstantis su vengimu ir globalizacija apmokestinimas tampa regresyvus

Mokesčiai tapo plačiai naudojami ekonominiam ir socialiniam valdymui. Valstybė, palikdama erdvės privačiai iniciatyvai, pradėjo aktyviai mokestinėmis priemonėmis reguliuoti investicijų srautus. Aukšti tarifai XX a. Vakarų valstybių apmokestinimo praktikoje buvo derinami su dosnėmis lengvatomis<sup>524</sup>. „Kapitalo“ interesai XX a. pabaigoje pasikeitė, jo paklausa tapo tarptautine. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos 1991 m. pranešime teigiama, kad dėl padidėjusio nacionalinių ekonomikų atvirumo nacionalinių ir tarptautinių apmokestinimo klausimų atskyrimas pasidarė labai sudėtingas<sup>525</sup>. Didžiosios įmonės, kurios anksčiau sutikdavo su tuo, kad „namuose“ iš jų mainais už mokesčines lengvatas reikalaujama prisidėti prie valstybės funkcijų įgyvendinimo, dabar taip pat pakeitė požiūrį į šias iniciatyvas. Globaliai veikiančios įmonės galėjo pasirinkti jurisdikcijas, kuriose grynasis pelnas po mokesčių būtų didesnis. Kadangi visuomenė nebuvo ir nėra pasirengusi atsisakyti stipraus valstybės vaidmens, reikia išlaikyti panašią per mokesčius perskirstomos visuomenėje sukurtos gerovės (galime vadinti ekonominiu terminu - bendruoju vidaus produktu) dalį. Todėl traukiantis „tradicinėms“ mokesčių bazėms (pajamoms), pradėta ieškoti pakaitalų joms. Plečiantis šešėlinei ekonomikai ir vykstant globalizacijos procesams, vis didesnė mokesčių našta perkeliama „šaltiniams“, kurie nėra tokie mobilūs ar neturi galimybių vengimui bei kuriuos lengviau kontroliuoti - pavyzdžiui, darbo pajamos, o labiausiai – nekvalifikuotų darbuotojų darbo pajamos. Tai pasireiškia tiek pajamų mokesčio tarifas diferencijuojant ir preferencinius režimus taikant kapitalo pajamoms<sup>526</sup>,

<sup>523</sup> Pavyzdžiui, F. Schneider tyrimai rodo, kad šešėlinė ekonomika išsivysčiusiose Vakarų šalyse nuo 1960 m. iki 1994 m. išaugo keleriopai (iš Menendez. A. J., *supra note 5*, p. 107).

<sup>524</sup> Steinmo, S., *op. cit.*, p. 216.

<sup>525</sup> Cituojama iš Steinmo S., *supra note 396*, p. 225.

<sup>526</sup> Menendez., A. J., *supra note 5*, p. 112.

tiek didėjant netiesioginių mokesčių daliai<sup>527</sup>. Pavyzdžiui, Lietuvoje 2011 m. darbo pajamų apmokestinimo tarifas buvo 15 proc. Prie jo reikėtų iš emsės pridėti ir sveikatos draudimo bei socialinio draudimo įmokas (kurias tik sąlyginai galime laikyti mokesčiais, bet įvertinus galiojančią socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo sistemą, joms nemaža dalimi galime priskirti pagrindinį mokesčio bruožą – tiesioginio atlygintinumo nebuvimą), kurios sudarė atitinkamai 9 ir apie 31 proc.<sup>528</sup> Tiesa, didžiąją dalį (apie 31 procentinį punktą) iš pastarųjų formaliai moka darbdavys, bet draudžiamųjų pajamų bazė yra ta pati – darbuotojo darbo užmokestis. Taigi tokiu būdu skaičiuodami gautume, kad darbo pajamos iš viso apmokestinamos 42 proc. tarifu (aišku, dar gali būti taikomas neapmokestinamasis dydis dėl kurio efektyvus tarifas mažėtų). Reikia įvertinti ir tai, kad asmuo apmokestinamas ir per vartojimą. Tarkime jeigu žmogus išleidžia visą darbo užmokestį maistui ir paslaugoms, prie jo pajamų apmokestinimo galime pridėti dar pridėtinės vertės mokesťį 17,4 proc. (toks tarifas gaunamas, kai laikome, kad į išleistą sumą yra įskaičiuotas 21 proc. PVM tarifas<sup>529</sup>). Tokiu atveju gautume, kad bendra apmokestinimo našta siektų 52 proc. (!). Aišku, mažiausias pajamas gaunančių tarifą gali „sušvelninti“ neapmokestinamas pajamų dydis ir reikėtų įvertinti tiesioginį socialinio draudimo įmokų (kurios visgi privalomos) atlygintinumą, bet tarifas vis tiek išliktų įspūdingas. Skaičiuodami kapitalo apmokestinimą, gautume mažesnius skaičius. Aktyvaus kapitalo atveju, t. y. kai gaunami dividendai, taikomas 15 proc. tarifas įmonės lygmeniu<sup>530</sup> ir 20 proc. tarifas asmens lygmeniu<sup>531</sup>. Taigi gautume 32 proc. efektyvų pajamų apmokestinimo tarifą. Tuo tarpu akcinių bendrovių stebėtojų tarybų nariams mokamos tantjemos (akcininkas gali paskirti save stebėtojų tarybos nariu) būtų apmokestinamos taikant vos 15 proc. tarifą<sup>532</sup>. Jeigu paimtume indėlius, 2011 m. jie buvo apskritai neapmokestinami<sup>533</sup>. Nors vartojimo mokesčių tarifai vienodi visų šaltinių pajamoms, bet realiai vertinant santaupomis naudojasi ir kapitalo pajamų gauna turtingesni gyventojai. Vartojimui išleidžiama dalis jų pajamose gali būti mažesnė, todėl efektyvus tarifas jų pajamoms dėl vartojimo apmokestinimo mažėja tiesiogiai proporcingai vartojimui išleidžiamos dalies mažėjimui. Be to, didžiausias pajamas gaunantys gali sau leisti išvykti ir vartoti kitose šalyse, tarkime kuriose nėra apyvartos mokesčių (pavyzdžiui, Jungtinuose Arabų Emyratuose). Viena vertus, deklaruojamas socialinio teisingumo siekis, vykdomos plataus masto socialinės programos, o, kita vertus, visa tai finansuojama iš esmės regresyvia apmokestinimo sistema. Tai gilina legitimumo krizę, mažina mokesčių mokėtojų pasitikėjimą mokesčių siste-

<sup>527</sup> Consumption Taxes: The way of the Future? [interaktyvus]. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, 2007 [žiūrėta 2011-10-28] <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>>

<sup>528</sup> Konkretus tarifas gali svyruoti nuo 39,98 iki 40,70 proc. priklausomai nuo draudėjo rizikos grupės.

<sup>529</sup> LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, *Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

<sup>530</sup> LR pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą, *Valstybės Žinios*, 2001, Nr. 110-3992. . .

<sup>531</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 2 dalis, *Valstybės Žinios*, 2002, 73-3085.

<sup>532</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalis, *Valstybės Žinios*, 2002, 73-3085.

<sup>533</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 22 punktą, *Valstybės Žinios*, 2002, 73-3085.

mos teisingumu, kas galiausiai pasireiškia dar didesniu vengimu ir slėpimu sukuriant užburtą ratą.

### 2.5.5. Nuo rinkos netobulumo prie valstybės netobulumo

Vakarų šalys kone visą XX a. išleisdavo daugiau negu surinkdavo į biudžetą. Kol ekonomika augo, toks skolos augimas nekėlė grėsmės visuomenės vystymuisi, nes skolos apimtis lyginant su bendruoju vidaus produktu (BVP) neaugo taip sparčiai kaip absoliučia išraiška. Nepaisant to, kai kurie teoretikai jau anksti įžvelgė tokios sistemos krizę kaip visuomenės reprodukcijos krizę<sup>534</sup>. Iš dalies remiantis J. A. Schumpeter dar XX a. pradžioje pateiktomis įžvalgomis apie neišvengiamą mokesčia išlaikomos valstybės krizę buvo įrodinėjama, kad kapitalistinė ekonomikos santvarka ir demokratinė valdymo santvarka yra prieštaringos. Iš vienos pusės siekiama užtikrinti pelnus kapitalistinėms įmonėms, iš kitos pusės valstybės išlaidos chroniškai viršija pajamas, nes socialinėmis išlaidomis siekiama legitimuoti visą politinę santvarką. Tokia sistema patraukli ne tik socialines paslaugas gaunančioms masėms, bet ir kapitalistinėms įmonėms, kurios plačiai naudojasi sukurta socialine baze ir infrastruktūra, bet nenori mokėti didesnių mokesčių<sup>535</sup>. Taigi, priimamas trumparegis vartotojiškas požiūris, kuris randa tik vienadienį sprendimą, bet programuoja neišvengiamą krizę ateityje.

Valstybės aparatas XX a. antroje pusėje gerokai išsiplėtė. Visuomenėje formavosi nepasitenkinimas „išsipūtusia“ ir neefektyvia valstybe. Kaip pastebėjo R. A. Musgrave, jeigu anksčiau, XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje, sprendžiant laisvos rinkos ydas (angl. *market failure*) buvo prieita prie išvados, kad reikalingas valstybės įsikišimas, tai XX a. antroje pusėje reikėjo spręsti atvirkštinę problemą – valstybės ydas (angl. *state failure*)<sup>536</sup>. Asmens iniciatyvos varžymas, valdymo biurokratizavimas ir neefektyvumas suteikė „antrą kvėpavimą“ liberalistinei ideologijai 1960–70-aisiais XX a. metais. Šią tendenciją labiausiai atspindi R. Nozick ir F. Hayek politinė filosofija. Tapo akivaizdu, kad pernelyg didelis valstybės vaidmuo reiškia sustabarėjimą, santykių biurokratizavimą<sup>537</sup>. Visuomenėje formavosi poreikis peržiūrėti valstybės vaidmenį.

### 2.6. Liberalizmo idėjų laikinas atgimimas mokesčių teisės reformoje (XX a. pabaiga)

Mokesčių teisinis reguliavimas, kuriame „derėjo“ aukšti tarifai ir lengvatos sukūrė daugybę landų (angl. *loopholes*), kuriomis naudojosi turtingiausi visuomenės nariai, galintys sau leisti ir kvalifikuotų ekspertų paslaugas. Tai kėlė likusios visuomenės dalies nepasitenkinimą. Pirmiausia, taip vadinamos vidutinės klasės, kuri buvo „permokestinta“ (angl. *overtaxed*) – turtingiausieji naudojosi landomis, o vargšai buvo atleisti

<sup>534</sup> O'Connor, J. *The Fiscal Crisis of the State*. New York: St. Martin's Press, 1973.

<sup>535</sup> *Ibid.*

<sup>536</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 14.

<sup>537</sup> Vaišvila, A., *supra note* 3.

nuo mokesčių ir (arba) gaudavo socialinę paramą. Konservatyvios ideologijos įsigalėjimui politinėje valdžioje 1980-ųjų pabaigoje nemaža įtakos turėjo būtent šis motyvas. Pavyzdžiui, R. Reagan rinkiminę kampaniją 1980 m. konstravo orientuodamasis į vidurinėsios klasės interesą „išlyginti“ apmokestinimą<sup>538</sup>. Kairiosios politinės jėgos reišė nepasitenkinimą mokesčių „landomis“, nes jos buvo suprantamos kaip galimybė turtingiesiems išsisukti nuo savo pareigos<sup>539</sup>.

Net ir kairiųjų politikų retorika pradėjo keistis XX a. pabaigoje. Tą geriausiai iliustruoja buvusio Švedijos finansų ministro socialdemokrato K. O. Feldt žodžiai 1988 m.: „labai aukšto progresyvumo apmokestinimas tiesiog neveikia“<sup>540</sup>. Buvęs Vokietijos kancleris socialdemokratas H. Schmidt tarsi toliau tęsia šią mintį: „gerovės valstybė yra labai gera idėja, bet jos įgyvendinimas pasiekė kraštutinius Švedijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, visose Europos valstybėse. Visuomenė nesupranta, kad reikės mažinti socialinių paslaugų apimtį ir mokesčius, kad surasti naujus kelius kaip gaminti prekes ir išlikti konkurencingiems globalioje ekonomikoje“<sup>541</sup>.

Taigi 1970–80-aisiais daugumai Vakarų šalių būdinga mokesčių sistema su aukštais tarifais ir daugybe išimčių, atrodė tiek pat neteisinga, kiek ir neefektyvi. Esminis lūžis, kuris pakeitė Vakarų šalių apmokestinimą įvyko 1986 m. JAV priėmus mokesčių reformų įstatymą (angl. *Tax Reform act*). Pajamų mokesčių tarifai buvo sumažinti daugumai asmenų kartu sumažinant ir išimčių skaičių, t. y. išplėsta mokesčio bazė, bet sumažinti tarifai. Nors nominaliai atrodė, kad reforma buvo regresyvi – labiausiai sumažėjo aukščiausių pajamų „laiptų“ tarifai, bet įvertinus tai, kad buvo pašalinta daugelis „landų“, kuriomis naudodavosi būtent tie, kurių tarifai buvo aukščiausiuose „laiptuose“, efektyvus mokesčių tarifas mažėjo daugmaž proporcingai<sup>542</sup>. Įvykdžius reformą JAV, kitos šalys ganėtinai greitai perėmė jos patirtį ir pradėjo analogiškas reformas. Vienas autoritetingiausių fiskalinės politikos teoretikų V. Tanzi apibūdino šią idėjų sklaidą: „Nėra abejonės, kad mokesčių reformos judėjimas JAV ...siuntė šoko bangas visam pasauliui <...> jis suteikė kitų šalių pareigūnams tiek iššūkį, tiek galimybę pakeisti jų valstybių mokesčių sistemas. Nė kiek neperdedant galima pasakyti, kad pasaulis labai retai yra susidūręs su tokiu mokesčių reformos poreikiu kaip paskutinius du metus, ir labai retai kada taip yra sutapę požiūriai į bent kelis reformos aspektus.“<sup>543</sup> C. Sandford apibendrino šias per pasaulį nusiritusias reformas. Savo knygoje „Sėkminga mokesčių reforma“ (angl. *Successful Tax Reform*) jis teigia, kad be reformos mąsto, pažymėtinas ir reformos turinio panašumas skirtingose šalyse. Jis išskiria šiuos reformų bruožus, kurie pasireiškė visame pasaulyje (labiausiai išsivysčiusiose šalyse):

1. Pajamų mokesčių tarifai buvo sumažinti (konkrečiai imant, aukščiausiuose pajamų „laiptuose“;
2. „Laiptų“ skaičius pajamų mokesčio tarifų skalėje buvo sumažintas;
3. Išplėsta pajamų mokesčio bazė;

<sup>538</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 218.

<sup>539</sup> *Ibid.*

<sup>540</sup> *Ibid.*, p. 221.

<sup>541</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 218.

<sup>542</sup> Brownlee, E. W., *supra note* 386, p. 130-155; Steinmo, S., *op. cit.*

<sup>543</sup> Steinmo, S., *op. cit.*, p. 220.

4. Valstybės pajamų sumažėjimas iš pajamų mokesčio buvo kompensuotas kitais mokesčiais (Pridėtinės vertės mokesčiu, socialinio draudimo mokesčiu (tiek, kiek jis gali būti laikomas mokesčiu), kt.);
5. Pelno mokesčiai (korporatyviniai pajamų mokesčiai) buvo sumažinti, bet išplėsta bazė sumažinant lengvatinių iniciatyvų skaičių.<sup>544</sup>

Nors teoriškai įmanoma tikėtis, kad kai kuriose šalyse tarifų sumažinimas galėjo būti paskirstytas progresyviai, bet tyrimai rodo, kad nėra įrodymų, kad taip būtų atsitikę<sup>545</sup>. Mokesčių reforma susikoncentravo į mokesčių sistemos neutralumą<sup>546</sup>. Nors mokesčių sistemos sudėtingumas ir pačių reformų kiekis apsunkena palyginimus tarp šalių, tyrimų, kurie koncentravosi į atskirų šalių praktiką (JAV 1986 m., Švedijos 1991 m., Vokietijos 2000 m.) išvados teigia, kad ši reforma buvo „neutrali“ skirtingų pajamų grupių atžvilgiu. Nepaisant to, dauguma teoretikų sutaria, kad po šių reformų ir vėliau sekusių pasikeitimų pastaraisiais dešimtmečiais mokesčių sistemos tapo mažiau progresinės<sup>547</sup>. Kaip pripažįsta šių reformų tyrėjas C. Sandford, didžiausia šių reformų nuodėmė buvo jos tendencija didinti pajamų ir turto nelygybę<sup>548</sup>, nors vienas iš veiksmų, kurie inspiravo reformas buvo nepasitenkinimas jos neskaidrumu, landomis, kurios kūrė visos mokesčių sistemos regresyvumą<sup>549</sup>. Bendros visam pasauliui reformų kryptys susikoncentravo ties aukščiausiose „laiptuose“ esančių tarifų neigiamu poveikiu iniciatyvai ir dėl tos pačios veiklos skirtingo apmokestinimo atsirandančiais iškraipymais, taip pat vertikalus teisingumo kaip mokesčių teisinio reguliavimo tikslo nuvertinimu<sup>550</sup>. Buvo įvertinta, kad atsižvelgiant į „mokesčių išlaidas“ (ypač JAV ir D. Britanijoje) buvo galima jų sąskaita padengti pajamų mokesčio tarifų mažinimus, bet taip neatsitiko. Priešingai, pajamų mokesčio tarifų sumažinimai buvo finansuojami didinant vartojimo mokesčius ir socialinio draudimo įmokas, o tai reiškė perskirstymo apimties mažinimą<sup>551</sup>.

Dramatiški pasikeitimai įvyko per trumpą laiką. Šių reformų ašis buvo tokia, kad valstybė buvo nušalinta nuo sprendimų priėmimo privačioje ekonomikoje valdymo. „Gera“ mokesčių sistema dabar buvo tokia, kuri nuo aktyvaus ir atviros rinkos iškraipymo renkasi minimalų kišimąsi į rinką<sup>552</sup>. XXI a. pradžioje apskritai abejojama mažų ir atvirų šalių galimybėmis apmokestinti kapitalo pajamas<sup>553</sup>.

Dauguma išsivysčiusių Vakarų valstybių XXI a. pradžioje tarsi pripažino, kad mokesčių teisinis reguliavimas turi pasikeisti mažinant mokesčius tiek turtingiesiems, tiek mobiliam kapitalui ir nusišalinti nuo ekonomikos valdymo. Rinkai tarsi

<sup>544</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 221.

<sup>545</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>546</sup> Williams D. *Trends in International Taxation*. London: International Fiscal Association, 1991 (iš *Ibid.*).

<sup>547</sup> *Ibid.* p. 223.

<sup>548</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>549</sup> *Ibid.*, p. 225.

<sup>550</sup> *Ibid.*, p. 224.

<sup>551</sup> *Ibid.*

<sup>552</sup> *Ibid.*

<sup>553</sup> V. Tanzi (iš *Ibid.*).

paliekama pačiai spręsti ir kurti ekonomines pasekmes. Matome, kad keičiasi santykis tarp valstybės ir rinkos, valstybė, viešojo institucija, paliekama aptarnauti privačius interesus<sup>554</sup>. Aišku, kad į rinką orientuotas ir valstybės su minimaliu kišimusi į rinką modelis pradėjo dominuoti Vakarų šalyse XXI a. pradžioje. Taip pat aišku, kad šis modelis nėra naujas. Net ir XX a. pradžioje kapitalo ir libertarinių pažiūrų apologetai naudojo iš esmės tuos pačius argumentus. O jeigu pažvelgtume dar toliau, tas pačias idėjas, jų šaknis, rastume jau A. Smith politinėje filosofijoje. Tiesiog XX a. praktika buvo tokia, kad idėja, kad valstybė turi imtis atsakomybės už pajamų ir turto pasiskirstymą visuomenėje ir skatinti arba riboti tam tikras ekonomines veiklas, buvo vyraujanti. Galima rasti nuomonių, kad XXI a. pradžioje šios idėjos pasitraukia, nes jas keičia pažangesnės, geresnės idėjos. Vargu, ar galima sutikti su tokia nuostata. Aišku, kad tokie pasikeitimai labiau susiję su valstybės vaidmens vertinimo pasikeitimu, t. y. pasikeitimas mokesčių teisiniame reguliavime išplaukia iš to, kokį vaidmenį visuomenė suteikia valstybei, t. y. kaip skirstomi prioritetai tarp viešojo ir privataus. Kiekvienu skirtingu laikotarpiu visuomenė susiduria su vis kitokia realybe, vis kitokiu viešosios ir privačios sferos derinimu. Akivaizdu, kad valstybė, kaip bendrosios gerovės, žmogaus teisių apsaugos organizacija, neišvengiamai reguliuoja socialinius santykius. Amžinas žmonijos klausimas yra kiek valstybės socialinio reguliavimo reikia. A. Vaišvilos teigimu visų ideologijų lygmeniu galimi trys atsakymai: 1) valstybė neturi teisės kištis į žmonių santykius, ypač turtinius, kiek tie santykiai yra prigimtinių žmogaus teisių įgyvendinimo santykiai (liberalizmas); 2) valstybė gali savo nuožiūra tuos santykius reguliuoti, nes nėra teisės be valstybės ir šalia valstybės (totalitarizmas); 3) iš dalies kištis ir tik tiek, kiek tai reikalinga visų visuomenės narių teisių apsaugos interesams (socialliberalizmas).<sup>555</sup> Nesikišimas ir jo sureikšminimas neišvengiamai sunaikina pats save – ten, kur šio principo nuosekliai ir uoliai laikomasi paprastai sulaukiama arba marksistinio socializmo, arba fašizmo ir nacionalsocializmo<sup>556</sup>. Tai kraštutiniai, kurie gali atsitikti visuomenėje, bet dialektinis dėsnis, kad kiekviena kokybė linkusi virsti savo priešybe ir po to atvirkščiai, akivaizdžiai galioja. Liberalizmas patrauklus tuo, kad išlaisvina asmens kūrybines galias, iniciatyvą, atsakomybę. Išsivaduojant iš *Ancien Regime* luominio uždaro gniaužtų jis atliko svarbų vaidmenį, grąžino žmogui žmogiškąjį orumą. Nepaisant to, suteikė tik juridinę, formalią laisvę ir lygybę. Valstybės nesikišimo sąlygomis (liberalioje valstybėje) reali galimybė naudotis teisėmis priklausė nuo faktinės turtinės padėties. Pavyzdžiui, teisę į aukštąjį išsilavinimą formaliai turėjo visi, bet įgyvendinti galėjo nedaugelis. Mokesčių pareiga taip pat buvo skirstoma formaliai lygiai – ir vargšas, ir turtuolis pirkdamas daiktą mokėdavo tą pačią sumą mokesčių, tik realiai pastarojo sumokėtų mokesčių dalis pajamose sudarydavo kur kas mažesnę dalį. Didelė turtinė nelygybė reiškė, kad politika, valstybės valdymas paliekamas išimtinai turtingiesiems. Galiausiai balsavimo teisė atvirai buvo skirstoma pagal turtinę padėtį (sumokėtus tiesioginius mokesčius). Kaip reakcija į liberalios valstybės formalų požiūrį į asmens laisvę ir lygybę, socialinė teisinė valstybė ėmėsi „materializuoti“ šias kategorijas. Valstybės įsikišimas į „laisvą“ (su kabutėmis, nes leidžiant

<sup>554</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 225.

<sup>555</sup> Vaišvila, A. V., *supra note* 3, p. 19.

<sup>556</sup> *Ibid.*, p. 19-21.

natūraliai formuotis santykiams jų reguliavimo kriterijumi galiausiai taptų jėgos arba turtinio pajėgumo kriterijus, kuris vestų į rinkos monopolizavimą) išlaisvinus rinką buvo reikalingas kaip istorinė būtinybė siekiant apsaugoti tą pačią laisvą rinką. Galima pagrįstai teigti, kad valstybės įsikišimas ir mokesčiai išgelbėjo teisės viršenybę grindžiamą visuomeninę santvarką nuo komunistinio perversmo. Valstybės funkcijų apimtis XX a. antroje pusėje pasiekė neregėtą mastą – valstybės išlaidos kai kur viršija 50 proc. BVP. Tai reiškia, kad ši dalis buvo skirstoma ne rinkos taisyklėmis, o valdymo institucijų sprendimais. Kad ir kokios geros idėjos įkvėptų valdymo institucijų sprendimus, akivaizdu, kad didėja korupcijos rizika. Korupcijos rizika, savo ruožtu, plečia detalaus ir smulkmeniško procedūrų reglamentavimo poreikį, didina biurokratizmą. Kad ir koks būtų reglamentavimo detalumo, biurokratizmo, lygis, korupcijos jis neišnaikina ir dalis sprendimų būna priimami veikiau grupinių interesų nei visos visuomenės bendros gerovės vardan. Visuomenei tada tenka nusivilti valstybės reguliavimu ir apsispręsti, ar nauda iš valstybės reguliavimo gali viršyti kainą, t. y. ar ne geriau susitaikyti su kita blogybe – palikti kai kurias sritis nereguliuojamas. Pavyzdžiui, sveikatos priežiūros įstaigos išlaikomos iš viešųjų finansų tam, kad didinti sveikatos apsaugos prieinamumą gyventojams, bet tai sukuria sąlygas asmenims, kurie naudoja šį turtą, naudoti jį savo poreikių tenkinimui. R. A. Musgrave teoretikų polinkį XX a. pabaigoje nagrinėti labiau mokesčių efektyvumą negu teisingumą, aiškina ne tiek mokslo laimėjimais (efektyvumui matuoti galima pritaikyti daugiau techninių priemonių), kiek pasikeitusiomis socialinėmis vertybėmis<sup>557</sup>. Vėliau tarsi tęsdamas mintį XX a. pabaigos – XXI a. pradžios reformų pagrindą jis apibūdino taip: „pagrindinis veiksnys buvo politinis klimatas, kuris reikalavo mažiau lygiavinio požiūrio į paskirstomąjį teisingumą“<sup>558</sup>. Reikia pažymėti, kad dažnai naudojamas argumentas, kad aukšti mokesčiai sumažino ekonomikos vystymąsi, nėra empiriškai pagrįstas (nėra aiškaus ryšio tarp šių elementų)<sup>559</sup>. Dauguma mokesčių teoretikų ir ekspertų XX a. pabaigoje pakeitė požiūrį į mokesčius kaip į gerą priemonę ekonominiam ir socialiniam reguliavimui<sup>560</sup>. Tiesa, nuo idėjos, kad mokesčiai turi būti naudojami kaip ekonominio ir socialinio reguliavimo priemonė, nususukama ne dėl to, kad manoma, kad valstybė neturėtų kištis į rinkoje susiklostančius santykius, bet labiau dėl to, kad kelių dešimtmečių praktika XX a. antroje pusėje parodė, kad idėja mokesčiais vykdyti socialinę kontrolę iš esmės gera, bet realybėje per dažnai ji naudojama ne pagal paskirtį ir nesąžiningai. Taigi galime daryti išvadą, kad socialinio reguliavimo mokesčiais siaurėjimas determinuotas susidariusios istorinės faktinės situacijos, o ne teorinio (racionalaus) nepakankamumo. Kai susidarys faktinė situacija, kuri reikalaus aktyvesnio valstybės vaidmens, socialinis reguliavimas mokesčiais, tikėtina, vėl bus pasitelktas „naujiems“ (autorius naudoja kabutes, nes iš esmės tie tikslai bus ne nauji, o pasikartojantys) tikslams siekti.

<sup>557</sup> Steinmo, S., *supra note* 396, p. 226.

<sup>558</sup> *Ibid.*

<sup>559</sup> Apibendrinti tyrimai Lindert, P. H. *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century* (vol. 1), 2004, p. 16-18.

<sup>560</sup> Slemrod, J. Professional Opinions About Tax Policy: 1994 and 1934. *National Tax Journal*. 1995, 1 (48): lentelė (iš Steinmo, S., *op. cit.*, p. 220).

### 3. Teisinio ir paskirstomojo teisingumą sąveikos poveikis mokesčių teisės paskirčiai ir turiniui

#### 3.1. Teisinio ir paskirstomojo teisingumo dialektika šiuolaikinėje mokesčių teisėje

Teisinis teisingumas sietinas su klasikiniu teisės viršenybės principu ir būdingas liberaliai valstybei. Paskirstomasis teisingumas būdingas išplėstai teisės viršenybės principo sampratai ir socialinei teisei valstybei. Teisiniu teisingumu grindžiama lygybės samprata reiškia starto lygybę, t. y. lygybę teismo lygmenyje. Tokia lygybės samprata neleidžia nukrypti nuo pasiskirstymo rinkoje (iki mokesčių), todėl nesuteikia pagrindo rinkoje susiklosčiusio ekonominių vertybių pasiskirstymo perskirstymui (koregavimui). Todėl teisinio teisingumo požiūriu mokesčių teisės paskirtis yra tiesiog lygiai paskirstyti pareigą mokėti mokesčius visuomenės nariams. Komutatyvinio teisingumo logiką atkartojančiais principais mokestis mokamas už tas paslaugas, kurių rinka neteiktų (angl. *market failure*). Taip pat yra santykių, kurie klostosi rinkoje, bet turi poveikį trečiosioms šalims. Šis poveikis gali būti tiek teigiamas, tiek neigiamas. Mokesčiai naudojami kaip priemonė šalinti šalutinius poveikius (angl. *internalize externalities*). Pavyzdžiui, jeigu neigiamas poveikis – aplinkos tarša, kuri atsiranda gaminant tam tikras prekes, kurias naudoja ne visi (tarkime automobilių padangas), mokestis nustatomas teršėjui kaip kompensavimo priemonė. Kaip minėta, poveikis tretiesiems asmenims gali būti ir teigiamas. Pavyzdžiui, švietimo paslaugų teikimas. Laikoma, kad išsilavinęs žmogus galės ne tik pats sau kurti gerovę, bet jo veikla galės pagerinti ir kitų padėtį. Taigi už tokias paslaugas pasiryžusi mokėti (o kartais ir teikti standartizuotai) visa visuomenė<sup>561</sup>.

Paskirstomuoju teisingumu (socialiniu tikslingumu) grindžiama lygybės samprata vertina ne tik nominalią starto lygybę, bet įvertina ir rezultata, todėl suteikia pagrindą rinkoje susidariusio ekonominio pasiskirstymo perskirstymui. Kiekviena iš paminėtųjų teisingumo rūšių atlieka savo misiją konkrečiu laikotarpiu, formuluodama reikalavimus mokesčių teisiniam reguliavimui. Kai reikėjo išsivaduoti iš absoliutizmo pančių, teisinio (formalaus) teisingumo paradigma atliko savo misiją, išlaisvindama individo privačią iniciatyvą, atsakingumą, kūrybiškumą, kultūrinį aktyvumą ir kitas savybes, kurios padėjo visuomenei tobulėti. Ilgainiui klovimasis formalia paradigma išryškino ir tamsiąsias jos puses: didžiulią ekonominę nelygybę. Situacija, kai dalis visuomenės sprendžia egzistencijos problemą, nes rinkoje nepajėgia užsitikrinti net egzistencinio minimumo, o nedidelė dalis nvaržomai kontroliuoja ekonominę, o dėl to ir politinę gyvenimą, *de facto* nesukuria atviros demokratinės visuomenės. Įtampa ir prieštaravimai visuomenėje tik didėja, todėl atsiranda pagrindas nukrypti nuo formaliai teisingo pasiskirstymo rinkoje. Apskirtai, keliamas klausimas, ar pasiskirstymas rinkoje yra teisingas. Tada valstybė imasi aktyvaus vaidmens, jos veiksams suteikiama dorovinė, etinė vertė. Ji, švelnindama visuomeninius prieštaravimus, imasi koreguoti rinkos pasiskirstymą. Dažnai teigiama, kad rinkos koregavimas pasireiškia progresinėmis mokesčių sistemomis. Reikia pripažinti, kad nebūtinai, nes rinkos koregavimas galimas ir proporcinės mokesčių sistemos pagalba, jeigu dalis išlaidų nukreipiama socialinei paramai, (pavyzdžiui Lietuvoje nėra progresyvinės

<sup>561</sup> Tokios paslaugos dar vadinamos „nuspelnusiomis prekėmis“ (angl. *merit goods*).

mokesčių sistemos, netgi regresinei, bet soc. parama teikiama iš regresinių, t. y. perskirstymas vykdomas žemų pajamų grupių dar žemesnių pajamų grupėms). Reikia pripažinti, kad rinkos pasiskirstymo koregavimas galimas ne tik ekonominės nelygybės mažinimo tikslais, bet ir siekiant ekonomikos reguliavimo. Pavyzdžiui, preferencinis kapitalo pajamų apmokestinimas siekiant paskatinti investicijas taip pat būtų laikomas rinkos pasiskirstymo koregavimu. Kliovimasis paskirstomojo teisingumo paradigma sukelia ir neigiamas pasekmes. Pasiskirstymo rinkoje moralinė vertė grindžiama tiek jo efektyvumu, tiek atskirų transakcijų teisingumu (šią poziciją pateikia F. Hayek, R. Nozick). Būtent šių vertybių stokoja paternalistinis (valstybinis) skirstymas: paskirstomojo teisingumo turinys dažnai politizuojamas, pasirenkami sprendimai nėra grindžiami konkrečiais uždaviniais, pataikaujama rinkėjams slepiant tikrąsias pasekmes. Konkrečiau imant, būtent skaidrumo ir efektyvumo stoka yra pagrindiniai paternalistinio reguliavimo trūkumai. Dėl to visuomenėje atsiranda nusivylimas paternalistiniu valstybės vaidmeniu. Pačios vertybės, dėl kurių koreguojamas rinkos pasiskirstymas nėra morališkai neigiamos, „nurašomos“, tik jų siekimo priemonių būdas ir mastas sukelia nepasitenkinimą. Todėl atsiranda poreikis grįžti prie teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimais grindžiamo pasiskirstymo. Šių dviejų teisingumo rūšių siekimo dialektika ir formuoja mokesčių teisinio reguliavimo turinį konkrečiu momentu.

Visas šiuolaikinis mokesčių teisinis reguliavimas remiasi tiek teisinio, tiek paskirstomojo teisingumo reikalavimais. Vienas ir tas pats mokestis, ir netgi ta pati mokesčių teisės norma savyje gali talpinti ir teisinio, ir paskirstomojo teisingumo elementus. Pavyzdžiui, taisyklė, kad tam tikruose „laiptuose“ esančioms pajamoms taikomas 35 proc. pajamų mokesčio tarifas. Jeigu yra taisyklė, kad žemesniuose „laiptuose“ taikomas mažesnis tarifas, reiškia ši norma talpina savyje teisinio teisingumo siekį (ta apimtimi, kiek tuose pačiuose „laiptuose“ esančioms pajamoms būtų taikomas vienodas apmokestinimo tarifas) ir paskirstomojo teisingumo elementą (ta apimtimi, kiek didesnėms pajamoms taikomas aukštesnis tarifas). Viso mokesčio dažnai negalime priskirti konkrečiai, teisinio arba paskirstomojo teisingumo taksonomijai, bet tai nereiškia, kad toks skirstymas nėra svarbus metodologiškai. Kaip minėta, šiuolaikinė mokesčių teisė demokratijos sąlygomis susiduria su legitimumo, aiškumo ir skaidrumo problema. Galėjimas susieti konkrečias mokesčių teisinio reguliavimo priemones ar normas su atitinkama teisingumo rūšimi, leidžia įvertinti tos normos turinį teisingumo atžvilgiu, t. y. matuoti jos legitimumą. Tik jeigu vertiname konkrečią priemonę (normą) atitinkamos teisingumo sampratos atžvilgiu, galime susieti ją tikslo ir priemonės ryšiais. Taigi tik tada galimas objektyvus vertinimas kaip norma (priemonė) atlieka savo funkciją siekiant tikslo, t. y. suteikiama matavimo priemonė normos socialiniam vertingumui. Priešingu atveju galima paskęsti įvairiausių rūšių spekuliacijose – tiek ontologizuojančiuose nuosavybę, tiek reikalaujančiuose „solidarumo“.

### **3.2. „Teisingų mokesčių“ samprata apmokestinimo teorijose ir jos vertinimas**

Teisingumas pagrįstai laikomas visų socialinių problemų integravimo veiksniu. „Pagrindas, kuris leidžia sureikšminti teisingumo problemą, yra tai, kad visos

socialinės problemos savo turiniu yra žmogaus teisių įgyvendinimo problemos, kad asmeniui tenka įgyvendinti savo interesus ne šalia visuomenės, o visuomenėje.<sup>562</sup> Galima sakyti, kad apmokestinimą kaip teisingumo pasireiškimo sritį pirmasis aiškiai įvardijo ir išryškino A. Smith „Tautų Turtuose“. Be to, teisingumo aspektą jis iškėlė į pirmą vietą lyginant su kitais (kuriuos apibendrintai galime vadinti apibrėžtumu, mokėjimo patogumu, administravimo nebrangumu) – pati pirmoji klasiko „geros mokesčių sistemos“ maksima buvo mokesčių sistemos teisingumas. Mokesčių pasiskirstymo teisingumas literatūroje dažnai vadinamas tiesiog mokestiniu teisingumu (angl. *tax justice, tax equity, tax fairness*). Mokesčių teisingumas išsiskiria tuo, kad turi ne tik bendrąjį teisingumo požymį, bet yra susijęs su resursų perskirstymu, todėl apima ir ekonominį aspektą. Akademinė mokestinio teisingumo diskusija vyko ir tebevyksta skiriant jo horizontalią ir vertikalią dimensijas. „Horizontalusis teisingumas“ (angl. *horizontal equity*) suprantamas kaip reikalavimas, kad asmenys, esantys vienodoje padėtyje būtų traktuojami vienodai. Vertikalusis teisingumas (angl. *vertical equity*) suprantamas kaip reikalavimas, kad asmenys, turintys skirtingas ekonomines galimybes, būtų traktuojami skirtingai. Teisingumo pasireiškimo šiose dimensijose tema gvildinama senai ir lieka „klasikinė“ tema apmokestinimo srityje ir iki šiol. Tiesa, šiose dimensijose teisingumas tradiciškai daugiausia nagrinėtas ekonomikos mokslo metodologijos rėmuose. Nors mokesčių teisingumas horizontalioje ir vertikalioje dimensijose nagrinėjamas kone visą XX a., reikia pripažinti, kad mokesčių teisingumo dimensijos (horizontali ir verticali) retai sujungiamos su konkrečia teisingumo samprata. Ryšys tarp šių kategorijų aiškinamas daugiau pakraščiuose, t. y. įvardinant situacijas, kuriose horizontali arba verticali mokesčių teisingumo dimensija galėtų prieštarauti kuriai nors iš teisingumo sampratų<sup>563</sup>. Tai būtų galima paaiškinti tuo, kad sprendžiant iš mokesčių teisinio reguliavimo praktikos, Vakarų visuomenių sąmonei ir praktikai visą XX a. buvo būdingas teisingumo suvokimas, kurį mes dabar vadiname paskirstomuoju teisingumu, tačiau teisės filosofijoje iki pat XX a. antros pusės paskirstomojo teisingumo samprata nebuvo pakankami konceptualizuota (bent jau šiuolaikine prasme) - J. Rawls „Teisingumo teorija“ pasirodė tik 1971 m. ir bene labiausiai prisidėjo prie paskirstomojo teisingumo idėjos konceptualizavimo. Mokesčių teisingumas iš esmės yra filosofinė kategorija<sup>564</sup>. Nenuostabu, kad tiek horizontalaus teisingumo, tiek vertikalaus teisingumo matavimo vienetų (kriterijų) turinys, taip ir lieka tiksliai neapibrėžtas. Pavyzdžiui, reikalavimas, kad vienodoje ekonominėje padėtyje esantys asmenys būtų apmokestinami vienodai, nieko nepasako, kaip skirstyti pareigą tarp tų, kurie yra nevienodoje padėtyje. Taigi akivaizdžiai aišku tik tiek, kad absoliučiai vienodoje padėtyje esantiems asmenims mokesčių pareiga turėtų būti paskirstyta vienodai, bet realiaame pasaulyje labai retai pasitaiko, kai asmenys yra absoliučiai vienodoje padėtyje. Paskutiniu metu pastebima, kad teorijoje horizontaliojo teisingumo dimensija tarsi „prarado reputaciją“. Apie ją tik trumpai užsimenama kaip apie reikalavimą, kad vienodoje padėtyje esantys asmenys būtų apmokestinami vienodai. Iš esmės tuo ši dimensija tarsi „nurašoma“ kaip neturinti tolesnės analitinės perspektyvos, nes visuomenėje labai retai pasitaiko, kad asmenys

<sup>562</sup> Vaišvila, A. Teisingumas: jo formos ir socialinė reikšmė (metodologinis aspektas). *Jurisprudencija*, 2002, 16 (24): 196-203.

<sup>563</sup> Kornhauser, M. E., *supra note* 76 (1995), p. 615.

<sup>564</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 51.

būtų visiškai vienodoje padėtyje<sup>565</sup>. Ekonomistai neranda sutarimo kaip konkrečioje situacijoje matuoti, skaičiuoti asmens padėtį horizontalaus teisingumo požiūriu, ku asmens padėties vertikalaus teisingumo požiūriu skaičiavimas (vertinimas) skirtųsi nuo vertinimo horizontalaus teisingumo atžvilgiu<sup>566</sup>. Antrojoje XX a. pusėje pasirodė vertinimų, teigiančių, kad tarp horizontalaus ir vertikalaus teisingumo dimensijų skirtumo iš esmės nėra (ypatingai iš utilitaristinės ideologijos atstovų)<sup>567</sup> - jeigu tenkinamas vertikalaus teisingumo kriterijus, bet kokiu atveju tenkinamas ir horizontalaus teisingumo kriterijus. Galiausiai jeigu pagrindinis mokesčių teisės normų tikslas yra naudos didinimas, tai horizontalusis teisingumas neturi jokios vertės. Taigi suabejota horizontaliosios dimensijos, kaip atskiros dimensijos, verte. Nors galima sutikti su pozicija, kad situacija, kai pasiekiamas vertikalus teisingumas reiškia, kad pasiekiamas ir horizontalus, reikia pripažinti, kad kai tenkinamas horizontalaus teisingumo kriterijus nebūtinai tenkinamas vertikalaus teisingumo kriterijus. Tai reiškia horizontaliojo teisingumo dimensija turi savarankišką vertę. Nors horizontaliojo teisingumo sąvoka labiau apibrėžta nei vertikaliojo teisingumo, teisės mokslo darbuose šios dimensijos samprata traktuojama nevienareikšmiškai. Pavyzdžiui, G. D. Duff<sup>568</sup> horizontaliojo teisingumo dimensijai priskiria apmokestinimo bazės nustatymo tikslą (asmenys mokesčių bazės priskyrimo atžvilgiu būtų traktuojami vienodai, t. y. jeigu jų padėtis vienoda, ekonominiai veiksniai, sudarantys šią padėtį turėtų būti į bazę įtraukiami (traktuojami) vienodai, pavyzdžiui, pajamos iš darbo ir pajamos iš kapitalo), o vertikaliojo teisingumo dimensijai – konkretaus tarifo nustatymą. Šis autorius abi dimensijas sieja su fiskaline mokesčių funkcija. Galima sutikti su tokia pozicija, jeigu turimas omenyje skirtingų tarifų nustatymas, tačiau esant nediferencijuotam tarifui, konkretaus tarifo pasirinkime vertikalaus teisingumo bruožų iš esmės nerastume. M. Kornhauser vertikaliojo teisingumo dimensijai suteikia mokesčių pareigos pasiskirstymo pagal pajamų lygius paskirtį, o horizontaliojo – vienodo mokesčių paskirstymo vienodame pajamų lygyje paskirtį. Be to, vertikaliojo teisingumo dimensiją priskiria prie asmens mokesčių pajėgumo (angl. *ability to pay*) sampratos pasireiškimo visuotinėje mokesčių bazėje (pagal ją visos pajamos turi būti traktuojamos vienodai, nepriklausomai nuo jų šaltinio<sup>569</sup>). C. A. D. Crespo tiek vertikaliojo, tiek horizontaliojo teisingumo sąvokas apskritai laiko ne teisinėmis kategorijomis ir horizontaliajai teisingumo dimensijai priskiria pasiskirstymą tarp skirtingų gerbūvio (angl. *wealth*) (šis autorius turi omenyje, kad nepriklausomai nuo pajamų rūšies jos turėtų būti apmokestinamos vienodai) rūšių, o vertikalajai teisingumo dimensijai priskiria paskirstymą tarp skirtingų ekonominių sluoksnių, kuris priklauso nuo ideologijos ir socialinio teisingumo sampratos konkrečiu laikotarpiu konkrečioje visuomenėje<sup>570</sup>.

*Horizontalusis ir vertikalusis teisingumas pasiskirstymo rinkoje (iki mokesčių) vertinimo aspektu.* Kaip minėta šiame darbe, pagal tai, kokia moralinė vertė suteikiama pasiskirstymui rinkoje, teorijas galima suskirstyti į deontologines ir posti-

<sup>565</sup> Galle, B. Tax Fairness. *Washington and Lee Law Review*. 2008, 65: 1323-1379.

<sup>566</sup> Murphy, L., Nagel, T., *supra note* 91, p. 38

<sup>567</sup> Pavyzdžiui, L. Kaplow (iš McCaffery, E., *supra note* 1, p. 81).

<sup>568</sup> Duff, D. G. Tax Fairness and the Tax Mix. *Foundation for Law, Justice and Society*, 2008, p. 11.

<sup>569</sup> Kornhauser, M. E., *supra note* 76 (1995), p. 619–620.

<sup>570</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 52-54.

institucionalistines. Griežtai deontologinės teorijos nepripažįsta jokio rinkos pasiskirstymo perskirstymo (tokie autoriai kaip F. A. Hayek, R. Nozick), bet gali pripažinti pajamų (gerovės) naudingumo mažėjimą jai didėjant ir todėl skirtingą tarifų taikymą skirtingo dydžio pajamoms pagrįsti kaip vienodos „kainos“ už valstybės teikiamas paslaugas dalį. Pavyzdžiui, remiantis komutatyvinio teisingumo principais, „vienoda“ subjektyvia kaina (auka) laiko diferencijuoto tarifo taikymą skirtingiems pajamų lygiams (vadovaudamasis utilitaristinės asmens pajėgumo mokėti sampratos ir pripažindamas mažėjančią augančių pajamų subjektyvią vertę asmeniui), taigi ta apimtimi galėtų pripažinti ir vertikalios teisingumo dimensiją<sup>571</sup>. Deontologinės teorijos, nepripažįstančios subjektyvios pajamų vertės mažėjimo, nepripažįsta jokio vertikalios dimensijos pasireiškimo. Radikalios post-institucionalistinės teorijos nepripažįsta horizontalios dimensijos („negali būt jokio horizontalaus teisingumo, nes jis reikštų pasiskirstymo rinkoje prioritizavimą<sup>572</sup>). Tarpinėse, t. y. pripažįstančiose tiek nuosavybę kaip pirminę teisę, tiek perskirstymą, abi dimensijos įmanomos – horizontalioji kaip pripažįstanti rinkos pasiskirstymą ir vertikalioji kaip leidžianti nukrypti nuo rinkos pasiskirstymo, siekiant sušvelninti teisinio (formalaus) teisingumo trūkumus, tam, kad asmens teisės būtų ne tik formaliai saugomos, bet ir realizuotos.

Teisine prasme horizontalaus teisingumo reikalavimas reiškia ne tik draudimą diskriminuoti, bet ir atspindi asmenų lygiavertiškumo ir lygybės prieš įstatymą principą. Visuotinai pripažįstama, kad mokesčių pareiga turėtų būti vienoda vienodose padėtyse esantiems asmenims. Kadangi mokesčių teisės poveikis pasireiškia ekonominių resursų nukreipimu viešiesiems poreikiams tenkinti, omenyje turimas ne bet koks, o ekonominės asmenų padėties vienodumas. Ekonominių gėrybių paskirstymo požiūriu horizontalusis teisingumas reiškia nesikišimą į pasiskirstymą rinkoje. Vadovaujantis horizontalaus teisingumo kriterijais, į vienodą padėtį po apmokestinimo gali pretenduoti tik tie, kurie buvo vienodoje padėtyje iki apmokestinimo. Taigi galime laikyti, kad mokesčių pareigos paskirstymas pagal horizontalaus teisingumo kriterijus atitinka teisinio teisingumo reikalavimus. Vertikalios teisingumo dimensijos reikalavimai mažiau apibrėžti – kokios apimtys traktavimo skirtingumas galimas atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes. Būtent šioje dimensijoje pasireiškia kaip visuomenė konkrečiu laikotarpiu suvokia ir siekia paskirstomojo (socialinio) teisingumo. Horizontalus teisingumo reikalavimas yra pirminis, minimalus lygybės reikalavimas. Jis turi apibrėžtą teisinį turinį – lygybės prieš įstatymą reikalavimą, apsaugantį nuo visiškai atsitiktinio pareigos mokėti mokesčius paskirstymo. Tuo tarpu vertikalios teisingumo siekis priklauso nuo socialinio teisingumo sampratos konkrečioje visuomenėje. Galiausiai mokesčių pasiskirstymas vertinant horizontalaus ir vertikalios teisingumo dimensijų aspektais priklauso nuo teisingumo ir lygiateisiškumo sampratos, vyraujančios visuomenėje konkrečiu momentu ir valstybės paskirties.

*Teisiniu teisingumu ir paskirstomuoju teisingumu grindžiamo teisinio reguliavimo tarpusavio santykis.* Nepaisant to, kad pripažįstame, kad mokesčių teisinis reguliavimas gali remtis tiek teisiniu teisingumu, tiek paskirstomuoju, svarbu išsiaiškinti šių idėjų santykį tarpusavyje. Deontologinės teorijos remiasi nuosavybės ir įgijimų teisėmis kaip

<sup>571</sup> Elkins, D., *supra note* 16, p. 91-104.

<sup>572</sup> Ryškiausias šios krypties pavyzdys – Murphy, L, Nagel, T., *supra note* 91.

išreiškiančiomis žmogaus autonomiją ir orumą. Pasak jų (F. A. Hayek, R. Nozick) jokio paskirstomojo teisingumo negali būti. Post-institucionalistai remiasi J. Rawls būdingu teisingumo kaip sąžiningumo apibrėžimu ir teigia, kad privati nuosavybė (rinkoje įgyta nuosavybė) neturi jokio moralinio pranašumo prieš valstybinę (post-institucinę) skirstymą, kuris atitiktų paskirstomojo teisingumo principus, nes nuosavybė įgyjama ir gali būti ginama tik esant valstybei. Tai reiškia, kad bet koks nuosavybės įgijimas yra valstybės (jos buvimo) nuopelnas. Visgi jeigu išeitume iš asmens subjektinių teisių supozicijos kaip nulemiančios objektinę teisę, reikėtų pripažinti asmens teisių, pirmiausia, nuosavybės teisių, kaip asmens valios išraiškos, materializavimosi galimybes, pirmenybę. Valstybės pareiga yra padėti asmeniui sutelkti jėgas savarankiškai tvarkyti savo gyvenimą. „Dėl liberaliosios ideologijos suformuotų vertybių <...> Vakarų civilizacija ir pasaulėžiūra orientuojasi į atskiro žmogus interesus, jo santykius su kitais žmonėmis bei jų tarpusavio paslaugavimą, kultūrinius mainus. Žmogaus asmeninės ir politinės teisės bei laisvės, jo interesai yra esminis šiuolaikinės demokratinės valstybės paskirties ir apsaugos objektas.“<sup>573</sup>. Tai nereiškia, kad joks perskirstymas neįmanomas. Jis įmanomas, nes socioekonominės žmogaus teisės turi tokį patį teisinį pobūdį kaip ir „pirmosios kartos“, negatyvios teisės. Nepaisant to, jų realizavimas priklauso nuo faktinių visuomenės galimybių, jos yra subsidiaraus pobūdžio<sup>574</sup>. Tai reiškia, kad pirmiausia mokesčių teisinis reguliavimas turėtų remtis teisinio teisingumo reikalavimais, o tik po to, kiek pirmasis yra nepakankamas, galima nuo jo nukrypti, kad būtų realizuotos teisinio teisingumo vertybės. J. Rawls taip pat lygybės principui suteikia prioritetą, tačiau mato galimybę taikyti skirtumo principą ekonominėje ir socialinėje sferose tam, kad būtų realizuotas pirmasis principas<sup>575</sup>. Taip pat iš to, kas pasakyta, galima daryti išvadą, kad reikia atsižvelgti į faktines visuomenės galimybes, t. y. faktinę situaciją – kiek būtų sumažintos kitų visuomenės narių teisių apimtis, ar jų autonomija nebūtų paneigta. Taigi pasiskirstymas rinkoje neturėtų būti iš esmės keičiamas, o tik papildomas „stumiančiojo“ pobūdžio priemonėmis asmens teisių realizavimui.

*Kiek ir kokiais atvejais galimas rinkos pasiskirstymo koregavimas.* Kaip jau įrodyta, teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimai nėra absoliutūs. Teisiniu (formalioju) teisingumu besiremiantis negatyvus teisių apsaugos pobūdis nėra pakankamas teisių realizavimui, todėl susidarius tam tikroms istorinėms (faktinėms) aplinkybėms reikalingas pozityvus valstybės įsikišimas. Dėl didžiulės turčinės nelygybės, kuri atsirado dėl spartaus kapitalistinės ekonomikos vystymosi ir prieaugio koncentracijos nedidelėje visuomenės dalyje, mokesčiams nuo XIX a. antros pusės suteikiama visuomenės „transmisijos diržo“ paskirtis. Siekiant suteikti saugomoms teisėms realią įgyvendinimo galimybę, mokesčiams per visą XX a. buvo suteikiamas vis didesnis perskirstomasis vaidmuo. Nuo mokesčių teisinio reguliavimo universalumo pereinama prie individualumo, formali (starto) lygybė užleidžia vietą faktinei. Čia ir kyla pagrindinis klausimas – kur yra tokio „lyginimo“ ribos, t. y. kokios lygybės reikėtų siekti. Formaliai lygių visuomenėje kai kurie jos nariai yra stipresni, sveikesni, protingesni, todėl, tikėtina, visais atvejais įgis pranašumą. Natūralios pirminės gėrybės (angl. *primary goods*),

<sup>573</sup> Spruogis, E., *supra note* 220, p. 119.

<sup>574</sup> *Ibid.*, p. 120; Bieliauskaitė, J. Šiuolaikinė socialinės teisinės valstybės samprata. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011.

<sup>575</sup> Bieliauskaitė, J., *op. cit.*, p. 116.

tokios kaip sveikata, protas, vaizduotė ir pan. įgyjami atsitiktinai. Kalba apie „genų loteriją“ nėra perdėta, dėl jos atsirandantys skirtumai turi esminės reikšmės mūsų gebėjimų ir įgūdžių vystymuisi. Moralinio požiūriu svarbus principas yra tai, kad žmonės negali būti vertinami pagal tai, kas yra už jų kontrolės ribų. Tai, aišku, nepaneigia to, kad yra kitų aplinkybių, kurios svarbios gebėjimų ir įgūdžių vystymuisi (išsilavinimas, socialinės sąveikos galimybės ir pan.), kitos pasisekimo galimybės (pavyzdžiui, palankių aplinkybių susidėjimas), galiausiai paties asmens pastangos vystyti savo gebėjimus ir įgūdžius. Antra, žmonės paprastai turi ir nevienodas materialines starto galimybes – tėvų materialinė (socialinė) padėtis, galimybė paveldėti turtą reiškia, kad net ir materialinės starto sąlygos yra skirtingos. Kitaip tariant, žiūrinti iš moralinio vertinimo pozicijų, pasiskirstymo dalys (ekonominiai resursai, kuriuos įgyja asmenys) neturėtų priklausyti nuo moraliai atsitiktinių veiksnių, t. y. tų, kurių pats asmuo negali kontroliuoti. Kadangi žmogaus orumas ir autonomija gali būti pažeista tiek veikimu, tiek neveikimu (jo padėties ignoravimu), moraliai atsitiktinių aplinkybių eliminavimas tampa imperatyvus. Kita vertus, pilnai pritaikius moralinio vertinimo, kuris eliminuotų visas asmens nekontroliuojamas aplinkybes, principą galiausiai reikėtų pripažinti, kad asmenys dalijasi viena kito gyvenimais<sup>576</sup>, o tai atimtų galimybę laikyti asmenį moraliniu agentu ir pačią moralinio vertinimo galimybę<sup>577</sup>. Galima sutikti su M. J. Sandel kritika J. Rawls „Teisingumo teorijos“ atžvilgiu, kad valstybės paskirties susiejimas vien tik su teisingu vertybių skirstymu atskirtų mus nuo vertybių ir siekių, kurie mus ir apibrėžia<sup>578</sup>. Vienas žymiausių šiuolaikinių politinių filosofų T. Nagel tyrinėdamas „moralinės sėkmės“ diskursą prieina išvados, kad labai sunku pasakyti, kokia apimtimi konkretus pasiskirstymo modelis atsiranda dėl moraliai legitimų ar neligitimų faktorių<sup>579</sup>. Taigi jeigu negrįžtame prie rinkos pasiskirstymo kaip vienintelio, iš esmės galime pasirinkti dvi alternatyvas – galutinio „ekonominio rezultato“ lygybę (visišką lygiavą) arba „kontroliuojamą“ (dėl esminių ir pagrįstų aplinkybių) perskirstymą, kuris iš esmės nekeičia santvarkos. Akivaizdu, kad visiškas perskirstymas leistų valstybei netrukdomai laužyti asmens autonomijos ribas, pamintų jo asmens teises, todėl nesiderintų su teisės viršenybės principu. Teisės filosofijoje rinkos pasiskirstymo perskirstymo demokratiniėje visuomenėje pagrindimas siejamas su J. Rawls „skirtumo“ principu. Pasak J. Rawls, ekonominė ir socialinė nelygybė galima, jeigu ji naudinga nepalankiausioje padėtyje esantiems asmenims. Aišku, šis teiginys yra labai neapibrėžtas ir nieko nepasako nei apie tai, ar turi būti nustatoma tam tikro lygio ekonominė ir socialinė nelygybė, nei apie priežastis, kodėl asmuo atsidūrė tokioje padėtyje, nei apie ribą, nuo kurios galima laikyti, kad asmuo yra atsidūręs blogiausioje padėtyje nei apie ekonominės ar socialinės nelygybės apimtį bei formas. R. Dworkin išsamiau plėtoja J. Rawls teisingumo koncepciją siūlydamas „išteklių lygybę“. R. Dworkin, kaip ir J. Rawls sutinka, kad galimybę įgyti išteklių turėtų lemti atsakingi pačių asmenų sprendimai, o ne įgimtos galimybės ar socialiniai atsitiktinumai. R. Dworkin siūlo hipotetinį aukcioną, kurio

<sup>576</sup> Menendez. A. J., *supra note* 5, p. 181.

<sup>577</sup> T. Nagel iš *Ibid.*

<sup>578</sup> Sandel M. J. *Liberalism and Limits of Justice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1982 (iš Stanford encyclopedia of Philosophy [interaktyvus]. Stanford. [žiūrėta 2011-10-15] <http://plato.stanford.edu/>).

<sup>579</sup> Menendez, A. J., *op. cit.*

metu visi visuomenės nariai turi vienodą kriauklelių skaičių, už kurias gali panaudoti įsigyjant išteklius<sup>580</sup>. Toliau R. Dworkin sprendžia dvi esmines problemas, su kuriomis susiduria bet kuri demokratinė lygybės teorija – žiaurios nelaimės (angl. *brute luck*) ir kombinuoto „genų loterijos“ bei nelygybės, atsirandančios dėl rinkos funkcionavimo, efekto. Filosofas šioms problemoms spręstis siūlo taikyti draudimo principus. Tokiu būdu mokesčiai atliktų draudimo premijų vaidmenį<sup>581</sup>. Taigi išteklių pasiskirstymui demokratinėje visuomenėje svarbūs abu aspektai – tiek užtikrinti, kad pasiskirstymas nebūtų nulemtas socialiai atsitiktinių aplinkybių, tiek nesuvaržyti žmonių laisvės atsižvelgiant į tai, kad kai kuriems iš jų tenka turėti talentus. Pats J. Rawls teigia, kad būtiniausi piliečio poreikiai turi būti patenkinti, kad jis galėtų suvokti ir pasinaudoti teisėmis, kurias apima pirmasis (lygybės – aut. past.) principas<sup>582</sup>. Taigi teisė neturi sureguluoti visų socialinio skirtingumo pasekmių, o tik tas, kurios yra reikšmingiausios asmens teisių požiūriu. Rinkoje susidariusio pasiskirstymo perskirstymo pagrindu yra riba už kurios asmuo realiai nebegali realizuoti savo teisių. Aišku, valstybė (per ją kiti visuomenės nariai) neturėtų patenkinti visų asmens poreikių, o tik tuos, kurie yra gyvybiniai. „Šiuo atveju poreikio kriterijus nustato tokį principo taikymo būdą: „gerinant blogiausioje padėtyje esančių asmenų padėtį, atsižvelgiant į tai, kiek tokia padėtis yra nulemta objektyvių priežasčių, turi būti bent minimaliai tenkinami šių asmenų gyvybiniai (objektyvūs) poreikiai.“<sup>583</sup>

Antra, valstybės įsikišimas reikalingas siekiant sušvelninti visuomeninius prieštaravimus. XIX a. aštrėjant ir gilėjant visuomeniniams prieštaravimams, buvo kilusi reali perversmo ir liberaliomis vertybėmis grindžiamos santvarkos griuvimo grėsmė. Tapo akivaizdu, kad valstybė ir teisė nebegali realiai atlikti savo paskirties – derinti asmens interesus su visuomenės, harmonizuoti socialinių grupių santykius, sumažinti konfliktų aštrumą visuomenėje. Mokesčiai per visą XX a. pasitarnavo kaip visuomeninės santvarkos ketitimo priemonė, leido liberaliai valstybei evoliucionuoti į socialinę ir išvengti radikalios transformacijos į komunistinę santvarką (kalbama apie Vakarų šalis).

<sup>580</sup> Dworkin, R. What is equality? Part II: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*. 1981, 10(4): 239–345.

<sup>581</sup> Dworkin, R., *supra note 577*.

<sup>582</sup> Rawls, J. *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press, 1993, p. 7.

<sup>583</sup> Bieliauskaitė, J., *supra note 574*, p. 121.

### III SKYRIUS. ASMENS MOKAMASIS PAJĖGUMAS KAIP PAREIGOS MOKĖTI MOKESČIUS APIMTIES DIFERENCIJAVIMO PAGRINDAS

Nepriklausomai nuo to, kokia paskirstomojo teisingumo samprata vyrauja visuomenėje konkrečiu laikotarpiu, siekiant teisingo (objektyvaus) mokesčių paskirstymo, reikia objektyviai įvertinti asmens padėtį. Taigi asmens padėties objektyvus vertinimas yra metodologinis pagrindas teisingai paskirstyti mokesčių pareigą.

Plačiau, beveik visuotinai (S. Utz, V. Thuronyi, J. Tiley, C. A. D. Crespo, kt.), pripažįstama, kad teisingas, t. y. obejkyvus mokesčių paskirstymas turi remtis „mokamuoju pajėgumu“ (angl. *ability to pay*), t. y. mokesčio mokėtojo pajėgumu vykdyti pareigą mokėti mokesčius. Reikia pažymėti, kad ne visos apmokestinimo teorijos ir ne visada asmens mokamąjį pajėgumą pripažino pagrindiniu ar apskritai mokesčių teisingumo elementu. Diskusijos dėl asmens pajėgumo mokėti sampratos išlieka aktualios nuo senovės viešųjų finansų mokslo tyrimų iki šių dienų mokesčių teisės. Pagrindinių dviejų mokesčių teisingumo ideologijų ir metodologijų šaknys siekia A. Smith „Tautų turtus“. A. Smith teigimu, „mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunamai naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje<sup>584</sup>. A. Smith palygino mokesčių mokėjimą su turto valdytojų prisidėjimu prie bendrų turto naudojimo reikalų, matuojamą pagal jų dalis tame turte. Jo nuomone, nuo šių kriterijų prisilaikymo ir priklauso, ar apmokestinimas atitinka teisingumo (angl. *equity*) principą. Toks A. Smith pasiūlytas apmokestinimo teisingumo apibūdinimas iš esmės teisingas, bet mažai apibrėžtas, savyje apimantis dvi priešingas koncepcijas – asmens mokamąjį pajėgumą ir gaunamą tiesioginę naudą, todėl sukėlė daug ginčų ir suteikė erdvės vėlesniems tyrėjams. Liberalistinio judėjimo įtakoje mokesčiai, aišku, buvo (ir kartais dabar yra) siejami su asmens gaunama nauda iš valstybės buvimo (žr. II skyriaus 1 skirsnį – kontraktiškumo bruožai liberalioje valstybėje). Nepaisant to, šis principas liko daugiau teorinis, praktikoje net ir liberalioje valstybėje, neturėjo aiškios formalios išraiškos. Šiuolaikiniu požiūriu ši koncepcija vertinga nebent tuo, kad sieja mokestį su asmens poreikiu turėti valstybę ir viešosiomis subjektinėmis teisėmis (I skyriaus 3.2 poskirsnis). Visgi akivaizdu, kad negalima subuitinti šio principo ir mokesčiams taikyti tokią pačią kainodarą kaip ir rinkos prekėms ar paslaugoms (žr. I skyrių). Taigi jau nuo XIX a. pabaigos „Gaunamos naudos“ koncepcija kaip teisingo apmokestinimo koncepcija, prarado savo įtaką teorijoje. XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje, „gaunamos naudos“ principui tradiciškai buvo priešpastatomas asmens mokamojo pajėgumo principas, kuris kone visuotinai pripažįstamas kaip būtinas teisingo apmokestinimo elementas. Nepaisant to, asmens mokamojo pajėgumo samprata nėra vienareikšmiškai traktuojama. Be to, kyla klausimai, kas geriausiai galėtų atspindėti mokamąjį pajėgumą? Nuomonės gerokai skiriasi dėl to, kas galėtų būti asmens pajėgumo mato vienetu – turtas (gerovė) (angl. *wealth*), pajamos, vartojimas, talentai ir gabumai ir kiti atitikmenys, nurodomi gausioje mokesčių politikos literatūroje<sup>585</sup>. Koks mokamojo pajėgumo (ekonominės padėties) vienodumas svarbus skirstant pareigą mokėti mokesčius – turto

<sup>584</sup> Smith, A., *supra* note 42.

<sup>585</sup> Utz, S., *supra* note 453, p. 869.

įgijimo ar vartojimo, per kokį laikotarpį jį skaičiuoti – metus ar per visą gyvenimą ir pan. Tai yra pagrindiniai klausimai, į kuriuos atsakoma mokesčių teisei realizuojant savo paskirtį per konkrečias funkcijas - pasirenkant apmokestinimo objektus, bazes ir tarifus.

## 1. Asmens mokamojo pajėgumo samprata

Asmens mokamojo pajėgumo idėja svarbi asmenų lygybės aspektu. Paskirstant mokesčių pareigą, teisingas asmenų traktavimas reikalauja, kad mokesčių našta būtų lygi. Pirmoji svarbi asmens pajėgumo mokėti principo išraiška pozityviojoje rašytinėje teisėje buvo porevoliucinės Prancūzijos 1789 m. Žmogaus ir piliečių teisių deklaracija, kurios 13 straipsnis skelbė, kad visi piliečiai prie valstybės išlaidų turi prisidėti proporcingai savo galimybėms (angl. *faculties*, pranc. *facultés*).

Asmens mokamojo pajėgumo idėja kartais pateikiama kaip kone vienintelis mokesčių teisingumo principas<sup>586</sup>, kartais ciniškai laikoma ideologizuota „melo pridengimo“ priemone<sup>587</sup>. Teisės doktrinoje asmens mokamojo pajėgumo principas taip pat vertinamas nevienareikšmiškai. Pozityvizmas apskritai atmeta asmens mokamojo pajėgumo idėją, jeigu ji nėra aiškiai išreikšta įstatyme. Kiti pripažįsta etinę šios idėjos vertę, bet nelaiko jos realiu, instrumentiniu teisiniu sprendimu. Dar kiti pripažįsta teisinę jos vertę, bet laiko nepakankamai konkrečia ir ieško konkretesnių jos turinio atskleidimo būdų arba tiesiog laiko teisiniu principu, kuris išvedamas iš Europoje vyraujančios teisės sampratos<sup>588</sup>.

Asmens mokamojo pajėgumo principas, kaip mokesčių naštos paskirstymo principas žinomas nuo Antikos laikų – Senovės Graikijoje liturgijas mokėdavo tik turtingiausi piliečiai<sup>589</sup>. Iš esmės kiekvienu istoriniu laikotarpiu, priklausomai nuo ekonomikos išsivystymo, mokesčiai buvo nustatomi bandant užčiuopti šaltinius, kurie leistų gauti pajamų. Skirtumas tas, kad demokratinėje santvarkoje pagrindu turėtų būti imamas asmens padėties vertinimas, o ne gavėjo patogumas ar galimybė surinkti pajamas. Asmens mokamojo pajėgumo samprata teorijoje išvedama iš viduramžiams būdingos mokesčių paskirstymo būdo, naudojusio „gebėjimų“ terminą (angl. *faculty*). „Gebėjimų“ terminas buvo įgavęs kažko panašaus į įplaukų, pajamų (angl. *revenue, income*) prasmę XVII a. britų kolonijose Šiaurės Amerikoje. Penkių kolonijų (Plimuto, Masačusetso įlankos, Konektikuto, New Heaven'o, Rodo salos) įstatymai nustatė „gebėjimų mokesčius“, kurie pažymėtinau nebuvo taikomi „matomam turtui“ (angl. „*visible estates*“) arba nuosavybei, o tik grynosioms įplaukoms (angl. *returns on gains*)<sup>590</sup>. Šis terminas (pranc. *facultés*) buvo panaudotas ir Prancūzijos 1789 m. Žmogaus ir Piliečio teisių deklaracijoje.

<sup>586</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 51.

<sup>587</sup> *Ibid.*

<sup>588</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 54.

<sup>589</sup> Cavanaugh, M. B. Democracy, Equality, and Taxes. *Alabama Law Review*. 2003, 2(54): 415-478.

<sup>590</sup> E. R. A. Seligman (cituojama iš Utz, S., *supra note* 453, p. 869).

Šiuolaikinės asmens mokamojo pajėgumo sampratos reikšmė pradėjo formuotis XIX a. debatuose dėl tiesioginių mokesčių būtinybės ir sandaros, tuo metu kai Vakarų Europos šalyse pradėjo reikštis pirmieji bandymai įsivesti pajamų mokesčius<sup>591</sup>. Šiuolaikinės asmens mokamojo pajėgumo sampratos genezė tiesiogiai susijusi su liberaliai valstybei būdingo formalia lygybe grindžiamo daiktų (*ad rem*) abuojumu asmens faktinei padėčiai ir bandymais surasti teisingesnę mokesčių pareigos pasiskirstymo būdą. Tiesioginiai mokesčiai, skirtingai nuo netiesioginių, suteikė visuomenei galimybę matyti, kas ir kiek moka, t. y. mokesčių pasiskirstymą padarė skaidresnį, ir leido piliečiams kelti klausimus dėl jų padėties teisingumo lyginant su kitais<sup>592</sup>. Tiesioginių mokesčių poreikis ir asmens mokamojo pajėgumo sampratos plačiai diskutuotos XIX a. D. Britanijoje ir Vokietijoje. Asmens mokamojo pajėgumu XIX a. antroje pusėje jau rėmėsi tiek britiškoji viešosios ekonomikos koncepcija, tiek vokiškoji *Finanzwissenschaft* koncepcija, nors turinys buvo suvokiamas kiek skirtingai (žr. 1.2 ir 1.3 šio skyriaus poskirsnius). Kitų šalių, Prancūzijos, Italijos, Olandijos, teoretikai taip pat prisidėjo prie šios koncepcijos plėtojimo, bet Vokietijos ir Britanijos teoretikų indėlis buvo svarbiausias formuojantis JAV mokesčių teoretikų nuostatoms<sup>593</sup>, kurie XX a. antroje pusėje turėjo didžiulę įtaką viso pasaulio apmokestinimo teorijai ir praktikai.

### 1.1. „Ekonominiai faktoriai“ kaip mokesčių bazė

Norint pradėti lyginti atskirų asmenų padėtį, reikia pradėti nuo lauko, kuriame šis lyginamas atliekamas, apibrėžimo. Kaip minėta, asmens mokamojo pajėgumo genezė susijusi su formalaus daiktų apmokestinimo skaidrumo (aiškumo) nepakankamumu. Nukreipiant apmokestinimą į daiktus, galime tik intuityviai numanyti, kad jų turėjimas ar apyvarta atskleidžia kažkokias asmens savybes, kurios svarbios siekiant teisingai paskirstyti pareigą mokėti mokesčius. Tiesa, praktikoje tokie mokesčiai kartais nustatomi ir visai nevertinant asmens savybių, o tik siekiant patogesnio administravimo ir didesnių valstybės pajamų. Tokią praktiką sunku kritikuoti, jeigu neturime kriterijų, kurie leistų objektyviai apibrėžti objektą, kuris turi būti dalinamas skirstant mokesčių pareigą. Apmokestinimas, besiremiantis asmens mokamuoju pajėgumu, turi apmokestinti asmenis, kuriems priklauso tam tikros vertės turtas. Būtent asmuo yra mokesčių pareigos subjektas, o ne jo turimi (ar įgyjami) daiktai. Jeigu ieškome asmens mokamojo pajėgumo sampratos turinio, reikia pradėti nuo visos visuomenės ekonominio pajėgumo kaip mokesčių objekto. „Klasikinė“ A. Smith teorija rėmėsi tuo, kad galutinis tikslas yra asmens ir valstybės turtėjimas. Iš to seka, kad mokesčiai turėtų būti mokami iš sukurtos pridėtinės vertės. Taigi mokesčio objektas išvedamas dar iš fiziokratams (apmokestinimo teorija plačiai paplitusi XVII – XVIII a Prancūzijoje) būdingos „grynojo prieaugio“ (pranc. *produit net*) koncepcijos. Šios koncepcijos esmė buvo tokia, kad žemė ir darbas yra kone vieninteliai ekonominiai faktoriai, sukuriantys pridėtinę vertę. Kadangi darbas iš esmės sukuria tik tiek, kad išlaikytų save, žemės renta yra vienintelis faktorius, kuriuo galima matuoti prieaugį, todėl ji ir turėtų būti vieninteliu

<sup>591</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 870.

<sup>592</sup> *Ibid.*, p. 878.

<sup>593</sup> *Ibid.*, p. 879.

mokesčio objektu<sup>594</sup>. A. Smith iš dalies tęsdamas šią tradiciją, pridėjo dar kapitalą kaip prieaugio faktorių ir konceptualizavo visus galimus privačių asmens pajamų šaltinius į tris: pajamas iš nuomos, darbo ir verslo pelno ir tik po to formulavo pirmąją „geros mokesčių sistemos“ maksimą – „mokestis turi kiek įmanoma atitikti mokėtojo galimybes, būti proporcingas piliečio gaunami naudai (pajamoms) būnant valstybės globoje“<sup>595</sup>. A. Smith taip pat akcentuoja, kad mokestis, kuris apmokestina tik vieną iš nurodytų pajamų rūšių, „būtinai reiškia ir nelygybę“, t. y. mano, kad mokesčių pareiga turėtų būti paskirstyta iš esmės vienodai visoms pajamų rūšims. A. Smith požiūriu, darbo pajamos tik palaiko resurso pajėgumus, todėl neturėtų būti apmokestintos<sup>596</sup>, todėl iš jų apmokestinamos lieka tik dvi pajamų rūšys – pelnas ir renta. Nepaisant to, A. Smith nurodo, kad mokestis nebūtinai turi būti mokamas iš to šaltinio, iš kurio gautas. Jo nuomone, rentą reikia apmokestinti atskirai, o verslo pajamos nėra „absorbuojamos“ vartotojo<sup>597</sup>, o tik perkeliamos vartotojui, todėl neturėtų būti skirtumo apmokestinti verslo pelną ar vartojimą. Vartojimo mokesčiai A. Smith teorijoje pelno išskirtinį dėmesį formuluojant „patogaus mokėjimo“ maksimą<sup>598</sup>, kurioje nurodoma, kad, pavyzdžiui, vartojimo mokesčiai yra patogiau mokėti, nes yra „nematomi“ mokėtojui ir, be to, jis juos sutinka mokėti savo laisvu pasirinkimu (priimdamas sprendimą pirkti prekę ar ne). Remdamasis šiomis prielaidomis, A. Smith vartojimo mokesčiams priskyrė verslo pajamų apmokestinimo vaidmenį, tačiau toks pasirinkimas yra tik priemonė pasiekti pirmosios, „teisingumo“ maksimos tikslui, konkrečiai imant, verslo pajamų apmokestinimui arba, kaip teigia R. A. Musgrave, tėra tik „antras geriausias“ (angl. *second best*) pasirinkimas praktiniais administravimo sumetimais. Pajamų skirstymo į tris rūšis teorija dar vadinama „ekonominių faktorių“ teorija, nes rėmėsi ekonominių faktorių, kurie sukuria visas nacionalines pajamas, klasifikavimu (kažkas panašaus, ką šiuolaikiniai ekonomistai vadina „nacionalinėmis sąskaitomis“). Ši teorija toliau liko pagrindiniu atskaitos tašku ir buvo plėtojama kitų britų ekonomistų „klasikų“ – D. Ricardo, T. R. Malthus, J. S. Mill<sup>599</sup> ir kt., kurie vienaip ar kitaip „grynino“ atskirus jos aspektus, dažnai nesutardami dėl ekonominės vieno faktoriaus mokesčių perkėlimo galimybės kitam faktoriui (dažniausiai rentos ar verslo pajamų darbo pajamoms).

Pajamų mokesčio, pirmą kartą įvesto 1799 m. D. Britanijoje, teisinis reguliavimas rėmėsi jau anksčiau egzistavusių turto mokesčių adaptavimu. Pirmasis pajamų mokestis (ypač tai ryšku pirmojoje siūlytoje redakcijoje) iš dalies nukopijavo iki tol galiojusius tiesioginius mokesčius įvairiausiems objektams (taip vadinami „vertinamieji mokesčiai“ (angl. *assessed taxes*) ir žemės mokesčiai)<sup>600</sup>. Pajamų mokesčiu buvo siekiama apjungti visų iki tol buvusių tiesioginių mokesčių „mišrainę“ (už langus, tarnus, karietas, pan.) ir taikyti anksčiau buvusių mokesčių pagrindu trigubą tarifą (didėjant pajamoms didėjo ir tarifas). Šis mokestis (kaip priemonė) dar vadinamas „trigubu įver-

<sup>594</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 52.

<sup>595</sup> Smith, A., *supra note* 42, V.2.23 – V.2.25.

<sup>596</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 52.

<sup>597</sup> *Ibid.*, p. 53.

<sup>598</sup> Smith, A., *supra note* 42, V.2.27.

<sup>599</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 54.

<sup>600</sup> Morse, G., Williams, D. Davies: *Principles of Tax Law*. Thomson, Sweet and Maxwell, 2004., p. 22.

tinimu“ (angl. *triple assesment*)<sup>601</sup>, nes rėmėsi jau anksčiau naudotomis priemonėmis, bet naujas buvo tuo, kad jas apjungė ir apmokestino kaip visumą – pajamas. Taigi, jeigu anksčiau tiesioginių mokesčių objektais buvo tik materialus turtas arba sekant trijų „ekonominių faktorių“ principu, rentos pajamos, tai dabar į mokesčio bazę buvo įtrauktos ir kitos dvi rūšys – verslo pelnas ir darbo pajamos. Vėliau, 1803 m., pereita prie pajamų apmokestinimo pagal šaltinį (nustatyta pareiga išmokančiam išskaičiuoti) išskaičiuojant – mokesį išskaičiuodavo ir sumokėdavo mokėtojas – pvz., nuomininkas. Įstatymas suformuluotas taip, kad apmokestintos keturios pagrindinės objektų rūšys – žemės nuosavybės pajamos, kapitalo pajamos, gamybos produkcija, darbo pajamos iš valstybės. Kiekviena pajamų rūšis turėjo atskirą apmokestinimo būdą, suskirstant į atskirus apmokestinimo tvarkaraščius (angl. *schedule*) (nuo A iki E). Pats 1803 m. įstatymas taip pat vadinosi „nuosavybės ir produktyvios gamybos mokesčio įstatymu“. Taigi, nors įstatymu buvo įvestas universalus pajamų mokestis, skirtingiems pajamų šaltiniams taikytas skirtingas reguliavimas. Nepaisant to, kad nėra abejonių, kad tai padaryta siekiant efektyvesnio administravimo<sup>602</sup>, mokesčio bazė apibrėžiama pagal atskirus „ekonominius faktorius“, t. y. jos samprata remiasi „klasikiniu“ A. Smith pajamų skirstymu į tris pagrindines rūšis. Dėl to, kad pajamų rūšis XIX a. paprastai apibūdindavo ir asmens socialinę klasę, britų pajamų mokesį, kuris rėmėsi atskirais tvarkaraščiais, kai kurie vokiečių teoretikai buvo linkę vadinti „klasiniu mokesčiu“<sup>603</sup>. Kontinentinėje Europoje (pavyzdžiui, Vokietijoje) taip pat prigijo „šaltinių“ teorija (vok. *Quellentheorie*) ir vokiečių žemės XIX a. viduryje masiškai pradėjo apmokestinti materialius objektus skirstydami juos į tam tikras kategorijas pagal iš jų gautinas (preziuruojamas) pajamas (vok. *Ertrag*), kas atitiktų rentos apmokestinimą<sup>604</sup>, arba „klasinius“ mokesčius (vok. *Klassensteuer*), kuris, vertinant pagal „šaltinių“ teoriją atitiktų verslo pajamų ir darbo pajamų apmokestinimą. Taigi teisinis reguliavimas aiškiai pasisuko link mokesčių bazės apibrėžimo kaip „ekonominių faktorių“ visumos, tačiau įvertindamas tik tam tikras galimas pajamų prezumpcijas. Be to, „klasiniai“ mokesčiai paprastai buvo sunkesnė našta mažiausias pajamas gaunantiems sluoksniams, nes nevertindavo faktiškai gautų pajamų, o tik visos socialinės grupės (klasės) preziuruojamas pajamas, o įvertinus jų visumą praktikoje būdavo palankesnė stambesniems žemvaldžiams ir kapitalo turėtojams<sup>605</sup>. Prie to, kad apmokestinimas išliko prezumtyvus pobūdžio akivaizdžiai prisidėjo ir siekis apsaugoti privatumą. Liberalioje valstybėje valdžios įsikišimas į privatų gyvenimą buvo sunkiai toleruojamas ir vienas pagrindinių argumentų prieš universalų pajamų mokesį tiek D. Britanijoje, tiek kontinentinėje Europoje (Vokietijoje) buvo valdžios galimybė kištis į asmens privatų gyvenimą, ir tik 1840-ųjų politiniai pasikeitimai, revoliucijos pakeitė valstybės vaidmenį taip, kad šis argumentas prarado savo prasmę<sup>606</sup>. Toks prezumtyvus apmokestinimas, nors ir siekė individualizuoti pareigos dydį, neleido objektyviai įvertinti realaus atskiro asmens

<sup>601</sup> *Ibid.*, Seligman, E. R. A., *supra note* 333, p. 66.

<sup>602</sup> Seligman, E. R. A., *op. cit.*, p. 90-92; Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 54.

<sup>603</sup> Schmidt, K. H. Allocative or distributive aims of Income Taxation. *European Journal of Law and Economics*. 2000, 10: 183.

<sup>604</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 905.

<sup>605</sup> *Ibid.*

<sup>606</sup> Seligman, E. R. A., *supra note* 333, p. 226-232; Utz, S., *supra note* 453, p. 900, 901, 905.

mokamojo pajėgumo. Apibendrinant galima teigti, kad „ekonominiai faktoriai“, t. y. kapitalo, verslo ir darbo pajamos, pagrįstai gali būti laikomi objektyvia apmokestinimo baze visos visuomenės lygmeniu<sup>607</sup>. Nepaisant to, lieka klausimas kaip paskirstyti mokesčius šios bazės viduje tarp atskirų asmenų (subjektų), o būtent čia ir pasireiškia interesų konfliktškumas, o kartu su juo ir derinimas, kuris priklauso mokesčių teisės „kompetencijai“.

## 1.2. Asmens mokamasis pajėgumas utilitaristiniu požiūriu

XIX a. utilitaristinių teorijų nuomonės asmens mokamojo pajėgumo klausimu rėmėsi tuometinėmis pažiūromis į naudą (angl. *utility*) ir gerovę (angl. *welfare*) bei iš to išrutuliojo sudėtingas hipotezes kaip mokesčiai paveikia individo ir visuomenės gerovę<sup>608</sup>. Laisvosios prekybos propagavimo teorija (pavyzdžiui, D. Ricardo, J. S. Mill) iš dalies sukūrė prielaidas visaapimančiai (angl. *comprehensive*) mokesčių analizei. Ji galiausiai reiškė pasikeitimus mokesčių politikoje – buvo panaikinti protekciniai mokesčiai (grūdams), kurie reiškė tam tikrą rentą žemvaldžiams, taigi buvo svarbus poslinkis požiūryje į mokesčių, kaip visos visuomenės gerovės formavimo, įrankį. To laiko politiniai ekonomistai stengėsi išlaikyti makroekonominio ir humanitaristinio aspektų vienybę. J. S. Mill gilino utilitaristinę metodą būtent šiais aspektais – individo ir visuomenės. Jo „Politinės ekonomikos principai“, kuriuose viena iš pagrindinių idėjų buvo apmokestinimas pagal asmens mokamąjį pajėgumą, tuo metu reiškė naują metodologinę ortodoksiją<sup>609</sup>. J. S. Mill, skirtingai nei „klasikai“ A. Smith ir D. Ricardo, tiesiogiai nesiejo asmens gaunamos naudos iš valstybės su mokamais mokesčiais, valstybę laikė visų „bendru reikalu“<sup>610</sup>. Mokesčių pareiga turėjo būti paskirstyta taip, kad „uždėtų“ vienodą auką visiems mokesčių mokėtojams, taigi mokesčių lygybė reikalavo, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas patirtų vienodą auką ir siekti, kad visos visuomenės lygmeniu būtų patiriama mažiausia auka<sup>611</sup>. Pagal J. S. Mill teoriją, auka, kurią patiria mokesčių mokėtojas mokėdamas mokesť, yra mokesčių mokėtojo grynosios naudos praradimas dėl mokesčių mokėjimo<sup>612</sup>. Ši auka turi būti matuojama lyginant kiekvieno mokesčių mokėtojo auką. Mokestinis teisingumas suprantamas kaip „aukos lygybė“. Tuo metu tapačių reiškinų teikiamos naudos skirtingiems subjektams palyginimas neatrodė problematiškas. Sprendžiant iš J. Bentham ir J. S. Mill veikalų, pirminiai dalykai, kuriems priskirtina tam tikra teikiama jų nauda, buvo viešai prieinami objektai arba būklės<sup>613</sup>, pavyzdžiui pinigai (aut.past.), bet tai reiškia tik tiek, kad utilitaristai neįžvelgė problemos priskiriant dalyko naudą bet kuriam individui. Naudos siejimas su pačiais dalykais, o ne su individų santykiais su šiais dalykais rodė utilitaristinės metodologijos objektyvumą. Taigi ir J. S. Mill prielaida, kad pajamos turi vienodą „naudos grafiką“ (angl. *utility schedule*) visiems mokesčių mokėtojams, buvo

<sup>607</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 54.

<sup>608</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 885-887.

<sup>609</sup> *Ibid.*, p. 886.

<sup>610</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 66.

<sup>611</sup> *Ibid.*

<sup>612</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 887.

<sup>613</sup> *Ibid.*, p. 888.

visiškai natūrali. Apibūdindamas asmens mokamąjį pajėgumą, J. S. Mill pagrindu ėmė mokesčių mokėtojo pajamų, gautų atskaitiniu laikotarpiu, naudą. Pagrindine priežastimi, kodėl pajamos turi mažėjančią naudą, J. S. Mill pateikė aplinkybę, kad asmeniui, kurio pajamos didelės, nereikia tiek daug taupyti ateities poreikiams kaip asmeniui su mažesnėmis pajamomis. Jis, kaip ir kiti mokamojo pajėgumo šalininkai, laikėsi nuostatos, kad tos pačios pinigų sumos (absoliučiu dydžiu) teikiama nauda mažėja didėjant pajamoms. J. S. Mill nuomone, joks pajamų mokestis negali būti teisingas, jeigu jis apmokestina santaupas. Pirma, tai reiškia, kad pajamos apmokestinamos antrą kartą. Antra, kiekviena socialinė klasė (darbininkai, kapitalistai ir nuomotojai (skolintojai, rentininkai)) turi skirtingus poreikius, kurie lemia, kad jų santaupos neturėtų būti apmokestintos. Darbininkai negauna jokių kitų pajamų, išskyrus uždarbį, todėl turi daugiau atidėti ateičiai (nelaimėms, senatvei, pan.). Kapitalistai turi išlikti konkurencingi, todėl turi atidėti nemažą dalį pajamų netikėtumams. Žemės savininkai (nuomotojai) iš esmės yra neaktyvūs nuomos gavėjai ir kokios nors rolės priskyrimas paverstų juos iš esmės kapitalistais. Nors tiksliai neatskleidė bendros taisyklės, kaip auka, susijusi su mokesčių mokėjimu, turėtų būti matuojama<sup>614</sup>, J. S. Mill „aukos lygybės“ ir bendros mokesčių „naštos“ mažinimo idėjos XIX a. viduryje ir pabaigoje iš esmės neturėjo konkurencijos. Vėlesnė utilitaristinė diskusija pasisuko link šių dviejų sampratų turinio atskleidimo<sup>615</sup>. „Aukos lygybė“ utilitaristinėje tradicijoje įgavo bent tris reikšmes: absoliučiai lygi auka, proporcingai lygi auka ir ribinės lygybės auka. J. S. Mill dar nepastebėjo, kad galima skirstyti aukos lygybės sampratas<sup>616</sup>, tik vėlesni utilitaristai (F. Y. Edgeworth ir A. C. Pigou) konceptualizavo šias sampratas. Absoliučiai lygi auka reiškia, kad aukojamas vienodas aukos vienetų skaičius (utilitaristinei metodologijai, kuri pajamas (pinigus) sieja su jų teikiama nauda, būdinga tai, kad mokesčių pareiga skaičiuojama iš esmės ne piniginiiais, o naudos vienetais). Taigi absoliučiai lygi auka reikštų, kad, tarkime A, turintis 100 naudos vienetų, ir B, turintis 1000 naudos vienetų, sutiktų „aukotis“ vienodai – po 10 vienetų. Proporcingai lygi auka būtų atidavimas tos pačios dalies (procento) naudos, kurią suteikia pajamos. Taigi, matuojant naudos vienetais, A ir B reiktų „aukotis“ proporcingai lygiai, tarkime po 10 proc., t. y. vienas turėtų aukoti 10 naudos vienetų, o kitas – 100<sup>617</sup>. „Ribinė aukos lygybė“ reikštų, kad reikalaujama „aukoti“ tik ribinius, t. y. „aukščiausiuose laiptuose“ esančių pajamų duodamus naudos vienetus. Tai praktiškai reikštų aukščiausių pajamų skirtumo konfiskaciją iki jos pasieks žemesnį pajamų lygį ir taip toliau, kol bus surinkta numatyta suma<sup>618</sup>. Bet kokių atveju, utilitaristiniai lygybės matavimai, kurie rėmėsi naudos vienetais, reikalavo konkrečios formulės kaip naudos vienetus „konvertuoti“ į piniginius vienetus ir atvirksčiai, t. y. sudaryti „naudos grafikus“ (angl. *utility schedule*).

Reikia pažymėti, kad utilitaristinei asmens mokamojo pajėgumo koncepcijai būdingos „aukos lygybės“ sampratos rėmėsi prielaida, kad atskiro individo nauda yra lygybės matavimo vienetas. Tai parodo ankstyvojo utilitaristinio laikotarpio asmens

<sup>614</sup> Utz., S., *supra note* 453, p. 887.

<sup>615</sup> *Ibid.*, p. 889.

<sup>616</sup> *Ibid.*, p. 892.

<sup>617</sup> *Ibid.* p. 890-893.

<sup>618</sup> *Ibid.*, p. 893, 896; Musgrave, R. A. Horizontal Equity: A Further Note. *Florida Tax Review*. 1993, 1 (5): 354-359.

mokamojo pajėgumo sampratos ryšį su klasikinėmis liberalistinėmis teorijomis (A. Smith, D. Ricardo). XIX a. pabaigoje bendrame socialinės metodologijos įtakos stiprėjimo XIX a. Vakaruose kontekste utilitaristinės teorijos įgavo naują kryptį, kai į naudos paskirstymo problemą buvo pažvelgta apmokestinimo pasekmių visai visuomenei aspektu. Tuo pačiu pradeda vyrauti labiau pozityvistinis tyrimo metodas. Pavyzdžiui, F. Y. Edgeworth buvo pirmasis, kuris savo straipsnyje skambiu pavadinimu „Grynoji apmokestinimo teorija“ (1897 m.) teigė, kad vien tik moralė nepajėgi nuspręsti, kuri aukos lygybė – absoliuti ar proporcinė – yra teisingesnė, ir tik ribinė aukos lygybė atitinka bendrą visuomenės tikslą – mažiausią visuminę auką<sup>619</sup>. Taigi atmetus, kad apmokestinimas veikia mokesčių mokėtojų elgesį, t. y. priimant pasiskirstymo rinkoje situaciją kaip statišką, F. Y. Edgeworth argumentai prilygo socialistinės sistemos efektyvumo įrodymui, nes, kaip prieš tai minėta, ribinė aukos lygybė reiškia „aukščiausiose laiptuose“ esančių pajamų konfiskavimo iki jos pasieks mažesnį pajamų lygį ir taip toliau.

Apibendrinant galima teigti, kad utilitaristinė asmens mokamojo pajėgumo koncepcija rėmėsi individualistine metodologija (kiekvienas asmuo siekia kuo daugiau malonumų ir kuo mažiau skausmų) – buvo skaičiuojama atskiro asmens „aukos lygybė“. Net ir visuminė „auka“ buvo skaičiuojama aritmetiškai sumuojant atskirų individų patirtas aukas. Be to, utilitaristai „klasikai“ (pavyzdžiui, J. S. Mill, F. Y. Edgeworth, kt.) mokesčius nagrinėja kaip našta, vadina ją „auka“, taigi nevertina to, ką valstybės buvimas sukuria tiek etine, tiek ekonomine prasme<sup>620</sup>. Tiesa, vėliau, pradėdant 1890–1900-aisiais K. Wicksell, E. Sax, F. Wieser, E. Lindhal ir XX a. pradžioje italai M. Panteleoni, U. Mazzola, L. Einaudi, A. De Viti de Marco, utilitaristinės metodologijos pagrindu jau nagrinėjo ir valstybės teikiamas paslaugas, bet taikė joms prekių paklausos ir pasiūlos teoriją<sup>621</sup>. Tuo tarpu aukos, kaip visuotinės naudos praradimo koncepcija buvo pagrindas atsirasti šiuolaikinei „optimalaus apmokestinimo“ teorijai, kurios ašis – gerovės praradimas dėl „perviršinės mokesčių naštos“ (angl. *excessive tax burden*) (F. P. Ramsey, J. Mirrlees, P. Diamond L. Kaplow, kt.). Utilitaristinė asmens mokamojo pajėgumo teorija galima teigti „palaidojo“ liberalizmo judėjimui būdingą „gaunamos naudos“ principą, akcentuojantį mainų teisingumą kaip mokesčio teisingumo principą, t. y. visiškai nesiejo asmens pareigos mokėti mokesť su jo gaunama nauda iš valstybės paslaugų. Nepaisant šio pasiekimo, reikia pasakyti, kad „aukos“ teorija „nematė“ naudos, kurią asmenys atskirai ir visa visuomenė gauna mokėdama mokesčius, solidarizuojančio apmokestinimo efekto.

### 1.3. „Kontinentinė“ asmens mokamojo pajėgumo samprata

Kontinentinėje Europoje (daugiausia Vokietijoje) susiformavusi finansų mokslo srovė (vok. *Finanzwissenschaft*) suteikė kitokias pamatines nuostatas mokesčio parigios skirstymui pagal atskiro asmens pajėgumą. XIX a. viduryje vokiečių teoretikai pradėjo nagrinėti makroekonominių faktorių indėlių į nacionalinį produktą kaip į vieną

<sup>619</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 896.

<sup>620</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 5; Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 66.

<sup>621</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 58, p. 5.

visumą, todėl atskiro individo indėlių laikė svarbiu<sup>622</sup>. Pagrindinis leitmotyvas buvo tai, kad, kas sukurta bendrai, galima priskirti atskiram individui ir atvirkščiai, viską, ką sukuria individas galima priskirti visumai. Taigi, viskas, ką sukūrė individas, turėtų būti jo mokesčio baze, nepriklausomai nuo šaltinių, iš kurių gautos pajamos. Pavyzdžiui, A. Schäffle, remdamasis organiniu požiūriu į visuomenę ir tuo, kad kiekvieno asmens padėtis visuomenėje skirtinga, daro išvadą, kad asmens apmokestinimo bazė turėtų priklausyti nuo jo padėties ir mokamojo pajėgumo. Tokia skirtingų asmens vaidmenų visuomenėje ir bendruomenėje metodologija aiškiai siejasi su kito *Finanzwissenschaft* klasiko – L. von Stein taksonomija, pagal kurią valstybė apima atskirus asmenys, kurie: a) yra nelygūs visuomenėje; b) yra lygūs bendruomenėje. Taigi asmens padėties visuomenėje ir valstybėje dialektika, būdinga G. W. Hegel, liko metodologiškai svarbi grindžiant mokesčių pareigos pasiskirstymą pagal atskiro subjekto pajėgumą. G. von Schmoller, vadindamas A. Schäffle idėjas „išsamia mokesčių teorijos revizija“, suteikiančia „etinį-filosofinį vertinimą“<sup>623</sup>, dar labiau nutolo nuo „klasikinio“ A. Smith ir D. Ricardo pajamų kaip veiklos grynojo pelno supratimo. Skirtingai nei pagal „klasikinę“ ekonomikos teoriją, pajamas siūloma suprasti kaip atskiro asmens gaunamas, kad patenkinti savo poreikius, t. y. dėmesys tenka ne „ekonominiam faktoriui“ kaip indėliui į sukurtą pridėtinę vertę visos visuomenės lygmeniu, o pajamų priskyrimui prie asmens. Pavyzdžiui, A. Smith „grynojo pelno“ požiūriu, pajamos yra įmonės uždėtis minus visos išlaidos, todėl, darbo užmokestis, kuris yra ir įmonės sąnaudos, nebūtų laikomas pajamomis, nes nesukuria pridėtinės vertės visos visuomenės lygmeniu. Tuo tarpu pirmenybę teikiant pajamų gavimo faktui asmens lygmeniu, darbo užmokestis laikomas pajamomis<sup>624</sup>. Taigi pagrindinis skirtumas nuo „klasikinio“ pajamų supratimo buvo tas, kad praplečiant pajamų sąvoką joms vietoj „nuasmeninto“, „anoniminio“ reiškinio suteikiamas asmens galimybių matavimo priemonės vaidmuo („žmogiškasis lygmuo“<sup>625</sup>). Bene labiausiai asmens mokamojo pajėgumo apibrėžimą išplėtojo vokiečių teoretikas G. von Schanz 1896 m. straipsnyje „Pajamų apibrėžimas ir pajamų mokesčio įstatymas“ (vok. *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*)<sup>626</sup>. Jis griežtai atskyrė sąvokas „Ertrag“ (kapitalo pelningumą) ir „Einkommen“ (pajamos). Pirmoji reiškia iš konkretaus resurso, kuris gali būti tiek materialus, pavyzdžiui, investuotas kapitalas, tiek ir tam tikra veikla (pavyzdžiui, darbo ar profesinė veikla), naudojimo gautas pajams. Antroji reiškia atskiro asmens gautas pajamas nepriklausomai nuo „įdarbintų“ resursų. G. Schanz neatmeta ir utilitaristinio minimalios aukos principo, tik aiškiai nutololsta nuo J. S. Mill ir jo pasekėjų utilitaristinės metodologijos, kurie įsivėlė į gaunamų pajamų naudą atskiram asmeniui skaičiavimus, kurie negali išvengti tam tikro subjektyvumo. Pagal G. Schanz, mokesčio bazė – objektyvus atskiro asmens ekonominės galios (vok. *Wirtschaftliche Kraft*) padidėjimas arba „grynasis“ mokestinis pajėgumas (vok. *Rein wirtschaftliche Vermögen*)<sup>627</sup>. Tokiam mokestinio pajėgumo supratimui visiškai nesvarbus atskiro individo subjektyvūs pasirinkimai (dirbti ar

<sup>622</sup> Utz, S., *supra note* 453, p. 906.

<sup>623</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 58.

<sup>624</sup> *Ibid.*, p. 58-59.

<sup>625</sup> *Ibid.*

<sup>626</sup> Schanz, G., *supra note* 62.

<sup>627</sup> Cituojama iš Utz., S., *supra note* 453, p. 909.

ilsėtis, kaip rengtis ir pan.), kurie labiausiai ir silpnino (-a) utilitaristinius argumentus, mokestiniu pajėgumu laikančius individualią asmens gerovę. Šiai koncepcijai esminis terminas yra *Vermögen*, kuris priklausomai nuo aplinkybių gali būti verčiamas kaip priemonės (ekonominė prasme), lėšos<sup>628</sup>. Kaip galima matyti iš G. Shanz pateikiamų pavyzdžių, į šią sąvoką įeina bet kas, ką subjektas gauna ir kas turi ekonominę vertę<sup>629</sup>. Aišku, galima priėti prie paradoksalių situacijų, kai kalbama apie ne ekonominiėje veikloje sukurtus (suvartotus) produktus, kaip antai darbas namų ruošoje, barzdos skutimasis. Šiuos paradoksus kaip vyraujančios teorijos, kuri visą asmens veiklą traktavo kaip visuotinio (nacionalinio) produkto dalį, kritiką talentingai išryškino F. Kleinwachter 1896 m. (Kleinwachter konundrumai)<sup>630</sup>. Jis didingas teorijas „laužė“ buitinais klausimais, kurie dažniausiai susiję su tuo, kaip atskirti ekonominę veiklą nuo neekonominės. Pavyzdžiui, ar faktas, kad adjutantas pagal savo pareigas lankosi operoje (kurios, tarkime, jis nekenčia) yra pagrindas laikyti tokia jo „naudą“ mokesčio baze arba kaip mokesčio bazės atžvilgiu traktuoti darže prie namų užsiaugintas daržoves (ir ar būtų skirtumas, jeigu būtų užsiaugintos gėlės), kaip traktuoti nusiskutimą ir pan. Šie „buitiniai“ konundrumai iš esmės jokios mokesčių bazės sampratos neformuluoja ir gali turėti savo vertę (ir juos galime pastebėti atskiruose argumentuose) tik kaip praktinio pritaikymo galimybių kritika. Pagrindinis atskiro subjekto mokamuju pajėgumu grindžiamos koncepcijos privalumas yra tas, kad ji leidžia objektyviai pamatuoti atskiro asmens pajėgumą mokėti, t. y. nustatyti jo teisinę padėtį, kuri reikšminga mokesčių pareigos pasiskirstymui tarp atskirų subjektų. Vėliau A. Wagner, kitas *Finanzwissenschaft* klasikas, asmens mokamojo pajėgumo sampratai priskyrė ir socialpolitinius tikslus. Jo teigimu, apmokestinimas turi būti persiskirstymo priemonė, koreguojanti ar pakeičianti rinkos pasiskirstymą ir tik tokiu atveju asmens mokamojo pajėgumo idėja yra prasminga<sup>631</sup>.

Asmens pajėgumu grindžiamo mokesčių pasiskirstymo koncepcija toliau buvo plėtojama ir JAV, iš kur pasklido po visą pasaulį. Daugiausia įtakos šios koncepcijos „įsiliejimui“ į JAV mokslinę mintį turėjo taip vadinami „progresyvistai“ (E. R. A. Seligman, H. C. Adams, kt. žr. II skyriaus 2.2 poskirsnyje). JAV „progresyvistai“ perėmė *Finanzwissenschaft* ir G. W. Hegel būdiną „istorinės mokyklos“ metodologiją<sup>632</sup> ir teigė, kad perėjimas prie visuotinio pajamų apmokestinimo istoriškai neišvengiamas. Nepaisant to, E. R. A. Seligman ir kt. amerikiečių progresyvistai laikėsi utilitaristinio mokamojo pajėgumo apibūdinimo, pripažindami tos pačios pajamų sumos teikiamos naudos asmeniui mažėjimą didėjant pajamoms<sup>633</sup>, t. y. pripažino „naudos mažėjimo tvarkaraštį“ (angl. *utility schedule*).

Apibendrinant reikia pažymėti, kad kontinentinei asmens mokamojo pajėgumo sampratai būdingas atskiro elemento (asmens) santykio su visuma (visuomene)

<sup>628</sup> Cituojama iš angliško šaltinio (Utz, S., *supra note* 453, p. 909.), taigi remniamasi angliškais terminais, apibūdinančias originalius terminus.

<sup>629</sup> *Ibid.*, p. 910.

<sup>630</sup> *Ibid.* Labiausiai Kleinwachter konundrumus išpoluliarino H. C. Simons, kuris rėmėsi G. Schanz suformuluota pajamų samprata savo straipsnyje 1938 m. (Simons, H., *supra note* 62).

<sup>631</sup> Pateikiama H. Simons'o A. Wagner interpretacija (cituojuama iš Elkins, D., *supra note* 16, p. 83).

<sup>632</sup> Mehrotra, A. K., *supra note* 279, p. 54.

<sup>633</sup> Utz, S., *op. cit.*, p. 913.

akcentavimas. Mokesčio mokėjimas nelaikomas „auka“, nes pripažįstamas mokesčių re-produktyvumas, t. y. asmuo, visuomenė ir ją institucionalizuojanti valstybė pozityviai sąveikauja vienas kitą papildydami. Kontinentinė asmens mokamojo pajėgumo sam-prata apima ir persikirstymo elementą, kaip solidarumo visuomenėje kūrimo būdą, t. y. išvedamas mokesčiams būdingas „socialpolitisinis principas“ (vok. *das Sozialpolitische Prinzip*). Pavyzdžiui, A. Wagner sutiko, kad „lygios aukos“ principas būtų laikomas mokesčių paskirstymo pagrindu, bet lygios aukos principą laikė išplaukiančiu iš pro-duktyvumo teorijos, kurios esmėje buvo mokesčių paskirstymo ekonominis efektyvu-mas, kažkas panašaus, ką tyrinėja šiuolaikinė optimalaus apmokestinimo teorija. Pagal A. Wagner, „lygios aukos“ principas, kuris pagal jį reikštų proporcinį apmokestinimą, galėtų būti pagrindu siekiant grynai fiskalinių (valstybės pajamų) tikslų. Be šio tikslo A. Wagner aiškiai išskiria ir socialpolitinį tikslą, kuris leistų nukrypti nuo lygios aukos principo. Trumpai tariant, A. Wagner užčiuopė skirtumą tarp pareigos paskirstymo ir persikirstymo. Tuo tarpu utilitaristai (J. S. Mill, F. Y. Edgeworth, A. C. Pigou) argumen-tuoja remdamiesi visuotinės gerovės maksimizavimu ir laikosi nuostatos, kad visuo-tinę (agreguotą) gerovę galima pasiekti taikant lygios „ribinės aukos“ principą, dėl ko apmokestinimas turėtų būti progresyvinis, ir todėl skirtumas tarp pareigos pasiskirs-tymo ir paskirstymo (persikirstymo) nėra aktualus. Iš čia atsiranda conceptualus skir-tumas – utilitaristai neišskiria persikirstymo kaip atskiros paskirties. Tuo tarpu kon-tinentinė asmens mokamojo pajėgumo samprata formuluojama tarsi dviem aukštais: a) objektyvia subjektui priskirtina mokesčių baze (ekonominio pajėgumo padidėjimu) ir b) rinkoje susidariusio pasiskirstymo persikirstymo galimybe.

## 2. Ekonominio pajėgumo padidėjimas – priemonė nustatyti asmens mokesčių pareigos apimtį

Pagrindinis asmens mokamojo pajėgumo sampratos elementas – jo ekonominio pajėgumo padidėjimas. Vokiečių teoretiko G. Schanz koncepcija, galima sakyti, atgimė JAV po dviejų dešimtmečių. 1920-aisiais ir 1930-aisiais vieni autoritetingiausių JAV mokesčių teoretikų R. M. Haig (1921)<sup>634</sup> ir H. C. Simons (1938)<sup>635</sup> sukonkretino paja-mų apibrėžimą, dar vadinamą visuotine mokesčių baze (angl. *comprehensive tax base*). Tuo metu labiausiai industrializuotos demokratinės šalys jau turėjo pajamų mokesčius (D. Britanija 1842 m., Vokietija žemių lygmeniu nuo XIX a. vidurio, JAV 1913 m.). Todėl pagrįsti pajamų mokesčių, kaip tokių, jau nebuvo reikalinga. Dėl įstatymų teksto forma-laus apibrėžtumo ryškėjo pajamų sąvokos, kaip konceptualizuojančios visą mokesčių teisinį reguliavimą, poreikis. Kaip teigia S. Utz, „H. C. Simons „mosavo“ ekonomine analize, bet argumentavo iš neekonominių „vežėčių“<sup>636</sup>. H. C. Simons pagrįstai kriti-kavo utilitaristinę požiūrį į asmens mokamojo pajėgumo apibrėžimą, nes pastarasis rėmėsi nepakankamai universaliais kriterijais, kurie parodytų pajamų vertės mažėji-

<sup>634</sup> Haig R. M., *supra note* 61.

<sup>635</sup> Simons, H. C., *supra note* 62.

<sup>636</sup> Cituojama iš Livingston. M. A., *supra note* 9, p. 376.

mą konkretaus subjekto atžvilgiu (vadino ją „miglotais papuošalais“)<sup>637</sup>. H. C. Simons pasiūlė neutralų ir nepolitizuotą požiūrį į apmokestinimo bazę – visas pajamų rūšis traktavo vienodai – tiek pagal jų šaltinį, tiek pagal jų „gylį“ (nesuteikė skirtingų verčių pajamoms „žemesniuose“ ir „aukštesniuose“ laiptuose). H. C. Simons pajamas apibrėžė kaip sumą, kurią sudaro „vartojime įgyvendintų teisų ir <...> nuosavybės teisių pasikeitimų rinkos vertė per nustatytą periodą“<sup>638</sup>

$I = S + C$ , kuriame:

I – pajamos;

S – investicijų (santaupų) vertė;

C – vartojimo vertė.

Šis apibrėžimas vadinamas Haig-Simons arba rečiau Schanz-Haig-Simons (pelnymai priskiriant laurus vokiečių teoretikui, kuris padėjo pamatus šios koncepcijos plėtotėi) pajamų apibrėžimu. Dėl plataus apibrėžimo objekto jis vadinamas ir visuotine mokesčių baze (angl. *comprehensive tax base*). Remiantis tokiu apibrėžimu, pajamomis laikoma viskas, ką subjektas suvaržo arba investavo (sutaupė). Pagal šį pajamų apibrėžimą nėra svarbus pagrindas, kuriuo gautos pajamos, jos nebūtinai turi būti gautos ekonominėje veikloje, t. y. nebūtinai turi būti priskirtos prie „ekonominių faktorių“ (darbo, rentos ar kapitalo). Šis pajamų apibūdinimas remiasi ekonominės, įsigijimo galios (įskaitant vartojimą) padidėjimu (angl. *accretion*), todėl laikomas pajamomis naudojimosi galimybių padidėjimo atžvilgiu<sup>639</sup>. Tokiam pajamų apibūdinimui nesvarbus naudojimosi galių padidėjimo šaltinis. Svarbu, kad faktiškai naudojimosi galia yra padidėjusi. Taigi ir pats grynųjų pinigų gavimo faktas nebūtinai svarbus – svarbesnis elementas yra galimybės kažką įsigyti padidėjimas. Taigi į šį apibrėžimą patenka visos pajamos, nepriklausomai nuo jų šaltinio – darbo, rentos ar kapitalo. Galų gale ir visos kitos, „atsitiktinės“ (ne ekonominės veiklos, t. y. „ekonominiams faktoriams“ nepriskirtinos pajamos) – dovanos, paveldėjimas, socialinės paramos priemonės ir panašiai. Visos pajamos traktuojamos vienodai, todėl toks pajamų traktavimas išreiškia horizontalaus teisingumo siekį. Visgi reikėtų pažymėti, kad toks pajamų mokestis, kaip teigė H. C. Simons „nėra mokestis pajamoms, bet asmenims pagal jų pajamas ir ...politikos tikslas būtų teisingumas (angl. *fairness*) tarp asmenų, o ne tarp pajamų rūšių“<sup>640</sup>. Pagal visuotinės mokesčių bazės sampratą, nėra skirtumo, iš kokių šaltinių (darbo, kapitalo ar verslo) gaunamos pajamos, jos turėtų būti apmokestinamos vienodai. Pati pajamų sąvoka neleidžia daryti jokių prielaidų apie galimą progresinių ar kitokių tarifų taikymą. Tai nereikėtų laikyti kokiu nors šios teorijos trūkumu, šios teorijos esmė yra pats pajamų apibrėžimas (horizontalusis teisingumo aspektas), o ne galimų tarifų (apmokestinimo gylio arba vertikalusis teisingumo aspektas). Pats H. C. Simons pasisakė, kad progresyvumas gali būti ir iš esmės yra priimtinas atsižvelgiant į susidariusias aplinkybes (pavyzdžiui, tam laikmečiui aktualią didžiulę turčinę nelygybę JAV 1930-aisiais), tik jo pagrindimas turėtų būti aiškus ir remtis argumentais, kurie

<sup>637</sup> Utz., S., *supra note* 453, p. 913.

<sup>638</sup> H. Simons (cituojama iš Kornhauser, M. E., *supra note* 76 (1995), p. 619).

<sup>639</sup> Bradford, D. F. *Untangling the Income Tax*. Cambridge, Ma: Harvard University Press, 1986, p. 16-19.

<sup>640</sup> Cituojama iš Bradford., D. F., *op. cit.*, p. 15.

aiškiai įvardytų tokius tikslus, kurių ir siekiama<sup>641</sup>, o ne būti maskuojamas „miglotais papuošalais“ (turint omeny pajamų naudos mažėjimu grindžiamą utilitaristinę asmens mokamojo pajėgumo sampratą). Visuotinės mokesčių bazės koncepcija leidžia pamatuoti atskiro subjekto mokamąjį pajėgumą. Galima sutikti, kad visuotine apmokestinimo baze besiremiantis požiūris į apmokestinimą gali išspręsti labai ribotą problemų ratą. Iš esmės tai yra lygaus mokesčių pareigos pasiskirstymo problema. Dėl to visuotine mokesčių baze besiremiantis požiūris į mokesčių teisę kartais vadinamas formalistiniu<sup>642</sup>. Jis leidžia nustatyti objektyvų atskiro asmens mokamąjį pajėgumą. Taigi visuotinė mokesčio bazė pati savaime nėra tikslas, ir neturi normatyvinės reikšmės<sup>643</sup>, tačiau gali būti laikoma metodologiniu pagrindu siekti teisinio (formaliojo) teisingumo, t. y. lygiai paskirstyti mokesčių pareigą tarp visuomenės narių. Šis metodas teorijoje susilaukė (-ia) kritikos, kai norima atkreipti dėmesį į plačius, dinaminis, elgesio efektus, kuriuos sukelia atitinkamas mokesčių teisinis reguliavimas arba įvairius „sisteminio“ požiūrio į paskirstomąjį teisingumą modelius<sup>644</sup>. Pirmoji kritikos srovė ateina iš utilitaristiniu požiūriu besiremiančių teoretikų. Pastarajam būdinga tai, kad mokesčių paskirstymui keliamas vienintelis reikalavimas – didinti gerovę (angl. *welfare*). Geriausiai šį požiūrį išreiškia šiuolaikinė „optimalaus apmokestinimo“ teorija, kuri tobulina įrankius, kuriais vertinami apmokestinimo efektai naudos maksimizavimo požiūriu, ypač skaičiuojant neigiamus efektus dėl mokesčių naštos. Kadangi apmokestinimui suteikiama daugiau dinaminė reikšmė, optimalaus apmokestinimo teorijos šalininkų tyrimo objektais pajamos tampa kaip „ekonominiai faktoriai“ – darbas, kapitalas, renta, jų prisitaikymas prie reguliavimo. Pagrindinis optimalios apmokestinimo teorijos leitmotyvas – „atvirkštinė elastingumo taisyklė“, kuri sako, kad turi būti apmokestinama atvirkščiai proporcingai prekės, paslaugos ar veiklos elastingumui, t. y. mažiau elastingiems objektams uždedama didesnė mokesčių našta<sup>645</sup>. Taigi visuotinės mokesčių bazės koncepcija kritikuojama kaip statiška, ekonominiams procesams „nejautri“ teorija. Optimalaus apmokestinimo tradicija ypač aktyviai plėtojosi XX a. antroje pusėje tirdama vis platesnį reiškinų spektrą, bet objektas iš esmės liko tas pats – priemonių efektyvumas tam tikriems tikslams pasiekti. Pavyzdžiui, „optimalaus apmokestinimo teorijos“ požiūriu, galima teigti, kad reikia labiau apmokestinti duonos, šilumos ar gyvybę gelbėjančių vaistų vartojimą, nes jie mažai elastingi, o mažiau – prabangos prekes, nes jų paklausa elastinga arba, siekiant pritraukti investicijas, reikia taikyti preferencinį režimą kapitalo pajamoms (modeliuoti šio ekonominio faktoriaus prisitaikymą). Šiai tradicijai nesvarbu, ar asmenų lygybės požiūriu toks reguliavimas teisingas ar ne. Kita kritikos srovė remiasi paskirstomojo teisingumo reikalavimais. Jai būdinga tai, kad mokesčiai traktuojami kaip „teisingo“ perskirstymo, t. y. rinkos pasiskirstymo koregavimo, galimybė. Jiems suteikiamas platesnis socialinis vaidmuo nei vien tik formalus ir „siauras“ lygus pareigos pasiskirstymas. Formalistinis požiūris vertinimas kaip per siauras, nes neįvertina visų faktinių socialinės padėties skirtumų

<sup>641</sup> Tokia H. C. Simons pozicija aptariama Menendez, A. J., *supra note* 5, p. 187.

<sup>642</sup> Pavyzdžiui, McCaffery, E. J., *supra note* 1.

<sup>643</sup> Bittker, B. I. A „Comprehensive Tax Base“ as a Goal of Income Tax Reform. *Harvard Law Review*, 1967, 5 (80): 925-986.

<sup>644</sup> McCaffery, E. J., *supra note* 1, p. 80, 81.

<sup>645</sup> Ramsey, F. P., *supra note* 55.

- lyties, rasės, šeimyninės padėties ir pan. Šiuo aspektu dažnai apeliuojama į Rawls teisingumo teoriją. Kaip ir utilitaristinėje metodologijoje, akcentuojamas teisės, kaip socialinio programavimo priemonės, vaidmuo.

Visuotinė mokesčių bazė, kaip metodologinis pagrindas skirstant mokesčių pareigą, neužkerta kelio rinkoje susiklosčiusio pasiskirstymo perskirstymui. Netgi kaip privalumą galima vertinti tai, kad visuotinė mokesčių bazės samprata nepateikia vertinimo, kokie tarifai turėtų būti taikomi. Pagrindinis jos privalumas ir reikšmė yra tokia, kad ji teisinio (formalaus) teisingumo požiūriu yra objektyvus atskaitos taškas, ką galime laikyti mokesčių baze. Aišku, Schanz-Haig-Simons visuotinės mokesčių bazės apibrėžimas neišsprendžia visų klausimų, kurie gali kilti praktikoje nustatant, kas yra pajamos. Pirma, išlieka problematiškas ne ekonominėje veikloje gautos naudos traktavimas: „prisiimtų“ (angl. *imputed*) pajamų arba sau suteiktų paslaugų, darbo ar kapitalo vertės; „psichologinių“ pajamų vertės; laisvalaikio vertės (todėl neįvertinamas skirtumas tarp darbo ir kapitalo pajamų); kt. Antra, neaišku, kada laikyti, kad santaupų (investicijų) vertė padidėjo – kai pasikeitė turimo turto vertė rinkoje, ar kai šis turtas buvo realizuotas. Trečia, nieko nepasako apie periodą (laiko tarpą), kuriuo reikėtų skaičiuoti pajamas (idealiausia būtų jeigu vartojimo ir gavimo laikotarpis sutaptų – tada būtų galima visas pajamas apmokestinti vienodai, taigi idealiausias laikotarpis – žmogaus gyvenimas, bet praktikoje aišku imamas trumpesnis laikotarpis, taigi pajamos „suvartojamoms“ nebūtinai tą patį laikotarpį kai jos gaunamos) ir taikytinus tarifus. Nepaisant to, visuotinė mokesčių bazė yra ir gali išlikti normatyvinis kriterijus, nes nei optimalaus apmokestinimo teorija, nei paskirstomojo teisingumo teorija negali pasiūlyti aiškesnių atskaitos taškų. Horizontalus teisingumas leidžia paskirstyti pareigą mokėti mokesčius lygiai, atsižvelgiant į kiekvieno asmens ekonominę padėtį. Dėl to jis turi skirtingą reikšmę nei formali lygybė, kurios samprata vyravo liberalioje valstybėje, kai „nešališkai“ buvo apmokestinami daiktai (jų apyvarta).

## 2.1. Ekonominio pajėgumo padidėjimas – substantyvus „mokesčių rinkinio“ objektas

*Kodėl neužtenka vienintelio mokesčio.* Kaip matome iš apibrėžimo, pajamomis laikomas vartojimas ir santaupos. Visuotinės mokesčių bazės samprata reikalauja, kad mokesčių teisiniu reguliavimu būtų siekiama kuo labiau, kuo tiksliau apibūdinti objektus, kurie išreiškia abiejose šios lygybės pusėse esančių komponentų turinį (pajamas, santaupas, vartojimą). Visa mokesčių sistema turėtų būti tokia, kurios objektu yra šios lygybės komponentai. Horizontaliojo teisingumo požiūriu, svarbu, kad asmenys, esantys vienodoje padėtyje būtų apmokestinami vienodai. Kai kurie autoriai teigia, kad horizontalusis teisingumas yra siekis skirtingų rūšių pajamas (darbo, kapitalo, rentos) apmokestinti vienodai<sup>646</sup>. Su šiuo teiginiu sunku sutikti, nes horizontaliojo teisingumo siekis yra lygybė tarp žmonių, nors ir ekonominės padėties, o ne tarp pajamų, todėl svarbu, kad vienodas pajamas gaunantys (vienodos kiekybės lygybės komponentais besinaudojantys) asmenys turėtų ir vienodos apimties mokesčių pareigą. Kad kuo tiksliau atspindėtų minėtus komponentus, mokesčių pareiga skaidoma į atskirus mokesčius,

<sup>646</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100.

t. y. ji susideda iš kelių ar net keliolikos rūšių mokesčių – pajamų, pelno, pridėtinės vertės, akcizų, nekilnojamojo turto ir pan. Visi mokesčiai iš esmės gali būti skirstomi į pajamų arba vartojimo. Nors visuotinės mokesčių bazės samprata siejama su pajamų apibrėžimu (pajamos pagal Schanz-Haig-Simons apibrėžimą), ekonominio pajėgumo padidėjimas gali būti apmokestinamas taikant tiek vartojimo mokesčius (pavyzdžiui, pridėtinės vertės, akcizus ir pan.), tiek pajamų mokesčius.

Klausimas kas – vartojimas ar pajamos (turtas) yra teisingesnis apmokestinimo objektas, aktualus nuo pat Apšvietos epochos. Kiekvienas samprotavimas mokesčių pareigos lygybės klausimu būtinai turi atsakyti į šį klausimą. A. Smith požiūriu mokesčių bazę galima sieti su pajamomis: jis remiasi „ekonominiais faktoriais“ ir „laisvų pajamų“ poreikiu reprodukcijai. Vartojimo mokesčiai A. Smith sistemoje atsiranda tik kaip „antras geriausias“ sprendimas (dėl administravimo sumetimų) – norint pasiekti verslo pelno pajamas pajamas<sup>647</sup> (III skyriaus 1 skirsnio 1.1 poskirsnis). Taigi pirmenybė teikiama pajamoms, nors Apšvietos ideologijoje tradiciškai vartojimo mokesčiams buvo suteikiama pirmenybė (T. Hobbes 1651, Ch. Montesquieu, kt.<sup>648</sup>). Utilitaristinės ideologijos pagrindu vartojimo mokesčiams pirmenybė teikiama kaip mažiau natūralų elgesį keičiančiai priemonei, nors asmens mokamojo pajėgumo sampratoje, kuri ir yra visuotinės mokesčių bazės prekursorius, akcentas tenka pajamoms. Jau istoriškai pirmesnei utilitaristinei asmens mokamojo pajėgumo sampratai (aptarta aukščiau) būdingas asmens pajamų vertinimas. Kitaip sunku būtų suprasti jų prielaidą, kad didėjant pajamoms, to paties absoliutaus dydžio pajamų sumos teikiama nauda jų gavėjui mažėja. Visgi parenkant konkrečias savo idėjų įgyvendinimo priemones, dauguma utilitaristų labiau pasisakė už vartojimo mokesčius negu pajamų (?!). Esminis jų argumentas, pradedant J. S. Mill, buvo tas, kad „...apskaičiuojant pajamų mokestį apmokestinti reikėtų tik tą pajamų dalį, kuri skirta išlaidoms, t. y. išskiriant santaupas, nes nuo investuotų santaupų gautoms palūkanoms būtų taikomas pajamų mokestis antrą kartą, nepaisant to, kad joms jau buvo pritaikytas pajamų mokestis. Taigi, jeigu santaupos nėra išskirtos, tai, kas sutaupyta yra apmokestinta dukart, o kas išleista – vienkart. Teisė neturėtų pakeisti, dirbtinai išsikišdama, tarp motyvų taupyti ir motyvų išleisti...“<sup>649</sup>. Utilitaristinės ideologijos pagrindu vartojimo mokesčiams pirmenybė teikiama kaip mažiau natūralų elgesį keičiančiai priemonei. Vėliau šis leitmotyvas buvo gilinamas „optimalaus apmokestinimo“ teorijoje (A. Marshall 1890, A. C. Pigou 1928, F. P. Ramsey 1927) ir įsitvirtino angliškoje mokesčių bazės doktrinoje. Kadangi personalizuotas vartojimo mokestis atrodė praktiškai sunkiai įgyvendinamas, pajamų mokestis atliko antro geriausio pasirinkimo vaidmenį. Kontinentinei asmens mokamojo pajėgumo sampratai pajamų idėja taip pat buvo svarbi. Nepaisant to, kalbant apie konkrečius mokesčius, vartojimo mokesčiai vėl „atgimdavo“. Tiek A. Schäffle, tiek L. Stein, tiek A. Wagner laikėsi pozicijos, kad siekiant pasiekti grynąsias pajamas, kurias laikė pagrindiniu objektu, reikalinga mokesčių įvairovė. A. Wagner išskyrė tris mokesčių šaltinius: 1) pajamos; 2) nuosavybė, naudojama ekonominėje veikloje; 3) nuosavybė,

<sup>647</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 53.

<sup>648</sup> Plačiau žr. II skyriaus 1 skirsnyje.

<sup>649</sup> Cituojama iš Musgrave, R. A. The Nature of Horizontal Equity and the Principle of Broad Based Taxation: A Friendly Critique. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 152.

naudojama vartojime. Pajamų apmokestinimui A. Wagner teikė pirmenybę, nes žiūrint iš ekonominių pozicijų, pagrindinis tautos mokesčių šaltinis yra nacionalinės pajamos ir jų atspindys atskirų subjektų pajamose. Atskiro asmens apmokestinimas gali būti subjektinio pobūdžio, t. y. sujungiant visus įmanomus šaltinius subjekto lygmenyje arba objektinio – skirtingus šaltinius imant atskirai. Subjektinio pobūdžio mokesčiai A. Wagner laikė priimtinesniu, bet įvertinus tai, kad pajamų šaltiniai gali būti ne tik iš ekonominių faktorių, o įvairūs, kuriuos būtų sunku apjungti ir įvertinti, patogesnis būtų objektinis požiūris<sup>650</sup>. Taigi kodėl visuotinės mokesčių bazės apibrėžimas siejamas su pajamomis? Kai H. C. Simons šią problemą nuodugnai išnagrinėjo, pamatė, kad tai iš esmės terminologinis klausimas<sup>651</sup>. Sumaištis kilo dėl to, kad tas pats terminas „pajamos“ buvo taikomas ir palūkanoms (angl. *yield*, vok. *Ertrag*), ir Schanz-Haig apibrėžtam ekonominės galios išaugimui (angl. *accretion*), nors šios sąvokos savo turiniu yra skirtingos. Vokiški terminai *Ertrag* ir *Einkommen* istoriškai buvo skiriami – pavyzdžiui G. Schanz griežtai skyrė *Ertrag*, kurį siejo su šaltiniu, iš kurio gaunamos pajamos ir *Einkommen*, kurį sieja su gaunančiu subjektu<sup>652</sup>, taigi pirmuoju atveju apmokestinimas yra objektinio pobūdžio, o antruoju – subjektinio. Be to, vartojimo, kaip mokesčių objekto, pagrįstumo H. C. Simons taip pat neneigė. Taigi teko pripažinti, kad terminas „pajamos“ (angl. *income*) yra nusistovėjęs ir būtų per vėlu jį keisti<sup>653</sup>. Vartojimo mokesčiai paprastai sprendžia administravimo problemas, t. y. užpildo pajamų mokesčių administravimo spragas. Pavyzdžiui, esant dideliame šešėlinės (neapskaitytos) ekonomikos mastui, pajamų mokesčio išvengiama, bet vartojimo etape šios pajamos apmokestinamos. Todėl šalims su dideliu šešėlinės ekonomikos mastu būdinga didelė vartojimo mokesčių dalis mokestinėse pajamose.

*Subjektinio ir objektinio apmokestinimo pasekmės asmenų lygybės požiūriu.* Tiek vartojimo, tiek pajamų mokesčių substantyvus objektas yra (turėtų būti) ekonominio pajėgumo padidėjimas, tik skiriasi būdas, kuriuo šis objektas apmokestinamas – objektinis (vartojimo mokesčių atveju) ar subjektinis (pajamų mokesčio atveju). Ar šie apmokestinimo būdai sukelia skirtingas pasekmes vertinant asmenų lygybės aspektu? Utilitaristiniai argumentai dėl motyvacijų ar elgesio iškrepimo mokesčių teisiniu reguliavimu šiuo atveju nėra nulemiantys, nes jie apibūdina efektyvumą, o ne lygybę. Taigi reikėtų išeiti iš supozicijos, kad du žmonės yra lygioje padėtyje ir turi būti traktuojami vienodai, jeigu turi tas pačias pasirinkimo galimybes. Panagrinėkime situaciją, jeigu būtų tik pajamų mokesčiai. Du žmonės, A ir B, per tą patį laikotarpį gauna tokias pačias pajamas ir turi tokias pačias pasirinkimo galimybes vartoti arba taupyti. Taigi būtų teisinga, jeigu abu būtų traktuojami lygiai ir mokėtų vienodo dydžio mokesčių. Išskirti santaupas tokiu atveju nėra jokio pagrindo. Taip yra jeigu imame vieną laikotarpį. Jeigu įvertiname perspektyvą, santaupos sekančiame laikotarpyje generuoja pajamas, kurios vėl apmokestinamos, ką ir akcentuoja utilitaristai (pavyzdžiui, J. S. Mill, A. C. Pigou<sup>654</sup>). Taigi esant vien tik pajamų mokesčiui, per abu laikotarpius

<sup>650</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 174, p. 63.

<sup>651</sup> H. C. Simons (iš Musgrave, R. A., *supra note* 649, p. 153).

<sup>652</sup> Žr. III skyriaus 1 skirsnįje.

<sup>653</sup> Musgrave, R. A., *op. cit.*, p. 153.

<sup>654</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 649, p. 153.

A, kuris pasirinko taupyti I laikotarpyje ir vartojo II laikotarpyje, mokės didesnę pajamų mokesčio sumą negu B, kuris pasirinko suvartoti gautas pajamas tame pačiame laikotarpyje, kuriame jas ir gavo. Ar tai yra neteisinga? Ar A nesinaudojo papildomu ekonominės galios padidėjimu (angl. *accretion*)? Reikėtų atsakyti taip, jeigu ekonominės galios padidėjimą laikome rodikliu. Ar iš tiesų taip turėtų būti? Tarkime, kad nėra paveldėjimo ir visos pajamos suvartojamos per pajamų gavėjo gyvenimą. Taigi reikėtų laikyti, kad vienintelis ekonominės galios kaupimo tikslas yra ateities vartojimo palaikymas. Todėl lygiais reikėtų laikyti tokius asmenis, kurie turi tokias pat pasirinkimo galimybes dabartinio ir ateities vartojimo atžvilgiu, t. y. tie, kurie gali palaikyti vienodą vartojimo šaltinio dabartinę vertę. Reikėtų pripažinti, kad lygus asmenų traktavimas pasiekiamas vartojimo mokesčiu, kuris uždeda tokią pačią einamąją mokesčio vertę dviems asmenims, kurių pradiniai ekonominės galios įgijimai (angl. *accretion*) einamuoju metu leidžia disponuoti tokios pačios einamosios vertės vartojimo šaltiniu (angl. *present value consumption stream*). Vien tik pajamų mokestis tokio tikslo nepasiekia, nes uždeda didesnę einamosios vertės mokestį A, kuris vartoja vėliau. Antra, pajamų mokestis palieka neišspręstą nerealizuoto prieaugio (turtas, kurio vertė padidėjo, bet dar nėra realizuotas, t. y. pinigai už tai negauti ir vartojimui negali būti naudojami) klausimą. Visgi R. A. Musgrave pateikia įtikinančius argumentus, kodėl vienintelis vartojimo mokestis nėra geriausias sprendimas. Jo teigimu, argumentai už vartojimo mokestį remiasi idealia būseną ir prielaidomis, kurios yra iš esmės nerealistinės<sup>655</sup>:

- 1) dabartinis arba vėlesnis vartojimas yra vieninteliai pasirinkimai (juk galimas ir taupymas, investavimas, palikimai ir pan.);
- 2) visi asmenys turi vienodą prieigą prie finansų rinkų ir vienodas nuolaidas.

Be to, vartojimo mokestis kaip horizontalaus teisingumo siekimo priemonė, praktiškai būtų sunkiai įgyvendinamas:

- 1) horizontalus teisingumas matomas laikotarpių aibės perspektyvoje, pageidautina, viso gyvenimo laikotarpio, todėl tarifų pasikeitimai turėtų reikšti ir anksčiau (ankstesniuose laikotarpiuose) įvykdytų pareigų perskaičiavimus; kadangi reikėtų taikyti progresinius tarifus (siekiant kompensuoti regresyvumą), kiekviename laikotarpyje reikėtų perskaičiuoti tarifą atsižvelgiant į asmens vartojimo vidurkį per įvairius laikotarpius;
- 2) perėjimas nuo pajamų mokesčio prie vartojimo būtų komplikuoatas, nes asmenims, sumokėjusiems pajamų mokesčius nuo palūkanų, reikėtų suteikti garantijas vartojimo mokesčio atžvilgiu;
- 3) vartojimo apibrėžimas būtų ne ką mažiau komplikuoatas nei pajamų<sup>656</sup>.

Vartojimas, kaip apmokestinimo objektas, ir vartojimo mokesčiai sprendžia dvi pagrindines pajamų mokesčio problemas – nerealizuoto prieaugio ir amortizacijos. Juk jeigu lėšos nukreipiamos vartojimui, tai nėra tik „buhalterinis“ pelnas – reiškia asmuo jomis jau realiai disponuoja (arba disponuos ateityje) ir tam nereikia sudėtingų apskaitos principų perkėlinėti į įstatymus. Kita vertus, vartojimo mokesčiai sukelia (sukeltų)

<sup>655</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 649, p. 153.

<sup>656</sup> *Ibid.*, p. 154.

daugybę kitų problemų, kurios jau žinomos ir čia aptartos bei dar nežinomų problemų. Didžiausia vartojimo mokesčių problema – regresyvumas. Vartojimo mokesčiai galėtų būti ne regresiniai nebent tuo atveju, jeigu visi žmonės gyventų vieną tą patį mokestinį laikotarpį, per kurį visas pajamas panaudotų vartojimui. Bandydami išspręsti šias problemas, XX a. pabaigoje N. Kaldor (1955)<sup>657</sup> ir kiti, imdami horizontalųjį teisingumą ir visuotinę mokesčių bazę kaip metodologinį pagrindą, įrodinėjo progresinio vartojimo mokesčio privalumus.

#### *Progresinis pajamų mokestis ir progresinė mokesčių sistema*

Terminai „progresinis“, „progresyvinis“ arba „progresyvus“ dažnai naudojami, kai kalbama apie mokesčius. Reikia pažymėti, kad žodis progresyvus lietuvių kalboje, kaip ir daugelyje kitų kalbų, turi ne vienareikšmę prasmę – jis gali reikšti: 1. *pažangus* ir 2. *palaiptnui stiprėjantis, didėjantis*. Tuo tarpu žodis progresyvinis reiškia: 1. *palaiptnui didėjantis, kylantis, augantis*; 2. *stiprėjantis*. Valstybinė lietuvių kalbos komisija pirmenybę taikia terminui „progresinis“.<sup>658</sup> Taigi jeigu kalbame apie mokesčius, artimesnis terminas būtų *progresinis*. Šis terminas gali būti naudojamas apibūdinant tiek atskirą mokestį, tiek visą mokesčių sistemą. Kai kalbama apie mokestį, turime omenyje progresinį tarifą (kai didėjant objektui, kiekvienam sekančiam vienetui taikomas vis didesnis tarifas). Kai kalbama apie visą mokesčių sistemą, atsakymas į klausimą, ką reiškia terminas „progresinis“ nėra toks paprastas. Jeigu laikytume, kad mokesčių sistema susideda iš atskirų objektų, sunku būtų pasakyti, kam tada taikomas progresinis tarifas, nes „matavimo priemonės (objektai) skirtingi ir norint juos lyginti reikėtų subendrinti. Taigi jeigu vartojame terminą progresinė mokesčių sistema, turbūt darome prielaidą, kad mokesčių sistemos objektą galime subendrinti. Tai reiškia, kad kai visos mokesčių sistemos objekto matavimui taikome visuotinę mokesčių bazę. Visuotinė mokesčių bazė leidžia matuoti, kiek visa mokesčių sistema yra proporcinė ar progresinė. Kaip minėta, visuotinė mokesčių bazė apmokestinama per pajamų ir vartojimo mokesčius. Kai taikome vartojimo mokesčius, pajamų dalis, kurią sudaro santaupos lieka neapmokestinta, todėl jeigu vartojimui taikytume vienodą tarifą, pajamos būtų apmokestintos regresiniu tarifu. Tarkime A per metus gauna 1000 litų pajamų, o B 100 litų pajamų ir abiejų vartojimo poreikiai vienodi – po 100 litų per metus. Tarkime, kad vartojimui taikomas 20 proc. tarifas. Taigi A sumokės 20 litų mokesčių ir B sumokės 20 litų mokesčių. Jeigu paskaičiuotume tarifą nuo pajamų, gautume, kad A taikomas 2 procentų tarifas pajamoms, o B taikomas 20 procentų tarifas pajamoms. Vadinas turėtume proporcinį vartojimo mokestį ir regresinę mokesčių sistemą. Asmenų lygybės požiūriu, svarbu, kad visa mokesčių sistema veiktų taip, kad vienodo ekonominio pajėgumo asmenys būtų apmokestinami vienodai. Juk žiūrint iš subjekto pozicijų, nėra svarbu, kokie mokesčiai mokami, o svarbu kaip paskirstyta mokesčių pareiga, t. y. ar laikomasi lygiateisiškumo principo nustatant mokesčius. Asmens padėties požiūriu svarbus visos mokesčių sistemos poveikis jo padėčiai. Neužtenka fragmentiškai nagrinėti vieno atskiro mokesčio įstatymo reikalavimų, bet reikia vertinti visų mokesčių

<sup>657</sup> Kaldor, N. *An Expenditure Tax*. London: Allen and Unwin, 1955.

<sup>658</sup> Valstybinės lietuvių kalbos komisijos konsultacijų bankas. Kuris terminas teiktinesnis: „progresyvinis mokestis“ ar „progresinis mokestis“? [interaktyvus]. Vilnius: Valstybinė lietuvių kalbos komisija [žiūrėta 2012-04-20]. <http://www.vlkk.lt/lit/2710>.

įstatymų reikalavimus bei faktinę padėtį, t. y. kiek (koką dalį) faktiškai asmuo sumoka įvairių mokesčių forma iš jo visuotinės mokesčių bazės. Tada galima lyginti šias dalis tarp asmenų ir padaryti išvadą apie viso apmokestinimo proporcingumą, regresyviškumą ar progresyviškumą. Tik išnagrinėję visą mokesčių sistemą visuotinės mokesčių bazės apmokestinimo lygybės požiūriu, galime pasakyti, ar ji proporcinė, progresinė ar regresinė. Pavyzdžiui, galime pasakyti, kad mokesčių sistemoje su vartojimo mokesčiais, reikalingi progresiniai pajamų mokesčiai, kad „kompensuoti“ vartojimo mokesčių regresyvumą. Mokesčių dalies visuotinėje mokesčių bazėje palyginimo metodu galima naudoti lyginant konkretaus asmens mokesčių pareigos apimtį su visuomenės vidurkiu. Tam reikėtų apskaičiuoti visuotinę mokesčių bazę visuomenės lygmeniu ir nustatyti, kokią dalį joje sudaro visi mokesčiai, o po to ją palyginti su konkretaus asmens dalimi. Taigi visuotinės mokesčių bazės apmokestinimo palyginimas yra įrankis, leidžiantis pamatuoti ir įvertinti asmenų padėtį mokesčių pareigos atžvilgiu.

Praktika ir praktikai dažnai geriau atsako į tokius klausimus – kiek ir kokių mokesčių reikia mokesčių rinkinyje, kad pasiekti horizontalųjį teisingumą, t. y. vienodą asmenų apmokestinimą esant vienodai visuotinei pajamų bazei (pajamas pagal H. C. Simons), tačiau teorija čia gali nubrėžti gaires neatsakydama į visus klausimus<sup>659</sup>. Be to, praktikoje politikai ne visada prima racionalius sprendimus, jie nebūtinai yra kryptingi Šiuo požiūriu teisingas R. A. Musgrave pastebėjimas, kad „...gyvenimo realybė, kad ir kaip bebūtų liūdna teoretikui, patarimą mokesčių klausimais paverčia greičiau subtiliu menu negu tvirtu mokslu“<sup>660</sup>.

## **2.2. Asmens mokamasis pajėgumas kaip imperatyvas, apimantis horizontalųjį ir vertikalųjį teisingumą**

Asmens mokamasis pajėgumas yra supozicija, kuria remiantis įstatymų leidėjas turi nustatyti mokesčių teisinį reguliavimą. Tai yra imperatyvas, kuris ir įpareigoja įstatymų leidėją, ir riboja, nes įstatymų leidėjas negali jo ignoruoti ir nustatyti teisinio reguliavimo, kuris apmokestintų veiksmus ar verslus be jokio ekonominio turinio. Kadangi mokesčių teisinis reguliavimas turi remtis ir siekti apibūdinti ekonominio pajėgumo padidėjimo pasireiškimo būdus, įstatymų leidėjas (ir kitos institucijos, jeigu pagal kompetenciją jos gali reguliuoti kai kurias nuostatas) turi susilaikyti nuo teisės aktų leidimo, kuriais būtų nustatytas teisinis reguliavimas, nesiejantis apmokestinimo su ekonominio pajėgumo padidėjimo pasireiškimu. Net jeigu ir reguliavimas turi ekonominį turinį, įstatymų leidėjas turi atvirai ir objektyviai įvertinti realybę, kad atitinkamas teisinis reguliavimas iš tiesų, o ne tik formaliai „apčiuoptų“ asmens mokamąjį pajėgumą. Kai įstatymų leidėjas yra įsitikinęs, kad veiksmas (jo rezultatas) neabejotinai yra mokamojo pajėgumo išraiška, mokesčiai turi būti taip parinkti, kad būtų išvengta per didelės mokesčių naštos ir pritaikyti prie kiekvieno mokesčių mokėtojo profesinių ir asmeninių reikalavimų. Taigi pirmiausia turi būti vertinamos objektyvios subjekto galimybės (pavyzdžiui, gaunamos pajamos), t. y. objektyvusis asmens mokamasis pajėgumas, o vėliau konkretaus subjekto asmeninė situacija ir galimybės (pavyzdžiui,

<sup>659</sup> McCaffery, E. J., *supra note 1*, p. 80.

<sup>660</sup> Musgrave, *supra note 649*, p. 163.

išlaikomų vaikų skaičius, sveikatos būklė ir pan.), t. y. subjektyvusis mokamasis pajėgumas. Žmogaus orumas ir socialinės valstybės orientacijos principas reikalauja, kad valstybė garantuotų asmeniui egzistencinį minimumą. Tai reiškia, kad asmens pajamų dalis, kuri skiriama jo ir jo šeimos narių egzistenciniam minimumui, turi būti laikoma nedisponuojamomis pajamomis, taigi negali būti apmokestinama. Pavyzdžiui, Vokietijos konstitucinis teismas laikosi nuostatos, kad horizontalaus teisingumo kontekste mokesčių mokėtojų mokamojo pajėgumo lyginimas remiasi grynųjų pajamų lyginimu. Pagal šio teismo jurisprudenciją pajamų dalis, kuri atitinka egzistencinį minimumą šeimos išlaikymui negali būti laikoma disponuojamomis pajamomis, todėl horizontalusis teisingumas reikalauja, kad tokios pajamos būtų išskirtos iš apmokestinimo<sup>661</sup>. Reikia akcentuoti, kad toks reikalavimas išvedamas ne iš socialinės valstybės principo, o iš lygybės principo<sup>662</sup>. Tęsdamas šią argumentaciją Vokietijos konstitucinis teismas pasisakė, kad net ir į aukštesnius apmokestinimo „laiptus“ patenkantys mokesčių mokėtojai, auginantys vaikus, turi turėti teisę būti neapmokestinami vaikams tenkančia egzistencinio minimumo dalimi, nes kitaip jie atsidurtų blogesnėje padėtyje lyginant su tais, kurie vaikų neaugina<sup>663</sup>.

Svarbu, kad apmokestinamas būtų realiai gautas ekonominio pajėgumo padidėjimas, o ne tikėtinas ar tiesiog nominalus turtas. Tuo pačiu reikia paminėti, kad šis principas neturėtų būti suabsoliutintas – tam tikrais atvejais įmanomas ir prezumtyvus apmokestinimas<sup>664</sup>. Pavyzdžiui, Vokietijos konstitucinis teismas toleruoja administravimo ir įstatymų formulavimo precizikos trūkumus, kai tai leidžia laikytis subendrinto požiūrio į tam tikras mokesčines situacijas (pavyzdžiui, vienodos sumos leidžiamus atskaitymus namus naudojant kaip savo biurą)<sup>665</sup>. Visgi prezumtyvų apmokestinimą galima taikyti tik išimtiniais atvejais, kai preciziškas ekonominės padėties vertinimas reikštų neproporcingai didelę administravimo našta. Taip pat reikia remtis praktiniais kriterijais, kurie aiškiai turi atitikti realybę. Pavyzdžiui, negalima būtų taikyti išankstinių standartinių pajamų mokesčio tarifų (Lietuvoje šią kategoriją atitiktų verslo liudijimas), kurie praktiškai neatitiktų pajamų iš tos veiklos (pavyzdžiui, statybų veikla šios rinkos pakilimo metu galėtų duoti didžiules pajamas ir fiksuotas tarifas sudarytų mažiau kaip 1 proc. nuo pajamų).

Asmens mokamasis pajėgumas taip pat turi būti vertinamas ir taikant mokesčių įstatymus. Kadangi apmokestinimo teisinio reguliavimo turinys turi atitikti asmens mokamojo pajėgumo reikalavimą, šis reikalavimas turi persmelkti ir mokesčių įstatymų aiškinimą juos taikant. Viena iš mokesčių administratorių paskirčių ir funkcijų yra aiškinti mokesčių įstatymų normas ir klasifikuoti veiksmus (jų rezultatus) priskiriant juos apmokestinamiems arba neapmokestinamiems. Aiškindamas teisę mokesčių administratorius turi laikytis asmens mokamojo pajėgumo imperatyvo ir aiškintis, ar įstatymas (jo tekstas) atitinka jį. Jeigu taip nėra, mokesčių administratorius gali ir turi

<sup>661</sup> Ordower, H. Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted. *Florida Tax Review*, 2006, 5(7): 259-334.

<sup>662</sup> *Ibid.*

<sup>663</sup> *Ibid.*

<sup>664</sup> Thuronyi, V., et. al. *Tax Law Design and Drafting*, 2 tomas. Washington: International Monetary Fund, 1998, p. 401-433.

<sup>665</sup> Ordower, H., *op. cit.*

koreguoti įstatymų leidybos klaidas. Jeigu įstatymų leidėjas yra įpareigotas įsitikinti, kad mokesčių pareiga paskirstyti prisilaikant asmens mokamojo pajėgumo reikalavimo, nėra pagrindo ir mokesčių administratoriaus atleisti nuo tokios pareigos<sup>666</sup>. Aišku, aiškindamas įstatymus, mokesčių administratorius turi neperžengti savo kompetencijos ribų. Teismai nagrinėdami bylas ir aiškindami mokesčių įstatymų nuostatas taip pat jose turi įžvelgti mokamojo pajėgumo pasireiškimą. Jeigu teismas mato, kad konkreti norma nesiderina su asmens mokamuju pajėgumu, jis negali jos taikyti.

Asmens mokamojo pajėgumo reikalavimas yra ir piliečių teisė prisidėti prie valstybės išlaikymo pagal savo galimybes. Ši teisė yra būtina sąlyga siekiant lygybės. Mokamojo pajėgumo reikalavimas yra priemonė lygybei siekti įvertinant ekonominius ir finansinius reiškinius. Kartais teisė prisidėti prie valstybės išlaikymo pagal asmens mokamąjį pajėgumą laikoma fundamentalia asmens teise. Pareiga prisidėti prie valstybės išlaikymo savyje talpina bendruosius teisės principus, tokius kaip teisėtumas, visuotinumas, taip pat ir mokamojo pajėgumo paisymas. Fundamentaliomis teisėmis laikoma tam tikra etinė realybė, kurios turiniui užpildyti reikalinga pozityvioji teisė arba teisinė realybė, kuri reikalauja, kad būtų užtikrinti orumo, lygybės ir laisvės etiniai reikalavimai<sup>667</sup>. Ši teisė sukuria atitinkamus ribojimus politinei valdžiai. Ši teisė nėra „nauja“ ar „egzotiška“ teisė ar „ketvirtos“, „penktos“ ar kitos kartos teisė, nors ir nėra istoriškai įsitvirtinusi kaip teisės aktuose įtvirtintų žmogaus teisių katalogo elementas. Ši teisė kartais eksplicitiškai įtvirtinama kai kurių šalių konstitucijose (Ispanija, Italija, Vengrija, Kroatija), įvairiais aspektais pabrėžiama konstitucinių teismų jurisprudencijoje (Ispanijos, Vokietijos).

Abi – tiek utilitaristinė, tiek „kontinentinė“ - mokamojo pajėgumo sampratos pripažįsta tam tikrą solidarumo laipsnį skirstant pareigą mokėti mokesčius. Abi jos talpina deviacijos nuo teisinio (formalaus) teisingumo pagrindais skirstomos pareigos lygybės (arba horizontalaus teisingumo) galimybę. Utilitaristams svarbu, kad bendra visuomenės nauda būtų didinama, todėl „lygi auka“ gali reikšti labiau progresyvinę mokesčių sistemą nei leistų teisinė (formali) lygybė, t. y. ji savyje talpina vertikalų teisingumo elementą. Kaip minėta, pagrindinis šios sampratos trūkumas yra tas, kad sunku surasti tikslų „naudos grafiką“, kurį galėtume taikyti skaičiuojant kiekvieno asmens „auką“. Nepaisant to, prezumpcija, kad pajamų teikiama nauda turi polinkį mažėti, iš esmės yra teisinga. A. Sen teisingai apibūdino šios prezumpcijos galiojimą: „geriau būti apytikriai teisingu negu preciziškai neteisingu“<sup>668</sup>. „Kontinentinė“ mokamojo pajėgumo samprata nuo teisinės lygybės (horizontalaus teisingumo) leidžia nukrypti „socialpolitiniais“ (naudojant A. Wagner terminą) tikslais. Nepaisant to, Reikia pripažinti, kad teisinio (formalaus) teisingumo sampratai būdinga lygybė (horizontalusis teisingumas) būtinai turėtų būti mokamojo pajėgumo turinio dalimi. Tai reiškia, kad asmenų lygybė jų ekonominio pajėgumo padidėjimo (visuotinės mokesčių bazės arba pajamų pagal Schanz-Haig-Simons apibrėžimą) apmokestinimo atžvilgiu yra įpareigo-

<sup>666</sup> Crespo, C. A. D., *supra note* 100, p. 57.

<sup>667</sup> *Ibid.*

<sup>668</sup> Cituojama iš Murphy, L, Nagel, T., *supra note* 91, p. 24.

jimas įstatymų leidėjui. Vokietijos konstitucinis teismas yra pasisakęs, kad horizontalus teisingumas turi esminę reikšmę apmokestinimo teisingumui<sup>669</sup>.

Kita vertus, vertikalusis teisingumas neatmetamas, o pripažįstamas kaip teisinė vertybė. Pavyzdžiui, Vokietijos konstitucinis teismas pasisakė, kad vertikaliaja kryptimi didesnių pajamų apmokestinimas turi būti adekvatus mažesnių apmokestinimui<sup>670</sup>. Kiek anksčiau jis buvo pasisakęs, kad progresiniai mokesčių tarifai yra neatsiejamas vertikalusis mokesčių teisingumo elementas, tačiau vėliau šios doktrinos neplėtojo<sup>671</sup>. JAV aukščiausiasis teismas laikosi pozicijos, kad vertikalusis teisingumas gali būti mokesčių teisinio reguliavimo dalimi, bet gali ir nebūti bei palieka plačią diskreciją įstatymų leidėjui<sup>672</sup>.

Kaip matome iš to, kas aptarta, deviacijos nuo horizontalus teisingumo galimos socialiniais – politiniais (asmens socialinės padėties koregavimo) arba naudos maksimizavimo (efektyvumo) pagrindais, bet jos negali būti tokios, kurios paneigtų ir nepaisytų asmens mokamojo pajėgumo.

### 3. Bendroji gerovė ir socialinis stabilumas – pagrindas nukrypti nuo horizontalaus ir vertikalus teisingumo

Negalima suformuluoti principo, kad įstatymų leidėjas turėtų griežtai laikytis horizontalaus mokesčių teisingumo reikalavimų. Apskritai praktiškai neįmanoma būtų kiekvienu atveju įvertinti ir palyginti (o rengiant įstatymą tik prognozuoti) kiekvieno asmens faktinį apmokestinimą įvertinant visus jų mokamus mokesčius. Nepaisant to, šis reikalavimas, išplaukiantis iš lygybės principo, gali būti pasiektas ne tik konstitucinės kontrolės būdu. Įstatymų leidėjas yra įpareigotas siekti bendrosios gerovės ir lygybės, taigi turėtų siekti, kad kai įmanoma, apmokestinimas atitiktų horizontalųjų teisingumą. Tai reiškia, kad toks reikalavimas yra būtinas siekiant mokesčių įstatymų legitimumo. Vokietijos konstitucinis teismas yra pasisakęs, kad įstatymų leidėjas gali pasirinkti tarp galimų pajamų šaltinių, bet jeigu jau pasirenkamas tam tikras šaltinis, įstatymų leidėjas turi pasirinkti tokias priemones, kurios nuosekliai atspindėtų lygybės principą<sup>673</sup>. Tai reiškia, kad mokesčių instrumentarius (bazė, tarifai, lengvatos) turi būti nustatomi pagal bendrus mokesčių teisingumo principus. Nukrypimai nuo šių principų turi būti pagrįsti legitimiais „pakankamai susijusiais“ ir „reikšmingais“ politiniais siekais<sup>674</sup>. Kai kuriose bylose Vokietijos konstitucinis teismas kėlė reikalavimą,

<sup>669</sup> Ordower, H., *supra note* 661; Englisch, J. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011, p. 289; Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, BVerfGE 107, kt.)

<sup>670</sup> Englisch, J., *supra note* 669 p. 289; Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 2 BvR 400/98, kt.)

<sup>671</sup> *Ibid.*

<sup>672</sup> Ordower, H., *supra note* 661.

<sup>673</sup> Englisch, J., *op. cit.*, p. 288; Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (1BvR 420/64, BVerfGE 23, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, kt.)

<sup>674</sup> *Ibid.*, p. 289; Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 2BvR181891, BVerfGE 99, 1 BvL 17/00)

kad nukrypimai būtų „būtinai“ ir „vidiniai rišlūs“ vertinant jų apimtį ir gylį<sup>675</sup>. Vokietijos konstitucinis teismas detalčiau nagrinėja proporcingumo reikalavimus, kai numatomi standartiniai dydžiai arba situacijų subendrinimai, bet „mokestinių išlaidų“ (mokesčių lengvatų – aut. past.) atveju tenkinasi tik „vidinio rišlumo“ nagrinėjimu<sup>676</sup>. JAV Aukščiausiasis teismas nėra toks skrupulingas nukrypimų atžvilgiu kaip Vokietijos konstitucinis teismas ir palieka plačią diskreciją įstatymų leidėjui, bet reikalauja, kad nukrypimas būtų „racionaliai pagrįstas“<sup>677</sup>.

### *Nukrypimai nuo horizontalus teisingumo socialinio stabilumo tikslais*

Joks filosofinis argumentavimas negali įrodyti, kad tik vienintelis pasiskirstymo vertinimo modelis – deontologinis ar postinstitucionalistinis yra teisingas. Kiekvienu visuomenės raidos etapu pasiskirstymo modelio klausimas lieka atviras. Taigi tokiu atveju pirmiausia reikia kuo konkrečiau apibrėžti, ko reikalauja atitinkamo modelio logika. Po to išnagrinėti įgyvendinimo galimybes realiaame pasaulyje. Tai gali reikšti, kad iš dviejų modelių – X ir Y, pasirenkamas Z, kurio pasekmės yra geriausios priemonoms abiems modeliams. Pirmo pasirinkimo sprendimai yra reta prabanga socialiniuose santykiuose<sup>678</sup>. Kadangi atskaitos tašku yra horizontalusis teisingumas, pirminė mokesčių teisės paskirtis yra lygus mokesčių pareigos paskirstymas. Reikia atsakyti į klausimą – kaip galimas nukrypimas nuo horizontalaus teisingumo pagrindu paskirstytos mokesčių pareigos. Kaip aptarta II skyriuje, Socialpolitiniais pagrindais deviacija galima ir būtina tiek, kiek ji susijusi su žmogaus socioekonominių teisių įgyvendinimu ir visuomeninių prieštaravimų švelninimu, bet yra subsidiaaraus pobūdžio. Konkrečios priemonės, kurios taikomos siekiant šių tikslų, turi būti apibrėžtos ir racionaliai pagrįstos. Jos turi remtis faktinėmis aplinkybėmis (statistika, moksliniais tyrimais, kitais objektyviais duomenimis) ir realiai pakeisti padėtį norima linkme. Šių priemonių pagrindas yra labiau ne teisingumas (nors kartais siejamos su socialiniu teisingumu), bet socialinis tikslingumas. Socialinė valstybės orientacija, kuri aiškiai būna įtvirtinta konstitucijose (pavyzdžiui, Vokietijoje) arba išvedama kaip konstitucinis principas (pavyzdžiui, Lietuvoje<sup>679</sup>) yra pagrindas siekiant užtikrinti socioekonominės žmogaus teisės nukrypti nuo horizontalaus mokesčių teisingumo. Pagal jį visuomenės prisidėjimui prie išlaikymo tų savo narių, kurie dėl įstatymuose numatytų priešasčių negali apsirūpinti iš darbo ir kitokių pajamų arba yra nepakankamai aprūpinti, pripažįstamas konstitucinės vertybės statusas. Kita vertus įstatymų leidėjas turi paisyti ir faktinių visuomenės galimybių. Socialinė valstybės orientacija suponuoja ir kitus tikslus, ku-

<sup>675</sup> Englisch, J., *op. cit.*, p. 291; Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (2 BvL 37/91, BverfGE 93, 2BvL 10/95, BverfGE 99, 1 BvR905/00).

<sup>676</sup> Englisch, J., *supra note* 669, p. 291

<sup>677</sup> Ordower, H., *supra note* 661, p. 261; JAV aukščiausiojo teismo sprendimai bylose *Stewart Dry Goods Co. v. Lewis*, 294 U.S. 550 *Fox v. Standard Oil. Co. of New Jersey* 294 U.S. 87 (1935).

<sup>678</sup> Musgrave, R. A. *Public Finance and Distributive Justice. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 147.

<sup>679</sup> Lietuvos valstybės socialinis pobūdis įtvirtintas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. kovo 12 d. nutarime; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad Lietuvos valstybė yra socialiai orientuota (2010 m. gruodžio 14 d. nutarimas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. rugsėjo 2 d. nutarimas);

rie išreiškia jos etinę vertę ir kuria santarvę visuomenėje, darnią pilietinę visuomenę. Valstybė neabejotinai suinteresuota didinti smulkiųjų ir vidutinių savininkų sluoksnį (viduriniąją klasę). Pažymėtina, kad tokiems tikslams pasiekti gali būti pasitelkiamos ir kitos, nebūtinai mokesčių teisinio reguliavimo, priemonės. Mokesčių teisinis reguliavimas neturėtų būti naudojamas, jeigu tokių pačių tikslų galima pasiekti kitomis (pavyzdžiui, socialinių programų) priemonėmis. Pavyzdžiui, siekiant didinti pagrindinių poreikių prieinamumą taikanti vartojimo mokesčių lengvatas būsto šildymui, kurios taikomos nepriklausomai nuo vartotojo šildomo ploto ir mokamojo pajėgumo ir monopolinėje rinkoje reiškia subsidiją šildymą tiekiančiai įmonei. Turi būti žinoma konkrečiai kokių poreikių patenkinti asmuo negali ir kodėl negali, nes tokia parama yra subsidiaraus pobūdžio<sup>680</sup>. Tik tada galime pritaikyti konkrečias priemones. Tarkime, siekiama sumažinti turtinę atskirtį (siekiant stipresnės pilietinės visuomenės). Jeigu siekiama mažinti atskirtį, visų pirma reikėtų tiksliai žinoti, kokia ta atskirtis yra - tarp kokių grupių, kiek skiriasi, kokios tokių skirtumų priežastys. Tik tada galima būtų kalbėti apie konkrečias priemones, ir, aišku, jas reikėtų susieti su konkrečiais rezultatais. Šios priemonės turi būti pagrįstos objektyviais duomenimis, būti proporcingos pagal mastą ir turinį. Pirminė mokesčių teisės paskirtis yra siekti lygaus pareigos pasiskirstymo (horizontalaus teisingumo). Deviacijos nuo horizontalaus teisingumo yra subsidiaraus pobūdžio, jos taikomos kaip priemonės, kai teisinio (formalaus) teisingumo priemonių nepakanka asmenų teisėms realizuoti.

#### *Nukrypimai nuo horizontalaus teisingumo dėl gerovės didinimo*

Nuo pat XX a. pradžios mokesčių teoretikai dažnai diskutavo, kas svarbiau – teisingumas ar ekonominis efektyvumas. Sekant utilitaristine metodologija, atsakymas būtų paprastas – kadangi svarbiausias tikslas yra visuomenės naudos didinimas, mokesčiai turėtų būti tokie, kad efektyviausiu būdu būtų surinkta reikiama suma. Reikia pažymėti, kad utilitaristinė metodologija ir jos pagrindu plėtojama „optimalaus apmokestinimo“ teorija buvo populiarī visą XX a. ir išlieka įtakinga iki šiol. Ji išsamiai nagrinėja apmokestinimo poveikį žmonių elgsenai, jos ekonominį efektą, poveikį bendrai naudai. Valstybė yra priemonė siekti bendrosios gerovės (pranc. *volonté général*), todėl jos priedermė remti privačia nuosavybės teise pagrįstas visuomenei naudingas ūkinės pastangas ir iniciatyvą<sup>681</sup>. Ši Konstitucijos nuostata reiškia, kad įtvirtinama galimybė valdžios institucijoms vertinti ūkinės veiklos sritis pagal jų naudą visuomenei, kad tik tokio vertinimo pagrindu įmanoma remti tam tikras ūkinės veiklos sritis taip pat kad toks ūkinės veiklos vertinimas sudaro reikiamas prielaidas valstybei ūkinę veiklą reguliuoti taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei<sup>682</sup>. Ši nuostata suponuoja ne tik valstybės teisę, atsižvelgiant į valstybės galimybes, kitus veiksnius, remti tam tikras visuomenei naudingas ūkinės pastangas ir iniciatyvą, bet ir valstybės priedermę, atsižvelgiant į valstybės galimybes, kitus veiksnius, pozityviais sprendimais ir veiksmais remti privačia nuosavybės teise pagrįstas visuomenei naudingas ūkinės pastangas ir iniciatyvą<sup>683</sup>.

<sup>680</sup> Bieliauskaitė, J., *supra note* 574.

<sup>681</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnio 2 dalis. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014.

<sup>682</sup> Konstitucinio Teismo 1997 m. vasario 13 d. nutarimas

<sup>683</sup> Kūris, E. Ūkinės veiklos laisvė, sąžininga konkurencija ir bendra tautos gerovė (Konstitucijos 46 straipsnio jurisprudencinis komentaras). *Jurisprudencija*. 2005, 56 (64): 56-73.

Konstitucijos 46 straipsnio 3 dalies nuostata „valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei“ yra tiesiogiai susijusi su jau aptarta asmens privačios iniciatyvos rėmimo nuostata. Asmenų lygybės principas savaime nepaneigia galimybės įstatymu nustatyti nevienodą, diferencijuotą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų, priklausančių skirtingoms kategorijoms, atžvilgiu, jeigu tarp šių asmenų yra tokio pobūdžio skirtumų, kurie tokį diferencijuotą reguliavimą daro objektyviai pateisinamą. Diferencijuotas teisinis reguliavimas, taikomas tam tikroms vienodais požymiais pasižyminčioms asmenų grupėms, jeigu juo siekiama pozityvių, visuomeniškai reikšmingų tikslų arba jeigu tam tikrų ribojimų ar sąlygų nustatymas yra susijęs su reguliuojamų visuomeninių santykių ypatumais, nėra laikytinas diskriminaciniu<sup>684</sup>. Atskirų ūkio subjektų išskyrimą, jų teisinės padėties diferencijuotą nustatymą reikia sieti su valstybės keliamais tikslais ūkio srityje, siekiu atitinkamai sutvarkyti šalies ūkį, tad įstatymų leidėjas, atsižvelgdamas į reguliuojamų ūkio santykių svarbą ir pobūdį, gali diferencijuotai reguliuoti ūkinę veiklą ar nustatyti tam tikras jos sąlygas<sup>685</sup>. Įstatymų leidėjas, atsižvelgdamas į ūkinės veiklos specifiką tam tikrose ūkio srityse, ūkinę veiklą gali reguliuoti diferencijuotai, tačiau tai darydamas jis negali paneigti Konstitucijoje įtvirtintų Lietuvos ūkio pagrindų<sup>686</sup>. Taigi diferencijuotas mokesčių teisinis reguliavimas iš esmės yra galimas, tik jis turi būti pagrįstas objektyviomis aplinkybėmis, t. y. reikėtų laikytis vienodų sąlygų, išskyrus, jeigu yra objektyvių aplinkybių, kurios įrodytų taikytinų priemonių pagrįstumą. Pavyzdžiui, Vokietijos konstitucinis teismas taip pat pripažįsta nefiskalinių tikslų nustatant mokesčių išimtis pagrįstumo galimybę. Tiesa, savo praktikoje naudoja griežtą tokių išimčių vertinimą. Įstatymų leidėjas turi pagrįsti legitimius tikslus, susijusius su bendrąja gerove, jie turi būti aiškiai įvardinti aiškinamajame memorandume (kas atitiktų aiškinamąjį raštą Lietuvoje – aut. past.) arba aiškiai matomi pačiame įstatyme. Galiausiai mokesčių lengvata turi būti protinga (angl. *reasonable*) priemonė numatytam tikslui siekti bei nuosekli apimties ir išraiškos prasme<sup>687</sup>. Tai patvirtina, kad įstatymų leidėjas negali elgtis savavališkai, o pagrindai diferencijuotam reguliavimui turi būti objektyvūs ir pagrįsti. Diferencijuotas reguliavimas paprastai pasireiškia tam tikro elgesio motyvacijos kūrimu, pavyzdžiui lengvatų investicijoms taikymu. Tautos gerovė paprastai atspindi materialinių gėrybių vartojimas; tačiau sąvokos „bendra tautos gerovė“ nederėtų aiškinti atsižvelgiant tik į individo materialinių poreikių tenkinimą, nes apie bendrą tautos gerovę galima spręsti pagal įvairius kriterijus ir įvairias apraiškas – tautos socialinę raidą, žmogaus saviraiškos galimybes ir kt.; sąvokos „bendra tautos gerovė“ turinys kiekvienu konkrečiu atveju atskleidžiamas atsižvelgiant į ekonominius, socialinius bei kitus svarbius veiksnius<sup>688</sup>. Konstitucinis Teismas yra pabrėžęs, kad tautos gerovė neturi būti suvokiama vien materialine (ar finansine) prasme, taip pat tai, kad kažin ar būtų teisinga ir dora siekti materialinės gerovės tokiu būdu, kuris kenkia žmonių sveikatai<sup>689</sup>. Taigi bendros tautos gerovės siekis suponuoja pagrindą koreguoti žmonių elgesį taip, kad būtų didinama

<sup>684</sup> Konstitucinio Teismo 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimas.

<sup>685</sup> Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas.

<sup>686</sup> Konstitucinio Teismo 2003 m. kovo 17 d. nutarimas.

<sup>687</sup> Englisch, J. *supra note* 673, p. 292-293.

<sup>688</sup> Konstitucinio Teismo 1999 m. spalio 6 d., 2000 m. spalio 18 d., 2004 m. sausio 26 d. nutarimai

<sup>689</sup> Konstitucinio Teismo 1997 m. vasario 13 d. nutarimas

bendra tautos gerovė. Pavyzdžiui, galima nustatyti akcizus alkoholio ar tabako vartojimui, nes jų vartojimas kenkia žmonių sveikatai. Bendros naudos siekimo priemonės panašios į socialinės padėties koregavimo priemones tuo, kad taip yra koreguojami natūraliai besiklostantys rinkos santykiai ir pasiskirstymas. Skirtumas tas, kad naudos maksimizavimo priemonės paprastai orientuotos į ateitį (koreguoja elgesį *ex ante*), o socialinės padėties koregavimas yra jau susiklosčiusios padėties koregavimas (*ex post* koregavimas).

Horizontalusis teisingumas pats savaime „neuždaro“ galimybių koreguoti rinkos pasiskirstymą, greičiu yra tvirtas metodologinis pagrindas tai daryti – jo pagalba galima matuoti kaip nukrypstama nuo rinkos pasiskirstymo. Tada atsiveria valstybės paskirties realizavimo galimybės kitose, ne mokesčių teisinio reguliavimo srityse. Toks atskaitos taškas būtinas siekiant mokesčių teisinio reguliavimo skaidrumo. Visuomenė turėtų žinoti, kad mokesčiai paskirstomi visiems lygiai, o jeigu yra nukrypstama nuo lygybės, įstatymų leidėjas turi paaiškinti tokio nukrypimo poreikį ir kokią naudą visuomenė gauna už tai. Galiausiai tai galėtų sumažinti nesuderinamų sprendimų priėmimo riziką, kai, pavyzdžiui, mokesčių teisinis reguliavimas ir atskirų sričių teisinis reguliavimas skirtingomis kryptimis veikia tam tikrus santykius. Tai visiškai įmanoma pasekmė, nes mokesčių teisinis reguliavimas turi vienokią paskirtį, o valstybės poveikis atskiroms visuomeninio gyvenimo sritims – kitokią. Taigi siekiant, kad ne tik mokesčių teisinis reguliavimas, bet ir kitų sričių teisinis reguliavimas išliktų nuoseklus ir darnus, problemų, kurios nėra susijusios su lygiu mokesčių pareigos paskirstymu, sprendimo prioritetą reikėtų suteikti atitinkamų sričių teisiniam reguliavimui.

## IŠVADOS

1. Mokesčiai yra istorinis socialinis teisinis reiškinys, determinuotas visuomenės ir valstybės poreikių bei teisės paskirties: nedemokratinėje santvarkoje mokesčių teisės paskirtis - sukurti ekonomines galias valstybinei valdžiai funkcionuoti, demokratinėje santvarkoje pareiga mokėti mokesčius kyla iš pačių piliečių poreikio didesniu patikimumo laipsniu įgyvendinti ir apsaugoti savo teises dalyvaujant valstybei:
  - 1.1. Demokratinėje valstybėje mokesčiai yra pagrindinė materialinė priemonė garantuoti valstybės funkcijų vykdymą, kurti bendrąją gerovę, įgyvendinti socialinį teisingumą ir palaikyti visuomenės stabilumą.
  - 1.2. Pareiga mokėti mokesčius yra viena iš pilietiškumo pareigų, kuri remiasi dvejopu vidiniu valios formavimu – tiek siauru (savo individualių interesų apsauga), tiek plačiu (žmogaus visuomeniškumu). Mokesčių paskirties ir pilietiškumo sampratos apimtis demokratinėje valstybėje tiesiogiai proporcingos – plečiantis pilietiškumo sampratai plečiasi mokesčių paskirtis, ir atvirkščiai. Specifinis mokesčių teisės bruožas yra tai, kad ji kiekybiškai nustato pareigos apimtį pagal objektyvius kriterijus.
  - 1.3. Pareigos mokėti mokesčius vykdymu fizinis ar juridinis asmuo susikuria teises į valstybės teikiamą gėrį (viešąsias gėrybes), kuris vienodai priklauso visiems šią pareigą vykdančiams.
2. Klasikinei liberaliai valstybei būdinga teigti privačių asmens interesų prioritetą ir traktuoti valstybę kaip asmens apsaugą nuo neteisėto kėsینimosi, mokesčių teisės paskirtį apribojant formaliai lygiu mokesčių pareigos paskirstymu. Tačiau šis mechanizmas nėra pakankamas žmogaus teisių saugai garantuoti rinkos ekonomikos sąlygomis:
  - 2.1. Liberalios permainos (XVII a.–XIX a.) išreiškė teisinio (formalaus) teisingumo poreikį, kuris mokesčių teisėje pasireiškė formaliai vienodomis apmokestinimo taisyklėmis (vyravo netiesioginiai vartojimo mokesčiai, nebuvo atsižvelgiama į asmens faktinę ekonominę padėtį); mokesčių mokėjimas įgavo kontraktiškumo bruožų (mokesčių mokėjimas buvo siejamas su teise dalyvauti valstybės valdyme (teise balsuoti).
  - 2.2. Pagrindinis šios koncepcijos trūkumas buvo tas, kad ji suponavo siaurą valstybės paskirties sampratą, besiremiančią teisiniu (formaliu) teisingumu, kuri negalėjo užtikrinti socialinio stabilumo, nes rinkoje spontaniškai susidarancio ekonominių vertybių pasiskirstymo pagrindu asmuo dažnai nepajėgia realiai įgyvendinti savo teisių.
3. Socialinėje teisinėje valstybėje tas pats asmens teisių pirmumo pripažinimas jau sąmoningai siejamas su būtinybe derinti asmens ir visuomenės interesus, todėl į mokesčių teisės paskirtį įtraukiama socialinė kontrolė, leidžianti taikyti pozityvias žmogaus teisių saugos priemones ir siekti paskirstomojo teisingumo:
  - 3.1. Reaguojant į liberalios valstybės trūkumus, apmokestinimo teorijos pasuko nuo formalios individualistinės metodologijos link socialinės. Todėl tos pa-

čios liberalios vertybės (asmens interesų prioritetas) įgavo naują pagrindimą: normos bendrumas pasuko link pareigos individualizavimo pagal asmens ekonominę padėtį. Formaliąją lygybę derinant su konkrečiau asmens ekonomine padėtimi visuomenėje, piliečio ir valstybės mokesčiai santykinai išsiplėtė: nuo kontraktiškumo link solidarumo (mokesčių pareiga tiesiogiai nebesiejama su „grįžtąja nauda“, ji siejama ir su asmens ekonominėmis galimybėmis), o teisinis saugumas įgavo ir socialinio saugumo prasmę (valstybė pasitelkė pozityvius asmens teisių apsaugos mechanizmus, kuriais perskirstomos ekonominės vertybės).

- 3.2. Vienas iš pagrindinių tokio, į ekonominių vertybių perskirstymą orientuoto mokesčių teisinio reguliavimo trūkumų yra tai, kad jis sudaro sąlygas piktnaudžiauti įstatymų leidžiamąja valdžia: palankesnės sąlygos taikomos ne bendrosios gerovės vardu, o tenkinant įtakingų grupių interesus, aukšti tarifai derinami du begale išimčių, vis didesnė našta užmaskuotai perkeliama mažiau mobilioms darbo pajamoms. „Fasadinis“ perskirstymas būdingas dabartinei Lietuvos mokesčių sistemai, kurioje plačios socialinės programos finansuojamos regresinėmis apmokestinimo priemonėmis - aukštu darbo pajamų apmokestinimu ir vartojimo mokesčiais.
- 3.3. Mokesčių teisės normų socialinis vertingumas turėtų būti matuojamas pagal tai, ko jomis siekiama: lygiai paskirstyti pareigą ar socialinės kontrolės? Teisiniu teisingumu grindžiamos mokesčių teisės paskirtis yra per siaura – lygiai paskirstyti mokesčių pareigą nekeičiant pasiskirstymo rinkoje, kuri atitinka apmokestinimo teorijoje naudojamą „horizontalaus teisingumo“ sampratą. Paskirstomojo teisingumo požiūriu mokesčių teisė yra tik dalis viso „socialinio programavimo“, todėl mokesčių teisės paskirtį įtraukiama ir socialinė kontrolė, vykdanči ekonominių vertybių perskirstymą.
4. Demokratinėje valstybėje substantyvus mokesčių pareigos nustatymo pagrindas yra asmens mokamasis pajėgumas, kuris suteikia galimybę siekti tiek teisinio, tiek paskirstomojo teisingumo, kuriuo būtų garantuojama asmenų socioekonominių teisių sauga bei socialinis stabilumas visuomenėje:
  - 4.1. Mokesčių pareigos apimtis asmenims diferencijuotina pagal jų ekonominę padėtį, kurią geriausiai atskleidžia asmens ekonominio pajėgumo padidėjimas per tam tikrą laiką (Schanz-Haig-Simons pajamų apibrėžimas: pajamos yra vartojimas plus santaupos). Visi mokesčiai turi bendrą tikslą – diferencijuoti pareigos mokėti mokesčius apimtį pagal tam tikrą ekonominio pajėgumo padidėjimo požymį.
  - 4.2. Paliktina įstatymų leidėjo nuožiūrai, atsižvelgiant į tai, kaip konkrečioje situacijoje įmanomas toks teisinis reguliavimas, pasirinkti ekonominio pajėgumo padidėjimo abstrakcijos laipsnį: naudos pripažinimo pajamomis apimtį (nuo bet kokio naudos gavimo iki konkrečių daiktų apmokestinimo); koks turėtų būti mokesčių skaičiavimo laikotarpis (idealiu atveju – visas gyvenimas).
  - 4.3. Nevienodoje ekonominėje padėtyje esantiems asmenims mokesčių pareiga gali būti diferencijuojama, t. y. nevienoda asmenų ekonominio pajėgumo

padidėjimo dalis nukreipiama viešiesiems poreikiams. Įstatymų leidėjas turi pareigą siekti, kad mokesčių pareiga būtų paskirstyta lygiomis ekonominio pajėgumo padidėjimo dalimis (atitiktų horizontalaus teisingumo reikalavimus). Socialpolitiniais tikslais nukrypimas galimas siekiant socialinio teisingumo (siekiami užtikrinti socioekonominės žmogaus teises) bei visuomeninių prieštaravimų švelninimo, toks nukrypimas yra subsidiaraus pobūdžio. Asmenų ekonominės padėties koregavimas siekiant didinti ekonominę gerovę sukuriant ekonomines paskatas veiklai (*ex ante*) remiasi asmens iniciatyvos skatinimu ir ūkine laisve. Abiem atvejais siekiami tikslai turi būti legitimumas, o nukrypimas proporcingas tokiam tikslui. Įstatymų leidėjas turėtų aiškiai nurodyti siekiamus tikslus ir duomenis, kuriais remiasi formuluojamos priemonės tiems tikslams pasiekti.

## SIŪLYMAI

1. Konkretaus mokesčių įstatymo socialinė paskirtis sietina su nuoroda, kuo toks įstatymas prisidės prie žmogaus teisių saugos ir socialinio stabilumo.
2. Mokesčių teisinis reguliavimas pirmiausia turėtų remtis teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimais, nuo kurių galima nukrypti, kai paaiškėja, kad jų nepakanka valstybės funkcijoms įgyvendinti ir visuomenės socialiniam stabilumui palaikyti.
3. Pirminė mokesčių įstatymo funkcija turėtų būti formaliai lygus pareigos paskirstymas. Mokesčių įstatymuose pirmiausia reikėtų kuo tiksliau apibrėžti apmokestinimo objektą (pavyzdžiui, kas laikoma pajamomis), pagrindinę mokesčio bazę ir tarifą (-us), o įstatymų normos, kurios reikštų nukrypimą nuo horizontalaus teisingumo (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies paėmimo mokesčių forma) turėtų būti dėstomos atskiruose straipsniuose ar skyriuose, visa tai siejant su įstatymų leidėjo nustatomais tikslais.
4. Kai teikiamas siūlymas mokesčių įstatymuose nustatyti teisinį reguliavimą, kuris reikštų nevienodą mokesčių pareigos paskirstymą vienodoje ekonominėje padėtyje esantiems asmenims (nukrypstama nuo horizontalaus teisingumo reikalavimų), kartu su jais teikiamuose aiškinamuosiuose raštuose turėtų būti nurodoma, kokių konkrečių tikslų (rezultatų) tuo siekiama, kokios priemonės naudojamos ir kokiais duomenimis grindžiamas įsitikinimas, kad tos priemonės yra racionalios, proporcingos ir pakankamos nurodytiems tikslams pasiekti.
5. Remiantis šios disertacijos išvalgomis, atlikti faktinės Lietuvos mokesčių struktūros proporcingumo (progresyviškumą ar regresyviškumo) analizę, taikant visuotinės mokesčių bazės apibrėžimą ir aiškinantis, kaip faktinis apmokestinimo lygis pasiskirsto tarp asmenų (jų grupių).
6. Įvertinus faktinę padėtį ir vykdant mokesčių reformą, siektina sumažinti mokesčių sistemos regresyviškumą (per didelį darbo pajamų ir vartojimo apmokestinimą), orientuojantis ne į didesnę darbo pajamų (pavyzdžiui, jų progresinį apmokestinimą), o į kapitalo pajamų apmokestinimą (tiek išplečiant mokesčių bazę, tiek suvienodinant jų apmokestinimą su darbo pajamomis) ir į vartojimo mokesčių regresyviškumo mažinimą (įvertinti progresinio vartojimo mokesčio įvedimo galimybes arba lengvatinių tarifų būtiniausioms prekėms įvedimą).

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

- Acemoglu, D., Robinson, J. A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. New York: Cambridge University Press, 2006
- Acemoglu, D., et al. *From Ancien Regime to Capitalism: The French Revolution as a Natural Experiment*. Mimeo: Harvard University, 2008
- Aleksejev, S. S. *Voschoždenije k pravu* [Rising to Law]. Moskva: Norma, 2001
- Alexy, R. *Theory of Legal Argumentation*, Oxford: Oxford University press, 1989.
- Amatucci, A., et al. *International Tax Law*. Haga: Kluwer Law International, 2006.
- Aristotelis. *Politika*. Vilnius: Margi raštai, 2009
- Atkinson, A. B. *Social Justice and Public Policy*, Brighton: Wheatsheaf Books, 1983.
- Backhaus J. Fiscal Sociology: What for? *The American Journal of Economics and Sociology*. 2002, 1 (61): 55-77.
- Baublys, L. Aristotelio teisingumo distinkcija šiuolaikiniame teisingumo diskurse. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 84-88.
- Baublys, L. et al. *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes: 2010
- Berger, P. L., Luckmann, T. *Socialinis tikrovės konstravimas: žinojimo sociologijos traktatas*, Vilnius: Pradai, 1998
- Berman, H. J. *Teisė ir revoliucija*. Vilnius: Atviros Lietuvos knyga, 1999
- Bieliauskaitė, J. Šiuolaikinė socialinės teisinės valstybės samprata. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011
- Bittker, B. I. Federal Income Taxation of Corporations and Share holders. *Federal tax Press*, 1959
- Blum. W. J., Kalven, H. *The Uneasy Case for Progressive Taxation*. Chicago: Chicago University Press, 1963, p. xx.
- Bittker, B. I. „Comprehensive Tax Base“ as a Goal of Income Tax Reform. *Harvard Law Review*, 1967, 5 (80): 925-986
- Bonney, R. *Economic systems and state finance*. Oxford: Clarendon Press, 1995;
- Bonney, R. *The rise of the fiscal state in Europe, c. 1200-1815*. New York: Oxford University Press, 1999.
- Beiser, R. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? *Österreichische Steuerzeitung*, 2000, 16.
- Bergson, A. A Reformulation of Certain Aspects of Welfare Economics. *The Quarterly Journal of Economics*, 1938, 2(52): 310-334;
- Berliri, L. La Giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. *Lineamenti di una riforma organica della finanza ordinaria, etc (Annuario di diritto comparato e di studi legislativi)*. Roma: Istituto Italiabno di Studi Legislativi, 1945, 3 (19).
- Bradford, D. F. *Untangling the Income Tax*. Cambridge, Ma: Harvard University Press, 1986
- Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History (2 nd Edition)*. West Nyack: Cambridge University Press, 2004

- Buchanan, J. M. *Public finance in democratic process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999 (originalas 1967), [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-03-15] <http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv4Cover.html>
- Bučas, J. Ekonominio pajėgumo principas mokesčių paskirstymo teorijoje. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto teisių fakulteto leidinys, 1935.
- Buškevičiūtė, E. *Mokesčių sistema: vadovėlis*. Kaunas: Technologija, 2005
- Cardoso, J. L. et. al. *Paying for liberal state: The Rise of Public Finance in Nineteenth-Century Europe*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- Cassese, S. The Rise and Decline of the Notion of the State. *International Political Science Review*. 1986, 7(2): 120-130
- Cavanaugh, M. B. Democracy, Equality, and Taxes. *Alabama Law Review*. 2003, 2(54): 415-478.
- Cohen, G. A. *Self-Ownership, Freedom, and Equality*, Cambridge: Cambridge University Press, 1995
- Cotterrell R. *Teisės sociologija. Įvadas*. Kaunas: Dangerta, 1997
- Crawford, B. J., Infanti, A. C. *Critical Tax Theory: An Introduction*. New York: Cambridge University Press, 2009.
- Crespo, C. A. D. The „Ability to Pay“ as a Fundamental Right: Rethinking The Foundations of Tax Law. *Mexican Law Review*, 2010, 1 (III): 49-65
- Daunton, M. *Trusting Leviathan : the Politics of Taxation in Britain, 1799-1914*. Cambridge: Cambridge University Press, 2001;
- Daunton, M. *Just taxes : the Politics of Taxation in Britain, 1914-1979* . Cambridge: Cambridge University Press, 2007
- Diamond, P. A., Mirrlees, J. A. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *The American Economic Review*, 1971, 61 (I): 8-27, 61,(III): 261-278.
- Dincecco, M. The Political Economy of Fiscal Prudence in Historical Perspective. *Economics & Politics*, 2010, 22 (1): 5.
- Dincecco, M. *Political transformations and public finances : Europe, 1650-1913*. New York: Cambridge University Press, 2011
- Duff, D. G. Tax Fairness and the Tax Mix. *Foundation for Law, Justice and Society*, 2008
- Dupuit, J. De la mesure de l'utilité des travaux publics, *Annales des ponts et chaussées*. 1844, 2(8).
- Dworkin, R. What is equality? Part II: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*. 1981, 10(4): 239-345.
- Dworkin, R. *Sovereign Virtue*, Cambridge, London: Harvard University Press, 2000);
- Edgeworth, F. Y. The pure Theory of Taxation, *The Economic Journal*. 1897, 25.(vol. 7), p. 46-70
- Einaudi, M. *Studi sugli effetti delle imposte: Contributo allo studio dei problemi tributari municipali*. Tutrin: Bocaa, 1902
- De Viti De Marco, A. *I primi principii dell'economia finanziaria*, Rome: Sampaolesi, 1928
- Elkins, D. Taxation and the Terms of Justice. *University of Toledo Law Review*. 2009, 41: 73-105.

- Englisch, J. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam: IBFD, 2011, p. 285-302
- Finnis, J. *Natural Law and Natural Rights*. Oxford: Oxford University Press, 1980
- Godsheid, R. Grundfragen des Menschenschicksals: Gesammelte Aufsätze, Leipzig & Vienna: E.P. Tal, 1919;
- Goldscheid, R. Sozialisierung der Wirtschaft oder Staatsbankrott: Ein Sanierungsprogramm, Leipzig & Vienna: Anzengruber Verlag, 1919
- Graetz M. J. *The Decline and Fall? of the Income Tax*. New York: Norton, 1997
- Greggi, M. *Can economic integration be democratic? The case of taxes*, [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-08-01]. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=287620](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=287620)
- Griziotti, B. *Studi di Diritto Tributario*, Pavia: Studi nelle scienze giuridiche e sociale della R. Università di Pavia, 1928; Griziotti, B. *Principii di politica, diritto e scienza della Finanze*, Padova: Cedam, 1929.
- Griziotti, B. *Studi di Diritto Tributario*, Pavia: Studi nelle scienze giuridiche e sociale della R. Università di Pavia, 1928; Griziotti, B. *Principii di politica, diritto e scienza della Finanze*, Padova: Cedam, 1929.
- Habermas, J. *Moral Consciousness and Communicative Action*. Cambridge: Polity Press, 1990; Habermas, J. *Between Facts and Norms*. Cambridge, Ma: MIT Press., 1996
- Haig, R. M. *The Concept of Income—Economic and Legal Aspects*. The Federal Income Tax. New York: Columbia University Press, 1921
- Hardimon, M. O. *Hegels social philosophy – the Project for reconciliation*. Cambridge University Press, 1994
- Harsanyi, J. Cardinal Welfare, Individualistic Ethics, and Interpersonal Comparisons of Utility. *The Journal of Political Economy*, 1955, 63: 309-321.
- Hartwell, R. M. Taxation in England during the Industrial Revolution. *Cato journal*. 1981, 1 (1): 143
- Hayek, F. A. *Rules and order*, London: Routledge, Kegan and Paul, 1973;
- Hayek, F. A. *The Mirage of Social Justice*. London: Routledge, Kegan and Paul, 1976;
- Hayek, F. A. *Teisė, įstatymų leidyba ir laisvė*. Vilnius: Eugrimas, 1998 (42 p. nereikšmingas)
- Hegel, G. W. F. *Teisės filosofijos apmatai*. Vilius: Mintis, 2000
- Hobbes, T. *Leviatanas*. Vilnius: Pradai, 1999
- Holmes, S, Sunstein T. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes* . New York: W.W. Norton & Company, 2000.
- Honore, T. Dependence of Morality on Law. *Oxford Journal of Legal Studies*. 1992, 13: 11-17
- Hume D. *Essays Moral, Political, and Literary* (ed. by Eugene F. Miller). Indianapolis: Liberty Fund, 1987
- Jense, E. M. The Taxing Power, The Sixteens Amendment, and the Meaning of „Incomes“. *Arizona State Law Journal*. 2001, 33: 1093-1106
- Jones A. J. F. Tax Law: rules or principles? *Fiscal Studies*. 1996, 3 (17): 63
- Kaldor, N. *An Expenditure Tax*. London: Allen and Unwin, 1955

- Kofler, G. *et al. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011.
- Kordana, K. A., Tabachnick, D. Taxation, the Private Law, and Distributive Justice. *Social Philosophy and Policy*. 2006, 23: 153;
- Kordana, K. A., Tabachnick, D. Tax and the Philosopher's Stone (reviewing Murphy & Nagel, The Myth of Ownership). *Virginia Law Review*, 2003, 89: 647-678
- Kornhauser, M. E. Equality, Liberty, and a Fair Income Tax. *Fordham Urban Law Journal*. 1995, 3(23): 605-661;
- Kornhauser, M. E. The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: a Typical Male Reaction. *Michigan Law Review*. 1987, 86: 465-523.
- Kūris, E. Ūkinės veiklos laisvė, sąžininga konkurencija ir bendra tautos gerovė (Konstitucijos 46 straipsnio jurisprudencinis komentaras). *Jurisprudencija*. 2005, 56 (64): 56-73.
- Lindert, P. H. *Growing Public: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century* (vol. 1-2). 2004
- Livingston, M. A. Reinventing Tax Scholarship: Lawyers, Economists, and the Role of the Legal Academy. *Cornell Law Review*. 1998, 83: 365 – 436.
- Locke, J. *Second Treatise of government*. Indianapolis, Cambridge: Hackett Publishing Company, Inc., 1690
- Lowell E. J. *The Eve of the French Revolution*. Boston and New York: Houghton Mifflin Company, 1920
- Loughlin, M. *Foundations of Public Law*. Oxford: Oxford University Press 2010
- Loughlin, M. The functionalist style in public law. *University of Toronto law journal*. 2005, 55 (3): 361-403.
- McBarnet, D. When compliance is not the solution, but the problem: from changes in law to changes in attitude. *Taxing democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Burlington: Aldershot: Ashgate, 2003, p. 229-243
- Mazzola, U. *I dati scientifici della finanza pubblica*. Roma, 1890.
- MacCormick, N. D. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978;
- MacCormick, N. D, Weinberger, A. *An Institutional Theory of Law: New Approaches to Legal Positivism*. Dordrecht: Kluwer Law Publishers, 1986
- Marshall, A. *Principles of Economics*. London: Macmillan, 1890
- Martin, I. W., et. Al. The Thundder of History: The Origins and Development of The New Fiscal Sociology. The fiscal Sociology: Taxations in Comparative and Historical Perspective. New York: Cambridge Univesity Press, 2009
- McCaffery, E. J. Tax's Empire. *Georgetown Law Journal*. 1996-1997 85: 73 -155.
- McCaffery, E. J. Where's the Sex in Fiscal Sociology?: Taxation and Gender in Comparative persperctive. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambrdige University Press, 2009, p. 216-236.
- Medelienė A., Sudavičius B. Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 2011, 79
- Mehrotra, A. M. Lawyers, Guns & Public Monies: The U.S. Treasury, World War One, and the Administration of the Modern Fiscal State. *Law & History Review*, 2010, 1 (28):173-225.

- Mehrotra, A. K., Intellectual Foundations of the Modern American Fiscal State. *Daedalus: Journal of the American Academy of Arts and Sciences*. 2009 (pavasaris): 53-62
- Menendez, A, J. *Justifying Taxes – Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2001
- Mesonis G. Valstybės požymiai konstitucinėje teisėje, *Jurisprudencija*. 2002, (22) 30: 24-41
- Meusen. G. T. K. *The Principle of Equality in European Taxation*. Haga: Kluwer Law International, 1999.
- 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
- Mill, J. S. *Principles of Political Economy*, London: Penguin, 1985 [1848]
- Montesquieu, Ch. *Apie įstatymų dvasią*. Vilnius: Mintis, 2004
- Morse, G., Williams, D. Davies: Principles of Tax Law. Thomson, Sweet and Maxwell, 2004., p. 22
- Murphy, L., Nagel, T. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York: Oxford, 2001.
- Musgrave, R. A. *A Theory of Public Finance*. New York: Mc Graw-Hill, 1959
- Musgrave, R. A. Horizontal Equity: A Further Note. *Florida Tax Review*. 1993, 1 (5): 354-359
- Musgrave, R. A. Reconsidering the Fiscal Role of the Government. *American Economic Journal*. 1997, 87:156-159.
- Musgrave, R. A. The Role of the State in Fiscal Theory. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000
- Musgrave, R. A. Crossing Traditions. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000
- Musgrave, R. A. Public Finance and *Finanzwissenschaft*: Traditions Compared. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 33-80.
- Musgrave, R. A. The Nature of Horizontal Equity and the Principle of Broad Based Taxation: A Friendly Critique. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000
- Musgrave, R. A. Public Finance and Distributive Justice. *Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000
- Nozick, R. *Anarchy, State and Utopia*. Oxford: Blackwell, 1974, 7 skyrius
- Panteleoni, M. Contributo alia teoria del ripurto delli spese pubbliche, *Rassegna Italiana. Scritti varii de economia*. Vol. I., 1883
- Peacock, A. T., Wiseman, J. *The Growth of Public expenditure in the United Kingdom*. Princeton: Princeton University Press, 1961
- O'Connor, J. *The Fiscal Crisis of the State*. New York: St. Martin's Press, 1973
- Ordover, H. Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted. *Florida Tax Review*, 2006, 5(7): 259-334;
- Picciotto, S. Constructing Compliance: Game Playing, Tax Law, and the Regulatory State. *Law & Policy*. 2007, 29: 11-30

- Pigou, A. C. *A Study in Public Finance*. London: Macmillan and Co., 1928
- Pollack, S. D. *War, Revenue, and State Building: Financing the Development of the American state*. Ithaca: Cornell University Press, 2009.
- Pugliesi, M. *Instituzioni di Diritto Finanziario*, Padova: Cedam, 1937
- Ramsey, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*. 1927, 37 (145): 47-61.
- Raneletti, O. Natura Giuridica dell'Imposta. *Diritto e Pratica Tributaria*, 1974, 1 (45):789-823.
- Raz, J. *The Authority of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1979; Raz, J. Hart on Moral Rights and Legal Duties, *Oxford Journal of Legal Studies*, 1984, 4: 123-131.
- Rawls, J. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1971
- Rawls, J. *Political Liberalism*. New York: Columbia University Press, 1993.
- Reisman, D. A. *Schumpeters market – enterprise and evolution*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2004
- Rijkers, A. Ability to pay Principle and Privileges, 5 *StuW* (2005)
- Rousseau, J. J. *Discourse on The Origin of Inequality*. Indianapolis and Cambridge: Hackett Publishing Company, 1987 [1755], Letter to the Republic of Geneva
- Sax, E. *Grundlegung der Theoretischen Staatswirtschaft*, Wien, 1887
- Seer R.: Ahrens, R. An Overview of Recent Tax Reform Plans in Germany. *European Taxation*. 2005, 11 (45): 500-506;
- Seligman, E. R. A. *Essays on taxation*. Norwood: Macmillan & Co., 2006
- Seligman, E. R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: the Macmillan company, 1911
- Seligman, E. R. A. Comparative Tax Burdens in The Twentieth Century. *Political Science Quarterly*, 1924, 1 (39): 106-146
- Surrey, S. S. *Pathways to Tax Reform: The concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Ma: Harvard University Press, 1973
- Schanz, G. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *Finanzarchiv*. 1896, 13.
- Schmidt, K. H. Allocative or distributive aims of Income Taxation. *European Journal of Law and Economics*. 2000, 10: 183.
- Shavell, S. *Foundations of Economic Analysis of Law*, Cambridge, Ma: Harvard University Press, 2004;
- Shavell, S. Welfare Economics, Morality, and the Law. Harvard Law and Economics discussion Paper No. 409 [interaktyvus]. Cambridge, Ma, 2003 [žiūrėta 2011-12-11]. <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=391041](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=391041)>
- Simons, H. C. *Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago: University of Chicago Press, 1938
- Simons, H. C. *Federal Tax Reform*. Chicago: University of Chicago Press, 1950.
- Slemrod, J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. *Journal of Economic Perspectives*. 1990, 1 (4): 157-178.

- Slemrod, J.; Bakija, J. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate Over Tax Reform*. Cambridge, Ma: The IMT Press, 1996
- Slemrod, J. War and Taxation: When Does Patriotism Overcome Free-Rider Impulse. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 138-154;
- Snape J. ‚Montesquieu - „The Lively President“ and the English Way of Taxation“. *Studies in the History of Tax Law*. Oxford: Hart Publishing, 2012. V laida, p. 73-90.
- Spruogis, E. *Šiuolaikinės demokratinės valstybės socialinė paskirtis ir funkcijos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002
- Spruogis, E. Teisės aiškinimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 2006, 8(86):56-62.
- Stačiokas, R., Rimas, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis: mokomoji knyga*. Kaunas: Technologija, 2003
- Stanley, R. *Dimensions of Law in the Service of Order: Origins of the Federal Income Tax, 1861-1913*. New York: Oxford University Press, 1993
- Steinmo, S. *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*. New Haven: Yale University Press, 1996.
- Steinmio, S. The evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British journal of Politics and International Relations*. 2003, 5(2): 206-236.
- Sudavičius, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*.2006, 58:
- Sudavičius, B., Medelienė, A. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011
- Šinkūnienė, K. Mokesčių kultūros vertinimo modelis. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (ekonomika). Vytauto Didžio universitetas, 2009
- Šlapkauskas V. Teisės prigimties ir paskirties pilietinėje visuomenėje ryšys. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 29-36
- Taboada, C. P. Nueva visita al principio de capacidad contributiva, *Revista española de derecho financiero*. 2004, 124
- Tanzi, V., Schuknecht, L. Public Spending in the 20th Century: A Global Perspective. New York: Cambridge University Press, 2000;
- Teichova, A., Matis, H. *Nation, State, and the Economy in History*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003
- Thorndike, J. J. „The Unfair advantage of the Few“: The New Deal Origins of „Soak the Rich“ Taxation. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009
- Thuronyi, V., et. al. *Tax Law Design and Drafting*, 2 tomas. Washington: International Monetary Fund, 1998
- Thuronyi, V. *Comparative Tax Law*. New York: Kluwer Law International, 2003
- Tidikis, R. Socialinių mokslų tyrimų metodologija. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003
- Tiley, J. *Revenue Law*. Oxford: Hart Publishing, 2008.
- Tilly, Ch. *Coercion, Capital, and European States, Ad 990-1992*. Cambridge, Ma: Blackwell, 1994; Tilly, C. *European Revolutions, 1492-1992*. Cambridge, Ma: Blackwell, 1993.
- Tilly, Ch. Foreword. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009

- Tilly, Ch. Extraction and Democracy. *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 173-182.
- Tipke, K. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1993
- Turner R. S. Neo-liberal constitutionalism: ideology, government and the rule of law. *Journal of Politics and Law*, 2008,1(2):48
- Utz, S. Ability to Pay. *Whittier Law Review*. 2001, 23: 896-904
- Vaišvila. A. *Socialliberalizmas*. Vilnius, 1999.
- Vaišvila, A. *Teisinės valstybės koncepcija Lietuvoje*. Vilnius:Litimo, 2000
- Vaišvila, A. Teisingumas: jo formos ir socialijė reikšmė (metodologinis aspektas). *Jurisprudencija*, 2002, 16 (24): 196-203
- Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2009
- Weston, P. The Empty Idea of Equality. *Harvard Law Review*. 1982, 95: 537-596
- Weston S. F. *Principles of Justice in Taxation*. New York: Columbia University Press, 1903, p. 35-50.
- Wicksell, K. *Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens*. Jena: Gustav Fischer, 1896
- Williams, D. D., Morse, G. *Principles of Tax Law*. London: Sweet&Maxwell, 2004

## **Teisės aktai**

- Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014.
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 73-3085.
- LR pelno mokesčio įstatymas, *Valstybės Žinios*, 2001, Nr. 110-3992.
- LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, *Valstybės Žinios*, 2002, Nr. 35-1271.
- Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, *Valstybės Žinios*, 2000, Nr. 74-2262.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės Žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

## **Teismų praktika**

- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. vasario 13 d. nutarimas dėl Lietuvos respublikos alkoholio kontrolės įstatymo 1 ir 30 straipsnių, Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo 1, 3 ir 11 straipsnių, taip pat Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 2 d. nutarimo Nr. 179 „Dėl alkoholio reklamos kontrolės“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai;
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. kovo 12 d. sprendimas Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 5 straipsnio, Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymo 8 straipsnio antrosios dalies 1 punkto ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. sausio 26 d. nutarimo nr. 142 „dėl Lietuvos Respublikos 1995 m. vasario 20 d. nutarimo nr. 266 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“ dalinio pakeitimo“ 1 punkto atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai

- 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;
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui, *Valstybės Žinios*, 2000, Nr. 23-585.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. 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
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Seimo rinkimų įstatymo 38 straipsnio 4 dalies ir Lietuvos Respublikos savivaldybių tarybų rinkimų įstatymo 36 straipsnio 4 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, *Valstybės Žinios*, 1998, Nr. 100-2791.
- Konstitucinio Teismo 1999 m. spalio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos telekomunikacijų įstatymo 8 straipsnio 1, 2 ir 3 dalių bei 16 straipsnio 7, 8 ir 9 dalių atitikimo Lietuvos Respublikos konstitucijai, *Valstybės Žinios*, 1999, Nr. 85-2548.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. spalio 18 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Seimo nutarimo „Dėl strateginio investuotojo pripažinimo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos nacionalinio saugumo pagrindų įstatymui“, *Valstybės Žinios*, 2000, Nr. 88-2724.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. kovo 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių „Būtingės nafta“, „Mažeikių nafta“ ir „Naftotiekis“ reorganizavimo įstatymo 3 straipsnio 4 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, *Valstybės Žinios*, 2003, Nr. 27-1098.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymo 1 straipsnio 4 dalies (1997 m. liepos 2 d. redakcija), 2 straipsnio 1 dalies (1995 m. balandžio 18 d. redakcija), 3 straipsnio 1 dalies 2 punkto (1995 m. balandžio 18 d. redakcija), 4 straipsnio 2 dalies (1998 m. gruodžio 10 d. redakcija), 13 straipsnio (2000 m. liepos 18 d. redakcija), 30 straipsnio 1 dalies (1997 m. liepos 2 d. redakcija) bei 44 straipsnio 4 dalies (2002 m. birželio 20 d. redakcija) ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 22 d. nutarimo Nr. 67 „Dėl alkoholio produktų gamybos licencijavimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų alkoholio produktų gamybos licencijavimo taisyklių 7 bei 9 punktų (2001 m. sausio 22 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.

- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. rugsėjo 2 d. sprendimas Dėl Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymo 30 straipsnio (2005 m. gegužės 19 d. redakcija), 32 straipsnio 4 dalies (2005 m. gegužės 19 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. gruodžio 14 d. sprendimas dėl Lietuvos Respublikos valstybinių socialinio draudimo pensijų įstatymo 38 straipsnio 1 dalies (2006 m. gruodžio 12 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.
- 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;
- Europos Bendrijų Teisingumo teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje *Marks & Spencer plc prieš David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*; C-446/03 [2005] ECR I-10837;
- 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.
- Europos Bendrijų Teisingumo teismo 2002 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje *F.W.L. de Groot prieš Staatssecretaris van Financiën*; C-385/00 [2002] ECR I-11819
- Vokietijos konstitucinio teismo sprendimai (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, BVerfGE 107; 1BvR 420/64, BVerfGE 23, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 2BvL 10/95, BVerfGE 99, 1 BvR905/00; 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 2 BvR 400/98)
- JAV aukščiausiosios teismo sprendimai (1895 m. *Pollock v. Farmers' Loan and Trust Co.* (1895); *Stewart Dry Goods Co. v. Lewis*, 294 U.S. 550; *Fox v. Standard Oil. Co. of New Jersey* 294 U.S. 87 (1935))

## Kiti šaltiniai

- Ancient Rome, 2009* [interaktyvus]. Encyclopedia Britannica. Com, 2009. [žiūrėta 2010-08-01] <<http://www.bookrags.com/eb/ancient-rome-eb/>>
- The New Schaff-Herzog Encyclopedia of Religious Knowledge, Vol. II: Basilica – Chambers* [interaktyvus], [žiūrėta 2010-05-30]. <<http://www.ccel.org/s/schaff/encyc/encyc02/html/iv.vi.ccxxx.htm>>.
- The Economist Intelligence unit's index of democracy* [interaktyvus]. The Economist Intelligence Unit, [žiūrėta 2010-07-29] <http://graphics.eiu.com/PDF/Democracy%20Index%202008.pdf>
- OECD, *Revenue Statistics: 1965-2007, 2008 edition* [interaktyvus]. OECD. [žiūrėta 2010-08-15] <[http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en\\_2649\\_34533\\_44108128\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_34533_44108128_1_1_1_1,00.html)>
- A brief History of Income Tax [interaktyvus]. Her Majesty's Revenue and Customs <http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis4.htm>
- Consumption Taxes: The way of the Future? [interaktyvus]. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, 2007 [žiūrėta 2011-10-28] <http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>

Konstitucijos elektroniniame OSCE rinkinyje [interaktyvus]. Varšuva. [žiūrėta 2010-08-26]:  
<[http://www.legislationline.org/ documents/section/constitutions](http://www.legislationline.org/documents/section/constitutions)>.

Stanford encyclopedia of Philosophy [interaktyvus]. Stanford. [žiūrėta 2011-10-15]

*The Encyclopedia of Philosophy*. London: Collier Macmillan, 1967

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

**Gediminas Užubalis**

MOKESČIŲ TEISĖS PASKIRTIS IR FUNKCIJOS  
(APMOKESTINIMO TEORIJŲ  
KRITINĖ ANALIZĖ)

Daktaro disertacijos santrauka  
Socialiniai mokslai, teisė (01 S)

Vilnius, 2012

Disertacija rengta 2008-2012 metais Mykolo Romerio universitete .

*Mokslinis vadovas:*

prof. habil. dr. Alfonsas Vaišvila (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S).

**Disertacija ginama Mykolo Romerio universiteto Teisės mokslo krypties taryboje:**

*Pirmininkė:*

prof. dr. Eglė Bilevičiūtė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S).

*Nariai:*

doc. dr. Laurynas Biekša (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S);

doc. dr. Aistė Medelienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S);

prof. habil. dr. Borisas Melnikas (Vilniaus Gedimino technikos universitetas, socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas – 03 S);

prof. dr. Rimvydas Norkus (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S).

*Oponentai:*

doc. dr. Ernestas Spruogis (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S);

doc. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, teisė – 01 S).

Disertacija bus ginama viešame Teisės mokslo krypties tarybos posėdyje 2012 m. gruodžio 20 d. 13 val. Mykolo Romerio universiteto konferencijų salėje I-414 aud. (Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius).

Disertacijos santrauka išsiuntinėta 2012 m. lapkričio 20 d.

Disertaciją galima peržiūrėti Lietuvos nacionalinėje Martyno Mažvydo bibliotekoje (Gedimino pr. 51, Vilnius) ir Mykolo Romerio universiteto (Ateities g. 20 ir Valakupių g. 5, Vilnius; V. Putvinskio g. 70, Kaunas) bibliotekose.

## MOKESČIŲ TEISĖS PASKIRTIS IR FUNKCIJOS (APMOKESTINIMO TEORIJŲ KRITINĖ ANALIZĖ)

### Santrauka

#### Tyrimo problematika ir objektas

„Mokesčiai tapo ne tik finansine, bet ir reguliatyvine, socialine, dorovine kategorija.“<sup>1</sup>. Mokesčių teisingumo klausimai išlieka aktualūs demokratinėje valstybėje, nes mokesčiai yra pagrindinis demokratinės valstybės išlaikymo šaltinis, užimantis vis svarbesnę vietą kasdieniame žmonių gyvenime. Nepaisant to, ko gero, daugumos Vakarų valstybių mokesčių sistemos susiduria su didelėmis legitimumo problemomis. H. J. Bermanno iškelta fragmentiško požiūrio į teisę problema ypatingai ryški mokesčių teisėje. Lietuvoje ši problema itin ryški: mūsų teisinė valstybė pradėta kurti neseniai, palyginti su Vakarų demokratijomis (vos 20 metų praėjo iki šios disertacijos rengimo). Vakarų demokratijos praėjo sudėtingus formacijos procesus, kurie prasidėjo po liberalių revoliucijų XVII a., vėliau pasuko link socialinės teisinės valstybės (XX a.) ir tęsiasi iki šiol. O nepriklausomybę atkūrusios Lietuvos orientavimasis į Vakarų demokratijų modelius reiškė, kad iš karto bandoma „šokti“ į tolimesnės kartos Vakarų demokratijų formacijos stadiją. Tai reiškia, kad apmokestinimo srityje chaotiškai bandoma atkartoti kitur naudojamas priemones, nepasigilinant į visą šių priemonių atsiradimo ir sukeliamų pasekmių sistemą. Pilietinės teisės samprata ir paskirtis susiję su interesų derinimu, žmogaus teisių ir pareigų apsauga ir turi kurti socialinio sugyvenimo ir socialinės raidos sąlygas<sup>2</sup>. Todėl mokesčių teisės socialinė paskirtis turi suponuoti jos turinį, pasireiškiantį konkrečiomis normomis. Norint įvertinti įvairių mokesčių teisinio reguliavimo priemonių poveikį visuomeniniams santykiams, reikia sisteminti jas į tam tikras grupes pagal poveikio visuomeninimas santykiams taksonomiją. Tam, kad susidarytų aiškus teorinis požiūris į mokesčių teisės paskirtį reikalingi objektyvūs teisiniai kriterijai, kuriais vadovaujantis būtų galima vertinti konkrečių teisinio reguliavimo priemonių (tokių kaip apmokestinamų objektai, tarifai ir kt.) legitimumą, t. y. mokesčių teisės teorija, kuri atspindėtų socialinę teisės sampratą, jos paskirtį. Apmokestinimo teorijos (pagrindinių mokesčių principų, idėjų sistemos) visą laiką darė įtaką mokesčių teisiniam reguliavimui, tačiau ši įtaka, vyraujant pozityvistiniam teisėtyros metodui, buvo mažai tyrinėta. Šios disertacijos objektas yra apmokestinimo teorijos, jų kaitos istorinis procesas, mokesčių teisinio reguliavimo praktika (teisėkūra) ir jo konstitucinė kontrolė Vakarų šalyse, atsižvelgiant į santykį su teisingumo samprata ir žmogaus teisių sauga.

<sup>1</sup> Vaišvila. A. *Socialliberalizmas*. Vilnius, 1999, p. 145

<sup>2</sup> Šlapkauskas V. Teisės prigimties ir paskirties pilietinėje visuomenėje ryšys. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 29-36; Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 157

## Tyrimo tikslas ir uždaviniai

Tyrimo tikslas – atskleisti mokesčių teisės socialinį vertingumą ir substantyvių apmokestinimo principų, kaip žmogaus teisių saugos priemonių, turinį. Šiame tyrime nagrinėjama šiuolaikinės Vakarų demokratinės mokesčių teisės paskirties ir funkcijų problematika. Tyrimas apima tik substantyvių apmokestinimo klausimus, į kuriuos nepatenka tam tikros kategorijos, tik iš dalies turinčios nagrinėjamos problematikos požymių: socialinis ir sveikatos draudimas (ta apimtimi, kuri turi tiesioginį atlygintinumą mokėtojo atžvilgiu), specialiosios rinkos apsaugos priemonės (muitai, cukraus mokesčiai ir pan.), federalizmo arba fiskalinės decentralizacijos aspektai, mokesčių administravimo klausimai.

Tyrimo tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai:

1. Išnagrinėti mokesčių pareigos, kaip teisinės pareigos, turinį (struktūrą) demokratinėje valstybėje:
  - 1.3. išnagrinėti mokesčių socialinę paskirtį.
  - 1.4. išnagrinėti kaip mokesčių socialinė paskirtis nulemia teisinio reguliavimo poreikį ir pobūdį;
2. Išnagrinėti kaip sprendžiamas mokesčių pareigos pasiskirstymo klausimas demokratinėje valstybėje (teisės viršenybės aspektu):
  - 2.1. išnagrinėti kaip socialinė būtis nulėmė teisinio (formalaus) teisingumo poreikį ir liberalias permainas (XVII a. – XIX a.);
  - 2.2. išnagrinėti teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimus paskirstant mokesčių pareigą, mokesčių struktūrą pozityviojoje teisėje, tokio teisinio reguliavimo socialinę vertę (naudą ir trūkumus žmogaus teisių saugai);
  - 2.3. Išnagrinėti kaip socialinė būtis lemia paskirstomojo (socialinio) teisingumo reikalavimus paskirstant mokesčių pareigą, mokesčių struktūrą pozityviojoje teisėje, tokio teisinio reguliavimo socialinę vertę (naudą ir trūkumus) žmogaus teisių saugos aspektu;
3. Rasti atskaitos tašką mokesčių pareigos paskirstymo lygybei matuoti, kuris būtų priemonė tiek teisiniam (formaliam), tiek paskirstomajam (socialiniam) teisingumui įgyvendinti;
4. Įvertinti nukrypimo nuo horizontalaus teisingumo (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies nukreipimo viešiesiems poreikiams tenkinti) skirstant mokesčių pareigą pagrindus ir ribas.

## Tyrimo metodologija

Teisės doktrinoje galima išskirti dvi pagrindines kryptis, turinčias skirtingus išieities taškus ir metodą teisės sampratai, taigi kartu ir paskirčiai bei funkcijoms apibūdinti – pozityvizmą ir prigimtinių teisių teoriją<sup>3</sup>. Tuo pagrindu dar galima išskirti teisės teoriją ir teisės filosofiją<sup>4</sup>. Pozityvistinėje teisės sampratoje teisė priimama kaip faktas, kaip dėl tam tikro socialinio fakto (pavyzdžiui, įstatymų leidėjo priimto įstatymo) atsiradusi tvarka<sup>5</sup>. Pozityvistiniu metodu grindžiama teisės samprata teisės paskirtį sieja

<sup>3</sup> Baublys, L. *et al. Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes: 2010, p. 10- 19.

<sup>4</sup> Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2009 p. 42-43.

<sup>5</sup> Baublys, L. *et al., op. cit.*, p. 13.

su taisyklių nustatymu, žmonių elgesio norminimu<sup>6</sup>. Tokia teisės paskirtis būdinga visoms epochoms ir iš esmės visoms teisės sampratoms<sup>7</sup>. Visiškai pagrįstai teigiama, kad filosofinis teisės metodas ne konkuruoja, o apima pozityvistinį (dogmatinį) metodą<sup>8</sup>, vadinasi, priima norminamąją teisės paskirtį, tačiau praplečia tyrimo lauką teisės vertės ir socialinio veiksmingumo klausimų spektru. Todėl norint pasakyti, kokia teisė turėtų būti, reikėtų naudoti filosofinį metodą. Teisės filosofija – vienas iš teisėtyros metodų, kuris naudojamas atskleidžiant teisės visuomeninę vertę, parodant fundamentinių visuomenės vertybių (tokių kaip lygybė, asmens moralinė autonomija, kt.) sąveiką su pozityviąja teise<sup>9</sup>. Apmokestinimo tema sudėtinga ir įdomi tuo, kad ji yra įvairių socialinių (pirmiausia teisės, ekonomikos, politologijos) mokslų „įtakos sferoje“. Teisės mokslas (teisininkai) yra išsiugdę metodus, kurie leidžia naudoti daugybę įvairių priemonių: kitų socialinių mokslų priemonėmis gautus duomenis, kitų teisės sričių patirtį, teisinio argumentavimo ir technikos įgūdžius, vertinti prieštarungus įrodymus ir teikti praktinius pasiūlymus, tinkančius realioms gyvenimo situacijoms<sup>10</sup>. Taigi sprendžiant apmokestinimo klausimus, teisė gali pasiūlyti integruojančius metodus, kurie tarsi sujungtų įvairių socialinių mokslų srityse sukauptas žinias, leistų jas palyginti ir įvertinti, t. y. savais metodais galėtų išspręstų tas problemas, kurių kiti socialiniai mokslai negali išspręsti. Šioje disertacijoje apmokestinimo teorijos (apmokestinimo teoriniai pagrindai) į tyrimą integruojamos kaip atskleidžiančios atitinkamo laikotarpio socialinę būtį ir sąmonę, atliekama jų kaitos istorinio proceso analizė, jos vertinamos žmogaus teisių saugos kriterijais. Naudojantis empirine informacija (teisinis reguliavimas tam tikrais istoriniais laikotarpiais ir jo faktinės pasekmės) atskleidžiamas apmokestinimo teorijų pasiūlytų sprendimų pasireiškimas praktikoje (mokesčių teisėkūroje), nagrinėjami privalumai ir trūkumai žmogaus teisių saugos aspektu. Disertacijoje mokesčių teisė ir jos paskirties kaita nagrinėjamos kaip procesas: pradedama nuo apmokestinimo teorijos kaip ideologijos, atsirandančios iš konkretaus laikmečio būties, pereinama prie jos perkėlimo į teisinį reguliavimą, o po to – prie pasekmių analizės, kuri tuo pačiu reiškia ir naujo ciklo pradžią.

### **Disertacijoje ginami teiginiai**

- 1) Mokesčiai yra istorinis socialinis teisinis reiškinys, determinuotas visuomenės ir valstybės poreikių bei teisės paskirties: nedemokratinėje santvarkoje mokesčių teisės paskirtis - sukurti ekonomines galias valstybinei valdžiai funkcionuoti, demokratinėje santvarkoje - ir piliečių teisėms garantuoti.
- 2) Klasikinei liberaliai valstybei būdinga teigti privačių asmens interesų prioritetą traktuojant valstybę kaip asmens apsaugą nuo neteisėto kėsینimosi, o mokesčių teisės paskirtį siejant tik su formaliai lygiu mokesčių pareigos paskirstymu. Tačiau to nepakanka žmogaus teisių saugai garantuoti rinkos ekonomikos sąlygomis.

<sup>6</sup> Aleksejev, S. S. *Voschozdenije k pravu* [Rising to Law]. Moskva: Norma, 2001, p. 52-57.

<sup>7</sup> Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 159.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>9</sup> Tidikis, R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003, p. 264-273.

<sup>10</sup> Livingston, M. A., *supra note* 9, p.369.

- 3) Socialinėje teisinėje valstybėje asmens teisių pirmumo pripažinimas siejamas su būtinybe derinti asmens ir visuomenės interesus, todėl į mokesčių teisės paskirtį įtraukiama ir socialinė kontrolė, leidžianti taikyti pozityvias žmogaus teisių saugos priemones ir siekti paskirstomojo teisingumo.
- 4) Demokratinėje valstybėje substanyvus mokesčių pareigos nustatymo pagrindas yra asmens mokamasis pajėgumas, kuris suteikia galimybę siekti tiek teisinio, tiek paskirstomojo teisingumo, kuriuo būtų garantuojama asmenų socioekonominių teisių sauga bei socialinis stabilumas visuomenėje.

### **Tyrimo naujumas ir praktinė reikšmė**

Nuodugnus paaiškinimas, kokią paskirtį turi mokesčių teisinis reguliavimas ir mokesčių teisė istoriniame procese, kodėl konkrečios jos normos įgyja (turi įgyti) vienokį ar kitokį turinį suteiktų tvirtus teorinius kriterijus įstatymų leidėjui pasirenkant teisinį reguliavimą ir formuotų galimybes labiau išreikšti visuomenės poreikius. Tai didintų mokesčių teisės normų legitimumą. Ne ką mažesnė tokio paaiškinimo reikšmė būtų ir taikant mokesčių teisės normas – administruojant mokesčius ir teismų praktikoje. Moksliniai mokesčių teisės tyrimai taip pat galėtų remtis teoriniais šio tyrimo rezultatais. Galų gale suprantamas mokesčių teisės paskirties paaiškinimas sustiprintų visuomenės galimybes kontroliuoti mokesčių teisėkūros procesus ir stiprinti pilietinę visuomenę.

### **Pagrindiniai tyrimo rezultatai**

Kadangi tyrime remiamasi prielaida, kad visuomeninių santykių pobūdis nulemia teisinio reguliavimo pobūdį, pirmajame skyriuje „Mokesčių teisės reguliuojami santykiai ir poveikio jiems būdai“ aptariami mokesčių teisės reguliuojami visuomeniniai santykiai ir pagrindiniai poveikio jiems principai demokratinėje valstybėje. Skyrius pradedamas nuo mokesčių funkcijų (fiskalinės, reguliavimo, perskirstymo) funkcijų aptarimo. Toliau sisteminami teoriniai mokesčių socialinio vaidmens pagrindai: ieškoma pagrindinių apmokestinimo teorijų siūlomų mokesčių socialinės paskirties sampratų bruožų, jie lyginami tarpusavyje, įvertinamos istorinės aplinkybės, kuriose formavosi teorinės idėjos. Remiamasi Apšvietos epochos politinės filosofijos idėjomis, atskleidžiama kaip jos išliko apmokestinimo teorijų pagrindu, pritaikant jas prie konkrečių istorinių aplinkybių. Išskiriamos trys pagrindinės apmokestinimo teorijų kryptys: viešosios ekonomikos, naudos (gerovės) didinimo ir kontinentinė (valstybės visuomeninės paskirties). Aptariama šių krypčių įtaka šiuolaikinėms apmokestinimo teorijoms, kurios iš esmės naudoja vienos iš šių (arba daugiau) postulatais. Teorijos leidžia pažinti visuomeninių santykių esmę, taigi toliau einama prie teisinio poveikio klausimo. Taigi nagrinėjama, ką reikėtų laikyti mokesčių teisinio reguliavimo objektu, t. y. kokius visuomeninius santykius veikia mokesčių teisė ir koks yra šių santykių teisinio reguliavimo poreikis. Iš analizės daroma išvada, kad mokesčių teisė reguliuoja žmonių santykius valdant valstybę, kuriant jos materialines galimybes. Mokesčių teisės poreikis kyla iš poreikio derinti žmonių interesus išlaikant valstybę: 1) skirstant valstybės išlaikymo pareigos apimtį; 2) pasirenkant ekonominių gėrybių perskirstymo visuomenėje apimtį; 3) pasirenkant bendro ugdomosi sritis ir priemones. Nustačius

teisinio poveikio objektą, pereinama prie nagrinėjimo kaip mokesčių teisėje gali pasireikšti substancialus elementas – teisių ir pareigų vienovė. Formuluojuama mokesčių teisės strateginė struktūra pagal formulę žmogus→mokesčiai→valstybė→žmogus. Nors formaliai mokestis, kaip teisinė pareiga, demokratinėje visuomenėje ir nedemokratinėje visuomenėje, gali turėti tuos pačius bruožus, tik demokratinėje visuomenėje mokesčiai mokami paties žmogaus interesais. Pirmasis skyrius baigiamas analize kaip veikia mokesčių teisė, t. y. kaip mokesčių teisės normomis abstraktus filosofinis, politinis, sociologinis pareigos mokėti mokesčius turinys (solidarumas) sukonkretinamas iki konkrečios teisinės pareigos, o pritaikius normą – net iki konkrečios sumos. Mokesčių rūšies ir masto nustatymas teisinėje valstybėje grindžiamas teisės viršenybe ir socialiniu solidarumu. Teisės viršenybės principas nustatant mokesčių pareigos apimtį (paskirstant mokesčių našta visuomenėje) konkretinamas dviem aspektais – procedūrinium ir substancialiu. Procedūrinium aspektu teisės viršenybė reikalauja, kad mokesčių nustatymas būtų atliekamas pagal demokratines procedūras – rinkimuose išrinkti atstovai priima sprendimus dėl mokesčių, o šios pareigos apimtis aiškiai apibrėžta. Substancialiu aspektu teisės viršenybės principas reikalauja, kad mokesčių pareiga būtų paskirstyta objektyviai, paisant asmens ekonominės padėties.

Antrajame skyriuje „Apmokestinimo ir teisingumo santykis“ analizuojamas mokesčių teisinio reguliavimo krypties istorinis kaitos procesas ir jo santykis su teisingumo sampratomis. Teisinio (formalaus) teisingumo sampratą galime sieti su klasikiniu teisės viešpatavimo principu ir liberalia tradicija. Liberalios permainos suformavo kitokį požiūrį į mokesčius, jų paskirtį ir lėmė esminį jų teisinio reguliavimo pasikeitimą, kuris pasireiškė trimis pagrindinėmis kryptimis: luominio uždarumo (privilegijų sistemos) panaikinimu - formalios lygybės siekiu, asmeniniu lojalumu grindžiamo valdymo keitimu „profesionalia“ valstybe (kontraktiškumu) ir valstybės valdžios ribojimu. Klasikiniam liberalizmui būdinga teisės samprata reikalauja, kad teisės normos būtų kuo bendresnės. Toks bendrumo principas laikomas nešališkumo išraiška, nes manoma, kad tik bendromis normomis įvertinama visų asmenų padėtis (naujieji liberalai taip pat laikosi šių vertybių<sup>11</sup>). Klasikinis liberalizmas lygybę supranta kaip reikalavimą, kad viena ir ta pati norma būtų pritaikyta visiems. Liberalios permainos buvo reakcija į mokestines privilegijas. „Ancien regime“ buvo sukompromitavusi tiesioginius mokesčius – dauguma jų įteisino privilegijas ir išreiškė valdovo savivalę. Apšvietos politinėje filosofijoje vyravo nuostata, kad teisingesni yra netiesioginiai mokesčiai. Kraštutiniai liberalioje (arba libertaristinėje) ideologijoje tiesioginiai mokesčiai vertinti netgi kaip kėsinimasis į privačią nuosavybę ir laisvę. Taigi liberalioje valstybėje mokesčių pareiga buvo skirstoma taip, kad didžiausia dalis surenkamų mokesčių struktūroje suteikiama netiesioginiams mokesčiams. Empiriniai duomenys (mokestinių pajamų struktūros didžiausiose Vakarų Europos šalyse XVII – XIX a.) patvirtina tokią teorinę prielaidą. Apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais pradiname liberalios valstybės etape nebuvo tobulinamas, todėl išliko archaiškas. Didžiausia tiesioginių mokesčių našta teko žemės ūkio nuosavybės savininkams (tuo metu tokio materialinio turto buvo daugiausia), bet paliko neapmokestintą nematerialų turtą, pirmiausia – finansinį

<sup>11</sup> Pavyzdžiui, Buchanan, J. M., Congleton, D. M. *Politics by principle, Not Interest*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998 (iš Menendez, A, J. *Justifying Taxes – Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 167).

kapitalą. Didelė netiesioginių mokesčių dalis liberalios valstybės mokestinių pajamų struktūroje reiškė, kad mokesčių pareiga visuomenėje skirstoma paisant tik formalios lygybės, bet neatsižvelgiant į realią mokesčio mokėtojo galimybę mokėti mokesčius, ir tai didino ekonominę nelygybę. XIX a. antrojoje pusėje daugumoje išsivysčiusių šalių toks mokesčių pasiskirstymas jau nebetenkino visuomenės. Išplėtus balsavimo teises XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje pajamų mokesčio įvedimas ir mokestinių pajamų struktūros keitimasis tik pagreitėjo. Liberalios valstybės mokesčių teisiniu reguliavimu buvo sukurtas centralizuotas, universalus, visai šaliai vienodas mokesčių teisinis reguliavimas. Toks teisinis reguliavimas užtikrino formalią lygybę, bet neįvertino faktinių asmens galimybių vykdyti pareigą.

Įgyvendinant tautinės valstybės idėją, kuri paprastai apibrėžiama kaip klasikinė trinarė definicija (tauta, suverenitetas, teritorija) ir kurią įkvėpė liberalios permamos, iškilio mokesčių kaip pagrindinės priemonės, kuria visuomenė<sup>12</sup> palaiko valstybę, vaidmuo. Kontraktiškumo įtaka suponavo savotišką pilietiškumo turinį, būdingą liberaliai valstybei – dalyvavimas valstybės valdyme (balsavimo teisė) siejamas su mokamais tiesioginiais mokesčiais (Prūsija, Saksonija, D. Britanija, kitos šalys). Viena vertus tai rodė suinteresuotą piliečio ryšį su valstybe, nes pilietis tampa atsakingas už valstybės išlaikymą ir todėl „įsigyja“ galimybę dalyvauti jos valdyme mokamais mokesčiais, t. y. *Ancien Regime* būdingą tendenciją, kad mokesčių mokėtojas nedalyvauja politikoje keičia diametraliai atvirkštinis požiūris. Kita vertus, *Quid pro quo* principas formalizavo valstybės ir piliečio santykius – mokami mokesčiai įgijo kainos už valstybės teikiamas paslaugas formą ir valstybės paskirties ir jos atliekamų funkcijų ribas (apsiribojama „naktinio sargo“ funkcijomis).

Mokesčiai dėl savo svarbos valstybingumui ir galimos grėsmės asmens laisvei iš karto tapo konstitucinio reguliavimo objektu – ką tik gimusiose konstitucijose buvo įtvirtinti piliečių apsimokestinimo (angl. *no taxation without representation*) ir parlamento kontrolės pajamų ir išlaidų srityje principai.

Pagrindinis liberalios valstybės trūkumas, kad jos teisinis reguliavimas, kuris remiasi teisiniu teisingumu, nėra pajėgus užtikrinti žmogaus teisių saugos. Klasikinis teisės viešpatavimo principas, būdingas liberaliai valstybei, rėmėsi (-iasi) individo pirmenybe ir negatyvia laisvės sąvoka<sup>13</sup>, t. y. ribojančiu teisės poveikiu valstybės ir asmens santykiams. Asmens iniciatyvos išlaisvinimas reiškė ekonominį, pajamų augimą. Deja, pajamų augimas pasiskirstė netolygiai. Kadangi didžiulė ekonominio augimo dalis atiteko nedaugeliui, ekonominė atskirtis tik padidėjo. Galima sakyti, kad nors ir buvo panaikintos *Ancien regime* privilegijos, visuomenės ekonominė struktūra lėmė, kad susikūrė naujos. Socialiniai prieštaravimai gilėjo, net ir tuometiniam politiniam elitui tapo aišku, kad privačia iniciatyva (angl. *private ordering of society*) grindžiama visuomeninė santvarka negali užtikrinti savo pačios palaikymo ir reprodukcijos<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Skirtingai nuo *Ancien regime*, kai valstybės pajamos daugiausia buvo formuojamos iš valdovo domėnų, po liberalių permainų valstybės išlaikymas tapo visos visuomenės pareiga.

<sup>13</sup> Spruogis, E. *Šiuolaikinės demokratinės valstybės socialinė paskirtis ir funkcijos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002, p. 38-39.

<sup>14</sup> Polanyi, K. *The Great Transformation*. Boston: Beacon Press, 1944; Fiss, O. *The Troubled Beginnings of the Modern State*. New York: Macmillan, 1993 (iš Menendez, A. J., *supra note* 11, p. 101).

Iki XIX a. pradžios politinėje filosofijoje vyravo J. Locke ir A. Smith būdinga „klasikinė“ nuostata, kad valstybė gali imtis tik apibrėžtos ir ribotos veiklos, XIX a. antra pusė – XX a. pirmoji pusė pasižymi įvairių „socialinių“ teorijų ir judėjimų plitimu. Individualizmui priešpastatoma integruojanti, socialinė valstybės vizija. Istorinis organinis požiūris į valstybę pradeda reikštis jau klasikinių konservatorių (pavyzdžiui, E. Burke ir H. Spencer) filosofijoje<sup>15</sup>. Vėliau šis požiūris vis tvirtesnes pozicijas įgavo kontinentinėje Europoje, labiausiai išryškėjo vokiškai kalbančioje dalyje. Įsigalėjus vokiškam romantizmui (J. G. Fichte, F. W. J. Schelling) ir G. W. Hegel valstybės kaip visuotinės dorovės koncepcijai, XIX a. viduryje ir pabaigoje Vokietijoje susiformavo *finanzwissenschaft* koncepcija. Ši koncepcija plėtojosi prioritetai skiriant visumai, o ne atskirai daliai<sup>16</sup>. Valstybei suteikiama etinė vertė ir ji veikia kaip etinis agentas. Pavieniams asmenims buvo suteikiamas dvilypis vaidmuo – kaip privatiems asmenims su privačiais poreikiais (vok. *bürger*) ir kaip visuomenės nariams su visuomeniniais poreikiais (*citoyen*, nuo lotyniško žodžio *civis*). Asmenys užima skirtingas pozicijas visuomenėje, bet vienodas bendruomenėje. Laikantis nuostatos, kad asmenys užima skirtingas pozicijas visuomenėje, mokesčių bazė sietina su konkrečiu asmeniu ir priklauso nuo asmens pozicijos visuomenėje bei pajėgumo mokėti mokesčius<sup>17</sup>. A. Wagner toliau integravo šias idėjas tarp asmeninių motyvacijų išskirdamas asmens visuomeninę motyvaciją ir iš jos išvesdamas „socialpolitinį principą“ (vok. *Sozialpolitische Prinzip*), pagal kurį valstybė turi prisiimti vykdyti vadinamąsias „socialines“ programas ir apmokestinimo priemonėmis siekti švelninti gėrybių pasiskirstymo rinkoje nelygybę. Amerikiečių reformistai (pavyzdžiui, R. T. Ely, H. C. Adams ir E. R. A. Seligman) puikiai suprato, kad neįmanoma įskiepyti europietiškos socialdemokratijos amerikiečių visuomenėje, todėl ieškojo galimybių kaip didingas mokslines teorijas susieti su materialiniu darbininkų gyvenimu savo šalyje<sup>18</sup>. XIX–XX a. sandūroje JAV įvyko socialinių mokslų minties lūžis, kuris dažnai apibūdinamas kaip „revoliucija prieš formalizmą“<sup>19</sup>. Panašios tendencijos, kai kooperacija keičia konkurenciją būdingos ir britų viešosios teisės sampratos raidoje<sup>20</sup>. Valstybė suvokiama ne kaip blogybė ir grėsmė laisvei, bet kaip pagalbininkas. Taip kaip liberalios valstybės aušroje mokesčiai buvo pašaukti būti svarbiausia valstybės formavimo priemone, bolševizmo grėsmės akivaizdoje mokesčiai buvo pašaukti naujai misijai – nerevoliuciniu būdu iš esmės keisti visuomeninę santvarką (įgyvendinti „trečiojo kelio“ idėją).

Teisinis (formalus) teisingumas remiasi privatinei teisei būdingomis nuostatomis. Pripažinus, kad valstybė yra daugiau nei vien tik konkrečių paslaugų teikimo

<sup>15</sup> Musgrave, R. A. *The Role of the State in Fiscal Theory. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 38.

<sup>16</sup> Musgrave, R. A., *Public Finance and Finanzwissenschaft: Traditions Compared. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 38.

<sup>17</sup> Musgrave, R. A., *supra note 15*, p. 11.

<sup>18</sup> Mehrotra, A. K., *Intellectual Foundations of the Modern American Fiscal State. Daedalus: Journal of the American Academy of Arts and Sciences.* 2009 (pavasaris): 53-62

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> Loughlin, M. *The functionalist style in public law. University of Toronto law journal.* 2005, 55 (3): 361-403.

priemonė, o turi ir etinę bei dorovinę vertę, atsiranda pagrindas nukrypti nuo privatinai teisei būdingo *quid pro quo* kriterijaus. Taigi nukrypstama nuo teisinio (formalaus) teisingumo kaip absoliutaus idealo ir atsiduriama paskirstomojo teisingumo veikimo lauke. Nepaisant to, kad klasikiniai liberalai pripažįsta valstybės ir jos institucijų būtinybę, mokesčių teisės normoms jie kelia turinio reikalavimus, kurie iš esmės neigia persikirstymo galimybę: 1) normų bendrumas (kadangi progresyvinis apmokestinimas bet koku atveju išskiria „laimėtojus“ ir „pralaimėtojus“, jis negali būti laikomas nešališku); 2) lygybė (apmokestinimas turėtų būti reguliuojamas apibrėžiant kuo abstraktesnes mokesčių bazines ir taikant visiems vienodą tarifą (pavyzdžiui, netiesioginiai mokesčiai); persikirstymas atmetamas, nes laikomas diskreciniu pasirinkimu ta apimtimi, kiek bet koks progresyvumo lygis pasižymi savavališkumu; 3) teisinis saugumas, kuris klasikiniams liberalams atrodo reikalingas siekiant apsidrausti nuo galimo „kūrybinio“ visuotinio (bendrums) ir lygybės principo taikymo, t. y. savivaliavimo. Klasikinis liberalizmas šią savo poziciją grindžia dviem tvirtais argumentais. Pirma, teisės sistemos neaiškumas yra rimta kliūtis jos supratimui: asmuo negali jaustis saugus, kol jo padėtis nėra teisiškai aiškiai apibrėžta. Antra, teisės vaidmuo nustatant elgesio modelį, kurio tikimasi, gali būti tinkamai atliktas tik tuomet, kai: a) teisės normos yra kiek įmanoma aiškesnės jos adresatams (jeigu normos nėra aiškios, sunku įsivaizduoti kaip jos galėtų koordinuoti elgesį) ir b) teisės normos nėra nustatomos retroaktyviai.

Tačiau šiuos klasikinio liberalizmo argumentus paneigia sekantys argumentai. Pirma, visuotinio (bendrums) suabsoliutinimas paneigtų jį kaip vertybę. Jeigu nešališkumą suprastume tik kaip bendrumą (visuotinumą), reikėtų teigti, kad teismas apskritai negalėtų priimti nešališko sprendimo, nes jis vadovaujasi aplinkybėmis, konkrečiomis proceso dalyvių savybėmis. Mechaninis arba vien tik formalus loginis teisės taikymas iš esmės negalimas, nes teisė nėra uždara sistema ir jos taikymas priklauso nuo fakto<sup>21</sup>. Antra, Formalios lygybės sąvokos turinys yra miglotas. Pasak P. Westen, „pasakyti, kad taisyklė yra taikoma lygiai reiškia pasakyti, kad taisyklė yra taikoma tais atvejais, kuriais ji turėtų būti taikoma“, „<...> be moralinių standartų, lygybė lieka be prasmės“<sup>22</sup>. Visiškas lygybės formalizavimas mokesčių teisiniame reguliavime atvestų prie pagalvės mokesčio. Kai kalbame apie ekonominių priemonių perdavimą visuotiniams poreikiams (mokesčius), svarbi yra ekonominė asmens padėtis. Trečia, Negatyvaus teisinio saugumo ne visais atvejais pakanka asmens teisėms apsaugoti. Klasikiniai liberalai teisiniam aiškumui (paprastumui) ir saugumui linkę suteikti tikslo vaidmenį, ypač mokesčių teisiniame reguliavime. Taigi galime sutikti, kad paprastumas ir išraiškos aiškumas yra vertybės, kaip ir teisinis saugumas bei retroaktyvumo draudimas, tačiau jos turi tik instrumentinę reikšmę. Teisės sistemos tikslas yra ne mokesčių paprastumas, bet teisingos visuomeninės tvarkos institucionalizavimas ir mokesčių pareigos paskirstymas. Reikia pabrėžti, kad normos aiškumo nereikėtų suprasti buitine prasme – kaip normos reikalavimo aiškumą. Klasikiniai liberalai griežtai skiria veiksmą ir neveikimą, laikydami, kad tik veikimu galima pažeisti asmens teises. Kitaip tariant, tai reiškia, kad jeigu aš tiesiog sėdžiu ir nieko nedarau, negaliu pažeisti kitų autonomijos, pavyzdžiui, to kuris šalia manęs miršta badu. Juk formalioji

<sup>21</sup> Spruogis, E. Teisės aiškinimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 2006, 8(86):56-62.

<sup>22</sup> Westen, P. The Empty Idea of Equality. *Harvard Law Review*. 1982, 95: 537-596.

arba teisinio reguliavimo lygybė visiems asmenims nustato vienodas veikimo taisykles, starto galimybių lygybę, bet tik nominaliai. Moraliniu požiūriu svarbus principas yra tai, kad žmonės negali būti vertinami pagal tai, kas yra už jų kontrolės ribų<sup>23</sup>. Kita vertus, praktikoje būtų sunku atskirti, kurios teisės susikurtos ar nesukurtos dėl moralinio atsitiktinumo, taigi teisė negali eliminuoti visų moraliai atsitiktinių pasekmių, o tik pačias reikšmingiausias. Žmogiškasis orumas yra vertybė, kuri gali pareikalauti ir pozityvios apsaugos. Socioekonominės žmogaus teisės, kaip ir negatyviosios teisės, yra juridinio pobūdžio ir jų teisinė vertė nėra mažesnė<sup>24</sup>, taigi yra imperatyvas valstybei. Ketvirta, visuomeninių prieštaravimų harmonizavimas reikalauja pozityvių priemonių. Šiuolaikinė socialinių mokslų teorija ko gero visuotinai pripažįsta, kad kertinis demokratijos ir pilietinės visuomenės ramstis yra taip vadinamas vidurinis visuomenės sluoksnis<sup>25</sup>. Mokesčiai pasirodė esą ta priemonė, kuri galėjo pakeisti pasiskirstymą rinkoje ir kartu ją išgelbėti nuo sugriovimo. Ekonominių resursų perskirstymu buvo išsaugota teisės viršenybė grindžiama visuomeninė santvarka. Kita vertus, tai reiškė valstybės vaidmens ir funkcijų išplėtimą. Penkta, Mokesčiai gali būti asmens ir visuomenės ugdymosi priemonė. Jeigu apskritai pripažįstame rinkoje susiklosčiusio pasiskirstymo perskirstymo pagrįstumą, neabejotinai lengviau tampa pagrįsti mokesčius kaip ekonomikos reguliavimo priemonę siekiant bendrosios gerovės. Toks mokesčių „įdarbinimas“ yra taip pat pozityvi asmens teisių apsaugos priemonė, intervencija į rinkoje besiklostančius santykius.

Mokesčių teisės turinys XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje keitėsi trimis pagrindinėmis kryptimis: 1) mokesčių samprata nutolsta nuo privatinai teisei būdingo *quid pro quo* santykių reguliavimo modelio – nebėra saistoma vien tik atlygio už teikiamas paslaugas paskirtimi; 2) nuo universalaus ir formalaus daiktų (*ad rem*) apmokestinimo prie mokesčių pareigos personalizavimo pagal asmens pajėgumą; atsisakoma normos bendrumo ir vienodumo – net ir teisinio (formalaus) teisingumo požiūriu jis tampa nebepakankamas; 3) teisinio saugumo turinys išplečiamas: negatyvi teisinio saugumo samprata nepakankama, reikalingas ir pozityvus (stumiantysis) pobūdis, t. y. mokesčiais siekiama ir socialinės kontrolės tikslų.

Empiriniai duomenys rodo, kad XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje išsivysčiusios Vakarų valstybės pereina prie pajamų apmokestinimo, kai apmokestinimo pagrindu laikoma asmens faktinė ekonominė padėtis. Iš pradžių pajamų mokestis apėmė tik turtingiausiųjų sluoksnius, bet po Antrojo pasaulinio karo tokių mokėtojų ratas pradėjo smarkiai plėstis. Vakarų industrinėse valstybėse sparčiai paplito vadinamoji „mokėk kai uždirbi“ (angl. *Pay as You Earn*) arba PAYE sistema<sup>26</sup>. Mokesčių teisės normų programavimas arba kitaip šis procesas dar vadinamas „mokesčių teisės materializacija“, pasireiškė tuo, kad mokesčių teisės normos pasitelkiamos konkreitiems socialiniams

<sup>23</sup> Nagel T. *Moral Luck*. Albany: State University of New York, 1993, p. 57-71 (iš Menendez, A. J., *supra* note 11, p. 180).

<sup>24</sup> Spruogis, E., *supra* note 21, p. 54-58.

<sup>25</sup> Politologai dažnai pažymi kuo lygesnį turto pasiskirstymą ir visurinioios klasės susiformavimą kaip demokratinės santvarkos sąlygas (pavyzdžiui, Acemoglu, D., Robinson, J. A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 35-40, 58-64.)

<sup>26</sup> Steinmio, S. The evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British journal of Politics and International Relations*. 2003, 5(2): 206-236.

tikslams siekti. Taigi, be mokesčių pareigos paskirstymo, mokesčių teisei buvo suteikiama papildomų užduočių vykdyti socialinę kontrolę.

1. Ekonominės nelygybės arba socialinio klausimo sprendimas. Apmokestinimo klausimas išreiškė susikertančius klasių (skirstant pagal gaunamų pajamų rūšis – darbo ir kapitalo) interesus. Pradinėje liberalios valstybės stadijoje apmokestinimas buvo palankesnis gaunantiems kapitalo pajamas. Vėliau apmokestinimo naštos pasiskirstymas iš dalies buvo kompensuotas, įvedus fragmentiškus pajamų mokesčius, taikomus nedidelei visuomenės daliai. Dar vėlesnėje stadijoje visuomeninės vertybės pasikeitė taip, kad palankesnis režimas buvo taikomas darbo pajamoms (pirmą kartą 1907 m. D. Britanijoje). Empiriniai duomenys rodo, kad Pirmojo pasaulinio karo metu progresyviškumas pasiekė iki tol neregėtas aukštumas. Visuomenė pritarė požiūriui, kad karo išlaidos būtų finansuojamas kapitalo pajamų gavėjų sąskaita. Didžiosios depresijos (1929–1933 m.) laikas JAV tik dar labiau įtvirtino naują mokesčių teisinio reguliavimo kryptį. F. Roosvelt „Naujosios krypties“ (angl. *new deal*) politika rėmėsi dar vykstant karui išbandytais priemonėmis – „pridėtinių mokesčių“ įvedimu, nusitaikant į didžiausias pajamas gaunančius: padidinta progresija ir tarifai, kurių didžiausias siekė 79 (!) proc.<sup>27</sup> Reakcija į liberalios valstybės formalizmą ir žemesniųjų sluoksnių interesų ignoravimą sukėlė visuomenėje įtampą ir šių sluoksnių siekį „revanšuoti“. Organizuotos politinės galios įgavimas ir bolševikinis perversmas Rusijoje sudarė palankias sąlygas iškelti jų interesus virš kitų interesų. Galime pagrįstai teigti, kad Pirmojo pasaulinio karo metu įvyko teisinio mokesčių reguliavimo lūžis.
2. Teisinis saugumas ir asmens laisvės apsauga įgavo pozityvų pobūdį. Asmens laisvė ir teisinis saugumas išliko vertybe ir mokesčių teisės materializavimosi procese, tik buvo pasitelkiamos pozityvios priemonės.
3. Mokesčiais pradėta reguliuoti ekonomika. Ypač po Antrojo pasaulinio karo sustiprėjo požiūris, kad mokesčiai gali būti naudojami rinkos ekonomikai reguliuoti. Kadangi po karo reikėjo atsistatyti, o privatūs finansai nebuvo pajėgūs to padaryti, valstybės vaidmuo turėjo išaugti. Pokariu socialinės ir ekonominės įtampos nedingo. Be to, keinsizmo (J. M. Keynes ir jo pasekėjų) teorija apie valstybės vaidmenį reguliuojant kapitalistinę ekonominę santvarką tapo kone neginčijama siekiamybe praktikoje. Valstybė, palikdama erdvės privačiai iniciatyvai, pradėjo aktyviai mokestinėmis priemonėmis reguliuoti investicijų srautus.
4. Mokesčiai tapo priemone siekti tvarios asmens ir visuomenės raidos. Mokesčiais galima skatinti pozityvų visuomenės atžvilgiu asmens elgesį, pavyzdžiui, atgrasyti nuo alkoholio vartojimo taikant akcizus alkoholiui. Aišku, tai yra taip pat tam tikra intervencija į asmens autonomiją, bet pagrįsta tuo, kad apsvaigę asmenys gali sukelti neigiamas pasekmes ne tik sau, bet ir kitiems.

<sup>27</sup> Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History (2nd Edition)*. West Nyack: Cambridge University Press, 2004, p. 90 (disertacijos autoriaus duomenimis, aukščiausias bet kada istorijoje taikytas demokratinėse šalyse).

Visa tai rodė, kad teisiškai reguliuojant mokesčius nutolstama nuo mokesčių, kaip atlyginimo už teikimas paslaugas, sampratos, o tai reiškia ir naują pilietiškumo sampratą. Socialinėje teisinėje valstybėje piliečio ir valstybės santykiai grindžiami solidarumu, bendros atsakomybės prisiėmimu. Mokesčių teisinis reguliavimas socialinėje teisinėje valstybėje turi vidinio prieštaravimo problemų. Pirma, ypač aukšti tarifai buvo derinami su daugybe išimčių. Tai reiškia, kad mokesčių reguliavimas įgijo vadinamosios *Realpolitik* (makiaveliškos, galia ir materialiniu pragmatizmu paremtos politikos) bruožų. Antra, mokesčių teisės normų kiekis augo geometrine progresija, tapo sunku jose išvėgti pagrindinius principus. XX a. antroje pusėje tokie autoriai kaip J. M. Buchanen, G. Brennan, G. Tullock formulavo teoriją viešiesiems sprendimams taikydami rinkos dėsnius: rinkėjus laikė vartotojais (paklauskos formuotojais), o politikus – pardavėjais (pasiūlos formuotojais). Kadangi mokesčių lengvatos nematomos biudžeto išlaidose, jų teikėjai (politikai) be didelės rizikos visada naudodavosi (naudojasi) prabanga akcentuoti jų teikiamą naudą ignoruodami kainą. Trečia, mokesčių didinimas ir sudėtingas reguliavimas sudarė prielaidas vengti mokėti mokesčius. Empiriniai duomenys rodo, kad po Antrojo pasaulinio karo formaliai didėjant mokesčių progresyvumui, kartu pradėjo mažėti oficialios mokesčių bazės. Kadangi mokesčiai yra priemonė siekti sudėtingų socialinių tikslų, kurių paskiri asmenys pasiekti negalėtų, labai svarbu, kad jie veiktų tarsi sąveikaujantys irklai. Mokesčių teisės normų įgyvendinimo negalima užtikrinti vien tik prievarta. Ketvirta, taikstantis su vengimu ir globalizacija apmokestinimas tampa regresyvus. Kapitalo interesai XX a. pasikeitė, jo paklausa tapo tarptautine. Kadangi visuomenė nebuvo ir nėra pasirengusi atsisakyti stipraus valstybės vaidmens, reikėjo išlaikyti panašią per mokesčius perskirstomos visuomenėje sukurtos gerovės dalį. Plečiantis šešėlinei ekonomikai ir vykstant globalizacijos procesams, vis didesnė mokesčių našta perkeliama „šaltiniams“, kurie nėra tokie mobilūs ar neturi galimybių vengti mokesčių ir kuriuos lengviau kontroliuoti, pavyzdžiui, darbo pajamos, o labiausiai – nekvalifikuotų darbuotojų darbo pajamos. Tai pasireiškia tiek pajamų mokesčio tarifus diferencijuojant ir preferencinius režimus taikant kapitalo pajamoms<sup>28</sup>, tiek didėjant netiesioginių mokesčių daliai<sup>29</sup>. Viena vertus, deklaruojamas socialinio teisingumo siekis, vykdomos plataus masto socialinės programos, kita vertus, visa tai finansuojama iš esmės regresyvia apmokestinimo sistema. Tai gilina legitimumo krizę. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad paternalistinio valstybės vaidmens stiprėjimas, kažkada kilęs iš rinkos netobulumo, dabar pats pasiekė krizę. Trumparegiška politika (pataikavimas tiek socialinės paramos gavėjams, tiek kapitalui) programavo neišvengiamą skolų krizę ateityje.

1980-aisiais populiarumą įgauna liberalioji ir konservatyvioji politinė ideologija. Kairiosios ideologijos retorika taip pat keičiasi – suprantama, kad toks modelis neveikia. Mokesčių reforma, prasidėjusi JAV 1986 m., labai greitai (per kelerius metus) nuvilnijo per visą pasaulį ir susikoncentravo į mokesčių sistemos neutralumą, jos progresyviškumas sumažėjo. Pajamų mokesčio tarifų sumažinimai buvo finansuojami didinant vartojimo mokesčius ir socialinio draudimo įmokas, o tai reiškė perskirstymo

<sup>28</sup> Menendez., A. J., *supra note* 11, p. 112.

<sup>29</sup> Consumption Taxes: The way of the Future? [interaktyvus]. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, 2007 [žiūrėta 2011-10-28] <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>>

apimties mažinimą<sup>30</sup>. Į rinką orientuotas modelis su minimaliu valstybės kišimusi į ją pradėjo dominuoti Vakarų šalyse XXI a. pradžioje. Šis modelis nėra naujas. Net XX a. pradžioje kapitalo ir libertarinių pažiūrų apologetai naudojo iš esmės tuos pačius argumentus. Negalime teigti, kad tokios valstybės socialinio vaidmens idėjos pasitraukė, nes jas pakeitė pažangesnės, geresnės idėjos. Nė vienas teorinis modelis neturi absoliutaus (nesantytinio) pranašumo kito atžvilgiu. Taigi Vakarų visuomenių posūkis link siauresnės valstybės paskirties sampratos istoriškai determinuotas faktinės situacijos, o ne teorinio pranašumo. Tai leidžia daryti prielaidą, kad kai susidarys faktinė situacija, kuri reikalaus aktyvesnio valstybės vaidmens, socialinis reguliavimas mokesčiais, tikėtina, vėl bus pasitelktas.

Skyriaus pabaigoje pateikiami apibendrinimai nagrinėjant mokesčių teisės paskirties sampratą teisinio ir paskirstomojo teisingumo požiūriais. Teisinio teisingumo požiūriu mokesčių teisės paskirtimi laikytinas siekis visuomenės nariams vienodai paskirstyti pareigą mokėti mokesčius. Komutatyvinio teisingumo logiką atkartojančiais principais mokestis mokamas už tas paslaugas, kurių rinka neteiktų (angl. *market failure*). Pasiskirstymo rinkoje moralinė vertė grindžiama tiek jo efektyvumu, tiek atskirų transakcijų teisingumu (F. A. Hayek, R. Nozick ir kt.). Situacija, kai dalis visuomenės sprendžia egzistencijos problemą, nes rinkoje nepajėgia užsitikrinti net egzistencinio minimumo, o nedidelė dalis nevaržomai kontroliuoja ekonominę ir dėl to kartu ir politinę gyvenimą, *de facto* nesukuria atviros demokratinės visuomenės. Valstybė, švelnindama visuomeninius prieštaravimus ir gindama žmogiškąjį orumą, imasi koreguoti rinkos pasiskirstymą. Kita vertus, paskirstomuoju teisingumu (socialiniu tikslingumu) grindžiama lygybės samprata vertina ne tik nominalią starto lygybę, bet ir rezultatą, todėl suteikia pagrindą rinkoje susidariusio ekonominio pasiskirstymo perskirstymui. Nepaisant to, skaidrumo ir efektyvumo stoka yra pagrindiniai paternalistinio reguliavimo trūkumai, dėl to visuomenėje atsiranda nusivylimas paternalistiniu valstybės vaidmeniu. Taigi nuolatinė teisinio ir paskirstomojo teisingumo poreikio konkurencija formuoja mokesčių teisinio reguliavimo užduotis kiekvienu konkrečiu momentu.

Akademinė mokestinio teisingumo diskusija vyko ir tebevyksta skiriant jo horizontalią ir vertikalą dimensijas. Horizontalusis teisingumas (angl. *horizontal equity*) suprantamas kaip reikalavimas, kad vienodoje padėtyje esantys asmenys būtų traktuojami vienodai. Vertikalusis teisingumas (angl. *vertical equity*) suprantamas kaip reikalavimas, kad asmenys, turintys skirtingas ekonomines galimybes, būtų traktuojami skirtingai. Ekonominių vertybių pasiskirstymo požiūriu horizontalusis teisingumas reiškia nesikišimą į rinkos pasiskirstymą. Galime laikyti, kad horizontaliojo teisingumo reikalavimai atitinka teisinio teisingumo reikalavimus. Horizontalusis teisingumo reikalavimas yra pirminis, minimalus lygybės reikalavimas. Vakarų civilizacija ir pasaulėžiūra orientuojasi į atskiro žmogus interesus, jo santykius su kitais žmonėmis, jų bendravimą per paslaugas kultūrinius mainus. Natūralios pirminės gėrybės (angl. *primary goods*), tokios kaip sveikata, protas, vaizduotė ir pan., įgyjamos atsitiktinai. Moraliniu požiūriu svarbus principas yra toks, kad žmonės negali būti vertinami pagal tai, kas yra už jų kontrolės ribų. Kadangi žmogaus orumas ir autonomija gali būti pažeisti tiek veikimu, tiek neveikimu (pvz., jo padėties ignoravimu), moraliai atsitiktinių

<sup>30</sup> Steinmo, S., *supra* note 26.

aplinkybių eliminavimas tampa imperatyvus. Visgi labai sunku pasakyti, kokia apimtimi konkretus pasiskirstymo modelis atsiranda dėl moraliai legitimų ar neligitimų faktorių<sup>31</sup>. Teisės filosofijoje rinkos pasiskirstymo perskirstymo demokratinėje visuomenėje pagrindimas siejamas su J. Rawls „skirtumo“ principu. R. Dworkin siūlo hipotetinį aukcioną: visi visuomenės nariai turi vienodą kriauklelių skaičių, kurias gali panaudoti įsigydami išteklius<sup>32</sup>, ir formuluoja draudimo premijų nuo socialiai atsitiktinių aplinkybių – žiaurios nelaimės (angl. *brute luck*) ir kombinuoto „genų loterijos“ bei nelygybės, atsirandančios dėl rinkos funkcionavimo, efekto, teoriją. Išteklių pasiskirstymui demokratinėje visuomenėje svarbūs abu aspektai – tiek užtikrinti, kad pasiskirstymas nebūtų nulemtas socialiai atsitiktinių aplinkybių, tiek nesuvaržyti žmonių laisvės atsižvelgiant į tai, kad kai kurie iš jų turi talentus. Rinkoje susidariusio pasiskirstymo perskirstymo pagrindas yra riba, už kurios asmuo realiai nebegali realizuoti savo teisių. Aišku, valstybė (per ją ir kiti visuomenės nariai) neturėtų tenkinti visų asmens poreikių, o tik tuos, kurie yra gyvybiniai (objektyvūs). Perskirstymas ir dėl to socialiniu teisingumu grindžiamas (siekiantis) mokesčių teisinis reguliavimas įmanomas, nes socioekonominės žmogaus teisės turi tokį patį teisinį pobūdį, kaip ir „pirmosios kartos“, negatyvios teisės. Nepaisant to, jų realizavimas priklauso nuo faktinių visuomenės galimybių, jos yra subsidiaraus pobūdžio<sup>33</sup>.

Galiausiai prieinama prie mokesčių pareigos priskyrimo konkrečiam asmeniui klausimo, kuris nagrinėjamas trečiajame skyriuje „Asmens mokamasis pajėgumas kaip pareigos mokėti mokesčius apimties diferencijavimo pagrindas“. Nepriklausomai nuo to, kokia paskirstomojo teisingumo samprata vyrauja visuomenėje konkrečiu laikotarpiu, asmens padėties objektyvus vertinimas yra pagrindas teisingai paskirstyti mokesčių pareigą. Asmens mokamojo pajėgumo principas, kaip mokesčių naštos paskirstymo principas, žinomas nuo Antikos laikų – senovės Graikijoje liturgijas mokėdavo tik turtingiausi piliečiai<sup>34</sup>. Asmens mokamojo pajėgumo samprata išvedama iš viduramžiams būdingo mokesčių paskirstymo būdo, naudojusio „gebėjimų“ terminą (angl. *faculty*), kurio pirmoji svarbi išraiška rašytinėje teisėje buvo porevoliucinės Prancūzijos 1789 m. Žmogaus ir piliečių teisių deklaracija. Šiuolaikinės asmens mokamojo pajėgumo sampratos genėzė tiesiogiai susijusi su liberaliai valstybei būdingo formalia lygybe grindžiamo daiktų (*ad rem*) abejingumu asmens faktinei padėčiai ir bandymais surasti teisingesnę mokesčių pareigos pasiskirstymo būdą. Jeigu ieškome asmens mokamojo pajėgumo sampratos turinio, reikia pradėti nuo visos visuomenės ekonominio pajėgumo kaip mokesčių objekto. A. Smith conceptualizavo visus galimus privačių asmens pajamų šaltinius į tris – pajamas iš nuomos, darbo ir verslo pelno – ir teigė, kad mokesčių pareiga turėtų būti paskirstyta iš esmės vienodai visoms pajamų rūšims.

XIX a. utilitristinių teorijų nuomonės asmens mokamojo pajėgumo klausimu rėmėsi tuometinėmis pažiūromis į naudą (angl. *utility*) ir gerovę (angl. *welfare*), iš kurių

<sup>31</sup> Menendez, A. J., *supra note* 11, p. 181.

<sup>32</sup> Dworkin, R. What is equality? Part II: Equality of resources. *Philosophy and Public Affairs*. 1981, 10(4): 239–345.

<sup>33</sup> Spruogis, S., *supra note* 21, p. 120; Bieliauskaitė, J. Šiuolaikinė socialinės teisinės valstybės samprata. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011.

<sup>34</sup> Cavanaugh, M. B. Democracy, Equality, and Taxes. *Alabama Law Review*. 2003, 2(54): 415–478.

išvestos hipotezės, kaip mokesčiai paveikia individo ir visuomenės gerovę<sup>35</sup>. Skirtingai nei „klasikai“ A. Smith ir D. Ricardo, utilitaristiniai teoretikai tiesiogiai nesiejo asmens gaunamos naudos iš valstybės su mokamais mokesčiais, valstybę laikė visų bendru reikalu<sup>36</sup>. Mokesčių pareiga turėjo būti paskirstyta vienodai visiems mokesčių mokėtojams ir siektina, kad visos visuomenės lygmeniu būtų patiriama mažiausia auka<sup>37</sup>. Mokestinis teisingumas suprantamas kaip „aukos lygybė“. Jie laikėsi nuostatos, kad tos pačios pinigų sumos (absoliučiu dydžiu) teikiama nauda mažėja didėjant pajamoms. „Aukos lygybė“ pagal utilitaristinę tradiciją vėliau (XIX a. pabaigoje – XX a. pradžioje) įgavo tris reikšmes: absoliučiai vienoda auka, proporcingai lygi auka ir ribinės lygybės auka. Utilitaristinė asmens mokamojo pajėgumo koncepcija rėmėsi individualistine metodologija (kiekvienas asmuo siekia kuo daugiau malonumų ir kuo mažiau skausmų) – buvo skaičiuojama atskiro asmens „aukos lygybė“. Be to, utilitaristinės teorijos klasikai (J. S. Mill, F. Y. Edgeworth, kt.) mokesčius nagrinėja kaip naštą ir vadina ją auka, taigi nevertina to, ką valstybės buvimas sukuria tiek etine, tiek ekonomine prasme. Tuo tarpu aukos kaip visuotinės naudos praradimo koncepcija buvo pagrindas atsirasti šiuolaikinei optimalaus apmokestinimo teorijai, kurios ašis – gerovės praradimas dėl „perviršinės mokesčių naštos“ (angl. *excessive tax burden*) (F. P. Ramsey, J. Mirrlees, P. Diamond L. Kaplow, kt.).

Pagrindinis kontinentinės asmens mokamojo pajėgumo sampratos leitmotyvas buvo tas, kad kas sukurta bendrai, galima priskirti atskiram individui ir, atvirkščiai, viską, ką sukuria individas, galima priskirti visumai. Remiantis organiniu požiūriu į visuomenę ir tuo, kad kiekvieno asmens padėtis visuomenėje skirtinga, daroma išvada, kad asmens apmokestinimo bazė turėtų priklausyti nuo jo padėties ir mokamojo pajėgumo. Taigi pagrindinis skirtumas nuo vadinamojo klasikinio pajamų supratimo buvo tas, kad, praplečiant pajamų sąvoką, vietoj „nuasmeninto“, „anoniminio“ reiškinio (ekonominių faktorių) suteikiamas asmens galimybių matavimo priemonės vaidmuo („žmogiškasis lygmuo“<sup>38</sup>). Pagal G. Schanz mokesčio bazė – objektyvus atskiro asmens ekonominės galios (vok. *Wirtschaftliche Kraft*) padidėjimas arba grynasis mokestinis pajėgumas (vok. *Rein wirtschaftliche Vermögen*)<sup>39</sup>. Vėliau A. Wagner asmens mokamojo pajėgumo sampratai priskyrė ir socialinius politinius tikslus. Mokesčio mokėjimas nelaikomas auka, nes pripažįstamas mokesčių reproduktyvumas, t. y. asmuo bei visuomenė ir ją institucionalizuojanti valstybė pozityviai sąveikauja vienas kitą papildydami. Kontinentinė asmens mokamojo pajėgumo samprata formuluojama tarsi dviem aukštais: a) objektyvia subjektui priskirtina mokesčių baze (ekonominio pajėgumo padidėjimu) ir b) rinkoje susidariusio pasiskirstymo perskirstymo galimybe.

Pagrindinis asmens mokamojo pajėgumo sampratos elementas – jo ekonominio pajėgumo padidėjimas. H. C. Simons pajamas apibrėžė kaip sumą, kurią sudaro „vartojime įgyvendintų teisių ir <...> nuosavybės teisių pasikeitimų rinkos vertė per nusta-

<sup>35</sup> Utz, S., Utz, S. Ability to Pay. *Whittier Law Review*. 2001, 23: 885-887.

<sup>36</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 16, p. 66.

<sup>37</sup> *Ibid.*

<sup>38</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 16, p. 58.

<sup>39</sup> Cituojama iš Utz., S., *supra note* 35, p. 909.

tytą periodą<sup>40</sup>, t. y.  $I = S + C$ , kuriame: I – pajamos; S – investicijų (santaupų) vertė; C – vartojimo vertė. Dėl plataus apibrėžimo objekto ši pajamų samprata dar vadinama ir visuotine mokesčių baze (angl. *comprehensive tax base*). Pagal šį pajamų apibrėžimą nėra svarbus pagrindas, kuriuo pajamos gautos, jos nebūtinai turi būti gautos iš ekonominės veiklos, t. y. nebūtinai turi būti priskirtos prie „ekonominių faktorių“ (darbo, rentos ar kapitalo). Šis pajamų apibūdinimas remiasi ekonominės, įsigijimo galios (įskaitant vartojimą) padidėjimu (angl. *accretion*). Visuotine apmokestinimo baze besiremiantis požiūris gali išspręsti tik labai ribotą klausimų ratą. Iš esmės jis leidžia palyginti asmenis tarpusavyje ir nustatyti objektyvų atskiro asmens pajėgumą mokėti, todėl gali būti laikoma metodologiniu pagrindu siekti teisinio (formaliojo) teisingumo. Šis metodas teorijoje susilaukė (-ia) kritikos, kai norima atkreipti dėmesį į plačius, dinaminčius, elgesio efektus, kuriuos sukelia atitinkamas mokesčių teisinis reguliavimas, arba kai remiamasi paskirstomojo teisingumo samprata vertinant socialines struktūras<sup>41</sup>. Utilitaristai apmokestinimui suteikia daugiau dinaminę reikšmę, todėl jų (pavyzdžiui, optimalaus apmokestinimo teorijoje) tyrimo objektuose pajamos tampa „ekonominiais faktoriais“: darbas, kapitalas, renta, jų prisitaikymas prie reguliavimo. Taigi visuotinės mokesčių bazės koncepcija kritikuojama kaip statiška, ekonominiams ir socialiniams procesams nejautri teorija. Pagrindinis visuotinės mokesčių bazės privalumas ir reikšmė yra tai, kad ji teisinio (formalaus) teisingumo požiūriu yra objektyvus atskaitos taškas, ką galime laikyti mokesčių baze konkrečiam asmeniui.

Mokesčių teisiniu reguliavimu turi būti siekiama kuo labiau, kuo tiksliau apibūdinti objektus, kurie išreiškia abiejose šios lygybės pusėse esančių komponentų turinį (pajamas, santaupas, vartojimą). Nors visuotinės mokesčių bazės samprata siejama su pajamų apibrėžimu, ekonominio pajėgumo padidėjimas gali būti apmokestinamas taikant tiek vartojimo mokesčius (pavyzdžiui, pridėtinės vertės, akcizus ir pan.), tiek pajamų mokesčius. Aptariama, kokie – vartojimo ar pajamų – mokesčiai labiau atskleidžia asmens mokamąjį pajėgumą, nagrinėjama, kaip ši diskusija vyko apmokestinimo teorijose. Vienodas asmenų traktavimas pasiekiamas vartojimo mokesčiu, kurį pritaikius tokia pati einamoji mokesčio vertė tenka dviems asmenims, kurių pradinis ekonominės galios augimas (angl. *accretion*) einamuoju metu leidžia disponuoti tokios pačios einamosios vertės vartojimo šaltinius (angl. *present value consumption stream*). Pajamų mokestis tokio tikslo nepasiekia, nes didesnis einamosios vertės mokestis taikomas tam, kuris vartoja vėliau. Antra, pajamų mokestis palieka neišspręstą nerealizuoto prieaugio klausimą. Vienas vartojimo mokestis nėra geriausias sprendimas. Argumentai už vartojimo mokesčio taikymą remiasi idealia būsena ir prielaidomis, kurios yra iš esmės nerealistinės, pavyzdžiui, dabartinis arba vėlesnis vartojimas yra vieninteliai pasirinkimai (juk galimas ir taupymas, investavimas, palikimai ir pan.). Didžiausia vartojimo mokesčių problema – regresyvumas. Visuotinė mokesčių bazė leidžia matuoti, kiek visa mokesčių sistema yra proporcinė ar progresinė. Asmenų lygybės požiūriu svarbu, kad visa mokesčių sistema veiktų taip, kad vienodo ekonominio

<sup>40</sup> H. Simons (cituojiama iš Kornhauser, M. E. Equality, Liberty, and a Fair Income Tax. *Fordham Urban Law Journal*. 1995, 3(23): 605-661, p. 619).

<sup>41</sup> McCaffery, E. J. Tax's Empire. *Georgetown Law Journal*. 1996-1997 85: 73 -155, p. 80, 81.

pajėgumo asmenys bŭtŭ apmokestinami vienodai. Asmens padėties poŭiŭriu svarbus visos mokesėiŭ sistemos poveikis jo padėėiai.

Asmens mokamasis pajėgumas yra imperatyvas, kuriuo remdamasis įstatymŭ leidėjas turi nustatyti mokesėiŭ teisinį reguliavimą. Pirmiausia turi bŭti vertinamos objektyvios subjekto galimybės (pavyzdŭiui, gaunamos pajamos), t. y. objektyvusis asmens mokamasis pajėgumas, o vėliau – konkretaus subjekto asmeninė situacija ir galimybės (pavyzdŭiui, išlaikomŭ vaikŭ skaiėius, sveikatos bŭklė ir pan.), t. y. subjektyvusis mokamasis pajėgumas.

Galiausiai nagrinėjama, kaip gali bŭti nukrypstama nuo horizontalaus teisingumo (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies paėmimo mokesėiŭ forma). Įstatymŭ leidėjas yra įpareigotas reikalavimo siekti bendrosios gerovės ir lygybės, taigi turėtŭ siekti, kad, kai įmanoma, apmokestinimas atitiktŭ horizontalŭjŭ teisingumą (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies paėmimo mokesėiŭ forma). Pavyzdŭiui, Vokietijos konstitucinio teismo jurisprudencija formuluoja reikalavimą laikytis horizontaliojo teisingumo, o nukrypimus grieŭtai vertina ir kontroliuoja tikslo legitimumo ir pasirinktŭ priemoniŭ lygmenimis. JAV Aukšėiausiasis teismas palieka plaėią diskreciją įstatymŭ leidėjui, bet reikalauja, kad nukrypimai bŭtŭ bent jau racionaliai pagrįsti.

Socialinė valstybės orientacija, kuri aiškiai bŭna įtvirtinta konstitucijose (pavyzdŭiui, Vokietijoje) arba suvokiama kaip konstitucinis principas (pavyzdŭiui, Lietuvoje<sup>42</sup>), yra pagrindas siekiant užtikrinti socioekonominės ŭmogaus teises nukrypti nuo horizontaliojo mokesėiŭ teisingumo. Socialinė valstybės orientacija suponuoja ir kitus tikslus, kurie išreiškia jos etinę vertę ir kuria santarvę valstybėje bei darnią pilietinę visuomenę. Kita vertus, įstatymŭ leidėjas turi paisyti ir faktiniŭ visuomenės galimybiŭ. Valstybė neabejotinai suinteresuota didinti smulkiŭjŭ ir vidutiniŭ savininkŭ sluoksnį (viduriniąją klasę). Šiŭ priemoniŭ pagrindas yra labiau ne teisingumas (nors kartais siejamas su socialiniu teisingumu), bet socialinis tikslingumas. Tokiems tikslams pasiekti gali bŭti pasitelkiamos ir kitos, nebŭtinai mokesėiŭ teisinio reguliavimo, priemonės. Tokios priemonės turi remtis objektyviais duomenimis, bŭti proporcingos pagal mastą ir turinį. Šios priemonės yra subsidaraus pobŭdžio, jos turi bŭti taikomos, kai teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimais grindžiamo teisinio reguliavimo nepakanka asmenŭ teisėms realizuoti.

<sup>42</sup> Lietuvos valstybės socialinis pobŭdis įtvirtintas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. kovo 12 d. nutarime; Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad Lietuvos valstybė yra socialiai orientuota (2010 m. gruodžio 14 d. nutarimas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. rugsėjo 2 d. nutarimas).

## IŠVADOS

1. Mokesčiai yra istorinis socialinis teisinis reiškinys, determinuotas visuomenės ir valstybės poreikių bei teisės paskirties: nedemokratinėje santvarkoje mokesčių teisės paskirtis - sukurti ekonomines galias valstybinei valdžiai funkcionuoti, demokratinėje santvarkoje pareiga mokėti mokesčius kyla iš pačių piliečių poreikio didesniu patikimumo laipsniu įgyvendinti ir apsaugoti savo teises dalyvaujant valstybei:
  - 1.1. Demokratinėje valstybėje mokesčiai yra pagrindinė materialinė priemonė garantuoti valstybės funkcijų vykdymą, kurti bendrąją gerovę, įgyvendinti socialinį teisingumą ir palaikyti visuomenės stabilumą.
  - 1.2. Pareiga mokėti mokesčius yra viena iš pilietiškumo pareigų, kuri remiasi dvejopu vidiniu valios formavimu – tiek siauru (savo individualių interesų apsauga), tiek plačiu (žmogaus visuomeniškumu). Mokesčių paskirties ir pilietiškumo sampratos apimtis demokratinėje valstybėje tiesiogiai proporcingos – plečiantis pilietiškumo sampratai plečiasi mokesčių paskirtis, ir atvirkščiai. Specifinis mokesčių teisės bruožas yra tai, kad ji kiekybiškai nustato pareigos apimtį pagal objektyvius kriterijus.
  - 1.3. Pareigos mokėti mokesčius vykdymu fizinis ar juridinis asmuo susikuria teises į valstybės teikiamą gėrį (viešąsias gėrybes), kuris vienodai priklauso visiems šią pareigą vykdančiams.
2. Klasikinei liberaliai valstybei būdinga teigti privačių asmens interesų prioritetą ir traktuoti valstybę kaip asmens apsaugą nuo neteisėto kėsینimosi, mokesčių teisės paskirtį apribojant formaliai lygiu mokesčių pareigos paskirstymu. Tačiau šis mechanizmas nėra pakankamas žmogaus teisių saugai garantuoti rinkos ekonomikos sąlygomis:
  - 2.1. Liberalios permainos (XVII a.–XIX a.) išreiškė teisinio (formalaus) teisingumo poreikį, kuris mokesčių teisėje pasireiškė formaliai vienodomis apmokestinimo taisyklėmis (vyravo netiesioginiai vartojimo mokesčiai, nebuvo atsižvelgiama į asmens faktinę ekonominę padėtį); mokesčių mokėjimas įgavo kontraktiškumo bruožų (mokesčių mokėjimas buvo siejamas su teise dalyvauti valstybės valdyme (teise balsuoti).
  - 2.2. Pagrindinis šios koncepcijos trūkumas buvo tas, kad ji suponavo siaurą valstybės paskirties sampratą, besiremiančią teisiniu (formaliu) teisingumu, kuri negalėjo užtikrinti socialinio stabilumo, nes rinkoje spontaniškai susidarancio ekonominių vertybių pasiskirstymo pagrindu asmuo dažnai nepajėgia realiai įgyvendinti savo teisių.
3. Socialinėje teisinėje valstybėje tas pats asmens teisių pirmumo pripažinimas jau sąmoningai siejamas su būtinybe derinti asmens ir visuomenės interesus, todėl į mokesčių teisės paskirtį įtraukiama socialinė kontrolė, leidžianti taikyti pozityvias žmogaus teisių saugos priemones ir siekti paskirstomojo teisingumo:
  - 3.1. Reaguojant į liberalios valstybės trūkumus, apmokestinimo teorijos pasuko nuo formalios individualistinės metodologijos link socialinės. Todėl tos pa-

čios liberalios vertybės (asmens interesų prioritetas) įgavo naują pagrindimą: normos bendrumas pasuko link pareigos individualizavimo pagal asmens ekonominę padėtį. Formaliąją lygybę derinant su konkrečiau asmens ekonomine padėtimi visuomenėje, piliečio ir valstybės mokestiniai santykiai išsiplėtė: nuo kontraktiškumo link solidarumo (mokesčių pareiga tiesiogiai nebesiejama su „grįžtamąja nauda“, ji siejama ir su asmens ekonominėmis galimybėmis), o teisinis saugumas įgavo ir socialinio saugumo prasmę (valstybė pasitelkė pozityvius asmens teisių apsaugos mechanizmus, kuriais perskirstomos ekonominės vertybės).

- 3.2. Vienas iš pagrindinių tokiu, į ekonominių vertybių perskirstymą orientuoto mokesčių teisinio reguliavimo trūkumų yra tai, kad jis sudaro sąlygas piktnaudžiauti įstatymų leidžiamąja valdžia: palankesnės sąlygos taikomos ne bendrosios gerovės vardu, o tenkinant įtakingų grupių interesus, aukšti tarifai derinami du begale išimčių, vis didesnė našta užmaskuotai perkeliama mažiau mobilioms darbo pajamoms. „Fasadinis“ perskirstymas būdingas dabartinei Lietuvos mokesčių sistemai, kurioje plačios socialinės programos finansuojamos regresinėmis apmokestinimo priemonėmis - aukštu darbo pajamų apmokestinimu ir vartojimo mokesčiais.
- 3.3. Mokesčių teisės normų socialinis vertingumas turėtų būti matuojamas pagal tai, ko jomis siekiama: lygiai paskirstyti pareigą ar socialinės kontrolės? Teisiniu teisingumu grindžiamos mokesčių teisės paskirtis yra per siaura – lygiai paskirstyti mokesčių pareigą nekeičiant pasiskirstymo rinkoje, kuri atitinka apmokestinimo teorijoje naudojamą „horizontalaus teisingumo“ sampratą. Paskirstomojo teisingumo požiūriu mokesčių teisė yra tik dalis viso „socialinio programavimo“, todėl mokesčių teisės paskirtį įtraukiama ir socialinė kontrolė, vykdanči ekonominių vertybių perskirstymą.
4. Demokratinėje valstybėje substantyvus mokesčių pareigos nustatymo pagrindas yra asmens mokamasis pajėgumas, kuris suteikia galimybę siekti tiek teisinio, tiek paskirstomojo teisingumo, kuriuo būtų garantuojama asmenų socioekonominių teisių sauga bei socialinis stabilumas visuomenėje:
  - 4.1. Mokesčių pareigos apimtis asmenims diferencijuotina pagal jų ekonominę padėtį, kurią geriausiai atskleidžia asmens ekonominio pajėgumo padidėjimas per tam tikrą laiką (Schanz-Haig-Simons pajamų apibrėžimas: pajamos yra vartojimas plus santaupos). Visi mokesčiai turi bendrą tikslą – diferencijuoti pareigos mokėti mokesčius apimtį pagal tam tikrą ekonominio pajėgumo padidėjimo požymį.
  - 4.2. Paliktina įstatymų leidėjo nuožiūrai, atsižvelgiant į tai, kaip konkrečioje situacijoje įmanomas toks teisinis reguliavimas, pasirinkti ekonominio pajėgumo padidėjimo abstrakcijos laipsnį: naudos pripažinimo pajamomis apimtį (nuo bet kokio naudos gavimo iki konkrečių daiktų apmokestinimo); koks turėtų būti mokesčių skaičiavimo laikotarpis (idealiu atveju – visas gyvenimas).
  - 4.3. Nevienodoje ekonominėje padėtyje esantiems asmenims mokesčių pareiga gali būti diferencijuojama, t. y. nevienoda asmenų ekonominio pajėgumo

padidėjimo dalis nukreipiama viešiesiems poreikiams. Įstatymų leidėjas turi pareigą siekti, kad mokesčių pareiga būtų paskirstyta lygiomis ekonominio pajėgumo padidėjimo dalimis (atitiktų horizontalaus teisingumo reikalavimus). Socialpolitiniais tikslais nukrypimas galimas siekiant socialinio teisingumo (siekama užtikrinti socioekonominės žmogaus teises) bei visuomeninių prieštaravimų švelninimo, toks nukrypimas yra subsidiaraus pobūdžio. Asmenų ekonominės padėties koregavimas siekiant didinti ekonominę gerovę sukuriant ekonomines paskatas veiklai (*ex ante*) remiasi asmens iniciatyvos skatinimu ir ūkine laisve. Abiem atvejais siekiami tikslai turi būti legitimumūs, o nukrypimas proporcingas tokiam tikslui. Įstatymų leidėjas turėtų aiškiai nurodyti siekiamus tikslus ir duomenis, kuriais remiasi formuluojamos priemonės tiems tikslams pasiekti.

## SIŪLYMAI

1. Konkretaus mokesčių įstatymo socialinė paskirtis sietina su nuoroda, kuo toks įstatymas prisidės prie žmogaus teisių saugos ir socialinio stabilumo.
2. Mokesčių teisinis reguliavimas pirmiausia turėtų remtis teisinio (formalaus) teisingumo reikalavimais, nuo kurių galima nukrypti, kai paaiškėja, kad jų nepakanka valstybės funkcijoms įgyvendinti ir visuomenės socialiniam stabilumui palaikyti.
3. Pirminė mokesčių įstatymo funkcija turėtų būti formaliai lygus pareigos paskirstymas. Mokesčių įstatymuose pirmiausia reikėtų kuo tiksliau apibrėžti apmokestinimo objektą (pavyzdžiui, kas laikoma pajamomis), pagrindinę mokesčio bazę ir tarifą (-us), o įstatymų normos, kurios reikštų nukrypimą nuo horizontalaus teisingumo (vienodos ekonominio pajėgumo padidėjimo dalies paėmimo mokesčių forma) turėtų būti dėstomos atskiruose straipsniuose ar skyriuose, visa tai siejant su įstatymų leidėjo nustatomais tikslais.
4. Kai teikiamas siūlymas mokesčių įstatymuose nustatyti teisinį reguliavimą, kuris reikštų nevienodą mokesčių pareigos paskirstymą vienodoje ekonominėje padėtyje esantiems asmenims (nukrypstama nuo horizontalaus teisingumo reikalavimų), kartu su jais teikiamuose aiškinamuosiuose raštuose turėtų būti nurodoma, kokių konkrečių tikslų (rezultatų) tuo siekiama, kokios priemonės naudojamos ir kokiais duomenimis grindžiamas įsitikinimas, kad tos priemonės yra racionalios, proporcingos ir pakankamos nurodytiems tikslams pasiekti.
5. Remiantis šios disertacijos išvalgomis, atlikti faktinės Lietuvos mokesčių struktūros proporcingumo (progresyviškumo ar regresyviškumo) analizę, taikant visuotinės mokesčių bazės apibrėžimą ir aiškinantis, kaip faktinis apmokestinimo lygis pasiskirsto tarp asmenų (jų grupių).
6. Įvertinus faktinę padėtį ir vykdant mokesčių reformą, siektina sumažinti mokesčių sistemos regresyviškumą (per didelį darbo pajamų ir vartojimo apmokestinimą), orientuojantis ne į didesnę darbo pajamų (pavyzdžiui, jų progresinę apmokestinimą), o į kapitalo pajamų apmokestinimą (tiek išplečiant mokesčių bazę, tiek

suvienodinant jų apmokestinimą su darbo pajamomis) ir į vartojimo mokesčių regresyviškumo mažinimą (įvertinti progresinio vartojimo mokesčio įvedimo galimybes arba lengvatinių tarifų būtiniausioms prekėms įvedimą).

## MOKSLINIŲ PUBLIKACIJŲ SĄRAŠAS

1. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. Teisė. 2011, 81.
2. Liberalių permainų poveikis mokesčių teisinio reguliavimo kryptčiai. Socialinių mokslų studijos. 2012, 4(1): 139-156.

## CURRICULUM VITAE

### Asmeninė informacija

Gimimo data: 1977-03-03

Kontaktinė informacija: gediminas.uzubalis@gmail.com

### Išsilavinimas

2008–2012 m. Doktorantūros studijos Mykolo Romerio universiteto Teisės filosofijos ir istorijos katedroje.

1995–2000 m. Vienpakopis universitetinis išsilavinimas įgytas Vilniaus universiteto Teisės fakultete.

### Pedagoginio darbo patirtis

2006–2009 m. Lektorius Mykolo Romerio universiteto Finansų ir mokesčių katedroje.

### Darbo patirtis

2003–dabar Auditoriaus kvalifikacinių egzaminų komisijos narys (nuo 2008 m. gruodžio iki 2011 m. komisijos pirmininkas).

1998–2001 vyr. juriskonsultas (nuo 2000 m. lapkričio);  
vyr. valstybinis mokesčių inspektorius (nuo 1998 m. liepos iki 2000 m. lapkričio);  
Vilnius apskrities valstybinė mokesčių inspekcija.

MYKOLAS ROMERIS UNIVERSITY

**Gediminas Užubalis**

THE PURPOSE AND FUNCTIONS OF TAX LAW  
(CRITICAL ANALYSIS OF TAXATION  
THEORIES)

Summary of Doctoral Dissertation  
Social Sciences, Law (01 S)

Vilnius, 2012

The Doctoral Dissertation was prepared during the period of 2008-2012 at Mykolas Romeris University.

*Scientific supervisor:*

Prof. Habil. Dr. Alfonsas Vaišvila (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law – 01 S).

**The Doctoral Dissertation is defended at Law Research Council of Mykolas Romeris University:**

*Chairman:*

Prof. Dr. Eglė Bilevičiūtė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law – 01 S).

*Members:*

Assoc. Prof. Laurynas Biekša (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law – 01 S);  
Assoc. Prof. Aistė Medelienė (Vilnius University, Social Sciences, Law – 01 S);  
Prof. Habil. Dr. Borisas Melnikas (Vilnius Gediminas Technical University, Social Sciences, Management and Administration – 03 S);  
Prof. Dr. Rimvydas Norkus (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law – 01 S).

*Opponents:*

Assoc. Prof. Ernestas Spruogis (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Law – 01 S);  
Assoc. Prof. Bronius Sudavičius (Vilnius University, Social Sciences, Law – 01 S).

The public defence of the Doctoral Dissertation will take place at the Law Research Council at Mykolas Romeris University on 20<sup>th</sup> of December, 2012 at 1:00 PM in the Room I-414 of Mykolas Romeris University.

Address: Ateities str. 20, LT-08303 Vilnius, Lithuania.

The Summary of the Doctoral Dissertation was sent out on 20<sup>th</sup> of November, 2012.

The Doctoral Dissertation is available at Martynas Mažvydas National Library of Lithuania (Gedimino ave. 51, Vilnius) and Mykolas Romeris University libraries (Ateities str. 20, Valakupių str. 5, Vilnius; V. Putvinskio str. 70, Kaunas).

**THE PURPOSE AND FUNCTIONS OF TAX LAW  
(CRITICAL ANALYSIS OF TAXATION THEORIES)**

Summary

**The Problem and Object of the Research**

“Taxes have become not only financial, but rather regulative, social and moral category”<sup>1</sup>. Considerations of tax equity remain of great importance in democratic societies, as taxes being the main source of maintaining democratic state have more and more importance for peoples’ everyday lives. Still, most of Western democratic tax systems face a huge legitimacy crisis. The problem of law fragmentation raised by H. J. Berman is particularly obvious in tax law. In Lithuania this problem is even more obvious, as Lithuania regained its independence not so long ago (in comparison with old Western democracies) and started shaping the rule of law. Western democracies passed all complicated processes of formation, starting from liberal reforms and building up the liberal state in the 17<sup>th</sup> – 19<sup>th</sup> century to adjustments towards the social state in the 20<sup>th</sup> century. While in Lithuania’s case, building up the rule of law by adopting a contemporary model of Western democracy from the scratch meant the efforts to jump to the next stages of formation. In taxation it means chaotic efforts to mimic instruments from abroad, ignoring the original logic of introduction and further effects of such instruments. The purpose and the meaning of democratic law consists of harmonization of interests, protection of human rights and obligations, creation of conditions for social coexistence and social development<sup>2</sup>. It means that the social value of tax law should presuppose its content, which is manifested by legal norms. The impact of different instruments of tax legal regulation on social relations could be evaluated by systemizing such instruments into groups according to taxonomy of impact. This demonstrates demand for clear theoretical approach to the purpose of tax law, demand for legal criteria for evaluation of legitimacy of exact tax instruments (such as tax object, tax rate, etc.). That means we need the tax law theory based on the social value and the purpose of tax law. Taxation theories (systems of ideas on substantive principles of taxation) have always made a big impact on tax legislation, but this impact has not been researched enough under dominance of positivistic legal doctrine. The object of this dissertation is taxation theories, the historic process of their evolution and alternation, practice of tax legislation and constitutional control in Western countries and their relation to the concept of justice and protection of human rights.

---

<sup>1</sup> Vaišvila. A. *Socialliberalizmas*. Vilnius, 1999, p. 145.

<sup>2</sup> Šlapkauskas V. Teisės prigimties ir paskirties pilietinėje visuomenėje ryšys. *Jurisprudencija*. 2006, 8 (86): 29-36; Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 157

## The Aim of the Research

The aim of the research is to reveal the social value of tax law and the content of substantive principles of taxation as instruments for protection of human rights. This research deals with the problematics of contemporary Western democratic tax law purpose and functions. The research covers the substantive principles of taxation, thus some phenomena that do not contain the aforementioned problematics (such as social security to the extent which is directly beneficial for the taxpayer, fiscal decentralization and federalism, special instruments for market regulation) are left outside the research. The following objectives are set to reach the aim:

1. To analyze the content (structure) of an obligation to pay taxes as the legal obligation in the democratic society:
  - 1.1. To analyze social role of taxes;
  - 1.2. To analyze how social role of taxes determines the demand for legal regulation and the pattern of legal regulation;
2. To analyze how the problem of tax distribution should be solved in the democratic society (in accordance with the rule of law):
  - 2.1. To analyze how social reality determined the demand for legal (formal) justice and liberal reforms in the 17<sup>th</sup>-19<sup>th</sup> century;
  - 2.2. To analyze what requirements for tax legal regulation would be set according to legal (formal) justice, how it is portrayed in positive law, the value (benefits and failures for protection of human rights) of such regulation;
  - 2.3. To analyze how social reality determines the demand for social (distributive) justice, what requirements for tax legal regulation would be set according to social (distributive) justice, how it is portrayed in positive law, the value (benefits and failures for protection of human rights) of such regulation.
3. To define the instruments in compliance with the demands of legal and distributive justice for measurement of equality in determination of tax obligation to individuals.
4. To assess the basis and limits for deviation from horizontal equity (equal share of economic ability inflow) in distributing tax burden.

## The Methodology of the Research

Legal doctrine distinguishes two main different directions describing the concept of law, thus its purpose and functions – legal positivism and natural rights theory<sup>3</sup>. This is the key basis for distinguishing between legal theory and legal philosophy<sup>4</sup>. In positivistic doctrine law is described as fact, some kind of order which emerged from social fact (action of legislator)<sup>5</sup>. The purpose of law sees the concept of law based on positivistic doctrine in setting of rules, standardizing of human behaviour<sup>6</sup>. Such

---

<sup>3</sup> Baublys, L. *et al.* *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Mes: 2010, p. 10- 19.

<sup>4</sup> Vaišvila, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2009, p. 42-43.

<sup>5</sup> Baublys, L. *et al.*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>6</sup> Aleksejev, S. S. *Voschoždenije k pravu* [Rising to Law]. Moskva: Norma, 2001, p. 52-57.

description of law is characteristic for different eras and almost for all concepts of law<sup>7</sup>. It is reasonable to state that the philosophical legal methodology does not compete but rather overarches the positivistic legal methodology<sup>8</sup>, and that means it perceives standardizing feature of law, but expands the field of research with spectres of social virtue of law. Legal philosophy is the method of legal research, which is used to reveal the social virtue of law, to expose interaction of fundamental societal values (such as equality, moral autonomy of the person) with positive law<sup>9</sup>. Taxation is a complicated topic, but at the same time a promising one, as it lies in the cross-section of different social sciences (law, economics, and political sciences). On the basis of various sources – the noneconomic social sciences, experience of other legal disciplines, and their own reasoning and technical skills – legal scholars may claim their appropriate role as weighers of conflicting evidence and crafters of creative, practical solutions to real-world problems<sup>10</sup>. In taxation issues legal scholarship can provide integrating methods that are able to structure evidence from different sciences, make them comparable and assessable. That means legal scholarship in its own way can find solutions other sciences cannot provide. In this dissertation taxation theories are integrated into the research as revealers of appropriate social reality and consciousness characterizing different periods of tax law evolution. The research presents the analysis of the historical process of taxation theories' evolvement and provides assessments from human rights protection perspective. By using empirical evidence (tax legislation in different periods, its structure and impact on actual conditions) the research reveals how propositions of taxation theories' manifested themselves in practice (tax legislation), all this is assessed from human rights protection perspective.

**Defended propositions of the dissertation:**

1. Taxes is a historical social legal phenomenon, determined for the needs of society and the state as well as purpose of law: the purpose of the tax law in an undemocratic system is to create economic powers for the public authority to be able to function, in a democratic system the duty to pay taxes arises of the citizens' need to implement and protect their rights with the state involved at a higher degree of reliability.
2. It is incidental to a classic liberal state to propose the priority of private interests of an individual and treat a state as protection of an individual against illegal infringement through the restriction of the purpose of the tax law by formally equal distribution of the tax duty. However, this mechanism is not enough to guarantee the protection of human rights under the market economy conditions.
3. In the social state the acknowledgement of priority of human rights is deliberately related to the necessity to combine the interests of an individual and a society, therefore, the purpose of the tax law incorporates the social control,

---

<sup>7</sup> Vaišvila, A., *op. cit.*, p. 159.

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>9</sup> Tidikis, R. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003, p. 264-273.

<sup>10</sup> Livingston, M. A., *supra note 9*, p.369.

which enables applying positive measures for protection of human rights and aspiring after distributive justice.

4. In a democratic state, the substantive grounds for the establishment of the tax duty is the ability to pay of an individual, which enables aspiring after both legal and distributive justice to guarantee the protection of socioeconomic rights as well as social stability in the society.

### **The Novelty and Relevance of the Research**

Transparent and clear explanation of what purpose tax legal regulation has in the historical process, why exact legal norms obtain (should have) appropriate content would give strong theoretical fundamentals for legislature in deciding on tax legal regulation. That would ground the capability for legislation to address society's demands and build up legitimacy of tax legal norms. As well as in legislation, such kind of explanation would improve application of tax legal norms either by judiciary or administration. The results of this research would also be beneficial for tax legal scholarship – the topics in specific fields of tax law (corporate tax, income tax, property tax, etc.) could find useful groundings for their problem solution. Finally, clear and systemic explanation of the purpose and functions of tax law would improve the society's ability to control tax legislation processes and consequently serve for the improvement of civil society.

### **The Core Results of the Research**

Whereas the research is based on the assumption that the pattern of social relationships gives direction for the pattern of legal regulation, the first chapter "Relations in the Object of Tax Law and Patterns of Impact on Them" describes social relations, which are the object of tax legal regulation, and key principles, which rule the impact on them in the democratic society. The chapter begins with the description of tax functions. Later on, the theoretical backgrounds of the social role of taxation are systemized: the core features of the social role of taxation are extracted from taxation theories, and they are compared by providing the historical context of their evolvement. The analysis is based on political philosophy of Enlightenment. The analysis reveals how the ideas of Enlightenment shaped taxation theories and how these ideas remained the core elements of democratic taxation theories. The analysis distinguishes three prime concepts of taxation theories: public economics, utility (welfare) maximizing, continental (communal role of the state). These concepts shape contemporary taxation theories that mount on one (or more) elements of these theories. Theories are helpful in giving the idea about the nature of social relations, thus the research consistently switches to the legal impact on them. The questions on which social relations are the object to tax legal regulation, and those regarding the demand for legal intervention are raised. The analysis shows that the object of tax legal regulation is human relationships in the process of maintaining their state as an organized entity for protection of human rights. The demand for legal regulation comes from the need to balance interests: 1) in distributing the amount of obligation to maintain the state; 2) in deciding on the amount of wealth redistribution; 3) in deciding on directions and means of communal development. After the object of tax legal regulation is presented, the research

turns to the question how the substantial element of law, i.e. the unity of right and obligation, could be released in tax law. The strategic structure of tax law should be person→tax→state→person. Nevertheless tax as legal obligation has the same formal features in the democratic or nondemocratic society, only in the prior this obligation is based on the interests of the person. The first chapter is finalized by the analysis of how abstractive philosophical, political, sociological idea of solidarity obligation comes to strict legal norms and by application of it – even to money sum. In the democratic society the deliberation of tax objects and amounts should be grounded on the rule of law. This principle in tax law (in deliberation of tax object and tax amount) is released both - by procedural and substantive manners. In procedural manner, the rule of law demands tax to be set according to the democratic process – only represented people could be taxed and the amount of obligation should be certain. Substantially, the rule of law in taxation matters demands objective distribution of obligation to pay taxes among the members of society in accordance with economic situation of the person.

The second chapter “The Relation of Taxation and Justice” analyses the historic process of evolvement in tax law direction and its relation to the concepts of justice. The concept of legal (formal) justice is strongly related to the rule of law principle in its classical meaning and classical liberalism. Liberal reforms shifted approach towards taxes, their role, and, consequently, the whole direction of tax legal regulation. The shift took three main directions: the pursuit of formal equality (replacing estate insularity), changing personal loyalty into contractual relations between “professional” state and citizen, and, finally, rethinking the role of the state has led to retrenchment of the state. The concept of justice in its classical liberal meaning demands generality of legal norm. Generality of legal norm is understood as only acceptable operationalization of impartiality in law to the extent that only general norms ensure that individuals take account of everybody else (this line is upheld by new liberists as well<sup>11</sup>). The perception of equality in classical liberalism demands that the same norm is applied to all. Liberal reforms took place as a reaction to tax privileges of *Ancien Regime*. The latter was attentive to privileges, mostly expressed in direct taxes, and consequently direct taxation was reputed as arbitrary and inequitable. Political philosophy of Enlightenment predominantly took the view that indirect taxation is more equitable than direct. Radical liberals (liberists) expressed their view toward direct taxation comparing it with forced labour and assault on property. Consequently, in the liberal state tax burden was distributed in the manner which left the ultimately big share for indirect taxes. Empirical evidence (tax revenue data of most Western European countries of the period of the 17<sup>th</sup>-19<sup>th</sup> century) substantiates such theoretical insight. Direct taxation in the early stage of liberal state was not subject to development, what led to the archaic pattern of direct taxation in that period. The largest share of direct taxation fell on agrarian property holders (such kind of material property was still predominant), but immaterial, especially financial capital, has escaped the burden. The great share of indirect taxation in the liberal state meant that tax burden was distributed strictly according to formal equality, ignoring real economic ability of a person. Subsequently, it led to higher economic inequalities in

---

<sup>11</sup> For example, Buchanan, J. M., Congleton, D. M. *Politics by principle, Not Interest*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998 (iž Menendez, A. J., *supra* note 5, p. 167).

society. In the second half of the 19<sup>th</sup> century such pattern of tax burden distribution did not satisfy the society in the developed industrial countries. After extension of franchise, introduction of income taxes accumulated processes of great shifting in tax revenue structure in late 19<sup>th</sup> century and early 20<sup>th</sup> century. The liberal state has developed centralized and universal tax legal regulation. Such kind of legal regulation ensured formal equality, but failed to bear on actual persons' abilities to take a burden.

The operationalization of the nation state concept which is described by trinomial definition (nation, sovereignty, territory) inspired by liberal reforms raised the importance and role of taxes. Taxes became the most important structure by which society<sup>12</sup> maintains the state. Influence of contractual approach to states and its functions lead to very specific concept of citizenship in the liberal state – constituency was limited to those who actually paid personal taxes. In reality it meant that participation in deliberation process (franchise) was indirectly connected with obligation to pay taxes (Prussia, Britain, Saxony, etc). On the one hand, such concept pursued the perception of proactive citizenship, which emphasized the virtue of participation in political process of responsive citizen, and which obtains its subjective rights by exercising obligation to pay taxes. As compared to the *Ancien Regime*, the understanding of the taxpayer as somebody who does not participate in politics was a contrary different approach. On the other hand, *quid pro quo* principle adopted in taxation led to the formal understanding of relations between the state and the citizen. Taxes in this system acquired a form of proxy prices for state services. This sets limits for understanding of the state role and functions (the state was limited to providing certain services).

Due to its importance for sustaining the liberal state and potential threat for individual rights, taxation readily became a part of constitutional framework. Newly born constitutions widely adopted the principles of no taxation without representation and parliamentary control over expenditure.

The most significant failure of liberal state lies in legal regulation patterned by legal justice, and it cannot ensure protection of human rights. Classical principle of the rule of law rests on the priority of individual over the state and negative understanding of liberty<sup>13</sup> that is restrictive impact on relations between the state and the citizen. Release of individual incentive in most cases meant rapid economic growth and growth of national income. Unfortunately, an increase in income distributed unevenly. As a huge part of economic growth was obtained by the few, economic inequalities tended to grow. It is fair to state that despite the privileges of the *Ancien Regime* were repealed, the economic structure of the society has created the new ones. Social unrests were obvious. It was made clear even for contemporary political elites that the private ordering of society needed to be framed by political norms, because the market system could not provide the conditions for its own viability.<sup>14</sup>

Just as well as until early 19<sup>th</sup> century political philosophy was predominated by ideas of A. Smith and J. Locke with “classic” perception that the state is entitled to very limited

<sup>12</sup> In difference to *Ancien regime*.

<sup>13</sup> Spruogis, E. *Šiuolaikinės demokratinės valstybės socialinė paskirtis ir funkcijos*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2002, p. 38-39.

<sup>14</sup> Polanyi, K. *The Great Transformation*. Boston: Beacon Press, 1944; Fiss, O. *The Troubled Beginnings of the Modern State*. New York: Macmillan, 1993 (from Menendez, A. J., *supra* note 11, p. 101).

certain activities, the second half of the 19<sup>th</sup> century and the first half of the 20<sup>th</sup> century shows the spread of different “social” theories and movements. Integrating, social vision of the state was counterforce to individualistic methodology. Currently, predominating liberalism of the British Enlightenment was counterbalanced with organic, historic approach by classical conservative philosophy (E. Burke, H. Spencer)<sup>15</sup>. Furthermore, historic and organic approach gained more and more influence in continental Europe, especially in its German speaking part. The rise of German Romanticism (J. G. Fichte, F. W. Schelling) to G. W. Hegel with his emphasis on the state as absolute objectivity, the middle and the end of the 19<sup>th</sup> century formed the concept of *finanzwissenschaft* in Germany. This concept was developed by giving priority to the whole, not separate part<sup>16</sup>. Under this concept, the state is provided with the ethical value and acts as the ethical agent. Individuals were given dual role – as private persons with private needs and (ger. *Bürger*) and as community members with communal needs (*citoyen* from Latin word *civis*). Individuals take different positions in society, but are equal in community. As persons have different positions in society, tax obligation is made dependent on that position (his abilities)<sup>17</sup>. A. Wagner further integrated these ideas and among personal motivations found place for individuals communal motivation and developed Sociopolitical principle (ger. *Sozialpolitische Prinzip*) – the state is entitled to bear so called “social programs” use taxation to mitigate economic distribution caused by market. American reformists (for example, T. Ely H. C. Adams ir E. R. A. Seligman) clearly aware of impossibility to imply European social democratic ideas in American society, so tried to link highbrow theories to material world of working masses of their own country<sup>18</sup>. This was a part of a larger transformation inn American social thought often referred to as “revolt against formalism”<sup>19</sup>. The same trend in transformation of thought where cooperation replaces competition could be seen in contemporary evolvement of British perception of public law<sup>20</sup>. The state is thought not as potential evil, but as necessary ally. As well as in the time of rising of the liberal state, taxes were called to take fundamental role in sustaining the state, in the threat of bolshevism taxes were called upon new duty – to shift ordering of society in nonviolent way (to pursue an idea of “Third way”).

Legal (formal) justice is based on attitudes typical for private law. After recognition of the state not just as provider of certain and limited services, but as an ethical agent, the basis for deviation from *quid pro quo* principle intrinsic for private law has been funded. As far as legal (formal) justice is left besides, we step into the field of social

<sup>15</sup> Musgrave, R. A., *The Role of the State in Fiscal Theory. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 38.

<sup>16</sup> Musgrave, R. A., *Public Finance and Finanzwissenschaft: Traditions Compared. Public Finance in a Democratic Society. Vol. III. The Foundations of Taxation and Expenditure.* Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2000, p. 38..

<sup>17</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 15, p. 11

<sup>18</sup> Mehrotra, A. K., *Intellectual Foundations of the Modern American Fiscal State. Daedalus: Journal of the American Academy of Arts and Sciences.* 2009 (spring): 53-62 .

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> Loughlin, M. *The functionalist style in public law.* University of Toronto law journal. 2005, 55 (3): 361-403.

(distributive) justice. Despite the fact that classical liberalism recognizes the necessity of the state and its institutions, they demand form that tax legal norms content which is incompatible with redistribution: 1) Generality (as progressivity eventually creates winners and losers it couldn't be deemed as impartial); 2) Equality; Taxation should be based on the abstract (objective) definitions of tax bases and the references to proportional tax rates; At the same time public expenditure should be based on the universal availability of the public goods or service to all citizens; Redistribution is rejected to the extent that any level of redistribution is to be seen as arbitrary; 3) Legal security; Classical liberals argue that legal security plays a major prophylactic role against "creative" ways of fouling the other two principles and against the arbitrariness that might result from the uncertainty about what the law says or about what the law will say. Classical liberals' arguments have two plausible claims. First, complexity of legal system creates serious obstacle for understanding. Second, that the role which law plays in fixing behaviour can only be satisfactory discharged if norms are clear to its addresses and if legal norms not to be modified in retroactive way. These arguments can be refuted by further arguments. First, overemphasizing of generality would deny it as virtue. If impartiality would be understood as generality, we should recognize that it is impossible for judge to make impartial decision because decision is grounded on specific facts and situations. As law is not self-contained system, mechanical or strictly formal application of law is not compatible<sup>21</sup>. Secondly, concept of formal equality lacks content. P. Westen argues "to say that rule should be applied equally means just to say that a rule should be applied to cases where it applies."<sup>22</sup> In taxation total formalization of equality principle would lead to poll (head). In delivering of economic wealth for public needs economic situation becomes very important. Thirdly, negative legal security is not sufficient to protect human rights in all cases. Classical liberal's arguments can be read as simplicity and certainty of the tax system that are to be goals of tax legal regulation. It is clear that simplicity and certainty are virtues by themselves. Nevertheless, they can be attributes to instrumental role only. The goal of all legal system is not its simplicity (tax system simplicity), but institutionalization of justly social order (distribution of tax burden). The certainty and clarity of tax legal norm shouldn't be understood in its everyday simplistic meaning – as clarity of demanded behaviour. Human rights can be violated not only by action (as classical liberals state) but by omission as well. Formal equality actually ignores the case when human right could be violated by omission of positive obligations. The pattern of legal regulation based on it sets formally equal opportunities – opportunities to start action in market. A basic principle of moral judgment is that people cannot be morally assessed for what is not their fault, or put in a different way, for what is due to beyond factors of their control<sup>23</sup>. Human dignity is the virtue which sometimes demands positive protection. Socioeconomic human rights are of legal nature just as well as negative rights<sup>24</sup>, so imperative for the state. Fourthly, harmonization of social unrests demands positive means. Contemporary

<sup>21</sup> Spruogis, E. Teisės aiškinimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 2006, 8(86):56-62.

<sup>22</sup> Westen, P. The Empty Idea of Equality. *Harvard Law Review*. 1982, 95: 537-596.

<sup>23</sup> Nagel T. Moral Luck. *Moral Luck*. Albany: State University of New York, 1993, p. 57-71 (iš Menendez, A. J., *supra note 5*, p. 180).

<sup>24</sup> Spruogis, E., *supra note 21*, p. 54-58.

theory of social sciences widely recognizes that core basement of democracy and civil society is so called middle class<sup>25</sup>. Taxes were found as instrument which was able to redistribute market outcome, but at the same time protect it from full dismantlement. Fifth, taxes could be used for coordinated development of individual and society. As far as we recognize basis for redistribution of economic resources, it becomes more easily to find room for employing taxation in steering economy in the pursuit of general welfare. Such kind of taxation employment is nothing else but positive instrument for protection of human rights.

The content of tax law experienced great changes at the end of the 19<sup>th</sup> century and the beginning of the 20<sup>th</sup> century. The main directions of these changes are contained in: 1) the concept of taxes as element of *quid pro quo* relations attributive to private law was abandoned – taxes were not limited to the role of proxy price for public services; 2) universal and formal *ad rem* taxation is left for personalization of tax law according to abilities; 3) content of legal security is extended to positive instruments and affirmative role of the state. Taxation was involved in social control. Empirical data evidence the shift to personal taxation in industrialized Western countries in the period of late 19<sup>th</sup> century to early 20<sup>th</sup> century. In the first stage, personal taxation covered only a small part of the society – only the richest members of the society were subjects to personal taxation. World War II changed that picture as many countries adopted so called Pay as You Earn (PAYE) system<sup>26</sup>. The objectives of social regulation are prescribed to the tax law. Programming of tax law norms (otherwise this process is named also as “materialization of tax law”) manifested in employing tax law norms to achieve particular social goals. Therefore besides of distribution of the duty to pay taxes, additional tasks of performing social control were attributed to tax law norms.

1. Dealing with the problem of Economic inequality (so called “social question”). The problem of taxation reflected clash of the interests of “classes” (in respect of the form of incomes – labour and capital). In the early stage of the liberal state taxation was more favourable for those receiving incomes from capital. Afterwards the distribution of taxation burden was partly compensated after introduction of “fragmentary” income taxes applied to minor part of society. More lately social values have change in such way that more favourable regime was applied in respect of labour related incomes (first time – in 1907 year in Great Britain). Empirical data indicates that in the period of the World War I progressivity was pushed to its extremes. Society appreciated the approach that war costs should be financed on behalf of the receivers of capital incomes. Great Depression (1929-1933) only strengthened new direction in tax legal regulation. F. Roosevelt’s policy of New Deal relied on the means, that were already proved during the World War I, i. e. institutionalization of “added taxes”, which were oriented in those who received the highest incomes – progression and rates

---

<sup>25</sup> For example, Acemoglu, D., Robinson, J. A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 35-40, 58-64.)

<sup>26</sup> Steinmio, S. The evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British journal of Politics and International Relations*. 2003, 5(2): 206-236.

were raised (the highest rate reached 79 (!) per cent)<sup>27</sup>. Reaction to the formalism of liberal state and the ignorance lower groups' interests resulted in social unrest and striving of these groups to "revanchism". Gain of organized political power and Bolshevik revolution in Russia created favourable conditions to upraise their interests in respect of the others. We can reasonably assume, that during the World War I the essential change in legal tax regulation have taken place.

2. Legal security and liberty protection of personal freedom takes positive nature. Personal freedom and legal certainty also retain status of value in the process of tax law "materialisation" but more positive means are used.
3. Taxes are employed in steering of economy. Especially after World War II strengthened the approach that taxed could be used to regulate the market. Cause of the necessity to restore, provided, that private finance resources were incapable to do this; the role of state ought to grow up. Social and economic tension remained after the. In addition, 'Keynesian' (J. M. Keynes and his followers) theory about state's role in the management of capitalist economical system become almost unquestionable objective in reality. The state, leaving some space to private initiative, started actively regulate investment flows by taxation means.
4. Taxes became a mean in pursuance of sustainable development of person and society. Taxes can encourage positive behaviour of a person in respect of society. For example, it can make person to refrain using alcohol applying excise duties on alcohol. Obvious that is also some kind of intervention to person's autonomy, but it is justified by the fact, that inebriate persons can make harm not only themselves but also other persons.

All mentioned above evidenced that tax legal regulation shifts from the concept of taxes as remuneration for the services provided, and this means new notion of the public spirit. In social state relations between the citizen and the state are based on solidarity and accepting the need of shared responsibility. Tax legal regulation in the social state faces some problems of internal discrepancy. First, excessively high rates were combined with lots of exceptions. This meant that tax regulation acquired features of so called *Realpolitik* (Machiavellian, based on power and material pragmatism "policy"). Secondly, amount of tax law norms was growing exponentially, so it have become difficult to recognize main principles. After mid twentieth century such authors as J. M. Buchanan, G. Brennan, G. Tullock formulated theory applying market principles to public decisions; they treated voters as consumers (formers of demand), and politicians as sellers (formers of supply). Because tax expenditures were seen as "off budget" expenditures, their providers (politicians) enjoyed the luxury of accenting their benefits and ignoring its costs without fear of serious challenge. Thirdly, raising of taxes and complicated regulation made preconditions to avoid and hide taxes. Empirical data reveals that whereas after World War II tax progressivity was growing, the official tax base started decline. Because taxes are an instrument to achieve complex social

<sup>27</sup> Brownlee, E. W. *Federal Taxation in America: A Short History (2nd Edition)*. West Nyack: Cambridge University Press, 2004, p. 90. (The highest rate known by the author in history of taxation in democratic countries)

objectives (which could not be achieved by individuals alone) it is very important that they would function as communicating vessels. Realisation of tax law norms could not be secured only under coercion. Fourthly, reconciliation with avoiding and globalisation leads to regressive taxation. Interests of “capital” have changed in the 20th century, its demand have become international. Whereas society wasn’t and isn’t ready to repudiate significant role of state, there was need to maintain similar part of society’s created wealth through the distribution of taxes. As shadow economy grew and processes of globalisation developed more and more burdens of taxes was loaded on “sources” which are not such mobile or miss possibility to avoid and which are easier to control (e.g., labour incomes, and especially – labour incomes of unqualified workers). This manifests both in differentiating income tax tariffs and applying preferential regimes to capital incomes<sup>28</sup>, and in growing of the part of consumption taxes<sup>29</sup>. On the one hand, goal of social justice is declared, extensive social programmes are performed, on the other hand all these means are mainly financed by regressive taxation system. This deepens crisis of legitimacy. In summary we can conclude that strengthening of the paternalistic state’s role evolved from market imperfection, nowadays reached crisis itself. Short-sheet policy (connivance as to receivers of social support as to “capital”) was programming inevitable debt crisis in future.

In the 1980s liberal and conservative political ideology gain popularity. Leftist ideology also changed its rhetoric, recognizing that such a model doesn’t work. Tax reform, started in the USA at 1986, very rapidly (through several years) spread across the world. Tax reform was concentrated to neutrality of tax system, and its progressivity reduced. Reductions of income tax rate were financed by increasing consumption taxes and social insurance payments, and this meant decrease in the scope of redistribution<sup>30</sup>. Market oriented model with minimal state’s intervention started to dominate the Western countries in the beginning of 21st century. But this model is not new. Even in the beginning of 20th century apologist of capital and libertarian ideas actually used the same arguments. We can’t affirm that these ideas about the role of state were withdrawn cause they were replaced by more progressive and better ideas. No one theoretical model has absolute (not conditional) advantage in respect of each other. Therefore shift of Western societies towards narrower concept of state’s perception is historically determined by actual situation not by theoretical advantage. This allows presuming that in the case of emergence of actual situation which will require more active role of state, the social regulation by taxes is likely to be invoked again.

At the end of the chapter generalizations after examining the concept of tax law purpose in respect of legal and distributive justice are presented. In respect of legal justice the purpose of tax law is simply to distribute tax obligation equally. Mimicking principles of commutative justice logics tax is to be paid for the services that market failure to provide. Ethical value of distribution in market is based as on its effectiveness as on fairness of individual transactions (F. A. Hayek, R. Nozick *et al.*). The situation where part of society tries to deal with the problem of existence,

<sup>28</sup> Menendez, A. J., *supra note* 11, p. 112

<sup>29</sup> Consumption Taxes: The way of the Future? [interaktyvus]. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, 2007 [žiūrėta 2011-10-28] <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>>

<sup>30</sup> Steinmo, S., *supra note* 26.

because is incapable to secure even existential minimum in the market, while minor part unrestrictedly controls economical and consequently political life, *de facto* doesn't create open democratic society. State when seeking to soften social disagreements and protect human dignity, undertakes to correct market distribution. On the other hand, concept of equality, based on distributive justice (social expediency), values not only nominal equity at start point, but also measures result, therefore gives grounds for the redistribution of already emerged economic distribution. Notwithstanding, the lack of transparency and effectiveness are the main deficiencies of the paternalistic regulation model. Therefore disappointment in respect of paternalistic role of state emerges in society. Thus constant competition between legal and distributive justice necessity formulates tasks for the legal tax regulation at the every particular moment.

Scholar discussion on the issue of taxing equity developed and is still is developing distinguishing it's horizontal and vertical dimensions. Horizontal equity is perceived as demand that similarly situated individuals would be treated equally. Vertical equity is perceived as demand that individuals having different economic abilities would be treated differently. In respect of distribution of economic wealth horizontal equity means non-intervention in market distribution. It could be assumed that requirements of horizontal equity correspond requirements of legal justice. Demand of horizontal equity is primary, minimal requirement of equality. Western civilization and world-view are oriented to the interests of particular individual, his relationship with other individuals, also providing services to each other and cultural exchange. Natural primary goods, such as health, intellect, imagination etc. are acquired accidentally. A basic principle of moral judgment is that people cannot be morally assessed for what is not their fault, or put in a different way, for what is due to beyond factors of their control. As far as human dignity and autonomy can be violated both by action and by omission (ignorance of his position), elimination of morally arbitrary circumstances becomes imperative. However it is difficult to measure to what extent particular model of distribution emerges for legitimate or illegitimate factors<sup>31</sup>. Law philosophy relates substantiation of market distribution's redistribution in democratic society with J. Rawls' "difference principle". R. Dworkin proposed hypothetical auction when all the members of society have equal amount of seashells that could be used to acquire resources, and formulates socially accidental circumstances (*brute luck*) insurance and combined "genetic lottery" and inequality, derived from market functioning, effect, theory. In respect of distribution of resources in democratic society there are two important aspects, i.e. both to ensure that distribution should not be determined by socially arbitral circumstances and not to restrain freedom of individuals, taking into account fact, that some of them happened to have talents. The core of redistribution of market distribution is the limit below which individual is actually incapable to exercise his rights. Obviously, state (and other members of society through it) should not satisfy all the needs of individual only those of existential importance (objective). Redistribution and therefore legal tax regulation based on social justice (striving for it) are possible, because socio-economical rights of individual have the save legal nature

---

<sup>31</sup> Menendez, A. J., *supra* note 11, p. 181.

as negative rights of “first generation”. Notwithstanding, realisation of them depend on actual possibilities of society, they are of subsidiary nature<sup>32</sup>.

Finally research reaches the issue of tax obligation attribution to individual, which is discussed in the third chapter “Ability to pay as basis for differentiation of tax obligation amount”. Independently from dominating concept of justice (legal or distributive), the objective consideration of individuals situation is basis for equitable distribution of tax obligation. Ability to pay principle as principle for distribution of tax obligation is known from Antiquity<sup>33</sup>. The roots of this concept reach medieval concept of faculty, which was expressed in Declaration of the Rights of Man and of the Citizen (1789) in post-revolutionary France. The roots of contemporary concept of this principle lay in the indifference to actual abilities of *ad rem* taxation in liberal state and efforts to find more equitable way of distributing tax burden. The inquiry to content of principle of ability to pay should be started from drawing up the economic accretion in whole society as general tax base. A. Smith conceptualized all possible economic accretion of individuals by referring to three sources: rent, wage and profit. A. Smith argued that tax burden should bear on all of three proportionally.

At the end of 19<sup>th</sup> century utilitarian’s set a new orthodoxy to concept of ability to pay, based on analysis of taxpayer welfare in terms of utility from which derived hypotheses about how taxation influences welfare of individual and society<sup>34</sup>. In difference to A. Smith and D. Ricardo, utilitarian ethic disassociated tax equity from expenditure benefits. Benefits, argued, are not measurable, and government must be considered as “a concern of all”.<sup>35</sup> The basic principle of burden distribution, therefore, was to be equality of sacrifice. This must be done in the mode by which least sacrifice is occasioned on the whole<sup>36</sup>. Utilitarian concept of ability to pay was based on assumption of declining utility of money. Equality of sacrifice later was distinguished into three concepts: equal absolute, equal proportional, equal marginal. Utilitarian concept of ability to pay was based on individualistic methodology (everyone seeks to experience more pleasure and less pain). It was sacrifice of separate of individual, which matter mostly. In utilitarian view taxes mean burden (J. S. Mill, F. Y., Edgeworth, etc.) and measure it as sacrifice, so ignore ethical and economic benefits people receive by sustaining the state. In the same time concept of taxes as sacrifice and loss of general welfare, gave roots for contemporary theory of optimal taxation. In the core of this theory is welfare loss caused by excessive tax burden or deadweight loss (F. P. Ramsey, J. Mirrlees, P. Diamond L. Kaplow, etc.).

Continental concept of ability to pay was based on general assumption that everything generated in the whole could be attributed to the individual and *vice versa*. By adopting organic approach to society and assumption those individuals hold different positions in society, conclusion is made that individuals’ tax base must directly depend on his position and ability to pay. Comparing with British tradition, attention is to shift

<sup>32</sup> Spruogis, S., *supra* note 21, p. 120; Bieliauskaitė, J. Šiuolaikinė socialinės teisinės valstybės samprata. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai (teisė). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2011.

<sup>33</sup> Cavanaugh, M. B. Democracy, Equality, and Taxes. *Alabama Law Review*. 2003, 2(54): 415-478.

<sup>34</sup> Utz, S., Utz, S. Ability to Pay. *Whittier Law Review*. 2001, 23: 885-887.

<sup>35</sup> Musgrave, R. A., *supra* note 16, p. 66.

<sup>36</sup> *Ibid.*

from factor income at source to its receipt at the personal level. By separating personal income from returns to the firm, income was to be transformed from an impersonal item to a measure of welfare and capacity at human level<sup>37</sup>. G. Schanz described tax base as objective increase in individuals economic capacity (ger. *Wirtschaftliche Kraft*), or net taxable capacity (ger. *Rein wirtschaftliche Vermögen*). Latter A. Wagner attributed sociopolitical aims to the concept of ability to pay. Tax is not sacrifice as cooperation between individual and the state is recognized and taxation performs in reproductive way (the individual and the state supplement each other). Continental concept of ability to pay is constructed in the sort of twofold structure: a) objective tax base attributive to individual; b) ability to redistribute market distribution.

The core element of ability to pay concept is accretion of economic capacity. H. C. Simons gave all-inclusive income definition: “<...>the market value of rights exercised in consumption and <...>the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question”<sup>38</sup>. Because of wide, all-inclusive object this definition often is called comprehensive tax base. This definition doesn’t make difference for source of income – it doesn’t demand them to be obtained in economic activity. That means income is not necessarily attributive to three economic factors of A. Smith (rent, wage, or profit). Simons’ definition is based on accretion of economic capacity. Comprehensive tax base approach is limited in its ability to solve all problems of tax base; rather it gives core tax base definition. Actually it gives solution for equal distribution of tax obligation as enables to compare economic situation of different individuals and measure ability to pay of separate individual. Consequently it is methodological basis for pursuance of legal (formal) justice. Comprehensive tax base is exposed to critique when it comes to wide political, dynamic, behavioral, other effects of taxation. Critique comes from the side of those, who take distributive justice as basis for evaluation social structures as well. Utilitarian approach gives more dynamic understanding of taxation, so it deals with income as economic factors (rent, wage, profit) and effects of taxation. According to the latter approach comprehensive tax base is reputed as static, formal, and socially insensitive doctrine. The main advantage and practical importance of comprehensive tax base lays in its objectivity, it is objective measurement of individuals tax base compatible with concept of legal justice.

Legal regulation of taxes would be aimed at better and more accurate description of the objects, which express the content of components on both sides of this equation (income, savings, and consumption). Though the conception of a comprehensive tax base is related to the definition of income, an increase in economic capacity may be taxed by applying both the consumption tax (e.g. value added tax, excise tax, etc.) and income tax. The discussion covers the consumption or income taxes, which better describe the paying capacity of an individual, as well as the analysis of the way this discussion has taken place in the taxation theories. Equal treatment of individuals is achieved by the consumption tax, which applies the same present tax value to two individuals, whose initial accretion during the current periods enable to dispose of the

---

<sup>37</sup> Musgrave, R. A., *supra note* 16, p. 58

<sup>38</sup> H. Simons (from Kornhauser, M. E. Equality, Liberty, and a Fair Income Tax. *Fordham Urban Law Journal*. 1995, 3(23): 605-661, p. 619).

same present value consumption stream. Income tax does not reach such goal, since it applies a higher present value tax to the one, who consumes later. Secondly, income tax leaves the question of unrealized increase unsolved. A single consumption tax is not the best solution. The arguments for the consumption tax are based on an ideal condition and assumptions, which are in substance unrealistic, e.g. present-day's or later consumption is the only option (but there is also saving, investing, inheriting, etc.). The biggest problem of consumption tax is regressively. Comprehensive tax base enables measuring to which extent the entire tax system is proportional or progressive. From the individuals' equality point of view it is important that the entire tax system operated in a way that the individuals of equal economic potential were taxed equally. From an individual's status point of view the effect of the entire tax system on his / her status is important.

Individuals Ability to pay is a supposition, based on which the legislator has to establish legal regulation of taxes. First objective ability to pay of an individual (e.g. earnings) should be taken into consideration and after the situation of particular individual (e.g. the number of dependent children, state of health, etc.), i.e. subjective ability to pay.

In the end of the chapter the deviations from taking an equal portion of the increase in economic capacity in a form of taxes are considered. The legislator is liable within the framework of legitimacy requirement to aspire after general welfare and equality, thus, he shall aspire after, where possible, that the taxation corresponds the horizontal equity (taking an equal portion of the increase in economic capacity in a form of taxes). For example, the German jurisprudence of the constitutional court formulates the requirement to observe horizontal equity and strictly assesses as well as controls the deviations at the levels of the legitimacy of purpose and selected means. The supreme court of the United States reserves a wide discretion for the legislator, but demands that the deviations were at least "rationally" substantiated.

Social orientation of the state, which is expressly established in the constitutions (e.g. Germany) or derived as a constitutional principle (e.g. Lithuania<sup>39</sup>), is the grounds with a view to ensure socioeconomic human rights to deviate from the horizontal equity of taxes. Social orientation of the state also presupposes such other objectives, which express its ethical value and create unity within the society as well as harmonious civil society. On the other hand, the legislator shall also respect the actual potential of the society. The state is definitely interested in increasing the stratum of small-sized and medium-sized owners (middle class). The basis of these means is more than equity (though sometimes related to social equity) – it is social expediency. Such other means, not necessarily legal regulation of taxes only, may be invoked for reaching such goals. Such means shall refer to the objective data as well as be proportional by scale and content. These means are of subsidiary nature and they shall be applied, when legal regulation, based on the requirements of legal (formal) equity, is not enough to realize the human rights.

<sup>39</sup> Social nature of the state of Lithuania is established in the Resolution of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania of 12 March 1997; the Constitutional Court the Republic of Lithuania has repeatedly stated that the state of Lithuania socially is socially oriented (Resolution of 14 December 2010, Resolution of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania of 2 September 2009);

## CONCLUSIONS

1. Taxes is a historical social legal phenomenon, determined for the needs of society and the state as well as purpose of law: the purpose of the tax law in an undemocratic system is to create economic powers for the public authority to be able to function, in a democratic system the duty to pay taxes arises of the citizens' need to implement and protect their rights with the state involved at a higher degree of reliability.
  - 1.1. In a democratic state the taxes are the main material means to guarantee the performance of the functions of the state, create general welfare, pursue social justice, and maintain the stability of society.
  - 1.2. The duty to pay taxes is one of the duties of public spirit, which is based on an ambivalent internal formation of will – both narrow (protection of individual interests) and broad (public spirit of an individual). The scope of conception of the purpose of taxes and public spirit is directly proportional in a democratic state – the expansion of the conception of public spirit results in the expansion of the purpose of taxes, and vice versa. Specific attribute of the tax law is that it identifies the scope of duty as per objective criteria in a quantitative manner.
  - 1.3. Through performance of the duty to pay taxes a person creates the right to the goods, rendered by the state (public goods), which equally belong to everyone, performing this duty.
2. It is incidental to a classic liberal state to propose the priority of private interests of an individual and treat a state as protection of an individual against illegal infringement through the restriction of the purpose of the tax law by formally equal distribution of the tax duty. However, this mechanism is not enough to guarantee the protection of human rights under the market economy conditions:
  - 2.1. Liberal reforms (the 17<sup>th</sup> – 19<sup>th</sup> centuries) have expressed the need for legal (formal) equity, which has evidenced in the tax law by formally equal taxation rules (predominance of indirect consumption taxes, no regard to the actual economic conditions of an individual); payment of taxes has acquired the attributes of contractility (payment of taxes was related to the right to participate in the state governance (right to vote).
  - 2.2. The main shortcoming of this philosophy was that it presupposed a narrow conception of the purpose of the state, based on legal (formal) equity, which could not ensure social stability, since on the grounds of distribution of economic values, which forms spontaneously on the market, very often an individual is not able to realistically realize his / her rights.
3. In the social state the acknowledgement of priority of human rights is deliberately related to the necessity to combine the interests of an individual and a society, therefore, the purpose of the tax law incorporates the social control, which enables applying positive measures for protection of human rights and aspiring after distributive justice:

- 3.1. In response to the shortcomings of a liberal state, the taxation theories have switched from formal individualistic methodology to social. Therefore, the same liberal values (priority of individual's interests) have acquired a new conceptualization: generality of legal rule has switched towards the individualization of duty according to the economic conditions of an individual. As a result of combination of formal equality with the economic conditions of a particular individual in the society, the tax relations between a citizen and a state have expanded: from contractility towards solidarity (tax duty is no longer directly related to "reversible benefit", it is also related to the economic capacity of an individual), whereas legal security has also acquired the meaning of social security (the state has undertaken positive mechanisms of protection of human rights for redistribution of economic values).
- 3.2. One of the main shortcomings of such legal regulation of taxes, focused on the redistribution of economic values, is that it enables misusing the legislative branch: more favorable terms are applied to meet the interests of influential groups and not in the name of common wellbeing, high rates are combined adjusted with the number of exceptions, a greater burden is covertly transferred to less mobile employment related income. "Façade" redistribution is incidental to present-day's Lithuanian tax system, where extensive social programs are financed with regressive taxation means – high taxation of employment related income and consumption taxes.
- 3.3. Social value of the tax law rules should be measured by what they are aimed at: equal distribution of the duty or social control? The purpose of the tax law, based on legal equity, is too narrow – to equally distribute the tax duty without changing the distribution on the market, which corresponds the conception of "horizontal equity", used in the taxation theory. From the distributive justice point of view the tax law is only a part of the entire "social programming"; therefore, the purpose of the tax law shall also incorporate the social control, which performs the redistribution of economic values.
4. In a democratic state, the substantive grounds for the establishment of the tax duty is the ability to pay of an individual, which enables aspiring after both legal and distributive justice to guarantee the protection of socioeconomic rights as well as social stability in the society:
  - 4.1. The scope of the tax duty for the individuals is differentiated by their economic conditions, which are in the best way revealed by the increase in economic capacity of an individual over a certain period of time (Schanz-Haig-Simons definition of income: income equals to consumption plus net worth). Any and all taxes have a common purpose – to differentiate the scope of duty to pay taxes according to a particular attribute of increase in economic capacity.
  - 4.2. The selection of degree of abstraction of the increase in economic potential: the scope of declaration of benefit as income (from any gaining to such, as material objects); what period of calculation of taxes there should be (in an ideal case – the entire life) is left at the legislator's discretion considering how such legal regulation is possible and feasible in a specific situation.

- 4.3. The individuals, having unequal economic conditions, may be subject to differentiation of the tax duty, i.e. unequal portion of the increase in economic potential of the individuals is directed towards public needs. The legislator has the duty to endeavor that the tax duty was distributed in equal portions of the increase in economic potential (met the requirements of horizontal equity). For sociopolitical purposes the deviation is possible with the view of social equity (with a view to ensure socioeconomic human rights) as well as reduction of social contradictions. Such deviation is of a subsidiary nature. The adjustment of economic conditions of the individuals with a view to increase economic wellbeing through creation of economic incentives for the activities (*ex ante*) is based on the promotion of the individual's initiative and economic freedom. In both cases the goals shall be legitimate and the deviation shall be in proportional to such goal. The legislator should expressly indicate the goals and data that the formulated means to reach such goals are referred to.

## PROPOSALS

1. Social purpose of a specific tax law should be related to the reference to how such law will contribute to the protection of human rights and social stability.
2. Legal regulation of taxes should above all refer to the requirements of legal (formal) equity, which may be deviated from, when it turns out that they are not enough for the implementation of the functions of the state and maintenance of social stability of the society.
3. A primary function of the tax law should be a formally equal distribution of the duty. The tax laws should above all define an object of taxation as specifically as possible (e.g. what is regarded as income), also the main tax base and the rate(-s), whereas the legislative rules, which would mean the deviation from the horizontal equity (taking an equal portion of the increase in economic potential in a form of taxes), should be laid down in special articles or chapters, by relating all this to the goals, set by the legislator.
4. Where it is proposed to establish legal regulation in the tax laws, which would mean equal distribution of the tax duty among the individuals having equal economic conditions (deviation from the requirements of horizontal equity), it should be indicated in the explanatory notes, enclosed to such proposals, what specific goals (results) are aspired after, what means are applied, and what data is used to ground the conviction that such means are rational, proportional, and sufficient to reach the identified goals.
5. With reference to the insights hereof, to perform the analysis of proportionality of the actual tax structure in Lithuania (progressivity or regressivity), by applying the definition of the universal tax base and finding out how the actual level of taxation distributes among the individuals (groups of individuals).

6. Following the assessment of the actual situation and through the performance of tax reform it is aspired to reduce the regressivity of the tax system (overtaxed employment related income and consumption), by focusing not on the higher taxation of the employment related income, e.g. progressive, but on the taxation of capital income (both through the expansion of the tax base and equalization of taxation thereof with the employment related income) and the reduction of regressivity of the consumption tax (to consider the option to introduce a progressive consumption tax or reduced tariffs for essential commodities).

## **SCIENTIFIC PUBLICATIONS**

1. The Role of taxes in Democratic Society. Teisè. 2011, 81.
2. The Impact of Liberal Reforms (the 17<sup>th</sup> -19<sup>th</sup> centuries) on tax regulation. Social Science Studies. 2012, 4(1).

# CURRICULUM VITAE

## Personal information

Date of birth: 03-03-1977  
Contacts: gediminas.uzubalis@gmail.com

## Education

2008–2012 Doctoral studies at Mykolas Romeris University.  
1995–2000 Single stage university law degree at Vilnius University (Law faculty).

## Lecturing experience

2006–2009 Lecturer at Mykolas Romeris University, Department of taxation and finances.

## Work experience

2009–now Member of the Board of Auditor’s Qualifying Exams (the chairman from December 2008 till 2011).  
1998–2001 Senior lawyer (starting from Nov. 2000);  
Senior tax inspector (until Nov. 2000)  
Vilnius Region Tax Inspectorate.

**Užubalis, Gediminas**

**MOKESČIŲ TEISĖS PASKIRTIS IR FUNKCIJOS (APMOKESTINIMO TEORIJŲ KRITINĖ ANALIZĖ):** daktaro disertacija. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto leidyba, 2012. 198 p.

Bibliogr. 142–152 p.

ISBN 978-9955-19-487-3

*Mokesčių teisinis reguliavimas pasižymi dinamiškumu, o dažnai ir chaotiškumu, trūksta susisteminto teorinio požiūrio į pamatinius apmokestinimo principus, jų santykį su žmogaus teisių sauga. Tyrimas koncentruojasi į vertybinius pagrindus, kuriais remiasi mokesčių teisinis reguliavimas demokratinėje visuomenėje, todėl disertacijos objektas yra apmokestinimo teorijos, jų kaitos istorinis procesas, jo įtaka mokesčių teisinio reguliavimo praktikai (teisėkūrai) Vakarų šalyse atsižvelgiant į santykį su teisingumo samprata ir žmogaus teisių sauga. Disertacijoje mokesčių teisės paskirtis (jos kaita) nagrinėjamos kaip procesas: pradedant nuo apmokestinimo teorijos kaip ideologijos, atsirandančios iš konkretaus laikmečio būties, pereinant prie jos perkėlimo į teisinę reguliavimą, po to – prie pasekmių analizės (naudos ir trūkumų žmogaus teisių saugai), kuri tuo pačiu formuoja tam tikrą ideologiją ir naujo ciklo pradžią. Vertinama kaip mokesčių teisiniame reguliavime atsispindi teisinio ir socialinio teisingumo sampratos, kokia jų sąveika ir įtaka žmogaus teisių saugai. Atlikta analizė leidžia apibendrinti, kad lygus mokesčių pareigos paskirstymas išlieka esminiu mokesčių teisės paskirties elementu. Analizuojama, kaip galimi nukrypimai nuo šio elemento: kokie legitimumo tikslai, kokios nukrypimo ribos. Išgryninamos substantyvios nuostatos, kuriomis įstatymų leidėjas turi remtis paskirstydamas mokesčių pareigą visuomenės nariams ir priskirdamas mokesčių pareigą konkrečiam asmeniui.*

*Taxation law has gained reputation of very dynamic and often chaotic area. This comes from lack of systemic theoretical approach to substantive principles of taxation and their relation to protection of human rights. The research focuses on normative principles, which are supposed to be fundamentals of tax legal regulation in democratic society. The object of this dissertation is: taxation theories, the historic process of their involvement and alternation, their impact on the practice of tax legislation and constitutional control in Western countries and their relation to concept of justice and protection of human rights. The purpose of tax law and its historic involvement are dealt with as the process: in the beginning it is ideology based on social reality attributive to exact period, after it comes to legal regulation, and finally to evaluation of actual consequences of regulation (failures and advances in human rights protection), which gives rise to new ideology and the new cycle. It is analyzed how concepts of legal and social justice are released in tax legal regulation, how these concepts interact and how influence protection of human rights. Analysis gives sufficient evidence to generalize that equal distribution of obligation to pay taxes remains core element in purpose of tax law. It is analyzed how deviation from this element possible: legitimate aims and extent of deviation. The research elaborates substantive rules which encompass legislature in distributing tax obligation to members of society and in attribution of tax obligation to individual.*

**Gediminas Užubalis**

**THE PURPOSE AND FUNCTIONS OF TAX LAW  
(CRITICAL ANALYSIS OF TAXATION THEORIES)**

Doctoral Dissertation

Maketavo Romanas Tumėnas

SL 585. 2012-11-12. 15,64 leidyb. apsk. I.

Tiražas 20 egz. Užsakymas 17 748

**Išleido Mykolo Romerio universitetas**

Ateities g. 20, Vilnius

Puslapis internete [www.mruni.eu](http://www.mruni.eu)

El. paštas [leidyba@mruni.eu](mailto:leidyba@mruni.eu)

**Parengė spaudai UAB „Baltijos kopija“**

Kareivių g. 13B, Vilnius

Puslapis internete [www.kopija.lt](http://www.kopija.lt)

El. paštas [info@kopija.lt](mailto:info@kopija.lt)

**Spausdino UAB „Vitaė Litera“**

Kurpių g. 5-3, Kaunas

Puslapis internete [www.bpg.lt](http://www.bpg.lt)

El. paštas [info@bpg.lt](mailto:info@bpg.lt)

ISBN 978-9955-19-487-3

