

## VACATIO LEGIS MOKESČIŲ TEISĖJE

### Aistė Medelienė

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros docentė  
socialinių mokslų daktarė  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 75  
El. paštas: aiste.medeliene@lawin.lt

### Mindaugas Lukas

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros lektorius  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 75  
El. paštas: mindaugas.lukas@lewben.com

*Straipsnyje<sup>1</sup> analizuojama vacatio legis (lot. įstatymo nebuvimas) principo esmė ir jo taikymas mokesčių teisėje, atskleidžiant mokesčių vaidmenį polinėje bendruomenėje, jų įtaką asmenų elgesiui, galimybei rinktis tam tikras veiklos kryptis, jų teisėtiems lūkesčiams ir interesams. Straipsnyje atskleidžiamas vacatio legis ir lex retro non agit principų santykis. Tiriama vacatio legis principo įtaka 2008 m. pabaigoje – 2009 metais padarytiems mokesčių įstatymų pakeitimams ir konstatuojama, kad šio principo taikymas buvo labiau išimtis nei bendra taisyklė. Nepaisant to, tokia praktika Konstitucinio Teismo formuojamoje doktrinoje pripažinta neprieštaraujanti Konstitucijoje įtvirtintiems teisėtų lūkesčių ir teisinės valstybės principams, kartu nustatant aiškias vacatio legis konstitucines gaires ir ribas būsiamiems įstatymų leidėjo sprendimams.*

*This article deals with the principle of vacatio legis and its application in the field of taxes, revealing the role of taxes in the political society, the impact of tax policy on the behavior of taxpayers, their possibilities to choose certain trends of activity, their legal expectations and interests. The article also reveals the relation between the principles of vacatio legis and lex retro non agit. The article analyses, how the principle of vacatio legis was applied during 'night tax reform' made in Lithuania in the end of year 2008 and continued in 2009 and it is concluded, that the application of this principle was more an exception than a main rule. Nevertheless, the Constitutional Court of the Republic of Lithuania in its doctrine acknowledged that under specific circumstances this kind of practice does not contradict the Constitutional principles of legal expectations and state of law. The Constitutional Court also established clear constitutional guidelines for application of vacatio legis for the future decisions of the legislator.*

### Įvadas

Ekonominės krizės sąlygomis kiekviena vyriausybė ir įstatymų leidžiamoji institucija yra priverstos priimti tam tikrus sprendimus ir taikyti priemones, kurios garantuotų valstybės funkcionavimo tęstinumą, jai priskirto ar jos prisiimto vaidmens ir funkcijų realizavimą, vidaus ir tarptautinių įsipareigojimų vykdymą, teisinę tvarką, socialinę darną ir t. t. Atsižvelgiant į krizės poveikio šalies finansams pobūdį,

<sup>1</sup> Mokslinis tyrimas finansuojamas Europos socialinio fondo lėšomis pagal visuotinės dotacijos priemonę (Projekto Nr. VP1-3.1-ŠMM-07-K-03-085).

turimus rezervus, valstybės ekonomikos struktūrą, jos viešojo sektoriaus „dydį“ ir daugelį kitų veiksnių, šie sprendimai gali būti nuosaikesni (pavyzdžiui, didesni skolinimosi limitai ar sukauptų rezervų panaudojimas, ilgalaikių investicinių projektų peržiūra) ar labai radikalūs (pradėto vykdyti nacionalinio biudžeto peržiūra, socialinės, ekonominės ir kitų nacionalinės politikos sričių reformos ir kt.). Reta kuri valstybė, staigiai traukiantis šalies bendrajam vidaus produktui, senkant nacionalinių pajamų šaltiniams, galėjo sau leisti apsieiti be pokyčių ir savo mokesčių sistemoje<sup>2</sup>. Jeigu būtino pajamų ir išlaidų konsolidavimo mastas didžiulis, skolinimosi šalies viduje ar užsienyje galimybės ribotos, o finansinių rezervų nesukaupta – šie pokyčiai gali būti ne tik pakankamai reikšmingi, bet ir labai staigūs.

Kita vertus, mokesčių teisinio reguliavimo pakeitimai, ypač greta staigiai ir neprognuozuoti kintančio ekonominio konteksto, turi tiesioginę ir reikšmingą įtaką asmenų lūkesčiams ir interesams, galimybėms toliau vykdyti (tęsti) planuotą veiklą, siekti užsibrėžtų ekonominių, socialinių, asmeninių tikslų. Mokesčiai kaip tiesioginės išlaidos dažnai yra itin svarbi verslo, investicinių planų, einamųjų veiklos sąnaudų dalis, gali nulemti projektų ar investicijų atsiperkamumo trukmę, produktų konkurencingumą, taupymo grąžą ir t. t. Jie sudėtingi ir daugialypiai (kaip ir ekonominiai santykiai, kuriems jie taikomi), todėl skaičiuojami naudojant kompiuterines apskaitos sistemas, duomenų bazes, dėl to reguliavimo pokyčiai lemia ir papildomas išlaidas prie pokyčių prisitaikant (tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui). Be to, pakeitimai tiesiogiai veikia ne tik verslą ar investicijas, bet ir visus kitus mokesčių mokėtojus – jų pajamas, perkamąją galią, vartojimo prioritetus, taigi – gyvenimo kokybę, naudojimąsi turimomis teisėmis ir prievolių įvykdymo galimybės. Galiausiai mokesčiai yra ir reikšmingas ekonominių, socialinių, net kultūrinių procesų reguliatorius, sąveikaujantis su tiesiogiai atitinkamoje srityje priimamais valstybės politikos sprendimais (pavyzdžiui, valstybės parama spaudai, menui, kultūros projektams ir jiems taikomas pridėtinės vertės mokesčio tarifas, žemės ūkio politika ir pelno, pajamų mokesčiai ir socialinio draudimo įmokos, taikomos žemės ūkio sektoriaus subjektams, transporto sektoriaus reguliavimo, kelių infrastruktūros vystymo politika ir akcizai degalams ir kt.).

Situaciją, reikalavusių operatyvių ir ryžtingų sprendimų, kaip matyti ir iš Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau tekste – Konstitucinis Teismas) ne viename sprendime<sup>3</sup> konstatuotų aplinkybių, 2008–2009 m. kaip tik turėjome Lietuvoje. Tokiomis aplinkybėmis<sup>4</sup> Vyriausybės iniciatyva (įskaitant ir tuos teisės aktus, kurie, pirminę iniciatyvą pateikus Vyriausybei, vėliau, operatyvumo sumetimais, registruoti Seimo narių iniciatyva) vien per 2008–2009 metus buvo priimta beveik trisdešimt įvairių mokesčių įstatymų pakeitimo įstatymų<sup>5</sup>, kurie dažniausiai iškart ir įsigaliojo, buvo pradėti taikyti, o vėliau dar ir buvo taisomi. Jais pakeisti mokesčių tarifai, panaikintos ar labai susiaurintos mokesčių lengvatos, padaryti kiti vienoms ar kitoms mokesčių mokėtojų grupėms, jų teisėms ir pareigoms ir (o tai ne mažiau svarbu) sklandžiai mokesčių administratoriaus veiklai reikšmingi pakeitimai.

Šio straipsnio objektas – *vacatio legis* ir teisėtų lūkesčių apsaugos principo reikšmė ir funkcija mokesčių teisėje, keičiant galiojančius mokesčių įstatymus, asmenų piniginių prievolių valstybei apimtį,

<sup>2</sup> ZAI, P. The Economic Crisis and Fiscal Trends in EU Member States. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 35 E/2012, p. 256–268 [interaktyvus. Žiūrėta 2014-09-20]. Prieiga per internetą: <[http://rtsa.ro/en/files/TRAS\\_35E\\_16\\_ZAI.pdf](http://rtsa.ro/en/files/TRAS_35E_16_ZAI.pdf)>.

<sup>3</sup> Pavyzdžiui, 2013 m. kovo 5 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2013, nr. 25-1222), 2013 m. vasario 15 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2013, nr. 19-938), 2012 m. birželio 29 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2012, nr. 78-4063), 2012 m. vasario 6 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2012, nr. 109-5528).

<sup>4</sup> Jos šiame straipsnyje plačiau nebus analizuojamos, nesiimant vertinti, ar susiklosčiusios ekonominės ir finansinės situacijos „turinys“ buvo pakankamas pagrindas tokiems sprendimams, kokie buvo priimti, kiek šie buvo tinkami, pakankami, proporcingi. Tyrimo tikslais vertinamas pats šių sprendimų priėmimo ir įgyvendinimo būdas.

<sup>5</sup> Skaičiuojant vien svarbiausių mokesčių (Pridėtinės vertės mokesčio, Gyventojų pajamų mokesčio, Pelno mokesčio ir Akcizų) įstatymų ir Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimus, kurių dauguma buvo nulemta ar tiesiogiai susiję su krizės sukeltų iššūkių valdymu.

vykdymo tvarką. Pagrindinis straipsnio tikslas – pabandyti įvertinti, kur slypi įstatymų leidėjo teisių ir pareigų priimti atitinkamus sprendimus mokesčių srityje ir *vacatio legis* bei teisėtų lūkesčių apsaugos principo visuomenės nariams suteikiamų garantijų pusiausvyra, analizuojant, kaip (ir ar) būdas, kuriuo Lietuvos valdžios institucijos (pirmiausia įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios), reaguodamos į krizės poveikį ir keliamą riziką šalies finansams, priėmė ir įgyvendino daugelį šalies mokesčių įstatymų pakeitimų, turėjo įtakos žmogaus teisių apsaugai Lietuvoje. Daugiausia dėmesio skiriama įstatymų leidėjo ir vykdomosios valdžios sprendimams, priimamiems ekonominės ir viešųjų finansų krizės, žyminčios vieną iš piko taškų nuolat derinant individualius ir kolektyvinius interesus (kaip vienos svarbiausių valstybės funkcijų), sąlygomis. Pažymėtina, kad straipsnyje nėra siekiama ištirti ir įvertinti aktualaus mokesčių teisinio reguliavimo turinio, jo pokyčių, o pirmiausia (jeigu neišimtinai) koncentruojamasi ties vienais iš esminių procesinių (procedūrinių) mokesčių įstatymų leidybos elementų, svarbiais užtikrinant jų legitimumą ir privalomumą – paskelbimo, įsigaliojimo, taikymo tvarką.

Straipsnyje, pasitelkiant tiek teorinius (lingvistinį loginį, teleologinį ir kt.), tiek empirinį (dokumentų analizės) socialinių tyrimų metodus, nagrinėjama pareigos mokėti mokesčius prigimtis, konstitucinių mokesčių teisinio reguliavimo Lietuvoje pagrindų kontekste apžvelgiama oficialioji Konstitucinio Teismo doktrina, susijusi su mokesčių įstatymų teisėkūra, įstatyminio lygmens mokesčių teisinis reguliavimas, ypač akcentuojant 2008–2009 metų jo kaitos manierą, įstatymų projektų lydimojuose dokumentuose pateikiama motyvacija, taip pat bendrieji teisės ir mokesčių teisės doktrinos šaltiniai, aktualiose Lietuvos ir užsienio mokslininkų (B. Sudavičiaus, T. Birmontienės, A. J. Menendez, H. Gribnau ir kt.) publikacijose pateikiamos išvalgos ir apibendrinimai mokesčių teisinės prigimties, individualių ir kolektyvinių teisių bei interesų derinimo klausimais. Pažymėtina, kad mokesčių įstatymų (kaip specifinius teisinius-ekonominius santykius reguliuojančių teisės aktų) priėmimo ir įsigaliojimo tvarkos (jos tinkamo laikymosi) reikšmė žmogaus teisių apsaugos aspektu Lietuvos teisės moksle analizuota minimaliai (T. Birmontienės), nepaisant to, kad Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje šis klausimas svarstytas ne kartą ir nepanašu, kad tai kaip nors būtų atsispindėję įstatymų leidybos praktikoje. Šis straipsnis parengtas kaip viena iš itin plataus kompleksinio ekonominės krizės įtakos žmogaus teisių apsaugai tyrimo dalių.

## 1. Mokesčių vaidmuo politinėje bendruomenėje

Mokesčiai labai dažnai, daugelio ir ne be pagrindo laikomi vienu iš esminių kiekvienos politinės bendruomenės, vadinamos valstybe, požymių. Mokesčiai tradiciškai nurodomi kaip pagrindinis daugumos valstybių pajamų, viešųjų išlaidų finansavimo šaltinis<sup>6</sup>. Formaliai mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei. Akcentuojamas prievolinis mokesčių pobūdis, asmens (mokesčių mokėtojo) ir valstybės santykis, būdas privačią nuosavybę (atitinkamą, mokesčių įstatymuose nustatytą jos dalį) paversti viešąja, pinigine forma perduodant ją valstybei, kuri vėliau juos panaudoja viešiesiems interesams tenkinti, viešosioms išlaidoms finansuoti<sup>7</sup>. Mokesčių privalomumas pirmiausia grindžiamas pačios teisės, t. y. atitinkamus mokesčius nustatančių bendro pobūdžio valstybės nustatytų ar jos sankcionuotų elgesio taisyklių, privalomumu, valstybės prievartos grėsme. Koncentruojamasi ties etatistine teisės samprata, jos legalumu, ne legitimumu. Tuo mokesčių teisės institutas atrodytų mažai kuo skiriasi nuo bet kurio kito teisės instituto, todėl ir *vacatio legis* bei teisėtų lūkesčių apsaugos principai jam turėtų galioti ir būti taikomi be kokių nors ypatumų.

<sup>6</sup> Išskiriant galbūt tik ypač gamtos išteklių (tradiiciškai naftos ir dujų) turtingas (tipiškai) nedemokratinės šalys, tokias kaip antai Saudo Arabija, Jungtiniai Arabų Emyratai, Kataras, Brunėjus ir kt., kuriose taip pat be vienokių ar kitokių mokesčių (dažniausiai taikomų tik užsieniečiams) neapsieinama.

<sup>7</sup> SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006, t. 58, p. 125–133.

Vis dėlto, ar tikrai toks požiūris ir mokesčių santykių susiaurinimas iki teisinio mokesčių mokėtojo ir valstybės (ar mokesčių administratoriaus) santykio yra tinkamiausias, rodo mokesčių prievolių esmę ir prigimtį? Valstybė jau seniai nėra suprantama kaip visiškai savarankiškas, *per se* egzistuojantis darinys<sup>8</sup>, kuriai gyventojai, anot A. Žilėno, turintys „atsilyginti“ už teikiamas paslaugas ir rūpestį<sup>9</sup>. Jeigu, kaip pažymi G. Užubalis, nedemokratinėse valstybėse (kur ir pati teisė yra tik politinio sprendimo įgyvendinimo instrumentas) pagrindinė mokesčių paskirtis yra sukurti ekonomines galias valstybės valdžiai funkcionuoti, demokratinėje santvarkoje mokesčių mokėjimo pareiga pirmiausia kildintina iš pačių visuomenės narių poreikio su valstybės pagalba labiau apsaugoti ir įgyvendinti savo prigimtinės, socialines, ekonomines ir kitas teises<sup>10</sup>.

Nesiekiant išsamiai išanalizuoti visas (ir net pagrindines) apmokestinimo teorijas, nagrinėjamo klausimo kontekste kiek plačiau aptartinas A. J. Menendez siūlomas mokesčių legitimumo motyvavimas, jų privalomumo prigimties pagrindimas, kaip, šio straipsnio autorių nuomone, pakankamai aiškiai ir paprastai atskleidžiantis ir pagrindžiantis įstatymų leidėjo laisvės veikti priimant mokesčių įstatymus pagrindus. Pareigą mokėti mokesčius A. J. Menendez siūlo gretinti (ir su tuo būtų sunku nesutikti) su tokiais kertiniais demokratinės politinės bendruomenės požymiais (ir net jos egzistavimo prielaidomis), kaip antai privalomoji karo tarnyba ar politinės teisės bei pareigos. Mokesčiai pirmiausia vertinti kaip būtinybės dalyti iš politinės bendruomenės egzistavimo kylančias pareigas tarp jos narių institucionalizavimas. Politinės bendruomenės – valstybės – egzistavimas savaime lemia tam tikrų išteklių, be kurių ji objektyviai negali egzistuoti, poreikį: tai, pavyzdžiui, gynybiniai ir administraciniai pajėgumai, viešoji infrastruktūra, materialinės vertybės ir, žinoma, bendri finansiniai ištekliai. Visa tai (nuo viešosios tvarkos užtikrinimo, viešojo administravimo, viešosios infrastruktūros statybos, iki socialinės paramos, valstybinių medicinos ir švietimo paslaugų), nesant mokesčių, teoriškai turėtų būti koku nors būdu natūrinėmis prievolėmis paskirstyta šios bendruomenės nariams ar atitinkamos teritorijos, kurioje toji politinė bendruomenė veikia, gyventojams. Kadangi šiuolaikinėje valstybėje tokia santvarka beveik neįmanoma, būtent mokesčiai šias bendrąsias pareigas monetarizuoja ir jų išlaikymo našta atitinkamai (siektina – teisingai ir sąžiningai) paskirsto visuomenės nariams, siekiant užtikrinti solidarumą, socialinę darną ir viešuosius interesus, perskirto atitinkamą dalį nacionalinių pajamų, sukurtų naudojantis bendrai finansuojama politine, teisine, ekonomine, socialine infrastruktūra<sup>11</sup>. Dvinaris santykis mokesčių mokėtojas – valstybė keistinas daugianariu santykiu bendruomenės narys<sup>12</sup> – bendruomenė.

Principus, būdus ir struktūrą, kuriais remiantis valstybės finansavimo pareiga paskirstoma visuomenės nariams (derinant visuomenės narių lygybės ir galėjimo mokėti principus, atsižvelgiant į vyraujančios politinės ideologijos vertybes ir tikslus, finansavimo poreikius, visuomenės ir ekonomikos struktūrą, tarptautinius teisinius įsipareigojimus ir daugelį kitų bazinių kriterijų) šalis pasirenka savarankiškai, įtvirtina įstatymais ir įstatymus papildančiais aktais, suformuojančiais mokesčių sistemą. Ši sistema yra valstybės teisės sistemos dalis, tradiciškai pozicionuojama kaip vienas iš administracinei (viesajai) teisės šakai priklausančios finansų teisės elementų<sup>13</sup>, tačiau pati mokesčių mokėjimo pareiga

<sup>8</sup> Pirmiausia kalbant apie Lietuvą ir neišvengiamai atsigręžiant į okupacinės santvarkos per keturis dešimtmečius Lietuvos teisės doktrinai primestą valstybės sampratą.

<sup>9</sup> MEIDŪNAS, V.; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 9–10.

<sup>10</sup> UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 171.

<sup>11</sup> MENENDEZ, A. J. *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*. *Law and Philosophy Library*, Vol. 51. Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001, p. 117–139.

<sup>12</sup> Bendruoju požiūriu, apimant tiek fizinius, tiek juridinius asmenis, ir rezidentus, ir nerezidentus.

<sup>13</sup> ANDRUŠKEVIČIUS, A. *Administracinė teisė. Bendrieji teorijos klausimai, valdymo aktų institutas, ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai*. Vilnius: Registrų centro Teisinės informacijos departamentas, 2008, p. 93.

(kitaip – fundamentalioji prievolė prisidėti prie valstybės išlaikymo), skirtingai nuo, pavyzdžiui, vartotojų teisių apsaugos, kelių eismo taisyklių ar darbo santykių reguliavimo, nėra demokratinės valstybės (kaip interesų derintojo ir viešojo intereso gynėjo) prisiimta ar priskirta funkcija ir atsakomybė. Veikiant įstatymų leidžiamosios ir vykdomosios valdžios institucijoms, kurios įpareigojamos laikytis konstitucijoje, tarptautinėje teisėje ir nacionaliniuose įstatymuose nustatytų taisyklių, bendrųjų ir specialiųjų teisės principų, valstybėje priimami atitinkamo turinio mokesčių įstatymai, orientuoti į valstybei egzistuoti ir jos funkcijoms vykdyti reikalingų išteklių iš visuomenės narių surinkimą, šios finansavimo naštos teisingą paskirstymą (t. y. sprendžia, kaip rinkti mokesčius), tačiau pasirinkimo, ar apskritai mokesčius rinkti, jos neturi<sup>14</sup>. Jei valstybė yra vienas iš svarbiausių prigimtinių žmogaus teisių, laisvių ir jo lūkesčių garantas, tai ir pakankamos jos pajamos iš mokesčių taip pat yra garantas.

Teoriškai įstatymų leidėjo teisė apmokestinti gali atrodyti kaip viena iš mažiausiai kontroliuojamų jo galių. Apmokestinimas remiasi idėja, kad įstatymų leidėjas turi konstitucinius įgaliojimus ignoruoti nuosavybės teises<sup>15</sup>. Tai iš esmės patvirtina ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 1 protokolo 1 straipsnis<sup>16</sup>, kuriame numatyta, kad „Kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo turi teisę netrukdomas naudotis savo nuosavybe. Iš nieko negali būti atimta jo nuosavybė, išskyrus tuos atvejus, kai tai yra būtina visuomenės interesams ir tik įstatymo nustatytais sąlygomis bei vadovaujantis bendraisiais tarptautinės teisės principais. Tačiau ankstesnės nuostatos jokia būdu neriboja valstybės teisės taikyti tokius įstatymus, kokie, jos manymu, jai reikalingi, kad ji galėtų kontroliuoti nuosavybės naudojimą atsižvelgdama į bendrąjį interesą arba kad garantuotų mokesčių, kitų rinkliavų ar baudų mokėjimą“. Vienas iš pagrindinių atstovaujamosios demokratijos principų – nėra apmokestinimo be atstovavimo (angl. *no taxation without representation*) – reikalauja tik to, kad mokesčių mokėtojai dalyvautų per savo atstovus, įgaliotus priimamais visiems privalomais įstatymais atitinkamus mokesčius nustatyti. Tokiu būdu legalizuojama (bet savaime ne legitimizuojama) ir ekspropriacija be kompensacijos. Vis dėlto, kaip pažymi H. Gribnau, teisinės valstybės principas lemia, kad mokesčių nustatymas nėra tik vyriausybės politikos klausimas, esantis absoliučia įstatymų leidėjo diskrecija. Cituojant A. Barak<sup>17</sup> pabrėžiama, kad demokratija nėra tik teisės taisyklės ir teisėkūros viršenybė, demokratija grindžiama teisėkūros viršenybe ir principų, vertybių ir žmogaus teisių viršenybe. Dėl to vertinimas, ar fundamentalioji pareiga mokėti mokesčius nepažeidžia kokių nors asmens teisių ar demokratinės santvarkos principų (tiek ekonominio pakilimo, tiek ekonominio nuosmukio sąlygomis), nebūtų prasmingas ir logiškas, reikėtų vertinti, kaip juos atitinka būdai ir priemonės, kuriais ši pareiga vykdoma.

Suprantama, kad mokesčiai, kaip priemonė tikslui (užtikrinti žmogaus prigimtines, politines, ekonomines, socialines teises padedant valstybei) pasiekti, negali visiškai užgožti paties tikslo ir kelti jam grėsmės: pirmiausia – visiškai paneigti privačios nuosavybės, kitų pagrindinių konstitucinių garantijų, tokių kaip antai teisės viršenybė, lygybė prieš įstatymą, ūkinės veiklos laisvė, jos reguliavimas bendrai tautos gerovei, sąžininga konkurencija, teisingo mokėjimo už darbą garantija ir pan. Kaip pažymi ir Konstitucinis Teismas, nustatant pareigą mokėti mokesčius, turi būti laikomasi Konstitucijos, *inter alia* konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, asmenų teisėtų lūkesčių apsaugos

<sup>14</sup> Pirmiausia net ne tiek teisiniu, kiek politiniu ir ekonominiu požiūriu. Lygiai taip ir kiekvieno visuomenės nario lūkestis būti ginamam valstybės, jos garantuojamos teisės viršenybės (įskaitant, suprantama, ir teisėtų lūkesčių apsaugą) reikalavimas, pagarbos asmens teisėms ir visų kitų demokratinėi valstybei būtinų atributų lūkestis, be suvoktos fundamentaliosios pareigos mokėti mokesčius, moralės požiūriu, kalbant ekonomistams būdingais terminais, yra tiesiog „zūkavimas“ (angl. *free riding*).

<sup>15</sup> GRIBNAU, H. Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands, *Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*. *Utrecht Law Review*, Vol. 9, Issue 2 (March), 2013, p. 52–53.

<sup>16</sup> *Valstybės žinios*, 2000, nr. 96-3016.

<sup>17</sup> BARAK, A. *The Judge in a Democracy*. Princeton: Princeton University Press, 2006, p. 33.

principų. Pabrėžiama, kad asmenys, pagal Konstituciją privalantys mokėti įstatymų nustatytus mokesčius, turi teisę pagrįstai tikėtis, kad, nustatant ar keičiant mokesčius, bus paisoma konstitucinio teisinės valstybės principo, *inter alia* teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir saugumo principų, suponuojančių valstybės prievolę užtikrinti teisinio reguliavimo, kurie mokesčiai nustatomi, stabilumą, gerbti ir saugoti mokėtojų teisėtus interesus ir lūkesčius<sup>18</sup>. Taigi mokesčių teisiniam reguliavimui taip pat aktualios juos (tuos interesus ir lūkesčius) užtikrinti turinčios įstatymų leidybos procedūros bei principai, įskaitant ir *vacatio legis*, tačiau ar, kiek ir kokiais atvejais jam taikyti gali daryti įtaką aptarta mokesčių instituto specifika, ar galima nuo jo nukrypti? Kokie *vacatio legis* taikymo ypatumai būtini ir pateisinami?

## **2. *Vacatio legis* kaip vienas iš teisinės valstybės elementų, jo santykis su mokesčių teise ir su principu *lex retro non agit***

*Vacatio legis*, viena vertus, visuotinai atpažįstama kaip techninį-procedūrinį terminą žyminti sąvoka – tai laiko tarpas nuo priimto įstatymo ar kito teisės akto viešo paskelbimo iki jo įsigaliojimo ir / ar taikymo pradžios. Kita vertus, tinkamas *vacatio legis* įstatymų leidybos procese yra viena iš būtinų prielaidų užtikrinti ne tik formalų priimtų teisės aktų legalumą, bet ir jų legitimumą. Jis svarbus garantuojant asmenų teisėtų lūkesčių apsaugą, įstatymų grįžtamojo negaliojimo (lot. *lex retro non agit*) principą, teisės viršenybę apskritai. Kaip viename savo sprendimų (beje, su mokesčiais susijusioje byloje), nagrinėdamas tinkamo *vacatio legis* reikšmę teisėkūros legitimumui, pažymėjo Lenkijos Respublikos Konstitucinis Tribunolas<sup>19</sup>, iš teisės viršenybės kylantis pasitikėjimo valstybe ir jos teise principas (taip pat žinomas kaip valstybės lojalumo teisės normų adresatams principas) reikalauja, kad įstatymai būtų kuriami ir taikomi taip, kad nesukurtų „spąstų“ piliečiams. Jiems turinčios būti sudarytos sąlygos veikti pasitikint, kad, pirma, atlikti veiksmai nesukels teisinių padarinių, kurie negalėjo būti numatyti atitinkamu sprendimų priėmimo ir veiksmų atlikimo metu, ir, antra, jeigu jie atlikti laikantis jų atlikimo metu galiojusių teisės aktų, ir toliau bus pripažįstami galiosiančių teisės normų. Naujos taisyklės neturi nustebinti asmenų, kurioms yra skirtos, o sudaryti prielaidas ir suteikti jiems laiko prisitaikyti prie pasikeitusių taisyklių, persvarstyti tolesnius veiksmus<sup>20</sup>. Analogiškos pozicijos savo jurisprudencijoje laikosi ir Konstitucinis Teismas<sup>21</sup>.

*Vacatio legis* reikėtų laikyti vienu iš kertinių teisinio tikrumo principo aspektų (ar subprincipų), greta minėto teisės aktų grįžtamojo negaliojimo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisės aktų aiškumo, jų baigtumo ir galiojimo tik viešai paskelbus. Tik šių elementų visuma užtikrina teisinės sistemos stabilumą, teisės normų adresatų pasitikėjimą ja, legitimumą. Suprantama, dalis jų susiję su ganėtinai individualiais ir subjektyviais aspektais, pavyzdžiui, koks lūkestis jau yra pagrįstas ir teisėtas, kokia norma yra pakankamai aiški ir išsami ir pan. *Vacatio legis* atveju toks klausimas būtų: koks naujojo teisinio reguliavimo įsigaliojimo / taikymo atidėjimas (ir kokiomis aplinkybėmis) yra tinkamas?

Norminiu *vacatio legis* pagrindu Lietuvoje reikėtų laikyti Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo<sup>22</sup> 20 straipsnį, kurio pirmojoje dalyje numatyta, kad norminiai teisės aktai įsigalioja kitą dieną po oficialaus jų paskelbimo Teisės aktų registre, jeigu pačiame teisės akte nenumatyta vėlesnė įsigaliojimo data. Kitose minėto straipsnio dalyse įtvirtintos specialiosios normos, nustatančios, pa-

<sup>18</sup> LR KT 2013 m. vasario 15 d. nutarimas.

<sup>19</sup> 2005 m. vasario 15 d. sprendimas byloje K 48/04 [Interaktyvus. Žiūrėta 2014-09-20]. Prieiga per internetą: <[http://tybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K\\_48\\_04\\_p\\_GB.pdf](http://tybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K_48_04_p_GB.pdf)>.

<sup>20</sup> ROBERTSON, D. *The Judge as Political Theorist: Contemporary Constitutional Review*. Princeton: Princeton University Press, 2010, p. 104.

<sup>21</sup> LR KT 2013 m. vasario 15 d. nutarimas.

<sup>22</sup> *Valstybės žinios*, 2012, nr. 110-5564.

vyzdžiui, Konstituciją keičiančių, ūkio subjektų veiklos ar jos priežiūros teisiniam reguliavimui turinčių įtakos teisės aktų įsigaliojimą. Minėto straipsnio 3 dalyje nustatytos specialiai mokesčių teisės aktams skirtos taisyklės: „Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naujus mokesčius, naujus mokesčio tarifus, mokesčio lengvatas, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigalioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo oficialaus paskelbimo dienos. Ši nuostata netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimo (papildymo) įstatymams ir teisės aktams, kuriais Lietuvos nacionalinė teisė derinama su Europos Sąjungos teise.“ Ja iš esmės atkartojamos nuo 2004 m. gegužės 1 d. galiojančios Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 ir 4 dalių nuostatos. Taigi mokesčių įstatymams (reikšmingiems, o ne techniniams jų pakeitimams), pripažįstant jų specifinę vietą teisės sistemoje ir ypatingą poveikį visuomenei apskritai ir individualiai kiekvienam jos nariui, jo teisėms ir pareigoms, nustatomas itin ilgas – net šešių mėnesių įsigaliojimo atidėjimo terminas. Tuo lyg nubrėžiama tam tikra linija tarp valstybės (visuomenės) intereso ir individualaus mokesčių mokėtojo teisių ir interesų aiškiai pastarųjų naudai. Tačiau nustatomos ir dvi šios taisyklės išimtys: iš tarptautinių įsipareigojimų vykdymo pareigos kylanti išimtis ES teisę perkeliančiams (įgyvendinantiems) mokesčių įstatymų pakeitimams; ir su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems<sup>23</sup> pakeitimams (jiems būtų taikomas bendrasis *vacatio legis*, kuris Lietuvoje iš esmės yra vos viena diena). Pastarąja išimtimi pusiausvyrą gražinama gerokai atgal valstybės ir viešojo intereso pusėn, teoriškai suteikiant papildomų argumentų Vyriausybei ir Seimui formuoti tokį viešųjų išteklių akumuliacinio ir finansavimo mechanizmą, kokio reikia ir tada kada to reikia (jeigu, pavyzdžiui, atitinkamai koreguojamas ir einamojo laikotarpio valstybės ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas arba į priimtus pakeitimus bus atsižvelgta (o kitaip ir būti negalėtų) kitų metų (nuo kurių ir mokesčių pakeitimai turi tokiu atveju įsigaliojti) biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatyme.

Konstitucinis Teismas savo doktrinoje nacionalinio *vacatio legis* pagrindus kildina iš Konstitucijos 70 straipsnio 1 dalies nuostatos, jog Seimo priimti įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir oficialiai paskelbia Lietuvos Respublikos Prezidentas, jeigu pačių įstatymų nenustatyta vėlesnė jų įsigaliojimo data, ir konstitucinio teisinės valstybės principo<sup>24</sup>. Aiškindamas įstatymų leidėjo prievolę nustatyti pakankamą *vacatio legis*, Konstitucinis Teismas pažymi, kad jo trukmė kiekvienu konkrečiu atveju turi būti vertinama pagal aplinkybių visumą (teisės akto paskirtis ir vieta teisės sistemoje, reguliuojamų visuomeninių santykių pobūdis, subjektų, kuriems jis adresuotas, ratas ir jų galimybės prisitaikyti prie pokyčių, priežastys, dėl kurių teisės aktas turėtų įsigaliojti kuo skubiau, ir kt.). Jis pripažįsta, kad reikšmingas viešasis interesas, siekis apsaugoti konstitucines vertybes, nusveriantys asmens interesus turėti daugiau laiko prisitaikyti prie naujo teisinio reglamentavimo, gali lemti skubų įstatymo įsigaliojimą beveik be jokio *vacatio legis*, tačiau toks naujas pareigas ir apribojimus nustatančių įstatymų įsigaliojimas turinti būti labiau ypatingomis objektyviomis aplinkybėmis grindžiama ir pateisinama išimtis, o ne plačiai taikoma taisyklė<sup>25</sup>. Konstitucinis Teismas taip pat pabrėžia, kad, be pakankamo *vacatio legis*, tam tikrais atvejais, darant esminius galiojančio teisinio reguliavimo pakeitimus, darančius neigiamą įtaką asmenų teisinei padėčiai, būtinas ir pereinamasis laikotarpis, suteikiantis asmenims pa-

<sup>23</sup> Pabrėžtina – būtent „susijusiems“, o tai reiškia pirmiausia nuorodą į turinį ir tikslus, o ne „kartu svarstomiems“, „kartu priimamiems“ ar panašiai, akcentuojant techninį-procedūrinį ryšį.

<sup>24</sup> Pavyzdžiui, LR KT 2003 m. liepos 4 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2003, nr. 68-3094), 2007 m. spalio 22 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2007-10-25, nr. 110-4511), 2012 m. vasario 6 d., 2013 m. vasario 15 d. nutarimai.

<sup>25</sup> BIRMONTIENĖ, T. Konstitucinės teisės šaltinių doktrinos raidos bruožai. Iš *Teisės raida: retrospektyva ir perspektyva. Liber Amicorum* Mindaugui Maksimačiui. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 436–437.

kankamai laiko užbaigti pradėtus veiksmus, kurių šie ėmėsi ankstesnio teisinio reguliavimo pagrindu, įgyvendinti anksčiau įgytas savo teises.

Kalbant apie mokesčių įstatymų pakeitimus 2013 m. vasario 15 d. nutarime Konstitucinio Teismo pozicija dar konkretnė. Pažymima, kad „<...>Vyriausybė, rengdama valstybės biudžeto projektą, ir Seimas jį svarstydamas bei tvirtindamas, yra saistomi galiojančių įstatymų, turinčių įtakos planuojamų valstybės pajamų ir išlaidų dydžiui, ir kartu turi pareigą prognozuoti valstybės ekonomikos raidos tendencijas, įvertinti visuomenės ir valstybės poreikius bei galimybes, [dėl ko – *aut. past.*] gali kilti būtinybė minėtus įstatymus atitinkamai pakeisti. Pažymėtina, kad jeigu tokių įstatymų pakeitimais būtų nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, turėtų būti paisoma konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*, t. y. turėtų būti paliekama pakankamai laiko iki tų pakeitimų įsigaliojimo (taikymo pradžios), kad suinteresuoti asmenys galėtų jiems tinkamai pasirengti. Šiame kontekste paminėtina, kad darant valstybės biudžeto pajamoms lemiamą įtaką turinčių mokesčių įstatymų pakeitimus (nustatant naujus mokesčius, juos didinant ir pan.) tai ypač svarbu, nes tinkama *vacatio legis* mokesčių teisės srityje yra svarbi garantija, kad asmenys (pirmiausia mokesčių mokėtojai) galėtų ne tik iš anksto susipažinti su naujais mokesčių įstatymų reikalavimais, bet ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas“. Kartu Konstitucinis Teismas pabrėžia, kad nukrypimas nuo iš Konstitucijos kylančių biudžeto ir mokesčių įstatymams priimti ir įsigaliojti taikomų reikalavimų, tarp kurių ir reikalavimas numatyti pakankamą *vacatio legis*, gali būti pateisinamas siekiu užtikrinti svarbų viešąjį interesą – garantuoti viešųjų finansų stabilumą, suvaldyti ekonominės ir finansinės padėties nulemtą didelį biudžeto deficitą. Tačiau čia pat, vertindamas Mokesčių administravimo įstatymo<sup>26</sup> 3 straipsnio 4 dalyje įtvirtintą (ir, kaip minėta, Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalyje atkartotą) bendrojo mokesčių įstatymams privalomo *vacatio legis* išimtį su valstybės biudžetu priimamiems įstatymams, pažymėjo, kad šis leidimas nesilaikyti 6 mėnesių įsigaliojimo atidėjimo termino negali būti vertinamas kaip taikytinas kasmet. Tai, anot Konstitucinio Teismo, konstituciniu požiūriu esanti tik išimtiniais atvejais skirta išlyga. Suprantama, tiek pati mokesčių įstatymams privalomo minimalaus *vacatio legis* trukmė (6 mėnesiai), tiek minėta jo išlyga yra įtvirtintos įstatyminio lygmens reguliavimu, kuris ir gali būti keičiamas paties įstatymų leidėjo. Vis dėlto, pirma, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Konstitucinis Teismas<sup>27</sup>, pats Seimas taip pat yra saistomas savo paties priimtų įstatymų, kol šie įstatymai nepakeisti, ir, antra, šių įstatyminių nuostatų pakeitimai taip pat privalėtų atitikti minėtus konstitucingumo kriterijus ir, būdami pakankamai radikalūs, tikėtina, taptų savarankiškais konstitucinės kontrolės objektais.

Kalbant apie naujus priimamus ar keičiamus mokestinis įstatymus, šalia įsigaliojimo ne mažiau svarbi yra ir jų taikymo tvarka (pradžia). Mokesčių įstatymai pirmiausia susiję su tęstinio pobūdžio ekonominiais santykiais ir aplinkybėmis – turto turėjimu, jo vertės pokyčiais, pajamas generuojančia trunkama veikla, ateityje grąžą duosiančiomis investicijomis, darbu, už kurį atsiskaitoma tik mėnesio pabaigoje, vienkartiniais, tačiau ilgalaikių ekonominių padarinių turinčiais sprendimais (gautais ar suteiktais kreditais, taupymu, investavimu, turto įsigijimu išsimokėtinai ir kt.) ir pan. Dėl to mokesčių įstatymų taikymas ir mokestiniai santykiai dažniausiai skaidomi į tam tikras laiko atkarpas, vadinamas mokestiniais laikotarpiais (priklausomai nuo mokesčio – metus, pusmečius, mėnesius ir pan.). Tai lemia, kad daugelio naujų priimamų mokesčių srities norminių teisės aktų teisinės galios pradžia dažnai žymima ne jų įsigaliojimo, o taikymo pradžios terminu – nurodant mokestinį laikotarpį, už kurį mokesčiai apskaičiuojami jau taikant naujojo teisinio reguliavimo nuostatas. O tokiomis situacijomis susiduriama su realia retroaktyvumu, *de jure* ir *de facto* įstatymo grįžtamojo galiojimo rizika.

<sup>26</sup> *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

<sup>27</sup> Pavyzdžiui, LR KT 2002 m. sausio 14 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2002, Nr. 5-186), LR KT 2008 m. vasario 22 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 23-853), LR KT 2014 m. sausio 16 d. nutarimas (*Valstybės žinios*, 2014, nr. 299).

Retroaktyvioji teisės akto galia gali būti skirstoma į formaliąją – kai jame tiesiogiai nurodoma, kad tam tikros (ar visos) jo nuostatos apima ir laikotarpį iki jo įsigaliojimo; ir materialiąją – kai naujos nustatytos taisyklės, nenumatant pereinamojo laikotarpio, taikomos iškart ir pakeičia ar daro įtaką iki pakeitimo vykdytos veiklos ar įvykusio įvykio teisiniams padariniams (tai dar vadinama retrospektyvumu)<sup>28</sup>. Antruoju atveju akcentuotina pereinamojo laikotarpio nuostatų, turinčių laiduoti nuoseklių ir asmenų teises ir teisėtus interesus užtikrinantį perėjimą nuo buvusio teisinio reguliavimo prie naujų nustatomų normų (kur *vacatio legis* klausimas vertintinas kaip labiau šalutinis), o pirmuoju atveju kalbama apie faktinį naujojo teisinio reguliavimo grįžtamąjį galiojimą.

Minėtas mokestinių teisinių santykių skaidymas laikotarpiais lyg ir leidžia manyti, kad, nesibaigus mokestiniam laikotarpiui, nėra pasibaigę ir teisiniai santykiai, kuriems ir yra taikomos visą mokestinių laikotarpį apimančios mokesčių įstatymų nuostatos. Tam tikrų tokį požiūrį sustiprinančių argumentų galima rasti ir Konstitucinio Teismo formuojamoje doktrinoje, pavyzdžiui, 2007 m. lapkričio 29 d. nutarime, kuriame konstatuota, kad 2000 m. liepos 11 d. priimto (2000 m. liepos 31 d. paskelbto ir įsigaliojusio) Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 20, 21 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo<sup>29</sup> 12 straipsnio 2 dalies nuostata „Šio įstatymo 1, 3, 4, 5, 6, 9, 10 ir 11 straipsnių nuostatos taikomos apskaičiuojant 2000-ųjų ir vėlesnių metų apmokestinamąjį pelną“ neprieštaravo Konstitucijos 7 straipsnio 2 daliai, konstituciniams teisingumo ir teisinės valstybės principams, nes nuostata buvo skirta juridinių asmenų pelno mokesčio santykiams, kurie, šio teismo tuometiniu vertinimu, nebuvo pasibaigę, reguliuoti, todėl „neįsiterpė į jau pasibaigusius teisinius santykius“ ir nepažeidė konstitucinio principo *lex retro non agit*, nepaneigė mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių, teisinio tikrumo, nebuvo neteisingas. Tačiau jau 2013 m. vasario 15 d. LR KT nutarime panašioje teisinio reguliavimo situacijoje daroma visai kitokia išvada: „Pelno mokesčio įstatymo 12, 40<sup>1</sup> straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymo 3 straipsnyje „Įstatymo taikymas“ nustatyta, kad „šio įstatymo 1 straipsnio nuostata taikoma apskaičiuojant 2009 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokesťį“. „Valstybės žiniuose“ šis įstatymas oficialiai paskelbtas 2009 m. kovo 5 d. Vadinasi, šio įstatymo 3 straipsnyje nustačius, kad teisinis reguliavimas, kuriuo neapmokestinamosioms pajamoms priskirta nauja pajamų rūšis, taikytinas apskaičiuojant 2009 metų mokesčio laikotarpio pelno mokesťį, įsiterpė į jau prasidėjusio laikotarpio teisinius santykius, susijusius su pelno mokesčio apskaičiavimu, t. y. nustatyta šio įstatymo 1 straipsnio nuostatos grįžtamoji galia“. Tokia pat išvada minėtame nutarime daroma ir dėl toje pat byloje analizuotų dar dviejų 2009 m. kovo 5 d. paskelbtų, tačiau jau nuo 2009 m. mokesčio laikotarpio pradėtų taikyti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymų<sup>30</sup>. Tačiau pažymint, kad pakeitimų nustatytas mokesčių mokėtojams palankesnis teisinis reguliavimas, jais, Konstitucinio Teismo vertinimu, nebuvo pakenkta kitiems teisinių santykių dalyviams, nepažeistas teisėtų lūkesčių apsaugos reikalavimas, minėti teisės aktai savo įsigaliojimo ir taikymo tvarka pripažinti neprieštaraujančiais Konstitucijai.

Būtent pastaroji Konstitucinio Teismo doktrina ir argumentacija dėl pakeitimų, taikomų jau prasidėjusiam mokestiniam laikotarpiui, vertinant giliau ir sistemiškai (įskaitant ir tai, kad ji tam tikra prasme yra *lex posteriori*), atrodo nuosekli, logiška ir atitinkanti asmenų teisėtų lūkesčių apsaugos principą ir standartus. O minėtą Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarime pateiktą teisės aiškinamą išvadą, neskubant jos kritikuoti ar neigti, pirmiausia reikėtų vertinti nutarime vertinamų faktinių aplinkybių (iki tol galiojusio teisinio reglamentavimo, tarptautinių sutarčių ir tarptautinės

<sup>28</sup> GRIBNAU, H. <...>, p. 71.

<sup>29</sup> *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1912.

<sup>30</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio pakeitimo įstatymo (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-977) ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymo (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-978).

praktikos) kontekste, jų „švelninančio“ poveikio galimam mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių pažeidimui, to, kad pakeitimais faktiškai buvo siekiama eliminuoti piktnaudžiavimą galinčias skatinti nuolatinių buveinių apibrėžimo spragas.

Kitas dažnai viešai girdimas įstatymo taikymo nuo jau prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios argumentas, dažnai pasitelkiamas ir „sutrumpinant“ mokesčių įstatymams privalomą 6 mėnesių *vacatio legis*, yra tas, kad priimtas naujas teisinis reguliavimas esą lengvina mokesčių mokėtojo padėtį (sumažina mokesčius, pailgina jų sumokėjimo terminus, išplečia lengvatas ir pan.). Tokia argumentacija suprantama ir patvirtinta minėtame ir 2013 m. vasario 15 d. nutarime, tačiau čia pat reikėtų priminti Konstitucinio Teismo 1994 m. balandžio 21 d. nutarimą, kuriame pažymėta, jog „Įstatymų leidyboje atgal galiojančių įstatymo normų priėmimas yra išimtis. Tai įvyksta, kai apie įstatymo galiojimą atgal yra nurodyta pačiame įstatyme arba kai priimami įstatymai, panaikinantys veikos baudžiamumą ar administracinę atsakomybę arba švelninantys bausmę ar administracinę nuobaudą. Kitose teisės srityse retroaktyvaus (atgal galiojančio) įstatymo priėmimas gali neigiamai atsiliepti asmenų teisėms. Retroaktyvus įstatymas įsibrauna į anksčiau galiojusio įstatymo reguliavimo sferą ir pakeičia ankstesnio įstatymo nustatytas asmenų teises ir pareigas. Dėl to kyla teisinės pasekmės, kurios gali būti palankios vienai šaliai, bet nepalankios kitai. Taigi klaidinga būtų manyti, kad asmens padėtį gerinantis įstatymas (išskyrus baudžiamąją ir administracinę atsakomybę) visada galioja atgal, nes privatinėje teisėje, pagerinus vienos teisinio santykio šalies padėtį, kitos šalies padėtis gali pablogėti“. Pažymėtina, kad tai aktualu ne tik privatinėje, bet ir mokesčių teisėje: mokesčių teisinis reguliavimas tiesiogiai susijęs su verslo konkurencine aplinka, todėl mokesčių pakeitimai, net jeigu jais tik, pavyzdžiui, nustatomos naujos mokesčių lengvatos vienai mokesčių mokėtojų grupei, niekaip nekeičiant kitoms taikomų taisyklių, gali pakeisti nusistovėjusią konkurencinę pusiausvyrą ir taip netiesiogiai pabloginti kitų mokesčių mokėtojų padėtį. Dėl to požiūris, kad bet kokiems mokesčius sumažinantiems ar jų mokėjimo sąlygas palengvinantiems įstatymams *lex retro non agit* ar pakankamo *vacatio legis* principai neaktualūs, jokių būdu negali būti savaime suprantamas, kiekvieno mokesčių teisės akto pakeitimo poveikis turi būti vertinamas ne tik tiesioginių adresatų, bet ir kitų mokesčių mokėtojų įtakos bendrai verslo aplinkai atžvilgiu.

Galiausiai pažymėtina, kad Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas mokestinių įstatymų atitikti Konstitucijai, nedaro esminio skirtumo tarp įstatymo įsigaliojimo ir jo taikymo pradžios momentų – *lex retro non agit* ir pakankamo *vacatio legis* kriterijai jų abiejų atžvilgiu taikomi vienodai<sup>31</sup>.

### 3. „Kriziniai“ mokesčių įstatymų pakeitimai Lietuvoje ir *vacatio legis*

Įvadinėje straipsnio dalyje minėta, kad pasaulinei ekonomikos ir finansų krizei pasiekus Lietuvos ekonomiką, šalies Vyriausybė ir įstatymų leidėjas, balansuodami viešųjų finansų srautus ir stengdamiesi suvaldyti biudžeto deficito dydį, inicijavo ir priėmė daug skubių ir reikšmingų, asmenų teisėms, pareigoms ir teisėtiems interesams turėjusių įtakos teisės aktų pakeitimų. Tarp jų vien nuo 2008 m. gruodžio mėn. iki 2009 m. gruodžio mėn. pabaigos galima suskaičiuoti daugiau kaip dvidešimt vien pagrindinių (pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio ir akcijų) mokesčių įstatymų pakeitimų<sup>32</sup>. Sričiai, kuri dėl savo specifikos, tiesioginio ryšio su privačia asmenų nuosavybe,

<sup>31</sup> Pavyzdžiui, iš 2013 m. vasario 15 d. LR KT nutarimo: „<...> turėtų būti paisoma konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis*, t. y. turėtų būti paliekama pakankamai laiko iki tų pakeitimų įsigaliojimo (taikymo pradžios), kad suinteresuoti asmenys galėtų jiems tinkamai pasirengti.“

<sup>32</sup> Dėl skaičių ir vertinimo, kurie iš priimtų pakeitimų tikrai nulemti krizės, suprantama, galima diskutuoti. Jeigu dėl 2008 m. pabaigoje priimtų pakeitimų abejonių beveik nėra, dėl vėlesnių aiškiai nuspręsti nėra taip paprasta. Šiuo atveju pirmiausia vertintina tai, kokios teisės aktų nuostatos keistos (kaip jos susijusios su 2008 m. gruodžio mėnesį priimtais pakeitimais), kokie motyvai pateikti projektų aiškinamuosiuose raštuose, o ir pats pasirinktas stebimų pakeitimų laikotarpis (pats krizės ir antikrizinių priemonių pikas) prielaidas dėl priežasčių ir ryšio su antikrizinėmis priemonėmis tik sustiprina.

verslo iniciatyvomis ir ilgalaikiais mokesčius mokačiąjų planais, ypač jautri staigiams pokyčiams ir staigiams pokyčiams kurioje jautrios daugelis kitų valstybės gyvenimo sričių, toks pakeitimų skaičius per vienerius metus tikrai įspūdingas, sunkiai suderinamas su teisinio tikrumo ir reguliavimo stabilumo tikslais ir vizijomis.

Minėtą skaičių sudaro aštuonetas Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymų, vienas iš kurių tuo pat laikotarpiu pakeistas dar iki jo įsigaliojimo. Pats pakeitimų turinys ir apimtis (nuo 15 iki 20 proc. padidintas, o paskui sumažintas pagrindinis mokesčio tarifas, atitinkamai pakeista dividendų apmokestinimo tvarka, užsienio įmonėms mokamų kitų išmokų apmokestinimo prie pajamų šaltinio tvarka, nustatyta mokesčio lengvata investiciniams projektams, per nuolatines buveines užsienyje gautų pajamų apmokestinimas, Pelno mokesčio įstatymas derintas su atitinkamais gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimais ir kt.) ne visai tiesiogiai koreliuoja su priimtų pakeitimo įstatymų skaičiumi: vienais padaryta daugiau ir reikšmingesnių pakeitimų, kitais – atliktos labiau redakcinės, esmingai apmokestinimo tvarkai neturėjusios įtakos korekcijos; vienais mokesstinė našta padidinta, kitais – sumažinta, o dalyje priimtų įstatymo pakeitimų derinta ir viena, ir kita. Tačiau visiems jiems bendra tai, kad būtinasis 6 mėnesių *vacatio legis* buvo ne privaloma taisyklė, o tik reta išimtis: pirmieji 4 įstatymai<sup>33</sup> priimti ir įsigaliojo kartu su 2009 m. biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu (taigi – išimtinė tvarka), 2009 m. kovo mėnesį priimtas pakeitimo įstatymas<sup>34</sup> taikytas retrospektyviai, dviem pakeitimo įstatymams<sup>35</sup> iki pilnų 6 mėnesių trūko mėnesio ir keturių dienų, paskutiniai du<sup>36</sup> priimti 2009 m. gruodžio mėnesį su 2010 m. biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu; ir tik vieno jų<sup>37</sup> nuostatų dėl mokesčių nuostolių perdavimo tarp grupės įmonių (t. y. nuostatą, kuri savo esme išimtinai palanki mokesčių mokėtojams) galima vertinti kaip pradėtą taikyti visiškai išlaikant būtinąjį *vacatio legis* – ji taikyta tik 2010 m. apskaičiuotiems mokesčiniams nuostoliams, t. y. faktiškai tik nuo 2011 metų.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas per 2009 metus buvo keistas 7 kartus (skaičiuojant pakeitimo įstatymus), dar vieną kartą keistas vienas iš pakeitimo įstatymų. Iš viso Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme pakeisti 23 straipsniai (įskaitant ir naujus įstatymą papildžiusius 13<sup>1</sup> ir 18<sup>1</sup> straipsnius). Primintina, kad šis įstatymas iš viso šiuo metu susideda iš 41 straipsnio (tai pagrįstai leidžia kelti abejonę, ar neturėjo įstatymas apskritai būti išdėstytas nauja redakcija, tai *inter alia* supaprastintų asmenų galimybes susipažinti su nauju teisiniu reguliavimu, leistų išdėstyti jį nuosekliai viename teisės akte, išvengtų techninių netikslumų ir sumažinti skirtingo interpretavimo riziką).

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymas (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 2, 3 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6001), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 2 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 12 straipsnio pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6002) ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 26, 41, 43, 54 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 1, 3 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6030).

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 40(1) straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-976).

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymui (*Valstybės žinios*, 2009, Nr. 93-3979) ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 8 ir 12 straipsnių pakeitimo įstatymui (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3980).

<sup>36</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymas (*Valstybės žinios*, 2009, Nr. 153-6880) ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymo 1 straipsnio pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 153-6881).

<sup>37</sup> T. y. 2009 m. gruodžio 9 d. priimto Pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymo (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 153-6880).

Keičiant įstatymą, pirmiausia peržiūrėti ir atšaukti dar neįsigalioję Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai, kurie akivaizdžiai nebetiko dėl kilusios krizės pasikeitusiai ekonominei ir finansinei realybei, turėjo būti derinami (turiniu ar technika) su naujai priimamais antikriziniais įstatymo pakeitimais. Iš daugelio techninių ir patikslinančių, pastebėtus trūkumus ir teisinio reguliavimo spragas skirtų pašalinti pakeitimų svarbiausiu reikėtų įvardyti gyventojų pajamų mokesčio tarifų peržiūrą (įskaitant savarankiškų privalomojo sveikatos draudimo įmokų techninį atskyrimą nuo gyventojų pajamų mokesčio), mokesčio lengvatų peržiūrą (*inter alia* laipsnišką lengvatos žemės ūkio veiklos pajamoms eliminavimą, mokesčių atskaitymo lengvatų įsigijusiems būstą, asmeninį kompiuterį, mokėjusiems už studijas susiaurinimą ir kt.), neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymo tvarkos pakeitimus, individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarkos pokyčius. Pažymėtina, kad kone visi pakeitimai iš esmės padaryti vieninteliu 2008 m. gruodžio 23 d. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymu<sup>38</sup>, vėlesni pakeitimai beveik išimtinai tikslino juo padarytus pakeitimus, taisė klaidas ir netikslumus. Savo įsigaliojimo tvarka Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai mažai skyrėsi nuo Pelno mokesčio įstatymo pakeitimų: einamųjų metų pabaigoje priimti su ateinančių metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu susieti pakeitimai ir pradėti taikyti nuo kitų metų pradžios (praktiškai – ne daugiau kaip viena ar dvi savaitės po priėmimo), pereinamojo laikotarpio tvarka, iš dalies atlikusi ir *vacatio legis* funkciją, taikyta santykinai ribotai, socialiai ir politiškai jautriausioms grupėms (žemės ūkio veiklos pajamoms, verslo liudijimus įsigijusiems asmenims, mokesčio lengvatoms būsto kreditų palūkanoms, išlaidoms kompiuteriui įsigyti bei įmokoms už studijas, taip pat išmokoms pagal gyvybės draudimo sutartis), o 6 mėnesių ar ilgesnis taikymo atidėjimo laikotarpis visa apimtimi pritaikytas tik nustatant kaupimo apskaitos principą apskaičiuojant individualios veiklos pajamas. Du 2009 m. vasario 19 d. priimti Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimo įstatymai<sup>39</sup> įsigaliojo retroaktyviai, t. y. nuo 2009 m. sausio 1 d., tačiau juos abu įvertinęs Konstitucinis Teismas 2013 m. vasario 15 d. nutarime pripažino Konstitucijos nepažeidžiančius.

Akcizų įstatymas nuo 2008 m. pabaigos iki 2009 m. pabaigos koreguotas tris kartus. Visi pakeitimai tiesiogiai susiję su akcizų dydžiais: koreguoti tarifai, panaikinta dalis taikytų lengvatų. Dalis sprendimų priimta tiesiog įgyvendinant stojimo metu prisiimtus įsipareigojimus ES laipsniškai padidinti taikomus akcizus iki ES direktyvomis nustatytų minimalių tarifų (degalams, cigaretėms), tačiau degalų akcizai padidinti daugiau, nei tuo metu būtinieji minimumai, taip pat didinti tarifai alkoholiui, panaikintos mažosios alaus darykloms ir biokurai taikyta akcizo lengvata. Visi minėti pakeitimai, kaip įprasta tuo laiku, priimti kaip susiję su atitinkamu valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymais ir tik vieno Akcizų įstatymo pakeitimo įstatymo Nr. XI-79<sup>40</sup> nuostatos, iš anksto nustačiusios laipsnišką akcizo cigaretėms didėjimą ateityje, visiškai išlaikė būtiną *vacatio legis* reikalavimą testą.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas per minėtą laikotarpį keistas šešiais pakeitimo įstatymais. Jais atšauktas nuo 2009 m. turėjęs būti taikomas lengvatinis (sumažintas) pridėtinės vertės mokesčio (toliau tekste – PVM) tarifas vaisiams ir daržovėms, dukart didintas pagrindinis mokesčio tarifas, labai susiaurinta lengvatinio mokesčio tarifo taikymo apimtis, nustatant ir laikinus, po to vis pratęstus

<sup>38</sup> *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6033.

<sup>39</sup> Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-977) ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymas (*Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-977).

<sup>40</sup> *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6005.

jo taikymo atvejus (knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams, šiluminei energijai, kompensuojamiems vaistams), taip pat įgyvendintos naujų priimtų ES direktyvų PVM srityje<sup>41</sup> nuostatos. Kadangi pastarąsias perkeliančiame pakeitimo įstatyme jokių papildomų krizės priežastims ar pasekmėms skirtų pakeitimų neįtraukta, prie krizės „inspiruotų“ nuo 2008 m. gruodžio iki 2009 m. gruodžio priimtų Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymų galime priskirti penkis. Pirmuoju buvo atšauktas anksčiau priimtas, tačiau įsigalioji dar nespėjęs PVM įstatymo pakeitimo įstatymas<sup>42</sup>, dėl to *vacatio legis* jam taikyti būtų sudėtinga, visų kitų pakeitimų priėmimą, paskelbimą ir įsigaliojimą skyrė ne daugiau kaip penkios savaitės, o ne privalomi šeši mėnesiai.

Daugelį PVM įstatymo pakeitimų (daugiausia – taikomų tarifų pokyčiai) buvo lydimi ir tam tikrų pereinamųjų laikotarpių (akcizais apmokestinamoms prekėms, išankstinėms sutartims (pvz., prenumeratai, apgyvendinimo paslaugoms, renginiams) ir kt.), tiesiog pratęsė galiojusių laikinųjų nuostatų taikymą, tačiau daugiausia priimti kaip atitinkamų biudžetų rodiklių įstatymo pakeitimai: du pakeitimo įstatymai priimti su 2009 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, dar du, įsigalioję nuo 2009 m. rugsėjo 1 d., kartu su 2009 m. liepos mėnesį priimtu 2009 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo pakeitimo įstatymu. Nors klausimas, ar Teisėkūros pagrindų ir Mokesčių administravimo įstatymuose įtvirtinta mokesčių įstatymams privalomo *vacatio legis* išimtis taikoma ir su valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo pakeitimo įstatymais susijusiems pakeitimams, teoriškai gali būti keliamas<sup>43</sup>, įstatymų leidėjo pastangos laikytis formaliųjų reikalavimų PVM įstatymo keitimui atvejais akivaizdžios ir aiškiai konstatuoti *vacatio legis* reikalavimo pažeidimą tvirto pagrindo vargu ar esama, nors galutinis atsakymas, prisimenant ir aktualiąją Konstitucinio Teismo praktiką, itin daug priklauso nuo vertinimo, kiek tuometė faktinė valstybės ekonominė padėtis pateisino išimtinės mokesčių įstatymų įsigaliojimo tvarkos taikymą ir, matyt, kiek tokie įstatymų leidėjo konkretūs sprendimai ir veiksmai buvo būtini toje konkrečioje situacijoje, pateisino siekiamus tikslus, atitiko proporcingumo reikalavimus, neturėjo akivaizdžiai geresnių, mažiau asmens teises suvaržančių alternatyvų.

Siekiant visiško tikslumo, stebėti ir vertinti, matyt, reikėtų ne bendrai pakeitimo įstatymų, o kiekvienos atskiros nuostatos priėmimo ir įsigaliojimo / taikymo chronologiją. Žvelgiant į pokyčių skaičių ir apimtį, tai *per se* būtų net ne vieno mokslinio straipsnio, o kur kas platesnio tyrimo objektas. Kita vertus, autorių vertinimu, vien ir pateikta bendroji taikytos pokyčių praktikos apžvalga pakankamai aiškiai parodo pirmiausia įstatymų leidėjo (o, įvertinant ir įstatymų iniciatyvos teises ir procedūras) ir įstatymų vykdomosios valdžios požiūrį į *vacatio legis* kaip vieną iš konstitucinių asmenų teisių apsaugos elementų. Aiškiai vyrauja jo kaip politinio pažado, geranoriško įstatymų leidėjo pasižadėjimo ar išimtinai techninio, tik formaliai privalomo imperatyvo, kurio laikymasis yra tik įstatymų leidėjo diskrecija, supratimas, tinkamo *vacatio legis* reikalavimą įstatymų leidybos procese menkai siejant su giluminėmis šio principo ištakomis. Tai ypač matyti iš to, kad „išimtinė“ mokesčių įstatymų įsigaliojimo tvarka apžvelgtuose teisės aktų pakeitimuose taikyta ne tik apčiuopiamą poveikį mokesčiams pajamoms turintiems pakeitimams (pvz., mokesčių tarifų pokyčiai), kurių būtinumas antikrizinių veiksnių visumoje kelia mažiausiai abejonių, bet ir visų kitų, aiškiai mažiau neišvengiamų ar gyvybiškai svarbių, didelio poveikio viešiesiems finansams neturintiems, bet pakeitimų adresatams apčiuopiamus

<sup>41</sup> T. y. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB; 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/9/EB; 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/117/EB.

<sup>42</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir Įstatymo papildymo 3 priedu įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymu (*Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6004).

<sup>43</sup> Nors oponentų argumentas būtų pakankamai akivaizdus ir ne be pagrindo: pakeitimo įstatymu keičiamas pagrindinis įstatymas, todėl su pakeitimo įstatymu susiję mokesčių pakeitimai yra tiesiogiai susiję ir su pagrindiniu įstatymu.

pokyčius reiškiantiems, papildomas administracines pareigas (pirmiausia – pareigą prie staigių pokyčių tinkamai prisitaikyti) jiems sukuriantiems pakeitimams (pavyzdžiui, gyventojų pajamų, gautų natūra, apmokestinimo tvarkos turinio pokyčiai, turto (akcijų, būsto, kito nekilnojamojo turto) vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, nerezidentams taikomo apmokestinimo, privalomojo sveikatos draudimo įmokų (iš pradžių labiau tik „techninio“) atskyrimo nuo gyventojų pajamų mokesčio).

Ne kartą minėtame 2013 m. vasario 15 d. nutarime Konstitucinis Teismas vertino ne mažiau minėtų įstatymų (pagal pareiškėjų prašymą – priimtuosius iki 2009 m. balandžio mėn. pabaigos), nė vienas jų nebuvo pripažintas savo įsigaliojimo tvarka (o ir apskritai) prieštaraujančiu Konstitucijai. Vis dėlto, vertinant Konstitucinio Teismo minėtame nutarime išplėtotą *vacatio legis* konstitucinę doktriną, pateiktus analizės kriterijus, vienareikšmiškai vertinti vėliau (ir ne tik 2009 m., bet ir po to) priimtų mokesčių įstatymų pakeitimų įsigaliojimo tvarką būtų sudėtinga. Čia potencialiai Lietuvoje susidurtume su analogiška problema, kokią teko spręsti ir Lenkijos Respublikos Konstituciniam Tribunalui minėtoje byloje K 48/04: kokie būtų mokesčio įstatymo pripažinimo antikonstituciniu pagal įsigaliojimo tvarką teisiniai padariniai? Ar toks įstatymas taptų „absoliučiai“ negaliojantis ir, siekiant įtvirtinti norėtas nustatyti taisykles, įstatymų leidėjui tektų jas priimti pakartotinai, tik jau laikantis konstitucinio *vacatio legis* reikalavimo? O gal toks sprendimas būtų teisiškai reikšmingas tik įsigaliojimo aspektu, t. y. priimtas teisės aktas liktų galioti, tačiau teisinių padarinių sukurtų (greičiausiai – retrospektyviai) tik laikotarpiu, prasidedančiu po priėmimo (paskelbimo) suėjus Konstitucijos ir ją įgyvendinančių įstatymų reikalaujamam būtinajam *vacatio legis*? Įvertinus ir tai, kad konstitucinės justicijos būtų nagrinėjimas daugeliu atvejų trunka kur kas ilgiau nei mokesčio laikotarpis (o kartais ilgiau nei du ar trys), pozityviosios teisės nuostata (nelaukiant Konstitucinio Teismo jurisprudencijos), imperatyviai nustatanti mokesčių įstatymų įsigaliojimo tvarką (tiek tų, kuriuose jokia įsigaliojimo tvarka atskirai nenustatoma, tiek ir tų, kuriuose ji trumpesnė, nei numatytas bendrasis mokesčių įstatymams taikomas *vacatio legis*), mokesčių teisiniam reguliavimui suteiktų apčiuopiamo papildomo stabilumo. Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalies formuluotė, palyginti su Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalimi, gan kategoriška ir neturi tam tikro netikrumo dėl privalomumo ir teisinio veikimo būdo įnešančio „Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti“, tačiau kiek ji *per se* imperatyvi, kiek ir kaip ja remtis gali pats mokesčių mokėtojas, matyt, sužinosime tik sulaukę atitinkamų aukščiausios instancijos Lietuvos Respublikos teismų sprendimų.

## Išvados

Apibendrinami šiame straipsnyje atliktą analizę ir išvalgas, autoriai daro tokias išvadas:

1. Nors mokesčių teisė visoje teisės šakų hierarchijos sistemoje vertinama skirtingai – jai priskiriamas tai teisės instituto, tai pošakio, retai – šakos (ir dėl to dar labai aršiai diskutuojama) vaidmuo, vis dėlto neabejotina, kad mokesčiai, kaip vienas iš svarbiausių valstybės elementų ir atributų apskritai, yra viena iš esminių visos politinės bendruomenės – valstybės – egzistavimo prielaidų, o ne jos kuriamas institutas. Būtent dėl to gyvybiškai svarbu užtikrinti, kad, siekiant išsaugoti visuomenės narių pasitikėjimą valstybę, mokesčiai būtų nustatomi ir keičiami tik griežtai laikantis konstitucinio teisinės valstybės principo, *inter alia* teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir saugumo principų.
2. *Vacatio legis* reiškia, kad tarp atitinkamo teisės akto priėmimo ir tinkamo jo paskelbimo iki jo įsigaliojimo ir / arba taikymo pradžios turi praeiti tam tikras laiko tarpas. Ši taisyklė užtikrina, kad įstatymai ne tik taps žinomi, bet ir tai, kad teisinių santykių subjektai galės numatyti pasikeitusio teisinio reguliavimo padarinius. Kitaip tariant, *vacatio legis* – vienas iš kertinių teisinio tikrumo ir pasitikėjimo valstybe, žmogaus teisių apsaugos aspektų, šalia tokių principų, kaip antai *lex retro non agit*, o jo laikymasis gali būti ginamas remiantis Konstitucija.

3. Teisėkūros pagrindų ir Mokesčių administravimo įstatymuose paties įstatymų leidėjo sprendimu apribojant savo paties galias veikti, įtvirtintas 6 mėnesių terminas, taikomas mokesčių įstatymams, kuriais nustatomi nauji mokesčiai, nauji mokesčio tarifai, mokesčio lengvatos, sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimus arba kitaip iš esmės keičiama apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarka ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principai, įsigalioji, skaičiuojant nuo jų paskelbimo dienos. Toks ilgas *vacatio legis* terminas tik patvirtina mokesčių teisinio reguliavimo ir teisinių santykių reikšmę valstybėje.
4. Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas mokestinių įstatymų atitiktį Konstitucijai, nedaro esminio skirtumo tarp įstatymo įsigaliojimo ir jo taikymo pradžios momentų – *lex retro non agit* ir pakankamo *vacatio legis* kriterijai jiems abiem taikomi vienodai.
5. Įstatyminėmis *vacatio legis* išimtimis, o konkrečiai – išimtimi, leidžiančia pažeisti minėtą 6 mėnesių terminą atitinkamiems įstatymams įsigalioji, yra su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymu susiję pakeitimai. Šia nuostata Lietuvos įstatymų leidėjas istoriškai dažnai naudojosi, įskaitant ir priimdamas „krizinius“ mokesčių įstatymų pakeitimus.
6. Nors Konstitucinis Teismas savo doktrinoje tokių „krizinių“ mokesčių įstatymų priėmimą netaikant *vacatio legis* pripažino neprieštaraujančiu Konstitucijai ir jos principams, labiausiai akcentuodamas jų priėmimo metu valstybėje susiklosčiusią ekonominę padėtį, vis dėlto teisingumo dėlei reikėtų pripažinti, kad, kaip buvo pažymėta Konstitucinio Teismo, toks naudojimas *vacatio legis* išimtimis galimas išskirtiniais, objektyvia būtinybe grindžiamais atvejais, kurie toli gražu nėra ir neturi tapti taisykle, taikoma be pakankamai svaraus pagrindo.

## LITERATŪRA

### Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.
2. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija, iš dalies pakeista protokolu Nr. 11, su papildomais protokolais Nr. 1, 4, 6 ir 7. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 96-3016.
3. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 110-5564.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
6. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 21 straipsnių pakeitimo ir priedo papildymo įstatymo 1 straipsnio pakeitimo ir 4, 5 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6028.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6029.
8. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6033.
9. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-977.
10. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 ir 20 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-978.
11. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 9, 17, 18 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3977.
12. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 153-6882.
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

14. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38(2), 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu ir IX(1) skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000.
15. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 3, 33, 34, 35, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 2, 3 ir 4 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6001.
16. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 2 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 12 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6002.
17. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 26, 41, 43, 54 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 1, 3 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6030.
18. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 12, 40(1) straipsnių papildymo ir pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 25-976.
19. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3979.
20. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, Įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir Įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 8 ir 12 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3980.
21. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 4, 5, 12, 13, 17, 18, 26, 31, 33, 34, 35, 38(2), 40(1), 41, 55 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo X(1) skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 153-6880.
22. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 ir 17 straipsnių pakeitimo įstatymo 1 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 153-6881.
23. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3482.
24. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 21, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 35 ir 37 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6005.
25. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 35 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 91-3926.
26. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 38 straipsnio pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 151-6784.
27. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.
28. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir Įstatymo papildymo 3 priedu įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6004.
29. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 19, 51, 56, 58, 91, 125(1) straipsnių pakeitimo ir 125(1) straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6034.
30. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 ir 56 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 77-3173.
31. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 58 ir 91 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3978.
32. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 93-3988.
33. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 9, 12(1), 13, 14, 15, 25, 28, 31, 40, 46, 53, 58, 68, 71, 71(1), 74, 75, 78, 79, 84, 88(1), 88(2), 91, 95, 116, 117, 118, 119, 121 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir papildymo, XIII skyriaus pavadinimo pakeitimo, 13(1), 91(1) ir 127 straipsnių pripažinimo netekusiais galios ir Įstatymo papildymo 119(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 151-6772.

#### Mokslinė literatūra

34. ANDRUŠKEVIČIUS, A. *Administracinė teisė. Bendrieji teorijos klausimai, valdymo aktų institutas, ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai*. Vilnius: Registrų centro Teisinės informacijos departamentas, 2008.
35. BARAK, A. *The Judge in a Democracy*. Princeton: Princeton University Press, 2006.
36. BIRMONTIENĖ, T. Konstitucinės teisės šaltinių doktrinos raidos bruožai. Iš *Teisės raida: retrospektyva ir perspektyva. Liber Amicorum* Mindaugui Maksimaičiui. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2013, p. 436–437.
37. GRIBNAU, H. Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study. *Utrecht Law Review*, Vol. 9, Issue 2 (March), 2013, p. 52–53.
38. MEIDŪNAS, V.; PUZINAUSKAS, P. *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001, p. 9–10.
39. MENENDEZ, A. J. Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law. *Law and Philosophy Library*, Vol. 51. Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001, p. 117–139.

40. ROBERTSON, D. *The Judge as Political Theorist: Contemporary Constitutional Review*. Princeton: Princeton University Press, 2010, p. 104.
41. SUDAVIČIUS, B. Mokesčiai kaip teisės kategorija. *Teisė*, 2006, t. 58, p. 125–133.
42. UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012, p. 171.
43. ZAI, P. The Economic Crisis and Fiscal Trends in EU Member States. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 35 E/2012, p. 256–268 [interaktyvus. Žiūrėta 2014-09-20]. Prieiga per internetą: <[http://rtsa.ro/en/files/TRAS\\_35E\\_16\\_ZAI.pdf](http://rtsa.ro/en/files/TRAS_35E_16_ZAI.pdf)>.

### Teismų praktika

44. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2002 m. sausio 14 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 5-186.
45. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. liepos 4 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 68-3094.
46. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2007 m. spalio 22 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2007-10-25, nr. 110-4511.
47. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2008 m. vasario 22 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 23-853.
48. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. vasario 6 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 109-5528.
49. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. birželio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2012, nr. 78-4063.
50. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 m. vasario 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2013, nr. 19-938.
51. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2013 m. kovo 5 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2013, nr. 25-1222.
52. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2014 m. sausio 16 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 2014, nr. 299.
53. Lenkijos Respublikos Konstitucinis Tribunolas. 2005 m. vasario 15 d. sprendimas byloje K 48/04 [interaktyvus. Žiūrėta 2014-09-20]. Prieiga per internetą: <[http://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K\\_48\\_04\\_p\\_GB.pdf](http://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K_48_04_p_GB.pdf)>.

## VACATIO LEGIS IN TAX LAW

Aistė Medelienė, Mindaugas Lukas

### S u m m a r y

This article analyses the content and application of principle of *vacatio legis* in the field of taxation.

Taxes, being one of the most important elements of every state, undoubtedly are one of the essential factors of the political society as well. Therefore it is crucially important to ensure that taxes are established and changed only by the procedure strictly in line with the constitutional principles of legal expectations and legal security.

*Vacatio legis* means that there should be a gap between the enactment and announcement of the law and its coming into force / beginning of its application. This rule ensures that persons have the opportunity to properly prepare for the application of new legislation. *Vacatio legis* and *lex retro non agit* ensure the confidence of taxpayers in the state and protects their legal expectations. Accordingly they could be defended invoking the Constitution.

Legal acts of Lithuania (Law on Tax Administration and Law on the Fundamentals of Legislation) establish that tax laws enacting a new tax, setting new tax rate, introducing tax relief and/or sanctions for violations of the tax laws or substantially amending the procedure of specific taxation or the principles of the legal regulation of taxation will come into effect no earlier than in six months after the day of their publication. This term once again affirms the importance of tax rules in the political society.

The abovementioned requirement has two exemptions and one of them could be applied when tax laws are directly related and enacted together with the law on next year's national budget (Law on the Approval of Financial Indicators of the State Budget and Municipal Budgets). This exemption was widely used by the legislator enacting the amendments of tax laws in Lithuania during the economic crisis. Unfortunately it is used for changing of subsequent tax laws as well.

Although the Constitutional Court in its doctrine acknowledged that the amendments of tax laws, made during the economic crisis, which were enacted ignoring *vacatio legis*, are not in conflict with the Constitution as they were made in the extraordinary situation of economic crisis in the state, however it should be pointed out that the Constitutional Court also stressed that using of the exemptions of *vacatio legis* should be more the exception than a rule and used only in the exclusive circumstances having the very strong reasons for that.

*Įteikta 2014 m. lapkričio 11 d.*

*Priimta publikuoti 2015 m. sausio 28 d.*