

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Agnietės Zdravičiūtės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
Studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas mokesčių teisėje  
The principle of legal certainty and definiteness in tax law**

Vadovas: lekt. dr. G. Užubalis

Recenzentė: Doc. Dr. I. Žvaigždiniene

Vilnius

2022

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas, gilinamasi jo sąvokos aspektai tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos teisės aktuose ir praktikoje. Mokesčių teisėje egzistuojantys principai lyginami tarpusavyje ir ieškoma jų panašumų ir skirtumų, atskleidžiama pagrindinė problematika, pasitaikanti praktikoje, analizuojami šiam principui aktualūs Konstitucinio Teismo nutarimai.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokesčiai, tikrumas, apibrėžtumas, saugumas, aiškumas, mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas.

This work analyzes the principle of legal certainty and definiteness, deepens aspects of its concept in both Lithuanian and European Union legislation and practice. The existing principles in tax law are compared with each other and their similarities and differences are sought, the main problems occurring in practice are revealed, and the rulings of the Constitutional Court relevant to this principle are analyzed.

**Key words:** taxes, legal certainty, definiteness, clarity, the tax administrator and the taxpayer.

# TURINYS

IŽANGA.....	2
1. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąvoka.....	4
1.2 Teisinis tikrumas ir apibrėžtumas – teisinės valstybės elementas? .....	8
1.3 Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo istorinės ištakos mokesčių teisėje .....	11
2. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas teisėkūroje ir administravimo stadijose .....	13
2.1 Principo pasireiškimas teisės aktų leidyboje .....	13
2.2 Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas mokesčių administravimo stadijoje.....	18
2.3 Mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė ir teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas .	25
3. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąsaja su kitais principais .....	28
3.1 Teisėtų lūkesčių principo santykis su teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principu .....	28
3.2 Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo konfliktas su turinio viršenybės prieš formą principu.....	30
4. Problemos, kylančios taikant teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principą mokesčių teisėje.....	35
4.1 Dažnas mokesčių įstatymų keitimas.....	35
4.2 Vacatio legis ir teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas .....	35
IŠVADOS.....	42
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	43
SANTRAUKA .....	47

## IŽANGA

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Mokesčių teisinės sistemos sritis yra viena iš greičiausiai besikeičiančių ir labiausiai kasdieniniame gyvenime pritaikomų santykių grupių. Būtų sunku paneigti, jog esant tokiam mokesčių svarbumui yra pasitelkiamos ir tam tikros teisinės vertybės – ir viena iš jų – teisės principai. Principai svarbūs buvo tik atsiradus teisinei sistemai ir tokiais išliko ir šiandien. Tai pamatinės vertybės, kuriomis remiantis turi būti kuriamos ir realizuojamos teisės normos. Esant tokiai dinamikai asmenims turi būti užtikrintas teisinis saugumas, apibrėžtumas, tikrumas. Mokesčių mokėtojas gali nuspėti savo teises ir pareigas ir taip pasirengti naujam teisiniam reguliavimui, jam lengvai suprantamos mokesčių prievolių turinys, esant šiems principams teisiniame reguliavime vengiama dviprasmybių ir neaiškių formuluočių, kurios būtų nesuprantamos mokesčių mokėtojui. Kitaip tariant – mokesčių mokėtojas gali sklandžiau suprasti savo teises ir pareigas ir jas vykdyti būtent dėl teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo.

**Darbo tyrimo objektas** – teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas, šio principo pasireiškimas teisėkūros ir taikymo stadijose ir kylanti problematika praktikoje.

**Darbo tyrimo tikslas:** išnagrinėti teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąvoką ir pagrindinius elementus, jo pasireiškimą mokesčių teisėje, apžvelgti įgyvendinimą praktikoje, analizuojant teismų praktiką, bei įvairią literatūrą, įsigilinti į problematiką taikant šį principą teisėkūros ir taikymo stadijose.

### **Darbo tyrimo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąvoką, elementus ir šio principo reikšmę teisinėje sistemoje;
2. Atskleisti šio principo taikymo problemas;
3. Susieti teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principą su kitais mokesčių teisės principais ir atskleisti tiek jų panašumus, tiek skirtumus;

**Darbe naudojami tyrimo metodai:** šiame darbe buvo naudojami tokie tyrimo metodai: Loginis, sisteminis, lingvistinis, dogmatinis, sociologinis, teleologinis ir lyginamasis. Loginio metodo pagalba nuosekliai aptariamas principo turinys, ypatumai ir iš jų pateikiamos išvados; Sisteminiis teisės aiškinimo metodas taikytas analizuojant teisės aktus, teismų praktiką, doktriną; Lingvistinis metodas padėjo atskleisti teisės akte vartojamų žodžių prasmę; Dogmatinis metodas naudotas sisteminant turimą informaciją; Sociologinis

metodas vartotas tiriant principų praktinį pritaikomumą, poveikį visuomenei; Teleologiniu metodu naudotasi atskleidžiant įstatymo esmę, turint omenyje įstatymo tikslus; Lyginamasis metodas padėjo lyginant mokesčių teisės principus tarpusavyje bei ieškant skirtumų ir panašumų;

**Darbo originalumas:** Lietuvoje teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas nėra plačiai ir atskirai aptartas. Dažnai aptinkama sąsaja su teisėtų lūkesčių principu: teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas yra aptariamas būtent šio principo kontekste B. Pranevičienės straipsnyje „Teisėtų lūkesčių principo samprata ir teisėtų lūkesčių apsaugos modeliai Europos Sąjungos administracinėje erdvėje“. Pažymėtina, kad teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo taikymo ypatumus mini ir R. Kalašnykas ir I. Deviatnikovaitė moksliniame straipsnyje „Kai kurių bendrųjų Europos Bendrijos teisės principų taikymo ypatumai administruojant viešąjį saugumą“, tačiau išsamaus būtent vieno šio principo aptarimo ne kitų principų kontekste nėra.

**Svarbiausi šaltiniai:** svarbiausi bei pagrindiniai šaltiniai, kuriais yra remiamasi šiame darbe – tai Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir to paties įstatymo komentaras, analizuojant kaip šiame įstatyme įtvirtinti principai ir nagrinėjant Konstitucinio teismo nutarimus, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylas atskleidžiami pagrindiniai teisinio tikrumo ir apibrėžtumo ir kitų principų taikymo aspektai.

## 1. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąvoka

Visų pirma, kalbant apie principus, svarbu suprasti šio žodžio reikšmę. Žodis principas kilęs iš lotyniško žodžio *principium* ir reiškia pradžia, pagrindą. Remiantis Tarptautinių žodžių žodynu, principą galima apibūdinti kaip „įsitikinimą, lemiantį žmogaus santykių su tikrove, jo elgesio ir veiklos normas“, kaip „pagrindinę kurios nors teorijos, koncepcijos idėją, pradinį teiginį“, kaip „pagrindinę kurio nors įrengimo, mechanizmo sandaros arba veikimo sąvybę“ (Kvietkauskas, 1985, p. 399.). Iš šių apibūdinimų, pateiktų tarptautinių žodžių žodyne, principus galime suprasti kaip pamatus, kurie yra itin svarbūs teisiniam reguliavimui, praktikai ir teisės realizavimui.

Kalbant apie teisės principų funkcijas, paprastai nurodomas jų pozityvus, „organizuojantis“ poveikis teisės sistemai: teisės principai yra tarsi „iš viršaus užkraunami“ ant teisės normų ir tokiu būdu užtikrina, kad teisės normos sudarys vieningą visumą ir kad vienoje srityse tam tikrų normų veikimas bus apribotas, užtat jis galės būti išplėstas į kitas sritis; taigi teisės principai lemia teisės normų turinį ir jų taikymą (Aleksėev, 1982, p. 50-52.). Be šios funkcijos, galima išskirti ir dar vieną labai svarbų uždavinį principams – jie yra svarbus kriterijus, leidžiantis patikrinti, ar teisės aktai arba pareigūnų veikla nenukrypsta nuo tam tikrų teisės standartų. Toks nukrypimas visuomet yra teisinio reguliavimo nenuoseklumo, prieštaravimo požymis ir duoda pagrindą kritikuoti tam tikrus teisės aktus ar pareigūnų veiklą, kartais – net visą teisinę sistemą. Teisės principuose slypi teisinio reguliavimo kritikos potencialas. Taigi, principų žinojimas leidžia vertinti teisę, ne tik ją pažinti (Birmontienė *et al.*, 2002, p. 203).

Dažnai moksliniuose darbuose pažymimas skirtumas tarp teisės normų ir principų, tačiau šiuo klausimu autorių nuomonės išsiskiria. Pavyzdžiui, žymus amerikiečių filosofas R. Dworkinas teigia, jog teisės principai nedeterminuoja konkretaus sprendimo, tačiau kreipia viena ar kita kryptimi. Teisės principai nuo normų skiriasi tuo, kad jiems būdingas ne galiojimo, bet svorio matmuo, principą, konfliktuojantį su kitu didesnio svorio principu, pastarasis gali nustelbti, todėl pirmasis principas negalės nulemti sprendimo, bet dėl to jis liks nepakitęs ir juo bus galima remtis kitose bylose, kur konkuruodamas su mažesnio svorio principu, jis gali nugalėti (Dworkin R., 2004, p. 44). Kaip atsvara tokiam požiūriui geras pavyzdys yra garsaus teisinio pozityvisto H. L. A. Harto nuomonė. Šis autorius aiškindamas teisės sampratą, jos turinį pirmiausia sieja su normomis, o principams pripažįsta antraeilį vaidmenį, kadangi, pasak šio autoriaus, principams yra būdinga tam tikra „neapibrėžtumo aureolė“. H. L. A. Hartas siūlo vadinamąją „pripažinimo taisyklę“,

kai skirtumas tarp normų bei principų nėra svarbus, o svarbu yra tai, ar tam tikras elgesio standartas remiantis pripažinimo taisyklės kriterijais yra laikytinas teise apskritai (Hart H. L. A. 1997, p. 389–390). Žvelgiant į šias dienas, visgi labiau paplitusi nuomonė yra ta, jog teisės principai padeda atskleisti teisės normų turinį ir yra tiesiog būtini teisinei sistemai.

Ne išimtis yra ir teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas. Kaip Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad vienas esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra teisinis tikrumas ir teisinis aiškumas. Teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių (Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. sprendimas). Pereinant konkrečiai prie mokesčių teisės, pabrėžtina, jog Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnis reglamentuoja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Pagal šį principą valstybinės valdžios ir valdymo institucijos privalo užtikrinti, kad asmenys galėtų išsiaiškinti teisės normas, kurios jiems skirtos, ir turėtų galimybę pagrįstai numatyti tiek šių normų buvimą, tiek jų aiškinimo bei taikymo būdą. Administracinė valdžia privalo savo administraciniais aktais išreikšti pagarbą teisėtiems lūkesčiams, kuriuos tauta jai patiki. Tokiu būdu žmonės įgyja teisėtas teises, kurios iš esmės reiškia, kad administraciniai aktai neturi retrospektyvinės galios, išskyrus įstatymo įsakmiai nustatytais atvejais arba jei administracinio akto galiojimas atgaline data yra skirtas tenkinti asmens interesą (Kalašnykas R., Deviatnikovaitė I., 2007, 4(94): p. 50).

Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas yra itin platus. Jis apima ir tokius principus kaip įstatymo negaliojimas atgal ir teisėtų lūkesčių apsauga. Puikus pavyzdys yra administracinė byla Nr. A<sup>14</sup>-192/2005 (UAB „Tautklima“ prieš Palangos miesto savivaldybės tarybą). Šioje byloje buvo sprendžiamas klausimas dėl galimo ūkio subjekto teisėtų lūkesčių ir teisinio tikrumo pažeidimo, suteikus leidimą tokią pačią ūkinę veiklą vykdyti ir kitam ūkio subjektui. Nagrinėtas ginčas buvo susijęs su savivaldybės funkcijos – prekybos ir kitų paslaugų teikimo tvarkos turgavietėse bei viešosiose vietose nustatymas – įgyvendinimu ir galinčiomis kilti pasekmėmis. Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad teismuose gali būti ginami tik pagrįsti ir teisėti asmens lūkesčiai, šio ginčo atveju tai reiškė, jog pareiškėjo lūkesčiai, kad, jam laimėjus konkursą dėl prekybos viešose vietose, daugiau tokių vietų tais pačiais metais nebus steigiama, galėtų būti ginami tik

nustačius, kad galiojantys teisės aktai ar suinteresuotų asmenų sutartiniai įsipareigojimai įtvirtino atsakovo pareigą veikti atitinkamu būdu ir tuo pačiu – pareiškėjo teisę tokio elgesio reikalauti. Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad teisinės valstybės principas bendriausiajame prasme reiškia visuomenės gyvenimo tvarkymą pagal įstatymais įtvirtintas normas ir įstatymo viršenybės pripažinimą visose visuomenės veiklos srityse. Teisinio tikrumo principas reiškia asmens teisę tikėtis, kad jo subjektines teises ir pareigas (teisinį statusą) nustatantys teisės aktai bus pakankamai stabilūs. Šios bylos atveju naujų viešųjų prekybos vietų įsteigimas pareiškėjo subjektinių teisių ir pareigų nekeitė, todėl nebuvo pagrindo pripažinti, kad teisinio tikrumo principas buvo pažeistas. Vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad galima preziumuoti, jog įsteigus naujas viešąsias prekybos vietas pasikeitė pareiškėjo verslo aplinka ir padėtis atitinkamoje rinkoje, tačiau rinkos ekonomikos sąlygomis tokia situacija yra normali, teisėta ir turi būti įvertinta versle veikiančių subjektų, svarstant galimą ūkinę riziką (2005 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje). Šis vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimas puikiai atspindi vieną iš teisinio tikrumo principo elementų – asmens teisę turėti teisėtą lūkestį, kad teisės aktai nebus nenuspėjami ir asmuo galės nuspėti tiek savo teises, tiek pareigas.

Taip pat svarbus teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo aspektas – *lex retro non agit* principas. Kaip žinome, šis principas reiškia, kad įstatymas neturi grįžtamosios galios arba, kitaip tariant, negalioja atgaline tvarka, išskyrus atitinkamas išimtis. Kasacinis teismas yra konstatavęs, kad įstatymo negaliojimo atgaline tvarka principas yra esminis teisės viešpatavimo principas, teisinės valstybės elementas. Reikalavimas, kad paskelbti įstatymai galiotų į ateitį ir neturėtų grįžtamosios galios, yra svarbi teisinio tikrumo sąlyga. Įstatymo negaliojimo atgaline tvarka principo praktinė reikšmė yra ta, kad įstatymai taikomi tiems faktams ir padariniams, kurie atsirado po šių įstatymų įsigaliojimo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. spalio 30 d. nutartis civilinėje byloje).

Šiuo atveju aktuali ne tik nacionalinė, tačiau ir Europos Sąjungos teisė. Pagal bendrą taisyklę teisinio tikrumo principas draudžia nustatyti ES teisės akto galiojimo pradžią anksčiau, nei jis buvo paskelbtas (2009 m. kovo 19 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-256/07), t.y. tikras teisės akto galiojimo atgal draudimas užkerta kelią taikyti įstatymų leidėjo sukurtas įvykiams, kurie jau yra užbaigti. Šis principas yra absoliutus baudžiamąją atsakomybę nustatančių teisės aktų atžvilgiu, kai siekiama kriminalizuoti veiką, kuri nebuvo nusikalstama jos padarymo metu (2005 m. gegužės 3 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-387/02). Principas taip pat taikomas ypač griežtai kai kalbama apie teisės aktus, dėl kurių gali kilti finansinių pasekmių (2009 m. rugsėjo 10 d. EBTT



Sprendimas byloje Nr. C – 201/08). Tuo tarpu kitais atvejais gali būti taikoma šio principo išimtis, jei to reikalauja siekiamas tikslas ir yra tinkamai atsižvelgiama į suinteresuotųjų asmenų teisėtus lūkesčius (2009 m. kovo 19 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-256/07). Atitinkamai būtinybė taikyti teisės aktą atgal turi būti aiškiai pagrįsta teisės akte (1993 m. balanžio 1 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-260/91) arba akivaizdžiai matyti iš teisės akto formuluočių, tikslų ar bendros struktūros, kad joms turi būti pripažintas toks poveikis (2011 m. kovo 24 d. ESTT Sprendimas byloje Nr. C-369/09). Tačiau kaip jau ir minėjau, šiam principui galimos ir išimtys, kurias teismas savo praktikoje ne kartą pripažino teisės taikymą atgal nepažeidus teisinio tikrumo principo, pavyzdžiui, dėl teisinio reguliavimo vakuumo išvengimo: Fedesa byloje direktyvos galiojimas atgal buvo pagrįstas aplinkybe, jog šia direktyva buvo pakeista Teismo sprendimu negaliojančia dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų pripažinta direktyva. Siekiant išvengti teisinio reguliavimo vakuumo, naujoji direktyva, savo turiniu identiška ankstesniajai, retroaktyviai taikyta laikotarpiui nuo Teismo sprendimo įsigaliojimo dienos. Atsižvelgiant į tai, kad periodas tarp direktyvos pripažinimo negaliojančia ir naujos direktyvos paskelbimo buvo labai trumpas (nepilnas mėnuo) bei tai, kad suinteresuoti asmenys neturėjo pagrindo tikėtis, kad Taryba pakeis savo požiūrį ir priims savo turiniu skirtingą direktyvą, teisinio tikrumo principas nebuvo pažeistas (1990 m. lapkričio 13 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-331/88).

Trečiasis teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo aspektas – aiškumas. Pagal ES teisę, aiškumo elementas siejamas su reikalavimu skelbti ES institucijų priimamus teisės aktus. Heinrich byloje nagrinėta situacija, kai ES oficialiajame leidinyje nepaskelbtame Reglamento priede buvo nustatytas daiktų, kurių keleiviai negali įsinešti į saugomas zonas ir orlaivio saloną, sąrašas. Teismas konstatavo, kad vadovaujantis Sutarties 254 straipsnio 2 dalimi (dabar SESV 297 str.) reglamentas gali turėti teisinių pasekmių, tik jeigu jis buvo paskelbtas ES oficialiajame leidinyje. Nepaisant to, kad minėtame Sutarties straipsnyje nustatyta reglamento paskelbimo pareiga gali turėti išimčių, priemonės, jei jomis nustatomos pareigos privatiems asmenims, bet kuriuo atveju turi būti skelbiamos ES oficialiajame leidinyje (2009 m. kovo 10 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-345/06).

Kadangi kalbame ne tik apie nacionalinę teisę, aktuali yra ir kalba. Asmenų galėjimas aiškiai žinoti savo teises ir pareigas gali būti užtikrinamas tik teisės aktus tinkamai paskelbus adresato oficialiaja kalba (1998 m. lapkričio 26 d. EBTT Sprendimas byloje Nr. C-370/96).

Taigi, išnagrinėjus tiek nacionalinę, tiek ES teismų praktiką galima daryti išvadą, jog teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas reikalauja, jog suinteresuotiems asmenims iš

teisės aktų būtų aiškus jų teisių ir pareigų turinys ir dėl būtent tokio aiškiaus ir apibrėžto žinojimo, nuspėjamumo, asmenys galėtų imtis ir atitinkamų veiksmų. Teisinį tikrumą ir apibrėžtumą sudaro tokie pagrindiniai šį principą papildantys aspektai: teisėti lūkesčiai, teisės aktų skelbimas, įstatymo negaliojimas atgal, kalbos aiškumas.

## **1.2 Teisinis tikrumas ir apibrėžtumas – teisinės valstybės elementas?**

Dažnai Konstitucinio Teismo nutarimuose galime rasti teiginį, jog teisinis tikrumas ir apibrėžtumas yra vienas iš būtinų teisinės valstybės elementų. Iš to kyla klausimas: ar teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas yra atskira teisinės sistemos dalis ar tai visgi teisinės valstybės principo elementas? Pirmiausia, svarbu išsiaiškinti kas gi yra tas teisinės valstybės principas. Formali principo samprata nustato tam tikrus reikalavimus valstybėje egzistuojančiai sistemai – ja pažymimas formalus teisėtumas, bet nekvestionuojamas esamos teisės turinys, tai, ką pabrėžia materialios sampratos šalininkai (Tamanaha, 2004, p. 92). Formali samprata gali būti apibūdinama per reikalavimus valstybės galios nenaudoti prieš piliečius, kitaip nei reikalauja detalios išdėstytos ir prieinamos normos, o valdžiai taip pat laikantis šių normų, kurių pakeitimas nustatomas kitų prieinamų normų (Dworkin, 2006, p. 19). Doktrinoje yra skirtingų požiūrių, kokie konkretūs elementai patenka į formalios sampratos sudėtį. Vienas iš galimų variantų yra teisės sistemos atitiktis tokiems reikalavimams:

- 1) Teisės normų aiškumas ir bendras pobūdis, prieinamumas ir galimybė jas žinoti iš anksto;
- 2) Teisės normų numatymas ir jų netaikymas atgal;
- 3) Nustatytos teisės teksto ir to, kaip teisė taikoma realybėje;
- 4) Galimybė ginant turimas teises kreiptis į nepriklausomą ir nešališką arbirtą;
- 5) Teisės kūrimo ir jos taikymo atskyrimas;
- 6) Netikėtų ir sparčių pokyčių teisėje nedarymas;
- 7) Prieštaravimų ar netikslumų teisėje nebuvimas (Sunstein, 1995, p. 953 – 968).

Lyginimui svarbi ir materialioji teisinės valstybės principo samprata. Vertinant materialiu kriterijumi teisinės valstybės principas išplečiamas, prie formaliųjų elementų leidžiama pridėti ir tam tikrus vertybinius aspektus. Toks teisinės valstybės principas yra tiesiogiai susijęs su substantyviniu principo raidos kryptimi (Kūris, 2002., p. 243), o teisės mokslo doktrinoje yra apibrėžiamas ir kaip plačioji principo samprata (Schweitzer, 2007, p. 619). Materialioji teisinės valstybės samprata įtraukia ir apibrėžia ne tik anksčiau minėtus formalius elementus, bet prideda ir reikalavimą, kad valstybės teisės sistema turi atsižvelgti į

visuotinai pripažintas vertybes ir visuomenės, kurioje ji veikia, nuomonę (Scheritzer, 2007, p. 620). Autoriai, bandydami apibrėžti teisinės valstybės principą pateikia įvairius šio principo aspektus. Ilgametis Jungtinės Karalystės Lordų Rūmų teisėjas, prigimtinės teisės šalininkas T. Binghamas yra išskyręs aštuonias teisinės valstybės principo sudedamąsias taisykles:

- 1) Tiek įstatymas, tiek teismo sprendimas turi būti pasiekiamas, aiškus ir nuspėjamas;
- 2) Teisių ir pareigų, bei atsakomybės klausimai turi būti išspręsti galiojančiame įstatyme ir nepriklausyti nuo kieno nors nuožiūros;
- 3) Įstatymai galioja visiems vienodai, bet koks galiojimo diferencijavimas turi būti objektyviai pateisinamas;
- 4) Įstatymas turi užtikrinti atitinkamą pagrindinių žmogaus teisių apsaugą; žmogaus teisės yra vienas iš materialių elementų, kurie daro valstybę teisine ne vien formaliai; šiais laikais net būtų sunku teigti, kad teisė apsaugo žmogų, neužtikrindama bent minimalios žmogaus teisių apsaugos (Nachbar, p. 311); neabejotina, kad valstybių (ar jų visuomenių) suvokimas, kokio masto žmogaus teisės apskritai yra prigimtinės ir pan. yra skirtingas, bet jų visuotinumai yra sunkiai nuginčijamas;
- 5) bet kokie ginčai turi būti sprendžiami stengiantis išvengti per didelių kaštų bei per ilgo proceso šalims, turi būti stengiamasi, kad šalys būtų suinteresuotos rasti kompromisą; valstybėje turi būti pakankamai veiksminga sistema, padedanti šalims rasti kompromisą; tačiau negalima šio reikalavimo absoliutinti, suinteresuoti asmenys visada turi turėti galimybę kreiptis į teismą, tačiau būtina sukurti kuo lankstesnę bylinėjimosi išlaidų kompensavimo sistemą asmenims, neturintiems pakankamai lėšų;
- 6) visų lygių valstybės tarnautojai privalo veikti pagal konkretų pagrindą, kurį jiems suteikia atitinkami įgaliojimai, privalo vadovautis gera valia, neviršyti suteiktų įgaliojimų ir tik tuo tikslu, kuriuo jiems šie įgaliojimai buvo suteikti; šiame kontekste galima pabrėžti ir valdžių padalijimo principą kaip teisinės valstybės principo elementą (Šinkūnas, 2003, p. 115); T. Binghamas pažymi, kad ši taisyklė daugelio pagrįstai laikoma teisinės valstybės principo esme (angl. – the Core); iš tiesų nurodytas reikalavimas yra tiesiogiai susijęs su minėtu vienu iš kertinių principo reikalavimų, apribojant valstybę individo atžvilgiu;
- 7) ginčų sprendimo taisyklės turi būti nešališkos ir sąžiningos kiekvienos šalies atžvilgiu; šalys teisminiame ginče turi turėti vienodas galimybes būti išklaustos, teismo procesas privalo būti nešališkas, turi būti užtikrintas procesinių teisės šakų principų įgyvendinimas; vis dėlto atkreiptinas dėmesys į tai, kad teisinės valstybės

principas pats savaime nepašalina visų galimų šališkumo apraiškų, teismui taikant teisę (Raz, 2009, p. 219); didelė šio klausimo problematika atsiveria vadinamųjų sunkių bylų kontekste, keliant klausimą, kaip elgtis teisėjams, kai ginčas byloje yra tiek sudėtingas, kad nulemia spręstiną dilemą: vadovautis politine nuostata ar principu? (Dworkin, 2004, p. 128);

- 8) valstybė turi vykdyti savo pareigas, prisiimtas pagal tarptautinę teisę, ir tik tarptautinė teisė turi reguliuoti valstybių elgesį (Bingham, 2006).

Taigi, pastebėtina, jog tiek materialiajame, tiek formaliajame teisinės valstybės apibrėžime ir pagrindinėse taisyklėse, reikalavimuose galime aiškiai išvelgti teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo aspektų - teisės normų aiškumas, prieinamumas, netaikymas atgal ir panašiai. Tačiau teisinis tikrumas visgi yra atskiras principas – jis tik papildo teisinės valstybės koncepciją. Tai įrodo Konstitucinio Teismo nutarimai. Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13d. nutarimas teigia, jog Konstitucinis teisinės valstybės principas – itin talpus, jis apima daug įvairių taprusavyje susijusių imperatyvų; taigi, konstitucinio teisinės valstybės principo turinys yra atskleidžiamas atsižvelgiant į įvairias Konstitucijos nuostatas, įvertinant visas Konstitucijoje įtvirtintas, jos ginamas ir saugomas vertybes (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas). Taip pat Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas. Konstituciniai teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius. Šie principai *inter alia* suponuoja tai, kad valstybė privalo vykdyti prisiimtus įsipareigojimus asmeniui. Neužtikrinus asmens teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise (Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. sprendimas). Teisinis tikrumas – itin svarbi vertybė, kuri ne tik kad neprieštarauja, tačiau papildo teisinės valstybės principas, kuris apima visus teisinei valstybei būdingus elementus. Apibendrinant, svarbu pabrėžti, jog teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas mokslinėje literatūroje ir teisinėje praktikoje visgi atskiriamas kaip savarankiškas principas. Tačiau sunku paneigti, jog teisinis tikrumas papildo vieną svarbiausių nuostatų – teisinės valstybės principą.

### 1.3 Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo istorinės ištakos mokesčių teisėje

Principų, kaip vieno iš teisės šaltinio gyvavimas žinomas jau nuo pat pačios teisės gyvavimo laikų. Net vienas žymiausių romėnų teisininkų Domicijus Ulpianas bandydamas atskleisti teisės esmę pasitelkia pagrindinių teisės principų (*praecepta iuris*), bei teisės mokslo (*iurisprudentia*) sąvokas: *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*, t.y. „teisės principai yra šie: gyventi garbingai, nekenkti kitiems, kiekvienam atiduoti tai, kas jam priklauso“ (D. 1, 1, 10, 1) (Jonaitis, 2014, p. 17). Tokie romėnų teisės teiginiai leidžia teigti, jog principai buvo aktualūs nuo neatmenamų laikų, tačiau kalbant apie mums aktualų teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principą, pažymėtina, jog 1998 m. rugpjūčio 11 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo“ šiam principui buvo suteiktas norminis pobūdis ir praktinė reikšmė (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas). Kaip vienas iš mokesčių teisinės bazės sutvarkymo pagrindų yra įtvirtintas aiškumo principas, kuris reiškia, kad mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems, o Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai ar kiti teisės aktai neturi interpretuoti įstatymų. Mokesčių apibrėžtumo principas, nors ir tiesiogiai nepaminėtas nutarime, tačiau jo esmė atspindėta Vyriausybės nutarimo 20 punkte, kuriame nustatyta: „Turi būti parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių kodeksas, kuriame būtų reglamentuoti visi apmokestinimo klausimai, išdėstytos šiuo metu galiojančių mokesčių įstatymų normos ir mokesčių administravimo normos. Kodeksas turi užtikrinti mokesčių teisės normų stabilumą. Kol įsigalios nurodytasis kodeksas, šį reikalavimą turi atitikti ir atskiri mokesčių įstatymai. Patobulinus mokesčių teisės aktus, būtina užtikrinti, kad jie nebūtų keičiami bent jau per finansinius metus ir mokesčių mokėtojams nekiltų jų taikymo problemų. Teisės aktų pataisos turi įsigalioji tik nuo finansinių metų pradžios, o pakeitimai paskelbti iš anksto.“ Taigi pats principas reiškia, kad mokesčio elementai ir mokesčio administravimo elementai bei mokesčių sistemos principai turi būti išdėstyti viename dokumente ar keliuose, tačiau sudaryti organinę visumą (Mikalonis, 2003, p. 112). Šis principas šiame Vyriausybės nutarime atskleidžiamas kaip vertybė ir reikalavimas įstatymo leidėjui, tam, kad būtų užtikrinamas vientisumas, stabilumas mokesčių teisėje ir visoje teisinėje sistemoje. Dar vienas iš ankstyvųjų teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo apraiškų yra 1994 m. sausio 19 d. Konstitucinio Teismo nutarimas, kuriame pareiškėjas kreipėsi į Konstitucinį Teismą dėl 1993 m. birželio 17d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių krypčių“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijos 23, 46, 67 ir

70 straipsniams. Konstitucinis Teismas šiame nutarime teigė, jog Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas „Dėl žemės reformos pagrindinių krypčių” teisine prasme ydingas ir dėl to, kad jame suformuluotos nuostatos daugeliu atžvilgių akivaizdžiai konkuravo su tuo metu galiojusiais įstatymais, formavo teisinių santykių subjektų teisinio netikrumo būseną, visuomenės nepasitikėjimą teise, o tai neatitinka Konstitucijos prambulėje paskelbto siekio sukurti teisinę valstybę (Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas). Iš šio Konstitucinio Teismo teiginio tampa aišku, jog tam, kad nebūtų pažeidžiamos teisinių santykių subjektų teisės, turi būti aiškus teisinis reguliavimas, asmenims turi būti užtikrinamas teisinis tikrumas. Tokia principo esmė išliko ir dabar.

## 2. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas teisėkūroje ir administravimo stadijose

### 2.1 Principo pasireiškimas teisės aktų leidyboje

Asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, tačiau turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kuris būtų aiškus ir galėtų užtikrinti tinkamą mokesčių sumokėjimą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2004 m. gruodžio 13 d. nutarime yra pažymėjęs, kad Konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui, kitiems teisėkūros subjektams:

- a) teisėkūros subjektai teisės aktus gali leisti tik neviršydami savo įgaliojimų;
- b) teisės aktuose nustatyti reikalavimai turi būti grindžiami bendro pobūdžio nuostatomis (teisės normomis ir principais), kurias įmanoma taikyti visiems numatytiems atitinkamų teisinių santykių subjektams;
- c) diferencijuotas teisinis reguliavimas turi būti grindžiamas tik atitinkamais teisės aktais reguliuojamų visuomeninių santykių subjektų padėties objektyviais skirtumais;
- d) Tam, kad teisinių santykių subjektai galėtų žinoti, ko iš jų reikalauja teisė, teisės normos turi būti nustatomos iš anksto, teisės aktai turi būti oficialiai skelbiami, jie turi būti vieši ir prieinami;
- e) įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, neprieštaringas, teisės aktų formuluotės turi būti tikslios, turi būti užtikrinami teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna, teisės aktuose neturi būti nuostatų, vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius;
- f) Tam, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, teisinis reguliavimas turi būti santykinai stabilus;
- g) teisės aktais negalima reikalauti neįmanomų dalykų (*lex non cogit ad impossibilia*);
- h) teisės aktų galia yra nukreipta į ateitį, įstatymų ir kitų teisės aktų galiojimas atgal neleidžiamas (*lex retro non agit*), nebent teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams (*lex benignior retro agit*) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. birželio 13d. nutartis).

Pagal Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 3 straipsnio 1 dalį pabrėžtina, jog teisėkūros principai išreiškia tam tikrus imperatyvius reikalavimus, keliamus teisėkūroje dalyvaujantiems subjektams, siekiant sukurti vientisą, nuoseklią, darnią ir veiksmingą teisės sistemą. To pačio straipsnio 2 dalis įvardija principus, kuriais vadovaujamosi teisėkūroje:

- 1) tikslingumo, reiškiančiu, kad teisės akto projektas turi būti rengiamas ir teisės aktas priimamas tik tuo atveju, kai siekiamų tikslų negalima pasiekti kitomis priemonėmis;
- 2) proporcingumo, reiškiančiu, kad pasirinktos teisinio reguliavimo priemonės turi sudaryti kuo mažesnę administracinę ir kitokią našta, nevaržyti teisinių santykių subjektų daugiau, negu to reikia teisinio reguliavimo tikslams pasiekti;
- 3) pagarbos asmens teisėms ir laisvėms, reiškiančiu, kad teisės aktų nuostatos turi užtikrinti ir negali paneigti Konstitucijoje, Europos Sąjungos teisės aktuose, Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse, Lietuvos Respublikos įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytų asmens teisių ir laisvių, teisėtų interesų;
- 4) atvirumo ir skaidrumo, reiškiančiu, kad teisėkūra turi būti vieša, su bendraisiais interesais susiję teisėkūros sprendimai negali būti priimami visuomenei nežinant ir neturint galimybių dalyvauti, valstybės politikos tikslai, teisinio reguliavimo poreikis ir teisėkūroje dalyvaujantys subjektai turi būti žinomi, visuomenei ir interesų grupėms sudarytos sąlygos teikti pasiūlymus dėl teisinio reguliavimo visose teisėkūros stadijose, taip pat turi būti žinomi teisės aktų projektų rengimą inicijavę, teisės aktų projektus parengę, numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimą atlikę subjektai ir galiojančio teisinio reguliavimo poveikio *ex post* vertinimą atliekantys subjektai;
- 5) efektyvumo, reiškiančiu, kad rengiant teisės akto projektą turi būti įvertinamos visos galimos teisinio reguliavimo alternatyvos ir pasirenkama geriausia iš jų, teisės akte turi būti įtvirtinamos veiksmingiausiai ir ekonomiškiausiai teisinio reguliavimo tikslą leisiančios pasiekti priemonės, turi būti skelbiami ir įvertinami dėl teisinio reguliavimo gauti pasiūlymai, o teisėkūros veiksmai atliekami per protingus terminus;
- 6) aiškumo, reiškiančiu, kad teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas;
- 7) sistemiškumo, reiškiančiu, kad teisės normos turi derėti tarpusavyje, žemesnės teisinės galios teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnės teisinės galios teisės aktams, įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai turi būti rengiami ir priimami taip, kad įsigaliojusių



kartu su įstatymu ar atskiromis jo nuostatomis, kurias šie teisės aktai įgyvendina (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2004).

Aktualiausia šiam principui yra šešta dalis, kuri ir įtvirtina teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo elementus teisėkūroje. Tai įrodo, koks svarbus yra šis principas teisės kūrimo stadijoje – juk būtent tokiu būdu yra užtikrinimos asmenims aiškios jų teisės ir pareigos. Kaip ir teigia pats Konstitucinis Teismas, jog teisinis reguliavimas privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių (Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas).

Kalbant konkrečiai apie mokesčių teisę, kaip jau minėta ir anksčiau, šį principą reglamentuoja ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Jo devintas straipsnis teigia, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 9 straipsnis). Pabrėžtina, kad teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas ir apmokestinimo aiškumo principas yra tapatinami. Pavyzdžiui, tame pačiame Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarime teigiama, jog vienas esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų yra teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas, kuris suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių (Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas). Iš šitos formuluotės galima daryti išvadą, jog teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas turi vienodą turinį ir reikalavimą, todėl negali būti laikomi skirtingais principais. Apmokestinimo aiškumo principas reiškia, kad mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokestinės prievolės dalykas, t. y. mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir savalaikis jos įvykdymas. Mokestinė prievolė gali būti išreikšta tiek pinigine išraiška, tiek veiksmais, kuriuos mokesčių mokėtojas privalo atlikti.

Tam, jog teisės normos, šiuo atveju mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimas, vykdymas, pasibaigimo tvarka ir pagrindai būtų aiškūs, tikslūs ir nedvipasmiški, yra pasitelkiama juridinė teisėkūros technika. Ši technika – tai sistema kalbinių ir organizacinių priemonių bei procedūrų kuriomis formuojamos, aiškinamos ir struktūriškai išdėstomos teisės normos, rengiami, sudaromi, įforminami, išleidžiami, sisteminami, saugomi ir randami teisės normų aktai. Tokios technikos įvaldymo poreikį itin jaučia parlamentariai, valstybės valdymo aparato tarnautojai, teisininkai – visi tie, kurie susiduria su įvairių teisės aktų kūryba, jų taikymu, sisteminimu (Vaišvila, 2000, p. 187). Juridinei

teisėkūros technikai keliami du pagrindiniai tikslai, kuriuos įvykdžius yra užtikrinamas teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas:

- 1) Racionaliai reguliuoti visuomeninius santykius, vengti norminimo spragų, padėti taupiausiomis priemonėmis siekti bendrųjų teisėkūros tikslų;
- 2) Formuluoti ir išdėstyti teisės normas taip, kad jų adresatai (asmenys) aiškiai suprastų jiems nustatomų teisių ir pareigų turinį bei pobūdį, taip pat teisinius faktus, kurių pagrindu tos teisės ir pareigos atsiranda, pasikeičia ar pasibaigia (Vaišvila, 2000, p. 188)

Tam, kad teisės normas suprastų jų adresatai, labai svarbi yra norminių aktų kalba (terminija). Nuo kalbos priemonių tikslumo labai priklauso teisinio mąstymo aiškumas, tikslumas, o galiausiai – ir žmogaus teisių gynėbos operatyvumas, rezultatyvumas. Sakoma, kad viduramžiais veinas teismas išteisinamąjį nuosprendį buvo suformulavęs taip: „Pakarti negalima, paleisti.“. Teismo raštininkas, perrašydamas nuosprendį, kurio kopija turėjo būti įteikta nuosprendžio vykdytojams, kablelį padėjo ne po žodžio „negalima“, o prieš jį, todėl nuosprendis įgavo priešingą prasmę: „Pakarti, negalima paleisti“. Tai reiškia, kad teisės normų formuluotėms privalus matematinis (vienareikšmis) tikslumas, nes už kiekvienos formuluotės slypi žmonių likimai: bet koks teisinių formuluočių netikslumas gali virsti vienokiu ar kitokiu žmogaus teisių pažeidimu, pagrindu kaltiesiems išvengti teisinės atsakomybės. (Vaišvila, 2000, p. 189 – 190). Ypač mokesčių teisėje yra tokių formuluočių, kurios neturinčiam teisinių žinių asmeniui gali būti sunkiai suvokiamos. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 103 straipsnyje minima sąvoka „hipoteka“. Ši sąvoka nėra dažnai vartojama visuomeniniame kontekste, todėl gali būti neteisingai interpretuojama, todėl šiai sąvokai reikalingas atskiras paaiškinimas.

Vienas iš minimų tikslų – vengti teisės spragų. Visgi ar įmanoma esant teisės spragoms išvengti savo teisių ir pareigų nežinojimo? Teisės spragos visgi yra neišvengiamos. Nacionalinėje mokslinėje literatūroje nurodomas įvairios teisės spragų atsiradimo priežastys. Viena priežasčių – gyvenimo dinamika, įstatymų leidybos atsilikimas nuo sparčiai besikeičiančių visuomeninių santykių. Kita priežastis lemia netobula įstatymų leidyba (teisėkūra), nepakankamas modeliavimas ir prognozavimas rengiant įstatymų (teisės aktų) projektus, tikrosios padėties nežinojimas, kitaip tariant, įstatymų leidėjo (kitų teisėkūros subjektų) klaidos, kurios gali kilti dėl to, kad jis:

- a) Klaidingai mano, jog kokių nors santykių nereikia reguliuoti;

- b) Klaidingai mano, jog teisę galima sukonkretinti ją taikant;
- c) Klaidingai perleidžia teisę spręsti klausimą įstatymą taikančiai institucijai;
- d) Išleidžia nereikalingą normą;
- e) Sprendžia klausimą ne taip, kaip reikėtų;
- f) Priima radikaliai prieštaraujančias viena kitai ir vienodos galios teisės normas (Vansevičius, 2000, p. 241–243).

Teisinėje mokslinėje doktrinoje teisės spragos klasifikuojamos pagal įvairius kriterijus. Kone visi autoriai išskiria pirmines ir antrines teisės spragas:

- a) Pirminė teisės spraga yra tada, kai dėl netobulos įstatymų leidybos, problemos nesupratimo ar kitokių priežasčių tam tikri faktiškai egzistuojantys visuomeniniai santykiai apskritai nėra teisinio reguliavimo dalykas (šis atvejis dar vadinamas akivaizdžia teisės spraga). Pavyzdžiui, Lietuvoje teisė ilgai nereguliavo santykių, susijusių su žmogaus audinių donoryste bei transplantacija;
- b) Antrinė teisės spraga esti tuomet, kai tam tikri visuomeniniai santykiai teisės normomis buvo sureguliuoti, tačiau keičiantis gyvenimui atsiranda naujų, įstatyme (ar kitame teisės akte) nenumatytų ir neaptartų situacijų (šiuo atveju tiksliau būtų kalbėti ne apie teisės, bet apie įstatymo (ar kito teisės akto) spragą). Pavyzdžiui, pagal Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse įtvirtintą teisinį reguliavimą įvairūs autorių teisės objektai buvo ginami, tačiau iki 1994 m. jame kaip savarankiškas autorių teisių gynimo objektas nebuvo numatytos kompiuterių programos ir duomenų bazės (Vansevičius, 2000, p. 241–243).

Bet yra teorijoje teigiančių, jog teisė – tai sistema be spragų. Vienas tokių – H. Kelsenas. Šis autorius nepripažįsta spragų buvimo ir teigia, jog visi neaiškumai gali būti pašalinami taikant teisę „Teismai kuria teisę – paprastai individualią; bet tokioje teisinėje tvarkoje, kur yra sukurtas įstatymų leidybos organas arba kur paprotys pripažįstamas teisėkūros faktu, teismai tai daro taikydami įstatymų leidybos būdu arba papročiu jau sukurtą bendrąją teisę. Teismo sprendimas yra teisėkūros proceso tęsinys, o ne pradžia“ (Kelsen H., 2002, p. 214). Šiai dienai visgi populiarsnė nuomonė yra ta, jog teisės spragos yra neišvengiamos dėl žmonių gyvenimo dinamikos ir sparčių pasikeitimų visuomenėje, tačiau įstatymų leidėjas privalo turėti siekiamybę teisinių santykių subjektui užtikrinti teisini tikrumą ir apibrėžtumą.

## **2.2. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas mokesčių administravimo stadijoje**

Mokesčių mokėtojai dėl teisėje kylančių neaiškumų nevertėtų pernelyg jaudintis. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo 3 straipsnio 5 dalis teigia, jog visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje pabrėžiama, jog šioje nuostatoje kalbama būtent apie mokesčių įstatymų neaiškumą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A556-1105/2011 teisėjų kolegija nurodė, kad mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicijų išsiskyrimas dėl atlikto mokestinio patikrinimo bei kilusių padarinių akivaizdžiai nepatenka į mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų sąvoką (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje). Iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojamos jurisprudencijos matyti, kad MAĮ 3 straipsnio 5 dalis, be kita ko, taikoma atvejams, kai mokesčių įstatymuose (juos lydinčiuose teisės aktuose) mokestiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nereguliuoti, kai mokesčių teisės aktuose vartojamos neaiškiai apibrėžtos (neapibrėžtos) sąvokos, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 4 d. sprendimas administracinėje byloje). MAĮ komentaras pabrėžia, jog mokesčių administratorius, esant Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimams ar neaiškumams, turi aiškinti juos mokesčių mokėtojo naudai mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo bei kitų mokesčių administravimo procedūrų metu.

Teisės aktų nuostatos aiškinamos mokesčių mokėtojų naudai tais atvejais, kai:

- 1) tą pačią juridinę galią turinčios teisės normos prieštarauja viena kitai;
- 2) teisės akte naudojama neapibrėžta arba neaiškiai apibrėžta mokestinei prievolei reikšminga sąvoka (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 m. redakcija) Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A2 -89/2005 kilo ginčas, ar doktorantui išmokėta stipendija buvo priskirtina Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo, galiojusio ginčo santykių atsiradimo metu, nustatytoms neapmokestinamosioms pajamoms – mokymo įstaigų studento stipendija. Mokesčių administratorius teigė, jog tuo metu galiojęs Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas nenumatė, jog mokslo institutų doktorantai yra laikomi mokymo įstaigų studentais. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, nurodžiusi būtinybę taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalį bei

įvertinusi teisinį reguliavimą, konstatavo, jog minėta nuostata dėl neapmokestinamųjų pajamų taikoma visiems doktorantams nepriklausomai nuo to, kas yra doktorantūros steigėjas: tik aukštoji mokykla ar ši mokykla kartu su institutu, ir kuri iš šių įstaigų išmokėjo doktorantui stipendiją, mokamą iš valstybės biudžeto lėšų (2005 m. vasario 4 d. sprendimas administracinėje byloje).

- 3) Kitais atvejais, kai mokesčių administratorius, įvertinęs situaciją ir vadovaudamasis MAĮ įtvirtintais principais, nusprendžia mokesčių teisės aktų nuostatas aiškinti mokesčių mokėtojų naudai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 m. redakcija).

Mokesčių teisės aktų prieštaravimai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai iki tų prieštaravimų išnykimo, t. y. būtinų teisės aktų pakeitimo. Sprendžiant klausimą dėl mokesčių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojų naudai, mokesčių administratorius taip pat turi atsižvelgti į Europos teisingumo teismo, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo sprendimus, formuojančius vieningą teismų praktiką mokesčių teisės srityje bei kitas aplinkybes, galinčias turėti įtakos sprendimo priėmimui. Mokesčių administratorius, aiškindamas prieštaravimus ir neaiškumus mokesčių mokėtojų naudai, negali pažeisti kitų mokesčių administravimo principų (pvz.: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 m. redakcija).

Kyla klausimas, ar būtent tik mokesčių administratorius turi tokią funkciją? Kitų nei mokesčių administratorius subjektų teikiamos konsultacijos mokesčių teisės aktais nėra reguliuojamos. Lietuvos Respublikos teritorijoje veikia įvairios įmonės, įstaigos, organizacijos, užsiimančios mokesčių teisės aktų aiškinimu, mokesčių mokėtojų konsultavimu visuomeniniais ar komerciniais pagrindais. Vertinant galimas teises pasekmes mokesčių mokėtojui dėl minėtų subjektų pateikto klaidingo mokesčių įstatymų aiškinimo, pažymėtina, jog mokesčių administravimo įstatymas teisę aiškinti minėtas normas suteikia tik mokesčių administratoriui, ir tik pastarojo pateiktas klaidingas aiškinimas sukelia tam tikras teises pasekmes santykiuose tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A4 -118/2005 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, jog įmonė neturėjo teisinio pagrindo savo veikloje naudotis konsultacijų mokesčių klausimais užsiimančios įmonės organizuotame seminare gautais PVM įstatymo išaiškinimais, neva maitinimo paslaugos, teikiamos vidurinės mokyklos moksleiviams, PVM neapmokestinamos. Teisėjų kolegija pabrėžė, jog konsultuoti mokesčio mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais yra mokesčio

administratoriaus pareiga, tuo tarpu bylos nagrinėjimo metu nenustatyta, kad pareiškėjas būtų pasinaudojęs galimybe iš mokesčių administratoriaus gauti jam aktualios teisės normos išaiškinimą (2005 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje).

Pagal MAĮ 12 straipsnį, kuris nustato bendras nuostatas dėl mokesčio įstatymo aiškinimo, galime išskirti dvi aiškinimo formas – konsultacijas ir apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus. Šis straipsnis teigia, jog:

1. Apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Aplinkos ministerijos ar jos įgaliotos institucijos, Lietuvos Respublikos muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliotos institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) bei Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šioje straipsnio dalyje kalbama apie būtent antrąją mokesčio įstatymo formą – apibendrintus paaiškinimus. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, skatindama mokesčių mokėtojus savanoriškai ir laiku sumokėti jiems priklausančius mokėti mokesčius, taip pat siekdama užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai geriau suprastų atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas bei mokesčių administravimo procedūras, rengia apibendrintus atitinkamų mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarų). Parengtus apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarų), Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teikia derinti Lietuvos Respublikos finansų ministerijai. Su Finansų ministerija suderintus mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus (komentarų), Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skelbia viešai ir internete. MAĮ 15 str. 2 d. nustato, kad už muitų administravimą Lietuvos Respublikoje yra atsakinga Lietuvos Respublikos muitinė, o Aplinkos ministerija ir Žemės ūkio ministerija, vadovaujantis MAĮ 16 str. 1 d. ir atitinkamai MAĮ 16 str. 2 d. nuostatomis, turi teisę atlikti tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus. Atsižvelgiant į tai, MAĮ nustatyta, kad Aplinkos ministerijos ar jos įgaliotos institucijos, Lietuvos Respublikos muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliotos institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus, suderinus su Finansų ministerija, teikia ir skelbia atitinkamai:

- a) Aplinkos ministerija – mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, mokesčio už aplinkos teršimą, naftos ir dujų išteklių mokesčio ir atskaitymų nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą,
  - b) Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos – muitų,
  - c) Žemės ūkio ministerija – dėl baltojo cukraus virškvočio mokesčio, kvotinio cukraus gamybos mokesčio bei papildomo cukraus gamybos mokesčio (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 m. redakcija).
2. Apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Kompetentingos institucijos parengtais apibendrintais mokesčio įstatymo paaiškinimais (komentarais) vadovautis mokesčių mokėtojui neprivaloma, jie yra rekomendacinio pobūdžio ir teisės akto galios neturi. Tokiais komentarais pateikiama kompetentingos institucijos oficiali nuomonė, t. y. kaip ši institucija supranta ir taiko atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas. Mokesčių mokėtojas atitinkamo mokesčio įstatymą pažeidęs dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo (komentaro), gali būti atleidžiamas nuo baudų ir delspinigių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 redakcija). Vadovaujantis mokesčių administravimo įstatymo 37 straipsnio 2 dalyje nustatyta nuostata, mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais. Aiškindamas šias nuostatas Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais, nėra individualus ar norminis teisės aktas, kaip jis yra suprantamas Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 straipsnio 13 ir 14 dalyse, nes konsultacijoje nėra suformuluota ar sankcionuota visuotinai privaloma elgesio taisyklė, nustatanti atitinkamo visuomeninio santykio dalyviams teises bei pareigas ir garantuojama to santykio dalyvių abipuse nauda ir valstybės prievarta. Teisine prasme, mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais, gali būti vertinama tik kaip mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojui nėra privaloma (2009 m. rugpjūčio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Tais atvejais, kai dėl mokesčių administratoriaus konsultacijos kreipiamasi į teismą, Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs,

jog teismo nagrinėjimo dalyku negali būti ginčijamos konsultacijos turinys, t. y. negali būti sprendžiamas klausimas, ar mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojui nėra privaloma, pateikta ginčijamoje konsultacijoje, atitinka aukštesnės galios teisės aktų turinį, ar ne. Šiuo atveju bylos nagrinėjimo dalyką sudaro tik nustatymas aplinkybių, ar nebuvo pažeista pareiškėjo teisė nustatyta tvarka ir būdu gauti konsultaciją iš mokesčių administratoriaus dėl mokamų ar numatomų mokėti mokesčių mokėjimo (2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje).

3. Mokesčių administratorius, šviesdamas, konsultuodamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, turi atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m.). Siekiant užtikrinti vienodą atitinkamo mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo klausimais praktikos taikymą, mokesčių administratorius, teikdamas konsultacijas, kitaip šviesdamas ir kontroliuodamas mokesčių mokėtoją, turi atsižvelgti į mokesčių administravimo procedūros atlikimo metu galiojantį atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo (komentarą) turinį. Jeigu atliekama mokesčių administravimo kontrolės procedūra dėl apskaičiuotų, deklaruotų ir sumokėtų mokesčių pagal teisės aktus, kurių nuostatos nebegalioja, mokesčių administratorius turi vadovautis paskutinės galiojusios redakcijos mokesčio įstatymo apibendrinto paaiškinimo (komentarą) nuostatomis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 m. redakcija).

Svarbu pabrėžti, jog komentarais ir konsultacijomis, kaip administravimo priemonėmis, siekiama sukurti aiškumą ir apibrėžtumą, bet šie instrumentai negali pakeisti įstatymo, t.y. teisinio reguliavimo. Dar vien tokia administracinė priemonė – įpareigojantis sprendimas.

Tokią administracinę priemonę reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 37<sup>1</sup> straipsnis:

1. Mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritari jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui (toliau šiame straipsnyje - prašymas). Šiame prašyme mokesčių mokėtojas turi tiksliai ir vienareikšmiškai apibūdinti būsimąjį sandorį, aplinkybes, su kuriomis pagal mokesčių įstatymus sietinas apmokestinimas, taikytinas mokesčių teisės aktų nuostatas ir pateikti kitą informaciją ir įrodymus, kuriais grindžia siūlomą mokesčių



teisės aktų nuostatų taikymą. Šiame straipsnyje vartojama sąvoka "būsimasis sandoris" suprantama kaip mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurie bus pradėti vykdyti po šioje dalyje nurodyto prašymo pateikimo mokesčių administratoriui dienos. Prašymas negali būti pateiktas dėl mokesčio dydžio (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Komentuojamo straipsnio dalyje numatyta, kad prašymą pritarti siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui mokesčių mokėtojas gali pateikti mokesčių administratoriui tik dėl būsimųjų sandorių. Būsimasis sandoris – mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurie bus pradėti vykdyti po prašymo pateikimo mokesčių administratoriui dienos. Kai ilgalaikis sandoris sudarytas iki prašymo pateikimo mokesčių administratoriui, būsimajam sandoriui priskiriamos ūkinės operacijos, kurios vykdomos po prašymo pateikimo mokesčių administratoriui dienos. Prašyme turi būti tiksliai ir vienareikšmiškai apibūdintas būsimasis sandoris, aplinkybės su kuriomis pagal mokesčių įstatymus sietinas apmokestinimas, taikytinos mokesčių teisės aktų nuostatos, pateikta kita informacija ir įrodymai, kuriais grindžiamas siūlomas mokesčių teisės aktų nuostatų taikymas. Prašyme gali būti pateikiama keletas argumentuotų alternatyvių apmokestinimo variantų. Prašymą mokesčių mokėtojas gali teikti ir dėl būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų suderinimo. Būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų suderinimas – tai mokesčių mokėtojo būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principų, t. y. kainodaros metodo, palyginamumą, kritinių prielaidų, kurioms esant galima pasirinkta kainodaros politika, ir kitų klausimų, susijusių su būsimąjį kontroliuojamojo sandorio atitikimo ištiesiosios rankos principui pagrindimu, suderinimas su mokesčių administratoriumi tam tikram mokesčiniam laikotarpiui. Teikdamas prašymą pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams mokesčių mokėtojas gali pasirinkti dėl kokių kontroliuojamųjų sandorių jis kreipsis į mokesčių administratorių. Mokesčių mokėtojas abejojantis dėl kreipimosi būtinumo bei siekdamas išsiaiškinti prašyme teiktinos informacijos / duomenų apimtį ir kitus su įpareigojančio sprendimo priėmimu susijusius klausimus gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl susitikimo minėtų klausimų aptarimui organizavimo. Prašyme pritarti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio kainodaros principams mokesčių mokėtojas turi nurodyti būsimąjį kontroliuojamojo sandorio dalyvius, apibūdinti būsimąjį kontroliuojamąjį sandorį bei pateikti jo atitikimo ištiesiosios rankos principui pagrindimą ir kritines prielaidas, lemiančias būsimąjį kontroliuojamojo

sandorio kainodaros principų suderinimo galiojimą. Prie prašymo turi būti pridedami dokumentai (įrodymai), patvirtinantys prašyme nurodytas aplinkybes (pvz., sudaryta sutartis, parengtas sutarties projektas, ketinimo protokolas, oficialūs raštai su būsimosiomis sandorio šalimis ir pan.). (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 redakcija).

Na, o atitinkamai to paties įstatymo 3 dalis teigia, jog: mokesčių administratorius, išnagrinėjęs prašymą, priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) pritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Priėmęs šį sprendimą, mokesčių administratorius įsipareigoja, kontroliuodamas, ar šis mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiavo, deklaravo ir mokėjo mokesčius, taikyti mokesčių teisės aktų nuostatas būsimajam sandoriui taip, kaip nurodyta sprendime, išskyrus šio straipsnio 4, 5 ir 6 dalyse nustatytus atvejus;
- 2) nepritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Šiame sprendime mokesčių administratorius turi nurodyti nepritarimo priežastis (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Būtent dėl šios – trečiosios straipsnio dalies praktikoje kyla nemažai problemų, pavyzdžiui, apskundimo problema. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas 2021 m. vasario 24 d. administracinėje byloje Nr. eA – 665 – 575/2021 konstatavo, jog Mokesčių administravimo įstatymo 37<sup>1</sup> str. 3 d. 2 p. numatytas sprendimas (nepritarti mokesčių mokėtojo prašymui) laikytinas viešojo administravimo srityje priimtu mokesčių mokėtojui teisinės pasekmės sukeliančiu individualiu administraciniu aktu, kurio teisėtumo ir pagrįstumo patikra yra priskirta administracinių teismų kompetencijai. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas taip pat pasisakė, jog valstybinės mokesčių inspekcijos argumentai, kuriais grindžiamas atsisakymas priimti mokesčių administravimo įstatymo 37<sup>1</sup> str. 3 d. 1 p. nurodytą sprendimą, negali būti pripažinti šio viešojo administravimo subjekto nuomone, nedarančia įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir teisėtiems interesams. Taigi, Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas išplėstinę teisėjų kolegija savo nutartimi užtvirtino, jog mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimu dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimam sandoriui (kai valstybinė mokesčių inspekcija priima sprendimą nepritarti mokesčių mokėtojo prašymui), turi teisę jį skusti administraciniam teismui, kuris atitinkamai privalo įvertinti, ar ginčijamas valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas. Tai reiškia, kad administracinis teismas privalo pasisakyti ir dėl

valstybinės mokesčių inspekcijos priimto sprendimo turinio (faktinių aplinkybių vertinimo, teisės normų aiškinimo bei taikymo). Tokią savo poziciją Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas grindžia tuo, jog administracinio teismo atsisakymas nagrinėti mokesčių mokėtojo skundą dėl valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo nepritari mokesčių mokėjo prašymui dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimam sandoriui, laikytinas nesuderinamu su bendru viešojo administravimo subjekto veiklos teisėtumo reikalavimu bei pareiga pagrįsti priimamą sprendimą. Be to, Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas pasisakė, jog mokesčių administravimo įstatymo 37<sup>1</sup> str. 3 d. 1 p. nurodytas sprendimas negali būti priimtas, jei būsimajam sandoriui kvalifikuoti reikšmingos faktinės aplinkybės nėra aiškios ir vienareikšmės. Tai reiškia, jog administracinis teismas gali vertinti mokesčių administratoriaus argumentų dėl būsimosio sandorio kvalifikavimo apmokestinimo tikslais (ne)pagrįstumą tik tuomet, kai visos šiam kvalifikavimui reikšmingos faktinės aplinkybės yra nurodytos (nustatytos), aiškios ir vienareikšmės – tokiu atveju teisme ginčas kyla tik dėl teisės (būsimojo sandorio kvalifikavimo), o ne dėl fakto (2021 m. vasario 24 d. administracinėje byloje).

Taigi, teisės taikymo stadijoje teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas užtikrinamas konsultacijomis, aiškinimais ir išankstiniais įpareigojančiais sprendimais. Mokesčių mokėtojas ne tik gali pasinaudoti įstatymų komentarais, administratoriaus suteikiamomis konsultacijomis, bet ir pats mokesčių administratoriui siūlyti pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui.

### **2.3 Mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė ir teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas**

Vienas iš teisinio tikrumo ir apibrėžtumo aspektų yra tai, jog mokesčių mokėtojas gali nuspėti savo būsimas teises ir pareigas arba bent pasiruošti būtiniems pasikeitimams, na, ir žinoma, būti tikriems dėl jų, kadangi teisės normos turi būti aiškiai suprantamos. Tačiau kyla klausimas dėl mokesčių administratoriaus diskrecijos įgyvendinimo: kaip suderinti teisinį aiškumą, apibrėžtumą su diskrecija elgtis „pagal savo nuožiūrą“? Akivaizdus administracinės diskrecijos įgyvendinimo vertinimo klausimas ne kartą iškilo ir sprendžiant mokestinius ginčus dėl mokesčių administratoriaus mokesčių mokėtojui duotų nurodymų teisėtumo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas numato vietos mokesčių administratoriaus funkciją – kontroliuoti, ar teisingai

apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Šio įstatymo 33 straipsnio 7 punkte numatyta mokesčių administratoriaus teisė duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais (MAI). Šioje 2005 m. rugsėjo 21 d. administracinėje byloje Nr. A14-1166/2005 mokesčių administratorius, vykdydamas šią funkciją, nurodė mokesčių mokėtojui kaskart, kai nuperkamos prekės perparduoti, tą pačią dieną informuoti jį apie vykusias operacijas. Vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad toks nurodymas nepagrįstai trikdo mokesčių mokėtojo veiklą (taip pažeidžiamas mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 1 dalies 6 punktas, kuriame nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga atliekant savo funkcijas kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą), be to, yra susijęs su pareiškėjo papildomais veiksmais sisteminant informaciją, ją perduodant, o tai – su papildomomis organizacinėmis, darbo, laiko ir, tikėtina, finacinėmis sąnaudomis. LVAT nustatė, kad minėtasis nurodymas nėra nei pagrįstas, nei proporcingas siekiamam tikslui. Teismas konstatavo, kad mokesčių inspekcija, duodama nurodymą, nesivadovavo protingumo ir teisingumo kriterijais (priešingai nei nurodyta Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalyje), pažeidė pareigą kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą.

Dar vienas puikus pavyzdys kaip mokesčių administratorius neteisėtai pritaiko savo diskrecijos teisę – tai yra 2016 m. lapkričio 8 d. byla Nr. eA – 794 – 556/2016. Šiuo atveju ginčas kilo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo sustabdyti pareiškėjų mokestinius patikrinimus ir įpareigojimo užbaigti šiuos patikrinimus per vieną mėnesį. Sprendimai sustabdyti pareiškėjų mokestinius patikrinimus buvo priimti motyvuojant tuo, jog yra renkama informacija. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija pažymėjo, kad teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką, be pateisinamų priežasčių mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų. Mokesčių administratoriui nesiimant jo diskrecijoje esančių veiksmų atliekant mokestinį patikrinimą, yra neproporcingai pažeidžiami mokesčio mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką. Išplėstinė teisėjų kolegija pažymėjo, kad nors mokestinio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus buveinėje, trukmė pagal Mokesčių administravimo įstatymą ir minėtas taisykles nėra ribojama, mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti mokestinio patikrinimo trukmę,

atsižvelgiant į imperatyvaus pobūdžio sąlygą – būtinybę užtikrinti, kad mokestinis patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnį laikotarpį. Sprendime sustabdyti mokestinį patikrinimą turi būti nurodyta sustabdymo priežastis bei terminas, t. y. reikia atitinkamai motyvuoti tokį sprendimą.“ LVAT išplestinės teisėjų kolegijos sprendimas: „išplestinė teisėjų kolegija sprendė, kad mokesčių administratorius tinkamai nepagrindė patikrinimų sustabdymo būtinumo, todėl ginčytus sprendimus pripažino nepagrįstais ir juos panaikino.“ (2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje).

Taigi, iš sprendimų tampa aišku, jog kyla nemažai ginčų dėl to, kad dažnai mokesčių administratorius duoda ne tokius nurodymus, kokių tikėjosi mokesčių mokėtojas, tačiau teisinis reguliavimas nustato mokesčių administratoriui būtent tokias teises, todėl esant tokiam teisiniam reguliavimui tokios situacijos praktikoje yra neišvengiamos.

## **4. Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo sąsaja su kitais principais**

### **3.1 Teisėtų lūkesčių principo santykis su teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principu**

Teisėtų lūkesčių principo sąvoka yra labai artima teisinio tikrumo principo terminui. Teisėtų lūkesčių apsaugos principas paimtas iš Vokietijos administracinės teisės (Vertrauensschutzprinzip) ir reiškia, kad tuomet, kai teisinė sistema asmenį įtikina, jog jis pasieks tam tikrą rezultatą, jei veiks vadovaudamasis teisės normis, šie lūkesčiai turi būti apsaugoti.

Teisėtų lūkesčių principui taikomi tam tikri apribojimai:

- a) Pirma, pagrįstumo patikrinimas, t.y Europos Sąjungos teisė saugo tik atsargaus ir supratingo individo teisėtus lūkesčius. Tinkamai parengtas ir kvalifikuotas policijos pareigūnas turėtų numatyti, kad priimtas Europos Sąjungos teisės aktas gali įtaką jo interesams. Vadinasi, tokį aktą priėmus jis negalėtų remtis teisėtų lūkesčių taisykle (Cairns, 1997., p. 116).
- b) Antra, teisėtų lūkesčių principu galima remtis tik tuomet, kai lūkesčiai teisėti. (Kalašnykas, Deviatnikovaite 2007, p. 50).

Jei teisinė sistema asmenį įtikina, kad jis pasieks tam tikrą rezultatą, jei veiks vadovaudamasis nustatytais normomis, šie lūkesčiai turi būti apsaugoti. Tokie lūkesčiai privalo būti teisėti ir pagrįsti, jai neturi būti piknaudžiaujama. Vienas iš esminių Konstitucijoje įtvirtintų teisinės valstybės principų yra teisinio saugumo principas. Jis reiškia valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisinių santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus interesus bei teisėtus lūkesčius.

Teisėtų lūkesčių principo paskirtis – laiduoti asmens pasitikėjimą savo valstybe ir teise. Analizuojant šį principą pažymėtini du aspektai:

- a) Teisinio saugumo imperatyvas suponuoja tam tikrus reikalavimus pačiam teisiniam reguliavimui. Jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai. Žemesnio lygmens teisės aktai neturi prieštarauti aukštesnio lygmens teisės aktams, ir, žinoma, negali prieštarauti Konstitucijai. Teisės norminiai aktai turi būti

nustatyta tvarka paskelbiami, visiems teisiniams santykių subjektams turi būti suteikta galimybė susipažinti su jais.

- b) Antra, šis principas apima ir keletą reikalavimų, susijusių su teisinio reguliavimo galiojimu. Pagal šį principą teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos ir nepažeidžiant Konstitucijos principų ir normų, būtina, inter alia, laikytis principo *retro non agit*, teisinio reguliavimo pataisomis negalima paneigti asmens teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių, turi būti užtikrinamas jurisprudencijos tęstinumas. Teisinio saugumo principo turi laikytis visos valstybinės valdžios institucijos, pirmiausia Seimas, kaip įstatymų leidėjas, reguliuodamas Konstitucijoje įtvirtintų asmens teisių ir laisvių įgyvendinimą, kad nebūtų pabloginta asmens teisinė padėtis, kad nebūtų paneigtos įgytos teisės, teisėti interesai bei teisėti lūkesčiai. Teisinio saugumo principas suponuoja ir tai, kad jei dėl valstybinės valdžios institucijų veiksmų ar sprendimų pažeidžiamos asmens teisės, asmeniui turi būti garantuota šių teisių veiksminga gynyba. (Kalašnykas, Deviatnikovaite, 2007, p. 51).

Nesunku pastebėti, jog teisėtų lūkesčių principas labai artimas teisinio tikrumo principui, kuris asmeniui suteikia galimybę numatyti liečiančius jį valstybės veiksmus ir paskatina veikti atitinkamai. Teisinis tikrumas ir teisėti lūkesčiai yra susijusios vertybės. Jos kartu turi užtikrinti saugumą ir nuspėjamumą. Tačiau teisėtų lūkesčių principą derėtų atskirti nuo teisinio tikrumo principo. Europos Teisingumo Teismas, taikydamas teisinio tikrumo principą, pažymėjo, kad „negali būti jokios abejonės dėl tuo metu toje teritorijoje taikomo teisės akto ir atitinkamai dėl tam tikrų veiksmų ar aktų teisėtumo ar neteisėtumo“ (Case C-331/88). Kitaip sakant, šis principas užkerta kelią retroaktyviai taikyti teisę, ypač kai tai susiję su teisės aktais, nustatančiais tam tikras sankcijas. Teisinis tikrumas yra objektyvi vertybė, kuriai užtikrinti labai aiškiai reglamentuojamas teisėkūros procesas tiek Europos Sąjungoje, tiek ir valstybėse narėse. Tuo tarpu Anglijos teisėje teisinis tikrumas gana aiškiai atskiriamas nuo teisėtų lūkesčių: „teisiniai lūkesčiai atsiranda kaip administracijos veiksmų rezultatas ir turi įtakos tik tam tikriems specifiniams administracijos ir individo santykiams“ (Thomas, 2000, p. 45) (Pranevičienė, 2007, p. 45).

Teisėtų lūkesčių principą kaip teisinio tikrumo pasekmę nurodė ir generalinis advokatas Lager byloje Belgija ir Forum 187 prieš Komisiją. Jis teigė, jog teisėtų lūkesčių principas yra pasekmė teisinio tikrumo principo, kuris reikalauja, kad Bendrijos teisės aktai būtų aiškūs, o jų taikumas – numatomas teisės subjektams, nes juo siekiama, kad pakeitus teisės

normą, būtų užtikrinta vieno ar kelių konkrečių fizinių ar juridinių asmenų teisėtai įgytos padėties apsauga (Generalinio advokato Léger išvada byloje Belgija ir Forum).

### **3.2 Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo konfliktas su turinio viršenybės prieš formą principu**

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis numato, jog turinio viršenybės prieš formą principas reiškia, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Straipsnis nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose svarbiausia vertinti šių santykių dalyvių (tiek mokesčių mokėtojo, tiek mokesčių administratoriaus) veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Todėl, jeigu mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, vadovaujamosi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Šio principo aiškinimas ir taikymas kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 redakcija). Puikus šio principo pavyzdys – Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnis, kuris reglamentuoja mokesčių apskaičiavimą taikant būtent šį principą. Remiantis to paties įstatymo komentaru, galime išskirti tokias turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas:

a) formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje, jei tai numato teisės aktai, ir yra vykdomi. Toks sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, mokestį turi apskaičiuoti pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas, jeigu mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją suklydo, taip pat, jeigu mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Tokiu atveju mokestis



apskaičiuojamas taikant tokias apmokestinimo taisyklės, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos veiklos turiniui (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 redakcija). Mokesčių mokėtojas gali imti piknaudžiauti šia aplinkybe. Piknaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (Mokesčių administravimo įstatymo 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piknaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes, kaip minėta, draudimas piknaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požiūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti mokesčių mokėtojo piknaudžiavimą, gali detalizuoti teises pasekmes, susijusias su tokio piknaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piknaudžiaujant sandoriais sukurtų teisinių pasekmių. Tačiau piknaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (Lietuvos Respublikos 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje). Tokiais atvejais įstatymo raidė itin nublanksta, o tuo pačiu nebelieka toks reikšmingas ir teisinis apibrėžtumas.

b) sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas - mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, gražintinos (įskaitytinios) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas, sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais, išskyrus nurodytą b punkte, ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi. (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo komentaras, 2022 redakcija). Jeigu mokesčių mokėtojas sandoriu, ūkine operacija ar bet kokia jų grupe siekė verslo naudos, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė, t. y. verslo ar kitais poreikiais pagrįstos veiklos rezultatas, tokiu atveju apskaičiuoti

(perskaičiuoti) mokesčius vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis nėra pagrindo. Mokesčių mokėtojas turi pagrįsti, kad sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindiniai tikslai yra verslo nauda, o mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė. Taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, mokesčių administratorius atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, išsiaiškina tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus ir, neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, mokestį apskaičiuoja vadovaudamasis veiklos turiniui taikomomis apmokestinimo taisyklėmis. Apskaičiuoti mokesčius neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojo sudarytus sandorius, ūkines operacijas ar bet kokią jų grupę, mokesčių administratorius gali tik jei jie įvyko ar yra vykdomi po 2002 m. liepos 1 d. Kai mokesčių administratorius nustato komentaro 2 punkte išvardytas aplinkybes, mokestis taikant turinio viršenybės prieš formą principą gali būti apskaičiuojamas jeigu nėra galimybės pritaikyti specialias atitinkamo mokesčio įstatyme numatytas nuostatas (pvz. Pelno mokesčio įstatymo 40 str., Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 str., Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 17 str.) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2022 redakcija). Šiuo atveju mokesčių mokėtojui taip pat yra sunku prognozuoti savo veiksmų pasekmes, teisinis tikrumas ir apibrėžtumas lyg nustumiamas į šalį ir nebėra išpildomos įstatyme numatyti reikalavimai, tačiau mokestis vis tiek apskaičiuojamas taikant specialias atitinkamas nuostatas.

Anksčiau galiojusiam MAĮ turinio viršenybės prieš formą principas buvo taikomas tik mokesčių mokėtojų atžvilgiu, o dabar jis taikytinas ir mokesčių administratoriui. Mokesčių mokėtojų atžvilgiu šis principas reiškia, kad mokesčių administratorius, kontroliuodamas mokesčių mokėtojų veiksmus, turi teikti prioritetą jų veiklos turinio, o ne veiklos išraiškos įvertinimui. Mokesčių mokėtojo atžvilgiu šis principas taikomas tiek mokesčių administravimo, tiek mokestinių ginčų nagrinėjimo metu, o mokesčių administratoriui – tik sprendžiant mokestinius ginčus, kai mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija nustato mokesčių administratoriaus veiksmus turėjus tam tikrą MAĮ 69 straipsnio pažeidimo elementų, t.y nepagrįstai taikius jo normą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 107 – 108).

Vienas iš turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pavyzdžių yra 2019 m. gegužės 15 d. byla Nr. eA – 958 – 575/2019, kurioje ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus sprendimo negrąžinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM). Pareiškėjas savo veiksmais išpildė visus susiklosčiusiuose mokestiniuose santykiuose taikomus turinio

reikalavimus, nors jų forma ir nebuvo visai tiksli. Apie prašymo netikslumą pareiškėjas sužinojo tada, kai jau buvo pasibaigęs teisės aktuose nustatytas terminas pateikti prašymą gražinti PVM už 2015 m. mokestinį laikotarpį, todėl nebeturėjo galimybės šios klaidos ištaisyti. Taigi, netenkinus prašymo, susiklostė situacija, kad už netikslumą dokumente pareiškėjui taikoma PVM dydžiui (5 250 Eur) lygi sankcija, kuri, pareiškėjo nuomone, yra neprotinga, neteisinga ir neproporcinga jo atžvilgiu. Įstatymų leidėjo numatyta, kad viršenybė teikiama mokesčių teisinių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Teismas, atsižvelgdamas į tai, kad šis principas įstatymų leidėjo yra suformuluotas įžanginėje paminėto įstatymo dalyje, vertina, jog tai yra universalus principas, taikomas visuose mokesčių teisinių santykiuose ir visose mokesčių administravimo stadijose.

Teismas pažymi, jog santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Atitinkamai mokesčių administratorius savo veikloje neturėtų paneigti asmenų mokesčių įstatymuose numatytų teisių ar pripažinti atitinkamas prievoles vien remdamasis formalia šių asmenų veiklos išraiška, kai jam yra žinomos (pateikiamos) aplinkybės, rodančios kitokį mokestinio santykio turinį. Mokesčių administratoriaus pareiga savo veikloje remtis aptariamu principu yra imperatyvi, todėl, matydamas visas įstatymų numatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jis savo iniciatyva turėtų atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų. Šioje byloje skundas buvo tenkintinas iš dalies ir pritaikytas turinio viršenybės prieš formą principas. (Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. nutartis byloje).

Dar vienas pavyzdys, kuriame liečiamas teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas, Europos Sąjungos kontekstas. Europos teisingumo teismo byloje nr. 223/03 universitetas sukūrė dirbtinės nuomos sandorį, kuris neturėjo verslo motyvo ir buvo sudarytas tik dėl mokestinės naudos. Teismas pasisakė, kad šis sandoris vis tiek turi būti traktuojamas kaip prekių pirkimas ir pardavimas, kaip ekonominė veikla, todėl turi būti apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu. Kitaip tariant, tai jog sandoris sudarytas dirbtinai dėl mokestinės naudos, nėra pakankama priežastis jo neapmokestinti ir nepaisyti mokesčių administratoriaus interesų. Tačiau šios mokestinės situacijos vertinimas gina tik mokesčių administratoriaus interesus, kadangi teismas leido šį dirbtinai sudarytą sandorį apmokestinti, tačiau mokesčių mokėtojui buvo atimta teisė į to pačio mokesčio pridėtinės vertės mokesčio atskaitymą. Tai, jog sandoris buvo sudarytas mokesstiniais motyvais yra priežastis panaikinti tam tikras

mokesčių lengvatas, šiuo atveju – teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitymą. Būtent tokios situacijos vertinimo ir reiktų tikėtis, kadangi mokesčių administratoriui suteiktas turinio viršenybės prieš formą principas suteikia gana plačias mokestinės situacijos vertinimo ribas, todėl natūralu, kad dviprasmiško mokestinio sandorio atveju mokestinis ginčas bus vertinamas administratoriaus naudai. Šios bylos mokestinė situacija parodo, jog turinio viršenybės prieš formą principo taikymo atveju, vertinant tą patį dirbtinai sudarytą sandorį mokesčių administratoriui suteikta teisė jį apmokestinti, o mokesčių mokėtojo teisė, tam pačiam sumokėtam mokesčiui taikyti lengvatą, negalima.

Apibendrinant, galima padaryti išvadą, jog atitikimas įstatymo raidei negarantuoja, kad elgesys bus vertinamas kaip atitinkantis teisės normą, žinoma, dėl to mažėja galimybė nuspėti elgesį, tačiau praktikoje tai vis dėlto turėtų būti išimtis iš taisyklės ir asmuo negali būti užtikrintas situacijose, kai piknaudžiaujama teisine sistema.

## **4. Problemos, kylančios taikant teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principą mokesčių teisėje**

### **4.1 Dažnas mokesčių įstatymų keitimas**

Lietuvoje pastebimas itin dažnas mokesčių įstatymų keitimas, pavyzdžiui, nuo nepriklausomybės laikotarpio PVM įstatymas pakeistas šiek tiek daugiau nei 800 kartų, o gyventojų pajamų mokesčio – 500 kartų. Tai yra našta ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui, nes reikia ne tik išaiškinti visus pakeitimus, bet ir pakeisti deklaracijas ir panašiai. Suinteresuotieji asmenys turi tiksliai žinoti jiems taikomus įpareigojimus, o esant dažiems pokyčiams nebėra aiškaus teisinio reglamentavimo ir taip pažeidžiamas teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas.

Didelė ir sparti norminio reguliavimo kaita natūraliai skatina šios naujos teisinės materijos konstitucingumo patikrą. O vykdant tokią patikrą ta norminio reguliavimo dinamika neišvengiamai sudaro pagrindą diskusijai apie teisinio saugumo užtikrinimą. Teisės normoms tenka išlaikyti sudėtingą egzaminą dėl teisėtų lūkesčių principo, ką ja kalbėti apie kitus konstitucinius principus, užtikrinimo (Mesonis, 2011, p. 14). E. Šileikis pagrįstai konstatuoja, kad „teisėtų lūkesčių principas oficialios jurisprudencijos dalimi tapo ne kaip sąlygiškai atskiras principas arba tiesioginis (pirmos eilės) konstitucinio teisinės valstybės principo elementas, bet kaip teisinio saugumo principo, kuris yra teisinės valstybės principo elementas, aspektas“ (Šileikis, 2010, p. 243).

### **4.2 Vacatio legis ir teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas**

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 (Medelienė, Lukas, *Vacatio Legis mokesčių teisėje*, 2015, p. 137). Dažniausiai šis principas analizuojamas ekonominės krizės atvejais. Kadangi, žvelgiant į poveikį, kurį gali sukelti krizė, valstybė gali imtis radikalesnių sprendimų. Šie sprendimai gali pasireikšti didesniais

skolinimosi limitais, sukauptų rezervų panaudojimais, nacionalinio biudžeto peržiūra, tam tikrų sričių reformomis (Medelienė, Lukas, *Vacatio Legis* mokesčių teisėje, 2015, p. 137).

Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 1 dalis teigia, jog norminis teisės aktas įsigalioja kitą dieną po oficialaus paskelbimo Teisės aktų registre, jeigu pačiame teisės akte nenumatyta vėlesnė įsigaliojimo data, išskyrus tam tikras išimtis, na, o kalbant konkrečiai apie mokesčius, tai šį reglamentavimą numato trečioji įstatymo dalis: 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, teisės aktams, kuriais Lietuvos nacionalinė teisė derinama su Europos Sąjungos teise, taip pat Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymams, reikalingiems susidarius išskirtinėms aplinkybėms, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos fiskalinės sutarties įgyvendinimo konstituciniame įstatyme (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2004). Toks reglamentavimas būdingas ir mokesčių administravimo įstatymui: 3 straipsnio 3 dalis nustato šešių mėnesių laiko tarpą, o 4 dalis numato tokias pat išimtis kaip ir LR teisėkūros pagrindų įstatyme.

Kaip matome, įstatyme numatyta viena iš *vacatio legis* išimčių – valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems LR mokesčių įstatymo pakeitimo įstatymams. Taigi, kyla klausimas: ar toks poreikis patvirtinti valstybės biudžetą yra priežastis mokesčių įstatymų skubiam įsigaliojimui? Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas; šie konstituciniai principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius, vykdyti prisiimtus įsipareigojimus asmeniui (Konstitucinio Teismo 2003 m. kovo 4 d. nutarimas); pagal teisėtų lūkesčių principą teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos (Konstitucinio Teismo 2005 m. gegužės 13 d. nutarimas); teisinio reguliavimo pataisomis negalima paneigti asmens teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių; neužtikrinus teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise (Konstitucinio Teismo 2003 m. kovo 4 d. nutarimas).

Konstitucinis Teismas taip pat yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas visais atvejais, *inter alia* nustatydamas mokesčius, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, turi paisyti *inter alia* konstitucinio teisinės valstybės principo; nustatant mokesčius, taigi ir jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, ypač svarbūs teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principai (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas).

Šį kartą Konstitucinis teismas nagrinėjo klausimą dėl jau minėtų teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalies, Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 4 dalies atitikties Konstitucijai, o būtent Konstitucijos 5 straipsnio 2 daliai ir 70 straipsnio 1 daliai. Pareiškėjos abejonės dėl Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalies tiek, kiek nurodyta, atitikties Konstitucijai grindžiamos tuo, kad šiuo teisiniu reguliavimu sudaromos prielaidos nenumatyti tinkamo laikotarpio (*vacatio legis*) mokesčių įstatymų, kuriais nustatomi nauji mokesčiai, nauji mokesčio tarifai arba kuriais iš esmės keičiamas mokesčių teisinis reguliavimas ir kurie yra susiję su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, įsigaliojimui, per kurį mokesčių mokėtojai galėtų pasirengti mokesčių pakeitimams ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas.

Pareiškėjos teigimu, tokie įstatymai nuo jų priėmimo praėjus labai trumpam laikotarpiui galėtų įsigalioji tik išimtiniais, konstituciškai pagrįstais atvejais, t. y. kai būtina nedelsiant užtikrinti ne bet kokius, o tik gyvybiškai svarbius visuomenės ir valstybės poreikius, kurių neįmanoma užtikrinti nenustačius naujų mokesčių, nepadidinus mokesčių tarifų ar nepanaikinus mokesčių lengvatų. Aiškindamas Konstitucijos 5 straipsnio 2 dalį „Valdžios galias riboja Konstitucija“, Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad Seimas, kaip įstatymų ir kitų teisės aktų leidėjas, yra savarankiškas tiek, kiek jo galių ir plačios diskrecijos neriboja Konstitucija.

Konstitucijos 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Seimo priimti įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir oficialiai paskelbia Lietuvos Respublikos Prezidentas, jeigu pačiais įstatymais nenustatoma vėlesnė įsigaliojimo diena.“ Aiškindamas Konstitucijos 70 straipsnio 1 dalį konstitucinių teisinės valstybės ir atsakingo valdymo principų kontekste, Konstitucinis Teismas yra atskleidęs įstatymų leidėjo pareigos nustatyti *vacatio legis* (tinkamo termino įstatymams įsigaliojti) turinį nustatant ir keičiant mokesčių teisinį reguliavimą. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad:

- a) kadangi 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, gali kilti būtinybė minėtus įstatymus atitinkamai pakeisti; 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;
- b) 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; taigi, rengiant valstybės biudžeto projektą, taip pat jį svarstant, be kita ko, turėtų būti įvertinama ir tai, ar prieš jį tvirtinant Seime nėra būtina padaryti atitinkamus mokesčių, kitų įstatymų, turinčių įtakos valstybės pajamoms ir išlaidoms, pakeitimus, kurių įsigaliojimui būtų taikytinas konstitucinis tinkamos *vacatio legis* reikalavimas;
- c) kiek laiko prisitaikymui derėtų palikti kiekvienu konkrečiu atveju, turėtų būti vertinama atsižvelgiant į daugelį aplinkybių: įstatymo paskirtį teisės sistemoje ir juo reguliuojamų visuomeninių santykių pobūdį, subjektų, kuriems jis taikytinas, ratą ir jų galimybes pasirengti naujo teisinio reguliavimo įsigaliojimui, kitas svarbias aplinkybes, be kita ko, tokias, dėl kurių įstatymas turėtų įsigaliojti kuo skubiau; svarbus viešasis interesas, siekis apsaugoti kitas Konstitucijoje įtvirtintas vertybes, nusveriantis asmens interesą turėti daugiau laiko prisitaikyti prie naujas pareigas ar apribojimus nustatančio teisinio reguliavimo, gali lemti skubų įstatymo įsigaliojimą jo oficialaus paskelbimo dieną be jokio *vacatio legis* termino; vis dėlto pabrėžtina, kad skubus įstatymų, kuriais nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, įsigaliojimas turėtų būti labiau išimtis, grindžiama ir pateisinama ypatingomis objektyviomis aplinkybėmis, nei taisyklė;
- d) darant mokesčių įstatymų pakeitimus (nustatant naujus mokesčius, juos didinant ir pan.) nukrypimas nuo konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* konstituciškai pateisinamas tik skubių ir veiksmingų sprendimų būtinybę lemiančiu siekiu užtikrinti svarbų viešąjį interesą – garantuoti viešųjų finansų stabilumą, neleisti susidaryti pernelyg dideliame biudžeto deficitui valstybėje dėl



ypatingų aplinkybių (ekonomikos krizės, gaivalinės nelaimės ir kt.) susiklosčius itin sunkiai ekonominei, finansinei padėčiai.

Šiame nutarime Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad pagal Konstituciją, be kita ko, jos 5 straipsnio 2 dalį, 70 straipsnio 1 dalį, aiškinamą konstitucinių teisinės valstybės ir atsakingo valdymo principų kontekste, konstitucinė Vyriausybės pareiga rengti valstybės biudžeto projektą ir konstitucinė Seimo pareiga jį svarstyti ir tvirtinti negali būti aiškinama kaip savaime sudaranti prielaidas nukrypti nuo iš Konstitucijos kylančio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų, kuriais nustatomos pareigos ar apribojimai asmenims, įsigaliojimui. Kitaip tariant, vien poreikis parengti ir patvirtinti valstybės biudžetą nėra konstituciškai pateisinama ypatinga, objektyvi aplinkybė, leidžianti pagrįsti skubų mokesčių įstatymų įsigaliojimą. Priešingu atveju, jei įstatymų leidėjui būtų leidžiama kiekvieną kartą, kai yra rengiamas, svarstomas ir tvirtinamas valstybės biudžetas, nukrypti nuo konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų įsigaliojimui nesant dėl ypatingų aplinkybių susiklosčiusios itin sunkios ekonominės, finansinės padėties, būtų sudarytos prielaidos susiformuoti nuolatinei skubaus mokesčių įstatymų įsigaliojimo praktikai, taigi, kartu būtų neužtikrintas mokesčių teisinio reguliavimo stabilumas, nebūtų saugomi ir gerbiami mokesčių mokėtojų teisėti interesai ir teisėti lūkesčiai.

Konstitucinis Teismas paminėjo, kad pagal Konstituciją reikalavimas nustatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų įsigaliojimui gali būti netaikomas, kai mokesčių įstatymais ne nustatomos papildomos pareigos ar apribojimai asmenims, o lengvinama mokesčių mokėtojų padėtis.

Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad pagal Konstituciją Seimas, kaip įstatymų leidžiamosios valdžios institucija, turi labai plačią diskreciją formuoti valstybės ekonominę politiką ir teisės aktais atitinkamai reguliuoti ūkinę veiklą, žinoma, joku būdu nepažeisdamas Konstitucijos ir įstatymų, be kita ko, paisydamas Konstitucijoje įtvirtintų teisinės valstybės, atsakingo valdymo, teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio aiškumo, tikrumo, saugumo principų. Valstybės ekonominės politikos turinio (be kita ko, prioritetų), priemonių ir metodų vertinimas, taip pat ir pagrįstumo ir tikslingumo aspektu, net jeigu laikui bėgant paaiškėja, kad buvo ir geresnių jos pasirinktos ekonominės politikos alternatyvų, savaime negali būti dingstis kvestionuoti tą ekonominę politiką atitikusio ūkinės veiklos teisinio reguliavimo atitiktį aukštesnės galios teisės aktams, be kita ko, Konstitucijai, nebent tas teisinis reguliavimas akivaizdžiai paneigtų Konstitucijoje įtvirtintas, jos ginamas ir saugomas vertybes.

Atsižvelgdamas į tokias oficialiosios konstitucinės doktrinos nuostatas, Konstitucinis Teismas pripažino prieštaraujančiomis Konstitucijos 5 straipsnio 2 daliai, 70 straipsnio 1 daliai, konstituciniams teisinės valstybės, atsakingo valdymo principams savo turiniu tapačias Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalies ir Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 4 dalies nuostatas, pagal kurias su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susiję mokesčių įstatymai, kuriais nustatomi nauji mokesčiai, nauji mokesčio tarifai arba kuriais iš esmės keičiamas mokesčių teisinis reguliavimas, gali įsigaliooti ir anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų oficialaus paskelbimo dienos. Pagal šias nuostatas įstatymų leidėjas minėtą išimtį gali taikyti priimdamas su kiekvienų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusius mokesčių įstatymų pakeitimo (papildymo) įstatymus. Taip sudaromos prielaidos susiformuoti nuolatinei skubaus mokesčių įstatymų įsigaliojimo praktikai, kartu atsirasti mokesčių teisinio reguliavimo nestabilumui, nepaisyti mokesčių mokėtojų teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių.

Konstitucinis Teismas konstatavo, kad tokiu teisiniu reguliavimu nepaisyta iš Konstitucijos, be kita ko, jos 5 straipsnio 2 dalies, 70 straipsnio 1 dalies, aiškinamos konstitucinio teisinės valstybės ir atsakingo valdymo principų kontekste, kylančio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* mokesčių įstatymų įsigaliojimui ir nenukrypti nuo šio reikalavimo nesant konstituciškai pateisinamų ypatingų objektyvių aplinkybių.

Vadovaudamasis panašiais argumentais, Konstitucinis Teismas taip pat konstatavo, kad Konstitucijai prieštarauja ginčytų mokesčių (pelno mokesčio, loterijų ir lošimų mokesčio, akcizų, nekilnojamojo turto mokesčio, gyventojų pajamų mokesčio) pakeitimo įstatymų nuostatos, pagal kurias atitinkamų įstatymų pakeitimai, nustatę papildomus mokesčius, didesnius mokesčių tarifus, išplėtę mokesčių bazę, sumažinę mokesčių lengvatas, įsigaliojo per itin trumpą (nuo kelių dienų iki trijų mėnesių) terminą.

Kartu Konstitucinis Teismas konstatavo, kad ginčyti pelno mokesčio, loterijų ir lošimų mokesčio, akcizų įstatymų pakeitimai pagal turinį atitiko Konstituciją. Papildomas kredito įstaigų pelno mokestis nustatytas atsižvelgiant į šių įstaigų veiklos specifiką, kuri yra pagrindas objektyviai pateisinti nevienodą jų traktavimą, palyginti su kitais pelno mokesčio mokėtojais. Didesni akcizų tarifai tam tikriems produktams (etilo alkoholiui, tam tikriems gazoliams, kaitinamajam tabakui) nustatyti vienodai visiems atitinkamus produktus naudojančioms asmenims, ir tai grindžiama siekiu įgyvendinti valstybės ekonominės ir socialinės politikos prioritetus, susijusius su konstituciniais sveikatos ir aplinkos apsaugos imperatyvais. Atsižvelgus į tai, konstatuota, kad tokiu teisiniu reguliavimu nebuvo pažeisti

konstituciniai asmenų lygiateisiškumo ir sąžiningos konkurencijos principai. Juo taip pat nėra akivaizdžiai paneigtos Konstitucijoje įtvirtintos, jos ginamos ir saugomos vertybės.

Tačiau šie mokesčių įstatymų pakeitimai negalės būti taikomi nuo šio Konstitucinio Teismo nutarimo oficialaus paskelbimo (įsigaliojimo) dienos, nes, kaip minėta, Konstitucijai prieštarauja jų įsigaliojimo tvarka. Tai konstatavęs, Konstitucinis Teismas netyrė, ar atitinkamų mokesčių įstatymų pakeitimai neprieštaravo Konstitucijai pagal priėmimo tvarką (LR Konstitucinio teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas).

Taigi, principas *vacatio legis* neatskiriamas nuo teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo. *Vacatio legis* užtikrina, kad mokesčių mokėtojai ir visi asmenys, kurie yra suinteresuoti keičiamu arba nauju įstatymu pasiruoštų jiems. Iš Konstitucinio Teismo nutarimo matyti, jog įstatymų leidėjas dažnai piknaudžiauja įstatymuose taikomomis išimtis dėl mokesčių įstatymų įsigaliojimo, dėl to yra pažeidžiamas teisinis saugumas, teisėti lūkesčiai ir tikrumas.

## IŠVADOS

- 1) Teisinio tikrumo ir teisinio apibrėžtumo principas iškelia tam tikrus reikalavimus teisiniam reguliavimui: aiškumo, tikslumo, darnos; Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas – tai vienas svarbiausių principų mokesčių teisės sistemoje, kuris užtikrina jog suinteresuoti asmenys žinotų savo teises ir pareigas ir dėl to būtų imamasi atitinkamų veiksmų. Remiantis Europos Sąjungos teismų praktika, ši principą sudaro tokie elementai: teisėti asmenų lūkesčiai, teisės aktų skelbimas, įstatymo negaliojimas atgal ir kalbos aiškumo reikalavimas.
- 2) Lietuvos teisinėje sistemoje teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principą, kaip atskirą reikalavimą, galime užtikti XX amžiaus pabaigoje, tačiau principo esmė nekito iki šių dienų;
- 3) Įstatymų leidėjas pasitelkia teisėkūros juridinę techniką, kuri užtikrina mokesčių įstatymų aiškumą. Tai taisyklės, kurių turi laikytis įstatymų leidėjas teisėkūros procese;
- 4) Konsultacijos ir apibendrinti mokesčių įstatymų išaiškinimai – vienos svarbiausių mokesčių administratoriaus funkcijų, kurių dėka mokesčių mokėtojas gali išsiaiškinti jam iškilusius klausimus ir taip sėkmingai bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi.
- 5) Administratoriaus diskrecijos teisė elgtis „savo nuožiūra“ gali sukelti teisės saugumo pažeidimą – mokesčių mokėtojas nebegali remtis teisės normomis ir jam belieka laukti mokesčių administratoriaus sprendimo ir esant tam tikroms aplinkybėms – galima tikėtis turinio viršenybės prieš formą principo taikymo, kuris visiškai priešingas teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principui. Jis leidžia itin plačiai interpretuoti mokesčių įstatymus ir teisinis reguliavimas gali būti išbalansuotas;
- 6) Kalbant apie teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo taikymo problematiką, pirmoji jų – dažna įstatymų kaita, o tai gali sukelti didelį nepasitikėjimą valstybe, įstatymų leidėju;
- 7) Dar viena darbe nagrinėjama problematika - *vacatio legis* – tai laiko tarpas nuo teisės akto viešo paskelbimo iki jo įsigaliojimo. Išanalizavus teisinę praktiką tampa aišku, jog įstatymų leidėjas piknaudžiauja įstatymuose numatyta išimtimi ir įstatymai įsigalioja nuo jų paskelbimo datos.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). TAR 63-2243;
- 2) Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (2004). TAR 110-5564;
- 3) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“, Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102;
- 4) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (2022 redakcija).

### Specialioji literatūra:

- 1) Alekseev S.S. (1982). *Obščaja teorija prava*. Moskva: Juridichenskaja literatura;
- 2) Bingham, T.,(2006). *The Rule of Law*. Sir David Williams lecture. Cambridge;
- 3) Birmontienė T.,*et al*, (2002). *Lietuvos Konstitucinė teisė. Antrasis leidimas*. Vilnius;
- 4) Cairns W. (1997). *Introduction to European Union Law*. London, Sydney: Cavendish Publishing Limited;
- 5) Dworkin, R. (2004). *Rimtas požiūris į teises*. Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla;
- 6) Dworkin, R. (2006). *Principo reikalas*. Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla;
- 7) Hart H. L. A. (1997). *Teisės samprata*. Vilnius: Pradai;
- 8) Jonaitis M., (2014). *Romėnų privatinė teisė*, Vilnius;
- 9) Kalašnykas R., Deviatnikovaitė I. (2007). *Kai kurių bendrųjų Europos Bendrijos teisės principų taikymo ypatumai administruojant viešąjį saugumą*. Vilnius.
- 10) Kelsen H. (2002), *Grynoji teisės teorija*. Vilnius: Eugrimas.
- 11) Kūris, E. (2002). *Lietuvos Respublikos Konstitucijos principai*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto leidybos centras;
- 12) Kvietkauskas, V. (1985). *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija;
- 13) Medelienė A., Lukas M., (2015). *Vacatio Legis mokesčių teisėje*. Vilnius

- 14) Medelienė A., Sudavičius B., (2011). *Mokesčių teisė*, Vilnius;
- 15) Mesonis G., (2011), *Teisės konstitucionalizavimo dinamika*, Vilnius;
- 16) Mikalonis E., (2003). *Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimuose*. Vilnius;
- 17) Nachbar T. B., (2003) *Defining the Rule of Law Problem*. In *The Green Bag*;
- 18) Pranevičienė B., (2007). *Teisėtų lūkesčių principo samprata ir teisėtų lūkesčių apsaugos modeliai Europos Sąjungos administracinėje erdvėje*. Kaunas;
- 19) Raz, J., (2009). *The Authority of Law*. New York: Oxford University Press;
- 20) Schweitzer, N. J.(2007) *et al. Rule Violations and the Rule of Law: a Factorial Survey of Public Attitudes*. DePaul Law Review;
- 21) Šileikis, E., (2010). *Teisėtų lūkesčių principas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija*. Konstitucinė jurisprudencija. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo biuletenis.
- 22) Šinkūnas, H., (2003). *Valdžių padalijimo principas ir teisminės valdžios vieta valdžių padalijimo sistemoje*. Vilnius;
- 23) Sunstein, C. R. (1995). *Problems with Rules*. California Law Review;
- 24) Tamahama, B. Z. (2004). *On the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press;
- 25) Thomas R. (2000)., *Legitimate expectations and proportionality in administrative law*. Oxford: Hart Publishing;
- 26) Vaišvila A.,(2000). *Teisės teorija*, Vilnius;
- 27) Vansevičius S. (2000). *Valstybės ir teisės teorija*, Vilnius;

### **Teismų praktika:**

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas;
- 2) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas;
- 3) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. kovo 4 d. nutarimas;
- 4) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. gegužės 30 d. nutarimas;
- 5) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas;
- 6) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. gegužės 13 d. nutarimas;
- 7) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. nutarimas;
- 8) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas;
- 9) Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas ;
- 10) 1990 m. lapkričio 13 d. EBTT Sprendimas *The Queen prieš Minister of Agriculture, Fisheries and Food ir Secretary of State for Health*, C-331/88;

- 11) 1993 m. balanžio 1 d. EBTT Sprendimas Diversinte SA ir Iberlacta SA prieš Administración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales de la Junquera, C-260/91 ir C-261/91, Rink. p. I-01885;
- 12) 1998 m. lapkričio 26 d. EBTT Sprendimas Covita, C-370/96, Rink. p. I-7711;
- 13) 2005 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A14-192/2005;
- 14) 2005 m. gegužės 3 d. EBTT Sprendimas Berlusconi ir kt., C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, Rink;
- 15) 2009 m. kovo 19 d. EBTT Sprendimas Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, Rink. p. I-1951;
- 16) 2009 m. kovo 10 d. EBTT Sprendimas Heinrich, C-345/06, Rink. p. I-1659;
- 17) 2011 m. kovo 24 d. ESTT Sprendimas ISD Polska sp. z o.o. ir kt. prieš Komisiją, C-369/09 P, dar nepaskelbtas Rinkinyje;
- 18) 2009 m. rugsėjo 10 d. EBTT Sprendimas Plantanol, C-201/08, Rink. p. I-8343;
- 19) Case C-331/88, R. v. Minister for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte Fedesa, 1990, ECR I-4023;
- 20) Generalinio advokato Léger išvada byloje Belgija ir Forum 187 prieš Komisiją, C-182/03 ir C-217/03, Rink. p. I-5479;
- 21) 2009 m. kovo 10 d. EBTT Sprendimas Heinrich, C-345/06, Rink. p. I-1659;
- 22) 2005 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A4 -118/2005;
- 23) 2005 m. vasario 4 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A2 -89/2005;
- 24) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14- 1166/2005;
- 25) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. spalio 30 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-561/2006;
- 26) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1105/2011;
- 27) 2009 m. rugpjūčio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS438-462/2009;
- 28) 2009 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-657/2009;
- 29) 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-371/2011;
- 30) Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. lapkričio 8 dienos byla Nr. eA – 794 – 556/2016;
- 31) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. birželio 13d. nutartis Nr. eA – 1007 – 556/2018;
- 32) Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. nutartis byloje byla Nr. eA – 958 – 575/2019;

33) Lietuvos Respublikos vyriausiosiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. administracinėje byloje Nr. eA – 665 – 575/2021.



# SANTRAUKA

## Teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principas mokesčių teisėje

### Agnietė Zdramavičiūtė

Magistro darbe analizuojama teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo tema mokesčių teisėje, analizuojami įstatymai, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo nutarimai, Europos Teisingumo teismo praktika, mokslinė literatūra ir straipsniai. Teisinio tikrumo ir teisinio apibrėžtumo principas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių. Analizuojama šio principo sąsaja su kitais principais, problematika Lietuvos teismų praktikoje.

Šiame darbe išskiriami tokie pagrindiniai teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principo aspektai: teisėtų lūkesčių principas, kuris mokslinėje literatūroje atskleidžiamas kaip teisinio tikrumo ir apibrėžtumo pasekmė, kalbos aiškumas, tam, kad mokesčių mokėtojai aiškiai suprastų mokesčių prievolių turinį, vykdymo būdus, pasekmes, teisės aktų skelbimas oficialiuose šaltiniuose ir įstatymo negaliojimas atgal. Analizuojami reikalavimai mokesčių administratoriui, jo funkcijos, susijusios su teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principu, nustatytos mokesčių administravimo įstatyme, (teisės aiškinimo ir konsultacijų funkcijos analizė) ir įstatymų leidėjui iškelti reikalavimai, numatyti tiek Konstitucijoje, tiek teisėkūros įstatyme, nagrinėjama teisėkūros juridinė technika kaip būdas užtikrinti aiškiai išreikštą teisės normą. Aptariamas turinio viršenybės prieš formą principas ir šio principo konfliktas su teisiniu tikrumu ir apibrėžtumu. Paskutinėje dalyje nagrinėjama pagrindinė problematika, išskylanti Lietuvos teisinėje sistemoje - tai *vacatio legis* nesilaikymas ir piknaudžiavimas įstatyme numatytais išimtimis.

## **SUMMARY**

### **The principle of legal certainty and definiteness in tax law**

#### **Agnietė Zdramavičiūtė**

The master's thesis analyzes the topic of the principle of legal certainty and certainty in tax law, analyzes the laws, rulings of the Supreme Administrative Court of Lithuania, the case law of the European Court of Justice, scientific literature and articles. The principle of legal certainty and legal certainty presupposes certain mandatory requirements for legal regulation: it must be clear and coherent, legal norms must be formulated precisely, and they must not be ambiguous. The connection of this principle with other principles and problems in the practice of Lithuanian courts is analyzed.

This paper highlights the following main aspects of the principle of legal certainty and certainty: the principle of legitimate expectations, which is revealed in the scientific literature as a consequence of legal certainty and certainty, clarity of language, for taxpayers to clearly understand the content of tax obligations, enforcement sources and the invalidity of the law retroactively. The requirements for the tax administrator, its functions related to the principle of legal certainty and certainty established in the Law on Tax Administration (analysis of the law interpretation and consultation function) and the requirements for the legislator provided for in both the Constitution and the Legislative Law are analyzed. an explicit rule of law. The principle of the primacy of content over form and its conflict with legal certainty and certainty are discussed. The last part examines the main issues in the Lithuanian legal system - non-compliance with the *vacatio legis* and abuse of the exceptions provided by law.