

prof. dr. Egidijus Šileikis
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Lietuvos prekybos įmonių asociacijai

2019 11 18

Mokslinė nuomonė (išvada)

**Stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto Nr. XIIIIP-3950 nuostatų atitikties Konstitucijai ir
Konstitucinio Teismo jurisprudencijai**

Įvadas

1. Tiriamos „mažmeninės stambiosios prekybos“ neįprasto apmokestinimo problemos esmę sudaro tai, kad kalendorinių metų pabaigoje pasiūlytas ir nuo kitų kalendorinių metų pradžios turintis įsigalioti mokesčio įstatymas ir jo pagrindu būsimas tam tikros mažmeninės prekybos pajamų, nesančių pelnu, kas mėnesinis apmokestinimas yra *absolutus ir radikalus naujadaras* Lietuvos mokesčių teisėje pagal įvairius jo esminius elementus (apmokestinamąją bazę, mokėtojus, mokestinį laikotarpį, įsigaliojimo datą).

Šios individualios išvados dėl Lietuvos Respublikos stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto Nr. XIIIIP-3950 konstitucinio vertinimo pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos 1992 m. spalio 25 d. Konstitucijos nuostatų ir jų oficialios sampratos, suformuluotos Konstitucinio Teismo nutarimuose, mokslinio plėtojimo galimybių įžvalgos.

Šios išvados autorius nėra mokesčių teisės specialistas, tačiau yra tyrinėjęs įvairias konstitucines problemas, įskaitant tas, kurios susijusios su mokestiniu reglamentavimu.

Autorius, rengdamas išvadą, nepatyrė, nesusidūrė ir neieškojo jokių šalutinių destruktivių ar nedestruktyvių veiksnių, galinčių turėti įtakos jo nepriklausomumui ir objektyvumui. Nebuvo kalbėtasi su jokių įstatymo projekto rengėju ar rėmėju Lietuvos Respublikos Seime ir jo remiamoje Vyriausybėje arba galimu parlamentiniu priešininku, kuris būdamas Lietuvos Seimo opozicijoje, planuoja ir agituoja balsuoti „prieš“ ar inicijuoti kreipimąsi į Konstitucinį Teismą.

Taip pat nesikalbėta ir nesikonsultuota su advokatais ir kitokiais teisininkais, prekybininkais ar kitokias verslininkais, kurie pagal įstatymo projektą turėtų mokėti naują siūlomą stambios prekybos mokestį.

Prieš baigiant išvadą, išvakarėse telefonu kalbėta su skambinusia išvados užsakovo atstove, siekiant patikslinti išvados pateikimo datą ir tuos autoriaus nuoširdžiai iškeltus ekonominius finansinius klausimus, kuriuos jam tenka pačiam sunkiai įžvelgti ir vertinti teisiniu požiūriu, kaip tai: prekių gamintojų ir importuotojų pardavėjams parduodamos (ar už suderėtą atlygį perleidžiamos) prekės ir to pagrindu iš prekybos gaunamos gamintojų ir importuotojų pajamos; dvigubas apmokestinimas; pridėtinės vertės mokesčio mokėjimas.

Autorius ypač neabejoja tokiais jo toliau formuluojamais teisiniais teiginiais, kurie išplaukia iš cituojamų Konstitucinio Teismo nutarimų. Bent kelios esminės įžvalgos ir atitinkamos baigiamosios išvados, kuriose atskleidžiami įstatymo projekto galimo neatitikimo Konstitucijai aspektai, yra aiškiai nulemtos Konstitucinio Teismo jurisprudencijos.

Kitos, iš dalies ekonominės, įžvalgos, išvados ir jas pagrindžiantys argumentai gali būti vertinami kaip labiau subjektyvūs ir galimai neįtikinami ekonominiu finansiniu požiūriu, kadangi nėra aiškiai nulemti Konstitucinio Teismo jurisprudencijos ir yra pernelyg susiję su specifiniais ekonominiais finansiniais klausimais.

Tačiau ir tame papildomame tarpdisciplininių įžvalgų apimtyje, kai autorius savo teiginių pagrindžia aiškiomis Konstitucinio Teismo doktrinos nuostatomis, laikomasi įprasto konstitucinio teisinio argumentavimo, kuris grindžiamas Konstitucijomis nuostatomis, pvz., 46 straipsnio 1 dalimi ar 23 straipsnio 1, 2 dalimi.

Nežiūrint to, autorius savikritiškai ir korektiškai siekia aiškiai pabrėžti, kad jo toliau įžvelgiamos galimos papildomos sudėtingesnės mokestinės teisinės problemos ekonomiškai diskutuotinos ir neabsoliutintos, juo labiau tarpdisciplininiu moksliniu požiūriu.

Bendrasis vertinimas

2. Svarbu patikslinti, kad Lietuvos Respublikos Seime 2019 m. spalio 11 d. registruotas kelių šio Seimo narių pateiktas Lietuvos Respublikos stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas Nr. XIII P-3950.

Šis projektas – tai Lietuvos Respublikos 1992 m. spalio 25 d. Konstitucijoje (žr. 68 str.; plg. 69 str.) įtvirtintos Seimo narių „įstatymų leidybos iniciatyvos teisės“ įgyvendinimo rezultatas.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje išaiškinta, kad net vienas Seimo narys turi teisę teikti Seimui įstatymo projektą, o Seimas turi pareigą mažiausia jį apsvarstyti (nebūtinai priimti).

Galiojančios Seimo statuto nuostatos lemia ir/ar sudaro prielaidas tam, kad tas minimalus Konstitucinio Teismo nurodytas įstatymo projekto apsvarstymas (nebūtinai priėmimas) gali pasireikšti ir tuo, jog Seimas posėdyje po įstatymo projekto *pateikimo* (trumpo pristatymo), kuriam skiriama atitinkamai minučių, be išsamaus visapusiško svarstymo (pvz., po kelių nesudėtingų klausimų ir jų atsakymo, jei tie klausimai buvo pateikti ir atsakyti) *pritaria* arba *nepritaria* pateiktam projektui ir, jei pritaria, nusprendžia jį toliau išsamiai ir visapusiškai svarstyti atitinkamuose komitetuose (ar ypač viename iš jų kaip pagrindiniame komitete).

Išimtinis Lietuvos Respublikos Vyriausybės konstitucinis įgaliojimas rengti valstybės biudžeto projektą nereiškia, kad esą tik Vyriausybė galėtų teikti Seimui tokius mokesčių įstatymų projektus, kurie turi esminės įtakos kitų metų valstybės biudžetui (valstybės pajamoms).

Žinoma, minėtas išimtinis Vyriausybės konstitucinis įgaliojimas iš esmės suponuoja tinkamus įstatymų leidybos parengiamuosius veiksmus, kuriais pagal Seimo statutą paprašoma Vyriausybės nuomonės.

Konstitucija nereikalauja, kad mokesčių įstatymų projektai Seimui būtų teikiami tik kalendorinių (biudžetinių) metų pradžioje ar pirmajame pusmetyje ir nebūtų teikiami tų metų antrajame pusmetyje ar tiems metams besibaigiant. Toks reikalavimas neišplaukia iš Konstitucijoje numatytų dviejų kasmet atitinkamame metų laikotarpyje rengiamų Seimo sesijų kaip pagrindinių Seimo darbo tvarkos organizacinių formų.

Todėl nekyla abejonių vien dėl siūlomo įstatymo registravimo ar pristatymo datos, taip pat numatytos įsigaliojimo datos, jei tai būtų galima pagrįsti ypatingomis aplinkybėmis. Taigi, esant tokioms aplinkybėms, Seime 2019 m. spalį ir lapkritį ar net gruodį gali (galėjo, galės) būti pristatomas bei, gavus paprašytą Vyriausybės išvadą, toliau svarstomas Seimo narių pateiktas Lietuvos Respublikos stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas Nr. XIII P-3950. Tokios galimybės savaime neriboja tai, kad projekte numatytas to įstatymo įsigaliojimas būtent 2020 m. sausio 1 d. (teikiamo įstatymo 9 straipsnis). Ši data įstatymo projekto svarstymo stadijoje ir

net pirmajame priimto įstatymo galiojimo (taikymo) mėnesyje galėtų būti diskutuojama ir, esant Seimo daugumos sutarimui, koreguojama. Žinoma, vėlesnis ar itin vėlyvas koregavimas savaime negalėtų būti pagrindu neįžvelgti konstitucinių problemų.

Šios konstitucinės problemos nėra vien teorinės. Jos galėtų būti perspektyviai nagrinėjamos teismo tvarka (įstatymų leidėjo „nenaudai“) prekybininkų, kurie dėl naujo mokesčio staigaus sumanymo ir įgyvendinimo galėjo patirti ar 2020 m. sausio vasario mėn. patirs atitinkamus *praradimus* (pvz., verslo partnerius, prekių tiekėjus, investicijoms numatytų lėšų dalį, suplanuotų kreditų dalį) ir *teisinių netikrumų*, iniciatyvos (ar jos idėją palaikančių opozicinių Seimo narių grupių savarankiškos iniciatyvos) pagrindu.

Teisinio ginčo perspektyva ir argumentų bei kontrargumentų vizija

3. Šios išvados autorius, numatydamas galimą teisinį ginčą ir advokatų bei teismų argumentus, įžvelgia, kad argumentai ir kontrargumentai neapsiribos įstatymo ar jo projekto aiškinamuoju raštu.

Todėl autorius nesureikšmina įstatymo projekto *aiškinamojo rašto*, kuriame nurodytos valstybės biudžetui planuojamos gauti net **31,9 mln. eurų** sumą siekiančios metinės pajamos, formuluočių, jų išsamumo ar nepakankamumo, pvz., nurodyto ar nenurodyto (netiesiogiai atsispindinčio, suponuojamo) siekiamo konkurencijos stiprinimo, *smulkios, vidutinės ar kitokios nestambios* prekybos skatinimo bei rėmimo, tolygaus ūkinės veiklos plėtojimosi puoselėjimo (ekonominės socialinės darnos kontekste ar monopolizacijos tendencijų prevencinio ribojimo kontekste).

Papildomu naujovės iniciatorių ar rėmėjų motyvu, siekiu ir ekonominiu teisiniu *kontrargumentu* ginčo atveju, matyt, galėtų būti, pvz., statistiniai duomenys, galintys patvirtinti, kad pagal prekybos pajamas išsiskiriančios „stambiosios“ prekybos įstaigos (ne tik ekonomiškai „stambieji“ prekybos centrai maisto produktų ar statybinių medžiagų prekybos kontekste), parduodantys vartotojams jų asmeninam vartojimui prekes, itin plečiasi ar kitaip tvirtėja ne tik dėl jų parduodamų prekių paklausos ar sumanios verslo strategijos, bet ir **kuo didesnių investicijų (tam skirtų išlaidų) ir kuo mažesnių įmokų į valstybės biudžetą** pagrindu, o tokia plėtra arba prekybos pajamų didėjimas tolimesnėje ekonominėje perspektyvoje sukuria galimo rinkos monopolizavimo tendencijas, tolsta nuo konstitucinių tolygaus ūkio vystymosi ir ekonominės socialinės darnos vizijos.

Galimas ir itin nekorektiškas, bet formaliai teisiškai priimtinas kontrargumentas: „**dėl mokesčių nesitariama**“ (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas).

Be to, Seimo dauguma, jei ji susiformuotų priimant Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektą, galėtų teismo tvarka argumentuoti, kad, pvz., Seimas, gindamas „**vartotojų interesus**“ (Konstitucijos 46 straipsnio 5 dalis) jiems būtinų asmeninio vartojimo prekių palankesnių ar žemųjų kainų skatinimo kontekste, turi **diskreciją** nustatyti mokesčius (Konstitucinio Teismo 2006 m. gruodžio 22 d. nutarimas), tuo pasirinkti valstybės **ekonominę politiką** ir priemones jai įgyvendinti, **jei jos, jau jas pasirenkant, akivaizdžiai neprieštarauja tautos gerovei, visuomenės ir valstybės interesams, nepaneigia Konstitucijoje įtvirtintų, ginamų ir saugomų vertybių** (Konstitucinio Teismo 2006 m. gegužės 31 d. nutarimas), taigi nustatyti ir tokius naujus tam tikrą **prekybą** reguliuojančius mokesčius, kuriais iš dalies **reguliuojama ūkinė veikla** taip, kad ji tarnautų bendrai šalies gerovei tolygaus ūkio (jo dalimi esančios prekybos prekėmis) vystymosi kontekste, o Seimo nustatyto stambios prekybos mokesčio paskirtis – **fiskalinė** tuo aspektu, kad mokestis skirtas **ne paimti** kuriuos nors asmenų grupės (stambiųjų prekybininkų kaip tam tikrų prekių pardavėjų tam tikriems vartotojams), nuosavybės objektu esančias ar galinčias būti **prekybos pajamas** (nors jos dar nėra pelnas arba gali juo dar nebūti mokant privalomą stambios prekybos mokestį kalendoriniame mėnesyje), bet sudaryti valstybės išdą, didinti kitų ar dar kitų kalendorinių metų valstybės biudžeto pajamas, tenkinti valstybės ir visuomenės viešuosius poreikius (plg. Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimą).

Išeitų, kad Seimo dauguma esą nesunkiai galėtų ginti savo poziciją vien dėl to, kad „mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, **socialiniai procesai**, skatinamos naudingos ūkinės paskatos, **paremiami ūkio plėtros prioritetai** (paryškinta mano – aut.)“ (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

Tačiau tokie ir kiti panašūs kontrargumentai galėtų būti atremiami ir, priklausomai nuo pastangų, gal net nusveriami, atitinkamais naujo mokesčio įstatymo priešininkų, kurie inicijuotų ginčijamo įstatymo atitikties Konstitucijai patikrą teismo tvarka, argumentais. Jie, kaip atskleidžiama toliau, galėtų būti grindžiami, be kita ko, konstitucinio teisinės valstybės principo suponuojamais reikalavimais, Konstitucijos 46 straipsnio 1 ir 4 dalies nuostatomis.

Realiai galimos kelios ginčo nagrinėjimo teismo tvarka **situacijos**. Pirma, suinteresuotas pardavėjas, kuris privalo mokėti stambios prekybos mokestį, gali ginti savo teises ir interesus bendra tvarka kreipdamasis į teismą, kad šis, įžvelgęs būtent konstitucinę problematiką, savo iniciatyva kreiptųsi į Konstitucinį Teismą, sustabdęs atitinkamos bylos nagrinėjimą. Antra, tas pardavėjas ir mokesčio mokėtojas, susidarius minėto teismo ar aukštesnės instancijos teismo **nesikreipimo** į Konstitucinį

Teismą bei visų galimybių skųsti teismo sprendimą aukštesnės instancijos teismui *išnaudojimo* situacijai, gali tiesiogiai teikti Konstituciniam Teismui *konstitucinį skundą* Konstitucinio Teismo įstatymo nustatyta tvarka. Trečia, mažiausia 29 Seimo narių grupė galėtų kreiptis į Konstitucinį Teismą. Matyt, nerealu (nors įmanoma), kad Vyriausybė kreiptųsi į Konstitucinį Teismą (žr. Konstitucijos 106 straipsnio 1 dalį).

Juridinės technikos vertinimo ir terminijos aiškinimo aspektai

4. Svarbu pažymėti, kad Konstitucija ar Seimo statutas nereikalauja, jog mokesčių įstatymo projektuose būtų užtikrinta atitinkama išskirtinė ar aukščiausio lygmens juridinė technika, juo labiau pasireiškianti nuostatų gausos aspektu ar kitaip atsispindinčio *kiek galima didesnio išplėtojimo* požimiui. Beje, teismai nesyk jų taikytuose įstatymuose gebėjo kritiškai įžvelgti „perteklinį reguliavimą“, tarsi jis būtų blogybė tuo aspektu, kad teisės esą gali būti „per daug“. Kitaip tariant, ne įstatymo straipsnių skaičius (ar straipsnių dalių, punktų, papunkčių gausumas), bet jų turinio pakankamumas ir aiškumas turi būti pagrindu rimtesnėms teisinėms įžvalgoms.

Visi įstatymai, taigi ir mokesčių įstatymai, turi atitikti bendruosius konstitucinius reikalavimus tiek juridinės technikos požiūriu, tiek *vidinės darnos* aspektu ir *išorinės darnos požiūriu* (visos teisės sistemos ir juo labiau *mokesčių teisės sistemos* kontekste). Tas pats pasakytina apie esminių dviprasmybių nebuvimo reikalavimą, nors jis nėra absoliutus (negali būti formaliai absoliutinamas; žr. toliau).

Todėl gali būti teikiamas ir registruojamas bei svarstomas ir toks įstatymo projektas, kuris nors ir numato visiškai naują mokestį, neturintį analogų Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje, tačiau apima viso labo **9 straipsnius** ar net mažiau straipsnių.

Žinoma, tuose siūlomo įstatymo 9 straipsniuose (ar net mažiau jų) turi būti visi esminiai siūlomo mokesčio elementai ir kartu naujų mokestinių santykių reglamentavimui būtini aspektai: mokesčio mokėtojai, apmokestinimo objektas („bazė“), mokesčio tarifas, mokestins laikotarpis ir kt.

Tokie minimalūs esminiai elementai formaliai atsispindi tuose devyniuose straipsniuose, kurie sudaro Lietuvos Respublikos stambios prekybos mokesčio įstatymo projektą.

Žinoma, politiškai ir ekonomiškai gali *gluminti* ar *šokiruoti* pagrindinis projekto terminas „stambi“ ir jo sumanymo bei pačio įstatymo pavadinimo raktiniai žodžiai „stambi prekyba“. Tai išties suponuoja kontraversišką įžvalgą, kad esą būtent „**nestambi**“ (**smulki, vidutinė**) prekyba yra 1 mln. ar 1,5 mln.

eurų pajamas, gautas pardavus Lietuvoje prekes vadinamiesiems *nekomerciniams* ar *buitiniams* vartotojams (jų asmenio vartojimo tikslais), kalendoriniame mėnesyje *generuojanti* prekyba.

Kažkodėl tik 2 mln. eurų pajamų sumą (ribą) ***bet kurį*** kalendorinį mėnesį viršijanti analogiška prekyba esą objektyviai kvalifikuotina ir traktuotina būtent kaip „stambi“ ir todėl specialiu įstatymu apmokestinama kaip esą specifiškai vertintina (ekonominės darnos ar valstybės biudžeto pajamų didinimo tikslais), o ***1,9 mln. eurų ar tiksliai 2 mln. eurų*** siekiančiomis pajamomis pasižyminti analogiška prekyba – pozityviai remtina (augimo linkme) ir todėl specialiai neapmokestinama.

Tą patį galima kritiškai pasakyti apie terminą „**atlygis**“ ir žodžių junginį „gautina pinigų suma“ (2 str. 1 d.) ar „pardavėjo gauta bendra atlygio suma“ (3 str. 1 d.) toje situacijoje, kai atlygis nėra pelnas, kadangi prekybos sąnaudos (išlaidos) tam tikrą kalendorinį mėnesį ar ištisus kalendorinius metus didesnės už tą atlygį. Tai itin aktualu ekonominės krizės situacijoje ar tarptautinių ekonominių sankcijų taikymo kaimyninėms Rytų valstybėms situacijoje, kai susikaupusius greitai gendančius maisto produktus gali tekti skubiai parduoti Lietuvos Respublikoje gerokai mažesne nei įprasta kaina, todėl gautas prekybos „atlygis“, atmetus prekybos sąnaudas, tikrai skirtųsi nuo pelno (galėtų būti „**minusinis atlygis**“).

Tačiau objektyviu teisiniu požiūriu pažymėtina, kad siūlomo reglamentavimo terminų ar kitokių elementų diskutuoti aspektai, kalbinės dviprasmybės, taikant atitinkamus aiškinimo būdus, gali būti daugiau ar mažiau pašalinti arba bent pakankamai sumažinti, pvz., patikslinant ir *perfrazuojant*, kad:

a) mokesčio bazė (teikiamo įstatymo 3 straipsnis) – Lietuvos Respublikoje vadinamiesiems nekomerciniams ar buitiniams vartotojams jų pačių pasirinkimu būtent jų asmeninio vartojimo tikslais (o ne ekonominės veiklos ar jai priskirtinos profesinės veiklos tikslais, pvz., ***kaimo turizmo sodybos*** įrengimo ar aprūpinimo prekėmis tikslais) parduotų ***daiktų*** [be kita ko, Civilinio kodekso suponuojamos „daiktinės teisės“ kontekste] – kaip antai **INDŲ, AUTOMOBILIŲ IR JIEMS SKIRTŲ DEGALŲ, BALDŲ, MAISTO PRODUKTŲ, STATYBINIŲ MEDŽIAGŲ, GYVENAMŲJŲ NAMŲ** (išskyrus aiškiai baigtiniu sąrašu nurodytas prekes)¹ – pagrindu gautas pardavėjo **atlygis** (pajamos, NEBŪTINAI PELNAS), kuris didesnis nei 2 mln. eurų per ***bet kurį*** kalendorinį mėnesį, ***nepriklausomai, kiek tokių pajamų kalendorinių metų pabaigoje, atskaičius sąnaudas ir sumokėtus mokesčius,***

¹ Išskyrus atitinkamai tiekiamas dujas, vandenį, elektros ar saulės, vėjo, vandens energiją, ***vaistus*** (žr. 2 str. 3 d.).

sudarys tų metų pelną. JEI KAINĄ TURINTI „PARDUOTA“ PASLAUGA NĖRA „DAIKTAS“, TAI JI, REGIS, NELAIKYTINA PREKĖ TO ĮSTATYMO PRASME.

Taigi jei butas daugiabučiame name perkamas asmeniais nekomerciniais neprofesiniais tikslais, tai toks daiktas yra parduota vartotojui prekė jo asmeninio vartojimo tikslu to įstatymo projekto prasme, **todėl neturi esminės reikšmės šalutinis klausimas, kas būtų, jei** po pardavimo kitą savaitę ar mėnesį tas pirkėjas (vartotojas) nustatyta tvarka pakeistų įsigyto būto paskirtį į negyvenamosios patalpos paskirtį, kuri skirta ekonominei (pvz., profesinei) veiklai vykdyti (žr. ir plg. 3 str. 2 d.). Tas pasakytina apie automobilį, kuris pradžioje nusiperkamas asmeninio nekomercinio ir neprofesinio naudojimo tikslu, o paskuti nustatyta tvarka „įforminamas“ kaip naudojamas ekonominei (komercinei, profesinei) veiklai. Ir atvirkščiai: neturi esminės reikšmės, ar, pvz., biuro ar kontoros automobilis vėliau parduodamas kontoros steigėjui ar darbuotojui jo asmeninam vartojimui (o biuro ar kontoros patalpos paverčiamos gyvenimui skirtu butu, kuris parduodamas anksčiau kontorą įsteigusiam asmeniui ar jo darbuotojui; žr. ir plg. 3 str. 2 d.).

b) mokesčio mokėtojas (teikiamo įstatymo 4 straipsnis) – tas, kuris užsiima (*išsiskiria*) „stambia prekyba“ nors vieną kalendorinį mėnesį, t. y. peržengia minėtą atlygio (pajamų) ribą parduodamas Lietuvos Respublikoje prekes minėtiems vartotojams, nepriklausomai nuo to, ar pardavėjas fizinis asmuo (piliietis, užsienietis) ar juridinis asmuo, parduoda nustatyta tvarka vadinamiesiems nekomerciniams buitiniams vartotojams prekes (pvz., statybos įrankius) „**urmu**“² pagal *didmeninei* prekybai priskirtiną (juo labiau prekybos vietoje viešai nurodomą) kainą (ar ne „urmu“ pagal *mažmeninei* prekybai priskirtą kainą), jei atitinkamos valstybės institucijų nustatytos prekybos taisyklės nedraudžia fiziniams asmenims asmeninio vartojimo tikslais parduoti tokias prekes „urmu“ pagal palankesnę kainą. Neturi reikšmės klausimas, ar apmokestinama prekyba Lietuvos Respublikoje vykdoma terminuotai, tik tam tikro *renginio (dainių ar jūros šventės) laikotarpiu, elektroniniu ar kitoku* leidžiamu atsiskaitymo (grynaisiais, banko kortele) **būdu**. *Todėl įstatymo projektas NEGALI BŪTI KOREKTIŠKAI VADINAMAS VIEN TIK DIDŽIŲJŲ PREKYBOS CENTRŲ IR JŲ TINKLŲ, PARDUODANČIŲ MAISTO PRODUKTUS AR STATYBINES MEDŽIAGAS, MĖNESINIŲ „IPLAUKŲ“ SPECIALAUS APMOKESTINIMO PROJEKTU.* Jis apima ar galėtų apimti, pvz., didžiuosius baldų

² Žr. ir plg., pvz., internetinėje enciklopedijoje „vikipedija“ pateikiamą paaiškinimą („Didmeninė prekyba arba prekyba urmu – prekių pardavimas pirkėjams, kurie prekes parduoda mažesniais kiekiais. Įmonės, besiverčiančios didmenine prekyba (urmininkai), dideliais kiekiais perka prekes iš gamintojo ir parduoda kitoms įmonėms ar asmenims, kurie tikisi jas perparduoti brangiau galutiniam vartotojui“).

pardavimo centrus ar automobiliams skirtų degalinių tinklus, tačiau, regis, neapimtų bankų ar draudimo bendrovių, jei jų teikiamos paslaugos nėra „daiktas“;

c) mokestinis **laikotarpis** – kiekvienas kalendorinis mėnuo, taigi iš viso maksimaliai **12** laikotarpių (*maximum 12* privalomų mokėjimų) per kalendorinius metus, jei kiekvieną kalendorinį mėnesį už vartotojams jų asmeninio vartojimo tikslais parduotas prekes gautų pajamų (gauto atlygio) suma viršija 2 mln. eurų sumą. Jei konkretų kalendorinį mėnesį atlygio suma mažesnė, mokestis nemokamas.

d) mokesčio **tarifas** – 1 procentas, taikomas mokesčio bazei kalendoriniame mėnesyje, taigi *maximum* bendrai 12 procentų per kalendorinius metus, jei kiekvieną kalendorinį mėnesį už vartotojams jų asmeninio vartojimo tikslais parduotas prekes gautų pajamų suma viršija fiksuotą minėtą ribą;

Nekyla abejonių, kad kuris nors privalomas mokesčio elementas (aspektas) būtų visiškai neapimtas (nenumatytas) ar toks neaiškus, kad jo būtų neįmanoma tinkamai paaiškinti, taikant atitinkamą aiškinimo būdą.

Konstitucinio tyrimo pagrindai ir jais pagrindžiamos galimos įžvalgos

5. Įstatymo projekto tyrimo pagrindu gali būti, be kita ko, Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkto ir 127 straipsnio 3 dalies nuostatos, kurios įtvirtina Seimo įgaliojimus įstatymais nustatyti mokesčius, taip pat 28 straipsnio nuostatos, kuriuos įpareigoja asmenis laikytis įstatymų, įskaitant tokius, kuriais nustatyti mokesčiai. Tai suponuoja, be kita ko, Seimo atitinkamą (neabsoliučią) diskreciją mokesčio įstatymu nustatyti ar nenustatyti, pvz., apmokestinimo išimtis ir lengvatas. Be to, esminę reikšmę turi tokią Seimo *diskreciją* ribojantis **asmenų lygiateisiškumo principas** (29 straipsnis), asmens **ūkinės veiklos ir iniciatyvos buvimo šalies ūkio pagrindu principas** (46 straipsnio 1 dalis). Taip pat labai reikšmingi iš Konstitucijos (teisinės valstybės principo) išplaukiantys reikalavimai, tarp jų asmens **teisinio tikrumo (saugumo) ir pasitikėjimo valstybe bei jos teise imperatyvai**.

Nors nuosavybės neliečiamumo ir nuosavybės teisių ginimo principai (Konstitucijos 23 straipsnio 1, 2 dalys) tarsi nelabai siejasi su įstatymo projekte siūlomu tam tikrų asmenų „prekybos pajamų“ (*ne pelno*) apmokestinimu, tačiau, nepaisant Konstitucinio Teismo įvairių nutarimų suponuojamos įžvalgos, kad mokesčių įstatymais įprastose situacijose tiesiogiai nesikėsinama į nuosavybės neliečiamumą Konstitucijos 23 straipsnio prasme, visgi manytina, kad šie principai šioje išvadoje panaudotini bent iš dalies.

Autorius, remdamasis Konstitucinio Teismo nagrinėta vadinamąja privačios vaistinės steigėjų, neturinčių specialaus farmacinio išsilavinimo, byla (2002 m. kovo 14 d. nutarimu) ir šioje nagrinėtoje byloje (tame nutarime) atskleista bei pritaikyta doktrininė nuostata, kad Konstitucija (23 straipsnis) apima ne tik *status quo* garantiją, bet ir asmens **teisę įgyti** Konstitucijos saugomą **nuosavybę** (tampant steigiamos ar jau įsteigtos veikiančios privačios vaistinės savininku), drįsta plėtoti išvestines kritines įžvalgas (**prekių pardavėjų pelno siekio kontekste**), grindžiamas Konstitucijos 23 straipsnio 1,2 dalių ir 46 straipsnio 1 dalies neatskiriama ryšiu (žr. toliau).

Be to, vertinimo pagrindu gali būti, be kita ko, atitinkamos Konstitucinio Teismo nutarimų doktrininės nuostatos, kurios suformuluotos pirmojo ar antrojo sąlygiškai matomo etapo nutarimuose, kaip antai, 2006 m. gruodžio 22 d. nutarime („nustatydamas mokesčius, įstatymų leidėjas privalo paisyti [...] konstitucinių teisingumo, protingumo, proporcingumo principų“) arba 2000 m. kovo 15 d. nutarime („teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat **teisinio tikrumo** [paryškinta mano – *aut.*] principai ypač svarbūs nustatant mokesčius, taigi ir jų objektą, apmokestinimo išimtis, ir lengvatas“). Tačiau, autoriaus nuomone, svarbiausia atrama gali būti nuostatos, suformuluotos:

- a) vadinamojoje **nekilnojamojo turto mokesčio byloje** (2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas);
- b) vadinamojoje **žemės mokesčio byloje** (2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas);
- c) vadinamojoje **krizinio 2009 m. valstybės biudžeto tvirtinimo ir su tuo susijusių įstatymų skubaus priėmimo byloje** (2013 m. vasario 15 d. nutarimas).

PIRMOJI minėta **nekilnojamojo turto mokesčio** patikros byla šiai išvadai reikšminga, be kita tuo, kad minėtame 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarime pabrėžta: **a)** „konstitucinis teisinės valstybės principas neatsiejamas nuo Konstitucijoje, *inter alia* jos 29 straipsnyje, įtvirtinto asmenų lygiateisiškumo principo, taip pat teisingumo principo“. Vadinasi, toliau šiame tyrime galima įžvelgti teisinės valstybės principo problemas, kurios atsiskleidžia teisingumo ir asmenų lygiateisiškumo aspektu; **b)** „mokesčio išimčių ir lengvatų nustatymas yra socialinio ir ekonominio tikslingumo dalykas, kuris priklauso įstatymų leidėjo kompetencijai“; Vadinasi, toliau šią nuostatą galima plėtoti, vertinant, ar ji priimtina naujo mokesčio įstatymo projekte atspindinčios įstatymų leidėjo diskrecijos ribų aspektu tiek, kiek, pvz., **neapmokestinamos prekių gamintojų ar importuotojų DIDMENINĖS „prekybos pajamos“** (prekių gamintojų ar importuotojų atlikto jų pagamintų ar importuotų prekių pardavimo pardavėjams [jų ūkinei veiklai] atkarpoje taip pat atsirandančios „prekybos pajamos“).

ITIN SVARBU tai, kad tame Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarime pačio minėto teismo iniciatyva neįžvelgta ir nekonstatuota problema, kad: a) konstituciniai socialinės darnos ar valstybės socialinės orientacijos principai gali/negali būti pagrindu skirtingai traktuoti tą patį nekilnojamojo turto rinkoje neadekvačiai vertinamą „brangų“ ir „nebrangų“ apmokestinamąjį turtą priklausomai nuo jo valstybės įstaigų ar įmonių nustatytos mažesnės vertės. Išėitų, kad tas nutarimas savaime nesudaro pagrindo kategoriškai teigti, kad naują itin specifinį mokesčio įstatymą, nesant itin svarbių jo skubų priėmimą ir įsigaliojimą objektyviai nulėmusių veiksnių, esą galima grįsti vien konstituciniais socialinės darnos ar valstybės socialinės orientacijos principais (JUO LABIAU ŪKINĘ VEIKLĄ VYKdančių ASMENŲ EKONOMINĖS ATSKIRTIES MAŽINIMO SIEKIAIS); b) tirtame įstatyme nurodytos tam tikros paskirties nekilnojamojo turto NEAPMOKESTINAMOJI VERTĖ – 1 MILIJONAS LITŲ, taigi pagal tirtą įstatymą apmokestinamas buvo tik toks įstatyme nurodytos paskirties nekilnojamas turtas, kurio vertė didesnė nei 1 milijonas litų. Nebuvo Konstitucinio Teismo iniciatyvos papildomai įžvelgti visų analogiško nekilnojamojo turto savininkų **ne lygiateisiškumo** problemą (Konstitucijos 29 straipsnyje įvirtinto asmenų lygiateisiškumo principo kontekste).

VADINASI, gali susidaryti įspūdis, kad toliau šioje išvadoje nederėtų matyti problemos vien tuo aspektu, kad stambios prekybos mokestis siejamas su tokia apmokestinimo baze, kurią sudaro didesnės nei 2 milijonai eurų pardavimo pajamos (**o ne bet kokio dydžio pardavėjų pajamos**, gautos pardavus prekes vartotojams jų asmeninio individualaus vartojimo tikslais). Tačiau derėtų pripažinti, kad *skiriasi situacijos ir jų kontekstas*: ankstesnis ginčas kilo dėl šeimai priklausančio gyvenamojo namo „nelengvatinio“ apmokestinimo. Be to, tam tikros paskirties ir juo labiau gyvenamosios paskirties apmokestinamas nekilnojamas turtas nebūtinai yra priemonė pradėti ar tęsti vykdyti ūkinę veiklą, jos sąlyga, kai naujo mokesčio įstatymo projekte numatytos apmokestinamos prekybos pajamos – besąlygiškai ir neišvengiamai visose situacijose yra pelno ir/ar tolesnės ūkinės veiklos sąlyga.

Tuo remiantis, galima manyti: Ūkinės veiklos vykdymu ir prekių pardavimu vartotojams jų asmeniniam vartojimui pasireiškianti prekyba **visose jos apimties ar kalendorinio mėnesio pajamų dydžio situacijose yra ūkinė veikla prekybos forma (būdu)**. Todėl selektyvus ekonominis politinis traktavimas ir kvalifikavimas „stambi“ ar „nestambi“, nesant Konstitucijos 46 straipsnio 4 dalyje numatytos tinkamai nustatytos monopolijos (konkurencijos suvaržymo) atitinkamoje prekybos srityje, **negali būti teisiškai objektyvus. Todėl objektyviai pagrįstu ir proporcingu negali būti ne visų iš esmės vienodų pardavėjų, vykdančių ūkinę veiklą prekybos forma, kalendorinio mėnesio**

pajamos, gautos parduodant prekes vartotojams jų asmeniniam vartojimu, apmokestinamos nauju „stambios prekybos mokesčiu“.

Tokią įžvalgą galima plėtoti ir labiau pagrįsti, remiantis Konstitucijos 46 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu asmens ūkinės veiklos buvimo šalies ūkio pagrindu, kaip principu, ir 29 straipsnyje įtvirtintu asmenų lygiateisiškumo principu. Šiame kontekste galima papildomai įžvelgti peržengtą įstatymų leidėjo diskrecijos ir toleruotinos socialinės ekonominės politikos, kuria esą siekiama ginti smulkų verslą, ribą. Tai matyti tuo aspektu, kad: a) netinkamai negatyviai vertinama „stambioji“ prekyba (jos pajamos) ir pozityviai vertinama „smulkioji“ ar „vidutinė“ prekyba (jos pajamos), NESANT NUSTATYTOS MONOPOLIJOS ATITINKAMOJE PREKIŲ PARDAVIMO SRITYJE. TIK ESANT TOKIAM NUSTATYTAM FAKTUI BŪTŲ GALIMA PATEISINTI TAM TIKRŲ PREKIŲ PARDAVIMO PAGRINDU ATSIKANDANČIŲ PARDAVĖJO PAJAMŲ SKIRTINGĄ APMOKESTINIMO NAŠTĄ; b) konkurencingoje rinkoje netolygiai traktuojami visi analogišką prekybinę ūkinę veiklą vykdantys pardavėjai ir jų pajamos, kurios gautos pardavus prekes vartotojams jų asmeninio individualaus vartojimo tikslais; c) konkurencingoje prekybos srityje nepagrįstai ir neproporcingai išskiriami tik stambieji pardavėjai ir jų stambios pajamos, viršijančios per kalendorinį mėnesį 2 milijonų eurų ribą.

Tokiais aspektais galima įžvelgti, kad įstatymo projektas galimai nukrypsta nuo Konstitucijos 46 straipsnyje įtvirtinto asmens ūkinės veiklos buvimo šalies ūkio pagrindu principo, taip pat Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtinto asmenų lygiateisiškumo principo, kuris neatsiejamas nuo konstitucinio teisinės valstybės principo.

ANTROJI minėta **žemės mokesčio** patikros byla šiai išvadai svarbi ir tuo, kad minėtame 2016 m. gruodžio 7 d. nutarime pabrėžta ir tai, kad: a) „ne bet koks teisinio reguliavimo neaiškumas ar neapibrėžtumas yra pagrindas Konstituciniam Teismui atitinkamą teisinį reguliavimą pripažinti prieštaraujančiu konstitucinės teisinės valstybės principui“. Vadinasi, Stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto Nr. XIIIP-3950 nuostatų tam tikras lingvistinis ir ekonominis teisinis neaiškumas neturėtų būti išsyk sureikšmintas, jei tai galima pašalinti ar kiek galima labiau „sušvelninti“ taikant atitinkamus aiškinimo būdus; b) „teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo imperatyvų privalu laikytis ir nustatant įstatymo įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarką“. Vadinasi, 2019 m. spalį pasiūlyto Stambios prekybos mokesčio įstatymo įsigaliojimo 2020 m. sausio 1 d. ir ypač jo pirminio įgyvendinimo pirmajame kalendoriniame (2019 m. sausio) mėnesyje, kai pardavėjai parduos, pvz., 2018 m. ar 2019 m. liepą rugsėjį – pagal atitinkamą ilgalaikio verslo strategiją ir jos nuoseklus tolesnio įgyvendinimo pagrįstus lūkesčius – nusipirkta ar kitaip užsuderėtą atlygį įsigytas prekes

variantams jų asmeninio vartojimo tikslais, aiškumas gali būti diskutuojamas ir kvestionuojamas, tačiau tai vargu ar sudaro esminius konstitucinės problematikos aspektus.

TREČIOJI minėta **krizinio 2009 m. valstybės biudžeto tvirtinimo ir su tuo susijusių įstatymų skubaus priėmimo** byla šiai išvadai turi itin didelę reikšmę tuo aspektu, kad būtent minėtame 2013 m. vasario 15 d. nutarime pirmąsyk aiškiai atskleisti ir pabrėžti ***vacatio legis*** ir ***pereinamo teisinio reguliavimo*** reikalavimai. Be to, nurodytas *skubaus įstatymo, kuriuo nustatomos naujos asmenų pareigos, įsigaliojimo pateisinimo būtinumas*. Esminę reikšmę turi tokios to nutarimo nuostatos: a) „tam tikrais atvejais įstatymų leidėjas privalo numatyti pakankamą ***vacatio legis***, t. y. laikotarpį nuo įstatymo oficialaus paskelbimo iki jo įsigaliojimo (taikymo pradžios), per kurį suinteresuoti asmenys galėtų pasirengti įgyvendinti iš jo kylančius reikalavimus“; b) „darant esminius galiojančio teisinio reguliavimo pakeitimus, lemiančius asmenų teisinei padėčiai nepalankius padarinius, gali būti reikalinga numatyti ne tik pakankamą *vacatio legis*, bet ir tam tikrą pereinamąjį teisinį reguliavimą“; c) „skubus įstatymų, kuriais nustatomos pareigos [...], įsigaliojimas turėtų būti labiau išimtis, grindžiama ir pateisinama ypatingomis objektyviomis aplinkybėmis, nei taisyklė“.

Laikinojo ar pereinamojo reguliavimo būtino paisymas, šios išvados autoriaus nuomone, leidžia tinkamai numatyti galimų negatyvių padarinių pardavėjams šalinimą, nesudarant ar nedidinant jų praradimų (išlaidų, nuostolių) bent pirmaisiais naujo mokesčio taikymo mėnesiais ar net 2020–2021 metais. Į tai projekte neatsižvelgta net tokios situacijos kontekste, kai kalendorinių metų (2020 m.) pabaigoje naują mokestį 6 ar 12 kartų mokėjęs pardavėjas neturės jokio pelno dėl atitinkamų prekybos sąnaudų **ir neplanuotai sumokėto naujo mokesčio**, KURIS NEGALĖJO BŪTI NUMATYTAS PERKANT 2020 M. PARDAVIMAMS SKIRTAS PREKES 2018 m. ar 2019 m. sausio-rugsėjo mėnesiais. Todėl galima manyti, kad Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas Nr. XIII P-3950 ta dalimi, kuria stambios prekybos mokestis turi būti mokamas **nesant numatytų kalendorinį mėnesį mokėto mokesčio vėlesnio grąžinimo ar sumažinimo (arba kitokio praradimų, atsiradusių dėl mokesčio mokėjimo, kompensavimo)** pirmaisiais ir vėlesniais mokesčio galiojimo kalendoriniais metais, *inter alia* nuostolingos prekybinės veiklos paaiškėjimo **situacijoje**, kai mokestį tam tikrais kalendoriniais mėnesiais mokėjusio juridinio asmens **išlaidos, susijusios su parduotų prekių įsigijimu (inter alia transportavimu, sandėliavimu), pardavimu ir nesusijusios su savo rizika atliktomis investicijomis, kalendorinių metų pabaigoje dėl sumokėto stambios prekybos mokesčio (mokesčių sumos) yra didesnės nei visos tų metų pajamos**, galimai nukrypsta nuo Konstitucijoje įtvirtinto asmens ūkinės

veiklos laisvės ir iniciatyvos principo, konstitucinio teisinės valstybės principo ir iš jo kylančio asmens pasitikėjimo valstybe ir jos teise imperatyvo.

Be to, minėtos trečiosios bylos ir kartu Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimo kontekste svarbu pastebėti, kad nors teikiamo Stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto iniciatoriai formaliai siūlo naują reguliavimą ir formaliai nedaro „galiojančio teisinio reguliavimo pakeitimų“, tačiau akivaizdu, kad būtų keičiamas tam tikrų projekte nurodytų ūkinės veiklos vykdytojų („pardavėjų“) **mokestinės naštos** reguliavimas: ta našta didinama siekiant gausinti valstybės biudžeto pajamas (kaip minėta, apie 31,9 mln. eurų). Todėl antroji aukščiau pacituota to nutarimo nuostata taikytina šioje išvadoje. Aišku, toje antroje pacituotoje nuostatoje pernelyg daug **politinės ekonominės erdvės**, kurią apima (provokuoja) žodžių junginys „gali būti reikalinga“. Tai perša prieštarinę mintį, kad vienos kadencijos Seimui „gali būti reikalinga“, o kitos – gali pasirodyti nereikalinga. Žinoma galima atkirsti, kad ginčo situacijoje Konstitucinis Teismas sprendžia, ar buvo ir yra „reikalinga“. Nežiūrint to, nesunku be didesnių pastangų argumentuotai įžvelgti, kad probleminis aspektas išsyk objektyvizuotinas, vertinant numatomą 2019 m. spalį pateikto naujo mokesčio įstatymo **įsigaliojimo datą** (2020 m. sausio 1 d.). Toks probleminis aspektas savaime galėtų būti pakankamas pagrindas teismo tvarka nustatyti įstatymo prieštaravimą Konstitucijai **pagal įsigaliojimo tvarką** tiek dėl to, kad nėra pakankamo *vacatio legis*, tiek dėl to, kad nėra tam tikro pereinamojo teisinio reguliavimo.

Gerokai didesnę reikšmę minėtos trečiosios bylos ir kartu Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimo kontekste turi aukščiau cituota nuostata: „skubus įstatymų, kuriais nustatomos pareigos [...], įsigaliojimas turėtų būti labiau išimtis, grindžiama ir pateisinama ypatingomis objektyviomis aplinkybėmis, nei taisyklė“. Tokia nuostata, viena vertus, taip pat pernelyg lanksti ir nekategoriška („turėtų“, „labiau išimtis [...] nei taisyklė“). Kita vertus, ji gali būti pagrindu teigti, kad 2019 m. spalį pateiktas ir 2020 m. sausį įsigaliojti turintis Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas **neabejotinai privalo būti grindžiamas ypatingomis aplinkybėmis ir jų nulemtu įsigaliojimo skubos būtinumu**.

Tokios ypatingos aplinkybės šios išvados autoriui nežinomos. Jos ginčo ir konstitucinių abejonių situacijoje galbūt galėtų paaiškėti ir būti patvirtintos ar nepatvirtintos kaip ypatingos ir svarbios, teismo tvarka atliekant įstatymo atitikties Konstitucijai patikrą. Tačiau šios išvados baigimo ir teikimo dieną tenka vadovautis hipoteze, kad 2019 m. spalį pateiktas ir 2020 m. sausį įsigaliojti turintis Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas *nėra grindžiamas ypatingomis*

aplinkybėmis ir jų nulemtu įsigaliojimo skubos būtinumu, todėl galima nukrypsta nuo Konstitucijos (konstitucinio teisinės valstybės principo) pagal įsigaliojimo tvarką.

Papildomas konstitucinės problematikos aspektų ir jas atskleidžiančių žvalgų konkretinimas

6. Papildomai konkretinant konstitucinės problemos įžvalgas, svarbu pažymėti, kad įstatymo projekte numatytas pelno siekiančios prekybos tarpinių „apyvartinių“ – **pelno dar nesudarančių (pelnu nesančių, netapusių)** – pajamų, gaunamų tam tikriems pardavėjams pardavus atitinkamas prekes tam tikriems vartotojams tam tikro vartojimo tikslais, apmokestinimas. Tai gali būti vertinama kritiškai, remiantis tokiais argumentais:

a) jei prekių gamintojai ir importuotojai, verčiami rinkos dėsnių ar konkurencijos veiksnių arba laikydamiesi savo ilgalaikės verslo strategijos stengiasi dėl didesnių pajamų patekti į stambiuosius prekybos centrų (įstaigų) tinklus už laisvai suderėtą būsimą atlygį perleisdami jiems jų pagamintas ar importuotas prekes šių prekybos centrų ūkinei veiklai, kad jie tas prekes parduotų vartotojams jų asmeniniam individualiam vartojimui (ir tik gavę iš tokio pardavimo pajamas tinkamai atsiskaitytų su gamintojais ar importuotojais), tai tokios situacijos kontekste įstatymų leidėjas privalo visų minėtų ūkinės veiklos vykdytojų interesų derinimo ir paisymo užtikrinimo tikslais aiškiai numatyti teisingumu ir proporcingumu grindžiamas su tomis pačiomis prekėmis susijusios ūkinės veiklos reguliavimo ir kartu visų **didmeninės ar mažmeninės „prekybos pajamų“** apmokestinimo taisykles, **jei prekių gamintojo ar importuotojo veikla (jos dalimi esančios didmeninės prekybos kontekste) tam tikrose situacijose pagal įstatymus nesusieta su privalomo akcizo ar kito specialaus mokesčio mokėjimu:**

-pirma, stambios prekybos mokestį taip pat moka akcizo ar kito specialaus mokesčio nemokantys prekių gamintojai ir importuotojai, kurie **PARDAVĖ PREKES (GAVO LĖŠAS IŠ PREKYBOS)** pardavėjams jų ūkinei veiklai;

-antra, akcizo ar kito specialaus mokesčio nemokantys prekių gamintojai ir importuotojai, kurie **perleido** jų prekes pardavėjams už suderėtą vėliau mokėtiną atlygį, moka **dalį pardavėjui tenkančio mokesčio**, jei pardavėjai tik gavę iš tų prekių pardavimo „galutiniams“ vartotojams pajamas atsiskaito su gamintojais ar importuotojais. Pastarojoje situacijoje dalis pardavėjo gautų lėšų tarsi yra **ne jo, bet prekių gamintojų ir importuotojų**, tad jos turėtų būti apmokestinamos vienodai;

b) įstatymų leidėjas, **ribodamas** galimas prekybos monopolizavimo tendencijas ir gindamas verslą, kuris nevykdo stambios prekybos, **negali pasikliauti** vien ūkinėje veikloje ir galimai „itin stambioje

didmeninėje prekyboje“ dalyvaujančių asmenų **socialine atsakomybe** bei jos saistoma sutarčių **laisve** ir laisvai sudaromais susitarimais dėl stambių prekybos įstaigų tinklų vėlesnio atsiskaitymo su jais prekes parduoti už suderėtą būsimą atlygį perleidusiais tų prekių gamintojais ar importuotojais;

c) konstituciškai skatintinos ir puoselėtinos ūkine veikla esančios pelno siekiančios prekybos apmokestinimas turi būti grindžiamas **ne tarpinėmis kalendorinio mėnesio lėšomis, bet galutinėmis kalendorinių metų kontekste tinkamai paaiškinančiomis prekių pardavėjo gautomis ir pelną pagrindžiančiomis „teigiamomis“ lėšomis**. Jos įstatymų nustatyta tvarka nustatomos ūkinės veiklos sąnaudų (išlaidų) pagrindu;

d) konstituciškai skatintinos ir puoselėtinos ūkinės veiklos vykdytojų **pelno nesudarančių prekybos pajamų** apmokestinimas nepriklausomai nuo to, **ar prekių pardavimo pajamos yra „neigiamos“ ir nesudaro nuostolio sąnaudų (išlaidų) kontekste**, nukrypsta nuo iš Konstitucijos 23 straipsnio 1, 2 dalies ir 46 straipsnio 1 dalies.

Papildomas akcizo ar kito specialaus mokesčio aspekto reikšmės konkretinimas

7. Konkretinant ir išplėtojant aukščiau suformuluotas įžvalgas, svarbu atskleisti papildomus aspektus, kurie susiję su akcizo ar kito specialaus mokesčio nemokėjimu: prekių gamintojo ar importuotojo, kaip *didmenininko*, gaunamų „prekybos pajamų“ neapmokestinimo *mažmenininkams* numatyto stambios prekybos mokesčio kontekste.

Vienoje situacijoje prekių gamintojas ar importuotojas ir pardavėjas gali sutapti (būti tas pats asmuo). Tada kyla objektyviai ypatingomis aplinkybėmis nepateisinamos **dvigubo apmokestinimo problema, jei pardavėjas, mokantis stambios prekybos mokestį, anksčiau kaip gamintojas ar importuotojas mokėjo akcizo ar kitą specialų mokestį**. Tuo galimai nukrypstama nuo atsakingo ir tinkamo ūkinės veiklos reguliavimo konstitucinių imperatyvų

Kitoje situacijoje prekių gamintojas ar importuotojas ir pardavėjas gali nesutapti, taigi pasireikšti keli asmenys, gaunantys itin panašias „prekybos pajamas“ pagal jų atsiradimo pagrindu esančias identiškas prekes. Tada kyla objektyviai ypatingomis aplinkybėmis nepateisinamos **gamintojų ir importuotojų kaip didmenininkų, gaunančių „prekybos pajamas“ ir nemokančių akcizo ar kito specialaus mokesčio, ir mažmenininkų, gaunančių „prekybos pajamas“ ir mokančių stambios prekybos mokestį, mokestinės naštos nesubalansavimo problema**. Tuo taip pat galimai nukrypstama nuo atsakingo ir tinkamo ūkinės veiklos reguliavimo konstitucinių imperatyvų.

APIBENDRINIMAS, IŠVADOS

1. Viena vertus, būtina korektiškai ir objektyviai pripažinti, kad Stambios prekybos mokesčio įstatymu ar kitaip pavadintu įstatymu galėtų būti reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės paskatos, paremiami ūkio darnos ir prekybą vykdančių subjektų ekonominės atskirties ar prekių kainų mažinimo politikos prioritetai taip, kaip tai atsispindi Seimo ir Vyriausybės vykdomoje ekonominėje socialinėje politikoje, kuri iš dalies neteisinga Konstituciniam Teismui tikslingumo aspektu. Kita vertus, galima kritiškai įžvelgti, kad siūlomu Stambios prekybos mokesčio įstatymu gali būti sudarytos prielaidos nepagrįstai ir neproporcingai įsiterpti į ūkinę veiklą esančios prekybos vykdymą konkurencingoje rinkoje, taikant naują prekybos mokestį **ne visiems**, bet tik pagal fiksuotą kalendorinio mėnesio prekybos pajamų dydį (ribą) identifikuotiems stambiems pardavėjams, kurie parduoda prekes vartotojams jų asmeniniam vartojimui ir taip gauna prekybos pajamas, patirdami atitinkamas prekybos sąnaudas, kurios tam mokesčiui nereikšmingos.

2. Ūkinės veiklos vykdymu ir prekių pardavimu vartotojams jų asmeniniam vartojimui pasireiškianti prekyba visose jos apimtys ar kalendorinio mėnesio pajamų dydžio situacijose yra ūkinė veikla prekybos forma (būdu). Todėl selektyvus ekonominis politinis traktavimas ir kvalifikavimas „stambi“ ar „nestambi“, nesant Konstitucijos 46 straipsnio 4 dalyje numatytos tinkamai nustatytos monopolijos (konkurencijos suvaržymo) atitinkamoje prekybos srityje, **negali būti teisiškai objektyvus. Todėl objektyviai pagrįstu ir proporcingu negali būti ne visų iš esmės vienodu** pardavėjų, vykdančių ūkinę veiklą prekybos forma, kalendorinio mėnesio pajamos, gautos parduodant prekes vartotojams jų asmeniniam vartojimu, apmokestinamos nauju „stambios prekybos mokesčiu“.

Įstatymo projektas galimai nukrypsta ne tik nuo Konstitucijos 46 straipsnyje įtvirtinto ūkinės veiklos buvimo šalies ūkio pagrindų principo, bet ir nuo Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtinto asmenų lygiateisiškumo principo, kuris neatsiejamas nuo konstitucinio teisinės valstybės principo.

3. 2019 m. spalį pateiktas ir 2020 m. sausį įsigaliojęs Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas **nėra grindžiamas ypatingomis aplinkybėmis ir jų nulemtu skubos būtinumu**, todėl galimai nukrypsta nuo Konstitucijos (konstitucinio teisinės valstybės principo) **pagal**

įsigaliojimo tvarką tiek, kiek šiame įstatyme nėra nei pakankamo *vacatio legis*, nei tam tikro pereinamojo teisinio reguliavimo.

4. Konstituciškai skatintina ir puoselėtina ūkine veikla esančios pelno siekiančios prekybos apmokestinimas turi būti grindžiamas ne tarpinėmis, bet galutinėmis prekių pardavėjo gautomis ir pelną pagrindžiančiomis „teigiamomis“ lėšomis, kurios įstatymų nustatyta tvarka nustatomos sąnaudų (išlaidų) kontekste. Todėl galima manyti, kad pelno nesudarančių tam tikro dydžio prekybos pajamų apmokestinimas kiekvieną kalendorinį mėnesį gali nukrypti nuo konstitucinių imperatyvų, kylančių iš Konstitucijos 23 straipsnio 1, 2 dalies ir 46 straipsnio 1, 3 dalies kontekstinės prasmės.

5. Laikinojo pereinamojo reguliavimo būtino paisyimas leidžia tinkamai numatyti galimų negatyvių padarinių pardavėjams šalinimą, nedidinat jų išlaidų (nuostolių) bent pirmaisiais naujo mokesčio taikymo mėnesiais ar net 2020–2021 metais. Į tai projekte neatsižvelgta net tokios situacijos kontekste, kai kalendorinių metų (2020 m.) pabaigoje naują mokestį 6 ar 12 kartų mokėjas pardavėjas neturės jokio pelno dėl atitinkamų prekybos sąnaudų ir neplanuotai sumokėto naujo mokesčio, KURIS NEGALĖJO BŪTI NUMATYTAS PERKANT 2020 M. PARDAVIMUI PREKES 2018 m. ar 2019 m. sausio-rugsėjo mėnesiais. Todėl galima manyti, kad Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektas ta dalimi, kuria stambios prekybos mokestis turi būti mokamas nesant numatytų kalendorinį mėnesį mokėto šio naujo mokesčio **vėlesnio grąžinimo ar sumažinimo (arba kitokio praradimų, atsiradusių dėl mokesčio mokėjimo, kompensavimo)** pirmaisiais ir vėlesniais mokesčio galiojimo kalendoriniais metais, galimai nukrypsta nuo Konstitucijoje įtvirtinto asmens ūkinės veiklos laisvės ir iniciatyvos principo, konstitucinio teisinės valstybės principo ir iš jo kylančio asmens pasitikėjimo valstybe ir jos teise imperatyvo.

6. Jei prekių gamintojai ir importuotojai, verčiami rinkos dėsnių ar konkurencijos veiksnių arba laikydamiesi savo ilgalaikės verslo strategijos stengiasi dėl didesnių pajamų patekti į stambiuosius prekybos centrų (įstaigų) tinklus už laisvai suderėtą būsimą atlygį perleisdami jiems jų pagamintas ar importuotas prekes šių prekybos centrų ūkinei veiklai, kad jie tas prekes parduotų vartotojams jų asmeniniam individualiam vartojimui (ir tik gavę iš tokio pardavimo pajamas tinkamai atsiskaitytų su gamintojais ar importuotojais), tai tokios situacijos kontekste įstatymų leidėjas privalo visų minėtų ūkinės veiklos vykdytojų interesų derinimo ir paisyimo užtikrinimo tikslais aiškiai numatyti teisingumu ir proporcingumu grindžiamas su tomis pačiomis prekėmis susijusios ūkinės veiklos reguliavimo ir kartu visų **didmeninės ar mažmeninės „prekybos pajamų“** apmokestinimo taisykles, **jei prekių gamintojo ar importuotojo veikla (jos dalimi esančios didmeninės prekybos kontekste)**

tam tikrose situacijose pagal įstatymus nesusieta su privalomo akcizo ar kito specialaus mokesčio mokėjimu:

-pirma, stambios prekybos mokestį taip pat moka akcizo ar kito specialaus mokesčio nemokantys prekių gamintojai ir importuotojai, kurie PARDAVĖ PREKES (GAVO LĖŠAS IŠ PREKYBOS) pardavėjams jų ūkinei veiklai;

-antra, akcizo ar kito specialaus mokesčio nemokantys prekių gamintojai ir importuotojai, kurie **perleido** jų prekes pardavėjams už suderėtą vėliau mokėtiną atlygį, moka **dalį pardavėjui tenkančio mokesčio**, jei pardavėjai tik gavę iš tų prekių pardavimo „galutiniams“ vartotojams pajamas atsiskaito su gamintojais ar importuotojais. Pastarojoje situacijoje dalis pardavėjo gautų lėšų tarsi yra ne jo, bet prekių gamintojų ir importuotojų, tad jos turėtų būti apmokestinamos vienodai.

Įstatymų leidėjas, **ribodamas** galimas prekybos monopolizavimo tendencijas ir gindamas verslą, kuris nevykdo stambios prekybos, **negali pasikliauti** vien ūkinėje veikloje ir galimai „itin stambioje didmeninėje prekyboje“ dalyvaujančių asmenų **socialine atsakomybe** bei jos saistoma sutarčių **laisve** ir laisvai sudaromais susitarimais dėl stambių prekybos įstaigų tinklų vėlesnio atsiskaitymo su jiemis prekes parduoti už suderėtą būsimą atlygį perleidusiais tų prekių gamintojais ar importuotojais

Nors **didmeninė ir mažmeninė** prekyba nėra tas pats ir gali būti reguliuojamos skirtingais mokestiniais įstatymais, tačiau pažymėtina, kad Stambios prekybos mokesčio įstatymas sudaro prielaidas iškreipti visų „prekybos pajamų“ tolygų vientisą mokestinį traktavimą, jei prekių gamintojai ir importuotojai, kurie verčiasi **didmenine** prekyba, nemoka tokio akcizo ar kitokio mokesčio, kurį pagal padidėjančią „apmokestinimo našta“ būtų galima lyginti su projekte numatytu **mažmeninę** prekybą vykdančių „pardavėjų“ nuo 2020 m. sausio 1 d. mokamu „stambios prekybos mokesčiu“.

„Mokestinės naštos“ susijusiems ūkinės veiklos vykdytojams balansavimo imperatyvai suponuoja, kad nesant rimto pagrindo ar ypatingų aplinkybių negali būti objektyvaus kriterijaus itin skirtingai mokesčio įstatymu traktuoti apmokestinamas ar neapmokestinamas **didmeninės ir mažmeninės prekybos pajamas**, kurios gaunamos už tų pačių Lietuvoje pagamintų ar į Lietuvą importuotų prekių sąlygiškai skirtingą pardavimą pardavėjams jų ūkinei veiklai ir vartotojams jų asmeniniam vartojimui, **jei už pagamintas ir importuotas prekes nėra mokamas akcizo ar kitas specialus mokestis**. Todėl įstatymo projekte galimai netinkamai užtikrinamas konstitucinis teisingumo ir proporcingumo principas, tiek kiek be tinkamo pagrindo netolygiai numatytas labai panašių prekybos santykių

nesubalansuotas mokestinis reguliavimas, skirtingai taikomas (netaikomas): **a)** prekių gamintojų ir importuotojų, **kurie nemoka** akcizo ar kito specialaus mokesčio, vykdomam pagamintų ar importuotų prekių „didmeniniam“ pardavimui prekybos subjektams („pardavėjams“) jų ūkinei veiklai; **b)** pastarųjų asmenų, **turėsiančių mokėti stambios prekybos mokestį**, vykdomą tų prekių „mažmeninį“ pardavimą vartotojams jų individualiam asmeniniam vartojimui.

7. Vienoje situacijoje prekių gamintojas ar importuotojas ir pardavėjas gali sutapti (būti tas pats asmuo). Tada kyla objektyviai ypatingomis aplinkybėmis nepateisinamos **dvigubo apmokestinimo problema**, jei pardavėjas, mokantis stambios prekybos mokestį, anksčiau kaip gamintojas ar importuotojas mokėjo akcizo ar kitą specialų mokestį. Kitoje situacijoje prekių gamintojas ar importuotojas ir pardavėjas gali nesutapti, taigi pasireikšti keli asmenys, gaunantys itin panašias „prekybos pajamas“ pagal jų atsiradimo pagrindus esančias identiškąs prekes. Tada kyla objektyviai ypatingomis aplinkybėmis nepateisinamos **gamintojų ir importuotojų kaip didmenininkų, gaunančių „prekybos pajamas“ ir nemokančių akcizo ar kito specialaus mokesčio, ir mažmenininkų, gaunančių „prekybos pajamas“ ir mokančių stambios prekybos mokestį, mokestinės naštos nesubalansavimo problema.**

prof. dr. Egidijus Šileikis

