

2019-11-07

Nr. 7-49

Nr.

Adresatams pagal sąrašą

Dėl Lietuvos Respublikos stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto

Lietuvos prekybos įmonių asociacija („LPJA“) susipažino su Seimo narių grupės įregistruotų Stambios prekybos mokesčio įstatymo projektu Nr. XIII P-3950 („Projektas“). Mūsų vertinimu, kurį pagrindžiantys argumentai išsamiai dėstomi žemiau:

1. Projektas prieštarauja Konstitucijoje įtvirtintam asmenų lygiateisiškumo principui;
2. Projektas sukuria skirtingas konkurencijos sąlygas toje pačioje rinkoje veikiantiems ūkio subjektams, dėl ko būtina gauti Konkurencijos tarybos išvadą dėl projekto nuostatų suderinamumo su konkurencijos taisyklėmis, taip pat atlikti Projekto poveikio konkurencijai vertinimą;
3. Nei vienoje Europos Sąjungos šalyje nėra taikomas mažmeninės prekybos apyvartos mokestis;
4. Stambios prekybos mokestis turi valstybės pagalbos požymių, todėl įstatymo nuostatos galėtų būti taikomos tik gavus Europos Komisijos pritarimą;
5. Projektas yra neįgyvendinamas, nes mažmeninės prekybos įmonės neturi galimybių patikimai ir tiksliai identifikuoti stambios prekybos mokesčio bazę;
6. Projektas prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijai;
7. Projektas pagal įsigaliojimo tvarką prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui;
8. Privalo būti atliktas siūlomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas.

I. Projektas prieštarauja Konstitucijoje įtvirtintam asmenų lygiateisiškumo principui

1. Konstitucinis Teismas, aiškindamas Konstitucijos 29 straipsnio nuostatas, yra ne kartą konstatavęs, kad Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta formali visų asmenų lygybė, šio straipsnio 2 dalyje įtvirtintas asmenų nediskriminavimo ir privilegijų neteikimo principas; konstitucinis asmenų lygybės įstatymui principas reikalauja, kad teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos visiems vienodai; konstitucinis asmenų lygiateisiškumo principas būtų pažeistas, jeigu tam tikri asmenys ar jų grupės būtų traktuojami skirtingai, *nors tarp jų nėra tokio pobūdžio ir tokios apimties skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisinamas*¹. Vertinant, ar pagrįstai yra nustatytas skirtingas reguliavimas, būtina atsižvelgti į konkrečias teises aplinkybes; pirmiausia turi būti įvertinti *asmenų ir objektų, kuriems taikomas skirtingas teisinis reguliavimas, teisinės padėties skirtumai*².

¹ Konstitucinio Teismo 2012 m. vasario 6 d., 2012 m. vasario 27 d. nutarimai.

² Konstitucinio Teismo 2010 m. balandžio 20 d. sprendimas, 2010 m. birželio 29 d., 2012 m. vasario 6 d. nutarimai.

2. Išanalizavus Projekto nuostatas, reglamentuojančias mokestinių santykių subjektus ir mokesčio bazę, akivaizdu, jog Projektas, ta apimtimi, kuria mokestis taikomas tik mažmeninės prekybos sektoriuje veikiantiems verslo subjektams, taip pat ta apimtimi, kuria mokestis netaikomas tam tikrų prekių pardavimo pajamoms, taip pat ta apimtimi, kuria toje pačioje atitinkamoje rinkoje veikiantiems pardavėjams, priklausomai nuo jų dydžio, taikomas skirtingas apmokestinimas, prieštarauja Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtintam asmenų lygybės principui.
3. Pirma, Projektas nepagrįstai išskiria *mažmeninės prekybos* sektorių iš kitų verslo sektorių. Projekto aiškinamajame rašte nurodoma, kad naujuoju mokesčiu „<...> siekiama perskirstyti apmokestinamąją naštą tarp mokesčių mokėtojų, veikiančių mažmeninės prekybos sektoriuje.“, „<...> nes didelės apyvartos šiame sektoriuje generuojantys asmenys paprastai patiria proporcingai mažesnes sąnaudas nei mažesnes apyvartos generuojantys asmenys.“. Akivaizdu, kad Projektų rengėjų pasitelktas didelių apyvartų ir mažesnių sąnaudų kriterijus taikytinas ir bet kuriame kitame sektoriuje (pvz. gamybos, didmeninės prekybos, paslaugų ir t.t.) veikiantiems verslo subjektams. Tačiau Projekto aiškinamajame rašte nėra nei vieno argumento, pagrindžiančio mažmeninės prekybos rinkoje veikiančių mokesčių mokėtojų ir kituose sektoriuose (pvz. gamybos, didmeninės prekybos, paslaugų ir t.t.) veikiančių mokesčių mokėtojų teisinės padėties skirtumus, kuriais būtų pateisinamas mažmeninės prekybos sektoriaus išskyrimas. Taigi, atsižvelgiant į aukščiau cituotą Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, teigtina, kad tarp mažmeninės prekybos rinkoje veikiančių mokesčių mokėtojų ir kituose sektoriuose veikiančių mokesčių mokėtojų nėra tokio pobūdžio ir tokios apimtys skirtumo, kad toks nevienodas traktavimas (mokesčio nuo apyvartos taikymas tik mažmeninės prekybos sektoriuje veikiantiems subjektams) būtų objektyviai pateisinamas.
4. Antra, naujuoju mokesčiu siūloma neapmokestinti pajamų iš vaistų (vaistinių preparatų), energinių produktų bei komunaliniais inžineriniais tinklais tiekiamų dujų, vandens ir visų rūšių energijos pardavimo, nors, vadovaujantis LR CK 6.228¹ straipsnio 4 dalimi, elektros ir šilumos energija, vanduo, gamtinės dujos taip pat laikomi prekėmis. Toks teisinis reguliavimas, kai tam tikras prekes vartotojams parduodantys subjektai pastatomi į privilegijuotą padėtį, lyginant su kitais mažmeninės prekybos rinkoje veikiančiais mokesčių mokėtojais, Projekto aiškinamajame rašte nepateikiant jokių argumentų, pagrindžiančių minėtos prekių grupės išskyrimą iš apmokestinamųjų prekių tarpo, aukščiau cituotos Konstitucinio Teismo jurisprudencijos kontekste laikytinas diskriminaciniu ir pažeidžiančiu Konstitucijoje įtvirtintą asmenų lygiateisiškumo principą.
5. Trečia, vadovaujantis Statistikos departamento duomenimis³, 2018 m. pabaigoje Lietuvoje veikė 17 836 mažmeninė prekyba besiverčiančių ūkio subjektų. Tuo tarpu, mūsų preliminarium vertinimu⁴, naujasis mokestis būtų taikomas vos keliolikai ar keliasdešimčiai verslo subjektų⁵. Seimo posėdyje Projektą pateikęs Seimo narys pripažino, kad: „Mažmeninėje rinkoje mes turime tūkstančius dalyvių, o šį solidarumo mokestį mokės vienetai.“⁶. Projekto aiškinamajame rašte atskleidžiama, kad „<...> 86,21 proc. pajamų iš planuojamo mokesčio valstybė gaus iš ūkio subjektų, besiverčiančių mažmenine prekyba nespecializuotose parduotuvėse, kuriose vyrauja maisto prekės, gėrimai ir tabako gaminiai.“. Pastarųjų ūkio subjektų Lietuvoje yra 5. Taigi, naujasis mokestis yra ne visuotinis, o selektyvus, paremtas neobjektyviais atrankos kriterijais. Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtinto asmenų lygybės principo, išplėto to aukščiau cituotos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, kontekste, teigtina, kad vien mokesčių mokėtojo dydis (pardavimo pajamos),

³ <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?indicator=S8R765#/>

⁴ Pardavėjų mėnesinės pajamos iš Projekte nurodytų prekių pardavimų nėra viešai prieinama informacija.

⁵ <https://www.delfi.lt/verslas/verslas/ka-paliestu-naujasis-mokestis-ne-tik-prekybos-tinklai-bet-ir-drabuziu-baldu-elektronikos-parduotuves.d?id=82601279>

⁶ <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/eba641d0f59311e9b1edb3c76ab78f41>

neatsižvelgiant į pelningumą ir kitus objektyvius kriterijus, nepateisina apmokestinimo skirtumų, todėl tokie skirtumai laikytini diskriminaciniais ir pažeidžiančiais Konstitucijoje įtvirtintą asmenų lygiateisiškumo principą ir Mokesčių administravimo įstatymo („MAĮ“) 6 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą.

- II. **Projektas sukuria skirtingas konkurencijos sąlygas toje pačioje rinkoje veikiantiems ūkio subjektams, dėl ko būtina gauti Konkurencijos tarybos išvadą dėl projekto nuostatų suderinamumo su konkurencijos taisyklėmis, taip pat atlikti Projekto poveikio konkurencijai vertinimą**
6. Konstitucijos 46 straipsnis saugo sąžiningos konkurencijos laisvę. Konkurencijos įstatymo 4 straipsnio 2 dalis numato, jog ūkio subjektus ar jų grupes diskriminuojančius ar privilegijuojančius teisės aktus ar sprendimus galima priimti tik tuo atveju, kai skirtingų konkurencijos sąlygų neįmanoma išvengti vykdant Lietuvos Respublikos įstatymų reikalavimus. Kaip nurodė Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas⁷, minėtos Konkurencijos įstatymo 4 straipsnio 2 dalies lingvistinis aiškinimas („neįmanoma išvengti vykdant ...“) leidžia teigti, jog įtvirtinta sąlyga turėtų būti aiškinama kaip nurodanti atvejus, kuomet viešojo administravimo subjektas neturi diskrecijos pasirinkti tam tikrą elgesio modelį, o, priimdamas konkretų sprendimą (aktą), paprasčiausiai vykdo iš įstatymo kylančią imperatyvų reikalavimą.
7. Konkurencijos taryba, nagrinėdama vieno ūkio subjekto prašymą dėl koncentracijos mažmenine prekyba kasdienio vartojimo prekėmis rinkoje, 2017 m. spalio 18 d. nutarime Nr. 1S-108 (2017) konstatavo, kad mažesniems prekybos tinklams priklausančios parduotuvės yra tiesioginiai didžiųjų prekybos tinklų parduotuvių konkurentai⁸. Konkurencijos taryba savo praktikoje nuolat pabrėžia⁹, kad privilegijuojant pažeidžiamas lygiateisiškumo ir nediskriminavimo principas, reiškiantis, kad vienodose situacijose ūkio subjektai turi būti vertinami vienodai, o skirtingose – skirtingai, nebent privilegijavimą ar diskriminavimą būtų galima pateisinti, kaip tai yra numatyta Konstitucinio Teismo doktrinoje dėl ūkinės veiklos ribojimų.
8. Atsižvelgiant į tai, jog vidutinis pelningumas mažmenine prekyba kasdienio vartojimo prekėmis rinkoje sudaro apie 3 proc., pripažintina, kad 1 proc. nuo apyvartos mokestis suponuoja reikšmingus sąnaudų skirtumus tarp šiuo mokesčiu apmokestinamų ir juo neapmokestinamų pardavėjų, veikiančių toje pačioje rinkoje. Todėl akivaizdu, kad toje pačioje atitinkamoje rinkoje (pvz. mažmeninės prekybos kasdienio vartojimo prekėmis rinkoje) veikiantys pardavėjai, kurių mėnesinė apyvarta (be PVM) nesiekia 2 mln. Eur, taip pat frančizės tinklui priklausančios parduotuvės (dėl to, kad tokiame tinklui priklauso atskiri juridiniai asmenys, paprastai negeneruojantys 2 mln. Eur), įgautų konkurencinį pranašumą šioje rinkoje veikiančių didelių prekybos tinklų atžvilgiu. Atkreiptinas dėmesys, kad Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto¹⁰ akcentuojama, kad mažesnę apyvartą turinčioms įmonėms būtų suteiktas atrankusis pranašumas, dėl ko tikslinga gauti Lietuvos konkurencijos tarybos išvadą dėl projekto nuostatų suderinamumo su konkurencijos taisyklėmis.
9. Kadangi akivaizdu, kad Projektas kelia rimtų abejonių dėl jo atitikimo pamatiniais konkurencijos teisės principams, pritartina Seimo kanceliarijos Teisės departamento siūlymui gauti Konkurencijos tarybos išvadą dėl projekto nuostatų suderinamumo su konkurencijos taisyklėmis.

⁷ 2012 m. gegužės 30 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimas adm. byloje Nr. A858 -1484/2012

⁸ Konkurencijos tarybos 2017 m. spalio 18 d. nutarimo Nr. 1S-108 (2017) (57), (62) pastarpas.

⁹ Pvz. Konkurencijos tarybos patvirtintos Sprendimų poveikio konkurencijai vertinimo gairės

https://kt.gov.lt/uploads/documents/files/news_2012-06-11_gaires.pdf

¹⁰ <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/5257ecc0f49111e9b399af08d0c47fd2?jfwid=-115mjgiogj>

10. Teisėkūros pagrindų įstatymo 16¹ straipsnyje numatyta, kad Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo nustatytais atvejais teisės aktų projektų rengėjai atlieka teisės aktų projektų poveikio konkurencijai vertinimą. Vadovaujantis Konkurencijos įstatymo 4¹ straipsnio 1 dalimi, kai teisės akto projektu nustatomas, keičiamas ar panaikinamas reguliavimas *padidina ar sumažina rinkoje veikiančių ūkio subjektų veiklos kaštus nustatydamas skirtingus reikalavimus atskiriems ūkio subjektams ar kitais būdais*, kitais atvejais, kai rengiamu teisės aktu numatomas teisinis reguliavimas *gali paveikti konkurenciją*, teisės akto projekto rengėjas atlieka teisės akto projekto poveikio konkurencijai vertinimą. Teisės akto projekto poveikio konkurencijai vertinimas atliekamas taikant Konkurencijos tarybos parengtas „Sprendimų poveikio konkurencijai vertinimo gaires“. Tokio poveikio vertinimo būtinumas akcentuotas ir Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto. Pastebėtina, kad Konkurencijos įstatymo 4¹ straipsnio 1 dalies reikalavimas yra imperatyvus, tai yra neleidžiantis teisės akto projekto rengėjui pasirinkti ar atlikti teisės akto projekto poveikio konkurencijai vertinimą. Neginčytina, kad Projektas padidina tam tikrų pardavėjų veiklos kaštus, nustatydamas skirtingus reikalavimus atskiriems toje pačioje rinkoje veikiantiems pardavėjams, ir tai gali paveikti konkurenciją tarp toje pačioje rinkoje veikiančių pardavėjų. Tačiau, Projekto rengėjai Projekto poveikio konkurencijai vertinimo neatliko, o Projekto aiškinamajame rašte nepateikė jokių šio imperatyvaus reikalavimo nevykdymą pateisinančių argumentų. Taigi, Projektas gali būti svarstomas tik atlikus jo poveikio konkurencijai vertinimą.

III. Nei vienoje Europos Sąjungos šalyje nėra taikomas mažmeninės prekybos apyvartos mokestis

11. Kaip rodo kitų Europos Sąjungos valstybių, įvedusių mokesčius nuo apyvartos, patirtis, Europos Komisija nuosekliai tokius mokesčius pripažįsta valstybės pagalba, nesuderinama su vidaus rinka, kaip nurodyta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo („SESV“) 107 straipsnio 1 dalyje. Todėl šių valstybių priimtų apyvartos mokesčių taikymas yra sustabdytas Europos Komisijos sprendimais. Žemiau pateikiame trumpą Projekto kontekste aktualių Europos Komisijos sprendimų apžvalgą.

Vengrijos maisto grandinės patikros mokestis

12. 2015 m. sausio 1 d. Vengrijoje įsigaliojo Maisto grandinės įstatymo pakeitimai, kuriais buvo įvesta progresinių mokesčio tarifų sistema greito vartojimo prekėmis prekiaujančioms parduotuvėms: mažos arba vidutinės apyvartos parduotuvės šio mokesčio mokėti neprivalėjo, o didesnės apyvartos įmonės taikomi progresiniai mokesčio tarifai – nuo 1 % iki 6 %.
13. 2015 m. liepos 15 d. Komisija prieš Vengriją pradėjo pažeidimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį ir pareikalavo nedelsiant sustabdyti mokesčio taikymą.
14. 2016 m. liepos 4 d. Komisija priėmė Sprendimą (ES) 2016/1848 dėl priemonės SA.40018 (2015/C) (ex 2015/NN)¹¹, kuriuo pripažino, kad greito vartojimo prekių parduotuves valdantiems subjektams taikomo progresinio mokesčio struktūra (tarifai ir apyvartos ribos) yra laikoma valstybės pagalba, kuri nesuderinama su vidaus rinka remiantis SESV 107 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

¹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A32016D1848>

15. Vengrija Komisijos sprendimo dalį, kuria Vengrijai nurodyta sustabdyti mokesčio taikymą, apskundė ES Bendrajam teismui, tačiau šis 2018 m. balandžio 25 d. sprendimu sujungtose bylose T-554/15 ir T-555/15¹² Vengrijos ieškinį atmėtė.
16. Vengrija dėl ES Bendrojo teismo sprendimo pateikė apeliacinį skundą ESTT, byla C-456/18 P¹³, kurioje galutinis ESTT sprendimas dar nepriimtas.
17. Vengrijos maisto grandinės patikros mokestis nėra taikomas.

Lenkijos mažmeninės prekybos mokestis

18. 2016 m. liepos 6 d. Lenkijos Parlamentas priėmė įstatymą dėl mažmeninės prekybos mokesčio, kurio mokesčio bazė yra mažmeninės prekybos apyvartos suma, viršijanti 17 mln. PLN per mėnesį. 0,8 % tarifas, taikomas apyvartos daliai, viršijančiai 17 mln. PLN (≈ 4 mln. EUR), bet neviršijančiai 170 mln. PLN (≈ 40 mln. EUR), ir 1,4 % tarifas taikomas apyvartos daliai, viršijančiai 170 mln. PLN.
19. 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisija prieš Lenkiją pradėjo pažeidimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį ir pareikalavo nedelsiant sustabdyti mokesčio taikymą.
20. Komisija 2017 m. birželio 30 d. sprendimu (ES) 2018/160 byloje dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN)¹⁴ pripažino šį mokestį valstybės pagalba, nesuderinama su vidaus rinka, kaip nurodyta SESV 107 straipsnio 1 dalyje, ir Lenkija šią pagalbą neteisėtai suteikė, pažeisdama tos SESV 108 straipsnio 3 dalį. Komisija motyvavo, kad kadangi įmonės apyvartos suma tam tikru mastu susijusi su tos įmonės dydžiu, galima sakyti, kad įstatymu nustatyta progresinio tarifo struktūra suteikia smulkesniems mažmenininkams ekonominį pranašumą – sumažėja jų mokesčio našta ir joms taikomas mažesnis vidutinis efektyvusis mokesčio tarifas, o dėl to nukenčia stambesni mažmenininkai. Komisija nurodė, kad mažmeninės prekybos mokesčio progresiškumas turi įtakos įmonių, kurioms jis taikomas, konkurencingumui. Kadangi šia priemone įmonėms, kurių apyvarta mažesnė, sumažinamas mokestinis įsipareigojimas, kurį kitaip jos turėtų vykdyti, jeigu joms būtų taikomas toks pat mokesčio tarifas, koks taikomas įmonėms, kurių apyvarta didelė, pagal šią priemonę toms įmonėms suteikiamas atrankusis pranašumas yra valstybės pagalba.
21. Lenkija Komisijos sprendimą apskundė ES Bendrajam teismui, kuris 2019 m. gegužės 16 d. sprendimu sujungtose bylose T-836/16 ir T-624/17¹⁵ Komisijos sprendimą panaikino.
22. Šiame kontekste akcentuotina, kad Projekto aiškinamajame rašte stambios prekybos mokesčio įvedimo teisėtumas grindžiamas tikrovės neatitinkančiu teiginiu apie „Lenkijos laimėtą bylą Europos Teisingumo teisme“. Komisija dėl ES Bendrojo teismo 2019 m. gegužės 16 d. sprendimo pateikė apeliacinį skundą ESTT, byla C-562/19 P¹⁶, ir šioje byloje ESTT sprendimas (t.y. galutinis sprendimas) dar nepriimtas.
23. Pažymėtina, kad, ES Bendrajam teismui panaikinus Komisijos sprendimą, Lenkijai nebeliko jokių teisinių kliūčių pradėti taikyti 2016 m. liepos 6 d. įstatymu nustatytą mažmeninės prekybos mokestį, tačiau Lenkija iki šiol mokesčio netaiko. Galima daryti prielaidą, kad Lenkija susilaiko nuo mokesčio taikymo dėl rizikos būti įpareigota grąžinti valstybės pagalbą, jeigu ESTT visgi priimtų Lenkijai nepalankų sprendimą.

¹²

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=201461&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8460292>

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=cellar:6f4e8ebd-a9c9-11e8-99ee-01aa75ed71a1>

¹⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32018D0160>

¹⁵

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=214143&pageIndex=0&doclang=LT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7878264>

¹⁶ <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=T-836/16>

Slovakijos mažmeninės prekybos mokesčiai

24. 2018 m. gruodžio 13 d. Slovakijos Parlamentas priėmė įstatymą, kuriuo mažmeninės prekybos subjektams, parduodantiems maisto prekes galutiniams vartotojams (tokie pardavimai turi sudaryti 25 % apyvartos) ir veikiantiems bent 15 % visų Slovakijos administracinių apskričių, nustatomas 2,5 % apyvartos mokestis. Įstatymas įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d.
25. Atkreiptinas dėmesys, kad Slovakijoje priimto mokesčio tikslas - perskirstyti neproporcingą pelną maisto prekių tiekimo grandinėje, kurį mažmeninės prekybos tinklai, turintys didelę įtaką rinkoje, gali gauti diktuodami kainas ir darydami spaudimą vietos gamintojams. Taigi, Slovakijos prekybos mokesčio tikslas iš dalies yra panašus į Projektu siūlomu nustatyti stambios prekybos mokesčio tikslą.
26. 2019 m. balandžio 2 d. Komisija prieš Slovakiją pradėjo pažeidimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį ir pareikalavo nedelsiant sustabdyti mokesčio taikymą¹⁷. Komisija konstatavo, kad mažmeninės prekybos mokesčio fiskalinis tikslas – apmokestinti maisto prekėmis prekiaujančių mažmeninės prekybos subjektų apyvartą, kuri yra to mokesčio taikymo srities dalykas ir apmokestinimo momentas. Atsižvelgiant į tą tikslą, visų maisto prekėmis prekiaujančių mažmeninės prekybos subjektų faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Todėl Komisija padarė preliminarų išvadą, kad atitinkamiems mažmeninės prekybos subjektams taikoma visiška arba dalinė mokesčio išimtis yra nukrypimas nuo atskaitos sistemos ir todėl prima facie yra diskriminacinė.
27. Kol galutinis Komisijos sprendimas byloje prieš Slovakiją nepriimtas, mokesčio taikymas sustabdytas. Pažymėtina, kad Slovakija neginčijo Komisijos sprendimo dėl mokesčio taikymo sustabdymo.
28. Atkreiptinas dėmesys, kad mažmeninės prekybos mokesčio įvedimas Slovakijoje sąlygojo maisto produktų kainų augimą¹⁸.

IV. Projekte numatytas stambios prekybos mokestis turi valstybės pagalbos požymių, todėl įstatymo nuostatos galėtų būti taikomos tik gavus Europos Komisijos pritarimą

29. Valstybės pagalbos elementas mokesčių sistemoje yra vertinamas labai konkrečiame (individualiame) kontekste¹⁹. Atitinkamai, nors vertindamas Europos Komisijos sprendimus dėl iš dalies panašių Lenkijos ir Vengrijos apyvartos mokesčių ES Bendrasis teismas konstatavo valstybės pagalbos nebuvimą, siūlomo stambios prekybos mokesčio skirtumai nuo Lenkijos bei Vengrijos apyvartos mokesčių gali būti laikomi papildomais valstybės pagalbos požymiais. Dėl šios priežasties, net jeigu ESTT paliktų galioti ES Bendrojo teismo sprendimus dėl Lenkijos bei Vengrijos apyvartos mokesčių pilna apimtimi, net ir tokie precedentai nepašalintų abejonių dėl stambios prekybos mokesčio atitikimo valstybės pagalbos taisyklėms.

IV.1. Aspektai, kuriais stambios prekybos mokestis skiriasi nuo Lenkijos bei Vengrijos apyvartos mokesčių, yra reikšmingi valstybės pagalbos vertinimo kontekste

¹⁷ https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_52194

¹⁸ https://www.atlasnetwork.org/news/article/how-the-retailer-tax-in-slovakia-was-abolished?fbclid=IwAR37Trr1OIQ0ZXMf2mzp0WTE3z6NpvcvmKIF4wDrc4LqCC_DsITB4Ritr0

¹⁹ Atsižvelgiant tiek į nagrinėjamo mokesčio tikslus, bazę bei tarifus, tiek ir šio mokesčio santykį su konkrečios valstybės mokesčių sistemos tikslais ir pan.

30. Valstybės pagalbos vertinimo kontekste reikšmingi stambios prekybos mokesčio ypatumai, tuo pačiu skiriantys jį nuo Lenkijos ir Vengrijos apyvartos mokesčių, yra šie:
- Be mokestinės naštos persikirstymo, siekiama paremti smulkųjį verslą;
 - Nenustato progresinės tarifų skalės²⁰.
31. Be to, Projekte nustatytos išimtys atskiroms prekių rūšims. Nors Lenkijos apyvartos mokestis taip pat nustato analogiškas išimtis, tačiau Europos Komisija išimčių atitikties valstybės pagalbos taisyklėms nevertino, nepaisant to, valstybės pagalbos požymius galima nustatyti ir išimčių atžvilgiu.
32. Apie kiekvieno iš šių ypatumų/skirtumų reikšmę yra pasisakoma žemiau. Kiekvienas iš šių skirtumų santykyje su kitomis aptariamomis aplinkybėmis sudaro prielaidas atsirasti būtinajam valstybės pagalbos elementui – selektyviam pranašumui²¹, t. y. elementui, dėl kurio buvimo vyksta ginčas bylų dėl Lenkijos ir Vengrijos apyvartos mokesčių kontekste. Be to, siūlomo mokesčio panašumai į PVM, nors ir neanalizuoti Europos Komisijos Lenkijos apyvartos mokesčio atveju²², tik sustiprina argumentą dėl šiuo mokesčiu neapmokestintiems asmenims suteikiamo selektyvaus pranašumo (ir valstybės pagalbos).

IV.2 Neapmokestinimas 2 mln. Eur per mėn. negeneruojančių ekonominės veiklos vykdytojų siekiant paremti smulkųjį verslą savaime laikytinas valstybės pagalba

33. Priešingai nei Lenkijos ir Vengrijos apyvartos mokesčių atvejais, stambios prekybos mokesčiu eksplisitiškai siekiama paremti smulkųjį verslą²³. Toks tikslas gali būti laikomas subjektyviu ir savaime diskriminaciniu, nes šio tikslo atžvilgiu smulkiajam verslui priskirtini ekonominės veiklos vykdytojai laikytini automatiškai kitoje faktinėje padėtyje nei vidutiniai ir stambūs ekonominės veiklos vykdytojai.
34. ESTT *Ferring* byloje konstatavo, jog tuo atveju, kai mokestinės bazės ribos, neapmokestinant panašią veiklą (tos pačios rūšies prekių pardavimus) vykdančios asmenų grupės, nustatytos aiškiai neobjektyviai ar šališkai, taip siekiant palaikyti tam tikrą grupę ekonominės veiklos vykdytojų, laikoma, jog dėl to suteikiamas selektyvus pranašumas ir, galiausiai, valstybės pagalba neapmokestintai grupei.²⁴ Atsižvelgiant į pagal šį ESTT išaiškinimą formuojamą ESTT praktiką²⁵, stambios prekybos mokestis laikytinas savaime suteikiančiu selektyvinį pranašumą ir valstybės pagalbą neapmokestintiems ekonominės veiklos vykdytojams, kurie sugeneruoja mažiau nei 2 mln. Eur apyvartos per mėn. iš prekių pardavimo vartotojams. Šią išvadą patvirtina ir tai, kad 2 mln. Eur apyvartos per mėn. riba nėra pagrįsta jokiais objektyviais kriterijais. Dėl to galima teigti, jog suma parinkta iš pradžių pasirinkus atskirus asmenis, kuriuos norima apmokestinti, ir tik po to, pagal šių asmenų gaunamas pajamas, nustatius mokesčio bazę.

²⁰ Lenkijos mažmeninės prekybos mokesčiu nustatyti 3 skirtingi mokesčio tarifai, o Vengrijos reklamos mokesčiu nustatyti 6 skirtingi mokesčio tarifai, žr. aukščiau nurodytus ES Bendrojo Teismo sprendimus.

²¹ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html.

²² Lenkijos atveju mokesčio mokėtojai tik mažmeninę prekybą vykdančios asmenys (žr. 2016 m. liepos 6 d. Lenkijos Respublikos Seimo įstatymo dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, 4 str. <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20160001155/T/D20161155L.pdf>), o Vengrijos atveju – tik reklamos platintojai (žr. ES Bendrojo Teismo 2019 m. birželio 27 d. sprendimo byloje Nr. T-20/17, *Vengrija prieš Europos Komisiją*, ECLI:EU:T:2019:448, 2 punktą).

²³ Projekto aiškinamojo rašto 1 punktas.

²⁴ Žr. ES Teisingumo Teismo 2001 m. lapkričio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-53/00, *Ferring*, ECLI:EU:C:2001:627, 8-9, 19-20, 22 ir 29 punktai; Europos Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos, C/2016/2946, OL C 262, 19.7.2016, p. 1–50, 129–131 punktai.

²⁵ ES Teisingumo Teismo 2011 m. lapkričio 15 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-106/09 P ir C-107/09 P, *Gibraltar*, ECLI:EU:C:2011:732, 101 punktas; ES Teisingumo Teismo 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas sujungtose bylose C-20/15 P ir C-21/15 P, *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 75, 86, 92–94 punktai.

IV.3. Valstybės pagalbos požymiai vertinant stambios prekybos mokestį kaip vartojimo mokesčių sistemos dalį

35. Stambios prekybos mokesčio mokėtojai ir mokesčio bazė neapsiriboja atskiru ūkio sektoriumi, o yra bendro pobūdžio – mokestis taikomas visiems ekonominę veiklą vykdančioms asmenims parduodantiems prekes (daiktus) vartotojams²⁶. Todėl, valstybės pagalbos vertinimo tikslais, stambios prekybos mokestis gali būti laikomas vartojimo mokesčio sistemos dalimi kartu su PVM, kadangi PVM taip pat apmokestinami asmenys parduodantys prekes vartotojams, t. y. abiem mokesčiais apmokestinama iš vartotojų generuojama apyvarta²⁷. Tokiu atveju, referencinę mokestinę sistemą, kurios atžvilgiu vertintina, ar nėra selektyvinio pranašumo, gali sudaryti PVM ir stambios prekybos mokesčiai kartu.²⁸
36. PVM įstatymas nenumato analogiškos išimties, jog 2 mln. Eur apyvartos per mėn. nesugeneruojantys ekonominės veiklos vykdytojų sandoriai neapmokestinami PVM. Įvertinus tai, jog dalis ekonominės veiklos vykdytojų, kurie privalo mokėti PVM, nėra apmokestinami stambios prekybos mokesčiu, darytina išvada, jog toje pačioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esančių asmenų diskriminavimas vartojimo mokesčių atžvilgiu nėra paaiškinamas mokesčio „progresyvumo“, ar kitokia referencinės mokestinės sistemos logika. Dėl tokio diskriminavimo stambios prekybos mokesčiu neapmokestinami ekonominės veiklos vykdytojai įgauna ekonominį pranašumą prieš apmokestintus asmenis, o skirtingas vienodoje padėtyje esančių ekonominės veiklos vykdytojų apmokestinimas iškraipo konkurenciją.
37. Priešingai nei stambios prekybos mokesčio atveju, PVM apmokestinami sandoriai dėl vaistų (vaistinių preparatų), energinių produktų bei komunaliniais inžineriniais tinklais tiekiamų dujų, vandens ir visų rūšių energijos, bei paslaugos, kas taip pat patvirtina išvadą apie neatitikimą tarp stambios prekybos mokesčio ir referencinės mokestinės sistemos bei „selektyvumo“ elemento buvimą.

IV.4. Valstybės pagalbos požymiai vertinant stambios prekybos mokestį kaip specialų autonomišką dedikuotą mokestį²⁹

38. Net jeigu siūlomas mokestis būtų laikomas autonomišku mokesčiu, nesančiu vartojimo mokesčių dalimi, t. y. pats savo atžvilgiu būtų laikomas referencine sistema, yra keletas papildomų aplinkybių dėl kurių mokestis gali būti pripažintas suteikiančiu selektyvinį pranašumą.

²⁶ Žr. Stambios prekybos mokesčio įstatymo projekto 2 str. ir 3 str. 1 d.

²⁷ Žr. plg. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3-4 str., 2 str. 2 d., 14 str.

²⁸ Vertinant mokestinių priemonių selektyvų pranašumą, atliekamas trijų žingsnių testas: Pirma, turi būti nustatyta referencinė mokestinė sistema. Antra, turėtų būti nustatyta, ar analizuojama mokestinė priemonė yra nukrypstanta nuo tos referencinės sistemos, nes pagal ją yra diferencijuojami ekonominės veiklos vykdytojai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į tai sistemai būdingus tikslus, yra panaši. Vertinimas, ar nuo referencinės sistemos nukrypstanta, yra svarbiausias šios analizės dalies elementas ir juo remiantis galima padaryti išvadą, ar mokestinė priemonė preliminarai selektyvi. Jeigu atitinkama mokestinė priemonė nuo referencinės sistemos nenukrypstanta, ji nėra selektyvi. Tačiau jeigu nukrypstanta, trečiajame analizės etape reikia nustatyti, ar referencinės mokestinės sistemos pobūdis arba bendra struktūra pateisina tą nukrypimą. Žr. Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos, 128 punktas; ES Teisingumo Teismo 2018 m. liepos 25 d. sprendimas byloje Nr. C-128/16 P, *Ispanija prieš Europos Komisiją*, ECLI:EU:C:2018:591, 69 punktą ir nurodytą ES Teisingumo Teismo praktiką.

Pvz., amortizacinių atskaitymo taisyklių taikymo skirtingiems asmenims atžvilgiu ES Teisingumo Teismas referencine sistema laikė pelno mokestį – žr. ES Teisingumo Teismo 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimą sujungtose bylose C-20/15 P ir C-21/15 P, *World Duty Free*, ECLI:EU:C:2016:981, 62 punktą. Pažymėtina, jog ta aplinkybė, kad Stambios prekybos mokestis neturi kai kurių PVM būdingų požymių savaime neeliminuoja galimybės PVM laikyti referencine sistema ar jos dalimi.

²⁹ Trijų žingsnių testas bei vertinimas, ar skirtingai vertinami toje pačioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esantys asmenys, gali būti atliekamas referencine sistema laikant patį specialų autonomišką dedikuotą mokestį, kuris nėra kitų mokesčių dalis. Žr. pvz., ES Teisingumo Teismo 2018 m. balandžio 26 d. sprendimas byloje Nr. C-233/16, *ANGED*, ECLI:EU:C:2018:280, 58 punktas.

39. Pirma, priešingai nei Lenkijos ir Vengrijos apyvartos atvejais, stambios prekybos mokesčiu įvedamas tik vienas – 1% dydžio – tarifas³⁰, kai Lenkijos atveju buvo 2 tarifai, o Vengrijos – 6. Mokesčio progresyvinis pobūdis gali būti vienu iš argumentų, pateisinančių panašioje padėtyje esančių asmenų diferencijavimą. Tuo tarpu nesant progresyvumo, nėra galimybės tinkamai pateisinti sprendimą neapmokestinėti dalies asmenų, kurie yra iš esmės toje pačioje faktinėje ir teisinėje padėtyje³¹.
40. Antra, aplinkybė, jog Stambiosios prekybos mokesčio mokėtojai yra fiziniai arba juridiniai asmenys, diskriminuoja ekonominės veiklos vykdytojus pagal organizacinį veiklos modelį. Pavyzdžiui, vieną mažmeninės prekybos tinklą sudarantys juridiniai ir fiziniai asmenys, veikiantys pagal franšizę³², organizuojantys bendrai tiekimą ir turintys tą patį prekės ženklą, gali išvengti apmokestinimo, nes kiekvieno iš jų, kaip atskiro juridinio asmens pajamos bus mažesnės nei 2 mln. Eur apyvartos per mėnesį riba, nors šią ribą jie viršytų, jeigu jų pajamos būtų skaičiuojamos bendrai. Nors ES Bendrasis teismas nagrinėdamas Lenkijos mažmeninės prekybos mokestį šį argumentą atmetė, pastebėtina, jog teismas sprendime neaptarė to aspekto, jog franšizės naudojimas, vertinant iš ekonominės perspektyvos, leidžia pasiekti lygiavertį rezultatą – masto ekonomiją organizuojant tiekimą (t. y. kaštų sumažinimą pasinaudojant derybine galia) ir prekės ženklo žinomumą vykdant rinkodarą – mažmeninės prekybos tinklą, kurių veiklos organizacinis modelis paremtas veikimu per vieną juridinį asmenį, atžvilgiu. Dėl šios priežasties stambios prekybos mokestis laikytinas suteikiančiu selektyvinį pranašumą ekonominės veiklos vykdytojams, kurie veiklą organizuoja ne per vieną fizinį/juridinį asmenį.
41. Trečia, kaip minėta, pats mokesčio bazės dydis nustatytas be objektyvaus pagrindo ir dėl to suteikia selektyvinį pranašumą neapmokestinėtiems asmenims. 2 mln. Eur apyvartos per mėnesį riba yra grindžiama prielaida, jog didelės apyvartos mažmeninės prekybos sektoriuje generuojantys asmenys paprastai patiria proporcingai mažesnes sąnaudas nei mažesnes apyvartos generuojantys asmenys³³. Tačiau įstatymo projekto rengėjai nepateikia jokių duomenų ar skaičiavimų, kurie šią prielaidą pagrįstų. T. y., nėra ekonominės analizės, kuri objektyviai pagrįstų ryšį tarp 2 mln. Eur mėnesinės apyvartos, masto ekonomijos ir mažesnių sąnaudų bei pajėgumo mokėti didesnius mokesčius. Šiame kontekste pastebėtina, kad pelningumas ir sąnaudų lygis, net tarp panašaus dydžio įmonių pagal gaunamas pajamas gali skirtis priklausomai nuo mažmeninės prekybos sektoriaus. Be to, net ir tame pačiame mažmeninės prekybos sektoriuje veikiančios ir didesnė nei 2 mln. Eur mėnesinę apyvartą generuojančios įmonės gali reikšmingai skirtis savo sąnaudomis, veiklos rezultatais bei, atitinkamai, galimybe mokėti apyvartos mokestį.
42. Be to, konkrečiai prekių pardavėjų ir paslaugų teikėjų diferencijavimas kelia abejonių savo pagrįstumu tiek dėl to, jog ne visais atvejais yra įmanoma objektyviai atskirti prekės pardavimą nuo paslaugos suteikimo, tiek ir dėl to, kad tas pats objektas gali būti parduodamas ir kaip prekė, ir kaip paslauga. Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais į prekės kainą yra įskaičiuojama pristatymo paslaugos kaina (internetinėje mažmeninėje prekyboje). Analogiškai, tam tikros prekės ir paslaugos, iš vartotojo perspektyvos, skiriasi tik formatu, bet ne galutine nauda (pvz., muzikos kūrinio klausymasis internetu kvalifikuojamas kaip paslauga, tačiau to paties kūrinio įrašytas į fizinę laikmeną (CD) įsigijimas kvalifikuotinas kaip prekės pirkimas). Tokiame kontekste pastebėtina ir tai, jog ESTT, nagrinėdamas elektros energijos mokestinių lengvatų taikymą, yra konstatavęs, jog

³⁰ Vertinimo esmės nekeistų jei 2 mln. Eur apyvartos per mėn. nesugeneruojančių ekonominės veiklos vykdytojų neapmokestinimas būtų pripažintas 0% tarifu.

³¹ 2 milijonų EUR mėnesinės apyvartos kriterijaus įvedimas savaime nelaikytinas objektyviu pateisinimu diferencijavimui, kadangi rengiant įstatymo projektą niekur nebuvo pagrįsta, jog 2 mln. EUR apyvarta yra ta riba, nuo kurios atsiranda objektyvūs skirtumai tarp šių apyvartą viršijančių ir šios apyvartos neviršijančių ūkio subjektų.

³² Ar panašų veiklos modelį, kuris leidžia nepriklausomiems fiziniams ar juridiniams asmenims pasiekti panašų su veiklos mastu siejamą ekonominį efektą, kaip ir didesniems rinkos dalyviams.

³³ Lietuvos Respublikos Stambios prekybos mokesčio įstatymo ir Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 13 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas, registruotas 2019-10-11, 1 punktas.

prekių gamintojų ir paslaugų teikėjų diferenciacija nėra nepagrįsta, nes abi šios subjektų kategorijos yra vienodoje padėtyje, t. y. nes tiek prekių gamintojai, tiek paslaugų teikėjai gali vienodai intensyviai vartoti elektros energiją³⁴. Nors minėtame sprendime buvo vertinamas lengvatos suteikimas/nesuteikimas priklausomai nuo to, ar asmuo parduoda prekes, ar teikia paslaugas, tačiau pagrindinė sprendimo išvada, jog realizuojamo produkto forma – prekė ar paslauga – nėra tinkamas pagrindas ekonominės veiklos vykdytojų diferencijavimui, yra taikytina ir šiam atvejui.

43. Ketvirta, iš esmės taip pat kaip ir paslaugų atveju, be objektyvaus pagrindimo į mokesčių bazę dėl išimčių nepatenka atskiros prekių rūšys – vaistai (vaistiniai preparatai), energiniai produktai bei komunaliniais inžineriniais tinklais tiekiamos dujos, vanduo ir visų rūšių energija³⁵. Kadangi į išimtis patenkančios, taip pat kaip ir apmokestintos prekės, vartotojams parduodamos tuo pačiu mažmeninės prekybos būdu, dalies prekių neapmokestinimas iškreipia konkurenciją suteikiant daliai mažmeninės prekybos veiklos vykdytojų selektyvų pranašumą, nes analogišką veiklą vykdančys subjektai, parduodantys į išimtis patenkančias prekes, nepatiria kaštų, susijusių su apmokestinimu pagal stambios prekybos mokestį.
44. Atsižvelgiant į tai, net jeigu stambios prekybos mokestis būtų nagrinėjamas atsietai nuo visos mokestinės sistemos, selektyvumo kaip valstybės pagalbos elemento egzistavimą nulemia objektyvaus pagrindimo, kuris pateisintų diferenciaciją tarp (i) 2 mln. EUR apyvartą generuojančių ir šios apyvartos negeneruojančių subjektų, (ii) tarp prekių pardavėjų ir paslaugų teikėjų bei (iii) apmokestintų ir neapmokestintų prekių, nebuvimas.

V. Projektas yra neįgyvendinamas, nes mažmeninės prekybos įmonės neturi galimybių patikimai ir tiksliai identifikuoti stambios prekybos mokesčio bazę

45. Projekto 3 straipsnio 1 dalis stambios prekybos mokesčio bazę apibrėžia kaip bendrą atlygio sumą už Lietuvos Respublikos teritorijoje *vartotojams* parduotas prekes suma viršijanti 2 mln. eurų per mokestinį laikotarpį. „Vartotojas“ Projekte apibrėžiamas kaip fizinis asmuo, įsigijęs prekę vartojimo tikslais – tikslais, kurie nesusiję su vartotojo verslu, amatu ar profesija.
46. Pastebėtina, kad toks mokesčio objektas, koks siūlomas Projekte, nenustatytas nei vienu teisės aktu. Akcentuotina, kad mažmeninės prekybos įmonės atskirai neapskaito pardavimų vartojimo tikslais; parduotuvės visos pardavimų pajamos patenka į tą patį apskaitos registrą. Taigi, priėmus Projektą, mažmeninės prekybos įmonės privalėtų atskirai identifikuoti pardavimų vartotojams pajamas, taigi išsiaiškinti prekių įsigijimo tikslą (vartojimo ar verslo).
47. Tačiau pardavėjai neturi jokių galimybių nustatyti konkretaus pirkėjo prekių įsigijimo tikslą, nes a) negalima preziumuoti, kad visi pirkėjai, paprašę išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, būtinai perka verslo tikslu, ir, atvirkščiai, b) negalima preziumuoti, kad visi pirkėjai, kurie neprašo išrašyti PVM sąskaitos faktūros, perka tikslais, kurie nesusiję su vartotojo verslu, amatu ar profesija. Šį teiginį iliustruoja toliau nurodyti pavyzdžiai (sąrašas nebaigtinis).
48. Pirma, Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780, 2.2. punkte nustatyta, kad išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal kasos aparatų kvitus, jeigu prekių ar paslaugų, kurių įsigijimą patvirtina kasos aparato kvitas, vertė (įskaitant PVM) neviršija 100 eurų. Taigi, bet kuris pirkėjas, neprašydamas išrašyti jam PVM sąskaitą faktūrą, gali pirkti verslo tikslu, pirkinio sumą, neviršijančią 100 eurų, pripažindamas sąnaudomis tiesiog pagal kasos aparato kvitą. Tačiau mažmeninės prekybos įmonei toks pirkėjas ir jo pirkimo tikslas lieka

³⁴ ES Teisingumo Teismo 2001 m. lapkričio 8 d. sprendimas byloje Nr. C-143/99, *Adria-Wien*, ECLI:EU:C:2001:598, 50-53 punktai.

³⁵ Stambiosios prekybos mokesčio įstatymo projekto 2 str. 3 d.

- nežinomi. Akivaizdu, kad, siekiant tiksliai nustatyti stambios prekybos mokesčio bazę, prekių pardavimai tokiems asmenims turi būti eliminuoti iš pardavimo pajamų (nes perkama ne vartojimo tikslais), tačiau tokių pardavimų sumos identifikuoti nėra jokių galimybių.
49. Antra, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 straipsnio 12 dalimi, apskaičiuojant apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, gyventojo pasirinkimu vietoj patirtų išlaidų gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstama suma, lygi 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų (t.y. vietoje konkrečių sąnaudų pagrindimo taikoma 30 procentų gautų pajamų prezumpcija). Taigi, dalis individualia veikla besiverčiančių asmenų savo verslo poreikiams įsigyjamos prekės iš viso nekaupia nei kasos aparato kvitų, nei sąskaitų faktūrų. Akivaizdu, kad, siekiant tiksliai nustatyti stambios prekybos mokesčio bazę, prekių pardavimai tokiems asmenims turi būti eliminuoti iš pardavimo pajamų (nes perkama ne vartojimo tikslais), tačiau tokių pardavimų sumos identifikuoti nėra jokių galimybių.
50. Trečia, PVM sąskaita faktūra gali būti išrašoma ir tais atvejais, kai prekės perkamos vartojimo tikslais. Pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų taikymo prekėms ir paslaugoms, skirtoms diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, tarptautinėms organizacijoms, Šiaurės Atlanto Sutarties Organizacijos šalių kariuomenių vienetams ir Europos Sąjungos įstaigoms, taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. Nr. 442, 14 punktas numato, kad PVM grąžinamas pagal PVM sąskaitas faktūras. PVM sąskaitos faktūros taip pat išrašomos ne Europos Sąjungos valstybių pirkėjams PVM grąžinimo tikslu. Galiausiai, vartotojas, įsigydamas prekes vartojimo tikslais, gali pareikalauti PVM sąskaitos faktūros.
51. Ketvirta, teismų praktikoje pripažinta, kad PVM sąskaitos faktūros išrašymas nėra lemiamas veiksnys sprendžiant apie prekių įsigijimo tikslą. Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo („LVAT“) išnagrinėtoje administracinėje byloje Nr.A²-1212-03 buvo sprendžiamas klausimas, ar vien ta aplinkybė, kad už prekes buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra, suponuoja, kad buvo atlikta ne mažmeninio, o didmeninio pirkimo – pardavimo ūkinė operacija. LVAT 2003 m. lapkričio 19 d. nutartimi šioje byloje konstatavo, kad (nepaisant, kad buvo išrašyta PVM sąskaita faktūra) parduotų prekių kiekis, vienkartinis pardavimo pobūdis neleidžia pripažinti, jog buvo atlikta ne mažmeninio, o didmeninio pirkimo – pardavimo ūkinė operacija. Nurodyta teismų praktika nagrinėjamo Projekto kontekste yra svarbi tuo aspektu, kad, sprendžiant apie prekių įsigijimo tikslą (vartojimo ar verslo), reikia, be kita ko, vertinti perkamų prekių kiekį, apsipirkimo dažnumą. Taigi, nors pirkėjas (tik dėl jam vienam žinomų motyvų) neprašo išrašyti PVM sąskaitos faktūros, jo perkamų prekių kiekis, apsipirkimo dažnumas gali indikuoti ne vartojimo, o verslo tikslą. Akivaizdu, kad, siekiant tiksliai nustatyti stambios prekybos mokesčio bazę, prekių pardavimai tokiems asmenims (t.y. indikuojantys verslo tikslą) turi būti eliminuoti iš pardavimo pajamų (nes perkama ne vartojimo tikslais), tačiau tokių pardavimų sumos identifikuoti nėra jokių galimybių.
52. Kadangi stambios prekybos mokesčio bazė negali būti patikimai nustatyta, Projektas yra neįgyvendinamas.
53. Galiausiai akcentuotina, kad dėl stambios prekybos mokesčio netaikymo įvairioms prekių grupėms šio mokesčio administravimas būtų itin kompliktuotas. Išmaniosios mokesčių administravimo sistemos pagalba neįmanoma, o atliekant mokesčio mokėtojo patikrinimą – itin sudėtinga sukontroliuoti, ar teisingai deklaruojamos stambios prekybos mokesčio objektu esančios pajamos, jeigu pardavėjas prekiauja ir mokesčiu apmokestinamomis ir juo neapmokestinamomis prekėmis.

VI. Projektas prieštarauja Konstituciniam teisinės valstybės principui ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijai

54. Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad Konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui, kitiems teisėkūros subjektams, *inter alia*: 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; 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; kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, teisinis reguliavimas turi būti santykinai stabilus; teisės aktais negalima reikalauti neįmanomų dalykų (*lex non cogit ad impossibilia*)³⁶.
55. Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto nurodoma, kad siūlomas nustatyti teisinis reguliavimas yra fragmentiškas, nenuoseklus, netikslus, nesuderintas su kituose teisės aktuose numatytu teisiniu reguliavimu, neišbaigtas ir galimai kuriantis teisės spragas, jame vartojamos sąvokos yra neapibrėžtos ir neaiškios, ir visa tai sudaro prielaidas kilti teisiniui neaiškumui ir netikrumui. Seimo teisininkai akcentavo, kad Projekte numatytas teisinis reguliavimas neatitinka Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje suformuluotų teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principų reikalavimų.
56. Tai, kad siūlomas nustatyti teisinis reguliavimas yra nenuoseklus, neaiškus, netikslus, iliustruoja, be kita ko, šios aplinkybės:
57. Pirma, kaip išsamiai nurodyta aukščiau V dalyje, Projektas įtvirtina stambios prekybos mokesčio bazę, kuri negali būti patikimai nustatyta nei paties mokesčio mokėtojo, nei mokesčio administratoriaus. Toks reguliavimas prieštarauja *lex non cogit ad impossibilia* principui;
58. Antra, kalbant apie mokesčio bazę, neaišku, kodėl jai priskiriamas prekės kainos dalį sudarantis akcizas, nors šis mokestis, kaip ir PVM, yra vartojimo mokestis ir nėra pardavėjo grynosios pajamos;
59. Trečia, Projekto 2 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta „Pardavėjo“ sąvoka yra ydinga³⁷. Verslininkas gali pardavinėti prekes ne tik savo vardu, bet ir kito asmens vardu, kurio naudai jis veikia kaip atsiskleidęs tarpininkas³⁸. Atsiskleidusio tarpininko teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra atlygis už atstovavimą (komisiniai), o ne prekių pardavimo pajamos. Iš Projekto iš viso nėra aišku, ar atsiskleidęs tarpininkas laikomas pardavėju; jeigu taip, nėra aišku kokios jo pajamos laikytinos stambios prekybos mokesčio objektu.
60. Ketvirta, iš Projekto 2 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos „Prekių“ sąvokos nėra aišku:
 - a. ar nekilnojamieji daiktai laikomi prekėmis Projekto tikslais³⁹;
 - b. ar mažmeninės prekybos įmonių platinamos trečiųjų asmenų paslaugos, pvz., loterijos bilietai, dovanų kuponai, mob. ryšio paslaugų kortelės ir pan., laikomi prekėmis Projekto tikslais.
61. Reizumuojant, teigtina, kad Projekto juridinės technikos trūkumai yra esminiai.

VII. Projektas pagal įsigaliojimo tvarką prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui

³⁶ Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d., 2006 m. sausio 16 d., 2013 m. vasario 15 d. nutarimai

³⁷ Tokia pastaba nurodyta Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto

³⁸ LR CK 6.228¹ straipsnio 3 dalis, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 6 dalis

³⁹ Pastebėtina, kad, vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 22 dalimi, „prekė“ – bet koks daiktas, taigi ir nekilnojamasis.

62. Mokesčių įstatymų priėmimo tvarką nustato Teisėkūros pagrindų įstatymas („TPĮ“) bei specialus MAĮ. TPĮ 20 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naujus mokesčius, naujus mokesčio tarifus, mokesčio lengvatas, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigalioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo oficialaus paskelbimo dienos. *Ši nuostata netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimo (papildymo) įstatymams* ir teisės aktams, kuriais Lietuvos nacionalinė teisė derinama su Europos Sąjungos teise. Analogiškas teisinis reguliavimas įtvirtintas MAĮ 3 straipsnio 3 ir 4 dalyse.
63. Siūloma Projekto įsigaliojimo data – 2020 m. sausio 1 d. Taigi, reikia manyti, kad Projekto rengėjai vadovaujasi aukščiau nurodyta TPĮ ir MAĮ įtvirtinta išimtimi (nors Projekto aiškinamajame rašte nenurodyta, kad stambios prekybos mokestis yra susijęs su valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, o pastarojo įstatymo projekte stambios prekybos mokestis iš viso nepaminėtas kaip valstybės biudžeto pajamų šaltinis).
64. Tačiau, dėl žemiau dėstomų argumentų, nėra teisinio pagrindo Projekto įsigaliojimo datą nustatyti taikant TPĮ 20 str. 3 d. bei MAĮ 3 str. 4 d. numatytą išimtį.
65. Paminėtos įstatymų priėmimo taisyklės įtvirtintos Konstitucijos 69 straipsnyje. Konstitucijos 69 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Įstatymai Seime priimami laikantis įstatymo nustatytos procedūros.“ Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad įstatymų leidybos procesas – tai visuma juridškai reikšmingų veiksmų, būtinų, kad būtų priimtas įstatymas, ir atliekamų tam tikra griežta logine ir laiko seka⁴⁰. Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje laikomasi teisinės pozicijos, jog esminiai įstatymuose, Seimo statute nustatytos įstatymų leidybos procedūros pažeidimai reiškia, kad yra pažeidžiama ir Konstitucijos 69 straipsnio 1 dalies nuostata, jog įstatymai Seime priimami laikantis įstatymo nustatytos procedūros⁴¹.
66. Konstitucinis Teismas taip pat yra nurodęs, kad Konstitucijos 70 straipsnio 1 dalį aiškinant konstitucinio teisinės valstybės principo kontekste konstatuotina, kad 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. Konstitucinis Teismas toliau nurodo, kad 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 taisyklė⁴².
67. Konstitucinis Teismas 2013 m. vasario 15 d. nutarime *expressis verbis* paisasakė dėl MAĮ 3 str. 4 d. numatytos išimties taikymo sąlygų. Minėtame nutarime šis teismas nurodė, kad MAĮ 3 str. 4 d. numatyta nurodytų mokesčių įstatymų pakeitimų įsigaliojimo taisyklės išimtis negali būti vertinama kaip leidžianti priimant kiekvienų metų valstybės biudžeto įstatymą nesilaikyti šio straipsnio 3 dalyje nustatyto mokesčių įstatymų įsigaliojimo termino. Taip pat pažymėtina, kad šis teisinis reguliavimas turėtų būti taikomas tik išimtiniais atvejais. Konstitucinis Teismas toliau pateikė itin reikšmingą paaiškinimą, kad darant mokesčių įstatymų pakeitimus (nustatant naujus mokesčius, juos didinant ir pan.) nukrypimas nuo konstitucinio reikalavimo numatyti

⁴⁰ Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 1993 m. lapkričio 8 d., 2011 m. rugsėjo 28 d., 2013 m. vasario 15 d. nutarimai
⁴¹ Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 2001 m. birželio 28 d., 2005 m. sausio 19 d., 2008 m. vasario 22 d., 2013 m. vasario 15 d. nutarimai.

⁴² Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas

tinkamą *vacatio legis* konstituciškai pateisinamas tik siekiu užtikrinti svarbų viešąjį interesą – garantuoti viešųjų finansų stabilumą, neleisti susidaryti pernelyg dideliui biudžeto deficitui valstybėje dėl ypatingų aplinkybių (ekonomikos krizės, gaivalinės nelaimės ir kt.) susiklosčius itin sunkiai ekonominei, finansinei padėčiai, – lemiančių skubių ir veiksmingų sprendimų būtinybę. Aptariamoje byloje teismas pripažino, kad nukrypimas nuo konstitucinio reikalavimo numatyti tinkamą *vacatio legis* darant mokesčių įstatymų pakeitimus (t.y. skubus mokestinių įstatymų įsigaliojimas nuo 2009.01.01, nesilaikant 6 mėnesių taisyklės) pateisinamas 2008 metų antroje pusėje Lietuvoje susiklosčiusia itin sunkia ekonomine, finansine padėtimi.

68. Režiumuojant aukščiau cituotą Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, darytina išvada, kad Projekto pateikimo ir svarstymo metu neegzistuoja minėtame teismo nutarime nurodytos svarbų viešąjį interesą sudarančios aplinkybės, pateisinančios nukrypimą nuo 6 mėnesių taisyklės. Primintina, kad Projekto aiškinamajame rašte nurodoma, jog Projekto rengimą paskatino siekis perskirstyti apmokestinamąją našta tarp mokesčių mokėtojų, veikiančių mažmeninės prekybos sektoriuje, o ne būtinumas garantuoti viešųjų finansų stabilumą, neleisti susidaryti pernelyg dideliui biudžeto deficitui valstybėje dėl ypatingų aplinkybių (ekonomikos krizės, gaivalinės nelaimės ir kt.) ar kitos MAĮ 3 str. 4 d. nurodytos išimties taikymą galinčios pateisinti ypatingos objektyvios aplinkybės.
69. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad TPĮ 20 str. 3 d. bei MAĮ 3 str. 4 d. *expressis verbis* numatyta, kad 6 mėnesių taisyklė netaikoma su atitinkamų metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu susijusiems Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų pakeitimo (papildymo) įstatymams. Tačiau nagrinėjamu atveju Projektu nekeičiamas ir nepapildomas joks mokesčių įstatymas, o Projektas pats yra naujasis mokesčio įstatymas. TPĮ 20 str. 3 d. bei MAĮ 3 str. 4 d. nenumatyta, kad išimtis gali būti taikoma priimant naujus mokestinius įstatymus.
70. Akcentuotina, jog Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto kategoriškai nurodoma, kad Projekto nuostatų įsigaliojimas 2020 m. sausio 1 d. prieštarautų Teisėkūros pagrindų įstatymo 20 straipsnio 3 dalyje bei Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalyje įtvirtintam principui.
71. Taigi, nustačius Projekto įsigaliojimą 2020 m. sausio 1 d., būtų pažeistos pamatinės įstatymų priėmimo taisyklės įtvirtintos Konstitucijos 69 straipsnio 1 dalyje ir konstitucinio teisinės valstybės principas.

VIII. Privalo būti atliktas siūlomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas

72. TPĮ 15 straipsnyje numatyta, kad rengiant teisės akto, kuriuo numatoma reglamentuoti iki tol nereglamentuotus santykius, taip pat kuriuo iš esmės keičiamas teisinis reguliavimas, projektą, privalo būti atliekamas numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas (1 d.). Atsižvelgiant į teisės akte numatomo naujo teisinio reguliavimo pobūdį, mastą, turi būti įvertinamas poveikis ekonomikai, valstybės finansams, socialinei aplinkai, viešajam administravimui, teisinei sistemai, kriminogeninei situacijai, korupcijos mastui, aplinkai, administracinei naštai, regionų plėtrai ir kitoms sritims (2 d.). Įstatymo ar kito Seimo teisės akto projekte numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo rezultatai pateikiami aiškinamajame rašte arba atskiru dokumentu (3 d.). Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimas atliekamas vadovaujantis Numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 26 d. nutarimu Nr. 276.

73. Akivaizdu, kad Projektu siūlomas nustatyti mokestis tiek mokesčio subjektų, tiek mokesčio objekto požiūriu yra naujas Lietuvos mokesčių sistemoje, juo iš esmės keičiamas stambių pardavėjų apmokestinimas. Taigi egzistuoja sąlygos, nurodytos TPĮ 15 str. 1 d.
74. Pastebėtina, kad TPĮ 15 str. 1 d. yra imperatyvi, t.y. Projekto rengėjai neturi diskrecijos pasirinkti ar atlikti Projekto poveikio vertinimą, jie paprasčiausiai turi vykdyti TPĮ 15 straipsnio reikalavimus. Tačiau nei Projekto aiškinamajame rašte, nei atskiru dokumentu numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimo rezultatai nepateikti.
75. Būtinas atlikti Projekte numatomo teisinio reguliavimo poveikio vertinimą akcentuojamas ir Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje dėl Projekto.
76. Taigi, Projektas gali būti svarstomas tik atlikus jo poveikio vertinimą.

Pagarbiai

Vykdančioji direktorė

Rūta Vainienė