

Lietuvos Respublikos Finansų ministerijai

2019 04 09

Pasiūlymas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 37¹ straipsnio nuostatų tinkamo įgyvendinimo ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymo Nr. VA-105 „Dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių“ pakeitimo

Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 37¹ straipsnyje yra įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui, o tokią teisę įgyvendinančios taisyklės, įtvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 19 d. įsakymu Nr. VA-105 „Dėl mokesčių mokėtojo prašymo pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių“ (toliau – įgyvendinančios taisyklės), mūsų nuomone, riboja tokią MAĮ įtvirtintą teisę, žemiau pateikiame savo pasiūlymą dėl šių įgyvendinančių taisyklių pakeitimo.

Šiuo raštu siekiame, kad susijusios MAĮ nuostatos būtų interpretuojamos teisingai ir nesiaurinant įstatymo raide įtvirtintų nuostatų.

TEISINIS REGULIAVIMAS IR FORMUOJAMA PRAKTIKA

MAĮ nuostatos

MAĮ 37¹ straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad mokesčių administratorius, gavęs tinkamai užpildytą mokesčio mokėtojo prašymą pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui (toliau – Prašymas), jį išnagrinėjęs, **priima vieną iš dviejų galimų sprendimų:**

- pritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui **arba**
- nepritarti prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui ir tai pagrįsti argumentais.

Akivaizdu, kad MAJ mokesčių administratoriui nenumato galimybės nepriimti sprendimo.

Remiantis MAJ nuostatomis, tinkamai užpildytu yra laikoma Prašymas, kuris tenkina šias sąlygas:

- Prašyme tiksliai ir vienareikšmiškai apibūdintas sandoris ir aplinkybės, su kuriomis pagal mokesčių įstatymus sietinas apmokestinimas, taikytinos mokesčių teisės aktų nuostatos;
- jame pateikta kita informacija ir įrodymai, kuriais grindžiamas siūlomas mokesčių teisės aktų nuostatų taikymas;
- apibūdinamas sandoris bus pradėtas vykdyti po Prašymo pateikimo dienos;
- jis nėra pateiktas dėl mokesčio dydžio.

Taip pat, MAJ yra numatyta, kad Prašymo pateikimo ir nagrinėjimo tvarką, formą, mokesčių administratoriaus sprendimo dėl prašymo priėmimo ir sprendimo pakeitimo tvarką, sprendimo formą nustato centrinis mokesčių administratorius.

Igyvendinančių taisyklių nuostatos

Igyvendinančių taisyklių 25 dalies nuostatos numato, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių dėl sprendimo priėmimo **nesudėtingais klausimais** (mokesčio įstatymo nuostata aiški, nereikalinga detali papildomų dokumentų analizė, analogišku klausimu yra parengtas apibendrintas mokesčio įstatymo komentaras į analogiškus prašyme pateiktus klausimus ir pan.), taip pat tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių **dėl tapatus klausimo, kuris yra nagrinėjamas Europos Sąjungos Teisingumo Teisme arba Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme**, mokesčių administratorius **nepriima sprendimo, o atsakymą į paklausimą pateikia bendra tvarka**, vadovaudamasis Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymu Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės dėl neįpareigojančio sprendimo priėmimo).

Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) formuojama praktika

Praktikoje verslo subjektai susiduria su atvejais, kuomet VMI, pateikus tinkamą Prašymą, (1) konkrečiai nepasisako dėl sprendimo pritarti arba nepritarti mokesčių teisės aktų nuostatomis būsimajam sandoriui **arba** (2) nepriima mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo (toliau – Įpareigojantis sprendimas), o vietoje to konsultuoja mokesčių mokėtoją remiantis Taisyklėmis dėl neįpareigojančio sprendimo priėmimo ir atitinkamai priima mokesčių administratorių neįpareigojantį sprendimą (toliau – Neįpareigojantis sprendimas).

Pažymėtina, kad (1) atvejis nėra įtvirtintas nei MAJ, nei Igyvendinančiose taisyklėse, o (2) atvejis yra įtvirtintas tik Igyvendinančiose taisyklėse ir pagal jas turėtų būti taikomas tik tais atvejais, kai nagrinėjamas klausimas yra nesudėtingas arba tapatus klausimas nagrinėjamas atitinkame teisme.

Tuo tarpu praktikoje dažnai matyti atvejų, kuomet VMI konkrečiai nepasisako arba išduoda Neįpareigojantį sprendimą tokiais klausimais kaip dividendų apmokestinimas, reorganizavimo atvejai ir panašiais atvejais, kai klausimai potencialiai apima ne tik Lietuvos jurisdikciją ir kai sandorius reglamentuojančios nuostatos teisės aktų lygmenyje gali būti interpretuojamos skirtingai. Mūsų nuomone, būtent tokiais atvejais mokesčių mokėtojas, siekdamas apmokestinimo aiškumo, turi turėti teisę įgyvendinti savo teises, nustatytas MAĮ, ir būti užtikrintas dėl mokestinio traktavimo.

Susidaro įspūdis, jog VMI „naudojasi“ savo pozicija ir nepriima Įpareigojančio sprendimo arba priima Neįpareigojantį sprendimą, nes nenori formuoti aiškios mokestinės praktikos bei siekia turėti laisvės ateityje keisti savo nuomonę dėl apmokestinimo taisyklių taikymo.

PROBLEMINIAI ASPEKTAI IR ARGUMENTACIJA

Teisės aktų hierarchijos principo nesilaikymas

Remiantis Lietuvos Respublikoje galiojančia ir taikoma teisės aktų hierarchija, įstatymas yra viršesnės galios teisės aktas palyginus su valstybinės institucijos įsakymu, kuris laikytinas poįstatyminiu teisės aktu. Poįstatyminiai teisės aktai turi nustatyti atitinkamų įstatyminių nuostatų įgyvendinimo tvarką. Tačiau tokie teisės aktai negali tiek praplėsti įstatymuose numatyto reguliavimo, tiek jo siaurinti. Konstitucinis Teismas nutarimuose ne kartą yra pažymėjęs, kad poįstatyminio akto paskirtis yra realizuoti įstatymo normas, tačiau toks teisės aktas negali pakeisti paties įstatymo ir sukurti naujų bendro pobūdžio teisės normų, kurios konkuruotų su įstatymo normomis.

Šiame rašte aprašomu atveju, įgyvendinančios taisyklėse įtvirtinta papildoma alternatyva mokesčių administratoriui, kuria remiantis mokesčių administratorius gali nepriimti sprendimo ir vietoje to išduoti Neįpareigojantį sprendimą.

Pažymėtina, kad tokia alternatyva nėra įtvirtinta MAĮ, taigi, tokioje situacijoje yra pažeidžiamas teisės aktų hierarchijos principas (siaurinamos MAĮ nuostatos).

Netinkama praktika

Pažymėtina, kad nei MAĮ, nei įgyvendinančiose taisyklių nuostatose nėra numatyta, kad mokesčių administratorius turi pasirinkimą, pateikus tinkamą Prašymą, nepriimti jokio sprendimo ir išvis konkrečiai nepasisakyti dėl taikomų mokesčių teisės aktų būsimajam sandoriui.

Tokia VMI formuojama praktikai sukuria teisinį neįtikrintumą ir prieštarauja tiek MAĮ, tiek įgyvendinančių taisyklių nuostatomis.

Sprendimo nepriėmimas dėl klausimo „nesudėtingumo“

Kaip minėta aukščiau, pagal įgyvendinančias taisykles, mokesčių administratorius gali nepriimti Įpareigojančio sprendimo, jei nagrinėjamas klausimas yra nesudėtingas, ir vietoje to priimti Neįpareigojantį sprendimą.

Šioje vietoje susidaro teisinis neužtikrintumas, kokiais kriterijais remiantis ir kaip bus nustatoma, ar klausimas yra „nesudėtingas“. Susidaro situacija, kad mokesčių administratorius gali tą patį klausimą interpretuoti kaip nesudėtingą, kai tuo tarpu mokesčių mokėtojai toks klausimas gali atrodyti net labai sudėtingas ir atitinkamas interpretavimo neužtikrintumas ateityje gali kelti potencialių mokestinių ginčų riziką.

Kaip minėta aukščiau, iš verslo praktikos matyti, kad gana dažnai įpareigojantį sprendimą yra atsisakoma išduoti tokiais sudėtingais klausimais kaip, pavyzdžiui, reorganizavimo pasekmės vienu ar kitu atveju (pažymėtina, kad kiekvienas reorganizavimo procesas kiekvieną sykį būna skirtingas, nėra šabloninis), dividendų apmokestinimo atvejais ir pan.

Iš kitos pusės, mūsų manymu, mokesčių administratorius turėtų būti pajėgus pateikti įpareigojantį sprendimą net ir tuo atveju, jei klausimas iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti nesudėtingas. **Jei klausimas yra pakomentuotas komentare ar leidinyje ir mokesčių administratorius jau turi susiformavusią poziciją atitinkamu klausimu, būtų gera praktika, jei tokį savo matymą konkrečioje situacijoje jis galėtų patvirtinti raštu ir įsipareigoti prieš mokesčių mokėtoją nepakeisti savo nuomonės.**

Jei „nesudėtingumo“ kriterijumi siekiama tik sumažinti mokesčių administravimo kaštus ir išvengti situacijų, kai piktybiškai yra klausama dėl akivaizdžių nuostatų, būtų patartina apsvarstyti galimybę įvesti mokestį Prašymą teikiančiam mokesčių mokėtojui, kuris padengtų padidėjusius mokesčių administratoriaus veiklos kaštus bei užtikrintų tinkamą Prašymų pateikimą. Tokia praktika yra taikoma kai kuriose kitose Europos šalyse, tokiose kaip Estija, Suomija, Norvegija, Lenkija, Vokietija, Liuksemburgas, Kipras, Slovėnija, Vengrija, Čekijos Respublika, Slovakija ir kt.

Kaip suprantame, viena iš pagrindinių priežasčių, kodėl Taisyklėse buvo įtvirtintas „nesudėtingo klausimo“ kriterijus ir kodėl VMI jo taip stipriai laikosi yra ta, kad VMI tokiu būdu siekia reguliuoti prašymų srautą ir administracinės naštos, nagrinėjant šiuos klausimus, dydį. Kitaip tariant, siekiama taupyti žmoniškųjų ir laiko resursus. Vis dėl to, pats prašymų nagrinėjimo procesas, taip kaip jis įtvirtintas dabar, šio tikslo pasiekti VMI niekaip neleidžia.

Sistemiškai analizuojant Taisyklių 24.3 ir 25 p. nuostatas, darytina išvada, kad mokesčių administratorius, nustatęs, jog klausimas nesudėtingas, prašymo nenagrinėja ir apie tai motyvuotu raštu per ne vėliau kaip 30 kalendorinių dienų nuo jo gavimo dienos praneša mokesčių mokėtojui. Kitaip tariant, darbo grupė susirenka, 30 dienų nagrinėja pateiktą prašymą ir sprendžia, ar klausimas atitinka Taisyklėse numatytus reikalavimus, tame tarpe ir sudėtingumo kriterijų. Nusprendus, kad klausimas sudėtingas, darbo grupė prašymą nagrinėja dar kartą ir per 30 dienų priima sprendimą.

Toks procesas yra visiškai neefektyvus žmoniškųjų ir laiko išteklių valdymo tikslais. Darbo grupė, spręsdama, ar klausimas „sudėtingas“, neišvengiamai turi išnagrinėti tą klausimą iš esmės – susipažinti su faktinėmis

aplinkybėmis, teisine baze, komentarais, susiklosčiusia teismų bei VMI praktika ir pan., nes būtent ši informacija vertinama klausimo sudėtingumo lygiui nustatyti (kriterijai apibrėžti Taisyklių 25 p.). Taigi, visi prašymai tokiu būdu vis tiek nagrinėjami iš esmės, tam, atitinkamai, neišvengiamai skiriant darbo grupės resursus. Tie prašymai, kurie, anot VMI, atitinka sudėtingumo kriterijus, dar kartą nagrinėjami iš esmės. Esant tokioms procedūroms, nesuprantama, kaip „klausimo sudėtingumo“ kriterijaus buvimas leidžia sutaupyti VMI išteklius. Priešingai, akivaizdu, kad tie ištekliai naudojami neefektyviai (tuos pačius klausimus nagrinėjant du kartus) bei sukeltant mokesčių mokėtojų nepasitenkinimą, kai, vadovaujantis subjektyviais kriterijais, dėl dalies prašymų nepriimi sprendimai.

Teisėkūros ir mokesčių principų nesilaikymas

Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 3 straipsnio 2 dalies 6 punkte yra įtvirtintas teisės aktų aiškumo principas – teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti logiškas, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas.

MAĮ 9 straipsnyje taip pat įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas – mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.

Šie principai įtvirtina mokesčių mokėtojo teisę ir teisėtą interesą, jog jo mokestinės prievolės jam turi būti aiškios ir suprantamos. Taigi tuo atveju, jei mokesčių įstatymuose ar kituose teisės aktuose nėra apibrėžtas, arba yra dviprasmiškai apibrėžtas mokestinis traktavimas, yra įtvirtintos neaiškios sąvokos, apmokestinimo aiškumo principas įpareigoja mokesčių administratorių priimti aiškius ir suprantamus mokesčių mokėtojui sprendimus.

Primename, jog MAĮ buvo papildytas 37¹ straipsniu, būtent su tikslu stiprinti apmokestinimo aiškumo principą – siekiant sudaryti galimybę mokesčių mokėtojui užsitikrinti su mokesčių administratoriumi vienodą sudaromų būsimųjų konkrečių sandorių, ūkinių operacijų ar bet kokios jų grupės mokestinių pasekmių interpretavimą.

Bet koks vienapusiškas klausimo identifikavimas „nesudėtingu“ ar atsisakymas pateikti atsakymą sukuria situacijas, kai mokesčių mokėtojas neįgyvendins savo teisės žinoti ir suprasti savo mokestines prievoleles.

Geroji kitų Europos Sąjungos valstybių praktika

Mes atlikome trumpą Europos šalių apklausą. Pagal gautus rezultatus, iš 17 Europos valstybių tik 1 valstybėje (Estijoje) mokesčių administratorius vietoje įpareigojančio sprendimo gali priimti Neįpareigojantį sprendimą, nors buvo kreiptasi dėl įpareigojančio sprendimo gavimo, tuo atveju, jei sprendimas būtų neigiamas. 16 valstybių (t. y. Danija, Suomija, Norvegija, Prancūzija, Vokietija, Šveicarija, Liuksemburgas, Lenkija, Portugalija, Latvija, Čekijos Respublika, Islandija, Slovėnija, Slovakija, Vengrija, Malta) teisės aktuose nėra įtvirtinta, kad mokesčių administratorius vietoje įpareigojančio sprendimo gali priimti Neįpareigojantį sprendimą.

Daugumoje valstybių yra įtvirtintos nuostatos, kuomet mokesčių administratorius gali atsisakyti priimti įpareigojantį sprendimą, tačiau tik tam tikrais apibrėžtais atvejais, pavyzdžiui dėl:

- nepakankamų faktinių aplinkybių pateikimo;
- kai klausimas yra neteisinis/ nemokestinis;
- klausimas susijęs su praėjusiu sandoriu;
- dėl susijusio klausimo yra prasidėjęs mokesčinis patikrinimas ar teisminis procesas;
- klausimas susijęs su mokesčių administratoriaus kompetencija ir t.t.

Pagal gautus rezultatus, kitose valstybėse nėra įtvirtinta, kad įpareigojantis sprendimas gali būti atmetas dėl klausimo „nesudėtingumo“ arba nepriimtas savavališkai, be įstatymuose numatytų pagrindų.

Geroji praktika kitais įpareigojančių sprendimų atvejais

Norime atkreipti dėmesį į VMI gerąją praktiką, taikomą įpareigojančio susitarimo dėl sandorių kainodaros prašymo nagrinėjimo procese. Mokesčių mokėtojas, siekdamas kreiptis dėl išankstinio sandorių kainodaros sutarimo (pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. spalio 21 d. įsakymu Nr. VA-106 Mokesčių mokėtojo prašymo pritarti būsimąjį sandorio kainodaros principams pateikimo, prašymo nagrinėjimo, mokesčių administratorių įpareigojančio sprendimo priėmimo ir pakeitimo taisyklių 8 punktą) – dar prieš pateikdamas prašymą turi galimybę kreiptis dėl išankstinio susitikimo su mokesčių administratoriumi organizavimo.

Mokesčių mokėtojų patirtis rodo, kad tokie išankstiniai susitikimai, jų paprašius, būna organizuojami ir jie būna naudingi tiek mokesčių mokėtojui, tiek ir mokesčių administratoriui. Mokesčių mokėtojas gauna daugiau aiškumo ir preliminarią indikaciją iš anksto tiek dėl būsimąjį sandorio galimo traktavimo, tiek dėl mokesčių administratoriui jo situacijoje kylančių papildomų klausimų ir/ar analizei reikalingų dokumentų pateikimo – į kuriuos mokesčių mokėtojas gali atitinkamai atliepti ir pateikti kartu su prašymu. Mokesčių administratorius, savo ruožtu, taip pat susitikimo metu gali iškelti aktualius klausimus (įskaitant ir dėl įpareigojančio prašymo būsimąjį teikimo priežasčių ar preteksto) bei gali operatyviai išdėstyti savo preliminarūs pastebėjimus ir išgirti

paaiškinimus – kas po to teigiamai įtakoja vėliau pateikiamo prašymo nagrinėjimo proceso sklandumą, tiksliau paaiškinti mokesčių mokėtojo duomenis rūpimais klausimais bei pridėtus reikalingus dokumentus pačiame prašyme.

Kadangi MAĮ 37¹ straipsnis buvo įvestas su tikslu stiprinti apmokestinimo aiškumo principą – susitikimo galimybės įvedimas prisidėtų prie tokio reikalingo aiškumo sužinojimo preliminariai anksčiau su galimybe pasirinkti greičiau, (i) ar mokesčių mokėtojai po susitikimo prašymo pateikimas vis dar išlieka toks pats aktualus (galbūt per susitikimą paaiškėja, jog klausimas nėra toks kompleksinis ar nėra neaiškus) ir jeigu taip, (ii) suteikiantis galimybę prašyme iš karto atliepti labiausiai aktualius mokesčių administratoriui rūpimus būsimąjo sandorio aspektus, kurie lemia apmokestinimą; (iii) daugiau aiškumo veda į didesnį mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus pasitenkinimą tarpusavio bendradarbiavimu bei konsultacijomis bei taip pat į mažiau potencialių ginčų ir teisminių procesų.

Siūlomi pakeitimai

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą situaciją ir argumentus, siūlome keisti Įgyvendinimo taisyklių 25 punktą tokiu būdu (pakeitimai nurodyti **geltona** spalva):

„25. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių dėl sprendimo priėmimo nesudėtingais klausimais (mokesčio įstatymo nuostata aiški, nereikalinga detali papildomų dokumentų analizė, analogišku klausimu yra parengtas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas (komentarai) į analogiškus prašyme pateiktus klausimus ir pan.), taip pat tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių dėl tapataus klausimo, kuris nagrinėjamas Europos Sąjungos Teisingumo Teisme arba Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme (toliau – LVAT), mokesčių administratorius nepriima sprendimo, o atsakymą į paklausimą pateikia bendra tvarka, vadovaudamasis Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. spalio 9 d. įsakymu Nr. VA-66 „Dėl Konsultacijų ir informacijos teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių patvirtinimo“.

Siūlome papildyti Įgyvendinimo taisyklių 26 punktą (pakeitimai nurodyti **geltona** spalva):

„26. Mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo prašymą, įvertinęs su prašymu pateiktą medžiagą, **privalo priimti priima sprendimą, kuriuo:**

26.1. pritaria prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui;

26.2. nepritaria prašyme nurodytam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui.“

Taip pat, siūlome papildyti Įgyvendinimo taisyklės punktu dėl išankstinio susitikimo inicijavimo galimybės:

„Prieš pateikdamas ar pateikęs prašymą, mokesčių mokėtojas gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl susitikimo, kurio metu būtų aptariami su prašymo teikimu bei būsimojo sandorio ir jam taikomų mokesčių teisės aktų nuostatų taikymu susiję klausimai, organizavimo. Kreipdamasis dėl susitikimo prieš pateikiant prašymą, mokesčių mokėtojas kartu turi pateikti informaciją (nurodyti planuojamą sandorį, taikomas mokesčių teisės aktų nuostatas, laikotarpį ir kt.), kuri leistų mokesčių administratoriui įvertinti prašymo teikimo tikslingumą, galimas problemas ir riziką.“

Manome, kad mūsų pasiūlymai aukščiau užtikrins mokesčių mokėtojų teisę aiškiai suprasti savo mokestines prievoles, skatins valstybines institucijas padėti mokesčių mokėtojams teisingai jas įgyvendinti ir kurti aiškesnę bei skaidresnę mokestinę aplinką mūsų šalyje.

Norėtume paprašyti susitikimo su Finansų ministerijos atstovais, kurio metu galėtume detaliau pristatyti aukščiau pateiktus pasiūlymus.

Pagarbiai

Vykdomoji direktorė



Rūta Skyrienė