

PASIŪLYMAS DĖL LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO ĮSTATYMO 87 STRAIPSNIO 9 DALIES PAKEITIMO

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) naująją redakciją turime jau beveik dešimtmetį, tad natūralu, kad per šį laikotarpį išryškėjo nemažai šio teisės akto trūkumų bei spragų. Teismų praktikos bei teisinių dokumentų analizė patvirtina, kad kai kurios MAĮ nuostatos pažeidžia mokesčių mokėtojų teises, jos prieštarauja bendriesiems teisės principams (teisėtumams, lygiateisiškumas ir t.t.), Lietuvos ratifikuotoms tarptautinėms sutartims ar net pačiai Lietuvos Respublikos Konstitucijai (toliau – Konstitucija). Jeigu valstybė siekia užtikrinti tinkamą teisinį reguliavimą, teisingą mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo procesą, teisių ir pareigų balansą, privalu netinkamas nuostatas pakeisti. MAĮ 87 str. 9 d., mūsų nuomone, tokio pakeitimo kaip tik ir reikalauja.

MAĮ 87 str. 9 d., ją taikant kartu su MAĮ 87 str. 7 d. 2 p., nustato tvarką, **kaip turi būti skaičiuojamos palūkanos mokesčių mokėtojo naudai**, kai mokesčių mokėtojas kreipiasi į mokesčių administratorių, prašydamas grąžinti mokesčio permoką, o mokesčių administratorius nusprendžia dėl to atlikti mokestinį patikrinimą.

MAĮ 87 str. 7 d. 2 p. ir 87 str. 9 d.:

„7. Jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčių administratorius privalo grąžinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka:

2) tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permoka turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.“

„9. Mokesčių administratorius, per šio straipsnio 7 dalyje nurodytą terminą negrąžinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta. Palūkanų dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dydžiui.“

Iš pirmo žvilgsnio reglamentavimas atrodo gana aiškus (palūkanos už laiku negrąžintą mokesčio permoką pradedamos skaičiuoti, praėjus 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui įteikiamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo / pažyma), tačiau praktika atskleidė, kad nuostatos yra dviprasmiškos, kadangi jas mokesčių mokėtojai ir LR Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (toliau – VMI) traktuoja skirtingai. VMI įsitikinimu, 20 d. terminas turi būti skaičiuojamas po paskutinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo / pažymos įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, t.y. jei mokesčių administratorius nusprendžia, jog reikia atlikti pakartotinį patikrinimą, VMI teigimu, terminas pradedamas skaičiuoti po to, kai mokesčių mokėtojui įteikiamas pakartotino patikrinimo rezultatus įtvirtinantis dokumentas. Mokesčių mokėtojų nuomone, MAĮ 87 str. 7 ir 9 dalių formuluotės reiškia, kad palūkanos turi būti pradedamos skaičiuoti jau po pirmojo mokesčių administratoriaus sprendimo / pažymos. **Akcentuojame, kad vienareikšmės teismų praktikos šiuo klausimu nėra.** Nors Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vienoje administracinėje byloje palaikė

mokesčių mokėtojo poziciją (žr. 2011 m. kovo 14 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis adm. b. Nr. A575-654/2011), tačiau vienos bylos nepakanka, siekiant išspręsti teisės normos dviprasmiškumo problemą. Be to, reikia nepamiršti, kad faktinių bylos aplinkybių minimalūs skirtumai gali lemti ir priešingo teismo sprendimo priėmimą. Atsižvelgiant į tai, manytume, kad dviprasmiškumo problema turėtų būti sprendžiama MAĮ nuostatų keitimo būdu.

Kitas svarbus aspektas, išplaukiantis iš minėtų normų formuluotės: **mokestinio patikrinimo metu palūkanos mokesčių mokėtojų naudai nėra skaičiuojamos. Tokį reglamentavimą vertiname neigiamai.** MAĮ 119 str. 6 d. nurodoma, kad mokesčių administratorius mokestinį patikrinimą privalo atlikti per „objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį“. Šis principas nėra pakankamai konkretus ir nesudaro sąlygų patikrinimo trukmės kontroliuoti, nes mokesčių mokėtojas negali įrodyti kas yra „objektyviai įmanoma mokesčių administratoriui“. Atsižvelgiant į tai, galime daryti išvadą, kad mokestinio patikrinimo trukmė realiai neribojama ir visiškai priklauso nuo mokesčių administratoriaus noro ir pastangų mokestinį patikrinimą atlikti per įmanomai trumpiausią terminą. Tai, kad mokestinio patikrinimo trukmė priklauso nuo mokesčių administratoriaus valios, o patikrinimo metu palūkanos mokesčių mokėtojų naudai nėra skaičiuojamos, mūsų nuomone, sudaro sąlygas mokesčių administratoriaus pareigūnams neskubėti atlikti tam tikrų veiksmų arba laikytis formalumų ir taip vilkinti sprendimų priėmimą, t.y. **palūkanų neskaičiavimas mokestinio patikrinimo metu dažnai lemia biurokratinį elgesį, kai vietoj reikalų sprendimo iš esmės laikomasi nereikalingų ar išgalvotų formalumų, nepagrįstai atsisakoma spręsti pareigūno kompetencijai priklausančius klausimus, vilkinama priimti sprendimus ar atlikti savo pareigas, nevykdomi arba blogai vykdomi įstatymai ar kiti teisės aktai. Tokia situacija bei elgesys iš esmės yra finansiškai naudingi valstybinėms institucijoms ir nėra jokių svarbesnių motyvų jo atsisakyti. Akivaizdu, kad daugeliu atveju toks elgesio modelis yra toleruojamas ir netgi laikomas priimtiniu. Pastebėtina, kad šiuo atveju susiduriama su dviem mokesčių administratoriaus veiklos tikslais – biudžeto vykdymu ir bešališku teisės aktų nuostatų laikymusi mokesčių mokėto atžvilgiu. Manome, kad pakankamai akivaizdu, kuriam tikslui administratorius teiks prioritetą.**

Praktikoje mokestiniai patikrinimai trunka labai ilgai (atskirais atvejais net iki 4-5 m.; žr., pavyzdžiui, 2013 m. kovo 7 d. Vilniaus apygardos administracinio teismo nutartį adm. b. Nr. I-1300-171/2013). Vienas iš veiksnių, sąlygojančių ilgą mokestinių patikrinimų trukmę, - tai mokesčių administratoriaus teisė sustabdyti mokestinį patikrinimą, kai **iš kitų užsienio bei Lietuvos Respublikos institucijų, įstaigų reikia gauti dokumentus ar informaciją, reikalingus mokestiniam patikrinimui užbaigti** (2004 m. gegužės 05 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų taisyklių „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 36 punktas). Sustabdymo trukmė Taisyklėse nėra apibrėžta (išskyrus užsienio valstybių įstaigas ir institucijas), be to, dėl sustabdymo pagrindo objektyvumo sprendžia pats mokesčių administratorius. O tai reiškia, kad mokestinis patikrinimas gali būti sustabdytas labai ilgam laikotarpiui, tam galbūt net nesant objektyvių priežasčių. Praktika patvirtina, kad dažnai sustabdymo pagrindu mokesčių administratoriaus pareigūnai naudojami formaliai, kadangi išsiųsdami paklausimą kuriai nors įstaigai ar institucijai, jokių kitų veiksmų daugiau neatlieka, t.y. pasyviai laukia, kol bus gautas atsakymas (žr. 2011 m. gegužės 26 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartį adm. b. Nr. A575-956/2011). Iš praktikos matyti ir tai, kad mokesčių administratoriaus pareigūnai nesinaudoja skubaus paklausimo teise. Pasitaiko ir tokių atvejų, kai mokesčių administratorius į institucijas ar įstaigas su prašymu pateikti informaciją kreipiasi be pagrindo, t.y. realiai šių subjektų atsakymai patikrinimui įtakos neturi. **Šie pavyzdžiai atitinka LR Seimo kontrolierių įstatyme pateiktus biurokratizmo ir / ar piktnaudžiavimo apibrėžimus, ir tai, mūsų nuomone, nenuginčijamai įrodo, kad biurokratizmo ir / ar piktnaudžiavimo veiksmai šioje srityje tikrai egzistuoja.**

Atliekant biurokratizmo bei piktnaudžiavimo veiksmus, delsiama grąžinti mokesčio permoką mokesčių mokėtojui, o tai gali lemti itin sunkias pasekmes verslui. Kol nėra baigiamas mokesstinis patikrinimas ir mokesčių administratorius nepriima atitinkamo sprendimo, įmonės negali grąžintinos permokos (t.y. įmonei teisėtai priklausančių lėšų) naudoti savo veikloje. Jei permokos suma yra didelė, laikas yra labai svarbus: **ilga mokesstinio patikrinimo trukmė gali lemti ne tik įmonės skolų susiformavimą, bet ir sąlygoti įmonės bankrotą.** Todėl labai svarbu užtikrinti, kad permokos mokesčių mokėtojams būtų grąžinamos kaip įmanoma greičiau. Teisės aktuose būtina nustatyti tvarką, skatinančią mokesčius patikrinimus atlikti greitai ir kokybiškai, bei neleidžiančią mokesčių administratoriaus pareigūnams vilkinti veiksmų atlikimo.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, priešingai nei palūkanos, delspinigiai mokesčių administratoriaus (biudžeto) naudai skaičiuojami viso mokesstinio patikrinimo metu, t.y. jie skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis turėjo būti sumokėtas į biudžetą ir baigiami skaičiuoti, kai mokestis sumokamas į biudžetą (MAĮ 97 str. 1 d.; MAĮ 98 str. 1 d. 1 p.). Net ir tuomet, kai mokesstinis patikrinimas sustabdomas, delspinigių skaičiavimas mokesčių administratoriaus naudai nėra stabdomas. Skirtingas palūkanų ir delspinigių skaičiavimo reglamentavimas, mūsų nuomone, iškreipia mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus teisių ir interesų pusiausvyrą, nors tam nėra jokio teisinio pagrindo. Už piniginių lėšų nepervedimą laiku kompensacija turėtų būti suteikta ne tik mokesčių administratoriui (biudžetui), bet ir mokesčių mokėtojui.

Ypač svarbu pažymėti, kad dabartinis teisinis reglamentavimas, įtvirtinantis, kad palūkanos mokesčių mokėtojo naudai nėra skaičiuojamos mokesstinio patikrinimo metu, prieštarauja Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijai (toliau – Konvencija) bei Europos žmogaus teisių teismo (toliau – Teismas) praktikai. Primename, kad LR Konstitucinis Teismas Konvenciją yra pripažinęs reikšmingu konstitucinės teisės šaltiniu. 1996 m. sausio 17 d. įsigaliojus įstatymui, kuriuo ratifikuota Konvencija ir Pirmasis protokolai, šie aktai tapo LR teisės sistemos dalimi. **Konstitucinis Teismas 1996-04-18 nutarime, aiškindamas nuosavybės sąvoką ir jos apsaugos principus, patvirtino, kad privačios nuosavybės gynimas Konstitucijoje tolygus nustatytajam Konvencijos normose.**

Teismas, taikydamas Konvencijos nuostatas, susijusias su nuosavybės teisės apsauga, išaiškino, kad nuosavybė apima ne tik daiktines teises ir intelektinę nuosavybę, bet ir **asmenines turtines teises, kylančias tiek privatinės, tiek ir viešosios teisės prievolių pagrindu.** Nuosavybe laikomi viešosios teisės prievolių pagrindu kylantys reikalavimai dėl pensijų ir lengvatų, licencijų (leidimų) ir visi piniginiai reikalavimai viešosios valdžios institucijoms. 1997 m. birželio 24 d. sprendime *Akkus v. Turkija* Teismas aiškiai nurodė, kad **reikalavimas kompensuoti nuostolius dėl nuosavybės naudojimo apribojimo taip pat yra laikomas asmens nuosavybe**, o byloje *Buffalo S. r. L. In liquidation* Teismas konstatavo, kad **finansinės prievolės, kylančios renkant mokesčius, gali pažeisti Konvencijos garantuojamą nuosavybės teisę**, jei permokos grąžinimo sąlygos yra pernelyg sudėtingos arba ilgai trunkantis permokėtos mokesčio sumos grąžinimas ženkliai paveikia asmens finansinį saugumą.

Teismo praktika patvirtina, kad **grąžintina permoka yra laikoma įmonės nuosavybe.** Už nuosavybės teisės ribojimą turi būti teisingai atlyginama – tai pamatinis konstitucinis principas nuosavybės teisės srityje (Konstitucijos 23 str.). Dabartinis teisinis reglamentavimas, įtvirtinantis, kad mokesstinio patikrinimo metu palūkanos mokesčių mokėtojo naudai neskaiciuojamos, pažeidžia tiek Konstitucijos, tiek Konvencijos nuostatas, kadangi už laiką, kuomet valstybė disponuoja mokesčių mokėtojo nuosavybe (grąžintina permoka), neleidama pačiam mokesčių mokėtojui naudotis savo nuosavybės teisėmis, kompensuojama netinkamai. Palūkanų sumokėjimas už laikotarpį, kuris prasideda tik po atlikto mokesčio patikrinimo (tiksliau: praėjus 20 dienų po to, kai

mokesčių mokėtojui įteikiamas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo / pažyma) ir baigiasi, kai permoka sugražinama, mūsų nuomone, apskritai negali būti laikomas kompensacija, nes neatitinka kompensacijos funkcijos: žalą (finansinius sunkumus dėl apyvartinių lėšų trūkumo) mokesčių mokėtojas patiria būtent mokesčių patikrinimų metu, kadangi mokesčiai patikrinimai trunka labai ilgai ir visą tą laiką mokesčių mokėtojas negali naudotis savo lėšomis.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, manome, kad dabartinis analizuojamo klausimo teisinis reglamentavimas sukelia keturias esmines problemas:

1. Palūkanų skaičiavimo pradinio momento nustatymo;
2. Teisingo atlyginimo už mokesčių mokėtojui priklausančios nuosavybės teisės ribojimą;
3. Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teisių ir teisėtų interesų balanso;
4. Mokesčių patikrinimų adekvačios trukmės užtikrinimo.

Šios problemos, mūsų nuomone, gali būti išspręstos, nustačius, kad palūkanos mokesčių mokėtojo naudai turi būti skaičiuojamos mokesčio patikrinimo metu, t.y. pakeitus 87 str. 9 dalį ir joje įtvirtinus, kad palūkanos už mokesčio permoką turi būti skaičiuojamos, jos negražinus per 87 str. 7 d. 1 p. nustatytą terminą po rašytinio prašymo gražinti mokesčio permoką gavimo dienos. Tokiu būdu mokesčių mokėtojas, negalėdamas disponuoti savo nuosavybe (grąžintina permoka), už nuosavybės ribojimo laikotarpį, kurio esminę dalį sudaro mokesčio (-iai) patikrinimas (-ai), iš valstybės gautų kompensaciją palūkanų forma. Tai užtikrintų mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus lygiateisiškumą (už piniginių lėšų nepervedimą laiku kompensaciją gautų ne tik mokesčių administratorius, bet ir mokesčių mokėtojas) ir, tikėtina, trumpintų mokesčių patikrinimų dėl permokų gražinimo faktinę trukmę (ilga mokesčio patikrinimo trukmė pareikalautų iš valstybės biudžeto daugiau lėšų, todėl mokesčių administratoriai būtų papildomai raginami juos atlikti *per įmanomai trumpiausią laikotarpį*). Be to, būtų išspręsta ir palūkanų skaičiavimo pradžios nustatymo problema (palūkanos turėtų būti pradėtos skaičiuoti, praėjus 30 dienų nuo rašytinio prašymo gražinti mokesčio permoką gavimo dienos, jei mokesčių administratorius per šį laikotarpį negražins mokesčio permokos mokesčių mokėtojui).

Mūsų nuomone, MAĮ 87 str. 9 d. pakeitimas nurodytu būdu prisidėtų ir prie kitų, visuomenei itin svarbių tikslų, įgyvendinimo: sumažintų biurokratizmą (delsimas, formalumų laikymasis, nereikalingų veiksmų atlikimas, sprendimų priėmimo vilkinimas būtų žalingas valstybės biudžetui, todėl biurokratizmas atitinkamai mažėtų), paspartintų ne tik mokesčių patikrinimų trukmę, bet ir visą permokų gražinimo procesą, sumažintų piktnaudžiavimo ir korupcijos galimybes, mokesčių mokėtojų teisių pažeidimų skaičių, pagerintų mokesčio teisinę sistemą, didintų pasitikėjimą valstybės institucijomis.

Pagarbiai,

TaxHelp komandos vardu

Sandra Šarkauskaitė