



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N. M. SKUNDO**

2023 m. vasario d. Nr. S- (7-173/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo N. M. (toliau – Pareiškėjas) 2022-11-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2022-11-08 sprendimo Nr. R-4508. Pareiškėjo atstovas advokatas K. Y. ir Atsakovo atstovė M. L. dalyvavo 2023-01-10 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo Komisijos: 1) panaikinti 2022-11-08 Inspekcijos sprendimą Nr. R-4518 „Dėl žemės mokesčio perskaičiavimo“; 2) įpareigoti Inspekciją iš naujo išnagrinėti Pareiškėjo 2022-10-12 prašymą „Dėl žemės mokesčio perskaičiavimo ir permokos grąžinimo“ ir jį tenkinti: a) perskaičiuoti žemės mokestį nuo 2006 metų, taikant Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo (toliau – ŽMĮ) 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatytą mokestinę lengvatą; b) grąžinti Pareiškėjui po prašomo perskaičiavimo susidarysiančią žemės mokesčio permoką Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) nustatyta tvarka.

Skunde nurodyta, kad kasmet į Pareiškėjui suformuojamą žemės mokesčio apskaičiavimo deklaraciją Inspekcija įtraukia *inter alia* Pareiškėjui priklausančią ½ dalį:

- 1) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 81A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-4278 (toliau – Sklypas 1);
- 2) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 44A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-4880 (toliau – Sklypas 2);
- 3) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 33A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-3307 (toliau – Sklypas 3);
- 4) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 18A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-3218 (toliau – Sklypas 4);
- 5) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 13A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-5589 (toliau – Sklypas 5);
- 6) žemės sklypo, esančio adresu: Knygnešių g. 59A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-5712 (toliau – Sklypas 6);
- 7) žemės sklypo, esančio adresu: F. L. g. 4A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-4674 (toliau – Sklypas 7);
- 8) žemės sklypo, esančio adresu: F. L. g. 15A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-4448 (toliau – Sklypas 8);
- 9) žemės sklypo, esančio adresu: D. M. g. 3A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-3483 (toliau – Sklypas 9);
- 10) žemės sklypo, esančio adresu: D. M. g. 4A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-3407 (toliau – Sklypas 10);

- 11) žemės sklypo, esančio adresu: D. M. g. 22, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-3407 (toliau – Sklypas 11);
- 12) žemės sklypo, esančio adresu: Kriauciūnų g. 16A, Kaunas, unikalus Nr. 4400-0568-6853 (toliau – Sklypas 12).

Vadovaujantis ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu, žemės mokesčiu neapmokestinama „bendro naudojimo kelių užimta žemė“ (toliau – Lengvata). Pareiškėjas nurodo, kad ginčo sklypuose faktiškai yra viešieji keliai, todėl minėti sklypai neturi būti apmokestinami žemės mokesčiu:

- 1) Sklypai 1–6 faktiškai yra vietinės reikšmės viešasis kelias, sudarantis Knygnešių gatvę (unikalus Nr. 4400-0893-9211) (toliau – Gatvė 1);
- 2) Sklypai 7–8 faktiškai yra vietinės reikšmės viešasis kelias, sudarantis F. L. gatvę (unikalus Nr. 4400-0894-0787) (toliau – Gatvė 2);
- 3) Sklypai 9–11 faktiškai yra užstatyti vietinės reikšmės viešasis kelias, sudarantis D. M. gatvę (unikalus Nr. 4400-0894-2049) (toliau – Gatvė 3);
- 4) Sklypas 12 faktiškai yra užstatytas vietinės reikšmės viešasis kelias, sudarantis Kriauciūnų gatvę (unikalus Nr. 4400-0894-2049) (toliau – Gatvė 4).

Skunde nurodyta, kad dėl aukščiau nurodytų gatvių vyko teisminiai ginčai.

2012-09-03 Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) sprendimu (toliau – 2012-09-03 Sprendimas, Skundo 16 priedas) administracinėje byloje Nr. I-2862-815/2012 nurodė, kad: „Pareiškėja – UAB "A1" teigia, esą, ji yra Kauno mieste esančių Knygnešių, F. L. ir D. M. gatvių (unikalus Nr. Nr. 4400-0893-9211, Nr. 4400-0894-0787, Nr. 4400-0894-2049) savininkė. Teismas nesutinka su tokia pozicija. <...>. Lietuvos Respublikos kelių įstatymo 3 straipsnio 3 dalies 1 punkte nustatyta, jog viešieji keliai yra gatvės gyvenamosiose vietovėse, o šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje – kad vietinės reikšmės viešieji keliai ir gatvės nuosavybės teise priklauso savivaldybėms. Taigi, iš nurodytojo teisinio reguliavimo akivaizdu, kad Kauno miesto gatvės negali nuosavybės teise priklausyti privatiems juridiniams asmenims, o UAB "A1" yra privatus ribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo“. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2013-03-18 nutartimi adm. byloje Nr. A-442-348/2013 (toliau – 2013-03-18 Nutartis, Skundo 17 priedas) VAAT 2012-09-03 sprendimą paliko nepakeistą.

2022-06-17 Kauno apylinkės teismas sprendimu civilinėje byloje Nr. 2-1090-1052/2022 (toliau – 2022-06-17 Sprendimas, Skundo 18 priedas), kuris įsiteisėjo 2022-07-19, konstatavo:

- 1) „Iš vietovės schemos <...> matyti, jog Knygnešių g., D. M. ir F. L. gatvės yra Kauno miesto tinklo gatvių dalis, tą patvirtina ir vieši Regia duomenys. Minėtoms gatvėms dar 2006 metais parengti planai, suformuotos kadastro duomenų bylos, suteikti kadastriniai numeriai, kadastro bylose nurodyta, jog gatvių baigtumas 100 procentų“ (2022-06-17 Sprendimo 14 psl. 8 pastraipa.);
- 2) UAB "A1" negali gatvių registruoti savo nuosavybe, nes tai prieštarautų Lietuvos Respublikos kelių įstatymo 4 straipsnio 3 dalies imperatyviai normai, kad vietinės reikšmės viešieji keliai ir gatvės priklauso savivaldybėms (2022-06-17 Sprendimo 15 psl. 3 pastraipa);
- 3) UAB "A1" „teisiškai vertintina, kaip daiktų statytoja, sukūrusi daiktus Kauno savivaldybės (toliau – Savivaldybė) interesais“ (2022-06-17 Sprendimo 15 psl. 4 pastraipa);
- 4) „Iš nekilnojamojo turto registrų duomenų bazės matyti, jog sklypai, kuriuose nutiestos gatvės, priklauso K. N. ir N. M.“ (2022-06-17 Sprendimo 14 psl. 9 pastraipa).

Pareiškėjas skunde pažymi, kad Inspekcija 2022-08-23 rašte Nr. R-3465 (19 priedas; toliau – 2022-08-23 Raštas) nurodė, kad Lengvata Pareiškėjo atžvilgiu, kaip Sklypų 1–12 bendrasavininkui, galėtų būti taikoma, jeigu „būtų pateikiami faktiniai įrodymai, kad Sklypuose yra įrengti keliai ir būtų nurodytas tų kelių tikslus plotas“.

Pareiškėjas pateikė Inspekcijai prašomus dokumentus – įrodymus apie Sklypų 1–12 užstatymą Gatvėmis 1–4 ir šių inžinerinių statinių plotus (13 priedas). Tačiau Inspekcija 2022-11-08 atmetė Pareiškėjo prašymą, nes nepateikta „įrodymų, kokį plotą užima gatvė kiekviename Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiame sklype“.

Sprendimas priimtas netinkamai kvalifikavus šalių ginčą ir pažeidžiant Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 10 straipsnio 5 dalies 7 punktą

VAĮ 10 straipsnio 5 dalies 1 punkte yra nustatyta, kad: „Administraciniame sprendime turi būti nurodyta: <...> administracinio sprendimo apskundimo tvarka, nurodant konkrečią skundą nagrinėjančią instituciją ar įstaigą, skundo padavimo terminą ir teisės aktą, reglamentuojantį apskundimo tvarką“. Pareiškėjas pažymi, kad skundžiamame Inspekcijos 2022-11-08 rašte nurodė, jog mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su šiuo atsakymu, turi galimybę pateikti skundą <...> Lietuvos administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui“. Skunde akcentuojama, kad nagrinėjamu atveju buvo pažeistos aukščiau nurodytos VAĮ nuostatos. Pirma, Inspekcija nenurodė jokių teisinių motyvų, kuriais remiantis nuspręsta, kad nagrinėjamas ginčas nėra mokestinis ginčas, kodėl netaikytos MAĮ 151, 152 ir 155 straipsnių nuostatos, nustatančios specialią mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką.

Antra, LVAT 2021-05-26 nutartyje adm. byloje Nr. AS-346-438/2021 nurodė, kad tokiems ginčams taikytina MAĮ nustatyta mokesčio ginčo išankstinio nagrinėjimo ne per teismą tvarka.

Sprendimas priimtas pažeidžiant bendrąjį teisės principą, kad iš nieko negali būti reikalaujama to, kas yra neįmanoma (lot. impossibilium nulla obligatio est)

ZMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta Lengvata reiškia, kad fizinis asmuo neturi mokėti žemės mokesčių už vietinės reikšmės viešaisiais keliais užstatytus žemės sklypus, kurie yra naudojami savivaldybės ir jos atstovaujamos bendruomenės interesų patenkinimui. Nagrinėjamu atveju aplinkybės, kad Gatvės 1–3 yra naudojamos pagal paskirtį bei kad jos nuosavybės teise nepriklauso rangovui (UAB "A1" ginčijimas reikštų įsiteisėjusio 2012-09-03 Sprendimo, 2013-03-18 Nutarties ir 2022-06-17 Sprendimo kvestionavimą (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 16 straipsnio 1 dalis, Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodekso 18 straipsnis). Nors nurodytuose teismų sprendimuose nėra kalbama apie Gatvę 4, tačiau faktą, kad Gatvė 4 taip pat yra nutiesta bei naudojama, įrodo vieši VĮ „Registrų centras“ www.regia.lt duomenys. Įvedus į šiame portale esančią paiešką Sklypo 12 adresą galima įsitikinti, kad Gatvė 4 yra Sklypo 12 teritorijoje. Tokiu pačiu būdu galima patikrinti ir įsitikinti, kad: Gatvė 1 yra nutiesta per Sklypą 1–6 teritoriją, Gatvė 2 – per Sklypų 7–8 teritoriją, o Gatvė 3 – per Sklypų 9–11 teritoriją. Pakankamai ilgoms Gatvėms 1–4, kaip vietinės reikšmės viešiesiems keliams, yra suteikti kodai (pvz., Knygnešių gatvei yra suteiktas kodas 1269758, F. L. gatvei – 1543339).

Skunde pažymima, kad tarp šalių nėra ginčo, jog Kauno miesto gatvių tinklui priklausančios Gatvės 1–4 yra pastatytos ginčo sklypuose. Nepaisant to, Inspekcija nusprendė atmesti Pareiškėjo prašymą perskaičiuoti žemės mokesčių, nes Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) nėra patikslintų duomenų apie Gatvių 1-4 plotą. Tai patvirtina Inspekcijos nurodymas Pareiškėjui dėl kelio duomenų patikslinimo kreiptis į VĮ „Registrų centras“.

Pareiškėjas nesutinka su tokia Inspekcijos pozicija, nes jokiame teisės akte nėra nustatyta asmens teisė prašyti VĮ „Registrų centras“, kad NTR būtų įregistruoti kitam asmeniui nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto kadastriniai duomenys. Pareiškėjas su Prašymu pateikė Gatvių 1–4 kadastrinių matavimų bylas (Skundo 20–23 priedai) ir paaiškino, kad Gatvių 1–4 statytojas (UAB "A1" neturi teisės prašyti VĮ „Registrų centras“ įregistruoti šias bylas į NTR, nes nėra minėtų gatvių savininkė. Gatvių 1–4 savininkė yra Kauno miesto savivaldybė. Todėl būtent savivaldybei, atstovaujamai administracijos, tenka pareiga atlikti gatvių privalomą teisinę registraciją NTR, o tai padarius – vykdyti Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 32 punkte numatytą funkciją („savivaldybių vietinės reikšmės kelių ir gatvių priežiūra, taisymas, tiesimas ir saugaus eismo organizavimas“. Pareiškėjo teigimu, įsiteisėjęs 2022-06-17 Sprendimas patvirtina, kad Savivaldybė nevykdo šios pareigos dėl su Pareiškėju nesusijusių priežasčių - Savivaldybės administracija atsisako priimti iš UAB "A1" statybos rezultata. Taigi kiekvienais metais Pareiškėjas turi mokėti žemės mokesčių už Gatvėmis 1–4 užstatyta žemę dėl priežasčių, kurių išnykimas priklauso išskirtinai nuo Savivaldybės administracijos veiksmy.

Nors Pareiškėjas negali būti pripažįstamas subjektu, atsakingu už duomenų apie ginčo gatves patikslinimą NTR, Inspekcija, atsisakydama taikyti Lengvatą, nepateikė jokių argumentų šiuo klausimu. Pavyzdžiui, iš Inspekcijos rašto nėra aišku, kokių teisės aktų pagrindu Pareiškėjas turi teisę kreiptis į VĮ „Registrų centras“ dėl Gatvių 1–4 duomenų tikslinimo, nors jis nėra šių gatvių (inžinerinių statinių) savininkas; kodėl, mokesčių administratoriaus vertinimu, yra teisėta žemės

mokesčiu apmokestinti po Gatvėmis 1-4 esančios žemės bendrasavininką (Pareiškėją), nors UAB "A1" (gatvių statytoja) nėra apmokestinama nekilnojamojo turto mokesčiu.

Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius pažeidė bendrąjį teisės principą, kad iš nieko negali būti reikalaujama to, kas yra neįmanoma – Sprendimu pasiūlė Pareiškėjui padaryti neįmanomą dalyką, kad būtų patenkintas teisėtas Pareiškėjo prašymas taikyti Lengvatą.

Skunde nurodoma, kad LVAT, sprenddamas administracinio akto teisėtumo klausimą, taiko šį bendrąjį teisės principą. Pavyzdžiui, LVAT 2017-01-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-789-602/2016 konstatavo, kad: „Nepagrįsti yra byloje dalyvaujančių viešojo administravimo institucijų argumentai, jog žemės naudotojo teisės galės būti įgyvendintos patikslinus specialųjį planą, patvirtintą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. spalio 23 d. nutarimu Nr. 1154 „Dėl valstybinės reikšmės miškų plotų patvirtinimo“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013 m. lapkričio 13 d. nutarimo Nr. 1046 redakcija). Pirmiausiai pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju žemės naudotojas <...> negali būti priskirtas prie asmenų, galinčių būti specialiojo plano teritorijų planavimo organizatoriumi, žemės naudotojas neatliko jokių veiksmų, dėl kurių jo naudojamas detalijame plane pažymėtas sklypas buvo įtrauktas į Miškų schemą. Valstybės institucijos siūlo žemės naudotojui padaryti neįmanomą dalyką, tuo pažeidžiamas *principą impossibilium nulla obligatio est* (niekas neįpareigojamas daryti to, kas neįmanoma)“.

Sprendimas priimtas pažeidžiant turinio viršenybės prieš formą principą

Mokesčių administratorius, turėdamas objektyvius duomenis, kurie sudaro prielaidas paneigti NTR esančių duomenų teisingumo, išsamumo prezumpciją, privalo šiuos duomenis įvertinti, atlikti visus būtinus veiksmus tam, kad būtų užtikrinta, jog žemės mokestis bus apskaičiuotas (perskaičiuotas) teisingai ir laikantis atitinkame mokesčio įstatyme nustatytų apmokestinimo sąlygų bei reikalavimų (LVAT 2013-04-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-827/2013).

Mokesčių administratorius, matydamas visas įstatymų nustatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, *ex officio* privalo atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų (LVAT 2019-05-15 sprendimas adm. byloje Nr. eA-958-575/2019).

2022-08-23 Rašte Inspekcija nurodė Pareiškėjui, kad, vadovaujantis šiuo principu, Lengvata jo atžvilgiu galėtų būti taikoma, jeigu būtų nurodytas Gatvių 1–4 „tikslus plotas“. Būtent dėl to Pareiškėjas pateikė objektyviais duomenimis pagrįstą Gatvių 1–4 ploto apskaičiavimą. Nepaisant to, Sprendime nėra jokio nei pateiktų dokumentų, nei Prašymo 7–8 punktuose išdėstytos specifinės faktinės situacijos ištyrimo bei įvertinimo turinio viršenybės prieš formą principo aspektu (MAĮ 10 straipsnis).

Sprendimas priimtas, pažeidžiant gero viešojo administravimo principą (VAI 3 straipsnio 5 ir 9 punktai, 10 straipsnio 5 dalies 5–6 punktai)

Ginčo kontekste, Pareiškėjo nuomone, svarbus yra LVAT išaiškinimas, kad būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga apskaičiuoti mokėtiną žemės mokestį, jis atsako už apskaičiavimo teisingumą, jam tenka pareiga, nustačius, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, jį perskaičiuoti. Galiausiai, būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas žemės mokesčių sumas (LVAT 2013-04-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-827/2013).

Inspekcija netyrė ir nevertino Pareiškėjo pateiktų dokumentų, apsiribodama nurodymu, kad iš pateiktų duomenų neįmanoma ginčo sklypų užstatymo Gatvėmis 1–4 ploto, arba kad nepakanka duomenų Lengvatai pritaikyti. Pareiškėja taip pat pažymi, jog Inspekcija nenurodo, kokių konkrečiai duomenų jai trūksta Lengvatai pritaikyti. NTR išrašų apie Sklypus 1–12 bei Gatvių 1–4 kadastrinių matavimų bylų pagrindu Pareiškėjas atliko ir kartu su Prašymu pateikė Gatvių 1-4 plotų apskaičiavimą (Skundo 24 priedas). Iš pateikto apskaičiavimo matyti, kad Gatvėmis 1–4 iš esmės yra užstatytas visas ginčo sklypų, kurių naudojimo būdas - „Inžinerinės infrastruktūros teritorijos“, plotas. Būtent dėl to, prie Prašymo pridėtų NTR išrašų apie Sklypus 1–12 dalyse „užstatyta teritorija“ nurodyti duomenys sutampa su dalyse „žemės sklypo plotas“ nurodytais duomenimis, t. y.

užfiksuota, kad visas žemės plotas laikytinas užstatyta teritorija. NTR išrašuose „Registro pastabos“ taip pat įrašyta pastaba: „Detaliajame plane yra numatyti servitutai“.

Pareiškėjas, prašydamas taikyti Lengvatą, be kita ko, pažymėjo, kad jo galimybė naudotis Sklypus 1–12 sudarančia žeme yra apribota ir kelių apsaugos zona. Lietuvos Respublikos specialiųjų žemės naudojimo įstatymo 19 straipsnyje yra nustatytos specialiosios žemės naudojimo sąlygos kelių apsaugos zonose, kurių Pareiškėjas privalo laikytis ir kurios imperatyviai nustato apribojimus žemės plotams, esantiems prie kelio. Neabejotina, kad ginčo sklypai, kurių naudojimo pobūdis - „susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridoriams“ - yra užstatyti Savivaldybės ir jos bendruomenės narių faktiškai eksploatuojamomis Gatvėmis 1–4, o tai reiškia, kad žemės mokestis, vadovaujantis ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu, už Sklypus 1–12 negali būti skaičiuojamas.

Inspekcija skundžiamame 2022-11-08 rašte Nr. R-4508 nurodė, kad atsakydama į Pareiškėjo ankstesnį 2022-08-01 Prašymą, 2022-08-23 rašte R-3465 pažymėjo, jog nagrinėjamu atveju galėtų būti svarstoma galimybė taikyti ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatytą lengvatą (kur neapmokestinama **bendro naudojimo kelių užimta žemė**), vadovaujantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, jei būtų pateikti faktiniai įrodymai (faktus įrodantys dokumentai), **kad Sklypuose yra įrengti keliai ir būtų nurodytas tų kelių tikslus plotas**.

Pagal Žemės mokesčio administravimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos 2006-06-09 įsakymu Nr. VA-55 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“, 57 punktą žemės mokesčio mokėtojui formuojama kalendorinių metų deklaracija, kurioje nurodomi visi (Lietuvos Respublikos teritorijoje) žemės mokesčio mokėtojo privačios nuosavybės teise turimi žemės sklypai, jų plotai (iš jų ir nenaudojami (apleisti) žemės plotai) bei mokestinės vertės, taikomų lengvatų vertės, kiti žemės mokesčiui apskaičiuoti reikalingi duomenys ir apskaičiuota žemės mokesčio suma, t. y. žemės mokestis apskaičiuojamas atskirai kiekvienam sklypui ir tik po to apskaičiuojama bendra mokėtina suma.

Faktą, jog Pareiškėjo sklypuose yra nutiestos gatvės, priskirtos vietinės reikšmės viešiesiems keliams, įrodo pateiktas Kauno apylinkės teismo 2022-06-17 sprendimas (civilinėje byloje Nr. 2-1090-1052/2022), kurio 14 puslapyje (dalyje „Dėl įpareigojimo perimti gatves“) nurodyta, kad „Iš vietovės schemos, matyti, jog Knygnešių g., D. M. ir F. L. gatvės yra Kauno miesto tinklo gatvių dalis, tą patvirtina ir vieši Regia duomenys. Minėtoms gatvėms dar 2006 metais parengti planai, suformuotos kadastro duomenų bylos, suteikti kadastriniai numeriai, kadastro bylose nurodyta, jog gatvių baigtumas 100 procentų. Iš NTR duomenų bazės matyti, jog sklypai, kuriuose nutiestos gatvės, priklauso K. N. ir N. M.“ Tačiau įrodymų, kokį plotą užima gatvė kiekviename Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiame sklype, nepateikta.

Inspekcija pažymėjo, jog atsižvelgiant į tai, kad žemės mokestis apskaičiuojamas atskirai kiekvienam sklypui, tai ir lengvatos taikomos atskirai kiekvienam sklypui. Iš pateiktų Knygnešių, F. L., D. M., Kriaučiūnų gatvių kadastro ir registro dokumentų bylų (toliau - Byla) duomenų, nėra galimybės nustatyti, kokį plotą užima gatvė kiekviename Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiame žemės sklype. Todėl, gatvių bylose pateiktų duomenų apie bendrą visos gatvės plotą nepakanka, kad būtų galima taikyti ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte įtvirtintą lengvatą Pareiškėjo Prašyme nurodytiems Sklypams (kiekvienam atskirai).

Inspekcijos rašte pažymėta, kad dėl kelio duomenų patikslinimo Pareiškėjas turėtų kreiptis į VĮ „Registru centras“. VĮ „Registru centras“ pateikus patikslintus Sklypų duomenis mokesčių administratoriui, žemės mokestis būtų skaičiuojamas, atsižvelgiant į kelio plotą.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjas prašo perskaičiuoti žemės mokestį už 1–12 Sklypus nuo 2006 metų. Tiek Pareiškėjo skundo Komisijai pateikimo dieną (2022-11-30), tiek skundžiamo Inspekcijos rašto Nr. R-4508 parengimo dieną (2022-11-08) Pareiškėjui jau buvo suformuota žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracija už 2022 m. mokestinį laikotarpį (2022-10-21), todėl preziumuotina, kad tarp šalių kilęs ginčas vyksta dėl Pareiškėjui apskaičiuoto žemės mokesčio už 2006–2022 metus.

Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Ginčas yra kilęs dėl Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančios ½ dalies 12 ginčo kitos paskirties sklypų (naudojimo pobūdis – susisiekimo ir inžinierinių tinklų koridoriams) apmokestinimo žemės mokesčiu už 2022 m. mokesčių laikotarpį pagrįstumo. Iš byloje esančios žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos už 2022 m. matyti, kad Pareiškėjui už Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje išvardintų ½ dalį 1–12 Sklypų apskaičiuotas 596,83 Eur žemės mokestis.

Pareiškėjas prašo Komisijos perskaičiuoti žemės mokestį nuo 2006 m., nurodydamas, kad ginčo žemės sklypuose faktiškai yra viešieji keliai (Knygnešių, F. L., D. M. ir Kriaučiūnų gatvės), todėl minėti sklypai neturi būti apmokestinami žemės mokesčiu. Inspekcija nurodo, kad neturi įrodymų, kokį plotą užima keliai kiekviename Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiame sklype, todėl negali pritaikyti ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatytos žemės mokesčio lengvatos.

Ginčo teisinius santykius reglamentuoja Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (toliau – ŽMĮ), o detalią šio mokesčio administravimo tvarką nustato Žemės mokesčio administravimo taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2006-06-09 įsakymu Nr. VA-55 (aktuali redakcija, galiojanti nuo 2022-10-01, toliau – Taisyklės).

Pagal ŽMĮ 4 straipsnį mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė, išskyrus miško žemę ir žemės ūkio paskirties žemę, kurioje įveistas miškas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Pagal ŽMĮ 12 straipsnio nuostatas žemės mokestis apskaičiuojamas žemės mokestinei vertei taikant ŽMĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą mokesčio tarifą. Pagal ŽMĮ 13 straipsnio 1 dalį Nekilnojamojo turto registro ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenis, reikalingus mokesčiui apskaičiuoti, taip pat Vyriausybės įgaliotos institucijos nustatytus duomenis apie apleistas žemės ūkio naudmenas turto vertinimo įmonė pateikia mokesčių administratoriui turto vertinimo įmonės ir centrinio mokesčių administratoriaus sutartyje nustatytais būdais ir terminais, bet ne vėliau kaip iki kiekvieno mokesčio laikotarpio rugsėjo 1 dienos. Pagal Taisyklių 37 punktą VĮ Registrų centras pagal sudarytą duomenų teikimo sutartį Inspekcijai, be kita ko, teikia teisiškai įregistruotų žemės sklypų duomenis, kadastrinius rodiklius bei dalių teises, sklypų buvimo vietas, jų įsigijimo ir perleidimo duomenis, masiniu vertinimo būdu nustatytas mokestines vertes (be miško vertės) bei atitinkamais atvejais patvirtintas individualiu žemės vertinimu nustatytas vertes, taip pat nuotoliniais kartografavimo metodais nustatytų apleistų žemės sklypų identifikacinius numerius ir apleistos žemės plotus. Pagal šiuos Nekilnojamojo turto registro teikiamus kalendorinių metų birželio 30 dienos duomenis yra apskaičiuojamas žemės mokestis (Taisyklių 38 punktas). Nekilnojamojo turto registro ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenys leidžia identifikuoti žemės mokesčio objektą ir lemia žemės mokesčio dydį, jie laikytini teisingais bei išsamiais, kol nenuginčyti įstatymų nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymo 4 straipsnis). Taigi, aptartos teisės aktų nuostatos konkretizuoja duomenis, kuriais turi remtis mokesčių administratorius, apskaičiuodamas žemės mokestį.

Žemės mokesčio lengvatos yra nustatytos ŽMĮ 8 straipsnyje. ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatyta, kad žemės mokesčiu neapmokestinama bendro naudojimo kelių užimta žemė.

Šios žemės mokesčio lengvatos taikymas yra detalizuotas Taisyklių 22.1 papunktyje, kuriame nurodyta, kad žemės mokesčiu neapmokestinama bendro naudojimo kelių užimta žemė, t. y. privatūs bendro naudojimo keliai. Tik vidaus keliai nuosavybės teise gali priklausyti juridiniams ar fiziniams asmenims. Bendro naudojimo kelias – tai kelias, kuriuo gali naudotis neribotas skaičius asmenų, kuris nustatomas tarnaujančio daikto kelio servitutu (t. y. kelio servitutu nustatoma teisė naudotis pėsčiųjų taku, antžeminėms transporto priemonėms skirtu keliu ir taku galvijams varyti). Mokesčio mokėtojo privačios nuosavybės teise turimame sklype esantis kelias laikomas neapmokestinamu bendro naudojimo keliu, kai jis, kaip sudėtinė žemės sklypo ploto dalis, nurodytas NTR kadastrinių rodiklių duomenyse (dalyje „Nekilnojamieji daiktai“) ir kai tokiam keliui yra nustatytas kelio servitutas (dalyje „Kitos daiktinės teisės“ yra įrašai apie kelio servitutą (tarnaujančio daikto) bei nurodytas jo plotas) neapibrėžtam ratui asmenų. LVAT 2019-01-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-248-556/2019 pabrėžė, kad ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte įtvirtintos lengvatos taikymui

reikalingos dvi tarpusavyje susijusios sąlygos. Bent vienos iš jų nebuvimas paneigia galimybę pasinaudoti lengvata, į kurią ir pretenduoja Pareiškėjas.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiuose 1–12 Sklypuose, NTR duomenimis, nėra įregistruoti inžineriniai statiniai – keliai ir nuosavybės teisės į juos. Pareiškėjas teigia, kad faktą, jog minėtuose sklypuose yra nutiestos gatvės, priskirtos vietinės reikšmės viešiesiems keliams, be kita ko, įrodo vieši Regia duomenys, pateiktas Kauno apylinkės teismo 2022-06-17 sprendimas (civilinėje byloje Nr. 2-1090-1052/2022), kurio 14 puslapyje (dalyje „Dėl įpareigojimo perimti gatves“) nurodyta, kad „Iš vietovės schemos, matyti, jog Knygnešių g., D. M. ir F. L. gatvės yra Kauno miesto tinklo gatvių dalis, tą patvirtina ir vieši Regia duomenys. Minėtoms gatvėms dar 2006 metais parengti planai, suformuotos kadastro duomenų bylos, suteikti kadastriniai numeriai, kadastro bylose nurodyta, jog gatvių baigtumas 100 procentų. Iš NTR duomenų bazės matyti, jog sklypai, kuriuose nutiestos gatvės, priklauso K. N. ir N. M.“

Inspekcija neginčija fakto, jog 1–12 Sklypuose yra įrengti keliai, tačiau nurodo, kad iš Pareiškėjo pateiktų Knygnešių, F. L., D. M., Kriaučiūnų gatvių kadastro ir registro dokumentų bylų duomenų, nėra galimybės nustatyti, kokį plotą kiekviena gatvė užima Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiuose žemės sklypuose. Inspekcija pažymi, kad nagrinėjamu atveju galėtų būti svarstoma galimybė taikyti ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatytą lengvatą, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, jei būtų pateikti faktiniai įrodymai (faktus įrodantys dokumentai), kad minėtuose sklypuose yra įrengti keliai ir būtų nurodytas tų kelių tikslus plotas.

MAĮ 10 straipsnyje yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių teisiniuose santykiuose, t. y. įstatymų leidėjo numatyta, kad viršenybė teikiama mokesčių teisinių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

LVAT 2019-05-15 sprendime adm. byloje Nr. eA-958-575/2019, atsižvelgdamas į tai, kad šis principas įstatymų leidėjo yra suformuluotas įžanginėje paminėto įstatymo dalyje, vertino, jog tai yra universalus principas, taikomas visuose mokesčių teisiniuose ir visose mokesčių administravimo stadijose. Teismas pažymėjo, jog santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Atitinkamai mokesčių administratorius savo veikloje neturėtų paneigti asmenų mokesčių įstatymuose numatytų teisių ar pripažinti atitinkamas prievoles vien remdamasis formalia šių asmenų veiklos išraiška, kai jam yra žinomos (pateikiamos) aplinkybės, rodančios kitokį mokesčio turinio santykio turinį. Mokesčių administratoriaus pareiga savo veikloje remtis aptariamu principu yra imperatyvi, todėl, matydamas visas įstatymų numatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jis savo iniciatyva turėtų atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų. Toks vertinimas pirmiausia išplaukia iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinto reikalavimo, jog valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, taip pat iš MAĮ 27 straipsnio 1 dalies 5 punkto, įtvirtinančio, kad padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Viešojo administravimo subjektui keliami reikalavimai elgtis rūpestingai ir atidžiai, veikti taip, kad administracinėje procedūroje būtų laikomasi visų teisės aktų nuostatų, implikuoja ir minėtą mokesčių administratoriaus pareigą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ne tik valstybės pajamų užtikrinimo atvejais.

Be to, mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, yra saistomas Konstitucijoje įtvirtinto gero administravimo principo imperatyvų. Pagal gero administravimo principą valstybės institucijos turi vykdyti procedūrą nešališkai ir objektyviai. Iš konstitucinio gero administravimo principo seka asmens subjektinė teisė į gerą administravimą, kurios sudėtinė dalis yra asmens teisė būti išklaustam. Ši teisė, be kita ko, reiškia, jog viešojo administravimo subjektas turi pareigą sudaryti sąlygas asmeniui pateikti informaciją, kuri reikalinga sprendimui priimti. Teisė būti išklaustam principas yra pažeidžiamas, kai pareiškėjui nesuteikiama teisė gintis, pateikti žodinius ar rašytinius paaiškinimus (LVAT 2019-05-15 sprendimas adm. byloje Nr. eA-958-575/2019).

Komisijos nuomone, tuo atveju, jei ginčo žemės sklypų duomenys VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registre formaliuotu požiūriu neatitinka bent vienos iš įstatyme numatytų sąlygų, tikslinga įvertinti, ar yra pagrindas taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą.

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai mokesčių teisiniuose santykiuose gali būti taikomas, kai neišpildomas su mokesčių lengvata siejamas formalių veiksmų atlikimo reikalavimas, tačiau turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes. Kaip minėta, apie galimybę taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą užsimena ir mokesčių administratorius skundžiamame 2022-11-08 rašte.

Pagal ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas žemės mokesčiu neapmokestinama bendro naudojimo kelių užimta žemė. Pareiškėjas nurodo, kad ginčo sklypuose yra nutiestos Knygnešių, F. L., D. M. ir Kriaučiūnų gatvės.

Pagal Lietuvos Respublikos kelių įstatymo (toliau – Kelių įstatymas) 2 straipsnio 3 dalį gatvė – kelias ar atskiras jo ruožas, esantis miesto ar kaimo gyvenamojoje vietovėje, paprastai turintis pavadinimą.

Kelias – inžinerinis statinys, skirtas transporto priemonių ir pėsčiųjų eismui. Kelio elementai yra šie: žemės sankasa, važiuojamoji dalis, kelkraščiai, skiriamoji juosta, kelio grioviai ir kitos vandens nuleidimo sistemos, sankryžos, autobusų sustojimo aikštelės, poilsio aikštelės, pėsčiųjų ir dviračių takai, kelio statiniai, techninės eismo reguliavimo priemonės, želdiniai, esantys kelio juostoje, kelio oro sąlygų stebėjimo ir transporto eismo apskaitos, apšvietimo ir kiti įrenginiai su šių elementų užimama žeme (Kelių įstatymo 2 straipsnio 5 dalis).

Keliai, atsižvelgiant į transporto priemonių eismo pralaidumą, socialinę ir ekonominę jų reikšmę, skirstomi į valstybinės reikšmės ir vietinės reikšmės kelius. Vietinės reikšmės keliai skirstomi į viešuosius ir vidaus kelius (Kelių įstatymo 3 straipsnio 1 ir 3 dalis). Vietinės reikšmės viešieji keliai ir gatvės nuosavybės teise priklauso savivaldybėms, o vidaus keliai – valstybei, savivaldybėms, kitiems juridiniams ir (ar) fiziniams asmenims (Kelių įstatymo 4 straipsnio 3 dalis).

Byloje pateiktą VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro išrašų duomenimis, ginčo sklypų paskirtis – kita, naudojimo būdas – inžinerinės infrastruktūros teritorijos, naudojimo pobūdis – susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridoriams. Pagal Žemės naudojimo būdų turinio aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2055-01-20 įsakymu Nr. 3D-37/D1-40 „Dėl žemės naudojimo būdų turinio aprašo patvirtinimo“, 22 punkto nuostatas „Susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos“ – tai žemės sklypai, skirti susisiekimo komunikacijoms, inžineriniams tinklams, vandenvietėms, taip pat saulės šviesos energijos elektrinėms esamose vandenvietėse, esamų nuotekų valyklų statiniams. Pažymėtina, kad visų žemės sklypų plotas sutampa su užstatytos teritorijos plotu, t. y. ginčo sklypų užstatymas – 100 proc. Iš viešai prieinamų Kadastro žemėlapių ištraukų (<https://www.regia.lt/map/regia2>) matyti, kad ginčo sklypuose yra nutiesti keliai, sudarantys Knygnešių, F. L., D. M. ir Kriaučiūnų gatves. Atsižvelgiant į ginčo sklypų naudojimo būdą ir pobūdį, į ginčo sklypų užstatymo procentą (100 proc.), į aukščiau išdėstytą Kelių įstatymo 2 straipsnio 5 dalyje pateiktą kelio sąvoką, pagal kurią kelią sudaro ne tik važiuojamoji dalis, kelkraščiai, kelio grioviai, bet ir želdiniai, esantys kelio juostoje, apšvietimo ir kiti įrenginiai su šių elementų užimama žeme, į ginčo byloje pateiktus Kadastro žemėlapių ištraukų duomenis, konstatuotina, kad 1–12 Sklypuose visa apimtimi, t. y. 100 proc. yra nutiesti keliai, kurių plotas sutampa su sklypų plotu.

Byloje neginčijamai nustatyta (LVAT 2013-03-18 adm. byloje Nr. A-442-348/2013), kad Knygnešių, F. L., D. M. gatvės pagal Kelių įstatymo 3 straipsnio 3 dalies 1 punktą yra priskiriamos vietinės reikšmės viešiesiems keliams, kurie pagal šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalį nuosavybės teise priklauso savivaldybėms. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad tarp Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiuose žemės sklypuose esančių kelių statytojos UAB "A1" ir Kauno miesto savivaldybės administracijos vyksta civilinis ginčas dėl Knygnešių, F. L., D. M. gatvių perdavimo Kauno miesto savivaldybės administracijai (2022-06-17 Kauno apylinkės teismo sprendimas), todėl nėra aišku, kada ginčo keliai bus tinkamai įregistruoti VĮ Registro centro Nekilnojamojo turto registre.

Nepaisant to, kad NTR išrašuose nėra informacijos apie 1–12 Sklypuose esančius kelius ir jiems nustatytus servitutus, ypač atsižvelgiant į tai, kad visi ginčo žemės sklypai ir yra skirti bei suformuoti gatvėms, t. y. jų naudojimo pobūdis – susisiekimo ir inžinierinių tinklų koridoriams, užstatymas 100 proc., todėl tokiam žemės sklype nėra tarnaujančio daikto, kuriam reikėtų nustatyti kelio servitutą, aukščiau išdėstytos aplinkybės neleidžia abejojti tuo, kad minėti viešieji keliai atitinka bendro naudojimo kelių sąvoką.

LVAT 2015-03-12 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1223-575/2015 pabrėžė, kad nors Taisyklių 38 punkte nustatyta, jog žemės mokestis apskaičiuojamas pagal VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro teikiamus duomenis, tačiau teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumą kriterijus atitinkančiais dokumentais (pavyzdžiui, LVAT 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011 ir kt.). LVAT nuomone, Nekilnojamojo turto registro duomenys, apskaičiuojant žemės mokestį, yra tik vienas iš įrodymų; jeigu yra kitokių, turi būti įvertinta jų visuma bei tik tada priimamas sprendimas dėl žemės mokesčio deklaracijos suformavimo (LVAT 2016-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-271-556/2016).

Pagal MAĮ 67 straipsnio 1–2 dalyse įtvirtintas taisyklės įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą.

Komisijos vertinimu, esant akivaizdiems Kauno miesto gatvių ginčo sklypuose egzistavimo faktą patvirtinantiems įrodymams, mokesčių administratorius nepagrįstai vadovavosi išimtinai Nekilnojamojo turto registro duomenimis ir nepagrįstai apmokestino Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančią ½ dalį 1–12 Sklypų, kadangi juose yra bendrojo naudojimo keliai, t. y. šie žemės sklypai nėra žemės mokesčio objektas.

Pažymėtina, kad pagal MAĮ 151 straipsnį Komisija nagrinėja: mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų; mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Pagal MAĮ 145 straipsnio 2 dalį šiame įstatyme numatyta mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo. Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalį Komisija, išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo skundą dėl mokestinio ginčo, pagal savo kompetenciją gali priimti vieną iš šiame straipsnyje nurodytų sprendimų, t. y. patvirtinti skundžiamą centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, jį panaikinti, iš dalies patvirtinti arba iš dalies panaikinti, pakeisti arba perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Skundas Komisijai dėl mokesčių administratoriaus sprendimo yra paduodamas per 20 dienų nuo mokesčių administratoriaus skundžiamo sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos (MAĮ 152 straipsnio 2 dalis).

Iš nurodyto teisinio reguliavimo seka, kad Komisijos, kaip ikiteisminės institucijos, kompetencijai yra priskirta nagrinėti tik mokestinius ginčus, kito pobūdžio ginčų nagrinėti įstatymu jai nėra suteikta teisė.

Pagal ŽMĮ 12 straipsnio 4 dalį žemės mokestį apskaičiuoja, centrinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos mokesčio deklaracijas užpildo ir centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka iki einamojo mokestinio laikotarpio lapkričio 1 dienos jas mokesčio mokėtojams pateikia mokesčių administratorius. Detalią šio mokesčio administravimo tvarką nustato Taisyklės. Taisyklių 73.1–73.6 punktuose nustatytais atvejais mokesčių administratorius tikslina žemės mokesčio apskaičiavimo deklaraciją, deklaracija gali būti tikslinama trejus praėjusius kalendorinius metus, pradedant skaičiuoti nuo metų, buvusių prieš tuos

kalendorinius metus, kuriais deklaracija tikslinama (71 punktas). Taigi, nors ginčai dėl žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijoje apskaičiuoto žemės mokesčio (šio mokesčio apskaičiavimo pareiga yra suteikta mokesčių administratoriui) yra priskirtini mokesčio ginčo kategorijai, tačiau Komisijai nėra suteikta kompetencija atlikti žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiuoto mokesčio tikslinimo veiksmų; žemės mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo pareiga yra suteikta mokesčių administratoriui.

Dėl aukščiau išdėstytų priežasčių Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo skundą, Inspekcija turi įvertinti šiame sprendime išdėstytus argumentus dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo mokesčių mokėtojo naudai, sprendžiant dėl aptariamą ŽMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatytos lengvatos taikymo Pareiškėjo atveju.

Akcentuotina, kad pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Perduoti Pareiškėjo 2022-11-30 skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė