



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL Y. K. SKUNDO**

2022 m. kovo Nr. S- (7-11/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės išnagrinėjo Y. K. (toliau – Pareiškėjas) 2022-01-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-12-28 sprendimo grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. RM-49648. Inspekcijos atstovė F. C., Pareiškėjo atstovas V. M. dalyvavo Komisijos 2022-02-15 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2021-12-28 sprendimą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. RM-49648 (toliau – Sprendimas).

2021-08-13 Pareiškėjas pateikė 2020 m. „Pajamų mokesčio deklaracija“ (forma (duomenys neskelbtini) (registracijos Nr. 24.86-GE-1475462) (toliau – Deklaracija), kuriame išreiškė savo valią paprašydamas grąžinti 76 478,07 EUR gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) permoką (toliau – Permoka). Inspekcija Pareiškėjui pateikė 2021-11-15 pranešimą apie pateikto dokumento trūkumus (toliau – Pranešimas), kuriuo nurodė apie tariamus Deklaracijos trūkumus. Pareiškėjo teigimu, vienintelis tariamas trūkumas – GPM tariamai apmokestinamos išmokos (suma 420 000,00 EUR) netinkamai deklaruotos kaip GPM neapmokestinamos pajamos. Nurodytas vienintelis abstraktus Pranešimo motyvas: gauta suma, Inspekcijos nuomone, negali būti palaikoma indėlių palūkanomis, gautomis pagal indėlių sutartis sudarytas iki 2013-12-31. Šiuo Pranešimu taip pat Pareiškėjui priverstinai nurodyta ištaisyti šiuos tariamus trūkumus ir pateikti patikslintą Deklaraciją tokio turinio, kokio ją gauti pageidauja Inspekcija. Iš esmės Pareiškėjui buvo nurodyta atlikti veiksmus, kuriais jis būtų atsisakęs savo teisės prašyti grąžinti (įskaityti) permoką;

Pareiškėjas nesutiko su tokiu vertinimu ir pateikė 2021-12-13 prašymą, kuriuo atsisakė tikslinti Deklaraciją Inspekcijos reikalaujamu būdu, t. y. atsisakyti Permokos. Šiuo pagrindu Pareiškėjas paprašė priimti sprendimą grąžinti (įskaityti) permoką pagal jau pateiktoje Deklaracijoje nurodytus duomenis. Inspekcija išnagrinėjusi prašymą priėmė Sprendimą, kuriuo atsisakė grąžinti (įskaityti) Permoką Pareiškėjui, motyvuodama tuo, kad Pareiškėjo pagal su AB "B1" (dabartinis AB "A1" sudarytą ilgalaikę kaupiamojo indėlio sąskaitos sutartį (toliau – Indėlio sutartis) gauta suma nepripažįstama palūkanomis, nors tiek 2020-06-04 Susitarime dėl Indėlio sutarties nutraukimo anksčiau numatyto termino (toliau – Susitarimas), tiek transakcijos paskirtyje Bankas aiškiai išreiškė savo valią išmokėti palūkanas ir būtent palūkanas išmokėjo. Pareiškėjas 2009-10-30 sudarė Indėlio sutartį su Banku. Indėlio sutartis turėjo galioti iki 2028-10-30 Bankui

mokant Pareiškėjui 8,7 proc. metines palūkanas, kurios buvo laikomos sudėtinėmis palūkanomis (prisdėdavo prie kaupiamojo indėlio sumos jį augindamos);

Pareiškėjas pažymi, jog tiek pagal Indėlio sutarties sudarymo metu galiojusį, tiek pagal šiuo metu galiojantį gyventojų pajamų apmokestinimo teisinį reguliavimą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos Europos ekonominės erdvės valstybėse gautos palūkanos už jų bankuose ir kitose kredito įstaigose laikomus indėlius, sutartys dėl kurių sudarytos iki 2013-12-31. Tai numato 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 22 punktas. Taigi, pagal Indėlio sutartį Pareiškėjo gautos palūkanos neapmokestinamos GPM, t. y. jis teisėtai naudojo GPMĮ suteikta mokesčio lengvata, kuri jam turėjo galioti iki 2028-10-30 ir kuria Pareiškėjas teisėtai ketino naudotis visą šį laiką;

Pareiškėjas skunde mini, kad Indėlio sutarties sudarymo metu galiojęs teisinis reguliavimas apskritai neleido apmokestinti indėlio palūkanų, todėl Indėlio sutarties sudarymo metu Pareiškėjas apskritai negalėjo net numanyti, kad vėliau pakeistas teisinis reguliavimas jo atžvilgiu galėtų būti pritaikytas atgaline data, bloginant Pareiškėjo padėtį, ką būtent ir siekia padaryti Inspekcija negražindama Permokos. Skunde Pareiškėjas pažymi, jog Indėlio sutarties galiojimo laikotarpis buvo gan ilgas (apie 20 metų), įvykus svarbiems pokyčiams tarptautinėse finansų rinkose, keitėsi pinigų kaina, Indėlio sutartis Bankui darėsi nuostolinga. Dėl šios priežasties, maždaug nuo 2012 m. pabaigos Bankas nuosekliai pradėjo daryti nuolatinį psichologinį ir ekonominį spaudimą Pareiškėjui, siekdamas, kad Pareiškėjas atsisakytų Indėlio sutarties. Vėliau, 2020 m. pradžioje, Bankas nuolat periodiškai susisiekdavo su Pareiškėju savo iniciatyva ir sistemingai bei atvirai komunikuodavo, kad Indėlio sutartis Bankui itin nenaudinga, kad mokamos indėlio palūkanos visiškai neatitinka pasikeitusių rinkos sąlygų, Banko veiklos rezultatai nuolat prastėja, užsimindavo apie tai, kad Bankas gali neišgyventi pandeminiame situacijoje, t. y. intensyviai siekė įtikinti Pareiškėją, kad šis pats nutrauktų Indėlio sutartį anksčiau laiko, išmokant Pareiškėjui dalį priskaičiuotinių palūkanų anksčiau termino;

Pareiškėjas pažymi, jog Indėlio sutarties nutraukimo iniciatyva kilo išimtinai iš Banko pusės, Pareiškėjui nutraukimas buvo nenaudingas, dėl ko Pareiškėjas neturėjo jokio ekonominio ir teisinio suinteresuotumo nutraukti Indėlio sutartį, ir juo labiau patirti mokesstinę naštą nuo jam išmokėtų palūkanų, kurių dalis Pareiškėjui ir buvo išmokėta Banko iniciatyva nutraukus Indėlio sutartį ir de facto sukuriant Pareiškėjui finansinius praradimus. Visuotinai žinoma, kad šiuo metu už kredito įstaigose laikomus indėlius mokamos palūkanos ženkliai mažesnės nei Banko buvo mokamos pagal Indėlio sutartį, o nemažai kredito įstaigų (daugiausiai bankai) apskritai nemoka jokių palūkanų. Todėl akivaizdus faktas, kad Pareiškėjas neturėjo ir negalėjo turėti jokio intereso savo iniciatyva sudaryti Indėlio sutarties nutraukimo sandorį, juo labiau siekiant mokesstinės naudos, kurią ir taip teisėtai gaudavo pagal įstatymą. Įtikintas Banko ir atsižvelgdamas į tai, kad 2020 m. pasaulis buvo nežinioje dėl COVID-19 viruso pandemijos, buvo įvedami įvairūs ribojimai ir viešojoje erdvėje pasirodė pranešimai apie galimas Banko finansines problemas, Pareiškėjas sutiko pasirašyti Susitarimą. Susitarimo 2.3 punkte numatyta, kad Bankas perves Pareiškėjui 420 000 EUR palūkanų, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2020 m. birželio 5 d. iki 2028 m. spalio 30 d., kurios apskaičiuotos šalių (Pareiškėjo ir Banko) susitarimu atsižvelgiant į Indėlio sutarties nutraukimą anksčiau Indėlio sutartyje nustatyto termino.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas buvo suklaidintas Banko dėl galimos GMP prievolės. Bankas nežinojo kaip turi elgtis, t. y. ar reikia išskaičiuoti GPM nuo išmokamos sumos (indėlio palūkanų), todėl buvo sutarta, kad „dėl Banko išskaičiuoto ir sumokėto 76 551,60 EUR GPM sumos galimo susigrąžinimo, Klientas, jam pageidaujant, kreipiasi į Inspekcija tiesiogiai“ (Susitarimo 3 punktas).

Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos priimtas Sprendimas yra be faktinio pagrindo, ir nepagrįstai ignoruojant taikytinas teisės normas. Tai reiškia, kad jis neatitinka 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (toliau – VAĮ) 10 straipsnio reikalavimų. Kadangi rašytiniuose įrodymuose yra pakankamai faktinių duomenų, leidžiančių teisingai kvalifikuoti ginčo situaciją, o priešingi duomenys negalėtų būti surinkti dėl to, kad jie objektyvioje tikrovėje neegzistuoja, Komisija Inspekcijos Sprendimą turėtų pakeisti

taip, kad jo turinys atitiktų tikrąsias faktines aplinkybes ir neskatinti tolimesnių mokesčių ginčų, kurie kiltų, jeigu Pareiškėjo prašymas būtų gražintas pakartotinai nagrinėti Inspekcijai.

Pareiškėjas skunde ne kartą pamini, jog Susitarimas yra teisėtas ir galiojantis sandoris tol, kol jis nėra nugincytas. Inspekcijai nėra suteikti įgaliojimai Susitarimą pripažinti neteisėtu ir/ar negaliojančiu. Kaip jau buvo minėta, vienintelis teisiškai leistinas būdas Inspekcijai apmokestinimo prasme vertinti Susitarimą kitaip, nei šalys susitarė, yra jo perkvalifikavimas pritaikant 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsniuose įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo taisykles.

Pareiškėjas pažymi, jog nors Inspekcija savo Sprendimo tekste nemini turinio viršenybės prieš formą principą *expressis verbis*, kaip ir nenurodytos atitinkamos MAĮ normos, tai, kad Inspekcija juo rėmėsi patvirtina antrasis sprendimo motyvas: „Susitarimo 2.3 punkto formuluotė <...> Inspekcija vertina kaip netikslumą, neatspindintį išmokos turinio, todėl nesudaro teisinio pagrindo GPMĮ taikymo aspektu taikyti indėlio palūkanoms GPMĮ nustatytas (ne) apmokestinimo taisykles“. Taigi, iš Sprendimo pakankamai aišku, kad Susitarimo dalyko palūkanomis Inspekcija nelaiškė ir dėl to, jog darė išvadą, kad Susitarimo 2.3 punkte apibrėžto jo dalyko lingvistinė formuluotė neatitinka tikrojo išmokėtos sumos turinio, t. y. esmės. Taigi, yra pagrindas vertinimui, kad Sprendimas vis tik yra grindžiamas turinio viršenybės prieš formą principu.

Pareiškėjas laikosi principinės pozicijos, kad turinio viršenybės prieš formą principas šioje individualioje situacijoje apskritai negalėjo būti taikomas tiek dėl MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio taikymo sąlygų nenustatymo, tiek ir dėl šio instituto taikymo negalimumo apskritai, ką lemia šio konkretaus sandorio specifika. Remiantis administracinių teismų praktika dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokesstinės naudos, privalo būti mokesčių administratorius. Konstatuodamas minėtas aplinkybes bei apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius savo išvadas privalo pagrįsti motyvuotu ir aiškiu faktinių aplinkybių vertinimu ir objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais. Mokesčiuose santykiuose turinio viršenybės prieš formą principas taikomas ir mokesčių administratoriui teisė perkvalifikuoti sandorį (kas yra civilinės teisės institutas, fundamentalaus sutarčių laisvės principo išraiška) suteikta būtent tikslu užkardyti būsimus mokesčių vengimo atvejus arba apmokestinimo tikslais atstatyti padėtį, buvusią iki formalaus sandorio sudarymo. Net pati lingvistinė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies formuluotė sako, kad mokesčių administratoriui tokia teisė atkurti aplinkybes, su kuriomis siejamas apmokestinimas, suteikia būtent nustačius formalius sandorius. Iš esmės tai reiškia, kad tokiu atveju sandoris neturi jokio realaus, jo šalių interesais pagrįsto turinio, o yra, pvz. apsimestinis.

Pareiškėjas Susitarimą sudarė ne tik kad ne savo iniciatyva ir interesais, bet būtent dėl kitos šalies (Banko) iniciatyvos ir intereso. Pareiškėjas, sudarydamas šį sandorį, patyrė didelius finansinius praradimus – net 281 000 EUR palūkanų, kurias jis būtų gavęs nenutraukus Indėlio sutarties. Jei nebūtų sudarytas Susitarimas, tokiu atveju per likusį laikotarpį (nuo Susitarimo datos iki indėlio termino pabaigos) Bankas būtų išmokėjęs 701 tūkst. palūkanų, tuo tarpu pagal Susitarimą Pareiškėjui išmokėjo tik 420 tūkst. palūkanų. Su tokiais padariniais Pareiškėjas su Banku sutiko tik su vienintele sąlyga – jam bus išmokėta indėlių palūkanų, kurias jis turi teisę gauti, dalis. Todėl nėra absoliučiai jokio logiškai, bent kiek pagrįsto pagrindo vertinimui, kad Susitarimo sudarymu ar kuriomis nors jo sąlygomis būtų sureguliuojami ne sandorio šalių interesai, o siekiama išimtinai mokesstinės naudos.

Skunde Pareiškėjas pažymi, jog nesiekė sudaryti jokio sandorio, kuris savo esme būtų formalus, o ne realus, kuriuo nebūtų siekiama sureguliuoti teisėti Pareiškėjo interesai, o būtų sudarytas tik siekiant gauti kokią nors mokesstinę naudą. Kaip jau minėta, Pareiškėjas ir be sandorio turėjo teisę į mokesstinę lengvatą, kuria teisėtai naudojosi ilgą laiką (beveik 12 metų) ir toliau siekė ją naudotis. Atitinkamai, Pareiškėjas nesiekė sudaryti jokio sandorio, kuris panaikintų pagrindą naudotis jam GPMĮ mokesetine lengvata ir nebūtų jo savo laisva valia sudaręs, jeigu būtų galėjęs pagrįstai numatyti jo sukelsimus padarinius.

Inspekcija Sprendime nurodo, jog 2020-01-01 – 2020-12-31 mokestinio laikotarpio GPM permoka (įmokos kodas 1441) susidarė 2021-08-13 Pareiškėjui pateikus Deklaraciją, kurioje apskaičiuota 76 478,07 Eur gražintina GPM suma. Deklaracijoje yra nustatyta klaidų: apmokestinamąsias pajamas deklaravote kaip neapmokestinamąsias: Pagal pateiktus dokumentus 420 000 Eur suma negali būti laikoma palūkanomis, gautomis už Banke laikomus indėlius (sutartys dėl kurių sudarytos iki 2013-12-31), todėl nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

Už laikotarpį po Indėlio sutarties nutraukimo dienos apskaičiuota 420 000 Eur suma, Susitarime įvardyta palūkanomis, nėra atlyginimas už kredito įstaigai perduotą indėlį, nes indėlio suma pagal Susitarimo 3 punktą buvo gražinta iki 2020 m. birželio 4 d. Nutraukus Indėlio sutartį ir gražinus perduotą pinigų sumą indėlininkui, pasibaigia banko indėlio sutartimi nustatytas kredito įstaigos įsipareigojimas indėlininkui palūkanų forma mokėti atlyginimą.

Susitarimo 2.3 punkto formuluotę „420 000 EUR (keturi šimtai dvidešimt tūkstančių eurų) palūkanų, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2020 m. birželio 5 d. iki 2028 m. spalio 30 d.; palūkanos apskaičiuotos Šalių susitarimu atsižvelgiant į Kaupiamojo indėlio sutarčių nutraukimą anksčiau Kaupiamojo indėlio sutartyse nustatyto termino.“, Inspekcija vertina kaip netikslumą, neatspindintį išmokos turinio, todėl nesudaro teisinio pagrindo GPMĮ taikymo aspektu taikyti indėlio palūkanoms GPMĮ nustatytas (ne) apmokestinimo taisykles.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies ir Pareiškėjo Prašymas gražinti GPM permoką perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo Pareiškėjui negražinta 76 478,07 Eur GPM permoka, pagrįstumo ir teisėtumo.

Bylos duomenimis, 2021-08-13 Pareiškėjas pateikė 2020 m. deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) kurioje išreiškė savo valią, paprašydamas gražinti 76 478,07 Eur GPM permoką. Inspekcija Pareiškėjui pateikė 2021-12-28 Pranešimą apie pateikto dokumento trūkumus. Gautame Sprendime Pareiškėjui negražinama ginčo GPM permoka, motyvuojant Deklaracijos klaidingu užpildymu, nedeklaruojant visų 15 proc. GPM tarifu apmokestinamųjų pajamų. Pareiškėjas skunde detalčiai pasisakė dėl Banko išmokėtos 420 000 Eur sumos pripažinimo indėlio palūkanomis, kurios pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 22 punktą yra GPM neapmokestinamos, dėl to atitinkamai nuo šių lėšų Banko išskaičiuotas ir į valstybės biudžetą pervestas GPM turi būti gražintas Pareiškėjui. Pareiškėjo vertinimu, Inspekcijos Sprendimas yra nepagrįstas faktinių aplinkybių, Indėlio sutarties, Susitarimo ir įstatymų teisės normų vertinimu ir aiškinimu, iš esmės siekiama visiškai formaliai apmokestinti Pareiškėjo gautas palūkanas.

MAĮ 2 straipsnio 11 dalyje nustatyta, kad teisė į mokesčio permoką atsiranda, kai asmuo sumoka per didelę mokesčio sumą.

Pagal MAĮ 87 straipsnio 6 dalį mokesčių administratorius turi teisę patikrinti prašymo gražinti mokesčio permoką pagrįstumą MAĮ nustatyta tvarka ir terminais, tuomet mokesčio permoka gražinama po atliktų kontrolės veiksmų ar mokestinio patikrinimo, jeigu dėl permokos susidarymo realumo yra inicijuojamas mokestinis patikrinimas ar permokos gražinimo klausimas yra sudėtinė mokestinio patikrinimo dalis. Tuo atveju, jeigu kontrolės procedūrų metu mokesčių administratorius nustato, jog mokesčio permoka nėra realiai susidariusi ar tam tikras pajamas mokesčių mokėtojas yra deklaravęs neteisingai, tuomet permokos negražinimas gali būti įforminamas arba įgyvendinant permokos gražinimo procedūrą, arba surašant patikrinimo aktą ir priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kurio metu gali būti nustatoma ne tik konkreči mokesčių mokėtojui tenkanti mokestinė prievolė, bet gali būti taikomos ir papildomos su mokestine prievole susijusios prievolės (delspinigiai ir bauda).

MAĮ 87 straipsnio 7 dalyje pažymėta, kad, jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčių administratorius privalo gražinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka:

1) gyventojų pajamų mokesčio permoka, priklausanti grąžinti mokesčių mokėtoji pagal jo metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją, grąžinama mokesčių mokėtojo prašymu ne vėliau kaip iki atitinkamų metų liepos 31 dienos, o jei prašymas pateikiamas pasibaigus atitinkamos metinės deklaracijos pateikimo terminui, – ne vėliau kaip per 90 dienų po prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos. Šiame punkte nustatyti terminai netaikomi, jei yra šios dalies 2 punkte nurodytos aplinkybės;

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 mokėtoji naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtoji dienos.

Pagal MAĮ 66 straipsnio 1 dalį, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiuoja mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiuoja, mokesčių mokėtoji priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 straipsnio 2 dalis).

MAĮ 73 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi.

MAĮ 66 ir 73 straipsniai įtvirtina, kad mokesčio deklaravimas ir apskaičiavimas bei deklaracijos pateikimas yra savarankiškas mokesčio mokėtojo veiksmas, todėl šio veiksmo negali atlikti mokesčių administratorius (išskyrus nustatytas išimtis, kaip minėtas dėl žemės mokesčio, kur mokesčių mokėtoji atsiunčiamos suformuotos deklaracijos), o deklaracijos pateikimas sukelia pasekmes pačiam mokesčių mokėtoji (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013 m. birželio 11 d. nutartis adm. byloje Nr. A602-799/2013). Mokesčių administratorius, manantis, jog deklaracijoje pateiktas mokesčio apskaičiavimas (mokėtinas ar grąžintinas mokestis) nėra teisingas, turi teisę patikrinti deklaruotų duomenų teisingumą, ir pareigą grąžinti deklaruotą mokesčio permoką, jeigu deklaruotų duomenų teisingumas nekvestionuojamas arba nenustatoma, kad deklaruoti duomenys yra neteisingi.

Pagal MAĮ 2 straipsnio 24 dalį mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Komisija pažymi, jog atsižvelgiant į MAĮ 136 straipsnio 1 dalies nuostatas, Inspekcija turi teisę teikti pranešimus apie pastebėtus trūkumus deklaracijose, kurie savo esme laikomi siūlymu pasitaisyti ir tai atitinka mokesčių administratoriui priskirtos informavimo funkcijos įgyvendinimą, tačiau mokėtojams nesutinkant su trūkumais, sąlygojančiais mokesstinės prievolės atsiradimą, tokie pranešimai negali sukelti teisinių pasekmių. MAĮ 136 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad rašytiniame pranešime mokesčių mokėtoji nurodomi nustatyti trūkumai ar prieštaravimai bei pasiūlomas jų pašalinimo būdas. Mokesčių administratorius pranešime turi nurodyti minėtų trūkumų ir prieštaravimų pašalinimo terminą, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtoji dienos. Pagal MAĮ 137 straipsnio 2 dalį trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokesstinį patikrinimą.

Pagal aptartas MAĮ nuostatas matyti, jog mokėtinus mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai pateikdamas deklaraciją ir preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Mokesčių administratoriui įstatymas suteikia teisę duoti

privalomus vykdyti nurodymus, tačiau minėti nurodymai negali būti įpareigojantys mokesčių mokėtoją pakeisti pateiktoje deklaracijoje apskaičiuotas mokėtinų mokesčių sumas. Tokiu atveju, jei mokesčių administratorius nesutinka su mokesčių apskaičiavimu, MAĮ numato teisę mokesčių administratoriui atlikti mokestinį tyrimą, po kurio jis gali įteikti pranešimą mokesčių mokėtojui nurodydamas nustatytus trūkumus ar prieštaravimus bei pasiūlydamas jų pašalinimo būdus. Jei minėti trūkumai nepašalinami, tai yra pagrindas, be kita ko, mokesčių administratoriui pradėti mokestinį patikrinimą.

Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Inspekcija davė privalomuosius nurodymus (2021-11-15 Nr. 30.13-T47-100993) Pareiškėjui patikslinti pateiktą Metinę pajamų deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) už 2020 metus, nes, kaip teigia Inspekcija savo nurodymuose, Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini) apmokestinamąsias pajamas deklaravo kaip neapmokestinamąsias. Tačiau tokio pobūdžio privalomieji nurodymai negalėjo būti duodami, nes jie susiję ne su formaliais mokesčių mokėtojo pateiktos deklaracijos trūkumais, tačiau su atitinkamo mokesčio apskaičiavimu.

MAĮ 33 straipsnio 7 punkte nustatyta mokesčių administratoriaus teisė, atliekant jam pavestas funkcijas, duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus (duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais) yra procedūrinio pobūdžio priemonė, todėl ja negali būti išspręstas klausimas dėl atitinkamo mokesčio apskaičiavimo. Ši mokesčių administratoriaus teisė negali būti suprantama kaip teisė nustatyti mokesčių mokėtojui jo mokestinę prievolę, kai sprendžiamas klausimas dėl mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės atsiradimo pagal įstatymą (mokesčių mokėtojui savarankiškai deklaruojant mokėtiną mokestį). Mokesčių administratorius gali spręsti dėl mokestinės prievolės nustatymo kitu pagrindu – administraciniu sprendimu, kuriuo mokesčių administratorius apskaičiuoja mokėtinus į biudžetą mokesčius po atlikto mokestinio patikrinimo, o tokio sprendimo teisėtumas gali būti patikrintas išnagrinėjus mokestinį ginčą. Kadangi MAĮ 33 straipsnio 7 punkte nustatyta procedūrinio pobūdžio priemone negali būti išspręstas klausimas dėl tam tikro mokesčio mokėjimo, LVAT pasisakė, jog skundžiant šį mokesčių administratoriaus surašytą dokumentą, paprastai nevertintini ir argumentai dėl konkrečios mokestinės prievolės. Paminėtina, jog LVAT 2017-07-05 sprendime adm. byloje Nr. A-202-602/2017 akcentavo, kad „deklaracijos pateikimas yra savarankiškas mokesčių mokėtojo veiksmas, todėl mokesčių administratorius negali priversti mokesčių mokėtojo deklaracijoje nurodyti sumas, su kuriomis mokesčių mokėtojas nesutinka. Mokesčių administratorius, manantis, jog deklaracijoje pateiktas mokesčio apskaičiavimas nėra teisingas, turi ne duoti privalomą vykdyti nurodymą, už kurio nevykdymą yra numatyta administracinė atsakomybė, o pasinaudoti aptartais MAĮ numatytais būdais, suteikiančiais teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti papildomas mokėtinų mokesčių sumas“. Taigi, atsižvelgiant į MAĮ nustatytas mokesčių administratoriaus teises, formuojamą teismų praktiką, darytina išvada, kad mokesčių administratorius, manantis, jog Pareiškėjo Deklaracijoje pateiktas mokesčio apskaičiavimas nėra teisingas, turi pasinaudoti MAĮ numatytais būdais ir procedūromis, kurių metu būtų sprendžiama dėl GPM permokos grąžinimo ar mokestinės prievolės apskaičiavimo galimybės. Šių procedūrų metu konkreti situacija turi būti įvertinta atlikus teisės aktų analizę, įvertinus faktines aplinkybes, taikant MAĮ nustatytus principus, įskaitant ir turinio viršenybės prieš formą principą, kuris taikomas, kai situacijos turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes ir tikslą.

Iš byloje pateiktos informacijos matyti, kad Inspekcija Pareiškėjo pateikto prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumo MAĮ nustatyta tvarka netikrino, tokių veiksmų neatliko ir dėl pateiktos Deklaracijos už 2020 m. bei joje deklaruotos grąžintinos GPM permokos, apsiribojant bendrosios informacijos įvertinimu ir pranešimo apie deklaracijos trūkumus pateikimu.

Komisijos vertinimu, skundžiamas Inspekcijos sprendimas priimtas neįvertinus visų ginčo pajamų apmokestinimo / neapmokestinimo klausimui išnagrinėti reikalingų įrodymų. Inspekcija turėtų iš naujo įvertinti susidariusią situaciją ir spręsti dėl MAĮ nustatytų veiksmų / procedūrų atlikimo, įvertinti dokumentus, susijusius su ginčo pajamų gavimu, juos nustatyta tvarka iširti ir

pateikti savo pagrįstą teisinę motyvaciją dėl jų apmokestinimo / neapmokestinimo GPMĮ nustatyta tvarka.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-12-28 sprendimą Nr. RM-49648 ir Pareiškėjo 2021-08-31 pateiktą 2020 m. Pajamų mokesčio deklaraciją bei deklaruotą prašymą grąžinti 76 478,07 Eur GPM permoką perduoti 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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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, sprendami 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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė