



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. B. SKUNDO**

2022 m. liepos                      d. Nr. S-                      (7-83/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), išnagrino V. B. (toliau – Pareiškėjas) 2022-05-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-05-10 sprendimo Nr. R-2064 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas ir Atsakovo atstovė J. A. 2022-07-07 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo: 1) panaikinti Inspekcijos 2022-05-10 d. sprendimą; 2) įpareigoti Inspekciją įvykdyti Pareiškėjo 2022-04-21 prašyme išdėstytą reikalavimą patikslinti Pareiškėjo 2021 m. Metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir progresinį 32 proc. gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) tarifą taikyti nuo 81 162 Eur (tiksliai 60 vidutinių šalies darbo užmokesčių (toliau – VDU) sumos bei grąžinti susidariusią GPM permoką.

Pareiškėjas nurodo, kad 2022-04-20 teikdamas Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (toliau – GPM deklaracija) už 2021 m. mokestinį laikotarpį pastebėjo, kad padidintas 32 proc. GPM tarifas taikomas nuo 79 916,49 Eur sumos, o ne nuo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (toliau – GPMĮ) nustatytos 60 VDU 2021 m. ribos, t. y. 81 162 Eur. Pareiškėjas, atsižvelgdamas į artėjantį GPM deklaracijos pateikimo ir mokėtino GPM sumokėjimo terminą bei į tai, kad negalima daryti jokios įtakos GPM vedlio logikai ir formulėms deklaracijos pildymo ir teikimo metu, 2022-04-20 pateikė GPM deklaraciją ir sumokėjo GPM vedlio apskaičiuotą mokėtiną GPM sumą.

Skunde nurodoma, kad 2022-04-21 Pareiškėjas kreipėsi į Inspekciją dėl GPM vedlio netinkamai pritaikyto 32 proc. GPM tarifo, pateiktos deklaracijos patikslinimo ir GPM permokos grąžinimo, tačiau Inspekcija skundžiamu sprendimu atsisakė tikslinti Pareiškėjo GPM deklaraciją už 2021 metus ir nesuteikė galimybės susigrąžinti susidariusią GPM permoką.

***Dėl ginčo teisingumo***

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcijos atsakymas gali būti skundžiamas ne vėliau kaip per 1 (vieną) mėnesį nuo jo įteikimo dienos Lietuvos administracinių ginčų komisijai (Vilnius g. 27, 01402 Vilnius) arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius).

Pareiškėjas, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 27 straipsnio 3 dalimi, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 22 dalimi ir Komisijos interneto tinklapyje pateiktu klausimynu „Mokestinių ginčų nagrinėjimas“ / „Kas priskiriama sprendimams dėl permokų grąžinimo?“, skunde nurodo, kad nagrinėjamu atveju yra kilęs ne administracinis, o mokestinis ginčas dėl GPMĮ numatyto

apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo ir tinkamo progresinio GPM ribos taikymo, kuris priskirtinas Komisijos kompetencijai.

***Dėl apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo ir joms taikomų tarifų***

Skunde cituojamos GPMĮ 6 straipsnio nuostatos, nustatančios apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką, pagal kurią, norint apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas, iš asmens gautų pajamų (kurios laikomos pajamomis pagal GPMĮ) reikia atimti:

1. neapmokestinamąsias pajamas (GPMĮ 17 straipsnis), ir
2. pajamas, apmokestintas įsigijus verslo liudijimą, ir
3. leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu ar uždirbimu (GPMĮ 18 straipsnis), ir
4. tam tikro perleisto turto įsigijimo kainą ir su jo perleidimu susijusias išlaidas (GPMĮ 19 straipsnis), ir
5. neapmokestinamąjį pajamų dydį (GPMĮ 20 straipsnis), ir
6. tam tikras nuolatinio gyventojų patirtas išlaidas (GPMĮ 21 straipsnis).

GPMĮ 6 straipsnyje nustatyti GPM tarifai yra taikomi tik apmokestinamųjų pajamų sumoms. Pagal nuo 2019 m. įsigaliojusią GPMĮ redakciją, pasiekus tam tikrą aiškiai numatytą apmokestinamųjų pajamų sumą, viršijanti dalis apmokestinama didesniu GPM tarifu (32 proc. vietoj 20 proc. arba 20 proc. vietoj 15 proc.). GPMĮ numatyta, kad 2021 m. gyventojų pajamoms, susijusioms su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, numatyta riba yra 60 VDU – 81 132 Eur.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad GPM vedlio pagalba užpildytoje deklaracijoje GPM buvo apskaičiuotas nuo pajamų, kurios dar nelaikomos apmokestinamosiomis pajamomis, t. y. neatėmus Pareiškėjo patirtų išlaidų, išvardintų GPMĮ 21 straipsnyje, kaip numatyta aukščiau cituojamame GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punkte. Atitinkamai ir GPMĮ nustatytas progresinis 32 proc. GPM tarifas pritaikytas pajamoms, kurios, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, dar nėra laikomos apmokestinamomis šiuo tarifu.

Skunde akcentuojama, kad kiekvienas iš aukščiau paminėtų GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 1–6 punktų turi papildomų sąlygų ir kriterijų, tačiau dėl neaiškių priežasčių, kaip matyti iš Inspekcijos pateikto atsakymo, GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punktas skaičiavimo tikslais tampa išskirtine kategorija, kuomet pirmiau pritaikomas ir apskaičiuojamas GPM, o tik tada perskaičiuojamos pajamos ir mažinamas apskaičiuotas GPM. Pareiškėjas pabrėžia, kad GPM deklaracijos pateikimo tikslas yra nustatyti apmokestinamąsias pajamas ir tik nuo jų apskaičiuoti GPM, prieš tai išskaičiuotas / apskaičiuotas / sumokėtas GPM apmokestinamųjų pajamų skaičiavimui neturėtų daryti įtakos.

GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punkte pateikta nuoroda į to paties įstatymo 6 straipsnį (1, 1<sup>1</sup> ir 1<sup>2</sup> dalis) tikslu identifikuoti, kurias gautų pajamų kategorijas gali mažinti tam tikros nuolatinio gyventojų patirtos išlaidos (pagal GPMĮ 21 straipsnį), siekiant apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas. GPMĮ 6 straipsnyje nurodyti progresyviniai tarifai nesukuria atskiros pajamų kategorijos. Minėtame GPMĮ straipsnyje tik nurodoma, nuo kokios ribos tos pačios kategorijos *apmokestinamosios pajamos* turi būti apmokestinamos didesniu GPM tarifu. Tačiau iš pradžių turi būti apskaičiuota visa tos kategorijos apmokestinamųjų pajamų suma. Inspekcija nagrinėjama atveju to nepadarė, nes padidintą GPM tarifą pritaikė dar neapskaičiavusi apmokestinamųjų pajamų, todėl netinkamai nustatė GPM prievolę.

Skundžiamame Inspekcijos sprendime argumentuojama „<...> GPMĮ numato skirtingais mokesčio tarifais apmokestinamų pajamų perskaičiavimą“. Tačiau GPMĮ nenumato pajamų perskaičiavimo, o tik mokėtino pajamų mokesčio perskaičiavimą (27 straipsnio 2 dalies 2 punktas ir 9 dalies 2 punktas, 32 straipsnis). Tuo tarpu GPM deklaracijos teikimo tikslas yra iš naujo apskaičiuoti apmokestinamąsias pajamas ir tada joms pritaikyti atitinkamus GPM tarifus tais atvejais, kai gyventojas turi prievolę teikti GPM deklaraciją arba nori pasinaudoti GPMĮ numatytomis lengvatomis. Tuo tikslu, kaip minėta, pirmiausia turėtų būti apskaičiuojamos apmokestinamosios pajamos, ir tik tada joms (pagal atitinkamas pajamų kategorijas) pritaikomi GPM tarifai pagal GPMĮ 6 straipsnyje aiškiai nustatytas ribas (pvz. 60 VDU).

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcijos sprendimo argumentacijoje yra logikos ir teisės aktų taikymo klaidų. Pvz., nurodoma, kad skaičiuojant kitaip nei dabar skaičiuoja Inspekcija (GPM vedlys), būtų gražinta daugiau GPM nei sumokėta. Pareiškėjo nuomone, tokia situacija yra neįmanoma dėl bent keleto GPMĮ numatytų saugiklių. Be to, toks argumentas parodo, kad nebuvo įvertinta Pareiškėjo asmeninė situacija, kadangi bet kokių atveju (t. y. skaičiuojant teisingai ar skaičiuojant Inspekcijos taikomu būdu) susidaro mokėtina GPM suma. Taip pat Sprendime nurodoma, kad taikomas efektyvusis pajamų mokesčio tarifas, bet pateiktame pavyzdyje apskaičiuojamas aritmetinis dviejų GPM tarifų vidurkis. Nors Inspekcijos viršininko 2018-03-28 įsakymu Nr. V-158 patvirtinta Gyventojų pajamų mokesčio administravimo analizės ataskaitos rengimo metodika nustato, kad efektyvusis mokesčių tarifas skaičiuojamas nuo visų gyventojų gautų pajamų.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo 2022-04-21 prašymą patikslinti jo 2022-04-20 pateiktoje GPM deklaracijoje už 2021 metus atliktus skaičiavimus, 2022-05-10 atsakyme (Inspekcijos Sprendime) nurodė, kad Pareiškėjo pateiktoje GPM deklaracijoje pajamų mokesčius, taikant 32 proc. pajamų mokesčio tarifą, faktiškai yra apskaičiuotas nuo 81 162 Eur (60 VDU) viršijančios sumos, sumažintos šioms pajamoms proporcingai tenkančia patirtų GPMĮ 21 straipsnyje nurodytų išlaidų suma. Pritaikius GPMĮ 21 straipsnyje nustatytą lengvatą, 1 245,51 Eur (81 162 Eur - 79 916,49 Eur) suma yra neapmokestinama.

Inspekcijos sprendime pateiktas paaiškinimas, kaip buvo perskaičiuotos Pareiškėjo 2021 m. metinės apmokestinamosios pajamos (105 516,08 Eur).

Apskaičiuojama:

- 1) Pajamų, kurioms taikomas 20 proc. mokesčio tarifas, suma – 81 162 Eur (1 352,70 Eur (1 VDU) x 60);
- 2) Pajamų, kurioms taikomas 32 proc. mokesčio tarifas, suma – 24 071,98 Eur (105 233,98 Eur – 81 162 Eur);
- 3) Pajamų, kurioms taikomas 32 proc. mokesčio tarifas, dalis tarp visų apmokestinamųjų pajamų – 0,2281356 (24 071,98 Eur : 105 516,08 Eur);
- 4) Išlaidų dalis, tenkanti pajamoms, apmokestintinioms taikant 32 proc. mokesčio tarifą – 369,41 Eur (1 619,25 Eur x 0,2281356);
- 5) Perskaičiuotos pajamos, kurioms taikomas (faktiškai) 32 proc. mokesčio tarifas, – 23 702,57 Eur (24 071,98 Eur - 369,41 Eur);
- 6) Pajamų, kurioms taikomas 20 proc. mokesčio tarifas, dalis tarp visų apmokestinamųjų pajamų – 0,7691908 (81 162 Eur : 105 516,08 Eur);
- 7) Išlaidų dalis, tenkanti pajamoms, apmokestintinioms taikant 20 proc. mokesčio tarifą, - 1 245,51 Eur (1 619,25 Eur x 0,7691908);
- 8) Perskaičiuotos pajamos, kurioms taikomas 20 proc. mokesčio tarifas, - 79 916,49 Eur (81 162 Eur - 1 245,51 Eur);
- 9) Išlaidų dalis, tenkanti pajamoms, kurioms taikomas 15 proc. mokesčio tarifas, - 4,33 Eur (1 619,25 Eur - (369,41 Eur + 1 245,51 Eur));
- 10) Perskaičiuotos pajamos, kurioms taikomas 15 proc. mokesčio tarifas, - 277,77 Eur (282,10 Eur - 4,33 Eur).

Inspekcija nesutiko su Pareiškėjo teiginiu, kad Pavyzdinių pajamų mokesčio deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių 89 punkto nuostata, pagal kurią gyventojų patirtos GPMĮ 21 straipsnyje nurodytos išlaidos yra atimamos proporcingai iš pajamų, kurioms taikomi skirtingi pajamų mokesčio tarifai, yra neteisinga.

GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punkte nustatyta, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, yra atimama: „6) nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos (apskaičiuojant mokesstinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 1<sup>1</sup> ir 1<sup>2</sup> dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai) – šio Įstatymo 21 straipsnyje nustatyta tvarka.“ Taigi gyventojui patyrus išlaidų, GPMĮ numato skirtingais mokesčio tarifais apmokestinamų pajamų perskaičiavimą. Išsamiau pajamų perskaičiavimo tvarka yra paaiškinta MAĮ nustatyta tvarka

parengtame ir su Lietuvos Respublikos finansų ministerija suderintame GPMĮ 16 straipsnio oficialiame paaiškinime (komentare) (<https://www.vmi.lt/evmi/gvventoiu-paiamu-mokestis?inheritRedirect=true>), kuriame taip pat yra aptarta, kad gyventojų patirtos išlaidos atimamos proporcingai iš apmokestinamųjų pajamų, kurioms taikomi skirtingi mokesčio tarifai.

Tokia apmokestinamųjų pajamų perskaičiavimo tvarka ne tik atitinka MAĮ įtvirtintus proporcingumo ir teisingumo principus, bet ir reiškia, kad gyventojui grąžintina išskaičiuoto (sumokėto) pajamų mokesčio permoka, susidariusi dėl patirtų išlaidų, yra apskaičiuojama metinių apmokestinamųjų pajamų sumai taikant efektyvų pajamų mokesčio tarifą.

Pavyzdžiui, gavus 162 324 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų, nuo 1/2 pajamų dalies – 81 162 Eur sumos sumokamas 32 procentų dydžio mokestis, ir nuo tokios pat sumos – 20 procentų mokestis. Efektyvus mokesčio tarifas yra 26  $((32 + 20) : 2)$  proc. Nuo pajamų sumos, atitinkančios patirtas ribojamų dydžių neviršijančias išlaidas, grąžintina mokesčio suma apskaičiuojama taikant efektyvų 26 proc. mokesčio tarifą.

Priešingas aiškinimas, kad patirtos išlaidos turi būti atimamos iš didžiausiu (32 proc.) tarifu apmokestintų pajamų, reikėtų, kad tais atvejais, kai nuo visų metinių apmokestinamųjų pajamų mokestis buvo išskaičiuotas taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytus tarifus (įskaitant progresyvų 32 proc.), dėl patirtų išlaidų susidariusi pajamų mokesčio permoka turi būti didesnė už faktiškai išskaičiuotą (sumokėtą) mokesčio sumą, kitaip tariant, iš biudžeto gyventojui turi būti grąžinta daugiau nei sumokėta.

Inspekcija informavo Pareiškėją, kad 2022-05-10 duomenimis, Pareiškėjo 2022-04-20 pateikta GPM deklaracija už 2021 m. mokestinį laikotarpį užpildyta teisingai, neatitikimų nenustatyta.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2022-05-10 sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmestinas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl GPMĮ 6 straipsnio 1<sup>1</sup> dalies 2 punkte nustatyto padidinto 32 proc. GPM tarifo taikymo ribos Pareiškėjo 2022-04-20 pateiktoje GPM deklaracijoje už 2021 metų mokestinį laikotarpį ir apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu aplinkybių teisiniu vertinimu, teigdamas, jog GPM deklaracijoje, užpildytoje GPM vedlio pagalba, 32 proc. GPM tarifas pritaikytas nuo žemesnės (79 916,49 Eur) negu GPMĮ 6 straipsnio 1<sup>1</sup> dalies 2 punkte nustatyta 60 VDU riba (81 162 Eur), o gyventojų apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas prieštarauja GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punktui, t. y. iš pradžių, Pareiškėjo nuomone, turi būti atimamos gyventojų patirtos išlaidos pagal GPMĮ 21 straipsnio nuostatas, ir tik tuomet atitinkamų kategorijų pajamoms pritaikomi GPMĮ 6 straipsnyje nurodyti GPM tarifai.

Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs mokesčių mokėtojų reikalavimai, nagrinėjama atveju Komisija sprendime pasisakys tiek dėl Inspekcijos sprendimo (rašto), kaip viešojo administravimo subjekto priimto administracinio akto apskundimo teisėtumo, tiek dėl sprendimo turinio pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus nesutikimo su skundžiamu mokesčių administratoriaus raštu motyvus ir reikalavimus.

*Dėl mokestinio ginčo vertinimo*

Pagal MAĮ 2 straipsnio 22 punktą, mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra išaiškinęs, kad ginčo administracinėje byloje dalyku gali būti toks viešojo administravimo subjekto priimtas administracinis aktas, kuris atitinkamiems asmenims nustato tam tikras teises ar pareigas, sukelia teises pasekmes. Kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu. Nagrinėdamas skundus dėl

teisinių pasekmių negalinčių sukelti ir nesukeliančių aktų ar veiksmų, teismas asmens teisių apginti negalėtų, nes net ir patenkinus skundą, asmens teisių ir pareigų apimtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, o pats procesas būtų iš esmės beprasmis (pvz., žr. LVAT 2008-09-25 nutartį adm. byloje Nr. AS-525-540/2008; 2010-04-06 nutartį adm. byloje Nr. AS-822-172/2010; 2010-10-22 nutartį adm. byloje Nr. AS-143-560/2010). Atsižvelgdama į išdėstyta LVAT praktiką, Komisija vertins, ar Inspekcijos raštas nustato, pakeičia ar panaikina Pareiškėjo teises ar pareigas viešojo administravimo srityje.

Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojai pasinaudoti pajamų mokesčio lengvatomis ir susigrąžinti išskaičiuoto (sumokėto) GPM dalį gali tik pateikę GPM deklaracijas, kurios savo esme prilygsta ir prašymui grąžinti GPM permoką. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas Inspekcijai pateikė GPM deklaraciją už 2021 m., kurioje deklaravo mokestininiu laikotarpiu gautas pajamas ir patirtas gyvybės draudimo ir lengvųjų automobilių remonto paslaugų išlaidas. Pareiškėjo teigimu, deklaracijoje neteisingai apskaičiuota mokėtina GPM suma, todėl jam turi būti grąžinta GPM permoka. Inspekcija skundžiamame 2022-05-10 rašte konstatavo, kad Pareiškėjo prašymas perskaičiuoti mokėtiną GPM yra nepagrįstas, o Pareiškėjo 2022-04-20 pateikta GPM deklaracija užpildyta teisingai, neatitikimų nenustatyta.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjas, teikdamas skundą Komisijai, iš esmės nesutinka su GPM deklaracijoje apskaičiuota mokėtina GPM suma ir Inspekcijos rašte išdėstytu išlaidų, kuriomis gali būti mažinamos Pareiškėjo apmokestinamosios pajamos pagal GPMĮ 21 straipsnio nuostatas, paskirstymu apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, taigi, iš esmės siekė inicijuoti mokestinį ginčą.

Taigi, šiuo atveju sutiktina su Pareiškėjo skunde išdėstyta pozicija, kad Inspekcijos sprendimas (raštas) yra viešojo administravimo subjekto (mokesčių administratoriaus) priimtas teisines pasekmes Pareiškėjui sukeliantis dokumentas, lemiantis Pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) materialinių teisių mokesčių grąžinimo srityje pasikeitimą, t. y. jame išdėstyti motyvai turi tiesioginės įtakos Pareiškėjo mokėtinos GPM sumos už 2021 m. dydžiui. Todėl Komisija, vadovaudamasi išdėstytomis MAĮ ir LVAT nuostatomis ir atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, kad ginčas, kilęs iš esmės dėl deklaruotos mokėtinos GPM sumos už 2021 m. teisingumo, yra mokestinis ginčas, kuris turi būti sprendžiamas MAĮ mokestiniais ginčams nagrinėti nustatyta tvarka.

#### *Dėl ginčo esmės*

Kaip minėta, Pareiškėjas 2020-04-20 pateikė Inspekcijai GPM deklaraciją, kurioje, be kita ko, deklaravo 105 233,98 Eur pajamas iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių (pajamų rūšies kodas 01 – darbo užmokestis, priedai, priemokos, išeitinės išmokos, kompensacijos už nepanaudotas atostogas ir kitos darbo apmokestinamosios pajamos), taip pat 1 619,25 Eur išlaidų, galinčių mažinti pajamų mokesčių sumą.

GPMĮ 6 straipsnio 1<sup>l</sup> dalyje nurodyta, kad gyventojų pajamos iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių (išskyrus ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokas), <...> apmokestinamos taip:

1) metinė pajamų dalis, neviršijanti 60 VDU dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų 2021 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą;

2) metinė pajamų dalis, viršijanti 60 VDU dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų 2021 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 32 procentų pajamų mokesčio tarifą.

2021 metais 60 VDU sudarė 81 162 Eur.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad, priešingai negu teigia Pareiškėjas, 2022-04-20 pateiktoje GPM deklaracijoje pajamų mokeskis, taikant 32 proc. pajamų mokesčio tarifą, faktiškai yra apskaičiuotas nuo 81 162 Eur (60 VDU) viršijančios sumos, sumažintos šioms pajamoms proporcingai tenkančia patirtų GPMĮ 21 straipsnyje nurodytų išlaidų suma. Pritaikius GPMĮ 21 straipsnyje nustatytą lengvatą, 1 245,51 Eur (81 162 Eur – 79 916,49 Eur) suma yra neapmokestinama. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo deklaruota 1 619,25 Eur

išlaidų suma buvo proporcingai atimta iš skirtingais GPM tarifais apmokestinamų pajamų: 369,41 Eur – iš 32 proc. GPM tarifu apmokestinamų 24 071,98 Eur pajamų, 1 245,51 Eur – iš 20 proc. GPM tarifu apmokestinamų 81 162 Eur pajamų, 4,33 Eur – iš 15 proc. GPM tarifu apmokestinamų 282,10 Eur pajamų.

Ginčo teisinius santykius reglamentuoja GPMĮ, kurio 16 straipsnyje „Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka“, kurio 1 dalyje nustatyta, kad jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama:

1) šio Įstatymo 17 straipsnyje nurodytos neapmokestinamosios pajamos;  
 2) pajamos, apmokestintos įsigijus verslo liudijimą;  
 3) leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, – šio Įstatymo 18 straipsnyje nustatyta tvarka;

4) per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka;

5) neapmokestinamasis pajamų dydis, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio vieno mėnesio apmokestinamąsias pajamas, arba metinis neapmokestinamasis pajamų dydis, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, arba jo dalis (šio Įstatymo 29 straipsnyje nustatytais atvejais) – šio Įstatymo nustatyta tvarka;

6) nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos (*apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 1<sup>1</sup> ir 1<sup>2</sup> dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai*) – šio Įstatymo 21 straipsnyje nustatyta tvarka.

Komisijos vertinimu, loginė ir lingvistinė aptariamoms GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 6 punkto normos struktūra suponuoja išvadą, jog pastaroji nuostata įtvirtina Inspekcijos sprendime nurodytą ir taikomą proporcingą gyventojų patirtų išlaidų, kuriomis gali būti mažinamos apmokestinamosios pajamos, paskirstymą apskaičiuojant skirtingais GPM tarifais apmokestinamas pajamas.

Įstatymų leidėjas, pasirinkdamas aptartą teisės normos išdėstymą, papildomai konkretizavo „apskaičiuojant mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas, kurioms taikomi šio Įstatymo 6 straipsnio 1, 1<sup>1</sup> ir 1<sup>2</sup> dalyse nustatyti pajamų mokesčio tarifai“ ir toks apibrėžimas nėra atsitiktinis, nes proporcingo išlaidų paskirstymo įtvirtinimas minėtoje teisės normoje užtikrina pusiausvyrą tarp gyventojų sumokamos ir jam iš biudžeto gražinamos pajamų mokesčio sumos. Sutiktina su mokesčių administratoriaus aiškinimu, kad priešingas aiškinimas (pateiktas Pareiškėjo skunde), kad patirtos išlaidos turi būti atimamos iš didžiausiu (32 proc.) tarifu apmokestintų pajamų, reikštų, kad tais atvejais, kai nuo visų metinių apmokestinamųjų pajamų mokestis buvo išskaičiuotas taikant GPMĮ 6 straipsnyje nustatytus tarifus (įskaitant progresyvų 32 proc.), dėl patirtų išlaidų susidariusi pajamų mokesčio permoka būtų didesnė už faktiškai išskaičiuotą (sumokėtą) mokesčio sumą, kitaip tariant, iš biudžeto gyventojui būtų gražinama daugiau nei sumokėta. Pastebėtina, jog nagrinėjamo ginčo išsprendimui neturi įtakos aplinkybė, kad Pareiškėjo pateiktoje deklaracijoje apskaičiuota mokėtina, o ne gražintina GPM suma. Ginčo atveju Pareiškėjo deklaruotomis išlaidomis buvo sumažintos apmokestinamosios pajamos, kurioms taikomi skirtingi GPM tarifai, ir atitinkamai GPM deklaracijoje apskaičiuota mažesnė mokėtina GPM suma.

Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis). Ši teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius administruodamas mokesčius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Abiejų minėtų kriterijų įgyvendinimas – tai būdas užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus. Komisija vertina, kad Inspekcijos parengtame ir su Lietuvos Respublikos finansų ministerija suderintame GPMĮ 16 straipsnio komentare įtvirtinta nuostata, kad gyventojų patirtos išlaidos atimamos proporcingai iš

apmokestinamųjų pajamų, kurioms taikomi skirtingi pajamų mokesčio tarifai, atitinka MAĮ įtvirtintus protingumo ir teisingumo kriterijus.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, konstatuotina, kad Inspekcijos sprendime pateiktas Pareiškėjo 2021 metais gautų 105 516,08 Eur apmokestinamųjų pajamų (105 233,98 Eur iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių gautos pajamos + 282,10 Eur automobilių, baldų, dviračių, buitinės technikos ar kito turto nuomos pajamos) perskaičiavimas, sumažinant 15, 20 ir 32 proc. GPM tarifu apmokestinamąsias pajamas proporcingai joms tenkančia Pareiškėjo deklaruota 1 619,25 Eur patirtų išlaidų suma, atitinka tiek aukščiau išvardintas GPMĮ nuostatas, tiek MAĮ įtvirtintus teisingumo ir protingumo principus. Todėl naikinti Inspekcijos 2022-05-10 sprendimą Pareiškėjo skunde nurodytais argumentais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-05-10 sprendimą Nr. R-2064.

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 mokestinį ginčą (arba mokestinio 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