



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. M. SKUNDO**

2022 m. kovo Nr. S- (7-4/2022)
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 A. M. (toliau – Pareiškėjas) 2022-01-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-12-15 sprendimo grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. RM-48215. Inspekcijos atstovė J. K., Pareiškėjo atstovas S. D. dalyvavo Komisijos 2022-02-15 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2021-12-15 sprendimą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas RM-48215 (toliau – Sprendimas).

2021-07-21 Pareiškėjas Inspekcijai pateikė 2020 m. „Pajamų mokesčio deklaracija“ (forma (duomenys neskelbtini) (registracijos Nr. 24.86-GE-1410654) (toliau – Deklaracija), kurioje išreiškė savo valią paprašydamas grąžinti 53 501,07 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) permoką (toliau – Permoka). Inspekcija 2021-10-18 Pareiškėjui pateikė pranešimą apie pateiktos Deklaracijos trūkumus (toliau – Pranešimas). Pareiškėjo teigimu, vienintelis tariamas trūkumas – GPM tariamai apmokestinamos išmokos (suma 390 250,00 Eur) netinkamai deklaruotos kaip GPM neapmokestinamos pajamos. Nurodytas vienintelis abstraktus Pranešimo motyvas: gauta suma, Inspekcijos nuomone, negali būti laikoma indėlių palūkanomis, gautomis pagal indėlių sutartis sudarytas iki 2013-12-31. Šiuo Pranešimu Pareiškėjui taip pat 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) GPM permoką;

Pareiškėjas nesutiko su tokiu vertinimu ir 2021-11-17 pateikė 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) Pareiškėjui Permoką. Permokos negrąžinimą Inspekcija grindė tuo, jog Pareiškėjo pagal su AB "B1" (dabartinis AB "A1" (toliau – Bankas) sudarytą ilgalaikę kaupiamojo indėlio sąskaitos sutartį (toliau – Indėlio sutartis) gauta suma nepripažįstama palūkanomis. 2009-10-29 Pareiškėjas sudarė Indėlio sutartį su Banku. Indėlio sutartis turėjo galioti iki 2031-10-04 Bankui mokant Pareiškėjui 8,7 % metines palūkanas, kurios buvo laikomos sudėtinėmis palūkanomis (prisidėdavo 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 Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 22 punktą. Taigi, pagal Indėlio sutartį, Pareiškėjo gautos palūkanos neapmokestinamos GPM, t. y. jis teisėtai naudojosi GPMĮ suteikta mokesčio lengvata, kuri jam turėjo galioti iki 2031-10-24 ir kuria Pareiškėjas teisėtai ketino naudotis visą šį laiką;

Pareiškėjas skunde taip pat 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 (nutrauktų) Indėlio sutarties. Vėliau, 2020 m. pradžioje, Bankas pradėjo nuolat periodiškai susisiekti 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. Bankas taip pat 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 gautinų palūkanų.

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 mokestinę naštą nuo jam išmokėtinų 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 mokestinės naudos, kurią ir taip teisėtai gaudavo pagal įstatymą.

Įtikintas Banko ir atsižvelgdamas į tai, kad tuo metu 2020 m. pasaulis buvo nežinioje dėl pandemijos, buvo įvedami įvairūs ribojimai ir viešojoje erdvėje pasirodė pranešimai apie galimas Banko finansines problemas, Pareiškėjas sutiko pasirašyti Susitarimą dėl Kaupiamojo indėlio sutarčių nutraukimo (toliau – Susitarimas). Susitarimo 2.3 punkte numatyta, kad Bankas perves Pareiškėjui 390 250 Eur palūkanų, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2020 m. balandžio 4 d. iki 2029 m. spalio 24 d. ir 2031 m. spalio 24 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 GPM prievolės tuo metu, kai jis dar nebuvo apsisprendęs dėl Indėlio sutarčių nutraukimo. Tik vėliau, beveik pasiekus susitarimą dėl visų Indėlio sutarčių nutraukimo sąlygų, Bankas nurodė, kad yra pasikreipęs į Inspekciją su paklausimu, todėl iki bus gautas atsakymas iš Inspekcijos į pateiktą paklausimą, Bankas neperves Pareiškėjui Permokos dydžio gautinų palūkanų sumos Bankui gavus Inspekcijos atsakymą, kad pagal Susitarimą išmokamos palūkanos turi būti apmokestinamos GPM kaip „Kitos pajamos“, Bankas pervedė tariamą mokesčio sumą į Inspekcijos sąskaitą kaip GPM nuo Pareiškėjo gautų palūkanų.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos priimtas Sprendimas yra be faktinio pagrindo, nepagrįstai ignoruojant taikytinas teisės normas. Tai reiškia, kad Sprendimas neatitinka 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (toliau VAI) 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 nuginčytas. 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 taikant 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 nelaikė 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 mokesčių 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, fundamentalus sutarčių laisvės principo išraiška) suteikta būtent tikslu užkardyti būsimus mokesčių vengimo atvejus arba apmokestinimo tikslais atstatyti padėtį, buvusią iki formalus 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 skunde pažymi, jog Susitarimą sudarė ne tik, kad ne savo iniciatyva ir interesais, bet būtent dėl kitos šalies (Banko) iniciatyvos ir intereso. Pareiškėjas, sudarydamas šį sandorį, atyrė didelius finansinius praradimus – net 400 000 Eur palūkanų, kurias jis būtų gavęs nenutraukus Indėlio sutarties.

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

Inspekcija Sprendime nurodo, jog 2020-01-01 – 2020-12-31 mokesčio laikotarpio GPM permoka įmokos kodu 1441 susidarė Pareiškėjui 2021-07-21 pateikus Deklaraciją, kurioje apskaičiuota 53 501,07 Eur gražintina GPM suma. Tačiau Deklaracijoje, Inspekcijos teigimu, yra nustatyta klaidų: apmokestinamosios pajamos nepagrįstai deklaruotos kaip neapmokestinamosios, t. y. : 390 250 Eur suma negali būti laikoma palūkanomis, gautomis už banke laikomus indėlius (sutartys dėl kurių sudarytos iki 2013-12-31), todėl ši suma nepriskiriama neapmokestinamosioms pajamoms.

Už laikotarpį po Indėlio sutarties nutraukimo dienos apskaičiuota 390 250 Eur suma, Susitarime dėl Indėlio sutarties nutraukimo įvardyta palūkanomis, nėra atlyginimas už kredito įstaigai perduotą indėlį, nes indėlio suma pagal Susitarimo 3 punktą buvo gražinta iki 2020 m. balandžio 3 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 punkte formuluotą „390 250 Eur (trys šimtai devyniasdešimt tūkstančių du šimtai penkiasdešimt eurų) (125 250 Eur (vienas šimtas dvidešimt penki tūkstančiai du šimtai penkiasdešimt eurų) pagal Indėlio sutartį 1 bei 265 000 Eur (du šimtai šešiasdešimt penki tūkstančiai eurų) pagal Indėlio sutartį) palūkanų, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2020 m. balandžio 4 d. iki 2029 m. spalio 24 d. (pagal Indėlio sutartį) bei iki 2031 m. spalio 24 d. (pagal Indėlio sutartį); palūkanos apskaičiuotos Šalių susitarimu atsižvelgiant į Indėlio sutarčių nutraukimą anksčiau 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 53 501,07 Eur GPM permoka, pagrįstumo ir teisėtumo.

Bylos duomenimis, 2021-07-21 Pareiškėjas pateikė 2020 m. deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) kurioje išreiškė savo valią, paprašydamas gražinti 53 501,07 Eur GPM permoką. Inspekcija Pareiškėjui pateikė 2021-10-18 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 detaliai pasisakė dėl Banko išmokėtos 390 250 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 mokesstinio patikrinimo, jeigu dėl permokos susidarymo realumo yra inicijuojamas mokesstinis patikrinimas ar permokos gražinimo klausimas yra sudėtinė mokesstinio 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 neteisėtai, 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 mokesstinė prievolė, bet gali būti taikomos ir papildomos su mokesčine 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 gražinti mokesčių mokėtojui pagal jo metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją, gražinama 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 mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

Pagal MAĮ 66 straipsnio 1 dalį, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausanti mokėti mokesť 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 neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesť 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 mokėtojui atsiunčiamos suformuotos deklaracijos), o deklaracijos pateikimas sukelia pasekmes pačiam mokesčių mokėtojui (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 punktą 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 mokėtojui 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 mokėtojui dienos. Pagal MAĮ 137 straipsnio 2 dalį trūkumų ir prieštaravimų nepašalinimas paprastai yra pagrindas pradėti mokesčinį 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 mokesčių 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 mokesčių patikrinimą.

Nagrinėjama atveju nustatyta, kad mokesčių administratorius davė privalomuosius nurodymus (2021-10-18) Pareiškėjui patikslinti pateiktą Metinę pajamų deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) už 2020 metus, nes, kaip teigia Centrinis mokesčių administratorius savo nurodymuose, Pareiškėjo Metinės pajamų deklaracijos (forma (duomenys neskelbtini) Pareiškėjas 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 mokesčines prievolės, kai sprendžiamas klausimas dėl mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės atsiradimo pagal įstatymą (mokesčių mokėtojui savarankiškai deklaruojant mokėtiną mokesť). Mokesčių administratorius gali spręsti dėl mokesčines prievolės nustatymo kitu pagrindu –administraciniu sprendimu, kuriuo mokesčių administratorius apskaičiuoja mokėtinus į biudžetą mokesčius po atlikto mokesčio patikrinimo, o tokio sprendimo teisėtumas gali būti patikrintas išnagrinėjus mokesčinių ginčą. Kadangi MAĮ 33 straipsnio 7 punkte nustatyta procedūrinio pobūdžio priemonė negali būti išspręstas klausimas dėl tam tikro mokesčio mokėjimo, LVAT pasisakė, jog skundžiant šį mokesčių administratoriaus surašytą dokumentą, paprastai nevertintini ir argumentai dėl konkrečios mokesčines 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 mokesčines prievolės apskaičiavimo galimybės. Šių procedūrų metu konkreči 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 2021-12-15 sprendimą Nr. RM-48215 ir Pareiškėjo 2021-07-21 pateiktą 2020 m. Pajamų mokesčio deklaraciją bei deklaruotą prašymą gražinti 53 501,07 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, spręsdami 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