



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL F. K. SKUNDO**

2020 m. gegužės 4 d. Nr. S- 80 (7-51/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas) ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo F. K. (toliau – Pareiškėjas) 2020-02-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, Atsakovas) 2020-02-06 sprendimo grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331-23331 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovė teisininkė I. Š. ir Atsakovo atstovė J N. 2020-04-21 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas skunde nurodo, kad 2020-01-16 pateikė Inspekcijai Prašymą grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-41118 (toliau – Prašymas, skundo 1 priedas). Prašyme nurodyta 145851,94 Eur suma susidarė iš gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) permokos už 2018 metų mokestinį laikotarpį, Pareiškėjui patikslinus Metinę pajamų deklaraciją (forma GPM308, toliau – Deklaracija) už 2018 metus.

Skunde nurodyta, kad pirminė Deklaracija už 2018 metų mokestinį laikotarpį buvo pateikta 2019-04-24 (skundo 2 priedas). Deklaracijos N priede (Neapmokestinamosios pajamos) 72 kodu (Gyvybės draudimo išmokos, ne didesnės už sumokėtas įmokas) buvo deklaruota 980000 Eur suma. Deklaruota suma – tai 2018 metais iš K1 Lietuvos filialas (toliau – Draudimo bendrovė) gauta draudimo išmoka. Draudimo išmoka buvo išmokėta 2018-03-20 (500000 Eur) ir 2018-05-15 (480000 Eur). Draudimo išmoka buvo priskirta neapmokestinamosioms pajamoms, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 9 punktu (toliau – GPMĮ lengvata).

2019-10-10 Pranešimu apie Valstybinei mokesčių inspekcijai pateikto dokumento trūkumus Nr. 30.13-T47-112612 Inspekcija informavo Pareiškėją, kad jis pateikė netinkamai užpildytą 2018 m. Deklaraciją. Nustatytas trūkumas – „Apmokestinamosios pajamos deklaruotos kaip neapmokestinamosios. Dalį gautos išmokos iš K1 Lietuvos filialo turite deklaruoti GPM308P priede, kadangi 2016 m. naudojotės GPM lengvata“. Pareiškėjas dėl žmogiškų aplinkybių neįsigilino į šio rašto turinį ir, atitinkamai, 2019-11-12 patikslino Deklaraciją kaip nurodyta Pranešime. Pareiškėjas dėl deklaracijos patikslinimo kreipėsi į Kauno apskrities valstybinę mokesčių inspekciją, kur vyresnioji specialistė A. K. išaiškino Pareiškėjui, kaip, anot jos, turi būti patikslinta deklaracija ir padėjo ją užpildyti (skundo 3 priedas).

Vėliau įsigilinęs į deklaruotų sandorių aplinkybes bei GPMĮ nuostatas, o taip pat Inspekcijos rengtą GPMĮ nuostatų komentarą šiais klausimais, Pareiškėjas nusprendė nesutikti su Inspekcijos Pranešime išdėstyta pozicija dėl Deklaracijos trūkumo. Nesutikimo priežastys el. paštu buvo išdėstytos Pranešimą parengusiai Inspekcijos vyriausiajai specialistei D. M. (skundo 4 priedas). Į Pareiškėjo paaiškinimus Inspekcija atsakė 2019-12-17 raštu Nr. (17.5-40E) R-6776 (toliau – Raštas, skundo 5 priedas). Rašte paaiškinta, kad pagal draudimo sutartį Nr. 5100347890 nuo 2005 m.

draudėju, naudos gavėju ir draudimo įmokų mokėtoju buvo asmuo, nesusijęs su Pareiškėju giminystės ryšiais, o Pareiškėjas draudėju, naudos gavėju ir draudimo įmokų mokėtoju tapo nuo 2016 metų. Inspekcija Rašte laikosi pozicijos, kad tais atvejais, kai yra pakeičiamos esminės draudimo sutarties sąlygos, mokesčių administratorius sprendžia, ar nėra piktnaudžiavimo mokesčių tikslais. Kaip piktnaudžiavimas gali būti įvertinta situacija, kai pakeičiamos visos esminės draudimo sutarties sąlygos ir išmoka gauna asmuo, kuris nebuvo 2005-10-17 sudarytos gyvybės draudimo sutarties dalyviu. Inspekcijos nuomone, GPMĮ nuostata (GPMĮ 17 straipsnio 6 dalis), numatanti, kad lengvata netaikoma tik tokiu atveju, jei naudos gavėjas keitėsi po 2016-12-31, Pareiškėjui netaikoma, kadangi buvo pakeistos esminės draudimo sutarties sąlygos.

Pareiškėjas nesutiko su Rašte išdėstyta Inspekcijos pozicija ir 2019-11-27 pateikė patikslintą Deklaraciją, kurioje iš Draudimo bendrovės 2018 metais gautą išmoka deklaravo N priede kaip neapmokestinamąsias pajamas.

Pareiškėjas, įvertindamas situaciją, kad pirminė Inspekcijos pozicija jo pateiktų paaiškinimų atžvilgiu yra neigiama, suprato, kad vienintelė galimybė argumentuotai pagrįsti bei apginti savo poziciją yra mokestinio ginčo su mokesčių administratoriumi inicijavimas. Dėl šios priežasties Pareiškėjas dar kartą 2019-12-23 patikslino tą pačią Deklaraciją, P priede nurodydamas iš Draudimo bendrovės gautą sumą kaip apmokestinamąsias pajamas, ir, atitinkamai, į biudžetą sumokėjo 156241 Eur GPM. Skunde pabrėžiama, kad ši suma buvo sumokėta ne pripažįstant mokestinę prievolę, tačiau siekiant įgyvendinti teisę apginti savo interesus mokestinio ginčo būdu. Dėl šios priežasties 2020-01-09 Pareiškėjas vėl patikslino Deklaraciją (toliau – Patikslinta deklaracija, skundo 6 priedas) ir pateikė Prašymą grąžinti permoką.

Patikslintos deklaracijos statusas Elektroninio deklaravimo sistemoje (toliau – EDS) – „Dokumentas priimtas. Nustatyta neatitikimų“ (skundo 7 priedas). Inspekcija 2020-01-21 atsiuntė Pranešimą apie Valstybinei mokesčių inspekcijai pateikto dokumento trūkumus Nr. 30.13-T47-4964 (toliau – 2020 m. Pranešimas apie trūkumus, skundo 8 priedas). Šiame pranešime nurodytas trūkumo aprašymas: „Apmokestinamosios pajamos deklaruotos kaip neapmokestinamosios. Dalį gautos išmokos iš K1 Lietuvos filialo turite deklaruoti GPM308P priede, kadangi 2016 m. naudojotės GPM lengvata“.

2020-03-06 Inspekcija ginčijamu Sprendimu nusprendė negrąžinti Pareiškėjui 145851,94 Eur GPM permokos, nes Pareiškėjas per EDS sistemą 2020-01-22 išsiųstame pranešime nurodytą 10 darbo dienų terminą nepatikslino Deklaracijos.

Pareiškėjas nesutinka su skundžiamu sprendimu ir skunde dėsto nesutikimo argumentus.

Dėl gyvybės draudimo išmokos taikymui būtinų sąlygų tenkinimo

2018-01-01 GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto redakcijoje numatyta, jog neapmokestinamosios pajamos yra pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui gauta gyvybės draudimo išmoka pagal gyvybės draudimo sutartį, sudarytą nuo 2003-01-01 iki 2012-12-31, ir kurioje numatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, jeigu gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai ir išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų. Skunde akcentuojama, kad vadovaujantis šia GPMĮ nuostata, gauta gyvybės draudimo išmoka priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms, jei yra tenkinamos šios trys sąlygos:

- 1) draudimo sutartis yra sudaryta nuo 2003-01-01 iki 2012-12-31;
- 2) gyvybės draudimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 5 metai;
- 3) išmokos gavimo momentu išmokos gavėjas yra sulaukęs 55 metų.

Skunde nurodyta, jog 2018 metais Pareiškėjas įsivertino, kad jo netenkina šio investicinio gyvybės draudimo garantuojama investicinė grąža, todėl, jo prašymu, Draudimo bendrovė jam išmokėjo 980000 Eur išmoka (ne didesnę nei įmokėta draudimo įmoka). Nagrinėjamu atveju gyvybės draudimo sutartis, kurios pagrindu Pareiškėjas 2018 metais gavo išmoka, buvo sudaryta 2005-10-17; gyvybės draudimo sutarties terminas, sudarant sutartį – 25 metai – nuo 2005-10-17 iki 2030-10-16 (2016-12-22 sutarties terminas buvo pratęstas iki 2115-12-22); ginčo išmokos gavimo momentu Pareiškėjui buvo sukakę 83 metai. Skunde daroma išvada, kad Pareiškėjas atitinka visus tris GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytus reikalavimus, todėl atitinkamai pajamos, gautos

iš gyvybės draudimo išmokos pagal gyvybės draudimo sutartį laikytinos neapmokestinamosiomis pajamomis.

Dėl Inspekcijos sprendime pateiktų argumentų, pagrindžiančių atsisakymą pajamas, gautas iš gyvybės draudimo išmokų, priskirti neapmokestinamosioms pajamoms

Pagrindiniai Inspekcijos argumentai, priskiriant išmokas apmokestinamosioms pajamoms, iš esmės yra šie:

1) Pareiškėjas pasinaudojo GPMĮ lengvata 2016 m., kai atskaitė iš pajamų draudimo įmokas;

2) dėl naudos gavėjo pakeitimo Pareiškėjas praranda teisę pasinaudoti GPMĮ lengvata (netaikoma GPMĮ 17 straipsnio 6 dalis);

3) gyvybės draudimo sutartis turi būti laikoma sudaryta momentu, kai Pareiškėjas tapo gyvybės draudimo sutarties naudos gavėju, t. y. 2016-12-22, todėl netaikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte įtvirtinta lengvata neturi būti taikoma (esminių sutarties sąlygų pakeitimas užkerta kelią pasinaudoti lengvata).

Dėl pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtų įmokų atėmimo iš gyventojų pajamų GPMĮ 21 straipsnio nustatyta tvarka

GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto komentare nurodoma, kad „tuo atveju, jeigu gyvybės draudimo sutartis nutraukiama iš dalies, t. y. grąžinama mažiau draudimo įmokų nei būtų grąžinama visiškai nutraukiant sutartį, o po įmokų grąžinimo sutartis lieka galioti, grąžinamų įmokų apmokestinimui taikomos tos pačios nuostatos, kaip ir visiškai nutraukiant sutartį“. Komentare akcentuojama, kad „abiem išmokos gavimo atvejais (tiek sutarties termino pasibaigimo, tiek sutarties nutraukimo praėjus 5 metams nuo jos sudarymo dienos) aplinkybė, ar pagal gyvybės draudimo sutartį sumokėtos įmokos buvo atimamos iš gyventojų pajamų GPMĮ 21 straipsnio nustatyta tvarka, neturi būti nustatinėjama, nes ji neįtakoja gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamosioms pajamoms“.

Taigi, pirma, aplinkybė, kad 2018 m. Draudimo bendrovė, Pareiškėjo prašymu, išmokėjo jam dalį įmokos, kurios vertė 980000 Eur, t. y. aplinkybė, kad Pareiškėjui buvo grąžinama dalis įmokos, paliekant toliau galioti draudimo sutartį, nėra reikšminga lengvatos taikymo prasme. Antra, akivaizdu, jog nei GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto formuluotė, nei GPMĮ Komentaras nenumato reikalavimo dėl draudimo įmokų atėmimo iš pajamų nebuvimo. Taigi, Inspekcija Pranešimuose apie Deklaracijos trūkumus pateikė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto interpretavimą Pareiškėjo situacijai, kuris akivaizdžiai prieštarauja GPMĮ nuostatoms bei Komentare pateiktam minėtos normos išaiškinimui.

Nagrinėjamu atveju taip pat yra aktualus 2016-12-22 GPMĮ 17 ir 21 straipsnio pakeitimo įstatymo aiškinamasis raštas (toliau – Aiškinamasis raštas). Aiškinamojo rašto 4 punkte nurodyta, kad įstatymo projektu siūloma panaikinti galimybę iš pajamų atimti per mokesstinį laikotarpį patirtas išlaidas – gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis, t. y. atsisakyti nuolatiniams Lietuvos gyventojams taikomos GPM lengvatos. Įstatymo projektu siūloma GPM lengvatos atsisakyti tik į ateitį sudarytoms sutartims, taip pat panaikinti galimybę iki 2016-12-31 sudarytas gyvybės draudimo sutartis pratęsti po 2017-01-01. Tai paneigia vieną iš Inspekcijos nurodytų argumentų, jog minėta GPMĮ numatyta lengvata negali būti taikoma, kadangi GPM lengvata Pareiškėjas naudojo 2016 m GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka.

Skunde pabrėžiama, kad skundžiamu sprendimu buvo pažeisti Pareiškėjo teisėti lūkesčiai, kadangi jam nebuvo suteikta galimybė realiai įgyvendinti savo teises GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatytu pagrindu. Inspekcija, ribodama Pareiškėjo teisę taikyti GPMĮ lengvatą, taikė jam reikalavimus, kurie nenustatyti GPMĮ, o Komentare bei minėtame Aiškinamajame rašte yra aiškiai nurodyti kaip GPMĮ lengvatos taikymo prasme nereikšmingi.

Dėl naudos gavėjo pakeitimo įtakos teisei pasinaudoti GPMĮ lengvata

GPMĮ 17 straipsnio 6 dalyje nurodyta, jog šio straipsnio 1 dalies 9, 9¹ ir 10 punktuose nustatytos lengvatos taikomos, jeigu draudimo sutartyje numatytas naudos gavėjas nesikeitė nuo draudimo sutarties sudarymo datos, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas buvo pakeistas dėl naudos gavėjo mirties ar dėl santuokos pabaigos (pradžios), arba jeigu naudos gavėjas – savo vaikas

(įvaikis, globotinis) buvo pakeistas kitu savo vaiku (įvaikiu, globotiniu), taip pat jeigu naudos gavėjas keitėsi iki 2016-12-31. Ši nuostata, kurioje pateikiami keli alternatyvūs kriterijai naudos gavėjui, aiškiai numato, jog nepriklausomai nuo kitų aptariamo straipsnio kriterijų, naudos gavėjas gali atitikti tik vieną iš jų, todėl esant situacijai, kai naudos gavėjo pasikeitimas įvyko iki 2016-12-31 – lengvata gali būti taikoma.

Įstatymų leidėjas aiškiai įtvirtina teisėtų lūkesčių principą ir ankstesniais GPMĮ pakeitimais, kai buvo įvedami gyvybės draudimo lengvatos ribojimai. Pavyzdžiui, 2008-12-23 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. XI-111 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13-1, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18-1 straipsniu įstatymo, kuriuo buvo iš esmės pakeista GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto nuostata, 23 straipsnis numato, jog išmokoms pagal gyvybės draudimo sutartis, kurios sudarytos po 2004-04-30 iki 2009-01-01 ir kuriose nustatyta, kad draudimo išmoka išmokama ne tik įvykus draudžiamajam įvykiui, bet ir pasibaigus draudimo sutarties galiojimo terminui, taip pat nutraukus tokias sutartis gyventojui mokamoms sumoms, jeigu pagal tas sutartis įmokas mokėjo tik gyventojai ir jos nebuvo atimamos iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka, taikomos iki šio įstatymo įsigaliojimo galiojusios apmokestinimo taisyklės. Ši įstatymo nuostata iš esmės įtvirtina teisėtų lūkesčių principą. T. y. ši nuostata aiškiai apibrėžia, jog nepaisant to, kad įvedami nauji lengvatos apribojimai, įstatymų leidėjas aiškiai numato, jog sutartims, sudarytoms iki naujų apribojimų atsiradimo, nauji apribojimai nėra taikomi, o taikoma tokia apmokestinimo tvarka, kuri galiojo sudarant sutartį. Akivaizdu, kad analogiškų principų turi būti laikomasi ir Pareiškėjo atžvilgiu, t. y. apribojimai dėl naudos gavėjo pasikeitimo įsigaliojo tik nuo 2017-01-01, todėl Pareiškėjui jie netaikytini. Be to, GPMĮ 17 straipsnio 6 dalyje aiškiai įtvirtina, kad lengvata netaikoma, išskyrus atvejus, kai naudos gavėjas pasikeitė iki 2016-12-31.

Pareiškėjas skunde remiasi ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 9 straipsnyje įtvirtintu apmokestinimo aiškumo principu, kuris reiškia, kad mokeskinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Nagrinėjamu atveju šis principas buvo pažeistas, kadangi Inspekcija nepagrįstai plečiamai vertino GPMĮ 17 straipsnio 6 dalyje aiškiai suformuluotą nuostatą, jog įtvirtinta lengvata numato naudos gavėjo pasikeitimo galimybę, jei naudos gavėjo pasikeitimas įvyko iki 2016-12-31.

Dėl esminių sutarties sąlygų pasikeitimo įtakos lengvatos taikymui

Inspekcija nepripažįsta, jog gyvybės draudimo sutartis buvo sudaryta 2005-10-17 ir sutarties sudarymo momentu laiko 2016-12-22, kai buvo pakeistas draudimo polisas (sutarties Nr. 5100347890) (toliau - Polisas, priedas Nr. 10). Inspekcija laikosi pozicijos, jog sutarties pakeitimo metu buvo pakeistos esminės draudimo sutarties sąlygos, kurios lėmė, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkte numatyta lengvata Pareiškėjo atžvilgiu netaikoma. Be to, Inspekcija teigia, jog esminių gyvybės draudimo sutarties sąlygų pasikeitimas (naudos gavėjo pasikeitimas), automatiškai lemia piktnaudžiavimo GPMĮ lengvata egzistavimą.

Pareiškėjas skunde pažymi, kad sutarties pakeitimas iš esmės nedaro įtakos pačios sutarties sudarymo faktui ir terminui. Tokia pozicija yra pateikta ir GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 8 punkto Komentare, kur pateikiamas Pareiškėjo situacijoje aktualus pavyzdys. Komentare teigiama, kad tuo atveju, kai gyvybės draudimo sutartis, sudaryta iki 2003-01-01, o po šios datos šalių susitarimu keičiamos tos sutarties sąlygos, pvz., ilginamas arba trumpinamas draudimo laikotarpis, keičiamas draudėjas, apdraustasis, naudos gavėjas, pasirenkami papildomi draudimo objektai, keičiamas draudimo įmokos dydis, jos mokėjimo periodiškumas, keičiamos draudimo sutarties sąlygos į kitas bendrovėje galiojančias draudimo taisyklių sąlygas, išmokos bei grąžinamos įmokos apmokestinamos pagal nuostatas, taikomas sutartims, sudarytoms iki 2003-01-01. Taip pat to paties straipsnio Komentare yra sakoma, kad kai pagal gyvybės draudimo sutartį yra mokamos papildomos investicinės įmokos, tai laikytina, kad yra mokamos gyvybės draudimo įmokos.

Akivaizdu, kad mokesčių administratorius aiškiai supranta ir traktuoja, jog sutarties sąlygų pakeitimas (įskaitant sutarties terminą, draudėjo, naudos gavėjo pakeitimą, įmokų dydį ir pan.) nelaikytinas piktnaudžiavimu ir nekeičia sutarties sudarymo datos, nes būtent sutarties sudarymo

data, o ne jos keitimo aplinkybės nulemia, kokios apmokestinimo taisyklės taikomos draudimo išmokoms (susigrąžinamoms įmokoms). Turi būti taikomos tokios apmokestinimo taisyklės, kokios galioja sutarties sudarymo metu. Vadinasi, 2016-12-22 gyvybės draudimo sutarties pakeitimas neturi daryti įtakos apmokestinimo taisyklių taikymui, nes gyvybės draudimo sutartis sudaryta 2005-10-17.

Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjas neturėjo intencijos piktnaudžiauti GPMĮ lengvata. Vien tai, jog Pareiškėjas draudimo investicijai skyrė nemažą dalį pajamų – 1000000 Eur sumą, kurią gavo iš 2016 m. iš akcijų pardavimo (Pareiškėjas iš parduotų akcijų 2016 m. gavo 17000000 Eur dydžio pajamų), parodo, jog Pareiškėjas turėjo tikslą gauti gyvybės draudimu užtikrinamą finansinę apsaugą. Taip pat buvo ženkliai padidinta gyvybės draudimo suma, numatant 2 proc. sutarties investicinę vertę. Antra, Pareiškėjas siekė kaupti bei didinti investuotą kapitalą. Be aptartų aplinkybių yra reikšminga ir tai, jog Pareiškėjo įmoka į gyvybės draudimą buvo vienkartinė, o Pareiškėjas pats aktyviai nedalyvavo investicijų valdyme, taip pat periodiškai neišsiiminėjo gauto pelno, išskyrus 2018 metais gautas dvi išmokas, neviršijančias sumokėtų įmokų. Kaip minėta, įmokėtų įmokų vertė gyvybės draudimo sutarties pagrindu buvo 1000000 Eur, tačiau Pareiškėjas, įvertinęs 2017 m. gyvybės draudimo sutarties ataskaitą (skundo 11 priedas), kurioje išperkamoji suma sudarė tik 986166,05 Eur, nusprendė, jog ši suma netenkina net konservatyvaus Pareiškėjo kapitalo išsaugojimo lūkesčių ir išsiėmė išperkamoją sumą, kuri neviršijo Pareiškėjo draudimo įmokos. Visos šios aplinkybės, vadovaujantis Komisijos 2018-06-29 sprendimu Nr. S-107 (7-65/2018), gali būti laikomos pakankamu pagrindu pripažinti Pareiškėjo siekį užtikrinti finansinės apsaugos bei lėšų kaupimo interesus. Kartu minėtos aplinkybės pagrindžia ir tai, jog Pareiškėjo veiksmai neatitinka piktnaudžiavimo požymių.

Dėl Draudimo bendrovės prievolės apskaičiuoti GPM

Pareiškėjas teigia, kad Inspekcija nepagrįstai GPM prievolę perkelia Pareiškėjui. Vadovaujantis GPMĮ 22 straipsniu, draudimo išmoka priskiriama A klasės pajamoms, nuo kurių prievolę apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM turi Draudimo bendrovė.

GPMĮ 17 straipsnio 6 dalies Komentare teigiama, kad „draudimo įmonė, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kuris pagal GPMĮ nuostatas turi prievolę teisingai apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM, nuo 2017-01-01, išmokėdama išmokas, kurios atitinka šio straipsnio 1 dalies 9, 9¹ ir / ar 10 punktuose nustatytas sąlygas, sprendama dėl išmokos priskyrimo neapmokestinamosioms / apmokestinamosioms pajamoms įvertina, ar nuo sutarties sudarymo datos iki draudžiamąjį įvykio, kuriam įvykus, išmokama išmoka, buvo keičiamas naudos gavėjas, kada buvo keičiamas naudos gavėjas ir dėl kokių priežasčių“.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra pažymėjęs, jog galimybė reikalauti mokesstinės prievolės, kylančios iš A klasės gyventojo pajamų, įvykdymo tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo, o ne iš mokesčių išskaičiuojančio asmens, yra administracinių teismų praktikoje pripažįstama išimtis iš bendros taisyklės, įtvirtintos GPMĮ 23 straipsnyje. Ši išimtis gali būti taikoma tik išskirtiniais atvejais. Nagrinėjamu atveju, visos aplinkybės buvo Draudimo bendrovės iš anksto numatytos ir siūlomos kaip standartinės investicinio gyvybės draudimo sąlygos. Taigi, nesant jokių išskirtinių aplinkybių, Inspekcija nepagrįstai nesivadovavo GPMĮ 23 straipsnio nuostatomis ir mokesstinę prievolę nuo Draudimo bendrovės išmokėtų A klasės pajamų perkėlė Pareiškėjui.

Atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytą, Pareiškėjas prašo: 1) panaikinti Inspekcijos 2020-02-06 sprendimą Nr. 331-23331, kuriuo Inspekcija nusprendė Pareiškėjui negrąžinti 145851,94 Eur GPM permokos ir priimti naują sprendimą; 2) grąžinti Pareiškėjui 145851,94 Eur GPM permoką.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjęs Pareiškėjo 2020-01-16 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-41118, ginčijamu sprendimu nusprendė negrąžinti (neįskaityti) 145851,94 Eur

sumos. Sprendimo priėmimo papildomi motyvai: vadovaujantis Taisyklėmis, permokos negrąžinti, nes per Inspekcijos EDS sistemą 2020-01-22 išsiųstame pranešime nurodytą 10 darbo dienų terminą mokesčių mokėtojas nepatiksino Deklaracijos už 2018 metų mokesčių laikotarpį. Tikslinant Deklaraciją, Pareiškėjui nurodyta deklaracijos 30 laukelyje įrašyti bendrą gyventojų savo lėšomis iki deklaracijos pateikimo dienos sumokėtą GPM sumą.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2020-02-06 sprendimas grąžinti (įskaityti) permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331-23331 naikintinas ir Pareiškėjo prašymas grąžinti GPM permoką perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo negrąžinti Pareiškėjui 145851,94 Eur GPM permokos pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2020-01-16 pateikė Inspekcijai prašymą Nr. (17.16-40) GES-41118 grąžinti 145851,94 Eur GPM permoką už 2019-12-30. Prašyme nurodytas grąžinimo pagrindas – 12 „Klaidingai sumokėta“. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis Taisyklėmis, nusprendė negrąžinti prašomos permokos, motyvuodamas tuo, kad Pareiškėjas per EDS sistemą 2020-01-22 išsiųstame pranešime nurodytą 10 darbo dienų terminą nepatiksino Deklaracijos už 2018 metų mokesčių laikotarpį. Minėtame 2020-01-22 pranešime nurodyti Pareiškėjo pateiktos Deklaracijos trūkumai, t. y., kad apmokestinamosios pajamos deklaruotos kaip neapmokestinamosios. Pareiškėjui nurodyta dalį išmokos iš K1 Lietuvos filialo deklaruoti Deklaracijos GPM308P priede, kadangi Pareiškėjas 2016 metais naudojo GPM lengvata.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir nurodo, kad iš K1 Lietuvos filialo gautos išmokos pagal gyvybės draudimo sutartį yra neapmokestinamos GPM pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punkto nuostatas. Pareiškėjas tvirtina, kad įmokų pagal gyvybės draudimo sutartį atėmimas iš pajamų GPMĮ 21 straipsnyje nustatyta tvarka neturi įtakos sprendžiant ginčo pajamų priskyrimo neapmokestinamoms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 9 punktą klausimą. Skunde taip pat pateikti nesutikimo su Inspekcijos 2019-12-17 raštu Nr. (17.5-40 E) R-6776, kuriuo buvo atsakyta į Pareiškėjo paklausimą dėl gyvybės draudimo išmokų apmokestinimo, argumentai bei iškeltas klausimas dėl Draudimo bendrovės prievolės apskaičiuoti GPM nuo ginčo pajamų, kadangi tai yra A klasės pajamos.

Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo, be kita ko, vadovautis ir bendraisiais viešosios teisės principais (2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003, „Administracinių teismų praktika“ Nr. 4, 2003; 2010-03-04 nutartis adm. byloje Nr. A-575-252/2010; 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-556-504/2010; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/2011). Tai reiškia, jog mokesčių administratorius privalo laikytis ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (2005-02-01 nutartis adm. byloje Nr. A-14-131/2005; 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A 556 158/2008; 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-851/2011), *inter alia* įstatymo viršenybės (2007-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-180-127/2007) bei objektyvumo (2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-502/2010; 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A-502-830/2009; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/2011).

VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas reikalauja, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs (VAĮ 3 straipsnio 2 punktas). Atitinkamai VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje yra detalizuota, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos.

LVAT savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad pastarosios VAI 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/2011; 2015 02 03 nutartis adm. byloje Nr. A-448-556/2015; 2015-12-07 nutartis adm. byloje Nr. A 2519-502/2015). Komisija pažymi, kad mokesčių administratoriaus sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas.

Komisija pažymi, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas, kuriuo Pareiškėjui negražinta GPM permoka, negali būti pripažintas motyvuotu, pagrįstu ir teisėtu, nes mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, priimdamas ginčijamą sprendimą, nesilaikė VAI 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų, *inter alia* įstatymo viršenybės bei objektyvumo, nepaisė šio įstatymo 8 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų individualaus administracinio akto turiniui keliamų reikalavimų.

Ginčo sprendime nurodytas faktinis bei teisinis šio sprendimo priėmimo pagrindas, t. y. Pareiškėjas per 10 darbo dienų terminą nepatiksino Deklaracijos pagal Inspekcijos 2020-01-22 pranešimą apie Deklaracijos trūkumus, Komisijos vertinimu, nėra aiškus ir motyvuotas. Sprendimas priimtas remiantis Taisyklėmis, tačiau sprendime net nurodytas konkretus Taisyklių punktas, kurį pažeidė Pareiškėjas, neįvykdęs Inspekcijos reikalavimo patikslinti Deklaraciją. 2020-01-22 pranešime apie Deklaracijos trūkumus taip pat nurodytos konkrečios GPMĮ nuostatos, kurių pagrindu Inspekcija sprendė, jog Pareiškėjo gautos išmokos iš Draudimo bendrovės pagal gyvybės draudimo sutartį priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, tik nurodyta, kad Pareiškėjas 2016 metais naudojosi GPM lengvata. Daugiau jokių faktų, argumentų ar įrodymų, pagrindžiančių savo poziciją, mokesčių administratorius nenurodė, byloje nepateikti mokesčių administratoriaus išvadas patvirtinantys dokumentai, todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas negali būti pripažintas atitinkančiu aukščiau nurodytus viešojo administravimo principus.

Byloje pateiktas 2019-12-17 raštas (paaiškinimas) – atsakymas į Pareiškėjo atstovės paklausimą dėl ginčo išmokų apmokestinimo GPM, kuriame nurodyta, jog nustatytų aplinkybių visuma leidžia mokesčių administratoriui pagrįstai konstatuoti, kad naudos gavėjo pakeitimas turėjo esminę įtaką išmokos apmokestinimui ir todėl vertintinas kaip piktnaudžiavimas siekiant mokesčių naudos. Pareiškėjui nurodyta patikslinti Deklaraciją ir tą dalį gyvybės draudimo bendrovės išmokėtos išmokos, nuo kurios 2016 metais pasinaudota lengvata, deklaruoti Deklaracijos GPM308P priede. Komisijos vertinimu, šis raštas prilygsta konsultacijai mokesčių mokėjimo klausimais kaip ji apibūdinama MAĮ 2 straipsnio 6 dalyje (mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais). Konsultacijas konkrečiais mokesčių mokėjimo klausimais mokesčių mokėtojams teikia mokesčių administratorius centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir būdais (MAĮ 37 straipsnio dalis). Inspekcijos viršininko 2007-10-09 įsakymu Nr. VA-66 (2013-10-11 įsakymo Nr. VA-64 redakcija) patvirtintų Konsultacijų ir atsakymų į paklausimus teikimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių 27 punkte nurodyta, kad rašytiniuose paklausimuose pateikti duomenys (išdėstytos aplinkybės, galinčios daryti įtaką konsultacijos (ne informacijos teikimui) turiniui dėl mokesčių prievolės vykdymo) netikrinami, t. y. pripažįstama, kad jie yra teisingi, ir konsultacijos teikiamos pagal paklauso pateiktus duomenis. Inspekcijos atstovė Komisijos posėdžio metu patvirtino, kad ginčo atveju buvo vertinta tik bendroji Inspekcijai prieinama informacija (trečiųjų asmenų MAĮ 55 straipsnyje nustatyta tvarka pateikta informacija, Pareiškėjo pateikta informacija), detalesnis ginčo situacijos vertinimas nebuvo atliktas. Pastebėtina, kad 2019-12-17 Inspekcijos rašte išdėstytos mokesčių administratoriaus išvados apie piktnaudžiavimą siekiant pasinaudoti GPMĮ

įtvirtinta lengvata nėra perkeltos į ginčijamą sprendimą, be to, kaip nustatyta MAĮ 37 straipsnio 2 dalyje, mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais, todėl Komisija plačiau dėl šio rašto nepasisako.

Komisijos vertinimu, skundžiamas Inspekcijos sprendimas priimtas nesurinkus visų ginčo pajamų apmokestinimo / neapmokestinimo klausimui išnagrinėti reikalingų įrodymų, pažeidžiant taisykles, turėjusias užtikrinti objektyvų visų nagrinėjamam mokesčiniam ginčui reikšmingų aplinkybių įvertinimą ir ginčijamo sprendimo pagrįstumą. Komisijos nuomone, Inspekcija turi iš Pareiškėjo ir kitų institucijų išsireikalauti visus dokumentus, susijusius su ginčo pajamų gavimu, juos nustatyta tvarka ištirti ir pateikti savo pagrįstą teisinę motyvaciją dėl jų apmokestinimo / neapmokestinimo GPMĮ nustatyta tvarka. Inspekcijai priėmus išvadą, kad ginčo išmokos pagal gyvybės draudimo sutartį vis dėlto turi būti apmokestinamos GPM, turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl to, kas turėtų įvykdyti GPM prievolę (Pareiškėjas ar Draudimo bendrovė).

Įvertinusi aukščiau išdėstytus ginčijamo sprendimo trūkumus, Komisija sprendžia, kad negali įvertinti ir įsitikinti, jog GPM permoka pagal Pareiškėjo 2020-01-16 pateiktą prašymą Pareiškėjui negražinta pagrįstai. Taigi, Komisija, remdamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta Komisijos teise mokesčių mokėtojo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo, konstatuoja, jog dėl aukščiau nurodytų priežasčių Inspekcijos 2020-02-06 sprendimas Nr. 331-23331 yra naikintinas, o Pareiškėjo 2020-01-16 prašymas Nr. (17.16-40) GES-41118 gražinti 145851,94 Eur GPM permoką perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo prašymą, turėtų atsižvelgti į šiame sprendime išdėstytus argumentus ir priimdama naują sprendimą aiškiai nurodyti sprendimo priėmimo motyvus ir teisinį pagrindą, t. y. naujai priimtas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas turi visiškai atitikti VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus bendruosius individualaus administracinio akto turiniui keliamus reikalavimus.

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 2020-02-06 sprendimą Nr. 331-23331 ir Pareiškėjo 2020-01-16 prašymą gražinti 145851,94 Eur GPM permoką perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčinį 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 sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė