



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL K. J. SKUNDO**

2023 m. birželio d. Nr. S- (7-2023/75)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Rasos Stravinskaitės, Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo K. J. (toliau – Pareiškėja) 2023-04-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-03-15 rašto Nr. RM-8196 (toliau – Raštas). Pareiškėja B. E. bei Inspekcijos atstovė S. R. dalyvavo 2023-05-29 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2022-12-21 pateikė patikslintą Pajamų mokesčio deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) (registracijos Nr. 24.86-GE-l866945) už 2021 m. mokestinį laikotarpį (toliau – Deklaracija), kurioje buvo apskaičiuota 6318,39 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) permokos suma. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2022-12-21 pateiktos Deklaracijos duomenis, 2023-02-13 „Pranešimu apie pateikto dokumento trūkumus“ Nr. 30.13-T47-16851 (toliau – Pranešimas) informavo Pareiškėją apie nustatytus Deklaracijos pildymo trūkumus: „Apmokestinamąsias pajamas deklaravote kaip neapmokestinamąsias. D dalyje „Turto pajamos“ būsto pardavimo pajamoms negalite taikyti lengvatos „Per 1 metus nuo Europos ekonominės erdvės valstybėje deklaruoto būsto perleidimo įsigytas kitas EEE valstybėje deklaruotas būstas“, kadangi parduotame būste nebuvo deklaruota gyvenamoji vieta (buvo deklaruota tik iki 2021-11-11). Šias pajamas deklaruokite kaip apmokestinamas.“ Pranešime taip pat nurodoma ne vėliau kaip per 10 dienų nuo šio pranešimo įteikimo dienos pašalinti lentelėje išvardytus dokumento trūkumus.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos išvadomis, pateikė 2023-02-22 Prašymą, kuriame išdėstė, kodėl jos atžvilgiu turėtų būti taikoma GPM lengvata ir turto pardavimo pajamos turi būti priskirtos neapmokestinamoms pajamoms.

Inspekcija, atsakydama Pareiškėjai 2023-03-15 raštu „Dėl informacijos pateikimo“ Nr. RM-8196 (toliau – Raštas), nurodė, kad Pareiškėjai negali būti taikomos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 28, 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos.

Pareiškėja Komisijai pateikė skundą, kuriame išdėstė argumentus dėl ginčo esmės bei kitus argumentus, susijusius su nagrinėjamu klausimu.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos pozicija, dėl kurios yra negražinama GPM permoka, skunde Komisijai tvirtina, kad Pareiškėjos 2021 m. nekilnojamojo turto perleidimo pajamų atžvilgiu turi būti taikoma lengvata, įtvirtinta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte.

Pareiškėja gyvenamajame būste, esančiame Kontininkų g. 5A, Palanga, (toliau – Būstas) gyvenamąją vietą deklaravo trumpesnį nei dvejų metų laikotarpį, t. y. nuo 2020-03-31 iki 2021-11-11. Būstas perleistas pagal 2021-12-20 Pirkimo–pardavimo sutartį Nr. R8-8459. Gautas parduoto Būsto pajamas Pareiškėja su sutuoktiniu panaudojo per vienerius metus naujosios gyvenamosios vietos Kaune, N. O. g. 19-2 (toliau – V. F.), įsigijimui 2022-12-15 pagal Pirkimo–pardavimo sutartį.

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį, kad nei pačioje GPM lengvatą reglamentuojančioje teisės normoje (GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte), nei šios normos mokesčių administratoriaus išleistame komentare (Pareiškėja skunde išdėsto GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto komentaro nuostatas) nėra užsimenama apie reikalavimą būti deklaravus gyvenamąją vietą parduodame būste iki pardavimo momento. Pasak Pareiškėjos, pats mokesčių administratorius savo viešai skelbiamuose paaiškinimuose išskiria tokį baigtinių kriterijų sąrašą: 1) gyventojų gyvenamoji vieta deklaruota trumpesnį nei dvejų metų laikotarpį; 2) gautos pardavimo pajamos per vienerius metus panaudojamos naujo gyvenamojo būsto įsigijimui; 3) gyventojas deklaruoja gyvenamąją vietą naujai įsigytame būste. Nepaisant to, Inspekcija skundžiamame Rašte klaidina Pareiškėją ir nurodo, kad „remiantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostata Jūsų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, turėjo būti deklaruota iki pardavimo dienos“, nors ginčui aktuali teisės norma ir jos komentaras, akivaizdu, net neišskiria tokio reikalavimo.

Pareiškėjos teigimu, jos situacija atitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, todėl Būsto pardavimo pajamos turi būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, todėl negražinti GPM nėra jokio pagrindo.

Dėl kitų argumentų

Pareiškėja nurodo, kad Būsto perleidimas sietinas su šeimos pagausėjimu – Pareiškėja 2021-09-27 sužinojo apie nėštumą, todėl kartu su sutuoktiniu priėmė sprendimą kraustyti į erdvesnį būstą. Posėdžio Komisijoje metu taip buvo pabrėžta, kad Pareiškėja išsiregistravo iš Būsto tik susiradus kitą būstą, kai pagal Preliminarią sutartį buvo įsipareigota išsiregistruoti iš Būsto iki jo pardavimo.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje nustatytą turinio prieš formą principą, teigiantį, jog „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“. Mokesčių mokėtojo teisė šį principą taikyti patvirtina ir teismų praktika, pagal kurią Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) pažymi, jog santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Atitinkamai mokesčių administratorius savo veikloje neturėtų paneigti asmenų mokesčių įstatymuose numatytų teisių ar pripažinti atitinkamas prievoles vien remdamasis formalia šių asmenų veiklos išraiška, kai jam yra žinomos (pateikiamos) aplinkybės, rodančios kitokį mokesčio turinį. Mokesčių administratoriaus pareiga savo veikloje remtis aptariamu principu yra imperatyvi, todėl, matydamas visas įstatymų numatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jis savo iniciatyva turėtų atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų“ (LVAT 2019-05-15 sprendimas adm. byloje Nr. eA-958-575/2019). Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokesčio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokesčius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu

atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokesčius teisinius santykius (LVAT 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eP-33-575/2020).

Pareiškėjos nuomone, priešingai nurodytam teisiniam reglamentavimui ir teismų praktikai, Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodo, jog „<...> aplinkybė, kad faktiškai tame Būste gyvenote, apmokestinant pardavimo pajamas įtakos neturi.“ Pareiškėjos nuomone, toks Inspekcijos teiginys paneigia lengvatos taikymo esmę – nurodyta lengvata būtent sietina su gyventojų teise ir galimybe keisti gyvenamąsias sąlygas (būstą), priklausomai nuo kintančių objektyvių gyvenimo aplinkybių. Jeigu vadovautis tokia logika, kokią dėsto mokesčių administratorius savo Sprendime, tai lengvata turėtų būti taikoma, nepriklausomai nuo to, ar asmuo parduoda gyvenamąjį būstą, ar užsiima komercine nekilnojamojo turto prekyba, nes visais atvejais, pasak Inspekcijos, viršenybę turėtų formalus gyvenamosios vietos deklaravimo faktas. O tai nesuderinama su šios apmokestinimo GPM lengvatos tikslu.

Pareiškėja akcentuoja, kad ji ir jos sutuoktinis vienu konkrečiu metu valdė išimtinai po vieną skirtą faktiškai gyventi nekilnojamojo turto vienetą. Tai patvirtina VĮ Registrų centras Nekilnojamojo turto registro duomenų bazės išrašai.

Pareiškėja nurodo, kad jos išdėstyti argumentai ir aplinkybės papildomai pagrindžia Pareiškėjos teisę į GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymą, kadangi Būsto perleidimas yra susijęs išimtinai su galimybe keisti gyvenamą vietą.

Pareiškėja, vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, prašo panaikinti Inspekcijos Raštą ir priimti naują sprendimą, kuriuo būtų atsižvelgta į Pareiškėjos Deklaraciją ir grąžinama deklaruota GPM permoka.

Inspekcija Rašte įvertino Pareiškėjos teiginį, kad Pareiškėja išpildė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, nes po 2021-12-20 Būsto pardavimo per metus laiko įsigijo V. F. ir gyvenamąją vietą tuo adresu deklaravo 2022-12-16, t. y. per vienerius metus nuo Būsto pardavimo, tačiau Inspekcija atkreipė dėmesį, kad gyvenamąją vietą parduotame H. E. turėjo būti deklaruota iki pardavimo dienos.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo (toliau — GVDĮ) 2 straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad gyvenamosios vietos deklaravimas – gyvenamosios vietos adresą sudarančių duomenų pateikimas deklaravimo įstaigai. Pagal GVDĮ 4 straipsnio 15 dalį asmuo laikomas deklaravusiu gyvenamąją vietą nuo deklaravimo duomenų įrašymo į Lietuvos Respublikos gyventojų registrą dienos. Kuriame būste ir kada deklaruoti gyvenamąją vietą sprendžia pats gyventojas.

Inspekcija paaiškino, jog taikant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte išdėstytas nuostatas, pirmiausia vertinamas gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame gyvenamajame būste faktas, nes tai yra būtina sąlyga pajamų apmokestinimo lengvatos taikymui. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio paaiškinime nurodyta aplinkybė, kad faktiškai gyventojai būste gyveno, apmokestinant pardavimo pajamas įtakos neturi.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar Pareiškėjos gautos buto pardavimo pajamos gali būti priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą. Šis nesutikimas kilo, Pareiškėjai 2022-12-21 pateikus patikslintą Deklaraciją už 2021 m. mokesčinį laikotarpį, kurioje buvo apskaičiuota 6318,39 Eur GPM permokos suma, kai Inspekcija, negrąžinusi permokos, Pranešimu informavo Pareiškėją apie nustatytus Deklaracijos pildymo trūkumus, o vėliau Pareiškėjai nesutinkant su Inspekcijos išvadomis ir pateikus 2023-02-22 Prašymą, Inspekcija Raštu nurodė patikslinti Deklaraciją už 2021 ir ½ dalį būsto pardavimo pajamų deklaruoti kaip apmokestinamąsias pajamas.

Dėl ginčo atitikimo mokestinių ginčų kategorijai

Prieš pradėdama nagrinėti skundą iš esmės, Komisija pasisako dėl to, ar ginčas patenka į mokestinių ginčų kategoriją. MAĮ 2 straipsnio 21 dalis įtvirtina, kad mokestiniai ginčai – tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo 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). MAĮ IX skyriuje reglamentuotas mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimas kilus mokestiniais ginčams. Mokestiniais ginčams nustatyta ir reglamentuota privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra (MAĮ 145 straipsnio 1 dalis).

Pagal byloje susiklosčiusias aplinkybes akivaizdu, kad Pareiškėjai MAĮ nustatyta tvarka nebuvo grąžinta jos deklaruota GPM permoka, Inspekcijai laikantis pozicijos, kad Pareiškėjos už 2021 m. GPM deklaracijoje deklaruotos pajamos turi būti apmokestinamos. Dėl Inspekcijos pozicijos kilo konkreti pasekmė – Inspekcija negrąžino GPM permokos. Pagal MAĮ 87 straipsnio 7 dalį gyventojų pajamų mokesčio permoka, priklausanti grąžinti mokesčių mokėtojui pagal jo metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją (Komisijos pastebėjimas: pajamų mokesčio deklaracija su nurodyta grąžintina GPM suma prilyginama prašymui grąžinti permokas, t. y. grąžinimo teisė kyla automatiškai, be atskiro prašymo grąžinti permoką teikimo), 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. Nagrinėjamu atveju permokos negrąžinimas per MAĮ nustatytą 90 dienų terminą sukėlė Pareiškėjai teises pasekmes (padarė įtaką asmens teisėms ir įstatymų saugomiems interesams), nes to pasekoje apribota Pareiškėjos teisė disponuoti deklaruota permoka. Susidariusioje situacijoje Inspekcija negrąžino deklaruotos GPM permokos už 2021 metus, t. y. netenkino gyventojų prašymo grąžinti permoką.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, Pareiškėjo skundas vertintinas kaip inicijuotas ginčas dėl permokos grąžinimo, kas patenka į mokesčio ginčo objekto ribas ir gali būti laikomas savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo dalyku (LVAT 2007-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A502-1055/2007; 2008-06-13 nutartis adm. byloje Nr. A-525-952/2008; 2008-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1323/2008; 2012-12-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2969/2012; 2013-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A-520-1418/2013; 2015-02-04 nutartis adm. byloje Nr. eAS-347-556/2015 ir 2016-11-08 sprendimas adm. byloje Nr. eA-794-556/2016).

Konstatuotina, kad Pareiškėja pagrįstai laikėsi mokestiniais ginčams taikytinos privalomos išankstinės ginčų nagrinėjimo tvarkos, numatytos MAĮ 145 straipsnyje, ir pagrįstai pateikė skundą Komisijai.

Dėl teisės normos aiškinimo

Nagrinėjamoje byloje pirmiausia yra aktualus GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto, nustatančio gyvenamojo būsto pardavimo pajamų neapmokestinimo lengvatos sąlygas, aiškinimo klausimas.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto aiškinimu, jog šiame punkte nurodyta lengvatos sąlyga nėra susieta su būtinybe būti deklaravus gyvenamąją vietą laikotarpiu iki pardavimo taip kaip reikalaujama 53 punkte, Komisija atkreipia dėmesį, kad teisės normos aiškinamos, laikantis įvairių principų ar metodų, pavyzdžiui, sisteminis, lingvistinis, istorinis, genetinis (įstatymų leidėjo ketinimų). Sisteminių teisės aiškinimo metodo esmė atitinka bendrą teisės doktrinos požiūrį, kad teisės norma nėra izoliuota, ji sistemiškai susieta su kitomis teisės normomis, kadangi pati teisė yra vientisa ir darni sistema. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas ne kartą akcentavo, jog: „bet kuri teisės norma <...> gali būti tinkamai išaiškinta tik tada, jeigu bus atsižvelgta į jos sisteminius ryšius su kitomis to paties

įstatymo, atitinkamos teisės šakos ar teisės instituto normomis, taip pat jos santykį su Konstitucija ir joje įtvirtintais bendraisiais teisės principais, esančiais visos teisės sistemos pagrindu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 1999 m. balandžio 12 d. nutartis civilinėje byloje H. J. v. Vilniaus miesto valstybinė mokesčių inspekcija, Nr. 3K-3-50/1999).

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą GPM neapmokestinamos pajamos „pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu šios dalies 53 punkte nurodytą laiką, gautos pajamos, kurios per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui“. Vadinasi, gyvenamojo būsto pardavimo pajamos pagal minėtą įstatymo nuostatą neapmokestinamos pajamų mokesčiu, esant šioms dviem sąlygoms:

- 1) būste buvo deklaruota gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka trumpesnį nei šios dalies 53 punkte nurodytą laiką (toliau – Pirmoji sąlyga);
- 2) gautos pardavimo pajamos per vienerius metus panaudojamos kito gyvenamojo būsto, kuriame deklaruota gyvenamoji vieta, įsigijimui (toliau – Antroji sąlyga).

Įstatymo leidėjas, nustatydamas aptariamą lengvatą, siekė atleisti nuo apmokestinimo gyventoją, pardavusį gyvenamąjį būstą, kuriame buvo asmens gyvenamoji vieta (GVDĮ 3 straipsnyje nurodytas gyvenamosios vietos deklaravimo tikslas – rinkti ir kaupti duomenis apie asmenų gyvenamąją vietą), kai po to įsigijamas naujas gyvenamasis būstas, kuriame toliau gyvenama.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), jeigu jame pastaruosius 2 metus iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn buvo gyventojas gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

Nagrinėjamame GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte apibrėžta deklaravimo parduotame būste Pirmoji sąlyga susieta su 53 punkto sąlyga, t. y. nurodo, kad „parduotame būste buvo deklaruota gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka trumpesnį nei šios dalies 53 punkte nurodytą laiką“. Sisteminiu požiūriu vertinant šias teisės normas, Komisijos vertinimu, galima daryti išvadą, kad Pirmoji 54 punkto sąlyga taikoma, jei išlaikoma 53 punkte nurodyta deklaravimo iki būsto perleidimo sąlyga, tik ji nebesiejama su 2 metų trukme, t. y. Pirmoji sąlyga taikoma, jei deklaruota gyvenamoji vieta trumpiau nei pastaruosius 2 metus, tačiau deklaravimo fakto buvimas kaip ir 53 punkte siejama su laikotarpiu iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn laikotarpiu.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su Inspekcijos skelbiamu GPMĮ komentaru ir paaiškinimais, kuriuose nėra dėstoma apie gyvenamosios vietos deklaravimo būtinybę iki turto perleidimo, Komisija primena, kad mokesčių įstatymo komentaras neturi privalomojo teisės akto galios, tik išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais (MAĮ 12 straipsnio 2 dalis). Todėl jei būtų pripažinta, kad Inspekcijos komentaras ar kiti paaiškinimai raštu ar žodžiu mokesčių mokėtoją suklaidino, tai turėtų teisinę reikšmę tik sprendžiant atleidimo nuo baudų ir delspinigių klausimą. Nagrinėjamoje situacijoje atleidimo klausimas nėra aktualus. Komisija sutinka, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto komentare nėra tiesiogiai akcentuotas deklaravimo laikotarpis, tačiau pastebi, kad pagal GPMĮ punkto komentaro nuostatą, kuriose mokesčių administratorius detalizuoja būtent nurodytus lengvatos taikymo kriterijus yra pateikta nuoroda į 53 punktą „2. Dėl gyvenamosios vietos deklaravimo tvarkos paaiškinimai pateikti šio straipsnio 53 punkto

komentare (žr. GPMĮ 17 straipsnio 53 punkto komentarą)“, kuriame yra minima deklaravimo momento sąlyga.

Dėl lengvatos taikymo galimybės

Nagrinėdama Pareiškėjos skundą, toliau Komisija pasisako, ar Pareiškėjos situacija atitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytas sąlygas. Faktinės aplinkybės atskleidžia, kad Pareiškėja nuo 2020-03-31 iki 2021-11-11 buvo deklaravusi gyvenamąją vietą parduotame Būste. Posėdžio Komisijoje metu buvo pateikta 2021-10-19 sudaryta preliminari V. F. pirkimo–pardavimo sutartis, kurioje nurodyta, kad Būsto pardavėjai privalo išsiregistruoti iš Būsto iki Būsto pardavimo. Įvertinusi tai, kad atsižvelgdama į preliminarios sutarties nurodytą sąlygą Pareiškėja iš Būsto išsiregistravo likus trumpam laikotarpiui iki pardavimo 2021-12-20, atsižvelgdama į protingumo ir teisingumo kriterijus bei lengvatos esmę ir tikslą, Komisija vertina, jog Pareiškėjos situacija atitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytą Pirmąją sąlygą. Pagal pateiktas faktines bylos aplinkybes nekyla abejonių, kad situacija atitiko ir Antrąją lengvatos sąlygą, dėl to ginčo nėra, todėl toliau dėl to nepasisakoma. Atsižvelgdama į aptartas nuostatas, Komisija vertina, jog Pareiškėjos gautoms pajamoms už būsto pardavimą gali būti taikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodyta lengvata.

Pastebėtina, kad posėdžio Komisijoje metu, paklausus Inspekcijos atstovės, ši patvirtino, kad Inspekcija, atsižvelgdama į teisingumo ir protingumo kriterijus, ne visais atvejais vertina, kad lengvata prarandama, jei gyvenamoji vieta nėra deklaruota iki pat būsto pardavimo.

Dėl turinio viršenybės prieš formą principo

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi mokesčių teisiniuose santykiuose gali būti taikomas, kai neišpildomas su mokesčių lengvata siejamas formalių veiksmų atlikimo reikalavimas, tačiau turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes ir esmę. Šis principas galėtų būti taikomas, esant situacijoms, kai nesilaikoma tam tikrų formalumų, tačiau negalėtų būti taikomas tokiose mokesstinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias iš esmės neginčijamas normos taikymo sąlygas, pvz., kai lengvatos taikymas siejamas amžiumi. Todėl šio principo taikymas yra galimas: pirma, pripažinus, kad aptariamas principas apkritai taikytinas dėl tam tikros normos įgyvendinimo ir antra, pripažinus, kad faktinės aplinkybės neabejotinai leidžia atskleisti ir pagrįsti tikrąjį mokesstinės situacijos turinį. Iš kitos pusės, turinio viršenybės prieš formą principas galėtų būti taikomas ir kai piktnaudžiaujama mokesčių lengvata tik formaliai deklaravus gyvenamąją vietą. Komisijos nuomone, lengvatos taikymo sąlyga „deklaruota gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka“ yra su formalaus deklaravimo veiksmo atlikimu susijusi sąlyga, todėl turinio viršenybės prieš formą principas yra taikytinas. Tačiau jo pritaikymas galimas tik neabejotinai įrodžius, kad faktinės aplinkybės atitinka teisės aktų sąlygas, kurioms esant turi būti deklaruojama gyvenamoji vieta, ir asmenims įrodžius, kad formalios deklaravimo procedūros neįvykdymas buvo lemtas objektyvių priežasčių, kuriomis pagrindžiamas tokio veiksmo neatlikimas.

Šiame sprendime priėjus išvados, kad Pareiškėjos situacija atitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytas sąlygas, šiame ginče netikslinga toliau nagrinėti Pareiškėjos argumentų, susijusių su turinio viršenybės prieš formą principo pritaikymo galimybe.

Dėl Komisijos sprendimo realizavimo

MAĮ 73 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, deklaracijos pateikimas sukelia pasekmes pačiam mokesčių mokėtojui (LVAT 2013 m. birželio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-799/2013). Deklaracijos pateikimas yra savarankiškas mokesčių mokėtojo veiksmas, todėl mokesčių administratorius negali priversti mokesčių mokėtojo deklaracijoje nurodyti sumas, su kuriomis mokesčių mokėtojas nesutinka.

Komisija pastebi jog 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 mokestinės prievolės atsiradimą, tokie pranešimai negali sukelti teisiųjų pasekmių.

Komisija pažymi, jog Inspekcijos Pranešimas ir Raštas atskleidžia Inspekcijos poziciją dėl nekilnojamojo turto pardavimo pajamų mokestinio vertinimo, tačiau ši parengta pozicija neatitinka su permokos grąžinimu susijusiam imperatyviam administraciniam aktui būtinų požymių. Komisija negali, panaikindama Inspekcijos Raštą, priimti sprendimą grąžinti GPM permoką, Inspekcijai neatlikus reikiamų su mokesčio permokos grąžinimu susijusių mokesčių administratoriaus procedūrų ar veiksmų. Komisija, priimdama sprendimą dėl Pareiškėjos GPM permokos grąžinimo, faktiškai imtųsi vykdyti mokesčių administravimą, t. y. vykdyti vykdomosios valdžios funkcijas, kas nesuderinama su Komisijos kaip ikiteisminės institucijos kompetencija. Tokios pozicijos dėl mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti jam permoką laikosi ir LVAT (2018-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-687-575/2018).

Gavęs prašymą (įskaitant GPM deklaraciją, kuri prilyginama prašymui) grąžinti permoką, mokesčių administratorius turi įvertinti prašymo pagrįstumą MAĮ 87 straipsnio nustatyta tvarka, išnagrinėjęs ne tik permokos susidarymo pagrįstumui aktualias teisės aktų nuostatas, bet ir įskaitymo galimybes bei priimti sprendimą dėl permokos grąžinimo.

Atsižvelgdama į aptartas nuostatas, Komisija įpareigoja Inspekciją išnagrinėti Pareiškėjos prašymą dėl deklaruotos GPM permokos ir, atsižvelgus į Komisijos pateiktus vertinimus, išspręsti klausimą dėl Pareiškėjos Deklaracijoje deklaruotos GPM permokos grąžinimo.

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

Perduoti Pareiškėjos prašymą dėl 2022-12-21 pateiktoje 2021 metų Deklaracijoje deklaruotos GPM permokos grąžinimo centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami 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 narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė