



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL G. A. SKUNDO**

2023 m. birželio d. Nr. S- (7-2023/74)  
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), išnagrino G. A. (toliau – Pareiškėjas) 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). Pareiškėjas C. N. bei Inspekcijos atstovė B. T. dalyvavo 2023-05-29 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2022-12-21 pateikė patikslintą Pajamų mokesčio deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) už 2021 m. mokestinį laikotarpį, registracijos Nr. 24.86-GE-1864776 (toliau — Deklaracija), kurioje buvo apskaičiuota 6318,39 Eur GPM permokos suma. Inspekcija, išnagrinęjusi Pareiškėjo 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 (2021-12-20 parduotas namas, adresu Palanga, Kontininkų g. 5A, Jūsų deklaruota gyvenamoji vieta šiuo adresu nuo 2020-03-31 iki 2020-12-19). 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.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos išvadomis, pateikė 2023-02-22 Prašymą, kuriame išdėstė, kodėl jo atžvilgiu turėtų būti taikoma gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) lengvata ir minėto turto pardavimo pajamos turi būti priskirtos neapmokestinamoms pajamoms.

Inspekcija Pareiškėjui atsakė 2023-03-15 raštu „Dėl informacijos pateikimo“ Nr. RM-8197 (toliau – Raštas), kuriame nurodė, kad Pareiškėjui negali būti taikomos Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 28, 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos.

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

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos pozicija, dėl kurios yra negražinama GPM permoka, skunde Komisijai tvirtina, kad Pareiškėjo 2021 m. nekilnojamojo turto perleidimo

pajamų atžvilgiu turi būti taikoma lengvata, įtvirtinta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte. Pasak Pareiškėjo, pats mokesčių administratorius savo viešai skelbiamuose paaiškinimuose išskiria tokių 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. Pareiškėjas skunde išdėstė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto komentaro nuostatas, kuriose mokesčių administratorius detalizuoja būtent nurodytus lengvatos taikymo kriterijus.

Pareiškėjas teigia, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjas su sutuoktine gyvenamajame būste, esančiame Kontininkų g. 5A, Palanga, (toliau – Būstas) gyvenamąją vietą deklaravo trumpesnį nei dvejų metų laikotarpį, t. y. Pareiškėjas nuo 2020-03-31 iki 2020-12-19, o sutuoktinė nuo 2020-03-31 iki 2021-11-11. Būstas perleistas pagal 2021-12-20 Pirkimo–pardavimo sutartį Nr. R8-8459. O. N. pardavimo pajamas Pareiškėjas su sutuoktine panaudojo per vienerius metus naujosios gyvenamosios vietos įsigijimui adresu Kaunas, R. P. g. 19-2 (toliau – N. B.) pagal 2022-12-15 Pirkimo–pardavimo sutartį, kuriame Pareiškėjas su sutuoktine deklaravo gyvenamąją vietą.

#### *Dėl teisės normos aiškinimo*

Pareiškėjas skunde atkreipia dėmesį, kad nei pačioje GPM lengvatą reglamentuojančioje teisės normoje (GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte), nei šios normos komentare, parengtame mokesčių administratoriaus, nėra užsimenama apie reikalavimą būti deklaravus gyvenamąją vietą parduodame būste iki pardavimo momento. Nepaisant to, Inspekcija skundžiamame Sprendime 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 pacituota teisės norma ir jos komentaras, akivaizdu, net neišskiria tokio reikalavimo.

Pareiškėjas, apibendrinamas nurodytus faktus, tvirtina, kad Pareiškėjas situacija pilnai atitiko (ir atitinka) GPMĮ 17 straipsnio 12 dalies 54 punkte išvardintus lengvatos taikymo kriterijus, todėl, jo nuomone, Būsto pardavimo pajamos priskirtinos neapmokestinamosioms pajamoms ir tikslinti Deklaraciją bei negrąžinti GPM nėra jokio pagrindo.

#### *Dėl kitų argumentų*

Pareiškėjas paaiškina, kad išsideklaravimo iš Būsto faktas, anksčiau nei įvykęs pardavimas, sietinas su aplinkybe, kad Pareiškėjas dirbo Kauno rajone, o būtent aktualiu ginčui laikotarpiu visoje Lietuvoje buvo taikomi „karantininiai“ apribojimai. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas deklaravo savo gyvenamąją vietą pas sutuoktinės tėvus Kaune, kad turėtų galimybę, esant poreikiui, atvykti į darbą, esantį kitoje savivaldybėje, nei Parduotas būstas. O faktiškai ir toliau gyveno Būste.

Pareiškėjas nurodo, kad Būsto perleidimas sietinas su šeimos pagausėjimu – Pareiškėjas su sutuoktine 2021-09-27 sužinojo apie Pareiškėjo sutuoktinės nėštumą, todėl priėmė sprendimą kraustytis į erdvesnį būstą.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į Lietuvos Respublikos 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 teisę 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 lydinių 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).

Pareiškėjo nuomone, priešingai nurodytam teisiniam reglamentavimui ir teismų praktikai, Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodo, jog „<...> aplinkybė, kad faktiškai tame Būste gyvenote, apmokestinant pardavimo pajamas įtakos neturi.“ Pareiškėjo nuomone, toks Inspekcijos teiginys paneigia lengvatos taikymo esmę – nurodyta lengvata būtų sietina su gyventojų (Mokesčių mokėtojų) 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.

Pareiškėjas akcentuoja, kad jis (ir jo sutuoktinė) vienu konkrečiu metu valdė išimtinai po vieną skirtą faktiškai gyventi nekilnojamojo turto vieneta. Tai patvirtina pridėdami VĮ Registrų centras Nekilnojamojo turto registro duomenų bazės išrašai.

Pareiškėjas nurodo, kad jo išdėstyti argumentai ir aplinkybės taip pat pagrindžia Pareiškėjo teisę į GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto lengvatos taikymą, kadangi Būsto perleidimas yra susijęs išimtinai su galimybe keisti gyvenamą vietą.

Pareiškėjas, vadovaudamasis tuo, kas išdėstyta, remdamasis teisės aktų nuostatomis ir teismų praktika, prašo panaikinti Inspekcijos Raštą ir priimti naują sprendimą, kuriuo vykdyti Pareiškėjo Deklaracijoje nurodytą gražinti GPM permoką.

Inspekcija Rašte įvertinusi Pareiškėjo teiginį, kad Pareiškėjas išpildė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, pažymėjo, kad gyvenamąją vietą parduotame P. P. deklaravo tik iki 2020-12-19, o remiantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostata Pareiškėjo gyvenamoji vieta 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 53 ir 54 punktuose išdėstytas nuostatas, pirmiausia vertinamas gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame gyvenamajame būste faktas, nes tai yra būtina sąlyga pajamų apmokestinimo lengvatos taikymui. Pareiškėjo paaiškinime nurodyta aplinkybė, kad faktiškai tame P. P. gyveno, apmokestinant pardavimo pajamas įtakos neturi.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar Pareiškėjo gautos būsto pardavimo pajamos gali būti priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 54 punktą. Šis

nesutikimas kilo, Pareiškėjui 2022-12-21 pateikus patikslintą Deklaraciją už 2021 m. mokestinių laikotarpį, kurioje buvo apskaičiuota 6318,39 Eur GPM permokos suma, kai Inspekcija, negražinusi permokos, Pranešimu informavo Pareiškėją apie nustatytus Deklaracijos pildymo trūkumus, o vėliau Pareiškėjui nesutinkant su Inspekcijos pozicija ir pateikus 2023-02-22 Prašymą, Inspekcija Rašte nurodė, jog už 2021 ½ dalį Būsto pardavimo pajamas reikia 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 mokestiniams ginčams. Mokestiniams ginčams nustatyta ir reglamentuota privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra (MAĮ 145 straipsnio 1 dalis).

Pagal byloje susiklosčiusias aplinkybes akivaizdu, kad Pareiškėjui MAĮ nustatyta tvarka nebuvo grąžinta jos deklaruota GPM permoka, Inspekcijai laikantis pozicijos, kad Pareiškėjo už 2021 m. GPM deklaracijoje deklaruotos pajamos turi būti apmokestinamos. Dėl Inspekcijos pozicijos kilo konkreti pasekmė – Inspekcija negražino 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 GPM permokos negražinimas per MAĮ nustatytą 90 dienų terminą sukėlė Pareiškėjui teises pasekmes (padarė įtaką asmens teisėms ir įstatymų saugomiems interesams), nes to pasėkoje apribota Pareiškėjo teisė disponuoti deklaruota permoka. Susidariusioje situacijoje Inspekcija negražino susidariusios 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 mokestinio 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. A525-952/2008; 2008-07-11 nutartis adm. byloje Nr. A556-1323/2008; 2012-12-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-2969/2012; 2013-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A520-1418/2013; 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 Pareiškėjas pagrįstai laikėsi mokestiniams 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 Pareiškėjo 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 laikotarpį iki pardavimo kaip to reikalaujama 53 punkte, Komisija

atkreipia dėmesį, kad teisės normos aiškinamos, laikantis įvairių principų ar metodų, pavyzdžiui, sisteminis, lingvistinis, istorinis, genetinis (įstatymų leidėjo ketinimų). Sisteminio 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.

Nagrinėjant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte apibrėžta deklaravimo parduotame būste Pirmoji sąlyga tiesiogiai 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 siejamas su laikotarpiu iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn laikotarpiu.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo 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, ir 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 komentare nėra tiesiogiai akcentuotas deklaravimo laikotarpis, tačiau pastebi, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 54 punkto komentaro nuostatas, 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.

Pagal aptartas teisės normas, įvertinusi ar Pareiškėjo situacija (Pareiškėjas nuo 2020-03-31 iki 2020-12-19 buvo deklaravęs Būste gyvenamąją vietą, Būstas parduotas 2021-12-20) atitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodytas sąlygas, Komisija vertina, jog situacija atitiko tik vieną būtiną GPMĮ nustatytą lengvatos taikymo sąlygą – Antrąją sąlygą, susijusią su pardavimo pajamų panaudojimu kito gyvenamojo būsto įsigijimui. Tačiau nebuvo įvykdyta Pirmoji lengvatos taikymo sąlyga, t. y. Pareiškėjas parduotame būste nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos laikotarpyje prieš buto pardavimą.

*Dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo*

Komisija toliau pasisako dėl Pareiškėjo argumentų, susijusių su galimybe jo situacijoje taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

MAĮ 10 str. nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atitinkamai MAĮ 69 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Tuo atveju, jei gautos būsto perleidimo pajamos formalioju požiūriu neatitinka bent vienos lengvatos taikymo sąlygų, vertinama, ar yra pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi iš esmės mokesčių teisiniuose santykiuose gali būti taikomas, kai neišpildomas su mokesčių įstatymų nuostata siejamas formalių veiksmų atlikimo reikalavimas, tačiau turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes ir esmę. Šis principas galėtų būti taikomas, esant formalumų trūkumams, kurie priklauso nuo asmens valios, tačiau negalėtų būti taikomas tokiose mokestinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias iš esmės neginčijamas normos taikymo sąlygas, pvz., kai lengvatos taikymas siejamas amžiumi. Todėl šio principo pritaikymas praktikoje yra galimas: pirma, pripažinus, kad aptariamas principas dėl galiojančios nuostatos apkritai taikytinas ir antra, pripažinus, kad faktinės aplinkybės neabejotinai leidžia atskleisti ir pagrįsti tikrąjį mokestinės situacijos turinį.

Komisijos nuomone, lengvatos taikymo sąlyga „deklaruoti gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka“ yra su deklaravimo veiksmo atlikimu susijusi sąlyga, todėl turinio viršenybės prieš formą principas iš esmės yra taikytinas (iš kitos pusės, turinio viršenybės prieš formą principas galėtų būti taikomas ir kai piktnaudžiaujama aptarta mokesčių lengvata tik formaliai deklaravus gyvenamąją vietą). Tačiau jo pritaikymas galimas tik neabejotinai įrodžius, kad faktinės aplinkybės atitinka teisės aktų sąlygas, kurioms esant deklaruojama gyvenamoji vieta, asmenims įrodžius, kad deklaravimo procedūros neįvykdymas buvo lemtas objektyvių priežasčių, kuriomis pagrindžiamas tokio veiksmo neatlikimas. Pranešėjas skunde nurodė, jog išsiregistravimą iš būsto lėmė su COVID pandemija susiję apribojimai, tačiau skunde nebuvo atskleista, kokios objektyvios priežastys lėmė gyvenamosios vietos nedeklaravimą parduotame Būste prieš jį parduodant bei nebuvo pateikti įrodymai, kurie leistų patvirtinti, jog faktiškai Pareiškėjas gyveno Būste, todėl tai turi įvertinti Inspekcija, priimdama atitinkamą sprendimą.

Komisija papildomai pažymi, kad Inspekcijos Pranešimas ir Raštas atskleidžia Inspekcijos poziciją dėl nekilnojamojo turto pardavimo pajamų mokesčio vertinimo, tačiau ši parengta pozicija neatitinka su permokos grąžinimu susijusiam imperatyviam administraciniam aktui būtinų požymių. 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 mokesčių prievolės atsiradimą, tokie pranešimai negali sukelti teisinių pasekmių. Deklaracijos pateikimas yra savarankiškas mokesčių mokėtojo veiksmas, todėl mokesčių administratorius negali priversti mokesčių mokėtojo deklaracijoje nurodyti sumas, su kuriomis mokesčių mokėtojas nesutinka. Gavęs prašymą (įskaitant GPM deklaraciją, kuri prilyginama prašymui) grąžinti permoką ir netenkindamas to prašymo, mokesčių administratorius turi priimti sprendimą, įvertindamas prašymo pagrįstumą teisės aktų nustatyta tvarka.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija pažymi, jog Inspekcija turėtų iš naujo įvertinti susidariusią situaciją ir įvertinti galimybę realizuoti GPM permokos grąžinimą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija įpareigoja Inspekciją iš naujo išnagrinėti Pareiškėjo Inspekcijai pateiktą prašymą ir, laikantis teisės aktuose nustatytų procedūrų, spręsti dėl 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 Pareiškėjo 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, 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 narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė