



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL F. V. SKUNDO**

2022 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-110/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrino F. V. (toliau – Pareiškėjas) 2022-07-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-07-01 rašto Nr. R-2778 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas / raštas). Pareiškėjas ir Inspekcijos atstovė H. L. 2022-08-30 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2022-07-01 raštą Nr. R-2778 ir reikalavimą patikslinti 2022-03-23 pateiktą Pajamų mokesčio deklaraciją.

Pareiškėjas nurodo, kad 2022-06-07 raštu Nr. GP-6704 kreipėsi į Inspekciją dėl turto pardavimo pajamų pripažinimo neapmokestinamomis pajamomis. Tačiau Inspekcija skundžiamu raštu nurodė, kad Pareiškėjo pajamoms, gautoms pardavus butą, esantį adresu: Kretingos g. 11-10, Klaipėda (toliau – ginčo butas), Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta lengvata netaikoma, nes Pareiškėjas iki buto pardavimo jame nebuvo deklaravęs savo gyvenamosios vietos.

Pareiškėjas nurodo, kad butą pardavė 2021-03-01. Šiame bute kartu su savo gyvenimo drauge N. U. gyveno nuo 2017 metų iki 2021 metų kovo mėnesio. Sužinoję, kad laukiasi vaikelio, gyventojai nutarė turimą 43 kv. metrų butą kuo skubiau parduoti ir įsigyti didesnę ir vaiko auginimui tinkamesnę butą. Už parduotą butą gauti pinigai iš karto buvo sumokėti statytojui už naujai statomą butą, esantį adresu: Ragainės g. 13-7, Klaipėda, kuriame gyventojai kartu su 2021 metų lapkričio mėn. gimusiu sūnumi dabar ir gyvena.

Pareiškėjas nurodo, kad ginčo buto pirkimo–pardavimo sutartį pas notarą pasirašė 2021-02-15, o su pirkėju buvo sutarta, kad butas pirkėjo nuosavybėn bus perduotas 2021-03-01, kaip ir nurodyta sutarties 5.2.6. papunktyje. Pareiškėjas ginčo bute gyveno iki 2021-03-01. Pareiškėjas ginčo bute 2021-02-17 per elektroninę VĮ „Registru centras“ sistemą deklaravo gyvenamąją vietą kaip buto savininkas, be jokių kitų asmenų sutikimo. 2021-02-18 buvo gautas patvirtinimas iš VĮ „Registru centras“ apie sėkmingą gyvenamosios vietos deklaravimą ginčo bute. Pareiškėjas kartu su skundu pateikė 2022-02-15 buto pirkimo–pardavimo sutartį ir pažymą dėl gyvenamosios vietos deklaravimo.

Pareiškėjas tvirtina, kad tik per neapdairumą pamiršo deklaruoti gyvenamąją vietą ginčo bute iš karto po persikraustymo iš Palangos į Klaipėdą. Skunde nurodyta, kad Pareiškėjo gyvenamoji vieta nuo pilnametystės buvo deklaruota jo motinai priklausančiame bute, adresu: Klaipėdos pl. 48A-1A, Palanga. Nuo 2022-02-18 iki 2022-05-06 Pareiškėjas savo gyvenamąją vietą buvo deklaravęs ginčo bute, nors gyveno jame (kartu su gyvenimo drauge) kelerius metus. Tai gali patvirtinti buvę kaimynai, gyvenantys toje pačioje laiptinėje, be to, Pareiškėjas yra mokėjęs baudas

už draudžiamoje vietoje pastatytą automobilį, kai grįžus iš darbo nebuvo kur palikti automobilio. 2020 m. rugpjūčio mėn. Pareiškėjas įsteigė MB "D1" kurios buveinės registracijos adresas buvo nurodytas ginčo buto adresas. Šiuo adresu Pareiškėjas gaudavo registruotas banko korteles, laiškus, kuriuos turi išsaugojęs ir gali pateikti Komisijai. Pareiškėjas nurodo, kad ginčo buto adresas buvo visada nurodomas kaip Pareiškėjo gyvenamosios vietos adresas.

Skunde taip pat nurodoma, kad Pareiškėjas niekada nebuvo įsigijęs ir pardavęs jokio kito nekilnojamojo turto, nevykdo jokios ekonominės veiklos, susijusios su nekilnojamo turto pardavimu. Ginčo butas parduotas ne siekiant gauti ekonominę naudą, bet siekiant sudaryti tinkamas sąlygas vaiko auginimui.

Pareiškėjo teigimu, gyvenamosios vietos deklaravimo sąlygos neišpildymas nagrinėjamu atveju turėtų būti laikomas tiesiog formalaus reikalavimo nesilaikymu, o situacija turėtų būti vertinama taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą Pareiškėjo naudai.

Pareiškėjas yra įsitikinęs, kad formaliai yra įvykdęs GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto reikalavimus: 2021-02-18–2021-03-01 (iki buto pardavimo) buvo deklaravęs gyvenamąją vietą ginčo bute, o už buto pardavimą gautas lėšas panaudojo kitam butui įsigyti, kuriame yra deklaruota Pareiškėjo ir jo sūnaus gyvenamoji vieta.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo 2022-06-07 prašymą dėl buto pardavimo pajamų apmokestinimo, skundžiamame rašte nurodė, kad nagrinėjamu atveju negali būti taikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta lengvata, o Pareiškėjo gautos turto pardavimo pajamos negali būti pripažintos neapmokestinamomis pajamomis.

Inspekcija pabrėžė, kad gyvenamosios vietos deklaravimas teisės aktų nustatyta tvarka yra būtina sąlyga pripažinti turto pardavimo pajamas neapmokestinamomis pagal minėtas GPMĮ nuostatas. Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjas ginčo butą pardavė 2021-02-15. Šiame bute Pareiškėjo gyvenamoji vieta buvo deklaruota nuo 2021-02-18 iki 2021-05-06, t. y. gyvenamoji vieta buvo deklaruota jau po ginčo buto pardavimo.

Skundžiamame rašte Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas prašyme nenurodė jokių svarbių faktinių aplinkybių ir nepateikė šias aplinkybes įrodančių dokumentų, kodėl negalėjo laiku deklaruoti gyvenamosios vietos parduoto buto adresu. Teiginiai, kad Pareiškėjas pamiršo, neturėjo ir nepardavė jokio kito nekilnojamojo turto, kad kartu su drauge gyveno minėtame bute nuo jo įsigijimo, Inspekcijos teigimu, neturi įtakos GPMĮ lengvatos taikymui, nes vertinamas gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame bute faktas, kas yra būtina lengvatos taikymo sąlyga.

Skundžiamame raštu Inspekcija paprašė Pareiškėjo patikslinti 2022-03-23 pateiktą Pajamų mokesčio deklaraciją, buto pardavimo pajamas deklaruoti kaip apmokestinamas pajamas. Ir pažymėjo, kad esant finansiniams sunkumams Pareiškėjas gali kreiptis į Inspekciją su prašymu turimos mokesstinės prievolės mokėjimą išdėstyti dalimis arba atidėti jos mokėjimą vėlesniam terminui.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies.

Dėl mokesčio ginčo vertinimo

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 22 punktą, mokesčiai ginčai – 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 mokesčiai, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą).

Komisija pirmiausia turi įvertinti, ar Inspekcijos rašto surašymas gali būti priežastis mokesčiniam ginčui kilti. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra išaiškinęs, kad ginčo administracinėje byloje dalyku gali būti toks viešojo administravimo subjekto priimtas administracinis aktas, kuris atitinkamiems asmenims nustato tam tikras teises ar

pareigas, sukelia teises pasekmes. Kai skundžiamas aktas ar veiksmas akivaizdžiai jokių teisinių pasekmių nesukelia, jis negali būti ginčo administraciniame teisme objektu. Nagrinėdamas skundus dėl teisinių pasekmių negalinčių sukelti ir nesukeliančių aktų ar veiksmų, teismas asmens teisių apginti negalėtų, nes net ir patenkinus skundą, asmens teisių ir pareigų apimtis (jo teisių ir pareigų bei įstatymo saugomų interesų gynimo požiūriu) nepasikeistų, o pats procesas būtų iš esmės beprasmis (pvz., žr. LVAT 2008-09-25 nutartį adm. byloje Nr. AS-525-540/2008; 2010-04-06 nutartį adm. byloje Nr. AS-822-172/2010; 2010-10-22 nutartį adm. byloje Nr. AS-143-560/2010). Atsižvelgdama į išdėstytą LVAT praktiką, Komisija vertins, ar Inspekcijos raštas nustato, pakeičia ar panaikina Pareiškėjo teises ar pareigas viešojo administravimo srityje.

Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojai pasinaudoti pajamų mokesčio lengvatomis ir susigrąžinti išskaičiuoto (sumokėto) gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) dalį gali tik pateikę metines pajamų mokesčio deklaracijas, kurios savo esme prilygsta ir prašymui grąžinti GPM permoką. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas Inspekcijai pateikė pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m., kurioje deklaravo grąžintiną 393,60 Eur GPM sumą. Inspekcija, išanalizavusi Pareiškėjo pateiktą deklaraciją ir tai, kaip yra deklaruotos ginčo buto pardavimo pajamos, surašė pranešimą apie pateikto dokumento trūkumus (2022-05-27 Nr. 27.3-MD3-47693), kuriame nurodė nustatytą trūkumą: apmokestinamosios pajamos deklaruotos kaip neapmokestinamosios. Ginčo buto pardavimo pajamoms negalima taikyti GPM lengvatos, pagal kurią „per 1 metus nuo Europos ekonominės erdvės valstybėje deklaruoto būsto perleidimo įsigytas kitas EEE valstybėje deklaruotas būstas“, nes iki pardavimo Pareiškėjas nebuvo ginčo bute deklaravęs gyvenamosios vietos. Todėl Inspekcija minėtu pranešimu nurodė Pareiškėjui ginčo buto pardavimo pajamas deklaruoti kaip apmokestinamasias. Pareiškėjas, gavęs Inspekcijos pranešimą dėl nustatytų trūkumų, 2022-06-05 pateikė Inspekcijai prašymą (užregistruotas 2022-06-07 Reg. Nr. GP-6704) dėl GPM lengvatos taikymo, išdėstydamas faktines aplinkybes, dėl kurių, jo manymu, ginčo buto pardavimo pajamos turėtų būti neapmokestinamos, tačiau Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo išdėstytas aplinkybes, skundžiamame rašte pateikė motyvus (išsamiai išdėstyti Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), jog Pareiškėjo situacijoje nei GPM 17 straipsnio 1 dalies 53, nei 54 punktai negali būti taikomi, nes šie punktai imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka. Todėl ginčo buto pardavimo pajamas Pareiškėjas turi deklaruoti kaip apmokestinamasias. Taigi iš skundžiamo rašto turinio galima spręsti, jog prašymas grąžinti GPM permoką netenkintas dėl to, kad Pareiškėjo deklaruotos ginčo buto pardavimo pajamos formaliu požiūriu neatitinka GPM 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytų sąlygų dėl ginčo buto pardavimo pajamų pripažinimo neapmokestinamosiomis.

Akivaizdu, jog skundžiamas raštas, kuriame išdėstyti motyvai, dėl kurių Pareiškėjui yra atsisakoma grąžinti susidariusią GPM permoką už 2021 metus, daro įtaką asmens teisėms ir įstatymų saugomiems interesams, todėl laikytina, jog ginčijamas mokesčių administratoriaus sprendimas gali būti savarankišku administracinės bylos nagrinėjimo dalyku (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1055/2007; 2008 m. birželio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-952/2008; Administracinė jurisprudencija Nr. 15, 2008; 2008 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1323/2008; 2012 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-2969/2012; 2013 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁰-1418/2013; 2015 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-347-556/2015 ir 2016 m. lapkričio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-794-556/2016).

Iš Pareiškėjo Komisijai pateikto skundo bei argumentų matyti, kad, teikdamas skundą Komisijai, iš esmės nesutiko su Inspekcijos rašte išdėstytais argumentais bei nurodymu patikslinti pajamų mokesčio deklaraciją, dėl kurio Pareiškėjui vietoj deklaruoto grąžintino GPM susidarytų mokėtina GPM prievolė. Taigi, nagrinėjamu atveju Pareiškėjas kelia ginčą, nesutikdamas su skundžiamu Inspekcijos raštu, kuriuo iš esmės išdėstomi motyvai, kodėl negrąžinama GPM permoka, kas pagal savo pobūdį priskirtina mokesčiniams ginčams. Todėl Pareiškėjas pagrįstai

laikėsi mokestiniams ginčams taikytinos privalomos išankstinės ginčų nagrinėjimo tvarkos, numatytos MAĮ 145 straipsnyje, ir pagrįstai pateikė skundą Komisijai.

Taigi, šiuo atveju konstatuotina, kad Inspekcijos raštas yra viešojo administravimo subjekto (mokesčių administratoriaus) priimtas teisinės pasekmės Pareiškėjui sukeliantis dokumentas, lemiantis Pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) materialinių teisių mokesčių grąžinimo srityje pasikeitimą, t. y. jame išdėstyti motyvai turi tiesioginės įtakos Pareiškėjo GPM sumos už 2021 m. negrąžinimui. Komisija pažymi, kad pajamų mokesčio deklaracijos pateikimas nagrinėjamu atveju laikytinas prašymu grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką, o skundžiamas Inspekcijos raštas – sprendimu, kuriuo buvo atsisakyta grąžinti (įskaityti) Pareiškėjo prašomą GPM permoką. Todėl Komisija, vadovaudamasi išdėstytomis MAĮ ir LVAT nuostatomis ir atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, kad ginčas, kilęs iš esmės dėl deklaruotos grąžintinos GPM sumos už 2021 m. teisingumo, yra mokestinis ginčas, kuris turi būti sprendžiamas MAĮ mokestiniams ginčams nagrinėti nustatyta tvarka.

Byloje yra nustatyta, jog Pareiškėjas 2022-03-23 pateikė Pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m., kurioje deklaravo 57500 Eur neapmokestinamas ginčo buto pardavimo pajamas ir grąžintiną 393,60 Eur GPM sumą. Kaip jau minėta, Inspekcija 2022-05-27 pranešimu apie pateikto dokumento trūkumus Nr. 27.3-MD3-47693 ir Skundžiamu sprendimu atsisakė grąžinti Pareiškėjui 393,60 Eur GPM permoką dėl to, kad, Inspekcijos vertinimu, ginčo buto pardavimo pajamoms negalima taikyti GPMĮ lengvatos, nes iki pardavimo Pareiškėjas nebuvo ginčo bute deklaravęs gyvenamosios vietos. Todėl, pasak Inspekcijos motyvų, ginčo buto pardavimo pajamas Pareiškėjas turi deklaruoti kaip apmokestinamąsias.

Pareiškėjas tiek savo skunde, tiek Komisijos posėdžio metu akcentavo, jog 2021-02-15 parduotame ginčo bute faktiškai gyveno nuo 2017 m. ir šią faktinę aplinkybę patvirtina visa eilė byloje pateiktų įrodymų. Jis niekada nebuvo įsigijęs ir pardavęs jokio kito nekilnojamojo turto, nevykdo jokios ekonominės veiklos, susijusios su nekilnojamojo turto pardavimu, ginčo butas parduotas ne siekiant gauti ekonominę naudą, bet siekiant sudaryti tinkamas sąlygas vaikui auginti. Pareiškėjas taip pat paaiškino, jog jo gyvenamoji vieta nuo pilnametystės buvo deklaruota jo motinai priklausančiame bute, adresu: Klaipėdos pl. 48A-1A, Palanga, tačiau faktiškai, kaip jau minėta, nuo 2017 m. gyveno ginčo bute. Pareiškėjas tik per neapdairumą pamiršo deklaruoti gyvenamąją vietą ginčo bute iš karto po persikraustymo iš Palangos į Klaipėdą, be to, nuo 2022-02-18 iki 2022-05-06 deklaravo savo gyvenamąją vietą ginčo bute.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skunde ir posėdžio Komisijoje metu išdėstytus motyvus, konstatuoja, kad ginčas byloje yra kilęs dėl ginčo buto pardavimo pajamų nepripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktus ir atitinkamai netenkinto Pareiškėjo prašymo grąžinti 393,60 Eur GPM, išdėstyto 2022-03-23 pateiktoje Pajamų mokesčio deklaracijoje už 2021 m.

Vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. GPMĮ 17 straipsnyje išvardinta, kokios pajamos yra neapmokestinamos GPM. 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 gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju, siekiant išsiaiškinti Pareiškėjo pajamų nepripažinimo neapmokestinamosiomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą pagrįstumą, tikslinga įvertinti minėtoje teisės akto nuostatoje nustatytų 2 sąlygų buvimą: 1) ar parduotas Pareiškėjui nuosavybės teise priklausantis gyvenamasis būstas pastaruosius 2 metus iki pardavimo buvo Pareiškėjo gyvenamoji vieta, 2) ar Pareiškėjo gyvenamoji vieta buvo deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

Pagal Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 4 punktą gyvenamoji vieta – pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs.

Komisijos nuomone, vertinant esminę pajamų pripažinimo neapmokestinamomis pajamomis sąlygą, t. y. ar parduotas Pareiškėjo gyvenamasis būstas buvo jo gyvenamoji vieta, būtina išsiaiškinti, ar Pareiškėjas faktiškai ginčo bute gyveno. Todėl, Komisijos nuomone, turi būti atsižvelgiama į objektyvius turto naudojimo požymius: įsigytų gyvenamosios paskirties objektų skaičių, dokumentus, susijusius su realiu turto panaudojimu ir pan. Duomenys, reikšmingi sprendžiant dėl turto pardavimo pajamų pripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis, gali būti analizuojami retrospektyviai.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius iš esmės neanalizavo aplinkybių, rodančių ar parduotas Pareiškėjo gyvenamasis būstas buvo jo gyvenamoji vieta. Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjo dėstomi argumentai, kad niekada nebuvo įsigijęs ir pardavęs jokie kito nekilnojamojo turto, kad nuo 2017 m. faktiškai gyveno ginčo bute ir kad gyvenamosios vietos nedeclaravo ginčo bute dėl savo paties neapdairumo, neturi įtakos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose įtvirtintoms lengvatoms taikyti, nes gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame ginčo bute faktas yra būtina lengvatos taikymo sąlyga. Tokiu atveju jokių papildomų dokumentų, įrodančių tai, kad Pareiškėjas gyveno parduotame bute, pateikti nebereikia. Pareiškėjas nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos ginčo bute iki jo pardavimo, todėl neatitinka lengvatos taikymo sąlygų ir visos ginčo buto pardavimo pajamos turi būti deklaruotos kaip apmokestinamos. Pareiškėjui nurodoma atitinkamai patikslinti GPM deklaraciją už 2021 m. ir deklaruoti apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną GPM.

Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti faktinę aplinkybę, kad ginčo bute, prieš jį parduodamas, faktiškai gyveno, pateikė notariškai patvirtintą ginčo buto pirkimo-pardavimo sutartį (2021-02-15), kurioje su pirkėju buvo sutarta, kad Pareiškėjas su visais asmeniniais daiktais ir turtu iš ginčo buto išsikels iki 2021-03-01 (sutarties 5.2.6., 5.3.3 punktai). Be savo paties paaiškinimų, Pareiškėjas pateikė savo gyvenimo draugės C. G. patvirtinimą, kad nuo 2017-05-15 iki 2021-03-01 kartu su Pareiškėju faktiškai gyveno ginčo bute (C. G. 2022-05-31 patvirtinimas), taip pat nurodė, jog buto kaimynai gali patvirtinti, kad Pareiškėjas kartu su savo gyvenimo drauge faktiškai gyveno ginčo bute. Pareiškėjas taip pat pateikė kitus įrodymus, patvirtinančius, kad ginčo bute jis faktiškai gyveno: interneto paslaugų užsakymą Nr. 22245 bendrovei SPLIUS (užsakymo data – 2019-09-23), kuriame Pareiškėjo kaip bendrovės kliento adresas nurodytas ginčo bute. Be to, pateiktu užsakymu Pareiškėjas įsipareigojo kas mėnesį mokėti už interneto paslaugas, įrangos nuomą ir kitas paslaugas. Pareiškėjas taip pat pateikė jam surašyto administracinio nusižengimo (ROIK 19098458953) protokolą, kad ginčo buto adresu jis buvo nubaustas už tai, kad pažeidė kelių eismo taisyklių reikalavimus, palikdamas stovėti transporto priemonę ant žalios vejų, pažeidimo padarymo data ir laikas: 2019-02-28, 0 val. 2 min. Pareiškėjas taip pat nurodė, jog 2020 m. rugpjūčio mėn. įsteigė MB "D1" kurios direktoriumi tapo jis pats ir kurios buveinės registracijos adresas buvo nurodytas ginčo buto adresas. Šiuo adresu Pareiškėjas gaudavo registruotas banko korteles, laiškus, kuriuos turi išsaugojęs ir gali pateikti (pateikta juridinio asmens banko sąskaitos sutarties su AB banku SWEDBANK kopija (2020-08-19), kurioje Pareiškėjo įsteigtos įmonės registracijos vieta nurodyta ginčo bute). Pareiškėjas Komisijai papildomai pateikė Geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo sutartį Nr. G03-201302111 (2013-08-20), sudarytą tarp AB "B1" ir Pareiškėjo, pagal kurią vandens tiekėjas įsipareigojo tiekti Pareiškėjui ginčo buto adresu geriamąjį vandenį ir nuotekų tvarkymo paslaugas, taip pat Šilumos vartojimo pirkimo-pardavimo sutartį (2013-08-20) tarp AB "A1" ir Pareiškėjo dėl šilumos teikimo paslaugų ginčo buto adresu, taip pat gamtinių dujų pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 31075757 (2013-08-20) tarp Pareiškėjo ir AB „Lietuvos dujos“ dėl gamtinių dujų tiekimo ginčo buto adresu. Pareiškėjas tiek savo skunde, tiek Komisijos posėdžio metu tvirtino, jog ginčo bute kartu su savo gyvenimo drauge Odeta Baltiejūte gyveno nuo 2017 metų iki 2021 metų kovo mėnesio. Sužinoję, kad laukiasi vaikelio, gyventojai nutarė turimą 43 kv. metrų butą kuo skubiau parduoti ir įsigyti didesnę ir vaiko auginimui tinkamesnę butą. Už parduotą butą gauti pinigai iš karto buvo sumokėti statytojui už naujai statomą butą, esantį adresu: Ragainės g. 13-7, Klaipėda, kuriame gyventojai kartu su 2021 metų lapkričio mėn. gimusiu sūnumi dabar ir gyvena bei deklaruoja savo gyvenamąją vietą.

Komisijos vertinimu, išdėstytų faktinių aplinkybių visuma ir Pareiškėjo paaiškinimai yra teisiškai reikšmingos faktinės aplinkybės, vertinant, ar Pareiškėjui nuosavybės teise priklausantis ginčo butas pastaruosius 2 metus iki pardavimo buvo vieta, kurioje Pareiškėjas faktiškai gyveno.

Pagal Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 2 dalį gyvenamosios vietos deklaravimas – gyvenamosios vietos adresą sudarančių ir kitų šiame įstatyme nustatytų duomenų pateikimas gyvenamosios vietos deklaravimo įstaigai. Šio įstatymo 3 straipsnyje nurodytas gyvenamosios vietos deklaravimo tikslas – rinkti ir kaupti duomenis apie asmenų gyvenamąją vietą, gerinti viešąjį administravimą. Minėto įstatymo 4 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikoje gyvenantys asmenys privalo šiame įstatyme nustatytais sąlygomis ir tvarka deklaruoti savo gyvenamąją vietą, išskyrus šio įstatymo 8 straipsnyje nustatytas išlygas, arba būti įtraukti į gyvenamosios vietos neturinčių asmenų apskaitą.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nuo 2005-07-29 iki 2021-02-18 gyvenamąją vietą deklaravo adresu: Klaipėdos pl. 48A-1A, Palanga; nuo 2021-02-18 iki 2021-05-06 – adresu: Kretingos g. 11-10, Klaipėda. Taigi, kaip nurodo Pareiškėjas, nors jis deklaravo gyvenamąją vietą parduotame ginčo bute nuo 2021-02-18 iki 2021-05-06, tačiau jau po buto pirkimo-pardavimo sutarties įforminimo 2021-02-15, t. y. tik tą laikotarpį, dėl kurio jau po ginčo buto pardavimo buvo sutarta dėl Pareiškėjo laikino gyvenimo iki išsikraustymo su asmeniniais daiktais ir buto perdavimo pirkėjui 2021-03-01. Todėl galima teigti, jog iki ginčo buto pardavimo Pareiškėjas nustatyta tvarka savo gyvenamosios vietos ginčo buto adresu nedeklaravo.

Vertindama šio ginčo faktinę situaciją GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto taikymo aspektu, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjas neatitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto reikalavimo deklaruoti gyvenamąją vietą parduodamame būste, tačiau ginčo atveju svarbu įvertinti, ar Pareiškėjo veikla gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamoms pajamoms prasme atitinka esminę sąlygą – t. y. ar parduotas Pareiškėjui nuosavybės teise priklausantis gyvenamasis būstas pastaruosius 2 metus iki pardavimo buvo jo faktinė gyvenamoji vieta.

Komisijos nuomone, tuo atveju, jei gautos būsto pardavimo pajamos formalioju požiūriu neatitinka bent vienos iš įstatyme numatytų sąlygų, tikslinga įvertinti, ar yra pagrindas taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą (*mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai*).

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai mokesčių teisiniuose santykiuose gali būti taikomas, kai neišpildomas su mokesčių lengvata siejamas formalių veiksmų atlikimo reikalavimas, tačiau turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes. Turinio viršenybės prieš formą principas negalėtų būti taikomas mokestinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias normas taikymo sąlygas, nepriklausančias nuo žmogaus valios. Nagrinėjamu atveju lengvatos taikymo sąlyga „deklaruota gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka“ yra susijusi su deklaravimo veiksmo atlikimu, leidžiančiu identifikuoti asmens gyvenamąją vietą. Įstatymo leidėjas, įvertinęs Europos Sąjungos valstybių narių praktiką, nustatydamas minėtą lengvatą, siekė atleisti nuo apmokestinimo gyventoją, pardavusį gyvenamąjį būstą, kuriame faktiškai gyveno. Todėl vertinimas, ar Pareiškėjas atitiko lengvatos sąlygas, leidžiančias daryti vienareikšmę išvadą, kad parduotas būstas buvo faktinė Pareiškėjo gyvenamoji vieta, laikytinas esminiu nagrinėjamos bylos klausimu.

Iš skundžiamo rašto matyti, jog Inspekcija, negrąžindama Pareiškėjui GPM permokos, šių aplinkybių nenustatinėjo ir nevertino.

Komisija, atsižvelgdama į nurodytą teisinį reguliavimą bei aukščiau sprendime pateiktas išvadas, įvertinusi Pareiškėjo ir centrinio mokesčių administratoriaus argumentus, daro išvadą, kad šioje mokestinio ginčo stadijoje negali priimti sprendimo iš esmės, nes Inspekcija, sprenddama dėl Pareiškėjo GPM permokos grąžinimo, netyrė ir nevertino ginčo faktinių aplinkybių, ar parduotas ginčo butas buvo faktinė Pareiškėjo gyvenamoji vieta, o ši aplinkybė nagrinėjamu atveju yra reikšminga, sprendžiant dėl aukščiau paminėtos GPM lengvatos taikymo. Kita vertus, Komisija, priimdama sprendimą dėl 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 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2018 m. kovo 28 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-687-575/2018. Atsižvelgdama į tai, Komisija įpareigoja Valstybinę mokesčių inspekciją iš naujo išnagrinėti Pareiškėjo skundą ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjo pajamų mokesčio deklaracijoje už 2021 m. deklaruotos 393,60 Eur GPM permokos grąžinimo.

Kita vertus, reikia pažymėti, jog pagal MAĮ 87 straipsnio 7 dalį, jei atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčių administratorius privalo grąžinti mokesčių mokėtojui mokesčio permoką tokia tvarka:

1) Gyventojų pajamų mokesčio permoka, priklausanti grąžinti mokesčių mokėtojui pagal jo metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją, 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. Šiame punkte nustatyti terminai netaikomi, jei yra šios dalies 2 punkte nurodytos aplinkybės;

2) tais atvejais, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokesčių mokėtojo mokesstinis 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 mokesčiai ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta, – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos.

Nurodyto teisinio reguliavimo pagrindu spręstina, kad tiek vienu (tenkinant prašymą), tiek kitu atveju (atmetant prašymą) mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl mokesčio permokos grąžinimo, jei buvo pareikštas toks prašymas (MAĮ 87 straipsnio 5 dalis).

Šioje byloje Inspekcija dėl GPM permokos grąžinimo tiek 2022-05-27 pranešimu apie pateikto dokumento trūkumus Nr. 27.3-MD3-47693, tiek Skundžiamu raštu atsisakė grąžinti Pareiškėjui 393,60 Eur GPM permoką, nes Pareiškėjas nepatiksino GPM deklaracijos už 2021 metus ir ginčo buto pardavimo pajamų nedeklaravo kaip apmokestinamųjų pajamų.

MAĮ 33 straipsnio 7 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti; duoti nurodymus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo, turto bei pajamų deklaravimo bei apskaitos tvarkymo klausimais.

Pagal MAĮ 66 straipsnio 1 dalį, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokesčiai buvo apskaičiuoti neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiuo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiuo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokesčių 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 2013 m. birželio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-799/2013).

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. Pagal MAĮ 136 straipsnio 1 dalį, jeigu mokesčio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumą arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokesčio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Rašytinis pranešimas paprastai įteikiamas tuo atveju, jei su mokesčių mokėtoju nepavyksta susitarti žodžiu. 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 mokesčio 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 mokesčio 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 mokesčio patikrinimą.

Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad mokesčių administratorius davė privalomuosius nurodymus (2022-05-27 pranešimas apie pateikto dokumento trūkumus Nr. 27.3-MD3-47693 ir Skundžiamas raštas) Pareiškėjui patikslinti pateiktą Metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 metus, nes apmokestinamosios pajamos deklaruotos kaip neapmokestinamosios. Ginčo buto pardavimo pajamoms negalima taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punkte nustatytos lengvatos, nes iki pardavimo Pareiškėjas nebuvo ginčo bute deklaravęs gyvenamosios vietos. Todėl Pareiškėjas ginčo buto pardavimo pajamas turi deklaruoti kaip apmokestinamasias. Tačiau tokio pobūdžio privalomieji nurodymai negalėjo būti duodami, nes jie susiję ne su formaliais mokesčių mokėtojo pateiktos deklaracijos trūkumais, tačiau su atitinkamo mokesčio apskaičiavimu. 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, o pasinaudoti aptartais MAĮ numatytais būdais, suteikiančiais teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti papildomas mokėtinų mokesčių sumas.

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. MAĮ 33 straipsnio 7 punkte įtvirtinta mokesčių administratoriaus teisė, atliekant jam pavestas funkcijas, duoti mokesčių mokėtojui privalomus vykdyti nurodymus negali būti suprantama kaip teisė nustatyti mokesčių mokėtojui jo mokesčio prievolę, kai sprendžiamas klausimas dėl mokesčių mokėtojo mokesčio prievolės atsiradimo pagal įstatymą (mokesčių mokėtojui savarankiškai deklaruojant mokėtiną mokesčį). Mokesčių administratorius gali spręsti dėl mokesčio prievolės nustatymo kitu pagrindu – administraciniu sprendimu, kuriuo mokesčių administratorius paskaičiuoja mokėtinus į biudžetą mokesčius po

atlikto mokestinio patikrinimo, o tokio sprendimo teisėtumas galės būti patikrintas išnagrinėjus mokestinį ginčą.

Dėl išdėstytų priežasčių Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo skundą Inspekcija turi įvertinti šiame sprendime išdėstytus argumentus dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo mokesčių mokėtojo naudai, sprendžiant dėl aptariamą GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos taikymo Pareiškėjo atveju, ir iš naujo spręsti dėl Pareiškėjo 2022-03-23 pateiktoje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2021 m. deklaruotos 393,60 Eur 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 2022-07-29 skundą 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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė