



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V.S. SKUNDO**

2023 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-2023/128)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo V.S. (toliau – Pareiškėja) 2023-07-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-06-16 sprendimo Nr. 68-42 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėja V.S. ir jos atstovas A.K., Inspekcijos atstovas I.J. Komisijos 2023-08-29 posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcijos Sprendimu. Paaiškina, kad 2014-05-06 pagal pirkimo–pardavimo sutartį ji kartu su buvusiu vyru R.R. įsigijo gyvenamąsias patalpas, esančias (duomenys neskelbtini) r. sav. (toliau – Butas). Nuo nurodytos datos Pareiškėja gyveno šiuo adresu iki Buto pardavimo 2017-01-16.

Faktines Pareiškėjos gyvenamosios vietos aplinkybes šiuo adresu patvirtina šie pridedami dokumentai: 1. AB „E“ pažyma apie tai, kad R.R. sudarė elektros energijos tiekimo sutartį ir pastoviai pagal ją atsiskaitė; 2. UAB „G“ pažyma apie tai, kad už Buto paslaugas mokesčiai buvo priskaičiuojami bei mokami R.R. ir Pareiškėjos; 3. VšĮ „Š“ pažyma, kad už Buto paslaugas mokesčiai buvo priskaičiuojami ir mokami R.R.; 4. Klaipėdos r. savivaldybės administracijos (duomenys neskelbtini) seniūnijos pažyma apie faktinę R.R. ir Pareiškėjos gyvenamąją vietą.

Nurodytuju laikotarpiu VĮ Registrų centre nėra užregistruota jokių sutarčių, patvirtinančių, kad Butu naudojosi kiti asmenys – jis nebuvo išnuomotas ar perleistas kitiems asmenims. Taip pat faktines Pareiškėjos gyvenimo nurodytu adresu aplinkybes gali paliudyti ir kiti asmenys: kaimynai, paslaugų teikėjai, gydytojai, kurie lankydavo Pareiškėją ir jos dukrą bute.

Nuo 2014-05-06 iki 2017-01-16 Pareiškėja ir jos kartu gyvenantis nepilnametis vaikas kito gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto neturėjo, nevaldė tokio turto nuomos, panaudos ar patikėjimo teisės būdu. 2017 m. pradžioje Pareiškėja nusprendė nutraukti santuoką ir parduoti Butą. Pardavus Butą, Pareiškėja su mažamete dukra, kurią augino viena, grįžo gyventi į tėvų namą (duomenys neskelbtini). Tėvų namo dalį, kurioje tuo metu gyveno, Pareiškėja su dukra susiremontavo už dalį lėšų, gautų pardavus Butą. Vėliau už likusias lėšas buvo įsigytas nuosavas būstas (duomenys neskelbtini), kuris šiuo metu yra Pareiškėjos ir jos nepilnametės dukros gyvenamoji vieta.

Gyvenant santuokoje, pasak skundo, Pareiškėja rūpinosi buitinais reikalais, augino vaiką, o buvęs vyras tvarkė visus šeimos finansinius reikalus, šeimos pajamas pagrinde sudarė iš vyro vykdomos veiklos prekiaujant nekilnojamoju turtu gautos lėšos. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) numatytais mokestinėmis lengvatomis, jų taikymo sąlygomis Pareiškėja nesidomėjo, pasitikėjo buvusio vyro priimamais sprendimais.

Pareiškėja, gyvendama Bute, gyvenamosios vietos nedeklaravo, Gyventojų registro (toliau – GR) duomenų bazėje esanti informacija apie faktinę Pareiškėjos gyvenamąją vietą buvo netiksli. 2018-05-15 Pareiškėja kreipėsi į Gyventojų registro departamentą su prašymu patikslinti deklaruotos gyvenamosios vietos duomenis dėl aukščiau išvardintų aplinkybių, tačiau jie tokios paslaugos suteikti negalėjo.

Skunde nurodoma, jog skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad turinio viršenybės prieš formą principas negali būti taikomas mokestinėje situacijoje, kai įstatymas imperatyviai nustato normos taikymo sąlygas, prieštarauja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuotai praktikai. Pareiškėja skunde cituoja LVAT 2013-04-11 nutarties adm. byloje Nr. A-442-724/2013 nuostatas, pabrėždama, kad minėtoje byloje teismas taip pat yra pažymėjęs, jog turinio viršenybės prieš formą principo taikymo turinys leidžia teigti, kad nors Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnis pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką.

Inspekcijos Sprendimas atsisakyti taikyti MAĮ 10 straipsnio nuostatas motyvuojant tuo, kad pažeistas imperatyvus įstatymo reikalavimas, nevertinus ir atmetant visas faktines aplinkybes, pasak skundo, prieštarauja teisingumo principui. MAĮ 10 straipsnio paskirtis – neleisti mokestinio ginčo šalims piktnaudžiauti imperatyviomis teisės normomis, susidarius situacijai, kai formalus imperatyvių teisės normų taikymas leidžia naudoti MAĮ ir poįstatyminių aktų nuostatas savanaudiškais tikslais nepriklausomai nuo to, kuri šalis tai daro.

Inspekcijos nuomone, MAĮ 8 straipsnio 3 dalis nepaneigia ir imperatyvios GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte įtvirtintos sąlygos taikymo būtinybės. Inspekcija nenurodo motyvų, kokiais kriterijais remiantis vienoms GPMĮ nuostatoms galima taikyti MAĮ 8 bei 10 straipsnio nuostatas, o kurioms ne. Akivaizdu, kad Inspekcijos atsisakymas taikyti MAĮ 10 straipsnio nuostatas visais atvejais, kai turinys akivaizdžiai prieštarauja GPMĮ normoms, pažeistų mokesčių mokėtojo teises ir MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatas, kurios irgi laikytinos imperatyviomis ir turėtų būti taikomos vertinant mokestinę situaciją.

Pasak skundo, Sprendimo nevertinti įrodymų apie faktines aplinkybes neteisėtumą patvirtina Inspekcijos 2023-03-25 atsakymas Nr. RM-10281 į 2023-03-24 paklausimą Nr. RM-10. Jame vienareikšmiškai nurodoma, kad nustatant, ar gyventojų būsto pardavimo pajamoms gali būti taikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte nustatyta lengvata, šio punkto taikymo aplinkybė vertinama ne tik formaliai, bet vertinamos visos faktinės aplinkybės, susijusios su būsto įsigijimu, pardavimu, gyvenamosios vietos jame deklaravimu ir pan. Sprendimą, ar gyventojų gautos turto pardavimo pajamos, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, gali būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms Inspekcija priima atliekant tyrimą, patikrinimą ar kitus kontrolės veiksmus, kuriu metu analizuojami sandoriai, vertinami juos pagrindžiantys dokumentai, atsižvelgiama į faktines aplinkybes. Taigi, sprendimas dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte nustatytos lengvatos taikymo paklausime nurodytu atveju galėtų būti priimamas tik įvertinus visas su turimo buto, jo nuomos, gyvenamosios vietos deklaravimu susijusias ir kitas svarbias faktines aplinkybes, gyventojų pateikiamus dokumentus bei kitus paaiškinimus, t. y. atlikus kontrolės veiksmus.

Inspekcija Sprendime pažymi, kad 2023-03-25 rašte Nr. RM-10281 ji pateikė atsakymą dėl 2023-03-24 paklausime nurodytų skirtingų faktinių aplinkybių negu kad Pareiškėjos atveju, todėl nėra pagrindo teigti, jog yra pažeidžiami pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos nuomone, nes pridėtas Inspekcijos atsakymas tiesiogiai susijęs su turinio viršenybės prieš formą principo taikymu analogiškoje situacijoje. Skiriasi tik Inspekcijos nuostata, ar galima taikyti šį principą priklausomai nuo to, kam tai naudinga – mokesčių mokėtojui ar valstybės įstaigai. Toks teisės normų taikymas, kai jų interpretavimas priklauso nuo to, kuriai ginčo pusei jis naudingas, pasak Pareiškėjos, pažeidžia pagrindinius apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus.

Skunde nurodoma, jog Inspekcijai priėmus sprendimą nevertinti mokestinės situacijos MAĮ 10 straipsnio nuostatų atžvilgiu, nebuvo atsižvelgta į Pareiškėjos bendradarbiavimą, nebuvo galimybė pateikti kitus įrodymus, jeigu Inspekcija Pareiškėjos argumentus būtų įvertinusi kaip nepakankamai pagrįstus. Šiai dienai Pareiškėja gali pateikti papildomus įrodymus, jeigu kiltų pagrįstų abejonų, ar galima taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytas lengvatas (šiuos įrodymus tirti Inspekcija atsisakė nenurodžiusi motyvų): 1. Šeimos gydytoja N.K., kuri ligos atveju vyko į butą lankyti sergančių šeimos narių; 2. V.B., gretimame bute įsikūrusio kosmetikos paslaugų kabineto savininkė, kuri gali paliudyti, kad Pareiškėja tuo metu gyveno nurodytu adresu ir naudojos jos paslaugomis; 3. pirkinių sąskaitos, kurių pristatymo adresas yra parduotas nekilnojamas turtas ir gavėja – Pareiškėja.

GPMĮ įtvirtintų lengvatų taikymas (kaip nurodyta 2023-03-25 atsakyme Nr. RM-10281) siejamas su gyventojų apsirūpinimu gyvenamuoju būstu, kai gyventojas, turintis būstą, dėl pasikeitusių šeimyninių ar kitų aplinkybių, jį parduoda (pvz., parduoda siekiant įsigyti didesnę ar mažesnę būstą ir pan.). Todėl nors mokestiniai teisiniai santykiai yra reguliuojami imperatyviu metodu, tačiau bet kuriuo atveju Inspekcija turi laikytis protingumo kriterijaus. Priimant Sprendimą tvirtinti patikrinimo aktą, šių principų nebuvo laikomasi – neiširti pateikti įrodymai, nevertintos visos faktinės aplinkybės, nenurodyti motyvai, kodėl jas atsisakyta vertinti priimant sprendimą dėl mokesčių, baudos ir delspinigių apskaičiavimo.

Ginčas byloje yra sietinas su turto pardavimo pajamų nepripažinimu neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą. Todėl siekiant išsiaiškinti Pareiškėjos pajamų nepripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą pagrįstumą, reikia įvertinti minėtoje teisės akto nuostatoje nustatytų žemiau išvardintų sąlygų buvimą: ar parduotas Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis Butas pastaruosius 2 m. iki pardavimo buvo Pareiškėjos gyvenamoji vieta; ar Pareiškėjos gyvenamoji vieta buvo deklaruota teisės aktu nustatyta tvarka.

Pagal Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo (toliau – GVDĮ) 2 straipsnio 4 punktą gyvenamoji vieta – pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs. Pareiškėjos nuomone, vertinant esminę pajamų pripažinimo neapmokestinamomis pajamomis sąlygą, t. y. ar parduotas Pareiškėjos gyvenamasis būstas buvo jos ir jos nepilnamečio vaiko gyvenamoji vieta, būtina išsiaiškinti, ar Pareiškėja faktiškai Bute gyveno. Pareiškėja tai patvirtino pridedamais įrodymais ir nors dalies jų Inspekcija netyrė, Sprendime nurodoma, kad „tarp šalių joks ginčas dėl faktinių gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybių nekyla“.

Pareiškėja savo teiginius pagrindė objektyviais turto naudojimo požymiais: dokumentais, susijusiais su realiu turto panaudojimu, liudininkų parodymais ir pan. Duomenys, reikšmingi sprendžiant turto pardavimo pajamų pripažinimą neapmokestinamosiomis pajamomis, gali būti analizuojami retrospektyviai. Inspekcija iš esmės neanalizavo aplinkybių, įrodančių, ar parduotas Pareiškėjos Butas buvo jos gyvenamoji vieta. Pareiškėjos paaiškinimai leidžia daryti vienareikšmę išvadą, kad Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis Butas pastaruosius 2 metus iki pardavimo buvo nuolatinė gyvenamoji vieta, kurioje Pareiškėja ir jos nepilnametis vaikas faktiškai gyveno ir su kuria labiausiai buvo susijusi.

Pareiškėja skunde cituoja GVDĮ 2 straipsnio 2 dalies, 3, 4 straipsnių nuostatas. Nurodo, jog vertinant ginčo faktinę situaciją, Pareiškėjos veikla gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamoms pajamoms prasme neatitinka kito būtino GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto reikalavimo, t. y. Pareiškėja parduotame būste nebuvo deklaravusi gyvenamosios vietos. Pareiškėjos nuomone, tuo atveju, jei gautos būsto pardavimo pajamos formaliu požiūriu neatitinka bent vienos iš įstatyme numatytų sąlygų, tikslinga įvertinti, ar yra pagrindas taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, kuris 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.

Nagrinėjama atveju lengvatos taikymo sąlyga „deklaruota gyvenamoji vieta teisės aktu nustatyta tvarka“, pasak skundo, 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 Pareiškėja atitiko lengvatos sąlygas, leidžiančias daryti vienareikšmę išvadą, kad parduotas būstas buvo faktinė jos gyvenamoji vieta, laikytinas esminiu nagrinėjamos bylos klausimu.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja byloje aktualiu laikotarpiu kito gyvenamojo būsto neturėjo ir Butas 2 metus iki pardavimo buvo Pareiškėjos ir jos nepilnamečio vaiko faktinė gyvenamoji vieta, vadovaujantis aukščiau nurodytomis GPMĮ nuostatomis bei MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, skunde daroma išvada, kad vien tik formalaus reikalavimo – gyvenamosios vietos deklaravimo, nesilaikymas negali atimti iš Pareiškėjos teisės taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte nustatytą lengvatą.

Remiantis aukščiau išdėstytais argumentais, vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu, 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija Sprendimu pakeitė Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2023-03-23 sprendimą Nr. (27.13Mr)-FR0682-78 ir vietoje nurodymų sumokėti į biudžetą 2 372 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 712 Eur GPM baudą, 735,65 Eur GPM delspinigius, nurodė sumokėti 2 372 Eur GPM, 237 Eur GPM baudą, 735,65 Eur GPM delspinigius.

Sprendime nurodoma, jog Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2017-01-01–2017-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, 2023-01-02 patikrinimo akte Nr. (27.13Mr)-FR0680-2 (toliau – Patikrinimo aktas) nustatė, kad Pareiškėja 2017 m. pardavusi Butą, ½ dalį Buto pardavimo pajamų (22 500 Eur) metinėje pajamų deklaracijoje (forma GPM308) už 2017 m. nepagrįstai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms, nes neatitiko GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28, 53, 54 punktuose nustatytų sąlygų. Vadovaudamasi GPMĮ 5, 6, 22, 27 straipsnių nuostatomis, Klaipėdos AVMI dėl nustatyto pažeidimo Pareiškėjai apskaičiavo 2 372 Eur GPM.

Klaipėdos AVMI sprendimu patvirtino apskaičiuotą 2 372 Eur GPM, bei, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apskaičiavo 735,65 Eur GPM delspinigius, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir nenustačiusi atsakomybę sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių, skyrė Pareiškėjai vidutinę 30 proc. dydžio 712 Eur GPM baudą.

Pasak Sprendimo, Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu R.R. pagal 2014-05-06 pirkimo–pardavimo sutartį už 49 000 Lt (14 191,38 Eur) įsigijo Butą, kurį pardavė 2017-01-16 pagal pirkimo–pardavimo sutartį už 45 000 Eur.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 27 straipsnio 1 dalies nuostatas. Nurodo, jog gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos apskaičiuojamos iš nekilnojamojo turto pardavimo gautų pajamų sumos atėmus nekilnojamojo turto įsigijimo kainą bei su to nekilnojamojo turto pardavimu ar įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus ir tokios nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos apmokestinamos taikant 15 arba 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, jeigu pagal GPMĮ 17 straipsnio nuostatas tokios pajamos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (GPMĮ 6 straipsnio 1 dalis, 16 straipsnio 1 dalies 4 punktas, 19 straipsnio 1 dalis).

Nurodoma, kad Pareiškėja 2022-06-20 pateiktoje patikslintoje deklaracijoje deklaravo ½ dalį parduoto Buto pardavimo pajamų 22 500 Eur sumą deklaracijos GPM308N priede „Neapmokestinamosios pajamos“.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punktą nekilnojamojo daikto pardavimo pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu, jeigu nuo tokio turto įsigijimo iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn yra praėję 10 m. Butas įsigytas 2014-05-06, o parduotas 2017-01-16, todėl, pasak Sprendimo, Pareiškėjai GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostata negali būti taikoma, nes nuo Buto įsigijimo iki pardavimo nepraėjo 10 m.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktų nuostatas, pabrėždama, kad esminė nurodytose teisės normose įtvirtintos lengvatos taikymo sąlyga yra

gyvenamosios vietos deklaravimas GVDĮ nustatyta tvarka. Pagal šį įstatymą asmuo laikomas deklaravusiu gyvenamąją vietą nuo deklaravimo duomenų įrašymo į GR dienos.

Patikrinimo metu, GR duomenimis, nustatyta, jog Pareiškėjos gyvenamoji vieta nuo 2013-05-08 iki 2019-11-01 buvo deklaruota adresu: (duomenys neskelbtini) t. y. parduoto Buto adresu Pareiškėja nebuvo deklaravusi gyvenamosios vietos, todėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos Pareiškėjai negali būti taikomos.

Atsižvelgiant į tai, pasak Inspekcijos, Klaipėdos AVMI padarė teisingą išvadą, jog Pareiškėja gautas Buto pardavimo pajamas pateiktose GPM deklaracijose nepagrįstai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms.

Įvertinusi Klaipėdos AVMI atliktus skaičiavimus, Inspekcija konstatavo, jog atsižvelgiant į sutuoktinių turtinę teisinę padėtį reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies ir 19 straipsnio nuostatomis, Klaipėdos AVMI pagrįstai atliko Pareiškėjos nekilnojamojo turto apmokestinamųjų pardavimo pajamų GPM perskaičiavimą ir pagrįstai jai apskaičiavo 2 372 Eur mokėtiną GPM.

Atsakydama į Pareiškėjos skunde Inspekcijai nurodytas aplinkybes, susijusias su faktiniu šeimos gyvenimu Bute, Inspekcija Sprendime nurodo, jog iš Patikrinimo akto ir bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2018-04-26 pateikė deklaraciją, kurioje deklaravo 8 593,59 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas, 2 400 Eur MPNPD, 22 500 Eur neapmokestinamąsias pajamas ir apskaičiavo 360 Eur gražintino iš valstybės biudžeto GPM sumą. Klaipėdos AVMI, įvertinusi Pareiškėjos pateiktą deklaraciją, Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) duomenis, paties mokesčių administratoriaus turimą informaciją, ne kartą (2018-07-11, 2019-03-01, 2019-03-29, 2021-06-23, 2021-12-02, 2022-02-07 ir 2022-06-22) siuntė Pareiškėjai pranešimus apie nustatytus deklaracijos trūkumus – turto nuosavybės teisių, neišlaikius turto 10 m. (Buto), perleidimo sandorio pajamas deklaruoti deklaracijos priedo GPM308T I dalyje 18 kodu. Pareiškėja tiek 2021-04-02, tiek 2021-11-26 patikslintose deklaracijose nustatytų trūkumų neištaisė, o 2022-06-20 pateiktoje patikslintoje deklaracijoje, kurioje deklaruoti duomenys įvertinti mokesstinio patikrinimo metu, deklaravo tokius pat duomenis, kaip ir pirminėje 2018-04-26 deklaracijoje, t. y. Buto pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms.

Pareiškėjai netinkamai vykdant savo kaip mokesčių mokėtojo pareigas, mokesčių administratorius, remdamasis Pareiškėjos pateiktomis deklaracijomis, Buto pirkimo–pardavimo sutartimis, GR, NTR ir kitais mokesčių administratoriaus informacinėse sistemose esančiais duomenimis, išanalizavęs teisės aktų nuostatas dėl Pareiškėjos Buto pardavimo pajamų priskyrimo neapmokestinamosios pajamoms galimumo, atliko Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą ir Patikrinimo akte konstatavo, kad Pareiškėjai GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostata negali būti taikoma, nes nuo Buto įsigijimo iki pardavimo nepraėjo 10 metų, kaip ir tai, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos, kurių pagrindu Buto pardavimo pajamas būtų galima priskirti neapmokestinamosioms pajamoms, Pareiškėjai taip pat netaikytinos, nes, GR duomenimis, Pareiškėja Buto adresu gyvenamosios vietos nebuvo deklaravusi, todėl Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuotas 2 372 Eur mokėtinas GPM.

Iš Pareiškėjos pateikto skundo, pasak Inspekcijos, matyti, kad kaip pagrindinį nesutikimo tikslinti deklaraciją argumentą Pareiškėja nurodo tai, kad nors nebuvo Buto adresu iki jo pardavimo deklaravusi gyvenamosios vietos, tačiau faktiškai Bute gyveno, ką patvirtina komunalinių paslaugų mokėjimo dokumentai, pirkinių sąskaitos ir gali patvirtinti skunde nurodomi fiziniai asmenys. Pareiškėja prašo pripažinti pajamas, gautas pardavus Butą, neapmokestinamosiomis GPM vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 53 dalimi bei MAĮ 69 straipsnio 2 dalimi.

Pasak Sprendimo, tam, kad Pareiškėjos nekilnojamojo daikto (Buto) pardavimo pajamas būtų galima priskirti neapmokestinamųjų pajamų mokesčio objektui, turi būti išpildytos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53, 54 punktuose nustatytos sąlygos: parduodamame būste iki jo pardavimo turi būti deklaruota gyventojų gyvenamoji vieta ne trumpiau negu 2 metus, arba pardavus būstą, kuriame gyventojų gyvenamoji vieta buvo deklaruota trumpiau negu 2 metus, gautos pajamos per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo turi būti panaudojamos kito gyvenamojo būsto įsigijimui, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka privalo deklaruoti gyvenamąją vietą.

LVAT dėl minėtų lengvatų taikymo yra konstatavęs, jog „visos analizuojamoje teisės normoje įtvirtintos pajamų pripažinimo neapmokestinamosiomis sąlygos yra būtinosios, todėl neišpildžius nors vienos iš sąlygų, nėra pagrindo pripažinti pajamas neapmokestinamosiomis“ (LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-614-556/2018, 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-307-442/2020).

Pažymima, kad esminė šios lengvatos taikymo sąlyga yra gyvenamosios vietos deklaravimas GVDĮ nustatyta tvarka. Inspekcija Sprendime cituoja GVDĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 14 ir 15 dalių nuostatas, pagal kurias asmuo laikomas deklaravusiu gyvenamąją vietą nuo deklaravimo duomenų įrašymo į GR dienos.

Pasak Inspekcijos, jei būsto savininkas parduotame būste iki pardavimo nebuvo deklaravęs savo gyvenamosios vietos, tai nėra pagrindo taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies tiek 53, tiek 54 punktuose nustatytų lengvatų. Pažymima, kad pats gyventojas sprendžia, kuriame būste ir kada deklaruoti gyvenamąją vietą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos laikotarpiu nuo 2013-05-08 iki 2019-11-01 deklaruota gyvenamoji vieta buvo adresu: (duomenys neskelbtini) t. y. ne parduoto Buto adresu. Butas parduotas 2017-01-16. Pareiškėja pripažįsta, kad parduotame Bute iki jo pardavimo gyvenamosios vietos nebuvo deklaravusi. Todėl aplinkybė, kad Pareiškėja parduotame Bute faktiškai gyveno pastaruosius 2 metus iki jo pardavimo, minėtuose GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos taikymui įtakos neturi, nes Bute turėjo būti ne tik Pareiškėjos gyvenamoji vieta, bet ir šiame Bute Pareiškėja turėjo būti deklaravusi gyvenamąją vietą teisės aktų nustatyta tvarka. Pažymėta, kad Pareiškėjos sutuoktinis teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais savo gyvenamosios vietos parduotame Bute iki jo pardavimo taip pat nebuvo deklaravęs.

Sprendime atkreipiamas dėmesys į tai, jog su komunalines paslaugas teikiančiomis įmonėmis sutartys sudaromos (priskaičiuojami ir mokami mokesčiai už daugiabučio namo administravimą, buto šildymą, buitinių atliekų išvežimą ir kt.) pasikeitus nekilnojamojo turto savininkui, nepriklausomai nuo to, ar jis gyvena tame būste, ar ne, ar deklaruoja savo gyvenamąją vietą, ar ne, todėl aplinkybės dėl faktinės gyvenamosios vietos neaktualios, nes, kaip jau buvo minėta, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste pastaruosius 2 metus iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn būtų gyventojas gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka. Šiuo atveju nurodytoji sąlyga nebuvo įvykdyta. Tokiu atveju, kai būsto pardavimo pajamos neatitinka esminių GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nurodytų sąlygų, būsto pardavimo pajamų priskirti neapmokestinamosioms pajamos nėra pagrindo. Pažymima, kad mokesčių administratoriui nesuteikta teisė atskiriems gyventojams ar jų grupėms taikyti kitokias pajamų apmokestinimo nuostatas, nei nustatyta GPMĮ.

Vertindama Pareiškėjos argumentus dėl turinio viršenybės prieš formą principo bei protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, Inspekcija Sprendime apibūdina MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų mokesčių teisės sistemos principų turinį. Pažymi, kad MAĮ 8 straipsnio 3 dalis nepaneigia imperatyvios GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte įtvirtintos sąlygos (gyventojas gyvenamoji vieta turi būti deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka) taikymo būtinybės.

Turinio viršenybės prieš formą principas, nustatytas MAĮ 69 straipsnio 2 dalyje, taikomas „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą“, o tokiu atveju mokesčiai apskaičiuojamas taikant tokias apmokestinimo taisykles, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos veiklos turiniui. Inspekcijos tvirtinimu, MAĮ 69 straipsnio 2 dalis nėra susijusi su nagrinėjamu atveju, tarp šalių joks ginčas dėl faktinių gyvenamosios vietos deklaravimo aplinkybių nekyla – Pareiškėja pripažįsta, kad savo gyvenamosios vietos parduoto Buto adresu deklaravusi nebuvo.

Inspekcija Sprendime cituoja LVAT praktikos, kurioje teismas pasisakė dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo, nuostatas (2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015) ir pažymi, jog nurodytasis principas negali būti taikomas tokiose mokesstinėse situacijose, kai įstatymas imperatyviai nustato objektyvias ir iš esmės neginčijamas normos taikymo sąlygas. Todėl, pasak Inspekcijos, nagrinėjamu atveju remtis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu

turinio viršenybės prieš formą principu nėra pagrindo, nes santykių veiklos turinys yra aiškus ir taip pat niekaip nepaneigia imperatyvios GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose įtvirtintos sąlygos – parduotame gyvenamajame būste turėjo būti gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

Dėl Pareiškėjos skunde nurodomo Inspekcijos 2023-03-25 atsakymo Nr. RM-10281 į 2023-03-24 paklausimą pažymima, kad Inspekcija šiame rašte pateikė atsakymą dėl 2023-03-24 paklausime nurodytų skirtingų faktinių aplinkybių negu kad Pareiškėjos atveju, todėl nėra pagrindo teigti, jog yra pažeidžiami pagrindiniai apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai (MAĮ 6 straipsnis).

Įvertinus mokesčio patikrinimo metu surinktus duomenis ir nustatytas aplinkybes, Sprendime konstatuojama, jog Pareiškėjai neįgyvendinus esminės GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos taikymo sąlygos, pagrįstai Buto pardavimo pajamos priskirtos apmokestinamosioms pajamoms ir Pareiškėjai apskaičiuota mokėtina į biudžetą 2 372 Eur GPM suma. Pasisakydama dėl Pareiškėjos pateiktame skunde išreikšto nesutikimo su paskirtos baudos dydžiu, Inspekcija nurodė, jog, jos nuomone, Klaipėdos AVMI sprendimu nepagrįstai Pareiškėjai skyrė 30 proc. dydžio GPM baudą, todėl Pareiškėjai paskirtos baudos dydis Sprendimu buvo sumažintas iki 10 proc., nurodant Pareiškėjai sumokėti 237 Eur GPM baudą.

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui mokesčio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja gautas Buto pardavimo pajamas neteisingai deklaravo kaip neapmokestinamąsias, nuo pajamų GPMĮ nustatyta tvarka neapskaičiavo ir į biudžetą GPM nesumokėjo, nes, Inspekcijos vertinimu, Pareiškėja neatitiko GPMĮ 17 straipsnio 28, 53, 54 dalyse nustatytų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų neapmokestinimo sąlygų.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija skundžiamo sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamo atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei jo mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja kartu su buvusiu sutuoktiniu 2014-05-06 įsigijo Butą, kurį pardavė 2017-01-16 už 45 000 Eur. Pasak Klaipėdos AVMI, Pareiškėja neatitiko GPMĮ 17 straipsnio 28, 53, 54 dalyse nustatytų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų neapmokestinimo sąlygų, todėl gautą ½ dalį Buto pardavimo pajamų turėjo deklaruoti kaip apmokestinamąsias pajamas. Pareiškėja neginčija aplinkybės, kad nagrinėjamo atveju Buto pardavimo pajamoms netaikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta apmokestinimo GPM išimtis (neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 10 metų iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu nekilnojamasis turtas parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn 2016-01-01 ar vėliau), tačiau laikosi pozicijos, jog ginče aptariamoms Pareiškėjos gautoms nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms taikytina apmokestinimo GPM išimtis / lengvata, įtvirtinta GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose.

GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktas nustato, kad GPM neapmokestinamosios pajamos yra pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleisus 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. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą nustato, kad neapmokestinamosios pajamos yra pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas gyvena, 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.

LVAT savo praktikoje yra nurodęs, jog tam, kad gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą būtų neįskaitomos į GPM apmokestinamas pajamas, turi būti nustatytos šios būtinosios sąlygos: 1) tokias pajamas asmuo gavo pardavęs ar kitaip perleidęs nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame jis trumpiau nei 2 metus teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaravęs gyvenamąją vietą; 2) pajamas iš tokio būsto pardavimo asmuo per vienerius metus nuo pardavimo panaudoja kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame jis teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui. LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojas gyvenamąją vietą, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka. Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 2 straipsnio 2 dalis (2015-06-30 įstatymo Nr. XII-1919 redakcija, galiojusi nuo 2016-01-01) nustatė, kad gyvenamosios vietos deklaravimas – gyvenamosios vietos adresą sudarančių ir kitų šiame įstatyme nustatytų duomenų pateikimas gyvenamosios vietos deklaravimo įstaigai. Šio įstatymo 10 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, jog asmuo deklaruoja tik vieną gyvenamąją vietą, net jeigu vienu metu gyvena keliose vietose. Nustačius, kad gyventojas parduotame gyvenamajame būste gyvenamosios vietos įstatymo nustatyta tvarka nebuvo deklaravęs, aplinkybė, kad jis faktiškai gyveno parduoto gyvenamojo būsto adresu taikant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, jokios reikšmės neturi (LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-614-556/2018, 2019-10-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-3822-968/2019, 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-307-442/2020).

Apibendrinant aukščiau pacituotas GPMĮ nuostatas bei šias nuostatas aiškinančią LVAT praktiką, darytina išvada, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose įtvirtinta apmokestinimo GPM lengvata gyventojui pardavus nuosavybės teise turėtą gyvenamąjį būstą galėtų būti taikoma, be kita ko, nustatius aplinkybę, jog parduotame gyvenamajame būste tam tikrą laikotarpį teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaruota gyventojas gyvenamąją vietą.

Ginčo bylos duomenimis, Pareiškėja 2014-05-06–2017-01-16 laikotarpiu gyvenamosios vietos Buto adresu nebuvo deklaravusi. Pareiškėja skunde Komisijai nurodė bei skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog ji ginče aptariamam laikotarpiu realiai gyveno Bute ir todėl, remiantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, taip pat MAĮ 69 straipsnio 2 dalimi, jos gautoms ginče aptariamoms nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms taikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose numatyta apmokestinimo GPM lengvata / išimtis.

Įvertinusi skunde Komisijai akcentuotus įrodymus, Pareiškėjos teigimu, patvirtinančius aplinkybę, jog ji ginčui aktualiu laikotarpiu faktiškai gyveno Buto adresu, Komisija juos vertina kritiškai, kaip nepagrindžiančius Pareiškėjos įrodinjamų aplinkybių. Komisija, vertindama Pareiškėjos pateiktą įvairių pažymų įrodomąją reikšmę šiame ginče, pažymi, jog jos pagrindžia tai, jog, pavyzdžiui, Pareiškėjos sutuoktinis nuo 2014-05-28 iki 2017-01-18 buvo sudaręs sutartį su AB „E“ ir pagal ją nuolat buvo atsiskaitoma už suvartotą energiją, taip pat ir tai, kad Pareiškėjos ar jos sutuoktinio vardu buvo mokami mokesčiai už paslaugas UAB „G“. Taigi, įvertinus aplinkybes, jog įprastai paslaugų teikimo sutartys yra sudaromos ir atsiskaitymai pagal jas vyksta turto savininkų vardu, nepriklausomai nuo to, ar savininkai faktiškai gyvena turte ar ne, minėtos pažymos patvirtina tik atitinkamų sutarčių dėl paslaugų teikimo sudarymą ir atsiskaitymą už suteikiamas paslaugas turto savininkų vardu, bet ne faktinį šių asmenų gyvenimą Buto adresu. Kaip ir Klaipėdos rajono savivaldybės VĮ „Š“ 2018-05-02 pažyma patvirtina vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų tvarkymą sumokėjimą, tačiau ne faktinį gyvenimą ginče aptariamame

Bute, nes vietinę rinkliavą už atliekų tvarkymą privalo mokėti nekilnojamojo objekto savininkai, nepriklausomai nuo gyvenimo konkrečiame nekilnojamojo turto objekte fakto (Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatymo 30 (1) straipsnio 2 dalis). Pasisakydama dėl kitų dokumentų, Komisija laikosi pozicijos, kad ir jie nepagrindžia Pareiškėjos įrodinėjamų aplinkybių dėl to, jog Pareiškėjos šeima nuo 2014-05-06 iki 2017-01-16 faktiškai gyveno bute. Tai yra nors Pareiškėja pateikė 2 dokumentus: 2014-09-16 užsakymą spintai „Oliwier“, taip pat 2014-11-20 užsakymą tapkutėms mergaitei, ir šiuose dokumentuose kaip Pareiškėjos adresas ir adresas pristatymui nurodytas Buto adresas, tačiau, pirmuoju atveju tai pagrindžia aplinkybes, jog ketinamas įsigyti namų apyvokos daiktas turėjo būti pristatytas Buto adresu, antruoju atveju, nepaisant Pareiškėjos akcentuojamų duomenų, įsigijamos prekės pasirinktas pristatymo būdas yra ne prekę pristatyti nurodytu adresu, o „pristatymas į Lietuvos pašto skyrių“. Nors Pareiškėja laikosi pozicijos, jog ji šiame Bute gyveno iki jo pardavimo, tačiau minėtą poziciją paneigia Buto 2017-01-16 pirkimo–pardavimo sutarties nuostatos, tai yra sutarties 8.1.7 punktu Pardavėjai (Pareiškėja ir jos sutuoktinis) garantuoja ir patvirtina, jog parduodamam Daiktui netaikomas šeimos turto teisinis režimas, jame negyvena, su nepilnamečiais vaikais gyvena jiems nuosavybės teise priklausančiame pastate (duomenys neskelbtini). Todėl, įvertinus sutartyje nurodytų duomenų prieštaravimą Pareiškėjos dėstomai pozicijai dėl gyvenimo Bute nuo jo įsigijimo iki pardavimo momento, ginčo situacijoje nėra pagrindo Pareiškėjos dėstomą poziciją pripažinti pagrįsta, taip pat ir (duomenys neskelbtini) seniūnės 2018-04-30 pažymoje Nr. A4-88 nurodytas aplinkybes, jog nepaisant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio kitais adresais deklaruotų gyvenamųjų vietų, jie nuo 2014-05-06 iki 2017-01-16 faktiškai gyveno Buto adresu, vertinti kaip įrodančias Pareiškėjos šeimos faktinį gyvenimą Bute. Nors teisės aktai nedraudžia šalims naudotis bet kokiomis leistinėmis įrodinėjimo priemonėmis savo įrodinėtinioms aplinkybėms pagrįsti, tačiau įvertinus Komisijos sprendime įvertintus ir aptartus Pareiškėjos įrodymus, juose esančių duomenų prieštaravimą kitai informacijai, Komisija taip pat kritiškai vertina ir Pareiškėjos poziciją, jog, esant poreikiui, ji galėtų pateikti ir kitus įrodymus dėl faktinio gyvenimo Bute, jeigu pateikti dokumentai pasirodytų nepakankami Pareiškėjos pozicijai pagrįsti (tai galimai galėtų patvirtinti gydytoja, lankiusi šeimos narius, ar grožio specialistė, pas kurią lankėsi Pareiškėja). Ginčo situacijoje įstatymo leidėjas yra aiškiai apibrėžęs pajamų neapmokestinimo taikymo sąlygas, o pats gyvenamosios vietos deklaravimas nuosavybės teise priklausančiame nekilnojamajame turte nėra neįprasta ar sudėtinga procedūra, kurią realizavęs, mokesčių mokėtojas be jokių papildomų kliūčių ar sunkumų turi teisę remtis šia aplinkybe pajamų neapmokestinimui. Šiuo aspektu kritiškai vertintini ir Pareiškėjos paaiškinimai, jog ji gyvenamosios vietos nedeclaravo dėl nežinojimo, pasitikėjimo sutuoktiniu ar pan., nes iš byloje pateiktų duomenų matyti, kad Pareiškėja gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), buvo deklaravusi 2013-05-08 ir tai padarė nepriklausomai nuo sutuoktinio, nes abiejų sutuoktinių deklaruotos gyvenamosios vietos buvo skirtingos.

LVAT yra konstatavęs, kad 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 kitokią 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. Toks vertinimas pirmiausia išplaukia iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinto reikalavimo, jog valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, taip pat iš MAĮ 27 straipsnio 1 dalies 5 punkto, įtvirtinančio, kad padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Viešojo administravimo subjektui keliami reikalavimai elgtis rūpestingai ir atidžiai, veikti taip, kad administracinėje procedūroje būtų laikomasi visų teisės aktų nuostatų, implikuoja ir minėtą

mokesčių administratoriaus pareigą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ne tik dėl valstybės pajamų užtikrinimo (LVAT 2019-05-15 sprendimas adm. byloje Nr. eA-958-575/2019, 2022-02-02 nutartis adm. byloje Nr. eA-169-602/2022). Įvertinusi šias nuostatas ir siekdama visapusiškai įvertinti Pareiškėjos poziciją ir jos įrodinėjamas aplinkybes, Komisija išanalizavusi Pareiškėjos pateiktus dokumentus, laikosi pozicijos, kad jie nesudaro pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos konstatuotas aplinkybes. Šiuo aspektu pažymėtina, jog atsižvelgiant į tai, kad: GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose numatytos apmokestinimo GPM lengvatos imperatyviai nustato, kad jų taikymui yra būtina, jog parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka; Pareiškėja Bute ne tik nebuvo deklaravusi gyvenamosios vietos, bet ir šiame ginče neįrodė, jog ji nurodytuju adresu esančiame Bute faktiškai gyveno, taigi, neįrodė buvus kitokį mokesčio teisinio santykio turinį, nei kad nustatė ir vertino mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu. Todėl Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmestinas.

Pasisakydama dėl kitų Pareiškėjos skundo motyvų, Komisija pažymi, jog Inspekcija detalai aptarė GPMĮ 17 straipsnio 53 ir 54 straipsnio taikymo sąlygas ir aiškinant šių teisės normų taikymą susiformavusią teismų praktiką, taip pat teismų praktikos nuostatas dėl atitinkamų mokesčių teisės principų (turinio viršenybės principo) taikymo galimybės, todėl Komisija neturi pagrindo šias Inspekcijos Sprendimo nuostatas vertinti kaip nepagrįstas ar prieštaraujančias Pareiškėjos minimai teismų praktikai, nes tiek Inspekcijos minimos praktikos nuostatose, tiek Pareiškėjos nurodomoje praktikoje analizuojamos situacijos nėra tapačios.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Inspekcijos 2023-06-16 sprendimą Nr. 68-42.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal 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, spręsdami mokesčio 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	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius