



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R.A. (R.A.) SKUNDO**

2025 m. birželio d. Nr. S- (7-2025/67)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės (pranešėja), Kristinos Jakštienės, Raimondos Juodkaitės, Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo R.A. (R.A., toliau – Pareiškėjas) 2025-04-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2025-04-03 sprendimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-74 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokatas A.Š., Inspekcijos atstovė V.N. 2025-05-20 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą.

Mokestinis ginčas byloje kilo mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjas nedeklaravo 2019 metais gautų nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų, šio turto įsigijimo išlaidų ir nuo pardavimo ir pirkimo kainų skirtumo (apmokestinamųjų pajamų) nesumokėjo GPM.

Skunde nurodyta, kad Pareiškėjas nuosavybės teise 2015-08-18 įsigijo butą, adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – Butas), ir dalį pastato-sandėlio, adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – Sandėlis), kuriuos pardavė 2019-12-02. Laikotarpiu nuo 2015-08-18 iki 2019-12-02 Pareiškėjas gyvenamosios vietos Buto adresu nedeklaravo, jo gyvenamoji vieta buvo deklaruota kitu adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjo sutuoktinė ir sūnus gyvenamąją vietą laikotarpiu nuo 1994-12-31 iki 2019-02-11 deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini); laikotarpiu nuo 2019-02-11 iki 2019-10-02 deklaravo Buto adresu; laikotarpiu nuo 2019-10-02 iki 2024-08-23 vėl deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini).

Dėl faktinės gyvenamosios vietos

Pagal Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo (iki 2017-12-31 galiojusi įstatymo redakcija, toliau – GVDĮ) 2 straipsnio 4 dalį, gyvenamoji vieta yra ta vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs. Pareiškėjas pabrėžia, kad šioje teisės normoje aiškiai pabrėžiama, jog lemiamą reikšmę turi ne formalus gyvenamosios vietos deklaravimas, o reali faktinė asmens gyvenimo situacija. Deklaracija – teisinis formalumas, padedantis institucijoms identifikuoti asmens buvimo vietą, tačiau ji negali paneigti faktiškai susiklosčiusių gyvenimo aplinkybių.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), formuodamas vienodą teismų praktiką, ne kartą yra pažymėjęs, kad šiuolaikinė teisės samprata remiasi aiškiu teisės ir įstatymo ar kito teisės akto skyrimu, pripažįstant teisę fundamentalesniu dalyku negu įstatymas ar kitas teisės aktas. Jeigu teisė tapatinama su įstatymu, tai teisės praktikos požiūriu pirmenybė būtų teikiama ne teisingumui, o teisėtumui. Formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. Teismo nuomone, turi būti pripažįstamas ne bet koks teisėtumas, o tik teisingumo

teisėtumas. Tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas (LVAT 2011-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A-143-46/2011; 2019-07-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-666-525/2019).

Skunde pažymima, kad Pareiškėjas nedeklaravo gyvenamosios vietos Buto adresu, tačiau 2024-08-09, 2024-09-16 paaiškinimuose Inspekcijai nurodė: „<...aš *de facto* gyvenau tame bute kartu su šeima, ir po pardavimo buto, nusipirkau namą. Tačiau, nors mano šeima (žmona ir vaikas) deklaravo gyvenamąją vietą tame bute, aš asmeniškai to nepadariau, nes nežinojau kad tai labai svarbu... pagal faktines aplinkybes, neprivalau mokėti mokesčių, nes tai buvo mano gyvenamoji vieta...>“. Pareiškėjas pabrėžia, kad jo deklaruota gyvenamoji vieta laikotarpiu nuo 2003-09-16 iki 2021-06-04 buvo adresu: (duomenys neskelbtini). Šis nekilnojamas turtas nuosavybės teise nepriklausė nei Pareiškėjui, nei jo sutuoktinei. Taigi, akivaizdu, kad vienintelė vieta, kurioje Pareiškėjas su šeima galėjo gyventi, buvo jam nuosavybės teise priklausantis Butas. Aplinkybę, kad Pareiškėjas su šeima faktiškai gyveno Bute, Pareiškėjo teigimu, pagrindžia kreditavimo sutartis Nr. SL010/1147940 su Rato kredito unija, kurią Pareiškėjas sudarė siekdamas gauti lėšų geresniam būstui įsigyti (paskirtis „275,99 kv. m. gyvenamojo namo su žemės sklypu, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimui“). Geresnis būstas įsigytas 2019-09-24, o Butas parduotas 2019-12-02, t. y. Pareiškėjo šeimai jau turint kitą gyvenamąją vietą.

Pareiškėjo tvirtinimu, vien formalus gyvenamosios vietos deklaravimo reikalavimų neišpildymas negali paneigti Pareiškėjo teisės į Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte nustatytą lengvatą. Toks teisės aiškinimas taip pat atitinka GVDĮ 2 straipsnio 4 punkte nustatytą gyvenamosios vietos sampratą, kuri turi būti vertinama pagal realias faktines aplinkybes, o ne pagal formalų deklaravimo faktą.

Pareiškėjas nurodo, kad ginčo situacija turi būti vertinama atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo principus, t. y. mokesčių administratorius turėjo įvertinti realią faktinę situaciją ir pripažinti Butą Pareiškėjo gyvenamąją vietą pagal GVDĮ 2 straipsnio 4 dalį, ir pritaikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte numatytą mokestinę lengvatą. Toks sprendimas atitiktų ne tik mokesčių teisės normas, bet ir konstitucinius teisingumo, sąžiningumo bei teisėtų lūkesčių apsaugos principus, apsaugotų Pareiškėjo bei jo šeimos teisėtus interesus ir būtų logiškai suderintas su teisės sistemos vertybių visuma.

Dėl mokesčių administravimo principų pažeidimo

Skunde nurodyta, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra viena esminių teisinės valstybės vertybių, užtikrinantis asmens teisę pagrįstai tikėtis, kad jo teisinė ir ekonominė padėtis išliks stabili, jei tam nėra objektyviai pateisinamų, teisės aktais pagrįstų priežasčių ją keisti.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) šį principą aiškino bylose C-37/02, C-38/02, C-532/16 bei C-424/12 (*Fatorie*) ir konstatavo, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principu galima remtis, kai institucija savo veiksmais ar neveikimu sukuria pagrįstą pagrindą manyti, jog esama teisinė padėtis išliks nepakitusi. ESTT byloje C-424/12 aiškiai pažymėjo, jog mokestinė padėtis negali būti ginčijama neribotą laiką, o vien institucijos neveiklumas neturi tapti pagrindu retrospektyviai bloginti asmens teisinės padėties.

Nagrinėjamu atveju, Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija skundžiamu sprendimu pažeidė jo teisėtus lūkesčius dėl tinkamo mokesčių administravimo. Pareiškėjas 2020-07-09 pateikė 2019 m. Metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją (toliau – Deklaracija). Daugiau nei 4 metus nuo Deklaracijos pateikimo mokesčių administratorius nereiškė jokių pretenzijų dėl deklaruotų duomenų, neinicijavo kontrolės veiksmų. Tik 2024-12-04 per *Mano VMI* portalą Pareiškėjui buvo pateiktas pranešimas apie pradėtą mokestinį patikrinimą, kuris 2025-02-27 baigtas surašant patikrinimo aktą, o 2025-04-03 priimtas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pareiškėjas tvirtina, kad toks ilgalaikis institucijos neveikimas sukūrė pagrįstą teisėtą lūkestį, kad pateikta 2019 metų Deklaracija yra užpildyta teisingai. Be to, Pareiškėjas į pateiktus 2024-08-09 ir 2024-09-16 paaiškinimus negavo jokio mokesčių administratoriaus atsakymo. Inspekcijai pradėjus

mokestinį patikrinimą, Pareiškėjas turėjo pagrįstą lūkestį, kad į jo paaiškinimus bus atsižvelgta ir situacija liks nekvestionuojama.

ESTT byloje C-532/16 buvo pažymėta, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principas gali būti taikomas tuomet, kai teisės subjektas pagrįstai pasitiki esama teisine situacija, kuri gali būti keičiama tik dėl objektyviai pateisinamų priežasčių: „*Teisėtų lūkesčių apsaugos principas neleidžia, kad mokesčių administratorius, veikiantis pagal savo diskreciją, per ilgesnį laikotarpį nedemonstravęs jokių abejonių dėl teisinės padėties, staiga pakeistų ją retrospektyviai, neatsižvelgdamas į teisėtus asmens lūkesčius*“ (C-532/16, 50 punktas). Mokesčių administratoriaus ilgalaikis neveikimas savaime pažeidžia teisėtų lūkesčių principą. Kaip pažymėta ESTT bylose C-37/02, C-38/02, teisėtų lūkesčių principas suponuoja, kad institucijos privalo laiku, nuosekliai ir sistemingai vykdyti teisės aktais pavestas funkcijas.

Skunde pabrėžiama, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius daugiau nei 4 metus, t. y. nuo 2020-07-09 deklaracijos pateikimo dienos iki pat 2024 m. pabaigos, nesiėmė veiksmų ir neišreiškė jokių abejonių dėl deklaruotų duomenų, todėl pagrįstai sukūrė Pareiškėjui lūkestį dėl mokestinės situacijos stabilumo. Akivaizdu, jog apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos, ir ypač delspinigių ir baudų taikymas, pažeidžia teisėtų lūkesčių apsaugos principą.

Vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 2 dalimi, mokesčių administratorius, skirdamas baudas už mokesčių įstatymų pažeidimus, privalo vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais ir atsižvelgti į pažeidimo pobūdį, kaltės formą, padarytą žalą bei visas atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pareiškėjas nurodo, kad nagrinėjamu atveju:

- pažeidimas kilo dėl formalių reikalavimų neišpildymo;
- mokesčių administratoriaus ilgalaikis neveikimas suformavo Pareiškėjui teisėtą lūkestį, todėl bauda būtų skirta situacijoje, kurią pati Inspekcija toleravo;
- nebuvo sąmoningo vengimo deklaruoti ar nemokėti mokesčių;
- visos aplinkybės turi būti vertinamos kaip lengvinančios aplinkybės, kurios pagal MAĮ 140 straipsnio 3 dalį eliminuoja bet kokį poreikį taikyti baudą.

Pareiškėjo teigimu, delspinigių skaičiavimas už laikotarpį, kai pats mokesčių administratorius nesiėmė jokių veiksmų, prieštarauja tiek teisėtų lūkesčių, tiek protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principams, įtvirtintiems MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje. Ilgalaikis neveikimas sukuria teisinį neaiškumą ir netikrumą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu: 1) patvirtino 2025-02-27 patikrinimo aktą Nr.(21.222Mr) FR0680-58 ir jame papildomai apskaičiuotą mokėtiną GPM 9 928,50 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM); 2) apskaičiavo 3 540,09 Eur GPM delspinigius; 3) skyrė 2 979 Eur GPM baudą (30 proc.). 2025-02-27 patikrinimo aktas Nr. (21.222Mr) FR0680-58 buvo patalpintas portale Mano VMI, Pareiškėjas su juo susipažino tą pačią dieną (2024-02-27). Pastabų dėl patikrinimo akto per MAĮ numatytą terminą Pareiškėjas nepateikė.

Dėl nekilnojamojo turto (Buto ir dalies Sandėlio) įsigijimo ir pardavimo

Dėl nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas asmeninės nuosavybės teise 2015-08-18 nekilnojamojo turto pardavimo–pirkimo ir naudojimosi daiktu tvarkos nustatymo sutartimi Nr. MK-6940 už bendrą 133 000 Eur sumą įsigijo nekilnojamąjį turtą: 59,51 kv. m. bendrojo ploto butą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 120 000 Eur ir 1105/4423 dalį 176,92 kv. m. bendrojo ploto pastato-sandėlio, adresu: (duomenys neskelbtini), už 13 000 Eur. Sutartyje nurodyta, kad jos sudarymo išlaidas (662,72 Eur) turto pirkėjai ir pardavėjas apmokėjo lygiomis dalimis, t. y. teisės aktuose numatyti privalomi mokėjimai, susiję su turto nuosavybės perleidimu, sudarė 662,72 Eur, iš jų Pareiškėjui tenkanti išlaidų dalis – 331,36 Eur.

Mokesčių administratorius, apskaičiavęs kiekvieno nekilnojamojo turto objekto kainos procentinį santykį bendroje turto įsigijimo kainoje (Butas – 90,23 proc., Sandėlio dalis – 9,77 proc.), tokiu pat santykiu paskirstė ir su turto įsigijimu susijusias išlaidas: Buto – 298,99 Eur (331,36 Eur x 90,23 proc.), Sandėlio dalies – 32,37 Eur (331,36 Eur x 9,77 proc.).

Dėl nekilnojamojo turto (buto ir Sandėlio dalies) pardavimo

Pareiškėjas 2019-12-02 nekilnojamųjų daiktų pirkimo ir pardavimo sutartimi Nr. JŠ-10251 (toliau – Sutartis) minėtą nekilnojamąjį turtą pardavė už 200 000 Eur.

Sutartyje nekilnojamojo turto objektų pardavimo kainos neišskirtos, todėl patikrinimo akte Buto ir Sandėlio dalies pardavimo kainos apskaičiuotos pagal VĮ „Registru centras“ nustatytą vidutinių rinkos kainų procentinį santykį (Buto vidutinė rinkos kaina 2019-11-08 datai – 74 300 Eur, Sandėlio dalies vidutinė rinkos kaina 2019-03-01 datai – 30 800 Eur), t. y. Buto vidutinė rinkos kaina sudaro 70,69 proc. ($74\,300 \text{ Eur} / 105\,100 \text{ Eur} \times 100 \text{ proc.}$) visoje turto pardavimo kainoje, atitinkamai pardavimo kaina Sutartyje – 141 380 Eur ($200\,000 \text{ Eur} \times 70,69 \text{ proc.}$); Sandėlio dalies vidutinė rinkos kaina sudaro 29,31 proc. ($30\,800 \text{ Eur} / 105\,100 \text{ Eur} \times 100 \text{ proc.}$) visoje turto pardavimo kainoje, atitinkamai pardavimo kaina – 58 620 Eur ($200\,000 \text{ Eur} \times 29,31 \text{ proc.}$).

Pagal Sutarties nuostatas turto pardavimo sutarties sudarymo išlaidas (957,23 Eur) turto pirkėjai ir pardavėjas apmoka lygiomis dalimis, t. y. teisės aktuose numatyti privalomi mokėjimai, susiję su turto nuosavybės perdavimu, sudarė 957,23 Eur, iš jų Pareiškėjui tenkanti dalis – 478,62 Eur ($957,23 \text{ Eur} / 2$). Su turto pardavimu susijusias išlaidas mokesčių administratorius paskirstė tokiu pat santykiu kaip ir kiekvieno turto objekto pardavimo kainą, t. y. Buto – 338,34 Eur ($478,62 \text{ Eur} \times 70,69 \text{ proc.}$), Sandėlio dalies – 140,28 Eur ($478,62 \text{ Eur} \times 29,31 \text{ proc.}$).

Inspekcija apskaičiavo, kad Pareiškėjas 2019 m. gavo 141 380 Eur Buto pardavimo pajamų ir patyrė 120 643,23 Eur išlaidų (120 005,90 Eur buto įsigijimo kaina + 298,99 Eur išlaidos notarui butą įsigyjant + 338,34 Eur išlaidos notarui parduodant Butą), 58 620 Eur Sandėlio dalies pardavimo pajamų ir patyrė 13 166,75 Eur išlaidų (12 994,10 Eur įsigijimo kaina + 32,37 Eur išlaidos notarui įsigyjant Sandėlio dalį + 140,28 Eur išlaidos notarui parduodant Sandėlio dalį).

Dėl gautų pajamų apmokestinimo

Skundžiamame sprendime išvardintos mokesčio patikrinimo metu nustatytos faktinės bylos aplinkybės:

– Pareiškėjas asmeninės nuosavybės teise 2015-08-18 įsigijo du nekilnojamojo turto objektus: Butą ir dalį Sandėlio, Vilnius, kuriuos, praėjus keturiems metams nuo įsigijimo (2019-12-02), t. y. neišlaikęs jų neapmokestinamąjį laikotarpį (10 metų iki pardavimo ar kitokio perdavimo nuosavybės), pardavė;

– Vedybų (ikivedybinė) sutartis su O.A. sudaryta 2017-10-20. Pagal Vedybų (ikivedybinės) sutarties 3 dalies „Sutuoktinių turto teisinis režimas“ nuostatas sutuoktinio vardu iki santuokos sudarymo, šalių turtui, įskaitant pinigines lėšas gautas iš kiekvieno iš šalių parduoto turto, taikomas įstatymų nustatytas asmeninės nuosavybės teisinis režimas ir sudaryta sutartimi jis nekeičiamas, t. y. visas iki santuokos sudarymo kiekvieno iš sutuoktinių įgytas turtas yra to sutuoktinio asmeninė nuosavybė. Mokesčių administratorius vertino, kad 2019 m. gautos turto pardavimo pajamos yra Pareiškėjo asmeninės pajamos;

– Pareiškėjas Bute gyvenamosios vietos nedeklaravo. Laikotarpiu nuo 2003-09-16 iki 2021-06-04 jis gyvenamąją vietą deklaravo kitu adresu – (duomenys neskelbtini). Šiuo adresu esantis turtas nuosavybės teise nepriklauso nei Pareiškėjui, nei jo sutuoktinei;

– Pareiškėjo šeimos nariai (sutuoktinė ir sūnus) gyvenamąją vietą laikotarpiu nuo 1994-12-31 iki 2019-02-11 deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini). Ginčo Bute jie deklaravo gyvenamąją vietą nuo 2019-02-11 iki 2019-10-02, t. y. praėjus 4 metams nuo buto įsigijimo ir likus keliems mėnesiams iki jo pardavimo; nuo 2019-10-02 iki 2024-08-23 Pareiškėjo sutuoktinės ir sūnaus deklaruota gyvenamoji vieta buvo adresu: (duomenys neskelbtini) (nuo 2022-10-14 sutuoktinei nuosavybės teise priklausančiame bute);

– Pareiškėjas 2015-08-18 įsigytą turtą (Butą ir dalį Sandėlio) įkeitė Rato kredito unijai kaip garantą, prievolių (125 000 Eur) pagal 2016-08-16 kredito sutartį Nr. SL010/117102 užtikrinimui, o pasiskolintas lėšas (125 000 Eur) panaudojo nekilnojamajam turtui (ne gyvenamajam būstui) įsigyti bei kitiems tikslams;

– turto pirkėjai dalį pinigų (79 708,77 Eur) pervedė į Pareiškėjo nurodytas banko sąskaitas, kitą dalį (120 291,23 Eur) – į Rato kredito unijos banko sąskaitą, skolinių įsipareigojimų pagal 2016-08-16 paskolos sutartį Nr. SL010/117102 padengimui, t. y. gautas lėšas Pareiškėjas panaudojo skoliniams įsipareigojimams dengti;

– Pareiškėjas 2019-09-24, t. y. prieš 3 mėnesius iki buto pardavimo, įsigijo kitą nekilnojamąjį turtą (275,99 kv. m. bendrojo ploto gyvenamąjį namą ir 0,2938 ha bendrojo ploto žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini)) už 280 000 Eur; šiam turtui įsigyti Pareiškėjas didžiąją dalį (214 000 Eur) piniginių lėšų pasiskolino iš Rato kredito unijos pagal 2019-10-08 kreditavimo sutartį Nr. SL010/1147940 (paskirtis „275,99 kv. m. gyvenamojo namo su žemės sklypu, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimui“);

– įsigiję gyvenamąjį namą, adresu: (duomenys neskelbtini), Pareiškėjas ir jo šeimos nariai (sutuoktinė ir sūnus) šiuo adresu gyvenamosios vietos teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo. Pareiškėjas ir jo šeimos nariai gyvenamąją vietą name deklaravo praėjus 5 metams nuo namo įsigijimo, t. y. nuo 2024-08-23.

– Pareiškėjas Inspekcijai 2020-07-09 pateikė Deklaraciją už 2019 m., tačiau joje gautų turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo. Apie prievolę deklaruoti 2019 m. gautas turto pardavimo apmokestinamąsias pajamas Inspekcija Pareiškėją informavo 2024-07-20 ir 2024-09-13, tačiau į Inspekcijos raginimus deklaruoti gautas turto pardavimo apmokestinamąsias pajamas Pareiškėjas nereagavo ir Deklaracijos už 2019 m. nepatikslino. Pareiškėjas stebėsenos metu pateikė paaiškinimus (2024-08-09, 2024-09-16 paaiškinimai), dėl kokių priežasčių jis nepatikslino Deklaracijos ir nedeklaravo turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų, kuriuose nurodė, kad *<... aš de facto gyvenau tame bute kartu su šeima, ir po pardavimo buto, nusipirkau namą. Tačiau, nors mano šeima (žmona ir vaikas) deklaravo gyvenamąją vietą tame bute, aš asmeniškai to nepadariau, nes nežinojau kad tai labai svarbu... pagal faktines aplinkybes, neprivalau mokėti mokesčių, nes tai buvo mano gyvenamoji vieta...>*.

Dėl Buto pardavimo pajamų apmokestinimo

Skundžiamame sprendime cituojamos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktų nuostatos, LVAT praktika dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto taikymo (2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-614-556/2018; 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-307-442/2020).

Inspekcija akcentuoja, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą esminė lengvatos taikymo sąlyga yra gyventojų gyvenamosios vietos deklaravimas GDVĮ nustatyta tvarka. Pareiškėjas nustatyta tvarka Buto, kurį pardavė, adresu savo gyvenamosios vietos nedeklaravo, jo šeimos nariai bute deklaravo gyvenamąją vietą prieš pardavimo sandorį, nuo 2019-02-11 iki 2019-10-02, t. y. tik 8 mėnesius, nors butas įsigytas prieš 4 metus. Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjo šeimos narių gyvenamosios vietos deklaravimas Bute buvo tik formalumas.

Skundžiamame sprendime pažymima, kad Pareiškėjas, pardavęs turtą (butą ir dalį Sandėlio), gautų lėšų nepanaudojo kitam būstui įsigyti: nagrinėjamu atveju pinigai už parduotą turtą buvo panaudoti turėtų skolinių įsipareigojimų padengimui, o kitas nekilnojamas turtas 2019-09-24 įsigytas iš pasiskolintų piniginių lėšų (didžiąją dalimi).

Įvertinus mokestinio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, teismų praktiką, Inspekcijos sprendime padaryta išvada, kad neįgyvendinus esminių GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose numatytų sąlygų dėl gyvenamosios vietos deklaravimo teisės aktų nustatyta tvarka, Pareiškėjo gautoms Buto pardavimo pajamoms netaikomos minėtos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose numatytos neapmokestinimo sąlygos, todėl šios pajamos yra priskirtos apmokestinamosioms pajamoms.

Dėl Sandėlio dalies pardavimo pajamų apmokestinimo

Inspekcijos sprendime cituojamos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatos ir nurodoma, kad Pareiškėjas jam priklausančią neįgyvendintos paskirties Sandėlio dalį pardavė 2019-12-02, praėjus 4 metams nuo įsigijimo, neišlaikęs jo 10 metų nuosavybėje, todėl gautos turto pardavimo pajamos buvo priskirtos apmokestinamosioms pajamoms.

Dėl delspinigių apskaičiavimo ir baudos skyrimo

Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu bei 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis, Pareiškėjui nuo patikrinimo akte apskaičiuotos mokėtinos 9 928,50 Eur GPM sumos apskaičiuota 3 540,09 Eur delspinigių (delspinigių apskaičiavimas pridėtas prie skundžiamo Inspekcijos sprendimo).

Inspekcijos sprendime cituojamos GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies, MAĮ 139 straipsnio 1–2 dalių, 140 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos.

Įvertinus Pareiškėjo atsakomybę sunkinančias aplinkybes: Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, žinodamas apie prievolę deklaruoti turto pardavimo pajamas, jų nedeklaravo (nepatiksino Deklaracijos), patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo, su *Mano VMI* patalpintais dokumentais nesusipažino, neteikė mokesčių administratoriui reikalingos informacijos ir nenurodė objektyvių ir pagrįstų priežasčių, kodėl negalėjo jų pateikti, nenustačius Pareiškėjo atsakomybę lengvinančių aplinkybių bei atsižvelgus į tai, kad padaryta žala valstybės biudžetui neviršijo 500 bazinių socialinių išmokų mokesčių sumos 19 000 Eur ((500 x 38 Eur), Pareiškėjui nuo patikrinimo akte apskaičiuotos mokėti 9 928,50 Eur GPM sumos skundžiamu sprendimu skirta 30 proc. dydžio 2 979 Eur (9 928,50 Eur x 30 proc.) GPM bauda.

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

Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas byloje kilo dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 9 928,50 Eur GPM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjas nedeklaravo 2019 metais gautų nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų ir nesumokėjo GPM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimo išvadamis ir nurodo, jog nepaisant to, kad jo gyvenamoji vieta nebuvo deklaruota ginčo Bute, nagrinėjamu atveju turi būti taikoma GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte numatyta pajamų mokesčio lengvata, nes Pareiškėjas Bute gyveno ilgiau nei 2 metus (nuo 2015-08-18 iki 2019-12-02). Inspekcijos atliktas formalus ginčo situacijos vertinimas, Pareiškėjo teigimu, prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) ir LVAT praktikai, kurioje pabrėžiama, kad turi būti pripažįstamas ne bet koks teisėtumas, o tik teisingumo teisėtumas. Pareiškėjas skunde akcentuoja, kad Inspekcija daugiau kaip 4 metus neinicijavo jokių Pareiškėjo kontrolės veiksmų (mokestinis patikrinimas pradėtas tik 2024-12-04), Pareiškėjas turėjo teisėtą lūkestį, kad Deklaracija už 2019 metus yra užpildyta teisingai. Toks ilgalaikis Inspekcijos neveikimas pažeidė Pareiškėjo teisėtų lūkesčių apsaugos principą, įtvirtintą ESTT praktikoje. Pareiškėjo teigimu, delspinigių skaičiavimas už laikotarpį, kai pats mokesčių administratorius nesiėmė jokių veiksmų, prieštarauja tiek teisėtų lūkesčių, tiek protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principams, įtvirtintiems MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje. Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdžio metu prašė sumažinti paskirtą GPM baudą iki 20 proc. dydžio.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtį lemia Pareiškėjo pareikšti konkretūs ir aiškūs reikalavimai, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto taikymo

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas asmeninės nuosavybės teise 2015-08-18 nekilnojamojo turto pardavimo–pirkimo ir naudojimosi daiktu tvarkos nustatymo sutartimi Nr. MK-6940 įsigijo nekilnojamąjį turtą: Butą už 120 000 Eur ir Sandėlio dalį už 13 000 Eur (Pareiškėjui tenkančios sutarties sudarymo išlaidos – 331,36 Eur). Minėtą nekilnojamąjį turtą Pareiškėjas pardavė 2019-12-02 nekilnojamųjų daiktų pirkimo ir pardavimo sutartimi Nr. JŠ-10251 už 200 000 Eur (Pareiškėjui tenkanti sutarties sudarymo išlaidų suma – 478,62 Eur).

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punktą gyventojų neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos per mokestinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės šios 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 nuosavybės.

GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte nustatyta, kad neapmokestinamos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), jeigu jame pastaruosius 2 metus iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės buvo gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

To paties straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame

gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnė negu šios dalies 53 punkte nurodyta 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, taip pat neapmokestinamos.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju nėra ginčo dėl Sandėlio dalies pardavimo pajamų apmokestinimo, kadangi šis nekilnojamas turtas neišlaikytas nuosavybėje 10 metų (įsigytas 2015-08-18, parduotas 2019-12-02), todėl Komisija šiuo klausimu plačiau nepasisako.

Ginčas byloje iš esmės kilęs dėl GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkte numatytos pajamų mokesčio lengvatos taikymo Pareiškėjo gautoms Buto pardavimo pajamoms.

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 nustatytą 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.

LVAT, aiškindamas GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktų taikymą, nurodo, kad šios nuostatos imperatyviai reikalauja, kad parduotame gyvenamajame būste būtų ir gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka (2018-04-11 nutartyje 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).

Pagal GVDĮ 2 straipsnio 2 dalies (nuo 2018-01-01 galiojanti įstatymo redakcija), Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.16 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas fizinio asmens gyvenamoji vieta laikoma vieta, kurioje jis faktiškai dažniausiai gyvena, o jeigu asmuo faktiškai gyvena keliose vietose, tai vieta, su kuria asmuo yra labiausiai susijęs (kur yra asmens turtas ar didžioji turto dalis, kur yra jo darbo vieta arba kur jis gyvena ilgiausiai), laikoma jo pagrindine gyvenamąja vieta. Iki 2017-12-31 galiojusios GVDĮ redakcijos 2 straipsnio 4 dalyje gyvenamoji vieta buvo apibrėžiama kaip pagrindinė vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir su kuria jis yra labiausiai susijęs.

Gyvenamosios vietos deklaravimas – tai gyvenamosios vietos adresą sudarančių ir kitų šiame įstatyme nustatytų duomenų pateikimas gyvenamosios vietos deklaravimo įstaigai (GVDĮ 2 straipsnio 3 dalis; iki 2017-12-31 – 2 straipsnio 2 dalis).

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. 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.

Komisijos 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 (mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai). 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 mokesstinėse 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 esminių nagrinėjamos bylos klausimu.

Byloje nustatyta ir dėl šios aplinkybės tarp šalių ginčo nėra, kad Pareiškėjas parduoto ginčo Buto adresu savo gyvenamosios vietos nebuvo deklaravęs (laikotarpiu nuo 2003-09-16 iki 2021-06-04 jis gyvenamąją vietą deklaravo adresu: (duomenys neskelbtini)). Pareiškėjo skundo teiginiai, kad minėtas nekilnojamas turtas nuosavybės teise nepriklausė nei Pareiškėjui, nei jo sutuoktinei, todėl jam nuosavybės teise priklausantis Butas buvo vienintelė Pareiškėjo šeimos gyvenamoji vieta, taip pat Pareiškėjo pateikta kreditavimo sutartis ir kito (Pareiškėjo teigimu, geresnio) būsto įsigijimas 2019-09-24, nesant kitokių rašytinių įrodymų, Komisijos vertinimu, neįrodo, kad Pareiškėjas faktiškai gyveno parduotame Bute. Šios aplinkybės nepagrindžia ir Pareiškėjo 2024-08-09 ir 2024-09-16 mokesčių administratoriui pateikti paaiškinimai. Komisija konstatuoja, kad nesant vienos iš būtinųjų pajamų pripažinimo neapmokestinamomis sąlygos, mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui nurodė, jog pagrindo taikyti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą nėra.

Vertindama šio ginčo faktinę situaciją GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto taikymo aspektu, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjo gautos pajamos priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, kadangi neatitinka GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto sąlygų, t. y. reikalavimo deklaruoti gyvenamąją vietą parduodamame būste pastaruosius 2 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Dėl delspinigių dydžio

Pareiškėjas skunde išdėstė argumentus dėl delspinigių prieštaravimo teisėtų lūkesčių, protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principams, įtvirtintiems MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje, nes Pareiškėjo kontrolės veiksmai pradėti praėjus 4 metams po Deklaracijos už 2019 metus pateikimo.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo skunde išdėstyti argumentai dėl mokesčių administratoriaus delsimo pradėti mokestinį patikrinimą (kontrolės procedūros pradėtos praėjus 4 metams po Deklaracijos pateikimo) yra nepagrįsti. MAĮ 2 straipsnio 23 dalyje nustatyta, kad mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Pagal MAĮ 114, 120 ir 121 straipsnių nuostatas mokesčių administratoriui yra suteikta teisė pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą, dalyką ir laiką bei nustatyta pareiga apie tai informuoti mokesčių mokėtoją (LVAT 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. eA-971-438/2019). Mokestinio patikrinimo pradžia sietina su mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymu (MAĮ 120 straipsnio 1 dalis). Byloje nustatyta, kad pavedimas tikrinti Nr. (21.222 Mr) FR0773-1217 buvo išrašytas 2024-12-03, tikrintas laikotarpis – 2019-01-01–2019-12-31. Pagal MAĮ 68 straipsnio 4 dalies 1 punktą mokesčių administratorius apskaičiuoti arba perskaičiuoti gyventojų pajamų mokesť gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesť apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Šis teisinis reglamentavimas patvirtina, kad mokesčių administratorius atlikdamas Pareiškėjo patikrinimą ir priskaičiuodamas GPM už 2019 metus, jam suteiktų teisių neviršijo bei veikė jam suteiktos diskrecijos ribose, todėl nėra pagrindo tvirtinimui apie mokesčių administratoriaus nepagrįstą vilkinimą (atlikti mokestinį patikrinimą ir priimti skundžiamą sprendimą) ir piktnaudžiavimą teise.

LVAT 2016-02-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-1732-575/2016 yra nurodęs, kad teismas, sprenddamas pareiškėjo teisėtų lūkesčių klausimą, ypač atsižvelgia į ESTT praktiką <...>. LVAT pripažįsta, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra ne tik iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos kylantis principas, bei kartu yra vienas iš pagrindinių Bendrijos principų (ESTT sprendimas byloje Nr. C-350/88, *Delacre v Commission*, § 33). Šis principas ne tik užtikrina individo apsaugą, jo pasitikėjimą viešosios valdžios priimamais sprendimais, bet jis prisideda ir prie veiksmingesnio viešojo administravimo. ESTT yra pažymėjęs, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principu gali remtis kiekvienas asmuo, kuriam institucijos suteikė pagrįstą vilčių (ESTT sprendimai bylose Nr. C-369/09, *ISD Polska sp. z o.o. and Others v European Commission*, § 123, Nr. C-426/10, *Bell & Ross v OHIM*, § 56). Pagrįstos viltys savo ruožtu suteikiamos, kai valdžios institucijos iš leidžiamų ir patikimų šaltinių suinteresuotam asmeniui pateikė tikslus, besąlygiškus ir tikrovę atitinkančius patikinimus

(ESTT sprendimai bylose Nr. C-537/08, *Kahla Thüringen Porzellan v Commission*, § 146, Nr. C-630/11 P, *HGA and Others v Commission*, § 132).

Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas. Konstituciniai teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius. Šie principai *inter alia* (be kita ko) suponuoja tai, kad valstybė privalo vykdyti priisimtus įsipareigojimus asmeniui. Neužtikrinus asmens teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise (pvz., Konstitucinio Teismo 2014-04-14 nutarimas) (LVAT 2024-03-20 nutartis adm. byloje Nr. A-491-662/2024).

Remiantis suformuota ESTT jurisprudencija, teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra vienas iš pagrindinių Europos Sąjungos principų (pvz., 2013-03-14 Sprendimo *Agrargenossenschaft Neuzelle*, C-545/11, 23 punktas). Teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinės valdžios institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (pvz., 2015-07-09 Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, 44 punktas). Garantijomis, galinčiomis sukelti tokių lūkesčių, laikoma *tiksliai, nesąlygiškai, nuosekli ir tam teise turinčių patikimų šaltinių* (nesvarbu, kokia forma) *pateikta informacija* (pvz., 2011-03-17 Sprendimo *AJD Tuna*, C-221/09, 72 punktas).

Komisija pažymi, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto nuostata ir jos taikymas yra aiškūs ir nuoseklūs, todėl Pareiškėjo akcentuojamas mokesčių administratoriaus „neveikimas“, dėl kurio Komisija pasisakė pirmiau, negalėjo sukurti Pareiškėjui teisėto lūkesčio, kad Buto, kuriame jis įstatymų nustatyta tvarka nebuvo deklaravęs gyvenamosios vietos, pardavimo pajamos bus neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Komisijos vertinimu, šiuo atveju būtent paties Pareiškėjo nepakankamas aktyvumas, atidumas ir rūpestingumas sukėlė jam teises pasekmes. Todėl šiuo atveju Pareiškėjo teisės, vadovaujantis konstituciniais teisėtų lūkesčių ir teisinio tikrumo, taip pat atsakingo valdymo (gero administravimo) principais, negintinos.

Pažymėtina ir tai, jog LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokesčio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokesčius, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokesčių patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009; 2012-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1394/2012; 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016; LVAT 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020).

Akcentuotina, kad mokesčių surinkimas, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Konstitucinis Teismas bei LVAT, yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas, LVAT 2011-09-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2255/2011, 2014-01-30 nutartį adm. byloje Nr. A-442-231/2014 ir kt.). Laiku nesumokėjus mokesčių, pinigai, turėję būti valstybės žinioje, buvo Pareiškėjo žinioje, tad kompensavimas valstybei dėl to delspinigių pavidalu yra teisingas.

Taigi, kaip nustatyta ginčo atveju, Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, Pareiškėjas taip pat nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti mokesčiniams patikrinimui reikalingus dokumentus, todėl apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjui Inspekcijos apskaičiuotų GPM delspinigių dydį visų nustatytų bylų reikšmingų aplinkybių kontekste, sprendžia, kad Pareiškėjui apskaičiuota delspinigių suma nėra

neproporcinga, jos dydis neprieštarauja teisėtų lūkesčių, protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principams.

Dėl baudos dydžio

Pareiškėjas nesutinka su paskirtos baudos dydžiu (30 proc.) ir prašo ją sumažinti iki 20 proc. dydžio teigdamas, kad mokesčių administratorius, skirdamas baudą, neįvertino atsakomybę lengvinančių aplinkybių: pažeidimas kilo dėl formalių reikalavimų neišpildymo, mokesčių administratoriaus ilgalaikis neveikimas suformavo Pareiškėjui teisėtą lūkestį dėl Deklaracijos duomenų teisingumo, Pareiškėjo veiksmuose nebuvo tyčios ir sąmoningo vengimo mokėti GPM.

GPMĮ 36 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Nuo 2019-01-01 įsigaliojusioje MAĮ 139 straipsnio 1 dalies redakcijoje numatyta, jog jeigu mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeclaruojamo <...> ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skirdamas konkrečią baudą, jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis šio Įstatymo 140 straipsnyje nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis (MAĮ 139 straipsnio 3 dalis).

Pagal MAĮ 140 straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio Įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytą skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatytą skirtinos baudos dydžių, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes.

MAĮ 140 straipsnio 3 dalyje išvardintos mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančios aplinkybės: 1) asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu (sudarė sąlygas tinkamai mokesčių administratoriaus veiklai tiriant pažeidimą, pateikė mokesčių administratoriui prašomą informaciją, padėjo mokesčių administratoriui išaiškinti šį pažeidimą ir jame dalyvavusius asmenis); 2) asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą; 3) pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties; 4) pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos; 5) pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis.

MAĮ 140 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio.

Išanalizavusi byloje esančią medžiagą ir posėdžio metu Pareiškėjo atstovo išsakytus argumentus, Komisija pažymi, kad Pareiškėjui pagrįstai skirta 30 proc. dydžio GPM bauda. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo (su *Mano VMI* patalpintais dokumentais nesusipažino, neteikė mokesčių administratoriui reikalingos informacijos, prašomų dokumentų bei paaiškinimų), tik stebėsenos metu (2024-08-09 ir 2024-09-16) pateikė paaiškinimus, kad, jo nuomone, nekilnojamojo turto pardavimo pajamos nagrinėjamu atveju yra neapmokestinamos. Apie prievolę deklaruoti 2019 m. gautas turto pardavimo apmokestinamąsias pajamas Inspekcija Pareiškėją informavo 2024-07-20 ir 2024-09-13, tačiau į Inspekcijos raginimus deklaruoti gautas turto pardavimo apmokestinamąsias pajamas Pareiškėjas nereagavo ir Deklaracijos už 2019 m. nepatiksline. Pareiškėjo *Mano VMI* paskyroje buvo patalpintas 2023-12-04 pranešimas apie mokesčio patikrinimą Nr. (21.222 Mr) FR0663-202, kuriuo buvo prašoma pateikti patikrinimui 2019 m. vykdytus nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorius patvirtinančius dokumentus bei kitus su šio turto įsigijimu susijusius dokumentus; pateikti kitą mokesčio apskaičiavimui ir deklaravimui reikšmingą informaciją. Pareiškėjas su minėtu Pranešimu nesusipažino, prašomų dokumentų bei informacijos nepateikė. 2024-12-20 Pareiškėjui duotas Mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.222Mr) FR0706-2648 dėl nekilnojamojo turto (gyvenamojo namo ir žemės sklypo), adresu: (duomenys neskelbtini), 2019-09-24 pirkimo-

pardavimo sutarties Nr. 2-7229 pateikimo, tačiau Pareiškėjas su šiuo nurodymu nesusipažino ir prašomos informacijos nepateikė. Bylos duomenimis, mokestinis patikrinimas atliktas pagal Inspekcijos turimus duomenis bei mokesčių administratoriui žinomą informaciją. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta Pareiškėjo atsakomybę lengvinančių aplinkybių.

Įvertinus aukščiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjui pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda, *įvertinus Pareiškėjo atsakomybę sunkinančią aplinkybę*: Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, žinodamas apie prievolę deklaruoti turto pardavimo pajamas, jų nedeklaravo (nepatiksline deklaracijos), patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo, su Mano VMI patalpintais dokumentais nesusipažino, neteikė mokesčių administratoriui reikalingos informacijos ir nenurodė objektyvių ir pagrįstų priežasčių, kodėl negalėjo jų pateikti, *nenustačius Pareiškėjo atsakomybę lengvinančių aplinkybių* bei atsižvelgus į tai, kad padaryta žala valstybės biudžetui neviršijo 500 bazinių socialinių išmokų mokesčių sumos 19 000 Eur ((500 x 38 Eur). Pareiškėjo skunde išdėstyti argumentai nesudaro pagrindo sumažinti Pareiškėjui skirtą baudą iki 20 proc. dydžio.

Atsižvelgdama į nustatytas faktines aplinkybes bei vadovaudamasi minėtu teisiniu reglamentavimu, Komisija daro išvadą, kad panaikinti ar pakeisti skundžiamą Inspekcijos sprendimą remiantis Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-04-03 sprendimą Nr. (21.222 Mr) FR0682-74.

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 Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narė	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Kristina Jakštienė
Komisijos narė	Raimonda Juodkaitė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė