



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A.A. SKUNDO**

2025 m. gruodžio 9 d. Nr. S-2025/212 (7-2025/120)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininkę, Jurgitos Narkevičiūtės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės, Raimondos Juodkaitės (pranešėja), išnagrinėjo A.A. (toliau – Pareiškėja) 2025-08-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2025-07-30 sprendimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-176 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė B.B. ir Inspekcijos atstovas C.C., 2025-11-11 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Komisija 2025-08-25 gavo Pareiškėjos Skundą. Pareiškėja 2025-09-15 papildomai pateikė prašymą Komisijai, kuriame nurodė, kad 2025-09-15, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pateikė Inspekcijai pasiūlymą dėl mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo, todėl prašo Komisijos sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl ginčijamo sprendimo iki kol Inspekcija išnagrinės pateiktą pasiūlymą. Komisija 2025-09-17 sprendimu Nr. S-2025/158 (7-2025/120) sustabdė Pareiškėjos Skundo nagrinėjimą, iki kol paaiškės, ar tarp ginčo šalių yra pasirašytas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio arba yra atmestas pasiūlymas pradėti derybas ar pasirašyti tokį susitarimą. Inspekcija 2025-10-16 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)-R-3869 informavo Komisiją, kad, išnagrinėjusi Pareiškėjos pasiūlymą pasirašyti susitarimą, 2025-10-14 raštu Nr. R-3843 informavo Pareiškėją, jog mokesčių administratorius turi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl nėra pagrindo pasirašyti susitarimą su mokesčių mokėtoja dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Atsižvelgus į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos Skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija Pareiškėjos Skundo nagrinėjimą atnaujina ir Skundą nagrinėja iš esmės.

Pareiškėja pateikė Skundą dėl Sprendimo, kuriuo nurodyta sumokėti 49 617,03 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) (iš jų 45 389,50 Eur apskaičiuota taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas), 14 462,35 Eur GPM baudą ir 15 976,25 Eur GPM delspinigius.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad nesutinka su papildomai apskaičiuotu mokėtiniu GPM ir su juo susijusiomis sumomis bei nesutinka su Inspekcijos išvadomis, kad

gyvenamosios vietos deklaravimas adresu (duomenys neskelbtini) ir buto įsigijimas (duomenys neskelbtini) bei jame gyvenamosios vietos deklaravimas buvo formalus, siekiant mokestinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM. Pareiškėja teigia, kad atitiko visas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) nurodytas lengvatos taikymo sąlygas, todėl pagrįstai gautas buto (duomenys neskelbtini) pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėja cituoja GPMĮ 17 straipsnio 54 punkto nuostatas ir nurodo, kad atitiko GPMĮ nustatytas lengvatos taikymo sąlygas, t. y. pardavė būstą, kuriame trumpiau nei dvejus metus buvo deklaravusi gyvenamąją vietą ir per metus įsigijo naują būstą, kuriame taip pat deklaravo gyvenamąją vietą.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad butas (duomenys neskelbtini) atskirais laikotarpiais buvo Pareiškėjos gyvenamasis būstas, kuriame teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaruota Pareiškėjos gyvenamoji vieta, ką patvirtina paties mokesčių administratoriaus nurodytos gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame bute (duomenys neskelbtini) datos. Kaip nustatė ir pats mokesčių administratorius, Pareiškėja šiuo adresu buvo deklaravusi gyvenamąją vietą kelis kartus: nuo 2018-09-05 iki 2019-10-04, nuo 2019-11-19 iki 2020-10-03 ir nuo 2021-07-06 iki 2021-10-12. Taigi, šiame bute Pareiškėjos gyvenamoji vieta buvo deklaruota iš viso ilgiau nei dvejus metus, todėl vien aplinkybė, jog Pareiškėja, siekdama pasinaudoti jai teisėtai priklausančia lengvata, paskutinį kartą gyvenamąją vietą deklaravo prieš buto pardavimą, nepaneigia fakto, kad šis butas atskirais laikotarpiais buvo Pareiškėjos gyvenamasis būstas ir yra išpildyta GPMĮ privaloma sąlyga – parduotas būstas, kuriame Pareiškėjos gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu 2 metų laikotarpį. Nors šis parduotas butas buvo nuomojamas, tačiau jis buvo nuomojamas tik tuo laikotarpiu, kai pati Pareiškėja gyveno ir gyvenamąją vietą buvo deklaravusi kitu adresu, t. y. nuomojamas buvo nuo 2020-08-26 iki 2021 m. gegužės pabaigos ar birželio pradžios. Tikslios D.D. išsikraustymo datos Pareiškėja neprisimena, tačiau D.D. bute gyveno trumpiau nei buvo numatyta nuomos sutartyje. Ši informacija buvo pateikta mokesčių administratoriui dar mokestinio patikrinimo metu, tačiau tiek 2025-05-06 patikrinimo akte Nr. (21.222 Mr)FR0680-125 (toliau – Patikrinimo aktas), tiek skundžiamame sprendime mokesčių administratorius dėl nesuprantamų priežasčių ir neturėdamas jokių tai patvirtinančių įrodymų vertina, kad D.D. bute gyveno dar ir liepos mėn., nors kaip matyti iš Patikrinimo akte nurodytų gautų banko mokėjimo pavedimų, visi mokėjimai už komunalines paslaugas buvo atlikti birželio 3 dieną už gegužės mėn. ir tik birželio pabaigoje pervestas neapmokėtas likutis už šildymą. Taigi komunalinių mokėjimų duomenys neabejotinai patvirtina, kad D.D. išsikraustė iš buto dar prieš liepos mėnesį, todėl mokesčių administratorius nepagrįstai daro išvadą, kad butas buvo nuomotas iki pat jo pardavimo, formaliai vadovaudamasis tik sudaryta nuomos sutartimi.

Pareiškėja dar kartą pažymi, kad visu kitu laikotarpiu, kai butas nebuvo nuomojamas, šis butas buvo Pareiškėjos gyvenamoji vieta. Pareiškėja paskutinį kartą į butą atsikraustė vos tik išsikrausčius D.D.. Todėl Pareiškėjai nesuprantama mokesčių administratoriaus išvada, kad ji tikslingai siekė pasinaudoti GPMĮ įtvirtinta lengvata, ką neva patvirtina aplinkybė, jog Pareiškėja pakartotinai gyvenamąją vietą bute deklaravo tik prieš buto pardavimą. Kaip nurodoma Patikrinimo akte, „vertinama, kad Mokėtoja sąmoningai prieš buto pardavimą jame deklaravo gyvenamąją vietą“. Pareiškėja šio fakto neginčija, sutinka su tuo, kad gyvenamoji vieta buvo deklaruota sąmoningai, nes jos nedeklaravus, nebūtų galimybės taikyti GPMĮ įtvirtintos lengvatos būsto pardavimo pajamoms, tačiau gyvenamoji vieta buvo deklaruota pagrįstai, kadangi šis butas buvo Pareiškėjos gyvenamasis būstas tiek prieš jo išnuomojimą (taip pat buvo deklaruota gyvenamoji vieta), tiek ir baigus jį nuomoti. Vien ta aplinkybė, kad gyvenamoji vieta buvo deklaruota jau derinant su pirkėju preliminarios

sutarties sąlygas, taip pat nepaneigia galimybės taikyti lengvatos, kadangi šiame bute Pareiškėja gyveno, tačiau nedeklaravusi gyvenamosios vietos nebūtų galėjusi gautoms pardavimo pajamoms taikyti GPMĮ įtvirtintos lengvatos.

Skunde cituoja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto aspektu<sup>1</sup>. Pažymi, jog kaip matyti iš pateiktos LVAT praktikos, lengvatos taikymas siejamas būtent su gyvenamosios vietos deklaravimu, o ne faktiniu nuolatiniu gyvenimu parduodate būste. Kaip matyti, faktiškai asmuo gali gyventi keliose vietose, tačiau deklaruoti gali tik vieną gyvenamąją vietą, todėl aplinkybė, jog Pareiškėja parduotame būste buvo deklaravusi gyvenamąją vietą, nors faktiškai pagal susiklosčiusias aplinkybes galėjo vienu metu gyventi keliose skirtingose vietose yra pakankama vienai iš GPMĮ įtvirtintų lengvatos sąlygų pagrįsti.

Atkreipia dėmesį, kad mokesčių administratorius Patikrinimo akte iškraipo Pareiškėjos teiktą paaiškinimą dėl sprendimo parduoti butą (duomenys neskelbtini) ir paaiškina ką iš tiesų nurodė mokesčių administratoriui.

Skunde pažymima, kad nors Pareiškėjos teiginius dėl nesutarimų su sutuoktiniu mokesčių administratorius vertina kritiškai, neva juos paneigia vėlesnis gyvenamosios vietos deklaravimas sutuoktiniui priklausančiame turte, tačiau Pareiškėja paaiškina, kad skyrybos neįvyksta per vieną dieną, per visą laiką iki oficialių skyrybų žmonės be kita ko privalomai turi pereiti mediacijos procesą, kurio metu išgyvena emocijų bei sprendimų karuselę, skiriasi ir taikosi, ir vėl skiriasi. Taip buvo ir šiuo atveju, per visą nesutarimų laikotarpį, kuris prasidėjo nutrūkus nėštumui, Pareiškėja su sutuoktiniu ne vieną kartą skyrėsi ir taikėsi, todėl vien faktas, jog po buto (duomenys neskelbtini) pardavimo deklaravo gyvenamąją vietą sutuoktiniui priklausančiame turte, ar kad vėliau gavo paskolą iš sutuoktinio, kurią panaudojo daliniam apmokėjimui už įsigyjamą butą (duomenys neskelbtini), nepaneigia Pareiškėjos teiginių dėl pašlijusių santykių ir sunkaus laikotarpio gyvenime.

Nurodo, jog teiginius dėl sudėtingo gyvenimo etapo bei skyrybų patvirtina ir mokestinio patikrinimo metu Inspekcijai pateiktas laiškas, kuriame Pareiškėja jau 2022-02-25 patvirtina E.E., kad sutinka su teismo sprendimu dėl santuokos nutraukimo ir neketina jo skųsti. Šiuo metu Pareiškėjai nepavyko surasti teismo sprendimo dėl santuokos nutraukimo, tačiau kaip matyti iš pridėto laiško, jau 2022-02-25 buvo priimtas teismo sprendimas dėl santuokos nutraukimo, o į teismą su pareiškimu dėl santuokos nutraukimo buvo kreiptasi dar anksčiau.

Taigi, Pareiškėja tuo metu buvo pasimetusi, išsigandusi, persileidimą patyrusi moteris, kurią vėliau paliko sutuoktinis, o dar papildomai Pareiškėjos atžvilgiu buvo pradėtas ir Specialiųjų tyrimų tarnybos (toliau – STT) ikiteisminis tyrimas. Skunde teigiama, kad tuo metu Pareiškėjos psichologinė būklė buvo labai bloga, Pareiškėja ilgą laiką buvo priversta lankytis pas psichologą, todėl natūralu, kad asmens psichologinė būklė galėjo lemti ir tokius sprendimus, kurie kitiems asmenims gali pasirodyti neracionalūs. Nors įsigytas butas (duomenys neskelbtini) buvo nedidelis ir nebuvo labai patogus gyventi tuo metu Pareiškėjai tai atrodė geriausias pasirinkimas, nes jis buvo arti tėvų, kurių parama Pareiškėjai tuo metu buvo be galo svarbi ir labai reikalinga.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėja butą (duomenys neskelbtini) įsigijo 2022-03-09, t. y. jau po įvykusių skyrybų su sutuoktiniu. Prie visų kitų tuo metu buvusių problemų, skyrybos taip pat turėjo didelę įtaką Pareiškėjos pasirinkimui įsigyti butą, esantį netoli tėvų namų. Pareiškėja tuo metu norėjo viską gyvenime pakeisti, planavo įsidarbinti (duomenys neskelbtini), nes jos išsilavinimas ir darbo patirtis puikiai tam tiko, planavo leisti dukrą į mokyklą (duomenys neskelbtini), tėvai būtų šalia, kurie padėtų viskuo, kuo tik galėtų bei padėtų rūpintis dukra.

---

<sup>1</sup> LVAT 2019-10-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-3822-968/2019, 2020-02-26 nutartis adm. byloje Nr. eA-307-442/2020, LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-614-556/2018.

Šiuos planus Pareiškėja ketino įgyvendinti, kūrėsi įsigytame bute, kurį su tėvo pagalba tvarkėsi. Kaip minėjo Pareiškėja, ji nuolat apsistodavo tai bute (duomenys neskelbtini), tačiau ir pas tėvus daug būdavo, todėl jai nesudarė didelių nepatogumų vandens ar elektros nebuvimas, nes iš pradžių Pareiškėja butą remontavo, o vėliau daug laiko praleisdavo pas tėvus ir sugrįždavo tik vakare. Tačiau šios aplinkybės nepaneigia galimybės taikyti GPMĮ lengvatą. Kaip minėta, pagal LVAT praktiką, lengvatos taikymas siejamas su gyvenamosios vietos deklaravimu ir nėra draudžiama gyventi keliose vietose vienu metu.

Taip pat skunde atkreipiamas dėmesys ir į tai, kad Pareiškėja įgyvendino ir antrą privalomą GPMĮ įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygą – per metus įsigijo kitą gyvenamąjį būstą ir jame deklaravo savo gyvenamąją vietą.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog įsigytame bute ji faktiškai negyveno. Skunde nurodoma, kad kaip jau minėta pirmiau, tuo metu Pareiškėjos psichologinė būklė buvo labai bloga ir jos tuo metu priimami sprendimai tikrai galėjo pasirodyti nelogiški kitiems asmenims, tačiau faktas, kad Pareiškėja norėjo pabėgti kuo toliau nuo (duomenys neskelbtini) ir apsigyventi šalia tėvų, nesvarbu kokiomis sąlygomis. Pareiškėja įsigytame bute gyveno, butas buvo tinkamas gyventi, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad Pareiškėja faktiškai įsigytame bute negyveno ir jį įsigijo tik siekdama pasinaudoti lengvata.

Akcentuoja, jog aplinkybę, kad butas buvo tinkamas gyventi, patvirtina ir F.F. paaiškinimas, teiktas Inspekcijai.

Skunde atsakant į Inspekcijos teiginius, jog Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė jokių įrodymų, kad faktiškai gyveno adresais: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), pažymima, kad Pareiškėja pateikė tokius įrodymus, kokius galėjo pateikti. Kadangi Pareiškėja negalvojo, kad jai teks įrodinėti lengvatos taikymo pagrįstumą, ji iš anksto ir nesirūpino jokiais įrodymais, pagrindžiančiais faktinį gyvenimą nurodytais adresais.

Skunde pasisakoma dėl MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintos įrodinėjimo pareigos.

Skunde nurodoma, jog Patikrinimo akte formuojama centrinio mokesčių administratoriaus pozicija akivaizdžiai neatitinka Europos Sąjungos teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principo. Teisinio saugumo principas, kuris yra teisėtų lūkesčių apsaugos padarinys, reikalauja, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o jų poveikį galima būtų numatyti, kad suinteresuotieji asmenys galėtų suprasti Sąjungos teisės reglamentuojamas situacijas ir teisinius santykius (žr. 2011-12-08 Sprendimo France Télécom prieš Komisiją, C 81/10 P, Rink. p. I 12899, 100 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Kaip yra nuolat pabrėžiama Europos sąjungos teisingumo teismo (toliau – ESTT) praktikoje, šis principas privalo būti itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį. Kaip yra nurodęs ESTT, šiuo atveju svarbu, kad mokesčių mokėtojai žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (žr. Sprendimo Teleos ir kt., EU:C:2007:548, 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

Skunde pažymima, kad Pareiškėja pagrįstai tikėjosi, kad įvykdžius GPMĮ įtvirtintas sąlygas, pardavus gyvenamąjį būstą, kuriame buvo deklaruota gyvenamoji vieta, ir per metus įsigijus kitą būstą bei jame deklaravus gyvenamąją vietą, bus taikoma lengvata, kaip yra įtvirtinta GPMĮ. Jokiuose teisės aktuose nėra įtvirtinta ir Pareiškėjai nebuvo žinoma, kad vien deklaravimo fakto, kaip yra įtvirtinta ne tik GPMĮ, bet ir LVAT praktikoje, nepakanka ir reikia pasirūpinti neginčijamais papildomais įrodymais, įrodančiais, jog tais adresais buvo faktiškai gyvenama.

Papildomai atkreipiamas dėmesys, kad tokiais atvejais pasigendama vienodos mokesčių administratoriaus pozicijos vertinant lengvatos taikymą kai asmuo deklaravo parduotame būste gyvenamąją vietą ir kai jos nedeklaravo. Kai asmuo nedeklaruoja

parduotame būste gyvenamosios vietos, turinio viršenybės prieš formą principas nėra taikomas ir žiūrima yra tik į formalių GPMĮ įtvirtintų reikalavimų atitikimą, tiek mokesčių administratorius, tiek ir teismai tokiu atveju laikosi pozicijos, kad GPMĮ imperatyviai reikalauja, kad būste būtų deklaruota gyvenamoji vieta ir jeigu tai nebuvo padaryta, nepriklausomai nuo to, jog asmuo faktiškai būste gyveno, lengvata negali būti taikoma. Taigi, tokiu atveju, faktinis gyvenimas parduotame būste yra nesvarbus ir neturi įtakos vertinant lengvatos taikymo klausimą. Tačiau, kai asmuo deklaruoja gyvenamąją vietą ir atitinka visas imperatyvias lengvatos taikymo sąlygas, vien to jau nebepakanka ir laikomasi jau kitos pozicijos, kad asmuo turi įrodyti, jog faktiškai gyveno parduotame būste. Tokios situacijos ir mokesčių administratoriaus skirtinga pozicija tokiais atvejais pažeidžia teisinio saugumo principą, sukelia teisinį neapibrėžtumą ir nepasitikėjimą mokesčių administratoriumi. Taip pat tokios situacijos pažeidžia MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojo lygybės principą, kuris reikalauja, kad taikant mokesčių įstatymus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodomis faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Tačiau dėl GPMĮ nustatytų lengvatų būsto pardavimo pajamoms taikymo, vieniems asmenims neleidžiama pasinaudoti GPMĮ lengvata, nes jie nedeklaravo jame gyvenamosios vietos, nors faktiškai būste gyveno, o kitiems asmenims neleidžiama pasinaudoti lengvata nors jie yra deklaravę gyvenamąją vietą, tačiau neįrodė mokesčių administratoriui, kad faktiškai būste gyveno.

Skunde taip pat pasisakoma dėl paskirtų baudų bei apskaičiuotų delspinigių. Nurodoma, jog apskaičiuoti delspinigiai sudaro beveik 33 proc. apskaičiuotų mokesčių, o kartu su baudomis su mokesčiu susijusios sumos sudaro daugiau nei 61 proc. apskaičiuotų mokesčių. Pareiškėjos įsitikinimu, tokio dydžio delspinigiai yra neproporcingi jais siekiamiems tikslams, todėl privalo būti mažinami vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, nurodo LVAT praktiką<sup>2</sup> minėtu aspektu.

Pasisakant dėl baudų skyrimo nurodo, jog atsakomybę sunkinančia aplinkybe negali būti pripažįstamas pažeidimo pobūdis (mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas), pateikia LVAT praktiką<sup>3</sup> minėtu aspektu. Pareiškėjos vertinimu, šiuo atveju iš esmės turi būti laikoma, kad nustatyta tik Pareiškėjos atsakomybę lengvinanti aplinkybė ir nėra sunkinančių aplinkybių, taip pat vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais privalo būti nustatytos teisingos ir proporcingos valstybės poveikio priemonės, atitinkančios padarytą pažeidimą ir bauda sumažinta iki 10 proc.

Pareiškėja prašo Komisijos: 1. panaikinti Inspekcijos 2025-07-30 sprendimą Nr. (21.222 Mr)FR0682-176; 2. atleisti arba sumažinti paskirtą baudą ir apskaičiuotus delspinigius vadovaujantis teisingumo, protingumo bei proporcingumo principais.

Priešingos pozicijos laikosi mokesčių administratorius. Sprendime nurodoma, jog mokestinis patikrinimas inicijuotas vadovaujantis MAĮ 72 straipsnio 2 dalies nuostatomis, pagal STT Centrinės tyrimų valdybos atliktą ikiteisminį tyrimą Nr. 02-7-00006-21 (toliau – ikiteisminis tyrimas), pagal Baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 189-1 straipsnio 1 dalyje, BK 216 straipsnio 1 dalyje, BK 225 straipsnio 1 dalyje, BK 227 straipsnio 1 dalyje, BK 228 straipsnio 1 dalyje numatytas nusikalstamas veikas, kuris Vilniaus apygardos prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo skyriaus prokuroro 2024-06-10 nutarimu nutrauktas. Inspekcija atliekamam ikiteisminiam tyrimui teikė specialisto išvadą.

<sup>2</sup> LVAT 2016-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1411-556/2016, LVAT 2016-02-23 nutartį adm. byloje Nr. A-293-556/2016.

<sup>3</sup> LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014.

Taigi, Inspekcija atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2019-01-01 iki 2021-12-31 ir 2025-05-06 surašė Patikrinimo aktą, kuriame apskaičiavo 49 617,03 Eur GPM. Patikrinimo akte konstatuota, kad Pareiškėja 368 000 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms nepagrįstai pritaikė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatytą lengvatą. Taip pat Pareiškėjai apskaičiuotas GPM nuo kito turto pardavimo pajamų, Pareiškėjai nepagrindus šio turto įsigijimo išlaidų bei nustačius, kad neturėdama verslo liudijimo gavo 11 514,29 Eur nekilnojamojo turto nuomos pajamų. Iš viso, kaip minėta pirmiau, Pareiškėjai patikrinimo metu apskaičiuota 49 617,03 Eur GPM, iš jų 45 389,50 Eur apskaičiuota taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, t. y. taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos pastabų argumentus, patvirtino Patikrinimo aktą, apskaičiavo 15 976,25 Eur GPM delspinigius. Dalyje dėl neteisėto pasinaudojimo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata ir apskaičiuoto 45 389,50 Eur GPM, taikant turinio viršenybės prieš formą principą, nustačiusi vieną lengvinančią aplinkybę (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi) bei nustačiusi vieną sunkinančią aplinkybę (pažeidimas padarytas asmeniui, siekiant gauti mokestinę naudą), Pareiškėjai skyrė vidutinę, t. y. 30 proc. dydžio, GPM baudą (13 616,85 Eur). Dalyje dėl 4 227,53 Eur mokėtino GPM, apskaičiuoto taikant GPMĮ nuostatas, nustačius Pareiškėjos padėtį lengvinančią aplinkybę (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi), Pareiškėjai skyrė mažesnę nei vidutinę, t. y. 20 proc. dydžio, GPM baudą (845,50 Eur).

*Dėl butų įsigijimo ir pardavimo bei pasinaudojimo GPM lengvata*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja asmenine nuosavybės teise priklausančiame bute, esančiame adresu (duomenys neskelbtini), tris kartus, ne tęstinį laikotarpį, 2018–2021 m. deklaravo gyvenamąją vietą, butą pardavė 2021-07-23 pirkimo – pardavimo sutartimi. Turto pardavimo iš varžytinių aktu 2022-03-09 Pareiškėja įgijo kitą nekilnojamąjį turtą adresu (duomenys neskelbtini), jame deklaravo gyvenamąją vietą laikotarpiu nuo 2022-04-12 iki 2023-01-16 ir pardavė 2023-01-09 (Patikrinimo akto 1 lentelė).

*Dėl buto (duomenys neskelbtini) įsigijimo ir pardavimo aplinkybių*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2018-05-23 pirkimo – pardavimo sutartimi Nr. JŠ-4623 iš UAB „Užupio krantinės“ asmenine nuosavybės teise įgijo 59,36 m<sup>2</sup> trijų kambarių butą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantį (duomenys neskelbtini), 4,8 m<sup>2</sup> negyvenamąją patalpą – sandėliuką, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini) ir 1/92 dalį iš 2 260,77 m<sup>2</sup> negyvenamosios patalpos – automobilių stovėjimo aikštelės, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini), iš viso už 114 000 Eur, iš kurių: butas – 100 000 Eur, sandėliukas – 4 000 Eur, dalis automobilių stovėjimo aikštelės – 10 000 Eur. Sutartyje numatyta, kad sutarties sudarymo išlaidas, kurios sudaro 557,78 Eur, moka pirkėja. Pareiškėja nekilnojamąjį turtą įgijo iš AB (duomenys neskelbtini) banko suteiktos 95 760 Eur paskolos. Taip pat, Pareiškėja 2019-05-07 pirkimo – pardavimo sutartimi Nr. JŠ-3420 asmenine nuosavybės teise iš UAB „A“ už 12 000 Eur įsigijo 1/92 dalį iš 2 260,77 m<sup>2</sup> negyvenamosios patalpos – automobilių stovėjimo aikštelės, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini). Sutartyje numatyta, kad sutarties sudarymo išlaidas, kurios sudaro 78,26 Eur, moka pirkėja. Pareiškėja laikotarpiais nuo 2018-09-05 iki 2019-10-04 ir nuo 2019-11-19 iki 2020-10-03 šiame bute deklaravo gyvenamąją vietą. Laikotarpiais nuo 2020-10-01 iki 2020-12-31 ir nuo 2021-02-27 iki 2021-08-31 Pareiškėja buvo įgijusi verslo liudijimą nuosavo arba nuomojamo nekilnojamojo turto nuomai ir eksploatavimui (EVRK kodas 682000), veiklos vykdymo vieta – (duomenys neskelbtini). Nustatyta, kad pagal 2020-08-05 sudarytą gyvenamųjų patalpų sutartį (Patikrinimo akto 7 priedas), nekilnojamas turtas buvo nuomojamas D.D. nuo 2020-08-26 iki 2021-08-26. Pareiškėja gyvenamąją vietą pakartotinai deklaravo prieš

nekilnojamojo turto pardavimą, t. y. laikotarpiu nuo 2021-07-06 iki 2021-10-12. Pareiškėja visą nekilnojamąjį turtą (butą, sandėliuką ir 2/92 dalis automobilių stovėjimo aikštelių) pardavė 2021-07-23 pirkimo – pardavimo sutartimi Nr. 9199 už 300 000 Eur, iš kurių: butas už 276 000 Eur, sandėliukas – 4 000 Eur, 2 dalių automobilių stovėjimo aikštelės – 20 000 Eur. Atsiskaitymas vyko pagal sutarties sąlygas: 2021-07-08 – 20 000 Eur ir 2021-08-03 – 172 332,35 Eur pervesta banko pavedimu į asmeninę Pareiškėjos banko sąskaitą ir 107 667,65 Eur pervesta į AB (duomenys neskelbtini) banko sąskaitą kredito dengimui, nurodant: „A.A. kredito pagal 2018 05 24 d. kreditavimo sutartį Nr. 14A1818212502-D6 grąžinimui ir kitų įsipareigojimų įvykdymui“. Sutartyje numatyta, kad sutarties sudarymo išlaidos mokamos lygiomis dalimis, tačiau pateiktoje sutartyje išlaidų suma nenurodyta, Pareiškėja išlaidas patvirtinančių dokumentų patikrinimo metu nepateikė. Įvertinus byloje nustatytas aplinkybes, patikrinimo metu buvo konstatuota, kad Pareiškėja sąmoningai prieš buto (duomenys neskelbtini) pardavimą jame deklaravo gyvenamąją vietą. Pareiškėja nepateikė įrodymų patvirtinančių jos gyvenimą bute laikotarpiu nuo 2021-07-06, t. y. nuo gyvenamosios vietos deklaravimo. Patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės: butas iki pardavimo nuomotas, gyvenamoji vieta deklaruota jau derinant nekilnojamojo turto pardavimo sąlygas, sandoris laiku nedeklaruotas, suponavo išvadą, kad Pareiškėja tikslingai, siekdama pasinaudoti GPMĮ lengvata, deklaravo gyvenamąją vietą.

*Dėl buto adresu (duomenys neskelbtini) įsigijimo ir pardavimo aplinkybių*

Pareiškėja, 2022-03-09 turto pardavimo iš varžytinių aktu Nr. S-22-56-5362, tai yra po 8 mėn. nuo nekilnojamojo turto adresu (duomenys neskelbtini) pardavimo, iš antstolės G.G. 2022-02-07 įvykusiose varžytinėse Nr. 220910, įgijo 1 kambario 18,02 m<sup>2</sup> butą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini) už 10 099 Eur. Pareiškėja butą adresu (duomenys neskelbtini) pardavė 2023-01-05 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 273 F.F. už 11 500 Eur, t. y. po 10 mėn. nuo jo įsigijimo. Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja sąmoningai įgijo nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini) tikslu jame deklaruoti gyvenamąją vietą, faktiškai jame negyvendama. Pareiškėja nepateikė įrodymų, patvirtinančių jos gyvenimą bute laikotarpiu nuo 2022-04-12, t. y. nuo gyvenamosios vietos deklaravimo. Patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės: įgytas butas kitame mieste nei Pareiškėjos ir jos dukros mokymosi ir darbo vietos; buto plotas ir pagrindinių komunikacijų nebuvimas, t. y. netinkamos gyvenimo sąlygos; erdvesnių su komunikacijomis kitų butų turėjimas mieste, kuriame dukra lankė ugdymo įstaigas; dukros deklaruota gyvenamoji vieta tėvui priklausančiame nekilnojamame būste suponavo išvadą, kad Pareiškėja tikslingai, siekdama pasinaudoti GPMĮ lengvata, įgijo butą ir jame deklaravo gyvenamąją vietą.

*Dėl pasinaudojimo GPM lengvata ir MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymo*

Pareiškėja 2021 m. pirminėje, nustatyta tvarka ir laiku teiktoje pajamų mokesčio deklaracijoje nekilnojamojo turto pardavimo sandorio nedeklaravo, o 2024 m., atliekamo ikiteisminio tyrimo metu, teikė patikslintą deklaraciją, kurioje deklaravo buto pardavimo sandorį ir pritaikė GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas, sandorį priskirdama neapmokestinamosioms pajamoms. Patikrinimo metu, įvertinus visas aplinkybes, nustatyta, kad gyvenamosios vietos deklaravimai ir nekilnojamojo turto pirkimo sandoris buvo formalūs, jais buvo siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM.

Pareiškėja pastabose nurodė, kad atitiko visas lengvatos taikymo sąlygas, todėl pagrįstai gautas buto (duomenys neskelbtini) pardavimo pajamas priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėja atkreipė dėmesį, kad butas (duomenys neskelbtini) atskirais laikotarpiais buvo Pareiškėjos gyvenamasis būstas, kuriame teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaruota Pareiškėjos gyvenamoji vieta, ką patvirtina paties

mokesčių administratoriaus nurodytos gyvenamosios vietos deklaravimo parduotame bute (duomenys neskelbtini) datos. Pareiškėja pažymėjo, kad visu kitu laikotarpiu, kai butas nebuvo nuomojamas, šis butas buvo Pareiškėjos gyvenamoji vieta. Pareiškėja paskutinį kartą į butą atsikraustė vos tik išsikrausčius D.D.. Todėl Pareiškėjai nesuprantama mokesčių administratoriaus išvada, kad ji tikslingai siekė pasinaudoti GPMĮ įtvirtinta lengvata, ką neva patvirtina aplinkybė, jog Pareiškėja pakartotinai gyvenamąją vietą bute deklaravo tik prieš buto pardavimą.

Inspekcija, atsakydama į minėtas Pareiškėjos pastabas, nurodė, jog pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas neapmokestinamosiomis pajamomis laikoma pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu šios dalies 53 punkte nurodytą laiką, gautos pajamos, kurios per vienus metus nuo tokio būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Taigi tam, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą įtvirtintos pajamos būtų neįskaitomos į GPM apmokestinamąsias 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.

MAJ 69 straipsnio 1 dalis nustato, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog siekiant tinkamai atskleisti šios įstatymo nuostatos turinį pirmiausia primintina, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra labai svarbus bendrasis sąžiningumo principas, be kita ko, reikalaujantis mokesčio mokėtojo atidumo, rūpestingumo bei draudžiantis piktnaudžiauti teise. MAJ 69 straipsnio 1 dalis pirmiausia ir apima piktnaudžiavimo teise atvejus ir yra skirtas mokestiniuose teisiniuose santykiuose užtikrinti draudimo piktnaudžiauti teise laikymąsi, šiuo tikslu eliminuodama mokesčių mokėtojų galimybę įgyti nepagrįstą mokestinę naudą. Iš tiesų netoleruotina ir viešąjį interesą pažeidžiančia turėtų būti pripažįstama situacija, kai dėl atitinkamame mokestiniame santykiuje dalyvavusių asmenų piktnaudžiavimo teise mokesčių mokėtojais išvengtų jiems tenkančių mokestinių prievolių, atitinkamos sumos nebūtų sumokėtos į biudžetą<sup>4</sup>. Toleruojant tokią situaciją, be kita ko, būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai (MAJ 7 straipsnis, 8 straipsnio 1 dalis), nebūtų užtikrinti iš atsakingo valdymo principo kylantys reikalavimai, susiję su biudžeto pajamų surinkimu.

<sup>4</sup> LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; LVAT 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020.

Tai ne tik lemia, kad mokesčių įstatymų nuostatų taikymas negali būti išplėstas tiek, kad apimtų veiksmus, atliekamus turint tikslą piktnaudžiaujant pasinaudoti apmokestinimo išimtimi ar kita mokesčio lengvata, bet ir įpareigoja mokesčių administratorių bei mokestinį ginčą nagrinėjančią instituciją atsisakyti leisti pasinaudoti mokesčių įstatymų nuostatomis, kai jomis remiamasi ne siekiant įgyvendinti šių nuostatų tikslus, bet siekiant pasinaudoti jomis nustatyta lengvata, nors galimybės pasinaudoti šia lengvata sąlygos buvo įvykdytos tik formaliai. Pats toks atsisakymas suteikti teisę arba lengvatą dėl su piktnaudžiavimu susijusių aplinkybių tėra paprasta konstatavimas, kad piktnaudžiavimo teise atveju objektyvios sąlygos, kurios būtinos, kad būtų suteikta siekiama teisė ar lengvata, nėra įvykdytos, išdava<sup>5</sup>.

Siekiant įrodyti aptariamą piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina (1) nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, ir (2) objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą<sup>6</sup>. Konstatavus aptariamą piktnaudžiavimą teise, kaip minėta, turi būti atkuriamos iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčiai apskaičiuojami pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (MAĮ 69 str. 1 dalis). Kitaip tariant, reikia nustatyti situaciją, kokia būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, ir tada įvertinti šią iš naujo apibrėžtą situaciją atsižvelgiant į reikšmingas mokesčių teisės nuostatas.

MAĮ 66 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais.

Sprendime pažymėta, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymas siejamas su galimybe gyventojui apsirūpinti gyvenamuoju būstu, kai būstą turintis gyventojas dėl pasikeitusių šeimyninių ar kitų aplinkybių jį parduoda, siekdamas įsigyti didesnę (ar mažesnę) būstą, ar kitas būstas įsigijamas dėl pasikeitusios darbo vietos ir panašiai. Šiame punkte įtvirtinta lengvata negali būti piktnaudžiaujama, siekiant išvengti GPM mokėjimo, turint tikslą gauti mokestinę naudą (pvz., kai gyventojas gyvenamoji vieta deklaruojama tik formaliai, o būstas įsigytas perpardavimui). Turimais duomenimis Pareiškėja pardavusi turtą (butą su sandėliuku ir automobilių stovėjimo aikštelėmis), gautų lėšų nepanaudojo kitam būstui – įsigyti. Teisės aktai nereikalauja, kad įsigyjamam kitam gyvenamajam būstui būtų panaudojami būtent tie patys pinigų vienetai, kurie buvo gauti pardavus būstą<sup>7</sup>. Lėšos už 2021-07-23 parduotą turtą buvo panaudotos turėtiems skoliniamis įsipareigojimams padengti, o kitas turtas įsigytas iš pasiskolintų piniginių lėšų.

Sprendime, nurodyta, jog centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja formaliai 2021-07-06 deklaruodama gyvenamąją vietą adresu (duomenys neskelbtini) ir įsigydama butą (duomenys neskelbtini) bei jame deklaruodama gyvenamąją vietą, siekė mokestinės naudos, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM. Vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, vertinama, kad Pareiškėja siekė pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatyta lengvata. Šią išvadą suponuoja, šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

<sup>5</sup> LVAT 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020.

<sup>6</sup> LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016.

<sup>7</sup> LVAT 2019-10-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-3822-968/2019.

1. Pareiškėja gyvenamąją vietą adresu (duomenys neskelbtini) deklaravo 2021-07-06, kai nekilnojamasis turtas parduotas 2021-07-23, t. y. prieš 17 dienų iki pardavimo;

2. Iki pardavimo butas buvo nuomojamas;

3. Gyvenamoji vieta adresu (duomenys neskelbtini) deklaruota 2021-07-06, t. y. jau derinant nekilnojamojo turto pardavimo sąlygas su pirkėjais (elektroninis laiškas 2021-07-06 buto pirkėjai su preliminaria sutartimi, Patikrinimo akto 1 priedas), todėl Pareiškėjos paaiškinimai, kad planavo atsikelti gyventi visam laikui vertinami kritiškai;

4. Pareiškėja nurodė, kad gyvenamąją vietą deklaravo adresu (duomenys neskelbtini), nes tam įtaką darė: blogi santykiai su sutuoktiniu, dažnai keičiama gyvenamoji vieta, tačiau, pardavus nekilnojamąjį turtą, Pareiškėja gyvenamąją vietą nuo 2021-10-12 iki 2022-04-12 deklaravo sutuoktiniui asmenine nuosavybės teise priklausančiame nekilnojamajame turte adresu (duomenys neskelbtini). Taip pat sutuoktinis teikė paskolą butui adresu (duomenys neskelbtini) įsigyti;

5. Pareiškėjos nurodyta aplinkybė, kad butas adresu (duomenys neskelbtini) parduotas dėl negebėjimo vienai mokėti paskolų įmokų, vertinamas kritiškai, kadangi Pareiškėjos turimos 3 būstų paskolų įmokos sudarė 1 372,92 Eur, o dviejų butų nuomos pajamos – 2 200 Eur, t. y. nuomos pajamos ne tik pilnai padengdavo kredito įmokas, bet dar ir likdavo apie 800 Eur pajamų;

6. Pareiškėja (duomenys neskelbtini) nekilnojamojo turto pardavimo sutartyje nurodė 100 000 Eur mažesnę nei reali nekilnojamojo turto pardavimo kainą, kuri išaiškėjo tik ikiteisminio tyrimo metu, t. y. nustatyti Pareiškėjos nesąžiningi veiksmai, bandant nusišlopinti realias sandorio aplinkybes bei siekiant sumažinti mokamo GPM sumą;

7. Pareiškėja 2022-05-03 teikdama pirminę pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m. nekilnojamojo turto pardavimo sandorio nedeklaravo, sandoris deklaruotas vykstant ikiteisminiam tyrimui, 2024-05-23 pateikus patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją;

8. Pareiškėja, gavusi lėšas už parduotą butą adresu (duomenys neskelbtini), padengė dviejų būstų kreditus, o butą adresu (duomenys neskelbtini) įgijo iš sutuoktinio banko pavedimu pervestų (paskolintų) lėšų;

9. Pagal komunalines paslaugas teikiančių įmonių pateiktą informaciją nustatyta, kad į butą adresu (duomenys neskelbtini) nebuvo tiekiamas karštas, šaltas vanduo ir elektra (Patikrinimo akto 4, 5 ir 6 priedai), šalto vandens tiekimas buvo atkurtas tik 2023-01-06 (butą pardavus). Pareiškėja susidariusį įsiskolinimą už bendras komunalines paslaugas apmokėjo tik nekilnojamojo turto pardavimo dieną;

10. Pareiškėjos teiginiai, kad 18,02 m<sup>2</sup> butas (duomenys neskelbtini) įgytas gyvenimui, vertinami kritiškai, atsižvelgus į tai, kad (duomenys neskelbtini) Pareiškėjai asmenine nuosavybės teise priklausė erdvesni 52,22 m<sup>2</sup> ir 67,95 m<sup>2</sup> butai, kurie buvo tinkami gyventi, juose buvo tiekiamas tiek šaltas vanduo, tiek elektra, t. y. Pareiškėja turėjo pasirinkimą gyvenamajai vietai, kuri buvo erdvesnė beveik 3-4 kartais bei su tiekiamu vandeniu ir elektros energija;

11. Įsigytas butas (duomenys neskelbtini) buvo trumpam – 10 mėn. laikotarpiui (įgytas 2022-03-09, parduotas 2023-01-06) buvo ženkliai mažesnio ploto, 40 kartų pigesnis nei parduotas butas (duomenys neskelbtini) su sandėliuku ir automobilių stovėjimo aikštelėmis parduotas už 400 000 Eur, o butas adresu (duomenys neskelbtini) įgytas už 10 099 Eur). Buto (duomenys neskelbtini) gyvenamasis plotas sudarė 14,11 m<sup>2</sup>, t. y. po 7 m<sup>2</sup> asmeniui, kas netenkina gyvenimo sąlygų, ypač kai kalbama apie suaugusį asmenį ir vaiką. Paramos būstui įsigyti ar išsinuomoti įstatyme tinkamas būstas apibrėžiamas kaip būstas, kurio vienam asmeniui ar šeimos nariui tenkantis naudingasis plotas yra ne mažesnis kaip 10 kvadratinų metrų. Vertinama, kad butas (duomenys neskelbtini) netenkino minimalių higienos normų;

12. Taip pat kritiškai vertinamas teiginys, kad butas adresu (duomenys neskelbtini) buvo išnuomotas ir Pareiškėja negalėjo jame gyventi, kadangi Pareiškėja nepateikė minėtam laikotarpiui būsto nuomos sutarčių, nenustatyta, kad būtų gautos nuomos pajamos, be to Pareiškėja minėtu laikotarpiu neturėjo įgijusi verslo liudijimų nuomos veiklai ir / ar gautų pajamų už turto nuomą nedeklaravo. Be to nustatyti tik Pareiškėjos mokėjimai už komunalines paslaugas, t. y. nėra duomenų patvirtinančių Pareiškėjos poziciją, kad Pareiškėjai priklausę butai būtų nuomoti ir / ar jame gyventų kiti asmenys. Pareiškėja, turėdama ne vieną nekilnojamąjį turtą, gyveno ir ne jai ir / ar jos artimiesiems nuosavybės teise priklausančiuose būstuose (2021-09-21 atlikta krata Pareiškėjai gyvenamojoje vietoje adresu (duomenys neskelbtini), šis būstas nepriklausė Pareiškėjai ir / ar su ja susijusiems asmenims);

13. Pareiškėja gyvenamosios vietos adresu (duomenys neskelbtini) deklaravimą pakeitė tik po nekilnojamojo turto pardavimo, nors faktiškai ir pati nurodė, kad pasikeitus aplinkybėms nuo vasaros pabaigos pradėjo dirbti, o dukra lankyti mokyklą (duomenys neskelbtini). Be to, faktiškai nustatyti mokėjimai už dukros vasaros stovyklą (duomenys neskelbtini) ir stojamasis mokestis už mokyklą (duomenys neskelbtini), t. y. vietose kurių atstumas iki (duomenys neskelbtini) nuo 80 iki 100 km, kas taip pat leidžia abejoti gyvenamosios vietos (duomenys neskelbtini) realumu;

14. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė jokių įrodymų, kad faktiškai gyveno adresais: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini). Taip pat nenustatyti Pareiškėjos atsiskaitymai (duomenys neskelbtini) mieste.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja negyveno nei bute adresu (duomenys neskelbtini) iki jo pardavimo, nei bute adresu (duomenys neskelbtini) nuo jo įgijimo, o gyvenamąsias vietas deklaravo bei butą, adresu (duomenys neskelbtini), įgijo tik formaliai siekdama pasinaudoti GPMĮ mokesčių lengvata ir išvengti GPM mokėjimo.

Įvertinus patikrinimo metu surinktas faktines aplinkybes, teismų praktiką bei vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, atkūrus iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, skundžiamame sprendime konstatuota, jog Pareiškėjos gyvenamosios vietos deklaravimo įsigytuose butuose tikslas – pasinaudoti GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nurodyta lengvata ir išvengti GPM mokėjimo. Pareiškėjos gautoms turto pardavimo pajamoms netaikomos GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatytos neapmokestinimo lengvatos, todėl 2021 m. gautos 368 000 Eur pajamos už buto adresu (duomenys neskelbtini) pardavimą yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms.

Taip pat skundžiamame sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjos gautų butų nuomos pajamų apmokestinimo bei gautų kitų turto pardavimo pajamų apmokestinimo pagrįstumo.

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

Inspekcijos Sprendimas yra tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Sprendimo, kuriuo Pareiškėjos 2021 metais gautos 368 000 Eur pajamos už buto adresu (duomenys neskelbtini) pardavimą priskirtos apmokestinamosioms pajamoms, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pareiškėja skunde ir jos atstovė posėdžio metu akcentavo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai taiko MAĮ 69 straipsnio nuostatas ir jos gautoms buto pardavimo pajamoms netaiko GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte nustatytas lengvatas, kurių taikant 368 000 Eur pajamos turėtų būti priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Pažymi, kad egzistuoja visos lengvatos taikymo sąlygos. Posėdžio metu

Pareiškėjos atstovė patvirtino, jog kitų pažeidimų dėl kurių taip pat apskaičiuotas GPM Pareiškėja neginčija, todėl dėl jų motyvų neteikia.

Kadangi mokestinio ginčo nagrinėjimo dalyką ir pagrindą, t. y. savo pažeistos teisės ar įstatymo saugomo intereso gynbos būdą bei apimtį, nustato pats skundą padavęs subjektas, skunde suformuluodamas materialųjį teisinį reikalavimą bei nuroydamas aplinkybes, kuriomis jį grindžia (pvz., LVAT 2012-01-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-858-257/2012; LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2014-04-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-1032/2014, 2024-07-17 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-611-662/2024), Komisija savo sprendime pasisakys dėl Pareiškėjos skunde Komisijai ir Pareiškėjos atstovo posėdžio metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Sprendimu motyvų.

Kaip jau minėta pirmiau, byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2021-07-23 nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartyje nurodė 100 000 Eur mažesnę nei reali nekilnojamojo turto pardavimo kainą, kuri išaiškėjo tik ikiteisminio tyrimo metu. Pareiškėja 2022-05-03 teikdama pirminę pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 m. nekilnojamojo turto pardavimo sandorio nedeklaravo, sandoris deklaruotas vykstant ikiteisminiam tyrimui, 2024-05-23 pateikus patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją, gautas 368 000 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamas priskiriant neapmokestinamosioms pajamoms.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą neapmokestinamosiomis pajamomis yra laikomos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnį negu šios dalies 53 punkte nurodytą laiką, ir kurios (pajamos) 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.

Taigi tam, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punktą įtvirtintos pajamos būtų neįskaitomos į GPM apmokestinamąsias 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.

Pareiškėja, remdamasi pastabose ir Skunde pateikta informacija, laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė jai taikyti apmokestinimo lengvatą.

Pasisakant dėl Pareiškėjos Skundo motyvų, pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatos buvo nustatytos Lietuvos Respublikos 2008-12-23 GPMĮ 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 131, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18 (1) straipsniu įstatymu Nr. XI-111. Iš aptarto įstatymo projekto aiškinamojo rašto turinio<sup>8</sup> matyti, kad šių nuostatų atsiradimas buvo sąlygotas tuo metu buvusios ekonominės / finansinės krizės ir buvo skirtas tam, kad sudaryti sąlygas mokesčių mokėtojams, kurie parduoda būtent asmeniams tikslams (gyvenamajai vietai) naudotą nekilnojamąjį turtą nesuėjus tuo metu galiojusiam 3 m. terminui (praėjus kuriam, turto pardavimo pajamos būtų neapmokestinamos), gautų pajamų neapmokestinti, jeigu objekte buvo 2 metus deklaruota gyvenamoji vieta, arba jeigu gyvenamoji vieta deklaruota trumpiau nei 2 metus, tačiau gautos pajamos per 1 metus panaudojamos kitam tai pačiai paskirčiai skirtam turtui įsigyti. Mokesčio administravimo tikslais šios normos

<sup>8</sup> <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=-f3xm4f95m&documentId=TAIS.333070&category=TAK>

taikymą įstatymų leidėjas susiejo su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, deklaravimą vertindamas ne kaip savitikslių dalyką, o kaip juridinį faktą, įprastai pagrindžiantį realų mokesčių mokėtojo gyvenimą nurodytoje vietoje ir nekilnojamojo turto panaudojimą būtent tam tikslui, su kuriuo įstatymų leidėjas sieja gautų pajamų neapmokestinimo galimybę. Tačiau nei įstatymų leidėjo įtvirtintas šios teisės normos turinys, siejantis neapmokestinimo galimybę su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, nei Pareiškėjos nurodytos aplinkybės, nesudaro pagrindo konstatuoti, kad mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo neleisti (arba priešingai, leisti) mokesčių mokėtojui pasinaudoti apmokestinimo išimtimi, nustatęs ir pagrindęs, jog vykdytų operacijų turinys ir juridiniai faktai neatitinka jų deklaruotų aplinkybių, remdamasis MAĮ 69 straipsnio 1 ar 2 dalies nuostatomis.

Mokesčių administratorius išsamiai ir detaliai apžvelgė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir aktualią teismų praktiką, todėl Komisija šiuo aspektu pakartotinai nei MAĮ nuostatų nei LVAT praktikos nenurodo, ir sutinka su Sprendimo 7-8 psl., 1-14 punktuose nurodytų aplinkybių vertinimu, atliktu mokesčių administratoriaus, jog Pareiškėja negyveno nei bute adresu (duomenys neskelbtini) iki jo pardavimo, nei bute adresu (duomenys neskelbtini) nuo jo įgijimo, o gyvenamąsias vietas deklaravo bei butą, adresu (duomenys neskelbtini), įgijo tik formaliai, siekdama pasinaudoti GPMĮ mokesčių lengvata ir išvengti GPM mokėjimo.

Pagrindas taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą nustatytas įvertinus ne vieną byloje nustatytą faktinę aplinkybę. Pirmiausia, byloje nustatytos faktinės aplinkybės leidžia pagrįstai teigti, kad butas (duomenys neskelbtini) buvo pirktas ne savo gyvenamojo būsto kokybei pagerinti. Butas įsigytas trumpam – 10 mėn. laikotarpiui (įgytas 2022-03-09, parduotas 2023-01-06) buvo ženkliai mažesnio ploto, 40 kartų pigesnis nei parduotas butas (duomenys neskelbtini) su sandėliuku ir automobilių stovėjimo aikštelėmis parduotas už 400 000 Eur, o butas adresu (duomenys neskelbtini) įgytas už 10 099 Eur). Antra, pagal komunalines paslaugas teikiančių įmonių pateiktą informaciją nustatyta, kad į butą adresu (duomenys neskelbtini) nebuvo tiekiamas karštas, šaltas vanduo ir elektra (Patikrinimo akto 4, 5 ir 6 priedai), šalto vandens tiekimas buvo atkurtas tik 2023-01-06 (butą pardavus). Pareiškėja susidariusį įsiskolinimą už bendras komunalines paslaugas apmokėjo tik nekilnojamojo turto pardavimo dieną. Trečia, Pareiškėja turėjo kitą tinkamą gyventi būstą (duomenys neskelbtini). Nors Pareiškėja teigė, kad butas, adresu (duomenys neskelbtini) buvo išnuomotas ir ji negalėjo jame gyventi, tačiau savo teiginiams pagrįsti įrodymų nepateikė, o mokesčių administratorius irgi nenustatė, kad būtų gautos nuomos pajamos, be to Pareiškėja minėtu laikotarpiu neturėjo įgijusi verslo liudijimų nuomos veiklai ir / ar gautų pajamų už turto nuomą nedeklaravo. Be to, patikrinimo metu, nustatyti tik Pareiškėjos mokėjimai už komunalines paslaugas, t. y. nėra duomenų patvirtinančių Pareiškėjos poziciją. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Pareiškėja, turėdama ne vieną nekilnojamąjį turtą, gyveno ir ne jai ir / ar jos artimiesiems nuosavybės teise priklausančiuose būstuose (2021-09-21 atlikta krata Pareiškėjai gyvenamojoje vietoje adresu (duomenys neskelbtini), šis būstas nepriklausė Pareiškėjai ir / ar su ja susijusiems asmenims). Ketvirta, Pareiškėja, gavusi lėšas už parduotą butą adresu (duomenys neskelbtini) padengė dviejų būstų kreditus, o butą adresu (duomenys neskelbtini) įgijo iš sutuoktinio banko pavedimu pervestų (paskolintų) lėšų. Penkta, Pareiškėja gyvenamosios vietos adresu (duomenys neskelbtini) deklaravimą pakeitė tik po nekilnojamojo turto pardavimo ((duomenys neskelbtini) gyvenamoji vieta deklaruota nuo 2023-01-16), nors faktiškai ir pati nurodė, kad pasikeitus aplinkybėms nuo vasaros pabaigos pradėjo dirbti, o dukra lankyti mokyklą (duomenys neskelbtini). Be to, faktiškai nustatyti mokėjimai už dukros vasaros stovyklas (duomenys neskelbtini) ir stojamasis mokestis už mokyklą (duomenys neskelbtini), t. y.

vietose kurių atstumas iki (duomenys neskelbtini) nuo 80 iki 100 km, kas taip pat leidžia abejoti gyvenamosios vietos (duomenys neskelbtini) realumu. Šešta, Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė jokių įrodymų, kad faktiškai gyveno adresais: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini). Taip pat nenustatyti Pareiškėjos atsiskaitymai (duomenys neskelbtini). Septinta, gyvenamoji vieta adresu (duomenys neskelbtini) deklaruota 2021-07-06, t. y. jau derinant nekilnojamojo turto pardavimo sąlygas su pirkėjais (elektroninis laiškas 2021-07-06 buvo pirkėjai su preliminaria sutartimi, Patikrinimo akto 1 priedas). Aštunta, pati Pareiškėja Skunde Komisijai nurodo, kad gyvenamoji vieta (duomenys neskelbtini) buvo deklaruota sąmoningai, nes jos nedeklaravus nebūtų galimybės taikyti GPMĮ įtvirtintos lengvatos būsto pardavimo pajamoms.

Komisija pastebi, jog nekvestionuoja Pareiškėjos nei emocinės, nei psichologinės būklės būsto pardavimo metu, tačiau konstatuoja, kad pirmiau įvardintos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės leidžia pagrįstai teigti, kad parduotas butas (duomenys neskelbtini) iki jo pardavimo buvo nuomojamas, t. y. buvo skirtas ne asmeniams tikslams (gyvenamajai vietai), būstas (duomenys neskelbtini) pirktas ne savo gyvenamojo būsto kokybei pagerinti, o įstatymų leidėjas būtent su naudojimu iki pardavimo asmeniniams tikslams ir apsirūpinimu gyvenamuoju būstu sieja GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos taikymą.

Atsižvelgus į išdėstytą, Komisijos vertinimu, Inspekcija pagrįstai, taikydama MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatavo, kad Pareiškėja gyvenamosios vietos deklaravimo veiksmus atliko bei įgijo butą, adresu (duomenys neskelbtini), siekdama mokestinės naudos, t. y., kad galėtų nekilnojamojo turto ((duomenys neskelbtini)) pardavimo pajamas deklaruoti kaip neapmokestinamas pajamas. Taigi, Inspekcija pagrįstai minėto turto pardavimo pajamas priskyrė apmokestinamosioms pajamoms.

Pastebėtina ir tai, kad Pareiškėja, pasirinkdama byloje nustatytą veiklos modelį, prisiėmė ir visą mokestinę riziką, susijusią su būsto pardavimo pajamų apmokestinimu.

Pareiškėja tiek skunde, tiek Pareiškėjos atstovė posėdžio metu akcentavo LVAT praktiką GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos lengvatos taikymo aspektu. Komisija atsakydama į šiuos pastebėjimus, atkreipia Pareiškėjos dėmesį, jog egzistuoja ir kitokia LVAT praktika<sup>9</sup>, kuomet net išpildžius lengvatos taikymo reikalavimus dėl gyvenamosios vietos deklaravimo, tačiau pritaikius turinio prieš formą principą, kaip yra ir nagrinėjamos bylos atveju, paneigiama teisė į gautų lėšų neapmokestinimą. Pažymėtina ir tai, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški, nes visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas.

Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Vadinasi, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojui. Kita vertus, mokesčių mokėtojui, siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontrargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais. Pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius (LVAT 2013-01-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-622/2013; 2014-06-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1379/2014, 2021-05-26 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1390-438/2021 ir kt.).

<sup>9</sup> 2024-03-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-815/2024.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, Pareiškėjos skunde ir atstovės Komisijos posėdyje išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog nėra pagrindo konstatuoti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą, nevisapusiškai išnagrinėjo visas šiam mokestiniam ginčui reikšmingas aplinkybes ir neištyrė surinktų įrodymų, dėl ko šiame mokestiname ginče galėjo būti pažeistos teisės normos ir principai. Todėl nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius MAĮ 67 straipsnio 1 dalies reikalavimus įvykdė tinkamai. Pastebėtina ir tai, jog teisę į lengvatos taikymą (teisę pajamas priskirti neapmokestinamosioms) privalo pagrįsti pats mokesčių mokėtojas, o Pareiškėja neįrodė, netgi priešingai (Skundo 20 punktą)<sup>10</sup>, patvirtino mokesčių administratoriaus vertinimą, jog būstas (duomenys neskelbtini) nebuvo ta pagrindinė vieta, kurioje ji faktiškai dažniausiai gyveno ir su kuria buvo labiausiai susijusi.

#### *Dėl baudos*

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį 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 (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-02).

Pagal MAĮ 140 straipsnio 1 dalį, asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. Minėtas straipsnis iš esmės buvo pakeistas (2018-06-28 įstatymas Nr. XIII-1329 (įsigaliojo nuo 2019-01-01)), papildant šį straipsnį 2 dalimi, kurioje nurodyta, kad mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytų skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatytų 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. Pažymėtina, kad šie kriterijai buvo nurodyti ir originalioje Metodikos redakcijoje<sup>11</sup>, tačiau LVAT praktikoje, kaip nurodoma ir Skunde, pažeidimo pobūdis nebuvo laikomas baudą didinančia aplinkybe. Todėl pažeidimo padarymo būdas, vadovaujantis LVAT praktika, iki 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 įsigaliojimo, nedarė įtakos mokesčių mokėtojams skiriamos baudos dydžiui. Kaip minėta, nuo 2019-01-01 įsigaliojo nauja MAĮ 140 straipsnio redakcija, taip pat ir jo 2 dalis, kurioje numatyta, skiriant baudą, atsižvelgti į pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą, taip pat šio straipsnio 3 ir 4 dalys, kuriose išvardintos mokesčių mokėtojų atsakomybę lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) išvardintos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, tarp kurių asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe laikoma, kai pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip

<sup>10</sup> „Šiuos planus Pareiškėja ketino įgyvendinti, kūrėsi įsigytame butą, jį su tėvo pagalba tvarkėsi. Kaip minėjo Pareiškėja, ji nuolat apsistodavo tai (duomenys neskelbtini), tačiau ir pas tėvus daug būdavo, todėl jai nesudarė didelių nepatogumų vandens ar elektros nebuvimas, nes iš pradžių Pareiškėja butą remontavo, o vėliau daug laiko praleisdavo pas tėvus ir sugrįždavo tik vakare. Tačiau šios aplinkybės nepaneigia galimybės taikyti GPMĮ lengvatą. Kaip minėta, pagal LVAT praktiką, lengvatos taikymas siejamas su gyvenamosios vietos deklaravimu ir nėra draudžiama gyventi keliose vietose vienu metu“.

<sup>11</sup> Baudų skyrimo ir delpinigių skaičiavimo metodika (Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymo Nr. VA-25 redakcija).

ji suprantama pagal šio Įstatymo 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punktą).

Nagrinėjamos bylos atveju, GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymas paneigtas taikant turinio viršenybės prieš formą principą, todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punktu, šią aplinkybę vertino kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančią aplinkybę.

MAĮ 140 straipsnio 3 dalyje (2023-05-01 įstatymo Nr. XIV-1658 redakcija, galiojanti nuo 2023-05-01) nurodyta, kad asmens atsakomybe lengvinančia aplinkybe pripažįstama, kai asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir (arba) 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) (1 punktą); asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą (2 punktą); pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties (3 punktą); pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos (4 punktą); pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis (5 punktą).

Pagal MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 1 ir 2 punktų nuostatas, mokesčių administratorius pasirenka skiriamos konkrečios baudos dydį, skaičiuodamas nuo jos vidurkio, kuris apskaičiuojamas šio Įstatymo 139 straipsnio 1 ar 2 dalyje (ar specialiajame mokesčio įstatyme) nurodytos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudos minimalų ir maksimalų dydžius sudedant ir gautą rezultatą padalijant pusiau. Mokesčių administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio. Šiuo atveju, nustačius vieną lengvinančią aplinkybę (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi) bei nustačius vieną sunkinančią aplinkybę (pažeidimas padarytas asmeniui, siekiant gauti mokestinę naudą), Pareiškėjai skirta vidutinio dydžio, t. y. 30 proc. dydžio, GPM bauda (13 616,85 Eur).

Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytas teisės aktų nuostatas ir nurodytas aplinkybes, Komisija neturi pagrindo tenkinti Pareiškėjos prašymą mažinti paskirtą GPM baudą iki minimalaus 10 proc. dydžio.

#### *Dėl atleidimo nuo delspinigių*

Komisija pastebi, jog LVAT<sup>12</sup> yra pažymėjęs, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų sumos savaimė nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ir baudas ar atleisti nuo jų mokėjimo (LVAT 2013-09-30. nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470-13). Delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktą). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis lėšomis disponavo nepagrįstai. Komisija konstatuoja, jog byloje nėra objektyvių duomenų, kad delspinigių suma nesuderinama su protingumu, teisingumu ir proporcingumu principais. Skunde nurodytos aplinkybės nesudaro pagrindo atleisti nuo delspinigių ar jų dalies.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu,

<sup>12</sup> 2021-02-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-2507-575/2021

Komisijos darbo reglamento, patvirtinto Komisijos pirmininko 2004-11-25 įsakymu Nr. 1-14 (Komisijos pirmininko 2024-08-01 įsakymo Nr. 1-2024/37 redakcija) „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo“, 44.4 papunkčiu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti A.A. 2025-08-19 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-07-30 sprendimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-176 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-07-30 sprendimą Nr. (21.222 Mr) FR0682-176.

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 apskųsti 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 apskųsti 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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininkę

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė