



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A.T. 2018-06-19 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 22 d. Nr. S-138 (7-107/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėjos

Sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojo atstovui nedalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovams

S.A.

2018 m. liepos 31 d. posėdyje išnagrinėjusi A.T. (toliau – Pareiškėja) 2018-06-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-05-31 sprendimo Nr. 331C-57882, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. 1A-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2018-05-21 prašymą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-213584, 2018-05-31 sprendimu Nr. 331C-57882 Pareiškėjai negrąžino 917 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) permokos, nurodydama negrąžinimo teisinį pagrindą: deklaruota GPM permoka gražinama, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio 7 dalies 1 punkte nurodyta tvarka. Papildomai prašymas gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinius nusižengimus permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas (forma F0781) neteikiamas, nes mokėjimo prievolės dokumente yra numatytas prašymas gražinti mokesčio apskaičiavimo dokumente apskaičiuotą permoką. Inspekcija sprendime nurodė papildomus jo priėmimo motyvus: GPM permoka susidarė pateikus metines pajamų mokesčio deklaracijas už 2016 ir 2017 m. Permokėtas pajamų mokestis bus gražintas patikslinus 2016 m. GPM308 ir išnagrinėjus deklaracijos duomenis. Permokėtas pajamų mokestis įrašomas GPM308 Pajamų deklaracijos 30 laukelyje.

Pareiškėja Komisijai pateikė 2018-06-19 skundą, kuriame išdėsto šias faktines aplinkybes:

Pareiškėja nurodo, kad 2009-04-06 „Buto su rūsiu perdavimo už išlaikymą iki gyvos galvos“ notarinės sutarties, reg. Nr. 3605, pagrindu įgijo nuosavybės teises į butą, esantį X g. 49-30, Y k. Vilniaus rajono sav. (toliau - Butas). Buto vertė nuosavybės teisių į Butą perleidimo metu buvo 25602,74 EUR. Mirus rentos gavėjai Butą pardavė 2016-03-31 už 31500,00 EUR. Vykdydama pareigą pateikti gyventojų pajamų deklaraciją už 2016 m., Pareiškėja 2017-04-17 Inspekcijai pateikė nustatytos formos pajamų deklaraciją.

Pareiškėja nurodo, kad 2018-01-16 el. paštu gavo pranešimą, kad metinė pajamų deklaracija užpildyta neteisingai (nenurodytos Buto pardavimo pajamos).

2018-01-24 ir 2018-02-02 per EDS gavo Inspekcijos pateiktus reikalavimus sumokėti, atitinkamai 830,00 EUR gyventojų pajamų už parduotą Butą mokesčių ir 67,00 EUR delspinigių. Pareiškėja nurodo, kad neturėdama reikiamų žinių, nurodytas sumas sumokėjo, atitinkamai 2018-01-24 (830,00 EUR) ir 2018-02-05 (67,00 EUR), o 2018-01-24 pateikė pagal savo gebėjimus pataisytą ir papildytą pajamų deklaraciją - formą GPM 308.

Pareiškėja gavo Inspekcijos pranešimą, kad 2018-01-24 pateiktoje pataisytoje ir papildytoje pajamų deklaracijoje GPM308 vėl yra trūkumų – deklaruota neteisinga Buto įsigijimo vertė (priedas Nr. 7).

Pareiškėja kreipėsi į advokatą, kuris paaiškino, kad mokesčių administratoriaus pretenzijos dėl pajamų mokesčio (830,00 EUR) ir delspinigių (67,00 EUR) yra nepagrįstos, nes už parduotą Butą gautos 31500,00 EUR pajamos jokios mokesstinės prievolės nesukūrė, nes Butas buvo įsigytas iki 2010-12-31 imtinai, t. y. ne 2011-01-01 ir vėliau.

Pareiškėja 2018-04-06 laisvos formos raštu kreipėsi į Inspekciją su prašymu grąžinti 830,00 EUR permokėtą gyventojų pajamų mokesčių ir 67,00 EUR delspinigių. 2018 m. gegužės pradžioje gavo 2018-05-04 raštą Nr. (17.5-40) R-2625, kuriame buvo atsisakyta grąžinti nurodytų mokesčių permokas, motyvuojant tuo, kad Butą nuosavybės teisėmis Pareiškėja valdė trumpiau nei 10 metų. Taip pat šiame rašte Pareiškėjai buvo pasiūlyta pateikti tinkamai užpildytą pajamų deklaraciją - formą GPM308 „Metinė pajamų deklaracija“ už 2016 m. Pareiškėja nurodo, kadangi šios prievolės nebuvo tinkamai įvykdžiusi, raginimas pateikti tinkamo turinio formą GPM308 už 2016 m. jai suteikė vilties neginčo tvarka atgauti aukščiau nurodytas permokėtas mokesčių sumas.

2018 m. gegužės mėn. 16 d. per EDS Pareiškėja pateikė tinkamai užpildytą formą GPM308 už 2016 m., kurioje nurodė, kad už parduotą Butą gautos pajamos (31500 EUR) yra neapmokestinamos. Atitinkamai, EDS atsirado įrašai apie permokas Inspekcijai (830,00 EUR ir 67,00 EUR), bei GPM permoka už 2017 m.

Vadovaujantis EDS duomenimis apie mokesčių permokas, 2018-05-21 per EDS Pareiškėja pateikė prašymą grąžinti 830,00 EUR permokėto GPM už 2016 m. (už pajamas pardavus Butą) ir 87,00 EUR permokėto GPM 2017 m., iš viso 917,00 EUR.

2018-05-31 Inspekcija EDS patalpino skundžiamą sprendimą Nr. 331C-57882, kuriuo atsisakė grąžinti mokesčių permokas, motyvuodamas tuo, kad yra būtina patikslinti GPM deklaraciją GPM308 už 2016 m. Savo ruožtu, 2018-05-29 el. laiške Inspekcija konkretizavo savo Sprendimo (skundžiamo) negrąžinti mokesčių permokos motyvus: gautas 2016-03-31 pardavus Butą pajamas (31500 EUR) Inspekcija toliau ragina deklaruoti kaip apmokestinamas, kadangi Butą nuosavybės teisėmis Pareiškėja valdė mažiau nei 10 metų.

Pareiškėja nesutinka su tuo, kad Inspekcija 10 metų terminą skaičiuoja retrospektyviai: nuo 2016-01-01 iki 2006-01-01, t. y. galiojančią GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 p. redakciją, kuri įsigaliojo 2016-01-01, nepagrįstai taiko į praeitį- teisiniams santykiams, atsiradusiems iki prieš 10 metų, atgalinį termino skaičiavimą pradedant nuo 2016-01-01. Pareiškėjos nuomone, ji privalėjo tik apskaičiuoti ir deklaruoti 31500 EUR pajamas, gautas 2016-03-31 pardavus Butą, tačiau šios pajamos negali būti apmokestinamos,

Pareiškėja, remdamasi Lietuvos Respublikos Konstitucijos 7 str. 2 d., nurodo, kad galioja tik paskelbti įstatymai. Ši Konstitucijos nuostata reiškia, kad įstatymai negalioja ir negali būti

taikomi, jei jie nėra oficialiai paskelbti. Konstitucijos 7 str. 2 d. taip pat atsispindi teisės principas *lex retro non agit*. Tai svarbus teisės principas, susijęs su teisės aktų galiojimu laike, pagal kurį įstatymo ar kito teisės akto galia yra nukreipta į ateitį. Remiantis minėtu principu, negalima iš asmens reikalauti laikytis elgesio taisyklių, kurių nebuvo jam darant veiką ir todėl negalėjus žinoti būsimų reikalavimų. Taigi, įstatymai yra taikomi tiems faktams ir pasekmėms, kurios atsiranda po šių įstatymų įsigaliojimo.

Pareiškėja nurodo, kad pagal bendrą taisyklę administracinės teisės norma (norminis teisės aktas) taikoma tik tiems administraciniams teisiniams santykiams, kurie susiklosto (atsiranda) po jos įsigaliojimo ir iki normos galiojimo pabaigos, išskyrus kai kurias išimtis (kai norma (norminis teisės aktas) galioja atgal). Todėl normų (norminių teisės aktų) galiojimo laike bendru principu laikytinas taip vadinamas normos perspektyvaus galiojimo principas, kuris reiškia, kad administracinės teisės norma (norminis teisės aktas) nuo įsigaliojimo momento galioja tik į „priešį“ ir iki jo įsigaliojimo kilusioms teisėms ir pareigoms netaikoma, t. y. netaikoma tiems administraciniams teisiniams santykiams, kurie kilo ir egzistavo iki jos priėmimo. Tokia nuostata (taisyklė) laikytina patikima viešųjų santykių subjektų teisių ir pareigų bei teisėtumo užtikrinimo garantija (*Vilniaus apygardos teismo 2012-10-02 sprendimas adm. byloje Nr. 1-3270-95/2012*).

Pareiškėja savo teiginiams patvirtinti, cituoja LVAT 2015-06-16 nutartį administracinėje byloje Nr. A-530-602/2015.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija, aiškindama ir taikydama galiojančio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 28 p. ir šio įstatymo įsigaliojimą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, pažeidžia *lex retro non agit* principą, nes įstatymą taiko retrospektyviai ir to retrospektyvaus taikymo terminas yra 10 metų į praeitį nuo galiojančios GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. įsigaliojimo 2016-01-01.

Pareiškėja skunde cituoja GPMĮ 17 str. 28 p. nuostatas, galiojančias nuo 2008-12-30 (2008 m. gruodžio 23 d. įstatymo Nr. XI-111 redakcija) ir nuo 2010-12-11 (2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) 6 str. 3 d.). Nurodoma, kad sutinkamai su 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ Nr. XI-1152 12 str. 4 d. nustatyto teisiniu reguliavimu, 2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 6 straipsnio 3 dalies nuostatos (dėl GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. taikymo) taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris įsigytas iki 2011 m. sausio 1 d. ir iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas.

2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ Nr. XI-1152 12 str. 4 d. nuostatos buvo ir iki šiol turi būti „taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris įsigytas iki 2011 m. sausio 1 d. ir iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas“ (2010.11.23 įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d.). 2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. yra nepakeista ir nepanaikinta. Atitinkamai, pastaroji 2010.11.23 įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. nuostata (dėl privalomo apmokestinimo tik tų pajamų, kurios buvo gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės tik tuos nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus, kurie buvo įsigyti 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau) nebuvo pakeista ir galioja, nepriklausomai nuo vėlesnių GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. pakeitimų ir papildymų.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. redakcija, galiojančia nuo 2016-01-01 (2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 1 str. 2 d), gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos per mokesčinį 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.

Pagal 2015 m. gruodžio 10 d. GPMĮ Nr. XII-2162 4 str.: Šis įstatymas įsigalioja 2016 m. sausio 1 d. (1 d.). Šis įstatymas taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas (2 d). Tačiau pastarosiomis nuostatomis nebuvo pakeistas ar

panaikintas prieš tai, t. y. 2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. nustatytas teisinis reglamentavimas dėl privalomo apmokestinimo tik pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn tik tą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau.

Pareiškėja tvirtina, kad nagrinėjamu atveju, apmokestinant pajamas, gautas iš nekilnojamojo turto perleidimo, atskaitos tašku turi būti ne turto perleidimo data (2016-01-01), kuria retrospektyviai (10 metų į praeitį) vadovaujasi Inspekcija, o turto įsigijimo data ir atitinkamas turto „išlaikymo“ terminas: 2011-01-01 ir 5 metai (nuo 2011-01-01 iki 2015-12-31 pagal 2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 6 str. 3 d. ir 12 str. 4 d.) ir 2011-01-01 ir 10 m. (pagal 2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 1 str. 2 d. ir 2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d.). Šias išvadas patvirtina ir aptariamuose teisės aktuose naudojama terminologija: 2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. naudojama sąvoka „pajamų apmokestinimas“, o 2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 4 str. naudojamos tik sąvokos „pajamų apskaičiavimas ir deklaravimas“. Tokiu būdu, Pareiškėjos nuomone, nuo 2016-01-01 apskaičiuojamos ir deklaruojamos visos pajamos, nustatytos Įstatymo 17 str. 1 d. 28 p., tačiau apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu gali būti tik tos pajamos, kurios gautos pardavus ar kitaip perleidus nekilnojamąjį turtą, kuris buvo įsigytas 2011-01-01 ir vėliau (nesant kitų GPMĮ nustatytų apmokestinimo lengvatų).

Atsižvelgiant į nurodytus argumentus, nuo 2016-01-01 galiojantis GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 p. teisinis reguliavimas, nustatantis minimalų 10 m. terminą GPM netaikymui ir teisinis reglamentavimas, nustatytas 2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 4 str., nepanaikino ir nepakeitė nuo 2010-12-11 galiojančios 2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. nuostatos, kad GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 punkte nustatytas ir nuo 2016.01.01 galiojantis nuo 5 iki 10 metų prailgintas terminas taikomas tik pardavus ar kitaip nuosavybėn perleidus GPM įstatymo 17 str. 1 d. 53 ir 54 nenurodytus nekilnojamuosius pagal savo prigimtį daiktus, esančius Europos ekonominės erdvės valstybėje, kurie buvo įsigyti tik 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau.

Pareiškėja nurodo, kad jos atveju turi būti kartu taikomi abu teisės aktai: tiek 2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 4 str.: „Šis įstatymas įsigalioja 2016 m. sausio 1 d.; Šis įstatymas taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas“, tiek 2010-11-23 GPMĮ Nr. XI-1152 12 str. 4 d. dėl privalomo apmokestinimo pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn tik tą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau. Nurodytus teiginius, Pareiškėjos supratimu, įrodo ir aplinkybė, kad aptiriamas 10 metų terminas įsigaliojo ir pradėtas taikyti būtent nuo 2016 m. sausio mėn. 1 d., t. y. tą pačią dieną, kai turėjo pasibaigti prieš tai galiojęs 2010-11-23 GPMĮ Nr. XI-1152 6 str. 3 d. (dėl GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. pakeitimo) nustatytas 5 metų minimalus GPM netaikymo terminas, kuris, savo ruožtu, buvo taikomas tik tais atvejais, kai nekilnojamas pagal savo prigimtį daiktas buvo įsigytas 2011 m. sausio mėn. 1 d. ar vėliau. Tokiu būdu, pradedant nuo 2016-01-01, 5 metų terminas, pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. taikytas turto įsigijimo – perleidimo sandoriams, sudarytiems 2011 m. sausio 1 d. ir vėliau, paskutinę nurodyto 5 m. termino dieną (2016-01-01) buvo prailgintas iki šiuo metu galiojančio 10 metų termino. Tačiau šis 10 metų terminas, kaip ir anksčiau, galioja tik tais atvejais, jeigu perleisto nuosavybėn nekilnojamojo turto įsigijimo sandoris buvo sudarytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau (galiojanti 2010-11-23 Įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d. redakcija).

Pareiškėja pažymi, kad Butą įsigijo 2009-04-06, pardavė 2016-03-31, t. y. praėjus beveik 7 m. nuo įsigijimo. Nors Buto pardavimo metu galiojo dabartinė GPM įstatymo 17 straipsnio 1 d. 28 p. redakcija ir 2015 m. gruodžio 10 d. įstatymo Nr. XII-2162 4 str. („Šis įstatymas įsigalioja 2016 m. sausio 1 d.“ (1 d.). „Šis įstatymas taikomas apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokesčių laikotarpių pajamas“ (2 d.)), tačiau kartu galiojo ir nuostata, kad GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 p. „nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris įsigytas iki 2011 m. sausio 1 d. ir iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas (2010.11.23

įstatymo Nr. XI-1152 12 str. 4 d.). Pareiškėja nurodo, kad pastarosios gautų pajamų apmokestinimo sąlygos nebuvo, už 2009-04-06 įsigytą ir 2016-03-31 parduotą Butą GPM mokėti neprivalo.

Pareiškėja 2018-06-19 skunde prašo panaikinti Inspekcijos 2018-05-31 sprendimą Nr. 331C-57882.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą ir išnagrinėjusi su ginču susijusias teisinio reguliavimo normas, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas yra kilęs dėl to, ar teisėtai Inspekcija atsisakė gražinti 907 Eur GPM permoką, reikalaudama patikslinti pajamų deklaraciją už 2016 m. ir deklaruoti GPM nuo 2016 m. parduoto nekilnojamojo turto, įsigyto 2009 m., pajamų. Inspekcija negražino GPM, vadovaudamasi MAĮ 87 straipsnio 7 dalies 1 punktu, pagal kurį mokesčio permokos gražinimas galimas tik pateikus Inspekcijos nurodytus dokumentus (deklaracijas).

Kaip matyti iš Pareiškėjos skundo, iš esmės Pareiškėja nesutinka su turto perleidimo pajamų GPM lengvatos aiškinimu ir taikymu, t. y. nesutinka su tuo, kad pajamų neapmokestinimo lengvata, kuri siejama su nustatytu turto 10 metų išlaikymo terminu, taikoma pajamoms, gautoms nuo 2016 metų. Pareiškėjos turtas buvo įsigytas 2009 metais, o perleistas 2016 metais, t. y. po 7 metų. Turto įsigijimo datai (2009 m.) GPM lengvatai taikyti buvo nustatytas 3 metų išlaikymo terminas, todėl, Pareiškėjos nuomone, gautos pajamos turėtų būti neapmokestinamos, o sumokėtas GPM gražintas.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija, aiškindama ir taikydama galiojančio GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. ir šio įstatymo įsigaliojimą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, pažeidžia *lex retro non agit* principą, nes GPMĮ taiko retrospektyviai, taikydama atgalinį termino skaičiavimą 10 metų į praeitį nuo 2016 metų turto perleidimo datos iki 2006 metų. Inspekcija nepagrįstai griežtesnį apmokestinimą taiko į praeitį – teisiniams santykiams, atsiradusiems prieš 2016-01-01. Pareiškėjos nuomone, 10 metų laikotarpis turėtų būti skaičiuojamas tik į priekį.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumentų, susijusių su *lex retro non agit* principu, Komisija pažymi, kad teismų praktikoje yra plačiai išaiškinta šio principo esmė ir jo taikymas. Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui, kitiems teisėkūros subjektams, inter alia tai, kad teisės aktų galia yra nukreipta į ateitį, įstatymų ir kitų teisės aktų grįžtamoji galia neleidžiama (*lex retro non agit*), nebent teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams (*lex benignior retro agit*) (inter alia 2004 m. gruodžio 13 d., 2006 m. sausio 16 d., 2013 m. vasario 15 d. nutarimai); teisinio reguliavimo pataisomis negalima paneigti asmens teisėtų interesų ir teisėtų lūkesčių, nes asmenys, pagal įstatymą įgiję tam tikras teises, turi teisę pagrįstai tikėtis, kad šios teisės nustatytą laiką bus išlaikytos ir įgyvendinamos (inter alia 2003 m. kovo 4 d., 2013 m. vasario 15 d., 2017 m. sausio 25 d. nutarimai).

LVAT savo sprendimuose taip pat yra pasisakęs, kad „Siekiant teisinių santykių stabilumo, administracinių bylų teisenoje taikomas principas *lex retro non agit* (įstatymas negalioja į praeitį), pagal kurį teisės aktai pagal bendrą taisyklę netaikomi tiems įvykusiems teisiniams faktams ir teisiniams padariniams, kurie atsirado iki naujai priimto teisės akto įsigaliojimo. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas civilinėje byloje Nr. 3K-3-192/2008 išaiškino, kad pagal teisėje galiojantį bendrąjį principą teisiniams santykiams taikomi tie įstatymai, kurie galioja tų santykių atsiradimo, pasikeitimo ar pasibaigimo momentu. Šis principas reiškia ne tik tai, kad įstatymai negali būti taikomi teisiniams santykiams, atsiradusiems iki šių įstatymų įsigaliojimo, t. y. įstatymas negalioja atgal (*lex retro non agit*), bet ir tai, kad netekę galios įstatymai negali būti taikomi teisiniams santykiams, atsiradusiems pasibaigus šių galiojimui. Kartu teisėjų kolegija pažymėjo tai, kad įstatymo pripažinimas netekusiu galios reiškia, jog šis neveikia į ateitį, tačiau nereiškia, jog išnyksta teisės ir pareigos, įgytos pagal galiojusį įstatymą (žr., pvz., Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2000 m. rugsėjo 6 d. nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-

3-783/2000). Taigi, pasibaigus įstatymo galiojimui, galima įgyvendinti teisę, kuri buvo įgyta remiantis įstatymu, įstatymo galiojimo metu, tačiau dėl tam tikrų priežasčių nebuvo įgyvendinta galiojant įstatymui“ (LVAT 2017-12-15 sprendimas adm. byloje Nr. eI-17-261/2017).

Nagrinėjamoje byloje yra aktualus GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. taikymo ir aiškinimo klausimas. Komisija pažymi, kad pirmiausia turi būti išsiaiškinta, ar Inspekcija pagrįstai 10 metų terminą skaičiuoja atgal nuo pajamų gavimo datos. Pagal minėtą teisės normą neapmokestinimo lengvata taikoma pajamoms, jei „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“. Ši nuostata, pagal kurią buvo nustatytas 10 metų turto išlaikymo terminas (vietoj buvusio 5 metų termino) pagal 2015 m. gruodžio 10 d. GPMĮ Nr. IX-1007 17, 20 IR 21 straipsnių pakeitimo įstatymo. Nr. XII-2162 (toliau GPMĮ Nr. XII-2162) 4 straipsnį „Įstatymo įsigaliojimas ir taikymas“ taikoma „apskaičiuojant ir deklaruojant 2016 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas“. GPMĮ daugiau nenustato jokių su termino skaičiavimu susijusių sąlygų.

Vertinant ar nebuvo pažeistas įstatymo negaliojimo į praeitį (lex retro non agit) principas, svarbu išsiaiškinti, ar, reikalaujant sumokėti mokesčius, užtikrinama, kad naujai nustatytos apmokestinimo sąlygos nebūtų taikomos tiems įvykusiems teisiniams faktams ir teisiniams padariniams, kurie atsirado iki naujai priimto teisės akto įsigaliojimo.

Komisijos nuomone, nagrinėjamoje situacijoje svarbu yra tai, kad mokestiniai įvykiai kyla tik atsiradus mokesčio objektui. Pagal GPMĮ 5 str. 1 d. ir 8 str. nuostatas pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, kurios pripažįstamos jų gavimo momentu. Iš turto perleidimo pajamų mokesčio objektas susidaro tik gavus pajamų pinigais ar kita forma. Pateiktas teisinis reguliavimas rodo, kad nuo 2016 m. galiojanti GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. norma taikoma tik nekilnojamojo turto perleidimo pajamoms, gautoms nuo 2016 metų, todėl galima daryti išvadą, kad naujai nustatytos apmokestinimo sąlygos taikomos teisiniams faktams, kurie atsirado nuo naujosios įstatymo normos įsigaliojimo. Tai, kad turto įsigijimo metu galiojo palankesnis neapmokestinimo režimas (trumpesnis išlaikymo terminas), vertinant lex retro non agit principo aspektu, Komisijos nuomone, neturi reikšmės, nes pats turto įsigijimas nesukelia jokių su pajamų mokesčiu susijusių pasekmių. Turto įsigijimo metu galiojęs GPMĮ nenustatė su turto įsigijimo data susijusių lengvatos taikymo sąlygų, todėl mokesčių mokėtojas, įsigydamas turtą, neįgijo jokių su pajamų mokesčiu susijusių teisių ar pareigų.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisijos nuomone, lex retro non agit principas nėra pažeistas.

Pareiškėja taip pat skunde pateikė nuomonę, kad 10 metų terminas turėtų būti taikomas tik turtui, įsigytam nuo 2011 metų, t. y. turėtų būti atsižvelgta į turto įsigijimo datą, taip pat kaip galiojant lengvatai, kuri buvo siejama su turto išlaikymu 5 metus. Nurodytus teiginius, Pareiškėjos supratimu, įrodo ir aplinkybė, kad aptariamas 10 metų terminas įsigaliojo ir pradėtas taikyti nuo 2016 m. sausio mėn. 1 d., t. y. tą pačią dieną, kai turėjo pasibaigti prieš tai galiojęs 2010-11-23 įstatymu Nr. XI-1152 6 str. 3 d. (dėl įstatymo 17 str. 1 d. 28 p. pakeitimo) nustatytas 5 metų minimalus GPM netaikymo terminas, kuris buvo taikomas tik tais atvejais, kai nekilnojamas pagal savo prigimtį daiktas buvo įsigytas 2011 m. sausio mėn. 1 d. ar vėliau. Pareiškėjos įsitikinimu nuo 2016-01-01 galiojantis GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punktas taikytinas turto įsigijimo ir perleidimo sandoriams, sudarytiems 2011 m. sausio 1 d. ir vėliau, nes 5 m. terminas nuo 2016-01-01 buvo „prailgintas“ iki šiuo metu galiojančio 10 metų termino.

Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XI-1152 (toliau – GPMĮ Nr. XI-1152), 12 straipsnį „Įstatymo taikymas“ nustatyta, kad šio įstatymo 6 straipsnio 3 dalies (kurioje buvo nustatytas 5 metų terminas) nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris

įsigytas iki 2011 m. sausio 1 d. ir iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turto, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas.

Atsižvelgdama į su ginčijamu klausimu susijusį teisinį reguliavimą, Komisija pastebi, kad su nekilnojamojo turto perleidimo pajamų neapmokestinimu, išlaikius tam tikrą laikotarpį, susijusios lengvatos taikymui atskirais laikotarpiais buvo nustatytos skirtingos sąlygos, t. y. arba siejamos tik su pajamų gavimo data, arba su pajamų gavimo data ir su turto įsigijimo data. Nustačius 5 metų minimalų turto išlaikymo laikotarpį, pagal GPMĮ Nr. XI-1152 lengvatos taikymas buvo susietas su turto įsigijimo nuo 2011 metų data. Nors su 5 metų minimaliu turto išlaikymo laikotarpiu sietina lengvata faktiškai nebuvo pritaikyta (skaičiuojant nuo 2011 metų 5 metų terminas suėjo 2016 metais, kai buvo nustatytas kitas – 10 metų terminas), tačiau įstatymo leidėjas, nustatęs ilgesnį išlaikymo laikotarpį, nebesusiejo lengvatos taikymo su įsigijimo momentu. Komisija pažymi, kad GPMĮ Nr. XII-2162 nustačius 10 metų turto išlaikymo laikotarpį, lengvatos taikymas susietas tik su viena sąlyga – pajamų gavimo nuo 2016 m. data. Įstatyme neliko sąlygos, susietos su turto įsigijimo data, todėl taikant minėtą lengvatą, nuo 2016 metų turi būti atsižvelgiama tik į pajamų gavimo datą. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjos teiginys, kad 5 metų terminas buvo „prailgintas“ iki 10 metų, nėra pagrįstas.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad, Pareiškėjai gavus nekilnojamojo turto perleidimo pajamų 2016 metais, negali būti taikoma neapmokestinimo lengvata, nes turtas neišlaikytas 10 metų laikotarpio. Todėl Inspekcija pagrįstai reikalauja pateikti patikslintą pajamų deklaraciją ir nuo gautų pajamų GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti GPM bei atsisako grąžinti GPM permoką.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas.

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 2018-05-31 sprendimo Nr. 331C-57882.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesstinį ginčą (arba mokesstinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildžiūnaitė