



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL VK2 SKUNDO**

2019 m. rugpjūčio 26 d. Nr. S-106 (7-79/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Andriaus Veniaus, Rasos Stravinskaitės, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo VK2 (toliau – Pareiškėja) 2019-06-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, mokesčių administratorius) 2019-06-04 sprendimo Nr. 68-73 (toliau – sprendimas). Pareiškėja 2019-07-30 dalyvavo Komisijos posėdyje, Atsakovo atstovas – nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2019-06-04 sprendimu Nr. 68-73, kuriuo patvirtintas Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2019-04-09 sprendimo Nr. (7.1)FR0682-96 nurodymas Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 307 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir 22 Eur GPM baudą.

Pareiškėja skunde nurodo, kad nuo buto adresu: R. E. g. 52-59, X m. (toliau – Butas) pirkimo sandorio iki jo pardavimo, t. y. laikotarpiu nuo 2013-09-24 iki 2016-04-25 savo gyvenamąją vietą buvo deklaravę buvęs sutuoktinis J. C. ir vaikai: J. C. ir J. C.. Pareiškėja nedeklaravo gyvenamosios vietos Bute dėl svarbių aplinkybių, tačiau iki pat Buto pardavimo šis Butas buvo faktinė Pareiškėjos ir vaikų gyvenamoji vieta.

Pareiškėja išdėsto GPM deklaracijų, prašymų Inspekcijai bei patikrinimo aplinkybes, nurodo, kad nesutinka su Inspekcijos išvada dėl parduoto Buto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu susijusių išlaidų sumos. Savo nesutikimą Pareiškėja grindžia šiais motyvais: 1) Butas buvo įgytas ne komerciniais pagrindais, o dėl svarbių asmeninių aplinkybių – poreikio įsigyti šeimos būstą, sudarant galimybę nepilnamečiams vaikams turėti nuolatinę gyvenamąją vietą. Butas buvo parduotas iširus šeimai – nutraukus santuoką dėl likusių kreditinių prievolių bankui padengimo; 2) Nebuvo galimybės įsigyti nuosavo Buto savo lėšomis, todėl jis buvo įgytas iš banko skolintais pinigais, atsiskaitant už jį teisės aktų nustatyta tvarka. Sudarant pirkimo–pardavimo sandorį ir jo pagrindu įsigyjant Butą, nebuvo galima pažeisti jame sulygtų civilinių teisinių įsipareigojimų – atsiskaityti su pardavėju ir su banku, todėl palūkanų mokėjimas buvo neišvengiamas. Bankui sumokėtos palūkanos ir kiti privalomi mokėjimai, kurie sulygti Buto pirkimo–pardavimo sandoryje nustatytoms sąlygoms įgyvendinti, buvo privalomi. Buto pirkimo – pardavimo sutarties 8.6 punktą nustato, kad įsigaliojusi ši sutartis šalims turi įstatymo galią. Todėl, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, aprašytomis aplinkybėmis yra teisinis pagrindas, pardavus šį nekilnojamąjį turtą, prie įsigijimo kainos pridėti palūkanas ir kitas aprašytas sąnaudas, pagrįstai priskirdama jas su šio turto įsigijimu susijusiems teisės aktuose nustatytiems privalomiems mokėjimams. Šias išlaidas pagrindžia Vilniaus apskr. valstybinės mokesčių inspekcijos vertinimui pateikti dokumentai (C bank AB pažyma Nr. OUT-14313, Būsto

kreditavimo sutarties Nr. BK13/10/03M specialioji dalis); 3) Su Buto įkeitimu ir įsiskolinimu bankui patirtos išlaidos, t. y. sumokėtos palūkanos ir kiti anksčiau išvardinti su jo pirkimu–pardavimu patirti privalomi mokėjimai yra neatsiejama pirkimo–pardavimo sandorio įvykdymo dalis, kurios neįvykdžius nebūtų atsiradusios nuosavybės teisės į šį Butą. 2013-09-23 sudarytos pirkimo–pardavimo sutarties (Nr. SK-6322) 8.4 punktą nustato, kad sutarties šalys susitaria, kad jeigu pirkėjas neįvykdys įsipareigojimų pardavėjui (ir/ar Bankui) ir pirkėjas (ir/ar Bankas) neperves į pardavėjo nurodytą sąskaitą likusių pinigų ir pirkėjas negali sumokėti likusią daikto kainą (esminis sutarties pažeidimas), šalių susitarimu ar įstatymų nustatyta tvarka ši sutartis nutraukiama; 4) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) bei jo komentare nėra diferencijuojama GPM apskaičiavimo tvarka įsigijus nekilnojamąjį turtą savomis ir skolintomis lėšomis, tačiau Pareiškėjos atveju, deklaruojant su buto pirkimu–pardavimu susijusias pajamas, yra neatsiejamai svarbi aplinkybė, kad Butas buvo pirktas su įsiskolinimu bankui ir su įsipareigojimu jį įkeisti bankui bei mokėti L. T. AB kredito sutartyje (sutartis pateikta mokestinio patikrinimo metu) sulūgtas palūkanas, kas ir patvirtina, kad faktinė Buto įsigijimo vertė yra didesnė, todėl gautos pardavimo pajamos yra mažesnės; 5) GPMĮ 19 straipsnyje 1 ir 2 dalyse yra neaiškiai apibrėžiama, kas sudaro turto įsigijimo kainai priskiriamas išlaidas bei su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus. Apibendrintame GPMĮ komentare yra nurodoma, kad šio įstatymo 19 straipsnio 2 dalyje nurodytus teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus sudaro išlaidos notarui ir Registrų centrui. Tačiau komentaras neturi būti taikomas kaip imperatyvi įstatymo nuostata ir aprašytu atveju turi būti atsižvelgta į anksčiau pateiktas subjektyvias nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sąlygas bei iš to kylančias civilinių teisinių santykių aplinkybes. Todėl tikroji parduoto nekilnojamojo turto vertė ir už jį gautų pajamų suma turi būti nustatoma, įvertinus buto pirkimo–pardavimo sutartyje sulūgtas atsiskaitymo su pardavėju sąlygas, kurių įgyvendinimui buvo sudaryta kredito sutartis su banku ir tuo pagrindu buvo atlikti aukščiau išvardinti privalomi mokėjimai (palūkanos ir kitos aprašytos išlaidos).

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą pripažįstant Buto įsigijimo išlaidomis 992,45 Eur būsto kredito palūkanas, 1117,48 Eur būsto kredito palūkanas, 79,36 Eur hipotekos sutarties sudarymo išlaidas; 72,50 Eur sumokėtą už kredito sutarties keitimą; 60 Eur 2016-01-08 sumokėtą L. T. AB Lietuvos skyriui už sutikimą parduoti butą arba įvertinus Inspekcijai teiktuose dokumentuose nurodytas svarbias faktines aplinkybes, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, priimti sprendimą pritaikyti lengvatą pajamų neapmokestinimui pajamų mokesčiu.

Netenkinus pirmojo ir antrojo prašymo, prašoma atleisti nuo paskirtos baudos.

Vilniaus AVMI atliko GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-12-31 ir nustatė, kad Pareiškėja, teikdama 2016 m. metinę pajamų deklaraciją GPM308 ir deklaruodama 2016 m. gautas nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, nepagrįstai padidino iš pajamų atimamas šio turto įsigijimo išlaidas. Dėl to patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiuota mokėtina 223 Eur GPM suma.

Vilniaus AVMI 2019-04-09 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.1)FR0682-96 patvirtino patikrinimo akto rezultatus ir nurodė Pareiškėjai į biudžetą sumokėti 223 Eur gyventojų pajamų mokesčio sumą, taip pat apskaičiavo 62,55 Eur GPM delspinigių ir skyrė 22 Eur (10 proc.) GPM baudą.

Inspekcija 2019-06-04 sprendimu Nr. 68-73 Vilniaus AVMI sprendimą patvirtino ir atleido Pareiškėją nuo 62,55 Eur delspinigių.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja 2013-09-23 bendrosios jungtinės nuosavybės teise kartu su sutuoktiniu įsigijo Butą už 199000 Lt. 2016-04-25 Pareiškėja su sutuoktiniu pardavė Butą už 64000 Eur. Pareiškėja 2017-03-20 pateikė 2016 m. metinę pajamų deklaraciją, kurią patikslino 2017-05-15 ir 2017-08-11.

2017-03-20 deklaracijos Vilniaus AVMI nepriėmė, nustačiusi dokumento trūkumų, susijusių su parduoto turto pardavimo ir įsigijimo dokumentų trūkumu ir teismo sprendimo dėl vaiko (-ų) gyvenamosios vietos nustatymo aplinkybėmis.

Pareiškėja 2017-08-11 pateikė patikslintą pajamų mokesčio deklaraciją už 2016 metų ataskaitinį laikotarpį. Inspekcija 2017-10-23 pranešimu informavo Pareiškėją, kad deklaracija turi trūkumų, t. y. deklaruota neteisinga turto įsigijimo ir/ar pardavimo kaina ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų ir/ar pajamų suma.

Todėl Inspekcija vertino, ar Vilniaus AVMI pagrįstai Buto įsigijimo išlaidomis nepripažįsta būsto kredito palūkanų, hipotekos sudarymo išlaidų, išlaidų už kredito sutarties pakeitimą ir mokesčio bankui už sutikimą parduoti butą.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 16 str. 1 d. 4 punktu, 19 str. 1, 2 ir 3 dalių nuostatomis, konstatavo kad mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo, kapitalinio remonto išlaidas) ir su turto pardavimu (kitokiu perleidimu) susijusias išlaidas, jei egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Netenkinus bent vienos iš šių sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti minėto pobūdžio sumų (šiuo aspektu yra pasisakyta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2010-12-31 nutartyje adm. byloje Nr. A575-1752/2010, 2011-05-30 nutartyje adm. byloje Nr. A575-867/2011).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos pateikti ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas pagrindžiantys dokumentai įvertinti ir į juos atsižvelgta. Kadangi GPMĮ 19 straipsnyje nenumatyta, kad palūkanos sumokėtos už suteiktą paskolą, hipotekos registravimo išlaidos, kredito sutarčių keitimo mokesčiai ir leidimo parduoti mokesčiai, gali būti priskirti to turto ir / arba daikto įsigijimo kainai, konstatuota, kad Inspekcija neturi pagrindo kitaip vertinti Vilniaus AVMI išvadų dėl Pareiškėjos ginčo Butui įsigyti patirtų išlaidų pripažinimo.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja palūkanas L. T. AB bankui mokėjo kaip atlygį už pinigų skolinimą pagal su banku sudarytą 2013-10-04 kredito sutartį Nr. BK13/10/03M (ir jos pakeitimus), t. y. palūkanos šiuo atveju laikytinos iš banko gautos paskolos kaina. Inspekcijos nuomone, nagrinėjamu atveju nėra nei teisinio, nei faktinio pagrindo priskirti bankui už paskolą mokamas palūkanas kito turto (ginčo atveju Buto) įsigijimo kainai. Juolab, kad nekilnojamajam turtui įsigyti paskolos paėmimas nėra privalomas. Inspekcija nurodė, kad hipotekos registravimo išlaidų, kredito sutarčių keitimo mokesčių ir leidimo parduoti mokesčiai yra susiję su būsto paskolos sutartimi ir joje esančiais įsipareigojimais, o ne su buto įsigijimu, todėl buto įsigijimo kainai taip pat nepriskirtini.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjos bankui mokėtų kredito palūkanų, hipotekos registravimo išlaidų, kredito sutarčių keitimo mokesčių ir leidimo parduoti mokesčių nagrinėjamu atveju nepriskyrė ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo kainai nes kredito palūkanos ir kiti susiję mokėjimai yra būtinos paskolai gauti, o ne turtui ar daiktui įsigyti, t. y. kredito palūkanos ir kiti ginčo mokėjimai yra susiję su kito, nei turtui ar daiktui įsigyti, sandorio sudarymu.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja jau nuo 2017 m. aktyviais veiksmais siekė išsiaiškinti situaciją, prašė mokesčių administratoriaus pradėti mokesčio ginčo procedūrą (patikrinimas pradėtas tik po 2018-06-21 Teismo sprendimo, kuriuo Inspekcija buvo įpareigota iš naujo išnagrinėti Pareiškėjos prašymą ir priimti atitinkamą sprendimą), kad būtų nustatytos tikslios Pareiškėjos mokesstinės prievolės, tačiau sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimtas tik 2019-04-09, t. y. Pareiškėjos prievolės patvirtintos po daugiau kaip dviejų metų.

Inspekcija, atsižvelgusi į išdėstytą bei vadovaudamasi MAĮ 8 str. 3 dalyje išdėstytais teisingumo ir protingumo principais, atleido Pareiškėją nuo 62,55 Eur delspinigių mokėjimo.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad ji geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl jai neturėtų būti skiriama bauda.

Inspekcija, remdamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi ir LVAT bylos Nr. A438-1117/2010 nuostatomis, konstatavo, kad skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (2010 m. birželio 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-916/2010; 2010 m. birželio 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-884/2010; 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1546/2010).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos atžvilgiu buvo nustatytos lengvinančios aplinkybės (Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė prašomus dokumentus ir paaiškinimus, aktyviai domėjosi ir aiškinosi GPM prievolės skaičiavimo pagrindus). Sunkinančių aplinkybių nustatyta nebuvo. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo akto tvirtinimo metu nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos mokėtinos į biudžetą 223 Eur GPM sumos pagrindai paskirta minimalaus dydžio 10 proc. GPM bauda – 22 Eur.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Pareiškėja skunde ir posėdžio Komisijoje metu akcentavo, jog gyveno Bute faktiškai nuo pat jo įsigijimo, kito nuosavybės teise valdomo turto neturėjo. Faktinę aplinkybę, patvirtinančią, kad šiame Bute buvo jos ir jos nepilnamečių vaikų nuolatinė gyvenamoji vieta, Pareiškėjos nuomone, patvirtino Vilniaus m. apylinkės teismas sprendimu dėl santuokos nutraukimo, nustatydamas Pareiškėjos ir vaikų gyvenamąją vietą Bute. Pareiškėja savo teiginiams pagrįsti Komisijai pateikė papildomus dokumentus (Vilniaus m. apylinkės teismo 2016-03-14 sprendimas civilinėje byloje Nr. e2YT-10356-967/2016 ir mokėjimų už su Buto eksploatavimu susijusias paslaugas kopijas).

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skunde ir posėdžio Komisijoje metu išdėstytus motyvus, konstatuoja, kad ginčas byloje yra sietinas su turto pardavimo pajamų nepripažinimu neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punktą ir būsto kredito palūkanų, hipotekos sutarties sudarymo išlaidų, mokesčio už kredito sutarties keitimą, mokesčio už sutikimą parduoti butą nepriskyrimu nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms.

Vadovaujantis GPMĮ 5 str. 1 dalimi, pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. GPMĮ 17 straipsnyje išvardinta, kokios pajamos yra neapmokestinamos GPM. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 53 punktą, neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn Europos ekonominės erdvės valstybėje esantį gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), jeigu jame pastaruosius 2 metus iki pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn buvo gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka.

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

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

Komisijos nuomone, vertinant esminę pajamų pripažinimo neapmokestinamosiomis pajamomis sąlygą, t. y. ar parduotas Pareiškėjos gyvenamasis būstas buvo jos ir jos

nepilnamečių vaikų gyvenamoji vieta, būtina išsiaiškinti, ar Pareiškėja faktiškai Bute gyveno. Todėl, Komisijos nuomone, turi būti atsižvelgiama į objektyvius turto naudojimo požymius: įsigytų gyvenamosios paskirties objektų skaičių, dokumentus, susijusius su realiu turto panaudojimu ir pan. Duomenys, reikšmingi sprendžiant turto pardavimo pajamų pripažinimą neapmokestinamosiomis pajamomis, gali būti analizuojami retrospektyviai.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius iš esmės neanalizavo aplinkybių, rodančių ar parduotas Pareiškėjos gyvenamasis būstas buvo jos gyvenamoji vieta. Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėjos santuoka su J. C. nutraukta 2016-04-13, todėl Pareiškėjos pajamas sudaro ½ Buto pardavimo pajamų. Pareiškėjos 2016 m. gautos 32000 Eur (64000 Eur/2) buto pardavimo pajamos priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, kadangi nuo šio turto įsigijimo iki pardavimo praėjo mažiau nei 10 metų, be to, netenkinamos GPMĮ 17 str. 1 d. 53 ir 54 punktų nuostatos, t. y. mokesčių mokėtoja parduotame bute nebuvo deklaravusi savo gyvenamosios vietos ir po buto pardavimo neįsigijo naujo būsto, kuriame būtų deklaravusi gyvenamąją vietą (patikrinimo akto 4 psl.).

Vilniaus m. apylinkės teismo 2016-03-14 sprendimu civilinėje byloje Nr. e2YT-10356-967/2016 patvirtintoje 2016-02-05 Sutartyje dėl santuokos nutraukimo pasekmių nurodyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gyvenamoji vieta yra Butas (sprendimo 2 psl.). Sutarties 2.1.4 p. nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis J. C. suteikia Pareiškėjai teisę naudotis jam bendros dalinės nuosavybės teise priklausančia ½ Buto dalimi ir jame gyventi iki būstas bus išnuomotas nuomininkams arba perleistas pirkimo–pardavimo sandorio pagrindu ir Pareiškėja ir vaikai J. C. ir J. C. įsikurs kitoje gyvenamojoje vietoje. Pareiškėjai naudojantis J. K. priklausančia ½ buto dalimi, Pareiškėja šiuo naudojimosi laikotarpiu savo lėšomis dengia visus Buto komunalinius mokesčius (šalto ir karšto vandens, elektros energijos, šildymo, būsto administravimo mokesčius) <...>. Sutarties 2.2 p. šalys pareiškė, kad daugiau jokio kito tiek nekilnojamojo, tiek kilnojamojo registruotino bei neregistruotino turto <...> neturi. Pareiškėja Komisijos posėdžio metu tvirtino, kad Bute nuo jo įsigijimo nuolat gyveno kartu su nepilnamečiais vaikais, savo lėšomis mokėjo Buto komunalinius mokesčius. Pareiškėja Komisijai pateikė dokumentus, patvirtinančius, jog ji mokėjo už Buto komunalines paslaugas (šalto ir karšto vandens, elektros energijos, šildymo, būsto administravimo mokesčius) už laikotarpį nuo Buto įsigijimo (pvz., 2013 m. lapkričio mėn.) iki Buto pardavimo ir galutinio atsiskaitymo (pvz. 2016 m. gegužės mėn.).

Komisijos vertinimu, išdėstytų faktinių aplinkybių visuma ir Pareiškėjos paaiškinimai leidžia daryti vienareikšmę išvadą, kad Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis Butas pastaruosius 2 metus iki pardavimo buvo vieta, kurioje Pareiškėja ir jos nepilnamečiai vaikai faktiškai gyveno ir su kuria labiausiai buvo susijusi.

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

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja nuo 1994-03-03 iki 2016-04-14 gyvenamąją vietą deklaravo adresu: A. B. g. 22-17, X m.; nuo 2016-04-14 iki 2016-05-11 – adresu: R. E. g. 106-2, X. m., t. y. Pareiškėja nustatyta tvarka Buto, kurį vėliau pardavė, adresu, savo gyvenamosios vietos nedeklaravo.

Vertindama šio ginčo faktinę situaciją, Komisija pažymi, kad Pareiškėjos veikla gautų pajamų priskyrimo neapmokestinamoms pajamoms prasme atitinka esminę sąlygą, nes parduotas Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis gyvenamasis būstas pastaruosius 2 metus

iki pardavimo buvo Pareiškėjos gyvenamoji vieta, tačiau neatitinka kito būtino GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 punkto reikalavimo, t. y. Pareiškėja parduotame būste nebuvo deklaravusi gyvenamosios vietos.

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

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

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai Komisija pažymi, kad mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Kaip ne kartą išaiškino LVAT, vertindamas mokesčių lengvatas (2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶ - 2164/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2316/2011), mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Taigi, lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas jos taikymo ribas, nei ją aiškinant sisteminiu, nei kitais teisės aiškinimo ir taikymo metodais, negali būti taikoma teisiniams mokestiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų. Apibendrinama tai, Komisija pabrėžia, kad vertinant tikrąjį turinį lengvatos taikymo aspektu, faktinės aplinkybės turi leisti daryti vienareikšmę išvadą, kad turinys neabejotinai atitinka įstatymo apibrėžtą lengvatos objektą. Šiuo atveju faktinės aplinkybės esminį lengvatos taikymo objektą atitinka, o gyvenamosios vietos nedeclaravimas laikytinas tik formalus reikalavimas nesilaikymu.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėja byloje aktualių laikotarpiu kito gyvenamojo būsto neturėjo ir Butas 2 metus iki pardavimo buvo Pareiškėjos ir jos nepilnamečių vaikų faktinė gyvenamoji vieta, vadovaudamasi aukščiau nurodytomis GPMĮ nuostatomis bei MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, daro išvadą, kad vien tik formalus reikalavimas – gyvenamosios vietos deklaravimas – nesilaikymas negali atimti iš Pareiškėjos teisės taikyti GPMĮ 17 str. 1 d. 53 punkte nustatytą lengvatą.

Dėl išdėstytų priežasčių Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Atsižvelgiant į tai, kad Inspekcijos sprendimas naikinamas vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjos skundo motyvai, susiję su būsto kredito palūkanų, hipotekos sutarties sudarymo išlaidų, mokesčio už kredito sutarties keitimą, mokesčio už sutikimą parduoti butą nepriskyrimo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms, nenagrinėjami.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsniu, 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-06-04 sprendimą Nr. 68-73.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė