



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
Dėl UAB „J2“ 2013-12-11 SKUNDO**

2014 m. vasario 14 d. Nr. S-44 (7-251/2013)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininko  
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos  
Lauros Milašiūtės – pranešėja  
Rasos Stravinskaitės  
Editos Veršėlienės  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei  
UAB „J2“ direktoriui V. J.  
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovei Jurgitai  
Narkevičiūtei

2014 m. sausio 14 d. išnagrinėjusi UAB „J2“ (toliau – Pareiškėjas) 2013-12-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013-11-18 sprendimo Nr. 69-147, n u s t a t è :

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2012-01-27 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-256-23 nurodymus Pareiškėjui sumokėti 107823 Lt pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 41245 Lt PVM delspinigius, 32346 PVM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjo pakartotinį PVM patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31, 2012-01-27 sprendimu Nr. (4.65)-256-23 nurodė Pareiškėjui sumokėti 107823 Lt PVM, 41244,70 Lt PVM delspinigius bei skyrė 32346 Lt PVM baudą.

Pareiškėjui apskundus nurodytą Vilniaus AVMI sprendimą, Inspekcija ginčijamu 2013-11-18 sprendimu Nr. 69-147 vietos mokesčių administratoriaus sprendimą patvirtino.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas kilęs dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 107823 Lt PVM ir su juo susijusių delspinigius ir baudą, tuo pagrindu, jog garažai buvo parduoti už jų rinkos vertę – 364000 Lt, o žemės skirtos statyboms užstatymo teisė parduota už 675314,80 Lt, t. y. nagrinėjamu atveju ginčas kilo dėl žemės skirtos statyboms užstatymo teisės pardavimo pripažinimo PVM objektu.

Pareiškėjas pagal 2009-01-08 Nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį (toliau – 2009-01-08 sutartis; ginčo sutartis) pardavė UAB „V.a.“ 1988 metų statybos 28 garažus, esančius požeminių garažų masyve Č g. 4A, Vilniuje (toliau – 28 ginčo garažai; garažai). Sutarties 3.1 punkte nurodyta, kad turtas parduodamas už 1039314,80 Lt ir ši kaina apima visus tiek tiesioginius, tiek netiesioginius mokesčius, mokėjimus ir rinkliavas, kurie taikomi šios sutarties sudarymo momentu. Pareiškėjas 2009-01-08 išrašė UAB „V.a.“ (pirkėjui) PVM sąskaitą faktūrą už 28 garažų (boksų) kompleksą, kurioje nurodė, jog suma be PVM yra 1039314,80 Lt bei pažymėjo, jog „Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 32 straipsnį senų pastatų pardavimas PVM neapmokestinamas“. Tarp šalių jokie piniginiai mokėjimai neįvyko, nes buvo padaryta užskaita pagal 2008-12-31 skolų suderinimo aktą.

Pagal 2009-01-08 ginčo sutartį papildomai susitarta dėl 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimo, t. y. Pareiškėjas įsipareigojo siekti ir dėti visas pastangas, kad ne vėliau kaip per 15 mėnesių nuo šios sutarties pasirašymo dienos būtų parengtas ir pateiktas tvirtinti detalusis planas, kurio rengimas pradėtas 2008-05-30 ir vykdytinas pagal 2008-05-26 Planavimo sąlygas detaliojo planavimo dokumentui rengti, o pirkėjas UAB „V.a.“ įsipareigojo už tai sumokėti.

UAB „V.a.“ valdyba, 2008-12-30 (protokolo Nr. 11) nusprendusi iš Pareiškėjo įsigyti ginčo 28 garažus už 1039314,80 Lt, 2008-12-31 (protokolo Nr. 12) nusprendė užsisakyti iš Pareiškėjo parengti teritorijos prie Č g. 4A detalųjį planą. Pareiškėjo direktorius V. J. 2010-05-18 paaiškinime nurodė, kad ginčo požeminiai garažai be detaliojo teritorijos plano mažai ko verti ir, kad tiekimas UAB „V.a.“ galėjo įvykti tik išpildžius vieną esminę sąlygą – Pareiškėjas įsipareigojo pabaigti ir patvirtinti teritorijos, susijusios su požeminais garažais, detalųjį planą.

Nustatyta, kad ginčo požeminių garažų masyve Č g. 4A yra įsikūrusi X garažų statybos ir eksploataavimo bendrija (toliau – Bendrija). Bendrija iš Lietuvos Respublikos valstybės pagal 2007-01-17 Valstybinės žemės nuomos sutartį nuomojasi 1695 kv. m ploto valstybinės žemės sklypą (kadastrinis Nr. 0101/0020:221), skirtą 35 gelžbetoninių garažų masyvui aptarnauti. Bendrijos valdomas žemės sklypas Vilniaus miesto bendrajame plane priskirtas intensyvaus užstatymo gyvenamajai teritorijai. Šalia X-osios Bendrijos valdomo sklypo, 2008-05-30 Vilniaus m. savivaldybės administracijos direktorius įsakymu Nr. 30-1107 priėmė sprendimą organizuoti 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimą, kuriuo patvirtintos planavimo sąlygos detaliojo planavimo dokumentams rengti ir nurodyta, kad detaliojo planavimo tikslas – vadovaujantis Vilniaus miesto bendrojo plano sprendimais, patikslinti teritorijos tvarkymo bei naudojimo režimą. Pagal Vilniaus miesto bendrojo plano sprendimus galima veikla: funkcinės zonos – intensyvaus užstatymo gyvenamosios teritorijos, pagrindinės tikslinės žemės naudojimo paskirtys bei naudojimo būdai – kitos paskirties: gyvenamosios, visuomeninės, komercinės paskirties objektų teritorijos, inžinerinės infrastruktūros teritorijos, rekreacinio ir bendro naudojimo teritorijos. Maksimalus užstatymo intensyvumas: gyvenamosios paskirties sklypams iki 1,2 (kai aukštingumas iki 9 aukštų – 1,6), negyvenamosios paskirties iki 2,5. Pastatų aukštingumas – iki 5 aukštų (iki 20 proc. gyvenamosios teritorijos aukštingumas 6–9 aukštai).

Dėl teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimo tarp Vilniaus miesto savivaldybės administracijos miesto plėtros departamento (detaliojo planavimo organizatoriaus), X-osios Bendrijos (detaliojo planavimo darbų mokėtojos) ir UAB „E2“ (detaliojo plano rengėjas) 2008-06-30 pasirašyta trišalė tyrinėjimo ir projektavimo darbų sutartis Nr. A70-39/08-13. 2008-07-24 įvykusiame neeiliniame visuotiniame garažų Bendrijos susirinkime buvo priimti du sprendimai: dėl daugiabučio gyvenamojo namo su komercinėmis patalpomis statybos garažų Bendrijos valdomoje teritorijoje Č g. 4A bei dėl planavimo ir projektavimo darbų finansavimo (detaliojo plano ir statybos techninio projekto rengimo darbai). Priimant sprendimus, rezultatus nulėmė UAB „J1“ atstovo V. J. balsai (iš 6 garažų Bendrijos savininkų 3 balsavo „prieš“, 2 susilaikė ir tik UAB „J1“ atstovas V. J. (turėjęs 28 balsus) balsavo „už“). Pažymėtina, kad jau minėto

susirinkimo metu V. J. (susirinkimo sekretorius) pranešė, kad vykdant ankstesnių Bendrijos susirinkimų priimtą sprendimą dėl daugiabučio gyvenamojo namo su komercinėmis patalpomis statybos garažų bendrijos valdomame žemės sklype, yra gautos 0,55 ha žemės sklypo planavimo sąlygos, reikalingos detaliojo planavimo dokumentui rengti (patvirtintos 2008-05-30 Vilniaus m. savivaldybės administracijos direktoriaus įsakymu) bei, kad detaliojo planavimo darbai kainuos apie 100000 Lt, o techninio projektavimo darbai gali kainuoti apie 1,5 mln. Lt.

UAB „J1“ (Pardavėjas) ir Pareiškėjas (pirkėjas) 2008-12-12 užskaitos pagrindu Pareiškėjui pardavė: minėtus 28 garažus; detaliojo plano dėl žemės sklypo prie Č g. 4A projektą; atliktus projektavimo darbus ir visus parengtus detaliojo plano dokumentus bei teises rengti toliau minėtą detalųjį planą. Pareiškėjas garažus pagal UAB „J1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigijo už 322000 Lt, kiekvieno garažo kaina įvertinęs 11500 Lt.

Pareiškėjas, perėmęs UAB „J1“ išipareigojimus dėl detaliojo plano rengimo, pagal X-ajai Bendrijai pateiktą UAB „E2“ 2009-04-02 PVM sąskaitą faktūrą į UAB „E2“ atsiskaitomąją sąskaitą 2009-05-11 pervedė 31738,93 Lt už 2009 metais atliktus 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimo darbus pagal tarpinio sutartinio darbų įvykdymo aktą.

UAB „J1“ operatyvaus patikrinimo metu bendrovė pateikė Vilniaus AVMI nekilnojamojo turto agentūros UAB „N1“ paruoštą 2011-10-21 turto vertinimo ataskaitą ir turto vertės nustatymo pažymą dėl turto – garažo (bokso), esančio Vilniaus m. Č g. 4A–24, vertės nustatymo. Turto vertintojo lyginamosios vertės metodu nustatyta, jog vertinamo nekilnojamojo turto – garažo (bokso) (Vilniaus m. Č g. 4A-24) – rinkos vertė apžiūros dieną (2008-12-01) yra 13000 Lt litų. Taip pat vertintojas konstatavo, jog atsižvelgiant į tai, kad likę 27 garažai (bokasai) yra tame pačiame pastate Č g. 4A, yra panašaus ploto (≈19,50 kv. m.) ir parduoti vienodomis pardavimo sąlygomis, darytina išvada, kad ir kitų garažų vidutinė rinkos vertė 2008-12-01 yra 13000 Lt.

Nustatyta, jog sandoris tarp Pareiškėjo ir UAB „J1“ (Pareiškėjas įsigijo ginčo garažus) įvyko tarp susijusių asmenų, nes daugiau kaip 25 proc. akcijų kiekviename iš šių vienetų tiesiogiai valdė tie patys, susiję giminystės ryšiais (tėvas ir sūnūs), dalyviai: A. S. , R. S. ir P. S. (UAB „J1“ – 100 proc., UAB „J2“ – 70 proc.).

Konstatuota, jog UAB „J1“ jau 2008 m. vasarą buvo nusprendusi ir padariusi esminius žingsnius daugiabučio gyvenamojo namo su komercinėmis patalpomis statybai Bendrijos valdomoje teritorijoje. Pažymėtina, kad Bendrijos interesai nebuvo susiję tik su Bendrijai priskirto žemės sklypo valdymu, naudojimu, priežiūra ir tvarkymu. Bendrijos tikslai orientuoti į statybinę veiklą, nes garažų bendrijos valdomas žemės sklypas, kaip minėta, Vilniaus miesto bendrajame plane priskirtas intensyvaus užstatymo gyvenamajai teritorijai, o statybos verslu užsiimančios bendrovės (atitinkamu laikotarpiu UAB „J1“, Pareiškėjas, UAB „V.a.“) visuomet turėjo didžiausią įtaką garažų bendrijos priimamiems sprendimams.

Kaip minėta, Pareiškėjas patvirtintą teritorijos prie Č g. 4A detalųjį planą pardavė UAB „V.a.“ (2009-01-08 ginčo sutarties 5.1 p.), 2009-07-27 PVM sąskaitoje faktūroje nurodydamas: 28 garažų (boksų) komplekso Č g. 4A teritorijos detaliojo plano kainą 460685,20 Lt (iš jų 73554,78 Lt PVM).

Inspekcija nurodo, kad Teritorijos prie Č g. 4A, Vilniuje, detalusis planas patvirtintas 2009-07-15 Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimu Nr. 1-1170, kuriuo patvirtinti detaliojo plano sprendiniai: pagrindinė tikslinė paskirtis – kitos paskirties žemė; naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – daugiaaukščių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statyba; plotas – 2807 kv. m ir kt. Šio sprendimo 2 punktu buvo pritarta prašymui parduoti (nuomoti) 1113 kv. m valstybinės žemės sklypo dalį prie esamo sklypo (prie X-osios Bendrijos nuomojamo 1695 kv. m ploto valstybinės žemės sklypo). Pažymėtina, jog Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2010-02-08 įsakymu Nr. 30-304 vietoj nuomojamo 1695 kv. m ploto sklypo Č g. 4A (kadastru Nr. 0101/0020:221) ir laisvoje valstybinėje žemėje suformuoto naujo kitos paskirties 1113 kv. m žemės sklypo Č gatvėje, šalia nuomojamo

valstybinės žemės sklypo Č g. 4A, suformavo vieną 2807 kv. m kitos paskirties žemės sklypą Č g. 4A, kurios naudojimo pobūdis yra daugiaaukščiame gyvenamiesiems namams statyti, rekonstruoti ir eksploatuoti. Tuo pačiu įsakymu siūloma Vilniaus apskrities viršininkui, atsižvelgiant į Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2009-07-15 sprendimo Nr. 1-1170 2 punktą, išnuomoti (parduoti) papildomai priskirtą valstybinės žemės sklypo dalį.

Taigi nustatyta, jog Pareiškėjas pagal 2009-01-08 ginčo sutartį 28 garažus pardavė UAB „V.a.“ už 1039314,80 Lt, vieno garažo (bokso) vidutinė pardavimo kaina – 37118 Lt. Pareiškėjas 28 garažus nusipirko 2008-12-19, o juos pardavė 2009-01-08. Per tokį trumpą trijų savaičių laikotarpį tarp garažų įsigijimo ir jų tiekimo rinkos konjunkštūra nepakito, todėl padaryta išvada, jog 1988 metų statybos 28 garažų komplekso rinkos vertė jų pardavimo dieną, t. y. 2009-01-08, yra 364000 Lt (28 x 13000 Lt).

Vilniaus AVMI, atsižvelgusi į nustatytas aplinkybes, vadovaudamasi PVMĮ 3, 7 ir 32 straipsniais, 1995-02-21 Daugiabučių namų savininkų bendrijų įstatymo 4, 34 straipsniais ir 2000-07-18 Civilinio kodekso (CK) 4.82–4.85 straipsniais, konstatavo, jog statybų veiklą vykdanči UAB „V.a.“, iš Pareiškėjo pagal 2009-01-08 ginčo sutartį nupirkusi 28 garažus, įgijo daugumą balsų (80 proc.) priimant sprendimus dėl X-osios Bendrijos nuomojamos ginčo žemės sklypo (Č g. 4A, Vilnius) valdymo, naudojimo ir užstatymo, t. y. įgijo teisę užstatyti statyboms skirtą žemę.

Inspekcija nurodo, kad UAB „V.a.“ pagal 2009-01-08 ginčo sutartį įsigytus garažus įmonės veikloje nenaudojo. X-osios Bendrijos pirmininku paskirtas UAB „V.a.“ generalinis direktorius F. G. . X-ąją Bendriją, UAB „V.a.“, kaip garažų (boksų) savininę, ir Bendrijos pirmininką visose įstaigose atstovauja įgaliotas asmuo – Pareiškėjo direktorius V. J. . Pažymėtina, jog priimant sprendimus dėl X-osios Bendrijos dalyvavimo 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengime, dėl prašymo pirkti (nuomoti) 1,113 ha valstybinės žemės sklypo dalį prie Bendrijos valdomo sklypo teikimo, Bendrijos pirmininko perrinkimo Bendrijos savininkų bendrijoje susirinkimais nebuvo kviečiami. Sprendimai priimti daugumą garažų (boksų) nuosavybės teise turinčių uždarytų akcinių bendrovių (UAB „J1“, Pareiškėjo, UAB „V.a.“) sprendimais. Bendrijos vardu išrašytas sąskaitas už detaliojo plano rengimo, kadastro bylų tvarkymo paslaugas apmokėjo kiti asmenys. Bendrija neturi nei šių sąskaitų faktūrų, nei apmokėjimo dokumentų.

Vilniaus AVMI padarė išvadą, jog Pareiškėjas sutartimi įformindamas senų 1988 m. pastatytų 28 požeminių garažų su žemės skirtos statyboms užstatymo teise pardavimą, turėjo tikslą gauti mokesstinę naudą bei išvengti PVM mokėjimo į valstybės biudžetą.

Inspekcija nurodo, jog siekiant nustatyti, ar ginčo 2009-01-08 sutartimi buvo parduoti 28 garažai ir žemės užstatymo teisė, kuri yra pripažįstama PVM objektu, būtina įvertinti reglamentuojančius teisės aktus. Vadovaudamasi 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 4 str. 3 dalies b punktu, vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios ir šiuo metu galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) 12 str. 3 dalimi, 135 str. 1 dalimi, 12 str. 1 dalies b punktu, 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 32 str. 1 ir 2 dalimis, Inspekcija teigia, kad PVM neapmokestinamas nekilnojamojų daiktų tiekimas, išskyrus naujus pastatus ar statinius, jų dalis. Tačiau jeigu žemės sklype bus statomi nauji pastatai ar statiniai, kurie taps PVM objektu, žemė po pastatais taip pat turi dalyvauti PVM sistemoje. Apsispręsti kokia konkrečiai žemė laikytina skirta statyboms, palikta valstybių narių kompetencijai. Šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti,

kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ir piktnaudžiavimui.

Pagal PVMĮ 3 str. bei 7 straipsnio nuostatas turtinių teisių (tuo pačiu ir užstatymo teisės) perleidimas yra laikomas paslauga ir apmokestinamas PVM. Tokią pat poziciją patvirtina ir PVMĮ 32 str. 1 dalies apibendrintas paaiškinimas (3 pvz.), suderintas su Finansų ministerija (2008-07-18 raštas Nr. (14.17-02)-5K-0819342-6K-0808845).

Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju aktuali teismų praktika. Išanalizavusi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (išplėstinės teisėjų kolegijos 2012-07-05 nutartis Nr. A602-200/2012, paskelbta Administracinėje jurisprudencijoje Nr. 24, 2012 m.; 2011-07-21 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-2247/2011; 2009-12-07 nutartis adm. byloje Nr. A438-1346/2009), Inspekcija nurodo, kad LVAT savo sprendimuose apibrėžė tam tikrus kriterijus, kurie gali būti reikšmingi sprendžiant, ar žemės tiekimas turėtų būti apmokestintas PVM, ar šio tiekimo dalykas yra statybos sklypas, ar žemė yra skirta statyboms. Lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos, buvimo.

Inspekcija daro išvadą, kad ginčo sandorio sudarymo momentu (2009-01-08) šalys (Pareiškėjas ir UAB „V.a.“) žinojo pakankamai aplinkybių, iš kurių galima spręsti, kad pagrindinis sandorio tikslas buvo parduoti / įsigyti ne garažus, o užstatymo teisę į žemės sklypą, ant kurio pastatyti garažai. Tai patvirtina nustatytos aplinkybės:

- Vilniaus m. savivaldybės administracijos direktoriaus 2008-05-30 įsakymu priimtas sprendimas organizuoti teritorijos, kurioje yra parduodami garažai, detaliojo plano rengimą, detaliojo planavimo tikslas – vadovautis Vilniaus bendrojo plano sprendimais, patikslinti teritorijos bendrojo tvarkymo bei naudojimo režimą (Vilniaus bendrajame plane žemės sklypas, kuriame yra garažai, priskirtas intensyvaus užstatymo gyvenamajai teritorijai);

- Pagal UAB „N1“ paruoštą 2011-10-21 turto vertės nustatymo pažymą garažo (bokso) rinkos vertė turto apžiūros dieną (2008-12-01) buvo 13000 Lt. T. y. 28 garažų vertė buvo apie 364000 Lt. Visa ginčo sandorio (2009-01-08) suma buvo 1039314,80 Lt be PVM, t. y. ženkliai viršijo garažų vertę.

- UAB „V.a.“ valdyba, 2008-12-30 nusprendusi iš Pareiškėjo pirkti ginčo 28 garažus už 1039314,80 Lt, 2008-12-31 nusprendė užsisakyti iš Pareiškėjo parengti teritorijos prie Č 4A detalųjį planą.

- Pareiškėjo direktorius 2010-05-18 paaiškino nurodė, kad požeminiai garažai be detaliojo teritorijos plano mažai ko verti ir, kad tiekimas UAB „V.a.“ galėjo įvykti tik išpildžius vieną esminę sąlygą – Pareiškėjas įsipareigojo pabaigti ir patvirtinti teritorijos, susijusios su požeminiais garažais, detalųjį planą.

- Pareiškėjui buvo žinoma, jog sandorio su UAB „V.a.“ sudarymo metu detalusis planas, numatantis keisti žemės paskirtį, pagal kurią sklype būtų leistina gyvenamųjų namų statyba, jau buvo pradėtas rengti. Pirmiausia Pareiškėjas ir UAB „J1“ (kuri valdė garažus, parduotus Pareiškėjui, ir turėjo tikslą vykdyti daugiabučio gyvenamojo namo su komercinėmis patalpomis statybą) buvo susijusios, nes daugiau kaip 25 proc. akcijų kiekviename iš šių vienetų tiesiogiai valdė tie patys, susiję giminystės ryšiais (tėvas ir sūnūs), dalyviai: A. S. , R. S. ir P. S. (UAB „J1“ – 100 proc., Pareiškėją - 70 proc.). Antra, Pareiškėjui buvo žinoma, jog dėl teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimo tarp Vilniaus miesto savivaldybės administracijos (detaliojo planavimo organizatoriaus), X-osios Bendrijos (detaliojo planavimo darbų mokėtojos) ir UAB „E2“ (detaliojo plano rengėjas) 2008-06-30 pasirašyta trišalė tyrinėjimo ir projektavimo darbų sutartis. Trečia, Pareiškėjui buvo žinoma, jog 2008-07-24 įvykusiame neeiliniame visuotiniame garažų Bendrijos susirinkime buvo priimti du sprendimai: dėl daugiabučio gyvenamojo namo su komercinėmis patalpomis statybos garažų bendrijos valdomoje teritorijoje bei dėl planavimo ir

projektavimo darbų finansavimo (detaliojo plano ir statybos techninio projekto rengimo darbai). Priimant sprendimus, rezultatus nulėmė UAB „J1“ atstovo V. J. (tuo pačiu ir Pareiškėjo direktoriaus) balsai.

- Apie pradedamą rengti sklypo detalųjį planą sandorio šalims (Pareiškėjui ir UAB „V.a.“) buvo žinoma, nes pirkimo pardavimo sutartyje Pareiškėjas įsipareigojo siekti ir dėti visas pastangas, kad ne vėliau kaip per 15 mėnesių nuo sutarties pasirašymo dienos, būtų parengtas ir pateiktas tvirtinti detalusis planas.

- Teritorijos prie Č g. 4A detalusis planas patvirtintas 2009-07-15 Vilniaus m. savivaldybės tarybos sprendimu, kuriuo patvirtinti detaliojo plano sprendiniai: pagrindinė tikslinė paskirtis – kitos paskirties žemė; naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – daugiaaukščių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statyba; plotas – 2807 kv. m ir kt. Šio sprendimo 2 punktu pritarta prašymui parduoti (nuomoti) 1113 kv. m valstybinės žemės sklypo dalį prie esamo sklypo (prie Bendrijos nuomojamo 1695 kv. m valstybinės žemės sklypo). Pažymėtina, jog Vilniaus miesto savivaldybės administracijos direktoriaus 2010-02-08 įsakymu Nr. 30-304 vietoj nuomojamo 1695 kv. m. ploto sklypo Č g. 4A (kadastru Nr. 0101/0020:221) ir laisvoje valstybinėje žemėje suformuoto naujo kitos paskirties 1113 kv. m. žemės sklypo Č gatvėje šalia nuomojamo valstybinės žemės sklypo Č g. 4A suformavo vieną 2807 kv. m. kitos paskirties žemės sklypą Č g. 4A, kurios naudojimo pobūdis yra daugiaaukščiams gyvenamiesiems namams statyti, rekonstruoti ir eksploatuoti. Tuo pačiu įsakymu siūloma Vilniaus apskrities viršininkui, atsižvelgiant į Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2009-07-15 sprendimo 2 punktą, išnuomoti (parduoti) papildomai priskirtą valstybinės žemės sklypo dalį.

- UAB „V.a.“ 2009-01-08 įsigytų garažų įmonės veikloje nenaudojo.

Taigi dar iki garažų pardavimo 2009-01-08, buvo pradėtas rengti detalusis planas, kurio tikslas buvo nustatyti, jog pagrindinė žemės tikslinė paskirtis – kitos paskirties žemė; naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – daugiaaukščių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statyba. Inspekcija konstatuoja, jog 2009-01-08 sandorio sudarymo metu, buvo pradėtas rengti, o neužilgo (2009-07-15) ir patvirtintas specialusis teritorinio planavimo dokumentas, t. y. detalusis planas, pagal kurį minėtame sklype esančiai žemei buvo nustatyta pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis joje leistų vykdyti statybą. Ši aplinkybė bei nustatytos kitos aplinkybės – sandorių šalių Pareiškėjo, UAB „J1“, UAB „V.a.“ elgesys iki sandorių ir po jų, šalių sąsajumas ir kt., patvirtina tai, kad nors sandoriu buvo siekiama parduoti garažus, tačiau nepaneigta surinkta informacija, kuri patvirtina, kad minėtu sandoriu buvo parduota žemės užstatymo teisė skirta statyboms PVMĮ prasme.

Inspekcija daro išvadą, jog Pareiškėjas sutartimi įformindamas senų (1988 m.) 28 požeminių garažų su žemės skirtos statyboms užstatymo teise pardavimą, turėjo tikslą gauti mokestinę naudą bei išvengti PVM mokėjimo į valstybės biudžetą. Inspekcija konstatuoja, kad vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 10 ir 69 straipsniais, Vilniaus AVMI pagrįstai atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis PVM sieja apmokestinimą, neatsižvelgė į 2009-01-08 28 sutartyje nurodytą ginčo garažų pardavimo kainą – 1039314,80 Lt, t. y. mokesčių tikslais laikė, kad minėti garažai buvo parduoti už jų rinkos vertę – 364000 Lt, o žemės, skirtos statyboms, užstatymo teisė parduota už 675314,80 Lt, iš jų 107823,37 Lt PVM (1039314,80 Lt -364 000 Lt=675 314,80 Lt/119x19 proc.=107 823,37 Lt PVM). Pareiškėjui taip pat pagrįstai nuo papildomai priskaičiuoto 107823,37 Lt PVM apskaičiuoti 41244,70 Lt PVM delspinigiai ir atsižvelgiant į padėtį sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, skirta vidutinė (30 proc.) 32346 Lt PVM bauda.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos (toliau – Komisija) prašo ginčijamą sprendimą panaikinti.

1. Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo. Ginčo 2009-01-08 sutarties dalykas yra 28 garažai, o ne žemės sklypo ar jo užstatymo teisės pardavimas. Iš ginčo sutarties nuostatų negalima daryti išvados, kad buvo parduoti ir kiti nekilnojamieji daiktai ar daiktinės teisės. Mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl taikoma MAĮ 69 str. 1 dalis, nes iš Pareiškėjo dokumentų galima pilnai nustatyti visas jo veiklos aplinkybes. Inspekcija pati sukuria naujas aplinkybes ir su jų atsiradimu sieja apmokestinimą.

Pareiškėjas nurodo, kad niekada neturėjo ir jokiais pagrindais nevaldė 0,1695 ha žemės sklypo Č g. 4A. Šio žemės sklypo savininkas yra Lietuvos Respublika. Pareiškėjas negalėjo Lietuvos Respublikai priklausančio žemės sklypo ar jam tenkančių daiktinių teisių (užstatymo teisės) patiekti UAB „V.a.“. Pareiškėjas UAB „V.a.“ taip pat nepatiekė ir pastato – 1110,95 kv. m garažo Č g. 4A, kuriam yra priskirtas žemės sklypas, o tik pastato viduje esančių patalpų dalį. Taip pat Pareiškėjas neturėjo ir žemės sklypo nuomos teisių. Todėl, kaip nurodo Pareiškėjas, jis net neturi teisinės galimybės įvykdyti žemės sklypo daiktinių teisių perleidimo, t. y. sukurti tokių juridinių faktų, su kuriais įstatymas sieja apmokestinimą. Jeigu nėra tokių juridinių faktų sukūrimo galimybės, tai negali atsirasti ir mokesstinės prievolės. Inspekcija MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taiko ir aiškina labai plačiai – kaip leidžiančias mokesčių administratoriui pačiam sukurti juridinius faktus ir su jais sieti apmokestinimą. Toks MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymas panaikina bet kokią teisinį apibrėžtumą ir leidžia mokesčių administratoriui sukurti hipotetines apmokestinimo situacijas. Tokiu būdu yra pažeidžiamas ir apmokestinimo aiškumo principas. Pareiškėjas nesutinka, kad mokesčio administratoriaus PVMĮ komentare pateikti apmokestinimo pavyzdžiai yra mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindas, nes mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindas gali būti tiksliai atitinkamo mokesčio įstatymas.

2. Dėl PVMĮ 32 str. 1 dalies taikymo. Nepaisant to, kad Pareiškėjas niekada neturėjo ginčo žemės sklypo nuosavybės ar kitokių daiktinių teisių, svarbu nustatyti ir aplinkybę, ar žemės sklypas sutarties sudarymo metu (2009-01-08) buvo skirtas statybai. Mokesčių administratorius sutarties sudarymo metu (2009-01-08) tariamai atsiradusias mokesčines prievoles vertina ex nunc, t. y. įvykusiam faktui suteikia tas savybes, kurios atsiranda ateityje. Pareiškėjas nurodo, kad vėliau atsiradusios aplinkybės (2009-07-27 Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas Dėl teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano) negali turėti įtakos mokesčinės prievolės vertinimui, nes padaro ją priklausomą nuo įvykių, kurie atsitiks arba neatsitiks ateityje, t. y. mokesčinė prievolė tampa hipotetiška.

Pagal Nekilnojamojo turto registro išrašą žemės sklypo, priklausančio Lietuvos Respublikai, paskirtis 2009-01-08 sutarties sudarymo dienai buvo – kita, naudojimo būdas – inžinerinės infrastruktūros teritorijos. Pagal 2011-05-31 Nekilnojamojo turto registro duomenis žemės sklypo naudojimo būdas vis dar nebuvo pasikeitęs, jokių statybų žemės sklype vykdyti negalima, jokie statybos leidimai ar leidimai griauti Garažą išduoti nebuvo. Beje, žemės sklypo naudojimo būdas yra nepakitęs ir šio skundo pateikimo dienai.

Pareiškėjo nuomone, 2009-01-08 sutarties sudarymo dienai nebuvo atsiradusių aplinkybių, kurios leistų teigti, kad žemės sklypas buvo skirtas statyboms dar iki sutarties sudarymo. Nustatyta, kad dar iki sutarties sudarymo X Bendrija siekė atlikti detaliojo planavimo veiksmus su ginčo žemės sklypu, tačiau vien Bendrijos norų nepakanka, nes tiek detaliojo plano rengimas, tiek ir paties statybos leidimo išdavimas reglamentuotas atitinkamais įstatymais ir vykdomas atitinkamų institucijų. Pareiškėjas niekada nebuvo detaliojo planavimo organizatoriumi ar vykdytoju. 2009-01-08 sutartyje numatyti papildomi Pareiškėjo įsipareigojimai dėl maksimalių pastangų, kad būtų parengtas žemės sklypo detalusis planas, buvo prišimti, nes to reikalavo UAB „V.a.“. Pagal Sutarties 5.1. punktą Pareiškėjas sutiko suteikti konsultacines paslaugas dėl detaliojo plano ruošimo, tačiau niekaip neįsipareigojo už galutinį rezultatą, be to, sutarties 5.3 p. numatė, kad šis įsipareigojimas neliečia kitų Sutarties sąlygų vykdymo ar galiojimo, t. y. tai nebuvo būtinoji garažų pardavimo sąlyga.

3. Dėl užstatymo teisės vertės nustatymo. Mokesčių administratorius neįvertino aplinkybės, kad rinkos vertė ir pardavimo kaina nėra tapatūs dalykai. Garažai parduoti todėl, kad Pareiškėjas bendrovei „V.a.“ už statybos darbus buvo skolingas 1039314,80 Lt. Prasidėjus ekonominei krizei 2008 metais, Pareiškėjas neturėjo kuo atsiskaityti su UAB „V.a.“, todėl pasiūlė padaryti užskaitą natūra. Užskaita padaryta pagal 2008-12-31 skolų suderinimo aktą. Garažų boksai buvo parduoti siekiant atsiskaityti su kreditoriumi ir išvengti bankroto. Sandorio kaina nustatinėjama nebuvo. Tai, kad Pareiškėjas turėtų garažus pardavė už didesnę kainą, negu buvo įsigijęs, laikytina pelninga komercine veikla.

Pareiškėjas nesutinka, kad toks sandoris prieštarauja verslo logikai. Visų pirma, UAB „V.a.“ nebuvo žinoma, už kiek ir kada Pareiškėjas įsigijo minėtus garažus (komercinė paslaptis). Nors Pareiškėjo skola bendrovei „V.a.“ savo vertine išraiška tuo metu buvo didesnė, negu garažų įsigijimo kaina, tačiau toks veiksmas nėra prieštaraujantis verslo logikai, nes kiekvienas subjektas stengiasi kuo pelningiau parduoti savo turtą, prekes ir paslaugas ir iš to uždirbti. Tai, kad UAB „V.a.“ įsigijo ne vieną, o 28 garažus, galėjo pridėti visam sandoriui papildomos vertės, nes UAB „V.a.“ įgijo teisę į didesnę dalį viso statinio, kurį ji galėtų pritaikyti savo veiklai. Pareiškėjas galėjo pateikti UAB „V.a.“ informaciją apie tai, kad X Bendrija siekia atlikti detaliojo planavimo veiksmus, kas gali būti patrauklu įsigyjant tokį objektą už aukštesnę kainą. Be to, Pareiškėjo nuomone, UAB „V.a.“ ryžosi sumokėti didesnę kainą, nes žinojo, kad Pareiškėjas neturi piniginių lėšų su ja atsiskaityti ir, pradėjus išieškojimą, gali bankrotuoti. Bankroto atveju UAB „V.a.“ patektų į trečios eilės kreditorių sąrašą, todėl šis veiksnys taip pat turėjo įtakos didesnės kainos nustatymui. Be to, pačioje sutartyje buvo nustatytos vidutinės rinkos vertės, pagal kurias visų 28 garažų vidutinė rinkos vertė yra 415400 Lt., o ne 364000 Lt. Mokesčių administratorius vadovaujasi tik individualiu turto vertinimu, kuris neįvertina, jog buvo parduoti 28 garažai kaip visuma. Jei kontrahentai žino, kad greitai neperėmus bendrovės turto, jie gali neatgauti savo skolos, tai toks turtas gali būti parduodamas už didesnę kainą, negu yra vertinamas. Šie veiksniai ir buvo įvertinti ginčo sutarties šalių jos pasirašymo metu, todėl nėra pagrindo teigti, kad tai yra užstatymo teisės kaina. Mokesčių administratorius neįvertino nurodytų aplinkybių, nepagrindė, kodėl Pareiškėjas turėjo parduoti garažus būtent už nekilnojamojo turto vertintojo nustatytą vertę, o ne už vidutinę rinkos vertę, nustatytą sutartyje ar už laisvoje rinkoje nustatytą kainą.

4. Dėl Inspekcijos motyvų. Pareiškėjas negalėjo žinoti, kad Vilniaus miesto savivaldybė tvirtins detalų planą 2009-07-15. Taip pat neišku, kodėl Inspekcija daro išvadą, jog įsigytų garažų UAB „V.a.“ savo veikloje nenaudojo.

Pareiškėjas pabrėžia, kad ginčo sutartimi galėjo perleisti tik tiek turimų teisių, kiek jis jų tuo metu turėjo. Inspekcija teigia, kad UAB „V.a.“ iš Pareiškėjo nusipirkusi 28 garažus, įgijo daugumą balsų (80 proc.) priimant sprendimus dėl Bendrijos nuomojamos žemės sklypo Č g. 4A valdymo, naudojimo ir užstatymo, t. y. įgijo teisę užstatyti statyboms skirtą žemę. Ši išvada iliustruoja, kaip mokesčių administratorius piktnaudžiauja savo kompetencija aiškinant MAĮ 69 str. 1 dalį. Pirma, tai, kad Bendrija turi žemės sklypo nuomos teisę, nereiškia, kad UAB „V.a.“ turi nuomos teisę. Antra, užstatymo teisę gali suteikti tik žemės sklypo savininkas, todėl nepagrįsta išvada, kad Bendrija turi užstatymo teisę ir ją perleidžia UAB „V.a.“. Trečia, kyla klausimas, kokio dydžio užstatymo teisė yra perleista? Bendrija valdo 0,1695 ha žemės sklypą, o detalusis planas buvo parengtas 0,55 ha žemės sklypui.

Inspekcija nepagrįstai teigia, kad minėtu sandoriu parduota žemės užstatymo teisė skirta statyboms PVMĮ prasme. Pirma, mokesstinė prievolė turi būti aiškiai reglamentuota įstatymo ir nepriklausyti nuo subjektyvios mokesčių administratoriaus nuomonės. Mokesčių administratorius neatkreipia dėmesio, kad po ginčo sutarties atsiradusios aplinkybės galėjo ir neatsirasti. Galima sutikti, kad Inspekcija surinko informaciją, pagrindžiančią, jog UAB „V.a.“ įsigijo ne tik atskirus garažus, bet ir jų visumą, kas leido perimti ir didesnę dalį X-osios Bendrijos valdymo, o per bendrijos valdymą siekti įgyvendinti ir Bendrijos turimas žemės sklypo valdymo galimybes



santykiuose su valstybinės žemės sklypą jai nuomojančia Lietuvos Respublika. Tačiau visa, ką iš Pareiškėjo įsigijo UAB „V.a.“ – yra 28 požeminiai garažai ir jų tolesnio disponavimo galimybės, o ne realios daiktinės teisės, kurių Pareiškėjas niekada neturėjo. Tai, kad 2009-07-15 buvo patvirtinta detalusis planas – neturi būti suprantama kaip savaime suprantama ir nuo Pareiškėjo priklausiusia aplinkybe. Inspekcija nepagrįstai aiškina MAĮ 69 str. 1 dalį, kaip suteikiančią teisę PVM apmokestinti bet kokias netiesiogines galimybes ir jas vadinti „užstatymo teisėmis“. Mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl tariamos užstatymo teisės kaina yra 675314,80 Lt., todėl priėmė neteisingą sprendimą.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas. Ginčijamas Inspekcijos 2013-11-18 sprendimas Nr. 69-147 naikintinas.

Mokestinis ginčas kilo mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjas, pagal 2009-01-08 ginčo sutartį pardavęs 28 garažus už 1039314,80 Lt, faktiškai garažus pardavė už jų rinkos vertę – 364000 Lt (kuri nustatyta pagal UAB „N1“ 2011-10-21 turto vertės pažymą), o žemės skirtos statyboms užstatymo teisę pardavė už 675314,80 Lt, t. y. ginčas kilo dėl žemės skirtos statyboms užstatymo teisės pardavimo pripažinimo PVM objektu.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas pagal 2009-01-08 sutartį pardavė UAB „V.a.“ 28 garažus (*esančius 35 požeminių garažų masyve Č g. 4A, Vilniuje*) už 1039314,80 Lt ir 2009-01-08 PVM sąskaitoje faktūroje 1039314,80 Lt sumai (be PVM) Pareiškėjas pažymėjo, jog pagal PVMĮ 32 straipsnį senų pastatų pardavimas PVM neapmokestinamas. Ginčo požeminių garažų masyve Č g. 4A yra įsikūrusi X garažų statybos ir eksploatavimo bendrija (Bendrija), kuri iš Lietuvos Respublikos valstybės pagal 2007-01-17 Valstybinės žemės nuomos sutartį nuomojasi 1695 kv. m ploto valstybinės žemės sklypą (kadastrinis Nr. 0101/0020:221), skirtą 35 gelžbetoninių garažų masyvui aptarnauti. Įvertinęs patikrinimo metu surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog ginčo sandorio sudarymo momentu (2009-01-08) šalys (*Pareiškėjas ir UAB „V.a.“*) žinojo pakankamai aplinkybių, iš kurių galima spręsti, kad pagrindinis sandorio tikslas buvo parduoti / įsigyti ne garažus, o užstatymo teisę į žemės sklypą, ant kurio pastatyti garažai. Minėtą išvadą mokesčių administratorius padarė remdamasis nustatytomis aplinkybėmis, t. y. nustatęs, (1) jog Vilniaus m. savivaldybės administracijos direktoriaus 2008-05-30 įsakymu priimtas sprendimas organizuoti 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimą, kurio tikslas – vadovautis Vilniaus bendrojo plano sprendiniais (*bendrajame plane Bendrijos valdomas žemės sklypas, kuriame yra garažai, priskirtas intensyvaus užstatymo gyvenamajai teritorijai*); (2) įvertinęs, jog pagal UAB „N1“ 2011-10-21 turto vertės pažymą garažo (bokso) rinkos vertė turto apžiūros dieną (2008-12-01) buvo 13000 Lt, t. y. 28 garažų vertė buvo apie 364000 Lt, o ginčo sandorio (2009-01-08) suma 1039314,80 Lt be PVM ženkliai viršijo garažų vertę; (3) UAB „V.a.“ valdyba, 2008-12-30 nusprendusi iš Pareiškėjo pirkti ginčo 28 garažus už 1039314,80 Lt, 2008-12-31 nusprendė užsisakyti iš Pareiškėjo parengti teritorijos prie Č 4A detalųjį planą; (4) Pareiškėjo direktorius 2010-05-18 paaiškinime nurodė, kad tiekimas bendrovei „V.a.“ galėjo įvykti tik Pareiškėjui įsipareigojus pabaigti ir patvirtinti teritorijos, susijusios su požeminiais garažais, detalųjį planą; (5) Pareiškėjui buvo žinoma, jog sandorio su UAB „V.a.“ sudarymo metu detalusis planas, numatantis keisti žemės paskirtį, pagal kurią sklype būtų leistina gyvenamųjų namų statyba, jau buvo pradėtas rengti; (6) 2009-01-08 pirkimo pardavimo sutartyje Pareiškėjas įsipareigojo siekti ir dėti visas pastangas, kad ne vėliau kaip per 15 mėnesių nuo sutarties pasirašymo dienos būtų parengtas ir pateiktas tvirtinti detalusis planas; (7) Teritorijos prie Č g. 4A detalusis planas patvirtintas 2009-07-15 Vilniaus m. savivaldybės tarybos sprendimu, kuriuo patvirtinti detaliojo plano sprendiniai: pagrindinė tikslinė paskirtis – kitos paskirties žemė; naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – daugiaaukščių ir aukštybinių gyvenamųjų namų statyba; (8) UAB „V.a.“ 2009-01-08 įsigytų garažų įmonės veikloje nenaudojo. Atsižvelgęs į

nurodytas aplinkybes, mokesčių administratorius konstatavo, kad 2009-01-08 ginčo sandorio sudarymo metu buvo pradėtas rengti, o neužilgo (2009-07-15) ir patvirtintas specialusis teritorinio planavimo dokumentas, t. y. detalusis planas, pagal kurį minėtame sklype esančiai žemei buvo nustatyta pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis joje leistų vykdyti statybą. Mokesčių administratoriaus nuomone, visos paminėtos aplinkybės patvirtina tai, kad nors ginčo sandoriu buvo siekiama parduoti garažus, tačiau surinkta informacija patvirtina, kad minėtu sandoriu buvo parduota žemės užstatymo teisė skirta statyboms PVMĮ prasme. Taigi, kaip nurodo mokesčių administratorius, Pareiškėjas sutartimi įformindamas senų (1988 m.) 28 požeminių garažų su žemės skirtos statyboms užstatymo teise pardavimą, turėjo tikslą gauti mokesstinę naudą bei išvengti PVM mokėjimo į biudžetą. Vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsniais, mokesčių administratorius atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis sieja apmokestinimą PVM, neatsižvelgė į 2009-01-08 sutartyje nurodytą 28 garažų pardavimo kainą – 1039314,80 Lt, o mokesčių tikslais laikė, kad Pareiškėjas minėtus garažus pardavė už jų rinkos vertę – 364000 Lt, o žemės skirtos statyboms užstatymo teisę pardavė už 675314,80 Lt, iš jų 107823,37 Lt PVM. Remiantis atitinkamomis MAĮ nuostatomis Pareiškėjui taip pat nuo priskaičiuoto 107823,37 Lt PVM apskaičiuoti 41244,70 Lt PVM delspinigiai ir 32346 Lt PVM bauda.

Nesutikdamas su mokesčių administratoriaus nustatytomis aplinkybėmis, jų pagrindu padarytomis išvadomis ir papildomai apskaičiuotu PVM bei su juo susijusiomis sumomis, Pareiškėjas Komisijai nurodo, kad ginčo 2009-01-08 sutarties dalykas yra 28 garažai, o ne žemės sklypo ar jo užstatymo teisės pardavimas. Paaikškina, kad negalėjo Lietuvos Respublikai priklausančio žemės sklypo ar jam tenkančių daiktinių teisių (užstatymo teisės) perteikti UAB „V.a.“. Pareiškėjo nuomone, vėliau atsiradusios aplinkybės, t. y. 2009-07-15 Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano tvirtinimo“, niekaip negali turėti įtakos mokesstinės prievolės vertinimui, 2009-07-15 sprendimo priėmimas neturi būti suprantamas kaip nuo Pareiškėjo priklausiusi aplinkybė. Teigia, kad 2009-01-08 sutarties sudarymo dienai nebuvo atsiradusių aplinkybių, kurios leistų teigti, kad žemės sklypas buvo skirtas statyboms dar iki sutarties sudarymo. Pagal ginčo sutarties 5.1. punktą Pareiškėjas sutiko suteikti konsultacines paslaugas dėl detaliojo plano ruošimo, tačiau niekaip neįsipareigojo už galutinį rezultatą, be to, pagal sutarties 5.3 punkto nuostatas tai nebuvo būtinoji garažų pardavimo sąlyga. Taip pat Pareiškėjas paaikškina, jog UAB „V.a.“ už statybos darbus buvo skolinga 1039314,80 Lt, t. y. garažų bokasai parduoti (padaryta užskaita) siekiant atsiskaityti su kreditoriumi ir išvengti bankroto. UAB „V.a.“ sutiko su tokia kaina, nes žinojo, kad Pareiškėjas neturi piniginių lėšų su ja atsiskaityti ir, pradėjęs išieškojimą, gali bankrutuoti. Mokesčių administratorius nepagrįstai teigia, jog ginčo sandoriu parduota žemės užstatymo teisė skirta statyboms PVMĮ prasme. Inspekcija nepagrįstai aiškina MAĮ 69 str. 1 dalį, kaip suteikiančią teisę PVM apmokestinti bet kokias netiesiogines galimybes ir jas vadinti „užstatymo teisėmis“.

Įvertinusi ankščiau nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjo argumentus ir motyvus, Komisija sprendžia, kad ginčo esmę nagrinėjamoje byloje sudaro klausimas, ar ginčo 2009-01-08 sutartimi buvo parduoti 28 garažai ir teisė užstatyti statyboms skirtą žemę, kuri yra pripažįstama PVM objektu.

Komisija sutinka, todėl plačiau nepasisako, su Inspekcijos pateikta išsamia teisės aktų analize dėl žemės pripažinimo žeme statyboms ir dėl pagal PVMĮ 3 bei 7 straipsnių nuostatas turtinių teisių (tuo pačiu ir užstatymo teisės) perleidimo, kaip paslaugos, apmokestinimo PVM. Inspekcija teisingai pažymėjo, kad remiantis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 4 str. 3 dalies b punktu, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (Direktyva 2006/112/EB) 12 str. 3 dalimi, 135 str. 1 dalimi, 12 str. 1 dalies b punktu, PVMĮ 32 str. 1 ir 2 dalimis, PVM neapmokestinamas nekilnojamųjų daiktų tiekimas, išskyrus naujus pastatus ar statinius, jų dalis. Tačiau PVM

apmokestinama žemė, perduodama kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemė statyboms. Apsispręsti kokia konkrečiai žemė laikytina skirta statyboms, palikta valstybių narių kompetencijai. Šiomis nuostatomis siekiama užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ir piktnaudžiavimui. Komisija pažymi, kad Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas sąvoką „žemė statyboms“ apibrėžė PVMĮ 32 str. 2 dalyje. Pagal šią teisės normą žeme statyboms laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne. Sisteminė PVMĮ analizė rodo, jog aplinkybių, kada ir koks žemės sklypas yra skirtas statyboms, teisės aktų leidėjas išsamiau PVMĮ nedetalizavo. Nagrinėjamu atveju ginčo dalykas yra ne pačios žemės (žemės sklypo) perleidimo sandoris, tačiau teisės užstatyti statyboms skirtą žemę perleidimo sandoris. Tačiau nuspręsti, ar ginčo sandoriu buvo perleista teisė užstatyti statyboms skirtą žemę, visų pirma, būtina nustatyti, ar teritorijos prie Č g. 4A žemė, ant kurios esančiame statinyje buvo Pareiškėjo 2009-01-08 sandoriu bendrovei „V.a.“ perleisti 28 garažai, laikytina „žeme statyboms“ PVMĮ prasme. Minėta, kad PVMĮ išsamiau nedetalizuota, koks žemės sklypas yra skirtas statyboms, todėl nagrinėjamu atveju yra aktuali teismų praktika.

LVAT 2012-07-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-200/2012 (*„Administracinė jurisprudencija“ Nr. 24, 2012 m.*) akcentuota, kad vienu iš esminių kriterijų nustatant, ar konkretaus žemės sklypo pardavimas arba perdavimas disponuoti juo tretiesiems asmenims, kaip savininkams, yra apmokestinamas PVM, yra konkretaus žemės sklypo priskyrimas statybos sklypo kategorijai, priklausantis nuo nustatytos žemės naudojimo tikslinės paskirties šiame sklype. Teisėjų kolegija konstatavo, kad *„tuomet, kai pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus nustatoma tokia žemės pagrindinė tikslinė naudojimo paskirtis, jos naudojimo būdas bei pobūdis, kurie leidžia joje vykdyti statybą, atsiranda objektyvi teise paremta galimybė žemės sklypą skirti statybai. Konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai inter alia "žemei statyboms" Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 32 straipsnio 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Sprendžiant klausimą, ar pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 32 straipsnio 2 dalį žemės tiekimas turėtų būti laikomas PVM objektu, reikėtų vadovautis šiais kriterijais: teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimo dėl paskirties pakeitimo priėmimu; detaliojo plano patvirtinimu; detaliam planui prilyginto teritorijų planavimo dokumento, kuriame nustatyta galimybė užstatyti sklypą bei sklypo užstatymo sąlygos, patvirtinimu; duomenų dėl žemės paskirties, naudojimo būdo ar pobūdžio įrašymu į Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą; bendrojo ar specialiojo teritorijų planavimo dokumento patvirtinimu. Visi minėti kriterijai gali būti reikšmingi sprendžiant, ar žemės tiekimas turėtų būti apmokestintas PVM, ar šio tiekimo dalykas yra statybos sklypas, ar žemė yra skirta statyboms. Vis dėlto lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos, buvimo.“*

Taigi sprendžiant, ar žemė, kaip žemė statyboms (taip pat teisė užstatyti statyboms skirtą žemę), yra PVM objektas, turi būti vadovaujamosi patvirtintu sklypo detaliuoju ar jam prilygintu planu, specialiuoju planu, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos ar yra teisės aktų nustatyta tvarka išspręsti klausimai, susiję su galimybe ruošti šiuos žemės sklypus statybai, t. y. priimti kompetentingų institucijų sprendimai dėl minėtų teritorijų planavimo dokumentų patvirtinimo. Teisėjų kolegija minėtoje administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-200/2012 padarė išvadą, kad lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų

grupių užstatymo sąlygos, buvimo. Ginčo atveju pati Inspekcija pripažįsta, kad detalusis planas, numatantis keisti žemės paskirtį, pagal kurią sklype būtų leistina gyvenamųjų namų statyba, patvirtintas 2009-07-15 Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimu Nr. 1-1170, t. y. ginčo sandorio sudarymo metu (2009-01-08) detalusis planas tik buvo pradėtas rengti. Komisija sutinka su Pareiškėjo argumentais, kad po ginčo sutarties atsiradusios aplinkybės objektyviai galėjo ir neatsirasti. Šiuo aspektu teisėjų kolegija minėtoje nutartyje pažymėjo, kad *„toks platus aiškinimas iš esmės suponuotų prielaidą, kad apmokestinamajam asmeniui tenkančios mokestinės prievolės objektas yra ketinimai, kurių faktinis realizavimas ateityje yra tik tikėtinas. <...> pastebėtina, kad specialieji teritorinio planavimo dokumentai, detalieji planai gali būti patvirtinti tik praėjus keleriems metams po žemės sklypo perleidimo, ar net apskritai nepatvirtinami. Detalusis planas ir specialusis planas gali būti netvirtinamas net paskutiniame jų rengimo etape. <...> Be kita ko, gali susiklostyti situacija, kai iki detaliojo plano patvirtinimo, žemės sklypas bus dar kartą perleistas ar šio žemės sklypo panaudojimo tikslai pasikeis.“*

Įvertinus nagrinėjamu atveju nustatytas aplinkybes, konstatuotina, kad ginčo 2009-01-08 sutarties sudarymo metu nebuvo parengti ir patvirtinti jokie specialieji teritorinio planavimo dokumentai ar detalieji planai, pagal kuriuos teritorijoje Č g. 4A esančiai žemei, ant kurios esančiame statinyje buvo ginčo 2009-01-08 sandoriu perleisti 28 garažai, būtų nustatyta tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis joje leistų vykdyti statybą. Kaip matyti iš Inspekcijos sprendimo, nors 2009-01-08 sandorio metu X-osios Bendrijos valdomas žemės sklypas, kuriame yra Pareiškėjo perleisti garažai, tik pagal Vilniaus bendrąjį planą buvo priskirtas intensyvaus užstatymo gyvenamajai teritorijai, tačiau Inspekcija pažymėjo, kad Vilniaus m. savivaldybės administracijos direktoriaus 2008-05-30 įsakymu buvo priimtas sprendimas organizuoti 0,55 ha teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano rengimą ir 2009-07-15 Vilniaus m. savivaldybės tarybos sprendimu buvo patvirtinti teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano sprendiniai. Taigi šiuo atveju Inspekcija, nustatydama Pareiškėjo mokestinės prievolės (PVM) objektą (*žemė statyboms ir tuo pačiu teisė užstatyti statyboms skirtą žemę*) rėmėsi sprendimu, priimtu po ginčo 2009-01-08 sandorio sudarymo praėjus septyniems mėnesiams. Komisija akcentuoja, jog 2009-07-15 priimtas sprendimas negalėjo patvirtinti aplinkybių, ar ginčo teritorijoje esantis žemės sklypas 2009-01-08 sandorio sudarymo metu yra priskirtinas „žemės statyboms“ kategorijai PVMĮ 32 str. 2 dalies prasme, ar ne. Be to, Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu pateikė dokumentus (įrodymus), iš kurių matyti, kad 2009-07-15 Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas Nr. 1-1170 „Dėl teritorijos prie Č g. 4A detaliojo plano tvirtinimo“ neįsigaliojo (*Pareiškėjas pateikė: Vilniaus apskrities viršininko administracijos 2009-10-09 raštą Nr. (31)-1.2-2460-(3.31), Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus miesto žemėtvarkos skyriaus raštus: 2012-01-24 Nr. 49SS-(14.49.25), 2012-04-10 Nr. 49SJM-(14.49.105) ir 2013-10-14 Nr. 49SJM-(14.49.105.)-2047*). Taigi nagrinėjamu atveju bylos duomenys akivaizdžiai patvirtina, kad ginčo 2009-01-08 sandorio metu nebuvo parengti ir patvirtinti jokie specialieji teritorinio planavimo dokumentai ar detalieji planai dėl žemės (*ant kurios esančiame statinyje buvo ginčo 2009-01-08 sandoriu perleisti 28 garažai*) teisinio režimo, kurių pagrindu ši žemė laikytina „žeme statyboms“ PVMĮ prasme, t. y. byloje nėra objektyvių duomenų, kurie patvirtintų, jog Pareiškėjas nagrinėjamu atveju parduodamas 28 ginčo garažus taip pat tiekė ir teisę užstatyti statyboms skirtą žemę PVMĮ 32 str. 2 dalies prasme. Atsižvelgdama į tai, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo mokėtiną PVM ir su juo susijusias sumas. Kadangi Inspekcijos sprendimas naikintinas, pasisakyti dėl kitų Pareiškėjo skunde ir Inspekcijos sprendime išdėstytų motyvų bei argumentų nebeaktuali.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2013-11-18 sprendimą Nr. 69-147.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 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 pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene