



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „M1“ 2014-10-06 SKUNDO**

2015 m. balandžio 16 d. Nr. S-57 (7-208/2014)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršalienės  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei  
advokatui A. P.  
I. J.

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

2015 m. kovo 10 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Bendrovė) 2014-10-06 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-09-15 sprendimo Nr. 69-109 nagrinėjimo atnaujinimo ir skundo nagrinėjimo iš esmės klausimus, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014 m. gruodžio 2 d. posėdyje nagrinėjo Bendrovės 2014-10-06 skundą dėl Inspekcijos 2014-09-15 sprendimo Nr. 69-109. Bendrovė ginčijo Inspekcijos sprendimą įrodinėdama, jog turto vertintojo UAB „M2“, į kurį kreipėsi mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti realią Bendrovės 2008 m. rugpjūčio 25-27 dienomis įsigytų X1 Gyvenamojo namo statybos bendrijos (toliau – X1 GNSB) pajų vertę, pateikta 2013-09-18 turto vertinimo ataskaita Nr. MVP13-04-01 yra neteisinga ir neatitinkanti įstatymų reikalavimų, parengta pažeidžiant imperatyvias teisės normas, todėl negalėjo būti vertinama kaip įrodymas. Posėdžio metu Bendrovės atstovas pateikė Turto vertinimo priežiūros tarnybos (toliau – Tarnyba) 2014-10-20 išvadą Nr. T-27(14)-I dėl UAB „M2“ vardu parengtos X1 gyvenamojo namo statybos bendrijos pajų vertinimo ataskaitos Nr. MVP13-04-01 neatitikimo Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo (toliau – TVVPĮ) 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams, bei prašė ginčui išspręsti pasitelkti ekspertus (pateikė dviejų turto vertintojų ekspertų sutikimus atlikti turto ekspertizę), kad šie pateiktų išvadą ginčijamam klausimui, t. y. nustatytų tikrąją turto vertę. Komisija konstatavusi, kad ginčo byloje nėra pateikta patikimų ir abejonių nekeliančių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima spręsti dėl turto, tiesiogiai įtakojančio su Bendrovės apmokestinimu susijusias aplinkybes, tikrosios rinkos vertės, buvusios ginčo sandorių sudarymo metu, 2014-12-09 protokoliniu sprendimu Nr. PP-307 (7-208/2014) sustabdė Bendrovės skundo dėl Inspekcijos 2014-09-15 sprendimo Nr. 69-109 nagrinėjimą ir nusprendė kreiptis į turto vertintoją-ekspertą dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), buvusios 2008 m. rugpjūčio 25 dieną rinkos vertės nustatymo, kuri tiesiogiai lemia

X1 gyvenamojo namo statybos bendrijos pajų vertę. Komisija 2014-12-16 raštu kreipėsi į Inspekciją, prašydama mokesčių administratoriaus išdėstyti poziciją dėl konkretaus turto vertintojo-eksperto parinkimo, turto vertinimo ekspertizės išlaidų padengimo ir turto vertintojui-ekspertui užduodamų klausimų. 2015-01-19 gavusi Inspekcijos 2015-01-13 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-315, kuriame išdėstytas Inspekcijos sutikimas, kad žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), rinkos vertės 2008 m. rugpjūčio 25 dienai nustatymo ekspertizę atliktų Bendrovės pasiūlyti turto vertintojai-ekspertai, Komisija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostata, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ (toliau – Nuostatų) 7.2 punktu, 2015-01-20 protokoliniu sprendimu Nr. PP-20 (7-208/2014) nusprendė kreiptis į turto vertintoją-teismo ekspertą D. G., prašydama nustatyti 0,2326 ha žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini) (unikalus numeris (duomenys neskelbtini)), 2008 m. rugpjūčio 25 dieną buvusią rinkos vertę, kuri tiesiogiai lemia X1 gyvenamojo namo statybos bendrijos pajų vertę. Komisija iš turto vertintojo-teismo eksperto D. G. 2015-02-23 gavo 2015-02-20 Turto ekspertizės aktą Nr. DGA150122. Atsižvelgdama į tai, jog aplinkybės, dėl kurių Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusios, Komisija Bendrovės skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Byloje nustatyta, jog Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2014-06-16 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-353, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 4591651 Lt (1329834 Eur) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2057766 Lt (595970 Eur) GPM delspinigius, 459165 Lt (132983 Eur) GPM baudą, 315384 Lt (91341 Eur) pelno mokestį (toliau – PM), 50622 Lt (14661 Eur) PM delspinigius ir 31538 Lt (9134 Eur) PM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Vilniaus AVMI atliko Bendrovės 2008-01-01 – 2011-12-31 laikotarpio PM, GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, bei 2014-03-20 patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FR0680-225 nustatė, kad Bendrovė iš fizinių asmenų 2008 m. rugpjūčio mėn. įsigijo 11 vnt. X1 GNSB pajų (100 proc.) už 48000000 Lt vertę, kurią įtakojo X1 GNSB turėtas žemės sklypas (duomenys neskelbtini), ir kurio Bendrovės apskaityta vertė žymiai didesnė nei vidutinė sklypo rinkos vertė (remiantis UAB „M2“ turto vertinimo ataskaita, minėto žemės sklypo vidutinė rinkos vertė yra 6650000 Lt). Vilniaus AVMI nustatė, kad Bendrovė padidinta verte apskaitė X1 GNSB pajų įsigijimą, o skolą už pajus įformino paskolomis, užskaitant kaip Bendrovės atsiskaitymą už pajus, remiantis pajų pirkimo-pardavimo sutartimis. Vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 69 str. nuostatomis, Vilniaus AVMI konstatavo, jog Bendrovė, fiziniams asmenims 2011–2012 m. išmokėdama padidintas išmokas už pajus ir nuo padidintų paskolų apskaičiuodama palūkanas, siekė mokestinės naudos – išsimokėti išmokas, išvengiant GPM ir nuo padidintos neapmokėtų pajų paskolų vertės apskaičiuotomis palūkanomis padidinti sąnaudas/leidžiamus atskaitymus bei tuo sumažinti apmokestinamąjį pelną ir mokėtiną pelno mokestį. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPMĮ) 6, 22, 23, 24 straipsnių nuostatomis ir Pelno mokesčio įstatymo (Žin., 2001, Nr. 110-3992, toliau – PMĮ) 11, 17 straipsnių nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 4591651 Lt GPM ir 315384 Lt PM sumas. Vilniaus AVMI 2014-06-16 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-353 patvirtino patikrinimo aktą, bei vadovaudamasi MAĮ 139 str., ir atsižvelgusi į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčiu administratoriumi, skyrė Bendrovei 10 proc. dydžio 459165 Lt GPM ir 31538 Lt PM baudas.

Akcentuota, jog Vilniaus AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė 2008 m. rugpjūčio 25-27 dienomis iš 11 fizinių asmenų įsigijo 11 vnt. (100 proc.) X1 GNSB pajų, tame tarpe 6 pajus įsigijo iš fizinių asmenų, kurie yra ar buvo Bendrovės akcininkai (ir jų giminaičiai): M. M. (Bendrovės akcininko nuo jos steigimo), S. K. (Bendrovės akcininko nuo jos steigimo), S. M. (Bendrovės akcininko M. M. tėvo), K. K. (Bendrovės akcininko S. K. motinos), R. K. (Bendrovės akcininko S. K. dukros ir Bendrovės akcininkės nuo 2009-04-05), V. A. (Bendrovės

akcininkės nuo 2009-04-05 ir M. M. pusseserės), 5 pajus – iš kitų fizinių asmenų: G. S. , V. K. , L. P. , Ž. Š. , A. D. . Pajus įsigijo iš viso už 48000000 Lt, iš jų devynis pajus – po 4360000 Lt už kiekvieną ir du pajus – po 4380000 Lt už kiekvieną. Pirkimo-pardavimo sutartyse buvo numatyta atsiskaityti iki 2009-12-31. Bendrovė įsigytų pajų vertę apskaitė buhalterinės sąskaitos Nr. 2613 „Kiti vertybiniai popieriai“ debete, kredituojant sąskaitą Nr. 443 „Skola už pajus“, bei tapo vieninteliu X1 GNSB nariu.

Pažymėta, jog mokesčių administratorius nustatė, kad X1 GNSB nuo 2003-11-13 priklausė 0,2326 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini). VĮ „Registru centras“ duomenimis, minėtas žemės sklypas su pastatu pagal 2003-11-13 pirkimo-pardavimo sutartis Nr. 8-11528, Nr. 8-11529, Nr. 8-11530 įsigytas už 1904000 Lt. Pagal 2010-07-21 reikalavimo perleidimo sutartį Nr. 2010/07/21 su L. P. , 2010-11-15 reikalavimo perleidimo sutartį Nr. 2010/11/15 su S. M. ir 2011-02-25 reikalavimo perleidimo sutartį Nr. 2011/02/25 su Ž. Š. , Bendrovė skolą už pajus perleido kitiems fiziniams asmenims. Tokiu būdu Bendrovės skola už pajus perėjo J. K. , P. S. , M. M. . Pagal 2009-08-12 reikalavimo dovanojimo sutartį Nr. 2009/08/12, S. K. 4380000 Lt Bendrovės skolą už pajų padovanojo dukrai J. K. .

Siekdama nustatyti, kokios atsiskaitymo sąlygos nurodytos atskirose reikalavimo perleidimo sutartyse, Vilniaus AVMI atliko J. K. , M. M. , P. S. operatyvius patikrinimus, gavo M. M. , M. J. , E. J. paaiškinimus, V. K. , V. A. , G. S. , Ž. Š. , A. D. , K. K. , L. P. , S. K. , M. M. , R. K. liudytojų apklausos protokolus. Vilniaus AVMI nustatė, kad Bendrovė su pajų pardavėjais už pajus ar kreditorinio reikalavimo įgijėjais iki 2012-12-31 atsiskaitė apmokėjimu per banką ir kasą, sumokėdama 1081500 Lt bei sudarydama paskolų sutartis 34820000 Lt sumai. Bendrovės buhalterinėje apskaitoje 2012-12-31 datai apskaityta skola fiziniams asmenims (pajų pardavėjams) už pajus sudarė 12098500 Lt (48000000 Lt - 34820000 Lt - 1081500 Lt). Su R. K. , J. K. , M. M. , V. A. , P. S. , S. J. K. atsiskaitymui pagal pajų pirkimo-pardavimo sutartis, buvo sudarytos paskolų sutartys (toliau vadinamos – „pajų“ paskolomis) 34820000 Lt sumai. „Pajų“ paskolų sutartyse, sudarytose 2010–2011 m. numatyta, kad paskolos davėjai (fiziniai asmenys) skolina paskolos gavėjai (Bendrovei) sumas, užskaitant jas kaip paskolos gavėjos (Bendrovės) atsiskaitymą pagal pajaus pirkimo-pardavimo sutartis ir/ar kaip atsiskaitymą pagal reikalavimo perleidimo sutartis. „Pajų“ paskolų sutartyse nustatyta, kad už paskolą bus mokamos 5 proc. dydžio metinės palūkanos, kad paskola gražinama dalimis arba visa paskolos davėjui pareikalavus 6 mėnesių laikotarpyje. Taip pat nustatyta, kad paskolos gavėjui, laiku negražinus paskolos, taip pat pažeidus sutartyse numatytus mokestinius įsipareigojimus ar sąlygas, Bendrovė įsipareigoja mokėti paskolos davėjui 0,04 proc. delspinigius nuo sutarties sąlygų ar įsipareigojimų pažeidimų dienos nuo įsiskolintos sumos už kiekvieną dieną. Pagal Bendrovės pateiktus registrus (sąskaita Nr. 44861 „Kitos mokėtinos sumos“) nustatyta, kad šios sąskaitos kredite per 2008–2012 m. apskaityta iš viso 34820000 Lt skola fiziniams asmenims pagal „pajų“ paskolų sutartis, šia suma debetuojuant sąskaitą Nr. 443 „Skola už pajus“. Taip pat sąskaitos Nr. 443 „Skola už pajus“ debete buvo apskaityta 1081500 Lt apmokėjimo (per banką ir per kasą) už pajus suma.

Bendrovės vadovas dėl sudarytų „pajų“ paskolų sutarčių paaiškino (paaiškinimas Vilniaus AVMI gautas 2012-09-03, reg. Nr. 42-27680), kad Bendrovė „matydama, jog negalės įvykdyti savo įsipareigojimų prieš pajų pardavėjus ir norėdama, kad pajų pardavėjai jaustųsi saugūs, pasiūlė jiems tapti akcininkais, o pasibaigus numatytam atsiskaitymo už pajus terminui, pasirašyti paskolos sutartis, pagal kurias būtų užskaityta pajaus pirkimo-pardavimo sutartyse numatyta suma ir ši suma būtų įforminta kaip paskola įmonei, už kurią skaičiuojamos palūkanos“.

Anot Inspekcijos, Bendrovei skolą už pajus įforminus paskolomis užskaitant kaip Bendrovės atsiskaitymą, remiantis pajų pirkimo-pardavimo sutartimis, fiziniai asmenys įgijo teisę disponuoti šiomis lėšomis kaip savo, nes jas (kaip savo nuosavybę) paskolino Bendrovei, t. y. Bendrovėje neliko skolos už pajus, o atsirado paskoliniai santykiai pagal paskolų sutartis. Bendrovė Vilniaus AVMI pateikė Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas (forma FR0471) už 2010–2012 m., kuriose

deklaravo išmokėjusi fiziniams asmenims (12 kodas – vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos) 35901500 Lt (34820000 Lt (sudarius „pajų“ paskolų sutartis) + 1081500 Lt (atsiskaitant grynais ar bankiniais pavedimais) sumą. Pajų pardavėjai – fiziniai asmenys (V. A. , S. J. K. , M. M. , R. K. , J. K. , P. S. ) Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (forma GPM308) už 2010–2011 metus taip pat deklaravo pajų pardavimo pajamas. Nustatyta, kad su A. D. , G. S. , V. K. nebuvo sudarytos paskolų sutartys, bet prie pajaus pirkimo-pardavimo sutarčių buvo sudaryti susitarimai dėl pajaus pirkimo-pardavimo sutarčių sąlygų pakeitimų. Pagal šiuos susitarimus buvo pakeistas atsiskaitymo terminas, numatytas pajaus pirkimo-pardavimo sutartyje, mokėjimo terminus pratęsiant iki 2014–2015 metų. Bendrovės vadovas 2012-09-03 paaiškino, kad „su tais pajų pardavėjais, kurie nepanoro tapti akcininkais, buvo pasirašyti susitarimai prie pajų pirkimo-pardavimo sutarčių apie atsiskaitymo termino perkėlimą vėlesnei datai“.

Nustatyta, kad be „pajaus“ paskolų Bendrovė gavo ir per 2008–2012 m. apskaitė 2567432 Lt iš kitų fizinių asmenų gautų verslo paskolų apyvartinių lėšų papildymui. Šių paskolų gavimo sutartyse numatytos 6 proc. metinės palūkanos. Paskolas numatyta grąžinti paskolos davėjui pareikalavus 2 (dviejų) mėnesių laikotarpyje.

Bendrovė Vilniaus AVMI pateiktose ataskaitose „Juridinių asmenų duomenis apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas“ už 2008–2012 metus, deklaravo visas gautas ir grąžintas paskolas: 37387432 Lt gautas paskolas (34820000 Lt (pagal „pajų“ paskolų sutartis) ir 2567432 Lt (pagal iš kitų asmenų gautų paskolų sutartis) ir 2749782 Lt fiziniams asmenims grąžintas paskolas (230650 (pagal „pajų“ paskolų sutartis) ir 2519132 Lt (pagal iš kitų asmenų gautas paskolų sutartis). Fizinių asmenų Bendrovei suteiktų ir jiems negrąžintų paskolų likutis 2012-12-31 buvo 34637650 Lt.

Taip pat nustatyta, kad nuo fizinių asmenų Bendrovei suteiktų paskolų per 2008–2012 m. fiziniams asmenims Bendrovė apskaičiavo iš viso 4851720,73 Lt palūkanų. Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu faktiškai išmokėjo 590000 Lt palūkanų. Apskaičiuotos 4851720,73 Lt palūkanos Bendrovės apskaitytos sąnaudų sąskaitoje Nr. 630 („Palūkanų sąnaudos“) ir priskirtos leidžiamoms atskaitymams atitinkamais mokestiniais laikotarpiais: 2009 m. – 126181 Lt, 2010 m. – 1199184 Lt, 2011 m. – 1761629 Lt, 2012 m. – 1741656 Lt. Už 2008 m. apskaičiuotas 23070 Lt palūkanas Bendrovė apskaitė 2009 m. buhalterinėje sąskaitoje Nr. 6119 („Neleidžiami atskaitymai“). Bendrovės direktorius M. M. nurodė, kad 2011 m. buvo išmokėtos palūkanos nuo „pajų“ paskolų (išskyrus S. K. , kuris su Bendrove nebuvo sudaręs „pajų“ paskolos sutarties), pateikė visuotinio akcininkų susirinkimo 2011-12-05 protokolą Nr. 1/12.05), kuriame nurodyta, kad akcininkai nusprendė „išmokėti palūkanas akcininkams, kurių paskolos sutartys, kuriomis buvo užskaityti Bendrovės atsiskaitymai pagal pajų pirkimo-pardavimo sutartis, sudarytos 2010 m. pirmą pusmetį“.

Dėl Bendrovės įsigytų pajų rinkos vertės pažymėta, jog patikrinimo metu pagal VĮ „Registrų centras“ duomenis nustatyta, kad žemės sklypo (adresu (duomenys neskelbtini)) vidutinė rinkos vertė buvo 465200 Lt (vertės nustatymo data 2003-10-30), o X1 GNSB minėtą turtą iš fizinių asmenų įsigijo 2003 m. lapkričio mėn. iš viso už 1904000 Lt. Pajų įsigijimo vertei už 48000000 Lt pagrįsti Bendrovė pateikė turto vertintojo UAB „V1“ (vertintojo G. P. ) žemės sklypo vertinimo ataskaitą Nr. G08-08-02 (ataskaitos paruošimo data 2008-08-25) bei UAB „S1“ (turto vertintojo T. M. ) žemės sklypo vertinimo ataskaitą Nr. SS-2012/10/03-01 (vertės nustatymo data 2008-08-26), ataskaitos surašymo data 2012-10-09, kuriose nurodyta vertinamo turto (žemės sklypo (duomenys neskelbtini)) rinkos vertė – 48000000 Lt.

Pažymėta, kad Tarnyba 2013-01-30 raštu Nr. T(1.13)A2-104(13) Vilniaus AVMI informavo, kad įvertino turto vertintojo G. P. (UAB „V1“ vardu) parengtos 2008-08-20 Turto vertės nustatymo ataskaitos Nr. G08-08-12 atitiktį jos parengimo metu galiojusių turto vertinimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatoms, bei nurodė, kad turto vertintojas nustatė ne realiai egzistuojančio turto (0,2326 ha mažaaukščių namų statybos žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini)) rinkos vertę, o žemės sklypo vilties arba investicinę vertę. Tarnyba nustatė, kad turto vertintojas, taikydamas pajamų vertės metodą, pasirinko liekamosios vertės skaičiavimo

būdą, kuris Turto ir verslo vertinimo metodikos 51 p. nenumatyta, nurodė, kad jo parengta ataskaita neatitinka TVVPĮ 23 str. 2 d. 7 ir 10 p. bei Turto ir verslo vertinimo metodikos 51, 70, 77, 82, 85 p. nustatytų reikalavimų, be to, ataskaitoje pateikiama informacija dėl turto (žemės sklypo) rinkos vertės yra klaidinanti. Taip pat Tarnyba 2013-01-30 raštu Nr. T(1.13)A2-109(13) Vilniaus AVMI informavo, kad išnagrinėjo T. M. (UAB „S1“ vardu) 2012-10-09 parengtos Turto vertinimo ataskaitos Nr. SS-2012/10/03-01 atitiktį TVVPĮ reikalavimams ir nustatė, kad turto vertintojas parengė ataskaitą atlikęs retrospektyvinį žemės sklypo, kurio naudojimo būdas ir pobūdis vertės nustatymo dieną buvo gyvenamosios teritorijos, mažaukščių namų statyba, vertinimą 2008-08-26 datai, darydamas prielaidą, kad maksimalus žemės sklypo panaudojimas 2008-08-26 dieną buvo aukštybinio, multifunkcinio komercinės paskirties pastato statyba, t. y. nustatė ne žemės sklypo rinkos vertę, bet vilties arba investicinę vertę. Tarnyba akcentavo, kad turto vertintojas, atlikdamas turto vertinimą pajamų metodu, turto vertinimo ataskaitoje turi nurodyti pajamų metodo taikymo pagrindimo aplinkybes, taikytas formules ir atliktų skaičiavimų sekas ir rezultatus, tačiau 2012-10-09 ataskaitoje nėra pateikta tokių skaičiavimų, todėl nurodė, kad ji neatitinka TVVPĮ 22 str. 4 d.10 ir 13 p. bei Turto ir verslo vertinimo metodikos 37 ir 83 p. nustatytų reikalavimų, be to, ataskaitoje pateikiama informacija dėl žemės sklypo rinkos vertės yra klaidinanti. Siekdama nustatyti realią žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), vertę, Vilniaus AVMI 2013-03-27 raštu Nr. (11.41-30-5)-46-KD-830 kreipėsi į turto vertintoją UAB „M2“, prašydama apmokestinimo tikslais 2008-08-25 datai nustatyti X1 GNSB pajų rinkos vertę. UAB „M2“ 2013-09-18 pateikė X1 GNSB pajų vertinimo ataskaitą Nr. MVP13-04-01, kurioje nustatyta, kad X1 GNSB pajų rinkos vertė, kurią sąlygojo X1 GNSB turėtas 0,2326 ha žemės sklypas adresu (duomenys neskelbtini), vertės nustatymo dienai (2008-08-25) yra 6650000 Lt. Atsižvelgdama į dėl Bendrovės pateiktų UAB „V1“ vardu turto vertintojo G. P. parengtos 2008-08-20 Turto vertės nustatymo ataskaitos Nr. G08-08-12 ir UAB „S1“ vardu turto vertintojo T. M. 2012-10-09 parengtos Turto vertinimo ataskaitos Nr. SS-2012/10/03-01 Tarnybos padarytas išvadas, Vilniaus AVMI padarė išvadą, kad Bendrovės pateiktos pajų įsigijimo vertei pagrįsti turto vertintojų UAB „S1“ bei UAB „V1“ turto vertinimo ataskaitos negali pagrįsti pajų įsigijimo už 48000000 Lt. Vilniaus AVMI nustatė, kad pajų rinkos vertė, kurią sąlygojo X1 GNSB turėtas 0,2326 ha žemės sklypas adresu (duomenys neskelbtini), vertės nustatymo dienai (2008-08-25) buvo 6650000 Lt, tai yra 41350000 Lt arba 7,2 karto mažesnė, negu atvaizduota Bendrovės apskaitoje.

Inspekcija padarė išvadą, kad vadovaudamasi MAĮ 26 str. 1 d. 7 punkto, 10 straipsnio, 69 str. 1 dalies nuostatomis, Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė siekė mokestinių, o ne tik ekonominių tikslų. Bendrovė X1 GNSB pajų įsigijimą ir „pajaus“ paskolas apskaitė nepagrįstai padidinta verte, nuo nepagrįstai padidintų paskolų sumų skaičiavo ir išmokėjo palūkanas. Bendrovė, fiziniams asmenims 2011–2012 m. išmokėdama padidintas išmokas už pajus ir nuo padidintų paskolų apskaičiuodama palūkanas, siekė mokestinės naudos – išsimokėti išmokas, išvengiant GPM ir nuo padidintos vertės „pajų“ paskolų apskaičiuotomis palūkanomis padidinti sąnaudas/leidžiamus atskaitymus bei tuo sumažinti apmokestinamąjį pelną ir mokėtiną PM.

Pabrėždama, kad Bendrovė už pajus (už perleistas skolas už pajus) su dalimi fizinių asmenų atsiskaitė sudarydama paskolų sutartis, Inspekcija konstatavo, jog fiziniai asmenys įgijo teisę disponuoti šiomis lėšomis kaip savo, nes jas (kaip savo nuosavybę) paskolino Bendrovei, kadangi pajamos gali būti gaunamos ne tik pinigais (GPMĮ 2 str. 14 dalis). Tai, kad nebuvo faktinio pinigų išmokėjimo (grynaisiais ar pavedimu), anot Inspekcijos, neturi įtakos pripažįstant fizinius asmenis gavus pajamų. Fiziniai asmenys, gavę pajamų, jas paskolino Bendrovei, o tai tik patvirtina pajamų gavimo faktą (įvyko disponavimas pajamomis). GPM yra siejamas su realiu pajamų gavimu, o pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo išlaidos ir pan.). Taigi įvairūs netiesioginiai atsiskaitymai, skolų (ar išlaidų) padengimas ar skolos perleidimas yra pripažintina viena iš pajamų gavimo formų. Bendrovė, performinusi kreditorinį įsiskolinimą už pajus į

paskolas, pripažino, kad pinigų išmokėjimo už pajus momentas yra paskolų sudarymo data, pateikė Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas (forma FR0471) už 2010–2011 m., kuriose deklaravo B klasės išmokas 35901500 Lt sumai. Pajų pardavėjai (skolų už pajus įgijėjai) Metinėse pajamų deklaracijose (forma GPM308) už 2010–2011 m. deklaravo pajų pardavimo pajamas (12 kodu – vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos). Bendrovė taip pat Juridinių asmenų duomenų apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas (forma FR0711) ataskaitose už 2008–2012 m. deklaravo iš fizinių asmenų gautas 37387432 Lt paskolas, tame tarpe 34820000 Lt paskolų pagal „pajų“ sutartis: iš V. A. – 4360000 Lt, S. J. K. – 4360000 Lt, P. S. – 4360000 Lt, R. K. – 4280000 Lt, J. K. – 8740000 Lt, M. M. – 8720000 Lt. Tai, kad Bendrovės buhalterinėje apskaitoje neliko įsiskolinimo už pajus (išskyrus atvejus, kai „pajų“ paskolos nebuvo sudarytos), anot Inspekcijos, reiškia, jog už pajus buvo atsiskaityta. Pažymėta, kad Bendrovė pajų pardavėjams už pajus iš viso apmokėjo 35901500 Lt (34820000 Lt sumai sudarė „pajų“ paskolų sutartis, todėl apmokėjimo data laikyta „pajaus“ paskolos sutarties sudarymo data, ir 1081500 Lt apmokėjo per banką ir grynaisiais pinigais).

Inspekcija padarė išvadą, kad Vilniaus AVMI pagal pajų vertinimo ataskaitą Nr. MVP13-04-01 pagrįstai nustatė, kad reali pajų vertė yra 5441916 Lt (atvejams, kuriems sudarytos „pajų“ paskolų sutartis ir apmokėta už pajus). Skirtumas tarp Bendrovės išmokėtos už pajus 35901500 Lt vertės bei mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu perskaičiuotos pajaus vertės sudaro 30459584 Lt (35901500 - 5441916).

Nurodyta, jog patikrinimo metu pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus buvo nustatyta, kad Bendrovė fiziniams asmenims 2011 m. gruodžio mėn. išmokėjo 490000 Lt palūkanų, apskaičiuotų nuo sudarytų paskolų sutarčių už įsigytus pajus. Bendrovė palūkanas skaičiavo nuo nepagrįstai padidintos paskolų sumos, kurią sąlygojo nepagrįstai padidinta verte apskaitytas X1 GNSB pajų įsigijimas. Pagal Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaitytus duomenis bei atlikus pajaus vertės perskaičiavimą pagal pajų vertinimo ataskaitą Nr. MVP13-04-01, taip pat nustatyta, kad Bendrovė M. M. per 2010–2012 m. nuo 2010-01-01 sudarytos „pajų“ paskolos 4360000 Lt sumai ir 2011-01-01 sudarytos „pajų“ paskolos 4360000 Lt sumai, už 2010–2011 m. apskaičiavo 654000 Lt palūkanų, 2011 m. gruodžio mėn. išmokėjo 90000 Lt palūkanų. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nuo perskaičiuotos 1208084 Lt pajų kainos, atitinkančios rinkos vertę, ir jos pagrindu sudarytų „pajų“ paskolų (o ne nepagrįstai padidintų paskolų, kurias sąlygojo nepagrįstai padidinta apskaityta pajaus kaina) už 2010–2011 m. M. M. apskaičiavo 90000 Lt palūkanų (atitinkamai papildomų GPM prievolių Bendrovei neapskaičiavo). Bendrovė taip pat R. K., J. K., S. J. K., V. A. per 2010–2011 m. nuo „pajų“ paskolų apskaičiavo iš viso 2129878 Lt palūkanų, 2011 m. gruodžio mėn. išmokėjo 400000 Lt palūkanų. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nuo perskaičiuotų pajų kainos, atitinkančios rinkos vertę, ir jos pagrindu sudarytų „pajų“ paskolų (o ne nepagrįstai padidintų paskolų, kurias sąlygojo nepagrįstai padidinta apskaityta pajaus kaina) už 2010–2011 m. minėtiems fiziniams asmenims apskaičiavo 248580 Lt palūkanų. Skirtumas tarp Bendrovės išmokėtų palūkanų (400000 Lt) vertės bei mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu perskaičiuotų palūkanų (248580 Lt) sumos už 2010–2011 m. sudaro 151420 Lt. Atsižvelgusi į šias patikrinimo metu nustatytas aplinkybes ir atlikusi minėtus apskaičiavimus, Inspekcija konstatavo, kad Vilniaus AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. nuostatomis, pagrįstai Bendrovei nustatė 30611004 Lt GPM bazę ir apskaičiavo 4591651 Lt GPM sumą.

Pažymėta, jog Vilniaus AVMI patikrinimo metu nustačius aplinkybes, kad Bendrovė X1 GNSB pajaus įsigijimą (kreditorinį įsiskolinimą) iš M. M., J. K., R. K., S. J. K., V. A. apskaitė nepagrįstai padidinta verte, o sudarydama su minėtais asmenimis „pajų“ paskolų sutartis nuo nepagrįstai padidintų paskolų sumų skaičiavo palūkanas ir jas priskyrė leidžiamoms atskaitymams, siekdama mokestinės naudos (nepagrįstomis palūkanomis, apskaičiuotomis nuo nepagrįstai padidintos „pajų“ paskolos vertės, kurią sąlygojo nepagrįstai padidinta ir apskaityta

pajaus įsigijimo kaina, Bendrovė esą padidino leidžiamus atskaitymus ir sumažino apmokestinamąjį pelną/padidino nuostolį), ir atlikusi palūkanų perskaičiavimą, Inspekcijos nuomone, Vilniaus AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. nuostatomis, pagrįstai perskaičiavo Bendrovės leidžiamų atskaitymų dydį ir perkėlus ankstesnių metų mokestinius nuostolius apskaičiavo 2102558 Lt apmokestinamąjį pelną, nuo kurio pagrįstai Bendrovei už 2011 m. papildomai apskaičiavo 315384 Lt PM sumą.

Atsakydama į Bendrovės argumentus, kad mokesčių administratoriui nebuvo teisinės būtinybės remtis Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) normomis ir atlikti jų vertinimą, Inspekcija pažymėjo, jog mokestiniai teisiniai santykiai yra viešieji teisiniai santykiai, jie yra savarankiški civilinės (privatinės) teisės atžvilgiu; patikrinimo metu mokesčių administratorius nespėdė klausimų, susijusių su civilinių sandorių, kuriuos sudarius Bendrovei kilo pareiga mokėti patikrinimo aktu apskaičiuotus mokesčius, teisėtumo; mokesčių apskaičiavimą Bendrovei lėmė ne mokesčių administratoriaus atlikta jos sudarytų sandorių teisinė analizė, o visų mokestinio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visuma bei GPM ir PM apskaičiavimą ir sumokėjimą reglamentuojančios GPMĮ, PMĮ bei MAĮ nuostatos.

Dėl Bendrovės argumento, kad Vilniaus AVMI patikrinimo akte nepagrįstai rėmėsi E. J. paaiškinimais, Inspekcija pažymėjo, vien Bendrovės pateikta nuomonė apie E. J. asmenines ir bendravimo savybes nesudaro pagrindo abejoti jo paaiškinimų teisingumu; jokių kitų įrodymų, leidžiančių abejoti E. J. paaiškinimais Bendrovė nepateikė; akcentavo, kad patikrinimo akto išvados, yra padarytos įvertinus aplinkybių ir faktų visetą (Bendrovės ir kitų susijusių asmenų pateiktus paaiškinimus, informacinių duomenų bazių duomenis, Vilniaus AVMI turimą informaciją).

Taip pat Inspekcija pabrėžė, jog CK 6.141 str. nustatyta, kad prievolė baigiasi, jeigu šalys vietoj esamos prievolės savo susitarimu sukuria pradinę prievolę pakeičiančią naują prievolę, turinčią skirtingą negu ankstesnioji prievolė dalyką ar skirtingą įvykdymo būdą. Tai reiškia, kad įforminus paskolos sutartis tarp Bendrovės ir fizinių asmenų nustojo galioti prieš tai buvę skoliniai santykiai ir atsirado nauji – paskoliniai santykiai. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas pateikia vieną žodžio „paskola“ reikšmę – skolinami pinigai. CK 6.870 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad paskolos sutartimi viena šalis (paskolos davėjas) perduoda kitos šalies (paskolos gavėjo) nuosavybės pinigus, o paskolos gavėjas įsipareigoja grąžinti paskolos davėjui tokią pat pinigų sumą bei mokėti palūkanas. Paskolos sutartis pripažįstama galiojančia nuo pinigų perdavimo momento (CK 6.870 str. 2 d.), t. y. ši sutartis yra realinė, todėl pinigų perdavimo faktas yra reikšmingas sprendžiant, buvo sudarytas sandoris, ar ne. Todėl, anot Inspekcijos, patikrinimo akto teiginiai, jog fiziniai asmenys įgijo teisę disponuoti šiomis lėšomis kaip savo, nes jas paskolino Bendrovei, yra pagrįsti.

Dėl Bendrovės teiginio, kad deklaracijų pateikimas nepatvirtina pinigų išmokėjimo fakto, todėl savaime mokestinių prievolių nesukūrė, Inspekcija atkreipė dėmesį, kad MAĮ 66 ir 73 straipsniai, įtvirtinantys mokesčio deklaravimą, kaip savarankišką mokesčio mokėtojo veiksmą, taip pat kaip leistiną mokesčio mokėtojo teikiamą įrodinėjimo priemonę, kartu suponuoja ir išvadą, kad pateikta mokesčių deklaracija negali būti paneigta kitaip negu pačiam mokesčių mokėtojui keičiant savo valią ir teikiant kitą patikslintą deklaraciją. Kadangi tiek fiziniai asmenys pateiktose deklaracijose deklaravo gautas pajų pardavimo pajamas, tiek Bendrovė pateikė Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas už 2010–2012 m., kuriose deklaravo išmokėjusi fiziniams asmenims 35901500 Lt sumą, Inspekcija nurodė, neturinti pagrindo Bendrovės deklaruotus duomenis laikyti neteisingais bei netikėti deklaracijose pateiktais duomenimis.

Dėl Bendrovės argumento, kad VĮ „Registrų centras“ nustatyta sklypo vidutinė rinkos vertė yra nepagrįsta, todėl ja remtasi nepagrįstai; kad sklypo vertė yra nepagrįsta nustatė ir pripažino VAAT bei LVAT, Inspekcija akcentavo, jog apskaičiuojant Bendrovei mokesčių bazę VĮ „Registrų centras“ nustatytos vidutinės rinkos vertė nebuvo remtasi; be to, Bendrovės nurodytame VAAT sprendime adm. byloje Nr. I-3446-624/2013 nebuvo nagrinėjamas klausimas dėl VĮ „Registrų centras“ turto vertės pagrįstumo, o konstatuota, jog Vilniaus AVMI savo

prašyme nurodė, kad turto rinkos vertė, atsižvelgiant į aplinkinių sklypų rinkos vertę, sudaro apie 5000000 Lt, todėl mokesstinės prievolės įvykdymui užtikrinti pakanka žemės sklypo, kurio rinkos vertė paties mokesčių administratoriaus teigimu sudaro apie 5000000 Lt; VAAT nepaneigė VĮ „Registru centras“ nurodytos vidutinės rinkos vertės buvusios 2003-10-30. LVAT nutartyje adm. byloje Nr. A-556-474/2014 dėl VĮ „Registru centras“ nurodytos rinkos vertės taip pat plačiau nepasisakė ir paliko VAAT sprendimą nepakeistą, todėl Bendrovės argumentą laikė nepagrįstu.

Atsakydama į Bendrovės teiginį, kad patikrinimo akte neįvertinta aplinkybė, jog X1 GNSB pajų įsigijimu bendrijai priklausantis žemės sklypas buvo įsigytas ne savitiksliai, bet kaip investicinis projektas, tikslu jį vystyti ir išvysčius gauti pelną, Inspekcija pažymėjo, jog mokesčio bazė apskaičiuota pagal turto vertintojo UAB „M2“ pateiktą turto vertę; turto pirkimo priežastis ir jo tolesnis naudojimas įtakos mokesčių bazės nustatymui neturi; tuo tarpu Bendrovės tikrinamojo laikotarpio veiklos pajamos yra neadekvačios pajų pirkimo kainai ir galimybei už juos atsiskaityti.

Anot Inspekcijos, Bendrovės argumentai, kad Tarnyba dėl UAB „V1“ turto vertės nustatymo ataskaitos viršijo jai suteiktus įgaliojimus, todėl jos 2013-01-30 raštu Nr. (1.13)A2-104(13) negalėjo būti remtasi, yra nepagrįsti, nes Vilniaus AVMI pagal jai įstatymais suteiktus įgaliojimus negali vertinti kitos valstybinės institucijos (Tarnybos) kompetencijos ir jai suteiktų teisių ir/ar kompetencijų, o Bendrovė, nesutikdama su Tarnybos sprendimais, gali juos skųsti įstatymų nustatyta tvarka, tačiau minėtas Tarnybos raštas nėra nuginkčytas, jis laikytinas teisėtu.

Atsakydama į Bendrovės teiginį, kad UAB „M2“ vertinimo ataskaitoje yra pažeisti TVVPI, Turto ir verslo vertinimo metodikos, Turto arba verslo vertintojų profesinės etikos kodekso reikalavimai, Apžiūros aktas neatitinka Finansų ministro 2012-04-27 įsakymu Nr. 1K-159 patvirtintų apžiūros aktui taikomų turinio ir formos reikalavimų, dėl ko Vilniaus AVMI esą negalėjo remtis šios ataskaitos duomenimis, bei prašymą stabdyti mokesstinį patikrinimą iki įsiteisės galutinis sprendimas dėl Bendrovės VAAT pateikto skundo dėl UAB „M2“ pajų vertinimo ataskaitos pripažinimo negaliojančia, Inspekcija pažymėjo, kad turto ir verslo, nepaisant jų nuosavybės formos, vertinimo principus, vertės nustatymo metodus bei jų taikymą konkrečioms turtinių santykių sritims, turto ir verslo vertinimo būdus, turto ir verslo vertintojų veiklos pagrindus, teises, pareigas bei atsakomybę nustato TVVPI, todėl Bendrovės argumentai vertinti kaip nepagrįsti. Taip pat pažymėta, kad mokesčių administratoriui priimančiam sprendimą ir nagrinėjant pateiktas Bendrovės pastabas nagrinėjimo dalykas yra ne nekilnojamojo turto vertės nustatymo ataskaitos, kuria remiantis mokesčio administratorius apskaičiavo mokesčius, o Bendrovė grindžia savo nesutikimą su apskaičiuotu mokesčiu, teisingumas, bet galimybė šia ataskaita pagrįsti Bendrovei apskaičiuotų mokesčių pagrįstumą ar nepagrįstumą ir iš to kylančias mokesčines teises pasekmes (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010). Inspekcija padarė išvadą, kad nėra pagrindo teigti, jog mokesčių administratorius neturėjo pagrindo remtis UAB „M2“ turto vertinimo ataskaita, todėl netenkino Bendrovės prašymo sustabdyti mokesčio ginčo nagrinėjimą iki kol teismų instancijose bus išnagrinėtas Bendrovės skundas dėl minėtos UAB „M2“ turto vertinimo ataskaitos.

Dėl Bendrovės argumento, jog pajų perleidimo sandoriu buvo siekiama ne mokesstinės, o ekonominės naudos, todėl mokesčių apskaičiavimui negalėjo būti taikomos MAĮ 69 str. nuostatos, sprendime pažymėta, kad mokesčių teisė nustato reikalavimą sąžiningai apskaičiuoti mokesčio bazę, mokesčio dydį bei nustato sąlygas ir tvarką, kada mokesčių administratorius turi teisę koreguoti sandorio kainą (vertę), apskaičiuodamas tikrąjį mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydį. Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė neįrodė, kad jos veiksmais buvo siekiama ekonominių, o ne tik mokesčių tikslų, t. y. Bendrovė X1 GNSB pajų įsigijimą ir „pajaus“ paskolas apskaitė nepagrįstai padidinta verte, nuo nepagrįstai padidintų paskolų sumų skaičiavo ir išmokėjo palūkanas; Bendrovė, fiziniams asmenims 2011–2012 metais išmokėdama padidintas išmokas už pajus ir nuo padidintų paskolų apskaičiuodama palūkanas siekė mokesstinės naudos – išsimokėti išmokas, išvengiant GPM ir nuo padidintos vertės „pajų“ paskolų apskaičiuotomis palūkanomis padidinti leidžiamus atskaitymus bei tuo sumažinti apmokestinamąjį pelną ir mokėtiną PM.



Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu, prašo jį panaikinti dėl žemiau išdėstytų skundo motyvų.

Pirma, Bendrovės nuomone, nei patikrinimo akte, nei skundžiamuose sprendimuose neįvertinta aplinkybė, jog X1 GNSB pajų pirkimo-pardavimo sutartys buvo sudarytos rinkos sąlygomis, remiantis tuo metu galiojančiais dokumentais ir jais nustatyta įsigyjamo turto verte, t. y. Bendrovė iš fizinių asmenų X1 GNSB pajus įsigijo 2008 m. rugpjūčio mėn. už 48000000 Lt sumą, kurią įtakėjo žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), vertė, nustatyta turto vertintojo UAB „V1“ 2008-08-25 žemės sklypo vertinimo ataskaitoje Nr. G08-08-02. Pasak Bendrovės, 2008 m. rugpjūčio mėnesį jokių kitų žemės sklypo, esančio adresu (duomenys neskelbtini), individualių vertinimų nebuvo atlikta, kitų duomenų apie šio sklypo kitokią rinkos vertę nebuvo, o duomenis apie kitokią minėto žemės sklypo vertę Bendrovė gavo tik 2014 metais kartu su patikrinimo aktu, prie kurio buvo UAB „M2“ vertinimo ataskaita, parengta remiantis Vilniaus miesto savivaldybės administracijos miesto plėtros departamento 2012-11-19 raštu Nr. A51-78310-(2.15.1.21-MP2) bei kitais duomenimis, kurie tapo žinomi, jau po to, kai buvo sudarytos X1 GNSB pajų pirkimo pardavimo sutartys. Kadangi UAB „V1“ žemės sklypo vertinimo ataskaita Nr. G08-08-02 nebuvo nugincyta teisme ir Tarnyba nebuvo nustačiusi, jog ši ataskaita neatitiktų TVVPI reikalavimų, todėl, remiantis TVVPI 23 str., teigiama, kad Bendrovė 2008 m. pagrįstai ir teisėtai vadovavosi UAB „V1“ ataskaita. Remdamasi 2008 m. rugpjūčio mėnesį galiojusio GPMĮ 17 str. 1 d. 23 p., Bendrovė tvirtina, kad fizinių asmenų, pradavusių X1 GNSB pajus, pajamos nėra apmokestinamos GPM.

Antra, pasak Bendrovės, pajų vertė buvo nustatyta atsižvelgiant į X1 GNSB turimo turto vertę (bendrija prievolių neturėjo, turėjo tik turtą – žemės sklypą).

Trečia, Bendrovė teigia, jog įsigydama pajus siekė ekonominių tikslų – įsigyti X1 GNSB ir perimti jai priklausančią žemės sklypą, kuri įsigijo, kaip investicinį projektą, su tikslu jį vystyti, išvysčius parduoti, taip ne tik padengti Bendrovės skolą, bet ir gauti pelną. Pabrėžiama, jog Tarnyba nurodė, kad turto vertintojas nustatė ne realiai egzistuojančio turto (0,2326 ha mažaukščių namų statybos žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini)) rinkos vertę, o žemės sklypo investicinę vertę, nes būtent taip pirkėjo ir pardavėjų buvo šis objektas vertinamas, tačiau šios aplinkybės mokesčių administratorius neįvertino. Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius neįvertino aplinkybės, jog turto įsigijimas už nepagrįstai didelę kainą prieštarautų mokesčio mokėtojo, kaip pelno siekiančio subjekto tikslams, tačiau faktinę sklypo kainą sąlygojo jo išskirtinumas, patrauklumas, investicinė vertė ir numatyta investicinė grąža. Mokesčių administratorius taip pat esą neįvertino Bendrovės direktoriaus paaiškinimo, jog bendrijai priklausantis žemės sklypas buvo įsigytas su tikslu pastatyti 32.000 kvadratinių metrų pastatą, o tai, kad sutartys sudarytos su asocijuotais asmenimis, patvirtina akcininkų susitarimą vykdyti projektą ne jungtinės veiklos pagrindu, bet per Bendrovę, kas yra ženkliai paprasčiau ir sumažina fizinio asmens riziką projektui nepasisėkus, tuo pačiu neapribojama galimybė, projektui finansiškai pavykus, gauti pelną išmokamą kaip dividendus. Išdėstytos aplinkybės, pasak Bendrovės, paneigia skundžiamo sprendimo išvadą, kad žemės sklypo rinkos vertė buvo 6650000 Lt. Bendrovės teigimu, MAĮ 69 str. negalėjo būti taikomas jos atžvilgiu, kadangi tiek sudariusi pajų pirkimo pardavimo sutartis, tiek pajų paskolų sutartis įmonė gavo ekonominės naudos: 1) išliko mokia, galėjo toliau vykdyti veiklą; 2) pratęsė skolų gražinimo terminus; 3) išvengė papildomų nuostolių, t. y. poreikio skolintis lėšas iš kredito įstaigų už palūkanas, kurios tuo metu viršijo 10 proc.

Ketvirta, Bendrovė akcentuoja, jog Lietuvos Aukščiausiasis Teismas laikosi nuoseklios praktikos, kad vertinant sandorį turi būti vertinamos aplinkybės, egzistavusios sandorio sudarymo metu, o ne atsiradusios jau po jo sudarymo. Bendrovė nurodo, kad 2008 m. pajų pirkimo-pardavimo sandorių sudarymo metu buvo vienintelis dokumentas (UAB „V1“ žemės sklypo vertinimo ataskaita Nr. G08-08-02), kuriuo buvo nustatyta individuali žemės sklypo rinkos vertė, todėl mokestine prasme pajų įsigijimo sandoriai privalo būti vertinami pagal aplinkybes, egzistavusias jų sudarymo metu, o ne pagal vėliau paaiškėjusias aplinkybes.

Penkta, pasak Bendrovės, mokesčių administratorius neįvertino aplinkybės, jog pinigų perdavimo fakto nebuvo, nevertino CK 6.680 str. nuostatų, patikrinimo aktas yra nepagrįstas, jame aplinkybės nustatytos netinkamai, neatitinka Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 81 p. reikalavimų. Bendrovė pabrėžia, jog sudarius paskolos sutartis, kuriomis skolos prievolė buvo pakeista į paskolos prievolę (CK 6.880 str.), kreditoriams pinigai perduoti nebuvo ir atvirksčiai, kreditoriai pinigų neperdavė Bendrovei, tokiu būdu minėti asmenys teisę gauti pinigus iš Bendrovės įgijo ne paskolos sutartimis, bet pajų pardavimo sutartimis. Bendrovė paaiškina, kad kreditoriams, su kuriais buvo sudarytos pajų paskolų sutartys, pinigų neišmokėjo, todėl, remdamasi CK 4.37 str., teigia, jog kol kreditoriams nebuvo išmokėti pinigai, pastarieji neįgijo teisės nuspręsti jų teisinio likimo (pvz., pakeisti jų ekonominę būklę, perduoti, sunaikinti ir pan.).

Šešta, Bendrovės nuomone, patikrinimo aktas yra abstraktus, jame tiksliai nenurodyti mokesčių įstatymų ir ar kitų teisės aktų pažeidimai, neišdėstyta pažeidimų esmė, todėl jis neatitinka Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėse nustatytų reikalavimų (76-80 p.).

Septinta, teigiama, kad Inspekcija neatsižvelgė į Bendrovės pastabą, jog deklaracijų pateikimas nepatvirtina pinigų išmokėjimo fakto, nesukuria mokestinių prievolių, kurios kyla iš juridinių faktų bei sąlygų apibrėžtų GPMĮ, PMĮ. Tvirtinama, kad Bendrovės atveju deklaracijų pateikimas vertintinas ne kaip pinigų išmokėjimą ir gavimą patvirtinantis juridinis faktas, bet kaip netinkamas administracinių procedūrų atlikimas, tačiau deklaracijos negalėjo būti tikslinamos dėl atliekamo mokesstinio patikrinimo. Tai, kad jokie pinigai faktiškai nebuvo išmokėti patvirtino asmenys duodami paaiškinimus.

Skundžiamo sprendimo motyvas dėl Bendrovės tikrinamojo laikotarpio veiklos pajamų neadekvatumo pajų pirkimo kainai ir galimybės už juos atsiskaityti, Bendrovės nuomone, yra abstraktus, nepagrįstas įrodymais, prieštarauja ekonominei logikai, kadangi nekilnojamojo turto vystymo projektai vystomi ne tik iš nuosavų, bet didžiąja dalimi iš skolintų lėšų, kurios gali būti tiek akcininkų paskolos, tiek kredito įstaigų paskolos, tiek trečiųjų asmenų, suinteresuotų iš vystomo projekto gauti ekonominę naudą, paskolos.

Aštunta, akcentuojama tai, kad E. J. paaiškinimai prieštarauja visų kitų apklaustų ar davusių paaiškinimus asmenų paaiškinimams, kadangi visi asmenys nurodė, jog X1 GNSB nariais tapo įnešę pinigus ir pinigų įnešimas, kaip ūkinė operacija, buvo įforminta išrašant kasos pajamų dokumentus, tuo tarpu tik E. J. nurodė pinigus mokėjęs, tačiau kasos pajamų dokumentas jam nebuvo surašytas.

Devinta, Bendrovė mano, jog Inspekcijos skundžiamas sprendimas priimtas remiantis Tarnybos 2013-01-30 raštu Nr. T(1.13)A2-104(13), neatitinkančiu teisės aktų reikalavimų, tokiu būdu ir skundžiamas sprendimas, kaip individualus administracinis aktas, laikytinas nepagrįstu galiojančiomis teisės normomis (Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 d.). Bendrovė savo nuomonę motyvuoja tuo, kad Tarnyba minėtu raštu 2012 m. pabaigoje įvertino turto vertintojo G. P. parengtą 2008-08-20 ataskaitą Nr. G08-08-12, tačiau pagal TVVPI 26 str. 3 d., priežiūros įstaiga nagrinėja turto arba verslo vertinimo įmonių sudarytų ir jose registruotų arba nepriklausomo turto arba verslo vertintojo sudarytų ne ilgesnio kaip trejų praėjusių metų laikotarpio turto arba verslo vertinimo ataskaitų atitiktį šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams, t. y. UAB „V1“ turto vertintojo G. P. Turto ataskaitos Nr. G08-08-02 atitikimą TVVPI Tarnyba atliko, praleidusi 3 metų terminą, viršindama jai suteiktus įgaliojimus.

Toliau Bendrovė dėsto visą eilę motyvų dėl UAB „M2“ 2013-06-25 parengtos X1 GNSB pajų vertinimo ataskaitos Nr. MVP13-04-01 neteisėtumo ir neatitikimo įstatymų reikalavimams. Nurodoma, jog ataskaita parengta pažeidžiant imperatyvias teisės normas, todėl esą negalėjo būti vertinama kaip įrodymas. Detalūs motyvai nurodyti skundo 8–16 psl. Pažymima, kad minėtoje ataskaitoje vartojamos teisės normomis neapibrėžtos sąvokos (pvz., „Ypatinga prielaida“), pažeidžiant TVVPI 5 str. įtvirtiną teisinio apibrėžtumo principą. Ataskaitos išvada dėl turto vertės, jog bendrija ūkinės veiklos nevykdė, o visą jos turtą sudarė žemės sklypas, esantis adresu (duomenys neskelbtini), pasak Bendrovės, padaryta remiantis

išimtinai užsakovo teiginiais, nors teisės aktai nenustato bendrijai pareigos teikti mokesčių administratoriui balanso, pelno nuostolio ir piniginių srautų ataskaitas, todėl vertintojas pažeidė Turto ir verslo vertinimo metodikos 4 p. Bendrovės nuomone, UAB „M2“ ataskaita neatitinka TVVPI 22 str. 4 d. 14 p., nes vertintojas klaidingai nurodė, kad „ataskaita parengta su prielaida, jog ginčo dėl turto vertės nustatymo nėra“. Pažymima, jog atliekant vertinamų objektų apžiūrą turto savininkas (Bendrovė) nedalyvavo ir apie objekto apžiūros datą bei laiką informuotas nebuvo, todėl buvo pažeisti Turto ir verslo vertinimo metodikos 32 p., 34 p., 39 p. Pasak Bendrovės, UAB „M2“ ataskaitoje yra neaiškiai nurodyti informaciniai šaltiniai, kuriais vertintojas rėmėsi ją rengdamas, konkrečiai nenurodyta, kokie vertinimo metu naudoti teisiniai, metodologiniai bei informaciniai šaltiniai, nėra aišku, kokie tarptautiniai vertinimo standartai naudoti, kokios redakcijos naudota Turto ir verslo vertinimo metodika bei TVVPI pakeitimo įstatymas, todėl ji neatitinka Turto ir verslo vertinimo metodikos 30 p. Tvirtinama, kad buvo pažeistas TVVPI 22 str. 4 d. 10 p., nes UAB „M2“ ataskaitoje neatsižvelgta į turto bei aplinkos pokyčius laikotarpiu tarp vertės nustatymo datos (2008-08-25), bei tarp turto apžiūros (2013-06-21). Be to, esą vertintojas, pateikdamas vertinamo turto aplinkos, lokalizacijos bei rinkos charakteristiką, pažeidė Turto ir verslo vertinimo metodikos 43 p. nustatytus reikalavimus retrospektyviam vertinimui atlikti, nes rėmėsi 2008 m. pabaigos, 2009 m., 2010 m. ekonominės ir socialinės raidos rodikliais, t. y. sąlygomis bei dokumentais, kurie neegzistavo 2008-08-24. UAB „M2“ ataskaitos 4 p. „Pajų vertinimo metodai (metodų deriniai) ir metodų taikymo būdai“ objekto vertinimas buvo atliktas vadovaujantis neaktualia Turto ir verslo vertinimo metodikos redakcija, taip pat nėra aišku, kokiais konkrečiai (kurių metų) Tarptautiniais vertinimo standartais buvo remtasi. Tame pačiame ataskaitos punkte nurodytas Vilniaus m. savivaldybės tarybos 2007 m. vasario 14 d. sprendimu Nr. 1-1519 patvirtintas bendrasis teritorijos planas neegzistuoja, nes buvo detalizuotas naujesniu Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2008-07-18 sprendimu Nr. 1-602 „Dėl pritarimo teritorijos tarp Lvovo, Kernavės, Krokuvos ir Giedraičių gatvių detaliojo plano koncepcijai“. Vertinimas atliktas apsiribojant užsakovo pateiktais duomenimis, nemotyvuojant, kodėl ir koku pagrindu buvo padaryta prielaida, kad biurų pastatas bus pradėtas statyti pirmųjų metų pabaigoje ir pastatytas per vienerius metus ir šešis mėnesius, taip pažeidžiant TVVPI 22 str. 4 d. 10 p. reikalavimą. UAB „M2“ ataskaitos 13 lentelėje sąmoningai pateikiami klaidinantys, tikrovės neatitinkantys duomenys dėl patalpų aukščio, taip pat lentelėje Nr. 16 pateiktas nepagrįstas statybos kaštų skaičiavimas, tuo pažeistas TVVPI 22 str. 4 d. 13 p. Nurodyti neatitikimai tarp ataskaitos lentelių Nr. 12 ir Nr. 18 duomenų, kas esą sąlygojo neteisingą vertinamojo objekto vertės apskaičiavimą. Ataskaitos lentelėse Nr. 19 ir Nr. 21 vertintojas rėmėsi, pasak Bendrovės, nepagrįstais ir neteisėtais apskaičiuotais duomenimis. Ataskaitos 5.2 p. „Sklypo vertės nustatymas lyginamuoju metodu“ nurodyta, jog analizei atrinkti sandoriai, kai parduotas visas žemės sklypas arba jo dalis, kurios bendrasis plotas, tinkamas užstatymui nuo 3 a. ploto, tačiau Bendrovės atveju vertinama ne sklypo dalis, o visas sklypas, todėl esą toks lyginamųjų objektų pasirinkimas prieštarauja Turto ir verslo vertinimo metodikos 58 p. Anot Bendrovės, objekto vertinimas atliktas remiantis 2003 m. VĮ „Registru centras“ duomenimis (2003 m. vertinamame žemės sklype egzistavo statiniai), 2008-08-25 žemės sklypas buvo išvalytas ir paruošta statybos aikštelė, statiniai nugriauti ir išregistruoti, todėl šie pažeidimai sąlygojo klaidingą žemės sklypo vertės nustatymą.

Pažymima, jog vietos administratorius nepasisakė ir neįvertino kitų žemiau nurodytų pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo, dėl ko skundžiamas sprendimas naikintinas, kaip nemotyvuotas ir nepagrįstas:

1. Dėl patikrinimo akto argumento, jog P. S. 2010-07-21 sutartyje, J. K. 2011-02-25 sutartyje, M. M. 2010-11-15 sutartyje už jų nevykdymą pasekmės (sankcijos, baudos, delspinigiai ar pan.) nenumatytos, Bendrovė cituoja CK 6.154 str. 2 d., 6.156 str., 6.100–6.110 str., 6.70 str., 6.210 str. nuostatas ir teigia, kad šalys pasirinko įstatyme nustatytų pasekmių už sutarčių nevykdymą ir netinkamą vykdymą taikymą, dėl šios priežasties, šios sąlygos papildomai reikalavimo perleidimo sutartyse neperrašytos.

2. Dėl patikrinimo akto argumento, kad su R. K. , J. K. , M. M. , V. A. , P. S. , S. J. K.

atsiskaitymui pagal pajaus pirkimo-pardavimo sutartis buvo sudarytos paskolų sutartys 34820000 Lt sumai, tačiau konkreči data, iki kurios skolinama, nėra numatyta, Bendrovė paaiškina, kad ji paskolos sutartis sudarė ne su trečiaisiais asmenimis, bet su savo akcininkais, todėl esą paskolos grąžinimo pagal pareikalavimą sąlyga, nustatant papildomą 6 mėnesių terminą, atitiko tiek įmonės, tiek jos akcininkų interesus.

3. Dėl patikrinimo akto argumento, jog su A. D. , G. S. , V. K. nebuvo sudarytos „pajų“ paskolų sutartys; su jais buvo sudaryti susitarimai, pagal kuriuos mokėjimo terminai pratęsti iki 2014–2015 metų, <...> nepagrįsti jokia logika, kelia pagrįstų abejonių ar tokie susitarimai galėtų būti sudaryti tarp rinkos dalyvių, kurie negalėtų įtakoti vieni kitų, anot Bendrovės, yra nepagrįstas, nes šalių susitarimu yra taikomos CK 6.210 str. nustatytos sankcijos už netinkamą įsipareigojimų vykdymą, o skolos grąžinimo terminų trukmės nepagrįstumas yra tik subjektyvi patikrinimo akta surašiusios pareigūnės nuomonė.

Atsižvelgdama į išdėstytą, Bendrovė Komisijos prašo panaikinti 2014-06-16 Vilniaus AVMI sprendimą Nr. (4.6S)-FRO682-353 ir Inspekcijos 2014-09-15 sprendimą Nr. 69-109.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos 2014-09-15 sprendimas Nr. 69-109 naikintinas, Bendrovės skundas grąžintinas iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo Bendrovei už 2008–2011 m. laikotarpį buvo apskaičiuotas 315384 Lt PM ir už 2008–2012 m. laikotarpį – 4591651 Lt GPM bei su šiais mokesčiais susijusios sumos.

Byloje nustatyta, kad Bendrovė 2008 m. rugpjūčio 25–27 dienomis iš 11 fizinių asmenų įsigijo 11 vnt. (100 proc.) X1 GNSB pajų, tame tarpe 6 pajus – iš fizinių asmenų, kurie yra ar buvo Bendrovės akcininkai ir jų giminaičiai (M. M. , S. K. , S. M. , K. K. , R. K. , V. A. ), 5 pajus – iš kitų fizinių asmenų (G. S. , V. K. , L. P. , Ž. Š. , A. D. ), iš viso už 48000000 Lt. Bendrovės įsigytų pajų vertę įtakėjo X1 GNSB turėto 0,2326 ha žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), vertė. VĮ „Registrų centras“ duomenimis, minėtas žemės sklypas su pastatu pagal 2003-11-13 pirkimo-pardavimo sutartis Nr. 8-11528, Nr. 8-11529, Nr. 8-11530 X1 GNSB buvo įsigytas už 1904000 Lt. 2008 m. rugpjūčio 25–27 dienomis Bendrovės su fiziniais asmenimis sudarytų pirkimo-pardavimo sutarčių 2.2 punkte buvo numatytas atsiskaitymo terminas iki 2009-12-31. Tačiau pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus (kasos ir banko dokumentus) mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė už pajus fiziniams asmenims per 2008–2012 metus išmokėjo per banką ir kasą 1081500 Lt (R. K. – 100000 Lt, V. K. – 981500 Lt), bei su R. K. , J. K. , M. M. , V. A. , P. S. , S. J. K. atsiskaitymui pagal pajaus pirkimo-pardavimo sutartis 2010–2011 m. buvo sudarytos paskolų sutartys 34820000 Lt sumai. Pagal šias sutartis paskolos davėjai (fiziniai asmenys) skolino Bendrovei pinigines sumas, užskaitant šias sumas kaip Bendrovės atsiskaitymą, remiantis pajaus pirkimo-pardavimo sutartimis. Atitinkamai Bendrovė fiziniams asmenims (R. K. , J. K. , M. M. , V. A. , P. S. , S. J. K. ) neliko skolinga už pajus, bet tarp jų atsirado paskoliniai santykiai pagal naujas paskolų sutartis. Bendrovė su A. D. , G. S. , V. K. nesudarė paskolų sutarčių, tačiau su jais prie pajaus pirkimo-pardavimo sutarčių buvo sudaryti susitarimai dėl pajaus pirkimo-pardavimo sutarčių sąlygų pakeitimų, mokėjimo terminus pratęsiant iki 2014–2015 metų. Bendrovės buhalterinėje apskaitoje 2012-12-31 datai apskaityta skola fiziniams asmenims (pajų pardavėjams) už pajus sudarė 12098500 Lt (48000000 Lt - 34820000 Lt - 1081500 Lt).

Mokesčių administratorius, išanalizavęs aukščiau nurodytas faktines aplinkybes, konstatavo, kad Bendrovės skolos už pajus fiziniams asmenims pagal 2008 m. pirkimo-pardavimo sutartis įforminimo paskolomis momentas, užskaitant jas kaip Bendrovės atsiskaitymą už pajus, yra laikytinas fizinių asmenų pajamų gavimo momentu, kadangi šie asmenys įgiję teisę disponuoti šiomis lėšomis kaip savo, jas (kaip savo nuosavybę) paskolino Bendrovei. Tuo tarpu Bendrovė nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis ir laikosi pozicijos, kad sudarant pajų paskolų sutartis, skolos prievolė buvo pakeista į paskolos prievolę, tačiau kreditoriams pinigai perduoti nebuvo ir atvirkščiai, kreditoriai pinigų neperdavė

Bendrovei, todėl, kol kreditoriams nebuvo išmokėti pinigai, pastarieji neįgijo teisės nuspręsti jų teisinio likimo.

Kaip matyti, šalys ginčijasi dėl to, ar fiziniai asmenys, sudarydami 2010–2011 m. sutartis, šiuo laikotarpiu iš Bendrovės gavo pajų pardavimo pajamas, sprendime analizuotinas fizinių asmenų pajamų gavimo momentas, nes būtent nuo jo priklauso pajamų apmokestinimo režimas.

Pažymėtina, jog pagal GPMĮ, gyventojų pajamos pripažįstamos, kai jos faktiškai yra gaunamos (jų gavimo momentu). Pagal GPMĮ 8 str. pajamų gavimo momentu yra laikomas momentas, kai jos bet kokia forma faktiškai gaunamos, t. y. taikoma bendra pajamų pripažinimo gautomis taisyklė – faktiniu šių pajamų gavimo momentu: kai pajamos gautinos pinigais, jų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo išlaidos ir pan.). Tai, kad pajamos, kurios yra mokesčio objektas, pripažįstamos, kai jos yra faktiškai gaunamos, iš esmės neginčija ir Bendrovė. Pajamos faktiškai gaunamos tada, kai jų gavėjas (nagrinėjamu atveju, fiziniai asmenys) įgyja teisę disponuoti jomis, t. y. pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas, neatsižvelgiant į jų perdavimo formą. Kad pajamos gali būti gaunamos ne tik pinigais, o tai yra bet kokia asmens gaunama nauda, tiesiogiai įtvirtinta GPMĮ (2 straipsnio 14 dalis). Todėl įvairūs netiesioginiai atsiskaitymai, skolų padengimas paskola, skolos perleidimas ar panašiai taip pat pripažintina viena iš pajamų gavimo formų. Nagrinėjamu atveju fiziniai asmenys pagal 2010–2011 m. sudarytas paskolų sutartis perleido Bendrovei reikalavimo teisę pajų atžvilgiu, t. y. iš esmės neteko reikalavimo teisės pajų atžvilgiu, o tai reiškia, kad Bendrovė įvykdė savo įsipareigojimus fiziniams asmenims ir apmokėjo pagal 2008 m. sutartis sutartą užmokestį už pajus. Tai, kad nebuvo faktinio pinigų išmokėjimo (grynaisiais ar pavedimu), kaip jau minėta, neturi įtakos pripažįstant fizinius asmenis gavusiais pajamų. Fiziniai asmenys, gavę pajamų, jas paskolino Bendrovei, o tai tik patvirtina pajamų gavimo faktą (įvyko disponavimas pajamomis). Todėl mokesčių administratorius teisingai vertina byloje nustatytus ir neginčijamus faktus, susijusius su pajamų gavimo momentu.

Pabrėžtina ir tai, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Bendrovė Vilniaus AVMI pateiktose ataskaitose „Juridinių asmenų duomenis apie fiziniams asmenims suteiktas, jų gražintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems gražintas paskolas“ už 2008–2012 metus, deklaravo 37387432 Lt gautas paskolas (tame tarpe ir 34820000 Lt pagal „pajų“ paskolų sutartis) ir 2749782 Lt fiziniams asmenims gražintas paskolas (tame tarpe 230650 Lt pagal „pajų“ paskolų sutartis). Pajų pardavėjai – fiziniai asmenys (V. A. , S. J. K. , M. M. , R. K. , J. K. , P. S. ) Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (forma GPM308) už 2010–2011 metus taip pat deklaravo pajų pardavimo pajamas. Be to, pati Bendrovė mokesčių administratoriui teikė Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas (forma FR0471) už 2010–2012 m., deklaruodama fiziniams asmenims išmokėtą (12 kodas – vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos) 35901500 Lt sumą (34820000 Lt pagal sudarytas paskolų sutartis ir 1081500 Lt atsiskaitymai grynaisiais ar bankiniais pavedimais). Minėtomis deklaracijomis Bendrovė pripažino 2010–2011 m. sudarytas paskolų sutartis fiziniams asmenims pajamų išmokėjimo momentu. Bendrovės skundo teiginį, kad jos deklaracijų pateikimas turėtų būti vertinamas ne kaip pinigų išmokėjimą ir gavimą patvirtinantis juridinis faktas, bet kaip netinkamas administracinių procedūrų atlikimas, nes ji deklaracijų negalėjo tikslinti dėl atliekamo mokesčio patikrinimo, laikytina Bendrovės gynybine pozicija, nepagrįsta objektyviais įrodymais.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Bendrovės nuorodos į CK įtvirtintą novacijos sampratą (CK 6.880 str. skolos pakeitimas (novacija) paskolos prievole) iš esmės tik patvirtina mokesčių administratoriaus poziciją, jog pirminė prievolė (Bendrovės skola fiziniams asmenims už pajus) yra pasibaigusi, nes paskola, vadovaujantis CK 6.141 straipsnio 1 dalimi, yra sukuriama nauja prievolė, turinti skirtingą negu ankstesnioji prievolė dalyką ar skirtingą įvykdymo būdą, o naujos prievolės atsiradimo prielaida – senosios prievolės pasibaigimas. Atsižvelgiant į aptartų

aplinkybių visumą, ginčo byloje konstatuotina, jog 2010–2011 m. paskolos sutarčių sudarymo momentas pagrįstai pripažintas fizinių asmenų pajamų gavimo momentu, todėl spręstinas klausimas dėl to, ar fizinių asmenų iš Bendrovės gautos pajamos turi būti priskirtinos fizinių asmenų apmokestinamosioms pajamoms ar neapmokestinamosioms vertybinių popierių pardavimo pajamoms.

GPMĮ 15 str. 1 dalyje įtvirtinta nuostata, jog gyventojai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, tokio pat pobūdžio reikalavimai nustatyti ir dėl leidžiamų atskaitymų pripažinimo (tokios pat nuostatos taip pat taikytinos ir dėl gautų pajamų, patirtų sąnaudų PMĮ prasme). Atitinkamai, tikroji rinkos kaina yra apibrėžta kaip suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba pan., sudarius sandorį tarp nepriklausomų asmenų (GPMĮ 2 str. 20 dalis). Tokiu būdu, atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidėjas mokėtojų yra nustatęs reikalavimus dėl jo sudarytų sandorių (vykdytų ūkinių operacijų) atitikimo tikrajai rinkos kainai, todėl būtent mokesčių mokėtojų pirmiausia tenka pareiga tinkamais įrodymais pagrįsti, jog sandorio ar ūkinės operacijos kaina atitinka tikrąją rinkos kainą. Kaip matyti iš byloje esančios medžiagos, 48000000 Lt pajų įsigijimo vertę Bendrovė grindė mokesčio patikrinimo metu pateiktose 2008-08-20 UAB „V1“ turto vertinimo ataskaitoje Nr. G08-08-02 (toliau – Ataskaita 1) turto vertintojo T. M. ir 2012-10-09 UAB „S1“ turto vertinimo ataskaitoje Nr. SS-2012/10/03-01 (toliau – Ataskaita 2) turto vertintojo G. P. nustatyta žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), 48000000 Lt rinkos verte.

Mokesčių administratorius 2012-11-08 raštu Nr. (12.12-30-8)-46-23480 kreipėsi į Tarnybą, prašydamas išnagrinėti, ar Bendrovės pateiktos turto vertinimo ataskaitos atitinka TVVPI 22 straipsnyje nustatytus reikalavimus, bei 2013-01-30 raštais Nr. T(1.13)A2-109(13) ir Nr. T(1.13)A2-104(13) gavo informaciją iš Tarnybos, jog abi turto vertinimo ataskaitos neatitiko atitinkamų TVVPI ir Turto vertinimo metodikos nuostatų. Tarnyba minėtuose raštuose nurodė, jog tiek Ataskaitoje 1, tiek ir Ataskaitoje 2 nurodytos išvados dėl žemės sklypo rinkos vertės yra klaidinančios. Tarnyba rašte Nr. T(1.13)A2-104(13) išdėstė, jog Ataskaitoje 1 vertinimo atlikimo metu nebuvo teisinio pagrindo daryti išvadą, jog maksimalus ir geriausias žemės sklypo panaudojimas yra aukštuminio komercinės paskirties pastato statyba, nes nebuvo prielaidų, patvirtinančių tokių prielaidų teisėtumą; pateiktas žemės sklypo vertės pagrindimas (skaičiavimas) nėra pakankamas; nėra pateiktos sąlygos ir aplinkybės, kurios galėtų turėti įtakos turto vertinimui ir į kurias nebuvo atsižvelgta; turto vertintojas, taikydamas naudojimo pajamų vertės metodą, pasirinko liekamosios vertės skaičiavimo būdą, kuris Turto vertinimo metodikos 51 punkte nenumatytas; taip pat nustatyti formaliųjų reikalavimų trūkumai (nenurodytas turto savininkas, jo asmens kodas, kodas, vertinimo paskirtis ir kt.). Tarnyba rašte Nr. T(1.13)A2-109(13) nurodė, kad Ataskaitoje 2 pateiktas žemės sklypo vertės nustatymo pagrindimas dėl maksimalaus ir geriausio žemės sklypo panaudojimo nėra teisiškai pagrįstas, nes išvada dėl žemės sklypo rinkos vertės yra padaryta, darant prielaidą, jog geriausias sklypo panaudojimas 2008 m. rugpjūčio 26 dieną buvo aukštybinio, multifunkcinio komercinės paskirties (prekybinio-administracinio pastato) statyba, nors žemės sklypo nurodytas naudojimo būdas buvo gyvenamosios teritorijos, mažaaukščių gyvenamųjų namų statyba, o duomenų, kad žemės sklypo detaliojo plano ar kito dokumento, patvirtinančio, jog būtų leista keisti žemės sklypo naudojimo paskirtį, naudojimo būdą ar pobūdį nebuvo nei vertės nustatymo dieną, nei Ataskaitos rengimo dieną (2012-10-09); nėra pateikta atliktų vertės nustatymo skaičiavimų seka, nepakankamai išsamiai pagrindžiant nustatytą turto vertę; nėra pateiktos sąlygos ir aplinkybės, kurios galėtų turėti įtakos turto vertinimui ir į kurias nebuvo atsižvelgta, nurodant motyvus; pateiktame turto apžiūros akte nėra nurodyti visi privalomi duomenys.

Atsižvelgdamas į Tarnybos nustatytus Bendrovės pateiktų turto vertinimo ataskaitų trūkumus, mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, jog Ataskaita 1 laikoma neturinčia juridinės galios, o Ataskaita 2 laikoma neteisinga, bei siekdamas nustatyti realią žemės sklypo vertę, kreipėsi į turto vertintoją UAB „M2“, prašydamas apmokestinimo tikslais 2008-08-

25 dienas nustatyti X1 GNSB pajų, kuriuos 2008 m. rugpjūčio 25–27 dienomis įsigijo Bendrovė, rinkos vertę. UAB „M2“ pateiktoje 2013-09-18 turto vertinimo ataskaitoje (toliau – Ataskaita 3) konstatuota, jog X1 GNSB pajų rinkos vertė, kurią sąlygojo žemės sklypo (duomenys neskelbtini), rinkos vertė (kadangi X1 GNSB jokios veiklos nevykdė ir pajamų negavo), 2008-08-25 buvo 6650000 Lt. Mokesčių administratorius, remdamasis UAB „M2“ turto vertinimo ataskaita, padarė išvadą, kad Bendrovė padidinta verte apskaitė X1 GNSB pajų įsigijimą, o skolą už pajus įformino paskolos sutartimis, užskaitant kaip Pareiškėjos atsiskaitymą už pajus, remiantis pajų pirkimo-pardavimo sutartimis, t. y. pas Pareiškėją neliko skolos už pajus, o atsirado paskoliniai santykiai pagal paskolų sutartis. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, laikėsi pozicijos, kad Bendrovė, fiziniams asmenims 2011–2012 m. išmokėdama padidintas išmokas už X1 GNSB pajus ir nuo padidintų paskolų apskaičiuodama palūkanas, siekė mokesstinės naudos – išsimokėti išmokas, išvengiant GPM, ir nuo padidintos neapmokėtų pajų paskolų vertės apskaičiuotomis palūkanomis padidinti sąnaudas/leidžiamus atskaitymus bei tuo sumažinti apmokestinamąjį pelną ir mokėtiną PM, todėl Bendrovei, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nuo fiziniams asmenims išmokėtų pajamų (viršijančių nustatytą pajų rinkos vertę) apskaičiavo GPM, taip pat nuo padidintos paskolų dalies apskaičiuotų palūkanų nepripažinus leidžiamais atskaitymais, apskaičiavo PM.

Bendrovė su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko, teigdama, kad vertinant sandorį turi būti vertinamos aplinkybės, egzistavusios sandorio sudarymo metu, o ne atsiradusios jau po jo sudarymo, tuo tarpu 2008 m. X1 GNSB pajų pirkimo-pardavimo sandorių sudarymo metu buvo vienintelis dokumentas (UAB „V1“ žemės sklypo vertinimo ataskaita Nr. G08-08-02), kuriuo ir buvo nustatyta individuali žemės sklypo rinkos vertė. Bendrovė patvirtino, kad pajų vertė buvo nustatyta atsižvelgiant į X1 GNSB turimo turto vertę (Bendrija prievolių neturėjo, turėjo tik turtą – žemės sklypą), tačiau atkreipė dėmesį į pajų įsigijimo metu jos siektus ekonominius tikslus – įsigyti X1 GNSB ir perimti jai priklausantį žemės sklypą. Žemės sklypo įsigijimą Bendrovė vertino kaip investicinį projektą, su tikslu jį vystyti, išvysčius parduoti, taip ne tik padengti Bendrovės skolą, bet ir gauti pelną, todėl tvirtino, kad turto vertintojo nustatyta ne realiai egzistuojančio turto (0,2326 ha mažaukščių namų statybos žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini)) rinkos vertė, o žemės sklypo investicinė vertė, atitiko pirkėjo (Bendrovės) ir pardavėjų (fizinių asmenų) šio objekto įvertinimą. Tokiu būdu Bendrovė ginčija UAB „M2“ 2013-09-18 turto vertinimo ataskaitos pagrįstumą ir teisėtumą, nurodydama, jog yra nepagrįsti mokesčių administratoriaus sprendimai, priimti remiantis Ataskaitos 3 išvadomis dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), 2008-08-25 vertės nustatymo.

Komisijos 2014-12-02 posėdžio metu Pareiškėjo atstovas pateikė Tarnybos 2014-10-20 išvadą Nr. T-27(14)-I dėl UAB „M2“ vardu parengtos X1 GNSB pajų vertinimo ataskaitos Nr. MVP13-04-01 (Ataskaitos 3) atitikties TVVPI 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams, kurioje konstatuota, jog Ataskaita 3 neatitinka TVVPI 22 str. 4 dalies 13 punkte ir Metodikos 23.3, 29, 30, 31.2, 77, 83.3, 83.5 ir 62.4 punktuose nustatytų reikalavimų, nes joje nurodomas maksimalus ir geriausias žemės sklypo panaudojimas – biurų (administracinės-komercinės) paskirties pastato statyba vertinimo dieną (2008-08-25) nebuvo teisiškai galimas, kadangi tokio pastato statyba, atsižvelgiant į esamą žemės sklypo paskirtį ir teritorijų planavimo dokumentus vertės nustatymo dieną nebuvo leistina, t. y. Ataskaitoje 3 suformuotos grynųjų būsimųjų pinigų srautų prognozės ir joms sudaryti taikytos prielaidos įvertintos kaip teisiškai nepagrįstos (1); nustatant žemės sklypo rinkos vertę pajamų metodu, nepateiktas kai kurių dydžių (plėtros/vystymo kaštų, aikštelės nuomos kainų, kitų išlaidų dydžių, kapitalizacijos normos, biuro nuomos ir aikštelės nuomos vakansijos dydžių, žemės sklypo nekilnojamojo turto mokesčio dydžio, rinkos rizikos premijos dydžio), naudojamų skaičiavimuose, pagrindimas (2); nustatant žemės sklypo rinkos vertę lyginamuoju metodu, nepateikiami laiko ir ploto pataisos koeficientų skaičiavimai (3); taip pat nustatyti kiti formalūs Ataskaitos 3 trūkumai (nepateiktos Bendrijos teisinės registracijos dokumentų kopijos ir pan.) (4).

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog TVVPI (redakcija galiojusi laikotarpiu nuo 2012-05-01 iki 2013-07-13 (Žin., 2011, Nr. 86-4139) 23 straipsnyje nustatyta, kad turto arba verslo vertinimo

ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga (Tarnyba) nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme; TVVPI (redakcija, galiojusi laikotarpiu nuo 2003-05-01 iki 2012-05-01) 24 straipsnyje nustatyta, jog turto vertinimo ataskaita turi juridinę galią, jeigu ji atitinka šio įstatymo 23 straipsnyje nurodytus reikalavimus; dėl visų trijų ginčo byloje pateiktų turto vertinimo ataskaitų buvo pateiktos Tarnybos išvados, jog ataskaitos neatitiko TVVPI reikalavimų, konstatavo, jog byloje nėra pateikta patikimų ir abejones nekeliančių įrodymų dėl ginčo turto tikrosios rinkos vertės, t. y. nei Bendrovė, nei mokesčių administratorius nepagrindė savo įrodinėtinių aplinkybių. Tokiu būdu Komisija, atsižvelgdama į tai, jog ji, kaip ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, vadovaudamasi Komisijos nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ (toliau – Nuostatų), 7.2 punktu, vykdydama savo funkcijas, turi teisę, pasitelkti ekspertus ir kitus specialistus, turinčius atitinkamą pasirengimą ir galinčius pateikti išvadas ginčijamu klausimu, 2014-12-09 protokoliniu sprendimu Nr. PP-307 (7-208/2014) nusprendė sustabdyti ginčo bylos nagrinėjimą ir kreiptis į turto vertintoją-teismo ekspertą dėl turto (žemės sklypo), tiesiogiai įtakojančio ginčo turto (pajų) vertę, tikrosios rinkos vertės nustatymo. Atsižvelgiant į ginčo šalių pasiektą sutarimą (Komisijoje 2015-01-19 gautas Inspekcijos 2015-01-13 rašte Nr. (24.10-31-5)-R-315) išdėstytas sutikimas, kad vertinimą atliktų Bendrovės pasiūlyti turto vertintojai), Komisija 2015-01-20 kreipėsi dėl vertinimo atlikimo į turto vertintoją-teismo ekspertą D. G., kuris Komisijai 2015-02-23 pateikė nekilnojamojo turto (žemės sklypo, 0,2326 ha bendrojo ploto, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu: (duomenys neskelbtini)) ekspertizės aktą Nr. DGA150122 (toliau – Ekspertizės aktas). Šiame akte vertintojas-teismo ekspertas, išnagrinėjęs tiriamojo sklypo dislokaciją, techninius rodiklius bei teisinius dokumentus, padarė išvadą, jog 2008-08-25 žemės sklypo panaudojimas aukštybinio, multifunkcinio-komercinės paskirties (prekybinio/administracinio), pastato statybai būtų finansiškai pagrįstas ir naudingas, todėl minėtai datai toks maksimalus ir geriausias vertinamo žemės sklypo panaudojimas buvo galimas. Atsakydamas į pateiktą klausimą, kokia 0,2326 ha žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), 2008-08-25 buvusi rinkos vertė, kuri tiesiogiai lemia X1 GNSB pajų vertę, vertintojas-teismo ekspertas nurodė, kad nekilnojamojo turto vertė apskaičiuota pajamų metodu, naudojant liekamosios vertės skaičiavimo būdą, skaičiuojant pardavus išvystytą objektą, objektyviausiai parodo vertinamo turto vertę atviroje rinkoje 2008-08-25, bei tiriamojo nekilnojamojo turto (žemės sklypo) rinkos vertę 2008-08-25 apskaičiavo 13600000 Eur (46958000 Lt).

Susipažinę su pateiktu Ekspertizės aktu, kiekviena iš šalių išdėstė savo poziciją dėl naujo byloje pateikto įrodymo, turto vertinimo ataskaitos (Ekspertizės akto), kuria nustatyta nekilnojamojo turto rinkos vertė 2008-08-25 dienai. Bendrovės nuomone (Bendrovės 2015-03-09 raštas, Bendrovės atstovo pasisakymas Komisijos posėdžio metu), pateiktame Ekspertizės akte nustatytos žemės sklypo rinkos vertės (46958000 Lt) bei 2008 m. rugpjūčio mėnesį pirkimo-pardavimo sutartyse pajų kainos (48000000 Lt) 2,2 proc. skirtumas laikytinas neesminiu, kas pagrindžia mokėtojo įrodinėtinas aplinkybes, jog pajai iš fizinių asmenų buvo įsigyti už tikrąją rinkos kainą (48000000 Lt). Savo ruožtu mokesčių administratorius tiek posėdžio Komisijoje metu, tiek Komisijai 2015-03-10 pateiktame rašte Nr. (24.10-31-5)-R-315 išdėstė poziciją, jog Ekspertizės akte turto vertintojas-teismo ekspertas žemės sklypo vertei apskaičiuoti naudojo pajamų, liekamosios vertės skaičiavimo būdą, t. y. tą patį vertės apskaičiavimo būdą, kuris buvo naudotas apskaičiuojant turto rinkos vertę Ataskaitoje 1 ir Ataskaitoje 2, dėl kurių ydingumo ir tinkamumo, anot Inspekcijos, Tarnyba pasisakė savo 2013-01-30 raštu Nr. T91.13)A2-104(13) ir 2013-01-30 raštu Nr. T(1.13)A2-109(13). Todėl, Inspekcijos vertinimu, Ekspertizės akte pateikta išvada yra netikslė, parengta netaikytinu rinkos vertės apskaičiavimo metodu, dėl ko, Ekspertizės aktas negali būti vertinamas kaip pakankamas įrodymas, nustatant žemės sklypo rinkos vertę.

Iš šių aptartų aplinkybių matyti, jog ginčas tarp šalių byloje vyksta dėl byloje pateiktų įrodymų vertinimo, siekiant pagrįsti ar paneigti aplinkybes, jog Bendrovė pajus įsigijo už tikrąją jų rinkos vertę. Pasisakant dėl įrodymų vertinimo proceso, pažymėtina, jog LVAT savo



praktikoje taip pat yra pasisakęs, kad įrodinėjimo procesu siekiama nustatyti tiesą ginče (byloje). Nekyla abejonių, kad dažniausiai absoliučios tiesos nustatymas nebus įmanomas dėl įvairiausių faktorių, todėl būtų galima teigti, jog įrodinėjimo metu siekiama tik reliatyvios tiesos nustatymo. Santykinės tiesos nustatymo procese, vertinant jau surinktus įrodymus, svarbu nustatyti įrodymų sąsajumą, tikrumą, leistinumą bei pakankamumą (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007). Todėl, Komisijos vertinimu, pasisakant dėl Bendrovės apmokestinimo pagrįstumo ginčo byloje, reikšminga įvertinti keletą klausimų, betarpiškai susijusių su įrodinėtinais šioje byloje aplinkybėmis: kam tenka įrodinėjimo pareiga ir kokie įrodinėjimo reikalavimai keliami (kokius įrodymus leistiniais ir pakankamais pripažįsta LVAT) tokio pobūdžio bylose. Kaip jau paminėta sprendime, GPMĮ 15 straipsnyje įtvirtinta iš sandorio ar ūkinės operacijos gautų pajamų (patirtų išlaidų) atitikimo tikrajai rinkos kainai prezumpcija leidžia teigti, jog pirmiausia pagrįsti šias aplinkybes privalo mokesčių mokėtojas, o pateiktus įrodymus paneigti ir sandorio kainos neatitikimą tikrajai rinkos vertei privalo įrodyti mokesčių administratorius. Įrodinėtinioms aplinkybėms pagrįsti abi ginčo šalys byloje naudojo specifinius įrodymus – asmenų, turinčių žinių ir teisę atlikti konkretaus turto vertinimus, pateiktas turto vertinimo ataskaitas. Pasisakant dėl šių įrodymų vertinimo, pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje nuosekliai laikosi pozicijos, jog šie įrodymai yra specifiniai, kurių paneigimui gali būti naudojami tokiu pat būdu surinkti, specialių žinių turinčių asmenų pateikti duomenys. Tokiu būdu LVAT yra nurodęs, jog nei mokesčių administratorius, nei mokesčių ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius teisinius santykius, reguliuojamus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu bei mokesčiais teisinais aspektais (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010, 2008-10-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1708/2008). LVAT praktikoje nuosekliai yra laikomasi pozicijos, jog jeigu byloje yra pateiktos kelios turto vertinimo ataskaitos, tai jų tinkamumas mokesčiams apskaičiuoti ir pagrįsti gali būti įvertintas tik pasitelkiant specialių žinių turinčių specialistus, tuo tarpu, nei teismui, nei mokesčių administratoriui teisė vertinti turto vertinimo ataskaitų tinkamumą nėra suteikta. LVAT teigimu, „turto vertinimo ataskaitos – tai įrodymai, kurie buvo surinkti panaudojant specialias žinias, todėl ir jų turinio vertinimas, nesant imperatyvių teisės normų pažeidimų, gali būti atliekamas tik pasinaudojus tokiomis pačiomis specialiomis žiniomis, kurių šiuo atveju pirmosios instancijos teismas neturi“, < ... > tokiu atveju, vertinant tokio pobūdžio įrodymus (gautus panaudojus specialias žinias), procesinis įstatymas numato galimybę pasitelkti specialisto arba eksperto pagalbą (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 61, 62 straipsniai) atitinkamai kviečiant į teismo posėdį tinkamą specialistą ar skiriant ekspertizę“ (LVAT 2010-12-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1655/2010). Atitinkamai TVVPĮ 23 str. nuostatos (galiojančios sprendimo priėmimo metu) numato, jog turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga (Tarnyba) nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nugincyta teisme. Tokiu būdu, norminiuose aktuose nurodytiems asmenims pasinaudojus teise kreiptis dėl turto vertinimo ataskaitos teisingumo įvertinimo, turto vertinimo ataskaitų atitikimą norminių aktų reikalavimams vertina speciali institucija – Turto vertinimo peržiūros tarnyba (Tarnyba). Tarnybai nustačius, jog turto vertinimo ataskaita neatitinka TVVPĮ reikalavimų, konstatuojama, jog surašant turto vertinimo ataskaitą buvo pažeisti imperatyvūs teisės aktų reikalavimai, keliami turto vertinimui atlikti ir ataskaitai surašyti. Todėl Tarnybos (turinčios išimtinę kompetenciją vertinti turto vertinimo ataskaitas) priimti sprendimai, kuriuose yra konstatuojamas turto vertinimo ataskaitų neatitikimas norminių aktų reikalavimams, nesant duomenų apie tokio pobūdžio sprendimų nugincijimą, paneigia galimybę remtis šiais dokumentais kaip patikimais įrodymais, pagrindžiančiais vertinamo turto vertę. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog esant Tarnybos išvadoms, jog Ataskaita 1, Ataskaita 2 ir Ataskaita 3 neatitinka TVVPĮ reikalavimų, nėra pagrindo šiais įrodymais remtis ginčo byloje.

Kaip jau paminėta anksčiau, Komisijai pateiktas Ekspertizės aktas, kuriame nustatyta, jog turto rinkos vertė yra 46958000 Lt, t. y., kaip teisingai nurodė Bendrovė, nustatyta turto rinkos

vertė mažai skiriasi nuo kainos, kuri buvo fiziniams asmenims sumokėta už iš jų įsigytus pajus. Pasisakydama dėl šio įrodymo vertinimo ginčo byloje, Komisija pažymi, jog joks įrodymas tiek teismui, tiek ikiteisminei ginčo institucijai neturi išankstinės galios, todėl jis turi būti vertinamas laikantis visų įrodymų vertinimo kriterijų, taip pat atsižvelgiant į tai, jog tai įrodymas, pateiktas asmens, kuris turi specifinių žinių ir teisę vertinti turtą (taip pat turinčio teismo eksperto statusą). Nors Komisija nėra specifinė institucija, turinti teisę vertinti turto vertinimo ataskaitos (ekspertizės akto) atitikimą norminių aktų reikalavimams, tačiau atsižvelgiant į Komisijos veiklos paskirtį – objektyviai išnagrinėti mokėtojo skundą ir spręsti mokestinio ginčo bylą, minėtas įrodymas turi būti įvertintas, remiantis bendraisiais įrodymų vertinimo kriterijais, santykiyje su kitais byloje pateiktais duomenimis.

Pažymėtina, jog visų byloje iki skundo nagrinėjimo Komisijoje pateiktų Ataskaitų (1, 2, 3) ydingumas pirmiausia buvo konstatuotas tuo aspektu, jog visais atvejais, turto vertintojai rėmėsi informacija apie žemės sklypo panaudojimą, laikydamiesi pozicijos, jog sklype yra galima aukštybinio, multifunkcinio komercinės paskirties pastato statyba, darydami prielaidą, jog žemės sklypo naudojimo būdas ir pobūdis (sandorių sudarymo ir ataskaitų rengimo metu žemės sklypo panaudojimo būdas buvo gyvenamosios teritorijos, mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos) bus pakeisti ir bus pateikta tai patvirtinančių dokumentų. Nors nei vertinimo dienai, nei vertinimo ataskaitos surašymo dienai žemės sklypui parengto patvirtinto detaliojo plano ar kito dokumento, patvirtinančio, kad buvo leista keisti žemės sklypo paskirtį, naudojimo būdą nebuvo pateikta (Tarnybos 2013-01-30 raštas Nr. T(1.13)A2-109(13) 2 psl., 2013-01-30 raštas Nr. T(1.13)A2-104(13) 2 psl., 2014-10-20 raštas Nr. T-27 (14)-I; tokias išvadas Tarnyba padarė, remdamasi tiek iš vertintojų, tiek iš Vilniaus m. savivaldybės gauta informacija). Tokiu būdu, konstatuotina, jog šalys (tiek mokesčių administratorius, tiek Bendrovė) visus byloje pateiktus specifinius įrodymus atmetė, remdamasi kompetentingos institucijos pateiktomis išvadomis, kuriose pirmiausia konstatuotos turto vertintojų netinkamai parinktos prielaidos dėl galimo sklypo panaudojimo sklypo vertės nustatymo dieną. Tačiau pažymėtina ir tai, jog iš Ekspertizės akto matyti, jog jame yra nurodoma išvada, jog 2008-08-25 dienai pagal šiai dienai galiojusius teisės aktus ir dokumentus vertinamo žemės sklypo maksimalus ir geriausias panaudojimas yra išskirtinis, t. y. aukštybinio, multifunkcinio-komercinės paskirties (prekybinio/administracinio) pastato. Todėl vertintojas dėl sklypo išskirtinumo (31 psl.) nenaudojo lyginamojo metodo sklypo vertei nustatyti, o tiriamojo sklypo vertę skaičiavo pajamų metodu liekamosios vertės skaičiavimo būdu, t. y. buvo taikytas lyginamojo ir išlaidų (kaštų) metodų skaičiavimo būdų derinys, prognozuojant statyti daugiafunkcinį biurų/prekybos paskirties pastatą. Nors ginčo byloje nėra pateikta kompetentingų institucijų sprendimų dėl Ekspertizės akto netinkamumo (Komisija nėra institucija, kuri pagal Paklausimų dėl turto arba verslo vertinimo ataskaitų atitikties TVVPĮ 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams nagrinėjimo taisyklės turi teisę su paklausimu dėl turto vertinimo ataskaitos), tačiau Ekspertizės akte nurodytos esminės sklypo rinkos vertės apskaičiavimo prielaidos (galimo sklypo panaudojimo prielaidos), dėl kurių patikimumo ir pagrįstumo buvo gana aiškiai pasisakyta Tarnybos, vertinant ankstesnes turto vertinimo ataskaitas, sudaro prielaidas abejoti dėl Ekspertizės akte pateiktos informacijos ir jos pagrindu apskaičiuotos turto rinkos vertės patikimumo.

LVAT praktikoje nuosekliai pasisakoma dėl turto vertinimo ataskaitų kaip įrodymų paneigimo būdų, juos ginčyti, pateikiant kitus specifinių žinių turinčių asmenų įrodymus ir pan. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, jog mokesčių administratorius, kaip mokestinio ginčo šalis, siekia pasinaudoti tokia teise, t. y. iš Komisijai Inspekcijos pateikto 2015-04-10 rašto Nr. (24.10-31-5)-R-2846 matyti, jog Inspekcija, nesutikdama su Ekspertizės akte nustatyta turto rinkos verte, siekia inicijuoti dar vienos turto vertinimo procedūros atlikimą, prašant ją pavesti atlikti kitam turto vertintojui-teismo ekspertui (pateiktas turto vertintojo-teismo eksperto sutikimas atlikti vertinimą, Inspekcijos sutikimas padengti vertinimo išlaidas). Pasisakydama šiuo aspektu Komisija pažymi, jog pagal MAĮ nuostatas mokesčių administratorius turi pareigą kontroliuoti mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimą, šioms funkcijoms įgyvendinti,

pasirinkdamas visus teisiškai įmanomus ir norminiais aktais numatytus būdus, o kilus mokestiniam ginčui, mokesčių administratorius yra ginčo šalis, turinti teisę pasinaudoti ginčo proceso šaliai suteiktomis procesinėmis teisėmis.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesstinio ginčo grąžinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteislingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, sprendime aptartos aplinkybės: dėl Ekspertizės akte nurodyto turto vertės apskaičiavimo būdo, kai daromos prielaidos dėl žemės sklypo panaudojimo paskirties 2008-08-25 dienai pripažintos nepagrįstomis, Tarnybai vertinant kitas turto vertinimo ataskaitas; tai, jog Inspekcija, kaip ginčo šalis, siekia pagrįsti savo poziciją dėl ginčo turto kainos neatitikimo rinkos kainai, atliekant dar vieną turto vertintojo-teismo eksperto vertinimą, o pasinaudoti šia galimybe šioje ginčo stadijoje mokesčių administratorius neturėjo galimybės dėl laike apribotos proceso trukmės; taip pat, atsižvelgiant į tiek mokesčių administratoriui, tiek mokėtojų numatytas įrodinėjimo pareigas; konstatuotina, jog minėtos aplinkybės sudaro pagrindą Bendrovės skundo nagrinėjimą grąžinti mokesčių administratoriui, kurio metu mokesčių administratorius savo priemonėmis įvertintų byloje pateiktus naujus įrodymus, atliktų kitus su ginčo turto tikrosios rinkos vertės nustatymu susijusius veiksmus, siekiant pašalinti Komisijos sprendime nurodytas aplinkybes dėl pateikto įrodymo patikimumo ir galėjimo juo remtis, kaip įrodymu, atspindinčiu turto tikrąją rinkos kainą aktualiuoju laikotarpiu.

Komisija taip pat papildomai atkreipia šalių dėmesį į tai, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 1 dalimi, 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Bendrovės 2014-10-06 skundo dėl Inspekcijos 2014-09-15 sprendimo Nr. 69-109 nagrinėjimą.
2. Panaikinti Inspekcijos 2014-09-15 sprendimą Nr. 69-109 ir perduoti Bendrovės skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokesstinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliënė