



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A. B. SKUNDO**

2019 m. gruodžio 3 d. Nr. S-154 (7-124/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo A. B. (toliau – Pareiškėjas) 2019-09-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, mokesčių administratorius) 2019-09-06 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-207 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokatas J. K. ir Atsakovo atstovas A. I. 2019-10-29 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas pagal 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė:

1) Negyvenamąją patalpą – kirpyklą su prekybos patalpomis, esančią Didlaukio g. 1, Vilniaus m., Vilniaus m. sav., už 2940000 Lt bei patyrė 2335735,61 Lt šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Pareiškėjas 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje neteisingai nurodė šio nekilnojamojo turto įsigijimo kainą ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Todėl patikrinimo metu buvo apskaičiuota 604264,39 Lt apmokestinamųjų pajamų suma, kuri vadovaujantis GPMĮ 6 str. 1 dalimi, apmokestinta 15 proc. tarifu;

2) Negyvenamąją patalpą – lošimo automatų saloną, esantį Didlaukio g. 1, Vilniaus m., Vilniaus m. sav., už 2000000 Lt bei patyrė 894582,04 Lt šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Pareiškėjas 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje neteisingai nurodė šio nekilnojamojo turto įsigijimo kainą ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Todėl patikrinimo metu buvo apskaičiuota 1105417,96 Lt apmokestinamųjų pajamų suma, kuri, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 1 dalimi apmokestinta 15 proc. tarifu.

Inspekcija prie turto įsigijimo kainos nepriskyrė 1874000 Lt žemės sklypo (toliau – Sklypas) nuomos teisių rinkos vertės.

Pareiškėjas ginčija Inspekcijos papildomai už 2013 m. apskaičiuotą 51199,03 Eur mokėtiną GPM sumą ir 5119 Eur GPM baudą.

*Dėl teisės atlikti mokestinį patikrinimą pasibaigus mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminui.* Pareiškėjas nurodo, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 68 str. nustatyta, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama

mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. 2015 metais (įsigaliojo nuo 2016-01-01) LR Mokesčių administravimo įstatymo 68 str. buvo papildytas nauja 3 dalimi, kurioje nustatyta, kad jeigu mokesčių mokėtojas pateikia mokesčio deklaraciją arba patikslintą mokesčio deklaraciją likus mažiau kaip 90 dienų iki šio straipsnio I dalyje numatyto mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) termino pabaigos, mokesčių administratorius gali patikrinti šioje deklaracijoje deklaruoto mokesčio apskaičiavimo teisingumą ir jį perskaičiuoti neatsižvelgdamas į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, jeigu mokesčių administratorius patikrinimą pradeda ne vėliau kaip per 90 dienų nuo šios deklaracijos pateikimo dienos. Taigi teisės aktų patobulinimai buvo sukurti tam, kad nebūtų teikiamos žinomai ginčytinos ar neteisingos deklaracijos paskutinėmis senaties termino dienomis siekiant, kad mokesčių administratorius neturėtų realios galimybės jų patikrinti.

Pareiškėjas pabrėžia, kad taisyklės (bendrojo senaties termino) išimtis negali būti aiškinama ir taikoma plečiamai. Taisyklės išimtis taip pat turi būti taikoma pagal jos esmę ir negali būti aiškinama ar taikoma tokiu būdu, kad būtų pažeisti gero administravimo ir teisėtų lūkesčių principai, sugriaunamas teisinis stabilumas.

Pareiškėjas nurodo, kad 2018 m. gruodžio 17 d. gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas patikslino ne piktnaudžiaudamas senaties termino pabaiga ar siekdamas kitų nesąžiningų tikslų, o vadovaudamasis mokesčių administratoriaus nurodymu ir jo 2018-11-27 mokesčiniu tyrimu Nr. (21.68-32) FR0687-1061 suformuluota pozicija. Pareiškėjas vadovavosi mokesčių administratoriaus tyrimo išvadamis ir deklaraciją patikslino taip, kaip buvo suformuluota mokesčiniame tyrime. Kadangi, Pareiškėjo teigimu, 68 str. 3 d. nustatyta išimtis negali būti aiškinama ar taikoma plečiamai, todėl paminėta teisės norma ir „išėjimas“ iš senaties termino ribų nėra mokesčių administratoriui skirtas laikas „apsigalvojimui:“ arba papildomas laikas „sugalvoti naują apmokestinimo teoriją/poziciją“. Paminėta išimtis taip pat nėra ir negali būti vertinama kaip papildomas laikas mokesčių administratoriui tikrinti ar kvestionuoti savo paties darbą ir poziciją, kadangi pasibaigus senaties terminui, mokesčių mokėtojas jau nebeturi teisės keisti savo deklaracijų. Išdėstyti motyvai suponuoja, kad mokesčių administratoriaus teisė tikrinti mokesčio deklaraciją pasibaigus senaties terminui yra išimtinė, specifinė, apribota ir sietina su poreikiu užkirsti kelią piktnaudžiavimui bei faktiniu negalėjimu atitinkamų aplinkybių patikrinti anksčiau (dėl vėlyvo deklaracijos pateikimo/tikslinimo). Apibendrinant aukščiau išdėstytą, Pareiškėjo nuomone, pagal mokesčinio tyrimo rezultatus savanoriškai mokesčių mokėtojo patikslinta deklaracija gali būti tikrinama tik mokesčinio tyrimo rezultatų apimtyje, t. y. gali būti tikrinama ar mokesčių mokėtojas atsižvelgė į mokesčių administratoriaus nustatytus trūkumus ir poziciją. Tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas deklaraciją patikslino nepažeisdamas mokesčinio tyrimo rezultatų ir neatsirado jokių naujų duomenų ar naujų įrodymų, mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo kvestionuoti deklaracijos, „išeiti“ iš mokesčių apskaičiavimo senaties bendrųjų terminų ir apskritai pradėti mokesčinio patikrinimo.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius skundžiamame sprendime vadovavosi formaliu MAĮ 68 straipsnio aiškinimu. Pareiškėjas nurodo, kad suformavus mokesčinio tyrimo pažymą ir nustačius neatitikimus, jis turėjo teisėtus lūkesčius, kad sumokėjus nustatytus mokesčius, bus tinkamai įvykdęs savo mokesčines prievoleles. Tam, kad sumokėti mokesčių administratoriaus apskaičiuotus papildomus mokesčius, Pareiškėjas gavo lėšų iš trečiosios šalies. Pareiškėjas nebūtų taip elgęsis, jeigu būtų žinojęs ar tikėjęs, kad mokesčių administratorius gali be jokios priežasties ar motyvų apsigalvoti ir pareikalauti papildomų mokesčio sumų.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu pripažįsta, kad jis pažeidė mokesčių mokėtojo teisėtus lūkesčius (sprendimo 8 lapas). Tuo pagrindu Pareiškėjas buvo atleistas nuo visų delspinigių. Taigi, mokesčių administratorius pripažįsta, kad mokesčių mokėtojas mokesčinio tyrimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė visus reikalaujamus dokumentus ir paaiškinimus, sutiko su mokesčių administratoriaus tyrimo rezultatais, savanoriškai pasitikslino savo mokesčio deklaracijas ir sumokėjo visą mokesčių administratoriaus nurodomą papildomą mokesčių. Iš to seka, kad mokesčių

administratorius, pradėdamas mokestinį patikrinimą po mokestinio tyrimo, pažeidė Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų taisyklių 10 punktą ir Pareiškėjo teisėtus lūkesčius. Pareiškėjo nuomone, procedūrinių taisyklių ir teisėtų lūkesčių pažeidimą formuojantis veiksmas negali būti pripažintas teisėtu ir pagrįstu. Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius mokestinį patikrinimą pradėjo neteisėtai, t. y. pažeisdamas aukščiau paminėtų teisės aktų nuostatas, teisėtus lūkesčius ir gero viešojo administravimo principą.

*Dėl ginčo esmės.* Pareiškėjas nurodo, kad mokestinio tyrimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad gyventojų pajamų mokesčio deklaracija buvo užpildyta netinkamai, nes Pareiškėjas privalėjo atskirai išskirti 2013 m. liepos 16 d. pirkimo–pardavimo sutartimi parduoto objekto dalis. Pareiškėjui buvo pasiūlyta pasitikslinti deklaraciją, tačiau iškilo klausimas ir problema kaip paskirstyti valstybinės žemės sklypo nuomos teisės vertę.

Pareiškėjas pažymi, kad šiuo konkrečiu atveju yra susiklosčiusi ypatingai sudėtinga teisinė situacija. Valstybinės žemės nuoma yra reguliuojama 1999 m. kovo 9 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 260. Pagal šio teisės akto nuostatas, nėra jokios tiesioginės proporcijos tarp daikto kvadratūros ir nuomai formuojamo žemės sklypo. Kriterijus, pagal kurį yra formuojamas ir priskiriamas žemės sklypas yra faktinis poreikis vienam ar kitam objektui naudoti bei eksploatuoti. Tuo atveju, kai atskiri objektai priklauso skirtingiems asmenims, nuomojamo žemės sklypo plotas paskirstomas notarinės formos sutarimu, o nepavykus susitarti šį klausimą sprendžia teismas.

Pareiškėjas nurodo, kad jo situacijos specifiką lemia tai, kad tuo metu, kai buvo sudaryta valstybinės žemės nuomos sutartis (2003 m. birželio 6 d.), buvo ne dvi atskiros, o viena vientisa patalpa (pridedama valstybinės žemės nuomos sutartis ir registro išrašas). Be to, valstybinės žemės nuomos sutarties sudarymo metu, 116,3 kv. m. ploto rūšys buvo tik neįrengtos pagalbinės patalpos, kuriose objektyviai nebuvo ir negalėjo būti vykdoma jokia veikla. Atskira patalpa (lošimo automatų salonas) buvo atidalinta dėl teisės aktų imperatyvių reikalavimų - patalpa, kurioje vyksta azartinių lošimų veikla, privalo būti suformuota kaip atskiras turtinis vienetas.

Pareiškėjo teigimu, šiuo metu objektyviai neįmanoma nustatyti kurios patalpos poreikiams ir kiek konkrečiai tenka nuomojamo valstybinės žemės sklypo ploto (atitinkamai ir vertės), nes tos patalpos objektyviai neegzistavo sutarties sudarymo laikotarpiu.

Pareiškėjas nurodo, kad šalys gali pačios susitarimu nuspręsti kiek kuriai patalpai tenka valstybinės žemės sklypo nuomojamo ploto. Tuo atveju, kai patalpos priklauso tam pačiam subjektui, objektyviai nėra poreikio tokiam susitarimui. Tačiau, Pareiškėjo nuomone, tokiu atveju būtent patalpų savininkas sprendžia ir savo paties požiūriu priskiria nuomojamo valstybinės žemės sklypo plotą savo nuosavybės teise valdomoms patalpoms. Atitinkamai, Pareiškėjo atveju, patalpų savininkas gali priskirti ir Sklypo nuomos teisių vertės dalis savo nuosavybės teise valdomoms patalpoms.

Pareiškėjas teigia, kad Inspekcijos pozicija yra ta, kad Sklypo nuomos vertę reikėtų paskirstyti proporcingai patalpų plotui. Pareiškėjas, siekdamas išvengti mokestinio ginčo ir veikdamas konstruktyviai bei bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, sutiko su pasiūlymu ir atitinkamai, pagal mokesčių administratoriaus nurodymą ir jo poziciją patikslino mokesčio deklaracijas. Po to, kai mokestis jau buvo sumokėtas, mokesčių administratorius pakeitė savo poziciją ir neteisėtai pradėjo mokestinį patikrinimą.

Pareiškėjas neginčija Inspekcijos pozicijos, kad valstybinės žemės nuomos teisė 2013-07-16 sandoriu nebuvo parduota kaip atskiras turtinis objektas ar atskiras turtinis vienetas, tačiau pažymi, kad valstybinė žemės nuomos teisė neabejotinai buvo parduota kaip pastato dalis. Mokesčių administratoriaus motyvacija tik patvirtina Pareiškėjo poziciją dėl valstybinės žemės nuomos teisės nesavarankiškumo ir jos priskyrimo parduotoms patalpoms. Juk jeigu valstybinės žemės nuomos teisė būtų atskirai parduodamas turtinis vienetas, būtent tada ji nebūtų perleidžiamų patalpų dalis ir privalėtų būti išskiriama bei deklaruojama atskirai. Tokiu atveju, mokesčių mokėtojas negalėtų jos, kaip atskiro ir atskirai disponuojamo objekto vertės, priskirti patalpoms. Iš to seka, kad mokesčių administratoriaus pagrindiniame motyve, kuriuo jis neigia

Pareiškėjo teisę žemės nuomos vertę priskirti patalpoms (jų įsigijimo kainai), yra užkoduota grubi loginė klaida ir prieštara sau pačiam.

Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių administratorius sąmoningai netinkamai atliko mokestinį patikrinimą, kurio metu nebuvo atliktas nei vienas procesinis veiksmas. Tai tik dar kartą patvirtina aukščiau išdėstytus motyvus, dėl mokestinio patikrinimo pagrindo nebuvimo ir neteisėtumo. Tai, kas šioje situacijoje yra pavadinta mokestiniu patikrinimu, realybėje buvo naujos mokesčio sumos įrašymas į dokumentą. Pareiškėjui nebuvo užduoti jokie klausimai, nebuvo pareikalauta įrodymų, paaiškinimų, iš nekilnojamojo turto komplekso pirkėjo nebuvo pareikalauti jokie įrodymai, paaiškinimai, nebuvo analizuoti tikrieji sandorio tikslai ir nustatinėjamas tikrasis sandorio turinys.

Pareiškėjas nurodo, kad dėl teisinio reguliavimo specifikos, valstybinė žemės nuomos teisė negali būti perleista atskirai nuo nekilnojamojo daikto ar daiktų, kurie yra pastatyti ant nuomojamos žemės. Įgijus nuosavybės teisę į pastatą, kuris stovi ant nuomojamos žemės, kartu yra įgyjama teisė nuomotis valstybinės žemės sklypą tomis pačiomis sąlygomis. Tokiu būdu yra perleidžiama valstybinės žemės nuomos teisė. Kartu tai reiškia, kad teisė nuomotis valstybinį žemės sklypą yra ant jos stovinčio nekilnojamojo daikto nuosavybės teisių turinio (valdyti, naudotis ir disponuoti) dalis. Šį faktą patvirtina ir pats mokesčių administratorius, kuris nurodo, kad Sklypo nuomos teisė nebuvo savarankišku nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties dalyku, nes jos perdavimas pirkėjui buvo neatsiejamai susijęs su nekilnojamojo daikto nuosavybės teisių perdavimu (Sprendimo 4 lapas; 5 pastraipa). Tai suponuoja, kad valstybinės žemės nuomos teisių vertė yra pastato, kuris pastatytas ant nuomojamos žemės, vertės dalis. Objektiviai egzistuojant turto vertintojo nustatytai valstybinės žemės nuomos teisės vertei (kuri turto vertintojo iš bendros perleisto nekilnojamojo turto komplekso vertės išskirta tik sąlyginai ir aiškumo sumetimais) ir sutinkant, kad žemės sklypo nuomos teisė yra neatsiejama patalpų dalis, nėra jokio teisinio ar loginio pagrindo, kuris užkirstų kelią nuomos teisės vertę įskaičiuoti į patalpų vertę.

Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių administratorius sprendime taip pat nurodo, kad Sklypas, ant kurio stovi perleisti pastatai, nepriklausė Pareiškėjui nuosavybės teise, todėl jo vertė negali būti įtraukta į pastatų vertę – įsigijimo kainą. Šis motyvas savo esme yra analogiškas aukščiau aprašytajam mokesčių administratoriaus motyvui, kad valstybinės žemės nuomos teisė nebuvo parduota. Kaip ir aukščiau aprašytu atveju, šis motyvas turi tokią pat loginę klaidą ir yra prieštaringas. Jeigu Sklypas Pareiškėjui būtų priklausęs nuosavybės teise, tai, skirtingai nei motyvuoja mokesčių administratorius, jo vertė negalėtų būti priskirta pastatui, nes Sklypas būtų atskiras ir atskirai disponuojamas objektas, kurio įsigijimo ir perleidimo vertes privalu deklaruoti atskirai. Nagrinėjamu atveju, Sklypas nuosavybės teise nepriklausė, tačiau jo nuomos teisė suteikė užstatymo galimybes, kurių vertę nustatė turto vertintojas ir pripažįsta mokesčių administratorius. Kadangi nuomos teisė paties mokesčių administratoriaus teigimu yra pastato dalis ir neatsiejamai su juo susijusi, tai ir tos nuomos teisės vertė yra pastato vertės dalis.

Pareiškėjo įsitikinimu, žemės statyboms kaina yra sąlygojama jos užstatymo galimybių. Žemės sklypo kaina yra apskaičiuojama pagal kvadratinių metrų kiekį, kuriuos galima ant tos žemės pastatyti. Kadangi tiek žemės nuosavybės teisė, tiek valstybinės žemės nuomos teisė suteikia analogiškas užstatymo galimybes (užstatymo galimybės priklauso nuo planavimo dokumentų, o ne nuo to, kokiomis teisėmis yra valdomas žemės sklypas), šių teisių realios rinkos vertės ir jų skaičiavimo principai neturi esminio skirtumo. Todėl žemės sklypo valdymas nuomos, o ne nuosavybės teise, niekur nepradangina užstatymo galimybių ir atitinkamai jų suteikiamos vertės.

Pareiškėjas teigia, kad tuo atveju, kai žemės sklypas yra valdomas nuosavybės teise, tai užstatymo galimybių vertė yra žemės sklypo nuosavybės teisių dalis, nes žemės sklypas yra atskirai disponuojamas turtinis vienetas. Tuo atveju, kai žemės sklypas yra valdomas valstybinės žemės nuomos teise, tai užstatymo galimybių vertė yra pastato, kuris stovi ant to žemės sklypo nuosavybių teisių, dalis, Pavyzdžiui, jeigu seni ir nebenaudojami pastato pamatai suteikia teisę nuomotis strateginėje vietoje esantį žemės sklypą su konkrečiomis užstatymo galimybėmis, tai

reali pamatų vertė yra nustatoma ne įvertinant menkavertį ar nebetinkamą tolimesnėms statyboms betoną, o nustatant nuomojamo žemės sklypo užstatymo vertę (žemės sklypo nuomos teisių vertę). Ir ši vertė sudarys tikrąją pamatų vertę.

Pareiškėjo įsitikinimu, atmetus Sklypo nuomos teisių vertę, gaunasi, kad Pareiškėjo parduoto objekto tikroji vertė yra beveik 2 milijonais litų mažesnė nei realiai buvo suderėta su nepriklausoma, patyrusia ir ekonomiškai stipria šalimi. Tokia situacija yra objektyviai neįmanoma ir kartu parodo, kad siekis išmesti nuomos teisės vertę pasinaudojant nenuosekliais ir nelogiškais formalumais, iškreipia tikrąją daikto vertę ir prieštarauja tikrajam santykių turiniui. Joks protingas ir atidus asmuo neparduotų turimo daikto beveik 2 kartus pigiau, nei jis yra iš tikrųjų vertas. Atitinkamai pozicija ar principai, kuriais vadovaujantis yra teigiama, jog daikto tikroji vertė yra beveik per pusę mažesnė negu atvaizduota nepriklausomu ir nekontroliuojamu sandoriu, yra klaidinga.

Pareiškėjas nurodo, kad Retrospektyvinio vertinimo ataskaita 2011-06-28 datai, Nr.: 1405/08 (toliau - Ataskaita) buvo sudaryta vadovaujantis vertinimo metu galiojusiais teisės aktais. Tai reiškia, kad ji yra pagrįsta ir teisėta. Vėlesni teisės aktų pakeitimai nedaro įtakos Ataskaitos turiniui ar teisėtumui. Teisės aktų pakeitimai yra politinių procesų pasekmė, kilus visuotiniam pasipiktinimui, jog žemės sklypo nuomos teisė suteikia analogiškas galimybes kaip nuosavybės teisė, tačiau tos žemės rinkos kaina yra sumokama privačiam subjektui o ne valstybei (žemės savininkui). Todėl šie teisiniai procesai tik dar kartą pagrindžia ir iliustruoja Pareiškėjo aukščiau išdėstytą poziciją dėl realios žemės sklypo nuomos teisių vertės, kuri priklauso ir yra neatsiejama nuo nuosavybės teise valdomo nekilnojamojo turto objekto.

Pareiškėjas prašo panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos 2019 m. rugsėjo 6 d. sprendimą Nr. (21.222) FR0682-207.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2019-03-29 patikrinimo aktą Nr. (21.222)FR0680-114 ir jame apskaičiuotą 51199,03 Eur mokėtiną GPM sumą, 5119 Eur GPM baudą, apskaičiavo 29091,52 Eur GPM delspinigių ir nuo jų atleido.

*Dėl teisės atlikti mokesčių patikrinimą.* 2018-11-27 buvo atliktas mokesčių mokėtojo mokesstinis tyrimas, kurio metu mokesčių mokėtojui pasiūlyta pašalinti trūkumus ir prieštaravimus, pateikiant 2013 m. metinę pajamų deklaraciją. Mokesčių mokėtojas 2018-12-17 pateikė patikslintą 2013 m. metinę pajamų deklaraciją. Įvertinus pateiktos deklaracijos duomenis nustatyta, jog deklaracijoje buvo neteisingai apskaičiuota turto įsigijimo kainos ir kitų su juo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų suma.

Inspekcija nurodė, kad mokesstinis patikrinimas inicijuotas vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 481 punktu., t. y. tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikia mokesčio deklaraciją arba patikslintą mokesčio deklaraciją likus mažiau kaip 90 dienų iki MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje numatyto šioje deklaracijoje deklaruoto mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) termino pabaigos ir kai mokesčių administratorius nusprendžia patikrinti deklaruoto mokesčio apskaičiavimo teisingumą ir / arba jį perskaičiuoti, toks mokesstinis patikrinimas turi būti pradėtas ne vėliau kaip per 90 dienų nuo šios deklaracijos pateikimo dienos.

Inspekcija, vertindama aukščiau minėtus Pareiškėjo argumentus dėl galimybės mokesčių administratoriui po mokesstinio tyrimo atlikimo bei Pareiškėjui įvykdžius mokesčių administratoriaus nurodymus, pradėti mokesčių patikrinimą vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 3 dalimi, t. y. skirtingo Pareiškėjo 2013 m. vykdyto sandorio teisinio vertinimo atliekant jo veiklos mokesčių patikrinimą bei mokesčių tyrimą akcentuoja, jog vadovaujantis MAĮ 2 straipsnio 22 dalimi, mokesstinis tyrimas – tai mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaruavimo ir sumokėjimo srityje.

Inspekcija pažymėjo, kad mokestinis tyrimas yra tik prevencinio pobūdžio kontrolės procedūra, kurios metu mokesčių administratorius, nustatęs trūkumų ar prieštaravimų, juos nurodo mokesčių mokėtojui ir suteikia galimybę pačiam juos ištaisyti, sudarydamas galimybę išvengti neigiamų pasekmių (MAĮ 135–137 straipsniai). Ši procedūra pagal savo teisinės pasekmės negali būti prilyginta mokestiniam patikrinimui, kurio esmę sudaro mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas iš esmės (MAĮ 2 straipsnio 21 dalis), o nustatčius pažeidimus kyla atitinkamos mokestinės teisinės pasekmės – yra apskaičiuojami mokesčiai, delspinigiai, skiriamos baudos (MAĮ 132 straipsnis). Būtent mokestinio patikrinimo rezultatai yra tvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo arba patikrinimo pažyma, ir būtent šie dokumentai turi teisinę galią (privalomumo požymį) bei sukelia mokesčių mokėtojui konkrečias teisinės pasekmes.

Inspekcijos nuomone, mokestinis tyrimas nesuformuoja mokestinės prievolės, be to, mokesčių administratorius turi įstatymų leidėjo suteiktą diskrecijos teisę tikrinti mokesčių sumokėjimą. Ši teisė nėra absoliuti, kadangi mokesčių administratorius negali antrą kartą tikrinti tą patį mokestį už tą patį laikotarpį. Analizuojamu atveju mokesčių administratorius tinkamai atliko tiek mokestinio tyrimo, tiek mokestinio patikrinimo procedūras, o Pareiškėjo teiginiai, kad savanoriškai mokesčių mokėtojo patikslinta deklaracija gali būti tikrinama tik mokestinio tyrimo rezultatų apimtyje, nepagrįsta, nes mokesčių įstatymai nenustato kokioje apimtyje turi būti atliekamas mokestinis patikrinimas. Šiuo atveju patikrinimas atliktas laikantis įstatymų reikalavimų. Aplinkybė, kad mokestinio tyrimo metu ir mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pozicija dėl tų pačių aplinkybių vertinimo skyrėsi, reiškia, kad buvo pažeistas Pareiškėjo teisėtų lūkesčių apsaugos principas. Ši aplinkybė bus įvertinta trečioje sprendimo dalyje.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad analizuojamu atveju mokesčių administratorius neturėjo teisės pradėti mokestinio patikrinimo vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 3 dalies išimtimi.

Inspekcija išdėsto MAĮ 68 str. 3 dalies nuostatas: jei mokesčių mokėtojas pateikia mokesčio deklaraciją arba patikslintą mokesčio deklaraciją likus mažiau kaip 90 dienų iki šio straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) termino pabaigos, mokesčių administratorius gali patikrinti šioje deklaracijoje deklaruoto mokesčio apskaičiavimo teisingumą ir jį perskaičiuoti neatsižvelgdamas į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, jeigu mokesčių administratorius patikrinimą pradeda ne vėliau kaip per 90 dienų nuo šios deklaracijos pateikimo dienos.

Inspekcija nesutinka su Pareiškėjo argumentais, kadangi minėta nuostata nėra išimtis, o reglamentuoja atvejus kai deklaracija tikslinama / pateikiama likus mažiau kaip 90 d. iki senaties termino pabaigos. Analizuojamu atveju, Pareiškėjas 2018-12-17 pateikė patikslintą 2013 m. pajamų deklaraciją, t. y. likus 14 dienų iki mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) termino pabaigos, o mokesčių administratorius patikrinimą pradėjo 2019-03-06, t. y. per 79 dienas nuo patikslintos deklaracijos pateikimo dienos. Taigi, mokesčių apskaičiavimo senaties terminai nebuvo pažeisti, o patikrinimas pagrįstai pradėtas vadovaujantis MAĮ 68 straipsnio 3 dalimi.

*Dėl nekilnojamojo turto perleidimo.* Inspekcija nustatė, kad pagal 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JK-3791, Pareiškėjas, negyvenamąją patalpą – kirpyklą su prekybos patalpomis bei negyvenamąją patalpą – lošimo automatų saloną pardavė UAB "A1" už 4940000 Lt. Kirpyklą su prekybos patalpomis pardavė už 2940000 Lt, lošimo automatų saloną – už 2000000 Lt.

Inspekcija nurodė, kad iki minėtos sutarties sudarymo, Pareiškėjas gavo 2013-07-04 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus miesto skyriaus sutikimą dėl nekilnojamojo daikto perleidimo Nr. 49PSR-(14.49.5)-1148 bei 2013-07-08 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus miesto skyriaus sutikimą dėl nekilnojamojo daikto perleidimo Nr. 49PSR-(14.49.5)-1156, kuriais neprieštaraujama, kad Pareiškėjas (pardavėjas) perleistų Pirkėjui UAB "A1" Daiktus ir turimas Pareiškėjo valstybinės žemės

nuomos teisės bei pareigas. Negyvenamosios patalpos – kirpykla su prekybos patalpomis ir lošimo automatų salonas bei Pareiškėjo turimos valstybinės žemės nuomos teisės bei pareigos perduotos 2013-07-16 Priėmimo - perdavimo aktu (patikrinimo akto 4 priedas).

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas pardavė nekilnojamąjį turtą (kirpyklą su prekybos patalpomis ir lošimo automatų saloną) neišlaikęs jo 5 metus, todėl vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punktu už parduotą nekilnojamąjį turtą gautos pajamos priskirtos apmokestinamosioms pajamoms.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas 2016-10-17 pateiktoje 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje (duomenys neskelbtini) priede (duomenys neskelbtini) deklaravo vienoje eilutėje gautas 4940000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas ir 5104252 Lt su šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą. Vadovaujantis Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių 50 punktu, deklaracijos (duomenys neskelbtini) priede turi būti įrašoma turto pardavimo ar kitokio perleidimo pajamų suma, gauta už kiekvieno daikto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn.

Inspekcija 2018-03-19 raštu Nr. (17.5-40) R-1599 Pareiškėją informavo, kad įvertinus VĮ Registro centro duomenis ir jo pateiktus dokumentus, Pareiškėjas pagal 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė tik nuosavybės teise priklausiusias negyvenamąsias patalpas (kirpyklą su prekybos patalpomis ir lošimo automatų saloną), kurias įsigijo 2011-06-28 dovanojimo sutartimi. Pagal šią sutartį Sklypo nuomos teisė nebuvo parduota, todėl žemės nuomos teisės vertė nepriskiriama parduotų patalpų įsigijimo kainai. Minėtu raštu buvo prašoma patikslinti deklaraciją už 2013 m. mokestinį laikotarpį.

Inspekcija nurodė, kad mokestinio tyrimo metu Pareiškėjas pateikė patikslintą 2013 m. metinę pajamų deklaraciją, kurioje atskirose eilutėse deklaravo negyvenamosios patalpos – kirpyklos su prekybos patalpomis pardavimo gautą 2940000 Lt pajamų sumą ir negyvenamosios patalpos – lošimo automatų salono pardavimo gautą 2000000 Lt pajamų sumą. Iš gautų pajamų atimta: 1) negyvenamųjų patalpų įsigijimo kainos, t. y. dovanojimo būdu gauto turto įsigijimo kainos, nustatytos 2014-06-09 nekilnojamojo turto – negyvenamųjų patalpų, esančių Didlaukio g. 1, Vilniaus m., Vilniaus m. sav. Ataskaitoje, t. y. 2329000 Lt ir 890000 Lt. Taip pat prie įsigijimo kainų priskyrė Ataskaitoje nustatytą Sklypo nuomos teisės vertę, kuri paskirstyta proporcingai parduotų objektų plotui, t. y. 1299733,77 Lt ir 574266,23 Lt; 2) su šių negyvenamųjų patalpų pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai, t. y. išlaidų dalis sumokėta notaro atlyginimui (7735,61 Lt ir 4582,04 Lt).

Inspekcija pažymėjo, kad pagal 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JK-3791 Pareiškėjas pardavė nuosavybės teise priklausiusias negyvenamąsias patalpas – kirpyklą su prekybos patalpomis ir lošimo automatų saloną, kurias buvo įsigijęs dovanojimo būdu. Pagal šią sutartį Sklypo nuomos teisė nebuvo parduota, o buvo perduota UAB "A1" 2013-07-16 Priėmimo–perdavimo aktu.

Inspekcija nurodė, kad teisė naudotis valstybine žeme, reikalinga pastatams ir statiniams eksploatuoti, taip pat teisė teisės aktuose nustatyta tvarka ją nuomoti ar pirkti yra iš įstatymo kylanti teisė (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 str., Civilinio kodekso XXIX skyrius, Žemės įstatymas, kiti specialieji įstatymai). Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) CK 6.394 str. 3 dalį, kai nekilnojamas daiktas, esantis ne jo savininko žemės sklype, parduodamas, pirkėjas įgyja teisę naudotis atitinkama žemės sklypo dalimi tokiais pat sąlygomis kaip nekilnojamojo daikto pardavėjas. Pažymėtina, kad CK 6.394 straipsnio 3 dalies nuostatos yra imperatyvaus pobūdžio, todėl perleisdamas nuosavybės teisę į statinius, jų savininkas negali pasirinkti kitokio elgesio varianto ir privalo pirkėjui perleisti teisę naudotis žemės sklypo dalimi tokiais pat sąlygomis, kokias pats turėjo.

Inspekcija nurodė, kad atsižvelgiant į išdėstytas CK nuostatas, patikrinimo metu buvo vertinama, kad žemės nuomos teisė į žemės sklypo dalį, kurią užima parduodamas nekilnojamas daiktas ir kuri būtina jam naudoti pagal paskirtį, įstatymo pagrindu visais atvejais

pereina nekilnojamojo daikto pirkėjui. Žemės sklypo nuomos teisė nebuvo savarankišku nekilnojamojo pirkimo–pardavimo sutarties dalyku, nes jos perdavimas pirkėjui buvo neatsiejamai susijęs su nekilnojamojo daikto nuosavybės teisės perdavimu.

Inspekcija, atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad buvo parduoti du atskiri objektai, t. y. negyvenamoji patalpa – kirpykla su prekybos patalpomis bei negyvenamoji patalpa – lošimo automatų salonas, todėl pagal GPMĮ 19 straipsnio 1 dalį Pareiškėjas iš gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų galėjo atimti tik negyvenamųjų patalpų – kirpyklos su prekybos patalpomis ir lošimo automatų salono įsigijimo kainą ir su šių negyvenamųjų patalpų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus.

Inspekcija išdėstė GPMĮ 19 str. 2 dalies nuostatas, apibrėžiančias turto įsigijimo kainai priskiriamas išlaidas bei Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-29 nutarimu Nr. 133, 4 punkto nuostatas, apibrėžiančias dovanojimo būdu gauto turto įsigijimo kainą.

Inspekcija konstatavo, kad iš Ataskaitos matyti, kad Pareiškėjui dovanoto nekilnojamojo turto – kirpyklos su prekybos patalpomis ir lošimo automatų salono – vertė dovanojimo dienai buvo 3219000 Lt. Taigi parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo kaina yra nustatyta. Tuo tarpu Sklypas, ant kurio yra paminėti nekilnojamieji daiktai, Pareiškėjui nuosavybės teisėn perleistas nebuvo, jis nuosavybės teise Pareiškėjui nepriklausė, todėl jo vertė negali būti įtraukta į dovanoto turto – negyvenamųjų patalpų vertę (įsigijimo kainą).

Inspekcija nurodė, kad GPMĮ įtvirtinta nuostata, jog šiuo atveju iš turto pardavimo pajamų atimama turto įsigijimo kaina (šiuo atveju Ataskaitoje nurodyta dovanotų negyvenamųjų patalpų vertė 3219000 Lt) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai (šiuo atveju 2013-07-16 notariškai patvirtintoje pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta VĮ išlaidų dalis sumokėta notaro atlyginimui (11252,15 Lt ir 65,50 Lt).

Inspekcija, atsižvelgusi į tai, kad 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė tik aukščiau minėtus jam dovanotus nekilnojamuosius daiktus: negyvenamąją patalpą – kirpyklą su prekybos patalpomis už 2940000 Lt ir negyvenamąją patalpą – lošimų automatų saloną už 2000000 Lt (Sutarties 2.1 papunktis), Sklypo, ant kurio yra pastatytos minimos negyvenamosios patalpos, nuomos teisės bei pareigos, kylančios iš 2003-06-06 valstybinės žemės sklypo nuomos sutarties, pagal Sutarties 5.1.12 papunkčio nuostatas, turėjo būti (ir yra) perduotos patalpų pirkėjui priėmimo–perdavimo akto pagrindu.

Inspekcija akcentavo, kad Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerija (toliau – ministerija) kartu su Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdybos tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos yra išreiškusi poziciją dėl to, kad valstybinės žemės sklypo nuomos teisė negali būti varžytinėse vykdomo pirkimo–pardavimo sandorio objektas, o tuo pačiu ir vertinimo objektas. Be to, ministerijos nuomone, valstybės turtas neturėtų būti naudojamas privačių asmenų turtinių interesų apsaugai užtikrinti.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleido Pareiškėją nuo 29091,52 Eur apskaičiuotų GPM delspinigių ir konstatavo, kad Pareiškėjas nėra sumokėjęs patikrinimo metu apskaičiuoto GPM, todėl negali būti atleistas nuo GPM baudos.

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

Inspekcijos Sprendimas naikintinas, Pareiškėjo skundas tenkintinas.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Inspekcijos teisės atlikti mokesčių patikrinimą pasibaigus mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminui bei dėl Pareiškėjo 1874000 Lt Sklypo nuomos teisių vertės nepriskyrimo dovanoto turto – negyvenamųjų patalpų – vertei (įsigijimo kainai) ir papildomai apskaičiuotų GPM ir šio mokesčio baudos, pagrįstumo.

Pareiškėjas pagal 2011-06-28 dovanojimo sutartį Nr. 8-2310 iš T. Y. įsigijo negyvenamąsias patalpas (kirpyklą su prekybos patalpomis ir lošimų automatų saloną), esančias



Didlaukio g. 1, Vilniaus m., kurias pagal 2013-07-16 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JK-3791 už 4940000 Lt pardavė UAB „Tengara“. Pareiškėjas 2013 m. pajamų deklaracijoje deklaravo 4940000 Lt gautas pajamas ir 5104252 Lt šio turto įsigijimo išlaidas, įskaitant ir Ataskaitoje nurodytą Sklypo nuomos teisės rinkos vertę 1874000 Lt. Inspekcija, vadovaudamasi Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių 50 punktu, 2018-11-28 m. keičiamo tyrimo ataskaitoje Nr. FR0686-1349 nurodė, kad kiekvieno daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos turi būti įrašomos atskirose šio priedo I skyriaus eilutėse, todėl notaro išlaidos turi būti paskirstytos proporcingai gautų pajamų sumai, o Sklypo, ant kurio stovi parduoti pastatai, nuomos teisės rinkos vertė, priskiriant ją minėtų pastatų įsigijimo kainai, turi būti paskirstyta proporcingai patalpų plotui (kirpyklai su prekybos patalpomis – 1299733,77 Lt, lošimo automatų salonui – 574266,23 Lt). Inspekcija nurodė Pareiškėjui ištaisyti nustatytus trūkumus, pateikiant patikslintą 2013 m. metinę pajamų deklaraciją (duomenys neskelbtini) kurią Pareiškėjas pateikė 2018-12-17.

Inspekcija, vadovaudamasi Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 (2015-15-02 įsakymo Nr. VA-107 redakcija) patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 48-1 punkto nuostatomis, inicijavo Pareiškėjo 2013 m. deklaruo to GPM patikrinimą, kurio rezultatus iš esmės Spendimu patvirtino. Inspekcija nurodė, kad 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje neteisingai nurodyta aptariamojo nekilnojamojo turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusių išlaidų suma. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas pardavė tik jam dovanotus nekilnojamuosius daiktus t. y. pastatus be žemės, Sklypu, ant kurio pastatytos minimos negyvenamosios patalpos, nuosavybės teise nedisponavo, nuomos teisės bei pareigos, kylančios iš 2003-06-06 valstybinės žemės sklypo nuomos sutarties, perduotos patalpų pirkėjui priėmimo–perdavimo akto pagrindu. Todėl valstybinės žemės sklypų nuomos teisių vertė negali būti priskirta dovanoto turto – negyvenamų patalpų – vertei (įsigijimo kainai).

Pareiškėjas, ginčydamas Inspekcijos Spendimą, nurodo, kad valstybinės žemės nuomos teisė negali būti perleista atskirai nuo nekilnojamųjų daiktų ar daiktų, kurie pastatyti ant nuomojamos žemės. Įgijus nuosavybės teisę į pastatą, kuris stovi ant nuomojamos žemės, kartu yra įgyjama teisė nuomotis valstybinės žemės sklypą tomis pačiomis sąlygomis. Pareiškėja nurodo, kad tiek žemės nuosavybės teisė, tiek valstybinės žemės nuomos teisė suteikia analogiškas užstatymo galimybes, todėl šių teisių realios rinkos vertės ir jų skaičiavimo principai neturi esminio skirtumo. Žemės sklypo nuomos teisės vertės nepriskiriant turto įsigijimo kainai, iškreipiama tikroji daikto vertė.

Pagal nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorio sudarymo metu galiojusią GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies (2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) nuostatą, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės ne individualios veiklos turtą ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybės susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2013-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtintų Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių 4 punkto nuostatomis, turto, įgyto dovanojimo būdu, įsigijimo kaina laikoma ta turto vertė, kuria šis turtas dovanojimo momentu būtų įvertintas paveldimo ar dovanojamo turto mokesčiui apskaičiuoti (jeigu šis turtas yra minėtojo mokesčio bazė) arba kuri apdovanojimo momentu būtų laikoma apdovanojimo asmens pajamomis (jeigu šis turtas yra fizinių asmenų pajamų (gyventojų pajamų) mokesčio bazė).

GPMĮ 2 straipsnio 20 dalyje nustatyta, kad tikroji rinkos kaina – tai suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio išsipareigojimas. GPMĮ nenustatyta, kokiais metodais turi būti apskaičiuojama dovanoto turto tikroji rinkos kaina, tačiau ji turėtų būti ekonomiškai pagrįsta.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje ne kartą yra nurodyta, kad žemės santykiai turi būti tvarkomi atsižvelgiant į įstatymuose įtvirtintus žemės nuosavybės, valdymo ir naudojimo teisių apsaugos, būtinybės žemę naudoti pagal pagrindinę tikslinę paskirtį ir kitus principus. Teisė naudotis valstybine žeme, reikalinga pastatams ir statiniams eksploatuoti, taip pat teisė teisės aktuose nustatyta tvarka ją nuomoti ar pirkti yra iš įstatymo kylanti teisė (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 47 straipsnis, Civilinio kodekso XXIX skyrius, Žemės įstatymas, kiti specialieji įstatymai).

Pagal CK 6.551 straipsnio 2 dalį valstybinė žemė išnuomojama ne aukciono būdu, jeigu ji užstatyta fiziniams ar juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausančiais ar jų nuomojamais pastatais, statiniais ar įrenginiais, taip pat kitais įstatymų numatytais atvejais. Žemės įstatymo 9 straipsnio 6 dalies 1 punkte analogiškai nustatyta, kad valstybinė žemė be aukciono išnuomojama, kai ji užstatyta fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausančiais ar jų nuomojamais statiniais ar įrenginiais <...>. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. kovo 9 d. nutarimu Nr. 260 „Dėl naudojamų kitos paskirties valstybinės žemės sklypų pardavimo ir nuomos“ patvirtintų Naudojamų kitos paskirties valstybinės žemės sklypų pardavimo ir nuomos taisyklių 45 punkte numatyta, kad žemės nuomos teisė į žemės sklypą ar jo dalį gali būti perleidžiama kitiems asmenims tik tais atvejais, kai perleidžiami išnuomotame žemės sklype esantys statiniai ar įrenginiai (jų dalys), ir tik kai valstybinės žemės sklypo nuomininkas tinkamai vykdo pagal nuomos sutartį prisiimtus įsipareigojimus.

Kasacinis teismas yra išaiškinęs, kad nei Žemės įstatymas, nei minėtos taisyklės nedraudžia perleisti valstybinės žemės nuomos teisių, kai Nacionalinė žemės tarnyba duoda sutikimą nuomininkui dėl valstybinės žemės nuomos teisių perleidimo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. lapkričio 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-452-1075). Kaip matyti iš bylos medžiagos, kirpykla su prekybos patalpomis bei lošimų automatų salonas yra pastate, kuris stovi ant Sklypo, nuosavybės teise priklausančio Lietuvos Respublikai, ir kurio 0,0742 ha ploto nuomojosi Pareiškėjas pagal 2003-06-06 valstybinės žemės sklypo nuomos sutartį Nr. N01/2003-27234, 2011-03-30 Susitarimą Nr. S49/2011-78, 2011-08-24 Susitarimą S49/2011-327. Iki aptariamų nekilnojamojo turto objektų pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ir pasirašymo momento yra gauti 2013-07-04 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus m. skyriaus sutikimas dėl nekilnojamojo daikto perleidimo, Nr. 49PSR-(14.49.5)-1148 bei 2013-0708 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus m. skyriaus sutikimas dėl nekilnojamojo daikto perleidimo Nr. 49PSR-(14.49.5)-1156, kuriais neprieštaraujama, kad pardavėjas (Pareiškėjas) perleistų pirkėjui (UAB „Tengara“) turimas Pareiškėjo valstybinės žemės nuomos teises ir pareigas.

CK 6.394 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pagal pastato, įrenginio ar kitokio nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį pirkėjui kartu su nuosavybės teise į tą daiktą pardavėjas perduoda ir šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytas teises į tą žemės sklypo dalį, kurią tas daiktas užima ir kuri būtina jam naudoti pagal paskirtį.

Pagal CK 6.394 straipsnio 3 dalį, jeigu nekilnojamojo daikto savininkas nėra žemės sklypo, kuriame tas daiktas yra, savininkas, tai nekilnojamąjį daiktą jis gali parduoti be žemės sklypo savininko sutikimo tik tuo atveju, jeigu tai neprieštarauja įstatymų ir (ar) sutarties nustatytoms to žemės sklypo naudojimo sąlygoms, o kai toks nekilnojamas daiktas parduodamas, pirkėjas įgyja teisę naudotis atitinkama žemės sklypo dalimi tokiomis pat sąlygomis kaip nekilnojamojo daikto pardavėjas. Teismų praktikoje yra išaiškinta, jog CK 6.394 straipsnio 3 dalies nuostatos yra imperatyvaus turinio, todėl perleisdamas nuosavybės teisę į statinius, jų savininkas negali pasirinkti kitokio elgesio varianto ir privalo pirkėjui perleisti teisę naudotis žemės sklypo dalimi tokiomis pat sąlygomis, kokias pats turėjo (žr. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugpjūčio 28 d. nutarties administracinėje byloje Nr. A-4711-415/2019 102 punktą ir jame nurodytą Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktiką).

UAB „Turto ir verslo tyrimo centras“ Ataskaitos galutinėje išvadoje nurodyta, kad vertinamo nekilnojamojo turto kaip vientiso komplekso – žemės sklypo (unikalus Nr. 0101-0017-0155), visas sklypo plotas – 0,3775 ha, vertinama dalis 0,0742 ha, esančio adresu:

Vilniaus m. sav. Vilniaus m. Didlaukio g. 1; negyvenamosios patalpos – kirpykla su prekybos patalpomis, unikalus Nr. 4400-1977-9205:8902 <...>, negyvenamos patalpos – lošimų automatų salonas: unikalus Nr. 4400-1977-9227:8903 <...> rinkos vertė vertinimo dieną (2011-06-28) yra 5093000 Lt. Tame skaičiuje sąlyginis verčių paskirstymas: žemės sklypo – 1874000 Lt, negyvenamųjų patalpų – kirpyklos su prekybos patalpomis – 239000 Lt, negyvenamųjų patalpų – lošimų automatų salono – 890000 Lt.

UAB „Turto ir verslo tyrimo centras“ Ataskaitos Konsultacinės išvados paaiškinime nurodė, kad Ataskaitoje buvo įvertintas Pareiškėjo nuosavybės teise valdytas nekilnojamasis turtas kaip vientisas kompleksas. Turto ir verslo vertinimo metodikos, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2012 m. balandžio 27 d. įsakymu Nr. 1K-159 „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ 18 punkte nustatyta, kad šie duomenys privalo būti nurodyti, kai turtas vertinamas įkeitimo tikslu. Kitais atvejais tai priklauso nuo turto vertintojo pasirinkimo. Paaiškinime taip pat nurodyta, kad „valstybinės žemės nuomos teisės vertė yra nuosavybės teise valdomų objektų vertės dalis ir buvo išskirta informaciniais tikslais, atsižvelgiant į nekilnojamą turto vertinimo metodiką, užsakovo suformuotą techninę užduotį ir vertinamo objekto pobūdį. Vertintojo nuomone, tokiu būdu yra aiškiai atskleidžiama kokiais kriterijais yra apskaičiuojama vertinamo objekto vertė. Tokiu būdu gali būti rengiamos turto vertinimo ataskaitos, kai vertinamas objektas yra pastatytas nuomojamame žemės sklype, nes žemės sklypo konfigūracija, plotas ir kiti rodikliai tiesiogiai įtakoja vertinamo objekto kainą ir tik tokiu būdu galima tinkamai nustatyti vertinamo daikto vertę“.

Iš išdėstytų teisės aktų nuostatų darytina išvada, kad žemės nuomos teisė į Sklypo dalį, kurią užima parduodamas nekilnojamasis daiktas ir kuri būtina jam naudoti pagal paskirtį, nėra savarankiškas nekilnojamąjį pirkimo–pardavimo sutarties dalykas, nes jos perdavimas (pardavimas, dovanojimas, mainai) neatsiejamai susijęs su nekilnojamąjį daikto nuosavybės teisės perdavimu. Atskirai nuo nekilnojamąjį turto perdavimo, žemės sklypo nuomos teisė negali būti perduota (pirkta, parduota ir pan.), tačiau ji neabejotinai turi įtakos nekilnojamąjį turto vertei rinkoje nustatant jo įsigijimo / paravimo kainą. Iš principo tai reiškia, kad teisė nuomotis valstybinį žemės sklypą yra ant jos stovinčio nekilnojamąjį daikto nuosavybės teisių turinio (valdyti, naudoti ir disponuoti) dalis ir tuo pačiu pastato, kuris pastatytas ant nuomojamos žemės, vertės dalis. Todėl nekilnojamąjį turto kaina, apimanti ne tik pastatų, bet ir žemės sklypo, ant kurio stovi nekilnojamieji daiktai, vertė, yra ta ekonomiškai pagrįsta turto vertė, kuria šis turtas dovanojimo momentu (2011-06-28) galėtų būti parduotas, sudarius komercinį sandorį tarp norinčių tą turtą parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, ir nebūtų sąlygojamos kitų sandorių bei interesų. Todėl išdėstytų aplinkybių pagrindu konstatuotina, kad Pareiškėjo dovanojimo būdu įgyto turto (negyvenamųjų patalpų – kirpyklos su prekybos patalpomis ir lošimų automatų salono) įsigijimo kaina laikytina visa minėtoje Ataskaitoje nurodyta 5093000 Lt vertė.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad žemės sklypo nuomos teisė negali būti perduota atskirai nuo nekilnojamąjį turto perdavimo, teisės aktų nustatyta tvarka yra gauti sutikimai dėl Pareiškėjo perleistų pirkėjui (UAB „Tengara“) turimų Pareiškėjo valstybinės žemės nuomos teisių ir pareigų, parduodamo nekilnojamąjį turto rinkos vertė šio turto įsigijimo momentu (2011-06-28) ekonomiškai pagrįsta, nustatyta atsižvelgiant į sąlygas ir aplinkybes, turinčias įtakos turto vertinimui (pagrindiniu metodu pasirinktas pajamų metodas), Inspekcija neginčija Ataskaitoje apskaičiuotos nekilnojamąjį turto rinkos vertės, bet, atvirksčiai, jos duomenimis vadovaujasi apskaičiuodama atskirų negyvenamųjų patalpų – kirpyklos su prekybos patalpomis ir lošimų automato salono, įsigijimo kainą, konstatuoja, kad nėra teisinio pagrindo nepripažinti, kad Sklypo nuomos teisių rinkos vertė 1874000 Lt įskaitytina į dovanotų patalpų vertę (įsigijimo kainą).

Pareiškėjas skunde nurodo, kad 2018-12-17 GPM deklaracijas patikslino ne piktnaudžiaudamas senaties termino pabaiga, o vadovaudamasis mokesčių administratoriaus 2018-11-27 Pranešime apie atliktą mokesstinį tyrimą Nr. (21.68-32)FR0687-1061 suformuota pozicija, todėl mokesčių administratorius neturėjo teisės pradėti mokesstinio patikrinimo.

Nurodoma, kad suformavus mokestinio tyrimo pažymą ir nustačius neatitikimus, mokesčių mokėtojas turi teisėtus lūkesčius, kad sutikus su mokesčių administratoriaus pozicija ir sumokėjęs nustatytus mokesčius, jis bus tinkamai įvykdęs savo mokesčines prievolės.

Detali mokestinio tyrimo atlikimo tvarka ir pranešimas mokesčių mokėtojui apie nustatytus trūkumus ir (ar) prieštaravimus reglamentuojami Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymu Nr. VA-108 patvirtintose Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse (MAĮ 135 straipsnio 2 dalis, 136 straipsnio 4 dalis), kurių 6 punkte (Inspekcijos viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymo Nr. VA-5 redakcija) nustatyta, kad mokėtojo mokestinio tyrimo tikslas – trūkumų ir/ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas, mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija; taigi mokestinio tyrimu iš esmės yra siekiama patikrinti, ar konkretus mokesčių mokėtojas yra teisingai apskaičiavęs, deklaravęs ir sumokėjęs mokesčius už atitinkamą mokestinį laikotarpį. Šių taisyklių 25 punkte nustatyta, kad tais atvejais, kai mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą ir pasiūlytu būdu pašalina mokesčių administratoriui pateiktų mokesčių deklaracijų ir/arba ataskaitų trūkumus ir/ar prieštaravimus, laikoma, kad deklaracija / ataskaita buvo pateikta pirminės mokesčių deklaracijos / ataskaitos pateikimo dieną. Tačiau trūkumų ir/ar prieštaravimų pašalinimas nestabdo delspinigių skaičiavimo MAĮ nustatyta tvarka. Pažymėtina, kad teisės aktų nuostatos neriboja mokesčių administratoriaus teisės atlikti mokestinį patikrinimą tuo atveju, jei buvo atliktas mokestinis tyrimas.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija 2018-11-27 Pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.68-32) FR0687-1061 nurodė Pareiškėjui per 10 dienų nuo Pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą atlikimo dienos, pašalinti trūkumus pateikiant 2013 m. metinę pajamų deklaraciją. Pareiškėjas pagal Inspekcijos mokestinio tyrimo rekomendacijas 2018-12-17 patikslino 2013 m. GPM deklaraciją ir tokiu būdu atsirado pareiga sumokėti papildomą GPM. Pareiškėjui 2018-12-18 pateikus prašymą išdėstyti mokestinę nepriemoką, Inspekcija priėmė 2019-02-05 Sprendimą atidėti ir išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą Nr. (23.24-08)327-1063 ir 2019-02-07 sudarė su Pareiškėju mokestinės paskolos sutartį Nr. (23.24-08) 327-1140, kurioje 23255,43 Eur GPM nepriemokos sumą, nustatytą pagal 2013 m. ir 2017 m. GPM deklaracijas, išdėstė iki 2012-01-25. Iš byloje pateikto Pareiškėjo mokesčių apskaitos kortelės išrašo matyti, kad 2019-02-26 pagal mokestinės paskolos sutartį Pareiškėjo vardu sumokėta 23423,87 Eur. Inspekcija 2019-02-26 raštu „Dėl A. B. mokestinės paskolos sutarties įvykdymo“ Nr. (23.1-08)RNA-5209 informavo Pareiškėją, kad 2019-02-07 Mokestinės paskolos sutartis Nr. (23.24-08)-327-1140, kuria buvo išdėstytas Pareiškėjo mokestinės nepriemokos sumokėjimas, yra laikoma įvykdyta. Taigi, Pareiškėjas vykdė Inspekcijos mokestinio tyrimo rekomendacijas ir nevensgė mokesčių mokėjimo.

Komisija, atsižvelgdama į anksčiau išvardintas aplinkybes dėl dovanoto nekilnojamojo turto įsigijimo kainos vertinimo ir aplinkybę, kad mokestinio patikrinimo metu buvo nepagrįstai apskaičiuota papildoma 51199,03 Eur GPM suma bei su šiuo mokesčiu susiję 29091,52 Eur GPM delspinigių ir 5119 Eur GPM bauda, konstatuoja, kad Inspekcijos 2019-09-06 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-207 yra naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-09-06 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-207.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių

ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė