



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL GALIO GROUP, UAB SKUNDO**

2021 m. kovo d. Nr. S- (7-8/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Editos Galiauskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo GALIO GROUP, uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) 2021-01-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-12-22 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-469. Pareiškėjos atstovai Diana Dominienė, Aisvidas Sriebalius, Aliona Simuntienė, Gintaras Juškauskas ir Inspekcijos atstovės Jurgita Narkevičiūtė, Valentina Astraukienė 2021-02-23 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

GALIO GROUP, UAB (toliau – Pareiškėja) Komisijos prašo Inspekcijos 2020-12-22 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-469 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas) panaikinti.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM) mokestinį patikrinimą už 2012–2016 metus, 2020-10-23 patikrinimo aktu Nr. (21.222) FR0680-461, vadovaudamasi 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 1 dalimi, Pareiškėjai apskaičiavo 17 898 Eur (119 322 Eur x 15 proc.) mokėtiną PM už 2015 metus bei už 2012, 2013, 2014, 2016 metus nuostolių dydį sumažino 2 933 674 Eur suma (už 2012 m. nuostoliai sumažinti iki 476 034 Lt (137 869 Eur), už 2013 m. – iki 67 289 Lt (19 488 Eur), už 2014 m. – iki 773 322 Lt (223 970 Eur), už 2016 m. – iki 1 663 370 Eur). Nustatyta, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė:

- su pajamų gavimu arba ekonominės naudos gavimu nesusijusias paskolų palūkanų sąnaudas 4 743 615,44 Lt (1 373 846 Eur) (pirmasis pažeidimas);

- su pajamų uždirbimu arba ekonominės naudos gavimu nesusijusias ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudas 6 759 086,19 Lt (1 957 566,67 Eur) (antrasis pažeidimas).

Pareiškėja dėl patikrinimo akto pateikė pastabas.

Išnagrinėjusi Pareiškėjos pastabas bei įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Inspekcija skundžiamo sprendimo pirma dalimi patvirtino 2020-10-23 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-461 ir jame apskaičiuotą 17 898 Eur PM už 2015 metus. Už 2012, 2013, 2014, 2016 metus nuostolių dydį sumažino 2 933 674 Eur suma.

Antra sprendimo dalimi Inspekcija apskaičiavo 3 581,14 Eur PM delspinigius.

Trečia sprendimo dalimi Inspekcija Pareiškėjai skyrė 1 790 Eur PM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Skundžiamame sprendime Inspekcija išdėstė argumentus dėl patikrinimo metu nustatytų Pareiškėjos mokesčių pažeidimų.

I Dėl nustatytojo pirmojo mokesčio pažeidimo

Pareiškėja nuo paskolų, susijusių su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu, apskaičiuotas palūkanas priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams, mažinantiesiems apmokestinamąjį pelną, o būtent: įtraukė 4 743 615,44 Lt (1 373 845,99 Eur), iš jų: 2012 m. – 2 086 105,61 Lt (604 177,95 Eur), 2013 m. – 1 505 213,45 Lt (435 939,95 Eur), 2014 m. – 1 152 296,38 Lt (333 728,10 Eur) (detalesniam patikrinimo akto 8 lentelė).

Inspekcija išanalizavusi PMĮ 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytus bendruosius patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams kriterijus bei remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aiškinant šių teisės nuostatų taikymą, konstatavo, jog sąnaudų patyrimo būtinumas yra siejamas su ekonominės naudos gavimu, tai yra sąnaudų būtinumas ir ekonominės naudos gavimas turi turėti priežastinį ryšį, dėl kurio neturi kilti abejonių. Atitinkamai ekonominė nauda PMĮ prasme turi būti suprantama, kaip nauda, kurią dėl patirtų būtent vienetui būtinų sąnaudų gavo vienetas, siekiantis patirtas sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams.

Pažymėjo, kadangi iš Pareiškėjai pateiktų mokesčio administratoriaus nurodymų ir jų pagrindu gautų paaiškinimų nepavyko nustatyti realiai gautos ekonominės naudos, mokesčių administratorius atliko savo vertinimą ir nustatė, jog buvo atlikta sudėtinga sandorių grandinė, kurios pasėkoje Pareiškėja į leidžiamus atskaitymus įtraukė paskolų palūkanų sąnaudas.

„LEKSITA“, UAB Juridinių asmenų registre (toliau – JAR) įregistruota 2003-03-05 (nuo įregistravimo iki 2005-02-08 pavadinimas UAB „D1“ nuo 2005-02-08 iki 2011-08-10 – UAB „Vilniaus prekyba“, o nuo 2011-08-10 – „LEKSITA“, UAB). „LEKSITA“, UAB 2008 m. gruodžio mėn. buvo reorganizuota atskyrimo būdu. Atskyrimo metu buvo naujai įsteigta UAB „A1“ dar vėliau, 2009 metų liepos mėnesį, „LEKSITA“, UAB, buvo reorganizuota dar kartą atskyrimo būdu. T. y., buvo įsteigtos keturios naujos bendrovės: UAB „F1“ UAB „L1“ UAB „E1“ ir UAB „H1“ Atskyrimo metu minėtoms bendrovėms buvo perleista įstatinio kapitalo dalis, kuri buvo lygi 188 038 000 Lt.

„LEKSITA“, UAB / UAB „Vilniaus prekyba“ → UAB „M.M.M. projektai“ → 12 fizinių asmenų. „LEKSITA“, UAB (iki 2011-08-10 pavadinimas UAB „Vilniaus prekyba“) 2006-03-31 įsteigė UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791) su 10 000 Lt įstatiniu kapitalu, suformuotu piniginiu įnašu ir 2006-05-10 jos akcijas pardavė 12 fizinių asmenų. UAB „M.M.M. projektai“ akcininkai 2006 m. įstatinį kapitalą didino du kartus: 2006-06-06 padidino iki 9 000 000 Lt bei 2006-11-07 padidino iki 100 mln. Lt. UAB „M.M.M. projektai“ 2009-11-10 įstatinis kapitalas sudarė 100 mln. Lt, nuosavas kapitalas (grynasis turtas) sudarė 65 930 000 Lt.

Inspekcija pažymėjo, kad sudėtingame sandorių mechanizme yra naudojami tie patys pavadinimai arba labai panašūs pavadinimai, tačiau skiriasi įmonių kodai. Pavyzdžiui, UAB „F1“ (kodas 302414120) pavadinimas nuo įsikūrimo iki kol įsigijo UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791) akcijas ir reorganizuota prie motininės įmonės UAB „F1“ (kodas 302414120) prisijungiant dukterinę UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791), t. y. 2009-06-30–2010-01-21 laikotarpiu. Po įvykusio reorganizavimo, kuomet motininė įmonė UAB „F1“ (kodas 302414120) perėmė viską iš dukterinės įmonės UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791) – net ir pavadinimą, t. y. UAB „F1“ (kodas 302414120) tapo UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 302414120), t. y. 2010-01-21 – 2020-02-11 laikotarpiu. Nuo 2020-02-11 UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 302414120) pakeitė pavadinimą į GALIO GROUP, UAB, t. y. Pareiškėjos pavadinimą (kodas 302414120).

„LEKSITA“, UAB / UAB „Vilniaus prekyba“ → Pareiškėja / UAB „F1“ VYA, UAB ← UAB „G1“ LEKSITA“, UAB atskyrimo būdu 2009-06-30 įsteigė Pareiškėją (tuo metu pavadinimas buvo UAB „F1“ Pareiškėjos įstatinis kapitalas sudarė 9 774 700 Lt. Atskyrimo metu Pareiškėjai nuosavybės teise priklausė VYA, UAB akcijos. Po

kelių mėnesių, t. y. 2009-11-03 įvykusio reorganizavimo metu prie Pareiškėjos buvo prijungta UAB "G1" Po UAB "G1" prijungimo Pareiškėjos įstatinis kapitalas sudarė 13 193 592 vnt. akcijų, kurių vertė buvo 13 193 592 Lt.

10 fizinių asmenų → UAB „M.M.M. projektai“ → Pareiškėja / UAB "F1" 10 fizinių asmenų / UAB "C1" / TAIKOS PROJEKTAS. UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791) akcininkai P. T., H. H., F. F. Staškevičius, F. F., K. T., M. U., P. T., Y. H., P. T. 2009-11-10 akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi pardavė turimas UAB „M.M.M. projektai“ akcijas Pareiškėjai. Šie asmenys buvo ir Pareiškėjos akcininkais kartu su dviem juridiniais vienetais UAB "C1" (akcininkai P. T., (duomenys neskelbtini), Y. H.) ir TAIKOS PROJEKTAS, UAB (akcininkai (duomenys neskelbtini), K. T.), kuriuos valdė tie patys fiziniai asmenys (detaliau patikrinimo akto 7 lentelė).

10 fizinių asmenų → Pareiškėja / UAB "F1" (akcijų pardavimas / paskolų suteikimas). Pareiškėja pagal 2009-11-10 akcijų pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 20091110/JJN-10FA/MMMP iš minėtų dešimties fizinių asmenų įsigijo 100 proc. UAB „M.M.M. projektai“ akcijų, kurių įsigijimo kaina 65 930 373 Lt (19 094 756 Eur). Pareiškėja su kiekvienu UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pardavėju – fiziniu asmeniu pasirašė atskiras 2009-11-10 Novacijos sutartis, kurių pagrindu Pareiškėjos prievolė sumokėti už UAB „M.M.M. projektai“ akcijas pakeista į prievolę gražinti paskolas.

Taip pat Pareiškėja su kiekvienu UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pardavėju – fiziniu asmeniu pasirašė 2009-11-10 paskolų sutartis (toliau – 2009-11-10 Paskolų sutartys), šių paskolų bendra suma sudarė 65 930 373 Lt (19 094 756 Eur). Be to, 2009-11-10 Paskolų sutartyse paskolų suteikimo paskirtis neapibrėžta, nurodyta, kad, jeigu paskolos gražinamos iki sutartyse nurodyto termino, paskolos tampa neatlygintinos ir paskolos gavėjas (Pareiškėja) nemoka paskolos davėjams (dešimčiai fizinių asmenų) palūkanų.

Pareiškėja pagal 2009-11-10 Paskolų sutartis fiziniams asmenims palūkanų neskaičiavo, paskolas gražino 2009-12-23 ir 2009-12-28 banko pavedimais iš skolintų lėšų, kurias skolinosi iš asocijuoto asmens UAB "L1" pagal 2009-12-23 paskolos sutartį.

Pareiškėja paskolą su palūkanomis UAB "L1" gražino panaudojusi asocijuoto asmens Estijos įmonės K. N. OU suteiktą paskolą pagal 2009-12-28 kreditavimo sutartį Nr. 281220 09 KL-JJN/A. Tuo pačiu Pareiškėja paskolą su palūkanomis Estijos įmonei K. N. OU gražino panaudojusi dalį asocijuoto asmens Liuksemburgo įmonės MEGAFIN S.A.R.L suteiktos paskolos pagal 2011-10-17 paskolos sutartį Nr. 17102011/MGF-MMM. Taip pat Pareiškėja už gautą paskolą Liuksemburgo įmonei MEGAFIN S.A.R.L 2011–2013 m. apskaičiavo 4 697 173 Lt (1 360 395,31 Eur) palūkanas, tačiau 2011–2013 m. jų neišmokėjo. Novacijos sutartimi Nr. 2013/MGF-MMM/A apskaičiuotos ir neišmokėtos palūkanos prilygintos paskolai ir pridėtos prie pagrindinės paskolos sumos 82 985 631 Lt (24 034 300 Eur), dėl to nuo 2013-12-31 paskolos suma tapo lygi 87 682 804 Lt (25 394 695,31 Eur), 2014 m. apskaičiavo 1 370 431 Lt (396 904,25 Eur) palūkanas. Pareiškėja paskolą su palūkanomis Liuksemburgo įmonei MEGAFIN S.A.R.L (LEKSITA, UAB turėjo 100 proc. šios įmonės akcijų) gražino dalimis 2014 m. sausio – rugsėjo mėn. banko pavedimais.

Pareiškėja fiziniams asmenims 2009 metais išmokėtas UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pardavimo pajamas 65 930 373 Lt (19 094 755,85 Eur) deklaravo Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymoje pajamų rūšies kodu „Vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos“.

UAB „M.M.M. projektai“ nuo įregistravimo (2006-03-31) iki jos akcijų pardavimo (2009-11-10) akcininkams dividendų nebuvo išmokėjusi.

UAB „M.M.M. projektai“ → Pareiškėja / UAB "F1" VYA, UAB. Nustatyta, jog 2009-11-11, t. y. sekančią dieną po UAB „M.M.M. projektai“ (kodas 300555791) akcijų įsigijimo sandorio (2009-11-10) įvyko Pareiškėjos, UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB reorganizacija, t. y. priimtas sprendimas, jog Pareiškėja tęs veiklą, o UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB po reorganizacijos (prijungimo būdu) pasibaigimo bus išregistruotos iš JAR.

Reorganizavus UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB prijungimo būdu prie Pareiškėjos, visas prijungiamų UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB turtas, teisės bei prievolės perėjo Pareiškėjai. Pareiškėjos 2009-11-11 Reorganizavimo sąlygų 3.2.4.4. punkte nustatyta, kad reorganizuojamų UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB akcijos nėra ir nebus keičiamos į po reorganizavimo veiksiančios Pareiškėjos akcijas (netaikomos Akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 1, 2, 3 ir 5 dalys). Reorganizavimo sąlygų 8.4. punkte nustatyta, kad prijungiamų bendrovių akcijos anuluojamos, o Pareiškėjos akcininkai turės tiek pat Pareiškėjos akcijų, kiek turėjo iki reorganizavimo. Tokiu būdu, Pareiškėjos akcininkai neįgijo jokių naujų Pareiškėjos akcijų ar kitų išleistų vertybinių popierių, jų nuosavybės teise turimos akcijos išliko tos pačios, nepakitusios ir nepertraukiamai valdomos tiek iki reorganizavimo, tiek ir po jo, lyg nebūtų nei reorganizavimo, nei perdavimo–priėmimo aktų sudarymo.

Nustatyta, jog tiek UAB „M.M.M. projektai“, tiek Pareiškėjos vykdoma veikla buvo tokia pati, t. y. nuosavo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas; konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla, abi bendrovės buvo valdomos tų pačių akcininkų, todėl net ir neįvykdžius akcijų pirkimo–pardavimo sandorio, buvo visos galimybės vystyti nekilnojamojo turto ir tuo būdu sudaryti sąlygas, kad generuojama grąža akcininkams padidėtų.

Skundžiamame sprendime nurodyta, jog kompleksiskai išanalizavus laikotarpiu nuo 2009-11-10 iki 2011-10-17 sudarytų paskolų tarp Pareiškėjos ir asocijuotų asmenų judėjimą, kuomet asocijuoto asmens UAB "L1" suteikta paskola refinansavo fizinių asmenų paskolas pagal pasirašytas 2009-11-10 Paskolų sutartis, Estijos įmonės K. N. OU suteikta paskola refinansavo UAB "L1" gautą paskolą, Liuksemburgo įmonės MEGAFIN S.A.R.L suteikta paskola refinansavo Estijos įmonės K. N. OU gautą paskolą, nustatyta, kad asocijuotų asmenų suteiktos paskolos buvo netiesiogiai panaudotos atsiskaitymui su Pareiškėjos akcininkais už UAB „M.M.M. projektai“ akcijas. Taip pat padaryta išvada, jog daugkartinių paskolų sandorių tikslas buvo atsiskaityti su Pareiškėjos akcininkais už UAB „M.M.M. projektai“, tokiu būdu sudarytais paskolų sandoriais siekta ne ekonominės naudos Pareiškėjai, o naudos akcininkams, t. y. išmokėti jiems pajamas akcijų pardavimo pajamų forma.

Siekdama įvertinti UAB „M.M.M. projektai“ verslo (akcijų) įsigijimo pateisinimą, t. y., ar buvo galimybė Pareiškėjos akcininkams pasiekti didesnę grąžą, nei leido Pareiškėjos vykdoma finansinė veikla, Inspekcija atliko mokesčių mokėtojos pateiktų finansinių ir mokesčių rezultatų vertinimą. Iš Pareiškėjos VĮ Registrų centro pateiktų duomenų matyti, jog po akcijų įsigijimo Pareiškėjos finansinis balansas iš esmės ženkliai nekito. Pavyzdžiui, už 2009 metus ilgalaikis turtas sudarė 207 160 428 Lt, iš šios sumos finansinis turtas – 183 528 659 Lt, trumpalaikis turtas – 47 277 565 Lt, įsipareigojimai – 110 748 416 Lt, už 2010 metus ilgalaikis turtas sudarė 200 310 000 Lt, iš šios sumos finansinis turtas – 161 083 000 Lt, trumpalaikis turtas – 16 475 000 Lt, įsipareigojimai – 104 330 000 Lt; už 2011 metus – ilgalaikis turtas sudarė 207 034 000 Lt, iš šios sumos finansinis turtas – 160 682 000 Lt, trumpalaikis turtas – 10 173 000 Lt, įsipareigojimai – 110 651 000 Lt ir pan. Mokesčių tikslais mokesčių administratorius atliko 2010–2019 m. metinių PM deklaracijų duomenų analizę, kuri parodė, kad po UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo Pareiškėjos veiklos rezultatai buvo neigiami, per pastaruosius 10 metų (2010–2019 m.) nuostoliai sudarė 7 405 690 Eur, pelnas – 3 561 798 Eur, t. y. 3 843 892 Eur (7 405 690 Eur – 3 561 798 Eur) nuostoliai viršijo gautą pelną. Inspekcija nesutinka su Pareiškėjos teiginiu, jog PM deklaracijose pateikta informacija neatspindi tikrojo finansinio vaizdo. Inspekcijos teigimu, nustatyta, jog didžiausią įtaką Pareiškėjos nuostolių susidarymui turėjo paskolų, panaudotų susijusio asmens UAB „M.M.M. projektai“ akcijoms įsigyti, palūkanų sąnaudos, apskaičiuotos asocijuotiems asmenims.

Taigi, įvertinus tai, kad UAB „M.M.M. projektai“ akcininkai yra dešimt fizinių asmenų, iš kurių Pareiškėja įsigijo 100 proc. UAB „M.M.M. projektai“ akcijų, t. y. akcininkai, valdę abi bendroves, gavo pajamas už vienos jų pardavimą kitai ir toliau jas abi valdė (išlaikė tiesioginį Pareiškėjos valdymą ir pakeitė UAB „M.M.M. projektai“ valdymą į netiesioginį), o Pareiškėja dėl šio sandorio paskolų palūkanas priskyrė leidžiamiesiems atsiskaitymams, mokesčių

administratorius laikosi pozicijos, jog Pareiškėjos pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytais sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Pareiškėjai ekonominei naudai gauti. Be to, nenustatyta, jog vykdytais sandoriais buvo siekiama ekonominės naudos būtent sąnaudas patiriančiam vienetui, vykdančiam ūkinę–komercinę veiklą. Iš pateiktos medžiagos matyti, kad buvo siekta susimažinti PM bazę sąnaudomis, kurios buvo patirtos ne Pareiškėjos naudai, nes Pareiškėja neturėjo pakankamai nuosavų lėšų UAB „M.M.M. projektai“ akcijoms įsigyti, todėl priėmė sprendimą skolintis iš jos akcininkų. Sandorio šalys Pareiškėjos prievole sumokėti UAB „M.M.M. projektai“ akcininkams už parduotas akcijas pakeitė paskolos prievole akcininkams, o, kaip minėta, po UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pardavimo, akcininkai, valdantys UAB „M.M.M. projektai“, liko tie patys asmenys, tik netiesiogiai, t. y. per Pareiškėją ir toliau kontroliavo UAB „M.M.M. projektai“ veiklą. Vėliau, per labai trumpą laiką (praėjus 1 mėnesiui po UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pirkimo–pardavimo sandorio) buvo priimtas sprendimas reorganizuoti UAB „M.M.M. projektai“ ir Pareiškėjos dukterinę įmonę VYA, UAB; prijungus UAB „M.M.M. projektai“ ir VYA, UAB, jų akcijos anuliuotos, Pareiškėjos akcininkai neįgijo jokių naujų Pareiškėjos akcijų ar kitų išleistų vertybinių popierių, jų nuosavybės teise turimos akcijos išliko tos pačios, nepakitusios ir nepertraukiamai valdomos tiek iki reorganizavimo, tiek ir po jo, lyg nebūtų nei reorganizavimo, nei perdavimo–priėmimo aktų sudarymo; atsižvelgusi į tą pačią vykdomą veiklą ir kt.

Inspekcija taip pat nurodo, kad bendrovių valdymas iš esmės nepakito. Tiek UAB „M.M.M. projektai“, tiek Pareiškėja buvo valdoma tų pačių akcininkų, kurie galėjo daryti įtaką abiem sandorio šalims (UAB „M.M.M. projektai“ ir Pareiškėjai). Tokiu būdu akcininkai užsitikrino gauti paskolą, o palūkanų sąnaudas mokesčių tikslais buvo priskirtos prie leidžiamų atskaitymų, taip mažinant Pareiškėjos apmokestinamojo pelno mokesčio bazę. Iš šių sandorių grandinės ir tikslų matyti, jog Pareiškėja, įsigydama UAB „M.M.M. projektai“ akcijas, vėliau performindama paskolos sutartimi, neveikė kaip pelno siekiantis vienetas, nes Pareiškėjos priimti sprendimai dėl minėtų sandorių buvo naudingi tik Pareiškėjos akcininkams, siekiant jiems išmokėti pajamas akcijų pardavimo pajamų forma. Atsižvelgus į tai, skundžiamame sprendime konstatuota, jog Pareiškėjos apskaičiuotos palūkanos už paskolas, panaudotas akcijų pardavimo pajamoms fiziniams asmenims išmokėti, priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams.

II Dėl nustatytojo antrojo mokesčio

Pareiškėja leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė su pajamų uždirbimu arba ekonominės naudos gavimu nesusijusias ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudas 6 759 086,19 Lt (1 957 566,67 Eur), susijusias su nekilnojamojo turto objektais, esančiais Kalvarijų g. ir Savanorių pr.

2.1. Dėl nebaigto statyti pastato–parduotuvės adresu: (duomenys neskelbtini), nusidėvėjimo sąnaudų 2014–2016 m.

Pareiškėja 78 254,26 Lt (22 664 Eur) nebaigto statyti pastato–parduotuvės nusidėvėjimo sąnaudas (2014 m. – 3 130,16 Lt (906,56 Eur), 2015 m. – 37 562,05 Lt (10 878,72 Eur), 2016 m. – 37 562,05 Lt (10 878,72 Eur) priskyrė ribotų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Pagal 2014-11-03 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2014/11/03 Pareiškėja iš K. T. už 935 000 Lt (270 795 Eur) įsigijo nebaigtą statyti pastatą – parduotuvę (unikalus daikto Nr. 4400-2373-2676), esantį (duomenys neskelbtini) (toliau – pastatas–parduotuvė „96“, ginčo pastatas–parduotuvė, pastatas–parduotuvė).

VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro (toliau – NT registras) duomenimis, Pareiškėjos nuosavybės teise įsigyto nebaigto statyti pastato–parduotuvės (baigtumas 5 procentai, bendras plotas 0,00 kv. m.) vidutinė rinkos vertė 1 092 Eur. Tačiau Nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos Nr. 25112 VAT_2014 DGR VHAN, sudarytos UAB "K1" nekilnojamas turtas duomenimis (toliau – UAB "K1" vertinimo ataskaita), vertinamo turto – nebaigto statyti pastato–parduotuvės vertė 2014-10-28 yra 0,95 mln. Lt (275 139 Eur). Vertinimo

metu (apžiūrėjimo data 2014-10-28), nustatyta, jog žemės sklype stovi pastato–parduotuvės pamatai ir automobilių stovėjimo aikštelė (betono trinkelė dangą dengia visą sklypo plotą).

Pareiškėja nebaigtam pastatui – parduotuvei „96“ nuo kito mėnesio pirmosios dienos (2014-12-01) po jo įsigijimo datos (2014-11-03) skaičiavo nusidėvėjimą (amortizaciją), pasirinkusi tiesinį metodą ir nustatiusi 25 metų nusidėvėjimo laikotarpį. Apskaičiuotą nusidėvėjimo sumą 78 254,26 Lt (22 664 Eur) priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams, kurie 2015 m. sumažino apmokestinamąjį pelną, o 2014 m. ir 2016 m. padidino nuostolius.

Patikrinimo metu nenustatyta jokių duomenų, jog statybos adresu: Kalvarijų g. 96, būtų baigtos bei ginčo pastatas–parduotuvė būtų pastatytas ir pradėtas eksploatuoti. Išskyrus tai, jog minėto adreso vietoje, kaip ir nustatė turto vertintojas, yra betoninėmis trinkelėmis grįsta danga. Iš Pareiškėjos pateikto paaiškinimo matyti, jog pastato–parduotuvės „96“ pamatai buvo uždengti betono trinkelėmis, t. y. virš pastato–parduotuvės yra transporto priemonių aikštelė.

Inspekcijos teigimu, ji nekelia ginčo dėl to, jog minėtame sklype yra pastatas–parduotuvė „96“ ar virš jos yra trinkelėmis dengta danga. Inspekcijos vertinimu, šis po betono danga esantis pastatas–parduotuvė turto objektas buvo analizuojamas per mokesčių teisės principą, siekiant nustatyti, ar pagrįstai turto nusidėvėjimo sąnaudos buvo priskirtos leidžiamiesiems atskaitymams ir tokiu būdu buvo sumažintas apskaičiuotas apmokestinamasis PM. Remdamasi LVAT praktika bei PMĮ nuostatomis, Inspekcija pažymėjo, jog išskiriami trys kriterijai sąnaudų (išlaidų) pripažinimui: 1) jos realiai buvo patirtos, 2) pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, 3) buvo susijusios su pajamų uždirbimu. Ginčo atveju Pareiškėja nepateikė neginčijamų įrodymų, jog ginčo pastatas–parduotuvė uždirbo pajamas.

Dėl patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių

Pareiškėja 2019-09-27 raštu paaiškino, kad pastatas–parduotuvė „96“ veikloje naudojamas pagal 2007-08-14 pasirašytą tarp VIDURSODIS, UAB (toliau – Nuomotojas / Pareiškėja) ir MAXIMA LT, UAB (toliau – Nuomininkas) Negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. PD-20070814-57/1 dėl patalpų, esančių (duomenys neskelbtini) nuomos, kuri pagal 2008-08-27 Susitarimą Nr. 1 buvo išdėstyta nauja redakcija, galiojančia nuo 2008-12-01 (toliau – 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartis). 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 8 straipsnio 3 punkte nurodyta, kad „Nuomotojas / Pareiškėja suteikia Nuomininkui / MAXIMA LT, UAB, teisę sutarties galiojimo laikotarpiu naudoti ir valdyti Žemės sklype esančią teritoriją, bet kokią esamą / būsimą įrangą, susisiekimo techninę infrastruktūrą, taip pat kitą infrastruktūrą, esančias minėtoje teritorijoje <...>. Nuomotojas / Pareiškėja šiuo pareiškia ir garantuoja, kad išplėtus šioje dalyje nurodytos teritorijos plotą Žemės sklypo teritorijoje arba kitoje teritorijoje, kuri yra prie pastato ir kuri naudojama su pastatu ar nuomininko veikla susijusioms reikmėms, nuomotojas suteikia teisę nuomininkui naudotis jomis šioje dalyje nustatytais sąlygomis. Mokestis už naudojimąsi žemės sklypu, šioje dalyje nustatyta teritorija ir visomis kitomis teritorijomis, esančiomis prie pastato ir patalpų naudotinomis Nuomininko reikmėms yra įskaičiuotos į nuomos mokesčių.“ Inspekcija paaiškina, jog VIDURSODIS, UAB pagal 2009-05-20 Reorganizavimo sąlygas prijungta prie VYA, UAB, o pastaroji pagal 2009-11-11 reorganizavimo sąlygas prijungta prie Pareiškėjos.

Nustatyta, jog ginčo pastatas–parduotuvė yra išsidėstęs teritorijoje, esančioje šalia nuomojamo objekto (Kalvarijų g. 98 / Žalgirio g. 105), tačiau Pareiškėja vadovaudamasi 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 8 straipsnio 3 punktu, traktuoja, kad pastatas–parduotuvė „96“ pateko į sutarties objektą bei gaunamos nuomos pajamos buvo įskaičiuotos į nuomos mokesčių. Inspekcija atkreipia dėmesį į keletą esminių aplinkybių. Pareiškėja iš K. T. už 935 000 Lt (270 795 Eur) įsigijo atskirą nekilnojamąjį turtą, turinti unikalų numerį (duomenys neskelbtini), esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Iš esmės Pareiškėja įsigijo ne pastatą–parduotuvę, o parduotuvės pamatus. Patys pamatai ir betono trinkelėmis dengta aikštelė stovi ant valstybinės žemės (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), toliau – Žemės sklypas „96“). Minėtas žemės sklypas „96“, ribojasi su kitu valstybiniu sklypu (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), toliau – Žemės sklypas „98“), esančiu adresu: (duomenys neskelbtini).

Pareiškėja iš valstybės nuomojasi 0,163 ha Žemės sklypo „98“, kuriame stovi Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis pastatas–parduotuvė „Maxima“ (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), minėtam pastatui suteiktas adresas (duomenys neskelbtini), toliau – Maxima „98“ ir pastatas, kuriame yra vaistinės patalpos (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), adresas (duomenys neskelbtini), toliau – Vaistinė „98“). Vaistinė „98“ Pareiškėjai nuosavybės teise priklauso pagal 2009-11-11 reorganizavimo sąlygas. Taigi, Pareiškėja iš valstybės nuomoja du Žemės sklypus „96“ ir „98“. Ant Žemės sklypo „96“ turi stovėti 5 proc. baigtumo pastatas–parduotuvė „96“ (nors realiai yra betono trinkelėmis dengta danga), o ant Žemės sklypo „98“ stovi Maxima „98“ ir Vaistinė „98“.

Pareiškėja 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 5 straipsnio 1 dalyje, kuri 2011-09-08 Susitarimu Nr. 3 išdėstyta nauja redakcija, galiojusia nuo 2011-09-08, laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2016-09-30 įsipareigojo nuomininkui (MAXIMA LT, UAB) išnuomoti Maximą „98“, Vaistinę „98“ ir Žemės sklypą „98“. Maxima, UAB įsipareigojo Pareiškėjai sumokėti nuomos mokesį, kurio dydis sudarė 11 Eur už kiekvieną nuomojamo ploto kvadratinį metrą už visus šiuos daiktus, pridedant taikytino dydžio PVM.

Kaip nurodo Inspekcija, pakartotinai išnagrinėjus pasirašytos nuomos sutarties 8 straipsnio 3 punktą bei sutarties naują redakciją, matyti, jog 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties objektu nebuvo Žemės sklypas „96“ bei 5 proc. baigtumo pastatas–parduotuvė „96“. Apie tai nėra aptarta minėtoje sutartyje.

Kadangi pastatas–parduotuvė „96“ yra uždengtas betonine danga, Pareiškėjai 2019-10-14 buvo duotas Mokesčių administratoriaus nurodymas (toliau – MAN) Nr. (21.222) FR0706-1202 pateikti automobilių stovėjimo aikštelės formavimo, pertvarkymo (jei ji buvo atnaujinta) dokumentus, priėmimo–perdavimo aktą, sutarties priedą dėl automobilių stovėjimo aikštelės perdavimo naudotis MAXIMA LT, UAB, automobilių aikštelės įvedimo į eksploataciją aktą, inventorinę kortelę bei apskaitos registrą, kuriame apskaitomas šis ilgalaimis turtas ir kitus dokumentus, kurių pagrindu nusidėvėjimas pripažintas leidžiamais atskaitymais.

Pareiškėja 2019-10-24 raštu Nr. 2019/10/24-03 paaiškino, kad dokumentai dėl automobilių stovėjimo aikštelės NT registre nebuvo atnaujinti, faktinis automobilių stovėjimo aikštelės formavimas NT registre nebuvo fiksuotas, tačiau įsitikinti, kad pastatas–parduotuvė „96“ yra automobilių stovėjimo aikštelė, kuria naudojasi nuomininko/MAXIMA, UAB, klientai, galima interneto naršyklėje įsijungus A. G. palydovinį vaizdą ir pasirinkus atitinkamą laikotarpį. Pasak Pareiškėjos, pastato–parduotuvės „96“ perdavimo / priėmimo aktas ir sutarties priedas nebuvo perduotas, nes pastatas–parduotuvė „96“ pateko į 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties objektą.

Inspekcijos vertinimu, Žemės sklypas „96“ turi unikalų nekilnojamojo turto numerį, kas jį gali atriboti iš kitų panašių objektų, esančių šalia. Tam tikrais požymiais galima buvo išskirti ir 5 proc. baigtumo pastatą–parduotuvę „96“, kuris taip pat turi unikalų jam suteiktą numerį. Vertinant sutartį priešingai ir teigiant, jog sutarties objektas apima Žemės sklypą „96“ bei 5 proc. baigtumo pastatą–parduotuvę „96“, būtų nesivadovauta kitomis CK nuostatomis. Pavyzdžiui, Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.483 straipsnyje yra numatyta, jog nei nuomotojas, nei nuomininkas visą nuomos sutarties galiojimo laiką neturi teisės keisti išnuomoto daikto formos ir paskirties. Tačiau šio patikrinimo metu nustatyta, kad apskritai apskaitos dokumentai dėl Žemės sklypo „96“ ir pastato–parduotuvės „96“ nebuvo atnaujinti.

Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėja turto vertintojui suformavo užduotį nustatyti turto vertę, įvertinus tai, kad žemės sklype, kurį dengia betono trinkelėmis danga, yra galimybė pastatyti komercinės paskirties pastatą, su kuriuo ateityje būtų sietina veikla, o ne nuomoti žemės sklypo teritoriją, kaip teigia Pareiškėja, patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėjos aiškinimas, jog turtas buvo įsigytas siekiant praplėsti automobilių stovėjimo aikštelės teritoriją nuomininko klientams, nėra pagrįstas apskaitos dokumentais. Taip pat 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartis nepagrindžia fakto, jog į turto nuomos kainą buvo įtrauktas ginčijamas objektas.

Pagal Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras išnuomotų objektų Žemės sklypo „98“, Maximos „98“ ir Vaistinės „98“ bendras plotas sudaro 3 808,11 kv. m ir nekito Pareiškėjai išnuomojus automobilių stovėjimo aikštelę nuo jos įsigijimo dienos (2014-11-03), taip pat nekito ir mėnesinės nuomos pajamos 146 051,95 Lt (42 299,57 Eur), išskyrus dėl 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartyje nustatyto nuomos mokesčio indeksavimo, todėl patikrinimo metu padaryta išvada, jog Žemės sklypo „96“ ir pastato–parduotuvės „96“ nuomos kaina nebuvo įtraukta į 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį ir 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartyje nurodyta teritorija „kitos teritorijos, esančios prie Pastato ir Patalpų“ negali būti sietina su Pareiškėjos 2014-11-03 įsigytu pastatu–parduotuve „96“.

Inspekcija nurodo, kad sudarytų sandorių apimtys, jų kiekis, bendrovių sąsajumas tarpusavyje neleidžia teigti, jog didžiausią patirtį turintys profesionalai, nekilnojamąjį turtą, turintį unikalų numerį, tariamai nuomoja „kaip šalia esančią teritoriją“.

Kadangi patikrinimo metu nebuvo gauta tiesioginių įrodymų apie gautą ekonominę naudą bei atsižvelgus į tai, kad, Pareiškėjai išnuomojus automobilių stovėjimo aikštelę, pajamos iš nuomos nepadidėjo, nuomos kaina nuo 2011-10-01 išliko tokia pati, nepaisant automobilių stovėjimo aikštelės išnuomojimo, o sistemiškai vertinant PMĮ 2 straipsnio 24 dalies ir 40 dalies, 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, sąnaudos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tada, kai gali būti susiejamos su konkrečių pajamų, ekonominės naudos gavimu, todėl tokio pastato–parduotuvės „96“ pamatų, iš viršaus uždengtų betono trinkelėmis, amortizacijos sąnaudos leidžiamiems atskaitymams nepriskirtinos.

2.2 Dėl susisiekimo komunikacijų (kelio, mašinų stovėjimo aikštelės) adresu: Savanorių pr. 5, Vilnius, nusidėvėjimo sąnaudų 2012–2016 m.

Pareiškėja ribotų dydžių leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė 6 680 831,93 Lt (1 934 902,67 Eur) sąnaudas nuo įgytos teisės į žemę vertės 9,8 mln. Lt (2 838 276,18 Eur) ir administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertės 885 997,65 Lt (256 602,65 Eur).

Dėl nustatytų faktinių aplinkybių

Pareiškėja nuosavybės teise dėl 2009-12-17 įvykusio reorganizavimo įgijo susisiekimo komunikacijas – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę adresu: (duomenys neskelbtini), (toliau – Susisiekimo komunikacijos). Inspekcija paaiškino, jog dėl minėto reorganizavimo Susisiekimo komunikacijos perėjo iš VYA, UAB, kuriai šis turtas perėjo dėl 2009-04-16 įvykusio reorganizavimo, kurio metu „Sostinės biurui“, UAB, buvo prijungta prie VYA, UAB.

NT registro duomenimis, Pareiškėjos Susisiekimo komunikacijos yra valstybei priklausančiame žemės sklype (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), plotas – 0,3925 ha), kuris Pareiškėjai buvo išnuomotas iki 2009-01-24. Pareiškėja perimtų Susisiekimo komunikacijų pirkimo PVM sąskaitos faktūros nepateikė, o pateiktoje 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje įsigijamas turtas į atskirus turto objektus nebuvo išskaidytas, nurodyta Susisiekimo komunikacijų kaina 10 mln. Lt (2 896 200,19 Eur) plius 1,8 mln. Lt (521 316,03 Eur) PVM, iš viso 11,8 mln. Lt (3 417 516,22 Eur).

Nustatyta, jog Susisiekimo komunikacijos buvo įsigytos per visą sandorių grandinę, kuri sudaryta tarp susijusių asmenų:

1) Pagal 2006-09-18 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį už 6 mln. Lt plius PVM asocijuota įmonė UAB "N1" / MAXIMA LT, UAB pardavė Susisiekimo komunikacijas susijusiai UAB „M.M.M. projektai“;

2) Pagal 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį UAB „M.M.M. projektai“ už 10 mln. Lt plius 1,8 mln. Lt PVM pardavė asocijuotai įmonei „Sostinės biurui“, UAB (2007-01-10 pakeistas pavadinimas iš UAB "N1" į MAXIMA LT, UAB). Pagal NT registro 2007-10-16 Pažymą (duomenys neskelbtini) parduodamo turto (Susisiekimo komunikacijų) vidutinė rinkos vertė buvo 278 000 Lt.

Dėl turto vertės (Susisiekimo komunikacijų)

Turto vertė įvairiuose dokumentuose skirtinga.

VĮ Registrų centro duomenimis, Susisiekimo komunikacijų vidutinė rinkos vertė buvo 278 000 Lt (80 514 Eur).

Pareiškėjos pateiktoje Nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. VA/2007/10/24-119, kuri buvo užsakyta UAB „M.M.M. projektai“, nurodyta, kad vertinimo dieną (apžiūros data 2007-10-22) vertinamo turto vertė (su PVM) yra 11 mln. Lt (3 185 820,20 Eur), iš jos sąlyginai atskyrus: 1) 10 780 000 Lt (3 122 103,80 Eur) vertės 0,3925 ha ploto kitos paskirties (komercinės paskirties ir smulkaus verslo objektams statyti ir eksploatuoti) žemės sklypą (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)), kuriam yra parengtas ir 2002-03-27 patvirtintas detalusis planas, pagal kurį žemės sklype galima pastatyti komercinės paskirties ir smulkaus verslo objektus; 2) 220 000 Lt (63 716,40 Eur) vertės susisiekimo komunikacijos – kelias, mašinų stovėjimo aikštelė (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)), kurią sudaro 2003 m. paklota asfalto danga a1 (plotas 1 377,05 kv. m.), betono trinkelė danga a2 (plotas 45 kv. m.), asfalto danga b3 (plotas 281,95 kv. m.), betono bordiūrai b4 (ilgis 211,30 m.), betono bordiūrai b5 (ilgis 116,60 m.).

Nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje Nr. VA/2007/10/24-119 taip pat nurodyta, kad valstybinės žemės sklypui parengtas ir 2002-03-27 patvirtintas detalusis planas yra vienas pagrindinių veiksnių, apsprendžiančių vertinamo turto maksimalaus ir geriausio panaudojimo parinkimą ir įtakojančių vertinamo turto vertę. Parduodant tokį žemės sklypą rinkoje, pirkėjus labiausiai domintų jo investicinė vertė. Tokią žemės sklypo vertę labiausiai atspindėtų liekamoji vertė, kuriai apskaičiuoti naudojamas lyginamosios vertės (pardavimo kainos analogų) ir atkuriamosios vertės (kaštų) metodų derinys. Nustatant žemės sklypo vertę šių metodų deriniu, daroma prielaida, kad vertinamas žemės sklypas yra užstatytas pastatų kompleksu. Šių pastatų paskirtis ir techniniai rodikliai pasirenkami atsižvelgiant į detalajame plane pateiktus užstatymo reglamentus ir užsakovo pateiktus projektinius pasiūlymus. Liekamoji vertė apskaičiuojama kaip komercinės paskirties patalpų ir parkavimo vietų vertės, atspindinčios pastato „potencialią“ ekonominę naudą jį pardavus ir pastato statybos kaštų skirtumas. Tokiu būdu apskaičiuota žemės sklypo vertė parodo kainą, kurią investuotojas galėtų mokėti už įsigyjamą žemės sklypą. Pagal užsakovo pateiktus duomenis valstybiniame žemės sklype bus statomas administracinis pastatas su komercinėmis patalpomis (plotas 10 009 kv. m.), požeminėmis ir antžeminėmis automobilių parkavimo vietomis.

Be to, Pareiškėjos pateiktoje 2014-05-14 Verslo vertinimo ataskaitoje Nr. 22845 VAT_2014 ADI VHAN nurodyta, kad, atsižvelgiant į vertinamo turto (žemės sklypo ir Susisiekimo komunikacijų) maksimalų ir geriausią panaudojimą, Susisiekimo komunikacijas – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę galima laikyti menkaverčiu griautinu turtu, kadangi žemės sklypo maksimalus ir geriausias panaudojimas gali būti įgyvendintas tik nugriovus šiuos statinius ir jų vietoje pastatius naujus komercinius objektus.

Tuo pačiu Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje pagal VYA, UAB 2009-12-17 Turto, teisių ir pareigų perdavimo–priėmimo aktą apskaityta Susisiekimo komunikacijų balansinė vertė 10 885 997,65 Lt (3 152 802,84 Eur), kurią sudaro: 1) 10 mln. Lt (2 896 200,19 Eur) įsigijimo kaina pagal 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. EP-1521; 2) 885 997,65 Lt (256 602,65 Eur) patirtos išlaidos, susijusios su administracinio pastato statybomis: inžinerinio topografinio plano sudarymas, inžineriniai geologiniai tyrinėjimo darbai, techninės konsultacijos, techninis projektas, projektavimo darbai, techninės priežiūros paslaugos (toliau – Administracinio pastato projektavimo darbai ir paslaugos).

Kaip matyti iš nustatytų aplinkybių, turto vertei įtaką turi ne komunikacijų vertė (kuri vėliau buvo sunaikinta), o žemės sklypas, ant kurio stovi minėtos komunikacijos. NT registro duomenų bazės išrašo duomenimis, 2008-10-22 yra suteiktas Statybos leidimas Nr. NS/1153/08-1175, leidžiantis žemės sklype statyti 16 635,78 kv. m bendro ploto administracinį pastatą. Pareiškėjai priklausiusios Susisiekimo komunikacijos (kelias, mašinų stovėjimo aikštelė) sunaikintos, vietoj jų statomas administracinis pastatas, kuriam 2019-01-15 suformuota nekilnojamojo daikto kadastro duomenų byla (unikalus daikto Nr. (duomenys

neskelbtini)) ir 2019-01-21 įregistruota Pažyma apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. ACUB-20-190121-00120.

Inspekcija nurodo, jog įvertinus nustatytas aplinkybes, t. y., kad Susisieikimo komunikacijos, kurių vidutinė rinkos vertė 278 000 Lt (80 514 Eur), Pareiškėjos buvo įsigytos už 11 mln. Lt (3 185 820,20 Eur) arba 40 kartų brangiau už vidutinę rinkos vertę, yra žemės sklype, kuriam parengtas ir patvirtintas detalusis planas, patikrinimo akte padaryta išvada, kad Susisieikimo komunikacijų įsigijimo tikslas – pastatyti administracinį pastatą Pareiškėjos veiklai plėsti. Įsigydama šias Susisieikimo komunikacijas Pareiškėja žinojo, kad būdama šio turto savininke, turi teisę iki 2099 m. naudotis valstybine žeme, kuriai parengtas ir patvirtintas teritorijos detalusis planas, Pareiškėja iš anksto numatė vietoj Susisieikimo komunikacijų statyti administracinį pastatą, kuris ateityje generuos pajamas.

Dėl įgytos teisės į žemę ir jos kainos apskaičiavimo

Pagal 13-ojo verslo apskaitos standarto (toliau – VAS) „Nematerialusis turtas“ nuostatas, galiojusias iki 2015-12-31, žemės nuomos teisės pripažįstamos nematerialiuoju turtu, nuo 2016-01-01 pagal 12-ojo VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ nuostatas – materialiuoju turtu.

Pagal 13-ojo VAS II dalies „Pagrindinės sąvokos“ nuostatas nematerialusis turtas – neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę. Pagal 13-ojo VAS 5 punkto nuostatas nematerialusis turtas pripažįstamas, jei jis atitinka nematerialiojo turto apibrėžimą ir šiuos pripažinimo kriterijus: pagrįstai tikėtina, kad įmonė ateityje iš turto gaus ekonominės naudos; turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina gali būti patikimai įvertinta ir atskirta nuo kito turto vertės; įmonė gali tuo turtu disponuoti, jį kontroliuoti arba apriboti teisę juo naudotis kitiems. Pagal 13-ojo VAS 12 punkto nuostatas nematerialusis turtas gali būti atskiriamas ir neatskiriamas nuo kito įmonės turto. Nematerialusis turtas, kurį įmonė gali perleisti ar išnuomoti, yra laikomas atskiriamu nuo kito įmonės turto. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriamas nuo kito turto ir kuria būsimą ekonominę naudą tik kartu su kitu įmonės turtu, jis gali būti pripažįstamas tik tada, jei įmonė gali nustatyti, kokią ekonominę naudą ateityje ji gaus iš to nematerialiojo turto. Pagal 13-ojo VAS 42 punkto nuostatas amortizuojama nematerialiojo turto vertė turi būti nuosekliai paskirstyta per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Pagal 13-ojo VAS 43 punkto nematerialiojo turto amortizacijos suma pripažįstama sąnaudomis kiekvieną ataskaitinį laikotarpį, išskyrus atvejus, kai amortizacijos sąnaudos įtraukiamos į kito turto pasigaminimo savikainą. Pagal 12-ojo VAS 47 punkto nuostatas ilgalaikio materialiojo turto grupei priskiriama žemė ir įsigytos teisės į ją. Pagal 12-ojo VAS metodinių rekomendacijų 47 punkto nuostatas: įmonės įgytos teisės į žemę ar pastatus pripažįstamos materialiuoju turtu, jei jas įgydama įmonė sumoka sumą, kuri ir yra tokio materialiojo turto įsigijimo savikaina; materialiuoju turtu nepripažįstamos teisės, jei už naudojimąsi šiomis teisėmis mokami tik periodiniai mokesčiai; žemei kaip neriboto naudingo tarnavimo laiko turtui nusidėvėjimas neskaičiuojamas, įsigytos teisės į žemę nudėvimos per teisių galiojimo laiką.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijai nesuteikta teisė PM bazę apskaičiuoti vadovaujantis VAS, nurodant šias nuostatas kaip teisinį pagrindą. Dėl šių Pareiškėjos argumentų skundžiamame sprendime pažymėta, jog tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansines ataskaitas įmonės taip pat turi vadovautis bendraisiais apskaitos principais, tarp jų ir atsargumo principu, pagal kurį įmonė turi pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie neleistų nepagrįstai padidinti arba sumažinti turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų vertės. Sutiktina su nuostata, jog apskaita tvarkoma vadovaujantis VAS, o uždirbtas pelnas ir gautos pajamos, jei jos pagal PMĮ yra mokesčio bazė, yra apmokestinamos PMĮ nustatyta tvarka. PMĮ nustatytos apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės (mokesčio apskaičiavimas, mokėjimas, deklaravimas, ataskaitų teikimas, mokesčio grąžinimas ir pan.) taikomos Lietuvos Respublikos teritorijoje. Pagal PMĮ 3 straipsnio 1 dalies 1 punktą PM moka Lietuvos vienetas – juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka (PMĮ 2 straipsnio 2 dalis).

Pagal PMĮ 4 straipsnio 1 dalį Lietuvos vieneto mokesčio bazę sudaro visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais (PMĮ 2 straipsnio 24 dalis).

Pagal bendrąjį principą, mokesčių tikslais, pajamų / sąnaudų pripažinimas neturi skirtis nuo jų atvaizdavimo finansinėje apskaitoje (su tam tikromis išimtimis, kurios yra įsakmiai aptariamoms PMĮ). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei Valstybinė mokesčių inspekcija yra parengusi apskaitos, tvarkomos pagal verslo apskaitos standartus finansinėms ataskaitoms sudaryti, ir PMĮ nuostatų pelno mokesčiui apskaičiuoti reglamentavimo skirtumų paaiškinimus. Šiuo metu nėra pateikta skirtumų, jog mokesčių tikslais, vertinamojoje situacijoje PMĮ ir VAS nuostatos skiriasi.

Dėl kainos išskirstymo

Pagal pateiktus 2007 m. apskaitos registrų duomenis už Susisieikimo komunikacijas mokėjimai atlikti bankiniais pavedimais. Kaip minėta, Pareiškėja perimtų Susisieikimo komunikacijų pirkimo PVM sąskaitos faktūros nepateikė, o pateiktoje 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje įsigyjamas turtas į atskirus turto objektus nebuvo išskaidytas.

Patikrinimo metu buvo vadovautasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004 -05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“, 6 punkto nuostatomis. Pareiškėjos atskirų turto objektų – teisės naudotis žeme ir kelio, mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo kainai nustatyti, pritaikytas taikomas ekonominių modelių metodas, t. y. kaina apskaičiuota proporcingai tenkančiai Nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje Nr. VA/2007/10/24-119 nurodytai atskirų turto objektų rinkos vertės daliai. Arba, Susisieikimo komunikacijų rinkos bendra vertė (su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM)) buvo 11 mln. Lt (3 185 820,20 Eur), iš šios sumos: žemės sklypo vertė 10 780 000 Lt (3 122 103,80 Eur) arba sudaro 98 proc. bendros vertės ir kelio, mašinų stovėjimo aikštelės vertė 220 000 Lt (63 716,40 Eur) arba sudaro 2 proc. bendros vertės. Tuo pačiu, Pareiškėjos Susisieikimo komunikacijų įsigijimo kainą 10 mln. Lt (2 896 200,19 Eur) (be PVM) sudarė: 9,8 mln. Lt (2 838 276,18 Eur) teisė naudotis žeme ir 0,2 mln. Lt (57 924 Eur) kelias, mašinų stovėjimo aikštelė.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos įsigytų Susisieikimo komunikacijų vertė įvertinta perspektyviai, žinant Susisieikimo komunikacijų savininko teisę iki 2099-01-24 naudotis valstybine žeme, kuriai parengtas ir patvirtintas teritorijos detalusis planas, iš anksto numatyta vietoj Susisieikimo komunikacijų statyti administracinį pastatą, kuris ateityje generuos pajamas, ši teisė naudotis žeme laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 13-ojo VAS 5 punkto prasme laikytina nematerialiuoju turtu, nuo 2016-01-01 12-ojo VAS 47 punkto prasme – materialiuoju turtu, kurio įsigijimo kaina 9,8 mln. Lt (2 838 276,18 Eur).

Patikrinimo metu pagrįstai pažymėta, jog Pareiškėja iš šios teisės panaudoti žemės sklypą realiai numatytam tikslui pajamų ar ekonominės naudos kol kas negavo. Vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, sąnaudos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams tada, kai gali būti susiejamos su konkrečių pajamų, ekonominės naudos gavimu, todėl tokio turto – teisės naudotis žeme – amortizacijos sąnaudos leidžiamiesiems atskaitymams nepriskirtinos. Tokio materialiojo turto amortizacija galės būti skaičiuojama tuomet, kai Pareiškėja iš teisės naudoti žemės sklypą realiai numatytam tikslui uždirbs pajamas ar gaus ekonominę naudą.

2.3 Dėl Pareiškėjos išlaidų, susijusių su administracinio pastato statybomis

Pareiškėja pažymėjo (pastabų 39 p.), jog linkusi sutikti su patikrinimo akte išdėstyta pozicija, kad administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertė (256 602,65 Eur) buvo nepagrįstai įtraukta į Susisieikimo komunikacijų vertę ir, atitinkamai, nuo 256 602,65 Eur vertės apskaičiuotą nusidėvėjimą Pareiškėja nepagrįstai priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams.

Pareiškėja 2008 m. patirtas administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų išlaidas 885 997,65 Lt (256 602,65 Eur) priskyrė Susisiekimui komunikacijoms ir šio turto vertę (10 mln. Lt) padidino iki 10 885 997,65 Lt (10 mln. Lt + 885 997,65 Lt) (3 152 802,84 Eur). Šis pažeidimas atskleistas patikrinimo akto p. 13–15, todėl konstatuojama, jog administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų išlaidos nepriskiriamos nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudoms ir nelaikomos leidžiamais atskaitymais.

III Dėl mokesčio bazės dydžio

Remiantis PMĮ 11 straipsnio 1 dalimi, įvertinus nepagrįstai padidintus leidžiamus atskaitymus bei ribotų dydžių leidžiamus atskaitymus, buvo sumažinti deklaruoti nuostoliai ir didintas apmokestinamasis pelnas bei apskaičiuota, kad: už 2012 m. nuostoliai sudarė 476 034 Lt (137 869 Eur); už 2013 m. nuostoliai sudarė 67289 Lt (19 488 Eur); už 2014 m. nuostoliai sudarė 773322 Lt (223 970 Eur); už 2015 m. nuo papildomai nustatyto 119 322 Eur apmokestinamojo pelno apskaičiuotas PM sudarė 17 898 Eur (119 322 Eur x 15 proc.); už 2016 m. nuostoliai sudarė 1 663 370 Eur.

IV Dėl mokesstinės atsakomybės taikymo

Dėl baudos skyrimo

Inspekcija įvertinusi tai, jog Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė su patikrinimu susijusius dokumentus, iš dalies pripažino vieną pažeidimo epizodą iš nustatytų keletu, nenustačiusi Pareiškėjos veiksmuose jos padėtį sunkinančių aplinkybių, Pareiškėjai skyrė minimalią 10 proc. dydžio 1 790 Eur baudą.

Dėl delspinigių apskaičiavimo

Vadovaujantis PMĮ 56 ir MAĮ 96–99 straipsniais, Pareiškėjai nuo nesumokėto 17 898 Eur PM apskaičiuoti 3 581,14 Eur PM delspinigiai.

Pareiškėja skunde Komisijai teikia nesutikimo su skundžiamu sprendimu argumentus.

Dėl UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo (skundo 55–81 p.)

Pareiškėjos nuomone, ji nuo paskolų, susijusių su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu, apskaičiuotas palūkanas pagrįstai priskyrė leidžiamais atskaitymams, nes šiuo akcijų įsigijimo sandoriu siekė išskirtinai ekonominės naudos. Nesutinka, kad akcininkai, o ne ji gavo ekonominę naudą. Ginčo akcijų įsigijimo ir paskolų sandoriai, nors ir sudaryti su susijusiais asmenimis, buvo įgyvendinti nepiktinaudžiaujant, nesiekiant mokesstinės naudos, laikantis taip vadinamo ištiesiosios rankos principo, sandorio šalims siekiant maksimalios naudos.

Nors Inspekcija teigia, kad Pareiškėjos veiklos rezultatai po akcijų paketo įsigijimo buvo nuostolingi, tačiau LVAT administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015 pateikė išaiškinimą, jog vieneto komercinės ar gamybinės veiklos sąsajumas su siekiu gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar siekiu gauti kokios kitos ekonominės naudos leidžia teigti, kad vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme.

Pareiškėja nurodo, kad, įsigydama ginčo akcijas, įsigijo nekilnojamojo turto (toliau – NT) plėtojimo veiklą vykdančią įmonę, turinčią 15 nekilnojamojo turto projektų ir tiesiogiai bei netiesiogiai valdančią virš 200 mln. Lt vertės turto (turtas išvardintas skundo p. 19, 77 p.). Toliau sekęs įsigytosios įmonės prisijungimas prie Pareiškėjos ir perimtų NT projektų vystymas daugiau nei akivaizdžiai patvirtina, kad iš akcijų įsigijimo ir paskolų sandoriais Pareiškėja siekė konkrečios ekonominės naudos. Pažymi, kad metinė PM deklaracija nėra tas dokumentas, kuris skirtas atspindėti Pareiškėjos veiklos iš NT vystymo pelningumą (grąžą). Dėl nekilnojamojo turto veikloje įprastos organizacinės struktūros didžioji dalis turto objektų yra Pareiškėjos dukterinėse įmonėse (savarankiškuose vienetuose) ir tik keli turtai yra pas Pareiškėją. Nekilnojamojo turto vystymo veikla yra labai priklausoma nuo išorės faktorių (recesijos ar pakilimo, bankų finansavimo ir kt.). Dėl to kai kurių NT objektų išvystymo ciklas gali užsitęsti iki 10–15 metų. Bet kuriuo atveju vertinant iš dabartinės pozicijos UAB „M.M.M. projektai“ verslo (akcijų)

įsigijimas akivaizdžiai pasiteisino ir sudarė gerokai didesnes galimybes pasiekti didesnę gražą akcininkams nei būtų leidusi tik nuosavo kapitalo perskolinimo finansinė veikla.

Pareiškėja nurodo, kad iki UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo ir šios įmonės prijungimo vykdė išskirtinai vien tik finansinę veiklą. NT vystymo ir plėtros projektai pradėti vykdyti tik po ginčo akcijų įsigijimo ir įmonės prijungimo prie Pareiškėjos. Pareiškėja siekė ekonominės naudos – įsigijo įmonę, turinčią konkrečius NT projektus ir vykdančią NT plėtros veiklą, tokiu būdu perimdama NT plėtros veiklą ir konkrečius NT projektus.

Pareiškėjos teigimu, paskolų, panaudotų UAB „M.M.M. projektai“ akcijoms įsigyti, palūkanos per 2010–2014 metus (iki visiško paskolų sugrąžinimo) sudarė 2,65 mln. Eur, o per 10 metų laikotarpį Pareiškėjos sugeneruota bendra nuostolių suma sudarė 7,4 mln. Eur. Pareiškėjos nuomone, net įvertinus tai, kad palūkanų sąnaudos Pareiškėjos sąnaudų struktūroje sudaro reikšmingą sumą, ši aplinkybė savaime nepaneigia fakto, kad šios palūkanų sąnaudos yra tiesiogiai susijusios su UAB „M.M.M. projektai“ įsigijimu, iš kurio Pareiškėja gavo konkrečios ekonominės naudos.

Mokesčių administratorius netyrė, kokius konkrečius NT projektus perėmė ir įgijo galimybę plėtoti Pareiškėja po atlikto akcijų įsigijimo sandorio. Pareiškėja nurodo, kad įsigijusi minėtą bendrovę pradėjo vykdyti naują ekonominę veiklą – NT vystymo veiklą ir iki 2020 metų spalio mėn. įgyvendino NT vystymo projektus ir iš jų uždirbo pajamų (išvardinti skundo p. 19, p. 78) bei šiuo metu vysto NT projektus ir tikisi uždirbti pajamų per artimiausius penkerius metus (išvardinti skundo p. 20, 79 p.).

Dėl nebaigto statyti pastato–parduotuvės adresu: (duomenys neskelbtini)(pastatas–parduotuvė „96“)

Pareiškėja nurodo, kad pastatą – parduotuvę „96“ veikloje naudoja pagal 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį dėl patalpų, esančių (duomenys neskelbtini) nuomos. Pareiškėjos teigimu, pastato – parduotuvės teritorijos panaudojimą kaip automobilių stovėjimo aikštelę patvirtina istoriniai palydoviniai vaizdai, taip pat 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 8 straipsnio 3 punkto nuostatos, kurios nurodo, kad „Nuomotojas (Pareiškėja) suteikia Nuomininkui (MAXIMA LT, UAB) teisę <...> naudoti ir valdyti Žemės sklype esančią teritoriją, <...>. Nuomotojas šiuo pareiškia ir garantuoja, kad išplėtus šioje dalyje nurodytos teritorijos plotą Žemės sklypo teritorijoje arba kitoje teritorijoje, kuri yra prie pastato ir kuri naudojama su pastatu ar nuomininko veikla susijusioms reikmėms, nuomotojas suteikia teisę nuomininkui naudotis jomis šioje dalyje nustatytais sąlygomis“. Pareiškėja pažymi, kad sąvoka „kitoje teritorijoje, kuri yra prie pastato ir kuri naudojama su pastatu“ apima ir teritoriją, esančią (duomenys neskelbtini). Pareiškėja taip pat nurodo, kad sutarties 8 straipsnio 3 punkte nurodyta, jog „Mokestis už naudojimąsi žemės sklypu, šioje dalyje nustatyta teritorija ir visomis kitomis teritorijomis, esančiomis prie pastato ir patalpų naudotinomis Nuomininko reikmėms yra įskaičiuotos į nuomos mokesť. Ir šiuo atveju „visomis kitomis teritorijomis, esančiomis prie pastato ir patalpų“ apima ir teritoriją, esančią (duomenys neskelbtini).

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius turėjo atlikti ne tik Pareiškėjos (Nuomotojo), tačiau ir Nuomininko veiklos tyrimą. Pareiškėjos nuomone, tik jos veiklos tyrimas negali tinkamai ir objektyviai atskleisti ginčo pastato–parduotuvės naudojimo Pareiškėjos veikloje faktinių aplinkybių visumos. Pareiškėja nurodo, kad savo iniciatyva uždavė klausimus Nuomininkui (MAXIMA LT, UAB) ir gautus atsakymus pateikė mokesčių administratoriui. Iš Nuomininko pateiktų atsakymų matyti, kad Nuomininkas, sudarydamas 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį, siekė išsinuomoti ir pastatą–parduotuvę „96“, kartu su aplink esančią teritorija, siekiant šį turtą naudoti kaip automobilių stovėjimo aikštelę, kuri ir buvo naudojama nuo 2007-08-14, o į nuomos mokesčio sumą buvo įskaičiuota ir pastato–parduotuvės „96“ kartu su šalia esančia teritorija nuoma (skundo p. 5, 24 p.). Tačiau dėl šio Pareiškėjos pateikto įrodymo Inspekcija apskritai nepasisakė.

Pareiškėja, remdamasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika bei CK nuostatomis (skundo p. 6–7, 33, 34 p.), nurodo, kad „sutartis, kaip šalių valią išreiškiantis susitarimas, turi

būti aiškinama atsižvelgiant į tikruosius šalių ketinimus, į tikrąją jų valią, o ne tik į rašytinės sutarties gramatinį tekstą“, „teisinių santykių kvalifikaciją lemia ne šalių pavartota terminija, o tų santykių turinys, kaip tuos santykius šalys beįvardintų“, „aiškinant sutartį taip pat turi būti atsižvelgiama į šalių derybas dėl sutarties sudarymo, šalių elgesį po sutarties sudarymo ir kitas reikšmingas aplinkybes“, „kiekvienas žodis, frazė turi tam tikrą prasmę ir reikšmę, nes šalys be reikalo jų paprastai nevartoja“.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriaus pateikiamas 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties nuostatų aiškinimas yra grindžiamas išskirtinai lingvistiniu rašytinės sutarties gramatinio teksto aiškinimu, ignoruojant sutarties visumą, ignoruojant Nuomotojo ir Nuomininko tikruosius ketinimus, ignoruojant po Nuomos sutarties sudarymo įvykusius įvykius ir atsiradusias aplinkybes.

Dėl susisiekimo komunikacijų (kelio, mašinų stovėjimo aikštelės) adresu: (duomenys neskelbtini) (Susisiekimo komunikacijos)

Pareiškėja nurodo, kad įvykusių reorganizacijų metu iš kitų reorganizuotų vienetų perėmė ilgalaikį turtą – Susisiekimo komunikacijas (sudaro kelias, mašinų stovėjimo aikštelė), kurios apskaitoje apskaitytos 3 152 802,84 Eur verte, kurią sudaro:

- 2 896 200,19 Eur Susisiekimo komunikacijų faktinė įsigijimo kaina, kuri nustatyta 2017-10-19 NT pirkimo pardavimo sutartyje Nr. EP-1521 bei įforminta PVM sąskaita faktūra 2007-10-19 Nr. MMM07-148, ir

- 256 602,65 Eur kapitalizuotos išlaidos, susijusios su administracinio pastato statybomis.

Pareiškėjos teigimu, ji Susisiekimo komunikacijas naudojo ekonominėje veikloje pajamoms uždirbti, todėl nuo visos 3 152 802,84 Eur vertės apskaičiavo nusidėvėjimą ir nusidėvėjimo sąnaudas priskyrė atitinkamų laikotarpių leidžiamiems atskaitymams.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos 2012–2016 m. leidžiamais atskaitymais pripažino Susisiekimo komunikacijų nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudas, apskaičiuotas nuo kelio, mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo vertės (57 924 Eur), tačiau nuo įsigytos teisės į žemę vertės (2 838 276,18 Eur) ir Administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertės (256 602,65 Eur) apskaičiuotų nusidėvėjimo sąnaudų (1 934 902,67 Eur) nepriskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėja pripažįsta, kad Administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertę 256 602,65 Eur nepagrįstai įtraukė į Susisiekimo komunikacijų vertę ir nuo šios vertės (nuo 256 602,65 Eur) apskaičiuotą nusidėvėjimą nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Tačiau Pareiškėja nesutinka, kad nuo Susisiekimo komunikacijų 2 838 276,18 Eur vertės apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos turi būti laikomos neleidžiamais atskaitymais.

Kaip nurodo Pareiškėja, mokesčių administratorius, teigdamas, kad Susisiekimo komunikacijų įsigijimo tikslas – pastatyti administracinį pastatą Pareiškėjos veiklai plėtoti, laiko, kad Susisiekimo komunikacijų įsigijimo sandoris PM tikslais turi būti vertinamas kaip dviejų savarankiškų turto objektų įsigijimo sandoris: (1) teisės naudotis žeme įsigijimo sandoris ir (2) kelio, mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo sandoris ir bendrą Susisiekimo komunikacijų įsigijimo vertę (nevertindamas Administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertės – 256 602,65 Eur) išskaido į dvi savarankiškas vertes, tenkančias:

- teisei naudotis žeme – 2 838 276,18 Eur,

- ir keliui, ir mašinų stovėjimo aikštei (toliau – kelias, aikštelė) – 57 924 Eur.

Mokesčių administratoriaus teigimu, Pareiškėja teisės naudotis žeme kol kas nenaudoja ekonominėje veikloje ir pajamų iš šios teisės neuždirba, todėl nuo Susisiekimo komunikacijų vertės, atitinkančios teisės naudotis žeme vertę (2 838 276,18 Eur), apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos leidžiamiems atskaitymams nepriskirtinos. Mokesčių administratorius pripažino, kad Pareiškėja nuo Susisiekimo komunikacijų vertės dalies, atitinkančios kelio, aikštelės vertę (57 924 Eur), apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudas pagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai kvalifikuoja Susisiekimo komunikacijų įsigijimo sandorį kaip dviejų savarankiškų turto objektų įsigijimo sandorį. Mokesčių administratorius plečiamai interpretavo PMĮ normas ir pažeidė specialiose normose nustatytą reguliavimą. Taip pat mokesčių administratorius, neturėdamas teisinio pagrindo, PM apskaičiavimo tikslais vadovavosi VAS įtvirtintu reguliavimu. Pareiškėjos teigimu, nei viena PMĮ IV skyriaus „Turtas“ norma nėra blanketinė. Tai reiškia, kad sprendžiant turto pripažinimo, turto klasifikavimo, turto įsigijimo vertės nustatymo klausimus, būtina vadovautis išskirtinai vien tik PMĮ normomis.

Pareiškėja akcentuoja, jog 2007-10-19 NT pirkimo–pardavimo sutarties objektu įvardintas konkretus NT, registruotas NT registre – Susisiekimo komunikacijos (registro Nr. 1/38214, unikalus daikto Nr. 1094-0334-0161). Įvertinant tai, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą valstybinės žemės nuomos teisė *per se* nėra laikoma civilinės apyvartos objektu, nagrinėjama sutartimi įtvirtintą sandorį reikėtų vertinti kaip vieno konkretaus NT – Susisiekimo komunikacijų – pirkimo pardavimo sandorį. Pareiškėjai neaišku, koku teisiniu ir / ar faktiniu pagrindu Inspekcija pagrindė išvadą, kad savarankišku 2007-10-19 NT pirkimo–pardavimo sutarties objektu turi būti laikoma teisė naudotis žeme. Remiantis LVAT praktika, aiškinančia Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas. Nei viena PMĮ IV skyriaus norma nenustato reikalavimo nekilnojamojo turto, esančio ant valstybinės žemės, įsigijimo sandorį PM tikslais skaidyti į du savarankiškus turto įsigijimo sandorius. Inspekcija pasirinko ne PMĮ, o 13 VAS įtvirtintu reguliavimu. Mokesčių administratoriaus atliktas Susisiekimo komunikacijų įsigijimo vertės išskaidymas į dvi vertes ir šių verčių priskyrimas dviem savarankiškiems turto vienetais (Teisei naudotis žeme ir Keliui, aikštelei) yra nepagrįstas ir prieštarauja PMĮ reguliavimui.

Pareiškėjos teigimu, iš valstybinės žemės nuomos reguliavimo seka, kad abu šio sandorio elementai (valstybinės žemės nuoma ir nekilnojamas turtas, esantis ant šios žemės) yra neatsiejamai susiję ir negali egzistuoti vienas be kito. Negalima įsigyti nekilnojamojo turto, neįforminus valstybinės žemės nuomos sklypui, ant kurio yra pastatytas įsigyjamas nekilnojamas turtas. Ir atvirkščiai, neįmanoma įgyti vien tik teisę nuomotis valstybinę žemę, prieš tai neįsigijus nekilnojamojo turto objekto, kuris yra pastatytas ant valstybinės žemės.

Todėl, kaip nurodo Pareiškėja, net darant prielaidą, kad PM tikslais 2007-10-19 NT pirkimo–pardavimo sutartimi įformintas Susisiekimo komunikacijų įsigijimas kvalifikuojamas kaip dviejų savarankiškų turto objektų (Teisės naudotis žeme ir kelio, aikštelės) įsigijimas, šių dviejų turto objektų naudojimas Pareiškėjos ekonominėje veikloje yra neįmanomas vienas be kito. Kitaip tariant, tam, kad Pareiškėja galėtų naudoti ekonominėje veikloje kelią, aikštelę, Pareiškėja privalo įforminti valstybinės žemės, ant kurios yra šis nekilnojamas turtas, nuomą. Iš to seka, kad valstybinės žemės nuoma yra būtinas ir privalomas elementas Kelio, aikštelės naudojimui ekonominėje veikloje. O tai reiškia, kad Teisės naudotis žeme įsigijimas yra tiesiogiai skirtas Pareiškėjos pajamoms uždirbti – naudodama šią įsigytą teisę Pareiškėja įgyja galimybę uždirbti pajamų iš kelio, aikštelės naudojimo ekonominėje veikloje.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos 2020-12-22 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-469, kuriuo patvirtinti 2020-10-23 patikrinimo akto Nr. (21.222) FR0680-461 rezultatai ir Pareiškėjai nurodyta sumokėti 17 898 Eur PM, 3 581,14 Eur PM delspinigius ir 1 790 Eur PM baudą keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos PM patikrinimą už 2012–2016 metus, konstatavo, kad Pareiškėja leidžiamiesiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė 4 743 615,44 Lt (1 373 846 Eur) paskolų palūkanų sąnaudas, įsigyjant UAB „M.M.M. projektai“ akcijas,

nesusijusias su pajamų arba ekonominės naudos gavimu, taip pat su pajamų uždirbimu arba ekonominės naudos gavimu nesusijusias 6 759 086,19 Lt (1 957 566,67 Eur) ilgalaikio turto (dviejų turto objektų: pastato–parduotuvės „96“ ir Susisiekimo komunikacijų) nusidėvėjimo sąnaudas.

Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir Komisijai nurodo, kad įsigydama UAB „M.M.M. projektai“ akcijas siekė išskirtinai ekonominės naudos – įsigijo įmonę, turinčią konkrečius NT projektus ir vykdančią NT plėtros veiklą, tokiu būdu perimdama NT plėtros veiklą ir NT projektus. Pareiškėjos teigimu, nors paskolų sandoriai ir sudaryti su susijusiais asmenimis, buvo įgyvendinti nepiktnaudžiaujant, nesiekiant mokestinės naudos, laikantis taip vadinamo ištiesiosios rankos principo, sandorio šalims siekiant maksimalios naudos. Todėl nuo paskolų, susijusių su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu, apskaičiuotas palūkanas ji (Pareiškėja) pagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėja pabrėžia, jog pastatą–parduotuvę „96“ savo veikloje naudoja pagal 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį, t. y. išnuomojo nuomininkui (MAXIMA LT, UAB), kuris pastato–parduotuvės „96“ teritoriją naudoja kaip automobilių stovėjimo aikštelę, todėl, Pareiškėjos teigimu, pastato–parduotuvės „96“ nusidėvėjimo sąnaudas ji pagrįstai priskyrė ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėja nurodo, kad Susisiekimo komunikacijas ji taip pat naudojo ekonominėje veikloje pajamoms uždirbti, todėl pagrįstai nuo visos šio NT įsigijimo vertės apskaičiuavo nusidėvėjimą ir nusidėvėjimo sąnaudas priskyrė atitinkamų laikotarpių leidžiamiems atskaitymams. Akcentuoja, kad mokesčių administratorius nepagrįstai kvalifikuoja Susisiekimo komunikacijų įsigijimo sandorį kaip dviejų savarankiškų turto objektų įsigijimo sandorį, t. y. teisės naudotis žeme sandorį ir kelio bei mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo sandorį bei patikrinimo metu nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė tik kelio bei mašinų stovėjimo aikštelės nusidėvėjimo sąnaudas. Tokiu būdu, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius plečiamai interpretavo PMĮ normas ir pažeidė specialiose normose nustatytą reguliavimą. Pareiškėja prašo skundžiamą Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skundo ir jos atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytą poziciją bei byloje esančią medžiagą ir Inspekcijos atstovių Komisijos posėdyje išdėstytus argumentus, konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju sprendina, ar, *pirma*, Pareiškėja įsigydama UAB „M.M.M. projektai“ akcijas siekė ekonominės naudos ir tokiu būdu paskolų, susijusių su šios bendrovės akcijų įsigijimu, palūkanų sąnaudas pagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams. *Antra*, ar pastatą–parduotuvę „96“ Pareiškėja naudojo savo veikloje pajamoms uždirbti ir šio turto nusidėvėjimo sąnaudas pagrįstai priskyrė ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams bei, *trečia*, ar Susisiekimo komunikacijas Pareiškėja taip pat naudojo ekonominėje veikloje pajamoms uždirbti ir pagrįstai nuo visos šio NT įsigijimo vertės apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudas priskyrė leidžiamiems atskaitymams. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai patikslino reikalavimą dėl Susisiekimo komunikacijų vertės ir tam tikrų sąnaudų dydžio priskyrimo leidžiamiems atskaitymams. Detaliau dėl šioje dalyje Pareiškėjos patikslinto reikalavimo bus pasisakyta vėliau. Atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde bei jos atstovų išdėstytus argumentus ir reikalavimus, Komisija nagrinės mokestinį ginčą jo ribose.

Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju visais trimis aukščiau nurodytais ginčo klausimais Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Nagrinėjamu atveju byloje Komisija negali priimti sprendimo iš esmės, nes mokesčių administratorius nesurinko pakankamų įrodymų, neįvertino visų Pareiškėjos apmokestinimui reikšmingų aplinkybių, taip pat neatsižvelgė į MAĮ 69 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą jo (mokesčių administratoriaus) pareigą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą palankiai mokesčių mokėtojui, jei šio principo taikymas yra galimas ir pagrįstas tinkamais įrodymais.

Dėl Pareiškėjos UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo

Šioje dalyje nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2009-11-10 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 20091110/JJN-10FA/MMMP iš dešimties fizinių asmenų (akcininkų) įsigijo 100 proc. UAB „M.M.M. projektai“ akcijų, kurių įsigijimo kaina 65 930 373 Lt (19 094 756 Eur). Pareiškėja pakankamai lėšų neturėjo, todėl su kiekvienu UAB „M.M.M. projektai“ akcijų pardavėju – fiziniu asmeniu pasirašė atskiras 2009-11-10 Novacijos sutartis, kurių pagrindu Pareiškėjos prievolė sumokėti už UAB „M.M.M. projektai“ akcijas pakeista į prievolę grąžinti paskolas pagal su kiekvienu asmeniu sudarytas 2009-11-10 Paskolų sutartis. Pareiškėja paskolas fiziniams asmenims grąžino 2009-12-23 ir 2009-12-28 banko pavedimais iš skolintų lėšų, kurias skolinosi iš asocijuoto asmens UAB "L1" pagal 2009-12-23 paskolos sutartį. Pareiškėja toliau skolinosi iš asocijuotų asmenų ir refinansavo prieš tai paimtas paskolas, susijusias su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu. Pareiškėja nuo paskolų, susijusių su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu, apskaičiuotas 4 743 615,44 Lt (1 373 845,99 Eur) palūkanas priskyrė 2012–2014 metų leidžiamiesiems atskaitymams, mažinantiesiems apmokestinamąjį pelną. Tačiau mokesčių administratorius surinktų įrodymų pagrindu konstatavo, jog asocijuotų asmenų suteiktos paskolos buvo netiesiogiai panaudotos atsiskaitymui su Pareiškėjos akcininkais už UAB „M.M.M. projektai“ akcijas, t. y. sudarytais paskolų sandoriais siekta ne ekonominės naudos Pareiškėjai, o naudos akcininkams, t. y. išmokėti jiems pajamas akcijų pardavimo pajamų forma. Inspekcija laikosi pozicijos, jog Pareiškėjos pateiktos informacijos ir dokumentų visuma, įvertinus ją kartu su mokesčių administratoriaus nustatytais sandorių sudarymo, atsiskaitymo už juos aplinkybėmis, nepagrindžia patirtų sąnaudų būtinumo Pareiškėjos ekonominei naudai gauti. Atsižvelgus į tai, skundžiamame sprendime konstatuota, jog Pareiškėjos apskaičiuotos palūkanos už paskolas, panaudotos akcijų pardavimo pajamoms fiziniams asmenims išmokėti, priskirtinos neleidžiamiesiems atskaitymams.

Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir Komisijai nurodo, kad UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo sandoriu siekė išskirtinai ekonominės naudos. Akcentuoja, kad ginčo akcijų įsigijimo ir paskolų sandoriai, nors ir sudaryti su susijusiais asmenimis, buvo įgyvendinti nepiktnaudžiaujant, nesiekiant mokestinės naudos, laikantis taip vadinamo ištiesiosios rankos principo, sandorio šalims siekiant maksimalios naudos. Teigia, kad iki UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo ir šios įmonės prijungimo vykdė išskirtinai vien tik finansinę veiklą, o įsigydama ginčo akcijas įsigijo NT plėtojimo veiklą vykdančią įmonę, turinčią 15 NT projektų ir tiesiogiai bei netiesiogiai valdančią virš 200 mln. Lt vertės turto. Pažymi, kad įsigijusi minėtą bendrovę Pareiškėja pradėjo vykdyti naują ekonominę veiklą – NT vystymo veiklą ir iki 2020 metų spalio mėn. įgyvendino NT vystymo projektus ir iš jų uždirbo pajamų (išvardinti skundo p. 19, 78 p.) bei šiuo metu vysto NT projektus ir tikisi uždirbti pajamų per artimiausius penkerius metus (išvardinti skundo p. 20, 79 p.).

Iš mokestinio ginčo bylos matyti, kad nagrinėjamu atveju tarp šalių nėra ginčo dėl aptariamų palūkanų pripažinimo sąnaudomis, kaip jos suprantamos pagal PMĮ. Mokesčių administratorius, iš esmės nekvestionuodamas Pareiškėjos teisės aptariamą palūkaną pripažinti sąnaudomis, neigia jos galimybę šias sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

Atsižvelgiant į prieš tai apibrėžtas bylos nagrinėjimo ribas, toliau sprendinamas klausimas, ar Pareiškėja, apskaičiuodama 2012–2014 metų apmokestinamąjį pelną, pagrįstai prie leidžiamų atskaitymų priskyrė sąnaudas (4 743 615,44 Lt (1 373 845,99 Eur), patirtas mokant palūkanas nuo paskolų, susijusių su UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimu. Įvertinus šioje skundžiamo sprendimo dalyje išdėstytas aplinkybes bei Inspekcijos argumentų turinį, matyti, kad mokesčių administratorius nenustatė ir neištyrė visų reikšmingų objektyvių aplinkybių, sudarančių pagrindą nepripažinti Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais aukščiau nurodytas paskolų palūkanas.

Ginčo mokestiniu laikotarpiu galiojusi PMĮ 17 straipsnio 1 dalis (2012-06-29 įstatymo Nr. XI-2165 redakcija) nustatė, kad „leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto

ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita <...>“. Nagrinėjamu atveju šioje įstatymo nuostatoje minimos išimties iš bendros taisyklės ginčo teisiniams santykiams nėra taikomos (aktualios). LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 akcentavo, kad iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT taip pat pažymėjo, kad PMĮ 17 straipsnio 1 dalies taikymo aspektu vieneto turto įsigijimo sąnaudos, nesant kitų mokesčių įstatymų nuostatų, gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais tik tokiu atveju, jei šis turtas naudojamas vieneto komercinėje ar gamybinėje veikloje, kuria siekiama gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą. Toks vertinimas kildintinas iš minėtoje PMĮ nuostatoje nustatytos privalomos sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąlygos – komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos atitinkamos sąnaudos, siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Pastarosios sąlygos, taip pat sąnaudų įprastumo ir būtinumo reikalavimų tenkinimas, būtinas atitinkamas sąnaudas pripažįstant leidžiamais atskaitymais, iš esmės reikalauja šių sąnaudų ryšio su vieneto komercine ar gamybine veikla (jos dalimi), kuria siekiama pajamų ar kitokios ekonominės naudos (25 punktas).

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius iš esmės nepasisakė (nesprendė) dėl Pareiškėjos siekio gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos iš ginčo sandorio (įsigyjant UAB „M.M.M. projektai“ akcijas ir šią bendrovę prijungus prie Pareiškėjos). Dar daugiau, tiek patikrinimo akte, tiek ir skundžiamame sprendime nurodė, jog Pareiškėjos ir UAB „M.M.M. projektai“ vykdoma veikla buvo tokia pati, t. y. nuosavo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas, konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla, todėl net ir nesudarius ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sandorio, buvo visos galimybės vystyti nekilnojamąjį turtą ir tuo būdu sudaryti sąlygas, kad generuojama grąža akcininkams padidėtų. Tik nagrinėjant ginčą Komisijos posėdyje Inspekcijos atstovės sutiko su Pareiškėjos tiek pastabose Inspekcijai, tiek skunde Komisijai nurodytomis aplinkybėmis, kad iki UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo ir šios įmonės prijungimo prie Pareiškėjos, pastarosios ir UAB „M.M.M.“ vykdyta veikla nebuvo tapati, nes Pareiškėja vykdė vien tik finansinę veiklą. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratoriui nepavyko nustatyti Pareiškėjos realiai gautos ekonominės naudos, tačiau patikrinimo metu net nebuvo tirta ar Pareiškėja iš esmės pradėjo vykdyti naują ekonominę veiklą, kurios iki tol neplėtojo, t. y. nebuvo nustatyta (spręsta) dėl Pareiškėjos naujai įsigytų NT projektų vystymo, nespręsta dėl iš UAB „M.M.M. projektai“ perimtų NT projektų vykdymo (įgyvendinimo) generuojamų pajamų ar perimto NT vertės ir valdymo, t. y. nespręsta, ar PMĮ 17 straipsnio 1 dalies taikymo aspektu Pareiškėjos minėtos bendrovės akcijų (iš esmės naujos – NT vystymo veiklos) įsigijimo sąnaudos (paskolų palūkanų forma) gali būti pripažintos leidžiamais atskaitymais Pareiškėjai vykdant (plėtojant) iš UAB „M.M.M. projektai“ perimtą nekilnojamojo turto vystymo veiklą. Atkreiptinas dėmesys, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius neginčija, jog UAB „M.M.M. projektai“ buvo realiai veikianti NT vystymo projektus vykdanti įmonė, t. y. vykdanti savo veiklą, kaip ji suprantama pagal PMĮ nuostatas.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad po UAB „M.M.M. projektai“ akcijų įsigijimo Pareiškėjos veiklos rezultatai buvo neigiami, per pastaruosius 10 metų (2010–2019 m.) nuostoliai sudarė 7 405 690 Eur, pelnas – 3 561 798 Eur, t. y. 3 843 892 Eur nuostoliai viršijo gautą pelną. Tačiau šiuo aspektu nurodytina, kad aukščiau minėtoje nutartyje LVAT yra išaiškinęs, jog įstatymų leidėjo nurodomas vieneto komercinės ar gamybinės veiklos sąsajumas su *siekiu* gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar *siekiu* gauti kokios kitos ekonominės naudos leidžia

teigti, kad leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos sąnaudos nėra siejamos vien su pelno gavimu. Kitaip tariant, vien faktinė aplinkybė, jog veikla buvo nuostolinga, savaime nepaneigia galimybės atitinkamas vieneto sąnaudas pripažinti leidžiamais atskaitymais PMĮ 17 straipsnio 1 dalies prasme.

Skundžiamame sprendime taip pat padaryta išvada, jog daugkartinių paskolų sandorių tikslas buvo atsiskaityti su Pareiškėjos akcininkais už UAB „M.M.M. projektai“ akcijas, tokiu būdu sudarytais paskolų sandoriais siekta ne ekonominės naudos Pareiškėjai, o naudos akcininkams, t. y. išmokėti jiems pajamas akcijų pardavimo pajamų forma. Komisija nurodo, kad mokesčių administratorius neginčija, tai patvirtino ir mokesčių administratoriaus atstovės posėdžio Komisijoje metu, jog ginčo akcijų įsigijimo ir paskolų sandoriai, nors ir sudaryti su susijusiais asmenimis, buvo įgyvendinti nepiktnaudžiaujant, nesiekiant mokesstinės naudos, laikantis taip vadinamo ištiesiosios rankos principo, sandorio šalims siekiant maksimalios naudos. Vadinasi, neištyrus Pareiškėjos naujai perimtos NT veiklos vystymo, iš šios veiklos generuojamų pajamų, perimto NT vertės ir tolimesnio valdymo, Komisijos vertinimu, teigti, kad Pareiškėja ginčo akcijų įsigijimo ir paskolų sandoriais siekė ne ekonominės naudos, o tik naudos akcininkams, nėra jokio teisinio ir faktinio pagrindo. Sprendžiant klausimą dėl atitinkamų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais apmokestinimo PM tikslais, turi būti vertinama būtent vieneto (mokesčio mokėtojo), veikiančio, kaip tokio, o ne jo akcininkų veikla.

Kadangi mokesčių administratorius neištyrė bei nenustatė aukščiau nurodytų visų šioje nagrinėjamos bylos dalyje reikšmingų faktinių aplinkybių, Inspekcijos sprendimas keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Dėl nebaigto statyti pastato–parduotuvės adresu: (duomenys neskelbtini)(pastatas–parduotuvė „96“)

PMĮ riboja tam tikrų įmonės patirtų sąnaudų, nors jos ir skirtos apmokestinamosioms pajamoms uždirbti, pripažinimą leidžiamais atskaitymais. Tokios sąnaudos vadinamos ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos yra priskiriamos minėtiems ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams (PMĮ 17 straipsnio 2 dalies 1 punktą). PMĮ 18, 19 straipsniuose yra aptartas tokių sąnaudų pripažinimo kriterijus. Pavyzdžiui, PMĮ 19 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad nenaudojamo, esančio atsargose ar užkonservuoto ilgalaikio turto, ilgalaikio turto perkainojimo rezultatų nusidėvėjimas arba amortizacija neskaiciuojami. Nenaudojamu laikomas toks ilgalaikis turtas, kuris įmonėje nepradėtas naudoti. Ilgalaikio turto naudojimo pradžia turi būti įforminta įmonės vadovo (savininko) arba jo įgalioto asmens patvirtintu turto perdavimo naudoti (įvedimo į eksploataciją) aktu. Taip pat turtas gali būti nenaudojamas, nes yra užkonservuotas arba jis nenaudojamas dėl ilgalaikio turto remonto. Tokiais atvejais ilgalaikio turto nusidėvėjimas neskaiciuojamas.

Pagal 2014-11-03 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2014/11/03 Pareiškėja iš K. T. už 935 000 Lt (270 795 Eur) įsigijo ginčo pastatą–parduotuvę „96“ (nebaigtą statyti pastatą–parduotuvę (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)), esantį (duomenys neskelbtini). NT registro duomenų bazės išrašo duomenimis Pareiškėjos įsigyto nebaigto statyti pastato–parduotuvės vidutinė rinkos vertė 1 092 Eur (baigtumas 5 proc., bendras plotas 0,00 kv. m). Pareiškėjos pateiktoje UAB "K1" vertinimo ataskaitoje pastato–parduotuvės „96“ vertė 2014-10-28 yra 950 000 Lt (275 139 Eur), vertinimas atliktas nuosavybės perleidimo tikslais bei nurodyta, kad vertinamas pastatas yra nuomos teisėmis valdomame žemės sklype, kuriam parengtas bei patvirtintas detalus planas, pagal kurį žemės sklype galima pastatyti komercinės paskirties pastatą. Turto vertinimo ataskaitoje pažymėta, kad vertinimas pagrįstas skaičiavimais, paremtais rinkos požiūriu į vertinamą turtą kaip į pajamas nešantį turtą ir labiau atspindintį ne potencialaus turto vertintojo, o investuotojo poziciją, t. y. asmens, kuris vertinamą turtą įsigytų su tikslu jį išvystyti ir gauti pajamas realizavus naujai pastatytą pastatą.

Pareiškėja šiam turtui nuo kito mėnesio pirmosios dienos po jo įsigijimo, t. y. nuo 2014-12-01 skaičiavo nusidėvėjimą ir apskaičiuotą 2014–2016 m. laikotarpiu nusidėvėjimo sumą 78 254,26 Lt (22 664 Eur) priskyrė ribotų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Byloje nustatyta ir dėl to nėra ginčo, kad statybos minėtu adresu nevyko, pagal NT registre registruotą paskirtį (prekybos) turtas nebuvo naudojamas ir negalėjo būti naudojamas, nes šioje vietoje virš pastato – parduotuvės „96“ yra betoninėmis trinkelėmis grįsta danga. Pareiškėjos teigimu, ši betoninėmis trinkelėmis grįsta danga naudojama kaip automobilių stovėjimo aikštelė jos (Pareiškėjos) veikloje, t. y. nuomojama MAXIMA LT, UAB. Aplinkybės, kad šioje vietoje yra automobilių stovėjimo aikštelė iš esmės neginčija ir mokesčių administratorius. Savo teiginiais ir aplinkybėmis dėl aikštelės nuomos pagrįsti Pareiškėja pateikė 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį dėl patalpų, esančių (duomenys neskelbtini) nuomos, nurodė, kad pastato – parduotuvės teritorijos panaudojimą kaip automobilių stovėjimo aikštelę patvirtina istoriniai palydoviniai vaizdai ir tuo įsitinkinti galima interneto naršyklėje įsijungus A. G. palydovinį vaizdą bei pasirinkus atitinkamą laikotarpį. Taip pat Pareiškėja kartu su pastabomis mokesčių administratoriui pateikė nuomininko MAXIMA LT, UAB rašytinius paaiškinimus, kurie, kaip teigia Pareiškėja, patvirtina, kad nuomininkas pastatą – parduotuvę „96“ perėmė ir nuomojosi iš Pareiškėjos, už tai mokėdamas nuomos mokesťį.

2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 8 straipsnio 3 punkte nurodyta, kad „Nuomotojas / Pareiškėja suteikia Nuomininkui / MAXIMA LT, UAB, teisę sutarties galiojimo laikotarpiu naudoti ir valdyti Žemės sklype esančią teritoriją, bet kokią esamą / būsimą įrangą, susisiekimo techninę infrastruktūrą, taip pat kitą infrastruktūrą, esančias minėtoje teritorijoje <...>. Nuomotojas (Pareiškėja) šiuo pareiškia ir garantuoja, kad išplėtus šioje dalyje nurodytos teritorijos plotą Žemės sklypo teritorijoje arba kitoje teritorijoje, kuri yra prie Pastato ir kuri naudojama su pastatu ar Nuomininko veikla susijusioms reikmėms, Nuomotojas suteikia teisę Nuomininkui naudotis jomis šioje dalyje nustatytais sąlygomis. Mokestis už naudojamą žemės sklypu, šioje dalyje nustatyta teritorija ir visomis kitomis teritorijomis, esančiomis prie Pastato ir Patalpų naudotinomis Nuomininko reikmėms yra įskaičiuotos į nuomos mokesťį.“

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis ginčo pastatas–parduotuvė „96“, esantis (duomenys neskelbtini) stovi ant valstybinės žemės (unikalus daikto Nr. 0101-0022-0301, toliau – Žemės sklypas „96“). Žemės sklypas „96“ ribojasi su kitu valstybiniu sklypu, esančiu (duomenys neskelbtini) (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)), toliau – Žemės sklypas „98“). Pareiškėja iš valstybės nuomojosi dalį Žemės sklypo „98“, kuriame stovi Pareiškėjai nuosavybės teise priklausantis pastatas–parduotuvė „Maxima“ (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini) minėtam pastatui suteiktas adresas (duomenys neskelbtini), toliau – Maxima „98“) ir pastatas, kuriame yra vaistinės patalpos (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), adresas: (duomenys neskelbtini), toliau – Vaistinė „98“). Taigi byloje nustatyta, kad Pareiškėja iš valstybės nuomoja du Žemės sklypus „96“ ir „98“. Ant Žemės sklypo „96“ turi stovėti ginčo pastatas–parduotuvė „96“, nors realiai yra betono trinkelėmis dengta danga (automobilių stovėjimo aikštelė), o ant Žemės sklypo „98“ stovi Maxima „98“ ir Vaistinė „98“.

Pareiškėja 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties 5 straipsnio 1 dalyje (*kuri 2011-09-08 Susitarimu Nr. 3 išdėstyta nauja redakcija, galiojusia nuo 2011-09-08*) laikotarpiu nuo 2011-10-01 iki 2016-09-30 įsipareigojo nuomininkui MAXIMA LT, UAB išnuomoti Maximą „98“, Vaistinę „98“ ir Žemės sklypą „98“. Nuomininkas Maxima, UAB įsipareigojo Pareiškėjai sumokėti nuomos mokesťį, kurio dydis sudarė 11 Eur už kiekvieną nuomojamo ploto kvadratinį metrą už visus šiuos daiktus, pridedant taikytino dydžio PVM. Įvertinus 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį ir jos naują redakciją, darytina išvada, kad Inspekcija iš esmės teisingai nurodė, jog 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties objektu nebuvo Žemės sklypas „96“ bei ginčo pastatas–parduotuvė „96“ (betoninėmis trinkelėmis grįsta danga), nes apie tai sutartyje nėra aptarta. Komisija pritaria skundžiamo sprendimo išvadai, jog nuomos sutartyje turi būti nurodytas daiktas ar jo požymiai, leidžiantys nustatyti daiktą, kurį nuomotojas privalo perduoti

nuomininkui. Jeigu tokie požymiai sutartyje nenurodyti ir nuomos sutarties dalyko negalima nustatyti remiantis kitais požymiais, tai nuomos sutartis laikoma nesudaryta (CK 6.477 straipsnio 3 dalis). Mokesčių administratorius buvo davęs 2019-10-14 Mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (21.222) FR0706-1202 Pareiškėjai pateikti dokumentus, kuriuose apskaitomas šis turtas (pastatas–parduotuvė „96“) ir kurių pagrindu nusidėvėjimas pripažintas leidžiamais atskaitymais. Tačiau Pareiškėja nepateikė (neturėjo) automobilių stovėjimo aikštelės formavimo, pertvarkymo dokumentų, priėmimo–perdavimo akto, minėtos sutarties priedo dėl automobilių stovėjimo aikštelės perdavimo naudotis MAXIMA LT, UAB, automobilių aikštelės įvedimo į eksploataciją akto, inventorinės kortelės bei apskaitos registro, kuriame apskaitomas šis ginčo ilgalaikis turtas ir kitų dokumentų, kurių pagrindu Pareiškėja šio turto nusidėvėjimą pripažino leidžiamais atskaitymais. Pareiškėja 2019-10-24 raštu Nr. 2019/10/24-03 mokesčių administratoriui paaiškino, kad dokumentai dėl automobilių stovėjimo aikštelės NT registre nebuvo atnaujinti, faktinis automobilių stovėjimo aikštelės formavimas NT registre nebuvo fiksuotas. Pasak Pareiškėjos, pastato–parduotuvės „96“ perdavimo–priėmimo aktas ir sutarties priedas nebuvo perduotas, nes pastatas–parduotuvė „96“ pateko į 2007-08-14 Patalpų nuomos sutarties objektą. Komisijos vertinimu, aukščiau nurodytos aplinkybės dėl minėtos sutarties turinio bei apskaitos dokumentų dėl pastato–parduotuvės „96“ panaudojimo Pareiškėjos veikloje nepateikimas formaliai paneigia Pareiškėjos teiginius, jog turtas buvo įsigytas siekiant praplėsti automobilių stovėjimo aikštelės teritoriją nuomininko klientams.

Mokesčių administratorius, be kita ko, taip pat nustatė, kad pagal Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras išnuomotų objektų Žemės sklypo „98“, Maximos „98“ ir Vaistinės „98“ bendras plotas sudaro 3 808,11 kv. m ir nekito Pareiškėjai išnuomojus automobilių stovėjimo aikštelę nuo jos įsigijimo dienos (2014-11-03), taip pat nekito ir mėnesinės nuomos pajamos – 146 051,95 Lt (42 299,57 Eur), išskyrus dėl 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartyje nustatyto nuomos mokesčio indeksavimo. Pareiškėjai nepateikus dokumentų, įrodančių pajamų ar ekonominės naudos gavimą iš ginčo pastato–parduotuvės „96“ (automobilių stovėjimo aikštelės) naudojimo veikloje, Komisija iš esmės neturi pagrindo nesutikti su mokesčių administratoriaus išvada, jog Žemės sklypo „96“ ir pastato–parduotuvės „96“ nuomos kaina nebuvo įtraukta į 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartį.

PMĮ 2 straipsnio 24 dalis nustato, kad pajamos – visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais, o 40 dalyje nurodyta, kad veikla – bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. Pagal PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Sistemiskai vertinant nurodytas PMĮ 2 straipsnio 24 dalies ir 40 dalies, 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, jog sąnaudos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams tada, kai gali būti susiejamos su konkrečių pajamų, ekonominės naudos gavimu, Komisija sprendžia, jog mokesčių administratorius ginčo automobilių stovėjimo aikštelės amortizacijos sąnaudų turėjo pagrindą nepripažinti Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais.

Tačiau išnagrinėjusi bylos medžiagą, Komisija daro išvadą, kad šiuo konkrečiu atveju mokesčių administratorius turėjo pareigą savo iniciatyva vertinti ar taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, kai šio principo taikymas yra naudingas mokesčio mokėtojui, ir tik tada spręsti, ar visgi automobilių stovėjimo aikštelė (pastatas–parduotuvė „96“) yra naudojama Pareiškėjos veikloje, t. y. nuomojamas nuomininkui MAXIMA LT, UAB ir šio turto nusidėvėjimo sąnaudas Pareiškėja turi teisę priskirti leidžiamiesiems atskaitymams.

MAĮ 10 straipsnyje nustatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. To paties įstatymo 69 straipsnio 2 dalis nustato, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka

aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT 2019-05-15 nutartyje adm byloje Nr. eA-958-575/2019 (Administracinė jurisprudencija. 2019, 37, p. 244–252) išaiškino, kad MAĮ 10 straipsnyje yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių teisiniuose santykiuose, t. y. įstatymų leidėjo numatyta, kad viršenybė teikiama mokesčių teisiųjų santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atsižvelgiant į tai, kad šis principas įstatymų leidėjo yra suformuluotas įžanginėje paminėto įstatymo dalyje, vertintina, jog tai yra universalus principas, taikomas visuose mokesčių teisiniuose santykiuose ir visose mokesčių administravimo stadijose (26 punktas). Santykiuose su mokesčių administratoriumi mokesčių mokėtojas turi teisę reikalauti, kad būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Atitinkamai mokesčių administratorius savo veikloje neturėtų paneigti asmenų mokesčių įstatymuose numatytų teisių ar pripažinti atitinkamas prievoles vien remdamasis formalia šių asmenų veiklos išraiška, kai jam yra žinomos (pateikiamos) aplinkybės, rodančios kitokį mokestinio santykio turinį. Mokesčių administratoriaus pareiga savo veikloje remtis aptariamu principu yra imperatyvi, todėl, matydamas visas įstatymų numatytas prielaidas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, jis savo iniciatyva turėtų atsižvelgti į tikrąjį mokesčio mokėtojo veiklos turinį, net jei tai reikštų, kad dėl to į valstybės, savivaldybių biudžetus ar kitus piniginius fondus bus surinkta mažiau pajamų. Toks vertinimas pirmiausia išplaukia iš Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtinto reikalavimo, jog valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, taip pat iš MAĮ 27 straipsnio 1 dalies 5 punkto, įtvirtinančio, kad padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Viešojo administravimo subjektui keliami reikalavimai elgtis rūpestingai ir atidžiai, veikti taip, kad administracinėje procedūroje būtų laikomasi visų teisės aktų nuostatų, implikuoja ir minėtą mokesčių administratoriaus pareigą taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ne tik valstybės pajamų užtikrinimo atvejais (27 punktas).

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja pripažįsta, kad neturi minėtos sutarties priedo dėl automobilių stovėjimo aikštelės perdavimo naudotis MAXIMA LT, UAB, automobilių aikštelės įvedimo į eksploataciją akto ar kitų dokumentų, tačiau mokesčių administratoriui su pastabomis papildomai pateikė įrodymus – MAXIMA LT, UAB 2020-11-20 paaiškinimus Nr. SR-20-86 „Dėl informacijos pateikimo“ bei palydovinio vaizdo nuotraukas – pasak Pareiškėjos, galinčius pagrįsti automobilių stovėjimo aikštelės (pastato–parduotuvės „96“) naudojimą Pareiškėjos veikloje. Įvertinus aplinkybę, jog mokesčių administratorius iš esmės neginčijo, jog pastato–parduotuvės „96“ vietoje yra automobilių stovėjimo aikštelė, tačiau, priimdamas skundžiamą sprendimą, 2007-08-14 Patalpų nuomos sutartyje nurodytų nuostatų „kitos teritorijos, esančios prie Pastato ir Patalpų“ neanalizavo Pareiškėjos pateiktų įrodymų (MAXIMA LT, UAB paaiškinimų ir palydovinių nuotraukų) turinio viršenybės prieš formą principo taikymo kontekste, Komisijos vertinimu, sudaro pagrindą pripažinti, kad šioje dalyje skundžiamas sprendimas priimtas neišnagrinėjus visų aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos veikla ir siekiu iš automobilių stovėjimo aikštelės (pastato–parduotuvės „96“) uždirbti pajamas / gauti ekonominę naudą, t. y. nenustačius tikrojo Pareiškėjos veiklos (automobilių stovėjimo aikštelės nuomos) turinio. Atsižvelgus į nurodytas aplinkybes, skundžiamas sprendimas taip pat keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aspektu (neatmetant galimybės atlikti tam tikrus mokesčių administravimo kontrolės veiksmus MAXIMA LT, UAB, siekiant surinkti priešpriešinę informaciją ginčo klausimu) ir tik tada spręsti, ar šio turto nusidėvėjimo sąnaudas Pareiškėja turėjo teisę priskirti leidžiamiesiems atskaitymams. Taigi, nors, kaip nurodyta aukščiau, Pareiškėja formaliai neatitiko PMĮ įtvirtintų sąlygų, leidžiančių automobilių stovėjimo aikštelės (pastato–parduotuvės „96“) nusidėvėjimo sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, tačiau mokesčių administratoriui neišnagrinėjus visų Pareiškėjos pateiktų įrodymų turinio viršenybės prieš formą

principo taikymo aspektu, Komisija šioje skundo dalyje negali priimti sprendimo iš esmės, o byloje nustatyti prieštaravimai gali būti pašalinti tik perdavus bylą iš naujo nagrinėti Inspekcijai, nes bylos aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti ir iš naujo įvertinti įrodymus ir tik tada spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo.

Dėl susisiekiimo komunikacijų (kelio, mašinų stovėjimo aikštelės) adresu: (duomenys neskelbtini) (Susisiekiimo komunikacijos), nusidėvėjimo sąnaudų

Nustatyta, kad Pareiškėja nuosavybės teise dėl 2009-12-17 įvykusio reorganizavimo įgijo Susisiekiimo komunikacijas (kelia, mašinų stovėjimo aikštelę adresu: (duomenys neskelbtini), registro Nr. 1/38214, unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)). Pareiškėjos apskaitoje Susisiekiimo komunikacijos apskaitytos 3 152 802,84 Eur verte, kurią, kaip nurodo Pareiškėja, sudaro:

- 2 896 200,19 Eur Susisiekiimo komunikacijų faktinė įsigijimo kaina, kuri nustatyta 2017-10-19 NT pirkimo pardavimo sutartyje Nr. EP-1521 bei įforminta PVM sąskaita faktūra 2007-10-19 Nr. MMM07-148, ir

- 256 602,65 Eur kapitalizuotos išlaidos, susijusios su administracinio pastato statybomis.

Pareiškėja nuo visos Susisiekiimo komunikacijų 3 152 802,84 Eur vertės apskaičiuo nusidėvėjimą ir nusidėvėjimo sąnaudas priskyrė atitinkamų laikotarpių leidžiamoms atskaitymams. Tačiau tiek Inspekcijai, tiek ir Komisijai posėdžio metu Pareiškėja nurodė, kad neginčija ir pripažįsta, jog nuo administracinio pastato projektavimo darbų ir paslaugų vertės 885 997,65 Lt (256 602,65 Eur) nepagrįstai skaičiuo nusidėvėjimą ir nepagrįstai šio turto nusidėvėjimo sąnaudas priskyrė leidžiamoms atskaitymams.

Pareiškėjai patikslinus reikalavimus šioje dalyje, sprendina, ar Pareiškėja leidžiamoms atskaitymams pagrįstai priskyrė nusidėvėjimo sąnaudas, apskaičiuotas nuo visos likusios Susisiekiimo komunikacijų 2 896 200,19 Eur (*teisės į žemę vertė 2 838 276,18 Eur + kelio ir mašinų stovėjimo aikštelės vertė 57 924 Eur*) vertės.

Mokesčių administratorius įvertinęs surinktus įrodymus bei atsižvelgdamas, jog VĮ Registrų centro duomenimis, Susisiekiimo komunikacijų vidutinė rinkos vertė buvo 278 000 Lt (80 514 Eur), Pareiškėjos pateiktoje Nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. VA/2007/10/24-119 vertinimo dieną (apžiūros data 2007-10-22) vertinamo turto vertė (su PVM) yra 11 mln. Lt (3 185 820,20 Eur), iš jos sąlyginai atskyrus: 1) 10 780 000 Lt (3 122 103,80 Eur) vertės 0,3925 ha ploto kitos paskirties (komercinės paskirties ir smulkaus verslo objektams statyti ir eksploatuoti) žemės sklypą (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)) ir 2) 220 000 Lt (63 716,40 Eur) vertės susisiekiimo komunikacijas – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)), patikrinimo metu padarė išvadą, kad nors 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje įsigyjamas turtas į atskirus turto objektus nebuvo išskaidytas, tačiau iš esmės Pareiškėja įsigijo atskirus turto objektus, t. y. (1) teisę naudotis žeme ir (2) kelią, mašinų stovėjimo aikštelę. Remdamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjos teisės naudotis žeme vertė 2 838 276,18 Eur, o kelio ir mašinų stovėjimo aikštelės vertė 57 924 Eur. Mokesčių administratorius pažymėjo, kad teisės naudotis žeme Pareiškėja kol kas nenaudoja ekonominėje veikloje ir pajamų iš šios teisės neuždirba, todėl nuo Susisiekiimo komunikacijų vertės, atitinkančios teisės naudotis žeme vertę (2 838 276,18 Eur), apskaičiuotos nusidėvėjimo sąnaudos leidžiamoms atskaitymams nepriskirtinos. Tačiau pripažino, kad Pareiškėja nuo Susisiekiimo komunikacijų vertės dalies, atitinkančios kelio, aikštelės vertę (57 924 Eur), apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudas pagrįstai priskyrė leidžiamoms atskaitymams. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad turto vertei įtaką turi ne komunikacijų (kelias, mašinų stovėjimo aikštelė) vertė (kuri vėliau buvo sunaikinta), o žemės sklypas, ant kurio stovi minėtos komunikacijos. NT registro duomenų bazės išrašo duomenimis, 2008-10-22 yra suteiktas Statybos leidimas (duomenys neskelbtini), leidžiantis žemės sklype statyti 16 635,78 kv. m bendro ploto

administracinį pastatą. Pareiškėjai priklausiusios Susisiekimo komunikacijos (kelias, mašinų stovėjimo aikštelė) sunaikintos, vietoj jų statomas administracinis pastatas, kuriam 2019-01-15 suformuota nekilnojamojo daikto kadastro duomenų byla (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)) ir 2019-01-21 įregistruota Pažyma apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. ACUB-20-190121-00120. Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjos įsigytų Susisiekimo komunikacijų vertė įvertinta perspektyviai, žinant Susisiekimo komunikacijų savininko teisę iki 2099-01-24 naudotis valstybine žeme, kuriai parengtas ir patvirtintas teritorijos detalusis planas, iš anksto numatyta vietoj Susisiekimo komunikacijų statyti administracinį pastatą, kuris ateityje generuos pajamas, Inspekcija nurodė, kad ši teisė naudotis žeme laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 13-ojo VAS 5 punkto prasme laikytina nematerialiuoju turtu, nuo 2016-01-01 12-ojo VAS 47 punkto prasme – materialiuoju turtu, kurio įsigijimo kaina 2 838 276,18 Eur.

Pareiškėja su tokia pozicija nesutinka ir akcentuoja, kad mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo Susisiekimo komunikacijų įsigijimo sandorį kvalifikuoti kaip dviejų savarankiškų turto objektų įsigijimo sandorį. Pažymi, jog 2007-10-19 NT pirkimo–pardavimo sutarties objektu įvardintas konkretus NT, registruotas NT registre – Susisiekimo komunikacijos (registro Nr. 1/38214, unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)). Pareiškėja nurodo, kad valstybinės žemės nuomos teisė *per se* nėra laikoma civilinės apyvartos objektu, todėl nagrinėjama sutartimi įtvirtintą sandorį reikėtų vertinti kaip vieno konkretaus NT – Susisiekimo komunikacijų – pirkimo pardavimo sandorį. Pareiškėjai neaišku, koku teisiniu ir / ar faktiniu pagrindu Inspekcija pagrindė išvadą, kad savarankišku 2007-10-19 NT pirkimo–pardavimo sutarties objektu turi būti laikoma teisė naudotis žeme.

Vadinasi ginčas šioje dalyje vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius Susisiekimo komunikacijų įsigijimo sandorį vertina kaip dviejų savarankiškų turto objektų įsigijimo sandorį, t. y. teisės naudotis žeme sandorį (pripažinta vertė 2 838 276,18 Eur) ir kelio bei mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo sandorį (pripažinta vertė 57 924 Eur) ir leidžiamais atskaitymais pripažino tik nuo kelio bei mašinų stovėjimo aikštelės vertės Pareiškėjos apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudas 35 599,13 Eur.

Pasisakydama dėl pirmojo klausimo Komisija pritaria mokesčių administratoriaus atliktam Susisiekimo komunikacijų vertės perskaičiavimui, sąlyginai šio turto vertę išskaidant į teisės į žemę vertę bei kelio ir automobilių aikštelės vertę. Nagrinėjamu atveju sprendžiamas Pareiškėjos patirtų nusidėvėjimo sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais PM apskaičiavimo tikslas. Taigi ir ginčo turto – Susisiekimo komunikacijų vertė į atskiras turto sudedamųjų dalių vertes išskaidyta, siekiant nustatyti, kokio turto amortizacijos sąnaudos priskirtinos / nepriskirtinos leidžiamais atskaitymams. Akcentuotina, kad tiek 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje, tiek 2007-10-19 PVM sąskaitoje faktūroje Nr. 148, įsigyjamas turtas į atskirus turto objektus nebuvo išskaidytas, tačiau iš byloje pateiktų kitų duomenų matyti, kad Pareiškėja 2009-12-17 įvykusio reorganizavimo metu perėmė Susisiekimo komunikacijas, į kurias įeina skirtingų verčių turto objektai. Pareiškėjos pateiktoje Nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. VA/2007/10/24-119 vertinimo metu (2007-10-22) ginčo turto vertė yra 11 mln. Lt (3 185 820,20 Eur), iš jos sąlyginai atskyrus: 1) 10 780 000 Lt (3 122 103,80 Eur) vertės 0,3925 ha ploto kitos paskirties žemės sklypą (unikalus daikto Nr. 0101-0055-0085); 2) 220 000 Lt (63 716,40 Eur) vertės susisiekimo komunikacijas – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę (unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini)). VĮ Registrų centro duomenimis, Susisiekimo komunikacijų vidutinė rinkos vertė buvo 278 000 Lt (80 514 Eur). Pažymėtina, kad Pareiškėja iš esmės neneigia, jog tikroji Susisiekimo komunikacijų vertė yra teisės į žemę vertė, o ne kelio ir mašinų stovėjimo aikštelės vertė. Be to, Pareiškėjos pateiktoje 2014-05-14 Verslo vertinimo ataskaitoje nurodyta, kad Susisiekimo komunikacijas – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę galima laikyti menkaverčiu griautinu turtu, kadangi žemės sklypo maksimalus ir geriausias panaudojimas gali būti įgyvendintas tik nugriovus šiuos statinius ir jų vietoje pastačius naujus komercinius objektus. Taip pat pažymėtina, jog mokesčių administratorius neneigia (neginčija), jog iš valstybinės žemės nuomos

reguliavimo seka, kad abu sandorio elementai (valstybinės žemės nuoma ir nekilnojamas turtas, esantis ant šios žemės) yra neatsiejamai susiję ir negali egzistuoti vienas be kito. Tačiau dar kartą nurodytina, kad šių objektų vertė yra skirtinga.

Komisijos nuomone, sprendžiant klausimą ar įmonės apskaitoje turi būti kartu užregistruojama įsigyta teisė į žemę ir statiniai, esantys tame žemės sklype, sprendžiamas pagal nekilnojamojo turto įsigijimo tikslą, kurį jį naudos savo veikloje pajamoms uždirbti. Kaip minėta, Pareiškėja iš esmės neneigia, jog tikroji Susisiekimo komunikacijų vertė yra teisės į žemę vertė, o ne kelio ir mašinų stovėjimo aikštelės vertė, kadangi žemės sklypo maksimalus ir geriausias panaudojimas gali būti įgyvendintas tik nugriovus šiuos statinius ir jų vietoje pastačius naujus komercinius objektus, kuriuos Pareiškėja ir naudos savo veikloje pajamoms uždirbti. Todėl mokesčių administratorius, remdamasis PMĮ 17 straipsnyje įtvirtintais kriterijais dėl konkrečių sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, atsižvelgdamas į tai, kad 2007-10-19 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje įsigyjamas turtas apskaitoje nebuvo išskaidytas į atskirus turto objektus, t. y. nebuvo užregistruota, kiek įkainuotos teisės naudotis žeme ir kiek įkainuotas kelias bei mašinų stovėjimo aikštelė, patikrinimo metu pagrįstai Susisiekimo komunikacijų atskirą dalių – teisės naudotis žeme bei kelio ir mašinų stovėjimo aikštelės įsigijimo kainoms nustatyti taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir Taisyklių 6 punkte numatytą ekonominių modelių metodą.

Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Tačiau sprendama dėl antrojo šioje dalyje nagrinėtino klausimo, Komisija nurodo, kad mokesčių administratorius visgi nepagrįstai leidžiamais atskaitymais pripažino tik nuo kelio bei mašinų stovėjimo aikštelės vertės apskaičiuotas nusidėvėjimo sąnaudas.

Nagrinėjama atveju nėra ginčo, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo Susisiekimo komunikacijų (kelio, mašinų stovėjimo aikštelės) nuomos pajamas. Byloje pateikta 2011-10-25 Daiktų nuomos sutartis, pagal kurią Pareiškėja minėtus objektus nuo 2012-01-30 iki 2017-01-30 išnuomojo UAB "B1" ir tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2012-01-12 iki 2016-12-31 gavo iš viso 68 425,06 Eur nuomos pajamas.

NT registro duomenimis, Pareiškėjos Susisiekimo komunikacijos yra valstybei priklausančiame žemės sklype, kurio – 0,3925 ha, o susisiekimo komunikacijos – kelią, mašinų stovėjimo aikštelę sudaro 2003 m. paklota asfalto danga a1 (plotas 1 377,05 kv. m.), betono trinkelė dangą a2 (plotas 45 kv. m.), asfalto dangą b3 (plotas 281,95 kv. m.), betono bordiūrai b4 (ilgis 211,30 m.), betono bordiūrai b5 (ilgis 116,60 m.). Taigi bendras asfalto dangos ir betono trinkelė dangos plotas sudaro 0,1704 ha.

Šiame sprendime jau ne kartą nurodyta, kad vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, sąnaudos priskiriamos leidžiamais atskaitymams tada, kai gali būti susiejamos su konkrečių pajamų, ekonominės naudos gavimu. Vadinasi, mokesčių administratoriui nustatant, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja laikinai kelią, mašinų stovėjimo aikštelę naudojo savo veikloje, t. y. nuomojo ir iš šios veiklos uždirbo pajamas, Komisijos vertinimu, turėjo būti sprendžiamas ir teisės į žemę amortizacijos sąnaudų, proporcingai tenkančių nuomojamai teritorijai, pripažinimo leidžiamais atskaitymais klausimas ir tik tada nustatoma veikloje naudojamo ginčo turto amortizacijos sąnaudų suma, turinti įtakos apmokestinamųjų pajamų dydžiui. Taigi ir šios Pareiškėjos apmokestinimui reikšmingos aplinkybės turi būti įvertintos Pareiškėjos pakartotinio patikrinimo metu. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas ir keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pareiškėjai paaiškintina, jog Komisijai priėmus sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, mokesčio patikrinimo procedūra sugražintina į vieną iš pirmųjų stadijų, kur ir prasidėjo, kada galimas papildomas faktinių duomenų rinkimas ir

vertinimas, t. y. sugrįžta į patikrinimo stadiją pas mokesčių administratorių. Taigi tiek mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą už tą patį mokestinį laikotarpį ir dėl to paties mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo, privalės iš naujo, įvertinęs visas nagrinėjamam ginčui svarbias aplinkybes, nustatyti, kokio dydžio sąnaudos priskirtinos Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio leidžiamiems atskaitymams, tiek Pareiškėja turės galimybę pasinaudoti savo teise teikti jos poziciją pagrindžiančius paaiškinimus bei papildomus įrodymus ginče kylančiais klausimais.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2020-12-22 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-469 į sprendimą atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

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

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė