



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL M. D. 2016-06-22 SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 24 d. Nr. S-174 (7-131/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

M. M.

2016 m. rugpjūčio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi M. D. (toliau – Pareiškėjas) 2016-06-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-01 sprendimo Nr. 68-137, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-01 sprendimu Nr. 68-137 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-02-15 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-188, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 6117,64 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1676,61 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 14552,30 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSDĮ), 4595,47 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), 797,20 Eur GPM delspinigius, 2951,15 Eur PVM delspinigius, skirtos 7276 Eur VSDĮ bauda, 2297 Eur PSDĮ bauda, 160 Eur GPM bauda, 612 Eur PVM bauda, sumažinta mokėtina GPM 9584,97 Eur suma.

Sprendime nurodoma, jog mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar pagrįstai Kauno AVMI ginčijamu sprendimu konstatavo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2011 m. vykdė neregistruotą miškininkystės individualią veiklą bei konstatavo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė stataus miško išsikirtimui dovanojimo sandorius su tėvais sudarė siekdami mokestinės naudos. Ginčo klausimai sprendžiami vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ), 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ), 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ), 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343, 1991-05-21 Valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 nuostatomis.

Nurodoma, jog mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad tikrinamojo laikotarpio pradžioje, t. y. 2010-01-01, Pareiškėjas kartu su sutuoktine iš viso valdė 14 sklypų, kurių bendras plotas 80,65 ha. 2010–2014 m. Pareiškėjas ir sutuoktinė sudarė 25 stataus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandorius: 2010 m. – 10, 2011 m. – 4, 2012 m. – 4, 2013 m. – 4, 2014 m. – 3 sandorius. Šių sandorių vertė – 745674,21 Lt (įskaitant jų tėvų vardu įformintus pardavimus). Visi stataus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandoriai sudaryti su UAB „I1“ (duomenys neskelbtini), kurios vadovas ir vienintelis akcininkas yra Pareiškėjas, o sutuoktinė – šios bendrovės darbuotoja.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine artimiems giminaičiams (tėvams) įformino nenukirto miško dovanojimo sandorius, kurie netrukus po sudarytų dovanojimo sutarčių, kartais tą pačią dieną, o kartais kelių dienų laikotarpiu, dovanojimo sutartyse įvardintą nenukirstą mišką pardavė Pareiškėjo vadovaujamai UAB „I1“: 1. Pareiškėjo sutuoktinės motinai F. J. 2010-09-02 ir 2010-09-03 įformintos dovanojimo sutartys, pagal kurias neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas 2010-09-09 parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina – 69397,40 Lt; 2. Pareiškėjo sutuoktinės tėvui V. J. 2010-09-01 ir 2010-09-05 įformintos dovanojimo sutartys, pagal kurias neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas 2010-09-09 parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina – 71929,65 Lt; Pareiškėjo sutuoktinės tėvui 2010-09-02 įforminta dovanojimo sutartis, pagal kurią neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas tą pačią dieną, t. y. 2010-09-02, parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina – 22294,80 Lt, visų šių pardavimo sandorių suma – 94224,45 Lt; 3. Pareiškėjo motinai Irenai A. D. 2010-11-10 ir 2010-11-12 įformintos dovanojimo sutartys, pagal kurias neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas 2010-11-15 parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina 63324 Lt; Pareiškėjo motinai 2010-12-16 įforminta dovanojimo sutartis, pagal kurią neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas tą pačią dieną, t. y. 2010-12-16, parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina 21476,35 Lt; Pareiškėjo motinai 2011-03-23 įforminta dovanojimo sutartis, pagal kurią neatlygintinai perleistas nenukirstas miškas tą pačią dieną, t. y. 2011-03-23, parduotas UAB „I1“, medienos pardavimo kaina 12000 Lt; visų šių pardavimo sandorių suma – 96800,35 Lt. Sutuoktinių pagal su tėvais sudarytas dovanojimo sutartis perleistos ir vėliau pastarųjų su UAB „I1“ sudarytose pirkimo ir pardavimo sutartyse nurodyta medienos bendra vertė – 260422,20 Lt (detalus visų sandorių aprašymas pateiktas patikrinimo akto 8–11 psl.).

Mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikla atitinka visus individualiai veiklai būdingus požymius. Įvertinusi kontrolės metu nustatytas aplinkybes taip pat konstatavo, kad Pareiškėjas su sutuoktine ir jų tėvais įformino miško dovanojimo sandorius siekdami nuslėpti dalį pajamų, gautų iš individualios veiklos, bei išvengti PVM mokėjimo į biudžetą.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytų dovanojimo sutarčių sprendime nurodoma, jog mokestinio tyrimo, kurio pagrindu buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas, metu nustatyta, kad Pareiškėjas dalį nenukirto miško ir apvalios medienos padovanojo savo motinai Irenai A. D., o Pareiškėjo sutuoktinė pagal dovanojimo sutartis savo tėvams F. J. ir V. J. padovanojo stataus miško išsikirtimui. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvai po sudarytų dovanojimo sutarčių kitą dieną ar po kelių dienų įformindavo medienos pardavimo sandorius UAB „I1“, kuriai iš viso pardavė 2171,77 m³ medienos už 260422,20 Lt.

Teigiama, jog, patikrinimo metu įvertinus dovanojimo bei pirkimo ir pardavimo sutarčių sudarymo aplinkybes, konstatuota, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, su savo tėvais sudarydami stataus miško išsikirtimui dovanojimo sutartis, siekė ne asmeninių poreikių tenkinimo tikslų, bet mokestinės naudos – nedeklaruoti individualios veiklos pajamų ir

nemokėti nuo gautų pajamų PVM. Toks vertinimas, pasak Inspekcijos, grindžiamas šiomis patikrinimo metu nustatytais faktinėmis aplinkybėmis:

1. Nustatyta, kad neatlygintinis Pareiškėjo ir jo sutuoktinės turto perleidimas artimiems giminaičiams (tėvams) pagal stataus miško išsikirtimui dovanojimo sutartis ir pagal šias sutartis apdovanotojų asmenų medienos pirkimo ir pardavimo sutarčių sudarymas su UAB „I1“ vykdavo tą pačią dieną arba po kelių dienų. Inspekcija nurodo sutinkanti su Kauno AVMI nuomone, jog nekilnojamojo turto pirkėjų ir pardavėjų paiešką, kainų derinimą, įvertinimą, dokumentų tvarkymą, nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo dokumentų tvarkymą sąlygoja objektyvios ir subjektyvios priežastys, todėl tokie veiksmai neatliekami skubotai, per labai trumpą laiką. Pažymi, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2008-02-20 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008 pažymėjo, kad „pagal sandorių sudarymą laike to paties nekilnojamojo turto perleidimas iš vieno asmens kitam, o po to ir trečiam asmeniui vyko sparčiu tempu. Ši faktinė aplinkybė leidžia teigti, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį <... >. Tokiu būdu vien trumpo laiko tarpe įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą“.

2. Stataus miško išsikirtimui dovanojimo sandoriai buvo sudaryti tarp susijusių asmenų. Šiuo aspektu akcentuojama, kad Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.67 str. 1 punkte yra įtvirtinta sandorio, sudaryto su tėvais, nesąžiningumo prezumpcija.

3. Pagal patikrinimo metu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvų pateiktus paaiškinimus medienos pirkimo ir pardavimo sutarčių sudarymas su UAB „I1“ buvo grindžiamas toliau nurodytomis aplinkybėmis: Pareiškėjo sutuoktinės tėvai F. J. ir V. J. dovanotą mišką pardavė, nes buvo „pinigų trūkumas“, „reikėjo pinigų statyboms“, o gautus pinigus nurodė panaudoję gyvenamojo namo dalies išpirkimui iš Pareiškėjo sutuoktinės motinos brolio ir namo renovacijai. Vertindama šias aplinkybes Kauno AVMI nustatė, kad pardavimo sutarčių sudarymo priežastys neatspindi faktinės finansinės tėvų situacijos: nustatyta, kad abu Pareiškėjo sutuoktinės tėvai yra dirbantys asmenys, gaunantys pastovių pajamų. Taip pat vertindama sutuoktinių patikslintą priežastį, jog pinigai buvo reikalingi iš tėvų paveldėto namo renovacijai ir šio namo 1/3 dalies išsipirkimui iš brolio, Kauno AVMI analizavo notarines sutartis, iš kurių buvo matyti, kad namo dalį iš brolio ir jo dukterų V. J. su sutuoktine F. J. išsipirko kartu su dar kitu broliu ir jo sutuoktine 2013-07-09. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos teigimu, Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad 2010 m. rugsėjo mėn. iš dukters (Pareiškėjo sutuoktinės) pagal dovanojimo sutartį priimtas status miškas ir jo pardavimas negali būti sietinas su 2013 m. liepos mėn. namo išsipirkimo sandoriu.

Nurodoma, jog Pareiškėjo motina A. D. raštiškai atsakė į klausimą, kuriame paaiškino, kad priėmė dovanojamą statų mišką iš sūnaus (Pareiškėjo), nes „maža pensija, reikėjo pinigų pasigerinti buitį“, o dalis pinigų, gautų už sūnaus padovanotą ir po kelių dienų parduotą medieną, buvo panaudota gyvenamojo būsto remontui. Tačiau Kauno AVMI nustatė: VĮ Registro centro duomenimis, butuose nėra registruota paaiškiniame nurodyto jų pagerinimo, t. y. vandens tiekimo įvedimo, kadastro duomenys užfiksuoti 1996-04-18, jų metu nustatytas abiejų butų statybos baigtumo procentas – 100 procentų. Vertindama A. D. finansinę padėtį, Kauno AVMI pažymėjo, kad tikrinamuoju laikotarpiu ji gavo pensiją ir turėjo nekilnojamojo turto, kuris garantavo jos gerbūvį. Taip pat, pasak Inspekcijos, pagrįstas Kauno AVMI vertinimas dėl A. D. paramos anūkams, pagal kurią Pareiškėjas sesers ar brolio vaikus galėjo finansiškai paremti pats, o ne motinai dovanoti stataus miško išsikirtimui, kurią pardavusi jo vadovaujamai bendrovei, motina dalį gautų pajamų neva išdalijo anūkams.

4. Sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu buvo pasiskolinę dideles pinigų sumas iš įvairių gyventojų, o skolas jiems gražindavo tik po kelerių metų nuo paskolų gavimo, todėl

padovanoti 260422,20 Lt save išlaikantiems tėvams negalėjo, nes šie pinigai jiems patiems buvo reikalingi.

5. Pagal apdovanotųjų patikrinimo metu pateiktus paaiškinimus nustatyta, kad visus kirtimus organizavo, kontroliavo ir atliko ne patys pagal dovanojimo sandorius stataus miško išsikirtimui gavę asmenys, bet UAB „II“, kurios vadovas yra Pareiškėjas.

6. Nustatyta, kad UAB „II“ už nenukirto miško, apvalios medienos įsigijimus iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės bei jų tėvų apmokėjimus vykdė skirtingai: Pareiškėjui ir jo sutuoktinei pinigines lėšas pervedė į jų bankų atsiskaitomąsias sąskaitas, kurios buvo nurodytos pirkimo ir pardavimo sutartyse. Tuo tarpu sutuoktinių tėvams A. D. , F. J. ir V. J. už dovanojimo sutarčių pagrindu perleistus stačius miškus išsikirtimui, kurie tą pačią ar po kelių dienų buvo parduoti UAB „II“, apmokėta grynaisiais pinigais pagal kasos išlaidų orderius, kas savaime, kaip teisingai pažymėjo Kauno AVMI, neįrodo realaus pinigų perdavimo sutuoktinių tėvams pagal UAB „II“ su jais sudarytas medienos pirkimo ir pardavimo sutartis. Iš ginčo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, jog jokių objektyvių duomenų, kad medienos pirkimo ir pardavimo sutartyse nurodytos pinigų sumos būtų perduotos sutuoktinių tėvams, nėra.

Inspekcija remiasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis ir tvirtina, jog šiame straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas taikomas, neatsižvelgiant į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuriamos iškreiptos ar slepiamos aplinkybės, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai, t. y. tokie sandoriai, kurie skirti kitam sandoriui pridengti. Sandorių grandinėje, analizuojant atskirai kiekvieną sandorį, jie gali atrodyti teisėti ir sąžiningi, tačiau įvertinus sandorių visumą, nustatoma, kad jų turinys yra skirtingas nuo formalios išraiškos. Todėl, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, vertintini ne tik atskiri sandoriai, bet ir jų grupės. Šiems sandoriams taikomos sandorio, kurį šalis iš tikrųjų turėjo galvoje, taisyklės. Apsimestiniais sandoriais šalis slepia tikruosius savo ketinimus ir jais įformina veiksmus, kurie niekada nebuvo atlikti. Jie nesukuria tokių teisių ir pareigų, kurias jie faktiškai turėtų sukurti, nes santykiai, kurie įforminami sutartimi, faktiškai neegzistuoja. Apsimestinis sandoris slepia tikrąją sandorio šalių naudą ir egzistuoja tik formaliai. Sandorio turinys nesutampa su jo forma, t. y. nors dokumentai rodo, kad įvyko vienas sandoris, tačiau realiai įvyko kitas sandoris.

Inspekcija sprendime konstatuoja, jog šiuo atveju Kauno AVMI, įvertinusi visas su nenukirto miško perleidimu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvams susijusias aplinkybes, pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė su savo tėvais per trumpą laikotarpį sudarydami dovanojimo sandorius, nesant svarbių aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, siekė mokesstinės naudos, t. y. nenukirto miško dovanojimo sandorius sudarė formaliai ir tokiu būdu nuslėpė arba iškreipė aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Sutuoktinių tėvai, su kuriais buvo sudaromi dovanojimo sandoriai, buvo tik tarpininkai tam, kad būtų išvengta turto vertės padidėjimo ir individualios veiklos požymių Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikloje. Dėl šių priežasčių, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, konstatuojama, kad mokesčių mokėtojų įformintų tarpinių sandorių mokesčio bazė buvo perkelta formaliai ir Pareiškėjas su sutuoktine, o ne jų tėvai, pardavę dovanotą statų mišką išsikirtimui, gavo 260422,20 Lt pardavimo pajamas, kurios pagrįstai apmokestintos kaip jų individualios veiklos pajamos.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas skunde nesutinka su Kauno AVMI išvadomis, kurios buvo padarytos atlikus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvų finansinės padėties bei pinigų, neva gautų už UAB „II“ pagal pirkimo ir pardavimo sutartis parduotą medieną, panaudojimo vertinimą. Teigiama, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvai V. ir F. J. , A. D. , kuriems jie neatlygintinai perleido stataus miško išsikirtimui, gavo pajamų, turėjo nekilnojamojo turto. Dėl tėvų pagal pirkimo ir pardavimo sutartis neva gautų pinigų panaudojimo, Kauno AVMI nustatė, kad V. ir F. J. namo dalį išpirko tik 2013 metais

(sandoriai sudaryti 2010 m.), o paveldėto namo renovaciją vykdė su kitais asmenimis. Dėl A. D. neva gautų pinigų panaudojimo, pažymima, jog, VĮ Registrų centro duomenimis, abiejų butų, kurių rekonstrukcijai neva buvo panaudoti pinigai, įregistruotas baigtumas – 100 procentų.

Atsakant į Pareiškėjo teiginį, jog sprendime nenurodyta, kokias pajams gavo V. ir F. J. bei A. D. , sprendime pažymima, kad, vadovaujantis MAĮ 38 straipsniu, informacija apie kitų asmenų pajamas yra laikoma paslapyje, todėl ji ginčijamame sprendime nedetalizuota. Tuo tarpu dėl aplinkybės, jog sandoriai buvo sudaryti būtent su UAB „II“, kurios akcininkas ir vadovas yra Pareiškėjas, o sutuoktinė – šios bendrovės darbuotoja, pažymima, kad mokesčių administratorius ginčijame sprendime nekvestionuoja šios pasirinktos sandorių šalies, kaip nurodo Pareiškėjas, „logiškumo“.

Atsakant į Pareiškėjo teiginį, jog mokesčių administratorius skirtingai vertina tuos pačius sandorius skirtingų mokesčių mokėtojų, t. y. Pareiškėjo, jo sutuoktinės ir UAB „II“ atžvilgiu bei ginčijamame sprendime nurodo, kad grynųjų pinigų išmokėjimas iš UAB „II“ neįrodo, jog pinigai buvo perduoti (sutuoktinių tėvams pagal su bendrove sudarytas pirkimo ir pardavimo sutartis), sprendime pažymima, kad mokesčių administratorius neginčija paties UAB „II“ pagal kasos išlaidų orderius grynųjų pinigų išmokėjimo fakto, tačiau, įvertinęs nustatytą aplinkybių visumą, daro išvadą, jog vien tik kasos išlaidų orderiai neįrodo, kad gryniesi pinigai buvo realiai išmokėti juose nurodytiems asmenims.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdytos individualios veiklos sprendime nurodoma, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos pajamos apmokestintos vadovaujantis GPMĮ 3, 5, 6 straipsnių nuostatomis. Remiamasi GPMĮ 27 str. 1 dalimi, 2 str. 7 dalimi ir nurodoma, jog individuali veikla apibrėžta kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar ši veikla pelninga ar nepelninga.

LVAT, aiškindamas GPMĮ 2 str. 7 dalyje įtvirtintus individualios veiklos požymius, yra konstatavęs, jog vertinant, ar gyventojas veikia gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, taip pat tokios veiklos priskirtinumą įstatyme išvardytoms veiklos rūšims (LVAT 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁰²-902/2006, 2008-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1613/08, 2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-66/2009, 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-499/2009).

Savarankiškumas, pasak Inspekcijos, reiškia, kad gyventojas, vykdydamas šią veiklą, yra nepriklausomas, t. y. pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats pasirenka veiklos kryptį, patiria veiklos išlaidas, gauna pajamų. Šis požymis padeda atriboti individualią veiklą nuo darbo teisinių santykių. LVAT 2006-10-20 sprendime adm. byloje Nr. A¹⁴-916/2006 yra pažymėjęs, kad GPMĮ prasme savarankiška laikytina tokia veikla, kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų ir darbovietės, iš kurios tiesiogiai gauna pajamų. Savarankiškai veikdamas fizinis asmuo pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats investuoja (savo nuosavomis ar skolintomis lėšomis, turtu), dengia su veiklos vykdymu susijusias išlaidas, paskirsto ir naudoja gautas pajamas (LVAT 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁸-693/2007).

Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdytos veiklos savarankiškumą, Inspekcijos tvirtinimu, patvirtina šios nustatytos aplinkybės: 1. visi staus miško kirtimams išduoti leidimai ar surašyti pranešimai apie vykdomus kirtimus privačiuose miškuose yra išrašyti privataus miško savininko Pareiškėjo vardu; 2. vykdant miško kirtimus tėvams formaliai padovanotuose miškuose ir kituose privačiuose miškuose bendrąja jungtine nuosavybės forma priklausančiuose abiems sutuoktiniams, iš kurių buvo parduotas nenukirštas miškas, visus kirtimo darbus kontroliavo bei organizavo privačių miškų savininkas Pareiškėjas, kuris

tuo laikotarpiu, kai buvo sudaromi sandoriai, buvo ši nenukirstą mišką nupirkusios UAB „II“ vadovas bei vienintelis akcininkas. Be to, kaip matyti iš patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikla nebuvo veikiamą trečiųjų asmenų, šie asmenys Pareiškėjui ir jo sutuoktinei neteikė darbo priemonių, nenustatė darbo laiko, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė patys pasirinko veiklos pobūdį ir priemones. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos teigimu, Kauno AVMI pagrįstai nustatė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, sudarydami staus miško išsikirtimo ir apvalios medienos pardavimo sandorius, veikė savarankiškai.

LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (LVAT 2006-10-20 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴-916/2006, 2006-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵-902/2006, 2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-66/2009, 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-499/2009).

Nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2010–2014 m. sudarė 25 staus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandorius: 2010 m. – 10 sandorių, 2011 m. – 4 sandorius, 2012 m. – 4 sandorius, 2013 m. – 4 sandorius, 2014 m. – 3 sandorius. Atliekant UAB „II“ operatyvų patikrinimą nustatyta, kad Pareiškėjas pardavė miško išsikirtimui ar medienos minėtai bendrovei ir ankstesniu laikotarpiu. UAB „II“ pateikė su Pareiškėju vykdytų sandorių apskaitos registrus, iš kurių matyti, kad ši bendrovė laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 atsiskaitė su Pareiškėju už ankstesniais metais įsigytą turtą, piniginių atsiskaitymų priežastimis nurodydavo praeitų laikotarpių sutarčių, kurios buvo sudarytos 2007, 2008 ir 2009 m., numerius. UAB „II“ į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą pervedė 82352,91 Lt piniginių lėšų įsiskolinimui, kuris susidarė iki 2010-01-01 dėl įsigyto nenukirsto miško ir apvalios medienos, padengti. Pareiškėjas gautas 82352,91 Lt pajamas deklaravo 2010–2014 m. metinėse pajamų deklaracijose T priede kaip kito turto pardavimo ar perleidimo nuosavybės pajamas.

Sandorių tęstinumą taip pat įrodo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtos išlaidos (sąnaudos), susijusios su naudos siekimu iš iškirsto miško pardavimo, pervežant iš bankų atsiskaitomųjų sąskaitų pinigines lėšas kaip užmokestį už atliktus miško darbus: 2010 m. 30384,80 Lt S. P. , 2011 m. 5000 Lt N. A. , 2011–2012 m. 18000 Lt B. D. . Taigi, toks nevienkartinis ir pasikartojantis nenukirsto miško ir apvalios medienos pardavimo sandorių sudarymo faktas (sandorių daugetas) bei su sandoriais susijusių išlaidų nevienkartinis patyrimas, Inspekcijos vertinimu, Kauno AVMI leido pagrįstai teigti, kad šie sandoriai nebuvo atsitiktiniai bei konstatuoti tęstinumo požymio buvimą Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikloje.

Sprendime pažymima, kad pagal LVAT suformuotą praktiką visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turi turėti tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos (LVAT 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵-902/2006). Siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno.

Nurodoma, jog patikrinimo metu Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės parduotas status miškas išsikirtimui ir apvali mediena išpjauta privačiuose miškuose buvo panaudota ne asmeniniams poreikiams, bet pardavimui. Laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 Pareiškėjui ir jo sutuoktinei nuosavybės teise priklausančiuose miškuose buvo vykdomi miško kirtimo darbai pagal išduotus leidimus kirsti mišką ar pagal pardavimo sutartis atliekant miškuose sanitarinius, plynus, atrankinius, atvejinius kirtimus. Iš viso iš Pareiškėjui ir jo sutuoktinei priklausančių nuosavybės teise privačių miškų UAB „II“ buvo parduota 3537,935 m³ medienos už 745674,21 Lt. Įvertinusi tai, kad toks iškirstas

medienos kiekis iš bendraja jungtine nuosavybės forma priklausančių privačių miškų negalėjo būti sunaudotas asmeniniams poreikiams tenkinti, Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, kad šiais pardavimais buvo siekiama ekonominės naudos. Taigi, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytų sandorių pinigine išraiška patvirtina, kad sutuoktinių veikla buvo vykdoma kaip verslas, t. y. turėjo versliškumo požymį, o tai, kad minėtos pajamos nebuvo vienintelis Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pragyvenimo šaltinis identifikuojant šį požymį sutuoktinių vykdytoje veikloje neturi įtakos.

Kauno AVMI, pasak Inspekcijos, teisingai pažymėjo, jog tais atvejais, kai turto įsigijimas yra siejamas su ekonominės naudos siekimu, tačiau per tęstinį laikotarpį siekdamas ekonominės naudos mokėtojas pardavinėja ne patį turtą, o iš to turto gautus produktus, kurie sukuriama aktyvių veiksmų procese (pavyzdžiui, nuolat parduoda paruoštas malkas iš paveldėto ar kitaip įsigyto žemės sklypo su mišku), laikoma, kad gyventojas vykdo individualią veiklą.

Įvertinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes Inspekcijos sprendime konstatuojama, kad Kauno AVMI pagrįstai nustatė, jog Pareiškėjas su sutuoktine vykdė neregistruotą miškininkystės individualią veiklą, atitinkančią GPMĮ apibrėžtą bei LVAT paaiškintą individualios veiklos sampratą, kuriai būdingi visi individualios veiklos požymiai, t. y. veiklos savarankiškumas, tęstinumas ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimas. Atsižvelgiant į tai, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdyta veikla atitinka PVMĮ 2 str. 6 dalyje įtvirtintus ekonominės veiklos požymius, ir atitinkamai iš šios veiklos gautos pajamos pripažintos PVM objektu.

Atsakant į Pareiškėjo skundo argumentą dėl tokios veiklos vykdymo motyvo, t. y. siekio išvalyti mišką nuo vėjovartų, kurios atsirado dėl gamtos stichijos (2010 m. Varėnos rajone buvusios stiprios audros), pažymima, kad pagal LVAT praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojo vykdoma veikla atitinka GPMĮ 2 str. 7 dalyje įtvirtintą individualios veiklos sampratą, vertinami objektyvūs veiklos vykdymo požymiai, t. y. veiklos savarankiškumas, tęstinumas bei ekonominės naudos gavimas. Tuo tarpu subjektyvieji veiklos vykdymo aspektai, tokie kaip veiklos vykdymo tikslai, motyvai, kuriuos skunde nurodo Pareiškėjas, neturi teisinės reikšmės. Apibendrinus nustatytas aplinkybes, sprendime konstatuojama, kad Pareiškėjas nepateikė objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus, todėl skundžiamas Kauno AVMI 2016-04-01 sprendimas Nr. (04.7.2)-FR0682-188 yra tvirtinamas.

Pareiškėjas 2016-06-22 skunde su Inspekcijos sprendimu nurodo nesutinkantis, nes jis, Pareiškėjo nuomone, nepagrįstas jokiais objektyviais įrodymais (duomenis), o parengtas vadovaujantis prielaidomis.

Dėl individualios veiklos

Skunde nurodoma, jog sprendimo teiginiai (motyvai), jog Pareiškėjas (bei jo sutuoktinė V. D.) laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 vykdė neregistruotą miškininkystės individualią veiklą, nepagrįsti bei prieštarauja protingumo, sąžiningumo, teisingumo kriterijams. Sprendime visiškai nepagrįstai miško tvarkymas (siekis jį atlikti) pripažintas subjektyviu veiklos vykdymo aspektu bei teisiškai nereikšmingu.

Teigiama, jog turėjimas nuosavybėje miško žemės asmeniui pagal teisės aktus sukuria ir tam tikras pareigas, susijusias su šio turto (konkrečiai miško) priežiūra. Miškų įstatymo 9 straipsnis aiškiai ir imperatyviai nustato miško savininkų (naudotojų) pareigas. Miško iškirtimas, valymas, jo atsodinimas ir kiti darbai, tai ir yra miško priežiūra, kurią privalo vykdyti miško savininkas (naudotojas) įgyvendindamas Miškų įstatymo ir kitų poįstatyminių aktų reikalavimus, siekdamas saugoti miškus nuo kenkėjų, ligų, gaisrų ir kitų neigiamų veiksnių, laiku ir tinkamai atkurti iškirstą mišką, mišką naudoti tokiais būdais,

kurie padėtų mažinti neigiamą poveikį aplinkai, racionaliai ūkininkauti miško žemėje (miške), palaikyti dirvožemio našumą, saugoti biologinę įvairovę, laikytis įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų. Nurodoma, jog sprendime nėra nustatyta (nepripažinta), jog Pareiškėjo ar jo sutuoktinės atlikti veiksmai, susiję su miškų išskirtimais, buvo neteisėti, netinkami miškų priežiūros prasme (pavyzdžiui, nėra nustatyta, jog nebuvo pagrindo kirsti (valyti) miškus 2010 m., 2011 m. pradžioje, kai juose buvo begalė vėjovartų ir t. t.). Taigi, pasak Pareiškėjo, miško priežiūra yra ne kažkieno subjektyvus veiklos motyvas, o teisės aktais reglamentuota miško savininko veikla siekiant minėtų tikslų, todėl ji turi teisinės reikšmės ir turi būti vertinama.

Nurodoma, jog teisės aktai (Konstitucija, įstatymai) nedraudžia įsigyti ir turėti tiek asmeninėje, tiek bendrojoje jungtinėje nuosavybėje miško žemę (miško paskirties žemę) ir šios nuosavybės apimtis (dydis) nėra ribojama. Tačiau Pareiškėjas nesutinka su tuo ir tai, jo nuomone, negali atitikti protingumo, sąžiningumo ir teisingumo principų, kai savo paties turimų miškų priežiūra (kirtimas, valymas, atsodinimas ir t. t., ypač vykdytas 2010 m. bei 2011 m. pradžioje po gamtinės stichijos (uragano) bei dėl to atsiradusios medienos dalies pardavimas, laikoma (pripažįstama) individualia veikla. Nes ši veikla yra privaloma, nustatyta teisės aktais (įstatymais) miško savininkui.

Aplinkybė, jog per 4 m. buvo atlikti 25 savo (nuosavo) miško (paties iškirto miško) pardavimo sandoriai, o reiškia ir miško priežiūros darbai, Pareiškėjo tvirtinimu, nereiškia, jog jis tokiu būdu vertėsi miškininkystės individualia veikla ir privalėjo šią veiklą registruoti bei mokėti mokesčius. 2010 m. 10 sandorių bei 2011 m. pradžioje keli sandoriai sudaryti tik todėl, kad dėl gamtos stichijos (uragano) Pareiškėjo miškuose buvo padarytos didelės vėjovartos, kurios turėjo būti sutvarkytos, t. y. turėjo būti išvalytas miškas, nes kitaip medis būtų pradėjęs pūti, dėl to atsirastų įvairių negatyvių reiškinių, kurie neigiamai veiktų sveikus medžius (mišką). Pareiškėjas teigia tai paaiškinęs ir nurodęs teritoriniam mokesčių administratoriui (paaiškinimuose), tačiau į jo paaiškinimą visiškai neatsižvelgta priimant ir Inspekcijos sprendimą. Pagrindinis sandorių srautas buvo tik 2010 m., 2011 m. pradžioje, t. y. tvarkant vėjovartas, vėliau sandoriai smarkiai mažėjo. Per metus atlikti 4 miško pardavimo sandoriai, Pareiškėjo teigimu, negali būti laikomi individualia veikla.

Skunde nurodoma, jog teritorinis bei centrinis mokesčių administratoriai nesiėmė jokių veiksmų, jog būtų nustatytos realios šių sandorių faktinės aplinkybės, be jokių išlygų tai traktavo kaip individualią veiklą. Pareiškėjas nurodo pagrįstai manantis, kad tokia jo ir sutuoktinės kaip miško savininkų veikla išvalant mišką po vėjovartų nepagrįstai ir nesąžiningai pripažinta individualia veikla. Sprendime taip pat nepagrįstai neįvertinta svarbi aplinkybė, susijusi su tariamai parduotu dideliu medienos kiekiu, t. y. Pareiškėjo ir sutuoktinės turimų miškų kiekis (plotas), jų amžius ir kitos aplinkybės, susijusios su miško priežiūra, ir tai reglamentuojantys teisės aktai. Todėl nėra pagrindo teigti, jog dėl tokio dydžio miškų (Pareiškėjo turimų miškų ploto) priežiūros atsiradusios medienos pardavimo sandoriai turi tęstinumo, savarankiškumo ir kitus individualios veiklos požymius. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, prižiūrėdami miškus, juos kerta, valo ir t. t. Tai, jog atsiradusi mediena parduodama, nereiškia, jog tai yra individuali veikla. Už šias gautas pajamas sumokami mokesčiai. Aplinkybė, jog iš Pareiškėjo miškų iškirstą medieną pardavė, negali būti laikoma pagrindu teigti, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė vertėsi individualia veikla, turint omenyje tai, jog šie sandoriai buvo rodomi (deklaruojami), mokesčiai nuo šių pardavimų buvo sumokami laikantis teisės aktų reikalavimų, kaip už fizinio asmens gautas pajamas. Tokie veiksmai savaime nėra siekis ekonominės naudos, sistemiškumas, veiklos išankstinis planavimas ir tai negali būti laikomi individualia veikla (šiuo konkrečiu atveju). Teritorinis mokesčių administratorius sprendime nustatė, jog buvo atliekami sanitariniai, plyni, atrankiniai kirtimai, o būtent šie kirtimai ir parodo, jog buvo darytas miško valymas (po vėjovartų), bei yra akivaizdžiai susiję su miško priežiūra, tačiau ne su individualia veikla, jos tęstinumu,

planavimu ar siekiu ekonominės naudos. Todėl realizavę mišką šiuos sandorius Pareiškėjas ir jo sutuoktinė rodė (deklaravo) kaip miško savininkai, gavę naudos iš miško jį pardavę, bet ne kaip vykde individualią veiklą. Dalis medienos buvo naudojama ir asmeninems reikmėms. Be to, nėra nustatyta, jog ji nebuvo panaudota asmeninėm reikmėm. Nei viename iš sprendimų ši aplinkybė nepaneigta jokiais įrodymais.

Skunde daroma išvada, jog miško savininko teisės aktuose nustatytos pareigos (šiuo atveju susijusios su miško priežiūra) vykdymas neturi būti laikomas individualia veikla, turint omenyje, jog sprendimuose duomenų apie tai, jog Pareiškėjas būtų vertėsis ar gavęs pajamų iš kitiems asmenims priklausančių miškų priežiūros darbų, nėra. Sprendime neįrodyta (nenustatyta), jog atlikti miško kirtimai nebuvo susiję su miško priežiūra, o kertant ir parduodant medieną buvo siekiama išskirtinai ekonominės naudos, todėl vertinti tai kaip individualią veiklą nėra pagrindo.

Nurodoma, jog faktas, kad visi sandoriai yra sudaryti su UAB „I1“, kuriai Pareiškėjas vadovauja ir yra jos akcininkas, teisiškai yra nereikšmingas. Ši bendrovė verčiasi miškininkystės veikla, Pareiškėjas su sutuoktine dirba šioje bendrovėje, todėl jie ir norėjo, jog ši bendrovė gautų kažkokios naudos. Sprendime taip ir neatsakyta į tai, kas keistūsi ar būtų kitaip, jeigu mediena būtų parduota kažkokiai trečiajai bendrovei ar asmeniui. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog visi sandoriai buhalteriskai apskaityti tinkamai, dokumentai tvarkingi, mokesčiai sumokėti. Taigi, nesant individualios veiklos nėra pagrindo apskaičiuoti Pareiškėjui papildomus mokesčius.

Dėl dovanojimo sandorių

Skunde nurodoma, jog sprendime nepateikiami jokie neabejotini įrodymai (duomenys), kurie galėtų paneigti V. ir T. J., A. D., Pareiškėjo ir jo sutuoktinės paaiškinimus. Be to, neįvertinta aplinkybė, jog dovanojimo sandoriai sudaryti prieš 5–6 m., todėl tam tikrų aplinkybių asmenys neprisimena. Sprendimo teiginiai, jog minėti asmenys gavo pajamų ir jiems nebuvo būtinas miškas (pinigai, gauti jį pardavus), laikytini prielaida. Neaišku, koks teisės aktas mokesčių administratoriui suteikia teisę spręsti, kada ir kam miškas ar gautos pajamos reikalingos (ar nereikalingos).

Tvirtinama, jog sprendime nepaneigti V. ir F. J. paaiškinimai, jog dalį medienos sunaudojo namo rekonstrukcijai, o 2010 m. gautų pinigų dalį panaudojo 2013 m. išsipirkdami namo dalį bei jį remontuodami. Tai yra normali gyvenimiška situacija ir kas šioje situacijoje yra netinkama, sprendime neatsakyta. Taip pat jokiais įrodymais nepaneigti A. D. paaiškinimai. Jos pajamos nedidelės (sprendime tas neįvertinta). Gautus pinigus už parduotą medieną ji panaudojo namo rekonstrukcijai, komunikacijoms atvesti, dalį taupė, naudojo pragyvenimui (faktiškai 5 metus nuo gavimo), mamai slaugyti. Tai, jog šiuo metu VĮ Registrų centre nėra atžymų apie namo (buto) rekonstrukciją, nereiškia, jog ji šių darbų neatliko.

Nurodoma, jog sprendime nepagrįstai taikoma CK 6.67 straipsnyje numatyta nesąžiningumo prezumpcija, nes mokesčių administratorius jokių sandorių, kaip pažeidžiančių jo interesus, neginčija. CK 6.67 straipsnis taikomas tik specifinėje situacijoje, t. y. kreditoriui ginčijant skolininko nesąžiningai sudarytus sandorius.

Aplinkybė, jog Pareiškėjo sutuoktinės tėvai ir jo motina sandorius sudarė su UAB „I1“, yra logiška. Pareiškėjas teigia prašęs, jog medieną, jeigu nuspręs ją parduoti (iškirsti), leistų realizuoti (atlikti darbus) UAB „I1“, kurioje jis pats ir jo sutuoktinė dirba ir iš kurios gauna darbo užmokestį. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei svarbu, jog bendrovė pastoviai turėtų veiklos, pajamų, nes nuo to priklauso ir jų gerbūvis, nes kitų pastovių pajamų iš niekur kitur negauna.

Sprendimo argumentas, jog tariamai grynųjų pinigų išmokėjimas iš UAB „I1“ neįrodo, kad pinigai perduoti pagal kasos išlaidų orderius prieštarauja Buhalterinės apskaitos

pagrindų įstatymui bei kitiems poįstatyminiams aktams. Šios operacijos patvirtintos tinkamais dokumentais ir nėra nustatyta, jog jie suklastoti. UAB „II“ mokestinis patikrinimas tokių teiginių irgi nepatvirtino (paneigia tokius sprendimo teiginius). Todėl, Pareiškėjo nuomone, yra akivaizdu, jog mokesčių administratoriai yra užėmę skirtingą poziciją dėl tų pačių sandorių skirtingų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, t. y. juridinio asmens UAB „II“ ir Pareiškėjo.

Skunde daroma išvada, jog tiek sprendime dėl patikrinimo akto patvirtino, tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime nesilaikyta MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatų ir nepagrįstai taikyta MAĮ 69 str. 1 dalies norma.

Remiantis išdėstytais argumentais, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-06-01 sprendimą Nr. 68-137.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-06-01 sprendimas Nr. 68-137 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui apskaičiuotų GPM, PVM, VSD bei PSD įmokų, su šiomis įmokomis susijusių baudų ir delspinigių pagrįstumo mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas 2010–2014 m. vykdė individualią miškininkystės veiklą bei iš šios veiklos gavo 372837,10 Lt pajamas, kad Pareiškėjas (kartu su sutuoktine) 2010–2011 m., siekdamas mokestinės naudos, sudarė devynis nenukirsto miško dovanojimo sandorius, dėl ko šie sandoriai buvo įvertinti vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, ir iš šių sandorių gautos pajamos buvo priskirtos prie Pareiškėjo vykdytos individualios veiklos pajamų.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas neginčija Inspekcijos sprendimo, Kauno AVMI patikrinimo akto bei sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, nepateikia argumentų, jog mokesčių administratorius neteisingai taikė mokesčių administratorių įformintuose procesiniuose dokumentuose išsamiai nurodytas ginčo teisinius santykius reglamentuojančias GPMĮ, PVMĮ, Sveikatos draudimo įstatymo, Valstybinio socialinio draudimo įstatymo, MAĮ nuostatas, dėl ko Komisija iš naujo jų neatkartoja, taip pat neišdėsto argumentų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus motyvus.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine V. D. tikrinamojo laikotarpio pradžioje asmeninės ir bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise iš viso valdė 14 miško paskirties žemės sklypų, kurių bendras plotas 80,65 ha. 2010–2014 m. sudarė 25 (2010 m. – 10, 2011 m. – 4, 2012 m. – 4, 2013 m. – 4, 2014 m. – 3 sandorius) stataus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandorius už 745674,21 Lt (patikrinimo akto 27–28 psl. esanti 10 lentelė). Visi stataus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandoriai buvo sudaryti su vieninteliu pirkėju UAB „II“, kurios vadovas ir vienintelis akcininkas yra Pareiškėjas, jo sutuoktinė yra šios bendrovės darbuotoja. Mokesčių administratorius, remdamasis GPMĮ 2 str. 7 dalies nuostatomis, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas, gautas iš nenukirsto stataus miško, apvalios medienos pardavimo, priskyrė prie abiejų sutuoktinių vykdytos individualios veiklos pajamų. Pažymėtina, kad Pareiškėjas nuo 2012-01-01 yra įregistravęs individualią žemės ūkio veiklą (veikla – miškininkystė ir medienos ruoša), tačiau pajamų iš šios veiklos nedeklaravo, 2010–2014 m. metinėse pajamų

deklaracijose gautas nenukirto miško ir apvalios medienos pardavimo pajamas deklaravo T priede kaip kito turto pardavimo pajamas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog vietos bei centrinis mokesčių administratoriai išvada dėl Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu vykdytos veiklos apimties ir pobūdžio, iš šios veiklos gautų pajamų priskyrimo prie Pareiškėjo vykdytos individualios miškininkystės veiklos pajamų padarė įvertinę mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytą faktinių aplinkybių visumą: aplinkybę, jog Pareiškėjas nuo 2004 m. nuosekliai vykdė miško paskirties žemės sklypų įsigijimus, dėl ko 2010-01-01 asmenine ir kartu su sutuoktine bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe valdė 14 miško paskirties žemės sklypų, kurių bendras plotas 80,65 ha; Pareiškėjas ir jo sutuoktinė tikrintuoju laikotarpiu sudarė 25 stataus miško išsikirtimui ir apvalios medienos pardavimo sandorius, pagal kuriuos pardavė UAB „I1“ 6211,729 m³ medienos už 745674,21 Lt; Pareiškėjas miško išsikirtimui ar medienos UAB „I1“ pardavė ir iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (2007, 2008 ir 2009 m.), nes tikrinamuoju laikotarpiu ši bendrovė atsiskaitė su Pareiškėju už ankstesniais metais įsigytą turtą (UAB „I1“ 2015-09-17 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-10422); visi leidimai kirsti mišką išduoti, pranešimai apie ketinimus kirsti mišką įforminti Pareiškėjo vardu; Pareiškėjas organizavo ir kontroliavo visus miško kirtimo darbus, dengė su miško iškirtimu susijusias išlaidas (mokėjimo pavedimais iš bankuose esančių sąskaitų mokėjo fiziniams asmenims už jų atliktus miško ruošos darbus), tuo tarpu kirtimo darbus privačiuose Pareiškėjo miškuose vykdė UAB „I1“. Įvertinęs visų šių faktinių aplinkybių visumą individualios (ekonominės) veiklos apmokestinimą reglamentuojančių GPMĮ ir PVMĮ kontekste, mokesčių administratorius, Komisijos vertinimu, padarė pagrįstą išvadą, jog Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu vykdė individualią miškininkystės veiklą, pagrįstai ir teisingai nurodė, jog ši Pareiškėjo veikla atitiko visus GPMĮ 2 str. 7 dalyje įtvirtintus individualios veiklos požymius (veikla buvo tęstinė, vykdyta tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek ir tikrinamuoju laikotarpiu, Pareiškėjas savarankiškai sprendė visus su vykdyta veikla susijusius klausimus, šia veikla siekė gauti ir gavo pajamų, ekonominės naudos, iš individualios veiklos gautos pajamos sudarė didelę visų Pareiškėjo gautų pajamų dalį) ir iš šios veiklos gautas pajamas priskyrė prie Pareiškėjo vykdant individualią veiklą gautų pajamų ir atitinkamai apmokestino. Inspekcijos išvados nagrinėjamu mokestinio ginčo aspektu yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos.

Iš Pareiškėjo skundo turinio matyti, jog nesutikimą su nurodytomis mokesčių administratorių išvadomis jis iš esmės grindžia vieninteliu argumentu – pajamų jis gavo ne iš individualios veiklos, bet vykdydamas miško priežiūros darbus. Skunde Komisijai Pareiškėjas tvirtina vykdęs ne individualią miškininkystės veiklą, bet Miškų įstatyme imperatyviai jam, kaip miško savininkui, pavestas vykdyti pareigas, susijusias su miško priežiūra. Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius nenustatė, jog jo ar sutuoktinės atlikti veiksmai, susiję su miškų iškirtimu, buvo neteisėti, jog jo atlikti turimų miškų priežiūros darbai (kirtimas, valymas, atsodinimas ir kt.), ypač vykdyti 2010 m. bei 2011 m. pradžioje po gamtinės stichijos (uragano), kuriai praėjus Pareiškėjo miškuose buvo padarytos didelės vėjovartos, ir dėl to atsiradusios medienos dalies pardavimas, nepagrįstai pripažinti individualia veikla. Mokesčių administratorius nustatė, jog buvo atliekami sanitariniai, plyni, atrankiniai kirtimai, kurie parodo, jog buvo darytas miško valymas (po vėjovartų), susijęs su miško priežiūra, tačiau ne su individualia veikla, jos tęstinumu, planavimu ar siekiu gauti ekonominės naudos.

Pasisakydama dėl nurodytųjų argumentų, Komisija pažymi, jog nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju Pareiškėjo atlikti veiksmai, susiję, kaip jis pats tvirtina, tik su jo nuosavybėje turimų miškų priežiūra, buvo vertinti ne Miškų įstatymo, kurio paskirtis yra „reglamentuoti miškų atkūrimą, apsaugą bei naudojimą ir sudaryti teises prielaidas, kad visų nuosavybės formų miškai būtų tvarkomi pagal vienodus tvaraus ir subalansuoto miškų

ūkio principus, užtikrinant racionalų miškų išteklių naudojimą <...>“ (1994-11-22 Miškų įstatymo Nr. I-671 (2001-04-10 įstatymo Nr. IX-240 redakcija) 1 straipsnis), bet iš vykdant miškininkystės veiklą gautų pajamų (įskaitant ir pajamas, kurios buvo gautos už parduotą medieną atlikus su miško priežiūra susijusius kirtimus) apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų (GPMĮ ir PVMĮ) kontekste. Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo vykdyta veikla atitiko visus GPMĮ 2 str. 7 dalyje apibrėžtus individualios veiklos (ekonominės veiklos pagal PVMĮ 2 str. 8 dalį) požymius ir todėl pagrįstai apmokestino visas Pareiškėjo iš šios veiklos gautas pajamas. Mokesčių įstatymuose nėra numatyta jokių išimčių dėl pajamų, gautų pardavus medieną atliekant privalomuosius sanitarinius, plynus ar atrankinius miško kirtimus, priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms ar jų išskyrimo (eliminavimo) iš bendrųjų už iškirstą medieną gautų pajamų, t. y. pajamų iš miškininkystės veiklos, kaip vienos iš ekonominės veiklos sričių. Todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius, nustatęs, kad Pareiškėjas vykdė individualią (ekonominę) miškininkystės veiklą, šios veiklos pajamoms priskyrė visas Pareiškėjo gautas pajamas, nepriklausomai nuo vykdytų miško kirtimų pobūdžio.

Pareiškėjo skunde akcentuojama aplinkybė, jog jis tinkamai vykdė Miškų įstatyme jam, kaip miškų savininkui, pavestas vykdyti pareigas, visus turimų miškų priežiūros darbus atliko teisėtai, neatleidžia jo nuo pareigų, atsirandančių mokesčių įstatymų pagrindu – laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę – mokesčių įstatymo pagrindu atsirandančią mokesčių mokėtojo pareigą teisingai apskaičiuoti mokesčių, laiku sumokėti mokesčių bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (MAĮ 2 str. 19 dalis, 40 straipsnis), bei nuo atsakomybės už netinkamą šių pareigų vykdymą.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog dalis medienos buvo naudojama ir asmeninėms reikmėms, nei viename iš mokesčių administratorių sprendimų ši aplinkybė nepaneigta jokiais įrodymais. Iš tiesų, iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas dar mokesstinio tyrimo metu mokesčių administratoriui pateikė 2012-08-07 leidimą Nr. 077318 kirsti mišką privataus miško savininkui, kuriame nurodytas leidžiamas kirsti medienos kiekis – 52 m³, paskirtis – plynas kirtimas, ir paaiškino, kad miško ar medienos pagal šį leidimą nepardavė, bet „pasiėmė savo reikmėms“. Mokesčių administratoriui dėl šių Pareiškėjo nurodytų aplinkybių abejonių nekilo ir pagal šį leidimą iškirstas medienos kiekis nebuvo priskirtas prie Pareiškėjo vykdančią individualią veiklą UAB „I1“ parduoto miško kiekio (patikrinimo akto 4–5 psl. esanti 3 lentelė). Tačiau patikrinimo metu nenustatyta jokių duomenų, kurie leistų teigti, kad miškų sklypai buvo įsigijami ir naudojami išimtinai asmeniniams poreikiams tenkinti, juolab kad ginče minimas iškirstos bei realizuotos medienos kiekis ir negalėjo būti sunaudotas asmeniniams poreikiams tenkinti. Nustačius, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu nuolat vykdė aktyvius medienos pardavimo veiksmus, bei nepateikus jokių įrodymų, kad miško paskirties žemės sklypai buvo įsigyti turint kitokią tikslą, nei gauti pajamų iš medienos pardavimo, Pareiškėjo veiksmuose buvo pagrįstai konstatuotas versliškumo požymis.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tėvų (F. J. , V. J. , I. A. D.) vardu iš UAB „I1“ gautų stataus miško pardavimo pajamų pripažinimo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdytos individualios miškininkystės veiklos pajamomis Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius ginčo situacijoje MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taikė pagrįstai ir tinkamai ir todėl tėvų vardu gautas medienos pardavimo pajamas teisingai priskyrė prie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautų individualios veiklos pajamų. Komisija akcentuoja, jog išvadą, kad stataus miško išsikirtimui dovanojimo sandoriai buvo sudaryti siekiant tik mokesstinės naudos, pagrindžia šių aplinkybių visuma: remiantis Pareiškėjo motinos ir jo sutuoktinės tėvų paaiškinimais, byloje nustatyta, kad realiai visus medienos pardavimo sandorius su UAB „I1“ organizavo pats Pareiškėjas, nes nei vienas iš paaiškinimus teikusių asmenų negalėjo nurodyti, kada buvo sudarytos miško pirkimo ir pardavimo sutartys, kaip ir koku būdu buvo

nustatytas medienos kiekis ir kaina, kas šį kiekį nustatė, matavo medieną, tačiau patvirtino, kad visus miško kirtimus atliko, organizavo, kontroliavo UAB „I1“, kuriai, kaip matyti iš ginčo byloje esančių pirkimo ir pardavimo sutarčių, atstovavo jos direktorius Pareiškėjas; dovanojimo sandoriai buvo sudaryti su artimais giminaičiais (tėvais), o padovanotas miškas išsikirtimui visais be išimties atvejais buvo parduotas UAB „I1“; tarp dovanojimo bei pardavimo sandorių sudarymo praėjo labai trumpas laiko tarpas (sandoriai buvo sudaryti tą pačią dieną, kitą dieną arba po kelių dienų nuo dovanojimo sandorių sudarymo buvo sudarytos pirkimo ir pardavimo sutartys); pirkėjas UAB „I1“ pinigines lėšas už įsigytą medieną Pareiškėjo motinai ir jo sutuoktinės tėvams sumokėjo grynaisiais pinigais pagal kasos išlaidų orderius, tuo tarpu Pareiškėjui ir jo sutuoktinei pinigines lėšas buvo pervedamos į jų sąskaitas bankuose; sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu buvo pasiskolinę dideles pinigų sumas iš įvairių gyventojų, skolas gražindavo tik po kelerių metų nuo paskolų gavimo; Pareiškėjas be savo ir su juo susijusių asmenų – sutuoktinės, tėvų, paaiškinimų nepateikė mokesčių administratoriui jokių įrodymų, patvirtinančių iš UAB „I1“ gautų piniginių lėšų būtinumą bei panaudojimo aplinkybes, tuo tarpu mokesčių administratoriaus byloje surinkti įrodymai paneigė šių asmenų paaiškinimuose iškeltas versijas.

Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu Komisija taip pat pažymi, jog, atsižvelgiant į LVAT formuojamą teisės aiškinimo ir taikymo praktiką, vienas iš esminių objektyvių pagrindų, įrodančių mokestinės naudos siekimą ir leidžiančių taikyti turinio prieš formą principą, yra pripažįstama aplinkybė, jog nebūtinai tarpiniai sandoriai, leidę sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, buvo atlikti per trumpą laiką. LVAT 2008-02-20 sprendime adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008 yra konstatavęs, kad vien trumpo laiko tarpe įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.

Pareiškėjas skunde nepagrįstai tvirtina, jog mokesčių administratorius nepateikė jokių neabejotinų įrodymų, paneigiančių Pareiškėjo ir jo sutuoktinės, jų tėvų paaiškinimus, todėl teiginiai, jog minimi asmenys gavo pajamų ir jiems nebuvo būtinas miškas (pinigai, gauti jį pardavus), laikytini tik prielaida. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų akcentuotinos MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintos įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisyklės. Pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą. Mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginkčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, *mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius*. Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju mokesčių administratorius surinko ir pateikė pakankamai duomenų savo išvadoms pagrįsti, tuo tarpu Pareiškėjas be savo tvirtinimų (taip pat su juo susijusių asmenų – savo motinos, sutuoktinės, jos tėvų paaiškinimų) *nepateikė jokių objektyvių įrodymų*, patvirtinančių jo poziciją.

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM, PVM, VSD, PSD įmokomis bei mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje

nustatytas aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą, priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl naikinti jį nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-06-01 sprendimą Nr. 68-137.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliene