



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „L1“ 2017-09-20 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 27 d. Nr. S- 243 (7-205/2017)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojui ar jo atstovui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei  
I. Š.

2017 m. lapkričio 7 d. posėdyje išnaginėjusi UAB „L1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-09-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-08-30 sprendimo Nr. 69-91, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-08-30 sprendimu Nr. 69-91 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-06-30 sprendimą Nr. (6.5) FR0682-261, kuriuo Pareiškėjai buvo papildomai apskaičiuota: 101 636,93 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 23 430,95 Eur GPM delspinigiai, paskirta 10 163 Eur GPM bauda, taip pat 4 918 Eur pelno mokestis (toliau – PM), 519,48 Eur PM delspinigiai, paskirta 491 Eur PM bauda.

Sprendime nurodyta, jog Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), PM ir GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2014–2015 metus ir surašė 2017-05-17 patikrinimo aktą Nr. (7.8) FR0680-226, apskaičiuodama 101 659, 26 Eur GPM ir 4 918 Eur PM. Klaipėdos AVMI 2017-06-30 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-261 papildomai apskaičiuoti mokesčiai patvirtinti ir apskaičiuoti delspinigiai bei paskirtos baudos.

Pažymėta, jog patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja iš E. L. , įregistravusio ūkininko ūkį (tam tikrais laikotarpiais žemės ūkio individualią veiklą), pagal sutartį nuomojosi statybos darbams atlikti skirtus mechanizmus bei įrangą ir tikrinamuoju laikotarpiu išmokėtas fiziniam asmeniui nuomos išmokas deklaravo Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymose (forma FR0471) ir neišskaičiavo GPM. Patikrinimo akte konstatuota, jog pagal 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 str. 2 dalies nuostatą Pareiškėjos už statybos mechanizmus ir įrangą E. L. išmokėtos 2014 m. 224 448,58 Eur (774 976 Lt) ir 2015 m. 452 280,64 Eur nuomos išmokos pagal GPM mokėjimo tvarką yra A klasės pajamos.

Vadovaujantis GPMĮ 23 str. 1 ir 3 dalies nuostatomis, Pareiškėjai, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, nuo E. L. tikrinamuoju laikotarpiu išmokėtų 676 729,22 Eur nuomos išmokų apskaičiuotas 101 659,26 Eur GPM. Taip pat patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2015 m., leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė 32 782 Eur delspinigius, tuo pažeisdama 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 31 str. 1 d. 3 p., todėl Pareiškėjai papildomai priskaičiuotas 4 918 Eur PM.

*Dėl Pareiškėjos išmokėtų išmokų E. L. priskyrimo A klasės pajamoms*

Nurodyta, kad Pareiškėjos įregistruota ir faktiškai vykdoma veikla – inžinerinių statinių statyba (horizontalaus kryptingo gręžimo darbai, vamzdynų TV diagnostika, naujų vandentiekio ir nuotekų tinklų statyba ir kt.). Pagal Pareiškėjos Inspekcijai pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus – PVM sąskaitas faktūras, bankinių pavedimų išrašus ir kasos išlaidų orderius – nustatyta, kad Pareiškėja už statybos mechanizmų ir įrangos nuomą E. L. 2014 m. sumokėjo 224 448,58 Eur (774 976 Lt) ir 2015 m. – 452 280,64 Eur pajamas.

Pareiškėja iš fizinio asmens E. L., kuris nuo 2011-06-09 iki 2015-12-14 dirbo pas Pareiškėją direktoriaus pavaduotoju, savo veiklai vykdyti pagal 2014-07-09 Statybos mechanizmų bei įrangos nuomos sutartį Nr. NM14/07/09 nuomojosi statybinius mechanizmus bei kitą statybinę įrangą, t. y. horizontalaus valdomo gręžimo įrangą *Vermeer 24x33* su operatoriumi, ekskavatorius *MH Cyti*, *Zeppelin ZM15* bei *PelJob* su operatoriumi ir sunkvežimius *VOLVO F610* ir *IVECO 260E-27* bei *IVECO 190-25* su tralu *Golhofer TU18/80* su operatoriumi. Be minėtoje sutartyje nurodytos technikos iš E. L. Pareiškėja nuomojosi vamzdžių virinimo aparatą „Rothenberger“, vidinių siūlių išdrožėją „RITMO“, gruntinio vandens pažeminimo įrangą, vikšrinį ekskavatorių „EDER“ bei ekskavatorius *RH5*, *Liebherr A3* ir *ATLAS AB1202*, krautuva, sunkvežimį *MAN*, plentvolį, asfalto frezą ir vibro volą *RAMAX*. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas iš E. L. – PVM mokėtojo (įsiregistravusio 2013-12-05) pagal nuo 2014-02-28 iki 2015-05-29 išrašytas PVM sąskaitas faktūras išsinuomojo statybos mechanizmų ir įrangos 2014 m. už 1 168 511,09 Lt (338 424,20 Eur), iš to skaičiaus 202 799,26 Lt (58 734,72 Eur) PVM, 2015 m. – už 481 448,11 Eur, iš to skaičiaus 83 557,11 Eur PVM, (patikrinimo akto 3 lentelėje nurodyta 481 628,11 Eur suma dėl 180 Eur apskaitytos didesnės sumos pagal 2015-01-30 PVM sąskaitą faktūrą Nr. EL14-1). E. L. išmokėtas pajamas Pareiškėja deklaravo kaip B klasės pajamas (35 pajamų kodu – žemės ūkio individualios veiklos pajamos).

Inspekcija sprendime aptarė ginčui aktualias GPMĮ 22 straipsnio nuostatas, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamas skirsto į dvi klases – A ir B. A klasės pajamoms priskiriamos visos iš Lietuvos vieneto gautos pajamos, išskyrus individualios veiklos pajamas (su išimtimis, kurios numatytos GPMĮ 22 str. 2 d. 1 p.), o B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos. Kokia tvarka yra apskaičiuojamas, sumokamas bei deklaruojamas gyventojų pajamų mokesčiai priklauso nuo to, kurios klasės pajamoms priskirtinos gyventojų pajamos (GPMĮ 23–27 straipsniai). Akcentuota, jog, jei gyventojų pajamos priskiriamos A klasės pajamoms, tai šias pajamas išmokantis asmuo yra laikomas mokesčio mokėtoju (MAĮ 2 str. 17 ir 18 dalys) ir jam tenka pareiga, atsižvelgiant į gyventojui išmokamą pajamų sumą, apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą gyventojų pajamų mokesčių (GPMĮ 23 str. 1 dalis). Kadangi pagal GPMĮ nuostatas, išmokant A klasės pajamas gyventojų pajamų mokesčių privalo mokėti A klasės pajamas išmokantis asmuo, todėl tam, kad laiku ir tiksliai būtų vykdoma mokesstinė prievolė, kiekvienu atveju fiziniam asmeniui lėšas išmokantis subjektas privalo būti pakankamai rūpestingas ir atidus, t. y., išmokėdamas lėšas fiziniam asmeniui, privalo, remdamasis dokumentais, įsitikinti, kokias klasei yra priskirtinos gyventojams išmokamos lėšos.

Taip pat pastebėta, jog byloje aptariamoms pajamoms galėtų būti priskirtos B klasės pajamoms tik tuo atveju, jei jos atitiktų GPMĮ 10 straipsnyje įtvirtintus individualios veiklos pajamoms priskiriamų pajamų kriterijus, t. y. pajamos gautos: iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn (1 d.); iš

individualios veiklos, kuria verčiantis gautos pajamos gali būti apmokestinamos įsigyjant verslo liudijimą, rūšių sąrašą nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė (2 d.).

Akcentuota, kad E. L. laikotarpiu nuo 2011-06-09 iki 2015-12-14 dirbo pas Pareiškėją. E. L. 2009-03-09 įsiregistravo ūkininku ir nurodė vykdysiantis daržovių auginimo atvirame grunte veiklą (EVRK kodas 01.13.30), nuo 2011-01-01 E. L. įregistravo žemės ūkio individualią veiklą – arklių ir kitų kanopinių gyvūnų auginimas (EVRK kodas 01.43.00), nuo 2015-09-30 įsiregistravo vykdančiu individualią veiklą – poilsiautojų ir kita trumpalaikio apgyvendinimo veikla (EVRK kodas 55.20.00). Nuo 2015-12-22 įregistruota statybos ir inžinerinių statybos darbų mašinų ir įrenginių nuoma ir išperkamoji nuoma (EVRK kodas 77.32.00). Klaipėdos AVMI 2016-06-06 atliko operatyvų patikrinimą, kurio metu E. L. įregistruotos žemės ūkio individualios veiklos vykdymo požymių nenustatė. Pažymėta, kad E. L. 2015-11-19 paaiškinime (reg. Nr. (10-23)-K13-1281) nurodė, jog iš žemės ūkio veiklos pajamų negavo, o šiuo metu vykdo veiklą – pagal nuomos sutartis nuomoja techniką, mechanizmus. Pareiškėjai E. L. nuomojo statybinę techniką ir įrangą, kurios dalis priklausė jam (E. L.) kaip fiziniam asmeniui, tačiau įrangą nebuvo apskaityta ūkininko ūkyje, o kitą dalį įrangos E. L. pernuomavo.

Taip pat pažymėta, jog nustatytas E. L. suteiktų statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugų Pareiškėjui būdas neatitiko Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. sausio 25 d. nutarimu Nr. 76 „Dėl paslaugų žemės ūkiui sąrašo patvirtinimo“ patvirtinto paslaugų žemės ūkiui sąrašo (toliau – Nutarimas), kuris taikomas apskaičiuojant pajamas iš žemės ūkio veiklos. Nurodyta, jog, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 33 p., 2002-06-25 Žemės ūkio ir kaimo plėtros įstatymo Nr. IX-987 2 str. 22 d. ir Nutarimo nuostatomis, statybos mechanizmų ir įrangos nuomos pajamos nepriskiriamos žemės ūkio veiklos pajamoms.

Dėl nurodytos aplinkybės konstatuota, kad Pareiškėjos E. L. išmokėtos išmokos už statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugas neatitinka GPMĮ 10 str. 2 dalies kriterijų, todėl šios teisės normos taikymo aspektu, minėtos pajamos negali būti priskirtos individualios veiklos pajamoms, kurios yra gaunamos verčiantis žemės ūkio individualia veikla.

Dėl GPMĮ 10 str. 1 dalies taikymo Inspekcija nurodė, jog būtina atsižvelgti į GPMĮ 2 str. 7 dalį, kurioje yra pateikta individualios veiklos sąvoka (tai savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla), taip pat į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, kurioje konstatuota, 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 (2006-06-06 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006).

Nurodyta, kad E. L. veikla teikiant statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugas truko daugiau nei metus, t. y. nuo 2014 m. vasario 28 d. iki 2015 m. gegužės 29 d., tačiau ši veikla buvo vykdoma tik pagal vieną sutartį, sudarytą 2014-07-09 tarp E. L. ir Pareiškėjos. Pastebėta, jog nėra kitų duomenų, kurie patvirtintų, kad E. L. statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugas yra teikęs anksčiau, ar po byloje nagrinėjamų įvykių, nors ir nustatyta, kad E. L. 2015-12-22 įregistravo statybos ir inžinerinių statybos darbų mašinų ir įrenginių nuomos ir išperkamoji nuomos veiklą (EVRK kodas 77.32.00). Metinių pajamų deklaracijų (GPM308) už 2014 ir 2015 metus E. L. nepateikė, iš Pareiškėjos gautų statybos mechanizmų ir įrangos nuomos pajamų nedeklaravo, 2017-02-06 (pavėluotai) pateikė Metinę pajamų deklaraciją už 2015 m., kurioje deklaravo žemės ūkio individualios veiklos pajamas (pajamų deklaracija sulaikyta dėl vykstančio E. L. mokesčio patikrinimo). Pažymėta, jog tokių aplinkybių nenurodė ir Pareiškėja, nors nagrinėjamų įvykių metu jos direktorius Ž. L. ir E. L. buvo tarpusavyje susiję asmenys (broliai), be to, E. L. laikotarpiu nuo 2011-06-09 iki 2015-12-14 dirbo Pareiškėjos direktoriaus pavaduotoju, todėl Pareiškėjai šios aplinkybės turėjo arba galėjo būti žinomos. Todėl Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI išvada, kad nenustatyta, jog E. L.

teiktos Pareiškėjai statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugos atitiko individualios veiklos pajamų kriterijus, nustatytus GPMĮ 10 str. 1 dalyje.

Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija padarė išvadą, jog Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, kad žemės ūkio individuali veikla E. L. nesuteikė teisės teikti statybos mechanizmų ir įrangos nuomos paslaugų, todėl Pareiškėja negalėjo E. L. išmokėtų išmokų priskirti pajamoms iš veiklos, kuriai įregistravo individualią žemės ūkio veiklą. Todėl Pareiškėja privalėjo E. L. išmokėtas išmokas priskirti A klasės pajamoms ir, vadovaujantis GPMĮ 23 str. 1 dalimi, apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendime Nr. 69-91 padarytomis išvadomis dėl E. L. išmokėtų pajamų vertinimo, prašo šios sprendimo dalies nepatvirtinti.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, jog pagal GPMĮ 23 str. 1 d. nuostatas ji, išmokėdama išmokas E. L. už turto nuomą, privalėjo apskaičiuoti ir sumokėti į valstybės biudžetą GPMĮ 6 str. nustatytą 15 proc. dydžio GPM.

Nurodoma, kad Pareiškėja, vadovaudamasi GPMĮ 22 str. 1–3 dalių nuostatomis, išmokėtas išmokas E. L. už įrangos nuomą 2014 m. ir 2015 m. priskyrė ūkininko žemės ūkio individualios veiklos pajamoms, kurios priskiriamos B klasės pajamoms; jas deklaravo Gyventojams išmokėtų išmokų pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms pažymoje (forma FR.0471) ir nuo išmokėtų išmokų neapskaičiavo GPM (GPMĮ 25 str. 1 d.).

Pastebima, kad pagal Europos Bendrijos sutarties nuostatas 22 43 str. 2 d. ekonomine (komercine), savarankiška veikla yra laikoma tokia veikla, kuri vykdoma savo lėšomis ir rizika bei kurios tikslas yra gauti pajamas ar atlygį. Siekiamas atlyginimas, Pareiškėjos nuomone, praktiškai reikštų ekonominę veiklą vykdančiojo pelną, kita vertus, veiklos atlygintinumo požymiu gali būti laikomas pakankamu ir visas arba dalinis išlaidų padengimas arba paprasčiausiai menkas atlyginimas. Todėl, jei gyventojas vykdoma veikla atitinka individualios veiklos požymius, pajamos iš šios veiklos yra apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos, neatsižvelgiant į tai, kad gyventojas jos neįregistravo. Teigiama, kad Pareiškėjai buvo žinoma, jog fizinis asmuo buvo įsiregistravęs individualią veiklą pagal pažymą, kaip vykdančią žemės ūkio veiklą.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog E. L. nuo 2009-03-09 yra įsiregistravęs ūkininku, laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2015-09-30 buvo įsiregistravęs kaip asmuo, vykdančią žemės ūkio individualią veiklą. E. L. mokesčių administratoriui pateikė 2012-04-02 žemės panaudos sutartį, pagal kurią jis suteikė dešimčiai metų neatlygintinai naudotis (ganyti gyvulius) 3,15 ha ploto žemės sklypu adresu: Mieželių k., Priekulės sen., Klaipėdos raj. sav. E. L. nuo 2015-09-30 yra įsiregistravęs vykdančiu individualią veiklą pagal pažymą.

Taip pat pastebima, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str.).

Pažymima, jog Inspekcijos viršininko 2013-06-25 įsakyme Nr. VA-36 „Dėl fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“ nustatyta, kad gyventojai, įregistravę savo ūkį Ūkininkų ūkių registre, į Mokesčių mokėtojų registrą registruojami pagal Ūkininkų ūkių registro pateikiamus duomenis. Ūkininkų ūkio registruoti pateikiami duomenys ir apie ūkininko vykdomą veiklą, todėl papildomai mokesčių administratoriui teikti prašymo įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą teikti nereikia. Mokesčių administratorius gali paprašyti pateikti prašymą REG812 forma tam, kad ūkininkas pateiktų papildomus duomenis – telekomunikacijų rekvizitus, tikslų veiklos vykdymo vietos adresą. Šiame įsakyme, pasak Pareiškėjos, nustatyta, kad *ūkininko vykdoma veikla pagal GPMĮ nuostatas prilyginama individualiai veiklai*, todėl ūkininkui, jeigu pageidauja, gali būti išduodama Nuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos FR0468 formos pažyma.

Akcentuojama, kad ūkininkui, vykdančiam tik žemės ūkio veiklą, teikti prašymą dėl individualios veiklos vykdymo pažymos išdavimo nėra tikslinga, nes ūkininko turimas

ūkininko ūkio įregistravimo pažymėjimas mokesčiams iš esmės reiškia, kad gyventojas verčiasi žemės ūkio veikla.

Pareiškėja, remiasi GPMĮ 2 str. 7 dalies nuostatomis, kad savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį yra savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, taip pat finansinių priemonių sandorius. Pastebima, jog patikrinimo akte ir sprendime nustatyta, kad fizinis asmuo nuomos paslaugas Pareiškėjai teikė tęstinį laikotarpį (2014 ir 2015 metais ne vieną kartą), tai darė savarankiškai ir su nuosavu turtu (nuomavo statybinius mechanizmus ir statybinę įrangą, iš viso 7 vnt.), kuriam buvo daryta PVM atskaita. Taip pat fizinis asmuo rašė kiekvieną kartą Pareiškėjai PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodė, kad paslaugas teikia, kaip ūkininkas. Visi išvardinti faktai, t. y. turto nuomos vienetai, tęstinumas, rodo, kad tai nebuvo atsitiktiniai sandoriai iš fizinio asmens. Todėl tokio turto nuoma, kurią apmokėjo Pareiškėja, buvo priskirta fizinio asmens individualios veiklos pajamoms.

Vadovaudamasi GPMĮ 25, 27, 6 str. nuostatomis, Pareiškėja teigia, kad kai ūkininkas, įsiregistravęs ūkininko ūkį, verčiasi žemės ūkio ir kita ūkininko registre įregistruota individualia veikla, tai pajamos, gautos iš vykdomos kitos individualios veiklos, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms, nuo kurių 5 proc. pajamų mokesčių sumokėti į biudžetą turi pats pajamų gavęs gyventojas, teikdamas metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją. Todėl Pareiškėjai buvo privaloma deklaruoti išmokėtas pinigų sumas, kaip B klasės pajamas, o E. L. nuo šių pajamų turi mokėti 5 proc. GPM, kaip asmuo, vykdamas ne laisvos profesijos paslaugas.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius pažeidė bendrąsias įrodinėjimo taisykles, nes pagal LVAT, pagrįsdamas mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, turėjo pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių jo nustatytas aplinkybes.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes ir teisės normas, vadovaudamasi MAĮ, Pareiškėja prašo atsižvelgti į jos skundą ir nepatvirtinti (panaikinti) 2017-08-30 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-91.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, laikosi pozicijos, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas dėl papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų tvirtintinas. Kadangi kitoje Inspekcijos sprendimo dalyje (dėl papildomai apskaičiuoto pelno mokesčio ir su juo susijusių sumų) Pareiškėja skundo neinicijuoja, todėl dėl šios Inspekcijos sprendimo dalies Komisija plačiau nepasisako, šią Inspekcijos sprendimo dalį palikdama nenagrinėtiną.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėja ginčija mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotą GPM ir su juo susijusias sumas nuo E. L. išmokėtų įrengimų nuomos pajamų, kurias mokesčių administratorius pripažino A klasės nuomos pajamomis, apmokestinamomis 15 proc. GPM, nuo kurių pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM tenka Pareiškėjai.

Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėja 2014–2015 metais savo darbuotojui (direktorius pavaduotojui) E. L. (minėtas asmuo pas Pareiškėją dirbo nuo 2011-06-09 iki 2015-12-14) išmokėjo pinigines lėšas už asmens nuomotą statybinę įrangą ir mechanizmus. Su E. L. buvo sudaryta 2014-07-09 Statybos mechanizmų bei įrangos nuomos sutartis Nr. NM14/07-09 ir lėšos buvo išmokėtos pagal E. L. laikotarpiu nuo 2014-02-28 iki 2015-05-29 išrašytas PVM sąskaitas faktūras (minėtas asmuo nuo 2013-12-05 buvo įsiregistravęs PVM mokėtoju). Pagal apskaitos dokumentus nustatyta, jog E. L. už mechanizmų nuomą 2014 metais sumokėta 937 721,03 Lt (271 582,78 Eur), o 2015 metais – 554 434,30 Eur, už statybos mechanizmų nuomą išmokėtos pajamos buvo priskirtos B klasės pajamoms ir pateiktose Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymose (forma FR0471) deklaruotos kaip žemės ūkio individualios veiklos pajamos (35 kodas). E. L. metinių pajamų mokesčio deklaracijų neteikė, gautų pajamų nedeklaravo ir GPM nemokėjo. Klaipėdos AVMI, įvertinusi kontrolės veiksmų atlikimo metu surinktus duomenis, susijusius su E. L. galimai vykdyta ūkininko (žemės ūkio) veikla, ir nenustačiusi objektyvių tokio pobūdžio veiklą

pagrindžiančių dokumentų, atsižvelgdama į tai, jog tokio pobūdžio pajamos negali būti pripažįstamos pajamomis iš žemės ūkio veiklos, išmokėtas pajamas pripažino A klasės pajamomis, apmokestinamomis 15 proc. GPM tarifu.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad E. L. vykdyta veikla turėtų būti laikoma individualia veikla, nes atitinka šiai veiklai būdingus požymius, nepriklausomai nuo to, ar tokio pobūdžio veikla buvo įregistruota. Pasak skundo, tai, jog E. L. buvo registruotas ūkininku, sudaro pakankamą pagrindą jo gautas pajamas pripažinti gautomis iš ūkininko individualios veiklos, nes gyventojai, įregistravę savo ūkį Ūkininkų ūkių registre, į Mokesčių mokėtojų registrą registruojami pagal Ūkininkų ūkių registro pateikiamus duomenis. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog E. L. veiklai būdingas savarankiškumas, veiklos tęstinumas, todėl, jo pajamos turėtų būti deklaruotos kaip B klasės pajamos, nuo kurių pats fizinis asmuo turėtų sumokėti 5 proc. GPM (ne kaip laisvosios profesijos individualią veiklą vykdomas asmuo).

Nors ginčo situacijoje Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji pagrįstai neišskaičiuojo iš E. L. išmokėtų pajamų GPM, tačiau tokia Pareiškėjos pozicija atmestina kaip nepagrįsta ir neįrodyta, nes, pirma, gautos pajamos negali būti pripažintos pajamomis, gautomis iš vykdytos ūkininko ūkio veiklos (žemės ūkio veiklos), kuri pagal GPMĮ nuostatas galėtų būti neapmokestinama GPM; antra, išmokėtos pajamos, pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas, priskirtinos A klasės pajamoms, nuo kurių GPM turi apskaičiuoti ir sumokėti mokesť išskaičiuojantis asmuo – Pareiškėja.

GPMĮ 17 str. 24 p. numatyta, jog pajamos iš žemės ūkio veiklos yra neapmokestinamos, jeigu šias pajamas gaunantis asmuo mokesčiniu laikotarpiu neprivalo registruotis ir nėra registruotas pridėtinės vertės mokesčių mokėtoju. GPMĮ 2 str. 33 punktas apibrėžia, kad pajamos iš žemės ūkio tai pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamos iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012-01-25 nutarimu Nr. 76 „Dėl paslaugų žemės ūkiui sąrašo patvirtinimo“ yra patvirtintas Paslaugų žemės ūkiui sąrašas, kuriame nurodytai veiklai taikomos mokesčių įstatymuose numatytos neapmokestinimo sąlygos. Mokesčiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė yra teikiama turinio viršenybės prieš formą principui, todėl aplinkybės, jog E. L. 2009-03-09 įsiregistravo ūkininko ūkį ir atitinkamais laikotarpiais įsiregistravo ir nurodė vykdydantis atitinkamas žemės ūkio veiklos rūšis (nuo 2009-03-09 – daržovių auginimo atvirame grunte veiklą; nuo 2011-01-01 – arklių ir kitų kanopinių gyvūnų auginimo veiklą), nesudaro pagrindo pripažinti, jog E. L. Pareiškėjos išmokėtos pajamos gali būti pripažintos iš vykdytos ūkininko (žemės ūkio) veiklos ar iš teikiamų paslaugų žemės ūkiui gautomis pajamomis. Įvertinus byloje surinktus duomenis, sutiktina su mokesčių administratoriaus pozicija, jog nėra nustatyta, jog būtų vykdyta reali E. L. žemės ūkio veikla ar gautos tokios veiklos pajamos (Klaipėdos AVMI 2016-06-06 atliktas operatyvus patikrinimas), ką savo 2015-11-19 paaiškinime Nr. (10-23)-K13-1281 patvirtino ir pats E. L., nurodęs, kad pajamų iš žemės ūkio veiklos nėra gavęs, o šiuo metu vykdo veiklą, pagal sutartis nuomodamas techniką, mechanizmus. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nenustatė, kad nuomota technika būtų apskaityta E. L. ūkininko ūkyje, nors dalis technikos priklausė E. L., o dalis buvo pernuomota iš kito vieneto – UAB „E2“, kurio akcininkai buvo E. L. dėdė ir pusbrolis (Klaipėdos AVMI 2016-06-06 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR 1042-4433). Todėl Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, jog gautas pajamas Pareiškėja nepagrįstai mokesčių administratoriui teikiamose pažymose deklaravo kaip žemės ūkio individualios veiklos pajamas.

Pažymėtina ir tai, jog GPMĮ 22 straipsnis nustato gyventojų gautų pajamų skirstymą į A ir B klasės pajamas, pagal tai kam: pačiam mokesčių mokėtojui ar mokesť išskaičiuojančiam asmeniui tenka pareiga išskaičiuoti ir sumokėti GPM. Pagal GPMĮ 22 str. nuostatas, iš vieneto gautos gyventojų nuomos pajamos yra priskirtinos A klasės pajamoms; taip pat gyventojų gautos individualios veiklos pajamos, jeigu šias pajamas gyventojui išmoka su juo darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijęs asmuo (Lietuvos vienetas, nuolatinis

Lietuvos gyventojas, užsienio vieneto nuolatinė buveinė Lietuvoje arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdančias individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje), priskiriamos A klasės pajamoms, t. y. pajamoms, nuo kurių prievolė išskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti pajamų mokesčiai tenka pajamas išmokančiam asmeniui. Atsižvelgiant į aptartas GPMĮ nuostatas, ginčo situacijoje Pareiškėjos savo darbuotojui A. L. išmokėtos nuomos pajamos, nepriklausomai nuo to, ar jos būtų pripažintos individualios nuomos veiklos ar neindividualios veiklos pajamomis, jos priskirtinos A klasės pajamoms, nuo kurių pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM tenka mokesčiai išskaičiuojančiam asmeniui – Pareiškėjai, todėl Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija dėl E. L. išmokėtų pajamų priskyrimo B klasės pajamomis atmestina kaip nepagrįsta.

GPMĮ nustato skirtingą gyventojų gautų nuomos pajamų apmokestinimą, priklausomai nuo to, ar nuomos pajamos laikytinos individualios veiklos pajamomis ar ne, atitinkamai 5 proc. ir 15 proc. tarifu. Nors Pareiškėja skunde, nurodydama individualios veiklos požymius, laikosi pozicijos, jog E. L. išmokėtos pajamos kvalifikuotinos kaip individualios veiklos pajamos, tačiau, įvertinus ginčo byloje nustatytas aplinkybes, susijusias su įrengimų nuoma E. L., nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija dėl tokių požymių buvimo E. L. veikloje. Paminėtina, jog Inspekcija sprendime aptarė GPMĮ nuostatas, reglamentuojančias fizinio asmens individualios veiklos požymius ir šių nuostatų aiškinimą LVAT praktikoje, todėl Komisija sprendime šių nuostatų iš naujo nekartoja (GPMĮ 2 str. 7 dalis), laikydama pozicijos, jog mokesčių administratorius tinkamai kvalifikavo E. L. pajamas, kaip pajamas, apmokestinamas 15 proc. GPM tarifu. Ginčo byloje yra pateikta E. L. ir Pareiškėjos 2014 m. liepos 8 d. sudaryta Statybos mechanizmų bei įrangos nuomos sutartis Nr. NM14/07-09; E. L. įrangą ir mechanizmus nuomojo tik Pareiškėjai (tai patvirtina patikrinimo akto 5 psl. pateikta E. L. išrašytų PVM sąskaitų faktūrų suvestinė lentelė, iš kurios matyti, kad Pareiškėjai apskaitos dokumentai yra išrašyti nuosekliai didėjančia seka); byloje nėra pateikta jokios informacijos, kad E. L. jo turėtą įrangą ar iš jo dėdei ir pusbroliui priklausiusios įmonės „E2“ išnuomotą įrangą siūlė nuomotis kitiems, nesusijusiems asmenims ar ūkio subjektams rinkoje, duomenų apie tai nėra ir vėlesniu laikotarpiu; pats E. L. aktualiuoju laikotarpiu nebuvo deklaravęs tokio pobūdžio individualios veiklos vykdymo, nors ir buvo registruotas kitos veiklos – ūkininko, žemė ūkio veiklos (iš šios veiklos negavęs ir nedeklaravęs jokių pajamų) ar poilsiautojų ar kitos trumpalaikio apgyvendinimo veiklos vykdytoju, tai yra E. L. buvo žinomi reikalavimai dėl atitinkamos rūšies veiklos įregistravimo; E. L. neteikė metinių 2014, 2015 metų deklaracijų, jokių pajamų nedeklaravo, GPM neskaičiavo ir nemokėjo; dirbo pas Pareiškėją nuo 2011-06-09 iki 2015-12-14; Pareiškėjos 2016-06-23 mokesčio tyrimo ataskaitoje Nr. FR0686 –1391 (11 psl.) pateikta informacija, jog Pareiškėja pati turėjo nuosavos panašios paskirties įrangos, tačiau nepaisant to, nuomavo įrangą iš susijusio asmens, patirdama ženkliai nuomos sąnaudas). Minėtos aplinkybės rodo, jog E. L. nesiekė gauti nuomos pajamų iš neapibrėžto asmenų rato, o nuomos sandorio (buvo sudarytas vienas sandoris) sudarymo aplinkybės ir iš Pareiškėjos gautos įrengimų nuomos pajamos buvo nulemtos E. L. tarpusavio santykių su Pareiškėja. Sandorio šalys yra susijusios (Pareiškėjos direktorius ir akcininkas yra E. L. brolis), dėl ko Pareiškėjai buvo ar galėjo būti žinomos aplinkybės, jog E. L. realiai žemės veiklos veikas nevykdo, jo gautinos pajamos nėra priskirtinos pajamoms iš žemės ūkio veiklos, nors Pareiškėja mokesčių administratoriui teiktose pažymose šias pajamas deklaravo kaip žemės ūkio pajamas, tuo siekdama sąmoningai apeiti mokesčių įstatymų reikalavimus dėl tinkamo šių pajamų deklaravimo ir GPM nuo šių pajamų apskaičiavimo ir sumokėjimo. Atsižvelgiant į tai, ginčo atveju nėra pagrindo pripažinti, jog E. L. vykdyta veikla, nepaisant jos vykdymo laikotarpio, buvo savarankiška, orientuota teikti paslaugas neapibrėžtam asmenų ratui, todėl patikrinimo metu mokesčių administratorius pagrįstai E. L. pajamas pripažino A klasės nuomos pajamomis, apmokestinamomis 15 proc. GPM. Inspekcijos sprendimas šioje dalyje tvirtintinas ir Pareiškėjos skundas atmestinas.

Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėja neskundė Inspekcijos sprendimo dalies dėl nurodymų sumokėti pelno mokesčių ir su juo susijusias sumas, ši Inspekcijos sprendimo dalis paliekama nenagrinėta.

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

1. Patvirtinti Inspekcijos 2017-08-30 sprendimo Nr. 69-91 dalį dėl nurodymų sumokėti 101 636,93 Eur GPM, 23 430,95 Eur GPM delspinigius ir paskirtą 10 163 Eur GPM baudą.

2. Inspekcijos 2017-08-30 sprendimo Nr. 69-91 dalį dėl nurodymų sumokėti 4 918 Eur pelno mokesį, 519,48 Eur šio mokesčio delspinigius ir paskirtą 491 Eur baudą palikti nenagrinėtą.

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

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė