



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „P1“ 2016-03-01 SKUNDO**

2016 m. balandžio 28 d. Nr. S-86 (7-41/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant

dalyvaujant šalims

UAB „P1“ direktoriui **D. G.** ir advokato
padėjėjui Rokui Daugėlai
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui
Renaldui Mundeikiui

2016 m. balandžio 5 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „P1“ (toliau – Pareiškėjas, Bendrovė) 2016-03-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-02-08 sprendimo Nr. 69-10, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2015-11-05 sprendimo Nr. FR0682-692 dėl 2015-09-03 patikrinimo akto Nr. (8.6) FR0680-621 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 110519,29 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 54082,96 Eur PVM delspinigius, 22104 Eur PVM baudą (20 proc. mokesčio dydžio), 33310,65 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 12771,76 Eur PM delspinigius, 6662 Eur PM baudą (20 proc. mokesčio dydžio).

Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2009-01-01–2012-12-31 laikotarpio PVM ir PM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjo faktiškai vykdoma veikla – kilnojamojo turto (transporto priemonių) vertinimo veikla. Pareiškėjas vertina importuojamas transporto priemonės, transporto priemonės po draudiminių įvykių. Pareiškėjo teikti automobilių vertinimo paslaugų įkainiai užsakovams – juridiniams asmenims (automobilių prekeiviams) labai skyrėsi nuo vertinimo įkainių, teiktų kitiems juridiniams, fiziniams asmenims. Automobilių prekeiviams kaina vidutiniškai sudarė 26 Lt be PVM, draudimo įmonėms – 241 Lt be PVM, valstybinėms, biudžetinėms įstaigoms – 188 Lt be PVM, bankams ir kitoms kredito įstaigoms – 123 Lt be PVM, fiziniams asmenims – 215 Lt be PVM. Bendrovė automobilių prekeiviams teikė vertinimo paslaugas mažesne kaina, nei savikaina, t. y. tikrinamuoju laikotarpiu vidutinė vieno vertinimo paslaugos kaina buvo 26 Lt (be PVM), o savikaina sudarė 43 Lt (be PVM). Klaipėdos AVMI

apklausos būdu nustatė, kad kitų įmonių, užsiimančių transporto priemonių vertinimu, vertinimo įkainiai daug didesni, nei Pareiškėjas taikė juridiniams asmenims (automobilių prekeiviams). Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu dirbo pelningai tik dėl netipinių veiklos pajamų (*automobilio nuomos pajamų, ilgalaikio turto perleidimo pelno*) bei gaunamų pajamų už taikomas didesnes transporto priemonių vertinimo paslaugų kainas fiziniams ir juridiniams asmenims (*neužsiimančiais prekyba automobiliais*). Klaipėdos AVMI konstatavo, kad Bendrovė apskaito ne visas pajamas už atliktus transporto priemonių vertinimus, todėl, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) patvirtintų Taisyklių 4 punkto nuostatomis ir pritaikiusi ekonominių modelių metodą, Bendrovei už 2009–2012 metus apskaičiavo 1887657 Lt (be PVM) nedeklaruotas apmokestinamąsias pajamas (2009 m. – 298259 Lt, 2010 m. – 400567 Lt, 2011 m. – 659559 Lt, 2012 m. – 529272 Lt). Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 19 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 4 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 381237 Lt (110413,87 Eur) PVM ir 114970 Lt (33297,61 Eur) PM.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. liepos mėn. įsigijo pramogines paslaugas: pagal 2011-07-29 PVM sąskaitą faktūrą iš VŠĮ „K2“ įsigijo 3 bilietus už 180 Lt (PVM neskaičiuotas) į Švyturio arenos atidarymą ir grupės „Smokie“ koncertą; pagal 2011-07-29 PVM sąskaitą faktūrą iš UAB „K2“ įsigijo ilgalaikės klubo kėdės (VIP ložė) nuomos paslaugas už 2097 Lt (1733,07 Lt + 363,93 Lt PVM). Pareiškėjas į leidžiamus atskaitymus įtraukė 902 Lt (722 Lt VIP ložės nuomos paslaugos + 180 Lt už pirktus bilietus) ir 2011 m. liepos mėn. PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukė 364 Lt pirkimo PVM už šias paslaugas, tačiau nepagrindė, kokią konkrečią naudą jam suteikė tokios įsigytos pramoginės paslaugos, ar iš tokio reprezentacinio renginio uždirbo pajamų. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad šios pramoginės paslaugos neskirtos Pareiškėjo ekonominei veiklai vykdyti, todėl, vadovaudamasi PMĮ 17 straipsnio 1 dalies, PVMĮ 58 straipsnio nuostatomis, dėl šio pažeidimo apskaičiavo 364 Lt (105,42 Eur) PVM, 45 Lt (13,03 EUR) PM.

Klaipėdos AVMI iš viso apskaičiavo ir Pareiškėjui nurodė sumokėti 110519,29 Eur PVM, 33310,65 Eur PM ir, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 139 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo 54082,96 Eur PVM delspinigius, 12771,76 PM delspinigius bei skyrė 22104 Eur PVM ir 6662 Eur PM baudas.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Klaipėdos AVMI 2015-11-05 sprendimą Nr. FR0682-692.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. Mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu bei taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatas pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas, vykdydamas importuojamų automobilių vertinimo veiklą, savo buhalterinėje apskaitoje neapskaitė ir nedeklaravo 1887657 Lt (be PVM) apmokestinamųjų pajamų.

Inspekcija sprendime išsamiai nurodo MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo pagrindus, šio straipsnio nuostatų Taisyklėse nustatytą įgyvendinimo tvarką ir akcentuoja, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje (2007-06-05 *nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007*) konstatavo, jog MAĮ 70 straipsnis skirtas ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų.

Ginčo atveju apskaičiuojant Pareiškėjo apmokestinamųjų pajamų mokestinę bazę pagal MAĮ 70 straipsnį pasinaudota šiais šaltiniais: Turto vertinimo priežiūros tarnybos duomenų baze; Pareiškėjo vertinimų kainomis kitiems užsakovams (ne automobilių prekeiviams).

Klaipėdos AVMI nustatė, kad juridinių asmenų (*draudimo įmonių, biudžetinių įstaigų, valstybinių institucijų, banko ir kitų kredito įstaigų*) bei fizinių asmenų užsakymu atliktų transporto priemonių vidutinė vieno vertinimo kaina yra daug didesnė nei tų vertinimų, kurie buvo atlikti įmonių (*automobilių prekeivių*) užsakymu: UAB „G2“, UAB „E1“, UAB „B1“, UAB „A2“, UAB „A4“, UAB „K1“, V. S. II, UAB „A3“ Vilniaus fil., UAB „A4“, UAB „K3“, L. O. komercinė firma, UAB „B2“, UAB „A1“, UAB „B3“, UAB „R1“, UAB „L1“, UAB „S1“, A. T. LTD, UAB „T1“, UAB „T3“, SIA „K3“.

Inspekcija pažymi, kad 18 ūkio subjektų iš minėtų 21 Pareiškėjo klientų (automobilių prekeivių), prekiaujančių automobiliais, buvo patikrinti arba yra tikrinami mokesčių administratoriaus dėl pajamų slėpimo ir mokesčių vengimo.

Pagal Pareiškėjo pateiktus vertinimų sąrašus ir išrašytas PVM sąskaitas faktūras nustatyta, kad Pareiškėjas minėtoms įmonėms 2009–2012 m. atliko iš viso 12092 vertinimus ir už juos apskaitė 319402,11 Lt (be PVM) pajamas. Nustatyta, kad 2009–2012 m. laikotarpio vidutinė vieno vertinimo paslaugos kaina buvo 26 Lt (be PVM), atitinkamai 2009 m. – 19 Lt (be PVM), 2010 m. – 20 Lt (be PVM), 2011 m. – 27 Lt (be PVM), 2012 m. – 33 Lt (be PVM).

Nustatyta, kad taikyta mažiausia vieno vertinimo kaina buvo 2009 m. įmonei UAB „E1“, kuri siekė vos 6 Lt už vieną vertinimą, taip pat nustatytos mažiausios kainos kitais laikotarpiais: 2010 m. įmonei UAB „E1“ – 14 Lt (be PVM); 2011 m. įmonei UAB „A2“ – 20 Lt (be PVM); 2012 m. įmonei UAB „B2“ – 25 Lt (be PVM).

Pareiškėjo direktorius D. G. 2014-03-04 paaiškinime Nr. 353 dėl transporto priemonių vertinimo paslaugų kainų ir aplinkybių, turinčių įtakos kainoms, nurodė, kad „2009–2013 metais Bendrovės taikytas vienos transporto priemonės vertinimo įkainis svyravo nuo 30 Lt iki 70 Lt (be PVM). Atskirais atvejais kaina galėjo būti didesnė ir peržengti šias ribas. Vertintojo vidutinis darbo valandos įkainis sudarė apie 75 Lt su PVM.“ Rašte nurodyta, kad „Bendrovė fiksuoto vertinimo paslaugų kainyno neturi. Kiekvienu atveju taikomos sutartinės vertinimo paslaugos pardavimo kainos, įvertinus konkrečią vertinamą transporto priemonę, jos būklę, vertinimui atlikti reikalingo darbo apimtį. Priklausomai nuo to, įvertinama, kiek apytiksliai bus reikalinga darbo laiko sąnaudų konkrečiai transporto priemonei įvertinti, taip aptariama su klientu transporto priemonės ar transporto priemonių partijos įvertinimo kaina. Kaina taip pat priklauso nuo užsakytų vertinimų kiekio, atsižvelgiama kiek seniai bendraujama su klientu ir panašiai.“

Pareiškėjas el. paštu pateiktame 2014-11-10 paaiškinime Nr. 404 nurodė, kad defektiniam aktui parengti suminės laiko sąnaudos sudaro 5–10 minučių ir, įvertinus vertintojo darbo įkainį 75 Lt su PVM už darbo valandą, dokumento savikaina sudaro nuo 6,25 iki 12,5 Lt su PVM. Importuojamo automobilio visos vertinimo ataskaitos parengimo suminės darbo sąnaudos sudaro 15–20 minučių ir, įvertinus vertintojo darbo įkainį 75 Lt su PVM už darbo valandą, tokio dokumento savikaina sudaro nuo 18,75 iki 25 Lt su PVM. Padalinio, vertinančio transporto priemones įvykus draudiminiams įvykiams, laiko sąnaudos, kartu ir savikaina vertinimo ataskaitai parengti yra nuo 30 min. iki kelių valandų ir atitinkamai sudaro nuo 37,5 Lt iki 225 Lt su PVM. Daugiausiai, priklausomai nuo vertinamos transporto priemonės markės arba atliekant sunkiosios arba spec. technikos įvertinimą, kiekvienu atveju taikomos sutartinės vertinimo paslaugos pardavimo kainos, įvertinus konkrečią vertinamą transporto priemonę, jos būklę, vertinimui atlikti reikalingo darbo apimtį.

Klaipėdos AVMI pagal sąnaudas, tenkančias vertinimo paslaugoms atlikti, t. y. apskaitytas 6118 ir 6101 sąskaitose, apskaičiavo vieno vertinimo savikainą, kuri sudarė: 2009 m. – 13,28 Lt (be PVM), 2010 m. – 13,48 Lt (be PVM), 2011 m. – 14,78 Lt (be PVM), 2012 m. – 19,69 Lt (be PVM).

Įvertinusi kitas netiesiogines Pareiškėjo išlaidas (*kitas veiklos sąnaudas, kurios apskaitytos 61 sąskaitoje*) nuomai, remontui ir eksploatacijai, draudimui, darbo užmokesčiui, ilgalaikio turto nusidėvėjimui, mokesčiams, skelbimams ir reklamai ir kt., Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjo vieno vertinimo paslaugos savikaina 2009–2012 m. laikotarpiu sudarė 43 Lt (be PVM).

Pareiškėjas automobilių prekeiviams teikė vertinimo paslaugas mažesne kaina nei savikaina, t. y. nuo 2009 iki 2012 m. vidutinė vieno vertinimo paslaugos kaina buvo 26 Lt (be PVM), o savikaina sudarė 43 Lt (be PVM).

Nustatyta, kad Pareiškėjo apskaitytos vertinimo paslaugų pajamos, kurios suteiktos prekyautojams automobiliais, 319402,11 Lt sumai nepadengia sąnaudų – 324021,82 Lt, nes susidaro 4619,71 Lt lėšų trūkumas vertinimo paslaugoms atlikti. Pareiškėjas veikia nenuostolingai tik dėl to, kad jo sąnaudas padengia apskaitytos papildomos automobilio nuomos pajamos 2010–2012 m. laikotarpiu už 17218,97 Lt (be PVM), sudaryti atsitiktiniai sandoriai iš ilgalaikio turto perleidimo – gautas pelnas 45300 Lt (be PVM), gautos pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų (ne prekyautojų automobiliais) už transporto priemonių vertinimus.

Pagal apskaitos duomenis Pareiškėjo visos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu sudarė: 2009 m. – 157089,52 Lt, 2010 m. – 135781,89 Lt, 2011 m. – 192080,69 Lt ir 2012 m. – 220040,76 Lt. Pareiškėjo uždirbtas pelnas, lyginant su pajamomis, sudarė: 2009 m. – 12 proc., 2010 m. – 0,4 proc., 2011 m. – 5 proc. ir 2012 m. – 2 proc.

Klaipėdos AVMI, remdamasi Inspekcijos duomenų bazių duomenimis, nustatė, kad Pareiškėjo 2012 m. pelnas Klaipėdos apskrityje, lyginant su kitų transporto priemonių vertintojų pelnu, buvo pats žemiausias ir siekė vos 4068 Lt, kai kitų Klaipėdos apskrities įmonių didžiausias pelnas siekė iki 52300 Lt, be to, lygindama Pareiškėjo ir kitų įmonių pelningumą, nustatė, kad 2012 m., lyginant su 2009 m., kitų Klaipėdos apskrities įmonių pelnas labai kilo, kai Pareiškėjo sumažėjo.

Remiantis apklaustųjų įmonių, atliekančių transporto priemonių vertinimus, pateikta informacija, nustatyta, kad vidutinė vieno vertinimo kaina (be PVM) buvo: 2009 m. – 127 Lt, 2010 m. – 161 Lt, 2011 m. – 181 Lt, 2012 m. – 194 Lt.

Klaipėdos AVMI rėmėsi Turto vertinimo priežiūros tarnybos duomenų baze, kurioje pateiktos įmonių ir fizinių asmenų, tikrinamuoju laikotarpiu vertinusių transporto priemones, detalios veiklos ataskaitos apie atliktų vertinimų skaičių ir gautas pajamas už vertinimus. Šis šaltinis parinktas dėl to, kad Turto vertinimo priežiūros tarnyba pateikia informaciją apie transporto priemonių vertintojų atliktus vertinimus ir gautas už juos pajamas visos Lietuvos mastu ir iš šios informacijos nustatoma rinkoje esanti vertinimo kaina. Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas, atlikdamas vertinimo paslaugas, galėjo taikyti nuolaidas, o nuolaidas taikydavo ir kiti transporto priemonių vertintojai, Klaipėdos AVMI pasirinko mažiausią kainą, t. y. Turto vertinimo priežiūros tarnybos duomenis, o ne Pareiškėjo taikytas kainas užsakovams, neprekiaujantiems automobiliais, kurios buvo didesnės nei Turto vertinimo priežiūros tarnybos pateiktos kainos. Klaipėdos AVMI atliko Klaipėdos apskrities (4 įmonės), Vilniaus apskrities (7 įmonės), Kauno apskrities (1 įmonė), Panevėžio apskrities (2 įmonės), Šiaulių apskrities (2 įmonės), Tauragės, Telšių, Marijampolės ir Alytaus apskričių (po 1 įmonę) transporto priemonių vertintojų atliktų vertinimų ir gautų pajamų už juos duomenų analizę ir apskaičiavo vidutinę vieno vertinimo kainą. Nustatyta vidutinė vieno vertinimo kaina: 2009 m. – 175 Lt (be PVM), 2010 m. – 168 Lt (be PVM), 2011 m. – 181 Lt (be PVM) ir 2012 m. – 201 Lt (be PVM), kai Pareiškėjo nustatytos vidutinės vertinimo kainos už vieną vertinimą, taikytos įmonėms, prekiaujančioms transporto priemonėmis, buvo itin mažos, t. y. Pareiškėjo mažiausios taikytos kainos nuo kitų Lietuvoje veikiančių įmonių vertinimo kainų skyrėsi: 2009 m. 9 kartais arba 921 proc., 2010 m. – 8 kartais arba 840 proc., 2011 m. – 7 kartais arba 670 proc. ir 2012 m. – 6 kartais arba 615 proc.

Klaipėdos AVMI nustatė abejotinas ūkines operacijas (vykdoma nuostolinga veikla), todėl, įvertinusi faktų visumą, jai pagrįstai kilo abejonės dėl Pareiškėjo ūkinės–komercinės veiklos ir jos rezultatų 2009–2012 m.

Inspekcija, apibendrindama išdėstytus faktus ir argumentus, daro išvadą, kad Klaipėdos AVMI negalėjo nustatyti tikslaus Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio dėl mokesčių mokėtojo veiksmų. Klaipėdos AVMI, pagrįstai taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas, atliko Pareiškėjo veiklos įvertinimą rinkdama, lygindama ir analizuodama įvairius šaltinius. Inspekcija nurodo, kad Klaipėdos AVMI pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas.

Dėl transporto priemonių vertinimo ataskaitų. Pareiškėjas nurodo, kad, atliekant importuojamų transporto priemonių vertinimą, automobilio vertė imama išskirtinai tik iš žinyno EMPREKIS (laiko sąnaudos tokiam veiksmui sudaro 2–3 min.).

Klaipėdos AVMI, įvertinusi transporto priemonių vertinimo ataskaitas, nenustatė, kad vertinimo ataskaitos, surašytos pagal fizinių asmenų, draudimo įmonių, bankų užsakymus, savo apimtimi, sudėtingumu labai skirtingai nuo vertinimo ataskaitų, surašytų pagal Pareiškėjo pagrindinių klientų – įmonių, prekiaujančių automobiliais, užsakymus. Inspekcija pažymi, jog nuolaidos, taikytos automobilių prekyautojams, negalėjo būti tokios didelės, kad paaiškintų Pareiškėjo taikytas itin mažas kainas, nes kiti apklausti vertintojai paaiškino, jog nuolaidos taikomos, tačiau tik nuo 5 iki 20 procentų ir tik tuo atveju, jei vertinamas identiškų automobilių parkas. Pareiškėjo taikytos kainos prekyautojams automobiliais skiriasi nuo jo paties taikytų kainų kitiems užsakovams daug daugiau, t. y. 2009–2012 m. laikotarpiu Pareiškėjo prekyautojams automobiliais taikytos vertinimo kainos net 8–11 kartų arba 615–1079 proc. buvo mažesnės nei vertinimo kainos, taikytos kitiems Pareiškėjo užsakovams.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas atliko automobilio MAZDA CX-7 vertinimą apmokestinimui (vertinimo ataskaita Nr. 120319-302, vertinimo apžiūros data – 2012-03-19), vertinimo užsakovas – UAB „E1“. Transporto priemonės vertinimo pažymoje Nr. 120319-302 apskaičiuoti transporto priemonės atkūrimo (remonto) kaštai įvertinus keistinių dalių nuvertinimą – 43766 Lt, transporto priemonės vidutinė rinkos vertė iki autoįvykio (pagal VŠĮ EMPREKIS duomenų bazę) – 49040 Lt. Nustatyta, kad sugadintos transporto priemonės vertė – 14598 Lt. Nurodyta, kad rinkos vertė nustatyta likutinės vertės metodu.

Pareiškėjas atliko automobilio MAZDA 3I vertinimą apmokestinimui (vertinimo ataskaita Nr. 120416-501, vertinimo apžiūros data – 2012-04-16), vertinimo užsakovas – V. S. individuali įmonė. Transporto priemonės vertinimo pažymoje Nr. 120416-501 apskaičiuoti transporto priemonės atkūrimo (remonto) kaštai įvertinus keistinių dalių nuvertinimą – 21872 Lt, transporto priemonės vidutinė rinkos vertė iki autoįvykio (pagal VŠĮ EMPREKIS duomenų bazę) – 33090 Lt. Nustatyta, kad sugadintos transporto priemonės vertė – 10997 Lt. Nurodyta, kad rinkos vertė nustatyta likutinės vertės metodu.

Pareiškėjas atliko automobilio VOLVO XC90 vertinimą apmokestinimui (vertinimo ataskaita Nr. 120112-305, vertinimo apžiūros data – 2012-01-12), vertinimo užsakovas UAB „A2“. Transporto priemonės vertinimo pažymoje Nr. 120112-305 apskaičiuoti transporto priemonės atkūrimo (remonto) kaštai įvertinus keistinių dalių nuvertinimą – 49498 Lt, transporto priemonės vidutinė rinkos vertė iki autoįvykio (pagal VŠĮ EMPREKIS duomenų bazę) – 54650 Lt. Nustatyta, kad sugadintos transporto priemonės vertė – 19194 Lt. Nurodyta, kad rinkos vertė nustatyta likutinės vertės metodu. Taigi importuojamų automobilių vertinimo ataskaitose nėra išskirtinai remiamasi tik VŠĮ EMPREKIS duomenų bazės duomenimis, kaip nurodo Pareiškėjas, apskaičiuojami ir atkūrimo kaštai, sugadintų transporto priemonių vertė, surašomi ir transporto priemonių apžiūros-defektacijos aktai.

Pareiškėjas argumentų dėl papildomai apskaičiuotų sumų už įsigytas pramogines paslaugas nepateikė, todėl Inspekcija plačiau šiuo klausimu nepasisakė.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai ir neteisėtai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes:

a) nevertino Pareiškėjo nuosekliai teiktų paaiškinimų ir neatsižvelgė į papildomai pateiktus įrodymus, t. y. į eksperto išvadą, antstolių surašytus faktinių aplinkybių konstatavimo protokolus bei Pareiškėjo klientų paaiškinimus;

b) neatsižvelgė į paaiškinimus dėl objektyvių skirtumų tarp dviejų tipų Pareiškėjo atliekamų transporto priemonių vertinimų;

c) nepatikrino iš Turto vertinimo priežiūros tarnybos (toliau – Tarnyba) gautos informacijos aktualumo, vertinant Pareiškėjo veiklą;

d) Inspekcija neatžvelgė į tai, kad Klaipėdos AVMI neteisingai skaičiavo Pareiškėjo pelningumą bei skirstė sąnaudas;

e) Inspekcija neatžvelgė į tai, kad Klaipėdos AVMI savo išvadas grindė prielaidomis, kurias paneigia Pareiškėjo pateikti objektyvūs duomenys;

f) nenustatė objektyvių aplinkybių, kurios rodytų tai, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo, kaip mokesčių mokėtojo, pareigas, todėl nepagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas;

g) Klaipėdos AVMI nepagrįstai nesivadovavo PVMĮ 17 straipsnio nuostatomis.

Dėl neįvertintų Pareiškėjo argumentų. Mokesčių administratorius, pažeisdamas MAĮ 67 straipsnio 1 dalį, ne tik neištyrė visų aktualių ir svarbių faktinių aplinkybių, bet ignoravo Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus ir iš trečiųjų asmenų gautus įrodymus. Inspekcija nesigilino į Klaipėdos AVMI padarytas klaidas, t. y. Klaipėdos AVMI neatvyko stebėti importuojamų transporto priemonių vertinimo procesą gyvai, kas leistų įsitikinti, kad Pareiškėjo vykdoma dviejų tipų vertinimo veikla skiriasi viena nuo kitos, taip pat Klaipėdos AVMI neatsižvelgė į Pareiškėjo pateiktą informaciją iš Tarnybos ataskaitos, kuri demonstruoja, kad Pareiškėjo veikla savo apimtimi ir specifika skyrėsi nuo kitų bendrovių, vertinusių transporto priemones, veiklos. Be to, Inspekcija net neužsiminė, kaip ji vertina Pareiškėjo papildomai su skundu pateiktus įrodymus – antstolių surašytus faktinių aplinkybių konstatavimo protokolus bei Pareiškėjo klientų paaiškinimus ir nenurodo, kodėl šių įrodymų nevertina.

Dėl Pareiškėjo veiklos specifikos. Pareiškėjas nurodo, kad teikė paaiškinimus dėl vykdytos dviejų tipų vertinimo veiklos, t. y. nurodė, kad atlieka importuojamų transporto priemonių vertinimą ir atlieka transporto priemonių vertinimą po draudiminių įvykių bei vertinimą siekiant nustatyti vertę. Buvo nurodyti šių veiklų skirtumai (*laiko sąnaudos, technika, sudėtingumas*) ir pateikti paaiškinimai dėl kainodaros – kad tikslinė Pareiškėjo atliekamų paslaugų valandos kaina yra 75 litai (be PVM).

Vertinimus pas Pareiškėją atliko tik du vertintojai – A. Z. (tik importuojamų automobilių) ir D. G. (tik vertinimą po draudiminių įvykių ir vertinimą siekiant nustatyti vertę). D. G. tikrinamuoju laikotarpiu atlikdavo vidutiniškai po 5–9 kartus vertinimų mažiau. Šis faktas liko neįvertintas. Taip pat mokesčių administratorius neatsižvelgė į Pareiškėjo nurodytą vidutinę vertintojo darbo valandos kainą, kuri, vertinant vidutiniškai per dieną atliekamus vertinimus, buvo labai panaši ir siekė 75 Lt (be PVM). Mokesčių administratorius neatsižvelgė į paaiškinimus, kaip atliekami vertinimai, kiek vidutiniškai trunka vienas vertinimas, ir kitas aplinkybes, kurios lemia žemą savikainą ir sąlyginai žemesnę kainą.

Pareiškėjo teigimu, minėti vertinimai atliekami remiantis skirtingais teisės aktais. Importuojamų automobilių vertinimai atliekami vadovaujantis Importuojamų naudotų transporto priemonių muitinio įvertinimo taisyklėmis, patvirtintomis Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus taisyklėmis. Šiuo atveju automobilio vertė paimama išimtinai tik iš žinyno EMPREKIS (laiko sąnaudos tokiam veiksmui sudaro 2–3 min.), nereikia atlikti rinkos tyrimo, kuris labai imlus laikui, nėra reikalavimo pateikti ataskaitose palyginamųjų objektų, nereikia atlikti vidutinės rinkos vertės nustatymo ir jos koregavimo. Be to, vertinami tik tie defektai, kuriuos galima užfiksuoti nuotraukose.

Vertinant transporto priemones po draudiminių įvykių, atliekamas visų, net ir užslėptų, defektų, įvertinimas, fotografavimas, taip pat privalomas fonuotraukų ir jose esančių defektų analizavimas, sukėlimas į ataskaitą rankiniu būdu sistemiškai pagal pažeidimų seką, o ne automatiškai parsijučiant, kaip tai daroma atliekant importuojamų transporto priemonių vertinimus muitiniam apmokestinimui. Be to, atliekant vertinimus po draudiminių įvykių, dažnai pasitelkiama servisų techninė bazė, taip pat reikalingos papildomos apžiūros paslėptiems defektams nustatyti. Atliekant vertinimą dėl muitinio apmokestinimo, į uostą galima nueiti pėsčiomis ir vienu metu apžiūrėti dešimtis automobilių, o norint apžiūrėti vieną automobilį po draudiminio įvykio (dažnai nevažiuojantį), reikia važiuoti po kelis kartus ir net keliauti už miesto ribų ar į kitą rajoną. Be to, atliekant muitinį įvertinimą, paprastai užsakovai neturi pastabų, jei vertinimą priima Muitinės departamentas, o po draudiminių įvykių – dažnai toks vertinimas naudojamas ginčiuose tarp dviejų nesutarančių šalių, todėl toks vertinimas reikalauja kruopštumo, susirašinėjimo su užsakovu, kas lemia didesnes laiko sąnaudas.

Inspekcija tik pasisakė, kad nėra išimtinai remiamasi tik EMPREKIS duomenų baze. Šie teiginiai tik patvirtina, kad Inspekcija nesigilino į Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus ir į eksperto išvadą – šiuose dokumentuose aiškiai išdėstyta, kodėl ir kaip skiriasi pats procesas ir reikalavimai ataskaitų turiniui dėl importuojamų transporto priemonių.

Dėl iš Tarnybos gautos informacijos. Pareiškėjui kyla įtarimų, kad mokesčių administratorius naudojo informaciją iš Tarnybos neatsižvelgdamas nei į veiklos regioną, nei į atliktų vertinimų skaičių, nei į atliekamų vertinimų specifiką. Pareiškėjo vertinami automobiliai muitiniam įvertinimui atplukdomi per Klaipėdos uostą, todėl nelogiška vertinti kituose regionuose vykdančių įmonių kainas, nes dėl išdėstytų aplinkybių importuojamų priemonių vertinimas objektyviai skiriasi nuo kitų tipų transporto priemonių vertinimo. Pareiškėjas nurodo, kad iš Tarnybos viešai skelbiamų duomenų matyti, jog 2012 m. atlikta 13872 kilnojamojo turto vertinimai. Net darant prielaidą, kad kitokio tipo kilnojamas turtas nebuvo vertinamas, Pareiškėjo 2012 m. atlikti vertinimai (3824 vnt.) sudaro 27,6 proc. visų vertinimų, o A. Z. vertinimai (3282 vnt.) – 23,7 visų Lietuvoje per 2012 m. atliktų kilnojamojo turto vertinimų. A. Z. 2012 m. per dieną atliko vidutiniškai po 13 vertinimų ir tai rodo, kad Pareiškėjo veiklos modelis yra unikalus, nepalyginamas su jokia kita vertinimus atliekančia bendrove. Taigi išvada, kad Pareiškėjas vertinimus atliko pigiau nei rinkos kaina, kuria vertino kitos bendrovės, ir dėl to nuslėpė dalį pajamų, yra nepagrįsta.

Dėl Pareiškėjo pelningumo ir sąnaudų skaičiavimo. Klaipėdos AVMI apskaičiavo, kad Pareiškėjas prekiautojams automobiliais suteikė 12092 vertinimus už 319402,11 Lt ir tai sudaro 50 proc. visų Pareiškėjo pajamų, o tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjo sąnaudos sudaro 648043,63 Lt. Klaipėdos AVMI 50 proc. sąnaudų priskyrė suteiktoms transporto priemonių paslaugoms pagal „automobilių prekybininkų“ užsakymus, kurios sudaro 324021,82 Lt, ir padarė išvadą, kad Pareiškėjo apskaitytos vertinimo pajamos, kurios suteiktos prekiautojams automobiliais (319402 Lt), nepadengia sąnaudų už 324021,82, nes susidaro lėšų trūkumas – 4619,71 Lt. Tačiau Klaipėdos AVMI visiškai nevertino, kokią atlyginimų fondo dalį sudaro vienos ar kitos paslaugų grupės darbuotojų atlyginimai, neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėjas nuomojasi du atskirus biurus bei daugelį kitų objektyvių aplinkybių.

Dėl vadovavimosi prielaidomis. Inspekcija teigia, kad 18 iš 21 Pareiškėjo klientų, prekiaujančių automobiliais, yra tikrinami dėl pajamų slėpimo, todėl neva šios bendrovės turi galimybes su Pareiškėju atsiskaityti neapskaitytomis lėšomis. Tai yra tik prielaidos. Nenustatytas nei vienas atvejis, kad su Pareiškėju būtų atsikaitoma neapskaitytomis lėšomis, kad Pareiškėjo akcininkų, darbuotojų ar su jais susijusių asmenų išlaidos buvo didesnės nei jų pajamos. Klaipėdos AVMI teigimu, nenustatyta, jog vertinimo ataskaitos, surašytos pagal fizinių asmenų, draudimo bendrovių, bankų užsakymus, skirtusi savo apimtimi, sudėtingumu nuo vertinimo atskaitų, surašytų pagal Pareiškėjo pagrindinių klientų – įmonių, prekiaujančių automobiliais, užsakymus. Šią prielaidą paneigia Pareiškėjo minėti paaiškinimai dėl dviejų tipų vertinimo ataskaitų skirtumų.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo aiškinimo, nurodo, kad, net ir esant kuriam nors Taisyklėse nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal įvertinimą tenka mokesčių administratoriui.

Mokesčių administratorius rėmėsi Tarnybos duomenimis, t. y. menamų įmonių duomenimis. Mokesčių administratorius pripažįsta, kad menamų bendrovių taikyti duomenys skiriasi, t. y. labai skiriasi veiklos apimtys, regionas. Todėl, Pareiškėjo nuomone, ir negali būti taikomos apskaičiuojant mokesčio bazę, t. y. menamų bendrovių duomenys nėra tinkamas šaltinis. Juo labiau negali būti imamos kaip pagrindas Pareiškėjo taikytos automobilių vertinimo kainos ne prekiautojams automobiliais, nes vertinimai automobilių prekiautojams buvo atliekami masiniu būdu, kai kitiems klientams buvo atliekami individualūs vertinimai. Taip pat buvo taikoma nuolaidų sistema.

Dėl PVMĮ 17 straipsnio taikymo. Pagal šio straipsnio nuostatas, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų abejonių, kad tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę nustatyti pats. Pareiškėjo teigimu, Klaipėdos AVMI nepagrįstai taikė PVMĮ 17 straipsnį, nes nėra įvykdytos sąlygos šio straipsnio taikymui. Pareiškėjas paaiškina, kad visi jo pirkėjai turi teisę PVM įtraukti į PVM atskaitą. Inspekcija dėl šio argumento iš viso nepasisakė.

Dėl papildomų įrodymų. Pareiškėjas prašo Komisijos įvertinti papildomus įrodymus, kurie buvo pateikti mokesčių administratoriui, tačiau liko neįvertinti: (1) nepriklausomo eksperto, Tarnybos darbuotojo **S. D.**, kuris dėsto Vilniaus universitete turto vertinimo pagrindų kursą, ekspertinę išvadą (*išaiškinta, kuo skiriasi vertinimas transporto priemonių po draudiminių įvykių nuo muitinės vertės nustatymo*), (2) 2015-11-23 antstolių **A. S.** ir **S. S.** surašytus faktinių aplinkybių konstatavimo protokolus (*matyti, kiek laiko užtrunka importuojamos transporto priemonės muitinės vertės nustatymo procesas*), (3) draudimo bendrovių atstovų paaiškinimus (*dėl suteiktų paslaugų specifikos*) ir pagrindinių klientų – UAB „**A2**“ ir UAB „**A3**“ – atstovų paaiškinimus (*Pareiškėjo taikytos kainos buvo panašios, kaip ir kitų tokių paslaugas teikusių bendrovių, ir buvo atsiskaitoma pagal PVM sąskaitas faktūras*).

Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijos sprendimas prieštarauja Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 daliai.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2016-02-08 sprendimas Nr. 69-10 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjui apskaičiuotų mokesčių sumų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo ir teisėtumo.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo, vykdančio transporto priemonių vertinimo veiklą, 2009-01-01–2012-12-31 laikotarpio PVM ir PM patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjo teikti automobilių vertinimo paslaugų įkainiai užsakovams – juridiniams asmenims (automobilių prekeiviams) labai skyrėsi nuo vertinimo įkainių, teiktų kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims, t. y. Pareiškėjo automobilių prekeiviams taikyta vertinimo paslaugų kaina buvo apie 8–11 kartų mažesnė nei kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Be to, Pareiškėjas automobilių prekeiviams teikė vertinimo paslaugas mažesne kaina (26 Lt (be PVM) nei savikaina (43 Lt (be PVM)). Mokesčių administratorius apklausos būdu nustatė, kad kitų įmonių, užsiimančių transporto priemonių vertinimu, vertinimo įkainiai daug didesni, nei Pareiškėjas taikė automobilių prekeiviams. Taip pat nustatė, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu dirbo pelningai tik dėl netipinių veiklos pajamų (*automobilio nuomos pajamų, ilgalaikio turto perleidimo pelno*) bei gaunamų pajamų už taikomas didesnes transporto priemonių vertinimo paslaugų kainas fiziniams ir juridiniams asmenims (*neužsiimančiais prekyba automobiliais*). Įvertinęs aukščiau nurodytas aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjas vykdo abejotinas ūkines operacijas (vykdoma nuostolinga veikla), t. y. Pareiškėjo taikomos rinkos kainų neatitinkančios ir žemesnės nei savikaina vertinimo kainos paaiškinamos tik Pareiškėjo siekiu šiais sandoriais dirbtinai sumažinti mokesčio bazę ir išvengti PM ir PVM mokėjimo. Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius konstatavo, kad neįmanoma nustatyti tikslaus Pareiškėjo mokesstinės prievolės dydžio, todėl mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatas, ir, vadovaudamasis konkrečių mokesčių įstatymų nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjui mokėtinas mokesčius (PVM, PM) ir su jais susijusias sumas. Iš viso patikrinimo metu Pareiškėjui, įvertinus ir kitus mokesčių įstatymų pažeidimus, kurių Pareiškėjas neginčija, nurodyta sumokėti 110519,29 Eur PVM, 54082,96 Eur PVM delspinigius, 22104 Eur PVM baudą, 33310,65 Eur PM, 12771,76 PM delspinigius bei 6662 Eur PM baudą. Pareiškėjas skunde Komisijai iš esmės savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu grindžia argumentais, jog mokesčių administratorius ne tik neturėjo pagrindo mokėtinas mokesčių sumas apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau, net taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, rėmėsi prieštarais ir nepatikimais duomenimis. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius

naudojo netinkamus informacijos šaltinius, neįvertino Pareiškėjo veiklos specifikos, neįvertino Pareiškėjo pateiktų papildomų įrodymų, todėl mokesčius jam (Pareiškėjui) apskaičiavo remdamasis prielaidomis. Pareiškėjas pažymi, kad skundžiamas sprendimas prieštarauja VAI 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintiems individualaus administracinio akto bendriesiems reikalavimams, taip pat, Pareiškėjo nuomone, ginčo atveju nepagrįstai taikytos PVMĮ 17 straipsnio nuostatos.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), tačiau nurodytu būdu apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas mokėtinų mokesčių dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, naudojo ne visiškai išsamius duomenis turinčius informacijos šaltinius, todėl tvirtinti, kad mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokesstinės prievolės dydis atitinka teisingumo kriterijų, nėra pagrindo, nors atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai.

Teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti priklausančias mokėti mokesčių sumas pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, o ne pagal mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentus, reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis, kuris yra taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka. Tokiu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokesťį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Taisyklėse. Mokesťį apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi teisę tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Akcentuotina, kad Taisyklių 1 punktą nurodo, jog šios taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, *siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą*, atlikimo tvarką.

Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus, t. y. vertinimų sąrašus ir už atliktas paslaugas (vertinimus) išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas teikė kilnojamojo turto (transporto priemonių) vertinimo paslaugas, tačiau Pareiškėjo taikyti paslaugų įkainiai automobilių prekeiviams labai skyrėsi nuo įkainių, taikytų kitiems juridiniams ir fiziniams asmenims. Automobilių prekeiviams Pareiškėjo taikyta kaina vidutiniškai sudarė 26 Lt be PVM, kitiems juridiniams asmenims – 241 Lt be PVM (draudimo įmonėms), 188 Lt be PVM (valstybinėms, biudžetinėms įstaigoms), 123 Lt be PVM (bankams ir kitoms kredito įstaigoms), fiziniams asmenims – 215 Lt be PVM. Kadangi Pareiškėjas nebuvo sudaręs ir savo veikloje nenaudojo fiksuoto vertinimo paslaugų kainyno, mokesčių administratoriui nepateikė detalių apskaičiavimų, kas sudaro vertinimo paslaugų savikainą, taip pat pateiktose 2009–2012 metų laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitose neišskyrė pardavimo savikainos, mokesčių administratorius patikrinimo metu negalėjo patikrinti ir įvertinti tokio didelio Pareiškėjo teiktų vertinimo paslaugų kainų skirtumo (*automobilių prekeiviams ir kitiems juridiniams bei fiziniams asmenims*) pagrįstumo. Tačiau mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo buhalterės pateiktus paaiškinimus apie Pareiškėjo sąnaudų apskaitą, Pareiškėjo apskaitytas 2009–2012 m. laikotarpio sąnaudas (*Didžiosios knygos 61 sąskaita „Veiklos sąnaudos“*), minėto laikotarpio apskaitytas pardavimo pajamas (*50 sąskaita „Pardavimo pajamos“*), vertinimo sąrašuose nurodytą atliktų vertinimų kiekį (skaičių), nustatė, kad Pareiškėjo 2009–2012 m. laikotarpio vidutinė vieno vertinimo paslaugos kaina automobilių prekeiviams, kaip minėta, sudarė 26 Lt (be PVM), o vieno vertinimo paslaugos savikaina minėtu laikotarpiu sudarė 43 Lt (be PVM), t. y. Pareiškėjas automobilių prekeiviams teikė vertinimo paslaugas mažesne kaina nei savikaina. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjo apskaitytos vertinimo paslaugų pajamos, kurios suteiktos automobilių prekeiviams (319402,11 Lt), nepadengia sąnaudų (324021,82 Lt), nes susidaro 4619,71 Lt lėšų trūkumas šioms vertinimo paslaugoms

atlikti. Išanalizavęs Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo veikla minėtu laikotarpiu buvo nenuostolinga tik dėl to, kad jo (Pareiškėjo) sąnaudas padengė apskaitytos papildomos automobilio nuomos pajamos 2010–2012 m. laikotarpiu, sudaryti atsitiktiniai sandoriai iš ilgalaikio turto perleidimo ir gautos pajamos iš fizinių ir juridinių asmenų (ne prekyautojų automobiliais) už transporto priemonių vertinimus. Įvertinęs šias nustatytas aplinkybes ir atsižvelgęs į savo duomenų bazėse turimus duomenis, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo 2012 m. pelnas Klaipėdos apskrityje, lyginant su kitų transporto priemonių vertintojų pelnu, buvo pats žemiausias (4068 Lt), kai kitų Klaipėdos apskrities įmonių didžiausias pelnas siekė iki 52300 Lt, be to, 2012 m., lyginant su 2009 m., kitų Klaipėdos apskrities įmonių pelnas labai kilo, o Pareiškėjo sumažėjo. Mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl Pareiškėjo taikytų vertinimo paslaugų kainų automobilių prekeiviams atitikties rinkos kainoms, todėl patikrinimo metu apklausos būdu surinko informaciją iš 9 įmonių (5 Klaipėdos apskrities, 1 Šiaulių apskrities, 1 Kauno apskrities ir 2 Vilniaus apskrities), kurios atlieka transporto priemonių vertinimą. Remdamasis apklaustųjų įmonių pateikta informacija, mokesčių administratorius nustatė, kad vidutinė vieno vertinimo kaina (be PVM) buvo: 2009 m. – 127 Lt, 2010 m. – 161 Lt, 2011 m. – 181 Lt, 2012 m. – 194 Lt (patikrinimo akto 5 priedas), o Pareiškėjo, kaip minėta, analizuojamo laikotarpio vidutinė vertinimo kaina automobilių prekeiviams buvo 26 Lt (be PVM). Siekdamas kuo objektyviau įvertinti Pareiškėjo taikytas vertinimo kainas automobilių prekeiviams, mokesčių administratorius taip pat išanalizavo Turto vertinimo priežiūros tarnybos (Tarnyba) duomenų bazėje esančią informaciją ir nustatė, kad vidutinė vieno vertinimo kaina (be PVM) buvo: 2009 m. – 175 Lt, 2010 m. – 168 Lt, 2011 m. – 181 Lt ir 2012 m. – 201 Lt, o Klaipėdos apskritis nėra specifinė ar išskirtinė, jog teritoriniais kriterijais būtų galima pateisinti 2009–2012 m. laikotarpiu Pareiškėjo taikytas itin mažas vertinimų kainas automobilių prekeiviams (*analizuoti 20 įmonių, esančių Klaipėdos, Vilniaus, Kauno, Panevėžio, Šiaulių, Tauragės, Telšių, Marijampolės ir Alytaus apskrityse, duomenys*).

Apibendrinamas aukščiau nurodytas aplinkybes (*Pareiškėjo objektyviais duomenimis nepagrįstos labai žemos (mažesnės nei savikaina) ir rinkos kainų neatitinkančios vertinimo kainos automobilių prekeiviams; Pareiškėjo gautas pelnas tik dėl netipinių veiklos pajamų bei gaunamų pajamų už taikomas didesnes transporto priemonių vertinimo paslaugų kainas ne automobilių prekeiviams*) mokesčių administratorius padarė išvadą, kad dėl Pareiškėjo abejotinių ūkinių operacijų, t. y. dėl ūkinės–komercinės veiklos ir jos rezultatų tikrinamuoju laikotarpiu, Pareiškėjo mokesčių bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai, nėra galimybės.

Įvertinusi aukščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.), savo apskaitą tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams (Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 str. 1 d. 3 p.). Ginčo atveju Pareiškėjas netvarkydamas apskaitos taip, kad mokesčių administratorius galėtų gauti visapusišką informaciją apie Pareiškėjo automobilių prekeiviams taikomų vertinimo paslaugų kainos struktūrą ir jos dydžio pagrįstumą bei iš tokios veiklos (*vertinimo paslaugos automobilių prekeiviams*) gaunamų pajamų dydžio pagrįstumą (pelną / nuostolį), prisiėmė riziką, jog mokesčių administratorius mokestinę prievolę suformuos pagal savo įvertinimą ir turimus duomenis. Tokios pozicijos savo praktikoje laikosi ir LVAT, pažymėdamas, kad „... buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius)“ (*2014-04-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-556/2014*). Ginčo atveju Pareiškėjo veiksmai atitiko vieną iš Taisyklių 4 punkte numatytų atvejų, kai mokestis apskaičiuojamas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. kai mokesčių mokėtojas į mokesčių deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis.

MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas ir mokesčių administratoriui leistino elgesio (mokesčio sumą apskaičiuoti pagal įvertinimą) turinys, o būtent, šį apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.“ Taisyklių 6.3 punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus. Ginčo atveju apskaičiuojant Pareiškėjo mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvo taikytas ekonominio modelio įvertinimo metodas (Taisyklių 6.3.6 p., IX skyrius). Šiuo metodu ir buvo nustatyta Pareiškėjo galima ūkinės–komercinės veiklos apimtis, t. y. nustatytos didesnės kainos už Pareiškėjo taikytas daug mažesnes nei rinkos ir mažesnes nei savikaina vertinimo paslaugų kainas automobilių prekeiviams. Tokiu būdu buvo nustatytos Pareiškėjo už automobilių prekeiviams atliktų paslaugų neapskaitytos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai. Mokesčių bazei nustatyti mokesčių administratorius pasirinko Tarnybos duomenų bazėje nurodytą 20 iš 27 transporto priemonių vertintojų (*7 vertintojai eliminuoti dėl tam tikrų nuokrypių*) apskaičiuotos svertinio vidurkio vieno vertinimo kainas, nes šios kainos buvo mažesnės, nei Pareiškėjo taikytos svertinio vidurkio vertinimo kainos užsakovams, neprekaujantiems automobiliais. Pasirinkta svertinio vidurkio skaičiavimo metodika, nes ši metodika eliminuoja didžiausius nuokrypius.

Tačiau, kaip minėta, nuo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytos mokesčių bazės Pareiškėjui apskaičiuotos mokesstinės prievolės dydis neatitinka teisingumo kriterijaus. Nors mokesčių administratorius naudojo Taisyklėse nurodytus informacijos šaltinius (*kitų mokesčių mokėtojų duomenys (29.2 p.), kiti šaltiniai (Tarnybos duomenys) (29.11 p.)*), tačiau, Komisijos nuomone, surinktos informacijos bei duomenų kiekis ir jų reprezentatyvumas laikytini nepakankamais ginčo atveju kuo tiksliau apskaičiuoti Pareiškėjo vertinimo paslaugų kainas automobilių prekeiviams.

Komisijos nuomone, nustatydamas mokesčių bazę pagal įvertinimą, mokesčių administratorius ne visiškai teisingai palygino Pareiškėjo vertinimo paslaugų kainas, taikytas automobilių prekeiviams, su kitų įmonių, užsiimančių transporto priemonių vertinimo veikla, taikytomis kainomis visiems juridiniams ir fiziniams asmenims (*neišskiriant automobilių prekeiviams taikytų kainų*) ir tokio palyginimo pagrindu padarytų išvadų dėl kainų skirtumų, t. y. dėl Pareiškėjo automobilių prekeiviams taikytų kainų atitikties rinkos kainoms. Kitų vertintojų Lietuvos Respublikoje (*Tarnybos duomenys, kurie panaudoti apskaičiuojant Pareiškėjo mokesčių bazę pagal įvertinimą*) visų vertinimo paslaugų vidutinių kainų palyginimas su Pareiškėjo tik automobilių prekeiviams taikytomis kainomis negali būti pripažintas visiškai atitinkančiu teisingumo kriterijū. Komisija supranta, kad tokių duomenų mokesčių administratorius negalėjo surinkti, nes patikrinimo metu mokesčių administratoriaus apklaustos kitos įmonės nevedė vertinimo paslaugų kainų apskaitos atskirai pagal jų taikymą automobilių prekeiviams ir kitiems juridiniams bei fiziniams asmenims, taip pat tokių duomenų nebuvo ir Tarnybos duomenų bazėje, nes įmonės, užsiimančios kilnojamojo turto (transporto priemonių) vertinimo veikla, šių duomenų Tarnybai neteikė. Tačiau, Komisijos nuomone, tam tikrų duomenų neturėjimas (jų nesant pasirinktuose informacijos šaltiniuose) nesudaro pagrindo mokesčių administratoriui atlikti įvertinimą lyginant ir analizuojant skirtingų rodiklių duomenis. Šiuo aspektu sutiktina su Pareiškėjo tiek Komisijai, tiek Inspekcijai išdėstytais argumentais dėl kainos dydžio už vertinamus importuotus automobilius (pagal automobilių prekeivių užsakymus) ir kainos dydžio už vertinamus automobilius po draudiminių įvykių (likusiems Pareiškėjo užsakovams), t. y. dėl vertinimų atlikimo remiantis skirtingais teisės aktais, dėl darbo laiko sąnaudų atliekant šiuos vertinimus, dėl rinkos tyrimų, dėl papildomų transporto priemonių

apžiūrų, dėl paslėptų defektų fiksavimo, dėl defektų analizavimo ir pan. (*Komisijos sprendimo 6–7 psl.; Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Ekonominės politikos katedros lektorius S. D. ekspertinė išvada*). Kadangi Pareiškėjo taikytų vertinimo kainų automobilių prekeiviams nėra galimybės palyginti su kitų įmonių taikytomis vertinimo kainomis automobilių prekeiviams, t. y. palyginti vienodus kriterijus atitinkančius rodiklius, mokesčių administratorius, pasirinkęs atlikti įvertinimą lyginant ir analizuojant skirtingų rodiklių duomenis, Pareiškėjo gautas neapskaitytas pajamas pagal automobilių prekeivių užsakymus turėjo apskaičiuoti panaudojęs Tarnybos duomenis apie minimalias (o ne vidutines) kitų transporto priemonių vertintojų taikytas vertinimo kainas (*pavyzdžiui, skaičiavimams panaudoti kitų įmonių taikytų minimalių vertinimo kainų vidurkį*), nes Pareiškėjo tikrintinu laikotarpiu atliktų vertinimų skaičius visos šalies mastu yra unikalus, t. y. labai didelis (*palyginus su visų kitų patikrinimo metu mokesčių administratoriaus analizuotų įmonių atliktų vertinimų skaičiumi*) ir kuris, Komisijos nuomone, neabejotinai leidžia Pareiškėjui taikyti mažesnes vertinimų kainas automobilių prekeiviams (*tik ne kelis kartus mažesnes už savikainą, kaip ginčo atveju*), nei vidutinės visų vertinimų kainos pagal Tarnybos duomenis, kurios buvo panaudotos apskaičiuojant Pareiškėjo mokesčių bazę. Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad per tikrintiną 2009–2012 m. laikotarpį Pareiškėjas atliko iš viso 15215 vertinimų, iš mokesčių administratoriaus apklaustų įmonių per tą patį laikotarpį daugiausia vertinimų atliko Vilniaus apskrities įmonė „J“ – 1236 (*patikrinimo akto 5 priedas*), pagal Tarnybos duomenis daugiausiai vertinimų atliko Šiaulių apskrities įmonė „V“ – 3642 (*patikrinimo akto 4 priedo 22 eilutės 4, 7, 10, ir 13 stulpeliai*), likusių beveik visų įmonių vertinimų skaičius nesiekė 1000. Būtent vertinimų skaičius ir gali turėti įtakos taikant žemas vertinimų kainas, palyginus su kitais vertinimo paslaugas teikiančiais ūkio subjektais. Kaip skunde ir posėdžio Komisijoje metu nurodė Pareiškėjas, jis vertina į Klaipėdos uostą atplukdytas (importuotas) transporto priemones, vienu metu vertinami 4–5 konteineryje esantys automobiliai, per dieną apžiūrima ir vertinama dešimtys automobilių, šių automobilių vertinami tik tie defektai, kuriuos galima užfiksuoti nuotraukose, nuotraukos automatiškai persiunčiamos į biurą ataskaitai sudaryti, o, kadangi Pareiškėjo biuras yra šalia Klaipėdos jūrų uosto, vertintojas į uostą nueina pėstute, be to, atlikus tokį vertinimą, paprastai užsakovai neturi pastabų. Komisijos nuomone, dėl tokio didelio vertinimų skaičiaus ir vertinimo aplinkybių Pareiškėjas galėjo ekonomiškai pagrįstai taikyti mažesnes kainas nei patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytos vidutinės kitų vertintojų kainos. Atsižvelgiant į tai, panaudojus aukščiau nurodytą vertinimo būdą, Pareiškėjui apskaičiuotos mokestinės prievolės dydis būtų tikslesnis ir, įvertinus Pareiškėjo atliktų vertinimų skaičių, leistų pasiekti realesnį rezultatą.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas nustatytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad ginčo atveju negali priimti sprendimo iš esmės, nes, taikant MAĮ 70 straipsnį, Pareiškėjui apskaičiuotos mokestinės prievolės dydis neatitinka teisingumo kriterijaus.

Komisija pažymi, jog jai įstatymu yra suteikta teisė perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (MAĮ 155 str. 4 d. 5 p.). LVAT praktikoje aiškinant šią teisės normą yra konstatuota, kad MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (*pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.*). Nagrinėjamu atveju susiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negali priimti sprendimo iš esmės, todėl dėl nurodytų priežasčių Pareiškėjo skundą Inspekcija turėtų išnagrinėti iš naujo (*2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008; 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-3434/2011*). Pakartotinio patikrinimo metu, vadovaujantis Taisyklių nuostatomis (28 p.), mokesčių administratorius, siekdamas kuo tiksliau nustatyti mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, privalo pasirinkti tokius informacijos šaltinių duomenis, kurie leistų kuo tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą ir apskaičiuoti mokėtinus mokesčius. Tikslesnėms Pareiškėjo

vertinimų kainoms automobilių prekeiviams nustatyti (ir tuo pačiu mokesčių bazės tikslesniam dydžiui nustatyti) mokesčių administratorius taip pat turėtų įvertinti jam Pareiškėjo papildomai pateiktus įrodymus, dėl jų pasisakyti ir, esant būtinybei, juos panaudoti.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius PVMĮ 17 straipsnio netaikė, todėl dėl Pareiškėjo argumentų, susijusių su minėto straipsnio taikymu, Komisija nepasisako. Komisija taip pat plačiau nepasisako dėl Pareiškėjo motyvų dėl skundžiamo sprendimo prieštaravimo VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje nurodytiems reikalavimams. Komisijos nuomone, Inspekcija savo sprendime nurodė pagrindinius faktus, argumentus ir įrodymus, taip pat pateikė teisinį pagrindą, kuriuo rėmėsi priimdama ginčo sprendimą. Nagrinėjamu atveju Inspekcija motyvus dėl Pareiškėjo mokesčio bazės apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą išdėstė aiškiai ir pakankamai. Ta aplinkybė, kad, Komisijos nuomone, mokesčių administratoriaus Pareiškėjui apskaičiuotos mokestinės prievolės pats dydis neatitinka teisingumo kriterijaus, nesudaro pagrindo skundžiamą sprendimą pripažinti prieštaraujančiu VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje nurodytiems reikalavimams.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-02-08 sprendimą Nr. 69-10 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė