



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „M1“ 2016-11-28 SKUNDO**

2017 m. vasario 6 d. Nr. S-27 (7-277/2016)  
Vilnius

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

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei  
S. G.  
J. N.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau - Komisija) 2017-01-25 posėdyje, išnagrinėjusi UAB „M1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-11-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-10-31 sprendimo Nr. 69-111, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-10-31 sprendimu Nr. 69-111 pakeitė Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-08-01 sprendimo Nr. FR0682-492 dalį dėl apskaičiuoto pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir nurodė Pareiškėjai į biudžetą sumokėti 98636,47 Eur PVM, 91207,77 Eur PVM delspinigių ir 49318,24 Eur PVM baudą. Kita dalimi Inspekcija sprendimu patvirtino Šiaulių AVMI 2016-08-01 sprendimo Nr. FR0682-492 dalį dėl apskaičiuotų 119459 Eur pelno mokesčio, 95966,14 Eur pelno mokesčio delspinigių, 59730 Eur pelno mokesčio baudos, 9582 Eur laikinojo socialinio mokesčio, 9071,86 Eur laikinojo socialinio mokesčio delspinigių ir 4791 Eur laikinojo socialinio mokesčio baudos.

Vietos mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos mokestinį tyrimą (2012-10-23 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. MT – 191), kurio metu nustatė PVM ir pelno mokesčio pažeidimus. Atsižvelgiant į tai, inicijuotas PVM ir pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimas už 2007–2009 metus ir laikinojo socialinio mokesčio apskaičiavimas už 2007 metus.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėja vykdė automobilių ir lengvųjų transporto priemonių pardavimo veiklą. S. G. buvo S. G. IĮ „M1“ savininku (nuo 1993-08-18), o nuo 2009-12-07 iki 2012-07-10 pas Pareiškėją dirbo vienas asmuo – akcininkas ir vadovas S. G. Nuo 2012-07-11 pas Pareiškėją dirbo du darbuotojai – akcininkas ir vadovas S. G. bei buhalterė V. K.

Pareiškėjai buvo duotas ne vienas mokesčių administratoriaus nurodymas pateikti pirminius apskaitos dokumentus. Tačiau Pareiškėja nurodė, jog 2014-06-13 adresu: (*duomenys neskelbtini*), iš automobilio Audi A6, valstybinis numeris (*duomenys neskelbtini*), buvo pavogta

„M2“ rankinė, kurioje buvo Pareiškėjos direktoriaus ir akcininko asmeniniai daiktai ir Pareiškėjos buhalteriniai dokumentai, kurie vykdant mokesčių administratoriaus nurodymą, buvo ruošiami pateikti mokesčių administratoriui. Sprendime pažymėta, jog Pareiškėja nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir nesiekė atkurti bei pateikti buhalterinės apskaitos dokumentų, nors turėjo galimybę tai padaryti per beveik du metus.

Taip pat nurodyta, kad Pareiškėja neturėjo registruotino nekilnojamojo turto. Patikrinimo metu nepateikė patalpų, automobilių stovėjimo aikštelių nuomos sutarčių, nors 2007 m. apskaitos dokumentų duomenimis turėjo 35 neparduotų automobilių likutį.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo pagrįstumo*

Kaip teigiama Inspekcijos sprendime, Pareiškėjai patikrinimo metu mokesčiai apskaičiuoti, vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsniu, nustatčius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Sprendime, remiantis MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką detalizuojančiomis Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės), Lietuvos vyriausiojo administracinio (toliau – LVAT) nutartimis (2004-01-29 nutartimi adm. byloje Nr. A-7-60-2004, 2010-11-29 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-1542/2010), aptariamais šios normos turinys, taikymo pagrindai, vertinimo šaltiniai. Sprendime akcentuojama, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011; 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016).

Ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodoma, kad mokesčių administratorius atliko Pareiškėjos mokestinį tyrimą, kurio metu nustatė mokestinius pažeidimus. Pareiškėja mokestiniam tyrimui (taip pat ir patikrinimui) atlikti pateikė tik dalį 2007 m. pirminių apskaitos dokumentų, (t. y. automobilių pirkimų ir automobilių pardavimo registrus, kurie neatitiko pateiktų PVM deklaracijų duomenų, bet nepateikė pirkimo PVM registro). Patikrinimo metu pagal mokesčių mokėtojos 2007 m. apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja nuolat, turėdama automobilių įsigijimo dokumentus, registruose apskaitė mažesnėmis kainomis įsigytus automobilius bei, apskaičiuojant PVM, neteisėtai taikė maržą, t. y. Pareiškėja, 2007–2009 metais pardavusi automobilius, pažymose–sąskaitose nurodė mažesnes pardavimo kainas, apskaitoje apskaitė mažesnes pajamas bei apskaitos dokumentuose įrašė klaidingą informaciją, tuo iškreipė savo veiklos tikrąją ekonominę esmę ir į mokesčių deklaracijas įrašė nepatikimus, prieštarigus duomenis apie gautas pajamas.

Sprendime taip pat nurodoma, kad Pareiškėja 2007 m. automobilių pardavimo registruose apskaitė vykdytą eksportą, tačiau gautų pardavimo pajamų iš eksporto nedeclaravo PVM deklaracijose. Pareiškėjai mokestiniam patikrinimui nepateikus 2008–2009 metų suvestinių prekių įsigijimo ir pardavimo registrų, mokesčių administratorius negalėjo tiesiogiai nustatyti, ar Pareiškėja iš viso apskaitė eksporto procedūras už 2008–2009 metus.

Pareiškėjos transporto paslaugų teikėjai buvo UAB „S1“, UAB „M2“, UAB „Adoga“. Pavyzdžiui, UAB „S1“, 11 kartų pervežė automobilius iš Italijos, Vokietijos, Šveicarijos. Mokesčių administratorius, peržiūrėjęs Pareiškėjos pateiktus apskaitos dokumentus, nenustatė automobilių įsigijimų iš Vokietijos ir Šveicarijos. Taip pat pagal Pareiškėjos pateiktus 2007 m. automobilių pardavimo registrus nustatyta, kad parduotų automobilių savikainą padidinus vien pervežimo paslaugomis (pagal trečiųjų asmenų pateiktą informaciją), 22 proc. automobilių būtų parduoti nuostolingai.

Sprendime nurodoma, kad mokesčių administratorius pateikė užklausimus Pareiškėjos tiekėjams: *Almauto SRL, BTA Insurance Company SE Eesti filialai, ESINA CAR SRL, Barigell SRL, ERGO Kindlustuse Aktsiaselts EVOLUZIONE SRL, On the road S.R.L., Osauhing Plusmerk, Stile S.R.L., Seesam Insurance AS, DI. BA. S.P.A., AUTO SRL, Augusto Gabellini SRL*. Pareiškėjai, nepateikus pirminių apskaitos dokumentų, patikrinimo metu nebuvo galimybės įvertinti gautų atsakymų pagrįstumo.

Taip pat nurodoma, jog Pareiškėjos turimo elektroninio kasos aparato (toliau – EKA) parodymai neatitinka su deklaracijose pateiktais duomenimis. Mokesčių bazės skirtumas tarp EKA registruotų (įsigyjant EKA ir išregistruojant EKA) parodymų ir deklaruotų metinėse Pelno mokesčio deklaracijose už laikotarpį nuo 2005-01-01 iki 2010-03-29, sudarė 888535 Lt (5854338 Lt – 4965803 Lt). Taip pat pažymima, jog Pareiškėjos pateikto Apyvartos žurnalo duomenys už laikotarpį nuo 2008 m. sausio mėn. iki 2008 m. lapkričio mėn. ir nuo 2009 m. sausio mėn. iki 2009 m. liepos mėn. nesutampa su EKA operacijų žurnalo Nr. 04 įrašais bei su Inspekcijai pateiktų PVM deklaracijų duomenimis.

Sprendime akcentuojama, jog Pareiškėja 2009-12-31 buvo skolinga 389616,22 Lt akcininkui S. G. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad S. G., individualios įmonės savininkui, 2007–2009 m. nebuvo išmokėta piniginių lėšų (mokesčių administratoriui nebuvo pateiktos Gyventojams išmokėtų išmokų pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos (forma FR0471)). Atlikus 2013-04-08 sutuoktinių Sergejaus ir V. G. mokestinius tyrimus, nustatyta, jog sutuoktiniai neturėjo finansinių galimybių paskoloms suteikti.

Taip pat Inspekcija nurodo, kad Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNNT) 2013-02-28 raštu Nr. 25/13-1-27-4794 pateikė mokesčių administratoriui Pareiškėjos atžvilgiu surašytą 2013-01-15 Specialisto išvadą Nr. 5-4/4 (toliau – Specialisto išvada Nr. 5-4/4). Specialisto išvadoje Nr. 5-4/4 konstatuota, kad ikiteisminio tyrimo metu buvo nustatyti atvejai, jog Pareiškėja į 2008 m. apskaitą neįtraukė naudotų automobilių pardavimo ūkinių operacijų; netinkamai taikė 0 proc. PVM tarifą; į PVM atskaitą įtraukė nepagrįstas pirkimo PVM sumas ir pan. Pavyzdžiui, FNNT nustatė, kad 2008 m. tarp Pareiškėjos dokumentų rastos dvi to paties automobilio įsigijimo dokumentų kopijos, kuriose nesutampa transporto priemonės įsigijimo kaina, t. y. buvo rastos 2008 m. balandžio 29 d. dokumentų kopijos, pagal kurias automobilis *Daimler Chrysler*, kėbulo (*duomenys neskelbtini*), buvo įsigytas už 3000 Eur ir už 6200 Eur ir dvi *Volvo V-40*, kėbulo (*duomenys neskelbtini*), automobilio įsigijimo dokumentų kopijos, vienoje jų automobilio įsigijimo kaina buvo 1000 Eur, kitoje – 2000 Eur.

Ginčijamame sprendime nurodoma, jog mokestinio patikrinimo metu 2007 m. naudotų automobilių pardavimo pajamos buvo vertinamos pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus (dalį dokumentų už 2007 m.), surinktą informaciją iš trečiųjų šaltinių, automobilių pirkėjų apklausos rezultatus bei gauti duomenys buvo lyginami su 2007 m. deklaruota mokesčio baze Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (forma PLN204A). Pareiškėja mokestiniam patikrinimui nepateikė 2008 m. suvestinių apskaitos dokumentų, todėl Inspekcija negalėjo nustatyti buhalterinės apskaitos teisingumo, todėl pardavimo pajamos buvo nustatomos pagal automobilių pirkėjų 2007 m. apklausos rezultatus ir 2008 m. deklaruotą mokesčio bazę Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje. Pareiškėja mokestiniam patikrinimui nepateikė 2009 m. pirminių ir suvestinių apskaitos dokumentų, todėl pardavimo pajamos buvo nustatomos pagal surinktą informaciją iš trečiųjų šaltinių ir automobilių pirkėjų 2007 m. apklausos rezultatus. Be to, Pareiškėja, 2009 m. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaravo mokesčio bazę lygią nuliui, o 2009 m. finansinės atskaitomybės Pelno (nuostolio) ataskaitoje deklaravo 195489 Lt pardavimų ir tai yra 195489 Lt (195489 Lt - 0 Lt) daugiau nei deklaruoti pardavimai 2009 m. Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje bei 35111 Lt (230600 Lt eksporto vertė – 195489 Lt) mažiau nei 2009 m. eksportuotų automobilių vertė mokesčių administratoriaus turimais eksporto verčių duomenimis.

Inspekcija pabrėžė, jog nustatyti 4 pagrindai MAĮ 70 straipsnio taikymui: t. y. apskaičiuojant mokesčius, Pareiškėja nepateikė mokesčių deklaracijų bei į minėtus dokumentus įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis; nevykdė bei netinkamai vykdė

mokesčių teisės aktuose nustatytų mokesčių mokėtojo pareigas, trukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises; tvarkant apskaitą, nesilaikė Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų; neišsaugojo apskaitos ir kitų dokumentų. Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, jog nagrinėju atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį, o būtent ekonominių modelių įvertinimo metodą.

*Dėl ekonominio metodo taikymo ir mokesčių bazės apskaičiavimo*

Ginčijamame Inspekcijos sprendime pažymėta, jog Taisyklių 6.2 punkte numatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojai priklausanti mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti. Mokesčių administratorius turi atlikti įvertinimą, pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus (Taisyklių 6.3 punktas). Atliekant vertinimą, turi būti atsižvelgiama į kitas reikšmingas aplinkybes (konkurencinę padėtį, veiklos sąlygas, pobūdį, specifiką ir kita), jeigu jų tiesioginė įtaka gali būti įvertinta (Taisyklių 6.4 punktas). Taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius.

Sprendime teigiama, kad mokesčių mokėtoja naudotus automobilius įsigijo iš ES valstybių (daugiausiai iš Italijos ir Estijos) ir pardavė Lietuvoje (dažniausiai fiziniams asmenims, t. y. apie 98 proc. visų parduotų automobilių Lietuvoje), ES valstybėse (Latvija, Estija, Lenkija, Švedija) ir trečiojoje šalyse (Rusija, Baltarusija, Kazachstanas). Lietuvoje parduotų automobilių pajamos pagal 2007 m. buhalterinės apskaitos duomenis sudaro 52 proc. visų pajamų, ES valstybėse – 22 proc. visų pajamų ir trečiojoje šalyse – 26 proc. visų pajamų. Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu 2008–2009 metų parduotų automobilių analizė neatlikta, kadangi Pareiškėja mokesčiniui patikrinimui nepateikė suvestinių apskaitos dokumentų.

Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjos vardu 2007–2009 metais buvo registruotos 281 transporto priemonės (2007 m. – 153; 2008 m. – 89; 2009 m. – 39), iš jų 9 kroviniai automobiliai. Pareiškėja 2007 metų pardavimo registruose apskaitė 268 naudotų automobilių pardavimus už 1910645 Lt.

Sprendime nurodoma, kad mokesčinio patikrinimo metu, pagal pateiktus Pareiškėjos 2007 metų apskaitos dokumentus, nustatyta, kad pardavimo pajamų ir automobilių įsigijimo kainų santykis 10,54 proc. Tačiau, įvertinus tikrąsias Pareiškėjos automobilių įsigijimo kainas pagal ES tiekėjų ir VĮ „Regitra“ pateiktą informaciją, prie automobilio įsigijimo kainos pridėdant pervežimo paslaugų, remonto, eksploatacinių medžiagų ir kitas išlaidas, susijusias su automobilio įsigijimu, mokesčinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos 2007 metais veikla būtų nuostolinga ir pelningumas būtų minus 2,62 proc.

Taip pat nurodoma, kad pagal 2007 metų pardavimo registrus, pasirinktinai buvo atlikta parduotų automobilių lyginamoji analizė. Analizės metu buvo lyginamos Pareiškėjos 2007 metų pardavimo registruose apskaitytos parduotų automobilių kainos su VŠĮ „Emprekis“ nurodytomis kainomis. Analizei atlikti pasirinktinai buvo atrinkti 73 automobiliai ir tai sudarė 27 proc. visų parduotų automobilių. Atlikta kainų analizė parodė, kad Pareiškėja pardavimo registruose vidutiniškai apskaitė 2,88 karto arba 288 proc. mažesnes parduotų automobilių kainas.

Sprendime teigiama, kad patikrinimo metu buvo išsiųstas 131 paklausimas dėl 2007 m. sandorių tarp Pareiškėjos ir Lietuvos automobilių pirkėjų, t. y. 49 proc. visų automobilių pirkėjų, iš kurių 128 fiziniams asmenims (tai sudaro 97,71 proc. visų apklaustųjų) ir 3 juridiniams asmenims (tai sudaro 2 proc. visų apklaustųjų). Į išsiųstus paklausimus atsakė 86 asmenys (tai sudarė 66 proc. visų apklaustųjų arba 32 proc. visų 2007 metų automobilių pirkėjų). Inspekcija nurodė, jog 31 asmuo (24 proc. visų paklausimų) atsakė telefonu, iš jų: 19 (61 proc. visų telefonu atsakiusių) atsakiusių pasisakė, kad mokėjo daugiau, negu nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje–sąskaitoje ir 12 asmenų (39 proc. visų telefonu atsakiusių) atsakiusių pasisakė, kad neatsimena, kiek mokėjo arba mokėjo tiek, kiek nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje–sąskaitoje. Sprendime pažymėta, jog 55 asmenys (42 proc. visų paklausimų) atsakė elektroniniais laiškais arba buvo atvykę pas mokesčių administratorių ir pateikė paaiškinimus raštu, iš jų: 19

(34,55 proc. visų atsakiusių) pasisakė, kad mokėjo daugiau, negu nurodyta Pareiškėjos išrašytose pažymose–sąskaitose, 33 (60 proc. visų el. laiškais atsakiusių) pasisakė, kad neatsimena, kiek mokėjo arba mokėjo tiek, kiek nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje–sąskaitoje, 3 (5 proc. visų el. laiškais atsakiusių) pasisakė, kad mokėjo mažiau, negu nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje – sąskaitoje; o 45 asmuo neatsakė į Inspekcijos paklausimus.

Sprendime teigiama, kad mokesčių administratorius, siekdamas apskaičiuoti mokesčio bazę, naudojo tris informacijos šaltinius: Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti nutarimų „Dėl nekilnojamo ir kito kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo“ duomenis; parduotų naudotų automobilių vidutines rinkos kainas, pateiktas VŠĮ „Emprekis“ internetiniame puslapyje [www.emprekis.lt](http://www.emprekis.lt) bei transporto priemonės pirkusių asmenų paaiškinimus (vertinti tik atsakiusių raštu duomenys). Inspekcijos nuomone, mokesčių administratoriaus pasirinkti informacijos ir duomenų šaltiniai atitiko Taisyklių 29 punkto nuostatas bei teisingumo kriterijų.

Sprendime nurodoma, kad atliekamame mokestiniam patikrinime, kai vertinamos transporto priemonių įsigijimo ir pardavimo kainos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taip pat mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjos vardu 2007 m. buvo registruotos 153 transporto priemonės, tačiau dėl pirminių apskaitos dokumentų nebuvimo bei deklaruotų duomenų neatitikimo su apskaitos duomenimis, mokesčių administratorius vertino tik 19 transporto priemonių. Sprendime teigiama, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Taip pat pažymima, jog MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2491/2011).

Inspekcija sprendime pažymėjo, kad patikrinimo akte padaryta korektūros klaida, nurodyta, kad mokesčių administratorius vadovavosi ne trečiojo ketvirčio Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti nutarimuose „Dėl nekilnojamo ir kito kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo“, bet pirmojo ketvirčio paskelbtais duomenimis.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos mokesstinė bazė už 2007 metus buvo padidinta 250664 Lt, už 2008 m. – 191216 Lt, o už 2009 m. – 116038 Lt. Inspekcijos nuomone, patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėja, pardavusi naudotus automobilius bei nurodydama mažesnes pardavimo kainas, apskaitoje apskaitė mažesnes pajamas, į mokesčių deklaracijas įrašė nepatikimus, prieštarigus duomenis apie gautas pajamas, tokiu būdu iškreipė savo veiklos tikrąją ekonominę esmę bei sumažino mokesčio bazę. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos pajamomis laikytinos pajamos, gautos už parduotus automobilius pagal fizinių asmenų, pirkusių iš Pareiškėjos automobilius paaiškinimus, Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti leidinyje bei VŠĮ „Emprekis“ paskelbtų vidutinių automobilių rinkos kainų vidurkį.

#### *Dėl apskaičiuotų mokesčių mokesstinio tyrimo metu*

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos atžvilgiu buvo atliktas mokesstinis tyrimas, mokesstinis patikrinimas bei buvo iškelta baudžiamoji byla (pradėtas ikiteisminis tyrimas). Sprendime, remiantis MAĮ nuostatomis bei LVAT praktika (2011-05-05 nutartis

administracinėje byloje Nr. A-442-1034/2011; 2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011), aptariama mokesčių įstatymų pažeidimo bei mokestinės atsakomybės samprata. Taip pat, cituojant MAĮ nuostatas, sprendime aptariamas mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas, šių mokesčių administravimo procedūrų pasekmės, aptariama šiuo klausimu aktuali teisminė praktika.

Sprendime pažymima, kad mokesčių administratorius prie patikrinimo metu apskaičiuotos mokėtinos sumos Pareiškėjai papildomai nurodė sumokėti mokestinio tyrimo metu apskaičiuotą 20484 Lt sumą. Inspekcija, atsižvelgusi į mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo skirtumus numatytus MAĮ bei į aptartą teismų praktiką, ginčijamu sprendimu panaikino mokesčių administratoriaus nurodymą Pareiškėjai sumokėti 15884 Lt (4600,33 Eur) PVM ir 4600 Lt (1332,25 Eur) pelno mokesčio pagal Inspekcijos atliktą mokestinį tyrimą.

*Dėl nustatytos žalos dydžio baudžiamojoje byloje*

Inspekcija nurodo, kad mokestinio ginčo byloje buvo pateikta Šiaulių apylinkės teismo 2013-06-18 nutartis, kuria buvo patvirtinta Šiaulių apygardos prokuratūros Antrojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus prokuroro V. R. nutarimas atleisti Pareiškėjos savininką S. G. nuo baudžiamosios atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 222 straipsnio 1 dalį, 220 straipsnio 1 dalį, 182 straipsnio 1 dalį, BK 40 straipsnio pagrindu ir ikiteisminį tyrimą baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-03032-12 nutraukti. Pareiškėjai buvo pateikti įtarimai dėl nusikalstamų veikų padarymo per 2008 metus. Inspekcija teigia, kad minėtoje nutartyje buvo konstatuota, jog S. G. padarė 10477 Lt PVM ir 8062 Lt pelno mokesčio žalą valstybės biudžetui, neteisingai įrašydamas į mokesčių deklaracijas duomenis ir tokiu būdu nesumokėdamas mokesčių. Pažymėta, jog Specialisto išvadoje Nr. 5-4/4 ir 2013-06-18 teismo nutartyje buvo analizuoti tik dalis 2008 m. sandorių.

Sprendime, remiantis LVAT formuojama praktika (2007-05-28 sprendimu adm. byloje Nr. A-6-238/2007, nutartimi adm. byloje Nr. A-438-2100/2012, 2014-12-08 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-1514/2014, 2015-03-31 nutartimi adm. byloje Nr. A-249-438/2015), aptariamas mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės atskyrimo klausimas.

Sprendime teigiama, jog dalis mokestinio ginčo laikotarpio sutapo su inkriminuojamu nusikalstamos veikos padarymo laikotarpiu. Nors baudžiamojoje byloje ir mokestinio ginčo metu, buvo taikomas skirtingas mokestinės bazės (žalos dydžio) nustatymo būdas (baudžiamojoje byloje vertinant dalį sandorių buvo skaičiuojama žala tiesioginiu būdu, mokestinio ginčo medžiagoje sandoriams buvo taikomas ekonominis metodas), mokesčių administratorius nepagrįstai prie papildomai apskaičiuotos mokėtinos PVM ir pelno mokesčio sumos priskyrė neatlygintos žalos valstybės biudžetui likutį. Taip pat Inspekcijos vertinimu, apskaičiuojant galutinę mokėtiną PVM ir pelno mokesčio sumą, būtina atsižvelgti į teisingumo principą, kuris yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tokiu būdu, vertinant padarytos žalos dydį baudžiamojoje byloje ir mokesčių administratoriaus apskaičiuotus mokėtinus mokesčius mokestinio ginčo medžiagoje, Pareiškėjos naudai iš mokėtinos 412468 Lt pelno mokesčio sumos eliminuojama 6059 Lt pelno mokesčio suma (pagal specialisto išvadą už 2008 metus), o iš apskaičiuotos 363203 Lt PVM sumos eliminuojama 8466 Lt PVM suma (pagal specialisto išvadą už 2008 metus).

*Dėl PVM, laikinojo socialinio mokesčio ir pelno mokesčio bazės perskaičiavimo*

Atsižvelgusi į sprendime išdėstytus argumentus, Inspekcija ginčijamu sprendimu perskaičiavo Pareiškėjai mokėtiną PVM bei su juo susijusias sumas ir nurodė sumokėti 98636,47 Eur (340572 Lt) PVM, 91207,77 Eur (314922,17 Lt) PVM delspinigių ir 50 proc. 49318,24 Eur PVM baudą. Patikrinimo metu apskaičiuotos pelno mokesčio ir laikinojo socialinio mokesčio sumos Inspekcijos sprendimu nekoreguotos ir šioje dalyje paliktas galioti Šiaulių AVMI sprendimas Nr. FR0682-492.

Pareiškėja pateiktu 2016-11-28 skundu nesutinka su Inspekcijos 2016-10-31 sprendimu Nr. 69-111.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija nepatikrino vietos mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių teisingumo ir teisėtumo, nevertino ginčo medžiagos, jos turinio, nesigilino į

priežastis, ar ekonominis metodas apskritai taikomas pagrįstai, pasisakė tik apie jo taikymo metodus.

Skunde nesutinkama su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teigiama, kad Pareiškėja nuolat ir aktyviai teikė prašomus dokumentus, atliko nurodytus įpareigojimus, jei būdavo priežasčių, kurios neleisdavo to padaryti nedelsiant, – apie tai raštiškai informuodavo administratorių.

Skunde nurodoma, kad 2016-08-23 skunde Inspekcijai Pareiškėja aiškiai nurodė, kad „Šiuo metu yra atkūrusi dingusius apskaitos dokumentus, tačiau to padaryti per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą nespėjo“. Pareiškėjai nesuprantama, kodėl Inspekcija dėl šių argumentų sprendime nieko nepasisakė, priešingai, dar kartą akcentavo mokesčių bazės apskaičiavimo (nustatymo) pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą būtinybę, nors toks apskaičiavimas (nustatymas), Pareiškėjos nuomone, turi būti taikomas išimtiniais atvejais, kai to negalima padaryti remiantis mokesčių mokėtojo pateiktais buhalterinės apskaitos dokumentais. Pareiškėja teigia, kad LVAT, formuodamas vienodą teismų praktiką, aiškiai pasisakė, kad mokesčių administratorius turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę tik tuo atveju, kai mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Pareiškėja nurodo, kad „neįmanoma“ reiškia, kad nėra jokių kitų galimybių tai padaryti, o ne tos galimybės yra apsunkintos ar trunkančios ilgesnį laiko tarpą nei norėtų mokesčių administratorius. Todėl šiuo atveju, kai Pareiškėja aiškiai nurodė, kad yra atkūrusi buhalterinės apskaitos dokumentus, sprendimas mokesčių bazę apskaičiuoti taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, yra aiškiai neatitinkantis formuojamos teismų praktikos bei būtinųjų sąlygų. Skunde teigiama, kad Pareiškėja dėl šių aplinkybių prašė pavesti Šiaulių AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus už 2007 m., laikant, kad juose nurodyti duomenys yra teisingi.

Pareiškėja taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė patalpų, automobilių stovėjimo aikštelių nuomos sutarčių, nors 2007 m. apskaitos dokumentų duomenimis turėjo 35 neparduotų automobilių likutį. Skunde nurodoma, kad iš viešai prieinamų Juridinių asmenų registro duomenų, Pareiškėjos registruotos buveinės adresas yra (*duomenys neskelbtini*). Būtent šiuo adresu įmonė laikė dalį automobilių ir tam nereikėjo jokių patalpų ar automobilių stovėjimo aikštelių nuomos sutarčių. Kita dalis automobilių būdavo laikomi servisuose, kuriuose juos remontuodavo. Likę automobiliai stovėdavo turgavietėse Rygoje, kuriuose jais įmonė prekiaudavo. Teigiama, kad Šiaulių AVMI nė karto nepareikalavo pateikti atitinkamus duomenis pagrindžiančius dokumentus, t. y. sutartis su turgaviete ir pan.

Dėl Inspekcijos motyvo, kad Pareiškėja pateikė tik 2007 m. automobilių pirkimų ir automobilių pardavimo registrus (nepateikė PVM registro), Pareiškėja pažymi, kad tuo metu, kai atitinkamus dokumentus pareikalavo pateikti patikrinimą vykdžiusi vietos administratoriaus specialistė, S. G. individualios įmonės „M1“ ūkinės finansinės veiklos tyrimą atliko ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Šiaulių apygardos valdyba, todėl visi dokumentai buvo perduoti FNTT.

Pareiškėja nurodo, kad automobilių ir lengvųjų transporto priemonių pardavimas turi ypatybę, kad tų pačių metų gamybos ir to paties modelio automobilio kainos gali būti labai skirtingos, atsižvelgiant į konkretaus automobilio techninę būklę, apgadinius, jei tokie buvo eismo įvykiuose, ridą ir pan. Įmonės apskaitos dokumentuose nedetalizuojamas apgadinių mastas, todėl tokią veiklą vykdančiam mokesčių mokėtojui netiesioginis mokesčių bazės apskaičiavimas turi būti taikomas itin išimtiniais atvejais, įvertinus, kad informacijos šaltiniai, iš kurių bus naudojami duomenys, dėl objektyvių priežasčių dažnai bus netikslūs. Tą pirminiame skunde centriniam mokesčių administratoriui Pareiškėja jau minėjo, tiksliai įvardindama, kad net trečdaliu atveju Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti nustatyta kaina ir VŠĮ „Emprekis“ pateikiamos automobilių vidutinės rinkos kainos skiriasi perpus (UAB „M1“ 2007 m. parduotų automobilių kainų skirtumų apskaičiavimo lentelė): Komisijos nutarimu dėl nekilnojamojo ir kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo 2007 m. rugpjūčio 1 d. automobilio patvirtinta kaina yra 9005 Lt, tuo tarpu VŠĮ „Emprekis“ nurodyta kaina 17250 Lt (2 eilutė); 22321 Lt ir 32260 Lt (3 eilutė); 6593 Lt ir 13530 Lt (4 eilutė); 5053 Lt ir 10990 LT (5

eilutė); 6589 Lt ir 12060 Lt (7 eilutė); 7917 Lt ir 14503 Lt (10 eilutė). Šie dideli kainų skirtumai leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėjos pateikti pardavimų duomenys nėra nepatikimi, nes kiekvienu konkrečiu atveju to paties automobilio kaina gali skirtis ženkliai, tačiau Inspekcija dėl šių argumentų nieko nepasisakė ir jų visiškai neanalizavo.

Skunde pažymėta, kad Inspekcijos minimų automobilių pirkėjų apklausų metu neaišku, su kuo buvo bendrauta (telefonu, el. paštu ar susitikimuose) – su transporto priemonių valdytojais ar jų pirkėjais, nes ne visais atvejais šie asmenys sutampa, todėl ne visiems jiems galėjo būti žinoma tiksli informacija.

Dėl centrinio mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kad Pareiškėja, apskaičiuodama PVM, neteisėtai taikė maržą, skunde nurodoma, kad tikrinto laikotarpio metu (2007–2009 m.) Pareiškėjos teisinė forma buvo individuali įmonė – S. G. IĮ „M1“. Individualios įmonės buhalterinės apskaitos vedimas, lyginat su uždarnosios akcinės bendrovės, yra supaprastintas. Būtent dėl šių priežasčių, tuometinei S. G. individualiai įmonei „M1“ maržos žurnalo vedimas nebuvo būtinas. Įmonės buhalterė, gavusi automobilių įsigijimo dokumentus, asmeniškai priskirdavo konkretų automobilį maržiniam arba ne, todėl būtent ji yra atsakinga už šių duomenų suvedimo teisingumą. Pažymėta ir tai, kad net po Šiaulių AVMI atlikto mokesčių tyrimo, Pareiškėja nebuvo įpareigota vesti oficialų, teisės aktų nuostatas atitinkantį maržos žurnalą. Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratorius nedetalizuoja, kokiems konkrečiai automobiliams neteisėtai taikyta marža.

Pareiškėja nesutinka ir su mokesčių administratoriaus teiginiui, jog pagal Pareiškėjos pateiktus 2007 m. automobilių pardavimo registrus nustatyta, kad parduotų automobilių savikainą padidinus vien pervežimo paslaugomis (pagal trečiųjų asmenų pateiktą informaciją), 22 proc. automobilių būtų parduoti nuostolingai. Pareiškėja nurodo, kad su kiekvienu vežėju, kuris transportavo konkrečius automobilius, kaina būdavo suderinama atskirai. Kai kuriais atvejais Pareiškėja iš anksto sutardavo su būsimu pirkėju, kad į automobilio pardavimo kainą yra įskaitoma pervežimo kaina, todėl tokiems automobiliams nebegali būti skaičiuojama pervežimo kaina.

Pareiškėjai nesuprantama, kokius užklausimus mokesčių administratorius pateikė tiekėjams ir ką jie atsakė. Inspekcija šių duomenų neanalizavo ir dėl jų sprendime nepasisakė. Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija teigia, kad Pareiškėja nepateikė pirminių apskaitos dokumentų (2008 m. suvestinių apskaitos dokumentų, 2009 m. pirminių ir suvestinių apskaitos dokumentų), bet neatsižvelgia į Pareiškėjos prašymą atlikti pakartotinį patikrinimą pagal Pareiškėjos atkurtus ir pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėja niekuomet nebuvo registravusi Inspekcijos minimų automobilių skaičių, t. y. 2007 m. – 153, 2008 m. – 89, 2009 m. – 39, iš jų 9 kroviniai automobiliai ir šias aplinkybes galima pagrįsti VĮ „Regitra“ esančiais duomenimis.

Pareiškėjos nuomone, viena iš svarbesnių aplinkybių, lėmusių mokesčių administratoriaus sprendimą taikyti ekonominį metodą, yra ta, kad mokesčių administratoriaus atlikta kainų analizė tariamai parodė, kad Pareiškėja registruose vidutiniškai apskaitė 2,88 karto arba 288 proc. mažesnes parduotų automobilių kainas. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad FNTT atlikto tyrimo metu nustatyta, jog pasitaikė atvejų, kai pirkėjas, įsigijęs automobilį, dėl tik jam žinomų priežasčių automobilio registravimo metu yra pakeitęs pirkimo dokumentus, įskaitant pirkimo kainą. Šie veiksmai niekaip neįtakotai Pareiškėjos ir jos buhalterinės apskaitos dokumentuose neatsispindi, tačiau gali lemti netikslumus, gaunant duomenis iš tokių asmenų ar VĮ „Regitros“.

Išdėstytų argumentų pagrindu bei vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu Pareiškėja prašo panaikinti 2016-10-31 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-111 ir pavesti Šiaulių AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus už 2007 m., laikant, kad jose nurodyti duomenys yra teisingi, taip pat atlikti pakartotinį patikrinimą pagal atkurtus dingusius apskaitos dokumentus už 2008–2009 metus, įvertinus Šiaulių apylinkės teismo 2013-06-18 priimtoje nutartyje ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 06-1-03032-12 nustatytas aplinkybes už 2008 metus, bei priimti naują sprendimą.



Komisija konstatuoja, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Skundžiamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjai nurodyta sumokėti 98636,47 Eur PVM, 91207,77 Eur PVM delspinigius ir 49318,24 Eur PVM baudą, 119459 Eur pelno mokestį, 95966,14 Eur pelno mokesčio delspinigius, 59730 Eur pelno mokesčio baudą už 2007–2009 metus, 9582 Eur laikinąjį socialinį mokestį, 9071,86 Eur laikinojo socialinio mokesčio delspinigius ir 4791 Eur laikinojo socialinio mokesčio baudą už 2007 metus.

Komisija pažymi, kad Pareiškėja 2017-02-01 Komisijai pateikė naujus įrodymus, t. y.: priedą Nr. 1, įvardintą kaip „Pardavimai 2009 m.“ (233 lapai); priedą Nr. 2, įvardintą kaip „2009-11-24 – PVM deklaracijos“ (270 lapų), priedą Nr. 3, įvardintą kaip „Ūkinių operacijų registracijos žurnalas“ (94 lapai); priedą Nr. 4, įvardintą kaip „Kasos knyga 2008 m., 2009 m.“ (46 lapai); priedą Nr. 5 „Automobilių įsigijimo dokumentai. 2007-12-05“ (96 lapai); priedą Nr. 6, įvardintą kaip „Kasos operacijų žurnalas Nr. 03 (pradėtas pildyti 2007 m. kovo mėn. 01 d.; baigtas pildyti 2008 m. balandžio mėn. 30 d.“ (147 lapai); priedą Nr. 7, įvardintą kaip „Kasa 2009/2010“ (248 lapai); priedą Nr. 8, įvardintą kaip „VMI deklaracijos 2009/2010 m.“ (82 lapai); priedą Nr. 9, įvardintą kaip „Pardavimai 2009/2010“ (266 lapai); priedą Nr. 10, įvardintą kaip „Bankas 2009/2010 m.“ (169 lapai); priedą Nr. 11, įvardintą kaip „Automobilių pirkimai 2009/2010“ (255 lapai); priedą Nr. 12, įvardintą kaip „Skolos tiekėjams“ 2009/2010 (409 lapai); priedą Nr. 13, įvardintą kaip „Balansas 2009/2010 m.“ (66 lapai); priedą Nr. 14, įvardintą kaip „Atlyginimų ir darbo apskaitos dokumentacija 2009/2010 m.“ (303 lapai); priedą Nr. 15, įvardintą kaip „Gauti raštai“ (63 lapai); priedą Nr. 16, įvardintą kaip „Buhalterinės apskaitos dokumentai „Verslo konsultacijos“ (80 lapų); priedą Nr. 17, įvardintą kaip „Dokumentai, patvirtinantys vagystę Latvijos Respublikos teritorijoje“ (5 lapai). Šie išvardinti dokumentai nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, tačiau, Komisijos nuomone, jie yra reikšmingi, siekiant nustatyti byloje esminę reikšmę turinčias aplinkybes, t. y. 1) ar nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) ir, jei neturėjo, atitinkamai perskaičiuoti Pareiškėjai mokesčines prievoles įprastu būdu (atsižvelgiant į naujai pateiktus dokumentus); ir 2) jei turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį, tai ar mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokesstinės prievolės dydis (po naujų dokumentų 2017-02-01 pateikimo Komisijai) atitinka teisingumo kriterijų įvertinant ir kitas šiame Komisijos sprendime vėliau aptariamias aplinkybes. Dėl 2017-02-01 Komisijai naujų įrodymų pateikimo mokesčių administratorius turėtų atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą dėl minėtų dviejų aplinkybių. Taigi mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu aukščiau minėtus naujus įrodymus turėtų ištirti ir iš naujo spręsti dėl Pareiškėjos mokesčių prievolių dydžio apskaičiavimo.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 6 dalį Komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui. Tokiu būdu įstatymų leidėjas Komisijai yra nustatęs ribojimus naujai pateiktų dokumentų vertinimui, jeigu jie nebuvo teikti centriniam mokesčių administratoriui, nors norminiai aktai (pavyzdžiui, Administracinių bylų teisenos įstatymas) ir nedraudžia mokėtojui šių dokumentų teikti teisminėms institucijoms. Tačiau, Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į kilusio ginčo dalyką – vienas iš pagrindų taikyti mokesčių apskaičiavimą pagal MAĮ 70 straipsnį nuostatas, buvo pirminių apskaitos dokumentų nebuvimas; ikiteisminės mokesčio ginčo stadijos paskirtį – sudaryti mokėtojui galimybę operatyviai be kreipimosi į teismines instancijas išspręsti kilusį ginčą su mokesčių administratoriumi, o atsisakymas vertinti Pareiškėjos šioje (ikiteisminėje) mokesčio ginčo stadijoje pateiktus dokumentus ir jų įtaką Pareiškėjos apmokestinimui nepateisintų ikiteisminės ginčo stadijos paskirties ir užkirstų kelią mokesčio ginčo proceso operatyvumui; taip pat, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, konstatuotina, kad, Pareiškėjos pateikti dokumentai turi būti įvertinti ir mokesčių administratorius turi nustatyti jų įtaką Pareiškėjos

apmokestinimui. Komisija pažymi, jog Pareiškėja 2016-08-23 skunde Inspekcijai dėl 2016-08-01 Šiaulių AVMI sprendimo Nr. FR0682-492 (taip pat ir 2016-11-28 skunde Komisijai) nurodė, kad apskaitos dokumentų pateikti negalėjo, kadangi jie buvo pavogti. Taigi Pareiškėja skunde centriniam mokesčių administratoriui buvo nurodžiusi aplinkybę, kad negalėjo pateikti minėtų įrodymų. Iš bylos medžiagos matyti, taip pat Komisijos posėdžio metu mokesčių administratoriaus atstovė patvirtino, kad Pareiškėja jokių atkurtų apskaitos dokumentų mokesčių administratoriui nėra pateikusi. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovo buvo paprašyta šiuos dokumentus pateikti Komisijai. Kaip minėta, Pareiškėjos atstovas 2017-02-01 Komisijai pateikė naujus įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Tačiau, kaip minėta, Komisija įvertinusi tai, kad šie nauji įrodymai nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, o apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui, taip pat įvertinusi tai, jog Komisijai, atsižvelgus į šiuos dokumentus ir juos, kaip įrodymus, įvertinus, centriniam mokesčių administratoriui būtų užkirsta galimybė savo turimomis priemonėmis patikrinti Komisijai naujus pateiktus įrodymus, o taip pat atsirastų pagrindas skirtingam faktinių aplinkybių interpretavimui, dėl ko centrinis mokesčių administratorius netektų teisės apskusti nepalankų pastarajam Komisijos sprendimą, konstatuoja, kad naujai pateiktus įrodymus centrinis mokesčių administratorius privalo įvertinti ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo.

Vis dėlto, kadangi byloje iš esmės buvo keliami klausimai dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo ir, taikant MAĮ 70 straipsnį, mokesčių bazės apskaičiavimo būdų (metodų) taikymo, Komisija plačiau pasisako šiais klausimais.

Komisija sutinka dėl paties mokesčių administratoriaus mokesčių bazės apskaičiavimo būdo už 2007 m. tuo atveju, kai yra pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą): t. y., analizuojant Pareiškėjos parduotų automobilių kainas, palygintos Pareiškėjos apskaitoje apskaitytos automobilių pardavimo kainos su vidutine parduodamo automobilio kaina, kuri apskaičiuota kaip vidutinė automobilių pardavimo kaina pagal trijų šaltinių kainų vidurkį: 1) pagal mokesčio patikrinimo metu 19 apklaustųjų automobilio pirkėjų nurodytą 2007 m. parduotų automobilių kainą (19 (34,55 proc. visų atsakiusių) pasisakė, kad mokėjo daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytose pažymose - sąskaitose); 2) pagal vidutinę rinkos kainą, nustatytą, naudojantis Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti 2007-07-04 nutarimu Nr. 6 „Dėl nekilnojamo ir kito kilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo 2007 m. rugpjūčio 1 d.“; 3) pagal VŠĮ „Emprekis“ skelbiamas autotransporto priemonių pardavimo kainas. Komisija pažymi, kad LVAT 2011 m. sausio 24 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> - 135/2011 išaiškino, kad „mokesčių administratoriaus įvertinimas buvo atliktas išsamiai, atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, patikrinimo metu siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus informacija buvo paimta iš trijų šaltinių: Komisijos privalomam turtui įvertinti nutarimais nustatytais atitinkamų laikotarpių vidutinėmis rinkos kainomis „Dėl nekilnojamojo turto vidutinių rinkos kainų nustatymo“; VŠĮ „Emprekis“ tinklalapyje paskelbta informacija „Panaudotų automobilių kainos“, panaudojant duomenis apie rinkos kainas, buvusias tais laikotarpiais, kai automobiliai buvo parduoti; informacija iš leidinio „Lengvųjų automobilių rinkos kainos“, kuris skirtas naudoti muitininkams, mokesčių rinkėjams, draudimo kompanijoms ir automobilių mėgėjams ir kuriame įvertinti draudimo kompanijų, muitinės, nepriklausomų automobilių kainų vertintojų pasiūlymai, patikslinimai bei pastabos“.

Be to, kadangi iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nustatė mokesčių bazę pajamoms iš eksporto ir iš Lietuvos bei ES šalių pirkėjų gautoms pajamoms, Komisija, nekartodama tų pačių patikrinimo akte išdėstytų aplinkybių (patikrinimo akto p. 25), sutinka su mokesčių administratoriaus taikomu mokesčių apskaičiavimo būdu eksporto pajamoms už 2007 m., kai yra pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą).

Tačiau, kadangi mokesčių administratorius pagal 2007 m. duomenis eksporto pajamoms mokesčio bazę skaičiavo už 2008-2009 m., taip pat pagal 2008-2009 m. mokesčių bazę iš Lietuvos ir ES šalių pirkėjų gautoms pajamoms skaičiavo atsižvelgiant į 2007 m. pirkėjų apklausos rezultatus, Komisija pažymi, kad, siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu

įsitikinti, ar laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pavyzdžiui, neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.). Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtąsias ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Būtent LVAT 2004-07-02 administracinėje byloje Nr. A-8-396-2004 išaiškino, kad „siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, mokesčio administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičių, kuris atsižvelgiant į visas aplinkybes duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir likusių ūkinių operacijų atžvilgiu, kitaip tariant, yra pagrindas taikyti netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus, kadangi mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis, buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio ir kt. Tokiu būdu surinktų įrodymų pagrindu turėtų būti konstatuojama, kad per tam tikrą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų vertinimas gali reprezentuoti kitas ūkines operacijas. Antra, mokesčio bazę netiesiogiai gali būti nustatoma tik analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu, kurias sieja bendras požymis – atliekamų operacijų sistemiskumas. Trečia, siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kaip laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pvz., neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.). Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtąsias ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Ketvirta, tiek atitinkamų mokesčio administratoriaus patikrintų konkrečių ūkinių operacijų rezultatas, tiek per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų visumos rezultatas turi įrodyti, jog mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu. Tik nustačius minėtų aplinkybių visumą, o taip pat konkrečioje byloje įvertinus kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, galima konstatuoti, kad mokesčio mokėtojo elgesys leidžia jo atžvilgiu mokesčio bazę nustatyti tiesiogiai“.

Apibendrinama, Komisija pažymi, kad sutinka su minėtais pačiais mokesčių administratoriaus mokesčių bazės apskaičiavimo būdais už 2007 m. tuo atveju, kai yra pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), tačiau, kadangi 2017-02-01 Komisijai buvo pateikti nauji įrodymai, tai juos įvertinęs mokesčių administratorius ir tik nustatęs, kad vis dėlto vis tiek yra pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnį, turėtų šiuos būdus įvertinti iš naujo ir perskaičiuoti mokesčių bazę atsižvelgiant į naujus duomenis pagal minėtus naujus įrodymus.

Atsižvelgusi į aukščiau nustatytas aplinkybes, šioje mokestinio ginčo stadijoje Komisija negali priimti sprendimo iš esmės. Mokesčių administratorius savo turimomis priemonėmis ištyręs ir įvertinęs 2017-02-01 Komisijai pateiktus naujus įrodymus, turi iš naujo spręsti dėl Pareiškėjos apmokestinimo, t. y., ar apskritai mokesčių administratorius galėjo taikyti MAĮ 70 straipsnį, ar galėjo mokesčių bazę nustatyti tiesiogiai. Nustačius, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės vadovautis MAĮ 70 straipsniu (apskaičiuoti mokesčines sumas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), mokesčių administratorius turi atitinkamai perskaičiuoti Pareiškėjos mokesčines prievoles. Jeigu mokesčių administratorius pagal pateiktus naujus dokumentus vis dėlto nustatytų, jog mokesčių administratorius turėjo teisę apskaičiuoti mokesčines sumas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius atitinkamai turi perskaičiuoti Pareiškėjos mokesčines prievoles pagal naujai pateiktus dokumentus bei taip pat įvertinti ir minėtas aplinkybes (siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kaip laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pvz., neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.), išaiškintas šiame Komisijos sprendime (p. 10). Todėl Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, nes tik nustačius visas bylai reikšmingas faktines aplinkybes būtų galimas teisingas teisinis ginčo santykių įvertinimas. LVAT 2009-05-04 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-563/2009, analizuodamas MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtintos

teisės normos turinį, konstatavo, jog pagrindas Komisijai perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atsiranda, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas. Nagrinėdama Pareiškėjos skundą iš naujo Inspekcija, įvertinusi 2017-02-01 Komisijai pateiktus naujus įrodymus bei atsižvelgdama į visus nurodytus ginčijamo sprendimo trūkumus, turi iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos apmokestinimo.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-10-31 sprendimo Nr. 69-111 nurodymus Pareiškėjai į biudžetą sumokėti 98636,47 Eur PVM, 91207,77 Eur PVM delspinigius ir 49318,24 Eur PVM baudą, 119459 Eur pelno mokestį, 95966,14 Eur pelno mokesčio delspinigius, 59730 Eur pelno mokesčio baudą, 9582 Eur laikinojo socialinio mokestį, 9071,86 Eur laikinojo socialinio mokesčio delspinigius ir 4791 Eur laikinojo socialinio mokesčio baudą ir Pareiškėjos 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 Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene