



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. I. 2017-10-14 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 22 d. Nr. S-268 (7-234/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

T. R.

2017-11-28 posėdyje išnaginėjusi D. I. (toliau – Pareiškėjas) 2017-10-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-09-29 sprendimo Nr. 68-153, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-09-29 sprendimu Nr. 68-153, patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-06-28 sprendimą Nr. (7.46)-FR0682-253, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 10411,84 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 5828,26 Eur PVM delspinigius, 3124 Eur PVM baudą, 892,61 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 371,71 Eur GPM delspinigius, 268 Eur GPM baudą, 988,47 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 494,23 Eur PSD įmokų baudą, 3090,53 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 1545,41 Eur VSD įmokų baudą, bei sumažintą GPM 55,32 Eur.

Sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjo PVM, GPM, VSD ir PSD įmokų apskaičiavimo teisingumo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31, kurio metu nustatė, jog Pareiškėjas neįsiregistravo PVM mokėtoju, neskaičiavo ir nemokėjo PVM, iki 2012-06-10 vykdė neregistruotą individualią veiklą (individualią veiklą registravo laikotarpiu nuo 2012-06-11 iki 2013-10-22), pateikė klaidingus duomenis apie gautas pajamas metinėse pajamų mokesčio deklaracijose, sumažindamas į biudžetą mokėtinas GPM sumas. Kauno AVMI sprendime, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 str. 8

dalis, 3 str. 1 dalies, 71 str. 1 ir 2 dalies nuostatomis, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 d. 4 punkto, 6 str. 1 dalies, 16 str. 3 dalies, 18, 22 ir 25 straipsnių nuostatomis, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 5 str. 6 dalies nuostatomis, Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – PSDĮ) 17 str. 4 dalies nuostatomis, apskaičiavo 10411,84 Eur PVM, 892,61 Eur GPM, 3090,53 Eur VSD įmokas, 988,47 Eur PSD įmokas, taip pat nustatė, jog už 2012 metus GPM mažinamas 55,32 Eur.

Taip pat nurodyta, kad Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą, 2017-06-28 sprendimu Nr. (7.46)-FR0682-253 pakeitė patikrinimo aktą, t. y. vietoje jame apskaičiuotų 229,96 Eur PSD įmokų, apskaičiavo 988,47 Eur PSD įmokas, patvirtino apskaičiuotus 10411,84 Eur PVM, 892,61 Eur GPM, 3090,53 Eur VSD įmokas, bei, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 punkto nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo 371,71 Eur GPM delspinigius ir 5828,26 Eur PVM delspinigius, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatomis, skyrė Pareiškėjui 30 proc. dydžio 3124 Eur PVM ir 268 Eur GPM baudas, vadovaudamasi VSDĮ 19 str. 2 dalies nuostatomis, skyrė 50 proc. dydžio 1545,41 Eur VSD įmokų ir 494,23 Eur PSD įmokų baudas.

Dėl individualios veiklos

Sprendime pasisakyta dėl individualią veiklą reglamentuojančių teisės aktų (GPMĮ 2 str. 7 d.), remtasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aiškinančia individualios veiklos sąvoką bei būtinus individualią veiklą kvalifikuojančius požymius: veiklos savarankiškumą, versliškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą (2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-14-916/2006, 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-8-693/2007).

Pabrėžta, jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012-06-11 iki 2013-10-22 buvo įregistravęs nuolatinio Lietuvos gyventojų individualią veiklą pagal pažymą Nr. 116496 šioms veikloms: variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikiamų pardavimas (EVRK 453000), automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimas (EVRK 451100), kitų variklinių transporto priemonių pardavimas (EVRK 451900).

Nurodyta, kad Kauno AVMI nustatė svarbias aplinkybes:

1) Pareiškėjas 2011 metais įsigijo 16 automobilių, pardavė 15 automobilių (tame tarpe 8 automobilius eksportavo), iš jų net 11 pardavė nuostolingai, 1 už tą pačią kainą, 3 pelningai (iš jų 2 automobilių pelnas po 50 Lt, vieno – 200 Lt). 10 automobilių suteikti valstybiniai numeriai, t. y. naudoti automobiliai įregistruoti VĮ „Regitra“.

Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-06-10 įsigijo 7 automobilius už 71325 Lt, pardavė 7 automobilius už 72500 Lt. Šie automobiliai buvo parduoti pelningai. 3 automobiliams buvo suteikti valstybiniai numeriai (įregistruoti VĮ „Regitra“). Laikotarpiu nuo 2012-06-11 iki 2012-12-31 (įregistravęs individualią veiklą) įsigijo 10 automobilių už 130508 Lt, pardavė 10 automobilių už 134811 Lt. Šie automobiliai buvo parduoti pelningai. 5 automobiliams suteikti valstybiniai numeriai, (įregistruoti VĮ „Regitra“). Iš viso 2012 m. įsigijo 17 automobilių už 201833 Lt, pardavė 17 automobilių už 207311 Lt bei gavo 208247,58 Lt grynųjų pinigų.

Pareiškėjas 2013 m. įsigijo 2 automobilius už 33200 Lt, pardavė 1 automobilį už 10000 Lt, 2 automobiliams suteikti valstybiniai numeriai (įregistruoti VĮ „Regitra“).

Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2013-05-02 eksportavo 12 automobilių, iš kurių jo vardu registruoti tik 8 automobiliai, už 150665 Lt, o apie 4 automobilių įregistravimą VĮ „Regitra“ duomenų nepateikė. Iš viso eksportavo 12 automobilių už 243891 Lt.

Pareiškėjas atsisakė pateikti eksportuotų automobilių įsigijimo dokumentus ir pateikti paaiškinimą apie jų įsigijimą.

2) Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2010-08-30 iki 2013-12-31 pervesdavo pinigus P. N. į Švedijos banke esančią sąskaitą. 2010 m. pervesta – 6763 Lt, 2011 m. – 408207 Lt, 2012 m. – 164871 Lt, 2013 m. – 234790 Lt. Iš viso D. I. pervedė P. N. 814631 Lt.

Pareiškėjas paaiškino, kad „Švedijoje naudotus automobilius suranda P. N. Ar jis yra atidaręs įmonę ar veiklą, duomenų neturiu. Suradęs automobilį P. N. man atsiųsdavo nuotraukas el. pašto adresu: (*duomenys neskelbtini*). Nuotraukas patalpindavau į portalą „Autoplius“. Atsiradus pirkėjui,

aš informuodavau P. N. ir aptardavau galutinę kainą ir mano komisinį atlygį. Tada jis automobilį atvairuodavo į keltą, iš kelto išvairuodavo jo pasamdytas žmogus, kuris man pateikdavo visus automobilio dokumentus. Iš Klaipėdos automobilį parvairuodavo mano pasamdytas žmogus, aš pats, giminaitis ar tiesiog pats pirkėjas. Su P. N. rašytinės sutarties sudaryta nebuvo, komisiniai pinigai buvo sutariaimi kiekvienam automobiliui atskirai. Visas išlaidas iš Švedijos iki Lietuvos apmokėdavo P. N. Kai būdavo suderintos pardavimo kainos, P. N. išrašydavo pirkimo–pardavimo sutartį (RAKNING). Pinigus pervesdavau tada, kai automobilis būdavo parduotas į trečiąsias šalis“.

Pagal gautą atsakymą iš Švedijos Karalystės mokesčių administratoriaus nustatyta, kad P. N. paaiškino, jog jis pats nėra prekybininkas, tik padėjo draugui už „ačiū“. Gauti pinigai buvo skirti automobiliams D. I. vardu nupirkti. D. I. yra draugas, automobilių prekiautojas Lietuvoje. Visi automobiliai į Lietuvą atkeliaavo iš Švedijos uosto Karlshamno.

3) Skelbimų portalą *www.autoplus.lt* valdanti UAB "B1" informavo, kad Pareiškėjui (tel. Nr. (*duomenys neskelbtini*), el. p. (*duomenys neskelbtini*), a. s. (*duomenys neskelbtini*)) teiktos skelbimų talpinimo paslaugos, tačiau rašytinių paslaugų teikimo sutarčių nebuvo sudaryta; visi skelbimai nuo 2008-08-22 buvo patalpinti kaip registruoto vartotojo: tel. Nr. (*duomenys neskelbtini*), el. p. (*duomenys neskelbtini*). Šis vartotojas už skelbimų talpinimą atsiskaitydavo pavedimais iš Pareiškėjo banko sąskaitų, sumokėdamas: 2011 m. – 91 kartus, pervedant 439 Lt, 2012 m. – 72 kartus, pervedant 471 Lt, 2013 m. – 71 kartus, pervedant 441 Lt, t. y. Pareiškėjas nuo 2011 metų nuolat skelbė internete informaciją apie parduodamus naudotus automobilius ir jų detales. Pareiškėjo vardu 2012–2013 metais buvo patalpinti skelbimai: 39 mikroautobusai naudotų automobilių kategorijoje, 53 skelbimai lengvųjų automobilių kategorijoje, 3 skelbimai ratlankių kategorijoje, 8 skelbimai dalių kategorijoje. Pažymėta, jog pateikus Pareiškėjui klausimą apie *www.autoplus.lt* puslapyje jo vardu reklamuojamus automobilius, šis atsisakė pateikti atsakymą.

4) Pagal gautą informaciją iš UAB "A1" nustatyta, kad Pareiškėjas pardavė pavarų dėžę ir variklį bei išrašė prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus: 2012-11-08 Nr. 15 už pavarų dėžę 1100 Lt, 2013-02-07 Nr. 018 už variklį 1300 Lt. Tačiau, Pareiškėjas VMI pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) už 2012 metus 1100 Lt pajamų nedeklaravo, už 2013 m. GPM308 V priede (individualios veiklos pajamos) deklaravo 1300 Lt pajamas ir 390 Lt leidžiamus atskaitymus.

5) Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo jo už automobilių pardavimą gautas pajamas: 2011 m. – 6959 Lt, 2013 m. – pajamų neuždirbo, o 2012 m. pelnas nuo parduotus 17 automobilių sudarė 5478 Lt.

Pažymėta, jog Pareiškėjas nepateikė jokių dokumentų, patvirtinančių, kad transporto priemonės buvo įsigytos ne už jo pinigines lėšas, bei nepateikė jokių tarp jo ir trečiųjų asmenų sudarytų tarpininkavimo sutarčių. Visos transporto priemonės įsigytos tiek Lietuvoje, tiek už jos ribų, registruotos Pareiškėjo vardu pagal pirkimo–pardavimo sutartis.

Nustatyta, kad Pareiškėjas automobilius įsigydavo tiek iš fizinių, tiek iš juridinių asmenų užsienio valstybėse (daugiausia Švedijoje), ir pagal pirkimo–pardavimo sutartis parduodavo Rusijos, Ukrainos, Baltarusijos, Tadžikijos, Kazachijos ir Kirgizijos piliečiams, tai yra – vykdė veiklą savarankiškai, tęstiniu laikotarpiu (2011–2013 metai). Minėti sandoriai nebuvo atsitiktiniai, jie buvo pastovūs ir jų tikslas buvo ekonominės naudos gavimas (sandoriai buvo atlygintino pobūdžio). Pats Pareiškėjas pateiktose metinėse pajamų deklaracijose (GPM308) deklaravo turto pardavimo pajamas (nuo 2011-01-01 iki 2012 06-10) ir individualios veiklos pajamas (nuo 2012 06-11 iki 2013-10-22).

Atsižvelgusi į minėtas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, jog pagrįstai buvo konstatuota, kad Pareiškėjas vykdė naudotų automobilių pirkimo–pardavimo veiklą, atitinkančią visus individualiai veiklai būdingus požymius, apibrėžtus GPMĮ.

Dėl MAĮ 70 str. nuostatų taikymo

Nurodyta, kad Kauno AVMI Pareiškėjo tikrintino laikotarpio mokesčio bazę nustatė, pritaikiusi lėšų banko sąskaitose metodą, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, jas detalizuojančių Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Taisyklių 4 ir 6 punktais. Pastebėta, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijų.

Akcentuota, jog pagal 2015-02-03 gautą informaciją iš Swedbank AB (kompiuterinėje laikmenoje) Kauno AVMI nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas pervedė pinigus P. N. į Švedijos banke esančią sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), t. y. 2010 m. pervedė 6763 Lt avansą, 2011 m. – 408207 Lt (23 kartus), 2012 m. – 164871 Lt (11 kartų), 2013 m. – 234790 Lt (10 kartų).

Taip pat nurodyta, jog Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas 2011 m. pardavė 17 automobilių, 2012 m. – 17 automobilių, 2013 m. – 3 automobilius, t. y. iš viso 37 automobilius, už kuriuos buvo apskaičiuoti mokesčiai. Likę automobiliai pagal nustatytus pavedimus per banko sąskaitą nebuvo apmokestinti, t. y. už 2011 m. 6 vnt. (23-17), 2013 m. 7 vnt. (10-3). Tačiau Kauno AVMI, atsižvelgusi į tai, jog Pareiškėjas vertėsi ir tarpininkavimo veikla (pagal Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus už tarpininkavimo veiklą gaudavo nuo 200 iki 500 Eur), Pareiškėjo naudai pripažino tarpininkavimo paslaugas 200 Eur sumai bei nustatė mokesčio bazę: 2011 m. – 1200 Eur (6 x 200) (4143,36 Lt), 2013 m. – 1400 Eur (7 x 200) (4833,92 Lt); 2012 m. pajamų už tarpininkavimo paslaugas nenustatė.

Atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjas 2011 metais P. N. pervedė pinigus 23 kartus (už 23 automobilius), nors Pareiškėjas pardavė 17 automobilių, 2013 metais pervedė pinigus 10 kartų (už 10 automobilių), nors Pareiškėjas pardavė 3 automobilius, bei įvertinusi Pareiškėjo paaiškinimą, jog jis taip pat vertėsi ir tarpininkavimo veikla, Inspekcija konstatavo, kad Kauno AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjo naudai pripažino 200 Eur tarpininkavimo mokesčių bei nustatė mokesčio bazę.

Dėl apskaičiuoto PVM

Nurodyta, jog PVMĮ 3 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, kuri pagal PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas yra tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). PVMĮ 71 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas ir, kurių bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą (ekonominė veikla – tai bet kokio pobūdžio veikla, kuria siekiama gauti pajamų) pateiktas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 100000 Lt sumą, nuo 2012-01-01 – 155000 Lt. Pagal PVMĮ 92 str. 1 dalį apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju pagal 71 str., tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju.

Vadovautasi PVMĮ 92 straipsnio ir XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis, kad naudotų automobilių pardavėjas, PVM mokėtojas, parduodamas naudotus automobilius vidaus rinkoje, juos išveždamas į Europos Sąjungos valstybes ar už Europos Bendrijos teritorijos ribų, gali pasirinkti nuo kokios naudoto automobilio apmokestinamosios vertės skaičiuoti PVM, t. y. gali pasirinkti ar PVM skaičiuoti nuo maržos – taikydamas PVMĮ XII skyriaus trečiame skirsnyje nurodytą apmokestinimo schemą, ar nuo visos tiekiamo naudoto automobilio apmokestinamosios vertės. Minėto įstatymo 106 skirsnio 106 str. 2 punkte numatyta, kad šio skirsnio nuostatos taikomos kai PVM mokėtojas teikia be PVM Europos bendrijų teritorijoje įsigytas naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. Tačiau centrinis mokesčių administratorius nustato papildomus reikalavimus, keliamus PVM mokėtojo, taikančio šio įstatymo XII skyriaus Trečiojo skirsnio nuostatas, PVM apskaitai PVMĮ 110 str. 2 dalis). Inspekcijos viršininko 2002-06-20 įsakymu Nr. 170 patvirtintose „Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinių ir (arba) antikvarinių daiktų pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo nuo maržos papildomų reikalavimų nuostatose“ (toliau – Nuostatos) numatyta, kad PVM mokėtojas, kurio prekių apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, privalo tvarkyti atskirą prekių pirkimo (priėmimo) ir pardavimo apskaitą, kuria remiantis apskaičiuoti maržą ir nuo jos nustatyto tarifo PVM (3 p.); siekiant, kad maržą būtų galima apskaičiuoti nuo

kiekvienos konkrečios tiekiamos prekės, kiekviena prekė turi būti pažymėta identifikaciniu numeriu ar ženklu (4 p.); prekių pirkimo (priėmimo) duomenys jų pirkimo (išsigijimo) dieną turi būti registruojami specialiaame laisvos formos pirkimo–pardavimo žurnale, kuriame nurodomas prekės identifikacinis numeris ar ženklas, pavadinimas, pirkimo (priėmimo) data, kiekis ir pirkimo (priėmimo) kaina (įskaitant PVM) (5 p.); parduotos pirkimo–pardavimo žurnale įregistruotos konkrečios prekės pardavimo duomenys tą pačią dieną įregistruojami tame pačiame žurnale, nurodant prekės pardavimo datą, pardavimo kainą, prekės savininkui sumokėtą (sumokėtiną) sumą, įskaitant PVM, apskaičiuotą maržą (6 p.); pirkimo–pardavimo žurnalo lapai turi būti sunumeruoti ir įrišti (7 p.); užbaigus pildyti pirkimo–pardavimo žurnalą, pradedamas pildyti naujas, o užbaigtąjį PVM mokėtojas turi saugoti neterminuotą laiką (8 p.); prekės pardavėjas ar aukciono organizatorius PVM skaičiuoja ir į biudžetą moka tik nuo minėtame žurnale apskaičiuotos konkrečios prekės teigiamos maržos. Kai marža yra neigiama, PVM neskaičiuojamas ir į biudžetą nemokamas, tačiau ir negražinamas pardavėjui, taip pat neperkeliamas į kitą mokestinį laikotarpį (9 p.); pardavėjas pirkėjui išrašytame prekės pardavimo dokumente neturi teisės išskirti PVM, tačiau turi nurodyti, kad tai yra naudotos prekės ir jų PVM skaičiuojamas nuo maržos (10 p.).

Pažymėta, kad Pareiškėjas Nuostatose nurodytais reikalavimais nesivadovavo: nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, netvarkė atskiros prekių pirkimo (priėmimo) ir pardavimo apskaitos, prekių identifikaciniais numeriais ar ženklais nežymėjo, specialiaame laisvos formos pirkimo–pardavimo žurnale prekių pirkimo (priėmimo) duomenų jų išsigijimo dieną neregistravo, neregistravo parduotų prekių pirkimo–pardavimo žurnale konkrečios prekės pardavimo duomenų bei nesilaikė kitų minėtose Nuostatose nurodytų reikalavimų, todėl Kauno AVMI PVM jam skaičiavo nuo visos naudoto automobilio apmokestinamosios vertės. Be to, PVM apskaičiuotas patikrinimo metu, t. y. konstatuojant padarytus pažeidimus.

Taip pat pažymėta, jog Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjo gautas pajamas iš vykdytos neįregistruotos individualios veiklos (nuo 2011-01-01 iki 2012-06-10) ir įregistruotos individualios veiklos nuo 2012-06-11 iki 2013-10-22 parduodant automobilius Lietuvoje (išskyrus gautas pajamas už eksportuotus automobilius), nustatė, kad Pareiškėjo atlygis už patiektas prekes per paskutinius 12 mėn. viršijo 100000 Lt (2011 m. – kovo mėn., balandžio mėn., liepos mėn., rugpjūčio mėn., spalio mėn., gruodžio mėn.), o nuo 2012-01-01 – 155000 Lt (2012 m. – rugsėjo mėn., spalio mėn., lapkričio mėn., gruodžio mėn. ir 2013 m. vasario mėn.). Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas naudotus automobilius Lietuvoje ir Europos Sąjungoje (daugiausia Švedijoje) įsigydavo be PVM, todėl sprendė, kad pirkimo PVM suma, kurią Pareiškėjas įtrauktų į PVM atskaitą, nesusidarė, bei visas automobilių įsigijimo patirtas išlaidas priskyrė jo individualios veiklos leidžiamų atskaitymų sumai.

Akcentuota, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ir tarpininkavimo veiklą, už kurią jam buvo apskaičiuota 208,26 Eur PVM (2011 metai).

Dėl PVMĮ 41 straipsnyje numatyto tiekiamoms prekėms, kurios eksportuojamos, taikomo 0 proc. PVM tarifo, pažymėta, jog pagal Lietuvos Respublikos muitinės kodeksą eksportas – tai prekių išvežimas iš Lietuvos Respublikos muitų teritorijos arba jų išvežimą sukėlę veiksmai. Pastebėta, jog teisę pritaikyti 0 proc. PVM tarifą turi asmenys, turintys dokumentus, įrodančius, kad prekės yra išgabentos (eksportuotos) iš Europos Bendrijos teritorijos (PVMĮ 56 straipsnis). Tokiu prekių eksportą patvirtinančiu dokumentu gali būti Lietuvos muitinės eksporto procedūrą patvirtinantis dokumentas arba užsienio valstybės (ne Europos Sąjungos narės) įformintas importo procedūrą patvirtinantis dokumentas. Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas 2011 metais eksporto 10 automobilių, 2013 m. – 2 automobilius, iš viso 12 automobilių (iš jų 5 iki tampant PVM mokėtoju, t. y. iki 2011-02-28), 7-nių automobilių eksportas, pasiekus registravimosi PVM mokėtoju ribą, sudarė 145832 Lt, todėl šioms automobiliams taikytas 0 proc. PVM tarifas. Likusiems Pareiškėjo parduotiems automobiliams 0 proc. PVM tarifas netaikytas, nes eksporto procedūros šioms automobiliams neįformintos ir minėti automobiliai iš Lietuvos išvykdavo kaip registruoti Lietuvoje, Pareiškėjas juos išregistruodavo tik po kurio laiko ir dokumentų, įrodančių, kad automobiliai eksportuoti iš Europos Bendrijų teritorijos, Pareiškėjas nepateikė, Muitinės duomenų bazėje informacijos apie eksportą taip pat nėra.

Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas vykdė individualią veiklą, taip pat tarpininko veiklą, Pareiškėjo atlygis per 12 mėnesių laikotarpį viršijo PVMĮ numatytą

ribą, bei, atsižvelgusi į tai, jog Pareiškėjas nepateikė automobilių eksportą patvirtinančių dokumentų, apskaičiavo PVM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-09-29 sprendimu Nr. 68-153, prašo jį panaikinti.

Pirmiausia, Pareiškėjas pažymi, jog mokesčių mokėtoji mokesčių administratorius jam apskaičiavo daug daugiau mokėtinų mokesčių, nei mokesčių mokėtojas uždirbo, vykdydamas tikrinamą veiklą ir gavo pelno, t. y. vykdydamas veiklą tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1506,65 Eur (5478 Lt). Pastebima, kad Inspekcijos sprendime nurodyta, jog iš viso 2011 m. Pareiškėjas įsigijo 16 automobilių už 275002 Lt, 2011 m. pardavė 15 automobilių už 254566 Lt (pelnas 0,00 Lt); 2012 m. Pareiškėjas įsigijo 17 automobilių, pardavė 17 automobilių, kurių pelnas sudarė 5478 Lt; 2013 m. pelnas 0,00 Lt. Tačiau mokesčių administratorius apskaičiavo 15383,45 Eur (53115,98 Lt) mokėtinus mokesčius, bendrai su delspinigiais ir baudomis 26959,74 Eur (93086,59 Lt). Todėl, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus sprendimas prieštarauja MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintam teisingumo principui, be to, prieštarauja sąžiningumo principui ir elementariai logikai. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad MAĮ nenustato mokesčio mokėjimo, kaip baudimo priemonės, nes tam yra skirti delspinigiai ir baudos.

Antra, Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos sprendimas yra prieštaringas, nes vienu atveju atmetas Pareiškėjo paaiškinimas, kad jis vykdė tarpininkavimo veiklą ir už parduotą automobilį gaudavo kelis šimtus (200–500 Eur) (tačiau ne visada pardavimas buvo pelningas), teigiant, jog Pareiškėjas vykdė naudotų automobilių pirkimo–pardavimo veiklą (pagal tai skaičiuoti mokesčiai), tačiau vėliau mokesčių administratorius sprendime pripažino, jog Pareiškėjas vykdė tarpininkavimo veiklą, nurodydamas, kad „darytina išvada, kad D. I. tarpininkavo ir kitiems asmenims, įsigyjant automobilius iš P. N.“.

Pasak Pareiškėjo, tai, jog jis vykdė ne naudotų automobilių pirkimo–pardavimo veiklą, o tarpininkavimo veiklą, įrodo aplinkybė, kad į Švediją (P. N. ir kt.) pinigai buvo pervedami po to, kai parduodamas automobilis, o ne atvirkščiai (tai matyti iš Pareiškėjo sąskaitos išrašo ir pirkimo–pardavimo sutarčių). Pabrėžiama, kad Pareiškėjas nuosekliai teigė, kad vykdė tarpininkavimo veiklą, už parduotą automobilį gaudavo kelis šimtus eurų, tačiau ne visada pardavimas buvo pelningas ir tuomet nieko negaudavo.

Trečiu skundo motyvu nurodoma, kad Inspekcijos sprendimas ir jame nurodomos aplinkybės, konstatuojant, jog Pareiškėjo gautos pajamos už parduotus naudotus automobilius buvo pagrindinis jo pragyvenimo šaltinis, grindžiamos prielaidomis, o ne surinktais įrodymais. Nurodoma, kad nors administratoriui buvo paaiškinta ir administratorius tokiais duomenimis disponuoja, buvo visiškai nevertinta aplinkybė, jog Pareiškėjas buvo pardavęs butą ir gautas lėšas naudojo pragyvenimui.

Pažymima, jog skirtingai nei teigta sprendime mokesčių mokėtojas neatsisakė pateikti kokių nors dokumentų, t. y. administratoriui buvo pateikti visi dokumentai, kuriais Pareiškėjas disponavo.

Pastebima, jog mokesčių administratorius sprendimui pagrįsti nepateikė jokių įrodymų, kad transporto priemonės buvo įsigytos už mokesčio mokėtojo lėšas. Pabrėžiama, jog į Švediją buvo pervedami pinigai, gauti už automobilio pardavimą, atskaičius Pareiškėjo tarpininkavimo mokesťį.

Be to, pastebima, kad mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjas pardavė automobilius: 2011 m. – 17 vnt., 2012 m. – 17 vnt., 2013 m. – 3 vnt., iš viso 37 automobilius, ir patikrinimo metu už minėtus automobilius apskaičiavo mokesčius, o likusių automobilių neapmokestino: 2011 m. – 6 vnt., 2013 m. – 7 vnt., tačiau, remdamasis Pareiškėjo paaiškinimu apie už tarpininkavimą gautus nuo 200 Eur iki 500 Eur, už tarpininkavimo paslaugas nustatė mokesčio bazę: 2011 m. – 1200 Eur (6 x 200) (4143,36 Lt), 2013 m. – 1400 Eur (7 x 200) (4833,92 Lt). Pareiškėjas nurodo, jog tai, kad automobilis buvo draudžiamas jo vardu, nereiškia, kad automobiliai buvo jo ir parduoti. Taip pat akcentuojama, jog Pareiškėjas niekad neneigė, kad vykdė tarpininkavimo paslaugas, tačiau pajamas jis gavo iš automobilių, kuriuos jis pardavė pelningai, t. y. tarpininkavimo kaina yra pinigų, gautų už automobilį, ir pinigų, pervestų į Švediją, skirtumas. Tvirtinama, jog administratorius nepagrįstai papildomai apskaičiavo pajamas už tarpininkavimo paslaugas, be to, toks pajamų apskaičiavimas neteisingas, grindžiamas prielaidomis, Pareiškėjo paaiškinimų interpretavimu.

Ketvirta, Pareiškėjas mano, kad vietos mokesčių administratorius nepagrįstai suskaičiavo jam pajamas už neapskaitytus eksportuotus automobilius: 2011 m. – 51792 Lt, 2013 m. – 41434 Lt, nes Pareiškėjas šių automobilių nei pirko, nei pardavė.

Penkta, teigiama, kad PVM mokesčiai buvo apskaičiuotas nepagrįstai ir neteisingai, nes visi automobiliai buvo parduoti trečiųjų šalių piliečiams, t. y. eksportuoti iš Lietuvos, tačiau Pareiškėjas nėra gavęs visų eksportą patvirtinančių dokumentų, bet apie tai buvo informuotas mokesčių administratorius. Remiantis MAĮ 67 straipsniu, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 straipsniu, tvirtinama, jog administratorius, būdamas informuotas, apie tai, kad automobiliai yra eksportuoti į Ukrainą, Rusijos Federaciją ir Kirgiziją, siekdamas pagrįsti skundžiamą sprendimą, turėjo pareigą kreiptis į užsienio mokesčių administratorių dėl minėtos informacijos pateikimo.

Pasak skundo, vadovaujantis PVMĮ 92 straipsnio ir XII skyriaus trečiojo skirsnio nuostatomis, mokesčių mokėtojo teisė rinktis PVM mokesčio bazę. Ši teisė iš mokesčių mokėtojo neatimama, nors jis ir laiku nesiregistravo PVM mokėtoju. Tai, jog administratorius apskaičiavo PVM mokesť nuo automobilių pardavimo vertės, o ne nuo maržos už automobilį (pelno), prieštarauja MAĮ 8 str. 3 d. įtvirtintam teisingumo principui, nes tokiu atveju mokesčių mokėtojas privalo sumokėti daugiau nei uždirbo, ir tai sąlygoja mokesčių mokėtojo nemokumą. Pažymima, kad PVMĮ 110 str., nustato tik tai, kad centrinis mokesčio administratorius nustato papildomus reikalavimus apskaitai, tačiau tai nereiškia, kad pažeidus apskaitos reikalavimus, panaikinama pati teisė rinktis PVM skaičiuoti nuo maržos.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir vadovaudamasis MAĮ 154 str. 4 dalies 2 punktu, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2017-09-29 sprendimą Nr. 68-153.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų PVM, GPM, PSD įmokų, VSD įmokų ir su jais susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas 2011–2013 metais vykdė automobilių pirkimo–pardavimo bei tarpininkavimo individualią veiklą, atitinkančią GPMĮ 2 str. 7 dalies nuostatas, ir ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas. Mokesčių bazė nuo Pareiškėjo vykdytos tarpininkavimo veiklos nustatyta vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis ir tvirtina, kad vykdė tarpininkavimo veiklą, iš kurios gaudavo po kelis šimtus eurų tik nuo pelningai parduoto automobilio. Pareiškėjo nuomone, PVM jam apskaičiuotas nepagrįstai, nes automobiliai buvo parduoti trečiųjų šalių piliečiams ir eksportuoti iš Europos Sąjungos, be to, PVM ginčo atveju turėjo būti skaičiuojamas ne nuo visos automobilių vertės, o nuo maržos.

Dėl individualios veiklos

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2011–2013 metais vykdė prekybos naudotais automobiliais bei tarpininkavimo individualią veiklą.

Pagal apmokestinamajam laikotarpiui aktualios GPMĮ redakcijos 2 str. 7 dalį individuali veikla yra savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamojų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą; 2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė, įskaitant laisvasias profesijas, ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla.

LVAT, formuodamas vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, dėl GPMĮ 2 str. 7 dalies aiškinimo ir taikymo ne kartą yra pažymėjęs, kad vertinant, ar gyventojų veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, o taip pat tokios veiklos priskirtinumą išvardytoms veiklos rūšims (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A5-902/2006, LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A14-916/2006, LVAT 2009 08-21 nutartis adm. byloje Nr. A146-266/2009, LVAT

2010-10-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1073/2010, 2012-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A438-102/2012, LVAT 2013-04-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-934/2013 ir kt.). Nenustačius bent vieno iš pirmiau paminėtų būtinųjų individualios veiklos požymių, atitinkama veikla GPMĮ 2 str. 7 dalies prasme individualia veikla negali būti pripažinta.

Komisijos vertinimu, byloje surinkti įrodymai pakankami konstatuoti, kad Pareiškėjo 2011–2013 metais vykdyta prekyba naudotais automobiliais ir tarpininkavimas kitiems asmenims perkant bei parduodant naudotus automobilius laikytina individualia veikla, o iš prekybos ir tarpininkavimo veiklos gautos pajamos GPMĮ taikymo prasme laikytinos pajamomis, gautomis iš individualios veiklos.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas, sudarydamas automobilių pirkimo ir pardavimo sandorius savo vardu, savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus, pats dengė savo veiklos išlaidas, t. y. Pareiškėjo veikla buvo savarankiška.

Sandorių pasikartojimas tam tikrą laikotarpį – pastovus naudotų automobilių pirkimas ir pardavimas 2011–2013 metais (2011 metais Pareiškėjas įsigijo 16 automobilių už 275002 Lt ir pardavė 15 automobilių už 254566 Lt, 2012 metais įsigijo 17 automobilių už 201833 Lt ir pardavė 17 automobilių už 207311 Lt, 2013 metais įsigijo 2 automobilius už 33200 Lt ir pardavė 1 automobilį už 10000 Lt, be to, 2011–2013 metais Pareiškėjas eksportavo 4 automobilius, kurie nebuvo registruoti Pareiškėjo vardu) – įrodo Pareiškėjo veiklos tęstinumą. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas nuolat (nuo 2008-08-22) skelbė internete (tinklapyje *www.autoplius.lt*) apie automobilių ir atsarginių detalių pardavimą (2011 m. – 91 kartą, 2012 m. – 72 kartus, 2013 m. – 71 kartą). Laikotarpiu nuo 2012-06-11 iki 2013-10-22 Pareiškėjas buvo įsiregistravęs individualią veiklą pagal pažymą šioms veikloms: variklinių transporto priemonių atsarginių dalių ir pagalbinių reikmenų pardavimas, automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimas, kitų transporto priemonių pardavimas. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas teikė tarpininkavimo paslaugas – per jo sąskaitą banke buvo atsiskaitoma su P. N. už automobilius (2011 m. – 6 kartus, 2012 m. – 7 kartus).

Bylos medžiaga patvirtina, jog Pareiškėjas, prekiaudamas naudotais automobiliais, siekė gauti ekonominės naudos. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo sudaryti sandoriai buvo atlygintino pobūdžio. Pareiškėjas nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų, jog ginčo prekės (naudoti automobiliai) buvo įsigytos asmeniniams poreikiams tenkinti, o ne turint kitokį tikslą, nei gauti pajamų iš vėlesnio jų pardavimo. Be to, Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu negavo su darbo santykiais susijusių pajamų, pajamų iš Švedijos (nors turėjo darbo leidimą Švedijoje), negavo jokių kitų apmokestinamųjų pajamų, išskyrus pajamas už parduotus automobilius ir tarpininkavimo paslaugas. Įvertinus aukščiau minėtų aplinkybių visumą, yra pagrindas konstatuoti Pareiškėjo ginčo prekių (automobilių) pardavimo veiklos versliškumo požymį ir jos tikslą – ekonominės naudos siekimą.

Pareiškėjas skunde teigia, kad vykdė ne automobilių pirkimo–pardavimo veiklą, bet tarpininkavimo veiklą, už pelningai parduotą automobilį gaudamas kelis šimtus eurų, o Inspekcija vienu atveju pripažįsta Pareiškėjo pateiktą paaiškinimą apie vykdytą tarpininkavimo veiklą, kitu atveju nepripažįsta. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nuo 2010-08-30 iki 2013-12-31 pervesdavo pinigus P. N. už automobilius: 2011 m. – 408207 Lt (23 kartus), 2012 m. – 164871 Lt (11 kartų), 2013 m. – 234790 Lt (10 kartų). P. N. Švedijos Karalystės mokesčių administratoriui paaiškino, kad „jis pats nėra prekybininkas, tik padėjo draugui už „ačiū“. Gauti pinigai buvo skirti automobiliams Pareiškėjo vardu nupirkti. Pareiškėjas yra draugas, automobilių prekiautojas Lietuvoje.“ Pareiškėjas Kauno AVMI 2015-10-15 pateiktame paaiškinime nurodė, kad P. N. atsiųstas automobilių nuotraukas patalpindavo portale *www.autoplius.lt*, o atsiradus pirkėjui, susisiekdavo su P. N. ir aptardavo galutinę kainą bei Pareiškėjo komisinį atlygį. Komisija pastebi, kad Pareiškėjo ir P. N. paaiškinimai yra priešaringi, tačiau Pareiškėjo teiginiams pagrįsti byloje nepateikta jokių rašytinių susitarimų su P. N. dėl tarpininkavimo paslaugų teikimo, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalimi, vertino, kad Pareiškėjas teikė tarpininkavimo paslaugas P. N. tik tam automobilių kiekiui, kuris viršijo paties Pareiškėjo atitinkamais mokestiniais laikotarpiais parduotų automobilių kiekį. Kadangi 2011 metais P. N. buvo atlikti 23 pavedimai, o Pareiškėjo vardu parduota / eksportuota 17 automobilių, Inspekcija vertino, kad 6 (23-17) atvejais Pareiškėjas veikė

kaip tarpininkas, 2013 metais atlikta 10 pavedimų, parduoti / eksportuoti 3 automobiliai, vadinasi, Pareiškėjas teikė tarpininkavimo paslaugas 7 (10-3) kartus. Todėl Pareiškėjo teiginiai, kad Inspekcija nevertino jo paaiškinimo turinio, yra nepagrįsti. Komisija taip pat pažymi, kad Pareiškėjo nurodomas argumentas dėl atsiskaitymo su P. N. terminų (pinigai buvo pervedami tik pardavus automobilį) nagrinėjamoje byloje nėra reikšmingas, kadangi verslo praktikoje gali būti taikomi labai skirtingi atsiskaitymo būdai ir terminai.

Komisija pabrėžia, kad, kaip matyti iš mokestinės bylos medžiagos, Pareiškėjo gautos individualios veiklos pajamos iš prekybos naudotais automobiliais buvo nustatytos pagal paties Pareiškėjo pateiktus dokumentus (Patikrinimo akto 4–8 psl.). Pažymėtina, kad, nepaisant to, jog tikrintu laikotarpiu Pareiškėjo vardu buvo apdrausti 32 automobiliai, tačiau nenustačius jų pardavimo fakto, jie nebuvo įtraukti į mokesčių administratoriaus apskaičiuotą apmokestinamąją bazę.

Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, kad transporto priemonės buvo įsigytos už Pareiškėjo lėšas. Komisija pastebi, kad Pareiškėjo teiginiai nėra pagrįsti byloje esančiais dokumentais. Priešingai, pats Pareiškėjas pateikė mokesčių administratoriui automobilių pirkimo ir pardavimo dokumentus, iš kurių matyti, kad būtent Pareiškėjas pirkė ir pardavė ginčo automobilius. Mokestinėje byloje nepateikti dokumentai, įrodantys, kad Pareiškėjas minėtus dokumentus pasirašė kitų asmenų pavedimu ar veikė kito asmens sąskaita.

Pareiškėjas mano, kad jam nepagrįstai apskaičiuotos pajamos už 4 neapskaitytus eksportuotus automobilius, kadangi jis jų nei pirkė, nei pardavė. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas eksportavo 12 automobilių, iš kurių 4 automobiliai nebuvo registruoti Pareiškėjo vardu. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjas nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė eksportuotų automobilių įsigijimo dokumentų ir paaiškinimo apie šiuos sandorius, nepaaiškino, kodėl šiems automobiliams eksporto procedūra įforminta jo vardu. Komisija pažymi, kad, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčių bazę, Pareiškėjas turėtų ne tik nurodyti aplinkybes, kurias vertinant galima būtų pagrįstai abejoti mokesčių administratoriaus paskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 str. 2 dalyje. Nagrinėjamo atveju, nustatius, kad Pareiškėjas vykdė individualią veiklą – prekybą naudotais automobiliais, metinėse pajamų deklaracijose deklaravo individualios veiklos pajamas ir leidžiamus atskaitymus, pareiga pagrįsti patirtas veiklos išlaidas (leidžiamus atskaitymus) GPMĮ 18 straipsnio nuostatas atitinkančiais dokumentais tenka Pareiškėjui, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie automobilių įsigijimo išlaidas. Pareiškėjas, vykdęs prekybą naudotais automobiliais ir neišsaugojęs gautas veiklos pajamas bei patirtas išlaidas pagrindžiančių dokumentų, turi prisiimti ir atsakomybę už mokesčių įstatymuose numatytą pareigų nevykdymą.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo skundo teiginiai, kad Pareiškėjas pragyvenimui naudojo lėšas, gautas už parduotą butą, nepaneigia Pareiškėjo vykdytos veiklos kvalifikavimo GPMĮ prasme, kadangi nustatytų objektyvių aplinkybių visuma sudaro pagrindą išvadai, kad Pareiškėjo vykdyta veikla (prekyba naudotais automobiliais ir tarpininkavimo veikla) atitinka GPMĮ įtvirtintos individualios veiklos savarankiškumo, tęstinumo, versliškumo (ekonominės naudos siekimo) požymius, todėl iš šios veiklos gautos pajamos turi būti apmokestinamos atitinkama GPMĮ nustatyta tvarka.

Dėl ekonominės veiklos

Komisija pažymi, kad 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva) nuostatomis reglamentuojama plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, t. y. turi būti nustatyta, jog tokia veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, o tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją (LVAT 2012-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-200/2012). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų

pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“ Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Götz, C-408/06*, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka – tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdantys asmenys, pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

PVMĮ 3 str. 1 dalyje numatyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį, prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje ir prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdantis savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Kaip matyti iš PVMĮ nuostatų, reglamentuojančių PVM objektą ir ekonominės veiklos vykdymą, įstatymų leidėjas ekonominės veiklos vykdymą sieja su aktyviais mokėtojo veiksmais, kuriais yra siekiama gauti bet kokių pajamų ar ekonominės naudos iš vykdytos veiklos. Tokiu būdu atsitiktiniai turto pardavimo sandoriai, kuriais siekiama asmeninių interesų tenkinimo, nelaikomi ekonominės veiklos vykdymu, nors objektyviai tokie veiksmai gali būti būdingi ir ekonominei veiklai. Nagrinėjamu atveju ekonominės veiklos aplinkybes patvirtina tęstinis prekybos naudotais automobiliais vykdymas už atlygį bei siekis gauti ekonominės naudos iš šios veiklos, taip pat nevienkartinis tarpininkavimo paslaugų teikimas. LVAT yra konstatavęs, kad individualios veiklos sąvoka, apibrėžta GPMĮ, iš esmės atitinka PVMĮ įtvirtintus ekonominės veiklos požymius (2010-10-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1073/2010). Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius tinkamai įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje numatytą pareigą – pagrįsti su mokesčių apskaičiavimu susijusias sumas, ginčo byloje surinkta pakankamai duomenų, kurie įrodo Pareiškėjo siekį gauti pajamų ir ekonominės naudos, todėl mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą ir iš jos gavo pajamų.

Pareiškėjas nesutinka su trečiųjų valstybių piliečiams parduotų automobilių apmokestinimu PVM, kadangi automobiliai buvo eksportuoti iš Lietuvos. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius turėjo kreiptis į atitinkamą valstybių muitinės funkcijas vykdančias institucijas dėl eksporto patvirtinančių dokumentų gavimo.

Komisija pažymi, kad remiantis PVMĮ 41 str. 1 dalimi, jeigu šiame skyriuje nenustatyta kitaip, tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu jas tiekėjas ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš ES teritorijos. PVMĮ 56 str. 1 dalis numato, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal šio Įstatymo 41 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš ES teritorijos. Tačiau, nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius MAĮ nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas (PVMĮ 56 str. 4 d.).

LVAT formuojamoje praktikoje laikosi pozicijos, kad 0 proc. PVM tarifas yra išimtis, todėl įstatyme nustatyta mokesčių mokėtojo pareiga įrodyti, kad jam turi būti taikoma išimtis. Tai yra pagrindinė įrodinėjimo taisyklė, kuria vadovaujamosi sprendžiant dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo (LVAT 2014-06-19 nutartis adm. byloje Nr. A602-1547/2014). Kaip ne kartą yra akcentavęs LVAT, pareiga įrodyti 0 proc. PVM tarifo pritaikymo pagrįstumą tenka šį tarifą pritaikiusiam PVM mokėtojui, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis, savo ruožtu, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus. Remiantis LVAT praktikoje suformuotais kriterijais, mokesčių mokėtojas, siekdamas įrodyti ar prekės

tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, paprastai turėtų pateikti įrodymus, pradedant nuo dokumentų, susijusių su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (tai gali būti prekių gabavimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan.) (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A6-62/2004, 2009-03-16 sprendimas adm. byloje Nr. A438-331/2009, 2010-01-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2010, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-1054/2010, 2012-09-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-1890/2012 ir kt.).

Taigi, PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVMĮ 41 straipsnį, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš ES teritorijos (PVMĮ 56 straipsnis). Komisija pažymi, kad Muitinės duomenimis, Pareiškėjo vardu buvo įformintos eksporto procedūros 12 automobilių, todėl mokesčių administratorius šiems automobiliams pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Komisija pabrėžia, kad, nors likę automobiliai buvo parduoti Baltarusijos, Ukrainos, Kazachijos ir Kirgizijos piliečiams, tačiau Pareiškėjas nepateikė dokumentų, įrodančių šių automobilių išgabėimą iš Europos Sąjungos teritorijos, Muitinės duomenų bazėje informacijos apie eksportą taip pat nėra, todėl sutiktina su mokesčių administratoriaus išvada, jog šiuo atveju nėra pagrindo taikyti 0 proc. PVM tarifo.

Pareiškėjas teigia, kad nagrinėjamu atveju PVM turėjo būti skaičiuojamas ne nuo visos naudotų automobilių apmokestinamosios vertės, o nuo maržos, nes centrinio mokesčių administratoriaus nustatytų apskaitos reikalavimų nesilaikymas nepanaikina Pareiškėjo teisės skaičiuoti PVM nuo maržos.

Komisija nurodo, kad PVM direktyva nustato specialų reguliavimą dėl naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ar antikvarinių daiktų tiekimo. PVM direktyva nustato dvi procedūras šioje srityje: 1) procedūrą, skirtą apmokestinamiesiems prekybininkams; 2) procedūrą, skirtą pardavimui aukcione. Nagrinėjamoje byloje yra aktualios PVM direktyvos nuostatos dėl naudotų prekių tiekimo, kurių gavėjas yra apmokestinamasis prekybininkas (kaip yra apibrėžiama PVM direktyvos 311 str. 1 d. 5 p.). Procedūra, skirta apmokestinamiesiems prekybininkams, nustatyta PVM direktyvos 312–332 straipsniuose. Šios normos nustato, kad naudotų prekių tiekimą apmokestinamieji prekybininkai apmokestina pagal maržos procedūrą. Minėto tiekimo mokesstinę bazę sudaro apmokestinamojo prekybininko gauta marža (išskyrus patį PVM), t. y. prekių pardavimo ir įgijimo kainų skirtumas. Valstybės narės privalo įgyvendinti šią procedūrą nacionaliniuose įstatymuose.

Maržos procedūra yra išimtis iš bendrų PVM skaičiavimo principų, šios procedūros esmę sudaro tai, kad naudotų prekių tiekimo, kurį vykdo apmokestinamasis prekybininkas, mokesstinę bazę sudaro marža – prekių pardavimo ir įgijimo kainų skirtumas (išskyrus patį PVM). Šiuo reguliavimu visų pirma buvo siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo PVM (ekonominė prasme). Maržos taikymo sritis (apibrėžta PVM direktyvos 314 straipsnyje) yra nustatyta tokiais atvejais, kai prekių tiekimas apmokestinamojo prekybininko naudai yra atleistas nuo PVM. Atleidimo nuo PVM pasekmė yra tokia, kad ankstesniuose apyvartos etapuose buvęs sumokėtas PVM negalėjo būti įtrauktas į PVM atskaitą. Todėl tam, kad būtų išvengta PVM skaičiavimo nuo tos prekės vertės dalies, nuo kurios PVM buvo jau sumokėtas ir tapo valstybės pajamų šaltiniu (nes nebuvo įtrauktas į PVM atskaitą), buvo įtvirtinta maržos procedūra (LVAT 2015-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-243-602/2015).

Maržos taikymo procedūros sritis yra įtvirtinta PVM direktyvos 313, 314 ir 316 straipsniuose. Minėtą taikymo sritį apibrėžia taip pat prekių bei apmokestinamojo prekybininko sąvokų apibrėžimas, pateiktas 311 straipsnyje. Maržos taikymo galimybės yra apribotos pagal sandorių objektą ir subjektų, dalyvaujančių sandoriuose, ratą. Sandorių objektą sudaro „naudotos prekės“ – kilnojamas materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamu naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės. Pagal PVM direktyvos 313 str. 2 dalį minėtoms prekėms negali būti priskirti nauji automobiliai, galintys būti tiekimo Bendrijos viduje objektu (LVAT 2015-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-243-602/2015).

PVMĮ normos, kuriose yra įgyvendintos PVM direktyvos nuostatos, – specialus reguliavimas dėl naudotų prekių, būtent procedūra skirta apmokestinamiesiems prekybininkams, patvirtina, kad maržos procedūra yra išimtis iš bendrų PVM skaičiavimo principų.

PVM direktyvos nuostatos buvo perkeltos ir į PVMĮ, kurio 106 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas, tiekiantis naudotas prekes, meno kūrinius, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinius daiktus, kaip jie apibrėžti šiame straipsnyje, už tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcinis ir antikvarinius daiktus skaičiuoja PVM šiame skirsnyje nustatyta tvarka. Šio skirsnio nuostatos taikomos PVM mokėtojams, kurie vykdydami savo ekonominę veiklą nuolat verčiasi naudotų prekių, meno kūrinių, taip pat kolekcinis ir (arba) antikvarinis daiktų tiekimu. Kai PVM mokėtojas tiekia savo naudotą ilgalaikį materialųjį turtą, šių sandorių atžvilgiu laikoma, kad jis atitinka šios dalies reikalavimus dėl nuolatinio vertimosi naudotų prekių tiekimu.

PVMĮ 106 str. 2 dalyje nustatyta, kad šio skirsnio nuostatos taikomos, kai PVM mokėtojas tiekia be PVM Europos Bendrijų teritorijoje įsigytas naudotas prekes, <...>, kurias įsigyjant buvo taikoma ši speciali apmokestinimo schema, arba naudotas transporto priemonės, kurias įsigyjant išgabenimo valstybėje narėje buvo taikomos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. PVMĮ 107 str. 1 dalyje nustatyta, kad tiekiant šio Įstatymo 106 str. 2 dalyje nurodytas prekes, apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, apskaičiuota šio straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka. PVMĮ 107 str. 2 dalyje nustatyta, kad pardavėjo marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas, skirtumas. Jeigu tiekiamas PVM mokėtojo importuota prekė, papildomai atimama už šią prekę apskaičiuoto importo maito, importo mokesčių ir importo PVM suma.

Byloje nėra ginčo dėl to, kad tiekimo objektas buvo naudotos transporto priemonės, kurioms gali būti taikoma maržos procedūra. Tačiau, kaip matyti iš mokestinės bylos, nors Pareiškėjas įsigijo naudotus automobilius be PVM, tačiau automobilių įsigijimo dokumentuose nėra jokių įrašų apie tai, kad minėti asmenys (pardavėjai) tiekimą apmokestino PVM pagal specialią maržos procedūrą ar kad buvo taikytos specialios toje valstybėje narėje taikomos pereinamosios nuostatos naudotoms transporto priemonėms. Nenustačius maržos taikymui būtinų sąlygų, Komisija vertina, kad mokesčių administratoriaus nustatyta PVM bazė yra teisinga.

Komisija nesutinka su Pareiškėjo teiginiais dėl nepagrįstai apskaičiuotos mokestinės bazės už suteiktas tarpininkavimo paslaugas. Pareiškėjas nurodo, kad atlygį už tarpininkavimą gaudavo tik tuo atveju, jei automobilis būdavo parduodamas pelningai. Komisija pastebi, kad iš byloje esančios medžiagos neįmanoma nustatyti, kokį tikslų atlygį už tarpininkavimą gaudavo Pareiškėjas, be to, nepateikta duomenų, ar ginčo automobiliai (13 vnt.), kurių pardavimo procese Pareiškėjas veikė kaip tarpininkas, buvo parduoti pelningai. Tokių duomenų nepateikė ir pats Pareiškėjas. Todėl Pareiškėjo naudai buvo vertinta, kad kiekvienu iš nustatytų 13 tarpininkavimo atvejų Pareiškėjas gavo 200 Eur atlygį. Komisija vertina, kad nėra pagrindo perskaičiuoti mokesčių bazės nuo Pareiškėjo gautų pajamų tarpininkaujant kitiems asmenims perkant–parduodant automobilius.

Kaip minėta, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčių bazę, Pareiškėjas turėtų ne tik nurodyti aplinkybes, kurias vertinant galima būtų pagrįstai abejoti mokesčių administratoriaus paskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje. LVAT yra akcentavęs, kad tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011 ir kt.). Kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Tačiau apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010). Taigi, pagal MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo taisykles, neigiamos pasekmės dėl neįrodytų aplinkybių, paneigiančių mokesčių administratoriaus argumentus, tenka būtent mokesčių mokėtojui (LVAT 2009-09-21 nutartis adm. byloje Nr. A556-1024/2009, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-862/2010, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-

575/2016 ir kt.). Nagrinėjama atveju mokesčių administratoriaus pareiga vykdyta tinkamai, o Pareiškėjas skunde išdėstytos pozicijos nepagrindė jokiais faktiniais duomenimis ir dokumentais, todėl nėra pagrindo naikinti mokesčių administratoriaus sprendimo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-09-29 sprendimą Nr. 68-153.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė