



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2017-11-20 SKUNDO**

2018 m. sausio 29 d. Nr. S-13 (7-256/2017)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo direktoriui
mokesčių mokėtojo advokatams

Ramutei Matkevičienei
M. J.
A. P.
L. A.

mokesčių administratoriaus
atstovui nedalyvaujant

2017-12-19 posėdyje išnagrinėjusi UAB „B1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-11-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017 m. spalio 30 d. sprendimo Nr. 69-106, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-10-30 sprendimu Nr. 69-106 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2017-08-07 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.59) FR0682-308, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 133324,55 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 33594,48 Eur PVM delpinigių, 39997 Eur PVM baudą, 70367,24 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 18138,42 Eur PM delpinigių, 21110 Eur PM baudą.

Panevėžio AVMI, vykdydama Inspekcijos 2016-05-24 sprendimą Nr. 69-63, pakartotinai patikrino Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2012-06-14 iki 2014-12-31, PM – nuo 2012-05-23 iki 2014-12-31.

Patikrinime metu nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2013 m. dirbo nuostolingai (2012 m. deklaruotas 11566 Lt nuostolis, 2013 m. – 560784 Lt nuostolis), 2014 m. deklaruotas 63850 Lt pelnas prieš apmokestinimą. 2012–2014 m. Pareiškėjai lėšas skolino jos darbuotojai, 2014 m. pabaigai Pareiškėjos skola sudarė 3981182 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėja, vykdydama transporto priemonių pardavimo veiklą, pirkimo–pardavimo sutartyse nurodė mažesnes automobilių pardavimo vertes, tokiu būdu

buhalterinėje apskaitoje neapskaitė dalies pajamų, jų nedeklaravo ir teisės aktų nustatyta tvarka nesumokėjo PVM ir PM. Pareiškėjos pajamų neapskaitymas konstatuotas: apklausus tikrinamuoju laikotarpiu iš Pareiškėjos lengvuosius automobilius įsigijusius 93 pirkėjus, iš kurių 24 pirkėjai (26 proc.) paaiškinimuose nurodė mokėję už automobilį daugiau nei nurodyta Pareiškėjos išrašytose automobilių pirkimo–pardavimo dokumentuose; įvertinus 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.“ (toliau – Komisijos nutarimas) bei VŠĮ „Emprekis“ skelbiamas vidutines automobilių rinkos kainas; atlikus Pareiškėjos ir Lietuvos statistikos departamento pateiktų duomenų bei palyginamųjų įmonių (UAB A, UAB B, UAB C, UAB D) pelningumo vertinimą.

Pareiškėjos mokesčių bazė nustatyta taikant Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalį, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ 6.3.6 papunktyje numatytą ekonominių modelių metodą.

Patikrinimo metu, remiantis 24 pirkėjų paaiškinimuose nurodytomis automobilių įsigijimo kainomis, Komisijos nutarimo bei VŠĮ „Emprekis“ paskelbtų vidutinių automobilių rinkos kainomis, apskaičiuotas 85,50 proc. analizuojamų automobilių kainų skirtumų svertinis vidurkis. Patikrinimo metu iš apskaičiavimo eliminuoti didžiausi atvejai ir Pareiškėjos apskaitytos pajamos už Lietuvos gyventojams parduotus automobilius padidintos 52 proc.

Kadangi Europos Sąjungos šalių pirkėjai, trečiųjų šalių pirkėjai nepateikė informacijos, kad, įsigydami automobilius iš Pareiškėjos, būtų mokėję didesnes sumas nei nurodytos Pareiškėjos dokumentuose, patikrinimo metu automobilių pardavimo kainos koreguotos tik už tiekimus Lietuvos gyventojams.

Sprendime pažymėta, kad po atliktų mokesčių patikrinimų vidutinis Panevėžio ir Utenos apskričių įmonių pelningumas siekė 23,49 proc. 2012–2014 m. Lietuvos statistikos departamento duomenimis vidutinis įmonių pelningumas buvo 11,20 proc., vidutinis Panevėžio ir Utenos apskričių įmonių iki mokesčių patikrinimų deklaruojamas pelningumas siekė 15,28 proc., o Pareiškėjos tik 8,96 proc.

Patikrinimo metu, vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ, 2008-12-23 įstatymo Nr. XI-114 redakcija ir 2009-06-23 įstatymo Nr. XI-317 redakcija) 19, 92, 106, 107 straipsnių ir 123 straipsnio 2 dalies nuostatomis, papildomai apskaičiuotas 460343 Lt (133324,55 Eur) pardavimo PVM. Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4 straipsnio 1 dalimi, 11 straipsniu, 5 straipsnio 1 dalimi, patikrinimo metu Pareiškėjos 2012–2014 m. apmokestinamosios pajamos padidintos 2192110 Lt suma ir apskaičiuotas 242964 Lt (70367,24 Eur) PM.

Dėl liudytojų parodymų

Inspekcija skundžiamame sprendime dėl baudžiamajame procese duotų liudytojų parodymų, kurie, pasak Pareiškėjos, turi aukštesnę įrodomąją galią, nes liudytojai įspėjami apie baudžiamąją atsakomybę dėl melagingų parodymų davimo, pacitavusi 67 straipsnio 1 ir 2 dalis, bei šios teisės normos turinį aiškinančią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (*LVAT 2017-09-14 nutartį adm. byloje Nr. A982-438/2017 ir joje nurodytą praktiką*), akcentavo, kad mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Asmuo, kuris tvirtina, jog viešosios valdžios institucija viršijo savo kompetenciją, privalo pagrįsti tokius teiginius. Kitaip sakant, asmuo, kuris teigia, jog įstatymas nustato mokesčių administratoriaus renkamų įrodymų sąrašą, privalo įvardinti tokias teisės normas. Inspekcijos teigimu, Pareiškėja nenurodė teisės normų, kurios įtvirtina liudytojų parodymų baudžiamajame procese didesnę įrodomąją reikšmę nei liudytojų paaiškinimai mokesčio patikrinimo metu, todėl nesutiko dėl pirmenybės teikimo liudytojų paaiškinimams, užfiksuotiems ikiteisminio tyrimo metu.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Sprendime aptariamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies turinys, mokesčių administratoriaus įvertinimo taikymo pagrindai. Inspekcija pabrėžia, 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: apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (*LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A2210-502/2015 ir kt.*).

Sprendime, remiantis LVAT 2016-02-04 nutartimi adm. byloje Nr. A384-442/2016, 2016-12-05 nutartimi adm. byloje Nr. A1302-602/2016, pažymima, kad mokesčių administratorius gali apskaičiuoti mokesčius MAĮ 70 straipsnio nustatyta tvarka ir tuo atveju, jeigu, atsižvelgiant į atliktų ūkinių operacijų pobūdį, jų skaičių, laikotarpį, per kurį jos buvo atliktos ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų operacijų neatspindi tikrojo jų turinio. Jeigu nustatoma, jog yra pagrindas apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą dėl to, jog dalis mokesčių mokėtojo per tikrinimo laikotarpį atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, tai mokesčiai pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą gali būti perskaičiuojami ir likusių analogiškų ūkinių operacijų, atliktų per tikrinimo laikotarpį, atžvilgiu.

Inspekcija pažymi, kad nors patikrinimo metu apklausti ne visi pirkėjai, tačiau dalis apklaustų asmenų patvirtino už automobilį mokėję daugiau nei nurodyta Pareiškėjos išrašytose automobilių pirkimo–pardavimo sutartyse, todėl pagrįstai mokesčiai pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičiuoti ir likusių analogiškų sandorių, atliktų per tikrinimo laikotarpį, atžvilgiu.

Dėl patikrinimo metu naudotų duomenų

Sprendime dėl Pareiškėjos tvirtinimo, kad mokesčių administratoriaus atlikti įmonių palyginimai, kurių šaltiniai Pareiškėjai yra nežinomi, yra nepagrįsti, kad Pareiškėjos pelningumas 2014 m. buvo didesnis nei Lietuvos statistikos departamento pateiktas vidutinis bei Panevėžio AVMI nurodytas kitų įmonių pelningumas, todėl nepagrįstai mokesčiai apskaičiuoti ir už 2014 m., kad dalies pirkėjų nurodytos kainos artimos įrašytoms sutartyse, nes galėjo atsirasti dėl blogos automobilių būklės, Inspekcija, aptarusi Konstitucinio Teismo 2007 m. gegužės 15 d. nutarimo nuostatas, sprendime pažymi, kad informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams. Paslapyje nelaikoma tokia informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta. Mokesčių mokėtojo kaltė laikoma įrodyta, kai mokesčių mokėtojas per įstatymų nustatytus terminus ir tvarka neapskundė mokesčių administratoriaus veiksmų arba kai apskundus mokesčių administratoriaus veiksmus skundą nagrinėjanti institucija savo sprendimu jų nepripažįsta neteisėtais ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas įstatymų nustatytais terminais bei tvarka neapskundė, arba kai skundą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepripažįstantis mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtais, yra galutinis (MAĮ 38 str. 1 d., 2 d. 6 p.).

Sprendime nurodoma, kad Konstitucinis Teismas konstatavo, jog valstybė privalo garantuoti informacijos, kurios atskleidimas galėtų padaryti žalą konstitucinėms vertybėms, saugumo apsaugą, todėl įstatymų leidėjas imperatyviai nustatė, kad mokesčių administratorius turi neviešinti duomenų apie mokesčių mokėtoją, naudoti juos teisėtais tikslais. Mokesčių administratorius gali atskleisti informaciją, susijusią su mokesčių teisės pažeidimais, kai jie įrodyti. Kitaip sakant, mokesčių administratorius gali atskleisti ne bet kokią informaciją, kuri gaunama atliekant mokesčių mokėtojo pareigų vykdymo kontrolę – tik susijusią su pažeidimais.

Inspekcija pabrėžia, kad patikrinimo metu gauta ir naudota kitų įmonių informacija apima duomenis apie jų ūkinę–komercinę veiklą (automobilių kainas, pajamas, pajamas, maržą,

sąnaudų detalizavimą ir pan.), todėl Panevėžio AVMI pagrįstai neatskleidė tokių duomenų Pareiškėjai.

Sprendime pastebima, kad palyginamosios įmonės yra registruotos Panevėžio mieste, vykdo automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimą kaip ir Pareiškėja. Nurodoma, kad nors pardavimo pajamos (pvz., 2012 m.: UAB A – 5480047 Lt, UAB B – 2726132 Lt, UAB C – 1211926 Lt, UAB D – 306972 Lt, Pareiškėja – 2937172 Lt, 2013 m.: UAB A – 8104947 Lt, UAB B – 1037975 Lt, UAB C – 1129624 Lt, UAB D – 376238 Lt, Pareiškėja – 9594133 Lt), pelningumas (pvz., 2012 m.: UAB A (po patikrinimo) – 16,18 proc., UAB B (po patikrinimo) – 37,13 proc., UAB C (po patikrinimo) – 10,62 proc., UAB D (po patikrinimo) – 40,28 proc.) yra skirtingi, tačiau šie nesutapimai, Inspekcijos vertinimu, yra priimtini, nes veikla panaši aukščiau minėtomis analogiškėmis sąlygomis. Pasak Inspekcijos, Pareiškėja pagal pardavimo pajamas tarp minėtų įmonių neužima išskirtinės padėties, tačiau pagal pelningumą yra ženklus atotrūkis (pvz., 2012 m. – 6,03 proc.), kuris atitinka kitų įmonių iki patikrinimų turėtą pelningumo rodiklį.

Sprendime taip pat išskiriamos svarbios aplinkybės, nustatytos atlikus Pareiškėjos ūkinės–komercinės veiklos tyrimą: 1) dalis pirkėjų, kurie patvirtino, jog mokėjo daugiau nei nurodyta automobilių pirkimo–pardavimo sutartyse, tokius patvirtinimus pateikė ir už 2014 m.; 2) Pareiškėjos direktorius M. J. savo kaltę dėl aplaidaus Pareiškėjos apskaitos tvarkymo už laikotarpį nuo 2012-11-01 iki 2014-12-31 visiškai pripažino (*Vilniaus apygardos prokuratūros 3-iojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus 2017-05-24 nutarimo ikiteisminiame tyrime Nr. 02-6-00007-16, 31 – 33 psl.*). Inspekcijos tvirtinimu, nustačius abejotinas ūkines operacijas (dalis automobilių parduota už didesnę kainą nei nurodyta sutartyse, Pareiškėjos direktorius pripažino, kad aplaidžiai tvarkė apskaitą nuo 2012-11-01 iki 2014-12-31), mokesčių administratoriui pagrįstai kilo abejonės dėl Pareiškėjos ūkinės–komercinės veiklos bei jos rezultatų taip pat ir už 2014 m.

Inspekcija akcentuoja, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, pagrindžiančių automobilių blogą techninę būklę, todėl nustatytų pardavimo kainų skirtumų negali vertinti, kaip neatitinkančių teisingumo ir protingumo kriterijų.

Dėl baudų dydžio

Sprendime, remiantis MAĮ 139 straipsniu ir Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika, patvirtinta Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 (2016-06-01 įsakymo Nr. VA-75 redakcija), aptariama už mokestinius pažeidimus apskaičiuojamų baudų skyrimo tvarka, baudą didinančios ir mažinančios aplinkybės.

Inspekcijos vertinimu, ginčo atveju nustatytos tiek baudą didinančios aplinkybės (mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavo taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalį; Pareiškėja padarė didelę žalą valstybės biudžetui), tiek ir lengvinanti aplinkybė (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi), todėl, anot Inspekcijos, paskirtos vidutinės 30 proc. baudos atitinka teisės aktų nustatytus kriterijus ir Inspekcija nenustatė pagrindo jų mažinti.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos 2017-10-30 sprendimu Nr. 69-106.

Skunde akcentuojama, kad pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius iš esmės tik ištaisė pirminio patikrinimo metu atliktų skaičiavimų klaidas, tačiau nepagrindė netiesiogiai apskaičiuotos mokesčio bazės transporto priemonių pardavimams Lietuvoje atitikimo teisingumo ir protingumo kriterijams taip, kaip to reikalauja MAĮ 70 straipsnio 1 dalis. Mokesčių administratorius tiek pirminio patikrinimo metu, tiek pakartotinio patikrinimo metu netiesiogiai taikė Taisyklėse įtvirtintus metodus, netiesiogiai rėmėsi turimais šaltiniais, todėl nepagrįstai patvirtino pakartotinio patikrinimo metu apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas.

Pareiškėja skunde remiasi LVAT 2004-07-02 sprendimu adm. byloje Nr. A8-396/2004 ir pabrėžia, jog mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčio bazę netiesiogiai, turi pareigą atlikti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičiaus vertinimą ir

nustatyti tokių operacijų sistemiškumą, įsitikinti, kad laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis bei nustatyti, jog mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja per 2012–2014 m. iš viso pardavė 2396 automobilius, o mokesčių administratorius, apklausęs 3,9 % (93 pirkėjus) automobilių pirkėjų, nepatikrino pakankamo mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičiaus, kuris, atsižvelgiant į visas aplinkybes, duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir kitų ūkinių operacijų atžvilgiu. Akcentuojama, kad prieštaringi paaiškinimai sudarė 0,3 % visu pirkėjų, todėl mokesčių administratorius patikrinimo metu surinkta informacija nepagrindė ir sistemiškumo.

Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjos direktorius M. J. ikiteisminio tyrimo metu prisiėmė atsakomybę kaip įmonės vadovas, tačiau jis nėra tikras, ar šios finansinės operacijos vyko būtent tokioje apimtyje, nes nedalyvavo imant pinigus iš pirkėjų (*Vilniaus apygardos prokuratūros 3-jojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus 2017-05-24 nutarimo ikiteisminiame tyrime Nr. 02-6-00007-16, 33 psl.*). Pareiškėjos vertinimu, ši aplinkybė nepagrindžia mokesčių administratoriaus netiesiogiai apskaičiuotos mokesčių bazės atitikimo teisingumo ir protingumo kriterijams.

Dėl mokesčio patikrinimo metu vertintų liudytojų paaiškinimų

Pareiškėja pastebi, kad mokesčių administratorius nei pirminio patikrinimo metu, nei pakartotinio patikrinimo metu nesuteikė Pareiškėjai teisės susipažinti su fizinių asmenų paaiškinimais, kurių pagrindu patikrinimo metu darė išvadą apie neteisėtai apskaitytas pajamas iš automobilių pardavimo. Patikrinimo akte pateikta susisteminta paaiškinimų informacija neįrodo paaiškinimų patikimumo. Be to, akte nurodytos tik automobilių kainos, tačiau nepateikta kita detalesnė informacija apie apklaustus asmenis, jų paaiškinimus bei kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios, vertinant paaiškinimų įrodomąją galią. Pareiškėjos teigimu, neturėdama visos informacijos apie paaiškinimus, kuriais rėmėsi mokesčių administratorius, ji negali tinkamai įgyvendinti savo teisės į gynybą ir arginti pažeistas teises.

Skunde pažymima, kad ikiteisminio tyrimo metu buvo apklausti ir parodymus davė 8 liudytojai, kurie pirkė naudotus lengvuosius automobilius iš Pareiškėjos. Pareiškėja akcentuoja, kad ikiteisminio tyrimo metu iš mokesčių administratoriaus minimų 24 atvejų 6 asmenys į apklausą neatvyko, o iš apklaustų 8 asmenų, 7 asmenų parodymai buvo pripažinti reikšmingais bylai. Būtent šiais 7 paaiškinimais, pasak Pareiškėjos, turėjo vadovautis mokesčių administratorius, nes baudžiamojoje byloje surinkti įrodymai yra patikimesni ir teisingesni.

Pareiškėjos teigimu, tai, kad mokesčių administratorius turėtų remtis tik baudžiamojoje byloje esančiais paaiškinimais, nes mokesčių administratoriaus surinkta informacija nėra patikima, patvirtina ir patikrinimo metu pateiktos paaiškinimų detalės. Skunde pastebima, kad mokesčių administratorius į minimus 24 paaiškinimus įtraukė ir tokius paaiškinimus, kuriuose asmenys, pasisakydami dėl automobilių pirkimo kainos, pasakė sumą, kuri nežymiai skyrėsi nuo esančios pirkimo–pardavimo sutartyje, pavyzdžiui, skyrėsi keliais litais, keliais šimtais litų ar apytiksliai 1000 Lt, kas, Pareiškėjos nuomone, taip pat nelaikytina žymia suma.

Dėl mokesčio bazei apskaičiuoti naudotų palyginamųjų šaltinių

Pareiškėjai nėra žinoma įmonių, kurių rodikliai buvo lyginami, pavadinimai, ar jos tikrai užsiėmė analogiška veikla, koks tokių įmonių veiklos mastas, darbuotojų skaičius ir pan., ar tokios įmonės gali būti palyginamos. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratoriaus patikrinimo metu atlikti palyginimai, kurių šaltiniai yra nežinomi, užkerta mokesčių mokėtojo galimybę ginti savo pažeistas teises, nes Pareiškėja negali patikrinti palyginimui naudojamų rodiklių pagrįstumo.

Pareiškėjai yra neaišku, kaip mokesčių administratorius, lygindamas pelningumo rodiklius, apskaičiavo jos pelningumą. Remiantis mokesčių administratoriaus informacija, Pareiškėjos pelningumas 2012 m. buvo 6,03 proc., 2013 m. – 2,48 proc., 2014 m. – 18,37 proc. Pareiškėjos skaičiavimais, mokesčių administratoriaus apskaičiuotas pelningumas atitinka

tikrovę tik 2014 m. Skunde nurodoma, kad 2012 m. Pareiškėjos pajamos sudarė 2937172,01 Lt, savikaina – 2687675,12 Lt, marža – 249496,89 Lt, pelningumas – 9,28 proc. 2013 m. Pareiškėjos pajamos sudarė 9594133,02 Lt, savikaina – 8804455,80 Lt, marža – 789677,11 Lt, pelningumas – 8,97 proc. 2014 m. Pareiškėjos pajamos sudarė 14979500 Lt, savikaina – 12653522 Lt, marža – 2325978 Lt, pelningumas – 18,38 proc. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius palyginimui patikrinimo metu naudojo neteisingus skaičius, kurie neatitinka tikrovės.

Skunde akcentuojama ir tai, kad mokesčių administratorius, lygindamas Pareiškėjos pelningumo rodiklius su statistiniais duomenimis ir aukščiau nurodytomis įmonėmis, nurodė, kad Pareiškėjos pelningumas 2014 m. buvo 18,37 proc., tuo tarpu vadovaujantis Lietuvos statistikos departamento informacija, vidutinis įmonių pelningumas 2014 m. buvo 11,9 proc., įmonių UAB A, UAB B, UAB C, UAB D, kurių duomenys buvo lyginami, pelningumas 2014 m. buvo 17,45 proc. Pareiškėjos 2014 m. pelningumo rodikliai nenukrypo nuo vidutinio pelningumo ir jį net viršijo, tačiau nepaisant to, 2014 m. Pareiškėjos pajamos vis tiek buvo perskaičiuotos. Pastebima, kad pagal mokesčių administratoriaus atliktus skaičiavimus Pareiškėjai papildomai apskaičiuota mokesčio bazė 2014 m. yra didžiausia lyginant su 2012–2013 m. (2012 m. mokesčio bazė – 239148 Lt, 2013 m. – 830318 Lt, 2014 m. – 1582988 Lt), kas, anot Pareiškėjos, patvirtina, kad mokesčių administratoriaus pasirinktas skaičiavimo būdas ir formulė nėra objektyviai teisingiausia, o nustatyta kaina neatitinka protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijaus.

Tuo tarpu mokesčių administratoriaus palyginimui naudotų įmonių A, B, C, D vidutinis pelningumas buvo 23,49 proc., t. y. dvigubai skyrėsi nuo Lietuvos statistikos departamento pelningumo rodiklių. Toks akivaizdus skirtumas sudaro pagrindą abejoti mokesčių administratoriaus nurodytų šaltinių patikimumu, be to, Pareiškėjai neaišku, kodėl mokesčių administratorius rėmėsi pavienių įmonių, o ne oficialiai skelbiama Lietuvos statistikos departamento informacija, kuri yra labai artima Pareiškėjos pelningumo rodikliams.

Dėl mokesčių administratoriaus mokesčio bazės apskaičiavimui taikyto ekonominių modelių metodo

Pareiškėjai nėra aišku, kokį ekonominį modelį taikė mokesčių administratorius. Skunde pažymima, kad įvairių šaltinių vertinimas, jų palyginimas neatitinka ekonominių modelių metodo turinio, nes ekonominių modelių metodas turi būti pagrįstas skaičiavimais. Pareiškėja nurodo, kad, taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių, o šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Mokesčių administratorius skaičiavimus grindė išimtinai tik vertindamas pardavimo kainą, tačiau nevertino nei pirkimo kainos (tiesiogiai darančios įtaką įmonės pelnui), nei jokių kitų aplinkybių. Pareiškėja pastebi, kad pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus dauguma automobilių buvo parduoti su 100 proc. ir didesne marža – kas yra nerealu ir neatitinka jokios ekonominės logikos.

Pareiškėja daro išvadą, kad skunde nurodytos aplinkybės nepagrindžia, kad mokesčių administratoriaus atlikti skaičiavimai, nustatant mokesčio bazę, kiek tai objektyviai įmanoma, atitinka teisingumo kriterijus.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-10-30 sprendimą Nr. 69-106 arba perduoti Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą bei ginčo šalių pateiktus argumentus, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas grąžintinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų 133324,55 Eur PVM, 70367,24 Eur PM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, Panevėžio AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja, vykdydama transporto priemonių pardavimo

veiklą, buhalterinėje apskaitoje neapskaitė dalies gautų pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo bei nuo jų nesumokėjo PVM ir PM. Mokestinio patikrinimo metu apklausti tikrinamuoju laikotarpiu iš Pareiškėjos lengvuosius automobilius įsigiję 93 pirkėjai, iš kurių 24 pirkėjai (26 proc.) paaiškinimuose patvirtino, kad mokėjo didesnes sumas nei nurodytos Pareiškėjos išrašytuose automobilių pirkimo–pardavimo dokumentuose, taip pat įvertintos Komisijos nutarimu, VŠĮ „Emprekis“ skelbiamos vidutinės automobilių rinkos kainos bei atliktas Pareiškėjos ir Lietuvos statistikos departamento pateiktų duomenų bei palyginamųjų įmonių (UAB A, UAB B, UAB C, UAB D) pelningumo tyrimas. Atlikęs Pareiškėjos apskaitytų pajamų ir paminėtų duomenų šaltinių analizę, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėja sistemingai tęstinį laikotarpį pirkimo–pardavimo dokumentuose bei buhalterinėje apskaitoje nurodė mažesnes automobilių pardavimo vertes. Pareiškėjos mokesčių bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį bei ekonominių modelių metodą. Mokesčių administratorius, remdamasis 24 pirkėjų paaiškinimuose nurodytomis lengvųjų automobilių įsigijimo kainomis, Komisijos nutarimo bei VŠĮ „Emprekis“ paskelbtų vidutinių automobilių rinkos kainomis, apskaičiavo Pareiškėjos 85,50 proc. analizuojamų automobilių kainų skirtumų svertinį vidurkį, iš jo eliminavo didžiausius apskaičiuotus atvejus (pvz., 495,69 proc., 209,66 proc., ir kt., patikrinimo akto 1 lentelės 5, 7, 10, 13, 17, 18, 21 eilutės) ir Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu apskaitytų pajamų dalį, lygią 26 proc. (nustatytą pagal pirkėjų paaiškinimus), už Lietuvos gyventojams parduotus lengvuosius automobilius, padidino 52 proc. papildoma mokesčio baze. Taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, patikrinimo metu apskaičiuota 2846238 Lt PVM ir 2192110 Lt PM bazės, nuo kurių apskaičiuotos mokestinės prievolės.

Pareiškėja skunde Komisijai iš esmės savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu grindžia argumentais, jog mokesčių administratoriaus pagal įvertinimą apskaičiuota mokesčių bazė neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, kaip to reikalauja MAĮ 70 straipsnio 1 dalis. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius pasirinko nepakankamą fizinių asmenų, kuriuos apklausė dėl įsigytų transporto priemonių iš Pareiškėjos, skaičių, nepagrindė pelningumo apskaičiavimo, neteisingai taikė Taisyklėse įtvirtintus metodus, nedetalizavo atrankos kriterijų, rėmėsi prieštarais ir nepatikimais duomenimis, todėl mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo remdamasis prielaidomis.

Komisija pažymi, kad teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti priklausančias mokėti mokesčių sumas pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, o ne pagal mokesčio mokėtojo turimus pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis, kurio 1 dalis yra taikoma tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Tokiu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Taisyklės detalizuoja atvejus, kuriais mokesčių administratorius turi galimybę mokesčių bazę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pagal taisyklių 4 punktą įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius. Akcentuotina, kad Taisyklių 1 punktą nurodo, jog šios taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti *teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą*, atlikimo tvarką.

Atsižvelgiant į MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl pastarųjų mokestinių pažeidimų mokesčių administratorius mokesčio mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų

nustatyta tvarka, pareiga pagrįsti tenka mokesčių administratoriui (*LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.*).

Paminėtina ir tai, kad mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis Viešojo administravimo įstatymo principais (VAĮ 3 str.), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo. Pažymėtina ir tai, kad mokesčių administratoriui yra suteikta išskirtinė kompetencija mokesčių apskaičiavimo srityje, todėl suteiktomis teisėmis ir priskirtomis pareigomis mokesčių administratorius turi naudotis sąžiningai ir atsakingai, objektyviai vertindamas apmokestinimo faktines situacijas, vadovaudamasis mokesčiniuose teisiniuose santykiuose taikomais ir mokesčių įstatymuose įtvirtintais principais.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos skundo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie gautas lengvųjų automobilių pardavimo pajamas, kas sąlygojo ir tai, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčines prievolės dydžio negalėjo nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Nustatęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius turėjo pagrindą Pareiškėjos mokesčių bazę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, numatytą MAĮ 70 straipsnyje.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde bei Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovo akcentuoto argumento, jog mokesčių administratoriaus apklaustų fizinių asmenų, kurie įsigijo iš Pareiškėjos automobilius, skaičius yra nepakankamas konstatuoti pajamų neapskaitymą ir slėpimą bei neatspindi atliktų operacijų tikrojo turinio, visų pirma, pažymi, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad įstatymų nustatyta tvarka konstatavus, jog bent dalis tokių mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo prasme tai gali sudaryti prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskačiuoti ir likusių analogiškų ūkinių operacijų, atliktų per tikrinimo laikotarpį, atžvilgiu. Kitaip tariant, yra pagrindas taikyti netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus, nes 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 (pvz., žr. *LVAT 2004-07-02 sprendimą adm. byloje Nr. A8-396-2004, 2016-12-05 nutartį adm. byloje Nr. A1302-602/2016*). Antra, mokesčių teisės aktai bei juos įgyvendinantys poįstatyminiai aktai neįtvirtina privalomų informacijos / duomenų šaltinių, kuriais mokesčių administratorius imperatyviai privalo vadovautis apskaičiuodamas mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Tai mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, atsižvelgiant į reikšmingas bylos aplinkybes, savo nuožiūra pasirinkti įvertinimui atlikti reikalingus šaltinius, kurie leis apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą. Kaip nustatyta nagrinėjamos bylos atveju, mokesčių administratorius vertinimui atlikti panaudojo kelis informacijos šaltinius – fizinių asmenų, įsigijusių iš Pareiškėjos automobilius, paaiškinimus, Komisijos nutarimą, VŠĮ „Emprekis“, statistikos duomenis bei palyginamųjų įmonių pelningumo rodiklius. Taigi, išvados apie Pareiškėjos pažeidimo apimtį suformuotos ne vien tik vertinant fizinių asmenų paaiškinimus, bet kompleksiskai patikrinus visus mokesčių administratoriaus pasirinktus informacijos šaltinius, kurie patvirtino Pareiškėjos gautų pajamų

iš automobilių prekybos neapskaitymą. Tuo pačiu pažymėtina ir tai, kad mokesčių teisės aktai nereglamentuoja, koks apklaustųjų ir / ar jų parodymų skaičius yra pakankamas mokesčių administratoriui darant išvadas apie į apskaitą neįtrauktų parduotų prekių visumą (*tokios pozicijos LVAT laikėsi 2016-12-05 nutartyje adm. byla Nr. A-1302-602/2016*). Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratoriaus pasirinkti informacijos šaltiniai vienareikšmiškai patvirtino Pareiškėjos pajamų neapskaitymą buhalterinėje apskaitoje, mokesčių administratoriaus pasirinktas apklaustų pirkėjų skaičius yra pakankamai reprezentuojantis mokesčių mokėtojo veiklą.

Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius patikrinimo metu privalėjo remtis baudžiamojoje byloje pateiktais fizinių asmenų, įsigijusių iš Pareiškėjos automobilius, parodymais, o mokestinio patikrinimo metu fizinių asmenų pateiktų paaiškinimų nevertinti. Komisija, sutikdama su Inspekcijos skundžiamame sprendime išdėstyta pozicija, pastaruoju klausimu, papildomai pastebi, jog paaiškinimai, kaip jau minėta, patikrinimo metu vertinti, kaip vienas iš duomenų šaltinių, o išvadas apie Pareiškėjos pajamų slėpimą mokesčių administratorius padarė kompleksiskai įvertinęs pasirinktus informacijos šaltinius, kurie patvirtino, jog Pareiškėjos parduotų transporto priemonių vertės, nurodytos pirkimo–pardavimo dokumentuose, neatitiko vidutinės rinkos vertės. Komisijos vertinimu, pasirinkti mokesčių administratoriaus šaltiniai yra pakankami.

Pastebėtina, 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 (*LVAT 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A442-635/2010*). MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Komisijos vertinimu, ginčo atveju apskaičiuodamas mokesčių bazę, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas apmokestinimui reikšmingas aplinkybes, neteisingai panaudojo informacijos šaltinių duomenis, todėl nėra pagrindo tvirtinti, kad mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokestinės prievolės dydis atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus.

Tokia išvada darytina dėl mokesčių administratoriaus nustatyto Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio bendrojo pelningumo. Mokesčių administratorius, identifikodamas Pareiškėjos pajamų neapskaitymą, vertino statistikos duomenis apie Lietuvos įmonių vidutinį pelningumą bei palyginamųjų įmonių (UAB A, UAB B, UAB C, UAB D) bendrojo pelningumo rodiklius. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Lietuvos įmonių, užsiimančių naudotų automobilių, įsigytų iš Europos Sąjungos, mažmenine prekyba, vidutinis statistinis pelningumas 2012 m. buvo 11,1 proc. (duomenis pateikė 138 įmonės), 2013 m. – 10,6 proc. (duomenis pateikė 160 įmonių), 2014 m. – 11,9 proc. (duomenis pateikė 172 įmonės). Palyginamųjų Panevėžio ir Utenos apskričių įmonių vidutinis pelningumas 2012 m. iki mokestinių patikrinimų siekė 12,08 proc., po atliktų mokestinių patikrinimų pakilo iki 26,05 proc.; 2013 m. iki mokestinių patikrinimų siekė 16,32 proc., po atliktų mokestinių patikrinimų pakilo iki 25,59 proc.; 2014 m. iki mokestinių patikrinimų siekė 17,45 proc., po atliktų mokestinių patikrinimų pakilo iki 23,49 proc. Tuo tarpu Pareiškėjos bendrasis pelningumas 2012 m. siekė 6,03 proc., 2013 m. – 2,48 proc., 2014 m. – 18,37 proc. Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčių bazę koregavo už visus metus, nors 2014 m. apskaičiuotas pelningumas viršijo Lietuvos įmonių statistinį vidutinį pelningumą bei palyginamųjų įmonių bendrąjį pelningumo rodiklį. Akcentuotina, kad Pareiškėjai 2014 m. buvo atliktas mokestinis tyrimas (2014-12-18 Mokestinio tyrimo atskaita Nr. FR0686-2364), po kurio, pasak Pareiškėjos atstovo, Pareiškėjos pelningumas ženkliai pakilo. Ginčo atveju mokesčių administratorius būtinybės koreguoti ir 2014 m. pajamas nepagrindė konkrečiais duomenimis, nevertino aplinkybių, jog Pareiškėjos atžvilgiu buvo atlikta mokesčių administratoriaus kontrolės procedūra, dėl kurios Pareiškėjos bendrasis

pelningumas viršijo Lietuvos įmonių statistinį vidutinį pelningumą bei palyginamųjų įmonių bendrąjį pelningumo rodiklį. Mokesčių administratorius savo poziciją turi pagrįsti aiškiais ir abejonių nekeliančiais įrodymais. Be to, mokesčių administratorius, padidinęs 2012–2014 m. Pareiškėjos gautas pajamas patikrinimo metu apskaičiuotomis neapskaitytomis pajamomis, neperskaičiavo Pareiškėjos bendrojo pelningumo, kuris leistų objektyviau įvertinti palyginamuosius rodiklius. Pareiškėja skunde pateikia pelningumo rodiklių skaičiavimus (2012 m. pelningumas siekė 9,28 proc., 2013 m. – 8,97 proc., 2014 m. – 18,38 proc.), kurie skiriasi nuo mokesčių administratoriaus apskaičiuotų 2012–2013 m. (2012 m. – 6,03 proc., 2013 m. – 2,48 proc., 2014 m. – 18,37 proc.). Komisija pastarųjų duomenų teisingumo įvertinti ir palyginti su Pareiškėjos pateiktais skaičiavimais neturi galimybės, nes mokesčių administratorius patikrinimo akte ar pateiktoje ginčo medžiagoje savo apskaičiavimų nedetalizavo. Paminėtina, kad mokesčių administratoriaus pateikti rezultatai turi būti pagrįsti skaičiavimais, kurie detalizuotini ir paaiškinimi patikrinimo akte arba prieduose prie patikrinimo akto.

Mokesčių apskaičiavimas pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies turinį atliekamas, mokesčių administratoriui atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, o jų nepakankant, parinkus savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokeskinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pagal Taisyklių 6.2 papunktį mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingus įvertinimui atlikti ir pastarieji šaltiniai turi leisti nustatyti kuo teisingesnį mokeskinės prievolės dydį. Taisyklių 6.3 papunktyje nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokeskinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus.

Ginčo atveju, apskaičiuojant Pareiškėjos mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, buvo taikytas Taisyklių 6.3.6 papunktyje numatytas ekonominio modelio įvertinimo metodas, leidžiantis įvertinimui naudoti duomenis iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius (Taisyklių 25 p.). Nors mokesčių administratorius naudojo Taisyklėse nurodytus informacijos šaltinius (*kitų mokesčių mokėtojų pateiktus duomenis (Taisyklių 29.2 p.), statistikos leidinius (Taisyklių 29.7 p.), žinytų, katalogų duomenis (Taisyklių 29.8 p.), duomenis, gautus iš kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius, gautus kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29.11 p.)*), t. y. panaudojo fizinių asmenų, įsigijusių iš Pareiškėjos automobilius, paaiškinimuose nurodytą informaciją, Komisijos nutarimu bei VŠĮ „Emprekis“ paskelbtas vidutinės automobilių rinkos kainas, statistikos duomenis bei palyginamųjų įmonių pelningumo rodiklius, tačiau, Komisijos nuomone, surinktos informacijos duomenis neteisingai panaudojo ginčo atveju apskaičiuoti Pareiškėjos nedeclaruotų (neapskaitytų) pajamų dydį.

Mokesčių administratorius, remdamasis 24 pirkėjų paaiškinimuose nurodytomis transporto priemonių įsigijimo kainomis, Komisijos nutarimo bei VŠĮ „Emprekis“ paskelbtų vidutinių automobilių rinkos kainomis, apskaičiavo Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio 85,50 proc. analizuojamų automobilių kainų skirtumų svertinį vidurkį, iš jo eliminavo didžiausius apskaičiuotus atvejus, ir Pareiškėjos 2012–2014 m. apskaitytų pajamų dalį, lygią 26 proc. (nustatytą pagal pirkėjų paaiškinimus), už Lietuvos gyventojams parduotus lengvuosius automobilius, padidino 52 proc. papildoma mokesčio baze. Taigi nustatytu pajamų slėpimo koeficientu (52 proc.) koreguota Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio 2012–2014 m. iš automobilių prekybos gautų pajamų dalis, lygi 26 proc. Komisija pažymi, kad laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas, atsižvelgiant į to mokesčio laikotarpio minėtus informacijos šaltinius, kurie panaudoti

apskaičiuojant mokesčio bazę. Komisijos vertinimu, objektyvesnis ir teisingesnis pajamų slėpimo procentas bei juo didinama Pareiškėjos gautų pajamų dalis būtų nustatoma kiekvieno mokesčio laikotarpio duomenis analizuojant atskirai ir mokesčių bazę nustatant pagal to laikotarpio apskaičiuotus rodiklius.

Komisija neginčija, kad apskaičiuodamas mokesčių bazę pagal įvertinimą, mokesčių administratorius, siekdamas atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei, kaip ginčo atveju, kelis skaičiavimo būdus. Tačiau visais atvejais, taikydamas specialius apskaičiavimo būdus, mokesčių administratorius turi juos pagrįsti surinktais įrodymais, nustatytomis aplinkybėmis. Mokesčių administratorius, apskaičiavęs tikrinamojo laikotarpio 85,50 proc. automobilių kainų skirtumų svertinį vidurkį, iš jo eliminavo didžiausius apskaičiuotus atvejus (pvz., 495,69 proc., 209,66 proc., ir kt., patikrinimo akto 1 lentelės 5, 7, 10, 13, 17, 18 ir 21 eilutės), tačiau nedetalizavo, vertinamų duomenų atskaitos taško. Tuo pačiu pastebėtina, kad iš byloje pateiktų duomenų nėra aišku, kokiais kriterijais mokesčių administratorius vadovavosi atlikdamas pateiktų duomenų atranką, kuo remiantis vienus pateiktus fizinių asmenų paaiškinimus įtraukė į mokesčio bazės apskaičiavimą, kitais atvejais jų nevertino. Iš patikrinimo akte nurodytos 1 lentelės matyti, kad mokesčių administratorius parduotų automobilių kainos nustatymui rėmėsi paaiškinimais, kuriuose automobilių pirkimo kaina nežymiai skyrėsi nuo esančios pirkimo–pardavimo sutartyje, pavyzdžiui, patikrinimo akto 1 lentelės 3 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 2365,74 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 2582,27 Lt*) 5 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 11570,25 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 12396,69 Lt*), 8 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 10041,32 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 10049,59 Lt*), 13 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 6082,76 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 6743,92 Lt*), 14 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 5774,9 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 6683,99 Lt*) 15 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 14729,64 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 14936,25 Lt*), 17 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 3330,64 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 3537,25 Lt*), 24 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 4010,4 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 4820,31 Lt*). Taip pat mokesčių administratorius vertino ir tokius paaiškinimus, kuriuose nurodyta automobilių įsigijimo kaina didesnė nei apskaityta Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje, pavyzdžiui, patikrinimo akto 1 lentelės 18 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 3452,89 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 3318 Lt*), 19 eilutė (*pardavimo kaina dokumentuose – 13120,64 Lt, pirkėjo nurodyta kaina – 12542,04 Lt*). Pasirinktą mokesčių bazės nustatymo būdą, Komisijos nuomone, mokesčių administratorius privalo pagrįsti išsamiu duomenų vertinimu bei atrankos kriterijų nustatymu.

Be to, nustatydamas Pareiškėjos pajamų neapskaitymą, mokesčių administratorius vertino ir palyginamųjų įmonių (UAB A, UAB B, UAB C, UAB D) bendrojo pelningumo rodiklius, tačiau patikrinimo akte ar prieduose prie patikrinimo akto neapibrėžė palyginamųjų įmonių vertinimo kriterijų, kurie patvirtintų, kad mokesčių administratoriaus pasirinktos įmonės yra tinkamos atlikti palyginimą.

Kaip mokesčių administratorius nurodė, mokesčio bazei apskaičiuoti mokesčių administratorius taikė ekonominių modelių metodą, tačiau iš patikrinimo metu pasirinkto skaičiavimo būdo yra neaišku, kokį konkretų ekonominį modelį taikė mokesčių administratorius. Vadovaujantis Taisyklėmis, taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos). Mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti reikšminga (Taisyklių 26-27 p.).

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės nėra pakankamos daryti vienareikšmišką išvadą, jog Pareiškėjai apskaičiuotos mokesčinės prievolės dydis pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus. Byloje nustatytų aplinkybių ir pateiktų duomenų pagrindu Komisija negali priimti sprendimo iš esmės, t. y. pasisakyti dėl Inspekcijos

sprendimo pagrįstumo, todėl dėl sprendime nustatytų trūkumų, nevisapusiškai atliktų vertinimų, Pareiškėjos skundą Inspekcija turėtų išnagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą Komisijai suteikta teisė perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT formuojamoje praktikoje konstatuota, kad mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, iširti nepilnai iširtas visas bylai reikšmingas aplinkybes ar įrodymus, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A556-2765/2011, 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A438-492/2013). Komisijos nuomone, mokesčių administratorius pakartotinio Pareiškėjos skundo nagrinėjimo metu, atsižvelgdamas į sprendime nurodytus trūkumus bei siekdamas kuo tiksliau nustatyti mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, privalo iš naujo spręsti dėl būtinybės koreguoti Pareiškėjos pajamas už 2014 m., taip pat kiekvienų metų neapskaitytas pajamas nustatyti pagal tų metų apskaičiuotus rodiklius, atlikti palyginamuosius pelningumo skaičiavimus, detalizuoti kriterijus, kuriais remiantis atlikta automobilių kainų perskaičiavimo atranka, identifikuoti palyginamųjų įmonių vertinimo kriterijus, pagrįsti, kaip taikytas ekonominių modelių metodas, taip pat atlikti kitus, mokesčių administratoriaus vertinimu, būtinus kontrolės veiksmus, kurie leistų nustatyti objektyvumo ir teisingumo kriterijus atitinkantį Pareiškėjos mokestinės prievolės dydį.

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:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-10-30 sprendimą Nr. 69-106 ir perduoti Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė

