



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „T1“ 2018-03-26 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 23 d. Nr. S-139 (7-59/2018)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Andriaus Veniaus– pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

Sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

R. K.
I. J.

2018-07-02 posėdyje išnagrinėjusi UAB „T1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-03-26 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-03-02 sprendimo 69-22 nagrinėjimo sustabdymo atnaujinimo ir šio skundo nagrinėjimo iš esmės klausimą, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Pareiškėjos atstovų 2018-04-16 prašymą sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2018-04-24 posėdžio protokolu Nr. PP-117 (7-59/2018) nusprendė Pareiškėjos skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Inspekcija 2018-05-28 raštu Nr. (24.10-31-5)-R-3052 informavo Komisiją, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su Pareiškėja. Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, šiame posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujinama ir skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2018-03-02 sprendimu Nr. 69-22 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-11-24 sprendimo Nr. (6.5)-FR0682-435 nurodymus Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti 13048,25 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1941,19 Eur PVM delspinigius, 30 proc. 3914 Eur PVM baudą, 9468,55 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 997,49 Eur PM delspinigius, 30 proc. 2840 Eur PM baudą.

Klaipėdos AVMI po atlikto Pareiškėjos mokestinio tyrimo, vykdydama 2014-11-27 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-462, atliko Pareiškėjos 2013-10-01–2014-05-31 laikotarpio PVM ir PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2017-09-15 surašė patikrinimo aktą Nr. FR0608-399. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja vykdė

automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimo (kodas pagal EVRK 451100) veiklą. Pareiškėja nuo 2013-10-01 iki 2014-05-31 iš Prancūzijos ir Danijos mokesčių mokėtojų įsigytus 209 naudotus automobilius pardavė Lietuvos rinkoje, 7 automobilius pardavė Europos Sąjungos (toliau – ES) rinkoje bei 154 transporto priemones eksportavo į Nepriklausomų valstybių sandraugos (toliau – NVS) šalis, iš viso apskaitė 370 naudotų automobilių pardavimą. Patikrinimo metu, surinkusi informaciją apie automobilių pardavimo momentu galiojusias rinkos ir faktines pardavimo kainas pagal pirkėjų apklausas, Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėja pardavimo dokumentuose nurodė dirbtinai sumažintas pardavimo kainas ir transporto priemonių pardavimą įformino mažesnėmis nei rinkos kainomis. Atsižvelgusi į surinktą informaciją apie automobilių rinkos kainas (VŠĮ „Emprekis“ duomenis, 11 fizinių asmenų pateiktą informaciją ir kt. duomenis), parduotų transporto priemonių techninę būklę bei kitas reikšmingas pardavimams aplinkybes, Klaipėdos AVMI vertino tik automobilių pardavimus fiziniams asmenims Lietuvos rinkoje. Taikydama MAĮ 70 straipsnio 1 dalį ir Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės) numatytą ekonominių modelių metodą, Inspekcija nuo papildomai nustatytos 82 parduotų transporto priemonių Lietuvoje fiziniams asmenims 214539 Lt (62134,79 Eur) apmokestinamosios vertės pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMI) 3 straipsnio 1 dalį, 19 straipsnį bei 106 straipsnio 2 dalį apskaičiavo 13048,25 Eur PVM bei su juo susijusius sumas. Įvertinusi tai, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu neapskaičiavo ir nedeklaravo 63125 Eur pajamų (neapskaitytos 214539 Lt pajamos už parduotus 82 automobilius Lietuvos rinkoje ir 3419 Lt už eksportuotą automobilį į Baltarusiją), vadovaudamasi Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 4 ir 5 straipsniais, Klaipėdos AVMI apskaičiavo 9468,55 Eur PM su juo susijusius sumas.

Inspekcijos sprendime, remiantis Taisyklėmis, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aptariamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies turinys, taikymo pagrindai, vertinimo šaltiniai.

Inspekcija, vertindama specialaus mokesčių apskaičiavimo būdo pagrįstumą, sprendime nurodė, kad Pareiškėjos 2013 m. pardavimo už transporto priemones pajamos sudarė 6050922 Lt, prekių savikaina – 5927041 Lt, bendrasis pelnas – 123881 Lt, bendrasis pelningumas – 2,05 proc., 2013 m. taikytas antkainis – 2,09 proc., grynas pelningumas (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) 2013 m. – 1,66 proc.

Statistikos departamento duomenimis Lietuvoje sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ 2013 m. bendrasis pelningumas sudarė 16 proc., grynas pelningumas – 2,10 proc., t. y. bendrojo pelningumo rodiklis yra didesnis nei Pareiškėjos 7,8 karto, o grynas pelningumas – 1,27 karto.

Pareiškėjos 2014 m. pardavimo už transporto priemones pajamos sudarė 5955721 Lt, prekių savikaina – 5888224 Lt, bendrasis pelnas – 67497 Lt, bendrasis pelningumas – 1,13 proc., 2014 m. taikytas antkainis – 1,15 proc., grynas pelningumas 2014 m. – 0,82 proc.

Statistikos departamento duomenimis Lietuvoje sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ 2014 m. bendrasis pelningumas sudarė 17 proc., grynas pelningumas – 1,50 proc., t. y. bendrojo pelningumo rodiklis yra didesnis nei Pareiškėjos 15,04 karto, o grynas pelningumas – 1,83 karto.

Mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotas Pareiškėjos taikomas antkainis parduotoms transporto priemonėms atskirai 2009–2012 m. ir nustatyta, kad Pareiškėjos taikomas antkainis 2009 m. buvo 12,86 proc., 2010 m. – 13,86 proc., 2011 m. – 3,52 proc., 2012 m. – 1,50 proc., o tikrinamuoju laikotarpiu antkainis sudarė 2013 m. – 2,09 proc., 2014 m. – 1,5 proc.

Sprendime akcentuojama, kad išanalizavus Pareiškėjos pateiktų pelno mokesčio deklaracijų duomenis, nustatyta, kad Pareiškėja 2009–2014 m. veiklos laikotarpiu uždirbo 21133441 Lt apskaitytų pajamų, o pelno apskaičiavo ir deklaravo 287714 Lt, kas sudaro tik 1,36 proc. visos apskaitytų pajamų sumos.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjos bendrasis pelningumas, t. y. santykis tarp bendrojo pelno ir pardavimo pajamų, 2009 m. buvo 11,4 proc., 2010 m. – 12,17 proc., 2011 m. – 3,4 proc., 2012 m. – 1,48 proc., 2013 m. – 2,05 proc. ir 2014 m. – 1,13 proc., tuo tarpu Statistikos departamento duomenimis Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninės ir mažmeninės prekybos bei remonto sektoriaus bendrasis pelningumas 2009 m. siekė 18,6 proc., 2010 m. – 18,3 proc., 2011 m. – 16,7 proc., 2012 m. – 15,7 proc., 2013 m. – 16 proc. ir 2014 m. – 17 proc. Pareiškėjos grynojo pelningumo rodiklis (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) 2011 m. sudarė 2,45 proc., 2012 m. – 0,70 proc., 2013 m. – 1,66 proc. ir 2014 m. – 0,82 proc., o Lietuvoje pagal Statistikos departamento duomenis šis rodiklis 2011 m. buvo 1,0 proc., 2012 m. – 1,6 proc., 2013 m. – 2,1 proc. ir 2014 m. – 1,5 proc.

Inspekcija pabrėžia, kad Pareiškėjos pelningumo rodikliai taip pat ir už 2009–2013 m. nesiekė Lietuvos Respublikos Statistikos departamento skelbtų statistinių bendrojo pelningumo ir grynojo pelningumo rodiklių sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“.

Klaipėdos AVMI įvertino ir kitų Tauragės apskrities įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, 2013–2014 m. bendrąjį bei grynąjį pelningumą. Palyginimui už 2013 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos Tauragės apskrities 10 įmonių. Nustatyta, kad 2013 m. juridinių asmenų Tauragės apskrities įmonių, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 26,85 proc., bendrasis pelningumas – 21,17 proc., grynasis pelningumas – 5,2 proc. Palyginimui už 2014 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos Tauragės apskrities 13 įmonių. Nustatyta, kad 2014 m. juridinių asmenų Tauragės apskrities įmonių, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 35,19 proc., bendrasis pelningumas – 26,03 proc., grynasis pelningumas – 6,18 proc.

Atsitiktine tvarka pasirinktų Tauragės apskrities įmonių bendrasis pelningumas ir grynasis pelningumas siekia Statistikos departamento duomenimis Lietuvoje sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ pelningumo rodiklius (Statistikos departamento duomenimis 2013–2014 m. bendrasis pelningumas sudarė atitinkamai 16 ir 17 proc., grynasis pelningumas sudarė atitinkamai 2,1 ir 1,5 proc.).

Teigiama, kad Pareiškėjos 2013–2014 m. pelningumas buvo mažesnis už kitų Tauragės apskrities įmonių pelningumą tuo pačiu laikotarpiu.

Nustačiusi, jog Pareiškėjos veiklos finansiniai rodikliai liudijo, jog transporto priemonių pardavimo sandoriai nebuvo sudaryti pagal įprastus verslo standartus, siekiant maksimalios ekonominės naudos, ir siekdama nustatyti faktines automobilių pardavimo Lietuvoje kainas, Klaipėdos AVMI 82 fizinių asmenų, įsigijusių automobilius iš Pareiškėjos, paprašė pateikti paaiškinimus. Iš 82 atrinktų Lietuvoje registruotų fizinių asmenų paaiškinimus pateikė 57 asmenys (69,51 proc.), iš kurių 11 asmenų (19,30 proc. pateikusių paaiškinimus) nurodė mokėję daugiau nuo 200 Lt iki 7400 Lt, negu nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje; 7 fiziniai asmenys dėl 7 automobilių įsigijimo nurodė, kad neprisimena, kiek mokėjo arba duomenis apie sumokėtą sumą atsisakė pateikti; 38 asmenys paaiškinimuose nurodė nemokėję daugiau nei nurodyta Pareiškėjos išrašytose sąskaitose.

Pagal apklausos duomenis 11 automobilių pirkėjai pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad už įsigytas transporto priemones Pareiškėjai sumokėjo 119892 Lt, tačiau Pareiškėja pagal apskaitos dokumentus apskaitė tik 91500 Lt pajamų, t.y. 28392 Lt mažiau nei nurodė pirkėjai.

Sprendime pastebima, kad iš 57 paaiškinimus pateikusių fizinių asmenų 18 nurodė, jog įsigijimo metu automobilis buvo techniškai tvarkingas, važiuojantis, remonto nereikėjo; 22 nurodė, kad buvo nedideli trūkumai, turėjo kosmetinių defektų; 16 nurodė, kad buvo defektų (greičio dėžės, lengvai įlenktas sparnas) ir buvo reikalingas remontas, buvo sugedę amortizatoriai, reikėjo remontuoti variklį; 1 asmuo apie automobilio techninę būklę nepasisakė.

Patikrinimo metu Pareiškėjos Lietuvoje parduotų transporto priemonių kainos, atsižvelgus į automobilio markę, modelį, jo galingumo parametrus, gamybos metus, kuro rūšį, pardavimo datą, palygintos su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“

nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis. Sprendime pažymėta, kad Lietuvos Respublikos muitinė nuo 2012-01-01 nustatydamą transporto priemonių muitinę vertę bei muitinio įvertinimo kontrolės tikslais naudojami VŠĮ „Emprekis“ leidžiamu žinynu. Kadangi Europos Sąjungos šalių, t. y. Latvijos, Lenkijos ir Estijos, fiziniams asmenims automobilių pardavimo aplinkybės bei sąlygos niekuo nesiskyrė nuo pardavimų Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims, pardavimai fiziniams asmenims iš ES šalių neišskirti į atskirą grupę.

Inspekcijos teigimu, iš Pareiškėjos fiziniai asmenys Lietuvoje įsigijo 156 naudotus automobilius. Kadangi 11-os automobilių pirkėjai nurodė konkrečias sumas, kurias sumokėjo įsigydami transporto priemones, šių automobilių kainos nelyginamos su VŠĮ „Emprekis“ pateikiamomis naudotų automobilių vidutinėmis rinkos kainomis. Atsižvelgus į tai, kad dalis Pareiškėjos parduotų transporto priemonių galėjo turėti techninių trūkumų, nes 35 automobiliai nedrausti privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu, o 5 transporto priemonės draustos po pardavimo antrą dieną ir vėliau, 40 automobilių eliminuota iš vertinamų transporto priemonių skaičiaus. Iš 105 (156 – 11 – 40) Pareiškėjos Lietuvoje parduotų fiziniams asmenims transporto priemonių atrinkti 76 automobiliai, turintys tikslus atitikmenis pagal techninius rodiklius VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje. Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėja 5 transporto priemones pardavė didesne nei rinkos kaina, patikrinimo metu vertinta 71 (76 – 5) automobilio pardavimo kaina ir nustatyta, kad Pareiškėjos apskaityta 71 transporto priemonės pardavimo kaina vidutiniškai 54,65 proc. mažesnė nei vidutinė rinkos kaina, o pagal svertinį vidurkį – net 82,27 proc.

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktas pardavimo PVM sąskaitas faktūras palygino transporto priemonių duomenis su UAB „Plus“ už 2013–2014 m. pateikta informacija apie Pareiškėjos talpintus skelbimus internetiniame portale www.autoplus.lt. Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėja internetiniame skelbimų portale skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas nei apskaitė apskaitoje. Be to, internetiniame portale www.autoplus.lt Pareiškėjos skelbiamos pardavimo kainos artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ leidinyje.

Sprendime pastebima, kad Inspekcija surinko informaciją ir iš Lietuvos Respublikos draudikų biuro apie Pareiškėjos parduotų transporto priemonių draudimą. Pagal gautus duomenis nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-10-01 iki 2014-05-31 iš Pareiškėjos su standartiniu PVM tarifu parduotų Lietuvos ir ES fiziniams ir juridiniams asmenims 212 transporto priemonių privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu buvo drausta 161 transporto priemonė, t. y. 75,94 proc. Iš 161 transporto priemonių 76 transporto priemonės buvo draustos Pareiškėjos vardu, kitų asmenų vardu – 85 transporto priemonės. Pagal turimus duomenis nustatyta, kad iš 161 transporto priemonių 60 buvo draustos pardavimo dieną (37,27 proc.), 2 transporto priemonės – 1 dieną po pardavimo, 1 transporto priemonė – 2 dienos po pardavimo, 2 transporto priemonės – 3 dienos po pardavimo, 1 transporto priemonė – 4 dienos po pardavimo, 3 transporto priemonės – 8-9 dienos po pardavimo, 1 transporto priemonė 19 dienų po pardavimo, 2 transporto priemonės 90-103 dienos po pardavimo, 88 transporto priemonės – iki pardavimo. Tokiu būdu, iš parduotų 161 draustų transporto priemonių 150 transporto priemonės (60+2+88), t. y. 93,17 proc. ne vėliau kaip kitą dieną po pardavimo galėjo dalyvauti eisme ir neturėjo rimtų defektų, dėl kurių galėtų ženkliai sumažėti, lyginant su rinkos kaina, jų pardavimo kaina.

Siekdama surinkti kuo išsamesnę informaciją apie Pareiškėjos parduotų automobilių techninę būklę jų pardavimo metu, Klaipėdos AVMI kreipėsi į Lietuvos techninės apžiūros įmonių asociaciją „T2“ dėl 129 transporto priemonių techninės apžiūros datų. Pagal 2015-02-17 gautą atsakymą iš 129 transporto priemonių techninė apžiūra buvo atlikta 108 transporto priemonėms. Nustatyta, kad iš 108 transporto priemonių 1 transporto priemonei techninė apžiūra buvo atlikta 2 dienos iki pardavimo, 1 transporto priemonei – 7 dienos iki pardavimo, 1 transporto priemonei – 126 dienos iki pardavimo, 10 transporto priemonių – tą pačią pirkimo dieną, 12 transporto priemonių – kitą dieną po pirkimo, 7 transporto priemonėms – praėjus 2 dienoms po pirkimo, 7 transporto priemonėms – praėjus 3 dienoms po pirkimo, 10 transporto priemonėms praėjus 4 dienoms po pirkimo, 8 transporto priemonėms praėjus 5 dienoms po

pirkimo, 41 transporto priemonei praėjus nuo 6 iki 27 dienų po pirkimo, 7 transporto priemonėms praėjus nuo 32 iki 52 dienoms po pirkimo, 3 transporto priemonėms praėjus nuo 81 iki 118 dienų po pirkimo. Teigiama, kad 57 transporto priemonėms (3 transporto priemonėms techninė apžiūra atlikta iki pardavimo ir 54 transporto priemonėms techninė apžiūra atlikta tą pačią dieną ir praėjus 5 dienoms po pirkimo) (52,78 proc.) iš 108, techninė apžiūra atlikta labai greitai po transporto įsigijimo (iki 5 dienų po transporto priemonių pardavimo), kas, Inspekcijos vertinimu, patvirtina, jog transporto priemonių būklė buvo tvarkinga ir negalėjo daryti įtakos automobilių pardavimo kainai.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2013-12-03 PVM sąskaitą faktūrą serija AA Nr. 0070976 įformino naudoto lengvojo automobilio MAZDA 2 pardavimą pirkėjai iš Baltarusijos O. L. už 13500 Lt su 0 proc. PVM tarifu. Baltarusijos mokesčių administratoriaus pateiktame atsakyme O. L. paaiškino, jog automobilį Mazda 2 pirko Lietuvoje jos sūnus S. L., kuris paaiškinime nurodė, jog automobilį Mazda 2 pirko iš UAB „T1“ O. L. vardu pagal įgaliojimą ir sumokėjo grynais pinigais 4900 Eur (16918,72 Lt). Be to, paaiškinime pažymėjo, jog automobilio muitinė vertė importo į Baltarusijos Respubliką momentu buvo 4900 Eur, o pateiktuose dokumentuose (2013-12-03 PVM sąskaita faktūra serija AA Nr. 0070976, 2013-12-03 pažyma sąskaita serija TM Nr. 2963 ir 2013-12-03 pinigų priėmimo kvitas serija BUH Nr. 7509435) jo parašų nėra. Remdamasi turima informacija, Klaipėdos AVMI sprendė, jog Pareiškėja neapskaitė 3418 Lt (16918 – 13500) gautų pajamų.

Sprendime akcentuojama, kad apskaičiuojant tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos mokesstinę bazę, pasinaudota automobilių pirkėjų apklausos duomenimis ir VŠĮ „Emprekis“ teikiama informacija apie vidutines transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje. 11 fizinių asmenų paaiškinimuose nurodytos už automobilius sumokėtos sumos imamos pagrindu, apskaičiuojant Pareiškėjos neapskaitytas pajamas, nes pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti suinteresuotų asmenų bei tikslesnis šaltinis nei vidutinės rinkos kainos. Nors Pareiškėjos fiziniams asmenims Lietuvoje parduotų 71 automobilių pagal VŠĮ „Emprekis“ pateiktus duomenis vidutinės rinkos kainos didesnės 54,65 proc., o pagal svertinį vidurkį – net 82,27 proc. palyginus su Pareiškėjos PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis šių automobilių pardavimo kainomis, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, minėtų 71 automobilio pardavimams apskaičiuoti pasirinktas 27,08 proc., t. y. 11 fizinių asmenų apklausos metu nurodytų kainų skirtumų vidurkis. Pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičiavus, t. y. 27,08 proc. padidinus 13-os automobilių, parduotų Lietuvoje fiziniams asmenims su PVM, netaikant maržos schemos, ir 58 transporto priemonių, parduotų taikant maržos schemą, Pareiškėjos apskaitytus 71 automobilio pardavimus, papildomai apskaičiuota 191075 (46768+144307) pardavimo pajamų be PVM.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-10-01 iki 2014-05-31 Pareiškėja pardavė 11 transporto priemonių fiziniams asmenims, kurie mokestinio patikrinimo metu pateikė duomenis, jog už automobilius mokėjo 119892 Lt, t. y. 28392 Lt daugiau su PVM, nei apskaityta Pareiškėjos apskaitos dokumentuose 91500 Lt (119892-28392). Dėl šio pažeidimo Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 23464,36 Lt automobilių pardavimo pajamų be PVM.

Iš viso patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiuota automobilių pardavimo pajamų be PVM 214539 Lt (46768 +144307 +23464), nuo kurių, taikant 21 proc. PVM tarifą, apskaičiuotas 45053 Lt (13048,25 Eur) PVM.

Klaipėdos AVMI pažymi, kad Pareiškėja, į pelno mokesčio apskaičiavimą neįtraukdama dalies gautų pajamų už transporto priemonių pardavimą, pažeidė PMĮ 4 straipsnio nuostatas, pagal kurias mokesčio bazė yra uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Patikrinimo metu Pareiškėjos pelno mokesčio bazė padidinta papildomai apskaičiuota 217958 Lt pajamų suma, iš jų: 2013 m. 10–12 mėn. – 74556 Lt [ES - 71137 Lt (akto 8.1.- 8.3. p.) + NVS - 3419 Lt (akto 8.4. p.)]; 2014 m. 01–05 mėn. – 143402 Lt (akto 8.1-8.3 p.). Nuo nustatytų pajamų apskaičiuotas 32693 Lt (9468,55 Eur) PM.

Inspekcija sprendime pastebi, kad vietos mokesčių administratorius, pagal įvertinimą apskaičiuodamas Pareiškėjos 2013–2014 m. PVM ir PM bazę, naudojami Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi informacija, gauta iš Pareiškėjos (tikrinamojo laikotarpio automobilių įsigijimo ir pardavimo dokumentai bei kiti apskaitos dokumentai), informacija gauta iš užsienio mokesčių administratoriaus, informacija, kurią pateikė iš Pareiškėjos automobilius įsigiję fiziniai asmenys, VŠĮ „Emprekis“ internetiniame puslapyje skelbiamomis transporto priemonių kainomis.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja, pardavusi naudotus automobilius, išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodė mažesnes pardavimo kainas, apskaitoje apskaitė mažesnes pajamas, tuo iškreipė savo veiklos tikrąją ekonominę esmę ir į mokesčių deklaracijas įrašė nepatikimus, prieštaringus duomenis apie gautas pajamas. Tokiu būdu, Pareiškėja, siekdama išvengti mokesčių, sumažino tikrąją mokesčio bazę.

Nustačius minėtas aplinkybes, sprendime padaryta išvada, kad Klaipėdos AVMI surinko pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįstai šios informacijos pagrindu apskaičiavo Pareiškėjos mokesčines prievoles, taikydama mokesčių administratoriaus įvertinimą bei ekonominių modelių metodą.

Inspekcija dėl Pareiškėjos argumentų, jog mokesstinis patikrinimas pagal 2014-11-27 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-462 turėjo būti baigtas 2015-01-14, tačiau, praėjus 4 dienoms po patikrinimo atlikimo termino pabaigos, 2015-01-19 patikrinimas sustabdytas dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų, ginčijamame sprendime aptarė Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu „Dėl mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ Nr. VA-87 patvirtintų Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (toliau – Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės) 8 punkto, 18 punkto, 37 punkto nuostatas. Taip pat pažymėjo, kad iš byloje pateikto Klaipėdos 2014-12-03 rašto Nr. (8.6)-D2-6960 matyti, kad Pareiškėja supažindinta su 2014-11-27 pavedimu tikrinti Nr. FR0773-462 ir 2014-11-27 pranešimu apie mokesčių patikrinimą Nr. FR0663-466. Klaipėdos AVMI taip pat supažindino Pareiškėją ir su 2015-01-19 pavedimo tikrinti priedu Nr. FR0773-30, pagal kurį 2014-11-27 pradėtas Pareiškėjos patikrinimas buvo sustabdytas dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų. Inspekcija pažymi, jog pagal formuojamą LVAT praktiką ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas (*LVAT 2008-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A438-624/2008, 2016-01-21 nutartis adm. byloje Nr. A-5-442/2016, 2018-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-393-442/2018*). Įvertinusi tai, kad Pareiškėja buvo tinkamai supažindinta su patikrinimo atlikimo pradžia, Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas atliktas, o kontrolės veiksmų metu nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai įforminti 2017-09-15 patikrinimo aktu Nr. FR0680-399, kuris įteiktas mokesčių mokėtojui, Inspekcija sprendė, jog formalus procedūrinis pažeidimas neturėjo įtakos Pareiškėjos kontrolės veiksmams.

Ginčijamame sprendime dėl Pareiškėjos atrankos būdu atlikto 5 naudotų automobilių pardavimo kainos rinkos vertinimo, kurį atliko kilnojamojo turto vertintojas Z. T. Inspekcija pasisakė, jog mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėjos parduotų transporto priemonių Lietuvoje kainos, atsižvelgiant į automobilio markę, modelį, jo galingumo parametrus, gamybos metus, kuro rūšį, pardavimo datą, palygintos su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis ir nustatyta, kad Pareiškėjos apskaityta 71 transporto priemonės pardavimo kaina vidutiniškai 54,65 proc. mažesnė nei vidutinė rinkos kaina, o pagal svertinį vidurkį – net 82,27 proc., tačiau mokesčio bazė apskaičiuota remiantis 11 fizinių asmenų apklausos metu nurodytų kainų

skirtumo vidurkiu (27,08 proc.). Tokiu būdu Inspekcija sprendė, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjos kartu su skundu pateiktą 5 automobilių rinkos vertinimus.

Dėl Pareiškėjos papildomai pateiktą 11 fizinių asmenų paaiškinimų, kuriuose nurodyta, kad už automobilius mokėta daugiau nei nurodyta apskaitos dokumentuose, sprendime pasisakyta, jog pateikti fizinių asmenų paaiškinimai surašyti 2017 m. spalio 12–19 dienomis (arba surašymo data nenurodyta), kai Pareiškėja jau turėjo informaciją apie pirkėjų nurodytas už automobilius sumokėtas sumas. Inspekcijos vertinimu, pirminiai fizinių asmenų parodymai apie įsigytų automobilių kainas laikytini patikimais, neįtakotais suinteresuoto asmens, todėl į Pareiškėjos pateiktus papildomus fizinių asmenų paaiškinimus neatsižvelgta.

Inspekcija, pasisakydama dėl per mažo, pasak Pareiškėjos, apklaustų fizinių asmenų skaičiaus apskaičiuojant mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pažymėjo, kad nei MAĮ, nei poįstatyminiuose teisės aktuose nėra nustatyta, koks apklaustųjų ir (ar) jų parodymų skaičius yra pakankamas tam, jog būtų galima konstatuoti esant pajamų slėpimo faktą ir mokesčių įstatymo pažeidimą.

Dėl delpinigių apskaičiavimo sprendime, pacitavusi MAĮ 97 straipsnio 2 dalį, 96 straipsnio 1 dalies 2 punktą, Inspekcija pastebėjo, kad su Klaipėdos AVMI 2017-11-24 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-435 pateikta delpinigių ataskaita, kurioje pagrįstai Pareiškėjai nurodyti sumokėti 1941,19 Eur PVM delpinigiai ir 997,49 Eur PM delpinigiai.

Dėl paskirtų PVM ir PM baudų mažinimo iki 10 proc. Inspekcija, atsižvelgusi į LVAT praktiką, baudos skyrimo taisykles, atsakomybę lengvinančias (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, apskaitos dokumentų, registrų ir paaiškinimų teikimas) ir sunkinančias (pajamų slėpimas ir neapskaitymas, ne vienkartinis, sąmoningas pažeidimas, mokesčių įstatymų pažeidimo nepripažinimas) aplinkybes, nematė pagrindo paskirtų 30 proc. baudų mažinti iki Pareiškėjos prašomo dydžio.

Pareiškėja pateiktu 2018-03-26 skundu bei 2018-04-16 papildomai pateiktais paaiškinimais su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Dėl procedūrinio pažeidimo

Skunde nurodoma, kad mokestinis patikrinimas atliktas po mokestinio tyrimo, kuris buvo pradėtas 2014-07-23 ir baigtas 2014-09-30, surašius 2014-09-30 pranešimą, kuriuo Pareiškėja buvo įpareigota nustatytus trūkumus pašalinti per 10 d. nuo pranešimo gavimo dienos. Nustatyti trūkumai buvo pašalinti nurodytu laiku.

Mokestinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjos parduodamiems automobiliams apskaitomas žemas antkainis, todėl mokesčių administratorius nusprendė inicijuoti Pareiškėjos mokestinį patikrinimą. Klaipėdos AVMI mokestinį patikrinimą pradėjo 2014-11-27 ir turėjo užbaigti 2015-01-14 pagal pavedimą tikrinti FR0773-462, tačiau mokestinis patikrinimas nebuvo užbaigtas, pažeidžiant MAĮ 120 straipsnio 1 dalies nuostatas. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius gali pradėti vykdyti mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą, kai nustatyta tvarka yra išrašytas pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą, o šį patikrinimą privalo užbaigti pavedime nurodyta data. Šio reikalavimo nepaisymas draudžiamas.

Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 69 punkte nurodyta, kad patikrinimo akto surašymo data turi būti ne vėlesnė kaip pavedime tikrinti nurodyta mokestinio patikrinimo pabaigos data.

Praėjus beveik savaitei, Pareiškėja sužinojo, kad mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų nuo 2015-01-19, t. y. po penkių dienų, kai patikrinimas privalėjo būti užbaigtas.

Pareiškėjos teigimu, patikrinimas laiku nebuvo pratęstas, mokesčių mokėtojas apie sprendimą pratęsti mokestinį patikrinimą turi būti informuojamas iki patikrinimo termino pasibaigimo. MAĮ 32 straipsnio 3 punkte ir 36 straipsnio 9 punkte nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir šiuose aktuose numatytų procedūrų. Dėl minėtų aplinkybių mokesčio administratoriaus veiksmai negali būti pripažinti teisėtais.

Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo

Pareiškėja pateikė visus įstatymų reikalaujamus būtinuosius pirminius apskaitos dokumentus, kurių pagrindu mokėtinus mokesčius buvo galima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka.

Pareiškėja, gavusi patikrinimo aktą, išsiuntė 10 paklausimų pirkėjams, iš jos įsigijusių naudotus automobilius per 2013-10-01 iki 2014-05-31 laikotarpį ir gavo 9 atsakymus, kuriuose pirkėjai patvirtino pardavimo kainą, sutampančią su PVM sąskaita faktūra, bei R. M. našlė telefonu informavo, kad nieko negali pasakyti apie vyro 2013-11-27 nupirktą automobilį Chrysler Voyager.

Skunde pabrėžiama, kad mokesčių administratorius, taikydamas netiesioginį mokesčio bazės nustatymo ekonominį metodą, nepakankamai patikrino atliktų ūkinių operacijų skaičių. Patikrinimo metu vadovautasi tik 11 pirkėjų paaiškinimų duomenimis dėl apytikrių didesnių transporto priemonių pardavimų sumų, kurių pagrindu apskaičiuoti 27,08 proc. Pareiškėja pastebi, kad 2013-10-01–2014-05-31 laikotarpiu Pareiškėja pardavė 370 vnt. naudotų automobilių fiziniams ir juridiniams asmenims, iš jų: 100 vnt. Lietuvos fiziniams asmenims; 29 vnt. Lietuvos juridiniams asmenims; 50 vnt. – Lenkijos; 24 vnt. – Latvijos; 4 vnt. – Estijos; 7 vnt. – kt. ES; 158 vnt. – trečiųjų šalių fiziniams asmenims. Todėl 11 pirkėjų paaiškinimai, pasak Pareiškėjos, negali reprezentuoti kitas ūkines operacijas.

Skunde dėl mokesčių administratoriui pateiktų 11 paaiškinimų nurodoma:

1. A/m Renault Megane, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), 2014-01-06 pirko O. K., o paaiškinimą teikė jos vyras A. K., kuris neturėjo jos įgalinimų pirkti minėto automobilio. A. K. nurodytas kainų skirtumas negali būti naudojamas papildomų mokesčių apskaičiavimui. Pareiškėjos apskaitoje nėra duomenų, jog A. K. sumokėjo avansu 200 Lt.

2. A/m Toyota Rav 4, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), pirko Kaune „Eoltos“ aikštelėje S. Š.,... bendroje sumoje 10000 Lt“, iš jų 200 Lt sumokėjo A., kuris nėra mokesčių santykių subjektas, nes Pareiškėjai nedirba. 2017-10-13 A. S. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog 200 Lt jis gavo asmeniškai už minėto automobilio išvalymą, poliravimą ir ratų subalansavimą.

3. 2015-07-27 G. S. pateiktame Inspekcijai paaiškinime nurodė, jog už automobilį Ford Mondeo, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), už kurį mokėjo „apie 18000 Lt pagal nurodytą sąskaitą“, tačiau pirkimo dokumentų neišsaugojo ir negalėjo tiksliai nurodyti mokėtos sumos. 2017-10-19 G. S. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog apmokėjimas buvo atliktas pagal esančią sąskaitą Nr. AA NR. 0070938.

4. 2015-08-04 O. A. pateiktame Inspekcijai paaiškinime nurodė, jog už automobilį Ford Galaxy, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), mokėjo: „tiksliai nepamenu, bet apie aštuonis tūkstančius“, pirkimo dokumentų neišsaugojo. Minėtą automobilį remontavo, buvo problemos su bėgių perjungimu, variklis su defektais, leido tepalus. 2017-10-17 O. A. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog už automobilį Ford Galaxy, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), mokėjo 5100 Lt.

5. 2015-07-27 V. I. pateiktame paaiškinime nurodė, jog automobilį Mitsubishi Outlander, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), pirko savo žmonai pagal įgaliojimą Vilniuje ir Pareiškėjos atstovui sumokėjo 7200 Eur, automobilį remontavo. 2017-10-12 V. I. pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog automobilio įsigijimo vertė su remonto išlaidomis yra 24860 Lt.

6. 2015-08-06 E. K. pateiktame paaiškinime nurodė, jog automobilį BMW 320 pirko Vilniuje ir sumokėjo apie 7900 Lt (avansas 500 Lt buvo įskaičiuotas į pardavimo kainą), remontui išleido 1000 Lt. Pareiškėja neturi dokumentų, kad pirkėjas būtų sumokėjęs avansą 500 Lt, todėl šie pinigai negali būti priskiriami mokesčiniams santykiams.

7. 2015-07-24 R. M. pateiktame paaiškinime nurodė, jog automobilį Nissan Primera, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), pirko iš Tauragės ir sumokėjo apie 2500 Eur. Automobilis buvo techniškai tvarkingas, tik kėbulo kosmetiniai trūkumai. 2017-10-17 R. M. pateikė paaiškinimą, jog už automobilį Nissan Primera, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), sumokėjo 6000 Lt, o už atliko automobilio glaistymo, poliravimo ir dažymo darbus sumokėjo apie 2600 Lt.

8. A/m Peugeot 307, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), pirkto T. S., kuri teigia, jog buvo sumokėtas avansas 2000 Lt, tačiau Pareiškėjos apskaitos dokumentuose nėra fiksuota minėto avansinio mokėjimo suma. Automobilį ji pirkto Klaipėdoje, neaišku kam sumokėjo 2000 Lt avansą. Šie pinigai negali būti priskiriami mokesčiniams santykiams.

9. 2015-08-24 S. M. pateiktame paaiškinime nurodė, kad už automobilį Peugeot 3008 sumokėjo apie 17000 Lt grynais pinigais Tauragėje automobilį pardavinėjusiam asmeniui. Dokumentuose (kasos pajamų orderyje, PVM sąskaitoje faktūroje) nurodytos „pinigų sumos atitiko mano faktiškai automobilio pardavėjui sumokėtą pinigų sumą“.

10. 2015-07-16 J. Š. pateiktame Inspekcijai paaiškinime nurodė, jog už automobilį Toyota Yaris, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*) mokėjo apytiksliai 4500 Lt, automobiliui reikėjo remonto – pavarų dėžės defektai, pirkimo dokumentų kopijų neišsaugojo.

11. 2015-07-22 V. B. pateiktame paaiškinime nurodė, jog mokėjo: „5500-6000 Lt (neprisimenu tiksliai, nes neturiu pirkimo dokumentų, jų neišsaugojau)“.

Pareiškėja akcentuoja, kad iš mokesčių administratoriui pateiktų 11 pirkėjų paaiškinimų matyti, kad jie negalėjo nurodyti asmenų, kam konkrečiai sumokėjo pinigus, dalis pirkėjų paaiškino, kad mokėjo pinigus, kaip nurodyta PVM sąskaitose faktūrose, dalis jų paaiškino, kad mokėjo prieš pardavimą avansą, tačiau pagrindžiančių dokumentų neturi.

Skunde pabrėžiama, kad viešajame transporto priemonių registre VĮ „Regitra“ visi 11 pirkėjai nurodė automobilių pirkimo kainas, kokios yra ir PVM sąskaitose faktūrose.

Atrankos būdu, papildomai apklausus 5 pirkėjus, jie paaiškino, kad automobilio įsigijimo kainą mokesčių administratoriui nurodė kartu su remonto išlaidomis. Iš 11 apklaustųjų, 10 asmenų įsigytus automobilius remontavo.

Tokiu būdu, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriui pateikti 11 asmenų paaiškinimai, kaip įrodymai, neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, yra nepatikimi, prieštaringi ir jų nepakanka atlikti mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius pateikė Tauragės apskrities 2013 m ir 2014 m. dešimties ir trylikos įmonių finansinius rodiklius, kurių negali būti lyginami su Pareiškėjos rodikliais, nes Pareiškėja minėtu laikotarpiu pardavė neremontuotus naudotus automobilius. Tai patvirtina mokesčių administratoriui pateikti tikrinimui kiekvieno mėnesio nupirktų automobilių defektiniai aktai, atsarginių dalių pirkimui ir remontui buvo išleista tik 22444 Lt bei pirkėjų paaiškinimai, kuriuose jie nurodo, kad nusipirkę automobilius jie patys remontavo. Be to, Pareiškėjos sąrašinis darbuotojų skaičius buvo – 8 žmonės, iš kurių: 2 moterys buvo atostogose vaikui auginti; 2 moterys apskaitos darbuotojos (buhalterė ir finansininkė), direktorius, direktorius komercijai ir 2 vadybininkai. Tai, pasak Pareiškėjos, įrodo, jog Pareiškėja neturėjo darbo jėgos išteklių automobilių remontams atlikti.

Skundu nesutinkama, kad 71 automobilio pajamos perskaičiuotos ir remiantis – automobilio draudimo data ir vidutinės rinkos kainos neatitikimo procentu. Pasak Pareiškėjos, šie kriterijai negalėjo būti naudojami, atrenkant automobilius (71 vnt.) apmokestinimui, nes neturi įtakos pardavimo kainai. Draudikai, apdrausdami privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu, automobilio neapžiūri ir nenustatinėja jo techninės būklės. Apdraudžiant automobilį, draudikui pateikiamas tik automobilio techninis pasas, kokia yra automobilio techninė būklė draudikui nežinoma. Be privalomojo draudimo poliso negalima net pirkėjui leisti pavažiuoti / išbandyti jo, nuvažiuoti į VĮ „Regitra“ techninei patikrai, išsiimti tranzitinius numerius, nuvažiuoti remontui ir t.t.

Lyginti Pareiškėjos pardavimo kainą su vidutine rinkos pardavimo kaina, remiantis VŠĮ „Emprekis“ duomenimis, buvo netikslinga, nes dauguma automobilių Pareiškėja pardavė neremontuotus. Apie tai buvo žinoma mokesčių administratoriui (atsarginių dalių pirkimui ir remontui buvo išleista tik 22444 Lt, pirkėjų pateikti paaiškinimai, automobilių apžiūros defektiniai aktai).

Skunde akcentuojama, jog VŠĮ „Emprekis“ interneto puslapyje nurodyta, kad naudotų automobilių pardavimo kainos yra orientacinės, nes jose pateikiama informacija tik apie tos pačios rūšies automobilių grupės taikomą bendrą vidutinę kainą. Mokesčių administratorius

neįvertino kitų reikšmingų faktorių, kaip, pvz., rida, automobilio nusidėvėjimas, defektai ir kt. Norint nustatyti automobilio rinkos kainą, reikia remtis konkrečių automobilių įsigijimo dokumentais.

Pareiškėja nurodo, kad atrankos būdu, atliko 5 naudotų automobilių pardavimo kainos rinkos vertinimą. Kilnojamojo turto vertintojas Z. T. nustatė, kad 5 automobilių pardavimo kaina yra didesnė net 19338,64 Lt (104968,08 Lt-85629,44 Lt). Pareiškėjos 5 automobilių pardavimo kaina (82600 Lt) atitiko minėtų automobilių turto vertintojo nustatytą kainą (85629,44 Lt).

Mokesčių administratorius papildomai apmokestino ne tik Lietuvos rinkai parduotus automobilius, bet ir Latvijos, Estijos, Lenkijos rinkoms parduotus automobilius. Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratorius neapklausė ES šalių pirkėjų, nesidomėjo ar jie pirkė automobilius didesnėmis kainomis, negu nurodyta PVM sąskaitose faktūrose, ar reikėjo patiems remontuoti automobilius, tačiau 20 vnt. automobilių papildomai apmokestino, taikant 27,08 proc., tokiu būdu papildomai nepagrįstai apskaičiavo 3204,32 Eur PVM ir 2668,16 Eur PM mokėtinas sumas į biudžetą.

Pareiškėjai nesuprantama, kodėl buvo apmokestintas 21 vnt. automobilis, kurių pirkėjai paaiškinimuose nurodė, jog jie mokėjo PVM sąskaitose nurodytą kainą, todėl pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nepagrįstai papildomai buvo apskaičiuotos ir 4573,66 Eur PVM bei 3610,09 Eur PM mokėtinos sumos į biudžetą.

Nors mokesčių administratorius sprendime teigia, kad surinkta informacija (lyginant pardavimo datą su techninės apžiūros data) apie Pareiškėjos parduotų automobilių techninę būklę patvirtina: „jog transporto priemonių būklė buvo tvarkinga ir negalėjo stipriai įtakoti automobilių pardavimo kainos“, tačiau pagal patikrinimo akto 9-10 priedus 23 vnt. automobiliams mokesčių administratorius neturi duomenų apie techninės apžiūros datą, kaip pvz.: Opel Movano, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), VW Touran, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), Volvo XC90 kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), VW Passat kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*) ir t. t. Pasak Pareiškėjos, techninės apžiūros data neįrodo, jog automobilis buvo techniškai tvarkingas: techninei apžiūrai automobilis gali būti pateikiamas kelis kartus – nustatant defektus ir juos ištaisius.

Pareiškėjos teigimu, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, ginčo atveju nustatytas mokėtinos prievolės dydis neatitinka protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijų. Parinkti kriterijai – draudimo poliso data ir techninės apžiūros data neturi įtakos pardavimo kainai, o pardavimo kainos palyginimas su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje pateiktomis vidutinėmis rinkos kainomis negalimas, nes Pareiškėja pardavė neremontuotus automobilius. Tokiu būdu, mokesčių administratorius neįrodė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo.

Dėl eksportuoto automobilio MAZDA 2 pardavimo kainos

Skunde nurodoma, kad Pareiškėja 2013-12-03 pardavė naudotą automobilį Mazda 2, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), už 13500 Lt (3910 Eur) Baltarusijos piliečiui S. V. L., kuris pirkė minėtą automobilį pagal įgaliojimą motinai. Paaiškinime pirkėjas teigia, kad automobilis įsigytas už 4900 Eur, nes vertė muitinėje, importuojant automobilį į Baltarusijos Respubliką, buvo nustatyta 4900 Eur. Pasak Pareiškėjos, S. V. L. paaiškinime nurodo bendrą automobilio įsigijimo vertę, kartu su sumokėtu maitu, draudimo, transportavimo ir kt. išlaidomis.

2013-12-03 Eksporto deklaracijoje 13LTLG3000EK02E840 vertė yra nurodyta 13500 Lt (3910 Eur), kaip ir PVM sąskaitoje faktūroje AA Nr. 0070975. Importuojant, automobilio importo vertė pagal Lietuvos muitinės teisės aktus (BAD pildymo instrukcija) nustatoma papildomai, prie automobilio vertės pridėdant transportavimo išlaidas, draudimo, dokumentų išrašymo išlaidas, maito mokesčius ir kt., t. y. eksporto ir importo deklaracijose prekių vertės skiriasi. Be to, mokesčių administratorius nenurodo nei vieno Baltarusijos teisės akto, kokios išlaidos yra papildomai apskaitomos be prekės įsigijimo vertės importo deklaracijoje.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai padidino 3418,72 Lt mokėtiną sumą į biudžetą, remdamasi paaiškinimu.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neįvykdė 67 straipsnio 1 dalies įpareigojimo pagrįsti apskaičiuotas mokesčių bei su jais susijusias sumas.

Dėl baudos dydžio

Pasak Pareiškėjos, bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės įpareigoja mokesčių administratorių motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį, tačiau ginčijamame sprendime motyvai neišdėstyti. Pareiškėja įregistruota 2006 m., iki pat šios dienos mokesčių administratorius nebuvo jai papildomai apskaičiavęs mokėtinų mokesčių į biudžetą. Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas, įstatymo leidėjo *expressis verbis* įvertinta kaip baudą mažinanti aplinkybė.

Dėl apskaičiuotų delspinigių

Mokesčių administratorius nepateikė apskaičiuotų delspinigių sumų pagrindimo, todėl Pareiškėja negali patikrinti jų apskaičiavimo teisingumo ir pateikti išsamaus vertinimo. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė išreiškė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių dėl ilgo mokestinio patikrinimo laikotarpio.

Pareiškėja skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2018-03-02 sprendimą Nr. 69-22 ir priimti naują sprendimą.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog skundžiamas Inspekcijos 2018-03-02 sprendimas Nr. 69-22 tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų 13048,25 Eur PVM, 9468,55 Eur PM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, Klaipėdos AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja, vykdydama transporto priemonių pardavimo veiklą, pardavimo dokumentuose nurodė dirbtinai sumažintas transporto priemonių pardavimo kainas ir pardavimą įformino mažesnėmis nei rinkos kainomis, tokiu būdu buhalterinėje apskaitoje neapskaitė dalies gautų pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo bei nuo jų nesumokėjo PVM ir PM. Mokesčių bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas bei ekonominį modelių metodą.

Pareiškėja skunde bei papildomai Komisijai 2018-04-16 pateiktais paaiškinimais nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvuoja, jog sprendimas naikintinas patikrinimo metu pažeidus MAĮ 120 straipsnio 1 dalies nuostatas, neįrodžius MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo, mokesčių bazės apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų. Taip pat Pareiškėja prašo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių dėl ilgo mokestinio patikrinimo laikotarpio bei sumažinti paskirtas PVM ir PM baudas iki 10 proc.

Dėl procedūrinio pažeidimo

Pareiškėjos teigimu, ginčijamas Inspekcijos sprendimas, visų pirma, naikintinas dėl jo neteisėtumo, patikrinimo metu pažeidus MAĮ 120 straipsnio 1 dalies nuostatas, o būtent Pareiškėjos mokestinis patikrinimas laiku nebuvo pratęstas ir neužbaigtas pavedime nurodyta data, jį sustabdžius dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų nuo 2015-01-19, t. y. po penkių dienų, kai patikrinimas privalėjo būti užbaigtas.

Komisija, prieš nagrinėdama mokestinį ginčą iš esmės, privalo įvertinti Pareiškėjos nurodyto procedūrinio pažeidimo įtaką skundžiamo Inspekcijos sprendimo teisėtumui.

Iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, kad pavedimas tikrinti Pareiškėją išrašytas 2014-11-27, pavedimo tikrinti Nr. FR0773-462, jame nurodyta mokestinio patikrinimo pradžia – 2014-11-27 ir pabaiga – 2015-01-14. Mokesčių administratorius 2015-01-19 surašė pavedimo tikrinti priedą Nr. FR0773-30, kuriame numatyta mokestinį patikrinimą sustabdyti dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų. Ginčo byloje taip pat pateikti ir kiti pavedimo tikrinti priedai dėl Pareiškėjos patikrinimo stabdymų ir pratęsimų, iš kurių paskutiniu 2017-08-22 priedu Nr. FR0773-1743 mokestinį patikrinimą numatyta pratęsti nuo 2017-08-23 iki 2017-09-

15 (bylos II tomas, 151-161 psl.), būtent pastarąją datą (2017-09-15) ir baigtas mokestinis patikrinimas, 2017-09-15 surašius patikrinimo aktą Nr. FR0680-399.

Detalią mokestinio patikrinimo atlikimo, mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos, nustatytų faktų įforminimo bei patvirtinimo procedūras reglamentuoja poįstatyminis teisės aktas – Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, kurių 36 punkte numatyta, kad „mokestinis patikrinimas gali būti stabdomas tais atvejais, kai jam užbaigti reikia informacijos iš kitų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų, kitų teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų ar centrinio mokesčių administratoriaus, ar kitų asmenų, įskaitant atvejus, kai reikalinga informacija, surinkta baudžiamojoje byloje, ar mokesčių administratoriui pateikus nurodymą tikrinamam mokesčių mokėtojui pateikti reikalingą informaciją ir / ar dokumentus, ir tokiu laikotarpiu faktiškai mokestinis patikrinimas nėra atliekamas, taip pat šių taisyklių 46 punkte numatytu atveju. <...> Išnykus aplinkybėms, dėl kurių mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas (pvz., gavus atsakymus iš atitinkamų Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybių įstaigų ir institucijų), mokestinis patikrinimas turi būti nedelsiant atnaujintas ir užbaigtas.“ Pacituotos normos turinys suponuoja išvadą, kad Pareiškėjos mokestinio patikrinimo stabdymas dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų turėjo būti atliktas iki 2014-11-27 pavidimo tikrinti Nr. FR0773-462 numatytos patikrinimo pabaigos – 2015-01-14, tačiau stabdymas atliktas keliomis dienomis vėliau, t. y. 2015-01-19. Tokie mokesčių administratoriaus veiksmai pažeidė mokestinio patikrinimo atlikimo procedūrą.

Mokestinio ginčo nagrinėjimo tvarką Komisijoje reglamentuojantys teisės aktai – MAĮ, Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ Nr. 1119 patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai neapibrėžia skundžiamų mokesčių administratoriaus aktų panaikinimo pagrindų. Tais atvejais, kurie nesureguliuoti minėtų teisės aktų normomis, Komisija privalo vadovautis Administracinių bylų teisenos įstatymu (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija, galiojanti nuo 2016-07-01, toliau – ABTĮ). Pastarojo norminio teisės akto 91 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtinta procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas teisės aktas (ar jo dalis) turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą ir sprendimo pagrįstumą. LVAT formuojamoje praktikoje dėl minėtos įstatyminės nuostatos laikosi pozicijos, jog ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas (žr. *LVAT 2008-06-25 nutartį adm. byloje Nr. A438-624/2008*, *2016-01-21 nutartį adm. byloje Nr. A5-442/2016*). Komisijos vertinimu, ginčijami mokesčių administratoriaus veiksmai nepripažintini esminiu procedūros pažeidimu, turėjusiu įtakos Pareiškėjos atžvilgiu atliekamiems kontrolės veiksams, jų metu nustatytų aplinkybių objektyviam įvertinimui, todėl nėra teisinio pagrindo naikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą nurodantuoju aspektu.

Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo

Pareiškėja bei jos atstovė Komisijos posėdžio metu nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu išreiškė dėl paties specialaus mokesčių apskaičiavimo būdo taikymo bei dėl mokesčių bazės nustatymo pagrįstumo ir teisingumo.

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 mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Tokiu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokesį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės, kurių 4 punkte reglamentuoti atvejai, kuriais įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine tvarka.

Aiškinant minėtą normą, LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, 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, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A384-442/2016 ir kt.*). Pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą 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 adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.*).

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėja vykdė automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių pardavimo (kodas pagal EVRK 451100) veiklą ir laikotarpiu nuo 2013-10-01 iki 2014-05-31 apskaitė 370 naudotų automobilių pardavimą: 209 automobiliai parduoti Lietuvos fiziniams ir juridiniams asmenims, 7 automobiliai parduoti ES rinkoje bei 154 transporto priemonės eksportuotos į trečiąsias šalis.

Pareiškėja per 6 paskutinius veiklos metus (2009–2014 m.) uždirbo 21133441 Lt apskaitytų pajamų, tačiau pelno apskaičiavo ir deklaravo 287714 Lt (1,36 proc. visos apskaitytų pajamų sumos).

Atlikus Pareiškėjos bendrojo ir grynojo pelningumo rodiklių palyginamą su Statistikos departamento duomenimis, patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos bendrasis pelningumas, t. y. santykis tarp bendrojo pelno ir pardavimo pajamų, 2009 m. buvo 11,4 proc., 2010 m. – 12,17 proc., 2011 m. – 3,4 proc., 2012 m. – 1,48 proc., 2013 m. – 2,05 proc. ir 2014 m. – 1,13 proc., tuo tarpu Statistikos departamento duomenimis Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninės ir mažmeninės prekybos bei remonto sektoriaus bendrasis pelningumas 2009 m. siekė 18,6 proc., 2010 m. – 18,3 proc., 2011 m. – 16,7 proc., 2012 m. – 15,7 proc., 2013 m. – 16 proc. ir 2014 m. – 17 proc. Pareiškėjos grynojo pelningumo rodiklis (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) 2011 m. sudarė 2,45 proc., 2012 m. – 0,70 proc., 2013 m. – 1,66 proc. ir 2014 m. – 0,82 proc., o Lietuvoje pagal Statistikos departamento duomenis šis rodiklis 2011 m. buvo 1,0 proc., 2012 m. – 1,6 proc., 2013 m. – 2,1 proc. ir 2014 m. – 1,5 proc.

Mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos parduotoms transporto priemonėms 2009 m. taikytas 12,86 proc. antkainis, 2010 m. – 13,86 proc., 2011 m. – 3,52 proc., 2012 m. – 1,5 proc., 2013 m. – 2,09 proc., o 2014 m. tik 1,15 proc. dydžio antkainis.

Klaipėdos AVMI įvertino ir kitų Tauragės apskrities įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, 2013–2014 m. bendrąjį bei grynąjį pelningumą. Palyginimui už 2013 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos Tauragės apskrities 10 įmonių (patikrinimo akto 2 priedas, II bylos tomas, 29 psl.). Nustatyta, kad 2013 m. juridinių asmenų Tauragės apskrities įmonių, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 26,85 proc., bendrasis pelningumas – 21,17 proc., grynasis pelningumas – 5,2 proc. Pareiškėjos 2013 m. pelningumas 6,82 proc. ir 1,13 proc. yra mažesnis už kitų Tauragės apskrities atsitiktine tvarka atrinktų įmonių pelningumą

Palyginimui už 2014 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos Tauragės apskrities 13 įmonių (patikrinimo akto 3 priedas, II bylos tomas, 30 psl.). Nustatyta, kad 2014 m. juridinių asmenų Tauragės apskrities įmonių, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 35,19 proc., bendrasis pelningumas – 26,03 proc., grynas pelningumas – 6,18 proc.

Mokesčių administratoriui kilus įtarimui dėl Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymo nuslepiančias faktines automobilių pardavimo kainas, kreiptasi į 82 fizinius asmenis. Paaiškinimus pateikė 57 asmenys, iš kurių: 11 asmenų (19,30 proc. pateikusių paaiškinimus) nurodė mokėję daugiau nuo 200 Lt iki 7400 Lt, negu nurodyta Pareiškėjos išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje; 7 fiziniai asmenys dėl 7 automobilių įsigijimo nurodė, kad neprisimena, kiek mokėjo arba duomenis apie sumokėtą sumą atsisakė pateikti; 38 asmenys paaiškinimuose nurodė nemokėję daugiau nei nurodyta Pareiškėjos išrašytose sąskaitose.

Pagal 11 asmenų pateiktus paaiškinimus nustatyta, kad transporto priemonės parduotos už 119892 Lt, Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė tik 91500 Lt pajamų. Pareiškėjos apskaitytos 11 automobilių pardavimo pajamos be PVM (86645 Lt) yra 23464 Lt arba 27,08 proc. mažesnės palyginus su fizinių asmenų nurodyta sumokėta suma be PVM (110109 Lt) (patikrinimo akto 1 lentelė, II bylos tomas, 22 psl.).

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu atliko Pareiškėjos Lietuvoje parduotų transporto priemonių kainų, atsižvelgusi į automobilio markę, modelį, jo galingumo parametrus, gamybos metus, kuro rūšį, pardavimo datą, palyginimą su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis ir nustatė, kad dalis pardavimų vykdyta mažesne nei vidutinė rinkos kaina.

Pagal Pareiškėjos pateiktas pardavimo PVM sąskaitas faktūras palyginimas atliktas ir su UAB „P1“ už 2013 m. ir 2014 m. pateikta informacija apie Pareiškėjos talpintus skelbimus apie jos parduodamas transporto priemones internetiniame portale www.autoplus.lt. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja internetiniame portale skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas, kurios artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ leidinyje (patikrinimo akto 3 lentelė, II bylos tomas, 23 psl.).

Taip pat patikrinimo metu pagal Baltarusijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėja, 2013-12-03 pardavusi lengvąjį automobilį MAZDA 2 su 0 PVM tarifu Baltarusijos pirkėjai O. L., neapskaitė 3418 Lt gautų pardavimo pajamų.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju susiklosčiusi mokestinio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius: „nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis <...> ir kitais atvejais“. Nustatytų teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma (*transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymas nuslepiančias faktines automobilių pardavimo kainas, buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuotų automobilių pardavimų kainų neatitikimas rinkos vertei, gautų iš minėtos veiklos pajamų neapskaitymas buhalterinėje apskaitoje, gautų pajamų teisės aktų nustatyta tvarka sistemingas nedeklaravimas, mokesstinės bazės sumažinimas ir mokesčių nesumokėjimas*) patvirtina Pareiškėjos komercinės veiklos pajamų slėpimą, kuris iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Tokiu būdu mokesčių administratorius patikrinimo metu neteko galimybės nustatyti visos Pareiškėjos apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos, kas sudaro teisinį pagrindą, kaip papildoma įrodinėjimo priemone mokestinuose teisiniuose santykiuose, remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu. Todėl Pareiškėjos argumentai, jog mokesčių administratorius neįrodė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo būtinumo yra atmestini kaip nepagrįsti.

Pasisakant dėl Pareiškėjos mokesčių bazės apskaičiavimo pagrįstumo pastebėtina, jog LVAT formuojamoje praktikoje laikosi pozicijos, 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 d. nutartis adm. byloje Nr. A442-635/2010*). Mokesčių administravimo įstatymo 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. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (*LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007*).

Pagal Taisyklių 6.2 papunktį mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingus įvertinimui atlikti ir pastarieji šaltiniai turi leisti nustatyti kuo teisingesnį mokestinės 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 mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis.

Ginčo atveju taikytas ekonominių modelių vertinimo metodas, kuris įgalina mokesčių administratorių duomenis vertinimui parinkti iš įvairių informacijos šaltinių, atspindinčių kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius (Taisyklių 25 p.).

Nagrinėjamu atveju, Pareiškėjos transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymas nuslepiant faktines automobilių pardavimo kainas bei iš šios veiklos gautų pajamų neapskaitymas identifikuotas vertinant duomenis apie Pareiškėjos finansinę būklę, palyginus Pareiškėjos taikyto antkainio ir pelningumo rodiklius su statistiniais, kitų Tauragės apskrityje prekybą naudotais automobiliais vykdančių įmonių rodikliais, palyginus Pareiškėjos parduotų automobilių kainas su VŠĮ „Emprekis“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis, patikrinus Pareiškėjos internetiniame portale www.autoplus.lt talpintuose skelbimuose nurodytas kainas su PVM sąskaitose faktūrose bei buhalterinėje apskaitoje realiai užfiksuotomis kainomis, apklausus pirkėjus bei gavus duomenis apie Pareiškėjos parduotų automobilių draudimą.

Pareiškėjos mokesčių bazės apskaičiavimas pagrįstas 11 pirkėjų apklausos duomenimis bei VŠĮ „Emprekis“ teikiama informacija apie vidutinės transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje.

Neapskaitytos pajamos ginčo atveju apskaičiuotos dėl 82 (11 (pagal pateiktus pirkėjų paaiškinimus) + 71 (atlikus automobilių atranką)) lengvųjų automobilių pardavimo.

Byloje nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja įformino 156 naudotų lengvųjų automobilių pardavimą su standartiniu PVM tarifu fiziniams asmenims Lietuvos teritorijoje. Iš minėto parduotų automobilių skaičiaus eliminuota: 11 transporto priemonių, dėl kurių pirkėjai pasisakė mokėję daugiau nei apskaityta išrašytuose įsigijimo dokumentuose (neapskaitytos pajamos šiuo atveju apskaičiuotos pagal pirkėjų pateiktus paaiškinimus); 40 transporto priemonių, nedraustų ir draustų dvi dienos po pardavimo ir vėliau; 5 transporto priemonės parduotos ne žemiau už rinkos kainą; 29 transporto priemonės, kurių atitikmenų nerasta VŠĮ „Emprekis“ (patikrinimo akto 7-8 priedas, II bylos tomas, 41-43 psl.). Atrinkta 71 transporto priemonės, kurių pardavimo pajamos perskačiuotos.

Patikrinimo metu apskaičiuota, kad 11 pirkėjų mokesčių administratoriui pateiktuose paaiškinimuose nurodyta transporto priemonių pardavimo kaina yra 27,08 proc. didesnė, nei apskaityta Pareiškėjos apskaitoje (patikrinimo akto 4 lentelė, II bylos tomas, 25 psl.). Pareiškėjos apskaitoje užfiksuota parduotų su standartiniu PVM tarifu automobilių, kurie drausti ne vėliau kaip 1 dieną po pardavimo, pardavimo kaina nuo VŠĮ „Emprekis“ vidutinės rinkos kainos skiriasi 54,65 proc., pagal svertinį vidurkį yra mažesnė 82,27 proc. (patikrinimo

akto 4 lentelė, II bylos tomas, 25 psl.). Klaipėdos AVMI, atsižvelgdama į nustatyto svertinio vidurkio skirtumą pagal apklaustųjų duomenis ir pagal VŠĮ „Emprekis“ duomenis bei vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, patikrinimo metu pasirinko Pareiškėjai palankesnę mokesčių bazės ir neapskaičytų pajamų apskaičiavimo procentą ir 71 transporto priemonės apskaičytas pardavimo pajamas padidino 11 fizinių asmenų apklausos metu nustatyto kainų skirtumų vidurkiu – 27,08 proc. Likusių 11 transporto priemonių neapskaičytos pajamos, kaip minėta, apskaičiuotos pagal pirkėjų, kurie nurodė mokėję daugiau nei nurodyta pirkimo dokumentuose, paaiškinimuose nurodytą kainą. Klaipėdos AVMI pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydama ekonominių modelių metodą, Pareiškėjai dėl 82 parduotų transporto priemonių Lietuvoje apskaičiavo 214539 Lt neapskaičytų pajamų.

Komisijai pateiktame skunde, Pareiškėjos atstovo advokato Rolando Mištauto 2018-04-16 paaiškinimuose bei Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė iš esmės nesutiko su Pareiškėjos mokesčių bazės apskaičiavimu pagal 11 asmenų mokesčių administratoriui pateiktus paaiškinimus, teikdami argumentus dėl per mažo apklaustųjų skaičiaus, pajamų perskaičiavimo koeficiento (svertinio vidurkio), apytiksliai nurodytų automobilių įsigijimo kainų, neapklaustų kitų šalių pirkėjų ir kt. Su skundu Pareiškėja papildomai pateikė savo iniciatyva surinktus paaiškinimus, kuriais grindžiamas automobilių pirkimo dokumentuose nurodytų kainų teisingumas, taip pat pateikė UAB „L1“ 5 transporto priemonių individualius vertinimus.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos atstovės akcentuoto argumento, jog mokesčių administratoriaus apklaustų fizinių asmenų, kurie įsigijo iš Pareiškėjos automobilius, skaičius yra nepakankamas konstatuoti pajamų neapskaičymą 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 perskaičiuoti 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 nereglamentuoja privalomų informacijos šaltinių, koks šaltinių, apklaustųjų ir / ar jų parodymų skaičius yra pakankamas, mokesčių administratoriui darant išvadą apie į apskaitą neįtrauktų parduotų prekių visumą. Mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, atsižvelgiant į reikšmingas bylos aplinkybes, savo nuožiūra pasirinkti įvertinimui atlikti būtinus šaltinius, kurie leis apskaičiuoti mokėtinos prievolės dydį, atitinkantį protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus.

Įvertinus byloje pateiktus duomenis, teigtina, kad mokesčių administratoriaus išvados dėl Pareiškėjos transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymo nuslepiančios faktines automobilių pardavimo kainas bei iš šios veiklos gautų pajamų neapskaičymą suformuotos ne apsiribojant vien 11 pirkėjų paaiškinimais bei VŠĮ „Emprekis“ duomenimis, tačiau kompleksiskai išanalizavus mokesčių administratoriaus pasirinktus informacijos šaltinius (*duomenis apie Pareiškėjos finansinę būklę, palyginus Pareiškėjos taikyto antkainio ir pelningumo rodiklius su statistiniais, kitų Tauragės apskrityje prekybą naudotais automobiliais vykdančių įmonių rodikliais, palyginus Pareiškėjos parduotų automobilių kainas su VŠĮ „Emprekis“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis, patikrinus Pareiškėjos internetiniame portale www.autoplius.lt talpintuose skelbimuose nurodytas kainas su PVM sąskaitose faktūrose bei buhalterinėje apskaitoje realiai užfiksuotomis kainomis, apklausus*

pirkėjus bei gavus duomenis apie Pareiškėjos parduotų automobilių techninę apžiūrą ir draudimą), kurių tyrimo rezultatai vienareikšmiškai patvirtino Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje fiksuotų ūkinių operacijų neatitikimą tikrajam jų turiniui. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratoriaus pasirinkti informacijos šaltiniai iš esmės patvirtino Pareiškėjos pajamų neatvaizdavimą buhalterinėje apskaitoje, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas apklaustų pirkėjų skaičius, kurio pagrindu perskaičiuotos Klaipėdos AVMI atrinktų 71 transporto priemonių pardavimo pajamos, yra pakankamai reprezentuojantis Pareiškėjos veiklą.

Tuo pačiu kaip nepagrįstas atmetinas ir Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu bei Komisijai papildomai pateiktuose 2018-04-16 paaiškinimuose akcentuotas motyvas, jog apskaičiuodamas mokesčių bazę, mokesčių administratorius privalėjo įtraukti visų apklaustųjų parodymus, įskaitant ir tuos, kurie patvirtino automobilių įsigijimą ta pačia kaina, užfiksuota Pareiškėjos išrašytuose dokumentuose. Pareiškėjos skaičiavimais, mokesčių bazė koreguotina tik 5,2 proc., toks perskaičiavimas, Pareiškėjos atstovės teigimu, atitiktų protingumo ir teisingumo principus. Nesutikdama su pastaraisiais Pareiškėjos motyvais, Komisija pažymi, jog mokesčių administratoriaus atrinktų Pareiškėjos 71 parduotų su standartiniu PVM tarifu automobilių apskaityta pardavimo kaina nuo VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“ vidutinės rinkos kainos skiriasi 54,65 proc., pagal svertinį vidurkį yra mažesnė 82,27 proc., tuo tarpu pagal 11 fizinių asmenų paaiškinimus pajamų neapskaitymas apskaičiuotas 27,08 proc. Pagal byloje pateiktus mokesčių administratoriaus susistemintus duomenis neatitikimas tarp Pareiškėjos buhalteriniuose dokumentuose apskaitytų bei UAB „P1“ skelbimuose Pareiškėjos parduodamų automobilių nurodytų kainų svyruoja nuo 4,87 proc. iki 97,30 proc. (patikrinimo akto 3 lentelė, II bylos tomas, 23 psl.). Pareiškėjos taikytas antkainis, grynasis ir bendrasis pelningumas ženkliai skyrėsi nuo statistinių bei nuo kitų Tauragės įmonių, užsiimančių analogiška veikla, finansinių rodiklių, pavyzdžiui, Pareiškėjos bendrasis pelningumas 2013 m. siekė 2,05 proc., 2014 m. – 1,13 proc., kitų Tauragės įmonių 2013 m. – 21,17 proc., 2014 m. – 26,03 proc., Statistikos departamento duomenimis 2013 m. – 16 proc. ir 2014 m. – 17 proc.; Pareiškėjos grynasis pelningumas 2013 m. siekė 1,66 proc., 2014 m. – 0,82 proc., kitų Tauragės įmonių 2013 m. – 5,2 proc., 2014 m. – 6,18 proc., Statistikos departamento duomenis 2013 m. – 2,1 proc., 2014 m. – 1,5 proc.; Pareiškėjos taikytas antkainis 2013 m. buvo 2,09 proc., 2014 m. – 1,15 proc., kitų Tauragės įmonių 2013 m. – 26,85 proc., 2014 m. – 35,19 proc. (patikrinimo akto 1-3 priedai, II bylos tomas, 28-30 psl.). Atsižvelgus į aptartas aplinkybes, Komisijos įsitikinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas mokesčių bazės apskaičiavimas, padidinant 71 transporto priemonės apskaitytas pardavimo pajamas 27,08 proc., atitinka protingumo bei teisingumo kriterijus, juolab, kad mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Tokiu būdu, Pareiškėjos pateikti motyvai ir svertinio vidurkio skaičiavimai nepaneigia šių kriterijų nesilaikymo, todėl nėra pagrindo keisti mokesčių administratoriaus įrodymais pagrįstų suformuotų išvadų.

Pareiškėja kartu su skundu Komisijai papildomai pateikė asmenų, mokesčių administratoriaus apklausos metu patvirtinusių mokėjusių daugiau nei apskaityta Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentuose, naujai surašytus paaiškinimus, tariamai patvirtinančius atsiskaitymą vykusį pagal automobilių pirkimo–pardavimo dokumentus. Pastebėtina, kad LVAT suformuotoje praktikoje dėl aplinkybių, kai keičiasi teikiamų paaiškinimų turinys, pirmenybė teikiama pirminiams paaiškinimams, kurie iš esmės laikytini objektyvesniais ir labiau patikimais, nes nėra įtakoti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 *nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007*, 2009-06-12 *nutartis adm. byloje Nr. A556-695/2009*, 2017-03-15 *nutartis adm. byloje Nr. eI-2165-596/2017*). Komisija, atsižvelgdama į tai, kad pakartotiniai paaiškinimai prieštarauja mokesčių administratoriaus pateiktiems pirminiams paaiškinimams, jog surašyti 2017 m. spalio 12–19 dienomis, jau po patikrinimo akto surašymo (2017-09-15), identifikavus Pareiškėjos mokestinį pažeidimą ir apskaičiavus į biudžetą mokėtinus mokesčius,

naujai pateiktus pirkėjų paaiškinimus pripažįsta nedarančiais įtakos Pareiškėjai apskaičiuotoms mokestinėms prievolėms.

Kritiškai Pareiškėja vertina ir mokesčių administratoriaus ginčijamo sprendimo išvadas neatsižvelgti į atliktų 5 naudotų automobilių pardavimo kainos rinkos individualius vertinimus. Skunde bei posėdžio metu akcentuota, kad 5 automobilių pardavimo kaina 82600 Lt atitiko minėtų automobilių turto vertintojo Z. T. nustatytą kainą 85629,64 Lt, tuo tarpu mokesčių administratoriaus nustatyta kaina didesnė 19338,64 Lt.

Komisija, pasisakydama dėl pateiktų UAB „L1“ transporto priemonių vertinimo ataskaitų kaip įrodinėjimo priemonės, pastebi, kad, kaip teisingai Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė akcentavo, mokesčių administratorius nei mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos nesprendžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, tačiau primintina, kad pastarosios institucijos bei bylas nagrinėjantys teismai susiklosčiusius teisinius santykius vertina mokestiniais teisiniais aspektais, t. y. vertina, ar pateiktos ataskaitos įrodo apskaičiuotų mokestinių prievolių pagrįstumą, nepagrįstumą.

Susipažinus su pateiktų UAB „L1“ ataskaitų turiniu, pastebėtina, jog vertinamųjų transporto priemonių charakteristikos, o būtent automobilių rida, nėra identiškos su techninės apžiūros metu registruotais duomenis, pavyzdžiui, 2017-12-13 Išvadoje apie transporto priemonės rinkos vertę Nr. 17-041/T automobilio VW Passat, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), užfiksuota rida – 324000 km, mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis – 190275 km; 2017-12-13 Išvadoje apie transporto priemonės rinkos vertę Nr. 17-043/T automobilio Lexus IS220D, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), užfiksuota rida – 333960 km, mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis – 143531 km; 2017-12-13 Išvadoje apie transporto priemonės rinkos vertę Nr. 17-044/T automobilio BMW X5, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), užfiksuota rida – 330000 km, mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis – 231276 km; 2017-12-13 Išvadoje apie transporto priemonės rinkos vertę Nr. 17-045/T automobilio MB E270 CDI, kėbulo Nr. (*duomenys neskelbtini*), užfiksuota rida – 668000 km, mokesčių administratoriaus pateiktais duomenimis – 245493 km. Iš pateiktų turto vertinimo ataskaitų matyti, kad didesnė negu vidutinė vertintų automobilių faktinė rida būtent lėmė tai, kad vertinamo turto kaina buvo sumažinta 15 proc. Aptartos aplinkybės įgalina teigti, jog Pareiškėja transporto priemonių techninės apžiūros, pardavimo metu sumažino spidometro parodymus ir pirkėjams šie automobiliai buvo perleisti su sumažinta (suklastota) rida, kuri iš esmės sąlygoja ir transporto priemonės pardavimo kainos didėjimą. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, nėra pagrindo atsižvelgti į pateiktose ataskaitose nustatytas transporto priemonių vertes.

Juolab, kaip ne kartą pasisakyta šiame sprendime, Pareiškėjos parduotų transporto priemonių Lietuvoje kainos, atsižvelgiant į automobilio markę, modelį, jo galingumo parametrus, gamybos metus, kuro rūšį, pardavimo datą, palygintos su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis ir nustatyta, kad Pareiškėjos apskaityta 71 transporto priemonės pardavimo kaina vidutiniškai 54,65 proc. mažesnė nei vidutinė rinkos kaina, o pagal svertinį vidurkį – 82,27 proc., tuo tarpu 71 transporto priemonių mokesčio bazė padidinta 27,08 proc. pagal 11 asmenų pateiktus paaiškinimus. Mokesčių administratoriaus pasirinktas mokėtinos prievolės dydžio nustatymas, kiek objektyviai įmanoma, atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, Komisijos įsitikinimu, pateiktos transporto priemonių vertinimo ataskaitos įrodymų pakankamumo prasme, nepaneigia bylos faktinių aplinkybių bei apskaičiuotų mokesčių ir iš to kylančių mokestinių teisinių pasekmių.

Kritiškai vertintini ir Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu išsakyti argumentai, kad nuo internetiniame portale www.autoplus.lt skelbimuose nurodytų kainų pardavimo metu darytos nuolaidos, todėl pardavimo dokumentuose užfiksuotos kainos neatitinka skelbimuose nurodytųjų transporto priemonių pardavimo kainų. Šiuo aspektu pastebėtina, kad pagal mokesčių administratoriaus atliktą analizę, neatitikimas tarp Pareiškėjos buhalteriniuose dokumentuose apskaitytų bei UAB „P1“ skelbimuose Pareiškėjos parduodamų automobilių

nurodytų kainų svyruoja nuo 4,87 proc. iki 97,30 proc. 12 atvejų iš 22 vertinimui pateiktų atvejų kainos sumažėjimas viršija 22,52 proc., pavyzdžiui, Peugeot 308 skelbime užfiksuota kaina – 15192,32 Lt, pardavimo dokumentuose – 12400 Lt, viršija 22,52 proc.; VW Touran skelbime užfiksuota kaina – 19680,96 Lt, pardavimo dokumentuose – 14900 Lt, viršija 32,08 proc.; Hundai Santa Fe skelbime užfiksuota kaina – 22097,92 Lt, pardavimo dokumentuose – 15000 Lt, viršija 47,32 proc.; Toyota Corolla skelbime užfiksuota kaina – 15192,32 Lt, pardavimo dokumentuose – 8600 Lt, viršija 76,65 proc. ir kt. atvejai (patikrinimo akto 3 lentelė, II bylos tomas, 23 psl.). Komisijos įsitikinimu, ginčo byloje nepateikta jokių svarių įrodymų, objektyviai pagrindžiančių nevienkartinį skelbimuose nurodytų automobilių kainų mažinimą daugiau nei 20 proc. pardavimo metu. Pastarosios aplinkybės tik dar kartą patvirtina, jog Pareiškėjos automobilių prekyba vykdyta slepiant tikrąsias pardavimų kainas, siekiant išvengti mokesčių prievolių.

Komisija nesutinka su Pareiškėjos argumentu, jog mokesčių administratorius privalėjo apklausti ir Latvijos, Lenkijos, Estijos fizinius asmenis, iš Pareiškėjos įsigijusius automobilius. Byloje nustatyta, kad pardavimai minėtų šalių fiziniams asmenims su standartiniu PVM nesiskiria nuo Lietuvos fiziniams asmenims vykdytų pardavimų, t. y. transporto priemonės parduotos Lietuvos automobilių prekybos aikštelėse, automobilių modeliai, gamybos metai sutampa, taikytas standartinis PVM tarifas, marža, antkainis nežymiai skiriasi. Pastarieji pardavimai patikrinimo metu neišskirti į atskirą vertinamąją grupę, o vertinti visų Lietuvoje vykdytų pardavimų kontekste.

Komisija, įvertinusi kitų Pareiškėjos skundo argumentų (dėl pirkėjų nurodytų apytikslų kainų, parduotų remontuotinių transporto priemonių, techninės apžiūros bei draudikų pateiktos informacijos) įtaką ginčijamam Inspekcijos sprendimui, pripažįsta juos Pareiškėjos gynybine pozicija, nepaneigiančia mokesčių apskaičiavimo teisingumo ir pagrįstumo. Ginčo atveju, egzistuojant pajamų slėpimui ir dalies ūkinių operacijų neatvaizduojant buhalterinėje apskaitoje, Komisijos nuomone, mokesčių administratorius parinko palankiausią Pareiškėjai mokesčių bazės apskaičiavimo būdą (pirkėjų paaiškinimus), tokiu būdu vadovaudamasis tik galimais paskaičiavimais, apskaičiavo pakankamai objektyviai teisingą mokesstinės prievolės dydį, kuris pripažintinas pagrįstu.

Dėl eksportuoto automobilio MAZDA 2 pardavimo kainos

Pareiškėja nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu teikia ir dėl eksportuoto automobilio MAZDA 2 pardavimo kainos perskaičiavimo. Dėl šio ginčo epizodo Komisija nurodo, jog byloje nustatyta, jog Pareiškėja pagal 2013-12-03 PVM sąskaitą faktūrą serija AA Nr. 0070976 įformino naudoto lengvojo automobilio MAZDA 2 pardavimą pirkėjai iš Baltarusijos O. L. už 13500 Lt su 0 proc. PVM tarifu. Byloje pateiktas Baltarusijos mokesčių administratoriaus atsakymas su O. L. ir S. V. L., pirkėjos sūnaus, paaiškinimais. O. L. paaiškinti nieko negali, nes automobilį pagal įgaliojimą įsigijo jos sūnus. S. V. L. paaiškino, kad pagal O. L. išduotą įgaliojimą automobilių pardavimo aikštelėje iš Pareiškėjos už 4900 Eur grynaisiais pinigais įsigijo automobilį MAZDA 2. Be to, paaiškinyje pažymėjo, jog automobilio muitinė vertė importo į Baltarusijos Respubliką momentu buvo 4900 Eur, o Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose jo parašų nėra.

Pasisakant dėl Pareiškėjos argumento, jog 2013-12-03 Eksporto deklaracijoje 13LTLG3000EK02E840 automobilio MAZDA 2 vertė yra nurodyta 13500 Lt (3910 Eur), kaip ir PVM sąskaitoje faktūroje AA Nr. 0070975, akcentuotina, kad pagal Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004-04-13 įsakymo „Dėl Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos patvirtinimo“ Nr. 1B-329 II dalies (BAD eksporto rinkinio pildymas) 22.24 papunktį 22 langelyje „Valiuta ir bendroji faktūrinė vertė“ įrašoma valiuta, kuria, remiantis muitiniam tikrinimui pateikta sąskaita faktūra (pirkimo–pardavimo atveju) arba sąskaita–proforma, (kitais atvejais), deklaruojama eksporto deklaracijoje nurodytų prekių vertė, ir ja išreikšta deklaruojamų prekių bendroji faktūrinė vertė.

Taigi, ginčo automobilio sandorio vertė apskaičiuota pagal muitinės tarpininkui pateiktus pirkimo–pardavimo dokumentus.

Skunde išdėstyti argumentai, Komisijos įsitikinimu, nesudaro pagrindo abejoti jokio teisinio intereso neturinčių pirkėjų paaiškinimais ir atitinkamai užsienio kompetentingų asmenų pagal tarptautinius susitarimus gautos informacijos teisingumu bei patikimumu. Juolab, kad byloje nustatytų aplinkybių visuma vienareikšmiškai patvirtina Pareiškėjos transporto priemonių pardavimo pajamų slėpimo bei neapskaitymo faktą, kas suponuoja ir išvada, jog pagrįstai Pareiškėjos ginčo pajamos patikrinimo metu, taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, padidintos ir 3418,72 Lt suma.

Dėl apskaičiuotų delspinigių

Pareiškėjos skunde akcentuojama, kad mokesčių administratorius nepateikė apskaičiuotų delspinigių sumų pagrindimo, todėl Pareiškėja negali patikrinti jų apskaičiavimo teisingumo ir pateikti išsamaus vertinimo. Įvertinusi byloje pateiktą medžiagą, Komisija pastebi, kad Klaipėdos AVMI 2017-11-24 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-435 (II bylos tomas, 18 psl.) išdėstyti PVM ir PM delspinigių skyrimo teisiniai pagrindai ir nurodyta, kad Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos 13048,25 Eur PVM sumos Pareiškėjai už laikotarpį nuo 2013-11-26 iki 2017-09-15 apskaičiuota 4329,02 Eur PVM delspinigių, o nuo papildomai apskaičiuotos 9468,55 Eur PM sumos už laikotarpį nuo 2014-06-03 iki 2017-09-15 apskaičiuota 2730,23 Eur PM delspinigių. Minėtame sprendime taip pat papildomai pažymėta, kad delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“, pagrindiniame lange paspaudus mygtuką „Užsakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo apskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaitos“. Taigi Pareiškėja PVM ir PM delspinigių apskaičiavimo teisingumą galėjo patikrinti per „Mano VMI“ portalą, todėl aplinkybė, kad Klaipėdos AVMI sprendime nedetalizuotas delspinigių apskaičiavimas ar su sprendimu mokesčių mokėtojai nepateikta delspinigių ataskaita, Komisijos įsitikinimu, neapsunkino Pareiškėjos teisės į gynybą. Juolab, kad ginčo medžiagoje su Klaipėdos AVMI sprendimu yra pateiktos delspinigių apskaičiavimo ataskaitos, su kuriomis mokesčių mokėtoja (jos atstovai), inicijuodama mokestinį ginčą, galėjo susipažinti tiek prieš teikdama skundą centriniam mokesčių administratoriui, tiek ir teikdama skundą Komisijai, todėl Pareiškėjos išsakytas argumentas atmestinas kaip nepagrįstas.

Dėl Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovės išreikšto prašymo sumažinti apskaičiuotus delspinigius dėl ilgai trukusio mokestinio patikrinimo, remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, pastebėtina, kad pastarąją aplinkybę Klaipėdos AVMI įvertino priimdama sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir dėl užsitęsusių mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų, t. y. dėl patikrinimo sustabdymo nuo 2015-12-22 iki 2017-08-22, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsniu, 100 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 141 straipsnio 1 dalies 1 punktu, Pareiškėją atleido nuo sustabdymo laikotarpiu priskaičiuotų 2387,83 Eur PVM ir 1732,74 Eur PM delspinigių. Pareiškėjai papildomai priskaičiuota 1941,19 Eur (4329,02 – 2387,83) PVM delspinigių ir 997,49 Eur (2730,23 – 1732,74) PM delspinigių. Nustačius, jog tuo pačiu Pareiškėjos prašomu pagrindu apskaičiuoti delspinigiai sumažinti vietos mokesčių administratoriaus iniciatyva, Komisijos vertinimu, likę galioti apskaičiuoti delspinigiai nepažeidžia teisingumo ir protingumo kriterijų.

Dėl paskirtų baudų

Pareiškėja skunde bei Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu pateikė nesutikimo motyvus dėl paskirtų 30 proc. 3914 Eur PVM ir 2840 Eur PM baudų dydžio, motyvuodama baudą didinančių aplinkybių nenustatymu bei baudos skyrimo motyvų neišdėstymu, todėl, Pareiškėjos atstovės įsitikinimu, paskirtos baudos mažintinos iki minimalaus 10 proc. dydžio.

Susipažinus su Klaipėdos AVMI 2017-11-24 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-435 bei ginčijamu Inspekcijos sprendimu, teigtina, kad minėtuose

administraciniuose sprendimuose išsamiai aptartos baudos už mokestinį pažeidimą skyrimą reglamentuojančios mokesčių įstatyminės nuostatos (PVMĮ 123 str. 2 ir 4 d., PMĮ 56 str., MAĮ 139 str. 1 d.), atsižvelgta į formuojamą Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo ir administracinių teismų praktiką dėl baudų skyrimo, detalizuotos Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios (identifikuotas Pareiškėjos nevienkartinis sąmoningas pajamų slėpimo faktas) ir švelninančios aplinkybės (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, apskaitos dokumentų, registų ir paaiškinimų teikimas) ir paskirtos MAĮ ir PVMĮ nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis – 30 proc. PVM ir PM baudos. Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju, priešingai nei Pareiškėja teigia, baudų paskyrimas motyvuotas teisiniu ir faktiniu pagrindimu, nustatytos tiek Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios, tiek ir švelninančios aplinkybės. Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau, kas sąlygotų ir mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą, todėl Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirtos 30 proc. dydžio PVM ir PM baudos paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje ir PVMĮ 123 straipsnio 2 dalyje numatytas nuostatas.

Komisijos įsitikinimu, Inspekcija tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas, kuriomis abejoti nėra jokio teisinio pagrindo, t. y. mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje numatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojais apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas. Tuo tarpu Pareiškėjos bei jos atstovų pateikti argumentai, papildomi įrodymai nepaneigia patikrinimo akto bei ginčijamo Inspekcijos sprendimo išvadų. Skundžiamas Inspekcijos sprendimas laikytinas pagrįstu ir teisėtu, todėl nėra pagrindo jį keisti ar naikinti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti 2018-03-26 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-03-02 sprendimo Nr. 69-22 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-03-02 sprendimą Nr. 69-22.

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

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė