



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „J1“ 2018-08-03 SKUNDO**

2018 m. spalio 8 d. Nr. S-171 (7-153/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Vilmos Vildžiūnaitės
Andriaus Veniaus
Ramutei Matkevičienei
D. G.
I. J.

2018 m. rugsėjo 18 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „J1“ (toliau – Bendrovė) 2018-08-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-11 sprendimo Nr. 69-80, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2018-04-19 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-123, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 110448,66 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 19461,01 Eur PVM delspinigius, 33134 Eur PVM baudą, 78891,91 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 11065,72 Eur PM delspinigius, 23667 Eur PM baudą.

Inspekcija nurodė, jog Klaipėdos AVMI atliko Bendrovės 2014-01-01–2014-12-31 laikotarpio PVM ir PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei surašė 2017-12-22 patikrinimo aktą Nr. FR0680-523, kuriuo nustatė, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu vykdė prekybos naudotais automobiliais veiklą. Bendrovė Europos valstybėse įsigytas naudotas transporto priemones pardavė Lietuvos ir kitų Europos Sąjungos (toliau – ES) šalių fiziniams ir juridiniams asmenims, taip pat eksportavo į Ukrainą, Rusiją, Baltarusiją, Kirgiziją. Iš viso tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė pardavė 1390 transporto priemonių (Lietuvoje parduota 1046, į kitas ES šalis 35, eksportuotos 309 transporto priemonės) ir apskaitė 17007984 Lt transporto priemonių pardavimo pajamų. Klaipėdos AVMI nustatė, kad Bendrovė pardavimo dokumentuose nurodė dirbtinai sumažintas pardavimo kainas ir transporto priemonių pardavimus įformino mažesnėmis nei rinkos kainomis. Vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, pritaikiusi ekonominių modelių metodą, Klaipėdos AVMI nustatė, kad Bendrovė tikrinamuoju

laikotarpiu neapskaitė 525946,06 Eur (1815986,56 Lt) gautų pajamų. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3, 19, 106 straipsnių bei Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4, 5, 123 straipsnių nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 110448,66 Eur PVM ir 78891,91 Eur PM. Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2018-04-19 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-123 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 110448,66 Eur PVM ir 78891,91 Eur PM, vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio, PMĮ 56 straipsnio, MAĮ 96, 139 straipsnių nuostatomis, už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiavo 19461,01 Eur PVM ir 11065,72 Eur PM delspinigius, skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 33134 Eur PVM ir 23667 Eur PM baudas.

Inspekcija nurodo, jog mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu bei taikydamas MAĮ 70 str. 1 dalies ir Taisyklių nuostatas pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė, vykdydama naudotų transporto priemonių pardavimo ekonominę veiklą, savo buhalterinėje apskaitoje neapskaitė ir nedeklaravo tikrinamuoju laikotarpiu gautų visų pajamų. Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 str. 1 ir 2 dalių, Taisyklių 4, 6.1. punktų, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos aiškinant MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo taisykles nuostatas (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016, 2016-08-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2626-575/2016).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad pagal Latvijos, Estijos ir Lenkijos mokesčių administratorių pateiktus atsakymus buvo nustatyta, jog 3 fiziniai asmenys mokėjo už įsigytus iš Bendrovės automobilius daugiau, negu apskaityta apskaitos dokumentuose: pirkėjas iš Estijos V. Ž. už automobilį FORD GALAXY (pagamintas 2006 m.) mokėjo 6000 Eur arba 20716,80 Lt; pirkėjas iš Latvijos I. A. už automobilį OPEL ZAFIRA (pagamintas 2007 m.) mokėjo 4200 Eur arba 14501,76 Lt; pirkėjas iš Latvijos R. J. už automobilį TOYOTA AVENSIS (pagamintas 2013 m.) mokėjo 11250 Eur arba 38844 Lt. Pagal apklaustųjų duomenis pardavimo kaina 74062,56 Lt su PVM, eliminavus maržos PVM 8239,63 Lt, pardavimo pajamos 65822,93 Lt be PVM. Skirtumas tarp apskaitos dokumentų ir apklaustųjų asmenų yra 36203,37 Lt be PVM arba 122,23 proc. Tokiu būdu, Inspekcijos tvirtinimu, konstatavus, jog bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, atsiranda pagrindas mokesčių bazę nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu. Nustačiusi, kad mokesčių mokėtojas nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, Klaipėdos AVMI pagrįstai Bendrovės mokestinį patikrinimą atliko taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, jog Bendrovė 2014 m. pardavė 1390 naudotų transporto priemonių, iš jų: Lietuvos fiziniams ir juridiniams asmenims – 1046 automobilius, 309 transporto priemones eksportavo į trečiąsias šalis bei 35 automobilius pardavė pirkėjams iš ES šalių. Bendrovė ES valstybėse narėse įsigydavo naudotus automobilius su nedideliais defektais, parduodavo juos neremontuotus, buvo įsigijusi detales tik smulkiam remontui. Bendrovėje naudotų automobilių smulkius defektus taisė Bendrovės darbuotojai. Bendrovėje yra surašomi Trumpalaikio turto nurašymo aktai, pagal kuriuos nurašomos transporto priemonių remontui panaudotos atsarginės dalys ir paslaugos. Laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 išlaidos transporto priemonių remontui yra neženklios, sudarė 17313 Lt, jos apskaitoje atskirai neapskaitomos, traukiamos į bendras veiklos išlaidas.

Nustatyta, kad Bendrovės 2014 m. pardavimo už transporto priemones pajamos – 17007984 Lt, prekių savikaina – 15541216 Lt, bendrasis pelnas – 1466768 Lt, bendrasis pelningumas – 8,62 proc., 2014 m. taikytas antkainis – 9,44 proc., grynasis pelningumas (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) 2014 m. – 0,03 proc.

Statistikos departamento duomenimis, Lietuvoje sektoriuje G45 „Variklių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ 2014 m. bendrasis pelningumas sudarė 17 proc., grynasis pelningumas 1,50 proc., t. y. bendrojo pelningumo rodiklis yra didesnis nei Bendrovėje 1,97 karto, o grynasis pelningumas didesnis nei

Bendrovėje net 50 kartų, kas, Inspekcijos nuomone, rodo ženklų Bendrovės rodiklių neatitikimą šio verslo pelningumo bendriesiems rodikliams.

Inspekcija nurodo, jog Klaipėdos AVMI, išanalizavusi Bendrovės pardavimo ir pirkimo duomenis už 2014 m. pagal jos apskaitos dokumentus, apskaičiavo vidutinį antkainį parduotoms transporto priemonėms. Įvertinus transporto priemonių pardavimą be PVM 17007984 Lt ir parduotų transporto priemonių įsigijimo savikainą 15541216 Lt, nustatyta, kad Bendrovės 2014 m. taikomas vidutinis antkainis sudarė 9,44 proc. Pagal pateiktus apskaitos dokumentus nustatyta, kad Bendrovė apskaitoje apskaitė išlaidas, susijusias su automobilių įsigijimu (transporto priemonių parvežimo iš užsienio išlaidos). Įvertinus transporto priemonių savikainą su išlaidomis, susijusiomis su automobilių įsigijimu (transporto priemonių parvežimo iš užsienio išlaidomis), transporto priemonių savikaina sudarė 16274672 Lt. Įvertinus minėtas išlaidas antkainis sudarė 4,51 proc. Patikrinimo metu apskaičiuotas Bendrovės taikomas antkainis parduotoms transporto priemonėms atskirai 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 metams ir nustatyta, kad Bendrovės taikomas antkainis 2010 m. buvo 10,12 proc., 2011 m. – 9,81 proc., 2012 m. – 11,57 proc., 2013 m. – 9,64 proc., o tikrinamuoju laikotarpiu antkainis sudarė 2014 m. – 9,44 proc.

Klaipėdos AVMI, išanalizavusi Bendrovės pateiktų pelno mokesčio deklaracijų duomenis, nustatė, kad Bendrovė 2010–2014 m. veiklos laikotarpiu uždirbo 88552299 Lt apskaitytų pajamų, o pelno apskaičiavo ir deklaravo 211257 Lt, kas sudaro tik 0,24 proc. visos apskaitytų pajamų sumos.

Nustatyta, kad Bendrovės bendrasis pelningumas, t. y. santykis tarp bendrojo pelno ir pardavimo pajamų, 2010 m. buvo 9,19 proc., 2011 m. – 8,94 proc., 2012 m. – 10,37 proc., 2013 m. – 8,79 proc., 2014 m. – 8,62 proc., tuo tarpu Statistikos departamento duomenimis, variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninės ir mažmeninės prekybos bei remonto sektoriaus bendrasis pelningumas 2010 m. siekė 18,3 proc., 2011 m. – 16,7 proc., 2012 m. – 15,7 proc., 2013 m. – 16 proc., 2014 m. – 17 proc. Bendrovės grynojo pelningumo rodiklis (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) 2010 m. sudarė 0,36 proc., 2011 m. – 0,28 proc., 2012 m. – 0,05 proc., 2013 m. – 0,19 proc., 2014 m. – 0,03 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. Nustatyta, kad Bendrovės pelningumo rodikliai taip pat ir už 2010–2014 m. nesiekė Statistikos departamento skelbtų statistinių bendrojo pelningumo ir grynojo pelningumo rodiklių sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“.

Inspekcija nurodo, jog Klaipėdos AVMI įvertino 2014 m. bendrąjį ir grynąjį pelningumą kitų Tauragės, Telšių, Klaipėdos apskričių įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais. Palyginimui už 2014 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos minėtų apskričių 5 įmonės (akto 2 priedas). Nustatyta, kad 2014 m. nurodytų apskričių juridinių asmenų, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 22,31 proc., pelningumo rodikliai buvo: bendrasis pelningumas – 18 proc., grynasis pelningumas – 3,4 proc. Pažymi, kad atsitiktine tvarka pasirinktų Tauragės, Telšių, Klaipėdos apskričių 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, 2014 m. bendrasis pelningumas sudarė 17 proc., grynasis pelningumas sudarė 1,5 proc.). Tokiu būdu nustatyta, kad Bendrovės 2014 m. bendrasis pelningumas (8,62 proc.) yra ženkliai mažesnis už kitų minėtų apskričių įmonių pelningumą už 2014 m. – 18 proc.

Nustatyta, kad dėl to, jog Bendrovės finansiniai rodikliai yra prasti, apskaitomas mažas antkainis, Bendrovei trūksta apyvartinių lėšų, kurias Bendrovė dengia įsigydama iš UAB „Medicinos bankas“ neprotestuotinus vekselius (vekselių suma 18000 Eur, 28000 Eur arba 28500 Eur). Vekselio lėšų paskirtis – apyvartinėms lėšoms (prekių įsigijimui). Bendrovė UAB „Medicinos bankas“ per 2014 m. grąžino 230000 Lt kreditą (pagal 2012-10-25 mažo kredito sutartį gauta 350000 Lt paskola). Taip pat 2014-12-02 pagal sutartį UAB „Medicinos

bankas“ Bendrovei suteikė 100000 Eur paskolą, kredito paskirtis – apyvartinėms lėšoms, skirtoms prekių atsargoms pirkti, papildyti. Bendrovės skola UAB „Medicinos bankui“ 2014-12-31 sudarė 345280 Lt. Taip pat 2014-12-01 Bendrovei 35000 Lt paskolą suteikė Bendrovės direktorius R. K. ir 35000 Lt paskolą suteikė akcininkas S. K., grąžinimo terminas numatytas 2017-12-01.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovės veiklos finansiniai rodikliai liudijo, jog transporto priemonių pardavimo sandoriai nebuvo sudaryti pagal įprastus verslo standartus, siekiant maksimalios ekonominės naudos, todėl siekdama nustatyti faktines automobilių pardavimo Lietuvoje kainas, Klaipėdos AVMI paprašė pateikti paaiškinimus 254 Lietuvos ir 16 užsienio šalių fizinių asmenų, įsigijusių automobilius iš Bendrovės. Patikrinimo metu buvo išsiųsti paklausimai Lietuvos ir kitų ES šalių (Latvija, Estija, Lenkija) fiziniams asmenims, įsigijusiems 2014 m. iš Bendrovės automobilius. Iš 254 fizinių asmenų Lietuvoje, paaiškinimus pateikė 111 asmenų, kas sudaro 43,70 proc., iš kurių 18 asmenų, kas sudaro 7,09 proc., nurodė mokėję daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje. Atsižvelgiant į tai, kad 1 fizinis asmuo iš Bendrovės įsigijo motociklą, o 1 asmuo, nors ir nurodė iš Bendrovės automobilį pirkęs didesne kaina nei nurodyta Bendrovės pardavimo dokumente, tačiau savo duomenų pagrindimui pateikė Prancūzijos sąskaitą, nagrinėjant neatitikimus su Bendrovės apskaita minėtos transporto priemonės buvo eliminuotos. Fiziniai asmenys, kurie pagal apklausos duomenis už įsigytas transporto priemones tikrinamuoju laikotarpiu mokėjo daugiau, nei nurodyta Bendrovės išrašytose pažymose sąskaitose ar PVM sąskaitose faktūrose, iš viso sumokėjo 225944 Lt (207794,08 Lt be PVM), o Bendrovės apskaitos dokumentuose apskaityta iš viso 137300 Lt su PVM (134534,58 Lt be PVM), t. y. 16 fizinių asmenų sumokėjo 73259,50 Lt (be PVM) arba 54,45 proc. daugiau, negu nurodyta jiems išrašytuose apskaitos dokumentuose (akto 5 psl., akto 1 lentelė).

Nustatyta, kad 18 fizinių asmenų, kurie nurodė, kad transporto priemones įsigijo didesnėmis kainomis, nei nurodyta Bendrovės pardavimo dokumentuose, paaiškinimuose nurodė, kad automobiliai buvo techniškai tvarkingi, važiuojantys, turėjo tik smulkių kosmetinių defektų ir techninių gedimų (akto 4–5 psl.).

Pagal informaciją, gautą iš Latvijos, Estijos ir Lenkijos mokesčių administratorių, taip pat nustatyta, kad 3 fiziniai asmenys nurodė mokėję daugiau, negu apskaityta Bendrovės dokumentuose. Apklaustieji fiziniai asmenys iš Estijos ir Latvijos (V. Ž., I. A., R. J.) iš viso sumokėjo 65822,93 Lt (be PVM), o Bendrovė apskaitė – 29619,56 Lt (be PVM), t. y. 3 fiziniai asmenys iš Estijos ir Latvijos sumokėjo 36203,37 Lt arba 122,23 proc. daugiau, nei Bendrovė apskaitė apskaitos dokumentuose. Fiziniai asmenys nurodė, kad automobiliai buvo važiuojantys, turėjo nedidelių trūkumų ir defektų, bet į Latviją ir Estiją atvyko savo eiga (akto 7 psl.). Tokiu būdu Bendrovė neapskaitė 36203,37 Lt (65822,93 – 29619,56) gautų pajamų.

Inspekcija sprendime nurodo, jog Klaipėdos AVMI surinko informaciją iš Lietuvos Respublikos draudikų biuro apie Bendrovės parduotų transporto priemonių draudimą. Pagal gautus duomenis nustatyta, jog 2014 m. privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu pirmą kartą Lietuvoje buvo draustos 767 transporto priemonės, parduotos Lietuvos rinkoje su standartiniu PVM tarifu, iš jų: Bendrovės vardu buvo draustos 199, kitų asmenų vardu – 568 transporto priemonės. Pagal turimus duomenis buvo išvestas dienų skirtumas tarp automobilių įsigijimo ir draudimo datos. Nustatyta, jog 322 automobiliai (t. y. 41,98 proc.) iš minėtų 767 buvo apdrausti privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu tą pačią dieną, kai buvo sudarytas automobilio pirkimo ir pardavimo sandoris. 295 atvejais (38,46 proc.) automobiliai buvo apdrausti privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu iki jų pardavimo įforminimo ir 150 atvejais, kas sudaro 19,56 proc. visų apdraustųjų, draudimo sutartys buvo sudarytos po automobilių pardavimo įforminimo. Iš 150 transporto priemonių po pardavimo 1 dieną buvo draustos 67 transporto priemonės. Vadinasi, dalis transporto priemonių, t. y. 684 transporto priemonės iš 767 (89,18 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 (akto 5 priedas).

Taip pat nurodo, jog siekdama surinkti kuo išsamesnę informaciją apie Bendrovės parduotų automobilių techninę būklę jų pardavimo metu, Klaipėdos AVMI kreipėsi į Lietuvos techninės apžiūros įmonių asociaciją „Transeksta“ dėl Lietuvoje registruotų pirkėjų iš Bendrovės įsigytų 567 transporto priemonių techninės apžiūros datų. Pagal 2017-07-04 raštu Nr. 63 ir 2017-12-12 raštu Nr. 97 gautą atsakymą iš 567 transporto priemonių techninė apžiūra buvo atlikta 546 transporto priemonėms (96,30 proc.). Nustatyta, kad iš 546 transporto priemonių 43 transporto priemonėms techninė apžiūra buvo atlikta iki pardavimo, 100 – tą pačią pardavimo dieną, 100 – kitą dieną po pirkimo, 57 – praėjus 2 dienoms po pirkimo, 47 – praėjus 3 dienoms po pirkimo, 20 – praėjus 4 dienoms po pirkimo, 24 – praėjus 5 dienoms po pirkimo, 29 – praėjus 6 dienoms po pirkimo, 24 – nuo 7 iki 8 dienų po pirkimo, 25 – nuo 9 iki 10 dienų po pirkimo, 16 – nuo 11 iki 15 dienų po pirkimo, 17 – nuo 16 iki 20 dienų po pirkimo, 13 – nuo 21–29 dienų po pirkimo, 10 – nuo 35 iki 43 dienų po pirkimo, 8 – nuo 49 iki 69 dienų po pirkimo, 6 – nuo 74 iki 112 dienų po pirkimo, 1 – po 147 dienų po pirkimo, 1 – po 154 dienų po pirkimo, 1 – po 180 dienų po pirkimo, 1 – po 225 dienų po pirkimo, 1 – po 289 dienų po pirkimo. Nustatyta, kad 391 transporto priemonei (71,61 proc.) iš 546, techninė apžiūra atlikta labai greitai po transporto įsigijimo (iki 5 dienų), kas, pasak Inspekcijos, patvirtina, jog transporto priemonių būklė buvo tvarkinga ir negalėjo stipriai įtakoti automobilių pardavimo kainos.

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu Bendrovės Lietuvoje parduotų transporto priemonių kainas, atsižvelgusi į automobilio markę, modelį, jo galingumo parametrus, gamybos metus, kuro rūšį, pardavimo datą, palygino su VŠĮ „Emprekis“ leidinyje „Autotransporto kainos Lietuvoje“ nurodytomis automobilių vidutinėmis rinkos kainomis. Inspekcija pažymi, kad Lietuvos Respublikos muitinė nuo 2012-01-01 nustatydamas transporto priemonių muitinę vertę bei muitinio įvertinimo kontrolės tikslais naudojami VŠĮ „Emprekis“ leidžiamu žinyne. ES šalių, t. y. Latvijos, Lenkijos ir Estijos fiziniams asmenims automobilių pardavimo aplinkybės bei sąlygos niekuo nesiskyrė nuo pardavimų Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims, todėl pardavimai fiziniams asmenims iš ES šalių neišskirti į atskirą grupę.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad patikrinimo metu surinkta informacija apie automobilių pardavimo momentu galiojusias rinkos kainas palygintos su Bendrovės parduotų transporto priemonių apskaityta verte. Palyginimui atrinktos 346 transporto priemonės, parduotos Lietuvoje ir ES šalių fiziniams asmenims, t. y. iš 825 transporto priemonių, parduotų Lietuvoje fiziniams asmenims, mokesčių administratorius nevertino: 20 transporto priemonių kainų, nustatytų pagal pirkėjų paaiškinimus, 242 transporto priemonių, kurios buvo nedraustos ar draustos vairuotojų privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu Lietuvoje po pardavimo antrą dieną ir vėliau, 84 transporto priemonių, kurioms techninė patikra atlikta po penkių ir daugiau dienų, 21 transporto priemonės, kurios buvo parduota didesne nei rinkos kaina, 24 transporto priemonių, kurios buvo parduotos žemiau rinkos kainos iki 8,25 proc., 88 transporto priemonių, kurios neturėjo tikslų techninių atitikmenų VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje (akto 9–10 psl.). Atmetęs ribines reikšmes (rodiklius) turinčius automobilius, mokesčių administratorius atrinko 346 Bendrovės parduotas transporto priemones ir nustatė, kad šių parduotų transporto priemonių apskaityta pardavimo kaina skiriasi nuo rinkos kainų 84,50 proc. (apskaičiavus pagal tikslesnį svertinį vidurkį).

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu pagal Bendrovės pateiktas pardavimo PVM sąskaitas faktūras palygino transporto priemonių duomenis su UAB „D1“ už 2014 m. pateikta informacija apie Bendrovės talpintus skelbimus internetiniame portale www.autoplius.lt ir nustatė, kad Bendrovė skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas, nei apskaitė apskaitoje (akto 5 lentelė). Be to, internetiniame portale www.autoplius.lt Bendrovės skelbiamos pardavimo kainos artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ leidinyje.

Šios informacijos pagrindu, Inspekcijos tvirtinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas, todėl mokesčių administratorius mokesčio mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, kas leidžia mokesčių administratoriui mokesčius apskaičiuoti taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija sprendime cituoja Taisyklių 6.2., 6.3., 25, 26, 28, 29 punktų nuostatas ir nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius, pagal įvertinimą apskaičiuodamas Pareiškėjo 2014 m. PVM ir PM bazę, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi informacija, gauta iš Bendrovės (automobilių įsigijimo ir pardavimo dokumentai bei kiti apskaitos dokumentai), informacija, gauta iš užsienio mokesčių administratorių, informacija, kurią pateikė iš Bendrovės automobilius įsigiję fiziniai asmenys, VŠĮ „Emprekis“ internetiniame puslapyje skelbiamomis transporto priemonių kainomis. Esant šioms byloje nustatytoms aplinkybėms konstatuoja, kad Klaipėdos AVMI surinko pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįstai šios informacijos pagrindu apskaičiavo Bendrovės mokesčines prievoles taikydama mokesčių administratoriaus įvertinimą. Tvirtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI taikė ekonominių modelių metodą. Taisyklių 25 punkte nustatyta, kad taikant šį vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių, o Taisyklių 26 punkte nustatyta, kad surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius atlieka skaičiavimus (realizavimo pajamų, bendrojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos). Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovei priklausančias sumokėti PVM ir PM sumas, atliko įvairius skaičiavimus ir palyginimus, kurių pagrindu apskaičiavo Bendrovės gautas nedeklaruotas pajamas. Kaip minėta, Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė automobilių pardavimo dokumentuose nurodė nepagrįstai žemas automobilių pardavimo kainas, kurios neatitiko rinkos vertės. Apskaičiuojant tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovės mokesčinę bazę, pasinaudota automobilių pirkėjų apklausos duomenimis ir VŠĮ „Emprekis“ teikiama informacija apie vidutines transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje. 16 fizinių asmenų paaiškinimuose nurodytos už automobilius sumokėtos sumos imamos pagrindu apskaičiuojant Bendrovės neapskaitytas pajamas, nes pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti suinteresuotų asmenų bei tikslesnis šaltinis, nei vidutinės rinkos kainos. Nors Bendrovės fiziniams asmenims Lietuvoje parduotų 346 automobilių pagal VŠĮ „Emprekis“ pateiktus duomenis vidutinės kainos pagal svertinį vidurkį didesnės 84,50 proc., palyginus su Bendrovės PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis šių automobilių pardavimo kainomis, vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, minėtų 346 automobilių pardavimams apskaičiuoti pasirinktas 54,45 proc., t. y. 16 fizinių asmenų apklausos metu nurodytų kainų skirtumų vidurkis. Pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičiavus, t. y. 54,45 proc. padidinus, 17-os automobilių, parduotų Lietuvoje fiziniams asmenims, netaikant maržos schemos, ir 329 transporto priemonių, parduotų taikant maržos schemą, Bendrovės apskaitytus 346 automobilių pardavimus, papildomai apskaičiuota 1706088,61 Lt (1554324,27 + 151764,34) pardavimo pajamų. Įvertinus tai, jog 17 pirkėjų už tikrinamuoju laikotarpiu įsigytus 16 automobilių ir 1 motociklą sumokėjo 73693,63,34 Lt daugiau, negu Bendrovė nurodė PVM sąskaitose faktūrose bei apskaitė apskaitos registruose, taip pat į tai, jog Bendrovė neapskaitė 36203,37 Lt už Latvijos ir Estijos piliečiams parduotus automobilius, Klaipėdos AVMI Bendrovės 2014 m. mokesčių bazę pagrįstai padidino 1815986,56 Lt.

Inspekcijos tvirtinimu, remdamasi šiais duomenimis Klaipėdos AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Bendrovė į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus duomenis, todėl jos buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio. Tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė, 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, prieštarigus duomenis apie gautas pajamas. Tokiu būdu Bendrovė, siekdama išvengti mokesčių, sumažino tikrąją mokesčio bazę.

Atsakydama į Bendrovės skunde nurodytus argumentus, kad Klaipėdos AVMI išvadas dėl papildomų mokesčių apskaičiavimo grindžia 20 asmenų paaiškinimais, kad kainos neatitikimas pagal pirkėjų apklausos duomenis nėra pakankamas pagrindas netiesioginių metodų taikymui, kad nėra nei vieno duomens, dokumento, įrodymo, kad Bendrovė transporto priemones būtų pardavusi kita kaina, nei užfiksuota dokumentuose, Inspekcija pažymi, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Todėl Bendrovei, kuri nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, kilo MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtinta pareiga pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (LVAT 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1420/2012, LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.).

Atsakydama į Bendrovės skundo argumentą, kad Klaipėdos AVMI neturėjo pagrindo taikyti MAĮ 70 str. 1 dalies, nes nenustatė pagrindo mokesčių apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, Inspekcija sprendime cituoja LVAT praktiką (2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A575-146/2011; 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012, 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A602-27/2013). Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu įvertino Bendrovės su parduotais automobiliais susijusių dokumentų visumą (tokių kaip Bendrovės pelningumas, apyvartinių lėšų likučiai, transporto priemonių pardavimo kainų neatitikimas rinkos kainai, transporto priemonių techninė būklė ir kt.), todėl įvertinimas buvo atliktas išsamiai, atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes. Klaipėdos AVMI, siekdama atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, informaciją apie automobilių kainas paėmė iš kelių šaltinių: apibendrinio pirkėjų iš Lietuvos pateiktą informaciją, VŠĮ „Emprekis“ tinklalapyje paskelbtą informaciją „Autotransporto kainos Lietuvoje“, įvertino Latvijos ir Estijos mokesčių administratorių bei pirkėjų apklausos duomenis. Automobilių kainos buvo apskaičiuotos patikrinimo metu surinkus pakankamai įrodymų, kurie leidžia abejoti Bendrovės apskaitos dokumentuose nurodytų pardavimo kainų teisingumu. Klaipėdos AVMI pagrįstai nurodė, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje fiksavo mažesnes automobilių pardavimo kainas, nei jos realiai buvo mokėtos, todėl šiuo atveju pagrįstai taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos bei ekonominių modelių metodas.

Bendrovė pateiktame skunde nurodo, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo aktas buvo surašytas 2017-12-22, tačiau jai įteiktas tik 2018-01-23. Bendrovei kyla abejonių, jog mokesčių administratorius piktnaudžiavo jam suteiktomis teisėmis ir pažeidė MAĮ nuostatas. Dėl šių Bendrovės argumentų Inspekcija pažymi, kad pagal MAĮ 128 straipsnį mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, kurį pasirašo mokesčių administratoriaus pareigūnas, atlikęs patikrinimo veiksmus (MAĮ 129 str. 1 dalis), o pagal MAĮ 128 str. 2 dalį patikrinimo aktas, nustačius pažeidimus, tvirtinamas sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Šiais dviem procesiniais sprendimais yra įforminami mokestinio patikrinimo rezultatai, o teisinės pasekmės sukeliančiu dokumentu laikytinas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pažymi, jog patikrinimo akto surašymo bei įteikimo mokesčių mokėtojui mokesčių administratoriaus veiksmai atliekami vadovaujantis MAĮ nuostatomis, Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintomis Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėmis, Inspekcijos viršininko 2004-05-10 įsakymu Nr. VA-90 „Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto, patikrinimo pažymos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ patvirtinta patikrinimo akto FR0680 forma ir patikrinimo akto FR0680 formos užpildymo taisyklėmis. Nustatyta, kad Klaipėdos AVMI 2017-12-27 patikrinimo akto Nr. FR0680-523 įteikimo data ir laikas buvo suderinti pagal Bendrovės vyr. buhalterės D. B. pageidavimą, dėl ko Klaipėdos AVMI nepažeidė minėtų teisės aktų nuostatų.

Pasisakydama dėl Bendrovės skundo argumentų, jog Klaipėdos AVMI nepagrįstai ir nemotyvuotai jai paskyrė 30 proc. dydžio baudas, nes atsižvelgiant į tai, kad ji bendradarbiavo su mokesčiu administratoriumi, jai turėjo būti skirta 10 proc. dydžio bauda, Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 139, 140 straipsnių, PVMĮ 123 straipsnio, LVAT praktikos nuostatas (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008, LVAT adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Konstatuoja, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės argumentus ir sumažinti Klaipėdos AVMI pagrįstai paskirtas 30 proc. dydžio PVM ir PM baudas. Klaipėdos AVMI 2018-04-19 sprendime Nr. (6.5)-FR0682-123 nurodė, jog atsižvelgiama į tai, kad Bendrovė patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė apskaitos dokumentus, registrus ir paaiškinimus, tačiau apskaitos dokumentuose atvaizdavo ne visas gautas pajamas, o tik jų dalį, nuslėpė dalį pajamų, pažeidimas buvo ne vienkartinis ar atsitiktinis, padarytas dėl neatsargumo ar suklydus, o sąmoningas, buvo daromas pakankamai ilgą laikotarpį, dėl ko mokesčių bazė apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Todėl esant atsakomybę sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių, įprastai yra skiriama 30 proc. dydžio bauda. Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad nurodytos baudų skyrimo aplinkybės atitinka mokestinio ginčo byloje nustatytus faktus. Be to, mokesčių mokėtojas pateiktame skunde nepripažįsta mokesčių įstatymų pažeidimo, kas pagal MAĮ 139 str. 2 dalies nuostatas ir LVAT praktiką yra svarbi aplinkybė skiriant didesnę baudą. Bendrovė pateiktame skunde nurodo, kad ji bendradarbiavo su mokesčiu administratoriumi, teikė paaiškinimus ir papildomus įrodymus, kas iš esmės galėtų būti vertinama kaip Bendrovės atsakomybę lengvinančios aplinkybės, lemiančios skiriamos baudos dydžio mažinimą. Tačiau šiuo atveju, esant baudą didinančių ir mažinančių aplinkybių, pagal LVAT 2008-02-15 nutarties adm. byloje Nr. A261-214/2008 išaiškinimą, skiriamas baudos vidurkis. Atsižvelgiant į tai, Klaipėdos AVMI 2018-04-19 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-123 pagrįstai Bendrovei paskyrė 30 proc. dydžio PVM ir PM baudas.

Bendrovė 2018-08-03 skunde nurodo nesutinkanti su mokesčių administratorių priimtais sprendimais, nes mokestinis patikrinimas buvo atliktas tendencingai ir išvados padarytos nevertinant pateiktų ir gautų rašytinių įrodymų, mokesčių administratoriui priimant sprendimą nebuvo vertinti Bendrovės skunduose pateikti argumentai ir motyvai.

Bendrovė nurodo mananti, jog mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, kurių pagrindu nustatė mokesčių bazę vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis. Vien savaiminis išimtinai mokesčių administratoriaus nuomone pagrįstas mokesčių apskaičiavimas, Bendrovės teigimu, nesudaro pagrindo apskaičiuoti papildomas mokesčių sumas Bendrovei. Bendrovė mano, kad mokesčių administratorius nepagrindė objektyviais įrodymais išvadą, kurių pagrindu apskaičiavo papildomas mokesčių sumas.

Dėl procedūrinių pažeidimų

Skunde nurodoma, jog Klaipėdos AVMI patikrinimo aktas Nr. FR0680-523, Bendrovės vertinimu, buvo surašytas pažeidžiant jo surašymo / priėmimo procedūras. Patikrinimo akto surašymo diena nurodyta 2017-12-22, tačiau pats aktas Bendrovės atstovams įteiktas tik 2018-01-23, t. y. daugiau nei po mėnesio. Klaipėdos AVMI dėl šių argumentų sprendime nepasisakė ir visiškai ignoravo rašytinių pastabų argumentus, o Inspekcija priimtame sprendime nurodė, kad ši aplinkybė buvo suderinta su Bendrovės buhalterė. Inspekcija kartu prie sprendimo nepridėjo jokių įrodymų savo teiginiams pagrįsti.

Bendrovė nurodo, jog visus su įmone susijusius klausimus sprendžia direktorius, todėl su juo nebuvo derintas toks patikrinimo akto uždelsimas. Šiuo atveju kyla pagrįsta abejonė, ar mokesčių administratorius nepiktnaudžiavo jam suteiktomis teisėmis ir nepažeidė MAĮ nuostatų. Bendrovė mano, kad tikslinga iširti ir įvertinti procedūrinius aspektus, tokius kaip: patikrinimo akto surašymo faktinę dieną; jo registravimo sistemoje dieną; jo įteikimo dieną; nustatyti objektyvias priežastis, dėl kurių patikrinimo aktas įteiktas tik po mėnesio nuo jo surašymo dienos. Bendrovė teigia, kad mokesčių administratoriaus atsakingi darbuotojai

pažeidė MAĮ nustatytas procedūras. Inspekcija priimtame sprendime nepasisakė dėl šių aplinkybių ir nenurodė informacijos, kurią buvo prašoma įvertinti ir pateikti.

Dėl mokesčių bazės apskaičiavimo ir MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo

Mokesčių administratorius, nustatęs 19 atvejų dėl kainų neatitikimo, išvedė 54,45 proc. vidurkį ir tokiu būdu padidino 346 transporto priemonių kainą bei nuo jų apskaičiavo mokesčius. Mokesčių administratorius išvadas dėl papildomų mokesčių apskaičiavimo grindžia išimtinai asmenų gautais paaiškinimais, kurie neva sumokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose. Bendrovė nurodo, jog mokestinio patikrinimo metu jai nebuvo suteikta galimybė susipažinti su paaiškinimų turiniu, kas apribojo jos teisę į gynybą, nes negalima vertinti įrodymų / apskaičiavimų patikimumo. Taip pat Bendrovei nėra aišku, kokiu būdu apskaičiuoti mokesčiai, nes paaiškinimus pateikė 111 asmenų, t. y. didžioji dalis apklaustųjų patvirtino Bendrovės dokumentuose nurodytas kainas, kas verčia abejoti kitų asmenų nurodytais duomenimis ir pateikta informacija. Susipažinus su skundžiamu sprendimu, Bendrovės teigimu, matyti, kad Inspekcija nevertino mokesčių apskaičiavimo aplinkybių, o vien apsiribojo statistiniais palyginimais ir samprotavimu, jog mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti mokesčių apskaičiavimą. Priimant sprendimą nebuvo vertinta šio mokestinio ginčo esmė, t. y. šiuo atveju nėra aišku, kaip mokesčių administratorius vertino pateiktus paaiškinimus, t. y. kas buvo eliminuota apskaičiuojant papildomas mokesčių sumas, o kas nebuvo.

Mokesčių administratorius nustatė, kad per metus laiko Bendrovė atliko 1390 operacijų, susijusių su transporto priemonių pardavimu, todėl, Bendrovės nuomone, yra normalu ir suprantama, kad kažkokia pirkėjų dalis liko nepatenkinta įsigytais automobiliais. Šiuo atveju mokesčių administratorius nustato 1,45 proc. pirkėjų neatitikimus ir mano, kad paskaičiavimai objektyvūs ir teisingi. Bendrovė mano, kad tai nėra pakankamas pagrindas netiesioginių metodų taikymui, nes mokesčių bazė negali būti nustatinėjama naudojantis vos 1,45 proc. pirkėjų duomenimis. Mokesčių administratoriaus pasirinktas mokesčių apskaičiavimo metodas nėra pateisintas MAĮ įtvirtintais teisingumo ir teisėtumo principais, nes patikrinimo metu nesurinkta pakankamai įrodymų, kurie sudarytų pagrindą taikyti netiesioginį mokesčių apskaičiavimo būdą.

Bendrovę stebina tai, kad mokesčių administratorius mano, jog paaiškiniame nurodytų aplinkybių neprivalu pagrįsti apklaustiesiems. Nėra suprantama, kokius dokumentus pateikė paaiškinimus pateikę asmenys, kurie neva teigia, jog už įsigytas transporto priemones sumokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose. Bendrovės manymu, mokesčių administratorius privalėjo įvertinti situaciją kur kas plačiau.

Bendrovė nurodo, jog MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas mokesčių administratoriui leistino elgesio (mokesčio sumą apskaičiuoti pagal įvertinimą) turinys, o būtent, šį apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“. Taisyklių 6.3 punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti toki vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės 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.

Bendrovė daro išvadą, jog mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai nustatomas bent vienas juridinę reikšmę turintis faktas, apibrėžiamas Taisyklių 4 punkte. Šiuo atveju, Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog pardavimo dokumentuose ji nurodė tikrovės neatitinkančias transporto priemonių pardavimo

kainas, nes didžioji dalis apklaustųjų patvirtino, kad už įsigytas transporto priemones sumokėjo tiek, kiek nurodyta pardavimo dokumentuose. Bendrovės mano, kad Inspekcija privalėjo kur kas plačiau ir išsamiau išnagrinėti mokesčių apskaičiavimą, įvertinti apklausos duomenis ir 346 transporto priemonių kainas, nuo kurių apskaičiuotos papildomos mokesčių sumos. Neatlikus šių veiksmų ir toliau lieka neaišku, koku būdu apskaičiuotos papildomos mokesčių sumos Bendrovei.

Mokesčių administratorius neįrodė fakto, kad Bendrovė, sudarydama sandorius su pirkėjais, neapskaičiavo dalies gautų pajamų ar jas slėpė. Nesurinkus įrodymų, Bendrovės teigimu, visi paskaičiavimai grindžiami išimtinai teoriniais pamąstymais bei samprotavimais, kurie nesudaro pagrindo apskaičiuoti mokesčių bazę, o vėliau ir papildomas mokesčių sumas. Mokesčių administratoriaus surinktoje informacijoje nėra nei vieno duomens, dokumento, įrodymo, kad Bendrovė transporto priemones būtų pardavusi kita kaina, nei užfiksuota dokumentuose. Juo labiau mokesčių administratorius pats surinko papildomus įrodymus iš pirkėjų, kurie patvirtino, kad sandoriai sudaryti būtent tokiomis sąlygomis, kokios nurodytos dokumentuose. Vadinasi, lieka neaišku ir nesuprantama, koku pagrindu mokesčių administratorius turi teisę neatsižvelgti į gautų pirkėjų patvirtinimų visumą ir juos ignoruojant iš naujo perskaičiuoti kainas.

Skunde pažymima, jog mokesčių administratorius negali išvadų ir / ar apskaičiavimų grįsti abejonėmis (LVAT 2005-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A1-495/2005). Šiuo atveju mokesčių administratorius padarytomis išvadomis nukrypsta nuo suformuotos teismų praktikos ir mokesčių apskaičiavimą grindžia vien teoriniais išvedžiojimais, nes nėra logiškai suprantama, koku būdu taip ženkliai gali skirtis automobilių kainos. Klaipėdos AVMI 346 transporto priemonių pardavimams apskaičiuoti pasirinko 54,45 proc. kainų skirtumų vidurkį. Bendrovės vertinimu, tai nėra teisingas ir protingas skaičiavimas, nes realiai nupirkti ir parduoti automobilį taikant 54,45 proc. nėra įmanoma ir realu.

Dėl paskirtų baudų nepagrįstumo

Bendrovė nurodo negali suprasti, koku pagrindu jai paskirtos 30 proc. baudos. Šiuo atveju nebuvo pagrindo taikyti baudų vidurkio nustačius, kad Bendrovė mokesčio patikrinimo metu bendravo ir teikė dokumentus mokesčių administratoriui. Todėl nesutinkama su Inspekcijos pozicija, jog baudos paskirtos teisingai ir pagrįstai.

Atsižvelgiant į nurodytų motyvų visumą skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2018-07-11 sprendimą Nr. 69-80, pavesti Inspekcijai iki skundo nagrinėjimo dienos iširti 2017-12-22 patikrinimo aktą Nr. FR0680-523 rengusių ir surašiusių atsakingų mokesčių administratoriaus darbuotojų veiksmus ir galimus procedūrinius pažeidimus.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog skundžiamas Inspekcijos 2018-07-11 sprendimas Nr. 69-80 naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuotų 110448,66 Eur PVM, 78891,91 Eur PM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, Klaipėdos AVMI mokesčio patikrinimo metu konstatavus, kad Bendrovė, vykdydama naudotų transporto priemonių pardavimo veiklą, pardavimo dokumentuose nurodė dirbtinai sumažintas transporto priemonių pardavimo kainas ir pardavimus 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. Bendrovės mokesčių bazę apskaičiuota taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas bei ekonominį modelių metodą.

Bendrovė skunde bei jos atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvuoja tuo, jog sprendimas naikintinas patikrinimo metu pažeidus patikrinimo akto surašymo / priėmimo procedūras, mokesčių administratoriui neįrodžius MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo pagrįstumo, jog mokesčių bazės

apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų.

Dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų. Iš byloje pateiktos informacijos nustatyta, jog Bendrovės mokesstinis patikrinimas buvo atliktas vykdant Klaipėdos AVMI 2015-04-29 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-1255. Patikrinimo akto 1 psl. yra detalai aptarta Klaipėdos AVMI Bendrovės atžvilgiu atliktų kontrolės veiksmų eiga: patikrinimo pratęsimai, sustabdymai, nurodant pratęsimų / patikrinimo eigos sustabdymų priežastis, paskutinis pratęsimas įformintas nuo 2017-12-12 iki 2017-12-22 dėl papildomos informacijos iš mokesčių mokėtojo ir kitų asmenų įvertinimo ir mokesstinio patikrinimo atlikimo. Patikrinimo akto surašymo data yra 2017-12-22, tai yra pavedimo tikrinti priede nurodyta data, iki kurios buvo pratęstas patikrinimas. Pagal byloje esančią informaciją nustatyta, kad patikrinimo aktas 2018-01-23 buvo įteiktas Bendrovės vyr. buhalterei D. B. . Pažymėtina, kad byloje yra pateiktas Bendrovės direktoriaus 2015-04-07 įgaliojimas buhalterei atstovauti Bendrovei valstybinėse institucijose ir pasirašyti Bendrovei teikiamus dokumentus. Bendrovė laikosi pozicijos, kad patikrinimo aktas buvo surašytas pažeidžiant jo surašymo / priėmimo procedūras. Patikrinimo akto surašymo diena nurodyta 2017-12-22, tačiau pats aktas Bendrovės atstovams įteiktas 2018-01-23, t. y. daugiau nei po mėnesio. Klaipėdos AVMI dėl šių argumentų sprendime nepasisakė ir ignoravo rašytinių pastabų argumentus, o Inspekcija priimtame sprendime nurodė, kad ši aplinkybė buvo suderinta su Bendrovės buhalterė. Bendrovė nurodo, jog visus su įmone susijusius klausimus sprendžia direktorius, tačiau su juo nebuvo derintas toks patikrinimo akto uždelsimas. Todėl Bendrovei kyla pagrįstos abejonės, ar mokesčių administratorius nepiktnaudžiavo jam suteiktomis teisėmis ir nepažeidė MAĮ nuostatų. Bendrovė mano, kad tikslinga iširti ir įvertinti procedūrinius aspektus, tokius kaip: patikrinimo akto surašymo faktinę dieną; jo registravimo sistemoje dieną; jo įteikimo dieną; nustatyti objektyvias priežastis, dėl kurių patikrinimo aktas įteiktas tik po mėnesio nuo jo surašymo dienos.

Pasisakydama dėl šių Bendrovės skundo motyvų, Komisija pažymi, kad Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 91 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės. Todėl kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūrinio pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas *nepagrįstas* sprendimas.

LVAT praktikoje (2012-01-27 nutartis adm. byloje Nr. A-602-110/2012, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017), pasisakant dėl procedūrinio pobūdžio terminų laikymosi, yra konstatuota, jog viešojo administravimo subjektui įstatyme nustatytas terminas, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, yra instrukcinio pobūdžio, todėl šio termino pasibaigimas nedaro negaliojančiu administracinio sprendimo, priimto pasibaigus šiam terminui. Įstatyme nustatyto termino, per kurį turi būti priimtas administracinis sprendimas, pasibaigimas nepaneigia viešojo administravimo subjekto kompetencijos priimti administracinį sprendimą ar atlikti kitus veiksmus, t. y. tiesiogiai nesukuria neigiamų teisinių pasekmių, tik prailgina administracinį procesą. Viešojo administravimo subjektui praleidus įstatyme ar kitame teisės akte nustatytą administracinio sprendimo priėmimo terminą, galima konstatuoti viešojo administravimo subjekto neveikimą, tai suteikia teisę asmeniui ginti savo teises kreipiantis su skundu dėl neveikimo.

Pagal MAĮ 120 straipsnio nuostatas mokesčių mokėtojo patikrinimas yra atliekamas turint pavedimą tikrinti, kuriame yra nurodyti privalomi pavedimo tikrinti rekvizitai (patikrinimo dalykas, patikrinimą atliekantis pareigūnas, patikrinimo pradžia ir pabaiga), tuo atveju, jeigu keičiasi pavedimo tikrinti privalomi rekvizitai (dalykas, keičiasi mokesčių

administratoriaus pareigūnas, mokestinis patikrinimas sustabdomas / pratęsimas) yra pildomas pavedimo tikrinti priedas. Pagal MAĮ 128 straipsnio nuostatas mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu, kurį pasirašo mokesčių administratoriaus pareigūnas, atlikęs patikrinimo veiksmus (MAĮ 129 str. 1 dalis); patikrinimo aktas pagal patikrinimo įforminimą reglamentuojančias nuostatas turi būti įformintas iki pavedime tikrinti nurodytos datos, o patikrinimo aktas, tuo atveju, jeigu yra nustatomi pažeidimai, turi būti tvirtinamas sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo (128 str. 2 dalis). Šiais dviem procesiniais sprendimais yra įforminami mokestinio patikrinimo rezultatai, o teisinės pasekmės sukeliančiu dokumentu laikytinas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Atsižvelgiant į LVAT praktikos nuostatas dėl procesinių terminų pažeidimo pasekmių, į ABTĮ 91 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintas nuostatas, jog procedūrų pažeidimas sudaro pagrindą aktą pripažinti neteisėtu tik tuomet, jeigu dėl jo būtų pažeistas objektyvus aplinkybių vertinimas, konstatuotina, jog aplinkybės, kad patikrinimo akto įforminimo veiksmai galimai buvo atlikti vėliau ar patikrinimo aktas Bendrovei pateiktas ne iš karto po jo surašymo gali būti vertinamos kaip procedūrinio pobūdžio pažeidimai, tačiau jie nesudaro pagrindo patikrinimo aktą pripažinti neteisėtu ir nesukeliančiu teisinių pasekmių. Komisijos vertinimu, aplinkybės, jog dėl šių pažeidimų galimai pailgėjo administracinė procedūra, sudaro pagrįstą pagrindą reikalauti Inspekcijos už šį laikotarpį neskaičiuoti delspinigių ar nuo jų atleisti, tačiau ne vertinti patikrinimo aktą kaip neteisėtą.

Dėl MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo. Kaip jau minėta, Bendrovė bei jos atstovas ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu argumentavo tuo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai taikė specialų MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą bei neteisingai nustatė Bendrovės mokesčių bazės dydį. Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Bendrovės argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), tačiau tvirtinti, jog nurodytuju būdu apskaičiuota Bendrovės mokesčių bazė atitinka teisingumo kriterijų, nėra pagrindo, nors atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai.

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 mokesčių 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 mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine tvarka. Akcentuotina, kad Taisyklių 1 punktas nurodo, jog šios taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, *siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančių mokėti mokesčio sumą*, atlikimo tvarką.

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 bylos medžiagos matyti, kad atliekant Bendrovės mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl kainų už parduodamus automobilius realumo. Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė, vykdanči prekybą naudotais automobiliais, tikrintuoju 2014-01-01–2014-12-31 laikotarpiu apskaitė 1390 naudotų automobilių pardavimą Lietuvoje ir kitose ES valstybėse registruotiems fiziniams ir juridiniams asmenims bei eksportą į trečiąsias (ne ES) šalis (patikrinimo akto 2 psl. pateikta informacija). Bendrovė per 5 paskutinius veiklos metus (2010–2014 m.) uždirbo 88552299 Lt apskaitytų pajamų, tačiau pelno apskaičiavo ir deklaravo tik 211257 Lt (0,24 proc. visos apskaitytų pajamų sumos). Mokesčių administratorius, atlikęs Bendrovės bendrojo ir grynojo pelningumo rodiklį už 2010–2014 m. palyginimą su Statistikos departamento duomenimis, nustatė, jog jie yra žymiai mažesni už statistinius ir konstatavo Bendrovės rodiklį neatitikimą rinkos sąlygoms (Bendrovės bendrasis pelningumas tikrintaisiais 2014 m. – 8,62 proc., grynasis pelningumas – 0,03 proc., tuo tarpu Statistikos departamento duomenis, bendrasis pelningumas 2014 m. – 17 proc., grynasis pelningumas – 1,50 proc.). Mokesčių administratorius taip pat lygino Bendrovės veiklos rezultatus su palyginimui atrinktų penkių Tauragės, Telšių bei Klaipėdos apskričių įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, rodikliais ir nustatė, kad Bendrovės tiek bendrasis, tiek grynasis pelningumas 2014 m. buvo žymiai mažesni už palyginimui pasirinktų įmonių rodiklius, kurie, priešingai nei Bendrovės atveju, siekė Statistikos departamento skelbiamus šioje srityje veiklą vykdančių įmonių rezultatus (palyginimui parinktų įmonių bendrasis pelningumas buvo 18 proc., grynasis – 3,4 proc. (patikrinimo akto 1 ir 2 priedai). Mokesčių administratorius sprendė, kad tokius prastus Bendrovės rodiklius lemia parduodamoms transporto priemonėms taikomas mažas antkainis, kuris apskaičiuotas įvertinus transporto priemonių pardavimo pajamas ir jų įsigijimo savikainą ir kuris nuolat (išskyrus 2012 m.) mažėjo (2010 m. taikytas 10,12 proc., 2011 m. – 9,81 proc., 2012 m. – 11,57 proc., 2013 m. – 9,64 proc., o 2014 m. – 9,44 proc.), o papildomai įvertinus transporto priemonių parvežimo į Lietuvą išlaidas, antkainis tesudarė 4,51 proc. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad paminėtų palyginimui pasirinktų įmonių vidutinis antkainis sudarė 22,31 proc. Bendrovės apskaitomas mažas antkainis įtakojo ir apyvartinių lėšų trūkumą, kurį, kaip nustatė mokesčių administratorius, Bendrovė dengė skolindamasi lėšas iš kredito įstaigų (skolos 2014-12-31 likutis – 345280 Lt), iš Bendrovės direktoriaus (35000 Lt) ir iš akcininko (35000 Lt).

Mokesčių administratoriui kilus įtarimui dėl Bendrovės tikrinamuoju laikotarpiu transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymo nuslepianč faktines automobilių pardavimo kainas, buvo kreiptasi į Lietuvos ir kitų ES valstybių (Latvijos, Estijos, Lenkijos) fizinius asmenis su paklausimais nurodyti iš Bendrovės įsigytų transporto priemonių pirkimo kainas ir kitas faktines įsigijimo aplinkybes. Bendrovė tikrintuoju laikotarpiu fiziniams asmenims Lietuvoje pardavė 486 transporto priemones, mokesčių administratorius paklausimus išsiuntė atrinktiems 254 asmenims Lietuvoje bei 16 kitų ES valstybių asmenų. Paaiškinimus pateikė 111 asmenų Lietuvoje, iš kurių 18 asmenų (7,09 proc. pateikusių paaiškinimus) nurodė mokėję daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje bei pagal informaciją, gautą iš Latvijos, Estijos ir Lenkijos mokesčių administratorių, nustatyta, kad 3 fiziniai asmenys nurodė mokėję daugiau, negu apskaityta Bendrovės dokumentuose.

Pagal 16 asmenų pateiktus paaiškinimus (1 fizinis asmuo iš Bendrovės įsigijo motociklą, o 1 asmuo, nors ir nurodė iš Bendrovės automobilį pirkęs didesne kaina nei

nurodyta pardavimo dokumente, tačiau pateikė Prancūzijos sąskaitą, todėl šių 2 asmenų įsigytos transporto priemonės nagrinėjant neatitikimus su Bendrovės apskaita buvo eliminuotos) nustatyta, kad transporto priemonės parduotos už 225944 Lt (207794,08 Lt be PVM), o Bendrovė apskaitos dokumentuose apskaitė iš viso tik 137300 Lt pajamas su PVM (134534,58 Lt be PVM), t. y. 16 fizinių asmenų sumokėjo 73259,50 Lt (be PVM) arba 54,45 proc. daugiau, negu nurodyta jiems išrašytuose apskaitos dokumentuose (akto 5 psl. esanti 1 lentelė). Pagal apklaustųjų asmenų iš Estijos ir Latvijos paaiškinimus nustatyta, kad jie už įsigytus automobilius iš viso sumokėjo 65822,93 Lt (be PVM), o Bendrovė apskaitė – 29619,56 Lt (be PVM), t. y. 3 fiziniai asmenys iš Estijos ir Latvijos sumokėjo 36203,37 Lt arba 122,23 proc. daugiau, nei Bendrovė apskaitė apskaitos dokumentuose. Fiziniai asmenys nurodė, kad automobiliai buvo važiuojantys, turėjo nedidelių trūkumų ir defektų, bet į Latviją ir Estiją atvyko savo eiga (patikrinimo akto 7 psl. esanti 3 lentelė). Tokiu būdu Bendrovė neapskaitė 36203,37 Lt (65822,93 – 29619,56) gautų pajamų.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu atliko Bendrovės 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 žymius neatitikimus tarp Bendrovės apskaitoje apskaitytų parduotų automobilių kainų ir vidutinių rinkos kainų. Mokesčių administratorius atrinko 346 Bendrovės parduotas transporto priemones ir nustatė, kad šių parduotų transporto priemonių apskaitytos pardavimo kainos skiriasi nuo rinkos kainų net 84,50 proc. (apskaičiavus pagal tikslesnį svertinį vidurkį, patikrinimo akto 14 psl., 6 lentelė).

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad pagal Bendrovės pateiktas pardavimo PVM sąskaitas faktūras palyginimas atliktas ir su UAB „P1“ už 2014 m. pateikta informacija apie Bendrovės talpintus skelbimus apie jos parduodamas transporto priemones internetiniame portale www.autoplus.lt. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė internetiniame portale skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas, nei apskaitė apskaitoje, ir šios kainos artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje (patikrinimo akto 11 psl. esanti 5 lentelė).

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju susiklosčiusi mokesčio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesčių 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 nuslepiant tikrąsias 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, mokesčių bazės sumažinimas ir mokesčių nesumokėjimas*) patvirtina Bendrovės iš komercinės veiklos gautų pajamų slėpimą, kuris iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Tokiu būdu mokesčių administratorius patikrinimo metu neteko galimybės nustatyti visos Bendrovės apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos bei Bendrovės mokesčių bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai, kas sudarė teisinį pagrindą kaip papildoma įrodinėjimo priemonė mokesčiuose teisiniuose santykiuose remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu.

Bendrovė skunde laikosi pozicijos, kad apklaustųjų asmenų, kurie savo paaiškinimuose nurodė mokėję už transporto priemones daugiau negu yra apskaityta jos apskaitos dokumentuose, kiekis nėra pakankamas Bendrovės mokesčių bazę perskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau, Komisijos vertinimu, Bendrovės pozicija

šiuo aspektu nėra pagrįsta. Pirmiausia, akcentuotina, kad mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus reglamentuojantys teisės aktai (taip pat ir Taisyklės) nenustato, kad vieninteliu galimu įrodymu, konstatuojant ūkinės operacijos turinio neatitikimą apskaitos dokumente nurodytam turiniui, gali būti ūkinės operacijos dalyvio paaiškinimas, antra, paminėtuose norimuose aktuose nėra numatyta, koks paaiškinimų skaičius yra privalomas ar pakankamas, sprendžiant apie padarytus pažeidimus ir jų mastą. Pažymėtina ir tai, kad paaiškinimai nėra vienintelė mokesčių administratoriaus įrodinėjimo priemonė tam tikroms aplinkybėms pagrįsti, šis įrodymas gali būti atmestas ir kaip nepagrįstas, jeigu jis nėra paremtas (patvirtintas) kita byloje esančia informacija. Ginčo situacijoje mokesčių administratorius rėmėsi surinktos informacijos ir duomenų visuma: Bendrovės finansiniais duomenimis, jų palyginimu su kitų ūkinio subjektų duomenimis; Bendrovės apskaitos dokumentuose nurodytų pardavimo kainų palyginimu su rinkos kainomis, nurodytomis kituose informacijos šaltiniuose, su pačios Bendrovės skelbimuose nurodomomis automobilių pardavimo kainomis, taip pat ir dalies apklaustųjų asmenų paaiškinimais, kad jie mokėjo daugiau nei apskaityta dokumente. Todėl mokesčių administratoriaus išvados dėl surinktų duomenų pakankamumo konstatuojant pagrindus taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas pripažintos pagrįstomis.

Pažymėtina, jog MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas ir mokesčių administratoriui leistino elgesio (mokesčio sumą apskaičiuojant pagal įvertinimą) turinys, o būtent, šį apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.“ Taisyklių 6.3 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 mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus. Ginčo atveju apskaičiuojant Bendrovės mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvo taikytas ekonominių modelių metodas, kuris įgalina mokesčių administratorių duomenis vertinimui parinkti iš įvairių informacijos šaltinių, atspindinčių kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus rodiklius (Taisyklių 6.3.6 p., IX skyrius). Tokiu būdu buvo nustatytos Bendrovės už 346 parduotas transporto priemones gautos neapskaitytos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai. Kadangi Bendrovė bei jos atstovas ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu neišdėstė argumentų dėl mokesčių administratoriaus taikytos atrankos kriterijų (kaip minėta, Bendrovė tikrintaisiais 2014 m. fiziniams asmenims taikydama standartinį PVM tarifą pardavė 825 transporto priemones, neapskaitytos pajamos apskaičiuotos nuo 346 transporto priemonių iš 825 eliminavus: 20 transporto priemonių, kurių pardavimo pajamos apskaičiuotos pagal paaiškinimus pateikusių pirkėjų nurodytas įsigijimo kainas, 242 transporto priemones, kurios buvo nedraustos ar draustos vairuotojų privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu Lietuvoje po pardavimo antrą dieną ir vėliau, 84 transporto priemones, kurioms techninė patikra atlikta po penkių ir daugiau dienų, 21 transporto priemonę, kurios buvo parduotos didesne nei rinkos kaina, 24 transporto priemones, kurios buvo parduotos žemiau rinkos kainos iki 8,25 proc., 88 transporto priemones, kurios neturėjo tikslių techninių atitikmenų VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje), todėl Komisija šiuo ginčo aspektu plačiau nepasisako.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovės mokesčių bazei nustatyti mokesčių administratorius panaudojo šiuos šaltinius: pirkėjų apklausos duomenis bei VŠĮ „Emprekis“ teikiamą informaciją apie vidutines transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje. Pagal minėtus šaltinius apskaičiavo neatitikimus su Bendrovės buhalterinėje apskaitoje

apskaitytomis pardavimo pajamomis, kurie siekė 54,45 proc. (lyginant su pirkėjų nurodytomis kainomis) arba 84,50 proc. (lyginant su rinkos kainomis pagal VŠĮ „Emprekis“ duomenis, patikrinimo akto 14–16 psl., 6 lentelė). Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius, be kita ko, vadovaudamasis ir MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius principais, Bendrovės neapskaitytų pajamų apskaičiavimui rinkosi Bendrovei palankesnę variantą ir pajamas skaičiavo apskaitytą kiekvienos transporto priemonės pardavimo kainą (be PVM) didindamas 54,45 proc. Kaip jau buvo minėta, nuo 20 transporto priemonių, už kurias pirkėjai buvo sumokėję daugiau ir nurodę konkrečią sumokėtą sumą, neapskaitytos pajamos buvo apskaičiuotos pagal pirkėjų nurodytą kainą. Pažymėtina, jog tų transporto priemonių, kurių kainas padidinus 54,45 proc., kainos gavosi didesnės nei rinkos, mokesčių administratorius pardavimo kaina, skaičiuojant mokesčių bazę, laikė VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje nurodytą rinkos kainą.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog nors mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovės mokesčių bazę, naudojo Taisyklėse nurodytus informacijos šaltinius (kitų mokesčių mokėtojų duomenys (29.2 p.), kiti šaltiniai (VŠĮ „Emprekis“ duomenys, 29.11 p.), tačiau, Komisijos nuomone, jo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyta mokesčių bazė bei nuo šios bazės Bendrovei apskaičiuotos mokesstinės prievolės dydis neatitinka teisingumo kriterijaus.

Kaip jau buvo minėta, Bendrovės mokesstinio patikrinimo metu mokesčių administratorius pagal 20 pirkėjų pateiktus paaiškinimus, nurodęs, jog pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti, tikslesnis šaltinis nei vidutinės rinkos kainos duomenys, neapskaitytas pajamas nuo 20 transporto priemonių pardavimo apskaičiavo imdamas už pagrindą pirkėjų nurodytas kainas. Tačiau, Komisijos nuomone, mokesčių administratorius apmokestindamas pagal aukščiau nurodytus skaičiavimus neapskaitytas pajamas nuo tų transporto priemonių, kurių pirkėjai paaiškino mokėję už transporto priemonės būtent tiek, kiek buvo nurodyta apskaitos dokumentuose, šių savo skaičiavimų pakankamai nepagrindė.

Bendrovė skunde akcentuoja, jog 1,45 proc. pirkėjų nurodyti neatitikimai tarp pirkimo kainos ir Bendrovės apskaitytų pardavimo pajamų nėra pakankamas pagrindas taikyti netiesioginius mokesčių apskaičiavimo metodus, nes mokesčių bazė negali būti nustatinėjama naudojantis vos 1,45 proc. pirkėjų duomenimis. Juolab kad, Bendrovės tvirtinimu, didžioji dalis apklaustųjų patvirtino, kad už įsigytas transporto priemones sumokėjo tiek, kiek nurodyta pardavimo dokumentuose. Dėl šių Bendrovės argumentų pastebėtina, jog LVAT formuojamoje praktikoje yra pažymėjęs, kad įstatymų nustatyta tvarka konstatavus, jog bent dalis 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 (LVAT 2004-07-02 sprendimas adm. byloje Nr. A8-396-2004, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A1302-602/2016). Be to, mokesčių teisės aktai bei juos įgyvendinantys poįstatyminiai aktai nereglamentuoja privalomų informacijos šaltinių, koks šaltinių, apklaustųjų ir / ar jų parodytų skaičius yra pakankamas, mokesčių administratoriui darant išvadą apie į apskaitą neįtrauktų parduotų prekių ir jų pardavimo pajamų visumą. Mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, atsižvelgiant į reikšmingas bylos aplinkybes, savo nuožiūra pasirinkti įvertinimui atlikti būtinus šaltinius, tačiau, kaip jau minėta, tokiu būdu apskaičiuotas mokėtinos prievolės dydis turi atitikti protingumo bei, kiek tai objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus.

Bendrovės atstovas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo Bendrovei mokėtinus mokesčius ir nuo tų transporto priemonių neva nuslėptų pardavimo pajamų, kurių pirkėjai paaiškinimuose patvirtino, kad už pirktus automobilius mokėjo būtent tiek, kiek yra nurodyta Bendrovės išrašytuose pardavimo dokumentuose. Bendrovės atstovas taip pat pateikė Komisijai apskaičiavimus (lentelę), kurios duomenys, jo teigimu, patvirtina, jog nuo 46 automobilių, kurių pirkėjai patvirtino Bendrovės apskaitoje nurodytas pardavimo kainas, mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo Bendrovei papildomai 722108,29 Lt neapskaitytų pajamų sumą. Ir nors Inspekcijos atstovas ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, pasisakydamas dėl šių Bendrovės atstovo išdėstytų argumentų, akcentavo pirkėjų pateiktų paaiškinimų latentškumą, nenorą atskleisti mokesčių administratoriui tikrojo ūkinių operacijų turinio, Komisijos nuomone, nepašalinus Bendrovės akcentuojamų prieštaravimų šioje ginčo dalyje, tvirtinti, jog mokesčių administratoriaus ir Bendrovės nurodytųjų 46 ūkinių operacijų atžvilgiu nustatyta mokesčių bazė atitinka teisingumo kriterijų nėra pakankamo pagrindo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog dalis transporto priemonės iš Bendrovės pirkusių asmenų patvirtino, jog už automobilius mokėjo būtent tiek, kiek nurodyta apskaitos dokumentuose, nepaisant to, jog šių automobilių rinkos vertės galimai skyrėsi nuo apskaitos dokumentuose nurodytų kainų. Tačiau vien pardavimo kainų neatitikimo rinkos vertei kriterijus, ypač atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius 20 transporto priemonių atveju mokesčių bazę nustatė būtent pagal pirkėjų paaiškinimuose nurodytas kainas, Komisijos nuomone, nėra pakankamas tuo pačiu principu apskaityti mokesčių bazę ir nuo Bendrovės išvardintų 46 automobilių, jei transporto priemonių pirkėjų pozicijų nepaneigia kiti byloje surinkti duomenys ir nustatytos aplinkybės (pavyzdžiui, kad Bendrovė skelbė parduodanti konkretų automobilį už rinkos vertei artimą kainą, tačiau pardavė žymiai pigiau ar pan.). Štai, pavyzdžiui, FORD S-MAX iš Bendrovės 2014-12-29 pirkęs fizinis asmuo (patikrinimo akto 3 priedo 251 pozicija, Bendrovės pateiktos lentelės 44 pozicija) mokesčių administratoriui paaiškiniame nurodė už šį automobilį mokėjęs 6900 arba 6700 Eur (tiksliai nepamena). Tvirtina, jog jo pageidavimu dokumentuose buvo įrašyta faktinė pardavimo kaina. Bendrovė apskaitos dokumentuose nurodė šį automobilį pardavusi už 23300 Lt (6748 Eur). Iš byloje pateiktų Bendrovės portale www.autoplus.lt talpintų skelbimų, kuriuose, pasak mokesčių administratoriaus, Bendrovė nurodydavo kainas, artimas rinkos vertėms, pagal skelbimo patalpinimo datą (2014-12-17) Komisija sprendžia, jog galimai šiame skelbime buvo skelbiama būtent apie šio FORD S-MAX pardavimą ir jo pardavimo kaina nurodyta – 7000 Eur. Tačiau neatsižvelgiant į aplinkybes, jog Bendrovės apskaitos dokumentuose nurodytą automobilio pardavimo kainą patvirtino pirkėjas savo paaiškiniame, panaši kaina buvo nurodyta ir Bendrovės skelbime apie šio automobilio pardavimą, mokesčių administratorius ir šio automobilio pardavimo atveju nustatė neapskaitytų pajamų sumą, kurią apmokestino PVM ir PM.

Taigi, įvertinus ginčo bylos duomenis Bendrovės išskirtų 46 automobilių pardavimo atvejais matyti, jog byloje egzistuoja skirtingi, prieštaringi dokumentai, pagrindžiantys šių automobilių pardavimo operacijų turinį. Kaip jau paminėta sprendime anksčiau, pareiga pagrįsti ne tik būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, bet ir pareiga nustatyti mokesstinės prievolės dydį, atitinkantį protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus tenka mokesčių administratoriui, kurio sprendimas, be kita ko, turi atitikti ir principus, įtvirtintus Viešojo administravimo įstatyme (toliau – VAĮ). Atitinkamai VAĮ 8 str. 1 dalyje yra detalizuota, kad „individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos“. Todėl, Komisijos vertinimu, atitinkamų prieštarigų duomenų, įrodymų pašalinimo pareiga tiek pagal įrodinėjimo pareigas nustatančias teisės normas, tiek pagal VAĮ reikalavimus, keliamus viešojo administravimo subjektų (taip pat mokesčių administratoriaus) sprendimams, yra

keliama mokesčių administratoriui. Atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje nėra pašalinti aukščiau aptarti esminiai prieštaravimai mokesčių administratoriui apmokestinant Bendrovės parduotas transporto priemones, kurių pirkėjai patvirtino Bendrovės apskaitos dokumentuose nurodytas pardavimo kainas, lemiantys ginčo byloje apskaičiuotos mokesčių bazės dydį, Komisijos vertinimu, yra pagrindas Bendrovės skundą grąžinti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, 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, 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. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos 2018-07-11 sprendimas Nr. 69-80 naikintinas ir Bendrovės skundas grąžintinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pakartotinių veiksmų atlikimo metu mokesčių administratorius turi pašalinti byloje esančius prieštaravimus nustatant, ar pagrįstai Bendrovės išskirtų 46 automobilių pardavimo pajamos buvo įtrauktos apskaičiuojant Bendrovės mokesčių bazę, surinkti papildomus įrodymus, pagrindžiančius, jog ir šių automobilių apmokestinimo atžvilgiu MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo būdas buvo taikytas pagrįstai, nesant galimybių papildomais duomenimis pagrįsti savo pozicijos, neva neapskaitytas nurodytųjų automobilių pardavimo pajamas eliminuoti iš apskaičiuotos Bendrovės mokesčių bazės.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-07-11 sprendimą Nr. 69-80 ir Bendrovės skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė