



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2018-11-02 SKUNDO**

2019 m. sausio 7 d. Nr. S-8 (7-214/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susedanti 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. gruodžio 11 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „A1“ (toliau – Bendrovė) 2018-11-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-09-19 sprendimo Nr. 69-98, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2018-06-21 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-208, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 19262,86 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2480,31 Eur PVM delspinigius, 5778 Eur PVM baudą, 8943,20 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 503,98 Eur PM delspinigius, 2682 Eur PM baudą.

Inspekcija nurodo, jog, atlikus Bendrovės 2014-01-01–2014-12-31 laikotarpio PVM ir PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, 2018-04-12 patikrinimo akte Nr. FR0680-147 nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu vykdė prekybos naudotais automobiliais ir motociklais 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 trečiąsias šalis. Iš viso tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė pardavė 350 transporto priemonių (Lietuvoje parduota 222, į kitas ES šalis 81, eksportuotos į trečiąsias šalis 47 transporto priemonės) ir apskaitė 3036730 Lt transporto priemonių pardavimo pajamas. Klaipėdos AVMI nustatė, kad Bendrovė pardavimo dokumentuose nurodė dirbtinai sumažintas pardavimo kainas ir transporto priemonių pardavimą 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 2014 m. neapskaitė gautų visų

pajamų už Lietuvoje parduotus 84 automobilius, iš viso 91738,43 Eur (316754,45 Lt). Todėl vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3, 19, 106 straipsnių bei Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4, 5, 123 straipsnių nuostatomis, Bendrovei apskaičiavo 19262,86 Eur PVM ir 8943,20 Eur PM.

Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2018-06-21 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-208 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 19262,86 Eur PVM ir 8943,20 Eur PM. Vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio, PMĮ 56 straipsnio, MAĮ 96 straipsnio nuostatomis, Bendrovei už nesavalaikį mokesčių mokėjimą apskaičiavo 2480,31,01 Eur PVM ir 503,98 Eur PM delspinigių. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgusi 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, Klaipėdos AVMI skyrė Bendrovei 30 proc. dydžio 5778 Eur PVM ir 2682 Eur PM baudas.

Inspekcija tvirtina, 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. Nurodo, jog vietos mokesčių administratorius atlikto patikrinimo metu Bendrovės 2014 m. PVM ir PM bazę nustatė pagal jo atliktą įvertinimą, taikydamas ekonominių modelių metodą. Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 str. 1, 2 dalių, Taisyklių 4 punkto, 6.1. papunkčio nuostatas, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuotą teismų praktiką aiškinant MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo taisykles (2016-08-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2626-575/2016, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016). Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad pagal Latvijos ir Estijos mokesčių administratorių pateiktus atsakymus patikrinimo metu buvo nustatyta, jog 3 fiziniai asmenys mokėjo už įsigytus iš Bendrovės automobilius daugiau, negu apskaityta apskaitos dokumentuose. Pagal apklaustųjų duomenis pardavimo kaina 108245,28 Lt su PVM, eliminavus maržos PVM 9438,13 Lt, pardavimo pajamos 98807,15 Lt be PVM. Skirtumas tarp apskaitos dokumentų ir apklaustųjų asmenų yra 43839,07 Lt be PVM arba 79,75 proc. Analogiškai ir 3 Lietuvos pirkėjai nurodė, kad už įsigytus iš Bendrovės automobilius mokėjo daugiau, negu apskaityta apskaitos dokumentuose. Todėl 3 parduotų automobilių pardavimo kaina, nurodyta Bendrovės apskaitos dokumentuose, iš viso 20800 Lt su PVM, eliminavus maržos PVM 254,13 Lt, pajamos 20545,87 Lt be PVM. Pagal apklaustųjų duomenis pardavimo kaina 28706 Lt su PVM, eliminavus maržos PVM 1626,25 Lt, pardavimo pajamos 27079,75 Lt be PVM. Skirtumas tarp apskaitos dokumentų ir apklaustųjų asmenų yra 6533,88 Lt be PVM arba 31,80 proc. Konstatavus, jog bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, Inspekcijos tvirtinimu, atsiranda pagrindas mokesčio 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 nurodo, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, jog Bendrovės vykdyta veikla tikrinamuoju laikotarpiu – prekyba naudotais automobiliais ir motociklais, kuriuos Bendrovė įsigijo iš ES valstybių, daugiausia Prancūzijoje. Bendrovė įsigytas transporto priemones pardavė Lietuvoje fiziniams ir juridiniams asmenims, pardavė į kitas ES šalis (Latviją, Estiją, Lenkiją, Švediją, Slovakiją) fiziniams ir juridiniams asmenims bei eksportavo į Baltarusiją, Ukrainą, Kirgiziją, Rusiją ir Moldaviją. Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė 350 naudotų transporto priemonių pardavimą ir 3036730 Lt transporto

priemonių pardavimo pajamas. Nustatyta, kad Bendrovė ES valstybėse narėse įsigydavo naudotus automobilius su nedideliais defektais. Bendrovė parduodavo naudotus automobilius neremontuotus, buvo įsigijusi detales tik smulkiam remontui. Bendrovėje naudotų automobilių smulkius defektus taisė jos darbuotojai ir kiti fiziniai asmenys, dirbantys su verslo liudijimais. Laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 išlaidos transporto priemonių remontui yra neženklios, sudarė tik 8799 Lt, jos apskaitoje atskirai neapskaitomos, o traukiamos į bendras veiklos išlaidas (patikrinimo akto 2–3 psl.).

Patikrinimo metu pagal Bendrovės Pelno (nuostolių) ataskaitą nustatyta, kad jos 2014 m. pardavimo pajamos sudarė 3059605 Lt, pardavimo savikaina 3055932 Lt, bendrasis pelnas 3673 Lt, veiklos sąnaudos 115415 Lt, veiklos nuostolis 111742 Lt, finansinė ir investicinė veikla 72 Lt, veiklos rezultatas – nuostolis 111814 Lt. Pagal Bendrovės duomenis nustatyta, kad jos 2014 m. bendrasis pelningumas sudarė 0,12 proc., 2014 m. taikytas antkainis – 0,12 proc., grynasis pelningumas neapskaičiuotas, nes Bendrovė už 2014 m. deklaravo nuostolį. Statistikos departamento duomenimis, Lietuvoje sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ 2014 m. bendrasis pelningumas sudarė 17 proc., grynasis pelningumas – 1,50 proc. Šalyje bendrojo pelningumo rodiklis yra didesnis nei Bendrovėje 141,67 karto, o grynasis pelningumas net neapskaičiuojamas, ir tai, pasak Inspekcijos, rodo ženklų Bendrovės rodiklių neatitikimą šio verslo pelningumo bendriesiems rodikliams.

Nustatyta, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu deklaravo 110894 Lt nuostolį, kurį nulėmė naudotų automobilių pardavimas į metalo laužą ir 3,2 tonų specializuotos motokrosininkų aprangos ir avalynės pardavimas žemiau savikainos.

Klaipėdos AVMI, išanalizavusi Bendrovės pardavimų ir pirkimų duomenis už 2014 m., pagal Bendrovės apskaitos dokumentus apskaičiavo vidutinį antkainį parduotoms transporto priemonėms. Įvertinus transporto priemonių pardavimo pajamas ir jų įsigijimo savikainą, nustatytas Bendrovės parduotų transporto priemonių vidutinis antkainis sudarė 7,14 proc., o papildomai įvertinus šių transporto priemonių parvežimo į Lietuvą išlaidas, antkainis sudarė 3,70 proc., įvertinus transporto priemonių remonto sąnaudas, antkainis sudarė – 3,11 proc.

Mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotas Bendrovės taikytas antkainis parduotoms transporto priemonėms atskirai 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 m. ir nustatyta, kad Bendrovės taikytas antkainis 2010 m. buvo 7,8 proc., 2011 m. – 5,9 proc., 2012 m. – 4,0 proc., 2013 m. – 7,2 proc., o tikrinamaisiais 2014 m. antkainis sudarė 3,42 proc.

Klaipėdos AVMI, išanalizavusi Bendrovės pateiktų pelno mokesčio deklaracijų duomenis nustatė, kad Bendrovė 2010–2014 m. veiklos laikotarpiu uždirbo 10717688 Lt apskaitytų pajamų, o pelno deklaravo (po nuostolių atskaitymo) 71229 Lt, kas sudaro tik 0,66 proc. visos apskaitytų pajamų sumos.

Nustatyta, kad Bendrovės bendrasis pelningumas (santykis tarp bendrojo pelno ir pardavimų) 2010 m. buvo 7,21 proc., 2011 m. – 5,63 proc., 2012 m. – 3,81 proc., 2013 m. – 6,72 proc., 2014 m. – 0,12 proc. Pagal Lietuvos Respublikos Statistikos departamento informaciją statistinis bendrasis pelningumas sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ buvo: 2010 m. – 18,30 proc., 2011 m. – 16,70 proc., 2012 m. – 15,70 proc., 2013 m. – 16 proc., 2014 m. – 17 proc.

Bendrovės grynasis pelningumas (santykis tarp grynojo pelno ir pardavimo pajamų) už 2010, 2011, 2012 ir 2014 m. neapskaičiuotas, nes Bendrovė 2010–2011 m. deklaravo pelną ir atskaitė nuostolį, PM nemokėjo, 2012 m. ir 2014 m. deklaravo nuostolį, PM nemokėjo. 2013 m. grynasis pelningumas buvo 2,40 proc. Pagal Lietuvos Respublikos Statistikos departamento informaciją statistinis grynasis pelningumas sektoriuje G45 „Variklinių transporto priemonių ir motociklų didmeninė ir mažmeninė prekyba bei remontas“ buvo: 2010 m. nebuvo skaičiuojamas, 2011 m. – 1 proc., 2012 m. – 1,6 proc., 2013 m. – 2,10 proc., 2014 m. – 1,50 proc. Nustatyta, kad Bendrovės pelningumo rodiklis tik už 2013 m. artimas Lietuvos Respublikos Statistikos departamento skelbtiems statistiniams bendrojo pelningumo

ir grynojo pelningumo rodikliams sektoriuje 2013 m. 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 apskrities įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais. Palyginimui už 2014 m. atsitiktine tvarka buvo atrinktos 10 Tauragės apskrities įmonių. Nustatyta, kad 2014 m. nurodytų 10 juridinių asmenų, užsiimančių analogiška veikla, vidutinis antkainis sudarė 9,34 proc., bendrasis pelningumas – 8,54 proc., grynasis pelningumas – 3,31 proc. Bendrovės pelningumo rodiklius palyginus su Tauragės apskrities įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, rodikliais, nustatyta, kad Bendrovės 2014 m. bendrasis pelningumas 71,17 kartų mažesnis nei kitų Tauragės įmonių (akto 3 priedas).

Nustatyta, kad dėl to, jog Bendrovės finansiniai rodikliai yra prasti, apskaitomas mažas antkainis, Bendrovei trūksta apyvartinių lėšų. Bendrovė apyvartinių lėšų trūkumui padengti 2014-12-31 skolinosi iš savo direktoriaus (387000 Lt). Tikrinamojo laikotarpio pabaigoje Bendrovėje buvo apskaitytas įsiskolinimas akcininkui M. G. (994250 Lt), akcininkei V. Š. –G. (154000 Lt) ir tiekėjams (5054 Lt, akto 5 psl.).

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, Inspekcija paprašė pateikti paaiškinimus Lietuvos ir užsienio šalių fizinių asmenų, įsigijusių automobilius iš Bendrovės.

Patikrinimo metu, siekiant įvertinti parduotų automobilių kainų pagrįstumą, išsiųsti paklausimai Lietuvos ir kitų ES šalių (Latvija, Estija) fiziniams asmenims, įsigijusiems 2014 m. iš Bendrovės automobilius. Iš 49 atrinktų Lietuvoje registruotų fizinių asmenų paaiškinimus pateikė 33 asmenys, kas sudaro 67,35 proc., iš kurių 3 asmenys, kas sudaro 9,1 proc., nurodė mokėję daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje. Pagal apklausos duomenis 3 automobilių pirkėjai pateiktuose paaiškinimuose nurodė, kad už įsigytas transporto priemones Bendrovei sumokėjo 27079,75 Lt (be PVM), tačiau Bendrovė pagal apskaitos dokumentus apskaitė tik 20545,87 Lt (be PVM), t. y. 3 fiziniai asmenys sumokėjo 6533,88 Lt (be PVM) arba 31,80 proc. daugiau, negu nurodyta jiems išrašytuose apskaitos dokumentuose (akto 6 psl.).

Pagal gautą informaciją iš Latvijos, Lenkijos ir Estijos mokesčių administratorių nustatyta, kad iš 9 apklaustų fizinių asmenų 3 automobilių pirkėjai nurodė mokėję daugiau, negu apskaityta Bendrovės dokumentuose. Apklaustieji fiziniai asmenys iš Latvijos ir Estijos iš viso sumokėjo 98807,15 Lt (be PVM), o Bendrovė apskaitė tik 54968,08 Lt (be PVM), t. y. 3 fiziniai asmenys iš Latvijos ir Estijos sumokėjo 43839,07 Lt arba 79,75 proc. daugiau, nei Bendrovė apskaitė apskaitos dokumentuose (akto 7 psl.).

Inspekcija pažymi, kad buvo apklausti Lietuvos, Latvijos, Estijos pirkėjai, įsigiję įvairios techninės būklės (tiek tvarkingus, tiek daužtus ar reikalingus remonto) automobilius, tačiau, nepriklausomai nuo automobilio techninės būklės, jie nurodė, kad už automobilius sumokėjo didesnes pinigų sumas, nei Bendrovė nurodė apskaitos dokumentuose (akto 6–7 psl.). Iš patikrinimo medžiagos matyti, kad Bendrovės pardavimo dokumentuose (PVM sąskaitose faktūrose) nenustatyta įrašų apie blogą transporto priemonių techninę būklę.

Inspekcija nurodo, jog buvo surinkta informacija iš Lietuvos Respublikos draudikų biuro apie Bendrovės parduotų transporto priemonių draudimą. Pagal gautus duomenis nustatyta, jog 2014 m. privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu buvo drausti 168 automobiliai, iš jų: Bendrovės vardu draustas 21 automobilis, kitų asmenų vardu – 147 automobiliai. Tokiu būdu nustatyta, kad iš 168 draustų automobilių 97 automobiliai, t. y. 57,74 proc., ne vėliau kaip kitą dieną po pardavimo galėjo dalyvauti eisme ir neturėjo rimtų defektų, dėl kurių galėjo ženkliai sumažėti, lyginant su rinkos kaina, jų pardavimo kaina. Pagal gautus duomenis taip pat nustatyta, kad Bendrovei buvo išduoti 173 vnt. laikinųjų

(prekybinių) valstybinių numerių, vadinasi, su automobiliais galima buvo važinėti iki jų pardavimo (akto 14 psl.).

Siekdama surinkti kuo išsamesnę informaciją apie Bendrovės parduotų automobilių techninę būklę jų pardavimo metu, Klaipėdos AVMI kreipėsi į Lietuvos techninės apžiūros įmonių asociaciją „Transeksa“ dėl Lietuvoje registruotų pirkėjų iš Bendrovės įsigytų 151 transporto priemonių techninės apžiūros datų. Pagal 2015-08-03 raštu Nr. 61 ir 2018-03-05 raštu Nr. 21 gautus atsakymus nustatyta, kad iš 151 transporto priemonės techninė apžiūra buvo atlikta 133 transporto priemonėms, kas sudaro 88,08 proc., iš jų 51 automobiliui, kas sudaro 33,77 proc., techninė patikra buvo atlikta 5 dienų laikotarpiu nuo pardavimo įforminimo dienos, kas patvirtina, jog transporto priemonių techninė būklė buvo tvarkinga ir negalėjo stipriai daryti įtaką automobilių pardavimo kainai (akto 9 psl.).

Klaipėdos AVMI, siekdama įvertinti Bendrovės apskaitytų pardavimo pajamų realumą, 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. Pažymima, kad Lietuvos Respublikos muitinė nuo 2012-01-01 nustatydamas transporto priemonių muitinę vertę bei muitinio įvertinimo kontrolės tikslais naudoja VŠĮ „Emprekis“ leidžiamu žinyne. Kadangi ES šalių, t. y. Latvijos, Estijos, fiziniams asmenims automobilių pardavimo aplinkybės bei sąlygos niekuo nesiskyrė nuo pardavimų Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims, pardavimai fiziniams asmenims iš ES šalių neiškirti į atskirą grupę.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad patikrinimo metu surinkta informacija apie automobilių pardavimo momentu galiojusias rinkos kainas ir jos palygintos su Bendrovės parduotų transporto priemonių apskaityta verte. Palyginimui atrinktos 78 transporto priemonės, parduotos Lietuvoje ir ES šalių fiziniams asmenims, t. y. iš 191 automobilių, parduotų fiziniams asmenims, mokesčių administratorius nevertino: 6 automobilių kainų, nustatytų pagal pirkėjų paaiškinimus, 104 automobilių, kurie buvo nedrausti ar drausti privalomuoju vairuotojų civilinės atsakomybės draudimu Lietuvoje po pardavimo antrą dieną ir vėliau, 3 automobilių, kurie neturėjo tikslių techninių atitikmenų VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje (akto 10–11 psl.). Atmetęs ribines reikšmes (rodiklius) turinčius automobilius, mokesčių administratorius atrinko 78 Bendrovės parduotas transporto priemones ir nustatė, kad šių parduotų transporto priemonių apskaityta pardavimo kaina skiriasi nuo rinkos kainų 131,66 proc. (akto 10 priedas), apskaičiuavus svertinį vidurkį skirtumas siekė iki 145,08 proc. (akto 11 psl.).

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu pagal Bendrovės pateiktas pardavimo PVM sąskaitas faktūras palygino transporto priemonių duomenis su UAB „DI“ už 2014 m. pateikta informacija apie Bendrovės talpintus skelbimus internetiniame portale www.autoplius.lt. Nustatė, kad Bendrovė internetiniame skelbimų portale skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas, nei apskaitė apskaitoje (akto 4 lentelė). Be to, internetiniame portale www.autoplius.lt Bendrovės skelbiamos pardavimo kainos artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ leidinyje (akto 12 psl.).

Inspekcija tvirtina, jog šios informacijos pagrindu 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 papunkčių nuostatas ir nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius pagal įvertinimą apskaičiuodamas Bendrovės 2014 m. PVM ir PM bazę naudoja Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi informacija, gauta iš Bendrovės (Bendrovės pateikti tikrinamojo laikotarpio 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, Lietuvos techninės apžiūros įmonių asociacijos „Transeksa“ ir Lietuvos transporto priemonių draudikų biuro pateiktais duomenimis bei taikė ekonominių modelių metodą. Inspekcija konstatuoja, jog Klaipėdos AVMI surinko pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįstai šios informacijos pagrindu apskaičiavo Bendrovės mokesčines prievoles taikydama mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija nurodo, jog Klaipėdos AVMI koregavo ne visas Bendrovės 2014 m. parduotų 350 transporto priemonių pardavimo pajamas, o tik 84, kurios buvo parduotos Lietuvos ir kitų ES šalių fiziniams asmenims (akto 15–17 psl.). Pažymi, kad patikrinimo metu MAĮ 70 straipsnis netaikytas sandoriams su juridiniais asmenimis ir trečiųjų šalių pirkėjais.

Teigia, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovei priklausančias sumokėti PVM ir PM sumas, atliko įvairius skaičiavimus ir palyginimus, kurių pagrindu apskaičiavo Bendrovės gautas nedeklaruotas pajamas. Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė automobilių pardavimo dokumentuose nurodė nepagrįstai žemas automobilių pardavimo kainas, kurios neatitiko rinkos vertės. Apskaičiuojant Bendrovės mokesčines bazę tikrinamuoju laikotarpiu, pasinaudota automobilių pirkėjų apklausos duomenimis ir VŠĮ „Emprekis“ teikiama informacija apie vidutines transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje. Nustatyta, kad 6 pirkėjų nurodyta automobilių pardavimo kaina yra 31,80 proc. didesnė nei apskaityta pardavimo kaina. Atsižvelgiant į tai, kad apskaičiuotas svertinis vidurkis buvo didesnis nei apklausų duomenimis gautas vidutinis skirtumas nuo apskaitytos sumos, neapskaitytų Bendrovės pajamų apskaičiavimui taikytas apklausų duomenimis gautas Bendrovės neapskaitytų pajamų procentas – 31,80 proc. Nustatant Bendrovės neapskaitytas pajamas, apskaityta kiekvieno automobilio pardavimo kaina be PVM (78 automobilių) padidinta 31,80 proc. Kiekvieno automobilio pardavimo kainą padidinus 31,80 proc., šio automobilio pardavimo kaina gauta didesnė nei rinkos kaina, todėl, vengiant neatitikimo rinkos kainoms, 1 automobilio pardavimo kaina perskaičiuota pagal VŠĮ „Emprekis“ duomenis. Tokiu būdu pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičius Bendrovės apskaitytus 78 automobilių pardavimus, pagrįstai papildomai apskaičiuotos 266381,50 Lt pardavimo pajamos. 6 transporto priemonių, už kurias pirkėjai nurodė sumokėję daugiau ir sumokėtą kainą įvardino, neapskaitytos pardavimo pajamos apskaičiuotos pagal pirkėjų nurodytą kainą, nes pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti suinteresuotų asmenų bei tikslesnis šaltinis, nei vidutinės rinkos kainos. Įvertinus tai, jog 6 pirkėjai už tikrinamuoju laikotarpiu įsigytus automobilius sumokėjo 50372,95 Lt daugiau, negu Bendrovė nurodė PVM sąskaitose faktūrose bei apskaitė apskaitos registruose, Bendrovės mokesčių bazė pagrįstai padidinta 50372,95 Lt. Tokiu būdu, Inspekcijos tvirtinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog Bendrovė už parduotus Lietuvoje ir į kitas ES šalis fiziniams asmenims 84 automobilius neapskaityt 316754,45 Lt pardavimo pajamų.

Inspekcija sprendime konstatuoja, jog 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.

Bendrovė pateiktame skunde nurodo, kad Klaipėdos AVMI išvadas dėl papildomų mokesčių apskaičiavimo grindžia 6 asmenų paaiškinimais. Teigia, kad kainos neatitikimas pagal pirkėjų apklausos duomenis nėra pakankamas pagrindas taikyti netiesioginius metodus, šis mokesčių apskaičiavimo metodas nėra pateisintas MAĮ įtvirtintais teisingumo ir teisėtumo principais. Nurodo, kad mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, kurių

pagrindu būtų galima teigti, jog pardavimo dokumentuose Bendrovė nurodė tikrovės neatitinkančias transporto priemonių pardavimo kainas, nes didžioji dalis apklaustųjų patvirtino, kad už įsigytas transporto priemones sumokėjo tiek, kiek nurodyta pardavimo dokumentuose. Nėra nei vieno duomens, dokumento, įrodymo, kad Bendrovė transporto priemones būtų pardavusi kita kaina, nei užfiksuota dokumentuose, o paaiškinimus pateikusių asmenų nurodyta kaina yra niekuo nepagrįsta.

Dėl šių Bendrovės argumentų Inspekcija pažymi, kad įvertinus šioje byloje surinktus įrodymus, darytina išvada, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Esant tokiai situacijai, 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. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. (LVAT 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1420/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.). Be to, apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2011-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010 ir kt.).

Bendrovė skunde nurodo, kad Klaipėdos AVMI neturėjo pagrindo taikyti MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatų, nes nenustatė pagrindo mokesčių apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Dėl šio Bendrovės argumento Inspekcija pažymi, kad 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 (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 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). Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu įvertino Bendrovės su parduotais automobiliais susijusių dokumentų visumą (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: apibendrinu pirkėjų iš Lietuvos pateiktą informaciją apie transporto priemonių įsigijimo kainas, VŠĮ „Emprekis“ tinklalapyje paskelbtą informaciją „Autotransporto kainos Lietuvoje“, įvertino Latvijos ir Estijos mokesčių administratorių pateiktus 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 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.

Pasisakydama dėl šių Bendrovės argumentų Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 139, 140 straipsnių, PVMĮ 123 straipsnio nuostatas. Konstatuoja, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Bendrovės argumentus ir sumažinti Klaipėdos AVMI pagrįstai paskirtas 30 proc. dydžio

PVM ir PM baudas. Klaipėdos AVMI 2018-06-21 sprendime Nr. (6.5)-FR0682-208 nurodė, jog 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. Klaipėdos AVMI nurodytos baudų skyrimo aplinkybės, Inspekcijos tvirtinimu, 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 mokesčių 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 nutartyje adm. byloje Nr. A261-214/2008 pateiktą išaiškinimą skiriamas baudos vidurkis. Atsižvelgiant į tai, Klaipėdos AVMI 2018-06-21 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-208 pagrįstai Bendrovei paskyrė 30 proc. dydžio PVM ir PM baudas.

Bendrovė 2018-11-02 skunde nurodo nesutinkanti su mokesčių administratoriaus priimtais sprendimais, nes Klaipėdos AVMI, neįsigilindama į įsigijimo bei pardavimo sandorių visumą, neatsižvelgdama į pateiktų paaiškinimų turinį ir nesurinkusi pakankamai įrodymų dėl netiesioginio mokesčių apskaičiavimo metodo taikymo, neobjektyviai bei neteisingai apskaičiavo Bendrovei papildomas mokesčių sumas.

Bendrovė nurodo, jog mokesčių administratorius, atlikęs jos mokestinį patikrinimą už 2014 m., nustatė, kad Bendrovė, pirkdama ir vėliau parduodama naudotas transporto priemones, neva neapskaitė dalies gautų pajamų ir nesumokėjo PVM bei PM. Patikrinimo metu buvo analizuojami transporto priemonių techniniai, pirkėjų apklausų duomenys, atlikta rinkos kainų analizė, nagrinėti draudimo kompanijų duomenys bei vertintas panašia veikla užsiėmusių įmonių pelningumas.

Mokesčių administratorius, nagrinėdamas ir vertindamas Bendrovės buhalterinę apskaitą, nustatė, kad Bendrovė 2014 m. PVM deklaracijose (FR0600) deklaravo 350 transporto priemonių pardavimą Lietuvos ir kitose ES valstybėse registruotiems fiziniams ir juridiniams asmenims bei eksportą į trečiąsias (ne ES) šalis, daliai pardavimų taikant standartinį 21 proc. PVM tarifą pagal maržos schemą (marža nuo 843746 Lt) pagal PVMĮ 106 ir 107 straipsnių nuostatas. Patikrinimo akte nustatyta, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 įformino 350 naudotų transporto priemonių pardavimą, iš jų: 47 transporto priemones – į NVS šalis; 303 transporto priemones – Lietuvoje (iš jų: 85 transporto priemones juridiniams asmenims ir 218 transporto priemonių fiziniams asmenims). Lietuvoje įformino 303 transporto priemonių pardavimą už 2674900 Lt be PVM, plus 39893 Lt pardavimo PVM, iš viso už 2714793 Lt, iš jų: 63 motorolerių ir motociklų pardavimą (36 juridiniams asmenims ir 27 fiziniams asmenims) už 90594 Lt be PVM, plus 2206 Lt pardavimo PVM, iš viso už 92800 Lt, 240 lengvųjų automobilių pardavimą (49 juridiniams asmenims ir 191 fiziniams asmenims) už 2584306 Lt be PVM, plus 37687 Lt pardavimo PVM, iš viso už 2621993 Lt.

Bendrovė 2014 m. Lietuvoje fiziniams asmenims (Lietuvos ir kitų ES valstybių fiziniams asmenims) su standartiniu PVM tarifu įformino 191 automobilio pardavimą už 1935766 Lt be PVM, plus 21307 Lt pardavimo PVM, iš viso už 1957073 Lt. Patikrinimo metu iš 49 asmenų paaiškinimus pateikė 33 asmenys dėl 34 automobilių įsigijimo, iš kurių 3 asmenys nurodė, kad už automobilius *Fiat Fiorino*, *Nissan X-Trall* ir *Opel Meriva* mokėję daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje.

Patikrinimo akte nurodyta, kad Bendrovė 2014 m. pardavė 66 automobilius ES (Latvijoje, Lenkijoje, Estijoje) registruotiems fiziniams asmenims su standartiniu PVM tarifu. Latvijos ir Estijos mokesčių administratoriams išsiųsti paklausimai apklausti 9 fizinius asmenis pirkėjus dėl 16 automobilių įsigijimo kainų ir aplinkybių. Nustatyta, kad 3 fiziniai asmenys mokėjo už pirktus automobilius daugiau, negu apskaityta apskaitos dokumentuose.

Bendrovė mano, kad mokesčių administratorius privalėjo išsamiau išnagrinėti *Fiat Fiorino*, *Nissan X-Trall* ir *Opel Meriva* pirkėjų paaiškinimus. Patikrinimo akto priede Nr. 4 pateikti visi šie paaiškinimai:

2015-08-28 paaiškiniame pirkėjas nurodo, kad už automobilį mokėjo apie 9800 Lt ir jis nepamena tikslios sumos bei jos nurodyti negali, kad automobilis buvo po avarijos ir reikėjo jį remontuoti;

2015-08-24 paaiškiniame pirkėjas nurodo, kad faktiškai sumokėjo už automobilį tiek, kiek įvardinta pardavėjo, t. y. maždaug 2000 Eur, kad automobilis buvo daužtas, reikėjo remonto, nevažiuojantis, techniškai netvarkingas;

2017-04-24 automobilio *Opel Meriva* pirkėjas nurodė, kad, kiek pamena, sumokėjo 12000 Lt, tačiau tiksliai negali pasakyti, nes pardavėjas mokėjo už susijusias paslaugas. Kitų detalių apie pardavėją negali pasakyti arba nepamena.

Skunde nurodoma, jog du paaiškinimus pateikę asmenys nurodė, kad automobiliai buvo su apgadinimais, t. y. nevažiuojantys arba po avarijos. Visi paaiškinimus pateikę asmenys nurodė, kad už automobilius sumokėjo „apie“ arba „neprisimenantys, kokią pinigų sumą“. Bendrovei lieka neaišku, kaip mokesčių administratorius vertina tokius neva patikimus įrodymus. Bendrovės vertinimu, tokie paaiškinimai nėra objektyvūs, t. y. nėra nurodoma tiksli automobilių įsigijimo kaina, nežinoma, su kuo ir kada bendrauta perkant automobilį, kokie dokumentai surašyti ar nesurašyti ir pan. Panaši situacija, pasak Bendrovės, yra ir su patikrinimo akto 6 priede pateiktais paaiškinimais, t. y. pirkėjai neatsimena visų sandorio aplinkybių, teigia, jog neturi dokumentų, susijusių su automobilių įsigijimu, nurodo, kad parašai ant dokumentų yra ne jų ir pan. Bendrovė laikosi pozicijos, kad visi paaiškinimai, kuriais remiasi mokesčių administratorius, neturi jokio objektyvaus ir nešališko įrodymo pagrindo, todėl jie privalėjo būti atmesti. Vadinas, mokesčių administratorius, neturėdamas objektyvių tiesioginių įrodymų, kurie patvirtintų, jog pirkėjai už įsigytus automobilius sumokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose, negalėjo taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatų apskaičiuojant mokesčius.

Bendrovei nuostabą kelia tai, kad mokesčių administratorius mano, jog paaiškiniame nurodytų aplinkybių neprivalu pagrįsti. Jai nėra suprantama, kokius dokumentus pateikę paaiškinimus pateikę asmenys, kurie teigia, jog už įsigytas transporto priemones sumokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose. Bendrovės nuomone, mokesčių administratorius privalėjo įvertinti situaciją kur kas plačiau, t. y. atsižvelgti į tai, jog paaiškinimus teikė gyventojai, kurie galimai siekia sau palankesnės situacijos. Bendrovė tokių duomenų negali pateikti, tačiau pažymi, jog iš visų apklaustųjų vos 1,8 proc. teigė, jog už transporto priemones sumokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose.

Vėliau mokesčių administratorius nagrinėja įvairius duomenis, t. y. nagrinėja vidutinius antkainius, remiasi VŠĮ „Emprekis“ informacija, vertina transporto priemonių techninius duomenis, remiasi draudimo kompanijų duomenimis ir pan. Aprašius įvairius pamąstymus, galiausiai padaroma išvada, kad „<...> buhalteriniai apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio...<...> įmonė, pardavusi transporto priemones, PVM sąskaitose faktūrose nurodė dirbtinai sumažintas pardavimo kainas ir tuo iškreipė savo veiklos turinį ir į pridėtinės vertės mokesčio deklaracijas įrašė nepatikimus, prieštaringus duomenis apie gautas pajamas“. Tokių išvadų pagrindu patikrinimo akte teigiama, kad šiuo atveju mokesčių bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka nėra galimybės.

Mokesčių administratorius, nustatęs 6 atvejus dėl kainų neatitikimo, mano, kad šiuo atveju tikslinga išvesti 31,80 proc. vidurkį (antkainį) ir tokiu būdu padidinti 78 transporto priemonių kainą bei nuo jų apskaičiuoti mokesčius. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė

2014 m. pardavė 350 transporto priemones. Taigi, mokesčių administratoriui užtenka vos 6 asmenų paaiškinimų, kas sudaro apie 1,7 proc. nuo visų pardavimų. Bendrovės vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas mokesčių apskaičiavimo metodas nėra pateisintas MAĮ įtvirtintais teisingumo ir teisėtumo principais, nes yra akivaizdu, kad patikrinimo metu nesurinkta pakankamai įrodymų, kurie sudarytų pagrindą taikyti netiesioginį mokesčių apskaičiavimo būdą.

Bendrovė nurodo, jog mokesčių administratorius nevertino automobilių būklės ir apgadinių. Bendrovė nuo pat veiklos vykdymo pradžios pirkė ir pardavė apgadintas arba po autoįvykių pargabentas transporto priemones. Mokesčių administratorius, vertindamas visas įvykusias operacijas, privalėjo atsižvelgti į automobilių būklę ir ją nagrinėti, tačiau tai nebuvo atlikta. Bendrovės vertinimu, nėra teisinga vertinti transporto priemones, neatsižvelgiant į jų būklę, kainų palyginimus atlikti su automobiliais, kurie yra be apgadinių. Mokesčių administratoriaus išvados iš esmės yra neteisingos, nes patikrinimo metu nebuvo įvertintos tikrosios sandorių sudarymo aplinkybės.

Bendrovė skunde cituoja MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių 6.3 papunkčio nuostatas, LVAT praktiką, suformuotą aiškinant MAĮ 70 str. 1 dalies normos turinį (LVAT 2009-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-556-945/2009, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2012-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A556-1359/2012, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A556-618/2013, 2014-11-10 nutartis adm. byloje Nr. A438-1643/2014 ir kt.) ir tvirtina, jog šiuo atveju mokesčių administratorius nesurinko pakankamai įrodymų, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog pardavimo dokumentuose Bendrovė nurodė tikrovės neatitinkančias transporto priemonių pardavimo kainas, nes didžioji dalis apklaustųjų patvirtino, kad už įsigytas transporto priemones sumokėjo tiek, kiek nurodyta pardavimo dokumentuose. Vadinasi, visos vėlesnės patikrinimo akto išvados nėra pagrįstos realiais įrodymais, kurie suteiktų pagrindą taikyti MAĮ įtvirtintus netiesioginius mokesčių apskaičiavimo metodus.

Vidutinio antkainio skaičiavimas, Bendrovės nuomone, nėra objektyvus, nes patikrinimo metu nebuvo įsigilinta į sudarytų sandorių tikrąsias aplinkybes, neatsižvelgta į automobilių būklę, nesurinkta pakankamai įrodymų, kurių pagrindu būtų galima teigti, jog Bendrovė, sudarydama sandorius su pirkėjais, neapskaičiavo dalies gautų pajamų. Patikrinimo akte nėra pateikiami svarūs ir abejonių nekeliantys įrodymai, kurie sudarytų pagrindą mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes visi apskaičiavimai grindžiami išimtinai teoriniais pamastymais bei samprotavimais.

Bendrovė nurodo, jog mokesčių administratorius, norėdamas tinkamai taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas, remdamasis tinkamais ir teisingais šaltiniais, pirmiausiai turėjo nustatyti, ar parduotų automobilių pardavimo kaina, nurodyta pardavimo dokumentuose, neatitinka rinkos kainos. Nors mokesčių administratorius teigia, jog tai buvo nustatyta, tačiau, kaip matyti iš patikrinimo akto, šiuo atveju buvo remiamasi vos 6 pirkėjų nepatikimais ir abejones keliančiais duomenimis, iš kurių dalis patvirtino, kad automobilius įsigijo su apgadintais. 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 tokiais sąlygomis, kokios nurodytos dokumentuose. Vadinasi, Bendrovės tvirtinimu, lieka neaišku ir nesuprantama, koku pagrindu mokesčių administratorius turi teisę neatsižvelgti į gautų pirkėjų patvirtinimų visumą ir juos ignoruodamas iš naujo perskaičiuoti kainas.

Skunde pažymima, jog mokesčių administratorius negali išvadų ir / ar apskaičiavimų grįžti abejonėmis (LVAT 2005-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A1-495/2005).

Mokesčių administratorius patikrinimo akte teigia, kad „<...> neapskaitytos pajamos apskaičiuojamos imant už pagrindą pirkėjų nurodytas kainas, nes pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti, paaiškinimai yra tikslesnis šaltinis, nei vidutinės rinkos kainos duomenys“. Patikrinimo metu vertinimui buvo atrinkti Bendrovės laikotarpiu nuo 2014-01-01

iki 2014-12-31 Lietuvoje parduoti 191 naudoti automobiliai fiziniams asmenims. Vėliau mokesčių administratorius pats pasirinkdamas eliminuoja sandorius ir pasilieka 78 automobilius mokesčių bazės apskaičiavimui.

Bendrovė teigia, jog pareiga pagrįsti mokesčių apskaičiavimą bei pareiga nustatyti mokestinės prievolės dydį, atitinkantį protingumo ir teisingumo kriterijus, tenka mokesčių administratoriui. Kartu su šiuo skundu Bendrovė nurodo pateikianti lentelę (priedas Nr. 3), kurioje pažymėti apklaustų fizinių asmenų duomenys dėl automobilių kainų ir pateiktas paties mokesčių administratoriaus tų pačių automobilių kainų perskaičiavimas bei neapskaitytų pajamų nustatymas. Bendrovė teigia, kad 19 atvejų mokesčių administratorius, neturėdamas jokių objektyvių paaiškinimų, perskaičiuoja automobilių kainas, nors patikrinimo akte ir teigia, jog pirkėjų paaiškinimai yra objektyvūs įrodymai. Bendrovė mano, kad neapskaitytų pajamų suma nepagrįstai padidinta 342289,36 Lt, nuo kurių vėliau apskaičiuotos papildomos mokesčių sumos. Mokesčių bazės netikslus ir neteisingas skaičiavimas nėra suprantamas ir, Bendrovės vertinimu, jis atliktas tik siekiant apskaičiuoti didesnes mokesčių sumas Bendrovei.

Atsižvelgiant į nurodytų aplinkybių visumą, skunde daroma išvada, kad šiuo atveju mokesčių administratorius išvadai dėl parduotų 78 transporto priemonių rinkos vertės naudojo netinkamus šaltinius, rėmėsi vien tik teoriniais pamąstymais bei iškraipė 19 apklaustųjų duomenis. Patikrinimo akte mokesčių bazė nustatyta neteisingai, pažeidžiant Taisyklėse nustatytus reikalavimus, nes naudoti duomenys neatspindi kuo tikslesnių skaičiavimams atlikti reikalingų rodiklių, surinktos informacijos kiekis yra nepakankamas, mokesčio bazei nustatyti parinktas toks informacijos šaltinis, kuris neleidžia tiksliai ir objektyviausiai atlikti vertinimo.

Bendrovė nurodo, jog nebuvo pagrindo jai skirti baudų vidurkį nustačius, kad ji mokestinio patikrinimo metu bendravo ir teikė dokumentus mokesčių administratoriui. Bendrovė laikosi pozicijos, kad baudos negalėjo būti didesnės kaip 10 proc. dydžio.

Atsižvelgdama į nurodytų motyvų visumą, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2018-09-19 sprendimą Nr. 69-98.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog skundžiamas Inspekcijos 2018-09-19 sprendimas Nr. 69-98 naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuotų 19262,86 Eur PVM, 8943,20 Eur PM ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, Klaipėdos AVMI mokestinio 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 bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas bei ekonominių modelių metodą.

Bendrovė skunde bei jos atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvuoja tuo, jog sprendimas naikintinas, nes mokesčių administratorius, neturėdamas pakankamų ir objektyvių įrodymų, patvirtinančių, jog pirkėjai už įsigytus automobilius mokėjo daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose (mokesčių administratorius rėmėsi tik 6 asmenų nepatikimais paaiškinimais), nepagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Pasak Bendrovės, mokesčių administratorius neatsižvelgė į Bendrovės parduotų automobilių būklę (Bendrovė tvirtina pirkusi ir pardavusi apgadintas arba po autoįvykių pargabentas transporto priemones). Mokesčių bazės apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, nes į mokesčių bazę įtrauktos ir tų automobilių pardavimo pajamos, kurių pirkėjai patvirtino mokėję už automobilius būtent tiek, kiek buvo nurodyta Bendrovės

išrašytuose pardavimo dokumentuose. Taip pat, Bendrovės teigimu, jai turėjo būti skirtos ne didesnės nei 10 proc. mokesčių dydžio baudos.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Bendrovės, jų atstovų argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), tačiau nurodytu būdu apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas mokėtinų mokesčių dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, todėl tvirtinti, kad mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokestinės prievolės dydis 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 mokestį 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 priklausančią 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 mokestinės 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 Bendrovės už parduodamus automobilius gautų kainų realumo. Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovė, vykdanči prekybą naudotais automobiliais (didžiąją dalį jų įsigijo Prancūzijoje, pirkto automobilius su nedideliais defektais, po eismo įvykių, automobilių remontą atliko Bendrovės darbuotojai arba fiziniai asmenys, vykdančys individualią veiklą, tačiau Bendrovė buhalterinėje apskaitoje nefiksavo išlaidų, susijusių su konkreto automobilio remontu, remonto sąnaudų pagal apskaitos dokumentus tesudarė 8799 Lt), tikrintuoju 2014-01-01–2014-12-31 laikotarpiu apskaitė 350 naudotų automobilių pardavimą Lietuvoje ir kitose ES valstybėse registruotiems fiziniams ir juridiniams asmenims bei eksportą į trečiąsias (ne ES) šalis (patikrinimo akto 3 psl. pateikta informacija). Bendrovė per 5 paskutinius veiklos metus (2010–2014 m.) uždirbo 10717688 Lt apskaitytų pajamų, tačiau pelno apskaičiavo ir deklaravo tik 101562 Lt, atskaitė nuostolių

30333 Lt, liko pelno 71229 Lt (0,66 proc. visos apskaitytų pajamų sumos). Mokesčių administratorius, atlikęs Bendrovės bendrojo ir grynojo pelningumo rodiklių už 2010–2014 m. palyginimą su Statistikos departamento duomenimis, nustatė, jog jie yra žymiai mažesni už statistinius ir konstatavo Bendrovės rodiklių neatitikimą rinkos sąlygoms (Bendrovės bendrasis pelningumas tikrintaisiais 2014 m. – 0,12 proc., grynas pelningumas neapskaičiuotas, nes Bendrovė deklaravo nuostolį, PM nemokėjo, tuo tarpu Statistikos departamento duomenis, bendrasis pelningumas 2014 m. – 17 proc., grynas pelningumas – 1,50 proc.). Mokesčių administratorius taip pat lygino Bendrovės veiklos rezultatus su palyginimui atrinktų dešimties Tauragės apskrities įmonių, vykdančių analogišką prekybos naudotais automobiliais veiklą, rodikliais ir nustatė, kad Bendrovės bendrasis pelningumas 2014 m. buvo žymiai (71,17 kartų) mažesnis už kitų atrinktų įmonių pelningumą (8,54 proc., patikrinimo akto 1 ir 3 priedai). Mokesčių administratorius sprendė, kad tokius prastus Bendrovės rodiklius lemia parduodamoms transporto priemonėms taikomas mažas antkainis, kuris nuolat (išskyrus 2013 m.) mažėjo (2010 m. taikytas 7,8 proc., 2011 m. – 5,9 proc., 2012 m. – 4,0 proc., 2013 m. – 7,2 proc., o 2014 m. – 3,42 proc.). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad paminėtų palyginimui pasirinktų įmonių vidutinis antkainis sudarė 9,34 proc. Bendrovės apskaitomas mažas antkainis įtakojo ir apyvartinių lėšų trūkumą, kurį, kaip nustatė mokesčių administratorius, Bendrovė dengė skolindamasi lėšas iš Bendrovės direktoriaus (387000 Lt).

Mokesčių administratoriui kilus įtarimui dėl Bendrovės tikrinamuoju laikotarpiu transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymo nuslepiant faktines automobilių pardavimo kainas, buvo kreiptasi į Lietuvos ir kitų ES valstybių (Latvijos, Estijos) fizinius asmenis su paklausimais nurodyti iš Bendrovės įsigytų transporto priemonių pirkimo kainas ir kitas faktines įsigijimo aplinkybes. Bendrovė tikrintuoju laikotarpiu fiziniams asmenims Lietuvoje pardavė 125 transporto priemones bei 66 automobilius kitų ES valstybių fiziniams asmenims, mokesčių administratorius paklausimus išsiuntė 49 asmenims Lietuvoje dėl 50 automobilių įsigijimo bei 9 kitų ES valstybių asmenims dėl 16 automobilių įsigijimo kainų ir aplinkybių. Iš paaiškinimus pateikusių 41 asmens, 6 nurodė mokėję daugiau, negu nurodyta Bendrovės išrašytuose automobilių pardavimo dokumentuose (pažymose sąskaitose ar PVM sąskaitose faktūrose).

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 administratoriaus atrinktų 78 Bendrovės parduotų transporto priemonių apskaitytos pardavimo kainos skiriasi nuo rinkos kainų net 145,08 proc. (apskaičiavus pagal tikslesnį svertinį vidurkį, patikrinimo akto 11 psl., 3 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. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė internetiniame portale skelbimuose nurodė didesnes automobilių pardavimų kainas, nei apskaitė apskaitoje, ir šios kainos buvo artimos rinkos kainoms, pateiktoms VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje (patikrinimo akto 12 psl. esanti 4 lentelė).

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju susiklosčiusi aukščiau aprašytoji mokesčio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesčines 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,

prieštarīgus) duomenis <...> ir kitais atvejais“. Nustatytų teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma (*transporto priemonių pardavimo sandorių sudarymas nuslepiančios faktinės 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 nuo visų gautų pajamų 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. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog Bendrovė skunde Komisijai nepagrįstai nurodo, kad MAĮ 70 straipsnio nuostatos jos atžvilgiu taikytos nepagrįstai.

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 (į apskaitą neįtrauktų parduotų prekių ir jų pardavimo pajamų sumą). 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 tiek tikrintaisiais, tiek ir ankstesniais finansiniais metais, jų palyginimu su statistiniais bei kitų ūkio subjektų Tauragės apskrityje 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.

Pastebėtina, jog ir 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).

Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus išvados dėl ginčo byloje surinktų duomenų pakankamumo konstatuojant pagrindus taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas yra pagrįstos.

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 mokestinės 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 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. 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 78 parduotas transporto priemones gautos neapskaitytos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai. Nėra jokio pagrindo teigti, kad mokesčių administratoriaus pasirinktas metodas buvo neteisėtas ar nepagrįstas, pati Bendrovė pasirinkto metodo nepagrįstumo atžvilgiu jokių įrodymų nepateikė.

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 31,80 proc. (lyginant su pirkėjų nurodytomis kainomis) arba net 145,08 proc. (lyginant su rinkos kainomis pagal VŠĮ „Emprekis“ duomenis, patikrinimo akto 15 psl., 5 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 31,80 proc. 6 transporto priemonių, už kurias pirkėjai buvo sumokėję daugiau ir nurodę konkrečią sumokėtą sumą, neapskaitytos pardavimo pajamos buvo apskaičiuotos pagal pirkėjų nurodytą kainą. Pažymėtina, jog tų transporto priemonių, kurių kainas padidinus 31,80 proc., kainos gavosi didesnės nei rinkos, mokesčių administratorius pardavimo kaina, skaičiuojant mokesčių bazę, laikė VŠĮ „Emprekis“ duomenų bazėje nurodytą rinkos kainą. Kadangi dalis perskaiciuotų kainų jau buvo apskaityta Bendrovės apskaitoje, Bendrovės neapskaitytas pajamas mokesčių administratorius nustatė iš apskaičiuotos naujos pardavimo kainos be PVM atėmęs apskaitytą pardavimo kainą be PVM (patikrinimo akto 11 priedas).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog nors mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovės mokesčių bazę, naudojo Taisyklėse nurodytus informacijos šaltinius (iš kitų asmenų gautus duomenis (29.3 p.), žinybų, katalogų duomenis (29.8 p.), duomenis, gautus iš kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius, gautą kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (29.11 p.), tačiau, Komisijos nuomone, jo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytas mokesčių bazės dydis (kartu ir nuo jos apskaičiuotos mokestinės prievolės dydis) neatitinka teisingumo kriterijaus.

Kaip jau buvo minėta, Bendrovės mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius pagal 6 pirkėjų pateiktus paaiškinimus, nurodęs, jog pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neįtakoti, tikslesnis šaltinis nei vidutinės rinkos kainos duomenys, neapskaitytas pajamas nuo 6 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 priemones būtent tiek, kiek buvo nurodyta apskaitos dokumentuose, šios savo pozicijos ir skaičiavimų pakankamai nepagrindė.

Bendrovė skunde nurodė bei jos atstovas mokestinio 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. Bendrovė, skunde akcentuodama mokesčių administratoriaus neobjektyvumą vertinant fizinių asmenų paaiškinimų turinį, prie skundo Komisijai pateikė apskaičiavimus (lentelę), kurios duomenys, jos teigimu, patvirtina, jog nuo 19 automobilių, kurių pirkėjai patvirtino Bendrovės apskaitoje nurodytas pardavimo kainas, mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo Bendrovei papildomai 342289,36 Lt neapskaitytų pajamų sumą.

Iš tiesų, iš bylos medžiagos matyti, jog dalis transporto priemonės iš Bendrovės pirkusių fizinių asmenų patvirtino, jog už automobilius mokėjo būtent tiek, kiek nurodyta Bendrovės išrašytuose apskaitos dokumentuose, nepaisant to, jog šių automobilių vidutinės rinkos kainos pagal VŠĮ „Emprekis“ duomenis ženkliai skyrėsi nuo apskaitos dokumentuose nurodytų kainų (patikrinimo akto 10 priedas). Tačiau vien pardavimo kainų neatitikimo rinkos vertei kriterijus, ypač atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius 6 transporto priemonių atveju mokesčių bazę nustatė būtent pagal pirkėjų paaiškinimuose nurodytas kainas, Komisijos nuomone, nėra pakankamas tuo pačiu principu apskaičiuoti mokesčių bazę ir nuo Bendrovės išvardintų 19 automobilių, jei transporto priemonių pirkėjų pozicijų (paaiškinimų turinio) 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.). Iš Klaipėdos AVMI Komisijai el. paštu 2019-01-04 pateiktos papildomos informacijos dėl šioje ginčo dalyje aptariamų 19 automobilių pardavimo kainų apskaičiavimo matyti, jog mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu surinkti duomenys 6 iš 19 automobilių pardavimo atvejais yra pakankami (mokesčių administratorius, palyginęs pirkėjų nurodytas transporto priemonių įsigijimo kainas su UAB „D1“ pateikta informacija apie internetiniame portale www.wwww. Bendrovės skelbimuose nurodytomis parduodamų automobilių kainomis, skelbime nurodytu jų techniniu stoviu, nustatė ženklus neatitikimus tarp skelbimuose ir pirkėjų nurodytų kainų, skelbimuose nurodytos kainos buvo gerokai artimesnės rinkos kainoms, taip pat nustatyti neatitikimai tarp Bendrovės skelbimuose ir pirkėjų nurodytų automobilių techninę būklę pirkimo metu apibūdinančių aplinkybių) konstatuoti automobilių pirkėjų paaiškinimų kaip informacijos šaltinio mokesčių basei nustatyti nepatikimumą, dėl ko mokesčių bazę ir šių automobilių pardavimų atveju nustatyta pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, o ne pagal pirkėjų paaiškinimuose nurodytas kainas. Tačiau, nepateikus papildomų duomenų dėl kitų Bendrovės skunde akcentuotų ūkinių operacijų turinio, tvirtinti, jog mokesčių administratoriaus visų Bendrovės nurodytų 19 ūkinių operacijų atžvilgiu nustatyta mokesčių bazė atitinka teisingumo kriterijų nėra pakankamo pagrindo.

Kaip jau paminėta sprendime anksčiau, pareiga pagrįsti ne tik būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, bet ir pareiga nustatyti mokestinės 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 prieštaringų 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 keliami mokesčių administratoriui. Atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje nėra pašalinti aukščiau aptarti 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 2018-09-19 sprendimas Nr. 69-98 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 19 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 2018-09-19 sprendimą Nr. 69-98 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, sprenddami 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