



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „AUKSELA“ SKUNDO**

2021 m. balandžio d. Nr. S- (7-23/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Editos Galiauskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „Auksela“ (toliau – Pareiškėjas) 2021-01-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-01-07 sprendimo Nr. 69-2. Pareiškėjo atstovė L. E. ir Inspekcijos atstovė F. G. dalyvavo 2021-03-02 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas Komisijos prašo panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą, kuriuo patvirtintas Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2020-10-08 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.1) FR0682-401 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 90 515,44 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 27 422,84 Eur PVM delspinigius, 64 653,88 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 16 965,30 Eur PM delspinigius. Klaipėdos AVMI buvo apskaičiavusi 54 845,67 Eur PVM delspinigius ir 33 930,60 Eur PM delspinigius, tačiau įvertinusi patikrinimo sustabdymą nuo 2019-09-09 iki 2020-08-03 ir tai, kad apskaičiuojami delspinigiai sudaro 57,2 proc. nuo apskaičiuotų mokesčių, vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, t. y. nuo 27 422,83 Eur (54 845,67 x 50 proc.) PVM delspinigių ir 16 965,30 Eur (33 930,6 x 50 proc.) PM delspinigių.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, jog jis (Pareiškėjas) neapskaitė ir nedeklaravo dalies pajamų už transporto priemonių pardavimą ir nepagrįstai taikydamas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas papildomai apskaičiavo 1 488 246,19 Lt (431 025,89 Eur) automobilių pardavimo pajamas.

*Dėl transporto priemonių kainos nustatymo*

Mokesčių administratorius neatsižvelgė į fizinių asmenų paaiškinimus, kuriais patvirtinta, kad transporto priemonės (toliau – TP) buvo įgytos už Pareiškėjo pardavimo dokumentuose nurodytas kainas ar nenurodyta už kokią kainą buvo įsigyti automobiliai. Išsiųsti paklausimai 182 fiziniams asmenims Lietuvoje, iš jų 41 pateikė atsakymus. Iš visų apklaustųjų tik 6 asmenys nurodė, jog mokėjo už automobilius daugiau, nei nurodyta sąskaitose, likę 35 asmenys nepatvirtino, jog už automobilius mokėjo daugiau, nei nurodyta sąskaitose. Šių asmenų paaiškinimai apskritai nėra vertinami, vadovaujamosi tik 6 asmenų paaiškinimais, kas sudaro tik 3,3 proc. visų apklaustųjų.

Panaši situacija ir su duomenimis iš kitų Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybių – 6 iš 19 asmenų nurodė mokėję daugiau, nei nurodyta sąskaitose, 2 pirktėjai nurodė mokėję

išrašytose sąskaitose nurodytą sumą, 4 pirkėjai automobilių kainos neprisimena, likusių asmenų užsienio šalių mokesčių administratoriai nerado. Pareiškėjui neaišku, kodėl mokesčių administratorius, remdamasis 6 asmenų atsakymais, išvedė bendrą visiems 407 automobiliams taikytiną 49,43 proc. antkainio vidurkį, kai 35 asmenys Lietuvoje ir 6 asmenys kitose ES valstybėse, t. y. didžioji dauguma apklaustųjų, tokių duomenų nepatvirtino.

Patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims su standartiniu PVM tarifu pardavė 510 TP. Paklausimai išsiųsti 182 atsitiktine tvarka pasirinktiems fiziniams asmenims, tačiau tai tik 35,69 proc. visų Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims parduotų transporto priemonių. Iš 182 paaiškinimus pateikė 41 asmuo, kas sudaro tik 8 proc. visų Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims įvykdytų TP tiekimų ir tik 6 asmenys iš apklaustųjų (t. y. 1,2 proc. iš visų Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims įvykusių tiekimų arba 3,3 proc. visų apklaustųjų) nurodė, kad mokėjo daugiau, nei nurodyta Pareiškėjo išrašytuose dokumentuose. Mokesčių administratorius pirkėjų paaiškinimus laiko patikimiausiais duomenimis, apskaičiuojant automobilių antkainio vidurkį (49,43 proc.), tačiau nesuprantama, kodėl neįvertinti duomenys tų pirkėjų, kurie patvirtino mokėję už TP būtent tiek, kiek ir buvo nurodyta Pareiškėjo pardavimo dokumentuose.

Patikrinimo akto priede Nr. 3 pateikiami 41 automobilio pirkėjo apklausos duomenys, iš kurių eliminavus tuos pirkėjus, kurie neprisimena, už kiek pirko automobilį ar nenurodė tokių duomenų (12 pirkėjų), matyti, kad Pareiškėjo apskaityta automobilių pardavimo kaina su PVM – 597 811,59 Lt, pirkėjų nurodyta įsigijimo kaina – 626 833,01 Lt, kas sudaro tik 4,86 proc. daugiau, nei apskaityta Pareiškėjo apskaitoje. Pareiškėjo manymu, mokesčių administratorius turėjo apskaičiuojant papildomą mokesčio bazę taikyti pagal visuose paaiškinimuose nurodytas kainas apskaičiuotą antkainį – 4,86 proc.

Be to, akto priede Nr. 3 yra nurodyta, kad už automobilį BMW X5 (kėbulo numeris WB AFF41090L050180) pirkėjas nurodė mokėjęs 57 000 Lt, Pareiškėjo apskaityta pardavimo kaina su PVM – 55 200 Lt. Kainos skirtumas tik 3,26 proc., tačiau mokesčių administratorius rėmėsi ne 7, o 6 pirkėjų, nurodžiusių, jog už automobilius mokėjo daugiau nei nurodyta dokumentuose, paaiškinimais. Ši TP nebuvo įtraukta į skaičiavimus, prilyginta kaip ir mokėjusiems tą pačią, kaip Pareiškėjo dokumentuose, nurodytą kainą. Jeigu antkainis būtų skaičiuotas pagal 7 pirkėjų pateiktus duomenis, antkainis būtų ne 49,43 proc., o 30,69 proc. Mokesčių administratorius privelėjo išvesti bendrą 7 pirkėjų duomenų vidurkį.

Pareiškėjo nuomone, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, apskaičiuotos sumos nėra pagrįstos objektyviais duomenimis, neatsižvelgiant į administratoriui nepalankius duomenis, todėl nustatytas mokėtinos prievolės dydis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Be to, nebuvo nustatinėjamos ir vertinamos kiekvieno iš TP sandorių tikrosios aplinkybės, automobilių būklė ir nevertinta, kad didžioji dalis pirkėjų derasi. Dalis iš šių asmenų taip pat nurodė, jog transporto priemonės įsigijo su gedimais, techniniais defektais.

Kaip nurodo Pareiškėjas, teiginiai, kad TP, kurių techninė apžiūra buvo atlikta per 5 dienas, kaina visais atvejais yra didesnė, nei nurodyta pardavimo dokumentais, yra akivaizdžiai nepagrįsti, kadangi nei pačios techninės apžiūros data, nei transporto priemonės draudimo data negali paneigti ir įrodyti automobilio techninio stovio ir vizualinio tvarkingumo, buvusio būtent automobilio pardavimo metu. Net ir rimtesnius automobilių gedimus galima pašalinti per vieną dieną. Be to, joks teisės aktas nedraudžia drausti techniškai netvarkingus arba turinčius defektų automobilius, todėl draudimo sutarčių dėl TP draudimo privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu sudarymas visais atvejais negali pagrįsti TP tvarkingumo ir defektų nebuvimo. Mokesčių administratorius, nustatęs, jog automobiliai yra parduoti brangiau, nei yra paties mokesčių administratoriaus iš įvairių šaltinių neva tai nustatyta rinkos kaina, šių pardavimo kainų neperskaičiavo, dėl ko nevertino, ar nesikeičia (nemažėja) PVM ir PM mokesčio bazė.

Pareiškėjas daro išvadą, kad mokesčių administratorius, neatsižvelgdamas į fizinių asmenų pateiktus paaiškinimus, kuriais patvirtinta, kad TP buvo įgytos už Pareiškėjo pardavimo dokumentuose nurodytas kainas, bet atsižvelgdamas vos į 6 asmenų paaiškinimus, kuriuose

asmenys nurodė, kad mokėjo didesnę kainą, neatsižvelgdamas į dar vieno asmens (automobilio BMW X5 pirkėjo) pateiktą paaiškinimą dėl tik 3,26 proc. didesnės automobilio kainos nei nurodyta įsigijimo dokumentuose ir dėl to išvesdamas 49,43 proc. antkainį, kuriuo buvo padidintos 407 automobilių pardavimo kainos, mokesčių bazę nustatė neteisingai bei nepagrįstai.

Neaišku, kokių pagrindų mokesčių administratorius nustatė, kad visais atvejais kitose valstybėse apklausti 6 pirkėjai už TP sumokėjo daugiau negu apskaityta pagal Pareiškėjo dokumentus. Kaip teigia Pareiškėjas, 3 ir 6 pirkėjų (pirkėjai Nr. 1, 2, 6) nurodė kainų imtį, bet ne konkrečią sumą, 1 pirkėjas (Nr. 3) nurodė tik preliminarią kainą (akto p. 11). Taigi net 66,6 proc. atvejų buvo nurodyta tik preliminari kaina. Kadangi užsienio šalių pirkėjai negalėjo pasakyti tikslios automobilio įsigijimo kainos, Pareiškėjo nuomone, parodo, kad šie duomenys negali būti laikomi teisingais. Be to, 3 iš 6 (50 proc.) atsakymus pateikusių asmenų nurodė tam tikrus defektus, kurie akivaizdžiai pagrindžia, kad TP kaina galėjo būti šalių sutarta mažesnė.

VšĮ "D1" skelbiami duomenys apie vidutines rinkos kainas ir skelbimuose pateikiami duomenys negali būti laikytini pakankamais, nustatant Pareiškėjo parduotų TP kainas.

Iš patikrinimo akto lentelės Nr. 5 „Lietuvos ir ES šalių fizinių asmenų įsigytų transporto priemonių kainų palyginimas su VšĮ "D1" duomenimis“ matyti, kad visais atvejais buvo nustatyti neatitikimai tarp 12 apklaustų asmenų pateiktų duomenų apie įsigytų TP kainas ir VšĮ „Emprekis“ skelbiamų duomenų, t. y. 6 TP pardavėjų kainos buvo nurodytos mažesnės, nei pagal VšĮ "D1" skelbiamus duomenis (lentelės Nr. 5 eilutės Nr. 1, 5, 6, 7, 10, 12). Taigi VšĮ "D1" skelbiami duomenys negali būti laikytini patikimais visa apimtimi. Be to, kainų skirtumas tarp VšĮ "D1" skelbiamų duomenų ir pirkėjų nurodytos kainos yra nuo 9,10 proc. iki 46,3 proc. (vidurkis 22,1 proc.), t. y. pirkėjai nurodė, kad mokėjo mažiau nei VšĮ "D1" skelbiama vidutinė rinkos kaina, kas rodo, jog skirtumas tarp realios automobilių pardavimo kainos ir VšĮ "D1" skelbiamų duomenų, gali būti net iki 46,3 proc. Pareiškėjui nesuprantama, kodėl apskaičiuojant bazę eliminuoti tik tie automobiliai, kurių apskaityta pardavimo kaina nuo VšĮ "D1" skelbiamos kainos skyrėsi tik iki 9,95 proc. Pareiškėjo nuomone, iš mokesčio bazės apskaičiavimo turėtų būti eliminuojamos papildomai 126 TP, kurių apskaityta pardavimo kaina nuo VšĮ "D1" kainos skiriasi iki 46,3 proc.

Be to, vertinant patikrinimo akto 8 lentelėje pateiktus duomenis apie skelbimuose nurodomas Pareiškėjo parduodamų automobilių kainas jas lyginant su VšĮ "D1" pateikiamais duomenimis matyti, kad Pareiškėjo skelbimuose nurodoma kaina dažnu atveju buvo net iki 34,95 proc. mažesnė nei VšĮ "D1" skelbiama vidutinė rinkos kaina, nors visuose skelbimuose buvo nurodoma, kad parduodama TP yra be defektų arba idealaus stovio. Iš lentelėje pateiktų 25 TP palyginimų, net 18 atvejų skelbimuose nurodyta kaina buvo nuo 0,57 proc. iki 34,95 proc. mažesnė nei VšĮ "D1" skelbiama vidutinė rinkos kaina, 8 atvejais skelbimuose nurodyta kaina nuo VšĮ "D1" skelbiamos kainos skiriasi daugiau kaip 9,95 proc., kas akivaizdžiai įrodo, kad mokesčių administratoriaus taikyta transporto priemonių eliminavimo riba (iki 9,95 proc.) yra nepagrįstai sumažinta. Pareiškėjui neaišku, kokių pagrindų buvo pasirinkta 9,95 proc. riba.

Internetiniame puslapyje <http://www.emprekis.lt/about.php> yra aiškiai nurodoma, kad vidutinės kainos nustatomos, įvertinant kainas internetiniuose skelbimuose, laikraščiuose ir automobilių pardavimo vietose, ir šios kainos yra orientacinės.

Mokesčių administratorius remiasi Tauragės apskrities vyriausiojo policijos komisariato kriminalinės policijos ekonominių nusikaltimų skyriaus (toliau – Tauragės apskrities VPK) ikiteisminio tyrimo metu nustatytais aplinkybėmis, tačiau, Pareiškėjo nuomone, atskiro ikiteisminio tyrimo metu nustatytos aplinkybės negali reikšti, kad visais kitais atvejais Pareiškėjas elgėsi taip pat. Tokie argumentai negali būti vertinami kaip pagrindžiantys faktą, kad Pareiškėjas dokumentuose neapskaitė dalies gautų pajamų.

Pareiškėjas papildomai pažymi, jog mokesčių administratorius atliko tik 9 Lietuvoje registruotų fizinių asmenų, įsigijusių TP iš Pareiškėjo, pateiktų paaiškinimų vertinimus, kurie nurodė mokėję Pareiškėjo apskaitoje nurodytą kainą, tačiau dėl likusių 26 asmenų, kurie nurodė, kad buvo sumokėta pardavimo dokumentuose nurodyta kaina arba neprisimena tikslios sumokėtos sumos, atskiro vertinimo neatliko, automatiškai pritaikydamas 49,43 proc. antkainį,

kas negali būti laikytina pagrįsta. Pareiškėjas skunde nurodo Komisijos sprendimus: 2018-12-19 Nr. S-223 (7-165/2018) ir 2019-01-07 Nr. S-8 (7-214/2018) ir daro išvadą, kad šiuo atveju susidaro teisingumo ir protingumo principų neatitinkanti situacija, kuomet į mokesčių bazę yra įtrauktos ir tų TP pardavimo pajamos, dėl kurių apklausti pirkėjai patvirtino mokėję už transporto priemones būtent tiek, kiek ir buvo nurodyta Pareiškėjo išrašytuose pardavimo dokumentuose. Be to, nesuprantama kodėl patikrinimo akte teigiama, kad tik 9 Lietuvos pirkėjai nurodė mokėję dokumentuose nurodytą sumą, kai iš prie akto pridėto priedo Nr. 3 matyti, kad net 19 asmenų nurodė mokėję tą pačią kainą, kokia yra nurodyta dokumentuose, 12 asmenų kainos nenurodė arba nurodė, kad tiksliai neatsimena, 2 atvejais apskaityta automobilių pardavimo kaina buvo didesnė, nei nurodė mokėję pirkėjai. Nesuprantama, kodėl apskaičiuojant mokesčio bazę buvo eliminuotos tik 9 transporto priemonės.

Pareiškėjo nuomone, jo argumentai dėl padarytų klaidų įrodo, kad apskaičiuotas prievolės dydis yra nepagrįstas, nes mokesčių administratorius neatsižvelgė į pirkėjų pateiktų paaiškinimų visumą, apskaičiuojant antkainio vidurkį, nepagrįstai neįtraukė pirkėjo duomenų apie nurodytą tik 3,26 proc. didesnę TP įsigijimo kainą, nepagrįstai eliminavo tik tas TP, kurių apskaityta pardavimo kaina buvo tik iki 9,95 proc. mažesnė nei VŠĮ "D1" skelbiama kaina ir kitas galimoms pardavimo pajamoms apskaičiuoti svarbias aplinkybes.

*Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ar jų sumažinimo*

Pareiškėjas nurodo, kad nors Klaipėdos AVMI atleido jį nuo 50 proc. delspinigių (PVM ir PM) mokėjimo, tačiau likusi 44 388,14 Eur delspinigių suma (27 422,84 Eur PVM delspinigiai + 16 965,30 Eur PM delspinigiai) sudaro 29 proc. apskaičiuotų mokesčių. Delspinigiai apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2014-02-26 iki 2020-08-27, t. y. už daugiau nei 6 metus ir dėl sandorių, kurie buvo sudaryti 2014 m., t. y. seniau nei prieš 6 metus. Tokia delspinigių skaičiavimo trukmė nesuderinama su kompensacine delspinigių funkcija ir jiems sudarant 29 proc. apskaičiuotų mokesčių iš esmės jų tikslas tampa Pareiškėjo baudimo priemone.

Pareiškėjas nurodo, jog pirminis mokestinis patikrinimas truko net trejus metus, o pakartotinis mokestinis patikrinimas dar vienerius metus, nors pakartotinio patikrinimo metu Klaipėdos AVMI neatliko jokių aktyvių veiksmų, patikrinimo akte nėra pateikta jokių duomenų, kas buvo atlikta pakartotinio patikrinimo metu. Pareiškėjo teigimu, Klaipėdos AVMI nerūpestingai vykdė kontrolės funkciją, buvo pasyvi, dėl ko buvo užtęsta mokestinio patikrinimo trukmė, turinti reikšmingą įtaką apskaičiuotų delspinigių dydžiui. LVAT praktikoje svarbiomis atleidimo nuo delspinigių pripažįstamos ir tokios aplinkybės kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų operatyvumas. Šiuo atveju mokesčių administratorius akivaizdžiai neužtikrino mokestinio patikrinimo operatyvumo. Taigi, kaip nurodo Pareiškėjas, jis turi būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių arba apskaičiuotų delspinigių suma turi būti sumažinta vadovaujantis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais.

Skundžiamu sprendimu, kaip jau nurodyta aukščiau, Inspekcija patvirtino Klaipėdos AVMI 2020-10-08 sprendimą Nr. (28.1) FR0682-401 Pareiškėjui sumokėti 90 515,44 Eur PVM, 27 422,84 Eur PVM delspinigius, 64 653,88 Eur PM ir 16 965,30 Eur PM delspinigius. Pareiškėjo mokestinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31.

*Dėl Lietuvoje registruotų fizinių asmenų TP įsigijimo*

Pagal Pareiškėjo apskaitos dokumentus nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Lietuvoje registruotiems fiziniams asmenims Pareiškėjas pardavė 510 TP. Siekiant įvertinti Pareiškėjo 2014 m. parduotų TP kainų pagrįstumą, išsiųsti 182 paklausimai fiziniams asmenims, t. y. 35,69 proc. nuo parduotų TP Lietuvos fiziniams asmenims, iš kurių paaiškinimus pateikė 41 (22,5 proc. visų apklaustųjų), iš kurių 6 asmenys (3,3 proc. visų apklaustųjų) nurodė mokėję daugiau, negu nurodyta Pareiškėjo išrašytoje pažymoje sąskaitoje ar PVM sąskaitoje faktūroje.

Pagal Pareiškėjo apskaitos dokumentus nustatyta, kad už 6 TP pardavimą Pareiškėjas apskaitė 80 845,65 Lt pajamų ir 554,35 Lt pardavimo PVM, viso 81 400 Lt. 6 fiziniai asmenys nurodė, kad Pareiškėjui už TP įsigijimą sumokėjo 129 196,74 Lt su PVM. Pareiškėjas TP pardavė, taikant maržos apmokestinimo schemą (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau –

PVMĮ) 106 straipsnis). Įvertinus TP įsigijimo kainas, nustatyta, kad pagal apklaustųjų parodymus pardavimo pajamos sudaro 120 805,23 Lt ir pardavimo PVM 8 391,51 Lt (iš viso 129 196,74 Lt). Skirtumas tarp Pareiškėjo apskaitytų pajamų ir apklaustųjų asmenų nurodytos įsigijimo kainos sudaro 39 959,58 Lt be PVM (120 805,23 – 80 845,65) arba 49,43 proc. daugiau.

*Dėl ES pirkėjų fizinių asmenų TP įsigijimo*

Pagal Latvijos, Estijos ir Lenkijos mokesčių administratorių pateiktus atsakymus nustatyta, kad 6 fiziniai asmenys už įsigytas iš Pareiškėjo TP mokėjo daugiau, negu apskaityta buhalterinės apskaitos dokumentuose.

Pagal apklaustųjų duomenis nustatyta, kad Pareiškėjui už 6 TP įsigijimą sumokėjo 136 385,60 Lt su PVM. Pareiškėjas TP pardavė taikant maržos apmokestinimo schemą. Įvertinus Pareiškėjo TP įsigijimo kainas nustatyta, kad pagal apklaustųjų ES fizinių asmenų parodymus pardavimo pajamos sudaro 126 877,22 Lt, pardavimo PVM 9 508,38 Lt. Skirtumas tarp apskaitos ir apklaustųjų asmenų yra 45 278,01 Lt be PVM (126 877,22 – 81 599,21) arba 55,49 proc.

*Dėl Lietuvoje registruotų ir ES pirkėjų fizinių asmenų TP įsigijimo*

12 parduotų TP (Lietuvos ir ES šalių pirkėjų paaiškinimuose nurodžiusių, kad mokėjo daugiau) pardavimo kaina nurodyta Pareiškėjo apskaitos dokumentuose – 163 400 Lt su PVM, eliminavus maržos (duomenys neskelbtini) 14 Lt, pajamos be PVM – 162 444,86 Lt. Pagal apklaustųjų duomenis pardavimo kaina 265 582,30 Lt su PVM, eliminavus maržos PVM 17 899,89 Lt, pardavimo pajamos 247 682,45 Lt be PVM. Skirtumas tarp apskaitos dokumentų ir apklaustųjų asmenų yra 85 237,59 Lt be PVM (247 682,45 – 162 444,86) arba 52,47 proc. daugiau, nei apskaityta Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje.

Tauragės apskrities VPK buvo atliktas ikiteisminis tyrimas Nr. 01-1-06098-19, pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalį, 220 straipsnio 1 dalį dėl TP iš Prancūzijos įmonės įsigijimo aplinkybių ištyrimo. 2020-03-26 surašyta specialisto išvada Nr. IBPS-V-744103-20, kurioje nurodyta, kad tyrimo metu buvo apklausta 14 pirkėjų (fiziniai asmenys), kurie 2014 m. TP įsigijo iš Pareiškėjo. Apklaustieji asmenys nurodė, kad už TP įsigijimą sumokėjo 218 139,68 Lt. Pažymėtina, kad Pareiškėjas TP pardavė taikant maržos apmokestinimo schemą (PVMĮ 106 straipsnis) ir už 14 TP pardavimą buhalterinėje apskaitoje apskaitė 129 018,89 Lt ir 2 731,02 Lt pardavimo N. Y. apklaustieji asmenys Pareiškėjui sumokėjo 73 653,47 Lt (202 672,45 – 129 018,98) arba 57,09 proc. daugiau, nei apskaityta Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje.

Specialisto išvadoje nurodyta, kad Pareiškėjas nuo 14 tyrimo metu apklaustųjų asmenų, kurie įsigijo TP 2014 m. apskaitos dokumentais nepagrindė ir į apskaitą neįtraukė iš viso – 86 389,68 Lt su PVM (218 139,68 – 131 750) pajamų už parduotas TP ir neišskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo 7 444 Eur mokesčių, iš jų: 4 342 Eur PVM ir 3 102 Eur PM. Pareiškėjo vadovė A. C. P. apskrities VPK pateikė mokėjimo nurodymo Nr. 1345 kopiją, kuriuo patvirtino priskaičiuotų mokesčių sumokėjimą.

L. O. su įteiktu pranešimu apie nusikalstamų veikų įtarimą sutiko, prisipažino padariusi inkriminuojamas nusikalstamas veikas, nuoširdžiai gailisi ir prašė procesą užbaigti teismo baudžiamuoju įsakymu. Tyrimas baudžiamojoje byloje Nr. 01-1-06098-19 baigtas Klaipėdos apygardos prokuratūros 2 – ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus teismo baudžiamuoju įsakymu, kuriuo L. O. kaltinama tuo, kad tyčia apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą Pareiškėjo buhalterinę apskaitą. L. O. pripažinta kalta pagal BK 222 straipsnio 1 dalį, už apgaulingos apskaitos tvarkymą, paskiriant 135 MGL dydžio (5 084,10 Eur) baudą; pripažinta kalta pagal BK 220 straipsnio 1 dalį už neteisingą duomenų apie pajamas, pelną ar turto pateikimą, paskiriant 90 MGL dydžio (3 389,40 Eur) baudą. Vadovaujantis BK 64-1 straipsniu bausmė sumažinta trečdaliu ir skirta galutinė 90 MGL dydžio (3 389,40 Eur) bauda.

Pareiškėjas pripažintas kaltu pagal BK kodekso 20 straipsnio 2 dalį, t. y. juridinis asmuo atsako už fizinio asmens padarytas nusikalstamas veikas tik tuo atveju, jeigu nusikalstamą veiką juridinio asmens naudai arba interesais padarė fizinis asmuo, veikęs individualiai ar juridinio asmens vardu, jeigu jis, eidamas vadovaujančias pareigas juridiniame asmenyje, turėjo teisę atstovauti juridiniam asmeniui, priimti sprendimus juridinio asmens vardu, arba kontroliuoti

juridinio asmens veiklą, pagal BK 222 straipsnio 1 dalį už apgaulingą apskaitos tvarkymą, paskiriant 180 MGL (6 778,80 Eur) dydžio baudą; pagal BK 220 straipsnio 1 dalį už neteisingą duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą paskiriant 120 MGL (4 519,20 Eur) dydžio baudą. Vadovaujantis BK 63 straipsnio 1 dalimi ir 5 dalies 1 punktu, paskirtosios baudmės subendrintos apėmimo būdu ir paskirta subendrinta 180 MGL (6 778,80 Eur) dydžio bauda. Vadovaujantis BK 64-1 straipsniu paskirtoji baudmė sumažinta vienu trečdaliu ir skirta galutinė 120 MGL dydžio (4 519,20 Eur) bauda.

Mokestinio patikrinimo metu iš 14 TP, už kurias pirkėjai liudytojų protokoluose nurodė mokėję daugiau, 4 TP nebuvo atrinktos vertinimui, nes: 2 TP (MERCEDES BENZ, TOYOTA COROLLA) nėra duomenų apie atliktą techninę apžiūrą, 1 TP (FORD GALAXY) techninė apžiūra atlikta praėjus daugiau nei 5 dienoms po jos pardavimo, 1 TP (SAAB 9-3) pardavimo kaina aukštesne nei vidutinė rinkos kaina. Pakartotinio patikrinimo metu kitos 10 TP eliminuotos iš mokesčio bazės apskaičiavimo, nes ikiteisminio tyrimo metu dėl papildomai apskaičiuotų neapskaitytų pajamų bei nuo jų priskaičiuotų mokesčių Pareiškėjas pateikė bankinio pavedimo kopiją apie sumokėtus mokesčius.

#### *Dėl juridinių asmenų transporto priemonių įsigijimo*

Pareiškėjas 2014 m. įformino 232 naudotų TP pardavimą Lietuvos ir ES juridiniams asmenims už 4 537 399,28 Lt, kas sudaro 27,57 proc. visų pardavimų, iš jų: 56 TP registruotiems Lietuvoje juridiniams asmenims už 1 106 414,95 Lt ir 176 TP registruotiems ES valstybėse juridiniams asmenims už 3 430 984,33 Lt. Patikrinimo metu per Mano VMI svetainę 20 Lietuvos juridinių asmenų (35,71 proc. visų Lietuvos juridiniams asmenims parduotų TP) buvo pateikti paklausimai dėl TP įsigijimo aplinkybių ir vidutinių rinkos kainų palyginimo. Įvertinus surinktą informaciją dėl Pareiškėjo TP pardavimo sandorių juridiniams asmenims aplinkybių, padaryta išvada, kad netikslinga taikyti minėtiems sandoriams MAĮ 70 straipsnio nuostatą.

#### *Dėl draudikų informacijos*

Surinkta informacija apie Pareiškėjo Lietuvos ir ES šalių fiziniams asmenims parduotų 786 TP draudimą. Nustatyta, jog 2014 m. privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu pirmą kartą buvo draustos 665 TP, kas sudaro 84,61 proc. visų fiziniams asmenims parduotų TP. Vadinasi, TP, t. y. 609 TP iš 665 (91,58 proc.), ne vėliau kaip kitą dieną po pardavimo galėjo dalyvauti eisme ir neturėjo didelių defektų, dėl kurių galėtų ženkliai sumažėti, lyginant su rinkos kaina, jų pardavimo kaina.

#### *Dėl TP techninės būklės*

Siekiant surinkti kuo išsamesnę informaciją apie Pareiškėjo parduotų TP techninę būklę jų pardavimo metu buvo išsiųsti paklausimai Lietuvos techninės apžiūros įmonių asociacijai „Transeksa“ (toliau – asociacija „Transeksa“) dėl Lietuvos Respublikoje registruotų pirkėjų iš Pareiškėjo įsigytų 534 TP techninės apžiūros datų. Asociacija „Transeksa“ pateikė 2017-06-13 raštu Nr. 58 atsakymą, jog techninė apžiūra buvo atlikta 513 TP (96,07 proc. visų paklausime nurodytų TP). Vadinasi, 389 TP (75,83 proc.) iš 513, techninė apžiūra atlikta labai greitai po TP įsigijimo (iki 5 dienų po TP pardavimo). Tai rodo, kad TP būklė buvo tvarkinga, TP buvo važiuojančios arba su smulkiais defektais.

#### *Dėl Lietuvoje su standartiniu PVM tarifu fiziniams asmenims parduotų TP kainų palyginimo su vidutinėmis rinkos kainomis*

Pareiškėjas savo vardu 2014 m. įformino iš viso 1018 (1155 – 80 – 57) naudotų lengvųjų TP pardavimą Lietuvos rinkoje su standartiniu PVM tarifu, iš jų: 232 TP pardavimą juridiniams asmenims ir 786 TP fiziniams asmenims. Didžiajai daliai (775) parduotų TP taikyta speciali apmokestinimo schema – marža.

Pareiškėjas Lietuvoje fiziniams asmenims įformino 786 TP pardavimą už 9 211 693 Lt be PVM, plius 118 113 Lt PVM, iš viso 9 329 806 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu neapskaitytų pajamų apskaičiavimas pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatą skaičiuotas nuo 407 TP (786 TP parduotos taikant standartinį PVM tarifą – 12 TP eliminuotos pagal fizinių asmenų paaiškinimus – 177 TP dėl draudimo – 66 TP dėl techninės apžiūros – 43 TP, kurių apskaitytas pardavimo kainos skirtumas nuo rinkos kainos yra

nuo 0 iki 9,95 proc. žemiau rinkos kainos – 57 TP parduotos ne žemiau už rinkos kainą – 4 TP VŠĮ "D1" duomenų bazėje atitikmenų nerasta – 10 TP dėl pirkėjų, kurie TP įsigijo pagal apskaitos dokumentuose nurodytas kainas – 10 TP pagal pirkėjų protokoluose užfiksuotus paaiškinimus, mokėjo daugiau, nei apskaityta buhalteriniuose dokumentuose).

Kaip minėta, 6 Lietuvos pirkėjų paaiškinimuose nurodyta TP pardavimo kaina yra 49,43 proc. didesnė, ES šalių 6 pirkėjų paaiškinimuose nurodyta TP pardavimo kaina yra 55,49 proc. didesnė, o bendra 12 Lietuvos ir ES šalių pirkėjų paaiškinimuose nurodytų TP pardavimo kaina 52,47 proc. didesnė, nei Pareiškėjo apskaityta apskaitoje. Be to, įvertinti ikiteisminio tyrimo metu pateikti fizinių asmenų paaiškinimai, kuriuose fiziniai asmenys nurodė, kad sumokėjo 57,09 proc. daugiau, nei apskaityta Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje.

Pareiškėjo apskaitoje apskaityta parduotų su standartiniu PVM tarifu TP, kurios draustos nė vėliau kaip 1 dieną po pardavimo, pardavimo kaina nuo VŠĮ "D1" kainos yra mažesnė 75,48 proc. Atsižvelgiant į tai, kad vidutinės rinkos kainos vidurkis pardavimams Lietuvoje yra didesnis nei apklausų duomenimis gautas vidutinis skirtumas nuo apskaitytos sumos, todėl neapskaitytų Pareiškėjo pajamų apskaičiavimui, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, Lietuvos vidaus rinkoje pardavimams pasirinktas mažiausias, t. y. Lietuvos fizinių asmenų apklausos metu nurodytų kainų skirtumų vidurkis – 49,43 proc.

Pareiškėjo neapskaitytos pajamos apskaičiuotos 407 TP, t. y. apskaitoje apskaityta kiekvienos TP pardavimo kaina be PVM padidinta 49,43 proc. Tokiu būdu Pareiškėjo gautų pajamų suma, kurią Pareiškėjas būtų gavęs, jei ūkinės operacijas būtų apskaitęs pagal realiai įvykusias aplinkybes, nauja pardavimo kaina sudarytų – 6 660 087,05 Lt. Tačiau Pareiškėjo pardavimo kainas padidinus kiekvienai TP 49,43 proc., dalies TP kainos būtų didesnės nei rinkos kaina. Todėl mokesčio patikrinimo metu TP, kurios kaina pridėjus 49,43 proc. būtų didesnė už rinkos kainą, pardavimo kaina nustatoma pagal VŠĮ "D1" duomenis. Patikrinimo metu 142 TP pardavimo kaina nustatyta pagal VŠĮ "D1" duomenis, 265 TP pagal patikrinimo metu naują apskaičiuotą 49,43 proc. antkainį. Įvertinus VŠĮ "D1" duomenis bei nustatytą 49,43 proc. antkainį apskaičiuota, kad 407 TP pardavimo kaina – 6 185 978,62 Lt.

Inspekcija pažymi, kad tos TP, už kurias pirkėjai nurodė sumokėję daugiau (12 TP) ir sumokėtą kainą įvardino, nuo šių TP neapskaitytos pajamos apskaičiuotos pagal pirkėjų nurodytą kainą, iš pirkėjų paaiškinimuose pateiktų sumų imta mažiausia kaina Pareiškėjo naudai.

*Dėl papildomai apskaičiuotos mokesčio bazės (419 vnt. TP)*

Taikant MAĮ 70 straipsnį, papildomai apskaičiuota mokesčio bazė, apmokestinta PM ir mokesčio bazė, apmokestinama standartiniu PVM tarifu 1 814 221,60 Lt, iš jų:

- 1 728 984,01 Lt pajamų pardavimams taikant standartinį PVM tarifą bei maržos apmokestinimo schemą (407 TP);

- 85 237,59 Lt pajamų pardavimams pagal pirkėjų pasakytas kainas (12 TP).

Klaipėdos AVMI sprendimo priėmimo metu nustatė, kad patikrinimo akte dėl neteisingo skaičiavimo algoritmo neteisingai apskaičiavo apmokestinamąsias pajamas nuo 409 TP parduotų taikant maržos apmokestinimo schemą. Sprendimo priėmimo metu perskaičiuotos 409 TP apmokestinamosios pajamos ir vietoj patikrinimo metu nustatytų 1 754 488,91 Lt apmokestinamųjų pajamų apskaičiuotos 1 428 513,50 Lt apmokestinamosios pajamos. Įvertinus naujai apskaičiuotas apmokestinamąsias pajamas nustatyta, kad Pareiškėjas už 419 parduotas TP neapskaitė 1 488 246,19 Lt (1 428 513,50 + 59 732,69) (431 025,89 Eur) pajamų. Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 5 straipsniu, nuo patikrinimo metu, taikant MAĮ 70 straipsnį, apskaičiuotų 1 488 246,19 Lt pajamų, taikant 15 proc. mokesčio tarifą, papildomai apskaičiuotas 223 236,93 Lt (64 653,88 Eur) PM. Pagal PVMĮ 14 straipsnio 1 dalies, 3 straipsnio 1 dalies, 19 straipsnio nuostatas Pareiškėjui dėl 10 parduotų TP, taikant 21 proc. PVM tarifą, papildomai apskaičiuotas 12 543,86 Lt (3 632,96 Eur) PVM ir pagal PVMĮ 107 straipsnio 2 dalį dėl 409 parduotų TP, taikant maržos apmokestinimo schemą, papildomai apskaičiuotas 299 987,84 Lt (86 882,48 Eur) PVM. Viso Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 312 531,70 Lt (90 515,44 Eur) PVM.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjo finansiniai rodikliai yra prasti, oficialiai trūksta apyvartinių lėšų, kurias Pareiškėjas dengia nuolat skolindamasis pinigines lėšas iš susijusių fizinių asmenų, t. y. 2014-01-01 negražintų paskolų iš fizinių asmenų likutis sudarė 217 380 Lt, 2014-12-31 – 139 935 Lt. Patikrinimo metu surinkta informacija leidžia daryti išvadą, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas, pardavęs naudotas TP, PVM sąskaitose faktūrose nurodė dirbtinai sumažintas pardavimo kainas ir tuo iškreipė savo veiklos turinį ir į PVM deklaracijas įrašė nepatikimus, prieštarigus duomenis apie gautas pajamas. Tokio Pareiškėjo elgesio pasėkoje mokesčio bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai pagal Pareiškėjo apskaitos duomenis, nėra galimybės. Inspekcijos teigimu, minėti duomenys sudaro pagrįstą pagrindą mokesčių administratoriui apskaičiuoti Pareiškėjui papildomai mokėtinus mokesčius taikant MAĮ 70 straipsnį.

Inspekcija pažymi, kad antkainis buvo apskaičiuotas pagal 6 Lietuvoje registruotų fizinių asmenų pateiktus duomenis, nors patikrinimo akto 3 priede nurodoma, kad 7 Lietuvoje registruoti fiziniai asmenys mokėjo daugiau, nei Pareiškėjas apskaitė. Įvertinus 7-ojo pirkėjo paaiškinimą, kuriame į klausimą, kiek faktiškai mokėta už automobilį BMW nurodė: „mokėtina suma apie 57 000 Lt. Tikslios kainos neatsimenu“. Pažymėtina, kad Pareiškėjo apskaitoje apskaityta 55 200 Eur pardavimo kaina su PVM. Kadangi šio pirkėjo paaiškinime pirkimo kaina yra labai artima apskaitoje apskaitytai, padaryta išvada, kad automobilis parduotas už apskaitoje nurodytą kainą ir perskaičiavimai dėl šio automobilio pardavimo kainos nebuvo atliekami. Nurodytas BMW automobilis iš skaičiavimų eliminuotas ir nebuvo nustatinėjama nauja pardavimo kaina, kadangi pirkėjas paaiškinime nurodė, kad tiksliai neatsimena mokėtos kainos. Išskaičiavus PVM sumą ir vertinant pirkėjo paaiškinimą, ši TP nebuvo įtraukta į skaičiavimus, prilyginta kaip ir mokėjusiems tą pačią kainą. Be to, patikrinimo akte eliminuotos visos TP iš skaičiavimų, kurių kainos skiriasi nuo rinkos kainų iki 10 proc.

Inspekcijos vertinimu, apskaičiuoto 49,43 proc. antkainio taikymas yra pagrįstas, nes naudoti tokie šaltiniai, kaip VšĮ "D1" Lietuvos Respublikos draudikų biuro duomenys, asociacijos „Transeksa“ duomenys, kitų apskrities įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, duomenys ir kt., kurie yra pakankamai objektyvūs, todėl tinkami mokesčių prievolių dydžiui nustatyti. Be to, 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 nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu.

#### *Dėl apskaičiuotų delspinigių*

Inspekcija, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarime išdėstytas nuostatas dėl mokesčių mokėtojų pareigų, į MAĮ nurodytas mokesčių mokėtojų pareigas, nurodydama, jog Klaipėdos AVMI atleisdama Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių iš esmės atsižvelgė į Pareiškėjo nurodytus argumentus – teisingumo ir protingumo principus, ilgą mokesčio patikrinimo trukmę bei delspinigių dydį, skundžiamame sprendime konstatavo, jog dar labiau juos mažinti nėra teisinio pagrindo.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjui apskaičiuotų mokesčių sumų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo ir teisėtumo. Skundžiamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui nurodyta sumokėti 90 515,44 Eur PVM, 27 422,84 Eur PVM delspinigių, 64 653,88 Eur PM, 16 965,30 Eur PM delspinigių. Pareiškėjo PVM ir PM mokesstinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31.

Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas vykdė iš kitų ES šalių įsigytų naudotų transporto priemonių pardavimo veiklą. Įsigytus iš Prancūzijos naudotus



automobilius Pareiškėjas parduodavo Lietuvoje ir ES rinkoje fiziniams ir juridiniams asmenims, taip pat naudotus automobilius eksportavo Nepriklausomų valstybių sandraugos šalių fiziniams ir juridiniams asmenims.

Mokesčių administratorius, išanalizavęs duomenis už 2010–2014 m. laikotarpį (t. y. įskaitant ir tikrinamąjį) apie Pareiškėjo deklaruotų pajamų, apmokestinamųjų pajamų ir mokėtino PM dydžius, įvertinęs tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo taikytą antkainį, apyvartinių lėšų dydžius, t. y. aplinkybes dėl apyvartinių lėšų trūkumo ir jo padengimo iš susijusių fizinių asmenų skolintomis lėšomis, taip pat palyginęs Pareiškėjo parduotų automobilių kainas su statistiniais duomenimis apie automobilių rinkos kainas, t. y. su VŠĮ "D1" informacinėse sistemose nurodytomis rinkos kainomis bei su UAB "B1" pateikta informacija apie Pareiškėjo patalpintuose skelbimuose internetiniame portale [www.autoplius.lt](http://www.autoplius.lt) nurodytomis parduodamų automobilių kainomis, įvertinęs iš Pareiškėjo naudotus automobilius įsigijusių asmenų paaiškinimuose nurodytas aplinkybes dėl už automobilius sumokėtų sumų dydžio, Draudikų asociacijos teikiamus duomenis apie Pareiškėjo parduotų automobilių draudimą, iš asociacijos „Transeksta“ gautus duomenis apie Pareiškėjo naudotų automobilių atliktą techninę apžiūrą, Tauragės, Telšių ir Klaipėdos apskričių atsitiktine tvarka parinktų analogišką veiklą vykdančių įmonių vidutinį antkainį, bendrą ir grynąjį pelningumą, Tauragės apskrities VPK baudžiamojoje byloje Nr. 01-I-06098-19 nustatytus faktus dėl Pareiškėjo 2014 m. apskaitos dokumentais nepagrįstų ir į apskaitą neįtrauktų už TP pardavimą gautų pajamų, padarė išvadą, jog Pareiškėjo TP pardavimo sandoriai nebuvo sudaryti pagal įprastus verslo standartus, siekiant maksimalios ekonominės naudos. Atsižvelgęs į šias nustatytas aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjo automobilių pardavimo kainos per tikrinamąjį laikotarpį buvo mažinamos į sąskaitas faktūras įrašant neteisingus duomenis ir tai buvo daroma sistemingai, kas, mokesčių administratoriaus teigimu, įgalina daryti išvadas, jog Pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio. Mokesčių administratoriaus teigimu, šios nustatytos aplinkybės sudarė pakankamą pagrindą konstatuoti, kad mokesčio bazės nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai, nėra galimybės, todėl, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, pritaikęs ekonominių modelių metodą, Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Nesutikdamas su tokia mokesčių administratoriaus pozicija, Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriaus, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, apskaičiuotos sumos nėra pagrįstos objektyviais duomenimis, nevertinti mokesčių administratoriui nepalankūs duomenys, todėl nustatytas mokėtinos prievolės dydis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Mokesčių administratorius remiasi tik 6 asmenų paaiškinimais, nurodžiusiais už transporto priemones mokėjus daugiau, nei nurodyta pardavimo dokumentuose, nors mokėję daugiau nurodė 7 asmenys, nevertinta paaiškinimus pateikusių pirkėjų informacijos, jog už TP mokėjo dokumentuose nurodytą kainą, taip pat remiasi atskirais duomenimis (*registravimo datos, draudimo įsigijimo datos, skelbimuose esantys duomenys, statistikos duomenys*), kurių pagrindu negalima spręsti dėl transporto priemonių pardavimo kainos. Pareiškėjo nuomone, naudoti duomenys neleidžia tiksliai ir objektyviai atlikti vertinimo. Pareiškėjui neaišku, kodėl apskaičiuojant bazę eliminuoti tik tie automobiliai, kurių apskaityta pardavimo kaina nuo VŠĮ "D1" skelbiamos kainos skyrėsi tik iki 9,95 proc. Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad nors vietos mokesčių administratorius atleido jį nuo 50 proc. ginčo delspinigių mokėjimo, tačiau likusi delspinigių suma sudaro 29 proc. apskaičiuotų mokesčių, todėl, Pareiškėjo teigimu, jis turi būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių arba apskaičiuotų delspinigių suma turi būti sumažinta vadovaujantis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjo argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu 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, neteisingai panaudojo informacijos šaltinių duomenis, todėl tvirtinti, kad

mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokesstinės prievolės dydis atitinka teisingumo kriterijų, nėra pakankamo pagrindo, nors atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai.

Teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti priklausančias mokėti mokesčių sumas pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, o ne pagal mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentus, reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis, kuris yra taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Tokiu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse, patvirtintose Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės). Mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi teisę tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Akcentuotina, kad Taisyklių 1 punktą nurodo, jog šios taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą, atlikimo tvarką.

Iš bylos medžiagos matyti, kad atliekant Pareiškėjo mokesstinį patikrinimą mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl kainų už parduodamus automobilius realumo, t. y. parduodamų TP kainos palygintos su VŠĮ "D1" bei iš UAB "B1" gauta informacija; nustatyta, kad Pareiškėjas apskaito mažą TP pardavimo antkainį, vertinant 2014 m. bendrąjį ir grynąjį pelningumą kitų įmonių, vykdančių prekybą naudotomis transporto priemonėmis; Pareiškėjui oficialiai trūksta apyvartinių lėšų, kurias dengia įformindamas paskolas iš susijusių fizinių asmenų; parduodamų TP draudimo ir techninės būklės duomenų pagrindu nustatyta, kad parduodamos TP buvo techniškai tvarkingos, draustos privalomuoju civiliniu draudimu, galėjo dalyvauti eisme, todėl negalėjo turėti įtakos ženkliai žemesnėms pardavimo kainoms; baudžiamojoje byloje apklausti Pareiškėjo parduotų TP pirkėjai apklausos protokoluose nurodė faktines įsigijimo kainas, kurios buvo žymiai didesnės, nei Pareiškėjas nurodė apskaitos dokumentuose, Pareiškėjo vadovė prisipažino padariusi inkriminuojamas nusikalstamas veikas, nuo apklaustų pirkėjų, įsigijusių TP, apskaičiavo neapskaitytas pajamas ir sumokėjo priskaičiuotus mokesčius. Įvertinęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius išsiuntė paklausimus 182 asmenims, iš kurių paaiškinimus pateikė 41 fizinis asmuo. Iš pateiktųjų paaiškinimus asmenų 6 fiziniai asmenys nurodė mokėję už automobilį daugiau, nei nurodyta Pareiškėjo išrašytuose automobilių pardavimo dokumentuose. Mokesčių administratorius padarė išvadą, kad tokiu būdu (pardavimo dokumentuose nurodydamas mažesnes sumas, nei gavo faktiškai) Pareiškėjas sumažino pardavimo pajamas ir tuo iškreipė savo veiklos tikrąją ekonominę esmę. Įvertinęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad tokie atvejai nebuvo pavieniai, t. y. pelno siekiantis Pareiškėjas savo apskaitoje ir mokesčių deklaracijose per mažas pajamas deklaravo sistemingai. Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjo mokesčių bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai, nėra galimybės, todėl Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė netiesiogiai, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Ginčo atveju būtent mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės – buhalterinės apskaitos tvarkymas, apskaitoje neatspindint visų gautų pajamų, sudarė prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo veiksmai atitiko vieną iš Taisyklių 4 punkto sąlygų, t. y. 4.1 punktą – kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, t. y. kai mokesčių mokėtojas į mokesčių deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis.

Dėl Pareiškėjo argumento dėl per mažo apklaustųjų asmenų, nurodžiusių už TP mokėjus daugiau, nurodytina, kad įstatymų nustatyta tvarka konstatavus, jog bent dalis tokių mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo

prasme tai gali sudaryti prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2004-07-02 sprendimas adm. byloje Nr. A-8-396-2004; Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2005; 2010-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442 457/2010; 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010; 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1019/2010; 2010-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1397/2010; 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016). Šiuo atveju TP pardavimo operacijų atliktų už tikrinamą laikotarpį įvertinimas ne įprastine tvarka padarytas visiškai pagrįstai, kadangi buvo apklausti pirkėjai įsigiję automobilius tiek Lietuvoje, tiek kitose ES šalyse, apklaustų asmenų skaičius nemažas, Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu (2014 m.) pajamos siekė 16 455 137 Lt, pelno apskaičiavo 65 004 Lt, o PM sumokėjo 13 556 Lt, kas sudaro tik 0,08 proc. visos apskaitytos pajamų sumos (*pažymėtina, kad 2010–2014 m. laikotarpiu Pareiškėjas uždirbo 41 566 958 Lt apskaitytas pajamas, pelno apskaičiavo 167 178 Lt, o PM deklaravo tik 33 925 Lt, kas sudaro taip pat tik 0,08 proc. visos apskaitytų pajamų sumos; apskaičiuotas pelnas (167 178 Lt) sudaro tik 0,4 proc. visos apskaitytos pajamų sumos*). LVAT yra pažymėjęs, kad esant tokiai situacijai, kada įmonė veikia nepelningai, ir ši situacija tęsiasi visą ūkio subjekto veiklos laikotarpį, o ūkio subjekto dalyviai deklaruoja investuojantys į verslą gana ženkliai pinigines lėšas, sudaro pagrįstas prielaidas abejoti ūkio subjekto deklaruojamu veiklos rezultatų tikrumu (LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, LVAT 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017, LVAT 2019-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-1876-602/2019). Be to, fizinių asmenų, nurodžiusių už automobilį mokėjusių daugiau, nei nurodyta automobilių pardavimo dokumentuose, nurodytos kainos yra artimos vidutinei rinkos kainai (*šių transporto priemonių vidutinė rinkos kaina (be PVM) – 109 298,40 Lt, o pirkėjų nurodyta pirkimo kaina (be PVM) – 120 805,23 Lt*), kas, Komisijos nuomone, leidžia neabejoti šių paaiškinimų patikimumu (patikrinimo akto p. 10, 3 lentelė). Tokios aplinkybės, Komisijos vertinimu, yra aiškus atspindys Pareiškėjo siekio išvengti mokesčių mokėjimo bei pagrindas mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir kitoms analogiškomis ūkinėms operacijoms tikrintuuoju laikotarpiu.

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. Be to, mokesčių teisės aktai bei juos įgyvendinantys poįstatyminiai aktai nereglamentuoja privalomų informacijos šaltinių, koks šaltinių, apklaustųjų ir / ar jų parodymų skaičius yra pakankamas, mokesčių administratoriui darant išvadą apie į apskaitą neįtrauktų parduotų prekių 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. Ginčo situacijoje mokesčių administratorius rėmėsi surinktos informacijos ir duomenų visuma: Pareiškėjo finansiniais duomenimis, jų palyginimu su kitų ūkinio subjektų duomenimis Tauragės, Telšių ir Klaipėdos apskrityse; Pareiškėjo apskaitos dokumentuose nurodytų pardavimo kainų palyginimu su rinkos kainomis, nurodytomis kituose informacijos šaltiniuose; su paties Pareiškėjo skelbimuose nurodomomis automobilių pardavimo kainomis; taip pat ir dalies apklaustųjų asmenų paaiškinimais, kad jie mokėjo daugiau, nei apskaityta dokumente. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratoriaus pasirinkti informacijos šaltiniai iš esmės patvirtino Pareiškėjo pajamų neatvaizdavimą buhalterinėje apskaitoje, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas apklaustų pirkėjų skaičius, kurio pagrindu perskaiciuotos Klaipėdos AVMI atrinktų 407 transporto priemonių pardavimo pajamos, yra pakankamai reprezentuojantis Pareiškėjo veiklą. Juolab, kaip jau nurodyta šio sprendimo aprašomojoje dalyje (p. 5–6), Tauragės apskrities VPK baudžiamojoje byloje Nr. 01-I-06098-19 ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, jog apklausos metu 14 pirkėjų nurodė už iš Pareiškėjo įsigytas transporto priemones sumokėję daugiau, nei nurodyta Pareiškėjo apskaitos dokumentuose, ir Pareiškėjo vadovė pripažino padariusi jai inkriminuojamas nusikalstamas veikas (tyčia apgaulingai tvarkė

teisės aktų reikalaujamą Pareiškėjo buhalterinę apskaitą) bei nuo į Pareiškėjo apskaitą neįtrauktų pajamų sumokėjo mokėtinus mokesčius (vadovė Tauragės apskrities VPK pateikė mokėjimo nurodymo Nr. 1345 kopiją, kuriuo patvirtino priskaičiuotų mokesčių sumokėjimą).

Kaip nurodyta šio sprendimo aprašomojoje dalyje, mokesčių administratorius, įvertinęs įvairius su Pareiškėjo TP fiziniams asmenims pardavimu susijusius kriterijus (detaliau Komisijos sprendimo p. 7), iš tikrinamuoju laikotarpiu Lietuvoje fiziniams asmenims parduotų 786 automobilių eliminavo iš viso 379 transporto priemonių (786 – 12 – 177 – 66 – 43 – 57 – 4 – 10 – 10) ir Pareiškėjo neapskaitytas pajamas pagal MAĮ 70 straipsnį apskaičiavo nuo 407 transporto priemonių. Pareiškėjo mokesčių bazei nustatyti mokesčių administratorius panaudojo šiuos šaltinius: pirkėjų apklausos duomenis (iš jų ir pateiktus ES šalių mokesčių administratorių), VŠĮ "D1" teikiamą informaciją apie vidutines transporto priemonių rinkos kainas Lietuvoje, draudikų pateiktą informaciją, asociacijos „Transeksa“ duomenis, kitų apskričių įmonių, vykdančių prekybą naudotais automobiliais, duomenis, ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje surinktus duomenis. Dėl Pareiškėjo argumento, jog VŠĮ "D1" skelbiami duomenys apie vidutines rinkos kainas negali būti laikytini pakankamais, nurodytina, jog LVAT yra nurodęs, jog VŠĮ "D1" duomenys teismų praktikoje yra pripažįstami tinkamais, siekiant nustatyti parduotų TP vertę (pavyzdžiui, LVAT 2020-04-15 nutartis adm. byloje Nr. eA-2536-968/2020). Pagal minėtus šaltinius apskaičiavo neatitikimus su Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje apskaitytomis pardavimo pajamomis, kurie siekė 49,43 proc. (lyginant su pirkėjų nurodytomis kainomis; akto p. 9, 2 lentelė), 52,47 proc. (lyginant su Lietuvos ir ES šalių pirkėjų nurodytomis kainomis; akto p. 12, 5 lentelė), 55,49 proc. (lyginant su ES šalių pirkėjų nurodytomis kainomis; akto p. 11, 4 lentelė), 57,09 proc. (lyginant su ikiteisminio tyrimų metu apklaustųjų asmenų nurodytomis kainomis; akto p. 13, 6 lentelė), 75,48 proc. (lyginant su rinkos kainomis pagal VŠĮ "D1" duomenis; akto p. 18, 7 priedas). Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius, be kita ko, vadovaudamasis ir MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius principais, Pareiškėjo neapskaitytų pajamų apskaičiavimui rinkosi Pareiškėjui palankesnę variantą ir pajamas skaičiavo apskaitytą kiekvienos transporto priemonės pardavimo kainą (be PVM) didindamas 49,43 proc. Kaip minėta, nuo 6 transporto priemonių, už kurias Lietuvos pirkėjai buvo sumokėję daugiau ir nurodę konkrečią sumokėtą sumą, neapskaitytos pajamos buvo apskaičiuotos pagal Lietuvos pirkėjų nurodytą kainą. Pažymėtina, jog tų transporto priemonių, kurių kainas padidinus 49,43 proc., kainos gavosi didesnės nei rinkos, mokesčių administratorius pardavimo kaina, skaičiuojant mokesčių bazę, laikė VŠĮ "D1" duomenų bazėje nurodytą rinkos kainą. Kadangi dalis perskaičiuotų kainų jau buvo apskaityta Pareiškėjo apskaitoje, Pareiškėjo neapskaitytas pajamas mokesčių administratorius nustatė iš apskaičiuotos naujos pardavimo kainos be PVM atėmęs apskaitytą pardavimo kainą be PVM.

Atsakant Pareiškėjui į argumentą, kokią paaiškinimuose įvardintą kainą naudojo mokesčių administratorius, nurodytina, kad nuo tų transporto priemonių, už kurias pirkėjai (LR ir ES) nurodė sumokėję daugiau (12 paaiškinimų) ir kainą įvardijo („nuo“ „iki“), neapskaitytos pajamos apskaičiuotos imant mažiausią kainą Pareiškėjo naudai (akto p. 11, 4 lentelė; p. 25, 9 priedas).

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl eliminavo tik tas TP, kurių apskaityta pardavimo kaina buvo tik iki 9,95 proc. mažesnė nei VŠĮ "D1" skelbiama kaina, nurodytina, kad šis dydis (9,95 proc.) nustatytas įvertinus apklaustųjų pirkėjų paaiškinimus (patikrinimo akto p. 17, 24). T. y. mažiausias pirkėjų pasakytos kainos skirtumo vidurkis ((4,42 proc. + 15,47 proc.) : 2) nuo rinkos kainos pagal pirkėjų apklausos duomenis, kurie nurodė, kad mokėjo daugiau nei Pareiškėjas apskaitė. 15,47 proc. neatitikimas nustatytas palyginus Lietuvoje fiziniams asmenims parduotų TP kainas su Pareiškėjo apskaitos dokumentais (patikrinimo akto p. 9, 2 lentelė), 4,42 proc. neatitikimas nustatytas palyginus ES šalių fiziniams asmenims parduotų TP kainas su Pareiškėjo apskaitos dokumentais (patikrinimo akto p. 11, 4 lentelė).

MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas ir 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 mokesstinės 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, prirėikus, 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 Pareiškėjo mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvo taikytas ekonominio modelio įvertinimo metodas (Taisyklių 6.3.6 p., IX skyrius), kuris, jo nuomone, garantavo tiksliausią apskaičiavimą mokesstinės prievolės. Nėra jokio pagrindo teigti, kad pasirinktas metodas buvo neteisėtas ar nepagrįstas. Dėl galimos pardavimo kainos buvo remiamasi ne tik automobilių pirkėjų paaiškinimais, bet, kaip minėta, ir kituose šaltiniuose nurodyta informacija apie automobilių rinkos pardavimo kainas. Šio metodo pagalba ir buvo nustatyta Pareiškėjo galima ūkinės veiklos apimtis, t. y. nustatytos kitos (didesnės), nei apskaitė ir deklaravo Pareiškėjas, už automobilių pardavimą gautos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai.

Tačiau, kaip minėta, pagal įvertinimą nustatytos Pareiškėjo mokesčių bazės dydis (kartu ir nuo jos apskaičiuotos mokesstinės prievolės dydis) neatitinka teisingumo kriterijaus. Nors mokesčių administratorius naudojo Taisyklėse nurodytus informacijos šaltinius (iš kitų asmenų gauti duomenys (29.3 p.), žinytų, katalogų duomenys (29.8 p.), duomenys, gauti iš kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius, gauta kita įvertinimui atlikti reikalinga informacija (29.11 p.), t. y. panaudojo fizinių asmenų, pirkusių iš Pareiškėjo automobilius, paaiškinimuose nurodytą informaciją, taip pat VŠĮ "D1" paskelbtas vidutinės automobilių rinkos kainas bei draudikų pateiktą informaciją, tačiau, Komisijos nuomone, surinktos informacijos duomenis iš dalies neteisingai panaudojo ginčo atveju apskaičiuoti Pareiškėjo nedeklaruotų (neapskaitytų) pajamų dydį.

Pareiškėjas tiek skunde, tiek Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu akcentavo aplinkybes dėl mokesčių administratoriaus neobjektyvumo vertinant visų fizinių asmenų pateiktuose paaiškinimuose nurodytas transporto priemonių įsigijimo kainas. Komisija iš dalies pritaria tokiai Pareiškėjo pozicijai.

Mokesčių administratorius pagal 12 Lietuvos ir ES pirkėjų pateiktus paaiškinimus, nurodęs, jog pirkėjų paaiškinimai yra patikimi, neapskaitytas pajamas nuo TP pardavimo apskaičiavo imdamas už pagrindą 6 Lietuvos pirkėjų nurodytas kainas. Tačiau mokesčių administratorius pakankamai nepagrindė, kodėl netaikė to paties apskaičiavimo būdo (panaudoti informaciją iš tinkamo šaltinio – pirkėjų paaiškinimų) ir nustatant Pareiškėjo gautas pajamas pagal 19 Lietuvos asmenų paaiškinimus (iš 41 pateikusių paaiškinimus), kurie patvirtino, kad už pirtus automobilius mokėjo būtent tiek, kiek yra nurodyta Pareiškėjo išrašytuose pardavimo dokumentuose. Negana to, patikrinimo akte (p. 24) nurodyta, jog iš 41 pateikusių paaiškinimą apie transporto priemonių įsigijimą bei aplinkybes iš Pareiškėjo, 9 pirkėjai nurodė, kad mokėjo dokumentuose nurodytą pirkimo kainą, 1 pirkėjas iš Lenkijos nurodė mokėjęs tą pačią kainą kaip ir Pareiškėjo dokumentuose, todėl šios transporto priemonės (9 + 1) eliminuotos iš vertinimui atrinktų transporto priemonių. Šiuo atveju pritariama Pareiškėjo pozicijai, jog iš byloje pateiktos medžiagos nėra aišku, kodėl mokesčių administratorius teigia, kad tik 9 Lietuvos pirkėjai nurodė mokėję dokumentuose nurodytą sumą, ir juos eliminuoja, kai iš prie patikrinimo akto pridėto 3 priedo matyti, kad net 19 asmenų nurodė mokėję tą pačią kainą, kokia yra nurodyta pardavimo dokumentuose. Taigi šiuo aspektu lieka neaišku, pirma, kodėl mokesčių administratorius teigia, jog tik 9 Lietuvos pirkėjai nurodė mokėję dokumentuose nurodytą sumą ir, antra, dėl kokių priežasčių likusių Lietuvos pirkėjams Pareiškėjo parduotų 10 transporto priemonių (19 – 9) pardavimo pajamas nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, o ne pagal Lietuvos

pirkėjų paaiškinimuose nurodytas kainas (pirkėjai nurodė už automobilius mokėję transporto priemonės pardavimo dokumentuose nurodytas kainas). Kadangi mokesčių administratorius nepagrindė tam tikrais duomenimis ir / ar informacijos šaltiniais, kurių pagrindu būtų galima suabejoti dėl likusių 10 Lietuvos pirkėjų paaiškinimuose nurodytų kainų realumo (*pavyzdžiui, jei šių 10 pirkėjų paaiškinimuose nurodytos transporto priemonių įsigijimo kainos akivaizdžiai skirtųsi (būtų daug mažesnės) nuo šių automobilių pardavimo kainos, nurodytos Pareiškėjo pateiktuose skelbimuose portale [www.autoplius.lt](http://www.autoplius.lt) ir pan.*) ir sudarytų pagrindą mokesčių bazę nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, Komisija konstatuoja, kad sprendimas šioje dalyje negali būti pripažintas tinkamu ir pagrįstu, nors, kaip minėta, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais apskaičiavimais.

Taip pat pritartina Pareiškėjo pozicijai, jog mokesčių administratorius, pripažindamas pirkėjų paaiškinimus tinkamu šaltiniu siekiant nustatyti Pareiškėjo neapskaitytas pajamas, privalėjo remtis 7, o 6 Lietuvos pirkėjų, nurodžiusių, jog už automobilius mokėjo daugiau nei nurodyta dokumentuose, paaiškinimais. Patikrinimo akto 3 priede nurodyta, kad už automobilį BMW X5 (kėbulo numeris WBAFF41090L050180) pirkėjas nurodė mokėjęs 57 000 Lt, Pareiškėjo apskaityta pardavimo kaina su PVM – 55 200 Lt. Vien ta aplinkybė, kad kainos skirtumas tik 3,26 proc., negali pateisinti mokesčių administratoriaus veiksmų prilyginti šios TP kainą, kaip pirkėjams mokėjusiems tą pačią, kaip Pareiškėjo dokumentuose, nurodytą kainą ir šio pirkėjo paaiškinimą bei jame nurodytą kainą eliminuoti iš pirkėjų paaiškinimų skaičiaus, nurodžiusių mokėjus didesnę kainą nei Pareiškėjo pardavimo dokumentuose. Ypač įvertinus aplinkybes, jog, kaip nurodė Pareiškėjas, jeigu antkainis būtų skaičiuotas pagal 7 pirkėjų pateiktus duomenis, antkainis būtų ne 49,43 proc., o 30,69 proc. Taigi ir šioje dalyje sprendimas mokesčių bazę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nustatant antkainį, įvertinus tik 6, o ne 7 Lietuvos pirkėjų paaiškinimus, kuriuose nurodyta sumokėta didesnė kaina nei Pareiškėjo apskaityta, negali būti pripažintas atitinkančiu teisingumo kriterijū.

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 straipsnio 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 keliamas mokesčių administratoriui. Atsižvelgiant į tai, kad ginčo byloje yra nustatyti aukščiau nurodyti tam tikri prieštaravimai, lemiantys ginčo byloje apskaičiuotos mokesčių bazės dydį, Komisijos vertinimu, yra pagrindas Pareiškėjo skundą gražinti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo gražinimas 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 2021-01-07 sprendimas Nr. 69-2 naikintinas ir Pareiškėjo skundas gražintinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pakartotinių veiksmų atlikimo metu mokesčių administratorius turi pašalinti byloje esančius prieštaravimus nustatant, ar pagrįstai 10 (iš 19) automobilių (*kurių pirkėjai nurodė mokėję pardavimo dokumentuose nurodytą kainą*) pardavimo pajamos buvo įtrauktos apskaičiuojant Pareiškėjo mokesčių bazę pagal mokesčių

administratoriaus įvertinimą, taip pat pripažįstant 7 Lietuvos pirkėjų, nurodžiusių mokėjus pardavimo dokumentuose nurodytą kainą, paaiškinimus tinkamu šaltiniu sprendžiant dėl Pareiškėjo neapskaitytų TP pardavimo pajamų dydžio. Komisijai konstatavus šias aplinkybes, dėl kurių gali keistis mokėtinų mokesčių bei su jais susijusių delspinigių sumos, Pareiškėjo kiti skundo argumentai, susiję su Pareiškėjo atleidimu nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, nebenagrinėjami.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-01-07 sprendimą Nr. 69-2 ir Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė