



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL VIEŠOSIOS ĮSTAIGOS „EOLA PLIUS“ SKUNDO**

2019 m. spalio 9 d. Nr. S-125 (7-97/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko (pranešėjas), Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo viešosios įstaigos „Eola Plus“ (toliau – Pareiškėja arba VšĮ) 2019-08-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-05-06 sprendimo Nr. 69-41 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas – direktorius M. P. ir Inspekcijos atstovas O. V. 2019-08-27 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija 2019-05-06 sprendimu Nr. 69-41 (toliau – Sprendimas) pakeitė Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2019-02-06 sprendimą Nr. (28.19)FR0682-35 ir vietoje nurodymų sumokėti 6931,02 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 1469,54 Eur PM delspinigius, 2079 Eur PM baudą, 201395,70 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 87958,35 Eur PVM delspinigius, 60418 Eur PVM baudą nurodė sumokėti 6931,02 Eur PM, 1469,54 Eur PM delspinigius, 2079 Eur PM baudą, 124774,95 Eur PVM, 55552,41 Eur PVM delspinigius ir 24955 Eur PVM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti. Pareiškėjos teigimu, Sprendimas priimtas neatsižvelgus į Pareiškėjos 2019-02-27 skundo motyvus, visapusiškai ir objektyviai neištyrus visų mokestiniam ginčui reikšmingų aplinkybių bei neįvertinus ne pelno siekiančių ūkio subjektų veiklos specifikos. Pareiškėja pateikia šiuos nesutikimo su ginčijamu Sprendimu motyvus.

Skunde nurodoma, kad Klaipėdos AVMI ir Inspekcija pripažino, jog pagal pateiktus dokumentus Pareiškėja teikė viešąjį interesą atitinkančias sporto paslaugas (Klaipėdos krepšinio klubui „Fortūna“ ir kt.), bet, nepaisant to, padarė išvadą, jog Pareiškėja neatitiko pelno nesiekiančios įstaigos statuso. Pareiškėjai tokia pozicija nėra suprantama, nes, jeigu įstaiga neatitinka pelno nesiekiančios įstaigos statuso, tai kaip tuomet turi būti vertintinamas Pareiškėjos viešąjį interesą atitinkančių paslaugų teikimas. Inspekcija savo sprendimu pripažino, jog Pareiškėja metinėse pelno mokesčio deklaracijose už 2012–2016 m. nedeklaravo Klaipėdos krepšinio klubui „Fortūna“ suteiktų viešąjį interesą atitinkančių sporto paslaugų už 150 116 Eur, Pareiškėja rašytinėse pastabose ir 2019-02-27 skunde nurodė, jog šios paslaugos buvo teikiamos nemokai, todėl nebuvo fiksuojamos buhalterinėje apskaitoje. Pareiškėja dalį suteiktų paslaugų įformino 2018-03-29 sutartimi ir suderinimo aktais bei norėjo deklaruoti, tačiau to padaryti nepavyko, nes vykstant mokestiniam patikrinimui sistema automatiškai blokuoja ir nepriima patikslintų deklaracijų. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus nuoroda, jog pagal Labdaros ir paramos įstatymo (toliau – LPI) nuostatas paramos tiekėja privalėjo tvarkyti pagal šį įstatymą teikiamos paramos apskaitą, nes minėtoji 11 straipsnio nuostata įsigaliojo nuo 2017-01-01, t. y. pasibaigus tikrinamajam laikotarpiui. Dėl šios priežasties Pareiškėja negalėjo pateikti eilės dokumentų, patvirtinančių paramos suteikimą ir jos mastą.

Pareiškėja pasisako dėl „pelno neskirstymo“ ir „pelno nesiekimo“ sąvokų ir cituoja Europos Žmogaus teisių teismo sprendimą byloje *A. O. & S. P. v. L. T.* (C174/00, 2002-03-21), kuriame

pasisakyta, kad Šeštoji PVM direktyva „turi būti interpretuojama taip, kad organizacija galėtų būti laikoma pelno nesiekiančia (angl. *non-profitmaking*) net jei ji sistemingai siekia teigiamo finansinės veiklos rezultato, kurį po to naudoja tam, kad suteiktų savo paslaugas“. Šiuos argumentus Pareiškėja buvo pateikusi Inspekcijai, tačiau dėl jų nebuvo pasisakyta, nebuvo įvertinta, kad Pareiškėja iš esmės dirba nepelningai, ir, negavusi pelno, neturėjo ką skirstyti. Pareiškėjai akivaizdu, jog VŠĮ atitiko pelno nesiekiančios įstaigos statusą, todėl skundžiamas Sprendimas turėtų būti panaikintas kaip nepagrįstas.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, jog ji išanalizavo Pareiškėjos vykdytą ūkinę komercinę veiklą bei pajamų, gautų iš vykdytos komercinės ūkinės veiklos, santykį su pajamomis, skirtomis viešąjį interesą tenkinančioms paslaugoms teikti. Pareiškėja su tokiais apskaičiavimais nesutinka, nes Pareiškėjos nemokamai suteikta parama pagal Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas yra sąnaudos ir yra deklaruojamos sąnaudų eilutėje ir yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ne pelno siekiančioje įstaigoje pilna apimtimi. Taigi, toks apskaičiavimas nėra teisingas, kadangi mokesčių administratorius suteiktos paramos sumą (kas yra sąnaudos) dalina iš pajamų sumos. Akivaizdu, jog mokesčių administratoriaus pateiktu apskaičiavimu (tiksliau nustatytu sąnaudų santykiu su pajamomis) nebuvo ir negalėjo būti nustatytas viešojo intereso tenkinimo rodiklis. Šio argumento Inspekcija nevertino, Pareiškėja prašo Komisijos jį įvertinti. Pareiškėja pateikia savo skaičiavimus, įrodančius, jeigu ji nebūtų suteikusi viešąjį interesą tenkinančios paramos Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“, tai jos veiklos rezultatai būtų geresni (2012 m. būtų patyrusi mažesnę nuostolį, o 2013–2016 m. būtų gavusi didesnę pelną suteiktos paramos suma). Pareiškėja beveik visą gautą pelną iš komercinės ūkinės veiklos (2016 m. – 92,87 proc.) panaudojo viešąjį interesą atitinkančiai paramai teikti.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog visos Pareiškėjos patirtos sąnaudos yra susijusios su Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos išlaidomis. Pareiškėja pažymi, jog ji patyrė išlaidas, susijusias su parama, tenkinančia viešąjį interesą. Tai patvirtina Pareiškėjos mokesčių administratoriams pateikti argumentai ir dokumentai, jog krepšinio klubo „Fortūna“ nariams buvo leista nemokamai naudotis visomis Pareiškėjos teikiamomis paslaugomis ir patalpomis, t. y. jie sportavo, naudojo inventorių, elektrą, vandenį, patalpų nuomą ir aptarnaujančio personalo darbo užmokestį. Būtent iš visų šių patirtų sąnaudų ir susidaro paramos paslaugomis suma. Iš to seka, kad Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjos veiklos sąnaudas sudarė bendrosios veiklos išlaidos yra nepagrįsta, kaip ir jos išvada, jog visos patirtos sąnaudos yra susijusios su Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos išlaidomis. Inspekcija pripažino, jog Pareiškėja teikė viešąjį interesą atitinkančias sporto paslaugas Klaipėdos krepšinio klubui „Fortūna“, o Pareiškėjos Inspekcijai pateikti dokumentai įrodo, jog ji visą savo pelną iš ūkinės komercinės veiklos būtent ir skyrė šiai paramai – viešojo intereso tenkinimui. Vadinasi, Pareiškėja iš esmės per visą tikrinamąjį laikotarpį tenkino viešuosius interesus, vykdė ne pelno siekiančią veiklą ir atitiko PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatų taikymo sąlygas, todėl skundžiamas sprendimas turėtų būti neginčijamai panaikintas.

Inspekcija Pareiškėjos atžvilgiu neteisingai taiko Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas. Sprendime nėra paaiškinta, kodėl jos atžvilgiu yra taikomos PMĮ 28 straipsnio 2 dalies nuostatos, kurios yra taikomos pelno siekiantiems vienetais, o ne to paties straipsnio 1 dalies nuostatos, kurios nustato, kad mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę teikti labdarą ir paramą, iš pajamų leidžiama atskaityti visas išmokas (išskyrus išmokas grynaisiais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos ar labdaros gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos labdarai ir paramai, jei šiame straipsnyje nustatyta kitaip. Pareiškėja pažymi, jog PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300000 eurų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7250 eurų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą. *Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti* (2014-09-23 įstatymo Nr. XI-1131 redakcija, šios dalies nuostatos taikomos apskaičiuojant 2015 metų ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pelno mokestį. Neteko galios nuo 2019-01-01 įstatymu

Nr. XIII-1333, 2018-06-28). Mokesčių administratorius neįrodė, jog Pareiškėja neatitinka pelno nesiekiančios įstaigos statuso, todėl PMĮ 28 straipsnio 2 dalies nuostatos jos atžvilgiu taikomos nepagrįstai.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu PVM, kurį jis grindžia tuo, jog patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos gautos pajamos, kurios priskiriamos prie komercinės veiklos pardavimo pajamų, sudarė pagrindinę Pareiškėjos pajamų dalį (86,01 proc.), o pajamos, kurios buvo panaudotos tenkinant viešąjį interesą, sudarė tik 13,99 procentus bei tuo, kad Pareiškėjos direktorius M. P. tiriamu laikotarpiu kontroliavo UAB "A1" t. y. buvo bendrovės vienintelis akcininkas. Pareiškėja remiasi centrinio mokesčio administratoriaus Pridėtinės vertės įstatymo (toliau – PVMĮ) 23 straipsnio komentaru, kuriame išaiškinta, kad Kūno kultūros ir sporto dalyviai yra fiziniai asmenys, kurie lanko sporto klubus, baseinus ir pan. Todėl ne pelno siekiantys juridiniai asmenys, kurie fiziniams asmenims teikia baseinų lankymo, naudojimosi treniruokliais, krepšinio salės nuomos ar kitas su kūno kultūra bei sportu susijusias paslaugas, šių paslaugų neapmokestina PVM, neatsižvelgiant į tai, ar už gautas paslaugas susimoka pats fizinis asmuo, ar juridinis asmuo sumoka už savo darbuotojų (fizinių asmenų) lankymąsi sporto klube. Tačiau papildomos pelno nesiekiančių juridinių asmenų paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams apmokestinamos PVM standartiniu tarifu, pavyzdžiui, sportinės aprangos nuoma, vaikų priežiūros paslaugos ir kt. Pareiškėja nagrinėjamu atveju gavo pajamas iš sporto dalyvių už sporto klubo lankymą, naudojimosi treniruokliais, ir nepriklausomai nuo to, kas tuos pinigus moka, tokios pajamos, vadovaujantis pačios Inspekcijos pateiktu įstatymo aiškinimu (komentarais), neturėtų būti apmokestinamos PVM. Pareiškėja papildomas paslaugas – vandens ir papildų pardavimo pajamas apmokestino ir sumokėjo PVM ir ginčo dėl to nėra.

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius išimtinai vertino tik Pareiškėjos pajamas, tačiau visiškai neatsižvelgė, kiek ji gavo pelno. Pareiškėja nuo veiklos pradžios pelno gavo tik 2013, 2015 ir 2016 metais, kuris buvo nežymus (2013 m. – 1478,22 Eur, 2016 m. – 2594 Eur ir 2016 m. – 1682 Eur), tuo tarpu 2012 ir 2014 metais Pareiškėja pelno negavo, todėl akivaizdu, kad PVMĮ nuostatų taikymo prasme ji negali būti laikoma pelno siekiančiu asmeniu ir papildomai mokėtinas PVM apskaičiuotas visiškai neteisėtai ir nepagrįstai. Nepriklausomai nuo to, ar Pareiškėja būtų įsiregistravusi PVM mokėtoja, ar ne, paslaugos susijusios su kūno kultūra ir sportu PVM vis tiek neturi būti apmokestinamos PVM. Vadovaujantis PVMĮ 23 straipsnio 4 dalimi Pareiškėja, kaip pelno nesiekianti organizacija, vykdo PVM neapmokestinamąją veiklą, o aplinkybė, kad M. P. buvo susijęs su UAB "B1" PVM prievolių atžvilgiu nėra reikšminga, nes Pareiškėjos teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į įstaigos statusą bei siekiamus tikslus, nėra apmokestinamos PVM. Vėlgi – ne pelno siekianti įstaiga, o juridiniai asmenys, vykdančios komercinę veiklą – pelno siekiantys. Suprantama, jog komercinę veiklą vykdanči įmonė, kuri iš šios veiklos gauna pelną ir gali jį paskirstyti, tenkina privatų interesą, todėl pagal galiojančius teisės aktus privalo būti apmokestinama. Pareiškėja tikslo siekti pelno neturėjo ir, kaip matyti iš finansinių ataskaitų, jo niekada ir negavo, todėl akivaizdu, jog mokesčių administratorius visiškai neteisėtai bandė susieti skirtingus tikslus turinčius juridinius asmenis.

Pareiškėja vykde kūno kultūros ir sporto veiklą ir jos vykdymui turėjo gauti tam tikras pajamas, priešingu atveju, būtų tiesiog nepajėgi šias paslaugas teikti. Įstatymai nedraudžia pelno nesiekiantiems vienetais be viešąjį interesą tenkinančios veiklos vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamas (veiklos vykdymui). Pirmiau paminėtų motyvų pagrindu, Pareiškėja prašo panaikinti papildomai jai apskaičiuotą mokėtiną PVM.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog nėra teisėto pagrindo ją atleisti nuo PVM ir PM delspinigių pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio 1 dalies 1, 2, 4 punktus, nes neegzistuoja šiose normose atleidimo nuo delspinigių pagrindai. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratorius raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Pareiškėja savo teiktuose dokumentuose buvo nurodžiusi, jog jokių piktybinių pažeidimų nėra padariusi, visada laiku teikė pastabas ir kitus papildomus dokumentus, tačiau, pasak Inspekcijos, tai nepaneigia Pareiškėjos kaltės, Pareiškėja nepateikė duomenų apie tai, kad egzistuoja klaidingas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas. Tokia išvada yra visiškai nepagrįsta, visų pirma dėl to, kad skundas buvo išnagrinėtas nevisapusiškai, nepasisakyta dėl eilės reikšmingų aplinkybių, o būtent – Pareiškėja savo skunde buvo nurodžiusi VMI komentarą dėl PVMĮ 23 straipsnio taikymo, tačiau dėl šių argumentų nepasisakyta, jie nevertinti. Pareiškėja rėmėsi Inspekcijos pateiktais išaiškinimais ir jų pagrindu apskaičiuodavo mokėtinus mokesčius (šiuo atveju, vykdydama sporto veiklą, būdama ne pelno siekiančia įstaiga, neturėjo pareigos mokėti PVM) bei šiuos išaiškinimus nurodė skunde, tačiau pati Inspekcija priimdama sprendimą jais nesivadovavo. Būtent šios aplinkybės patvirtina jog egzistuoja MAĮ 141 straipsnio I dalies 1 ir 4 punkte nurodyti pagrindai atleisti Pareiškėja nuo PM ir PVM delspinigių.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Nagrinėjamu atveju iš esmės ginčas kilo dėl to, jog Pareiškėja nepateikė mokesčių administratoriui paramos apskaitą patvirtinančių dokumentų, o mokesčių administratorius traktavo, jog Pareiškėja tokią pareigą turėjo. Labdaros ir paramos įstatymo 11 straipsnyje pareiga vesti suteiktos paramos apskaitą reglamentuota tik nuo 2017-01-01. Iki tol, tokios pareigos nebuvo. Atsižvelgiant tiek į galiojusį teisinį reglamentavimą, tiek į tai, kad parama buvo teikiama nemokamai, Pareiškėja suteiktos paramos apskaitos nevedė. Taigi, Pareiškėja turėtų būti atleista nuo apskaičiuotų delspinigių, kadangi įstatyminio reglamentavimo pasikeitimas niekaip nepriklausė nuo Pareiškėjos valios ir to Pareiškėja numatyti negalėjo. Pareiškėja nėra ir negali būti atsakinga už tai, kad pasikeitė įstatyminis reglamentavimas, vien įvertinus ir tai, kad tiriamasis laikotarpis buvo nuo 2012 iki 2016 metų. o pareiga vesti suteiktos paramos apskaitą atsirado tik nuo 2017-01-01.

Taigi, iš išdėstyto seka, jog yra visi pagrindai Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų PVM ir PM delspinigių, o tai patvirtina, jog Inspekcijos padaryta išvada yra nepagrįsta ir neteisėta, todėl skundžiamas sprendimas turėtų būti panaikintas. Pareiškėja pažymi, jog bauda yra griežčiausia sankcija, kuri gali būti skiriama *tik už piktybinius mokesčių įstatymo pažeidimus*. Piktybiniu mokesčių vengimu laikoma, jei asmuo mokesčių administratoriui pateikiamoje mokesčio deklaracijoje įrašo žinomai neteisingus duomenis apie savo pajamas, pelną ar jų naudojimą. Taip pat jeigu asmuo mokesčių administratoriui laiku nepateikia mokesčio deklaracijos, arba pateikęs šį dokumentą dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu, laiku nesumoka mokesčių po to, kai mokesčių administratorius raštu priminė pareigą pateikti deklaraciją ir sumokėti mokesčius. Pareiškėja nei vieno iš aukščiau išvardytų piktybinių pažeidimų nepadarė, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, iškilus ginčui, teikė patikslintas deklaracijas, papildomus dokumentus, todėl paskirti baudą, vien dėl to, kad mokesčių mokėtojas, pasinaudodamas įstatymo jam suteiktomis teisėmis, ginčijo mokesčių administratoriaus patikrinimo aktą, nebuvo jokio įstatyminio pagrindo. Toks mokesčių administratoriaus elgesys, kai vyksta ginčas dėl įstatymo tinkamo taikymo, turi būti vertinamas kaip piktnaudžiavimas suteiktais įgaliojimais bei akivaizdi spaudimo priemonė mokesčių mokėtojui.

Pasak Pareiškėjos, visos šiame skunde išdėstytos aplinkybės patvirtina, jog mokesčių administratoriaus reikalavimas sumokėti pelno mokestį bei PVM yra neteisėtas, todėl apskaičiuoti delspinigių ir paskirti baudą, nebuvo jokio įstatyminio pagrindo. Nepaisant to, atsižvelgiant į bylos aplinkybes bei mokėtojo elgesį, mokesčių mokėtojas, vadovaujantis imperatyviomis įstatymo nuostatomis (net jeigu ir mokesčių administratorius būtų manęs, kad mokesčių mokėtojui kilo pareiga sumokėti pajamų mokestį bei PVM), turėjo būti atleistas nuo baudos ir delspinigių mokėjimo savarankišku MAĮ 141 straipsnio I dalies 1, 2, 4 punktų pagrindu.

Pareiškėja pirmiau išdėstytų motyvų pagrindu prašo panaikinti Klaipėdos AVMI 2019-02-06 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.19) FR0682-35 ir Inspekcijos 2019-05-06 sprendimą Nr. 69-41.

Inspekcija ginčijamame Sprendime nurodo, jog Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2016 metais vykdė sporto klubų veiklą, teikė sporto paslaugas (sporto klubų abonementus) bei pardavė prekes (maisto papildus, gėrimus, sporto prekes ir kt.), pajamos iš sporto paslaugų pardavimo sudarė pagrindinę dalį bendros Pareiškėjos veiklos pajamos ir siekė 86,01 proc., iš jų: 2012 m. – 83,08 proc., 2013 m. – 84,46 proc., 2014 m. – 83,12 proc., 2015 m. – 86,06 proc., 2016 m. – 90,14 proc., o viešąjį interesą tenkinanti veikla sudarė nereikšmingą veiklos dalį ir siekė apie 13,99 proc. veiklos pajamų. Nustatyta, kad nors Pareiškėja pajamas uždirba iš veiklos, kuri susijusi su jos įstatuose numatyta visuomenei naudinga sporto veikla, tačiau gautas pajamas Pareiškėja neskyrė sporto veiklai finansuoti, bet panaudojo ūkinei komercinei veiklai vykdyti. Pareiškėjai nepateikus duomenų ir dokumentų pagrindžiančių, kad tikrinamuoju laikotarpiu gautos komercinės veiklos pajamos panaudotos viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti, padaryta išvada, kad Pareiškėja, kuri yra įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jos veikla yra komercinė, todėl neatitinka Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo PVMĮ 23 straipsnio 4 dalyje nurodytos sąlygos, pagal kurią PVM neapmokestinamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos ir neatitinka PMĮ 2 straipsnio 5 dalyje nurodyto pelno nesiekiančio vieneto statuso, todėl negali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata, įtvirtinta PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje.

Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 71 straipsnio 2 ir 7 dalių nuostatomis, nustatė, kad Pareiškėja ir UAB "A1" yra susijusios įmonės, kontroliuojamos to paties fizinio asmens (abiejų įmonių vadovas yra M. P.), todėl konstatuota, jog Pareiškėjai prievolė registruotis PVM mokėtoja ir skaičiuoti PVM atsirado, kai bendras abiejų kontroliuojamų įmonių atlygis iš ekonominės veiklos per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45000 Eur. Vadovaujantis PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies ir 7 dalies nuostatomis, padaryta išvada, jog Pareiškėja nuo 2011 m. 12 mėn. privalėjo užsiregistruoti PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Viešųjų įstaigų įstatymo (toliau – VĮ įstatymas) 2 str., PMĮ 2 str. 5 dalies, 5 str. 1 ir 4 dalių, 17 str. 1 dalies, PVMĮ 2 str. 3 ir 31 dalių, 3 str. 1 dalies, 15 str. 1 dalies, 58 str. 1 dalies, 63 str. 1 dalies, 71 str. 2, 4 ir 7 dalių, 92 str. 1 dalies nuostatomis, įvertinusi Pareiškėjos iki mokesčio patikrinimo pateiktų PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų duomenis ir perskaičiavusi PVM apmokestinamąją vertę, pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 124 773,95 Eur PVM ir 9 106 Eur PM. Klaipėdos AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, įrodymus bei Pareiškėjos pateiktas pastabas, 2019-02-06 Sprendimu pakeitė Patikrinimo aktą, t. y. vietoje nurodymo sumokėti 9 106 Eur PM ir 124 774,95 Eur PVM, nurodė sumokėti 6 931,02 Eur PM ir 201 395,70 Eur PVM.

Pareiškėja, nesutikdama su Klaipėdos AVMI sprendimu, Inspekcijai pateikė 2019-02-27 skundą, kuriame nurodė, kad Klaipėdos AVMI sprendime dalis nurodytų skaičių neatitinka tikrovės. Sprendimo 4 lape nurodyta „2015 m. gavo 216 986,27 Eur pajamų ir patyrė 61 770,50 Eur sąnaudų, 2016 m. gavo 316 434,20 Eur pajamų ir patyrė 90 982,74 Eur sąnaudų“. Šie duomenys nėra teisingi, nes Pareiškėja 2015 m. patyrė 213 281 Eur sąnaudų, o 2016 m. – 314 145 Eur ir 2016 metais suteikė paramos ne už 31 200 Eur, o už 31 320 Eur. Pareiškėja taip pat nesutiko su Klaipėdos AVMI vertinimu, jog „pajamos iš sporto paslaugų pardavimo (komercinės veiklos pajamos) sudarė pagrindinę pajamų dalį bendros Įstaigos veiklos pajamos (86,01 proc.)“, nesutiko su sporto paslaugų apmokestinimu PVM, pažymėjo, kad nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių ji turėtų būti atleista remiantis MAĮ 141 str. 1 dalies 1, 2, 4 punktų pagrindu, nes Pareiškėja nepadarė piktybinių mokesčių įstatymų pažeidimų, visada laiku teikdavo deklaracijas, nuolat kviečiama atvykdavo į VMI, iškilus ginčui dėl įstatymo taikymo laiku teikė argumentuotas ir įstatymu bei teismų praktika pagrįstas pastabas / prieštaravimus ir papildomus dokumentus.

Inspekcija Sprendime nurodo, jog ji Klaipėdos AVMI sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą analizuoja Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų ribose. Konstatuojama, jog mokesčinis ginčas nagrinėjamoje byloje yra kilęs dėl PVM ir PM apskaičiavimo pagrįstumo mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gautų ūkinės komercinės veiklos pajamų

nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudarė nereikšmingą veiklos dalį.

*I. Dėl Įstaigos statuso ir apskaičiuoto papildomai mokėtino PM.*

Pagal PMĮ 2 str. 5 dalį pelno nesiekiantis vienetas – vienetas, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams (PMĮ 2 straipsnio 5 dalis).

PVMĮ 2 str. 21 dalyje yra nurodyta, jog pelno nesiekiantis juridinis asmuo – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas.

Inspekcijos vertinimu, pelno nesiekiančiais juridiniais asmenimis pripažįstami tie juridiniai asmenys, kurie atitinka tam tikrus kriterijus: pirma – jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Juridinių asmenų veikla faktiškai turi atitikti šių organizacijų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir įstatuose numatytus tikslus ir atitinkamų veiklos sričių (socialinės, švietimo, mokslo, kultūros, sporto ir pan.) vykdymo reikalavimus. Antra – jų pelnas pagal veiklą reglamentuojančius teisės aktus nėra skirstomas steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams. Jeigu pelnas yra skirstomas, neatsižvelgiant į tai, kokia forma tai atliekama, toks juridinis asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu ir privalo apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti PM ir PVM šių įstatymų nustatyta tvarka. Pelno nesiekiančių juridinių asmenų steigimą, veiklą ir likvidavimą reglamentuojančiuose įstatymuose yra numatyta, jog pelno nesiekiantys vienetai be viešąjį interesą tenkinančios veiklos turi teisę vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamų (pavyzdžiui, Viešųjų įstaigų įstatymo 3 str. 4 dalis). Tačiau, jeigu juridinis asmuo nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, toks juridinis asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu asmeniu. Vertinant, ar mokesčių mokėtojas atitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijus, būtina nagrinėti šio pelno nesiekiančio vieneto gautų pajamų struktūrą, nustatyti, kokią dalį iš visos pajamų sumos sudaro ūkinės komercinės veiklos pajamos, gautų pajamų (pelno) panaudojimo tikslus, t. y. ar pajamos (pelnas) panaudojamos visuomeniniams tikslams ar komerciniams tikslams bei kitas aplinkybes ir tuo remiantis daryti išvadą dėl tokio asmens priskyrimo pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui ir jo apmokestinimo.

Dėl veiklos, kuri tenkina viešąjį interesą, VMI prie FM nurodo, jog LVAT praktikos, nagrinėjant bylas pagal viešąjį interesą ginančių subjektų skundus (prašymus), apibendrinime (Pritarta LVAT teisėjų 2009 m. kovo 18 d. pasitarime) teigiama, jog viešasis interesas, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymą, turėtų būti suvokiamas kaip *tai, kas objektyviai yra reikšminga, reikalinga, vertinga visuomenei ar jos daliai*, o asmens teisė ginti viešąjį interesą administracinių bylų teismoje apibrėžiama, kaip įstatymu numatytų asmenų teisė, įstatymo numatytais atvejais, kreiptis į administracinę teisimą ginant tai, kas objektyviai yra reikšminga, reikalinga, vertinga visuomenei ar jos daliai (2004 m. sausio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A3-11/2004). Taip pat, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija, pažymėta, kad viešuoju interesu laikytinas ne bet koks teisėtas asmens ar grupės asmenų interesas, o tik toks, *kuris atspindi ir išreiškia pamatines visuomenės vertybes*, kurias įtvirtina, saugo ir gina Lietuvos Respublikos Konstitucija. Todėl kiekvieną kartą, kai kyla klausimas, ar tam tikras interesas laikytinas viešuoju, būtina nustatyti aplinkybę, kad, nepatenkinus tam tikro asmens ar grupės asmenų intereso, būtų pažeistos Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintos, jos saugomos ir ginamos vertybės (2008 m. liepos 25 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A146-335/2008, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 5(15), 184-229 p., taip pat žr. 2009 m. sausio 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS556-15/2009).

Kalbant apie viešąjį interesą mokesčių teisiniuose santykiuose, Inspekcija nurodo, jog pagal PMĮ 5 str. 4 dalį pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Labdaros ir paramos įstatymo 10 str. yra nustatyta, jog paramos gavėjai (pagal šio įstatymo 7 str. 1 d. 4 punktą viešosios įstaigos gali būti paramos gavėjais) gautą paramą gali naudoti savo įstatuose ar

nuostatuose numatytiems šio įstatymo 3 str. 3 dalyje nurodytiems visuomenei naudingiems tikslams. Pagal šio įstatymo 3 str. 3 dalį visuomenei naudingais tikslais šiame įstatyme laikoma veikla tarptautinio bendradarbiavimo, žmogaus teisių apsaugos, mažumų integracijos, kultūros, religinių ir etinių vertybių puoselėjimo, švietimo, mokslo ir profesinio tobulinimo, neformalaus ir pilietinio ugdymo, *sporto*, socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos priežiūros, nacionalinio saugumo ir gynybos, teisėtvarkos, nusikalstamumo prevencijos, gyvenamosios aplinkos pritaikymo ir būsto plėtros, autorių teisių ir gretutinių teisių apsaugos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis ir nesavanaudiškomis pripažįstamose srityse (Labdaros ir paramos įstatymo 3 str. 3 dalis).

PVM direktyvos IX antraštinės dalies (*Neapmokestinimas PVM*) II skyriuje taip pat yra nurodyta tam tikra su visuomenės interesais susijusi veikla, kurių valstybės narės neapmokestina PVM. Pavyzdžiui, PVM direktyvos 132 str. 1 dalies „m“ punkte nurodyta, jog valstybės narės neapmokestina pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimo sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims. Šios PVM direktyvos nuostatos yra įgyvendintos PVMĮ 23 str. 4 dalyje. Be šių paslaugų tiek PVM direktyvoje, tiek PVM įstatyme nustatyta, jog PVM neapmokestinamos su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos, socialinės paslaugos ir susijusios prekės, švietimo ir mokymo paslaugos ir kt.

Pareiškėja yra viešoji įstaiga. Pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo (toliau – Viešųjų įstaigų įstatymas) 2 str. 1 dalį viešoji įstaiga – tai pagal šį ir kitus įstatymus įsteigtas pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus vykdant švietimo, mokymo ir mokslinę, kultūrinę, sveikatos priežiūros, aplinkos apsaugos, sporto plėtojimo, socialinės ar teisinės pagalbos teikimo, taip pat kitokią visuomenei naudingą veiklą. Viešųjų įstaigų įstatymo 2 str. 4 dalyje yra nustatyta, jog viešoji įstaiga savo veikloje vadovaujasi savo įstatais, Civiliniu kodeksu, šiuo ir kitais įstatymais bei kitais teisės aktais. Pagal Viešųjų įstaigų įstatymo 3 str. 1 dalį viešoji įstaiga gali turėti ir įgyti tik tokias civilines teises ir pareigas, kurios neprieštarauja įstatymams, viešosios įstaigos įstatams ir veiklos tikslams. Viešųjų įstaigų įstatymo 3 str. 4 dalyje taip pat numatyta, kad viešoji įstaiga turi teisę verstis įstatymų nedraudžiama ūkine komercine veikla, kuri yra neatsiejamai susijusi su jos veiklos tikslais. Pareiškėjos įstatuose yra nurodyta, jog tai pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo. Įstaigos įstatuose numatyti tikslai – skatinti sporto vystymą; ugdyti jaunuosius sportininkus, ruošti juos varžyboms; siekti gerų sportinių rezultatų; sukurti komandas, kurios atstovautų įstaigai įvairiuose turnyruose ir pirmenybėse, skatinti žmonių, ypač vaikų ir jaunimo, sudaryti organizacinę–materialinę bazę įstaigos tikslams pasiekti.

Pareiškėjos įstatų 2 dalyje yra nurodyta, kad įgyvendinant tikslus, viešoji įstaiga: rūpinasi turimos sporto bazės plėtojimu, remontu, rekonstrukcija, panaudojimu; įstatymų nustatyta tvarka steigia juridinius asmenis, tampa jų dalyvių; rengia ir tvirtina savo veiklos programą; teikia dalykinę ir materialinę paramą įstatymų nustatyta tvarka; rengia varžybas; bendrauja su miesto/rajo savivaldybe, kitomis įstaigomis; vykdo sportinių renginių propagandą, konsultacinę ir kitą veiklą; nuomoja, perka ar kitaip įsigyja savo veiklai reikalingą turtą, jį naudoja, valdo, juo disponuoja; vysto sporto mokyklų, klubų, sveikatingumo centrų, kitokią poilsio organizavimo, sporto veiklą.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad viešosios įstaigos įstatai yra steigimo dokumentas, kuriuo viešoji įstaiga vadovaujasi savo veikloje (Viešųjų įstaigų įstatymo 6 str.), išanalizavusi Pareiškėjos įstatuose nustatytus tikslus, uždavinius ir vykdomas funkcijas, nurodo, jog pagrindinė Pareiškėjos įstatuose numatyta vykdoma viešąjį interesą tenkinanti veikla yra susijusi su jaunųjų sportininkų ruošimu varžyboms, jų gerų sportinių rezultatų siekimu, taip pat su žmonių skatinimu, ypač vaikų ir jaunimo, užimtumo ir susidomėjimu sportu; varžybų ir kitų renginių organizavimu bei vykdymu; sporto renginių viešinimo veikla; ir kt.). Pareiškėjos Įstatų 10 punkte taip pat yra nurodyta, jog Įstaiga vykdo ūkinę – komercinę veiklą: kitų, niekur kitur nepriskirtų, drabužių siuvimas ir drabužių priedų gamyba; sporto reikmenų gamyba; kitų namų ūkio reikmenų didmeninė gamyba; kita mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse; kitų, niekur kitur nepriskirtų, asmeninių ir namų ūkio reikmenų nuoma; sporto arenų ir stadionų eksploatavimo veikla; kita sportinė veikla.

Nurodoma, jog patikrinimo metu Klaipėdos AVMI, siekdama išanalizuoti Pareiškėjos vykdomą veiklą, jos ypatybes bei vykdomas funkcijas, šią veiklą vertino keliais aspektais, t. y.

analizavo, kokią Pareiškėja faktiškai vykdė viešąjį interesą tenkinančią veiklą, vertino Pareiškėjos vykdomą ūkinę komercinę veiklą, gautų pajamų / sąnaudų struktūrą ir jų panaudojimą. Patikrinimo metu buvo surinkti VO Klaipėdos miesto krepšinio klubo „Fortūna“ (toliau – KK Fortūna) 7 sportininkų paaiškinimai, išanalizuoti byloje pateikti dokumentai, patvirtinantys Pareiškėjos įstatuose numatytos viešąjį interesą tenkinančios veiklos vykdymą ir kt. Pažymėta, jog pelno nesiekiantis vienetas privalo turėti įrodymų, pagrindžiančių pajamų panaudojimą įstatuose numatytais visuomenei naudingai veiklai finansuoti.

Pareiškėja, siekdama pagrįsti, jog tikrinamuoju laikotarpiu ji suteikė viešąjį interesą atitinkančias sporto paslaugas, mokestiniam patikrinimui pateikė dokumentus – laisvos formos naudojimosi Spa sporto klubo „Eola“ treniruočių vykdymo tarpusavio aktus, 2017-01-02 ir 2018-03-29 pasirašytus su KK „Fortūna“ už 2016 metais suteiktas nemokamas sporto paslaugas, kuriuose suteiktos nemokamos sporto paslaugos įvertintos pinigine išraiška. Pareiškėja savo 2018-03-06 paaiškiniame nurodė, kad žodiniu susitarimu nuo 2011 metų teikia nemokamas paslaugas krepšinio klubui „Fortūna“. Kadangi žodiniai susitarimai tarp ūkio subjektų nėra vertinami kaip įvykę faktai, Pareiškėja paprašė krepšinio klubo „Fortūna“ pasirašyti nemokamų paslaugų teikimo sutartis ir priėmimo-perdavimo aktus už praėjusius laikotarpius (2012-2016 m.) bei įvertinti atliktas ir priimtas paslaugas, patikslinti deklaracijas už leidžiamą laikotarpį. Tokiu būdu, buvo pasirašytos 2016-01-04 Sutartis (be Nr.) ir 2018-03-29 Sutartis Nr. 2018-03-29 dėl leidimo krepšinio klubo „Fortūna“ nariams nemokamai naudotis visomis klubo teikiamomis paslaugomis ir patalpomis. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad 2012–2016 metų laikotarpiu krepšinio klubo „Fortūna“ sportininkės nemokamai treniravosi sporto klube.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Įstaiga tikrinamuoju laikotarpiu Klaipėdos krepšinio klubui „Fortūna“ suteikė viešąjį interesą atitinkančių sporto paslaugų už 150 116 Eur, iš jų: 2012 m. – už 29 676 Eur, 2013 m. – 29 441 Eur, 2014 m. – 29 559 Eur, 2015 m. – 30 240 Eur, 2016 m. – 31 200 Eur. Patikrinimo akte pažymėta, kad mokesčių administratoriui pateiktose metinėse pelno mokesčio deklaracijose už 2012–2016 metus šios paslaugos nedeclaruotos.

Patikrinimo metu Įstaiga savo 2018-09-28 pateiktame atsakyme į 2018-09-18 mokesčių administratoriaus nurodymą nurodė, kad siekdama įgyvendinti Įstaigos veiklos tikslus, taip kaip aprašyta Įstatuose, tenkino viešąjį interesą, t. y. skatino sporto vystymą, ugdė sportininkus, skatino žmonių užimtumą ir susidomėjimą sportu ir kt. Sporto salės su inventoriu ir trenerių paslaugomis nemokamai buvo suteikiamos nėščiąjų mamų sambūriui vykdyti sporto veiklą nėščiosioms, mokyklų ir darželių auklėtiniams edukacinių sportinių programų vedimui, sportinės veiklos bei sveikos gyvensenos populiarinimui. Vasaromis buvo organizuojamos ir vedamos nemokamos paplūdimio zumbos treniruotės, kuriose gali dalyvauti visi norintys, organizuojami paplūdimio tinklinio turnyrai „Eola“ taurei laimėti, kuriuose dalyvauja iš anksto užsiregistravę komandos (jokie startiniai ar dalyvio mokesčiai nėra mokami). Skatindami jaunimo domėjimąsi sportu, studentų rengiamuose (nebūtinai sportinės tematikos) įsteigė prizus – nemokamus abonementus į sporto klubus. Pareiškėja pateikė keletą nuorodų į internetines svetaines, kuriose buvo talpinami skelbimai apie vykstančias zumbos treniruotes bei tinklinio turnyrus 2012–2013 m., 2015 m. rudenį surengtą stalo teniso turnyrą „Eola“ sporto klubų nariams, tačiau nepateikė jokių detalesnių duomenų apie tinklinio turnyruose užsiregistravusius/dalyvavusius asmenis/komandas, apie nemokamai suteiktas patalpas nėščiąjų mamų sambrūzdžiui, apie mokyklų ir darželių auklėtiniams prarastas edukacines sporto programas. Pareiškėja tik 2018-09-28 atsakyme ir 2018-04-16 pastabose dėl pirminio patikrinimo akto, t. y. jau po to, kai Pareiškėjos atžvilgiu atlikti kontrolės veiksmai ir surašytas Patikrinimo aktas, teigė teikusi nemokamas sporto paslaugas Klaipėdos rankinio klubo „Dragūnas“ rankininkams, o pareigūnams (policininkams, kariams ir kt.) abonentai suteikiami už specialią kainą su ženkliu nuolaida. Mokesčių administratoriui pateiktame 2018-11-19 rašte Pareiškėja nurodė, kad nuolaidos pareigūnams buvo teikiamos direktoriaus įsakymu, o suteiktų nuolaidų sumos 2012-2016 m. sudarė iš viso 3 298,40 Eur, iš jų: 2012 m. – 616,31 Eur, 2013 m. – 778,50 Eur, 2014 m. – 563,60 Eur, 2015 m. – 464 Eur, 2016 m. – 876 Eur, tačiau nei direktoriaus įsakymas nei kiti, pareigūnams nuolaidas pagrindžiantys dokumentai, mokestiniam patikrinimui nebuvo pateikti. Savo rašte Įstaiga nurodė, kad informacijos apie Klaipėdos „Dragūno“ rankininkams suteiktas paslaugas pateikti negali, nes neturi dokumentų,



kadangi nemokamai suteiktos paslaugos ir viešieji renginiai nebuvo dokumentuojami. Klaipėdos rankinio klubo vyriausiasis treneris M. H. atsakydamas į Inspekcijos klausimus 2018-12-06 paaiškiniame nurodė, jog „mes naudojomes jų paslaugomis, tačiau negaliu patvirtinti kokiais metais. Jau nuo 2011 metų mes naudojames Klaipėda Gym klubo paslaugomis. Tai turėtų reikšti, kad Eolos klube lankėmės tik 2010 metais, tačiau, gal pavieniai atvejai liko ir 2011 ar 2012 metais. Kažkokios sutarties dėl naudojimosi klubo paslaugomis dar neradau. Kiek atsimenu, lygtai, buvo žodinis susitarimas“. Patikrinimo metu nustatyta, kad Klaipėdos rankinio klubas „Dragūnas“ nuo 2007 m. deklaruoja iš įvairių Klaipėdos įmonių gautą paramą (forma FR0478), tačiau tarp suteikusių paramą Pareiškėja nėra nurodyta. Be to, Pareiškėja rankininkams suteiktos paramos nėra deklaravusi, priešingai nei Klaipėdos krepšinio klubui „Fortūna“.

Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BA įstatymas) 12 str. 1 dalies nuostatose nurodyta, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje numatytą atvejį. Apskaitos dokumentai surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Šio straipsnio 4 d. nurodyta, kad apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius. Pagal Labdaros ir paramos įstatymo (toliau – LP įstatymas) 12 str. 1 dalies nuostatas paramos teikėja privalo tvarkyti pagal šį įstatymą teikiamos paramos apskaitą: joje nurodyti duomenis apie konkrečius paramos gavėjus, paramos dalyką ir jo vertę. Pažymima, kad Pareiškėja nesivadovavo nurodytomis teisės aktų nuostatomis. Nors mokestiniam patikrinimui Pareiškėja pateikė, kaip pripažino pati, vėliau surašytus, laisvos formos Naudojimosi Spa sporto klubo „Eola“ treniruočių vykdymo tarpusavio aktus su krepšinio klubu „Fortūna“, tačiau buhalterinėje apskaitoje jų neapskaitė ir mokesčių administratoriui pateiktose metinėse pelno mokesčio deklaracijose nedeklaravo. KK „Fortūna“ suteikta parama už 2012–2015 metus buvo deklaruota tik po atlikto pirminio mokestinio patikrinimo pateiktose Paramos gavimo ir panaudojimo metinėse ataskaitose (forma FR0478) ir jų prieduose (forma FR0478D). Mokestinio patikrinimo metu Įstaiga nepateikė jokių įrodymų dėl jos nurodytų suteiktų nemokamų paslaugų suteikimo nėščių mamų sambrūzdžiui, mokyklų ir darželių auklėtiniais bei Klaipėdos rankinio klubui „Dragūnas“ ir šių paslaugų savikainos pinigine išraiška, todėl VMI prie FM vertinimu, patikrinimo metu šios paslaugos pagrindai nepriskirtos viešąjį interesą tenkinančiai veiklai. Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes Inspekcija konstatavo, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja neatitiko pelno nesiekiančio juridinio asmens kriterijų.

## *II. Dėl Pareiškėjos vykdytos ūkinės komercinės veiklos bei pajamų iš šios veiklos.*

Pagal ginčui aktualių laikotarpiu galiojusio PMĮ 4 straipsnio 1 dalį Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje. Pajamomis, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, be kita ko, yra pajamos iš veiklos Lietuvos Respublikoje (PMĮ 2 str. 26 d. 3 punktas). Pagal PMĮ 2 str. 40 dalį veikla – bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos.

Patikrinimo metu, Klaipėdos AVMI nustatė, kad tikrinamuoju 2012–2016 metų laikotarpiu Įstaiga teikė apmokamas sporto paslaugas (sporto klubų abonementai) bei pardavė prekes (maisto papildus, gėrimus, sporto prekes), iš kurių gavo ir apskaitoje apskaitė 1 073 403,69 Eur pajamų, iš kurių 936 207,17 Eur užregistruota kasos aparatų kasos operacijų žurnaluose. Klaipėdos AVMI sprendime nurodė, kad Pareiškėja 2012 m. gavo 175 390,40 Eur pajamų ir patyrė 251 984,50 Eur sąnaudų, 2013 m. gavo 189 397,78 Eur pajamų ir patyrė 187 922,19 Eur sąnaudų, 2014 m. gavo 175 195,05 Eur pajamų ir patyrė 176 824,70 Eur sąnaudų, 2015 m. gavo 216 986,27 Eur pajamų ir patyrė 61 770,50 Eur sąnaudų, 2016 m. gavo 316 434,20 Eur pajamų ir patyrė 90 982,74 Eur sąnaudų.

Pareiškėja skunde nurodė, kad Klaipėdos AVMI sprendime klaidingai nurodytos 2015 ir 2016 metų sąnaudos, t. y. ji 2015 patyrė 213 281 Eur sąnaudų, o 2016 – 314 145 Eur sąnaudų. Inspekcija sutiko su šiuo Pareiškėjos argumentu (buvo padarytos rašybos klaidos), iš patikrinimo akto 2 lentelės (Pelno mokesčio deklaracijų duomenys) matyti, kad apskaičiuojant Pareiškėjos PM bazę, į sąnaudas buvo įtrauktos Pareiškėjos nurodytos 2015 m. – 213 281 Eur ir 2016 m. – 314 145 Eur sąnaudos.

Patikrinimo metu nustatyta, kad pajamos iš sporto paslaugų pardavimo, t. y. iš ūkinės komercinės veiklos, Pareiškėjos veiklos gautose bendrose pajamose siekė 86,01 proc. (1 073 403,69 Eur – 150 116 Eur/1 073 403,69 Eur x 100 proc.), iš jų:

2012 m. – 83,08 proc. (175 390,39 – 29 676/175 390,39 x 100 proc.),

2013 m. – 84,46 proc. (189 397,78 – 29 441/189 397,78 x 100 proc.),

2014 m. – 83,12 proc. (175 195 – 29 559/175 195 x 100 proc.),

2015 m. – 86,06 proc. (216 986,27 – 30 240/216 986,27 x 100 proc.),

2016 m. – 90,14 proc. (316 434,20 Eur – 31 200 Eur/316 434,20 Eur x 100 proc.), o viešąjį interesą atitinkančios paslaugos sudarė tik 13,99 proc. nuo visų bendrų pajamų (150 116 Eur/1 073 403,69 Eur x 100 proc.), iš jų:

2012 m. – 16,92 proc. (29 676/175 390,40 x 100 proc.),

2013 m. – 15,55 proc. (29 441/189 397,78 x 100 proc.),

2014 m. – 16,87 proc. (29 559/175 195,05 x 100 proc.),

2015 m. – 13,94 proc. (30 240/216 986,27 x 100 proc.),

2016 m. – 9,86 proc. (31 200/316 434,20 x 100 proc.).

Pareiškėja skunde nurodo, kad 2016 m. suteikė paramos ne už 31 200 Eur, tačiau už 31 320 Eur. VMI prie FM sutiko su šiuo Pareiškėjos argumentu. Pareiškėjos viešojo intereso paslaugų sumą už 2016 m. perskaičiuotina:  $(31200+120)/316434,20 \times 100 = 9,89\%$ . Viso viešojo intereso paslaugų už 2012–2016 m. suteikta:  $29676+29441+29559+30240+31320 = 150236$  Eur  $(150236/1\,073\,403,69) \times 100 = 13,9962\%$  (buvo 13,985%).

Įvertinus nustatytus bei perskaičiuotus duomenis, Pareiškėjos tikrintinu laikotarpiu suteiktų viešojo intereso paslaugų procentinė išraiška nesikeičia, todėl patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad pajamos iš sporto paslaugų pardavimo (komercinės veiklos pajamos) sudarė pagrindinę pajamų dalį bendrose Pareiškėjos veiklos pajamose (86,01 proc.).

Pagal patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėjos veiklos sąnaudas sudarė bendrosios veiklos išlaidos: patalpų nuomos sąnaudos, turto nuomos sąnaudos, darbuotojų darbo užmokesčio ir draudimo sąnaudos, parduotų prekių įsigijimo, administravimo, atsiskaitymų su tiekėjais sąnaudos. Išanalizavus Įstaigos patirtų sąnaudų struktūrą matyti, kad visos patirtos sąnaudos yra susijusios su Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos išlaidomis. Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog Pareiškėjos tikrintuoju laikotarpiu gautos pajamos už suteiktas apmokamas sporto paslaugas (individuali sporto programa; sporto klubo abonementai), už prekybą maisto papildais, maisto prekėmis bei gėrimais, sporto prekėmis ir kt. pagrįstai priskirtos Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos pajamomis.

### III. Dėl leidžiamų atskaitymų.

Sprendime nurodoma, jog dėl PMĮ 28 straipsnio nuostatų taikymo Pareiškėja teigia, jog ne pelno siekiančioje įmonėje visa paramos suma turėtų būti priskiriama leidžiamiems atskaitymams (PMĮ 28 str. 1 dalis). Taip pat teigia, kad Inspekcija šiuos Pareiškėjos teiginius ignoravo ir dėl jų nieko nepasisakė. Inspekcijos nuomone, šie Pareiškėjos teiginiai yra nepagrįsti. Analizuojamu atveju taikytina PMĮ 28 str. 2 dalis. Be to, iš Klaipėdos AVMI sprendimo matyti, kad ji pasisakė dėl minėtų Pareiškėjos teiginių (Sprendimo 7 psl., 4 pastraipa). Klaipėdos AVMI pažymėjo, jog pagal PMĮ 28 str. 2 dalies nuostatas paramos teikėjui leidžiama iš pajamų du kartus atskaityti LP įstatymo nustatyta tvarka paramai skirtas išmokas, įskaitant perleisto turto, suteiktų paslaugų vertę, bet ne didesnes kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą, ankstesnių metų mokestinių laikotarpių mokestinius nuostolius. Šio straipsnio komentare paaiškinta, kad paramai skirtų lėšų, didesnių kaip 40 proc. mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių atskaitymus, atskaityti negalima. Taip pat paramai skirtomis sumomis negali būti didinami vieneto veiklos nuostoliai.

### III. Dėl pirkimo PVM atskaitos

Pastabų Klaipėdos AVMI nagrinėjimo metu nustatyta, kad Pareiškėja nebuvo įsiregistravusi PVM mokėtoja, todėl remiantis PVM įstatymo 63<sup>1</sup> straipsnio nuostatomis, padaryta išvada, kad patikrinimo metu Pareiškėjai nepagrįstai pripažinta teisė atskaityti pirkimo PVM.

Inspekcijos nuomone, tokia išvada yra nepagrįsta. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja iš Lietuvos įmonių tiekėjų PVM mokėtojų pirkė prekes/paslaugas (maisto papildus, stalo vandenį, sultys ir kt.), turto (sporto įranga) nuoma, grupinių treniruočių vedimo, veiklos administravimo, komunalines, buhalterines paslaugas), kurios buvo skirtos Pareiškėjos veiklai vykdyti. Pagal PVMĮ 63<sup>1</sup> straipsnio nuostatas, PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir paslaugų, šio asmens faktiškai panaudotų šio Įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytą veiklą, pirkimo ir (arba) importo PVM, laikydamasis šio skyriaus nuostatų ir šiame straipsnyje nustatytų apribojimų. VMI prie FM nurodo, jog Pareiškėja minėtu laikotarpiu turėjo teisę atskaityti pirkimo PVM, kuris pagal PVMĮ 58 str. 1 dalį tenka PVM apmokestinamų prekių tiekimo ir (arba) paslaugų teikimo vertei.

Pareiškėjai apskaičiuota 180 069,09 Eur pardavimo PVM suma mažinama pirkimo PVM 54 769,09 Eur suma, iki mokesčio patikrinimo pradžios pateiktose FR0608 deklaruota į biudžetą mokėtina (duomenys neskelbtini) Eur suma ir apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma 124 774,95 Eur (180 069,09 - 54 769,09 - 526) (žr. Patikrinimo akto 4 lentelę): 2012 m. 01–12 mėn. 21 449,73 Eur (30 358,68 – 8 857,95 – 51); 2013 m. 01–12 mėn. 23 350,65 Eur (32 870,66 – 9 520,01); 2014 m. 01–12 mėn. 21 031,03 Eur (30 207,28 – 9 161,25 – 15); 2015 m. 01–12 mėn. 23 451,79 Eur (34 948,30 – 11 286,51 – 210); 2016 m. 01–09 mėn. 35 491,75 Eur (51 684,10 – 15 943,35 - 249).

#### *IV. Dėl apskaičiuotų baudų ir delspinigių*

MAĮ 100 str. 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007-07-19); 2) yra šio įstatymo 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims. Analogiškai atleidimo nuo delspinigių pagrindai nustatyti VMI prie FM viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių 7 punkte.

MAĮ 141 str. 1 dalyje numatyti tokie pagrindai: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Skunde Pareiškėja nurodė, kad nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių ji turėtų būti atleista remiantis MAĮ 141 str. 1 dalies 1, 2, 4 punktų pagrindu, nes Pareiškėja nepadarė piktybinių mokesčių įstatymų pažeidimų, visada laiku teikdavo deklaracijas, nuolat kviečiant atvykdavo į VMI, iškilus ginčui dėl įstatymo taikymo laiku teikė argumentuotas ir įstatymu bei teismų praktika pagrįstas pastabas / prieštaravimus, papildomus dokumentus, todėl paskirti baudą (bei apskaičiuoti delspinigius), vien dėl to, kad mokesčių mokėtojas pasinaudodamas įstatymo jam suteiktomis teisėmis ginčijo mokesčių administratoriaus patikrinimo aktą, nebuvo jokio įstatyminio pagrindo.

Pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą ir 141 str. 1 d. 1 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Administracinių teismų praktikoje pabrėžiama, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Priešingu atveju atleidimas nuo delspinigių pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą kartu su MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu nėra galimas. Įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe (pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-03-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-319/2011, 2012-06-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1635/2012).

Kaip nurodyta MAĮ 8 str. 1 dalyje, kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Pareiškėja, už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31 neapskaičiuodama ir nedeklaruodama bei nesumokėdama PVM, pažeidė PVMĮ 71 str. 2 d., 7 d. ir 15 str. 1 d. nuostatas. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kurie pagrįstų jos kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimą. Teiginiai, kad Pareiškėja niekada nepadare piktybinių mokesčių įstatymo pažeidimų, visada laiku teikdavo deklaracijas, nuolat kviečiant atvykdavo į VMI, iškilus ginčui visada laiku teikė pastabas, papildomus dokumentus, nepaneigia Pareiškėjos kaltės dėl padaryto pažeidimo, kadangi už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, kuris privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti (pvz., LVAT 2009-10-15 nutartis adm. byloje Nr. A442-1218/2009, 2014-01-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-231/2014, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-182-662/2015, 2017-05-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-691-556/2017, 2017-10-11 nutartis adm. byloje Nr. A-1197-602/2017). Konstatuota, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo PVM ir PM delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. punktą.

Vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktu ir 141 str. 1 d. 2 punktu, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Atkreiptinas dėmesys, jog MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte nurodyta, kad tokiomis aplinkybėmis, kurios sudarytų prielaidas taikyti šį atleidimo nuo delspinigių pagrindą, be kita ko, nelaikomi mokesčių mokėtojo veiksmai ar neveikimas. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai pažymima, kad aptariamas atleidimo nuo delspinigių pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios (LVAT 2009-03-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-331/2009, 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-753/2011, 2011-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-319/2011 ir kt.). Inspekcija neturi duomenų ir įrodymų, kurie patvirtintų tai, jog egzistuoja MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte ir 141 str. 1 d. 2 punkte nustatytas atleidimo nuo delspinigių pagrindas, todėl Pareiškėja šiuo pagrindu negali būti atleista nuo PVM ir PM delspinigių.

Dėl Pareiškėjos argumento, jog nuo delspinigių ji turėtų būti atleista remiantis MAĮ 41 str. 1 dalies 4 punktu pažymėtina, kad pagal MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Pareiškėja duomenų apie tai, kad mokesčių įstatymus pažeidė dėl šių aplinkybių (t. y., kad egzistuoja klaidingas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas ar, kad kreipėsi konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais į mokesčių administratorių) nepateikė, tik skunde abstrakčiai paminėjo, kad egzistuoja MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkte nurodytas pagrindas. Pažymėta, kad skundo nagrinėjimo metu nenustatyta jokių mokesčių administratoriaus tarnautojų veiksmų (Pareiškėja nepateikė jokių suklaudinimo įrodymų), kurie pašalintų pačios Pareiškėjos atsakomybę ir būtų pagrindas konstatuoti MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte numatytą atleidimo nuo delspinigių pagrindų buvimą. Šiuo atveju taip pat pažymėtina, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole. Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėja neatitinka sąlygos, įtvirtintos MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte, todėl negali būti atleista nuo PVM ir PM delspinigių mokėjimo šiuo pagrindu.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino,

mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo *pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar *mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi*, nuo *mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių*, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgęs į KT 2004 01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Inspekcija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjai pagrįstai paskirtos 30 proc., t. y. vidutinio dydžio PVM ir PM baudos. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę (pavyzdžiui, dėl tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, siekis išvengti mokesčių mokėjimo), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). VMI prie FM nurodo, nematanti teisinio pagrindo mažinti Pareiškėjai paskirtų vidutinio dydžio baudų. Priešingo sprendimo priėmimas, VMI prie FM vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurė geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokesčius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirtos 30 proc. dydžio PVM ir PM baudos paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija nusprendė pakeisti Inspekcijos 2019-02-06 sprendimą Nr. (28.19) FR0682-35 ir vietoj nurodymų sumokėti 6 931,02 Eur PM, 1 469,54 Eur PM delspinigių, 2 079 Eur PM baudą, 201 395,70 Eur PVM, 87 958,35 Eur PVM delspinigių, 60 418 Eur PVM baudą nurodyti sumokėti 6 931,02 Eur PM, 1 469,54 Eur PM delspinigių, 2 079 Eur PM baudą, 124 774,95 Eur PVM, 55 552,41 Eur PVM delspinigių, 24 955 Eur PVM baudą.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies yra tenkinamas, Inspekcijos sprendimas dalyje dėl nurodymų sumokėti į biudžetą 124 774,95 Eur PVM, 55 552,41 Eur PVM delspinigių ir 24 955 Eur PVM baudą yra keistinas ir Pareiškėjos skundas dalyje dėl Inspekcijos sprendimo nurodymų sumokėti į valstybės biudžetą 6 931,02 Eur PM, 1 469,54 Eur PM delspinigių ir 2 079 Eur PM baudą perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Nagrinėjamoje byloje ginčas vyksta dėl Sprendimo, kuriuo Inspekcija pakeitė Klaipėdos AVMI 2019-02-06 sprendimą Nr. (28.19) FR0682-35 ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 6 931,02 Eur PM, 1 469,54 Eur PM delspinigių, 2 079 Eur PM baudą, 124 774,95 Eur PVM, 55 552,41 Eur PVM delspinigių, 24 955 Eur PVM baudą. Pareiškėja nesutinka su Sprendimu patvirtintomis PVM, PM ir su jais susijusiomis sumomis ir prašo Komisijos Sprendimą panaikinti.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius nustatė, kad tikrinamuoju 2012–2016 metų laikotarpiu Pareiškėjos pajamos, skirtos viešąjį interesą tenkinančioms paslaugoms teikti, sudarė pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus ir vertinimus nereikšmingą veiklos dalį – apie 13,99 procentus ūkinės komercinės veiklos pajamų. Daroma išvada, kad Pareiškėja, kuri įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet

jos veikla yra komercinė, todėl Pareiškėjai netaikomos PVMĮ 23 straipsnio 4 dalyje nurodytos nuostatos, pagal kurias PVM neapmokestinamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos. Konstatuota, kad Pareiškėjai taip pat netaikomos PMĮ 2 straipsnio 5 dalyje nurodyto pelno nesiekiančio vieneto statusas, todėl ji negali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata, nustatyta PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje.

Komisija pažymi, jog Pareiškėja yra įregistruota Juridinių asmenų registre kaip pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus vykdant <...> sporto plėtojimo, taip pat kitokią visuomenei naudingą veiklą. Pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo 3 straipsnio 1 dalį viešoji įstaiga gali turėti ir įgyti tik tokias civilines teises ir pareigas, kurios neprieštarauja įstatymams, viešosios įstaigos įstatams ir veiklos tikslams, be to, pagal to paties Įstatymo 3 straipsnio 4 dalį – turi teisę verstis įstatymų nedraudžiama ūkine komercine veikla, kuri yra neatsiejamai susijusi su jos veiklos tikslais.

VšĮ "C1" įstatuose (toliau – Įstatai), įregistruotuose Juridinių asmenų registre 2011 m. birželio 27 d., nurodomi veiklos tikslai: skatinti sporto vystymą; ugdyti jaunuosius sportininkus; sukurti komandas, kurios atstovautų įstaigai įvairiuose turnyruose ir pirmenybėse; skatinti žmonių, ypač vaikų ir jaunimo, užimtumą ir susidomėjimą sportu, bendradarbiauti su Lietuvos Respublikos ir užsienio šalių sporto ir kitomis organizacijomis; sudaryti organizacinę – materialinę bazę įstaigos tikslams pasiekti. Įgyvendinant tikslus, viešoji įstaiga, be kita ko, rengia ir tvirtina veiklos programą, teikia dalykinę ir materialinę paramą įstatymų nustatyta tvarka, rengia varžybas, vykdo sportinių renginių propagandą, konsultacinę ir kitą veiklą, <...> vysto sporto mokyklų, klubų, sveikatingumo centrų, kitokią poilsio organizavimo, sporto veiklą (Įstatų 9 punktą). Įstatų 10 punkte nurodoma, kad viešoji įstaiga vykdo ūkinę–komercinę veiklą, tame tarpe: <...> sporto arenų ir stadionų eksploatavimo veiklą; kitą sportinę veiklą; poilsio ir sporto reikmenų nuomą ir išperkamąją nuomą, sporto įrangos nuomą; sportinį ir rekreacinį švietimą; švietimui būdingų paslaugų veiklą, sporto įrenginių eksploatavimą; kitą pamogų ir poilsio organizavimo veiklą; sporto klubų veiklą. Įstatų 11 punkte nurodoma, kad Įstaiga gali vykdyti tik tokią veiklą, kuri neprieštarauja viešosios įstaigos veiklos tikslams, numatytiems Įstatuose, ir reikalinga jos tikslams pasiekti.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčo šalys neginčija, jog Pareiškėja vykdė su sporto klubų veikla susijusią ūkinę komercinę veiklą (ėmė atlygį už lankymąsi sporto klube, platino abonementus, prekiaavo maisto papildais, gėrimais, sporto prekėmis ir kt.) ir iš šios veiklos tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1 073 403 Eur pajamų (tame skaičiuje: 2012 m. – 175 390,39 Eur; 2013 m. – 189 397,78 Eur; 2014 m. – 175 195 Eur; 2015 m. – 216 986,27 Eur ir 2016 m. – 316 434,20 Eur). Nėra ginčo ir dėl to, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu Klaipėdos krepšinio sporto klubui „Fortūna“ suteikė viešąjį interesą tenkinančių sporto paslaugų už 150 116 Eur (tame skaičiuje: 2012 m. – 29 676 Eur; 2013 m. – 29 441 Eur; 2014 m. – 29 559 Eur; 2015 m. – 30 240 Eur ir 2016 m. – 31 200 Eur), kurios, pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus, sudaro apie 13,99 procentus Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos pajamų. Komisijos vertinimu, nemokamomis paslaugomis suteikta parama Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“ atitinka Pareiškėjos įstatuose vieną iš deklaruojamų viešąjį interesą tenkinančių tikslų.

Komisija nagrinėjamoje byloje atskirai pasisakys dėl PVMĮ ir PMĮ nustatytų lengvatų taikymo pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims specifikos, atkreipdama dėmesį į tai, kad ne pelno siekiančio juridinio asmens sąvokos šiuose įstatymuose nėra tapačios.

*Dėl PVM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo ir teisėtumo.*

Nagrinėjamoje byloje yra reikšmingos šios PVMĮ 2 straipsnyje apibrėžtos Įstatymo sąvokos, t. y.: *ekonominė veikla* – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą <...>, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno) (8 dalis); *Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo* – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdantis Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo <...> (15 dalis); *Pelno nesiekiantis juridinis asmuo* – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos

juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų tikslas nėra pelno siekimas (21 dalis).

Nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą (teikė su sporto klubų veikla susijusias paslaugas), t. y. veikė kaip Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo. Centrinis mokesčių administratorius, komentuodamas PVMĮ 2 straipsnio 21 dalį, atkreipė dėmesį į tai, kad ne kiekvienas juridinis asmuo, formaliai turintis pelno nesiekiančio juridinio asmens statusą, taikant PVMĮ nuostatas, gali būti laikomas pelno nesiekiančiu apmokestinamuoju asmeniu. Atkreiptas dėmesys į tai, kad toks asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pelno nesiskirsto steigėjams ir veiklos dalyviams, nebus laikomas pelno nesiekiančiu asmeniu tuo atveju, kai reikšmingą jo veiklos dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno. Kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių administratorius išnagrinėja duomenis apie atskiro pelno nesiekiančio asmens gautų pajamų struktūrą, jo visų gaunamų pajamų apimtį ir gauto pelno dalį (tiek sumine dalimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje, bei kitas aplinkybes ir tuo remdamasis gali padaryti išvadą dėl tokio asmens nepriskyrimo pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“ suteikė viešąjį interesą atitinkančių sporto paslaugų (be atlygio) už 150 116 Eur. Pagal PVMĮ 3 straipsnio 1 dalį PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės teikiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks. Viešąjį interesą tenkinančias paslaugas Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“ Pareiškėja teikė be atlygio, tuo tarpu visos Pareiškėjos gautos pajamos, apskaitytos jos buhalterinėje apskaitoje, yra gautos iš ūkinės komercinės veiklos, kurią Pareiškėja vykdo siekdama įgyvendinti savo Įstatuose numatytus tikslus, t. y. gauti pajamų (pelno) Įstatuose numatytiems tikslams įgyvendinti. Išnagrinėjus Pareiškėjos pajamų struktūrą ir nustačius, jog visos Pareiškėjos gautos pajamos yra iš ūkinės komercinės veiklos (sporto klubo paslaugų, abonementų, papildų, sporto prekių pardavimo ir kt.), kuria siekiama pelno, konstatuotina, jog mokesčių administratorius padarė teisingą išvadą, jog taikant PVMĮ nuostatas, Pareiškėja negali būti laikoma pelno nesiekiančiu asmeniu.

PVMĮ 23 straipsnio 4 dalis nustato, jog PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos. Su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos šiame straipsnyje laikomos: <...> 2) paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams, tiesiogiai susijusios su jų dalyvavimu, t. y. teisės naudotis kūno kultūrai ir sportui pritaikytomis patalpomis, teritorijomis ir (arba) inventoriumi suteikimas, kūno kultūros ir sporto dalyvių treniravimo ir kitos panašios paslaugos. Prie tokių paslaugų nepriskiriamos apgyvendinimo, maitinimo ir vežimo paslaugos.

Kaip jau minėta, PVMĮ įstatymas, taikant PVMĮ nuostatas, nepriskiria pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims juridinių asmenų, turinčių pelno nesiekiančio asmens statusą, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Įvertinus aplinkybę, jog Pareiškėjos reikšmingą veiklos dalį sudarė ūkinė komercinė veikla, iš kurios gaunama pelno ir nepriklausomai nuo to, kaip ji gautą pelną panaudojo, laikytina, kad Pareiškėja, kaip Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo teikė paslaugas, kurios pagal PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra PVM objektas ir kurios pagal PVMĮ 19 straipsnio 1 dalies nuostatas apmokestinamos standartiniu 21 procento PVM tarifu (žr. *LVAT 2019-09-02 nutartį administracinėje byloje Nr. A-692-968/2019*).

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais pagrindo panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą dalyje dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto mokėtino į biudžetą 124 774,95 Eur PVM nėra.

*Dėl PM ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo.*

PMĮ 2 straipsnio 5 dalimi apibrėžia *pelno nesiekiantį vienetą* – kaip vienetą, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus gauto pelno neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. Iš šios sąvokos matyti, kad, priešingai nei PVMĮ

įstatyme, pelno nesiekiančio asmens sąvoka nėra siejama su gautų pajamų struktūra, t. y. ar reikšmingą vieneto pajamų dalį sudaro pajamos iš ūkinės komercinės veiklos, ar ne.

Kaip jau minėta, Pareiškėjos veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir ji pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo nuostatas neturi teisės gauto pelno skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. Mokesčių administratorius nenustatė, jog minėtą reikalavimą Pareiškėja būtų pažeidusi. Be to, mokesčių administratorius pripažino, jog Pareiškėja teikė nemokamas viešąjį interesą tenkinančias paslaugas – rėmė Klaipėdos krepšinio klubą „Fortūna“, kuriam tikrinamuoju laikotarpiu suteikė nemokamų paslaugų už 150 116 Eur, kas pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus sudaro apie 13,99 procentus Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos pajamų. Mokesčių administratorius konstatavo, jog skirti 13,99 procentai ūkinės komercinės veiklos pajamų paslaugoms, susijusioms su viešojo intereso tenkinimu, yra nereikšminga suma, todėl toks juridinis asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu asmeniu ir jam PMĮ 28 straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, o taikomos PMĮ 28 straipsnio 2 dalies nuostatos, kaip pelno siekiančiam asmeniui. Su tokia mokesčių administratoriaus išvada Komisija nesutinka, nes mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl VŠĮ skirta viešajam interesui tenkinti 13,99 procentų Pareiškėjos pajamų, gautų iš komercinės ūkinės veiklos, yra nereikšminga suma. Sutiktina su Pareiškėjos argumentu, kad jeigu ji būtų skyrusi didesnę procentą visų pajamų, gautų iš komercinės ūkinės veiklos, paslaugoms, skirtoms tenkinti viešąjį interesą, tai ji būtų patyrusi nuostolį, t. y. neturėtų finansinių resursų Įstatuose numatytiems tikslams įgyvendinti. Pažymėtina ir tai, kad mokesčių administratoriaus išvada, jog 13,99 procentų pajamų, skirtų viešajam interesui tenkinti, yra nereikšminga suma neparemta jokia analize, skaičiavimais ar statistiniais duomenimis. Konstatuotina, jog mokesčių administratorius Pareiškėjos atžvilgiu nepagrįstai taikė PMĮ 28 straipsnio 2 dalies nuostatas, kurios taikomos vienetais, turintiems teisę teikti tikrai paramą (t. y. pelno siekiantiems vienetais).

Komisija pažymi, jog nagrinėjamu atveju reikia vadovautis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. lapkričio 22 d. įsakymu Nr. 1K-372 „Dėl Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo ir politinės kompanijos dalyvių bei neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisyklių patvirtinimo“ taisyklėmis (toliau – Taisyklės). Taisyklių VII skyrius reglamentuoja pelno nesiekiančių juridinių asmenų pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarką, tame tarpe, 107 punktą nustato, kad pajamomis nepripažįstamos <...>, taip pat pridėtinės vertės mokestis, kadangi tai nėra ūkio subjekto gaunama ekonominė nauda ir šios sumos nedidina nuosavo kapitalo, 120 punktas – ūkio subjektai, atsižvelgdami į savo veiklos specifiką, savarankiškai pasirenka paslaugų ir produkcijos savikainos apskaičiavimo metodą, sąnaudų priskyrimą atskiriems tikslams ir programoms, 124 punktas – ūkio subjekto pinigais, prekėmis ar paslaugomis suteikta labdara ir parama priskiriama veiklos sąnaudoms ir rodoma Veiklos rezultatų ataskaitoje atskirame straipsnyje. Prekėmis ir paslaugomis suteikta labdara ir parama rodoma jų savikaina ir kt. Konstatuotina, jog Pareiškėjos argumentas, jog ji neturėjo prievolės buhalterinėje apskaitoje apskaityti Klaipėdos sporto klubui „Fortūna“ nemokamai teikiamų paslaugų, tenkinančių viešąjį interesą, yra nepagrįsta.

Iš patikrinimo akto taip pat matyti, jog mokesčių administratorius Pareiškėjai papildomai apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 124 774,95 Eur PVM sumą, tame skaičiuje: 2012 m. – 21 449,73 Eur, 2013 m. – 23 350,65 Eur, 2014 m. – 21 031,03 Eur, 2015 m. – 23 451,79 Eur ir 2016 m. – 35 491,75 Eur (PVM apskaičiuotas nuo apmokestinamosios vertės, kurį sudaro atlygis, išskyrus patį PVM), tuo tarpu perskaičiuodamas Pareiškėjos apmokestinamąjį pelną pirmiau paminėtų PVM sumų, mokesčių administratorius neatskaitė, t. y. neteisingai apskaičiavo Pareiškėjos pelno mokesčio bazę.

Pagal PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatą (Įstatymo Nr. XII-1131, 2014-09-23 redakcija, neteko galios nuo 2019-01-01) pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesstinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 eurų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 250 eurų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.



Pagal aktualiu laikotarpiu galiojusias PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatas Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Per mokestinį laikotarpį viešuosius interesus tenkinančiai veiklai nepanaudotas apmokestinamasis pelnas (jo dalis) gali būti panaudotas, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminus, nustatytus MAĮ, kitais 5 vėlesniais vienas po kito einančiais mokestiniais laikotarpiais viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti. Jeigu likučio suma kitais mokestiniais laikotarpiais panaudojama ne tokiai veiklai finansuoti arba nepanaudojama per aukščiau minėtą terminą, pelno nesiekiantis vienetas privalo ją apmokestinti pateikdamas to mokestinio laikotarpio, kurį toks pelnas buvo apskaičiuotas, deklaraciją. Pagal Inspekcijos parengtą metodinę medžiagą „Pelno nesiekiančių organizacijų apmokestinimo ypatumai“ 2.10 p. apmokestinamajam pelnui, tiesiogiai skiriamam tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti, nepriskiriamas apmokestinamasis pelnas, panaudotas ūkinės komercinės veiklos plėtrai (tokiai veiklai skirto ilgalaikio materialaus nekilnojamojo turto (jo dalies) įsigijimui ir pan.). Mokesčių administratorius nenustatė, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu būtų panaudojusi apmokestinamąjį pelną ūkinės komercinės veiklos plėtrai.

Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos 2012–2016 metų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną ir pelno mokestį, nepagrįstai netaikė PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatų, Pareiškėjos pajamų nesumažino papildomai apskaičiuotomis PVM sumomis, nepagrįstai Pareiškėjos suteiktas viešąjį interesą tenkinančias paslaugas vertino kaip paramą, kai ją teikia pelno siekiantis asmuo (PMĮ 28 straipsnio 2 dalis), t. y. neteisingai taikė materialinės teisės normas, todėl Inspekcijos 2019-05-06 sprendimas Nr. 69-41 dalyje dėl nurodymų sumokėti 6 931,02 Eur PM, 1 469,54 Eur PM delspinigius ir 2 079 Eur PM baudą yra naikintinas ir Pareiškėjos skundas šioje dalyje perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo atsižvelgiant į Komisijos sprendimo šioje dalyje išdėstytas nuostatas.

#### *Dėl PVM baudos ir delspinigių.*

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog nėra teisėto pagrindo ją atleisti nuo PVM ir PM delspinigių pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio 1 dalies 1, 2, 4 punktus, nes neegzistuoja šiose normose atleidimo nuo delspinigių pagrindai. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratorius raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Pareiškėja skunde nurodo, jog ją suklaidino centrinio mokesčių administratoriaus apibendrintas PVMĮ 23 straipsnio 4 dalies nuostatų paaiškinimas (komentaras), kuriame nurodyta, kad: „Pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos PVM neapmokestinamos. Su kūno kultūra ir sportu susijusiomis paslaugomis laikoma: <...> 1.2. paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams, tiesiogiai susijusios su jų dalyvavimu, t. y. teisės naudotis kūno kultūrai ir sportui pritaikytomis patalpomis, teritorijomis ir (arba) inventoriumi suteikimas, kūno kultūros ir sporto dalyvių treniravimo ir kitos panašios paslaugos. <...> Kūno kultūros ir sporto dalyviai yra fiziniai asmenys, kurie lanko sporto klubus, baseinus ir pan. Todėl ne pelno siekiantys juridiniai asmenys, kurie fiziniams asmenims teikia baseinų lankymo, naudojimosi treniruokliais, krepšinio salės nuomos ar kitas su kūno kultūra bei sportu susijusias paslaugas, šių paslaugų neapmokestina PVM, neatsižvelgiant į tai, ar už gautas paslaugas sumoka pats fizinis asmuo, ar juridinis asmuo sumoka už savo darbuotojų (fizinių asmenų) lankymąsi sporto klube <...>“. Komisijos vertinimu, minėtas komentaras negali būti laikomas klaidingu, nes PVMĮ 2 straipsnio 21 dalis apibrėžia atvejį, kuriam esant, formalų pelno nesiekiančio juridinio asmens statusą turintis asmuo PVMĮ nuostatų taikymo prasme nėra laikomas pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu. Konstatuotina, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo baudų ir delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu.

Pareiškėja nurodo, kad pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Nagrinėjamu atveju iš esmės ginčas kilo dėl to, jog Pareiškėja nepateikė mokesčių administratoriui paramos apskaitą patvirtinančių dokumentų, o mokesčių administratorius traktavo, jog Pareiškėja tokią pareigą turėjo. Labdaros ir paramos įstatymo 11 straipsnyje pareiga vesti suteiktos paramos apskaitą reglamentuota tik nuo 2017-01-01. Iki tol, tokios pareigos nebuvo. Atsižvelgiant tiek į galiojusį teisinį reglamentavimą, tiek į tai, kad parama buvo teikiama nemokamai, Pareiškėja suteiktos paramos apskaitos nevedė. Taigi, Pareiškėja turėtų būti atleista nuo apskaičiuotų delspinigių, kadangi įstatyminio reglamentavimo pasikeitimas niekaip nepriklausė nuo Pareiškėjos valios ir to Pareiškėja numatyti negalėjo.

Komisijos vertinimu Labdaros ir paramos įstatymo 11 straipsnyje pareiga vesti suteiktos paramos apskaitą, kuri reglamentuota tik nuo 2017-01-01, niekaip neįtakoją Pareiškėjos teikiamų ūkinės komercinės veiklos paslaugų apmokestinimą PVM, todėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu ji nėra atleistina nuo PVM baudų ir delspinigių.

Tačiau iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratorius kontrolės veiksmus atliko pradedant 2016 m. (2016-09-26 Klaipėdos AVMI operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-7827, kurioje identifikuoti galimi PVMĮ pažeidimai), Klaipėdos AVMI 2018-05-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5)FR0682-155 buvo nuspręsta atlikti Pareiškėjos pakartotinį patikrinimą, Kauno AVMI 2019-02-06 sprendimu Nr. (28.19)FR0682-35 pakartotinio patikrinimo metu nustatyta mokėtina į biudžetą 124 774,95 Eur PVM suma buvo pakeista į 201 395,70 Eur mokėtiną PVM sumą, o ginčijamu Inspekcijos 2019-05-06 sprendimu Nr. 69-41 Pareiškėjos PVM prievolė buvo pakeista į 124 774,95 Eur. Minėtos aplinkybės įrodo, kad Pareiškėjos atžvilgiu kontrolės veiksmai truko ilgą laiką, buvo sprendžiami sudėtingi Pareiškėjos vykdomos veiklos PVM apmokestinimo klausimai, mokestiniai patikrinimai ne kartą buvo stabdomi ir pratęsimi. Be to, Pareiškėjai skirtų sankcijų (baudų ir delspinigių) 80 507,41 Eur suma (55 552,41 + 24 955) sudaro daugiau kaip 64,5 procento lyginant ją su papildomai apskaičiuota PVM suma, kuri gali būti nepakeliama finansinė našta Pareiškėjai.

Komisija atkreipia dėmesį, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintas teisingumo ir visuotinio privalomumo principas įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-2144/2011). KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga

pusiausvyra (proporcingumas) (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10 ir 2008-01-21 sprendimai). Taigi, Komisija, atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 27 776,20 Eur (55 552,41 Eur x 50/100), jai apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo.

Inspekcija Pareiškėjai skyrė 30 proc. mokesčio dydžio baudą, atsižvelgdama į LVAT aiškinimą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet, atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Mokesčių administratorius kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę nurodė, jog dėl Pareiškėjos tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, tačiau patikrinimo akte nurodoma, kad Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, teikė apskaitos dokumentus ir paaiškinimus, kas laikytina atsakomybę švelninančiomis aplinkybėmis. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės – tyčinių veiksmų ar neveikimo nepagrindė įrodymais. Priešingai, pakartotinis patikrinimas ir mokesčių administratoriaus sprendimai dėl Pareiškėjos PVM prievolės keitimo įrodo, kad nagrinėjamu atveju buvo sprendžiami gana sudėtingi PVM nuostatų taikymo pelno nesiekiančioms organizacijoms klausimai. Panaikinus atsakomybę sunkinančią aplinkybę ir įvertinus atsakomybę lengvinančią aplinkybę – bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, Pareiškėjai faktiškai paskirta 20 proc. mokesčio dydžio bauda mažinama iki minimalaus dydžio (10 procentų mokesčio dydžio), t. y. Pareiškėjai skirta 24 955 Eur PVM bauda keičiama į 12 477 Eur PVM baudą.

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

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019 m. gegužės 6 d. sprendimo Nr. 69-41 nurodymą Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 124 774,95 Eur PVM, 55 552,41 Eur PVM delspinigių ir 24 955 Eur PVM baudą į nurodymą Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti 124 774,95 Eur PVM, 27 776,20 Eur PVM delspinigius ir 12 477 Eur PVM baudą;

2. Likusioje dalyje (dėl nurodymo į valstybės biudžetą sumokėti 6 931,02 PM, 1 469,54 PM delspinigius ir 2 079 Eur PM baudą) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019 m. gegužės 6 d. sprendimą Nr. 69-41 panaikinti ir šioje dalyje Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė

