



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL VIEŠOSIOS ĮSTAIGOS „TEMPORĖS PRIMA“ SKUNDO**

2020 m. gruodžio d. Nr. S- (7-89/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Editos Galiauskaitės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo viešosios įstaigos „Temporės prima“ (toliau – Pareiškėja, Įstaiga) 2020-04-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-03-25 sprendimo Nr. 69-35 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai direktorė J. R. ir advokatas R. G., Atsakovo atstovas Y. J. 2020-10-13 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjos 2020-05-22 raštą apie 2020-05-20 Inspekcijai pateiktą prašymą inicijuoti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymą pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2020-05-26 posėdžio protokolu Nr. PP-130 (7-89/2020) nusprendė Pareiškėjos 2020-04-15 skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Inspekcija 2020-09-14 raštu Nr. (24.5-31-5E)-R-4411 informavo Komisiją, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimą su Pareiškėja dėl papildomai apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusių sumų.

Pareiškėja Komisijos prašo: 1) siūlyti taikyti MAĮ 71 straipsnio nuostatas šio ginčo išsprendimui; 2) netaikant arba atsisakius taikyti MAĮ 71 straipsnio nuostatas, panaikinti skundžiamą sprendimą.

Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) patikrino Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-12-31 ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2017-07-01 iki 2018-12-31. Patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja neatitinka Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) keliamų reikalavimų dėl asmens priskyrimo pelno nesiekiančių asmenų kategorijai ir negali pasinaudoti PVM ir PM lengvatomis vadovaujantis minėtų įstatymų nuostatomis, Bendrovei apskaičiuota papildomai mokėti į biudžetą 54179 Eur PVM ir 2564 Eur sumažintas PM.

2019-11-22 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-275 (toliau – Panevėžio AVMI 2019-11-22 sprendimas) Panevėžio AVMI patvirtino Inspekcijos 2019-09-24 patikrinimo akte Nr. (42.59) FR0680-326 papildomai apskaičiuotą 51615 Eur PVM, 9253,34 Eur PVM delspinigius ir skyrė 15485 Eur PVM baudą bei patvirtino 2564 Eur PM permoką.

2019-11-27 Panevėžio AVMI Kontrolės departamento direktorius S. J., išnagrinėjęs apskaičiuoto PVM ir paskirtos baudos teisingumą 2019-11-22 Panevėžio AVMI sprendime dėl

patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-275, nustatė, jog „Sprendimo aprašomojoje dalyje nurodyta, kad sprendimo aprašomoje dalyje (8 lapas, 26 eilutė) ir nusprendžiamojame dalyse turi būti nurodyta, kad Pareiškėja turi sumokėti 54179 Eur PVM. Be to, sprendimo aprašomoje dalyje (8 lapas, 37 eilutė) turi būti nurodyta, kad skiriama 30 proc. mokesčio dydžio bauda 16254 Eur (54179 Eur x 30 proc.)“. Atsižvelgiant į tai buvo nuspręsta „ištaisyti 2019-11-22 Panevėžio AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-275 aprašomosios dalies 8 psl. 26 eilutę, 37 eilutę ir nusprendžiamosios dalies 1 ir 4 punktus ir išdėstyti taip: 1. Patvirtinti Inspekcijos 2019-09-24 patikrinimo akte Nr. (42.59) FR0680-326 papildomai apskaičiuotą 54179 Eur PVM; 4. Skirti 16254 Eur PVM baudą“.

Dėl padarytų pažeidimų priimant skundžiamą Inspekcijos 2020-03-25 sprendimą, Panevėžio AVMI 2019-11-22 sprendimo ir 2019-11-27 sprendimo nesuprantamumo ir prieštaravimo vienas kitam

Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo priima mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo tam įgaliotas asmuo. 2019-11-22 sprendimą pasirašė Panevėžio AVMI Kontrolės departamento direktorius S. J., kuris nėra mokesčių administratoriaus viršininkas, bei nenurodė „kad jam tokie įgaliojimai suteikti“.

Pareiškėja tvirtina, kad 2004-05-10 įsakymu Nr. VA-90 patvirtintose Pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto patvirtinimo pažymos ir sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklėse ir MAĮ nėra numatyta sprendimų taisymo galimybė, todėl 2019-11-27 sprendimas dėl akto taisymo yra nepagrįstas ir neteisėtas. Skunde teigiama, kad bendrai galiojančios normos leidžia atlikti tik neesminius taisymus, tačiau neleidžia iš esmės taisyti rezoliucinių sprendimų. Pakeisti rezoliucinę dalį, Pareiškėjos nuomone, galima tik panaikinus sprendimą ir priėmus naują.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2019-11-27 sprendimas ir jo lydraštis yra registruoti tuo pačiu numeriu: Nr. (36.9)-6-3001. Akivaizdu, kad vadovaujantis dokumentų registravimo nuostatais, skirtingi dokumentai negali būti užregistruoti tuo pačiu numeriu, juo labiau kai jie yra skirtingomis dienomis (sprendimas yra 2019-11-27, o lydraštis surašytas 2019-11-28).

Pareiškėja skunde lygina Panevėžio AVMI 2019-11-22 ir 2019-11-27 sprendimus ir teigia, kad jai neaišku, kuris sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas ir kuriame nurodomos teisingos faktinės aplinkybės, o kuriame ne.

Panevėžio AVMI 2019-11-27 sprendimo antrojeje pastraipoje užsimenama apie „papildomai apskaičiuoto 6797 Eur PVM apskaičiuojama 1424,51 Eur PVM delspinigiai“. Tokių sumų 2019-11-22 sprendime nėra. 2019-11-27 sprendimo rezoliucinėje dalyje nurodyti 1, 3, 4, 5 punktai, tačiau 2 punkto nėra. 2019-11-27 sprendime nurodyta, kad taisoma 8 psl. 26 ir 37 eilutės, tačiau kas jose taisyta nesuprantama, nes išdėstyti tik 2 rezoliucinės dalies punktai. Keičiantis sumoms, turėjo pasikeisti ir rezoliucinės dalies 3 punktas (delspinigiai), tačiau apie juos nieko nepasisakyta. 2019-11-22 sprendime daug kartų kartojasi suma 51615 Eur PM, tačiau kitur ji netaisoma. Pareiškėja tvirtina nesuprantanti, kurie faktai yra teisingi, o kurie ne, bei kuriuo sprendimu reikia vadovautis.

Nei 2019-11-22, nei 2019-11-27 Panevėžio AVMI sprendimuose nenurodyta, kad juos pasirašęs S. J. yra įgaliotas priimti sprendimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodytas Panevėžio AVMI viršininko 2019-01-08 įsakymas Nr. 1-9 į dėl S. J. įgaliojimų, tačiau šis įsakymas nėra viešas, jo egzistavimo patikrinti neįmanoma ir su sprendimu jis Pareiškėjai nepateiktas.

Skundžiamame sprendime neatsakyta į Pareiškėjos argumentus dėl skirtingų dokumentų registravimo tuo pačiu numeriu bei 2019-11-22 ir 2019-11-27 Panevėžio AVMI sprendimų prieštaravimų ir neaiškumų, taip pat į argumentus dėl sprendimų taisymo galimybės. Tai prieštarauja Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnio 13 punktui (išsamumo principui). Pareiškėja pabrėžia, kad skundžiamame sprendime nurodytas MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 4 punktas yra taikomas tik centriniam mokesčių administratoriui, o ne AVMI.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija plečiamai aiškina VAĮ 35 straipsnio nuostatas. Pareiškėjos nuomone, šis straipsnis leidžia taisyti tik technines klaidas, tačiau ne esmines klaidas kurios nurodytos rezoliucinėse dalyse, be to, nebuvo jokio skundo ar pranešimo apie padarytą klaidą, kaip numato VAĮ,

todėl tašymas negalimas. Skunde nurodoma, kad tai prieštarautų ir draudimo keisti į blogąją pusę principui.

VAĮ 35 straipsnio 3 punkte numatyta, kad asmeniui, dėl kurio buvo pradėta administracinė procedūra, ir viešojo administravimo subjektui, kurio veiksmai buvo skundžiami, per 3 darbo dienas nuo klaidų ištaisymo dienos įteikiamas ar išsiunčiamas pataisytas dokumentas (administracinės procedūros sprendimas). Šis punktas numato privalomą vientisą pataisyto dokumento įteikimą, kad nebūtų galima dviprasmiškai interpretuoti atskirų dokumentų punktų. Pareiškėjos nuomone, 2019-11-27 sprendimas nėra vientisas dokumentas, nes visur nurodomi du sprendimai: 2019-11-22 Nr. (36.9) FR0682-275 ir 2019-11-27 sprendimas Nr. (36.9)-6-3001. Įstatyme numatyto vientiso dokumento Pareiškėja nėra gavusi iki šiol.

Skunde teigiama, kad Inspekcijos viršininkė G. G., patvirtindama abu Panevėžio AVMI sprendimus (2019-11-22 ir 2019-11-27), taip pat pažeidė VAĮ 35 straipsnio 3 punktą, kadangi privalėjo panaikinti tokius sprendimus ir pavesti priimti naują vientisą sprendimą ir pagal įstatymo reikalavimą įteikti jį Pareiškėjai.

Dėl mokestinės lengvatos taikymo

Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo (toliau – VŠĮ įstatymas) 2 straipsnyje pateikta viešosios įstaigos samprata. 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.

Steigiant Pareiškėją, buvo pasirinkta, kad šis juridinis asmuo yra pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo. Pareiškėjos pagrindinė įstatuose numatyta veikla ir tikslai – socialinė pagalba senjorams namuose.

Pareiškėja teikė bendras socialines paslaugas senjorams ir jų šeimų nariams. Šios paslaugos buvo mokamos. Tai buvo neišvengiama, kadangi reikėjo padengti išlaidas darbuotojams, išlaikyti juridinį asmenį, kaupti lėšas kitiems projektams. Pinigų gavimas nagrinėjamu atveju jokia būdu negali būti pripažįstamas kaip pelno siekimas.

Pareiškėja tvirtina tiek savo forma, tiek turiniu atitinkanti visus pelno nesiekiančios organizacijos kriterijus, todėl galėjo naudotis PVMĮ ir PMĮ numatytais lengvatomis, nes jos tikslas nėra pelno siekimas, o perviršis nebuvo skirstomas steigėjams ar dalyviams. PVM lengvata nesukūrė jokios pridėtinės vertės juridiniam asmeniui, o tik atpigino socialines paslaugas galutiniam vartotojui, kuo ir buvo pasiektas suteikiamų lengvatų tikslas.

Ilgalaikėje Pareiškėjos vystymo programoje buvo numatyta iš gautų pinigų teikti atskiras socialines paslaugas bei registruotis paramos gavėju, siekiant iš sukauptų lėšų vykdyti socialinius projektus Lietuvoje. Pareiškėjos darbuotojams mokamas atlyginimas negali būti tapatinamas su pelno siekiu. Direktorius taip pat yra darbuotojas, kuriam galioja darbo kodekso nuostatos ir kuriam mokamas atlyginimas, kuris gali susidėti iš pastovios ir kintančios dalies, priklausomai nuo krūvio ir darbo apimčių. Projektų įgyvendinimui reikalingos piniginės lėšos. Pareiškėja tvirtina, kad mokėjo tik darbo užmokestį savo darbuotojams, o perviršį kaupė ilgalaikių projektų įgyvendinimui.

Skunde teigiama, kad nagrinėjamu atveju buvo pažeisti protingumo ir teisingumo, apmokestinimo aiškumo principai, teisėtų lūkesčių, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai, nes PVM apskaičiuotas jau įvykus visoms finansinėms operacijoms ir vadovaujantis prielaida, kad Pareiškėja negalėjo naudotis PVM lengvata.

Pareiškėja sutinka su skundžiamame sprendime išdėstyta VŠĮ įstatymo 14 straipsnio 2 dalies nuostata, kad perviršis (pelnas) negali būti skiriamas dalininkams, viešosios įstaigos organų nariams, darbuotojų premijoms, tačiau mano, kad 1800 Eur premijų išmokėjimas darbuotojams nėra pagrindas laikyti, kad Bendrovė neatitinka šios nuostatos nuo 2017-01-31 iki 2018-12-31. Pareiškėja akcentuoja, kad galimas VŠĮ įstatymo pažeidimas padarytas 2018 m. birželio–gruodžio mėn., o iki to laiko pažeidimas neegzistavo. Pareiškėjos nuomone, už visą tikrintą laikotarpį apskaičiuotas PVM neatitinka tikrovės, nes tik nuo konkretaus fiksuoto pažeidimo momento galima teigti, kad Pareiškėja privalo apskaičiuoti PVM.

Dėl MAĮ 71 straipsnio taikymo

Pareiškėja teigia, kad šiuo atveju nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiuotoms mokesčių sumoms pagrįsti, todėl prašo taikyti MAĮ 71 straipsnį ir inicijuoti mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2019-11-22 sprendimą Nr. (36.9) FR0682-275 ir 2019-11-27 sprendimą Nr. (36.9)-6-3001 „Dėl 2019-11-22 sprendimo Nr. (36.9) FR0682-275 taisymo“, kuriais Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 54179 Eur PVM, 9253,34 Eur PVM delspinigius, 16254 Eur PVM baudą bei patvirtinta 2564 Eur PM permoka.

Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos 2017-01-01–2017-12-31 laikotarpio PM ir 2017-01-31–2018-12-31 laikotarpio PVM apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, kurio metu nustatė, kad Įstaiga visa apimtimi vykdė ūkinę komercinę veiklą – teikė apmokamas senjorų priežiūros paslaugas ir gavo pelno bei šios veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti, todėl Įstaiga neatitiko PMĮ ir PVMĮ keliamų reikalavimų dėl asmens priskyrimo pelno nesiekiančių asmenų kategorijai ir negalėjo pasinaudoti PVM ir PM lengvatomis. Panevėžio AVMI konstatavo, kad Įstaiga pažeidė PVMĮ 13 straipsnio 2 dalies 2 punkto, 71 straipsnio 2 dalies, 63¹ straipsnio 1 dalies nuostatas bei PMĮ 5 straipsnio 4 dalies nuostatas, ir įvertinusi nustatytus pažeidimus Įstaigai papildomai apskaičiavo 54179 Eur PVM ir 2564 Eur sumažino PM.

Dėl Panevėžio AVMI sprendimus pasirašiusio asmens įgaliojimų bei galimybės taisyti klaidas Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI viršininkas L. O. 2019-01-08 įsakymu „Dėl įgaliojimų suteikimo“ Nr. 1-9 yra įgaliojęs Inspekcijos Kontrolės departamento viršininką S. J. priimti sprendimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o VAĮ 35 straipsnio ir MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostatos suteikia teisę viešojo administravimo subjektams priimtuose individualiuose norminiuose aktuose ištaisyti padarytas klaidas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Įstaiga buvo sudariusi bendradarbiavimo sutartis su Vokietijos PVM mokėtojais: *Pro L. B. GmbH bei Cura a Casa – Inhaberin: Schreiber-C. U.* (tarpininkai) dėl klientų paieškos (atitinkamai 2017-03-15 sutartis Nr. 01/2017 ir 2017-07-27 sutartis). Pagal šias sutartis tarpininkai įsipareigojo tarpininkauti Įstaigai, sudarant sutartis su klientais Europos Sąjungoje dėl senelių priežiūros jų pačių namuose.

Įstaiga, kaip paslaugų teikėjas, buvo sudariusi paslaugų teikimo sutartis su klientais – Vokietijos fiziniais asmenimis (pvz., 3017-09-25 pasirašyta sutartis Nr. 14/2017 dėl U. O. priežiūros). Šių paslaugų atlikimui Įstaiga sudarydavo neterminuotas darbo sutartis su Lietuvos fiziniais asmenimis (pvz., 2017-09-11 sutartis Nr. 18 sudaryta su B. M.). Darbo sutartyse nurodytos pareigos – socialinė darbuotoja.

Inspekcijos sprendime cituojamos VŠĮ įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje ir PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje pateiktos viešosios įstaigos ir pelno nesiekiančio juridinio asmens sąvokos ir nurodoma, kad pelno nesiekiantys juridiniai asmenys yra juridiniai asmenys, kurie atitinka du kriterijus:

- jų veiklos tikslas nėra pelno siekimas. Juridinių asmenų veikla faktiškai turi atitikti šių organizacijų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir įstatuose numatytiems tikslams ir atitinkamų veiklos sričių (pvz., socialinės, švietimo, mokslo, kultūros, sporto ir pan.) vykdymo reikalavimams;

- 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 PVM įstatymo nustatyta tvarka bei PM įstatymo nustatyta tvarka.

VŠĮ įstatymo 14 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad viešosios įstaigos perviršis (pelnas) negali būti skiriamas dalininkams, viešosios įstaigos organų nariams, darbuotojų premijoms.

Patikrinimo metu Panevėžio AVMI pagal Įstaigos pateiktus dokumentus nustatė, kad steigėjai ir vienintelei dalininkei bei direktorei J. R. 2018 m. birželio mėn. bei 2018 m. rugsėjo – gruodžio mėn. prie darbo užmokesčio buvo išmokėti priedai: 600 Eur – birželio mėn. ir po 300 Eur rugsėjo – gruodžio mėn., iš viso 1800 Eur.

Pagal Lietuvos Respublikos darbo kodekso nuostatas, darbuotojų darbo užmokestį sudaro bazinis (tarifinis) atlygis ir premijos, priedai, priemokos. Inspekcijos sprendime paaiškinamos bazinio (tarifinio) atlygio, premijų, priedų, priemokų sąvokos.

J. R. 2017-03-13 darbo sutartyje Nr. 01 nėra numatyta jokių papildomų apmokėjimų (priedų, premijų, priemonių) bei sprendimuose dėl priedo prie darbo užmokesčio išmokėjimo nebuvo nurodyta, už ką mokami priedai. Iš Įstaigos veiklos dokumentų matyti, kad 2018 m. Įstaiga stabdė veiklą, t. y. atleidinėjo darbuotojus (paskutinis darbuotojas atleistas 2018-09-03), mažėjo Įstaigos pajamos, t. y. nuo 28904 Eur kovo mėn. iki 17387 Eur birželio mėn. bei iki 246 Eur rugsėjo mėn., o nuo spalio mėn. Įstaiga pajamų neuždirbo, nebesinaudojo klientų paieškos tarpininkavimo paslaugomis, tačiau, nežiūrint į veiklos rodiklius, vienintelei Įstaigos darbuotojai direktorei J. R. buvo išmokėti priedai prie darbo užmokesčio. Mokesčių administratoriaus vertinimu, šiais veiksmais Įstaiga pažeidė minėtas VŠĮ įstatymo 14 straipsnio 2 dalies nuostatas draudžiančias viešosios įstaigos pelną skirti dalininkams, viešosios įstaigos organų nariams, darbuotojų premijoms. Centrinis mokesčių administratorius pritarė Panevėžio AVMI išvadoms, kad išmokėtų priedų forma buvo skirstomas pelnas, todėl Įstaiga neatitiko pelno nesiekiančio vieneto vieno iš kriterijų dėl pelno paskirstymo.

VšĮ įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad viešoji įstaiga turi teisę verstis įstatymų nedraudžiama ūkine komercine veikla, kuri yra neatsiejamai susijusi su jos veiklos tikslais.

Tokiu būdu, jeigu vienetas nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, laikoma, kad vienetas neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijų. Nors viešąjį interesą tenkinančiai veiklai priskiriama pelno nesiekiančio vieneto visuomenei naudinga veikla, tačiau pelno nesiekiantis vienetas privalo turėti įrodymų, pagrindžiančių pajamų panaudojimą įstatuose numatytos visuomenei naudingos veiklos finansavimui. 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.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad išanalizavus Įstaigos pajamų ir sąnaudų struktūrą, jų panaudojimą, buvo nustatyta, kad Įstaiga teikė tik apmokamas Vokietijos senjorų priežiūros paslaugas. Veikla, už kurią imamas atlygis (klientai moka už suteiktas paslaugas) yra ūkinė-komercinė veikla. Įstaigos įstatų II skyriaus 5 punkte (patikrinimo akto 4 priedas) numatyti veiklos tikslai – socialinė pagalba, veiklos sritys: įdarbinimo agentūrų veikla; laikinojo įdarbinimo agentūrų veikla. Nors Įstaiga ir vykdė socialinę pagalbą – prižiūrėjo senelius, tačiau ši veikla visa apimtimi buvo ūkinė-komercinė, iš šios veiklos buvo gaunamos pastovios pajamos, kurios 2017 metais sudarė 185908,67 Eur. Tikrintuoju laikotarpiu Įstaiga dotacijų, subsidijų, nario mokesčio ir paramos (nebuvo registruota paramos gavėju) negavo. 2017 metais Įstaiga uždirbo 25943 Eur apmokestinamojo pelno arba 23139 Eur grynojo pelno.

Nustatyta, kad 2018 metais Įstaiga suteikė paramą materialinėmis vertybėmis Vaivadų bendruomenės centrui už 1148 Eur. Taip pat Įstaiga patyrė sąnaudas, susijusias su jos ūkine-komercine veikla: įsigytos reklamos, klientų paieškos paslaugos, keleivių pervežimo, pašto paslaugos, kanceliarinės išlaidos, vertimų į/iš vokiečių kalbos paslaugos, darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusios sąnaudos, komandiruočių sąnaudos ir kt. Tačiau minėta suteikta parama nebuvo reikšminga vykdytos ūkinės-komercinės veiklos mastu.

Centrinis mokesčių administratorius pritarė Panevėžio AVMI sprendimų išvadoms, kad Įstaiga nevykdė viešąjį interesą tenkinančios veiklos, t. y. tikrintu laikotarpiu gautų ūkinės-komercinės veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti, šiuo atveju, socialinei pagalbai (įstatuose net nenurodyta, kaip tai turėtų būti įgyvendinta), vykdė tik pelno siekiančią veiklą, iš kurios gavo pajamų, t. y. vykdė mokamas senelių priežiūros paslaugas. Be to, prie darbo užmokesčio išmokėtų priedų forma skirstė pelną dalininkei direktorei J. R.. Įstaiga yra įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jos veikla yra komercinė, todėl neatitinka PMĮ, tuo pačiu ir PVMĮ keliamų reikalavimų dėl asmens priskyrimo pelno nesiekiančių asmenų kategorijai ir tokiu būdu negali pasinaudoti PVM ir PM lengvatomis.

Dėl Pareiškėjos ilgalaikės vystymo programos ir planų vykdyti socialinius projektus Lietuvoje ginčijamame sprendime pažymėta, kad Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei su skundu nepateikė ilgalaikės vystymo programos ar kitų dokumentų, įrodančių jos ketinimus teikti socialines paslaugas ar vykdyti socialinius projektus. Įstaiga nurodo, kad senelių priežiūros vykdymas jau yra socialinis

projektas, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ši veikla visa apimtimi buvo komercinė, kadangi Įstaiga iš šios veiklos gavo pajamas.

Dėl 45000 Eur atlygio už suteiktas paslaugas viršijimo

PVMĮ 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo. Pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą.

Įstaiga atitiko minėtą sąlygą, kadangi vykdė ekonominę veiklą – teikė senjorų priežiūros paslaugas ir gavo pajamų (PVMĮ 2 straipsnio 6 dalis).

Pagal PVMĮ 13 straipsnio 2 dalies 2 punkto nuostatas, paslaugos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, yra suteiktos šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjas yra įsikūręs šalies teritorijoje. Kadangi Įstaiga teikė senjorų priežiūros paslaugas Vokietijos gyventojams, t. y. neapmokestinamiesiems asmenims, tai tokios paslaugos yra laikomos suteiktomis Lietuvoje.

PVMĮ 71 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą, privalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu bendra atlygio suma už vykdamas ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijo 45000 Eur. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. PVM turi būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta.

Pagal PVMĮ 21 straipsnio 1 dalies nuostatas, PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgaliųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys.

Nustačius, kad Įstaiga nėra pelno nesiekiantis juridinis asmuo, senelių priežiūros paslaugos PVMĮ požiūriu yra laikomos suteiktomis Lietuvoje ir PVM lengvata joms netaikoma, t. y. teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį (21 proc.) PVM tarifą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad pagal Įstaigos pateiktą 2017 m. pardavimų žurnalą patikrinimo metu nustatyta, jog atlygis už suteiktas senelių priežiūros paslaugas nuo veiklos vykdymo pradžios 2017 m. kovo mėn. iki 2017 m. liepos mėn. imtinai sudarė 49477,01 Eur ir viršijo PVM registravimui nustatytą 45000 Eur ribą. Todėl Įstaigai liepos mėn. atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoja bei skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už visas suteiktas paslaugas, dėl kurių teikimo nurodytoji riba buvo viršyta.

Dėl Įstaigos nedeklaruoto atskaitomo PVM, kurį priskyrė leidžiamiems atskaitymams

PVMĮ 63¹ straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog 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 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM.

Skirtingai nuo PVM mokėtoju įregistruoto asmens, kuris turi teisę įsigytų prekių bei paslaugų, skirtų PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti, pirkimo PVM įtraukti į PVM atskaitą iš karto įsigijus šias prekes ir paslaugas, PVM mokėtoju neįregistruotas apmokestinamasis asmuo įsigytų prekių (paslaugų) pirkimo PVM turi teisę įtraukti į PVM atskaitą ne iš karto įsigijus šias prekes bei paslaugas, o tik po to, kai jos buvo panaudotos jo PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai vykdyti. Centrinis mokesčių administratorius pritarė Panevėžio AVMI skaičiavimams, pagal kuriuos nustatyta, kad Įstaiga 165 Eur PVM sumos neįtraukė į 2017 m. rugpjūčio mėn. PVM apyskaitos (forma FR0608) PVM atskaitą, o priskyrė leidžiamiems atskaitymams (patikrinimo akto 9 priedas), todėl neteisingai apskaičiavo ir deklaravo mokėtiną PVM ir PM.

Dėl senjorų priežiūros paslaugų nepagrįsto priskyrimo už Lietuvos ribų įvykusiems sandoriams (ne PVM objekto Lietuvoje)

Patikrinimo metu pagal Įstaigos pateiktą PVM deklaracijų duomenis nustatyta, kad Įstaiga 2017 m. deklaravo 120807 Eur ir 2018 m. – 171890 Eur už Lietuvos ribų įvykusių sandorių vertę (ne PVM objektas Lietuvoje).

PVMĮ 21 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad socialinės paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgaliųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys asmenys. Vadovaujantis PVM deklaracijos ir kitų su šiuo

mokesčiu susijusių formų užpildymo taisyklėmis, tokios paslaugos deklaruojamos ne kaip už Lietuvos ribų įvykę sandoriai (20 PVM deklaracijos laukelis), o kaip PVM neapmokestinami sandoriai (13 laukelis).

Panevėžio AVMI nustatė, kad Įstaiga senelių priežiūros paslaugų PVM neapmokestino ir jas nepagrįstai įvertino kaip ne PVM objektą, todėl laikoma, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodyta kaina yra su PVM ir iš šios sumos turi būti išskaičiuojamas PVM. Atsižvelgusi į PVMĮ 15 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI pagrįstai perskaičiavo Įstaigos pajamas – 142057 Eur (apmokestinamąją vertę) ir nustatė mokėtiną 50799 Eur PVM sumą už laikotarpį nuo 2017-09-01 iki 2018-09-30 (patikrinimo akto 6-7 lapai, 1 lentelė).

Dėl Įstaigos 2017 m. Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje nurodytų neteisingų duomenų apie veiklos pajamas, leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, neteisingai pritaikyto mokesčio tarifo, neteisingai apskaičiuoto pelno mokesčio

Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Įstaiga 2017 m. Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) deklaravo 187709 Eur ūkinės komercinės veiklos pajamų, 161766 Eur leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 25943 Eur apmokestinamojo pelno bei 2804 Eur PM. Įstaiga, kaip pelno nesiekiantis vienetas, vadovaudamasi PMĮ 5 straipsnio 4 dalimi, pelno dalį, atitinkančią 7250 Eur sumą, apmokestino 0 proc. mokesčio tarifu, o likusią apmokestinamojo pelno dalį (18693 Eur) – 15 proc. mokesčio tarifu.

Kaip matyti iš Inspekcijos 2019-09-24 patikrinimo akto, vietos mokesčių administratorius nustatė, kad Įstaiga visa apimtimi vykdė ūkinę komercinę veiklą - teikė apmokamas senelių priežiūros paslaugas ir gavo pelno bei šios veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti. Be to, visos patirtos Įstaigos sąnaudos yra susijusios su jos ūkinės komercinės veiklos vykdymu. Centrinis mokesčių administratorius pritarė Panevėžio AVMI sprendimų išvadai, kad dėl nurodytų priežasčių Įstaiga negalėjo pasinaudoti PM lengvata, kuri nustatyta PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje, t. y. pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300000 Eur, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7250 Eur sumą, apmokestinama taikant 0 proc. mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 proc. mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Vadovaujantis minėta teisės norma, komercinės veiklos pajamos, kurios panaudojamos ne tiesiogiai viešąjį interesą tenkinančiai veiklai finansuoti, o komercinėje veikloje (jos vykdymui / palaikymui, plėtrai), nepriskiriamos pajamoms, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti ir yra apmokestinamos PM.

Panevėžio AVMI mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi Įstaigos vykdytą veiklą tikrintuoju laikotarpiu bei vadovaudamasi minėtomis PMĮ nuostatomis, perskaičiavo 2017 m. Įstaigos pajamas ir sąnaudas bei PM. Tokiu būdu Įstaigos PM buvo sumažintas 2564 Eur.

Skundžiamame sprendime taip pat pasisakyta dėl Įstaigai paskirtos baudos dydžio pagrįstumo, kurio Įstaiga ginčijo.

Sprendime cituojami MAĮ 139 ir 140 straipsniai bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (tolai – LVAT) praktika dėl baudų dydžio (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008, 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1034/2011, 2011-11-18 LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011).

Inspekcija konstatavo, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Įstaigos argumentus ir sumažinti Panevėžio AVMI paskirtą 30 proc. dydžio PVM baudą. Panevėžio AVMI 2019-11-22 sprendime Nr. (36.9) FR0682-275 nurodė, jog atsižvelgiama į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau padaryta didelė žala valstybės biudžetui. Todėl esant atsakomybę sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių, įprastai yra skiriama 30 proc. dydžio bauda. Kaip matyti iš bylos medžiagos, Panevėžio AVMI nurodytos baudų skyrimo aplinkybės atitinka mokestinio ginčo byloje nustatytus faktus. Be to, mokesčių mokėtojas pateiktame skunde nepripažįsta mokesčių įstatymų pažeidimo, kas pagal MAĮ 139 straipsnio 2 dalies nuostatas ir minėtą LVAT praktiką yra svarbi aplinkybė skiriant didesnę baudą. Pareiškėja pateiktame skunde nurodo, kad žala valstybės biudžetui buvo padaryta nesant jokių Įstaigos tyčinių veiksmų ar neveikimo dėl ko ši aplinkybė negalėjo būti vertinama kaip atsakomybę sunkinanti aplinkybė, kas lemia skiriamos

baudos dydžio mažinimą. Tačiau, MAĮ 40 straipsnyje, reglamentuojančiame mokesčių mokėtojų pareigas, nustatyta, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę ir teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Šiuo konkrečiu atveju Įstaiga dėl savo neveikimo neįvykdė 54179 Eur PVM mokesstinės prievolės, kuo buvo padaryta didelė žala valstybės biudžetui. Todėl esant baudą didinančių ir mažinančių aplinkybių, pagal LVAT 2008-02-15 nutarties adm. byloje Nr. A-261-214/2008 išaiškinimą, turi būti skiriamas baudos vidurkis.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2020-03-25 sprendimas Nr. 69-35 tvirtintinas, Pareiškėjos 2020-04-15 skundas atmestinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl PVM ir PM apskaičiavimo pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja tikrintu laikotarpiu vykdė tik ūkinę komercinę veiklą – teikė mokamas senjorų priežiūros paslaugas ir gavo pelno, gautų pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja neveikė kaip pelno nesiekiantis vienetas, kaip tai apibrėžta PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje ir PMĮ 2 straipsnio 5 dalyje, todėl neatitiko PVMĮ 21 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąlygos, pagal kurią PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos ir negalėjo pasinaudoti pelno mokesčio lengvata, įtvirtinta PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje. Atitinkamai Pareiškėjai nuo gautų ekonominės veiklos pajamų, viršijusių 45000 Eur ribą, vadovaujantis PVMĮ 71 straipsnio 2 dalimi, atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti pardavimo PVM.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu vertinimu, teigdama, kad atitinka visus pelno nesiekiančio vieneto kriterijus (jos veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o pelnas nebuvo skirstomas steigėjams ar dalyviams), todėl galėjo naudotis PVMĮ ir PMĮ lengvatomis. Pareiškėja nurodo, kad jos vykdyta senjorų priežiūros veikla pati savaime yra socialinis projektas, kuriuo nebuvo siekiama pelno. Tai įrodo aplinkybė, jog gautos pajamos buvo naudojamos iš esmės tik darbo užmokesčio mokėjimui, be to, Pareiškėja planavo iš gautų pajamų teikti atskiras socialines paslaugas bei registruotis paramos gavėja. Skunde taip pat išdėstyti argumentai dėl mokesčių administratoriaus padarytų procedūrinių pažeidimų: Panevėžio AVMI 2019-11-27 sprendimas „Dėl 2019 m. lapkričio 22 d. Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9)FR0682-275 taisymo“ Nr. (36.9)-6-3001 buvo priimtas pažeidžiant VAĮ 35 straipsnio nuostatą ir principą, draudžiantį keisti mokesčių mokėtojo padėtį į blogesnę pusę, abu Panevėžio AVMI sprendimai pasirašyti atitinkamų įgaliojimų neturinčio asmens, Panevėžio AVMI 2009-11-27 sprendimas ir jo lydraštis užregistruoti tuo pačiu numeriu.

Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjos motyvus, taip pat į tai, kad Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje detalai aptartos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių iš naujo neaptarinėja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus. Komisija pažymi, jog Pareiškėja nepateikė argumentų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo teisingumo, todėl, nagrinėdama Pareiškėjos skundą, šiuo aspektu Komisija plačiau nepasisakys.

Dėl pelno nesiekiančio vieneto statuso neatitikimo

PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje (tikrintu laikotarpiu galiojusi įstatymo redakcija) nustatyta, kad pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesstinio 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 mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.

PVMĮ 21 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad PVM neapmokestinamos socialinės paslaugos, jeigu jas teikia vaikų ir jaunimo globos institucijos, senelių ir (arba) neįgalųjų globos (rūpybos) institucijos ar kiti pelno nesiekiantys juridiniai asmenys.

Paminėtina, jog PVMĮ 21 straipsnio nuostatos dėl socialinių paslaugų neapmokestinimo PVM yra suderintos su atitinkamomis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema:

vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies g punkto ir 2 dalies a punkto ir 2006-11-28 Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“ (toliau – Direktyva) 132 straipsnio nuostatomis, numatančiomis tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimą PVM (PVMĮ 2 priedo 7 punktas).

Direktyvos 132 straipsnio 1 dalis g punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu glaudžiai susijusių paslaugų teikimo ir prekių tiekimo, įskaitant paslaugas ir prekes, kurias teikia ar tiekia senelių namai, viešosios teisės reglamentuojančios įstaigos ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažino socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis.

Pagal Direktyvos 133 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas neapmokestinti (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šios sąlygos: a) šios įstaigos neturi nuolat siekti pelno, o gautas pelnas negali būti skirstomas, bet turi būti skiriamas teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti; [...].

ESTT, aiškindamas Šeštosios direktyvos pastarųjų nuostatų turinį, nurodė, jog numatytas atleidimas nuo PVM taikomas teikiamoms paslaugoms ir tiekiamoms prekėms, kurios yra, pirma, „glaudžiai susijusios su socialine rūpyba ir socialine apsauga“ ir, antra, „kurias teikia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos socialinėmis organizacijomis“ (ESTT 2012-11-15 sprendimas byloje C-174/11, 21 punktas).

Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo tikslo ESTT yra nurodęs, kad juo siekiama, PVM srityje užtikrinant palankesnę tam tikrų su visuomenės interesais susijusių paslaugų teikimo socialinėje srityje vertinimą, sumažinti šių paslaugų kainą ir padaryti jas prieinamesnes privatiems asmenims, galintiems jomis pasinaudoti (2020 m. spalio 8 d. sprendimo byloje C-657/19 29 punktas).

Pasisakydamas dėl sąlygų, susijusių su kitų nei viešosios teisės reglamentuojamų organizacijų pripažinimu „socialinėmis organizacijomis“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 132 straipsnio 1 dalies g punktą, ESTT nurodė, jog minėtoje nuostatoje nenurodytos nei viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų pripažinimo socialine gerove besirūpinančiomis organizacijomis sąlygos, nei tvarka. Todėl iš esmės kiekvienos valstybės narės nacionalinėje teisėje turi būti įtvirtintos taisyklės, pagal kurias tokioms organizacijoms gali būti suteikiamas šis pripažinimas, o valstybėms narėms šiuo klausimu priklauso diskrecija (2020 m. spalio 8 d. sprendimas byloje C-657/19, 43 punktas).

Kaip matyti iš PVMĮ 21 straipsnio 1 dalies nuostatų, Lietuva, įgyvendindama Šeštosios direktyvos 13 straipsnio 2 dalies a punkto nuostatas (pastarosios atitinka Direktyvos 133 straipsnio nuostatas) dėl galimybės PVM neapmokestinti kitų, ne tik viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų, teikiamas su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusias paslaugas, pasirinko, kad PVM lengvatą socialinėms paslaugoms taikys tokios įstaigos, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kurios gauto pelno neskirsto savo steigėjams ir (arba) dalyviams (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 2 dalies a punkto pirma įtrauka; Direktyvos 133 straipsnio 1 dalies a punktas).

Taigi nagrinėjamu atveju, sprendžiant dėl Pareiškėjai apskaičiuoto PM, PVM ir su jais susijusių sumų, pirmiausiai reikšminga tai, ar Pareiškėja gali būti laikoma pelno nesiekiančiu vienetu. Taip pat svarbu tai, kokio dydžio Pareiškėjos pajamos analizuojamu mokesčiniu laikotarpiu buvo gautos iš ūkinės komercinės veiklos. Atsakant į pastarąjį klausimą, be kita ko, reikia įvertinti tai, ar pajamos buvo tiesiogiai skiriamos finansuoti veiklai, tenkinančiai viešuosius interesus. Tokios nuomonės laikosi ir LVAT (2018-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1107-556/2018).

Pelno nesiekiančio vieneto / juridinio asmens sąvokos pateiktos PMĮ 2 straipsnio 5 dalyje ir PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje.

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).

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 (PVMĮ 2 straipsnio 21 dalis).

Taigi, remiantis PMĮ ir PVMĮ pateiktais apibrėžimais, 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, VŠĮ įstatymo 3 straipsnio 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. Taigi, 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, Komisija nurodo, jog, 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. A-146-335/2008, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 5 (15), 184–229 p., taip pat žr. 2009 m. sausio 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS-556-15/2009).

Pavyzdžiui, viešasis interesas Europos žmogaus teisių konvencijos kontekste suprantamas kaip dinamiška ir plati kategorija, apimanti ekonominius, politinius, socialinius, kultūrinius, dvasinius visuomenės gyvenimo aspektus (*Gumbis J. Public interest: Problem of conceptualisation. Socialiniai mokslai*, 2006, Nr. 1 (51), p. 14). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas viename iš savo sprendimų nurodė, jog Europos Žmogaus Teisių Teismo nutarimuose yra pažymėta, kad sąvoka „visuomenės interesai“ yra neišvengiamai plati. Teismas, suprasdamas, jog įstatymų leidėjams, kurie vykdo socialinę ir ekonominę politiką, duodama pasirinkimo galimybė turi būti pakankamai plati, atsižvelgs į įstatymų leidėjų sprendimus apibrėžiant „visuomenės interesus“, nebent tie sprendimai būtų realiai nepagrįsti. Tai reiškia, kad įstatymų leidžiamajai valdžiai yra suteikta teisė nustatyti viešojo intereso ribas konkrečiuose santykiuose, o sprendimai dėl viešojo intereso apibrėžimo ir jo patenkinimo būdo turi būti realiai pagrįsti ir teisėti (1997-05-06 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valdininkų įstatymo 16 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“, *Žin.*, 1997-05-09, Nr. 40-977).

Iš Pareiškėjos įstatų matyti, kad jos teisinė forma yra viešoji įstaiga. Pagal VŠĮ įstatymo 2 straipsnio 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. Pareiškėjos įstatuose numatytas Pareiškėjos veiklos tikslas – socialinė pagalba (Įstatų 5 punktas).

Taigi, viešųjų interesų tenkinimas yra vienas iš viešosios įstaigos veikimo pagrindų. Lietuvos įstatymų leidėjas nėra suformulavęs universalaus, visoms teisinio reguliavimo sritims tinkančio viešojo intereso apibrėžimo. Tokio apibrėžimo nepateikia nei minėtas VŠĮ įstatymas, nei PMĮ.

Remiantis Lietuvos Respublikos Konstituciniu Teismu, viešasis interesas yra toks visuomenės ar jos dalies interesas, kurį valstybė, vykdydama savo funkcijas, yra konstituciškai įpareigota užtikrinti ir tenkinti (2006 m. rugsėjo 21 d. nutarimas). Taigi, viešojo intereso tenkinimas iš esmės yra valstybės pareiga (LVAT 2018-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1107-556/2018).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja teikė tik mokamas senjorų priežiūros paslaugas. Bylos duomenys patvirtina, kad Pareiškėjos pagrindinis pajamų šaltinis ginčo laikotarpiu buvo pajamos už Vokietijoje gyvenančių asmenų, kuriems reikalinga socialinė pagalba, senjorų priežiūros paslaugas. Pareiškėja Metinėje pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 187709 Eur ūkinės komercinės veiklos pajamų, 161766 Eur leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 25943 Eur apmokestinamojo pelno ir 2804 Eur pelno mokesčio. Pagal PVM deklaracijų duomenis nustatyta, kad Pareiškėja 2017 m. deklaravo 120807 Eur, 2018 m. – 171890 Eur už Lietuvos ribų įvykusių sandorių vertę. Tikrintu laikotarpiu Pareiškėja negavo jokių dotacijų, subsidijų, paramos, nario mokesčio; nebuvo registruota paramos gavėja. 2018 metais Pareiškėja suteikė paramą materialinėmis vertybėmis Vaivadų bendruomenės centrui už 1148 Eur.

Pareiškėjos teigimu, vykdyta senjorų priežiūros veikla pati savaime yra socialinis projektas. Komisija sutinka, kad socialinė pagalba yra visuomenei naudinga veikla, tačiau tai savaime nereiškia, jog Pareiškėjos vykdoma tam tikrai visuomenės daliai naudinga veikla yra viešojo, o ne privataus intereso tenkinimas. Pareiškėjos vienintelis pajamų šaltinis jos veiklai vykdyti buvo pajamos iš už atlygį teikiamų socialinio pobūdžio paslaugų – Vokietijos senjorų priežiūros. Jokių kitų pajamų, pavyzdžiui, paramos, neatlygintinai jai suteiktų paslaugų ar turto, negražintinai gautų lėšų ir kt., Pareiškėja nėra gavusi. Vertinant, kad Pareiškėjos vykdyta veikla buvo komercinio pobūdžio ir kad Pareiškėja, nepaisant jos teisiškai įregistruotos juridinio asmens veiklos formos – viešoji įstaiga (ne pelno siekianti organizacija), pripažįstant, kad Pareiškėja, vis dėlto, neveikė kaip pelno nesiekiantis juridinis asmuo, svarbi aplinkybė yra tai, kad Pareiškėjos sutartiniuose santykiuose su Vokietijos senjorais numatytas atlygis už teikiamas paslaugas buvo komercinio pobūdžio, t. y. toks, kuris padengtų visas tokios veiklos vykdymo išlaidas (darbo užmokesčio, atlygio už tarpininkavimą, reklamos ir pan.) ir užtikrintų veiklos pelningumą. Kita vertus, Pareiškėja uždirbto pelno nepanaudojo viešajam interesui tenkinti, t. y. be tiesioginių savo pelningos veiklos kaštų dengimo, daugiau jokiems tikslams (išskyrus aukščiau paminėtą pavienį atvejį) uždirbto pelno nepanaudojo. Taigi, nagrinėjamu atveju negalima teigti, kad iš minėtų paslaugų teikimo gautos pajamos buvo tiesiogiai skiriamos finansuoti viešuosius interesus tenkinančiai veiklai. Todėl Pareiškėjos už atlygį vykdyta senjorų priežiūros veikla, nepaisant jos socialinio pobūdžio, pagrįstai buvo vertinta kaip ūkinė-komercinė veikla, skirta tenkinti privatų, o ne viešąjį interesą. Atsižvelgdama į tai, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius tinkamai taikė PMĮ 5 straipsnio 4 dalies ir PVMĮ 21 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų dėl ilgalaikės vystymo programos, pagal kurią buvo numatyta iš gautų pajamų teikti atskiras socialines paslaugas bei registruotis paramos gavėja, siekiant iš sukauptų lėšų vykdyti socialinius projektus Lietuvoje, pažymėtina, kad mokesčio ginčo byloje nepateikta ilgalaikė vystymo programa ar kiti dokumentai, įrodantys Pareiškėjos ketinimus teikti socialines paslaugas ar vykdyti socialinius projektus. Todėl Komisija šiuos argumentus laiko Pareiškėjos gynybine pozicija.

Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėja steigėjai ir vienintelei dalininkei bei direktorei J. R. 2018 m. birželio mėn. bei 2018 m. rugsėjo – gruodžio mėn. prie darbo užmokesčio išmokėjo priedus: 600 Eur – birželio mėn. ir po 300 Eur rugsėjo – gruodžio mėn., iš viso 1800 Eur.

J. R. 2017-03-13 darbo sutartyje Nr. 01 nėra numatyta jokių papildomų apmokėjimų (priedų, premijų, priemokų). Sprendimuose dėl priedo prie darbo užmokesčio išmokėjimo (patikrinimo akto 1 priedas) nebuvo nurodyta, už ką mokami priedai. Iš Pareiškėjos veiklos dokumentų matyti, kad 2018 m. Pareiškėja stabdė veiklą, t. y. atleidinėjo darbuotojus (paskutinis darbuotojas atleistas 2018-09-03), mažėjo Pareiškėjos pajamos, t. y. nuo 28904 Eur kovo mėn. iki 17387 Eur birželio mėn. bei iki 246 Eur rugsėjo mėn., o nuo spalio mėn. Pareiškėja pajamų neuždirbo, nebesinaudojo klientų paieškos tarpininkavimo paslaugomis, tačiau, nežiūrint į veiklos rodiklius, vienintelei Pareiškėjos darbuotojai direktorei J. R. buvo išmokėti priedai prie darbo užmokesčio. Viena vertus, šių išmokėtų išmokų įvardinimas priedais prie darbo užmokesčio, nesant darbo sutartyje numatytų jokių papildomų

apmokėjimų (priedų, premijų, priemokų) prie darbo užmokesčio, pažeidžia VŠĮ 14 straipsnio 2 dalį, pagal kurią viešosios įstaigos pelnas negali būti skiriamas dalininkams, viešosios įstaigos organų nariams, darbuotojų premijoms. Tačiau, kita vertus, Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos direktorės nurodytos aplinkybės dėl to, kad jai ilgą laiką apskritai nebuvo mokamas darbo užmokestis („pirmas darbo užmokestis išmokėtas praėjus maždaug pusmečiui nuo veiklos pradžios“) ir šioje dalyje nesant mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kurios paneigtų aukščiau minėtus Pareiškėjos teiginius, kelia pagrįstų abejonių, ar priedų forma išmokėtos lėšos realiai nebuvo pavėluotas darbo užmokesčio išmokėjimas. Taigi, esant tokioms aplinkybėms, mokesčių administratoriaus nustatytas 1800 Eur išmokėjimas Pareiškėjos steigėjai ir vienintelei dalininkei bei direktorei J. R. neleidžia daryti vienareikšmės išvados dėl šių išmokų pobūdžio, t. y. kad faktiškai jos atitiko viešosios įstaigos pelno skirstymą ar papildomus mokėjimus prie darbo užmokesčio. Tačiau PMĮ 2 straipsnio 5 dalyje ir PVMĮ 2 straipsnio 21 dalyje aiškiai nustatyta, kad juridiniai asmenys, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas, negali būti laikomi pelno nesiekiančiais asmenimis. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad 2017–2018 metais Pareiškėja vykdė veiklą, iš kurios gaunama pelno, todėl mokesčių administratoriaus pagrįstai nebuvo laikoma pelno nesiekiančiu juridiniu asmeniu.

Taigi, pagrindinės Pareiškėjos pajamos 2017–2018 m. nebuvo susijusios su jos veiklos tikslais, įtvirtintais Pareiškėjos įstatų 5 punkte, todėl mokesčių administratorius šias pajamas pagrįstai vertino, kaip pajamas, gautas iš ūkinės-komercinės veiklos. Taigi, nors Pareiškėjos deklaruojamas veiklos tikslas nėra pelno siekimas vykdant komercinę veiklą, tačiau Pareiškėjos 2017–2018 m. vykdyta iš esmės ūkinė-komercinė veikla (Vokietijos senjorų priežiūra) ir iš šios veiklos gautas pelnas *de facto* (faktiškai; iš tikrųjų) reiškia, kad Pareiškėja ginčo laikotarpiu negalėjo būti laikoma atitinkanti PMĮ 5 straipsnio 4 dalyje ir PVMĮ 21 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas sąlygas.

Dėl procedūrinių pažeidimų

Dėl Pareiškėjos skunde nurodytų procedūrinių pažeidimų Komisija nurodo, kad bendruosius reikalavimus individualiam administraciniam aktui nustato VAI 8 straipsnis. LVAT savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad VAI 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr., pvz., išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-06-27 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-336/2011, 2018-06-27 nutartį adm. byloje Nr. eA-1198-520/2018).

Sprendžiant klausimą, ar atitinkamas individualus administracinis aktas atitinka VAI 8 straipsnyje išdėstytus reikalavimus, kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galbūt) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą (2020-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-275-822/2020).

Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-06-27 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-336/2011, 2016-07-08 nutartį adm. byloje Nr. A-658-858/2016, 2019-09-04 nutartį adm. byloje Nr. eA-2455-662/2019). VAI 8 straipsnio 1 dalies reikalavimų nepaisymas ir konkrečių teisės normų nesusiejimas su objektyviais duomenimis (faktais) pripažintinas esminiu trūkumu, kai toks pažeidimas ne tik paneigia asmens teisę žinoti teisei priešingos veikos ribas, riboja teises į teisminę gynybą, bet ir ginčui persikėlus į teismą atima galimybę pastarajam suprasti bei apsibrėžti bylos nagrinėjimo apimtį, o kartu visapusiškai bei objektyviai išnagrinėti ginčą (žr., pvz., LVAT

2012-09-25 nutartį adm. byloje Nr. A-756-2359/2012, 2019-12-18 nutartį adm. byloje Nr. eA-1687-438/2019).

Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 91 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą (LVAT 2018-01-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-3318-575/2018).

Įvertinusi faktines ginčo aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Panevėžio AVMI 2019-11-27 sprendimas, kuriuo buvo ištaisytos klaidos 2019-11-22 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vertintinas kaip rašymo apsirikimo ištaisymas, kas atitinka ir VAĮ 35 straipsnyje nustatytą klaidų ištaisymo procedūrą. Pastebėtina, kad pagal VAĮ 35 straipsnio reikalavimus administracinės procedūros sprendimą priėmęs viešojo administravimo subjektas skaičiavimo, spausdinimo, faktinių duomenų neatitikimo ar kitas technines klaidas gali taisyti gavęs ne tik asmens, dėl kurio buvo pradėta administracinė procedūra, bet ir *kito asmens* motyvuotą informaciją apie tokio pobūdžio klaidas. Esant tokiam teisiniam reglamentavimui, mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, priėmęs administracinės procedūros sprendimą, vadovaudamasis gero administravimo principu, ne tik galėjo, tačiau ir privalėjo, pastebėjęs padarytas klaidas sprendime, jas ištaisyti.

Panevėžio AVMI 2019-11-27 sprendimu buvo ištaisyta rašymo apsirikimo klaida dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos (vietoj 51615 Eur PVM nurodyta sumokėti 54179 Eur PVM, atitinkamai pakeičiant ir paskirtos PVM baudos sumą), kuri buvo aiški ir iš kitų byloje esančių dokumentų – 2019-09-24 patikrinimo akto Nr. (42.59) FR0680-326, kuriame aiškiai nurodyta Pareiškėjai papildomai apskaičiuota PVM suma – 54179 Eur. Tokio taisymo negalima laikyti draudimo keisti į blogąją pusę principo pažeidimu, kadangi Panevėžio AVMI 2019-11-22 sprendime buvo padaryta techninė rašymo apsirikimo klaida, tačiau nebuvo nustatytos jokios naujos aplinkybės, kurios galėjo lemti kitokio dydžio PVM sumos apskaičiavimą negu nurodyta 2019-09-24 patikrinimo akte. Komisijos vertinimu, aplinkybė, jog Panevėžio AVMI 2019-11-27 sprendimu buvo ištaisytos ne visos 2019-11-22 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo esančios klaidos (ne visos pastraipos, kuriose nurodyta neteisinga bendra PVM suma), taip pat aplinkybė, kad 2019-11-27 sprendimas ir jo lydraštis buvo užregistruoti tuo pačiu numeriu, negali būti laikomos esminiais trūkumais, sukliudžiusiais Pareiškėjai (Panevėžio AVMI sprendimų adresatui) suprasti minėtų sprendimų esmę ir turinį, ir atitinkamai įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galbūt) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą, todėl šiuo pagrindu Panevėžio AVMI sprendimai negali būti pripažinti negaliojančiais.

Dėl Pareiškėjos skunde išdėstyto argumento, jog Panevėžio AVMI 2019-11-22 ir 2019-11-27 sprendimai pasirašyti Panevėžio AVMI Kontrolės departamento direktoriaus S. J., t. y. atitinkamų įgaliojimų neturinčio asmens, nurodytina, kad mokestinio ginčo byloje pateiktas Panevėžio AVMI viršininko L. O. 2019-01-08 įsakymas Nr. 1-9 „Dėl įgaliojimų suteikimo“, kuriuo S. J. buvo įgaliotas priimti sprendimus dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pažymėtina, kad Pareiškėjos atstovas, vadovaudamasis MAĮ 155 straipsnio 2 dalimi, turėjo teisę susipažinti su visa byloje esančia medžiaga, atvykęs į Komisiją, tačiau iki Komisijos sprendimo priėmimo šia teise nepasinaudojo.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Taigi nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-147/2011, 2011 05 24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, pagrindžiančių ginčijamo sprendimo išvadas – MAĮ 67 straipsnio 1 dalis vykdyta tinkamai. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė Inspekcijos

išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime, todėl naikinti Inspekcijos sprendimo skunde išdėstytais argumentais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti 2020-04-15 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-03-25 sprendimo Nr. 69-35 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-03-25 sprendimą Nr. 69-35.

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, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė