



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL VŠĮ „S1“ SKUNDO**

2023 m. gegužės d. Nr. S- (7-2023/53)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo VŠĮ „S1“ (toliau – Pareiškėjas, Klubas) 2023-03-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-02-10 sprendimo Nr. 69-10 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas J. B., Inspekcijos atstovas C. B. dalyvavo 2023-04-04 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) atliko pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31, gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2018-12-31, įmokų į garantinį fondą (toliau – GFĮ) už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2018-12-31, valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD), privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2018-12-31, pelno mokesčio (toliau – PM) už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei surašė 2022-09-14 patikrinimo aktą Nr. (42.59Mr)-FR0680-304 (toliau – Patikrinimo aktas).

Panevėžio AVMI 2022-11-14 sprendimu Nr. (42.59Mr)-FR0682-283 patvirtino apskaičiuotus 42 007,26 Eur GPM, 58 746,98 Eur VSD ir PSD įmokas, patvirtino 15 008 Eur PVM, taip pat parvirtino taikant turinio viršenybės prieš formą principą apskaičiuotus 7 179 Eur GPM, 9 940,39 Eur VSD ir PSD įmokas. Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 36 straipsniu, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 123 straipsniu bei MAĮ 96 straipsniu, Klubui už nesavalaikį mokesčių mokėjimą nurodė sumokėti 18 607,44 Eur GPM ir 5 888,39 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) delspinigius, taip pat nuo taikant turinio viršenybės prieš formą principą apskaičiuoto 7 179 Eur GPM apskaičiavo 3 181,13 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgusi į atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, Inspekcija skyrė Klubui didesnes nei vidurkis, 40 proc. dydžio 16 802 Eur GPM ir 6 003 Eur PVM baudas bei nuo taikant turinio viršenybės prieš formą principą apskaičiuoto 7 179 Eur GPM skyrė 40 proc. dydžio 2 873 Eur GPM baudą. Vadovaudamasi Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 19 str. 1 dalimi ir VSDĮ 16 str. 2 dalimi Panevėžio AVMI nuo apskaičiuotų 58 746,98 Eur VSD ir PSD įmokų skyrė 50 proc. dydžio 29 330 Eur VSD ir PSD įmokų baudą ir nuo taikant turinio viršenybės prieš formą principą apskaičiuotų 9 940,39 Eur VSD ir PSD įmokų skyrė 5 014 Eur baudą.

Inspekcija savo Sprendimu Panevėžio AVMI 2022-11-14 sprendimą Nr. (42.59Mr)-FR0682-283 patvirtino.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir skunde Komisijai išdėsto situacijos vertinimui svarbias aplinkybes.

Klubo įsitikinimu, mokesčių administratoriui papildomai priskaičiuojant mokesčines prievoles bei taikant ženklas baudas, nebuvo tinkamai įvertinta ir atsižvelgta į Klubo statusą, veiklos pobūdžio savitumą ir ypatumą, ko pasėkoje padarytos nepagrįstos išvados dėl papildomų mokesčių priskaičiavimo. Pareiškėjas nurodo, kad Klubo tikslas yra tenkinti viešuosius interesus, t. y. propaguoti krepšinį kaip efektyvaus poilsio, žmogaus rekreacinių poreikių tenkinimo priemonę, ugdyti aukštos kvalifikacijos sportininkus, propaguoti sveiką gyvenimo būdą, organizuoti sporto renginius ir šventes, taip pat užsiimti kitokia visuomenei naudinga veikla. Klubo pagrindinė veikla yra profesionalios krepšinio komandos formavimas ir dalyvavimas profesionaliame sporte.

Dėl pajamų natūra

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nurodo, kad Klubas neapskaičiavo GPM nuo paslaugų, skirtų privačių poreikių tenkinimui.

Mokesčių administratorius Patikrinimo aktu: 1) apgyvendinimo, butų nuomos ir komunalinių paslaugų išlaidas, 2) lengvųjų automobilių naudojimą (mokesčių administratoriaus nuomone – privačių poreikių tenkinimui), 3) odontologijos paslaugas priskyrė pajamoms natūra bei tokias pajamas apmokestino gyventojų pajamų mokesčiu.

Pareiškėjas nurodo, kad Sporto veiklos sutartis (kontraktas) yra profesionalaus sportininko ar trenerio ir sporto organizacijos susitarimas, kuriuo sportininkas įsipareigoja ruošti sporto varžyboms ir dalyvauti jose paklusdamas nustatytai sporto organizacijos vidaus tvarkai, o sporto organizacija įsipareigoja mokėti sportininkui darbo užmokestį, užtikrina sąlygas pasiruošti ir dalyvauti varžybose, taip pat vykdyti kitas sutartyje numatytas sąlygas. Sporto veiklos sutartyje būtinai nurodomos šios sąlygos: 1) sporto organizacija, kurioje sportininkas atlieka savo veiklą; 2) sportininko funkcijos; 3) sportininko įsipareigojimai laikytis sporto klubo, taip pat asociacijos, draugijos, tos sporto šakos federacijos, kurioms priklauso klubas, nustatytų taisyklių ir kitų nuostatų; 4) sportininko atlyginimas; 5) sportininko sveikatos draudimo sąlygos; 6) pasiruošimo varžyboms ir varžybų metu sportininko sveikatai padarytos žalos atlyginimo tvarka; 7) sutarties galiojimo laikas; 8) šalių atsakomybė už sutartyje nurodytą savo įsipareigojimų nevykdymą; 9) nepilnamečio sportininko mokymosi sąlygos.

Pareiškėjas skunde pažymėjo, kad Lietuvos Aukščiausiasis Teismas ne vienoje savo nutartyje yra išaiškinęs, kad sportinės veiklos sutartis savaime nėra prilyginama darbo sutarčiai ir jai netaikomos Darbo kodekso nuostatos. Profesionaliam sportininkui sportas yra atitinkamos specifinės rūšies darbo veikla, už kurią sportininkas gauna darbo užmokestį, tačiau, esant sutarčiai, sudarytai laikantis Kūno kultūros ir sporto įstatymo nuostatų, darbo teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos netaikytinos (LAT 2000-05-24 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-602/2000). Lietuvos Aukščiausiasis Teismas taip pat yra konstatavęs, kad profesionalaus sporto teisiniams santykiams galioja sutarties laisvės principas, būdingas civiliniams, o ne darbo teisiniams santykiams. Sporto teisiniams santykiams nebūdingi ir kiti darbo teisinių santykių bruožai – pavaldumas, darbo sutarties nutraukimo ribojimai, garantijos darbuotojams, teisė į atostogas ir kt. – tai sporto teisiniuose santykiuose yra šalių susitarimo dalykas. Pareiškėjas nurodo, kad profesionalaus sporto teisiniuose santykiuose, skirtingai nuo darbo santykių, vyrauja ne funkcijų atlikimas, o konkretaus (sportinio) rezultato siekimas, be to, sportinės veiklos sutartims būdingos kitos sąlygos – sportinio režimo nustatymo, medicininės priežiūros, sportininko apgyvendinimo, transporto, sveikatos draudimo ir pan. Tai lemia sportinės veiklos sutarties priskyrimą savo esme pirmiausia prie paslaugų sutarčių. (LAT 2011-02-21 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-65/2011).

Pareiškėjas nurodo, kad iš aukščiau cituojamos kasacinio teismo nuosekliai suformuotos praktikos matyti, kad profesionaliam sportininkui sportas yra atitinkamos specifinės rūšies darbo veikla, už kurią sportininkas gauna darbo užmokestį, o sportinės veiklos sutartims būdingos ir kitos nei darbo sutarčiai tipinės sąlygos – sportinio režimo nustatymo, medicininės priežiūros, sportininko apgyvendinimo, transporto, sveikatos draudimo ir pan. Esant minėtoms aplinkybėms,

įprasta, kad Klubas atvykstantiems profesionaliems krepšininkams privalo užtikrinti apgyvendinimą, o tokia sąlyga yra tipinė sporto veiklos sąlyga ir tiesiogiai susijusi su Klubu vykdoma veikla.

Pareiškėjas nurodo, kad Klubas yra profesionalios krepšinio rinkos dalyvis, kurio pagrindinė ir tipinė veikla yra profesionalios krepšinio komandos formavimas ir dalyvavimas profesionaliame sporte.

Pareiškėjas skunde cituoja Klubu ir profesionalių krepšininkų sudarytų sportinės veiklos sutarčių 1.1 punktą, reglamentuojantį sportininko įsipareigojimus, 3.2.3 punktą, kuriuo Klubas įsipareigojo Sportininkui suteikti sutartyje numatytą įrangą ir priemones bei 3.2.8 punktą, kuriuo reglamentuotas Klubu įsipareigojimas suteikti sportininkui butą Panevėžio m. Pareiškėjas nurodo, kad, tam, kad Klubas galėtų vykdyti savo įprastą, tipinę veiklą, tiek pagal veiklos esmę, tiek pagal susitarimą, savo veiklos dalyviams – profesionaliems krepšininkams, kurie atvyksta į Klubą iš kitų miestų ar valstybių, privalo užtikrinti apgyvendinimą. Tokios išlaidos yra tipinės Klubu išlaidos, jos yra būtinos, kad Klubas galėtų vykdyti savo įprastą veiklą, todėl tokios išlaidos jokia apimtimi ir būdu nėra ir negali būti laikomos profesionalių krepšininkų pajamomis natūra. F. P. išlaidos nėra neatlygintina nauda profesionaliam krepšininkui, o sportinės veiklos ir sportinės veiklos sutarties tipinė sąlyga.

Pareiškėjo nuomone, sistemiškai analizuojant ir aiškinant Klubu veiklos, sportinės veiklos esmę ir ypatumus, analogiška situacija yra ir su profesionaliems krepšininkams skiriamu maitinimu ar suteikiamomis priemonėmis – automobiliu. Klubas neturi pagrindo sutikti su išvada, kad sportininko paslaugų teikimui automobilis kaip darbo priemonė nereikalingas.

Pareiškėjas nurodo, kad profesionalus krepšininkas nuo gyvenamosios vietos turi atvykti (ir vykdavo) į treniruočių, varžybų, medicininio aptarnavimo ar kitą su sportinės veiklos vykdymu susijusią vietą (pvz. renginiai, susitikimai su rėmėjais, sirgaliais, socialinės akcijos ir pan.), todėl tokiam tikslui krepšininkams buvo suteikiamas automobilis.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai vertina, kad Klubas nepateikė jokių įrodymų, kad automobiliai buvo naudoti klubo veikloje, t. y. kelionės lapų, kuro nurašymo aktų ar kitų naudojimą patvirtinančių dokumentų. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad Klubas netraukė į apskaitą tokių automobilių kuro ar automobilių eksploatavimo išlaidų, todėl kelionės lapai ar kuro nurašymo aktai neprivalėjo būti pildomi. Mokesčių administratoriaus nurodyti argumentai dėl aukščiau paminėtų įrodymų nepateikimo nepaneigia realios faktinės situacijos, kad profesionalus krepšininkas automobiliu nuo gyvenamosios vietos vykdavo į treniruotes ir / ar varžybas, kai jos vyko Panevėžyje, į medicininio aptarnavimo ar kitą su sportinės veiklos vykdymu susijusią vietą (pvz. renginiai, susitikimai su rėmėjais, sirgaliais, socialinės akcijos ir pan.), todėl automobilis buvo reikalingas Klubu veikloje ir faktiškai joje buvo naudojamas.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą, netyrė, nevertino kaip ir kokių tikslu buvo naudojami automobiliai (ar automobilis buvo naudojamas asmeniniam naudojimui, kokia apimtimi, kokia apimtimi automobilis buvo naudojamas vykdant sportinės veiklos sutartį), todėl savo patikrinimo akte padarė nepagrįstą išvadą, kad krepšininkai automobilius naudojo išimtinai tik asmeniniais tikslais, ko pasėkoje automobilių naudojimą priskyrė pajamomis natūra.

Pareiškėjo nuomone, Klubui nepagrįstai papildomai priskaičiuoti papildomi mokesčiai už tariamas pajamas natūra, taigi nurodytoje apimtyje patikrinimo aktas keistinas.

Dėl suteiktų odontologijos paslaugų priskyrimo pajamomis natūra

Pareiškėjo vertinimu, nėra pagrindo sutikti su mokesčių administratoriaus išvada, kad aptariamam atveju krepšininkai O. J., C. G. ir B. D. iš Klubu gavo pajamas natūra, nes Klubas šiems krepšininkams 2017 metais apmokėjo odontologines paslaugas. Sportinės veiklos sutartyse nenumatyta, kad Klubas apmokės odontologijos paslaugas. Mokesčių administratoriaus vertinimu, Klubui padengus odontologinių paslaugų išlaidas, krepšininkai gavo naudą, t. y. gavo pajamų natūra tiek, kiek išlaidų patyrė pajamų natūra davėjas – Klubas, nes tiek pat išlaidų būtų turėję, jeigu už paslaugas būtų apmokėję savo lėšomis.

Pareiškėjo teigimu, Klubas už krepšininkus Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.50 straipsnio pagrindu apmokėjo paslaugos teikėjui už suteiktas paslaugas ir įgijo teisę šias sumokėtas pinigines sumas išsireikalauti iš krepšininkų. Klubas ketina šias pinigines sumas išsireikalauti iš krepšininkų, o to kol kas nepadarė dėl buvusio Klubo direktoriaus N. A. nusikalstamos veikos (apgaulingo apskaitos vedimo ir kt.) už ką Panevėžio apygardos teismas nuteisė N. A.. Klubo UAB "D1" už krepšininkų odontologijos paslaugas sumokėtos pinigines sumos nėra ir negali būti laikomos krepšininkų pajamomis natūra, kadangi tai yra krepšininkų skola Klubui. Esant minėtoms aplinkybėms tokia skola nėra ir negali būti apmokestinta GPM.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad Klubas nepateikė sutarčių – susitarimų, kurių pagrindu buvo apmokėtos suteiktos odontologijos paslaugos, Klubas nepateikė jokių rašytinių įrodymų, kuriuose būtų numatyta krepšininkų (už apmokėtas odontologijos paslaugas) atsiskaitymo tvarka, įmokų grafikas ir t. t. F. P. apmokėtų paslaugų suteikimo praėjo 5 metai, tačiau Klubas nepateikė jokių įrodymų, kad buhalterinėje apskaitoje būtų fiksuotos krepšininkų skolos Klubui, ar kad būtų imtasi veiksmų šių skolų išieškojimui.

Pareiškėjas nurodo, kad patikrinimo metu jokiais rašytiniais įrodymais nenustatyta, kad Klubas ir krepšininkai susitarė (įprastai tokios sąlygos aptariamoms sportinės veiklos sutartyje) dėl tokių paslaugų neatlygintinio suteikimo, t. y. Klubas ir krepšininkai nesusitarė dėl tokių pajamų natūra. Pareiškėjas nurodo, kad aptariama Tai kad Klubas su krepšininkais nesusitarė dėl atsiskaitymo tvarkos, nesudaro pagrindo išvadai, kad Klubas suteikė krepšininkams pajamas natūra. LR Civilinis kodeksas numato neterminuotų prievolių vykdymo pradžią (per septynias dienas nuo pareikalavimo) ir bendrąjį ieškinio senaties terminą (10 metų), kurio Klubas nebuvo praleidęs.

Situacija, kai Klubas sumokėjo už krepšininkų paslaugas, bet savalaikiai iš krepšininkų nepareikalavo apmokėti išleistų piniginių lėšų susiklostė dėl buvusio Klubo direktoriaus N. A. aplaidumo ir nusikalstamos veikos.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriui atlikus patikrinimą ir patikrinimo aktu nustačius aplinkybę, kad krepšininkai nėra atsiskaitę Klubui už odontologijos klinikos paslaugas, kurias apmokėjo Klubas, Klubas nedelsiant krepšininkams pateikė pretenzijas dėl tokių išlaidų padengimo, o krepšininkams gera valia nesutikus padengti tokių išlaidų, Klubas atliko vienašalį priešpriešinių piniginių prievolių įskaitymą (pridedami įrodymai).

Klubo įsitikinimu, krepšininkų skolos nebuvo atvaizduotos Klubo buhalterinėje apskaitoje būtent dėl buvusio direktoriaus N. A. tyčinės nusikalstamos veikos – apgaulingo buhalterinės apskaitos vedimo, už ką buvęs Klubo direktorius N. A. buvo nuteistas.

Dėl PVM atskaitos už apgyvendinimo paslaugas, nuomojamus automobilius ir maitinimo paslaugas

Pareiškėjas nesutinka su Patikrinimo akto išvada, kad sportininkų maitinimas, automobilių naudojimas ir apgyvendinimo paslaugos nebuvo skirtos klubo pajamoms uždirbti ar ekonominei veiklai gauti, todėl Klubas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM.

Pareiškėjas nurodo, kad apgyvendinimo, maitinimo ir automobilio nuomos paslaugų įsigijimas iš trečiųjų asmenų yra būtinas, tam, kad Klubas tiek pagal savo veiklos esmę, tiek pagal sporto veiklos sutartį galėtų vykdyti savo įprastą, tipinę veiklą. Tokios išlaidos yra tipinės Klubo išlaidos, todėl Klubas pagrįstai į PVM atskaitą įtraukė tokių paslaugų pirkimo PVM.

Pareiškėjo nuomone, Patikrinimo aktu nepagrįstai papildomai priskaičiuotas ir Panevėžio AVMI Sprendimu patvirtintas mokėtinas PVM už apgyvendinimo paslaugas, nuomojamus automobilius ir maitinimo paslaugas.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija Sprendimu nevertino Klubo nurodytų aplinkybių dėl nepagrįstai priskaičiuoto PVM už apgyvendinimo paslaugas, nuomojamus automobilius ir maitinimo paslaugas, todėl Sprendimas naikintinas ir klausimas sprendtinis iš esmės.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotu delpinigių

Pareiškėjas cituoja MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą ir nurodo, kad Klubas, kaip juridinis asmuo, nėra ir negali būti kaltas dėl padaryto pažeidimo, kurį veikdamas jo vardu padarė buvęs vadovas N. A.. Dėl nurodytos priežasties Klubas turėtų būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pareiškėjas nurodo, 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 mokestinuose santykiuose. Pareiškėjas pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – 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 vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (žr. pvz., LVAT 2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575 -2144/2011). Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 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 19 pusiausvyra (proporcingumas) (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10 ir 2008-01-21 sprendimai).

Pareiškėjo nuomone, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 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), vadovaujantis teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinant ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, atsižvelgiant į Klubo teisinę formą ir veiklos tikslus, į tai, kad sankcija netikslinga ekonominiu ir socialiniu požiūriu, Klubas atleistas nuo jam apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo.

Dėl baudų skyrimo

Mokesčių administratorius Klubui dėl nedeklaruotų ir nesumokėtų VSD ir PSD mokesčių taikė teisės aktuose įtvirtintą maksimalią (50 procentų) baudą, o už kitus mokesčius – 40 procentų dydžio baudą.

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius Klubo atsakomybę sunkinančios aplinkybės – tyčinių veiksmų ar neveikimo, kurių pagrindu padaryta didelė žala valstybės biudžetui, nepagrindė įrodymais. Tuo tarpu Klubas ne kartą nurodė, kad priskaičiuotini mokesčiai atsirado dėl buvusio Klubo direktoriaus N. A. nusikalstamos veikos – apgaulingo buhalterinės apskaitos vedimo, už ką N. A. buvo nuteistas.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriui pateiktas apkaltinamasis nuosprendis, kitų civilinių bylų sprendimai patvirtina, kad N. A., būdamas Klubo vienasmenis valdymo organas, sąmoningai į buhalterinę apskaitą neįtraukė tam tikrų piniginių sumų. Klubui tokia situacija paaiškėjo tik teismams priėmus galutinius sprendimus ir apkaltinamąjį nuosprendį (2021–2022 m.), kai tuo metu jau buvo atliekamas mokestinis patikrinimas.

Pareiškėjo nuomone, negalima tokia situacija, kai Klubui taikoma sankcija už tai, kad Klubas nedeklaravo ir laiku nesumokėjo mokėtinų mokesčių dėl kito asmens nusikalstamos veikos (apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymo), tiesiogiai susijusios su pasekmėmis, už kurias pagal teisės normas gali būti skiriama bauda. Taigi, panaikinus atsakomybę sunkinančią aplinkybę ir įvertinus atsakomybę lengvinančią aplinkybę – bendradarbiavimą su mokesčių

administratoriumi, Klubui paskirta bauda turi būti mažintina iki minimalaus arba mažesnio nei minimalus dydžio.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nenurodė argumentų, kodėl Klubui už nesumokėtus VSD ir PSD mokesčius pritaikyta maksimali 50 procentų bauda, kai nuo kitų mokesčių, esant identiškai situacijai pritaikyta 40 procentų bauda.

Pareiškėjas tvirtina, kad skiriant baudą, privalo būti atkreiptinas dėmesys į Klubo statusą. A. C. teisinio statuso ir veiklos pobūdžio specifikos, didžiausią Klubo gautų pajamų dalį sudaro parama (daugiau nei 80 procentų visų pajamų), kiti pajamų šaltiniai yra mažiau reikšmingi. F. P. veikla didžiaja dalimi yra finansuojama iš lėšų, gautų paramos forma. Gautas paramos lėšas Klubas naudoja įstatymo ir įstatų nustatyta tvarka, iš šių lėšų sumokamos veiklos vykdymo sąnaudos, atlyginimai darbuotojams, honorarai ir kitos sutartinės išmokos krepšininkams, atliekami kiti leidžiami mokėjimai.

Pareiškėjo nuomone, Klubui skirtų sankcijų (baudų ir delspinigių) suma (87698,96 Eur) sudaro daugiau kaip 66 procentus lyginant ją su papildomai apskaičiuota kitų mokesčių suma (132881,63 Eur), kuri yra neproporcinga ir atsižvelgiant į Klubo pajamų šaltinius, būtų nepakeliama finansinė našta Klubui.

Atsižvelgiant į Klubo statusą, veiklos pobūdį ir tikslus, kuriamą socialinę vertę, į tai, kad formalųjį pagrindą Klubo atžvilgiu taikyti baudas lėmė buvusio Klubo direktoriaus N. A. nusikalstama veika – apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, už ką N. A. buvo nuteistas, Klubui paskirta neproporcinga bauda naikintina ar paskirtina mažesnė nei teisės aktuose nurodyta minimali bauda, kuri atitiktų protingumo, sąžiningumo ir teisingumo principus.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą arba perduoti Inspekcijai Pareiškėjo skundą nagrinėti iš naujo.

Inspekcija Sprendime nurodo eilę mokestinių pažeidimų.

Dėl O. J. atlygio apmokestinimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Atsižvelgdama į patikrinimo metu padarytas išvadas Inspekcija konstatavo, jog Reval sport agency OU išmokėtoms sumoms už teises į O. J. atvaizdą pagrįstai pritaikytas turinio viršenybės prieš formą principas, t. y. neatsižvelgta į formalią mokesčių mokėtojo valios išraišką, bet atkurtos iškreiptos / ar slėptos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuotas pagal mokesčio įstatyme nustatytas veiklos turiniui taikomas apmokestinimo taisykles. Inspekcija pagrįstai taikė MAĮ 8 str. 3 dalies ir 69 straipsnio nuostatas, t. y. už teises į O. J. atvaizdą 2016-2017 m. išmokėti 47 860 Eur, kurias Reval sport agency OU išmokėjo O. J., prilyginti atlygiui už paslaugas pagal sportinės veiklos sutartį išmokėjimui.

Dėl krepšininkų gauto atlygio apmokestinimo

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatė, kad Klubas 2016-2018 metais sportininkams užskaitų būdu arba grynaisiais išmokėjo 89 500 Eur neapskaičiuoto atlygio, vadovaujantis Sprendime minėtomis GPMĮ nuostatomis pagrįstai apmokestintas Klubo krepšininkams 2016–2018 m. laikotarpiu išmokėtas 89 500 Eur atlygis bei apskaičiuota 13 425 Eur GPM. Be to, nustatyta, kad Klubas neskaičiavo VSD ir PSD įmokų nuo krepšininkams 2016 m. spalio mėn. – 16 000 Eur, 2017 m. gruodžio mėn. – 4 000 Eur, 2018 m. rugsėjo mėn. – 30 700 Eur, 2018 m. spalio mėn. – 32 400 Eur, 2018 m. lapkričio mėn. – 12 100 Eur, 2018 m. gruodžio mėn. – 45 400 Eur išmokėto atlygio.

Dėl paslaugų, skirtų privačių poreikių tenkinimui apmokestinimo

Inspekcija nurodė, kad Klubas į apskaitą įtraukė tiekėjų išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurios pagal surinktą informaciją nebuvo susijusios su Klubo veikla, o buvo skirtos konkrečių asmenų privačių poreikių tenkinimui.

Inspekcija Sprendime išdėstė GPMĮ 2 straipsnio 15 dalies nuostatas, susijusias su pajamų natūra pripažinimu ir pažymėjo, kad pajamos natūra – tai ne pajamų rūšis, o pajamų gavimo forma, todėl pripažinus gyventojų gautą naudą pajamomis, gautomis natūra, identifikuojama gautų

pajamų rūšis ir taikoma ta pati GPMĮ nustatyta pajamų mokesčio apskaičiavimo, mokėjimo ir deklaravimo tvarka kaip ir pinigais gautoms pajamoms.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Klubas sportininkams, teikiantiems paslaugas pagal sportinės veiklos sutartis, treneriams ir darbuotojui 2016–2018 m. neatlygintinai suteikė gyvenamąjį plotą.

Inspekcija nurodė, kad Klubas nuomojosi butus iš fizinių asmenų ir UAB "E1" kambarius iš UAB "F1" kuriuose gyveno sportininkai, treneriai ir darbuotojas. Klubas už gyvenamąsias patalpas mokėjo komunalinius mokesčius ir GPM už fizinius asmenis nuomojančius butus, t. y. treneriai, sportininkai ir darbuotojai už gyvenamąjį plotą ir komunalines paslaugas nemokėjo. Sporto veiklos sutartyse bei jų prieduose numatyta suteikti gyvenamąsias patalpas bei padengti nuomos išlaidas.

Inspekcija konstatavo, kad gyvenamojo būsto suteikimas yra neatskiriama sportinės veiklos sutarties dalis, t. y. Klubo įsipareigojimas ne tik mokėti atlygį pinigais, bet ir natūra, suteikiant gyvenamąjį plotą už žaidėjų ir trenerių teikiamas paslaugas Klubui.

Klubui padengus nuomos, komunalinių paslaugų išlaidas bei už nuomotojus sumokėjus GPM, GPMĮ prasme asmenys, teikę paslaugas pagal sportinės veiklos sutartis ir kiti gyventojai nurodyti patikrinimo akto 5, 6 priede, gavo naudą, t. y. gavo pajamų natūra tiek, kiek išlaidų patyrė pajamų natūra davėjas – Klubas, nes tiek pat išlaidų būtų turėję, jeigu už paslaugas būtų apmokėjęs savomis lėšomis. Klubo patirtos išlaidos už minėtų asmenų apgyvendinimą nurodytos patikrinimo akto 4 lentelėje.

Inspekcija atkreipė dėmesį, kad nagrinėjamu atveju nėra ginčo dėl Sportinės veiklos sutarčių sudarymo, joje numatytų reikalavimų ar įsipareigojimų. Mokesčių administratorius neteigia, jog Klubą ir jo sportininkus siejo darbo santykiai. Tačiau aplinkybė, jog yra sudaryta sportinės veiklos sutartis, savaime nereiškia, kad šių santykių dalyviams netaikomos GPMĮ ir VSDĮ įtvirtintos iš sporto veiklos gaunamų pajamų apmokestinimo nuostatos.

Atsižvelgiant į GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies ir 9 straipsnio nuostatas, Inspekcija padarė išvadą, kad Klubui padengus būsto nuomos, komunalinių paslaugų išlaidas, krepšininkai (ir kiti gyventojai nurodyti Patikrinimo akto 5, 6 priede) gavo naudą t. y. gavo pajamų natūra tiek, kiek išlaidų patyrė Klubas, nes tiek pat išlaidų būtų turėję, jeigu už paslaugas būtų apmokėję savo lėšomis.

Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Klubas kai kuriems sportininkams 2016 – 2018 m. neatlygintinai asmeniniam naudojimui perdavė automobilius, kurie Pareiškėjo buvo gauti iš UAB "A1" nuomos ar panaudos pagrindais. Mokestinio patikrinimo metu Klubas nepateikė jokių įrodymų, kad automobiliai buvo naudoti Klubo veikloje. Klubas nepateikė kelionės lapų, kuro nurašymo aktų ar kitų automobilių naudojimą Klubo veikloje patvirtinančių dokumentų. Automobilių naudojimas nurodytas ne visose sporto veiklos sutartyse, t. y. ar sportininkui teikiant paslaugas skiriamas automobilis ar ne nusprendžiama šalių susitarimu.

Inspekcija pritarė Panevėžio AVMI išvadai, kad suteikti automobiliai buvo dalies atlygio mokėjimo priemonė už atliktas sporto veiklos paslaugas.

Inspekcija pabrėžė, kad tik skunde nurodyti argumentai jog automobiliais nebuvo naudojamosi asmeniniais tikslais, patys savaime neįrodo, kad automobiliai buvo naudojami tik Klubo reikmėms, jei nėra pateikti panaudojimą įstaigos tikslams pagrindžiantys dokumentai. Patikrinimo metu Klubas nepateikė įsakymų, kuriais būtų nustatytos transporto priemonių ridos, kuro įsigijimo ir sunaudojimo apskaitos, kelionės lapai bei jokie kiti dokumentai ir/ar įrodymai kurie pagrįstų, kad krepšininkams perduoti automobiliai buvo naudojami Klubo tikslams. Priešingai, Sportinės veiklos sutartyse, numatyta, kad už automobilių kurą, tepalus, parkavimą atsakingi sportininkai. Šiose sutartyse nėra užsimenama, kad automobiliai skirti tik Klubo veiklos tikslams. Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, kad jeigu automobiliai būtų naudojami Klubo veikloje, tai pastarasis būtų padengęs automobilių eksploatacines išlaidas. Patikrinimo metu negauta jokių duomenų apie tai, kad Klube būtų buvusi nustatyta automobilių naudojimosi tvarka ir, kad sportininkai būtų buvę supažinti su ja. Taip pat svarbu paminėti, kad automobiliai pagrindu buvo

suteikti užsieniečiams (išskyrus 2 atvejus, kai automobiliai buvo suteikti J. O. ir I. A.).

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu taip pat buvo nustatyta, kad Klubas trims sportininkams O. J., C. G. ir B. D., teikusiems paslaugas pagal sportinės veiklos sutartis, 2017 m. apmokėjo odontologines paslaugas. Sportinės veiklos sutartyse nėra numatyta, kad Klubas apmokės odontologijos paslaugas.

Inspekcija nurodė, kad Klubui padengus odontologinių paslaugų išlaidas, GPMĮ prasme sportininkai gavo naudą, t. y. gavo pajamų natūra tiek, kiek išlaidų patyrė pajamų natūra davėjas – Klubas, nes tiek pat išlaidų būtų turėję, jeigu už paslaugas būtų apmokėję savomis lėšomis. Klubas nepateikė sutarčių – susitarimų, kurių pagrindu, kaip teigia, Klubas buvo apmokėtos suteiktos odontologijos paslaugos. Klubas nepateikė jokių rašytinių įrodymų, kuriuose būtų numatyta krepšininkų (už apmokėtas odontologijos paslaugas) atsiskaitymo tvarka, įmokų grafikas ir t. t. F. P. apmokėtų paslaugų suteikimo praėjo 5 metai, tačiau Klubas nepateikė jokių įrodymų, kad buhalterinėje apskaitoje būtų fiksuotos krepšininkų skolos Klubui ar kad būtų imtasi veiksmų šių skolų išieškojimui.

Dėl reklamos paslaugų

Klubui neatlygintinai reklamavus susijusio asmens UAB "C1" drabužių parduotuvės „B. R.“ prekinį ženklą asocijuotam asmeniui, įvyko kontroliuojama transakcija. Nustatyta, kad Klubas laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2018-07-31 nebuvo sudaręs paramos ar reklamos pardavimo sutarties su UAB "C1" Pateiktose sutartyse su kitais rėmėjais klubas įsipareigojo už suteiktą paramą atvaizduoti rėmėjo logotipą rungtynių tiesioginių transliacijų metu, video apžvalgose ir internetinėje svetainėje www.kklietkabelis.lt, patalpinti rėmėjų logotipą su aktyvia nuoroda į rėmėjo nurodytą puslapį.

Inspekcija nurodė, kad nekontroliuojamai transakcijai įvertinti pripažino teismo eksperto nustatytą reklaminių vaizdo klipų vertę – 15 676 Eur. Inspekcija, įvertinusi nekontroliuojamų transakcijų dalykų kainą, nustatė ištiesiosios rankos principą atitinkančią kainą 15 676 Eur (be PVM), kuri pritaikyta Klubo sandoriui su asocijuotu asmeniu.

Dėl paslaugų suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti PVM

Inspekcija nurodė, kad pagal PVMĮ 5 straipsnio 1, 2 dalių nuostatas prekių suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti laikomas prekių tiekimu už atlygį ir PVM objektu, kai PVM mokėtojas neatlygintinai atiduoda kitam asmeniui pirktas prekes, kurių pirkimo (importo) PVM buvo įtraukęs į atskaitą, arba savos gamybos prekes, kurioms pagaminti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM buvo įtraukęs į atskaitą, t. y. laikoma, kad šios prekės buvo tiekiamos už atlygį, todėl už jas apskaičiuojamas nustatyto dydžio šių prekių pardavimo PVM.

Pagal PVMĮ 8 straipsnį laikoma, kad buvo suteikta paslauga PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kai kitam asmeniui neatlygintinai suteikiama teisė laikinai pasinaudoti PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektu. Ši nuostata taikoma tik tuo atveju, jeigu suteikto naudotis nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, – jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą, arba PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektas, kuris šiame Įstatyme nelaikomas preke, perduodamas arba sunaudojamas šio Įstatymo 5 straipsnio 2 dalyje nurodytais būdais. Klubas, pažeisdamas šias PVMĮ nuostatas neapskaičiavo pardavimo PVM nuo prekių suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Klubas suteikė sportininkams gyvenamąjį plotą viešbutyje. Klubas į apskaitą įtraukė UAB "F1" išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurios pagal surinktą informaciją nėra susijusios su Klubu veikla, o buvo skirtos konkrečių asmenų privačių poreikių tenkinimui.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Klubas neatlygintinai suteikė reklamos paslaugas UAB "C1" reklamuodamas drabužių parduotuvės „B. R.“ prekinį ženklą. Klubas gaudamas iš LKL nemokamą reklamos laiką, jam gauti naudojosi paslaugomis ir prekėmis, kurių pirkimo PVM buvo įtraukta į PVM atskaitą. Klubas dalyvavimui LKL varžybose patyrė transportavimo,

apgyvendinimo varžybų metu, sportinės aprangos išlaidų, kurių PVM buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Klubo viena iš pagrindinių veiklų dalyvavimas LKL rungtynėse, todėl klubo administracinės išlaidos įsigytos su PVM ir įtrauktos į PVM atskaitą, patirtos dalyvavimui rungtynėse, kurių metu įgyjama teisė į televizijos reklamą.

Centrinis mokesčių administratorius priėjo išvados, kad Klubo suteiktos reklamos paslaugos, kurių vertė 15 676 Eur, buvo tiekiamos už atlygį ir priskaičiavo 3 291,96 Eur pardavimo PVM, nes buvo skirtos konkrečiau asmens UAB "C1" privačių poreikių tenkinimui.

Dėl atskaityto PVM už nuomojamus automobilius ir maitinimo paslaugų įsigijimo

Inspekcija įvertino Pareiškėjo argumentus dėl Panevėžio AVMI išvados, jog sportininkų maitinimas, automobilių naudojimas ir apgyvendinimo paslaugos nebuvo skirtos Klubui pajamoms uždirbti ar ekonominei veiklai vykdyti, dėl ko Klubas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM. Inspekcija pažymėjo, kad neatlygintinai krepšininkams teiktos maitinimo, apgyvendinimo paslaugos nėra susijusios su Klubui vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla, todėl tokių išlaidų pirkimo PVM negali būti atskaitomas.

Dėl VSD ir PSD įmokų apskaičiavimo

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu pagrįstai už 2016-2017 m. (dėl sportininkui O. J. išmokėto atlygio) papildomai apskaičiuota 9 940,39 Eur VSD ir PSD įmokų, iš jų: už 2016 m. – 1 908,75 Eur, už 2017 m. – 8 031,64 Eur ir vadovaudamasi tomis pačiomis VSDĮ nuostatomis (dėl pajamų gautų natūra ir atlygio pagal sporto veiklos sutartis) patikrinimo metu pagrįstai papildomai apskaičiavo 58 746,98 Eur PSD ir VSD įmokų, iš jų: už 2016 m. – 10 367,71 Eur, 2017 m. – 8 574,33 Eur, 2018 m. – 39 804,94 Eur.

Dėl pelno mokesčio

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Klubas, apskaičiuodamas mokesstinio laikotarpio veiklos rezultata, pažeidė PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, ir į 2018 m. pajamas neįtraukė 15 676 Eur suteiktų reklamos paslaugų vertės. Be to, Klubas nesivadovavo PMĮ 17 straipsnio nuostatomis ir leidžiamais atskaitymams nepagrįstai priskyrė 2017 m. įsigytas maitinimo paslaugas už 19 486 Eur, 2018 metais – 7 417 Eur, kurios nebuvo skirtos Klubui pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus ir papildomai nustatytas įmokų sumas už 2017 ir 2018 metus, vadovaujantis PMĮ 11 ir 17 straipsniais Klubui sąnaudos padidintos už 2017 metus papildomai priskaičiuotomis sumomis – 16 606 Eur (8 032 Eur + 8 574) Eur VSD ir PSD įmokomis, už 2018 metus – 39 805 Eur VSD ir PSD įmokomis. Atsižvelgiant į nurodytus pažeidimus, papildomai nustatytas įmokų sumas, patikrinimo metu pagrįstai perskaičiuotas Klubui metinėje pelno mokesčio deklaracijoje deklaruotas sumažintas 2017 m. mokesstinio laikotarpio veiklos rezultatas – 862 625 Eur nuostolis ir vietoje apskaičiuoto padidinto 2018 m. veiklos rezultato –363 957 Eur nuostolio, patvirtintas padidintas – 376 759 Eur nuostolis.

Dėl paskirtų baudų

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginius, kuriais Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus priskaičiuotomis maksimaliomis baudomis. Inspekcija pažymėjo, kad Panevėžio apygardos teismas 2022-05-04 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-10-531/2022 N. A. pripažino kaltu padarius nusikaltimus numatytus LR BK 222 straipsnio 1 dalyje ir 183 straipsnio 2 dalyje ir skyrė jam atitinkamai 120 MGL (6 000 Eur) dydžio baudą ir laisvės atėmimo 2 metams ir 6 mėnesiams bausmę.

Inspekcija nurodė, kad pagal Konstitucinio Teismo praktiką, *non bis in idem* principas, drausdamas antrą kartą bausti už tą patį teisės pažeidimą, nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmeniui apskritai negali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys. Šis principas savaime nepaneigia galimybės asmeniui taikyti ne vieną, bet daugiau tos pačios rūšies (t. y. apibrėžiamų tos pačios teisės šakos normomis) sankcijų už tą patį pažeidimą, pavyzdžiui, pagrindinę ir papildomą bausmę arba pagrindinę ir papildomą administracinę nuobaudą, ar galimybės už tą pačią veiką bausti skirtingus asmenis. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011 m. lapkričio 18 d. sprendime (kuriame atsispindi LVAT praktikos raida dėl *non bis in idem* principo taikymo) administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 pažymėjo, kad nėra draudžiama dviguba

atsakomybė. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu)baudimas. Šiuo aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas)“ (žr. LVAT 2022-01-05 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-4027-442/2021).

Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamoje situacijoje, nėra baudžiamas tas pats asmuo, nes nėra nustatytas asmens tapatumas, t. y. vienas iš būtinų požymių, sudarančių sąlygas konstatuoti *non bis in idem* (už vieną teisės pažeidimą draudžiama bausti du kartus) principo pažeidimą.

Inspekcija nurodė, jog nustatyta lengvinanti aplinkybė, t. y. Klubas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi bei dalį pažeidimų pripažįsta; nustačius baudas didinančias aplinkybes – GPM apskaičiavimui taikytas MAĮ 69 straipsnis, apskaičiuota sandorių vertė taikant PMĮ 40 straipsnį, padaryta didelė žala valstybės biudžetui (nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų), todėl skiriamos 40 proc. dydžio baudos: GPM – 19 675 Eur, PVM – 6 003 Eur (15 008 x 40 proc.).

Inspekcija pažymėjo, kad šiuo atveju nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės (mokesčiai apskaičiuoti taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 69 straipsnis), apskaičiuota sandorių vertė taikant PMĮ 40 straipsnį, padaryta didelė žala valstybės biudžetui (nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų)), Klubas nesutiko su mokesčių įstatymų pažeidimu, be to, Inspekcija rėmėsi tiek ikiteisminio, tiek teismo nagrinėjimo metu surinkta medžiaga, todėl nėra pagrindo sutikti su Klubu, jog nepagrįstai skirta 40 proc. dydžio bauda.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas naikintinas, Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus kilo po mokesčių administratoriaus nurodymo Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą ir fondus GPM, VSD ir PSD įmokas bei PVM sumas bei nuo jų apskaičiuotas baudas ir delspinigius, pagal mokesčių administratoriaus patvirtintus pažeidimus, susijusius su sportininkų gautos naudos apmokestinimu, PVM prievolių nustatymu bei pelno mokesčio mokestinių nuostolių perskaičiavimu.

Dėl pajamų natūra

Inspekcija sportininkų pajamoms natūra priskyrė su apgyvendinimu ir komunalinių paslaugų išlaidų dengimu susijusią naudą, jų lengvųjų automobilių naudojimą, bei jiems nemokamai suteiktas odontologijos paslaugas. Pareiškėjas nurodo, kad nesutinka su gautos nepiniginės naudos priskyrimu pajamoms natūra ir jų apmokestinimu.

Pareiškėjas skunde teigia, kad Klubas yra krepšinio rinkos dalyvis, kurio pagrindinė ir tipinė veikla yra profesionalios krepšinio komandos formavimas ir dalyvavimas profesionaliame sporte. Pareiškėjas nurodo, kad iš teismo nuosekliai suformuotos praktikos matyti, kad profesionaliam sportininkui sportas yra atitinkamos specifinės rūšies darbo veikla, už kurią sportininkas gauna darbo užmokestį, o sportinės veiklos sutartims būdingos ir kitos nei darbo sutarčiai tipinės sąlygos – sportinio režimo nustatymo, medicininės priežiūros, sportininko apgyvendinimo, transporto, sveikatos draudimo ir pan. Tokios išlaidos yra tipinės Klubo išlaidos, jos yra būtinos, kad Klubas galėtų vykdyti savo įprastą veiklą, todėl tokios išlaidos jokia apimtimi ir būdu nėra ir negali būti laikomos profesionalių krepšinininkų pajamomis natūra.

Klubas nesutinka su Inspekcijos išvada, kad sportininko paslaugų teikimui automobilis, kaip darbo priemonė, nereikalingas. Mokesčių administratoriaus nurodyti argumentai dėl aukščiau paminėtų įrodymų nepateikimo nepaneigia realios faktinės situacijos, kad profesionalus krepšinininkas automobiliu nuo gyvenamosios vietos vykdavo į treniruotes ir / ar varžybas, kai jos

vyko Panevėžyje, į medicininio aptarnavimo ar kitą su sportinės veiklos vykdymu susijusią vietą (pvz. renginiai, susitikimai su rėmėjais, sirgaliais, socialinės akcijos ir pan.), todėl automobilis buvo reikalingas Klubo veikloje ir faktiškai joje buvo naudojamas. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai vertina, kad Klubas nepateikė jokių įrodymų, kad automobiliai buvo naudoti Klubo veikloje, t. y. kelionės lapų, kuro nurašymo aktų ar kitų naudojimą patvirtinančių dokumentų.

Pareiškėjas akcentuoja profesionalaus sporto specifiškumą, t. y. tai, kad sportinės veiklos sutartims būdingos ir kitos nei darbo sutarčiai tipinės sąlygos – sportinio režimo nustatymo, medicininės priežiūros, sportininko apgyvendinimo, transporto, sveikatos draudimo ir pan. Mokesčių administratorius, Pareiškėjo nuomone, padarė nepagrįstą išvadą, kad krepšininkai automobilius naudojo išimtinai tik asmeniniais tikslais, ko pasėkoje automobilių naudojimo išlaidas nepagrįstai priskyrė pajamomis natūra.

Komisija, pasisakydama dėl pajamų natūra pripažinimo, primena kad pagal GPMĮ 2 straipsnio 15 dalį „Pajamos natūra – neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms.“ Atsižvelgiant į pateiktą sąvoką, gyventojas gautos paslaugos pripažįstamos pajamomis natūra kaip ir kita ne pinigine forma gauta gyventojas nauda. Tačiau naudą galima priskirti pajamomis, jei nauda yra sietina su gyventojas asmenine nauda, o ne tik verslo tikslais.

Komisija pažymi, jog pajamų natūra apmokestinimo tikslas yra užtikrinti teisingą ir lygiavertę apmokestinimo sistemą, kai apmokestinimas yra neutralus pajamų gavimo formai. Pajamos natūra pripažįstamos, neatsižvelgiant į tai, ar nauda gaunama gyventojas (darbuotojo ar kito asmens) kaip atlygis už jo veiklą, ar nauda teikiama siekiant motyvuoti gyventojas, ar nauda yra reguliaraus pobūdžio (esant išankstiniam susitarimui tarp naudos davėjo ar gavėjo), ar nauda suteikiama atsitiktinai. Tai, kad sportinės veiklos sutartyje yra išskirtos apgyvendinimo, transporto ir kitos sąlygos kaip privalomos, nekeičia pajamų natūra pripažinimo vertinimo, o tik parodo, kad šių naudų suteikimas yra reguliaraus pobūdžio, kaip papildoma atlygio paketo dalis.

Pajamomis natūra nelaikoma tokia nauda, kuri:

1) nelaikoma iš viso pajamomis (GPMĮ 2 straipsnio 14 dalis), pavyzdžiui, gyventojas gauta nauda, jeigu neįmanoma nustatyti konkretaus gyventojas gautos individualios naudos arba apmokėtos sumos, skirtos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, jeigu šios išlaidos susijusios su *teisės aktų nustatyta tvarka* organizuojama gyventojas savanoriška veikla ar darbo funkcijomis arba individualia veikla, arba

2) priskiriama atvejams, kurie nelaikomi pajamomis natūra iš esmės (GPMĮ 9 straipsnio 1 dalis), pavyzdžiui, darbdaviui apmokėjus už gydymo paslaugas kai to reikalauja teisės aktai; gauti darbo įrankiai, įranga ir kitas turtas su kuriuo atliekamos tik darbo funkcijos, arba

3) laikoma neapmokestinamomis pajamomis (GPMĮ 17 straipsnio 1 dalis), pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos įstatymuose arba kituose teisės aktuose nustatyto dydžio kompensacijos <...>, taip pat kompensacijos, kurių dydžiai nenustatyti, tačiau mokėjimas reglamentuotas Lietuvos Respublikos įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose <...>, tokios kaip apgyvendinimas komandiruočių metu ar gauti dienpinigiai.

Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, Inspekcija iš esmės pagrįstai sportininkų gautą naudą, susijusią su automobilių naudojimu, pripažino pajamomis natūra. Tačiau, Komisija atkreipia dėmesį, kad pagal 2009 m. gegužės 19 d. įsakymą Nr. 1K-162, kuriuo patvirtintas Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašas (toliau – Aprašas), yra nustatyti du pajamų natūra dėl gauto naudotis automobilio vertinimo būdai, kurie gali būti pasirenkami naudos davėjo savo nuožiūra. Pirmasis, kuris nustatytas Aprašo 4 punkte ir buvo pritaikytas ginče nagrinėjamu atveju, siejamas su turto nuomos tikrąja rinkos kaina. Antrasis būdas, kuris yra nustatytas Aprašo 5 punkte, siejamas su automobilio tikrąja rinkos kaina: „Kai gyventojui naudotis ir asmeniniais tikslais

neperduodant nuosavybės suteikiamas kitam asmeniui priklausantis (valdomas nuosavybės ar patikėjimo teise, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, išsinuomotas, gautas panaudos pagrindais, taip pat valdomas kitais teisės aktuose numatytais pagrindais) automobilis, per mėnesį gyventojų natūra gauta nauda, neatsižvelgiant į tvarkos aprašo 4 punkto nuostatas (pagal kurią vertinama tokio turto nuomos tikrąją rinkos kainą), gali būti įvertinama 0,75 proc. to automobilio tikrosios rinkos kainos mokestinio laikotarpio, kurį gaunamos pajamos natūra, sausio 1 dieną arba mokestinio laikotarpio dieną, kurią pajamų natūra davėjas automobilį įsigijo, neatsižvelgiant į tai, kokią mokestinio laikotarpio mėnesio dalį gyventojas faktiškai naudojo šiuo automobiliu. <...>. Jeigu pajamų natūra davėjas jokių gyventojų asmeniniais tikslais naudojantis suteiktu automobiliu sunaudotų degalų išlaidų neapmoka, pirmajame sakinyje minima gyventojų natūra gauta nauda įvertinama vietoj 0,75 proc. normos taikant 0,70 proc. Pajamų natūra davėjo ir pajamų natūra gavėjo sutarimu pirmajame sakinyje minima nauda pasirinkus įvertinti taikant šio punkto nuostatas, tą mokestinį laikotarpį šiuo būdu įvertinama visa šio pajamų natūra gavėjo iš šio pajamų natūra davėjo gauta tokia nauda.“. Būtent pastarasis būdas ir skirtas tam, kad supaprastinti ir palengvinti administravimo našta, t. y. kad atlaisvinti santykių dalyvius nuo turto panaudojimo apimtys asmeniniams ir juridinio asmens tikslams skaičiavimo.

Šiuo konkrečiu atveju, atsižvelgiant į tai, kad automobilio naudojimo Klubo tikslais apimtys nebuvo skaičiuojamos, Komisijos nuomone, turėjo būti pritaikytas palankesnis Pareiškėjui naudos apskaičiavimo būdas. Vadinasi, naudos dėl automobilių naudojimo perskaičiavimui yra reikalinga surinkti papildomą informaciją apie automobilių tikrąją rinkos vertę ir perskaičiuoti mokesčius bei su jais susijusias sumas, laikantis Apraše nustatytos tvarkos. Todėl tikslinga Pareiškėjo skundą šiuo klausimu Inspekcijai grąžinti nagrinėti iš naujo.

Pasisakydama dėl apgyvendinimo paslaugų išlaidų priskyrimo sportininkų pajamoms natūra, Komisija pažymi, kad apgyvendinimo išlaidų kompensacijos neapmokestinamos tik aptartais teisės aktų nustatytais atvejais, pavyzdžiui, komandiruočių metu, kai darbuotojai išvyksta iš savo nuolatinės darbo vietos. Ginče nagrinėjamoje situacijoje nemokamai apgyvendinti sportininkai gavo naudą vien dėlto, kad jiems nereikėjo mokėti už suteiktą būstą ir jo išlaikymą. Tai, kad sportininkai iki atvykimo į Panevėžio m. šiame mieste negyveno, situacijos nekeičia, nes būtent šis miestas buvo su Klubu sutarta sportinės veiklos nuolatinė vykdymo vieta. Todėl nemokamas apgyvendinimas, kuris nepatenka į teisės aktuose nurodytų lengvatų ir išlygų sąrašą, pagrįstai buvo Inspekcijos įvertintas kaip gauta nauda.

Pasisakydama dėl atsitiktinio pobūdžio gautos naudos, susijusios su odontologijos paslaugų išlaidų padengimu, Komisija įvertino Pareiškėjo pateiktą advokato A. O. susirašinėjimą su J. S., kuriame nesutinkama su reikalavimų įskaitymų buvimu ir teisėtumu. Komisija ši priekš skundo Inspekcijai pridėtą laišką (4 priedas), nesant atsiskaitymo už paslaugas ir ūkinių operacijų fiksavimo apskaitoje įrodymų, vertina kritiškai, t. y. šis laiškas nepagrindžia fakto, kad sportininkai faktiškai apmokėjo (buvo išskaityta iš jų atlygio ar kitu būdu) už gautas odontologijos paslaugas Komisija daro išvadą, jog gauta nauda dėl odontologinių paslaugų taip pat buvo pagrįstai pripažinta pajamomis natūra.

Dėl PVM atskaitos už nuomojamus automobilius ir maitinimo paslaugas

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimo nuostata, kad Klubas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM, nes, jo teigimu, sportininkų maitinimas, automobilių naudojimas ir apgyvendinimo paslaugos nebuvo skirtos Klubo pajamoms uždirbti ar ekonominei veiklai gauti. Pareiškėjas nurodo, kad šių paslaugų įsigijimas iš trečiųjų asmenų yra būtinas tam, kad Klubas tiek pagal savo veiklos esmę, tiek pagal sporto veiklos sutartį galėtų vykdyti savo įprastą, tipinę veiklą.

Inspekcija Sprendime pažymėjo, kad „neatlygintinai krepšininkams teiktos maitinimo, apgyvendinimo paslaugos nėra susijusios su Klubu vykdoma ekonomine PVM apmokestinama veikla, todėl tokių išlaidų pirkimo PVM negali būti atskaitomas“. Komisija pastebi, kad Inspekcija padarė klaidą paminėdama ir apgyvendinimo paslaugas, nes faktiškai (Patikrinimo akto 12 lentelė) PVM atskaita buvo sumažinta tik dėl maitinimo ir automobilių nuomos paslaugų. Todėl Komisija toliau pasisako tik dėl tų paslaugų, dėl kurių buvo faktiškai sumažinta PVM atskaita.

Komisija primena, kad PVM atskaitos ribojimas gali būti tiesioginis, kai PVMĮ 62 straipsnio 2 dalyje yra tiesiogiai nustatyta, kokių prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra negalimas arba netiesioginis, kuris išplaukia iš PVMĮ 58 straipsnio, kai PVM atskaitos ribojimas yra siejamas su vertinamojo pobūdžio aplinkybėmis, kurios leidžia daryti išvadą, kad prekės ir (arba) paslaugos neskirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Pasisakydama dėl automobilių nuomos pirkimo paslaugų, Komisija pažymi, kad nagrinėjamoje situacijoje nekyla abejonių, kad Klubas nenaudojo išsinuomotų automobilių PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkte nurodytiems tikslams (nuomai ar vežimo paslaugoms), todėl Inspekcijos pagrįstai buvo konstatuota, kad šių paslaugų įsigijimo PVM atskaita negalima.

Pasisakydama dėl maitinimo paslaugų, Komisija primena, kad pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalį PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog PVM atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė, o PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo. Todėl PVM atskaitos teisės apribojimas turi būti išsamiai pagrįstas. ESTT savo bylose yra ne kartą akcentavęs, jog tam, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis, iš principo yra būtinas tiesioginio ir betarpiško ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą (pvz., 2000-06-08 sprendimo J. N., byloje Nr. C-98/98 24 punktas; 2001-02-22 sprendimo B. C., byloje Nr. C-408/98 26 punktas; 2007-02-08 sprendimo Investrand, byloje Nr. C-435/05 23 punktas). Tačiau teisė į PVM atskaitą taip pat suteikiama mokesčių mokėtojui, net jei nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (pvz., 2000-06-08 sprendimo J. N., byloje Nr. C-98/98 23 ir 31 punktas; 2005-05-26 sprendimo Kretztechnik, byloje C-465/03 36 punktas). Galiausiai iš ESTT praktikos matyti, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes (2000-06-08 sprendimo J. N., byloje Nr. C-98/98 25 punktas) ir atsižvelgdami tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. ESTT taip pat yra nusprendęs, jog tai, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nurodytų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar (išimtiniais atvejais) apmokestinamojo pirkimo sandorio, būtina nustatyti taip pat atsižvelgiant į jų objektyvų turinį (2000-06-08 sprendimo J. N., byloje Nr. C-98/98 32 punktas). ESTT yra nurodęs, jog tuo atveju, kai apmokestinamosios veiklos siekimas nėra vienintelė priežastis, dėl kurios patiriama tam tikrų išlaidų ir sąnaudų, jos negali būti laikomos turinčiomis tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla (2007-02-08 sprendimo Investrand, byloje Nr. C-435/05 33 ir 36 punktas). Kita vertus, ESTT sprendė, jog apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, jog šių išlaidų jis nebūtų patyręs, jei nebūtų vykdęs apmokestinamosios ekonominės veiklos (2013-02-21 sprendimo D. Y., byloje Nr. C104/12 26 punktas). Kadangi šių išlaidų pagrindas nėra vien ši veikla, todėl tarp jų ir minėtos veiklos nėra tiesioginio ir betarpiško ryšio (2007-02-08 sprendimo Investrand, byloje Nr. C-435/05 33 punktas).

Inspekcija Sprendime nurodė, jog pagal PVMĮ 66 straipsnio 2 dalį Klubas neatstatė PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai nepanaudoto ir į PVM atskaitą įtraukto pirkimo PVM nuo prekių ir paslaugų, nepanaudotų PVM apmokestinamam paslaugų teikimui ar prekių tiekimui. Tačiau ribojant teisę į PVM atskaitą būtina detaliai pagrįsti, atsižvelgiant į aptartą ESTT praktiką,

būtent kokios aplinkybės ir priežastys lemia PVM atskaitos ribojimą, įskaitant ir tiesioginio / betarpiško ryšio su Klubo PVM veiklos vykdymu vertinimą. Todėl pakartotinio skundo nagrinėjimo metu tikslinga aiškiau išdėstyti aplinkybes, leidžiančias apriboti teisę į PVM atskaitą.

Papildomai pastebėtina, kad Sprendime nėra aiškiai atskleista, kodėl sportininkams suteiktoms maitinimo paslaugoms, skirtingai nei apgyvendinimo paslaugoms, buvo netaikomas PVMĮ 8 straipsnis, sietinas su PVM objekto atsiradimu, esant neatlygintinam paslaugų teikimui.

Dėl paslaugų suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti PVM

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Klubas suteikė sportininkams gyvenamąjį plotą viešbutyje. Klubas į apskaitą įtraukė UAB "F1" išrašytas PVM sąskaitas faktūras už paslaugas, kurios buvo skirtos konkrečių asmenų privačių poreikių tenkinimui. Todėl Inspekcija patvirtino, kad Klubas, pažeisdamas PVMĮ nuostatas neapskaičiavo pardavimo PVM nuo prekių suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti.

Komisija primena, kad ESTT yra ne kartą išaiškinęs privatiems poreikiams nemokamai teikiamų prekių ar paslaugų apmokestinimo PVM esmę ir tikslus. Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva arba direktyva) 26 straipsnio 1 dalyje tam tikri apmokestinamojo asmens realiai neatlygintini sandoriai laikomi paslaugų teikimui už atlygį. Jų tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į, viena vertus, apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja prekes ar paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir, kita vertus, galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekių ar paslaugų. Siekiant šio tikslo šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktas yra kliūtis apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už prekių, panaudotų savo verslui, įsigijimą, išvengti šio mokesčio mokėjimo, kai jis tas prekes naudoja savo ar darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti ir iš to gauna jam nepriklausančią naudą, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM. Be to, šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčių iš apmokestinamojo asmens, už kurias privatus asmuo turėtų sumokėti PVM (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo B. V. Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Pasisakydama šiuo aspektu, Komisija atkreipia dėmesį, kad Inspekcija, apskaičiuodama PVM dėl suvartojimo saviems poreikiams klaidingai pateikė nuorodas į PVMĮ 5 straipsnį ir 8 straipsnio 2 dalies 1 ir 2 punktų nuostatas. Šios nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu suteikto naudotis (ar perleisto) nuosavybės teisės objekto pirkimo arba importo PVM ar jo dalis buvo PVM mokėtojo įtraukta į PVM atskaitą, arba kai kitam asmeniui neatlygintinai suteikiama teisė laikinai pasinaudoti *PVM mokėtojo nuosavybės teisės objektu*. Šiuo atveju Klubas apmokėjo už apgyvendinimo paslaugas viešbutyje, kuris nėra Klubo nuosavybės objektas, todėl nagrinėjamoje byloje turi būti nagrinėjama, ar apgyvendinimo paslaugos viešbutyje atitinka PVMĮ 8 straipsnio 2 dalies 3 punktą „paslaugos suteiktos neatlygintinai ir tai nėra susiję su PVM mokėtojo ekonomine veikla“. Vadinasi, skirtingai nei Inspekcijos nurodytų pagrindų atveju (kai suteikiamas naudotis turtas, kurio davėjas pasinaudojo to turto PVM atskaita), pagal minėtą 3 punktą PVM objektas susidaro tik esant dviem sąlygoms: 1) neatlygintinai suteiktos paslaugos ir 2) paslaugos nesusiję su PVM mokėtojo ekonomine veikla. Skirtingai nei turto (prekių) perdavimo atveju, neatlygintino paslaugų teikimo atveju PVM tiekimo objektas nesusidaro, jei įrodoma, kad paslaugos yra susiję su PVM mokėtojo ekonomine veikla. ESTT savo praktikoje dėl privačių poreikių tenkinimui suvartotų paslaugų objekto, yra pasakęs, kad ne visais atvejais apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privačių poreikių tenkinimui neatlygintinai skirtos paslaugos tampa PVM objektu. PVM objektu netampama, jei iš to gauta asmeninė nauda yra tik papildoma, palyginti su verslo tikslais. Pavyzdžiui, ESTT 2022-11-17 byloje C-607/20, PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas aiškino taip, kad į jo taikymo sritį nepatenka paslaugų teikimas, kai įmonė savo darbuotojams siūlo kuponus vykdydama savo nustatytą programą, kuria siekiama įvertinti ir apdovanoti labiausiai nusipelnčius ir geriausius darbo rezultatus pasiekusius darbuotojus.

Pagal Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatas, vertinant situacijas, turi būti atsižvelgiama į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį

santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai bei kokios konkrečios materialinės teisės normos asmeniui gali sudaryti atitinkamas prielaidas bei sąlygas, kad būtų sukurtos, panaikintos ar pakeistos asmens subjektinės teisės tam tikruose teisiniuose santykiuose (LVAT 2010-10-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1116/2010, 2010; 2011-06-27 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-336/2011, 2013-07-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1674/2013).

Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, tikslinga Inspekcijai pakartotinio skundo nagrinėjimo metu iš naujo perduoti įvertinti ginče nagrinėjamą paslaugų suteikimo situaciją pagal PVMĮ 8 straipsnio 2 dalies 3 punktą.

Dėl baudų skyrimo ir atleidimo nuo delspinigių

Pareiškėjas nesutinka su pritaikyta maksimalia (50 procentų) bauda nuo VSD ir PSD įmokų, kai už kitus mokesčius (PVM ir GPM) skirta mažesnė bauda. Taip pat Klubas akcentuoja bendradarbiavimą bei dalies pažeidimų pripažinimą, kas laikytina atsakomybę švelninančiomis aplinkybėmis. Pareiškėjas taip pat pabrėžia, kad priskaičiuotini mokesčiai atsirado dėl buvusio Klubo direktoriaus N. A. nusikalstamos veikos – apgaulingo buhalterinės apskaitos vedimo, už ką vadovas buvo nuteistas. Klubui tokia situacija paaiškėjo tik teismams priėmus galutinius sprendimus ir apkaltinamąjį nuosprendį (2021–2022 m.), kai tuo metu jau buvo atliekamas mokestinis patikrinimas.

Pareiškėjas taip tvirtina, kad skiriant baudą, privalėjo būti atkreiptinas dėmesys į Klubo statusą. A. C. teisinio statuso ir veiklos pobūdžio didžiausią Klubu gautų pajamų dalį sudaro parama (daugiau nei 80 procentų visų pajamų), kiti pajamų šaltiniai yra mažiau reikšmingi. F. P. veikla didžiąja dalimi yra finansuojama iš lėšų, gautų paramos forma. Gautas paramos lėšas Klubas naudoja įstatymo ir įstatų nustatyta tvarka, iš šių lėšų sumokamos veiklos vykdymo sąnaudos, atlyginimai darbuotojams, honorarai ir kitos sutartinės išmokos krepšininkams, atliekami kiti leidžiami mokėjimai. Pareiškėjas taip pat akcentuoja neproporcingą sankcijų dydį. Klubui skirtų sankcijų (baudų ir delspinigių) suma (87698,96 Eur) sudaro daugiau kaip 66 procentus lyginant ją su papildomai apskaičiuota kitų mokesčių suma (132881,63 Eur), kuri yra neproporcinga ir atsižvelgiant į Klubu gautų pajamų šaltinius, būtų nepakeliama finansinė našta Klubui. Pareiškėjas prašo panaikinti paskirtą mažesnę nei teisės aktuose nurodyta minimali bauda, kuri atitiktų protingumo, sąžiningumo ir teisingumo principus.

Nors Komisijai ir kyla abejonių dėl Pareiškėjui skirtų baudų nuo Sprendime apskaičiuotų mokesčių dydžio pagrįstumo, atsižvelgdama į šiame Komisijos sprendime išdėstytus su mokesčių apskaičiavimu susijusius trūkumus, Komisijai palieka nenagrinėta šią skundo dalį. Baudų paskyrimo teisingumo klausimo nagrinėjimas galimas tik nustatčius galutines mokesčių (įmokų) sumas. Atitinkamai tos pačios nuostatos Komisija laikosi ir dėl atleidimo nuo delspinigių skundo reikalavimų.

Dėl kitų Inspekcijos Sprendime patvirtintų pažeidimų, susijusių su neapskaityto atlygio išmokėjimu ir reklamos paslaugų teikimu

LVAT formuojamoje praktikoje (2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, kad pagrindas mokestinį ginčą gražinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą, prašymą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovas nurodė, kad Pareiškėjas neginčija tų pažeidimų, dėl kurių nėra pateikta motyvų skunde. Ginčo ribos apima tik epizodus, susijusius su sportininkų gauta nauda natūra ir su ta nauda susijusiomis PVM prievolėmis bei baudų skyrimu ir delspinigių skaičiavimu. Atsižvelgiant į tai, Komisija dėl Sprendimo epizodų, kurie nėra ginčijami, atskirai nepasisako ir palieka juos nenagrinėtais.

Atsižvelgdama į šiame Komisijos sprendime aptartas nuostatas, susijusias su Inspekcijos Sprendimo trūkumais dėl pajamų natūra apskaičiavimo bei dėl PVM nuostatų taikymo, taip pat į tai, kad ginčijami ir neginčijami epizodai patenka į tų pačių mokesčių (įmokų) apskaičiavimą ar perskaičiavimą, Komisija, vadovaudamasi proceso racionalumo ir vientisumo principais, Pareiškėjo skundą grąžina Inspekcijai įvertinti pakartotinai pilna apimtimi. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Inspekcijos Sprendimas naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-02-10 sprendimą Nr. 69-10 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami 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

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė